

# 日本の中小企業会計の基礎概念に関する研究

## —文化的視座からのアプローチ—

委員長	平賀正剛 (愛知学院大学)	
委員	飯島康道 (愛知学院大学)	市川紀子 (駿河台大学)
	沖野光二 (大阪経済大学)	小野正芳 (日本大学)
	櫛部幸子 (大阪学院大学)	宗田健一 (鹿児島県立短期大学)
	野口倫央 (愛知学院大学)	古山 徹 (嘉悦大学)
	和田博志 (近畿大学)	

## 1 中間報告から最終報告までの研究経過

本研究の目的は、日本の中小企業の企業文化を視座とし、会計（特に財務会計）の基礎概念を考えることにある。紙幅の都合上、仮説の詳細や研究の全体像は最終報告書に譲るが、本委員会は、日本の中小企業に三戸（1991a；1991b）が論じた「家の論理」が企業文化として残存しているという仮説の下、以下の3部構成による研究を実施した。

- ・第1部：問題提起と日本の「企業文化」の検証（飯島、宗田、野口、古山）
- ・第2部：現行の日本の中小企業会計制度の分析（市川、小野、櫛部）
- ・第3部：中小企業会計の概念フレームワークの検討（沖野、和田）

令和元3年9月に開催された中小企業会計学会第9回全国大会では、中間報告として第1部の内容を発表した。その後、4回の研究会を実施し、令和4年11月13日に開催された第10回全国大会での最終報告への準備を重ねてきた。

最終報告では、第2部および第3部の主要論点を3名の委員（小野、和田、沖野）が発表した。次節以降にその概要を記す。

## 2 日本の中小企業会計制度の分析—利益概念に関する検討を中心に—

第2部では「中小企業の会計に関する基本要領（中小会計要領）」を中心に現行の中小企業会計制度の特徴を分析している。特に第6章では中小企業の特徴をヒントに中小会計要領における利益概念について考察した。

中小企業会計においては、中小企業に特有の次のような要素が会計発生高を減少させる。

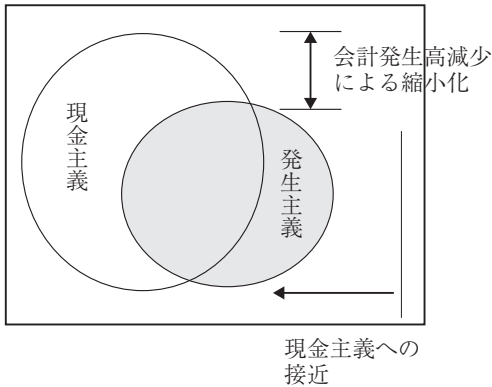
- ・所有と経営が分離していないため利害関係者の範囲が相対的に狭い。
- ・“家”の論理に基づく経営が重視されるため継続性が重視される（利益よりも存続を重視）。
- ・法人税法の影響を強く受ける。
- ・経理専門の従業員の配置が難しく、コスト・ベネフィットの制約への配慮が大きくなるを得ない。

