

資 料

会 計 制 度 の 概 要

植 野 郁 太

本稿は会計制度の個々の分野について講義を聞き、勉強している学生諸君に、会計制度とはどのようなものか、その全貌を概略説明しようとするものであることをはじめにとくにことわっておきたい。

会計制度 (accounting system, Rechnungswesen) とは、最広義に解するとすべての事業体、政府その他の地方公共団体さらには家庭において実施されている体系的な計算すべてを含むものである。しかし一般にはそれを企業に限定して考えている。そのばあいの会計制度とは、企業が体系的に常時継続的に行っている計算で、しかもその計算内容について社会的に広く認められているものをいう。今日の大規模企業における会計制度は多岐にわたっており、なお今後もいっそう発展する可能性を秘めているが、それらは財務会計、原価計算、管理会計の3つに大別される。以下この順序により、それぞれの発展の経過にもふれつつ、その概要をみていくことにしよう。

I. 複式簿記から財務諸表の作成へ

企業における体系的な計算は複式簿記 (double-entry book-keeping) による記録計算からはじまった。それは勘定という特殊な計算形式を利用し、また貨幣額による表示を特徴としている。勘定 (account) は形式的にみれば、その見出しと一般にはT字形に左右2つに仕切られた部分とから形成されている。見出しは当該勘定に表示されるべき事項を表示するもので、それを勘定科目という。T字形に仕切られたものの左側を借方 (debtor, Soll), 右側を (creditor, Haben) という。勘定にはその一方の側にはプラス、他の側にはそれと相対立するマイナスの金額を記録計算する。ある時点で勘定に記録され

た金額の差額を計算しようとするときには、借方と貸方の金額をそれぞれ合計し、その少い方の側に差額が加えられ、プラスの側に記入した金額とマイナスの側に記入した金額の一致、いかえれば借方と貸方の金額の均衡の形式がとられる。そして貸借均衡させられたときにはじめてその勘定は締切られ、そこでの計算がいちおう終わったことを明らかにするのである。

勘定による記録計算は発展史的にみると、まず企業とその取引先との金銭の貸借関係の記録からはじまり、現金の出納、商品の出入、その他の手持の財貨用役の増減ないし取得と消費の記録に拡大され、さらに企業主の企業に対する持分 (equity) を示す資本関係の勘定をもつようになった。このことから費用と収益にぞくする種々の名目勘定への記録計算も可能となり、そこにはじめて複式簿記によるすべての取引の貸借二重の記録が完成されたわけである。

このような複式簿記による記録計算は13世紀から15世紀にかけてイタリア北部における十字軍の活躍に伴う富の蓄積とそれにひきつづく海外貿易の発展、さらに組合企業 (commenda) の成立が母胎となっており、多くの商人の試行錯誤的な苦心の積みかさねのうちに次第に形成されたものと説明されている。複式簿記の解説がみられる世界最初の文献として有名なパチョリの「ズムマ」(Lucas Pacioli, *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*) が出版されたのは1494年で、このことを記念する意味もふくめて、この年をもって複式簿記完成の年と規定する例も多い。

イタリアで完成された複式簿記の技術がヨーロッパ大陸の商業の勃興、海外貿易の中心の移動とともに大陸の各国に伝播したのは16世紀中頃だとされている。しかし複式簿記の完成がただちに今日みられるような年度決算、財務諸表の作成を意味するのではない。はじめの頃は帳簿の余白がなくなるまでは締切りをしないのが普通であったという。定期的な決算は当然のことながら長期にわたり継続的に営業活動を反復している企業、すなわち継続企業 (going concern) の存在を前提とし、また財務諸表の作成・公示は個人企業ではなく、不特定多数の人から資金を調達している株式会社形態の企業が一般化してくることが前提となる。財務諸表の公示の先駆的なものとしては、

1673年のフランス商法典 (ordonnance de commerce) が商人に2年ごとに「すべての動産・不動産および債権・債務の表」としていわゆる財産目録の作成を要求していたが、それは当時のフランス経済ならびに財政政策の随伴現象として詐欺破産が非常に多く、詐欺破産者の行う財産の隠匿や持出しの不正を防止するための措置として考えられたものだと言われている。

