

経済と経営 25-2 (1934. 9)

〈論文〉

会計理論の研究 (2)
—— 会計学の課題と領域 ——

成瀬 継 男

目 次

- 一 会計学の課題
- 二 会計学の内容
- 三 会計学の領域
- 四 会計学の関連分野

一 会計学の課題

会計学 (Accounting Theory) とは企業の経営活動を対象とし、そこに内在する各種の会計事象を認識・測定し、その原理や法則を抽出し、その理論を形成することである。会計事象の認識・測定とは各種の会計手続・会計処理によって会計数値を確定することである。各種の会計手続・会計処理とは複式簿記の計算原理、計算方法によって計算数値を決定することである。したがって、会計学は複式簿記の計算原理を土台として会計測定や会計認識などを理論構成することになる。この研究プロセスは会計学研究の帰納的方法といわれている。この会計学の課題 (Accounting Subject) とは何んである

うか。会計は歴史的にみて社会・経済的な環境に適応しながら生成し、発展してきたプロセスが存在する。その社会・経済的な環境が産業や経済の変革や社会的諸制度の進歩・発展などによって、環境それ自体の基盤が変化してきている。それ故に、会計は社会的基盤の変化に適応するため、従来のような会計手続や会計慣習などの研究アプローチのみでは対応できなくなってきた。そのため、社会的な要請とそれにもとづく会計目的の変化をも検証の対象としながら、新しい会計命題を論理的に構築することが、どうしても必要となるのである。会計命題とは「会計はかくあらなければならない」という基本テーゼを演繹的に抽出したものである。この研究方法は会計における演繹的方法ということになろう。このテーゼにもとづいて会計認識や会計測定が行われ、また、このテーゼにもとづいて各種の会計手続や会計処理が行われることになる。勿論、従来のように帰納的なアプローチによって、会計実務・実践が年月の経過により徐々に選別され、合意されて会計慣習が形成されるという研究方法も必要である。なぜなら、その会計慣習に理論的、学問的な検証を加えることによって、その根底に存在する会計の基本原則を抽出することができるからである。この研究方法は会計固有の性格から今後も捨象することはできないであろう。まして、この研究方法が会計実務・実践の中に埋没しているのではなく、それらを分析し、検証し、その整合性や妥当性を常に究明していることも事実である。したがって、これからの会計学の研究方法は演繹的方法と帰納的方法とをミックスした方法論で理論構成していくことになろう。

会計命題にもとづく研究アプローチには常に社会的妥当性や社会的公平性などの概念が要請されることになる。何が妥当であり、何が公平であるかという認識は社会的な認識観などから導き出されることになろう。ただし、この思考様式や認識観は経済や産業の発達および社会的制度や社会環境などの発展、変化に応じて徐々に変わり得る可能性がある。そのため、年月の経過などによって妥当性や公平性の概念や、その内容も変わり得ることもあろう。

したがって、会計命題は固定的なものではなくして、常に社会的な状況に適応できるものでなければならないのである。

では、どのような会計命題を設定し会計行為を実践したらよいのであろうか。それには種々なコンセプトが考えられるが、終局的には会計において公正性の概念が確立されることにあるのではなかろうか。このことは2つの面からアプローチできる。第1は企業において、その規模の拡大や利害関係者の増大にともない、特定の立場に偏しない客観的で公平な会計報告書の作成・呈示が要請されることになる。異なった利害関係者に異なった会計情報の提供はアンフェアであり、公平性に欠けるものである。一部の株主や債権者に有利な取扱いをするために会計処理や会計手続が行なわれることは許されるべきものではない。種々な利害関係者に最も適合した会計報告書の作成・呈示は同一会計報告の提供しかあり得ないからである。この趣旨は企業会計原則において、その一般原則七の単一性の原則で規定されているので、社会的な認識は十分に得られているものとみてよいであろう。したがって、会計報告の客観性や公平性の必然は社会的に広く認識されており、これらの社会的合意は公正性の概念の中に包含されることになる。

第2は「会計はいかにあるべきか」という基本命題から出発して理論構築するケースである。この命題から理論構成をした場合に、最終の結論としては公正性や真実性の概念が抽出されることになるであろう。では、公正性とは何んであろうか。例えば、客観的であるとか適正であるとか明確、妥当などの概念も含まれよう。技術的には、立証可能な会計証拠とか、正確な会計帳簿とか、検証可能な計算方法なども含まれるであろう。これからの会計は、こうした諸概念を内包した公正性のコンセプトによって、種々な会計上の諸問題を解明し、解釈していくことになる。このコンセプトを常にキープすることによって、会計の社会的な信頼性はより高度に確立されることになるだろう。それ故に、このコンセプトは時代が要請し、社会がリクエストしている会計の理念的な未来規範であるといえよう。これからの会計学の課題の一つとし

て、このコンセプトは常に厳正にキープされなければならないのである。

二 会計学の内容

会計学（財務会計学）の主要内容（Main Contents）としてはオーソドックスに、次の7テーマを取り上げたい。第1には会計原則、第2は会計公準、第3は損益会計、第4には資産会計、第5は資本会計、第6には負債会計、第7は財務諸表論である。これらの概要について簡単に論述してみたい。

(1) 会計原則

会計原則（Accounting Principles）は「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなきから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」と昭和24年7月に制定された企業会計原則の前文の中で述べられている。実務の中に慣習として発達したものは会計慣習であり、多年の会計経験や会計実践が集約されたものということができよう。他方において、一般に公正妥当と認められたものは会計認識から推論された理論規範ということができる。すなわち、一方には多年の会計実務や会計経験から集約され、固定化された会計慣習が会計原則の土台となり、他方において、会計認識に理論的なアプローチを加えることによって会計原則が形成されることになる。

