

会計における基礎的概念

——『会社会計基準序説』研究——

国 田 清 志

1 問題の提起

ペイトン・リトルトン共著の『会社会計基準序説』(W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, A. A. A., 1940. —以下『序説』と略称する—)は、近代アメリカ会計学を代表する研究書である。同書は、アメリカの会計理論および会計原則の形成に非常に大きな貢献をしただけでなく、わが国においても、「企業会計原則」の形成に多大な影響を与えたともいわれており¹⁾、古典的名著として高い評価を受けている²⁾。

『序説』がまとめられ公表された意図は、その序文において明らかにされている。それは、1936年『会社財務諸表会計原則試案』³⁾(*A Tentative Statement of Accounting Principles underlying Corporate Financial Statements*, A. A. A., 1936.)の中で提示されている会計処理(基準)に対し、理論的な基盤を提供することであった⁴⁾。つまり、同書は、会計処理を理論づけることを目指していたのである。

このとき、『序説』は、会計処理の理論づけの基礎として「基礎的概念(concepts)⁵⁾」を最初に提示し、それらを利用することによって理論的枠組みを打ち立てようとしている。『序説』によって示された「基礎的概念」は次の七つである⁶⁾。

- ①『企業実体』(business entity).
- ②『事業活動の継続性』(continuity of activity).

- ③『測定された対価』(measured consideration).
- ④『原価の凝集性』(costs attach).
- ⑤『努力と成果』(effort and accomplishment).
- ⑥『検証力のある客観的な証拠』(verifiable, objective evidence).
- ⑦『仮定』(assumptions).

しかしながら、『序説』自体は、これらの「基礎的概念」を列挙しているのみで、それらの相互関係を明示していない。そこで、わが国においてもこの相互関係を明らかにしようと多くの研究成果がこれまで発表されてきたが、その関連づけおよび全体構造について、いまだ統一的な整理はなされていない。

これについて、とくに、⑥『検証力のある客観的な証拠』と⑦『仮定』の概念における見解の相違が顕著であるので、この点を簡単に概観しておこう。

木村教授は、①『企業実体』から⑤『努力と成果』までの五つが中心な概念であり、⑥『検証力のある客観的な証拠』と⑦『仮定』の二つは従属的な概念であると考えておられる⁷⁾。これに対し、中島教授は、⑥『検証力のある客観的な証拠』を「監査の基盤となる証拠⁸⁾」とし、これを木村教授とは異なり、中心的な概念の一つとしてとらえられておられる。一方、⑦『仮定』については、「基礎概念(基礎的概念一筆者)がその根底に何を仮定または前提としているかを補足的に説明したもの⁹⁾」とし、木村教授同様、従属的な概念とされている。つまり、①『企業実体』から⑥『検証力のある客観的な証拠』までの六つを中心的な概念であると考えておられる。

このように、「基礎的概念」の全体構造をめぐって、解釈上相違が見られる。そこで、七つの「基礎的概念」を今一度検討し、「基礎的概念」の相互関係を解明したい。本稿の課題はここにある。それは、同時に『序説』の意図からして、会計学の理論構築の一つの手法を学ぶことでもある。

ところで、既述のように、『序説』の目的は会計処理を理論づけることであった。この点に鑑み、考察にあたって、会計処理との関係を考えながら、「基礎的概念」を体系化しそれらの全体構造を明らかにする方法を探ること

にする¹⁰⁾。

2 七つの「基礎的概念」の内容

「基礎的概念」の全体構造の解明に先だって、七つの「基礎的概念」の内容を明らかにしておかねばならない。

①『企業実体』の概念には、実際に会計（記録）を行うための前提という意味での形式的意味とその前提を支える考え方という意味での実質の意味との二つがある。まず、実質の意味について言うと、「企業は、一つの実体 (entity)、つまり基金を提供した当事者から分離または区別されたそれ自身独立した制度 (institution)である（下線一筆者）¹¹⁾。」とし、「会計理論は、企業資産 (enterprise assets)の増減という視点から、収益 (revenue) および費用 (expense) の概念を判断するべきであり、所有主または株主の持分 (equities) の増減という視点から、それらを判断するべきではない（下線一筆者）¹²⁾」。つまり、会計上の判断は、企業が資本出資者から独立した実体であるという前提において、企業自身の立場から行うべきであると考えている。

さらに、この概念は形式的意味も持っている。既述のように、企業をそれ自体株主から独立した別個のものと考えた上で、「業務上の事項は私的および個人的な事項から区別されるべきである¹³⁾。」と述べている。これは、現実に会計が行われるときには、会計が行われる範囲すなわち企業が出資者から独立して記録・計算を行うための計算単位を決めるべきことを意味している。

まとめると、①『企業実体』の概念には、会計上の判断主体は企業であるという実質の意味と、この企業が会計上の計算単位となり、実際に会計（記録）が行われるという形式的意味との二重の意味がある。

②『事業活動の継続性』の概念もこのような二重の意味を持っている。まず、「事業は一般には散発的または短期的な投機の系列ではないので、通常、その業績は、完全な清算という観点からのテストに基づいて判定されるもの

