

経済と経営 25-1 (1994. 6)

〈論文〉

会計理論の研究 (1) —— 会計学の対象と方法 ——

成 瀬 継 男

目 次

- 一 会計学の意義
- 二 会計の目的・機能
- 三 会計の性格
- 四 会計学の計算構造
- 五 会計学の特徴
- 六 会計学の対象と方法

一. 会計学の意義

会計学とは何んであろうか。数字は企業の言葉であるといわれているが、数字によって企業の経営活動の実態が明確に表示される。この意味で会計を定義すれば、会計 (Accounting) とは会計事象を各種の会計手続と会計処理とによって、企業経営の実態を貨幣数字で明らかにするということになる。具体的には、会計は企業の経営活動を記録・計算・分類し、表示することにある。企業の経営活動は製造活動、販売活動、役務活動など種々なものがあるが、その活動のプロセスの中で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、これらの会計事象を各種の会計手続と会計処理とに

よって適正に把握して、企業の利害関係者に損益計算書および貸借対照表などの財務諸表で報告する必要性が生ずる。なぜなら、企業とその利害関係者との関係は取引関係として理解されるからである。すなわち、株主と企業との関係は資本提供と配当コストの支払いという資本提供取引であると理解される。従業員と企業との関係は労働力の提供と給料、賃金の支払いという雇用取引と理解される。銀行と企業との関係は融資と利息の支払いという貸借取引と理解される。その他の利害関係者も何んらかの取引で、企業と取引関係が構成されていることになる。したがって、企業は各種の利害関係者が取引を継続するか否かの基本的な判断材料として、財務諸表を提供しなければならないのである。もちろん、その財務諸表は真実であり、公正・明瞭でなければならないものである。

しかしながら、企業が会計事象に対し、各種の会計手続および会計処理を行なう場合に、その手続・処理には何んらかの指針ないし基準が必要となろう。例えば、損益計算書の作成プロセスにおいては測定基準が、表示領域においては報告基準が必要となる。貸借対照表の場合にも、作成や表示に関する基準が必要であることは損益計算書と同様である。しかし、これらの基準には多くの部分において、テクニカル的側面やテクニカル的指針が内在されている。なぜなら、企業会計自体に固有の技術的側面が内包されているからである。このことは、企業会計が複式簿記を前提とし、そのフレーム・ワークの中で会計理論が形成されているからである。そのため、複式簿記固有の技術的側面が会計理論においても顕在化されることになる。しかるに、複式簿記はルカ・パチョリーによって、1494年に「ズンマ」が刊行されて以来、500年もの長きにわたって世界中の多くの企業によって使用され、慣習化され、手続化されてきたのである。それ故に、複式簿記の技術・技法から解放されるためには全く新しい簿記法が生成されなければならない。だが、5世紀もの間、生成され得なかった新しい簿記法が、ここで短期間に完成されるとは考えられない。したがって、現在の技術的な複式簿記を前提とし、その

上に、会計理論を構築していかざるを得ないのである。

また、現在の会計理論は、いかなる簿記法を採用しても、現在の固有なフレーム・ワークを用いなければ、その理論は生成し得ない。なぜなら、現在の会計理論の固有な論理は発生した原価の流れを期間損益の測定手続として、現在と未来とに区別し、現在のものは当該年度の損益計算書に、将来のものは貸借対照表に区別されることになる。この区別は、いかなる簿記法を採用しても、なされなければならないことである。たとえ、経過勘定を用いなくとも、何んらかの期間調整によって区別されなければ、成果計算と財産計算の理論と技術、すなわち、簿記・会計学そのものが成立し得ないことになる。このことが成立しないと、現在の会計理論が取得原価を費用配分し、配分された費用を当該収益と対応せしめ、それによる期間損益の確定、そして、経営成績の表示というメインテーゼが成立し得ないことになる。なぜなら、費用の配分にしても、期間損益の確定にしても、複式簿記の技術・技法を用いないと、まず、不可能であるからである。この考え方の骨格は、シューマンレンバッハやペイトン・リトルトンらが精魂こめて構築した理論であるので、これを超えることは容易なことではないであろう。そのため、複式簿記を前提としないで、このメイン・テーゼをキープすることは、まず、不可能にちかいことであろう。

そこで、今後の会計学の在り方としては会計理論自体が豊かな構想力にもとづく精緻な理論構成と広く社会的な認識に立脚した普遍性の高いアカデミックな論理展開を追求していかなければならないであろう。そしてそれは、よく吟味された体系的な実践基準と実務規範が内在されていなければならない。また、会計手続、会計処理の根底にある計算構造の整合性を十分に検討し、その不合理性を克服していかなければならないであろう。さらに、会計における真理追求がメイン・コンセプトとして志向されなければならないであろう。真理という超真実なロジックに対しては誰れもが認めざるを得ないからである。真理や真実を追求することが二律背反的な会計理論と会計行為

の長い間の葛藤を永久に終焉させることにつながるからである。また、時には、会計実務や会計実践を会計学研究の対象から切り離して、純論理的に理論を培養してみる必要があるのではなかろうか。いい変えるならば、会計学という経験科学的要素の強い学問を理論科学として究明してみようということである。そこから、どのような理論が生成されるのかは分らないし、会計学が社会制度的な存在から浮き上がってしまう危険性もあろう。そして、このような考え方に対して、次のような批判も当然にでてこよう。会計の基本的な属性として有用性と実用性が要請される。会計において、この両者が喪失したならば、理論としていかに精緻なものであっても、社会的制度として、その存在価値は失なわれることになると指摘されるであろう。しかし、それを恐れていては決して新しい高度な理論体系は生まれないであろう。産業や経済の環境変化とそれに伴う企業目的・会計観の変革そして社会的諸制度の発展さらに社会的ニーズなどの諸要請によって、企業会計と会計理論は大胆に見直される時期にきているのではなかろうか。

