

食品経済学への接近

簿記、会計学の立場から

山根 勝次

はしがき

食品経済学の学問体系化は未確立であるが、しかし食品経済学の対象は「食品」そのもので、その生産、加工、流通、消費、価格について取扱い、そこから派生する課題にメスを入れることであるが、ここでは私が食品経済学科で担当している簿記会計学を食品経済学の中でどう位置づけ、学的体系化に接近すべきかについて苦悩している。その一端を述べて参考に供したい。

簿記会計学の対象は個別企業そのものであるが、個別企業の実態把握は計数（貨幣価値的表示）によってなされる。その計数を取扱うのが簿記会計学である。

個別企業の計数結果が、それぞれの産業に波及し、景気の動向の良否が論議されることになり経済学との接点は密接不可分の関係を持っているのである。

もともと簿記会計学は、企業が秩序整然と事業を行うための手段として活用されるものである。企業活動は、簿記会計学の手段を活用することによってその全貌を把握することができるのと共に、企業の財政状況および営業成績を報告するための基礎資料が得られるのである。そのためには一定の方式に従って、取引を分解し、分類しかつ記録することが必要となる。すなわち、財産に影響を及ぼす企業活動を諸要素に分解し、これを一定の区分に分類し、その結果を記録、計算、表示するものである。これらを一定の方式（正規の簿記の原則）に従って実施することが簿記会計学の本質的な特徴であると解することができる。

このように簿記会計学を理解することが一般的な通説であるが、ここでは対象を限定し簿記会計学をめぐる概説的な若干の課題を述べよう。

簿記の対象

簿記の対象は個別企業の経済活動そのものである。個別企業の事業の経済活動を簿記特有の方法で記録、計算、整理することが簿記である。それ故簿記の対象は事業の経済活動であって、経済活動の行なわれるところ、そこには必ず簿記が行なわれる。

個別企業の営む事業活動は、これを経済的にみると、事業資本の循環過程として、つぎの如く把握することができる。

$$G - W \left\{ \begin{array}{l} Pm \\ A \end{array} \right. \dots\dots\dots P \dots\dots\dots W' - G' \quad G < G'$$

(仕入過程) \dots\dots\dots (生産過程) \dots\dots (販売過程)

G = 貨幣

W = 商品

$$G' = G + g$$

Pm = 生産手段

A = 労働力

W' = 生産された商品

G' = 販売して得た貨幣

g = 利潤

この循環過程は現実には事業の経済活動を媒介として行なわれる。たとえば、製造業において生産する場合を考えてみると、まず生産に必要な諸財貨 W すなわち、生産手段 Pm （原材料など）と労働力 A の購入に貨幣 G が充当せられて、その形態を変える。これら購入された生産手段 Pm と労働力 A とは、生産過程 P において結合され、商品（製品） W' となる。この商品（製品） W' は、販売されて再び貨幣という元の姿に復帰する。この際、生産を始めた最初の貨幣 G と循環過程を終わったときの貨幣 G' とは、その貨幣量は等しくなく、原則として $G < G'$ である。 G' が G に超過する部分は、循環過程中に増殖した価値すなわち利潤である。

この過程をもう少し分析してみると、つぎのように明確に3つの部分に分けることができる。すなわち、第1に $G - W \left\{ \begin{array}{l} Pm \\ A \end{array} \right.$ の過程で、これは企業が外部市場から、生産に必要な諸設備や原材料ならびに労働力を獲得して、生産活動の準備をなすものである。これを仕入（購買）過程と呼び、この過程で貨幣は諸生産手段や労働力に転化してゆく。第2の過程は $Pm \dots\dots P \dots\dots W'$ であって、これは第1の過程を通じて調達された、各種の生産手段と労働を結合して、製品（商品）という新たな価値を創造するものであり、これを生産（製造）過程と呼び、この過程において諸生産手段と労働力とが製品（商品）に転化してゆく。第3の過程は $W' - G'$ であり、この過程において製品（商品）は市場に提供され、再び貨幣に復帰する。これを販売過程と称し、この過程において製品（商品）から貨幣への再転化が行なわれて、最初に投下した貨幣への再転化が行なわれて、最初に投下した貨幣が回収維持されるばかりでなく、ここに事業経営の最高目標である利潤が実現することとなる。

