

リトルトンの『会計理論の構造』に関する一考察

三 国 道 夫

1. まえがき
2. 会計の関心の中心
3. 資料的報告書
4. 会計体系の諸要素

1. まえがき

A. C. リトルトン教授は、会計の理論および実務に大きな影響を与えた会計学者の一人であり彼の著作には多くのものがあるが、その中で主著として次の四冊をあげることができる。

1. *Accounting Evolution to 1900, 1933* (邦訳 片野一郎『リトルトン会計発達史』)
2. *An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940* ペートンとの共著 (邦訳 中島省吾『会社会計基準序説』)
3. *Structure of Accounting Theory, 1953* (邦訳 大塚俊郎『会計理論の構造』)
4. *Accounting Theory : Continuity and Change, 1962* チンマーマンと共著 (邦訳 上田雅通『会計理論—連続と変化—』)

小論は、*Structure of Accounting Theory* についてその主要論点を考察したものである。この著書の内容は、第一部会計の本質 (*Nature of Accounting*) と第二部理論の本質 (*Nature of Theory*) とに分かれている。小論では第一部をとりあげる。その第一部の内容は次の通りである。

1. 序文 (Orientation)
2. 会計の関心の中心 (Center of Gravity)
3. 分類のための体系 (System for Classification)
4. 期間的再分類 (Periodic Reclassification)
5. 資料的報告書 (Informative Reports)
6. 独立した監査 (Independent Examinations)
7. 会計体系の諸要素 (Elements of a pattern)

上記の内容1～7のうち本稿では中心的な部分である2.5.および7.の3項目だけをとりあげることにする。なお、小論においてはさきにあげた大塚氏訳『会計理論の構造』東洋経済新報社を参照しているので、あらかじめお断りしておくことにする。

2. 会計の関心の中心

リトルトン教授は会計の中心となる課題は企業利益であるとし会計理論の展開をはかっている。「リトルトンは、学問分野を次の五つに分類し、会計学はこのうち第4の社会科学および第5の抽象科学の2分野の一つもしくは両者に関係を持ち、とくに経済学と統計学にもっとも密接に関係して発展してきたと述べている。

- ①文芸 (音楽・絵画・彫刻・言語学・文学・演劇等)
- ②生物学 (植物学・動物学・生理学・実験遺伝学等)
- ③理学 (物理学・化学・地質学・天文学等)
- ④社会科学 (人類学・社会学・史学・哲学・倫理学・法律学・行政学・心理学・経済学等)
- ⑤抽象科学 (論理学・数学・統計学等)」⁽¹⁾

リトルトン教授は会計を他の学問と区別するものとして基本的中心的固有の概念が存在すべきであるとする。例として数学・幾何学・物理学・天文学・生物

注(1) 宇南山英雄著『財務会計の原理』税務経理協会 P. 1

学・心理学・論理学・倫理学・美学・音楽・法律学・政治学・経済学に関しそれぞれ数・点・力・空間・生命・意識・思考・善・美・協和音・正義・公平・価値を中心概念として挙げておりそれでは会計学にはどのような理念を提示できるか問いかけている。同教授は会計の中心理念として財務諸表（**financial statements**）資産（**assets**）あるいは資本（**capital**）を例示し最後に利益（**income**）を企業会計に基本的なものとしている。その理由として財務諸表は重要なものではあるがそれはどちらかといえば簿記および監査の中心概念であり、会計学の固有概念であるとするには疑問があるとする。資産とは一般的な表現をすれば一定の金銭的な価値をもつものをいい、現金・売掛金・商品・受取手形・土地・建物・機械設備・特許権・意匠権等の有形無形の財産や物財又法律上の権利を含み会計の中心とみなすにはその概念が広すぎるとする。その上原価（**costs**）・費用（**expenses**）・損失（**losses**）・利益（**profits**）・利得（**gains**）・負債（**liabilities**）・資本投資（**capital investment**）・資本金（**capital stock**）・剰余金（**surplus**）等の用語は資産の他の一側面を示すものである。又資産という用語は複式簿記機構の産物であり会計の中心概念ではないとする。資本という用語は資産よりも会計の中心概念に近く、それは収益を生み出すのに役立つものと資産を解した場合の資本は、負債を返済するのに役立つものと解した場合の資産よりもはるかに会計の基本的な用語となり、さらには資本は蓄積された利益でありその利益は財産価値を判断するうえで本来的な基礎概念である。このように利益概念は資本・資産および財務諸表といったものよりも会計に本質的なものであり会計の基礎概念である。生産される用役、支払われる賃金、受取られる利息および課せられる租税等との関連において社会的意義を認めその社会的側面に照らして企業利益を会計の中心理念としての位置付けをするのである。リトルトン教授はこのように企業利益の認識および測定とを会計の中心理念とし企業利益はそれぞれの目的のために諸種の利益が算出され、その結果としての期間純利益も重要であるがそれよりも期間純利益の算出過程すなわち収益および費用の流れを強調する動態論的観点に立脚している。

