

AAAによる初期現代会計理論 の展開

加 藤 盛 弘

目 次

- I 論理としての物価変動・実質利益
- II 取得原価と実現の否定
- III 保有利得の認識計上
- IV む す び

I 論理としての物価変動・実質利益

1940年のペイトン・リトルトン共著『会社会計基準序説』において、もっとも整備された理論体系を示したアメリカ動態論はすでに1940年代の後半には、その取得原価主義体系からくる価格変動無視を理由として批判されるにいたった。その後、動態論批判の勢いは高まり、今日ではいわゆる現代会計理論が動態論を理論段階においては凌駕するにいたっていることは周知のところである。その現代会計理論は理論体系の特徴によって、二つに分けられる。一つはAAA 1957年版会計原則にはじまり、同会計原則補足報告書第1号・第2号およびエドワーズ・ベル『意思決定と利潤計算』に代表されるように、理論体系としては損益理論の枠内にとどまりながら、そのなかで、利益概念の細分化による「純化」をめざす理論である。他の一つは、会計を利用者が必要とする情報を提供する情報システムとして説明することによって、会計を損益計算システムという狭い枠からとき

はなち、情報提供システムとして拡大し、抽象化し、一般化する、いわゆる「情報会計理論」である。この理論は制度的見解としてはAAA『基礎的会計理論』(1966年)であり、学説としてはベッドフォード、ソーター、マテシッチなどによって展開されている。時期的にはもちろん前者にはじまり、後者へと展開された。ここでは、前者を「初期現代会計理論」として後者の情報会計理論と一応区別し、その展開過程をAAAの見解を中心に分析し、それがはたす現実的役割について考察しよう。

さて、アメリカ初期現代会計理論の生出基盤をどのように理解するかは、その理論分析の方向を決する基本的問題である。この点についての一般的理解は、初期現代会計理論の論述が、取得原価主義の理論体系の否定、資産への用役潜在力概念の導入、評価替、保有利得および損失の計上を内容としていることから、物価変動とむすびつけている。つまり、伝統的利益においては営業過程からの損益と物価変動にもとづく損益とが混在せしめられているために利益の源泉が不明である。そこで、新理論は利益を営業過程からの利益をもって「純化」するために、インフレにともなう架空利得を排除し、利益の源泉を明示することを主要な論点としている、と理解されることが多い。事実、初期現代会計理論は文言としては財務諸表利用者の将来の意思決定を誤まらせないための利益概念の純化、源泉別表示を強調している。たとえば、AAA57年版会計原則補足報告書第1号はつぎのように書いている。

「カレント利益の測定と報告は将来収益の予見の基礎を提供すべきである。予測の過程を促進するためには、報告されるカレント利益は、(1) 通常の営業活動からの利益、(2) 災害損失および資産の発見、(3) 保有利得および損失、を含めるべきである。」¹(傍点原文イタリック)

1 AAA, Accounting for Land, Buildings and Equipment, Supplementary Statement No. 1, *The Accounting Review*, July 1964, p. 693.

つまり、将来収益の予測のためには利益を源泉別に表示し、純化することが必要であり、そのためには、伝統的利益概念のもとでは混在せしめられていた価格変動に帰因する保有損益を分離しなければならない。したがって、保有利得および損失を営業過程からの利益と区別して認識することが「予測目的のためのカレント利益の測定と報告を改善する²」というのである。

一方、実務家的研究者として会計処理手続および制度について多くの提言をおこない、アメリカ会計界に大きな足跡を残した G. O. メイは1947、8年頃にはすでに取得原価主義会計への疑問を呈し、貨幣価値下落による「利益」を排除すべきことを論じた。すなわち、メイによれば、1940年以来発生したドル価値の減価は貨幣価値一定を前提とするポスチュレイトを疑問とするに十分であり、多くの人たちがドル価値の変化を何らかの方法で計算上考慮すべきことを支持している³、という。そこで、メイは、収益および費用を同一購買力水準で対応させることができるなら、会計は実質利益 (real income) を表示することになり、貨幣価値変化を無視する会計よりもはるかに有用 (valuable) になると考えた。

メイは棚卸資産における Lifo の適用はその実務的方策の一つだとみている。Lifo は棚卸資産原価を算定するための原価の流れについての仮定などではなく、原価主義をよそおいながら貨幣 (価値安定の) 公準の柵をのりこえて収益と同一の価格水準のコストを計上するための方策だとしている。メイは、この棚卸資産における Lifo を、価格変動の影響をもっとも大きくうける長期保有の固定資産にも何らかの方法で導入すべきことを

2 *Ibid.*, pp. 693-694.

