

# 会計上の利益概念

— S. Gilman の所説を中心にして —

久野光朗

## 目次

- § 1 序 説
- § 2 会計機構に対する認識
- § 3 会計職能の展開
- § 4 期間損益計算の前提
- § 5 計算方法の歴史的・制度的基盤
- § 6 結 語

## § 1 序 説

今日の企業会計においては、企業をとりまく多くの利害関係者の利害を調整するという目的に基づいて、配当、課税、成果測定、企業評価、料金決定、補助金もしくは奨励金の交付限度決定などに関する要請から利益計算の<sup>(1)</sup>意義が大いに高まっていることは周知の事実であり、このことは資本主義経済体制のみならず社会主義経済体制においても同様である。

したがって、実践的な会計を研究対象とする会計学においても、利益概念に関する解明ということは、財務諸表、資産、あるいは資本などの研究にもまして基本的なものであり、ちょうど哲学における真、倫理学における善、美学における美に相当する本質的理念<sup>(2)</sup>だとして“研究の焦点 (center of gravity)” に位置づけられている。

(1) 太田哲三，“利益概念の種々相。”「産業経理」，1962年4月号，p.6を参照。

(2) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory* (Menasha, Wisc., George Banta Publishing Company, 1953), pp. 18—35, 大塚俊郎訳，「会計理論の構造」(東洋経済新報社，1955)，pp. 26—52を参照。

以下において、筆者は、会計上の利益概念を Stephen Gilman (1887—1959) の所説に従って考察し、また、彼自身の利益概念についても若干の批判を加えたいと思う。そこで、考察するうえの素材として Gilman が“会計上の利益の一概念 (a concept of accounting profit)” と題して 5 項目に要約している試案的結論を先に示せば次のとおりである。<sup>(1)</sup>

1. 会計は、エンティティが占有する有形・無形の財産に関して、また財、貨幣、もしくは用役を提供している人達、あるいはその権能によってエンティティから利得を請求できる人達に対してエンティティが負っている種々の負債に関して、1個の擬制的人格たるエンティティが貨幣で表現する慣習化した書式による統計的歴史 (conventionalized written statistical history) である。
2. そのもっとも単純なかたちとして、会計上の利益は、(追加出資もしくは資本の引き出しを無視した場合) その消滅が終結もしくは清算を意味するエンティティの存続中におけるエンティティの対資本主債務の増加分 (increase in entity indebtedness to proprietorship) である。
3. 期間的会計利益 (periodic accounting profit) は見積りに基づいて計算される事業継続期間中の利益であり、その利益は、(1) かくして計算される期間利益の合計額がエンティティの事業開始から終結に至る全期間について計算される利益と一致する場合、そして、(2) 特定期間の利益の計算に用いられる収益、原価、経費、あるいは損失の諸項目が不当に他の期間へ割り当てられない場合、はじめて正確なものとなる。
4. 期間的会計利益を見積る諸方法は、一部が論理性に、また一部が便宜性に基礎をおいている種々のコンベンション (conventions)、原理 (doctrines)、通則 (rules)、そして実務慣行 (practices) などによって形成されてきている。
5. それゆえ、期間的会計利益の意義は、特定時点において会計の慣習法を構成している種々のコンベンション、原理、通則、そして実務慣行の個々の意義の代数的総和 (algebraic sum) である。

この Gilman の利益概念の構成は、最初に普遍的な会計職能もしくは会計目的から会計機構に対する認識を試み、次に、その会計職能を報告客体を前

---

(1) *Accounting Concepts of Profit* (New York, The Ronald Press Company, 1939), pp. 604—605.

