

Title	会計の基本的枠組みに関する一試論(商学部創立25周年記念号(3))
Sub Title	On the Framework of Accounting(Commemorating the Twenty-Fifth Anniversary 3)
Author	山口, 操(Yamaguchi, Misao)
Publisher	
Publication year	1982
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.25, No.3 (1982. 8) ,p.401- 426
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19820810-03959624">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19820810-03959624</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 会計の基本的枠組みに関する一試論

山 口 操

### 1. はじめに

本稿の目的は、今日広く企業に行なわれている会計を理解するうえで、基本的に欠くことのできないいくつかの視点について、私なりの見解を明らかにすることにある。

すなわち、会計とは一体何か、会計の特質はどのような点にあるのか、会計の対象は何か、会計はどのような過程をもって遂行されるのか、会計を遂行するうえで必要とされる判断の主体——会計主体はそもそも何か、会計にはどのような目的が課されるのか、等々の諸点について私見を明らかにし、もって今日の会計をその根本において規定している基本的な枠組みについて、1つの試論を提示しようとするものである。

### 2. 会計の意義と特質

会計とは何かについては、これをさまざまに規定することができるであろうが、われわれは会計をつぎのように定義したいと思う。すなわち、会計とは、企業に生起する諸事象、諸活動を企業資本の循環運動として価値的、計算的観点から統一的に捕捉する行為である、と。以下、これを敷衍してさらにその特質を考察することとしよう。

#### (1) 写像行為としての会計

会計は、写像行為である。すなわち、会計は本体を写体として写し取る行為である。

本体と写体との関係については、すでに井尻雄士教授がこれを克明に研究された。井尻教授は、「他の物や現象を表現するのに使われる物や現象を写体 (surrogate) と呼び、写体によって表現されている物や現象を本体 (principal) と呼ぶことにしよう。」<sup>1)</sup> という。教授の説明によれば、たとえ

1) 井尻雄士著『会計測定の基礎——数学的・経済学的・行動学的探究——』東洋経済新報社、東京、昭和43年、3ページ。

ば、地図は写体であって、本体は地球の表面であり、また電車時刻表も写体であって、本体は電車の実際の発着時刻である。それゆえ、われわれが日常生活において写体に関心をいだきこれを利用する例は数知れないほどであるが、このように「われわれが写体を利用するのは、基本的にいうと(1)本体を識別 (identify) する必要性と(2)その識別した結果を他人に伝達 (個人間の伝達) したまたはあ<sup>2)</sup>る時間後における自分自身に伝達 (個人内の伝達) する必要性から生まれてきている。」という。

ところで、他ならぬ企業の財務諸表もまた写体の1つであって、われわれが財務諸表を利用するのは、それが本体たる企業の経営成績と財政状態を識別し、またこれを伝達するのにきわめて有用であるからである。会計は、まさにこのような本体と写体との間に介在して、企業の経済活動の実体を、財務諸表をはじめとする会計数値という写体に変換する行為として、これを理解することができるのである。阿保栄司教授は、実態空間と会計空間とを対比されて、実態空間における諸活動<sup>3)</sup>を会計空間に写像するという優れた考えを示された。こうして、会計とは、実態空間において展開される企業の諸活動という本体ないし実体を会計空間へ投射して、会計数値という写体に変換する写像行為であるとこれを規定することができると思うのである。

ところで、会計がこのように写像行為であるという場合、この写像行為の特質は、それが何よりも企業資本の循環運動という統一的視点からなされるという点にある。すなわち、会計にあっては、実態空間に生起する企業のさまざまな諸活動はすべて企業資本の循環運動の具体的顕現と看做され、価値的に還元されて、すべてが価値の流れとして統一的に把握されるのであって、このような企業資本運動という統一的視点よりする企業活動の総合的描出こそ、まさに会計の特質として、他の幾多の写体作成行為のなかからとりわけて会計行為を識別すべき特徴点であるといわなければならない。会計はまさに企業活動の価値的写像行為に他ならないのである。

## (2) 情報行為としての会計

前項において、われわれは会計を写体作成行為として捉えたが、このような写像行為によって生み出される写体は、すでに瞥見したように、たんに写体として有用であるのではなく、それがその背後にある本体を識別し、またその結果を伝達するからこそ有用なのであって、いいかえれば人々が写体に関心をいだき、これを利用するのは、その利用者が問題解決=意思決定を行なうに当たって、写体を利用することによって、本体についての無知ないし不確実性を減少させることができるからである。写体はこのようなものとして機能して始めて真の意味をもつ。しかして、このように問題解決=意思決定において不確実性ないし無知を減少させるものは、実に情報に他ならない。こうして写体はまさに情報として機能するのであり、したがって写体の作成、伝達などに係わる行為

2) 井尻, 前掲書, 5ページ。

3) 日本生産性本部経営標準委員会編『経営目標と業績管理』日本生産性本部, 東京, 昭和44年, 44~50ページ。

はこれを情報行為として捉えることができるのである。

もはや繰り返すまでもなく、価値的写体としての会計数値は、企業活動の実態についての無知、不確実性を減少させるものであって、会計数値はまさに情報であり、会計することはすなわち情報行為に他ならない。

なお、ここでわれわれが忘れずに強調しておきたいことは、復元ということについてである。写体が本体についての無知、不確実性を減少させるという場合、それは写体の利用者が写体からふたたび本体の復元を試みるからである。写体を受け取った側では、その写体からその背後にある本体を心像として再構成しつつこれを理解する。こう考えてくれば、写像行為はたんに写像行為として終るものではなく、写体利用者の側での復元行為あつての写像行為であつて、まさに写像は復元を当然に予定し前提したものでなければならないのである。

こうして、写像行為が生み出す良き写体とは、その利用者が本体を必要かつ十分に復元しうる写体であつて、復元行為は明らかに写体利用者の心の作用に任されるものであるにしても、写像に当たってはより完全な復元を期しうる写体の作成に努めなければならないことはいうまでもない。

なおここで、とくに会計の生み出す写体のもつ復元能力の特性について一言しておくことは、あながち無駄ではあるまい。すなわち、復元とは本来困難な作業であり、写体からその表わそうとする本体を元通りに再生し、写体の運ぶ情報を完全に理解することは所詮不可能なことであつて、写体の作成ならびに伝送の過程におけると同様に復元の過程においてもまた、本体からの隔たりはますます大きくなり、情報は歪み失われ減りこそすれ、決してその逆に推移することはないことはいうまでもないが、とくに会計の作り出す写体にあつては、会計が、元来、企業の多種多様な諸活動を結局すべて貨幣価値的に還元、投影して統合的な全体像を描き出すというすぐれて総合的な特徴をもった写像行為であるだけに、その仔細にわたる分析的な復元にはおのずから限界があるということである。

### (3) 手段行為としての会計 (会計の手段行為性・目的依存性)

如上のように、写像行為としての会計がたんにそれ自体として終るものではなく、なによりもまず写体利用者の意思決定に当たつての無知、不確実性を減少せしめる情報行為としてはじめて真に存在しうるものであるということは、会計がまた手段行為であることを意味する。すなわち、主体性はあくまでも写体利用者、いかえれば意思決定者の側にあるのであつて、会計はその使用に適する写体を作成、提供してもっぱらこれに奉仕する手段的立場にあるということである。

会計のこのような手段行為性は、また会計の目的依存性とも言い表わすことができる。手段的立場にある会計情報作成者は、情報利用者＝意思決定者からの情報要求を自らの目的として受け止め、この目的に適った情報を作成し提供するのであつて、それゆえ何をいかに写像するかの判断

は、ひとえに情報利用者＝意思決定者のいづく写体の利用目的に依存するからである。このような意味で、会計判断の正否は決して先験的に与えられているものではなく、目的を前提してはじめて云々されうることであって（たとえば、かの J. M. クラークの「相異なる目的には相異なる原価を」という言葉を想起せよ。）、会計情報作成者には、情報利用者の意思決定目的に適った写体の作成、すなわち会計判断および会計処理がつねに期待されているものといわなければならないのである。

なおまた、会計行為のこのような手段性のゆえに、会計は効果的であるとともに効率的でなければならないことはいうまでもない。ここに効果的 (effective) とは、「ある特定の望ましい目的が達成される場合に、その行為は『有効的』 (effective) であるという。」<sup>4)</sup> とした C. I. バーナード (Chester Irving Barnard) の用語法に従い、また効率的 (efficient) とは、「『能率性 efficiency』は、……投入と産出との間の最善の関係という意味でむしろ用いられている。一定の投入からより多くの単位の産出が得られれば得られるほど、その機械なりプロセスなりは高能率なのである。」<sup>5)</sup> とした R. N. アンソニー (Robert Newton Anthony) のいう意味で用いられている。なお、後者は、投入と産出との間の関係を、費用 (cost) と便益 (benefit) との間の関係に置き換えて、これを経済的とよぶこともできるであろう。会計は、ひとつの手段行為である以上、有効性 (効果性) と経済性 (効率性) とのふたつの観点からする批判に服さなければならないのである。