3 G. O. May, Generally Accepted Principles of Accounting, *Journal of Accountancy*, January 1958, p. 25.

4 G. O. May, Concepts of Business Income and Their Implementations, *The Quarterly Journal of Economics*, Feb. 1954, p. 17.

主張した。

メイはA I Aの1948年の年次総会で、つぎのように言った。

「産業会計においては、我々は棚卸資産会計に Lifo を採用することによって、一方の岸を去った。資本的資産には同じ原則を拒否することによって、我々は流れの真ん中に残されている。我々はさらに進むか、⁵ 離れ去った小川の岸に戻るか、どちらかである。」

メイは「減価償却会計において変更がなされるべきであるなら、……貨幣単位の一般購買力の下落指数にもとづく費用をもって取得原価にもとづく費用を補足する様式 (form of supplementing) をとるべきである⁶」と考えた。しかし制度的には取得原価主義会計の枠にしばりつけられているがゆえに、減価償却費を固定資産の価格変動にあわせて修正し、コストを超過して計上することはできない。そこで、実務は、1947年度の U. S. Steel, du Pont, Chrysler の決算報告書に典型的にあらわれているように、加速償却によって当該年度の償却費を巨額に計上する方法をとったのであるが、メイによれば、それは減価償却費を収益と同一価格水準で計上するための一時的便宜的方策にすぎないという⁷。

このように、メイは価格変動による利益を排除して実質利益を算定する観点から取得原価主義会計を批判する。伝統的な原価主義会計を批判する点においては、そしてまた、その理由を価格変動に求める点においては、A A A 57年版会計原則補足報告書の見解もメイの主張も同様であるが、前者が利益概念の「純化」・利益の源泉別表示を主張するのに対して、後者は価格変動による利益の排除を主要な論点としている。表面の論理として

5 G. O. May, Generally Accepted Principles of Accounting, *Journal of Accountancy*, January 1958, p. 25.

6 G. O. May, *Business Income and Price Levels: An Accounting Study*, 1949, p. 58.

7 *Ibid.*, pp. 71-72.

はともに価格変動という経済現象を会計上に正しく反映すべきことを内容としている。このことから、初期現代会計理論、あるいは内容的にはその先駆的理論ともいえる50年代のメイ理論は、価格変動を会計上に反映させようとする理論であるという理解が多くの人によってなされるにいたったものと考えられる。しかし、わたくしはこのような理解には疑問を感じる。

表面上はたしかに、両理論とも価格変動を会計上に反映すべきことを主張している。しかし、その理論の会計的内容は、利益の「純化」ということによって、あるいはまた価格変動による利益の排除ということによって、利益概念を縮小する結果を引き出している。それは、引当金の計上によって、あるいはまた固定資産の会計計算上の耐用年数を短縮することによって費用を増大させ、利益を縮小させることと、会計上の利益に対する作用は同じである。だからこそ、U. S. Steel, du Pont, Chryslerなどは、減価償却費と収益との同一価格水準的対応という理由のもとに、加速償却という期間費用増大化の方法をとったのである。しかし、それが原価の枠内での増大化法であったがゆえに、独占は費用化総額を原価に限定する制約が早急にとりのぞかれることを期待する、といったのである。そこで利益の源泉別表示とか、将来収益の予測のために利益を「純化」することなどは問題ではない。問題は計算上の費用の増大による利益の縮少である。このようにみてくるならば、初期現代会計理論における保有利得の計上、利益の源泉別表示、利益概念の営業利益への純化という内容は、価格変動下での「利益の純化」なる論理による利益概念の縮少と理解できる。換言すれば、価格変動の影響を考慮するという一般に承認をえやすい、あるいはまた論理化しやすい経済現象を機縁とする論理によって会計

8 S. Y. McMullen, Depreciation and High Costs: The Emerging Pattern, *Journal of Accountancy*, Oct. 1949, pp. 304-305.

上の利益を縮小するものといえよう。少くともそのような会計的効果をはたす理論であるといえる。

そこで、以下、このような観点から、利益概念「純化」(保有利得の認識とそれの利益性の限定)の理論の形成過程と、その論理的内容を分析してみよう。

II 取得原価と実現の否定

1. AAA1957年版会計原則

動態論の否定、現代会計理論の成立を画するものとしてはAAA「会社財務諸表に関する会計および報告基準」(1957年)をあげるのが妥当であろう。しかも、それがたんなる学説として展開されたのではなく、アメリカ会計学会の会計原則として公表されたということはきわめて重要な意味をもつ。なぜなら、そのことは、新理論はたんなる一学説ではなく、アメリカ会計学会の「会計概念および基準委員会」によって認められたものであり、したがって、「学理上、公認された⁹」ともいうべき位置にあることを意味するからである。それだけに実務の論理化のうえにおいても大きな力をもつものといえる。

