

ベイトン  
リトルトン 共著

『株式會社會計基準序説』

“An Introduction to Corporate Accounting Standards”

By. W. A. Paton and A. C. Littleton American  
Accounting Association, 1940.

山崎三郎

一

Arthur C. Kelly (Associate Professor of Accounting at  
San Jose State College, San Jose, California) は、ア  
カウティング・レヴィウ（一九四一年九月號）に於て、「會計  
學は科學たりや」といふ題の下に會計學の科學性を論じてゐる  
が、其中の或個所に於て、大體次の様なことを述べてゐる。

「……自然科學者の功績の偉大なることは論ずる迄もない。  
併し經濟學、社會學、政治學等の社會科學に至つては、事情は  
少しく異なる。社會科學の目標は、物理的性質とか、自然力を支  
配する普遍的法則に非ずして、人類が社會集團の中に於て其生

活を営み、生活を續ける場合に於ける人類の行爲である。即ち  
物理的性質に非ずして人間の性質が社會科學の重點である。し  
かし人間の性質は甚だ複雑であり、人類が其環境に對して示す  
反動は、實に變化し易く、或程度迄確言し難いために、社會學  
者の發見し形成する原理法則が、社會現象とか社會集團の行爲  
を解明せんとしても、自然科學の法則の特色たる精密性、決定  
性をもち得るわけには行かないのである。

社會科學が不精密であり、的確なる豫言をなし得ずとするも  
之を以て社會科學が科學に非ずと解するわけにはいかない。若  
し社會科學が社會行動に於ける傾向とか、趨勢を發見し、社會  
に於けるかゝる因子を分離し解明することが可能ならば、社會  
的研究を眞に科學的基礎の上に置くことに大いなる寄與をなし  
得るわけである。而して人間集團の成長と行動の基礎をなす法  
則を發見し、終局に於て此行動を統制し、以て人類の利益と其  
進歩とを増進せしめんとする社會科學者の目標に向つて、確固  
たる前進がなされて來たのである。

會計學は商的經濟的事象を記録し、測定し、解釋する方法、  
手段であつてみれば、會計學が統計學の如く社會科學の技術で  
あり、特に商企業及び會計學の對象に對し適用し得べき筈であ  
る。會計手續は經濟的企業を了解する道具であり、手段である

## 一橋論叢 第十卷 第一號

から、經濟的、商業的事實を偽りなく公平に表示するため、科學的に用ひられねばならぬ。即ち若し會計學が、其經濟統制の手段として課せられたる任務を、眞に果さんとするならば、其傳統的經驗的手續を脱却し、客觀的非個人的社會科學の姿をとらねばならない。

會計實踐が非個人的客觀的原理、基準に基いて建設されてこそ、眞の科學たるの權利を主張し得るものであり、科學の支配する尊敬と信頼とを受け得るのである。

今日會計手續が、他の社會科學程に客觀的、科學的でない主たる理由は二つある。第一は、何が一般に認められて、異論なき會計學原理であるかといふことに就て、計理士間に一致を缺いてゐることである。此意見の相違より、會計方法に於ける遺憾なる混亂と、會計用語的的確なる定義の缺除とを生ずるのである。第二は、廣く一般に認められたる原理方法ですら、一般計理士が日常の實踐に於て墨守してゐないことである。經營幹部、發起人等の希望が、會計方法に對し著しき影響を及ぼし、呈示される報告書が十分率直明瞭に、全部の事情、眞の情況を表はしてゐない場合が多過ぎるのである。」

かくて、アメリカ會計學界に於けるかかる情勢打解の方法として生れたのが、會計學の基礎概念及び一般に認められたる原

理に對する一致に到達せんとする氣運である。

Hatfield, Sanders, Paton, Littleton, Byrne, May, Husband, Stempf, Korem, Green 等の學者の手になる文獻、論文等は此氣運に向つて拍車をかけた感がある。就中價值ある研究の所産として次のものを挙げ得る。

American Institute of Accountant の發刊にかゝる "A Statement of Accounting Principles"

