

會計測定構造の基礎

会計測定構造の基礎

武蔵大学教授

浅羽二郎 著

中央経済社

著者略歴

昭和25年 東京大学経済学部商業学科卒業
昭和28年 同大学特別研究生前期修了
昭和29年 同志社大学商学部助手，専任講師を経て
昭和31年 同大学助教授
昭和34年 武蔵大学経済学部助教授
昭和36年 同大学教授
昭和43年 経済学博士（東京大学）

昭和42年 『ドイツ会計学序説』により日本会計研究学会 太田賞受賞

〔主要著書〕『会計原則の基礎構造』（有斐閣），『ドイツ会計学序説』（森山書店），『現代会計学の展開』（白桃書房），『制度会計論の基礎』（同文館），『理論会計学の基礎』（白桃書房），その他編著，監訳多数。

著者との
了解により
検印省略

会計測定構造の基礎

昭和58年3月25日 第1版発行

著者 あさ 浅 ほ 羽 じ 二 ろう 郎
発行者 渡 辺 正 一

発行所 (株) 中 央 経 済 社

〒101 東京都千代田区神田神保町1-31-2

電 話 (293) 3 3 7 1 (編集部)

(293) 3 3 8 1 (営業部)

振替口座 ・ 東 京 0 - 8 4 3 2

印刷/第 一 印刷所

製 本/誠 製 本

落丁・乱丁本はお取替え致します。

ISBN4-481-38103-5 C 3034

は し が き

新理論提唱時代ともよべる華々しい1960年代と比較すると、今日の会計学は一種の停滞状況にあるといえる。それでは、まったくの虚脱状態にあるかという、少なくとも表見的には、現実の会計制度や会計実践への対応にいとまのないほど多忙でもある。このような状況は、一体、なにを意味するのであろうか。それは、当面の問題解決に取り組むという会計学のすぐれて現実適応的な性格と、錯綜する現象を整合的に論理化するという理論の抽象化機能との不幸な分裂によるものである。それには、かつて華々しく展開した理論のアプローチにも、責任の一斑があるかもしれない。したがって、現代会計学の理論的停滞状況を打開するためには、その現実適応的性格を生かすためにも、それを整合的に論理化するアプローチそのものの検討がなされなければならない。

わたくしは、かつて、現代会計学の重要な欠陥として、それが企業会計の諸相を機能的に分割して捉え、その分割された機能のそれぞれを別個に精緻化するというアプローチをあげた。そして、むしろ、今日の状況においては、分割された諸機能の総合的関連性を求めるアプローチの必要性を強調したことがある。『会計測定構造の基礎』と題した本書は、このような研究方法を継承するものであり、とりわけ、企業会計の実体を基礎に、その総合化の論理を形成しようとするものである。すなわち、企業会計の機能的側面と規範的側面という二つの側面の展開をそれぞれの展開とその相互関連性のなかに捉え、現代における企業会計の諸相を総合的に示そうとするものである。この場合、第1に、それが論理的展開過程として描き出すものは、かならずしも厳密な一致はないとしても歴史的展開過程として顕現するということ、第2に、企業会計をいわば無機質のようなものとしてでなく、人間行為の動的な発現として解することが、真にその展開の必然性を捉えることになるということ、第3に、会計の基

本的枠組みという概念装置を用いて、企業会計の展開過程と構造を媒介すること、第4に、この媒介には、企業会計の構造編成を決定づける傾向を解明すること、が含まれているのである。