さて、そのAAA57年版会計原則の最大の特徴は、一言にしていえば、同学会の1936年の「会社報告諸表会計原則試案」以来一貫して強調されてきた動態論の理論体系そのものが変更されたこと¹⁰であろう。すなわち、抽象的認識規定、思想の段階においてはであるが費用配分原理が否定されたのである。その理論体系の変更の具体的なあらわれとして、資産概念について用役潜在力(service potentials)の考え方が導入され、それと結び

9 中島省吾訳編「AAA会計原則」(昭和39年)3ページ。

10 宮上一男「企業会計の理論」(昭和40年)68ページ。

ついて、実現概念が変更された。その資産および実現については、つぎのように規定している。

「資産の価値はその用役潜在力の貨幣等価額である。概念上は、このような貨幣等価額とは、その資産が生み出す用役のすべての流れの将来の市場価格を確率と利子率とによって現在価値に割引いたものの合計額である。」¹¹

「実現の本質的な意味は、資産または負債の変動が、諸勘定への認識計上を正当化するにただ確定的かつ客観的になったということである。」¹²

このような概念変更はつぎのような二つの意味内容をもつものと考えられる。

第一は論理体系上の意味である。動態論においては原価が中心概念であり、費消原価が費用となり、未費消原価が資産とされる。したがって、会計上の資産は現実資産の市場価格と切りはなされ、概念的には無関係のものとなる。資産価額（＝原価）は市場価格とは無関係に、その資産に応じた方法によって期間に配分され、費用となる。その配分された費用と実現収益との対応によって利益が算出される仕組みである。それゆえに、この論理体系のもとでは、資産価額と費用化額との合計はコストを超過することはできないし、また費用総額はコストをこえることはできない。資産は残留原価であるがゆえに、評価替をして評価益を計上することもできない。下方への評価替は原価配分の修正（費消分への配分が過少であることの修正）であって、論理としては価値評価ではない。このように、動態論のもとでは資産・費用は原価に結びつけられ、実現はその原価と不可分に結びつけられている。したがって、ここでは、原価・費用配分・実現が論

11 中島省吾，前掲訳書，133-134ページ。

12 同書，132ページ。

理の支柱となっている。AAA会計原則57年版はその論理体系を否定したのである。すなわち、資産を service potentials と規定することによって原価から切りはなした。しかもその service potentials は将来の期待される用役の現在割引価値であるから、きわめて主観的な価値概念である。それゆえ、概念上は当然に主観的な評価を必要とする。ここでは原価と結びついた実現はもはや不要であり障害となる。そのために収益認識基準としての伝統的な意味での実現を否定し、実現を会計上の全勘定の認識基準へと拡大し、変質させ、抽象化・一般化することが必要とされたのである。このように、57年版は原価に基礎をおく配分理論の否定である。この点は費用を「用役潜在力の減退」としている点、また、利益を「純資産変動額」という規定にかえて¹³いる点にもうかがえることである。

第二はこのような論理体系の変更がもたらした会計的意味である。それは直接的には原価と実現を否定することによって、資産を用役潜在力と規定したことの会計的意味である。ここでは資産は残留原価から解放された結果、理論的には売上原価も期末棚卸資産も用役潜在力の現在価値で測定され、原価と評価差額は利得または損失として処理されることになる。¹⁴このことは費用(売上原価)を原価からきりはなし、価格上昇時には原価以上の費用計上を可能にするばかりでなく、全体的にも支出原価総額をこえる費用計上を可能にするものである。これは1947年度の決算で、あの独占体の代表が期待した、動態論のもつ費用化総額についての限界の撤廃を可能にするものといえよう。しかも、価格変動にもとづく評価差益は営業利益とは区別されて利得として処理されるのであるから、営業利益は費用配

13 拙稿「AAA会計基準における実現概念拡大化の意義」、『企業会計』第16巻第11号(1964年11月)。

14 中島省吾、前掲訳書、137ページ。

15 同書、136ページ。

16 同書、138ページ。

分理論にもとづく処理方法によるよりも小さくなる。

このように57年版会計原則の理論内容の変更は、形態としては資産概念の変化として特徴づけられるが、会計的な実質は利益概念の変更（縮小）である、と考える。

2. AAA概念および基準委員会一般部会報告（1964年）

57年版会計原則は主観的な評価主義理論を展開した点においていちぢるしい特徴をなしていた。しかし、それはまだ、いわば思想とか考え方の段階にとどまっており、具体的処理・測定段階になると原価主義に逆戻りしてしまった。その意味で、この新理論は、まだ決して確固たるものではなく、未成熟な状態にあった（新理論を形成するという方向においては強いものであったろうが）。この新理論の方向での研究の発展をいわば学会的に確認したものが「概念および基準委員会一般部会報告」（以下『一般部会報告』と略称）ではないかと考える。