これら会計発生高の減少は、発生主義で捉えられる測定対象の縮小化と現金主義への接近として特徴づけられ、中小会計要領における発生

主義は、大企業向けの企業会計基準における発生主義とはその範囲を異にする（図表1）。

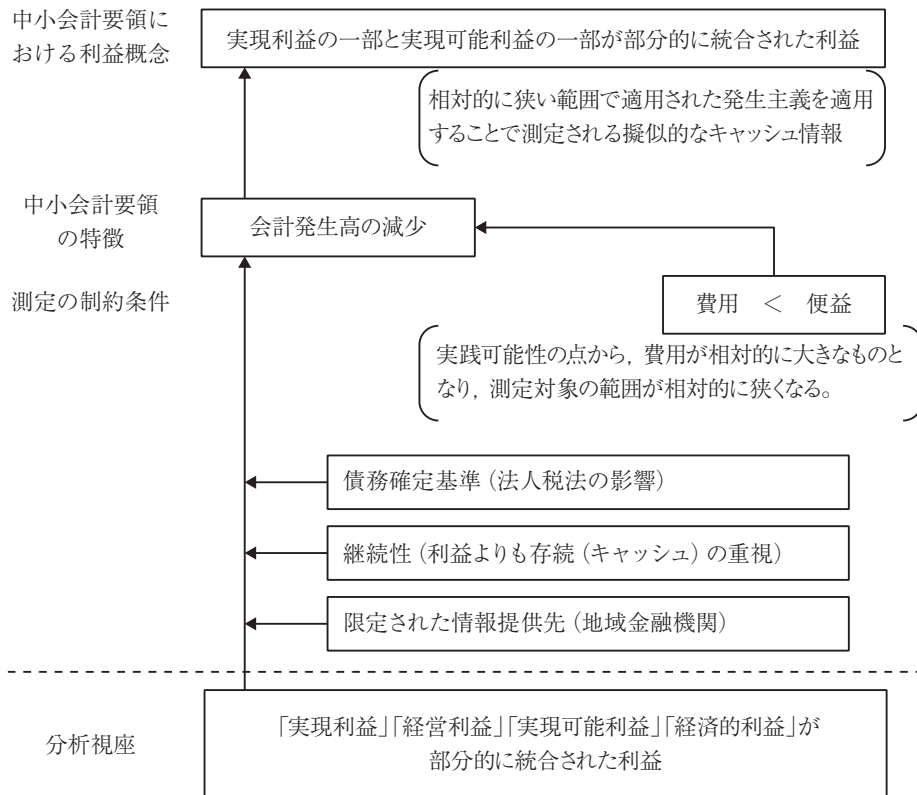
企業会計基準における利益概念は「実現利益」「経営利益」「実現可能利益」「経済的利益」が部分的に統合された利益であるが、上記の要素が会計発生高を減少させる作用を持つ結果、測定される利益は疑似的なキャッシュ情報に近づく。その点で、企業会計基準が措定している利益概念とは異なる。会計は企業活動を数値で描写する行為である。中小会計要領は中小企業の特徴を織り込んだ形で企業の活動を描写しようとしている（図表2）。

図表1 中小会計要領における利益概念



出所：筆者（小野）作成

図表2 中小会計要領における利益概念決定の論理



出所：筆者（小野）作成

### 3 日本の中小企業会計の概念的枠組み—企業体理論と分配志向的損益計算—

本研究（第1部）においては、中小企業のキーストーン（最優先事項）を「存続（共有価値の維持・創造）」と捉え、大企業（公開企業）のキーストーンである「株価（企業価値の向上）」と対置している。こうした現状認識のもと、「存続」をキーストーンとした中小企業会計の損益計算構造を探究した。企業が「存続」するためには、企業を取り巻く利害関係者と良好な関係を築く必要があり、そのためには企業と利害関係者との取引が「公正」なものとして行われなければならない。

上記目的を達成するために、本報告においては、杉本（1991）において2重分類の複式簿記の記録形式と企業体理論の基本思考を結び付けることで考察を進めた。企業体理論とは、会計主体論の1つとして高松（1966）や阪本（1966）において提唱された学説であり、「存続」「利害調整」「分配」に着目して理論展開が図られているため学ぶところが多い。

まず本報告においては、本格的な考察に先立ち、企業観について再考した。これまでの研究においては、「資本主のための私利利潤追求機関」といった単一の企業観を自明の理とした上で、さまざまな議論が展開されてきた。しかしながら、株式会社制度とは単なる入れ物に過ぎず、そうした入れ物にどのような「魂」を埋め込むかによって、多様な株式会社が成立しうる可能性を指摘した。これが多様な概念フレームワークの併存の根拠となる。

次に中小企業のキーストーンを「存続」と捉えたうえで、新たな概念フレームワークを構想するにあたっては、既存の概念フレームワークのどこに問題があるのかを明らかにしておくこ

とが有益であるとの観点から、それに検討を加えた。その結果、既存の概念フレームワークにおいては、会計上の資産を実体化させ「積極財産」とし、これに対比すべき「消極財産」として負債を定義したうえで、収益および費用を資産ないし負債の増減と関連づけて定義している点を問題視した。

その上で、「存続」をキーストーンとした中小企業会計の損益計算構造を、2重分類の複式簿記の記録形式と企業体理論の基本思考を手がかりとして考察した。その結果、①純利益は企業体持分の純増加額であり、②企業体持分勘定こそが価値の費消・回収計算たる期間損益計算の遂行される場であるという帰結が導出され、こうした特長をもつ損益計算構造を「分配志向的損益計算」と名づけた。