したがって、会計原則は会計慣習を土台として出発しているので、会計慣習の理論的妥当性を常に検証して、非理論的なものや非規範的なものは除去していかなければならない。たとえ成文化されたものでも、理論的精緻さを常にキープするために会計原則自体を修正し、より理論的整合性の高いものを創り上げていかなければならない。それでこそ、会計原則の理論的規範性や道標的方向性が確立されることになるのである。さらに、会計原則は経済や法律、その他の社会制度の進歩、発達に応じ必然的に対応していかなければならないものである。そのため、会計原則はいつの時代にも対応できる客

観的な認識力と状況適応力を持たなければならない。そして、会計認識から推論された会計原則は理論的整合性と網羅性および体系性を有し、公平で誠実なものでなければならないものである。これらの諸条件を充足するものだけが本当の意味での会計原則といい得るものである。

さらに、会計原則は会計理論の理論的規範であるとともに、会計実務・実践の適用基準でもなければならないものである。会計が各種の会計政策や経営政策を全面的に許容するならば、会計の社会的信頼性や信憑性は失われ、会計は単なるフィガー・プレイ程度にしか認識されなくなる。そのため、どうしても会計実務・実践に対して明確な基準の確立が必要となる。それが企業会計原則の内容を構成する損益計算書原則であり、貸借対照表原則である。また、企業会計原則の内容こそ構成しないが、会計上の問題点 25 項目をピックアップ・アップして会計原則としては、こう考えると解説している企業会計原則注解も一つの基準とみてよいであろう。したがって、企業が日々の会計実務を遂行する場合に、企業会計原則とその精神に従って適正に行われなければならないのである。

(2) 会計公準

会計原則や会計理論を原理的および構造的にサポートしている前提および仮定が会計公準である。なぜなら、会計理論を支える土台や支柱が存在しなければ会計理論が論理的に形成し得ないからである。したがって、会計公準 (Accounting Postulates) は会計理論の論理的前提であり、会計基盤形成の論理的な仮定でもある。企業会計原則は実務の中に慣習として発達してきたものの中で、公正妥当なものを要約したものであるから、実務や慣習の基本的土台となるべき原理が確立されていなければならない。すなわち、企業会計原則や会計理論の構造的な前提条件が形成されていなければ、いかなるプリンシプルも理論も成立し得ないのである。そのため、会計実務や会計慣習の中から、その基本ベースとなるべき原理を論理的に抽出し、それを演繹的

に帰納したものが会計公準ということになろう。それ故に、会計公準は会計理論や会計原則を構築する上での基本的な前提であり仮定といえよう。なぜなら、会計公準は会計理論や会計原則の最上部構造に位置づけられ、企業会計全体の枠組の中心的土台となるべきロジックであるからである。そのために、会計理論は会計公準によって構造的にサポートされ、その理論的妥当性が原理的に裏付けられることになる。もし、この公準が論理的に成立し得なかったならば、会計理論や会計原則はセオリーやプリンシプルではなく、単なるロジック・プレイか、またはフィガー・プレイに陥いる危険性が存在するのである。

(3) 損益会計

損益会計 (Income Statement Accounting) は取得原価主義の確立と、それによる資産の費用配分、それに伴う費用収益対応概念の成立、それらによる期間損益の確定、そして、経営成績の把握という一連の会計手続によって損益計算の理論的整合性が確立されることになる。しかし、この期間損益計算の理論的背景はゴーイング・コンサーンと、それを人為的に区分する会計期間の公準とによって導き出されることになる。そして、期間外損益はバランス・シートに包括され、それ故に、バランス・シートは雑多なアイテムが内包されることになる。そのため、期間外損益を除去した、この一連の会計手続によって損益会計の基本的なフレーム・ワークが確立されることになる。一方、期間損益の構成要素となる費用及び収益はその支出及び収入に基づいて認識・測定され、それぞれの期間に帰属せしめられることになる。収益は企業目的である成果獲得の最重要手段として、販売ならびに役務などの給付行為によって達成され、それが一定期間内に繰返す価値の期間合計概念である。しかし、収益の獲得には必然的に価値の流出ないし価値費消が発生するが、それは企業努力を反映するものでなければならない。したがって、価値の費消である費用は貨幣の支出を問わず、収益獲得のために流出した犠

牲的価値の期間合計概念である。この概念を持たない費用は単なる損失であって、費用として認識され得ないことになる。現行の企業会計原則による包括主義損益計算書では、この区別が適確になされないと損益計算自体がハイ・グレードな意味を持たないことになるのである。次に視点を変えて、現代会計学の基本的な特徴の一つとしては静態表示の貸借対照表から、動態表示の損益計算書に重点移行したことである。これらのことは総称して動態論といわれる。このことは近代の株式会社を中心とした企業形態が所有と経営の分離により、他人資本の導入や、それに伴う企業規模の拡大などの発展過程の中で、企業の利害関係者を増大せしめてきたのである。企業の利害関係者、とくに、株主などは資産規模や資本力の大きさよりも、正常収益力や配当可能性を表示する損益計算書をより重要視することになったのである。この現象は株式会社の発達など、多くの社会・経済状況が係わり合って促進されたのである。そのため、この現象の背景には、それらを形成する社会・経済状況の進歩、発展が存在し、それ故に、この現象は成熟した社会・経済構造の存在を意味することにもなるのであろう。

