



会計収益認識論

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2019-10-08 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 福島, 孝夫 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.24729/00016603

ISSN 0473—4661

大阪府立大学経済研究叢書 第47冊

會計収益認識論

福島孝夫 著

大阪府立大学経済学部

大阪府立大学経済研究叢書 第47冊

会 計 収 益 認 識 論

福 島 孝 夫 著

大阪府立大学経済学部

は し が き

本書は会計上の利益概念とその認識方法に関する研究の序である。このテーマに関する研究は、直接あるいは間接に、会計上のほとんどすべての問題を包含する大問題である。それゆえ、おそらく生涯の研究課題となるであろうし、怠惰で非力な筆者にとっては、生涯をかけてもきわめ尽すことのできない困難な問題であろうとも思える。しかし、そうであったとしても、この問題は筆者にとって大変関心のある問題であることもあって、本書では、その研究のための序として、会計上の収益認識論を研究しようとするものである。

すなわち、本書の直接の課題は、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」ということである。このような問題を設定した理由や問題解明のために本書のとった接近方法等については、第1章に詳しく述べてあるので、そちらに譲ることとする。

なお、本書の中心部分の初稿は約6年前に脱稿したものであり、その後、機会をえて、大学の機関紙その他に部分的に発表してきたものである。再度、これらをまとめて本研究叢書とするにあたって、ある程度の修正と加筆をほどこしたのである。しかし、筆者の非力と怠慢のゆえに、必ずしも、納得のゆく検討のできないままに上梓せざるをえない点も残るが、それにしても、その骨子は初稿とほとんど不変である。このことは、むしろ筆者の研究の頓挫を示すなものでもなかろう。大いに反省をし、今後の精進を期す次第である。

ただ、きわめて未熟なものであることを十分に自覚しながらも、あえて本書を公にする所似は二つある。一つは、こうした方面の研究がわが国のみならず諸外国においてもほとんどなされていないからであり、そしてもう一つは、たとえ不完全なものであっても、これを今後の研究の踏み台にすることができればと考えたからである。

それにしても、この未熟な小著を執筆するにあたってすら、多くの方々から計りしれないご指導とご高恩を受けたことを痛感した次第である。なによりもまず、神戸大学の谷端 長先生に感謝申し上げねばならない。先生のご門を筆

者が敲いたのはいまからおよそ14年前である。それ以来、今日まで公私にわたって賜わったご高恩については到底筆舌に尽しうるものではない。本書は、元来、先生の「期間損益計算の真実性」に関する一連のご論作、とりわけ、その頂点に位置すると思える「全体的個別と個別的全体——シュマーレンバッハの期間外損益観によせて——」（国民経済雑誌 昭和40年12月）に大きなヒントをえている。つぎに、神戸大学会計学研究室の諸先生、わけでも高田正淳、武田隆二、中野 勲の諸先生からは、ひとかたならぬご指導と貴重なご批判を賜わった。また、会計学研究に興味を持つよう筆者を最初にお導き下さったのは小樽商科大学の久野光朗先生である。先生は、それ以来、公私にわたって終始変らぬご指導を下さり、怠惰な筆者を励まし続けて下さっている。このような諸先生のご恩寵にもかかわらず、本書はあまりに拙く、ご高恩に報いるどころか、かえって先生方のお名前を傷つけるのではないかと心ひそかにおそれている状態である。しかし、いまとなつては、ひたすら今後の精進によって、いつの日にかご恩の万分の一でも報いることのできるようお誓いして、ご寛恕を乞い願うまでである。なお谷端先生のもとに集まる「財務会計研究会」の諸氏からも有益なコメントを頂戴したことを記して、感謝の意を表する。

最後に、筆者の研究と教育の場である大阪府立大学経済学部の諸先生方に対しても、平素は学問研究に対する刺激を与えて下さり、今回は本研究叢書執筆の機会を与えて下さったことに対して謝意を表わしたい。なかでも、学部長市橋英世先生には、深甚の感謝を申し上げねばならない。先生の強いご慫慂がなかったなら、怠惰な筆者は本書の公刊をまだまだ先に延ばしていたであろう。また、本書を研究叢書に加えるにあたって、審査の労をおとり下さった鈴木和蔵先生にも深くお礼申し上げたい。

昭和53年3月1日

福 島 孝 夫

目 次

第1章	問題の所在と接近方法	1
第1節	問題の所在	1
第2節	接近方法	3
第2章	伝統的実現概念の性格	6
第1節	伝統的実現概念の誕生	6
第2節	伝統的実現概念の内包要件	9
第3節	伝統的実現概念の意義と限界	13
第3章	アメリカ会計学会の見解	18
第1節	はじめに	18
第2節	『AAA 1957年基準』における見解	18
第3節	『補足意見書』における見解	27
第4節	『実現概念小委員会報告書』における見解	34
第5節	おわりに	42
第4章	アメリカ公認会計士協会の見解	45
第1節	はじめに	45
第2節	収益認識論	46
第3節	資産評価論	55
第4節	おわりに	59
第5章	総括と展望	62
第1節	はじめに	62
第2節	本論の要約	63
第3節	一つの収益認識論	69
第4節	補 説	82
補 論		85
第6章	原価主義会計論の基底	
—A. C. Littleton の見解によせて—		86
第1節	はじめに	86

第2節	原価主義会計論の論理構造	86
第3節	原価主義会計擁護論	92
第4節	おわりに	98
第7章	原価主義会計反省の方向	
	——AAA『補足意見書第1号』の思考によせて——	104
第1節	はじめに	104
第2節	その論理構造	105
第3節	その特徴	111
第4節	おわりに	116

第1章 問題の所在と接近方法

第1節 問題の所在

悠久なる歴史的背景を有する現代会計学は、今世紀後半にはいって、顕著な変貌の傾向を示しつつある。われわれは、ここ20年の間に、アメリカ会計学会 (American Accounting Association) やアメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants) によって公表された諸見解およびその他のなかに、このような傾向をはっきりと見出すことができる。

会計は、元来、一つの社会制度として、社会・経済的環境の変化に自己を適応させていかねばならぬものである以上、歴史の変化とともに変貌の道を歩むのもその宿命である、といえよう。すなわち、現代会計学の新たな動向は、社会・経済的環境の変化 (changes in social and economic conditions) とそこから生じる会計への要請の変化 (changes in needs) とに、自己を適応させていく歴史的過程であり、伝統的会計学を超克していく一つの試みであらう。⁽¹⁾

私見によれば、今世紀後半以降における現代会計学の変貌の傾向は、一方において価格水準の変動という外的要因によって、また、他方において企業経営の科学化・専門化に伴う高度な管理的要請の増大、およびこれと並行して生じた合理的人間行動重視の思考の増大という内的要因によって、惹起されたものである。そしてまた、この新たな動向は、端的にいって、伝統的会計学の中核を構成する二つの理念、すなわち収益認識における伝統的実現概念 (tradi-

(1) 会計学における発展過程を、A. C. Littleton & V. K. Zimmerman は、「環境の変化→要請の認識→理念の試行→実践への利用→経験→新たな修正のための理念の認識→実践への利用→……」という、一連のシエマで理解する。Littleton, A. C. & Zimmerman, V. K., *Accounting Theory: Continuity and Change*, New Jersey, 1962, p. 2. 詳しくは、拙稿「Littleton 会計学説研究〈序説〉——歴史観から理論へ——」六甲台論集 第12巻第3号 (昭和40年9月), 11—21頁を参照されたい。

tional concept of realization) と資産および費用の評価における原価主義 (cost basis) とに対する反省ないし批判の方向であり、新たな「会計上の利益概念とその認識方法」の模索である、と考える。

伝統的会計学においては、実現概念と原価主義という二つの理念は密接に結合し、表裏一体の関係をなしているのである。たとえば、アメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants) の『企業所得研究会』(Study Group on Business Income) はつぎのようにこの点を指摘している。「実現公準に対する最高裁判所の主張はつぎのような命題を支持した。すなわち、資産は実現されるまで原価で繰り越されねばならず、したがって会計学の文献において、いわゆる『伝統的原価原則』(“traditional cost principle”) を確立するのに貢献した⁽²⁾」と。また、黒沢 清教授によれば、「損益計算上の実現主義は、貸借対照表上における資産評価の原価主義と密接な関連を有するものである⁽³⁾」。

しかし、後者すなわち原価主義会計に対する反省ないし批判の問題については、すでに他の多くの論者によって研究がなされているし、筆者自身は評価論の本格的な研究を後日の課題としたい。そこで、本書では、従来、比較的研究されることの少なかった前者の問題、すなわち収益認識概念の問題を主に考察しようと思う。とはいえ、如上の通り、両者は密接な関連性を有する問題であ

(2) Study Group on Business Income, AIA, *Changing Concepts of Business Income*, New York, 1952, p. 27.

(3) 黒沢 清著『近代会計学』春秋社 昭和41年, 348頁。

なお、その他にも、つぎのような諸見解をあげることができる。

「原価主義評価は、利益測定に適用された場合、実現主義の副産物であつて、資産それ自体を独立して測定することの産物ではない。」(Sproue, R. T. & Moonitz, M., *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, New York, 1962, p. 16.)

「歴史的原価の中心的地位は、貸借対照表観点からではなく利益測定の観点からみるならば、単に『実現原則』の付随物にすぎないと考えられる。」(Solomons, D., “Economic and Accounting Concepts of Cost and Value”, in Backer, M., *Modern Accounting Theory*, New Jersey, 1966, p. 120.)

「収益認識に関する販売基準は、生産物およびその他の非貨幣性資産が販売されるまで、それらの資産を歴史的購入価格で報告する効果を有する。……したがって、実現主義は歴史的な原価主義でもある。」(Thomas, A. L., “Revenue Recognition”, in Davidson, S., *Handbook of Modern Accounting*, New York, 1970, 10—16.)

るからして、本書でも、当然のことながら、必要なかぎりでは評価論にも言及することとなる。さらに、現代会計学の動向をヨリ明確なものとするために、補論において、評価論の問題を直接検討しようと思う。

したがって、本書の主要な、そして直接の問題点は、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」ということであり、そして、この問題に関連するかぎりにおいて、同時に、資産評価の問題をも検討する。それゆえ、本書は、「会計上の利益概念とその認識方法」に関する研究の一つの端緒である、といえよう。「会計上の利益概念とその認識方法」は、収益および費用の概念とその認識方法を規定する反面で、後者によって逆に具体化されるのである。

したがって、本書の究極目的は「会計上の利益概念とその認識方法」の究明にあるが、本書は、その一つの端緒として、主に、「会計上の収益認識概念ないし収益認識方法」の研究を行なおうとするものである。

第2節 接 近 方 法

いまさら多言を弄するまでもなく、会計は、本来、社会・経済的の制度であり、必要不可欠の技術である。それゆえ、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」という本書の直接の問題点を考察する場合にも、その社会・経済的環境ないし背景はいかなるものか、また、そこから生じる会計への要請はなにか、という問題を究明することが不可欠の前提であろう。

そこで、本書では、今日、新たな社会・経済的環境と、そこから生じる会計への新たな要請とに直面して、反省ないし批判にさらされている伝統的実現概念の検討から、その考察を始める。第2章がこれである。すなわち、第2章では、伝統的実現概念の性格を明らかにするために、その代表的見解を検討し、その成立の背景、内包要件、および特徴等を明らかにする。これによって、伝統的実現概念の意義と限界を明らかにし、次章以降の研究の基盤をうることができる、と信じる。

ついで、第3章と第4章では、アメリカの二大会計研究団体であるアメリカ会計学会とアメリカ公認会計士協会とにおける、収益認識論およびこれに関連

するかぎりでの資産評価論を検討する。すなわち、第3章では、伝統的実現概念による収益認識の不十分性を反省し、新たな認識方法を説くアメリカ会計学会の見解を、『AAA 1957年基準⁽⁴⁾』とこれに対する二つの『補足意見書⁽⁵⁾』および『実現概念小委員会報告書⁽⁶⁾』によって、究明する。そして、第4章では、アメリカ会計学会とは対照的に、伝統的実現概念による収益認識の欠陥を批判し、これに代わる認識概念を主張するアメリカ公認会計士協会の1961年以降における見解を、その二つの『会計調査研究書⁽⁷⁾』に基づいて、明らかにする。

これらの研究をひとまず終えた後で、両者の見解を比較・考察し、これを現代会計学に対する要請に照して、本書の主要かつ当面の問題である、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」という問に対する素朴な私見を申し述べる。すなわち、第5章では、本書の総括をなすと同時に、これを前提にして前述の問題点に対する私見を開陳する。そして、終りに、今後の研究課題の一端を披瀝して結びにかえる。

要するに、本書は、「会計上の利益概念とその認識方法」に関する研究を究極目的とし、その一つの端緒として、会計上の収益認識論の研究を直接目的と

(4) AAA, Committee on Concepts and Standards, "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements — 1957 Revision," *Accounting Review*, Vol. 32 No. 4 (Oct. 1957), pp. 536—546.

なお、本書では、これを『AAA 1957年基準』と略称する。

(5) AAA, Committee on Concepts and Standards — Long-Lived Assets, "Accounting for Land, Buildings, and Equipment," Supplementary Statement No. 1, *Accounting Review*, Vol. 39 No. 3 (July 1964), pp. 693—699.

AAA, Committee on Concepts and Standards — Inventory Measurement, "A Discussion of Various Approaches to Inventory Measurement", Supplementary Statement No. 2, *Accounting Review*, Vol. 39 No. 3 (July 1964), pp. 700—714.

(6) 1964 Concepts and Standards Research Study Committee — The Realization Concept, "The Realization Concept", *Accounting Review*, Vol. 40 No. 2 (April 1965), pp. 312—322.

(7) Moonitz, M., *The Basic Postulates of Accounting*, Accounting Research Study No. 1, New York, 1961.

Sprouse, R. T. & Moonitz, M., *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, Accounting Research Study No. 2, New York, 1962.

するのである。そして、アメリカにおける二大会計研究団体であるアメリカ会計学会とアメリカ公認会計士協会の、今世紀後半における動向を究明し、両者の見解を比較・考察することによって、さらには、現代会計学の社会・経済的環境とそこから生じる現代会計学への要請に照して、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」という問題を究明しようとするものである。

なお、補論の二章は、収益認識論と密接な関係を有する資産評価論に関するささやかな研究である。すなわち、第6章では、伝統的実現概念とともに伝統的会計学の中核を構成する原価主義会計の意義と問題点を明らかにし、ついで第7章では、かかる原価主義会計に対する反省の方向を示す一つの見解を明らかにする。本論における研究と総合することによって、伝統的会計学の意義と限界をより明らかにすることができるであろうし、さらには、現代会計学の環境と要請を解明する一つの資料ともなるであろう。

さらにまた、本書では、以下の事柄を前提にして議論を展開する。

- (1) 実現概念は、次章以降において明らかになるように、きわめて多岐に用いられている。しかし、本書では、これを期間収益の認識概念として用いる。
- (2) 本書では、収益をいわゆる利得 (gain) をも含む、広義の概念として用いる。
- (3) 認識と測定とはしばしば区別されて用いられる。観念的には正しい方法であり、また、しばしば有用でもあろう。しかし、会計上の認識は測定またはその可能性を当然の前提としているし、さらに、本書で検討の対象とする実現概念は、一般にも認識概念としてとともに、測定概念としても使用される。それゆえ、本書は、両者をあえて区別せずに用いる。いいかえれば、ここでの認識とは測定をも含んだ概念である、といえよう。

第2章 伝統的実現概念の性格

第1節 伝統的実現概念の誕生

前章に述べたごとく、伝統的実現概念に対する反省および批判の動向を探り、それによって、収益の妥当な認識概念ないし認識方法を究明しようとする事、これが本書の直接の目的である。そこでまず、今日、新たな社会・経済的環境とそこから生じる新たな要請に直面して、反省ないし批判の俎上にのせられている伝統的実現概念とはいかなる性格を有するものであるのか、この点から明らかにしていくことにしよう。

とはいっても、当然のことながら、それは真空管のなかから突如として生まれた概念ではない。そこで、本節では、伝統的実現概念の性格を明らかにするプロローグとして、まず、伝統的実現概念誕生の経緯を、アメリカ会計士協会(1)の研究報告書によって、概観することとしよう。そうすることによって、この概念がいかなる社会・経済的環境と要請から生まれたものであるかを、それゆえまた、この概念の意義と限界を明らかにする手がかりを見出すことができると信じる。

『企業所得研究会』の研究報告書によれば、第1次世界大戦以前のアメリカにおいては、「実現」の概念は未だ一般には認められていなかった。なぜなら、その当時、イギリスやアメリカにおける会计学、法学および経済学の分野における権威者達は、利益概念に関して、いわゆる『純財産増加概念(2) (“increase in net worth” concept) を主張していたからである、という。

(1) Study Group on Business Income, AIA, *Changing Concepts of Business Income*, New York, 1952.

なお、実現概念誕生の経緯については、同研究報告書をもとにした、つぎの優れた論攻がある。本節もこれらに負うところ大である。飯野利夫稿「実現主義の会計学的意義」ビジネス・レビュー 第1巻第3号、39—43頁。若杉 明著『企業会計基準の構造』実務会計社 昭和41年、234—236頁。

周知のように、期間損益計算方法としての純財産増加法——財産法——は、期首と期末の純財産すなわち自己資本の在高比較によって、期間損益を計算する方法である。そこでの中心課題が資産評価にあることも、またよく知られている。ところが、当時のアメリカ会計界においては、資産評価における時価主義評価論が支配的であった。そのことは、『企業所得研究会』があげる R. H. Montgomery や A. L. Dickinson の主張⁽³⁾、あるいはまた、W. A. Paton & R. A. Stevenson の見解⁽⁴⁾をあげるまでもなく、今日一般に知られているところである。

このように、時価主義評価を前提とする財産法が期間損益計算方法として支配的であった当時においては、原価主義評価と表裏一体の関係を有する実現概念は、未だ、一般に認められてはいなかった、というのである。

ところが、1913年から1920年にかけて起こった物価水準の上昇に直面して、各企業は資産の評価替えを行なった。ここに、貨幣価値の下落に基づく未実現の評価益が計上されることとなったのである。1918年に至り、これをめぐって、現金によって実現 (realized in cash) していない利益に対する課税の是非が、会計学者・経済学者と法学者との間で議論された。この議論のなかから、『完了した取引』(“the completed transaction”) や『現金もしくは現金等価物』(“cash or its equivalent”) の思考が、利益の実現に関連して具体化し、1918年の法律において採用されることとなった。そして、最高裁判所は、税制に関する憲法改正の解釈において、経済学者や会計学者の主張する利益概念を認める方向へと基本姿勢を変更した。すなわち、最高裁判所は、利益 (income) を「資本から分離したなんらかのものを意味する」とし、「資本および労働、もしくは両者の結合から生じた利得 (gain) である」と定義した。しかも、ここでは、利得という側面よりも分離 (severance) という側面をヨリ強調したのである。ここに至って、資本からの分離、すなわち、実現 (realization) なくして利得はありえない、という思考が法的にも承認され、実現概念が損益計

(2) Study Group on Business Income, AIA, *op. cit.*, p. 23.

(3) Montgomery, R. H., *Auditing — Theory and Practice*, New York, 1912, p. 360. ; Dickinson, A. L., *Accounting Practice and Procedure*, New York, 1913, pp. 80-81.

(4) Paton, W. A. & Stevenson, R. A. *Principles of Accounting*, 1917.

算において一般に認められるようになったのである。以上が、アメリカ会計士協会における『企業所得研究会』の研究報告書による、実現概念誕生の経緯である。⁽⁵⁾

「1913年から1920年の間にみられた著しい物価上昇に照して、実現の公準は、たとえ単なる貨幣単位の価格下落を具現したものにすぎない利得をも利得に含めるといふ考え方から生じる種々の影響を緩和するためだけであつたとしても、やはり必要であつたであろう。⁽⁶⁾」このように、実現概念は、第1次世界大戦後のアメリカにおける価格水準の変動を契機として、時価主義評価を前提とする『純財産増加』概念としての利益の欠陥、すなわち、未実現評価益の計上に対する批判として誕生したのである。したがって、それは、いわゆる「可処分利益」の認識の問題と密接に関連して誕生した概念であることも、その生成の背景から明らかである。

実現概念の台頭は、期間損益計算方法において、「財産法の転落」(displacement of the “increase in net worth” test)であり、それに代わる「損益法」(process of “matching costs and revenues”)⁽⁷⁾の成立である。したがって、「それ(実現概念)は会計士の利益概念の重要な部分となつた。そのことは、会計士の注意を貸借対照表から損益計算書へ漸次移動させ、財務諸表の重要性において、貸借対照表の地位をまったく逆転させたのである」と、P. F. Brundage もいふように、実現概念の誕生は、会計思考における貸借対照表観点から損益計算書観点への重点移行を暗示する。それは、また、1931年以降にもたらされる、「アメリカ会計学の施回」⁽⁸⁾——アメリカにおける動的会計論の成立——の、一つの萌芽ですらある。

(5) Study Group on Business Income, AIA, *op. cit.*, pp. 25-28.

(6) *ibid.*, p. 27.

(7) *ibid.*, pp. 27-28.

(8) Brundage, P. F., “Milestones on the Path of Accounting”, *Harvard Business Review*, Vol. 29 No. 4 (July 1951), p. 74. (カッコ内は引用者)

なお、当論文については、つぎの書物に詳しい紹介と論評がある。木村和二郎著『会計学研究』有斐閣 昭和37年 第1章。

(9) 「アメリカ会計学の施回」をきめる要因については、木村和二郎 前掲書、13—14頁を参照されたい。

第2節 伝統的実現概念の内包要件

前節における分析によって、実現概念の起源は、比較的、近代に属することを知りえた。したがって、伝統的実現概念といっても、それはきわめて歴史の浅い概念である。そのためもあってか、実現概念の意味・内容は、今日、必ずしも確定しておらず、論者によって、その説くところを異にしている。そこで、本節では、伝統的実現概念についての代表的見解として、しばしば祖上にのせられる、⁽¹⁰⁾三つの論者の見解をとりあげ、その内包 (connotation) を明らかにしよう。

まず、S. Gilman の見解である。彼はつぎのように述べている。

「ある人達は、会計記録に反映すべき収益が販売財貨を生産する行為のみで生じると主張する。またある人達は、現金と財貨もしくは用役の交換だけが収益認識のテストを果たしているという。さらにまた多くの人は、現金もしくは現金に対する法律上の請求権といったような現金等価物 (cash equivalent) と財産もしくは用役との交換が収益の認識に関する唯一の適切な基準を与える」と主張する。2・3の著しい例外はあるけれども、この後者の見解が一般に受け入れられており、したがっていささかその根拠を探究することが至当である⁽¹¹⁾とする。そして、ヨリ具体的には、「エンティティがある資産を他の資産と交換する場合、その新資産が正常な営業活動において爾後の販売取引を必要としないで換金される現金に対する請求権でないかぎり、収益は実現しないのである⁽¹²⁾」、といている。

(10) たとえば、つぎの文献でとりあげられている。Windal, F. W., *The Accounting Concept of Realization*, Michigan, 1961, pp. 1-2. : Windal, F. W., "Realization — A New Look at Old Concept", *New York Certified Public Accountants*, June 1963, pp. 395-396. (なお、前者については、つぎの全般的かつ詳細な紹介・論評がある。若杉 明, 前掲書, 第12章第3節。): 武田隆二稿「損益法における実現原則」国民経済雑誌, 第109巻第3号(昭和39年3月), 105—108頁。

(11) Gilman, S., *Accounting Concept of Profit*, New York, 1939, p. 98. : 久野光朗訳『ギルマン会计学(上巻)』同文館, 昭和40年, 127頁。

このように、Gilman によれば、(1)エンティティが自己の財貨もしくは用役を外部のエンティティと交換すること、および(2)それによって現金もしくは現金等価物——爾後の販売取引を必要としないで換金される現金に対する請求権——を対価として受領すること、この二つの要件の充足を実現概念は要求している。ここに交換とは、財貨の引渡し——所有権の移転行為——もしくは用役の提供をいい、一般に、販売行為を意味する。⁽¹³⁾ 端的にいて、それは、相互に独立したエンティティとエンティティとの対外取引であり、当該企業実体が当事者である市場取引の成立である。また、(2)の要件は、受領した対価を現金もしくは現金等価物によって確認すべきことを要求するものである。この二つの要件が、S. Gilman による収益実現の必要・十分条件であり、実現概念の内包要件である。

つぎに、E. L. Kohler の見解を聞こう。

まず、「実現する (realize) とは、(販売によって) 現金もしくは受取勘定に、あるいは(利用によって) 用役に、転換することであり、受領した時点で流動資産に分類されるような財産、あるいは直ちに流動資産に転換されるような財産、と交換することである⁽¹⁴⁾」とする。そしてさらに、「収益の実現 (revenue realization) とは、財貨もしくは用役の販売者による収益の認識であり、その金額もしくは価額は、販売者に対して購入者が支払う、あるいは支払うことを約する、ことに同意した貨幣額ないし貨幣等価額 (amount of money or money equivalent) で、値引と割引とを控除した純額である。販売者による記録の時点は、履行の時点、すなわち、財貨であれば所有権の移転する時点であり、用役であれば提供された時点である、としばしばいわれる。⁽¹⁵⁾」

以上が E. L. Kohler の実現に関する定義である。実現に関する Kohler の定義で、Gilman の見解と異なる点は、最初の引用文から明らかなように、まず実現を単に収益のみの認識概念に限定せず、交換を認識するための一般的な

(12) *ibid.*, p. 103. : 久野光朗, 前掲訳書, 133頁。

(13) *ibid.*, p. 117. : 久野光朗, 前掲訳書, 148頁。

(14) Kohler, E. L., *A Dictionary for Accountants*, 3rd ed., New Jersey, 1963, p. 417.

(15) *ibid.*, pp. 432-433.

概念としていることである。そのかぎりにおいて、彼の実現概念は Gilman のそれより大きい外延 (denotation) を有している。しかし、第 1 章第 2 節で述べたように、この点についての考察は本論の直接関与するところではない。

それでは、両者の相異点はそれ以外にあるであろうか。Kohler は実現一般の定義において、受け取られた資産の性格を、現金もしくは現金等価物にかざることなく、流動資産の範囲まで認めている。しかし、この点についても、「収益の実現」においては、収益は対価として受領した貨幣もしくは貨幣等価額によって記録されるべきである、としている。したがって、言葉の上での相異はあっても、この点について、両者の本質的差異はない。すなわち、Gilman が「現金もしくは現金等価物」といい、Kohler が「貨幣もしくは貨幣等価額」といっているにすぎず、両者とも「爾後の販売取引を必要としないで換金される資産」の受領を収益実現の要件としているのである。

また、Kohler は、記録の時点を「履行の時点」として規定し、さらに、これを明確にしている。しかし、すでにみたように、Gilman もまた実現概念の具体的展開過程において同一の見解に立っている。したがって、この点においても、われわれが Gilman の見解のなかで指摘した、実現概念成立のためのもう一つの要件をも認めている。すなわち、それは、「財貨もしくは用役の販売者による収益の認識」という表現にも明らかなように、エンティティが自己の財貨・用役を他のエンティティと交換すること、いいかえれば、相互に独立したエンティティ間の対外取引の存在の要件である。

さて、伝統的実現概念としてとりあげる第 3 の見解は、W. A. Paton & A. C. Littleton のそれである。彼らはつぎのようにいう。

「収益は顧客から受け取った新しい資産で測定された、企業の生産物である。収益は、営業の全過程すなわち企業努力の全過程によって稼得 (earn) され、生産物が現金もしくは他の確実な資産 (cash or other valid assets) に転換されることによって実現 (realized) する」と。(16) そしてさらに、「この場合、暗黙のうちに二つのテストが考えられている。すなわち、(1) 法的な販売もしくは同様の過程による転換と、(2) 流動資産による確認 (validation) である」とい

(16) Paton, W. A. & Littleton, A. C., *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940, p. 46.

う。

ここにおいて、まず、**稼得**と**実現**とが明確に区別されている。そして、後者すなわち**実現**の成立要件として、第1に、「法的な販売もしくは同様の過程による**転換**」が要求されている。この要件は、端的にいうと、Gilman が「エンティティによる交換」といい、Kohler が「履行」すなわち「所有権の移転ないし用役の提供」という要件である。したがって、ここでもまた「エンティティとエンティティとの**対外取引**」、すなわち、「独立した当事者間の交換取引の存在」を実現概念成立の必要条件としているのである。

また、第2の要件は、「現金もしくは他の**確実な資産**」、すなわち、流動資産の受領である。この点、Gilman 説にあっては、「現金もしくは現金等価物」であり、Kohler においては「貨幣もしくは貨幣等価額」であった。したがって、Paton & Littleton は、他の二者に比して、**実現概念**の成立要件を緩和している。しかし、「**受領した対価**」の**範囲**を流動資産にまで、それゆえ、量的に拡大しているのであって、それは**質的な拡大**を行なっているわけではない。なぜなら、依然として、「**対価の受領**」を**実現概念**の成立要件としているからである。相異なるのは、「**対価として受領する資産の範囲**」をどこまで認めるか、という点だけである。

したがって、以上の考察から、われわれは、つぎの二つの要件を伝統的**実現概念**の内包として、あげることができる。

- (1) 当該実体が外部の独立した実体に対して**財貨・用役**を提供する行為の存在
(**対外取引テスト**)
- (2) その**対価**として当該実体になんらかの**確実な資産**——せいぜい**流動資産**——を受領し、(1)の行為を確認すること (**流動性テスト**)⁽¹⁸⁾

ちなみに、この二つの要件がわが国における**実現概念**の規定にも要求されていることを示しておこう。すなわち、『**税法と企業会計原則との調整に関する意見書**』は、この点について、つぎのように述べている。『**実現**』に関する会

(17) *ibid.*, p. 49.

(18) 「**対外取引テスト**」および「**流動性テスト**」という用語は阪本安一教授のものである。阪本安一稿「**実現概念に関する一考察**」**会計** 第89巻第6号(昭和41年6月), 19頁。

計上の証拠は、原則として、企業の生産する財貨または役務が外部に販売されたという事実⁽¹⁹⁾に求められるので、これをとくに販売基準と名づける。……販売基準に従えば、一会計期間の収益は、財貨または役務の移転⁽²⁰⁾に対する現金または現金等価物（手形、売掛金等）その他の資産による対価の成立によって立証されたときにのみ実現する。」（総論第一の二 実現主義の原則の適用 なお、傍点は引用者）

ここでは、対外取引によって受領した対価を「その他の資産」まで認めている。それゆえ、実現概念を前三者によりもさらに広く規定し、その量的拡大を計ってはいる。しかし、依然として、「対価の受領」を実現概念成立の必要条件としている点では、前述の見解と共通の要素を有している。

さらに、当意見書の規定において、実現概念は「販売概念」を意味することが明確に指摘されている。このように、伝統的実現概念は、「売上収益の認識のために成立し、実現と販売とは同義語のように用いられてきた⁽¹⁹⁾。」このことは、前掲三者の見解にも、明示的もしくは暗示的に説かれている。また、アメリカ会計士協会の『株式会社財務諸表の監査』(Audit of Corporate Accounts)も、「利益は通常の営業過程において販売が行なわれた時に実現する⁽²⁰⁾」と、実現と販売とを同義的に用いている。さらに、わが国の『企業会計原則』も、「売上高は実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る」(第二損益計算書原則三のB)と、同様の立場をとっている。

以上のように、伝統的実現概念は、(1)当該実体と他の独立した実体との間の財貨・用役に関する交換取引の存在と(2)対価としての資産——通常、流動資産——の受領という、二つの要件をその内包とし、販売概念と同義語に用いられてきた。

第3節 伝統的実現概念の意義と限界

伝統的実現概念は、第1節で述べたように、第1次世界大戦後のアメリカに

(19) 若杉 明, 前掲書, 233頁。

(20) May, G. O., *Financial Accounting: A Distillation of Experience*, New York, p. 81.

