

# Stephen Gilman の 会計原則論 (邦訳)

久野光朗

## まえがき

こゝに訳出した“Stephen Gilmanの会計原則論”は、「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939)の第14章“原則の構成リスト”(Composite List of Principles)であるが、前巻第三号に掲載した第4章“人的会計実体”(The Personal Accounting Entity)と第5章“非人的会計実体”(The Impersonal Accounting Entity),そして前巻第4号に掲載した第11章“会計コンベンションと株式会社”(Accounting Conventions and the Corporation)とともに、原著者故 Stephen Gilman 氏の仲介で原著出版社の文書部長 E. A. Woodson 氏から1959年9月18日付で本誌に発表する許可を得たものである。

“会計原則は存在するのか?”という問題は、極めて基本的な問題でありながら、未だに解決を見ていない古くして新しい問題である。この問題が会計理論および会計実践の両面から強い関心をもってとりあげられたのは、アメリカにおいては1930年代からであり、わが国においては1950年前後からであると言えるであろう。  
(久野注)

こゝに日米両国間の会計進歩の差が十年余りもあるということを見出すことも出来るか、それはさておき、かゝる問題が両国の会計人の間に意識されるに至った直接的要因は、何れも会計が多くの利害関係者の利害調整機能を果す一つの社会的制度として認識されるようになったからであり、なかんづく証券取

---

(久野注) アメリカにおける当時の関係文献については訳出した本文 (pp.20,21) を参照。わが国では、1934年に商工省臨時産業合理局が「財務諸表準則」を発表し、また1941年に企画院財務諸表統一協議会が「製造工業統一財務諸表準則草案」を発表していたが、制度的に所謂会計原則が確立したのは1949年に経済安定本部企業会計制度対策調査会の中間報告として発表された「企業会計原則」によるものであることは衆知の事実である。

<sup>(久野注1)</sup>引法に基づく一般投資家の保護ということが重視せられ、その為に所謂会計原則の制定を促がすに至つたからである。そして、その所謂会計原則の制定という建設的努力の過程の中で、冒頭に示したような“会計原則は存在するのか？”という問題に直面せざるを得なくなつたわけである。

それでは、この問題を S. Gilman は如何なる方法で考察しているのであろうか？ 彼は、先づ初期の所謂会計原則探究の歴史を振り返り、そこに制定されている一般に会計原則と称されるものを存在論的に理解するのである。彼は言う (ibid. chap. 12, pp. 168~169)。“イギリスの慣習法 (common law) は先決例 (precedents) に基づく前提、通則、理論、或いは原則から成っている。同様に、会計にも一種の慣習法が発展しているように思われる。イギリスの慣習法と同じように、それは完全な書式の形では適切に提示されていないで実務経験 (practical experience) から発展したものである。この一連の見解は法令や勅令の直接的帰結ではなくて試行錯誤の方法 (method of trial and error) によって発展せられた。”

次に、彼は、純粹に会計原則と言う場合の“原則”という用語の吟味を行なうことによって、会計に真の原則が存在するか否かという疑問に対して極めて否定的な態度をとらざるを得なくなるのであり、原則という用語の使用を所謂会計原則の生成発展について述べる第12章から第16章の間だけに限定している<sup>(久野注2)</sup>のである。即ち、彼は、辞典の定義や他の権威者達の定義を綿密に検討したう<sup>(久野注3)</sup>えで、“原則は‘基本的であり’ (fundamental), ‘包括的であり’ (comprehensive), 且つ‘他のものを派生せしめる’真理 (truth) を示すと言つても差支えない

(久野注1) アメリカにおける証券取引法 (Securities and Exchange Act) の制定は1934年6月であり、わが国における証券取引法の制定は1948年4月である。