財務諸表の公示と公示財務諸表の監査制度の成立に決定的な役割を果たしたのは19世紀後半におけるイギリスでの会社法の制定であった。イギリスでは1720年に有名な南海泡沫事件 (South Sea Bubble) による多数企業の倒産に伴う経済的混乱にこりて泡沫会社取締条令 (Bubble Act) により一般民間人の株式会社設立を禁止する処置をとった。しかしその後も経済の発展は実をめぐましく、とくに18世紀後半から19世紀前半にかけての産業革命により生産は工場制機械生産の時代に入り、企業規模の拡大のための資金需要の増大は不特定多数の人からの資金の調達のための株式会社形態の採用を必然的なものとしたのである。また経済思想としても自由主義、レッセ・フェール (laissez-faire) が支配的となった。このような情勢におかれて、1825年には先の実業革命の取締条令を廃止し、44年には会社登記法を公布した。それによって一般民間人も株式会社を自由に設立することができるようになった。しかしその際に再び無秩序な会社設立による経済的混乱の発生を防止する意味から、取締役に対して適正な会計帳簿の保管と「完全にして真実な貸借対照表」 (full and true balance sheet) の作成とそれの株主および登記吏への送付を命じ、また年次総会で監査役を選任して貸借対照表の監査を行わせることにした。そして62年には総合的な株式会社法が公布されたが、それには貸借対照表について詳細な規定を設けていた。このような一連のイギリスでの会社に関する法令制定の動きは、ドイツの1862年の会社法をはじめ大陸各国の法令にも大きな影響を与えたといわれている。もともと実社会の要求に応じて生れた法令がさらにその強制力によって実務を指導し、財務諸表の作成・公示の一般化に大きな力となったであろうことは容易に想像される。

II. 財務会計 (financial accounting)

19世紀後半における年度決算、財務諸表の作成・公示の一般化はすでに簿記から会計への飛躍の時の到来を意味している。日常の取引の簿記記録をもとにした定期的な決算および財務諸表の作成は現在の発展した企業の諸計算制度のうちでも中心的なもので、単に会計というときにはこの計算に限定して考えていることも多い。しかし最近では他の諸計算制度との区別を明確にするためにそれをとくに財務会計ということも多く、またこの計算制度に関する研究を財務諸表論 (Bilanzlehre) とよぶことも多い。ところで会計ないし財務会計とは、特定の企業がその活動において少なくとも部分的に財務的性格をもつ取引や事象を発生順に勘定形式によって分類・記録しながらなお一定期末ごとに (原則として年1回、あるいは半年ごとに) 当該期間の利益を計算しあわせてその時点における財政状態を測定して、それらを損益計算書・貸借対照表その他一連の財務諸表 (financial statement) に集約的に表示し、一般に報告するとともにその内容について解釈することであると定義される。一般常識的には簿記と会計を同一視していることも多いが、概念的には両者は明確に区別されよう。歴史的にみれば、会計は簿記から発展したもののだが、現在では簿記は会計計算に利用される特有な計算技術として位地づけることができる。財務会計の最終目的は定期的な財務諸表の作成、さらにはその解釈にあり、この目的に向かってそれぞれの勘定に記録すべき事象すなわち取引の発生とその金額をどのように確認するか判断はすべて会計にぞくするものであり、そのように確認された取引の各勘定科目への記録とその集計の手続ないし技術を簿記というわけである。また決算にあたっての各勘定や各帳簿の締切りと財務諸表の作成とは相互に密接な関連をもちながらも別個の事柄である。

財務諸表は各年度ごとに企業の営業活動の結果としての財政状態とその経営成績を一覧的に表示するもので、企業の利害関係者がその企業の実情を判断するにあたってもっとも包括的でしかも信頼しうる唯一の資料である。したがって、せっきく公示される財務諸表に誤謬や嘘偽があって、それをみる

ものの判断を誤らせるようでは、無意味なだけでなく、大きな害毒をながすことにもなる。そこで適正な財務諸表を関係当事者の良識にまつだけでは不十分で、一方にそれに法的規制を加えながらも、なお他方では会計の専門家に第三者的立場から適切な方法と適切な判断によってその財務諸表が適正であることを証明させる方法が考えだされた。それが会計監査 (auditing) といわれるものである。

