

現代会計学基礎講座 1

会計総論

横浜市立大学会計学研究室 編

同文館

現代会計学基礎講座 1

会計総論

横浜市立大学会計学研究室 編

同文館

昭和55年4月1日 初版発行

《検印省略》
略称—基礎講座①

現代会計学基礎講座1
会 計 総 論

編 者 ©横浜市立大学
 会計学研究室

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

Printed in Japan 1980

印刷：藤本綜合印刷
製本：トキワ製本

は し が き

今日、経済生活が複雑となり、とくに生産経済の担い手である企業の経営規模が拡大し、組織がますます複雑化するにつれて、企業の経済活動の合理的・能率的運営は計数にもとづく会計情報なくしては困難ないし不可能となってきた。したがって、今日、会計に関する諸学科の知識、技能の習得は必要欠くべからざるものとなっているといっても過言ではない。

この『現代会計学基礎講座（全6巻）』は、会計に関する諸学科を勉強する人々のための教科書として主に編集されたものであるが、同時に実務に即した生きた知識の理解と実際の応用の習得が得られるように意を用いた。従来会計学に関する書物は数多く刊行されているが、学術研究書として好適であっても教科書としては不向であったり、教科書として恰好なものであっても実務参考書としては物足りないし、また会計学に関する部分的知識の集積に役立っても総合的な理解には不便である等、それぞれに一長一短をもっているものが多い。本講座は、この欠点を補い、会計学を大局的立場から総合的に把握しうるように、想を練り構を新たにして、時代の要求に応えるべく編集されたものである。

会計の職能は、情報の利用者が限られた経済資源を有効に利用することについての判断や意思決定を行うにあたって、経済的情報を識別し、測定し、伝達することにある。しかも最近では、経済社会の発展と企業活動の複雑化にともなって、情報の利用者すなわち各種の経済体の利害関係者の範囲が拡大し、またそれにとまなう会計

はしがき

情報に対する関心が高まるにつれて、会計に対する社会の要求ないし期待が拡大してきている。

本書は、このような環境のなかにおいて、会計の勉強を新たに始めようとする人々、さらにより広くまたより深く会計を勉強しようとする人たちに対して、会計に関する有用な一般的法則を帰納し、また理論の展開を可能にするために会計の領域を明らかにするとともに、個々の会計実務を判断することのできる概念の基礎を確立し、もって会計の体系的理解を可能ならしめ、あわせて他の各論的会計分野（簿記論、財務諸表論、監査論、原価計算論、管理会計論）の効果的学習を可能ならしめることを意図して編集したものである。

本書の執筆に当たっては、現在学界の第一線で活躍中の最適任の方々にご援助を懇請した。したがって、本書は、会計学徒、実務家および各種国家試験の受験者にとって、学びやすくしかも時代に即した好伴侶としての使命を十分に果たしうるものと信ずる。

終りに、本書の刊行に当たってご多忙の中を快く執筆に協力され、貴重な研究の時間を割いて下さった諸先生方、ならびに今回の企画・出版について並々ならぬ御尽力を賜った同文館出版株式会社 中島朝彦社長・武井隆男出版課長以下出版部の方々、とくにいろいろとお手数を煩わせた松元司氏には心から御礼を申し上げたい。

昭和55年3月

横浜市立大学会計学研究室

代 表 宇 南 山 英 夫

目 次

I 総 論	3
§ 1 会計と社会	3
§ 2 会計の全体像	5
(1) 会計の原型	5
(2) 財務会計	7
(3) 管理会計	9
(4) 社会会計	12
§ 3 会計の将来	15
(1) 科学としての会計	15
(2) 技術としての会計	16
〔復習問題〕 (20)	
II 会計の方法	21
§ 1 簿 記	21
(1) 一物の二面観	21
(2) 簿記の目的	25
(3) 簿記の種類	27
(4) 簿記と会計	28
§ 2 財務諸表	30
(1) 財務諸表の体系	30
(2) 財務諸表の機能	32
(3) 財務諸表の種類	37
§ 3 監 査	39