(久野注2) ibid. chap. 1, p. 10, chap. 12, p. 167 を参照。

(久野注3) 参照した五種類の辞典の定義を列挙すれば次の通りである。

「Webster's New International Dictionary」: “4. 基本的真理; それから他のものが派生する、或いはそれに他のものが基礎をおく包括的法則もしくは原理; 普遍的真理; 基礎的命題もしくは基本的仮定; 準則; 公理; 公準。5. 確立した行為通則; 支配的行為法則; 生活や行動に直接的影響を与える意見、態度、或いは信念; 絶えず人の行為を指向する行為通則 (一般に正義の通則)。同義語——こゝに「原則」と「通則」とは支配的もしくは指向的影響を及ぼすという意味で比較される。「原則」は基本的な真理もしくは普遍妥当性という観念を強調する; 「通則」はもっと特殊な指向もしくは規制という観念を強調する; 或る種の管理の「原則」に従う \*

であろう”と述べ (ibd. chap. 13, p. 188), 更に会計原則という概念の普遍妥当性を充足させる為には次の三つの“原則テスト” (tests for principles) によって検討せねばならないとしている (ibd. chap. 13, p. 193)。

- 異なる法令テスト (varying statutes test)
- 異なる業種テスト (varying industries test)
- 異なる資本形態テスト (varying proprietorship test)

異なる法令テストとは、如何なる国や土地においても普遍的に妥当するか否かのテストであり、異なる業種テストとは、如何なる業種にも普遍的に妥当するか否かのテストであり、最後の異なる資本形態テストは、如何なる資本形態にも普遍的に妥当するか否かのテストであるが、かゝる仮設を肯定したうえで次のように結論している (ibd. chap. 13, p. 194)。“もしも定義や一般的理解に従って会計原則が存在するとすれば、それらの原則は、法律、判決、或いは政府機関の規制によって修正を受けないという点でドイツ、ロシア、サワラ活漠やカラマズー、ミシガンにおいて全く同じでなければならないし、企業の沙動形態によって修正を受けないという点で角の食料品店、航空会社、材木会社、銀行、或いはダンスホールでも同一であるべきであり、更に資本形態によって修正を受けないという点で個人企業、組合企業、株式会社、社交クラブ、或いは市においても同一でなければならない。”

かくの如く、原則という用語の概念規定を厳密に行なうとすれば、“われわれの所謂会計原則の多くは実務の行為通則 (working rule) をでないものである……”<sup>(久野注)</sup>から、当然、文字通りの意味における会計原則は殆んど存在する余地がなくなるであろう。従って、こゝに訳出して掲載した Sanders, Hatfield,

\* とか、或る種の管理の「通則」を樹てるという如きである。”

「An Etymological Dictionary of the English Language」: “基本的な真理もしくは法則。”

「The Oxford English Dictionary」: “基本的な真理もしくは命題。”

「The Dictionary of Philosophy and psychology」: “原則はその結論を根拠あるものとする為に依存している命題である。”

「The Century Dictionary」: “他のものゝ基礎を為す、或いは他のものを派生する法則。”

(久野注) F. Sewell Bray, 「Four Essays in Accounting Theory」 (London, Oxford University Press, 1953), p. 2.

and Moore, 「A Statement of Accounting Principles」 (New York, American Institute of Accountants, 1938)<sup>(久野注1)</sup>の二十五項目から成る分類表に従って列挙されている所謂会計原則に対する論評を見れば分かる如く, “資本と利益の区別” (distinction between capital and income) を除けば, 真の原則の名に値いする会計原則が存在しないことが立証せられている。また, “資本と利益の区別” という原則ですら, その中には会計期間のコンベンションが内在していると述べられている (ibid. chap. 14, p. 199)。

かくして, S. Gilman によれば, “重要性” (materiality), “首尾一貫性” (consistency), “保守主義” (conservatism), “公開性” (disclosure) などの如き一般に会計原則と称されているものは “原理” (doctrines) もしくは “政策” (policies) と称され (ibid. chap. 13, p. 187, chap. 14, pp. 198, 201, 204, 206, chap. 15, pp. 231~245, etc.), “収益の実現” (income realization) や “原価評価” (cost valuation) などはコンベンションもしくはコンベンションと通則 (rule) の結合したものと考えられ (ibid. chap. 14, pp. 212, 222), “低価主義” はコンベンション, 原理, および通則の混合したもの (an intermingling of rule, convention, and doctrine) と言われている (ibid. chap. 14, p. 224)。

最後に, 上述したところから S. Gilman が所謂会計原則なるものの構造を如何に解しているかを大まかに結論づけるならば, それはコンベンション, 原理, 通則といったものが個々に規定されているか, それらの二つ以上が結合して規定されているものだと言えるのではなからうか?