提として基本的な利益概念へ展開し、さらに、具体的な期間損益計算の前提に言及するというかたちをとっているのであるが、その底には歴史的かつ制度的な理論を基盤とした考察が強く打ち出されている。

## § 2 会計機構に対する認識

Gilman の会計機構に対する認識は、大別して3つの骨子から成り立っていると考えられる。すなわち、会計の構成要素に関する認識、会計職能としてエンティティ・コンベンションに基づく会計責任 (accountability) の認識、そして会計の歴史的限界に関する認識である。

彼は、会計上の利益概念を解明するにあたって、まず会計それ自体が1つの専門分野ではなくて統計 (statistics)、経済 (economics)、および法律 (law) という3つの専門分野が結合したものであるという認識のもとに、それらの構成要素と会計との交渉関係を次のように説明している。<sup>(1)</sup>

会計の統計的側面は、単純な計算と分類から成っている。現実に歴史的であり、なかんずく貨幣尺度 (monetary measures) を採用することからして、この統計的側面は、平均化 (balancing) ということによって記帳上の正確性の単純な部分的検証に役立っている一定の基本的公式と調和して慣習化されたものになっている。

この慣習化した統計的方法は、概して経済現象 (economic phenomena) に関連しており、貨幣もしくは財産に対する所有権ないしは請求権を持つ個人や個人集団について、主として貨幣もしくは貨幣に換算される財産の運動、あるいは貨幣と財産との交換に関連がある。

経済現象は、一般に投資家、債権者、従業員、あるいは徴税当局の観点からすると、しばしば公益 (public interest) に影響があるので、その重複する法律上の影響も考慮しなければならない。

(1) *Ibid.*, pp. 8—9. なかんずく、統計との結びつきを強調し、p. 256 では次のように述べている。“会計手続きは、おそらく他のいかなる分野よりも統計に密接な関連を有するであろう。実際、会計は、基本的には統計の専門化した、かつ慣習化した分野であるといってもさしつかえないであろう。”

A. C. Littleton も大体において同様の考え方を示している。*op. cit.*, pp. 8—13, 前掲訳書, pp. 12—21 を参照。

統計は貨幣評価のコンベンションを基盤とした計算構造に、経済は計算対象に、そして法律は利害関係の調整ということから実際の運用面に、それぞれ強い影響を及ぼしているわけであるが、Gilmanは、これらの構成要素に対する認識 (identification) と同時に、識別 (isolation) を十分に行なうことが必要であり、なかんずく、法律の影響を除去することが普遍的な会計上の利益概念を樹立する第1段階であると述べている。

さて次に、会計機構を正しく認識する手がかりとして挙げている事柄は、エンティティの観点から複式簿記と結びついた数学的表現として、すべての会計機構を普遍的に資産=負債という会計等式をもって理解するという考えである。このことをもう少し詳しく説明しよう。

Gilmanによれば、エンティティ・コンベンションは、複式簿記の基本的前提として極めて古くから存在していたものと考えられる。すなわち、“ローマの奴隷理論 (Roman slave theory)”に見られるとおり、奴隷は主人の代理人として主人の所有と支配のもとにありながら、その受託財産の運用と管理に関して主人とは独立した別個の人格を有する人間として帳簿記録を行なったのである。そして、そこには奴隷の管理する財産が主人に対する負債と常に均衡するという会計等式が必然的に成立した。Gilmanは、かかる奴隷の立ち場を“人的会計実体 (personal accounting entity)”と呼ぶのである。<sup>(1)</sup>

しかし、このローマ時代の勘定記録を特色づけていた人的会計実体としての自然人格の要素は、資本主義の発展にもなつて物的な要素へと変化する。すなわち、株式会社の出現によって、“(1)資本的負債 (proprietary liability) の有限性を確立し、(2)資本主持分の変動と無関係に恒久的なエンティティの生命があるという概念を新しく加え、そして(3)資本と経営との分離を可能にした”<sup>(2)</sup>ので、資本主とは独立した別個のエンティティをして“仮

(1) *Ibid.*, chap. 4, 拙稿, “Stephen Gilmanの会計実体論,” 「商学討究」, 第10巻第3号, pp. 95—132を参照。

(2) *Ibid.*, pp. 165—166.

