

機関番号：12701

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2008～2010

課題番号：20530403

研究課題名（和文） 簿記の記録・計算システムの発展プロセスに関する研究

研究課題名（英文） A Study on the development of the System of Bookkeeping

研究代表者

原 俊雄 (HARA TOSHIO)

横浜国立大学・経営学部・教授

研究者番号：50265378

研究成果の概要（和文）：この研究の目的は、明治時代初期に英米から複式簿記が輸入されて以来、あまり大きな進展が見られないわが国の簿記学を再検討することにある。具体的には、英米ならびにわが国の簿記・会計学のテキストを手がかりに、簿記一巡の手続、とくに決算手続と帳簿組織を中心として、詳細な検討を行い、財務諸表の作成だけでなく、日常的な会計管理も重視すべきであることを指摘した。以上の成果については、3編の論文を公表し、日本会計研究学会の全国大会において報告を行っている。

研究成果の概要（英文）：The purpose this study is to review of the theory of bookkeeping in Japan, where it has not changed significantly since the double-entry bookkeeping was imported from the UK and the USA early in the Meiji era. More specifically, according to the introductory accounting textbooks in the UK, USA and Japan, we examined the accounting cycle in detail, especially some issues on closing entries and accounting system. Moreover, we pointed out that it is important to emphasize not only the preparation of financial statements, but the continuous accounting control. We reported the result of this study in the annual meeting of Japan Accounting Association (9th October 2010), and published 3 papers.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2008年度	900,000	270,000	1,170,000
2009年度	600,000	180,000	780,000
2010年度	300,000	90,000	390,000
年度			
年度			
総計	1,800,000	540,000	2,340,000

研究分野：会計学

科研費の分科・細目：簿記

キーワード：複式簿記, 簿記理論, 簿記教育, 簿記史, 簿記教科書

1. 研究開始当初の背景

近年、企業会計への公正価値の浸潤が見受けられる。原価・実現主義を基調とする財務諸表を作成するためには、歴史的記録である複式簿記が不可欠であり、今後、公正価値測定モデルの拡張が進む、すなわち原価・実現主義からの離脱は、複式簿記の地位の低下を

もたらすことは否めない。複式簿記を単なる技術と見なせば、公正価値の貸借対照表とその変動原因記録の二重記入が成立し、複式簿記は不変であるともいえるが、貸借対照表とその一部の項目の明細表となり、無数の財務諸表が作成されることになり、必ずしも歴史的記録である必要はなくなる。

このような近年の展開に対して、これまで企業会計を支えてきた簿記の側からの検討はほとんど見られない。これは従来の簿記学が、財務諸表の作成を重視した簿記学であり、さらに主要簿中心主義の単一仕訳帳制を前提としていたためであると考えられる。したがって、これまでとは異なる視点からの検討が不可欠である。

また、一般に簿記学の対象となっているのは、ドイツを中心とする大陸系の会計構造論の研究を除き、わが国の簿記教育に多大な影響を与えた英米に焦点を当てると、20世紀初頭までの歴史研究が中心で、近年の英米の動向を踏まえた研究は行われておらず、20世紀初頭の英米簿記書をベースにわが国の簿記学を確立・発展させたといわれる、いわゆる吉田簿記、沼田簿記以来、簿記学の輸入は途絶え、あまり大きな変化が見られない。これは、時代を超えても変わらない簿記の不易な性格に起因するものかもしれないが、企業会計を取り巻く環境が大きく変化している昨今、現代という視点から改めて検討してみる必要があるものと考えられる。

2. 研究の目的

これまでの簿記学は、岩田巖[1955]が「二つの簿記学—決算中心主義の簿記と会計管理のための簿記—」『産業経理』で論じたように、導入法、勘定分類、帳簿組織など、あらゆる局面で、その多くが記帳手続とは逆に、もっぱら複式簿記の最終的産物である財務諸表の作成という見地から考察されてきた。

本研究では、これも重要な役割の一つであることを否定するものではないが、このような決算中心主義の簿記ないし財務諸表的簿記に傾斜している現状の簿記学・簿記教育に対して、日常的な記録・計算プロセスにおける会計管理という見地も踏まえた簿記学構築の土台作りを行いたい。そして、現代の簿記学において忘却・埋没してしまっている論点、現代では意味のない記帳技術上の慣習等を棚卸しすることによって、今後の簿記学、簿記教育に対する何らかの提言を行うことも目的としている。

3. 研究の方法

長い歴史を有する万国共通の記録・計算システムである簿記を対象とする本研究においては、歴史的アプローチと国際比較が不可欠である。しかし、これを短期間の研究によって明らかにするには限界がある。