(4) 資産会計

資産会計 (Assets Accounting) の基調は取得した資産原価の流れを費用配分によって費用化することにある。シュマーレンバッハ以来のアセット・コンセプトは貨幣資産を除く資産はすべて費用性資産であり、いずれ費用化され収益に対応されることになる。有価証券、商品などの流動資産、備品建物などの有形固定資産、営業権、特許権などの無形固定資産、創立費、開業費などの繰延資産は、それぞれの計算手続、償却方法によって費用化されていくことになる。このことは資産は費用のプールであるというアセット・コンセプトが確立されているからである。したがって、逆に本来的には、費用であるべき繰延資産を疑似資産化して合理的に数期間で配分し負担しても、その論理的正当性は失なわれないことになる。さらに、資産は財産価値や支払

手段の表示能力を有しているといわれるが、本当に財政状態に対する表示能力を有しているのでしょうか。繰延資産や繰延勘定などは財産価値も支払手段の能力も有していないであろう。また、財産価値を示すといわれる当座資産や棚卸資産についても、企業資本の循環プロセスの中で、各種の財貨に形態変化しているのに過ぎないのである。例えば、現金から商品へ、商品から売掛金へ、売掛金から現金へのように形態変化しながら、循環プロセスを変遷しているのである。そして、このプロセスの中で、決算時に具現化された形態が現金であり、商品であり、売掛金ということになる。すなわち、資産価値を有するといわれる流動資産でも企業資本の決算時における一形態を示しているのに過ぎない。また固定資産は購入時の価額を表示しているに過ぎない。これで、果たして財政状態を示していることになるのでしょうか。

このことは、複式簿記を前提とした会計理論の論理的枠組みの中においては止むを得ない事象かもしれない。現在の会計理論において、資産と費用とは「同質」なのである。なぜなら、ある支出が資産計上されても、費用計上されても、支出であることには変りがないのである。資産となる支出もあれば、費用となる支出もあろう。資産を構成する支出は減価償却などの会計手続によって費用計上されるし、費用となる支出は直ちに損益計算に費用計上されることになる。したがって、資産と費用は期間的な相違はあるが、いずれ費用計上されることに変わりはない。そのため、費用であるべき繰延資産を資産計上しても本質的な矛盾はないことになる。一方、会計技術的な側面からも、このような会計処理および会計手続を経なければ、現在の会計理論の計算構造は成立しないことになる。資産の費用化にしても、費用の繰延にしても、この計算構造を経なければ、複式簿記の計算手続は成立しない。しかし、複式簿記以外の簿記法では、例えば単式簿記では、これらの計算手続が確立されていないのである。

(5) 資省会計

資省会計 (Capital Accounting) における資本コンセプトは、いくつか存在するが、第1は企業の資産総額から負債総額を差し引いた金額、すなわち、純財産と認識する考え方である。この考え方は、数式的には資産－負債＝資本という残高概念であって、資本の実態的な価値を示すものではない。また、残高概念であるから、その概念が独自に存在し得るものではない。第2は資本を企業主持分とする考え方である。負債・資本を一括して、持分という概念で認識し、負債は債権者持分を表わし、資本は企業主持分を表わすことになる。したがって、企業の持分合計額は資産合計額と等しくならなければならない。この考え方を数式で示すと、 $\text{資産} = \text{負債} + \text{資本}$ の等式が成立する。第3は資本は企業の収益力が計数的に還元されたものであり、企業全体の価値を反映するものという考え方である。しかし、資本は企業全体の価値を正確に反映するものではない。なぜなら、資本と収益力とは直接的な因果関係を有するものではない。その理由は、資本力の大小にかかわらず企業努力などによって収益力を増加せしめることができるからである。第4は資本は株主が出資した自己資本部分であるという考え方である。負債は企業外部の第三者から調達した他人資本部分であり、資産はこの自己資本と他人資本を資金調達の源泉として形成され、運用されるという考え方である。いわば、資金理論的な考え方といえよう。このように、会計上の資本に関するコンセプトは種々なものがあり、これが定説という形で合意されているものではない。このことは、どの説が正しいとか正しくないということではなく、資本概念の認識に対するコンセンサスが困難ということになるのである。したがって、資省会計は資本そのものの認識ではなく、商法の規定などとの係わり合いの中で、資本金という具体的形態を中心として内容構成されることになる。

(6) 負債会計

負債会計 (Liability Accounting) の中心テーマは引当金と社債発行の問題

であろう。企業会計原則注解によれば、引当金の定義は、(a)将来の特定目的のための費用又は損失であり、(b)その発生が当該年度以前に起因し、(c)その発生の可能性が高く、(d)その金額が合理的に算定できるものということになる。厳密に解釈すれば、この4条件を具備していないものは引当金として認められないことになる。そのため、発生の可能性の低い偶発事象に係わる特定の費用又は損失は引当金に計上することはできない。だが、引当金は本来的には、将来の確定事象に対して引当経理されるものであるが、はじめは確定要素のものであっても、後には不確定要素に変化することもあり、ここに引当金会計の特殊性が存在することになる。また、商法（第287条の2）においても、特定の支出または損失に備えるために、その営業年度の費用又は損失とすることが相当する限りにおいて、引当金の計上が認められる。しかしながら、無制限に引当金計上は認められないし、勿論、利益留保性の引当金計上も当然に認められないことになる。