想的もしくは擬制的な人格<sup>(1)</sup>”が付与されるにいたったといわれる。Gilman は、かかるエンティティを人的会計実体と対比して“非人的会計実体<sup>(2)</sup> (impersonal accounting entity)”と呼ぶのである。

上述したとおり、Gilman のエンティティ論は、自然人格としてのエンティティが擬制的人格としてのエンティティへ変化しながらも、現代会計においてさえ、複式簿記と結びついて超歴史的に、かつ普遍的に内在するエンティティの会計責任の設定から解除にいたる過程を明らかにする会計管理職能を強調しているものだと考えられる。そして、このことが、営利事業たると非営利事業たるとを問わず、すべての会計機構に妥当する資産=負債という擬人説に基づいた会計等式<sup>(3)</sup>を導入させ、また、“証明力ある客観的証拠<sup>(4)</sup> (verifiable, objective evidence)”を具備している歴史的原価主義に対する強い主張へとつながるのである。

会計機構を正しく認識するにあたって必要な事柄として第3に挙げている手ごかりは、会計に課されている歴史的限界を認識するということである。この点について、彼は次のように述べている<sup>(5)</sup>。

(1) *Ibid.*, p. 47.

(2) *Ibid.*, chap. 5, 前掲拙稿を参照。

(3) *Ibid.*, p. 63 では次のように述べている。“このエンティティそれ自体は利益も生じなければ損失も生じないという認識こそ、通常の企業活動に対する会計といわゆる非営利事業に対する会計とを統一するのに有用なのである。営利事業 (organization for profit) と非営利事業 (nonprofit organization) とには基本的になんら会計上の相違は見られない。利益を獲得せんとする資本家的意図の有無にかかわらず、そして法律上の規則の有無にかかわらず、同一の基本的会計機構と同一の基本的エンティティ・コンベンションが妥当するのである。”なお、このような彼の考えは、すでに1916年に明確に打ち出されている。*Principles of Accounting* (Chicago, LaSalle Extension University, 1916), pp. 23—24 を参照。

(4) W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (Iowa, Athens Press, 1940), pp. 18—21, 中島省吾訳, 「会社会計基準序説」(森山書店, 1953), pp. 29—35.

(5) *Accounting Concepts of Profit*, pp. 562, 611.

A. C. Littleton and V. K. Zimmerman, *Accounting Theory: Continuity and Change* (Englewood Cliffs, N. J., 1962), p. 268 も歴史と会計について次のよ \*

“会計が歴史であることを是認するならば、それに要請し得る最大の事柄は、できるかぎり正確でなければならないということである。したがって、変動するドル評価に関するかぎり会計が再表示 (restatement) もしくは変化 (modification) に十分適応していないということは、会計機構の弱点ではない。”

“会計が一定の限界を有するとしても、これらの限界は会計の機能的構造に固有なものであり、それらは弱点というよりも長所の源だといえるであろう。会計が基本的には責任の設定と解除の関係の歴史的財務記録 (historical financial record of charge and discharge relationship) を調整するための手段もしくは機構であるとすれば、会計機構はその基本目的に極めて適応している。”

### § 3 会計職能の展開

Gilman のエンティティ論に基づく会計管理職能重視の思考は、すでに前節で述べたとおり、会計等式として、資産 (管理財産) = 負債 (管理負債) を導入している。ここに資産とは資本主の代理人たるエンティティが資本主から委託された財産を意味し、負債とは債権者持分のみならず資本主持分に対するエンティティの債務を意味する。

彼のいう負債は狭義の負債と資本主に対する負債とを含むのであるが、資本主から独立した別個の存在であるエンティティの観点からすれば、それらはひとしくエンティティの債務と考えられている。彼によれば、“資本主勘定 (proprietor's account) は企業を運営する資金を提供し、すべての利益にあづかり、かつ、すべての損失をこうむる人に対する企業の会計責任 (accountability) を示す勘定である。”<sup>(1)</sup>

かくして、彼のエンティティ論に基づく会計管理職能からすれば、報告客

---

\* うにしている。“会計理論の不変性と可変性という本研究の結びにあたって、歴史と元帳勘定がともに同じように貢献していることを指摘するのが至当である。文字どおり、各勘定は企業のある局面に関する数量的歴史 (quantitative history) であり、記述される歴史は理念、出来事、原因、および結果に関する勘定を集約したものである。知識の進歩があるとはいえ、勘定を歴史として解明しなければならぬのであり、かくして、過去をより良く理解することによって現在を理解することに役立つのである。”

(1) *Principles of Accounting*, p. 29.