By Sanders, Hatfield, Moore

本書は一九三八年の發行であるが、爾來色々と批評を受けて前記「アメリカ計理士協會」が一九四〇年に委員會を任命して修正を行ひ、新版が出る豫定となつてゐたが、其後どうなつたか解らない。

American Accounting Association 發行の

1) "Principles of Public Utility Depreciation"

By Perry Mason

2) "Financial Statements"

By M. R. Daniels

3) 茲に紹介せんとする「株式會社會計基準序説」である。

## 二

「株式會社會計基準序説」の母體をなすものは、アッカウ・ン・テイ・ン・グ・レ・ヴィ・ウ（一九三六年六月號）（pp. 187—191）に載せられてゐる。"A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports" である。此「假聲明書」の中には

A. Cost and values

B. Measurement of income

C. Capital and surplus

なる項目の下に二十ヶ條に互つて、株式會社會計原理のエッセンスを簡潔に述べてゐる。其後之に對して賛否兩論相生じ、甲論乙駁幾多の批評が會計關係の雜誌文獻等に現れたのであるが之に對し一應の區切りをつけるために現れたのが「株式會社會計基準序説」である。

本書は一五〇頁に互るモノグラフであり、Greer の卷頭言に初り、ベイトン、リトルトン兩教授の序文が之に續く。以下七章に分たれ、文獻目錄と索引とが付いてゐる。文獻目錄には一九二九年より一九三九年に至る迄の本書を生むに至つた各種參考文獻及び論文の名稱が、要領よく二、三行に互つて付記せる

梗概と共に掲げられてゐる。

### Chapter I Standards

II Concepts

III Cost

IV Revenue

V Income

VI Surplus

VII Interpretation

グリアは、其卷頭に於て本書の誕生を必然的ならしめたアメリカ會計學界の情勢を簡潔に敘し、「約十年前計理士は、かゝる撞着する觀念と實踐との混沌の中より、秩序をもたらしむる手段を取らねばならぬことが、斯界に於ける多數の積極的指導者に明かとなつた」と云つてゐる。而して「若し計理士が利益の額と請求權の限度との測定さるべき原理に關し、一致を見ることが能はずとすれば、株式會社財政に對する莊重なる證明書は、何の役に立つたのか？ 理論の提出を止めて、回答を與ふべき時に直面してゐることが、明かとなつた様に思ふ」と云ひ「今日アメリカ商業の大部分は、株式會社の形態で行はれてゐるので、主として株式會社會計の問題に關心を拂つた」と云ふてゐる。

かくて本書は、ペイトン、リトルトン兩教授が、「アメリカ會計學協會」の實行委員會の協力を得て、多年に亙る不斷の苦心研究の末、兩教授の云々「a coherent, coordinated, consistent body of doctrine」の重要な要素を使用し得る形に置き、以て株式會計を批判する基準を示したのである。兩教授は其序文に於て「吾人は基準を基準として述ぶるよりは、寧ろ會計學の基本觀念を組立てんとしたのである。企圖する所は今後再び出づる株式會計基準の聲明書が依つて以て樹立さるべき骨組の建設である」と其抱懷する意圖を述べてゐる。

### 三

本書を讀む者に奇異に感ずるのは、其用語の特異なことであらう。次に其若干を拾つてみよう。

rule, principle を用ひるのを避けて、standard といふ語を用ひてゐるが、其主張する理由は「principle」といふ一般に普遍性とか、かなりの永續性を念頭に浮はせる傾向があり、かゝる性質は會計學の様な、人間に奉仕する制度にはあり得ないからである。故に「基準」は手續を規定したり、嚴格に慣習を限定すべきではなく、寧ろ會計報告に於て、出來得る限り道しるべたらしむべきであるからだと云ふ。だが「原理」の代り

