



米国会計学会の低価基準観

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2009-08-25 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 平敷, 慶武 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.24729/00001687

米国会計学会の低価基準観

平 敷 慶 武

I はじめに

先に、棚卸資産会計との関連において、米国会計学会の各「ステートメント」にみられる「有用性」または「回収可能性」概念について考察した。低価基準に関し、この「回収可能性」概念との関連で重要な問題となるのは、次の点である。すなわち、各「ステートメント」において、低価基準は含意または肯定されているか否か。また、低価基準は原則的合理的基準であるか否か。したがって、低価基準は原価主義であるか否か。このような疑問は、低価基準の本質を解明するためには、きわめて根本的なものである。しかし、米国会計学会の低価基準観に関して我国の学界にみられる通説は、疑問なしとしない。

したがって、本稿の目的は、この根本的問題を、各「ステートメント」に対する論評等の吟味を通して、歴史的に解明することである。

II 各ステートメントにおける低価基準観

1 1936年ステートメントにおける低価基準観

'36年ステートメントにおいては、低価基準はどのように理解されていたであろうか。同ステートメントに関する各論者の見解をみていくことにしよう。

(1) ローレム説

ローレム (C. Rufus Rorem) は、1937年6月に、'36年ステートメントと低価基準との関係について、委員会の見解およびローレム自身の見解を、次のように述べている。

まず、委員会の見解は、次のように述べられている。すなわち、「委員会によれば、原価の減少や費消は、たとえそれらの額が測定されえず、したがって見積らなければならない時でさえ、すべて認識されなければならない。……この論述は、主として、減価、減耗、および陳腐化に適用されることを意図したものである……。しかし、このルールは、また、棚卸資産の……切下げにも適用されてよいのであり、当該適用は、原始原価の部分が実際の販売や物的処分によらずに費消されたことが広く知られている事実から指摘される。」⁽¹⁾と述べられ、原価の減少や費消の認識は固定資産と棚卸資産に対して等しくなされるべきことが指摘されている。さらに、「委員会は、広く統一的方法によって解決すべく資産評価問題に直面している。原則的に、流産資産の評価と固定資産の評価とを区別することは、意図されていない。……結論的に分析すれば、建物の価値の減価は、商品の販売と同様に現実的である。費消された価値額の測定は、前者の場合には後者に比較して容易ではない。しかし、価値が費消されたという事実は、著しく実証可能なものである。同様に、未販売商品の時価下落は、固定資産が“原価マイナス減価償却費”より低い価額で販売される場合と同様に、価値の費消を意味している。会計者の課題は、原始原価を測定し、かつ、各会計期間に費消された部分を測定することである。当該費消が販売・減価・減耗・陳腐化または時価の下落によるかは、まったく問題ではない。」⁽²⁾と述べられている。つまり、棚卸資産と固定資産とは評価問題としては区別することなく統一的に解決されるべきであって、固定資産における「減価」と棚卸資産における「時価下落」とは、等しく「現実的」かつ「実証的」であり、原価の費消の原因は問題ではない、と指摘されている。結局、ローレルは、「筆者の意見では、会計的評価に対するもっとも有意義な貢献は、当委員会が流動資産と固定資産の経済的類似性を暗黙に承認したことである。固定資産に対する原価-差引-減価 (cost-less-depreciation) のルールは、流動資産に対する低価

(1) C. Rufus Rorem, "Accounting Theory : A Critique of the Tentative Statement of Accounting Principles", Accounting Review, June, 1937, p.134.

(2) Ibid., p.134.

基準 (cost or market) と原理的には同じである。これらの価値の何れも、価値を将来の営業過程で回収可能であると合理的に予期される価額まで調整しようとするものである。しかし、何れの場合においても、評価の基礎は原始原価であり、異なる点は費消された価値を測定しようとしていることである。⁽³⁾」

要するに、ローレムの見解によれば、'36年ステートメントにおいては、低価基準は委員会によって承認されている、と理解されているのである。

(2) リトルトン

リトルトン (A. C. Littleton) は、低価基準と'36年ステートメントとの関係について、次のように述べている。

すなわち、「“試案ステートメント”に関する多数の批評家の感触は、次の点にあると思われる。すなわち、会計原則は互いに矛盾なく一貫すべきこと、しかも、低価基準を明らかに容認していることは、原始原価の配分を会計の中心テーマとすべきであるという明白な要望と矛盾することである。⁽⁴⁾」と述べられている。つまり、リトルトンの見解によれば、低価基準は '36年ステートメントにおいては明らかに含意されているのであり、しかも、そのことは多数の批評家の感触である、と論定されているのである。

もちろん、リトルトン自身は、低価基準について、それは経験法にすぎないこと、未実現損失をもたらすこと、したがって、そのような低価基準の容認は他の会計原則と矛盾するものである、と主張しているのである。⁽⁵⁾このことは、リトルトンが次のように述べていることから明らかである。すなわち、「“低価基準”という経験法は、もはや短期的信用がかつてのように重要な資金源ではなくなっても、依然として、実務に深く根ざしている。この基準の適用によって、予想の未実現の価格下落を当該損失のリアリティが客観的にテストされる以前に、収益からの控除として損益計算書に持ち込むことになることは、注

(3) Ibid., p.134.

(4) A. C. Littleton. Suggestions for the Revision of the Tentative Statement of Accounting Principles. Accounting Review, April, 1939, p.61.

(5) Ibid., p.61.

意すべきである。そのような処理は、特に、他の重要な会計基準と矛盾するものである。なぜなら、実際に売却された商品の原価額が当該処理によって自動的に未販売商品の見積価格下落額だけ膨張させられるからである。⁽⁶⁾と述べられていることから、明らかである。

(3) ハズバンド

ハズバンド (George R. Husband) は、1937年12月に、'36年ステートメントを分析し、同ステートメントの「公準1および5」と低価基準との関係について、次のように述べている。

まず、'36年ステートメントにおける「原価と価値」の「節」にみられる「公準1」、すなわち、「会計士がある一定時点で物的資産の評価を行う場合には、有用性の費消や喪失を反映すべく原始原価のどの部分が切り下げられ、かつどの部分が将来の営業に合理的に充当されるものとし読繰越されるべきかに関する決定を伴う。⁽⁷⁾」の論述は、所有主の観点に依拠している。したがって、資産は原始所有主による投資の委託を表わすものであって、それは損益計算書と貸借対照表へ分割される。⁽⁸⁾それゆえ、貸借対照表は価値ではなくて原価を明示すべきことになるのである。すなわち、「……公開されるべき貸借対照表は、将来における企業の所得をもたらす原価を明示すべきであって、将来企業に所得をもたらす価値を明示すべきではない。事実、公準1の観点からは、原価と価値は購入時点においてのみ同義的であるにすぎないから、伝統的会計士にとっては、自分達の言葉から、“価値”という用語を排除して“原価”という用語のみを用いることが適切であろう。」⁽⁹⁾と論じられている。つまり、公準1に関して、注目すべきことは、それが所有主の観点に立脚していることであり、した

(6) Ibid., p.61.

(7) 「このポストチュレートは、企業の構成要素を成す所有主の観点に基づいていることは注目すべきである。」と述べている。

George R. Husband, "Accounting Postulates: An Analysis of the Tentative Statement of Accounting Principles", Accounting Review, December, 1937, p.388.

(8) Ibid., p.388.

(9) Ibid., p.388.

がって、所有主の投資の委託を表わす資産は原価で表示されるべきである、とされていることである。

次に、注目すべきことは、貸借対照表に表示されるべき原価残留物に対して損益計算書の観点からアプローチしていることである、とされている⁽¹⁰⁾。しかし、ハズバンドによれば、このようなアプローチは、固定資産の場合には一般的であっても、棚卸資産の場合には普通ではないのである。なぜなら、「棚卸資産の場合には、……普通の手続は、まず最初に、残留物を決定することである。」⁽¹¹⁾からである。したがって、ハズバンドは、「注目すべきことは、また、もし時価額が残留する原価の一部として容認されないならば、“低価基準”は公準1から除外されるということである。いかなる場合においても、時価の下落に起因する損失は原価の有用性が費消または喪失された結果であるとはほとんどいふことができない。それゆえ、“低価基準”は、公準1に含意されているとは思えない。」⁽¹²⁾と述べている。つまり、貸借対照表上の原価残留物に対して、'36年ステートメント・公準1の立脚する損益計算書的アプローチとは逆に、棚卸資産の場合には、普通の手続は残留額の決定から始まるため、時価額が残留原価として容認されない限り、低価基準は容認されるものではなく、また、時価下落は原価の有用性の喪失とはいいい難いから、低価基準は同ステートメントからは除外される、と主張されているのである。

さらに、注目すべきこととして、ハズバンドは、減価償却および減耗償却とは対照的に、「……時価の下落のゆえにチャージされる額は、損益計算書の要請ではなくて、貸借対照表の要請である。」⁽¹³⁾と述べている。したがって、繰越される残留原価額は、損益計算書的アプローチと貸借対照表的アプローチとの混合であるから、「繰越価額が“将来の営業に合理的に充当されうるような”額の合計額であると一貫して主張することは、困難である。」⁽¹⁴⁾とされるのであ

(10) Ibid., p.10.

(11) Ibid., p.390.

(12) Ibid., p.390.

(13) Ibid., p.390.

(14) Ibid., p.390.