これら3つの過程のうち、第1と第3の過程は、市場を通じて行なわれるものであるから、これを外部活動または商的活動と称し、それらは外部取引として把握されることになる。これに対し、第2の過程は市場とは全く関係なく経営内部で行なわれるものであるから、内部活動または生産（製造）活動と呼ばれる。これらは内部取引として把握される。

外部活動は市場の経済的諸関係によって左右されるけれども内部活動は市場に拘束されず、内部経営的価値移動の過程である。

簿記の主たる任務は、このように資本の循環過程を追求して、これを計数的に把握し、その成果を明らかにすることである。^(注1)

会計の公準

簿記が立脚している前提条件が、会計の公準といわれるものである。簿記における記録、計算の根底、あるいは記録、計算の基本的態度をあらわしたものが会計の公準である。

簿記の基本的役割は、企業における日々の経営活動を記録し、計算し、整理して、企業の経営成績と財政状態を明らかにし、それを企業をとりまく利害関係者に対して報告すると共に、経営管理の資料として役立てることである。このような役割を果たすためには、簿記の記録およびそれにもとづく計算の結果が個々の人によって異なるものであってはならない。同じ取引に関する記録、計算は、異なる人間によって処理された場合でも、すなわち誰れが処理しても、すべて同じ結果にならなければならないものである。そのためには、記録、計算上の種々となる約束、原則が必要であるが、それらの約束、原則を形成する基礎を明確にしなければならない。

簿記の記録、計算をどんな範囲で行なうか、どのような尺度を用いるか、時間的に計算を如何に区切るか、などについて、社会的に共通に認められたものでなければならぬ。それらの事柄をあらわしたのが、会計の公準といわれるものである。

会計の公準は、複式簿記の発生と沿革が示す通り、必要によってなされた多数の経験と工夫が社会的に積み重ねられ自然にでき上がったものである。すなわち、会計慣習として成立したものであり、長い間にでき上がった企業会計の社会的約束である。しかも、法律上の制度として認められており、社会的に認められた企業の記録、計算の基本前提であるといえることができる。

会計の公準はつぎに示すように3つのものからなりたっている。

(1) 企業実体の公準

簿記は個別企業を対象に記録、計算、報告を要請するものである。すなわち、簿記の記録、計算の範囲をひとつの企業の単位で行なうよう取りきめたものが、企業実体の公準である。

企業は資本主、債権者その他の関係者とは完全に別個の独立の主体であり、企業の会計は、資本も、債権者その他の関係者から独立した、企業そのものの立場に立脚して行

なうことを示しているものである。とくに、資本主の家計の計算と、企業の計算とは区別しなければならない。小規模零細企業ではとかく「店」と「奥」との計算を混同しがちである。店の計算と奥の計算とは、完全に区分して計算し所有と経営とを分離し、企業実体を明確にすることが必要である。

なお、企業実体の概念のなかには、企業が無限に発展しながら継続するであろうことが含まれている。すなわち、すべての企業が無限に持続し発展することを期待し、企業の計算も無限に続くことを前提とするものである。

(2) 期間計算の公準

企業は、無限に持続、発展することを期待して運営が行なわれているものであり、したがって企業の計算も無限に続くものであると考えねばならない。このような条件のもとでは、定期的に計算を区切り、無限に継続する営業の途中の各時点において、それぞれに経営活動の成績と財政状況を定期的に把握する必要がある。そのために、会計期間の制度が発生してきたのである。これが期間計算の公準といわれるものであり、これは記録、計算についての時間的前提である。

