

会计学通論

立教大学教授
荒川 邦寿 著

同文館

〈著者略歴〉

荒川 邦寿（あらかわ・くにひさ）

略 歴

昭和3年 新潟県に生まれる。
昭和27年 立教大学経済学部卒業後、同大学院へ進み
昭和29年 経済学修士
昭和40年 立教大学助教授
昭和44年 同大学教授 現在にいたる。
昭和46年 商学博士

著 書

『現代アメリカの会計理論』 悠久出版 1969年
『世界企業への挑戦』 新評論 1971年
『簿記会計総論』 税務経理協会 1971年
『企業会計の基礎理論』 ミネルヴァ書房 1972年
『現代の経営分析』 中央経済社 1973年
『企業診断分析』 中央経済社 1978年

その他。

（現住所）〒350 川越市上戸 1-208
（TEL・0492-32-4141）

昭和53年4月25日 初版発行

昭和54年4月20日 3版発行

《検印省略》

略称—荒川会計

会 計 学 通 論

著 者 荒 川 邦 寿

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

© K. ARAKAWA

印刷：藤本綜合

製本：雄正社

Printed in Japan 1978

は し が き

簿記とか会計とかという書物は、全く数えきれないほど多く世に出版されている。これは、われわれ人間の営む生活がその生活資料たる物資の生産、流通、消費にいたる経済活動を基本に展開しているが、その経済活動の各分野では、記録、計算、表示といった会計行為が不可欠であり、そうした会計行為の段階と領域に応じた技法と理論を学習、研究することが重要だからである。

このような簿記、会計の学習、研究は、その「共通の土俵」たる計算システムに関する知識を習得する学科と、実際にこれらを運用することのできる技能との両方を身につけることである、といわれる。通説的に、いわゆる会社財務諸表のつくり方・見方などの多くの書物は、こうした簿記、会計はいかにあるかの Sein を学習、研究するものであろう。

だが同時に、その計算システム、制度の構造と機能の技術的、理論的解明とともに、かかる会計行為の実践主体とその利害関係者との作用、反作用の関係から、その計算処理や伝達表示における会計慣行と法的規制の社会的承認をめぐって、これがいかにあるべきかの Sollen をも吟味、検討する必要がある。会計学と銘打った多くの書物は、多かれ少かれ、それらの本質的な意義と社会的な役割を問うものである。

本書は、こうした簿記、会計の学習、研究をすすめるため、とりわけ筆者が現在担当している経済学部で会計学講義のテキストとして、会計行為と会計制度の Sein と Sollen とをともに通して論じてみたものである。

すなわち、第Ⅰ編では会計学は社会科学として何を、いかに学習、研究するものかという総論を展開し、第Ⅱ編は簿記論として、その「共通の土俵」たる計算システムの前提となる会計公準と会計技術の発展過程をあとづけ、第Ⅲ編は財務諸表論として、現代の企業会計制度の構造と機能、意義と役割をあきらかにするとともに、その会計情報の受取り方・見方に関連する会計監査と経営

(2) は し が き

分析の問題をもとりあげ、第Ⅳ編では当面の課題たる物価変動、企業系列化、合併・分割等の会計領域を展望した（なお、企業会計と国民経済分析とを結びつける社会会計（social accounting）の領域と、コンピュータ会計における情報処理、分析の領域は別の著書に譲った）。これらの内容の理解と今後の研究のために、第Ⅱ編、第Ⅲ編には演習問題を付し、補論に特定業種の財務諸表、付録に現行の会計諸規範を示し、最後に、主要な参考文献をまとめて掲げさせていただいたのである。

しかしながら、いま校正を終って、やはり表現上も、内容上もゆきとどきえなかった点が多く、自ら不熟、不満の憾みをかこつのみであるが、もはやこのような点の補足・改訂は将来の機会にまたねばならない。とりあえず、直接顔をあわせることのできる教室ではできるだけこうした点をつめてゆくが、活字を通してしか接しえない読者には御質問、御指摘を賜わり、その都度補わせていただくほかはない。

