

会計理論学会 第38回全国大会

統一論題
新しい会計学の可能性
—ポスト実証主義の会計研究—

<報告要旨集>



大東文化大学はピーターラビットの生みの親であるビアトリクス・ポターの資料を展示した「大東文化大学ビアトリクス・ポターTM資料館」を運営しています。

2023年9月30日(土)~10月1日(日)

会場 大東文化大学板橋キャンパス

ご挨拶

会員の皆様におかれましては、ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、このたび大東文化大学におきまして、会計理論学会第38回全国大会を開催することとなりました。大会開催校に選ばれましたことは誠に光栄です。精一杯、大会の成功に尽くしたいと存じます。

本年度は統一論題のテーマを「新しい会計学の可能性—ポスト実証主義の会計研究」としました。日本福祉大学の新谷司先生を座長とし、報告をポスト実証主義の会計研究に関心をよせる研究者の中で優れた研究成果をあげておられる中堅、若手の4名の先生をお願いいたしました。これからのポスト実証主義の会計研究の展開を図る契機となり、活発な報告・討論が行われることを期待したいと思います。

また、スタディグループ「収益認識についての総合的研究」の最終報告も行われ、自由論題についても近年では最多の11本の報告が行われることになりました。活気あふれる大会となることを願っております。

なお、大変申しわけありませんが、大学の設備およびスタッフが十分整わず、オンラインによる参加を準備することができません。本大会は対面のみによる開催とさせていただきますので、ご了承いただければ幸いに存じます。

最後に、本大会の開催にあたり多大なご支援とご協力を賜りました会計理論学会の先輩、役員の方、会場および大学関係者の方々、その他の関係者の方々に篤く御礼申し上げます。

2023年9月30日

会計理論学会第38回全国大会準備委員会

委員長 白坂 亨

委員 山口由二
橋本寿哉

<会員控室について>

3号館30110教室を会員控室にしておりますので、ご歓談や飲食、休憩等にご利用ください。また飲み物を準備しておりますのでご自由にお持ちください。

<懇親会について>

今回の大会においてはCOVID19の影響でキャンパスにおける会食が禁止されており、懇親会は開催できませんので、ご了解願います。

<10月1日の昼食について>

昼食のお弁当は準備していません。会場近くの飲食店をご案内させていただきますので、そちらをご利用ください。この要旨集の巻末に地図を掲載しておりますのでご覧ください。

第 38 回全国大会プログラム

第 1 日 2023 年 9 月 30 日 (土)

12:00~17:30 参加者受付 (3号館 1階ロビー) 会員控室 (3号館 30110 教室)

12:40~13:20 会員総会 (3号館 30111 教室)

13:30~14:15 スタディグループ最終報告 (同上教室) (報告 30 分、討論 15 分)

〔司会〕徳前元信 (福井県立大学)

代表 岩崎 勇 (大阪商業大学)

「収益認識についての総合的研究」

— 休 憩 —

14:30~17:30 統一論題報告 (3号館 30111 教室) (報告 40 分)

〔座長〕新谷 司 (日本福祉大学)

1. 金森絵里 (立命館大学)

「ポスト実証主義の会計研究の可能性と課題—原発会計の視点から」

2. 村上 理 (跡見学園女子大学)

「会計基準設定の政治力学—方法論的個人主義批判の視点から」

— 休 憩 —

3. 中村恒彦 (桃山学院大学)

「学際的・批判的会計研究と会計ステレオタイプ研究—会計学説からステレオタイプへ」

4. 橋本寿哉 (大東文化大学)

「会計実践を生んだ意識の史的考察—人文科学的会計研究の可能性」

第 2 日 2023 年 10 月 1 日 (日)

第 1 会場 (3号館 30111 教室) (報告 20 分質疑 10 分)

〔司会〕田村八十一 (日本大学)

第 1 報告 9:00~9:30

土屋文乃 (明治大学大学院卒)

「のれんに関する会計基準選択と経営的背景—のれんの会計処理と企業の IFRS への移行」

第 2 報告 9:35~10:05

山口由二 (大東文化大学)、山口不二夫 (明治大学)、ラス・グレノン (マンチェスターメトロポリタン大学)

「NHS イングランドの財務分析—コロナの影響を中心に」

第 3 報告 10:10~10:40

山口不二夫 (明治大学)

「経営分析の社会的役割と会計研究」

— 休 憩 —

〔司会〕小栗崇資（駒澤大学）

第4報告 10：50～11：20

木村眞実（長崎大学）

「資源の有効利用に資する原価計算とは—再資源化業者の原価からの検討」

第5報告 11：25～11：55

村井秀樹（日本大学）

「GX 推進法と会計基準との乖離」

第6報告 12：00～12：30

内野一樹（立教大学）

「『資本の自己意識説』の可能性」

第2会場（3号館30112教室）（報告20分質疑10分）

〔司会〕西森亮太（新潟青陵大学）

第1報告 9：00～9：30

松井克明（青森公立大学大学院）

「即時償却に関する制度的考察—アメリカ型キャッシュ・フロー法人税を念頭に」

第2報告 9：35～10：05

金子輝雄（青森公立大学）

「新たな法人所得課税について—付加価値キャッシュ・フロー法人税の可能性」

〔司会〕岡野泰樹（北海道大学）

第3報告 10：10～10：40

梁 晟宇（立命館アジア太平洋大学）

「日本企業における内部監査の専門能力と成熟度が内部監査基準の遵守度に及ぼす影響」

〔司会〕相川奈美（名城大学）

第4報告 10：50～11：20

野口翔平（日本大学）

「19世紀中葉のイギリスにおける会計の管理から財務報告への展開—1863年から1864年の Staveley Coal and Iron Company, Limited における会計記録を中心に」

第5報告 11：25～11：55

高橋伸子（国土館大学）

「イングランド銀行成立期の財務諸表」

—昼食・休憩—

*大学近くの飲食店をご利用ください（配布地図参照）

13：30～15：30 統一論題討論（3号館30111教室）

〔座長〕新谷 司（日本福祉大学）

金森絵里（立命館大学）、村上 理（跡見学園女子大学）、中村恒彦（桃山学院大学）、橋本寿哉（大東文化大学）

15：30～15：35 閉会挨拶

スタディグループ最終報告

岩崎 勇 (大阪商業大学)

(1) 研究テーマ

収益認識についての総合的研究

(2) スタディー・グループ・メンバー

本スタディグループのメンバー構成は以下のとおりである。

【代表】 岩崎勇 (大阪商業大学)

【構成メンバー】 浅野千鶴 (明治大学)、井上定子 (兵庫県立大学)、岡田裕正 (長崎大学)、椛田龍三 (専修大学)、高須教夫 (大阪学院大学)、徳山英邦 (帝京大学)、千葉啓司 (千葉商科大学)、藤井秀樹 (金沢学院大学)

【オブザーバー】 池田健一 (福岡大学)、石山宏 (山梨県立大学)、市川紀子 (駿河台大学)、大野智弘 (創価女子短期大学)、杉山晶子 (東洋大学)

(3) 研究会

本スタディグループの研究会は以下のとおり大阪商業大学 (Zoom) で開催された。

第1回研究会	2021年12月12日	第2回研究会	2022年3月27日
第3回研究会	2022年6月26日	第4回研究会	2022年7月24日
第5回研究会	2022年8月7日	第6回研究会	2022年10月30日
第7回研究会	2022年12月18日	第8回研究会	2023年1月29日
第9回研究会	2023年3月26日	第10回研究会	2023年4月23日
第11回研究会	2023年5月21日	第12回研究会	2023年8月29日

(4) 研究目的

本スタディグループの研究目的は以下のとおりである。

今日においては、世界的に国際会計基準審議会 (IASB) の公表する国際財務報告基準 (IFRS) が益々世界標準的な基準として認められ、既に任意適用を含めて100か国以上で採用がなされている。それゆえ、このIFRSの影響力が益々強くなってきており、それは、例えば、わが国においても、資産負債アプローチを採用する収益認識基準が基本的に採用されるなど、従来わが国の会計の基本思考である発生主義会計を揺るがしかねないような状況となってきている。

すなわち、より具体的には新たな収益認識基準として、わが国の企業会計基準委員会 (ASBJ) は、2018年3月に新たな収益会計基準である企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(収益認識基準という)を公表し、2021年4月1日以降に開始する事業年度の期首から適用を開始している。これは、2014年にIASBが公表した国際財務報告基準 (IFRS) 第15号「顧客との契約から生じる収益」に相当するものである。すなわち、従来においてわが国においては、収益費用アプローチの観点から実現主義に

基づき取引による財貨・サービスのフローに着目して収益を認識してきたが、新基準では、資産負債アプローチに基づき履行義務というストックに着目し、その変動により収益を認識することとしている。

この新たな収益認識基準の基本的な考え方は、国際的比較可能性の確保の観点から IFRS を基本的にすべて受け入れるけれども、国内の適用上の課題に対処するため、代替的な取扱いを追加し、許容している、というものである。

このような状況の下において本研究の目的は、文献研究に基づきこれまでなされてきた収益認識会計の理論及び制度上の到達点とそれに内在する問題点について検討を行っていくことを目的としている。

(5) 研究テーマ

本スタディグループの各メンバーの個別の研究テーマは以下のとおりである。

(a) 全体理論

(1)収益認識の現代的意義（岩崎）、(2)発生主義会計と収益認識基準の関係－収益変容とそれに整合する費用、その他の構成要素への影響の観点から－（徳山）、(3)資産負債アプローチと収益認識（岡田）、(4) IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開－「一般目的財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」に着目して－（高須）、(5)IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開－「認識及び認識の中止」に着目して－(6)IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開－「測定」に着目して－(7)IFRS15 と IASB 概念フレームワーク（井上）、(8)わが国の収益認識会計基準をふまえた概念フレームワークの重要性と可変性（市川）、(9)ASBJ 概念フレームワークの指導原理性と説明原理性－市川[2023]の問題提起の意義－（藤井）、(10)収益認識会計基準のコンバージェンスと制度的対応（杉山）、(11) FASB/IASB における収益認識の会計基準の設定過程の分析（椛田）、(12)わが国の従来の収益認識理論・実務への影響の概要（池田）

(b) 個別論点

(1)変動対価（岩崎）、(2)返品権付販売（大野）、(3)ポイント制度（石山）、(4)本人と代理人の区分（浅野）、(5)有償支給取引（千葉）、(6)工事契約（浅野）、(7)役務提供取引－海運業を題材として－（石山）、(8)ライセンス供与（大野）、(9)請求済未出荷契約（池田）、(10)顧客からの返金が不要な支払（岩崎）

(6) 研究内容

これまでスタディグループの研究会を 12 回開催し、研究報告と質疑応答を行い本スタディグループの研究テーマに関する研究を行って来ていると同時に、各メンバーによって各メンバーの分担テーマの研究を行った。この成果としての最終報告書については学会のホームページに UP される「スタディグループ最終報告書」を参照されたい。

ポスト実証主義の会計研究の可能性と課題

—原発会計の視点から—

金森絵里（立命館大学）

1. はじめに

2023年3月に出版された新谷司著『ポスト実証主義の会計学』は、イギリスを中心とした学際的・批判的会計学に関する徹底した文献レビューをもとに、学際的・批判的会計学についてはじめて全体を俯瞰的に明らかにした本邦初の研究大著である。アメリカの実証主義（経済学ベース）会計研究とは異なる研究潮流、すなわちオルタナティブな社会学や組織論を理論的枠組みに置く会計研究の全体像と特徴を明らかにした。