『一般部会報告』の目的は、AAA57年版会計原則の「補足報告書の作成において、いかなる問題を当学会の専門委員会が再検討し、研究すべきか」を勧告することであると、専門委員会が研究すべき問題としてつぎの6つの基礎概念¹⁷をあげている。(1)企業実体、(2)対応概念、(3)実現、(4)重要性、(5)継続性、(6)客観性。ここでは57年版会計原則の理論体系の変更と論理的にもっとも深い関連をもつと考えられる「実現」について検討しよう。なぜなら、57年版の資産概念規定の変更¹⁷に照応して生ずる貸方側の処理にからむ主要な問題として実現概念の変化が生じたと考えられるからである。

57年版の実現概念規定はさきに示したように収益認識基準から全勘定項目の計上基準への拡大であり、原価基準からの離脱であるが、『一般部会

17 この『一般部会報告』については、かつて雑誌『企業会計』において特集がくまれた。そこでは6つの基礎概念の各々について検討がなされている。参照されたい（『企業会計』第16巻第11号）。

報告』での実現についての論述は、この新実現概念の確認のための伏線としての役割をもつとみられる。

さて、『一般部会報告』の「実現」の項では、まず、実現概念の背景として、販売を条件とする伝統的な実現概念規定と57年版の実現概念規定とを対照的に示したうえで、つぎのようにのべている。

「最近の文献における価値についての強調は、メイ氏によって注目された傾向（収益力への関心の推移、財産法から損益法への重点移行—引用者）が逆転されたかもしれないこと、そして概念としての実現がその意味と重要性とを変えつつあることを示唆¹⁸している。」

このことは、実現概念が原価主義に結びついた未実現利益排除のための規定としての収益認識基準から離脱する傾向にあり、しかもその傾向は原価から価値への重点移行と結びついていることを、委員会が認識していることを端的に示すものといえる。

委員会はこのような実現概念の変化傾向の認識のうえにたって、実現に関する専門委員会が研究すべき問題を11項目にわたって提起している。そのうち、第1問は、どちらかといえば実現概念を現金収支にかかわらしめて考える場合に出てくる問題である。第2問から第5問までは実現概念を収益に関係づけて考える場合に出てくる問題であり、第6問はそれを損失にまで拡大したときに出てくる問題であり、第7問はさらに費用にまで拡大したときに提起される問題である。第8問および第9問は実現概念の適用を資産および持分にまで拡大した場合に出される問題である。このような拡大された概念の採用のもとで、第10問は価格変動の問題にふれ、第11問は未実現のものがある場合の表示方法の問題にふれている。

このように、11項目にわたって提起された問題は実現概念拡大化の程度

18 Report of the Committee on Concepts and Standards-General, *The Accounting Review*, April 1964, p. 427.

に照応している。したがって、委員会は実現概念拡大化の方向において、あるいはより内容的に表現すれば、拡大化という形式による伝統的実現概念否定の方向において考えていることは明瞭である。しかもそれは57年版における拡大化の方向（資産・持分にも適用）にそっている。

それでは、この実現概念拡大化の内容は何か。AAA57年版会計原則の実現概念の内容づけをする方向で分析を展開したウインダルの見解を簡単に考察してみよう。

ウインダルは57年版会計原則の実現は利益についての決定基準ではなく、ある項目をいつ認識するか¹⁹の基準である、と理解している。換言すれば、伝統的実現概念は、「利益とは“実現された”利得である」ということに示されているように、利益の内容を規定する基準であり、「実現」についての解釈が変らないかぎり固定した内容をもつが、57年版の実現は「確定的かつ客観的」になったときに認識するという timing device であり、screening device²⁰であるために、何をもって「確定的かつ客観的」であるとするかによって、認識時点は異ってくる。したがって、これらの内容がとりわけ重要な問題になる。

ウインダルは客観性を測定可能性、確定性を恒久性と理解する。そして、測定可能性は実務においては広い意味で理解され、もしある項目がかなり正確に見積られるなら、その項目は測定可能であると考えられる。しかも、その正確さの判断は会計士にゆだねられている。会計士が過去の経験と専門的な素養にもとづいて「測定可能である」と判断するなら、「それは客観性の基準に適合したと考えられる」。このように、客観性＝測定可

19 F. W. Windal, The Accounting Concept of Realization, *The Accounting Review*, April 1961, p. 251.

20 *Ibid.*, p. 251. なお、若杉明教授は論稿「実現概念の展開」（『商学論集』福島大、第32巻第1号）において、ウインダルの実現概念について詳細に考察しておられる。教授はそこで、a timing and screening device を「時点選定装置」と訳しておられる。

