

会計人、S・ギルマンのプロファイル、

文献目録、および会計本質観

久野光朗

一 S・ギルマンのプロファイル

この項を書くに当たって個人的経歴に関する資料として使用したものは、生前の Stephen Gilman 氏および彼の令息 Stephen Gilman Jr. 氏から筆者に寄せられた数回の書簡、特に一九五六年十月二十五日付の Stephen Gilman 氏の私信ならびに一九六〇年八月十九日付の Stephen Gilman Jr. 氏の私信である。

会計人としての S・ギルマンの名前は、少なくとも「Analysing Financial Statements」(New York, The Ronald Press Company, 1925, rev. ed., 1934) および「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939) の著者として、わが国でもひろく親しまれている。特に後者は会計学上古典的な意義を持つ名著であり、会計コンベンションに関する論究では他に比肩するものがないほどに優れている。彼が会計の理論と実践の両面に果たした貢献は現存するアメリカ会計学界の長老達——例えば E・L・コーラー、A・C・リトルトン、G・O・メイ、W・A・ペイトンなどの業績に較べて、⁽¹⁾ なんら遜色がないであろう。

彼は一八八七年六月十三日にイリノイ州のシカゴで生まれ、一九五九年十二月二十四日にマサチューセッツ州のボストンで癌の為に長らく病床にいた末に亡くなったのであるが、彼が生存していた二世紀にまたがる七二年間はア

アメリカ会計学の成立⁽²⁾、発展、および再検討という歴史的背景を持ち、まさに彼自身その歴史とともに歩み、その歴史に輝かしき足跡を残したと言えるであろう。

アメリカにおける会計発達史の時代区分を如何にするかということとは色々な観点からする時代区分の方法が考えられる為に極めて困難であろうが、⁽³⁾ここでは黒沢清博士に従って、⁽⁴⁾第一次世界大戦前までを第一期とし、第一次世界大戦前からの数年間を第二期、一九二二・四年以後の一〇年間を第三期、そして一九三三・四年以後を第四期とする時代区分を参考にしながら、S・ギルマンの経歴と業績を考察してみることにしよう。

しかし、その前に、彼が会計の道に進んだ動機を作ったと思われる彼の父について触れる必要があるであろう。彼の父、Stephen Warren Gilman は、⁽⁵⁾ウイスコンシン州立大学の商学部の教授をし、著書は殆んど出版していないけれども、⁽⁵⁾経営管理論と原価計算に関する権威者であったとのことである。更に、彼は文学士であり、法学士であり、且つ公認会計士であったという点からして幅の広い勉強をした人と想像されるが、その経歴が多彩であったことも注目せられる。即ち、彼は故郷のイリノイ州からウイスコンシン州に移住した開拓者の一員であり、若い頃には旧西部地方で羊飼いをして働いたり銃猟の仕事に従事していたこともあるとのことである。従って、彼はその深い人生経験と豊かな学識を慕われて非常に多くの人達から愛されていた。また、一九二八年に死ぬ数年前、日本政府の正式な招請によって来日したこともあるのであるが、その際、日本政府からの謝金をすべて断わったとのこと、その高潔な人格の一端が偲ばれるであろう。

さて、かかる優れた父を持ったS・ギルマンは、一九〇六年に彼の父が奉職していたウイスコンシン州立大学の工学部に入学し、一九一〇年に理学士の称号を得て卒業したのであるが、在学中は工学と原価計算との関連に強い関心を持っていたようであり、その方面で彼の父に対する良き協力者になっていた。彼が工学部の出身者でありながら、

会計学の道へ入ったということは、その工学および統計学に関する素養が単に原価計算の領域で大いに役立ったということにとどまらず、後に彼の財務諸表分析論確立の礎石になっており、ひいては会計全般に対する優れた理論的分析と体系化に貢献するに至ったことと無関係であるとは考えられない。

彼は大学を出た翌年から五年間、即ち一九一一年から一九一五年まで、アラバマ州のバーミンガムにある Tennessee Coal, Iron and Railroad Company に信用係として奉職し、その間、一九一四年に Martha Jane Rogers 嬢とオハイオ州のデイトンで結婚をしている。しかし、彼は一生を所謂会社員として送ることに満足できなかったためであり、この一九一五年を最後にして純粹に会計の道に一生を捧げることになった。彼が二八歳の時である。この彼の一生における転機をもたらしたものが一体なんであったかは簡単に結論づけられないであろうが、先に述べたとおり、彼の父が教職にあったということ、そして彼になんらかの助言を与えたことは十分に根拠のある事実として肯づけるであろう。⁽⁶⁾

会社を辞した彼は、シカゴへ行き、 LaSalle Extension University という通信教育機関に会計学の教師として勤めながら通信教育事業の経営方法を学び、そこで一九一七年までの二年間を過ごした。それは一九一八年から一九五九年に死ぬまで四一年間に亘る一生の大半を送ることになったシカゴにある同様の通信教育機関、International Accountants Society, Inc. に入るまでの準備期間であり、彼が真剣に会計学研究の道に没頭し始めた時期である。これを会計発達史の過程から考察するならば、既に W・M・コウルの「Accounts, Their Construction and Interpretation」(1907)、C・E・スプリングの「The Philosophy of Accounts」(1908)、H・R・ハットフィールドの「Modern Accounting」(1909) などによって一応アメリカ会计学の基礎が築かれて所謂第二期時代に入らんとしていたのであり、彼もまたその歴史の中に生き、その会計史の第二期を作った一人である。この時代に彼は四冊の単行本と一つの論文を書きあげているが、⁽⁷⁾ その中でも一四章・四一五頁から成る彼の処女出版の大冊、「Principles of Accounting」(Chicago, LaSalle

Extension University, 1916) は従来の簿記技術 (art of bookkeeping) を会計学 (science of accounting) に高めた著書として歴史的に大きな意義を持つものであり、会計史の文献的考察上、R・B・ケスターの「Accounting Theory and Practice」(1917)、『W・A・ペイトンの「Accounting Theory」(1922)』、『H・A・フイネイの「Principles of Accounting」(1923)』などともに見逃すことができないであろう。

