

原価主義会計の理論的特徴と現代的意義の再検討
—原価即事実説における原価の規範的含意をめぐって—

藤井 秀樹
京都大学大学院経済学研究科

2002 年 12 月

Graduate School of Economics
Faculty of Economics
Kyoto University
Kyoto, 606-8501 JAPAN

J- 29

**原価主義会計の理論的特徴と現代的意義の再検討
—原価即事実説における原価の規範的含意をめぐって—**

藤井 秀樹
京都大学大学院経済学研究科

2002 年 12 月

原価主義会計の理論的特徴と現代的意義の再検討

—原価即事実説における原価の規範的含意をめぐって—

1. はじめに

改めて指摘するまでもなく、A.C.Littleton は、「徹底した原価主義者の代表」（青柳[1962]214 頁）として今日広く知られている。原価主義に関するその学説を抜きにして、A.C.Littleton の会計理論は語りえないといっても決して過言ではなかろう。すなわち、この意味で、原価主義会計論は、A.C.Littleton の会計理論を特徴づける最も重要な要素となっているのである。

しかし、これもまた改めて指摘するまでもなく、原価主義会計がどのような会計かについては依然として多種多様な解釈が存在し、その体系や機能をめぐって現在なお多くの理論研究が続けられている（たとえば森田[1992]；山形[1997]；田中[1998]）。Ijiri[1967]によれば、慣習的会計たる原価主義会計は「多くの異なった基準や慣行の集まりであり、それらはある場合には互いに矛盾し合っている〔…ために、〕それらをすべて一貫した論理で説明することは不可能である」（p.88）とされる。原価主義会計の本質探求が現在に到るものなお、古くて新しい会計トピックであり続けているのは、主としてかかる事情によるものであろう。

本章では、ごく大ざっぱに、「原始記録を基礎にして成果計算と財産計算を有機的に完成させる会計」を原価主義会計としたうえで、このような会計の合理性を説明する論拠の相違に着目し、原価主義会計論の類型化を試みる。かかる類型化をとおして、A.C.Littleton の原価主義会計論の理論的特徴と現代的意義を改めて考えてみたいと思う。

2. 原価主義会計論の2つの潮流

新井[1978]によれば、原価主義会計の合理的説明を試みた学説には、大きく2つの潮流が存在するとされる。第1は、原始記録（＝原価 cost）が会計計算の基礎として意味を持つのは、それが取引財貨の価値を表しているからであるとする考え方である。第2は、原始記録が会計計算の基礎として意味を持つのは、それが過去の確定した取引事実を表してい

るからであるとする考え方である。新井[1978]は、前者を「原価即価値説」と呼び、後者を「原価即事実説」と呼んでいる。そして、原価即価値説の代表的な提唱者として W.A.Paton を、原価即事実説の代表的な提唱者として A.C.Littleton を、それぞれあげている (344-345 頁)。

W.A.Paton と A.C.Littleton は、「米国の大恐慌期(the Great Depression)にあつて原価主義会計を理論化」(村田[1997]57 頁)すると同時に、「実現主義と費用収益対応原則を理論的に根拠づけた」(岡部[1996]952 頁)不朽の名著として知られる Paton and Littleton[1940]の共著者であるが、その依って立つ原価主義会計の説明原理には、じつは、以上にみるような相違が存在したのである。両者の学説上のかかる好対照は原価主義会計論の本質を洞察するうえで格好の素材となるので、以下では、Paton and Littleton[1940]に到るまでの彼らの代表的著作によりながら、本章での検討に必要な範囲内でごく簡単に、その相違を浮き彫りにしておきたいと思う。

Paton[1922]によれば、会計人は、「原初記入を行うさいに、原価は当該時点の価値を表すものと仮定している」(p.489)とされる。すなわち、「原価は、財貨が購入され、製造され、あるいは取得された時点において、確定した唯一の識別可能な事実」(p.489)であり、「入手された資産の原初価値は〔…〕その原価に等しいと仮定される」(p.489)ので、「当該資産勘定にその原価額を付することは、いずれの場合においてもまったく合理的」(p.489)な手続きとなるのである。W.A.Paton[1922]は、上掲の仮定を、「原価即価値の仮定」(cost-gives-value assumption)と呼んでいる (p.490)。