財務諸表の適正は、はじめの頃はそのもとなる取引の適正な簿記記録に依存するところが多いと考えられていた。そこに「正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成する」ことの意義が強調された。また財務諸表のうちとくに貸借対照表についてそこに記載されている資産・負債がすべて実在するか、逆に実在するもので記載洩れとなっているものはないかどうかの検討も重視された。そして外的規制は財務諸表における各用語の正確さと記載様式の統一化による一覽性の確保に重点がおかれていた。しかし1930年代初頭の世界的大恐慌、未曾有の大不況に直面して、とくにアメリカを中心に財務諸表に対する考え方に大きな転換がもたらされた。株価の暴落により直接大きな被害をこうむったのは一般投資家で、かれらの保護の考え方が強く打出され、一方に企業の社会性ないし公共性が強調されるとともに、財務諸表では貸借対照表よりはむしろ収益力の判定資料としての損益計算書等が優先的に考えられるようになった。また「一般に是認された会計原則」(generally accepted accounting principles) の旗印のもとに、それまでの多くの会計処理方法について選択の範囲を限定して、よりすぐれた会計実践を確立するように仕向けられた。それと平行して証券取引所にその株式等を上場している会社は証券取引委員会 (Security Exchange Commission) に登録し、決算ごとに同委員会に提出する財務諸表は所定の様式により、さらに会計士の監査証明書を添付することが強制された。この監査証明書にも財務諸表が適正であるかどうかは一般に是認された会計原則にのっとり、一定の処理方法を継続的に適用しているかどうかによって判断したという意味の文章を用いており、そこに監査の意味の変化が認められる。

以上のような経過から財務会計、財務諸表の作成にあたって会計原則とは

何か、それは具体的に一覧的に表示できるか等のことが問題にされた。会計原則にいう「一般に承認された」ということの内容も、多くの実務例、また専門書や専門家の意見から帰納的に引出すということからさらに一歩進めて、ここ10年ほど前からはとくに一定の基本的概念から演繹的にその公正妥当性を論証し、現実の会計計算にふくまれる矛盾を少しでも克服し、よりいっそう適正なものにしようとの不断の努力が重ねられている。このような点を強調して、今日の財務会計は会計原則の時代にあると説明することもある。

これまで財務諸表の作成の側からの説明をしてきたが、ここで簡単に財務諸表の利用の側からの説明をしておこう。利用の側面における実践でも先鞭をつけ指導的立場にあるのはアメリカである。アメリカにおいて1920年代までは財務諸表の利用について中心的役割を果たしていたのは銀行であった。かれらは取引先の信用調査の目的から財務諸表の各数値の比較、とりわけ比率分析の方法を考案した。それらから財務諸表分析 (financial statement analysis) が生れたが、ついでそれらを企業の経営目的にも利用すべきことが強調され、財務諸表だけでなく、次項に述べる原価計算の数値その他の資料も一緒に利用されるようになった。それは企業外のものを行う外部的分析に対し、企業内のものによる内部的分析であり、経営分析 (Betriebsanalyse) といわれるものに発展した。また最近では2期の連続した貸借対照表に当該期間の損益計算書等の数値も利用して、当該期間の期首から期末における運転資金 (working capital — それは一般に流動資産マイナス流動負債の大きさとして規定される) の変動原因とその具体的結果を計算表示する運転資金計算書 (schedule of working capital and statement of application of funds) や、現金資金について同様な計算を行い、一覧的に表示する現金資金計算書 (cash flow statement) の作成も次第に広く行われるようになった。これら計算書作成の技法を将来の一定期間の見積計算に応用して、企業の資金計画立案に大いに役立てることも次第に一般化してきた。

さて最後にわが国の財務会計の実情について簡単にふれておこう。今次大戦前の財務会計の発展はまことに遅々たるものであった。しかし戦後は事情が一変した。敗戦によってわが国の財務会計はアメリカ会計の傘下におさめ