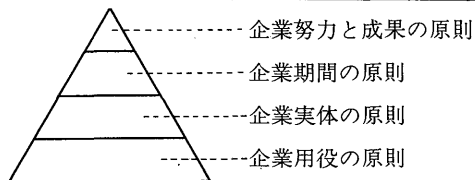
リトルトン教授は企業利益を会計の中心目的とし、それに対し仮説(hypothesis)⁽²⁾の形成を正当化し、この仮説は論理的な理論付けにより会計原則(accounting principle)を導くものであると論述している。会計の主目的は企業において生じた事象を記録することにあるということにより、この仮説を示すこともあるが、簿記および会計といえども生じた事象のすべてを記録することはできない。又会計の主目的は経営管理資料あるいは経営委託資料を提供することにあると考えられる場合があるが、これらの諸資料は会計のもつ能力を越えている。したがってリトルトンは記録よりも特徴的なもので資料より制約されたものが必要であると考えている。こうした観点に立てば仮説は期間純利益の決定に対する要求は損益計算書を企業会計の最も重要な成果であるとすることができ、この仮説に対し議論がなされ適切な用語で表現されたときにはそれは一つの会計原則になるとする。その場合上記の仮説は会計原則の形式では期間的対応の原則(principle of periodic matching)になる。すなわち会計から入手できる最も重要な資料は企業努力が企業成果に期間的に対応される費用と収益との関係である。リトルトン教授は利益決定が会計の中心的目的であるとしその仮説を三つの側面から論証している。まず第一に企業概念(the concept of enterprise)と会計概念(the concept of accounting)との密接な相互関係から論証している。企業概念は四つの企業原則すなわち企業用役(enterprise service)、企業実体(enterprise entity)、企業期間(enterprise periodicity)および企業努力と成果(enterprise effort and accomplishment)という原則により輪郭を描くことができるとしている。企業用役原則とは、企業は商品を提供し社会に貢献するものでありその有効な企業の経済機能によりその存在価値が認識されるものとするのであるが、この原則はそれほど重要なものとはいえない。企業実体の原則というのは各企業はその産業社会において、それ自体の権利を有する結合力をもつ経済体で人間の集団というよりは非人格的な活動単位ということができる。した

注(2) 仮説とはリトルトン教授は、研究の基礎となる立証されていない信念であると述べている。

がって企業の費用および収益はその所有者の費用でもなければ収益でもないとする。企業期間の原則は、現在の企業は継続企業であるという前提に立つのであるから、企業活動には一定の経営上の周期があるために企業資料の流れを比較可能にする上で時間的な区分を設定することである。企業努力と成果原則は四つの原則の中で最も重要な地位を占めるものである。企業に対し利害関係者例えば、債権者は債権および利子について労働者は雇用および賃金について、顧客は商品および価格について経営者は経営権および利潤について、株主は投資および配当について政府は生産力および租税について関心をもち、特に企業財政の安全性および経済的生産の継続を重視するがそれは企業努力と企業成果を比較する損益計算書の費用および収益とがこの事実を表示しているからである。以上述べた四つの原則はピラミッド状に層を成しており相互に連携しあっている。すなわちその底辺には企業の存在理由を示す企業用役の原則があり、その上の層には企業実体の原則その上に企業期間の原則、そしてその頂点には直接会計の必要性を指向する企業努力と成果の原則がある。⁶⁾ このことは企業概念を会計の中心目的を支持するように配置するものである。企業概念は企業活動を理解しようとする必要性に対し端緒を提供し、会計概念は企業活動が理解可能とされる方法に対する端緒を提供するので会計と企業活動とが結合する。

リトルトン教授は仮説を立証する第二の正当性として、利益決定の重要性は複式簿記と同じように古いものであるという事実が存在するとして、利益決定および複式簿記との相互関連を歴史的側面から論述している。すなわち監査手続や会計に関係する法令および判例から会計知識を引き出す人は損益計算書を貸借対照表に対し従属的なものと考えられるけれども、支払能力の決定 (determination of solvency) よりも利益の決定 (income determination) のほうが複式簿記において中心的で必要条件であるので複式簿記から利益決定とい

