

コーラーの取得原価主義会計論

渡 辺 和 夫

1. はじめに

1920年代から60年代にかけての時期、アメリカ会計学の発展に寄与した人物として、コーラー (E. L. Kohler)、リトルトン (A. C. Littleton)、メイ (G. O. May) およびペイトン (W. A. Paton) の4人を忘れることはできない¹⁾。リトルトンとペイトンは教師であり、コーラーとメイは実務家に属するといえようが、それぞれ意見を異にしている。取得原価主義会計を強く主張したのはコーラーとリトルトンである。一方は実務家の立場から、他方は教師の立場から、この会計方法の利点を強調し続けた。アメリカの経済環境はこの間著しく変化した。それにもかかわらず、両者は取得原価主義会計からけっして離れようとしなかった。

コーラー、リトルトンおよびペイトンの3人は、アメリカ会計学会 (American Accounting Association) の“ビッグ・スリー”とも呼ばれている²⁾。

1) エドワーズとサルモンソンはこれら4人の著作を年代順に編集した1冊のダイジェストを公刊している。

J. D. Edwards and R. F. Salmonson, *Contributions of Four Accounting Pioneers : Kohler, Littleton, May, Paton*, Michigan State University, 1961.

2) W. W. Cooper and Y. Ijiri, “Eric Louis Kohler—Accounting’s Man of Principles,” (in W. W. Cooper and Y. Ijiri, ed., *Eric Louis Kohler—Accounting’s Man of Principles—*, Reston Publishing Company, 1979, p. 18.)

いずれもアメリカ会計学会を舞台に活躍したためである。コーラーは実務家でありながらアメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants ; 1957年以降, アメリカ公認会計士協会 American Institute of Certified Public Accountants) よりもアメリカ会計学会と親密な関係にあった。会計実務に対する鋭い批判はこのような立場から生まれたものと思われる。

4人のうちではコーラーの研究が最も遅れているようである。他の3人と比較して魅力的な著書が存在しないためであろうか。よく知られた著書としては『会計学辞典³⁾』があるけれども、辞典という性格からいって、それを通読しようとする者はきわめて少ないと思われる。また、そこからコーラー自身の考えを読み取ることはむずかしい。その他の著書はわが国であまり知られていない。研究が遅れている原因はこのようなところにあると思われる。本稿では、取得原価主義に関する見解に限定して、コーラーの考えを歴史的に辿ってみたいと考える。

2. 1936年までの見解

1936年というのはアメリカ会計学会が会計原則試案を公表した年である。その試案は会計の本質が評価にあるのではなく歴史的な原価および収益の配分にあることを明言した⁴⁾。すなわち、それは取得原価主義会計をもって会計の本質と規定したわけである。この年、コーラーは同学会の会長に就任しており、この文書と深く係わっていたといわれている。コーラーの取得原価主義会計はこの文書と密接な関係にある。だが、それに言及する前に、もう少し時代を遡った時期の見解をまず見ておきたいと思う。

3) E. L. Kohler, *A Dictionary for Accountants*, Prentice-Hall, 1952.
第4版が邦訳されている。染谷恭次郎訳『コーラー会計学辞典』丸善, 昭和48年(復刻版, 平成元年)。

4) American Accounting Association, *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements*, AAA, p. 61.
中島省吾訳編『増訂 A. A. A. 会計原則』中央経済社, 昭和31年, 27ページ。

1920年代の会計実務には統一的な会計原則および統一的な貸借対照表が存在しなかったため、貸借対照表を分析する者にとってはきわめて不満足な状況にあった。そこでコーラーは、そのような不満を解消するための貸借対照表の改善方法をいくつか提案した。そのひとつに、資産の評価方法を明記すべきだという提案がある⁵⁾。当時、棚卸資産の評価方法は多様であった。また、一時的な投資資産の評価については原価法、低価法、時価法という3つの異なる方法があったし、固定資産については原価、帳簿価値、評価価値といった3つの評価方法が利用されていた。そのため、どのような評価方法を用いたかがわからなければ、貸借対照表に関する判断は不完全にならざるをえない。コーラーが資産の評価方法を明記すべきだと主張したのはそのためである。

同様の見解は1931年の論文にも見られる。そこでは一般目的貸借対照表(all-purpose balance sheet)に関する6つの基準のひとつとして、つぎのような内容が示された。