る。したがって、また、“将来の営業に合理的に充当されるもの”として低価基準によって提供されるものは原価であるかそれとも価値であるかが、疑問となるであろう。この問題に関して、ハズバンドは、「結論は明らかであるように思われる。すなわち、公準1は“低価基準”の使用を許すものではない。おそらく、それが委員会⁽¹⁵⁾の意図したところである。」と述べている。つまり、ハズバンドによれば、委員会の意図としては、低価基準は公準1には含意されていない、とされているのである。

他方、公準5、すなわち、「これらの原則は、次の点を含意するほど十分に広くなければならない。すなわち、減価・減耗・陳腐化を斟酌した固定資産の減価償却、および棚卸資産や投資原価を次期に対して配分可能な価額まで切下げることがそれである。」の論述に関して、ハズバンドは、当該論述はいくぶんあいまいである⁽¹⁶⁾、と述べている。ハズバンドによれば、公準5は、「棚卸資産……を次期間に配分可能な価額まで切下げる……」ものであると述べて、低価基準の原則を暗に容認することを意味しているように思われる点で、「提案1」に向けられた批判を防禦するものである。しかし、「委員会は、陳腐化、盗品等のような損失のみを心に抱いているように思われる。実際は、“低価基準”の原則は、経営者・与信者・将来の投資家の観点への譲歩であって、歴史原価の表示という所有主的手続への矛盾である⁽¹⁷⁾。」とされている。つまり、公準5では、「時価下落」との関係における低価基準は含意されていないのである。

要するに、'36年ステートメントと低価基準との関係について、ハズバンドは、所有主的観点および原価残留物に対する通常のアプローチである貸借対照表的観点から考察し、委員会の意図として、低価基準は同ステートメントから排除されている、と結論している。

(4) ステンフ

(15) Ibid., p.390.

(16) Ibid., p.390.

(17) Ibid., p.390.

ステンフ (Victor H. Stempf) は、次のように理解している。すなわち、'36年ステートメントにみられる「評価」という用語や「物的資産」(physical assets) という表現に関する吟味から、'36年ステートメントに於ては、低価基準は含意されておらず、また含意すべきではない、と理解されている。

まず、「評価」という用語に係わる論述に関しては、'36年ステートメントにおいて「会計は本質的に評価の過程ではない」と述べられているにもかかわらず、それに続く論述では「物的資産の会計士による『評価』……」と述べられている。したがって、「評価」は会計者の職能の一部であり、「ドキュメント ('36年ステートメント—引用者註) における続く論述で原価が言及されても、当該論述では、次いで、原価は有用性の費消や喪失を反映すべく切り下げられるべきである、と述べられているのである。そのことは、基礎価額を現在の帰属価格 (imputed price) に修正することを意味している⁽¹⁸⁾。」と、ステンフは述べている。つまり、「評価」はやはり会計の職能の一面であることが認識されているのである。

次に、'36年ステートメントにおいて否定されたはずでありながら、なお存続している会計の職能としての「評価」と「物的資産」との関係について、ステンフは、次のように述べている。すなわち、'36年ステートメントにおける固定資産会計の原則に関する論述では、固定資産価額は“原価差引減価発生額”に基づく表示の望ましいことが指摘され、「物的資産という用語は固定資産のみを指している、と推察される。その理由は、当該用語は流動資産にまで拡張されるべきではないのであって、流動資産には低価基準が慣行的に使用されているからである。⁽¹⁹⁾」と述べられ、「ドキュメントの第4条項全体を通して、当該論述では、固定資産を意味する物的資産が取り扱われている。突然、第5条において、当該原則は、棚卸資産および投資に関係するほど十分に広くなければならないと言われており、これまで書かれたことはすべてこれらの資産を含む

(18) Victor H. Stempf, "A Critique of the Tentative Statement of Accounting Principles", Accounting Review, March, 1938, p.57.

(19) Ibid., p.57.

という印象を与えている。これは修正されるべきである。その理由は、固定資産から区別される流動資産の価額を論述するにあたってはまったく異なる概念が存在するからである。⁽²⁰⁾」と述べられている。つまり、'36年ステートメントの「原価と価値」の節においては、物的資産の評価は有用性の費消や喪失を反映すべく切下げられるべき原始原価の部分と将来の営業に充当されるものとして繰越されるべき部分との決定を伴うとされている。その決定に際して、ステンプによれば、物的資産とは固定資産のみを指し、棚卸資産は含意されていないから、'36年ステートメントには低価基準は含意されていない、と理解されているのである。

(5) サンドース＝グリア

'36年ステートメントに対して、1937年3月に、「会計と変化」と題し、コメントがサンドース (T. H. Sandars)＝グリア (Harward Greer) によってなされている。しかし、当該コメントには、低価基準に関する論述はみられない。

(6) スコット

スコット (D. R. Scott) は、1937年9月に、'36年ステートメントに対してコメントしている。しかし、低価基準に関係すると思われる「原価と価値」の「節」にみられる提案1と3については、「第5の点は、ほとんどコメントを要しない。会計原則の法的適用できえ、減価・減耗および陳腐化をカバーすべく原価の解釈は十分に広い。⁽²¹⁾」と述べられているだけである。

したがって、'36年ステートメントと低価基準の関係は不明確であり、少くとも、当該関係を反映する直接的な関係はみられない。

(7) ローリー

ローリー (Arther N. Lorig) は、前述のハズバンドの論文に対してコメントしている。しかし、'36年ステートメントと低価基準の関係についての論述

(20) Ibid., p. 58.

(21) D. R. Scott, "The Tentative Statement of Principles", Accounting Review, September, 1937, p.298.

はやや不明確である。しかし、ローリーは、'36年ステートメントでは低価基準は容認されているという見解に立脚している、と理解される。

すなわち、ローリーは、'36年ステートメントに関して、それは昔からの保守主義のための保守主義に後退させるものであり、かつ使用以外の価値の減少も認識されている⁽²²⁾、と指摘している。さらに、'36年ステートメントにおける低価基準観を理解するために重要である同ステートメント中の原則第1および5に関しては、「原則第一はかなりあいまいである。」⁽²³⁾と述べて、原則第一に関しては価値の減少は認識されても価値の増加は認識されないことが指摘されている。次いで、原則第5に関しては、「価値の増加が無視されることは対照的に、価値の喪失は、どのようなものであれ、次期間に移転されないように修正することを強調することが認められる。」⁽²⁴⁾と述べられている。

したがって、'36年ステートメントにおいては、低価基準の容認に係わる積極的論述は直接的にはみられない。その限り、低価基準の容認如何は不明確である。しかし、それでもなお、低価基準が容認されていると解釈されうるニュアンスは感じ取ることができるであろう。

(8) ディクソン

ディクソン (Robert L. Dixon) は、1941年に、「会計原則試案に関する批判」という論文を発表している。しかし、当該論文には、'36年ステートメントと低価基準の関係についての論述はみられない。⁽²⁵⁾

(9) ケリングゲン

ケリングゲン (Harry D. Kerringen) は、'36年ステートメントに対してコメントしている。しかし、同ステートメントにおける低価基準観に関する論述は

(22) このことは、「根本的には、諸原則は、根本的仮定に厳格に執着するものではない。というのは、諸原則は使用による場合以外の価値の減少を認識しているからである。」と述べていることから理解できる。George R. Husband, *op. cit.*, p.401.

(23) *Ibid.*, p.402.

(24) *Ibid.*, p.412.

(25) Robert L. Dixon, "Criticisms of the Tentative Statement of Accounting Principles", *Accounting Review*, January, 1941, pp.49~55.

(26)
みられない。

(10) マウツ

マウツ (R. K. Mautz) は、1941年1月に、「『試案』の改訂」と題する論文を公表している。この論文の主旨は、1936年に会計原則試案が公表されて以来種々に発表された批判的かつ解説的文献の本旨を要約することによって、'36年ステートメントの改訂に資することである。⁽²⁷⁾

したがって、マウツ自身は、'36年ステートメントと低価基準の関係について、特に意見の表明はしていないが、同ステートメントに関してそれまでに発表された批判的論文にみられる見解については、次のように述べている。すなわち、「ハズバンド教授は、提案5では“低価基準”，すなわち同教授が“歴史原価の表示という所有主手続と矛盾する”と考えている手続が暗黙に許可されている，と主張している。ステンフによれば，この提案は固定資産と流動資産とは処理方法において一致すべきことを意味している。そのことによって，“低価基準”が排除されるならば，当該提案は不完全である，とステンフは考⁽²⁸⁾えている。」と述べられている。つまり，マウツの理解によれば，ハズバンドおよびステンフは '36年ステートメントでは低価基準が容認されていると解釈

(26) Harry D. Kerrigen.

(27) マウツは，試案に対して公表された「批判」の吟味から得られた結論として，次の点をあげている。

第一に，提案の多くは原則それ自体というよりも原則の適用であると批評家によって考えられていること，第2は，批評家は本質的に定義およびルールとされているものを含めることに反対をとらえているようには思われないこと，第3は，ステートメントは一連の同等の重要性をもつ原則としてではなくて原則および系としてより適切に構成されるだろうことが暗示されていること，第4は，提案の中には疑問視されるものもあるが，むしろ不確実な状態にあるということである。その理由は，当該提案を拒絶するだけの十分な理由があるか否かに関して批評家の意見は一致していないからである。第5は，多くの場合において，用語があいまいで一貫性がないこと，最後に，提案は試案にない新しい原則の追加に対してなされていること，である。R. K. Mautz, "Revising the" Tentative Statement". Accounting Review, January, 1941, p.66.