目 次

(1) 監査の機能	39
(2) 監査の方法	42
(3) 監査の種類	46
§ 4 原 価 計 算	48
(1) 原価計算の目的	48
(2) 原価計算の方法	50
(3) 原価計算の種類	52
(4) 原価計算と簿記	55
〔復習問題〕	(57)

III 会計の機能 59

§ 1 会計機能の伝統と革新	59
§ 2 持分保護機能	63
(1) 財産保全と利益算定	63
(2) 利害関係者概念の拡大と社会的持分	67
§ 3 情報提供機能	73
(1) 持分保護と情報提供との関係	73
(2) 証券投資と経営意思決定	78
〔復習問題〕	(87)

IV 会計の前提 89

§ 1 はじめに	89
§ 2 会計理論形成の方法としての演繹法と会計の前提を なす諸要素	91
(1) 会計目的の設定	91
(2) 会計の行われる環境に関する会計公準の表明	92

(3) 論理的プロセスを誘導する指導的規準の設定	92
(4) 会計メカニズムの設定	92
(5) 一組の概念設定	93
(6) 会計理論または原則の表明	93
(7) 原則の適用のための手続や通則の設定	93
§3 会計目的	94
§4 会計公準	98
(1) 会計公準の意義	98
(2) 会計公準の体系	100
§5 指導的規準	107
§6 会計のメカニズム	108
§7 会計主体	110
(1) 資本主理論	110
(2) 企業主体理論	111
〔復習問題〕 (113)	

V 会計と会計学 115

§1 会計の3つの意味	115
(1) 知識としての会計	115
(2) 行為としての会計	117
(3) 情報としての会計	119
§2 会計の3つの要素	122
(1) データ	122
(2) ルール	124
(3) 判断	126
§3 会計理論の2つの型	129

目 次

(1) 認識理論	129
(2) 規範理論	130
(3) 演繹と帰納	135
§ 4 会計学の性格	137
(1) 記号の学	137
(2) 隣接諸学	140
〔復習問題〕	(143)

VI 会計の新しい分野 145

§ 1 価値修正会計	145
(1) 取得原価主義会計の特徴と限界	145
(2) 価値修正とその内容	149
(3) 価値修正会計の諸類型	159
§ 2 国際会計	163
(1) 国際会計の出現の背景	163
(2) 国際会計の展開	165
(3) 国際会計の現状と今後の問題	169
§ 3 行動会計	174
(1) 行動会計の主張	174
(2) 行動科学	177
(3) 行動・会計行動	179
(4) 会計学と行動会計	180
〔復習問題〕	(184)

参考文献	187
------	-----

索引	189
----	-----

会 計 総 論

I 総 論

§1 会計と社会

会計の数字は、それ自体のためにつくられるものではない。その背後には必ず人間や社会がある。長い歴史のなかで、人間は実にさまざまな組織体を形成してきた。「組織のなかの人間」ということばもあるように、われわれの周囲をみまわしてみると、政府、地方公共団体、企業、教育機関、医療機関、宗教団体、政治団体、芸術団体等々……枚挙にいとまないほどである。そして、これらの組織体にわれわれの家計を加えれば、社会全体もまたひとつの組織体と考えられるであろう。しかも、これらの組織体のいずれもが、われわれの市民生活に欠くことのできない存在であることはいうまでもない。

