

体系会计学

市川文三著

高文堂出版社

体系会计学

市川文三著

高文堂出版社

<著者略歴>

いち かわ ぶん ぞう
市 川 文 三

明治43年6月9日生。旅順に育つ。佐賀
高等学校を経て、昭和10年東大経済学部
商業科卒
現 在 名古屋経済大学教授
主要著書 「体系簿記学入門」高文堂出版社
「簿記学原理」東洋経済新報社
「理論会计学」柏林書房
「体系簿記学」法政大学出版局
「新企業会計原理—解説と批判」同文館（共著）

著者承認
検印省略

体 系 会 計 学

©1984

昭和51年11月20日 初版発行 定価3,200円
昭和59年6月25日 4版発行

著 者 市 川 文 三

発行者 手 島 正 治

発行所 株式 高文堂出版社
会社

東京都千代田区神田小川町2-4

芙蓉ビル 郵便番号 101

電話 東京 (293) 9493~1

振替口座番号 東京 5-97250番

落丁・乱丁その他不良品がありまし
たら、本社でお取りかえ致します。

印刷・加藤印刷所
製本・塙製本

ISBN4-7707-0092-X C3033

はしがき—序論をかねて

揺がない資本論理のライン

私が「理論会計学」を出してから、10年余が経過した。いろいろの事情からそれに手を入れる機会がなく過ぎたが、「企業会計原則修正案」の発表を契機に、その改訂・組替えの必要を痛感した。

かなりの手入れを経て、ここに「体系会計学」を刊行するにいたったが、ふりかえて、会計学の基本的な取扱い方や理論展開の経路に、本質的な変更・修正の跡はそこに見出せない結果となった。また慎重な検討の結果も、重大な修正を必要とするなら強力な根拠もないように思えた。

それは、ひっきょう先人の展開した資本論理が正しく、かついまなお十分に使用にたえうべきものであったことを意味する。私はただそれを借用して会計学分野に導入したにすぎないが、わずかに自負できるとすれば、その誘導・敷えんの仕方にさして大きな誤りを犯さなかったことであろう。

そして、そのようなより具体的な分野への適用・展開を可能ならしめたのは実に弁証法的思弁であった。

利益とその計算構造—資本の展開との相関関係

近代会計学の成立および発展は、利潤を追及する企業の経済行為過程の底に資本を概念したことから約束されたといえる。それは経済学の基底であるとともにまた会計学の発端でもあった。

もともと社会経済現象としての資本、その概念はその取扱われる限界（デイメンション）に相違（全体—総資本と個—個別企業資本）があっても異質・別物であるはずがない。

それ故、資本に関する本質および運動法則（資本論理）が会計学分野で展開をみたとしても少しも異とするに当たらない。いな、まずなによりそれとの相関関係の追求においてこそはじめて会計技術過程の統一立体性が理論的裏付けをうけるはずである。

会計学は先行的に確立した会計技術のメカニズムを解明しつつ、その積極的な活用（改善するところあらばそれを含めつつ）のなかに利潤計算内容に、すなわち財務現象処理に合理性・科学性を与え、その妥当性を進化せしめんとする。

中心は利潤計算であり、したがって利益概念が真に究明されねばならないが、これが資本概念の包摂するところであり、したがって資本論理に基礎的に支えられた概念であることは理の当然であろう。

こういう観点から個別企業の利益計算方式が見直され、検討・吟味されたとき、そのときこそ、その計算方法論をとんだ迷路にひきこむことなく正しい方向に導き進化せしめる基がひらかれると思われる。

資本論理の上昇—会計分野との交流・接点

ここで誤解してならないのは、それかと言って経済環境の高度化、複雑化に伴って起きる多様な財務現象すべてを基礎的な資本論理で割り切ろうとするものでないことである。

したがってそのような解釈のもとに本方法論を非難するならそれは当然い。これは、ちょうど社会の基礎的構造のあり方を決定するものが生産様式（経済制度構造）のいかにあるからといって、すべての展開・細分現象をもそれによって説明できると考える愚に等しいからである。

別言すれば、経済学的に提起された基礎的な諸定型または基本型（資本論理を構成する）がそのまま個別資本の会計過程のすべてを解明しかつ処理する万能方式となるものではない。