ではない。通常、予期されているのは、企業の清算ではなく継続である(下線一筆者)¹⁴⁾。」と述べ、事業活動は継続するものであるとし、会計上の判断はこの前提に基づいて行われるべきであるとしている。これは実質の意味である。そして、これが会計(記録)に具体化されるのが、形式的意味である。

つまり、「事業活動の一連の流れを報告書が作成される各期間に会計上区分する手続きは、多くの現実の関係を分断する(下線一筆者)¹⁵⁾。」と述べ、会計は、事業活動の継続的な流れを人為的に会計期間に区切って、計算・報告をするとしている。つまり、企業の事業活動は継続しているので、会計は現実には期間計算として展開されることになる。

このように、②『事業活動の継続性』の概念にも、会計上の判断は企業の事業活動が継続するという前提に基づいて行われるべきであるという実質の意味と、この考え方にに基づき、会計は人為的に区切られた期間を基に行われるという形式的意味との二重の意味がある。

『序説』は、①『企業実体』と②『事業活動の継続性』の概念に続き、会計が対象とすべきものとして③『測定された対価』の概念を提示している¹⁶⁾。果たしてこの概念にもこのような二重の意味を持たせているのであろうか。

「企業活動は、大部分、他の企業との交換取引によって成り立っている。会計は、これらの交換取引を貨幣数量的に表現しようと試みる。それゆえに、会計の基本的な対象(subject matter)は、交換活動に含まれている測定された対価であり、とくに取得された用役に関するもの(原価、費用)と供与された用役に関するもの(収益、利益)である(下線一筆者)¹⁷⁾。」とし、この測定された対価を貨幣数量的に表した価格総計(price-aggregates)¹⁸⁾は、「交換の瞬間において買手と売手とが相互に同意し合った評価を表すものである¹⁹⁾。」と述べている。

ここで注意すべきことは、会計が本来対象としているのは測定された対価であること、それを取引を通じて貨幣数量的に表し記録するということ、そして、この貨幣数量的な評価は売り手と買い手の同意に基づく交換取引によって得られるということである。

『序説』は、最初の測定された対価の内容について、次のように述べている。「重要なのは“貨幣”(money)でもなく“価格”(price)でもなく、“用役”(service)こそが、会計の背後にある重要な要素である。すなわち、交換された場合には、その企業にさらに他の用役の潜在を供与する用役潜在性(service-potentialities)である(下線一筆者)²⁰⁾」。つまり、価格総計の基礎つまり実質は、用役であるといえる。そして、現実には会計が行われるときには、これが価格総計として貨幣数量的に表され、具体的な会計の対象となるのである²¹⁾。

このように、③『測定された対価』の概念にも二重の意味があった。しかし、①『企業実体』および②『事業活動の継続性』の概念のような実質の意味と形式的意味には区分できない。なぜならば、①『企業実体』および②『事業活動の継続性』の概念は会計を行うための前提に係わる概念であり、ここから価格(金額)決定(会計処理)の問題はでてこないからである。③『測定された対価』の概念はまさに会計上の価格決定に関連する概念であるので、これを直接に具体的な会計処理を規定するという意味での実践的意味とその実践を理論づける規範的な考え方という意味での理念的意味とに区分する。つまり、③『測定された対価』の概念について言うと、理念的には、会計が対象とすべきものとして用役に目を向けているが、実践的には、それを会計上表現した価格総計を扱っているのである。

次に、④『原価の凝集性』の概念の説明を見ていくが、これには二重の意味が認められるのであろうか。また、二重の意味があるならばどのような意味なのであろうか。企業の経済活動は、機械、材料、労働などを外部から購入し、これらを統合して新しい効用を持った新しい生産物を作ることであり、会計は、その企業の対外的な取引を記録するとともに、企業の中で絶えず行われている移動や変形を跡づけるものである²²⁾。ここでの会計上の内部的な跡づけに関して、「理想的には、すべての発生した原価は、最終的には、売上原価項目または供与された用役項目に集計されるものである²³⁾。」としている。しかしながら、「管理上の間接費のような原価は、生産物との親和性

を識別するのが困難だから、通常単に期間に対して賦課され、結果的に、その期間の全収益に負担される²⁴⁾。」としている。この概念は会計上の価格決定に関連して述べられているので、理念的意味と実践的意味とに区別される。つまり、理念的には、すべての原価はあくまでも生産物に対して跡づけられるという意味で、すべての原価の生産物への凝集性を考えている。しかし、実践では、原価には、生産物に対して集計できるものと生産物に跡づけるのが困難であるので期間に対して集計せざるをえないものがあるのである。

このように、④『原価の凝集性』の概念は、原価の跡づけの処理において、すべての原価が生産物へ凝集するはずであるという理念的意味と、現実の会計においては、原価には生産物に対して集計されるものと便宜的に期間に対して集計されるものがあるという実践的意味との二重の意味を持っている。

続いて、⑤『努力と成果』の概念の説明を見ていくが、この概念も会計上の価格決定に関連して述べられている。「取引における取得および供与の価格総計を研究することは、成果を生み出す努力と生み出された成果とを比較するのに有用である²⁵⁾」と述べ、「原価は努力 (efforts) を表現したもの、収益は成果 (accomplishment) を表現したものである²⁶⁾。」としている。『序説』は、努力と成果との比較を考えると、次のように述べている。「理想 (ideal) は、発生した原価 (costs) を、このような原価に基づくまたは重要な関連を持っている収益 (effects) に対応させることである (下線一筆者)²⁷⁾」と。つまり、収益が原価を引っ張るのである。正確にいうと、特定の収益には、その収益獲得に貢献した原価を対応させるべきであると考えられている。

