

資料

動態論における原価主義の  
論拠についての研究ノート

—わが国の研究者の所説を中心に—

加藤 盛弘

戦後、わが国の会計近代化（制度化）がおしすすめられる過程で、動態論・損益法との関連において原価主義の理論づけが積極的に行なわれたことは周知のところである。そして、それが今日における支配的見解であることもまた、あらためていうまでもない。しかし、その原価主義を基礎とする動態論も、一九五〇年代の後半頃より再検討を加えられるにいたり、それと別個の論理構造を有するいわゆる資金論が展開された。さらに、一方アメリカ会計界においては潜在用役の概念をとり入れた一九五七年 A A A 会計基準をへて、A I C P A の Accounting Research Study No. 1—No. 3 の出現は、取得原価主義、実現主義に対する挑戦であることは明らかであり、わが国の会計界においても非常なショックをもって受けとめられ、多くの人々によって論議がなされてきた。これら A I C P A の一連の研

究叢書の発表は、そのような理論の出現をささえる社会的・経済的基盤が存在するがゆえに可能となつたのであろう。ある人達はそれ（とくに研究叢書第一号・第三号）をクリーピング・インフレーションの問題と結びつけて理解しようとしておられる。また、この A I C P A の研究叢書（第一号・第三号）にみられる理論と基本的には類似していると考えられるエドワーズ・ベルなどの見解（実質利益の算定→経営意思決定のための資料）を新しい会計理論の傾向として敏感にとらえ、それはたす課題の究明を進めておられる人もいる。その新しい会計理論の傾向の一つとして考えられる A I C P A 会計研究叢書第一号および第三号（具体的な処理原則はとくに第三号）においては、実現主義、取得原価主義の後退と発生主義・取替原価主義の強調がみられ、その理論の究明は非常に興味のある問題である。そしてまた、同時に考えられなければならない問題は、キャッシュ・フロー分析の強調である。財務管理的機能をはたそうとするこのキャッシュ・フローの分析は、たしかに、ムーニッツ氏がいわれるように、どのような理論のもとにおいてもとりいれられうるであろう。しかし、かかるキャッシュ・フローの分析が、なぜ今日強調されるかということは非常に重要なことであり、そのことをあわせ含めて、統一的に研究叢書を理解することが、会計理論の新しい傾向を理解する上に必要と思われる。それは基本的には、かかる理論のはたす機能、現実的效果を明らかにすることによって可能となると思われる。しかし、そのためには、このような新しい理論の発生の

契機である動態論の限界についての究明が必要となる。

本稿においては、かかる問題解明の一助として、動態論における原価主義の論拠を、わが国会計研究者の見解を中心に吟味し、そのはたす機能、効果および限界についての理解を深めた<sup>(6)</sup>。

- (1) たとえば、日本会計研究学会第十六回大会(一九五七年)の統一論題として『動態論の再検討』がとりあげられた。
- (2) 宮上一男「アメリカにおける企業会計原則の変化」(一、二、三)会計、八五巻二号、二号、三号。
- (3) 木村重義「AICPA試案における市場価格」産業経理、二二巻十一号、四四頁。
- (4) 小倉榮一郎「AICPA時価評価論の現代的意義」産業経理、二二巻十一号、五五頁。
- (5) 一九六二、三年の会計誌において、多くの人々にあつて論じられている。ことに、佐藤孝一教授、中島省吾、新井清光の両助教によって、多くの論文が発表されている。
- (6) 荒川邦寿「現代会計の一指」企業会計、一五巻八号。荒川邦寿「現代会計学の課題とその展望」西南学院大学商学論集、八巻一号。
- (7) かかる主張は研究叢書第一号、および第三号(ことごと第三号)を通じて一貫して見られるのであるが、ここではそのうちの箇所を頭部に示すだけである。AICPA: *The Basic Postulates of Accounting*, 1961, p. 18. 佐藤孝一、新井清光共訳『会計公理と会計原則』五三頁。AICPA: *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, 1962, p. 10, p. 17, p. 34. 前掲訳書一二三頁、一三二頁、一五二頁。

(7) 「キャッシュ・フロー」の分析および資金計算書についての本書の研究は、おもに財務報告の形式とその分析についてのいくつかの特殊な側面を問題にしてゐる。形式と分析とは、適用される原則がどのようなものであるか、それに関係なく重要である……」(AICPA: *An Accounting Research Study No. 2, "Cash Flow" Analysis and the Funds Statement* p. xiii. 染谷恭次郎監訳『キャッシュ・フロー分析と資金計算書』一七頁。

(8) AICPA研究叢書、第一号、および第三号のはたす現実的効果の究明は資本修正の論理「秘密積立金の恒久化」という観点から、宮上教授によってなされている。(宮上一男「アメリカ公認会計士協会「企業会計原則試案」に就て」同志社商学、十五巻三・四合併号)

(9) 岡本受次教授によつて、すでに「原価主義・低価主義の基礎」(会計、八四巻三号)なる論文が発表されている。教授は、価値の観点こそ損益計算を規定すべき基本的観点であるとして、この観点から原価主義・低価主義の意義を考察しておられる。そして、価値観点からして、連続定見書における低価主義の規定が、利益の操作に二重の戸を開く結果になることを指摘しておられる。しかし、原価主義の資本蓄積上におけるはたす機能という観点からの位置づけ、根拠づけはなされていない。

二

原価主義の論拠の吟味にさきだつて問題にしなければならぬことは、原価主義とか時価主義とかいう評価基準をそれぞれ単独に考えることは、誤つた方向に發展する危険があるという

ことである。つまり、一定の評価基準は一定の計算目的とか理論構造と結びついて、はじめて現実的效果を充分に發揮する。換言すれば、同じ時価主義評価、原価主義評価がはたす機能は、それぞれの時代において、あるいはそれぞれの理論の中において異なるということである。