おける価格水準の上昇を契機として、時価主義評価に伴う未実現評価益の計上を排除するために、生成した概念であった。それゆえ、伝統的実現概念は、いわゆる「可処分利益」概念と密接に関連して生まれた概念であり、「対価の受領」を流動資産に求める所以もまたここにあるといえよう。

そして、実現概念誕生の会計学的意義は、時価主義評価を前提とする『純財産増加』概念としての利益概念を否定し、原価主義評価に基づく期間収益・期間費用の対応による近代的損益法を中心とする動的会計論への胎動であった。また、実現概念は、具体的には、販売収益の認識概念として機能することによって、第3次産業はもちろんのこと、見込生産を行なう第2次産業のためにも、客観的にして確定的な期間損益計算——「可処分利益」の計算——を行なう重要な基礎を提供してきた。

ところが、以上のような役割を果たしてきた伝統的実現概念は、今世紀後半に入って、価格水準の変動という社会・経済的環境のもとで、新たな反省ないし批判に直面している。第1次世界大戦後の価格水準の変動を契機として台頭した実現概念としては、まことに皮肉なめぐり合せである。

こうしたことの原因を仮説的に——仮説的には、新たな動向を究明していく過程で、やがて論証されることであろうから、ここでは、このように仮説的としておく——述べれば、概略つぎの通りであろう。

企業活動は、概念上、財貨・用役をめぐる(1)取得活動、(2)保有活動、(3)生産活動、および(4)販売活動等から成る一連の活動である。そして、企業の収益ないし利益は、すでに検討した Paton & Littleton の見解にもはっきり示されていたように、これら諸活動の全過程から生み出された成果である。ところが、伝統的実現概念のもとにあっては、収益は、原則として、財貨・用役が販売された期間に一括して認識される。販売活動は、代金回収過程を別として、企業活動の全過程のうち最後の過程である。したがって、伝統的実現概念の適用によって、販売活動がなされた期間に至って、収益が初めて認識されるとすれば、ここに至らない企業活動の成果は当該期間の収益ないし利益に反映されないし、さらにまた、当該期間の収益ないし利益のなかには、過去の企業活動の成果が含まれることとなる。

もちろん、Paton & Littleton が「収益は営業の全過程すなわち企業努力の

全過程によって稼得 (earn) され、……」と述べていたように、伝統的実現概念を説く論者にあっても、収益ないし利益は販売活動のみに帰属する、と主張するわけではない。⁽²¹⁾しかし、伝統的実現概念による収益認識の結果は、「これらの過程のすべての成果が、製品の販売された期の期間利益に含まれることになる。……かかる期間利益は、過去の期の営業活動の成果の一部を含み、また当期の営業活動の成果の一部を含まないことになる」⁽²²⁾のである。

したがって、伝統的実現概念による期間収益の認識は、前節で明らかにした内包要件によって、期間損益計算の客観性および確定性を達成することができ、それによって、「可処分利益」の認識を達成することはできても、損益計算における「期間個別の真実性」⁽²³⁾ないし正確性を達成することができない。そのことは、多種多様な利害関係者に対して、可能なかぎり、リアルな会計資料を提供するという目的からも、さらにまた、近年における企業経営の科学化・専門化に伴う高度な管理的要請に対しても、ともに不十分なものとなるであろう。

ここに、「期間個別の真実性」を達成すると同時に、従来、伝統的実現概念の適用によって、販売という企業活動の頂点ないし一部において、すべて一括的に認識されていた収益を、可能なかぎり、企業活動の各過程の成果を反映するように、識別して認識すべきである、という新しい要請が生まれるのである。この新たな要請に対して、伝統的実現概念による期間収益の認識は十分に適合しえず、そこに、この概念に対する反省と批判が生まれているのである。

とはいっても、会計の世界にあっては、原則として、財貨・用役の生産活動に基づく成果——生産過程における価値増殖分——を独立して客観的に認識す

(21) たとえば、G. O. May は、「いうまでもなく、製造と販売との労苦の過程が利益を伴った製品の引渡しによって頂点に達する場合、慣習的方法を別とすれば、その利益は、販売もしくは引渡しの生じた時点に帰属しえない」(May, G. O., *op. cit.*, p. 30) といい、W. A. Paton は、「会計上、一般的承認がえられている主要な点があるとすれば、それは収益が生産の全過程から生ずるということである」(Paton, W. A., "Deferred Income — A Misnomer," *Journal of Accountancy*, Sept. 1961, p. 39), といっている。

(22) 森田哲彌稿「期間利益の性格」ビジネス・レビュー 第14巻第3号, 25頁。

(23) 「期間個別の真実性」等、期間損益計算の真実性については、谷端 長著『動的会計論』森山書店, 昭和43年, 第5章—第8章に詳しい研究がある。

ることにはできない。⁽²⁴⁾ また、取得活動に基づく成果は、理論的には、「当期の費用要素の取得日の正常取得価額—当期の費用要素の実際取得価額⁽²⁵⁾」として、認識できよう。しかし、「取得日においては、原価と価値は（少なくとも大部分の取引において）実質的に同一である⁽²⁶⁾」、と Paton もいうように、取得活動に基づく成果は、少なくとも自由競争経済を前提とするかぎり、ゼロと考えてよいであろう。さらにまた、生産活動や取得活動に基づく成果は、販売活動に基づく成果とともに、本来の正常営業活動の成果である、とも考えられうる。⁽²⁷⁾ これに反して、保有活動に基づく成果は、当該財貨の保管中に生じた購入価格—取替原価⁽²⁸⁾—の変動に起因する成果であって、前者とは異質の要素であろう。なぜなら、後者は、企業の外的要因に多くは起因するものであって、原則として、経営者の管理不能もしくは管理困難な要因に基づく成果だからである。

したがって、企業活動の各過程の成果を反映するように、会計上、収益を認識するといっても、所詮、それは、企業の成果を本来の正常営業活動に基づく成果とそれに付随した保有活動に起因する成果とに、分解して認識することとなる。近年、価格水準の変動という社会・経済的環境から生まれた要請も、そしてこれに刺激されて起った伝統的実現概念に対する反省と批判も、まさに、この保有活動に基づく成果—保有損益 (holding gains and losses) —の

(24) ただし、理論的には、N. M. Bedford の説くように認識可能であるとも考えられうる (Bedford, N. M., *Income Determination Theory: An Accounting Framework*, Massachusetts, 1965)。しかし、この見解の検討は別の機会に譲らざるをえない。本書では、したがって上述のような前提で議論を展開する。

(25) 森田哲彌, 前掲稿 26頁。

(26) Paton, W. A. "Cost and Value in Accounting", *Journal of Accountancy*, March 1946, in Davidson, S., Green Jr., D., Horgren, G. T. & Sorter, G. H., *An Income Approaches to Accounting Theory: Readings and Questions*, New Jersey, 1964, p. 22.

(27) 森田哲彌, 前掲稿, 26頁参照。

(28) E. O. Edwards & P. W. Bell は、これを原価節約 (cost saving) とよび、他方、「生産と販売に関する利益」を当期営業利益 (current operating profit) とよんで、両者を区別する。彼等の場合には、取得活動に起因する成果を前者に含めている、と考えられうる。(Edwards, E. O. & Bell, P. W., *The Theory and Measurement of Business Income*, California, 1965, pp. 92-93.)

分解認識をめぐってなされている。そこで、次章以下においては、この点に関連させながら、伝統的実現概念に対する反省と批判の動向を探究していこう。

第3章 アメリカ会計学会の見解

第1節 はじめに

長所は、観点をかえる時、往々にして短所となる。未実現評価益の認識を排除することは、未販売の成果、とくに保有損益を認識しえず、したがって期間個別の成果をありのままに認識しえないこととなる。未実現評価益の認識を排除し、それによって会計資料に客観性を付与する伝統的実現概念の長所は、企業活動の成果を可能なかぎりありのままに認識し、会計資料のリアリティを増大するという観点からは、逆に、短所となる。いいかえれば、期間個別の成果をありのままに認識し、ついで、これを、少なくとも本来の正常営業活動に基づく成果——営業損益——とそれに付随した保有活動に起因する成果——保有損益——とに分解して認識したいという要請に対して、伝統的実現概念による収益の認識は十分に適合することができない。

それゆえ、今世紀後半の現代会计学における新たな動向では、一方において伝統的実現概念の不備を反省し、この概念・内容を変革することによって、また、他方においては伝統的実現概念の欠陥を批判し、これに代わる概念——発生概念 (accrual concept)——を採用することによって、新たな要請に適応していこうとする動きがみられる。前者の方途を歩むかにみえるのがアメリカ会計学会であり、後者のそれをとるのがアメリカ公認会計士協会であるといえる。本章では、アメリカ会計学会の1957年以降における実現概念の動向から明らかにしていくこととしよう。

第2節 『AAA 1957年基準』における見解

アメリカ会計学会は、1957年に、『会社財務諸表の会計および報告諸基準 (1957年改訂版)』(Accounting and Reporting Standards for Corporate

Financial Statements; 1957 Revision) と題する会計基準 (以下、本書では、これを『AAA 1957年基準』という) を発表し、従来の見解を大幅に変更した。⁽¹⁾ そこにおいて、企業実体 (business entity) など三つの基礎概念 (underlying concepts) とともに、実現 (realization) 概念をも基礎概念の一つに加えるとともに、これをつぎのように規定したのである。すなわち、「実現の本質的意味は、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足るだけの確定性と客観性とを備えるに至ったということである」⁽²⁾ と。

ここにおいて、われわれは、この実現概念が単に収益認識の概念としてのみならず、会計一般についての認識概念として定義されていることにまず気づく。なぜなら、「資産または負債における変動」とは、結局、収益、費用および資本の変動をも含むからである。それゆえ、この「認識計上」(recognition) とは、資産、負債のみならず、会計要素のすべての変動を認識することを意味する。⁽³⁾ したがって、ここでの実現概念は、伝統的実現概念に比して、きわめて広範な適用領域を有することとなる。

すでに第1章で述べたように、本書の当面の課題は、収益の認識概念について、その動向を探り、かつ妥当な認識概念を探究することにある。したがって、上の点に論及することは蛇足であるとも思われよう。しかしである。以下の考察でも明らかになるように、実概念の適用領域を拡大することは、必然的に、これを抽象的な概念と化する。⁽⁴⁾ そして、そうすることによって、伝統的実現概

(1) 『AAA 1957年基準』の主要な特徴については、つぎのものを参照されたい。

黒沢 清著『近代会計学』春秋社 昭和41年、238—258頁。

中島省吾著『会計基準の理論』森山書店 昭和36年、第13章。

(2) AAA, Committee on Concepts and Standards, “Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements — 1957 Revision”, in *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements*, AAA, p. 3. : 中島省吾訳編『増訂 AAA 会計原則』中央経済社 昭和39年、132頁。

(3) ただし、厳密に言えば、自己資本相互の交換取引のみは含まれない。

(4) 実現概念の外延を拡大したことに対して、W. J. Vatter は、実現の意味が不明瞭になったと批判し、また、G. J. Staubus は、それが「わけの分からない言葉 (jargon)」になってしまい、無用のものとなったから、この言葉を用いるのをいっそのことやめるべきである、とすらいっている。【Vatter, W. J., “Another Look at the 1957

念の桎梏を脱し、それに弾力性を付与することによって、前章第3節で述べた新たな要請に適合しうる途も開けるといっているのであろう。

それはさておき、この定義から『AAA 1957年基準』における実現概念の成立要件は、「確定性」(definitness)と「客観性」(objectiveness)とである。これを伝統的実現概念のそれ、すなわち、(1)独立した当事者間における財貨・用役をめぐる交換取引の存在と(2)対価としての(流動)資産の受領という二つの要件、と比較する時、前者は著しく抽象的な、かつ分散(divergence)の大きい概念であることはあまりに明白であろう。このことこそ、G. J. Staubusが「新しい実現概念はわけの分からない言葉になった」という所以⁽⁵⁾であろう。

「確定性」と「客観性」とは、いかなる意味・内容を有するのであろうか。そこで、一般に、『AAA 1957年基準』の実現概念を深化・発展させた⁽⁶⁾といわれている F. W. Windal の見解を聞くことにしよう。

Windal によれば、「確定性」とは「恒久性」(permanence)であり、「客観性」とは「測定可能性」(measurability)である。そして、「確定性」とは、「ある項目が取り消されそうな可能性がないこと」、すなわち、「それが恒久性を有するように思える」ことであって、「測定可能性と同様、会計士の判断に依存する。」

また、「客観性」とは、「主観性」(subjectivness)の対照概念であり、ある項目が認識されるに足るだけ十分に客観的であるためには、それが当該項目を検討するすべての会計士にとって実質上同一である⁽⁷⁾ことをいう。そして、「測定可能性という属性(quality)は、客観性の要請を大いに満たすものと思える。ある項目がかなりの程度正確に測定されうるならば、それは相当に大きな客観性を有する。……要するに、会計士の判断がこの要素の適用には含まれる。」

以上が「確定性」と「客観性」に関する Windal の見解のあらましである。

Statement," *Accounting Review*, Vol. 37 No. 4 (Oct. 1962), pp. 661-662. : Staubus, G. J., "Comments on the 1957 Revision", *Accounting Review*, Vol. 33 No. 1 (Jan. 1958), p. 21.]

(5) Staubus, G. J., *op. cit.*, p. 21.

(6) 武田隆二稿「損益法における実現原則」国民経済雑誌 第109巻第3号(昭和39年3月), 105頁, および若杉 明著『企業会計基準の構造』実務会計社 昭和41年, 243頁等を参照。

なるほど、「確定性」を「恒久性」とし、「客観性」を「測定可能性」とし、さらに、両者が「会計士の判断」に依存していることを明らかにした点、Windal の見解は、『AAA 1957年基準』における実現概念の意味・内容を深化・発展させたものであるといえよう。しかし、それでもなお、われわれは、「確定性」や「客観性」の意味・内容が抽象的な、分散の大きい概念である、といわざるをえないのである。なぜなら、「ある項目が取り消されそうな可能性がない」とは、どういう事実をいうのか、また、「かなりの程度正確に」とか、「相当に大きな」という副詞や形容詞は程度の問題であり、それゆえ、それは、所詮、「会計士の判断」に委ねざるをえない問題だからである。⁽⁸⁾

このように、『AAA 1957年基準』における実現概念の成立要件は、「確定性」と「客観性」という、きわめて抽象的な、分散の大きい概念である。それというのも、実現概念を、単に収益の認識概念に留めることなく、会計一般の認識概念とした結果であろう。そこで、「確定性」と「客観性」とを満たす条件、すなわち実現テスト (tests of realization) として、『AAA 1957年基準』は具体的にどのような条件を考えているのであろうか。つぎに、この点の考察に進むこととしよう。

この点について、『AAA 1957年基準』はつぎのように述べている。「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なわれたこと、これまでに確立され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として行なわれることとなろう。その認識は、銀行制度の安定性、商業上の契約の抱束力、あるいは、高度に組織化された市場が資産の他の形態への転形を容易にしうる能力のいかんによって

(7) Windal, F. W., *The Accounting Concept of Realization*, Michigan, 1961, pp. 75-76.

(8) なお、私見によれば、「客観性」と「測定可能性」とを同一視する F. W. Windal の見解には同意し難い。ある項目が客観性を有するということは、これを検討する会計士が実質上同一の認識をすることである、と Windal もいっているように、測定者によってその値が異なることであろう。それゆえ、無限定の「測定可能性」と「客観性」とをただちに同一視することはできない。いいかえれば、測定可能であっても、その値が測定者によって異なるなら、それは主観的である。したがって、「測定可能性」は、「客観性」の必要条件ではあっても、十分条件ではない。

規定される。」⁽⁹⁾

以上のように、(1)独立した当事者間における交換取引の存在、(2)取引上の実践慣行への適合性、および(3)履行の確実な契約諸条件の存在の三つの要件のうち、いずれか一つの要件を満たすなら、実現テストは満たされるとする。しかも、それは、銀行制度の安定性等、企業の社会・経済的環境のなかで判断される問題である、というのである。

それゆえ、ここで、是非とも指摘しておかねばならない重要な点の一つがある。従来、『AAA 1957年基準』については、多くの論評がなされてきた。しかし、肝心のつぎの点が看過されているからである。それはほかでもない。「独立した当事者間における交換取引の存在」という条件が実現概念の成立要件として、必ずしも不可欠の要件とされていない事実である。上にみたように、そこでは、この要件をも含めて三つの要件のうち、いずれか一つが満たされれば、実現概念の成立は十分なのである。それゆえ、ここでは、伝統的実現概念の絶対条件 (condition) であった、その地位は、いまや、「客観性」と「確定性」を満たすための相対基準 (relative criterion) へ転落してしまったのである。この点については、『AAA 1957年基準』を深化・発展されたといわれる Windal の見解においても同様の立場がとられている。⁽¹⁰⁾

ここにこそ、われわれは、『AAA 1957年基準』における実現概念のもっとも重要な質的変貌ないし拡大を見出すのである。それは、もはや伝統的実現概念の展開 (development) ではなくして、明らかに転開 (conversion) ですらあるといえる。

『AAA 1957年基準』はいう。「資産の総額における増減は市場取引あるいはこれに準ずるものによって裏づけられるべきである。例えば、発見、寄贈、あるいは自然増加の過程、および、(ある種の契約のもとでの) 生産が新しい資産の認識を伴うこともある。あらゆる場合について客観的測定の要件が満たされねばならない。実現概念は資産増加を認識するための一般基準を提供する⁽¹¹⁾」と。ここでも、一応、市場での取引 (あるいはこれに準ずるもの) によっ

(9) AAA, Committee on Concepts and Standards, *op. cit.*, p. 3. : 中島省吾 前掲訳編書, 132頁。

(10) Windal, F. W., *op. cit.*, p. 83.

て（収益の）認識が裏づけられるべきことを要求してはいる。しかし、それは当該企業実体が当事者である市場取引によってであるか否かは必ずしも明確ではない。むしろ、それが必ずしも要求されてはいない、といえる。その理由はこうである。ここに例示された発見、発生、自然増加、および生産等による収益の認識は、従来、実現概念の例外である発生概念によって、認識されると一般に認められてきた。しかし、ここでは、これらをも実現概念による収益認識のもとに包含している。したがって、この場合、当該実体が当事者である市場取引の存在を望むことなどできようはずがないからである。このことは、まさに、実現概念による発生概念の包摂（subsumption）であり、実現概念から発生概念への転開である、といえよう。

企業会計は、いうまでもなく、個別資本の運動をその認識対象とする技術であり、「企業実体」の公準の上に成り立つ制度である。この公準によって、会計は、一般的経済事象——外部事象——から個別的会計事象——内部事象——を客観的・確定的に識別することができるのである。⁽¹²⁾「独立した当事者間における交換取引」は、当該企業実体と外部の実体との交渉であり、経済事象を会計事象となす当該実体の活動である。すでにみたように、伝統的実現概念は、その存在を実現のための必要不可欠の条件とする。これを不可欠の条件とするからこそ、いいかえれば、「企業実体」の公準を極端に遵守するからこそ、それは、評価論における原価主義と表裏一体の関係をなすのであり、⁽¹³⁾保有損益の認識を否定するのである。それゆえ、私見によれば、アメリカ会計学会の評価論における、その後の変貌はまさに実現概念のこの質的拡大のなかで胎動していたのである。

そこで、『AAA 1957年基準』における資産評価に関する論述を瞥見しておこう。同基準はつぎのように述べている。「資産の価値はその用役潜在分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

(11) AAA, Committee on Concepts and Standards, *op. cit.*, pp. 3-4. : 中島省吾 前掲訳編書, 133頁。

(12) Littleton, A.C., *Essays on Accountancy*, Urbana, 1961, p. 412. : 本書, 第6章89—91頁参照。

(13) 本書, 第6章参照。

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。⁽¹⁴⁾このように、『AAA 1957年基準』のとする評価基準は、理論的には、「将来現金収入の割引額」(discounted future cash movement)⁽¹⁵⁾である。それは、明らかに、時価主義評価であって、原価主義からの離脱である。

とはいっても、『AAA 1957年基準』の具体的な評価基準は、実際的には、貨幣的資産を除けば、従来とほとんど同様に、原価主義の域を一步も出していない。それがたとえ理論と実践との妥協の結果による後退であるにせよ、上に述べたことは、あくまで、アメリカ会計学会のその後の評価論における変貌の胎動にすぎないのである。

以上のことは、収益についてもいえる。同基準は、「実現総利益の主要源泉である、収益は、ある期間に企業がその顧客に提供した製品または役務の総体を金額で表示したものである」⁽¹⁶⁾、といている。ここでは、販売収益が実現利益の主要源泉である、とされている。とすれば、主要源泉以外の収益が当然考えられているはずであろう。とりわけ、われわれの関心は、保有利得が実現利益の副次的源泉と考えられているか否かである。「さきに説明したような修正以外は、変更を加えずに(取得価額のままで)繰越すべきである。例えば価格水準の変動に対する修正はその基礎となる資産価額が客観的に表示されている場合にのみ有意義となる」⁽¹⁷⁾と述べ、価格水準の変動に対する修正、すなわち、保有損益の認識を認めるかのごとき態度を示す。

しかし、それは保有損失——低価評価損失——のみを説くものであって、実現概念の外延を質的に拡大した、『AAA 1957年基準』に対して懐いたわれわれの期待は、結局、裏切られる。そこには、利得の定義はもちろんなく、さらに、⁽¹⁸⁾Staubus が批判するように、収益概念の定義すら明確にはない。したがっ

(14) AAA, Committee on Concepts and Standards, *op. cit.*, p. 4. : 中島省吾 前掲訳編書, 133—134頁。(傍点は引用者)

(15) Staubus, G. J., *op. cit.*, p. 13.

(16) AAA, Committbe on Concepts and Standards, *op. cit.*, p. 5. : 中島省吾 前掲訳編書, 136頁。(傍点は引用者)

(17) *ibid.*, p. 5. : 中島 同上訳編書, 136頁。

(18) Staubus, G. J., *op. cit.*, p. 17.

て、収益と利得との関係は不明であり、当然のことながら、保有損益の思考は具体的に展開されてはいない。評価論において原価主義の域を出られえなかった同基準であってみれば、それもまたけだし当然の結果であろう。すでに述べたように、保有損益は、財貨・用役の保有中に生じた価格水準の変動——個別物価の変動——に起因する評価損益だからである。

伝統的実現概念の外延を質的に拡大し、実現概念から発生概念への転開を試みた『AAA 1957年基準』ではあったが、それは、あくまで実現概念の規定と評価論における原則的態度との範囲内に留まり、到底、会計理論の全体構造にまで及ぶものではなかった。しかし、そこには、すでに触れたように、アメリカ会計学会のその後における変貌の萌芽がみられるのである。したがって、ここでは、実現概念と密接に関連する保有損益観や評価論の問題の展開を、同学会におけるその後の発展に待たねばならない。

しかし、これらの問題の探究へ向かうに先き立って、われわれは、本節で、『AAA 1957年基準』の実現概念におけるもう一つの変貌に触れておかねばならない。それは、伝統的実現概念において、「独立した当事者間における交換取引の存在」と並んで、そのもう一つの成立要件とされていた、「対価としての（流動）資産の受領」という要件に関してである。

すでに引用した実現概念の定義や実現テストの具体例のなかには、流動資産はもとより、「対価としての資産の受領」すら要求されていない。すなわち、会計一般の認識においては、客観性と確定性の要件が満たされるかぎり、実現の成立要件として、「対価の受領」はまったく要求されないのである。ここに、伝統的実現概念の絶対条件であった、「対価としての（流動）資産の受領」の地位は、今や新しい実現概念の相対基準以下に転落したのである。それというのも、実現概念を会計一般の認識概念として、その外延を量的に拡大した当然の帰結であろう。（内部取引や負債・資本交換取引等を考えてみよ。）われわれは、ここにもまた適用領域の一般化が概念の外延を拡大し、内包を縮小している事実を知るのである。

では、会計一般の認識ではなく、収益の認識についてはどうであろうか。それはこうである。「収益は、ある期間に企業が顧客に提供した製品または役務の総体を金額で表示したものである。⁽¹⁹⁾」

このように、収益は、「顧客から受領した対価」によってではなく、まったく逆に、「顧客に提供した財貨・用役の価額」によって認識されるべきであると主張されている。すでにみたように、発見、発生あるいは自然増加等による収益も、客観性と確定性の要件を満たすかぎり、実現概念によって認識されるといっていた。これらをも実現概念によって認識するのであれば、当然、「顧客から受領した対価」によって認識することはできない。

「受領した対価」ではなく、「提供した価額」によって、収益を認識するということは、「受け取られるべき対価」によって、否、ヨリ正確にいえば、「受け取られるうるであろう対価」によって認識することである。それは、明らかに、伝統的実現概念の質的拡大であり、実現概念による発生概念の包摂であろう。そのことは、すでにみた、いわゆる長期請負工事の収益認識に関する見解にヨリ端的に表明されている。

以上のように、「対価の受領」という点においても、『AAA 1957年基準』は、伝統的実現概念を量的にのみならず、質的にも拡大し、実現概念から発生概念への転開を計っている、といえる。

以上、本節では、『AAA 1957年基準』における新しい実現概念を、伝統的実現概念の内包要件との比較・検討によって、明らかにした。そこで、ひとまず、その要点をふり返っておこう。

会計上の実現概念は、まず、単に収益の認識概念に留らず、会計一般の認識概念として規定された。ここに、実現概念の適用領域における量的拡大がまずみられる。そのためもあって、実現概念の成立要件は、「確定性」と「客観性」という分散の大きい、抽象的な概念によって満たされるとされる。したがって、そこでは判断の要素が大きな比重を占めることとなる。その結果、伝統的実現概念の絶対条件であった「独立した当事者間における交換取引の存在」と「対価としての（流動）資産の受領」という二つの要件は、「確定性」と「客観性」とを判断するための、単なる相対基準以下となってしまった。後者すなわち「対価受領」の要件は否定されてすらいる。

したがって、従来、伝統的実現概念の例外として、発生概念によって認識さ

(19) AAA, Committee on Concepts and Standards, *op. cit.* p. 5. : 中島省吾 前掲訳編書, 136頁。

れていた発見、発生、自然増加および生産等による収益の認識も新しい実現概念による認識のなかに包摂されてしまう。それは、明らかに、実現概念の質的拡大であり、発生概念への転開である。われわれは、そこに、アメリカ会計学会における新たな旋回の胎動を見出すのである。

しかし、このような方向を勇敢にうち出した『AAA 1957年基準』ではあったが、評価論の領域においては、未だ原価主義の域を脱しえなかった。すなわち、「用役潜在性」(service-potentials)という新しい資産概念を提唱し、その評価基準を、理論的には、「将来現金収入の割引額」としながらも、実際的には、伝統的な原価主義評価論の域に留まったのである。したがって、そこでは、売上原価の算定に関連して、価格水準の変動——個別物価の変動——に起因する損益の分解認識は、必要である⁽²⁰⁾としながらも、現実には、なんら考慮されていないのである。いいかえれば、本来の営業活動に基づく成果——営業損益——とそれに付随した保有活動とに基づく成果——保有損益——とを分解して認識する思考は、未だ具体的には、展開されていないのである。

とはいえ、この分解思考も、また評価論における時価主義への展開も、アメリカ会計学会のその後の発展のなかで、間もなく誕生するのである。しかも、この発展こそ、『AAA 1957年基準』における上述の変貌のなかで力強く胎動していた、と解する。

そこで、次節以下においては、アメリカ会計学会におけるその後の実現観を、評価論と保有損益観とに関連させながら、考察していこう。そうすることによって、『AAA 1957年基準』の実現概念が適切なものであるか否か、さらに、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」という、われわれの課題の解明に一步ずつ近づくことができるのである。

第3節 『補足意見書』における見解

そこで、本節ではまず、『AAA 1957年基準』に対する二つの『補足意見書』⁽²¹⁾

(20) *ibid.*, p. 6. : 中島 同上訳編書, 138頁。

(21) AAA, Committee on Concepts and Standards — Long-Lived Assets, “Accounting for Land, Buildings, and Equipment,” Supplementary Statement No. 1,

(Supplementary Statement) を分析・検討することによって、実現概念の変貌とそれを惹起している社会・経済的環境およびそこから生じる会計への要請とを明らかにしよう。なぜなら、そうすることによって、前章第3節で述べた仮説を論証することもできるであろう、と考えるからである。

もちろん、これら二つの『補足意見書』は、実現概念を真正面から検討しようとしているものではない。むしろ、そこででの中心問題は、評価論と、それに関連するかぎりでの利益概念の検討とである。しかし、すでに述べたように、これらの問題は、われわれの直接の問題である実現概念と密接不可分の関連性を有している。しかも、これらを明らかにすることは、実現概念の変貌を惹起している社会・経済的環境とそこから生ずる現代会计学に対する要請とを明らかにすることとなり、それゆえ、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」を解明する重要な鍵ともなるであろう。

ところで、『補足意見書』の思考——その論理構造、特徴および問題点——については、補論、第7章において、かなり詳しくとりあげる予定である。それゆえ、ここでは、必要なかぎりにおいて、その要点を記述し、ついで、『補足意見書』の実現概念を検討することとしよう。

まず、『補足意見書』の論理構造は、大略、つぎのようなものである。⁽²²⁾ 会計は、なによりもまず投資者が投資意思決定と経営者を支配・統制するために必要な資料を提供すること、ヨリ具体的にいえば、将来の利益予測と財政状態とを明らかにすることを主目的とする。そのための会計資料は、理論上、「用役潜在性」の経済価値を示す「将来現金収入の割引現在価値」によって評価されねばならない。あくまで資産評価の本質的要素は「用役潜在性」である。しかし、客観性と検証可能性との要請を考慮する時、現実には、その実践的近似値であるカレント・コストによらざるをえない。しかし、それは、陳腐化した取得原価を補完し、会計資料をヨリ有意義なものとする。そうすることによって、会

Accounting Review, Vol. 39 No. 3 (July 1964), pp. 693-699. : AAA, Committee on Concepts and Standards — Inventory Measurement, “A Discussion of Various Approaches to Inventory Measurement”, Supplementary Statement No. 2, *Accounting Review*, Vol. 39 No. 3 (July 1964), pp. 700-714.

