

經濟論叢

第七十五卷 第四號

經濟學をいかに學ぶか

- 現代の經濟學と古典……………青山秀夫……(2)
- 經濟學の歴史的研究の意義……………出口勇藏……(9)
- 經濟法則の認識について……………吉村達次……(25)
- 會計學的觀點と會計學的思考……………酒井文雄……(35)
- 一八三〇年イギリス下院の階級構成……………佐藤明……(55)
- ドイツ帝國主義と「結集政策」……………大野英二……(74)
- ドイツ共和民主國における經濟發展……………金鍾碩……(93)
- 公有林野統一に現れた絶對主義的經濟政策の特質
……………鶴嶋雪嶺……(114)
- ロック・ウッド著 日本經濟の發展(1868—1938)
……………堀江保藏……(130)

[昭和三十年四月]

京都大學經濟學會

會計學的觀點と會計學的思考

——會計公準論研究序説——

酒 井 文 雄

は し が き

小稿では、最近わが國の會計學界において活潑な論議の對象とされ乍ら、今日なおその定説というものをみるに到つていない會計公準の問題を、若干考察してみようと思う。會計公準というのは、今日會計學の通説が、その上に會計實踐と會計理論とが成立すると考へてゐる一連の假定である。このような假定を論者達が夫々、或は立論の基礎としての基本概念、基本假定と呼び、或は實踐の規範としての會計慣習、會計公準と呼んでゐるのである。この名稱については、今日英米においても、次のような十個以上のもの (assumption, supposition, presumption, premise, postulate, basic concept, canon, convention, custom, condition etc.) が、*よく知られてゐる*。私は、ここでは便宜上、これらの假定を會計公準という名稱で統一して置く。

そこで、わが國におけるこの會計公準についての論議であるが、これは主として、戦後わが國の若干の會計學者がアメリカの諸論議を紹介するという形で展開されてきた所である。わが國のどういふ人達がアメリカのどういふ

文献を従來主としてとり上げて來たのか、その梗概は別稿掲載の如くである。この會計公準論議は、イギリスの會計學者ブレイによれば、今日國際的な動向のようである。またこの會計公準論議は、その端緒を例えばイギリスの會計學者デイクシイの一八九二年の著作 *Auditing* にうかがわれる如く、今世紀二十年代以前にまでこれを遡りうる問題のようである。

しかし、小稿では主として、戦後のわが國における諸論議とこれの母胎である今世紀二十年代以降のアメリカにおける諸論議とを問題とし、前者についてはその歴史的・方法的意識の稀薄さを、後者についてはその歴史的な生成と今日にみられる動向とをそれぞれ指摘し、これらの諸論議を一貫して流れると思われる會計學的觀點と會計學的思考の問題を考察してみたいと思う。以下この問題を、(1)會計學研究の現代的課題、(2)わが國並にアメリカにおける會計公準論議の展望、(3)主要な會計公準の概観という順序で、考察する。

- (1) 拙稿「會計公準論の二考察」(關大經濟論集、第四卷・第六號)。(2) Study Group on Business Income (A. I. A.), *Changing Concepts of Business Income*, 1952, pp. 22-23.

- (2) F. S. Bray, *Four Essays in Accounting Theory*, 1953, p. 4.

いひ古されたことではあるが、一つの學問領域における現實的課題は、歴史の經過と共に變遷する。そして、このような現實的課題に應えうる理論のみがその學問領域における明日への展望を與えてくれるのであり、このような現實的課題に應ええないような理論はその學問領域から姿を消してゆくのである。事態は、會計學研究の現代的

課題についても同様である。

そこで私は、會計學研究の現代的課題を考察する一つの手がかりとして、二人の學者、一人の檢事、一人の會社重役の論稿と私自身の固定資産再評價問題についての理解の中に、會計實踐と會計理論の現状を探ねてみようと思ふ。

太田哲三教授は、かの三井鑛山の缺損金四十三億圓の再評價差額による補填の問題に言及して、次のようにいわれる。

「企業會計は不思議なものだとの感をこれ程深く起さしめた例はない。……あれだけの騒動を起して、あれだけの損失を與えたにも拘らず、會社の財務諸表は赤字の決算にならないことになれば、従業員も恐らくあつげにとられたであろう。……會計は魔術である。というのは、影と本體とを巧みに使いわけるところにあるのであつて、評價によつて動かされない原則が欲しいわけもここに¹⁾ある。」と。

木村和三郎教授もまた、同様な問題を會計原則における一般原則に關連して、次のようにいわれる。

「凡そこのような抽象的規定は、現實において程度の問題はあれ、現實と遊離して、現實には行われ難いか又は行われていながら、明文を以て規定する所に意味があるのであり、そのままパーセント實行されているものであれば、原則を規定する意義に乏しいものであるとさえいふことができよう。この意味で、一般原則はおしなべて程度の差は個々について、又歴史的にあつても、現實と遊離している所に存在の意味があるといふことができる。」²⁾と。

