

「会計の目的とその手段について」

A View on Purpose and Means of Accounting

佐藤 利光*

Toshimitsu Sato

1. 問題の視点

本稿は、昭和49年の「企業会計原則」の修正が従来の当期業績主義の損益計算体系から包括主義のそれへと修正されたことを例にとり、「制度会計」の中で生じている諸現象をさぐることにある。

およそ、「制度」という場合それはある一定の目的を思考し、その目的の達成を目ざし種々の諸力を結集する。そのような総体が「制度」と考えられる。

制度会計としての財務会計は、商法の目的実現のために要請される会計（商法会計）、証券取引法の目的実現のための会計（証券取引法会計）、そして税法の目的実現のための会計（税法会計）の三つの領域を含む。

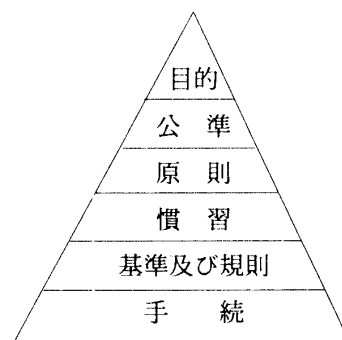
この三つの領域は、いずれもそれぞれの法律に準拠しており、その枠の中でそれぞれの特有の会計行為（会計実務現象）が展開され、それが認識され、測定されそして伝達されている。

本稿の目的は、それら「制度会計」と呼ばれる「複合体」と会計理論との関連を「企業会計原則」の修正という視点から考察しようとするものである。

2. 財務会計の論理的構造

「制度会計」として、現下、把握されている三つの領域のそれぞれの会計目的およびその目的を達成するための各種の手段等（たとえば原則、基準、規則など）を考察する前に整理のために財務会計の理論的構造について言及しておく。

会計理論への接近法には種々様々なものが考えられるが、今、一般的な理解のために下記の図をあげておく。⁽¹⁾



この図の概略的な説明は「…その理論的構成は、まず財務会計の目的の公式化から出発する。これらの目的は会計理論および会計実践を形成する基礎理論として役立つものである。次に一組の公準（postulates）または仮説（assumptions）が与えられる。

公準は理論的体系が導き出される出発点をなすものである。それらは、その上に概念の構造

が打ち建てられる基礎をなすものである。

…次に (principles), 慣習 (conventions), 規則 (roles), および手続 (procedures) が現在の実務から明らかにされる。」⁽²⁾

この図によれば、実務現象をそれぞれの目的に合致するように形成するのは原則以下一連の基準、規則そして手続である。

また、同様に若杉明教授も演繹法にもとづく論理プロセスをつぎのようにのべている。

「わが国の制度会計は一定の会計理論の体系に基礎づけられている。ここに会計理論の体系とは各種の構成要素からなる有機的総体である。

この総体は演繹法によって会計原理や会計基準を誘導する場合の次のような論理的プロセスに基づいている。

会計目的 → 会計公準 → 指導基準 →
会計測定・伝達のメカニズム → 会計諸概念
の定義 → 会計原理・基準 → 会計通則」⁽³⁾

3. 制度会計における会計目的とその対応手段

1) 証券取引法会計

証券取引法はその第一条に目的として、「この法律は、国民経済の適切な運営及び投資家の保護に資するため、有価証券の発行及び売買その他の取引を公正ならしめ且つ有価証券の流通を円滑ならしめることを目的とする。」(昭和23年4月13日立法)をあげている。

ここに「投資家の保護」なる文言をかけた当時の我が国の証券市場の健全化をはかりおよびその機能性を通じて民主的な投資活動を促進しようとしたものである。

投資家を保護すること、つまりは、投資家が投資意志決定をする場合にその判断を誤らせないようにすることと理解される。

つまり、投資意志決定に際して、有用な情報の提供が会計に求められる。

一概に投資家といっても、機関投資家から、一般大衆投資家まで様々であり、したがって、そこでの情報要求も多種多様であると想像される。

ストーバスによれば、投資家とは「…提供した資産額以上を将来受取ることができるという期待のもとに、企業に資産を委託する。投資者グループには、パートナー、普通株主、優先株主といった所有者、ならびに社債、抵当権付借入金証書、無担保約束手形、口頭または黙示の信用取引にかかる種々の契約上の合意、といったものに基づいて企業に信用を供与する人々からなる債権者が含まれることになる。」⁽⁴⁾とのべている。

さらに、投資家が行わねばならない経済的意志決定について、「…投資を行うか行わないか(投資関係を維持するか終了するか)の二つの選択肢を比較検討することである。」と認識される。⁽⁵⁾