したがって、本書は、現代の複雑で膨脹する企業会計の領域を、まず、その機能と規範の関係として、またその相互関連の展開において捉えることにつとめた（第Ⅰ部）。しかし、今日の会計学の顕著な傾向は、端的に言えば、多くの場合考えられてきた伝統的な会計測定そのものの安定性が揺ぎ出しているところにあるから、本書のよりつきつめた焦点は、この問題の解明にあるといっていよい（第Ⅱ部）。そして、そのためには、会計測定構造をより深い面から基礎づけるために、これまで、会計学上明確に位置づけられなかった資本維持論を位置づけ（第Ⅱ部第1章）、企業の資産評価という企業会計上のある意味からすれば基本とされている問題について、評価の仕方、いかえれば、個別評価か全体評価かという問題を踏えつつ、財務と会計という、これまでややもすれば別個のものという先入観のある問題の関連性を解明し（第Ⅱ部第2章）、したがって、それらの問題のいわば結晶ともいふべき会計の測定対象をなにに求めるかについて検討した（第Ⅱ部第3章）。さらに、測定構造を編成する視点を構成するものとしての会計主体論および資本概念を採りあげ（第Ⅱ部第4章および第5章）、それらの基礎をなすとみられる継続企業概念の最近における変化を捉え（第Ⅱ部第6章）、同時に、それとの関連において、伝統的会計にとって、損益測定上きわめて重要な要素となる実現主義について考察を加え、会計測定構造の再編成の具体的方向の一端を示した（第Ⅱ部第7章）。

以上のように、本書は日頃の考えをまとめたものを集めたこともあって、相当の加除修正を行い、できるかぎりの筋道をつけたつもりではあるが、それでも、やはり重複している部分も多く、また、叙述の順序も部分的には前後することもあり、かなり錯雑したかたちで構成されている。またあまりにも、理論ないし概念の検討にすぎたかもしれない。しかし、そのことは、わたくし自身の力不足にもよるが、一つには、今日の錯雑した企業会計にその原因があるといわなければならない。それは、一種の巨大科学ともいえるほどである。も

もちろん、わたくしは、この錯雑した企業会計を扱うのには、ある程度抽象化され、その意味では、そのよって立つ視点あるいはアプローチによりたえず偏差の生じるおそれがあるものの、整理された理論ないし概念をそれなりに検討しつつ論理構成を行うことは、企業会計のあまりにも生々しい諸相のまえに、ただそれに埋没する以外に途なく立ちすくむことのないようにするためにも、必要であると考ええるものである。しかし、それにしても、本書の示すところは、一種の構想の域を脱していないという批判は、当然に予想される。わたくし自身、総合的構想力の重要性を強く意識しつつも、しかし、他方では、当初構想していた実証的研究、たとえば、本書の序章で示したような諸問題にふれえなかったのは、残念であるといわなければならない。しかし、それらは、すでに上でのべたように、会計学が一種の巨大科学という性格があるとすれば、所詮、個人的研究の限界を超えるものであって、多くの人々の研究に俟つこともあるいは許されることかもしれない。とりわけ、期間損益計算制度の歴史的展開についての研究（それは一方では、会計規範ないし法規範の展開と分ちがたく結びついているものであろうし、他方では、個別資産評価方法の承認の過程を示すものでもあろう）、あるいは、企業合併により生じた会計実践の企業会計全般に与えるインパクト（それは、会計測定構造の編成および再編成の起動的契機となるであろう）、また、同時に、資産評価や剰余金の意義に対しての重要な意義をもつであろう）、さらに、今日まさしく顕著にみられるさまざまな会社経理不正の解明（それは会計行為の会計政策的表現の極致であるとともに、それが例外でなく、むしろ一般の予期に反して、必然的構造を形成するとみられる）などについては、重要であるにもかかわらず、しかも問題の方向のみを示して終らざるをえなかったのである。

しかし、それはまた、わたくし自身の残された研究課題であるといわなければならない。そして、そのことは、本書の示した論理に対する大方の御叱正をえたうえで、今後とも、その解明に努力していきたいと考えている。それにしても、本書のように、市場性のきわめて乏しい研究書を、しかも、今日のようなきわめて劣悪な出版事情のもとで公開しうるのは、多くの方々の御好意と御援助の賜物であるといわなければならないであろう。とりわけ、研究上につい