二. 会計の目的・機能

会計は、その目的や機能の相異によって、財務会計と管理会計および情報会計とに区別することができる。この3分野において、それぞれの目的・機能について検証してみたい。

(1) 財務会計の目的・機能

財務会計 (Financial Accounting) とは企業の経営活動によって生ずる会計事象を各種の会計手続および会計処理の基準によって認識・測定し、それらを財務諸表に集約して企業の利害関係者に伝達・報告することである。認識・測定とは複式簿記の計算原理とその計算手続とによって、一定期間の経営成績および一定時点の財政状態を損益計算書および貸借対照表という形態

で自動的に算定するための会計手続・会計処理の概念である。このことを会計における測定機能という。この2つの会計報告書の作成が財務会計の主要目的となる。具体的に考えてみよう。企業の経営活動は企業外部から財貨・用役などを流入し、その代価として貨幣支出などを行い、附加価値をつけた財貨、製品などを生産する。そして、それらを企業外部に提供することによって、その代価として貨幣収入を得ることになる。すなわち、企業の経営活動は財貨・用役の増減のプロセスであるといえよう。そして、その増減の結果を複式簿記のルールに従って認識・測定など各種の会計処理・手続を行い、損益計算書および貸借対照表などを作成し、それを企業の利害関係者に報告することになる。このことによって企業はスチュワード・シップを果すことが可能となる。また一方、企業は外部関係者から委託された資本および用役などの適正な管理・運用を行い、その受託責任を果すことになる。そのためには、委託された資本、用役などの増減のプロセスと、その結果を適切に認識・測定し、財産の保全と運用に役立てなければならないことが必要となる。このことは財産保全の機能といわれる。

他方、企業は利害関係者に対して経営活動の測定の結果や財産、資本の管理運用の経過を報告する責任を持つことになる。この責任はアカウンタビリティの一つであり、リポーティング・オブリゲーションといわれる。いい変ええると、財務会計における報告機能のことである。企業の利害関係者は財務諸表などの会計報告書によって、将来の利益や配当を予測し、あるいは取引を継続するか否かの意思決定を行うことになる。したがって、会計報告書は公正で客観的なものでなければならないのである。異なった企業の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、公正性や客観性に欠けるものである。種々な利害関係者に最も適合した会計報告の呈示は同一の会計報告の提供しかあり得ないからである。では、会計における公正性や客観性とは何んであろうか。それは終局的には会計における検証可能性や測定可能性のクオリティの問題に帰結するであろう。密度の濃い会計検証や会計測定

がハイレベルであればある程、会計の公正性や客観性は増殖されることになる。そのために、財務会計の目的・機能は会計現象や会計事象を公正・明確に測定・表示するだけでなく、いかに各種の会計行為を会計事実にアプローチさせるかの問題も内包されていることになる。このことは、財務会計の領域は測定領域の問題と表示領域の実態関係の両方を含むことになる。したがって、この両領域の認識・測定および表示が実態的にクリアーされなければ、財務会計の目的・機能は十分に達成されないことになる。

(2) 管理会計の目的・機能

管理会計 (Managerial Accounting) の機能は企業のトップ・マネジメントをはじめミドルマネジメントが経営方針および各種の経営計画を設定し、それにもとづく業績評価あるいは業績分析などによって効果的な内部管理を行うことである。具体的な内容としては、利益計画(目標利益の設定)、資金計画(運転資金、設備資金計画)、予算管理(各種の予算編成とその差異分析)、原価管理、損益分岐点分析、内部監査などが主たる領域となる。この他に、経営分析および経営比較などの分析手法も含まれる。管理会計の基本的なコンセプトは計画利益の達成にあらう。計画利益をキープするためには費用コントロールと売上収益の拡大とを中心に計数的に計画することになる。また、製造企業の場合の製造原価は標準原価などによってコントロールされることになる。したがって、管理会計の目的は計画利益達成のために企業内部の管理・統制を行うことにある。それ故に、管理会計は計画の設定にはじまり計画の実施および計画と実績との差異分析、さらに全体の業績評価という一連の管理手続によって計画利益や一定の操業度が確保される会計システムであるといえよう。この管理会計の歴史は複式簿記のように長い歴史が存在するものではない。19 世紀末から 20 世紀の初期にかけてテイラーの流れをくむ能率技師たちの手によって提唱された科学的管理法が、その先駆となっている。すなわち、科学的管理における標準化や課業管理の手法などを原価計算

に組入れたことが契機となっている。それが費用の統制、利益の拡大を図る会計システムの具体的手法として制度会計学の体系の中に枠組されたのである。それ以後は、極めて大きなコンセプトを有する学問領域として急速に発展している。だが、学問領域が肥大化されたため、概念の規定や手続の体系化が十分に達成されているわけではない。最近では、領域の拡大化にともない計画を定型と非定型とに区分してプランニングするアプローチ法や、オペレーショナル・コントロール法あるいは戦略的プランニング法などの各種の技法によって収斂されてきている。しかし、これも暫定的なもので、管理会計の基本的概念による最終的な収斂ではないであろう。したがって、今後の管理会計はその内部に包含している諸技法を有機的に結合させながら、利益計画を最大目標として機能していくことになるだろう。このことから、新たな展開によるコンセプトが形成され、体系的な概念も確立されることになるのではなかろうか。そして、ABC原価計算の発達や日本の原価管理の方向性など新しい活動の芽がでてきているので、この領域の発展の可能性は多なるものがある。

(3) 情報会計の目的・機能

情報会計 (Information Accounting) は各種の情報ユーザーの意思決定に役立つ会計情報を提供することが目的である。そして、情報ユーザーのために可能なかぎり、フィード・バック情報を提供し、制度会計と有機的に関連させながら機能するものである。しかしながら、情報会計は各種の枠組みの中で会計事象を認識、測定し、それらを不特定多数の利害関係者に均等の情報を提供する財務会計とは基本的に異なる側面を有している。なぜなら、情報会計は企業内外の情報ユーザーに法律の規定や会計機構に係わりなく、ユーザーの意思決定への最的適合性をフィル・アップさせることにあるからである。情報ユーザーの意思決定は特定の行動意識を達成するため特定の目的的なアプローチを要請し、その特定目的が達成した結果を分析、評価し、そ