## 原則の構成リスト

(Composite List of Principles)

会計原則を表示せんとする色々な試案については, 既に第12章で述べた。

これらのリストの中で完全なものであることを意図しているものがあるか否

(久野注1) 黒沢清, 「新版近代会计学」(春秋社, 1960), p. 285 には “「企業会計原則」は, けっして S. H. M. 会計原則にのみ準拠して構成されたものではなくて, A. A. A. 会計原則の長所は充分にとり入れ, 何よりもまず日本経済的制度的環境の考察の上に立つてつくられたものであることを知っておく必要がある” と述べられているが, この S. H. M. 会計原案はわが国の「企業会計原則」と極めて類似していることにも留意すべきである。

かは疑問である。それらを提示するに当っては、“会計の原則を制定しようとするのがこの論文の目的ではない”とか、“会計の原則とコンベンションを集約することは容易でないが、二・三の例がその性格を十分に示すであろう”とか、或いは“恐らくこのリストは原則のすべてではないにしても、その幾つかを包含しているであろう”といったような注解をもって書き始めているのが普通である。

アメリカ会計学会は、そのステートメントを“試案”(tentative)と呼び、特にそれが“あらゆる会計の理論と手続の公準を樹立”せんとしているものでないことを指摘した。

これらのリストの中には、まさしくコンベンション、通則(rules)、もしくは原理(doctrines)と称し得る項目を含んでいるものもある。また、会計の基礎をなす幾つかのコンベンションを漏しているものもある。

これらの色々な会計原則を一つの構成リストに纏めることが望ましいように思われる。ここに示した構成リストの配列は、全く Sanders, Hatfield, および Moore が提示した分類に従っている。しかし、この分類方法を適用したのは、それが最上のものだという意味ではない。Sanders, Hatfield, および Moore のリストが、恐らく他のリストもしくは規定よりも幾分優れた分類に従って類別された多くの項目を含んでいるという事実に基づいているのである。

Sanders, Hatfield, および Moore の分類は、先ずローマ数字によって次のように構成されている。

- I. 一般原則 (General Principles)
- II. 損益計算書原則 (Income Statement Principles)
- III. 貸借対照表原則 (Balance Sheet Principles)
- IV. 連結計算書 (Consolidated Statements)
- V. 注解と脚注 (Comments and Footnotes)

これらの大きな見出しの下に、必要に応じて、アルファベットか数字によって、更に小さく分けられている項目が補足的なアルファベット分類になっている

る。

この結合方法を役立てようと試みるに当って、しばしば分類上の困難に遭遇した。即ち、或る別の著者もしくは団体によって提示される“原則”(principle)が、必ずしもこゝに述べた分類の構成表と正しく一致していなかったからである。従って、Sanders, Hatfield, および Moore の分類をいさゝか拡張し、場合によって、それらの項目の幾つかについては、その意義を広める必要があった。しかしながら、基本的な分類の構成表を著しく乱すことはなかったと信ずる。