同書は会計の基礎概念を論じ、今日で言う財務諸表論に言及し、且つ株式会社を扱っている点からして、単なる簿記技術の説明にとどまらないで更に会計の理論化への努力が見られるのであり、その中には彼が二〇年余りを経てから集大成した制度的会計構造論の萌芽を読みとることも可能である。„資本主勘定は、経営を遂行する資金を提供し、且つすべての利益を享受し、すべての損失を蒙る人に対する企業の会計責任 (accountability) を示す勘定である。……企業が一個の独立せるエンティティもしくは独立体であるとする前提は、会計理論の考察において極めて適切である。“と述べている場合、われわれはそこに素朴なエンティティ観を見出すことができるであろう。また、資産評価に対する唯一の適切な基準が、継続、企業 (‘going’ business) の原価基準であることは、いまや殆んど普遍的に認識されている。……如何なる場合でも資産の価値は、継続、企業の立場から考察されるべきであり、清算企業 (liquidating business) の立場から考察されるべきではない。“と述べている場合、われわれはそこに動態論にもとづく原価主義評価理論の導入を見出すことができる。しかし、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、および資本のスチール写真 (snapshot) である。前者はその状態に導いた諸原因を示し、二つの連続せる貸借対照表の間の橋渡しをしている。“と述べている場合、依然として旧来の貸借対照表中心の会計観が残っていたことを是認しないわけにはいかない。

先にも述べたとおり、S・ギルマンは LaSalle Extension University を辞してから International Accountants Society

Inc. に奉職し、その後同協会の副会長ならびに教育部長として責任の重い立場で協会の運営に従事しながら会計教育に携わり、会計の理論と実践の両面に多くの貢献をしたのである。International Accountants Society, Inc. は、一九〇三年に設立された会計および経営に関する通信教育機関であり、LaSalle Extension University とともにアメリカにおける二大通信教育機関であって、われわれも「The Accounting Review」や「The Journal of Accountancy」の誌上で毎回その名に接していることは周知のとおりであるが、彼の晩年におけるその常任教育委員会の構成メンバーには彼自身のほかにG・P・エリス（元イリノイ州商業会議所会頭）、T・W・リーランド（元アメリカ会計学会会長）、R・L・ダイクソン（元アメリカ会計学会会長）、およびL・G・ギャロウェイ（同協会会長）の著名人がおり、彼がその一生の大半を研究活動に過ごす場所として極めて良い環境にあつたと言えるであろう。

ここで再びその後の彼の業績を黒沢清博士の会計発達史の時代区分に従って考察してみるならば、アメリカ会計学発展の系譜における第二期、即ち伝統的会計学の完成とそれに対する批判の時代は、彼の場合、一見したところ特に明確に劃することができないように思われる⁽¹¹⁾。それに対しては、一九一七年から一九二一年に至る五年間、彼がシカゴでタンナー・ギルマン・エリス公認会計士事務所の一員として多忙な実務に従事したことから研究活動に専念できなかったという皮相的な見方もあるかもしれないが、寧ろ、彼の場合、いち早く一九一六年頃までに所謂第二期を過ぎしてしまい、従って一九一七年以後から黒沢清博士の言われる第三期、即ち管理会計論の抬頭と発展の時代へ既に入っていたという見方が正当化されるであろう。事実、「Analysing Financial Statements」(New York, The Ronald Press Company, 1925) を出版する前に、原価管理論、企業統計、企業予算、および貸借対照表分析論などに関する論稿が発表されていることからして立証し得ると思われる⁽¹²⁾。

かくして、一九二〇年前後から一九三〇年代の前半までにおけるS・ギルマンの研究活動は、もっぱら管理会計の

一分野である財務諸表分析論に集中され、その研究は二冊の単行本として見事に結実せられるに至った。それらは先に示した「Analysing Financial Statements」の初版とその改訂版との二冊である。同書の初版本は一八章・二二二頁から成っており、それはJ・B・ブリスの「Financial and Operating Ratios in Management」(1923) W・C・シュルターの「Credit Analysis」(1925) A・ウォールとR・W・ダニングの共著である「Ratio Analysis of Financial Statements」(1928)などとともにアメリカにおける経営分析研究の開拓的労作として、それが果たした役割りは極めて大きかった。⁽¹³⁾しかしながら、それは当時の事情からして当然であったとしても、信用分析に重点がおかれ、投資分析や内部分析に一応触れていることは事実であるが、いずれにしても外部分析を中心とした分析体系であったことは否定し得ない。

しかし、一九三四年に出版された改訂版は八七の図表を含む四七五頁に亘る四二の章と二つの補章から成る大著に生まれ変わり、彼自身が「Analysing Financial Statements」の完全な改訂を企画するに当って、信用分析の色々な問題を論ずるばかりでなく内部分析や営業分析にも深い考慮を払うことが必要だと思われた。⁽¹⁴⁾と述べている如く、その分析の目的、対象、および方法に関する考察は極めて首尾一貫した総合的な広い視野から行なわれている。彼の分析体系は、先ず分析目的を普遍的な企業疾患の認識に向け、次にそれを主体別の分析対象へ発展させ、更にその分析用具としての分析方法に及ぶというかたちをとっているが、特に旧来の比率法一点張りの分析方法に趨勢百分比法(trend percentage method)を加えたことは高く評価されねばならない。⁽¹⁵⁾彼は「個人について現実に大切なことは、どこにいるかということではなく、どこへ向って進みつつあるかということである」という古くからの諺がある。この趨勢の研究は、現実に企業がどのような方向に進みつつあるかの研究である。⁽¹⁶⁾と述べ、すべての分析方法の中で趨勢百分比法の効用を最も高く評価しているのであるが、それは過去における回顧的分析から新しい前望的分析への発展を

示すものである。また、彼が標準偏差法 (deviations from standard method) なるものを提唱し、標準数値もしくは予算数値と実際数値との比較を分析方法として採用しているのは、当時研究され始めていた標準原価計算や予算統制をいち早く分析方法へ導入した結果であろう。

なお、右の分析方法などと合わせて、彼が経営数値の図示方法に極めて熱心であり、例えば数値のへだたりが大きい二項目の同一図表への図示方法として半対数目盛図表 (semi-logarithmic chart) の利用を説明しているのは、彼の統計学に関する造詣が極めて深かったことを物語る一例であると思われる。

アメリカ会計学発展上の第四期は、一九二九年の金融恐慌に端を発する投資家の保護という制度的な意義を持った一九三三年の有価証券法 (Securities Act) ならびに一九二四年の証券取引法 (Securities Exchange Act) の制定をもって劃することができる。ようやくこの時代になって、会計は種々の社会的利害関係調整の機能を果たすことが認識されるに至り、ここに所謂会計原則樹立への努力が払われるようになった。それは先ず一九三四年にアメリカ会計士協会の証券取引所との協同特別委員会が発表した会計五原則に始まって、一九三六年にアメリカ会計学会が発表した二十の会計原則のリスト、そして一九三八年にサンダース、ハットフィールド、およびムーアが草案した二五の会計原則のリストへと続き、その間、他の個人や団体から提示された所謂会計原則が続出した。⁽¹⁷⁾ かかる会計の制度化に伴う会計原則探究の過程で、多くの矛盾する会計問題が発見され、会計理論精緻化への試みがなされたことは言うまでもない。従って、S・ギルマンが「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939) を世に問うた時、この本を公にする理由は会計の重点が貸借対照表的観点 (balance sheet viewpoint) から損益計算書の観点 (profit and loss viewpoint) へ移ったことを立証する過去六年間の歴史の中に見出される。“という言葉を序文の冒頭に掲げていることも十分に肯づけるであろう。