昭電疑獄や造船疑獄の擔當檢事である河井信太郎氏の近著「會社經理不正」は、このような會計實踐と會計理論の現状について、更に深刻な警告を與えるものがあるといえる。即ち、氏は次のようにいわれる。

「わたくしは、會社經理不正の本質は、物的會社經營の前提又は結果として發生する場合が壓倒的に多いことを痛感する。……どのように多くの取締規定を設けても、會社經理の不正は除去されるものではなく、われわれはまずその原因を研究し、その影響する所を調査し、よつて經理不正を行ふ必要のない時代の出現を希求しなくてはならない。……企業會計原則の意圖は是認さるべきであるが、目下の會計處理は眞實性の原則よりも租税負擔を如何にして軽減するか、或は經理不正をどうして隱蔽し、その發覺を防ぐか、利益の算定をどのようにして平均化するか、資本蓄積をどうするか、祕密積立金をどうするかというような點に、重點がおかれていることが實證されている。従つて、わたくしは、企業會計原則の存在は望ましいものではあるが、現在のそれが普通妥當なものとは認め難い」と。

實務界における理論家菅谷重平氏は、これらの點を卒直に肯定して、次のようにいわれる。

「企業の經營者に對して企業内容の公開を強制すれば、たとえ、それが財務諸表を通じての公開であつても經營者に大きなショックを與えるのが普通である。さればこそ、外部監査の制度にしても經營者と一般投資家層への公開に關する一つの緩衝的措施が含まれているわけである。……企業會計が必要な會計事實を明瞭に表示しなければならぬ利害關係人の中には、少くとも、株主、債權者、會社従業員、經營者、稅務關係者が含まれている。これらのものに對して、會計事實を明瞭に表示し、企業の狀況批判を誤まらせないようにするには、今日は餘りにもこの關係人の利害關係が相反しており、又複雑化している。こんな中で確り張りの經理内容を公開せよというものは、あまりに現實離れのした議論である。かような空想に近い現實が假に現れるとしたら、それは前記の五關係人に對して企業成果が完全に分配できる計算方法が確立して、利害關係人の立場が同じレベルのものになつた時に初めて實現しうるであらう。今日はその數百歩もの手前にある。……會計原則が各企業を統制する一つの社會的の制度として確立されるためには、各關係者相互間に對立する矛盾が克服されて一つの秩序とならねばならぬ。經營者が會社關係人へ會社の内容を公開している多くは、廣告の變形で經理内容の公開というよりは、寧ろ若干内容をカムフラージュして問題をそらし

ているものが多い。」と。

眼を轉して、戦後のわが國における主要な會計問題の一つである固定資産再評價の問題を、みてみよう。所謂固定資産再評價の論理を形成する支柱は、これを約言して、(1)償却不足に基づく資本喰いつぶしと、(2)再評價による企業經理の正常化という二つの命題であろうと思う。そして、この二つの命題は、個別資本を國民經濟から遊離したものと考へ、會計數値を個別資本の具體的な運動過程から切り離して考へていけるといふ點で、多くの矛盾を包含ばかりではなく、客觀的事實に對する「會計的錯覺」の一つの典型といふことができるのである。

インフレーションは、確かに財務諸表の上に減價償却費の相對的減少傾向を描く。しかし、このことが直ちに個別資本の二千億圓にも上るといわれる資本喰いつぶしを意味するものでないことは、戦後のわが國における資本蓄積の激しきや設備投資の具體的な姿を考へる時、明白である。戦後のわが國における生産國民所得に對する資本蓄積率が戦前を上まわること、大藏當局の統計がこれを物語つてゐる。また、戦後のわが國企業における設備投資が償却不足という會計數値を残し乍ら、いかに巧妙に進行して行つたかは、既に太田教授や伊藤長正教授の指摘される所である。太田教授は、償却不足を補つて餘りある尨大な修繕費の問題をとり上げ、これが或は戦災損失とダブル・プレイされた事實や、或は復元と稱する新しい建設というデリケートな操作をも指摘しておられる。伊藤長正教授は、また、設備投資がインフレ利潤に基づく秘密積立金の使途としての適格性をもつていた事實を、鐵鋼業の再編過程に見いだしておられる。これを要するに、固定資産の再調達は減價償却のみでまかなわれるものではなく、従つて償却不足即ち資本喰いつぶしとはいえないといふことである。インフレーションの過程で、償却不足は尨大な修繕費や秘密積立金によつて補填されたばかりでなく、インフレーションそのものが實は固定資産の喰いつぶし