(22) ここでは、その理論構造をヨリ論理的に展開している『補足意見書第1号』によった。詳しくは、本書第7章を参照されたい。

計資料は、つぎのような長所を生かし、所期の目的に役立つのである。すなわち、(1)費用評価と資産評価とが同一価格水準で行なわれ、(2)当該期間の損益計算と同時に、総資本利益率等の経営分析上重要な比率がリアルなものに近づく。また(3)期間損益は、正常営業損益と保有損益とに分解認識され、経済および企業活動の実態がヨリ明らかになる。さらに、(4)価値変動は、それが現実に生じた期間にタイムリーに認識されるので、期間個別の真実性ないし会計資料のリアリティが一層高められる。これらの理由によって、投資者は、企業の将来性を予測する情報能力をヨリ増大できる。

ここに、われわれは、『補足意見書』に示された新しい会計思考を理解することができる。すなわち、一方において、価格水準の変動という外的要因によって、伝統的実現概念と原価主義評価に基づく会計資料は、期間個別のリアリティを喪失し、その真実性ないし有用性を少なからず失ってしまう。これに対して、他方では、企業経営の科学化・専門化に伴う管理的要請はますます増大し、さらにこれと並行して、合理的人間行動重視の思考も増大する。その結果が会計資料に対する要請の変化となって現われるのである。その端的な現われが、会計資料をして過去の・回顧的な統制目的から、さらに、現在の・未来志向的な予測目的にも役立たせようとする要請である。それゆえ、こうした状況のもとにあって、会計資料の期間的リアリティは大きく要請され、伝統的実現概念と原価主義に基づく「可処分利益」の認識は、少なからずその意義を失う。そこで、この要請を満たすべく、「発生利益」ともいうべき、新しい利益概念がクローズ・アップされる。そこでは、一方において、一定期間における経済および企業活動をありのままに、いかえれば、その価値変動が現実に生じるままに、タイムリーに認識する要請が、また他方において、これをその発生形態に応じて分解認識する要請が、強調される。その結果、会計資料は、陳腐化した取得原価を補完する意味で、「用役潜在性」の実践的近似値であるカレント・コストによる評価がヨリ以上に要請される。なぜなら、そうすることによって、企業の価値変動をタイムリーに認識するばかりではなく、さらに、それを本来の正常営業損益とそれに付随した保有損益とに分解認識することを可能にし、経済および企業活動の実態にヨリ即した会計的認識を可能にするからである。これこそ、新しい環境のもとでの新しい要請に応えることのできる、

ヨリよい方途であろう。

以上、『補足意見書第1号』に示された、アメリカ会計学会の新たな会計思考を要約して記述した。これを『AAA 1957年基準』と比較するなら、そこには、理論的にも実践的にも、相当に進歩の跡がみえるであろう。すなわち、会計資料の現在および未来志向的性格を強調するとともに、新たな利益概念を暗示し、これを本来の正常営業損益とそれに付随した保有損益とに分解認識することを主張しているのである。そのために、評価論において、「用役潜在性」としての資産概念にヨリ即した会計認識を主張し、しかも、その具体的適用を論じている。したがって、それは、『AAA 1957年基準』を理論的に発展させると同時に、その実践への適用に向って、かなりの進歩を示しているのである。それは、まさに、前節で考察した『AAA 1957年基準』における実現概念の変貌のなかで胎動していた新たな会計思考の誕生である、といえよう。

ただ、『補足意見書第1号』においては、保有損益は実現損益か否か、いいかえれば、保有損益は実現概念によって認識されるのか、それとも他の概念によって認識されるのか、という本書の直接の問題点が必ずしも明確にされていないうらみがある。

わずかに、「これ（客観的に認識しうる保有損益）は、発生主義会計の論理的拡張（logical extension of accrual accounting）である⁽²³⁾」、といているにすぎない。「発生主義会計」なる概念については、わが国においてすら、諸説紛々の状態であって、見解の一致をみていない⁽²⁴⁾。したがって、ここにいう「発生主義会計」が伝統的実現概念に対照する意味での「発生概念」であるか否か、きわめて不明である。ただ、『補足意見書第1号』は、「留保利益勘定は二つの部分、すなわち、(a)実現留保利益と(b)保有損益を表わすための歴史的原価の累積未実現修正額との二つの部分に、区分されねばならない⁽²⁵⁾」、といている。したがって、ここから判断するかぎり、同意見書は、一応、保有損益を未実現

(23) AAA, Committee on Concepts and Standards — Long-Lived Assets, *op. cit.*, p. 698. (カッコ内は引用者)

(24) 若杉 明稿「我が国における発生主義諸説の検討」商学論集 第27巻第4号（昭和34年3月）、31—60頁参照。

(25) AAA, Committee on Concepts and Standards — Long-Lived Assets, *op. cit.*, p. 698.

損益として認識している、といえよう。しかし、その区分は、あくまで過渡的なものにすぎない、ともいえる。なぜなら、同意見書は、「保有損益を利益として認識する概念が一般化するにつれて、この情報に関する以上のようなヨリ詳細な報告は不要となるかもしれない⁽²⁶⁾」、ともいっていからである。いずれにしても、『補足意見書第1号』においては、実現概念の意味・内容はもちろん、保有損益の認識概念も不明である。

ところが、幸いにも、『補足意見書第2号』においては、保有損益の実現・未実現性の問題を真正面からとりあげ、実現概念に関する一つの見解を表明している。そこで、これをつぎにみることにしよう。

結論からさきにいえば、同意見書の作成・公表に携わった委員の意見は真二つに分かれている。すなわち、P. A. Firmin, S. R. Hepworth, R. Wixonの3委員は保有損益を実現損益とすることを主張し、他の3委員(R. K. Mautz, C. T. Zlatkovich, C. T. Horngren)は、これを未実現損益として主張する。

まず、実現説を説く論者の主張を要約すれば、つぎの通りである。実現概念の本質の意味は、『AAA 1957年基準』が述べているように、「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足るだけの確定性と客観性とを備えるに至ったということである。」ところで、すでに会計実践においては、低価主義評価にもみられる通り、価格下落損失——保有損失——を、実現概念の成立要件を満たすものとして認めている。それゆえ、保有損失が実現損失として認められるのであれば、逆の現象すなわち保有利得に対しても同様の論理を適用しうる。いいかえれば、「取替原価の証拠は保有損益を実現した損益とみなすに足るだけの確定性と客観性を有している。」すなわち、市場環境 (market place) は、客観性テストとして有効であり、当該企業実体が当事者である現実の交換取引によって証明される必要はない。「対外取引テスト」にこだわっているなら、「期間純利益の計算は不正確になる。」「価格変動から生じた保有損益はそれが生じた期間に報告されねばならない。」なぜなら、保有損益に関する情報が財務諸表の利用者にとって有意義であるなら、元来、会計は、報告目的のために、継続企業の活動を人為的に期間を画して認識するものだからである。「もちろん、保有損益は次期以降の価格変動によって取り

(26) *ibid.*, p. 699.

消されるかもしれない。しかし、それはそれでまたその期間の事象である。」
 以上が実現説をとる論者の主張の要点である。⁽²⁷⁾

これに対して、未実現説をとる論者の主張は、大略、つぎのようなものである。まず、未実現説を説く論者にあっても、その認識が信頼しうるものであるなら、保有損益は会計上認識・報告されるべきである、とするのである。ただ、前者と異なる点は、実現概念の解釈を異にするだけである。すなわち、彼等によれば、「独立した当事者間の取引(*arm's length transaction*)は(実現している)証拠の十分条件(*sufficiency*)を満たす一般に認められた手段である。」
 いいかえれば、「販売時点をもって実現の有用な運用概念である」とする。それゆえ、販売されていない資産に生じた保有損益は、中間的もしくは暫定的な計器測定(*meter readings*)であって、最終的なものではない。したがって、彼等によれば、「重要な価格変動に関する適切な情報は、他の研究において報告されている自由主義(*liberalization*)によってと同様、実現テストの伝統的解釈によっても公開しうる。」
 そうすることは、たとえ会計の理論構造や報告手続を複雑にするとしても、異なる種類の、異なる程度の客観性を報告組織に明示でき、それゆえ、有用であると同時に望ましい方法である。これが未実現説をとる論者の主張のあらましである。⁽²⁸⁾

以上のように、『補足意見書第2号』においては、保有損益の実現・未実現性に関する見解が対照的状态を呈している。それというのも、結局、実現概念に関する両者の解釈がまったく対照的に相異してるからである。

前者は、明らかに、実現概念の意味・内容を『AAA 1957年基準』におけるそれに求め、しかも、実現概念をして収益認識のための唯一の概念としている。実現概念を収益認識のための唯一の概念とすることが妥当であるかどうか、すなわち、実現概念の変貌を惹起している現代会計学への要請に十分適合するものであるか否か、はなはだ疑問である。しかし、その点についての論及はしばらくおくとして、この実現説をとる論者の主張は、すでに前節において詳細に述べたように、伝統的実現概念を量的にも質的にも拡大し、実現概念から発生

(27) AAA, Committee on Concepts and Standards — Inventory Measurement, *op. cit.*, pp. 708-709.

(28) *ibid.*, pp. 708-709.

概念への転開をもたらしている見解である。

これとは対照的に、後者は、実現概念の意味・内容を伝統的実現概念のそれに求め、「対外取引テスト」をその絶対条件としている。それゆえ、保有損益を未実現として観念する。しかし、その認識の必要性まで否定しているわけではない。その意味で、伝統的実現概念にのみ固執している思考とも異なる。ここでは、実現概念を収益認識のための、唯一の概念としてではなく、むしろ、一つの概念として観念している。すなわち、伝統的実現概念とともに、「他の研究において勧告されている自由主義」とよばれるものをも、収益認識のためのもう一つの概念として考えている。それがいかなる概念であるか、ここではまったく推測の域を出ない。ただ、私見によれば、これこそ、アメリカ公認会計士協会によって提唱されている発生概念であろうと考える。

それにしても、以上のように、伝統的実現概念を収益認識のための一つの概念とし、未実現損益の認識を認めていることは重要である。そのことは、端的にいて、伝統的実現概念を収益の第1次的認識概念としてよりも、むしろ、他の概念——おそらく発生概念——によって認識された収益を分解するための第2次的な認識概念もしくは分類概念として観念していることを暗示する。あるいは、もう少し消極的にいても、そこでは、伝統的実現概念を収益の部分的な認識概念として観念している、といえる。いずれにしても、それは、収益認識概念としての実現概念の機能的変貌であり、吉田 寛教授の指摘するように、「実現概念から発生概念への移行」⁽²⁹⁾を意味している。このように、後者にあっても、収益認識概念に関して、実現概念から発生概念への展開がみられるのである。

いずれの見解が妥当であるか、また収益認識のための妥当な概念はなにか。これについての結論はひとまずさきに譲ることとしよう。それにしても、本節では、伝統的実現概念の変貌を惹起している社会・経済的環境から生ずる現代会計学への要請を明らかにしえたと思ふ。端的にいて、それは、「会計資料のリアリティの増大」という要請であり、具体的にいえば、一方において一定期間における経済および企業活動の成果ないし変動をタイムリーに認識す

(29) 吉田 寛稿「会計における期待と実現の概念」 会計 第89巻第3号(昭和41年3月), 60頁。

ると同時に、他方において、これをその発生形態に応じて分解認識する、という要請である。そして、これを惹起している社会・経済的環境は、価格水準の変動という外的要因と企業経営の科学化・専門化に伴う管理的要請の増大およびこれと並行して生じた合理的人間行動重視の思考の増大という内的要因である。本節では、これをもって、ひとまずさきへ進むこととしよう。

第4節 『実現概念小委員会報告書』における見解

前節では、『AAA 1957年基準』に対する二つの『補足意見書』を検討し、それによって、実現概念の変貌を惹起している社会・経済的環境とそこから生ずる現代会計学への要請を明らかにした。そして、この新たな要請に基づいて生まれた保有損益の認識に関して、伝統的実現観と新しい実現観との対立をみた。いずれの説が妥当であるかは、新たな要請にいずれがより適合しうるかによって判断されうる。しかし、その点について私見を述べるのは、いましばらく控えておこうと思う。

というのも、アメリカ会計学会は、二つの『補足意見書』を公表した翌年に『1964年概念・基準調査研究委員会・実現概念小委員会』（1964 Concepts and Standards Research Study Committee—The Realization Concept）——以下、単に『実現概念小委員会』という——から、『実現概念』（The Realization Concept）と題する報告書を公表し、実現概念の再検討を行なっているからである。⁽³⁰⁾ 当報告書の意図は、その冒頭に述べられているところによれば、「『AAA 1957年基準』における実現に関する所説を実質的に展開し、かつ部分的に修正することである。」⁽³¹⁾ そこでは、収益取引における実現概念が再検討され、ついで保有損益の認識と報告に関する問題点が検討されている。そして、保有損益の実現・未実現に関する前述の二つの対立した説に一応の結論を出している。

(30) 1964 Concepts and Standards Research Study Committee—The Realization Concept, “The Realization Concept”, *Accounting Review*, Vol. 40 No.2 (April 1965) pp. 312-322.

(31) *ibid.*, p.312. なお, “to expand substantially” を「実質的に展開し」と訳し, 「実質的に拡大し」としなかったのは報告書の内容から判断したためである。

それゆえ、前述の問題に対して私見を述べるに先き立って、この報告書の見解をみることにしようと思う。

『実現概念小委員会』によれば、会計において解決しなければならない根本問題は、つぎの二つ、すなわち、第1に、経済事象のうちいずれの事象が勘定に記録されるべきかということ、第2に、記録された事象は財務諸表の上にとどのように報告されねばならないかということである。これら二つの設問に対して同小委員会はつぎのように勧告する。

まず、第1の問題に対しては、委員全員が一致して、「のれん以外の、すべての資産の価値変動の影響は、適切な証拠によって確認されうるかぎり、勘定に記録されるべきである⁽³²⁾」とする。すなわち、会計事象となる経済事象は「検証可能な資産価値の変動」ということになる。ここに、保有損益も、この要件を満たすかぎり、会計の認識対象となる。同小委員会も、全員一致して、「保有損益は勘定に認識され、記録されるべきである⁽³³⁾」としている。なぜなら、そうすることによって、前節にみた『補足意見書』に説かれている要請の一つ、すなわち、価値変動を、それが現実に生じた期間に、タイムリーに認識するという要請に応えることができるからである⁽³⁴⁾。

また、第2の点については、委員の多数説、すなわち5名中3名の委員は、『実現していない』資産価値の変動を、報告される純利益の算定に含めるべきではなく、損益計算書上、純利益区分のつぎに示すべきである。そして、貸借対照表上は、累積未実現価値変動を利益剰余金区分において独立項目として表示すべきである⁽³⁵⁾とする。このように、『実現概念小委員会』は、保有損益をも含めて、検証可能なすべての資産価値の変動を会計の認識対象とするのであるが、1名の委員を除いては、「実現した価値変動と未実現の価値変動との間

(32) *ibid.*, p. 312.

(33) *ibid.*, p. 319.

(34) *ibid.*, pp. 319-320.

(35) *ibid.*, p.312. ちなみに、残り2名の委員のうち、S. Davidson は、未実現の価値変動(保有損益)は純利益を構成する独立項目 (separate component of net income) として報告すべきであると主張し、J. Gray は、価値変動を実現と未実現とに区別することは、未実現の価値変動の認識を排除しようとするものであって、望ましいものではない、といっている (*ibid.*, pp. 312-313)。

の差異には区別することを正当化するに足るだけの意味がある⁽³⁶⁾」とするのである。

では、保有損益は実現損益か否か。この問題に対する解答は、すでに前節で明らかなように、実現概念の解釈によって異なる。そこで、つぎに同小委員会の実現概念に関する見解を明らかにしよう。

『実現概念小委員会』によれば、「現在、一般に認められている実現テストは、提供された用役に対して、市場取引において客観的測定を可能にする流動資産の受領を要求する」がゆえに、収益取引において実現概念の成立要件として、つぎの三つの要件が重要⁽³⁷⁾である。

- (1) 受領した資産の性格
- (2) 市場取引の存在
- (3) 用役が達成された度合

第1の「受領した資産の性格」について、『実現概念小委員会』は、大略、つぎのようにいう。ここで問題となるのは、受領した資産の流動性 (liquidity) と測定可能性 (measurability) の二つの属性である。多くの場合、両者は密接に関連しているが、本質的には、異なるものであり、問題となるのは後者の場合である。従来、実践においては、その流動性を重視する傾向が一般にあった。例えば受取勘定や市場性ある有価証券の受領は実現と認めるに対し、設備資産の受取を実現と認める例はまれである。しかし、一般に認められた会計実践においても、例えば、減債基金の利息 (earnings of a sinking fund) や購入社債の割引額 (毎期の) 増加額 (accumulation of discounted on purchased bonds) 等が実現収益として認められているのである。このことは、「受領した資産の流動性よりも、むしろその客観的測定可能性が実現収益を記録する場合に本質的要素であることを意味する。」それゆえ、「本小委員会は、実現収益の認識にとって要求される本質的属性として、流動性ではなく、測定可能性を重視する。」

このように、同小委員会は第1の点については、測定可能性の属性を重視し、したがって、物々交換においても、実現収益は認識される、とする。以上が

(36) *ibid.*, p. 312.

(37) *ibid.*, p. 314.

『実現概念小委員会』が第1の「受領した資産の性格」に関して述べるところの要旨である。⁽³⁸⁾

第2の「市場取引の存在」の要件について、『実現概念小委員会』はそれを実現概念成立の一要件として認める。ただ、当該企業実体が当事者である市場取引の存在が必要であるか否かについては、1名の委員 (H. Bierman) は、当該企業の所有物がその市場価格ではほぼ販売可能であるなら、必ずしも当該企業がその市場取引の当事者でない場合にも、収益は実現する、と主張する。しかし、委員の多数説は、そのような場合でも、当該企業が当事者である市場取引の存在を実現概念成立の要件として主張し、それが満たされないかぎり、これを未実現保有損益として認識することを勧告する。以上が第2点に関する委員会の見解である。⁽³⁹⁾

第3の「達成された用役の度合」の要件に関して、『実現概念小委員会』は、用役の履行をいくつかのケースに分類した上で、それぞれの実現を検討している。しかし、ここでの主張のうち、従来のもとは異なるのは、いわゆる結合収益 (joint revenue)⁽⁴⁰⁾ の期間配分を、得意先に対する用役の提供度を考慮して行なうのではなく、収益の獲得過程における決定的事象 (crucial event)⁽⁴¹⁾ の履行によって行なうことを勧告している点のみである。

以上が『実現概念小委員会』の実現概念に関する見解の要旨である。

第1の「受領した資産の性格」については、同小委員会は、その資産の流動性ではなく、測定可能性を重視する。これによって、実現収益の認識時期を早めることは事実である。いかえれば、その資産の範囲を流動資産に限定することなく、客観的測定を保証するかぎり、いかなる資産でもよいとするのであるから、伝統的実現概念を量的に拡大していることは事実である。しかし、依然として、実現概念の成立要件として、同小委員会は「対価としての資産の受

(38) *ibid.*, pp. 314-315.

(39) *ibid.*, pp. 315-316. しかし、その根拠は、後にも述べるように、必ずしも明確ではない。

(40) なお、ここにいう結合収益とは、収益取引において現金の受領は済んでいるが、用役の履行が当該期末までに部分的に残っている場合の収益を意味する (*ibid.*, pp. 316-317)。

(41) *ibid.*, pp. 316-318.

領」を要求している。それゆえ、『AAA1957年基準』が実現概念の成立要件としてこの要件を否定し、伝統的実現概念を質的に拡大したのに対し、『実現概念小委員会』は、実現概念の成立要件としてこの要件を再び認め、伝統的実現概念の方向へ大きく立ち返っているといえよう。

このように、「対価の受領」を実現概念の成立要件とする以上、『実現概念小委員会』の実現概念は、保有損益の認識について、伝統的実現概念と同一の認識に立たざるをえない。すなわち、「対価の受領」の要件を満たしていない保有損益は、明らかに、未実現損益として認識されねばならないのである。

また、第2の「市場取引の存在」の要件に関しても、多数説は、実現概念の成立要件として、「当該企業実体が当事者である市場取引の存在」を要求する。「対価の受領」を要求する以上、多数説の見解は論理的なものであろう。「対価の受領」ではなく「対価の確定」を要件とするのであれば、少数説である H. Bierman の主張も是認できようが、ここでは、「対価の確定」ではなく、「対価の受領」を実現概念の成立要件としているからである。

それにしても、この「当該企業実体が当事者である市場取引の存在」は、まさに、伝統的実現概念の中核をなす要件であった。『AAA 1957 年基準』は、この要件を「確定性」と「客観性」を判断するための一つの基準にすぎないものとして、伝統的実現概念を質的に拡大した。これに対して、『実現概念小委員会』は、これを再び転開して、この要件を実現概念の成立要件として、伝統的実現概念に、この点に関するかぎり、完全に立ち返っている。

こうした見解は、実現概念を「客観性」や「確定性」のような単なる形而上学的概念としてではなく、会計個有の技術的概念として観念している現われである、といえる。すなわち、ここでは、「エンティティ」の立場と意義が再認識されているといえよう。

以上のように、第2点についても、『実現概念小委員会』の見解は、伝統的実現概念と同一の立場に立つのであって、それゆえに、保有損益を未実現損益として観念せざるをえない。なぜなら、保有損益は「一期間中に(当該企業に)保有されている資産・負債の当該期間中における価値変動⁽⁴²⁾」であって、「当該企業実体が当事者である市場取引の存在」によって未だ検証されていない価値

(42) *ibid.*, p. 318.

変動だからである。

第3に、『実現概念小委員会』は、いわゆる「決定的事象の履行」による収益の実現を勧告している。しかし、それは、未完成用役の原価を客観的に見積ることが可能な場合のみ適用される方法であり、さらに、その時点で当該収益の全額を認識することを意味しているものではない。要するに、この点についての同小委員会の勧告は、いわゆる結合収益の実現額を認識する場合に、⁽⁴³⁾「経済的正当性」もしくは「経済的リアリティ」を客観的に認識する、一つの具体的な方法として、「決定的事象」による認識を勧告しているにすぎないものであろう。それゆえ、未完成用役を完成するのに必要な原価を客観的に見積ることが困難な通常の場合にあっては、「会計は、概念上は不満足な仮定であっても、各発生原価はそれぞれ等しい利益を稼得するという仮定に依存することとなる⁽⁴⁴⁾」、と伝統的立場——達成された用役の度合による結合収益の期間配分——を容認せざるをえないのである。

このように、「決定的事象」による実現収益の認識は、きわめて限定されたケースに対する、実現概念の具体的な適用方法にすぎない。これによって、実現収益の認識を早めるケースがあっても、伝統的実現概念を根本的に変革するものではない。いいかえれば、それは、伝統的実現概念を質的に拡大するものとはならず、ましてや、今日、問題となっている保有損益を実現損益として認識するものでは決してないのである。

以上、本節では、『実現概念小委員会』の会計認識における基本的立場と実現概念に関する見解を概観した。第1に「対価としての資産の受領」を、また、第2に「当該企業実体が当事者である市場取引の存在」を実現概念の成立要件として要求する。それゆえ、同小委員会の実現概念は、本質的には、伝統的実現概念と同一のものである。

したがって、アメリカ会計学会は、『AAA1957年基準』において、伝統的実現概念を量的に拡大したばかりか、その質的拡大を計り、会計上の収益認識

(43) 「経済的正当性」の意味については、武田隆二 前掲稿、109—110頁を参照されたい。

(44) 1964 Concepts and Standards Research Study Committee—The Realization Concept, *op. cit.*, p. 317.

において実現概念から発生概念への転開を一度は計ったのである。しかし、この『実現概念小委員会』報告書をもって、実現概念を再び伝統的実現概念の方向へと転開しているのである。そして、このような観点から『実現概念小委員会』は、前節にみた『補足意見書』における保有損益の実現・未実現の相対立する見解に、一応の結論を与え、未実現説に加担するのである。

すでに述べたように、実現概念の成立要件のうち、第1と第3の点に関連して、その要件を緩和し、実現収益の認識を早め、伝統的実現概念を量的に拡大してはいる。しかし、それにしても、その見解は、本質的には、依然として伝統的実現概念の範囲内に留まっているのである。なぜなら、『実現概念小委員会』の実現概念は、「対価の受領」と「当該企業実体が当事者である市場取引の存在」の二つの要件を依然としてその成立要件としているのであり、それゆえ伝統的実現概念を質的に拡大することにはならないからである。したがって、この二つの要件を満たしていない保有損益を実現損益として認識することはできないのも当然のことである。

『実現概念小委員会』は、一方において、会計の認識対象となる事象を「検証可能な資産価値の変動」とし、保有損益の認識を強く勧告する。しかし、他方において、実現概念を伝統的なそれに近いものとすることによって、保有損益を未実現損益として観念する。それゆえ、ここでは、会計収益の認識とその実現とが区別されている、といえよう。

認識と実現とを区別する理由はなんだろうか。いいかえれば、『AAA1957年基準』において伝統的実現概念を質的に拡大し、発生概念への転開を計ったアメリカ会計学会が再び実現概念を伝統的なそれへ立ち返らせた理由はなんだろうか。『実現概念小委員会』の論述においては、この間の理由が必ずしも論理的かつ明確に展開されているとは思えない。ただ、いくつかの断片的な論述を総合し、判断するなら、その理由は、おそらく、以下のようなものであらうと推測できる。

前節で明らかとなった現代会計学に対する新たな要請、すなわち、一定期間における経済および企業活動の成果をありのままに、タイムリーに認識するという要請を『実現概念小委員会』も認識し、それに適合しようとしている。そのことは、保有損益の認識を勧告する理由が『補足意見書』のそれと符合して

いることから明らかであろう。そこで、会計認識における基本的立場として、「検証可能な資産価値の変動」を主張し、その具体的現われとして、保有損益の認識を勧告する。

ところが、同小委員会は、E. O. Edwards & P.W. Bell の見解に従って、「企業活動に関する報告は二つの部分、すなわち、営業活動と保有活動に分割しうる⁽⁴⁵⁾」として、企業活動の成果を分解認識する必要性を説く。その理由は、両者の発生形態が本質的に異なるからであるという。なぜなら、営業活動に基づく成果は、企業の主要な活動である「財貨・用役の販売によって生じるものであり、……、経営者によって大いに左右しうる活動の成果である。」⁽⁴⁶⁾これに対して、保有活動に基づく成果は、「経営者の意思決定によって直接左右しえない事象⁽⁴⁷⁾」、例えば、技術進歩、需要に影響を与える嗜好の変化および供給条件の変化等の事象から生じる成果だからである。さらに、営業活動に基づく成果は、「当該企業実体と他の独立した外部のグループとの間の財貨・用役の交換に関する取引⁽⁴⁸⁾」から生じる成果であるのに対し、保有活動に基づく成果は、「当該企業によって保有されている期間中に生じた資源の価値変動⁽⁴⁹⁾」である。それゆえ、両者は、明らかに、「証拠の質に差異がある⁽⁵⁰⁾」のであり、さらに、その発生形態を本質的に異にしているのである。これらの差異のゆえに、保有損益を認識はするが、実現とは区別する必要がある。

『実現概念小委員会』が認識と実現を区別し、実現概念の解釈を伝統的なそれに近いものとする理由は以上のようなものであろう。⁽⁵¹⁾要するに、それは、C. T. Horngren が主張するように、異なる発生形態の事象と、経営者の異なる責任の側面とを明らかにするためには、実現概念の解釈を伝統的なそれとし、他方、現代会計学に対する要請にヨリ適合するためには、これとは区別された

(45) *ibid.*, p. 318.

(46) *ibid.*, pp. 318-319.

(47) *ibid.*, p. 319.

(48), (49) *ibid.*, p. 313.

(50) *ibid.*, p. 322.

(51) ほぼ同様の見解は R. K. Jaedicke & R. T. Sprouse の主張のなかにもみられる。
(Jaedicke, R. K. & Sprouse, R. T., *Accounting Flows: Income, Funds, and Cash*, New Jersey, 1965, pp. 58-59.)

会計認識を適用しなければならない、⁽⁵²⁾ というのである。

第5節 おわりに

本章では、『AAA1957年基準』およびこれに対する二つの『補足意見書』、さらに『AAA1957年基準』における実現観を「実質的に展開し、かつ部分的に修正すること」を意図して公表された『実現概念小委員会報告書』の三つの公式見解を検討することによって、1957年以降におけるアメリカ会計学会の収益認識概念に関する見解を明らかにしてきた。そこで、以下、この見解のうち収益認識概念に対する結論的部分の見解のみにかぎって、これに対する素朴な私見と疑問を申し述べ、本章を閉じることにしよう。

会計上の収益認識概念の変貌を惹起している現代会计学への新たな要請は、すでに前節で明らかにしたように、一定期間における経済および企業活動をタイムリーに認識すると同時に、さらに、これをその発生形態に応じて、本来の正常営業活動とそれに付随した保有活動との二つに分解して、それぞれの成果を認識することによる、「会計資料のリアリティの増大」であった。これら両者は、本来、異なる発生形態の事象であり、それに対する経営者の責任形態もしくは意思決定の種類も異なるものである。それゆえ、両者は、証拠の質においても差異があり、これを明確に区別して認識する必要がある。

だとすれば、実現概念を質的に拡大することによって、保有損益の認識をも実現概念による認識のうちに包摂することを主張する『AAA1957年基準』は、

(52) Horngren, C. T., "How Should We Interpret the Realization Concept?", *Accounting Review*, Vol. 40 No. 2 (April 1965), pp. 323-333.

なお、Horngren の主張は『実現概念小委員会報告書』における多数説と同一の主張である。すなわち、彼は、まず、「寛大な認識テストと厳格な実現テスト (liberal recognition test and a strict realization test)」を説く。ここにいる「認識テスト」とは、「価値増加の客観的測定を可能とするに足るだけの明確にしてかつ検証可能な証拠」の存在という条件を満たすことであり、また、「実現テスト」とは、この「認識テスト」にさらに「当該会計単位と他の単位との間の任意の相互交渉によって始められた事象である市場取引」および「財または用役の提供——資産に対する抱束の解除——」の存在という二つの条件を付加したものである、とする (*ibid.*, p. 325)。

前者の要請を満たすことはできても、それを営業損益と保有損益とに分解し、しかも両者の質的差異を実質的に識別するという後者の要請を満たすことは到底できない。その理由はつぎのようなものである。ここに、営業活動とは、当該企業実体と外部の実体との現実の交渉——対外取引——によって成立した、いわば直接的事象であり、W. J. Vatter の言葉を借用していえば、「資産に対する⁽⁵³⁾抱束の解除」(removal of restrictions against assets)のみられる事象である。そこにはまた、市場環境に対する当該実体の積極的な意思決定の結果が反映されている。これに対して、保有活動は、当該実体と外部の実体との間に未だ現実の交渉は成立しておらず、したがって、「資産に対する抱束の解除」なる現象は未だみられない。それは、単に、外部環境ないし条件が当該企業実体の所有する資産または負債に反映しているにすぎず、そのかぎりで間接的事象である。このような差異を有する両者を実現概念という一つの範疇において認識することは、たとえ、その後において、営業損益と保有損益とを表示上再分類したとしても、「実現」という同一範疇において認識しているかぎり、両者の差異を実質的に識別することにはならない。いいかえれば、本来の正常営業活動とそれに付随した保有活動とに基づく成果を実現概念のうちに同質的に認識し、その後において、両者を分類表示したとしても、それは、あくまで形式的な識別にすぎず、実質的識別とはならないからである。

これに対して、認識と実現とを区別して、会計上の収益認識を行なおうとする『実現概念小委員会』の見解は、現代会計学に対する如上の要請に十分適合するものであろう。それゆえ、現代会計学に対する要請の認識が正しいものであるとすれば、『実現概念小委員会』の見解は、基本的には、妥当なものである。そしてまた、伝統的実現概念の根本的要素は、新たな要請のもとにあっても、その存在意義を依然として有しており、必要性が認められているのである。ただ、そのみをもってしては、新たな要請に十分適合できないがゆえに、不完全なのである。そこで、「実現概念小委員会」は、実現とは区別された意味における認識という概念によって、この不十分性を補完しようとするのである。

したがって、伝統的実現概念による収益認識の不備を反省し、この概念を質

(53) Vatter, W. J., *The Fund Theory of Accounting and Its Implications of Financial Reports*, Chicago, 1947, p.32.