社債の発行は株式会社が一般投資家から長期資金を調達する目的で社債券を発行し、その資金を得ることによって生じた債務である。また、社債は株式の発行とは異なり、取締役会の決議で募集することができるので資金調達を弾力的に行うことができる。社債の発行方法には額面発行と割引発行とがあるが、実際に行われているのは割引発行である。では、なにゆえに割引発行されるのであろうか。理論的には、金融市場の動行、発行会社の信用程度や担保の強弱などが係わり合って発行価額が決定されることになる。しかし、実際的には社債利息は金融市場の金利に比べて低い場合が多い。そこで、割引発行されることになり、額面価額と発行価額との差額は社債発行差金として処理されることになる。この社債発行差金は利息の前払的性格を持つことになるので繰延資産として処理し、社債の償却期限内に均等償却することになる。社債発行の長所は特定の貸借当事者に限定することなく、多くの社債権者から長期の資金を調達することができることである。そして、その特色としては社債という同一条件による均等額に分割発行することができること

である。

(7) 財務諸表論

財務諸表論 (Financial Statement Theory) は会計の目的適合性の問題と密接に関連を有するものである。会計の目的適合性には種々な概念が存在するが、終局的には、会計の公正性や客観性などの認識の問題に収斂されることになろう。そして、会計の公正性や客観性は会計における検証可能性や測定可能性のクォリティの問題に帰結することになろう。密度の高い会計検証や会計測定は会計の社会的信頼性や信憑性の確立に直結することになる。このことは、とりもなおさず、財務諸表の真実な作成目的と密接につながることになろう。一方、会計は密度の濃い会計検証や会計測定の結果を企業の利害関係者に明確・明瞭に伝達・報告しなければならないという義務を担っている。企業の利害関係者とは株主、従業員、債権者、取引先、系列企業、金融機関、監督官庁さらに地域社会や消費者なども含まれるであろう。企業規模が拡大すればするほど、企業の利害関係者の数も増大することになる。これらの利害関係者は企業と継続的な取引関係を構成しているので、企業が発表する財務諸表を検証、分析して、取引を継続するか否かの基本的な判断材料とすることになる。したがって、財務諸表は測定領域と表示領域との両領域の問題を合せ含むことになる。表示領域が十分にクリアされなければ、いかに測定領域が充足されても、会計の目的適合性は半分しか達成されないことになる。それとともに、財務諸表は会計目的の変革によって、従来の私的な経営管理の用具から、広範囲な応用能力を持つ社会的な伝達技法として、その性格を変遷させつつある。なお、連結財務諸表は資本的支配関係にある複数以上の企業集団全体の財政状況を明らかにするものである。個々の企業を会計単位とするものは個別財務諸表といわれ、企業集団全体のものは連結財務諸表といわれる。連結財務諸表には個別財務諸表からは得られない企業集団全体に係わるインフォメーションが多分に含まれているので、総合的な

視点から企業を判断することが可能となるのである。

三 会計学の領域

ここでいう会計学の領域とは、財務会計以外の範疇に属する会計分野であるが、広い意味で、会計学の範囲に枠組みされることが可能なものである。いい変えと、一般的に会計学といわれるものは財務会計を中心とした内容構成になっているが、それ以外の領域で、会計学の範疇に属するものが広義の会計学の分野である。これに概当するものは、第1に複式簿記であり、第2は原価計算である。第3には標準原価計算制度であり、第4は監査であり、そして、第5には経営分析であり、第6は財務管理などある。勿論、これ以外にも種々な分野が存在するが、あまり細分化しても、多くの意味を持たないので、この6項目について検討してみたい。

(1) 複式簿記

複式簿記は財務会計の前提要件であるが、財務会計が理論を中心とした内容構成であるのに対し、複式簿記は原価計算や監査あるいは経営分析などの前提的要件でもあるので、広義の会計学の中に枠組みしたのである。また、複式簿記は理論的なものより、計算処理や計算技術的な要素が強いので、広義の会計学の中に組入れたのである。

複式簿記 (Double-Entry Book-Keeping) とは個人企業はじめ各種の企業形態において、その企業の経営活動の結果を記録、計算、分類し、損益計算書および貸借対照表などの財務諸表を作成することである。企業が経営活動を継続して遂行すると、金銭の収支や財産の増減が必然的に伴うことになる。そのため、いくら利益を獲得したのか、財産の増減の状況はどのように変化したのかを確定しなければならない。複式簿記は、このような企業の経営活動の結果による損益の発生や財産の増減の状態を計数的に測定する技術

的な計算制度である。換言すれば、簿記の対象となる経営主体の経営活動を計数的に表現する記録と計算と表示の計算制度であるといえよう。簿記の対象となる主体は企業のみでなく、家庭や役所あるいは組合などにも及ぶことになる。すなわち、営利企業のみならず、非営利企業も簿記の対象となるのである。しかし、複式簿記を用いるのは主として営利企業体であり、単式簿記を用いるのは主に非営利企業体に多い。営利企業を対象とする複式簿記は、その業種によって商業簿記、工業簿記、銀行簿記などに分けられる。これらは、それぞれの慣習や規制される内容も異なるので、技術的には若干の相違があるが、その計算構造や計算原理は同一である。

複式簿記の特徴は、全ての取引を一定の法則にもとづいて二面的に貸借記入するので、自動的に記録、計算の正否が検証されることになる。このことは数学の「個々の和は全体の和に等しい」という定理に基づくことになる。その他の特徴としては、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿の作成が要請されているので、企業の経営成績と財政状態を表示する財務諸表の作成が自動的に可能となることである。そして、一定のルールによって損益計算書と貸借対照表が作成されるので、損益の発生原因や財産の増減を明らかにすることができる。このことは、全ての簿記上の取引を、複式すなわち借方と貸方とに二面的に記録するので、可能となるのである。すなわち、金銭の収支や財産の増減は必ず費用・収益の発生と資産・負債・資本の増減となって表われるからである。それ故に、複式簿記にはその原因と結果を記録・計算する計算プロセスが内在されていることになる。この計算構造は、1494年にルカ・パチョーリによって「ズンマ」の中で論証され、部分的に修正されながら現在に受け継がれてきている。したがって、ズンマは世界最古で最大な簿記書といってもよいであろう。