つぎに、このような、投資意志決定を行う投資家にとって、この問題を解決するためにはどのような情報が必要とされるか。

ストーバスは、将来の現金収入に影響を与える要因を考察する必要があるとし、つぎの三つの要因をあげている。

- 1) 現金支出を行う企業の支出能力
- 2) 投資者に対する経営者の支払性向
- 3) 投資者が有する請求権の法律上の優先性⁽⁶⁾

そして上記3)を除く二つの要因について会計は価値ある情報を提供できるとしている。

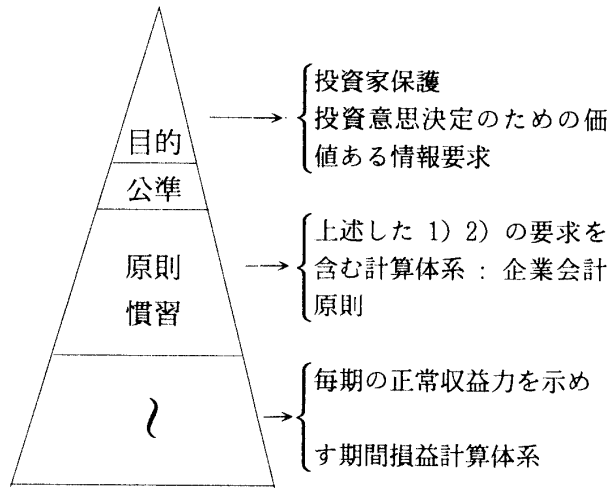
つづいて、上述した会計目的は、わが国の証券取引法にいう会計目的とほぼ同様と考えられるが、この目的達成のために同法は何を具備しているのだろうか。

周知のように、証券取引法はそれ自体としては計算の実体規定を設けず、これを「企業会計原則」に委ねる形をとっている。

つまり、具体的には、「企業会計原則」およ

びそれに基づく会計法規である「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（財務諸表規則）」と理解されよう。

この関係は以下のように図示できるであろう。



2) 商法会計

制度会計としての財務会計を考えると、商法のその性質からして、商法会計はその中心的な領域を形成するものと認識される。

そして、商法における計算書類の作成、監査および提供が、同法、第四節「社会の計算」以下に規定されるところである。

この場合に、作成される計算書類がどのような目的で誰に対してされるものなのか。

それについて、商法はその条文において明らかにしていない。

周知のように、商法会計においては、その目的が、債権者保護および出資者の保護にあることは一般に認識されているところである。

安藤英義教授によれば、「…商法会計制度におけるこれらの目的の存在は、商法に近い他の法律の規定から、ある程度窺い知ることができる。その法律とは、破産法と民法である。商法とこれらの法律とは深い関係になる。破産法はかつて商法の一部であり、また民法と商法とは周知のように私法における一般法と特別法の関係にある。したがって、…破産法の規定から、商法会計制度における、債権者保護の諸目的を、また民法の規定から出資者保護の諸目的を推知

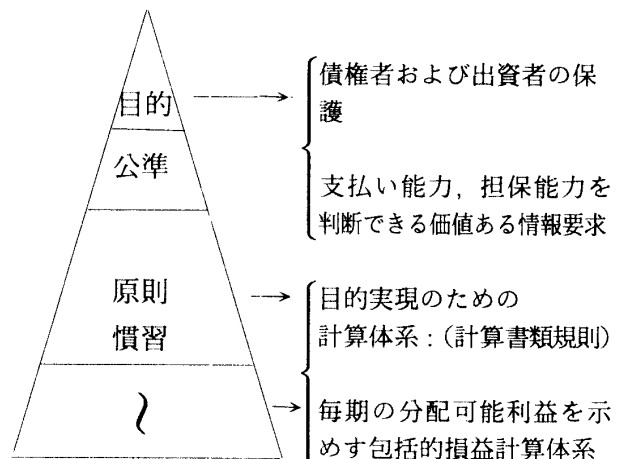
したとしても、決して不自然なことではない。」⁷⁾のと、のべ、その会計目的が法律の中に存することを明らかにされている。

債権者保護および出資者保護そして両者の利害調整機能を会計目的とする場合に、求められる価値ある情報とは何か。

そこでは、通例、支払能力および担保能力と、分配可能利益数値が情報として期待されている。

商法会計では、この情報要求を満たすために政令で「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則」（計算書類規則）を用意している。

いま、この目的と、その対応手段を図示すればつぎのとおりである。



3) 税法会計

制度会計領域に含まれる三領域の内、ここでの税法会計は、前二者と、同一の制度体系として存するのか、あるいは別の体系のものとする二体系説の見解も見受けられるところである。⁸⁾