参照の労を取除く為に、次のような略語を用いて諸項目の出所を示した。

「参 照」

「出 所」

- A. I. A. . . . Special Committee on Cooperation with Stock Exchanges of American Institute of Accountants, 「Audits of Corporate Accounts」(New York, American Institute of Accountants, 1934).
- A. A. A. . . . Executive Committee of the American Accounting Association, “A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports,” 「The Accounting Review」, June 1936.
- S-H-M . . . Sanders, Hatfield, and Moore, sponsored by the Haskins and Sells Foundation, 「A Statement of Accounting Principles」(New York, American Institute of Accountants, 1938).
- Byrne . . . Gilbert R. Byrne, “To What Extent Can the Practice of Accounting Be Reduced to Rules and Standards?” 「The Journal of Accountancy」, November 1937.
- Trouant . . . D. L. Trouant, 「Financial Audits」(New York, American Institute Publishing Co., Inc., 1937).
- Littleton . . . A. C. Littleton, “Tests for Principles,” 「The Accounting Review」, March 1938.
- A. C. Littleton, “High Standards of Accounting,” 「The Journal of Accountancy」, August 1938.
- Mason . . . Perry Mason, 「Principles of Public-Utility Depreciation」(Chicago, American Accounting Association, 1937).
- Paton . . . W. A. Paton, “Comments on ‘A Statement of Accounting

- Principles," [The Journal of Accountancy], March 1938.
- W. A. Paton, [Accounting Theory] (New York, The Ronald Press Company, 1922).
- Broad . . . Samuel J. Broad, "Cooperation with the Securities and Exchange Commission," [The Journal of Accountancy], August 1938.
- Samuel J. Broad, [Fiftieth Anniversary Celebration (New York, American Institute of Accountants, 1938)].
- Husband . . . George R. Husband, "Accounting Postulates: An Analysis of the Tentative Statement of Accounting Principles," [The Accounting Review], December 1937.
- Stempf . . . Victor H. Stempf, "A Critique of the Tentative Statement of Accounting Principles," [The Accounting Review], March 1938.
- Montgomery . . . Robert H. Montgomery, [Auditing Theory and Practice] (New York, The Ronald Press Company, 1912).
- Hosmer . . . W. A. Hosmer, "The Effect of Direct Charges to Surplus on the Measurement of Income," [The Accounting Review], March 1938.
- Rorem . . . C. Rufus Rorem, "Accounting Theory: A Critique of the Tentative Statement of Accounting Principles," [The Accounting Review], June 1937.

Sanders, Hatfield, および Moore のリストが分類の基準に使用されているので、何れの場合にも、先ず彼等のリストからの引用を示し、その後他の出所からの適切な引用を示すことにする。更に、この表示の順序は何んら優劣を示すものでないことに注意せねばならない。

この構成リストに掲げられている引用文献の中には、建設的というよりも寧ろ批判的なものがある。このリストには、提示された原則を示すだけでなく、幾つかの相容れない見解をも示すことが意図されている。

以上の如き前提に基づいてこそ、この書物の完成する日までに色々な会計の著作者、委員会、その他の団体によって提示されてきた会計の原則、コンベンション、原理、および通則の総括的で相当に完全な構成リストを示すのに次のような構成項目を引用し得たのである。

## I. 一般原則

I. A. “会計は、(a) 企業の財政状態、(b) その利益獲得の過程に関する財政事項のあらゆる重要な資料を利用しなければならない。” (S-H-M)

このステートメントは他の権威者達から余り問題にされなかつた。それは原則なのか、それとも通則もしくは原理なのか？ “重要な” (material) という言葉の意味合いは、“財政事項” (financial nature) という言葉に含まれている限界がコンベンションの本質的特性を与えているとはいえ、基本的な真理というよりも政策 (policy) を仄めかしている。恐らく、この項目は技術的な原則というよりも道徳的な原則を表明するものであろう。

次の三つの項目は、極めて密接な関係があるので、同時に考察するのが至当である。

I. B. “資本を増減させる取引は収益を増減する取引と区別せねばならず、その二種類の変動が一つの取引において発生する場合は、その各々の範囲を示さねばならない。” (S-H-M)

I. C. “信頼し得る歴史記録が企業の全取引について行なわれねばならないが、この記録は資本と利益との必要不可欠な区別 (necessary distinction between capital and income) を維持する為に更に分解せねばならず、さもなければ爾後の分解を可能にするものでなければならない。” (S-H-M)