(28) Ibid.

されているのである。

なお、たとえ提案5が排除されたとしても、流動資産に関する適切な処理法が原則に関するリストのどこかで明確に表明されるべきであるという問題が提起されてきた。このことは、『試案ステートメント』は低価基準に関する自己の立場を明確にするという要求によって強化されている。⁽²⁹⁾」のである。この批判に対しては、'36年ステートメントに次のステートメントを盛り込むことによって解決可能である、とされている。

「低価基準は、次のような実務慣行によって取って代わられるべきである。すなわち、実現した時に限って流動資産の損失を損益計算書で報告し、かつ、原価と現在価値との見積差額は、貸借対照表で挿入的に表示することによって流動資産を報告すべきである。⁽³⁰⁾」

マウツによれば、この見解は、明らかに、ペートン＝リトルトンの見解であって、その主旨は、低価基準の排除にあると理解されている。

要するに、マウツによれば、低価基準と'36年ステートメントとの関係について、ハズバントおよびステンフは共に'36年ステートメントにおいて低価基準は含意されていると理解しているのである。さらに、流動資産の処理法に関して、同ステートメントのとるべき立場としては、低価基準は排除されるべきである、とされている。

2 1941年ステートメントにおける低価基準観

(1) スタウブ

'36年ステートメントは改訂され、それは1941年6月に「会社財務諸表の基礎的会計原則」('41年ステートメントと略称)として公表された。

'41年ステートメントに関して、1941年12月に、米国会計学会の研究会において、スタウブ(Walter A. Staub)の論文とそれに対するペートン(W. A. Paton)の議論が表明されているが、'41年ステートメントと低価基準との関係

(29) Ibid., p.66.

(30) Ibid., p.66.

についての両者の見解は、次のとおりである。

まず、スタウブは、次のように述べている。すなわち、'41年ステートメントは、純理論的観点からよりもむしろ実践的観点から整理されたものである。また、資産表示目的および所得算定目的のために原価主義を發表している改訂ステートメントの考察においても、当該ステートメントには、会計専門家によって長い間認識されかつ会計の著書で發表されている原則や実務慣行から大きく改正された点はみられないのである。⁽³¹⁾

したがって、スタウブは、'41年ステートメントと低価基準との関係について、次のように考えているのである。すなわち、「私には、米国会計学会のステートメントにおけるセクションAの原価原則においては、『低価基準』の概念または手続について特別に言及している点は、何も見い出せない。しかしながら、低価基準は、“将来の營業に合理的に充たされうるような原価額”を決定するためには要請されうるものである、と私には思われる。⁽³²⁾」と。つまり、スタウブによれば、'41年ステートメントにおいては、低価基準という呼称こそみられないが、低価基準は含意されている、と理解されているのである。

次に、'41年ステートメントと低価基準の関係については、ペートンも、同様に理解している。

(2) ペートン

このようなスタウブの「論文」に対して、ペートン (W. A. Paton) は、スタウブとの「議論」において、次のように述べている。

すなわち、「スタウブの指摘するごとく、当学会のステートメントは、低価基準に対して逃げ道を与えるほど十分に広いものである。私の確信するところでは、たとえ慣行的低価基準が合理的な原則像の中で些細な位置しか占めるに値しなくても、またそのような位置を占めるにあたってさえ、低価基準の概念がきわめて明確化されかつ修正されようとも、それが本学会の委員会の所感だ

(31) Walter A. Staub, "The Cost Principle" *Accounting Review*, January, 1942, p.3.

(32) *Ibid.*, p.4.

ったのである。」⁽³³⁾と述べられている。つまり、ペートンの見解によれば、低価基準は '41年ステートメントにおいては明らかに含意されているのである。

もちろん、ペートン自身は、人も知る低価基準反対論者であるから、米国公認会計士協会が低価基準を合理的水準まで明確化したステートメントを公表することを希望する、と述べている。⁽³⁴⁾

(3) ハズバンド

ハズバンド (George R. Hasband) は、'41年ステートメントに関して、「改訂会計原則ステートメントに関する批判」という論文を 発表している。しかし、当該論文においては、特に、低価基準に関する言及はみられない。⁽³⁵⁾

3 1948年ステートメントにおける低価基準観

'41年ステートメントが公表されてから5年後の1946年10月に、当時、米国会計学会の会長であったコーラー (Eric L. Kohler) は、「米国会計学会原則改訂委員会」(The Committee on Revision of the Statement of Principles of the American Accounting Association) を指名した。⁽³⁶⁾ 当委員会の構成メンバーは、ミラー (Herbert E. Miller) を委員長として、グラバー (Paul J. Graber), リーランド (Thomas W. Leland), マッコイ (James R. McCoy), ニューカマー (Hale L. Necomer), およびミラー (Heran E. Miller) であった。

この委員会は、1946年1月に、「原則意見書改訂委員会報告書」(Report of Committee on Revision of the Statement of Principles, 以下「改訂報告書」と略称) を発表している。各委員はテーマ別に分担執筆しているが、その中で

(33) W. A. Paton, Comments on The Cost Principle, Vol. XVII (January, 1942), pp.17~18.

(34) Ibid.

(35) George R. Husband, "A Critique of the Revised Statement of Accounting Principles", Accounting Review, July, 1942, pp.283~293.

(36) Report of Committee on Revision of the Statement of Principles, Accounting Review, January, 1948, p.7.

'48年ステートメントと低価基準との関係を考察するにあたって重要なのは、次の二つのテーマである。すなわち、グラバーによる「資産」とリーランドの論述している「収益、費用、および所得」のテーマである。両テーマを理解するにあたっては、総論的なことを論じたニューコマの「序論」について概観することが必要であろう。したがって、まずは、その「序論」から概観することにしよう。

ニューコマは、コーラーによって任命された「米国会計学会原則改訂委員会」（以下、「改訂委員会」と略称）に関して、その「性格」、「目的」、「達成手続」、「基本姿勢」、「会計目的」、および「方法論」を、次のように述べている。

まず、改訂委員会の「性格」については、コーラーの任命は、本委員会に対する一般的委任にすぎず、本委員会をいかなる点でも制約するものではない。したがって、改訂委員会は、その目的、論述の範囲、方法論、および手続についてまず考えなければならない、としている。

改訂委員会の「目的」は、次の点にある。すなわち、第一に、新しい会計原則のステートメントが望ましいか否かを決定すること、第二に、もし望ましいと思われる場合には、そのようなステートメントの作成にあたって本委員会の助けとなるような見解をサーベイすることがそれである。

この目的を達成するための「手続」は、民主的手続でなければならない。すなわち、会計学会の構成員に意見表明の機会が与えられるような手続でなければならないのである。そのためにもっとも経済的で広く意見を収集する方法は、機関雑誌（すなわち、1947年1月発行の「Accounting Review」）に、次の二件に関して、本委員会に文書で回答するよう各読者に依頼するステートメントを掲載することである、としたのである。すなわち、一つは本委員会の任命に関する件であり、もう一つは、現状を勧告するか、それとも現在の'41年ステートメントを批判してそれを(i)明確にするか、または(ii)修正するかの何れかである。さらに、同委員会は、このプロジェクトに関心をもつ多数の会計学者に文書を送付して彼等の意見を求めたのである。

なお、改訂委員会内部の「手続」としては、'41年ステートメントにおける

四つの主要な「節」を四人の委員に対しテーマ別に割り当て、当該テーマを回収された批判等に照らして分析し、かつ草案を作成することが決定された。このことが改訂委員会の多くの研究会においてなされ、また、すべての資料は綿密に精査かつ議論されたのである。さらに、議長は、常務委員会における三つの研究会で改訂委員会の見解を要約的に示し、かつ、個人的には、できるだけ十分な意見を得るために多くの人々に面接したのである。⁽³⁷⁾

「基本姿勢」については、改訂委員会は、'41年ステートメントは根本的には健全であるという前提に立脚して、その活動に着手したのである。すなわち、いかなる改訂も、会計の基礎でありかつ'41年ステートメントで述べられている原価概念を純化または明確化するような試みたるべきであり、しかも、おそらく、重要性が高いと仮定されかつ最近大きな注目を集めてきた項目を含むように、拡張が図られるべきである。⁽³⁸⁾'36年ステートメントは、原価概念に関する会計思想を具体化することに貢献した。したがって、その改訂は、原価、資源、費用、収益等に関する思想をさらに深く説明するようになされるべきである、と確信されている。

したがって、改訂委員会の意図は、'41年ステートメントの変更をできるだけしないことである。しかし、表現の変更はなされるので、新しい思想が組み入れられた時には、古い語句は変更または排除され、定義が明確化される。それゆえ、たとえ根本的にはステートメントは同じでも、それは、まるで旧ステートメントが消失して新しいステートメントが形成されたように思われるであろう。最終報告書において'41年ステートメントから極端に離脱するようなステートメントを常務委員会に表示することは、本委員会の意図するところではないのである。熟慮の後、'41年ステートメントは根本的かつ概念的に健全であること、すなわち、元的前提が妥当であることが、委員会によって確認され

(37) Hale Newcomer, Report of Committee on Revision of the Statement of Principle, Introductory Statement. Accounting Review, January, 1948, p.8.

(38) Ibid., p.8.