体として資本主を前提とした一定期間の会計上の利益は、第1節に示したとおり、“エンティティの対資本主債務の増加分”となるわけである。そして、この会計管理職能の展開というかたちで一元的に説明を試みている点に彼の利益概念の特色を求めることができるのである。

利益概念の骨子をなしているエンティティ観が複式簿記の前提として一個の擬制的人格を考えていることは前述したとおりである。擬制人としての会計実体は、実存するものではなく、たんなる思考上のフィクションにすぎない。したがって、会計実体に損益が帰属することはないのであり、損益は負債勘定の増減として理解される。すなわち、損益はエンティティの資本主に対する会計責任の増減として理解される。そして、会計実体が資本主に対する思考上の代理人であることに留意すれば、損益は究極的に資本主へ帰属することになる。

かかる彼の立場は、資本主持分を負債に含めているという点で、会計主体論の観点からすれば、企業主体説的な感じを受けるかもしれない。しかし、会計実体の利益を負債と考えることは、それが資本主の利益に帰属することであり、彼の会計主体論においては、企業それ自体の利益という考えが少しも出ていない<sup>(1)</sup>。むしろ逆に、利益を一義的に資本主を前提として考えている点からして、資本主主体説といわなければならない。さらに、利益は会計実体の負債だという概念を媒介として資本主へ帰属すると考えている点からすれば、いわゆる代理人主体説と呼ぶ方が適切である。

#### § 4 期間損益計算の前提

Gilman は、企業会計たると非企業会計たるとを問わないで会計を普遍的

---

(1) この点、American Accounting Association, “Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements — 1957 Revision,” *Accounting Review*, October 1957, p. 540 においては、“企業の純利益 (*enterprise net income*)”と“株主に対する純利益 (*net income to shareholders*)”とを区別して考えている。すなわち、後者の利益決定にあたっては、前者の利益決定要素とならない支払利息、所得税、利益分配処分項目、そして債務免除や贈与などによって生ずる貸借項目が含まれるとしている。

に考え、そのことからすべての会計機構に妥当する本質的な会計職能として会計管理職能をとりあげ、それに基づいて基本的な利益概念を説明していることは上述したとおりである。かかる立論の根拠は、会計の歴史ならびに機構のうえから、彼が会計思考の出発点を貸借対照表に求めていることによるのであろう。事実、彼は貸借対照表と損益計算書との関係について、このことを裏書きするように次のごとく述べている。<sup>(1)</sup>

“損益計算書は貸借対照表と同様に重要である。後者は、一定時点における企業の資産、負債、および資本のスナップ写真である。前者はその状態に導いた諸原因を示し、2つの連続せる貸借対照表の間の橋渡しをしている。”

“損益計算書は、実際のところ、1つの貸借対照表項目、通常剰余金の詳細な分析を果たす報告書である。第7章では、負債側に完全な損益計算書の構成要素を含んでいる貸借対照表——エンティティの負債とみなしている資本主持分のところに含めている（筆者注）——の1様式を提示した。この様式は、エンティティの負債に対する損益諸項目の関係に重点をおいている。実際、かかる単独の計算書を作成することは、不便であり面倒であるとしても、まったく正当であろう。”

しかし、1929年の恐慌を契機として、投資家の利害の焦点である収益性の重視ということに関心が払われ、いわゆる貸借対照表的観点から損益計算書的観点への重点移動が生じた結果、Gilmanは会計期間のコンベンションに基づく期間損益の測定ということが会計の中心的課題であると考えられるようになった。<sup>(2)</sup> それでは、いったい彼は期間損益計算の前提をどのように考えてい

(1) *Principles of Accounting*, p. 237, *Accounting Concepts of Profit*, pp. 286—287.

