

会 計 学

——企業会計の構造と過程の分析——

中村 宣一郎 著



同 文 館

〈著者略歴〉

中村宣一朗（なかむら・のぶいちろう）

1959年 大阪大学経済学部卒業

現在 甲南大学教授 経済学博士（大阪大学）

主著 『会計標準化の展開』（ミネルヴァ書房）

『近代フランス会計学』（中央経済社）

『企業利潤論序説』（森山書店）

『会計統一化政策』（ミネルヴァ書房）

《検印省略》

昭和54年3月26日 初版発行

略称—中村会計

会 計 学

——企業会計の構造と過程の分析——

著 者 中 村 宣 一 朗

発行者 中 島 朝 彦

発行所 同文館出版株式会社

東京都千代田区神田神保町 1-41 〒101

電話(東京)294-1801～6 振替東京0-42935

© N. NAKAMURA

印刷：ケイ エム エス

製本：ケイ エム エス

Printed in Japan 1979

まえがき

本書は、著者が2年前から勤務校で担当している「会計学総論」の講義ノートに、ここ2年の間に発表した会計学の基本問題や企業会計の基礎にかんする数篇の論稿を接ぎ木のように接合することによって出来上ったものである。したがって、本書は純然たる会計学の概説書であるとはいえないかもしれないが、しかし、その母胎が「会計学総論」の講義ノートにある以上、やはり概説書の域を出るものではなく、あくまでもそのひとつに数えられてしかるべきものと思われる。

ところで、会計学の概説書といえば、今日ではすぐれたものが数多く出版され、ここでも随所でそのうちのいく冊かが頻繁に参照・引用されている。このことは、本書が研究書はいうに及ばず、そうしたすぐれた概説書に負うところが大きいことを示しており、また、もともと広範囲にわたる会計学の領域を論ずる力など持ち合わせていない著者にとって、このような概説書の適切な手引きなくしては本書を執筆することがまったく不可能であったことを物語っている。これらの事情を総合してみると、本書を刊行するということは屋上屋を架すに等しい行為であるとも考えられる。

しかしながら、本書は、資金と資本を峻別し、企業会計の対象である企業経済活動を資金循環運動と規定するとともに、損益計算が投下資金の回収剰余の計算という枠組みのなかで経済価値の消費と創造・実現の相互関連性にもとづく期間費用と期間収益との合理的な対応を極力図ろうとするものであることを明らかにすることによって、それなりに、著者の構想する企業会計の全体像を描くことに努めていることも指摘されなければならない。

こうした試みがわずかでも成功し本書が会計学の概説書としての座を与えら

れるかどうかの判定は、読者諸賢にお願いするしかない。浅学非才の著者が思わぬうちに犯しているかもしれない間違いの指摘をも含めて忌憚のないご批判を賜わることができれば、著者にとってこれにすぐる喜びはない。お寄せいただいたご批判を生かして本書をより良いものに一步でも近づけたいと思う。

「会计学総論」の講義ノートがこのような形で出版される運びとなったのは、ひとえに同文館出版部・武井隆男、松元司両氏の絶えざる暖い励ましがあったからこそである。ここに謹んで両氏にたいして深甚なる感謝の意を表する次第である。

1979年晩冬 近江滋賀の里にて

著 者

会計教科書(八訂版)	沼田嘉穂著	A 5判・1700円
財務会計論	飯野利夫著	A 5判・2800円
新会計学原理	太田哲三著 新井益太郎	A 5判・1800円
会计学概論(改訂増補版)	高松和男著	A 5判・1900円
現代会计学	青柳文司著	A 5判・1500円
会計総論	木村重義著	A 5判・1600円
会计学概説	河合信雄著	A 5判・1800円
会计学通論	荒川邦寿著	A 5判・2500円
現代会計	山本繁著	A 5判・2000円
現代財務諸表論	深津比佐夫著 堀田友章	A 5判・2700円
財務諸表論	石田三郎 山形休司著	A 5判・2000円

