

令和 2 年 7 月 14 日現在

機関番号：32641

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2017～2019

課題番号：17K04072

研究課題名(和文) 会計観としての「収入支出観」に関する総合的研究

研究課題名(英文) Einnahme und Ausgabe Auffassung als Rechnungsauffassung

研究代表者

上野 清貴 (Ueno, Kiyotaka)

中央大学・商学部・教授

研究者番号：90140631

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,300,000円

研究成果の概要(和文)：本研究の目的は、会計観としての資産負債観および収益費用観に代えて、「収入支出観」によって会計を統一的・論理的に説明することである。

この目的を達成するために、本研究は次の項目を研究対象とし、またその成果と収入支出観の一般性を得た。(1)会計観としての収入支出観、(2)収入支出観の萌芽、(3)収入支出観の展開(4)収入支出観の再展開(5)収入支出観と購入時価会計、(6)収入支出観と売却時価会計、(7)収入支出観と資金会計、(8)収入支出観の公理化、(9)収入支出観の論理構造

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究は、会計観として、資産負債観や収益費用観では会計現象を統一的に説明できず、「収入支出観」が会計現象を統一的に説明できるという信念のもとに、収入支出観の本質をまず解明し、これに基づいて各会計を説明し、会計の一般理論を構築したところに、その学術的な意義がある。

会計研究において、ある会計観に基づいて一般的な会計理論の導出ができたことは、会計理論研究の発展に対して意義が大きく、これが社会的貢献といえる。

研究成果の概要(英文)：The purpose of this study is to prove that receipts and expenditures view as accounting view can explain accounting phenomenon generally and logically, but assets and liabilities view or revenue and expence view can not.

In order of this purpose, this study researched following objects and proved tha receipts and expenditures view can explain accounting phrnomemon generally and logically: (1)receipts and expenditures view as accounting view, (2)the origin of receipts and expenditures view, (3)the development of receipts and expenditures view, (4)redevelopment of receipts and expenditures view, (5)the receipts and expenditures view and current value accounting,(6)the receipts and expenditures view and cash flow accounting, (7)the axioms of receipts and expenditures viw, and(8)the logical structure of that.

研究分野：会計学

キーワード：収入支出観 会計思考 会計論理 会計観 資産負債観 収益費用観 会計の一般理論

1. 研究開始当初の背景

これまで会計観ないし利益観として「資産負債観」(asset and liability view)および「収益費用観」(revenue and expense view)が提唱されてきた。これらをはじめて提起したのは、1976年に公表された米国財務会計基準審議会(FASB)の『討議資料』(Discussion Memorandum)である。これによれば、それらは次のように解説されている。

資産負債観では、利益は1期間における企業の純資源の増加分として測定される。この利益観の主要要素は資産と負債であり、資産は企業の経済的資源として定義され、負債は経済的債務として定義される。他の諸要素の概念はこれらから派生することになり、資本は資産と負債の差額として定義され、収益はその期間における資産の増加または負債の減少として、また、費用はその期間における資産の減少または負債の増加として定義される(FASB [1976] para.34)。

これに対して、収益費用観では、利益は1期間における収益と費用の差額として定義される。この利益観の主要要素は収益と費用であり、収益は企業の利益稼得活動からのアウトプットとして表され、費用は利益稼得活動に対するインプットとして表される。それゆえ、この利益観では、収益は成果を意味し、費用はそれを獲得するための努力を意味することになり、それらの認識と測定に関して、収益と費用の対応が非常に重要となる(FASB [1976] paras.38、39)。

『討議資料』の段階では、資産負債観および収益費用観は平等に取り扱われていたが、その後のFASBおよび国際会計基準委員会(IASC)や国際会計基準審議会(IASB)の会計基準は、資産負債観を中心として規定されてきた。それでは、資産負債観に基づいてすべての会計基準が規定されているかということ、必ずしもそうではない。各会計基準に収益費用観が組み込まれているのが現状であり、現在の会計基準は資産負債観と収益費用観の混合的会計観である。これは、資産負債観および収益費用観がそれぞれ会計現象を統一的に説明できないことを意味している。