以上、われわれは、本稿を始めるに当たって、会計とはいかなるものであり、その特質はどのような点にあるかを考察した。以上は、なお補足しつつ、これをつぎのように要約することができるであろう。

われわれは、会計を、まず一個の行為として捉えた。すなわち、会計は企業におけるひとつの活動であり、いいかえれば、企業において果たされるひとつの機能ないし職能である。このようなものとしての会計は、企業にあって遂行される実体としての各種各様の諸活動をすべて企業資本運動の具体的顕現とみて、このような観点からこれらをすべて統一的に貨幣価値評価という同一平面上に投影して総合する価値的写像行為として、これを特徴づけることができる。しかも、このような会計は、たんにそれ自体として有用であるのではなく、その利用者の意思決定に関わってその無知、不確実性を減少せしめるところにはじめて意味をもつ情報行為としてこれを捉えることができ、それゆえまた、このようなものとして、会計は、情報利用者の意思決定目的に依拠しつつ効果的かつ効率的に遂行されるべき手段行為としてこれを位置づけることができるのである。

4) Barnard, Chester I., "The Functions of the Executive", Harvard University Press, Cambridge, 1938, p. 19. C. I. バーナード著、田杉競監訳『経営者の役割——その職能と組織——』ダイヤモンド社、東京、昭和31年、22ページ。Anthony, Robert N., "Planning and Control Systems: A Framework for Analysis", Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston, 1965, p. 27. R. N. アンソニー著、高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社、東京、昭和43年、33ページ。

5) Anthony, loc. cit. pp. 27~28. アンソニー、前掲訳書、33ページ。

企業を対象としてこれを捕捉する場合、いかなる角度からこれに接近するかについては、すでに組織的思考(Organisatorisches Denken)と計算的思考(Kalkulatorisches Denken)という2つの思考ないし接近方法が存在することは周知のところであるが、こうして会計こそは、企業における「価値の流れ」に係わって企業を価値的に把握、描出する、まさに計算的思考を具現する行為であるにほかならない。

### 3. 会計の対象

会計は、企業に投下された資本を対象としてその循環運動に伴う増減変化を記録、計算するものであるとは、一般に見られる表現である。われわれもこのような表現をもちろん否定するものではないが、しかし前節に展開してきたような会計についてのわれわれの理解からすれば、かかる表現に対してはいささか注せざるをえないと考えるのである。なぜなら、なるほど会計の対象は企業資本であり、その増減変化であると表現することもできるとしても、もともと会計は、すでにみたように、実態空間において展開される企業のさまざまな諸活動を究極的には把握の対象とするものであって、ただ会計は、これらの諸活動がもつ、それらがいずれもまた価値活動であるという側面のなかに企業資本の循環運動をみて、かかる観点からこれらのさまざまな諸活動を統合するものであることによって、あたかも会計は企業資本それ自体を対象とするかのようにみえることを忘れてはならないからである。それゆえ、会計の対象は、究極的には、企業において遂行されるさまざまな諸活動の実体ないし本体そのものであり、ただ直接的にのみ、これらの諸活動のもつ価値的属性のなかに具現する企業資本運動であるということができるのである。いいかえれば、会計が直接に取り扱うのは、会計空間に映し出されたものとしての企業資本運動であるが、それは実態空間に展開される企業活動本体のあくまで投影であって、最終的にはかかる本体こそが描出の対象でなければならないということである。

こうして、会計は、企業活動という本体運動を価値的写像として会計空間に映し出すことによってこれを企業資本の循環運動に変換する行為であって、企業において遂行されるさまざまな各活動にそれぞれ資本運動の一相をみつつ、企業資本の増減変化の過程を捕捉しようとするものということができるのである。しかしてこのような企業資本の循環運動過程の捕捉は、具体的には、すでに周知のとおり、資産、負債、資本、収益、費用、給付、原価、利益、損失などの諸概念をもって行なわれるところであり、こうして会計は、企業において継起するいわゆる「価値の流れ」の過程に関して、これらの諸概念に依りつつ企業資本の変動を逐一追跡してその増減変化の総量を把握し、またかくして、結局、収益、費用などのフロー量を表わす概念については、ある一定期間（一般には、会計期間、あるいはこれをさらに分割した四半期、月、旬、週、日など、また時には、プロジェクト期間など）

におけるその発生純量（純発生高）を、また資産、負債、資本というストック量を示す概念については、当該一定期間の終了時点におけるその存在量（有高）を表示することとなるのである。しかも、このような企業資本の運動態様についての把握、表示は、すでに実際に生起した企業諸活動を投影することによって行なわれるものであることはもちろんのこと、また予想あるいは計画される将来の企業諸活動に関する写像をも含むものであることはいうまでもない。

さらにまた言い添えれば、このように企業資本を対象としつつその有高および増減変化の追跡、把握を行なうに当たって、最も有力な手段となるのは、いうまでもなく複式簿記の手法である。複式簿記は、企業資本の運動過程において現われるその諸相をそれぞれ勘定科目として表示し、かかる勘定科目によって示される企業資本運動の一部分量の（有高および）増減変化を記録、計算する場所を勘定として設定して、このような各勘定へ当該企業資本部分量の（有高および）増減変化を平均原理によって貸借複記しながら、こうして企業資本運動を余すところなく体系的にかつ自己完結的に把握する手法であって、このような複式簿記の手法を借りることによってはじめて企業資本運動の完全かつ正確な捕捉が保証されうるものといえることができるのである。まことに、このような企業資本の完結した、総合的、統一的な記録、計算手法たる複式簿記こそは他に比類をみない会計に固有の方法であって、かかる手法の存在を俟ってはじめて会計は企業資本運動の統一的把握というその任務を十分に果たすことができるものといわなければならない。

それゆえにこそまたこの点に着目して、会計を、このような複式簿記という方法の特徴から概念規定するものひとつの考えではあるが、そしてまた、会計の核心をなす領域はまさに複式簿記機構に依拠する部分にあることは明らかであるが、しかしそれにも拘わらず、今日、とくに複式簿記機構によらない、しかしこれを会計ではないとするには余りにも会計的であり過ぎる部分が、とくにいわゆる管理会計の分野を中心として、急速な発達を遂げてきているので、われわれは、会計のいささか狭きに失する手法的ないし方法的規定を敢えて避けて、むしろ、会計は企業に生起する諸活動、諸事象を企業資本運動の具体的顕現として価値的に統一して捕捉するものであるとする企業に対する接近方法的ないし把握視角的な会計の規定に、したがってまた、会計は究極的には企業活動そのものを対象としつつ、直接的にはこれを価値的に変換、投影した企業資本の運動過程を、すなわち企業資本の有高ならびにその増減変化を取り扱うものであるとする会計のいわば対象的な規定に拠ろうとしたものであることを、ここでとくに一言しておくことは必要であろうと思うのである。

#### 4. 会計過程

本節では、以上のように理解される会計が、さらに具体的にはいかなる過程をもって展開される

かを考察する。

ところで、会計は、すでにみてきたように、これを情報行為として捉えることができるから、会計が具体的にどのような過程をもって遂行されるかの、すなわち会計過程の考察は、情報過程一般の研究を基礎としてこれを展開することが可能である。

いま、その研究の成果を踏まえて、会計過程の考究に及べば、われわれは、会計過程が、基本的には、その直接的な実施に係わる3つの作業的な機能と、これらを統括し支配する1つの管理的な機能とから成ることを、指摘することができるのである。ここに、会計過程の直接的な実施に係わる3つの作業的な機能とは、(1)会計過程への「入力」機能としての会計情報収集機能、(2)入力を所要の出力に「変換」する機能としての会計情報処理機能、および(3)会計過程からの「出力」機能としての会計情報伝達機能であり、またこれらを統括し支配する1つの管理的な機能とは、会計制御機能ないし会計管理機能である。

そこで、つぎに、われわれは、これらの諸機能をさらに詳しく検討しよう。

(1) 収集——収集 (collection) をもって会計過程は開始される。収集は、会計情報を原始的に獲得する、会計過程への「入力」に係わる機能であって、これは主に認識、測定、分類、記録の低位機能をもって果たされる。

(1 a) 認識——認識 (recognition) とは、会計的事実の発生の時点を確認することであると、一般に理解されているが、いうまでもなく、このためには、まずそれに先行して、実態空間において生起する企業の諸事象、諸活動を観察対象としてその中に企業資本の運動を感知すること、いかえれば、企業において生じる諸事象、諸活動についてこれを会計的に写像する必要があるかどうかを弁別すること、それらのなかから会計的に写像すべき事象ないし活動を篩い分けることが必要とされるのであって、こうしてはじめて会計的事実の発生が確認されうるものということができるのである。こうして、認識とは、実態空間における会計的事実の発生を認知し、その会計空間への投影の必要性を確認する行為であって、それはまさに会計過程の端緒をなす機能に他ならない。

