

きどた つとむ  
木戸田 力

学位の種類 博士(経済学)  
学位記番号 経第 57 号  
学位授与年月日 平成7年8月30日  
学位授与の要件 学位規則第4条第2項該当

学位論文題目 会計測定構造論の再構築  
—意味論的考察を中心として—

論文審査委員 (主査)  
教授 杉本典之 教授 豊島義一  
教授 小倉昇

## 論文内容要旨

本稿は、「複式簿記の機構に支えられた現行の企業会計」およびこれらを記述の対象として諸先学により展開された会計測定構造論、などを考察対象として、記号論における意味論的アプローチを分析視角として適用しながら考察をすすめることを課題としている。

すなわち、まずもって、資金計算書に関する問題に光をあてながら、現代会計には解決せねばならない多くの課題が内在していることを明らかにすることを本稿の課題とするとともに、そのような課題が生じた原因をも明らかにすること、をも本稿の課題として考察をすすめている。

この考察のプロセスにおいて、現代会計の課題を解決する糸口となりうる、新たな会計測定構造論を構築する手がかりをえるために、20世紀初頭のアメリカで展開された会計理論を考察し、これらの学説の特色と問題点を明らかにする試みをもすすめている。

### 分析視角と考察対象

このような分析をすすめる際に、本稿では、分析視角として、会計構造に「人間の認識・判断」が介在していることを重視し、会計的記号とその指示対象との関連に焦点を絞りながら考察すると

いう、意味論的アプローチを採用している。さらに、本稿の考察対象としては、「複式簿記の機構に支えられた現行の企業会計」、およびこれらを記述の対象として論理展開をした20世紀初頭のアメリカの会計学説、を位置づけている。

## 我国の「資金会計論」とアメリカの資金計算書制度の特色

現代会計で生じている諸問題の代表的な例として、本稿では、資金計算書に関する諸問題に光をあてている。すなわち、まずもって、我国において資金計算書の制度化をおこなう際には理論的基盤となるであろう、E. Schmalenbachにより基礎を与えられた会計理論の特色と問題点について考察するとともに、このような理論を基礎として展開されている我国の「資金会計論」の有する特色と問題点についても考察している。

このような考察をとおして、我国の「資金会計論」では、企業会計のなかにおける資金計算の適切な位置づけがなされているとはいいがたいこと、さらに「資金会計論」の立論の基礎となるべき、会計測定構造論それ自体のなかにも、いくつかの問題点が存在していることを明らかにしている。

さらに、アメリカの資金計算書の制度化の歩みに光をあて、これらの制度における特色と問題点を、資金計算書の目的、報告内容、および記載方法などの点に焦点をしばりながら、考察をすすめている。

このような考察をとおして、アメリカの資金計算書の制度化においても、多くの問題が存在していることが明らかになるとともに、このような問題が生じた根本的な原因は、会計制度の理論的基盤としての会計測定構造論それ自体のなかにも、大きな問題が存在していることにもとめられることを明らかにしている。

## 現代の会計測定構造論の有する特色および問題点

しからば、現代のアメリカの資金計算書制度が論理的基盤をおいている、会計測定構造論には、どのような特色と問題点がみいだされるであろうか。この点を明らかにするために、現代の代表的な会計構造論のひとつとみなされるSFACのNo.2—そのなかでも、とりわけ「表現の忠実性」概念—を考察対象として、それらの特色と問題点を考察するとともに、山本[1992]を手がかりとしながら、現実の企業会計の測定対象の特色を明らかにする試みをもすすめている。

このような考察をとおして、「表現の忠実性」概念には、次のような問題点が存在していることを明らかにしている。すなわち、SFACにおいては、企業会計が測定し、表示しているのは、現実世界の「経済的資源および債務ならびにそれらを変動させる取引および事象」であると“先験的”に規定したうえで、会計的表現はこれらの対象を直示するという見解が示されている、などの多くの問題点が存在していることを明らかにしている。

このように、SFACは、多くの問題点を含んでいるために、新たな視点からの見直しが必要とされている、といえよう。

## 新たな会計測定構造論を構築する手がかりとしての Paton 理論

これらの考察から明らかになった問題点を解決するためには、どのような会計測定構造論を展開したらよいであろうか。本稿では、この点について、1920年前後に W. A. Paton が展開した理論を手がかりとして考察をすすめている。すなわち、彼の展開した「会計測定構造論」の特色と問題点を考察するとともに、新たな会計測定構造論構築の手がかりをえることを試みている。