的に変革することによって、新たな要請に適合しようとする姿勢のみえた『AAA1957年基準』ではあったが、それに対する「実質的展開と部分的修正を意図した」アメリカ会計学会の『実現概念小委員会報告書』は、実現概念を質的に拡大することを改め、実現の不備を認識という概念によって補完しようとするのである。これが、今日までのところ、アメリカ会計学会の到達している基本的立場である、と考える。

以上のように『実現概念小委員会』の見解は、『AAA1957年基準』のそれと比して、ヨリ妥当な見解である。ただ、私見によれば、実現概念もまた一つの認識概念である。たとえ、それが、すでに述べたように、収益の第2次的もしくは部分的な認識概念であるとしても、依然として、それは一つの認識概念であることには変りない。だとすれば、認識と実現という用語を本質的に異なるものであるかのように使用することには疑問がある。それゆえ、実現概念に对照するもう一つの認識概念はなにかをまず明確にする必要がある。また、『実現概念小委員会』の実現概念に関する解釈にも、まったく問題がないわけではない。これらの問題点については、第5章で検討することにしよう。

第4章 アメリカ公認会計士協会の 見解

第1節 はじめに

前章において、われわれは、アメリカ会計学会の1957年以降における収益認識概念に関する見解を検討してきた。新たな社会・経済的環境とそこから生まれる現代会計学への要請に対して、伝統的実現概念による収益認識の不備を反省し、この概念・内容を質的に変革させることによって、これに適合しようとする姿勢のみえたアメリカ会計学会ではあったが、その到達したところは、実現概念のみによる収益認識を断念し、実現概念の不十分性をこれとは異なる「認識」という概念によって補完しようとするのであった。

これに対して、伝統的実現概念の不備を批判し、これに代る概念すなわち発生概念による収益認識を主張するのがアメリカ公認会計士協会の基本的立場である、と考える。

アメリカ公認会計士協会は、『AAA1957年基準』に遅れること4年、すなわち1961年以降に、従来の姿勢を根本的に変革した⁽¹⁾ともいえる研究成果を相次いで発表した。その発端をなすのが『会計調査研究書第1号』(Accounting Research Study No. 1)として公表された、M. Moonitzの『基本的会計公

(1) 従来、アメリカ公認会計士協会は、アメリカ会計学会とは対照的に、『会計調査・用語公報』(Accounting Research and Terminology Bulletins)にみられるように、会計実務上発生した具体的・個別的問題をケース・スタディ的に検討し、それに対する実務的に直接役立つ指針を提供することを主として行なってきた。ところが、1961年および1962年と連続して公表した二つの研究書では、こうした従来の方式に代えて、『会計実務と会計理論の根本問題を再検討し、いわば会計理論の統一的・体系的構造を探究するようになった。

このような点についての歴史的経緯については、多くの論稿や紹介があるが、つぎのものが比較的簡潔にして明瞭であろう。佐藤孝一・新井清光共訳『会計公準と会計原則』中央経済社 昭和37年、解説。

準論』(The Basic Postulates of Accounting, 1961)⁽²⁾である。そしてまた、この公準論の上部構造をなす会計原則が『総合的企業会計原則試案』(A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, 1962)の名のもとに、R. T. Sprouse & M. Moonitz によって『会計調査研究書第3号』として公表された⁽³⁾。これら二つの『会計調査研究書』は、その著者も述べているように、相互に有機的関連性を有し、一体となつて一つの会計原理を構成している⁽⁴⁾。しかも、その理論は、伝統的会計理論を根本的側面において批判し、これに代わる新たな会計理論を再建しようと試みているのである。

そこで、本章では、会計上の収益認識概念とこれに関連した資産評価論に焦点を合わせ、如上の二つの『会計調査研究書』に表明されたアメリカ公認会計士協会の見解を明らかにしよう、と思う。

とはいえ、ここでの問題は会計上の収益認識概念とこれに関連した資産評価論という比較的具体的な問題であるため、アメリカ公認会計士協会の見解の解明に関しては、そのほとんどを『会計調査研究書第3号』によって行なう。なお、以下では、『会計調査研究書第1号』を『AICPA 公準論』、同第3号を『AICPA 原則試案』と略称する。

第2節 収益認識論

「会計の職能は、(1)特定の実体によって所有されている資源を測定すること、(2)その特定実体に対する請求権および持分権を反映させること、(3)これらの資

(2) Moonitz, M., *The Basic Postulates of Accounting; Accounting Research Study No. 1* New York, 1961.

なお、本書に関する反応はつぎのものに紹介されている。“Comment on ‘The Basic Postulates of Accounting’,” *Journal of Accountancy*, Jan. 1963, pp. 44 ff.

(3) Sprouse, R. T. & Moonitz, M., *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises; Accounting Research Study No. 3*, New York, 1962.

本書に対する反応はつぎのものに紹介されている。“Comment on ‘A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises’”, *Journal of Accountancy*, April 1963, pp. 36 ff.

(4) Sprouse, R.T. & Moonitz, M., *op. cit.*, Preface ix.

源、請求権および持分権の変動を測定すること、(4)特定期間にその変動を割り当てること、(5)上記の諸事項を公分母としての貨幣数値によって表現すること、以上である。⁽⁵⁾これが『AICPA 公準論』における会計職能に関する結論的見解である。これを受けて、『AICPA 原則試案』は、「総合的会計原則は、いわば健全な配当政策や租税政策の原則を立証したり、それらを正当化することを主たる目的として形成されてはならない」と、各種利害関係者の利害からの会計原則の中立性をまず主張する。⁽⁶⁾ついで、このような「中立論的会計原則」⁽⁷⁾の主張を前提にして、「会計の主要な課題は、経済実体によって所有されている資源の歴史を測定すること、すなわち、すべての資源とその資源のすべての変動とを測定することである」⁽⁸⁾と、会計の基本的職能を技術的・中立論的に規定するのである。

このように会計の基本的職能を規定する時、では、「特定の実体によって所有されている資源の変動」をいかなる時点において認識するのであろうか。この問題に対して、『AICPA 公準論』は、「当為的公準」(imperative postulates)のC-2「客観性」(objectivity)において、つぎのように勧告する。すなわち、「資産・負債および(もしあれば)これに関連した収益・費用・留保利益ならびにその他の類似項目に対する影響は、これらの変動および影響が客観的条件によって測定されうる以前に、勘定において正式な認識が与えられるべきではない」⁽⁹⁾と。そして、この否定文によって表現された客観性公準は、「資産・負債の……に対する影響は、これらの変動および影響が客観的条件によって測定されうるもっとも早い時点で、勘定において正式な認識が与えられるべきである」というように、肯定文で表現することもできるという。⁽¹⁰⁾そして、『AICPA 原則試案』も同様の見地に立ってつぎのようにいう。すなわち、「公準の研究において強調した点に呼応して、総合的会計原則に関する本研究は、理想的に

(5) Moonitz, M., *op. cit.*, p. 23.

(6) Sprouse, R. T. & Moonitz, M., *op. cit.*, p. 10.

(7) 『AICPA 原則試案』の基本的性格を「中立論的会計原則」として特徴づけるのは新井清光教授である。新井清光著『会計公準論』中央経済社 昭和44年、236頁参照。

(8) Sprouse, R. T. & Moonitz, M., *op. cit.*, pp. 11-12.

(9) Moonitz, M., *op. cit.*, p. 50.

(10) *ibid.*, pp. 41-42.

は、すべての資産（と負債）とが認識されるべきであり、さらに客観的に決定しうるすべての変動が認識されるべきである、という立場をとっている。すなわち、他の実体との明白な取引から生じる変動の他に、価格水準の変動、取替原価の動向およびその他の原因から生じる変動等に関する認識を行なうことも、それらが客観的に決定しうる証拠に基づいているなら、本研究は勧告する⁽¹¹⁾、としているのである。このように、会計一般の認識時点に関しては、「客観的に測定可能なもっとも早い時点」という立場が基本的に主張されているのである。

では、われわれの関心の焦点である収益の認識に関しては、いかなる見解が説かれているのであろうか。いいかえれば、「客観的に測定可能なもっとも早い時点」による認識とは、収益の認識に関して、いかなる概念による認識が考えられているのであろうか。また、その概念を具体的にどのように適用しているのであろうか。われわれは、つぎに、これらの点を明らかにしなければならない。

『AICPA 原則試案』は、まず、G. O. May や W.A. Paton の所説を引用しながら、「利益は、企業活動の全過程に帰属するものであって、販売時点のみに帰属するものではない」という理論的には衆知の命題を強調する。ついで、「この点を一つの基盤とすることによって、それを満たすために必要な諸原則を形成しうる⁽¹²⁾」、と主張する。この主張は、伝統的実現概念による収益の認識方法を批判し、それに代えて発生概念による収益認識の方法を高揚する布石である、と考えられる。

そこで、われわれは、まず、実現概念による収益認識方法に対するその批判を聞くことにしよう。「利益の認識を『実現』によることは、利益が販売時点のみで生じるということを意味するものではない。むしろ、そのことは、一定の環境において正しい場合もあれば、正しくない場合もあるということ、すなわち利益が販売時点においてのみ首尾一貫して認識されるなら、満足すべき結果が生じることもあるということの意味しているのである。満足すべき結果が実際に生じるか否かはそれぞれの環境に照して決定される必要がある。」⁽¹³⁾ それ

(11) Sprouse, R.T. & Moonitz, M., *op. cit.*, p. 53.

(12) *ibid.*, pp. 10-11.

(13) *ibid.*, p. 11.

ゆえ、「実現概念は分析上の精密さを欠いているので、われわれは、この概念を会計の本質的特徴として認めることはできない。むしろ、資産および負債の変動、そしてさらに、それに関連したすなわちそれによって派生する利益への影響という現実的な要素にわれわれの関心はある。」⁽¹⁴⁾このように、『AICPA 原則試案』は、まず実現概念による収益認識方法の便宜性を批判する。

そして、「特定実体によって所有されている資源とそれに生じた変動」とを「客観的に測定可能なもっとも早い時点」において認識すべきであるという前述の基本的立場から、さらにつぎのように、具体的に実現概念による収益の認識を批判する。

『実現』は、企業および経済活動の正確な反映という主目的を、その経済活動の一側面にすぎない販売活動へずらそうとするものである。⁽¹⁵⁾それゆえ、「いかなる意味の実現主義 (realization rule) も、それが厳格に適用されるならば、個別物価が変動している場合には、間違った期間に間違った利益額を報告する危険を、また、一般物価水準が変動している場合には、資本修正項目を損益として報告する危険を、ともに持っているということを指摘したい。こうした二つの危険は可能なかぎり最大限に除去しなければならない。」⁽¹⁶⁾

実現概念による収益認識方法の欠陥を、まず、その便宜的性格から批判し、ついで、この便宜性に由来する二つの欠点、すなわち、利益決定の期間的歪曲性および資本と利益の混同という観点から、具体的に批判するのである。

以上のような批判の後、『AICPA 原則試案』は、実現概念による収益認識に代えて、発生概念によるそれをつぎのように高揚する。すなわち、「発生主義会計 (accrual accounting) は、利益を正しい期間に配分するための一つの態度、観点および手続をすでに提供している。発生主義会計は、本質的には、企業取引の財務的影響を、現金収支のような一定の限定された事象が発生した時点においてでなく、むしろそれらが現実に発生した時点において認識しようとするものである」⁽¹⁷⁾と。これによって、会計上の収益認識方法におけるその基本

(14) *ibid.*, p. 15.

(15) *ibid.*, p. 15.

(16) *ibid.*, p. 17.

(17) *ibid.*, p. 11.

的観点が発生主義会計であることは明らかであろう。

しかし、ここでの「発生主義会計」とは、いわゆる「現金主義会計」に対照するそれのようにもとれる。それゆえ、これのみをもってしては、収益認識における実現概念に対照する発生概念を『AICPA 原則試案』がその基本的観点として主張しているとはいえないであろう。しかし、如上の見解に基づいて展開している収益概念の規定やその具体的な認識方法についての見解をさらに詳しく検討するならば、明らかに、それは伝統的実現概念による収益認識とは異なり、これに対照する発生概念によるそれであることが判明する。いいかえれば、この文言における「現金収支のような一定の限定された事象」とは、単に現金収支のみをいうのではなく、むしろ伝統的実現概念の成立要件をも指しているのである。

したがって、ここにいう「発生主義会計」とは、そのような要件に拘束されることなく、企業の有する資源に生じた価値変動をそれらが現実に発生した時点もしくは期間に認識する方法ないし思考を意味しているのである。

そこで、つぎに、この点、すなわち『AICPA 原則試案』における収益概念の規定と収益の具体的な認識方法についての見解を明らかにしよう。

「収益は、財貨の生産もしくは引渡しおよび用役の提供によって生じる企業の純財産増加である⁽¹⁸⁾」と、生産による収益の発生をまず主張する。すでに述べたように、「利益は企業活動の全過程に帰属するもの」という見地をとっている以上、当然の主張である。伝統的実現概念をとる立場においても、生産による収益の発生を否定するものではない。たとえば、W. A. Paton & A. C. Littleton⁽¹⁹⁾も、「収益は、営業活動の全過程、すなわち企業努力の全体によって稼得 (earn) される⁽¹⁹⁾」、といている。ただ、伝統的立場においては、利益の処分可能性に関する考慮から、収益の認識を発生によるのではなく、実現によるとするのである。

ところが、「AICPA 原則試案」はさらにいう。「一般的にあって、ある一期間の収益は、当該期間におけるその企業の生産物——財貨もしくは用役——を

(18) *ibid.*, p. 46.

(19) Paton, W. A. & Littleton, A. C., *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, Michigan, 1946, p. 49.

交換価格で測定したものである⁽²⁰⁾」と。ここに、会計上の収益を「生産物の交換価値額」と規定している。このような収益概念は、伝統的実現概念によって認識されるそれと対照的に異なるばかりか、『AAA 1957年基準』のそれとも明らかに異なる。すなわち、伝統的理論における収益概念は、当該企業が財貨・用役を他の実体へ提供した代償としての「顧客から受領した対価」である⁽²¹⁾。また、この伝統的実現概念を变革した『AAA 1957年基準』では、「収益は、一定期間に当該企業がその顧客に提供した財貨・用役の貨幣価値額」と規定されていた⁽²²⁾。それは、顧客に提供された生産物の交換価値額であって、単なる生産物の交換価値額ではない。これらに対して、『AICPA 原則試案』は収益を「生産物の交換価値額」と規定するのである。これによって、収益の認識時点がさらに早められることは明らかである。なぜなら、それは、対価を受領しなくとも、また生産物を顧客に提供しなくとも、認識が可能となるからである。

そして、すでに述べた「企業および経済活動の正確な反映」という会計の主目的と「生産物の交換価値額」という収益概念から、『AICPA 原則試案』は収益認識についてつぎのようにいう。「収益は、その活動に関する成果の客観的測定が可能であるなら、財貨・用役の創造と処分に必要な主たる経済活動が達成された期間に識別されるべきである⁽²³⁾」と。ここにいう「客観性」についてはいずれ明らかにするとして、ここでは収益認識のもう一つの条件である「主たる経済活動」について、『AICPA 原則試案』の見解を明らかにしておこう。

まず、長期請負工事や一定の固定相場 (a known price) で容易に販売しうる市場を有する商品、例えば、ある種の鉱産物や農産物等の場合、『主たる経済活動』とは生産を意味し、それゆえ、収益は生産が行なわれるにつれて認

(20) Sprouse, R. T. & Moonitz, M., *op. cit.*, p. 46.

(21) たとえば、Paton & Littleton はつぎのようにいっている。「収益は、顧客から受領した新しい資産の額で測定した当該企業の生産物である」と (Paton, W. A. & Littleton, A. C., *op. cit.*, p. 46)。

(22) AAA, Committee on Concepts and Standards, “Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements—1957 Revision”, in *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements*, AAA, p. 5. (傍点は引用者)

(23) Sprouse, R. T. & Moonitz, M., *op. cit.*, p. 47.

識されるべきである」と、⁽²⁴⁾明確に発生概念による収益の認識を説く。また、「用役から生じる収益は、当該用役が提供された期間に示されるべきである。」⁽²⁵⁾そして、棚卸資産に関する営業収益については、販売時点による認識を主張する⁽²⁶⁾。しかし、それだけではない。すなわち、「稼得利益の算定において、棚卸資産に生じたカレント・コストの変動の影響は重要であるから、これを報告すべきである」と、⁽²⁷⁾棚卸資産に関する保有損益の認識を勧告している。そして、さらに、「(いずれの評価基準によっても) 棚卸資産に関するこのような会計は、棚卸資産が販売によって立証される以前に、収益、利得または損失を記録することになるであろう。それにもかかわらず、これらの収益、利得または損失は、それらが生じた期間の純損益の構成要素である」⁽²⁸⁾、としている点が重要なのである。

われわれの用語法による収益は、すでに述べたように、利得をも含む広義の概念である。それゆえ、われわれの用語法によれば、『AICPA 原則試案』は保有損益の認識を勧告し、これを純損益の構成要素としていることから明らかのように、棚卸資産に関する収益についても、発生概念による認識を主張している、といえる。

ただ、次節における評価論の解明でも明らかになるように、固定資産に関しては、必ずしも理論通りに発生概念が適用されてはいない。恐らく、それは実践的妥協からする後退であろう。⁽²⁹⁾

以上のように、『AICPA 原則試案』は利益を「生産物の交換価値額」と規定し、客観的測定可能性の条件を満たすかぎり、その創造と処分に必要な主たる経済活動が達成された期間に、そしてまた資産価値の変動が現実生じた期

(24) *ibid.*, p. 47.

(25) *ibid.*, p. 48.

(26) *ibid.*, p. 48.

(27) *ibid.*, p. 50.

(28) *ibid.*, p. 57.

(29) 『AICPA 原則試案』を経済学理論と実践可能性との妥協の産物である、と性格づけるのは R. B. Cruse & E. L. Summers の見解である。Cruse, R. B. & Summers, E. L., "Economics, Accounting Practice and Accounting Research Study No. 3", *Accounting Review*, Vol. 40 No. 1 (Jan. 1965), pp. 82 ff.

間に、これを認識すべきであるとする。これは、まさに、伝統的実現概念による収益認識に代えて、発生概念によるそれを主張する見解である。それは「企業および経済活動の正確な反映」という会計の主目的にヨリ適合する。それゆえ、「利益は、企業活動の全過程に帰属するものであって、販売時点にのみ帰属するものではない」という基本命題にもヨリ適合することとなる。

しかし、これのみで十分であろうか。発生概念による収益認識は、たしかに、「個別物価が変動している場合、間違った期間に間違った利益額を報告する危険」を回避するであろう。なぜなら、個別物価の変動は、発生収益——ここにいう収益とは、われわれの用語による広義の概念である——として、それが現実生じた期間に認識されるからである。しかし、『AICPA 原則試案』が伝統的実現概念による収益認識に対して批判していたもう一つの点、すなわち、「一般物価水準が変動している場合、資本修正項目を損益項目として報告する危険」をも除去しうるであろうか。さらにまた、現代会計学に対する新たな要請、すなわち、一定期間における価値変動をありのままに、タイムリーに認識すると同時に、これをその発生形態に応じて分解認識するという要請に対して十分に適合しうるであろうか。

結論からさきにいえば、発生概念による収益の認識は利益決定における期間的歪曲性を除去しうる。しかし、これのみでは、資本と利益の混同を避けることができないばかりか、収益の発生形態に応じた分解認識を行なうこともできない。なぜなら、発生概念のみによる収益の認識は、一般物価水準の変動からする資産または負債の価値変動をも、その他の変動からするそれに包摂してしまうし、さらにすべての価値変動を包括的に認識してしまうからである。

ところが、『AICPA 原則試案』は、周到にも、つぎのような主張をなし、これらの問題を解決する。すなわち、「われわれの観察によれば、ある資産価値の変動を一層タイムリーな方法で認識し、かつ、それによって貸借対照表上に従来の方法による一層カレントな情報を提供することが技術的に可能である。この点から（資産価値の変動を）つぎのように識別することを提案する。すなわち、(a) ドル（価値）の変動すなわち（一般）物価水準の変動に起因する変動額、(b) 財貨・用役の利用以前における取得（と保有）に起因する（変動）額、および (c) その時の市場における販売に起因する（変動）額と

の三者に識別することを⁽³⁰⁾と。

そして、(a)は、「いずれの年度においても実現利益ではなく、むしろ企業の投下資本を変動したドル価値によって修正した項目にすぎない⁽³¹⁾」とする。また、(b)は、「物価変動時に、棚卸資産項目を所有していたことから生じる利得または損失」であって保有損益であり、さらに、(c)は、「『営業損益』、すなわち売価とカレント・コストによって算定された売上原価との差額⁽³²⁾」であるという。

それゆえ、『AICPA 原則試案』は、「利益は企業活動の全過程に帰属するものであって、販売時点にのみ帰属するものではない」という基本命題から、客観的に決定しうるかぎり、すべての資産および負債の価値変動を認識すべきであるという基本的見地に立って、伝統的実現概念に代えて、発生概念による収益認識を主張する。しかし同時に、ドル価値の変動は資本修正項目であるとして、資本と利益の混同を排除することを主張する。また、それ以外の変動をも営業損益と保有損益とに識別して認識することを勧告しているのである。

なお、営業損益と保有損益との分解認識の必要性を、つぎのような理由から主張している。すなわち、前者は、「反復的であり、かつ比較的統制可能なものであって、その測定にはより大なる予測的価値がある⁽³³⁾」さらにまた、それは、「他の実体との明白な取引から生じる資産(および負債)の変動⁽³⁴⁾」である。これに対して、後者は、カレント・コストの動向によるものであり、当該項目を単に保有していたことから生じる利得または損失にすぎない。それゆえ、両者の有している意味は異なる。両者を別個に認識することは、別個の分析と解釈⁽³⁵⁾とを可能にするために、必要であると。

以上のように、『AICPA 原則試案』は、ドル価値の変動を損益項目から除去すると同時に、その他の変動を営業損益と保有損益に分解して認識することを主張する。それゆえ、伝統的実現概念による収益認識を批判し、発生概念に

(30) Sprouse, R.T. & Moonitz, M., *op. cit.*, p. 17. (カッコ内は引用者)

(31) *ibid.*, p. 17.

(32) *ibid.*, p. 29.

(33) *ibid.*, p. 51.

(34) *ibid.*, p. 53.

(35) *ibid.*, p. 51.

よるそれを高揚するのではあるが、他面において、実現概念の意義をつぎのよりに認識する。すなわち、「会計において実現概念が広範囲に利用されていること、およびその利用は、数あるなかでも、純利益のうち実現要素と未実現要素との⁽³⁹⁾区別を意味すること、この二点にわれわれは注目する」と。ここにおいて、実現概念は、収益の第1次的認識概念としては不十分であっても、少なくともその分類概念ないし第2次的認識概念として、その必要性ないし存在意義が認められている、といえる。

以上がアメリカ公認会計士協会の二つの『会計調査研究書』における収益認識論である。その検討は、後に行なうこととして、ひとまずさきに進もう。

第3節 資産評価論

つぎに、われわれは、本章で問題にしている『AICPA 公準論』と『AICPA 原則試案』における資産評価論を瞥見しておこう。⁽³⁷⁾なぜなら、「利益は当該企業実体の純資源の増加函数である。したがって、利益の構成要素、すなわち収益、費用、利得および損失、の測定は資産および負債領域における測定に依存しなければならぬ⁽³⁸⁾」からである。

まず、『AICPA 原則試案』は、「資産の概念は、経済資源すなわち稀少性を有する資源の概念と関連している⁽³⁹⁾」とし、この稀少性を有する資源が会計上の資産の範疇に含められるためには、「特定の实体に帰属しうること、個々にあるいは関連グループの一部として交換すなわち移転が可能であること、および貨幣による表現が可能であること、これらの三つの条件を満たさねばならない⁽⁴⁰⁾」とする。ここに規定された会計上の資産の属性、すなわち、(1)特定实体への帰属可能性、(2)交換可能性、および(3)貨幣評価の可能性の属性は、『AICPA 公準論』における、「資産は、特定の实体によって所有され、交換によって生じた、

(36) *ibid.*, p. 15. (傍点は引用者)

(37) 新井清光 前掲書、247-250 頁にも、その評価論が紹介されている。あわせて参照されたい。

(38) Sprouse, R. T. & Moonitz, M., *op. cit.*, p. 11.

(39) *ibid.*, p. 19.

(40) *ibid.*, p. 19.

貨幣のごとき測定単位によって表現される経済資源と関連づけられねばならない⁽⁴¹⁾」、という規定に基づいている。

会計上の資産の属性を以上のように規定した後、資産をつぎのように定義する。「資産は、当期もしくは過年度の取引の結果、当該企業実体によって取得された、期待される将来の経済的効益、権利である⁽⁴²⁾。」

ここに、「期待される将来の」という形容詞は、「効益が現実に発現するという点に関して、すべての資産はある程度の不確実性をもっている⁽⁴³⁾」、ということの意味している。それゆえ、その評価には推測ないし見積りが不可欠である。また、「経済的」という形容詞は、「当該効益が稀少であり、それゆえ現在および将来においてなんらかの交換価値を有していることを示すために用いられている⁽⁴⁴⁾」さらに、「取引」という用語は、当該実体へ資産がもたらされた事象を意味し⁽⁴⁵⁾、「当期もしくは過年度」という用語は、「『将来』を排除するために用いられている⁽⁴⁶⁾。」

ところで、この定義において、会計上の資産の有する属性のうちもっとも重要な属性は、「将来の経済的効益」であり、現在および将来におけるその交換可能性である⁽⁴⁷⁾。したがって、「資産に付与される貨幣額は、このような期待される将来の効益と関連づけられねばならない⁽⁴⁸⁾。」いいかえれば、資産評価の問題は、当該資産が有している将来の用役提供能力を測定する問題であり、その現在および将来の交換可能額を貨幣的に見積る問題である。

そして、『AICPA 原則試案』によれば、そのためには、(1)将来の用役提供能力の存在を確認すること、(2)将来の用役提供能力の量を見積ること、(3)将来の用役提供能力の量を評価すること、この三つの段階が必要である⁽⁴⁹⁾。

この第3段階、なわち「将来の用役提供能力の量を評価する」ためには、い

(41) Moonitz, M., *op. cit.*, p. 54.

(42) Sprouse, R. T. & Moonitz, M., *op. cit.*, p. 20.

(43), (44), (45), (46) *ibid.*, p. 20.

(47) したがって、『AICPA 原則試案』には、繰延資産に関する議論は見当らない。わずかに研究・開発費 (research and development costs) が無形固定資産に含められているだけである (*ibid.*, p. 20)。

(48) *ibid.*, p. 23.

(49) *ibid.*, p. 23.

かなる基準が採用されるのであろうか。『AICPA 公準論』は、その「付随的公準」(supplementary postulates) B-2「市場価格」(market prices)において、「会計資料は、現実に行なわれた、あるいは行なわれるであろうと期待される、過去、現在もしくは将来の交換から生ずる価格に基礎をおく」⁽⁵⁰⁾、としている。この規定に基づいて、『AICPA 原則試案』も、会計上の評価基準⁽⁵¹⁾として、「過去、現在および将来の交換価値」を採用する。

会計上の資産のもっとも重要な属性を「将来の経済的効益」すなわち、「現在および将来においてなんらかの交換価値を有していること」とする以上、その交換価値量の価格づけ、すなわち資産評価の基準が現在および将来の交換価値であるとするのは当然のことであろう。

しかし、その基準として、過去の交換価値をも認めることは論理的に矛盾があるといわざるをえないのではなからうか。もちろん、過去の交換価値を現在および将来の交換価値の客観的見積りの困難な場合の単なる便法ないし代替的基準としてなら、それも認めざるをえないであろうが。⁽⁵²⁾

それはさておき、『AICPA 原則試案』は以上のような評価基準を勧告する。そして、すでに明らかなるところであるが、この評価には見積りないし推測が不可欠である。そこで、この見積りないし推測の難易性によって、同原則試案は、すべての資産を (a) 貨幣もしくは貨幣請求権の形態をとる資産と、(b) その他すべての資産とに分類し、それぞれについての評価基準を主張する。具体的基準は脚注に譲り、ここでは、その要点のみを記しておこう。まず、(a) の評価基準は、原則として、「将来の交換価値の割引価値」であり、(b) のそれは、原則として、「過去もしくは現在の交換価値」すなわち取得原価またはカレント・コストである。後者の評価基準が将来の交換価値ではなく、過去もしくは現在のそれによるのは、その見積りにヨリ大なる不確実性があるからである。

(50) Moonitz, M., *op. cit.*, p. 37.

(51) Sprouse, R.T. & Moonitz, M., *op. cit.*, pp. 23-24.

(52) なお、過去の交換価値は、資産の原初測定額の評価基準としては本来的意味を有している。しかし、それは、取得時点において、その交換価値が現在の交換価値を示しているからなのである。取得時点以降においては、少なくともここで問題にしているように、価格水準の変動の存在を前提とするかぎり、過去の交換価値が当該資産の現在および将来の交換価値の基準とはなりえない、と考えるべきであろう。

そして、後者の評価基準の代替法として、取得原価の個別物価指数による修正や鑑定評価 (appraisal) も認められうる、とする。⁽⁵³⁾

以上がアメリカ公認会計士協会の二つの『会計調査研究書』における評価論のあらましである。会計上の資産の属性として、「将来の経済的効益」という点を重視する。ここに「経済的」とは、すでに述べたように、当該資産が現在および将来においてなんらかの交換価値を有することであった。それゆえ、会計上の資産評価は、この交換価値を見積り、それを価格づけることである。

したがって、理論的にいえば、会計上の資産は、取得時点においては取得価格によって、また、それ以降においては現在もしくは将来の交換価格によって評価されることとなる。もちろん、ドル価値の変動については別個の考慮が必要である。なぜなら、前節において明らかにしたように、それは損益ではなく、単なる資本修正項目として勧告されているからである。これが原則的な立場である。

しかも、そうすることは収益認識における発生概念の主張と符合するばかりか、営業損益と保有損益との分解認識をも可能にする。この点について、『AICPA 原則試案』はつぎのようにいっている。「カレント・コストすなわち取替原価を利用する場合には、さらにつぎのような長所がある。すなわち、それは物価の騰落時に棚卸資産を保有していたことから生じる損益と『営業損益』すな

(53) Sprouse, R. T. & Moonitz, M., *op. cit.*, pp. 24-36.

なお、ここで説かれている評価基準を具体的に示せば、つぎの通りである。

- (a) 貨幣もしくは貨幣請求権グループ……原則として、将来の交換価格の割引額
 - (i) 現金……額面額
 - (ii) 受取債権……割引現在価値
 - (iii) 市場性ある有価証券……市場価格または割引現在価値
- (b) その他の資産グループ……原則として過去または現在の交換価格
 - (i) 棚卸資産
 - (i) 固定相場場で容易に販売でき、かつ処分費用の予測が容易な棚卸資産……正味実現可能価値
 - (ii) その他の棚卸資産……カレント・コストすなわち取替原価
 - (ii) 償却性有形固定資産 (plant and equipment) ……取替原価、取得原価の個別物価指数による修正、鑑定評価、または取得原価のいずれかの方法
 - (iii) 土地……取得原価または鑑定評価
 - (iv) 無形固定資産……取得原価
 - (v) 投資……別個の委員会で検討

わち売価とカレント・コストによって算定された売上原価との差額とを勘定において明瞭に識別することができるという長所である⁽⁵⁴⁾と。

しかし、如上の評価基準はあくまで原則的なそれにすぎない。実際には、「AI CPA 原則試案」は、「貨幣もしくは貨幣請求権」以外の資産に対する評価を「過去の交換価格」によることも認めている。とりわけ、土地および無形固定資産に関しては、取得原価による評価を認め、それが陳腐化した場合にのみ、定期的な鑑定評価を勧告している。明らかに、それは客観性の要請からする理論と実践可能性との妥協の結果である、と考える。

第4節 おわりに

以上で、アメリカ公認会計士協会の『会計調査研究書』第1号および第3号に表明された会計上の収益認識論とこれに関連した資産評価論とを明らかにしえたと信じる。そこで、その要点をひとまず再述しておこう。

収益認識論においては、まず会計の基本的職能を「企業および経済活動の正確な反映」にあるとし、したがって、会計上の利益決定において「利益は企業活動の全過程に帰属するものであって、販売時点にのみ帰属するものではない」という命題を重視する。そして、この基本命題から、伝統的実現概念による収益認識の便宜性を明らかにし、その便宜性に由来する利益決定の期間的歪曲性に厳しい批判を加える。こうした批判に立脚して、伝統的実現概念による収益認識に代えて発生概念によるそれを強く勧告する。

そこでは、期間収益が「当該期間の生産物すなわち財貨・用役を交換価値で測定したもの」とされる。このような収益概念の規定は、伝統的なそれと異なることはもちろん、『AAA 1957年基準』における「当該期間に顧客に提供した生産物の価額」という収益概念とも明らかに異なる。すなわち、前者は後者よりも早い時点において収益の認識を可能にする規定である。そして、このような収益は、客観的測定が可能となるかぎり、それを創造もしくは処分するに必要な主たる経済活動が達成された期間に認識されるべきである、とする。ここでの「主たる経済活動」とは営業活動はもちろんこと、保有活動をも意味する。

(54) *ibid.*, p. 29.

