

經濟論叢

第103卷 第2号

岡部利良教授記念號

献 辞	堀 江 英 一	
会計学的費用概念の論理構造	酒 井 文 雄	1
アメリカ鉄道独占の形成と公表会計実務	西 村 明	14
アメリカ動態論の生成基盤	津 守 常 弘	37
自己株式の会計	菅 原 秀 人	60
部分的取替の会計	高 寺 貞 男	76
架空利益排除と貨幣価値変動会計	中 居 文 治	93
法人税法上の会計処理基準の創設	河 合 信 雄	115
批判会計学の課題	野 村 秀 和	132

岡部利良 教授 略歴・著作目録

昭和44年2月

京 都 大 学 經 濟 學 會

会計学的費用概念の論理構造

——ベートンの所説を中心として——

酒 井 文 雄

I は し が き

近代会計学の発展は、計算手続に関する簿記論の領域で、計算形式に関する勘定学説研究の領域で、著しい進歩の跡を示している。けれども、計算対象に関する理論的研究の領域には、なお多くの問題が残されている。このことは、計算対象に関する理論的研究の諸領域のなかでも従来とかく軽視されてきた損益計算論の領域で、特に顕著である。その上、損益計算論上とりわけ問題のあるのは、費用だと考えられる。

それでは、近代会計学は損益計算対象としての費用を、どのように規定しているか。かかる対象規定の論理的構造は、どのようなものであるか。小稿の課題は、これらの点を、アメリカの代表的な会計学者の一人であるベートンについて、考察することである。なぜ、ベートンを取り上げるのか。それは、彼の費用概念が「長い墨守と慣習を通じて便宜的なものとなった一つの見解や一つの手続を正当化する良き理論」¹⁾の建設を志向する近代会計学の一個の理論水準を、表わしているからである。

ベートンの「収益原価」という費用概念は、一貫して「種々の、論証はできないが、会計実践の諸条件、諸目的に照らして合理的であり、またそれなしには会計専門家が仕事のできない、便宜的な諸仮定」²⁾に基礎づけられている。しかもそれは、1938～40年を転換点に、前期ベートン(1918～38年)のより狭い費用概念から後期ベートン(1940年～現在)のより広い費用概念へと、移行してい

1) W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, Rev. ed., 1949, p. 1.

2) W. A. Paton, *Accounting Theory*, 1922, p. 499.

る。かくして、われわれは、彼の費用概念を、費用概念成立のための諸仮定と費用概念に関する具体的諸規定との二段階にわけて考察し、その間、前期ベートンと後期ベートンとの相異についても注目するであろう。

II 費用概念成立のための諸仮定

ベートンは、企業会計の直接的素材が株式会社形態の個別産業資本における経済的事実の不安定な局面たる貨幣単位で表示された価値ないし価値標章 (value representation) だ³⁾ ということは、当然、会計専門家の仕事に判断と推測をもたらし、企業会計の全機構を一連の便宜的な諸仮定に基礎づけるという⁴⁾。そして、これらの諸仮定は、会計主体が継続企業としての企業実体であるという仮定をはじめとする一連の仮定から構成され、前期ベートンと後期ベートンとで必ずしもその内容を等しくするものでないが、われわれは当面、彼の費用概念を直接基礎づけていると思われる若干の仮定を、考察するにとどめる。

(i) 原価が価値を与えるという仮定ないし測定された対価という仮定

ベートンは、まず、企業会計の直接的素材たる個別産業資本の価値を具体的に把握するための一般的な評価基準を取得価格すなわち原価に求め、これをつぎのように説明する。

会計専門家は、彼自身を一個の絶対的な価値判断者として設定することができない。彼はまた、取得価格によらない限り、価値評価が困難である。そこで、会計専門家は、経済学者と同様に合理的な事業家達から成る一つの世界を仮定し、事業取引には強制、詐欺、悪しき判断、不注意という要素が全然ないと、仮定する⁵⁾。会計専門家は、かくして、この仮定から「原価が価値を与えると

3) W. A. Paton, *Accounting Theory*, 1922, pp. 29-30, p. 471.