の中から一つを「識別」する行動科学的な行為である。しかし、各種の情報ユーザーの行動様式、思考パターンは決して同一ではなく多岐にわたるものであろう。したがって、意思決定の最的適合性においては、会計情報は広範囲にわたる会計情報システム、たとえば、行動科学、情報理論あるいはシステム論など関連分野の理論・技法を導入し、総合的、体系的に内容構築していくことにならざるを得ない。

しかし、情報会計の基本的機能が企業内外の情報ユーザーの意思決定のために、有効かつ適正な会計情報を提供することにあると認識した場合に、外部報告のための財務会計と内部報告のための管理会計とに区分する必然性はなくなり、情報会計によって両者を包括する可能性もでてこよう。しかしながら、複式簿記を前提とした財務会計には長い歴史の集積があり、歴史が少ないといわれる管理会計においても約 100 年の歴史を有している。情報会計の歴史は約 30 年であり、今後、どのような発展過程を経るのかは予見できないが、制度会計が情報会計に包括される可能性は多くないと考えられる。

情報会計は、1966 年に、A A A から発表された「A Statement of Basic Accounting Theory」の刊行を契機として広く議論が展開されることになった。このことは情報ユーザーの多元化と会計情報に対する社会的ニーズとともに確立されてきたのである。この Statement の中で「会計情報は目的設定、意思決定または目的遂行のための資源の指揮と統制に役だたなければならない。情報の有用性は情報が利用者が関心をもつ実態についての不確実性を軽減しうる能力に依存する。」(基礎的会計理論 飯野利夫訳 12 頁)と規定し、不確実性を著しく軽減するものとして、次の 4 項目のコンセプトを呈示している。①目的適合性、②検証可能性、③不偏性、④量的表現可能性の 4 概念である。これらのアイデアは潜在的な会計情報を評価する場合の一つの基準となるであろう。特に④の量的表現可能性は従来の制度会計には存在しないコンセプトである。なぜなら、会計制度では企業の経営活動を貨幣額によって認識・測定するため、物量や容積などの概念は存在し得なかったからである。

だが、情報会計では物量的情報も重要視され、取得原価以外の基準による多元的な評価が可能となることになる。また、情報ユーザーの最的適合性を予測モデルなどを測定して提供することも可能となる。しかしながら、制度会計の視点からすると、物量的表現の考え方は会計の量的な拡大にはつながるけれど、会計自体の発展につながるとは考えられないのである。なぜなら、量的発展が必ずしも質的発展に結びつくとはかぎらないからである。それ故に、このことが単に会計領域の量的拡大化を目標とするものならば、多くの意味を持たないことになる。会計の質的発展を目標とするものであれば、会計制度に組み入れ、理論化し体系化していくことには多くの意味を持つことになるだろう。

三. 会 計 の 性 格

会計の最終ゴールは財務諸表の作成と表示にあるといわれている。財務諸表とは企業の利害関係者に企業の経営成績や財政状態などのインフォメーションを提供する重要な会計報告書である。そのため、企業は財務諸表の作成過程において、合理的な資料に基づき検証可能な計算方法によって、企業の利害関係者に必要な会計事実を明確に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならないことになる。しかるに、財務諸表は「記録と慣習と判断との総合的表現」とか、あるいは、「客観的事実の表示ではなく、企業の意見表示である」と表現されるように、会計事実の真実な表示ではなく、そこには記録的事実と慣習的方法と主観的判断とが内在されているのである。では、なぜ、このような会計事象が起り得るのであろうか。このことは、会計固有の性格や各種の計算構造に起因するものである。なぜなら、会計は簿記上の取引を記録計算するだけでなく、各種の会計手続や会計処理を選択適用し、企業の判断に基づいて財務諸表が作成されるからである。したがって、財務諸表に表示される金額は、厳密に解釈すると、経営成績と

財政状態の近似値にすぎないことになろう。

会計が会計事実に対し会計行為を行う場合でさえも、絶対的な正確性や信憑性が保証されるものではない。会計の分野において絶対的な真実性とか絶対的な正確性などを要請することは不可能なことである。そこに存在するのは、あくまで相対的な真実性であり、相対的な正確性である。なぜなら、会計行為には多くの部分において主観的判断と慣習的方法が内在しているからである。そこに恣意性や任意性の介入する余地が存在することになり、会計事実が真実に表示され得ない原因が内在することになるのである。したがって、残念ながら、財務諸表には自然科学のような絶対的な真実性は求められないことになる。財務諸表に表示された数字は企業が一般に認められた会計基準に基づいて会計実践を行った結果の近似値にすぎないことになるからである。これを是正せしめるためには会計における客観性の強化しか他に方法がないのではなかろうか。そのため、会計の客観性は公平性、真実性、妥当性あるいは普遍性などの概念が内在されていなければならないのである。こうした諸概念によって、種々な会計上の問題を検証し、究明し、解釈していくことになる。今後は、この概念を持たない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であろう。このような背景を有する客観性が強化されることによって、会計上の判断は主観的なものから、公正性や妥当性を有するものへと総合的に高度化されていくことになろう。

ここで、記録的事実と主観的判断と慣習的方法とについて検討してみよう。記録的事実は取引の帳簿記録を基礎としているので、その客観性は疑う余地はないのである。例えば、機械1千万円で購入し、現金で支払った場合に、借方は機械1千万円、貸方現金1千万円という事実のみが記録される。ここには主観的な判断の介入する余地は存在しないのである。したがって、「記録」における客観性は問題ないと考えられる。勿論、事実を粉飾して機械2千万円としたような場合は論外である。なぜなら、それは会計理論の問題ではなく、会計監査の問題であるからである。