そこで、本研究において検討し、提唱したのが「収入支出観」(Einnahme und Ausgabe Auffassung)である。これは会計を収入および支出を中心として見、説明する会計観であり、利益も1期間における収入と支出の差額として測定しようとする利益観である。

2. 研究の目的

本研究は、会計観ないし利益観としてこれまで提唱され、基準化されてきた「資産負債観」および「収益費用観」に代えて、「収入支出観」を提唱し、これによってすべての会計現象を説明することを目的とする。上述したように、これまで提唱されてきた資産負債観や収益費用観では会計を統一的に説明できておらず、現に近年の会計基準は資産負債観が優勢であるというものの収益費用観も入り混じった混合物である。これに対して、会計は広い意味で収入と支出に基づいて行われるものであり、これによる収入支出観は会計現象を統一的に説明できるという考えのもとに、本研究はこの収入支出観を総合的に研究し、その本質を解明する。そして、これに基づいて会計を統一的に説明し、会計の一般理論を哲学および論理的に構築することを目的とした。

3. 研究の方法

本研究の対象はまずドイツ会計における収支的会計理論である。そこでは、主としてシュ

マーレンバッハ、ワルプおよびコジオールの収支的会計理論を検討することによって、収入支出観の本質を解明することになる。彼らにおいては、収入支出計算に基づく全体損益計算をその理論の出発点としているところに共通点がみられるが、それぞれの理論展開は必ずしも同じではない。

シュマーレンバッハは収入支出計算と収益費用計算の相違ないしずれを収容するものとして、動的貸借対照表を考案し、動態論を主張する。ワルプは給付（Leistung）と収支（Zahlung）との対流に基づく交換取引を損益計算の出発点におき、それらを具現する給付系統（収益勘定および費用勘定）と収支系統（収入勘定および支出勘定）において損益を二面的に計算・表示する。コジオールは収入支出計算に基づく組織的単式簿記（systematischen einfachen Buchhaltung）を提唱し、運動貸借対照表、有高貸借対照表および変動貸借対照表を作成することによって、会計現象を統一的に説明しようとする。本研究はこれらの学説を参考として、まず収入支出観の本質を解明した。

収入支出観の本質が解明できたならば、次に行うべきことは、この収入支出観によって各会計システムを統一的に説明することである。会計システムの諸類型は純粹型（取得原価、購入時価、売却時価および現在価値を評価基準とする会計）として（これら4つの評価基準と4つの測定単位の組み合わせにより）16個あり、混合型として4個ある。そして、このほかにキャッシュ・フロー会計がある。これまで会計理論および会計基準の歴史において提唱されてきた会計システムは、これらのうち、主として名目貨幣単位と各評価基準との組み合わせによるものである。このことに鑑み、本研究は、取得原価会計、購入時価会計、売却時価会計、現在価値会計、公正価値会計およびキャッシュ・フロー会計を収入支出観に基づいて統一的に説明する。

そして最後に、収入支出観による会計の一般理論の構築を目指した。一般理論の構築は厳密なものでなければならず、そのために、哲学的小および論理的思考の助けを借りなければならない。一般に、哲学は存在論、認識論および価値論にその研究領域が分かれており、そのうち本研究は、会計の存在論および認識論に関わらせて、収入支出観による会計の一般理論を構築することとした。その際、理論展開を厳密なものにするために、論理学、とりわけ記号論理学の手法を用いることとした。記号論理学には、大別して、文論理学（sentential logic）と述語論理学（predicate logic）があるが、これらのうち、述語論理学は現代の論理学の中核的部分であるといわれているので、これを用いて収入支出観による会計の一般理論の構築を目指そうと考えた。

4. 研究成果

既述のように、本研究の目的は、会計観としての「資産負債観」および「収益費用観」に代えて、「収入支出観」によって会計を統一的・論理的に説明することであった。この目的を達成するために、本研究は次の項目を研究対象とし、次のような成果が得られた。