本報告では、原発会計を素材に、ポスト実証主義の会計研究の意義と可能性を具体的に描出するとともに、今後のポスト実証主義会計研究におけるその課題を確認する。

2. 原発事業の会計

原発事業10社における会計情報を分析すると、以下のことがわかる。

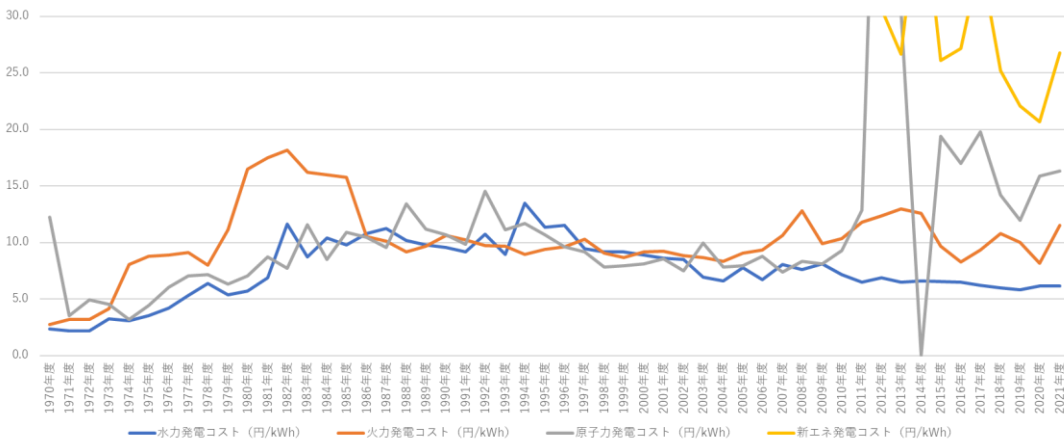
- ① 1970年代より原発事業は商業的に成立している（通常炉廃炉コスト・再処理コスト・最終処分コストの過小評価、電源三法・総括原価方式・文科省研究開発などの国からの支援）
- ② 2010年以降、一次エネルギー国内供給・販売電力量が減少傾向であるにもかかわらず、原発事業10社の営業収益・資産合計は横ばい（電気料金の値上げ）
- ③ 2013年度以降、東京電力の財務状況は確実に改善している（損害賠償・事故炉廃炉のオフバランス化、除染、中間貯蔵事業の国有化、事故コストの過小評価）
- ④ 2007～2008年度と2011～2014年度の赤字は地震・リーマンショック・原油高に加えて原発停止によるもの（「だからこそ原発を稼働させなくてはならない」）
- ⑤ 2021年度（原油高）は業績悪化がゆるやか（「原油より原発のほうがエネルギー安定供給に資する」）

3. 原発コスト論

エネルギー政策においては発電コストの安い電源から選択される。これらの発電コストの計算はモデルプラント方式によっており、日本で実際に建設された代表的な発電設備のデータの平均値等を用いて、総費用（資本費＋運転維持費＋燃料費＋社会的費用）を総発電電力量（kWh）で除し、1kWhあたりのコストを算出する。原子力の場合は、東北電力東通原発1号機、中部電力浜岡原発5号機、北陸電力志賀原発2号機、北海道電力泊原発3号機の4基のデータが利用されている。

有価証券報告書には原子炉別のデータが公表されていないため、電力会社別に実績による原発コストを計算すると図1のようになる。なお、ここでの計算は、電気事業連合会[2004]の計算方法に従った。

図1 発電コストの推移（10社合計）



(出所) 有価証券報告書より作成。

第1次・第2次石油危機時に火力発電コストが高騰し、原子力発電への期待が高まった。これは、「原油より原発のほうがエネルギー安定供給に資する」という今日まで続く評価につながっている。1980～90年代は原発停止が相次ぎ、原発コストが相対的に高くなったがオイルショック時の火力よりは安く、1990～2000年代は（東電トラブル隠しが発覚した2002年を除き）、原子力発電コストが優位である。2011年の原発事故後は、再稼働が進まず原発コストは安定とはいいがたいが、「だからこそ原発を稼働させるべき」とされる。

4. 近代会計学の陥穽（おとしあな）

原発会計は、国によるさまざま介入によって原発事業が「経済的に優位である」という結果を示すように制度化されているという意味で、政治化（国策化）されている。そして、そのような結果を示す結果として、原発会計は原発優遇政策を正当化している。さらに、原発会計は「経済的優位」「エネルギー安定供給」の根拠を与えることによって、原発問題を経済化し、「核抑止力」の問題を矮小化している。

これは、近代会計学がみずから進んで政治に従属する理論的傾向をもつからではないか。つまり、サイエンスとしての会計学（＝近代会計学）は、経営者の恣意性を排除する、つまり機械的客観性を重視する。比較可能性・透明性・中立性・合理性・有用性を追求し、会計保守主義を排除しようとする。現時点で合理的に推計不能な費用は会計しない（できない）ため、廃炉費用・再処理費用・最終処分費用・事故費用を過小評価する傾向をもつ。

5. おわりにーポスト実証主義の可能性と課題ー

以上のように原発会計は「客観的なデータ収集」が不可能であるため、これを前提とする実証主義的会計研究では分析できない。さらにポスト実証主義の会計研究は、近代・権力・科学などの概念を分析する理論的枠組みが蓄積されている点に大きな可能性がある。

課題としては、ポスト実証主義内部の理論的相違に過度にとらわれることなく、ともに人類の脅威に立ち向かうことが重要である。

会計規制設定の政治力学

—方法論的個人主義批判の視点から—

村上 理 (跡見学園女子大学)

本報告は、「会計規制設定の政治力学」を主題とした研究に焦点を当てたものである。周知の通り、1970年代米国の会計実務においていわゆる「会計の政治化」(politicization of accounting)現象が明確に意識されるようになると、これは会計研究の領域にも影響を及ぼすこととなった。会計規制の設定過程における政治的要素は、より緻密な研究の対象となったのである(石川, 1990, pp.65-67)。当研究領域においては、一般物価水準会計(GPLA)のディスカッション・メモランダムに対する経営者のロビイング行動を研究したWatts and Zimmerman (1978)などの、実証主義的会計学にもとづいた研究が数多く公表されてきた(Walker and Robinson, 1993, p.33; 大石, 1995, p.48)。一方で、学際的・批判的会計学の立場からは、これに対抗する研究が公表されてきたのである(新谷, 2023, p.15)。以上を踏まえ、本報告では、学際的・批判的会計学が、どのようにして実証主義的会計学に対抗し、その限界を超えようとしてきたのかを検討することとしたい。

改めて指摘するまでもなく、実証主義的会計学は、Friedmanの実証的経済学(Positive Economics)の影響を強く受けている(Watts and Zimmerman, 1986, p. 8; 島, 2001, p.55)。加えて、本報告の関心である会計規制設定過程に関する研究の領域においては、政治学分野の研究成果も積極的に参照されている。とりわけ、政治過程に経済学的手法をあてはめる形式の研究成果が積極的に参照され、「政治過程の経済理論」、すなわち、政治過程は富の移転に関する個々人の競争であると見なす考え方が採用される傾向にある(Watts and Zimmerman, 1986, 邦訳 pp.233-234; 大石, 1995, p.40)。

一方で、学際的・批判的会計学は、これとは異なる研究方法を採用してきた。学際的・批判的会計学は、単一・不変の伝統を持たずに、会計学以外の様々な学問領域の理論を理論的枠組みとして援用する研究群である(新谷, 2023, p.2)。その多様な研究動向を要略することは困難であるものの、会計規制設定過程に関する研究の領域における大まかな傾向としては、実証主義的会計学の採用する方法論的個人主義を拒否する点が指摘されよう。

方法論的個人主義とは、国家や社会的集団などの集合体の行動や行為は、個人の行動や行為に還元されなければならないとする立場であり(Popper, 1945, p. 87 邦訳 p. 90)、新古典派経済学などにおいても採用される考え方である。方法論的個人主義においては、全体の特徴は、全体を各構成部分にばらばらに分解してそれぞれを検討し、その結果を再構成することによって得られることとなる(加茂ほか, 2012, pp.249-250)。このような考え方の限界としてしばしば指摘される点としては、国家や政府機関に独自の役割を認めない点が挙げられる(久米ほか, 2011, pp. 340-341)。すなわち、方法論的個人主義においては、存在論的与件として、先験的に個人が先にあり、国家や政府機関は個人の選好に影響を受ける受動的な存在として描かれることになる(河野, 2002, pp.14-15)。このような傾向は、本報告の関心である会計規制設定過程の研究においても、同様であると言えよう。実証主義的会計学、たとえば、Watts and Zimmerman (1978)においては、経営者によるロビイングが主要な研究対象として据えられ

ている。実証主義的会計学においては、基本的には、会計規制の設定過程における経営者行動が主な検討の対象となる傾向が認められるのである (Watts and Zimmerman, 1978, p.31; Robson and Young, 2009, p.347; 大石, 1995, p. 52)。これに対し、学際的・批判的会計学は、経験的な事実として、国家や (SEC のような) 政府機関は会計規制の発展に能動的に (active) 関わってきたと主張する (Walker and Robinson, 1993, p.6)。このような、国家や政府機関の主体的行動を捉えることは、学際的・批判的会計学にとって、実証主義的会計学の限界を超える試みであったと言えよう。学際的・批判的会計学の立場から公表される研究には、国家 (state) と会計との相互関係を論じるもの (あるいは、資本主義・国家・会計の相互関係を論じるもの) が少なくない (e.g. Cooper et al., 1989; Tinker, 1984)。

本報告では、以上のような、方法論的個人主義批判の視点から、学際的・批判的会計学の特徴を示していくこととしたい。

[参考文献一覧]

新谷司(2023)『ポスト実証主義の会計学』中央経済社。

Cooper, D., Puxty, T., Lowe, T. and Willmott, H. (1989) "The Accounting Profession, Corporatism and the State", in Chua, W. F., Lowe, T and Puxty, T. eds., *Critical Perspectives in Management Control*, Macmillan, pp. 245-270.

Friedman(1953) *Essays in Positive Economics*, the University of Chicago.佐藤隆三、長谷川啓之訳(1977)『実証的経済学の方法と展開』富士書房。

石川雅之(1990)「会計基準設定過程における利害抗争といわゆる『会計の政治化』」『尾道短期大学研究紀要』39(1)、pp.65-88。

加茂利男、大西仁、石田徹、伊藤恭彦(2012)『現代政治学：第4版』有斐閣アルマ。

河野勝(2002)『制度』東京大学出版会。

久米郁夫、川出良枝、古城佳子、田中愛治、真淵勝(2011)『政治学：補訂版』有斐閣。

大石桂一(1995)「経済規制の理論と会計規制」『経済論究』(九州大学) 91、pp. 31-58。

Popper, K. R. (1945) *The Open Society and its Enemies*, vol.2, Routledge and Kegan Paul. 内田詔夫、小河原誠訳(1980)『開かれた社会とその敵 第2部』未来社。

Robson, K. and Young, J. (2009) "Socio-Political Studies of Financial Reporting and Standard-Setting", Chapman, C., Cooper, D. and Miller, P. ed., *Accounting, Organizations, and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood*, pp. 341-366, Oxford University Press.

島信夫(2001)「分析的手続の方法論的考察」『経済学研究』(北海道大学) 50(4)、pp. 50-68。

Tinker, T. (1984) "Theories of the State and the State of Accounting: Economic Reductionism and Political Voluntarism in Accounting Regulation Theory", *Journal of Accounting and Public Policy*, 3, pp. 55-74.

Walker, R. G., and Robinson, P. (1993) "A Critical Assessment of the Literature on Political Activity and Accounting Regulation", *Research in Accounting Regulation*, 7, pp. 3-40.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978) "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", *The Accounting Review*, 53, pp. 112-134.

Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1986) *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall. 須田一幸訳(1991)『実証理論としての会計学』白桃書房。

学際的・批判的会計研究と会計ステレオタイプ研究

—会計学説からステレオタイプへ—

中村恒彦（桃山学院大学）

「簿記係もまた乗ってはいるが、四つ足の椅子である。簿記係もまた列を整理させるが、バロース計算機のカチッという音に合わせた数字である。簿記係もチャージするが、元帳の借方側である。簿記係もその額に身に着けているが、緑のバイザーである。簿記係は、ささやかな剣のライバル(ペン)を振り回し、国人の血を流さずに、カーターの赤インクでのみで赤く染める。」(Hatfield[1924] p.243.)