られたといつてよい。その基調となったのは、昭和24年に経済安定本部企業会計制度対策調査会から中間報告として発表された企業会計原則・財務諸表準則である。それはアメリカ公認会計士協会(AICPA)から出版されたサンダース・ハットフィールド・ムーアの「会計原則一覧」(Sanders, Hatfield & Moore, A Statement of Accounting Principles, 1938)を手本としたものであった。またアメリカの例にならって昭和23年には証券取引法により、株式等の有価証券を取引所に上場している一般の会社が大蔵大臣および所定の証券取引所に提出する有価証券届出書および有価証券報告書にふくまれる財務諸表には公認会計士による監査証明を受けるように規定されており、それに伴ってこれらの財務諸表に適用される「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(略して財務諸表規則という)が大蔵省令として公布された。また時を同じくして昭和のはじめからあった計理士法は廃止されてそのかわりに公認会計士法が公布され、昭和26年には税理士法も公布されている。これらはいずれも国家試験制を採用し職業会計人の質の向上を意図したものである。さらに税法の分野でもシャープ使節団の勧告によって画期的な改正が行われた。制度的にもっとも注目されるのは、申告納税制の採用で、とくに法定の帳簿を備え、正規の簿記の原則にしたがい整然かつ明瞭に記帳し、その記録にもとづいて決算を行っているものには青色の申告書による申告を認め、それには税法上各種の特典を与えることにした。それに伴って所得税や法人税等の関係法令・通達等が次第に詳細なものとなってきたが、それらはすべて公表されるようになり、現実の会計処理に大きな影響を及ぼしている。それらを専門的に検討する分野として税務会計が登場した。さらに注目すべきは、昭和37年の商法改正で「会社ノ計算」の規定が大幅に修正、体系化されるとともに、翌38年には「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」(略して商法計算書類規則などという)が公布されたことである。会社の決算や財務諸表の作成に関して基本法たる商法の規定が整備されたことの意義はまことに大きい。これを契機として企業会計原則、財務諸表規則も改正され、また税法関係の法令も抜本的に改正されてきている。

以上略述したところからも明らかなように、財務諸表の作成は法に規制さ

れる面が多く、その計算には合法性、さらに客観性の要求が非常に強い。それは財務諸表が企業と利害関係者とを結ぶもっとも重要な報告書であり、しかも企業の社会性・公共性が強調されればされるだけ、財務諸表のもつ社会性・公共性も強くなっていくからである。

Ⅲ. 原価計算ないし原価会計 (cost accounting)

生産の機械化がすすみ製造活動が企業活動について占める比重が大きくなるにしたがって、一方では製造過程における材料から仕掛品、半製品、製品への流れの勘定による記録がくふうされ、他方では製造過程で消費される材料費や労務費、その他の経費をどのように製品等に割当てていくかが問題となってきた。この両者は相互に密接な関係にある。製品等の原価の計算記録は企業全体としての勘定記録の体系のなかに組入れられ、生産諸要素の調達価額すなわち取得原価と有機的に結合されることによってはじめて体系的に制度的に実施されるものとなる。この点を原価計算基準は次のように説明している。「……原価計算制度は、財務会計機構のらち外において随時断片的に行なわれる原価の統計的、技術的計算ないし調査ではなくて、財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行なわれる計算体系である。原価計算制度は、この意味で原価会計にほかならない。」

原価計算はその初期においては、年度決算、財務諸表の作成にあたっての仕掛品や製品等の正当な評価のための資料の提供を主要な目的としており、実際に製造過程で消費された原価すなわち実際原価の計算であった。それが今日でも原価計算制度の主要な分野であることにはかわりはない。しかしその後さらに製造過程の合理化、原価引下げのための原価資料の提供ということが強く意識されるようになり、そのことのために達成可能な目標としての標準原価の計算、この標準と実際原価との差異分析により、より合理化される部所の摘出が考えられるようになった。標準原価計算の有効な実施のためには作業現場における材料消費量の標準化、作業手順の標準化さらに将来の一定期間における生産量のできるだけ正確な見積りが必要で、これらは大量生産方式による生産を実施している企業のほうが個別的な受注生産に従事