次に、主観的判断の問題について考えてみたい。棚卸資産の評価方法をはじめ、減価償却や貸倒引当金などによって検証してみよう。棚卸資産は継続記録法や棚卸計算法などによって数量計算が行われ、これに原価法や低価法などを適用して価格計算が行われる。この棚卸計算において平均法、先入先出法、後入先出法などの計算方法が存在し、どの計算方法を採用するかは企業の判断に委ねられている。また、有形固定資産の減価償却の場合においても企業の判断が介入することになる。減価償却の計算には、取得原価以外に残存価額と耐用年数の見積りが必要となるが、この両者の見積りは企業の主観的判断ということになる。その計算方法にしても、定額法、定率法、級数法、生産高比例法などから選択・適用されることになる。ここにも判断の介入が存在することになる。さらに、売掛金の貸倒引当金の設定についても、その貸倒損失を見積計上することになる。しかし、貸倒損失がいくら発生するかを正確に予測することは不可能であり、多分に、企業の主観的判断によることになるからである。この他にも、損益計算における発生主義、実現主義の適用と、その結果としての発生費用の認識と実現収益の計上、および費用・収益対応の原則の具体的な適用の場合などにも判断の介入が内在することになる。さらに、資本的支出とするか収益的支出とするかによって利益の額が異ってくる。具体的に、固定資産の修繕維持費について考えてみよう。有形固定資産の取得原価を構成する支出を資本的支出といい、費用となる支出を収益的支出という。船舶の修繕に対して、５千万円を支出した結果、１３ノットの速力が出るようになった。ただし、この船舶の購入時の速力は１０ノットであり、修繕直前の速力は８ノットであったとしよう。この５千万円の支出は資本的支出であるのか、収益的支出であるのか。資本的支出とは、理論的には、資産の原能力を回復し、資産の耐用年数を延長させ、資産価値を増加せしめる支出である。それ以外の支出は収益的支出となる。したがって、この場合に、２ノット分に相当する２千万円は購入時の能力を維持したのにすぎないのであるから、修繕費として費用計上されることになる。３ノッ

ト分に相当する 3 千万円は原能力を回復し、資産価値を増加せしめたのであるから、資本的支出として船舶原価に算入されることになる。しかし、これは理論的な区分であるので、実際には企業の判断に委ねられるケースが多い。

次に、会計慣習の問題について考えてみたい。では、会計慣習とは何んであろうか。企業会計原則の設定時の前文の中で「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」が、企業会計原則であると述べられている。すなわち、一つの側面として企業会計原則は一般に公正妥当と認められた会計慣習などを集約し、選別し、体系化したものということになろう。したがって、会計慣習は長い年月をかけて、会計実務・実践が集約され、選択され、合意された会計におけるコンベンションといえよう。そのため、多年の会計実践や会計経験が蓄積されており、多分に、客観的な面も充足されているものと考えられている。だが、しかし、会計慣習は学問的に検証され、理論的な根拠によって成立しているものではないので、なかには適当とは思えない慣習も存在しているケースがある。その慣習の成立時においては、社会情勢や経済状況などによって妥当ではあっても、現在では適当でない慣習も種々存在する。また、たとえ、或る会計慣習が社会的にいかに普遍性が高くとも、正しいということにはならない。一つの会計慣習が正しいか正しくないかの問題は普遍性の大小とは切り離して、学問的・理論的に究明されなければならないのである。このことについては、低価主義などの例で考えれば理解されやすいと思う。したがって、会計慣習は絶対的な客観性はキープされていないけれども、相対的な客観性というべきものはキープされているものと考えられる。勿論、会計慣習の客観的な認識の問題は、これからも理論的にも科学的にも検証を積み重ねていかなければならないテーマであろう。しかしながら、会計慣習の性格から絶対的な客観性を見出すことは不可能であるので、相対的な客観性を模索することになろう。会計慣習に係わる相対的な客観性とは会計における可能なかぎり理論的妥当性にアプローチすることである。そして、その

最もミニマムな条件としては、正確な会計帳簿により検証可能な計算方法を用いて普遍的な会計行為が行われることである。さらに、マキシムな条件としては企業会計原則とその精神を厳守することになろう。

四. 会計学の計算構造

会計学の計算構造は複式簿記の計算原理によって会計事象を認識・測定し会計数値を確定することである。会計事象の認識・測定とは複式簿記の計算手続・計算方法を用いて、計算数値を決定することである。複式簿記の計算原理の基本構造は取引を複式（貸借）記入することにある。すなわち、簿記上の個々の取引を仕訳帳に同額を貸借記入し、それを元帳に仕訳帳の相手勘定を貸借反対に転記する。そのため、元帳の貸借総合計額（試算表）は等しくなることになる。なぜなら、数学に「個々の和は全体の和に等しい」という定理が存在するが、その定理に基づくことになるからである。個々の和とは仕訳帳に貸借同額を記入することであり、全体の和とは元帳に同額を個別に反対記入することにより、試算表という全体の和である貸借合計が等しくなることである。この数学の定理が証明されたものであるならば、試算表の原理も証明されたものになる。それ故に、試算表の貸借合計額が一致しなければ、それまでの計算プロセスの中でミスを犯したことになる。そして、元帳に転記された費用・収益に属する勘定は損益勘定に集合され、資産・負債・資本に属する勘定は残高勘定に集合される。しかしながら、これらは全てTフォームの勘定式計算で行なわれる。この計算形式を採れば増加高と減少高および発生高とが1つの勘定の中で分類されることになり、計算が極めて容易となる。決算時に損益勘定と残高勘定という統括された勘定によって損益計算書および貸借対照表が作成される。その際に、損益勘定および残高勘定の貸借合計は一致せずに差額が算出される。この貸借差額が、その期間の経営活動の成果である当期純利益であり、当期純損失である。この差額は損益