第三版

会计学辞典(追補版)	神戸大学 会計学研究室 編	A 5判・9800円
会计学中辞典(改訂版)	新井益太郎 編	B 6判・1800円
会計小辞典(改訂版)	同文館 編	全書判・1300円
新会計事典	横浜市立大学 会計学研究室 編	B 6判・2800円
企業会計諸則集	同文館 編	新書判・1200円

同文館

目 次

第Ⅰ部 会計学の基本問題	3
第1章 会計学の主題と方法	3
§ 1 会計学の研究対象	3
§ 2 会計学の研究領域	7
§ 3 会計学の分析視角	11
§ 4 会計学の研究方法	16
第2章 会計学の基本前提	22
§ 1 会計学と基本前提	22
§ 2 基本前提の形成基盤としての 会計環境	25
§ 3 基本前提の内容	32
第Ⅱ部 企業会計構造の分析	39
第3章 企業会計の目的	39
§ 1 企業会計目的への接近	39
§ 2 企業会計目的の内容	41
§ 3 企業会計目的と会計報告	43
第4章 企業会計の焦点・利益	47
§ 1 利益の基本型	47
§ 2 企業会計上の利益	51
§ 3 企業会計における利益算定方式	58
§ 4 当期発生処分可 能利益と業績表示利益	63
第5章 会計的分類と勘定組織	68
§ 1 会計的分類の基礎	68
§ 2 勘定組織の内容	70
§ 3 勘定組織の形成原理	75
§ 4 勘定組織の形成	81
第6章 会計的測定と評価原則	83
§ 1 会計的測定と評価	83
§ 2 評価原則としての取得原価主 義	86
§ 3 取得原価主義の問題点	89
§ 4 時価主義	93

第Ⅲ部 企業会計過程の分析—————97

第7章 会計処理の基礎・会計的要請……………97

- § 1 企業会計過程と会計的要請 97 § 2 客観性の原則 100
 § 3 統一性の原則 103 § 4 継続性の原則 105 § 5 重
 要性の原則 108 § 6 明瞭性の原則 111 § 7 保守主義の
 原則 113

第8章 収益の認識と測定…………… 116

- § 1 収益の概念 116 § 2 収益の認識 119 § 3 収益の
 測定 122 § 4 収益処理原則の適用上の問題 123

第9章 費用の認識と測定…………… 130

- § 1 費用の概念 130 § 2 費用の認識 133 § 3 費用の
 測定 135 § 4 費用と収益の対応 136 § 5 費用処理原則
 の適用上の問題 138

第10章 損益計算書の作成…………… 155

- § 1 損益計算書の意義 155 § 2 経常損益計算区分の内容 162
 § 3 特別損益計算区分と当期末処分利益計算区分の内容 167
 § 4 収益性の分析 169

第11章 資産の概念と処理…………… 172

- § 1 資産の概念 172 § 2 資産の評価 175 § 3 資産の
 分類 176 § 4 当座資産の処理 179 § 5 棚卸資産の処理
 183 § 6 固定資産の処理 188 § 7 繰延資産の処理 193

第12章 負債の概念と処理…………… 199

- § 1 負債の概念 199 § 2 負債の評価 202 § 3 流動負
 債の処理 204 § 4 固定負債の処理 206 § 5 引当金の処
 理 210

第13章 資本の概念と処理…………… 215

- § 1 資本の概念 215 § 2 資本の測定 219 § 3 資本
 金の処理 220 § 4 資本剰余金の処理 226 § 5 利益剰余

金の処理	230
第14章 貸借対照表の作成	236
§ 1 貸借対照表の意義	236
§ 2 貸借対照表の表示にかんする問題	239
§ 3 付属明細表の意義と種類	250
§ 4 安全性の分析	252
第15章 原価の流れとその処理	255
§ 1 企業経済活動と原価の流れ	255
§ 2 原価計算の意義	258
§ 3 原価の概念	262
§ 4 原価計算の体系	266
第16章 財政状態変動の表示	273
§ 1 財政状態の変動と資金計算書	273
§ 2 運転資金計算書の意義	277
§ 3 運転資金計算書の作成	280
§ 4 現金資金計算書	284
第17章 計画数値の測定と表示	288
§ 1 計画数値の測定・表示と企業予算	288
§ 2 計画数値の測定と目標利益	290
§ 3 計画数値の表示と見積財務諸表	300
§ 4 企業予算の体系	303
第18章 物価変動と企業会計	306
§ 1 企業会計に及ぼす物価変動の影響	306
§ 2 物価変動会計の形態	309
§ 3 一般物価水準変動会計	311
§ 4 個別価格変動会計	317
第19章 企業集団化と企業会計	324
§ 1 企業集団化と連結財務諸表	324
§ 2 連結財務諸表作成の基本問題	326
§ 3 連結会計の手続	331
§ 4 連結貸借対照表の作成	333
§ 5 連結損益計算書の作成	340
§ 6 連結剰余金計算書の作成	344
§ 7 投資勘定の評価	345
索引	347

