法政大学学術機関リポジトリ
HOSEI UNIVERSITY REPOSITORY

PDF issue: 2025-07-15

会計事実の概念と会計方針の変更 ： 武田隆二教授の所説によせて

NAGANO, Norio / 永野, 則雄

(出版者 / Publisher)
法政大学経営学会
(雑誌名 / Journal or Publication Title)
The Hosei journal of business / 経営志林
(巻 / Volume)
26
(号 / Number)
4
(開始ページ / Start Page)
81
(終了ページ / End Page)
92
(発行年 / Year)
1990-01-31
(URL)
https://doi.org/10.15002/00003337

Hosei University Repository

会計事実の概念と会計方針の変更
― 武田隆二教授の所説によせて ―

永　野　則　雄

内　容

Ⅰ　はじめに
Ⅱ　会計事実の概念
Ⅲ　会計方針の変更と「制度」概念
Ⅳ　会計方針の変更と「認識」概念
Ⅴ　おわりに

Ⅰ　は　じ　め　に

「会計方針の変更」が理論的にも実務的にも難問であることは，いまさら言うまでもないことであろう。「会計方針の変更」を解明するためには，会計方針の概念が明らかになっていなければならない。しかし，その会計方針の概念も明確に規定されているとは思えないのである。

会計方針の変更は，わが国の企業会計原則では「継続性の原則」の問題として扱われているものである。その原則における「処理の原則及び手続」という言葉が「会計方針」とほぼ同じ意味に用いられている。この「処理の原則及び手続」も必ずしも明確に規定されているとはいえないであろう。

こうした会計方針の変更や継続性が問題とされるのは，企業会計原則注解の注3に示されているように，「一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められている場合」である。「一つ」，「二つ」と語呂よく出てくるもののうち「一つ」が何を意味するのか，これは非常に興味のある問題であるが，これについては別の機会に論じたい。ここで注目すべきところは「会計事実」という言葉である。会計事実の概念が主題として論じられることは非常に少ない[1]。「一つの会計事実」のなかの「一つ」も「会計事実」も，あらためて論ずるまでもない自明の概念であると理解されているのであろう。

ところが，会計方針やその変更を理論的に究明してゆくと，会計事実の概念を検討せざるを得なくなる。すなわち会計方針と会計事実の両概念は，一見すると別個，独立であるかのようであるが，微妙に絡み合っているのである。この両概念の理論的な解明を同時に行なっている数少ない（おそらく，初めての）試みが，武田隆二教授の一連の論稿である[2]。それだけに注目すべき試みであるといえよう。

本稿は，この武田教授の一連の論稿をわれわれなりの見地から検討しようとするものである。この一連の論稿を教授は「試論」と位置付けられているが，実証的な調査を踏まえたうえでの論理的な議論に基づいた本格的な理論となっている。本稿での議論は，教授の理論の一部を検討するにすぎない。誤解しているところや，われわれの論理が十分でないところもあるかと思われるが，会計方針と会計事実の両概念の解明に向けて少しでも貢献できれば幸いである。

以下の章では，武田教授は会計事実を内部事実と外部事実とに分類されているが，これを検討することから始める。そこでは，その分類基準には問題があるものの，教授が内部事実を「制度が作り出す事実」としてとらえられていることの意義について論じている。次に，そうした事実を作り出すとされる「制度」と，それと教授が規定される「会計方針」との関連について検討している。最後に，会計方針の概念，その主たる構成要素である「会計処理の方法」という概念について検討している。その際，伝統的な認識概念を再検討する必要性についても論じている。

Ⅱ　会計事実の概念

武田教授は会計事実を外部事実と内部事実とに

Hosei University Repository

分けておられるが，会計の対象となる事象もしくは取引を外部と内部に区別することは以前から行なわれていることである。教授の分類とこれまでの分類とを比較することから話を始めよう。例えば，アメリカの会計原則審議会（ＡＰＢ）や財務会計基準審議会（ＦＡＳＢ）は，事象を次のように区別している[3]。

ＡＰＢの区別：
(1) 外部事象……企業に影響を与え，かつ他の実体が参加する事象
(2) 内部事象……当該企業だけが参加する事象

ＦＡＳＢの区別：
(1) 外部事象……企業とその環境との相互作用を含む事象
(2) 内部事象……企業内部に発生する事象

この両者を比較すると，「外部」という言葉の意味が異なっているのが理解されよう。すなわち「外部」は，ＡＰＢの区別では「外の者」という他の実体を指しており，ＦＡＳＢの区別では「外の物」ともいうべき環境を指している。後者はそれゆえ，システムとその環境を区別するというシステム論の考えに立脚しているものと見ることができよう。

ＡＰＢの区別とＦＡＳＢの区別とでは，例えば洪水や地震などの災害の位置付けが異なってくる。すなわち，これらはＡＰＢの区別では他の実体が参加しないから内部事象であり，ＦＡＳＢの区別では環境との相互作用が含まれるから外部事象となる。価格や利子率の変動などについても同様である[4]。ただし，「企業とその環境との相互作用を含む事象」といっても，極端にいえば，経済的な出来事だけではなく物理的な出来事も含む森羅万象が相互に影響しあっていると見られるから，企業の財政状態や経営成績に強く影響するような作用を持つ経済事象に限定されることになろう。そうした限定をどのように行なうかといった問題も出てこようが，ここでは触れずに済ませておくことにしたい。

次に，武田教授による会計事実の二つの類型を見ることにしよう。それは次のように説明されている。

外部事実……市場テストという外部証拠に基づいた事実群
内部事実……制度の制定に基づく事実群

もう少し説明を加えれば，外部事実とは市場テストという外部証拠によって明確にその存在を確認できるものであり，内部事実とはなんらかの制度の設定を通じて意識に登場する類の事実であるとされている。そうしたことから，外部事実は即事実的会計事実ないしは具体事実的会計事実であり，内部事実は超事実的会計事実ないしは抽象事実的会計事実とも称されている。