(1 b) 測定——測定 (measurement) とは、会計的事実についてその金額を決定することであって、これはまた評価とよぶこともできる。すなわち、測定とは、認識された会計的事実についてこれを会計空間へ投影して価値的変換を施し、その企業資本運動量を確定する行為をいうのである。会計空間への投影の必要性が認識されたとしても、その事実が測定可能でなければ、かかる事実は会計空間に像を結びえず、結局、会計行為の対象の埒外に留まらざるをえないことに注意すべきであって、実態空間において生じる企業の諸事象、諸活動は、その会計空間への投影の必要性と計量可能性とを俟ってはじめて、真に会計の範疇に属するものとなるものということができるのである。

(1 c) 分類——分類 (classification) とは、何が生じたのかを決定することである。すなわち、



分類とは、企業の実態空間において生じるさまざまな具体的諸活動、諸事象を会計空間へ投影してこれを会計的諸概念をもって把握すること、詳言すれば、これらの諸活動、諸事象を、資産、負債、資本、収益、費用などの諸概念をもって、そして一般にはその詳細をもっと具体的に示すこれらの諸下位概念（たとえば、現金、買掛金、資本金、売上、通信費など）をもって描写することにより、どのような企業資本運動が生じたかを明らかにすることである。

(1 d) 記録——記録 (recording) とは、以上の手続きによって確定された事柄を適切な媒体のうえに留めることである。すなわち、会計の対象たるべきことが認識された事象ないし活動について、これを会計空間へ投影して確定した企業資本運動の相（種類）と量とを、以後の処理のために、像として客観的に定着させる行為が、記録に他ならない。

以上の認識から記録に至る一連の働きによって、本件ないし実体としての企業活動が会計的写体として捕捉されて、ここに写像化が完了する。入力過程としての会計情報収集とは、まさに如上の機能である。

(2) 処理——処理 (processing) とは、収集された原始的な入力情報に適切な加工を施して所要の会計情報を生産する機能であり、入力、出力への、内部的変換の過程である。このような会計情報処理の主な具体的機能として、われわれは、集計、貯蔵、検索、比較、分析などの諸下位機能を挙げることができる。

(2 a) 集計——集計 (accumulation) とは、企業資本運動の各相を表わす細大さまさまの会計的概念ないし範疇について、その種類にしたがって取り集め、計算する、類集の機能である。

(2 b) 貯蔵——貯蔵 (storage) とは、情報を、後の使用に備えて適切な媒体によって蓄積し保管する、記憶の機能である。

(2 c) 検索——検索 (retrieval) は、貯蔵されている情報のなかから、必要とされる情報を探索して取り出す機能である。

(2 d) 比較——比較 (comparison) は、対前期比較、対標準ないし予算比較など、関係する会計数値を相互に比べ合わせる操作である。

(2 e) 分析——分析 (analysis) は、たとえば標準原価差異分析など、問題となる事柄を細部に分けて解明する機能である。

以上に列挙したような機能に主に依って、会計情報処理は、素材としての入力情報を加工、精製して、要求される会計情報を産出するに至る行為であるといえることができる。

(3) 伝達——伝達 (communication) は、以上の過程によって新たに生み出された処理情報を、関係する情報利用者＝意思決定者に適時に報告する、情報提供の機能である。こうして、会計情報伝達は、会計の出力に関わる機能に他ならない。

(4) 制御——制御 (control) とは、以上のような会計の諸機能を統括し支配する会計の一機能

である。すなわち、会計情報の収集、処理、および伝達に関する以上にみえてきたようなさまざまな諸機能は、決して自動的、機械的に遂行されるものではなく、随所にしばしば判断を必要とするから、これらに指示を与え、方向づけ、統御する中枢的機能の存在を不可欠とする。制御とは、会計過程の直接的な実施に携わる、入力、変換、および出力の作業的な諸機能を総括し、規制する会計管理の機能である。このような会計管理機能の主なものとして、われわれは、つぎのような諸下位機能をさらに識別することができる。

(4 a) 目的設定——目的設定(determination of objectives)は、情報利用者=意思決定者のもつ会計情報に対する要求を明らかにすることによって、会計の目的を設定し、会計を方向づける機能である。

(4 b) プログラミング——プログラミング(programming)は、設定された会計の目的を達成するために、会計情報の収集、処理、および伝達の諸機能を具体的に実施する手順、次第を計画する機能である。

(4 c) 指示——指示(instruction)は、プログラムに従って収集、処理、および伝達の諸作業の実施を命令し、またこれらに判断を与える機能である。

(4 d) フィードバック——フィードバック(feedback)は、会計過程からの出力結果に従い、翻って実施の諸機能を修正し、あるいは場合によってはさらに会計目的そのものを検討し直し、改訂する機能である。

## 5. 企業過程における会計過程

以上のようにして、われわれは、会計過程を情報過程一般の1つの特殊な発現として理解しつつ、それが、基本的には収集(入力)、処理(変換)、伝達(出力)、および制御の諸機能から、そしてまたそれらは一般にさらにいくつかの諸下位機能から成ることをみた。このようなものとして、会計過程は、それぞれ独自の役割を分担する種々の部分機能が会計情報の流れに沿って連なる機能連鎖の過程であるということができるのである。

ところで、このように部分機能——部分過程から成る会計過程自体がまた、企業の一部過程であることはいうまでもない。すなわち、以上のように、企業において遂行されるさまざまな活動過程を企業資本の循環運動の過程として価値的に統一して把握しようとする会計自体がまた、明らかに、企業において必ず遂行されなければならない一個の活動過程であって、しかもこのような会計過程は、その重要性のゆえにとくに他と区別されるべき一個の独自の過程として企業過程のなかにその存在を指摘すべき情報過程のまさに一部分過程として遂行されるものであると、これを位置づけることができるということである。

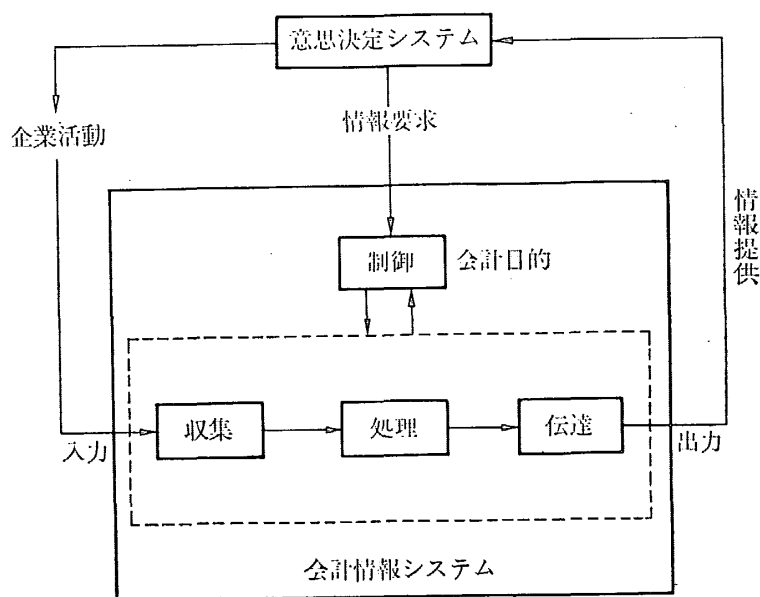
このように企業における情報過程の一環として存立する会計過程は、企業における情報を一般的に取り扱う情報過程のなかにあつて、なにかんづく企業資本運動に関する価値的情報を対象とする過程として特徴づけられることはすでにいうまでもなく、このような会計情報が、企業におけるさまざまな諸活動、諸事象を網羅しつつこれらを一元的に総合して企業実体の全体像を描き出すものであるだけに、そしてまたそれがこうして企業活動の全体としての効率性——経済性を唯一有力に指し示すものであるだけに、このような意義、特性を有する会計情報をもっぱら取り扱う会計過程は、まさに企業における中枢神経中の中枢ともいふべき存在であるといふことができるのである。

なおまた、このような活動過程としての会計過程は、いうまでもなく企業における1つの職務として担われ、それゆへ会計の機能は職務の機能として、すなわち職能として遂行されるところであつて、このような1個の職能としての会計が、会計職能の全体としての遂行の流れに沿つてならぶいくつかの部分職能から成りつつ会計過程を実体的に形成し、かつ、自らまた、企業における情報職能の一部職能たるの位置を占めるものであることは、もはや改めて縷言するまでもあるまい。

## 6. 会計情報システム

以上のように部分機能ないし部分職能の連鎖として成る会計過程は、それが全一体としての円滑かつ継続的な進行を確保しうるためには、定式化され、全体として構造化されることを必要とする。すなわち、会計システムの構築である。会計システム、あるいはより詳しくは会計情報システム (accounting information system) とは、会計情報の収集、処理、および伝達のシステム、すなわ