前の引用は、原価と収益とのいわゆる個別的対応がすべての原価について厳密に追求されるべきであることを指示している。このような努力と成果とのいわば徹底した対応が、理念的には考えられている。しかし、現実には管理上の費用のように期間収益に対応させざるをえないもの他に、次のようなものも認識するとしている。「会計計算の中に、棚ボタ的利得 (windfall

gains) や非営業損失 (non-operating losses) が含まれる²⁸⁾。つまり、実践では、努力でない損失やある努力によって得られた成果でない利得が存在し、実践的にはこれらを期間計算に含めざるをえないのである。これは、長期的に見ると、収益力に影響を及ぼす資産の増減をもたらすことも事実である²⁹⁾。

このように、⑤『努力と成果』の概念にも、すべて努力(原価)は、その成果(収益)に対応できるという理念的意味と、現実には、原価を収益に対応させて利益計算を行うだけでなく、損失や利得をも含めて計算を行わざるをえないという実践的意味との二重の意味がある。

以上の検討により、①『企業実体』および②『事業活動の継続性』の概念は実質的意味と形式的意味との二重の意味、③『測定された対価』、④『原価の凝集性』および⑤『努力と成果』の概念は理念的意味と実践的意味との二重の意味をそれぞれ持っていることが明らかになった。続いて、⑥『検証力のある客観的な証拠』の概念を取り上げる。

これについて、「収益額は、相互に独立した当事者間の真実の販売 (bona fide sale) から作成された客観的な証拠に基づいてのみ、支出(原価)額は、取引に関する営業上の文書 (business documents) によって供される客観的な証拠に基づいてのみ、会計上、确实なものとして受け入れられる³⁰⁾。」と説明している。そして、その証拠の意義は、「会計記録の信頼のために、記録された取引の起源を検証する重要な手段を提供する³¹⁾」ことである。換言すると、検証力のある客観的な証拠³²⁾は、「信頼しうる情報を提供するという会計の機能を正当に遂行するうえで必要な付属物 (adjunct) である³³⁾。」とされる。つまり、会計それ自体がこのような証拠を要求しているのである。そして、検証力のある客観的な証拠は独立した当事者間の取引の合意を明示するものであるから、その証拠に裏づけられた価格総計が会計上受け入れられることになる。

このように、⑥『検証力のある客観的な証拠』の概念は、会計(記録)の対象を縛っていると考えられる。すなわち、証拠に裏づけられた価格総計の

みが実践上取り扱われるものなのである。ところで、①から⑤の「基礎的概念」と比べると、この概念はむしろ極めて実践的なものであり、実質的・形式的または理想的・実践的という二重の意味はない。したがって、①から⑤の概念とは異なる性格を持つものであるといえる。このことを意識しながら、最後に⑦『仮定』の概念の説明を見ていく。

『序説』は、「会計の基本的な概念は、いわば、それ自体仮定的なものであり、または決定的に論証もしくは証明されえない仮定に基づくものである。(下線一筆者)³⁴⁾」と述べている。そして、⑦『仮定』の概念の内容は、先に提示した①から⑤の「基礎的概念」に関連づけて説明されている。

まず、「会計においては、事業活動は特定の企業の観点から考察され、それらの単位は記録および報告の焦点であると仮定されている。この仮定は、一般的な同意によってある種の経済上および経営上の合理性を有している³⁵⁾。」としている。これは、①『企業実体』の概念を導くときの仮定の役割について述べたものである。また、「事業活動の継続性 (continuity of operation) という仮定は、通常の実験に基づいて正当化される³⁶⁾。」とし、②『事業活動の継続性』の概念も仮定であるとしている。

次に、「会計が価格総計または測定された対価におく重要度から、企業が取得した生産要素である原価は、当初においてはその要素の真の経済的な意味を表すものであるということがうかがえる。ここには、経営活動の合理性という仮定が含まれている³⁷⁾。」としている。つまり、当事者双方が合理的に事業活動を行うというこの仮定が受け入れられるからこそ、会計が対象とすべきものとしての③『測定された対価』の概念が意味を持つと考えられている。ここでも、“仮定という操作”が「基礎的概念」を導く役割を果たしている。そして、「ドル額によって計上された原価が実際の原価を表示し続けるという仮定は、会計の思想と実務とに浸透している³⁸⁾。」としている。これは、原価を再分類する際に貨幣価値の修正計算などを行う必要はないことを示唆している。よって、このような仮定により、原価を集計計算していくことの合理性つまり④『原価の凝集性』の概念が合理性を有することにな

るのである。

最後に、「価格総計の対応される流れとしての収益と原価という考え方は、収益が原価を生じめる過程の目的であることを仮定している³⁹⁾。」とし、企業努力（原価）は収益の獲得のためのものであることを示している。これによって、努力である原価とその成果である収益を対応させること、つまり、⑤『努力と成果』の概念が合理性を持つことになる。なお、⑦『仮定』の概念の説明では、仮定する必要のない⑥『検証力のある客観的な証拠』に関しては言及されていない。