能性は会計士の判断に依存している。

つぎに、確定的とは逆戻りしないということであり、したがって恒久的ということである。この恒久性も測定可能性と同様、会計士の判断に大きく依存しなければならない。²¹

ワインダルはこのような実現についての一般的な考察のうえにたつて、各項目ごとの実現の基準を検討している。その上で、それらの基準は決して特別に新しいものではなく、会計士が従来すべての領域で用いていたもので²²、それを統一的に「実現」という用語で言いなおしたにすぎない、としている。

しかし、問題は実現を収益の認識基準（収益内容を規定する基準）から解放し、すべての項目の勘定への計上時点の決定基準に変えたことである。このことは、未実現利益の排除という鎖によって結びつけられていた原価から、資産・費用および収益の計上を解放することである。

以上の考察のように、A A A 1957年版会計原則にはじまる初期の新理論の内容は、なによりもまず、費用配分理論の体系そのものを否定することになったと考えられる。そのために動態論の支柱である原価と、それと不可分に結びつく実現を否定したのである。それは、すでに狭くなった費用の入れ物そのものを破壊する作業であった。その破壊作業を利益は純資産の増加であるという「価値」²³主義的な考え方を対置することによっておこなったのである。そのことは同時にまた、資産を「価値」的概念＝用役潜在力をもって定義しなおすことによって原価から切りはなし、原価の限界をこえて費用をつくり出しうる容器を準備したのである。しかし、ここでの作業の力点は相対的には古い容器（動態論）の破壊にあり、新しい容器の形成にはまだ遠かったといえよう。

21 Windal, *op. cit.*, pp. 251-252.

22 *Ibid.*, pp. 257-258.

23 *Ibid.*, p. 256.

III 保有利得の認識計上

AAA57年版会計原則は評価主義にもとづく新理論を、抽象的認識、考え方の次元においては展開したものの、個々の資産の具体的な処理、とりわけ service potentials の非貨幣的資産への適用や、それに付随する評価差額の処理については、まったく論じえなかった。そこで、この二つの問題がその後の初期現代会計理論の主要な論点になったのである。ここでは、この点について考察してゆこう。

1. AAA1957年版会計原則補足報告書第1号・第2号(1964年)

補足報告書 (supplementary statements) は57年版会計原則の補足と部分的修正のために提示されたものである。²⁴

補足報告書第1号「土地、建物、設備の会計」は、まず、つぎのような基本的観点にたつことを明示している。

(1) 財務諸表の主要な目的は投資家の質的定性的判断 (qualitative judgements) を助けることにあるから、財務諸表はつぎのようなものでなければならない。

a 将来収益の予測を助けるために、報告されるカレント利益は、①通常の営業活動による利益、②災害損失および資産発見利得、③保有損益に区分されるべきこと。

b 貸借対照表は資産構成および資本構成を適切に表示すべきこと。

(2) 財務諸表項目の測定のためには客観的証拠が、その基礎として必要である。

(3) 57年版会計原則で提示された“用役潜在力”概念は資産評価につい

24 荒川邦寿「アメリカ現代会計理論の時価思潮」『企業会計』第19巻第4号(1967年4月), 65ページ。

25 AAA, Accounting for Land, Buildings, and Equipment; Supplementary Statement No. 1, *The Accounting Review*, July 1964, p. 693.

ての健全な概念的基礎を提供する。²⁶

つまり、補足報告書は57年版会計原則にいうところの客観的証拠(測定可能で恒久的)にもとづいて、①資産および費用を用役潜在力概念によって測定し、それによって算出される②カレント・インカムを、将来収益の予測の基礎を提供するように区分(利益細分化)表示することを主要内容としている。したがって、このことを可能にするための基礎である用役潜在力の測定が検討さるべき第一の問題とされる。

報告書は、用役潜在力の経済的価値(将来現金収入の現在割引価値)が、長期貸付金や借入金のように検証可能な証拠にもとづいて測定できることはまれであるが、それにもかかわらず、用役潜在力は資産評価の基本的な要素であるとし、「用役潜在力についての実行可能な近似的測定は、同一あるいは同等の用役を取得するに要するカレント・コストによって得られる」²⁷(傍点引用者)としている。

このカレント・コストは、①使用および減耗による用役潜在力の消失(減価償却)と、②技術および需要の変化や一般物価水準の変動(保有利得および損失)によって影響をうけるが、この両者は区別して測定され、報告されなければならない、という。なぜなら、通常の営業活動からの利益は用役潜在力の消失をカレント・コストで測定し、かつそれを控除することなくしては得られないからである。減価償却費は長期的資産の用役潜在力の消失であり、したがって「その期間中に費消された用役潜在力を回復するに要するカレント・コストにもとづかなければならない」²⁸。それは丁度、材料のコストはその棚卸高を補充するに要するコストであるのと同じである。

26 *Ibid.*, pp. 693-694.

