

基本文獻解題

A. C. Littleton ;  
Structure of Accounting Theory

American Accounting Association  
Illinois, 1953, pp. viii+234

大塚俊郎譯；會計理論の構造

(東洋經濟新報社，東京，  
昭和30年，pp. xvii+352)

飯野利夫



A・C・リトルトン教授 *Analias Charles Littleton*  
(1886) がわがくにの學界において注目されるやうになつたのは、太平洋戦争終了後のことである。すなはち敗戦後わがくにおけるほとんどすべての學界がさうであつたやうに、わが會計學界においてもアメリカ研究が澎湃としておこつた。W・A・ヘイトン教授との共著になす *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940。(中島省吾譯『會社會計基準序説』森山書店 昭二八・五同改譯 昭三三・二) はいちはやくよまれたこの分野におけるアメリカ書の一つであらう。それは、昭和二十四年七月における「企業會計原則・財務諸表規則」の公表を契機として、わがくにではいはゆる「會計原則」の研究がさかんとなり、同書が、サンダースIIハットフィールド・ドゥムア教授の共著になる *A Statement of Accounting Principles*, 1938. とともに、アメリカにおける「會計原則」研究に關する數少い文獻であつたことによるものと思はれる。このやうな事情から、次第に引合に出されることの多くなつたリトルトン教授の名は、その名著 *Ac-*

Counting Evolution to 1900, 1933. が片野一郎教授の流麗な筆によつて譯出されるにおよんで、われわれには、一層したしみやすいものとなつた(片野一郎譯『リトルトン會計發達史』同文館 昭二七・五)。

教授は、一八八六年イリノイ州に生れ、一九一二年イリノイ大學を卒業、その後しばらくシカゴの公認會計士事務所において會計實務を修得し、アメリカにおける多くの會計學者がさうであるやうに、彼もまた、一九一九年にイリノイ州の公認會計士試験を受けて同試験に合格、一九三一年にはイリノイ大學において博士の稱號を授與されるとともに、正教授に任ぜられ、入りては、同學における會計學教育に身を挺し、出でては、選ばれて、一九三六年には、アメリカ會計學會の副會長、一九三七年、三九年および四二年と前後三回にわたつて同學會研究部主査、さらに四三年には會長となり、また四五年には機關誌アカウンティング・レビュー誌の編集者となるなど、學問ならびに教育、したがつて學者ならびに教育者として、アメリカの會計學界につくした役割はきほめて大きいといふべきであらう。一九五三年、後進に途をひろくべく、長年、教鞭をとつたなつかしのイリノイ大

學を去り、コロラド州のデンヴァーでしずかな餘生と研究生活をつづけてゐる。なほ、同大學では、教授の同大學につくした貢獻にむくいるために退職にあつて名譽教授の稱號をあたへた。以下、ここに紹介しやうとする *Structure of Accounting Theory* (大塚俊郎譯『會計理論の構造』東洋經濟新報社 昭三〇・一〇) は一九五三年の出版になるものであるから、教授の現役時代最後の著作といひうるであらう。

教授がこれまで發表したさきへのべた著書はもとより、數多くの論文がさうであるやうに、この本も、アメリカのこの分野のものにくらべて、著しい特徴をもつてゐる。すなはち、他の多くのものがともすれば會計技術をとくことのみならず、その背後にある理論を採求せず、かりに理論的根據を解明したとしても、他の會計技術をささへる理論との關連を、ともすれば等閑視しがちであるのに對して、教授はたへず、「理路整然として、相互に調和をたもち、かつ首尾一貫した理論體系」(a coherent, coordinated and consistent body of doctrine) (『序説』の「序」のなかの言葉) としての會計理論の探求とその樹立に意をそそいできた。これが教授の會計學接近の基本的

態度で、本書もまたこれとおなじ意圖でかかれてゐる。このことは、教授がその序において、「本書の目的は、一群の諸原則のなかに、複式簿記の基礎理念（「綜合的發生主義會計」 integrated accrual accounting）を取り入れることによつて、その下部分分を、統一された全體のなかに相互に調和をたもたせうる理論體系が會計に存在することを示すことである」としてゐることからも明らかである。このやうな目的から、教授はまず、「會計の下部分分が相互に關連性をもつてゐるために一つの統一された型を形作つてゐること」、「換言すれば、「會計は單に傳統的な諸方法の集合ではなくて、その構成部分がすべて、相互に支持しあふことのできる固く結合されてゐる一つの秩序である」といふことを明らかにするために、まず第一部で「會計の特質」(Nature of Accounting)をとく。ついで「(會計)理論の特質」(Nature of Theory)と題する第二部では第一部での論述を素材として、會計理論の構造を明確にするともに、いくつかの原則をそこから導き出すことになる。これが教授の會計への接近に對する基本的態度であり、かつ、本書の意圖と構成である。

なほ、教授は、學習上は、まず、本書の第一部、ついでさきにのべたペイトン教授との共著になる『序説』、その後、本書の第二部を讀むことを、最もよい研究順序としてのべてゐることを付け加へておく。

本稿では紙數の關係から、主として第一部を中心に紹介することにす。

## 二

教授によれば、會計理論と會計實務とは不可分の關係にあるので、兩者はともに、他のものとは別個にそれだけでは存在し得ない性質のものである。したがつて、會計實務をよりよく理解するためには、會計理論を理解しなければならぬこと、しかも會計理論の有機的構造を理解するためには、會計の職能と他の學問分野との關係を明確にしなければならぬ、ととく。そこでまず會計と他の學問分野との關係について考察する。