ＡＰＢやＦＡＳＢの区別と武田教授の区別とを比較してみよう。言葉の問題として前者は「事象」(event）を使い，後者は「事実」（fact）を使っているという違いがあるが，今はこの違いは無視しておいてもよかろう[5]。

両者の相違で分かりやすいのは，多分に形式的なものであるが，事実もしくは事象を外部と内部とに分類する基準となる特徴の挙げ方についてである。ＡＰＢの区別では「他の実体が参加しているか否か」が，またＦＡＳＢの区別では「企業とその環境とに係わるか否か」が分類基準となる特徴であった。いずれにおいても，イエスかノーの判断で会計事象が「外部」か「内部」かに区別される。両者ともいわゆる二項分類的な区別であり，集合論的に言えば，ある集合とその補集合の関係であり，会計の対象となる事象はそのいずれかに帰属することになる。

これに対して武田教授の区別では，「市場テストという外部証拠があるか否か」，また「制度の設定に基づいているか否か」という二つの特徴が分類基準として存在しているといえよう。こうした二つの特徴があるということは，会計事実を内部と外部に分ける分類基準としては問題を孕むものである。というのは，この二つの特徴が実質的に反対の意味を持たない限りは，すなわち一方の否定命題が他方の肯定命題と同じでない限りは，二つの特徴を合せ持つ会計事実が生じたり，その特徴のいずれをも持たない会計事実が生ずる可能性が出てくるからである。武田教授は二つの特徴を相反するものと考えられているようだが，売上

Hosei University Repository

収益の認識という外部事実の典型例とも見られるものでも制度に基づくとされる事例も存在するのである。また，反対に，先に述べた災害の例や企業の生産活動，企業内における財の移動といった会計事実は後者の例に該当するといえないであろうか。例えば，生産過程において生産された財は市場テストという外部証拠に基づくものではなく，また制度の設定に基づくものでもないと理解されるからである。それゆえ，もし二つの特徴のいずれをも持つ会計事実もしくはいずれの特徴をも持たない会計事実（集合論的に言えば，前者は二つの集合の共通集合であり，後者は二つの集合の和集合の補集合である）が存在すれば二つの特徴を分類基準として挙げるのは不適当であることになる。あるいは，二つの特徴のそれぞれを分類基準とした新たな分類体系を設定しなければならない（この場合は，4種類の会計事実に分類されることになる）。

しかしここでわれわれの課題は，ＡＰＢやＦＡＳＢの区別と武田教授の区別を比較して，いずれに軍配を上げるべきかということではない。むしろ，会計事象なり会計事実なりを特徴付け，分類する見方といったものに関心があるのである。ただ感想めいたものを述べるとすれば，ＡＰＢやＦＡＳＢの区別は多少の教育的効果があるに過ぎないという印象を持つ。すなわち，取引に関する一つの分類体系を示しているという意味で，取引概念を理解する助けになるという程度の意義しか認められないのである。

また武田教授の区分の場合では，先に述べたように，「外部証拠の有無」や「制度の設定」という特徴を外部事実と内部事実との分類基準として使うには無理があるように感じられる。しかしながら会計事実を内部・外部に区分するという問題は，「会計方針の変更」という教授の一連の論稿の主たるテーマから外れていると思われるので，二つの特徴をこの問題から切り離しても教授の論理構成にいささかの影響も与えないと推測される。それゆえ，ここではこれ以上この問題に立ち入る必要はなかろう。

われわれの観点から見ると，ある種の会計事実を特徴付けるものとしての「制度」の存在を武田教授が指摘されていることが重要である。「制度を通じて作り出される会計事実」ということに注目したいのである。こうした会計事実を教授は「超事実的会計事実」とも「抽象事実的会計事実」とも称されているが，具体的な経済財だけではなく先物といった〈もの〉をも取引として扱わなければならない現代の会計においてはそうした会計事実の存在を認める必要があると思われるからである。

抽象的な会計事実の存在を認める必要性を先のＡＰＢやＦＡＳＢの区別に例をとって説明することにしたい。これらの区別では，先に述べたように，「事実」ではなく「事象」（event）という用語が使われている。こうした事象は〈客観的な出来事〉であり，企業の内部に発生するか外部に発生するか，また誰にとって発生するかが比較的明確に識別できるものと考えられている。それゆえ，ＡＰＢやＦＡＳＢの区別においてもその分類は難しいものではない。しかし発生主義会計において現れる末払費用や引当金などの会計事実は，そうした〈客観的な出来事〉としては認識しにくいものであろう。また，たとえこれらを事象として認めたとしても，それを外部か内部に分けることはかなり無理な理屈を必要とする。「事象」という言葉を使うかぎり，事象が生じたから資産や負債の価値が増減したという論理から離れて，資産や負債の価値が増減するから〈事象〉が生じたと見做すといった多分に仮構的な仮定を設けざるを得ない。こうした点で，制度に依拠した事実を認めるほうが理論的にも実践的にも無理がないと思われるのである。こうした点で武田教授の「制度を通じて作り出される会計事実」に注目したいのである。

Ⅲ　会計方針の変更と「制度」概念

まず，武田教授による「制度」の概念についての説明から始めよう。「制度」の要素として次の二つが挙げられ，以下のように説明されている。

(1)　制度枠……事実を支える枠組み

(2)　制度運営方針……制度の在り方についての認識

具体的な例として売上値引の場合で説明すれば，「売上値引を実施する」という制度枠を設けると

Hosei University Repository

きに，そこにはじめて「売上値引」という費用群が会計事実として浮上するのであり，「売上値引をしない」という制度枠のもとでは会計事実とはなり得ないとされる。次に「制度運営方針」は，「値引を実施する」という制度枠を運営するための方針である。売上値引の場合では，「値引時に費用化する」（現金主義）か「売上年度に費用化する」（発生主義）かということが制度運営の基本方針となる。