I. D. “長期資産 (long-term assets) の使用は数会計期間に亘って資本と利益を配分することを意味するが、その会計の正確性は主としてこれらの配分を行なう正当な判断の仕方に依存している。” (S-H-M)

“減価、減耗、その他すべての原価の減少分もしくは費消分は、その金額が正しく測定出来なくて見積りによらねばならない場合でも、常にこれを認識せねばならない。将来の期間に照応する原価の見積りは、劃一的な公式ではなく、経営判断、円熟した経験、および専門家の見解に基づかねばならない。正しく将来の期間に繰延べられる過去の原価の一部を決定するに際し、企業別、および産業別に合理的な首尾一貫した実務を発展させねばならない。(公準 3, A.A.A.)

“設備への投資額は、その設備の全耐用命数にかゝわらしめて営業費へ計上せねばなら



ない。”(原則 2, Byrne)

“例えば、設備への投資額はその設備の全耐用命数にかゝわらしめて営業費へ計上せねばならないというのは、一般に認められた原則である。”(「Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants」, New York, American Institute of Accountants, January 1936)

“投下資本の維持は利潤を示す為の前提要件だというのが経済学上の公理であって、企業は、当期の純利益もしくは純損失の数値を算定する以前に、当該期間の総収益からその収益獲得に消費した全資産額および全費消価値額を控除しなければならない。”(Mason)

命題の B, C, および D は資本と収益を区別する色々な面に言及している。命題 B は特に取引に関するものであり、命題 C は歴史記録の信頼性に関するものであり、そして命題 D は長期資産の処理方法に対する判断の妥当性に関するものである。これら三つの命題を一つに纏めることによって、他の権威者達からの引用文献ではもっと論理的に分類されている。

アメリカ会計学会の委員会は原価 (costs) と価値 (values) に関する七つの公準を規定している。公準 3 は既に引用した。しかし、この委員会の報告書は、その七つの何れもが一定の基本的な公理を構成していると主張する。即ち、“かくして会計は本質的には評価の手續ではなく、歴史的な原価と収益を当期と次期以降の会計期間へ配分する手續である”と。この包括的な公理は Sanders, Hatfield, および Moore の報告書における命題の I.B., I.C., および I.D. に代えてもよいと考えられるであろう。

色々な著者達の見解から判断すると、この公理は、色々と表明されている見解によって適切に修正を受けるならば、どれにも劣らないほど真の会計の原則へ接近している。たゞ一つ小さな、そして恐らくとるにたらない矛盾がある。この原則に含まれている意味合いは会計期間のコンベンションである。原則がコンベンションに依存することを認めるならば、この場合のコンベンションは一年という会計期間であり、この資本と収益に関する普遍的な命題は一つの会計原則と言い得るであろう。

この点について、先に触れたアメリカ会計学会の七つの公準のうち、公準 5

が全くこの構成リストの何処にも引用されていないことに恐らく気づくであろう。それは、それ自体として成立する命題ではなく、先の四つの公準を敷衍したものである。しかしながら、それは命題の III.C. 2. のところで再述されている。

I. E. “幾つかの項目に適用せられる処理方法の基準は、每期首尾一貫して遵守されねばならないが、処理方法を変更する必要がある場合には、その変更に対して正当な注意を払わねばならない。” (S-H-M)

“幾つかの代替的な会計通則が或る事情のもとで適用されるのは、多くの場合それほど大きな意義がないけれども、ひとたび或る手続を適用したならば、一定の期間を通じてその会計処理を首尾一貫して遵守することが肝要である。” (原則 8, Byrne)

“・・・前期と比較して、会計原則もしくはその適用方法について、財務諸表に重大な影響を及ぼす変更がある場合には、その変更の事実を指摘すべきである。” (「Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants」, New York, American Institute of Accountants, January 1936)

このほかにも多くの引用文献を利用出来るが、首尾一貫性 (consistency) の要請に関しては殆んど論争がないように思われる。妙なことに、アメリカ会計学会の廿の公準には、この極めて重要な命題が掲げられていないのであるが、その附属テキストでは首尾一貫性の要請が繰返えし述べられている。