學問分野をかりに、文藝、生物學、理學、社會科學、抽象科學との五つに分けるとすれば、會計は前の三つのどれにも關係がないことはあきらかである。そしてそれが比較的密接な關係をもつのは、社會科學のなかの經濟

學と、抽象科學のなかの統計學との二つである。

「複式簿記の歴史は、『はじめに勘定ありき』といふ言葉をもつてははじめなければならぬ」といふゾンバルトの言をまつまでもなく、會計の中心的機構は、勘定 (accounts) である。しかもここに勘定とは、多數の企業取引を集約し單純化するための分類の範疇にほかならない。ところが、このやうに、一般に、多數の資料を分類、集約、單純化することは統計的方法とよばれるものの特徴であつてみれば、會計の方法は統計的なものであるといふべきであらう。

それでは、勘定は何を分類するための範疇なのであらうか。負債および資本の勘定は企業の富の源泉、資産勘定は富を創造する過程にある富、収益勘定は生産物の流出にもなつて流入した富、そして原價および費用の勘定は収入の流入をもたらす原因となる生産物の流出を生じさせるために使用される富を示すものである。ところが經濟學は、富を創造または消費する場合における人間活動についての多くの異つた、また時としては、相反する理論を總合した理論體系であると考へることがができるので、その關心の中心は、富 (wealth) といふべきであ

らう。とすれば、會計の對象は經濟的なものといふべきであらう。

ところが一口に富といつても、その内容は種々雑多である。したがつてそこではそれに共通の公分母が見出されなければ、統計的方法を用ひることが出来ない。そのためのものが貨幣價格 (money price) にほかならない。とすれば、それは、經濟的なものであるとともに、統計的なものといふべきであらう。といふのは、價格は、一定の價値の標準、すなはち貨幣といふ用語で財貨もしくは役を表現する手段として作用する點において經濟的であり、また多くの取引の同質的な測定を可能にする點において統計的だからである。かくて會計は統計學と經濟學に密接な關係をもつといふべきであらう。

それでは對象および方法についてこのやうな性質をもつ會計はどのやうな職能をはたし、またはたしてゐるものなのであらうか。丁度、全能力をあげてとんでゐる航空機の位置は、經度、緯度、高度、羅針盤の方位、偏流、定められた空路等から決定されうるやうに、會計の職能もまた、歴史の流れにおける會計の位置を考察することによつて、明らかにされるであらう。

周知のやうに、會計はその發生の頭初においては、商人がみづからの負債のおぼえとしての意味をもつてゐるにすぎなかつたところが、十字軍の遠征と中世的な孤立を打破した商業革命によつてもたらされた商業の發展の結果、組合企業および合本企業が出現し、そこでは會計は、組合員もしくは資本醸出者への利益分配のための資料を提供するものとして、必要不可欠なものと考へられるにいたつた。しかし、このやうな變化は、きはめて緩慢で、播かれた種子が成熟し、收穫をみるにいたつたのは、やうやく十九世紀になつてからのことにすぎない。

一九世紀は會計史上重要な世紀である。それは簿記を會計に發展擴大させるための重要な刺戟を與へた時代である。といふのは、この世紀において生産活動に對する管理統制の必要が、原價計算を生みだすにいたり、さらに會社經營者のなかには、財務について不正表示を行ふものがあつたので、投資大衆の保護が主張せられ、それにともなつて外部の獨立的・職業的會計士による監査の必要性が痛感されるにいたり、會計業務を職業とするあたらしい階級を生み出すにいたつたからである。これら二つのものの必要性は、經營規模が擴大化し、複雑化する

にともなつて、ますますいちじるしくなつて來た。といふのは、そこでは、何にもまして、科學的な管理が必要とされ、その一環として、會計數値による管理統制の必要が認識されるようになったといふこと、さらに、經營と資本との分離は、資本醸出者への眞實な報告を必要とするにいたるからである。ただそれだけではない。企業が労働提供者には賃金または俸給、投資家には配當または利子、政府には税、消費者には商品または用役を提供するものとして認識され、企業をめぐつて存在するそれら利害關係人の數が次第に多く、しかも彼等の利害關係が錯綜するに至ると、信頼し得る會計資料の必要性が増大するにいたつた。彼等の利害はすべて、利益の分配をめぐつてのものであり、しかもそのための基礎となる利益は、基本的には、會計の機構によつて算定されなければならぬからである。

このやうに今日の企業は、いつてみれば、内的には、企業經營者、資本醸出者、勞務提供者、外的には、政府、消費者等の無數の部隊から構成されている一つの社會的機動部隊とでも稱しうるであらう。會計はこの機動部隊が、道德的責任をもつて、公正に行動するやう援助して

(39) 基本文献解題

る。したがって今日では會計は、もはや、貪欲な守銭奴のための用具ではなくて、利益の分配をめぐる社会福祉に關連をもち、このやうな方法で、それは、直接、間接に、共通の善 (common good) に貢献してゐるのである。

このことからあきらかなやうに、今日、會計における關心の中心 (center of gravity)、すなはちその研究の焦點は、會計業務の最終點としての財務諸表 (financial statements) でもなければ、資産 (assets) でも、資本 (capital) でもなく、利益もしくは (income) 企業利益 (enterprise income) そのものである。