会 計 学

——企業会計の構造と過程の分析——

第Ⅰ部 会計学の基本問題

第1章 会計学の主題と方法

§1 会計学の研究対象

会計学 (accounting discipline or accountancy) とはいかなる学問であるか。この問いにたいして、会計学とは会計 (accounting) について理論的・体系的研究を行う学問であると答えるならば、それは形式的にはなるほど完全な解答になっているが、実質的には無内容に等しく、われわれは直ちに、それでは会計とはいかなるものであるかとの問いに直面することになる。だが、会計の必要にしてかつ十分な定義を行うこともまたけっして容易なことではない。ここでは、従来広く採用されてきた代表的な定義を紹介することによって議論の糸口としよう。

さて、アメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants) の用語委員会 (Committee on Terminology) によれば、会計はつぎのように定義されている¹⁾。

「会計とは、少なくとも部分的に財務的性格をもつ取引と事象を、意味のある方法で、貨幣単位によって、記録し、分類し、要約し、そしてその結果を解釈する技術である。」

この定義は、それが公表された1941年以来20数年間にわたって多くのひとた

1) American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Terminology, *Accounting Terminology Bulletin No. 1*. Review and Resumé, AICPAs, 1953, p.9.

ちの支持をえ、通説としての立場を保持したのであるが、1966年にアメリカ会計学会 (American Accounting Association) の基礎的会計理論委員会 (Committee on Basic Accounting Theory) がつぎのような定義²⁾を公表してからは事情が一変した。

「会計とは、情報の利用者が事情に精通したうえで判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、そして伝達する過程である。」

会計についてのこの新しい定義が登場してからはその線に沿って会計を規定しようとするひとたちが増え、アメリカ公認会計士協会用語委員会による会計の定義は唯一の権威ある定義という座を失うにいたった。

ところで、上に紹介した会計についての古い定義と新しい定義とを比較してみると、前者は、複式簿記を前提として、記録・分類・要約といった具体的行為を中心に会計の定義を試み、会計情報を貨幣計数的情報に限定しているのに対し、後者は、それら具体的行為の遂行が目的とする経済的意思決定への役立ちに重点をおいて会計を規定しようとしており、会計情報をかならずしも貨幣計数的情報にのみ限定してはいない。このような特徴から、古い定義は手続的定義 (procedure definition) とよぶことができるであろうし、新しい定義は意思決定的定義 (decision-making definition) とよぶことができるであろう。

もちろん、両者の定義の仕方にはそれぞれ一長一短があって甲乙をつけがたい。たとえば、意思決定的定義は、会計をより一般的な形式で表現しようとする試みであり、会計についてきわめて広い適用範囲を有する理論を構築する可能性を拓いたものと評価することができるが、その反面、現実には営まれている会計実務の意味を見失わせる危険性を多分に持っている。これにたいして、手続的定義は、現実の会計実務における記録・計算・分類・要約といった具体的

2) American Accounting Association, Committee on Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 1966, p. 1.