ではなく、蓄積を目的としていたからである。

次に、再評價による企業經理の正常化という命題を考えてみよう。この命題がどれ程ノンセンスなものであるかは、次のような三個の再評價の結果がこれを説明している。

第一に、再評價は、資本金別に、業種別に、夫々の収益力によつて極めて不均衡な結果を示している。しかも、収益力の乏しい企業は、一方で増額された法定償却すら満足に行わず、他方では配當を行わざるをえないという現状である。

第二に、再評價は、あれ程やかましく論ぜられた資本構成の是正を遂にもたらさなかつたということである。限度額に對する再評價實施率の比較的高い業種ですら、或は自己資本構成の停滞、悪化をみせているような現状である。このことは、即ち、所謂資本の論理を導くものは今日においては資本蓄積という至上命題だということである。かくして、現實は資本構成悪化の方向を、理論は資本構成是正を、というのが今日の問題であるということが、できるのである。

第三に、百パーセントの再評價も、合理的な固定資産の貸借對照表表示價額をもたらさないということである。わが國における再評價問題の第一人者たる十條製紙の重役金子佐一郎氏は、百パーセント再評價の十條製紙の貸借對照表について、次のようにいつておられる。

「なぜ再評價された三十一台の抄紙機が十二億圓の評価額で最高限度額であつて、一方一台の抄紙機をふやすには十數億の金がかかるのであるか。……これは非常にむづかしい問題である。理論的には合理的だが、その再評價として算出された計數は、實狀と合わないということである。」と。

百パーセントの再評價がいかなる企業經理の正常化をもたらすものであるかを、われわれはここに考えてみる必要がある。それでは、右のような再評價實踐にみられる矛盾は、評價基準の改訂（例えば、時價評價）によつて解決される性質のものであろうか。金子氏の右の述懐の限りでは、そのような幻想も生れるのであるが、この問題は、評價基準の引上げといつた單純な性質のものに止まらず、各個企業における凡ての經理操作或は國民經濟の凡ゆる政策體系との關連の中で、相互媒介的に解決される性質のものなのである。このことは即ち、合理的な國民經濟なくして合理的な企業經營のありうる筈がなく、合理的な企業經營なくして合理的な企業經理のありうる筈がないことを、物語るものである。⁹⁾

以上の論者たちの所論並に私自身の理解の示す所は、極言して會計實踐と會計理論との乖離、會計理論の空文化¹⁰⁾ということである。そして、このことは、何よりも、會計實踐の當面する現實の嚴しさと會計理論における理論水準の低さとを物語るものと考えられる。

かくして、私達會計學研究者は、太田、黒澤兩教授の次のような言葉を卒直に認めなければならぬのである。太田教授は、會計學研究者の一面的な認識についていわれる。「ともすれば會計學者は、一方的にものを狭く考へて、全般的にものを見渡さない傾きがある。それで、その結論が、他の面で矛盾撞著することに考え及ばない。」¹¹⁾と。

黒澤教授はまた、會計學の非科學性を次のように慨歎しておられる。「從來、私共は會計學の科學性を強調するのに努めて來たが、内心その科學性のもろさを見とめないわけにはゆかないのである。」¹²⁾と。

誠に、一つの新しい歴史的現實がそれに照應した一つの新しい方法を要請するものとしたら、會計學の研究もま

た今こそ深刻な方法的反省を必要としているということが、いえるのである。その上、研究方法論の問題は當該學問領域の學問的性格の問題や研究對象の問題をも含むのであるが、一つの學問領域が形成された後に就中重要なのは、研究視點の問題と研究方法の問題であろう。そこで、會計學の領域において當面問題となるのは、研究視點としての「經營の立場」と研究方法としての「會計學的思考」ではなからうかと思われる。私は、この問題を從來、會計公準、會計原則、會計學と經濟學との交渉という視角から考えてきたのであるが、ここにまづ會計公準をとり上げる所以である。會計公準の問題は、わが國においても、既に阪本安一、木村重義、土田三千雄の諸教授や高松和男氏等が指摘しておられるように、「經營の立場」や「會計學的思考」とは不可分の關係にあるからである。

- (1) 太田哲三「企業會計の七不思議」(企業會計、昭和二九年十月號)。太田教授はこゝで三井鐵山と明言しておられるのではないが、私の三井鐵山という推測は恐らく間違っていないと思う。
- (2) 木村和三郎「一般原則における否定と肯定」(企業會計、昭和二九年十月號)。
- (3) 河井信太郎「會社經理不正」(八頁、一二頁、七五頁)。
- (4) 菅谷重平「會計原則公示の限界」(産業經理、昭和二十七年五月號)。
- (5) 大藏省編纂「財政金融統計月報」第四四號、五八頁。
- (6) 太田哲三「固定資産會計」(一三四—一三五頁)。
- (7) 伊藤長正「企業分析と經濟分析」(一四八頁)。
- (8) 金子佐一郎「會社經理と會社財務」(經濟同友會編「會社經理」所收)一一五—一六頁。
- (9) 固定資産再評價問題については、既に私は「固定資産再評價の狙うもの」を脱稿し、近刊「資本蓄積と企業會計」(共同研究)に所收される豫定なので、これを参照されたい。
- (10) この點については、岡部利良先生の「原價主義の教義性」(企業會計、昭和二九年一月號及び二月號所收)なる興味深い御研究がある。私自身としては、この點を更に方法的視角から検討し度いと考えている。