に「基準」を用ひても、其は著者だけの語感であり一般には何れを用ふるも大差なきものと思はれる。

cost, income, expenditure なる語の代りに、price aggregate を用ひてゐるが、其理由とするところは、賣上並びに原價なる、交換の兩方面を含ましめるに適當と考へるからといふのであるが、一つの用語に多くの意味を含ましめることは、表現の明瞭性を多分に害することになり、餘り感心したことではない。現に獨逸の學徒が、徒らに一語に多種の意味を盛らしめることのために意味を不明瞭ならしめて、どれだけ無駄な負擔を讀者に課してゐるかを考へてみてもわかると思ふ。

又 value といふよりも measured consideration といふ方がよいと云ふ。確かに會計學が value を記録するといふのは混亂を生ぜしむるものではあるが、measured consideration が明解な代用語であるとは受取り難い。更に又 effort を cost の代りに、accomplishment を revenue の代りに用ひてゐるが、獨逸學徒の用語遊戲の惡癖の影響を受けてゐる様な氣がしないでもない。

一般に理解せしめんとする目的であるならば、かゝる特異な用語は避けた方が良かったのではあるまいか？ かゝる特異な語を用ひずとも意味の正確を缺くとは考へられない。殊に第一

章に述べてある様に、投資家が見て理解に便ならしめんとするのだと主張してゐる所と喰違ひはせぬか？ 以下各章の梗概を述べよう。

## 第一章 基準

投資と管理との分離の發生に基く、經營の進展に伴ひ、會計の意義は重大性を増すに至り、殊に株式會社企業の發達は不在投資家に對する報告の提供を必要ならしむるに至つた。

従つてかゝる立場から、會計學の目的は、經營幹部、投資家、大衆の必要に應ずるために作成され呈出さるゝ商企業に關する財政的資料を提供するにある。本章に於て「基準」なる語を敢て用ふる所以が詳細に述べられてゐる。

かくて會計基準は、組織的にして理路整然、觀察し得る、客觀的條件と調和とを保ち、公平にして非個人的でなければならぬと云ふ。

## 第二章 概念

會計學の基準の土臺を確固たらしむるには、基礎概念を確書

ならしめなくてはならないとして、本章に於て各種の特異なる用語のレンジンデターを説いてゐる。

勘定とか財務諸表といふものは、資本主に關係を有するといふよりも寧ろ、商企業に關係を有するものだから、收入及び原價は資本主勘定の増減とするよりも企業資産の變動に依つて意味が明かにされる。

損益は企業資産の變動であつて、資本主の資産又は株主の資産の變動ではない。此點に於て會計實踐は會計理論よりも合理的であり、會計理論は屢々資産及び收益を請求權によつて説明せんとしたが、計理士は意識的か無意識的かは知らないが、商企業の存在を其仕事の基礎としてゐる。

財務諸表に畫かれた事實は、假りの性格を有し、現在報告されてゐる事實の妥當性は、將來の出來事により驗めされ、企業の繼續性の概念即ちゴーイング・コンサーンが定期的報告に重要な關係がある。

一般的に云つて、交換取引を客觀的に表はすに役立ち、交換取引を同質的に表はし得る唯一の的確な事實は、交換に必然的に含まるゝ綜合價格である。従つてかゝる資料が會計學の基本的主題となる。

## 第三章 原 價

原價の會計的取扱方に三段階を認めてゐる。即ち（イ）最初に原價を認め、（ロ）次に其内部の移動をたどり、（ハ）更に再び之を集める、（ニ）最後に之を收入にマッチさせる。

原價を取扱ふ基準は、右の三つを考慮に入れ、事業を客觀的に測定する様にする。原價は契約價格にして、取引の一方の當事者の判斷のみによるものでなく、客觀的でなければならぬ。

現實の原價の決定不可能の時は、獲得せる財産の公平なる見積市場價格によつて測定してよい。

拂込んだ全投資額の元の形態は維持すべきで、損失のため直接に修正すべきでない。

原價主義の墨守が實に徹底してゐて、貸借對照表の右側に於て、負債は割引いた額を差引いて示し、利子は之に加減して示すこととし、社債の如きは割引額を、社債額より控除し、プレミアムは之に加へて示すこととする。