このように、アメリカ公認会計士協会の二つの『会計調査研究書』は「企業および経済活動の正確な反映」のために、会計上の収益認識において発生概念によることを高揚する。しかし他面において、企業および経済活動の成果を、その発生形態に応じて、営業損益と保有損益とに分解認識することの必要性を説く。そして、そのための必要な概念として、伝統的実現概念の存在理由を認める。いいかえれば、伝統的実現概念は、収益の第1次的認識概念としては不十分ではあるが、第2次的認識概念すなわち収益の分類概念としては必要である、と観念するのである。

他方、資産評価論の要点はこうである。まず、会計上の資産を「当期もしくは過年度の取引の結果、当該企業実体によって取得された、期待される将来の経済的効益、権利」と定義し、その属性として「将来の経済的効益」という点をもっとも重視する。そして、ここに「経済的」とは、稀少性を有していることであり、したがって、現在および将来においてなんらかの交換価値を有しているということである。こうした観点からいえば、資産評価の原則的基準は「現在および将来における交換価格」である。しかし、『AICPA 原則試案』は、同時に「客観性」の要請を受け入れ、土地および無形固定資産等については「過去の交換価格」による評価をも是認する。

それゆえ、収益認識においてもまた資産評価においても、ともに「客観性」の要請が重要な要因となっている。ところで、ここにいう客観性とは、「偏見のないこと、すなわち他の有能な調査人によって検証されうること⁽⁵⁵⁾」であり、「過去において完了した事象と同時に、見積りや予測も客観的でありうる⁽⁵⁶⁾」、という。したがって、市場価格はもちろんのこと、取替原価、正味実現可能価値および個別物価指数等も客観的なものとされている⁽⁵⁷⁾。

こうした「客観性」概念からすれば、取得日以降における資産評価に取得原価を認めたり、また一定期間ごとの鑑定評価や物価指数による修正を主張することには論理的矛盾があるであろう。それらは、あくまで便宜的方法にすぎないものである。それゆえ、ここに解明したアメリカ公認会計士協会の会計思考

(55) Moonitz, M., *op. cit.*, p. 42.

(56) *ibid.*, p. 42.

(57) Sprouse, R. T. & Moonitz, M., *op. cit.*, pp. 12-13, pp. 26-27.

は、評価論における時価主義の主張よりも、むしろ収益認識論における発生概念の高揚に重心があり、また後者の方がヨリ論理的である、といえる。

しかし、それにしても、本章で明らかにしたアメリカ公認会計士協会の見解には、前章で検討したアメリカ会計学会の見解に比して、理論的に長足の進歩がみられるであろう。

すなわち、会計上の収益認識において、発生概念による認識の第1義性を説き、同時に実現概念を利益ないし収益の分解のための概念として認める見解は、現代会計学に対する要請に適合するものであり、伝統的会計理論を超克する、一つの会計理論として妥当なものであろう。また、資産評価論における原則的見解は、発生概念と実現概念とを相互補完的概念として観念する収益認識論とも整合するものである。しかし、これらについての検討やアメリカ公認会計士協会の見解に存在する問題点の指摘等はすべて次章に譲ることとする。

第5章 総括と展望

第1節 はじめに

「会計上の利益概念とその認識方法」に関する研究の端緒を開くこと、これが本書の意図である。その研究テーマは、古くしてかつ新しい問題であるばかりではなく、直接あるいは間接に会計上の諸問題をすべて包含する根本問題であるため、きわめて広範にして深遠な問題である。そこで、本書は、その一つの端緒として、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」という問題の研究を試みた。

とはいえ、本書でとりあげた「収益認識概念ないし認識方法」の研究に関しては、参考となる文献がきわめて乏しい現状にある。とりわけ、この問題に直接関係する単行書は、筆者の知るかぎり、内外にわたっても、わずかに二冊存在するにすぎない。⁽¹⁾このためもあって、本書の採用した接近方法はかなり限定されたものであった。すなわち、伝統的実現概念の意義と限界を明らかにした後、これに対する反省ないし批判の動向を、アメリカにおける二大会計研究団体である、アメリカ会計学会とアメリカ公認会計士協会との今世紀後半における見解によって、明らかにし、これを比較・検討することによって、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」を研究しようとするものである。それゆえ、「会計上の利益概念とその認識方法」の研究という観点からみれば、本書はその端緒の序にすぎないかもしれない。

ただ、問題解明のために考察・参考にした対象はかなり限定されたものではあったが、本書では、アメリカの二大会計研究団体の今世紀後半の動向を、単

(1) すなわち、つぎの二つである。しかも、後者は本書にとってはほとんど参考にはならなかった。

Windal, F. W., *The Accounting Concept of Realization*, Occasional Paper No. 5, Michigan State University, Michigan, 1961.

Thomas, A. L., *Revenue Recognition*, Michigan Business Report No. 49, Michigan, 1966.

に表面的に紹介するだけに終らないよう心掛け、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法」の究明という観点に焦点を合わせて、解明しようと努めた。そして、同時に、こうした動向の背後にあるヨリ根本的な問題点の解明にも留意したつもりである。

これによって、伝統的実現概念による収益認識の不備を反省ないし批判する現代会計学の動向がなにゆえに惹起されたものか、また、これに対してどのような認識概念ないし認識方法をもって対処したらよいか、というわれわれの当面の問題を解くことができる、と信じる。さらにまた、それは、たとえささやかなものであろうとも、「会計上の利益概念とその認識方法」の研究という、われわれの究極の課題の解明のための端緒を開くことにもなりうるであろう。

そこで、本章では、このような研究のあとをまず簡単に振り返り、ついで本書の直接の課題に対する一つの素朴な答えを披瀝し、おわりに若干の展望を試みることにしよう。

第2節 本論の要約

まず第1章では、本書における問題の所在と接近方法を述べた。如上のように、「会計上の利益概念とその認識方法」に関する研究の端緒として、本書は「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」の究明を直接の研究課題とする。そして、このテーマを、アメリカの二大会計研究団体における今世紀後半の動向の解明とその比較・検討によって、究明しようとするものであることを述べた。

ついで、第2章では、今日、新たな反省ないし批判の俎上にのせられている伝統的実現概念の性格を、その成立の経緯、内包要件、およびその特徴の三つの側面から、究明した。これによって、伝統的実現概念の意義と限界を明らかにしえた、と信ずる。それは、また、現代会計学の動向をヨリよく理解するための、それゆえ、収益の妥当な認識概念ないし認識方法を確立するための基盤ともなるであろう。なぜなら、現代会計学の動向の一つは、この伝統的実現概念による収益認識の不備を反省ないし批判する動向であり、そこには、当然のことながら、それなりの理由——社会・経済的環境から生じる現代会計学への

要請——がある、と考えるからである。

ここに、第2章の要点のみを記述しておこう。まず、伝統的実現概念は、第1次世界大戦後の、アメリカにおける価格水準の上昇を契機として、時価主義評価を前提とする「純財産増加」概念としての利益の欠陥、すなわち未実現評価益の計上に対する批判として誕生したのであった。したがって、それは、明らかに、「可処分利益」としての期間損益の認識概念として誕生したのである。こうした成立の背景から、伝統的実現概念は、その内包要件として、(1)相互に独立した当事者間の財貨・用役をめぐる交換取引——市場取引——の存在と、(2)その対価としての（流動）資産の受領、という二つの条件を必要とし、実際上は、販売概念と同義語に用いられてきたのである。このような条件をその成立要件とすることによって、それは、未実現評価益を排除し、客観的にしかつ確定的な期間損益、すなわち「可処分利益」の認識を十分に保証する機能を果してきたのである。

しかし、こうした長所は、観点をかえる時、一つの大きな短所となるのである。すなわち、実現（販売）利益の認識は、逆にいえば、未だ実現（販売活動）とはなっていない当期の成果の一部を認識しえず、また、過年度の成果のうち当期に実現（販売）された成果をすべて当期の成果として認識する結果となるのである。したがって、それは、期間個別の成果をタイムリーに認識し、かつ、これをその発生形態に応じて、少なくとも営業成果と保有成果とに分解認識したい、という要請からは不十分なものとなるのである。こうした伝統的実現概念による収益認識の不十分性を反省ないし批判することによって、ヨリ妥当な認識概念および認識方法を確立しようとするのが今世紀後半における現代会計学の一つの動向であろう、と推論される。

そこで、第3章では、こうした仮説のもとに、現代会計学の動向を代表する一つの見解である、アメリカ会計学会の実現概念ないし収益認識概念に関する1957年以降の動向を明らかにした。すなわち、ここでは、まず最初に、『AAA 1957年基準』における実現概念の変貌を検討し、ついで、同基準に対する二つの『補足意見書』の見解を解明し、さらに、同基準における実現概念を「実質的に展開し、かつ部分的に修正すること」を意図して公表された『実現概念小員会報告書』の見解を検討した。第3章の論述内容を要約するならば、つぎの

通りである。

本章では、まず、『AAA 1957年基準』における実現概念の変貌を詳細に分析した。すなわち、ここでの実現概念は、単に収益の認識概念に留まらず、会計一般の認識概念として規定され、会計上の基礎概念の一つとして、その地位を与えられるのであった。ここに、実現概念の適用領域における拡大という意味での量的拡大がまぎみられる。そのためもあって、この実現概念の成立要件——内包——は、「確定性」と「客観性」という抽象的で分散の大きい概念によって満されることとなり、判断の比重を増大させたのである。その結果、具体的には、伝統的実現概念の成立のための絶対条件とされていた二つの要件、すなわち、(1)相互に独立した当事者間の財貨・用役をめぐる交換取引の存在——当該企業実体が当事者である市場取引の成立——と(2)その対価としての(流動)資産の受領の二つの要件は、「確定性」と「客観性」とを判断するための、単なる相対基準以下に位置づけられてしまうのであった。後者の要件は否定すらされている。すなわち、ここでは、収益を「受領した対価」によってではなく、「提供した価格」によって認識する、と主張されていたのである。それゆえ、伝統的実現概念による収益認識方法のもとにあっては、その例外的な認識概念とされていた発生概念を新たな実現概念のうちに包摂してしまうのである。それは、もはや伝統的実現概念の量的拡大や展開の段階ではなく、その質的拡大であり、発生概念への転開であることが明らかであろう。

このような方向を勇敢にも打ち出した『AAA 1957年基準』ではあったが、しかし、実現概念と密接な関係を有する、その評価論の領域においては、事実上、原価主義会計の域を殆んど出ることではできなかった。すなわち、「用役潜在性」という新しい資産概念の提唱のもとに、理論上は、「将来現金収入の割引現在価値」による評価を説くのであるが、それはあくまで理論上の主張であって、実際上は伝統的会計学のそれと殆んど同一なのである。

したがって、そこでは、期間個別の成果をタイムリーに認識することも、また、これをその発生形態に応じて営業損益と保有損益とに分解認識する思考も、具体的には、未だなんら展開されてはいないのである。しかし、評価論における新たな動向や成果のタイムリーな認識とその分解認識の思考は、『AAA 1957年基準』における実現概念の質的変貌のなかで力強く胎動していた、と考える。

すなわち、こうした新たな思考は、やがて同基準に対する二つの『補足意見書』において、具体的に表明されるのである。

すなわち、『補足意見書第1号』は、「用役潜在性」という資産概念の規定を『AAA 1957年基準』から継承し、同時に、「客観性」と「検証可能性」の要請を受け入れて、「用役潜在性」の実践的近似値であるカレント・コストによる評価を説く。なぜなら、そうすることによって、一定期間における経済および企業活動の成果をタイムリーに認識すると同時に、その成果を発生形態に応じて営業損益と保有損益とに分解認識することが可能になり、したがって、投資者による投資意思の決定と経営者の支配・統制に必要な資料、すなわち、企業の将来の利益予測を可能にする資料を提供できるようになるからである、と主張するのである。

ここに、前章第3節で仮説的に指摘した伝統的実現概念による収益認識の欠陥を、それはまた伝統的実現概念に対する反省ないし批判を惹起している現代会計学への要請を、論証しえたと思える。それは、端的に言って、会計資料に対して過去の性格ないし職能ではなく、現在もしくは将来志向の性格ないし職能を期待するものであって、「会計資料のリァリティの増大」を要請するものである。そして、この要請は、一方において、一定期間における経済および企業活動の成果をタイムリーに認識することと同時に、他方において、これをその発生形態に応じて営業損益と保有損益とに分解認識することを要求するのである。

ところが、『補足意見書』では、この分解認識された保有損益に関して、実現説と未実現とが真正面から対立し、この問題を未解決のままに放置するのであった。そのことは、とりもなおさず、実現概念の解釈に関する伝統的見解と『AAA 1957年基準』に示された新しい見解との対立であった。

そのような状態のなかで、アメリカ会計学会は、『補足意見書』を公表した翌年、すなわち1965年に『実現概念小委員会』から『AAA 1957年基準』における実現概念を「実質的に展開し、かつ部分的に修正すること」を意図して、『実現概念』と題する小委員会報告書を公表した。端的に言って、そこでは実現概念をほぼ伝統的実現概念と等しい概念に規定することを主張するのであった。すなわち、実現概念の成立要件として、(1)当該企業実体が当事者である市

場取引の存在、(2)その対価として客観的に測定可能な資産の受領、および(3)収益稼得活動における決定的事象の遂行、の三要件を主張する。このような実現概念は、たとえ伝統的実現概念の量的拡大——ここでの量的拡大とは、適用領域の拡大の意味でのそれではなく、(2)の要件が示しているように、内包要件の緩和という意味での量的拡大である——をなすことはできても、(1)および(2)の要件を依然としてその成立要件としている以上、その質的拡大、すなわち内包要件の転開をなすことはできないのである。それゆえ、このような実現概念の規定から、『実現概念小委員会報告書』では、保有損益を未実現損益として結論づけ、これを「実現」とは区別された「認識⁽²⁾」という概念によって会計記録の正式な対象とする、と主張するのであった。

以上が第3章におけるアメリカ会計学会の見解の要約である。新たな社会・経済的環境から生じる現代会計学への新たな要請に直面して、実現概念を質的に拡大・変革することによって、これに適合しようとする姿勢を一度はみせたアメリカ会計学会であったが、その到達したところは、実現概念を伝統的なそれにはほぼ等しいものへと再修正し、これのみによる収益の認識を断念して、その不十分性を「実現」とは別個の「認識」という概念によって補完しようとするのである。

以上のようなアメリカ会計学会の見解に対して、第4章では、アメリカ公認会計士協会の収益認識論をその二つの『会計調査研究書』、すなわち『AICPA公準論』と『AICPA原則試案』によって明らかにした。その要点を再述するなら、つぎの通りである。

アメリカ公認会計士協会は、如上の二つの『会計調査研究書』において、会計の基本的職能を「企業および経済活動の正確な反映」と規定する。そして、この観点に立った期間損益計算においては、「利益は企業活動の全過程に帰属する」という命題が基本命題として設定される。ついで、この基本命題から、実現概念による収益認識の便宜性を明らかにし、それに由来する損益計算の期間的歪曲性に対して厳しい批判を加える。そして、このような批判から実現概念を会計上の本質的特徴とは認めえないとし、この概念に代えて発生概念による収益の認識を強調するのである。

(2) 脚注(6)を参照されたい。

そこでは、期間収益を「当該期間の生産物——財貨もしくは用役——を交換価値によって測定したもの」と規定する。このような収益の定義は、「顧客から受領した対価によって測定された企業の生産物」という伝統的なそれと異なることはもちろん、『AAA 1957年基準』における「当該期間に顧客に提供した生産物の貨幣額」という定義とも明らかに異なる。いえば、三者のうちで、もっとも早い時点での認識を可能にする収益の定義である。なぜなら、それは、顧客から対価を受領することも、さらに顧客に生産物を提供することすらも、要求してはいないからである。

そして、このような期間収益は、客観的測定可能性の条件を満たすかぎり、その創造もしくは処分に必要な主たる経済活動が達成された期間に認識されるべきである、とされる。なお、ここでの「主たる経済活動」とは営業活動のみならず保有活動にも関係づけられて用いられている用語である。

以上のように、アメリカ公認会計士協会は、発生概念による収益認識を強調するのではあるが、他方において、「企業および経済活動の成果」をその発生形態に応じて営業損益と保有損益とに分解することの必要性を認識し、そのための必要な概念として実現概念にその存在意義を認めるのである。いいかえれば、実現概念は、収益の第1次の認識概念としては不十分であるが、しかし、その第2次的認識概念ないし成果分解のための概念としては必要性が認められる、というのである。

なお、このような収益認識論と密接に関連する資産評価論の要点はつぎの通りであった。まず、資産の属性として「将来の経済的効益」という点をもっとも重視する。そして、ここにいう「経済的」とは、稀少性を有しているということであり、したがって、現在および将来においてなんらかの交換価値を有している、ということである。それゆえ、このような観点からいえば、資産評価の原則的基準は「現在および将来における交換価格」ということになる。しかし、『AICPA原則試案』は、同時に、客観性の要請を受け入れて、土地や無形固定資産については「過去の交換価格」による評価を主張する。しかし、ここでの客観性の要請は、きわめて寛大なものであって、取替原価はもちろんのこと、正味実現可能価値、個別物価指数、鑑定評価等をも客観的なものと認めているのであった。したがって、その資産評価論の見解には論理的矛盾がある、

といわざるをえないであろう。

しかし、それにしても、収益認識論における発生概念の第1義性の主張や実現概念の存在意義に関する見解は、現代会計学に対する要請にヨリ適合するものであり、伝統的会計理論を超克する一つの会計理論として基本的には妥当なものであろう。また、資産評価論における原則的見解は、発生概念の強調と符合するばかりではなく、収益の分解認識をも可能にする。その意味で、『AAA 1957年基準』に比して、そこには長足の進歩がみられる、といえよう。

第3節 一つの収益認識論

以上が本論第4章までの総括である。本書は、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」をテーマとし、まず伝統的実現概念の性格を明らかにした後、アメリカにおける二大会計研究団体の今世紀後半の見解を検討しながら、ようやくここまで辿りついたのである。そこで、以下、これまでの研究成果を基礎にして、本書のテーマに対する素朴な、一つの答えを申し述べることにしよう。

いまさら多言を弄するまでもなく、会計は、本来、一つの経済的技術であり、しかも今日では、不可欠の社会的制度となっている。それゆえ、会計理論は、その社会・経済的環境ないし背景とそこから生じる要請とを正しく認識し、これに適合するものでなければならないであろう。

したがって、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」という本書の問題に対する解答も、なによりもまず現代会計学に対する社会・経済的要請はなにか、また、それを惹起している社会・経済的環境ないし背景はなにか、を正しく認識することから出発しなければならない。

この点については、第3章第2節——さらに詳しくは第7章——や同第3節、および第4章等における現代会計学の動向の分析から、すでに明らかになっているであろう。すなわち、一方において価格水準の変動という外的要因が、また他方において、企業経営の科学化・専門化に伴う高度な管理的要請の増大、およびこれと並行して生じた合理的人間行動重視の思考の増大という内的要因が現代会計学の社会・経済的環境ないし背景である、と考える。そして、この

ような環境ないし背景から生じる要請は、会計の基本的職能を過去の・回顧的性格のものから現在の・未来志向的な性格のものへと重点移行させ、価格水準の変動によって喪失した会計資料のリアリティを回復ないし増大させることを要求するのである。

この「会計資料のリアリティの増大」という現代会計学に対する根本的要請は、なによりもまず一定期間における経済および企業活動の成果をありのままに、すなわちその価値変動が現実⁽³⁾に生じるままに、タイムリーに認識することを要請する。端的に言って、それは「期間個別の真実性」の達成ないし増大を意図しているのである。しかし、この要請は、この段階のみに留まるものではなく、さらに、タイムリーに認識された経済および企業活動の成果をその発生形態に応じて分解認識することをも要請するのである。なぜなら、そうすることによって、会計資料は一定期間における企業の経済価値の変動をヨリ現実に近いものとして認識することができ、「会計資料のリアリティの増大」に資することとなるからである。

とはいえ、すでに述べたように、会計の領域にあっては、本来、生産活動に基づく成果——生産過程における価値増殖分——を独立して客観的に認識することはできないであろう。また、取得活動に起因する成果は、自由競争経済を前提とするかぎり、ゼロと考えてよいであろうし、さらには、本来の営業活動の一部と考えることもできる。そこで、現代会計学に対する後者の要請は、結局、企業および経済活動の成果を本来の営業活動に基づく成果——営業損益——とそれに付随する保有活動に基づくそれ——保有損益——とに分解認識する要請とならざるをえない。

しかし、それにしても、このような「会計資料のリアリティの増大」という新たな要請に対して、伝統的会計学は十分に適合しえない。なぜなら、それは、伝統的実現概念と原価主義評価を中核として形成されている理論であるため、すでに詳しく述べたように、一定期間における経済および企業活動の成果をタイムリーに認識することができないばかりか、成果の営業損益と保有損益との分解認識もできないからである。

(3) 「期間個別の真実性」については、谷端 長著『動的会計論（増訂版）』 森山書店 昭和43年の第5章から第8章、とくに第6章を参照されたい。

それゆえにこそ、アメリカ会計学会は、このような伝統的会計学の不備を反省し、最終的には、収益の認識においては「認識」と「実現」という二つの概念の採用によって、また費用および資産の評価においてはカレントコストの採用によって、この欠陥を補完しようとするのである。これに対してアメリカ公認会計協会は、伝統的会計学の欠陥を批判し、収益の認識においては、「発生」概念による第1義的認識と「実現」概念による第2義的認識の方法によって、また評価論においては、「過去・現在 および将来の交換価格」による評価を主張することによって、それを改革しようとするのであった。

その基本的観点において、両者に共通する点は、「実現」概念による収益認識をとともに不十分なものとしながらも、他方において、収益の分解ないし第2次的認識概念として、実現概念の必要性を認めている点である。そして、その不十分性を、一方は「認識」概念の採用によって、他方は「発生」概念の導入によって、それぞれカバーしようとするのである。

なお、前者の「認識」とは、第3章第3節で明らかにしたように、「のれん以外の、すべての資産価値の変動の影響は、適切な証拠によって確認されうるかぎり、勘定に記録されるべきである」、ということである。それは、端的にいうと、「検証可能な資産価値の変動」を会計事象となる経済事象とする見解であり、それを会計の正式な認識の対象とするという思考である。他方、後者の「発生」とは、第4章第2節で述べたように、「収益は、その活動に関する成果の客観的測定が可能であるなら、財貨・用役の創造と処分に必要な主たる経済活動が達成された期間に識別されるべきである」、ということである。端的にいうと、それは「客観的に測定可能な資産価値の変動——成果——」を会計上の正式な認識対象とすることを要求する概念であり、思考である。

したがって、両者は、異なる用語を用いてこそいるが、実現概念による収益認識の不十分性をカバーするために、共通の思考ないし概念に立脚している、といえる。「検証可能」とか「客観的に測定可能」という用語の意味は、その評価論が端的に示しているように、究極のところ、会計資料を市場価格に依存させることにほかならない。それゆえ、H. T. Deinzer 式の解釈に従えば、伝統的会計理論が「歴史的原価配分モデル」(historical-cost-allocation model)であるのに対して、アメリカ会計学会やアメリカ公認会計士協会の見解はとも

に「客観的市場価格モデル」(objective-market-price model)として、同一範疇に属する思考である、ということになる⁽⁴⁾。

このように、実現概念と発生概念(ないし認識概念)とを会計上の収益認識において二者択一概念としてではなく、むしろ相互補完的概念として観念する両者の見解は妥当なものである、と考える。なぜなら、発生概念の採用によって、一定期間における経済および企業活動の成果、すなわち期間個別の成果をタイムリーに認識することは可能となるであろう。しかし、これのみによつたのでは、その性格を本質的に異にする営業損益と保有損益とを実質的に分解認識することはできないからである。それゆえ、この分解認識ないし第2次の認識概念として、実現概念の必要性が認められうるのである。

営業損益は、本来、当該企業実体が当事者となって外部の独立した実体との間に現実に行なつた取引の成果であり、いわば当該企業実体にとって直接的事象による成果である。そこには、市場に存在する外的要因を当該実体の内的要因とするための、当該実体の積極的な意思決定が反映されており、また、W. J. Vatter の用語を用いていえば、「資産に対する拘束の解除」⁽⁵⁾がみられるのである。したがって、それは、まさに客観的にして確定的な事象に基づく成果であつて、実現損益である。

(4) Deinzer, H. T., *Methodological Presuppositions in Financial Accounting Models*, Florida, 1968, p. 8.

すなわち、彼は、「現在の財務会計モデルは『歴史的原価配分モデル』とよぶことができよう。これに対照するモデルとしては、『経済的利益理念型』(economic-income ideal)と『客観的市場価格モデル』があげられうる」といっている。そして、『経済的利益理念型』の提唱者として S. Alexander と D. A. Corbin を、また『客観的市場価格モデル』のそれとして R. T. Sprouse & M. Moonitz, E. O. Edwards & P. W. Bell, N. M. Bedford, および R. J. Chambers 等をあげ、後者をさらに細分類している。

なお、Deinzer のこの見解については、つぎの優れた紹介がある。藤田幸男稿「アメリカ財務会計方法論の展開——H. T. ダインゾアーの所説を中心として——」ビジネス・レビュー 第16巻第4号, 54-60頁。

(5) Vatter, W. J., *The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports*, Chicago, 1947, p. 32.

これに反して、保有損益は、当該企業実体が当事者である市場取引は未だ現実には成立しておらず、当該実体の外的環境がその資産ないし負債に反映しているにすぎない、いわば間接的事象による成果である。そこには、市場要因としての外的環境を当該実体の内的要因とするための、積極的な意思決定は未だなされていず、そのかぎりでは当該実体にとっては消極的な事象である、といえよう。したがって、それは、未だ「資産に対する抱束の解除」のみられない事象に基づく成果であり、たとえ客観的であると認められうるにしても、未だ確定的にはなっていない事象による成果であって、未実現損益である。

以上のように、営業損益と保有損益とは、会計実体の概念を前提にして成立している会計の観点からみれば、その発生形態においても、それゆえ証拠の質においても明らかに異なるのである。この質的相異を無視して、同一概念のみによってこれを認識することは妥当ではない。期間個別の成果のタイムリーな認識のために、両者をひとまずは一括して認識するにしても、究極的には両者を識別して認識することこそ、経営活動ないしその意思決定の内容をヨリ明らかにすることであり、「会計資料のリアリティの増大」に資する方途である、と考える。それゆえにこそ、収益認識において発生概念と実現概念とを二者択一的なものではなく、相互補完的な概念として考えることが必要なのである。いいかえるならば、発生概念も実現概念も、収益認識において、ともに必要な概念ではあるが、いずれも一方のみでは十分とはなりえない概念なのである。この点に関しては、アメリカ会計学会もアメリカ公認会計士協会も同様の見解に立脚しており、正しい見解である、といえる。

ただ、用語法としてみるなら、「実現」の不備をカバーするための概念は、「認識」より「発生」を妥当なものとする。なぜなら、「実現」概念もまた、たとえ第2義的なものであろうと、やはり一つの認識概念にはかならない、と解するからである。それに対して、「発生」概念は、すでに伝統的会計学においても「実現」概念に対照する認識概念として用いられてきているのである。ただし、この点に関する両者の相違は、単なる用語上の相違にすぎないものであって、実質的な相異ではない。⁽⁶⁾そのことは、両者に共通する思考として述べ

(6) なお、本書では、アメリカ会計学会の収益認識論は「認識」と「実現」という二つの概念の併用によるものであるとしたのであるが、むしろ当学会は「実現」に対照

た上述のことから明らかである。

ところが、アメリカ会計学会とアメリカ公認会計士協会の見解には、きわめて重要な根本的相違点があるのである。結論から先にいえば、それは究極的な利益概念に関する見解の相違である。

すなわち、アメリカ会計学会は、根本的には、実現利益に重点をおいている。そのことは、『実現概念小委員会報告書』において、未実現保有損益を純利益の構成要素から除外していることから明らかである。そこでは、実現保有損益のみが営業損益とともに純利益の構成要素とされ、未実現保有損益は、純利益が算定された後、これに加減されて「純利益プラス保有損益」(net income plus holding gains and losses) を算定するための要素とされているのである。したがって、アメリカ会計学会は、期間個別の成果のタイムリーな認識のために実現概念のみによる収益の認識を断念したとはいえ、依然として実現利益に重点をおき、これに未実現保有損益を付加しているのである、と考える。

これに対して、アメリカ公認会計士協会は明らかに発生利益に重点をおいている。なぜなら、すでに述べたように、当協会は実現概念を会計上の本質的特徴とは認めず、発生概念をこれに代替させ、その上で、実現概念の存在意義を純利益の分解のための概念としているからである。したがって、アメリカ公認会計士協会は、期間個別の成果のタイムリーな認識としての発生利益を第1義的に認識し、ついでこれを実現概念によって第2義的に分解しているのである。

するもう一つの認識概念を明示してはいない、と解することもできる。すなわち、ここでは、未実現保有損益を「なんらかの概念」によって認識はするが、それをいかなる概念によって認識するかを明示してはいない、と考えるのである。このように理解する場合には、アメリカ公認会計士協会は、これを「発生概念」として明示しているのであるから、その点でアメリカ会計学会より優れているといえる。

本書では、アメリカ会計学会の見解を前述のように理解したのであるが、それは、『補足意見書』や『実現概念小委員会報告書』の全般的な論理構成から判断したのと同時に、『補足意見書第2号』の小委員長である C. T. Horngren が『実現概念小委員会報告書』と同時に公表した論稿において、「実現テスト」と「認識テスト」という用語を用いている点からも判断したのである。Horngren, C. T., "How Should We Interpret the Realization Concept?", *Accounting Review*, Vol. 40 No. 2 (April 1965), p. 325. なお、この点についての Horngren の見解の要点については、第3章の脚注⑤を参照されたい。

このように、両者の間には、重要な相違がある、と考えられる。一方は実現利益に重点をおき、これに未実現利益を付加することを主張し、他方は発生利益を第1義的利益とし、これをさらに実現概念によって分解することを提唱しているのである。では、いずれの見解ないし方法を妥当なものとするべきであろうか。それは、当然のことながら、現代会計学に対する要請にいずれがより適合するののかということによって決定されるであろう。したがって、現代会計学に対する要請をどのように認識するかが答えをうるための鍵となる。私見では、すでに述べたように、それは、根本的には「会計資料のリアリティの増大」であり、より具体的にいえば、第1義的には期間個別の成果をタイムリーに認識することであり、第2義的にそれを発生形態に応じて営業損益と保有損益とに分解認識することである。このような見解からすれば、アメリカ公認会計士協会のごとく、第1義的には発生利益の認識に重点をおき、第2義的にそれを実現概念によって分解する思考をより妥当なものとする。

さらに、アメリカ会計学会の見解には、一つの論理的矛盾があるのではないかと考える。そこでは、実現損益に未実現損益が付加されているのであるが、この付加計算を行なうことと実現利益に重点をおくこととは問題がある、と考える。すでに詳論したように、企業実体の概念を前提とする会計の観点から考える時、実現損益と未実現損益とは重要な異質性を有している。その異質性のゆえに最終的には分解認識が要請されるのであろう。ところが、アメリカ会計学会の見解においては、異質性を有する二つの要素が分解されるのではなく、逆に付加されているのである。たしかに、「資産価値の変動」という観点からは、両者は同質性を有しており、それゆえに包括認識が可能になるのである。しかし、この観点から同質性を認め、付加計算を行なうというのであれば、そのタイムリーな認識にまず重点をおくべきであって、それゆえ、未実現損益もまた純利益の構成要素となすべきであろう。

以上のように、現代会計学に対する要請の点から考えても、また形式論理の点からみても、ともにアメリカ公認会計士協会の見解をより妥当なものとするのである。もちろん、この見解にも問題がないわけではない。その点については、やがて言及することとなる。

では、ここに、期間個別の成果のタイムリーな認識のために、第1義的な収

益認識概念として要請される「発生概念」をわれわれはどのように規定すべきであろうか。すでに述べたアメリカ会計学会の「認識」やアメリカ公認会計士協会の「発生」概念の規定をもってこれにあてることもできるであろう。しかし、ここでは、これをつぎのように定義しておこう。すなわち、「発生の本質的意味は、当該期間において当該実体の資産または負債の変動が収益（または費用）として会計上での認識を正当化するに足るだけの客観性を備えるに至ったということである」と。その本質的意味は前二者と同様であるが、これを資産価値の変動のみに限定しないためもある。そして、さらにはこの概念をいずれは収益以外の認識概念として利用することも考え、このように定義したのである。なお、この定義は、第3章第2節で詳しく分析した『AAA 1957年基準』における「実現」の定義にきわめて類似している、と考えられるであろう。しかし、重要な相違点の一つあることに注意されたい。それは、「資産または負債の変動が……客観性を備えるに至った」ということであって、ここでは「確定性」を備えることを要求してはいない点である。

ところで、この「発生概念」の内包要件をどのように考えるべきであろうか。私見によれば、それはつぎの二つである。すなわち、その第1は、当該実体の資産または負債の変動が収益（または費用）として当該期間に帰属することを判断するための実質的要件である。それは、武田隆二教授によって「経済的正当性」または「経済的適格性」の要件として説かれているものであって、「特定期間の期間収益（・期間費用）として計上する十分な経済的理由があることを要請する⁽⁷⁾」、という要件である。私見によれば、この要件はつぎのようにヨリ具体的に考えることができる。すなわち、(1)当該期間の企業活動によって資産または負債の変動が稼得されていると認識されるか、または(2)当該期間の経済条件の変化——たとえば価格水準の変動等——によって資産または負債の変化が生じていると認識されるか、のいずれかの条件が満たされることである、と考える。

(7) 武田隆二稿「損益法における実現原則」国民経済雑誌 第109巻第3号（昭和39年3月）、109頁。（カッコは引用者）。ただし、武田教授はこの要件を実現原則の要件としている。それは、収益の認識を実現原則のみによって行なうことを前提とした見解だからである。

また、「発生概念」の内包要件の第2は、「客観的認識の可能性」の要件である。すなわち、「経済的正当性」の要件を満たす資産または負債の変動が客観的に認識可能となった時、会計的には、収益が発生した、と考えるのである。ここでは、「客観性」概念をどのように考えるかがポイントとなるであろう。しかし、この概念については、会計上、必ずしも十分な研究がなされていない現状にある。それだけに、この概念を規定しようとすることは困難を伴う。それゆえ、筆者にとっては、「会計上の客観性概念」についての研究を後日の課題とせざるをえない。ただ、ここで暫定的な私見を述べる事が許されるなら、客観性とは、いうまでもなく主観性の対照概念であるから、それは、非個人的であることを意味し、「観察者、観察者の経験、およびその環境の特殊性から独立した意味と適用を有し、かつ他の観察者の観察結果 (findings) によって検証され、あるいは検証されること⁽⁸⁾」をいう。したがって、アメリカ公認会計士協会の見解と同様に、確定した過去の事実のみならず、現在および将来の事象も、一定の条件が満たされるかぎり、この概念範疇に含まれることとなる。しかし、この概念は、本来、「認識論」における哲学用語であって、相対的性格を有する概念である。それゆえ、上に述べた客観性概念を会計上で実際に適用する時、どのような条件が具体的に満たされればよいのか等について、さらに研究しなければならないであろう。この点については、後日の研究課題とせざるをえない。

ところで、「発生概念」を以上のように考える時、つぎに、「実現概念」をどのように考えるべきであろうか。この概念もまた絶対的概念ではなく、目的によって規定される相対的概念であることは、すでに本書の分析によって、十分に明らかであろう。それゆえ、実現概念を一般的に定義することは、困難であるばかりか、必ずしも意味のあることではないかもしれない。しかし、これを前述の発生概念と比較し両者の相違点を明確にするために、あえて一般的定義をするなら、つぎのようになる、と考える。すなわち、「実現の本質的意味は、当該期間において当該実体の資産または負債の変動が収益（または費用）として会計上での認識を正当化するに足るだけの客観性と確定性とを備えるに至っ

(8) Kohler, E. L., *A Dictionary for Accountant*, 3rd ed., New Jersey, 1963, p. 340.