正しい方法論はこうである。——資本論理を会計学分野と交流する接点にまで展開・誘導して、それを実際適用の節とすることである。……一種の論理的上昇である。

これをもう少し具体的に言えば、第一に、そのような展開・誘導とは、次第により具体的な基礎環境条件（社会経済的また会計取引上の）をとり入れながら、資本論理の必然的な発展系列を追うことである。

第二に、そうした追及の結果、会計分野で生成をみている基礎的かつ有用な

処理諸原則（たとえば実現主義原則等）や諸概念（たとえば会計上の資本価値概念、資産概念等）がその発展ラインとの交流・接点上で見出せるやいなやをたしかめる。

第三に、もし見出されたなら、そのような論理系列において、あらためてそれらの再吟味—解明、基礎づけ、価値づけ、またはより以上の展開を行い、それらを会計分野における理論の出先拠点となす、すなわちそれらをもって現実の財務現象に対峙せしめるのである。

第四に、ついで、この対峙による現実試練を通じ、再び理論的検討を行い、その進化を図るのである。（本書の第1部はそのような展開の試みに当てられる）

利益内容の複雑化—原点とのつながり

ここでふたたび利益概念にもどるが、この会計上の中核課題において、資本論理は前記諸接点（会計上の諸概念・原則）の援護を受けながらも利益概念にまた利益の算出過程に直接的作用を及ぼす、また論理的に言ってそうでなくてはおかしいのである。

高度化した経済環境下では、利益の生成過程に複雑・多岐な要素が参加して中々にその真の性格をつかみがたい場合の生ずることはたしかである。特に損益作用因子について判別上疑義または困難の生ずるもの、あるいは弾力的処置のゆるされるもの等が介在する。

それ故、利益生成の現実には論理的に整理（単純化）されたパターン通りに、純粋に貫徹するものでない。にもかかわらず、そのプロセスの根幹を形成するものは依然として剰余価値実現の基本関係要素である。

そうであってこそ、利益は恣意性からまぬかれ、その性格の論理的—一定性（すなわち本質規定）をえて概念として成立するのである。

統一体系性のいわれ

ただ、企業会計は、根幹的であろうが副次的であろうが発生ずみの要素はすべてこれをとにかく判別処理せざるをえない。

この意味で企業会計は経済学範囲とは異ったキメ細かい細分化した処理方式

を必要とするし、また実践上副次的諸要素を混入せしめつつ利益内容を形成せざるをえない。

くりかえし言えば、それだからといって、資本論理系列の根幹から全く遊離した利益概念が成立するものではない。一見異様な現象のみを追いかけて基底とのつながりを求めずその都度インスタントな理屈をつけつづけるなら、そこには理論体系の成立する余地はないであろう。

統一客体（資本）の運動過程を対象とする学問においてその理論が体系性をもともともつべきは当然であるが、その成立するためには、その原点または発端の強力な論理的糸が直接、間接たぐられ緩なされねばならない。

このことは一つの交響楽曲にたとえることができるかも知れない。いかに、そこに種々な構成音や旋律が奔放して流れようと、その底流において当初提示された主題または副主題が、楽章の進むにつれ、たとえさまざまな粉飾やヴァリエーションを受けようと、一貫して全曲を緩なしていなければ、それは一つの統一された楽曲をなさないのと同様であろう。

資本は変身したか

一体、利益を生む母体が経済学的にも会計学的にも同じ概念でとらえられるべき資本にはかならないから、その両者間に（経済学と会計学と）本質的内容を異にした利益が理論的にありうるものでない。

会計学分野の発展はたしかに高度化した様相を呈している。しかし、それがいかに高度化または分岐化発展しようと、結局は現実に日常生起しているある意味で平凡な企業現象過程を処理する理論および技術のワクを出るものではない。

しかも、その現実の企業現象過程は、ここ四分の一世紀または半世紀において歴史上全く新たな異常変質をとげたものと言えるであろうか。生産技術や経営方式等に目ざましい革新がしばしばあったとしても、その基本的な本質が変わったであろうか。……たとえば、利潤の生成過程を根本的に覆えす何事かが起きたであろうか。資本主義生産様式・制度は本質的に変容して一切の経済尺度はくつがえったのか。……かくして資本概念、そして利益概念は全く異