利益が會計における關心の中心であるといふ假説を教授は次のやうにして論證する。まず第一に企業と會計との關係から論證する。教授は企業原則 (enterprise principles) として、企業用役原則 (principle of enterprise service)、企業主體原則 (principle of enterprise entity)、企業期間原則 (principle of enterprise periodicity) および企業努力および成果の原則 (principle of enterprise effort and accomplishment) の四つのものをあげてゐる。ここに企業用役原則とは、企業は生活を行ふのに必要な

商品と所得獲得のための雇用の提供といふ有效な經濟的職能を達成していることによつて、その存在が認識されかつ有用視されてゐるといふことであり、企業主體原則とは、各企業はそれ自體の權利をもつ結合力のある經濟體で、人間の集團といふよりはむしろ、内包性をもつ非人格的活動單位であるといふ認識である。また企業期間原則といふのは、一つの企業がその職能を果す過程において存在する季節や活動のリズムすなはち經營事象の周期が、企業に關する諸資料の流れを比較可能な時間的區分に壓縮するための一定の枠を提供することをいふ。最後の經營成果および努力の原則は四つの企業原則のうちでもつとも重要なもので、これは企業の生産にかかはる物の分配ならびに企業活動の管理に關して利害關係をもつすべてのひとにとつてもつとも重要な資料は、行はれた企業努力および達成された成果に關するものであるといふことをその内容とする。

この場合、企業と會計およびこれら四つの企業原則との關係は次のとおりである。すなはち、四つの企業原則は、それぞれ層をなしてピラミッドを形成し、そこには發展的連續關係がある。しかもそのピラミッドの底邊に

は企業の存在理由があり、その頂点には、會計の必要性を直接的に目ざしてゐる要素がある。このやうに企業の存在理由もしくは教授のいふ企業概念と會計との間に企業に關する四原則がある。しかも、企業概念は、企業活動についての理解を得たいといふ欲求に對する手掛を與へるものであり、他方、會計上の概念は、それが眞に適切なものであるためには、會計活動を理解しやすいものとする方法について手掛を與へるやうなものたるべきものであつてみれば、會計は當然に、企業活動と結合しなければならなくなつてくる。といふのは、元來、會計は企業の目的に奉仕すべき手段にほかならないからである。しかも企業は、人々に生活のための資をうる方法を與へることおよび生活のために人々が用ひる製品と用役とを改善するといふ二つの使命をもち、しかもそのやうな使命達成の對價として企業利益を考へる教授の立場からは、さきののべたピラミッドの頂點に位置する會計は企業利益の測定をその中心的課題とすることになるのは、當然のことといはなければならぬ。これが利益を會計の關心の中心であるとする假説についての第一の論證である。

第二に教授はさきにかかげた假説を複式簿記の成立といふ歴史的事實から論證する。すなはち教授は複式簿記 (Double entry bookkeeping) の成立を、たんに複記記入 (Double entry) が行はれたという形式的な事柄に求めないで、企業取引のすべてについて複記記入が完成したと見做してゐる。はじめ債權債務の記録にその端を發した複記記入は、商品をその對象とし、さらに經費勘定および集合損益勘定ならびに資本勘定にまで擴大されるにおよび複式簿記が完成したとみるのである。すなはち、損益に關する諸項目に關する勘定と決算整理記入が記録の類型にとり入れられてはじめて、取引はすべて借方、貸方に分解され、したがつて總合的組織としての複式簿記 (Double-entry bookkeeping as an integrated system) が完成したとみるのである。このやうな觀點からは、損益、より正しくは収益と費用との對應による利益の決定が、簿記の中心的特徴であつたといふことができる。これが教授の第二の論證である。

次に教授は利益に關する資料が廣範な有用性をもつてゐるといふ具體的事實を教授のあげた假説の正常性を立證する第三の論據としてゐる。近代的大會社は、その巨

(41) 基本文献解題

大な便益を廣範に分散してゐる異常に能率的な協同組合として、特徴づけることができるであらう。その當然の結果として、いろいろのものが企業が創造した利益の分配につよい關心をもつてゐる。製品を使用する消費者、製品を製造・販賣する勞務提供者、生産活動を計畫監督する經營者、資金を供給する投資家、企業利益から税を徴収する政府などがその主要なものであらう。これらの人々の利害を調整するためには、當然に損益計算書が用ひらるべきであらう。もちろんそれはこのやうな經濟的利害の錯綜から生ずる問題を解決するための唯一のものではない。しかし獨立不羈の第三者の立場にある、このやうな意味で重要な調停者としての任務を果すべき公認會計士によつて承認された損益計算書は他のものものより以上に、よりよく役立つといふべきである。これが第三の論證の概要である。

このやうにして、教授は、企業利益の重要性を強調するとともに、利益の決定、具體的には、企業努力と企業成果とを測定比較することによつて、収益と費用とを迅速に期間的に對應させることをもつて、會計理論の中心であると結論してゐる。

三

會計が多數の資料を分類、集約、單純化するの、企業活動を明確にするためであり、集約されたものはいふまでもなく、財務諸表である。しかしここに注意すべきは、財務諸表の作成はそれ自身、會計の目的ではないといふことである。財務諸表は取引とともに、會計が本來達成すべきものと考へられてゐる目的の達成に必要な機構の一部分にすぎない。取引と財務諸表との間には數多くの集約のための機構があり、それらの機構は通常、會計組織とよばれてゐる。