(2) かかる重点移動のメルクマールとして、彼は1932年9月22日付けでアメリカ会計士協会の証券取引所協同特別委員会がニューヨーク証券取引所の株式上場委員会へ送った書簡のなかに見られる次の文言を挙げている。“収益力 (earning capacity) は企業評価に決定的意義を持つ事柄であり、したがって損益計算書は一般に貸借対照表よりもはるかに重要である。” *Audits of Corporate Accounts* (New York, American Institute of Accountants, 1934), p. 10 を参照。

なお、彼は、重点移動をもたらした要因として、(1) 株式会社組織形態の生成、(2) 現代原価会計の発展、そして(3) 所得税法の議会通過という3つの要因を挙げている。*Accounting Concepts of Profit*, pp. 27—37 を参照。

るのであろうか。

彼の場合、まずエンティティの事業開始から終結に至る全期間について計算される利益だけが真実の利益であり、会計期間のコンベンションに基づく期間利益は見積り数値であり近似的指標にすぎないという期間利益の限界に対する認識のもとに、期間利益の正確性を保証するものとして2つの前提を考えている。すなわち、1つは、かつて E. Schmalenbach が一致の原則 (Der Grundsatz der Kongruenz) と称したものであり、いうまでもなく“期間利益の合計が総体利益に等しい”<sup>(1)</sup> という前提である。もう1つは、発生主義損益計算の費用と収益の対応のもとにおける首尾一貫性の原理<sup>(2)</sup> である。

前者は、絶対的正確性を要請する前提ではあるが、今日の継続企業概念からすれば、総体利益というものが観念的なフィクションにすぎないから、間接的かつ形式的な前提だと考えられる。これに対して、後者は、相対的正確性を要請する前提ではあるが、直接的かつ実質的な前提だと考えられる。かくして、Gilman は、期間損益計算における首尾一貫性の意義を強調するのであるが、実践会計においては保守主義原理の影響が強力であることを実証し、次のように批判している<sup>(3)</sup>。

要約してみるならば、一般会計の手続きは、1期間の実現収益のみを認識し、実務上それと同一期間に関連させ得るかぎりにおいて、実現たると未実現たるとを問わず、すべての原価、経費、および損失を当該収益から控除することであるように思われる。そして、(1)かかる関係はしばしば価値移転のコンベンション (convention of transferred values) のために恣意的となり、(2)多くの原価、経費、および損失が時間もしくは金額に関して不確実であるかその両方に関して不確実であり、かつ(3)市場価格の下落による

(1) 土岐政蔵訳、「動的貸借対照表論」(森山書店、1950)、p. 78.

(2) “一致の原則は継続性の原則——首尾一貫性の原理(筆者)——と同一のものではないが、ある程度までは類似したものである。一致の原則は継続性を前提とするが、継続性は一致の原則を前提としない。”前掲訳書、p. 81を参照。

(3) *Accounting Concepts of Profit*, pp. 130—131. なお、彼の損益計算思考を端的に理解するには、“Accounting Principles and the Current Classification,” *The Accounting Review*, April 1944, pp. 109—116 が好都合である。

未実現損失の認識が対応という一般方針を故意に否定しているという諸事実をかえりみないのである。

## § 5 計算方法の歴史的・制度的基盤

われわれは、すでに第1節で、Gilmanが会計は統計、経済、および法律という分野が重複した専門分野であるという認識をすると同時に、それらの識別を十分に行ない、会計学の自主性を主張していることについて明らかにした。かかる立ち場から、彼は、まず会計独自の利益概念の解明にあたり、その解明方法を芸術家の仕事にたとえて次のように述べている。<sup>(1)</sup>

利益算定の基本的諸問題は、ほとんど会計それ自体の歴史と同じくらいに古くから存在するものであるが、この当面の課題を正当化するには何か異なった研究方法が望ましい。ここには、統一的な道具、見慣れた材料、そしてしばしば提起されている主題を用いて、選択と力点のおきかたによつて何か異なったものを創造しなければならない芸術家の問題と類似しているものがある。

それでは、彼はここにいう“選択と力点のおきかた (selection and emphasis) として何をとりあげているのであろうか。彼は会計の歴史的・制度的構造をとりあげている。彼によれば、会計上の利益概念は、歴史的・制度的構造から規定されるという。そして、その歴史的・制度的構造は下部構造としてのコンベンション、中部構造としての原理、そして上部構造としての通則から成っているのであるが、このことについて彼は次のように述べている。<sup>(2)</sup>

“イギリスの慣習法 (common law) は、先例に基礎をおく一定の前提 (concepts), 通則 (rules), 理論 (theories), もしくは原則 (principles) から構成されている。同じ

---

(1) *Ibid.*, preface iv.