「第4に、すべての資産の評価は貸借対照表の表面から確定できなければならない。現金や前払保険料のような一部の項目については評価を示す必要がない。棚卸資産や固定資産は、それらの価額を計算した基礎についての知識がなければ、まったく解釈不可能である。資産の評価が別に規定されていない場合には原価であると推定される、というルールがあるべきである。不幸にしてそのようなルールがなく、平均的な貸借対照表の読者がそのような推定をすれば、かれはかなり惑わされることになる⁶⁾。」

前述の見解と異なる点は、各種の評価方法を単に明記するだけでなく、明記していない場合には原価で評価するというルールを確立すべきだとしているこ

5) E. L. Kohler, "Tendencies in Balance Sheet Construction," *The Accounting Review*, December 1926, pp. 5 - 6.

6) E. L. Kohler, "Balance-Sheet Standards" *The Certified Public Accountant*, December 1931, (in W. W. Cooper and Y. Ijiri, ed., *Eric Louis Kohler: A Collection of His Writings (1919-1975)*, The Academy of Accounting Historians, 1980, p. 112.)

とである。このことは原価法を資産評価の一般原則とすべきだという主張にかなり近づいたことを意味する。

1933年には見積貸借対照表 (pro-forma balance sheets) の作成廃止を呼びかけている。資金調達を予定する企業が見積貸借対照表の作成を要求され、それについて会計士が証明をするという実務が存在していた。見積貸借対照表は調達資金を利用したあとの状態を予想して作成される。このような実務は望ましくないとする論拠がつぎのように指摘されている。

「伝統的に会計人は過去の結果だけに関与してきた。一般の企業人、銀行家および投資家は、会計人の公表計算書を、過去に起ったこと、つまり一定日に物事が実際にどうなったか（もちろん、慣習的な言語を用いて慣習的な価額で表現される）についての報告と常に結びつけてきた。この伝統を破棄する実質的な必要性はあるのだろうか⁷⁾。」

会計はもっぱら過去の出来事を扱うべきであり、将来の予想に係わる内容を排除すべきだとしている。ここにも取得原価主義を重視する見方の一端が示されている。

1935年12月に開かれたアメリカ大学会計教師協会(American Association of University Instructors in Accounting)の年次総会は記念すべき大会であった。活動領域の拡大を目指して、それはアメリカ会計学会と改称されることになったからである。会計原則の制定という作業がその活動の一環として行なわれた。1936年度の会長兼機関誌編集者に指名されたコーラーは、この新生学会のリーダーとなったのである。かれには会計上の“基本命題”に関する第一次草案の作成が依頼された。それは翌36年1月の会合後まもなく出来上がり、4月に行なわれた2回の会合で議論されたのち、コーラーとグリーア(H. C. Greer)によって正式草案にまとめられた。さらに、その草案は運営

7) E. L. Kohler, "Editorials," *The Accounting Review*, September 1933, p. 244.

8) S. A. Zeff, *The American Accounting Association : Its First 50 Years*, AAA, 1966, pp. 42-45.

委員会で検討され、最終案が *The Accounting Review* 誌上で公表されたのは1936年6月である。その文書はわずか4ページ半にすぎないけれども、4ヵ月間にわたる集中的な審議の成果であった⁸⁾。これが本節のはじめに述べた会計原則試案である。

そこではつぎの3つの命題が提起されていた⁹⁾。すなわち、(1)“価値”よりも“原価”で取引が記録されるべきこと、(2)包括主義の損益計算書が用いられるべきこと、そして(3)払込資本と累積利益の明確な区別がなされるべきこと、である。第1の命題が取得原価主義によるべきことを明言したものである¹⁰⁾。この文書はアメリカ会計学会運営委員会の名で公表されたものであり、コーラー自身の見解とはいえない。しかし、その作成過程に深く関与した経緯から考えて、かれの考えが強く反映されていることは明らかであろう。事実、その後の見解に見られるように、かれは試案の基本思考を修正することに対して強く反対している。

3. 円卓討論と誌上シンポジウム

第二次世界大戦後のインフレーションは取得原価主義会計の妥当性に関して疑問をなげかけた。一部の企業は通常の減価償却費を超える補足額を収益に賦課し、減価償却準備金を増加させようとした。たとえば、U. S. スティール社は、1947年度第2四半期報告書で追加的な減価償却費を計上し、同年度の報告書で減価償却準備金を約30パーセント増加させたといわれている。その理由

9) *Ibid.*, p. 45.