同書は三五章・六三五頁から成る大著であり、非常に多くの文献を駆使しながら、⁽¹⁸⁾ 期間損益計算の制度的構造を歴史的に分析し、会計上のコンベンション、原理 (doctrines)、および通則 (rules) を系統的な類型に纏めて提示しているところに劃期的な意義が見られるのであるが、それはまた W・A・ペイトンと A・C・リトルトンの共著である「An Introduction to Corporate Accounting Standards」(1940) とともにアメリカにおける動態論を確立した書として今日では古典的な意義を持つものと言える。⁽¹⁹⁾ ここでは彼のコンベンション、原理および通則に関する会計構造論を割愛し、⁽²⁰⁾ 彼の資産分類を通じて窺い知ることが出来る動態観について簡単に考察してみよう。

彼は、伝統的な貸借対照表の資産分類が恣意的な一年という基準によって資産を流動資産と固定資産とに区別するのが信用目的を主眼とする法律制度の影響によるものであり、それは期間損益計算上の二つの前提、即ち費用と収益の対応という前提と収益の実現という前提に矛盾することを指摘し、それに代わるものとして彼の繰延勘定理論 (deferred charge theory) を展開する。それは現金を除くすべての資産を繰延勘定と看做し、その繰延勘定を現金に対する繰延勘定 (deferred charges to cash) と将来の収益に対する繰延勘定 (deferred charges to future income) とに分類するのである。⁽²¹⁾ これは資産の本質に関する換金性と費用性という二元的評価体系を示すものであるが、われわれは彼が後者の方に重点をおいている点に彼の首尾一貫した動態観を見出すことができる。

換金性と費用性の両面から考察されるものに棚卸資産があるが、このことに関して彼は次のように述べている。„本来的な棚卸資産に関する見解の相異は二つの観点に由来している。貸借対照表的観点からすれば、棚卸資産は何か換金し得る資金額に等しいものと看做される。⁽²²⁾ „損益計算書の観点は、棚卸資産に関して、それを収益の記録される期間に配分される将来の収益に対する繰延勘定と看做す。それ故に、損益計算書の観点は原価評価以外の評価には満足し得ないのである。⁽²³⁾ “かくして、彼は„例外がないわけではないが、低価主義の賛成論者は換金可能価値という貸

借対照表的観点から賛成しているものであり、損益計算書に関する歪められた影響を殆んど考慮していない。“と述べ、⁽²⁴⁾
徹底した費用動態論の立場から低価主義に猛烈な反論を加えており、⁽²⁵⁾ 次のような言葉で自己の所信を披瀝している。⁽²⁶⁾

“ここに提示した繰延勘定理論によれば、棚卸資産、固定資産、無形資産、および前払費用における本質的差異は存在しない。異なる工学技術 (engineering)、管理 (management)、および会計技術 (accounting techniques) がそれらの収益に関する期間的対応に影響を及ぼすかもしれないという事実を無視すれば、将来の収益に関する限り、それらは基本的に同性質である。実際、この前提を基本的信条 (a fundamental articles of faith) として採用しないならば、論理的会計哲理 (a logical philosophy of accounting) を発展させる方法を理解することが至難である。”

以上、われわれは一九三九年、即ちS・ギルマンが五二歳に達するまでの彼のプロフィールについて経歴と業績を合わせて考察してきた。これを要約してみるならば、先ず二八歳で学究の道に入り、程なくアメリカにおける伝統的会計学の形成に自からの処女出版の書をもって参画し、次に経営分析論の開拓者として貢献し、後にその方面の第一人者と目されるに至り、更にその後、制度的会計構造論を樹立し、また費用動態論の確立者になったと言えるであろう。そして、その間終始一貫して会計教育に従事していたことも忘れてはならないであろう。

「Accounting Concepts of Profit」を出版してからは「What the Figures Mean」(New York, The Ronald Press Company 1944, 127p.) を公にしたり、一、二、三のハンドブックに寄稿し、そのほかに幾つかの論文を発表している以外、特筆すべき大冊は存在しない。ただ一九四四年から三年間に亘ってA・C・リトルトン、C・R・ローレムとともにアメリカ会計学会の機関雑誌、「The Accounting Review」の編集に当たっていたことがある。彼は、生前、イリノイ州、ウイスコンシン州、およびオハイオ州の各公認会計士の資格を持っていたが、彼の関係していた協会や学会としてはアメリカ (公認) 会計士協会、全米 (原価) 会計士協会、アメリカ会計学会、アメリカ統計学会、そして色々な州の公

認会計士協会などがある。

彼は Martha 夫人の死後、Marle Kuhlman 女史と再婚しており、晩年は数多く旅行をして楽しんでいたようである。特に、一九五三年には世界一週旅行をし、その途次、わが国にも数週間滞在しており、日本および日本人を非常に賞讃していたとのことである。最後に、彼の御子息、Stephen Gilman Jr. 氏は、現在、ハーバード大学ロウマンズ語学部の教授でスペインの文学および文化を専攻しているのであるが、ギルマン家が三代も続いて学究者を出していることと合わせて親日家であることを附記しておく。

- (1) これら四人の名前を例示的に挙げたのは、J. D. Edwards & R. F. Salmonson, 「Contributions of Four Accounting Pioneers: Kohler, Littleton, May & Paton」(Michigan, Michigan State University, 1961) をもとにあげた。
- (2) 文献上では、H. R. Hatfield, 「Modern Accounting」(New York, D. Appleton and Company, 1909) をもとにメリカ会計学の成立を劃すのが通説のようである。
- (3) 少なくとも史実を中心に行なう時代区分と文献史研究の立場からするものがある。前者の例としては、P. F. Brundage, 「Milestones on the Path of Accounting,」 「The Harvard Business Review」, Vol.29, No. 4, July 1951, pp. 71~81 があり、それは(一)二十世紀初頭の企業合同時代、(二)一九〇七年に始まる政府の会計規制時代、(三)第一次世界大戦の時代、(四)第一次世界大戦後から第二次世界大戦前までの時代、(五)第二次世界大戦の時代、(六)第二次世界大戦後という六つの時代区分がなされている。また、後者の例としては、黒沢清稿、”米国会計学発展史序説”、「米国経営学(上)」(東洋経済新報社、一九五六年)、二三九頁—三〇六頁がある。
- (4) (3) を参照。
- (5) しかし、次のような諸論文がある。

“Relation of the Simplified State Accounting System to Wisconsin Municipalities,” 「Public Policy」, March 1901, pp. 135~139.