本稿では、一体系の制度体系として取扱うことにする。また、税法の中でも法人課税（法人税）をその対象とする。

周知のように、税法会計は「租税目的のための会計」であり、「…そこにおいては、租税負担公平性、租税負担能力性、租税運営配慮性、

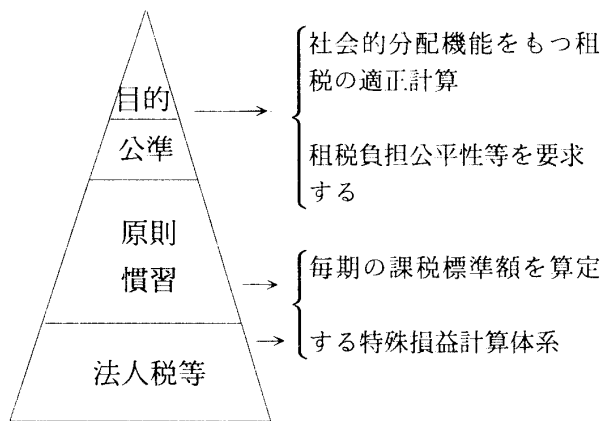
会計制度依存性、納税主体設定性、公共政策配慮性、など一連の特有にして独自の論理が存する。」⁽⁹⁾と、される。

したがって、税法会計において情報として伝達される会計数値は、上述された税法特有の内容を含むものである。

換言すれば、会計的測定により確定される課税標準額を情報として伝達するものである。

また、この伝達された情報としての課税標準額は、社会的配分関係を通じて総合経済・国民経済に関連をもつことになる。

以下、この目的とその対応手段を図示すればつぎのとおりである。



4. 対応手段の変化

会計環境は時代の推移とともに、変化し、その中で目的を達成するためにはその環境に順応した対応手段が求められてくる。

この会計環境の変化の中には、経済の国際化、技術革新の急激な進歩、財務活動の広域化、多様な金融商品の開発等、量的ならびに質的变化の拡大深化が含まれている。

その中で、昭和49年に「企業会計原則」が商法の規定に歩み寄る形で修正された。

以下、この点について考察する。

企業会計原則は昭和49年の修正でその第二、損益計算書原則の一（損益計算書の本質）が修正された。

この修正は、損益計算書原則における当期業

績主義損益計算が包括主義のそれに変更されたことを具体化したものと説明されている。

この経緯について、黒沢清博士はつぎのようにのべておられる。多少長いが引用しておく。

「…企業会計報告としては、もともと企業の公正な損益情報をいかにして伝達するかを、問題としてきた。この問題の役割にあたって、当期業績の表示も包括的期間利益の表示もあわせて考慮に入れることによって、その同時的解決をはかることを試みてきたのである。もっとも昭和24年7月にはじめて企業会計原則を制定したときにあたっては、財務諸表の体系のなかに、損益計算書とは独立の利益剰余金計算書を新設し、当期業績主義を強調したことは事実である。しかしそれにはそれだけの根本的な理由が存していたことを銘記しておかなければならない。当時における諸会社の会計実務はきわめて粉飾にみちたもので、会社の作成する財務諸表に対する社会的信頼は極度に低下していたのであった。その当時における損益計算書に関する実務慣行はどういう状況におかれていたのであろうか。実務慣行上の損益計算書のあるものは包括主義者のいう包括損益の表示とは異なる意味のものではあるけれども、今日の言葉でいえば経常損益も特別損益も無差別に包括的に表示した包括損益計算書にはほかならなかったのである。どこからどこまでが異常損益であるか、あるいは期間外損益であるかの区別をいんぺいしたところの包括的損益表示であった。かかる弊害を改善する新鮮な道は新しい利益剰余金計算書の採用以外にはなかった。」⁽¹⁰⁾

このような経緯から、わが国「企業会計原則」はその損益計算書原則において、当期業績主義を骨子とする損益計算書を構築したのである。

1) 当期業績主義の損益計算

a. 損益計算書の様式

企業会計原則の第二損益計算書原則の一（損益計算書の本質）において、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期

間に発生したすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載し、当期純利益を表示しなければならない。」とあり、また同二（損益計算書の区分）において、「損益計算書は少なくとも営業損益計算と純損益計算とに区分しなければならない。」と規定していた。

今、その損益計算書およびそれに付随する利益剰余金計算書の様式を概略的に示せば、つぎのとおりである。

損益計算書 (営業損益計算)	
I 純売上高	
II 売上原価	
III 販売費および一般管理費	
	営業利益
	(純損益計算)
IV 営業外収益	
V 営業外費用	
	* 当期純利益