(2) *Ibid.*, pp. 168—169, 596.

ように、会計にも一種の慣習法が発展してきたように思われる。イギリスの慣習法と同じように、それは成文化されておらず、実務経験から発展したのである。この一連の見解は、成文法 (statute) や勅令 (edict) の帰結ではなく、試行錯誤の方法 (method of trial and error) によって発展したのである。”

“会計上のコンベンション、原理、および通則がイギリスの慣習法にたとえられるという主張は、現代の会計上の利益概念を形成する種々の要素を集約し、かつ発展させるうえで極めて意義があるように思われる。

ここで会計の慣習法と称されているものが一般に“いわゆる会計原則”だとされているのであるが、<sup>(2)</sup> Gilman は、その上部構造として基準的な性格をもった通則は経済的条件や社会的条件によって比較的短期間のうちに変化する可能性を有するのに対して、下部構造としての基本的な仮定もしくは前提の性格をもったコンベンションは比較的長期間にわたって固定性を有し、<sup>(3)</sup> また、その両者を調整する中部構造として政策的な性格をもった原理が存在すると考えている。すなわち、コンベンション、原理、および通則の各構造は、歴史的かつ制度的な普遍妥当性の差異から識別されるものであると考えている。

Gilman は、基本的会計コンベンションとして、周知のとおり、“会計実体 (accounting entity),” “貨幣評価 (monetary valuation),” 会計期間 (accounting period)” の3つを挙げている。<sup>(4)</sup> 会計原理としては、その重要度に従って、“保守主義 (conservatism),” “首尾一貫性 (consistency),” “公

(1) *Ibid.*, p. 190.

(2) 拙稿, “Stephen Gilman の会計原則論,” 「商学討究」, 第11巻第1号, pp. 93—133 を参照。

(3) George. O. May は、会計コンベンションを (1) 会計の利用目的, (2) 時代と場所の社会的ならびに経済的前提, そして (3) 人々の思考様式に関連して考察すべきであるとしている。 *Financial Accounting* (New York, The Macmillan Company, 1943), p. 3, 木村重義訳, 「財務会計」 (ダイヤモンド社, 1957), p. 5 を参照。

(4) *Accounting Concepts of Profit*, pp. 25—26, 245—249, 597. また、詳しくは、拙稿, “Stephen Gilman の会計コンベンション論,” 「商学討究」, 第10巻第4号, pp. 101—127 を参照。

開性 (disclosure),” および “重要性 (materiality)” の4つを挙げている。<sup>(1)</sup> しかしながら、通則に関しては、その数を具体的に示すことができないとして、限定的な列挙をしていない。

彼の歴史的・制度的会計構造論においては、とくに下部構造としてのコンベンションが会計上の利益概念の土台を築きあげていると考えられるのであり、“実際、会計それ自体が1つのコンベンションであるといえるかもしれない”<sup>(2)</sup> と述べているほどである。かくして、彼は、会計上の利益を一定の事実 (fact) として理解するのではなくて解明 (interpretation) の問題として理解しなければならないとし、<sup>(3)</sup> 会計上の利益の意義について、“純利益 (net income) の尺度として決定されるものは、会計士が彼の採用する手続きを適用し終えた時に生ずる数値だという以外、いかなる意味においても、けっして1つの事実であるとはいえない” という J. B. Canning の説明が<sup>(4)</sup> おそらくもっとも優れていると主張し、次のように断言している。<sup>(5)</sup>

かかる説明が建設的 (constructive) でなくて否定的 (destructive) だという主張は断固として斥けるべきである。会計は、解明者 (interpreter) を必要とすることがあるけれども、けっして弁解者 (apologist) を必要としない。会計人の優劣は、その解明者としての任務の遂行いかんにかかっている。

## § 6 結 語

以上、われわれは、Gilman に従って、*Accounting Concepts of Profit* を

(1) *Ibid.*, pp. 187, 231—245.

(2) *Ibid.*, p. 190.