(四) 太田哲三「企業會計の七不思議」、前掲。

(四) 黒澤清「會計資料圖書館の提唱」(産業經理、昭和二八年十月號)。

二

會計公準というのは今日會計學の通説がその上に會計實踐と會計理論とが成立すると考えている一連の假定であり、このような假定を私がここでは便宜上會計公準という名稱で呼んでおくことは、既述の如くである。

そこで、わが國における會計公準論研究の現状であるが、これは約言して歴史的・方法的意識の稀薄さということがいえると思う。何故かというに、わが國における會計公準論研究の現状は、第一に會計理論を一連の會計公準と會計原則とに基礎づけるといふ國際的な動向に漸く照應し乍らも、その所説は十人十色という混亂した状態であり、第二にその母胎となつてゐるアメリカの諸論議を紹介するに際しても、それらの論議の現れた歴史的時代の區別をすることもなく、極端な場合には只名稱が同一だからということと夫々その内容の異つたものを並列するといふ状態であり、第三に會計學の學問的性格との關連が若干の人達によつてとり上げられ乍らも、そうした問題提起がいまだ方法的視角から明確に把握されてゐるとはいえないからである。二、三の例證をするならば、或論者の如きは、企業の獨立をローマの奴隸社會と現代の獨占資本主義の社會とで何の區別もなしに展開しておられるし、或論者の如きは、企業經營における資本家的支配を肯定され乍らも、而も社會科學としての會計學の觀點がこの企業經營の立場であると斷言しておられるし、また或論者の如きは、會計公準と會計原則との區別を主張され乍らも、同一の項目を半年も経ないうて會計原則から會計公準へと切りかえておられるのである。その上、重要なことは、

殆んど大部分の論者達が今日なお、「實務處理の方法」と「學問の研究方法」とを混同して、「勘定的思考」こそが唯一の會計學の研究方法であると固執しておられることである。これらの論者達に、アメリカにおける一連の諸論議は二十年代のもつと三十年代から四十年代半ばに到るものと第二次大戰後の今日のものとで、そこにみられる問題意識が異つてゐるということ、その内容が變化してきてゐるということが殆んど認識されてゐないことは、當然である。かくして、私達は、「會計學がその會計原則におけるコンヴェンションなるもの⁹⁾の實態を突きとめてそれに對處しえない限りは、會計學は象牙の塔に立てこもつてしまふ運命に陥るのかも知れない。」という稅務當局者の批判をもまた、甘受しなくてはならない現狀である。

アメリカにおける一連の會計公準論議は、それがわが國における諸論議の母胎となつてゐるということから、是非とも検討しなくてはならないように思われる。私は、暫定的な見解ではあるが、一九二〇年代から始まるアメリカにおける一連の會計公準論議を次のように三區分できなかつたものかと考へてゐる。そして、各論議はまた、このような歴史的段階に夫々照應した方法的志向をもつてゐるのではないかと考へてゐる。

(1) 第一の段階は、一九二〇年代における財産・資本計算—靜態觀の危機を基盤としたそれである。アメリカではこの時期以前においては、その最も古い歴史をもつといわれる貨幣的評價の問題も一つの公準として論議される必要のなかつたことは、A・I・A「企業利益研究會」の研究報告がこれを指摘してゐる所である。また、この段階における諸論議が會計公準を會計理論と會計實踐との本質的な弱點ないし限界を象徴するものとして把てゐることは、初期ペイトンの所説⁹⁾に明らかな所である。

(2) 第二の段階は、一九三〇年代から一九四〇年代半ばに到る財産・資本計算から損益計算への重點移動—動態觀

の確立を基盤としたそれである。そして、この段階の諸論議が當時の會計原則論争と結合して會計實踐と會計理論における便宜性や弾力性の擁護論としての役割を果すものであつたことは、ペイトン・リトルトン「會計實踐と會計理論」の内容がこれを端的に示している。