（２） 原価計算

原価計算 (Cost Accounting) とは企業内部の価値を対象とし、企業内部に

における価値消費の流れを認識・測定する計算制度である。原価計算は消費された価値を材料費、労務費、経費とに分類し、さらに、多くの原価費目に分けて、その消費高を把握する計算システムである。費目別に分けられた原価は原価発生場所である部門別に分類され、製造原価は製造部門に、販売費は販売部門別に集計される。そして、要素別計算、部門別計算などの計算手続を経て、第3段階である製品別計算に算入されることになる。製品別計算では製品の種別、役務サービス別に集計され、製品種別、販売地域別に分けて計算することになる。さらに、原価計算は生産様式の相違によって、総合原価計算と個別原価計算とに分けられる。前者は同一種類や同一規格の製品を大量製造する場合に用いられる計算システムである。後者は種類や規格の異なる製品を注文によって製造する場合に用いられる計算システムである。

また、原価計算は計算目的の相違によって、実際原価計算と標準原価計算とに分けられる。前者は実際の原価によって製品原価を算定する方法であり、財務諸表作成の際に当期製品製造原価を算出するために用いる。後者は標準となる計画原価によって製品原価を算定する方法であり、標準原価と実際原価との差異を分析し、コスト・コントロールに役立てることにある。さらに、原価計算を行う範囲の相違によって、全部原価計算と直接原価計算とに分けられる。前者は原価計算制度として認められる通常の前原価計算であり、個別原価計算あるいは総合原価計算などが含まれる。後者は製品原価の直接費と変動費のみを製品原価として算定する方法であり、固定費や間接費は製品原価ではなく、期間原価として測定する方法である。

原価計算の目的は原価計算基準によると次の5項目である。第1は企業の出資者、債権者、経営者等のために、過去の一定期間における損益ならびに期末における財政状態を財務諸表に表示するために必要な真実の原価を集計すること。第2は価格計算に必要な原価資料を提供すること。第3は経営管理者の各階層に対して、原価管理に必要な原価資料を提供すること。第4は

予算の編成ならびに予算統制のために必要な原価資料を提供すること。第5は経営の基本計画を設定するに当り、これに必要な原価情報を提供することなどが上げられている。

（3）標準原価計算制度

標準原価計算制度 (Standard Cost System) とは製品の標準原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、標準原価によって有機的に結合する原価計算制度であると原価計算基準によって定義されている。具体的には、標準原価の設定と、それに基づく実際原価の算定、および、その差異の分析などである。標準原価の設定に当って、重要な条件は作業工程の科学的、統計的な標準化である。標準原価が科学的に設定されなければ、この計算システムは意味を持たないことになる。また、標準原価計算制度は注文生産による個別原価計算などより、同一規格の製品を大量製造する総合原価計算の方が標準化しやすいという意味で、大規模企業などで広く採用されている。

標準原価の種類には、適用される期間の長短によって、当座標準原価と基準標準原価とに分けられる。当座標準原価は予想し得る生産状況のもとで、ノーマルに発生すると予定される標準原価であり、比較的短期間（半年ないし1年）における予定操業度、予定価格を前提として算定されるものである。それ故に、通常の経営努力によって達成されると予定される標準原価であり、現実的に達成可能な標準原価の意味を持つことになる。そのため、当座標準原価は生産状況やその他の条件の変化に適応して、容易に変更され得るものである。一方、基準標準原価は実際原価の変動状況を測定する基準であり、比較的長期間にわたって固定化されるものである。その計算方法は比較的長期間の操業度、固定価格を前提として算定される。そのため、製品種類、生産方法などに基本的な変化がないかぎり変更されないものである。したがって、この標準原価は達成可能な最も基準の高い原価を予定することになり、

理想的な標準原価の達成という意味合を持つことになる。

標準原価算定の目的は原価計算基準によると次の4項目になる。第1は原価管理を効果的にするための原価の標準として標準原価を設定する。第2は標準原価は真実の原価として仕掛品、製品等のたな卸資産価額および売上原価の算定の基礎となる。第3は標準原価は予算とくに見積財務諸表の作成に、信頼しうる基礎を提供する。第4は標準原価は、これを勘定組織の中に組み入れることによって、記帳を簡略化し、迅速化する。この標準原価計算はティラーの科学的管理をベースにして、機械技師達によって設定された物量標準（標準消費量）を会計専門家の手によって見積原価計算の中に組み入れられたことに始まる。現在では、生産性向上や生産能率アップのための計算システムとして多くの製造企業で広く採用されている。

(4) 監 査

監査 (Audit) とは独立した第三者が一定の基準に従って、財務諸表の数値の信頼性と信憑性とを検証することである。また、そのことによって、企業の各種の利害関係者の利害を正常にキープすることにもなる。一定の基準とは監査基準、監査実施準則および監査報告準則などである。監査の本質は監査基準の一般基準一にあるように「企業が発表する財務諸表監査は、監査人として適当な専門的能力と実務経験を有し、かつ、当該企業に対して独立の立場にある者によって行われなければならない。」と、監査人の専門性と独立性とが基本的に要請されることになる。その他に、公正不偏性、正当な注意義務、秘密保持義務なども要請されている。監査は制度監査と内部監査とに分けられ、制度監査は公認会計士による監査と株式会社の監査役の監査とに分けられる。会計士監査は会社と利害関係のない独立した専門家による客観的な第三者の監査である。証券取引法では、証券市場で資本の調達を行う会社は公認会計士による監査証明の提出が要請されている。また、商法でも、資本金5億円以上の会社は株主総会に提出する計算書類に公認会計士の監査