これら制度枠と制度運営方針は制度を構成する要素であり，この要素の構成によって次の2種類の制度が存在する。

(1) 制度枠と制度運営方針とがセットになって制度を構成するもの

(2) 制度枠が欠落し，制度運営方針だけが制度の構成要素となっているもの

つまり，制度枠と制度運営方針から構成される制度と，制度運営方針だけからなる制度との2種類である。

先に挙げた売上値引の場合は制度枠と制度運営方針とも存在していたので，前者の制度の一例である。他には，例えば退職金の場合で，「退職金を支給する」という制度枠と「退職金を支給しない」という制度枠とが考えられ，「退職金を支給する」という制度枠のものとで「退職金の支給時に費用化する」（現金主義）という制度運営方針と「退職金支給の原因または効果の帰属する期間に費用化する」（発生主義）という制度運営方針とが存在する。「退職金を支給しない」という制度枠が採用されていれば，退職金という費用事象は企業内に生じないことになる。

これに対して事実上制度運営方針だけからなる制度の例としては，貸倒損の場合が挙げられる。この場合においても，形式的には「貸倒を計上する」という制度枠と「貸倒を計上しない」という制度枠とが考えられる。「貸倒を計上する」という制度枠を採用した場合に，「現実に貸倒が生じたときに費用化する」という制度運営方針（イ）と「売上年度に費用化する」という制度運営方針（ロ）とが出てくる。この（イ）の制度運営方針による結果と「貸倒を計上しない」という制度枠をとった場合の結果が事実上一致するから，この貸倒損の場合は制度枠が意味を持たないことになり，事実上，制度枠が欠落した状態になってしまう。

以上で会計事実を作り出す「制度」の説明を見てきた。次に，武田教授による「会計方針」の概念を説明することにしよう。その「会計方針」は，次に示すような体系を成している。

会　計　方　針		
制　度		会計処理の方法
制度枠	制度運営方針	

会計処理の方法とは，制度運営方針を具体的な会計処理の場で展開するに当たって必要とされる数割当ルール（測定方法）を意味し，会計処理原則および手続がその実体を構成している。具体的に言えば，退職金の引当を行なう場合の将来支給額予測方式や期末要支給額計上方式など，貸倒引当金を設定する場合の実績率基準や税法基準など，具体的な金額の算定方式が挙げられる。

この会計方針の体系に基づいて，「会計方針の変化」の種類が提示されているが，それを示せば次のようになる。

(1) 制度枠の設定（廃止）
……「会計方針の新設（廃止）」

(2) 制度運営方針間の移行
……「会計方針の新設・廃止」

(3) 会計処理方法間の移行
……「会計方針の変更」

制度運営方針間の移行は会計処理の方法の移行をも伴うことから，「会計方針の変更」の概念と区別して，「準処理変更」とも称されている。

以上が武田教授による制度と会計方針の変更の説明を筆者なりに極めて簡単にまとめたものである。ただし，「会計方針の変化」は，制度枠もしくは制度運営方針の変更をも含む大分類として，「会計方針の変更」と区別するために筆者が造語したものである。この「会計方針の変更」を「継続性の変更」として扱い，それ以外の「会計方針の変化」を「会計事実の変動」として扱うのが教授の見解である。詳しくは教授の論稿に直接当たって頂くことにし，次にこれらの諸概念の検討に進みたい。

以下では，次の2点に絞って検討することにし

Hosei University Repository

たい。一つは，制度枠と制度運営方針から構成される制度の概念を検討することである。もう一つは，制度と会計方針の関係を検討することである。

さて，制度枠と制度運営方針から制度が構成されること，また制度枠が欠落している場合とそうでない場合とがあるということは既に見たところである。最初の問題は，「制度枠の欠落」が実際に制度枠が存在していないのか，あるいは制度枠は存在するがそれが実質的に意味を持っていないのかという点である。もし前者であれば，制度運営方針を「制度枠を具体的に運用するための方針」あるいは「制度枠の具体的内容を規定するものであり，制度の在り方について認識」とする規程はできなくなってくる。つまり，「制度運営方針」の語句中の「制度」は制度枠を指すのであるから，制度枠が存在しないのに，その運用や内容規定を云々することは意味をなさないからである。

上記のことを逆に言えば，制度運営方針があるところには制度枠が存在しなければならないことになる。具体的な例として挙げられている「収益実現の認識」のケースでは，制度枠は存在しないが複数個の制度運営方針は存在している。これが「制度枠を採用しても意味がない」というケースであるとしても，そこでの「制度枠」がどのような内容を持つものであるか示されたほうが，われわれにとっても理解しやすかったのではないかと思われる。さらにいえば，経過勘定項目が超事実的会計事実であるとされているが，例えば未収利息などの未収収益に関する制度枠の具体的な内容を示されたならば，制度枠の理解が容易になったものと思われる。それは次の問題にも係わっている。

制度枠と制度運営方針の関係は，制度枠の概念規定とその具体例を明らかにできれば解明されよう。そこで，この制度枠の概念を調べる必要が出てくる。制度枠は「事実を支える枠組み」と規定されている。その例としては，既に述べたところの「売上値引をする」，「退職金を支給する」，「貸倒を計上する」，「税効果を認識する」という制度枠と，これらの「……する」に対応して「……しない」という制度枠が挙げられている。「制度枠」の意味するものが「制度的な枠組み」であるとすれば，問題はこれらの制度枠が制度的なものと言えるかどうかであろう。また，制度的なものであるにしても，いったい何が制度的なものであるかが問われなければならない。上記の例で検討してみよう。