このような考察をとおして、Paton は、企業会計の測定構造に、会計測定者としての会計人の認識・判断などの思考が介在していることを重視するとともに、このような会計人が、企業の経営過程内部の「価値の流れ」を跡づけ、株主などの利害関係者に対して、「価値の流れ」に関する情報を提供することを会計職能として理解していることを明らかにしている。したがって、Paton が展開した「会計構造論」は「会計測定構造論」にはほかならないことが理解されるのである。

さらに、Paton は、基本的に、会計測定者などの会計人は測定実務を遂行する際に「2重分類的複式」の様式で「思考内容」を形成していくという認識にたちながら、会計測定のプロセスを、会計人が経済財の流れを「価値の流れ」として思考化・抽象化し、複式の勘定記録などの会計的記録に表示するもの、と理解していることを明らかにしている。

したがって、Paton 理論は、20世紀初頭のアメリカにおいて、企業会計に対して意味論的考察を試みた先駆的業績として高く評価することができる。

## 意味論的考察の先駆者としての C. Sprague と W. M. Cole

20世紀初頭のアメリカで活躍した、C. Sprague も、W. A. Paton と同様に、会計測定の対象として明確に「価値の変動」ないし「価値の流れ」を位置づけながら、企業会計の構造を解明する特色ある試みをすすめている。したがって、Sprague 理論に対しても、Paton 理論と同様に、アメリカの「静態論」ないしは「資本主理論」としての評価を与えることは、適切とはいいがたいのであり Sprague 理論も、意味論的考察の先駆的業績として、その現代的意義が高く評価される。

W. M. Cole も、Paton や Sprague と同様に、会計測定の対象として、「価値の変動」ないし「価値の流れ」を位置づけながら、企業会計の構造を解明する試みをすすめている。

本稿では、このように、20世紀初頭のアメリカの会計学界では、1930年代以降に展開された会計理論とは異なった、特色ある学説的な流れが存在していたこと、そしてそれらの学説に対しては、現代会計の視点から高い評価が与えられることを明らかにしている。

以上のような本稿の考察をふまえ、私は、以下のような今後の展望を持つにいたった。

すなわち、会計測定構造論の論理的基盤ないし公理（論）とは何か、を適切に見極めることにより、はじめて、新たな、より有用な会計測定構造論の構築が可能となる、と思考されるために、1921年以来展開された会計公準論の歩みに、従来とは異なった視点から光をあてる試みをとおして、現実の企業会計の測定構造の基盤、そしてこれらを記述した会計測定構造論の論理的基盤をみきわめていくこと、を今後の課題として考察をすすめていきたい。

## 参考文献

1. 木戸田力「会計的思考と会計測定構造論」東北大学経済学会『研究年報 経済学』第46巻 第1号 [1984]
2. 木戸田力「会計測定構造と会計公準」東北大学経済学会『研究年報 経済学』第46巻 第4号 [1985]
3. 木戸田力・井上健史「会計測定構造における資金計算の位置づけ—W. M. Cole の先駆的業績再評価を中心として—」東北大学経済学会 研究年報『経済学』第55巻 第2号 [1993]
4. 杉本典之『会計理論の探究—会計情報システムへの記号論的接近—』同文館 [1991]
5. 山本真樹夫『会計情報の意味と構造』同文館 [1992]
6. Church, A. H., *Manufacturing Cost and Accounts*, McGraw-Hill Book Co. Inc. [1917]
7. Cole, W. M., *The Fundamentals of Accounting*, Houghton Mifflin Company [1921]
8. Cole, W. M., Statement of Financial Accounting Concepts No.1, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises* [1978]
9. Cole, W. M., Statement of Financial Accounting Concepts No.2, *Qualitative Characteristics of Accounting Information* [1980]
10. Finney, H. A., *Principles of Accounting*, Prentice-Hall, Inc. [1924]
11. Paton, W. A., *Accounting Theory : With Special Reference to the Corporate Enterprises*, Accounting Study Press [1922] , Scholars Book
12. Paton, W. A. and Littleton, A. C., *An Intlooduction to Corporate Accounting Standards*, AAA [1940]
13. Schmalenbach, E., *Die Dynamische Bilanz*, [1939], 『動的貸借対照表論』土岐政蔵訳 森山書店, 1959
14. Sprague, C., *The Phirosophy of Accounts* [1907], Scholars Book