このように、「基礎的概念」としての⑦『仮定』は、①『企業実体』、②『事業活動の継続性』、③『測定された対価』、④『原価の凝集性』および⑤『努力と成果』の概念を導くつまりこれらの概念の存在を正当化する役割を果たしている。つまり、⑦『仮定』の概念は、これらの概念を存在せしめるための“操作”（言うなれば、概念を安定させる装置）なのである。この概念も、⑥『検証力のある客観的な証拠』の概念と同じく、実質的・形式的または理念的・実践的という二重の意味を持っておらず、一つの意味しかない。

これまでの検討から、七つの「基礎的概念」は、①『企業実体』および②『事業活動の継続性』の概念のように実質の意味と形式的意味との二重の意味を持っているもの、③『測定された対価』、④『原価の凝集性』および⑤『努力と成果』の概念のように理念的意味と実践の意味との二重の意味を持っているもの、そして⑥『検証力のある客観的な証拠』と⑦『仮定』の概念のように一つの意味しかないものにと整理される。次節では、会計処理を理論づけるという『序説』の目的に鑑み、「基礎的概念」と会計処理との関係を検討する。

3 「基礎的概念」と会計処理

『序説』は、理念上、一連の企業活動を原価と収益という2つの流れとして捉え、さらに、この両者の差額として利益が計算されると理解している⁴⁰⁾。したがって、会計処理の面から「基礎的概念」を体系化するという本稿の問

題意識からすると、その中心となる原価と収益の計算の仕方を紹介するとともに、そこで「基礎的概念」がどのような意味を持っているのかという視点からその仕方を検討しなければならない。

まず、原価の計算の仕方すなわち会計処理の検討から入っていく。会計はすべての取引を貨幣的に測定することになるが、『序説』は測定のための基準を原価基準 (cost standard) と言っている⁴¹⁾。この基準によると、掛け購入の場合には、原価は正味の現金価格 (net cash price) で測定される⁴²⁾としており、ここに、『序説』の測定基準の特徴がある。つまり、これらの原価の価格総計は独立した取引当事者間の合意内容を示している価額であり⁴³⁾、利息は別の取引であるという考え方が現れている。このように原価は、会計が対象とすべきものを示している③『測定された対価』の概念を実践上具現化したものとされる。

このとき、原価は、購入市場で交換取引が行われた時点で認識されるが、これは「営業上の文書」によって確認される。このように、原価は、検証力のある客観的な証拠によって裏づけられる。つまり、このような証拠によって、会計は、原価の価格総計を受け入れている。

次に、収益の計上の会計処理について検討する。収益の測定は、原価の測定と同様に、『序説』でいう原価基準によって行われる⁴⁴⁾。つまり、収益の価格総計も取引当事者の双方が合意した価額である。そして、この価格総計も、検証力のある客観的な証拠によって実践上具体的に把握される。また、『序説』は、収益の認識の要件として、(1) 企業活動における決定的な段階、(2) 現金または現金同等物の受領、(3) 「営業上の文書」による客観性、をあげている⁴⁵⁾。(3)の要件は、検証力のある客観的な証拠によって直接満たされるが、このような証拠が得られたということによって、収益の獲得のための決定的な努力がなされたことも確認され、さらには現金や受取手形などの取得も伴うことになるので、(1)や(2)の要件も結果的に満たされることになる。つまり、検証力のある客観的な証拠が会計上の収益を支えているのである。

最後に、実際の会計計算にとって重要な原価と収益との対応の会計処理について検討する。原価と収益の対応を適切に行うためには、原価が当初認識されてから収益に賦課されるまで、経営活動における用役の流れに相応してそれを跡づけていかなければならない。この必要性を支えるのが、④『原価の凝集性』の概念であった。こうして跡づけられた原価のうち、当期の収益に貢献する部分は費用として計上され、また将来の収益に貢献することが明らかである部分は資産として繰り延べられる⁴⁶⁾。このように、対応の過程では、原価の当期収益への対応と将来収益への対応とが考えられている。

なお、現実にはさらに、当期の収益に貢献せず将来の収益にも貢献しないものつまり損失が存在する。このような将来の収益に貢献しないものは、当期に損失として処理し当期の収益に対応せざるをえない⁴⁷⁾。つまり、⑤『努力と成果』の概念は、将来の成果に対応できない努力は当期の収益に対応させるという意味も持っている。このように、実践上は、原価と収益という要素だけでなく損失（逆の場合では利得）も含んで、期間の損益計算を行わざるをえないと主張している。以上の検討から、会計処理に直接的に関係づけられる「基礎的概念」は、③『測定された対価』、④『原価の凝集性』、⑤『努力と成果』および⑥『検証力のある客観的な証拠』の概念であることがわかる。では、残りの①『企業実体』、②『事業活動の継続性』および⑦『仮定』の概念はどのように会計処理と関係づけられるであろうか。次節では、「基礎的概念」と会計処理との関係を考えながら、まとめとして、七つの「基礎的概念」を体系化しその全体構造を明らかにする。

