

# 会計公準について

植野郁太

今日では会計原則の存在をうたがうものはない。そこでの「原則」とはどのような内容のものだろうか。一般に「原則」の用語は次の三つの異なった意味に利用されている。<sup>①</sup>

(一)自然界における一般的事実ないし法則 (general fact or law of nature)。

(二)他の多くのものがそれに依拠するところの基本的真理または命題 (fundamental truth or proposition) すなわち種々の従属的な真理の基礎を内包し、また形成する第一次的な真理。

(三)行為の指針として採択または公表された一般的な法則ないし規準 (general law or rule) すなわち行為または実践に関する確立した基礎ないし基準。

会計に(一)の意味の原則が存在しないことはもちろん、さらに(二)の意味の原則を考えることも困難で、それは(三)のものを意味すると解釈するのが穏当だろう。会計原則は一般命題から出発し、演繹的に決定されるものではない。むしろ多数の会計実践の意味を分析的に考察し、経験的にその正当性、より適切に言えば、その有用性が認められたものが、会計原則といわれるのである。このことをギルマンは、会計におけるコモン・ローが一般に会計原則と

会計公準について (植野)

よばれるようになったという表現で（かれ自身はそれに批判的であるが）、次のように説明している。<sup>⑧</sup>

「……会計士は、基本的な会計機構が人為的なものであることを知りながらも、現代的要請に対するその適応性について疑義をぬぐいさることはほとんどできない。その結果として、会計士はかれの実践の正当性についてだんだんと先例に依存するようになった。法と会計はこの側面で、ある種の類似性をもっている。イギリスのコモン・ローは判例にもとづく若干の概念、規則理論、原則からなりたっている。同様に、会計にも一種のコモン・ローが発展しているようである。イギリスのコモン・ローのように、それは十分に成文法の形で提示されてはいないが、実務経験から発展してきた。この一団の意見は法令や布告の直接的結果ではないが、試行錯誤的方法によって発展したものである。」

わが国の企業会計原則には、会計原則を次のように規定している。

「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当って従わなければならない基準である。」

右の文章の内容は前記のギルマンの文章と併読することによって、いっそうよく理解されよう。会計実践は、それが多くの人々によって同意され、しかも継続的に採用されることによって会計慣習となる。また「一般に公正妥当と認められる」ためには、その正当性が論理的概念構成をつうじて論証されること以上に、先例や実務経験にてらしてその有用性が認められることのほうが重視されるのである。このような解釈は、会計学の実践科学的な、実用主義的な性格から当然なことといえる。

会計学は企業の日常取引の簿記記録から出発して、年度決算および財務諸表の作成公示におわるいわゆる会計計算を研究対象として、会計計算が企業の経営活動をどのような側面から、どのような目的のもとに、どのような計算手段をつうじて計算するものか、その内容ないし相互の関連を究明するとともに、さらにすすんで、現実の会計

〔計算がその機能を正当に遂行するにあたって準拠すべき基本的な処理方法、手続を提示しようとするものである。会計学は自然科学のような意味での「科学」ではなく、社会科学のなかでもとりわけ技術論(art, technology)としての色彩の強いものである。〕<sup>④</sup> 会計学は論理的な議論よりは実用主義的なサービス(utilitarian service)をより強く志向しており、演繹的な一般化よりは実務上の成果 (Practical accomplishment) により大きな関心を払っている。したがって会計理論の方法は技術論的であり、そのイデオロギーはそれほど哲学的ではない。<sup>⑤</sup> このように実用主義的な学問として会計の理論的研究は常に実務を指導し、より完全なものに引上げることが念頭においている。このためにはかつてシュマーレンバッハが強調した「伝統の意義」(Bedeutung der Überlieferung) を無視してはならない。それは会計上に存在する一般的慣習は、それが長い間の試練にたえてきたものであるという事実だけで十分に尊重しなくてはならない。研究者は軽卒に改革熱にうかされることなく、慣習の本体を理解することができるだけ努力すべきだということである。

さて会計の十分な理解のためには、ただ個々の会計原則の内容を知るだけでなく、さらにさかのぼって、会計公準として議論されているものを検討する必要がある。会計公準は一九三〇年代の会計原則の存在についての論議と平行して、問題とされたが、その論争の代表的存在であったギルマンは、公準を「コンベンション」(convention)として説明している。<sup>⑥</sup> かれは「コンベンション」に不可欠な要素として、それが異義なくすべての人の同意をえていること (general agreement) と人為的に設定されたものであること (arbitrarily established) の二つをあげている。すなわちかれによれば、会計は本来人為的なものであるが、そこに存在し、何人もそれを否定しえない共通的なものを公準とみているようである。同様の考え方は、メイにもみられるが、かれは「コンベンション」をギルマンよりはるかに広義に、会計慣習といったほどの内容に解釈し、そのなかで一般に公正妥当と認められたも