W. A. Paton, *Accounting*, 1924, pp. 26-27.

W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, 1938, Preface, p. v.

4) W. A. Paton, *Accounting Theory*, 1922, pp. 471-472.

W. A. Paton & A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940, p. 21.

5) W. A. Paton, *Accounting Theory*, 1922, p. 133, 489.

いう仮定」(cost-gives-value assumption)⁶⁾ すなわち「原価が一般に、最初の表示諸目的に対して実際の価値を与えるという仮定」⁷⁾を、導き出す。かかる仮定は勿論、事実即ちしたものではないが、このように仮定する以外に評価の方法はありえない。善意の価値(bona fide value)による評価や公正な市場価値による評価は、例外である、と。

後期パートンでは、この評価基準の設定が「測定された対価」(measured consideration)、「価格総計」(price-aggregate)という仮定で揚棄されたかに見える。彼はいう。「会計の主題は、交換活動に含まれる測定された対価である。会計は、これらの交換を質的に表現しようとするものでなく、量的に表現しようとするものである。会計が価値を記録するということは、混乱している。なぜなら、交換の瞬間には価格総計は一個の価値の記録と考えられてよいが、その瞬間後には価値は変化し記録された価格総計は変化しないからである。かくして、会計は価格総計だけを用いる。というのは、それが種々の対象や用役を一樣に表示する一個の便利な公分母だからである」⁸⁾と。

しかし、これだけで、評価の問題が彼の会計理論から全面的に放逐されたと考えるのは早計であろう。彼は依然として「重要なのは貨幣でも価格でもなく、諸勘定の背後にある用役(価値——引用者)だ」⁹⁾として、評価の問題を意識しているし、若干の例外を認めた上で、一般的な評価基準としての原価主義を、今日なお保持しているからである。

(ii) 原価の価値論ないし原価は粘著するという仮定

パートンは、続いて、上の仮定に緊密な関連をもつ生産物の価格形成における原価諸項目と生産物との関係についての仮定を、つぎのように説明する。

6) W. A. Paton, *ibid.*, p. 490.「資産会計」でもパートンは、インフレーションにともなう測定単位としてのドル価値の下落を強調しながら、しかもなおかつ『原価』と『価値』との間には、何等本質的な差違(inherent contrast)はない」(W. A. Paton & W. A. Paton, *Asset Accounting*, 1952, Preface, p. vii), としている。また、同様なことが「会社の利潤」でも「正確に原価を測定する問題の性質(the nature of the problem of correctly measuring cost)」(W. A. Paton, *Corporate Profits*, 1965, p. 43)として、重ねてのべられている。

7) W. A. Paton, *ibid.*, p. 489.

8) W. A. Paton & A. C. Littleton, *op. cit.*, pp. 11-13.

9) W. A. Paton & A. C. Littleton, *ibid.*, p. 13.

「生産において使用される財産の有形的本体 (physical essence) は、必ずしも文字通り生産物に移転しない。また、原価諸項目と生産物との間には、完全に明白な有形的関連が存在しない」¹⁰⁾。例えば、原材料のばあいですら多くの浪費があり、固定資産はある本質的条件 (certain essential condition) 以外の何物も生産物に寄与しないし¹¹⁾、監督や他の多くの用役は直接には有形的な生産物と結合していない。さらに、生産物が生産に使用された財貨の有形的な混合物だとしても、このことは決して取得原価が全面的に生産物に移転するということの意味しない。

会計専門家は、そこで、彼の仕事にとって本質的な基礎となり、またそれなしには原価計算が不可能な一個の仮定を設けなければならない。すなわち「生産に使用されたすべての財貨や用役や条件の価値は、ある神秘的な方法で (in some mysterious manner)、その生産のためにこれらのものが消費されその価値を附加するところの対象ないし生産物に移転する (pass over into and inhere)」¹²⁾ という仮定が、これである。