4 「基礎的概念」の全体構造

ここではまず、会計処理との直接的な関係が不明であった①『企業実体』、②『事業活動の継続性』および⑦『仮定』の概念について検討する。①『企業実体』の概念は、第2節で述べたように、実質の意味と形式的意味との二重の意味を持っていた。実質の意味である判断主体としての企業実体は、会計上の判断の立脚点であり、ゆえに、『序説』の会計理論の出発点となる⁴⁸⁾。

形式的意味である計算単位としての企業実体は、会計の対象となる範囲を限定し実際に会計(記録)を行うための前提(いわゆる企業実体の公準)である。②『事業活動の継続性』の概念も、実質的意味と形式的意味との二重の意味を持っていた。前者は、会計上の判断は企業の事業活動が継続しているという前提に基づいて行われるべきであるという点で、会計計算つまり会計上の判断に影響を与えるものである。後者は、会計期間を基に実際に会計計算を行うための前提(いわゆる会計期間の公準)である。

このように、①『企業実体』と②『事業活動の継続性』の概念はそれぞれ実質的意味と形式的意味との二重の意味を持っているが、全体として、会計を始めるために必要不可欠な前提であるといえる。

一方、⑦『仮定』の概念は、①『企業実体』、②『事業活動の継続性』、③『測定された対価』、④『原価の凝集性』および⑤『努力と成果』の概念を成立させるための“操作”として作用していた。つまり、この概念は、会計の基礎となる五つの概念を導く操作そのものを指している。

そこで、これまでの論述により、「基礎的概念」をまとめてみよう。ところで、このとき、各概念を鳥瞰するためには、図示することが分かり易いと思われるので、以下図(後掲【図】)を書く要領で説明する。

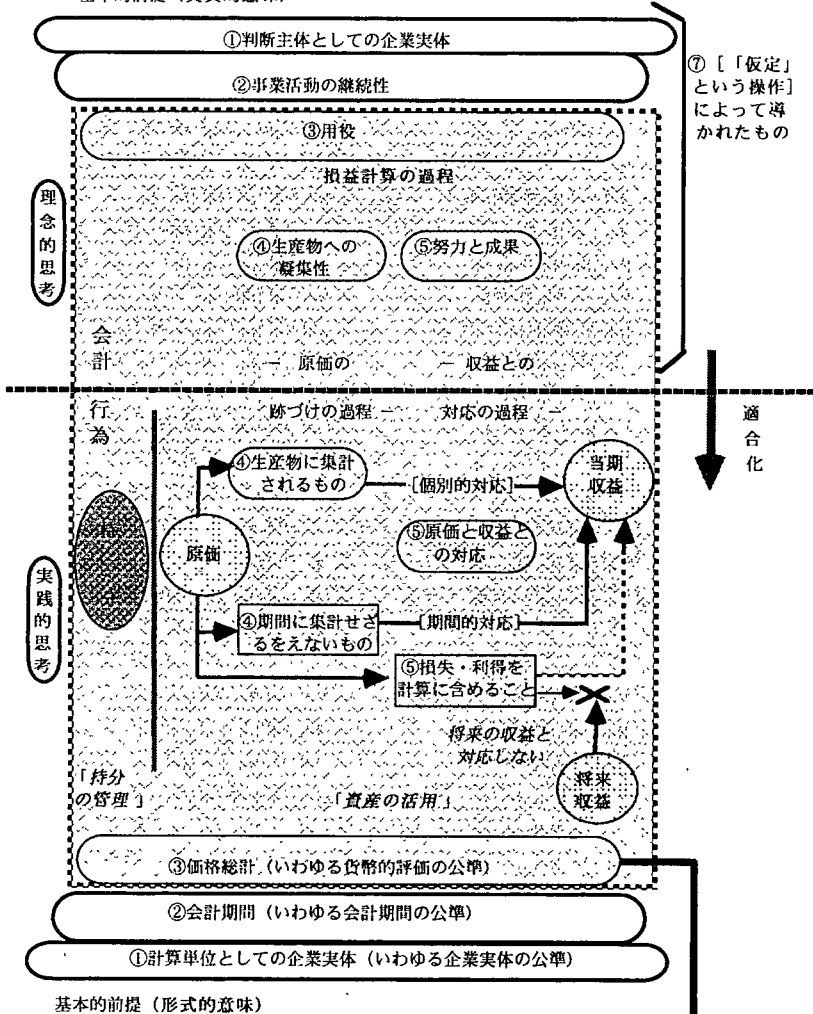
①『企業実体』と②『事業活動の継続性』の概念は会計を行うための前提になるものとして、また、⑦『仮定』の概念は「仮定」という操作により①から⑤の「基礎的概念」を導くものとして図示できる。

次に、会計処理と直接的に関係づけられた③『測定された対価』、④『原価の凝集性』、⑤『努力と成果』および⑥『検証力のある客観的な証拠』の概念を検討していく。

『序説』は、会計計算の一連の過程を、原価の処理という側面から、(1)原価の当初の認識・測定、(2)それに続く原価の内部的な移動の跡づけ、(3)その原価と当期または次期以降のいずれかの期間における収益との対応の三つの段階に分けている⁴⁹⁾。第3節において、③『測定された対価』の概念は(1)の段階、④『原価の凝集性』の概念は(2)の段階、⑤『努力と成