4 は し が き

ていえば、月例の研究会において有意義な研究を発表され、大きい刺激を与えられた人々に対して、また、5度目に当る出版助成金を与えられた武蔵大学に対して、さらに、中央経済社の常務取締役 山本時男氏ならびに 編集部の 岩佐範雄氏に深甚な謝意を表すものである。

昭和58年2月

浅 羽 二 郎

目 次

序 論 問題の提起

序 章 会計学再構成の焦点

- | | | |
|---|-----------------|----|
| 1 | 会計学再構成の現代的意義 | 3 |
| 2 | 会計機能と会計の基本的枠組み | 6 |
| 3 | 会計理論再構成のキー・ポイント | 11 |

第Ⅰ部 会計機能と会計規範

第1章 会計規範の現代的意義

——会計の社会統制機能理解の諸類型——

- | | | |
|---|---------------|----|
| 1 | 現代会計規範の機能的拡大 | 19 |
| 2 | 会計の社会統制機能論(1) | 21 |
| 3 | 会計の社会統制機能論(2) | 23 |
| 4 | 会計の社会統制機能論(3) | 25 |
| 5 | 現代会計規範把握の方向 | 28 |

第2章 会計規範展開の論理

- | | | |
|---|------------|----|
| 1 | 会計規範研究の意義 | 30 |
| 2 | 会計規範の展開(1) | 32 |
| 3 | 会計規範の展開(2) | 36 |

2 目 次

4 会計規範の展開(3).....	41
-------------------	----

第3章 会計規範体系と会計慣行

1 商法計算規定上の斟酌規定.....	46
2 会計規範体系と会計慣行の諸相.....	48
3 会計慣行の変化過程.....	51
4 会計慣行の形成主体.....	53

第4章 『企業会計原則』への提言——現代的課題——

1 問題の提起.....	55
2 『企業会計原則』の規範形態の変化.....	56
3 『企業会計原則』にみられる会計機能の変化.....	59
4 形成主体について.....	65

第5章 会計の基本的枠組みと測定構造

1 会計理論研究の焦点.....	67
2 会計の基本的枠組みと測定構造.....	70
3 利益概念論の構成基礎.....	76
4 シュナイダーの財務計算構造.....	84
5 会計測定構造論の構成方向.....	90

第Ⅱ部 会計測定構造の変化と意義

第1章 資本維持論の現代的位置

1 問題の所在.....	95
2 商法改正の方向と会計学.....	96
3 伝統的会計再検討の焦点.....	99

4	会計測定対象と資本維持論	103
---	--------------	-----

第2章 会計と財務——会計測定構造の基礎——

1	資本維持論の複合性	105
2	「原価主義のパラドックス」	106
3	会計と財務の結合形態	110
4	期間損益計算変容の可能性	114

第3章 会計測定の対象——西ドイツにおける傾向——

1	会計測定対象論の意義	120
2	伝統的・動的貸借対照表論の財産概念	123
3	「新静的」論の財産計算論	127
4	伝統的・静的貸借対照表論の利益概念	130
5	「新動的」論の利益計算論	133
6	情報要求と測定対象	137

第4章 会計の基本的枠組みと会計主体論

1	会計学の分析視点	140
2	伝統的枠組みと会計主体論	141
3	企業実体概念にみる会計主体の意義	146
4	「論理的主体」概念の検討	150

第5章 会計学の理論構造における資本概念の位置

1	企業会計と法，企業会計と経済	153
2	資本概念形成基準の検討	154
3	会計の基本的枠組みと資本概念	161
4	資本概念の位置づけ	163

第6章 継続企業概念の変化

1	会計環境の変化と測定構造	166
2	商法改正のもたらす問題	168
3	会計の基本的枠組み展開の媒体	174
4	ユーの継続企業概念	180
5	継続企業概念の意味	188