“Accountancy Education,” 「American Institute of Accountants, Yearbook」, 1907, pp. 172~173.

- “Accountancy Education,” [The Journal of Accountancy], December 1907, pp. 125~126.
- (6) 彼の処女作「Principles of Accounting」(Chicago, LaSalle Extension University, 1916) の序文の中で彼の父に対する感謝の言葉が述べられていることから推察される。
- (7) 後に示したS・ギルマンの文献目録を参照。
- (8) 「Principles of Accounting」(Chicago, LaSalle Extension University, 1916), p. 29.
- (9) Ibid., p. 160.
- (10) Ibid., p. 237.
- (11) この点に関しては、黒沢清博士も、”ただし第二期と第三期とは明確に、年代記的な区分をすることは不可能であつて……”と述べておられる。前掲書、二七四頁を参照。
- (12) 後に示したS・ギルマンの文献目録を参照。
- (13) 当時の事情について、詳しくは、例えば、岩田巖稿、”経営分析論：「商学研究の乗」(日本評論社、一九四二年)「二二四頁—二五一頁を参照。
- (14) 「Analysing Financial Statements」(New York, The Ronald Press Company, 1934), preface p. iii.
- (15) しかし、彼によれば、趨勢百分比法は指数法(index number method)もしくは関係数値法(method of relatives)という名称で古くから統計家が利用していたものであり、その起源は一七三八年に遡ることができるといふ。Ibid., p. 115を参照。
- (16) Ibid., p. 114.
- (17) 「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939), pp. 171~172, 196~197を参照。
- (18) 例えば、同書の第二六章、”棚卸資産の低価主義評価、においては、三四頁の間に実に六〇の文献が引用されている。
- (19) 原著出版社のThe Ronald Press Companyでは、著名なRonaldの古典書(classics)として、R. H. Montgomery, 「Montgomery's Auditing」(1912)やJ. B. Canning, 「The Economics of Accountancy」(1929)ととも再版している。なお、「産業経理」の編集部が日本会計研究学会会員七五名に二〇世紀前半の会計名著五点を選ぶように依頼し、そのうち四十二名から回答を得た結果、同書は八票を得て六番目に選ばれた(「産業経理」、一九五五年二月号、九六頁を参照)。参考までにベストテンへ入った書物を票数を附記して列挙すれば次のとおりである。

1. E. Schmalenbach, 「Dynamische Bilanz」 (1. Aufl. 1919, 11. Aufl. 1953)—23 名
2. A. C. Littleton, 「Accounting Evolution to 1900」 (1933)—19 名
3. W. A. Paton & A. C. Littleton, 「An Introduction to Corporate Accounting Standards」 (1940)—13 名
4. F. Schmidt, 「Die Organische Tageswertbilanz」 (1929)—11 名
5. R. H. Montgomery, N. J. Lenhart & A. R. Jennings, 「Montgomery's Auditing」 (1st ed., 1912, 7th ed., 1940)
— 9 名
6. S. Gilman, 「Accounting Concepts of Profit」 (1939)—8 名
7. E. Schmalenbach, 「Selbstkostenrechnung und Preispolitik」 (1. Aufl. 1919, 6. Aufl. 1936)—7 名
8. G. O. May, 「Financial Accounting」 (1943)—7 名
9. W. A. Paton, 「Advanced Accounting」 (1941)—6 名
10. H. R. Hatfield, 「Modern Accounting」 (1909)—5 名
10. E. Walb, 「Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe」 (1926)—5 名
10. J. O. McKinsey, 「Budgetary Control」 (1922)—5 名
- (20) 黒沢清「近代会計の理論」(白桃書房、一九五五年)一〇九頁—一一八頁を参照。また、「商学討究」第十卷第三号第四号、および第十一卷第一号に所収の拙稿、Stephen Gilmanの会計実体論、Stephen Gilmanの会計コンセン
スメント論、およびStephen Gilmanの会計原則論、を参照。
- (21) 「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939), p. 300.
- (22) Ibid., p. 358.
- (23) Ibid., p. 408.
- (24) Ibid., p. 458.
- (25) かかみの・ギンマンの低価主義批判が、Study Group on Business Income of the American Institute of Accountants, 「Changing Concepts of Business Income」(New York, The Macmillan Company, 1952), p. 120 以下頁の
No.
- (26) 「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939), p. 305.

二 S・ギルマンの文献目録

この文献目録は主として下記の諸文献を利用して作成したものであるが、十分に資料を利用できなかったため、未だ完全な文献目録だとは思われない。

American Institute of (Certified Public) Accountants, 「Accountants' Index」(1921, Supp.(1923), 2nd Supp. (1928), 3rd Supp. (1932), 11th Supp. (1955), 12th Supp. (1957), 13th Supp. (1959))——従って、一九三二年から一九五二年までのものは参照できなかつた。

American Institute of (Certified Public) Accountants, 「The Journal of Accountancy」——一九二五年から一九六〇年まで。
The American Accounting Association, 「Index to the Accounting Review」(1951)——一九二六年から一九五〇年まで。
The American Accounting Association, 「The Accounting Review」——一九二六年から一九六〇年まで。

The American Statistical Association, 「Index to the Journal of the American Statistical Association」(1959)——一九四〇年から一九五五年まで。

H. C. Bently & R. S. Leonard, 「Bibliography of Works on Accounting by American Authors」(Vol. II, 1935)——なほこの本に示されている(五頁)一九〇一年から一九三四年までの単行本とパンフレット(二五頁以上)を参考に掲げておく。

(年 代)	(本の数)	(年 代)	(本の数)	(年 代)	(本の数)	(年 代)	(本の数)
1901	8	1911	16	1921	32	1931	19
1902	12	1912	21	1922	49	1932	22
1903	12	1913	30	1923	51	1933	23
1904	12	1914	29	1924	52	1934	24
1905	20	1915	25	1925	36		
1906	13	1916	25	1926	38		
1907	15	1917	33	1927	30		
1908	20	1918	27	1928	25		
1909	22	1919	11	1929	39		
1910	24	1920	20	1930	39		

1901	—	1910	……158
1911	—	1920	……237
1921	—	1930	……391
1931	—	1934	……88

(ゴシックの年代は、S・ギルマンの著書
が出版された年代である)