ペートンは、この仮定は一種の「原価の価値論」(cost theory of value) であり、これはマルクスの労働価値説に類似するものだというのが¹³⁾、このような彼の見解の皮相なことはいうまでもない。

後期ペートンでは、「原価の価値論」が一応否定されて「原価は粘著する (cost attach)」という仮定がこれに代替される。彼はいう。「原価は、それらが恰も一個の粘着力 (power of cohesion) をもっているかのように、生産物や期間を基準に集合される。この原価が粘著するという概念を説明するために『原価の価値論』を仮定する必要はない。原価は、価値 (value or worth) を示すために整頓されるのではない。原価は、その新しい状態でなお原価である。それらは、単に再編成されたにすぎない。再編成の目的は、材料や他の成分に新し

10) W. A. Paton, *Accounting Theory*, 1922, p. 491.

11) W. A. Paton, *ibid.*, p. 491.

12) W. A. Paton, *ibid.*, p. 491.

13) W. A. Paton, *ibid.*, p. 108.

い効用を与えるためになされた努力を追跡することである。会計は、どの原価がすでに回収されどの原価がまだ回収されていないかを認識するために、つぎのように仮定する。すなわち、会計は、割当てられたかあるいは再編成された諸原価は、それをそのグループの中に同化する一個の本来的な親和力 (natural affinity) を、それぞれ相互にもっていると、仮定する」¹⁴⁾ と。

しかし、これだけで「原価の価値論」が「原価は粘著する」という仮定によって完全に否定されたということは、できまい。後者もまた原価のもつ「本来的な親和力」を説く一種の神秘主義的な便宜論であるし、すでにのべたように評価の問題が彼の会計理論から全面的に姿を消したと考えることが、必ずしも正当ではないからである。かくして、後期ペートンの「原価は粘著する」という仮定は、前期ペートンの「原価の価値論」を否定したものというよりも、それを継承し、それをさらに一步発展させたものと、いわざるをえないことになる。

(iii) 取得原価の最終的消失としての費用という仮定

ペートンは、ついで、個別産業資本における「取得原価の流れ」(the stream of cost incurred) に関する会計専門家の仮定に言及し、取得原価がいかなる条件のもとで費用となるかを、つぎのように説明する。

会計専門家は個別産業資本における「取得原価の流れ」を、① 購入ないし獲得、② 利用ないし転化、③ 完成、④ 販売ないし最終的消失 (sale or final expiration) の四段階 (あるいは②、③を合わせて三段階)¹⁵⁾ を通過するものとし、「真実の費用段階」(true expense stage) は第四段階を通過しつつある価値額であると仮定して、そのように会計処理を行なう。かかる仮定が必要なのは、

14) W. A. Paton & A. C. Littleton, *op. cit.*, pp. 13-14.

15) W. A. Paton, *Accounting Theory*, 1922, pp. 159-163.

W. A. Paton, *Accounting*, 1924, pp. 107-108.

W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, 1938, p. 42, pp. 96-98.

W. A. Paton & A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 25.

W. A. Paton, *Advanced Accounting*, 1941, p. 458.

W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, Rev. ed., 1949, p. 36, pp. 94-96.

「原価諸要素の流れが、とどめられ繰延べられねばならぬ賦課のプールとそこから効用が十分汲みつくされた諸要素を表わす賦課とに、適切に分離されねばならない」¹⁶⁾ からである。そして、この会計専門家の仮定は、正確な利益の算定という立場から実践的な重要性をもち、特に工業部門のように生産過程の長いところでは、その重要性が顕著である。例外は、商品運送等のばあいにもみられる、取得原価の発生とその同時的な消失であると、いう。

ペートンはリトルトンとの共著「株式会社会計基準序説」(1940年)で、費用概念を一時放棄したかに見える。彼等はいふ。「伝統的な意味をもった原価(cost), 費用(expense), 財産(asset) という用語は、必ずしもそれらの基本的な関係を表わすのに助けとはならない。原価と費用とを区別する一般の傾向は、喜ばしいものでない。というのは、財産が原価であると同様に、費用もまた一個の重要な意味での原価だからである」¹⁷⁾ と。だが、このような彼等の主張もその後のペートンの見解と考え合わせる時、ペートンが一時的にせよ費用概念を放棄したと見るよりも、むしろその共著者リトルトンの強い動態論的立場の表明と見る方がより穏当だと、いわねばなるまい。