勘定の金額と残高勘定の金額とが必ず一致する。一致しなければ、それまでの計算プロセスの中で計算ミスをしたことになる。したがって、複式簿記の計算原理は取引を組織的、全体的に記録・計算し、数学の定理に基づき取引全体の計算上の整合性を検証し、勘定式の計算形式によって差額を算出するという一連の技術的な計算プロセスである。

このように、会計の計算構造は複式簿記の計算原理によって会計数値を決定することであるが、同時に、会計は継続企業の前提のもとに期間計算制度を採用している。期間計算によって、支出と費用、収入と収益とが期間的に一致しないケースが出てくるのである。すなわち、費用の見越、収益の見越、費用の繰延、収益の繰延などの問題が発生することになる。しかしながら、期間計算制度を廃止するわけにはいかない。なぜなら、企業が期間計算制度を採らないで、開業から解散まで決算を行わないとするならば、国をはじめ多くの企業の利害関係者に混乱をもたらすことになる。国は法人税の額を確定できないし、株主は配当の額を確定されないし、従業員は賞与の額を確定されないことになる。また、経営者自身も正確な経営成績や財政状態を把握できないことになるし、経営方針の樹立や各種の経営計画の設定もできないことになる。したがって、継続企業を年 1 回程度に区切って期間計算を行わざるを得ないのである。期間計算制度を採用すれば必然的に費用の見越などの問題が生ずることになる。この原因は現在の会計制度が発生主義会計を採用していることによるのである。発生主義会計は現金主義会計と対立する概念である。発生主義会計とは費用と収益が発生したという経済的事実に基づいて計上されることになる。また、現金の収支は伴なわなくとも、当該年度に発生したと合理的に認識される場合には、当該年度の費用・収益に計上されることになる。この考え方が期間損益計算の基本的な計算メカニズムとなっており、期間損益計算の基本的な計算原理となっている。この発生主義会計の導入によって、会計の範囲は著しく拡大されたことになる。それに対して、現金主義会計は現金の収入・支出があった期間に収益、費用として認

識し、現金の収入と支出との差額が期間利益となる。したがって、売掛金や買掛金などの信用取引は記録されず、現金収支があった期間の収益、費用となるのである。固定資産は全額が購入時の費用となるため減価償却は行われないのである。勿論、見越計算、繰延計算も行われないし、その他にも多くの特色は存在する。ただし、現金主義会計を採用し得る企業は経営活動が現金収支のみによって行われている企業や信用取引などを殆んど行わない企業、あるいは、固定資産を小額しか所有していない企業形態に限定されることになる。このような企業形態は、ごく小規模な企業しか実在しないので、多くの企業は発生主義会計を採用することになる。

企業会計原則の損益計算書原則－Aにおいて「すべての費用および収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」と発生主義会計を基調とする期間損益計算制度を導入していることになる。しかし、発生主義は未実現収益、すなわち、実際に収入の伴わない計算上の収益も損益計算に組み入れられることになる。そのため、収益の認識は実現主義を用いざるを得ないことになる。したがって、費用と収益の認識基準が異なることになる。だが、このことは認識基準の一致と未実現収益上によるペーパー利益の算出、その利益処分による企業財政の根本的な損害との選択の問題に収斂されることになる。ここにも、会計における理論的整合性と実用的実践性との問題が顕在化していることになる。

発生主義会計は当該期間中に発生した取引は現金の収支に係わりなく、発生した期間に割当てられるようにしなければならないので、期末決算に際し正しく修正されなければならないのである。発生主義会計による期末修正事項は通常の場合には次ぎのようなものがある。

(1) 前払費用の計上

前払費用は、企業会計原則注解によると「一定の契約に従い、継続して役

務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価をいう」のであるから、次期以降の費用となるものである。具体的に、6月1日に1年分の火災保険料1,200,000円を現金で支払ったとしよう。12月31日の決算の際に本年度の火災保険料は7ヶ月分700,000円である。残りの5ヶ月分500,000円は次年度の保険料であるので、前払保険料として当期の損益計算から除去することになる。

(2) 前受収益の計上

前受収益は「一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、いまだ提供していない役務に対し支払を受けた対価をいう」のであるから、次期以降の収益となるものである。具体的に、6月1日に1年分の賃貸家賃600,000円を現金で受取ったとしよう。12月31日の決算の際に本年度の家賃収益は7ヶ月分350,000円である。残りの5ヶ月分250,000円は次年度の家賃収益であるので、前受家賃として当該の損益計算から除去することになる。

(3) 未払費用の計上

未払費用は「一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、すでに提供された役務に対して、いまだその対価の支払が終らないものをいう」のであるから、すでに当期の費用として発生しているものである。具体的に、12月31日の決算の際に調査したところ未払広告料200,000円が存在したとしよう。この未払広告料は本年度の広告料であるので、現金の支払は次年度でも当期の損益計算に費用計上されることになる。

(4) 未収収益の計上

未収収益は「一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、すでに提供した役務に対して、いまだ、その対価の支払を受けていないものをいう」のであるから、すでに当期の収益として発生しているものである。具体的に、

12月31日の決算の際に調査したところ貸付金の未収利息300,000円が存在したとしよう。この未収利息は本年度の受取利息であるので、現金の授受は次年度でも当期の損益計算に収益計上されることになる。

(5) 有形固定資産の減価償却

有形固定資産は、その購入時に現金支出などを伴うが、その減価償却費の計上にさいしては現金収支は伴わない。減価償却の目的は連続意見書第三において「適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることである。」と記述されている。土地を除く有形固定資産は使用または時の経過などにより、その資産価値が徐々に減少する。そのため、その取得価額から残存価額を控除した金額を、その使用可能期間に配分して費用化する会計手続が必要となる。この会計手続が減価償却である。しかし、徐々に行われる資産価値の減少を物理的に認識し、金額的に測定することは不可能である。そこで価値減少を認識、測定する手続として、減価償却という一定の組織的な計算仮定を用いて原価配分することになる。