ようやく、本書の上梓にあたり、いまさらながらこれまで直接、間接、文献上からも多くの教えをうけてきた諸先学の学恩を思い、ともに研究し討論してきた多くの同学の方々の助言などをかえりみ、ともかくここまでまとめてみましたと御報告して御礼申し上げるとともに、今後ともさらなる御叱正、御教導をえて斯学の研究を深めてゆきたいと願うものである。

そして、最後に、このような本書を刊行までにこぎつけてくださった同文館出版株式会社 松元司氏の熱心な励ましと御世話に対し、改めて深甚な謝意を表するものである。

1978年3月

荒川 邦寿

會計教科書(八訂版)	沼田嘉穂著	A 5判・1700円
財務會計論	飯野利夫著	A 5判・2800円
新会計学原理	太田哲三 共著 新井益太郎	A 5判・1800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
現代会計	山本繁著	A 5判・2000円
新版会计学	峯村信吉著	A 5判・1500円
現代財務諸表論	深津比佐夫 著 堀田三郎	A 5判・2700円
財務諸表作成演習	末政芳信著	A 5判・1700円
図解 要点 財務諸表論	木内佳市 監修 横山和夫 著	A 5判・2300円

第三版 会計学辞典(追補版)	神戸大学 会計学研究室 編	A 5判・9800円
会計学中辞典(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編 会計学の対象と方法

§ 1	会計学の対象——会計行為の本質……………	3
§ 2	会計学の性格——技術性と科学性……………	6
§ 3	会計学の方法——歴史的，論理的，機能的接近……………	11

第Ⅱ編 会計公準と会計技術

§ 1	簿記・会計の基礎前提……………	17
§ 2	会計主体と勘定記帳……………	19
§ 3	貨幣評価と複式簿記……………	25
§ 4	期間計算と帳簿組織……………	32
§ 5	財務諸表と会計監査……………	40

演習問題 (51)

第Ⅲ編 企業会計制度の構造と機能

§ 1	会計慣行と法的規制……………	61
§ 2	企業会計の一般原則……………	72
§ 3	損益計算書の構造と機能……………	79
§ 4	製造原価の計算と表示……………	93
§ 5	貸借対照表の構造……………	101
§ 6	資産の属性と表示……………	108
§ 7	負債の属性と表示……………	120
§ 8	資本の属性と表示……………	131

(4) 目 次

§ 9 監査制度と中間決算	140
§ 10 経営分析の意義と役割	147
演習問題 (158)	

第IV編 会計学の課題

§ 1 価値変動と利益計算	165
§ 2 本支店会計と連結会計	179
§ 3 合併・分割と資本会計	196
(補) 業種別特殊財務諸表	213
演習問題解答	227
附 録	245
主要参考文献	271
索 引	273

第 I 編 会計学の対象と方法

§1 会計学の対象——会計行為の本質

1-1 会計学 (accountancy, Rechnungslehre) とは、われわれの社会生活における会計行為の実務と理論、とりわけその行為を通じて作成、提供される情報の性格とシステムをあきらかにし、これらの構造、仕組み、制度の意義と役割を研究する学問である。

この会計という行為それ自体は、われわれの経験でも、例えば買物や飲食のあと「お会計」、「お勘定」というように、ある行動についての経済的效果、とりわけその金銭的な効果について記録 (recording)、計算 (counting)、表示 (indicating) することである。そして、われわれは、このような会計行為によって得られた情報に基づき、その行動についての価値評価 (evaluation, Werturteil)、つまり従来経験から予想していたところに対して、えた結果はどうであったか、果たしてそれが高かったか、安かったか (expensive or not)、という評価 (estimation, Wertung) を行ない、これが経済的に成功だったか、失敗だったか (success or unsuccess)、の判断 (judgement, Urteil) を下して、その後の行動に対する意思決定 (decision making) をするわけである。

1-2 そこで、このような会計行為は、より一般的に定義すれば、それは「経済的情報の認識 (identifying)、測定 (measuring)、伝達 (communicating) を通じて、情報利用者の判断と意思決定を可能ならしめる手続き (procedure) である」(American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966, p. 1. 飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房刊、以下においては“ASOBAT”と略称する) ということになるのである。