そこで算定される利益は、いわば「残り滓のごとき利益」である。それが遂行されるにあたっては、企業と利害関係者との間で行われる分配が「公正」なものでなければならないことから、最後にそうした方向へと企業の意識を導く指針としての役割を果たす会計公準として「公正性」が必要となることを指摘した。

### 4 中小企業の非財務情報開示のフレームワーク

グローバルに展開する上場企業に対して、投資家側から長期的中期的な成長を予測するために非財務情報の開示が要求され、非財務情報の開示の重要性が証券市場を中心に高まってきている。未上場の中小企業においても非財務情報開示のあり方も重要度がますます高まると思われる。そこで、学術研究成果の蓄積がこれまでもそれほどなされていない中小企業会計の非財務情報の開示のあり方を探ることを本研究の課題とし、開示のフレームワークを提示するものである。中小企業は誰に向けてどのような非財

務情報をどのような媒体形式で開示報告するのかについて、アブダクション的推論を用いてまとめてみると以下の5点になる。

- (1) 企業観について述べると、中小企業の執行取締役の役割期待は、トラスティシップ理論に基づく会社の有形資産・無形資産の維持を目的とする受託者 (trustee) とされ、取締役会は、信託法理 (trust) に基づくガバナンスを履行する。会社財産の価値は、株価に連動する財務的評価とは異なる価値 (非財務的資本に基づく価値創造) もあり、企業を成長存続させるためには重要である。
- (2) 中小企業が重視するステークホルダー (一連の事業の供給連鎖を構成する当事者) は、特に、従業員と販売先顧客であり、彼らに非財務情報と財務情報の関係性を開示する (管理会計の財務会計化)。未来の優秀な従業員を獲得することに向けた報告も重視すべきであろう。
- (3) 中小企業が重視する非財務情報は、従業員に加え取締役を含む人的資源の情報、および顧客との間で蓄積された関係資本の情報 (売上高のセグメント別詳細情報) であろう。
- (4) 中小企業の企業報告の形態は、統合報告で推奨されている価値の二面性、情報の結合性、活動結果の影響 (outcome) の開示・報告が最適であろう。非財務情報の単独項目での報告ではなく、財務情報との関係性、価値創造との関連性、事業理念との関連性を開示・報告しなければ意味がないと考える。経済的意思決定よりも倫理的な意思決定を重視した経営が期待される。
- (5) 中小企業の報告の形式は、印刷物ベースの書面形態 (記述文書のみ) よりも再生可能な音声付動画を積極的に活用したデジタル技術ベースのオンデマンド型情報開示が最適で

あると思われる。

## 5 結論

本研究全体としての結論は次の通りである。

- (1) 日本の中小企業に固有の属性は、一言で表せば「存続志向」と「ステークホルダー志向」である可能性が高い。
- (2) 日本の中小企業の会計慣行から帰納的に設定された中小会計要領には、会計発生高の減少・現金主義への接近という特徴がある。
- (3) 「存続志向」から日本の中小企業会計の基礎概念を演繹的に推論すれば、企業体理論に基づき、フロー計算や分配志向を特徴とする概念体系が浮かび上がる。これは現行の中小企業会計実務や中小会計要領とも親和性を持つ。ゆえに本研究成果をもとに中小会計要領の一層の理論武装を図ることも可能ではないか。
- (4) 非財務情報のフレームワークについても「存続志向」を起点に推論すると、従業員と顧客を開示対象とし、彼らとのステークホルダー・エンゲージメントに関する情報を内容とした開示が望ましい。

### 【参考文献】

- 河崎照行. 2016. 『最新中小企業会計論』中央経済社.
- 阪本安一. 1966. 『近代会計と企業体理論(改訂版)』森山書店.
- 杉本典之. 1991. 『会計理論の探究—会計情報システムへの記号論的接近』同文館.
- 高松和男. 1966. 『現代会計の原理 (増補版)』財経詳報社.
- 三戸公. 1991a. 『家の論理 1 日本の経営論序説』文真堂.
- 三戸公. 1991b. 『家の論理 2 日本の経営の成立』文真堂.