(3) 第三の段階は、第二次大戦後における資本制會計制度の構造的危機——會計實踐と會計理論との全面的不信を基盤としたそれである。そして、この段階の諸論議は、従來の一般的な認識に相當の修正を施し、會計公準が經驗と推論から誘導された多少とも恣意的な存在たることを重視し、或はここからタニク、ザクセ兩教授の所説の如く會計公準 (accounting conventions)、「會計基盤 (accounting standards)」、「會計教理 (doctrines concerning the proper reporting of accounting data)」を包括するものとしての會計原則 (generally accepted accounting principles) を理解するとか、或はここからアッシャー教授の所説の如く會計公準を會計理論設定のための單なる與件として理解するとかいつた混亂を生じている。更に、この段階における諸論議を特徴づけるものとして、もう一つの點を補足しておくことが必要である。それは、この時期に、會計學者の側からする個々の會計公準そのものへの具體的な提案が、感性的な形態にしろ、現れてきたということである。即ち、會計學者であると同時に經濟學者でもあるペイトンは、「經濟學談義」(一九五三年)の中で、貨幣・信用機構の問題を論じてインフレーションにもデフレーションにも反對し、良き貨幣制度としての金本位制への復歸を提案し、これを様々な波で攪亂され乍らも通常は決して急激な高低のない湖水の表面に響えると同時に、「戦争はインフレーションの殆んど自動的・政治的な一個の結末であり、それ故に、金によつて裏づけられた通貨は殆んど確實に一個の平和のための必要な基盤である。」という言葉を用いている。またアッシャー教授は、彼が設定する與件の一つである法律制度が會計學者の側からの努力によつて

ここ五十年の間に好ましい状態へと改變されてきた事情を、指摘している。これらの見解は、一つの研究方法としての與件設定そのものへの疑問というには充分でないとしても、從來の考え方からすれば一つの大きな前進であるといわねばならないのである。

かくして、以上のようなわが國における會計公準論議の現状とアメリカにおける諸論議の凡その位置づけと、更には最初にとり上げた會計學研究の現代的課題という點から、私達がここに再確認しなくてはならないのは、今後の會計公準研究における歴史的・方法的意識の強調、重視という點である。そして、このような研究方向を推進する一つの手がかりとして、ここに是非ともに省みる必要のあるのは、宮上、伊藤（長正）兩教授の次のような警告の言葉である。

宮上教授は、いわれる。

「會計學者はややともすれば、具體性を排除した前提をかまえ、數字の上で抽象的な遊戯を行う結果、實に立派な建築物を構築し、それを以て現實の經濟に説法する。科學的な會計學は、かような數字の遊戯と現實から全く遊離した前提とを排除し、現實の經濟過程から離れることなく問題を具體的につかまえてゆくところにのみ成立しうる⁹⁹⁾」と。

伊藤教授はまた、次のようにいわれる。

「特定の國の特定の時代の企業なり國民經濟を理解するために、捨象してはならぬ點を捨象し、或は現實に反する假定をたてる概念遊戯は單に非科學的であるばかりでなく、人間を弄ぶ重大な結果となることを反省しなくてはならない¹⁰⁾」と。

會計學は極めて實踐的な學問であると、いわれている。いう所の實踐とは、問題の具體的處理をその内容としてゐる。しかし乍ら、歴史的・方法的意識を缺陥した實踐が、どのような結果に導くものであるのか。そのような實踐は、果して、現實的課題に正しく應えうるものなのか。會計學の今後の發展を希い、會計公準論議の現状を想う時、この學問の危機を感じるのには、決して私だけの杞憂ではないと思ふのである。

(1) わが國における代表的な會計公準論の内容は、これを要約して次のようなものである。

高松和男氏「價格變動と資産會計」、二二—三四頁。

會計單位
會計期間
基本假定
貨幣評價

企業會計が成立する基礎であり、會計基準が構成される基盤である。従つて、企業會計の性格や特質を理解したり、會計基準を系統的に把握するための立場や觀點を與えることが、基本假定の役割であり、意識である。企業會計は幾つかの假定以外のいかなる高度に神聖な秩序にも基いてゐるものではない。そして、この基本假定には、發展的要素と固定的要素とが含まれてゐる。

土田三千雄教授「理論會計學」、四四—四九頁。

企業實體
期間計算
貨幣價值計算
理論會計學の前提

會計學的觀點と會計學的思考

企業は全體社會經濟の一細胞であるから、現實の經濟を支配する法則ないし社會慣習は、しばしば企業會計にとつて絶對的な制約もしくは與件となる。それらの諸法則あるいは諸慣習のなから直接企業會計を支えるもの、もしくは企業會計と現實の經濟社會とを結び帯となるものについて充分の理解をうることは、會計學研究の條件である。それらは會計學的思考について基準となる概念であるが、その基準の撰擇については、人により廣狹精粗の差がありうる。