10) グリーアは第1の命題についてつぎのように述べている。

「現金または現金等価額を支出して取得した資産は、原価から、発生した減耗償却、減価償却、陳腐化、またはその他の有用価値あるいは回復可能価値の損失を反映するすべての必要な引当額を差し引いて、勘定に計上すべきである。現金の収入を表わす負債および資本債務は、正味手取額に、満期日に支払われる発生利息を反映するすべての必要な引当額を加えて、勘定に計上すべきである。」(H. C. Greer, "What are Accepted Principles of Accounting?," *The Accounting Review*, March 1938, p. 30.)

は、通常の減価償却だけでは資産の取替に不十分だということであった¹¹⁾。取得原価主義会計は再検討を迫られていたわけである。

この時期、コーラーは円卓討論と誌上シンポジウムによって取得原価主義会計擁護論を試みている。円卓討論は1946年9月7日にシカゴで開催されたアメリカ会計学会年次総会で行なわれた。そこでの発表者は、ブラウ (C. G. Blough), ペイトン, コーラー, グリーア, ウィルコックス (E. B. Wilcox) およびクラック (E. A. Kracke) の6人である。また誌上シンポジウムは、1948年4月号の *The Accounting Review* 誌上で行なわれたものであり、このときにはドーア (J. L. Dohr), ペイトン, ペルーベ (M. E. Peloubet), ベル (W. H. Bell), グリーアおよびコーラーの6人が参加している。

円卓討論は「貸借対照表における固定資産価値の回復」をテーマとするものであり、コーラーは3つの主要な理由から否定論を展開した。第1の理由は、「良識とそのときの適切な判断にもとづいて得られた決定は、のちに取り消されるべきでない¹²⁾」という点にある。取得原価主義会計は原価の配分を本質とする。したがって、たとえば設備の減価償却は、あらかじめ綿密に検討された計画にしたがって行なわれる。のちにそれを別の基礎にもとづいて変更することは、過去の原価配分の修正を意味する。そのような修正は財務諸表に対する信頼性を失なうもとなる。財務諸表の内容をいったん確定したならば、それはすべての期間にわたって存続すべきだというわけである。

第2の理由は“対応”過程と関係する。対応というのは消費サービスを損益計算書の両側に反映させることである。すなわち、仕入商品原価はそれを処分して収益が見い出されるまで資産として計上される。対応は測定条件のもとですでに起ったことであり、さらに考慮する必要のない完了取引である¹³⁾。

11) A. C. Littleton and V. K. Zimmerman, *Accounting Theory : Continuity and Change*, Prentice-Hall, 1962, pp. 189-190. 上田雅通訳『会計理論—連続と変化—』税務経理協会, 昭和51年, 268ページ。

12) E. L. Kohler, "Restoration of Fixed Asset Values to the Balance Sheet : First Negative," *The Accounting Review*, April 1947, p. 202.

13) *Ibid.*, p. 202.

それを修正することは対応の主旨に反することになる。

第3の理由は測定尺度の客観性を問題にしたものである。再配分を認めることは経営者に財務的な操作の余地を与えることになる。それは経営者が無責任になる誘因を与えることでもある。そのような経営者は少ないかもしれないけれども、それは会計人の不信をまねくのに十分である。「評価方法はもっと客観的でなければならない。すなわち、財務諸表の読者に合理的な結論を示せるだけ十分客観的であり、将来の運営期間について明確な計画を推進しうるほど十分客観的でなければならない¹⁴⁾。」

もう一方の誌上シンポジウムではつぎの命題に対する賛否両論が問われ、コーラーは否定論の立場から論じた。

歴史的な原価主義から離れて固定資産減価償却の記録をすることは、一般に認められる会計原則の範囲内にあると認識される、と結論づけられる¹⁵⁾。

問題の中心は各種の減価償却方法がどの範囲まで妥当と認められるかにある。減価償却費を増加させようとする諸提案は、従来の減価償却概念を修正するものである。そこでまずコーラーは、従来の標準的な会計実務において、減価償却に関する用語がどのように定義されてきたかを考察する。それはいかにも『会計学辞典』の著者らしい発想といえよう。基本定義として規定されたのは、「減価償却」、「減価償却基礎額 (depreciation base)」、「減価償却率」、「減価償却費」および「減価償却準備金 (depreciation reserve)」の5つである。

減価償却方法の問題としては、(1)現行の標準的な実務、(2)資産原価の直接費用化、(3)減価償却率の拡大、(4)発生減価償却額 (=減価償却準備金) の戻し入れ、および(5)資産価額の引上げ、が取り上げられた。インフレーションに対応してさまざまに工夫された減価償却方法の是非が検討されたわけである。コー

14) *Ibid.*, p. 203.