27 *Ibid.*, p. 694.

28 *Ibid.*, p. 696.

このように補足報告書第1号では、57年版では具体的処理の段階で放棄した固定資産への取替原価の適用を主張している。

補足報告書第2号「棚卸資産測定の方法の討議」もまた、多数意見は、棚卸資産評価の最善の方法は取替原価である、としている。²⁹第2号の委員会によれば、価格変動の利益はLifoでは無視されて計上されないし、Fifoでは売上利益に含められてしまうが、取替原価を適用することによって始めて、保有利得は分離して計上されうる。企業の成果は保有損益と売買損益とを分離することによってこそ、タイムリーに正確に測定されるのである。したがって、取替原価がもっとも主要な棚卸資産測定基準である、としている。さらに、この取替原価による測定は57年版会計原則で理想的な売上原価の測定がはたすべきものとしてあげた3つの目標（①売上原価の時価表示、②期末棚卸資産の時価表示、③価格変動から生ずる損益の認識）を、すべてみたしている。³⁰という。

このように補足報告書第1号・2号は57年版がはたしえなかった固定資産および棚卸資産についての用役潜在力の測定を、取替原価評価として具体化した。第1号の委員会は、このカレント・コストによって測定される営業活動からの利益は「営業能力の水準を減ずることなく社外に分配しうる金額」であり、「それを留保するならば営業能力の拡大に利用しうる金額」である、としている。³¹一方、保有利得は「営業能力の縮小なしには分配することはできない」³²ものであり、それは株主持分の変化をあらわすものであるがゆえに、純利益を構成はするが、営業活動からの利益とは区別されなければならない、とする。

29 AAA, A Discussion of Various Approaches to Inventory Measurement, *The Accounting Review*, July 1964, p. 700.

30 *Ibid.*, pp. 705-706.

31 Supplementary Statement No. 1, p. 696.

32 *Ibid.*, p. 697.

保有損益の計上は資産評価を原価から解放し、取替原価を適用することに照応するものである。原理的には資産の評価替と保有損益の計上は一体のものである。とはいえ、補足報告書が保有損益の計上という貸方側の処理を含めて用役潜在力の測定を具体化したことは、57年版会計原則を豊かに内容化したといえよう。しかし、この保有損益が実現であるか否かについての検討はなされていない。むしろ、ここでは保有利得および損失の計上そのものが中心問題であったのである。第2号はこの点をつぎのように明確に指摘している。

「重要な点は価格損失および利得が報告されるべきだ、ということである。かかる損失あるいは利得が、実現であるか未実現であるかは、実現と利益の定義にかかっている。一般に有用な情報を十分に公開しようという我々の基本的な目的にとっては、それは従たる問題である。」³³

以上考察してきたごとく、57年版への二つの補足報告書の主要な内容は、資産の用役潜在力の測定を取替原価基準の論理化によって具体化し、それによって生ずる原価からの離脱を保有損益の計上によってフォローしたことである。³⁴

このことは、どのような会計的意味をもつものであろうか。まず第一は、資産および資産費消額の評価を原価から切りはなすことを具体的に論理化したことである。このことによって、費用はカレント・コスト(取替原価)で計上されることになり、配分原価を超過する費用の計上が可能になった。そのことは費用化総額の増大であり、動態論が費用についてもつ原価の制約をとりはらうものである。第二は利益の細分化による営業利益の縮少である。保有利得は企業の純利益を構成する³⁵とはいうものの、保有利得

33 Supplementary Statement No. 2, p. 708.

34 森田教授は用役潜在力の測定そのもの、および用役潜在力を取替原価で測定することの論理的矛盾を通して、AAAの時価論を批判しておられる(森田哲弥「時価論の動向と問題点」『会計』第101巻第2号、昭和47年2月)。

35 保有利得が企業利益を構成するという論理によつては、カレント・コストによつ

を営業活動からの利益ときびしく区別し、営業活動からの利益をレギュラーな利益として強調する。それは、保有利得を概念的には利益としつつも、内容的には利益の性格をうすめることになる。第三は、保有利得は営業能力 (operating capacity) の拡大にならないということによって、保有利得の分配可能利益としての性格を否定することである。このように、これらの報告書の会計上の現実的意味は利益の細分化による営業利益の縮少であり、費用化総額の枠をとりはらう用役潜在力評価の具体化である。それゆえに、とにかく、保有利得を計上すること（それが実現であろうがなかろうが）が主要なポイントだったのである。