阪本安一教授「會計學の性格と企業會計の公準」、企業會計、昭和二十七年十一月號。

企業實體
繼續事業
貨幣價值計算
前提或は公準

經營の立場から勘定の思考と價值計數的把握とを以て經營活動をとらえる會計學上の要求から生れた前提であり、會計學の學問的性格との關連で一度は考えてみ

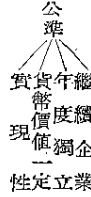
第七十五卷 二四七 第四號 四七

會計學的觀點と會計學的思考

る必要のある問題である。

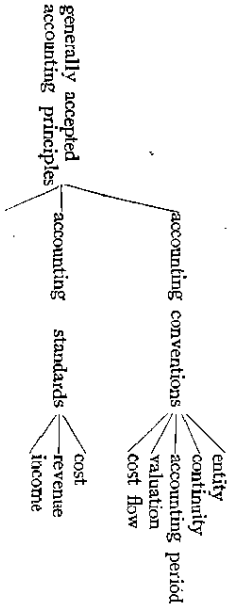
佐藤孝一教授（『現代會計學』、六九—七九頁。「企業會計の三大公準」、産業經理、昭和二十七年五月號。「企業利益について」、企業會計、昭和二十七年五月號。「収益の發生と實現」、企業會計、昭和二十七年十月號。）

計の三大公準、産業經理、昭和二十七年五月號。「企業利益について」、企業會計、昭和二十七年五月號。「収益の發生と實現」、企業會計、昭和二十七年十月號。）



會計原則と同じく企業會計における諸慣習より發達したものであるが、會計原則とは次元を異にする概念で、現代企業會計の根本理念としての會計原則の基礎的前提條件となつてゐる。この存在價值は、何處までもその有用性によつて絶えず支配され、これを絶対的、固

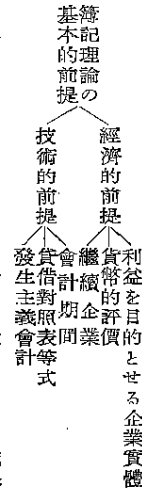
(5) Tunick & Saxe, Fundamental Accounting, 1951, pp. 694-703. 兩教授は、こゝで、會計原則の内容を次のように理解してゐる。



第七十五卷 二四八 第四號 四八

定的、不動的なものと決して考えてはならない。

中村万次教授（『簿記學概論』、三一—七頁。）



資本制の合理性、科學性、合目的性よりして、成果計算を行う手段たる制約である。經濟的前提とは資本主義的生產關係即ち生産手段の私的所有の前提であり、技術的前提とは派生的、簿記技術的前提である。

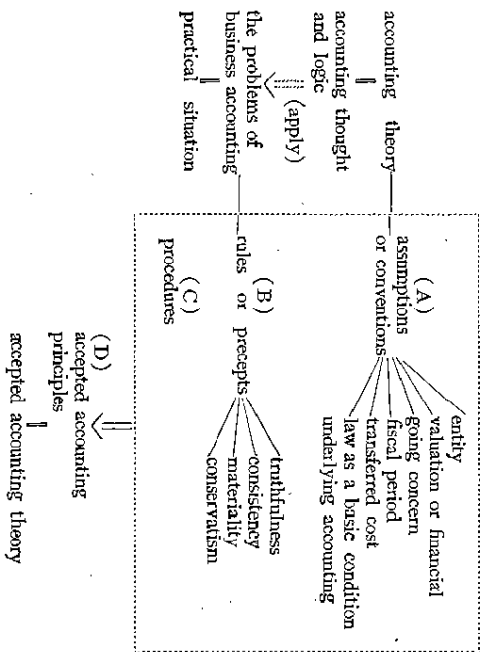
(2) 忠佐市「會計理論・會計原則に對する稅法的私觀」（企業會計、昭和二十九年一月號）。

(3) Study Group on Business Income, *ibid.*, p. 25.

(4) 拙稿「會計公準論の一考察」（前掲）。



(6) Ascher, Survey of Accounting, 1952, pp. 342-367. アッシャー教授は「この四」問題を次のように展開してゐる。



(7) Paton, Shareleave Economics, 1952, pp. 153-169.

ペイトンのかかる問題意識に因んで、私達が是非とも想起する必要があるのは、一九五二年国際会計士會議におけるハロルド・ホイット卿の次のような開會の辭の一節

會計學的觀點と會計學的思考

である。即ち、卿はいわれる。「世界中の會計士が、今日の國際的紛争の根底に横たわる凡ゆる財務的、經濟的諸問題についての正しい考え方に決定的な影響を興えるべきである」ということを望むのは、行きすぎであらう

第七十五卷 二四九 第四號 四九

か。〔産業經理、昭和二年十二月號、七六頁〕と。

(8) Ascher, *Ibid.*, p. 347.