15) "Depreciation and the Price Level, A Symposium," *The Accounting Review*, April 1948, p. 115.

ラーの議論はつぎのように要約されよう。

一般大衆の一部には減価償却および減価償却準備金の意味ならびに目的について、誤解があるようである。混乱の一端はつぎのような事実に帰せられる。すなわち、当期の減価償却準備金が取替ならびに設備の拡大に対する当期支出額を超える場合、運転資本の増加に注目されがちだということである。運転資本の増加は新しい設備の購入に利用できる。したがって、減価償却準備金が増加すれば、より多くの運転資本がその目的に利用できることになる。しかし、減価償却準備金の増加であろうと純利益の留保であろうと、運転資本は留保された総収益から生じる。一方の増加は他方の減少となり、その合計額は不変である。

「要するに、減価償却費は過去の原価を配分した結果にすぎず、減価償却準備金の増加によって運転資本が直接増加するわけではない。会計人は、現在の高い利益がインフレーションの最終結果にすぎないこと、したがっていかなる意味でも設備取替原価の増加によるものではないことを、現在よりももっと強調すべきである¹⁶⁾。」

一部の会計人が報告企業利益の“非現実性”を主張していることも不思議である。「すべての企業関係者は、とくに取替または資産拡張計画のための運転資本がすでに十分ある場合、将来の固定資産取替原価の見積りと時価とが無関係であることを少なくとも知るべきである¹⁷⁾。」

さらに、損益計算書は収益力を反映すべきであるとか、あるいは“当期の業績 (current operating performance)”に限定すべきであるといった誤解

16) E. L. Kohler, "Depreciation and the Price Level, A Symposium : Third Negative," *The Accounting Review*, April 1948, p. 135.

なお、本論文は前年に公表されたつぎの論文を改訂したものである。

E. L. Kohler, "How Much Depreciation?," *The Illinois Society of CPAs Bulletin*, December 1947, (in W. W. Cooper and Y. Ijiri, ed., *Eric Louis Kohler : A Collection of His Writings (1919-1975)*, pp. 365-370.)

17) E. L. Kohler, "Depreciation and the Price Level, A Symposium : Third Negative," *op. cit.*, p. 135.

がある。減価償却費を増減させることによって、より正確な収益力または当期の業績が正味の結果に反映されるといわれる。収益力または当期の業績というのはあいまいな概念である。「もちろん、損益計算書が収益力と関連をもつことをだれも否定するわけではないが、そこから導びかれるなんらかの結論に対して、勘定にはおそらく反映できない、また計算書の作成時点ではだれにもわからない、多くの事実と条件が加減されなければならない。だが、減価償却準備金を増額修正することは、読者の収益力概念に対して有益な効果をまったくもたない¹⁸⁾。」

以上のような議論からつぎの5つの結論が導びかれる¹⁹⁾。

(1)原始原価は、協会の委員会（アメリカ会計士協会の会計手続委員会—引用者）が示唆しているように、“企業全体が同時に安定価格水準への変更を実行する”まで、減価償却基礎額として保持されるべきである。

(2)減価償却率は定額法の率によるべきであり、必要な場合には耐用年数の定期的な再評価によって将来の率を変更すべきである。

(3)秩序ある決定により、減価償却または償却（amortization）あるいは資産価額の引下げがいったん費用に反映されたならば、単に見通しよりも正確であると考えられるだけで、後日、修正されるべきではない。むしろ、財務諸表に付随する説明事項に依存して、現在の減価償却準備金は現実と異なる状況のもとで不足することを、説明する価値があるものとして読者に知らせるべきである。

(4)インフレ物価のもとで購入した資産原価の一部を直接引下げることが、事情により正当化される。引下げの根拠および金額は公表財務諸表において明瞭に示されるべきである。

(5)記録原価を上回る取替原価超過額の見積りを反映させるため、準備金を利

18) *Ibid.*, p. 136.