質のものとなったのであろうか。

依然たる利益の根幹

なぜこのようなことを強調するのか。——それは、のち触れるが利益概念をその原点（基底）とのつながりから全く切り離し、その忘却を土台に幻想的としか思えない利益、それを会計的利益と主張する風潮が強く一部にあるからである。

依然として正しい命題はこうである、——副次的なしかも一見異様な諸要素を含みながらも、利益内容の根幹をなすものは経済学的にとらえられた価値増殖過程の成果であると。

しかも、その社会実践的把握もまたそのような成果算出に一致した処理たらざるをえないであろう、——たとえ意識的でなくとも。

万一にもそれより全く遊離するなら、社会的配分（配当、諸税等）の源泉としての企業所得（利益）は主体性または客観性を失い恣意的な算定に流れ、ひいて国民所得の理論性、統一性は崩れ去るであろう。

かくして私は、以上のような意味における経済会計学の展開を試みる。そして、その方法論が真理に迫る十分な可能性あることを証されるに相違ないと思う。

本書の構成

本書の構成はつぎの4部から成るとみることができる。

第1部は会計学の理論構成の発端とその展開に当てられる、——第1～11章。最初の第1～2章は会计学への入門的知識である。ついで第3～5章は企業会計の本質から発して会計学的露出部面（会計現象や処理諸原則）の底に横たわる、いわば経済学的（また論理的）地層を探る。ここでは会计学上の基本的に重要な諸概念や財務会計の処理方法論が基礎的な解明を受けるはずである。

第6～10章は、前諸章で得られた基礎的な会計学的理論要素のより現実的なものへの上昇展開である。すなわちより現実的な企業会計条件を導入して吟味するや、それら理論要素は敷衍されて会計分野特有の処理指針・原則へ志向し、

今日いうところの会計学上の諸公準や諸原則または技術方式と結合する。第11章では会計実践の歴史自体の中に、会計慣習の生成を軸に、社会的実践指導の諸原則の形成せられる経緯を述べ、同時に現行の企業会計原則の体系を鳥瞰した。

第2部には、それまでの総括とこれからの発展の二重の意味をもって会計学小史と貸借対照表本質論がおかれる、——第12～14章。論評を伴った会計学小史は会計学書として一つの特色を添えることと思われる。……多分に示唆的であろうと信ずる。会計の理論と技術は貸借対照表に集約をみる。したがって本質的論議はここを発端とし、またここへ回帰する必然性をもつ。……そのような観点から貸借対照表論が取扱われ、特にここで会計（簿記）の計算構造が基本的解明を受けることに注目されたい。

第3部は、これまでの一貫した論理を受けて、会計学の最終課題とされる資産評価論—貨幣価値変動会計の本質を追求する、——第15～16章。そこでは、揺ぎない取得原価主義の適用が説かれるであろう。そしてそれが、通俗的にまた先入観的に受け容れられている架空利益の発生または資本維持の不可能等の諸想念を排しつつ、いかに透徹した論理性と現実社会における妥当性とを獲得するか論証が試みられる。

第4部は企業会計原則の理解に当てられる、——第17～20章。ただし本書の構成上当然全面取扱いはなし難いので、簡潔にその要義を説くにとどめた。しかし「損益計算書原則」部分は本書体系と直接深いかわりがあるので、その検討にはかなりの紙数を割くこととなった。

さて、まがりなりにも、ここに一つの会計学体系を提起してみたのである。もともと晩学、遊歩の傾向があって広汎、網羅的とはいかないが、少なくともその大動脈だけは辿って克明に追求したつもりである。ある思考の転機・進化に役立てば幸いである。なお、高文堂出版社社長の手島正治氏の尽力に感謝する。