ところが會計組織には、内容的にいつて、すべての取引を借方および貸方にかへる第一次的分類 (initial classification) のためのものと、第一次的分類によつて得られた資料を再分類するための再分類 (reclassification) のためのものとの二つがある。周知のやうに、帳簿記録は、當初、個々の債務者ごとの債務の現在額と、その總額についての覺書として用ひられた。そこでは、それは、取引自體を記録すること (transaction record) および取引を發生順に記録すること (chronological record) の二つ



をその任務としてゐたにすぎない。ところが取引量が增大するにつれて、債務以外の資料も、有用であると考へられ、他方では他のものとの関連性に認識が擴大されるにいたると、すべての取引が勘定によつて分類されて、會計組織のなかにとり入れられるに至つた。かくて簿記は、これまでの取引の備忘的経過の記録のほかに、勘定による分類記録 (Classification record) をも行ふやうになつた。ここにおいて経過の記録に關する帳簿と分類の記録に關する帳簿とが一體となつて企業活動に關する廣範な資料を整然、かつ理解しやすい方法で處理する用具となつた。

しかも経過的に記録され、勘定によつて分類記録される取引も、證憑書類その他の原始資料によつて、その實在性、正當性等が裏付けられなければならない。とすれば、勘定記入に轉換される原始的資料としての書類 (documents)、能率的、秩序的経過記録を作成するための機構である原始記入帳 (books of original entry) および分類範疇の機構としての元帳 (ledgers) の三つの要素が會計組織のうちでの最初の過程すなはち第一次的分類のための會計組織を形作ることになる。

しかし多數の取引を財務諸表に集約するのには、このやうな第一次的分類だけでは十分ではない。その理由は次のとおりである。すなはち、まず第一には、第一次的分類による取引額の各勘定への配賦は、ときには試案的なものであり、したがってそれは、最終的に使用しうるものとしては、かならずしも妥當なものではないこと、第二には、河の流れについてよりよく知るためには、單に河をながめるだけではなくて、季節の變化にともなふ河幅、水深、流速、沈積層を測定しなければならぬとおなじやうに企業の流れについても、その意味を知り、それを理解しやすいものとするためには、流れを時間的に堰とめ、あるひは工程、部門、製品等にかかはらしめて、費用および収益を分類することが必要になつてくること、そして第三には、經營者が必要とする經營活動の管理統制に役立つ資料を得るためには、多數の原始資料を會計組織の運用に關する諸法則によつて再修正しなければならぬことがあげられる。會計がこのやうな目的を達すためには、ある勘定に記入されてゐる金額が、二つ以上の期間もしくは部門の活動に關連してゐる場合には、その金額を、適當な時に、關連する期間もし

(43) 基本文獻解題

くは部門等に割當てられなければならなくなつてくる。これがここにいふ再分類 (reclassification) にほかならない。したがつて、第一次的分類が主として資料の種類もしくは質について行はれたのに對して、再分類は主として、會計期間 (fiscal periods) もしくは作業部門 (operating departments) にしたがつて行はれることに注意しなければならぬ。このやうに、會計は、さきへのべた分類機能 (classification function) と同時に配賦機能 (apportionment function) をもあはせもつてゐる。このやうな配賦機能のうち、會計期間にかかはらしめて行はれるものが、通常、期間的再修正 (periodic readjustment) もしくは決算整理として特色づけられ、營業部門もしくは製品等にかかはらしめて行はれるものが、原價計算 (cost accounting) にほかならない。

再分類の第一の形態である期間的再修正とは、具體的には、見越 (accruals)、繰延 (deferrals) および引當金 (provisions) の期末修正記入 (year-end adjustment entries) を意味する。すでにのべたやうに、會計の關心の中心は、利益の測定であり、それは具體的には、收益 (成果) と費用 (努力) とを期間的に對應させることにほか

ならない。このやうなことは、第一次的分類の行はれた現實の現金收支もしくは現金收支の約束を基礎とする資料からは得ることはできない。というのは、約束された現金收支すなはち取引完成のための行爲と、收益費用の實現・發生等の取引の測定とは全く別のものだからである。ここにおいて、現實の現金收支もしくは將來の現金收支の約束すなはち債權債務を基礎として行はれてゐる會計記録を、客觀的證據によつて、收益と費用とを會計期間に適切に (suitably) 配分する (assign) やうに修正しなければならなくなつてくる。ここに「配分」とは、現金收支以外のより妥當な基準にしたがつて、費用と收益とをそれぞれの期間に分割することをいひ、また「適切に」とは、費用については、企業收益をうるために、一定期間中行はれた用役努力 (service efforts) によつて、また收益については、それを一定期間に達成された用役成果 (service accomplishment) にしたがつて費用もしくは收益を配分することをいふ。したがつて期間的再修正とは、現金主義 (cash basis) もしくは權利確定主義 (obligation basis) によつて行はれてゐる記録を發生主義 (accrual basis) によつて修正することにほかならな

い。

再分類の第二の形態である原價計算は、収益、具體的には、賣上高に對應する賣上原價を正しく計算し、したがつて、収益と費用との對應を合理的に行ふために必要であるのはいふまでもない。しかもそれは、第一次的分類による資料を部門別に再分類した場合、すなはち部門費計算を行ふ場合には、しからざる場合にくらべて、より精密にして正確な製品原價が計算されることからあきらかなやうに、再分類を細分すればするほど、収益と比較との對應が正確かつ合理的に行はれることになる。