飯野利夫訳、基礎的会計理論、国元書房、1969、2ページ。

行為に焦点を合わせて会計を定義するところから、それにもとづいて構築される理論は、その適用可能性において、意思決定的定義を基礎とする理論に比べて限られてはいるものの、会計実務が実際に有する意義とそれほどかけ離れた内容の理論にはなっていない。だから、現時点での会計実務をみるかぎり意思決定的定義はやはり会計の定義としてはいささか広きに失するとの感をまぬがれず、複式簿記を前提とせず、また貨幣計数的情報以外の経済的情報までも会計情報とするには相当大胆な発想の転換を要するに思われる³⁾。

以上のようにみえてくると、上記2つの定義もそれを規定したひとが観察している会計の現状はさして変化していないのであって、変化したのはむしろそれを見るひとたちの問題意識であり、その意味で、定義の違いはそれを規定したひとたちの問題意識のニュアンスの差とみることもでき、実際には両定義は外見ほどにその中味が違っているわけではない。こうしたことから、両定義の折衷的・妥協的立場を採るとみられるムーニッツのつぎのような定義⁴⁾などは、現実の会計実務を前提とするかぎりもっとも妥当なもののように思われる。

「会計とは、(a)特定の実体によって保有されている資源を測定し、(b)その実体にたいする請求権および当該実体における持分を反映し、(c)それらの資源、請求権および持分における変動を測定し、(d)その変動を特定の期間に割りあて、(e)それらを公分母としての貨幣で表現することを職能とするものである。」

このムーニッツの定義は、手続的定義のように現実の具体的会計行為そのものから会計を規定しようとするものでなく、また意思決定的定義のように会計

3) もちろん会計においても、物量単位は基礎的測定単位として利用され、それがなければ、貨幣単位による測定そのものも不可能となる。その意味では、貨幣計数的情報以外の経済的情報もまた会計において測定・記録されているといえるであろう。だが問題は、物量単位そのものがそれ自体として単独に会計における測定単位となり、それが会計情報の重要な属性として必要にしてかつ十分なものであるかどうかという点にあるが、この点については、現在のところ、後述の計画原理にもとづく経営管理面での物量管理の実施という事態を除いて会計を全体としてみた場合消極的な態度をとらざるをえないに思われる。

4) Maurice Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting* (An Accounting Research Study No. 1), AICPAs, 1961, p. 23.

佐藤孝一・新井清光訳、会計公準と会計原則、中央経済社、1962、58ページ。

の発展方向として現在期待されているところを表明したものでもなく、あくまでも実際に経済生活において果しているその働きとそれが対象とする経済活動の性格とにもとづいて会計を規定しようとするものである。つまり、この定義は、企業の経済活動を一定のルールにしたがって測定・記録し、その結果を要約して会計報告書にまとめ上げるという会計の現実の姿をあくまでも反映すると同時に、資源という表現によってその相対的稀少性と有効配分の必要性が暗黙裡に前提されていることを示唆し会計が果すところの経済業績測定の合理的意思決定への役立ちという側面をも含意するものと考えられる。このように考えてくると、われわれには、ムーニッツの線に沿って会計の定義を行うのが現時点ではもっとも妥当なことのように思われる。

以上のようにわれわれは、基本的にはムーニッツの線に沿って会計を定義することに同意するのであるが、それと同時に、そこでは測定面に比較して相対的に軽視されている会計の報告面を明示的に取り上げる一方、その定義をもっと一般的な形式で簡潔に表現することが必要だと考える。そこで、会計について当面つぎのように定義するのが妥当であろう。

「会計とは、企業の経済活動を期間的に限定し、これを勘定思考—2面的分類と単位別記録・計算—にもとづいて貨幣単位で測定・記録し、その結果を報告する機構である。」

会計学の研究対象とは、まさにこのように定義されるところの企業会計(business accounting)であって、現在会計学の研究対象として取り上げられている問題がいかにも多様なものに見えようとも、それらはすべて以上のように定義される企業会計となんらかの形で関連するものと考えられるのである⁵⁾。

ところで、ここでとくに強調しておきたいことは、当面われわれが学問的に興味と関心を寄せているのは、資本主義的市場経済体制のもとで経営者支配のみられる企業によって実施されているところの企業会計だということである。つまり、われわれが学問的に興味と重要性を懷いているのは、あくまでも、企業による分権的経済計画の設定と市場価格機構によるその調整によって全体

としての経済秩序の形成と維持が基本的に図られている経済組織のもとで企業経営の実権が経営者層に移行しているところの数多くの企業において反復的に実施されている会計の研究だということである。そしてこのような企業会計にみられる目的とそのために営まれる手続の規則性こそがわれわれの学問的興味をひく問題なのである。