第7章 継続企業の仮定と実現主義

1	実現主義検討の意義	191
2	会計測定構造と実現主義	193
3	継続企業の仮定と実現コンベンション	195
4	実現主義の検討方向	200

索引	203
----	-----

序 論

問題の提起

序章 会計学再構成の焦点

1 会計学再構成の現代的意義

現代における企業会計の特性が、その社会性の増大に求められてから、すでに長い時間が経過している。この特性は、たとえば、顕在化したさまざまな経理不正の社会に及ぼす影響の大きさから、逆に十分推察できるであろう。それにもかかわらず、会計理論は、一般にこれを単なる量的拡大と解し、「私的会計から公的会計へ」と感覚的に捉えていたにすぎない。

ところでこの特性は、なによりも社会的正義の実現という目的のもとに、企業会計を企業・社会関係⁽¹⁾と捉えた制度として顕現している。このことは、今日、わが国における制度的・法的会計問題として、『企業会計原則』と関係諸法令の調整問題として論議されていることから容易に理解されるであろう⁽²⁾。

しかしわたくしは、同時に企業会計が企業・社会関係のなかにおける企業的意思決定にとって有用な情報提供手段として形成・開発されていることも、現代における企業会計の社会性を解明するうえで、見逃しがたいものがあると思う。さらにいえば、このような意思決定のための情報提供手段および社会正義実現のための統制手段という二つの企業会計の性格について、ともにいずれも測定・伝達という企業会計の基本的機能がそれぞれ一定の内容をもって具体的に発現していることに注目すべきであると思う。したがって、測定・伝達という企業会計の基本的機能は、企業会計を情報提供手段として捉えようとも、あるいは社会正義貫徹のための統制手段と考えようとも、いずれにも共通してい

4 序論 問題の提起

るから、単純に公正性や有用性という規準によつて、これら二つの企業会計の性格を、財務会計と管理会計のように安易に領域区分するわけにはいかないと思う。すなわち、現実の企業会計の性格や構造を明確にするためには、この両者の相違性だけでなく共通性をも明確にして、総合的に理解することが必要である。

このように、今日、会計理論にとっては、あれこれの会計問題を個別的に把握し、会計規範と関係法規のあいだに生じた問題を感覚的に記述したり、あるいはその社会的環境や経済条件を対応的にのみ指摘するだけでなく、企業会計の機能的展開やその環境要因を再検討し、相互的・系統的関連を明確にすることが一層重要であると思う。

ところで、この場合、問題究明の道はさまざまであろうが、わたくしは、現在すでに現われている会計理論およびその相互的・系統的関連性を明確にすることは、無視できないと思うものである。なぜならば、会計理論は企業会計の展開と無関係ではありえず、むしろその一定の反映であるからである。その意味で、現代における企業会計の特性は、会計理論に対して一定の投影をしているといえるであろう。そこで、これまでの会計理論の基本的展開を批判的に検討することによって、企業会計の歴史的展開の論理を捉え、さらに、現代における企業会計の諸問題を明確に考察することができるであろう。それは、一見迂遠で消極的のように見えるかもしれないが、複雑で錯綜した今日の企業会計事象に対応するにはむしろ適した道であるとさえいえるであろう。

それでは、現代の会計理論の特徴はどこに求められるであろうか。それは一言でいえば、伝統的理論に基本的な再検討を加え、代替的理論を提唱しようとすることに認められる。しかし、それらの理論は、かならずしも相互的・系統的関連を明確にするものではなく、さまざまな理論レベルや対象を整合的に示しているとはいえない。それどころかむしろ、今日では、傾向的には国の内外を問わず、新しい理論の提唱は影を潜め、したがって、理論モデルの具体化やその追試、あるいは会計規範形成の根拠づけやさまざまな個別的問題の即時的・対症的研究が大勢を占めるという現象がみられるといってよいであろう。しか