注(3) 図示すれば次の通りである。



う要素を排除すると利益決定は貸借対照表の比較から得られる単なる評価額になる。歴史的な証拠に照らしても費用収益対応による利益決定は過去五百年にわたる複式簿記の特徴であり、企業財産がどのように実現されているかを記録によって判断するうえから名目勘定 (nominal account) が補充されるに到った。商品勘定、費用勘定および集合損益勘定がなければその記録からは特定の活動の成果を読み取ることはできないし又名目勘定がなければ資本勘定に集中せられる勘定体系というものは不可能である。「かくて資本勘定の形成により、全一体としての勘定体系が成立し、すべての勘定は全体に対する部分として有機的に結合し、複式簿記機構はここに完成されてきた。」⁽⁴⁾ 利益決定が複式記入の特徴であれば、監査や法律の場合、貸借対照表を重視するのはどのように解釈すればよからうか。それは貸借対照表は経営受託 (stewardship) に関する報告書であり委任解任計算書 (charge and discharge statement)⁽⁵⁾ はこうした見解を示しており、貸借対照表は損益計算書よりも会社取締役の受託責任の報告書であり、更には損益計算書事項は秘密的私的な資料であり、又それは監査に必要とされる全取引を完全に集約したものとまではいかず、費用および収益の実体は資産と負債との関連において検証されることを要すからである。それにまた法律規定および判決の面からも貸借対照表は重視された。しかしこのような監査あるいは法律の運用面による会計の利用は部分的であり特殊なものである。それに対し利益決定は、その職能が会計に基本的であり固有のものとされたために依然として会計の焦点であり中核をなすものである。

注(4) 土田三千雄著『会計理論』国元書房 P.154

(5) 染谷恭次郎訳『コーラー会計学辞典』丸善 P.93~95参照

charge-and-discharge statement として「遺言執行人、遺産管理人、管財人、またはその他の受託者について作成される概要表で、責任を負っている元本および利益の会計を行ない、その活動に関する中間的または最終的報告のいずれかの一部となる。……「チャージ」は、受託者が受け継ぐ時点の棚卸をもって始められる……「ジスチージ」としては、費用、損失、および「元本」からなされる分配；利益に対応せしめられる費用と分配；および計算書の対象となる期間の最終日に残存する資産の棚卸高がある。」

第三に仮説を立証するものとして、リトルトン教授は利益資料の広範囲な有用性をあげている。損益計算書の利益資料がどうして重要なのかといえば、収益力が企業の血流であり企業の価値判断の基礎となるということと、損益計算書資料には相対立する利害関係人の存在事実があるということからである。すなわち、今日のような複雑な企業社会では利害関係人も多岐にわたり、その利害も競合するのでその調整の役をになうのが損益計算書であるといえる。損益計算書が有力になった理由としては貸借対照表は、企業利益の分配を報告しないということがある。単純な状況下では貸借対照表は主要財務表として足りるが、政府、労働者、顧客および融資者等利害関係人が複雑な場合には十分な資料を提供しないのである。このようにすべての目的に対して貸借対照表は万能ではないことが、損益計算書の有用性の認識を増大させている。このような認識に立てば、資産を負債に関連させて資産の性質の認識を負債の支払能力にあるとするよりも収益関係借方科目（**revenue debits**）および収益関係貸方科目（**revenue credits**）に関連付けるのである。リトルトン教授は資産という用語が会計から脱落したらそれに代るものとして将来の収益に対する繰延費用（**deferred charges**）という用語が求められるであろうとし、資産を役立ちあるいは未償却原価であるとする動態論的観点から論述している。

企業の均衡は利害関係人の妥協の上に成立しており、その結果として得られた均衡状態は絶えず変化して、容易に不安定な状態にさらされるのである。そこで企業運営上、最高の技術が企業の安定にとって必要とされる。訓練を受けていない人が企業の不安定な状況を貸借対照表から見抜くことは困難である。こうした場合には損益計算書を読むことが必要である。したがって損益計算書は非常に重要な報告書であり、貸借対照表の負債を無視しているようであるが負債は成果ではない。貸借対照表は将来の成果に対する残留する手段を示している。成果は貸借対照表項目によっても反映されようが、企業の中心テーマである成果およびそれに対応する努力を表示するにはそれほど貸借対照表は動的ではないと結論づけ、貸借対照表を損益計算書の連結環としての役割を担うものとしこうした点においても動態論的思考がうかがえる。