## 論文審査結果の要旨

### I

本論文は、財務会計および財務報告制度上のいくつかの新しい課題（とりわけキャッシュフロー計算書のような「第三の基本的財務表」の制度化問題）が在来の「伝統的」会計理論によっては解決されえない、という問題意識から出発して、その問題が解決しないことの根本的な原因を在来の会計測定構造論の脆弱性に求め、その脆弱性を超克するためには意味論的考察を的確に行い、その成果にもとづいて会計測定構造論を再構築する必要がある、ということを論証しようと企図するものである。

## II

本論文は、二部構成となっている。

その一つは、第1部「会計構造に関する諸見解—会計測定構造論を再構築する際の視座と方法—」であって、第I章から第III章までの三つの章から成り立っている。そこでは、下記のような諸点が論じられている。

- (1) 今日の財務会計および財務報告制度が直面している多様な諸問題のうち、さしあたりキャッシュフロー計算書のような「第三の基本的財務表」の制度化問題に注目した場合であっても、在来の「伝統的」会計理論（1930年代以降に展開された会計理論）は問題解決能力を欠いていること
- (2) キャッシュフロー計算書に関するアメリカの財務会計基準第95号、および、その母体となった財務会計基準審議会（FASB）公表の財務会計上の諸概念に関する意見書第1号ないし第6号、の両者をかえりみると、そこに内包されている会計測定構造論も的確には構築されていない、ということが明らかになること
- (3) 在来の「伝統的」会計理論および財務会計基準審議会が採用している会計測定構造論がいずれも問題解決能力を欠いているのは、的確な意味論的考察の成果にもとづいた理論構築がなされていないためであると考えられること、など

いま一つは、第2部「会計測定構造に関する一試論—20世紀初頭アメリカの意味論的考察の先駆的業績を手がかりとして—」であって、第IV章から第VII章までの四つの章から成り立っている。ここでは、会計測定構造に関する意味論的考察の成果として、下記のような諸点が論じられている。

- (1) 会計測定の対象と、会計帳簿のなかに作成される複式の勘定記録ないし財務諸表のうえに開示される会計情報と、の両者の間には測定者としての会計人の会計的思考が介在するので、意味論的考察は必要不可欠であること
- (2) 意味論的考察が的確に行われれば、勘定記録ないし会計情報は測定対象を直示するものではなく、測定者の会計的思考こそが表現されたものにほかならない、ということが明らかとなる。このことを的確に説明する会計測定構造論が展開されなければならないこと
- (3) 意味論的考察の成果にもとづいて展開されたとみなされる会計測定構造論の先駆は、W. A. Paton、C. Sprague、および W. M. Cole、などの20世紀初頭の所説のなかに見出すことができること
- (4) これらの先人の業績は、会計測定構造の解明という問題よりもむしろ会計情報開示の規整（会計原則ないし会計基準の設定）という問題に関心が向けられるようになった1930年代以降必ずしも的確には継承されてこなかったけれども、今日でも学ぶ点は少なくないこと
- (5) 先人によって展開された会計測定構造論のうち、とりわけ W. A. Paton が展開した会計公準論は、会計測定者としての会計人が採用している諸仮定つまり測定者の会計的思考の諸前提に関する説明であり、会計測定構造の論理的基盤を明らかにしようとした議論にほかならないとみなされるので、その適切な再評価が会計測定構造論再構築のための重要な手がかりとなる、と思われされること、など

### III

本論文では、著者自身が再構築しようとしている会計測定構造論の全貌はまだ明示されていない。ここでは、その再構築の基点と方向とが提示されたにすぎない。しかしながら、本論文において著者が「的確な意味論的考察の欠如」という現代会計学の盲点の一つを明確にし、必ずしも適切には評価されてこなかった古典を現代会計学への対立命題として活かそうとした功績は、大いに評価することができる。

よって、本論文は博士（経済学）の論文の水準に達しており、成績は「合格」と判定される。