たとえば、坂本安一教授は時価主義を主張する人々を二つのグループにわけ、それぞれの論拠を示しておられる。それによると、第一のグループに属する人々は財産計算論者であり、これらの人々の主張によれば、企業の損益は純財産の増減によって示されるから、企業のすべての資産を時価で評価するとされる。これに対して、第二のグループに属する人々はいわゆる実体資本維持論者であり、このグループの論者の主張は、企業の資産の評価について、ある論者は時価評価を主張し、またある論者は原価評価を主張するが、その費用の計上についてはすべて時価基準によるべし、というものである。(1)

このように、同じ時価主義という言葉によって呼ばれるものが、それが包摂される理論の相違によって、純財産計算のための基礎にもなれば実体資本維持の基礎にもなる。つまり、評価理論そのものはたす効果、したがってその論拠は、そのみを単独にとりあげることによって解決できないということである。

同様のことが、まったく異なる観点から飯野教授によっても問題にされている。つまり、飯野教授によれば、等しく財産法といわれているものの中にも異なる機能をはたすものがあるという

ことである。すなわち、一八六一年のドイツ一般商法によって規定される売却価値により計上される資産の貸借対照表価値、それから計算される損益計算法としての財産法もあれば、またアメリカの初期の理論にみられるように、短期の銀行信用をうるために、流動性表示が中心になり、流動資産については時価主義が適用されるが、固定資産については原価主義を適用する財産法がある。これは、等しく債権者保護の思考にたつとはいへ、前者の財産法にあつては、解散を前提にした支払能力表示が問題であり、後者のそれにあつては、継続企業を前提とし、銀行から短期の信用をうるために、授信者の望む流動性表示を行うことが問題であり、固定資産については、銀行融資の返済のためには、企業の解散を前提せずに考える場合には、第一義的重要性をもたないということである。(2)

このように同じく債権者保護といわれ、同じく財産法といわれても、そこでとられる評価基準は異なり、異なる効果をねらっている。したがって当然のことながら、原価主義とか時価主義とかいう評価基準の問題は、それ自体としてとりあげられるべき問題ではなく、それを包摂する理論との関連において、そしてまた、その理論を要請するそれぞれの時代の現実的基礎との関連において考察されなければならない。そのためには、歴史的考察を行うことが非常に重要になる。

しかし、ここでは、問題をそのような巾と深さにおいて充分に展開することはできない。そのような展開を行うための視角を定めるといふ意味において、原価主義が今日支配的理論であ

る動態論の中において、どのような位置をしめ、どのような機能をはたしているかを、わが国の論者の見解を中心に検討しよう。

- (1) 阪本安一「原価主義か時価主義か」企業会計、十三卷十号、九頁。
- (2) 坂野利夫「資産の分類とその会計学的意義」一橋論叢三十三卷四号、一一一〜一六頁。

### 三

わが国会計研究者の動態論およびその基礎にある原価主義の位置づけについての見解は多彩であり、それをいくつかの型に分類し、網羅しつくすことは不可能でさえあるといえよう。しかし、ここでは、一応、(一)、計算構造に重点をおいて展開する見解、(二)、制度論的に展開する見解、(三)、(四)の見解よりも、さらに強く制度性、利害調整機能を強調するいわゆる制度的企業体理論といわれる見解、(四)、いわゆる批判会計学者といわれる論者の見解の四つを検討しよう。<sup>(註)</sup>

注、ここにとりあげようとする見解のグループに属さないものも多くあろうけれども、動態論における原価主義の位置と、その機能とを究明するためには、一応、これらの見解を検討することによって可能になるものと考えられる。

さて、(一)の見解に属するものとして、山下勝治教授のそれにとりあげよう。

教授は、企業会計の内容に対して利害関係をもつ諸グループ

には一応、株主、債権者、従業員、国家、一般消費者など多くの集団が考えられるが、直接的、具体的な利害関係者は資本提供者集団に限定される。すなわち、現実企業会計の任務を規定し、その報告の対象として考えられるものは、実際には、少くとも資本提供者と株主ないし投資集団と債権者集団である。<sup>(1)</sup>そして、これら二つの利害関係者集団の利害は対立的であるといわれる。なぜなら、株主への配当が企業の現実に稼得した利益をこえて配当されるなら、企業財産の侵蝕となり、債権者の利益が害されるからである。こうした「利害関係者グループ間の相対立する利害に照応して、しかもその各グループのもつ利益を正当に保護すべき課題が、企業会計の現実の課題となる」とされる。<sup>(2)</sup>

そこで、その課題の解決のために要請されるのは、債権者の立場にたつかざり、資本充実ないし企業財産の保全・充実ということであり、そのためには処分可能利益の内容を規律することであるとされる。<sup>(3)</sup>そこで教授は、かかる努力の具体的展開を債権者保護を目的とする商法の論理の中にみようとする。その商法の態度は、積極的に稼得された利益の方から、処分可能利益を規定しようとするものではなく、むしろ、消極的に残留する財産の側から利益にあらざる部分を排除するという方式をとる。つまり純財産の増減によって利益を算定する財産法である。しかし、この方法においては、当然に財産評価が問題になり、企業財産に価格変動があり、ことに評価益が生じた場合には社外流出の可能性が生ずる。そこで、財産保全の見地から、

財産項目の評価について、流動資産については時価を限度とする評価を認めるも、固定資産については評価益の計上排除という見地から取得原価を限度とする評価方式が成立する。これは固定資産評価益を利益計算から完全に排除し、そこに評価利益の中和化を行なわんとするものであり、財産保全ないし資本充実という要請から成立する必然の帰結であるとされる。<sup>(4)</sup>つまり、債権者保護のための資本充実、財産保全という要請は、実践的には純財産増加説にたち、しかも、そこから固定資産の評価益を取得原価主義を採用することによって排除し、またそのことによって可能となるいうことである。