3. 資料的報告書

本章においてリトルトン教授は財務諸表の意義および機能に関して理論的に論述している。会計報告書の本質を理解することは、会計の本質を理解する手助けを提供する。会計報告書は会計組織の運用の直接的な成果であり、会計の対象を理解するための手段であり会計組織の一部となるもので財務諸表の作成それ自体が目的ではない。彼は財務諸表に関して三つの重要なルールを示している。その一つは会計資料の完全な公開 (full disclosure) であるが、その資料を過度に集約することもまた過大に細部化することも望ましいものではなくそうした場合内容の本質を伝えないという点で非資料的なものとしている。高木教授は明瞭性の原則との関連において「この原則は、具体的には適当な区分、配列のもとに詳細性と概観性とを適当に有することである。詳細性は表示可能である限り、重要な会計事実を漏れなく表示すべき網羅性を含む。故意に脱漏すれば、真実性の原則に反することになる。このため、原則として簿外資産は認められない。一方、過度の詳細性はかえって財務諸表の明瞭性を害することになるから、財務諸表を見れば、その内容を概観し得るように示すことが必要である。このため詳細性は、いく分犠牲に供せられるが、これを補う意味で脚注や附属明細表等が利用されるのである。」⁽⁶⁾と指摘されている。第二に財務諸表は営業の継続性を前提としているので、財務諸表に示される計数を結論としてとらえてはならないということである。貸借対照表および損益計算書は最終的な結果ではない。したがって財務諸表に示される計数は通常の意味における価値を伝えない場合がある。たとえば、資産に関する計数はそれが市場での処分可能価値ではなく、投資分を測定するものである。投資分は原価額を枠としており、最も誤解の少ない計数は最終的な使用を予定されている分であり、それは測定可能な条件により投資の使用分あるいは用役能力の喪失分を表示するものであるとして、取得原価主義会計にたち論述をすすめている。第

注(6) 中村 謙, 高木靖史他著『財務会計の基礎』創成社 P.22

三として、会計資料を理解されやすいように構成された場合その報告書は伝達機能を最も強くもつということである。その計数報告については、分類という点から特に重要な関連性をもった配列に改善される必要がある。この場合その内容の目的を高めることが大切であり技術的処理のくふうのみに終始してはならないであろう。したがって勘定科目、配列方法、様式および注記に関してはそれぞれの性質に従い統一して表示する必要があり、財務諸表の読者に正しい理解を提供するものでなければならない。

財務諸表は時として経営受託責任 (managerial stewardship) に関する報告書として説明される。それは責任あるいは権限を意味しておりリトルトン教授は、経営者の投資者を除いた利害関係者に対する責任は間接的かつ社会的なものであるとしている。しかし経営者の直接的かつ主体的な責任は財務的および会計的な責任であり代理人としての責任であるとする経営主体説にたつものである。すなわち企業の経営者が所有者の財産を占有する場合、会計の代理人となるのであり、この種の財産管理の思考は初期のギルドや中世の貴族の領地に対する管理人の管理等に見られそれが企業の経営者の管理にも拡大された。浅羽教授は著書において「原初的受託責任会計は、イギリス中世の荘園領主の執事に対する財産管理の委託と、委託を受けた執事の領主に対するその管理に関する報告の会計として成立したものである。しかし、この関係は、複式簿記と結合することによって、財産管理に関する委託・受託関係としてでなく、資本所有者とその管理者とのあいだの資本の管理・運用に関する関係へと変えられるようになる。もちろん、このばあいにおいては、資本の管理・運用は、資本主義社会における企業を前提とするから、当然、利潤の追求およびその利潤の所有者への帰属を予想・期待するものであり、そこから内容として利潤の獲得能力に関する計算、獲得利潤の分配計算がまず現われてくるのである。しかし、その計算の構造は、より具体的な目的に規定されて、さまざまに変化し、一定したものでないことはいうまでもない。」⁽⁷⁾と述べておられる。この場合、

注(7) 浅羽二郎著『理論会計学の基礎』白桃書房 p.26

経営者は当然財産管理上の責任とそれに関する報告の責任を負わされる。したがって経営者は単に資本を安全に維持するための受託者としての責任と、それを効果的に積極的に運用する運営者としての責任という二重の意味での責任を負わされているのである。したがってこの方面からも会計の職能は改善される必要がある。

企業資産は、その機会が来るのを待っている努力でありやがては営業コストに転化する。効果的努力(コストおよび費用)は収益を生み出す限りにおいて有効であり、非効果的努力(損失)も資産の使用であり、純利益計算ではコスト・費用として収益から控除される。収益はあらたに資産を創造するし経営の周期活動における資本の更新に役立つものである。貸借対照表は、実際には活動しているがすべての活動を停止しているように見せるスナップショット的な写真で、資本の在在を時点的かつ静態的に示すものである。一方損益計算書は期間的な活動を要約したもので、資本の流れを期間的に動態的に示すものといえることができる。上述した経営者の責任という観点に立てば損益計算書が、こうした努力のプロセスを秩序的に報告する。すなわち収益創造の努力と収益達成(原因と結果)とを対照的に表示している。経営者は財務および営業に関して報告すべき責任を負っている。経営の目的の中心は営業活動に関するものであり、財務活動は第二次的なものといえるが金融が企業にとって不可欠である以上その両者の重要性にはかわりはないのである。したがって、財務取引に企業外部者が関与する以上経営者は財務上の責任について報告する責任がある。