昭和51年8月

父母の法要の日・高田にて

市川文三識

目 次

は し が き	1
第 1 章 会計学の分野	13
第 1 節 会計学の広がりについて	13
第 2 節 会計学の領域区分	17
第 2 章 会計学発達の現状概観	23
第 1 節 会計学発展の担い手	23
第 2 節 会計原則類の成立	27
第 3 章 企業会計の本質	32
第 1 節 企業会計の対象と主目的	32
第 2 節 経済会計学の理論	36
第 4 章 資本および利益概念	44
第 1 節 資本概念の追求	44
第 2 節 利 益 概 念	50
第 5 章 資本図式と会計過程	58
第 1 節 利益造出の論理構造	58
第 2 節 $G-W-G'$ 図式のうけた榮譽その他	67
第 6 章 資本論理の会計基礎概念への展開	72
第 1 節 資本方程式について	72
第 2 節 資本の確立と資本価値	77
第 7 章 利益計算の基本原則への発展 (1)	82
第 1 節 利益概念の確立とその算出二法	82

8 目 次

第2節	原価概念—生産費用—価値移転	86
第3節	取得原価主義の胚胎—資産評価の原則	88
第4節	流通過程の基礎原理	90
第8章	利益計算の基本原則への発展(2)	93
第1節	利益算出法の変化	93
第2節	資本総価値は所有源別に再分割・組立てられる	99
第3節	利益内容の複雑化	101
第4節	会計計算は完全回転を待たない—継続企業の公準— 会計期間の公準	103
第5節	増殖価値の部分的実現—合致の原則	105
第9章	資本回転の実際, その認識の諸原則	108
第1節	資産形態の複雑化	108
第2節	貨幣の代用形態の発生とその意義	113
第3節	現金の直接費用化の経路	115
第4節	費用化概念—生産企業に商業部門が結合する	117
第10章	幾会計期にまたがる資産の費用化	120
第1節	投下価値は一会計期にすべて費用化されない	120
第2節	固定資産の費用化—費用配分の原則—減価償却	121
第3節	現金の直接費用化の会計期趣境—無形資産の成立	123
第4節	発生主義—実現主義—費用配分の原則— 費用収益対応の原則の相互関連関係	126
第11章	会計慣習・公準の形成<会計原則の成立>	131
第1節	会計公準の性格	131
第2節	会計原則の成立	136

第12章 会計学小史	143
第1節 発祥と発展の経路	143
第2節 会計学の根本内容の系譜	147
第3節 勘定学説—シェアまで	149
第4節 物的勘定学説の発展	154
第5節 評価論のライン	163
第6節 成果学説による新段階—シュマーレンバッハ	169
第7節 価格変動会計論のスケッチ	182
第13章 貸借対照表本質論(1) —その性格と構造と機能・その1 <成果計算機構に結合して>	185
第1節 序説—立体的洞察	185
第2節 対象と技術との相関関係 <資本の要素について>	187
第3節 対象・資本の全体像形造技術 <利益計算との関係>	190
第4節 貸借対照表の成果計算構造 <その二重構造の論理>	198
第14章 貸借対照表本質論(2) —その性格と構造と機能・その2 <真の成果貸借対照表へ>	210
第1節 貸借対照表の論理構造と実務構造 <終着の青写真構図>	210
第2節 貸借対照表価値論 <時価主義の作用>	220
第15章 貨幣価値変動会計(1) <取得原価主義の論理>	223
第1節 論理的原点—資本価値	226
第2節 利益概念と取得価値保持のいわれ <元本概念の重要性>	232
第3節 製品・商品価値と取得価値	236
第4節 取得原価主義の貸借対照表への結合	246
第5節 取得原価主義の根本命題と現実適用	247
第6節 単純条件下の資本運動にみる取得原価会計と*	

*時価主義会計—その作用	248
第16章 貨幣価値変動会計(2) <インフレーションにおける取得原価>	262
第1節 論理的原点の要約	262
第2節 貨幣価値不変の仮定と“貨幣価値変動上計算の原則”	267
第3節 時価修正の意義	270
第4節 設例によるインフレ利益の吟味	271
第5節 時価主義利益の仮面	276
第6節 貨幣保有率逦減の法則	278
第7節 インフレにおける資本維持と利益概念	282
第17章 企業会計原則要義(1) <一般原則>	288
第1節 序 説	288
第2節 真実性の原則	291
第3節 正規の簿記の原則	294
第4節 資本取引, 損益取引区分の原則	295
第5節 明瞭性の原則	299
第6節 継続性の原則	302
第7節 保守主義の原則	305
第8節 単一性の原則	308
第9節 重要性の原則	309
第18章 企業会計原則要義(2) <損益計算書原則・その1>	312
第1節 当期業績主義から包括主義へ	312
第2節 総額主義の原則	319
第3節 費用収益対応の原則 <相対的な対応関係>	320
第4節 実現主義(1) <その真義と評価損益>	322
第5節 実現主義(2) <実際適用—工事進行基準等>	324
第6節 実現主義(3) <内部利益排除の原則>	329