本報告では、会計学説に関する学際的・批判的会計研究の知見を具体的な会計問題へとどのように活かしていけばよいかを検討する。そこで、この問題意識をもとに、3つの議論展開を準備した。

第一に、学際的・批判的会計研究および日本の会計制度説(公表会計制度論・上部構造論)の問題点を検討する。すなわち、学際的・批判的会計研究は方法論および新古典派経済学モデル批判を重視しすぎる問題点、日本の会計制度説は概念の虚偽性と経済還元主義を重視しすぎる問題点があろう。しかも、当初は両者ともにそうしたパースペクティブを会計学説に向けてしまったことによる弊害もあろう。その結果として、我々は、具体的な会計問題に対する柔軟な理解がなによりも求められていることになろう。たとえば、幻想や夢に近いような会計対象であれば、上部構造の知見を活かすことができるであろう。

第二に、本報告では、具体的な会計問題のヒントとして、歴史研究が取り上げることがあるFictional Sourceを検討する。たとえば、会計史研究であれば、中野[1992]は、『ヴェニス商人』の商人(merchant)や冒険商業の描写を、中世イタリア商人のコレガンツァ契約や資本主簿記を考察す

る際の導入に用いる。また、Marx や Weber や大塚久雄などが争点とした「ロビンソン・クルーソー」は、合理的経済人モデルの大きなヒントになっていると同時に、劇中には貸借対照表の様式を借りて自己の境涯を「公平に(impartially)」分析するというシーンもある。こうした例は、簿記が形式的合理的な計測方法として主体の思考様式の一端を担い、大きくは合理的経済人モデルの原型だったことの証左である。したがって、たとえ創作上のキャラクターであっても、その台詞・思考や容姿・服装を一概に無視できない。

第三に、本報告では、上部構造の知見を活かせる会計対象として会計ステレオタイプに注目したい。たとえば、Hatfield[1924; p.242]は、「簿記係は、注目すべき悪役にされても、名誉を受けることはありません」と文学上の取扱いを嘆いた。Hatfield[1924]は、会計の専門職化初期の「事務員」と「会計人」の差がまだ曖昧模糊とした時代に、簿記・会計の尊厳性を主張するものであった。

ところが、こうした会計ステレオタイプは、その後の時代でもみられるのである。たとえば、菅原[2021; 43 頁]は、会計ステレオタイプ研究の先行研究を整理する中で、「どのメディアにおいても会計士はネガティブに描写されてきたことがわかっている。・・・いずれも会計士は主人公の役を与えられず、好まれる人物というよりもその存在、性格、行動が皮肉に描写されていた」と述べている。

会計ステレオタイプの問題は、会計人の職務に精通していない大衆の誤認ではない。むしろ、会計人の過去の職務や仕事が大衆の認識のなかでは「生きている」と解したほうがよさそうである。

本報告では、上部構造に関する知見を活かした会計ステレオタイプ研究の可能性について論じたい。

会計実践を生んだ意識の史的考察

—人文科学的会計研究の可能性—

橋本寿哉（大東文化大学）

1. はじめに

今日主流の実証主義的会計学においては、会計情報の価値だけが注目され、その結果、会計は、会計とは無関係な説や理論を成り立たせるための無機質な道具になり下がっていることも多い。これは、実証主義的会計学が、会計を合理的な情報提供システムと捉え、経済学がそうしたように、物理学や化学のような厳密な科学になろうと自然科学の手法を取り入れて確立されてきたことによると考えられる。しかし、その結果、会計から人間性が排除されてしまった。人間が作り上げた会計を理解するには人間性についての理解が不可欠であり、自然科学よりはむしろ、人間の精神や文化を研究対象とする人文科学の手法や知見を採り入れた新たな会計研究の可能性を考えることも意義のあることではないだろうか。

会計の本質は、経済主体によって実践される過程そのものにあると考えられ、会計とは、人間が経済的な活動を行うに当たって不可欠な営為として創造された極めて有機的な実践と捉えることができる。合理性だけに基づいて生成したとは思われない中世イタリア及び近世日本におけるそれぞれの会計実践が、人間のどのような意識から生まれてきたのかを明らかにすることにより、会計への人文科学的なアプローチが可能であるかを検討する。

2. 中世イタリアにおける会計実践の成り立ちと商人たちの意識

複式簿記は、中世イタリア商人たちの商業活動実践の中から14世紀末までに生まれ、その生成をもって近代会計の起源とされる。彼らは、債権債務の把握や取引の証拠を残すために自らの活動について記録を始めたが、帳簿の冒頭には決まって神への祈祷文を掲げ、公証人文書の形式に倣い、定型表現を用いて第三者の視点から文章形式で取引を二面的に記録した。共同企業を結成して事業を行なった場合は、結成期間満了時に決算を行い、利益を出資者間で分配した。こうした実践を繰り返し、最終的に複式簿記を完成させたのである。

複式簿記の生成は、活発化した商業活動の中で芽生えた商人たちの合理性の意識とともに、神への怖れがその基礎にあったと考えられる。商業や商人が蔑視される中で、商人たちは神の怒りに触れ地獄に墮ちる怖れを抱き、自らの行為がやましいものではないことを示すため、すべての経済活動を包み隠さず帳簿に記録した。また、自らの行いがキリスト教の理念に基づく正義に合致したものであり、神に祝福された結果、正当な利益が得られたことを、詳細な記録と正確な計算によって示そうとした。さらに、得られた利益を「神の愛に基づいて」寄進等の慈善行為を通じて社会に還元することを忘れなかった。

3. 近世日本における会計実践の成り立ちと商人たちの意識

近世の日本でも、江戸開府後の経済発展の過程で、商人たちの間で取引の記帳が一般化した。しかし、「原始的・前近代的・因習的・非合理的・非組織的・非科学的」と否定的に評されてきた。しかし、そうした中から、複式簿記と同一原理の日本固有の簿記法が生成した。

商家で見られた会計実践は、縁起を担いで名付けられた「大福帳」の使用を始めとして、結界と呼ばれる帳場格子の中で記帳が行なわれたり、土地にゆかりのある言葉や縁起のよい言葉に基づいて設定された符牒を用いて記帳したりする等、商売を的確に管理しようとする合理性の意識以上に、商売繁盛を願う商人たちの思いが強く感じられるものであった。商家の組織体制が発達してからも、一定の形式や手順に従い正確に記帳することを使用人の生活を含む店の運営の中心に置き、また、本家の主人への決算報告も極めて儀式的に行われる等、会計実践は全般的に形式重視で冗長なものであった。

こうした実践は、「商人道」を具現化したものであったと考えられる。すなわち、士農工商の身分制度の最下位に置かれ、道義と営利の間で葛藤していた商人たちが、石田梅岩によって構築された商人哲学に基づいて主体性を確立し、これに基づき家業に精励し、家の永続的發展を図ることを通じて社会に奉公することが「商人道」のあるべき姿であると自覚し、これを目に見える形にしたのである。それは、18世紀に入ってからの経済状況の変化や幕府統治の強化によって、商人たちがそれまでの積極果敢な姿勢から堅実に商売を行っていくことへと転換を迫られたことによって実現されたものであった。さらにその後、家訓や家法、あるいは店則の制定により、具体的な会計手続きの規定が行われ、会計実践の高度化が実現された。

4. 2つの会計実践を生んだ意識の比較

中世イタリアにおける会計実践の生成は、商業活動が賤しいものとされてきた西欧的伝統の中で、キリスト教思想に支配された西欧中世の人びとの独特の意識と強く結びついていた。一方、近世日本でも、分限意識や奉公意識というこの時代の人びとに共通する意識の上に、商人の主体性という独特の「意識」が確立され、先祖から預かった家あるいは家業という「舞台」において、享保期の商人を取り巻く環境変化という「刺激」が加えられることによって、「商人道」の具現として、日本固有の会計実践が形成された。

また、中世イタリア、近世日本のいずれにおいても、商業活動が営利を目的としたものであるより、公共的な意義をもった活動であると見做す共通の時代的な背景が、ともに体系的な会計実践を生む大きな推進力になったのである。

5. 総括

中世イタリアでも近世日本でも、会計実践はそれぞれの時代の商人たちの独特の意識に基づき、自らが行なうことの社会的意義を明らかにするために生成したことが明らかになったが、こうした考察から、会計研究に人文科学の手法や知見を活用することの妥当性も明らかになった。例えば、2つの時代の商人たちはいずれも自らの行いの道徳的価値を探求したことから倫理学、哲学、宗教学が、それらの意識を歴史の中に位置づけて理解する必要から思想史が、形成された会計実践は文化的要素を多分に含み、比較によりそれぞれを相対化して捉える必要から文化人類学が、それぞれ分析の枠組みとして必要になると考えられる。また、2つの個別性の高い会計実践は普遍性の高い文明としての近代会計へと進化していった。「会計の歴史を支配する法則は、人類の進歩・発達をも支配する法則である」と言われることから、歴史学、とりわけ文化史、文明史に基づいた視点が求められるであろう。

こうした人間性を重視したアプローチによって、会計研究は、人間が人間らしく幸福に生きることを追求する有益な研究分野となることができるのではないだろうか。

のれんに関する会計基準選択と経営的背景

—のれんの会計処理と企業のIFRSへの移行—

土屋文乃（明治大学大学院卒）

研究目的

近年、企業を取り巻く環境は絶えず変化し、取引の複雑化が進んでいる。特に日本国内ではM&A増加の傾向が顕著であり、M&Aが実施された多くの場合、買収対象企業の純資産の公正価値と買収価額に差が生じ、のれんが発生することになる。

現在、わが国において、企業が適用可能な会計基準は、日本基準、IFRS（国際会計基準）、米国基準の3種類あるが、のれんの会計処理は、日本基準とIFRS・米国基準間に大きな相違がみられる。日本基準による会計処理は、のれんをM&A実施後20年以内で定期的に償却としている一方、IFRSおよび米国基準は、のれんの償却を行わずに毎期減損テストを実施し、減損を認識した場合に損失を計上することを定めている。このため、M&Aに積極的な企業が日本基準からIFRSへ移行すれば、のれんの非償却化の恩恵を受けて利益の押し上げ効果があることがかねてから指摘され、議論されてきた。

このような状況下においては、採用する会計基準が異なる企業間の比較が困難なものとなり、会計情報の比較可能性、それゆえ意思決定有用性が損なわれることになる。そのため、いかなる会計処理を行うことが会計情報の有用性を高め、投資家の意思決定に資するか、検討を行う必要がある。

そこで、本論文では、M&Aの結果として生じるのれんに焦点を当て、第一に日本基準とIFRSに基づくのれんの会計処理の差異が利益に与える影響を明らかにすることを目的とした。第二に、のれんの会計処理は経済的実態に即して忠実に表現されており、それが投資家にとって有用なものになっているか、そこに経営的背景はあるのかについて検証することを目的とした。

研究方法

本論文においては、のれんの取得後の会計処理の差異が財務諸表に与える影響を検討し、のれんの償却・非償却の論点を考察した。日本基準はすでにIFRSと多くの部分で同等になっているにもかかわらず、IFRSへ移行する企業が増加している背景には、そのインセンティブのひとつにのれんの会計処理が関連していると仮定し、東証一部上場企業のサンプルを取得し、日本基準とIFRSを比較することにより研究を行った。

また、もう一つの論点として、IFRSの初度適用の際ののれん情報の有用性について検証した。研究では、日清食品HDを例として、巨額ののれんの計上の背景から、IFRS移行時の初度適用において、財務諸表からのれんの行方を追った。

研究結果

のれんの償却・非償却の論点の研究の結果、のれんの会計処理について、日本基準と IFRS の差異は、企業の会計基準の選択に関連がないとはいえ、むしろ IFRS が要求しているのれんの非償却の会計処理がおおいに関連しているのではないかと考えた。そのため、どの会計基準を採用するかによって会計的な利益の額に大きな差が出る制度となっている現状では、各企業は将来の利益の見通しによって会計基準を選択している可能性があることは否めないと考えられる。

また、もう一つの論点である IFRS の初度適用の際ののれん情報の有用性については、研究の結果、日清食品 HD は IFRS を適用することにより、のれんの償却がなくなったことにより販管費を圧縮することができただけでなく、業績が悪化していたブラジル事業に関する巨額ののれんの減損を連結損益計算書上に表示することなく、過去最大の赤字決算を免れていることが判明した。この実際の会計処理には、経営者の恣意性が垣間見え、投資家にとって有用なのれんの情報が提供できていないかには疑問が残った。そのため、会計基準を変えるだけで、のれんのみならず、財務諸表の有用性が変化してしまう IFRS の初度適用については、これから IFRS 適用企業が増加していくであろうことを考慮すると、いささか課題があるのではないかと考察した。