874 (冊)……著者の数…741 人

ゴット・S・ギルマンの文藝批評の『単行本は培成』の雑誌論文などは用紙を以て採った。

- (1) 「Principles of Accounting」(Chicago, LaSalle Extension University, 1916, 1917, 1918, 1920, 415p.)
- (2) 「Personal Accounts Record」(Chicago, LaSalle Extension University, 1917, 20p.)
- (3) “What the Executive Should Know about Costs,” 「Industrial Management」, August 1917, pp. 669~675.
- (4) 「Graphic Charts for the Business Man」(Chicago, LaSalle Extension University, 1918, 62p.)
- (5) 「Credits」(with Edward M. Skinner, Chicago, LaSalle Extension University, 1918, 110p.)
- (6) “Relation of Business Statistics to Management Control,” 「Paper」, May 11, 1921, pp. 14~15.
- (7) “When Profits Fall off,” 「Administration」, September 1921, pp. 376~380.
- (8) “Fundamentals of the Business Budget,” 「Accountants’ Forum」, November 1922, pp. 3~5.
- (9) “Method of Balance Sheet Analysis,” 「Management and Administration」, August 1924, pp. 147~150.
- (10) 「Analysing Financial Statements」(New York, The Ronald Press Company, 1925, 222p. Rev. ed., 1934, 475p.)⁽¹⁾
- (11) “Observations on Balance Sheet Analysis,” 「Certified Public Accountant」, February 1926, pp. 37~40, 「Canadian Chartered Accountant」, March 1926, p. 313.
- (12) “High-hatting the Boss with Figures,” 「Manufactures News」, May 1928, pp. 31, 62.
- (13) “Two Methods of Analysing Statement,” 「Certified Public Accountant」, July 1928, pp. 203~204, 216~217.
- (14) “Get the Range and Study the Target, You Technical Marksmen!” 「Certified Public Accountant」, August 1928, pp. 233~234, 240.
- (15) “How to Use Trend Percentages in Analysing Progress of Business,” 「American Accountant」, May 1930, pp. 215~217.
- (16) “Is College the Only Way?” 「The Accounting Review」, June 1937, pp. 105~111.⁽²⁾
- (17) 「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939, 635p.)

- (18) "Audit Record of the Internal Control Survey," [The Journal of Accountancy], November 1940, p. 489.
- (19) "Bankers Look at the Cost or Market Rule," [The Journal of Accountancy], May 1941, p. 418.
- (20) "Book Review: [Theory of Accounts] (Re. ed. by A. H. Rosenkamff & W. Wicker)," [The Journal of Accountancy], October 1942, p. 375.
- (21) "Reporting of War Accounting Practices," [The Journal of Accountancy], September 1943, p. 200.
- (22) [What the Figures Mean] (New York, The Ronald Press Company, 1944, 127p.)⁽³⁾
- (23) "Accounting Principles and the Current Classification," [The Accounting Review], April 1944, pp. 109~116.
- (24) "Correspondence Courses in the Accounting Education Program," [The Accounting Review], October 1946, pp. 396~404.
- (25) "Graphic and Arithmetic Financial Analysis Techniques Need a Re-Examination," [The Journal of Accountancy], July 1949, p. 30.
- (26) "Comments by Stephen Gilman" in [Changing Concepts of Business Income] (New York, The Macmillan Company, 1952), Section 9, p. 120.
- (27) Contributions to the [Accountants' Handbook] (New York, The Ronald Press Company, 1953)
- (28) "How to Use Charting in Business" in the [J. K. Lasser's Standard Handbook for Accountants] (New York, The McGraw-Hill Company, 1956), Part 5, pp. 99~127.
- (一) 初版本に対する書評として『The Journal of Accountancy』(June 1926, pp. 473~474, by W. H. Lawton) 及び『The Accounting Review』(December 1926, pp. 95~96) がある。また、改訂版に対する書評として『The Journal of Accountancy』(March 1936 p. 236) 及び『The Accounting Review』(December 1936, pp. 347~348, by R. Weidenhammer) がある。なお、初版には、渡部寅二訳、『決算報告書の分析的觀察法』(同文館、一九二九年) があり、改訂版には、松本雅男稿、『ギルマンの決算報告書分析』、『経営計理の研究』(巖松堂、一九四九年)、九五頁—一二五頁という詳細な解説がある。
- (2) 次の書評がある。『The Journal of Accountancy』(June 1940, p. 505, by G. Blough)
- (3) 次の書評がある。『The Accounting Review』(April 1945, p. 249), [The Journal of the American Statistical Association] (Vol. 40, pp. 388~389, by H. P. Hartkenmeier)

三 S・ギルマンの会計本質観

今日の資本主義経済のもとにおける会計は企業会計が中心であり、その企業会計は期間損益計算を主要目的として行なわれている。従って会計学の主流もまた、その企業会計をとりあげ、その主要目的とされている期間損益計算の構造とそれにもとづいて測定される期間純損益の解明を根本的な課題としている。勿論、かかる課題の設定方法に關して異論を唱える立場もあることは事実であるが、⁽¹⁾ここでは、一応、S・ギルマンの会計本質観を知るうえに右のような立場を前提として彼の利益概念を考察していくことにする。その意味で、彼の「Accounting Concepts of Profit」は恰好な資料を提供していると言えるであろう。

彼は、先ず利益概念の考察方法を芸術家の仕事に喩えて次のように述べている。⁽²⁾「利益算定の基本的諸問題は殆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、何か異なった研究方法がこの当面の課題を正当化するのに望ましい。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って何か異なったものを創造せねばならない芸術家の問題に類似しているものがある。」

それでは、彼はここに言う「選択と力点のおきかた」として何を捉えているのであろうか？ 彼は会計の歴史的、制度的な構造をとりあげているのである。彼は会計上の利益概念も、その制度的構造から規定されるものと考えている。彼によれば、会計の制度的構造は下部構造としての会計コンベンション、中部構造としての会計原理、そして上部構造としての会計通則から構成される。かくして、彼は次のように考えている。⁽³⁾「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喩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色々な要素を集約し、且つ発展させるのに極めて意義があるように思われる。」

彼の制度的会計構造論にあっては、特に下部構造としての会計コンベンションが会計上の利益概念の土台を築き上げているものと考えられる。されば、彼は会計上の利益と会計コンベンションとの関係を次のように説明している。⁽⁴⁾

„敢えて繰返すならば、会計の歴史的記録制度は確固として三つの基本的仮定もしくはコンベンション、即ちエンティティ・コンベンション、評価のコンベンション、および会計期間のコンベンションに基礎をおいているということを再び主張する必要がある。これらのコンベンションは会計の上部構造の大綱を設定しているのである。

エンティティの責任と責任解除 (charge and discharge)、記録目的の代替的記号としての評価——決して売却価値もしくは換金価値を示すものではない——そして究極的に会計上の利益が資本主に対するエンティティの負債であるといったような有用な諸概念は上述したコンベンションに由来している。これらの諸仮定と、これらから派生する諸仮定は、附随的もしくは恣意的な影響に左右されない伝統的な会計上の利益を論理的に且つ合理的に説明するものと考えられる。”