損益計算書はこのような要求を満たすものであり、その明確性、秩序性においてこれに匹敵する報告書は展開されていない。企業運営に必要な資産の調達、財務上の管理責任に対する努力と達成に関して理解しやすい報告書は見られないのである。負債、資本および準備金に影響する取引の増減に対しても同様である。貸借対照表は、財務上の受託責任についての明確な報告書ではない。その計数は財務上および営業上の結果を混成したものであり、それぞれについて資料的であるとは言えない。その資産側は一定時点での企業目的に利用可能な手段を、資本側は清算を前提としての債権者間への資産の配分関係を示

す。狭義的には未使用の資産および未払の負債についての報告である。貸借対照表は、財務上の努力（債務の負担）および達成（債務の返済）について明確ではなく、したがって、その利用者に対して企業の信用状態を維持するための努力に関し理解を得ることが困難である。現在の会計の重点は貸借対照表から損益計算書に移行したので、従来の貸借対照表重視の期間的背景を探ることは適切であり歴史的根拠を知る必要がある。所有主会計が広範囲に使用される前に英国では代理人会計が委任解任の記録に基づき使用された。代理人報告書には、彼の責任範囲すなわち、受託項目および合計の経過が記載される。あらたに委任を受け増加する項目および合計は加えられ、解任される項目を減じてその結果代理人の受託責任の範囲が明確にされる。したがって代理人には所有権とは離れた会計責任であり、このような処理は適切なものであるとしている。現在の遺産会計（estate accounting）⁽⁸⁾ および破産管財会計（receiver-ship accounting）もこのような委任解任会計に基礎を置くものである。⁽⁹⁾ 他方、これ以外の分野でも複式記入が会計記録に利用されるようになった。本来それは所有権を対象とするものであり、上記の代理人制度にそぐわず、勘定分類およびルールを与えられないが受託責任の理論は複式簿記および貸借対照表に色彩を提供し受け継がれてきた。複式記入がイタリアから普及し委任解任会計が使用されなくなった後も、財務諸表の発達は簿記よりも遅れていた。初期のイタリアの慣習の中で元帳は組合の決済等の処理上、必要な時に設定されかつ締め切られた。この残高を報告するために balance sheet が作成された。一連の記録を行う勘定およびその記入は必要な資料を満たした。つまり帳簿記録は、複写されることによって報告機能を果たしたが、これ以上の報告する動機はなかった。又所得と費用に関する報告書（損益計算書）は、損益勘定からの複写の必要はなかった。それは対内的なもので、外部者はこの資料に関

注(8) 染谷恭次郎訳『コーラー会计学辞典』丸善 P.199 参照

遺言検認裁判所またはその他の法的機関の管轄のもとで行動する遺言執行人、遺産管理人または受託者が管理している財産に対する会計の作成および記録。

(9) 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』同文館 P.190～194参照

する閲覧権を有しなかった。しかし、まもなくして複式記入による勘定が財務諸表の主要な源泉となった。この発端は統合された財務諸表の作成を可能ならしめた損益計算書のための名目勘定と貸借対照表のための实在勘定との区分が出てきたことにある。ここに貸借対照表は資本勘定に固有のもの、損益計算書は損益勘定に固有のものとなる。このような簿記ルールによる以外に、資産、負債および資本についての承認される報告書が、具体的事実の評価により作成されるという考え方(資産評価理論)があった。この理論が、その適切性を深く検討されずに、複式記録から作成される貸借対照表に受け継がれるのである。

複式記入は、名目勘定と实在勘定とを統合することにより経営管理に必要な資料を提供した。すなわち、初期には単なる損益集合データであったものが、原価統制、標準原価および企業予算の資料も提供する。このような会計の発展において所有主会計は、代理人会計以上の適切な考え方および実務が課せられるようになった。前者においては、有限責任の考え方および取締役、経営者に対する受託責任の考え方が適切であるとされ、受託責任の報告職能は委任解任の会計方法から新しい複記式会計に移行することになる。貸借対照表は、その性質上類推に近い方法以外に真の受託責任報告を作成しえない点、および比率的に報告書たりうる点で受託者の要求にそいえず、ここに収益および費用に関する資料が必要となってくる。財務諸表が「未償却の資産原価」よりは「資産の価値」を報告すべきであるという考え方は、管理人と受益者間の法律紛争を処理する財務責任に帰せられ、貸借対照表に対しても「決定のための価値」の入手と「費用の効果的配分」に利用しようとする二つの立場からの要請がある。後者こそが、複記式所有主簿記の中心的なものである。ここに費用および収益は画期的な要素となる。ところで上記の二つの立場は、財産に対する相続人と賃借人との違いでもある。前者は、実体財産の資本的維持に後者は、財産の生産的運用による収益に関心がある。企業に適用される場合、前者は現在使用中の機械に対して将来の取替に備えて十分な資産を保有するという考え方であり、後者は資産(生産的ポテンシャル)の原価が収益の発生に対しその比例的貢献を表わすという考え方である。さて、資本維持の考え方であるが、資産の