し、会計理論は、意識的にせよ無意識的にせよ、現実の複雑な企業会計の構造的関係を反映しているから、かなり困難ではあるにしても、その理論認識の結果から逆に企業会計の構造的関係を解明する鍵を探り出す可能性を潜在的にもっているといわなければならない。

そこでこのような作業を行うに当って、わたくしは、あらかじめつぎのことを注意しておきたいと思う。すなわち、会計理論のとりアプローチは、理論の対象に比べて第二義的な位置におくべきであるということである。周知のように、会計理論は、企業会計のもつ手段性のゆえに、本来その性格を利用者の立場から形成する目的論的性格としやすい（田中章義「会計における目的論的思考の構造」東京経済大学創立70周年記念論文集所収）。したがって、それぞれの会計理論の示す会計目的によってその会計理論の構造を究明し、それらを媒介としてさまざまな理論の相互的・系統的関連を解明し、ある程度の一般性を見出すことが、企業会計の実体の形成を論理的・歴史的に理解する契機となりうるであろう。これに反して、かりに理論のアプローチ——それは多くは測定理論・伝達理論などの会計外的一般理論・用具の適用を考えている——から、企業会計の実体を理解しようとしても、実体を構成すると考えられる特殊性の把握は本来不可能または困難であるといわなければならない。

それでは、現在、個別的・特殊の問題の研究は別として、基礎的な理論構成の試みはどうであろうか。その数少ない一つとして、AAAの報告書 Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, 1977 を挙げることができるであろう。しかし、端的にいえば、それは基本的にアプローチを主たる規準とした分類と考察にとどまり、企業会計の実体究明には欠けているものがあるといわざるをえない。さらにまた、「経済的インパクト」を会計理論構成上とりいれようとする試み（平松一夫「外部情報会計と制度会計」『会計』119巻4号）があるが、それは、会計理論の現状が企業会計の実体把握の不十分であることを率直に認め、伝統的理論からの脱却をはかる点で興味をそそるものの、そのような反省を惹起した企業・経済・政治と企業会計の関係とりわけその歴史的関連を

6 序論 問題の提起

解明していないことから、問題の提起にとどまったという印象を拭いきれない。

以上、典型的な理論再構成の試みを瞥見したが、そこからも認められるように、今日の会計理論には一種の理論的混迷状況が認められる。しかし、その状況は、すでにふれたように、基本的には、理論対象である企業会計の複雑で錯綜した関係の解明の不十分さに起因するのであるから、単なる現実生成する企業会計のあれこれの経験的・実証的資料の収集や断片の概念の組み合わせだけでは解決できるものではないといわざるをえない。したがって、今日の会計理論の再構成にとっての課題は、なによりもこれまでの理論的成果を再検討し、現実に対する観察を加えて再構成し、歴史的・論理的に系統的・総合的な理解を行うことがきわめて重要な意味をもつといえる。

そこで、わたくしは、さしあたりこのような課題を果すべく会計理論の再構成をこころみる場合、当面、その鍵となるものをなにに求めるかについて、若干の整理を行いながら指摘することからはじめよう。

注(1) このような関係として定型化して捉えることの内容と意味については、浅羽

二郎『現代会計学の展開』Ⅰの3および、本書第Ⅰ部第5章を参照されたい。

(2) 浅羽二郎『制度会計論の基礎』第Ⅲ部を参照されたい。

2 会計機能と会計の基本的枠組み

すでにふれたように、企業会計は一定の目的達成のための手段体系として開発されたものであり、したがってそこでは、たえず会計行為ということが問題とされているといわなければならない。そこで、まず、会計行為に関して一般にみられる見解の検討からはじめよう。

さて、一般に会計行為については、これまで経営学における過程学派の影響もあってか、記録・計算・報告という分類がとられることが多かった(飯野利夫「会計行為と会計原則」『企業会計』4巻4号)。この分類はきわめて当然であるが、それにしても、会計行為をいわば客体的・静的に一連の手続過程として捉