のが、会計原則であり、さらにもっと基本的なもの、すなわち「ベーシック・コンベンション」を公準としてい<sup>⑥</sup>る。

これらに対して、AAAの五七年の会計原則には、公準に相当するものを基礎概念 (underlying concepts) と呼び、次のように説明している。<sup>⑥</sup>

「財務諸表の基礎にあるものは経験から生み出された諸慣習 (conventions) である。それらの諸慣習は一般に認められた諸要求をもっとも有効な方法でみたそうとする会計士の最善の努力を現わしている。会計慣習の基底にあるのは、若干の概念、すなわち企業実体 (business entity)、企業継続性 (enterprise continuity)、貨幣的測定 (money measurement)、実現 (realization) である。」

またAICPAの六一年の会計公準論では、公準に相当する用語を“postulate”に統一することをすすめて、「公準は、原則がそれに依存する基本的仮定 (basic assumption) である」と定義し、さらに次のような説明を加えている。<sup>⑥</sup>

「公準は経済的・政治的環境から、また実業界のあらゆる側面における思考方法や慣行 (customs) からみちびきだされる。しかし専門家は、会計原則の形成のための有意義な基盤と、原則を特定の状態に適用するための準則その他の指針の展開を留意するためには、公準がどのようなものであるかについての理解と解釈を明らかにしなくてはならない。」

公準は一般には、論証を要しない仮定 (assumption without proof)、自明とみなされる状態 (position assumed as self-evident)、学問的認識の成立のために基礎として承認されるべき命題などと定義される。それを会計に限定して考えるとき、あえて公準を「コンベンション」と規定し、それを会計慣習のなかから万人の認めるものとして帰納的に引出そうとするのが、ギルマンやメイの説である。これに対してAAAやAICPAはより積極的に、演繹的な理解の仕方をとりいれようとしている。そこでAAAは終始一貫そのような態度であったが、AI

CPAの態度の変化は注目に値する。AICPAは三〇年代の会計制度の変動期には、「一般に是認された会計原則」の旗印のもとに、それまでの多くの会計処理・手続について、その選択の範囲を限定し、よりすぐれた会計実践を確立しようとの、いわば短期的な時代の要請に対処してきたのであるが、それがいちおう一段落したと思われる五三年の会計原則(会計研究公報四三号)を発表してから、とくに基本的な体系的な研究にとりかかったという次第である。そこでは現在の会計における矛盾や不統一をすくなくし、職業会計人に適切な指針として一般に遵守されるべき新しい会計処理の体系を樹立しようとしている。それは会計実践に対する長期的要請として、「かくあるべきもの」すなわち当為としての会計原則の確立を意図している。ギルマンやメイ以下、今日までのこれらの説明を相互に比較するとき、そこに時代の推移、理論的立場の変化を見出すことができる。

- 注③ AICPA, Accounting Terminology Bulletins, 1953, P.10. 神戸大学経済経営研究所 訳本、一七三頁。  
② S. Gilman, Accounting Concepts of Profit, 1939, PP.168~  
③ A. C. Littleton & V. K. Zimmermann, Accounting Theory : Continuity and Change, 1962, P.3.  
④ S. Gilman, *ibid.*, PP.183~  
⑤ メイの公準については、清水宗一著「商業会計」一二五頁以下参照。  
⑥ AAA, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Proceeding Statements and Supplements, 1957, P.2. 中島省吾訳「増訂AAA会計原則」一三〇頁。  
⑦ AICPA, The Basic Postulates of Accounting, 1961, P.1. 佐藤孝一・新井清光共訳「アメリカ公認会計士協会会計公準と会計原則」三二頁。

二

会計公準としてどのようなものが考えられるか。この点について従来は、会計計算の基礎にあり、もっとも包括会計公準について(植野)

的でしかもすべてに共通的な事象をあげ、その数もごく少数であった。それに対して A I C P A の会計公準論ではかなりの数のものをかかげ、しかもそれらの体系化を試みており、いままでの公準論のからをやぶるものとして大きな特色をもっている。少しながくなるが、ここに A I C P A の会計公準論に提示された会計公準の一覧をあげてみよう。<sup>①</sup> (訳文は佐藤・新井両教授の訳本によった。)

