

宮 上 一 男 著

論 本 質 的 會 計 學

宮 上 一 男 著

會 計 學 本 質 論

東 京 森 山 書 店 發 行

著 者

大阪市立大学名誉教授
商 学 博 士

主 著

工業会計制度の研究	昭和27年	山川出版社
企業会計制度の構造	昭和34年	森 山 書 店
企業会計の理論	昭和40年	森 山 書 店
企業会計の基礎	昭和44年	森 山 書 店
原 価 会 計	昭和46年	国 元 書 房

編 著

日本の企業会計	昭和45年	日本評論社
近代会計学の発展Ⅰ	(会計学講座第1巻)昭和49年	世界書院
近代会計学の発展Ⅱ	(同 第2巻)昭和49年	世界書院
現代会計学の論理Ⅰ	(同 第3巻)昭和51年	世界書院
現代会計学の論理Ⅱ	(同 第4巻)昭和51年	世界書院
ペイトン研究	(同 第5巻)昭和53年	世界書院
シュマーレンバッハ研究(同	第6巻)昭和53年	世界書院
会計とプロフェッショナル(同	第7巻)昭和55年	世界書院
会計と学説	(同 第8巻)昭和55年	世界書院

著者との協定
により検印を
省略します

会計学本質論

定価 2,500 円

1979年4月25日 初版発行
1983年3月15日 4刷発行

著 者 ◎ 宮 上 一 男

発行者 菅 田 直 文

発行所 有限 森 山 書 店 〒 101 東京都千代田区神田錦町
会社 1-10 林ビル
電話 東京 (03) 293-7061(代表) 振替口座 東京8-32919

落丁・乱丁本はお取りかえいたします 印刷・向上印刷 製本・永沢製本

は し が き

本書は、会計とは何か、という課題にこたえようとしたものである。これは、私が、会計学の研究を始めて以来、長い年月にわたる学究生活のなかで、私の脳裏を離れなかった課題である。いま、やっと、これにこたえることができる段階に到達した。本書の内容と、いままでの私の著作のすべては、今日の段階に至るまでの、生みの苦しみを吐露したものにはかならない。本書によって、こんごの研究の礎石が築かれたものと考えられる。

それでは、本書において、会計はどのようなものとして捉えられているのであろうか。

まず、会計は、一つの社会現象であり、しかも、それ自体は文書現象である。そこで、問題になることは、会計という社会現象が、経済という社会現象と、どのような関係にあるか、ということである。会計現象と経済現象との関係をどのようなものとして捉えるかということは、会計学研究上の最も重要な課題である。私の研究生活の大半は、この焦点に向けられているといっても過言ではない。

会計と経済との接点をつかまえることは、容易なことではなかった。私が、この両者の接点をつかまえたのは、経済学研究者としてではなく、会計を研究するものとして、会計を徹底的に究明するという道に立ちかえっ

たときにおいてであった。これは、会計学研究者としての最も素直な、当然の道である。重要なのは、会計そのものの、または、会計学そのものに立ちかえる以外、会計の本質をつかまえることはできない、という立場にたつことである。その出発点は、会計が、文書現象であるということである。

そこで、会計文書現象の本質、その機能などが問題となる。これらの問題の究明において、たえず、その根底にあると考えられるものは、経済現象である。経済現象に規定された制度現象として、会計文書現象を捉えることが、最も重要なことである。経済現象が、現実の社会現象として成立するのは、会計現象が、経済現象にたいし、制度的に奉仕することによるのである。

経済現象に規定された会計現象の制度的性質の展開は、どのような様相を呈するか。それは、会計現象の文書現象としての展開にはかならない。文書現象のなかで貫ぬかれる用語と数との葛藤、そのなかでの数の本質性、減算の現象としての複式簿記の展開など、会計現象の諸相とその本質の追求を多面的におこなったのが、本書である。

本書においては、会計実務現象、会計監査現象、会計理論現象、会計法規現象など会計をめぐる諸現象は、すべて、会計制度現象として捉えられている。会計が、制度現象であるというところに、経済現象との根本的な違いがある。この違いのために、両現象は不可分に結びついて一体化しているのである。

経済現象と会計現象との関係を、どう捉えるか、ということは、私の長い間の研究生活の課題であったが、い

ま、これを果たして、いささかなりとも、会計学に新生面を切り開くことができたと考えている。

いま、本書の成るにあたり、私のいままでの研究の刊行にたいして、一方ならぬ御配慮を煩わした森山書店に深く感謝したい。とくに、本書の出版については、同書店編集部長小梅弥一氏に負うところが大きい。