(1)「会計観としての収入支出観」は、本研究のいとぐちとして、収入支出観の意味を明らかにし、収入支出観が会計の体系を統一的・論理的に説明しうる可能性を示唆することを目的とする。そのためにまず、資産負債観と収益費用観の意味を明らかにし、これらの会計観の問題点を指摘した。これを踏まえて次に収入支出観に焦点を当て、この会計観の概要を説明し、最後に収入支出観が会計の体系を統一的・論理的に説明しうることを提示した。

(2)「収入支出観の萌芽 シュマーレンバッハの動的貸借対照表論」は、まずシュマーレンバッハが動的貸借対照表を提唱した理由を明らかにし、その利益概念を確認した。次に

彼の提唱する動的貸借対照表の構造を説明した。その場合、シュマーレンバッハの『動的貸借対照表論』は旧版と新版との間で思考の相違がみられるので、それらを別々に説明した。そして最後に、旧版と新版を比較することによって彼の会計思考を再検討するとともに、彼の動的貸借対照表論が収入支出観の萌芽であることを指摘した。

(3)「収入支出観の展開 ワルプの給付・収支損益計算論」は、シュマーレンバッハ会計理論の展開として、まずワルプの提唱する給付・収支損益計算論を説明し、次に彼の示した具体的な計算例を解説し、これらに基づいてこの会計理論のいくつかの特質を明らかにした。そしてさらに、これらの特質を批判的に検討するという方法で、給付・収支損益計算論に内在する固有の問題点を解明し、これらの問題点を総括することによって、収入支出観のさらなる完成に向けて検討すべき課題を示唆した。

(4)「収入支出観の再展開 コジオールの収支的貸借対照表論」は、収入支出観の完成を目指して、まずコジオールの提唱する収支的貸借対照表論を概説し、次にこの会計理論を具体的な計算例によって説明し、さらに収支的貸借対照表論の特質を解明した。そして最後に、収支的貸借対照表理論の展望を述べ、それに基づいてこの会計理論をさらに理論的に拡張する可能性を示唆した。

次の(5)から(7)は、収入支出観が会計の体系を首尾一貫して統一的に説明できることの証明である。

(5)「収入支出観と購入時価会計」は、まず収入支出概念の時制的拡張としての購入時価を説明し、次にこの拡張された購入時価による収支的購入時価会計を解説した。そしてさらに、この会計理論の理解を確実にするために収支的購入時価会計を具体的な計算例によって説明した。最後に、収入支出観に基づく購入時価会計の特質を解明し、収入支出観の普遍性を指摘した。

(6)「収入支出観と売却時価会計」は、上記の(5)と同じ論述過程であり、まず収入支出概念の時制的拡張としての売却時価を説明し、次にこの拡張された売却時価による収支的売却時価会計を解説した。そしてさらに、この会計理論の理解を確実にするために収支的売却時価会計を具体的な計算例によって説明した。最後に、収入支出観に基づく売却時価会計の特質を解明し、収入支出観の普遍性を指摘した。

(7)「収入支出観と資金会計」は、収入支出観が様々な資金会計を統一的に説明できることを証明するために、まずコジオールの収支的貸借対照表論における運動貸借対照表および変動貸借対照表を拡張し、次にこの拡張された運動貸借対照表および変動貸借対照表によって様々な種類の資金会計を説明した。これによって収入支出観による資金会計のほとんどが明らかになるので、さらに収入支出観による会計の典型であるキャッシュ・フロー会計を説明した。そして最後に、収入支出観に基づく資金会計およびキャッシュ・フロー会計の論理を解明し、収入支出観の普遍性を改めて指摘した。

(8)「収入支出観の公理化」は、収入支出観の公理システムを明らかにするために、まず公理システムを一般的に説明し、次にコジオールによって展開された収入支出観の公理システムを各計算段階に応じて詳述し、さらにこの公理システムの特質を解明した。そして最後に、この公理システムに基づく収入支出観をさらに展開することによって、会計観としての収入支出観が会計の体系を統一的・論理的に説明しうることを改めて指摘した。