(iv) 原価は発生し利益は出現するという仮定

ペートンは、さらに、原価と利益の区別に関するもう一つの仮定を追加する。そして、この仮定のさらに前提となるのは「生産費」(cost of production) という経済学上の一つの費用概念である。彼は、これをつぎのように説明する。

価格決定に関する限り、「取得原価の最終的消失としての費用」という仮定だけでは、不十分である。会計専門家は、取得価値(cost value)を決定しようとするのであり、販売価値(selling value)を決定しようとするのではない。会計専門家は、そこで、「原価は発生するが、利益は充満して(full-blown)ある特定の時期すなわち販売の時期に、突然に出現する(suddenly appears)」¹⁸⁾とい

16) W.A. Paton & A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 16.

17) W. A. Paton & A. C. Littleton, *ibid.*, p. 25.

18) W. A. Paton, *Accounting Theory*, 1922, p. 493.
W. A. Paton & A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 17.

うように、仮定する。この仮定は勿論、貧弱な論理 (poor logic) である。「仕掛品の価値が使用された購入財貨や購入用役に基づいて発生するとすれば、企業によって提供された用役の価値もまた集積すると仮定することが、合理的であるように思われる」¹⁹⁾。だが、かかる仮定を認めることは、完成および販売に先立つ利益の認識を意味することになる。かくして、会計専門家は一般に、断乎としてこのような仮定を拒絶する。経済学者の生産費と会計専門家の事業費用 (business expense) が全く異なったものである以上、会計専門家のかかる態度は正当である。経済学的生産費と事業費用とは、峻別されねばならない。この区別をしない時には、利益を収益と費用の差額として認識する損益計算の本質が見失われ、損益計算論の領域におけるある種の長い論議に停滞することになる。「諸控除が去り利益が始まる点は、正しく、外部の人々や外部の企業から獲得した諸要素と企業固有の寄与を分離する点である」²⁰⁾。企業の特異な用役、企業の特異な経済的機能は、まったく真実に、獲得された諸要素と同様に一個の経済学的生産費である。しかし、かかる用役は、顧客への一個の費用であり、企業への一個の費用ではない。事業費用は、購入された設備、財貨、用役の価値から構成され、企業自身が提供している用役についての仮定の価値を含まない。企業自身の用役の価値、企業自身の資金の利用価値は、企業にとって商品、労働、広告などのための費用と同じ意味の営業費 (operating cost) ではない。「これらは、単に機会原価 (opportunity cost) であり仮構的な収益賦課 (hypothetical revenue charges) であって、事業費用ではない」²¹⁾、と。

Ⅲ 費用概念に関する具体的諸規定

ベートンは、会計学上の費用概念を、「収益原価」(cost of revenue)、「収益控除分」(revenue deductions) として具体的に規定する。そして、彼のこのよ

19) W. A. Paton, *Accounting Theory*, 1922, p. 493.

20) W. A. Paton & A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 37.

W. A. Paton, *Advanced Accounting*, 1941, p. 475.

21) W. A. Paton, *Accounting*, 1924, pp. 539-542.

うな費用概念は、前期ベートン (1918~38年) のより狭い範囲のものから後期ベートン (1940年~現在) のより広い範囲のものへと、移行している。

(i) 収益原価, 収益控除分としての費用

ベートンは、会計学上の費用概念がなぜ「収益原価」、「収益控除分」として規定されるかについて、つぎのように説明する。

企業会計の直接的素材としての個別産業資本の価値は、かかる個別産業資本の内在的な性質に基づいて、財産 (asset, 資金の消費された対象) および財産権 (equity, 資金の源泉) という会計資料における二つの基本的な範疇との関連で把握される。すなわち、個別産業資本におけるすべての価値変動の過程たる諸取引は、上の二つの基本的範疇との関連で、(1) 財産交換取引, (2) 財産権交換取引, (3) 財産・財産権取引, (4) 混合取引 (上の三取引のうちの二つ以上の結合したもの) に四分類される。