これに対して、Littleton[1929]によれば、「会計がかかわるのは、事実すなわち『価格』だけである」(p.150)とされる。「原価価格」(cost price)は、「確定した事実であり、支出額であり、完結した取引を表すもの」(p.151)である。そして、利益計算を実施するさいに、「〔原価価格の発生原因となった過去の〕事実が忘れ去られることのないように、〔会計人は〕原価価格を『暫定的』に記録しておくことが必要」(p.151)となる。つまり、「記録は、価値を表示することを目的としているのではなく、原価や支出額などの、いわゆる未決項目(item in suspense)を明らかにすることを目的としている」(p.151)のである。「心理的な〔価値の〕見積りは、それが企業家にとってどんなに重要なことであっても、会計それ自体が持つ表現能力を超えている」(p.150)のである。

ちなみに、わが国における先行文献のうち、原価即価値説に立つ代表的文献として黒澤[1958]および武田[2001]を、原価即事実説に立つ代表的文献として井尻[1968]および新井[1982]を、それぞれあげることができる。

3. 2つの潮流の融合と乖離

前節での検討から明らかなように、原価即価値説は、原価＝価値という仮定が成立する

ときにのみ原価主義会計の説明原理となりうる学説であり、したがってまたそのときにかぎって、それは原価即事実説と融合可能な学説となる。W.A.Paton の原価即価値説と A.C.Littleton の原価即事実説の融合の端緒を示す興味深い記述を、Littleton[1929]p.154 に見いだすことができる¹。A.C.Littleton は、会計の機能が、事実の「記録」にあり、「評価」にはないことを力説したあとで、Paton[1929]を引用しつつ自説を以下のように要約している。

From every standpoint other than credit granting, the function of accounting would seem to be “to register all *values* [*prices*?] coming into the particular business, to follow their course within the enterprise, and to note their final disappearance from the business”(Paton—Accounting Theory, p.6).

信用供与以外のあらゆる観点からみて、会計の機能は、「特定の企業に流入したすべての価値〔価格?〕を記録し、当該企業の内部におけるその流れを追跡し、そして当該企業からのその最終的な流出を明らかにすること」(Paton—Accounting Theory, p.6)にあるといえるであろう。

(注) イタリック体および太字による強調は引用者による。

ここで注目されるべきは、Paton[1929]の原文では“values”となっている部分に、A.C.Littleton がカッコ書きで“prices?”という語を挿入していることである。すなわち、Paton[1929]の上記引用にみる会計機能に関する記述は、A.C.Littleton にとって、「価値」を「価格」(Littleton[1929]における正確な用語法にしたがえば「原価価格」²)に置き換えるだけで、自説の要約となしうるものであったということである。逆にいえば、Paton[1929]の上記引用にみる会計機能に関する記述を自説の要約として援用するためには、A.C.Littleton は、原文における「価値」を「価格」に置き換える必要があったということでもある。「確定した事実」である「原価価格」の継続的かつ組織的な記録にもとづいて「配当可能利益」(profits available for dividends)を誘導的に決定することを会計の主要な役割とみなす Littleton[1929]の主張に照らせば、それは容易に理解しうるところであろう。

しかし、Paton[1929]で示された会計理論の本旨からすれば、上記引用にみる「価値」を「価格」に置き換えることは必ずしも適切なこととはいえない。というのは、Paton[1929]は、会計の役割を、原価記録にもとづく配当可能利益の誘導的決定ではなく、「経営方針の設定」や「経営判断」への貢献に求めたうえで、上記引用にみるような会計機能の定式化を行っているからである(pp.6-10)。それは、Paton and Littleton[1940]で提示されることになる「原価凝着」(costs attach) (pp.13-14)の議論につながるものであろう。原価凝着理論は、原価に体现された価値の財貨間移転を擬制する学説である。それは、原価即価値の仮定が成立するかぎりにおいて原価主義会計の説明原理となるが、原価即価値の仮定が成立基盤を失った場合には容易に時価主義に向かう可能性を秘めた学説である。W.A.Paton

の原価即価値説の本質は、こうした文脈において理解されるべきものであろう。事実、周知のごとく、第二次大戦後の物価高騰期を経験した W.A.Paton は、Paton and Littleton[1940]で見せた原価主義擁護の立場を放棄し、時価主義指向を漸次強めていったのである。すなわち、原価即価値の仮定が成立しなくなったとき、原価主義会計論における 2 つの潮流は急速に乖離していくことになるのである³。