Aグループ——会計の環境の分析から引出された環境的公準

公準 A—1 量的表現 (Quantification) 量的資料は、合理的な経済的決定を行なうにあたり、すなわち代替的諸手段の中から選択を行なうにあたり、行動と結果とを正しく関連させる上に有効である。

公準 A—2 交換 (Exchange) 生産される財貨および用役の大部分は、交換を通じて分配され、生産者によって直接に消費されない。

公準 A—3 実体 (Entities) (実体の確認を含む) 経済活動は、特定の単位または実体を通じて遂行される。経済活動に関する報告書は、いずれも当該特定単位または特定実体を明らかに確認しなければならない。

公準 A—4 期間 (Time Period) (期間の特定化を含む) 経済活動は、特定の期間内において遂行される。経済活動に関するいかなる報告書も、当該期間を明らかに確保しなければならない。

公準 A—5 測定単位 (Unit of Measure) (貨幣単位の確認を含む) 貨幣は、労働・天然資源および資本を含む財貨および用役の交換可能性を測定するための公分母である。いかなる報告書も、どのような貨幣 (たとえば、ドル、フラン、ポンド) が用いられるかを明確に表示しなければならない。

Bグループ——会計それ自体のうちで、あらゆる条件のもつて妥当性をもつと思われる諸側面の検討から引出された付随的公準 (Additional Postulate)

公準 B—1 財務諸表 (Financial Statement) (A—1に関連する) 会計処理の結果は、相互に連繫し、かつ同一の基礎資料に立脚するところの根本的に関連する一組の財務諸表によって表明される。

公準 B—2 市場価格 (Market Price) (A—2に関連する) 会計資料は、すでに実際に行なわれ、あるいは行なわれるべく予期された過去、現在あるいは将来の交換によって生ずる価格に基礎をおく。

公準 B-3 実体 (Entities) (A-3に関連する) 会計処理の結果は、特定の単位または実体の名において表現される。

公準 B-4 暫定性 (Tentativeness) (A-4に関連する) 比較的短期間における経済活動の結果は、過去、現在および将来の各期間への配分が必要な場合は、常に暫定的なものである。

### Cグループ——当意的公準 (Imperative Postulate)

公準 C-1 継続性 (Continuity) (有限存続期間の相關概念を含む) 反対すべき証拠が存在しない限り、実体は営業活動を無限に継続するものとみなされるべきである。実体の存続期間が有限であるとの証拠が存在する場合には、実体は営業活動を無限に継続するものとみなされてはならぬ。

公準 C-2 客観性 (Objectivity) 資産および負債における諸変動、ならびに(もしあれば)これに関連して、収益・費用・留利益およびその他類似的諸項目が受ける諸影響は、それらの諸変動ならびに諸影響が客観的条件で測定され得る時点より早期に、勘定への正式な認識が与えられるべきではない。

公準 C-3 一貫性 (Consistency) 特定実体のために会計上用いられる諸手続は、当該実体の財政状態と経営活動とを測定するために正当なものであるべく、かつ毎期首尾一貫して遵守されるべきである。

公準 C-4 安定単位 (Stable unit) 会計報告書は、一定の安定した測定単位に基準を置くべきである。

公準 C-5 明瞭表示 (Disclosure) 会計報告書は、当該報告書を誤解させないために必要な事項を明瞭に表示すべきである。

さて上記のAICPA公準論をみると、まず会計制度を基本的に規律するものとして、経済体制との関連にまさかのぼって規定しているところに、大きな特徴がある。そこでは今日の資本主義経済の特徴を交換経済である点に求め(公準A-2)、企業の生産経済単位としての機能、いいかえると生産担当機関としての企業の役割を強調している(公準A-3)。生産は具体的には特定の経済単位内で、その支配下にある経済的資源の消費と、それによる新たな財貨用役の産出・提供として考えられるが、それらを測定するには、常に一定の期間ごとに限定してみる必要があるし(公準A-4)、また計算の尺度としては、物量的単位ではなく、それらを統一的に表現するために特

会計公準について(植野)

定の貨幣単位をつかい、貨幣量計算が一般的である（公準A—5）。しかもこのような貨幣量計算は結局、経済行為すなわち経済的な代替的諸手段の選択を合理的にするための資料提供でなくてはならない（公準A—1）というわけである。