現代の企業における会計期間の長さは、原則として1年である。

このように期間計算の公準によって記録、計算が行なわれる場合において企業活動は、無限に継続することを前提にしているが、これを作為的に区切って計算するものであるから、技術的に記録、計算に本質的影響を与えるいくつかの条件が発生し、とくに決算における特別な諸手続が必要となってくる。例えば、一営業期間の損益計算をするためには、決算時点における商品（製品）の未販売分（棚卸高）を評価計算しなければならないし、また長期間、使用される建物、機械器具、備品などの一期間分の使用（減価償却費）を推定算しなければならない、などである。

期間計算を行なうことは、現代の企業会計の特徴であり、社会的な要請でもある。

(3) 金額計算の公準

簿記の記録、計算は、すべて貨幣額を用いてなされるという前提である。貨幣以外のもの、たとえば労働力でも、電力も、建物も、有価証券もすべて貨幣額で計算され、貨幣以外の数値は使わず、すべて同じ計算尺度である金額で計算するものである。その理由は、経営活動の諸要素である財貨、労働力、諸種のサービスなどを同質的な貨幣額で評価しなければ、企業全体の総合された計算は不可能であり、簿記の目的が達せられないからである。そして諸種の経済的財貨の有機的集合である資本の把握も、すべての財貨を同じく貨幣額で計算することによってはじめて可能となるのである。

金額計算の前提は、簿記の計算方法の根本を定めると共に、簿記が現代貨幣経済社会

における有用性を与えていることになるのである。^(注2,3)

簿記、会計の職能

簿記、会計は企業の経営活動を、簿記、会計特有の方法で計数的に把握整理し、報告し、かつ解釈することである。その職能としては記録職能、計数職能、報告職能の3つをもっている。

(1) 記録職能

経営活動はすべて貨幣価値的に表示される。貨幣額で表示される経営活動も小規模経営の場合や、個人経営の場合であれば、とくに記録計算をせず経営主の記憶によって経営はできようが、大規模経営になったり、経営活動の過程に第三者に対する債権、債務が発生してくると、そのてんまつを記録整理してゆかなければならない。経営活動が複雑になってくると、どうしても記録計算が必要となり、記録を行なわねばならない。

記録は第1に単なる記憶のみでは不正確になったり、忘れたりしてしまうので、記録することによって、正確に、永久に把握することができ、事後に役立つ。第2に記録によって関係者に伝達することができる。第3に報告義務を果たすことができる。

以上のように記録をすることによって経営活動の過程を貨幣価値的に正確に把握でき、表示することが可能となるのである。

(2) 計算職能

記録された簿記、会計上の事実について、計算することによって、ある種の意味をもつ数値を算定し、その原因と結果を明確にする必要がある。計算の目的は経済性計算（損益成果計算）を行なうことである。すなわち、記録されたままでは会計事実は把握できない。それを計算することによって企業の実態が把握されることになる。企業の実態は損益成果の原因と結果を計数的に表示されることによって理解される。

(3) 報告職能

記録、計算された結果は、これを整理して企業の利害関係者に報告しなければならない。簿記、会計の最終目的は利害関係者に対して会計情報を報告することにある。報告職能を果たすために記録、計算職能がその基礎にあることはいうまでもない。^(注4)

簿記、会計の目的

簿記、会計は、企業そのものが行なう計算制度である。企業の目的は利益追求であり、分配可能利益の算定（期間損益計算）を行なうこととともに、企業が企業をとりまく利害関係者に対して、企業の実態を計数的に正しく表示し、正しい判断をさせるために報

告することである。したがって簿記、会計の目的は分配可能利益の算定と、経営の状況報告の2つである。

(1) 分配可能利益の算定（期間損益計算）

企業の経営活動は営利追求である。経営活動は、本来営利活動であるかぎり、収益と費用とが相償えれば満足されるものではなく、最大限の利益を獲得し、それを基盤にして規模を拡大し生産を高め、経済性を発揮させなければならない。