しかし部門別・製品別に再分類が行はれるのは、ただこれだけの理由からではない。すなはち經營者が企業計畫を樹立し、業務を運營するのに必要な決定を行ふための資料を經營者に提供するためでもある。そのためには、有用性をもつあたらしい範疇 (useful new categories) に資料を再分類しなければならなくなつてくる。經營の必要性に對して有用であるためには、第一次的分類の形式による資料からはよみとることのできない重要な事實を明瞭にするためのあらたな範疇が求められなければならない。原價のなかには、管理可能なものもあれば不能な

ものもあり、生産量の變動とともにその發生額の増減するものもあれば、不變なものもある。原價資料をこのやうに原價の種類にしたがつて再分類することは經營管理のために役立つのはいふまでもない。またあらたなる範疇として標準原價が採用されたとすれば、それと實際原價との差異によつて、相當程度有用な管理資料が得られるのみならず、この種原價をあらかじめ決定することによつて、しからざる場合には、ともすれば原價が實際に確定されるまで引きのばされる可能性のある經營者の意思決定が、これによつて迅速に行はれることも考へられる。再分類が行はれ、再分類のための會計組織が必要とされるのは、このやうな理由によるのである。

#### 四

會計に關する諸報告書 (accounting reports) は會計組織の運用から得られるものであつてみれば、その本質を理解することは、會計の本質を理解するのに役立つのはいふまでもない。取引資料を分類集約する一連の會計業務は財務諸表にいたつてその頂點に達した感がある。といふのは、財務諸表は、多數の取引を分類集約したもの

(45) 基本文獻解題

であつてみれば、それは、會計の重要な任務の一つである企業活動を理解させることに役立つからである。しかし、この場合にも、さきにものべたやうに、財務諸表は會計の最終目的ではなくて、會計目的達成のための一つの手段として、會計組織の一部にすぎないことをつよく認識すべきであらう。

財務諸表についての認識もしくは財務諸表内部における各報告書の相對的地位は、歴史的にみて、かならずしも同じではない。いくたの變遷を経て今日にいたつてゐる。複式簿記が發展し、今日のやうにひろく使用される以前に、イギリスでは、責任の「委任解任」(charge and discharge)の記録にもとづいて、いはゆる代理人會計(agency accounting)が用ひられてゐた。ここでは、はじめに代理人に保管責任の課せられることになつた項目とその合計を一表にし、それに最初の日もしくは以前に報告書を作成した後にあつたに保管責任の課せられることになつた項目とその合計についての一覽表を添付することによつて、代理人が管理を依頼されたものと、管理責任の解除されたものならびに、現に管理義務を負擔してゐるものについての報告書が作成された。したがつて、

それは所有權とは關係なく、たんに會計責任(accountability)を示すものといふべきであらう。ところが所有權を基點とする複式簿記が普及すると、複式簿記機構から、おのずから、財務諸表、すなはち貸借對照表および損益計算書が作成せられるやうになつた。しかしここに注意すべきは、當初は、貸借對照表が絶對視されて、損益計算書はほとんどかへりみられなかつたといふこと、しかも貸借對照表には、なほ委託制(stewardship)の考へ方が受けつがれてゐたといふこと、さらに貸借對照表は簿記機構の所産としてではなくて、具體的事實の評価によつて作成されるといふ理念が存在してゐたことである。たとへば十五世紀のイタリヤにおける課税財産についての報告、一六七三年のフランスにおける商業條例における財産目錄は、それぞれ、課税目的もしくは支拂能力測定といふ、本來、損益には關係のない財産もしくは資本に關する事實を得るためであり、しかもそれらは、簿記機構の外で得られた資料によつて作成されたものであることに注意しなければならぬ。さらにこのやうな考へ方を、時價基準もしくは低價基準をもつて財産評價の基準としてゐる一九世紀におけるドイツ商法にも見受

けることができる。

會計をもつて委任解任に關する會計責任を明確にするためのものであるといふかつて支配的であつた考へ方は、近代的な株式會社の場合には、はたして妥當性をもつてあらうか。ここでは經營者を投資家が會社に醸出した財産の管理者とみることも不可能ではない。このやうな立場からは、財務諸表を受託者である經營者の委託者である投資家への報告とみるのである。ここでは經營者は株主の醸出した資本を活動的に生産的なものとする運營者としてではなくて、資本を保全するための受託者として考へられてゐる。法律も配當に關連して、經營者を受託者として取扱ふ傾向がある。すなはち株主から保全を委託された資本を蠶食するやうな利益配當はしてはならないといふことである。配當は會社財産から負債を控除し、さらに資本金を差引いた残額の範圍内において行ふべきであるといふ考へ方である。このやうな意味での資本が保全され、または資本が維持されたか否かは、貸借對照表によつて知ることができるので、そこでは、貸借對照表が何よりも重要視されてゐるといふべきであらう。

ところが經營者についての一般の認識が次第にかはつて來た。すなはち彼等は單なる投資家の資金の保管人 (Custodians) ではなくて、その經濟的生産のための運營者 (Operator) であるといふ考へ方が次第につよくなつて來た。經營者達は受託者としてのみずからの任務を果すためには、資産および負債に關する資料よりはむしろ、生産的活動に關するものとして収益および費用に關するものを必要とするにいたり、受託者である株主も、代理人の受託行爲を知るのに、利益に關する資料により多くの關心を示すやうになつて來た。さらに、すでにのべたやうに、企業が今日課せられてゐる責任は、たんに投資資金についての債權者や株主に對するものだけではなくて、商品を通じて消費者、雇用を通じて勞務提供者、税を通じて政府と關連してゐる。これらのためには貸借對照表よりは損益計算書がよりよく役立つ。ここにおいて財務諸表内部における價値の轉換が行はれるにいたつた。損益計算書の重視これである。