以上のような資本主義経済における経済計算に関する公準をよりせまく会計計算の領域に限定することによって引出されるのが、BグループおよびCグループの公準である。その内容については個々にはすでにいろいろと指摘され、説明されてきたもので、別に目新しいものはない。むしろCグループのなかで本文には重要性和保守主義(materiality and conservatism) について説明しながら、それらを一方は不十分なものとして、他方は不合理なものとして会計公準からはずしたことが注目される。BとCのグループで興味があるのは、むしろこのようなグループわけをしていることである。両者の相違について、Bグループは会計領域において「現にそうなっている」(This is the way things are) こと、<sup>⑧</sup> だれも否定できないものを明示しているに對して、Cグループは広範な適用可能性をもつ命題 (propositions which do have wide applicability) として、<sup>⑨</sup> そうあるべきこと(目標、目的、基準)を強調するものと説明している。この点は、かつてギルマンが実体(entity)、評価(valuation)、会計期間(accounting period)を会計公準(かれの用語ではコンベンション)、保守主義、明瞭性、一貫性、重要性を「会計上の教義」(accounting doctrine)として説明したのと共通的なものをもっている。そして「会計上の教義」の用語をつかったことをギルマンは、上記四つのもは広範な会計政策上のもので、一般に「原則」とよばれている命題より、もっと一般的な適用性をもつから、この用語を使用したと述べている。<sup>⑩</sup>

わが国の企業会計原則には、会計公準にはまったくふれていないが、一般原則としてかかげられた七つのもの、すなわち真实性の原則、正規の簿記の原則、資本取引と損益取引の区分の原則、明瞭性の原則、継続性の原則、保

守主義の原則、単一性の原則のうち、資本取引と損益取引の区分の原則以外のものは、だいたいギルマンのいう計上の教義、AICPAのいう当為の公準と性格的には類似したものと考えられる。<sup>⑤</sup>

注① AICPA, *ibid.*, pp.51~53. 佐藤・新井 訳本 九三頁以下。

② AICPA, *ibid.*, pp.46~ 佐藤・新井 訳本 八六頁以下。

③ AICPA, *ibid.*, pp.38~ 佐藤・新井 訳本 七六頁以下。

④ S. Gilman, *ibid.*, p.186.

⑤ 黒沢清著「近代会計理論」一一六頁以下。

### 三

会計公準一般についての説明から、次に会計公準としてあげられる企業実体、継続企業、貨幣的評価の三つにつき、それぞれ少し検討することにしよう。

まず企業実体についてであるが、ギルマンはそれを複式簿記による会計の基本構造を考える場合に不可欠の要因としており、とくにそのことを明瞭にするために“*accounting entity*”とらっていた。すなわち複式簿記で資本主勘定ないし資本勘定が成立するには、事業主ないし企業所有主と別個の想像的、擬制的人格 (*imaginatively, artificial personality*) がそこに考えられているわけで、それがなくては資本勘定は考えられず、ひいては複式簿記は完成されなかつたであろうという。<sup>①</sup>その場合のエンティティーはまったく抽象的な、見方によっては無内容のものである。しかし一歩すすめて、複式簿記の機構をつうじて会計は何をどのように計算するのかというところまで具体的に考察するときには、エンティティーの内容を経済的にまた法の規制にてらして実質的に検討することが必要になる。ここでは単に計算機構上の“*accounting entity*”ではなく、より具体的存在としての事業、すなわち企業

会計公準について (植野)

実体 (business entity) が問題になる。企業実体がとりあげられるとき、それは二つにわけてみるのがよい。一つは会計主体との関連でみるときであり、他は会計の対象、年度決算上の単位との関連でみるときである。

会計主体との関連において、最近の会計理論では企業体理論 (Entity theory) と企業主理論 (Proprietary theory) の別が問題にされる例が多い。企業体理論では、企業は企業主から独立した別個の存在であり、会計は企業それ自体の立場を中心に考えなくてはならない。会計の中心問題である利益についても、それはまず企業利益と考えられるべきで、利益を自動的に企業主に帰属すると考えるのは正しくないと主張する。これに対して伝統的な企業主理論では、企業主と別個の存在としての企業が考えられるにしても、それは形式的なものにすぎず、企業の利益は当然に企業主に帰属する。損益関係の勘定はそのまま企業主持分の増加・減少を示すにすぎないと解釈する。