昭和五十四年三月

著 者

目次

第一章 会計の本質	一
-----------	---

第一節 会計における用語の意味	一
-----------------	---

第二節 会計における用語の二義性	四
------------------	---

第三節 会計における用語の意味の同時背反性とその作用	七
----------------------------	---

第四節 会計用語の制度的特殊性	一〇
-----------------	----

第五節 会計用語の顕示性と黙示性	一三
------------------	----

第六節 数の本質性	二〇
-----------	----

第二章 会計における資本と利益	二三
-----------------	----

第一節 現実としての会計	二三
--------------	----

第二節 会計用語の性質	二四
-------------	----

目次

二

第三節	資本と利益	二八
-----	-------	----

第四節	会計の機能	三三
-----	-------	----

第三章	会計現象の特質	三七
-----	---------	----

第一節	序	三七
-----	---	----

第二節	会計現象と個別企業現象との関連性の問題と会計現象の歴史的社会的性質の問題	三九
-----	--------------------------------------	----

第三節	会計現象の制度的性質と客観的経済現象との関係	四四
-----	------------------------	----

第四節	会計的機能の内容	五〇
-----	----------	----

第五節	文書媒体としての会計	六〇
-----	------------	----

第六節	結言	六二
-----	----	----

第四章	会計制度の機能	六五
-----	---------	----

第一節	序	六五
-----	---	----

第二節	会計の属性	六七
-----	-------	----

第三節	會計と經濟との關係	六九
-----	-----------	----

第四節	經濟・會計・法の相互關係	七四
-----	--------------	----

第五章	會計制度の構造	七九
-----	---------	----

第一節	序	七九
-----	---	----

第二節	會計実務現象と經濟現象との關係	八〇
-----	-----------------	----

第三節	會計実務現象を基軸とする會計諸現象	八七
-----	-------------------	----

第六章	會計現象と經濟現象との關係	九五
-----	---------------	----

第一節	經濟現象と會計現象との性質の相違と兩者の關係	九五
-----	------------------------	----

第二節	經濟現象の性質と會計の機能	一〇一
-----	---------------	-----

第三節	會計実務文書の制度的性質とその構造	一〇三
-----	-------------------	-----

第四節	會計理論の制度的性質	一〇七
-----	------------	-----

第七章	會計理論の特質	一一一
-----	---------	-----

目次

四

第一節 序	一一
-------	----

第二節 会計理論現象の成立の根拠(一)	一二
---------------------	----

第三節 会計理論現象の成立の根拠(二)	一六
---------------------	----

第四節 会計実務文書における会計の論理の特殊性	一八
-------------------------	----

第五節 会計理論現象の機能	二〇
---------------	----

第八章 会計理論の制度的性質	二九
----------------	----

第一節 序	二九
-------	----

第二節 会計実務現象の性質と特徴	三〇
------------------	----

第三節 会計実務現象と会計監査現象との関係	三三
-----------------------	----

第四節 会計理論現象と会計実務現象および会計監査現象との関係	三五
--------------------------------	----

第五節 アメリカ会計学会「基礎的会計理論」の論理	三九
--------------------------	----

第九章 会計原則の論理とその機能	四五
------------------	----

第一節 序	四五
-------	----

第二節 アメリカ公認会計士協会会計原則審議会報告「企業財務諸表の基礎を

なす基本概念と会計原則」の論理の内容……………一四七

第三節 会計原則の論理の意味……………一五九

第十章 会計理論の論理体系と会計実務との関係……………一六五

第一節 序……………一六五

第二節 会計の理論と実務との関係および会計の実務と経済現象との関係……………一六八

第三節 会計理論の論理体系の内容……………一七五

第十一章 情報理論と損益理論……………一八七

第一節 序……………一八七

第二節 情報理論の論理……………一九一

第三節 情報理論の論理と損益理論の論理との対抗関係……………一九六

第十二章 資産概念の問題……………二〇三

目 次

六

第一節 序	二〇三
第二節 費用・投下資本を重視する説	二〇四
第三節 シュマーレンバッハの動態論を補充する説	二〇九
第四節 投下資本と回収資本とを重視する説	二一六
第五節 論争の性質とその問題点	二二一
第六節 資産概念の会計的性質	二二五
第十三章 会計文書における数字と用語との統一	二三三
第一節 経済現象成立のための媒体としての会計文書	二三三
第二節 会計の認証作用の内容としての社会的合意化と社会的合理化との統一	二三六
第三節 数字上の論理的構成物としての複式簿記決算と用語上の心理的構成物としての勘定科目との統一	二四三
第四節 会計における数字の屬性	二四七

補論 会計学研究上の問題	二六一
--------------	-----

一	科学的会計学への方法的模索	二六一
二	会計成立の法則性とは何か	二六五
三	会計の機能とは何か	二六八
四	操作的な会計の合理性	二七三
五	会計的表現方法の特質	二七九
六	会計理論の手段的性質	二八四

第一章 会計の本質

第一節 会計における用語の意味

会計の研究にとって必要なことは、それが会計文書の研究であるということであろう。会計から文書という規定を除いてしまつては、会計にはならない。会計文書は、その内容となつてゐる用語（数をふくむ）の機能によつて文書媒体としての役割を果たしている。