図1 会計情報システム



ち、会計情報の収集、処理、および伝達に関する諸機能を会計目的の達成のために、会計情報の流れに従って配置し、たがいに関係づけることによって形成される一個の完結した統一的体系であって、それゆえこれは会計情報の流れのシステム、あるいは会計機能ないし会計職能のシステムともいうべく、このようなものとして会計情報システムは、さらに企業における情報システムの一環を構成しつつ、まさに会計職能の的確な遂行を容易ならしめ、会計過程の円滑な進行を保証するものに他ならないのである。

このような会計情報システムを、いま、その会計情報利用者＝意思決定者、すなわち意思決定システムとの関係をも含めて素描すれば、図1のように図式化することができるであろう。

## 7. 会計主体

すでに会計過程を、そしてまた会計情報システムを考察したさいに、われわれは、そこに制御職能の存在を指摘した。制御職能とは、会計情報の収集、処理、および伝達の作業的諸機能を規制し、統括する会計管理の職能であり、したがってこれらの諸職能の具体的実施に対してその抛りどころとなる指示、判断を与えるところの職能であるが、問題は、このような制御職能を具体的に誰が担うのか、誰がいかなる立場に立ってこのような会計上の判断を指し示すのか、ということである。すなわち、会計的判断の主体——会計主体の問題である。会計主体こそは、まさに会計そのものの在り方を、すなわち、適用される概念、概念の意味する内容、計算の方法、計算される数値などを、最終的に決定する究極的存在であって、われわれは、いまここで、まさに会計の全存在を最終的に決定するこのような会計主体の問題を考えてみたいと思うのである。

さて、会計主体が具体的に何であるかについては、いくつかの考え方があるが、その代表的なもの、所有主理論 (proprietary theory) と企業体理論 (entity theory, enterprise theory) とであり、後者はさらに主として、代理人説、独立企業体説、制度的企業体説に区別されるものとしてよいであろう。<sup>6)</sup> われわれは、いまここでこれらを仔細に考察する時間をもたないし、またその必要をとくに認めないが、ただ結論的にいえば、われわれは、制度的企業体説を採るということである。

われわれは、すでに、会計が企業において遂行される一個の活動であり、一個の職能であることを明らかにしてきた。このように企業に存立するものとしての会計が、具体的にいかにあるべきかということは、根本的には、企業という存在そのものの本質的性格に規定されるものとみることができる。われわれの企業に対する理解は、いまこれをつぎのように記すことができる。すなわち、今日、企業はもはや資本提供者のあくなき最大利潤の追求のためのたんなる私的所有物ではない。企業は、それを取り巻く貢献者＝要求者としてのさまざまな利害関係集団との間に、相互依存、相

6) たとえば、阪本安一著『近代会計と企業体理論 (改訂版)』森山書店、東京、昭和41年、を参照されたい。

互促進と相反、相剋との統合、調整の実現を、いかえれば利害の矛盾、対立を包摂、超克した好意的協力関係の現出を計りつつ、社会的に稀少な人材、資源、資本を結集して、財貨およびサービスの生産の場、所得の創出と分配の場、および企業所属員の生活の場として機能する、一個の完結した自律的な有機体であり、このようなものとして企業は、「企業それ自体」として客観的に存立するまさに一個の社会的制度に他ならない、ということである。

いま、企業存在のこのような本質理解に基づくならば、そこにおいて展開される会計が、どのような立場ないし見地からの判断に立脚するものとなるかは、おのずから明らかである。会計的判断は、企業の資本提供者(所有者)の立場からなされるものでは、もはやありえなくなる。企業が、参加する諸種の利害者集団の輻輳する利害、立場の調整のうえに、生産、分配の1つの社会的制度としてそれ自体客観的に成立するものである以上、そこでなされる会計的判断もまた、このような調整された社会的利害の立場から——「企業それ自体」の立場から行なわれるものとみななければならない。われわれが会計的判断の主体についてこのように制度的企業体説に与することとなるのは、まさに如上の考察の必然的帰結であるといわなければならないのである。

ところで、こうして、企業会計は、調整された社会的利害の立場——「企業それ自体」の見地からその諸判断が下されるものと考えらるべきであるとしても、このような判断を具体的に担うのは一体誰であるかの問題がなお生じる。なぜなら、会計主体としての「企業それ自体」は、ついに判断を下すことはできないからである。判断を下すのは、まさに誰か自然人でなければならず、すなわち、企業におけるいずれかの職務担当者がまさに「企業それ自体」の立場に立って結局判断を下すのでなければならないということである。

さて、このような会計的判断を担うのは具体的には誰かの問いに対して、答えはすでに自明のごとくである。会計的判断を下すのは、直接的には会計担当者の長であり、最終的には経営者である。なるほどすでに樹立された一般的な方針の枠のなかで会計業務に対して日常的な判断を直接に指し示すのは、会計職務担当者の長であるとしても、会計に対してこのような基本的な枠組みを与え、また例外事項に対して最終的判断を示し、こうして会計全体の在り方を究極的に決定するのは、まさに経営者に他ならない。経営者は、企業の代表機関であり、また最終的意思決定機関である。このようなものとしてまさに経営者こそ、「企業それ自体」を代表してかかる立場から会計に対して判断を指し示す具体的かつ実質的な判断主体であるということができるのである。われわれは、企業における経営主体は経営者であると考えるが、具体的な会計主体がこうしてまた経営主体に帰着するのはけだし当然のことといわなければならない。このようにして、今日、企業における会計は、まさに利害調整の場としての「企業それ自体」を会計主体としつつ、具体的には経営主体としての経営者によってこそその判断が担われるものと、結論することができるのである。

しかし、本節を終わるまえに、われわれは、なおつぎのことを付け加えておかなければならない

であろう。それは、すなわち、「あるべき」会計主体についてである。われわれは、企業における会計主体が、資本提供者(企業所有主)から、社会的制度としての「企業それ自体」へと遷移したことはすでにみた。なるほどそうであるにしても、将来あいともにそうであろうか、そうであってよいであろうかの疑問がなお生じるのである。

なるほど、今日、企業会計は、「企業それ自体」の立場から、すなわち、企業に参加する諸種の利害関係集団の調整された利害の見地に立って——その意味では、企業所有主一己の私的な立場をすでに離れて社会的な性格をもって——行なわれているものとみられるにしても、しかもなお明らかにいまだ私的な性格を色濃く残しているように、われわれには強く思われるのである。このことは、「私」企業の会計としては、あるいは至極当然のことであるかもしれない。社会的制度としての「企業それ自体」の立場からする会計的判断といっても、その認識の視野は、結局のところ、関係する利害者集団に共通なかぎりでの、その意味では狭い、所詮私的な範囲内に留まっているものごとくである。たとえば、いわゆる社会的費用(social cost)が、社会一般の不特定多数の犠牲において企業の負担としてはまったく認識されず、企業会計の埒外に放置されたままであることは、そのなによりの証左といわなければならない。

企業の社会的性格——公器性は、今日ますます強まりつつあり、将来においてさらにそうであろうと予想される。企業は、社会的に稀少な人材、資源、資金を社会から付託されて社会的に有用な財貨サービスの生産と所得の造出および分配とを行なう社会の一制度としての性格を強めれば強めるほど、そこにおいて遂行される企業の会計は、これらの付託された社会的な人材、資源、資金の利用にかかわる社会的成果の計算——社会的諸資源の企業への付託に応じて企業はいかに社会的富を増進したかの計算、を示すものでなければならなくなる。すでに、たとえば E. シュマーレンバッハ(Eugen Schmalenbach)は、「企業の私的所有者の私経済的利益ではなしに、共同経済の構成体としての企業が、共同経済の生産性ないし富の増進という社会的任務の達成に、いくばく寄与したかの度合いを表わすものが、利益だという考え方<sup>7)</sup>」に立ち、「企業の会計とは、企業がどれだけ社会の富の増進に貢献したか、を測定する手段であり、会計をこのようなものとして考えなければなら<sup>8)</sup>ない」とした、という。

シュマーレンバッハのときにおいてすでにそうであったとすれば、まして今日、そして将来、企業の会計は、まさに国民経済的富の増進に対する企業の寄与分を測定するものでなければならず、会計的判断の拠って立つ立場は、企業に参加する諸種の利害関係集団のたんなる調整された利害の立場をさらに高度に止揚したまさに一国の総意に基づく立場——国民的合意の立場を措いて他にはない。