個人企業あるいは無限責任社員をもつ合名、合資会社などのいわゆる人的会社ないし組合企業 (partnership) において店主勘定をもち、また個々の組合員別の出資金勘定、引出金勘定をもつ会計処理では企業主理論がそのまま妥当する。株式会社でもその株式が取引所に上場されていない私的会社 (private company)、同族会社は実質的には組合企業と同じで、企業と企業主は団体だともいえる。しかし今日の典型的な大企業、株式上場会社にみられる所有と経営の分離、一般投資株主の存在をみると、企業と企業主とは別個の存在とみる企業体理論にも相当の現実性がある。しかしそこで検討しなくてはならない問題は、株主から独立した企業実体としての企業が考えられるにしても、その場合の独立性をどのように解釈するかである。それにはいちおう次の三つが考えられる。

(一) 権利義務の主体は自然人に限るのであって、法人は法的に自然的に自然人であるかのように擬制することによって存在するにすぎないとの法人擬制説に組み入るもので、株式会社も所詮は、株主の集合体に過ぎないとの見解で

法人税法の解釈はだいたいこれによっている。

(二) 一方に会社の完全独立、法人の实在を強く意識しながら、なお他方では法律上における株主と債権者との相違、とりわけ株主の経営参加の権利、危険負担、利益分配請求権などによる会社と株主とのつながりは無視できず、会社の株主の資産運営の受託者の性格を否定しえないとする見解である。企業が会計の主体となるべきことはいちおう認めなから、財務諸表についてとくに株主への報告機能を強調する意見、また資本会計における発行持分の説の立場はこれに属するとみてよい。

(三) 株式会社の完全独立を想定する見解、ここでは株主もまた会社それ自体にとっては一部外者にすぎないとして、株主の特別な地位を否定し、債権者、従業員、国家などともに各種利害者集団のひとつにすぎないとし、会計における利害者集団の調整機能を強調する見解はその典型的なものである。

以上の三つの見解のどれをとるかにについて、(一)と(二)の見解ではなお企業主、株主の立場がすてさられてはならず文字どおり企業体理論といえるのは(三)の見解だけだろうが、現段階では、(二)の見解が妥当なものだと思ふ。資本と経営の分離がいかに強調されても、現下の資本主義体制のもとでは、両者の完全分離はありえない。そこにみられるのは、資本所有と資本機能の分離であり、それに伴う多数企業相互の密接な連繋、とりわけ大資本への支配権の集中である。

次に会計の対象限定のための企業実体の概念は、要するに会計単位をいかに決定するかの問題である。会計単位 (accounting unit) の概念の中核は、それが他とは別個に独立的に決算を行ない、その範囲内で財務諸表を作成していることであり、ただ独立の勘定組織、帳簿組織を備え、日常取引を記録しているだけでは会計単位とはいえない。法律上は一会社一会計単位の原則が存在している。しかし高度に発達した大規模企業では、それはそのまま

会計公準について (植野)

てはまらない。一方において一つの会社がいくつかの会計単位に分割され、他方では実質的には一つの会社がいくつかの形式的に独立した会社に分割されている例も多い。前者はとくに大規模の会社において経営管理能力の増大より合理的な管理のための分権管理方式、さらに事業部制の採用にあたってみられる。それをただ表面的に相当規模の支店が遠隔の地に散在しているとか、業務内容が複雑化したことの不便を緩和するための便宜的手段とみてはならない。このように一つの会社がいくつかの会計単位を包蔵していても、その企業が法律上一つの会社である限り、各会計単位の財務諸表は合併され、一つの全体的財務諸表の作成が法的に強制される。すなわち合併財務諸表の作成で、そこにはとくに厄介な問題はでてこない。

後者は、大規模な製造企業が販売部門を分離して、独立の会社としている場合などである。アメリカでは持株制度により持株会社が多数の会社をその傘下におさめているとき、それらを含めた財務諸表の作成が問題とされることが多いが、わが国ではいまのところそれは考えられない。さて大会社がその傘下に他の会社をおさめている場合、親会社はそれを外部への販売と同様に売上げとして会計処理をすることになり、このことをつうじて親会社は自己の期間利益の操作をすることができ、このような粉飾を防止し、その会社の真の営業成績、財務状態について一般の判断をあやまらさないようにするためには、親会社と子会社の連結財務諸表の作成がぜひとも必要になる。しかしその作成は当該会社の手による以外に方法はない。ここに一会社一会計単位という法の規定の不備が露呈する。このような不備の是正の要求は各会社間の連繫、とりわけ生産的連繫の強化とともに、ますます強くなっている。AAAの五七年の会計原則が企業実体の説明にあたり、「この概念は企業体の経済的側面の優位性を考えている。……企業実体の概念は経済的資源と経済行為をそれぞれの企業によってみきわめ、ある一組の記録と報告

に適合した包括範囲を確定するための基礎になる」と述べているのは、このことを示しているのではあろう。<sup>②</sup>

注① S Gilman, *ibid.*, pp.47~54.