図 「基礎的概念」の全体構造

基本的前提（実質的意味）



⑦ [「仮定」という操作] によって導かれたもの

適合化

⑥ [検証力のある客観的な証拠] による用役の実践上の具体化

基本的前提（形式的意味）

果』の概念は(3)の段階をそれぞれ支配していたことを明らかにした。

ところで、第2節で明らかにしたように、③『測定された対価』の概念は、理念的には会計が対象とすべきものとして用役に目を向けており、実践ではそれを会計上表現した価格総計を扱っていたが、さらに、この概念を具現化した原価基準は、費用、資産および収益だけでなく、負債および資本にも適用されるとしている⁵⁰⁾。したがって、この概念は、すべての取引に関わるものであり、損益計算だけでなく会計全体を支配している概念である。『序説』がなぜ原価基準を拡張したかについては、そもそも測定された対価つまり利益獲得のための前提となる用役をえるための資本調達側の側面も考えなければならなかったためと思われる。よって、③『測定された対価』の概念は理念的思考の領域で③用役として、実践的思考の領域で③価格総計として、会計行為(処理)全体を支えるように二重に図示できよう。なお、実践上の③価格総計はいわゆる貨幣的評価の公準とも考えられるが、これを①『企業実体』および②『事業活動の継続性』の概念のように会計を行うための前提としてではなく、会計行為(処理)の領域で扱っている点は『序説』の特徴である。また、⑥『検証力ある客観的な証拠』の概念は、価格総計を会計上受け入れられうるものとするためにつまり用役を実践上具体化するために、不可欠なものであった。そこで、これは実践的思考の領域で図示する。

原価を跡づける会計処理は④『原価の凝集性』の概念によって説明される。原価は、理念的には、すべて、生産物へ凝集していくと考えられていた。しかし、実践的には、原価は、生産物に対して集計されるものと、生産物に跡づけることが困難な管理上の間接費のように、期間に対して集計せざるをえないものがあつた。これを【図】の理念的思考の領域では④生産物への凝集性として示し、実践的思考の領域では④生産物に集計されるものと④期間に集計せざるをえないものと区分して示している。

さらに、原価と収益との対応の会計処理は⑤『努力と成果』の概念によって説明される。理念的には、すべての努力をその成果に対応されうると考えられていた。一方、実践では、発生した原価は収益に対応(個別的対応およ

び期間的対応)させられることになるが、原価のうち当期の収益に貢献するものは費用として計上され、また将来の収益に貢献するものは資産として繰り越されて、損益計算が行われる。しかし、既述のように、実践ではさらに、損失や利得も当期の損益計算に含められる。これを、【図】の理念的思考の領域では⑤努力と成果として示し、実践的思考の領域では⑤原価と収益の対応と⑤損失・利得を計算に含めることとに区分し示した。

今までは、損益計算の過程を中心に述べてきたが、実際、会計上は負債や資本という持分が存在している。そこで、持分も示さないと、会計全体を網羅したことにはならない。『序説』は、持分について、資産の増減についての説明に託し、生産上の資産の増減を示す損益計算の過程は「資産の活用」として、損益計算には関連しないものは「持分の管理」として区分されるべきだとしている⁵¹⁾。

以上の検討により、【図】のように、「基礎的概念」を、会計処理と関連づけながら体系化し、その全体構造を明らかにする図を作成した。

最後に、この【図】を用いて、『序説』の理論構築の方法をまとめてみよう。

第1節でも位置づけが問題になった⑥『検証力のある客観的な証拠』と⑦『仮定』を除いた五つの概念のうち、①『企業実体』および②『事業活動の継続性』の概念には実質的意味と形式的意味、③『測定された対価』、④『原価の凝集性』および⑤『努力と成果』の概念には理念的意味と実践的意味との二重の意味があった。理念的思考の領域では、それぞれの概念はあるべき会計の世界を作っている。これを【図】の上の部分で示した。つまり、理念上の会計は、用役(③『測定された対価』)を取扱い、この用役を利用し、換言すれば、生産物に凝集させ(④『原価の凝集性』)、これを成果と対応させ(⑤『努力と成果』)、損益計算を行うものとして展開されるべきである。しかも、その前提(実質的意味)として、企業は、その活動を継続させ(②『事業活動の継続性』)、さらに、外部の第三者から独立したものとして活動している(①『企業実体』)ものと認識すべきである。そして、このあ

るべき会計の世界を支えているのが、「仮定」という操作(⑦『仮定』)であった。つまり、「仮定」という操作はあるべき会計を作るために必要不可欠なものであるといえる。その意味では、前掲の木村教授や中島教授のように従属的な概念とは言えない。ただし、他の五つの概念のように、会計行為そのものを表す概念ではないから、この概念の重要性を説明するためには、【図】で示したように立体的に把握せざるをえない。さらに、「仮定」という以上この五つの概念が正しいかどうかという価値判断は含まれない。つまり、実質的または理念的な意味での五つの概念は、「仮定」という操作によりその正当性の価値判断から免れることとなる。すなわち、『序説』のあるべき会計は、⑦『仮定』なくしては存在しない。逆に言うと、他のあるべき会計を予定すれば、会計そのものが異なって現れることになる。