19) *Ibid.*, p. 136. なお、(5)のしかし以降の文章は、前年の論文には存在していないので補足された部分といえよう。

益剰余金から生み出し、利益剰余金の一部として貸借対照表に示すこともある。大抵の場合、これは損益計算書で取替超過額を償却することによって行なわれる修正の適切な代替法であると見られよう。しかし、勇気ある経営者は利益剰余金による準備金のような工夫をまったく必要としない。単純に、これらの時期に更新すべきことを示し、利益剰余金と運転資本が企業内に留保されていれば、将来の固定資産の追加および取替は貨幣を借り入れずに取得できることを、株主に知らせることができる。

コーラーはインフレーションに対応してさまざまに工夫された減価償却方法を批判した。減価償却は原始原価を基礎とし、定額法による償却が基本とされている。特別な事情のない限り、それを変更することは認められない。インフレーション下の状況を説明するには財務諸表に付随する説明事項、すなわち注記で十分だとされている。

4. 会計原則の発展と取得原価主義

1953年、コーラーは会計専門3団体の築いてきた会計原則の発展過程を要約・論評した論文を公表した²⁰⁾。この論文は、その後、1955年と1966年に一部修正されている²¹⁾。会計専門3団体というのは、アメリカ会計学会、アメリカ会計士協会(アメリカ公認会計士協会)および英国勅許会計士協会である。本節ではこの論文に見られる取得原価主義思考を検討したいと考える。

20) E. L. Kohler, "Recent Developments in the Formulation of Accounting Principles," *The Accounting Research*, January 1953, (in W. W. Cooper and Y. Ijiri, ed., *Eric Louis Kohler: A Collection of His Writings (1919-1975)*, pp. 448-473.)

21) E. L. Kohler, "The Development of Accounting Principles by Accounting Societies," (in M. Backer, ed., *Handbook of Modern Accounting Theory*, Prentice-Hall, 1955.) 染谷恭次郎訳「会計諸団体による会計原則の展開」(同訳『近代会計3』中央経済社, 昭和33年, 1-62ページ所収)。

E. L. Kohler, "Accounting Principles and Professional Societies," (in M. Backer, ed., *Modern Accounting Theory*, Prentice-Hall, 1966, pp. 48-67.)

アメリカ会計学会の会計原則は、1936年、41年および48年にそれぞれ公表された。これら3つの会計原則には共通の基盤が存在する。コーラーはそれらを20項目に整理しており、そのうち取得原価主義に関する内容はつぎのように要約されている。

「資産と費用を評価する根本的な基準は価格、すなわち独立の当事者間で交換されるさいに支払われた貨幣額ないし客観的に確定された貨幣価値である。取引価格が価値の唯一の客観的基準である。それは実際の取引の結果であるから、経営者、投資者、および消費者にとって納得のできるものであり、彼らの関心をみたすものである。さらにそれは、広範囲な内部的および外部的管理を行う場合や、また経営者の任務 (accountability) を解除するさいにあたって達成した責任の度合を示す場合に、有効な手段となる²²⁾。」

アメリカ会計士協会における会計原則の内容は、1953年の論文では42項目、1955年の論文では15項目、そして1966年の論文では15項目と補足3項目、にそれぞれ整理されている。1955年の論文で項目数が著しく減少したのは、1953年に会計研究公報第43号が公刊され、既刊の31公報をひとつにまとめたためである。1955年の論文は会計研究公報第43号をもとに要約されている。

会計研究公報は個々の問題が発生するつど、その解釈指針を示すために発行されたものである。最初から全体的な体系を考慮していたわけではない。取得原価主義会計が支配していることは明らかであるにしても、そのことは棚卸資産の評価や減価償却基準などの説明中に断片的に読み取れるにすぎない。

同様のことは英国勅許会計士協会についてもいえる。同協会に関しては1942年から開始された会計原則勧告書をもとに15項目の要約が掲げられている。ただし、1966年の論文では対象をアメリカに限定したため省略されている。ここでも個別的な問題解決の方法が採られているため、取得原価主義について

22) E. L. Kohler, "Recent Developments in the Formulation of Accounting Principles," (in W. W. Cooper and Y. Ijiri, ed., *Eric Louis Kohler: A Collection of His Writings (1919-1975)*, p. 449.)