② AAA, *ibid.*, p.2. 中島 訳本一三〇頁。

#### 四

今日の企業は一般に無期限に営業を続けている。はじめから解散時点を予定して設立されることは例外である。したがって会計の問題をとりあげるときでも、それは営業継続中の企業、すなわちゴーイング・コンサーン (going concern) を前提とすることは当然であり、それをまた会計公準のひとつとして説明するのが一般の例となっている。しかもこのことから種々の重要な認識が生まれてくる。

まず第一に、ゴーイング・コンサーンであれば、どうしても定期的にある期限を限定しての計算が必要不可欠となる。このことを強調する意味で、ギルマンの説明にならない、単刀直入に会計期間ないし期間計算を会計公準とする例も多い。ところで期間計算の公準から、ペートンとリトルトンは財務諸表の暫定性 (provisional) を強調した。<sup>①</sup>それは財務諸表を検討する場合に非常に重要な意味をもってくるので、次にこれらの説明を引用しておこう。

「ゴーイング・コンサーン、すなわち継続企業概念は、期間的報告にとって重要な意味をもっている。企業が一連の活動の流れであり、しかも各瞬間の活動は過去の活動によって条件づけられ、また逆に未来の活動を条件づけるものである限り、このような流れを一定の暦日ごとに切断し、その各々について報告書を作成するというプロセスは結局、多くの真実の関連を分断し、そうしてかなり将来の経過に依存するようなデータに対していま直ちに信頼できるものであるようなものともらしい色合を与えがちである。財務諸表はもっとも好都合な状況のもとでも、その本質は暫定的なものであることを認識しなくてはならない。財

会計公準について (植野)

務諸表からえられる印象とそれにもとづいてなされた決定とは、将来の推移にたして変更されることもあるし、またこのよう  
な不慮のことがらについての認識をもつことによつて割引されるをえなう。」

右のような期間損益計算の暫定性といふことと表裏一体となつて、継続企業概念もただ漠然と企業の永續性を意味するものではなく、AAAの五七年の会計原則の説明にもみられるように、「この概念は、企業の営業活動、また経済状態はたえず変動していることを認めながらも、企業をとりまく支配的な状況は、現在の計画やプログラムを遂行するにたるだけの長い期間にわたり将来も持続するものであることを規定している」というように厳密に理解されるようになってきた。

継続企業の考えは、さらにさかのぼつてみると相当ふるくから資産の原価主義による評価を是認する重要な根拠とされていたし、さらにまた損益計算中心の動態論的説明の主要なよりどころともなつてゐる。前者については、一八六二年にドイツ商法に財産評価の規定がもうけられたとき、「財産目録および貸借対照表の作成に際しすべての財産および債権はその作成の時にそれらに付すべき価値によつて評価することを要す」という条文のうちの「作成の時にそれらに付すべき価値」(Werte, welcher ihnen zur Zeit der Aufnahme beizulegen ist)の解釈をめぐつて商法学者間に論争がまきおこり、それがまたドイツにおける会計学誕生の大きな動機となつたことは周知のとおりであるが、その当時、評価の基準価値は市場価格による客観的換価価値、すなわち評価時点において当該資産を売却処分することによつて獲得されるだろう適正な価額であるべきだとするのが通説であつた。これに反対したのがジモンの主観的使用価値説(der besondere Gebrauchs- od, Verkehrswert)であり、さらにそれに若干の修正を加えたのがシュタンプ、レームの営業価値説(Geschäftswert-theorie)である。その要点はシュタンプの次の文章に端的に示されている。

「法の眼目とする価値概念については、個々の資産が営業に対して、しかもその事業継続を前提として (für das Geschäft und bei dessen Fortbestehen) もつ客観的価値が考えられるのであって、それは瞬間的強制的売却にあたって付されるだろつてとき客観的価値でもなく、他方また営業主の純主観的考量ないし主観的性格にもとづくものでもない。」