企業は利益追求を目的として経営活動を展開しているかぎり、企業が獲得する利益を明確に算定する必要がある。この利益の算定は一定期間を区切って行なう会計方法がとられなければならない。これが期間損益計算といわれるものであり、現代会計の前提条件である。すなわち、簿記、会計の目的のひとつは、期間内に発生した分配可能利益を明確に算定することである。

(2) 経営の状況報告

企業の規模が小さく、取引量が少なく、また資金の調達関係が単純である場合は、企業の経営状況がどのようなようになっていようとも、企業外の人々にはなんら関係のない問題である。しかし、企業の規模が大きくなり、取引量が大きく、また資金の調達方法も複雑になってくると、自然そこには所有と経営の分離が行なわれる。企業をとりまく利害関係者も多くなり、それとともに企業と利害関係者との距離はますます開いていく傾向がみられる。そこで、株主および将来の株主、債権者および将来の債権者、従業員、地域社会の人々および消費者、国家および地方公共団体などの利害関係者は、企業の経営者に企業の経営状況に関する報告を要求するようになってくる。また経営者も自らの責任を解除されるうえからも、企業の経営状況を報告する必要がでてくるのである。この経営状況の報告も定期的に行なう必要がある。企業の財政状況の報告は貸借対照表によって、経営成果の報告は損益計算書によって行なわれる。すなわち、簿記、会計の目的の2つめには一定期間に発生した損益計算と、一定時点の財政状況を報告することがである。^(注5)

簿記と会計学

(1) 簿記と会計学

会計学は、ほんらい簿記から進化し、その理論的な研究の深化に応じて、簿記から分離して会計の理論的な側面を取扱う学問として成立するに至った。すなわち、企業の計算制度として確立された複式簿記の技術は、やがて世界各国に普及していったのであるが、経済の発展にともない、やがて単純な簿記技術的方法のみでは解釈しえない多くの

問題が生じ、ここに理論的な知識が必要とされて会計学が発生したのである。

現在、簿記と会計学との関係については、ほぼ定説ができている。すなわち、会計学は会計の見方ないし考え方を取り扱い、会計の目的ないし本質を規定するものである。これに対して、簿記は会計の技術的手段として、すなわち会計制度の中心をなす会計方法であるとされている。それゆえに、会計学は、会計の見方、考え方を取り扱う首尾一貫した理論体系であるのにたいし、簿記は会計理論の支配をうけて、会計の技術的手段として機能するのである。