(9) 宮上一男「工業會計制度の研究」、三二二頁。
伊藤長正、前掲書、一一二頁。

三

最後に、わが國及びアメリカにおける主要な論者達にみられる若干の公準を、考察してみたいと思う。けれども、この問題は、一つには私自身にとつてその多くが今後の研究にまたねばならぬということと、一つには紙數の制約から、ここではその概觀にとどめておく。

まづ企業實體という公準であるが、これは、會計行爲を「誰が」、「誰のために」、「何處で」するかという技術的な問題であると同時に、企業會計を一個の制度的なものとして理解するための前提である。この前提は、多くの人々の承認にも拘らず、これを以て會計學的の觀點とすることに對しては、A・A・A・四八年の基準やわが國の佐藤教授の如き異論もみられるのである。¹⁾ また、A・I・A・の研究公報は、既に三九年に、「一群の利害關係者の立場ではなく、全體としての社會の立場²⁾」を要請している。何れにしても、この公準の意味する所は、山榊教授の指摘される如く、(1)家計と企業の分離、(2)資本と經營の分離、(3)經營それ自體という立場というように、歴史の發展と共にその内容を複雑にできてきているのである。³⁾ しかし乍ら、これらの考え方の中には、木村和三郎教授が指摘される如く、「社會總資本の一つの構成細胞としての企業というような理解は期待できない」のである。⁴⁾

第二に會計期間という公準については、やはり多くの人々の承認にも拘らず、阪本教授の如き公準としてではなく、單なる計算技術として考えられる方もある。⁵⁾ しかし乍ら、この二つの考え方は、共に計算技術的な理解にと

どまるものであつて、この公準の現段階における実践的な役割を無視しているのである。問題は寧ろ、この公準が繼續企業の公準と結合することによつて、「全體利益は期間利益の總和に等しい」という單なる數學的な考え方から、中村萬次教授のいわれる如く、「期間利益を確定しておき、エクイテイ内部の交替に伴う危険と成果配分まつわる責任とを解除し限界づけようとしたものである」という點にあるのだと思われる。期間概念が元來單に人爲的、恣意的なものでなく、資本の回轉にとつて自然必然的なものであつたことは、經濟學の教える所なのである。

第三に繼續企業という公準であるが、この公準は、A・I・A・「企業利益研究會」の研究報告が指摘する如く、最初は「現在適用されているよりも、もつと狭い範圍で適用されていた」のであり、「近代會計學の諸問題がより詳細に研究されればされる程、この公準の高遠な意味が明白になる」といつた性質のものである。佐藤教授もまた、この公準の重要性について、「もし、この公準が放棄され破壊されるときは、現代企業會計は根底から音を立てて崩れさることになるであらう」といつておられる。しかし乍ら、この公準がさきの會計期間の公準と一體となつて會計實踐と會計理論の暫定性や弾力性をうち出すとしたら、凡ての解決が不確定の未來に委ねられるという結果になるのである。暫定計算の累積は、決して眞實への接近を指向するものではないからである。ペイントン、リトルトンがこの公準と會計の客觀性や科學性を結びつけた時、そこに出現したものは、恣意的、便宜的な經營政策と可變的な巾をもつた彈力的な會計實踐、會計理論であつたことを、われわれは見落してならないと思うのである。

第四に貨幣的評價の公準であるが、これは一般に「貨幣的評價」、「貨幣價值一定」という名稱の如何に拘らず、その意味する所は、「貨幣價值一定」という前提と考へてさしつかえないであらう。けれども、この點については、次のような阪本教授の反論もみられるのである。

即ち、教授はいわれる。「企業會計は經營活動を價值計數的に把握する場合、常に貨幣價値の變動を無視してゐるのではない。また貨幣價値一定を前提としてゐるでもない。企業會計が貨幣價値一定を前提として成立するものとしたら、企業會計は根本的に成立しないものとなるであろう。事實、企業は、貨幣價値の變動を利用して、その間に價値差を稼ぐことに努力してゐる。われわれは、經營活動は貨幣價値の變動の中に營まれるものであり、企業會計は貨幣價値變動の上にも成立してゆく事實を認めなければならぬ。」¹⁰⁾と。

何れにしても、異質的な財貨用役を時系列的に統一的價値尺度としての貨幣で統轄するという會計における貨幣の計算機能がここの問題なのであるが、これが意識的、政策的に攪亂されてくる時、理論會計學は貨幣價値一定（或は貨幣減價）をその與件として、原價主義會計や資本維持論を多様な形態で展開するのである。しかし乍ら、「凡そ價値尺度が信頼されなるところに、理論の合理性は求められない」¹¹⁾こと、土田教授の指摘される如くである。第五に實現の公準、原價移轉の公準に若干ふれておかねばならない。これらの公準は、わが國では未だ必ずしも一般化されてゐるとはいえないのであるが、最近のアメリカの諸論議の動向からして他の公準と同様に重要だと考えられるからである。