(39)
たのである。

改訂委員会の考えている「会計の目的」は、ペートン＝リトルトン共著「企業会計基準序説」の主旨に完全に一致している、とされている。すなわち、会計の目的は、「経営者、投資家、および大衆のニーズに適うように算出された企業に関する財務データを提供することである。」⁽⁴⁰⁾のである。

会計目的を達成するための「方法論」については、一群の原則や理論が必要であり、したがって、原則や基準に関するステートメントが必要である、とされている。改訂委員会の意図は会計実務を法典化することではなく、また、その職能は一般に容認された実務を肯定し表現することではなくて、財務会計の基礎となっている哲学や根本思想を説明することである。改訂委員会にとって、論理に勝る権威はなく、また、会計の主要な根本思想について表明すること以外に、目的はないのである。したがって、改訂委員会の方法論は正しく演繹法⁽⁴¹⁾である。

したがって、また、改訂委員会の意図が会計哲学の説明にある以上、当該哲学を現存の会計実務のパターンに融合することは、たとえ望ましくても、必要とは考えていないのである。反対に、根本概念が妥当であれば、現存の会計実務はそれが一般に容認されている原則および基準のフレームワークに入るか否かを決定するために再考察されなければならないのである。⁽⁴²⁾

結局、原価概念の重要性については、次のように述べられているのである。すなわち、「本学会の以前のステートメントの基礎にある根本概念は、原価概念である。会計哲学は次のような思想に基づいて展開されたのである。すなわち、生産要素は原価によって測定されること、これらの会計的原価は費消されるか（費用または損失）または未費消のままであること（資産）、費消原価は収益に対応されかつ回収されることがそれである。本委員会は、当該概念は健

(39) Ibid., p.8.

(40) Ibid., p.9.

(41) Ibid., p.40.

(42) Ibid., p.10.

全であって、それをそのまま採用した。⁽⁴³⁾」のである。

このように、ニューコマーの「序論」について、それが低価基準にはまったくふれていないにもかかわらず、やや詳しく紹介した理由は、当該「序論」が、それに次いで低価基準に関して論じたリーランドおよびグラバーの両報告論文の理解にとって重要だからであり、したがって、また、当該論文が'48年ステートメントにおける低価基準観を考察する上で決定的意味をもつからである。

要するに、委員会報告書の特徴は、次の点にある。すなわち、(i)学会員のみならず多数の人々の意見を集約していること、(ii)精査、議論、および熟考の上作成されていること、(iii)過去のステートメントの根本概念である原価概念が確認されていること、(iv)原価概念の概念的純化または明確化が意図されていること、(v)方法論として演繹法がとられていること、等がそれである。したがって、同報告書は、'48年ステートメントに関する当時の一般的または通説的理解を意味し、また、原価概念は不動の根本概念であることを意味しているのである。

このような特徴を確認の上、次のリーランドおよびグレーバーの論文は考察されなければならない。

(2) リーランド

リーランドは、特別委員会の委員であり、かつ、'48年ステートメントが公表された時の常務委員会の会長である。彼は、委員会報告書の論文「収益、費用および所得」において、次のように述べている。

本委員会は、次の場合には、費用の期間帰属が会計的に認識され、また、費用が発生基準によって認識されることを勧告する。すなわち、(a)当期間の収益と資産費消との間に直接的な一体性または関連性がある場合、(b)控除額または費用との間接的な関連性または当期収益への充当可能性がある場合、(c)過去・現在および将来における収益の産出とは必ずしも関連がなくても、資源の費消が測定可能である場合、がそれである。

さらに、会計原価は、それに全価値または全用役を帰属させることがもはや

(43) Ibid., p.11.

できなくなった時には、⁽⁴⁴⁾ 下方的修正のなされることが指摘され、なかんずく、'48年ステートメントと低価基準との関係については、次のように述べられている。すなわち、「棚卸資産会計は、本質的に、取得（および生産）原価の中費用にチャージされる部分と将来の収益に対するチャージとして貸借対照表で繰越されるべき部分とを決定する問題である。本委員会の見解によれば、原価が棚卸資産評価に対する妥当な基礎ではなくなった時には、純実現可能価額が切下げに対する指針となるべきである。本委員会は、帳簿原価が純売上収益から回収されるものと合理的に期待されるのでなければ、取替原価が下落した時、棚卸資産価値を原価以下に切下げることには賛成するものではない。『原価時価』比較“低価基準”という表現は、改訂ステートメントでは回避されるであろう。なぜなら、当該表現は原価および原価費消の基本原則からの離脱を意味しているからである。本委員会は、評価の基礎は純実現可能価値から回収される原価部分たるべきである、と確信している。⁽⁴⁵⁾」と述べ、また、「本委員会は、低価基準という語句に反対する。なぜなら、当該用語は時価が取替原価と純実現可能価値の両者を指すものとして多くの会計士によって普通に使用されているために生じた語句だからである。そのような多様な概念に対して単一の用語を使用することは不幸なことである。⁽⁴⁶⁾」と述べられている。

つまり、リーランドによれば、委員会の見解は次の点にある、と理解されている。すなわち、改訂ステートメントにおいては、評価の基礎は純実現可能価値から回収可能な原価部分であるべきこと、低価基準は原価および原価費消という基本原則からの離脱を意味すること、したがって、原価時価比較低価基準という表現は排除されるべきであること、さらに、時価という単一の用語に多様な概念が含意されているから、原価時価比較低価基準という語句は排除されるべきであること、と理解されているのである。

(44) Thomas W. Leland, "Revenue, Expense, and Income", *Accounting Review*, January, 1948, p.19.

(45) *Ibid.*, p.20.

(46) *Ibid.*, p.20.

要するに、リーランドによれば、低価基準は '41 年ステートメントからは排除されるべきである、と理解されているのである。

(3) グラバー

グラバーは、1946年当時、特別委員会の一員であり、かつ、'48年ステートメントが公表された時の常務委員会における研究部長である。彼は、論文・「資産」において、次のように論じている。

すなわち、財務諸表を有効に解釈するための不可欠の前提は、企業が所有する資源の「起源」と「費消」について知ることであるが、それは資産会計概念が存在することによって可能となる。また、資源の起源と費消について知るとは、会計の根本目的である資源に対する企業のアカウンタビリティを記録して提供することにとっても有用であるとして、グラバーは、'41年ステートメントの修正を提言している。

'41年ステートメントでは、次のことが述べられている。すなわち、取得日においては、資源および生産要素が現金または現金等価物に基づく取得原価や投下価額によって測定され、かつ、取得日以後においては、資源は、操業やその他の後発事象を考慮して、取得原価や投下価額の残高によって測定される。しかし、当該取得原価が取得形態の相違によって、「現金支出額」、「公正な時価」、および「販売価格」等に基づいて測定され、当該原価が会計目的上の基本尺度となるとされているために、'41年ステートメントにおける資産会計に関する説明は、適用および解釈上の幅広い相違をもたらしている。その結果、原価主義の理解を困難にし、なかんずく、低価基準は原価主義会計からの離脱である、と批評されてきたのである。それは、次の論述から明らかである。すなわち、「資産会計に関するこれらの説明は、適用および解釈に関して幅広い相違にさらされることになった。“原価”が現金支出、公正な時価、あるいは販売価格によって測定可能とされる場合には、“原価”主義会計を理解することが困難であることがわかったのである。……減価を反映するために、まずは棚卸資産の低価基準への調整を反映するために“原価”を切り下げるとは、

“原価”主義会計からの離脱である、と一部の人々から評されてきた。⁽⁴⁷⁾」と。

この批評に対して、「本委員会は、資産会計に関する共通の理解は、次のようにして得られる、と確信した。すなわち、基本的な資産測定概念を収集すること、“原価”という用語に対する強調を弱めること、および資産会計基準の継続性に関する特殊なステートメントを規定することによって得られるであろう、と確信した。⁽⁴⁸⁾」と述べられている。このような処理を提言するために、'41年ステートメントは、次のように表現を修正した方がよい、と提言されている。

「取得時に確定された会計原価は、その資産の存続期間を通して、資産会計の基礎として継続される。寿命に限界のある資産の費消に対してなされる認識は、そのような費消が操業の結果であれまたはその他の事象の結果であれ、当該基準からの離脱ではない。⁽⁴⁹⁾」

また、資産の取得後においては、資産会計は、「資産の費消に関する期間的記録をとまなう。⁽⁵⁰⁾」ものであり、かつ、資産に対するアカウントビリティの解消は会計原価を費用に配分することによって達成されることを提言することが望ましい。そのために、ステートメントの修正が提案されている。

さらに、委員会の確信によれば、もはや有用性をもたない資産の報告に言及した '41年ステートメントは拡張されるべきであるとして、修正案が示されている。それは、要するに、「委員会は、次のように確信している。すなわち、将来の期間に合理的に充当される会計原価を反映するような価額で資産を報告することが妥当である。そのような価額の決定は、当該資産の再生産原価または取替原価の下落を任意にまたは盲目的に反映すべきではない。⁽⁵¹⁾」ということである。つまり、「……貸借対照表日において、原価 \$1.00 の棚卸資産を、そ

(47) Paul J. Graber, “Asset”, Report of Committee on Revision of the Statement of Principles, Accounting Review, January, 1948, pp.12~13.

(48) Ibid., p.13.

(49) Ibid., p.13.

(50) Ibid., p.13.

(51) Ibid., p.13.