そこで、簿記学の対象とされるもののうち、数多くの研究成果が存在し、多分に会計理論の影響を受けた領域と思われるドイツ簿記書の流れを汲む勘定学説については考察の対象とはせず、明治期以降のわが国の簿記学に多大な影響を与えた英米の文献、それを素

地に展開されたわが国の簿記学を対象として検討することとした。

まず、英米の簿記・会計史研究ならびに両国を対象とするわが国の簿記・会計史にかかる先行研究、ならびに簿記学、簿記教育上の諸問題を取り上げている先行研究のレビューを行った。この作業と並行して、OAIsterのInternet Archiveも利用して、19世紀から20世紀初頭の簿記書を収集し、簿記一巡の手續を中心に検討を行った。

さらに、これまでの研究では看過されている近年の英米の初級会計学の教科書における簿記の取り扱いについても検討を加えた。もちろん、わが国の簿記のテキストについても、ステレオタイプの簿記検定向けに執筆されていると思われるものを除き、会計システムに影響を与える内部統制関連の文献、複式簿記の非営利組織への適用可能性を検討している公会計関連の文献なども含め幅広く収集し、同様の検討を行った。

また、研究代表者の所属している日本簿記学会、日本会計研究学会、会計史学会等においても、上記課題に関する情報交換、意見交換を行った。

以上の文献研究を中心として、現行の簿記学の諸問題について論点整理を行い、簿記・会計史研究の成果を踏まえ、現代の英米との比較研究を通して、財務諸表の作成に偏重しない記録・計算システムの構築に向けた検討を行った。

4. 研究成果

最近の日・米・英の簿記・財務会計のテキストを中心に、関連のある内部統制関連の文献、複式簿記の非営利組織への適用可能性を検討している公会計関連の文献を含め、幅広く収集することができた。さらにInternet Archiveからも、先学が参考としたと思われる20世紀初頭までの、膨大な英米簿記書の電子データを入手することができた。

これらの資料に基づき、本研究の成果は以下の3点にまとめることができる。

(1) 従来の簿記学、簿記教育において、その意味・根拠を明らかにすることなく、専ら記帳上ルール・約束事として教示されている簿記上の慣習について、明治時代のアメリカ、日本の文献を中心に調査し、その本来の意味を明らかにした上で、無用・不合理と考えられる慣習を整理した。

まず、第一に仕訳帳における慣習について、複合記入に登場する「諸口」という記入は、仕訳帳の金額欄が一覧式であった時代の名残であり、今日の二欄式の場合には意味がないということ、また、この記入を行わなければ、貸方を上に記入するという記帳上の例外もなくなるということも明らかにした。また、

勘定科目を括弧で囲む慣習についても、明治初期のテキストにおいて、あくまでも説明のために使用されていた括弧書きが、実際の記帳例にまで使われるようになったのではないかと示した。

第二に、かねてから指摘されている元帳摘要欄への相手勘定科目の記入についても、仕訳帳が使用されていなかった時代の名残であり、輸入元のアメリカではすでに見られず、複合記入の場合の諸口という無意味な記入、さらに単純記入の場合でも仕訳帳と重複する記入内容は、複式簿記が培ってきた記帳合理化という見地から、無用な重複であることを改めて指摘した。また、同様に批判されてきたにもかかわらず、無くならない赤字記入の慣習についても、当初は仕訳を行わず元帳のみの記入となる箇所、あるいは本来の位置とは反対側に記入される箇所に見られたが、これも輸入元のアメリカのテキストを調査すると、あくまでも説明のために使用されていた赤字記入であり、記帳ルールではなく、やはりアメリカではすでに廃れている慣習であることを明らかにした。

なお、上記の成果について、学術雑誌において公表するとともに、商業高等学校教員向けの商業教育資料への原稿依頼を受け、その梗概を掲載した。

(2) ここ数年にわたり、日本簿記学会の簿記教育研究部会、簿記実務研究部会の研究課題として取り上げられているだけでなく、平成20年度よりEDINETに導入されたXBRLに関連して、実務界でも重要なテーマとなっている勘定科目の標準化について考察した。この勘定科目の標準化作業において重要な役割を担うのは、企業会計基準委員会の公表する企業会計基準、同適用指針等、日本公認会計士協会の公表する実務指針等、ならびに各種指針に添付された設例において使用されている科目であろう。しかしながら、指針となるべき会計基準等の側において、科目の使用法に整合性が取れていないという問題点も指摘されている。そこで、既存の勘定科目の用法、そして新たな勘定科目の設定にあたって、念頭に置くべき前提事項の必要性という観点から、勘定科目標準化に向けての留意点を検討した。