4. 原価即事実説における原価の規範的含意

前節での検討から理解されるように、原価即価値説は、原価即価値の仮定が成立するかぎりにおいて原価主義会計の説明原理となるにすぎない。原価即価値の仮定がその成立基盤を失った場合、それは原価主義会計の説明原理としての機能を喪失することになるばかりか、あるべき会計としてはむしろ時価会計を指向していくことにさえなる。これに対して、原価即事実説は、過去の事実たる原価の確定性に着目した学説であり、原価即価値の仮定が成立するか否かにかかわらず原価主義会計の説明原理となりうる。したがって、原価主義会計の説明原理としては、原価即事実説の方が、原価即価値説よりもはるかに堅牢といえるであろう。すなわち、この点に、A.C.Littleton の原価主義会計論＝原価即事実説の（とりわけ原価即価値説と比較した場合の）理論的特徴を見いだすことができるのである。A.C.Littleton が「徹底した原価主義者」（青柳[1962]214 頁）と称されるのは、主として彼の学説のこうした理論的特徴に負うものであろう。

ところが、ここで、われわれは 1 つの新たな問題に突き当たることになる。それは、原価即事実説の論理を支える過去の事実たる原価が、どのような規範的含意を有しているかという問題である。それがたんなる「過去の事実」というだけで、何ら規範的含意を有しないのであれば、原価即事実説は形式論理のみからなる空疎な学説となってしまうであろう。

この問題を考えるうえで示唆的なのは、「仕掛品や完成品の記録は、回収可能支出額 (recoverable outlay) の記録である」(Littleton[1929]pp.151-152) という指摘である。さらに、同様の理論的含意を有したものとして、「製造された財貨は、購入された財貨と同様に、最終的な払い出しまで未決 (in suspense) のまま待機している [...] 一種の投資である」(Littleton[1929]p.152) という指摘も注目される。

企業が財貨を取得するのは当該財貨の利用（製造加工・販売を含む）によって収益（価値）を獲得するためであるが、そのさい当該財貨の取得対価たる原価は収益によって回収されるべき投資額（期待最低回収額）を表しているのである。企業経営者が財貨を取得するのは、将来収益によるこうした原価回収が期待されるからであって、かかる期待を形成しえない場合には、企業経営者は当該財貨の取得を見合わせるであろう。しかし、いったん取引を実施したならば、企業経営者は当該取引にともなう取得対価の回収責任を負うこ

とになる。これが、取引の本質である。つまり、取引は、企業経営者の期待の責任ある表明を意味しているのである⁴。

そして、原価記録が取引実施後も維持されるのは、原価回収にかかわる取引時点の期待がその後も企業経営者によって維持されているからである。いいかえると、企業経営者は取引時点の期待にもとづいて後続期間の原価回収計算＝成果計算を実施し続けているということである。取引時点の期待を覆すような不測の事態が生じないかぎり、当該期待は基本的に維持されることになる。すなわち、この点に、原価即事実説における原価の規範的含意を見出すことができるのである。つまり、原価が会計記録において維持されるのは、それが後続期間の成果計算の基礎として利用されるからであって、たんに「過去の事実」だからというわけでは決していないのである。上掲の Littleton[1929]にみる「回収可能支出額」や「未決のまま待機している〔…〕一種の投資」といった表現の理論的含意は、以上のように解釈されるべきであろう。

以上にみるような原価即事実説における原価概念は、棚卸資産の評価や有形固定資産の減価償却⁵といった伝統的会計実務はもちろん、長期性資産および無形資産の減損会計⁶のような新しい会計実務の計算構造をより深く理解するうえで、きわめて有用な手がかりを提供するものとなっている。A.C.Littleton の原価主義会計論の現代的意義は、当該学説における原価の規範的含意を明らかにすることによって、さらにいっそう的確かつ新鮮に捉えることができるのである。

5. むすび

以上によって、原価主義会計の合理性を説明する論拠の相違に着目して原価主義会計論の類型化を行い、その作業をつうじて A.C.Littleton の原価主義会計論の理論的特徴と現代的意義を改めて考えるという本章の課題はおおむね達成されたものと思われる。

会計基準の国際的調和化や会計制度改革の大規模な進展のもとで時価会計の導入問題が世上広く喧伝されているが、支配的会計実務の基本的枠組みが現在なお依然として原価主義であることに何ら変わりはない。こうした現実を直視するならば、原価主義を徹底して擁護した A.C.Littleton の会計理論はむしろ今日、ますますその輝きを増しているとさえいうことができる。A.C.Littleton の会計理論からわれわれが学ぶべきことは、依然として尽きないのである。