売上値引の場合では，「売上値引をする」という制度枠を設けるとき，そこにはじめて「売上値引」という費用群が会計事実として浮上するのであって，「売上値引をしない」という制度枠のもとでは会計事実とはなり得ないとされる。この場合，相手があるにしても，「値引をする」か否かは企業の多分に主体的な意思決定の産物であると思われるが，これは制度的なものであろうか。「制度としての値引」でどのようなものがイメージされているか，理解しにくいのである。

退職金の場合では，制度の存在は他の場合よりも理解しやすいように思われる。すなわち，組合との労働協約などに退職金の規定があれば，それは退職金「制度」といえよう。こうした制度の存在が退職給与引当金の設定の大きな根拠となる。従業員に対する賞与についても同様である。しかし，「退職金を支給する」という制度枠がこうした事態を示すものともみえない。「退職金を支給する」といっても，経営者のその時々の判断や企業の状況によって退職金を支給したりしなかったりするといった状態も考えられよう。これは労働協約に規定された退職金の支給の場合とは違い，制度といえるものかどうか疑わしいことになろう。ここではしかし，退職給与引当金の計上が労働協約による制度的なものの存在に基づいていること，そうした意味で「制度的な事実」であることに留意しておきたい。

「貸倒を計上しない」という例では，この制度枠を採用しても，現実に貸倒が生ずれば，それ自体企業取引として認識されなければならないから，こうした制度枠を設定することは意味がないケースであり，結局は，貸倒損の場合は，事実上，制度枠が欠落した状態にあり，制度運営方針だけからなる制度であるとされている。この貸倒損の場合，先の売上値引や退職金支給が多分に企業の意思決定に依拠するのに対して，企業の意思に係わりなく生ずるものである。そのためか，「貸倒が生ずる」という事象の発生を示す言葉ではなく，「貸倒を計上する」というように「計上」という会計用語が使われている。ということは，この場

Hosei University Repository

合，「貸倒を計上する」という制度枠は「制度的な事実」ではなく，企業会計という制度そのものを指していることになる。

最後の「税効果を認識する」というケースも，この「認識」という言葉はここでの文脈においては先の「計上」と同じ意味であると理解できる。となれば，「貸倒を計上する」と同様，「税効果を認識する」という制度枠は会計に関する制度となる。そして，「税効果を認識する」という命題は「未払費用を認識する」という命題に対応すると思われるので，経過勘定項目の取扱いが制度運営方針とされていると同様に，分類区分からすれば制度枠ではなく制度運営方針に該当するのではないかと思われる。

このように，武田教授の「制度枠」は日常業務あるいは取引の基礎にある制度的なものを指すのか，会計に係わる制度を指すのか曖昧であると思われるのである。両者を区分することは難しいことかもしれないが，制度枠として例示されたものについてだけでも，対象側の言葉（例えば「発生する」）と方法側の言葉（例えば「計上」，「認識」）とを使い分けてあれば，教授の真意が理解できたのではないか惜しまれてならない。これは，次に問題とする「制度と会計方針の関係」にも関連することで，改めて論ずることにしたい。

先の図から理解されるように，会計方針は制度と会計処理の方法とから構成されている。この構成からただちに生ずる疑問は，何故ゆえ制度が会計方針に包摂されるのかという点である。というのは，制度枠は「事実を支える枠組み」であるとの規定からは，制度枠（ならびに制度運営方針）は会計事実を支えるものであり，それゆえ会計表現の対象の側に位置する概念（対象概念）であるべきはずのものであり，それに対して会計方針はまさに会計という表現方法の側にある概念（方法概念）であるはずのものだからである。先の疑問とは，対象概念として会計事実の側にあるべき制度枠の概念が方法概念としての会計方針の概念に包摂されていることに対するものである。

しかしここでは，対象概念と方法概念とが混乱しているとして批判するつもりはない。特に社会科学においては対象と方法とは相互規定的，相互浸透的なものであり，それゆえ両概念が交錯することも避けられない。むしろ，対象と方法とのこうした関係を見落とし，両者を整然と分離できるものと考えることこそ誤った抽象化であり，単純過ぎる思考であろう。会計においては，対象となる経済事象は厳然と存在するのであり，会計は単にそれを写すに過ぎないといった考え方がそうしたものである。こうした点では，武田教授による「制度を設けることによって浮かび上がってくる会計事実」の措定は正鵠を射たものといえるもである。

会計，とりわけ財務会計という表現形式は制度的な存在となっており，会計表現についての方針ともいうべき会計方針も制度的なものである。それゆえ，教授が「制度」という言葉を会計方針の構成要素に付ける名称として用いることは混乱の源となり，それだけに不用意な用法であったいえるのでなかろうか。

武田教授が会計方針を制度と会計処理方法とに二分されているのは，おそらく，会計学において伝統的に認められている認識と測定の二分法に依拠しているものと推測される。この二分法では，認識は会計の対象となる事象の確定，とりわけその記録時期の決定を意味しており，測定はそのようにして認識された事象の金額の決定を意味している。制度を構成する要素の一つである制度運営方針がこの伝統的な認識概念に相当することは明らかであろう。もう一方の要素である制度枠はこの認識概念に含まれない新しい概念であるといえよう。

先に見たように，武田教授は「会計方針の新設・廃止」と「会計方針の変更」の概念を区別されているが，この区別は意外に理解しがたいものであると思われる。というのは，同じ「会計方針」という言葉が使われているが，その意味が異なるからである。すなわち内容から見れば，前者は「制度の新設・廃止」であり，後者は「会計処理方法の変更」である。すなわち，新設・廃止の対象となる会計方針と変更の対象となる会計方針とは異なる領域に属しており，同じ会計方針が新設・廃止の対象となったり変更の対象となったりするわけではないのである。なお認識と測定の二分法でいえば，「制度の新設・廃止」が認識に係わる変更に対応し，「会計処理方法の変更」が測定に係