2. AAA実現概念委員会報告 (1965年)

さきの補足報告書においては保有利得の計上に力点があり、それが実現であるか否かは問題からはずされた。この実現概念委員会報告では、それが主要な問題になっている。

この報告書は57年版会計原則の実現についての表明を「実質的に拡大し、一部修正する」ことを意図しているという。³⁶それは57年版の「諸勘定への認識計上を正当とするにたただけ確定的かつ客観的になった」という実現の定義を内容的には踏襲しながら、形式的には変更した、ということである。

委員会はまず、収益取引（外部の独立の当事者との間の商品および用役の交換取引）における実現要件を、①受取った資産の性格、②市場取引の存在、③用役の達成程度、の三つにわたって検討したうえで、とりわけ、市場取引の存在という第二の要件を必要条件としている。³⁷このことは、実

て費用を増大させても、保有利得額の方がそれを上まわり、利益を縮少させることはできないという、いわば「手づまり」の側面を、荒川邦寿教授は強調される（『現代アメリカの会計理論』昭和44年、第3章）。

36 AAA, The Realization Concept, *The Accounting Review*, April 1965, p. 312.

37 *Ibid.*, p. 318.

現を販売から切りはなした57年版とは逆に、また販売に結びつけたのである。しかも、内容は伝統的実現とはまったく異なる。なぜなら、未実現保有利得の計上をつぎのように主張するからである。

「大多数の見解は実現についての市場取引の側面を強調する。もし、未実現保有利得が記録・報告されないとするなら、他の何人かの委員は、この実現のテストをピアマンの提案（市場取引がなくても実現とみる）³⁸方向で弱めることをのぞむ。」

つまり、保有損益の計上こそがまず第一義的に重要であると考えるがゆえに、もし「未実現」ということによって保有利得の計上ができないとするなら、そのときには実現の要件から販売をはずしても、未実現保有利得を計上しようということである。実現と勘定への計上とを別のこととして考え、未実現保有利得の計上を主張しているのである。

保有損益の認識計上はつぎの3目的の充足という点から勧められる。

- (1) 費用がカレント・コスト基準で表示される。
- (2) 価格変動による損益が、その資産が売却される期間にではなく、価値変化が生ずる期間に認識される。
- (3) 貸借対照表では資産がその現在の経済的価値で表示される。³⁹

このように、保有損益は実現、未実現にかかわらず認識されるがゆえに、表示にさいしては区別される。委員会の多数意見は損益計算書では、実現保有利得のみを純利益に含め、未実現保有利得は純利益の下に書き加え、純利益プラス保有損益として示す様式を主

損益計算書	
.....	
営業利益	× × ×
実現保有損益	× ×
純利益	× × ×
未実現保有損益	× ×
純利益+保有損益	× × ×

³⁸ *Ibid.*, pp. 315-316.

³⁹ *Ibid.*, p. 319.

張する。また、貸借対照表では、実現留保利益と未実現保有損益とを区分して表示すべし、⁴⁰としている。

実現概念委員会の見解は、以上の考察のように実現を市場取引の存在に結びつけ、かつ、実現を収益にかんする概念として論じている。このことは、実現概念を形式的には伝統的実現概念に逆戻りさせたことを意味する。しかし、内容的には57年版会計原則の実現概念は否定されていない。なぜなら、拡大された実現にもとづいて、保有損益も、それが測定可能とみなされれば計上されるからである。つまり、認識基準としての実現は57年版のそれを引きつぎ、保有利得の計上それ自体は確保しながら（評価替＝費用拡大）、今度は保有利得を実現と未実現とに分けようということである。このことは、利益細分化を保有利得についてまで徹底させ、貸借対照表上に示される未実現保有利得を、実現利得とは区別される利得、すなわち純利益を構成しない利得とすることである。しかも、この保有利得は補足報告書第1号によれば、営業能力の低下なしには分配できない性格のものであるから、処分可能性を否定されたものである。このように実現と認識（勘定への計上）基準とを切りはなし、認識された未実現保有利得を純利益から排除することによって、一方では保有利得の計上による期間利益の増大という「手づまり」を打開し、一方では留保利益の一部として別個に計上される未実現保有利得の利益性の稀薄化（概念的に利益としての性格を否定しうることはできないまでも）を強調することである。ここに伝統的実現概念への形式的逆戻りの会計上の意味があると考えられる。

IV む す び

AAAにみられる初期現代会計理論の展開は、まず1957年版会計原則に

40 *Ibid.*, pp. 321-322.