参考文献

Ijiri, Y. [1967], *The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry*, Prentice-Hall、井尻雄士『会計測定の基礎—数学

- 的・経済学的・行動学的探求—』東洋経済新報社、1968年。
- [1981], *Historical Cost Accounting and Its Rationality*, CGA Research Monograph No.1, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Littleton, A.C. [1929], "What Is Profit?" *The Accounting Review*, Vol.3, No.3, pp.278-288.
- [1929], "Value and Price in Accounting," *The Accounting Review*, Vol.4, No.3, pp.147-154.
- [1932], "Capital and Surplus," *The Accounting Review*, Vol.7, No.4, pp.290-293.
- [1935], "Value or Cost," *The Accounting Review*, Vol.10, No.3, pp.269-273.
- [1936], "Contrasting Theories of Profit," *The Accounting Review*, Vol.11, No.1, pp.10-18.
- [1941a], "A Genealogy for 'Cost or Market'," *The Accounting Review*, Vol.16, No.2, pp.161-167.
- [1941b], "Questions on Accounting Standards," *The Accounting Review*, Vol.16, No.4, pp.330-240.
- Paton, W.A. [1922], *Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise*, The Ronald Press Co., reprint ed., A.S.P. Accounting Studies Press, 1962.
- Paton, W.A. and A.C. Littleton [1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA Monograph No.3, AAA、中島省吾訳『会社会計基準序説』改訳版、森山書店、1958年。
- 青柳文司[1962]『会計士会計学—ジョージ・オー・メイの足跡—』同文館。
- 新井清光[1978]『会計公準論』増補版、中央経済社。
- [1982]『新版財務会計論』中央経済社。
- 井上良二[1995a]『財務会計論』新世社。
- [1995b]「原価主義会計と価値会計の論理」『會計』第148巻第2号、16-27頁。
- 岡部孝好[1996]「ペイトン」森田哲彌、岡本清、中村忠編集代表『会計学大辞典』中央経済社、951-952頁。
- 黒澤 清[1958]「原価性について(二)」『産業経理』第18巻第8号、6-10頁。
- 武田隆二[2001]『会計学一般教程』第4版、中央経済社。
- 田中 弘[1998]『取得原価主義会計論』中央経済社。
- 中島省吾[1952]「ペイトン・リットルトンの原価基準をめぐって」『會計』第62巻第2号、29-43頁。
- [1979]『「会社会計基準序説」研究』森山書店。
- 藤井秀樹[1997]『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』森山書店。

——[1998]「原価主義会計の論理—A.C.Littleton における価値と原価をめぐって—」
中野勲、山地秀俊編著『21世紀の会計評価論』勁草書房、133-150頁。

——[2002]「原価主義会計の現代的展開—減損会計—」『神戸学院経済学論集』第33
巻（掲載予定）。

村田英治[1997]「リトルトン原価主義会計論の基底—原価主義会計の法的現実写像性—」『會
計』第152巻第3号、57-67頁。

森田哲彌[1992]「原価主義会計と時価評価」『企業会計』第44巻第11号、73-80頁。

山形休司[1997]「原価主義会計再考」『税経セミナー』第42巻第4号、4-10頁。

¹ Paton[1929]からの同様の引用は、Littleton[1935]p.270にもみられる。

² Littleton[1929]における「原価価格」という用語は、Paton and Littleton[1940]における「価格総計」(price-aggregate)という用語に連なるものであろう。

³ 原価即価値説が想定する会計は、井上[1995a]にいう財貨動態を認識・測定対象とする会計モデルと近似するかもしれない。もしそうであれば、井上[1995b]で示されているように、それは理念的にはむしろ価値会計（時価会計）と整合する会計モデルとなる。後年のW.A.Patonが時価会計指向を強めていったのは、この点からも、当然の理論的帰結であったと評しうるであろう。

⁴ 完全完備な市場においては、取引時点の財貨の原価は、その価値と一致する。しかし、その後の企業活動をつうじて、当該財貨は特殊的価値（のれん）を帯びていくことになる。この特殊的価値の実現価額と原価の差額が利益として計算されることになるのである。この問題に関する筆者のより詳細な見解については、藤井[1997]第8章を参照されたい。

⁵ 有形固定資産の減価償却については、藤井[1997]第8章で、原価即事実説における原価概念にそくした筆者なりの検討を行っている。

⁶ 長期性資産および無形資産の減損会計については、藤井[2002]で、原価即事実説における原価概念にそくした筆者なりの検討を行っている。