参考文献

天野良明「IFRS 任意適用とのれん減損の適時性」『経済論叢』第 192 巻第 2 号、京都大学経済学会、2018 年

梅原秀継『のれん会計の理論と制度：無形資産および企業結合会計基準の国際比較』白桃書房、2000 年

小栗崇資・陣内良昭編著『会計のオルタナティブ：資本主義の転換に向けて』中央経済社、2022 年

榊原英夫『のれん会計と減損会計』同文館出版、2015 年

高瀬荘太郎『暖簾の研究』森山書店、1930 年

高瀬荘太郎『グッドウエルの研究』森山書店、1933 年

徳賀芳弘・宮宇地俊岳・山下知晃竹原相光「買収の失敗原因から探るのれん減損の本質」『企業会計』第 69 巻第 7 号、中央経済社、2017 年

田中弘「巨額の『のれん代』で何を買ったのか」『産業経理』第 79 巻第 1 号、産業経理協会、2019 年

山内暁『暖簾の会計』中央経済社、2010 年

山口不二夫「製薬企業の財務分析 - エーザイと武田薬品 -」『MBS Review』No.18、2022 年

NHS イングランドの財務分析—コロナの影響を中心に—

山口不二夫(明治大学大学院)、山口由二(大東文化大学)
ラス・グレノン(マンチェスターメトロポリタン大学)

はじめに 2020年1月に始まった新型コロナウイルス（COVID-19）は医療機関の経営に多大な影響を及ぼした。日本では緊急医療体制のひっ迫や医療関係者の酷使など重大な問題が発生した一方で、財務的には公的な補助金等の補填によって経営的に黒字となる病院が多くみられた。イギリスでは初期対応に失敗したが、その後「Stay Home, Protect the NHS, Save Lives」の掛け声のもと、国民の協力を得て、この国難をしのいできたといわれている。このような状況は NHS(ナショナル・ヘルス・サービス)の決算にどのように反映されているのか。本研究では IFRS 基準により作成されている NHS イングランドの連結決算（6カ年分）を利用して、NHS の分析手法を確立し、COVID-19 の影響の分析を試みる。

NHS 英国では国籍に関係なく全住民に対して医療を受ける権利を保障する NHS が第二次大戦後(1948年)に発足し、今に至っている。NHS は日本の互助組織的な健康保険制度と違い、国家が税金で納税者の医療をすべて引き受けようというもので、受益者負担部分はごく一部に過ぎない。NHS は Department of Health and Social Care(DHSC:保健福祉省)の管轄に置かれ、England、Wales、Scotland、North-Ireland の4つの NHS が存在する。それぞれの NHS は独自性を持って運営されている。

NHS・England 本研究の対象とする NHS・England は4つの NHS の中では最大で、英国全体の人口比で約85%を占める地域の組織であり、管理・運営は階層化されている。政府レベルとして保健福祉省と NHS・England が統括し、この下に42地域ごとに置かれた Integrated Care Systems(ICS)が Primary Care Networks(PCN:一次医療ネットワーク)、General Practitioner（一次医療診療所：GP）、および病院などの医療現場を統括管理している。現在の構造になったのは2022年7月からで、それ以前にも継続的に組織改編は行われてきたが、国民皆医療という体制は維持されている。

NHS の会計方式 NHS を含む DHSC の各団体は Group Accounting Manual (GAM) に準拠して annual report and accounts(ARA)の作成と公表が義務づけられている。GAM は英国財務省の Financial Reporting Manual(FReM)とイギリス会社法の必要事項を満たしており、特に FReM は国際会計基準 (IFRS) に準拠するものとなっている。実際に NHS England の財務諸表を見ると、主要4表の名称が、公的会計の性格から企業会計における名称とかなり異なっている。例えば、企業会計で損益計算書に相当するものは Statement of comprehensive net expenditure（包括純支出計算書）となっており、支出がプラスであり、収益はマイナスとなっている。しかし、各表内の勘定科目の算出等は IFRS 基準に準拠している。なお、NHS・England の決算期は3月で、本研究では2022年3月決算であれば、「2021/22年度」、または省略して図表内では「2021/22」と記すこととする。

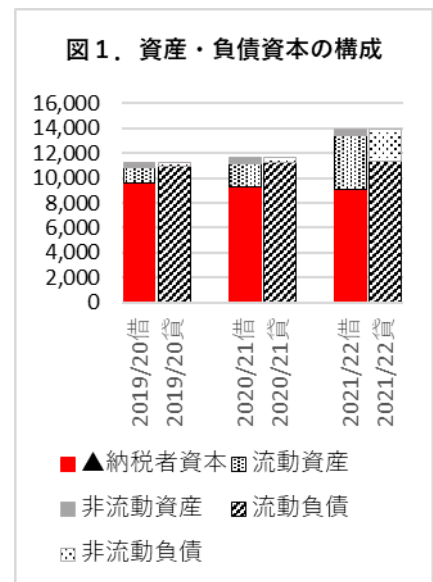
経営基本指標 一般に売上高、経常利益、総資本、従業員数を経営基本指標とするが、NHS・Englandの包括支出計算書において売上高および経常利益に相当するのは、総営業費用および総営業収益と考えられる。そこで、総営業費用、総営業収益、総資産、雇用者数を経営基本指標として、その過去6期の推移を表1に示す。総営業費用は総じて上昇

	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20	2020/21	2021/22
総営業費用	106,910	110,947	114,969	125,399	153,676	145,972
総営業収益	2,242	2,183	2,104	2,152	3,305	1,487
総資産	1,597	1,614	1,664	1,724	2,327	4,854
雇用者数	31,017	31,710	33,554	33,091	34,518	37,918

傾向にあるが、特にコロナの影響の始まった2020/21年度に前年度比で22.5%増の1537億ポンドに急増し、直近の2021/22年度では-5.0%減少して1460億ポンドとなっている。総営業収益はGPでの初診料や処方箋代などの患者が負担する費用の一部に過ぎない。この総営業収益の推移では2020/21年度に前年度比で53.6%の急激な増加を示しており、直近の2021/22年度は逆に-55.0%と逆に半減している。これらの変化はCOVID-19によるGPでの診療の推移を示していると考えられる。経営基本指標のうち最も大きな変化は総資産であろう。総資産は営業費用の30分の1(2021/22年度)にすぎず、極めて過小資本であるといえる。しかし、2020/21年度では前年度の35.0%の増加、さらに2021/22年度では前年度比108.6%という極めて大きな増加を示している。これがコロナの影響であるかは、より詳しく調べる必要がある。雇用者数は2020/21年に4.3%増加し、さらに2021/22年度の9.8%増加している、これは、COVID-19に対する増員であった可能性が高い。

資産・負債資本の推移 図1は最近3期間の資産、負債・資本の推移を示している。まず気が付くことは、NHS・Englandが債務超過状態で運営されていることである。つまり、納税者資本は2019/20年度で95億59百万ポンドの赤字であったが、2020/21年度では92億76百万ポンド、2021/22年度では90億79百万ポンドで、徐々に赤字額は縮小したことがわかる。また、この3期間で流動資産が大きく増加していることがわかる。特に2021/22年度において前年度の約2.4倍に増加していることが目を引く。これは「営業債権およびその他の債権」(売掛金)の増加によるもので、その取引相手は英国政府と考えられる。この債権に対応しているのが非流動負債内の金融負債で、2021/22年度に初めて22億35百万ポンド計上されている。

COVID-19の影響 このようにCOVID-19によりNHS・Englandは多大な影響を受けたが、財政的には若干であるが改善に寄与している。なお、2021/22年度の債務超過額90億79百万ポンドは、営業総費用1459億72百万円の6.2%に過ぎず、NHSの活動を低下させる水準ではない。



経営分析の社会的役割と会計研究

山口不二夫（明治大学）

I 課題

本報告は文献を検討して、経営分析の定義と目的を確認する。次いで論文や裁判所への鑑定意見書や労働組合との協働分析など実際の経営分析の実例から、経営分析の実際の社会での役立ちと今後の役割を確認する。経営分析の会計研究への意義として、従来の役割に加え①会計処理ルールの問題点の発見。②会計情報および非会計情報両者を含むディスクロージャールール策定の補助。③マルチステークホルダーの視点からの経営分析の可能性、④会計は権力間の共通言語故に権力構造の明確化と会計の倫理性の確保、を指摘する。

II 経営分析の文献

1. 欧米の文献による経営分析

パレプ・バーナード・ヒーリー斎藤静樹監訳『企業分析入門』（1999）は特に定義はしていないが、「財務諸表のデータを多様な企業の分析・評価につかうフレームワーク」（P. i）「多様な」とは証券アナリスト、融資担当者、経営コンサルタント、企業経営者、会計監査人（PP.3-4）という利害関係者が挙げられている。彼らの主張する経営分析は「財務諸表分析から企業分析へ」（P.9）項目の中で4つの重要なステップとして示される。①経営戦略分析、②会計分析、③財務分析、④将来性分析。

2. 日本経営分析学会『経営分析辞典』の定義

「投資、貸付、営業取引、管理・コントロールなど将来の意思決定を行うために、企業の実態を把握すること、すなわち企業の評価を行うこと（P.1）そのために財務資料の分析と非財務資料の分析（P.2）を必要とする。（執筆担当 青木茂男）上記以外の利害関係者の視点は、NICES（日経による評価手法）総合企業ランキングの説明で触れられるのみ。（P.17）

3. わが国における経営分析の歴史；文献から

(1) 石山賢吉（1915）『決算報告之見方』ダイヤモンド社

全267ページのうち214ページまでが貸借対照表の見方に使われている。ほとんどが勘定科目の説明と、例示を挙げて、例えば有形固定資産については、未働資本、死んだ資本、空な資本にわけて、流動資産は曖昧資産という言葉をもちいて、資産の検証法を述べている。時系列分析は行っていない。比率分析は導入されていない。

(2) 長谷川安兵衛（1939）『会社分析の基礎知識』泰文社

現在使われている多くの比率が、貸借対照表の比率、回転率の順で説明されている。5年を基本とした時系列分析も行われている。P.6「貸借対照表と化粧」という節「魔性の女の厚化粧」（P.7）「悪質の化粧を見破って会社の正しい財政状態を探知するのが会社分析の役目…会社内容の探偵・・・だが、探偵内容が進歩すると変装技術が巧くなる」P.13。

石山も長谷川も貸借対照表を優先して、分量も圧倒的に多く分析している。石山には定量分析と定性分析が明確に分離されていない。長谷川は定量分析に注力している。

(3)独占分析研究会 (1969)『日本の独占企業』新日本出版社

独占資本と搾取・収奪されている労働者・農民・勤労市民および中小企業のあいだの経済的諸矛盾を、特定の企業、または企業群およびその経営・会計制度を対象にして、(中略) 会計数値や経済的諸指標を広範に利用し、マルクス・レーニン主義の方法論と働く人たちの経験に依拠しながら、すすめられなければならない。P.434

(4)山口孝 (1977)『企業分析』新日本出版社

個別資本の資本の集積、集中の過程とその資本のもとにある労働者、中小企業および国民の窮乏化の過程を、一定の計数(金額、比率)と事実との照合の中から分析し、解釈し、提言する科学である(PP.14-15)

(5)企業分析研究会 (2018)『現代日本企業の企業分析』新日本出版社

個別資本は資本主義というプレートそれが属する産業としてのプレート、そして企業一般の特質というプレートという上に存立している。定量的な分析、定性的な分析を駆使して個別資本に光を当てる。経済、産業、企業一般の特質や動態を把握して個別資本である企業を分析しなければ立体的で生き生きとした分析にはならない(PP.14-15)。企業の「光」と「影」(企業の二重性)を析出して、そこに潜む問題点の発見・・・民主的ルール作りのために企業分析はさまざまな学問や実践と結びついていくことが重要である(P.23)。

(6)小栗・陣内編著 (2022)『会計のオルタナティブ』中央経済社では気候変動とマルチステークホルダーの視点 (P.257) が示されている。

ここで挙げた 1969 年の独占分析研究会以降の文献では倫理性が重視され、権力構造が分析に利用される。そこでは企業存在の光と影(二重性)その背景としてはデータの原罪性：情報の原罪性；世界の画一化、整序化の最たる例を示している。

実際の経営分析には上記の他に、格付け機関の格付けや、企業の売買取の際のデューデリジェンスがあげられるが、これらの経営分析過程は公開されない。そこでは検証可能性が乏しい、組織として失敗を恐れるため新しい方法は採用できないという特徴がある。これらを含め近年の経営分析では業界分析、定性分析の比重が高まっている。これは会計データのバリューレリバンスの低下(レブ・グー (2018)『会計の再生』中央経済社などでも強調)と関連することは容易に想像できる。