ところで、この定義の仕方では、会計行為における記録を「認識」、計算を「測定」、報告を「伝達」と呼称している。これは会計行為が単なるコンピュー

4 §1 会計学の対象

タ・マシンによる記録、計算、表示のような機械的な動作ではなく、そのひとつひとつに人間の価値判断と意思決定をとめない、人間相互の間に作用と反作用の行動をひき起す社会現象であることを意味している。

すなわち、会計行為における記録は、単にある行動が行なわれた事実の機械的な記録にとどまらず、その事実の経済的効果に関連するところを識別して、これを分類し、整理する手続きを含むがゆえに「認識」といわれる。同様に、その計算も、単に分類された科目の数値を確かめ、合計するだけの手続きではなく、いろいろな計算方法のうちからひとつの方法を選択して、その目的とする経済的効果を評価し、判断できるような数字を求めてゆく操作 (operation) を含むがゆえに「測定」といわれる。さらにまた、その結果得られた資料の表示においても、その資料を作成した人間と提供された人間との間に、例えば代金の授受という次の行動について説得 (persuasion) し、影響を及ぼすような作用と、反作用の関係をもつがゆえに、これを「伝達」と呼んだわけである。

1-3 この意味において、会計はまさに「事業を営むための言語」(Language of Business) といわれる (A. C. Littleton, The Structure of Accounting Theory, 1953, p. 99. 大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社刊)。すなわち、言語 (language) とは、もともとある事実についての知識 (intelligence) を与えることによって、他に一定の影響を及ぼそうとする意図 (purpose) をもって語りかける用具である。このような人間行為の意図と結びついた知識が情報 (information) であり、その源泉となる資料 (data) から情報にまとめあげるものが言語にはかならない。

それゆえ、すでに定義されたように、会計行為は経済的情報を作成し、提供するものであるが、それは何よりもまず金銭的な計数によって示される情報という意味である。

もとより会計行為における記録、計算、表示の動作そのもの、さらにこれが社会的に展開される認識、測定、伝達という現象そのものは、会計以外の領域にもあるが、特徴的にそれが会計行為であるといわれるゆえんは、会計がつねに金銭的な計数から離れられず、そうした金銭的な計数による限りでとらえた

経済的情報を扱うところに求められる。この場合の経済とは、いうまでもなく最小犠牲による最大効果、とりわけわれわれの生活資料たる財貨 (goods) の生産、流通、消費の過程における最小費用の最大成果を求めることであるが、その努力と成果のいかんは、これら財貨の物量変化の度合いもさることながら、何よりもそれらの財貨の価値をあらわす貨幣額の変化に示される。それゆえ、会計行為は、このような経済活動をその価値的側面においてとらえるべく、すべてこれを貨幣額で評価した計数で記録、計算、表示した金銭的な情報を作成し、提供することにより、その経済的効果をめぐる人間の価値判断と意思決定に影響を及ぼそうとすることにほかならない。

1-4 そこで、現在われわれの社会生活においては、まずもって金銭的に認識、測定、伝達しなければならない経済活動といえ、金銭的な元本、つまり資本を投じて利潤をあげることを目的として、その経済的行為を組織的、制度的に展開している企業 (enterprise, Unternehmen) の場における諸活動である。現代の社会における生活資料の生産、流通、消費は、すべてこのような営利を追求する企業の手にも委ねられている。つまり、われわれの行なう生活行為、消費行動なども金銭的ということに関わる限りは、すべてそうした企業活動の一環に組み込まれているのである。したがってまた、われわれの社会生活における会計行為とその情報も、すべてこのような企業の場における経済活動を遂行するための会計情報システム、つまり、企業会計 (business accounting, Betriebsrechnungs) において認識、測定、伝達される情報を中心に構成され、その情報によってわれわれの経済行動もまた左右されることになっているのである。