れが標準または固定価格の \$2.00 で正常に販売される時に、その取替原価の \$0.75 まで切り下げることにより、本委員会は賛成しないだろう。そのような状況においては、取替原価の下落は、\$1.00 が将来の期間の収益に対して合理的にチャージされうる価額ではないということの十分な証拠とは考えられない。⁽⁵²⁾」のである。

'48年ステートメントと低価基準の関係については、グラバーの論述は、やや不明確である。

したがって、'48年ステートメントにおいて低価基準が肯定されているか否かを考察するにあたっては、推理するしかないであろう。その際、重要なことは、グラバーが次の点を指摘していることである。すなわち、棚卸資産を低価基準価額に調整することは原価主義からの離脱であると評されていること、これに対する委員会の見解は資産会計に関する共通の理解は基本的な資産測定概念を収集し、原価主義への強調を弱めることによってえられるとしていること、がそれである。

このような指摘は、次のことを意味すると理解することができるであろう。すなわち、基本的な資産測定概念の一つである低価基準を何らかの意味で肯定しかつ当該基準が原価主義から離脱しないことが不可欠であること、そのためには低価基準概念を限定解消しかつ原価主義概念を拡大修正しなければならないことを意味する、と理解される。低価基準概念の限定解消とは、原価の有用性喪失原因の中確実な損失のみを計上することであり、また、原価主義概念の拡大修正とは、そのような確実な損失を測定するために時価が配分測度として用いられようとも、それは原価主義からの離脱ではないということである。

したがって、有用性の喪失をもたらす一要因としての「時価の下落」については、それが確実に損失をもたらす場合に限って、原価の切下げが行なわれるのである。しかも、当該切下げは、その切下げのプロセスにおいて時価が介入しても依然として原価主義であると理解されるのである。つまり、グラバーに

(52) Ibid., p.13.

よれば、本委員会の見解は次の点にあると理解されている。すなわち、原価の有用性喪失の一要因である「時価の下落」は、それが確実な損失をもたらす場合に限って原価の切下げが考慮されるのである。

要するに、'48年ステートメントと低価基準の関係は、次のように理解されるであろう。すなわち、原価主義の固守という前提に立脚して、伝統的な原価主義と低価基準について、一方において原価主義を時価をも配分測度として含意する原価主義概念へと拡大し、他方においては、時価を測度としてもつ低価基準を確実な回収可能性如何に基づいて拡張原価主義に含意させることによって、低価基準を解消し、もって資産測定における基本原則としての原価主義原則を貫徹しようとしたものである。

このような理解は、委員会の見解に関するグラバ説とも呼応する。すなわち、原価主義概念の拡張により、資産の取得時においては、原価主義は「公正な時価」・「販売価格」をも包括するものとして拡大的に規定されている。したがって、当該規定と呼応して、原価主義は、資産の取得後の原価配分においても、時価が測度としてとられても、やはり原価主義として規定されることになるのである。

それゆえ、'48年ステートメントでは、低価基準はみられない、と理解されている。委員会の見解に基づく原価主義観においては、低価基準は解消されているのである。

(4) タッカー

タッカーは、'41年ステートメントと'48年ステートメントを比較し論評を行っている。

まず、資産会計に関して、両ステートメントに共通する特徴として、次の点が指摘されている。すなわち、“原価原則”が強く支持されていること、しかも、原価原則が次のように定義されていることである。すなわち、原価原則とは、資産は取得当初においてはその取得に係る現金または現金等価額で記帳されるべきこと、かつ、取得後においては当該確定価額の帳簿上の表示は秩

序ある手続にしたがう場合に限り変更されるべきであることである。⁽⁵³⁾ さらに、共通する特徴は、資産の切下げは秩序的計画にしたがった場合に限り行なわれること、かつ、将来の営業に合理的に配分される資産原価を帳簿上維持することが主張されていることである。

他方、'48年ステートメントのみにみられる特徴は、同ステートメントに“回収可能性”概念が導入されたことである。すなわち、貸借対照表に残留すべき継続的に使用される資産の原価部分は“当該資産が産出すると期待される残存有用サービスを通して回収可能な原価の部分”でなければならない、と述べられている。しかも、取替原価または再生産原価が下落しても、それは未配分の原価部分が回収不可能となる決定的証拠ではないのである。

タッカーは、「回収」または「回収可能性」概念は資産評価の基礎として魅力的なものであり、当概念は原価配分上の問題を解決するための鍵となるように思われる。⁽⁵⁴⁾ と述べている。

このように、タッカーにあっては、'48年ステートメントと低価基準の関係について、低価基準という用語を用いて明白に述べた説明はみられない。ただ単に、'48年ステートメントの特徴として、残存有用性に基づく回収可能性概念が導入されたこと、および取替原価の下落は原価が回収不可能となる決定的証拠ではないことが指摘されているにすぎない。

したがって、'48年ステートメントにおいては低価基準が肯定されているか否かについて、明確に判断することはできない。あえていえば、回収可能性概念が導入され、それが原価配分上の問題を解く「鍵」とされているところから、低価基準は回収可能性概念に基づく原価配分上の問題として解消されている、と理解できるであろう。

(5) ミラー

ミラー (Herbert E. Miller) は、'48年ステートメントが改訂された当時の

(53) Herbert F. Taggart, "Critique and Comparison with the 1941 Statement" *Accounting Review*, January, 1949, p.54.

(54) *Ibid.*, p.55.

実行委員会委員であり、かつ特別委員会の委員長であった。

ミラーは、'48年ステートメントと低価基準との関係について、次のように述べている。すなわち、「同じアプローチは、棚卸資産にも適用される一原価が基礎である。棚卸資産に投下された原価が回収されえないことが明らかである時には、棚卸資産は見積売上収益から直接的完成処分費を控除した額に等しい原価部分で表示されるべきである。棚卸資産の原価-回収性を阻害する要因には、種々のものがある。当該改訂ステートメントでは、損傷、品質低下、陳腐化、型の変化、供給過剰、および価格水準の下落があげられている。しかしながら、次の点は、注意すべきである。すなわち、取替原価または再生産原価の下落は、その下落のために棚卸資産原価が回収されうる見込がなくなることが実証されうる場合に限って、重要であると考えられるのである。このアプローチは、しばしば適用されている低価基準の“手続”とは区別されるべきである。」⁽⁵⁵⁾と述べられている。

つまり、ミラーの見解によれば、'48年ステートメントでは、「価格水準の下落」は取り上げられているが、低価基準は含意されていないと理解されているのである。すなわち、「価格水準の下落」は、それが確実に回収可能性を喪失している場合、言い換えると損失が確実である場合に限って処理の対象となるのであるから、'48年ステートメントは低価基準とは異質である、と理解されている。

(6) ペートン

ペートンは、ミラーの論文・「米国会計学会会計原則の1948年の改訂」に対して、コメントしている。コメントの焦点は、'48年ステートメントにおける「費用」という「節」の「第5」にしばられている。「第5」は次のように述べられている。

「(5)資産の原価の全部または一部が、その時の容認された会計諸概念にしたがい、熟慮の上判断し、かつ十分な検討の結果、確信をもって、費用に配分された場合に

(55) Herbert E. Miller, “The 1948 Revision of the American Accounting Association Statement of Principles”, Accounting Review, January, 1949, p.47.

は、以後の期間に差し入れてはならない。」⁽⁵⁶⁾

この「第5」に関して、ペートンは、次のようにコメントしている。すなわち、「この提案は、奇異であって、きわめて信じ難い提案である。」⁽⁵⁷⁾と。また、「委員会は、会計の唯一の目的は、事物の切下げを行い、資産および財産性のある諸権利を吸収して資産等を最小限にすることであるという見解を、明らかに、うのみにしている。」⁽⁵⁸⁾と述べている。したがって、この極端なアプローチによれば、財政状態の報告は、単なるメモと化して、ほとんど作成に値するものではなくなる。それゆえ、当該報告書は読者にとって有用というよりも混乱をもたらしがちである、と論じている。

さらに、ペートンは、「第5」の最後の文については、次のように論じている。すなわち、委員会は、事務的なエラーや大失敗に起因する切下げと熟慮の上でなされた判断に基づく「未熟の吸収」(Premature absorption)とを区別しようとしている。その場合、前者は発見において修正することが要請され、後者の場合には、どのような状況の下でも修正はなされるべきではない、とされている。ペートンによれば、大失敗に起因する切下げと熟慮してなされた「未熟の吸収」とが異なるということを、誰も論証しえないのである。したがって、「第5」の提案は、まったく幼稚であり、かつ、科学的態度や専門的理解がみられない提案である、⁽⁵⁹⁾と批評されている。

ペートンの論評から、次のことが理解できるであろう。すなわち、「未熟の吸収」という表現は、低価基準を連想させるものであり、しかも、それは低価基準を説明する表現として、ペートンがよく用いる表現である。したがって、もし「未熟の吸収」が低価基準を指すとすれば、ペートンは、'48年ステートメントにおいては低価基準が容認されていることを前提として論評しているとい

(56) W. A. Paton, "Comment's on Item 5 Under "Expense", January, 1949, p.50.
(中島省吾訳編「A. A. A. 会計原則」—昭和55年8月, 125頁—を参照している。
しかし、訳は必ずしも同一ではない。)

(57) Ibid., p.50.

(58) Ibid., p.50.

(59) Ibid., p.51.