それでは、このような債権者と株主との利害の対立をよく調整しうる財産法（ただし、固定資産については取得原価を採用する）が、なぜ今日の支配的計算方式とならないのであろうか。このことについては、教授はつぎのようにいわれる。

教授は財産法の欠陥として三つのものをあげられ、そのうちの一つを「期間性」の欠如に求められる。すなわち、純財産増加分としての利益の性格は、その「時点性」に求められるところに原理的な特質があり、その結果そこで計算される利益には「期間的限定」という計算的考慮が一切行なわれず、そのため、そこに測定される利益には「期間性」という性格を欠く。<sup>(5)</sup>このような欠陥を有する計算法は、株主が安定・固定化している場合には妥当とするとしても、今日の株式会社企業における株主のように証券市場を通じて常時移動する状態にある場合には、現在株主グループとの利害を調整することが不可能にな

る。このような状態のもとにあつては、処分可能利益に「期間性」の性格が要請される。ここに「期間損益の限定計算」を内容とする損益法が、広く企業会計制度として成立しているゆえんがある<sup>(6)</sup>といわれる。しかも、かかる損益法において、収益面に実現主義原則を採択することにより、一切の未実現利益（財産評価益）が利益計算から排除され、債権者保護のための要請としての「純財産保全」の道を保証することになるとされる。<sup>(6)</sup>

教授はこのように、財産法よりも、より多くの機能を果たす、よりすぐれた理論として今日支配的である「期間利益限定計算」としての損益法を評価しておられる。そこで、つぎにこの計算方法の構造についての教授の見解を聞いてみよう。そのことによって、教授の考えられる企業会計の対象が明らかにになり、さらには、原価主義の位置づけも明らかになると考えられる。

教授の計算構造観をみると、教授は企業の経済活動を給付の受渡しと、それと等価の貨幣量の授受というように理解される。そしてさらに、ワルプは、こうした交換経済取引を企業と市場との取引関係として把握、そこから給付側と受払側との双方において、二面的にして対立的な損益計算の可能性を主張したが、教授は、このように対立的に理解すべきでなく、一つの取引の表と裏というように二重にとらえることが、企業の立場にたつ取引の正しい理解の仕方であるとされる。したがって、一つの取引が給付の流れと、それに随伴する貨幣の流れという

ように二重にとらえられるということは、給付の出入の側面からの損益計算が可能であるとともに、貨幣の出入の側面からの損益計算も同時に可能であることを意味するといわれる。つまり、損益計算は原理的には、給付の流れからと、それに随伴して生ずる貨幣の流れからと、二重に行なわれうることになる。

注、ここで注意されるべきことは、給付の側からの損益計算と、いっても、具容的には、出入する給付の貨幣価値的表現が予定されているのであって、その裏としての貨幣の受渡しの側からの損益計算と相似である。異なるところは、前者の計算では計算単位としての貨幣価値がとられ、後者の計算では貨幣としての空高が考えられている点である。つまり具体的には空高単位によって把握されるとしても、前者にあっては給付の流れを対象とするのであり、したがって、価値が問題になり、実体資本が問題となるはずであるのに対し、後者には、貨幣の流れそれ自体が対象であり、名目貨幣資本が問題となるはずであり、両者の計算対象はおのずから異るといわなければならない。したがって、前者（給付の流れ）を対象とするかぎり、論理的には原価主義は出てこないはずである。また、二つの計算の結果が一致するためには、のちにふれるように前提がなければならぬ。

そこで、山下教授はこれら二つの側面からの計算の關係について、シューマーレンバッハの見解（給付の流れに重点をおく）

とエジオールの見解（貨幣の流れに重点をおく）とを吟味されたのち、教授自身の見解を展開される。

「損益計算としては、本来損益発生の原因計算にこれを求め、給付の出入計算としての損益的収支計算に、その原則的にして本源的な立場を求めねばならないことは当然のことである。そうすると、結果としての貨幣在高の増減——貨幣的収支計算から可能となる損益計算は、いわば、前者の意味における本源的損益計算の結果を、貨幣在高の増減計算の側面から実証するという意味をもつものと考えねばならない。けれど、企業において、そこに二元的な損益計算が必須となるものではなくして、損益計算としては本源的にして一元的な計算で十分であつて、必要なことは、その一元的にして本源的な損益計算の結果が、結果計算の側面を通じて確認されることである。」

つまり、損益計算は本源的には、給付の流れの側面からなされるのであり、その計算が貨幣の流れの側面からなされる計算によつて確認される一元的計算の機軸として理解されるのである。

それでは、さきにも注のところで指摘したように、本来対象を異にする二つの計算が、どうして一つの取引の二側面であり、その結果、両側面からの計算の結果が一致するといわれるのであろうか。ここには一つの大きな前提があると考えられる。

教授はそれを計算構造上の問題についてふれられ、かかる二

面的把握を可能にする「……複式簿記は、実はその前提に、一つの給付の出・入を、給付収支とこれに伴う貨幣収支という形において、その二面的な理解がみられている」といわれる。しかし問題は、このような複式簿記の二面的理解（等式関係の成立）を可能にするものは何かである。

注、黒沢教授はこのことについては、つぎのようにいわれている。

「複式簿記の技術的構造を分析してみると、純資産増加の基準による結果と、成果法の基準による結果とが一致するという仮定に依存していることがわかる。そのことは、かならずしも純資産増加説にしたがって算定された純利益が、費用収益対応の原則にしたがって算定された純利益と、必然的に一致するということの意味するものではない。それは複式簿記の技術的構造が、両者の一致という前提にもとづいて構成されているという意味であって、本質的に一致するか否かの問題とは別個の事柄である。」