(6) 無形固定資産の償却

特許権、実用新案権、商標権、営業権などの無形固定資産は文字どおり具体的な形態のない固定資産である。それ故に、営業権を除いて殆んどが法律上の権利である。無形固定資産の評価額は「当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額」をもって記載することになる。しかし、無形固定資産の場合には減価償却の方法は定額法のみしか選択できない。すなわち、償却方法は直接法のみであり、残存価額は0であり、減価償却累計額は計上されない。したがって、本来的な意味での減価償却ではなく、単なる均等償却による費用配分の手続である。

(7) 繰延資産の償却

繰延資産は「すでに代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期得される費用をいう」ものである。具体的には、創立費、開業費、開発費などである。繰延資産は、その効果が将来にわたって発現されるものであるから、発生年度に全て負担せずに、数期間にわたって合理的に費用配分される一種の疑似資産である。しかし、これらは本質的には費用であり、その意味で費用を配分することになる。

(8) 評価損の計上

商品、製品などの棚卸資産や有価証券などの当座資産を期末評価する場合に、原価と時価とを比較して、そのいずれか低い価額で評価する方法が認められている。この方法を低価主義という。期末評価の際に、この低価主義に基づく評価損が計上されるが、その評価損は資産価値の実質的な減少を意味することになる。しかしながら、この資産価値の減少は現金支出などを伴うものではないけれど、経済的実態からも評価損を計上し、資産価額を減少せしめることが必要となる。

(9) 引当金の計上

引当金は企業会計原則注解によると(イ)将来の特定の費用または損失であること、(ロ)その発生が当期以前の事象に起因すること、(ハ)発生の可能性が高いこと、(ニ)その金額を合理的に見積ることができること、以上の4条件を満たした特定費用または損失に係わる引当経理額である。引当金には売掛金の貸倒引当金のように資産から控除される評価性引当金と、退職給与引当金のように負債性引当金とがある。両者共に将来の特定費用または損失に関する引当準備額である。

以上のように、会計の計算構造は技術的な側面からは複式簿記の計算原理

を土台とし、測定の間からは取得原価を費用配分する原価主義会計を採用入れ、認識の側面からは発生主義会計を基調とする計算システムである。このシステムによって会計が制度的に確立され、社会的に妥当性を有することになるのである。

五. 会計学の特徴

現代会計学の特徴としては種々のアイテムが考えられるが、筆者としては、第１に損益計算重視の基調、第２には会計の公開性の拡大、そして第３には会計学研究の二面性の問題を取り上げたい。以下、これらについて検討していくことにする。

(1) 損益計算重視の基調

企業の目的は、企業が経営活動を行うことによって、最小の費用で最大の効果、すなわち、最大利益の獲得にあることはいうまでもないであろう。そのためには、企業経営に対して合理的な裏付けを持たなければ、その目的は達成されないことになる。合理的な裏付けとは計画性や計算適合性などによって顕在化されることになる。そして、最終的には企業の有する各種の計算制度と、その効果的な運用の問題に収斂されることになろう。企業の計算制度の中心は複式簿記であり、複式簿記の組織的な原理によって、一定期間あるいは一定時点の経営成績や財政状態が確定されることになる。複式簿記によって、財産価値の増減と経営成果を算定するためには期間限定と貨幣評価を行う必要がある。その期間限定と貨幣評価によって、一定期間の価値の変化とその流れが計数的に認識されることになる。この価値の変化とその流れを計数的に把握し、企業利益を算定することが会計の基本的な役割の一つである。そして、利益算出の計算には期間損益計算と財産計算とがあり、前者のプロセスと結果を表示したものが損益計算書であり、後者の結果を表示

したものは貸借対照表である。両者は会計における基本概念であり、表裏一体の関係を有していることになる。

しかるに、現在の株式会社を中心とした企業形態においては、所有と経営とが必然的に分離され、企業規模を拡大しながら総合的に高度化されてきたのである。それは同時に、内外における企業の利害関係者を必然的に増大せしめる結果に至っている。そして、その企業の利害関係者とくに現在および将来の株主の関心は自己持分の安全性や確実性よりも、むしろ、現在および将来の収益力や配当可能性に関心が移行していったのである。したがって、これらの利害関係者は財産状態あるいは財政状態を表示するといわれる貸借対照表よりも、むしろ、収益性および配当可能性を明らかにする損益計算書をより重要視することになるのは当然の結果である。

他方、会計理論の前提である複式簿記の計算構造上の問題からも、貸借対照表よりも損益計算書を重視せざるを得ない技術的な手続状況が存在する。それは、複式簿記を前提とした現在の企業会計において、複式簿記固有の計算構造上の問題から動態論的なフレーム・ワークにならざるを得ないのである。すなわち、発生した原価の流れを現在と将来とに区別し、現在のものは当該年度の損益計算書に、将来のものは貸借対照表に区分されることになる。この区分は複式簿記の経過勘定などを用いることによって容易に区別することができるのである。この両者の関係を、ペイトン・リトルトン両教授は「会計の基本的な問題は発生した原価の流れを、期間利益測定の手続として、現在と未来とに区分することである。この様な区分を報告するのに用いる技術的な手段は、損益計算書と貸借対照表である。」と述べている（ペイトン・リトルトン 会社会計基準序説118頁 中島省吾訳）。

このことは、期間損益計算において、支出および費用と収入および収益との関係は同一期間内に解消されないものがあり、未解消のものが残留することになる。この未解消の項目を次年度以降に移転するものが必要となり、その役割を果たすものが貸借対照表である。そのため、貸借対照表には未解消の

項目が計上されることになる。なぜ、このような原理になるのでしょうか。それは、会計がゴーイング・コンサーンを一定期間に限定して計算を行うからである。会計が企業の開業から解散に至るまでの全体計算であるならば、全ての支出は費用であり、全ての収入は収益となる。しかし、実際問題として、企業の開業から解散まで決算を行わないわけにはいかない。少なくとも、年1回程度に区切って期間計算を行うことになる。期間計算を行うことは期間ごとの未解消部分が発生し、経過勘定などによる期間調整が必要となる。経過勘定は複式簿記固有のもので、単式簿記には存在しないものである。さらに、この期間計算とくに期間損益計算の概念は収益性および配当可能性を明らかにすることになる。そのため企業規模の拡大などによる利害関係者の増大、とくに株主などは配当可能性を示す損益計算書をより重視することになるのである。