7) 中西寅雄・鍋島達編著『現代における経営の理念と特質』日本生産性本部、東京、昭和40年、49ページ。

8) 同書、50ページ。

たとえば、近年、社会責任会計 (social responsibility accounting)、社会監査 (social audit) 等々がいわれるようになった。いわゆる社会的費用を内部化することによって、すなわち、社会的費用といわれているものを、そのように社会一般に転嫁することなく、企業の本来負担すべきものとしてこれを私的費用の範疇に取り込むことによって、かえって企業会計の社会的性格がますます顕著になることは明らかである。

いずれにせよ、すでにこのような試みにもみられるように、企業における会計は、企業活動の成果をますます全国民的視野に立って、すなわち共同経済的ないし国民経済的見地からする判断に拠って測定するものでなければならず、こうして企業会計は、いうなれば「社会それ自体」を会計主体として、国民経済に対する企業の真の寄与をすぐれて示すものでなければならぬといえることができるのである。

こうあることによってまた、企業会計は、もはやたんなる個々の孤立した私的な計算ではなくして、一国の国民経済計算と連結しうる可能性をもった、真に社会的に有意義な計算たりうるものとすることができると考えるのである。

## 8. 会計の目的——財務会計と管理会計

本節では、会計の目的を考察する。すでに前節で、われわれは、今日の会計が究極的には「企業それ自体」の立場に拠って行なわれることを明らかにしてきたが、会計の個々の具体的内容は会計に課される目的によって定まるものと考えることができる。われわれは本稿の初めにおいてすでに、会計行為の手段性——目的依存性を指摘したところであり、したがってここでは具体的な会計の内容——適用概念、計算方法、計算数値などを個々に決定するものとしての会計の目的を考察しようとするのである。

さて、会計が具体的にどのような目的を担わなければならないかは、究極的には、企業内外の情報利用者＝意思決定者からその意思決定ないし問題解決に当たってどのような会計情報が求められているかに依る。会計の側では、これらの情報利用者からする情報要求を満たすべきことを自らの任務と受け止めて、ここに会計の果たすべき目的が生じるものと考えることができる。

しかしながら、会計目的は、直接的には、すべて経営者の果たすべき職能に発するものと解することができる。なぜなら、企業内外の情報利用者からする会計情報の要求は、結局のところ、経営者の職能遂行過程に集中的に現われるからであり、他方、会計は、企業における一職能として、経営主体としての経営者に下屬して、まさにその職能の遂行を助けるべき地位にあるからである。すなわち、経営者はその職能を遂行するうえで会計情報の必要性を感じ——内部的には、自らの職能を自ら果たす過程で自ら感じ、あるいは自らの職能を下部に委譲してこれを果たさしめるに当た

ってそのための下部からする情報要求を満たすべき必要性を感じ、他方において、企業外部の情報利用者からの会計情報の要求は企業を代表するものとしての経営者に集まって経営者はこれらを満たすべき必要性を感じ——、経営者はこれらの必要性の充足を、経営者に奉仕すべきものとしての会計職能に期待するからである。

このように、企業内外の情報利用者からする会計情報の要求は、直接に会計に届くというよりは、むしろ、経営者を焦点としてまず集まり、経営者を通じて濾過、集約されてのち会計に達するものということができ、会計はこうして経営者を経て集約、調整されたいくつかの情報要求を、まさに自らに課された目的として受け止めるのに他ならないのである。最終的には内外諸種の情報利用者にその問題解決＝意思決定に当たって有用な情報を提供する手段行為として機能する会計は、それが実際には、まさに経営者に下屬してその職能の遂行を補佐すべき立場にあることによって、その充足すべき情報要求を直接的には経営者の職能遂行のなかから受け取り、これを自らに課された目的として受け止めるのであって、こうして会計の目的は、直接的には、会計が奉仕すべきものとしてのまさに経営者職能によってこそ規定されるものということができるのである。

そこで、以下では、経営者職能について考察しつつ、経営者が果たすべきそれらの職能のおおのに対応して果たしてどのような会計目的が具体的に生じるかを検討してみたいと思う。

#### (1) 財務会計目的——財務諸表作成目的

経営者の職能の一半は、企業の外部を指向する職能である。われわれは、それを経営者の社会関係職能（利害調整職能、対境関係職能、公共関係職能）と名づける。すなわち、社会関係職能とは、企業の環境関連的、分岐的存在性格に関連して、企業を外部に代表するものとしての経営者が、企業とこれを取り巻く諸種の利害関係集団との間の利害関係を調整し、そこに対立相剋を包摂した好意的協働関係を樹立することによって、社会経済の一分岐としての企業を維持し発展させる職能である。

このような社会関係職能に対応する会計目的は、財務会計目的であり、具体的には財務諸表作成目的であることができる。すなわち、経営者は、社会関係職能を遂行する過程において、投資家、債権者、消費者、取引先、労働組合、政府ならびに地方公共団体、地域社会等の、企業を取り巻くさまざまな利害関係者からするさまざまな会計情報の要求に必ず出合い、したがってこれらの情報要求に応じて企業経営を可及的に公開し、もってかれらの理解、納得をえることが是非とも必要となる。経営者は、これらの企業外部からする情報要求の充足を会計に課し、会計はこれを自らの任務、自らの目的として受容してこれに応える。このような、外部からの情報要求に応じて外部に情報を提供する目的で展開される会計は、外部報告会計(accounting for external reporting)であり、すなわち、いわゆる財務会計(financial accounting)に他ならない。このことは、財務会計を情報処理の外部指向のプロセスと規定し、「財務会計とは、組織に関する財務情報を外部に報告す



るプロセスである。」<sup>9)</sup>と定義した R. N. アンソニーをたとえば敢えて引くまでもなく、すでに明らかである。

こうして、社会関係職能に係わって生じる会計の目的は、まさに財務会計目的である。企業は、これを取り巻く利害関係諸集団に対してその財務内容を開示し、かれらの付託に応えているか否かを報告する責務をもつ。財務会計は、まさにかかる責務を果たして企業に対するかれらの理解、好意をかちえ、もって良好な企業環境を積極的に現出せしめることを意図するものといえるのである。

しかも、このような外部財務報告は、典型的には、企業の営業成績ならびに財政状態を表示する損益計算書ならびに貸借対照表によって代表される財務諸表をもって最も良く果たされることはすでに周知のとおりであり、それゆえ、経営者の社会関係職能に係わって生じる財務会計目的とは、具体的には、まさに財務諸表作成目的に他ならないといえるのである。

## (2) 管理会計目的

経営者の職能の他の一半は、企業の内部を指向する職能である。われわれは、それを経営者の経営管理職能とよぶ。すなわち、経営管理職能とは、企業の自律的有機体としての存在性格に関連して、このようなそれ自体完結した一つの独立の組織体としての企業を合理的に形成し、かつ運営する経営者の主体的な職能である。

このような経営管理職能の遂行に関連して生じる会計の目的は、いうまでもなく、管理会計目的である。経営者に対して、そしてまたもちろんその委譲を受けた管理者ならびに監督者に対しても、その問題解決＝意思決定に当たって有用な情報を提供し、もってその職能の遂行を助ける目的で展開される会計は、内部報告会計 (accounting for internal reporting) であり、すなわち、いわゆる管理会計 (management accounting, managerial accounting) に他ならないからである。管理会計は、企業内部の経営管理者の各層からするさまざまな情報要求に応じてかれらに役立つ情報を提供する、内部経営管理のための内部指向の会計であって、それが、すでにみた外部財務報告のための外部指向の会計としての財務会計とまさに対蹠的な位置を占めるものであることは、ここに改めていうまでもない。

ところで、このような、経営管理職能に対応するものとしての管理会計目的は、経営管理職能自体がさらにいくつかの区別されることに応じて、またつぎのように細別されなければならない。

### (2.1) 意思決定会計目的——基本計画設定目的

経営管理職能のひとつは、経営組成職能である。経営組成職能とは、企業構造に関する職能であり、すなわち、企業の目的を設定し、かかる目的を達成するために企業の存立そのものを根本的に

9) Anthony, loc. cit. pp. 21~22 and 100. アンソニー, 前掲訳書, 27, および121ページ。

規定する条件たる企業の基本的構造を合理的に形成する職能である。

このような経営組成職能に対応して生じる会計の目的は、意思決定会計目的であるとしてすることができる。われわれは、意思決定会計 (decision accounting) をもって、企業の基本的構造の形成に関する、企業の自律的な最高意思決定のための会計とまさに解するからである。意思決定会計は、企業の最高経営者が企業の維持発展の全般的、長期的視野から行なう企業構造に関する革新的、創造的な戦略的意思決定に対して有用な情報を提供するためにまさに展開される会計であって、複式簿記勘定機構の外で行なわれる随時断片的な未来計算であることをその特質とする。

具体的には、意思決定会計は、製品内容、立地、物的設備、組織、財務構造など企業の存立そのものを規定する基本的事項についての個別的选择決定に関する会計情報の提供をその内容とし、たとえば設備投資計画、研究開発計画、新製品計画などに係わる特殊原価調査ないし経済性計算はその例である。したがって、経営組成職能の遂行を助けて生じる意思決定会計目的は、またこれを会計の基本計画設定目的 (構造計画設定目的、戦略計画設定目的) ともよぶことができる。