額が株主の投資額と債権者の額との合計を越えれば、その維持が達成されていると考えられる。この超過分を剰余金(surplus)とすれば、資産評価から生じた剰余金と顧客取引から生じた剰余金を理論的に同一物であると考えている。後者の考え方は、企業が継続し収益力が主要な問題である限り会計に本質的なものといえる。損益計算書はこのような要求を満たすもので動的である。企業状況の保全という問題も、その判断基準をこの点に置くべきであろう。費用と収益の分析を含む損益計算書は近代的条件が出てくるなかで最も高い重要性を与えられる。会計の初期における複式記入以外の手段(評価)により作成される報告書および複式記入による現状の報告書、これら二つの報告書はともに現在貸借対照表とよばれており、会計士は資産の費用面を強調するのに対し、多くの人は貸借対照表は現在価値を伝えるべきであるという考え方を主張している。またこれとの関連において、損益計算書を秘密的、私的な資料として下位に置く傾向があるが、これは適切なことではない。

貸借対照表および損益計算書はともに技術的な面をもち、迅速にその内容を関係者に伝達する。その関係者としては、経営者層と直接利害関係者(銀行、投資分析家等)や間接利害関係者(法律家等)という二つのグループがあるが、そのグループに対して会計は同一の資料で彼等の関心を満たす必要がある。企業会計は、諸勢力の複合する結果である利害の対立、競合を前提として考えなければならない。前者に対しては過去の計数を現在の物価指数で修正することよりも、過去と現在との内容がより重要なのである。また、ほとんどすべての情報の利用者に対してもその報告の全般的修正(物価指数の使用による)を行うことは、資料の比較性を複雑にし客観性を害することになる。このような点において伝統的会計理念および報告技術は一般利用者の理解を満たしえなかったのである。以前、損益計算書の報告式が諸事実の優先順位をつけて配列することで批判を受けたが、この目的は決して独断的なものではなく、収益を生み出すために費消された各種の努力を測定する細目を表わすためでありまた理解方法を高めることになる。一般の利用者の理解しやすいように、損益計算書の報告式は最上部に企業活動の正味成果をつぎに非営業項目および準備金の変化

を示すことが望ましく、各区分の中で主要項目を要約したり細部事項を付加することにより一層資料的なものにすることができる。この表示形式はほとんど実用性を犠牲にはしない。それゆえに報告式は、企業内容を明瞭に表示し収益力を判断する場合に非常に有効である。リトルトン教授は、シモン・スティヒン⁴⁰⁾を引き合いに出し、彼は損益勘定を財産を検証するものと考え、損益計算書と資本計算書の統合を試みている。損益計算書は今日では、貸借対照表の説明上の付加物たる役割を担うのではなく、それ自体有用性をもつものである。利益は提供されたサービスに対する対価である。株式会社が利息、賃金および配当金を報告することは伝統的損益計算書の最終的純額計算とは異なってくるが、きわめて資料的であろう。この最終額は、限られた意味での純額であり諸要素の複合であるが一般的にこうした事が理解されていない。clear profitの意味においてnetであるのではない。従って収益金に対して大きな配分を要求することは企業に損害を与えることになる。財務諸表の会計上の問題は財政状態を理解させ誤らせないことであるが、このような課題の解決は貸借対照表が損益計算書よりも配列、用語において標準化されているという事実により困難である。このことは企業間の比較性を増すが、ある企業に対する理解を高めるものではない。借方に資産群、貸方に持分を示し利用者は、貸借項目の比率で企業の相対的支払能力を判断するが、企業または会計用語に精通していないとこれも困難である。伝統的な表示形式を破ることにより、資料的にすることが出来るがこのような試みは、損益計算書の利用により可能とされる。貸借対照表の重要事項はその企業により時期により異なり必ずしも同一ではない。財務

注40) シモン・スティヒンに関しては、関西学院大学会計学研究室編『現代会計の史的研究』森山書店 P.51～52参照

「オランダにおいては1604年のシモン・スティヒンの簿記書に期間計算の方法が示されているが、著者として一つの理念型が示されるが、近代会計の基本的実践を示している。……シモン・スティヒンにはまず貸借対照表が示される。損益計算と資本在高計算が一つの計算機構のなかで行なわれるものが複式簿記であり、集合損益勘定、決算残高勘定として示されてくる。スティヒンの貸借対照表は、まだ残高勘定が形成されない複式簿記法の段階でつくられている。スティヒンは財産法的損益計算をも考えている。」