えるであろう。かつ、低価基準は不当であるとされていることが理解できるであろう。

それにしても、ペートンの論述からは、「低価基準」という用語はまったくみられない。それゆえ、ペートンの論述においては、'48年ステートメントと低価基準の関係はやや不明確であると理解する方が無難であろう。

要するに、'48年ステートメントでは、「未熟の吸収」は認められている。しかし、「未熟の吸収」が低価基準を意味するか否かは、不明確である。

(7) メイスン

メイスン (Perry Mason) も、'48年ステートメントについて論じている。その要旨は、次の点にある。すなわち、「資産」項目に関する限り、'48年ステートメントは、信用目的のみならず、株主、投資家、経営者の意思決定という多目的に役立つべきであるから、原価より低い価値のみならずより高い価値も表示すべきであり、したがって、古い“ドクトリン”に執着すべきではないのである。

しかし、低価基準と'48年ステートメントとの関係については、明確な論述はみられない。わずかに、次の論述がみられるにすぎないのである。すなわち、「明らかに、'48年ステートメントは、古きゆえに尊重されているもの、古くさい時代遅れの次のようなドクトリンを容認している。すなわち、実現および認識の基準は利得と損失の両者に対して矛盾なく一貫して適用されるべきではないというドクトリンである。というのは、販売のために保有されている固定資産の場合においては、貸借対照表価額は予想純売上収益額を超過しない原価部分であるといわれているからであり、また、損失に関しては、棚卸資産の評価にあたって低価基準の変形 (version) が規定されているからである。」⁽⁶⁰⁾と述べられている。

この論述から明らかなように、'48年ステートメントにおいては、疑いもなく古いドクトリンである保守主義が容認され、その証拠として「低価基準の変

(60) Perry Mason, "The 1948 Statement of Concepts and Standards", Accounting Review, April, 1950, p.134.

形」が規定されていることが指摘されている。要するに、メイスンによれば、'48年ステートメントにおいては、変形とはいえ、低価基準は存在する、と理解されているのである。

(8) バルト

バルト (Daniel Balth) は、'48年ステートメントに関して、次のように論評している。すなわち、同ステートメントは、過去7年間の経済発展に照らして会計の主要な概念を再述したものである、と。しかし、'48年ステートメントと低価基準の関係については、⁽⁶¹⁾ 論述はみられない。

したがって、'48年ステートメントにおいて低価基準が肯定されているか否かは不明である、と理解されえよう。

4 1957年改訂ステートメントにおける低価基準観

'57年改訂ステートメントにおける論述のうち、低価基準に関係する特徴は、次の点である。

まず、同ステートメントには、低価基準という表現がまったくみられない。次に、資産一般については、「陳腐化」・「損傷」という表現はみられても、「価格水準の下落」という表現はまったくみられない。さらに、「サービス・ポテンシャルのいかなる下落も、当該下落の発生期間で勘定に認識されるべきである。」という論述も、「設備およびその他の長期資産」に関して述べたものであるから、低価基準に関係する表現ではない。

低価基準と関係すると思われる唯一の点は、「価格水準変動に対する修正は、基礎的な資産価額が客観的に表示される場合に限って、有意味なものたりうるのである。」という表現である。ここに、「価格水準変動」という表現がみられる。しかし、この表現の意図している意味も、価格変動に対して修正する場合の前提条件、すなわち客観的測定の重要性を述べたものであって、価格変動に対して修正すべきことが主張されていることを意味するものではないと理解さ

(59) Daniel Balth, "Comment on Third Statement of Accounting Concepts and Standards", Accounting Review, July, 1949, p.277.

れるべきものである。⁽⁶²⁾たとえ当該表現が価格変動に対する修正のなされるべきことを意味するものであると理解するにしても、そのような修正の妥当性を正当化する根拠は見出されえない。もしその根拠があるとすれば、それは「実現概念」であろう。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、会計記録上の認識計上を正当化するに足るだけの確定性と客観性を備えるに至ったということである。このような実現の認識は、独立の当事者間の交換取引が行われたこと……を基礎⁽⁶³⁾にして行われることになる。」と述べられている。しかし、この'57年ステートメントの実現概念もまた抽象的であって、低価基準の存在を正当化するものであるか否かは明らかではない。事実、同ステートメントに対する補足意見書第2号においては、実現概念に関して、「時価の下落」は“実現”しているか否かについての見解は賛否両論が正に伯仲している⁽⁶⁴⁾のである。

要するに、'57年ステートメントにみられる表現から考察する限り、低価基準に関する論述は不明確である。したがって、同ステートメントにおいて、低価基準が肯定されているか否かも不明確である。

他方、'57年ステートメントに対しては、ジョーンズ⁽⁶⁵⁾ (Ralph Coughnour Jones), マウツ (R. K. Mautz), ストバス⁽⁶⁶⁾ (George J. Staubus), レオナルド

(62) バッターも、同様に理解していると思われる。なぜなら、「“資産の測定”の下では、価額調整は、基礎となっている資産価額の客観性との関連で述べられている。」と述べられているからである。William J. Vatter, Another Look at the 1957 Statement, Accounting Review, October, 1962, p.668.

(63) Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements—1957 Revision, Accounting Review, October, 1957, p.538. 中島省吾訳編「A. A. A. 会計原則」(中央経済社, 昭和55年8月), 194頁。

(64)

(65) Ralph Coughnour Jones, “Accounting Concepts and Standard—A Report for the 1949 Committee” Accounting Review, April, 1950.

これは、'48年ステートメントの公表後、1949年の初期に任命された「会計概念基準委員会」(Committee on Accounting Concepts and Standards)の議長であるジョーンズによる委員会報告書である。この報告書では、当該委員会の性格や目的について、また、'48年ステートメントに対して考察すべき経過報告として

(W. G. Leonard)⁽⁶⁷⁾、およびバター (William J. Vatter)⁽⁶⁸⁾ 等によって、論評がなされている。この論評は、概して、'57年ステートメントの性格、作成過程、手続、および特徴等について述べたものにすぎないのである。

したがって、これらの論評においては、'57年ステートメントと低価基準の関係についての論述はまったくみられない。ただ敢えて参照すべき点を指摘すれば、それはマウツの次のような論述である。マウツは、'57年ステートメントを'48年ステートメントと比較している。その結果、両ステートメントの相違点として、所得の定義等が異なること等を指摘し、さらに、原価主義について、次のように述べている。すなわち、「1948年ステートメントにおいて、資産測定基準として原価が相当に強調されている点は、1957年においては修正されている。後者のステートメントは、次の点を認識している点において異っている。

資産測定基準としての価値の性格と有用性……。このことは、妥当な会計基準としての原価の放棄を意味するものではない。それは、理論的に望ましいものもあれば、また実務的により有用であるようなその他の測定基準と適切に関連させて原価の使用をはからんとするものである。」⁽⁶⁹⁾と述べられている。つま

いくつかの勧告が述べられているだけである。したがって、'57年ステートメントと低価基準の関係については、まったく論じられていない。(同報告論文、139～141頁)。

会計概念基準委員会のメンバーは、次のとおりである。Jones L. Dohr, Willard J. Graham, Earle C. King, Herbert E. Miller, Harry H. Warde, Robert L. Dixon, Ralph C. Jones(議長)、および非公式の参加協力者 Carmon G. Blough.

(66) George J. Staubus, Comments on "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements—1957 Revision", Accounting Review, January, 1958.

(67) W. G. Leonard, Comments on "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements—1957 Revision. Accounting Review, July, 1958.

(68) William J. Vatter, "Another Look at 1957 Statement", Accounting Review, October, 1962.

(69) R. K. Mautz, The 1957 Statement of Accounting and Reporting Standards, Accounting Review, October 1957, p.552.

り、1948年までの各ステートメントを通して一貫して強調されていた原価主義は修正され、価値基準の導入によって原価との調和がはかられているのである。すなわち、棚卸資産に関して、その損益計算書価額（すなわち売上原価）はカレント・コスト（すなわち、ライフ・オブ）によって、また、貸借対照表価額（すなわち期末棚卸価額）もカレント・コスト（すなわち、ファイ・オブ）によって、さらに、保有損得はカレント・コストと原価によって測定されることが述べられている。しかし、低価基準については、まったく論じられていない。

このように、'57年ステートメントに関しては、ステートメント自体の中にも、またそれに対する論評の中にも、低価基準に関する論述はまったくみられない。かつ、低価基準という用語もまったくみられない。したがって、その限り、'57年ステートメントにおける低価基準観は不明確であって、結論を出すことは不可能であるということになるであろう。

しかしながら、不明確はあくまで不明確であるにしても、低価基準に関する論述がまったくみられないこと自体低価基準の否定を意味するものであると理解することも可能であろう。さらに、過去の各ステートメントとは異なり、'57年ステートメントにおいては、棚卸資産会計に関して純会計理論—したがって純経済理論—として理想的な資産測定基準が展開されていることから推論すれば、低価基準の存在する余地はありえないといってよいであろう。なぜなら、'57年ステートメントにおいては、原価主義が修正されて価値基準が導入され、棚卸資産に関して、売上原価、期末棚卸価額、および保有損益がすべて理想的にカレント・コストによって測定されるために、等しく時価を測度としてもつ低価基準の介入する必要性がまったく存在しえないからである。