また、成果法の基準において、費用収益の測定の結果として、資産負債が確定する場合にも、 $資産 = 負債 + 純資産$  の等式が成立するが、このことについても、つぎのようにいわれる。

「……（この——引用者）計算上の形式は、純資産増加の基準によった場合と同じである。……これは複式簿記の自明の原理である。複式簿記においては、この自明の原理に

何らの疑問をさしはさむ必要はない。それは複式簿記にとつては、アブリアオリである。」

それは、貨幣価値の変動も、物財価値の変動もないという前提である。貨幣の流れと給付の流れが交錯する瞬間において（ことに給付が企業に流入するときに）は、等価交換を前提とするかぎり、たしかに貨幣と給付の価値は同じであり、しかもその後、その給付が企業より流出するまでその価値関係に変化がないならば、二つの流れは価値的に一致し、企業の利益を二面的に把握することが可能となる。しかし、貨幣（収・支）そのものの大きさをもって給付の大きさを測るという考え方、換言すれば、給付の流れと貨幣の流れが一致するという前提から、企業の経済活動を収支計算に還元するということは、結果的には企業会計の対象を名目貨幣資本におくことになる。山下教授の見解は、基本的には、企業の経済活動を損益的収支計算・貨幣的収支計算というように、収支計算に還元するものである。損益的収支計算を計算構造上本源的とするとしても、結果的には給付の流れを対象とするのではなく、投下貨幣資本を計算の対象としている。つまり、給付の流れの側から損益を限定するといわれるとしても、貨幣の流れを給付の流れを基準にして限定するというのであって、対象は給付の流れではなく、貨幣の流れなのである。それゆえにこそ、教授は取得原価主義の根拠として、(一)貨幣価値不変の前提、(二)投下貨幣資本の回収計算、(三)計算確実性の三つをあげられるとともに、(一)の、企業会計が投下貨幣資本の組織的回収計算であるという点に主要な論拠

を求められることになる。(ただ、さきにも指摘したように、教授の計算構造観を論理的におしすすめるなら、給付の流れを本源的な対象とし、したがって実体資本維持、時価主義に進むものと考えられる。この点の矛盾に、この理論のはたす大きな現実的効果があるように思われる。もっとも、本源的という言葉は、貨幣の流れの限定基準という意味に使うなら、この矛盾はなくなる。しかし、そのときには、給付の流れを本源的と

いうるのであるうかという疑問が残る。)したがって、結論的には、収支的損益計算観とのからみあいから生ずる投下貨幣資本の回収計算に原価主義のもっとも基本的な論拠を求めておられる、と考えられる。

- (1) 山下勝治「近代会計の成立基盤」六頁。(日本会計学会編『近代会計学の展覧』所収)
- (2) 山下勝治、前掲稿、九頁。
- (3) 山下勝治「企業会計の論理体系」会計、七七卷四号、六頁。
- (4) 山下勝治、前掲稿、九一—一頁。
- (5) 山下勝治「近代会計の成立基盤」一九頁。
- (6) 山下勝治「近代会計制度の成立」企業会計、一二卷四号、五頁。
- (7) 山下勝治「近代会計の成立基盤」一九—二〇頁。このような山下教授の理論展開に対しては、会計目的と対象構造との関係がかならずしも有機的に達成されておらず、また利害関係基盤の権威を単純化している、といわれる。また利権関係基盤の権威を単純化している、といわれる。浅羽教授の批判がある。(浅羽二郎「会計目的と計算構造」経済セミナー、一九六〇年六月号、五六頁。)
- (8) 山下勝治「損益計算の構造観」国民経済雑誌、一〇

- 卷六号、二〇—二〇二頁。
- (10) 山下勝治、前掲稿、二〇三頁。
- (11) 山下勝治、前掲稿、二〇六—二〇七頁。
- (12) 山下勝治、前掲稿、二〇七頁。
- (13) 黒沢清「近代会計の理論」五一—五二頁。
- (14) 黒沢清、前掲書、五五—五六頁。
- (15) 山下勝治「会計学一般論」九三—九四頁。

#### 四

つぎに制度的思考を強く打ち出される黒沢清教授の見解をみてみよう。

黒沢教授は企業会計の職能として、情報、測定、保全の三つをあげられ、会計はこれら三つの職能の統一からなるといわれる<sup>(1)</sup>。しかし、教授は、会計の職能は基本的にはこのようになるものであるとしても、会計の本質はそれらの職能を媒介として行なわれる「利害の対立とその調整の過程にはかならずない」。換言すれば、企業会計をめぐって、株主・債権者・経営者・国家など、外くの利害関係者の無数の対立する利害が存在するのであり、「会計はこれらの利害の対立の調整のために人間によってつくられた制度のひとつである」といわれる<sup>(2)</sup>。

そこで、この対立する利害の調整のために、企業会計の諸原則が要請されるのであるが、それは、一つの立場、あるいは一方的な意思や主観的判断によつてのみ形成されてはならず、まさに制度的批判を通じて形成されなければならない、またされつつあるといわれる<sup>(3)</sup>。したがって、そのような意味において、「会



計上の諸原則は「制度的批判の所産」なのである。<sup>(5)</sup> さらには、教授はそのような会計上の諸原則はコンヴェンションを前提として成立するのであり、本稿において問題としている原価主義もまた、コンヴェンションから成立した原則として理解しておられるようである。もちろん、公準と諸原則とをただちに結びつけることは教授の強く否定されることである。