利益剰余金計算書	
I 前期末処分利益剰余金	
II 利益剰余金処分数額	
III 繰越利益剰余金増加高	
IV 繰越利益剰余金減少高	
	(繰越利益剰余金期末残高)
V 当期純利益	
	(当期末処分利益剰余金)

b. 「当期純利益」額の意味

周知のように、損益計算書は企業の経営成績に関する極めて重要な会計情報を提供する。

とくに、当期業績主義下の損益計算書において「当期純利益」は次の性質をもつ利益数値として理解される。

すなわち、「当期業績主義において、前期損

益修正、臨時損益および固定資産売却損益は期間外損益項目として損益計算書からはずされ、利益剰余金計算書に収容されるものであるから、損益計算書では正常な企業活動にもとづく損益が計算表示されることとなる。」⁽¹¹⁾

2) 包括主義の損益計算

a. 損益計算の様式

現行の企業会計原則、第二損益計算書原則の一（損益計算書の本質）において、「損益計算書は企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益と、これに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。

そして、同二（損益計算書の区分）において、「損益計算書には営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならない。」と規定している。

いま、理解を容易にするため、上述の a と同様に損益計算書の様式を概略的につぎに示す。

損益計算書 (営業損益計算)	
I 売上高	
II 売上原価	
III 販売費および一般管理費	
	(営業利益)
	(経常損益計算)
IV 営業外収益	
V 営業外費用	(経常利益)
	(純損益計算)
VI 特別利益	
VII 特別損失	
	* (当期純利益)

この修正において、つぎのものが損益計算書原則により削除された。

すなわち、利益剰余金、利益剰余金計算書として剰余金処分計算である。

b. 「当期純利益」額の意味

ここで示されている「当期純利益」の額の意味するものは、上述それとは異なることは明白である。

前項の「当期純利益」に相当するものとは、ここでは「経常利益」として示される。

ところで、示される「当期純利益」はどのようなものと理解されるものであろうか。

吉田寛教授の見解によればつぎのとおりである。

「包括主義の下では、このような経常損益項目と臨時損益項目との区別あるいは、正常項目と異常項目との区別は本来問うところではない。したがって、損益計算を期間損益項目と期間外損益項目とに分けて、前者のために損益計算書を用意し、後者のために利益剰余金計算書を用意するという必要は全くなく一つの損益計算書にこれらのすべての項目が収容せられる。

ここでは、正常性とか経常性による当期業績の認識ないし正常収益力の表示は課題ではなく、処分可能利益の算定のみが本来の目的として推定されている。」⁽¹²⁾

5. 当期業績主義損益計算から包括主義損益計算へ

上述してきたように、二つの思考形態（この場合原則と認識しているのだが）よりそれぞれ導き出される「当期純利益」なる産出物は、端的にいうならば、一方では企業の毎期の正常収益力の表示、他方では処分可能な利益の表示を行うものと理解される。

私見によれば、それぞれの会計目的の下での対策が講じられることを考えれば、正常収益の表示を求める領域と、処分可能な利益の表示を期待している領域が存在することは、むしろ当然のことである。

しかし、ここで考察してきたシフトは、詳細

には言及できないが、全体として、一方が他方に吸収されてしまった様な感じがしないではない。

つまり、「企業会計原則」は昭和49年の修正により、包括主義損益計算体系を内包する会計原則へと転換された。

この点について、二者の際だった見解を示してみよう。

黒沢清博士によれば、「…新企業会計原則における損益計算書のかかる変更は、…会計に関する原理の変更に及ばないのであるから、そのかぎりにおいては妥当である。」⁽¹³⁾とのべ、包括主義損益計算の中に当期業績主義損益計算書の形跡を認めるとの見解に立つものと理解される。他方、吉田寛教授は、「…昭和24年以来当期業績主義の洗礼を経た今日において、企業会計原則および商法計算書類規則がその損益計算書の最終結果として、当期末処分利益を表示する損益計算書の様式を公表したことは理論的には歴史的逆流であるといわざるを得ないであろう。」⁽¹⁴⁾との、立場をとり、重大な変更と認識される。

私の立場は後者に近い。2,で述べたように「原則」と位置づけられるものは、会計目的に準拠し、あるいは当該目的達成のための実践指針の性格をもつものである。

したがって、この「原則」のシフトにより当然としてこの会計目的との関係が問われなければならない。

つまり、従来より「企業会計原則」は、証券取引法をその母体として、すなわち、投資家の保護を第一義的目的として、その達成のために制定されたものである。他方、「商法」にあつては、債権者保護、株主保護および両者の利害の調整をその目的とし、立法されたものである。そして、損益計算体系として、前者が期間損益を追求し、後者では包括損益が期待された。