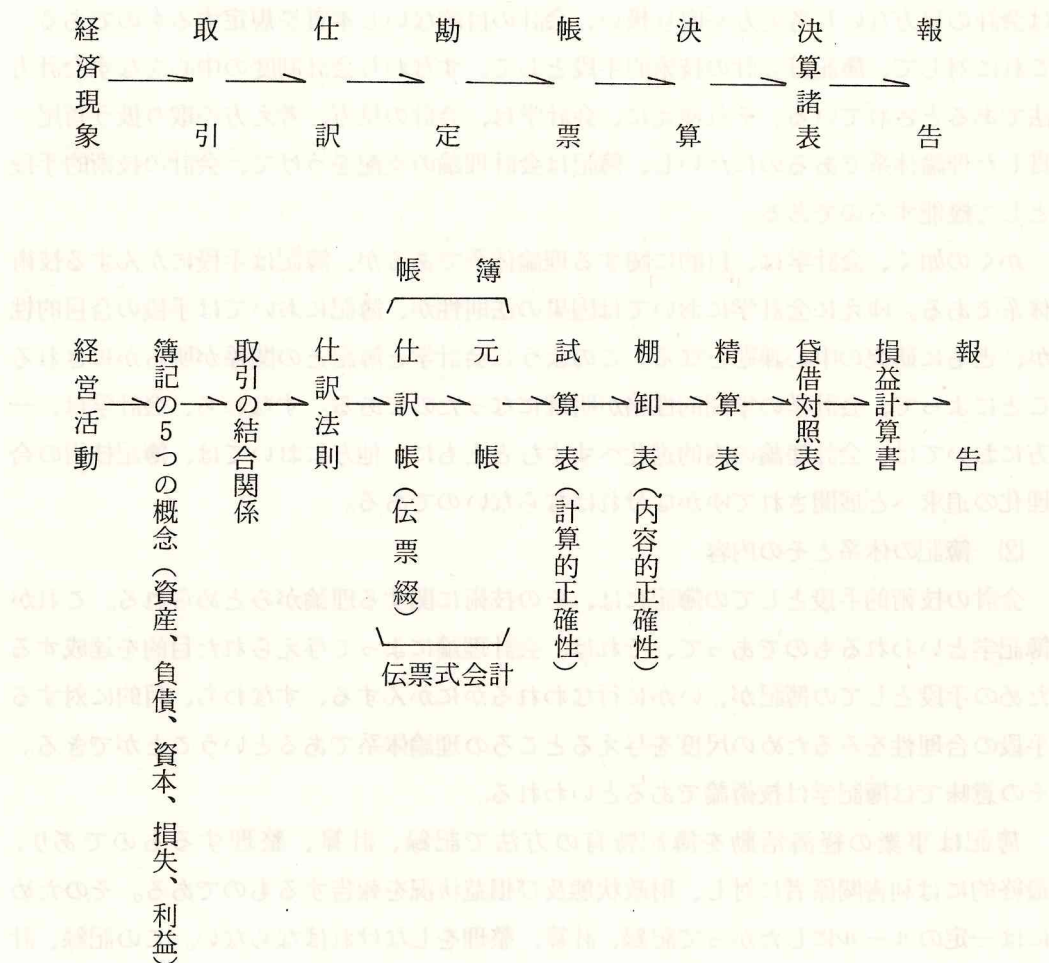
かくの如く、会計学は、目的に関する理論体系であるが、簿記は手段にかんする技術体系である。ゆえに会計学においては因果の法則性が、簿記においては手段の合目的性が、ともに研究の中心課題となる。このように会計学と簿記との関係が明らかにされることによって、会計学の学問的性格が明確になったのである。すなわち、会計学は、一方においては、会計理論の内的進化へすすむとともに、他方においては、簿記技術の合理化の追求へと展開されてゆかなければならないのである。

(2) 簿記の体系とその内容

会計の技術的手段としての簿記には、その技術に関する理論がみとめられる。これが簿記学といわれるものであって、それは、会計理論によって与えられた目的を達成するための手段としての簿記が、いかに行なわれるかにかんする、すなわち、目的に対する手段の合理性をみるための尺度を与えるところの理論体系であるといことができる。その意味では簿記学は技術論であるといわれる。

簿記は事業の経済活動を簿記特有の方法で記録、計算、整理するものであり、最終的には利害関係者に対し、財政状態及び損益状況を報告するものである。そのためには一定のルールにしたがって記録、計算、整理をしなければならない。この記録、計算、整理の方法を理論的に組みたてたものが、複式簿記の理論である。具体的に記録、計算、整理の技術を体系的に示すと次の如くである。

簿記の体系



なお、簿記学として、その内容をみると、次のような考え方が成立すると一般にいわれている。

① 簿記本質論

これは、会計方法としての簿記そのものの合理性を検討する問題である。たとえば、企業の計算制度内における簿記の意味や地位が考察され、とくに簿記以外の会計方法との比較が行なわれ、もって簿記の本質が解明される。(簿記本質の研究)。また簿記、とりわけ複式簿記についていえば、その中心概念が勘定にあるところから、勘定の理解をつうじて簿記の本質が考察される。(勘定学説の研究)。しかし、これら簿記本質についての考察においては、歴史的研究が相当に重要性を有する。(簿記史、勘定学説史の研

究)。このように、簿記本質、勘定学説、簿記発達史にかんする理論的研究が行なわれることによって、会計方法としての簿記それ自体の合理性が判定されることになるのである。