III 経営分析の実例：日本の独占企業・裁判の鑑定意見書・労働組合との協働作業

経営分析の社会的役割を確認するため、「日本の独占企業シリーズ」や裁判所に提出された鑑定意見書、労働組合との協働分析の実例を紹介し、それらの意義を確認する。

IV 経営分析と会計研究および課題

最後に経営分析の会計研究への意義として以下の諸点を検討する：①会計処理ルールの問題点の発見、②会計情報および非会計情報両者を含むディスクロージャーの策定の補助、③マルチステークホルダーの視点からの新たな経営分析の可能性、④会計は権力間の共通言語である故に権力構造の明確化と会計の倫理性の確保、があることを主張する。

資源の有効利用に資する原価計算とは—再資源化業者の原価からの検討—

木村眞実（長崎大学）

1. 問題意識と研究目的

本研究の問題意識は、使用済み品を再資源化するという意思決定を、原価計算情報で支援できるのではないか、という点にある。使用済み品や工程発生廃棄物を再資源化することによって、循環経済、循環社会の構築につなげたいと考える。

通常原価計算では、製品の製造のために犠牲となった経営資源の金額を把握することを目的としていることから、製造過程で発生する廃棄物の原価は把握されない（伊藤 2010）。そのため、廃棄物にも、原材料費や加工費がかかっていることが無視されてしまう傾向がある（伊藤 2010）。他方、環境管理会計の一手法であるマテリアルフローコスト会計（以下、MFCA）では、廃棄物についても製品と同様に原価を計算する（國部 2007、木村 2015）。そのため、廃棄物の削減や、廃棄物の有効利用に向けた動機づけを経営管理者へ与えることとなる（伊藤 2010）。MFCA の導入効果が理解される一方で、その限界もある。MFCA とは、マテリアルフローを追跡して、廃棄物を物量情報と金額情報で示すものであり、廃棄物を再資源化するのか・しないのか、という意思決定に直接的につながる情報を提供できない。

本研究では、資源の有効利用に係る意思決定を支援する原価計算情報を、先行研究を踏まえて、検討し、提案する。まず、2007年に環境省が公表した一般廃棄物会計基準に基づく「一般廃棄物の処理に関する事業に係る原価計算書」について計算構造と特徴を理解する。次に、庄司（2003）による自治体を対象とした「廃棄物会計」について、自治体での資源化率、資源化に要する金額、資源化への自治体の負担割合、を理解する。そして、政策評価手法として活用されることが多い「費用便益分析」について計算構造と特徴を理解し、資源の有効利用に係る意思決定を支援する原価計算情報を検討する。

2. 一般廃棄物会計基準に基づく廃棄物原価計算

2007年に環境省が公表した一般廃棄物会計基準では3つの「財務書類」を示す。①一般廃棄物の処理に関する事業に係る原価計算書（以下、原価計算書）、②一般廃棄物の処理に関する事業に係る行政コスト計算書、③一般廃棄物の処理に関する事業に係る資産・負債一覧、である。うち原価計算書は「一般廃棄物処理の効率性を検証するための情報として役立てることができる」（環境省 2007、2）とされ、原価計算書には、一般廃棄物種類別の部門別原価、参考欄に部門別費用とその合計額、及び収益を表示する。なお、収益は原価算出の際に考慮せず、一般廃棄物種類別での収益合計金額を表示するのみである（環境省 2007）。

山口（2015）では本原価計算の限界が指摘される。原価計算書における部門別原価は、実際活動量（もしくは実際操業度）に応じた実際全部原価計算によって算定される。以下の式によって求められ、「実際投入量が増加すれば部門別原価は低下し、実際投入量が減少すれば部門別原価は増加する」（山口 2015、95）。つまり、「利用資源の原価だけでなく、未利用資源の原価も含まれる」（山口 2015、96）。

$$\text{部門別原価} = \frac{\text{部門別費用}}{\text{実際投入量}}$$

したがって、一般廃棄物会計基準における部門別原価は、工程の非効率性だけでなく、実際投入量の減

少によっても増加するため、「直接、廃棄物処理業務の効率性を評価することができない」（山口 2015, 96）とされる。

3. 自治体を対象とした廃棄物会計

「廃棄物会計」の背景には、一般廃棄物に係る費用が市民に意識されにくく、一般廃棄物の減量化につながりにくいこと、このことがリターナブル容器を駆逐し、優先順位の最後であるべきリサイクルのみを優先する構造が作り出されたことにある（庄司 2003）。一般廃棄物の再資源化は税金で賄われているが「大気汚染物質の除去費用やごみ処理費用など、いわゆる社会的コストを商品価格に含めること」（庄司 2003, 21）によって、使い捨て消費は高価である事が常識となり、廃棄物の減量化や、リターナブルの活用が期待される（庄司 2003）。

「廃棄物会計」の目的は、一般廃棄物の再資源に係る費用を見えるようにすること、それにより市民が一般廃棄物の減量化を意識するようになることである。具体的には、①資源化率（＝総排出量÷総資源化量）、②資源化に要する金額、③資源化による自治体の負担割合（容器包装リサイクルの対象となっている品目に係るメーカーと自治体の負担割合）の算出基準を示す。また、一部が再資源化される社会を「循環型社会」、全てがリターナブル容器として再利用される社会を「循環社会」とし、仮想自治体での試算を示す（庄司 2003）。これにより、複数ある容器を1つのリターナブル容器へすることの効果金額情報で示す。

4. 費用対効果分析

使用済再生可能エネルギー設備のリユース・リサイクル・適正処分に関する検討会（2015）（以下、検討会）の目的は、大量発生が予測される使用済み太陽光発電モジュール（以下、PV）の適正な処理方法・体制を検討し、社会システムを構築することである（検討会 2015）。検討会では、費用対効果分析によって、再資源化を担う各主体の「便益」と「費用」を集計する。さらに、PVの再資源化によって最終的な廃棄物量が削減され、廃棄物埋立量が削減することによる「最終処分場の延命効果」を示す。具体的には、排出見込量別に、埋立とリサイクルとで比較し、5つのケースについて、便益と費用、および最終処分場の延命効果を表示する。便益とは、中間処理における成果物と、金属精錬における金属等の売却収額である。費用とは、撤去、物流、保管、中間処理、金属製錬に係る費用をいう。

費用対効果分析の結果から、「ケース別に経済性を分析すると、埋立よりもリサイクルするケースの方が、費用便益比が大きく、リサイクルの有効性を確認することができた」（検討会 2015, 37）とされる。つまり、費用対効果分析ではリサイクルを行うという意思決定を支援する情報が提供されるということである。

参考文献：

伊藤嘉博[2010]「CSR活動の経済性評価—マテリアルフローコスト会計革新の可能性—」『管理会計学』18(2), 53-64頁。

環境省[2007]『一般廃棄物会計基準』。

木村真実[2015]『静脈産業とマテリアルフローコスト会計』白桃書房。

國部克彦[2007]「マテリアルフローコスト会計の意義と展望」『企業会計』59(11), 18-24頁。

庄司 元（監修）[2003]『容器包装リサイクル法の改正を求めるとごみ研究會でよう！廃棄物会計—知っておきたい自治体のリサイクルコスト』日報出版。

使用済再生可能エネルギー設備のリユース・リサイクル・適正処分に関する検討会[2015]『太陽光発電設備等のリユース・リサイクル・適正処分に関する報告書』。

山口直也[2015]「一般廃棄物会計基準に基づく廃棄物原価計算の特質」『会計・監査ジャーナル』719号JUN, 91-97頁。

GX 推進法と会計基準との乖離

—サステナビリティ情報測定の再検討と排出量取引の会計基準—

村井秀樹（日本大学）

I. 問題意識

- GX 推進法によって、脱炭素化への「道」が見ついたのか？GX 推進法の内容自体に問題はないのか？
- IFRS S1 と S2 の開示によって、サステナビリティ情報の全般的な開示指針と気候変動情報の開示が急速に進められている。これに企業が追いついているか？
- 会計の「開示」面が先走りし、「乾いた開示」になっている。会計の「測定」面での信頼性を担保しているのか？会計の職能論を再検討すべきではないか？以前、非財務情報→未財務情報→財務情報と提示した。サステナビリティ情報の大部分は非財務情報であるが、これが市場取引されると、財務情報になる。それゆえ、測定の「硬度」が問題になるのではないか？

II. GX 推進法と会計との関連点

1. カーボンニュートラル（CN）の実務的意味
 - 1.5°Cシナリオは、私たちが子孫に残したい世界の構築のための最低条件である。これを前提に、各国当局は脱炭素な経済社会の構築を目指す。すなわち、公共セクターが主導する1.5°Cシナリオに向けた「移行計画」を推進することになる。これがGX 構想である。移行計画を具体的に述べると、エネルギー政策、対策の助成制度、炭素税、排出量取引が挙げられている。
 - このGX 構想のもと、個別企業はカーボンニュートラル(CN)の達成にむけた実行を図る必要がある。企業がCN の進捗状況と移行計画を提示することによって、投資家はこれを評価し、投資意思決定の判断材料とする。具体的には、ESG 金融、有価証券報告書でのサステナビリティ開示、統合報告書の作成、CDP などの格付評価である。この点において会計の「開示」面が重視されてくる。
2. GX 実行会議が示す今後10年を見据えたロードマップの全体像
 - 規制支援一体型の投資促進策として、既存技術や新技術の商用化、省エネ法、高度化法、建築物省エネ法、GX 経済移行債の発行等が挙げられている。カーボン・プライシングによるGX 先行投資インセンティブとして、2026年度から排出量取引が本格稼働の予定である。しかし、キャップ&トレード（Cap & Trade）型の有償オークションの排出枠取引は2033年度から段階的に実施という、極めて「遅延」している。CO₂多排出産業（セメント、鉄鋼、電力）から対象業種の拡大を図ろうとしているが、これも排出枠取引の先送りにつながる。GX 経済移行債の償還にはカーボン・プライシングによる財源確保を考えているが、実行可能なのか？
 - 炭素に関する賦課金（炭素税）も、2028年度から実施予定である。現在、諸外国と比較し、日本

の炭素税は、CO₂/1tあたり非常に低い。しかもこの対象が、化石燃料事業者等を対象とする極めて対象が狭いものである。このように、価格転嫁を前提とした化石燃料輸入者等に限定課税する炭素税であれば、GX 対策資金(排出量取引の政府負担部分も含む)がかさめば、賦課額も増える。

- ▶ まとめると、2023～2025 年度に予定されているのは、「試行的排出量取引」である。この期間では、希望する企業のみが参加し、排出量の上限は課さず、削減目標値を設定する、ベースラインアンドクレジット (Baseline & Credit) である。実績が達成されたならば、目標値との差分だけ目標達成に使用できる排出「量」クレジットが企業に付与される。したがって、企業にとってカーボン・プライシングによる負担がない。政府にとっては、政策実施の経費を負担して本格的な排出量取引のためにデータを取得する。これでは自主的削減努力であり、削減の強制力がないため削減努力をするインセンティブが起りにくい。
- ▶ 2026～2033 年度に予定されているのは、本格的な排出量取引 (初期は多排出への補助政策、それ以降は誘導政策)である。初期には、電力、化石燃料、鉄鋼、化学など CO₂ 多排出産業に排出量の上限を課して制度を運用(補助金の導入)する。政府と多排出産業の関係は、GX 債資金を導入して脱炭素投資を行い、低炭素製品に切り替え(例：低排出係数の電力等)を行う。脱炭素投資などの追加コストは、政府補助を除き、価格転嫁を制度上可能となると考える。本格期以降は、順次、対象産業を拡大する。2033 年頃からは排出枠を有償で購入することが前提であり、排出枠の原価計算が必要となる。しかし、これは 20 年ほど前の議論と同じである。会計が遅れているのではなく、強制力のある法律の施行が著しく遅れているのである。

3. GX 実現に向けた投資総額(10 年で 150 兆円)の割り当てと問題点

- ▶ 現状で明確に打ち出されている政策パッケージは 20 兆円である。投資規模が増えれば 30 年以降のカーボン・プライシングによる負担が増える結果となる。
- ▶ 150 兆円の投資の内訳は、エネルギー供給の脱炭素化(60 兆円)、産業の構造転換 (50 兆円)、エンドユースの脱炭素(30 兆円)、炭素固定技術の R&D・実証 (10 兆円) である。最も割当投資が大きいのが、再生可能エネルギーの大量導入 (31 兆円以上) である。なお、原子力(革新炉等の研究開発)にも 1 兆円以上、水素・アンモニア 7 兆円以上の投資を見込んでいる。しかし、いつまで原発に依存するつもりなのか。一度事故が起これば、国民のみならず近隣諸国にまで半永久的な健康被害をもたらす原発は、次世代のエネルギー供給の投資として不適格である。