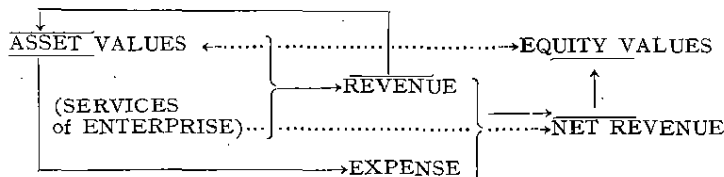
ところで、純利益 (net revenue, 財産権の純増加) をその中に包摂する販売取引は、財産交換取引と財産・財産権取引との結合した混合取引である。もっとも、販売取引は原理的には直接、財産および財産権に分離することができるし、またこの取引はある見地から「等価の交換として財産交換取引のごとく見える」。だが、会計的評価は原則として販売価格よりも取得価格に基礎をおくものであり、会計機構は純利益ないし純損失を販売価格と取得価格との差額として認識する方法に基礎をおくものである。また、実際問題として、販売取引を直接、基本的な二つの範疇たる財産および財産権に還元することは不便である。したがって、販売取引は財産交換取引として処理されてはならず、それは財産交換取引 (総原価部分に対応) と財産・財産権取引 (純利益部分に対応) との結合された混合取引として処理されねばならない。

かくして、混合取引としての販売取引は、販売の瞬間においては「財産権の粗増加」 (gross increase in equities) つまり「財産権の暫定的形態」 (provisional form of equity) たる収益 (revenue) としてしか把握できない²²⁾。そこで、この

22) W. A. Paton & R. A. Stevenson, *Principles of Accounting*, 1918, p. 39; W. A. Paton,

収益から純利益を抽出するための控除部分が、収益－費用＝純利益という関係における費用ということになる。すなわち「費用とは、一定の会計期間中の生産物の販売に体化して企業を離れた財産価値の消失額を表わし、その期間に発生した『収益原価』あるいは『収益控除分』である」²³⁾と。

第1図 會計的資本循環図式



(注) W. A. Paton, *Accounting Theory*, 1922, p. 257.

(ii) 費用概念の内容の拡大化

ペートンは、「費用」(expense)と「損失」(loss)との区別は原理的には単純だが、実際上は必ずしも容易でないとして、費用と損失との区別におけるボーダー・ラインの問題を考察する。そして、彼のこのような考察は、費用の概念内容の拡大化→損失の費用化という結果となっている。彼は、これをつぎのように説明する。

純益計数の正確さを保持することが重要だという点から、無差別的に営業費と真の損失を包括した「損費」(loss)という用語には反対しなければならない。費用と損失は、原理的につぎのように区別される。すなわち、生産の一個の必要事実として吸収されるすべての価値、生産物がもたらされねばならぬとしたら発生しなければならないすべての原価が、費用である。損失は、それに対して何等の価値ある対価も受けとられないある財産価値の消失を測定する財産権

Accounting Theory, 1922, pp. 146-153; W. A. Paton, *Accounting*, 1924, pp. 97-98; W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, 1938, p. 81; W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, Rev. ed., 1949, pp. 77-78.

23) W. A. Paton & R. A. Stevenson, *Principles of Accounting*, 1918, p. 41; W. A. Paton, *Accounting Theory*, 1922, p. 156; W. A. Paton, *Accounting*, 1924, p. 102; W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, 1938, p. 85; W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, Rev. ed., 1949, p. 82.