染谷恭次郎訳「会計諸団体による会計原則の展開」(『前掲訳書』7ページ)。

直接表現した文章は見出しにくい。一例として、「歴史的原価は会計目的および報告目的に用いるため残されるべきである²³⁾」といった勧告があげられている。

これら会計専門諸団体による会計原則の表明はどのような意義をもつのであろうか。コーラーはつぎのように論評している。

「アメリカ会計学会の見解では、会計は、取引について、監督、記録、分類、報告する統一的な企業規律である。外部のものとの公正な取引に反映され、会計士が「原価」とか「収益」とかよぶ価格は、用いられるべき基本的評価基準である。短期的価格も長期的価格も報告される期間およびそれ以前の期間に広範囲に散在しているにもかかわらず、支払った価格または財や用役と引換に受取った価格を反映し、実際に起ったことの会計的記録として残される原価および収益は、財務諸表で用いられる評価の基準を形成している²⁴⁾。」

会計は取引に関する企業規律であり、外部者との間に成立した取引価格が基本的な評価基準になっている。各種の価格のうちでも支払った価格と受取った価格が実際に生起した会計記録として意味をもつのであり、それらが財務諸表で用いられる評価の基準になる。これは明らかに取得原価主義を表現したものである。会計専門諸団体の公表した文書にはこのような考えが基礎にある、とコーラーは理解する。

しかし、取得原価主義会計に対する批判がないわけではない。損益計算書において原価よりも高い価値を表示することが近年あらゆる方面から要求されている。たとえば、「棚卸利益 (inventory profit)」を修正しなければ企業の利益は誤って報告されるという主張がある。棚卸利益というのは、物価上昇期に、先入先出法または平均原価法にもとづく期末棚卸資産原価が、後入先出法による原価を超える額をいう。それは売上高と売上原価を同一の基盤におくものだとされている。しかし、その主張は「利益」の会計的概念を十分に理解し

23) *Ibid.*, p. 468. 『同訳書』48ページ。

24) *Ibid.*, p. 469. 『同訳書』50ページ。

ているかどうか疑問である。「さらに、その修正が売上高と売上原価とを同一の基盤におくという仮定は、事業家の利益概念——できるかぎりの手段で売上高と売上原価との幅を最大にすること——とは一致しない。安く買って物価の上昇にそなえて持っていることは、たしかにそのような手段の一つである²⁵⁾。」

コーラーは事業家が現実想定している利益概念を採用すべきものとしている。それは取得原価主義にもとづく利益概念ということになる。

「アメリカでは、棚卸資産評価の後入先出法はしっかりした足場に立っているが、これは経済学者の議論に説得されたからではなく、物価が上昇を続けるうちは後入先出法が税金を軽減するのに役だつためである。……「先入先出法」ないし平均原価法は今後とも経営者の責任とアカウントビリティとを測定する一つの基準であるように思われる²⁶⁾。」

棚卸資産の評価方法は原則として先入先出法または平均原価法によるものとされており、後入先出法については税金対策の色彩が強いことを批判している。コーラーのつぎのような指摘はもっともと思われる。

「評価という会計的概念が将来どんなものになるとしても、会計士は、自分が主張するどのような新しい主義も、その依頼人ばかりでなく一般公共に対する責任という基本的構造にしたがったものであり、また単に税金を逃れようという意図から生じたものでないということを明らかにするだけの勇気と良心とをもっていることがのぞまれる²⁷⁾。」

一般公共に対する責任という視点はとかく忘れがちになる。それは評価の問題に限ったことではない。コーラーは会計士に対して広い視野をもつことを求めたのである。

25) *Ibid.*, p. 470. 『同訳書』53ページ。
1955年の論文で一部追加された部分がある。

26) *Ibid.*, p. 470. 『同訳書』53-54ページ。

27) *Ibid.*, p. 471. 『同訳書』55ページ。

5. 会計研究叢書『第1号』・『第3号』批判

1960年代になると取得原価主義会計に対する批判はますます増大する。この時期に提唱された新しい会計原則について、新井教授はつぎのような2つの大きな特徴をあげている。

「すなわち、その一つは、利益の認識を、伝統的な実現主義から脱皮して、発生主義にもとづいて行なうことを積極的に提唱する発生主義会計の強調であり、他は、資産および負債の評価を、伝統的な取得原価主義に固執せずに、時価主義にもとづいて行なうことを強く主張する時価主義会計の台頭である²⁸⁾。」