アメリカではこのやうな損益計算書重視の傾向は、さらに二つの具體的事實によつて、一層、促進させられた。一つは一九二〇年代以後における企業資金調達方法の變

化であり、いま一つは無額面株制度の採用である。すなはち一九二〇年代以後企業資金の源泉が従来の短期のものから長期のものにかへられた結果、従来の流動比率を頂點とする貸借対照表利用による信用能力の測定が収益力の測定にその重點を移行することによつて損益計算書が重要視されるにいたつたこと、ならびに、無額面株の發行による拂込剰餘金の出現によつて、資産の有利な利用以外の理由にもとづく資本の増加が多くあらはれるにおよんで、配当利益の計算にあつて資本と利益との峻別がとくに必要となり、従來の資産から負債と資本金との合計額を控除したものをもつて配当可能利益とする貸借対照表的利益計算はその不合理性を曝露し、損益計算書の利益計算が重視されるにいたつたことがその理由である。

## 五

次に會計監査についてのべることにする。といふのは、このことは、會計のもつ諸局面のなかで、これまでにまだ論述しなかつた部分を明らかにすることに役立つ、そのことは同時に、會計の本質についての理解をよ

り十全なものにすると思はれるからである。

リトルトン教授はこれを取扱ふ第六章の標題を「獨立の検査」(Independent Examination)として、これまでに多く用ひられてゐる「監査」(audit)といふ用語を意識的にさけてゐる。その理由は、教授によればかうである。すなはち、監査といふ言葉は、監査人が簿記系の處理した一切の書類に眼をとほし、記録されてゐる一切の記録を觀察し、計算した一切の合計を今一度集計しなほすといふやうに、簿記系の行つたことをもう一度しなほすといふ事務處理の面をあまりにもつよく暗示してゐる。しかし近代の會計監査は、このやうな事務處理の檢證にとどまつてはゐない。それは多くの複雑な行爲からなりたち、かつ、意見の表明にあつては獨立的であることが要求されるので、「獨立的検査」といふ方がその内容からいつてふさはしいといふのである。

監査人は一種の鑑定家であり、その職能は誤謬發見ではなくて批判的評價である。したがつて監査人が監査の結果、監査依頼人に批判的處方(監査報告書)を與へることになり、それは診斷としての一面をもつてゐる。監査人は經營上の疾病、すなはち従業員の過失ならびに不

正行爲、經營者の行爲もしくは怠慢による不賢明な政策、經營成果の逸脱等の存在もしくは可能性について専門的意見を表明することが期待されてゐる。彼等はその任務を遂行するために、たへず監査依頼人の勘定組織、内部牽制組織、會計處理の方法、企業形態上の特質などを研究しなければならない。しかも彼等がその専門的職能を十分に果たすためには、經濟的には勿論、精神的にも依頼人から獨立性をたもち、第三者の立場から意見の表明をすることが必要であり、それは十全な専門的知識と豊富な實務經驗によつてはじめて全うされるのはいふまでもない。

監査の歴史はふるい。すなはちふるくはイギリスの莊園制度にこれを見ることができ。そこでは資本としての領地に關心をもつ莊園領主と、收益としての生産物に關心をもつ永代受益者との利害は、かならずしも相容れるものではなかつた。この場合、莊園の管理人は領主ならびに裁判所に對して莊園管理についての報告義務が課せられ、その報告について會計士が監査を依頼されるといふことも、かならずしも、稀ではなかつたやうである。さらに破産にあつて、債權者達が破産した債務者の業

務を管理するために、債務者に對して、慎重に検査された財務に關する記録を要求したことも史實によつてあきらかである。さらにイギリスでは、株式會社の取締役は、會社に資本を醸出した投資者に對して受託關係にあるものとみて、自己に委託された財産ならびに現に管理してゐる財産について明確な報告を行ふ義務が課せられ、さらに一八四五年にいたつて會社は帳簿作成義務が課せられるとともに、それについて監査をうけなければならなくなつた。これは一般投資家を保護するための方策であつたのはいふまでもない。さらに一般投資家が株式を購入するにあつて正しい判斷を行ふことができるやうに、會社は財務諸表を政府機關に登録するとともに、全株主にこれを送付し、さらに貸借對照表については監査が要求されるにいたつた。

イギリスにおける監査がこのやうに法律の規定によるものであるのに對して、一九二〇年代までのアメリカのものは、それとはその趣を異にしてゐる。すなはち、一八八〇年代のアメリカの監査は主として従業員の不正確の發見防止をその目的とする檢察官的なものであつた。ところが一八九〇年以後、會社の設立、合併等が盛

(49) 基本文献解題

に行はれ、その時に資産、負債および營業狀態について調査を依頼された會計士は、設立、合併の後も引つづき會計方式の立案、實施について委嘱をうけ、また年度末の監査をもあはせ行ふやうになつて來た。このやうに初期の監査は經營者のためのものであつた。

ところが銀行よりの短期借入による企業資本の調達の途がひらかれるに及んで、次第に銀行からの依頼による監査が行はれるやうになつた。といふのは、銀行は融資の申込にあつては、申込者の貸借對照表等各種の財務報告書に獨立の公共會計士の監査證明を必要としたからである。ここにおいて従來の經營者のための監査のほか、に與信者のための監査が行はれるにいたり、しかもそのあたらしい監査がいちじるしい勢ひをもつて傳播した。しかしここに注意すべきは、いづれの監査の場合にも、そこで行はれてゐたのは任意監査であるといふことである。この點では法律による強制監査であるイギリスの場合にくらべて對蹠的である。しかし兩者の間には類似性が全くなく、兩者は全く異つた型の監査に屬するといふのではない。すなはち、イギリスの場合には、監査の目的は財産の管理もしくは法定資本金の維持であり、アメ