周知のように、教授は、基本的公準として「企業実体」、「貨幣の評価」、「会計期間」の三つをあげられる。

企業実体の公準が一般的に承認されることによって、家計と企業が分離し、「資本の制度が歴史的に成立したのである」。

「このことによつて企業財産の総体が同時に企業の資本であることを意味する……会計の基本方程式、企業財産＝資本、が成立する。財産と資本とを統一的に結びつけるものが、この企業実体であるといわれる。」

しかし、この財産＝資本なる方程式も財産と資本とを統一的に評価、測定しうる貨幣的評価の公準なくしては成立しえない。<sup>(6)</sup> 教授は、この企業財産＝資本なる会計方程式は貨幣的評価の公準からはずきのように解釈されるといわれる。

「企業に資本として投下されたあらゆる財産は、企業財産として貨幣的評価にもとづいて結合されるとともに、総体としての資本と等しくなければならない。このことは資本の評価と財産の評価とが、全体として合致しなければならぬことを意味する。財産の評価と資本の評価の論理的統一性の要求から、次の副次的公準が成立する。」

原価の公準 (cost convention)  
実現の公準 (realization convention)<sup>(7)</sup>

そしてさらに、「原価の公準の本質は、貨幣的評価はけつして、個々の財貨の価値の測定ではなく、企業目的に結びつけられた財産の貨幣的表示に存するということである」(傍点引用者)といわれる。つまり、貨幣的評価ということは無目的な行為ではなく、企業目的に結びつけられたものである。したがって、貨幣的評価という言葉自体からは、原価主義、時価主義という特定の評価基準は出てこないが、企業目的と結びつけられた場合に、特定化してくるものと思われる。

この企業目的に結びつけられた貨幣的評価を規定するものが、黒沢教授にあつては、会計期間の公準、期間利益の計算、ゴイング・コンサーン・ベイススであると思われる。したがつて、問題は、公準を基底として展開され、ゴイング・コンサーンとしての期間計算に限定されてゆく。このことは、「……企業会計の本質は期間的損益計算たることに存するがゆえに、ゴイング・コンサーン・ベイススにもとづく評価が本来の評価基準」<sup>(8)</sup>であるといわれるところに明示されている。したがつて、企業の損益計算は、「会計期間の制度を前提として、正確な費用・収益の期間的配分をなすことを主要な内容とする計算制度である」ということになる。

それでは、そのようなゴイング・コンサーンとしての期間損益計算はどのようなものかということについては、教授は、収入・支出を基準とする費用・収益の測定・対応を展開され

る。しかし、教授は、その費用収益計算と期間損益計算の論理構造のなかに、シュマレーンバッハのいうような合致の原則の導入を排除し、否定される。なぜなら、教授によれば、期間利益の総和が全体利益に合致するという考え方が、すでに解散を前提としており、会計期間の公準をささえるゴーイング・コンサーンの思考に反するものであり、かつまた、全体利益の中には、現実の企業利益以外の清算利益が含まれることになり、これは正しい期間利益ではないからである。このように、全体利益や清算利益を排し、あくまでもゴーイング・コンサーンの範囲利益を主張される。ところが、そのような期間利益測定のための絶対的尺度はない。しかし、「一定の会計公準のもとに、一定の会計原則に準拠して決定された企業利潤のみが、現実のゴーイング・コンサーンの利潤でなければならない」とされる。そこで、継続性原則、発生主義、実現主義、費用収益の期間対応等の会計諸原則に準拠して算定されたものであるかぎり、期間利益は真実である、といわれることになるのである。原価主義の論拠もまさにここに求められるものと思われる。

要するに、利益の算定において、財産を評価することによって行なう方法は、すべてその中に企業解散の考え方が入っており、清算利益が入ることになる。そこで期間利益の算定のためには、経営のある期間の努力と成果とを収入・支出を基準にして測定する。つまり、収入・支出を成果作用的収支と非成果作用的収支とにわけ、前者をさらに当期のものと、当期以外のものにとにわけることによって、収益と費用と利益という計算をさ

れる。ここに原価主義は必然的に位置づけられている。

このように、教授はシュマレーンバッハの合致の原則を否定されるとはいえ、収益・費用の総額を収入・支出に結びつけて把握されることにはかわりない。論理の中から期間利益以外の清算利益などを排除せんとするところに目的があるといえる。費用・収益が収入・支出によって把握されるということは、結果的には、収支計算が行なわれているということであり、したがって、投下資本、名目貨幣資本が計算対象とされることにな

注、期間利益の計算を論拠として、収・支による費用・収益の把握を説明し、そこから合致の原則の前提をとりぞかれるとしても、教授の計算構造は結果的には名目貨幣資本の計算である。このような理論の構造は、貨幣価値および物財価値の変動が存しないという前提のうえにのみ、よく成立しうるのであり、したがって、その前提がくずれるときには、期間計算の断続修正が必要となる。黒沢教授はリトルトンの競争原価主義（投下原価説）を批判するなかで、つぎのようにいわれる。

「わが企業会計原則もたしかに、基本的には原価主義の上に立っている。しかしそれは貨幣価値水準の一定の仮定の上に立って構成されているものであり、会計の基本原則は当然かかる仮定の上に立つことを必要とする。それであるからといって、企業の財政的安定を一般的に阻害することを経済変動が生じた場合、これを会計上否定することは

会計原則の役割ではない。」<sup>(9)</sup>

以上の考察からすでに明らかであるように、教授は会計期間からゴーイング・コンサーン・ベイススを抽出し、そこから期間損益計算、期間的評価と非期間的評価の区別、さらに期間的評価のための原則として、市場価格の変動から影響されない企業に固有の評価を求めるのであり、ここに教授の近代会計学における原価主義の論拠がある。これはまさに、教授自身が「棚卸評価(棚卸資産および固定資産の評価の兩者を含む)引用者」の基準は、ゴーイング・コンサーン・ベイススにしたがえば原価主義でなければならない」といわれるところである。そして、かかる諸原則が制度的批判の所産と考えられるのであるから、対立する利害の調整を有効にはたしうることになる。しかし、それにしても結果的には、その理論は動態論の擁護、投下貨幣資本の計算であるといえる。