Hosei University Repository

わる変更に対応することになる。

また，前述したように，「会計方針の新設・廃止」が会計事実の変動に係わり，「会計方針の変更」だけが継続性の変更であるとされている。それゆえ，これまで継続性の変更であるとされた事例のうち「会計方針の新設・廃止」に該当するものも多いと思われる。それゆえ，武田教授はこれを「会計方針の変更に準じて扱う」ものとして「準処理変更」であるとされている。理論的な見地から「会計方針の新設・廃止」と「会計方針の変更」とを区別したうえで，実践的な観点から両者いずれも「会計処理の変更」であるかのように扱うことになったといえるのであるが，妥協の産物なのであろうか。

「会計方針の新設・廃止」が理解しにくいと思われる点としては他に，それが「勘定科目の新設・廃止」と混同されかねないということが挙げられよう。武田教授は会計方針変更に係わる実務を調査され，会社側・会計士側・理論上の3点から会計方針の変更か新設（もしくは廃止）かを掲げている。われわれの見るところでは，引当金が新たに設定された場合で会社側や会計士側の記載で「勘定科目の新設」の意味で用いられているのに，教授がそれを「会計方針の新設」として受け取られると思われるケースもあるのである。「……引当金を当期から設定した」という文言もこの意味での「勘定科目の新設」と同じことであろう。教授の挙げられた例の幾つかを見ると，会社側や会計士側の意図では「会計方針の変更」を行ない，その結果として「引当金の新設」を行なったものと読みとれるのである。それゆえ，会社側や会計士側の文章のなかで「新設」と「変更」の両者が出てきても必ずしも矛盾しているわけではない。というのは「新設」の対象は勘定科目であり，「変更」の対象は会計方針だからである。このように，「会計方針の新設・廃止」という用語を使用するには十分な注意を要するものとなろう。

話を元に戻せば，制度を構成する制度運営方針はもともと会計表現の側にある方法概念であるのではないかということである。ただ制度枠となると依然としてその位置付けは微妙である。前述したことからいえることは，制度枠の内容で「計上する」や「認識する」という会計表現に係わる言葉を伴う制度枠は方法概念であり，「貸倒れ」や「値引する」，「退職金を支払う」といった実態面に係わる言葉を伴う制度枠は対象概念に属するのではないかと思われるのである。とすれば，制度枠の概念を洗練し，さらにその内容を分けてゆけるのではないか。そして，制度運営方針も制度枠との直接的な結び付きから離れ，それ自体が会計方針として，また方法概念として確立できるのではないだろうか。

Ⅳ　会計方針の変更と「認識」概念

武田教授は財務諸表規則にしたがって会計方針を処理方針と表示方針とに分け，これまでに論じた会計方針の変更も含めた変更類型として次の分類を行なっている。

(1)　科目名変更
(2)　表示方針の変更
(3)　会計方針の変更

処理方針とは会計処理方法のことであり，したがって処理方針の変更は会計方針の変更と同義となる。科目名や表示方針の変更と見られるものでも会計処理方法に変更があれば，それは(3)の会計方針の変更として分類される。したがって，(1)と(2)はそれ以外の変更が分類される。(1)の科目名変更は，「同一の表示対象に係る勘定科目の名称変更」である。(2)の表示方針の変更は，「表示対象の統合または分離による勘定科目の一括表示または区分表示」であって，「金額の算定基準の変更」や財務諸表における「異区分間の変更」を伴わないものに限定されている。

本章では，(3)の「会計方針の変更」とされたものがはたして「会計処理方法の変更」に該当するかどうか検討することによって，これらの概念をさらに解明することにしたい。

武田教授は，会計処理を伴なう「表示区分の変更」を「同一区分内変更」と「異区分間変更」とに分け，前者の例として従業員の未払賞与を引当金として計上する方法から未払費用として計上する方法への変更を挙げられている[6]。また後者の例として，副産物収入を営業外収益に含める方法から売上高に含める方法への変更，貸与固定資産に係わる減価償却費などの費用を販売費・一般管

Hosei University Repository

理費に計上する方法から営業外費用に計上する方法への変更，特約店に支払う販売促進費を販売費・一般管理費に計上する方法から売上高から控除する方法への変更，などを挙げられている。

まず後者の「異区分間変更」から見ると，教授はこれらのケースは「会計処理の変更に伴って，表示に変化が生じたものであり，その意味で表示方針の変更として扱われない。すなわち，これらはすべて会計処理方針の変更である」と述べられている。だがしかし，これらは「会計処理の方法の変更」によるものであろうか。既に述べたように，「会計処理の方法」とは数割当のルール，すなわち測定の方法である。では，先に挙げた「異区分間変更」のケースではこうした測定の方法に変化があったのであろうか。「あった」と考えられたから教授は「会計処理の変更に伴って，表示に変化が生じた」と規定されたのであろうが，測定方法にどのような変化があったか示されていないこともあって，この間の論理にはいま一つ説得力が欠けるように思われてならない。

ところで教授は「同一区分内変更」の場合には，「損益計算書のケースでは利益概念の変更をもたらすものではなく，また，貸借対照表のケースでは流動性や安全性の諸概念の変更をもたらすものではないから，おおむね『表示方法の変更』に該当すると判断することができる」（傍点は武田教授）と言われている。このことを逆にいえば，利益概念や流動性の概念などに変更もたらすものであれば会計処理方法の変更とされることになる。しかし，利益や流動性の概念の変更は結果として生ずるものであり，会計処理方法が変更したとする理由付けにならないのではなかろうか。利益や流動性の概念に変更がもたらされたのはむしろ何らかの「会計処理」が施された結果ではなかろうか。この「会計処理」とは数割当ルールの適用とは別のものであろう。