発生主義会計と時価主義会計という特徴をもつ会計原則の代表例は、1962年に公表された会計研究叢書第3号『企業会計原則試案²⁹⁾』である。これは前年に公表された同叢書第1号『基本的会計公準論³⁰⁾』の内容を具体的な会計原則として展開したものである。コーラーは取得原価主義会計を擁護する立場から、これらの会計研究叢書を批判した。それが1963年に発表された「なぜ歴史的な原価を保持しないのか」と題する論文である。そこでは歴史的な原価に固有の利点がつぎの7つにまとめられている³¹⁾。

(1) 実際取引を反映することにより、歴史的な原価は経営者がその責任を果たす方法を説明する背景となる。それは経営者と株主および一般大衆とのコミュニケーションのかけがえのない要素となっている。

(2) 多くの場合、歴史的な原価と時価との差異は、多様な価格指数方式のいずれ

28) 新井清光著『会計公準論 (増補版)』中央経済社、昭和53年、259ページ。

29) R. T. Sprouse and M. Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, ARS No. 3, AICPA, 1962. 佐藤孝一・新井清光訳『会計公準と会計原則』中央経済社、昭和37年。

30) M. Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting*, ARS No. 1, AICPA, 1961. 佐藤孝一・新井清光『前掲訳書』。

31) E. L. Kohler, "Why Not Retain Historical Cost?," *The Journal of Accountancy*, October 1963, pp. 39-40.

かにもとづいて調整することにより修正できない部分である。これらの提案は常に大規模なサンプルおよびそれから導びかれるグループ平均に依存しており、ある一企業の資産と偶然にしか関連をもちえないところから、そのような調整結果は資産価値の実質的な誤謬表示になると思われる。他方、個々の生産者のいくつかの資産種類に適した一連の特別仕立ての価格指数は、経営者、株主およびアナリストを混乱させるだけの雑多な評価額になる。そのような評価額は必然的にきわめて主観的となり、多様な操作実務の可能性を広げることになる。

(3)第二次世界大戦後、生産設備および方法が急速に変化したため、平均的な製造業の固定資産の大部分は近年取得されたことになり、実際原価は取替原価とほとんど変わらない。棚卸資産の場合、取替原価は実際原価と実質的にほとんど異ならない。

(4)時価の導入により経営者と株主に便益が与えられると常に言われるけれども、詳細に説明されたことはない。実験の行なわれた若干のケースにおいても、組織体が“近代化され”たこと、あるいは予想料金の増加もしくは所得税の削減の基礎が与えられたことを除き、実際に実現した便益の主張を見出すことは無理なようである。株主持分は、現在資産価値によって修正してもしなくても、普通株の市場価格と無関係である。しかし、代替価値が分配可能な将来の利益を減少させ、競争市場における販売価格の調整能力を小さくすると投資家が判断すれば、資産の再評価は市場価格を引下げることになる。

(5)脚注は、原価と異なる価値に関する情報を提供する有効な、しばしば唯一の実行可能な手段である。価値は多くの形態で存在する。それらの目的が変化し、金額を実質的に変えるとすれば、価値は期間によって実質的に変動することになる。ひとつの評価基準を採用し他のすべてを排除することは、明らかに、利害関係者にとって同意しがたいきわめて主観的な行為である。原価に固執することは、アナリストおよびその他の人びとが、価値変動のすべてまたは一部、あるいはだれも記録していないその他のさまざまな調整によって、かれらの好きなように修正する目的で簿価を利用することを可能にする。

(6)1920年代に現在価値を記録したのは、単なるインフレーションの徴候によるものではなく、当時の悪性的な商品価格を原因とするものとみなされている。インフレ物価を表現することは、公益が前の水準まで引下げることがを要求するとき、それらを安定させる効果をたやすくもちうる。会計は無意識にインフレーションを促進させる手段となつてはならない。

(7)再評価論者が典型的な資産種類を構成する単位のそれぞれに対して共通の価格水準を主張するのは、同一勘定における単位価格の混同は不特定論理原則に反する、という前提にしばしばもとづいている。しかし、会計人は長い間平均原価を使用しており、統一的な評価という主張は内容をもたないと思われる。