III. 結論

- ▶ 排出枠取引は、元々はアメリカで酸性雨対策として SO₂ の取引からスタートし、その後、NO_x、CO₂ へと取引対象を拡大した。アメリカ ZEV 規制のもとで、Tesla が大手自動車メーカーへクレジット販売した例もあるが、時代は排出量取引や証書から“再エネへの直接投資”である。これにより、電気代・CO₂ が大幅に削減可能となる。結果的に、企業のブランディング・企業価値の向上へと繋がる。ただし、脱炭素化社会に向けての移行期のポリシーミックスの一手段として、カーボン・クレジット取引を位置付け、インターナル・カーボンプライスの把握により、カーボン・マネジメントの構築が必要となる。会計の「測定」基準が必要不可欠である。

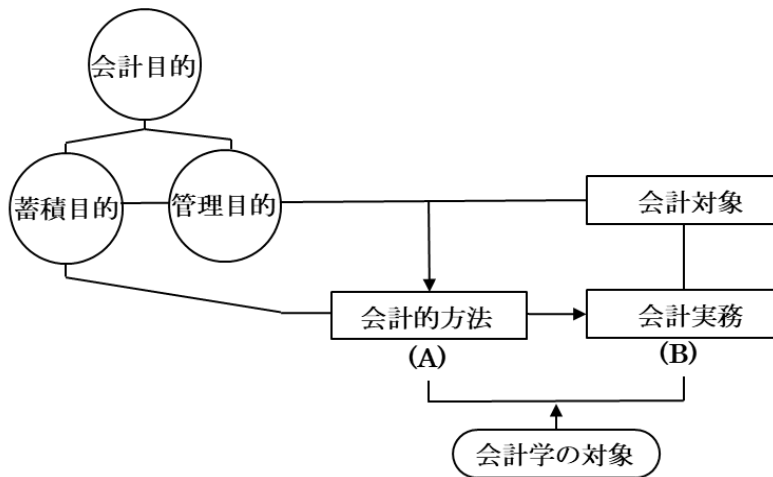
「資本の自己意識説」の可能性

内野一樹（立教大学）

批判会計学の発展的継承を唱える田中章義（東京経済大学名誉教授）は、資本という客体のもつ主体性に着目して、会計を「資本の自己意識」と象徴的に規定した。すなわち、会計を資本の外的な存在とするのではなく、資本に内在する要素と位置づけ、会計主体と会計客体は同一という主客一元論を導き出している。

例えば、会計を会計主体と会計客体を念頭において図解したものとして図1が挙げられるが、個別資本説の精緻化に取り組んだ馬場克三によって提示されたものである。

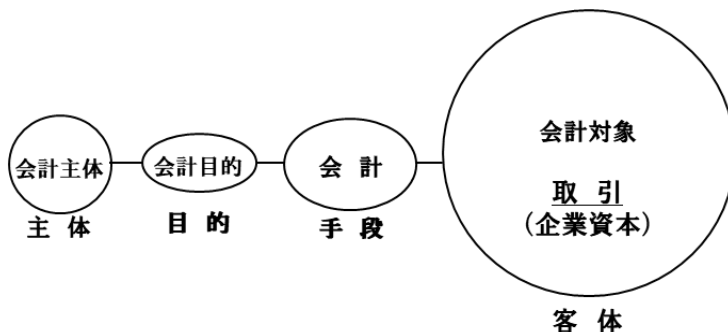
図1 個別資本説



（出所）馬場[1975]189頁より作成。

まず田中は、図1のような会計主体が持つ目的から始まって、会計客体（会計対象）である企業資本を手段によって写し出すという通説的な捉え方から、図2のような関係を抽出した。

図2 通説的な理解（田中による抽出）



（出所）田中[2006]28頁。

次に田中は、会計主体は会計目的に従って、手段としての会計（的方法）を形成するのであるが、会計目的は会計主体が勝手に設定できるものではなく、会計客体に内在する論理からも規定されるというこ

とを見出し、会計客体とされてきた企業資本は、実は会計主体でもあると考えて、図3のような会計主体と会計客体の同一性を導き出したのである。

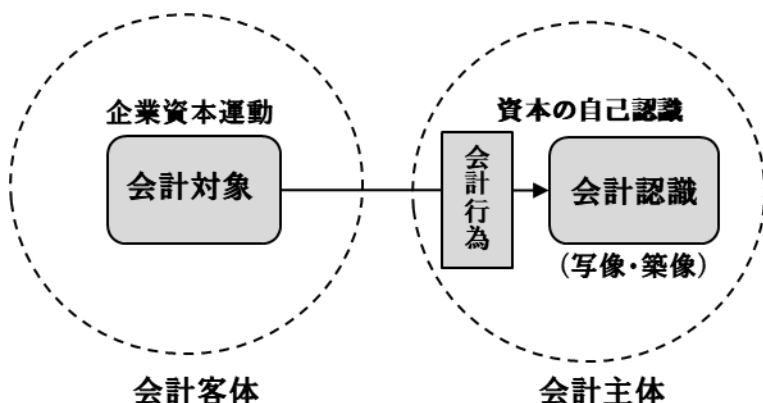
図3 資本の自己意識説



(出所) 田中[2006]28頁.

この田中の唱えた「資本の自己意識説」は、図4のように一部継承されてはいるものの、人間でないものの“自己意識”という奇抜な表現であるためか、これまで必ずしも十分には検討されておらず、斯学において正当な地位を得ていないように思われるのである。本報告では、田中の「資本の自己意識説」を取り上げ、資本主義が大きな変貌期を迎えている現代において、その理論の持つ可能性について考察することを目的とする。

図4 会計主体と会計客体



(出所) 小栗[2014]113,118頁より作成.

〔参考文献〕

小栗崇資[2014]『株式会社会計の基本構造』中央経済社.
 陣内良昭[1987]「個別資本説の現代的課題」『会計理論学会年報』第1号, 33-40頁.
 陣内良昭[2011]「会計的方法の理論の継承と展開」『会計理論学会年報』第25号, 23-41頁.
 田中章義[1970]「近代会計学の目的論的思考の構造—現代会計思想研究(1)」『東京経済大学創立70周年記念論文集』211-240頁.
 田中章義[2005]「会計における主体と客体—会計主体論争を顧みながら」『東京経大会誌』第242号, 85-96頁.
 田中章義[2006]「《最終講義》会計学の根底にあるもの」『東京経大会誌』第250号, 11-32頁.
 馬場克三[1975]『会計理論の基本問題』森山書店.

即時償却に関する制度的考察

—アメリカ型キャッシュフロー法人税を念頭に—

松井克明（青森公立大学大学院）

問題の所在

2017年のアメリカにおける税制改革では、時限的ではあるが、固定資産の減価償却を即時償却にすることで、キャッシュフロー法人税を導入した。日本では、少額減価償却資産の判定をめぐる議論においてアメリカの即時償却制度を参考にすべきとする提案がなされた。また、太陽光発電設備の特別償却をめぐる議論においては特別償却の複雑さが指摘されてきた。日本でも投資促進の観点からもキャッシュフロー法人税の提案が再び行われるようになった。本報告では価値移転計算説による減価償却の理論を確認し、日本の確定決算基準とアメリカの申告調整主義の違いと、アメリカの即時償却はサプライサイド経済学の流れを受ける政策税制として行われていることを指摘する。

1. 減価償却について（減価償却の意義・目的） 固定資産のうち、時の経過または使用によりその価値または効用が漸次減少する資産は減価償却資産として、減価償却が認められる¹。減価償却の意義・目的については費用配分理論、価値移転計算説、投下資本回収計算説（価値回収計算説）、自由償却論として説明されている。

費用配分理論：

新井益太郎（1980）『減価償却の理論』同文館 p.131.

武田昌輔（1987）「減価償却制度 総論」『日税研論集』5巻 日本税務研究センター p.6.

費用配分理論への批判として太田（1951）は財政償却を打ちだした²。

価値移転計算説：高山（1983）は「資本価値のうち労働手段の価値の流通は独自性を有する。労働手段に投下された資本部分は、その使用される現物形態において流通するのではなく、その価値のみが流通するのであり、しかもその価値は労働手段から生産物へ移行するにつれて漸次的・断片的に流通するのである。このような価値流通の独自性により、労働手段に投下された不変資本部分は固定資本という形態規定を受け、他の不変資本部分は流動資本と規定される。このような生産過程で機能する固定資本の独自の価値流通形式にこそ減価償却の客観的・経済的基礎が存在する」とし、「この過程における有形固定資産の『生産的労働』に媒介された生産物への価値移転部分を計算的に反映させること」が減価償却の本質であるとする。ただし、「個別企業における減価償却は、期間損益計算の立場から認識され、価値移転計算ではなく価値回収計算として行われている。そのうえ企業会計における投下資本の価値回収計算は、制度的には、企業財務上あるいは経済政策上の配慮から広い融通性・恣意性が与えられている」。

¹ 渡辺淑夫（2022）『法人税法』中央経済社 p.428.

² 太田哲三（1951）『固定資産会計』中央経済社 pp.273-274.

成田修身（1985）『減価償却の史的展開』白桃書房 p.13.

この制度論的減価償却が、正確な期間損益計算を歪めていると指摘する。経済効果としての自己金融について減価償却の拡大効果が自己金融論のなかで重要な役割を果たしてきたと高山（1983）は指摘する³。成田（1985）は価値移転計算説と投下資本回収計算説（価値回収計算説）は経済学的本質から減価償却を論ずるアプローチとする⁴。

2. キャッシュフロー法人税について 2017年のアメリカにおける税制改革(Tax Cuts and Jobs Act 2017)では、法人税の税率を35%から21%に引き下げたが、減価償却を即時償却(expensing)にし、代替ミニマム課税(Alternative Minimum Tax [AMT])を廃止することで、時限的ではあるが、事実上、キャッシュフロー法人税を導入した。このトランプ政権下の2017年の税制改革について田近(2020)は「2023年から2027年の時限措置であるが」「キャッシュフロー法人税としては、現在の法人所得課税の手直しの域を出ない改革であるが、グローバル化した経済環境の中で注視すべき改革である」として日本の法人税と経済の実態を踏まえて、キャッシュフロー法人税導入の提案を行った⁵。キャッシュフロー法人税はイギリスのミード教授を座長とする委員会が報告したイギリスの税制改革に関する提案書 Institute of Fiscal Studies(1978)（『直接税の構造と改革』、いわゆるミード報告）⁶により、法人所得税を代替する新たな法人税制として提唱された。

3. 特別償却（即時償却）について わが国の税法では政策的な見地から普通償却の他に、租税特別措置法による特別償却が認められている。減価償却資産の普通償却とは別に、投資の行われた当初において投資額の一定の割合を償却することであり、それらを損金として認めることを特別償却制度という⁷。わが国における特別償却制度は制度そのものが租税負担の公平性や租税の中立性を阻害すると指摘されてきた⁸。近年の特別償却をめぐる裁決として太陽光発電設備の減価償却をめぐる、「国税不服審判所平成30年3月27日裁決」と「同6月19日裁決」がある。

4. 結論

固定資産の減価償却に関する日米の違いの背景には日本の確定決算基準とアメリカの申告調整主義の違いがあり、アメリカの即時償却はサプライサイド経済学の流れを受ける政策税制として行われている。本報告の提案としては、当面は中小企業への即時償却の拡大、いずれはキャッシュフロー法人税の導入が考えられるのではないかと。

³ 高山朋子（1983）『現代減価償却論』白桃書房 pp.1-2, p.6, p.13, pp.159-160.

⁴ 成田修身（1985）『減価償却の史的展開』白桃書房 pp.29—30.

⁵ 田近栄治(2020)「時事解説 キャッシュフロー法人税」『税務弘報』中央経済社 7月号 p.165.

伊藤公哉（2017）「トランプ大統領の国境税の行方を考える」『税務弘報』中央経済社 第65巻第5号（5月号）pp.82 - 90の仕向地主義キャッシュフロー法人税の検討がある。

⁶ Institute of Fiscal Studies(1978) The Structure and Reform of Direct Taxation: Report of a Committee chaired by Professor J.E.Meade, London: George Allen and Unwin.