(ないし利益)からの控除部分である。「損失は、それに対して何等の報償もなく、まったく不本意であり非恒常的であるという点で、費用とはまったく相違している」²⁴⁾。

しかしながら、上のような費用と損失との原理的な区別は、実務上は必ずしも容易でない。企業活動は、理想的な条件で進行するものでない。「生産は技術的過程であるとともに経済的過程であり、かかる生産過程は不可避免的に企業危険の流れに多少とも結合している」²⁵⁾。労働は、諸材料の浪費と高い労務費の結果、非効率かも知れない。新規の労働者の雇傭は、機械維持費の増大をもたらすかも知れない。また、商品の不注意な包装による返品があるかも知れない。あるいはまた、経営は一般的な均衡を欠いて、不健全かも知れない。このような諸項目は、費用なのか損失なのか。「それらは、価格決定の見地から、疑いなくある程度まで原価を構成する」²⁶⁾。それらは、産業社会の立場から負担されねばならず、供給を制約する諸条件である。他方、それらが個々の企業の販売価格につねに特定の影響を与えるかどうかは、疑問である。

そこで、さきの費用と損失の原理的な区別を、「会計政策」(accounting policy)の立場から多少修正せねばならない。「費用と損失の区別の線は、何処かにひかねばならぬ。だが、ある意味で損失たる価値消失は、それにも拘わらず価格に影響を与える原価である。消失する価値は、技術的生産が考慮される限り何ら生産に寄与するところがないとしても、その価値量が考慮される限り収益に貢献する。したがって、一般に、異常でない状態で発生するすべての経常的な価値消失を収益生産の原価だと仮定することが、恐らく最も合理的だろう」²⁷⁾。それでは、何が一体、確実な会計政策となるのか。「そのようにするのが容易なばあいには、真の損失を営業費から区別し、そこから除外せねばならぬ。何か疑問のあるばあいには、その項目を適当な名称の費用として処理することが

24) W. A. Paton, *Accounting Theory*, 1922, p. 137.

25) W. A. Paton, *ibid.*, p. 177.

26) W. A. Paton, *ibid.*, p. 177.

27) W. A. Paton, *Accounting*, 1924, p. 560.

よいだろう」²⁸⁾と。

ベートンにおける以上のような費用と損失の区別の問題は、前期ベートンから後期ベートンへと、愈々その差異性の強調から同一性の強調に移行する。すなわち、後期ベートンでは、二つの点からさらに費用概念の内容を拡大するとともに、一応、費用から区別した損失を究極的には費用と同様に「収益（ないし利益剰余金または財産権）からの控除分」²⁹⁾とすることによって、遂には実質的無差別に陥ち入っている。ともあれ、彼は費用概念の拡大を、つぎのように説明する。

すべての損失は、企業が理想的状態で運営されないということから、事情が「経営の普通標準」(ordinary standards of management)³⁰⁾に照らして全く不合理でない限り、営業費としてそれを収益に賦課することができる。また「企業がそのような事情の下で運営されねばならぬ政治的、社会的、法律的（物理的には勿論）一般条件によって要求される支出は、それによって受取るべき財貨や用役に対応しないという見地から、損失と定義されよう。だが、現状では、かかる支出をそのように説明することは殆んど不可能である。広い意味で見れば、かかる支出は、普通の労働や原料のための出費と全く同様に、営業費を表わすものである」³¹⁾と。

IV 結びに代えて

われわれは、以上の考察から、ベートンの費用概念の論理的構造を、「収益原価」あるいは「収益控除分」という一つの形式論理の流通主義的経済理論と便宜的会計政策による補強の構造として、把えることができると思う。したがって、われわれはここで、ベートンの費用概念について大要つぎの三点を、指

28) W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, 1938, p. 160.

29) W. A. Paton, & A. C. Littleton, *op. cit.*, pp. 100-101; W. A. Paton, *Advanced Accounting*, 1941, p. 469; W. A. Paton & R. L. Dixon, *Essentials of Accounting*, 1958, p. 118.

30) W. A. Paton, *Advanced Accounting*, 1941, p. 469; W. A. Paton & W. A. Paton, Jr., *Corporation Accounts and Statements*, 1955, p. 335.

31) W. A. Paton, *ibid.*, p. 469.