そして、(9)「収入支出観の論理構造」は、本研究の総括として収入支出観の論理構造を明らかにするために、まず論理学における構文論、意味論および語用論を説明し、これを会計理論に適用した場合に、会計理論の構文論は会計構造論であり、意味論は会計概念論に相

当し、語用論の中心は会計目的論であることを述べた。これを踏まえて次に、収入支出観における会計目的論、会計概念論および会計構造論について言及し、会計目定論を中心としたそれらの相互関係を明らかにして、収入支出観の論理構造の全体像を浮き彫りにした。

そして最後に、このような収入支出観が会計の体系を首尾一貫して統一的・論理的に説明できることを改めて指摘した。同時に、これらの考察に基づいて、今後、会計を収入支出観から見ていくべきであり、会計理論構築や会計基準設定に際して、収入支出観を基礎におくべきことを強調した。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計7件（うち査読付論文 0件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 上野清貴	4. 巻 60
2. 論文標題 収入支出観と資金会計 コジオールの所論を参考にして	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 商学論纂	6. 最初と最後の頁 1-45
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 上野清貴	4. 巻 60
2. 論文標題 会計における相対的真實性の成立論理	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 商学論纂	6. 最初と最後の頁 21-54
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 上野清貴	4. 巻 60
2. 論文標題 会計の本質としての会計責任説	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 経理研究	6. 最初と最後の頁 129-143
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 上野清貴	4. 巻 60
2. 論文標題 会計の科学的要件と会計システム	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 商学論纂	6. 最初と最後の頁 27-59
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 上野清貴	4. 巻 58
2. 論文標題 収入支出観の萌芽 シュマーレンバッハの動的貸借対照表論	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 経済学論纂 (中央大学)	6. 最初と最後の頁 209 - 235
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 上野清貴	4. 巻 59
2. 論文標題 収入支出観の展開 ワルプの給付・収支損益計算論	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 商学論纂 (中央大学)	6. 最初と最後の頁 25 - 64
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 上野清貴	4. 巻 59
2. 論文標題 収入支出観の再展開 コジオールの収支的貸借対照表論	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 商学論纂 (中央大学)	6. 最初と最後の頁 317 - 358
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計3件 (うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件)

1. 発表者名 上野清貴 (研究代表)
2. 発表標題 簿記における計算構造の総合的研究
3. 学会等名 日本簿記学会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 上野清貴（研究代表）
2. 発表標題 簿記における計算構造の総合的研究
3. 学会等名 日本簿記学会
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 上野清貴
2. 発表標題 会計の科学と論理
3. 学会等名 日本会計研究学会東北部会
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計9件

1. 著者名 上野清貴	4. 発行年 2018年
2. 出版社 同文館出版	5. 総ページ数 314
3. 書名 収入支出観の会計思考と論理	

1. 著者名 上野清貴	4. 発行年 2018年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 271
3. 書名 財務会計の基礎（第5版）	

1. 著者名 上野清貴編著	4. 発行年 2019年
2. 出版社 創成社	5. 総ページ数 277
3. 書名 日本簿記学説の歴史探訪	

1. 著者名 上野 清貴	4. 発行年 2017年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 224
3. 書名 現場で使える簿記・会計	

1. 著者名 上野清貴	4. 発行年 2017年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 297
3. 書名 会計理論研究の方法と基本思考	

1. 著者名 上野清貴共編著	4. 発行年 2017年
2. 出版社 創成社	5. 総ページ数 263
3. 書名 全国経理教育協会 公式簿記会計仕訳ハンドブック	

1. 著者名 上野清貴編著	4. 発行年 2018年
2. 出版社 同文館	5. 総ページ数 246
3. 書名 スタートアップ会計学(第2版)	

1. 著者名 上野清貴	4. 発行年 2019年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 331
3. 書名 会計の科学と論理	

1. 著者名 上野清貴編著	4. 発行年 2019年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 293
3. 書名 簿記の理論学説と計算構造	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------------------------	-----------------------	----