リカの場合には支拂能力の測定であつた。このやうにその目的は異なるとしても、その何れもが貸借對照表そのものもしくは貸借對照表項目をもつばらその對象としてゐたことに注意しなければならぬ。すなはちそこで行はれたのは財産計算もしくは資本計算の監査である。

ところがアメリカでは、さきにのべたやうな長期資本の調達ならびに一九二九年の大恐慌にかんがみ、債權者の保護にかへて、會計の立場からする投資家保護の思想は、損益計算書重視の傾向を招來した。これにともなつて監査の面では損益計算書をもふくめた損益計算監査を基調とする財務諸表監査が強調せられ、さらに一九三三年の有價證券法、翌三四年の證券取引法等の規定によつて、公認會計士の監査證明書を添付した財務諸表を證券取引委員會へ登録すべきことが一部の會社に義務づけられるに及んで、強制監査の域に突入した。

このやうに財務諸表中における損益計算書重視の思想もしくは會計目的としての損益計算の強調は、監査の面においても、従來ほとんど見むきもされなかつた損益計算監査もしくは財務諸表全般の傾向となつてあらはれてゐる。



六

以上が通常會計とよばれてゐる業務とその内容についての説明である。いまこれをその發生の順序にしたがつて配列すれば次のやうになる。すなはち

1. 書類化された企業事象
2. 發生順に記録された企業事象
3. 分類された企業事象
4. 期間によつて再分類された企業事象
5. 集約された報告のなかにあらはされた企業事象
6. 批判的に再吟味される企業事象

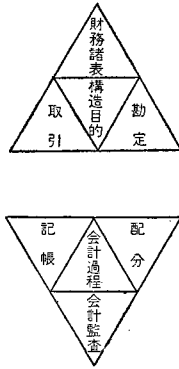
これら六つの領域をこのやうに生起もしくは發生順に示すよりも、圓型の系列として配列する方が、より意義のあることである。といふのは、さうすることによつて、次の二つのことが強調できるからである。すなはちこの系列は、その出發點である企業事象の書類化に復元することによつて、監査が意圖してゐる事柄、すなはち集約された財務諸表のなかに結合してゐる多數の取引を試査し、かつ簿記係が最初に資料を集約分類する場合とは異つた過程でそれら取引を検査するといふことを強調する

ことになるといふことが第一であり、そして第二には、このやうな圓型系列を用ひる圖表では、これらの六つの領域がその形態と職能において、あたかも會計の關心の中心に向つてそびえたつアーチの礎石と類似してゐることである。といふのは六つのものは、それぞれ、相互に支持しながら同時に支持されるやうに圓型を形成しながら全體として結合してゐるからである。

しかしこれとは別個に會計は、また構造 (structure) と業務 (operation) の側面から觀察することができる。會計の目的は、構造の點からは、企業資料を分類報告するための適切な用具を提供することであり、これに對して業務の面からは、會計組織を通じてもしくは報告書の形式で企業資料を適切に處理するといふ分析的行為に關係をもつ。しかもこれら二つの概念は、それぞれ内接する三角形によつて四つの分野に細分される正三角形としてあらはすことができるであらう。そのうちの一つは、構造目的といふ表題をもち、それぞれの角は取引 (transactions) (勘定 (accounts))、および財務諸表 (financial statements) を示す。したがつてこの正三角形は分類された報告資料といふ、いはば會計の靜態的側面を示すも

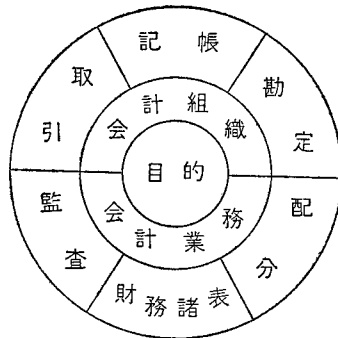
(51) 基本文獻解題

のである。これに對していま一つのは、會計過程といふ表題をもち、それぞれの角は記帳 (booking)、配分 (apportioning) および會計監査 (auditing) を示し、それは業務、運動、變化といふ動態的要素を示してゐる。このことを圖示すれば、次のやうになる。



これら二つの三角形を合すれば會計の特質をなす諸要素の相關關係を示す長方形を得ることができる。しかしそのやうな長方形では、それぞれの要素は相互に支持されながら密接に結合して全體を支へてゐる關係をあらはすことができないので、それは必ずしも妥當なものといふことは出来ない。しかし、圓をもつてすれば、そのやうな關係このことはあらはすことができる。この場合には、次のやうになる。

次にこのやうな圖型によつて總合された各要素の相互



關係について、簡単にのべてみよう。

取引は會計の他のすべての側面に關連をもつてゐる。といふのは、會計のどの領域でも取引をその基礎的資料としてゐる

からである。理論的には、もし完備した業務が存在すれば、取引からただちに財務諸表を作成することはできるはずである。しかし現實には、取引と財務諸表との間には、いくつもの業務が存在し、いくつもの段階を経て財務諸表は作成されてゐるのである。取引は、監査とも密接な關係をもつてゐる。といふのは、會計士は、集約された結果が、その素材となつてゐる取引よりも信頼性の低いものであることを十分に熟知してゐるので、取引についても監査を行ふからである。