している企業より実施されやすい。

また生産要素の消費額、すなわち原価の発生額について、生産量の増減とだいたい比例的に変動する変動費 (variable cost) と生産量の増減にかかわらずほぼ一定の大きさを維持する固定費 (fixed cost) の別も次第に多くの関心を集めるようになった。とくに固定費は生産の機械化、生産設備の大規模化とともに飛躍的に増大する傾向があること、したがって製品単位当りの製造原価の引下げは、製造過程の合理化とともに、いなそれ以上に生産量の増大、いかえれば生産設備の利用度すなわち操業度の上昇に依存することが明らかにされた。こうした問題の研究はドイツでは1930年代にすでに経営費用論 (Betriebskostentheorie) として結実していた。またアメリカではそれが原価・生産販売量・利益の関係 (cost-volume-profit relations 略称 C.V.P. relations) として研究され、それにもとづいて損益分岐点図表 (break-even chart)、限界利益図表 (profit-volume chart) の作成利用が問題となった。それらは企業の全般的な経営計画としてとくに一般化している利益管理 (profit management) のためのもっとも重要な手段となっている。それらに順応して変動費だけを製品原価 (product cost) とし固定費はすべて期間費用 (period cost) として当該期間の収益に全額負担せしめるべきだとする直接原価計算 (direct costing) の主張も次第に強くなっている。

このように原価計算および原価資料の利用は多様であるが、原価計算基準にはそれらを要約して次の5つの目的をあげている。

- (1) 過去の一定期間における損益ならびに期末における財政状態を財務諸表に表示するために必要な真実の原価を集計すること。
- (2) 価格計算に必要な原価資料を提供すること。
- (3) 経営管理者の各階層に対して原価管理に必要な原価資料を提供すること。
- (4) 予算の編成ならびに予算統制のために必要な原価資料を提供すること。
- (5) 経営の基本計画を設定するにあたり、これに必要な原価情報を提供すること。

さて原価計算はもともと経営内で自主的に独自の判断によって実施される計算制度で、それに外部からの規制を加えるべき性質のものではない。しか

しわが国では企業会計原則の一環として、またその実施や利用について指導する意味から、昭和37年に大蔵省企業会計審議会から原価計算基準が出されている。

IV. 管理会計 (management accounting)

アメリカでは19世紀末からテーラーを中心に作業現場における能率増進のための画期的な管理方式の研究がすすめられた。その成果が科学的管理法 (scientific management) である。その基本的理念をどう解釈するかは別として、とにかくこの方式は、作業の着手前に十分な科学的資料による達成可能な目標数値としての標準 (standards) の設定、標準実現のための環境の整備と労働者の技術訓練を経て、合理的な監督の下での作業の実施、実施結果の適正な記録、それと標準との比較によりでてきた差異の原因追求すなわち差異分析、次の標準設定のときにおけるこのような分析結果の活用を強調するものである。この方式はその後作業現場だけでなく、次第にその適用の範囲が拡大された。その結果として登場してきた会計制度を総称して管理会計という。その典型的なものが製造部門を中心とした標準原価計算と企業経営全般に及ぶものとしての予算統制である。それらは年代的にみれば1920年から30年代にかけて登場した。標準原価計算についてはすでに前項でふれたので、ここでは予算統制につき簡単に説明しよう。

予算統制 (budgetary control) における予算とは、原価計算基準によれば「予算期間における企業の各業務分野の具体的な計画を貨幣的に表示し、これを総合編成したものをいい、予算期間における企業の利益目標を指示し、各業務分野の諸活動を調整し、企業全般にわたる総合的管理の要具となるものである。」そこでは企業活動の包括的な企画と調整、さらに活動の統制の3つの側面が強調されている。そして予算の編成はとくに前二者すなわち企画と調整にかかわるもので、それには次の2つが大きな柱となっている。

- (1) 目標利益を想定してそれを実現するための予想販売価額と予想販売量すなわち売上収益とそれに対応する売上原価その他の各種費用の見積り。
- (2) 売上代金の回収等による現金収入と企業活動に必要な各種の財貨用役の