教授が挙げられているものではないが，「異区分間変更」の例としては有価証券を「投資有価証券」から流動資産としての「有価証券」へ移す場合，あるいはその逆の場合などが挙げられよう。この例では測定の方法，つまり会計処理方法に変化はない。それでも「流動性に変更をもたらすから会計処理方法の変更である」とすれば，それは「会計処理方法」の概念の変容を孕むものとなろう。つまり，「会計処理方法」が数割当のルールであることにとどまらず，それ以上の内容を含むと思われるからである。

あるいは，ある費用を期間費用から製品原価へと変更する場合やその逆の場合においても，一般には（おそらく武田教授も），何らかの会計処理の変更であると見做されよう。こうした場合では，当然，その会計期間の利益額に影響を及ぼすことになる。そうした点を考慮して会計処理方法に変更があったと見做されるのであろう。しかしここにおいても，ある費用の額を決定するものとしての数割当ルール，つまり会計処理方法自体に変わりはないように思われるのである。

「同一区分内変更」に該当するもので科目の統合・分離または単なる科目名の変更ではなく会計処理方法の変更となるものとして，武田教授は未払の賞与を賞与引当金から未払費用として計上する方法への変更を挙げておられる。この例は単なる科目名の変更だけのようでありながら，会計方針の変更に該当するものとされている。というのは，「引当経理と未払経理は，処理方針において差がある」からである。たしかに，賞与引当金から未払賞与への変更には，数割当ルールとしての会計処理方法の変更を伴なう。しかしこの場合，引当経理から未払経理へと変わったから，その結果として数割当の方針が変わったといえるのではなかろうか。すなわち，教授が「処理方針において差がある」といわれる際の「処理」は数割当だけではなく，確定債務として認識するという意味も含まれていると見られる。こうなると，前述の「異区分間変更」の場合と同じような論理となる。違うのは，前述のケースでは会計処理方法は変っていないと思われるのに，この場合は会計処理の方法にも変更がある点である。こうした賞与引当金から未払賞与への変更の場合に会計処理方法の変更があったとしても，それは結果として生じたと見るべきではなかろうか[7]。また，確定債務である未払賞与として認識するには，支給対象期間や支給月額が労働協約で決定されているなど，まさに「制度的な事実」を必要とされる。こうした点でも，教授とは異なる意味であるが，「制度的な事実」の重要性が指摘できるように思

Hosei University Repository

われる。

これまでに論じた「表示区分の変更」のケースでは，数割当のルールには変りはない（未払賞与の例のように，変る場合もあるが）。ということは，「会計処理方法」をこの数割当のルールであると規定するかぎり，会計処理方法は変っていないということなる。それでも，こうしたケースにおいて会計処理方法の変更があったと考えるならば，賞与引当金から未払賞与への変更の例からも理解されるように，「会計処理方法」に当初に規定された数割当のルールというだけではなく，それ以上の内容を与えているものといえよう。この「それ以上の内容」について見ることにしたい。

前述したように，伝統的には，会計における認識は会計事実の確定に係わるものであり，測定はそのようにして確定された会計事実の金額的な決定に係わるものであった。その際，認識が会計事実を確定するものであるとしても，いかなる収益や費用であるかという意味での事実の確定ではなく，〈実現〉や〈発生〉という記録時期の確定が主として問題にされていたといえよう。認識とは，一般的にいえば，「それは何であるか」という問に対して「それは……である」という答えの内容を指すものであろう。ところが会計における認識では，その何であるかはある程度分かったものとして扱われ，その事実の記録時期あるいは帰属期間の決定が主たる内容となっているのである。制度運営方針にしてもこうした記録時期の問題を扱っていることは，これまでの説明から明らかであろう。

われわれは認識概念の再検討をそれを一般の認識概念と同じように「それは……である」という内容の決定と考えることから始めたい。そのため，出発点としてＦＡＳＢによる認識概念の定義を用いることにしよう

「認識とは，ある項目を資産や負債，収益，費用などとして実体の財務諸表に正式に記録する，ないしは組入れる過程である。認識は，ある項目をコトバと数字とで描写することを含んでおり，その金額は財務諸表の合計額に含まれるものとする」[8]。

この定義によれば，認識は財務諸表本体に記載されることであり，例えばオフバランス項目はここでいう認識の対象とはならない。この定義が伝統的な二分法での認識概念と違う点は，「コトバと数字とで描写する」という文言で示されるように，「数字での描写」すなわち測定の過程を含んでいることである。「コトバでの描写」の過程を，便宜上，「識別」と名付けると，ＦＡＳＢの定義は次のように示すことができよう。

認識 ｛ 識別……コトバで描写する過程
　　 ｛ 測定……数字で描写する過程

伝統的な認識の概念はここでの識別の概念に相当する。ただし識別の概念には単に会計事実として確定するだけでなく，具体的な勘定科目を決定することも含んでいると考えるべきである。それは，測定が対象を単に数量的なものとして見るだけでなく，具体的な数値を割り当てることであると同様である。それゆえ，対象を単に資産や収益といったものとして見るだけでなく，コトバすなわち勘定科目を割り当てることが識別なのである。あるいは，コトバによる認識の過程が識別であり，数字による認識の過程が測定といえる。この点で，勘定科目の割り当てが単なる表示の問題であるかのように考えるとすれば，それは認識の本質を理解し損ねるものといえよう[9]。

では，この識別の概念においては伝統的な認識概念において重要であった帰属期間の決定はどうなるか。それは識別に含まれていると考えられるのである。一般の認識においても「それは……である」というように，「それ」が示す物なり事象なりの発生時点があらためて明示されることはない。同じように，会計において識別し，測定することは暗黙のうちに時点が含まれていると見るのである。すなわち，識別には「何であるか」の問題が最優先されるのであり，「何時」の問題は当然のこととしてそれに含まれていると考えてよい[10]。逆にいえば，何時の時点で識別・測定するかによってコトバも数字も異なってくると見るのである。