## (2.2) 業績管理会計目的

経営管理職能の他のひとつは、執行管理職能である。執行管理職能とは、企業の反復的、経常的な業務執行過程に関する職能であり、すなわち、それは、企業構造を基盤として日々持続的に展開される経常的な業務執行過程が効果的かつ能率的に遂行されることを確保する日常業務処理の職能である。

このような執行管理職能の遂行のために生じる会計の目的は、業績管理会計目的であるということができる。業績管理会計 (performance accounting) とは、経営管理者が、企業活動の実体をなす購入、生産、販売、および財務の日常的な業務諸活動を計画し、統制し、もって企業成果の具体的実現を企図するに当たって、これに有用な情報を提供することをまさに目的として遂行される会計であると、解されるからである。まさに業績管理会計こそは、経常的、反復的な企業業務の執行過程の管理に係わって生じる会計であって、それが、さきの随時的、非反復的な企業構造の形成に関して生まれる意思決定会計と相並んで管理会計を具体的に構成するところとなることは、もはや付け加えるまでもあるまい。

しかして、このような業績管理会計目的は、執行管理職能の細別にしたがって、これをさらにつぎのように分けることができる。

### (2.2.1) 予算管理目的

執行管理職能は、2つに大別されうる。そのひとつは、総括管理職能である。総括管理職能は、企業の日常的な業務執行諸活動を一定期間について全体的に統括する管理職能であって、その統括する範囲の広狭に従って生じる全般管理職能と部門管理職能とをさらに内包するところの職能である。全般管理職能は、業務執行過程全体の流れを一定期間について企業の全般的見地から総括的に

管理する職能であり、また、部門管理職能は、部門業務全体の流れを一定期間について総括的に管理する職能である。

このような総括管理職能の会計的具現の代表は、まさに予算管理に他ならない。予算管理(budgetary management, budgetary planning and control)は、企業成果の具体的実現を図る、期間的業務執行についての、予算による計画設定および統制の総合的管理の活動であって、すなわち、それは、将来の一定期間における企業の購入、生産、販売、財務等の諸活動の計画を貨幣数値をもって予算に表示して、全般的観点から有機的に調整、総合し、もって業務執行の具体的諸目標を指し示す(予算計画設定ないし予算編成)とともに、このような予算によって業務の実施を指揮、誘導し、また予算との乖離を是正し(予算統制)、こうして企業総力の結集にかかる具体的成果の効果的かつ効率的な実現を確保する、まさに部門総括を包摂して成る全般統合の管理活動であるといえることができるのである。

総括管理職能の遂行を援助する会計的手法としては、予算の他にさらにCVP分析(損益分岐分析)、直接原価計算、特殊原価調査などを挙げることはいうまでもないが、まさに予算こそは、すでに指摘した会計的写体のもつ総合性の特性を遺憾なく発揮して、企業における具体的実施の諸活動をさまざまな業務分野にわたって委細遺漏なく総括統合するものといえることができ、それゆえ総括管理職能は予算管理を伴ってはじめて十全に遂行されうるものといわなければならない。かくて、総括管理職能に係わって生じる会計の目的は、まさに予算管理目的であるとする<sup>10)</sup>ことができるのである。

### (2.2.2) 原価統制目的

執行管理職能のもうひとつの面は、作業統制職能である。作業統制職能は、企業の実体的活動としての作業職能を直接の対象としてその個々の業務が効果的かつ能率的に遂行されることを確保する職能である。

このような作業統制職能の遂行に関係して生じる会計の目的は、原価統制目的であるとする<sup>10)</sup>ことができる。原価統制(cost control)とは、個々の作業について原価の標準を設定してこれを指示し、他方原価の実績を測定してこれを標準と比較し、その差異を算定分析してもって原因排除の是正措置を講じる活動であって、それは、まさに物量消費の節約を意図する、科学的、技術的な基準に支えられた、個別的作業に対する日々の直接的現場統制たることを、その特色とするものである。

こうして、原価統制は、作業統制職能の会計との関連における具現形態に他ならず、会計はこのような原価統制に対して有用な情報を提供することによってまさに作業統制職能の遂行を援助する

10) 総括管理職能を細別した各職能について会計目的を考えなければならないというのであれば、全般管理職能に関しては、利益管理および予算管理目的、部門管理職能に対しては予算管理目的とする<sup>10)</sup>こともできる。ここに利益管理(profit management, profit planning and control)とは、予算管理のうえに立つ大綱的な管理活動である。

のであって、かかる原価統制目的の会計技法が標準原価計算であることは、改めていうまでもない。

以上において、われわれは、経営者の果たすべき職能と、これを受けてその遂行を援助する会計がもつべき目的との関係を考察してきたが、このような経営者職能と会計目的との対応関係は、これをつぎのように整理して表わすことができる。

経営者職能	会計目的
1. 社会関係職能	1. 財務会計目的 財務諸表作成目的
2. 経営管理職能	2. 管理会計目的
2.1. 経営組成職能	2.1. 意思決定会計目的 基本計画設定目的
2.2. 執行管理職能	2.2. 業績管理会計目的
2.2.1. 総括管理職能	2.2.1. 予算管理目的
2.2.2. 作業統制職能	2.2.2. 原価統制目的

## 9. 企業資本の循環運動過程——一般会計と原価会計

会計は、しばしば、一般会計（あるいはもっと一般的には、財務会計。しかし、のちにみるような理由で、われわれは、ここではこの名称を取って避けたいと思う。）と原価会計とに大別される。本節では、この一般会計と原価会計の問題を取り扱う。すでに、われわれは、会計が、企業において生起する諸活動、諸事象を企業資本の循環運動の具体的顕現と解して、これらをこのような統一的視点からいわば会計空間へ写像することにより価値的写体として把握するものであることをみてきた。他方また、このような会計の究極的な描写の対象である企業の諸活動、諸事象が、具体的にはいくつかの活動過程（企業過程）として、すなわち、水平的には財貨過程と資金過程、垂直的には管理過程と作業過程、そしてこれらの諸過程を縦横に連結するものとしての情報過程、として遂行されるものであることを指摘することができるが、ところで、いま、これらの各様の具体的な諸過程も、会計的写像行為のまえにあっては、すなわち企業資本の循環運動過程としては、結局、二様の過程に類別されうることを見出すのである。すなわち、ひとつは、資金過程であり、他は、原価過程である。資金過程は、企業における資本運動が資金の形をとって立ち現われる局面であり、他方、原価過程は、資本循環が財貨サービスの姿をもって顕現する側面である。

いま、これを詳述すれば、まず、資金過程は、資金の流出入の過程である。すなわち、より具体

的には、資金過程は、外部資本市場との間における資金の調達と返還、ならびに資金の投下と引上げ、資本果実としての資金の受取りと支払い、企業間信用としての資金の借入れと返済、ならびに資金の貸付けと回収、外部財貨サービス市場との間における財貨サービスの販売に伴う資金の収入、ならびに財貨サービスの購入に伴う資金の支出、等より成る過程であるが、これらの資金間には何ら資金の働きとしての相違、差別は存在しないから、いずれもすべて資金の流入および流出として一括しうる過程である。しかも、これらの具体的な資金の流出入は、それらがもともとすべて貨幣的取引であるだけに、価値額として会計的にまったく容易に写像しえて、資金過程は、抽象的に、資金のもつ価値の流出入の過程、資金のもつ価値の循環の過程として統一的に把握することが可能である。こうして、企業における資本循環運動過程、すなわち、いわゆる価値の流れの過程の一面は、まさにこのような抽象的な価値過程としての資金循環過程ないし資金の流れの過程から成るものといえることができるのである。

つぎに、原価過程は、企業資本の循環が具体的に財貨サービスの形をとって顕現する過程である。これは、最も典型的には、生産活動に見ることができる。生産活動は、一方において、原材料、労働力、機械設備用役、その他の補助的な財貨サービスを投入、消費しながら、同時に他方において、製品をはじめとする財貨サービスを産出、生成する過程であり、しかもこれは、原初形態としての原材料の投入から始まって、いくつかの中間的な財貨サービスの産出とその再投入とを経ながら、最終的な財貨サービスの生産に到る、財貨サービスの投入、消費と生成、産出との不断に相連続する過程であるのを見ることができる。

しかも、このような財貨サービスの消費と生成との過程は、本来まさにそれをこそその任務とする生産活動においてのみ何も見られるものではなく、実は企業における他の活動過程にあっても見られる現象である。すなわち、管理過程にしても、それは一方で財貨サービスを消費しながら、他方で管理サービスを提供する活動過程であるとみることができるし、情報過程もまた、財貨サービスを消費しつつ情報サービスを生み出す活動過程と解することができる。さらに資金過程においてすら、資金の受払いサービスを遂行するためには、明らかに他方で財貨サービスの消費を必要とする。