資本に對する假想的利子又は資本主のサービスに對する假想的取引に對しては原價を承認することは許されない。貸主の請求權に對する契約上の利子は、收入に割當てられる營業原價と

いふよりは寧ろ純益に對して課する費用である。

## 第四章 收 入

原價を收入に對して、出來得る限り正確にマッチさせるために、興味深いことを述べてある。

收入は營業活動の全過程中に稼がれるが、勘定の中に收入を認める基礎としては、稼ぐ過程よりも現金化の、即ち現金主義の方が重要である。客觀性は、現金化の點から入つて來るからである。

しかし、稼ぎの理論は非常に根本的に重要であるから、特殊條件のある場合は完全なる賣上基準に従はないでもよいことがある。賣上主義に従つて或確約を得て、收入を前以て測定することが出来る。船舶、機關車、堤防、道路等の請負契約の場合が之である。しかし之は特例であつて、現金主義を以て客觀性ありとする。

羊群が子を産んだり、樹木が成長し、酒類が年數を経る等のことから、自然的増價を生ずるのは收入ではないから、販賣前に收入として表はされないが、唯補充的資料として、貸借對照表に於て括弧に入れて示す必要はある。しかし月賦販賣に於

ては賣上主義の方が現金主義よりよいといふ。

普通の割引及び値引は収入ではなく、名目原價に對する控除に過ぎない。有利なる條件で購入したために節約された原價は終極に於て現金化される正味金額に關係はあるが、收益ではない。

## 第五章 收 益

毎期の収入を測定する過程に於て、原價を収入にマッチさせることは、元來聯結させる満足な基準を見出す問題とみられる。此場合に不可欠なテストは、物理的な測定ではなく、經濟的な合理性である。損益計算書は、原價の其期に對する割當てを報告し、貸借對照表は、來るべき各年度に合理的に充當さるべき原價を示すものである。

収入からの控除額としては、原價は何れも同質であり、優先的順序で収入から回収されるものではない。従つて、「償却以前」「總益」なる語句は適當でない。

棚卸高及び賣上原價に就ては、first-in, first-out 主義に賛成し、此主義によるものが、記録された原價に従ふものだといふ。しかし廢品又はきず物の原價を、其年度の諸損に含めても

差支へないとする。

固定資産の償却に對しては、見積耐用命數により、組織的な減價償却費を累加せしめる方が、全額を一時に廢棄する、所謂リタイヤメント・ポリシーよりも客觀的であるといふ。又減價償却費は、單に収入が諸損を負擔し得ないといふ理由で、繰延べたり、減額すべきものではないといふ。

多くの場合直線法をよしとするが、減價償却費が過大であつたり、過小の場合は過去に遡及して修正し、此修正は經常純收益に對して行ふものとする。

初め期待せるより早く或固定資産が廢棄されたために、次期に於て収入への割當を過大に表示してはならぬ。又減價償却會計は、取換の問題とは直接關係なく、減價償却を認めることは原價を収入に割當てる技術的方法であり、基金を蓄積する財政的方法ではない。

特許權及び類似的無形資産は、最大限として法定期間内に營業活動に割當てねばならぬ。

グッドウィル又は其他の一般的無形資産は、當然其期の収入に對する割當てに含むべきである。組織費は、若し收益の減少活動範圍の縮小、減資の何れかが生じた場合は、償却すべきである。

## 第六章 剩餘金

株式會社の報告の基準は、經營の受託者たる經營幹部が、不在投資家に報告するといふ假定に基かねばならぬ。

收益を決定する因子は全部、正味の結果が、貸借対照表の資本主請求權の部に移される前に、損益計算書によつて適當な方法で報告されねばならない。

非營業的、臨時損失がアーンド・サープラスで填補される前に、其期の純益を以て全部填補せねばならぬ。又ペイドイン・サープラスに手をつける前にアーンド・サープラスで全部填補せねばならぬ。又ステイテッド・キャピタルに手をつける前にペイドイン・サープラスを使ひ切らねばならぬ。非營業的、臨時利益は直接に、アーンド・サープラス、ペイドイン・サープラス、サープラス・レザルヴズに影響を及ぼさしむるよりは寧ろ純收益を増加せしむべきである。