(2) 公開性の拡大

公開性 (Disclosure) とは何んであろうか。会計における公開性の社会的な背景は産業や経済の環境変化や、それに伴う企業目的の変革などに求めることができよう。すなわち企業をとりまく環境の変化によって、企業自体も多面的に変革しながら進展していることになる。そのため、従来の利益第一主義的な企業目的から社会適応型の企業目的へと目的概念も変革しつつある。企業目的の多面的変革は会計目的の変化を必然的に促進させることになるのである。それと並行して、社会的諸制度や社会的基盤の変革など、ダイナミックに社会全体が発展している実態が存在する。このような社会全体のグローバルな変化と、それに基づく社会的な要請として会計の公開が強く提起されてきたのである。これらの社会的要請は社会的ニーズとしての会計情報の重要性を再認識させることにもなろう。

一方、企業会計原則も「一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」であるから、その社会的な対応力あるいは適応力のコンセプトが深く内

在されていることになる。また、所有と経営の分離により、企業規模が拡大されるとともに企業の利害関係者の増大となり、会計報告に対する認識はますます高まることになる。そして、これらの社会的、経済的現象が会計報告の開示内容とその範囲の拡大とを必然的に促進させることになるのである。では、会計における公開性は一般原則の明瞭性の原則と、どのような関係にあるのであろうか。明瞭性の原則は企業の「利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにする」ことである。すなわち、企業の状況を企業の利害関係者に提供する場合に、企業実態を適確に把握できるように、財務諸表を真実・明瞭に作成・表示することである。したがって、明瞭性の原則の基本コンセプトは明瞭表示の要請であらう。これに対して、公開性は会計情報の内容とその範囲の拡大を要請する概念である。

では、開示内容とその範囲の拡大とは具体的にどのようなものがあるのかを考えてみたい。企業会計原則注解〔注1～2〕の重要な会計方針の開示についての中で、会計方針開示の例として(イ)から(ト)までの7項目が呈示されている。会計方針とは「企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当って、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう」ことであるから、財務諸表の補完的、補足的な役割を担うことになる。また、企業会計原則注解〔注1～3〕の重要な後発事象の開示についての中で、(イ)から(ホ)までの5項目が例示されている。重要な後発事象とは「貸借対照表日後に発生した事象で、次期以後の財政状態及び経営成績に影響を及ぼすもの」ということである。したがって、重要な後発事象を開示することは当該企業の将来の財産状態及び経営成績を把握するための補完的情報として重要な意味を持つことになる。さらに、企業会計原則注解〔注1～4〕の注記事項の記載方法についての中で、「重要な会計方針に係る注記事項は、損益計算書及び貸借対照表の次にまとめて記載する」として、注記事項の一括記載方法が要請されている。一括記載方式を採用する

と、連結財務諸表などの作成・表示の場合に、企業の利害関係者に対し会計事象をより明確に表示することになるからである。これらは開示内容の公開である。

一方、企業会計原則には例示されていないが、商法のように営業報告書の呈示や国際会計基準の導入による連結財務諸表制度の完成および財産状態の変動表あるいは資金運用表などの公開が要請される。その他にも、資産の時価金額の開示も要請されなければならないであろう。また、当該期間における前期間の数値なども呈示されるならば企業実態がより明確に示されることになる。これらは開示内容の拡大である。したがって、公開性のコンセプトは会計目的の変革などにより企業実態をより明らかにし、企業の多くの利害関係者に基本的な判断資料を提供することにある。そのためには、企業実態の多くの部分をオープンにすることが必要となるのである。したがって、公開性の概念は市場経済原理の発達によって時代が要請し、社会が要求するコンセプトの一つであろう。

(3) 会計学研究の二面性

わが国の会計学は動態論的基調の内容構成になっている。勿論、この在り方については異論はないが、中間的な動態論的な理論体系となっていることに対して異論がでよう。なぜ、このような思考体系になっているのであろうか。その一つの側面としては、わが国の企業会計原則が、ペイトン・リトルトン両教授の *An Introduction to Corporate Accounting Standards* のように、会計を超然たる理論科学とみる考え方よりも、むしろ、SHM 会計原則書の考え方に近いものがあるからである。わが国の会計学は、一つの方法として、会計学研究の対象を会計実務や会計実践ににおいているからである。また、会計手続や会計慣習を研究対象としているからでもある。すなわち、長い年月の間に、実務や実践などの会計経験が蓄積され、その蓄積された会計経験が社会的な合意によって会計慣習として形成されることになるのであり、そ

して、この慣習に理論的、学問的アプローチを加えることにより、会計理論や会計原則が形成されるという考え方に立っているからである。勿論、わが国の会計学研究が実務や慣習に埋没しているのではなく、それらを分析し、整合化し、理論構成していることも事実である。しかし、それでも研究対象が会計慣習や会計手続である以上、他の社会科学にみられるように社会の方向性を決定づける高度な理論性は生まれないであろう。そこで、実務や慣習を会計学研究の対象から切り離して「会計はかくあらなければならない」という基本命題を設定し、そこから理論構築する必要性があるのではなかろうか。具体的には、基本命題から演繹的に会計規範や会計理念を抽出し、それに基づいて理論構成することである。基本命題の概念には、公正、真実、明確あるいは客観性、妥当性、整合性などの諸概念が内包されていなければならない。こうした諸概念を基礎として理論構成することになるのである。こうした諸概念は社会的ニーズに基づく社会的な要請でもある。社会的ニーズの根底は産業や経済の環境変化、それにともなう会計目的の変革、さらに社会的諸制度の発展などによって社会的基盤が変化してきたことに起因する。これらの社会的な要請に対応するためにも、演繹的アプローチの設定が必要となるのである。