会計学は、その研究対象として、こうした会計行為とそれに基づく情報の性質、構造、制度をとりあげるのであるが、さしあたりは主として企業の場における会計実践とその情報の意義と役割に焦点をあて、これを通じてさらにわれわれの社会における会計行為とその情報一般をもとりあげることになるのである。

§2 会計学の性格——技術性と科学性

2-1 すでにのべたように、会計学は会計行為を通じて作成、提供される情報の性質とその制度を研究するものであるが、会計それ自体は、いわばひとつの言語として、その記録、計算、報告の用語と、how to の文法、構文をもつ技術であるともいわれてきた。そこで、会計学それ自体も、古くから、単にそうした技術を整序し、これを集積したものにはすぎないのか、それとも科学の名に値しうるものかどうか、つまり、“art or science”という形で、会計学を研究してきた学者の間でも問題にされてきたのである。

この場合、科学 (science) とは、この世界にあらわれるもろもろの事実 (facts) について、自然界の出来事にとどまらず、人間社会におけるいろいろな出来事まで、それがなぜ起り、どのような発展、変化の動きをみせ、いかなる結果となるか、という諸現象の原因と結果の「法則性」をあきらかにするものである。このような法則発見の努力は、最初はず自然界における「物」の動きに向けられ、いわゆる自然科学の領域を形づくったが、やがてその努力は人間社会に生ずる諸現象の原因と結果、その人間行動とそれをめぐる「人と人との関係」の動きに向けられ、その「法則性」を客観的に解明する領域が社会科学と呼ばれて、その体系を整えてきたのである。会計学が科学であるという場合も、このような社会科学の一分野であることを意味している。

これに対して、会計学が技術であるといっても、その場合の技術 (art) とは、会計学の研究対象となる会計行為はもとより、人間の行なう行動一般がそうであるように、ある目的意図 (purpose) をもった行動を達成するために、いろいろな用具を用い、手段、方法を講じて努力する過程 (process) ないしは手続き (procedure) である。したがって、技術は主観的にある手段選択がその目的達

成に対する「有用性」があると判断されれば、その“know how”をひとつの慣習 (convention) として、これを他の人々にも伝承してきたものである。

2-2 つまり、もともと人間はひとりでは生活できない存在であって、その生活物資の獲得からして必ずや何人かの集団を組んで生きてきた。したがって、その生活物資の獲得を効果的にし、かつその集団生活を円滑にやってゆくためには、よいと思う方法、役に立つ手段を選択したならば、その経験法則の活用を「ルール」または「きまり」などの慣習的律法として定め、それらに基づいて一定の秩序をもった人間の社会を形成するにいたったものである。技術は、このような人間社会において、生活物資の獲得を有効にする手段、方法として工夫された生産技術と、その集団生活を円滑にするための手段、方法として伝承された社会技術との二つがあるが、科学は、そうした諸技術を行使して働きかける自然現象、社会現象の因果関係、運動法則を解明することによって、その本質的意義ならびに人間生活におよぼす現実的機能をあきらかにするものである。

換言すれば、技術は、目的に対する手段選択の慣習であるから、その慣習に従えば間違いないが、慣習である以上矛盾するものもあり、よい慣習でも皆が従えばマンネリ化して「有用性」も低下する。ときには発想を転換して別な手段選択が別の結果をもたらすものである。それがよい結果になるかならぬかの原因は、手段選択のいかんによる。その因果関係、つまりその手段選択が有用な結果をもたらすには、対象となる物事の理にかなっているかどうかである。会計が技術であるといわれる場合は、つねに目的に適った手段が選択されるということであるが、それは会計が記録、計算、表示しようとする事実の因果関係、つまり現実の企業の場合における経済的活動の原因、結果の「法則性」に基づいて、その目的に対する手段選択の「有用性」を形成した場合にほかならない。

したがって、会計学はまずもってその経済的活動の原因、結果の「法則性」を知ることから出発するが、このような人間社会における経済的活動は、さしあたり、その生活物資の生産、流通、消費という「物」の動きをめぐって展開される「人と人との関係」をあきらかにする経済学、ならびにその応用、関連分野