⁷ 坂本雅士（2016）「第7章 特別償却制度」『日税研論集第69号 減価償却課税制度』日税研論集69号 日本税務研究センター p.119.

⁸ 坂本（2016）、富岡幸雄（2003）『税務会計学原理』中央大学出版部 p.1371.

新たな法人所得課税について

—付加価値キャッシュフロー法人税の可能性—

金子輝雄（青森公立大学）

1. なぜ付加価値なのか

現行の財務会計制度では資本主理論又は代理人理論に立脚し株主資本の観点から損益計算が行われている。このような計算体系にあっては、例えば、納税や従業員給与はいずれもコストとして削減すべき対象とされ、納税による社会貢献とか、労働者の経営への参加という意識は芽生えない。わが国の法人税も法人擬制説に立脚し法人は基本的に個人株主の集合であり、法人の所得は最終的に個人株主に帰属するものとして法人税は所得税の前取りとされ、二重課税の排除や定率による課税等が容認されてきた。

近年、SDGs志向から会計の領域でもオルタナティブな会計が提唱されている。そこでの企業観は、企業を株主の集合体としてではなく、労働者、地域社会、消費者、債権者、国・地方公共団体、自然環境等を含めた各ステークホルダーの共同体と考え、これらの協働もとに企業がどれだけの付加価値を生み出し、それがどのように社会に分配されたかをもって企業の存在意義（パーパス）を見出そうとするものである。ここではESG経営が志向され、社会の持続可能な発展にむけて企業の積極的な役割が期待されている。オルタナティブな会計モデルでは損益計算が株主資本損益計算から、付加価値計算（金融収益を含む点で新たな付加価値計算といえる）に取って代わり、収益性や効率性を高め利益をいかに増大させるかという視点ではなく、サプライヤーとの関係にも配慮し、付加価値がどのようにして生み出されたのか、とりわけその分配面が強調される。各ステークホルダーへの分配を個々に独立明記・公開することによって、企業経営における意識の変革と高揚を図ろうとするものである。日本企業の内部留保の積み増しへの批判や政府による賃金引き上げ要請にみられるように、企業が積極的に付加価値の社会への還元を行う施策がいま求められているといえる。

法人所得課税も法人実在説の考え方を取り入れ、株主視点ではなく企業体の視点で、つまり課税所得の計算基礎を当期純損益から付加価値に置き換え、これを課税の基礎とし、人件費（役員給与を含む）、支払利子、支払配当、納税額、地域・自然環境関連支出等の分配項目を控除項目として所得課税を行うことにしてはどうだろうか。それによって、例えば、受取配当金の益金不算入の制度および所得税における配当控除の制度が不要になり、いわゆる1億円の壁の存在など、金融所得に対する課税の見直しにつながるといえよう。人件費に関しては、法人税法上従業員は役員も含め取引先と外部者という位置づけとなっており損金算入は抑制的であり、現金給付より経済的利益の供与が選択される傾向がある。また、他人資本利子と株主配当金が等しく付加価値の分配として取り扱われるため、資金の調達源泉に対して税の中立性もたらされ、いわゆる過小資本対策税制が不要になる。さらに、付加価値を課税ベースとすることによって、約六割が赤字法人といわれる中小企業に対しては、応益負担の観点から納税を求めることができるかもしれない。課税が現実的ではないとしても、欠損金の計上を抑制し、M&Aによる繰越欠損金の引継ぎによる税負担回避の濫用を排除できるかもしれない。加えて、現行の寄付金制度は指定寄付金等を除き損金算入限度額があまりにも少額である。企業の地域社会への貢献、自然環境保全への積極的な取り組みを支援するようなものに変革なされなければならない。

2. なぜキャッシュフローなのか

次に、付加価値をキャッシュベースにするという点である。新たな付加価値会計は付加価値の算出過程よりはむしろその分配に着目する会計であるが、税務会計の分野でも消費ないし支出に着目する法人所得課税として「キャッシュフロー法人税」が主張されている。財政学者アンドリュースが提唱した消費型所得理論を嚆矢とし、イギリス政府が1978年に公表した財政改革報告書『ミード報告』で具体化され、わが国でも消費税導入前後で議論され、最近では2018年の『法律時報』でこれに関する特集が組まれた。付加価値の分配に着目する会計は支出に着目するキャッシュフロー法人税と親和性が高いといえる。そもそも消費型所得概念が提唱されるようになった背景として、包括的所得概念の理念と現実のギャップが拡大し不公平感が増したことが挙げられる。包括的所得概念は源泉を問わず純財産の増加をもたらしたもののすべてが所得とされるが、未実現のキャピタルゲインや帰属所得および経済的利益が完全に捕捉されていないので当該所得概念を前提とした所得課税は却って不公平をもたらすとの批判がなされ、捕捉が確実な消費額をもって所得とするという消費型の所得概念が提唱されたのである。

キャッシュを採用することのもう1つ利点として、課税所得の計算基礎が損益計算書からキャッシュフロー計算書に代わることにより、確定決算基準の欠点が排除されることが挙げられる。確定決算基準および損金経理要件による逆基準性の問題が以前から指摘されてきたが、近年、会計基準の国際化対応に伴って、個別財務会計と税務会計の関係が非常に複雑になっており、税効果会計や申告調整等の調整作業は増大する一方である。税法も公正処理基準の解釈で独自性を打ち出しており、公正価値会計（包括利益を志向）化する会計基準とは裏腹に、歳入の確保を意識して国庫志向を強めている状況といえ、会計処理を巡る税務争訟も散見される場所である。加えて、かねてより、発生主義会計は会計処理方法の選択に当たって経営者の主観が入り操作されやすいという批判がなされてきた。これに対して、キャッシュは事実であり基本的に経営者の判断の余地が無いので客観性が極めて高い。キャッシュフロー法人税は投資額は全額支出のあった期に控除されるので、複雑な減価償却制度も不要となる。また国際課税の領域では仕向地課税を組み合わせると移転価格の問題が解決するともいわれているが、ここでは割愛する。このように損益計算からキャッシュへの転換は税務会計および税制の大幅な簡素化並びに財務会計と税務会計の独立をもたらすものと思われる。

3. 実行可能か

現行のキャッシュフロー計算書を組み替えるだけで新しい法人所得課税を実現できるので、移行のコストは軽微である。「ミード報告」に示されているキャッシュフロー法人税のやり方を導入することも可能であろうが、むしろ前述の付加価値の分配を加味して、企業が創出したキャッシュベースの付加価値を一旦課税対象とし、そこから人件費支出、支払利子、支払配当、納税額、地域自然環境への支出等を控除項目（政策的に限度額を設定したり、加算割り増しすることも可能）として、最終的に新たに留保されたキャッシュに対して課税することが良いと考える。留保キャッシュこそがその企業自体の所得、つまり自由に処分できる財貨に他ならないからである。キャッシュフロー法人税の導入事例としてメキシコ、エストニア、ラトビア、マケドニアが挙げられる。いずれもミード報告で示されたSベース（配当額の10～20%）のキャッシュフロー法人税についての導入されたのであるが、付加価値を意識したキャッシュフロー法人税については前例がない。

日本企業における内部監査の専門能力と成熟度が

内部監査基準の遵守に及ぼす影響

梁 晟宇（立命館アジア太平洋大学）

1. 研究の背景・目的・方法

改訂コーポレートガバナンス・コードは、取締役会や監査役会による企業のモニタリング手段として、内部監査の活用を呼び掛けている。一方、国際機関である内部監査人協会（The Institute of Internal Auditors：IIA）は、「企業の内部監査は、その資源水準、能力及び体制が組織体の戦略に沿っており、かつ、専門的実施の国際フレームワーク（内部監査の国際基準である International Professional Practices Framework：IPPF）に従っている場合、最も効果がある」と説明している。つまり、取締役や監査役等が信頼して内部監査を活用するためには、まず、内部監査が体系的な手法で実施され、企業の目標達成に貢献している必要がある。結局、企業ガバナンスを向上する手段の一つとして、内部監査の実効性を担保する必要があり、その前提として内部監査基準の遵守が求められる。

本研究は内部監査の専門能力と成熟度が、内部監査基準の遵守に及ぼす影響を明らかにするものである。内部監査人協会（IIA）が、2015年に行った Common Body of Knowledge 調査（CBOK 2015）の回答データを IIA 本部から入手し、日本の上場企業（220社が回答）における内部監査の専門能力には何があるかを、因子分析を通じて明らかにする。次に、本調査で IIA が内部監査の成熟度としている詳細内容を検討する。最後に、上記の専門能力と成熟度を独立変数とし、本調査の回答者が自己評価した内部監査基準の遵守度を従属変数とした研究モデルを設け、重回帰分析を通じてその影響度合いを検証する。分析から得られた示唆に基づき、内部監査向上のための提言と、今後の研究の方向性の提示を行う。

2. 先行研究

内部監査の専門能力について、複数の先行研究では、専門資格の保有、内部監査の経験年数、研修時間、監査範囲、独立性・客観性などを用いている（松井ら 2015; Alzeban & Gwilliam, 2014; Prawitt et al., 2009）。一方、IIA が作成した「内部監査能力フレームワーク（Internal Audit Competency Framework）」は、専門的能力を体系的に整理し、各能力における開発の方向性を示している。本フレームワークは、①専門性（Professionalism）、②実施（Performance）、③環境（Environment）、④リーダーシップとコミュニケーション（Leadership & Communication）の4つのカテゴリー毎に詳細の能力を定義しており、各々、3段階の能力レベル（Competency Level）で、内部監査機能を評価するようになっている。

次に、内部監査の成熟度について、統一した考え方は存在せず、複数の研究で様々な意味合いで使用されており（Rikhardsson & Dull, 2016; Krane & Eulerich, 2020 など）、成熟度に焦点を当てた研究は見られない。一方、IIA のプラクティスガイド（2013）によると、成熟度はある程度の主観性を前提にしているため、内部監査部門が自らの成熟度モデルを作成することを提案している。他方、PwC や KPMG など

のグローバル監査法人は、独自の成熟度モデルを提示している。

最後に、内部監査基準に関する研究は非常に少ないが、Maraisら(2009)の研究では、2006年のCBOK調査結果を用い、内部監査基準の遵守度を分析している。南アフリカにおけるIPPFの遵守状況(サンプル:464件)を確認すると、世界平均より高い水準にあるが、1999年に制定されたPublic Finance Management Actによる公的セクターでの内部監査の義務化が主な原因であると述べている。他方、梁(2023)は、IIAの公式ツールである「内部監査の品質評価マニュアル」を活用し調査票を設計している。東京証券取引所第一部上場企業176社の回答データから、内部監査基準の遵守領域において「監査専門性」「品質評価」「フォローアップ」「独立性・客観性」「監査報告」の5つの因子を識別している。

<参考文献>

- 内部監査人協会 (IIA) (2018) ポジションペーパー「適合はなぜ重要か ―内部監査基準を満たすことは、真のアシュアランスを提供するための鍵―」『月刊監査研究』日本内部監査協会、2018年11月、p.48-50
- 日本内部監査協会 (2018) 『International Professional Practices Framework(IPPF) 2017 Edition 専門職の実施の国際フレームワーク―2017年版―』
- 松井隆幸・町田祥弘・矢澤憲一 (2015) 「コーポレート・ガバナンスにおける内部監査の機能の研究(中間報告)」『月刊監査研究』 2015年9月、pp.13-29
- 梁 晟宇 (2023) 「内部監査基準の遵守が内部監査の成果に及ぼす影響―基準遵守の測定と基準適合表明の調整効果を中心に―」『日本経営学会誌』第52号、2023年6月、pp.3-16
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- IIA (2013) Practice Guide: Selecting, Using and Creating Maturity Models: A Tool for Assurance and Consulting Engagements, Jul 2013
- IIA (2022) Internal Audit Competency Framework
- Krane, R., & Eulerich, M. (2020). Going global: Factors influencing the internationalization of the internal audit function. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 41. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100353>
- Marinda Marais, Priscilla A. Burnaby, Susan Hass, Elmarie Sadler and Houdini Fourie (2009) “Usage of Internal Auditing Standards and internal auditing activities in South Africa and all respondents”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.24 No. 9, 2009, pp.883-898.
- Prawitt, Douglas F., Smith, Jason L., Wood, David A. (2009) Internal Audit Quality and Earnings Management, *The Accounting Review*, Vol.84, No.4: 1277-1278.
- Rikhardsson, P., & Dull, R. (2016). An exploratory study of the adoption, application and impacts of continuous auditing technologies in small businesses. *International Journal of Accounting Information Systems*, 20, 26-37.