証明の付帯を要請している。監査役監査は株式会社の監査役による監査であり、会計監査のみならず業務監査も含まれる。一方、内部監査は会社が自発的に経営管理の一環として、会社内部の検査部や監査課などによって、広く会計監査、業務検査あるいは不正検査などを行うことである。一般的に監査は摘発的な役割が主な任務であるかのようにみられるが、それは一面に過ぎない。監査は不正摘発のみではなく、広く再発防止体制などの確立が主な任務であり、建設的な役割も十分に果たしているのである。したがって、監査を定義すれば次のようなものになろう。「会計事象や会計行為について、企業の判断と監査基準などの会計基準との一致を確認するため、検証可能な証拠によって分析し、その結果を企業の利害関係者に公正・誠実に伝達・報告する制度的な会計マネジメント・プロセスである」と位置づけたい。

（５）経営分析

経営分析（Business Analysis）とは企業の収益性や資金の流動性あるいは企業の安全性などの財務構造を測定・分析し、経営実態について具体的に認識、把握することである。経営分析は分析主体によって内部分析と外部分析とに分けられる。内部分析は能率管理の一環として行われ、主に、組織業績の測定評価や企業の収益性および流動性、安全性などの財務構造上の問題点を把握することである。この他に、原価分析、損益分岐点分析、資金繰分析なども内部分析の範囲となる。内部分析の長所は当該企業の詳細な会計資料を十分に活用できるため、詳細かつ確実な分析が可能となることである。一方、外部分析は企業の利害関係者、例えば、投資家、債権者、大口の取引先、仕入先などの外部関係者が行う経営分析である。この分析によって、利害関係者は取引を継続するか否かの基本的な判断資料を得ることができる。この他に、金融機関が企業の支払能力や安全性を測定するために行う信用分析、投資家が企業の株式、社債などの有価証券についての安全性や収益性を測定する投資分析、さらに、公認会計士が財務諸表の妥当性や信頼性などについて

て測定する監査分析などがある。最近では、数理統計的手法の導入やコンピューターによる分析手法の開発などによって、分析範囲も拡大化され、多様化されてきている。なお、経営分析のコンセプトは他企業との比較であろう。人間でも外形的なことは自分でも判断することができるが、内面的なことは自分自身では判断しにくい。そのような場合に、他人との比較によって客観的な判断が可能となろう。経営分析も他企業との比較から出発し、現在の分析手法や計数分析の数式が確立されたのである。

(6) 財務管理

財務管理 (Financial Management) は企業の経営目的実現のために財務活動を対象とする経営管理の一分野である。そのため、財務管理が会計学の領域に枠組されることに対して、異論があると考えられるが、財務と会計とは表裏一体であり、両者を厳密に分離することは不可能に近い。なぜなら、企業における全ての経営活動は、それぞれ財務的側面と会計的側面とを有しているが、相互に補完性を保ちながら遂行されている。具体的に、企業の経営活動は購買、生産、販売などの種々な活動が存在するが、全て貨幣の収支と財産の増減とを伴って遂行されるので、記録、計算という会計手続と資金収支などの財務プランニングの確立が必要となる。すなわち、経営活動には会計的機能と財務的機能との裏付が要請されることになる。財務的機能とは企業経営において財務の指標により決定される計画、行動、手続などである。そして、経営活動における財務的機能の主たるものは、財務計画、資金計画、資本調達、資本運用、財務管理組織などである。

財務計画は企業における全ての経営活動に対して、総合的な調整を可能ならしめることになる。なぜなら、財務計画を通して異質性を有する全ての経営活動は、企業目的にマッチするように計画され調整されることになるからである。したがって、財務計画にもとづく財務活動は企業における全ての経営活動を計画し、調整し、執行することになるのである。それ故に、企業の

経営活動の全領域にわたり総合管理としての機能を果たすことになる。しかるに、財務管理は企業における財務活動の領域によって、広義財務管理と狭義財務管理とに分けられる。前者は企業の経営活動の全てにおいて、計画的側面と管理的側面が重視される管理形態である。後者は資金の調達および保管などの執行的側面が重要視される財務固有の技法である。さらに、前者が企業における経営活動の全体的、総合的な計画・管理を主目的とするのに対し、後者は現在および将来の現金収支や資金の調達・運用さらにその資金収支の適合性など財務固有の領域が対象となる。

財務の指標には財務の収益性・財務の流動性・財務の安全性の3つが主要項目として上げられよう。これらの指標は財務計画や資金計画などをプランニングする際の基本的な前提的要件でもある。財務の収益性とは利益については最大利益の獲得を目標とし、費用については最小費用によって行なわれる。このことは資本対利益の効率、すなわち、総資本利益率や自己資本利益率などによって測定されることになる。財務の流動性とは支払能力などを測定することであり、支払資金の確実性をキープすることである。このことは流動比率や当座比率などによって測定されることになる。財務の安全性とは資本の必要額とその調達額との適正関係、資産額と負債額およびその運用額との適合関係などである。このことは自己資本比率や固定比率などによって測定されることになる。