② 簿記構造論

これは、会計方法としての簿記の機構そのものの合理性を検討する問題である。すなわち、ひとつは測定機構に関する理論であって、経営活動の分析および測定の法則。

(仕訳の法則、貸借記入法則の研究)。記帳および分類の法則。(帳簿記入法、記録の検証に関する研究)が考察される。もうひとつは、伝達の機構に関する理論であって、計算および集計に関する原理(決算および決算整理に関する研究)。作表および報告に関する原理(報告書の作成法に関する研究)が取扱われることになる。

これらの理論的研究によって、会計方法としての簿記の機構の合理性が判定されるのである。

③ 簿記組織論

これは、さらに勘定組織論と帳簿組織論とに分かれ、それぞれ組織の合理性を検討するための理論が展開される。

勘定組織論においては、勘定をどのように分類すべきであるか、(勘定系統論、勘定計画論)、また勘定はどのように編成しなければならないか(勘定編成論)が取り扱われ、具体的には勘定記号法やコンテンラーメンなどの問題が考察されるのである。

これに対して帳簿組織論では、帳簿の形態および種類(帳簿形態論)、帳簿の基本形態、仕訳帳および元帳の分化(帳簿体系論)が研究される。なお、さらに機械簿記法、簡易簿記法などもとりあげられる。要するに、これらの研究をつうじて、簿記における勘定組織の合理性、帳簿組織の合理性が検討されることになる。^(注6)

会計学と隣接諸学

(1) 会計学と経済学

会計学は、企業に投下された資本、すなわち、個別資本の運動を価値計算的に把握することを目的とするのに対し、経済学は、社会的総資本の運動を総体的に把握することを課題とするものであり、両者の研究の対象、目的、方法論において相違している。もつとも、ヒックスが経済の社会的構造を明らかにする方法として提唱した社会会計(Social accounting)の分野では、両学の共同研究や会計学者による社会会計の研究がみられる。

いうまでもなく、社会会計とは、ある年度に一国の経済組織全体またはその部分たと

例えば地域のなかで遂行させられた経済活動の大きさを、勘定システムまたは行列の形式によって計算、表示する会計であって、対象が企業会計と異なりマクロ的で国民経済であるためにマクロ会計または国民会計ないし国民経済計算ともいわれている。社会会計は、会計学と経済学の学際的研究領域である。

これまで会計というと企業や非営利団体などを対象にしたミクロ会計が意味されたが、一国全体を対象にしたマクロ会計も課題になり、これが社会会計である。これは一国全体の経済活動を企業会計の原理に準じて認識、測定、伝達する方法がとられるのである。企業会計の基本財務諸表に当るものが国民貸借対照表（ストック表）と国民所得、国民生産物勘定（フロー表）がある。^(注7)

(2) 会計学と経営学

経営学は、経営における価値計算の面も取り扱うが、それ以外に経営組織や人間の問題も取り扱うという意味で会計学とは明らかに相違している。この点の理解は、わが国でも英米でもまったく同じである。しかし、ドイツでは事情が異なり、会計学に相当するものは貸借対照表論(Bilanzlehre)であり、これは経営経済学(Betriebswirtschaftslehre)の1分科とされているが、経営経済学は、いうところの経営学に相当するものであり、その限りで会計学は経営学に包摂されることになる。^(注8)

会計学と経営学の関係についての理解は、わが国や英米とドイツでは大きく違うのである。また、経営学それ自体の内容、本質は、いまだ十分に固まっているとはいえない。

会計学と経営学は、それぞれ別個の独立性をもった学問体系であると理解すべきものである。

(3) 会計学と法律学

会計と法律との関係は密接であり、特に商法、税法、証券取引法は会計と深い関係をもっている。

① 会計学と商法

企業に関する基本法であり、かつ実体法である商法と会計学との関係は特に深い。すなわち、商法は、商人に対し会計帳簿を作成すべきこと（第32条）、開業の時および毎年1回一定の時期に貸借対照表を作成すべきこと（第33条）、その際の財産評価の原則（第34条）などを定めるとともに、株式会社についてはさらに詳しく会計に関して規定している（第281～295条）。また、商法の定めに基づき公布された法務省令「株式会社の貸借対照表及び損益計算書、営業報告書及び付属明細書に関する規則」においては、貸借対照表や損益計算書の記載方法を定めるとともに、商法が予定している会計処理の基準が明らかにされている。