第7節 損益諸原則と経過勘定 <未払費用等4項目について>.....	333
第19章 企業会計原則要義(3) <損益計算書原則・その2>.....	337
第1節 損益計算書の区分様式の例示表 <利益算出過程の三大区分>.....	337
第2節 営業利益算出過程における問題 <売上原価一評価減>.....	344
第3節 特定引当金の計上.....	347
第20章 企業会計原則要義(4) 一貸借対照表原則.....	354
第1節 貸借対照表作成・表示の諸原則.....	354
第2節 貸借対照表科目の分類基準.....	358
第3節 資産評価の原則.....	365
第4節 留保金設定の会計的意義.....	371

第1章 会計学の分野

第1節 会計学の広がりについて

1. 関連と限界

今日、会計学といわれるものが、次第にその範囲を拡大していつているが、しかし、それは無制限であってはならない。もし関連する諸事象をそれぞれ無雑作に自己の分野に丸がかえしようとするなら、そこには論理的な分類規定は成り立たず、一般に各学問分科はそれ固有の中心を失って、間口の広い雑学の園となるであろう。

なぜこのような当然な真理をいい立てるのかと疑うかもしれないが、それには理由なしとしないような風潮があらわれて、しかもそれが学問的権威として迎合されているからである。

いま会計学界で涙を流して有難がられている書に＜ASOBAT＞というのがある。これはアメリカ会計学会（American Accounting Association—AAA）が1966年に発表した“A Statement of Basic Accounting Theory”の略称であるが、それは「基礎的会計理論の総合的報告書」として提起され、あまねく感激の対象となっている（または、なっている模様である）。

2. アソバットの“会計学の範囲”

そのアソバットの中で会計学の範囲について述べたところがあるので、いまそれを記してみる。

「会計学の範囲

A 会計職能の対象：これは過去、現在および未来の社会経済的活動を表わす資料を測定し伝達することである。

- B 会計職能を達成するために利用される基礎的な学科：これには伝統的な会計方法のほかに、行動科学、数学、情報理論やコンピューター・サイエンスのような境界があまり明確に限定されない分野がふくまれる。
- C 会計職能の目的：これは統制の方法と社会経済的活動の各階層の意思決定とを改善することである。」

(アメリカ会計学会・基礎的会計理論P. 99／飯野利夫氏訳)

Bは、会計職能を達成するために利用される学問科学を指摘して、その拡大する方向を示したもので、これは当然である。

だが、AとCの直接の会計職能の内容規定に触れた部分を読んでみよ。「会計学の範囲」というタイトルをいま抜きにして、また「権威筋」の言葉なることを忘れてこれを考察してみよ。

これは、経済学（または経済政策）のための資料集めの役割を規定したものであろうか、あるいは財政学を論じているものであろうか。

全く、ぼう漠として他との見境がないと思わないだろうか。Cの会計職能の目的にいたっては、会計の統制的役割を担う部面を強調しようとしたのであろうが、これでは極端に言えば「国策審議会答申」について語っているのだからかと疑いたくなる。

3. 稀薄な該当性

包括的な内容規定は、その広さの故に、該当のものがそこに含まれないことはない。それは、当たらずといえど遠からずの意味で、間違いではないので、しばしば乱用されがちであるが、本来は初学者の幻惑用のものというべきである。

そこでは、一般性と特殊性との論理関係がぬりつぶされて、その稀薄な該当性は決して＜概念規定＞とはいえないのである。

AAAなどの権威性とか貢献性を、これらの不合理な諸点をもって、全面的に否定するつもりは少しもないが、とにかく基礎理論の構成については無批判にこれを迎え入れるわけにいかないのである。