財務と会計との関係は相互補完的な関係にあり、密接不可分の関係にある。一般的に、財務は目的であり、会計は手段であるといわれる。あるいは比喩的に財務は肉体であり、会計は神経ともいわれる。いずれにしても、企業が心身共に健全であるためには、両者は共に相互補助しながら、両者のもつ固有の理論と技法をさらに発展させて共に前進すべきものであろう。

四 会計学の関連分野

会計学の関連分野とは会計学と相互に関連し合う共通の基本ベースを共有している分野のことである。そして、類似した目的や対象を有し、それぞれの領域は部分的に相互依存の関係にあり、相互に補完しながら、維持発展を意図するものである。これに該当するものとして、経済学、経営学、商法および税法を取り上げ、会計学との関連性を検討してみたい。

(1) 経済学との関係

経済学 (Economic Theory) は社会的生産関係を研究対象とし、生産の社会構造や社会の経済構造などの実態と法則を明らかにするものである。一方、日本の経済社会は資本主義社会であるが、資本主義社会の特色は企業や個人の利潤追求や資本と財産の所有が原則として認められる社会制度である。そのため、企業はフェアな自由競争を前提としながら最大利潤を追求することになる。企業によって獲得された利潤・利益などが生産要素に応じて、配当、利子、給料などの形で企業外部に分配される。分配されたものは家庭や企業その他において消費されることになる。経済はこの生産・分配・消費のプロセスを継続的に循環させることによって再生産を可能にすることになる。そして、再生産することによって、経済全体が拡大・発展していく構造原理になっている。このことも、資本主義経済の特徴の一つであろう。したがって、経済学は国民経済における社会構造とその経済現象を研究対象とし、その本質や原理を解明する最もベーシックな社会科学である。それに対して、会計学は主に企業を対象とし、その経営活動のプロセスと結果を具体的、計数的に認識・測定する社会科学の一分野である。そのため、経済学が経済価値の質的側面を究明することに対して、会計学は実態的側面を貨幣数字によって究明することになる。それ故、経済学と会計学は社会科学という同一基盤に立ちながらも、経済価値を質的な面と実態的な面から研究することに

なる。さらに、経済価値を研究対象とする基盤は同一であるが、一方は国民経済的な範疇で、他方は個別経済的（企業）な範疇で取り扱うことになる。なお、両者は範囲、方法などを異にするけれど、歴史的には、会計学は経済から分離独立したものである。そのため、会計上の公準概念一つをとっても、経済学の研究成果を摂取しなければ成立し得なかったのである。また、国民所得計算の具体的な測定などは会計学の実態分析がなければ成立し得ないであろう。このように、両者は共に相互補完の関係に立ち、密接不可分の関係にある。

（2）経営学との関係

経営学（Business Administration）は企業経営における生産、販売などの諸活動とその管理システムなどを客観的に分析し、その法則や原理を抽出することである。具体的には、企業における購買、製造、販売、労務などの経営活動の運動法則とその原理を解明することである。それと同時に、企業経営における管理的側面、すなわち、マネジメントのもつ組織原理やその法則などを解明することである。その中には、トップ・マネジメントの経営理念やリーダー・シップあるいはミドル・マネジメントの管理体制などの問題も含まれる。すなわち、企業経営は日々遂行されているが、経営学はその中に内在する法則や原理を抽出し、体系化し、理論化することにあるのである。そのため、企業経営における一般的法則やその原理をとときには演繹的に、あるいは、帰納的方法によって解明しなければならない。したがって、経営学研究の方法は経済学研究の対象と範囲の相違はあるが、同一方法論であるといってもよいであろう。なぜなら、経済学は商品の生産、流通および消費などの諸活動を対象として、その原理を究明することであるが、経営学は企業の製造、販売、消費などの諸活動を個別的、実態的に認識し、その運動法則の原理を解明することにある。それ故に、経営学と経済学は対象範囲の相違こそあれ、その研究方法や研究プロセスへのアプローチは同一であるべきで

あろう。

そこで、経営学と会計学との関係は、ともに企業とその経営活動を対象としている。対象が同一であるために両者は極めて密接な関係にある。具体的に、会計学は企業の経営活動における計算システムを貨幣額という価値基準によって担うことになる。そのために、貨幣額という価値基準によって測定し得る経営事象のみが研究対象とされることになる。したがって、貨幣額で測定し得ない経営事象、たとえば、組織、管理、労務、市場などは会計学の研究対象から除外されることになるのである。しかし、これらのアイテムは経営学にとっては主要な研究対象であり、ここに両者の相違があるのである。しかしながら、両者ともに企業とその経営活動を対象とするため、両者の領域には明確に区別できない分野が生じる。とくに、管理会計の分野においては経営学と会計学との境界が明確でないケースが多い。また、情報会計の分野においても同様なことがいえるのである。このことは会計学の領域拡大がもたらす現象で、前向に会計学の発展を促進するものと考えたい。会計学の範囲をより部分的に限定し、その範囲の中で理論性や整合性を完成させていくことも一つの研究方法であるが、ロング・レンジで考えた場合に、それは会計学の大きな発展につながるとは思えない。勿論、単に会計学の量的拡大を目標とするだけならば意味はないが、会計学の質的発展を促進するものならば摂取して内包化し、体系化していくべきであろう。

(3) 商法との関係

商法 (Commercial Law) は企業の実態関係の領域を規定する法律であるから、その内容も企業の実態関係の特殊性を規定することになる。このことは、商法第 1 条に「商事に関する法」という趣旨のことが規定されており、商事とは商行為、商人、営業に関する事項である。また、商法は実質法である特別私法でもあるので、一般法である民法の規定では企業の実態関係を十分にコントロールすることができない側面を、カバーするための特別法とし