② 会計学と税法

税法もまた会計学に対し密接な関係をもっている。税法は、国家財政の見地から企業の適正な課税所得を計算し、公正公平に納税者より徴税することを目的としているが、所得計算に当たっては、当然会計学の理論と方法を採用する必要がある、この意味では、会計学は税法規定に基礎を提供している。

一方、税法は、法的強制力をもつため、企業の会計実践に大きな影響を与えており、しかも税法は、企業会計の損益計算基準とは異なった、税法独自の計算基準をもつため、両者の間にはしばしば矛盾を生ずることもある。

③ 会計学と証券取引法

証券取引法は、企業が一定額以上の有価証券（株式、社債）を発行する場合、または、現にその有価証券が上場されている場合に、所定の届出書または報告書を提出させ、公衆に縦覧に供しなければならない旨を命じているが、この届出書または報告書の一部に財務諸表が含まれている。しかも、その財務諸表は、同法に基づき制定された大蔵省令「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」に従って作成されなければならないことになっており、証券取引法も企業会計の実践に大きな影響を及ぼしている。^(注9)

む す び

食品経済学は経済学の一分野であり、応用経済学として位置づけ、その分析検討の方法はマクロ的、ミクロ的にきめ細かに地道に多くの研究者の理解と協力が必要であることはいうまでもない。このような条件の下での簿記、会計学の位置づけをどうすべきかという課題について若干の考察をしてきたが、簿記、会計学は食品経済学を構成する食品産業をミクロ的にとらえると共に、簿記、会計学の基本である計数を貨幣価値的に記録、計算、整理し、食品産業をとりまく利害関係者に対し、財政状況及び経営成績を報告することがその目的である。すなわち、食品産業という企業の経営活動を、簿記、会計特有の方法で計数的（貨幣価値的）に把握し、整理し、報告することが、その役割である。

企業の経済活動の行なわれるところには、必ず簿記、会計は必ず存在する。したがって経済行為と表裏一体として存在しているのである。簿記、会計は経済行為そのものを計数的（貨幣価値的）に記録、計算するシステムとして社会的に容認された計算制度である。

計算制度である以上、計算の仕組み、方法、表示など一連の計算制度の理論的根拠がなければならない。それが簿記学であり、会計学であることはいうまでもない。

簿記学、会計学は学問として現代社会の経済活動の実態を表示するための方法として確立しているのであるから、他の学問、特に経済学、経営学、法律学などと密接な関連をもち、それらの理論に支えられながら理論の体系化がなされている。この意味では学際的研究領域が多面的、多称的であるといえることができる。

簿記、会計学の立場から食品経済学の学的体系化のための研究をより一層深めてゆく必要性がある。

- (注) 1. 山根勝池著「簿記原理」学陽書房、昭和46年刊 P 3～4
2. 高松和男編「簿記事典」青林書院、昭和36年刊 P 9～11
3. 会田義雄著「財務諸表論」税務経理協会、昭和57年刊 P 25～30
4. 山根勝次著「会計学要説」弘生書林、昭和58年刊 P 9～10
5. 中村忠著「現代会計学」白桃書房、昭和57年刊 P 12～13
6. 高松和男編「簿記事典」青林書院、昭和36年刊 P 7～8
7. 横浜市大編「近代会計学ハンドブック」同文館、昭和35年刊 P 609
8. 木村重義著「会計学原理」同文館、昭和31年刊 P 27
9. 中央経済社編「会計報規集」中央経済社、昭和57年刊 P 199、282