Staveley Coal and Iron Company, Limited における 会計の管理から財務報告への展開

—1863年から1864年の会計記録を中心に—

野口翔平（日本大学）

I はじめに

本報告の目的は、1864年に個人事業から株式会社となった Staveley Coal and Iron Company, Limited（以下、Staveley 社）の史料を検討することで、当時の会計が管理から財務報告へと展開されたことを示すことである。

産業革命期の会計に関して伝統的な論者は、当時の会計は管理に役立つものではなかったと述べているが、徐々に当時の会計実践が研究されることで、この伝統的意見に批判的な意見が現れてきた。つまり、当時の会計は管理に役立つものであった。この管理に使われた会計が、株式会社化を通じて財務報告へと利用されるようになったと考えられる。この点を、Staveley 社の史料を通して検討する。

II Staveley 社の会計

1. 1863年の会計記録

Staveley 社では、元帳をもとに、部門ごとの勘定、資本勘定と在庫勘定が作られ、これらから最後に残高表が作成された。資本勘定では、固定資産に関する評価が行われ、炭鉱それぞれの金額などの資本的支出が記録された。在庫勘定では石炭や銑鉄等の在庫が記録された。これらの勘定の残高は、残高表へと振り替えられた。

Staveley 社の主な経営活動は、石炭を採掘し、それを使い銑鉄を作り、そして鑄造することで製品を製造し販売することであった。また、Staveley 社は完成した製品だけを販売していたわけではなく、採掘した石炭も販売していた。これらの営業活動ごとに勘定が設定された。Staveley 社が株式会社化する前には、会社内に炭鉱部門、鑄造部門、銑鉄部門、倉庫部門と鉄道石炭部門ごとの勘定が設けられた。それぞれの部門の勘定は借方に収益、貸方に費用が記載され、その差額から利益が計算されている。これらの勘定内の収益に計上されている消費高は、部門で製造した製品を別部門において消費したことを表しており、この時に振替価格が利用された。さらに、営業費が間接費として、炭鉱部門、鑄造部門と鉄道石炭部門に配賦された。この振替価格の利用と間接費の配賦が行われることで部門ごとの業績を評価することができた。実際に、部門ごとの生産高、収入、費用、間接費が分析された形跡がある。部門ごとの利益は損益勘定に振り替えられ、会社全体の利益が計算された。そしてその利益は残高表へと振り替えられた。

残高表は、イギリス式貸借対照表形式であり、借方の項目は「R. Barrow に帰属する負債」と書かれており、資本と負債が計上され、貸方は「R. Barrow に帰属する資産」と書かれ、資産が計上された。株式会社化される前の Staveley 社は、R. Barrow が経営する個人事業であったので、残高表には R. Barrow の資産、負債や資本について記されており、R. Barrow の持分が示された。これによって、R. Barrow の財産管理が行われた。

2. 1864年の会計記録

Staveley社は株式会社となった後も、部門ごとに勘定が設定されており、部門ごとに利益が計算されている。借方の収益には消費高も計上されており、1863年の記録と同様に、振替価格を用い、別部門において消費された金額も計算されている。また、営業費の配賦も同様に行われている。1863年と1864年の会計システムは同じものであり、これは部門の評価を可能とし、株式会社となっても経営管理に会計が使われたことを示している。

部門ごとに計算された利益および損失と営業費の配賦額は損益勘定に計上され、企業全体の利益が計算された。この流れも1863年のものと同様である。ただ、1864年の損益勘定には利益処分に関する記述がある。具体的には、経営者報酬などである。会社全体の利益から利益処分量を差し引き、その金額が残高表へと振り替えられた。また、1863年と同様、資本勘定と在庫勘定も存在しており、これらから残高表が作成された。

Staveley社において、株主総会が開催される前に株主への報告書として、経営者報告書が作成され、その中に貸借対照表が含まれていた。この貸借対照表は株主総会においても提出されたものである。これは、残高表とほとんど同じものであり、管理のための会計システムを利用して作成されたことがわかる。したがって、管理目的で利用されていた会計システムに株主への財務報告の機能が追加された。

III 総括

R. Barrowが個人事業としてStaveley社を経営していた時の会計は部門管理や財産管理に利用されていた。その後、株式会社へと組織改編され、改編後の会計システムは基本的に個人事業の時の会計システムと大きな違いはなかった。しかし、株式会社になったため、株主への財務報告の必要があり、そのために経営管理に利用されていた会計システムに財務報告の役割が追加されることとなった。

参考文献

高寺貞男 [1971] 『会計政策と簿記の展開』 ミネルヴァ書房。

山浦久司 [1993] 『英国株式会社会計制度論』 白桃書房。

Chapman, R. [1981] *Stanton and Staveley*, Woodhead-Faulkner Ltd.

Edwards, J.R., Boyns, T. and Anderson, M. [1995] “British Cost Accounting Development: Continuity and Change”, *The Accounting Historians Journal*, Vol. 22, No. 2, pp.1-41.

Fleischman, R.K. and Parker, L.D. [1997] *What is Past is Prologue: Cost Accounting in the British Industrial Revolution, 1760-1850*, Routledge.

McKendrick, N. [1970] “Josiah Wedgwood and Cost Accounting in the Industrial Revolution”, *Economic History Review*, Vol. 23, No.1, pp.45-67.

Pollard, S. [1965] *The Genesis of Modern Management*, Harvard University Press. (山下幸夫・桂芳男・水原正亨訳[1982] 『現代企業管理の起源』 千倉書房)。

Stone, W.E. [1973] “An Early English Cotton Mill Cost Accounting System: Charlton Mills, 1810-1889”, *Accounting and Business Research*, Vol. 4, pp.71-78.

利子生み資本論に依拠したイングランド銀行創立期の財務諸表の検討

高橋伸子（国士館大学）

1、目的と意義

本報告の目的は、イングランド銀行 Archive で開示されている原資料から、創立期の財務諸表を当時の業務との関連において検討し、マルクスの利子生み資本論に依拠して、その創立の意義を明らかにすることである。イングランド銀行の創立期に関する研究は、経済史、金融史等の分野において数多くあるが、会計の観点から十分に検討されてきたとはいえない。その中で、本研究の意義は、以下の2点にある。

(1) マルクスの利子生み資本論で呈示されたイングランド銀行創立期の資本主義的意義について再検討すること

マルクスは、利子生み資本を分析した『資本論』第三巻第五篇において、たびたびイングランド銀行について言及している。信用システムの中でイングランド銀行はどのようにはたらき、どのように作用しているのか、特に産業循環の中でどのように影響を及ぼすのかを論じ、ピール銀行法により銀行券の発券を独占し、発行を金準備高と結びつけたことを批判している。利子生み資本の理論的把握に基づいてその歴史的考察を行っているのが、第36章「資本主義以前」である。そこでは、生成しつつある産業資本が高利資本をどのようにして自分のうちに取り込んで、自分の派生形態として従属させていくのかを解明している。イングランド銀行の創立については、「(金匠の)高利に対する反対が、高利からの商業および産業と国家の解放の要求が、見出されるであろう。(マルクス〔1969〕『資本論(七)』岩波文庫、p441)」と、利子率の低下への要求がその起因だとしている。

しかしイングランド銀行の創立は、名誉革命を経て、国王に対する貸付から議会の保証による貸付となった国家への金融の画期であり、対フランスとの戦争のために軍事費を調達することが目的であった。マルクスが論じているように「商業および産業と国家」の利害は、当時の金融に対して一律だったのかは再検討する余地があると思われる。

(2) 創立期のイングランド銀行の意義を会計資料の観点から検討すること

創立時からの財務数値を原資料から引き出し検討した最初の研究として、J.クラバム『イングランド銀行』（原著〔1944〕；英国金融史研究会訳〔1970〕ダイヤモンド社）が挙げられる。ここでは主に財務諸表に記載された勘定科目の数値が断片的に取り上げられている。財務諸表を掲載している箇所もあるが、勘定科目を大項目に分類し、集計した数値となっている。他の金融史分野の研究でも、勘定科目を分類し、その区分毎に集計したデータを扱っており、原資料をそのまま検討しているものは管見のかぎり見当たらない。

こういった区分毎の分類で集計された数値では明らかにならない、当時のイングランド銀行の営業の詳細、またどのように業務を管理していたのかについては、財務諸表で用いられた勘定科目、その構造をそのままみていくことによって検討することが可能になる。

2、対象資料

イングランド銀行で公開されている Archive の帳簿類から以下の記録を検討する。

資料番号 ADM7/1 Banking Department General Ledger

イングランド銀行の主要な会計帳簿である総勘定元帳で、現在公開されているのは ADM7/1 から ADM7/68 までの 68 冊となっている。貸借対照表と損益計算書は、この総勘定元帳中に含まれている。また検討に際しては、Archive で作成された、総勘定元帳に記載されている全ての勘定項目を一覧にした“Supplement”を参照する。

3、本報告の要約と結論

まずイングランド銀行創立前の金融状況を概括した。中世の国王は、借金をした後になって、それを税金とみなしたり、また王位が替わると、先王の借金としてデフォルトすることがしばしばあったため、国王の借金には商人の借金よりも高い金利が求められていたこと、それが名誉革命によって国王の借金に対する議会による保証が、法律によって明示的に付与され、国王（=政府）への貸付の利率が低くなったことについて整理した。そこからみると、マルクスが論じたように、創立の起因を商業、産業、国家からの低利への要求と一律にすることはできない。また、国家の金融の状況では、16、7 世紀には、貨幣移転の許可を与える公式文書、国庫の“債務証券”（debenture）、すなわち割符(tallies)、支払指図書/orders)が発行されていたこと、1640 年代に金匠銀行家が登場してからは、そこで割り引かれていたことを確認した。すなわち、負債（資産）の流通の端緒が開かれていたことがわかる。

次に、ADM7/1 に最初に記載された 1695 年 3 月 14 日の貸借対照表の構成をみた。銀行資本の総額は 318 万ポンドにのぼり、当時のイギリスの歳出 560 万ポンドからみると、その規模の大きさは顕著であったことがわかる。資本の運用側、借方は 89 項目の記載があり、創立のスキームであった政府への貸付 120 万ポンドが 4 割近くを占めている。また、割符と返済指図書の引受（割引）が、総額で総資本の 5 割となっている。これらは、担保となっている税金等の種類ごとに 19 項目に分けて記載されており、損益計算書に記載がある割引収益とも対応している。一方の調達側、貸方は 21 項目となっており、72 万ポンドの払込資本金、政府から与えられた特権である銀行券の発行総額 112 万ポンド、当座預金 89 万ポンド、オランダからの借入 25 万ポンドが主な調達先である。

中でも注目されるのは、資本の運用においてその半分を、これまで国家（国王）により発行されてきた割符、支払指図書へ積極的に投下していることである。イングランド銀行が既発行の政府の債務証券に対してその資本を積極的に投下することで、信用を付与したといえる。それら債務証券は、「売却によってそれらの資本価値としての返済が確保されうる（マルクス〔1969〕 p238）」からこそ、利子付資本となるわけだが、それまで金匠銀行家の間で割引が行われていたといっても、それはごく限られた範囲だった。際立った規模であるイングランド銀行が、既発行の政府証券を引き受けることで、デフォルトのリスクが高かった負債の流動性が飛躍的に上がったことになる。

近代的銀行制度形成の最大の画期は、1694 年イングランド銀行の創立であるが、それは産業資本へ資金融通を行う機関としてではなく、株式証券により資金調達をし、政府への貸付を行う機関として成立した。それだけでなく、既発行の証券を引き受けることで負債（資産）の流動性を確保し、“利子付資本”確立の基礎を築いた。現代の銀行の歴史の始まりであるイングランド銀行は、創立時には産業資本主義から次の段階の金融資本主義への移行を既に胚胎していたといえるのではないか。

大東文化大学周辺の飲食店

*大学の正門、東門から徒歩5分以内にある飲食店です。10月1日の昼食時にご利用ください。

<ファミリーレストラン>「ガスト」「デニーズ」(東門から)、<和食レストラン>「味の民芸」「かごの屋」(東門から)、<洋食レストラン>「Harvest (ハーベスト)」、<回転ずし>「くら寿司」「銚子丸」、<ラーメン>「丸源ラーメン」、<コンビニ>「ローソン」「ファミリーマート」