- (1) 黒沢清『会計学の基礎』一一二頁。
- (2) 黒沢清『近代会計の理論』四三頁。
- (3) 黒沢清、前掲書、四九頁。
- (4) 黒沢清、前掲書、四五頁。
- (5) 黒沢清稿、『現代会計学一般理論』第一章総説四七頁。
- (6) 黒沢清、前掲稿、五一頁。
- (7)(8) 黒沢清、前掲稿、五二頁。
- (9) 黒沢清『近代会計学』四〇頁。このことよって、インフレーションによる貨幣価値変動、エクイティの移転を期間的評価から区別、排除するのである。(『近代会計学』三八頁)。
- (10) 黒沢清、前掲書、一二六頁。

- (11) 黒沢清、前掲稿、五三―五八頁。
- (12) 黒沢清、前掲稿、二〇―三〇頁。
- (13) 黒沢清『近代会計の理論』一〇〇頁。
- (14) 黒沢清『近代会計学』三八頁。

## 五

つぎに、企業の制度性、公共性をより大きく評価し、したがって、企業会計の利害調整機能を強く意識し、主張される阪本安一教授の企業体理論をとりあげ、そこにおける原価主義の論拠を検討しよう。

阪本教授は、動態理論は利潤獲得目的に指向せられた企業の活動を、そのあるがままに把握することを目的とするが、企業体理論は企業会計の主体を社会的制度としての企業体におき、企業体の立場にたつて、企業会計を解明する理論であるといわれる。したがって、動態論とは相対立するものではない。「会計の対象を限定し、継続事業における経営活動を対象として成立する理論」である動態論と「会計の主体を限定して、継続的に存続し且つ社会的諸利害関係の中に存在する企業体の立場に立つて成立する理論」である企業体理論とは、「相補って一つの完全なる会計理論の体系を構成するものである」。「企業体理論は、従来の動態論に対して社会的利害関係に対する関心を注ぎ入れたものであって、必ずしも企業体をそのもの独自の自主性を主張するものではない」。

それゆえに、企業体理論においては、ことさらに動態論と異なる会計処理の方法を主張するものではなく、むしろ、動態論の

採用する会計処理の諸原則はそのまま企業体理論においても妥当する。なぜなら、動態論もまた、社会的制度としての企業会計に関する理論であり、そこでは諸原則は一般に公正妥当と認められたものであるからである。しかしながら、企業体理論は、企業をとりまく利害関係者の利害調整の立場である企業体の立場にたつものであるから、すべてが利害関係調整の見地から判断されることになる。そこで、原価主義についての理解もこの見地からなされるのである。つまり、企業体理論においても原価主義を原則として採用するのであるが、その論拠は一概にかかつて利害関係調整にあるわけである。

それでは、阪本教授の企業体理論においては、原価主義はなにゆえに利害関係調整のために妥当であると考えられるのだろうか。

その理由を教授はつぎのごとくいわれる。

一、利害関係調整をはかる制度的企業体理論においては、企業会計のとりあげる会計資料は客観的証拠性に富み、企業をとりまく利害関係者のすべてによって承認される事実を基礎をおいたものであることが要求される。したがって、原価が時価よりもすぐれたものとなる。

二、制度的企業体理論においては、企業の活動の結果を正しく反映するように算定せられることが要求される。この意味において、費用を原価を基準として（修正原価基準を含めて）表示することは企業の努力を表示する方法として合目的である。

三、制度的企業体理論においては、企業の継続的維持を図ることが必要とされる。そのためには、貨幣価値の変動がないか、あるいはあっても、その変動が少ない場合には、費用計上に原価基準が採用される。

これに対し、貨幣価値の変動が大きい場合には、物価指数によって修正する修正原価を採用する。その理由は、修正原価は歴史的原価に基礎をおくものであり、したがって、企業の努力を正しく反映するからである。

このように阪本教授の立場にたつならば、原価主義の論拠も、企業をとりまくすべての利害関係者によって承認されるものであるかどうか、換言すれば、ある特定の利害関係者のみを利するかあるいは害する結果にならないかどうかというところに求められるのである。したがって、いかなる条件のもとにおいても原価主義がとられるということではないと考えられる。

条件によっては、利害関係者の利害の対立の仕方は変わってくるわけであるから、ある特定の条件のもとで、どのような処理が妥当であるかを判断することはかなり困難な問題であろう。かかる困難は、教授自身が「企業をとりまく利害関係者の利害は、物価の変動時においては通常一致しない」といわれるごとく、インフレーション時においてはとくに顕著になるものと思われる。かかる理論はこのような意味において、その処理の仕方に弾力性を持つと考えられる。

さらに、かかる理論は処理の仕方に弾力性を包蔵すると同時に、「企業の損益は終局的には収入支出の差によって測定せら

れるものである」といわれるところに明示されるように、普通の状態のもとにおいては、結果的には投下資本、名目貨幣資本の計算となっている。

- (1) 阪本安一「近代会計と企業体理論」四五―四六頁。
- (2) 阪本安一、前掲書、四八頁。
- (3) 阪本安一、前掲書、四七頁。
- (4) 阪本安一「原価主義か時価主義か」企業会計、一三卷一〇号、一三頁。
- (5) 阪本安一、前掲稿、一二頁。阪本安一、前掲書、二一―五六頁。
- (6) 阪本安一、前掲書、二一〇頁。
- (7) 阪本安一、前掲書、二一五頁。