(3) W. A. Paton and A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 118, 前掲訳書, p. 203 でも次のように述べられている。“解釈——解明 (筆者注)——は会計の本質的な機構と切り離せない関係にある。原価を各勘定に分類し、期間収益を測定し、費用を収益と対応し、財務報告を行なう——これらはすべて解釈を内包している。”

(4) J. B. Canning, *The Economics of Accountancy* (New York, The Ronald Press Company, 1929), p. 98.

(5) *Accounting Concepts of Profit*, p. 610.

中心に会計上の利益概念を考察してきた。いま、これを補足しつつ要約してみるならば次のようにいえるであろう。

伝統的な実践会計は統計、経済、および法律という3つの専門分野から成っており、さらに、それはコンベンション、原理、および通則という歴史的・制度的な基盤によって形成されている。すなわち、基本的にはエンティティ・コンベンションに基づく会計責任の計算、貨幣評価のコンベンションに基づく同質的貨幣計算、そして会計期間のコンベンションに基づく期間計算というかたちをとり、ついで、その期間計算においては会計上の原理もしくは政策に準拠し、かつ、具体的にコンベンションや原理が顕現したものとして費用と収益の対応や収益の実現というような会計通則から構成されている。したがって、伝統的な会計上の利益も、かかる歴史的・制度的会計構造の帰結として捉えられ、その利益を理解するためには解明ということが必要不可欠である。

このような Gilman の利益概念は、一見したところ、資本主義経済社会の利益概念に対する経験主義的な事実認識にすぎないと考えられるかもしれない。しかしながら、われわれは、彼が会計を企業会計のみに限定しないで非企業会計まで含めて考察している点、また、常に歴史的かつ制度的な考察をしている点において、彼が普遍的妥当性をもった利益概念の追求に努力したことを高く評価すべきである。すなわち、再三上述したとおり、会計上の利益概念という課題に取り組みながら、その根底にある会計の本質的職能を会計管理ということに求め、企業会計の期間利益の測定という職能をも計算的管理機能によって一元的に説明を試みていることは、彼の学究的態度が首尾一貫して普遍的妥当性を有する会計理論の確立に指向されていたことを物語っている。<sup>(1)</sup>

---

(1) この点、A. C. Littleton and V. K. Zimmerman, *op. cit.*, pp. 254—256 で、会計理論の歴史上の不変性を追求した結果、3つの会計理念として、(1)報告するための記録 (record) に対する要請として“会計責任 (accountability),” (2)信頼するための監査 (audit) に対する要請として“検証 (verification),”そして\*

なるほど、彼の会計管理職能を説明する骨子となっているエンティティ論は技術的であり、形式的であり、かつ複式簿記を離れて考えられないという批判がないわけではない。<sup>(1)</sup> たしかに、それらの批判は正当である。しかし、会計の本質的なものを純粹に計算技術的な側面から追求していくと、彼のエンティティ論のようなところに帰着するのではないかと思われる。したがって、かかる批判は、あくまでも批判にとどまり、なんら彼のエンティティ論に対する非難であるとは考えられない。

次に、彼の利益概念についていえることは、上にも述べたとおり、それが計算技術的な面からの論及であるため、きわめて計算的な利益概念であるということである。したがって、期間利益が収益と費用の差額であるといっても、その収益や費用の概念規定について、彼が資本主義経済体制下の資本主中心の実践会計における慣行的な認識範疇をそのまま容認している点に関しては大いに批判的な立ち場もあるであろう。<sup>(2)</sup> このことは、なかんずく費用項目について、たとえば、収賄、贈賄、秘密行為などの目的で支出されるものをも利益保全という面から保険料的性質をもった費用だとしている彼の推論<sup>(3)</sup> についていえる。

---

\* (3)理解するための分析 (analyze) に対する要請として“解明 (interpretation)”を挙げているのと符合している。

(1) たとえば、横浜市立大学会計学研究室編、「近代会計学ハンドブック」(同文館、1958)、pp. 426—428、山下勝治編、「会計学総論」(青林書院、1960)、pp. 71—73 を参照。

なお、他の場合でも、普遍性を追求するあまり、やや形式的論理におちいっているとされる説明がないわけではない。たとえば、収益の実現に関連して社債と株式との区別をする場合、あるいは資産の繰延勘定理論における土地の説明の場合に見られる。Accounting Concepts of Profit, pp. 102—104, 297—301を参照。