剩餘金は全部一般的目的に對する緩衝器乃至準備金と見られる。而して剩餘金を損失の可能性又は偶發事項に對する準備を反映する特別な名稱の下に振當てゝも餘り得る所はない。

## 第七章 解釋

解釋は、會計學の本質的骨組に具つたものであり、原價を諸勘定に分類すること及び毎期の收入の測定、原價と收入をマッチさせ、財政的報告等何れも解釋を含んでゐる。

解釋の方法として、標準原價の計算は、毎期の損益計算書には適當ではない。損益計算書は現實の原價に基礎を置かねばならないからである。

取換價格は、見積價格を用ふることになるから、現實に發生せる原價を用ふるよりも結局信頼の置けない純益數字をもたらしこととなる。

Cost or market は寧ろ斥けらるべきであつて、原價と時價との差額が著しい時は、其差額を括弧に入れて、貸借対照表に示すべきである。

## 四

概括すると著者の目標は、株式會社會計の基礎をなす原理を發見し、其原理が現在の慣習に於ては行はれてゐないといふことを云はんとするものゝ如くである。

本書は特異の用語のために、全體としては決して読み易い會計學文獻の部には屬してゐない。其主張とする、一般投資家に便益を與へる財務諸表の作成といふ立場から見ると果して成功してゐるとは云はれない。

しかしながら、會計學を學的に基礎づけんとする著者の努力は多とすべきであり、其特異な用語は讀み馴れぬ者に異様な感を抱かせるが、興味深きものもあり、新傾向を生まんとした兩教授の學的努力は、アメリカ會計學界に相當の反響を喚起した點に於て、一應報ひられてゐると云ひ得る。

唯新用語に盛られた基礎概念が本書に示された諸結論と論理的に結びついてゐるのか、それとも會計學の目的に密接の關係があるのかと明瞭でない様である。

又原價主義を可成り強く主張するので、結論は、理論としては成立ち得ても實際に行ふことが困難な場合がありはせぬかと思はれる。

兎も角、現實をリードし、慣習、法律を乗り越えて理論を打立んとする其熱意と努力とに對し多大の敬意を拂ふべきであらう。

(一九四二・六)

日本出版文化協會推薦圖書

## 企業集中論 高宮 晋 著

統制經濟を國家による上からの意識的主體的な組織化であるとするれば、自由主義經濟のもとに自生的に發展したきた經濟生活の構成は下からの無意識的客體的な組織化であつた。著者はこの客體的發展を企業集中といふ現實の事態のなかに追究することによつて、脈動し轉成しゆく具體的な論理として、それがそれ自身つひに意識的組織化の段階に入りこむとともに、國民經濟におけるさらに高次の意識的構成のなかに否應なく組み立てられてゆく過程を明らかにせんとした。本書は資本主義時代の典型的現象を克明に解析したものであつて、全體として抽象に偏せず事實上に溺れずよく均整のとれた論述であり、現下の産業團體統制整備の據つてきたる所以を開示するものとして好適である。

(A五・四九五頁・四圓八〇錢・四月二五日發行・有斐閣)

## 華僑襟記 根岸 信 著

華僑を根岸博士が教養向として權威をもつて解説した本書は華僑問題を極めて平易に要領よく且つ興味深く取扱つてゐる。その間華僑の經濟的性格を重視し大東亞共榮圈經濟完成の一翼として職域奉公すべきであることを強調し率直明快に華僑の進路を示した部分があるかと思ふと「汪精衛氏のロマンス」や「華僑泥酔せず」等のくだけた話も出てくるのである。著者の専門的知識の滲み出た華僑解説書として大東亞戰爭下の教養人にひろく讀まれて良い文字通り手頃の好著であらう。(規格外四〇取・二六七頁・一圓・四月三〇日發行・朝日新聞社)