實現の公準について、A・I・A・の「企業利益研究會」の研究報告は、次のようにいつてゐる。

「これは、全く現代的所産に屬する。アメリカでは少くとも、その承認は第一次世界大戰以前に遡及しえないのである。……最高裁判所がこの公準に注目し始めたのは、一九二〇—二一年の暴力的な價格下落の後である。……利益を自己資本の増加で檢證することから實現で檢證することへ轉換は、棚卸や評價の問題よりも、利益の決定を一個の會計問題とした。」¹²⁾と。

これは、未實現の増價と營業利益との區別の問題の中から實現の公準と動態觀—原價主義會計とが成立してくる事情を一應説明しているのであるが、私達は寧ろここで、この問題の背後にある社會的利潤の特定企業への全機構的な配分とそれが流通過程で確立されることの困難という事態の本質を、見失つてはならないと思う。「原價は發生し、利益は出現する」という考え方は、ペイトンも指摘する如く、誠に貧弱な論理 (Poor Logic)¹³⁾なのである。

次に原價移轉の公準であるが、アッシャーのいう原價移轉 (Transferred cost)、タニック、ザクセのいう原價の流れの公準 (Cost flow)¹⁴⁾は、ペイトン、リトルトンの原價附著の公準と本質的に同じものであり、これは更に初期ペイトンの原價の價值論 (cost theory of value)¹⁵⁾にも通ずる考え方である。これは要するに、凡ゆる原價項目は、それが勞賃であれ、廣告費であれ、減價償却費であれ、それらは悉く或る神祕的な方法で、生産物或は期間に凝集する¹⁶⁾という考え方である。ペイトン、リトルトンは、この理由は原價諸項目の間には一個の本來的な親和力 (natural affinity)¹⁶⁾があるからだ、と説明している。私達は、こうした考え方の中に、經濟學上¹⁷⁾の「生産費説」の影響をみとめないわけにはゆかないと思うのである。

- (1) A. A. A. 四八年の基準 (A. A. A. Accounting Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements, 1948) は、一方におうて企業實體を肯定し乍ら、他方において財務諸表における株主の觀點を重視してゐる。
- 佐藤教授は「Equity Theory は、現代企業會計を形成する基本概念の一つとなつたのであるが、しかし、今なお

會計學的觀點と會計學的思考

- 一部會計實務界におうては Proprietary Theory が依然相當の勢力をもつてゐる。従つて、我々も企業實體という思考方法を支持するものではあるが、これのみを一大コンベンションに掲げることは困難であると思う。」(佐藤孝一「現代會計學」七三頁)と、いわれる。
- (2) Committee on Accounting Procedure (A. I. A.), Accounting Research Bulletin No. 1.

第七十五卷 二五三 第四號 五三

- (3) 山本忠恕「三つのビジネス・エンティテイ観」(會計、昭和二年六月號)。
- (4) 木村和三郎「會計學研究」一四〇頁。
- (5)(10) 阪本安一、前掲論稿。
- (6) 中村万次、前掲書、五頁。
- (7)(8) Study Group on Business Income, *ibid.*, p. 21.
- (9) 佐藤孝一、前掲書、七三頁。
- (11) 土田三千雄、前掲書、四六一四七頁。
- (12) Study Group on Business Income, *ibid.*, p. 21, p. 27.
- (13) Paton, *Accounting Theory*, 1922, p. 494.
- (14) Ascher, *ibid.*, pp. 345-346. Tunick & Saxe, *ibid.*, p. 697.
- (15) Paton, *Accounting Theory*, p. 491.
- (16) Paton & Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940, p. 14.

む す び

以上要するに、會計學が今日その科學性を問われねばならないとしたら、その理由は、今日の會計學者がいわゆる「經營の立場」や「會計學的的思考」を十分に認識していないからではないのであつて、寧ろ彼等が會計問題を凡ゆる角度から凡ゆる方法で、分析し、批判し、方向づける努力を怠つてゐるからではなからうかということを、わが國における會計公準論議の中に考へてみたのが小稿の骨子である。私は、或は理論經濟學の領域における與件設定の問題の中に、何らかの示唆するものがあるのではなからうかと考へてゐる。私はまた、或はこの問題はそうした側面と同時に、技術論における基本的規則という他の一面をも併せて考察しなくてはならない性質のものであろうかとも考へてゐる。會計學專攻の皆さまからは勿論、他の専門領域の皆さまからも、いろいろ御教示をいただければ幸いてある。

(附記)

小稿は、京都大學經濟學會一九五四年度大會における報告要旨をまとめたものである。報告に際してはレジュームを用意したのであるが、小稿ではこれを剽奪してゐる。意を盡さぬところは、他日稿を改めて補う心算である。