において、動態論の支柱である原価・実現の否定を意味する用役潜在力概念の導入にはじまった。このことは理論の構造を客観的な費用配分理論の体系から主観的評価主義の体系へと転換させることを意味している。たんなる一学説としてではなく、AAAの会計原則として示されたこの新しい方向は1963年の「概念および基準委員会一般部会」の報告において確認され、理念的な思想的な段階から測定段階へと具体化される道が開かれた。そして、1964年の57年版会計原則の補足報告書第1号・2号においては、固定資産および棚卸資産への取替原価主義の適用が具体的に論理化されると同時に、評価替の一方の面である評価差額＝保有利得の計上が具体化された。それは、将来収益の予測を可能にするために、営業活動による利益と保有利得とを分離すること、つまり、利益の細分化、営業利益概念の純化という論理によって展開された。そのことによって、保有利得は営業利益から区別されるものとされ、両者の概念的相異が強調されたのである。そして、さらに、1965年の「実現概念委員会報告」においては、そのように分離された保有利得をさらに実現と未実現とに細分化する見解が展開された。

このように、AAAの見解の展開過程は損益理論の体系のなかにおいて、営業利益を純化するために利益を細分化し、営業利益とは源泉を異にする価格変動にもとづく保有利得を、その発生の期間に可及的に正確に捕そくするというものである。したがって、そこでは論理の展開としては営業過程からの利益を中軸にすえ、その捕そくを可能にする一方の面として保有利得の認識計上とその利益性の限定とを位置づけていると考えられる。

しかし、このAAAの見解はその表面の論理どおりに、価格変動にもとづく保有利得の認識と、利益概念純化の理論体系とみることが妥当なのであろうか。わたくしは、そのような認識には少なからず疑問を感じざるをえない。

今日のアメリカでは、価格変動による架空利益の排除を理由として Lifo や加速償却の採用が実務的に一般化している。

納税申告書に示された減価償却法

	1971	1970	1969	1968
納税申告書と財務諸表での金額が一致している会社数 方法が明示されていない	65	57	86	89
加速償却法	30	39	23	35
定額法	18	24	16	14
小計	113	120	125	138
納税申告書と財務諸表での金額が一致していない会社数 方法が明示されていない	231	235	246	203
納税目的に加速償却法を使用	267	256	233	221
その他	10	7	14	6
小計	508	496	493	430

(AICPA, *Accounting Trends & Techniques* 1972, p. 215)

コストの流れについての仮定の妥当性や固定資産の超過利用という経済的現実が存在するがゆえに Lifo や加速償却が広く採用されているのではない。あたかもそのような経済的現実が存在し、それを会計上正しく反映するかのような装いのもとに Lifo や加速償却という費用の早期計上をもたらす会計手続が用いられているのである。したがって、コストの流れについての仮定や固定資産の超過利用ということは、経済的現実とは無関係な費用の早期計上のための論理にしかすぎない。このような今日の実務のなかにおいては、利益の源泉別表示などということも、言葉の本当の意味において問題にされているわけではない。ただただ、費用の早期計上⁴¹が優先的に重視されている。まさに計上期間費用の増大が当面の目的なのであ

41 たとえば、メイは Lifo や Fifo はコストの流れについての仮定ではなく、利益概念の問題であるとしているし (G. O. May, *Inventory Pricing and Contingent Reserves*, *Journal of Accountancy*, Nov. 1947, p. 365), また、加速償却は原価主義の枠内での期間費用増大の便法として、実務的に用いられたとしている (G. O. May, *Business Income and Price Levels*, 1949, pp. 48-51.)。

る。

このような実務状況のなかで、初期現代会計理論を位置づけて考えてみるなら、その姿はおのずとときぼりになってこよう。それは、アメリカ動態論がその生成期において、利益剰余金 (earned surplus) を論ずることによって、資本剰余金 (capital surplus) を剰余金 (surplus) から分離して capital の範疇に入れ、利益概念を earned surplus に「純化」・縮少化していった⁴²過程ときわめて類似している。初期現代会計理論では、それが営業利益 (operating income) におきかえられたのである。つまり、ここでは営業利益の「純化」という論理によって、利益を営業利益に限定し(しようと努力している)、保有利得の利益性を制約し、否定しようということである。このことによって、利益は当然、概念的に縮少される。ここにこそ、この理論体系のもつ第一のねらいがあるといえよう。

さらにまた、この新理論は、Lifo や加速償却を「純化」された営業利益算出の実務的便法として位置づけ、合理化する役割をはたすといえるであろう。実務の面においてはこの合理化の役割はかなり重要な意味をもつと考える。

また、AAA の初期現代会計理論が損益論理の枠内で展開されたことは、当時の学界の状況が情報理論としての具体化を可能にするにいたっていなかったことも一つの理由であろうが、新しい手続・概念を導入するうえで、実務的に受け入れやすい段階的な方法をとりうとしたことも一つの重要な理由ではないかと考える。

42 たとえば E. L. Kohler, The Concept of Earned Surplus, *The Accounting Review*, Sept. 1931.