たということである」と。

「発生概念」の定義と異なる点の一つである。それは、「実現概念」が資産または負債の変動を収益として認識するに足るだけの「客観性」を備えるに至ることを要求するだけでなく、さらに「確定性」を備えることを要求している、という点である。したがって、収益の実現は、「経済的正当性」の要件を満たす資産または負債の変動が単に客観的に認識されうるだけでは不十分で、それが取り消されることのない確定的な事象として認識されねばならない、ということになる。いいかえれば、「実現」とは、発生要件を満たすとともに、さらに確定性の要件を満たすことである、と考える。

また、「実現概念」に関する如上の定義は、まさに『AAA 1957年基準』におけるそれと同一である。しかし、重要なことは、この定義における「確定性」の要件を具体的にどのように考えるか、ということである。『AAA 1957年基準』がこれをどのように考えているか、またこれに対してわれわれはどのように考えるか等については、すでに第3章で詳しく述べた。そこで、ここでは、この「確定性」の要件に対する私見を述べることにしよう。とはいえ、この要件こそ、明らかに絶対的要件ではなく、目的によって決定される相対的要件である、と考える。この要件が相対的であるからこそ、実現概念が相対的概念となるのである。

いま、会計上の利益をいわゆる「可処分利益」と考えるなら、そして、実現概念をこの利益の認識概念と考えるなら、それは本来の伝統的実現概念として規定される必要がある。なぜなら、伝統的実現概念は、すでに第2章第1節で明らかにしたように、本来、「可処分利益」の認識概念として誕生し、かつ機能している概念だからである。したがって、そこでの実現概念の成立要件、すなわち「確定性」の具体的要件は、(1)当該実体が当事者である市場取引の成立——当該実体が外部の実体に対して財貨または用役を提供する行為の存在——と、(2)その対価として現金もしくは現金等価物を受領すること、の二つである。そして、ここで注意すべき点は、「現金もしくは現金等価物」によって対価を「受領」することを要件とする点である。「可処分利益」の認識という点からみれば、受領した対価は「可処分」でなければ不十分であり、しかも可処分な対価が「受領」されねばならないのである。したがって、上述の「市場取引の成

立」がなされ、その結果、「可処分」な資金の「受領」がなされることによって、資産または負債の変動が「確定性」を備える至ったと認識される時、収益は実現した、と考えられるのである。

しかし、このような実現概念の重要性を否定するわけではないが、われわれの観点からいえば、実現概念に対して要求する機能は「可処分利益」の認識とは異なる。なぜなら、現代会計学に対する要請を満たす手段としての実現概念は、前述したように、期間個別の成果のタイムリーな認識としての「発生利益」を営業損益と保有損益とに分解するための、第2義的な認識概念だからである。

では、実現概念をこのような概念として考える時、その成立要件ないし「確定性」の具体的な要件はどのように考えられるであろうか。私見によれば、それは、(1)当該実体が当事者である市場取引の成立——当該実体が外部の実体に対して財貨または用役を提供する行為の存在——と、(2)その結果としての測定可能な対価の確定、の二つの要件である。第1の要件は、当該実体にとって直接的で確定的な事象である営業損益と間接的で未確定の事象である保有損益とを識別するための必須の要件である。また、第2の要件は、会計における認識が測定可能性を前提として⁽⁹⁾いることの当然の帰結である。なお、ここで注意すべき点は、「測定可能」な対価であって「処分可能」な対価ではないこと、および測定可能な対価の「確定」であって「受領」ではないこと、の2点である。なぜなら、ここでは、期間個別の成果をその発生形態に応じて営業損益と保有

(9) イリノイ大学のスタディー・グループは、収益実現のテストとして、資産増加の(1)現実性 (reality), (2)測定可能性, (3)分離可能性, の三つの要件をあげている。(3)は必ずしも必要な要件ではなく、希望条件であるとしている。また、第1の「資産増加の現実性」の要件がいかなる意味を有するのかは必ずしも明確ではない。ただ、「企業が非現実的な資産増加 (unreal asset increases) に基づいて利益分配を行わないようにするためには、この要件は必要不可欠なものであろう」といっていることから推して、収益が実現していると認識されるためには、資産増加が架空ないし可能性にすぎないものであってはならない、ということであろう。まさに、それが「確定性」を備えている、ということであると考える、これをわれわれは(1)の市場取引の成立というより具体的な要件として考えるのである。

A Study Group at the University of Illinois, *A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles*, Center for International Education and Research in Accounting, 1964, p. 21.

損益とに分解認識することができれば十分なのであって、利益の「可処分性」はなんら要求されていないからである。したがって、ここでは、「経済的正当性」の要件を満たす資産または負債の変動が、「客観性」の要件を満たすと同時に、さらに(1)当該実体が当事者である市場取引の成立と(2)その結果としての測定可能な対価の確定の二つの条件を満たすことによって、「確定性」を備えるに至った時、収益の実現が認められるのである。

以上のように、実現概念は、本来、相対的概念であって、会計目的ないしその具現である利益概念によってその内容を規定されるのである。それゆえ、第3章第4節で検討した『実現概念小委員会報告書』では、実現概念の成立要件の一つとして、「受領した資産の性格」に関しては流動性ではなく測定可能性を重視するとしていたが、その根拠を単に会計実践における若干の例外から主張していたにすぎず、論理的に説得力あるものではなかった。また、アメリカ公認会計士協会の見解にあっても、実現概念の存在意義を発生利益の分解認識のための概念としながらも、その目的との関連性をなんら考慮することなく、それを単純に伝統的実現概念と同一視していたのであった。この点が同協会の見解の欠点である、と考える。ともに、ここに述べたように、実現概念を規定する会計目的ないしその具現である利益概念から論理的にその内容を説くべきである。

以上、本節では、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」という本書の問題点に対して、素朴な一つの答えを述べた。その要点を整理するなら、つぎの通りである。

まず、会計収益の認識概念ないし認識方法も、所詮は、その社会・経済的環境とそこから生じる要請とによって決定される。私見では、これをつぎのように考える。

《現代会計学の社会・経済的環境》

- (1) 価格水準の変動
- (2) 企業経営の科学化・専門化に伴う高度な管理的要請の増大
- (3) 合理的人間行動重視の思考の増大

《現代会計学に対する要請》

現在の・未来志向の会計資料の提供＝会計資料のリアリティの増大

〈その具体的内容〉

- ① 期間個別の成果のタイムリーな認識
- ② その営業損益と保有損益との分解認識

この要請に適合するためには、まず収益認識を伝統的実現概念に代えて発生概念による。そして発生概念によって認識された期間個別の成果を発生形態に応じて営業損益と保有損益とに分解認識するために、第2義的に実現概念によって認識する。

〈収益認識の方法〉

- (1) 第1義的認識……発生概念による認識
- (2) 第2義的認識……実現概念による認識

なお、ここにいう発生概念および実現概念をつぎのように規定する。

〈発生概念〉

(定義) 発生の本質的意味は、当該期間における当該実体の資産または負債の変動が収益または費用として会計上での認識を正当化するに足るだけの客観性を備えるに至ったということである。

(その内包要件)

- (1) 経済的正当性……当期の $\left\{ \begin{array}{l} \text{(i) 企業活動による稼得} \\ \text{(ii) 経済条件の変化} \end{array} \right\}$ のいずれか一

つによる資産または負債の変動の存在

- (2) 客観的認識の可能性

〈実現概念〉

(定義) 実現の本質的意味は、当該期間における当該実体の資産または負債の変動が収益または費用として会計上での認識を正当化するに足るだけの客観性と確定性を備えるに至ったということである。

(その内包要件)

発生概念の内包要件プラス確定性の要件

〈確定性の要件〉

- (1) 当該実体が当事者である市場取引の成立——当該実体が外部の独立した実体に対して財貨・用役を提供する行為の存在——
- (2) 測定可能な対価の確定

したがって、ここに認識される会計上の利益は、第1義的には、客観的に認識された発生利益であり、第2義的にそれが実現利益と未実現利益とに分解認識されるのである。

これに対して、会計上の利益を「可処分利益」に求め、実現概念をこの利益の認識概念とする立場をとるなら、そこでの実現概念は伝統的実現概念そのものである。そして、ここでの「確定性」の要件の具体的内容はつぎの通りである。

◀「可処分利益」の認識概念としての実現概念における「確定性」の具体的内容▶

- ① 当該実体が当事者である市場取引の成立——当該実体が外部の独立した実体に対して財貨・用役を提供する行為の存在——
- ② その対価として現金または現金等価物の受領

第4節 補 説

以上、本章においては、まず本論の総括を行ない、それに基づいて、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」という本書の問題点に対して、一つの答えを出した。そこで、つぎに今後の研究課題の一端に触れて、本章を閉じることにしよう。

本書は、如上の問題点を検討するにあたって、まず伝統的実現概念の性格——内包要件、意義および限界——を明らかにし、ついでアメリカの二大会計研究団体であるアメリカ会計学会とアメリカ公認会計士協会における今世紀後半の動向を探究し、これを現代会計学に対する社会・経済的背景からする要請に照して、一つの答えをえようとしたのである。それゆえ、ここでの研究は、テーマが限定されているばかりでなく、その検討した見解の範囲もきわめて限定されているのである。今後、この検討範囲を拡大し、個人の見解をもさらに広く分析していくことが第1に必要となるであろう。しかし、それにしても、本章の冒頭でも述べたように、このような問題に対する研究資料はきわめて乏しい現状にある。したがって、このことは、かなりの困難を伴うことが予想されるのである。

つぎに、今日、会計は一つの社会・経済的な不可欠の制度となっており、それゆえ、会計理論は、社会・経済的環境ないし背景とそこから生じる会計への要請を正しく認識し、これに適合するものでなければならぬであろう。それゆえ、会計上の諸問題を考える出発点として、現代会計学の社会・経済的環境とそこから生じる要請の解明がきわめて重要な問題点となる。本書では、これをアメリカにおける二大会計研究団体の今世紀後半の動向を伝統的会計理論と比較することによって認識しようとしたのである。しかし、この問題はきわめて複雑な問題であるだけに、今後の研究によって、さらに解明していかなければならない点である。最近、財務諸表の目的や会計の職能に関する研究が再びなされつつあることは、この点に関連して、意義のあることであろう。

如上のこととも関連することになるのであるが、本書では、一定期間における企業および経済活動の成果——期間個別の成果——を本来の営業活動に基づく成果とそれに付随した補助的活動である保有活動による成果との二つにのみ分解して認識することを主張した。それは、すでに述べたように、自由競争経済を前提とする時、取得活動に基づく成果はゼロと考え、さらに会計の世界にあっては、生産活動から生じる成果——生産過程における価値増殖分——を客観的に独立して直接認識しえないと考えたからである。しかし、これをさらに細分類して、各過程の成果を可能なかぎり識別する方法も検討されねばならないであろう。この方法を主張するのが、衆知のように、N. M. Bedford⁽¹⁰⁾である。

また、前節で述べたように、収益認識の第1義的概念である発生概念の成立要件は、「経済的正当性」の要件と「客観的認識の可能性」の要件であった。前者の要件については、これをさらに二つの要件に具体的に考えたのであるが、これをヨリ具体化すること、すなわち、この要件の具体的適用を今後検討する必要があるであろう。さらに、後者の要件については、今後の研究課題とせざるえないことについてすでに述べた通りである。

(10) Bedford, N. M., *Income Determination Theory; An Accounting Framework*, Massachusetts, 1965.

なお、Bedfordの所説については、多くの紹介がなされているが、つぎの文献が明解であろう。津曲直躬稿「操作主義会計学の展開」江村 稔編著『変動期の現代会計』中央経済社 昭和44年、180—206頁。

以上の四つの点は「収益認識論」に関連して、今後さらに検討していかねばならない問題点である。しかし、本書の究極的な問題が「会計上の利益概念とその認識方法」の研究にあるとする以上、われわれはさらに問題点を拡大していくことが必要となるであろう。すなわち、この「収益認識論」の研究について、「費用認識論」の研究に進まねばならない。この研究は、前者の研究以上に、「会計上の評価論」と密接に関連している。そこで、今後、この評価論の問題をいろいろな角度から検討していかねばならないであろう。この評価論の研究は、当然のことながら、「収益認識論」の研究を補完することにもなる。さらに、「費用認識論」の研究においては、「収益認識論」との関連性も研究されねばならず、その際、最も重要な問題点は会計上の「対応概念」(matching concept)に関する研究であろう、と考える。

以上のような問題点を検討することによって、「会計上の利益概念とその認識方法」を究明していくことができるであろう。しかし、どの問題一つをとっても決して容易な問題ではない。「会計上の利益概念とその認識方法」に関する研究は、所詮、終りなき永遠の問題である。

補 論

悠久なる歴史的背景を有する現代会計学は、今世紀後半に入って、顕著な変貌の傾向を示しつつある。このような新たな動向は、社会・経済的環境の変化とそこから生じる新たな要請に対して、社会制度としての会計が自己を変革・適合させていく歴史的過程であり、伝統的会計学を超克していこうとする一つの試みであろう。だとすれば、これを分析し、その進むべき方途を正しく判断・選択するためには、伝統的会計学の意義と限界を十分に認識する必要がある。

ところで、第1章でも述べたように、現代会計学の動向は、伝統的会計学の中核を構成する理念、すなわち収益認識における実現概念と資産および費用の評価における原価主義とに対する反省ないし批判である、と考える。前章までの本論では、主に前者すなわち収益認識論の問題に焦点を合わせ、現代会計学の動向を明らかにし、その上で、「会計上の収益の妥当な認識概念ないし認識方法はいかなるものか」を解明しようとした。

そこで、以下、この補論では、後者すなわち会計上の評価論の問題を若干検討しよう。伝統的会計学にあっては、すでに指摘したように、実現概念と原価主義とは密接に結合し、表裏一体の関係をなしているのであるから、その意義と限界を明らかにするためには、後者の問題をも合わせ考察する必要がある。しかも、そうすることによって、前者の問題をよりよく解明するための手掛りをうることもできる、と考えるからである。

とはいえ、評価論についての本格的な研究は、筆者にとっては、後日の課題とせざるをえない。そこで、この補論では、まず第6章において、原価主義会計論の基底を明らかにし、ついで第7章で、原価主義会計に対する反省の一つの方向を瞥見しようと思う。必ずしも十分なものではないが、これによって、伝統的会計学の意義と限界を明らかにし、同時に、これに対する現代会計学の動向を知る一つの手掛りをうることはできた、と考える。そのことはまた、現代会計学の社会・経済的環境とそこから生じる新たな要請を究明するための、ささやかな基盤ともなるであろう。

第6章 原価主義会計論の基底

—A. C. Littleton の見解によせて—

第1節 はじめに

悠久なる歴史的背景を有する現代会計学は、今世紀後半に入って、顕著な変貌の傾向を示しつつある。会計は、一つの社会制度として、社会・経済的環境の変化に自己を適合させていかねばならぬ以上、歴史とともに変貌の道を歩むのもまたその宿命であろう。

ところで、すでに述べたように、現代会計学の新たな動向は、伝統的会計学の中核をなす基本理念、すなわち伝統的実現概念と原価主義評価とに対する反省ないし批判である、と考える。とりわけ、1930年代に確立された原価主義会計論は、価格水準の変動に基づく会計数値のリアリティの喪失に対して、多くの批判と挑戦を受け、変貌の傾向を余儀なくされている。

しかし、われわれは、同時に、価格水準の変動を十分に認識しながらも、なおかたくななまでに原価主義会計論に徹した、A. C. Littleton の存在を忘れることはできない。そこで、本章では、多くの批判と挑戦を受けながらも、なお原価主義会計論を終生にわたって主張し続けた彼の所論をもっぱら明らかにし、それによって、原価主義会計論の基底を解明しようとする。そうすることはまた、伝統的会計学の意義と限界を明らかにする手掛りともなるであろうし、さらには、現代会計学の動向を正しく認識し、判断するための一つの出発点ともなるであろう。

第2節 原価主義会計論の論理構造

まず、Littleton が、その著『会計理論の構造』⁽¹⁾ (Structure of Accounting

(1) Littleton, A.C., *Structure of Accounting Theory*, AAA, 1953. なお、以下において、本書を単に *Structure* として引用する。

Theory)において、会計理論——会計実践の根拠を解明するもの——のエッセンスを簡潔に文言化したものとして説いている会計原則 (accounting principles)⁽²⁾のなかから、その原価主義会計論を構成する中心的原則を抽出し、その論理構造を明らかにしよう。

とりあえず、彼の原価主義会計論を構成する基本原則を取り出すなら、それは「同質的資料の原則」(principle of homogeneous data)と「客観的決定の原則」(principle of objective determination)とである。Littletonも、「この二つの原則が合して会計上の原価主義の本質を述べている」⁽³⁾、といっている。そこで、まずこれを列挙してみよう。⁽⁴⁾

同質的資料の原則

会計取引の同質性は、一部は、一定の貨幣制度に基づく価格を用いることにより、また他の一部は、特定企業とその目的に対する取引の関連性からえられる。

客観的決定の原則

会計記録の対象となる取引が特定企業に関係ある独立の当事者間の交換によって決定されたものでないなら、あらゆる原初資料は客観的決定を欠き、したがってそれに基づく報告は虚偽のものとなる。

会計において貨幣価格を用いることは、会計一般の前提であって、原価主義とか時価主義という特定の評価論と直接結びつくものではない。それゆえ、「同質的資料の原則」の前段の規定は原価主義会計論と直接関連するものではない。ここに重要な点は、その後段の規定、すなわち「特定企業とその目的に対する取引の関連性」にある。Littletonによれば、ここに「目的」とは、第

(2) Littleton の会計原則形成の論理は、帰納的導出と演繹的検証のそれである。会計原則の内容については、高田正淳稿「リトルトン『会計理論の構造』」会計 第66巻第4号(昭和29年9月)、109—119頁に詳細な紹介がある。また、本節は、青柳文司稿「リトルトン会計学(その二)」横浜市立大学論叢(社会科学系列) 第14巻第2号(昭和38年2月)、35—46頁に負う所大である。

(3) *Structure*, p. 217.

(4) *Structure*, p. 192.

1に会計資料を同質化すること、第2に会計資料を客観的に決定することであるという⁽⁵⁾。したがって、「客観的決定」という目的を介して、「客観的決定の原則」は「同質的資料の原則」に直結する関係にある。換言するならば、前者は後者の敷衍原則である。ここにいう「客観的決定」とは、その原則が明示しているように、要するに、当該企業と外部の独立した取引当事者との相互の同意によって成立する取引過程の客観性をいっただけのものである。そして、取引当事者のいずれか一方が任意に決めた資料は、この客観性を欠いているから、正規の会計資料とはならないというのである⁽⁶⁾。

もちろん、会計記録の対象となる資料がすべて独立の当事者間の取引によって決定されるとはかぎらない(たとえば、贈与や固定資産の耐用年数等)。それが如上の二つの原則の例外として設定された「見積計算必要性の原則 (principle of necessary approximation) とよばれるものである。すなわちそれは、「状況によって、交換された対面の貨幣価格や継続性資産の実際耐用年数を直接知りえない場合には、その取引の量的側面を表示するために、可能なかぎり周到かつ合理的な見積計算を行なうことが認められうる⁽⁷⁾」という原則である。

では、この「見積計算必要性の原則」によって、価格水準の変動のごとき影響を会計数値に反映させることは認められうるであろうか。結論から先にいえば、答は『否』である。Littleton の会計原則リストのなかに、財務諸表ないし報告領域の原則の一つとして、「無関係の影響排除の原則」(principle of irrelevant effects) とよばれる原則がある。それは、「勘定中に記入されている取引の統計的効果を直接変更する基礎として、価格水準の変動を用いることを排除するなら、企業の努力と成果の客観的測定の過程において、無関係かつ混乱を惹き起す修正を行なわないですむことになる⁽⁸⁾」というものである。要するに、価格水準の変動の影響は、当該企業がそうした環境のもとで、外部の独立した当事者と現実取引を行なうことによって、初めて会計記録の対象としての正式な資料となりうるのである。それまでは、かかる影響は、会計の外部

(5) *Structure*, pp. 192-193.

(6) *Structure*, pp. 192-193.

(7) *Structure*, p. 192.

(8) *Structure*, p. 198. (傍点は引用者)

にある、単なる可能性の問題にすぎず、正規の会計機構に入り込む資料としては、無関係な影響として排除される。それゆえ、前述の「客観的決定」とは、見積計算を補足的に利用するのではあるが、それによって、未だ独立の当事者間の取引とはなっていない価格水準の変動の影響まで正規の会計資料として認めるわけではない。⁽⁹⁾

ここに、「客観的決定の原則」と「無関係の影響排除の原則」とは表裏一体の関係を有し、これと結合した「同質的資料の原則」とが Littleton の原価主義会計論を構成する中心原則であることが理解できた。そして、それらは合成されて、「特定企業に影響する、あらゆる種類の取引は、相互に独立した売買当事者によって、取引が行なわれた際に同意された貨幣価格と一致するように、数量的に測定されることによって、ほぼ正確に、同質性が与えられる」という⁽¹⁰⁾彼の原価主義会計論の基本命題となる。それは、また「一般に、交換取引を客観的に表示し、かつそれを同質的に表現するために利用される唯一の明確な事実⁽¹¹⁾は、当該取引に内包された価格総計 (price-aggregates) である。それゆえ、かかる資料が会計の基本的な対象をなす」という、W. A. Paton & A. C. Littleton の掲げる「基礎概念」(basic concepts) の一つ、「測定された対価」⁽¹²⁾(measured consideration) にほかならない。

さて、Littleton の原価主義会計論の存立基盤は、このように、Paton & Littleton の説く「基礎概念」の一つ、「測定された対価」であることが明らかになった。しかし、私見によれば、その根底にはさらに「企業実体」「business entity」と「貨幣評価」「monetary valuation) の二つの公準 (postulate) がある。貨幣価値一定の仮定を否定する Littleton の見解⁽¹³⁾にあっては、前述のご

(9) *Structure*, pp. 197-198.

(10) *Structure*, pp. 172-173.

(11) Paton, W. A. & Littleton, A. C., *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940, p. 7. 以下、本書を単に *Introduction* として引用する。

(12) この点に関して、Littleton は、「会計概念は、いくつかの原則の源点 (point of origin) であり、また一群の原則の合成物である」といっている。*Structure*, p. 148.

(13) Littleton はこの点についてつぎのようにいっている。「会計専門家は一つのことを仮定している。それは、貨幣価値が安定しているということでもなければ、また、算定された企業利益の額に対して、経営 (者の) 行為が全面的責任を負うということでもない。」*Structure*, p. 221.

とく、「貨幣評価」の公準は特定の評価論と無関係である。そこで、前者すなわち「企業実体」の公準が彼の原価主義会計論の基底をなしていることを明らかにしよう。前述の諸原則、原価主義会計論の基本命題および「測定された対価」の定義等からも、その事実を知ることができるのではあるが、さらに「企業実体」に関する Littleton のつぎのような文言を引用しよう。

「会計の支柱をなしている基本理念 (groundwork ideas) の一つに実体概念 (entity concept) がある。この概念をつぎのように述べることができる。すなわち、会計目的のために、企業は、個人所有、組合、会社等の法的身分とは関係なく、一つの独立した経済的実体ないし活動単位である。企業は、……、経営者や投資者にとって重要な資料を収集する機構として役立つ一つの単位である。このことはつぎのようなことを意味する。特定企業の所有と経営の領域外で生じている事象はその内部事象とはっきり区別できる。内部事象は、われわれに明白な関連性を有している点で、現実的 (real) である。それに反して、外部事象は、それを知ることが重要な場合も多いが、われわれの会計にとっては直接影響を与えない他人の取引である点で非現実的 (unreal) である。⁽¹⁴⁾

いささか長文の引用ではあるが、ここに「会計目的」とは既に述べたごとく、客観的決定であり、同質化である。それゆえ、この Littleton の文言をつぎのように要約できる。すなわち、「企業実体」の公準によって、ある事象は、特定企業と有関係——内部事象すなわち現実的事象——であるか、無関係——外部事象すなわち非現実的事象——であるかが客観的に決定されると。換言するならば、経済的事象から会計的事象を選別し、これを特定企業へ客観的に帰属させるメルクマールこそ、「企業実体」の公準である、というのである。

なお、ここに「現実的」とは、「特定企業の会計が当該企業と関連する状況において市場において決定された事実との接触を失うならば、それは会計的意味における客観的現実との主要な結び付きを失うことになる⁽¹⁵⁾」との文言からも明らかなように、「会計的意味における客観的現実」(objective reality in the accounting sense) である。そして、それは前述した「客観的決定」とよば

(14) Littleton, A. C., *Essays on Accountancy*, Urbana, 1961, p. 412. 以下、本書を単に *Essays* として引用する。

(15) *Structure*, p. 182.

れる取引過程の客観性に依存した現実である。Littleton が「会計的現実」(accounting realism) として強調するのもまさにこの取引過程における現実である。かかる意味での現実に彼の原価主義会計論の基本命題は立脚しており、さらに「企業実体」の公準にまでその根は深く伸びている。

では、この「取引過程における現実」をなぜに Littleton は重視するのであろうか。換言するなら、この現実にいかなる意義があるというのであろうか。つぎに、この問題に関する Littleton の所論を明らかにしよう。

Littleton によれば、原価主義会計における原価なる用語には、投下、(invested)、歴史的 (historical)、原始的 (original)、伝統的 (traditional) 等の形容詞を付すことができる。すなわち、それが、現在や未来の価値ではなく、過去の取引を語る意味で歴史的であり、あるかもしれないという予想上の原価ではなく、現実の取引によって生じた意味で原始的である。さらに、それは長い間の慣行に付着する長所からではなく、過去の取引に含まれた貨幣価格を知ることが利害関係者に有用であるという意味で伝統的であるという。しかし、Littleton はこれらにかえて投下なる形容詞を付することを主張する。なぜなら、資本提供者、経営者等の取引当事者の意思決定が取引行為の背後に存在している事実を表現する形容語として、この投下がもっとも適切であるからであるという。⁽¹⁶⁾

投下原価の背後に取引当事者の意思決定が存在するという事実を Littleton はきわめて強調する。そして、かかる事実があるからこそ、会計は、投下原価に基づく組織的計算によって、過去における行為主体の意思決定とその結果の良否を評価する基礎資料を提供することができるのであるという。すなわち、Littleton によれば、会計の本質的職能は、過去における経営者の意思決定とそれに基づく行為の結果を、(経営者およびその他の利害関係者が) 判断するための資料を提供することにある。そして、そのために、会計は行為主体の意思決定の具現である投下原価を利用する。それゆえ、前述の「取引過程の現実」とは、とりもなおさず行為主体の過去における意思決定の具現であり、またその意味での「過去における現実の経験」に関する資料である。それはまた、単

(16) *Structure*, p. 173.