したがつて、会計の個性は、用語のなかにあり、会計の作用は、用語の機能のなかにあるものと考えられる。会計における用語研究の重要性は、会計が文書であるということの当然の帰結である。

会計用語の性質について、きわめて示唆に富む公式のステイトメントが、アメリカ公認会計士協会の会計原則審議会によつて発表されている。それによれば、つぎのように述べられている（次頁参照）。

ここでは、会計用語は、用語（words）または用語法（usage）としては、日常（common）のものであるが、これに反し（but）意味（meanings）としては、特殊（special）なもの、専門的（technical）なものであるということ

Technical language is used in financial accounting. Many technical terms used in financial accounting are words that have wide common usage but that are given special meanings by accountants. (paragraph 8)

Technical Terminology. Many of the terms used in financial statement are common words to which accountants have given technical meanings. (paragraph 35)

(Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises ——— Statement of the Accounting Principles Board, No. 4. October 1970, issued by the Accounting Principles Board of the American Institute of Certified Public Accountants)

が、述べられている。このように common と、同時に common ではない special を一つの用語に担わしているという会計用語の在りかたは、どのように理解したらよいのであろうか。

このような会計用語のもつ、相矛盾した二面的性質のなかに、会計の何であるかの本質が秘められているようにおもわれる。

すなわち、会計用語は、その用語または概念の表面からみれば、日常的、一般的のものであって、何人にもわかり易い、非専門的、非職業的なものであるが、その実は、そうではなくて、素人には判らぬ、専門的、職業的な意味をもっている、ということが、ここでは云われているのである。だから、会計用語の、表明上の日常性のなかに秘められた、意味上の専門性、職業性という、この矛盾した二面性を、どのように理解したらよいのか、ということが、きわめて困難な学問的課題となるのである。このように、会計においては、表面的にいわれていることが、実は、表面上の意味とは異なる専門的、職業的な意味を同時にもつことになる。

たとえば、資産という用語は、会計においては、よく用いられて

いるが、これは、日常的な用語であり、素人にも判り易い用語であるが、その専門的、職業的意味は、素人には判りにくいもの、近づき難いものである。すなわち、資産は、その専門的意味においては、貸借対照表の借方項目名のことであり、同時に、その金額のことである。その専門的な意味においては、資産は、未經過保険料という項目、火災などによる臨時巨額の損失という項目とその金額をふくむし、また、いわゆる一マルク勘定といった、いわゆる備忘勘定もふくむというわけである。従来は、その資産性が否定されていたリースが、こんにちでは、資産であるということになっている。これとは逆に、さいきんでは、直接原価計算の制度化ということが主張されているが、それによると、減価償却費の金額を製品、仕掛品などの棚卸資産の金額に含めるといふ現行の方法が、拒否されるということになる。

このように、資産という日常用語が用いられながら、その専門的意味は、日常用語の意味からは離れた、異なったものであり、また、専門的意味においては、あるときは、資産であるものも、他のときには資産ではなくなり、また、その逆の場合もあるといった具合に、変化するのである。日常用語が、日常用語の意味をもたないで、専門的な意味をもつということは、会計においては本来的なことであるから、その例は限りないわけである。

たとえば、進捗度という用語があるが、この用語の日常的な意味は、製造技術上の工程の進行程度を指すものとおもわれるが、専門的な意味では、仕掛品の原価（資産としての金額）が完成品の原価にたいして、何パーセントになるかという割合を意味している。したがって仕掛品の進捗度が高ければ高いほど、仕掛品の原価が高くな

り、これに対応して、売上原価が低くなるのが通常であるから、利益の金額は、高く計上されることになるのである。また、仕損という日常用語も、製造技術上の意味をもつ用語であるが、これも専門的意味では、それが正常仕損ということであれば、その仕損原価は、棚卸資産（製品、仕掛品）の原価となるが、異常仕損ということであれば、期間費用となるというようになっている。この場合、前者の仕損の方が、後者の仕損に比較して利益が高く計上されるということになっている。また、標準原価と直接原価とは、日常用語としての意味は、全く異なるが、専門的意味においては、両者は、ともに、実際原価（全部原価）の場合に比較して、通常、会計上の利益は小さくなる、ということになっている。このように、日常の意味においては、異なるものが、専門的意味においては同じである。同様な例としては、減価償却費と引当金とがある。この両者は、日常用語としては、その意味を異にしているが、専門的意味では、同じである。いずれも、会計上の利益の金額を小さくするという専門的意味をもつのである。

第二節 会計における用語の二義性

— 語 と 数 —

上述によってあきらかなように、会計においては、日常用語が用いられながら、その意味は、専門的な、特殊なものである。また、その専門的な意味は、日常用語にたいして与えられているのであって、専門的な意味と日常用語とは、論理的な当然のこととしてのつながりはない。日常用語にたいする専門的意味の付与ということ