諸表は、複雑な内容を伝達することをもくろむものでありこのような複雑性を破るように意識的に企てられたものである。ただこの際、資料の重要性を損うことのないように適切な区分、用語および配列により記載される必要がある。財務諸表の改善にあたっては、財務諸表は目的ではなく目的に対する手段であるという認識をもたなければならない。現在の財務諸表の基本的欠点は複式簿記とよばれる企業統計の統合された組織から出る事実の中に存在している。財務諸表の作成にあたって、組織的に集計および分類されることは重要なことであるが技術的、準技術的用語を用いて企業を説明するものであるという認識がなされていないことから欠点が生じるのである。黒沢教授は「会計は統計的手法の一つの特殊な形態である。企業のあらゆる財務的情報 (financial information) を収集し、集計し、分類し、分析する方法であるという点で、会計は一種の統計であるといってもいいようである。近年、統計数理的手法による作戦分析の技術であるところのオペレーション・リサーチ (Operations Research) が企業の経営的戦略 (すなわち生産計画、在庫管理、原価管理、価格政策等) に利用されるようになった結果として、一種の統計学的会計学ともいふべきものがあらわれようとしている。」⁽¹⁾ と会計の特徴を述べられている。

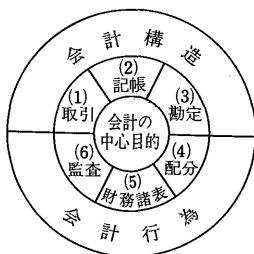
4. 会計体系の諸要素

本章においてはリトルトン教授は、会計理論を体系化するために会計の諸特徴を理論と実務とが相互に関連性をもつ六つの会計諸要素に分割して会計理論を論述している。まずその六つの会計諸要素を生起と使用の順序にもとづいて(1)文書で立証された企業事象 (取引)、(2)年代順に記録された企業事象 (記録)、(3)分類範疇にもたらされた企業事象 (勘定)、(4)期間的経過により再分類された企業事象 (配分)、(5)要約された報告書に表示された企業事象 (財務諸表)、(6)批判的に監査される企業事象および報告書 (監査) をあげ、リトルトン教授は会計を測定行為、分類行為、配賦行為、表示行為および検査行為を具備したも

注(1) 黒沢清著『近代会計学』春秋社 P. 9～10

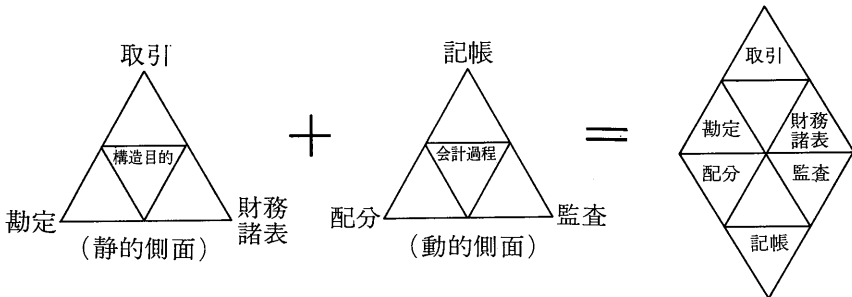
のであると考えている。上記には平面的に示したがもっと意味のある配列は円形に配置することである。こうした場合二つの特徴があげられる。一つは出発点に復帰することにより要約された財務諸表とそれに結合する取引事実を検証し、簿記係が第一次的に資料を集計、分類する時と異なる方法で検証できるということである。そうでなければ監査は原初記入帳、元帳、試算表および財務諸表を経て簿記係の跡付けをするにすぎず、その手続や結果は専門的ではない。二つには円図形は、会計の下位領域を内側にくさび形で表示しそれは会計の中心を指向する頂点であり、その各々は形および機能の点で石造りのアーチの礎石に似ており相互に支持しあうものであり、会計構造の相互関連性を体系的に明確に示すものといえる。⁴⁹次に会計を構造と行為という側面から見ると、構造目的は、企業資料を分類、報告する用具すなわち取引、記録、勘定に該当するものであり行為目的は、会計資料を報告書に処理する分析的行為すなわち、配分、財務諸表および監査に区分することができる。構造と行為とを図形化すれば、内接する三角形により四つの領域をもつ正三角形となる。その内接する三角形は構造目的を示し、この図形の三角形の第一角は取引を第二角は勘定を第三角は財務諸表を意味しており会計の静的側面を示す。別の内接する三角形は会計過程という名称をもち、その三角形の第一角は記帳を第二角は配分を第三角は監査を表示し動的側面を示す。この両三角形が合体されると平行四辺形となり会計の諸要素の相互関係を表示するが、この場合円形構造のもつ