において研究せられるものであるから、会計学は、まさにこのような経済学の究明したところをうけ、その一部門として位置づけられる。

2-3 すなわち、このような社会科学としての経済学には、いわゆる巨視的 (macro) と微視的 (micro) という接近方法の相違による二つの体系がある。いわゆる巨視的に社会経済全体をとりあげた国民経済学 (Folkswirtschaftslehre) ないし公経済学 (public economics), つまりマクロ・エコノミクスと、微視的にその社会経済を構成する個々の経済単位から、ことに、現在この社会において生活物資の生産と流通を直接担当している経済単位としての企業経営から接近した経営経済学 (Betriebswirtschaftslehre) ないし私経済学 (private economics), つまりマイクロ・エコノミクスとの二つである。

換言すれば、これらはまたその研究の視座 (aspect) を社会的総資本の運動法則におくか、あるいは、その構成部分たる個別資本の運動法則におくかによって、それぞれ異なる体系を組みあげてきたわけであるが、このような経営経済学の焦点たる個別資本の運動それ自体は社会的総資本の一環として規制されている。ゆえに、経営経済学は国民経済学の研究を基礎とし、その応用、関連分野という関係にもたつ。ただし、個別資本の運動は、それを機能せしめる担い手、つまりは資本家＝経営者の手により、意識的、政策的に展開せられる。したがって、経営経済学の研究は、まずもって、そうした経営者の「意識の層」を通して展開される政策的な実践行動からとりあげることになる。したがってまた、そうした彼らの意思決定とその目標達成の過程から、必然的に、いわばその手続論的、技術論的な接近をもとめながら展開されることになる。そして、このような微視的接近から、究極的には、社会的総資本の運動法則の具体的発現過程をあきらかにするような体系を組みあげているのである。

そこで、このような経営経済学は、その対象とする企業経営、つまり現実企業に投ぜられた資本が経営者の手によって利潤を求めて機能せしめられる場に生ずる諸現象、諸部面に応じて次のような領域からなっている。すなわち、

- (1) 企業経営の管理組織を研究する組織論、または管理論
- (2) そこにおける人間労働とこれに組合わされる設備、資材の配置、利用

を研究する労務論，または生産（管理）論

(3) 出来上った製品または商品の流通，配給から消費にいたる過程を研究する配給論，またはマーケティング（販売管理）論

(4) 以上のような各領域に投入せられる資金の調達，運用とその効果を研究する投資論，または財務（管理）論

(5) そして，最後にこうした企業経営における資本運動とその利潤を把握する情報システムとその解析を研究する会計学，または経営計算論といった領域が存在するわけである。

つまり，会計学は，このような経営経済学の一部門として，そこで探究した個別資本運動の「法則性」に基づいて，会計技術が適用される経済的活動との因果関係を確かめ，その結果に関する会計情報の作成，提供という目的に対して，当面する事実認識に即した手段の選択を指示するものとして位置づけられる。だが，この事実認識は，単なる「物」の動きにとどまらず，それにとまなう「人と人との関係」，とりわけ，その手段の選択における「有用性」の判断をめぐって周囲の利害関係がからみ，これが調整を通して社会的な合意，承認をえなければならない。このため，会計行為の展開には，そうした利害調整の可能性を見出すシステム，制度（institution）が構築されて，その社会的承認が保証される必要が生じてくるのである。

2-4 この場合，いわゆるインスティテュションという意味での制度とは，ひとつの社会的合意に基づく慣習（convention）の体系が意味されている。つまり，このような慣習とは人間の経験から生まれた「きまり」，「ルール」であり，いわゆる慣習法（conventional law）的に，社会的合意をえた手続き（procedure）によって，利害調整を可能にするシステムである。しかしながら，このような慣習法による規制には自ら限界があり，社会的利害の錯綜とともに，やがて一定の立場から法的な強制力をもってこの利害調整を秩序づけることになる。このため，単に手続き的な技術規範も法規範によって個人と社会との特定の間を規制するものとなる。いわゆる選挙制度をはじめ各種の手続きが法律の裏付けによって秩序だてられるにいたるのはこの意味である。