伝統的な認識概念から見れば，例えば「売上」や「支払利息」であることは変わりないのだから，むしろその帰属期間が問題である，と主張されるかもしれない。しかし，「売上」は現金主義のもとでは「現金での売上高」あり，実現主義のもと

Hosei University Repository

では原則として「引渡の済んだ売上高」である。また「支払利息」は現金主義のもとでは「実際に支出した利息」であり，発生主義のもとでは「今期の期間費用として支払うべき利息」といったものになる。また，これらは損益計算書に計上されるものであるが，それと関連する財務諸表の一方である貸借対照表において「売掛金」や「未払費用」という勘定科目がそれらに対応して計上される。現金主義のもとでは「未払費用」は現れず，また「売掛金」も現れないか，現れても実現主義のもとでの「売掛金」とは異なった意味を持つことになろう。ある勘定科目はそれだけが独立して意味を持つのではなく，このように他の勘定科目との関連で意味を持つものである。一般にコトバは他のコトバとの関係ではじめて意味を持つものであり，一つのコトバがそれだけで独立して意味を持つものではない。それゆえ，同じ勘定科目名が用いられても，他の勘定科目との関係で意味が異なる場合も出てくるのである。したがってこうした場合，別の言葉の体系，あるいは異なる解釈体系における一つのコトバになっていると言っても差し支えなかろう。発生主義と現金主義とではまさに異なる解釈体系となっているのである。それゆえ，帰属期間の決定という伝統的な認識概念を採用したとしても，異なる認識概念は異なる解釈体系を含意しているものと見ることができるのである。

これまでの論述から理解されるように，会計処理方法は測定に相当し，制度運営方針は識別とかなり重なっている。制度運営方針の変更としての「会計方針の新設・廃止」は，帰属期間の決定をも含めた意味での識別の変更がその内容となっている。また，会計処理方法の変更としての「会計方針の変更」は測定方法の変更である。いずれにしても，われわれの広義の「認識」の概念のなかでの変更であると見られるので，両者とも会計における認識方針の変更として「識別方針の変更」や「測定方針の変更」といった言葉で理解できるのではなかろうか。

伝統的な認識概念のもとでは，勘定科目の決定という意味での識別の役割は重視されてこなかった。その理由としては，伝統的な認識概念では，認識対象が大まかに資産や費用などとして分かればよく，その記録時期の決定が問題であったからである。例えば未払の賞与の場合でも，「賞与引当金」と「未払賞与」では認識基準としては同じ発生主義によるものである。いずれにしても費用として計上されるものであるから，それを「賞与引当金」と呼ぶのも「未払賞与」と呼ぶのも，「単なる表示」の問題（とっては言い過ぎであるが）として理解されていたといえよう。有価証券を「有価証券」とするか「投資有価証券」とするかも，同じように理解されていたものと思われる。

これに対して，われわれの識別概念では，名前を付ける，すなわち勘定科目を決定することは，「単なる表示」の問題ではなく，識別の内容の問題である。すなわち，「未払賞与」という名称を与えることはその対象を未払の債務として明確に認識することである。また，「投資有価証券」という勘定科目を与えることは，その対象を固定資産の中の投資の一つとして明確な位置付けを与えるということである。その位置付けの結果として流動性に変化が生じたものといえよう。これまで「会計処理」という言葉に数の割当を超えた意味を持つ場合もあったが，これにはこうした意味での識別が暗に含まれていたと見られるのである。

こうした識別の役割を重視した観点から科目の統合・分離もしくは科目名変更ではない科目の変更を眺めると，どのような場合が考えられるであろうか。例えば次のような場合を挙げることができるように思われる。

(1) 対象となる「会計事実」に変動があったために科目名を変えた。

(2) より適切もしくは正しい科目名とした。この意味では「不適切な」もしくは「誤った」勘定科目名を使っていた。

識別には，測定の方法とは異なり，「同一もしくは類似の会計事実」について代替的な方法があるわけではない。それゆえ，これらは本来は「同一もしくは類似の会計事実」に基づく会計方針の変更とは見られないが，判断が微妙なケースも多いと思われるので，会計方針の変更に準じた扱いをすべきであると思われる。こうした識別方針の変更はわれわれの今後の研究課題でもあるの，ここでは深く立ち入らないことにしたい。

こうした識別方針の変更の例はこれまでの論述

Hosei University Repository

において会計処理方法に数割当ルール以上の内容を持たせているとして指摘したものが該当しよう。ここではこれとは別に，河崎教授が挙げられている例を考えてみよう。それは，定款の目的を変更したことにより，これまで営業外損益にしていた賃貸料収入と不動産管理費用を不動産事業等売上高と不動産事業等売上原価に含めて記載したという例である[11]。これを教授は，先に述べた「異区分変更」で掲げたと同じ理由で，会計処理の変更であるとされている。会計処理の変更であるとしているということは，この事例については「会計事実の変動」は無かったと考えられておられるものと見做されよう。しかしこの場合は，定款の変更などに伴って「会計事実の変動」があった，あるいは「新しい会計事実」が生じたものとして，それによって勘定科目が変わった，すなわち識別の変更が行なわれたと見るべきではなかろうか。この「会計事実の変動」には定款という一つの「制度的なもの」が大きな役割を果たしていると見られるのである[12]。

V おわりに

伝統的には，会計事実が確定されればそれに会計処理の方法が適用されて数値が算出されると考えられてきた。武田教授も基本的にはこうした考えを受け継いでいると見ることができよう。教授は会計方針の概念的な究明にとどまらず，さらに会計事実の概念にも分け入って解明されようとした。そうした教授の試みは傑出したものであり，会計事実や会計方針の概念的な究明を行なおうとすればこれを無視することはできないであろう。本稿は，こうした教授の試みの包括的な検討でなく部分的な検討を行なったにすぎない。