しかしながら、彼自身も言うように、会計上の利益が基本的会計コンベンションの論理的帰結であると言うのは大體において正しいとしても、それは現代会計の錯綜せる諸問題を余りにも単純化しすぎている主張だと言わねばならない。現代の会計上の利益概念を考察するに当たっては、強制的な法律の影響や実践上の経済的影響からくる恣意的もしくは附随的な諸要因を見逃すことができない。従って、会計上の利益というものを普遍的に規定することは極めて困難になる。⁽⁵⁾ 法律家、経済人、企業経営者、および会計人の各々が考えている利益概念は異なっているであろう。これらのグループの人々に等しく受入れられるような会計上の利益概念は恐らく存在しないであろう。それ故に、普遍的な会計上の利益概念を定義することは、S・ギルマンの言葉をもって表現すれば、恰かも特定の „個人の写真、(individual portrait) “ではなくて或る一定の利害者集団の要請を強調した „構成写真 (composite photograph) “に似たものとなるに違いない。

ここに、現代会計が純粋科学でなくして法律、経済、および統計という三つの専門分野の結合したものであることを理解しなければならぬ理由がある。会計が法律、経済、および統計という三つの構成要素から成り立っていると

いう事実は、それらの構成要素から会計に附与されている諸影響を考慮する必要があることを意味しているのである。それは会計上の利益概念の諸前提として考察されねばならないものである。そこで、S・ギルマンは、これらの構成要素と会計との交渉関係について次のように説明している。⁽⁷⁾

„会計の統計的局面は単純な計算や分類から成っている。現実に歴史的であり、特に貨幣尺度を採用することからして、この統計的局面は、それが平均化 (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つている或る種の基本的公式と調和して慣習化されている。

この慣習化した統計的方法是、概して経済現象 (economic phenomena) に関連しており、主として貨幣もしくは貨幣に換算される財産の運動、或いはかかる貨幣もしくは財産の所有権ないしはなんらかの種類⁽⁸⁾の請求権を持つ個人や個人集団に関するそれら相互間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、或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、その重複する法律の影響も考慮せねばならない。

時には他の観点から統計学、経済学、および法律を考えることが有用である。或る点では、それらが、割合を変更する一つの物理的混合物の構成要素であると考えられるかもしれない。例えば、一塊のコンクリートの性質もしくは特性は水、セメントおよび砂利の相対的な割合を先ず知らなければ理解されない。同様に、一定状況の会計の特性は統計的、経済的、および法律的構成要素によって、はじめて説明し得るのである。

S・ギルマンによれば、かくの如く、現代会計は統計、経済、および法律という三つの構成要素が結合したものであると言われるのであり、更に、それらの構成要素の割合が、当然、産業形態、地域的法令の性質、政府統制の範囲、資本組織の様式、そして色々な売買慣習などの如き諸要件にもとづいて変化すると主張されている。確かに、現代会計を論ずる場合、特に会計上の利益概念を論ずる場合、これらの構成要素を考慮しなければ混乱におちいってしまうであろう。ここに、法律家や経済人の利益概念を考察することによって会計上の利益概念を正しく認識する道が開かれるのであり、それらが会計上の利益概念に及ぼす影響を知ることができるのである。勿論、法律家の間でなんらか

の相異があることは事実である。しかし、全体としての法律家が或る一定の利益概念を抱いていることも事実であり、このことは経済人についても言い得るであろう。

S・ギルマンは、課税の観点からする法律上の利益概念について、T・L・ドールの所説を引用して次のように述べている。⁽⁹⁾

“ドールは、課税に関する所得の学術論文において、課税の観点からする所得が総利益 (gross income) を意味し、純利益 (net income) の計算に必要な総利益からの控除項目は、国会の議決事項であり、国会が或る控除項目を是認しない限り、純利益はその項目に対する計上を行なわいで計算されねばならない” ということを明らかにしている。企業家や他の利害関係者にとっては、彼等の会計記録と納税申告書が一致しないのであるから、ドールの所説は極めて意義がある。

更に、S・ギルマンは、経済上の利益概念についてフアブリカントの所説を引用した後で次のように述べている。⁽¹⁰⁾

“会計人には会計上の利益概念を歴史的原価 (historical cost) で考えるはっきりした傾向があるように思われる。これに対して、経済人は現在および将来の原価 (present and future cost) に意義があるとするのである。貸借対照表的観点に対比される損益計算書の観点に関する今日の会計上の主張は、これら相反する二つの概念の溝を幾分せよめるものである。換言すれば、会計人と経済人は損益計算書に共通の地盤を見出している。過去につながる原価で表示されている貸借対照表はなんら経済人の心に訴えるものがない記録である。会計に及ぼす経済の影響は取替原価基準 (basis of replacement cost) による減価償却の如き概念や後入先出法 (last-in, first-out) の如き棚卸方法に部分的に見られると思われる。”

かくの如く、会計を構成する三つの専門分野はなんらかのかたちで会計に影響を及ぼし、従って会計上の利益概念にも影響を及ぼすことになる。統計はその基本的計算構造に、法律は強制的な規範力からその運用の面に、そして経済はその理論構成に、それぞれ強い影響を及ぼしている。例えば、資産価値に対する債権者もしくは資本主の観点は法律制度に由来するものである。収益の実現基準に関しても、会計は一般に、(一)所有権の移転と、(二)それに伴う現金もしくは現金に対する請求権の計上という二つの前提を必要とするのに対して、課税の観点は、前者だけを認識して

後者を広義に解していることは割賦販売の回収基準 (collection basis) を見ても明らかである。更に、経済上の観点は販売基準 (sales basis) よりも生産基準 (production basis) を収益実現の認識基準とし、資本的資産 (capital assets) の未実現評価益も所得を構成するものと看做している。しかしながら、純粹に会計学の立場から会計上の利益概念を形成するには、これら会計の構成要素に対する正しい認識 (identification) と同時に厳密な識別 (isolation) が必要であり、S・ギルマンが普遍的な会計上の利益概念の探究を試みているのも、かかる要請にもとづくものである。従って彼は次のように確言している。⁽¹²⁾

“会計上の利益が或る種のコンベンション、原理、および通則から生ずるものであることを見出し得るならば、実際に法律の影響から独立し、個々の状況において、かかる影響の度合いを見積るのに役立つべき一つの規範 (a norm) を確立することができると思われる。”

かかる考察にもとづいて、S・ギルマンは彼の会計上の利益概念に関する試案的結論を“会計上の利益の一概念 (a concept of accounting profit)”として次の五項目に要約している。⁽¹³⁾