に経営者のみならず投資者その他の利害関係者にとっても、意思決定を行なう上で不可欠の一資料である。これが Littleton の所論のあらましである。⁽¹⁷⁾

ここに、Littleton の本質的職能観からする評価論——原価主義会計論——の主張が明らかになったと信じる。この職能観が彼の評価論を根本的に支えているのであり、会計的現実——取引過程の現実——の重視となっているのである。そして、それを達成するための手段として、「企業実体」の公準を設定していることも同時に知れる。

以上、本節においては、Littleton の会計原則を手がかりとし、その立脚基盤に考察を進め、さらに会計の本質的職能観から、その原価主義会計論の構想を明らかにしようとした。会計における客観性の要請を強調し、原則として、当該企業実体が当事者である、現実の取引に内包された価格総計に会計資料を限定する。これによって客観性の要請を達成しようとする、いわば取引過程の客観性からする原価主義会計論である。そして、取引の意義を行為主体の意思決定の具現となし、会計はかかる資料を組織的に解明する。そして、それによって、「企業実体」の「過去における現実の経験」に関する資料を客観的に提供するという本質的職能を会計は達成できるというのである。

第3節 原価主義会計擁護論

さて、前節において明らかにした Littleton の原価主義会計論に対しては、種々の角度から多くの批判がなされうるであろう。そこで、本節においては、原価主義会計論批判の典型的問題を取りあげ、それに対する Littleton の反批判を明らかにしよう。そうすることによって、われわれは、彼の原価主義会計論をヨリよく理解することができると思ふからである。

いまさら多言を弄するまでもなく、原価主義会計に対する批判の典型は、価格水準の変動に起因する原価 (cost) と価値 (value) との乖離の問題であり、それによる会計数値のリアリティの喪失に対する批判である。⁽¹⁸⁾

(17) 拙稿「Littleton 会計学説研究〈序説〉——歴史観から理論へ——」六甲台論集 第12巻第3号(昭和40年9月)、18—20頁を参照されたい。

(18) その代表的一例が G. O. May の批判であろう。May, G. O., "Limitation on

そこで、まず原価と価値とに関する Littleton の見解を明らかにしよう。Littleton によれば、会計は、価値ではなく、原価を対象とするものであって、⁽¹⁹⁾ 価値は経済学の対象である。かかる見解は彼のつぎのような所論から生まれるものである。すなわち、前節にも概説したごとく、会計を必要とし、これを生み出した本質的要請は、資本主であれ、経営者であれ、企業経営を行なう主体が過去においてなした自己の意思決定とそれに基づく行為の結果を評価し、将来の決定を行なうための基礎資料、すなわち「過去における現実の経験」に関する資料を必要としたということである。それゆえ、会計記録の対象は、原則として行為主体の過去における意思決定の具現である、現実の取引価格、すなわち原価である。それに対して、価値は現在の計数（時価）ないし未来の計数（未来価格）によって示されるものである。したがって、それは、将来の予測を中心課題とする経済学の対象であって、如上の職能を有する会計にとっては、不確実にして、客観性を欠くばかりでなく、単なる将来の可能性を示すものにはすぎない。それは、なんら当該企業の現実の経験とはなっていない点で、たとえ補足的資料とはなりえても、正規の会計資料とはなりえない。以上が会計から⁽²⁰⁾ 価値を放逐する Littleton の所論の大略である。

このように、Littleton は原価と価値との対立を会計学と経済学との対立となし、過去と現在（ないし未来）との対立とする。彼によれば、会計学が過去の原価を、経済学が現在ないし未来の価値を対象として、これを解明するごとく、両者は、別個の職能を有する異なる学科であるからこそ、相互に補完しあえるのである。それを無視して、両者を統合しようとする「知的雑交授精」(mental cross-fertilization)の試みは、新しい「混血的学問」(hybrid discipline)を創り出すことはできても、二つの学問がそれぞれ長年にわたって確立してきた有用性と本来の姿⁽²¹⁾ (integrity)を破壊するだけであるという。

the Significance of Invested Cost”, *Accounting Review*, Vol. 27 No. 4(Oct. 1952), pp. 436-440.

(19) *Structure*, p. 214.

(20) *Structure*, pp. 214-215. : Littleton, A. C. & Zimmerman, V. K., *Accounting Theory; Continuity and Change*, New Jersey, 1962, pp. 194-195, p. 246. (以下、本書を単に *Accounting Theory* として引用する。) : 拙稿 前掲, 19-20頁も参照されたい。

(21) *Accounting Theory*, p. 170.

かくして、Littleton は、正規の会計資料を投下原価——当該企業実体が当事者である現実の取引に内包された価格総計——に限定し、価値は、本来、経済学の対象とする。そのかぎりにおいて、前節にみた「会計的意味における現実」を投下原価は有しているのであり、他方、価値は「経済学的意味における現実」(economic kind of realities)⁽²²⁾となるのである。

しかし、投下原価の背後に行爲主体の意思決定が存在することは事実としても——それゆえ、投下原価は過去の経験としての現実を有しているとしても——、価格水準の変動からする原価と価値との乗離のもとにあつて、なお原価に固執するなら、会計数値のリアリティ、すなわち、現時点に立ったその真実性の喪失は依然として解決されえない。かかるリアリティの喪失に対する批判こそ、価格水準の変動によって惹起された現代会計学の根本問題であろう。

では、かかる批判に対する Littleton の反批判はどうであろうか。「ここで主張したい主要な点は、そのような会計上の欠陥がもしあるとすれば、それは会計に固有なものではなく、それゆえ会計方法の修正によってその欠陥を除去しうるか否か疑わしいということである」と、一見きわめて味気ない。

では、会計数値のリアリティの喪失に対して、会計はまったく無力であるというのであろうか。換言するならば、会計は、過去における現実の経験としてのリアリティのみに留まり、価値的意味でのリアリティに対しては無関心であるというのであろうか。Littleton の見解を聞こう。「取替原価による利益計算も会計機能の一つであると主張する人々の根本的な誤解は、彼らが計算 (computing) と批判 (criticizing) という二つの、別個の技術を混同していることである。もしも批判ないし評価 (evaluating) が別個の職能として意識的に承認されるならば、有用な資料が同質的な統計的系列——勘定——に集められ、その上で他のすべての社会統計のごとき解釈操作 (interpretative manipulation) がなされることに対しては、実践的にもなんら制限はない⁽²⁴⁾」という。

(22) *Essays*, p. 324.

(23) *Structure*, p. 221.

(24) *Essays*, p. 296. なお、以下においては、この二つの職能をそれぞれ計算と解釈 (interpretation) とよぶことにする。Littleton のもっとも新しい用語法だからである。

これによって、われわれは会計数値のリアリティ——現在時点に立ったその真実性——に関する Littleton の見解を知ることができる。すなわち、正規の会計機構の計算過程においては、あくまで原価による計算を維持し、それによってえられた結果をあらゆる方法によって分析・解釈し、かくして会計数値のリアリティの喪失をカバーしようとする主張である。

では、いかなる理由から、原価主義に固執し、計算と解釈という二元論的主張をなすのであろうか。私見によれば、既に述べた彼の本質的会計職能観——「過去における現実の経験に関する資料の提供」——以外に、さらに、その根拠を二つの点——無論、それも職能観から派生する点ではあるが——から明らかにしようと考える。

その一つは、会計上の利益に関する Littleton の見解によってである。彼は、「利益を生みだす要因は何か」を問題とし、従来、経済学者によって利益の源泉として主張されてきた「危険説」や「経済界の変動および不確実性の説」を批判的に検討した後、つぎのような主張をする。利益は危険そのものに比例するのではなく、むしろ危険の影響から巧みに身をかかわす経営者の手腕に比例するものである。また、経済界の変動や不確実性は利益獲得のチャンスを提供す

また、ここに引用した一文は取替原価に関する主張であるが、このような主張は投下原価以外のすべてのケースに通じる彼の見解である (*Structure*, p. 164: *Essays*, p. 334)。

しかも、このような計算と解釈という二元論的主張は、彼の初期の主著、『会計発達史』のなかで、すでにつぎのように主張されていたのである。「一言にしていえば、現代の簿記は会計化へ向って発展的解消をとげんとする傾向にあるといえるのである。簿記と会計との区別はいつかは unnecessary になるかもしれない。そうした場合における会計の内容は、事実を計数的に把握すべき半統計的手続がその一半をなすと同時に、このように分析せられた統計的資料を縦横に操作することおよびこの統計的資料にもとづき専門的批判を行なうことが他の一半をなすべきであらう。」(Littleton, A. C., *Accounting Evolution to 1900* New York, 1933, pp. 82-83: 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』同文館 昭和37年, 126頁。なお、以下においては、本書を単に、*Accounting Evolution*, および片野訳書として引用する。)

また、後者すなわち解釈を会計外の職能であるとする主張もみられる (*Essays*, p. 926: *Accounting Theory*, p. 46) 反面、これを今後ますます重要になる会計研究の一側面とする考えもみられる (*Accounting Theory*, pp. 185-187)。

るにすぎず、利益の眞の源泉はこのチャンスを巧みに利用する経営者の能力にこそあると⁽²⁵⁾。要するに、彼の説く会計上の利益は、経営者が自己を外的環境に対して巧みに適応させる成果、すなわち「経営（者の）手腕に対する報酬」（reward for managerial skill⁽²⁶⁾）である。換言するならば、「会計上の利益は経営（者の）行為（management action）と経済変動の相互作用から生じる⁽²⁷⁾」というごとく、経営者の貢献と経済変動の影響との融合された成果をもって会計上の利益とする見解である。

そして、Littleton はこのように異なる二つの要因の密接な相互作用の結果として生まれる会計上の利益を異なる要因別に分解して計算することはなんら保証されてはいない。それゆえ、たとえば投下原価にかえて物価指数を適用することよりも、投下原価に基づいて計算された結果を解釈という別個の手段⁽²⁸⁾によって分析し、判断することの方が優れているという。

以上が、会計上の利益に関する見解に基づいた Littleton の計算と解釈という二元論的主張である。

つぎに、計算と解釈という二元論的主張の第 2 の根拠に考察を進めよう。それはつぎのような Littleton の主張のなかに表明されているといえる。「価格水準の変動によって、勘定の修正を行なうことは許されるべきではないという考えを追加してよい。なぜなら、かかる修正が行なわれるならば、実質勘定と名目勘定との統合（integration between real and nominal accounts）——

(25) Littleton, A. C., "What is Profit?", *Accounting Review*, Vol. 3 No. 3 (Sept. 1928), pp. 282-284.

(26) *Accounting Evolution*, p. 192.

(27) *Structure*, p. 221.

(28) *Structure*, pp. 221-222. なお、同様の主張は Paton & Littleton の *Introduction* にもみられる。なすわち、「一期間の企業純利益は、計算方法によって大きくなったり、小さくなったりするものではない。その現実の額は経営活動とその際の経済的環境とによって決定されることを強調する必要がある。それゆえ、会計上の利益計算は、計算が行なわれると否にかかわらず、現存する客観的現実（objective realities）を把握するようにすべきである」（*Introduction*, p. 86）といい、さらに、「企業活動は複雑な諸要素から構成されている経済機構のなかで行なわれているのであり、一般には、価格変動やその他のかく乱要因の影響を狭義の経営活動の成果から分解することはまったく不可能である」（*Introduction*, p. 60）と。

企業会計のもっとも明白な、またもっとも重要な側面と考えるとよい関連——は致命的に破壊されるからである。……もし指数修正（価値）を投下原価にかえて、二つの報告書中に導入するなら、資産価額の増加に対応する影響を処理するために、たとえば資本修正勘定のごとき対照勘定を貸借対照表に設定せねばならなくなる。そうすることは報告書間の統合をまったくの人為的なものにしてしまう。⁽²⁹⁾「諸勘定を一つの体系へ統合したことは偶然的なことではなかった。……その関連は必然的に取引のなかに存在していたのである。⁽³⁰⁾」「この統合を破壊して貸借対照表と損益計算書との連繫作用で結びあった相互依存関係を破壊することは、もっとも価値ある技術をおこの特徴のない技術のために犠牲にすることとなる。これはほとんど進歩とよぶことのできないものである⁽³¹⁾」と。

要するに、投下原価にかえて、他の数値を正規の会計機構へ導入するなら、実質勘定すなわち貸借対照表と名目勘定すなわち損益計算書との必然的統合は破壊され、単なるみかけだけの、人為的統合になってしまう。「その最終結果は、会計がもっとも本質的な特徴を喪失して、純粹に統計的なものとなり、完全に実利本位のものになってしまう。……そして、会計的論理の力（force of accounting logic）は失われ、会計は、便宜性をもたらすと思われるすべての見解を支持してしまい、やがてはよろず屋（all things to all men）⁽³²⁾になってしまう。」

それゆえ、この必然的統合を確保するために、会計は、あくまで投下原価による計算を維持し、その上で、えられた結果を別個に解釈することによって、会計数値のリアリティを補完すべきである。これが Littleton の計算と解釈という二元論的主張の第2の根拠である。

以上、本節においては、価格水準の変動に基づく会計数値のリアリティの喪失からする原価主義会計論批判に対する Littleton の反論を明らかにした。それによって、彼の原価主義会計論をヨリ明らかにしえたと信ずる。

会計の本質的職能は過去における行為主体の現実の経験に関する資料を提供

(29) *Structure*, pp. 227-228. (傍点は引用者)

(30) *Structure*, p. 47. (傍点は引用者)

(31) *Essays*, p. 339.

(32) *Structure*, p. 228. (傍点は引用者)

することにある。かかる見解から、会計的現実とは、取引過程の客観性に依存した現実であって、価値的意味の現実は、本来経済学の対象であり、会計学には計算と区別された解釈領域の問題である。かかる主張の根拠をさらに二つの点——Littleton の利益観および会計の核心として説く貸借対照表と損益計算書との必然的統合確保の主張——から明らかにした。

第5節 おわりに

前節までにおいて、われわれは Littleton の構想する原価主義会計論の基底を明らかにしえた、と信じる。以下、かかる Littleton の所論に対して、若干の私見と問題点を挙げ、結びにかえよう。それは原価主義会計に対する反省の方向がいかなるものであるかを検討する要点ともなるであろう。

まず、Littleton の原価主義会計論を指導する根本的理念は客観性の要請であった。思うに、会計学に限らず、あらゆる科学的な学問領域において、客観性の要請は必要不可欠な要件であろう。ましてや、多くの異なる利害関係者のなかに存在する、社会的にも不可欠な制度としての近代会計にあっては、客観性の要請はとうてい無視しえないものである。

しかし、すでに述べたごとく、価格水準の変動する環境下にあっても、なお会計数値の客観性を重視し、投下原価に固執するなら、そのリアリティ——現在時点に立った会計数値の真実性——は犠牲にされざるをえない。そこで、客観性の要請は、必要ではあるが、十分とはいえないのではなからうかという疑問が生じる。また、客観性の要請とリアリティの要請とが相克する時、この両者に対していかなる判断を下すべきか。二つの要請をともに必要なものと認める場合、これをどのような方法で調和させるのが。思うに、この問題は、変貌する現代会計学が直面している一つの問題であり、われわれに残された今後の課題である。

さて、価格水準の変動からする会計数値のリアリティの喪失を Littleton は正規の会計機構の外部に存する解釈なる方法によって補完することを主張する。そこで、つきにかかかる計算と解釈という二元論的主張に対して若干の考察を加えよう。しかし、そのためには、かかる主張の根拠となっている二つの

点——彼の利益観および貸借対照表と損益計算書との必然的統合確保の主張——を吟味する必要がある。

Littleton は、会計上の利益を経営者の貢献と経済変動の影響との密接不可分な相互作用の産物と規定する。そして、それは与えられた外的環境に対する経営者の適応能力すなわち経営能力の尺度を示すものであるという。このような利益観に対しては、経営能力の尺度としての利益は費用・収益の同一価格水準的対応による利益であるという反論がなされうる。すなわち、Littleton の説く利益は、価格変動に基づく利益、いわゆる投機的利益をも含んだ概念であり、純粋な経営活動の成果ではないとする批判である。

なるほど、Littleton の利益観は、一種の合理主義的、楽天的な思考である。なぜなら、経営者は当然に経済変動を考慮して行動するとするあたり、経営者の能力を全幅的に信頼した思考だからである。その意味で、Littleton の説く利益は、多分に投機性が強く、これをもって直ちに経営能力の尺度とすることには強い疑問もある。

しかし反面、経営者は経済変動のまったく存在しない静的な経済環境のなかで行動していると考えること自体、まったくの擬制であり、許されえないことであろう。むしろ、経済変動の存在する社会のなかで活動しているからこそ、これに自己を適応させていくことが経営者の重要な任務となるのであろう。Littleton もいうごとく、経済条件の変化は、資産再評価が行なわれなくとも、また何らかの方法によって費用が時価を反映するように修正ないし測定されなくとも、経営者や個人の行動を通して——たとえすべてではないにしても、少なくともその一部は——現実の取引行為に反映されるであろう。かく解することが認められうるなら、費用・収益の同一価格水準的対応による利益は如上の経営者の行動と経済変動との関連性を無視することとなる。

とはいえ、Littleton のいう利益をヨリ狭義の経営活動の成果から分解する必要性を否定するものではない。むしろ、同一価格水準的対応による利益は、この必要性を満たすものであろう。しかし、会計上の利益はそれのみに留まるものではないと解するのである。

要するに、私見によれば、Littleton の利益観も同一価格水準的対応による

(33) *Structure*, p. 212.

利益観も、ともにそれ自体をもってしては必要かつ十分となりえない。そこで、この両者をいかに判断・調整するか。これが第2の問題点である。⁽³⁴⁾

つぎに、Littleton が計算と解釈という二元論的主張をなす第2の根拠——貸借対照表と損益計算書との必然的統合を確保すべしとする主張——に考察を進めることとしよう。

まず、Littleton は、この統合を取引自体のなかに存在する必然的なものであって、人為的なものではない、とする。この点については、既に拙稿で明らかにしたごとく、企業実体の観点からする取引の二面性とそれによって誘発された資本運動の二つの現象——回転と循環——という理解から、肯定することができる、と解する。⁽³⁵⁾

また、この統合を無内容な、単なる形式に過ぎないものとするなら、問題は簡単である。なぜなら、形式が内容を絶対的に限定すること自体論理の逆立ちであると信じるからである。しかし、この統合を単なる形式に過ぎないものと断じることにはできないのではなからうか。この統合を完成したものこそ、中世地中海において、利潤性商業の濃密化に伴い成立した企業資本の独立認識なのである。そして、この資本概念の認識によって単なる借方・貸方という勘定の二面性や勘定の貸借均衡という形式が一つの有機的な体系に統合されたと考ええる時、この統合は取引によって誘発された企業資本の運動する姿そのものであった、と解するからである。⁽³⁶⁾

それゆえ、ここでの問題はこの統合にいかなる現代的意義を認めうるかという点の解明に尽きるであろう。私見によれば、この統合は E. Schmalenbach のいう貸借対照表継続性の原則 (Grundsatz der Kontinuität) に相当するものである。すなわち、それは、会計数値の継続性を保証し、もって「期間損益の合計＝全体損益」という周知の一致の原則 (Grundsatz der Kongruenz) を保証する手段である。

(34) なお、Littleton の利益観も一つの真理であると主張したが、価格水準の変動のうち貨幣価値の変動に対してはこのようにはいえない、という反論が考えられうる。

このような反論は今日では一般に認められた考えである。

(35) 拙稿、前掲、14頁。

(36) 同上、13—14頁。

その会計学的意義は、山下勝治博士のつとに説かれたところであるが、会計における期間計算としての暫定性が時の経過につれて自動的に、必然的にその実際額へと調整される可能性を保証する手段である。⁽³⁷⁾これを一言にしていえば、期間計算における判断(judgements)を事実(facts)に自動的にかつ必然的に結合する手段であり、Littleton 的にいえば「会計的論理の力」である。それはまた、谷端 長 教授の所説に明らかな、「全体的・相対的眞実性」の保証手段たる一致の原則の基盤をなすものである。それゆえ、かかる統合が保証されてはじめて、会計は、投下企業資本の自己増殖運動を現実の取引に基づいてあますところなく把握することができるのであって、いわゆる会計責任(accountability)を完全に遂行することができるのである。すなわち、企業実体に投下された資本は、企業内において機能し、やがては企業を離れていく。この投下から離脱までの一連の資本運動を組織的に把握し、その結果を利害関係者に検証力ある客観的証拠に基づいて報告することを可能にするものこそこの統合である、といえるからである。

さらに、この統合の意義を期間的観点から考えるなら、それは、山下博士の所論⁽³⁹⁾に明解なごとく、損益法と財産法との有機的統合による、複式簿記の自動的自己検証機能である、といえる。

以上のような意義を考えるなら、この統合こそ会計の有する内在的・技術的な最大の特質とし、これを破壊することは会計ないし会計学の自殺行為であるとする、前述の Littleton の見解にも十分に共鳴しうるものがある。

しかし、かかる意義を認める反面、それにも自ずから限界はあろう。すなわち、全体的・相対的眞実性の保証手段は、全会計期間の終了時に達成される、いわば「全体的個別」(Einzelne als Ganze)の観点からいいうるものであって、期間個別の観点からは不十分である。⁽⁴⁰⁾また、如上の会計責任は、価格水準

(37) 山下勝治稿「会計的判断とその論理」企業会計 第11巻第12号(昭和34年10月), 2—7頁。

(38) 谷端 長著『動的会計論(増訂版)』森山書店 昭和43年, 155—159頁。

(39) 山下勝治稿「会計構造論序」企業会計 第8巻第4号(昭和31年4月), 13—18頁; 山下勝治著『近代簿記論』千倉書房 昭和40年, 10頁。

(40) 詳しくは、谷端 長 前掲書, 第7章を参照されたい。

の変動する環境においては、名目的なものとなり、実質的な会計責任の遂行とはならない。さらに、期間損益計算の真実性に関する自己検証機能に対しても、それは会計の形式的合理性である。形式は、その合理性のゆえに、内容を制約する条件とはなりえても、絶対的な否定条件とはなりえない。以上のような批判ないし限界が考えられうる。

しかし、全体的・相対的真実性は、谷端教授も指摘するごとく、たとえ全体的個別観としての限界はあるにしても——それゆえ、十分とはなりえなくとも——その必要性を否定されるものではなからう⁽⁴¹⁾。そこで、この真実性を保証する手段としての統合の必要性も否定できない。換言するなら、この統合は、既に述べたように、会計的判断の論拠としての重要性和必要性を有している。また、今日の社会・経済的機構が名目的な貨幣制度に基づいて運用されている以上、名目的な会計責任の必要性も否定しえないであろう。そのことは、企業の投機性を否定しえないことと軌を一にしているのではなからうか。

以上、Littleton の計算と解釈という二元論的主張の根拠となっている二つの点——彼の利益観および貸借対照表と損益計算書との必然的統合確保の主張に対して、きわめて不十分ながら、暫定的私見を述べてきた。要するに、私見によれば、二つの点についての Littleton 主張は、決して十分なものとはいえないが、それにもかかわらず、その必要性もお否定しえない。Littleton もこの不十分さを認めるがゆえに、これを補完するために、解釈という第2の職能を導入するのである。

では、Littleton のこのような二元論的主張に対して、われわれはいかなる判断を下すべきか。当然のことながら答は二つある。一つは原価主義会計の必要性を認め、これを生かそうとする途である。すなわち、計算と解釈という二元論的主張の妥当性を認める答である。ただし、この場合には、計算のみならず解釈をも同時に——その具体的方法は別として——公表財務諸表において行なうことを前提としてのことである。解釈は財務諸表の利用者に委ねるとい⁽⁴²⁾うのでは、公表財務諸表の十分条件は満たされえないであろう。R. J. Chambers

(41) 谷端 長 前掲書, 180—183頁。

(42) Edwards, R. S., "The Nature and Measurement of Income," *Accountant*, 1938, in Baxter, W. T. ed., *Studies in Accounting*, Australia, 1950, p. 293.

も指摘するごとく、経営者を除く財務諸表の利用者が自ずから解釈のための資料を入手することはきわめて困難であり、ほとんど不可能ですらある。⁽⁴³⁾

他方、もう一つの答は、これとは逆に、たとえ必要性は否定しえないにしても、原価主義会計は不十分であるから、これを認めず、なんらかのヨリ妥当な方法を採用するとするものである。前者が「異なる目的には異なる資料」という思想であるのに対し、後者は、これを否定し、なんらかの一元論を構築することを主張するものである。ここにおいては、計算と解釈という二元論的主張は、当然のことながら、否定される。⁽⁴⁴⁾

いずれの方途を採るか。これは、一見やさしそうにみえて、事実はかなり難しくも簡単な問題ではない。ましてや、多くの異なる利害関係者のなかに存在する制度としての現代会計にあっては、なおさらである。

以上、本章は、変貌する現代会計学研究の一つの序として、A. C. Littletonの原価主義会計論を究明してきた。一見かたくなまでに原価主義会計に固執するLittletonではあるが、その主張には、なお注目すべき重要な点もあるように思える。原価主義会計のみをもってしては十分とはなりえなくとも、これを解釈によって補完するという主張には興味を覚える。今後、現代会計学における新たな動向を研究していくにあたって、本章において指摘したいくつかの問題点がどのように展開されているかに注目する必要がある、と考える。

(43) Chambers, R. J. "Measurement and Objectivity in Accounting," *Accounting Review*, Vol. 39 No. 2 (April 1964), p. 271.

(44) こうした見解は最近はかなり多いが、その一例が R. J. Chambers や G. E. Philips の見解であろう。Chambers, R. J., *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, New Jersey, 1966. ; Philips, G. E., "The Accretion Concept of Income", *Accounting Review*, Vol. 38 No. 1 (Jan. 1963), pp. 14-25.

第7章 原価主義会計反省の一方

—AAA『補足意見書第1号』の思考によせて—

第1節 はじめに

前章では、原価主義会計論の基底を、その代表的論者である A. C. Littleton の所論によって、明らかにした。このような原価主義会計論は、今日、多くの批判と挑戦を受け、変貌の傾向を余儀なくされている。原価主義会計論に対する反省ないし批判の具体的見解としては、1960年以降のアメリカ会計界における諸文献を初めとして、近年では枚挙にいとまのない状態である。しかし、本章では、比較的初期の文献ではあるが、その具体的見解の一つとして、「アメリカ会計学会・概念および基準委員会・長期資産小委員会」(Committee on Concepts and Standards—Long-Lived Assets, AAA) から、1964年7月に公表された、『土地・建物および設備のための会計』(“Accounting for Land, Buildings, and Equipment”, *Accounting Review*, Vol. 39 No. 3, pp. 693 ff.) をとりあげて、そこにおいて原価主義会計に対する反省がいかなる方向でなされているかを概観しようとする。

本意見書は、その脚注にも明らかのように、1957年10月に公表された、『会社財務諸表のための会計および報告諸基準』(“Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements: 1957 Revision”) —『AAA 1957年基準』—に対する、初めての補足意見書である。そこで、以下においては、本意見書を『補足意見書第1号』とよび、1957年の諸基準を『AAA 1957年基準』とよぶ。

なお、『補足意見書第1号』と同時に、「アメリカ会計学会・概念および基準委員会・棚卸資産測定小委員会」(Committee on Concepts and Standards—Inventory Measurement, AAA) から、『AAA 1957年基準』に対する『補足意見書第2号』として、『棚卸資産の諸測定方法に関する議論』(“A Discussion

of Various Approaches to Inventory Measurement”, *Accounting Review*, Vol. 39 No. 3 pp. 700 ff.) が公表された。これら二つの補足意見書は、それぞれ独立した、別個の小委員会によって研究・公表されたものであるから、両者の間には若干の相違もみられる。しかし、原価主義会計論に対する反省の方向における大筋においては、共通の思考の上によって立っていると考えられる。そこで、本章では、比較的論理の明解な第1号をとりあげ、必要なかぎりにおいて第2号の思考にも言及しようと思う。(なお、以下においては、『補足意見書第1号』からの引用にあたっては、本文中に単に頁数のみを示す。)

第2節 AAA『補足意見書第1号』の論理構造

「本小委員会は、その考察の対象を土地・建物および設備のための会計に限定し、その他の長期資産に対しては特別の考慮を払わなかった(p. 693)」と述べているように、『補足意見書第1号』の直接的な考慮の対象は、土地・建物および設備のための会計に限定されている。しかし、「その基本的前提が健全なものであるなら、この諸勧告は他の領域にも同様に適用されえなければならない(p. 693)」と同小委員会も認識するように、その基本理念が健全な前提の上に築かれたものであるなら、『補足意見書第1号』の主張は、単に上にあげられた長期資産に適用されるばかりではなく、広く会計学一般理論として、あらゆる資産に通用するであろう。いいかえれば、直接的には、特定の長期資産会計に対する勧告書であるが、それは同時に、当小委員会が構想する会計学一般理論を長期資産へ具体的に適用した一つの見解である。

したがって、その基本理念を明らかにすることは、単に長期資産のための会計理論を解明することに留まるものではない。むしろ、それは、アメリカ会計学会が想定する一つの新しい会計理論の方向を明らかにする意義を有している。そこで、まず『補足意見書第1号』の基本理念と論理構想造を、筆者の理解に基づいて、素描しよう。

いまさら、多言を弄するまでもなく、会計は、本来、一つの社会・経済的技術であり、必要不可欠な制度である。それゆえ、会計は、社会・経済的背景からする、それへの要請すなわち会計目的に適合したものでなくてはならない。

アメリカ会計学会が1966年の『基礎的会計理論』(A Statement of Basic Accounting Theory)において、会計情報の妥当性を判断するための、もっとも重要な会計基準(accounting standards)の一つとして、目的適合性(relevance)をあげるのも、まさに、このゆえであろう。したがって、一定の論理構造を解明する場合、なによりもまず、その理論の想定する主目的を明らかにする必要がある。

この点について、『補足意見書第1号』は、つぎのような見解を示している。すなわち、「投資者が投資決定をなし、かつ経営者を支配するにあたって公表財務諸表を利用すること、これを第1次的に重要なことと考えるべきである⁽²⁾」、という『AAA 1957年基準』の見解を是認し、各種政府機関等のごとき投資者以外の諸グループの要請に対しては、特別の考慮を払わないのである(p. 693)。したがって、現在および将来の投資者に対して、彼らが投資決定と経営者の支配・統制を行なうのに必要な財務諸表を公表することをもって会計の主目的と考えるのである。

それでは、投資者が投資決定と経営者の支配・統制に利用する財務諸表とは、いかなるものであるというのか。『補足意見書第1号』によれば、この目的に役立つ財務諸表は、少なくともつぎの二つの要件を満たすものでなければならない。すなわち、第1に、「当期利益の測定と報告は将来の利益(earnings)を予測するための基礎を提供するものでなければならない(p. 693)」、第2に、「貸借対照表は企業の資産構成と資本構造を明らかにする(p. 694)」ものでなければならない、という。第1は、期間損益計算の問題であり、期間収益と期間費用の認識・対応の問題である。評価論的見地からいえば、そこでの主要な課題は費用評価に関する問題である。そして、それは、また貸借対照表における資産価額決定の問題として、第2の点にも関連する。いいかえれば、貸借対照論における資産評価の問題が損益計算論における費用決定の問題と密接に関連しているのである。したがって、上に述べられた財務諸表の二つの属性に共通す

(1) AAA Committee to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 1966, p. 7.

(2) AAA, *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements*, AAA, 1957, p. 7.