武田教授によれば会計事実の確定のためには制度枠と制度運営方針の設定が必要とされる場合があることを見てきた。本稿の検討の一つは，会計事実を作り出す「制度」である制度枠と制度運営方針を再吟味する必要があるのではないかという点である。もう一つ主として検討したことは，数割当ルールであるとされた「会計処理方法」の概念が数割当以上の役割を暗黙のうちに負わせられているのではないかという点である。

「会計処理」は「会計を行なうこと」と言い換えることができるかと思われる。いずれにしても，英語でいえば，account(ing) forとなろう。それゆえ「会計処理の方法」は，「処理」を抜いて「会計方法」としても，意味が変わらないことになる。こうなると，伝統的な認識概念，武田教授のいう制度運営方針をも含む概念となる。会計処理方法あるいは「会計の処理の原則及び手続」を数割当ルールであると考えるのは一般的とも思われる。それが暗黙のうちに測定だけでなく，いわゆる認識の領域まで広がってきているのも不思議なことではなかろう。本稿は「識別」の概念を強調することによって，「会計処理方法」（むしろ名称を変えるべきかもしれないが）の担っている，数割当ルールとしての役割を明確にしているともいえよう。

ともあれ，こうした方向でわれわれ自身の考えもいまだ十分なものではない。また，武田教授の見解に対して大きな誤解を犯しているのではないかと恐れている。その時は，武田教授の試みを評価する者として，教授の御寛恕を請う次第である。

〔注〕

（1） これについて次の拙稿を参照されたい。「会計事実の構築」，『経営志林』第26号第1号（1989年4月）

（2） 武田教授の次の一連の論稿である。以下，これからの引用については特にその引用箇所を明示していない。「会計方針の変更と制度枠」，『会計ジャーナル』第19巻第6号（1987年6月），「会計方針の変更と制度運営方針間移行」，同上誌第7号（7月），「会計方針の変更要因と準処理変更・見積変更」，同上誌第8号（8月），「表示方針変更の区画原理」，同上誌第9号（9月），「会計方針変更に係わる実務の多様性の実証」，同上誌第10号（10月）。また，この問題に関して武田教授と共同研究者であるともいえる河崎照行教授の次の論稿も参照されたい。「『会計方針の変更』に関する概念的フレームワークと開示実態」，『甲南経営研究』第26巻第4号（1986年3月），「『会計方針の変更』に関する概念的枠組みと実態分析（1，2）」，『會計』第134巻第4，5号（1988年10，11月）。

Hosei University Repository

(3) ここでの説明は次のものに基づいている。L. Todd Johnson and Reed K. Storey, *Recognition in Financial Statements : Underlying Concepts and Practical Conventions* (FASB, 1982), pp. 125ff.

(4) *Ibid*, p. 126.

(5) これらの説明については前掲拙稿を参照されたい。

(6) 「表示区分の変更」の概念については注意が必要と思われる。というのは，ここでいう「表示区分」とは貸借対照表では流動資産と固定資産，損益計算書では営業損益と営業外損益といった区分のことを指すものであり，そうした意味では「表示区分の変更」は「異区分間変更」と同じであると思われるからである。つまり，ある区分から他の区分へと項目を移すことが「表示区分の変更」であると理解するのが一般的であろう。つまり，区分を変えるのである。それに対して「同一区分間変更」は「同一表示区分内の変更」ともいうべきものであり，区分は変わらないが科目は変わるのである。紛らわしい用法であると思われる。

(7) 河崎教授の論稿では，こうした賞与引当金から未払賞与への変更を最初は「事実システムの変化」として，すなわち「制度運営方針の変更」として扱い（「フレームワーク」103頁），後では「処理変更」として扱っている（「実態分析(2)」104頁）。ちなみに武田教授の論稿では両者とも同じ制度運営方針(すなわち，発生主義)に基づくものとしてとらえられ，会計処理方法が異なるものとされている。河崎教授における見解の変化は，会計事実の側にあるとされる制度運営方針と会計方法ともいうべき会計処理方法との境界が微妙なものであることを示唆するものといえよう。

(8) FASB, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises* (FASB, 1984), par. 6.

(9) こうした考え方に対して，測定は量的な認識が行なわれた後にその認識されたものに数字を割り当てることであり，識別は認識が行なわれた後にその認識されたものに勘定科目を割り当てることにすぎないのではないかと反論されるかもしれない。しかし，このように，コトバや数字が割り当てられる前に認識が行なわれていると考えるのは，認識における言葉の役割を軽視ないしは無視したものといえよう。哲学者メルロ＝ポンティは，コトバや数字の割当の意味で「命名」という用語を用いて次のように語っているが，これが認識（測定も含む）の姿であろう。「事物の命名は，認識のあとになってもたらされるものではなくて，それはまさに認識そのものである」(M. メルロ＝ポンティ（竹内芳郎・小林貞孝訳）『知覚の現象学』(みすず書房，1967)，292頁)。また次のようにも述べている。「したがって言葉は，言葉を語る者にとって，すでにでき上っている思想を翻訳するものではなく，それを完成するものだ。ましてや言葉を聴く者にしてみれば，言葉そのものから思想を受取るのだということを，認めなければならない」(前掲書，293頁)。ここでいう「思想」とは認識された内容のことをさしているといってよかろう。

(10) 認識概念における「何であるか」を「何時であるか」に優先させる考えは，ＦＡＳＢの認識概念に基づいた次の著作にも明らかにされている。Robert R.Sterling, *An Essay on Recognition* (The University of Sydney, 1985), p. 2. Johnson and Storey, *Recognition*. p. 16.

(11) 河崎「実態分析(2)」104頁以降。

(12) こうした「会計事実の変動」，あるいは「新たな会計事実」があったか否かを決定するには，単に定款の変更だけでなく，企業活動の実態にまで立ち入った検討が必要であろう。こうした事例については次のものが参考になる。木下徳明「Current Practice――Q. A. 会計実務」，『企業会計』第41巻第9号(1989年9月)。