“一 会計は、エンティティの占有する有形・無形の財産に関して、財、貨幣、もしくはは役務を提供している人達、もしくははその権能によって、それから生ずる利得を請求する人達に対して負うているエンティティの色々な負債に関して、一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的に記述せられる統計的歴史 (conventionalized written statistical history) である。”

二 その最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存続中の資本主に対するエンティティ債務の増加分 (increase in entity indebtedness to priorship) である。

三 期間的会計利益 (periodic accounting profit) は見積りにもと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、(i) 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計算される利益と一致する場合、そして、(ii) 当該期間の利益の計算に用いられる収益、原価、経費、或いは損失の諸項目が不当に他の期間へ割当てられない場合、

はじめて正確なものとなる。

四 期間的会計利益を見積る諸方法は、一部が論理性に、一部が便宜性に基礎をおいている色々なコンベンション、原理、通則、そして実務慣行などによって形成されている。

五 それ故に、期間的会計利益の意義は、特定時点に会計の慣習法を構成している色々なコンベンション、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。”

以上、われわれは、S・ギルマンに従って、彼の会計上の利益概念を考察した。いま、これを補足しつつ要約してみるならば、次のように言えるであろう。今日の伝統的な実践会計は統計、経済、および法律という三つの専門分野が結合したものであり、更にそれはコンベンション、原理、および通則という歴史的、制度的な構造から成立している。即ち、基本的にはエンティティ・コンベンションにもとづく会計責任の計算、貨幣評価のコンベンションにもと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もとづく期間計算というかたちをとり、次いで費用動態論にもとづく期間損益計算において保守主義 (conservatism)、首尾一貫性 (consistency)、公開性 (disclosure)⁽¹⁴⁾、および重要性 (materiality) という会計上の原理もしくは政策に準拠し、具体的な政策が顕現したものととして低価主義の如き会計通則から構成されている。かくして伝統的な会計上の利益も、かかる制度的会計構造の帰結として捉えられる。

このようなS・ギルマンの会計上の利益概念は、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、われわれはその中に彼の会計に対する純粋な普遍的認識があることを見落としてはならない。われわれは、それを彼のエンティティ論の中に見出すことができるのであり、彼が会計の本質的機能を何に求めているかということは彼の次のような会計本質観に関する叙述から読みとることが可能である。⁽¹⁵⁾

“このエンティティそれ自身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所謂非営

利事業に対する会計を統一するのには有用なのである。営利事業 (organization for profit) と非営利事業 (non-profit organization) とには基本的になんら会計上の相異は見られない。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。

„会計がなんらか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拠所 (sources of strength) だと言えるであろう。会計が基本的には責任と責任解除の關係の歴史的財務記録 (historical financial record of charge and discharge relationship) を調整する為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。“

ここに述べられている責任と責任解除の關係が何を意味するかについては、S・ギルマンの所謂 „ローマの奴隷理論 (Roman slave theory)“ として一般に知られているところであるが、それは原初的には⁽¹⁶⁾ „ローマ時代の奴隷と主人との關係が、あらゆる複式簿記を支えている責任と責任解除の前提を示す“⁽¹⁷⁾ ものであって、今日の言葉をもってすれば、会計管理 (accounting control) ということにほかならないのであり、会計の計算的管理機能と考えられる。かく解すれば、彼の会計本質観はエンティティの計算的管理機能に求めることができるであろう。それは会計上の諸機能に内在する会計の本質的機能だと言える。更に、それは営利事業たと非営利事業たとを問わず、また資本主義経済社会たとと社会主義経済社会たとを問わず、普遍的にすべての会計制度に共通する機能であると言えよう。⁽¹⁸⁾ 大は成果計算と財産計算の体系を総合する資本の計算的管理、小は、財産管理、原価管理、費用管理、収益管理、そして利益管理などと称されている今日の数値による計数的管理は、すべてこの会計本来の計算的管理機能を発展させたものである。

S・ギルマンが、 „会計上の利益概念 (accounting concepts of profit)“ 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機能を計算的管理に求め、それを会計の利用目的からする期間損益計算の利益測定という機能に求

めなかつたことは、彼の会計学研究における態度が首尾一貫して普遍的妥当性を持つ会計理論の確立に指向されていたことにもとづくものであろう。従って、彼の会計理論は、二〇年余りを経た今日でも、依然として一般に受入れられるのであり、寧ろ目先のことに眩惑されて本質的な事柄を見失っている多くの会計理論に警告を与えるものである。なるほど、彼の計算的管理機能を説明する骨子に成っているエンティティ論は技術的であり、形式的であり、且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。⁽¹⁹⁾ 確かに、そ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。従って、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。

かくの如く、S・ギルマンが会計を歴史的、制度的構造として捉え、その中で絶えず普遍的妥当性を有する理論を求め、会計の科学性を探究しているところに、われわれは彼の会計本質観を窺い知ることができる。勿論、彼は会計が科学 (science) であるか技術 (art) であるかという問題そのものに正面から解答を与えようとはしていない。⁽²⁰⁾ しかしながら、彼が会計の科学性を追求している根拠は、恣意的な性格を多分に持っている伝統的会計の制度的構造に対して、常に歴史的発展段階から考察してなんらかの基本的類型を呈示し、そこに歴史的法則性を見出していることによつて立証されている。彼は言う。⁽²¹⁾ “……現代の会計実践の体系の一部が企業の便宜性の帰結であることは殆んど疑う余地のないところである。従つて、かかる彼の会計本質観は、同じプラグマティズムの国、アメリカに住むG・O・メイなどの見解とは大いに異なっている。⁽²²⁾ それは伝統的会計の恣意的な面をできるだけ除去し、会計理論の客観化に対する努力として現われている。そして、それが最も良く理解されるのは彼の保守主義に対する会計観⁽²³⁾であり、更に具体的な人たちとしては棚卸資産会計における低価主義批判⁽²⁴⁾に見られる。”

最後に、われわれは、上述した彼の会計本質観を理解したうえで、彼が伝統的な会計上の利益を如何に考えている

かを知ることしよう。彼によれば、当然、会計上の利益は一定の事実 (Fact) としては理解されないものであり、それは説明 (interpretation) の問題として捉えられている。⁽²⁵⁾ 彼は、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を適用し終えた時に生ずる数値だという以外、決して如何なる意味においても一つの事実であると言えない” という J・B・キャニングの説明が恐らく最も優れていると主張し、次のように断言している。⁽²⁷⁾

“かかる説明が建設的 (constructive) なものでなくて破壊的 (destructive) なもの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、決して弁解者 (apologist) を必要としない。会計人の優劣は実にその解明者としての任務の遂行如何にかかっている。”