ところで、五つの概念は「仮定」という操作により、現実の会計現象から抽出してきたと考えられうるので、それは、実践上の会計処理に合理性を与えるだけの意味を持っているはずである。しかしながら、理念上のあるべき会計に対して、現実の会計は、それを実行しようとしても、様々な形の制約要因に縛られる。したがって、理念上の概念は、実際の会計現象に合理性を与えるためには、それに合うように修正(現実適合的に)されねばならない。これを示したのが【図】の下の部分である。ここでは、理念的な概念を実際に合うように改変した実践上の具体的な概念により実際の会計行為が説明される。

まず、会計を始めるための前提(形式的意味)として、会計の単位が決定される(①『企業実体』)。さらに、会計は事業活動が継続しているから期間計算として展開されねばならない(②『事業活動の継続性』)。また、会計であるかぎり、貨幣で表現されねばならない(③『測定された対価』)。このとき、現実の会計行為つまり記録する以上、必要不可欠の要件となるのが、⑥『検証力のある客観的な証拠』である。つまり、この概念は現実の会計の世界において初めて、会計行為にとって意味のある概念になる。これについて、前掲の木村教授や中島教授のこの概念の扱いに戻ると、少なくとも、木村教

授のように、⑦『仮定』と同じ次元で従属的な概念とする位置づけ方は問題であると言える。また、中島教授のように、中心的な概念とするにしても、これはあくまで現実の世界においてははいえんとしても、理念的な世界では、中心的な概念とはいえない。つまり、⑦『仮定』同様、【図】のように各概念を立体的にとらえて初めて、この概念の意義が明らかになる。

さらに、実践上の会計は、④『原価の凝集性』と⑤『努力と成果』の概念に支えられ、理念的な概念の要請を改変しつつ、否、改変せざるをえない状況のもとで展開されていく。しかしながら、確かに、改変せざるをえないものの、現実の会計は、大枠では、理念的な会計を実行しているといえる。つまり、実践上の会計処理を意味づけるとき、その行為は理念的な会計（用役を扱い、それを使用し、成果を得ようとする会計）を目指しているといえる。

最後に、以上の『序説』の会計現象（処理）の説明の仕方をみてみよう。『序説』は、まず、価値判断から免れる理念的な概念により、あるべき会計の世界を作っている。そして、これを実現するものとして、現実の会計をとらえ、理念的な概念を現実説明的な概念に改変しつつ、実践上の具体的な会計行為を説明していく。この手法に『序説』の特徴があるといえる。このような手法は、会計学を「学」足しめるための一つのあるべき手法、方法かもしれない。われわれは『序説』を通じて、理論構築の一つの手法を学んだ。

- 1) 岡部孝好「『会社会計基準序説』」、森田哲彌・岡本清・中村忠編『会計学大辞典』[第4版]中央経済社、1996年、108頁。
- 2) 『序説』は、FASBにより公表された「概念的フレームワーク」プロジェクトと同趣旨の試みを最も早くおこない、そして成功したものの一つであると評価されている。(Yuji. Ijiri, "An Introduction To Corporate Accounting Standards: A Review," *Accounting Review*, October, 1980, p. 622.)
- 3) この『試案』は、いわゆる「一般に認められた会計原則 (GAAP)」を体系的に明確化しようとしたものであり、会計処理（基準）に関して多様性を認めていないという点で、規範性の強いものであった。(A. A. A., "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," *Accounting Review*, June, 1936. 187-192. 参照.)

- 4) W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction To Corporate Accounting-Standards*, A. A. A., 1940, preface. 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店, 1966年, 原著者序参照.
- 5) concepts は、一般的には、中島教授に倣って基礎概念と訳されている。しかしながら、あとでみるように、concepts の相互関係については様々な解釈がなされているので、ここでは、中島教授の基礎概念ではなく、「基礎的概念」という訳語を用いることにした。
- 6) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 8-24 頁, 邦訳, 11-37 頁参照.
- 7) 木村和三郎「ペイトン・リトルトン『企業会計基準』における『概念』の意味と二大基軸」『産業経理』, 第13巻第11号, 1953年10月, 13頁.
- 8) 9) 中島省吾『[新版] 会計基準の理論』森山書店, 1970年, 183-184頁.
- 10) これまでの見解は、「基礎的概念」の関係づけにあたって、平面的な繋がりだけで理解している憾がある。本稿では、会計処理の理論づけの基礎としての「基礎的概念」という『序説』の意図を鑑み、会計処理と「基礎的概念」の関係の深さを測りながら、その全体構造を明らかにすることが、適切かつ合理的であると考える。
- 11) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 8頁, 邦訳, 12-13頁参照.
- 12) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 8頁, 邦訳, 13頁参照。なお、計算単位としての意味だけを考えると、これは所有と経営が一致している企業にもいえることである。
- 13) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 9頁, 邦訳, 14頁参照.
- 14) 15) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 9-10頁, 邦訳, 15-16頁参照.
- 16) 企業会計の基本的前提として、企業実体、会計期間および貨幣の評価の公準があることは、一般的に認められている。しかし、これらの公準についても解釈上様々な理解がなされている。この点については、Stephen. Gilman, *Accounting Concepts of Profit*, New York; The Ronald Press Company, 1939, 38-97. 並びに新田忠誓(他)『会計学・簿記入門』[改訂版] 白桃書房, 1999年, 36-37頁および飯野利夫『財務会計論』[三訂版] 同文館 1-13. -1-18. 頁を参照されたい。
- 17) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 11-12頁, 邦訳, 18-19頁参照。
ここでは、取引とは互いに独立した当事者間の自発的行動であり、合理的判断のもとでの商議によって同意したものである。つまり価格が一方の当事者だけの判断に基づいているような場合は考えていない。そのような取引は存在しないと考