III 結 論

—米国会計学会の低価基準観—

(イ) 各ステートメントにおける低価基準観

これまで、1936年以来米国会計学会から公表された会計原則に関する「ステ

ートメント」およびそれに対する論評等について、レビューしてきた。

このレビューから、米国会計学会の低価基準観について、次のことが明らかとなったであろう。

まず、'36年ステートメントにおける低価基準観については、肯定説、すなわち、低価基準が同ステートメントにおいて含意されていると明確に論じている見解は、ローレムとリトルトンである。他方、否定説は、ハズバンドやステンフにみられる。さらに、同ステートメントについて論じてはいるが、その低価基準観についてはまったく言及していない論者としては、スコット、ディクソン、ケリンゲン、マウツ、サンダース、およびグリーンがあげられる。ただ、留意すべきことは、否定論者として分類したハズバンドやステンフは、マウツの指摘によれば、共に肯定論者として理解されていることである。

したがって、「'36年ステートメントと低価基準の関係」については、低価基準は同ステートメントでは肯定されている、といえるであろう。このことは、後に、'41年ステートメントの改訂にあたって、改訂特別委員会が低価基準を原価主義として解消すべく意図していたことから、傍証できるであろう。

次に、'41年ステートメントにおける低価基準観については、肯定説はスタウブとペートンである。これに対して、否定説はまったく見あたらない。また、同ステートメントについて論じてはいるが、その低価基準観についてはまったく言及していない論者としては、ハズバンドがあげられる。

したがって、「'41年ステートメントと低価基準の関係」については、低価基準は同ステートメントにおいては肯定されていると理解することが妥当である。

さらに、'48年ステートメントにおける低価基準観については、肯定説は不明確ながらメイソンだけである。他方、否定説は、ミラー、リーランド、およびグラバーである。また、同ステートメントについて論じてはいるが、低価基準という用語の使用がみられないために、その低価基準観を明確に把握し難い論者としては、ペートンやタッカーがあげられる。ただし、不明確とはいえ、ペートンにあっては、'48年ステートメントにおいて低価基準が含意され

ていると解釈されているようなニュアンスが強い。他方、タッカートの場合には、'48年ステートメントでは、資産の切下げが回収可能性概念に基づく原価配分思考によってなされていることが指摘されている。

したがって、「'48年ステートメントと低価基準の関係」については、同ステートメントにおいては低価基準は含意されていないと理解することが妥当である。このことは、ミラーはじめ、リーランド、およびグラバー等の否定論者が'48年ステートメントを作成するための改訂特別委員会の主要メンバーであったことを考えるならば、肯首できるであろう。しかも、唯一人の肯定論者と考えられるメイスンにしても、彼のいう低価基準とは「低価基準の変形」のことであるから、それは、原価主義を原則とする同ステートメントの主旨からみて、原価主義として理解することも可能なのである。加えて、同ステートメントの草案を作成した改訂特別委員会の報告書が、学会の全メンバーの意見を収集し、精査かつ熟慮した上で、作成されたプロセスからみれば、同報告書にみられる見解、すなわち、同委員会のメンバーであるミラー、リーランド、およびグラバーの見解が決定的な意味をもつといえるであろう。つまり、'48年ステートメントにおいては低価基準は否定されている、と論定してよいであろう。

'57年ステートメントにおける低価基準観については、同ステートメントにおいては低価基準は含意されていないと理解すべきであろう。なぜなら、同ステートメントにおいては、資産の本質および測定が純粹に経済学的観点から規定されているからである。少なくとも、棚卸資産会計に関する限り、その測定は理想的にカレント・コストに立脚すべきことが主張されている。つまり、棚卸資産に関する限り、経済的測定基準が即ち会計的測定基準である。したがって、時価を測度としてもつ低価基準の介入する余地は存在しえないのである。

(ロ) 米国会計学会の低価基準観の吟味

このように考察してみると、米国会計学会の低価基準観について、次のことがいえるであろう。すなわち、低価基準は、1936年ステートメントでは明らかに含意され、その精神は'41年ステートメントでは確認されていたが、次第に

その肯定の意味が変化していった。その結果、低価基準は、'48年ステートメントでは「解消」され、終に、'57年ステートメントにおいては「消滅」したといえるであろう。

このような低価基準観の推移の過程は、原価主義に対する強調如何の推移の過程と符合している。すなわち、1936年当初原価主義が強調され、次いでそれが1941年には確認されたのであるが、1948年には原価主義に対する強調が弱められ、結局、1957年においては原価主義は消滅したのである。すなわち、原価主義は、当初純原価主義として理解され、次いで、回収可能原価主義へと拡大変化し、終に、カレント・コスト基準へと移行したのである。

さらに、米国会計学会の低価基準観に関する推移の過程は、動的会計観の発芽・成長および成熟の過程に即応している、といえるであろう。すなわち、初めて会計原則に関するステートメントの作成された1930年代は、時正に動的会計思想の発芽した時代である。そのメルクマールが原価主義に基礎づけられた原価配分思想であり、30年代は原価配分原則が初めて会計原則として唱道された時代である。動的会計観の象徴としての原価配分思想は、続く1940年代において拡大・変化していったのであるが、その変化に即応して、低価基準観も変化していったのである。静的低価基準、すなわち、静的会計思想の下で育まれて、根強く存続し、それゆえに動的会計の観点からは矛盾をもつものとして理論的批判にさらされてきた低価基準が、動的会計観のメルクマールである原価配分思想の中に同化され、発展的に「解消」されていった、と理解することができるのである。

それゆえ、低価基準が「解消」された以上、米国会計学会の「ステートメント」において、原則的または例外的のいかんを問わず、低価基準が存在しえないことは当然の帰結である、と理解されえよう。低価基準の「解消」は'48年ステートメントの作成過程における基本的方法論からみても、当然であるといえるであろう。すなわち、同ステートメントが作成されたのは、実務の指針としてではなく、いわんや実務肯定のためではなくて、むしろ、演繹法に立脚して、会計原則を純理論的に構築し、そのような理論的会計原則のフレームワー

クに現存の会計事務が入るか否かを考察するためだったからである。

このような理解からすれば、米国会計学会の低価基準観に関して、我国学界にみられる従来の通説的見解は、疑問とすべきであろう。すなわち、典型的には、連続意見書第四にみられる見解⁽⁷⁰⁾、なかんずく、'48年ステートメントにおいては低価基準が肯定されているという一般的見解、さらに、同ステートメントにおいて低価基準が「例外として支持されている」⁽⁷¹⁾という見解は、疑問とすべきであろう。

それでは、我国の学界においては、何故に、米国会計学会の「ステートメント」では低価基準が肯定されているという見解が、自明の通説とされているのであろうか。この疑問に答えることは、実は、低価基準の本質を説明することになるのである。

ところで、米国会計学会の低価基準観に関して、上述の通説的見解が生ずる原因としては、次の点が考えられるであろう。

第一は、米国会計学会の「ステートメント」には、低価基準という用語が全然みられないことである。このことは、きわめて形式的なことではある。しかし、それが米国会計学会の低価基準観に関する理解を混乱させている大きな原因であることはまちがいないであろう。

第2は、米国会計学会の公表した各「ステートメント」間で低価基準観が異なるということである。すなわち、低価基準は、「'36年ステートメント」では疑いもなく肯定され、また、「'41年ステートメント」においてもやはり肯定されている。しかし、「'48年ステートメント」では低価基準は「解消」されている、と理解されるのである。したがって、米国会計学会の低価基準観という場合、何れの「ステートメント」を指すかによって、米国会計学会の低価基準観

(70) 連続意見書第四「棚卸資産の評価」の「注6」では、「米国会計学会の意見書では、もっぱら、正味実現可能価額を時価とする。」(傍点引用者)と述べられている。この見解は、明らかに、低価基準を米国会計学会が肯定しているという理解を前提にしている。なぜなら、「注6」は本文中の低価基準の時価に関する註記だからである。

(71) 番場嘉一郎著『棚卸資産会計』(国元書房、昭和38年)、868頁。

に対する理解が異なることになるのである。

第3は、「'48年ステートメント」においては、原価の有用性喪失に関して、次の「表現」がみられることである。すなわち、「残留原価は将来の期間に配分されるために貸借対照表で繰越されるべきであるが、損傷、供給過剰、価格水準の下落、またはその他の原因からであれ、棚卸資産項目の原価が回収不可能であることが明白である場合はこの限りではない。」の論述がそれである。この論述にみられる「価格水準の下落」または「回収不可能」という「表現」に着目する限り、直接的に米国会計学会が低価基準を肯定しあるいは低価基準が同ステートメントにおいて含意されていると理解することも無理のないことであろう。

しかし、このような直観的理解は皮相的であるというべきであろう。これらの原因の中、低価基準の本質を解明するにあたって、重要であるのは、第2と第3の原因である。すなわち、各「ステートメント」の間で低価基準観が異なり、また、'48年ステートメントでは低価基準が解消されたという場合、「異なる」または「解消」とはいかなる意味であるか。なかんずく、重要なことは、'48年ステートメントの「表現」にみられる「価格水準の下落」、「残留原価」、および「回収可能性」の関係をいかに理解するかである。

しかし、両原因は、同一のことを意味しているのである。すなわち、「解消」の意味を究明することは、実は、「価格水準の下落」という事象と「原価」および「回収可能性」との関係を解明することなのである。その解明は、結局、原価主義および原価配分の原則の概念を明確にすることを意味しているのである。また、これらの概念を明確にすることによって、米国会計学会の「ステートメント」では何故に低価基準という呼称がみられないかの原因も、解明されるであろう。