§2 会計学の研究領域

さてよく知られているように、企業は、その経済活動の展開にあたり資本として一般的購買力すなわち資金⁵⁾を調達し、それでもって各種の財貨用役を購入する。購入した財貨用役は生産過程に投入して新たな財貨用役に変換し、それを市場で販売してその対価としての資金を受け取る。こうして企業においては、その経済活動にともない、一方で資金の流れがみられ、他方ではそれと対流の形で財貨用役の流れがみられる。利益獲得を目的とする企業は、限界生産力が均等化するように財貨用役を配分し、消費した財貨用役の価格総計以上のものを生産した財貨用役の販売によって受け取り、それでもってまず財貨用役

-
- 5) 会計学のこのような規定は今日では狭きにすぎるとも考えられる。会計と名のつくものには、企業会計のほかに消費経済会計と社会会計 (social accounting) があり、これら全体を研究対象とする広義の会計学を考えることもできる。その場合、会計は、企業会計と消費経済会計からなる微視的会計 (micro-accounting) と社会会計を内容とする巨視的会計 (macro-accounting) に大きく分けられ、消費経済会計はさらに家計 (family bookkeeping) と官庁会計 (government accounting) に分けられる。家計は世帯における金銭収支の事実を測定・記録し、一方、官庁会計は政府または地方公共団体における歳入と歳出および保有財産を測定・記録する。したがって、両会計はともに収支の事実を測定・記録の対象とするところにその特徴がある。ところで、社会会計は、国民経済全体としての経済活動を有機的關係において把握しそれを簡潔に表示しようとする会計であり、国民所得計算 (national income accounting)、国際収支表 (international balance of payments)、資金循環分析 (fund-flow analysis)、産業連関分析 (inter-industrial relations analysis) および国民貸借対照表 (national balance sheet) からなっている。こうした広義の会計学の構築は、今後の課題としてわれわれの学問的興味をそそる問題である。
 - 6) 資金は一般的購買力であり、一方資本は、増殖した経済価値として将来回収することを目的として支出されたあるまとまった量の資金を指すが、会計では、通常、資本は資金の調達源泉を表わす概念として用いられる。

の消費部分を補填し、その後の剰余である利益の多寡によって財貨用役の生産量を調節するのである。

その場合、消費された財貨用役は費用 (expense) として認識され、その対価として支払われた価格総計すなわち支出額 (expenditure) で測定される。一方、産出・販売された財貨用役は収益 (revenue) として認識され、その対価として受け取られた価格総計すなわち収入額 (receipt) で測定される。そして特定期間における企業の経済活動を勘定思考にもとづいて測定・記録し、その結果を報告する企業会計は、この収益と費用の差額として把握され資本の増殖額となって具体化する利益 (business income) の測定と報告を中心として経常的・組織的に営まれるのである。

このように企業会計では、利益の測定と報告が中心にすえられるが、その場合、利益の絶対的な多寡が問題となるのではない。目的・手段連関における効率性が特に重視される企業では、同じ利益額でもそれを獲得するのに要する資本額に違いがあれば、より少ない資本額でそれを獲得する方が有利であるとされ、利益額は資本額と比較考量される。こうして企業会計では、収益、費用および利益の額だけでなく、資本とその具体的な運用形態である資産の額も把握され、それらの分類・集計を可能なかぎり精緻化して網羅的な記録を行い、その増減変化の事実が明らかにされるとともに、記録上の有高と実際の有高との比較によって資産の保全も図られるのである。

以上のように企業は、基本的には利益獲得を目的として財貨用役の生産および販売を営む組織体であるから、財貨用役の購入、製品の製造・販売、労働力や資材の保全など多種多様な経済活動を効率的に営まなければならない。市場価格機構という分権的経済組織のもとで企業経済活動の効率性を高めて利益を最大化するには、いうまでもなく企業経済活動について収益性による管理を行う必要があり、ここに企業会計は、資本として投下された資金とその運用によって増殖した資金すなわち利益とを結びつけ、企業全体としての収益性を明らかにする資本利益会計として営まれるのである。