こうして、企業において遂行される諸活動の過程は、その種類、性質、その果たす役割においてこそかく多様であれ、それらはいずれもすべて、一方において財貨サービスの投入、消費の過程であり、かつ同時に他方において新たなる財貨サービスの生成、産出の過程であるという共通の側面をもつものと考えられるのである。

しかも、このような財貨サービスの消費と生成との過程は、さらに価値的にみれば、これを原価給付過程として抽象することができる。すなわち、一方における財貨サービスの投入、消費の過程は、その財貨サービスが実体的にはどのようなものであれ、価値的にみれば、いずれもこれを価値

の消費の過程、すなわち原価発生過程と捉えることができるし、また他方における新たな財貨サービスの生成、産出の過程は、同じくこれを新たな価値の形成の過程、すなわち給付形成の過程と考えることができる。こうして、企業のすべての活動過程が通有する財貨サービスの消費と生成の過程は、価値的には、一方における価値の消費と他方における新たな価値の創出の過程、すなわち、原価発生と給付形成との同時的過程——原価給付過程と看做することができるのである。

しかもここでは、新たに形成される給付の価値は、一般的には、そのために消費された原価の価値をもって、いいかえれば、そのために消費された原価の価値が新たに創出された給付にそのまま乗り移ってその価値を形成するものとして(価値移転の仮定)、測定されるから、原価発生と給付形成との統合的過程——原価給付過程は、実際上はたんに原価の移転の過程、原価から原価への原価の流れ(cost flow)の過程——原価過程として立ち現われることとなる。

このようにして、企業における諸活動過程は、それらが実体的にはいずれも、財貨サービスの消費生成過程(財貨サービスの投入、消費過程にしてかつ財貨サービスの生成、産出過程、同時に生起する一方における財貨サービスの消費過程と他方における新たな財貨サービスの形成過程との統合的過程)であるという側面を共通してもち、これを価値的にみれば、原価給付過程(価値費消——原価発生過程にしてかつ価値創出——給付形成過程、同時に生起する一方における価値費消——原価発生過程と他方における価値創出——給付形成過程との統合的過程)として捉えることができ、しかも会計的測定のうえでは一般に、これは原価過程(価値移転過程、原価の流れの過程)として発現するところとなることが見て取られたのである。

こうして、すでに、資金の流入および流出の過程、すなわち、資金の流れの過程——資金過程として立ち現われた企業資本の循環運動は、いままたこのように、財貨サービスの消費および生成の過程として、いいかえれば、原価の流れの過程——原価過程として顕現したのである。かくて、企業におけるさまざまな活動過程は、価値循環の過程としてみれば、結局、これを資金過程と原価過程とに還元しうるものといえることができるのである。

ところで、このような資金過程と原価過程とを相繋いで企業における価値の流れの過程を一つの円環とする役割を果たすのは、一方において購入の、他方において販売の、両過程である。

まず、購入過程は、一方において貨幣を支出し(詳しくみれば、併せてまた補助的にいささかの財貨サービスを消費し——ただし、この点は問題の本質には関係がないと思われるので、以下では捨象したい。)ながら、他方において新たな財貨サービスを取得する過程であって、いいかえれば、貨幣と財貨サービスとの交換の過程である。実体的にこのような購入過程は、価値的には、貨幣の形をとった価値が一方において放棄されつつ、新たな財貨サービスに表わされる価値が他方において獲得される過程であって、したがって、これまた、同時に生起する一方における原価発生過程と他方における給付形成過程との統合的過程に他ならず、そこでまた、取得された財貨サービスの価値が、その取得

のために犠牲とされた価値(原価)をもって測定され、新たに形成された購入給付にその犠牲価値(原価)が乗り移って、購入給付が原価負担者となるものとされること(価値移転の仮定)にもこれまた変わりがないが、ただしかし、ここで明らかに相違するのは、購入過程にあっては、犠牲とされるのが、もともと原価である財貨サービスではなくて貨幣である点であって、換言すれば、ここでの価値移転は、さきにみたような原価から原価への移転ではなく、貨幣から新たに原価への移転であり、すなわち、ここにあたかも初めて原価を獲得し、原価が流入したかのようにみられうるということである。

こうして、購入給付の獲得、形成は、すなわち原価の獲得、流入に他ならず、このようにして、一方における貨幣の支出、放棄と他方における財貨サービスの取得、調達とより実体的に成る購入過程は、価値的には結局、資金の流出、喪失と原価の流入、獲得との過程としてこれを捉えることができるものといえる。まさに購入過程において資金の流れが終わり、代わってここに原価の流れが始まるのである。

つぎに、他方、販売過程は、一方において財貨サービスを提供、放棄し(詳しくみれば、併せてさらに補助的にほどこかの財貨サービスを投入、消費し)ながら、他方において新たに貨幣を収入、稼得する過程であって、すなわち、財貨サービスと貨幣との交換の過程といえる。実的にはこのような販売過程も、価値的には同じく、財貨サービスの姿をとった価値が一方において放棄されつつ、貨幣としての価値が他方において新たに獲得される過程であって、それゆえ、これまた、同時に生起する一方における原価発生過程と他方における給付形成過程との統合的過程に他ならないが、しかしここで明らかに相違するのは、販売過程にあっては、もはや価値移転は仮定されていないということである。すなわち、販売過程にあっては、そこに形成される販売給付は、それがはっきりと貨幣収入の形をとるだけに、たとえば典型的に生産過程に見られるような内部的な給付形成が、寄る辺ない不確定な貨幣収入によるよりはむしろそのために費やされた確実な犠牲をもって評価されるのと異なって、容易に客観的な評価の根拠をもちえて、もはや犠牲の側からする評価をなんら必要とはしないということなのである。

いな、それどころか、販売過程にあっては、単なる価値の移転ではなく、むしろ価値の断絶にこそ、いいかえれば、2つの価値の対立にこそ、意味があるものといわなければならない。すなわち、ここでは、一方において、放棄される価値は、そのために犠牲とされた価値(原価)をもって評価され、他方において、獲得される価値は、そのもたらす効益がもつ価値(売価)によって測定されることにより、ここに、はっきりと相対峙する放棄価値と獲得価値との、すなわち原価と売価との差額として、まさに販売損益の発生が認識されることこそが、とりわけ重要であるということである。

しかして、この場合、放棄価値である原価は、とくに費用とよばれ、また獲得価値である給付

は、とくに収益とよばれる。販売過程が原価発生過程としての側面をもつことはすでにみてきたが、ここでの原価は、価値移転の仮定の下でのようにそれが形成される給付に化体して将来なおも企業にあってその効用を持続する形ではなく、むしろその見返りとしてそれが実現給付を招来したことによりその任務を全うしその効用を発揮しつくした形で、発生したものであって、このような、その役立ちを終わってその効用を消尽した原価はまさに費用に他ならないからである。いうなれば、販売過程にあっては、原価は、将来になお役立ちをもつ「生ける原価」(unexpired cost)から、もはやその役立ちを終えた「死せる原価」(expired cost)に転換し、費用となって流出、消滅するのであって、こうして、ここでのこのような原価発生過程は、まさにとくに費用発生過程とよばれるべきものに他ならないのである。

他方また、販売過程が給付形成過程としての側面をもつこともすでにみたとおりであるが、販売過程で形成される給付は、購入給付や生産給付がいずれも将来の加工や販売を待つ、その意味で中間途上にある、手段としての未実現の財貨サービスであり、したがって犠牲価値をもって測定されるのとは異なって、むしろ財貨サービスを犠牲として外部へ提供、放棄した対価として流入した、いわば最終目標たる、実現した貨幣収入であり、したがって効益価値をもって測定されることに注意しなければならない。このような実現した、効益価値たる貨幣収入としての給付はとくに収益とよばれるべく、こうしてまた、販売過程における給付形成過程はとくに収益実現過程と称されるべきものといえることができるのである。

このようにして、一方における財貨サービスの提供、放棄と他方における貨幣の収入、獲得とより実体的に成る販売過程は、価値的には、これをとくに費用発生と収益実現との過程として、いいかえれば、費用としての原価の流出、消滅と収益としての資金の流入、稼得との過程として、捉えることができるのであって、すなわちまさに販売過程において原価の流れが終わり、代わってここに資金の流れが始まるものといえるのである。