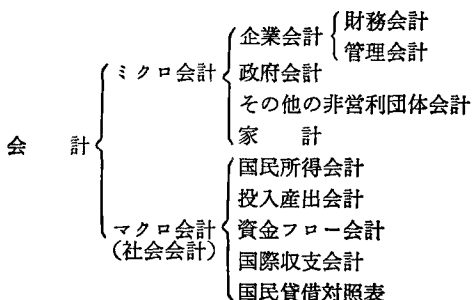
さて、ここで会計的視点から着目しなければならないのは、第1に、これらの組織体の行動は必ず会計の数字にあらわされることであり、第2に、このような会計数字の根底にある会計ないし経済の論理（たとえば資本と所得の峻別）をまもらなければいかなる組織体といえども崩壊せざるをえないこと、これである。それゆえ、会計は、社会がどういう仕組みでどう動いているかを解明する有力な手段のひとつと考えられるのである。もちろん、現状では、前述の2つのテーマがすべての組織体について同一レベルで通用するわけで

I 総 論

はない。進んでいるものもあり、おくられているものもある。

周知のように、企業はそもそも会計の発生基盤であり、もっとも古くかつもっとも深く会計にかかわっている。とくに大企業制度の発展とともに、企業は社会における生産と分配の機能の大部分を担当しているから、利害関係の調整も複雑であり、会計技術の精練もいちばん進んでいる。会計といえば企業会計を指すと考えるのが常識になっていることもうなずけるのである。

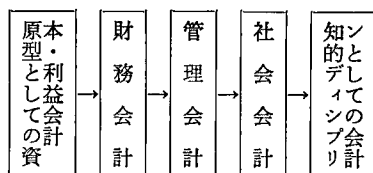
しかし、会計と社会という次元で会計を考えるばあい、会計を企業会計の枠内にとじこめておくことは、あまり適切であるとは考えられない。というのは、ミクロ・レベルでは、政府会計その他さまざまな非営利団体会計の市民生活へのかかわりがますます重視されてきており、マクロ・レベルでも、経済計画と経済報告の不可欠の手段として、社会全体の会計である社会会計 (social accounting) あるいは国民経済計算 (national economic accounting) のめざましい発展がみられるという現実を無視することはできないからである。したがって、もしわれわれが、会計の社会的役割を将来にむかって展望しようとするならば、会計を次のような体系でとらえる方がいっそう有効であると考えられるのである。



§2 会計の全体像

会計を財務会計と管理会計の2つの領域に区分することは、ひろく認められた通説である。しかし、こうした区分をただ分類論的(taxonomic)にうけいれているだけでは、やがて会計のイメージを固定化し、生きて動いている会計の全体像を見誤まるおそれなしとしないのである。この危険をさける最良のみちは、すこし見方を変えて、発生論的(genetic)に会計をみなおすことではあるまいか。たとえば、リトルトンが「再発見された会計」^[1]のなかで展開した会計進化の図式は、会計の将来を方向づける堅確な理論的枠組みとして評価できるものであるとおもう。以下、私見を加えながら、リトルトン図式(下図参照)によって会計の全体像を把握することにしてしよう。

(リトルトン図式)



(1) 会計の原型

会計の歴史をさかのぼってその原型をもとめるとすれば、まず、ルカ・パチオリの『算術・幾何・比例総覧』(1492年)に象徴されるイタリア式簿記法をあげなければならないであろう。周知のように、パチオリの著書は、当時の簿記法を集大成したテキストとみる

I 総 論

べきものといわれているが、簿記法そのものはリトルトンが「イタリア式資本・利益会計」(Italian capital-income accounting)と呼ぶ会計の原型ともいうべきものに成熟していたと考えられる。

リトルトンによれば、会計のこの基礎的な枠組みは、生産的に使用されている資本とその使用の結果である利益を結びつける経済関係に敏感であった商人たちの3世紀にわたる試行錯誤的体験の過程のなかで進化したものであるという。つまり、会計それ自体は、特定の個人によって発明されたものでもなければ、発見されたものでもない。それは商人的実践のなかで長い時間をかけてつくりあげられてきた技術的形成物にはかならないのである。