てこの法が位置づけられることになる。商法の理念はいくつか存在するが、次のようなものが考えられる。第１には企業維持の概念である。この理念は商法全体を貫く基本的な立法精神であり、企業の維持・発展が商法の基本コンセプトにつながるからである。この概念は商法にかぎらず、企業会計原則、税法などにおいても基本的な理念の一つとして扱われている。市場経済原理における企業概念としては、その是非は別にしても、当然の論理的帰結であろう。第２は公開主義であろう。商法におけるデスクロージャーは一定の制約があるけれども、企業秘密を害なわないかぎりにおいて認められている。具体的には、商号、登記制度などがあり、株式会社においては資本の増資、減資、社債の発行などがある。貸借対照表の公告などもこの理念から導入されていることになる。株式会社の大衆化から、当然に導き出される理念であろう。第３には慣習主義である。商法が一般法である民法から独立して慣習化されたのは、近世における法典編さん以後のことであろう。その後、この慣習は少しずつ拡大し、やがてヨーロッパ諸国に大きな影響を与えてきた。そして、慣習法として発展しながら、ついには世界的な商事体系法として定着したのである。その後、日本にも導入されて、明治 32 年 3 月に公布され、修正、改正を加えられながら現在に至っている。したがって、日本の商法は歴史的に慣習法的な色彩が強いのである。第４は営利性であろう。これは理念というよりは特徴といった方がより正確かもしれないが、商法を貫く基本的なコンセプトの一つである。なぜなら、企業は人間の持つ集団性や営利性を組織的に制度化したものと考えることができるからである。すなわち、企業は人間のもつ本質的な集団主義や営利主義のメンタルを普遍的ならびに計画的に組織化したものと考えられるからである。そこで、商法と会計学との関係は、どのようなものであろうか。会計学が主として財産および資本の増減を記録・計算し、認識・測定するものであるから、財産や資本を法的に規定する商法とは密接不可分の関係となる。まず、昭和 26 年 9 月に「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」が発表されてから、両者の調整に大

きな目標が与えられたことになる。そして、昭和 38 年 3 月（昭和 63 年 6 月に改正）に「株式会社の貸借対照表，損益計算書，営業報告書及び附属明細表に関する規則」が公布され，両者の内容が相当程度以上に調整されたのである。そして，昭和 44 年 12 月に「商法と企業会計原則との調整について」が発表され，その後の商法改正や企業会計原則の修正（昭和 49 年 8 月と昭和 57 年 4 月）では，この「調整について」を基調として調整が行われ，両者の計算規定に関するコーデネイトはほぼ達成されたことになろう。

(4) 税法との関係

税とは国または地方公共団体が財政収入の確保を目的として，一般国民や各種の企業から無償で強制的に徴収する金銭給付である。税には所得税，法人税，相続税など各種の税があり，これらを総称して租税法または税法(Tax Law)という。この税法の規定によって，課税所得の計算や課税価額の評価を計算目的とする会計が税務会計(Tax Accounting)である。すなわち，税務会計は企業会計に影響を与える税法の諸規定などを会計学の立場から検証し，その計算原理を解明するものである。それと共に，個人や企業の課税所得に関する計算構造や計算方法などを体系的・理論的に究明するものである。したがって，税務会計は公共的な性格の強い会計分野であるといえよう。そのため，常に公正で客観的なものでなければならないのである。しかしながら，税務会計の分野は学問として十分に確立されているとはいえないのが実状である。そのため，税法の定めのあるものは，その規定によるが，別段の定めがないものについては一般に公正妥当と認められた会計基準に従って会計処理が行われることになる。それ故に，税務会計は制度会計の一分野を担っていることになるのである。制度会計とは法律，法令に枠組みされた会計領域のことである。法律，法令とは商法，証券取引法（財務諸表規則，また企業会計原則なども広い意味で含まれよう），税法などである。この制度会計の共通ベースとなるものは一般に公正妥当と認められた会計慣習または会計慣

行を基礎としていることである。

しかしながら、税法と会計学との相違は、税法が租税特別措置法などにみられるように経済政策的な意味あいを有していることである。各種の特別償却（例えば 50%償却法など）や海外市場損失準備金の容認も、この立場から導入されていることになる。他の面での相違点は、税法の企業認識論は基本的には資本主理論で捉えているのに対し、企業会計は企業実体論で捉えていることである。この認識の相違は会計上の問題を考える上で大きな違いになってくるのである。だが、税法の基本目的が財政収入の確保にあるのであるから、この認識の相違は止むを得ないのかもしれない。しかし、可能なかぎりにおいて、両者の基本コンセプトの一致は望ましいのである。そこで、昭和 41 年に「税法と企業会計との調整に関する意見書」が発表された。その中で、税法における適正な企業経理の尊重や自主的経理の容認などが上げられている。さらにそこでは、税法の課税所得の算定原理と会計理論との調整の可能性を示唆したのである。だが、細部についてまでも、完全に一致することは、それぞれの歴史的な学問的背景や蓄積された理論的体系が異なるので困難であるが、大枠でのコデーネイトならば不可能なことではないであろう。税法が課税計算をより公正・平等に行うためにも、課税原理の理論性をハイ・グレードなものにするためにも、会計学の研究成果を摂取し、両者は共に発展すべきものである。なお、法人税や所得税などは経済成長率の高い国や産業国家などに適応する租税体系であるので、今後は、より総合的で抜本的な税体系の転換が要請されることになろう。