## 六

以上、わが国における支配的見解と考えられるものを、三教授の所論からみてみた。これらの見解が、それぞれ有力な地位をしめるにいたったのは、もちろん、その論理構成の精密さ(優秀さ)によることもあろうが、同時にそれが現実の要請をみたすことにおいて、なにほどにか適しているからであることこそ忘れてはならないであろう。それでは、かかる理論は現実的にとどのような効果をもつのかということが問題になる。かかる問題が究明されなければ、真の意味において、原価主義の論拠が明らかにされたことにはならない。そこで、つぎに、宮上一男教授の主張を聞いてみよう。

宮上教授は「会計理論を企業会計の現実を解明し、この現実

を如実に示す」ものとして理解する立場とはまさに反対に、「企業会計のもつ反動性を合理化する」もの、「現実態を隠蔽し、この現実態を美化する」ものとして理解される。そして、「会計理論はほんらい、資本主義会計理論をつうじて資本主義そのものを合理化するところの理論」であるといわれる。したがって、いわゆる動態論、静态論なる会計理論も、会計実践そのものを如実に示すものではなく、それを合理化する公表会計上のものと主張される。このような見地からは、静态論から動態論への変化を、論理の精密化、論理的合理性の高度化として、理論の進歩であるという理解はとられるところではない。それらの変化は、どのような現実的効果をはたすために、その公表会計上の機能を変えるにいたったかという観点から、<sup>(8)</sup>現実の経済過程に照らして理解されなければならないことになる。教授によれば、わたくしの当面的問題である原価主義の論拠も、それを包摂する理論(動態論)の中で、それがどのような位置をしめ、その動態論がはたす機能をいかに充分なものにするかというところに求められるものと思う。

注、かかる主旨の主張は、教授の論攻において、いたるところでみられるものである。たとえば、つぎのごとき一文は拍象的ではあるが、よく教授の主張をあらわしているものと考えられる。

「静态論から動態論への推移は、資本主義の運動法則に照して、その生體のなかで理解されるのであって、その学説の論理構造のみなかで理解されてはならないである

う。<sup>(4)</sup>  
 それでは、教授は静態論から勳慮論への推移をどのように理解し、評価されるのであろうか。

公表貸借対照表において、もっとも伝統的な財産計算体系——純財産の増減分を計算目的とする財産計算原理——は支配当計上のための、または公表会計上の会計原理であった。そして、この財産計算体系は、配当法規においていわゆる「資本金損傷禁止原則」をもって支持された。それは債権者保護のために、資本金を担保額の最少限界とするという、企業そのものに對する企業外からの要請としての計算方法——財産計算であった。このいわば外的要請ということを通じて、企業資本の集中が保証された<sup>(5)</sup>、教授はいわれる。つまり、「株式資本金中心の財産計算体系は、公表会計の制度上、資本金損傷禁止配当限定制という資本集中上の現実的要求から生れ<sup>(6)</sup>」たということになる。

このような計算体系のもとにおいては、債権者保護というたてまえから、財産を慎重に——過少に評価計上するということによつての、秘密積立金の設定——資本蓄積が可能となり、推賞すべきこととされたことはもちろんである。しかし、かかる財産計算原理——静態原理においては、それがあくまでも財産計算であるという意味において、財産の慎重——過少評価による「秘密積立金の設定の限度も、財産の客観的評価という基準に制約せられざるをえない」<sup>(7)</sup>わけである。したがって、この資本蓄積上の限界を企業がいちぢるしく桎梏とかんずる時期にいたると、

かかる計算方式にとつてかわるものを要求するにいたる。その時期とは、資本主義が、「配当支払によつて株式会社の資本集中を促進するという方式の時期を維持しえなくなり、もはや自己金融によつて資本の集積をはからざるをえない時期に到來した<sup>(8)</sup>」ときである。このときには、企業は秘密積立金の設定を合法化し、公然と行なうことを可能にする制度を要請する。教授は、かかる要請をになつてあらわれたものを勳慮論であると いわれる。

勳慮原理と制度は、財産評価のかわりに取引価格にもづく損益計算に重点をおくから、一見、まったく恣意が排除されたかのようにみえる。しかし、この勳慮原理の主要な面である費用・収益対応原理の中に迷が秘められているといわれる。つまり、勳慮理論においては、実現収益と発生費用とを対応させることによつて利益を決定するのであるが、その収益・費用は収入・支出に結びつけて、それにもとづいて把握される。すなわち、取引価格、原価が採用される。そして、収益は販売によつて実現されたものによつて把握されるのに対し、費用の方は、実現収益に対応すると考えられる発生費用(配分される原価)であるから、引当金に典型的に表明されるごとく、費用にしてその金額と支出の時期とがわからないために、その費用把握において見積によらざるをえないものが入る。したがつて、期間費用の帰属には大いに恣意が入らざるをえない<sup>(9)</sup>。しかも、固定資産がますます巨大化し、その減価償却が早期過大化する現象が顕著となるにいたつては、秘密積立金は秘密積立金という名

によらず、公然と行なわれるにいたる。しかもこのとき、貸借対照表の資産は原価の未配分部分<sup>11)</sup>残留原価と考えられるがゆえに、その財産のもつ価値とどのように離れていようとも問われるところではない。したがって制度上認められるならば(事實、色々な方法で認められている)、支出額を限度とする、早期過大原価配分<sup>12)</sup>秘密積立金の設定が可能である。