摘しておかねばならない。

第一に、会計学上の利益概念が一種の差額概念である以上、費用概念が収益概念との対応関係から「収益原価」あるいは「収益控除分」という一つの形式論理を脱却できないことは、自明である。だが、会計学的費用概念に宿命的なこの自明の論理を、意識的に一つ概念規定として措定したところに、理論家ペートンの鋭敏さを、われわれは認めるべきであろう。同時に、ここに忘れてならないのは、会計学的費用概念の科学的分析の出発点が、この形式論理を形式論理として科学的に評価すること、つまり形式論理の論理的限界を明確化することにある、ということである。ペートンは「収益原価」あるいは「収益控除分」という一つの形式論理の論理的限界を、「経済学的生産費」というもう一つの形式論理で克服したかのごとき錯覚に陥入り、すべての形式論理そのもののものつ論理的限界までは認識しえなかったのである。損失の費用化、費用概念の内包と外延の拡大への途は、こうして拓かれたものであろう。形式論理は、その根柢において、事物を運動の過程で把える論理ではない。事物を運動の過程で把える論理は、弁証法の論理である。したがって、形式論理の科学的評価すなわち形式論理の論理的限界の確認には、形式論理の具体的内容への弁証法的論理の適用が必須の要件となろう。われわれは、こうして初めて、損失概念や利益処分概念とは峻別された会計学的費用概念を、科学的に措定しうるのである。

第二に、会計学上の費用概念が個別資本の循環過程という一つの経済事象をその直接の素材としている以上、かかる費用概念の合理的な展開が科学的な経済理論の上にのみ成立するものであることは明白である。もともと経済学者として出発したペートンが、経済学上の価格論、費用論、利潤論を縦横に駆使して会計学的費用概念の理論的礎石を固めようとする基本的意図は、この意味で高く評価すべきである。だが、このばあい彼の経済理論にみられる流通主義的欠陥は、厳しく批判されねばならぬ。このような経済理論の基本的誤謬は、価値と価格との混同から、価値と価格との間には量的不一致がみられるばかりで

なく、質的矛盾も含まれるという事実を、見ようとしなないことである。価格は、ペートンの認めるような自然的秩序ではなく、特定の社会関係の物的標準であり、歴史的、社会的、制度的な秩序である。資本制的価格にみられるこのような制度的側面を見逃すとき、現実の市場価格はせいぜい需給関係としてしか把握えられず、そこに今日みられる独占・非独占の関係やインフレ損益の関係がまったく黙殺され、ただ現行の秩序を神秘的に美化するという結果となる。会計学的費用概念がその礎石とすべき経済理論は、かかる流通主義的経済理論ではなく、明確な価値論によって体系化された科学的経済理論である。こうした科学的経済理論の適用によってのみ、今日の会計学的費用概念の擬制的な性格が十全に明らかとなるのである。

第三に、会計学上の費用概念が現実には特定の個別的会計主体の目的概念である以上、かかる費用概念の内包と外延は、つねに社会的な経済法則に規制されながら、しかも特定の個別的会計主体の立場から政策的に決定される。つまり、会計学的費用概念への会計政策介入の問題は、特定の個別的会計主体の社会的経済法則の利用とそれへの適応という意味で、現実には不可避的である。けれども、ここに留意すべきことは、このような会計政策の科学性ということである。ペートンは、会計学的費用概念への会計政策介入の必然性を一方では正当にも立証しながら、他方では会計政策の科学的な設定に悲運にも失敗したといわねばなるまい。科学的な会計政策の設定は、「経営の普通標準」や「政治的、社会的、法律的一般条件」を基盤とするよりも、社会的経済法則への科学的な適応を目的としなければならない。このような意味で、ペートンの費用概念拡大化の会計政策は、非科学的であり便宜主義的である。「便宜と論理とは大部分一致する」³²⁾ という彼のこのような便宜主義は、アメリカ会計学の伝統的思想たるプラグマティズムの哲学に、深く由来するものと思われる。ましてや、以上のような会計政策の体系化、制度化たる会計基準、会計原則にさまざまな問題が含まれることは、いうまでもなからう。

32) W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, 1938, p. 6.