要するに、米国会計学会の低価基準観を解明するにあたって、本質的に重要なことは、次の点である。すなわち、「価格水準の下落」が、「回収可能性」概念に基礎づけられた資産評価の根本原理である“原価主義”との関係においてどのように理解されているかを、考察することである。すなわち、本質的問題

は、「時価の下落」は、'48年ステートメントにおける資産評価の基本的立場である“原価主義”，言い換えると，同ステートメントの草案を作成した会計原則意見書改訂委員会によって確認されている「……評価の基礎は純実現可能価値から回収可能な原価部分たるべきであると確信している。⁽⁷²⁾」という「原価および原価費消の基本原則」と矛盾しないか否かということである。つまり，問題は，'48年ステートメントにおいて，低価基準は肯定または含意されているか否かである。

この問題に対しては，肯定説と否定説がある。肯定説は，低価基準が'48年ステートメントにおいて含意され肯定されているという見解である。否定説は，低価基準は同ステートメントでは含意されず否定されているという見解である。肯定説においては，低価基準の肯定の仕方および原価主義との関係については，議論が分れるであろう。すなわち，低価基準は原則的基準か例外的基準であるか，したがって，低価基準は原価主義と同質であるか否かについては，議論が残るであろう。他方，否定説においては，低価基準は原価主義として「解消」されている。したがって，低価基準は原価主義と矛盾するものではなくて，原価主義そのものである。

しかし，両説においては，「低価基準の効果」は実質的には共に存続しているといえるであろう。低価基準は，含意説においては，“実質的にも形式的にも”低価基準であると理解される。すなわち，「低価基準の効果」（すなわち実質）は低価基準（すなわち形式手続）によって測定されかつ達成される。これに対して，否定説では，低価基準は“実質的には低価基準であるが形式的には原価主義”であると理解される。すなわち，「低価基準の効果」（すなわち実質）は原価主義（すなわち形式手続）によって測定されかつ達成されるのである。

かくして，'48年ステートメントにおいては，明らかに，「低価基準の効果」

(72) Report of Committee on Revision of the Statement of Principles, Thomas W. Leland, “Revenue, Expense, and Income”, Accounting Review, January, 1948, p.20.

は存在すると理解される。この「低価基準の効果」を測定する形式的な手続は低価基準か原価主義か。低価基準問題の核心は、正にこの点にある。'48年ステートメントに関して、米国会計学会の見解によれば、「低価基準の効果」は認められるにもかかわらず、低価基準という用語はまったくみられない。しかも、低価基準は「解消」していると理解されるから、当該問題は益々複雑である。

当該問題を解明する鍵は、正しく、低価基準の本質観そのものにかかっている。当該低価基準観は、原価配分原則観および原価主義観にかかっているのである。

すなわち、原価配分原則とは、取得原価の配分を原価のみを配分測度として行う原則（『原価配分原則』、すなわち原価的配分原則または純原価配分原則）であると規定すれば、時価を測度としてもつ配分手続は、この原則に適合しない。また、原価主義とは取得原価を基礎として原価のみを測度とする評価基礎（『原価主義』、すなわち純原価主義）のことであると規定すれば、時価を測度としてもつ評価手続は原価主義とは適合しない。すなわち、「原価配分原則」および「原価主義」を前提とすれば、配分測度として時価をもつ測定手続は正しく低価基準であって、当該基準は、例外的配分基準であると規定されることになる。つまり、低価基準は原価主義ではないのである。したがって、このような意味の原価配分原則観および原価主義観に立脚すれば、'48年ステートメントにおける「低価基準の効果」をもたらすものとしての回収可能原価の測定手続は、正しく低価基準であることになるのである。

他方、原価配分原則とは取得原価の配分を時価をも配分測度として行う原則（『原価配分原則』、すなわち、時価的配分原則または拡大原価配分原則）であると規定すれば、時価を測度としてもつ配分手続は、当該原価配分原則に適合する。また、原価主義とは取得原価を基礎として原価のみならず時価をも測度として含意する評価基礎（『原価主義』、すなわち拡大原価主義）のことであると規定すれば、時価を測度としてもつ手続は原価主義と適合する。すなわち、このような意味の『原価配分原則』および『原価主義』に立脚すれば、配分

測度または評価測度として時価をも有する測定手続は、低価基準ではなくて、正しく原価主義そのものであり、当該基準は原則的配分基準であると規定される。つまり、低価基準は原価主義そのものである。したがって、'48年ステートメントにみられる「低価基準の効果」をもたらすものとしての回収可能原価の測定手続は、正しく原価主義そのものであることになるのである。

要するに、時価を測度としてもつ評価手続、いわゆる低価基準は、「原価配分原則」および「原価主義」を前提とすれば、正しく低価基準であって、当該基準は例外的基準として規定される。この見解が含意説である。他方、『原価配分原則』および『原価主義』を前提とすれば、いわゆる低価基準は原則的基準とし規定される。この見解が否定説である。

したがって、否定説に立てば、低価基準は原価主義（すなわち、拡大原価主義）として発展的に「解消」されることになるのである。それゆえ、「解消」とは、いわゆる原価主義を拡大して時価をも評価測度として含意させることであり、また、原価配分原則を拡大して時価をも配分測度として含意させることである。すなわち、「原価配分原則」（原価的原価配分原則）を『原価配分原則』（時価的原価配分原則）として、また、「原価主義」（純原価主義）を『原価主義』（拡大原価主義）として拡大することである。このような拡大の意図は、否定説においては、当該拡大によって、静的低価基準または例外基準としての低価基準のもつ効果を動的に合理化しかつ原則化しようとするところにある、と理解される。

それゆえ、米国会計学会の低価基準観に対する解釈の相違にみられる混乱は、原価配分原則観および原価主義観の混乱に原因がある、と結論してよいであろう。

ここで、原価配分原則観および原価主義観が低価基準観におよぼす関係を示せば、次頁のようになる。

各ボックスにおける低価基準の性格は、次のように説明できるであろう。

すなわち、ボックスAでは、原価配分原則は原価的原価配分原則を意味する。したがって、時価を配分測度としてもつ低価基準は例外的配分基準とな

原価配分原則観及び原価主義観と低価基準観の関係

配分原則及び 配分基礎	原価配分の原則		原 価 主 義	
	原 価 の み	原価と時価	純 原 価	回収可能原価
配分測度及び 配分基礎額				
原価配分原則観及び 原価主義観	「原価配分原則」	『原価配分原則』	「原価主義」	『原価主義』
低価基準観				
低 価 基 準	A 例 外	B 原 則	C 例 外	D 原 則

る。ボックスBでは、原価配分原則は時価的原価配分原則を意味する。したがって、時価を配分測度としてもつ低価基準は原則的配分基準となる。ボックスCでは、原価主義は純原価主義を意味する。したがって、低価基準は例外基準となる。すなわち、低価基準は原価主義ではない。ボックスDでは、原価主義は拡大原価主義を意味する。したがって、低価基準は原則的基準である。すなわち、低価基準は原価主義である。

したがって、肯定説はAとCである。すなわち、低価基準は、原価配分原則および原価主義の例外として含意されている。他方、否定説はBとDである。すなわち、低価基準は、原価配分原則に適合し、かつ原価主義そのものである。つまり、低価基準は解消されるから、否定されることになる。

低価基準観に関して、肯定説と否定説にみられる共通点は、低価基準の効果が共に肯定されていることである。相違点は、肯定説では低価基準は例外基準であると規定されるのに対して、否定説では低価基準は原則的基準であるから原価主義そのものとして解消されることである。すなわち、低価基準は、実質的には共に肯定され、他方、形式的には、低価基準は、肯定説では肯定されるのに対して、否定説では否定されるのである。

それゆえ、米国会計学会の低価基準観、すなわち、低価基準は肯定されているか否定されているかを考察するにあたって、会計学的に重要なことは、低価基準の形式的特徴を明らかにすることである。なぜなら、低価基準に関して会計学的に問題となるのは形式的な手続だからであり、他方、実質的效果または意義が否定し難いものであることは、歴史的に決定的に実証されているために

問題の生ずる余地は存在しないからである。

これまでの考察から、次のことが明らかになったであろう。すなわち、(イ)低価基準との関連で、特に '48年ステートメントに関する解釈が混乱していること、(ロ)従って、米国会計学会の低価基準観に関する理解が混乱していること、(ハ)混乱の原因は原価配分原則観および原価主義観の混乱にあること、(ニ)「原価配分原則」(すなわち原価的・原価配分原則)および「原価主義」(すなわち純原価主義)に立脚すれば低価基準は例外基準となり、他方、『原価配分原則』(すなわち時価的・原価配分原則)および『原価主義』(すなわち拡大原価主義、いわゆる回収可能原価主義)を前提とすれば低価基準は原則的基準として原価主義の中に解消されること、(ホ)米国会計学会の立場は『原価配分原則』観および『原価主義』観にあること、すなわち低価基準否定説であること、が明らかである。

しかし、米国会計学会の「ステートメント」において低価基準は含意されているか否かを真に解決するためには、なお考察しなければならない。なぜなら、真の問題は、拡大原価配分原則および拡大原価主義—しばしば修正原価主義とよばれる—は真に原価配分原則および原価主義といえるか否かにあるからである。拡大原価主義は、従来の原価主義概念の単なる拡大か、それとも質的変化を意味するものかが、正に問われなければならないのである。

しかし、ここでは、「真の問題」は何であるかを指摘するにとどめ、その考察は次の機会にゆずることにしたい。