したがって、その結果、産出される数値がそれぞれの会計目的にかなうものと認識されている。

しかるに、このシフトの過程において、当該

目的との関連が考慮された状況が把握されずもっぱら実務実行上の問題解決の結果なされたものと認識される。

それは、同じく昭和49年4月2日に立法された「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」にあることが「企業会計原則の一部修正について」（昭和49年8月30日）の中で言及されている。

すなわち、非上場会社で一定額以上の資本金を有する株式会社に会計監査人による監査が導入されたことである。そして、「企業会計原則」はもともと、「監査」を前提とした一連の、会計理論体系の一部である。

しかし、商法は、それ自体、その体系の中に「監査」を意図したものをもっていなかった。

ここに、商法との調整が図られそれぞれの会計目的に言及されることなく「企業会計原則」が修正されたと認識しうる。

まとめ

本稿は、会計目的に対する手段、換言すれば当該目的と、それを達成するための対応策、この両者の関係を単純化して示めし、その相互作用を検討することになった。

したがって、多くのものが捨象されている。

本稿では、会計理論の枠組のとらえ方。またそれぞれの会計目的を極めて一般的に理解されていると考えられるものに従った。

その上で、昭和49年の「企業会計原則」の一部修正においてなされた「当期業績主義損益計算」から「包括主義損益計算」への移項について検討した。

この中で従来「当期業績主義損益計算」を規定していた企業会計原則の第二、損益計算書原則の一（損益計算書の本質）は書き改められた。

この文章中、従来の「当期純利益」なる用語は「経常利益」と置き替えられた。また、当期純利益なる用語は使用せられているが、この用語は修正前のそれとは全く異質のものと理解される。

ここで問題となるのは、「企業会計原則」の第二、損益計算書原則が修正されたことである。

上述したように、この原則は、会計目的を達成するために構築されたものであるはずである。つまり、目的に対する手段の関係で言えば手段の側に変更ないし修正をほどこしたものと理解できるのである。

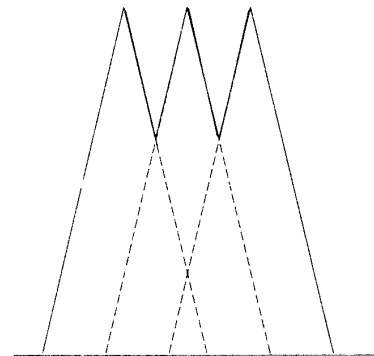
この場合に考えられることは、目的自体はどのように扱われるのであろうか。

会計実務運用上、あるいは強行法規たる商法との調整が必要であったことは容認できるとしても、目的観が異なるとすれば当該原則は機能しないと考えることは自明のことと思われる。

仮に、この修正された手段たる原則により、当該目的観をもつ総体としての会計理論が機能するとすれば、当該目的観とは他者と区別できるほどに特化されていたのであろうか。

この点は極めて疑問の残るところである。

私見によれば、三領域は下図のように思われる。



詳細については他日他稿にゆずり、この稿を終わりとす。

注

- (1) 宇南山英夫「財務会計基本問題の研究（一）」『会計』第107巻 昭和50年4月 P.135
- (2) 同上書 P.136
- (3) 若杉明「期間損益計算原則としての原価評価・実現基準の再検討」『企業会計』VOL.41 1989, 6 P.13
- (4) George J. Staubus, A Theory of Account-

ing to Investors, Scholars Book Co.1971.
p.11

高尾裕二訳「ストーバス投資者のための会計理論」白桃書房 昭和61年、P. 14

- (5) George J. Staubus, *ibid*, P. 12
- (6) George J. Staubus, *ibid*, P. 15
- (7) 安藤英義「商法会計制度論」国元書房 昭和60年、P. 3
- (8) 木村重義「制度会計の本質と発展」『会計』第107巻 昭和50年5月 P. 2
- (9) 黒澤清監修. 富岡幸雄編集「税務会計体系」
「税務会計原理」ぎょうせい 昭和59年 P. 7
- (10) 黒澤清「損益計算書の構造と一般原則」『会計』
第107巻 昭和50年1月 P. 2
- (11) 吉田寛「改訂 制度会計論」税務経理協会 昭和63年 P. 247
- (12) 同上書 P. 252
- (13) 黒澤清 前掲書 P. 12～P. 13
- (14) 吉田寛 前掲書 P. 261