調達に伴う現金支出の見積り、さらに両者の均衡を維持するための外部資金の借入とその返済等のいわゆる資金面の計画。

そして(1)からは予算期間における見積損益計算書が作成される。また期首の貸借対照表に当該予算期間中の諸計画の実行の結果としての各資産・負債・資本の増減の見積額を算入すれば、期末の見積貸借対照表が作成される。このようにして作成される予算は計画予算 (program budget) といわれるもので、そこには前項までにふれた利益計画や資金計画の考え方や標準原価計算による資料が縦横に活用されることになる。ところで計画予算に示された予算数値はさらに責任予算 (responsibility budget) に編成替えされなくてはならない。それは全体的予算から各部門ごと、あるいは各階層ごとの責任単位別の部門予算への細分化を意味し、そこにはじめて企業の各業務分野全体の調整のとれた計画的な業務執行の管理のみちがひらかれることになる。このことを円滑にするためには、管理組織すなわち企業の諸業務の合理的な分割とそれらの間の明瞭な責任権限、命令系統が設定されていることが重要な条件となる。

このように従来管理会計は一定の生産設備、規模を前提として過去の実績に大きく依存しながら、きたるべき一定期間の企業活動に対して具体的目標を設定し、その実現に向けてすべての活動をより合理的により効果的に遂行するよう仕向けていくための資料の提供としてとらえられるのが通例であった。しかし最近技術革新の名で示されるように技術の進歩はすさまじく、それに伴って経済の変動もめまぐるしい。このことに即応して企業の存立・成長にとってとりわけ新製品の開発、大規模な設備投資等が重大な要因となってきた。それらの問題に対する意思決定 (decision-making) のために有効な資料を提供するためにオペレーション・リサーチをはじめ種々の数学的、統計的技法が活用されることが多く、その傾向は電子計算機等の急激な開発によってますます顕著になりつつある。それらの計算技法をこれまでの会計計算と比較してみると、過去の実績との関連がうすく将来の予測、仮定にもとづく計算として文字どおり未来指向的であること、貨幣額による計算にこだわらず物量計算の比重が大きくなることがとくに目立った特徴といえる。

そしてこれら領域について「計画会計」の名を与え、管理会計と区別しようとする例もあるが、もともとそれらが会計制度にふくめられうるものかどうか現在の重要な研究テーマとして登場してきた。この点についてはさらに次項でふれることにする。

さて管理会計の分野についても通産省産業合理化審議会(現在の産業構造審議会管理部会)は一連の文書を発表し、実務の指導に大きな役割を果たしてきた。すなわち昭和26年の「企業における内部統制について」同28年の「内部統制の実施に関する手続要領」によって、企業の各種の計算制度を全体的に処理する部門としてコントローラー部の設置を強調し、昭和31年の「経営方針遂行のための利益計画」同35年の「事業部制による利益管理」においては目標利益を中心とした予算統制への考え方を説明し、さらに昭和42年には「コスト・マネジメント——原価引下げの新理念とその方法——」によって資本自由化に対処し、きびしい経済環境のもとでのより広い視野からの原価管理のありかたを説明している。

V. 会計制度の体系

いままでみてきたように、今日、企業が利用する計算制度は企業規模の拡大、管理技術の発展によって多岐にわたっており、それをいかに体系づけるかは興味ある問題だが、その典型的なものは1929年ドイツのニクリッシュによって提示されており、それは現在でも十分に通用する。彼の示した体系は次ページの表のようになっている。

この体系では会計制度としての諸計算の分類基準として、計算目的と計算対象の2つが考えられている。計算目的によってそれは、(1)将来の企業活動のための目標ないし標準の設定に関するもの、すなわち計画計算ないし未来計算にぞくするもの、(2)企業活動の結果を示すもの、すなわち実際計算ないし過去計算にぞくするもの、(3)企業活動に利用される各種数量(それには貨幣額だけでなく物量的関係を示す数値もふくまれる)の比較計算、の3つに細分される。他方、計算対象は、(1)企業の営業目的たる製品ないし商品の一定単位当りの価値変動、とりわけその消費額に関するもの、(2)一定期間における企