(2) たとえば、岡部利良，“企業利益計算の課題”，「経済評論」，1958年10月号，pp. 19—34 を参照。さらに、会計上の利益をもっと高い次元から——経済学，社会学，人類学，社会心理学，哲学などの面から動機づけ (motivation) をテーマとして加えながら新しく見直そうとする野心的な労作として，T. R. Prince, Extension of the Boundaries of Accounting Theory (Ohio, South-Western Publishing Company), pp. 213 がある。

(3) Accounting Concepts of Profit, p. 315 を参照。

最後に、貨幣価値の変動ということに関連して一言しておこう。彼は、H. W. Sweeney の安定価値会計 (stabilized accounting) について論評し、激しいインフレーション時代には彼の立案もしくはその修正案がおそらく必要となるであろうと述べているものの、それは会計を改良する提案ではなくて会計の計算書や報告書を解明する 1 方法であるとして<sup>(1)</sup>いる。彼は広義の会計を狭義の会計と報告とに分けて考える立場をとり、その狭義の会計において<sup>(2)</sup>は、企業会計を前提とするかぎり、エンティティの観点から資本主の貨幣的投下資本を中心にした会計管理を行なうことに終始するものと考えている。したがって、会計は会計管理職能と結びついた歴史的元価主義に基づく貨幣数量的計算にとどまり、貨幣価値の変動に伴う諸影響の考察は、歴史的限界を持った会計機構の枠外で、すなわち、報告書の解明という領域でなすべきだと考えている<sup>(3)</sup>。

要するに、上述した彼の利益概念を会計学説史発展の歴史的背景において理解するならば<sup>(4)</sup>、1930年代後半のアメリカは経済上もっとも安定していた時代であり、利益概念の形成にあたって、インフレーションが伝統的元価主義会計に及ぼす脅威というものを今日のように切実な問題として意識すること

(1) *Ibid.*, pp. 5—6 を参照。

(2) *Ibid.*, pp. 9, 149, 288 を参照。とくに, p. 288 では次のように述べている。  
“慣習化した機構である会計というものは、かなり弾力性に欠けている。これに対して報告というものは、それがたとえ勘定記録の報告であるとしても、はるかに弾力性に富んでいる。報告書にもっとひろく公開性の原理を適用すれば、伝統的な会計に向けられてきた主要な批判の幾つかを沈黙させるに至るであろう。”

(3) 同じような見解は、アメリカ会計学会の *Supplementary Statement No. 2* (1951年) にも見られる。詳しくは、片野一郎、「貨幣価値変動会計」(同文館, 1962), pp. 584—610 を参照。

(4) 拙稿, “会計人, S・ギルマンのプロフィール, 文献目録, および会計本質観,” 「小樽商科大学創立五十周年記念論文集」(日本評論新社, 1961), pp. 361—387 を参照。なお, 詳しくは, P. F. Brundage, “Milestones on the Path of Accounting,” *The Harvard Business Review*, Vol. 29, No. 4, July 1951, pp. 71—81, ならびに黒沢清稿, “米国会計学発展史序説,” 「米国会計学(上)」(東洋経済新報社, 1956), pp. 239—306 を参照。

はなかつたのであろう。<sup>(1)</sup>むしろ、実践会計において確立されつつあった原価主義会計の理念的整理という面に多大の努力が払われ、Gilman もまた、その建設的な仕事に偉大な貢献をした会計人の 1 人であるというべきではなからうか。

—1964, 8, 31—

〈付 記〉

本稿は、1964年5月28日から30日まで慶応義塾大学で開催された日本会計研究学会第23回大会で研究報告をした概要である。

---

(1) R. T. Sprouse and M. Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises* (New York, A. I. C. P. A., 1962), pp. 9, 45, 54 では、期間純損益の定義を1会計期間の所有主持分の増減であるとして、実質的に Gilman の定義と異なっていないけれども、その前提条件として投下資本額に変動がないことと同時に物価水準の変動がないことをつけ加えている。佐藤孝一、新井清光共訳、「会計公準と会計原則」(中央経済社、1962), pp. 120, 167, 177—178 を参照。