右の説がハットフィールドによってアメリカにも紹介され、一般に going concern value theory として知られ、原価主義による評価の根拠とされたわけである。後者については、シュマーレンバッハの動態論が典型的なものである。かれは継続企業ではどうしても年度決算をつうじて一会計期間ごとの利益の算出が必要となり、しかもこの各期間利益の総計はただ理念的なものにすぎないしろ、とにかく企業の全存在期間に生じた総利益に一致すべきだろつて、そこに「一致の原則」(Gundsatz der Kongruenz) をあげ、ちうにその基礎として「継続性の原則」(Gundsatz der Kontinuität) を唱えた。

「継続性の原則とは、経営が他の者のためになしたあらゆる給付とかれが他の者から受けたあらゆる給付とは、すでに締切られた期間計算に計上されたか、または将来のある期間における計算に計上されるかして、いかなる給付もけつて放置されたままにしておかれるものではないといふことを意味している。営利事業会計ではまさに貸借対照表が自己のうちに収支計算と損益計算との中間に未決着の状態にある項目を包蔵することによつて、この継続性を維持している。すなわち貸借対照表はこれらの項目が二会計期間の間にいつのまにか忘れられてしまふことのないよう努めているのである。すでに述べたように継続性は一致(の原則)の前提である。ただし記録の完全でないところに期間利益の完成は達せられないからである。」

このように貸借対照表の本質を期間損益計算との関連でみていくところに動態論の特質があるが、それにもとくに企業の継続性がその基礎にあることが重視される。

注① W.A.Paton & A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940, PP. 9,10. 中島春吉  
訳「会社会計基準序説」一五頁以下

会計公準について(植野)

② AAA. *ibid.*, P.2 中島 訳本 一三二頁

③ Staubs Kommentar zur H.G.B. Anm. 3 zu §10. 11 Aufl. 1921. S.247.

④ H. R. Hatfield, *Modern Accounting*, 1910 Pp.80, 81.

⑤ E. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 4 Aufl. 1926, S.99

## 五

一般に貨幣的評価というときには、すぐに経済的財貨用役の価値を貨幣額で示すことと考えられる。しかしこれにこだわっていは貨幣的評価を会計公準とすること、ひいてまた会計計算の特質は理解されない。貨幣的評価の公準の意義は、ギルマンの次の文章にもっともよく説明されている。<sup>①</sup>

「会計実体それ自体は、経済的測定という意味での評価ではなく、むしろ実体とその所有主間の義務負担とその履行とを反映する諸取引を貨幣によって記号化する (symbolize) ことに関心をもっている。」評価は記号化のための便宜的な方法以上のなものでもないという考え方が、会計問題を単純化するのに有効である。原価による評価は、それがもっとも容易な客観的評価であるからそれを採用すべきだとか、原価による評価は価値の測定として、その正確性 (exactness) より、むしろその確実性 (certainty) のために有用であるという説明は、なるほど真実だろうが、会計実体が財貨用役の取得時の評価に原価を用いるのは、原価がわかる限り、それがもっとも自然な評価だからである。」

すなわちここで強調されている点は、貨幣が種々の計算尺度のうちでもっとも包括的な共通的なものであるからそれによってすべての取引を計算し、測定するということである。いいかえると、貨幣的評価の公準は、企業の種類々の取引を貨幣という記号をつかって、同質的に記録計算すること自体を意味している。この場合の取引価額による貨幣評価額の積極的な意味、あるいは一般的な価値評価としての妥当性は、公準としての貨幣評価とはいちおう

無関係であり、それはまた別個に問題にされるべきだというのが、ギルマンの主張である。

さて今日の簿記会計が企業の活動による資産・負債・資本の変動をただ数量的ではなく現実の取引価額を中心に貨幣額で記録計算していることは、まったく疑問の余地はないが、そこに示された金額の実質的意義はどのように理解すればよいのだろうか。それは次の二点に要約されようが、わけても第二の点がより重要である。

(一)その金額は独立した当事者相互の独立的判断の結果であり、そこには当然、その時点における当該財の市場価格が反映されているはずであり、その限りにおいてその時点での当該財の価値を示していること。