勘定は取引を規制する役割をもち、分類、壓縮された

資料を財務諸表に仲繼する。財務諸表が取引から得られた資料を誤解させることのないやうに報告表示するためには、そのやうな目的にもつともよく適合するやうに勘定科目をあらかじめ決定しておかなければならない。

記帳は、取引と勘定とを結び付ける役割をもち、記帳は種々雑多な取引を貸方借方に分類集約することによつて單純化するのに役立つ。

勘定と財務諸表の中間に、兩者を結び付けるものとして配分がある。財務諸表は期間と期間との連結をはかるものであるから、それがすぐれたものであるためには、その資料が相隣接する期間に存在してゐる事實を明確に區分しうるやうに精査されなければならない。このやうな活動は、通常、期末修正もしくは決算記入とよばれる。また會計監査が財務諸表と取引との中間に位してゐる。財務諸表は取引を高度に壓縮表示したものである。したがつて監査人は會計組織の適合性とその運営の状態について當然に檢べなければならなくなつてくる。したがつて會計におけるあらゆる領域は監査人の關心の對象となる。

會計の各要素はこのやうに相關關係をもち、しかもそ

れが一つの組織體を形成してゐる。次にこのことをまた別の側面から考察しやう。會計は一つの行爲であり、行動である。そして、會計行爲には次にかかげる六つの領域があり、そしてそれらは一つの系列を形成してゐる。すなはち

1. 取引價格の決定 (同質化 homogenizing)
  2. 取引の借方貸方への分解 (轉換 converting)
  3. 元帳勘定への記入 (分類 classifying)
  4. 期間的修正および決算の實施 (再分類 reclassifying)
  5. 財務諸表の作成 (報告 reporting)
  6. 財務諸表の監査 (再吟味 reviewing)
- がこれである。
- そしてこれらのものは行爲であるかぎり、すべて偶然に生起するものではなくて、ある目的をもつて行はれるはずである。それらの行爲が指向する目的は中間目的 (intermediate objectives) とでも稱しうるものであらう。上にかかげた行爲はすべて、次の目的のために行はれる。
1. 對象および資料を價格資料に變形すること
  2. 價格資料を勘定資料に轉換すること

3. 勘定資料を準統計的手段によつて集約すること
4. 性質上の特質にしたがつて分類されてゐる資料を、たとへば期間に再分類すること
5. 期間的資料を説明的、集約的報告書に組成すること
6. 財務諸表の表示の妥當性を検査すること  
しかしこの場合にも、さきにのべた諸行爲がこのやうな理由によつて行はれ、また正常化されたやうに、このやうな目的をさらに正常化する理由がなければならぬ。これが先行的目的 (antecedent objectives) とでもよばれるべきもので、それは次のとおりである。
1. 取引といふきはめて数多くの經濟的事象および對象を、いろいろな有用な計算のなかに系統だてうるやうな方法で表示すること
2. 勘定といふ特殊な準統計的類型へ記入しうるやうに經濟的資料をととのへること
3. 取引といふ多數の個別的対象に對して、勘定といふ少數の一般的範疇を設定すること
4. 不斷の事象の流れもしくは勘定のなかに第一次的に生起するやうな性質のものを、單純に要約しうる

やうに、會計期間といふ時間的區分を設定すること

5. 多數の集約的企業事象を簡潔でかつ理解しやすい方法で傳達すること

6. 報告された會計資料に信頼性を付加すること  
次の問題は、個々の目的が一つの主要目的を部分的に達成してゐるものと認識されうるやうに、このやうな先行的目的は、一個の目的に集約し得ないものかどうかといふことである。このことはかりに次のやうにいひあらはしうるかも知れない。すなはち

「會計の最高目的は資料を手段として企業の理解を容易にすることである」と。

監査された財務諸表(第六項)は、企業を理解するためには、監査されてゐない財務諸表(第五項)よりも信頼しうるものである。會計期間に分類されて比較しやすいやうになつてゐる資料(第四項)は、企業の流れの意味を理解するための重要な手段である。また各元帳勘定で行はれてゐるやうに多數の類似した事例をただ一つの合計もしくは殘高に集約することは、企業の理解を容易にするための不可缺の手段である(第三項)。

このやうな企業についての理解を容易にするための手

段は、もし各事象を會計資料に轉換する(第二項)ための同質化(第一項)が行はれてゐなければ、何等の効果も發揮し得ないであらう。といふのは、事象や目的がそれぞれ異つたものであるかぎり、それらのものを資料的範疇に系統立ててさらに理解しうる形式の傳達のための報告書に系統立てるのに必要な同質性を缺くと思はれるからである。したがつてさきにかかげた最高目的は、その従屬目的をもふくめて次のやうに文章化することができるとすなはち、

「會計は、企業をめぐつて存在する種々の利害關係人に、企業についての理解を容易にさせるために、いろいろ

の資料を、誤りなく分類表示し、歪曲することなく集約し、つつみかくすことなく報告しなければならない」と。

したがつて、會計といふのは、このやうな目的を達成するために、先行的目的および中間目的を措定して行はれる一連の組織的活動であり、會計理論とは、このやうな合目的な一連の組織的活動についての、理論整然として、相互に調和をたもち、かつ首尾一貫した理論體系にほかならない。

(一橋大學助教授)