以上において、われわれは、会計の最終的な描写対象である企業活動が、その態様、性質、役割などにおいていかに多岐多彩であるとしても、会計的描写に当たっては、結局それらがすべて、実体的には財貨サービスならびに貨幣の観点から、すなわち財貨サービスの消費と形成、貨幣の受入れと払出しに関わる活動として濾過され、こうしてさらに価値的にはそれらがすべて原価の流れと資金の流れとに還元されうることをみたのである。なるほど会計の究極の描写対象は企業において展開される諸活動、諸事象であるにしても、しかしこのような会計的描写の拠って立つ統一的視点がそもそも企業資本——企業に投下され、付託された経済価値としての企業資本——の視点である以上、いいかえれば、企業において展開される諸活動、諸事象はすべて企業資本の循環運動の具体的顕現、経済価値循環の具体的現象形態として統一的に把握されるものである以上、このような会計的観点からする描写に当たってその視野に入りうるのは、結局、これらの諸活動、諸事象のもつ



経済的側面——政治的、法律的、文化的、倫理的等々の側面ではなく、まさに経済的側面——であるということができ、このようにして、会計は、経済的機能の遂行を本来の使命とする企業のまさに経済活動をこそ結局の対象としつつこれをまさに経済価値循環として把握するものと——詳言すれば、会計は、企業における諸活動がいかに多様であれ、それらがいずれもすべて共通して具体的には財貨サービスの形成消費ないしは貨幣の収入支出に関する活動であるという属性をもつ点に着目して、それらを財貨サービスならびに貨幣の動きとしてまさに経済的に抽象し、さらにこれを価値的に原価ならびに資金の流れとしてまさに経済価値運動の次元において捕捉するものと——することができるのである。

以上における考察から、会計的把握の方法が、そしてまた会計的把握の対象が、より鮮明となった。こうして把握される企業資本の循環運動の過程、すなわち、いわゆる価値の流れの過程は、まさに以上から、購入過程と販売過程とを相互の結節点としつつ交互に立ち現われる資金の流れと原価の流れとより構成される円環的過程であると結論することができることはいうまでもない。

こうして、企業における経済価値循環がこのような構造をもつものとするならば、会計はおのずから2つの領域に大別されうることは明らかである。

すなわち、まず、一方において、資金の流れを取り扱うのは、一般会計 (general accounting) である。資金の流れを取り扱う会計のこの領域こそ、それが要するに財務取引にもっぱら関わるものであることによって、実はむしろまさに財務会計 (financial accounting) とよばれるべきであるが——そして確かに一般にしばしばそうよばれているが、しかしまた財務会計という言葉は、外部報告のための会計——報告されるのはたんに財務取引のみならずまた原価取引をも含むのであるが——を指すものとしても広く使われているので、そしてまたわれわれもすでにそのような意味で使ってきたので、それとの混同を敢えて避けるために、われわれはここでとくに一般会計という言葉を用いて資金の流れに関する会計領域を表わすこととしたのである。一般会計は、すなわち、資金過程に関わる会計領域とすることができる。

他方において、原価の流れに関わる会計は、原価会計 (cost accounting) である。原価会計は、購入過程における原価の獲得、流入に始まり、生産過程を中心とした原価の移転を経て、販売過程における原価の死滅、流出に至る原価の流れを跡づける会計、いいかえれば原価取引をもっぱら取り扱う会計であって、管理過程ならびに情報過程もまた、会計的には、原価の移転の過程として原価会計に投影される (情報過程の一環としての会計過程自らの影がまた会計に映し出される) ことはいうまでもない。

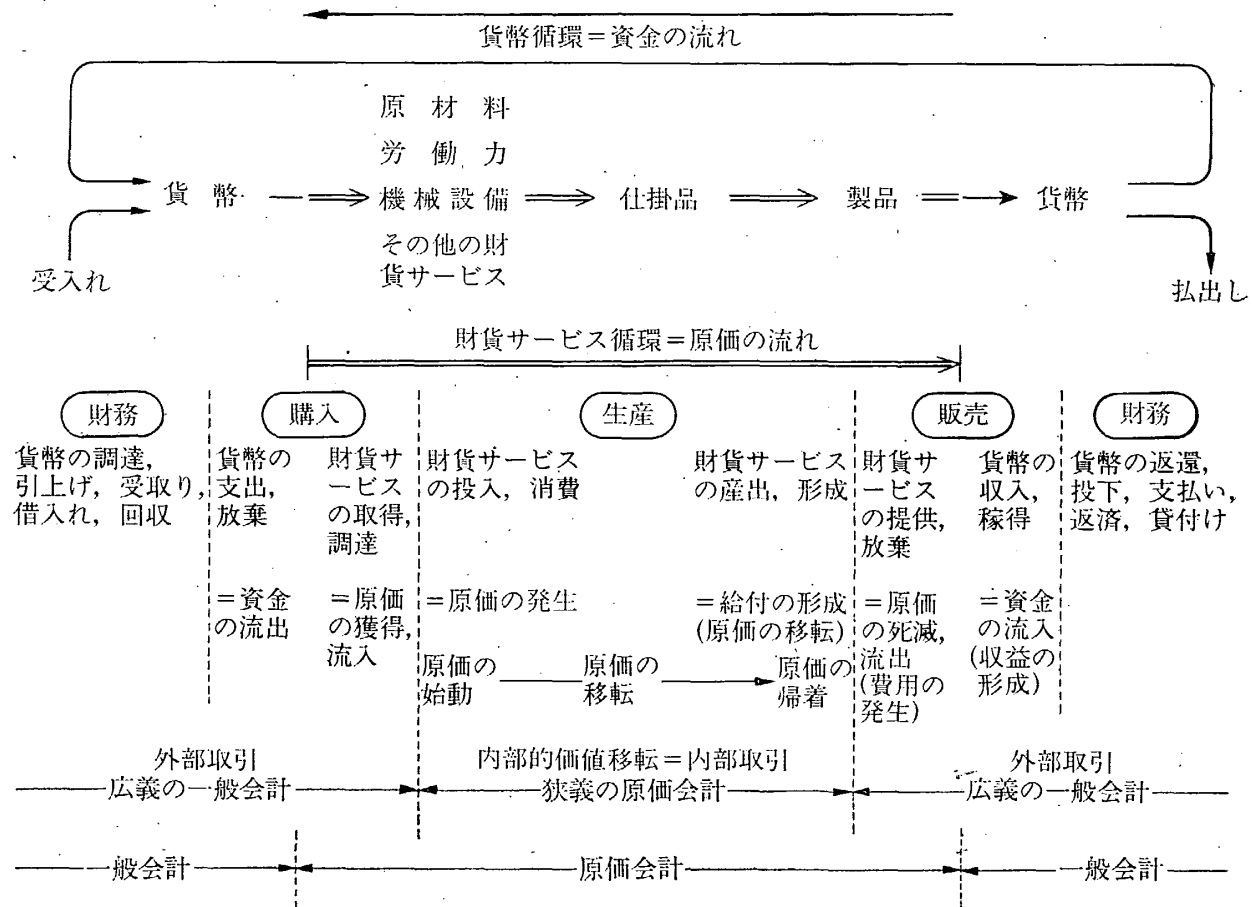
しかしながら、このような、資金の流れと原価の流れとにそれぞれ対応するものとしての一般会計と原価会計ということのほか、一般会計と原価会計という言葉はこれと若干異なった意味で使われることがしばしばであって、いなむしろそのほうが普通でさえあるように見受けられる。

そこでは、一般会計（いわゆる財務会計）は、企業の対外部取引を取り扱う会計である。この意味での一般会計（広義の一般会計）は、資金の流れに関する取引はすべてもちろんのこと、さらに購入過程における原価の流入、獲得と、販売過程における原価の死滅、流出、すなわち費用の発生とに関わる取引をも含む会計となる。なぜなら、前者が対外的な貨幣取引であることは無論のこと、後者もまた、実体的には企業外部からの財貨サービスの取得、調達、ならびに企業外部への財貨サービスの提供、放棄の取引としていずれも対外的な取引であることに変わりはないからである。

したがってまた、他面での原価会計は、企業の内部取引をもっぱら取り扱う会計となる。すなわち、この意味での原価会計（狭義の原価会計）は、原価の流れに関する取引のなかから、原価の獲得、流入と死滅、流出との取引をすでに除いた、原価のたんなる移転のみに関わる会計であって、こうして、それは、原価の始動（原価の獲得、流入ではなく）からその帰着（原価の死滅、流出ではなく）に至る純然たる企業内部の価値移転のみを対象とした、外部取引会計としての一般会計にまさに相對するものとしての内部取引会計であるということができるのである。

そして確かに、いわゆる原価計算は、まさにこの領域を取り扱っているものと考えていいようである。なぜなら、原価計算に当たっては、財貨サービスの購入に関わる取得原価はすでに所与とし

図2 企業資本の循環運動過程（価値の流れの過程）



て一般会計からその提供を受けるし、また他方、原価計算は原価移転の完了の結果を一般会計に手交すれば十分であって、その先の原価の消滅、流出の、すなわち費用の計算は、これを一般会計に委ねるところであるからである。

最後に、以上縷述してきたところは、これを要約して図2のごとくに示すことができる。