計 算 制 度				
		計 算 の 一 般 的 目 的		
		標準額の決定	実際所要額の決定	数値の比較考量
計算の一般的対象	給付単位 (期間といちおう関係なし)	標準原価計算	事後原価計算	(経営)統計。給付単位、期間および部分期間の未来数値と現在数値との比較を除外して、多数の他の比較目的に役立つもの
		短い期間 (部分期間)	短期 予算統制	
	給付期間の区別 正常な 営業期間	長期 予算統制	長期 会計	

業活動の結果としての価値変動, いいかえれば費用収益の発生と財政状態の変動に関するもの, とに2分され, 後者はさらに大体において1月を基準にした短期のものと1年とぎとしてはそれ以上の長期のものとに細分されている。そしてこれらの計算目的と計算対象の組合せによって各計算制度の特徴も示され, それらの体系化が行われている。財務会計とりわけ年度決算と財務諸表の作成はここでは長期会計として表示されており, 管理会計は未来計算として規定されている。そして「数値の比較考量」として示されているもののうちのどれだけのものが会計制度として考えられるかの決定は非常に難しい。この比較考量の範疇を除外したものがまさに会計制度の中核となることに疑問の余地はない。

ところで1966年アメリカ会計学会 (AAA) が「基礎的会計理論に関する報告書」(AAA, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966) を発表して以来, わが国でも会計制度を情報システム (information system) として非常に広義にしかも個々の計算制度の特質をこえてそれらを統一的に理解しようとする見解が一部の人の間で強調されている。少し説明しておこう。この報告書では会計は「経済的情報を, その情報の利用者が情報にもとづいて判断をくだし, 意思を決定しうるように明確にし, 測定し, 伝達する一連のプロセスである」と定義し, さらにこのような会計情報に不可欠な特性として目的適合性 (relevance), 検証可能性 (verification), 不偏性 (freedom from bias),

計量可能性 (quantifiability) の4つをかかげ、それらは「第1にすべての会計方法についてそれがつくりだした情報という観点からその妥当性ないし適当性を評価する基礎ないし出発点であり、第2に特定利用目的に関する情報としての要件をみたしている度合を決定するためのメカニズムを規定する」という意味で会計基準 (accounting standard) ということができるとしている。このような基準は、IVの管理会計のところでも一口ふれたような最近の諸計算の発展を「技術革新と人間行動についての知識の進歩によって会計の範囲とその方法は変化しつつあり、将来も変化しつづけるだろう」という観点から把握し、そのような潜在的会計情報 (potential accounting information) を組織体の他の一般的情報システムと区別すべき一線を明確にしようとの目的で行われたものと解釈される。そしてまたそこで具体的に重要な意義をもつ計数化可能性については、測定尺度は貨幣単位が、計算対象の経済的属性がとりわけ重要であることのために、とくに重視されるにしてもそれに限定される必然性はなく、各種の物量的単位の利用やいろいろの測定方法の利用が可能で、測定値も単一のものにとられる理由はなく、ある取引あるいは事象を2つ以上の数値や区間推定値 (interval estimate) で示すこともありうることを説明している。このように非常に広汎な規定に対してはそれを一般的に計算制度とはいっても、会計制度の名に値するものかどうかは大いに疑問である。永い歴史をもつ複式簿記のメカニズムによる企業活動の計算の基本的特質は、各取引ないし会計事象を企業の資産・負債・資本さらに費用・収益を構成する各要素とそれら個々の要素のプラス要因とマイナス要因とに分析、集計し、それらをつうじて企業の支配下にある経済的財貨や用役の変動の因果関係を計算機構的に明確に記録計算することであり、ひいてはすべてに優先して貨幣単位による計算が堅持されることになる。このような特殊な計算技法から遊離したものがはたして会計といえるかどうかを十分に反省してみなくてはならない。会計情報というときの会計は在来の伝統的な会計とは別個の範疇にぞくする概念だと規定することも不都合ではない。

諸君はいたずらに新しいものとびつことなく、伝統的な複式簿記の基本からみっちりと積上げて、個々の制度的な会計計算の特質を十分に理解するように心掛けなくてはならない。