注49 図示すれば次の通りである。



強靱さを欠いている。⁴³次に会計を構造と行為に分割する表示が円図形でも出来る。その場合直径を六つの部分を三要素をもった二つの部分に分割するように引くと、一方では取引、記帳および勘定が会計組織図を示す弧形を作り他の側では、配分、財務諸表および監査が会計目的についての行為を示す弧形を描く。上記の図形の諸要素は隣接する要素にのみ関連があるのではなく他の要素にも関連し密接な相互関係がある。取引は会計資料を提供するもので他のすべての要素と関連がある。勘定は取引が規制される範疇であり分類し要約された資料を財務諸表に伝達する。記帳は、取引を簡略にするために借方・貸方に分解し取引と勘定とを結合させる。配分は、勘定と報告書に関連する会計行為である。この行為は内部取引であるので外部取引のようには容易に確証されない。取引の勘定への第一次的分類は証処書類にもとづいてなされ一時的で便宜的なものである。その結果として期末修正をする必要があるが原初取引や勘定に固有のもので、この手続をすることにより正確な貸借対照表を作成することができ正確な期間損益計算が算出されるのである。したがって各期間の費用と収益との配分は重要な行為である。また配分は会計期間ばかりでなく部門、過程、作業および生産単位についても存在する。リトルトン教授は資産勘定は損益勘定と密接な関係があり付随的に負債および資本勘定と関連し、そのために期末配分は、主として収益の期間的な決定を明確にし第二次的に資産および負債を明確にするのであると説き収益および費用の期間的な対応による発生主義

注(43) 図示すれば次の通りである。



会計を論述している。監査は、報告書と取引との中間にあり両者に関係がある。外部的独立した監査に限定されるべきではなく、内部監査も会計組織および業務組織にかかわりがある。会計と監査との相互関連性がみうけられる。財務諸表は、取引の細目を圧縮したものであり損益計算書および貸借対照表に限定されない。以上みてきた通り、会計の諸要素は相互関係がありこうした相互関係が結合して構造的な統一体となるのである。会計理念は大別すると帰納的接近法と演繹的接近法との二つのうちどちらかによって構成される。リトルトン教授は、帰納的接近法にたち会計通則、慣習、規則および原則は会計行為からゆっくりと蒸留されてきたものであるとしている。彼は、帰納的接近法を表現する図形として会計の最高目的を示すピラミッド形態をあげている。広い基礎部分は会計の目的を示す上位概念へと集積して行くのである。会計は行為、行動であるとしその会計行為には次の六つの領域がありそれをピラミッド図形の広い底部においている。(1)価格が付けられていない企業取引の価格付け(取引・同質化)(2)借方、貸方への取引の分解(記録)(3)借方、貸方の元帳勘定への転記(勘定)(4)期間修正と決算記入の実施(配分)(5)財務諸表の作成(財務諸表)(6)財務諸表の監査(監査)このような会計行為は、会計目的と関連づけて理解できピラミッド型において次に高い部分(中間目的)は、その低い部分(会計行為)を正当化するものである。中間目的として(1)対象および諸事象を価格資料に変形すること。(2)価格資料を勘定資料に変えること。(3)準統計的手段を用いることにより多数の勘定資料を圧縮すること。(4)質的な特徴により先に分類されている資料を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体系化すること。(6)会計報告書類による開示の適切性を調査すること。さらに頂上附近に小さな部分(先行目的)を加えることにより下位の部分(中間目的)を正当化する。先行目的として(1)多数の諸種の経済事象および対象(取引)を多数の有益な計算に配列可能な方法で表示すること。(2)準統計的分類の個別的類型(複式記入勘定)に記録するように経済的資料を準備すること。(3)多数の個別的な事象(取引)に対して少数の一般的範疇(勘定)を用いること。(4)連続的な諸事象の流れのためにまた原初的に勘定に投入された性質

のものを要約するために期間区分（会計期間）を設定すること。(5)要約された多数の企業事象を簡潔に理解できるように伝達すること。(6)報告された会計資料に付加的な信用を付与すること。このようにリトルトン教授は、会計の理論構造を確立するために会計行為を正当化するための中間目的を規定しさらに中間目的を正当化するために先行目的を帰納的に導出し最後にピラミッド型の頂点である会計の最高目的を規定する。⁶⁴ 会計の最高目的とは、資料によって当該関係者に企業を理解しやすくすることである。換言すれば、会計は資料を誤表示なく分類し、歪曲することなしに要約し、隠蔽することなしに報告しなければならない。すでに述べたようにリトルトン教授は利益を会計学の中心理念としている。その企業利益は期間的収益と費用との対応により決定されるものである。利益決定の基礎となるべき企業資料は上記のものでなくてはならない。それは、利害関係人にとっては企業に対する唯一の知識を提供するものであり、企業を判断する上で基礎となるからである。（未完）

注(14) 図示すれば次のようになる。