(二)それが現実に行われた取引を示していること。そしてこのような取引結果の記録は、その後の経営判断、意志決定にあたり重要な資料となること。

ところで、貨幣的評価の公準と関連して、次の二つのことがときに会計の公準として指摘される。

(一)貨幣価値一定の公準——これは貨幣的評価、貨幣による記録計算を行うときに、どうしても設定されなくてはならない仮定である。ある尺度を単位としてものを計算するとき、この単位尺度の大きさがかわっては計算ができない。このことは貨幣的評価にもあてはまる。しかし現実には貨幣の単位当り価値は物価水準の変動とともにたえず変動しているし、その変動を正確に計算すること自体に非常な困難が伴う。したがって貨幣的評価にあたっては、貨幣価値は一定している、ないし変動はあってもそれは無視できる程度に軽微なものであるとの仮定のうえで計算し、もし現実に貨幣価値の変動があまりに大きく、それが上記の仮定と遊離したようなときには、貨幣価値修正計算をすればよいとするのである。

(二)実現の公準ないし計算の確定性、客観性に対する要請——AAAの五七年の会計原則には実現をいわゆる収益計上にあたっての実現主義とは別個に、会計の基礎概念の一つとしてかかげ、次のように説明している。

会計公準について(植野)

「実現の本質的な意味は資産または負債における変動が、会計記録上での認識計上を正当化するにたる確定性 (define) と客観性 (objective) とを備えるに至ったことである。このような実現の認識は、独立の当事者間の交換取引が行われたこと、これまでに確立した取引上の実践慣行にかなっていること、あるいはその履行が実質的に確実視されるような契約諸条件を基礎に行われることとなる。」

このような実現の認識、計算の確定性、客観性をみたますような具体的条件の検討は、ますます重要な問題となつてきている。

さてこれまでは、貨幣的評価の公準について一般に説明されている内容を摘記してきたが、それらについて常に筆者の疑問とするのは、今日の会計計算で貨幣を単に計算の尺度としての取扱で十分だろうかということである。以下この点につき少し考えてみよう。

今日の経済は貨幣経済であり、さらに資本主義経済である。貨幣経済は実物的要素と貨幣的要素の相互制約的作用によってその諸現象が規制される経済だと規定することができる。ここでは貨幣は単なる交換の媒介手段として用いられるだけでなく、経済社会構成員相互間の信頼関係をもとにした一般的交換能力をもち、同時に価値貯蔵手段、価格表現ないし計算尺度としての機能をはたしており、このような特殊性をもつ財として、他の一般の実物的な経済財や用役と対立的なしかも相互補完的な地位を維持している。企業はこのような特殊財、とりわけ富の一般的貯蔵手段としての貨幣の獲得を目的として生産に従事している経済単位である。企業の活動を簡単な表式で示せば、 $G-W-G'$ 、すなわち貨幣から出発して一度他の経済財に転化されるが、それは商品として再び最初より大きな額の貨幣として還元するのであって、貨幣がただ交換の媒介として機能する  $W_1-G-W_2$  の形ではない。なるほど企業もその活動に必要な諸要素を獲得するために貨幣を需要するが常に後日その回収さらに増殖の事実が存

在する。このような組織体としての企業の自主的判斷にもとづく活動に一國の生産をゆだね原則としてこれに外的規制を加えないところに資本主義経済の特徴の一面がある。このように、貨幣の動きが実物的側面に強い影響力をもつ貨幣経済の特徴、営利経済単位としての企業の姿を強調するならば、会計は企業における財貨用役の流入、流出、内部移転、さらに各種債権債務を貨幣という統一的な計算尺度をもって計算表示するのではなく、企業が個別営利資本として利用する貨幣資本の調達、運用、ひいてそこに獲得された貨幣的利益の計算であるとするのがより自然の解釈だともいえる。会計をとくに財務会計 (financial accounting) ということがあるのも、右のことを強調する点に意義があると思う。会計計算における利益が貨幣的利益か実質的利益か、貨幣資本維持計算か実質資本維持計算かの問題は、くりかえしくりかえし、常にふるくして新しい、しかも会計の根本的問題としてさかんに論議され、インフレ下には実務上も実に緊急な議題とされながら、問題の最終的解決に到達できないでいるが、それはさかのぼれば、会計における貨幣をいかに位地づけるかの見解の相違によるものである。

さて本稿では会計公準そのものの意義からさらに個々に会計公準としてあげられている事象について概略の検討をしてきた。しかしこの問題は考えてみればみるほど、いろいろ当然のようでも深遠な内容をもっている。その理解の仕方はそのまま今日の会計の本質的なものの理解につうずるといふ次第である。ここでも結論的なことを記述しえなかった点も多い。今後ともおりにふれ反芻してみたいと思う。

注① S. Gilman, *ibid.*, pp.41~45, 54~57, etc.

② AAA, *ibid.*, p.3. 中略 訳本 一三三頁

会計公準について (植野)