一方、帰納的方法は会計実務・実践、あるいは、それらが社会的に同意された会計慣習などを検証して、その根底に存在する会計の基本アイデアを帰納的に顕在化することである。この帰納的方法は従来 of 会計学研究の基本パターンを構成していたのである。これからの会計学研究の方法としては演繹的方法を土台として、さらに帰納的方法によってカバーしていくことが望ましい在り方なのではなかろうか。この研究方法によって、会計の社会的な信用性や信頼性はより高度に確立されることになるであろう。

六. 会計学の対象と方法

日本において、会計学が学問として確立されたのは第2次世界大戦後のことであるといっても言い過ぎではないであろう。勿論、戦前においても、簿記学や計理学あるいは貸借対照表論などの一分野として会計理論の一部分が形成されていた。だが、長期間にわたる戦争によって諸外国の文献などが入手できにくくなったために、著しく会計研究が後退したことは事実であろう。戦後、企業会計原則の設定を契機に、会計学研究が大きく前進することになったのであるが、その中心的役割を果たしたのが、一橋大学の太田哲三教授であり、横浜国立大学の黒沢清教授であり、早稲田大学の佐藤孝一教授であった。さらに、関西においては、神戸大学の山下勝治教授などであった。この方々の会計学に対する貢献は非常に大きいものがある。現在の会計学の発展は、この方々の研究成果に負うところが多いと考えざるを得ないのである。

さて、歴史の浅い会計学研究の方法論は十分に確立されているとはいえないのである。その一つのガーデン・ストウンになればと思い、所論を展開してみたが、意に満たないところが多い。「会計学の対象と方法」というタイトル自体がオーバー過ぎたのかも知れない。そこで、会計学の対象は企業の経営活動であるが、営利企業の経営活動のみではなく、官庁や財団法人などの非営利団体さらに家庭や個人などの消費経済体の活動も、その対象となる。しかし、消費経済会計は、主として、金銭の収支や財産の管理を目的とするものであるのに対して、企業会計は、それと同時に、企業の努力と成果、すなわち、損益計算によって経営成績を明らかにすることができる。それ故に、会計学の対象となる会計は企業会計であることになる。だが、企業の形態にも各種の会社形態はじめ種々なものが存在するが、株式会社がその代表的なものであろう。そのため、会計学の対象は株式会社会計を中心としたものにならざるを得ない。しかるに、株式会社会計は会計学のみでなく、商法や税法などの規定にも拘束されるので、理論的な整合性や一貫性が保持されにく

い面がでてくるのである。そこで、「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」とか、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」などによってコーディネートされることになったのである。しかし、学問的体系や歴史的な成立基盤も異なるので、やはり、根底のところでは考え方の相違は全て調整されたとはいえないのが実態である。

次に、会計学の方法とは会計学を学問として成立せしめるための研究プロセスの手續とその方法であろう。研究プロセスであるからには、種々な会計概念や会計方法が内在されていなければならないのである。そのため、会計学の研究方法は多面性と多様性を有することになる。決して、一元的なものであってはならないのである。例えば、経済学的なアプローチの手法も可能であるし、経営学的な研究アプローチの手法も可能であろう。ただし、どの視点に立っても論旨が一貫していなければならないし、理論性と整合性を有していなければならないのである。会計学研究には本来的に固有な方法論などは存在し得ないであろう。富士山に登るのにどの登山口から登らなければならないということはないであろう。どの登山口から登っても、要は、山頂に立てればよいのである。会計研究の方法論も、これと同一であろう。会計研究に対して「かくあらなければならない」ということは、それ自体がその人の主観性ということになる。その主観的な方法論が理論的な整合性と社会的な普遍性とを有するものであればよいが、そうでなければ、独善になってしまう恐れがある。そのため、固有な方法論は存在しない方がよいと考えられるし、各自が自由な発想のもとで、自分にフィットした方法を模索すればよいことになる。その方が少し時間がかかろうとも新しい理論構築の可能性は高まることになろう。そして、ときには社会の方向性を規定でき得る高度な理論体系が生成される可能性もでてこよう。しかしながら、会計学は社会科学の一分野であるので、社会科学的な研究アプローチのプロセスは踏襲せざるを得ない。社会科学的な研究アプローチとは、客観性や規範性さらに公正性などの概念が内包されていることである。具体的に、会計学は社会科学

として経済学の範疇に属することになろう。経済学が経済価値の質的側面を究明することに対して、会計学は経済価値の実態的側面を究明することにある。したがって、経済価値を研究する基盤は同一なのであるから、研究方法も基本的には同一でなければならないことになろう。また、経営学は企業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。すなわち、日々に遂行される経営活動に内在する法則や原理を抽出し、それらを体系的に理論化することであろう。会計学はその経営活動を対象としているので、対象が同一であるということは、研究方法も基本的には同一でなければならないことになろう。しかしながら、会計学は貨幣額という価値尺度によって、経営事象や会計事象を認識・測定することになる。測定し得ない経営事象、たとえば、組織、管理、市場などは会計学の研究対象外とならざるを得ない。このことは、学問や科学には、それぞれの固有の領域があり、その部分の研究手法だけは異なるのであるが、社会科学としての基本的なアプローチは同一でなければならないということになろう。

そして、社会科学の基本的な研究アプローチの前提的なコンセプトとなるべき概念は、規範性であるとか理論的な整合性や一貫性あるいは社会的な意味での公平性であろう。また、社会科学である以上、妥当性や普遍性という概念も内在されていなければならないであろう。その他にも、理念性や客観性、真実性、倫理性などの概念も内包されていなければならない。こうした諸概念を内包しながら、会計学は会計事象を各種の会計手続によって、企業の経営活動の実態を明らかにすることになる。さらに、こうした諸概念を内在しながら、会計学は種々な会計上の諸問題を検証し、解明し、解釈していくことになるのである。