このように、商人の私的計算手段として定着したイタリア式資本・利益会計が会計の原型と呼ばれるゆえんは、複式簿記や試算表の貸借一致というような外面的特徴によるのではなく、実在勘定と名目勘定のたくみな統合によって資本と利益の因果関係を明らかにするという技術的特徴によるものであることに注意しなければならない。それは今日では貸借対照表(資本の表)と損益計算書(利益の表)の統合関係と表現されるものであるが、この統合関係こそは、会計が会計であるための基本的特性であり、会計進化を一貫する基底である。

さて、リトルトンはいう。「イタリア式資本・利益会計がゆるやかに世界中にひろがった後、この技術の習熟が、まえには思いもよらなかったいくつかの可能性の発見をうながすときがやってきた。この意味では、会計はいくたびかくりかえし発見されてきた。そのほとんどの再発見がこの百年間に行なわれたということは、原初的簿記にもともと組みこまれている根源的な生命力を表わしている。」

と（同論文246～247頁）。

商人の私的計算手段としてもっぱら秘義的な（esoteric）個人的技術の段階にあった会計が、ゆるやかではあっても世界的な規模で普及することによって、公開された（exoteric）社会的技術に転化したことは特記されなければならない。それは、次のような事態を意味するからである。「計算の手段が恣意的な企業者の個人的性格から解放されて、独立の平均的な慣習的なもの、したがってそれを利用しようとする者は、何人にとっても理解しうるものとなるということにおいて、客観化されたのである。」⁽²⁾

かくして、個人的技術としての会計のレベルでは到底考えられなかった新しい可能性が、会計からひきだされることになる。というのは、会計の社会的技術への転化は、社会的な問題解決の手段として、会計を社会的レベルで利用することを可能にするからである。したがって、リトルトン図式の基本的な考え方は、原型としての資本・利益会計のなかから「公共の利益に奉仕するサービスの可能性」を再発見してゆく、いいかえれば、会計のなかに潜在するそうした可能性を顕在化してゆくところに会計進化の実相がある、ということになるであろう。

（2）財務会計（financial accounting）

それでは、第1の再発見とはいかなるものであろうか。リトルトンによれば、それは19世紀前半の英国を舞台にした「財務諸表の公開と監査」の制度の発足、すなわち、財務会計の展開であるという。

「ふりかえてみると、この再発見は、伝統的に私的企業にのみ

I 総 論

用いられてきた技術である会計のなかに、ひとびとがその時代の公共の利益に奉仕することのできる要具をみいだすべきだという現実的な刺激の結果であると考えられる。しかも、そこには、この結果をその時代の課題に対する完全に筋のとった解答たらしめる時代的な状況が存在したのであった。」(同論文 247 頁)

ここで、すこし、19 世紀前半の英国における社会的状況にふれる必要がある。周知のように、1825 年、ストックトンからダーリントンの間 21 km にはじめて鉄道が開通し、鉄道事業は投資や投機の有力な対象となり、1840 年から 1845 年にかけていわゆる「鉄道狂時代」が現出し、詐欺的な会社の濫立という事態にまで発展した。こうした状況のなかで、一方において投資家を保護し、他方において鉄道業のような公共事業サービスの堅実な発展のために国民的貯蓄を有効に利用することは、明らかに公共的利害の問題であった。

そして、この問題を解決するための社会的メカニズムとしてえられたのが財務諸表の公開と監査の制度であった。1845 年の Companies Clauses Consolidation Act は、会社が会計記録をもち、定期的に決算を行い、毎年貸借対照表を作成し、一人または複数の株主がこの貸借対照表を監査することを要求している。もちろん、この段階ではまだ会計士職業はプロフェッションとして社会的に確立していないが、この法律では、株主(監査人)が会社の費用で自ら適当と認める会計士その他の人を雇うことができる旨を規定している。最終的にはこのような会計専門家が監査の業務を引受けることになるのである。ちなみに、英国における会計士業は 17 世紀初頭から職業として発生していたといわれているが、専門職業として確