る問題として、『補足意見書第1号』の想定する評価論が、つぎに解明されるべき重要な問題となる。

ところで、一定の評価論は一定の資産概念と密接な関連性を有する。すなわち、いかなる資産概念をとるかによって、理論的には、その評価論が規制される。従来、伝統的会計理論は、その資産概念として未費消原価 (unexpired cost) の概念を採用することによって、原価主義評価を理論づけてきた。これに対して、『用役潜在性』(“service potentials”) の概念が資産評価のための健全な概念的基礎を提供する (p. 694)」と、『補足意見書第1号』のとる資産概念は、『AAA 1957年基準』によってはじめて公に採用され、その後のアメリカ会計界において、理論的には、一般に認められるようになった資産概念である、『用役潜在性』の概念である。

ところで、『用役潜在性』としての経済価値を表示するものは、経済理論において一般に説かれているように、「将来現金収入の割引現在価値」(discounted present value of future cash flows) であろう。『補足意見書第1号』も資産評価のための概念上の基準としては、この経済価値を主張する (p. 694)。しかし、大部分の経済的債権・債務は別として、客観的証拠に基づいて、この「割引現在価値」を資産一般に適用することは、ほとんど不可能である。とりわけ、長期資産のほとんどがそうであるように、「将来の現金収入」が複数の資産の結合的利用から生じる場合、これを客観的に見積り、かつ個々の資産に配分することは不可能である。そこで、『補足意見書第1号』は、「用役潜在性は資産評価において本質的要素である (p. 694)」としながらも、会計における客観性と検証可能性の要請を受け入れ、長期資産の実際的评价基準としては、用役潜在性としての経済価値の実践的近似値である、「同一もしくは同等の用役を取得するのに必要なカレント・コスト」(current cost of securing the same or equivalent service) による評価を主張する (p. 694)。

では、この一般的基準は、長期資産に対して具体的にどのように適用されるのであろうか。『補足意見書第1号』は、この問題を資産の「取得日における評価」(valuation at acquisition date) と「取得日以降における評価」(valuation subsequent to acquisition) との二つに分けて考察する。

まず、「取得日における評価」については、「資産の取得日においては、その

用役潜在性の価値は、少なくとも、その購入価値と同じ大きさであると考えられる (p. 694)」というように、原則として、資産の取得原価による評価を説く。その時点において、取得原価が当該資産の潜在用役以下であるなら、原則として、その購入行為はなされないはずである。すなわち、取得日においては、その取得原価が、「同一もしくは同等の用役を取得するのに必要な カレント・コスト」であり、潜在用役の上限を画するものとして評価基準に採用される。また、それは、もっとも客観的な証拠に基づく値であるから前に述べた客観性と検証可能性の要請を十分に満たしている。なお、「購入以外の方法によって取得された資産はその資産の市場価格に近づくような方法で評価される (p. 695)。」

経営者の行動を合理的な行動であると仮定するかぎり、『補足意見書第1号』の如上の主張は妥当なものであり、また従来の評価論と根本的な差異はないであろう。問題は、むしろ「取得日以降における評価」にある。

『補足意見書第1号』の説く「取得日以降における評価」は、取得日におけると同様に、「同一もしくは同等の用役を取得するのに必要な カレント・コスト」による評価である。具体的には、つぎの通りである。「同種かつ同条件の資産についての常設市場 (established market for assets of like kind and condition) が存在する場合には、そこでの時価 (quoted prices) がカレント・コストのもっとも客観的な証拠を提供する。」またこのような常設市場が存在しない資産の場合には、「同等の用役能力を提供する資産の購入価格を参考にして、カレント・コストが見積られる。」もちろん、この場合には、代替資産の購入価格がそのままカレント・コストとして適用されるのではなく、原価能力、品質等の営業性格上の差異を考慮した上で、それを修正して使用する。また、「その他の場合には、個別物価指数の利用による歴史的原価の修正がカレント・コストの認められうる近似値となる。」そして、以上の諸方法を客観的に適用しえない資産については、取得原価に基づかざるをえない。以上が『補足意見書第1号』の説く、具体的な評価方法である (p. 695)。それは、伝統的な原価主義評価にかえて、『用役潜在性』としての経済価値による評価であり、実践的には、その近似値であるカレント・コストによる評価である。

ところで、取得日以降において、長期資産のカレント・コストと取得原価とは、当然のことながら、相違することとなる。『補足意見書第1号』は、これ

をつぎの二つの形態に分類し、それらを別個に測定・報告しなければならない、という。すなわち、その一つは、「購入時点において予測された、利用・物理的損傷または陳腐化によって生じる資産の用役潜在分の費消」であり、いわゆる減価償却費 (depreciation) である。また、他の一つは、「購入時点において予測しえなかった、技術変化もしくは需要変化、および一般物価水準の変動」に起因するカレント・コストの変動であって、いわゆる保有損益 (holding gains and losses) である (p. 695)。

前者の減価償却費は、期間損益計算において、「正常営業利益 (income from ordinary operations) の測定における重要な要素である (p. 695)。」ここに正常営業利益とは、「当期収益 (current revenues) に減価償却費をも含めたカレント・コストの費消分 (current cost expirations) を対応して算定された利益である (p. 694)。」そして、それは、異常損失あるいは資産の発見等の、いわゆる超期間損益がない場合、「企業の営業能力水準を縮小することなく、外部へ処分しうる利益額を意味する。」いいかえれば、「企業内に留保することによって、営業能力を拡大することのできる額である (p. 695)。」営業能力を維持するためには、期間損益の測定において、費用は収益と同一価格水準的に対応されねばならない。したがって、当期の費用は、減価償却費をも含めて、当期の価格水準を反映するカレント・コストに基づいて測定されねばならない。

なお、この正常営業利益は、つぎのような場合に有用な情報となる。すなわち、(1)現金配当と比較することによって、企業の営業能力を縮小もしくは拡大しようとしている経営者の意図を評価する場合；(2)将来の正常営業利益を予測する場合；(3)利益の企業間比較をする場合；(4)経営者の実質的な受託責任解除額を知る場合、等である (p. 696)。

他方、『補足意見書第1号』によれば、保有損益とは、当該資産の保有中に生じた、減価償却費以外の価値変動であり、(1)技術変化もしくは需要条件の変化からする個別物価の変動と、(2)一般物価水準の変動とに、その源泉を有する (p. 697)。そして、保有損益の具体的な測定方法は、つぎの二つの測定額の差による。すなわち、(1)期首における新しい取替原価から期首におけるその減価償却累計額を控除した額と、(2)期末における新しい取替原価から期首におけるその減価償却累計額を控除した額、との差額が保有損益である。前者が大であ

れば保有損失が、後者が大であれば保有利得が、それぞれ生じる (p. 697)。

ところで、『補足意見書第1号』によれば、保有損益は、株主持分の変動を意味するものであるから、客観性と検証可能性の要請を満たすかぎり、それが生じた期間の純利益の合計額 (total net income) の算定に含められねばならない。すなわち、「保有利得を(企業外部に)処分するなら、営業能力を縮小することになるから、それは正常営業利益の測定には含められない。……しかし、この価値変動(保有損益)は、株主持分の変動を示すものであり、それゆえ、それが生じた期間の純利益の合計額の測定においては(損益として)認識されねばならない (p. 697)。」なお、ここに「純利益の合計額とは、その期間に株主による資本取引が存在しない場合、期首における株主持分額を縮小することなく、企業外部に処分しうる利益の最大限度額をいう (p. 697)。」

このように、『補足意見書第1号』は、保有損益を利益の、それも可処分利益の範疇において認識する。その根拠を保有損益が株主持分の変動であることに求める。すでに述べたように、『補足意見書第1号』は、投資者をもって会計報告の客体とする。したがって、会計上の利益もまた株主持分の増加によって認識するのである。

周知のように、伝統的原価主義会計のもとにおいては、保有損益は、当該資産が売却もしくは除却されるまで認識されない。その結果、本来、数期間に帰属する保有損益が価値変動のまったく存在しない、あるいは、ほとんど存在しない、ある特定の期間すなわち当該資産が売却もしくは除却された期間にのみ、一括的に認識される。『補足意見書第1号』によれば、客観的に決定しうる保有損益を認識することは、(1)貸借対照表評価と減価償却費の測定にカレント・ベイスンを与え、かつ、(2)価値変動をそれが現実に生じた期間に認識する、という二重の目的に役立つ(pp. 698—699)。したがって、「保有損益の認識は、将来の予測目的のための当期利益の測定と報告を改善する(pp. 693—694)」、という所期の目的に役立つのである。

以上、『補足意見書第1号』の論理構造を、筆者の理解に基づいて、素描した。会計は、なによりもまず、投資者が投資決定と経営者を支配・統制する上で必要な資料を提供することを主目的とする。そして、具体的には、将来の利益予測と財政状態を明らかにすることを主目的とするのである。そのための会

計資料は、陳腐化した取得原価によるのではなく、客観性と検証可能性との要請を満たすかぎり、用役潜在性の実践的近似値である、カレント・コストによらなければならない。なぜなら、そうすることによってのみ、つぎのような長所を生かして、所期の目的に役立つことができるからである。すなわち、(1)費用評価と資産評価とが同一価格水準的に行なわれ、それによって、総資本利益率等の経営分析上重要な比率がリアルなものとなる；(2)期間損益は、正常営業損益と保有損益とに区分認識され、経営活動の実態がヨリ明らかとなる；(3)価値変動は、それが現実に生じた期間に正しく認識され、期間損益の真実性ないし会計資料のリアリティが高くなる。これらの理由によって、投資者は、将来を予測するための情報能力を増大することができるのである。

ちなみに、『補足意見書第1号』の要点を個条書的に整理しておこう。

- (1) 会計の報告客体は投資者であり、
- (2) その中心的関心は、投資決定と経営者を支配・統制する上で必要となる資料である。
- (3) 具体的には、期間損益が、企業の将来の利益予測を可能にするものであることを要求し、
- (4) そのためには、(i)価値変動（期間損益）は、それが現実に生じた期間にタイムリーに認識・報告され、(ii)しかも、その価値変動（期間損益）が、発生源泉に応じて、正常営業損益と保有損益とに分解認識・報告されねばならない、とする。
- (5) なお、客観性と検証可能性の要請は満たされねばならず、
- (6) したがって、資産評価は、資産の用役潜在性を客観的に測定することであり、実践的近似値として、カレント・コストが用いられる。
- (7) そうすることによって、(4)の条件が満たされ、したがって、(3)が、さらに(2)が満たされる。

第3節 その特徴

以上によって、『補足意見書第1号』の論理構造を、大略、理解しえたと思じる。以下、本節においては、『補足意見書第1号』における、これらの思考を若干

検討し、その特徴を列挙してみよう。なぜなら、そうすることによって、『補足意見書第1号』の論理構造と基本理念をヨリよく理解できるからである。

前節に述べた通り、『補足意見書第1号』は会計の本来的な報告客体を投資者に求める。いかえれば、会計は投資者のための技術であり、その理論は投資者の要請を満たすべく形成される。そのかぎりにおいて、従来から論じられてきた、アメリカ会計学の特色である、「投資者のための会計」(accounting for investors)という思考と一致し、形式的にみるかぎり、そこには、なんら新しい会計観はみられない。しかし、その内容に考察を進めるなら、そこには、従来にみられなかった新しい会計観の存在することが理解できる。その点の考察は、ひとまずおいて、つぎに進もう。

評価論の前提となる資産概念の認識において、『補足意見書第1号』は、それを『用役潜在性』に求める。この点も、すでに述べたように、『AAA 1957年基準』と同様である。しかし、後者においては、『用役潜在性』という新しい資産概念を説きながらも、実際上の評価基準においては、第3章第2節でも述べたように、伝統的な原価主義評価の域を出るものではなかった。それに対して、『補足意見書第1号』は、新たにその実践の近似値として、カレント・コストによる評価を説き、しかも、その具体的な適用方法まで論じている。この点がまず注目すべき第1の特徴であろう。

さらに、従来、原価主義会計に対する反省の方向としては、『AAA 1948年基準』(“Accounting Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements; 1948 Revision”)に対する補足意見書第2号、『価格水準の変動と財務諸表』(“Price Level Changes and Financial Statements,” 1951)や同第6号、『棚卸資産評価と物価水準の変動』(“Inventory Pricing and Changes in Price Levels,” 1953)等にその典型的な姿勢がみられるように、「ドルの全般的な購買力、すなわち一般物価指数によって測定されるような一般物価水準の変動⁽³⁾」に対する反省の方向であった。そこでの主張は、周知のように、いわゆる修正原価主義会計の主張であった。これに対して、ここで問題にした『補足意見書第1号』の主張は、個別物価水準の変動に起因する原価主義会計の欠陥に対する反省に、その重点が移行している。この点もまた注目す

(3) *ibid.*, p. 26.

べき重要な特徴である。このことは、いえば、新しい会計観の根本問題から産まれた思考である。すなわち、前章における検討でも明らかなように、従来、会計上の利益は当該企業の対外取引活動に基づく成果として考えられてきた。これに対して、このような成果のみならず、企業をとりまく経済現象ないし環境の変動に起因する価値変動をも、会計上の利益の範疇とするという思考が生まれたのである。このことは、修正原価主義会計のもとにおいて、修正される価値変動が利益の範疇ではなく、資本の範疇であると考えられていたことと著しい対照をなしている。したがって、上に述べた特徴は、単に評価基準の変化にのみ留まるものではなく、ヨリ根本的には、会計上の利益観における変化——実現利益から発生利益への変化——を意味するものであり、さらには会計の本質的職能観に関する変化でもあろう。

さらに、上述の第2の特徴と符合するのであるが、つぎのような特徴をあげることができよう。すなわち、『補足意見書第1号』においても、客観性や検討可能性の要請は要求されてはいる。それゆえにこそ、『用役潜在性』の測定において、「将来現金収入の割引現在価値」に代えて、その実践的近似値であるカレント・コストによる評価を採用するのである。しかし、そこでの客観性の程度は、「財務諸表の利用者がその財務諸表を非個人的に作成されたものと信じるに至る (p. 694)」程度をもって満足するのである。したがって、ここでは、客観性等の要請が相対的に後退し、あるいはその内容を変化させ、それ以上に真実性ないしリアリティの要請が強く要求されている、といえよう。それは、ヨリ具体的には、取引として完了していない、価格水準の変動に基づく価値変動も、それが現実に生じた期間にタイムリーに認識されるべきである、とする思考となる。このことは、とりもなおさず、会計資料における客観性のある程度は犠牲にしても、それ以上に期間個別の成果のタイムリーな認識を重視し、それによって会計資料のリアリティの増大を達成しようとしている、と考えられる。これが第3の特徴である。

つぎに、評価基準にカレント・コストを用いる結果、期間損益は営業損益と保有損益とに分解認識されることとなる。それによって、企業活動と経済現象の変動をタイムリーに認識すると同時に、その態様ないし種類に応じて、両者を別個に認識することが可能となる。これが第4の特徴である。こうした思考

は、『補足意見書第1号』において初めて採用された思考ではなく、すでに本論でも述べたように、E. O. Edwards & P.W. Bell によって、1961年の著書、『企業利益の理論と測定』(The Theory and Measurement of Business Income) において提唱され、アメリカ公認会計士協会の『総合的会計原則試案』(A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, 1962) のなかで公に認められた思考である。しかし、それにしても、アメリカ会計学会においては、初めて明確化された思考である点で注目できるものである。

さて、最後の、そしてもっとも重要な特徴を述べることにしよう。本節の最初の部分で、『補足意見書第1号』は、会計を従来と同様に「投資者のための会計」としながらも、内容的にみれば、従来の見解とは異なる注目すべき特徴を内包している、と述べておいた。それは、以上に列挙した諸特徴によって具体化されるものであり、いいかえるならこれら諸特徴の背後にある根本思考である。すなわち、「投資者のための会計」という思考自体は、アメリカ会計学の伝統的な基本的思考であって、なんら新しいものではない。しかし、問題は、その投資者の中心的関心についての認識——それはまた会計の基本職能についての認識でもあるが——にはまさに新しい思考が存在しているのである。それは、すでに前節でみたように、投資者の投資決定と彼等による経営者の支配・統制に必要な資料、具体的にいうなら、企業の将来における利益の予測を可能にする資料の提供である。そして、この基本職能を達成するために、具体的には以上に列挙した諸特徴をうち出している、と考えるのである。つまり、伝統的会計学にあっては、すでに前章で A. C. Littleton が指摘しているように、このような資料は、具体的には、経営者の過去における現実の意思決定の具現である投下原価に基づく「過去における現実の経験」に関する資料であった。それが、ここでは、将来の企業利益の予測を可能にする資料とされ、その結果が以上の特徴となって具現し、過去の・回顧的視点から現在的・未来志向的視点へと会計の基本職能についての認識を変化させているのである。これが、第5の特徴であると同時に、他の特徴の根源をなすものであって、もっとも本質的な特徴である、と考える。

以上、筆者の理解するかぎりにおいて、『補足意見書第1号』にみられる、

いくつかの特徴を列挙してきた。これらの特徴を総合的に判断するなら、新しい会計思考の基本理念をよりよく理解することができる、と考える。

一方において、価格水準の変動という外的要因によって、伝統的な原価主義（およびこれと表裏一体の関係にある実現主義）に基づく会計資料は、リアリティを喪失し、その真実性ないし有用性を少なからず失ってしまう。他方、企業経営の科学化・専門化に伴う高度な管理的要請、およびこれと並行して生じる合理的人間行動重視の要請はますます増大する。その端的な現われが、期間損益計算を中心とする会計資料をして、過去の・回顧的な統制目的から、さらに現在の・未来志向的な予測目的にヨリ役立たせようとする要請である。こうした状況のもとにあって、会計資料のリアリティは大きく要請され、伝統的会計による実現利益（取引利益）は少なからずその意義を後退させ、発生利益ともいうべき新しい利益概念がクローズ・アップされる。すなわち、一定期間における企業活動と経済状況の変化をありのままに、その価値変動を生じるままに、タイムリーに認識する要請が強調されるのである。その結果、「取得日以降における評価」では、陳腐化した原価評価に代えて、用役潜在性の実践的近似値であるカレント・コストによる評価が主張される。そうすることは、価値変動をタイムリーに認識するばかりでなく、さらにこれを本来の営業活動と付随的な保有活動とに分解して、それぞれの成果を認識することを可能にし、現実にヨリ即した会計的認識を可能にする。それによって、会計資料は、リアリティを回復し、新しい環境のもとでの新しい要請にヨリ応えることができるようになるのである。

ちなみに、『補足意見書第1号』の特徴を個条書的に整理しておこう。

- (1) 会計の中心的利害関係者を投資者としながらも、その中心的関心、したがって会計の基本職能を具体的には将来利益の予測という未来志向的観点に求めている。そのことは会計資料の意思決定への直接的な役立ちを重視する思考でもある。
- (2) それゆえ、会計上の利益を過去の利益としての実現利益から現在の利益としての発生利益へと利益概念を変化させ、
- (3) そのため、客観性や検証可能性の要請を相対的に後退させ、価値変動（期間損益）を、それが現実に生じた期間に、タイムリーに認識することを重視

し、

- (4) しかも、その価値変動（期間損益）を、発生形態に応じて、営業損益と保有損益とに分解認識することを主張する。
- (5) これらの方法によって、会計資料のリアリティの増大を意図している。
- (6) そのため、価格水準の変動のうち個別物価の変動をヨリ重視し、しかもその評価基準としてカレント・コストの適用方法を具体的に論じている。

第4節 おわりに

以上のように、『補足意見書第1号』には注目すべきかなり多くの特徴があり、それらは原価主義会計に対する反省の方向を示すものとして重要である。しかし、その反面において、若干の問題点が存在することもまた事実である。そこで、本節では、まず最初に、その一つ、二つを述べておこう。

問題点の第1は、会計の報告客体を投資者に限定していることである。今日では、投資者以外にも、たとえば、債権者、労働者、消費者、および国家、さらには地域住民等、さまざまな利害関係者が企業をとりまいており、会計は、これら関係者の利害を調整する手段として、必要不可欠な社会制度となっている。こうした状況のもとで、会計の報告客体を投資者に限定し、しかもその中心的な関心を投資決定と経営者の支配・統制に限定することは、会計の有する制度的性格を十分に認識しえていないことになるであろう。

この点について、『補足意見書第2号』は、財務諸表をして「株主その他企業に利害関係を有する人々への一般目的の報告諸表⁽⁴⁾」として、会計の報告客体を単に投資者のみに限定することなく、広く利害関係者一般に求めているのである。したがって、こうした前提のもとに作成された財務諸表は、取得原価とともに取替原価に基づいて評価された、二つの数値の統合された表である、と⁽⁵⁾する。このように、今日では、多種多様な利害関係者の複雑な利害・関心を、『補

(4) Committee on Concepts and Standards—Inventory Measurement, AAA, “A Discussion of Various Approaches to Inventory Measurement”, *Accounting Review*, Vol. 39 No. 3 (July 1964), p. 700.

(5) *ibid.*, p. 700.

『補足意見書第1号』のように一元的に統一することには問題があるがゆえに、原価主義会計に対する反省のもう一つの方向として、多元評価による方法が説かれているのである。このような原価主義会計に対する反省の二つの方向のうち、いずれの方向がヨリ望ましい方向であるかは、会計の本質的職能をどのように理解するかによって左右される問題である。いずれにしても、この問題はこのように会計の基本的職能観に関連する問題であって、今後さらに検討されねばならない点であろう。

問題点の第2は、保有損益は実現損益か、それとも未実現損益か、という点に関する問題である。つまり、保有損益はいかなる認識概念によって認識されるのか、という問題である。すでに、第3章第3節で述べたように、『補足意見書第1号』は、保有損益の認識は「発生主義会計の論理的拡張」である(p. 698)、という一文をもって説明しているのみで、この間の事情を必ずしも十分に明瞭にしていないのである。この問題は、結局、実現概念の規定をどのように考えるか、という問題であって、『補足意見書第2号』では、6名の委員が実現説と未実現説とに同数ずつにわかれて完全に対立している⁽⁶⁾のである。このように、保有損益の実現・未実現の問題ないしその認識概念の問題が『補足意見書』では解決されていないのである。なお、われわれが保有損益を未実現損益とすることについては、第5章第3節で詳しく論じたので、ここでは繰り返さないことにする。

さて、つぎの問題点は、『補足意見書第1号』が、保有損益の源泉の一つとして、一般物価水準の変動に起因する価値変動をも含めている点である。委員の一人、R. L. Dixon も批判しているように、一般物価水準の変動に基づく資産価値の変動は保有損益から除外すべきである(p. 699)。それは、保有損益というよりも、むしろ測定単位の変動を意味する、という点は今日では一般に認められているところである。『補足意見書第1号』もこのことを認めないわけではないのであるが、それが会計全般にわたる問題であるとして未解決に放置している⁽⁷⁾のである(p. 698)。この点は第2号もまた同様である。

(6) *ibid.*, p. 709. なお、本書、第3章第3節ですでにこの点も論じた。

(7) *ibid.*, p. 701.

『補足意見書第1号』の問題点はこれに尽きるものではないであろう。しかし、われわれにとってヨリ関心のあることは、前章第4節で指摘した A. C. Littleton の原価主義会計論の問題が、『補足意見書第1号』では、いかなる方向で考えられているか、ということであろう。以下、この点を若干検討して、本章の結びに代えよう。

まず、A. C. Littleton の原価主義会計論を支える基本的要請は客観性の要請であった。『補足意見書第1号』においても、この要請は要求されており、その存在が認められてはいる。しかし、前節で第2の特徴として述べたように、そこでの客観性は、明らかに Littleton のそれとは異なり、その外延は拡大され、会計資料におけるこの要請が相当に後退しているのである。

では、なにゆえに客観性概念の外延を拡大し、この要請を後退させているのであろうか。それは、会計の本質的職能観の相違ないし変化にある、と考える。すなわち、Littleton は、それを経営者の「過去における現実の経験」の解明に求めた。そして、そうすることによって、会計は、その利用者に対して、彼らが投資決定や経営者の支配・統制を含めて各種の意思決定を行なう際に役立つ、過去の反省資料を提供することができる、と考えるのであった。これに対して、『補足意見書第1号』では、これを「企業の将来利益の予測を可能にする」ような期間損益の把握に求め、その目的を投資者の投資決定と経営者の支配・統制に必要な資料の提供にある、とする。

両者は、会計の本質的職能をととも会計利用者の意思決定に役立つ資料の提供としながらも、前者が過去の・回顧的にかつ意思決定に間接的に役立つ資料の提供を考えているのに対し、後者が現在の・未来志向的にかつ意思決定に直接的に役立つ資料の提供を考えている、といえよう。換言するならば、Littleton が「過去の事実」としてのリアリティを主張し、原価に固執しているのに対し、後者は「現在の事実」としてのリアリティを強調し、Littleton が「経済学的意味における現実」として排斥した価値を重視している、といえよう。そのことが、客観性概念に対する姿勢の相違となっているのである。

また、会計の本質的職能観におけるこのような変化は、前節でも述べたように、ヨリ具体的には、客観性に対する姿勢の変化のみならず、会計上の利益概念の変化として、さらにはまた収益認識概念や資産概念・資産評価論の変化と

して具体的に現われているのである。すなわち、過去の利益としての実現利益から現在の利益としての発生利益への重点移行、および未費消原価；取得原価評価から用役潜在性；カレント・コスト評価への変化である。そして、このような方向に共通していえる点は、現時点に立った会計資料の真実性の回復、すなわち「会計資料のリアリティの増大」を志向する姿勢である、と考えられよう。

さて、Littleton は、正規の会計資料をあくまで原価に限定し、価格水準の変動に起因するそのリアリティの喪失を「計算」とは別個の「解釈」によってカバーすべきである、と主張するのであった。そして、その根拠を、前述の職能観の他に、一つは会計上の利益観から、さらに他の一つには実質勘定と名目勘定との必然的な統合、すなわち貸借対照表と損益計算書との自然的統合の確保に求めるのであった。そこで、つぎにこの二つの点と『補足意見書第1号』との関係を考えてみることにしよう。

第1の利益観についてみれば、如上のように、『補足意見書第1号』は、実現利益から発生利益へと重点移行をみせ、その基本姿勢を変化させている。それゆえ、Littleton 的利益観は修正ないし否定されているようにみえるであろう。しかし、一見したところでは、このように相違する利益であるが、実は、両者は根本的には同一の思考によっている。すなわち、『補足意見書第1号』においても、価格水準の変動に起因する保有損益を利益の構成要素としている。それゆえ、それは、Littleton のそれと同様に、基本的には貨幣利益であり、しかも「経営（者の）行為と経済変動の相互作用から生じる」⁽⁸⁾成果である。ただ、Littleton は、この両者を「計算」過程で客観的に分解することはできないし、すべきではないので、これとは別個の「解釈」過程で分解すべきであるとしていたのに対し、『補足意見書第1号』は、これを計算過程で分解するとともに、しかも経済変動に起因する成果すなわち保有損益を実現時点ではなく、発生時点で認識すべきであるとしている点が相違する点なのである。

それゆえ、この点に関しては、Littleton 的見解は必ずしも否定されているわけではない、といえよう。むしろ、会計の本質的職能観からする要求である「期間個別の成果のタイムリーな認識とその発生形態に応じた分解認識」とい

(8) Littleton, A.C., *Accounting Evolution to 1900*, New York, 1933, p. 192.

う観点から修正ないし改善されている、ともいいうるであろう。それは、「解釈」領域と「計算」領域との融合であり、また「解釈」領域のヨリ重視である、とも考えられうる。そして、こうした方向の背後にある基本思考は、前述のように、会計の本質的職能観の変化であり、「会計資料のリアリティの増大」の志向である、と考える。

つぎに、第2の実質勘定と名目勘定すなわち貸借対照表と損益計算書との必然的統合確保の必要性という Littleton の主張は、『補足意見書第1号』においては、まったく考慮されていない。たとえ、資産の評価差額が利益であると考えられているにしても、したがって「期間損益の合計＝全体損益」という『一致の原則』が究極的には確保されているにしても、「取得日以降における評価」をカレント・コストに一元化している以上、貸借対照表と損益計算書との統合はもはや必然的なものではなく、人為的なものとならざるをえない。それゆえ、そのかぎりでは、「会計的論理の力」は失われ、これによる会計責任の遂行も変容されていることになる。

期間損益計算における『補足意見書第1号』の基本的観点は、「期間個別の成果のタイムリーな認識とその発生形態に応じた分解認識」であった。したがって、それは、「個別的・相対的真実性」への接近をヨリ重視する方向であり、そのために「全体的・相対的真実性」を軽視せざるをえなかったのである、といえよう。⁽⁹⁾

これに対して、『補足意見書第2号』では、取得原価と取替原価とによる、いわゆる多元評価の方法が主張されており、こうした方向にあっては、貸借対照表と損益計算書との必然的統合は明らかに確保されている。このように、一元評価をとるか、多元評価をとるかは、会計の本質的職能観から派生する重要な問題であり、現代会计学の方向をきめる具体的問題の一つであろう。目下のところ、この二つの方向が相互に併存しており、いずれの方向に向うかは予断を許さない状態にある。究極的には、会計の本質的職能観に関する問題であるだけに、今後、十分な検討を要する点の一つである。

(9) 「個別的・相対的真実性」と「全体的・相対的真実性」の意味および関係については、つぎの文献を参照されたい。谷端 長著『動的会計論（増訂版）』森山書店 昭和43年、140—162頁。

しかし、それにしても、二つの『補足意見書』が共通して志向する方向は、「期間個別の成果のタイムリーな認識とその発生形態に応じた分解認識」による「会計資料のリアリティの増大」である、といえよう。そして、それは、会計の本質的職能を過去の・回顧的な統制職能から現在の・未来志向的な予測職能へと重点移行させる思考のなかから生まれたものである、と考える。しかも、このような方向は、単に『補足意見書』のみのとる特殊な方向ではなく、むしろ現代会計学の一般的方向でもある、といえよう。そして、このような方向は、一方において価格水準の変動という外的要因によって誘発され、他方で計数管理や行動科学の著しい発展に伴って急速に進展をみせつつある情報化社会での合理的人間行動重視の思考によって生み出されたものである、と理解する。

大阪府立大学経済研究叢書

第1冊	西村孝夫著	イギリス東インド会社史論	<昭 35>
第2冊	福原行三著	J. S. ミルの経済政策論研究	<昭 35>
第3冊	和田貞夫著	点集合と経済分析	<昭 35>
第4冊	内田勝敏著	ブリティッシュ・トロピカル・アフリカの研究	<昭 36>
第5冊	永島清著	国際経済と経済変動	<昭36 >
	大野吉輝著		
第6冊	山谷恵俊著	成長理論の研究	<昭 36>
	岡本武之著		
第7冊	竹安繁治著	近世土地政策の研究	<昭 37>
第8冊	谷山新良著	保険の性格と構造	<昭 37>
第9冊	佐藤浩一著	現代賃金論序説	<昭 37>
第10冊	藤井定義著	幕末の経済思想	<昭 38>
第11冊	渡瀬浩著	経営の社会理論	<昭 38>
第12冊	今川正著	線型計画と地域開発	<昭 38>
第13冊	馬淵透著	国際金融と国民所得	<昭 39>
第14冊	楯田邦夫著	金融理論と金融政策	<昭 39>
第15冊	村上義弘著	行政法および行政行為の本質	<昭 39>
第16冊	鈴木和蔵著	減価償却政策と維持計慮	<昭 40>
第17冊	岡本武之著	ケインズ主義経済理論序説	<昭 40>
第18冊	片上明著	イギリス「社会改良」時代の研究	<昭 41>
第19冊	風間鶴寿著	相統法の総論的課題 —相統開始・代襲相統・放棄—	<昭 41>
第20冊	前田英昭著	企業行動の理論	<昭 41>
第21冊	盛秀雄著	日本国憲法の主原則	<昭 42>
第22冊	石田喜久夫著	自然債務の研究	<昭 52>
第23冊	稲葉四郎著	経済学の根柢	<昭 42>
第24冊	武部善人著	産業構造分析	<昭 43>
第25冊	山谷恵俊著	技術進歩と均衡成長	<昭 43>
第26冊	立半雄彦著	L. ワルラスの社会経済学	<昭 43>
第27冊	市橋英世著	マーケティング・システムの行動理論	<昭 44>
第28冊	横山益治著	不確実性と決定理論 —ベイジャン接近—	<昭 44>
第29冊	大野吉輝著	財政政策と所得分配	<昭 44>
第30冊	馬淵透著	国際収支理論のグラフ的分折	<昭 45>
第31冊	石川常雄著	通貨変動理論の研究	<昭 45>
第32冊	今井宏著	議決権代理行使の勧誘	<昭 45>

第33冊	右近 健 男著	離婚扶養の研究 —財産分与論 その1—	<昭 46>
第34冊	森田 劭著	労働市場分析による労働経済の研究	<昭 46>
第35冊	前田 英 昭著	企業の最適な投資政策, 研究・開発政策および 宣伝・広告政策について	<昭 46>
第36冊	服部 容 教著	新ケインズ派基礎理論研究	<昭 47>
第37冊	井上 和 雄著	ユーゴスラヴィアの市場社会主義	<昭 47>
第38冊	門田 安 弘著	計算価格による分権的システム	<昭 48>
第63冊	森 淳二朗著	配当制限基準と法的資本制度 —アメリカ法の資産分配規制の史的展開—	<昭 49>
第40冊	長野 祐 弘著	垂直市場システムの研究 —市場システムの基礎理論—	<昭 49>
第41冊	谷山 新 良著	産業連関分析	<昭 50>
第42冊	唄野 隆 著	利子率の期間別構造と国債管理	<昭 50>
第43冊	藤井 定 義著	懷徳堂と経済思想	<昭 51>
第44冊	宮本 勝 浩著	分権的経済計画と社会主義経済の理論	<昭 51>
第45冊	西村 孝 夫著	フランス東インド会社小史	<昭 52>
第46冊	森田 劭著	西ドイツにおける外国労働力雇用の経済的 側面	<昭 52>
第47冊	福島 孝 夫	会計収益認識論	<昭 53>

福 島 孝 夫

昭和14年 埼玉県に生れる
昭和39年 小樽商科大学卒業
昭和41年 神戸大学大学院経営学研究科修士課程修了
昭和41年 名古屋学院大学助手
昭和44年 同上大学講師
昭和46年 大阪府立大学助教授
現在に至る

昭和53年 3 月25日 印刷

昭和53年 3 月31日 発行

著 者 福 島 孝 夫

堺市百舌鳥梅町 4 丁804

発行所 大阪府立大学経済学部

天理市川原城町300

印刷所 株式会社 天理時報社