以上の要約は歴史的・原価会計すなわち取得原価主義会計を是とする論拠を示したものである。これまでの主張がそこに集約されている。そのうえ、この論文には新しい観点が入り入れられていることも見逃せない。それは歴史的・原価会計と対比される“未来会計 (forward accounting)”の領域を明確に認識している点である。

「別個の会計概念および手続カテゴリーを構成する未来会計の一般的な認識は、歴史的・原価を現在価値と代替させようとする主張を取り巻くあいまいな観念を一掃するのに大変役立つと思われる。このカテゴリーには、標準原価、予算手続、損益分岐図表、現金需要の見積りと現金状態、製品および方法変更案に必要な内部統制の修正などが含まれる³²⁾。」

未来会計と歴史会計は役割を異にしている。それだけに両者をはっきり区別することが必要である。歴史会計はさまざまな意思決定の基礎を提供するものである。未来会計との混同をまねかないためにも、すでに確立された歴史会計を純粹に維持することが大切だとされている。そこでは未来会計の補足的な役割を積極的に認めることによって、歴史会計の重要性が強調されているのである。

32) *Ibid.*, p. 40.

6. おわりに

これまで1920年代から60年代にかけてのコーラーの取得原価主義会計論を順次検討してきた。1920年代は会計実務の混乱していた時期でもあり、コーラーの主張は控え目であった。それが強い信念となったのは、1930年代に多くの人びとの支持を得てからである。1940年代から50年代にかけての時期は、会計とインフレーションの関係が大きな問題になった。一部の人びとは取得原価主義会計から離れ、インフレーションに対応したさまざまな便宜的会計処理法を主張するようになった。しかし、コーラーは従来からの信念にもとづき、それらを批判する立場を堅持した。その見解を7つに集約したのが1963年の論文である。コーラーは終始一貫して取得原価主義の長所を強調してきたのである。

コーラーによる分析の特徴は、会計実務を常に念頭においている点にある。会計実務の多様化が進行していくなかであって、統一的な会計原則の必要性が強調されている。棚卸資産評価における先入先出法や平均原価法の重視、減価償却における定額法の採用などは、そのことをよく表わしている。これらの方法は会計実務において最も多く利用されていた。コーラーは会計実務を出発点とするにもかかわらず、それを批判的に検討する立場を貫ぬいたのである。

取得原価主義会計は現行実務に深く根をおろしている。にもかかわらず、その意義を積極的に主張する者は少ない。その欠陥を指摘する意見の方がはるかに多いように思われる。そのような状況のなかで、井尻教授の理論は、現在、多くの人びとから注目を集めている。同教授はクーパー (W. W. Cooper) 教授を介してコーラーの影響を受けているといわれている³⁹⁾。歴史的原価を記録する重要性について、同教授はつぎのように述べている。

「……財務諸表が歴史的原価によって作成されるならば、すべての資源の運動は複式簿記システムによって跡づけられるという暗黙の保証が与えられる。歴史的原価と複式記入を用いなくても、われわれは現金または棚卸資産の増減を単式記入によってごく簡単に記録できる。現金出納係は現金の収入・支出を

跡づけられるし、倉庫の記帳係は商品の受入・払出を跡づけられる。だが、複式記入によって、商品の増加だけまたは現金の減少だけを会計人は記録できない。複式記入システムは会計人にその変動の理由を調べることをしいるのである³⁴⁾。」

ここで井尻教授は取得原価主義会計の意義を複式簿記との関連において説いている。それはコーラーの見方とはまた違った展開の仕方を示唆しているようである。コーラーの信念は井尻教授によって受け継がれ、新しい方向を見出したようである。

33) 井尻教授は、「先生のヒストリカル・コスト・プリンシプルの考え方に影響を与えたアメリカの書物なり研究者というのはとくにありますか」という質問に対して、つぎのように答えている。

「やっぱりクーパー先生の影響ですね。それはクーパー先生の先生だった人がコーラーなのです。コーラー先生は亡くなる前まで学会でもお目にかかったし、コーラーの論文集を出版したりしていろいろあの方の書いたものを読んだりしました。コーラー先生は絶対的なヒストリカル・コストでした。その影響を受けてクーパー先生もそうであるということを経えずいっておられました。」(田中章義編『インタビュー・日本における会計学研究の発展』同文館、平成2年、57ページ。)

34) Y. Ijiri, *Historical Cost Accounting and its Rationality*, Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 1981, p. 29.