かかる宮上教授の会計理論についての認識から、動態論における原価主義の論拠を引き出すことは容易である。それは、原価主義は動態論によつては不可能となつた歴史的課題(より大なる秘密積立金の設定<sup>13)</sup>資本蓄積)を背負つて現われた動態論を論理的に基礎づけ(収入・支出計算と収益・費用計算の結合)、しかも、その課題をはたす素材であり、合理化の中心であるということであろう。もちろん、このような課題は原価主義そのもののみによつてはたされうのではない。その原価主義が期間損益計算を目的とし、しかもそれを原価主義に結びつけて行つた動態論の中に位置づけられてこそ、はじめてかかる機能を發揮しうるといえよう。また、一方において忘れることのできないことは、かかる計算制度によつて生ずる巨大な計上費用を回収しうる収益が保証されなければ、かかる課題ははたされえないということである。

(1) 宮上一男「シマールンバツハ動態論の性質」『経済学雑誌(大阪市大)』、四八巻三号、二九頁。

(2) 宮上一男、前掲稿、四二頁。

(3) 宮上一男「公表会計における資本金並びに利益金概念の変化」二八頁、四一頁。(松尾憲橋編『批判会計学』の

基礎)所収)

(4) 宮上一男、前掲稿、四五頁。

(5) 靜態論から動態論への移行を資本蓄積の方式の高度化(減価償却の過大化現象)を軸にして展開された論文として津守謙師の二つの論文をあげることができる。

津守常弘「ドイツ独占立期における自己金融と決算政策(一)」『経済論叢(京大)』、八八巻五号、六号。「ドイツ靜態論と秘密積立金」立命館経営学、二巻二・三合併号。

(6) 宮上一男「公表会計における資本金並びに利益金概念の変化」三八頁。

(7) 宮上一男、前掲稿、三九頁。

(8) 宮上一男「企業会計制度の構造」一三二頁。

(9) 宮上一男「公表会計における資本金並びに利益金概念の変化」四四頁。

(10) 宮上一男、前掲書、一三三頁。

(11) 宮上一男、前掲書、一三五頁。

(12) 宮上一男、前掲書、一四四頁。

(13) 宮上一男、前掲書、一四六頁。

七

それでは、ここに考察した四教授の主張からどのような結論がえられるであろうか。

それはまず、動態論における原価主義の論拠は、固定資産の増加により評価が困難になつたとか、あるいは計算の確実性ということで簡単にかたづけられるものではなく、山下教授、黒沢教授、阪本教授の理論においては、少くとも論理構造の基礎に結びつけられているのである。しかし、三教授の理論が、いず

れも結果的には、期間損益計算、投下資本の回収計算であり、その中に原価主義が位置づけられているかぎり、宮上教授のいわれる原価の早期過大配分を合理化するものに通ずるといわざるをえない。原価主義も結果的には、このようなものとしてその理論の中に位置づけられ、機能しているものといえよう。

原価主義は、費用・収益による期間損益計算原理＝動態論の中に位置づけられることによって、早期過大の原価配分を可能にし、そのことによって、企業会計に対する現実的要請に答えている。このことのゆえに原価主義は動態論の中において主要な地位をしめ、また動態論は支配的理論たりうるのである。しかし、動態論の限界も、また同時にこのことのうちに存するといわなければならぬ。つまり、早期過大の原価配分＝資産の過少計上によって形成される秘密積立金は、その資産の回転に規定されて自動的取崩しにあわざるをえない。もちろん、企業はこれを阻止するために種々の方策をもつてあつてゐる。たとえば、固定資産の再評価は、「秘密積立金の自動的取崩しをせきとめ、かつ、あらたに過大償却を創造することにより秘密積立金を設定する」という、計上利益過少化のための二重の機能を果した<sup>(4)</sup>のである。しかし、かかる再評価は、動態論の論理の中では解決できないことはいふまでもない。

さらにまた、限界（少くとも不満足なもの）の一つは、動態論においては、費用の総額は支出の総額に限定されるがゆえに、投下資本をこえての回収・蓄積を、回収＝費用として行ないえないということである。無限ともいえる資本蓄積への強い

要求は、できることなら公表利益の留保という形式によってではなく、少しでも多く回収＝費用というかたちでの蓄積を行なうことを欲するであろう。それには従来の動態論には限界がある。それをなほどこか解決しようとするもの、それが、クリッピング・インフレーションを一つの口実として現われてきた修正原価主義や取替原価主義として理解できないであろうか。その意味において、かかる限界を論理的に解決しようとするAICPA研究叢書第一・第三号の見解、エドワーズ・ベルの見解、不敬教授の見解、あるいは、利害関係者を満足させる評価という意味において強力性をもつ阪本安一教授の見解などは興味のある存在といえよう。また公表会計制度に対する企業（資本）の要求が、動態論の蓄積方式による蓄積以外のものによらねばならず、動態論の論理と異なる論理をもつた理論が登場しなければならぬ。その意味において、キャッシュ・フロー分析を強調する研究叢書第二号の見解や、デイシジョン・メイキングのための資料「実質利益（経営利益）の算定を理論の中に位置づけようとするニドワーズ・ベルの見解は、この面においても興味ある存在である。

(1) 宮上一男、前掲書、一五六頁。

(2) Edwards & Bell, *The Theory and Measurement of Business Income*. なほ本書にこゝでは、左の市村、荒川両教授による詳細な研究がある。

市村昭三「E. O. Edwards & P. W. Bell 教授における経営利潤論の展開」(一三) 西南学院大学商学論集、九卷二号、一〇卷一号、一〇卷二号。



荒川邦寿「エドワーズ・ベルによる実質利益の測定」

(二〇四) 西南学院大学商学紀要二号、商学論集九卷二  
号、三号、一〇卷一号。

荒川邦寿「現代会計の一指尙」企業会計、一五卷八号。

(3) 不破教授の企業体維持の見地からする費用時価計上説

は周知のところであるが、ここでは、著書『会計理論の  
基礎』の他には、たとえば、つぎの論文をあげておく。

「原価主義批判」企業会計、一三卷八号。「貨幣価値変  
動会計論批判」企業会計、一三卷一三号。