えている。それゆえに、「一方の当事者に『取得された用役』の数量的な記録は、他方の当事者に『供与された用役』についての数量的な記録と一致すべきである。」(同書、26頁参照。)とし、自由競争的な資本主義市場での合理的な経済活動を想定しているといえる。

さらに、『序説』は、価格総計という言葉に広い適用性をもたしている。つまり、会計上の費用、収益、資産、負債、資本、剰余金等の要素を、混乱した混合物としてではなく、一つの価格総計という対象のさまざまな側面を扱っているものとみている。(同書、12頁参照。)

- 18) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 13頁, 邦訳, 21頁参照。
- 19) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 12頁, 邦訳, 19頁参照。
- 20) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 13頁, 邦訳, 20-21頁参照。ここでいう用役とは、企業にとっての経済的役立ちであると理解できる。
- 21) 後者の部分、つまり企業が記録する対象を貨幣数量的に表現するということは、いわゆる貨幣的評価の公準であるといえる。(新田忠誓(他), 前掲書, 36-37頁。)
- 22) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 14頁, 邦訳, 22頁参照。
- 23) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 15頁, 邦訳, 24頁参照。
- 24) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 14頁, 邦訳, 23頁参照。
- 25) 26) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 14-15頁, 邦訳, 23-24頁参照。
- 27) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 15頁, 邦訳, 24-25頁参照。すべての原価は収益との関係において同質的であると考えている。つまり、売上原価も販売費及び一般管理費も成果を生み出す努力という点では同じなのである。(同書, 67頁, 邦訳, 115頁参照。)
- 28) 29) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 17頁, 邦訳, 28頁参照。
- 30) 31) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 18頁, 邦訳, 29頁参照。
- 32) なお、具体的には、検証力のある客観的な証拠とは確実な「営業上の文書」つまり発注書、納品書、送り状および受領書等の文書化された証憑書類であると考えられる。(船本修三『会計基礎論』中央経済社, 1997年, 111頁参照。)
- 33) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 18頁, 邦訳, 29頁参照。
- 34) 35) 36) 37) 38) 39) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 21-23頁, 邦訳, 34-37頁参照。
- 40) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 24-25頁, 邦訳, 42頁参照。および、前掲書, 16頁, 邦訳, 42頁参照。

- 41) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 25頁, 邦訳, 61-62頁参照。『序説』は, 原価を二重の概念として用いている。つまり, 原価は「取得価格(資産)」であるとともに, おそらくはいくつかの中間的な転換の後であろうが, 収益に対する差引分(費用)となる(下線一筆者。)(同書, 66頁参照。)のである。また, 原価概念は, 同時にそれらを金額表示する基準でもある。そして, この原価概念を展開しすべての取引に適用したものが, ここでいう原価基準である。それゆえに, これは持分にも適用される。
- 42) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 29頁, 邦訳, 49頁参照。この正味の現金価格とは, 契約上, 最終的な決済を今すぐに行うとするならば, その時に支払うべき金額である。物々交換の場合は, 「交換において相手方に提供された財または用役の現金販売時の価格を示す貨幣額」(同書, 27-28頁。)で測定される。贈与の場合は, 「推定現金原価(implied cash cost)」(同書, 28頁。)で測定される。つまり, これらは, 当事者間の商議による取引の合意内容を示す正当な価格総計によって測定されるのである。
- 43) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 29頁, 邦訳, 49-50頁参照。
- 44) 注41)を参照。
- 45) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 52, 53頁, 邦訳, 88, 91頁参照。
(1)の要件は, 通常販売の完了であることが多いとしている。(3)の要件について, リトルトンは次のように述べている。「収益の認識は検証力のある客観的な証拠によるべきであるということは, 一つの重要な会計基準である」。(A. C. Littleton, "Suggestion for Revision of Tentative Statement of Accounting Principles," *Accounting Review*, March, 1939, pp. 58-59.)
- 46) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 73頁, 邦訳, 124頁参照。
- 47) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 93頁, 邦訳, 154頁参照。損失は原価が代償ないし見返を生まないうで消滅したものであり, 「収益への差引分」としての費用とは対照的なものとして定義されている。
- 48) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 9頁, 邦訳, 14頁参照。
- 49) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 25頁, 邦訳, 42頁参照。
- 50) 注41)を参照。
- 51) W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書, 100頁, 邦訳, 168頁参照。

〔1999年11月1日 受稿〕
〔1999年12月16日 受理〕

(一橋大学大学院博士課程)