このような S・ギルマンの主張は、伝統的会計に対する事実認識にもとづいた客観的解釈を示している。されば、彼は次のような言葉をもって結論にしている。⁽²⁸⁾

“慣習化した、そして時には恣意的な会計数値を理解するには、会計記録を作成するのに使用せられている専門的手続について、今日の会計を形成している種々の要件に対する知識や評価の場合ほど多くの知識を必要としない。これらの影響やそれらの効果を理解することによって、はじめて会計上の解明の本質が見出されるのである。”

- (1) 例えば、岡部利良、“企業利益計算の課題”、「経済評論」、一九五八年十月号、一九頁—三四頁を参照。
- (2) 「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939), preface iv.
- (3) Ibid. p. 596.
- (4) Ibid. pp. 597~598.
- (5) この点を要して「Study Group on Business Income of the American Institute of Accountants, 「Changing Concepts of Business Income」(New York, The Macmillan Company, 1952), pp. 18~19 は、次のように巧みな表現を用いて説明している。“企業利益とは何かという質問は、カメレオンの色は何かという質問に似ている。なんとすれば、企

業の利益はカメレオンの色と同じように外界の条件に依存しているからである。それは一方の極端から他方の極端に至るまで、眼で認めがたいほどの差異があるといったような性質の事柄である。しかも、会社は所得に関して、カメレオンが色に関して持っているよりも更に大きな適応力を持っている。

- (6) 「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939), p. 596.
- (7) Ibid., pp. 8~9.
- (8) J. L. Dohr, "Income Divorced from Reality," [The Journal of Accountancy], December 1938, p. 366.
- (9) 「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939), pp. 600~601.
- (10) Spahr and Others, 「Economic Principles and Problems」(New York, Farrar & Reinhart Inc., 1936), p. 254.
- (11) 「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939), pp. 601~602.
- (12) Ibid., p. 9.
- (13) Ibid., pp. 605~606.
- (14) 公開性は報告に関連するものであるが、S・ギルマンは会計 (accounting) と報告 (reporting) とを一応区別する立場をとっている。Ibid., pp. 9, 149 を参照。
- (15) Ibid., pp. 63, 611.
- (16) 黒沢清、「新版近代会计学」(春秋社、一九六〇年)、四九頁―六三頁を参照。また、拙稿、「Stephen Gilman の会計実体論」、「商学討究」、第十卷第三号を参照。
- (17) 「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939), p. 40.
- (18) この計算的管理機能の意義を強調している文献は数多く存在するが、例えば、山下勝治、「理論会计学」(巖松堂、一九四八年)、四九頁―八四頁、片野一郎、「現代商業簿記」(春秋社、一九五三年)、五一頁、岩田巖、「会計士監査」(森山書店、一九五四年)、三五〇頁―三五二頁、黒沢清、「近代会計の理論」(白桃書房、一九五五年)、四九頁などを参照。
- (19) 例えば、横浜市立大学会計学研究室編、「近代会计学ハンドブック」(同文館、一九五八年)、四二六頁―四二八頁、山下勝治編、「会计学総論」(青林書院、一九六〇年)、七一頁―七三頁などを参照。
- (20) この点に関して、筆者は、S・ギルマン氏への私信で、「会计学は科学なりや技術なりや」ということについて彼の見解を聞いたことがあがあるが、その回答は得られなかった。問題が問題だけに、簡単な返答を避けたものと思われ

る。

- (21) 「Accounting Concepts of Profit」 (New York, The Ronald Press Company, 1939), p. 24.
- (22) G. O. メイは「Principles of Accounting,」 「The Journal of Accountancy」, December 1937, p. 425 以下に述べている。私は会計 (accounting) が本質的に「リタスマティック」なものであると考える。また「Financial Accounting」 (New York, The Macmillan Company, 1943), p. 1 で「次のように明言している。『会計 (accounting) は技術であって科学ではないが、広範に亘る色々な有用性を持った技術である。』」
- (23) 例えば「Accounting Concepts of Profit」 (New York, The Ronald Press Company, 1939), pp. 130～131 で次のように述べている。「要約してみるならば、一般会計の手續は、一期間の実現収益 (realized income) のみを認識し、実務上それと同一期間に照応せしめ得る限りにおいて、実現と未実現たるとを問わず、すべての原価、経費、および損失を収益から控除することであるように思われる。そして、(一) かかる関係は価値移転のコンベンション (convention of transferred values) の為に恣意的であり、(二) 多くの原価、経費、および損失が時間もしくは金額、或いはその双方に関して不確実であり、(三) 市場価格の下落による未実現損失 (unrealized losses) の認識は対応という一般方針と大いに矛盾するという諸事実をかえり見ないのである。」
- (24) 例えば「Ibid. pp. 436, 432」で次のように述べている。「どこかの遊星から訪れる会計人があるとすれば、彼は低価主義が余りにも恣意的であり非論理的である為に殆んど理解できないであろう。それが論理的な優れた理論家によって是認されたものでないことは、この低価主義という会計実務の発展段階を再び辿ることによってのみ理解される。『一か八か (heads I win, tails you lose) 的な低価主義は信用第一主義と課税対策の結果として発展してきたもののように思われる。それが依然として受入れられ熱狂的に使用されているのは、これまで長いこと監査における支配的原理となってきた保守主義の強力な影響を立証するものである。』」
- なお、この S・ギルマンの立場からすれば、低価主義による原価以下の時価の表示は勘定記録を離れた脚注による解明 (interpretation) の機能と看做されるのであるが、W. A. Paton & A. C. Littleton, 「An Introduction to Corporate Accounting Standards」 (Illinois, American Accounting Association, 1940), pp. 126～129 も同様の見解を示している。しかし、G. O. May, 「Financial Accounting」 (New York, The Macmillan Company, 1943), p. 179 は次のような見解を示している。「しかしながら、このことは (脚注による解明の機能だと看做すことは——筆者注) 知識の乏しい株主の大きな期待を無視するものだと私には思われる。株主は財務諸表の均整もしくは論理性に関心がないの

であり、その実務上の意義に関心を抱くのである。経営者は公開の義務と同時に解明の義務を株主に負っているのであり、その義務は勘定それ自体の中で最も良く果たされるのである。

- (25) W. A. Paton & A. C. Littleton, 「An Introduction to Corporate Accounting Standards」 (Illinois, American Accounting Association, 1940), p. 118 でも次のように述べられている。“解明というものは会計の本質的構造に固有なものである。原価の勘定分類、期間収益の測定、費用と収益の対応、財務報告——すべてが解明ということを内包している。”

(26) J. B. Canning, 「The Economics of Accountancy」 (New York, The Ronald press Company, 1929), p. 98.

(27) 「Accounting Concepts of Profit」 (New York, The Ronald Press Company, 1939), p. 610.

(28) Ibid., p. 611.

一九六〇年十一月二十四日 — S・ギルマンの一周忌の日 —