まず、勘定科目(account title)という用語について、わが国では、多くの場合、利用者側の視点、すなわち比較可能性の見地から標準化が求められる財務諸表項目(financial statement item)と勘定科目が混同されており、経営者の視点、すなわち経営者が自らの経営管理という見地から設定すべき勘定科目とは区別しなければならないという点、さらに、その影響は仕訳(journal entry)と精算表記入(worksheet entry)との混同ともなっ

ている点を明らかにした。

そして、この勘定科目と財務諸表項目の間の相剋を調整する方法として、統制勘定、組替手続、決算集計勘定という3つの手法を取り上げ、帳簿上、勘定科目を開設するにあたって、財務諸表との関係だけではなく、簿記の原点とでもいべき帳簿組織、会計システム全体の見地から検討すべきであることを指摘した。

上記の研究成果について、学術雑誌に公表するとともに、日本簿記学会の簿記教育研究部会及び簿記実務研究部会を母体とする勘定科目に関する研究会の研究成果集(未刊)に21の勘定科目についての私見を投稿している。

(3) 会計基準の国際的コンバージェンスに伴い、わが国の会計基準、財務会計の教育内容、テキストは頻繁に改訂されているのに対し、わが国の簿記教育、テキストは、明治時代の忠実な翻訳、祖述時代の後、吉田簿記、沼田簿記等により標準的なパターンが確立されて以降、簿記教育の輸入が途絶え、大きな変化が見られない。

これは、簿記の不易、普遍的な性格によるものではあろうが、決算手続、帳簿組織には大陸式、英米式簿記という時間的・空間的な異同が存在する。そこで、両者に焦点を当てて、これまでに入手した英米の文献を手がかりとして検討を行った。まず、決算について、アメリカにおいては損益勘定から損益計算書、繰越試算表から貸借対照表を作成するという手続は行われておらず、財務諸表も帳簿決算後ではなく帳簿決算前に作成されている。また、イギリスにおいても、決算振替仕訳は行われず、帳簿上の勘定あるいは試算表等から直接、財務諸表が作成されていることが明らかになった。いずれもわが国でのこれまでの英米式の理解とは異なる決算方法であった。

近年、登場した包括利益計算書、総認識利得損失計算書も、両国ともに決算勘定との関連は見られず、帳簿決算手続は包括利益導入の前後で変わっていない。記帳技術的には包括損益勘定やその他の包括利益勘定を設けて集計処理を行うことも可能であるが、これらは帳簿上ではなく、簿外の組替手続とされており、實在勘定、永久的勘定であるこれらの勘定科目は、名目勘定、一時的勘定である名目勘定に見られる中間集計勘定への振替処理に馴染まないことを指摘した。これはキャッシュ・フロー計算書についても同様であり、わが国で主張される決算勘定と財務諸表の関連づけも考えられていない。

また、コンピュータ会計の普及に伴い軽視されつつある帳簿組織についても、英米はもとより、コンピュータ会計の理解に不可欠で

あり、手書き簿記のみに意味のあった慣習はさて置き、会計管理上、帳簿間の関連について教育する必要性を説いた。

上記の成果については、日本会計研究学会第 69 回大会の自由論題報告において報告を行い、その内容に加筆修正したものを学術雑誌に公表した。

以上の検討に基づき、簿記の記録・計算システムを考察した結果、決算中心主義ないし財務諸表作成のための簿記理論、簿記教育が展開されている現状に対して、会計管理という役割も重視した簿記理論、簿記教育の構築の必要性を指摘した。より具体的には、日常的な会計管理に資する帳簿記録を利用して財務諸表が作成されるべきであり、その逆ではないこと、そして、簿記の記録・計算システムを検討する場合には、これまでの簿記理論、簿記教育のように主要簿だけではなく、管理機能の中心的役割を担っている補助簿を含めて検討すべきであるということを明らかにした。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計 3 件)

①原俊雄，簿記教育の再検討－決算手続と帳簿組織上の諸問題を中心に－，會計，査読無，Vol.179, No.2, 2011, pp.71－82

②原俊雄，財務諸表項目と勘定科目－標準化に向けての留意点－，會計，査読無，Vol.176, No.1, 2009, pp.15－24

③原俊雄，簿記教育上の諸問題－Book-keeping Trivia－，横浜経営研究（横浜国立大学），査読無，Vol.29, No.1・2, 2008, pp.71－81

[学会発表] (計 1 件)

①原俊雄，簿記教育の再検討－決算手続と帳簿組織を中心に－，日本会計研究学会第 69 回大会，2010 年 9 月 9 日，東洋大学。

[その他]

ホームページ等

http://www.jikkyo.co.jp/contents_list_c.jsp?contents_id=9179002751

6. 研究組織

(1) 研究代表者

原 俊雄 (HARA TOSHIO)

横浜国立大学・経営学部・教授

研究者番号：50265378