アメリカ会計士協会の委員会も首尾一貫性に関する命題を原則として掲げていないが、その附属の書簡や文書には繰返えし首尾一貫性に関することを述べているのが見られる。同委員会の1932年9月22日付のニューヨーク証券取引所宛の書簡<sup>(1)</sup>には、この首尾一貫性の政策が、“方法の意義、なかんづく毎年方法を首尾一貫することの意義は決して一義的に理解されるものではない”という言葉で、幾度となく確認される。更に、その提案は、株式会社が“採用している方法と首尾一貫してそれを適用していること”を公開せねばならないとしている。同委員会は、この点を再三繰返えし、“一応の限界はあるにしても、投資

(1) 「Audits of Corporate Accounts」 (New York, American Institute of Accountants, 1934), pp. 8, 9.

家が株式会社の採用している方法と確かにそれが毎期首尾一貫して採用されていることを知っているならば、株式会社がその利益 (earnings) を報告するに当ってどんな正密な通則もしくはコンベンションを採用したかということは、投資家にとって余り重要ではない”と言っている。これらの引用文献は首尾一貫性の意義を強調しているばかりでなく、それに附随する主要な事実として、標準監査証明書 (standard certificate) の発展に先立つ多くの書簡が原則の首尾一貫性よりも方法、通則、もしくはコンベンションの首尾一貫性に言及していたことが注意されるであろう。標準監査証明書の中に“原則” (principles) という言葉を使用したのは、<sup>(久野注1)</sup>少なくともその最初においては方法、通則、およびコンベンションをも含めようとする意図であったことは明白である。

Trouant は、彼の九つの原則とコンベンションのリストで首尾一貫性に関する明確な命題を掲げていないけれども、会計における基本的命題として首尾一貫性の意義を繰返えし認めている。

実際にあらゆる現代の著者達が首尾一貫性の意義を認めているけれども、決して彼等が皆んなこの政策の実務上の妥当性を同じ方法で考えているのではない。また、首尾一貫性が会計の原則であるという普遍的な見解の一致があるとは思われない。Byrne のリストはそれを掲げ、Sanders, Hatfield, および Moore のリストもそれを掲げているが、アメリカ会計学会のリスト、アメリカ会計士協会のリスト、そして Trouant はそれを除外している。

どうすればこの政策を正しく会計の原則として特質づけ得るかを知ることは全く難かしい。明かに、それは基本的な真理でもなければ、会計に固有な妥当

---

(久野注1) 1929年に始まって1932年にはドン底に陥入った農業恐慌に端を発する深刻な金融恐慌を契機として、標準監査証明書の様式が産み出されたのであるが、それは1932年から1934年に至る約16カ月間に亘るアメリカ会計士協会とニューヨーク証券取引所委員会との間における協力によるものであり、その間に両者の間で交わされた数多くの書簡は Special Committee on Cooperation with Stock Exchanges of American Instituts of Accountants, 「Audits of Corporate Accounts」(New York, American Institute of Accountants, 1934) の中に収められている。

(久野注2) 貸借対照表や損益計算書は、“検討した年度について当社が首尾一貫して採用した認められた会計原則に従つて”その財政状態と経営成績を“公正に表示している”という文言が見られる。なお、かゝる表現が今日の監査報告書にも受け継がれていることは衆知の事実である。

性を有するものでもない。どうすればそれを会計コンベンションと考え得るかを知らずとも難かしいのであって、それは通則と名づけるか原理と名づけるかの何れかである。後者の方が適しているように思われる

I. F. “不利な事情をもたらす予測し得ない或る範囲の偶発事項には、判断を適用すべき諸項目について一般に保守的な処理方法が必要である。” (S-H-M)

“実際に発生しなくても、損失が発生すると思われる場合には、純利益を算出する前に計上すべきである。” (原則 5, Byrne)

“著者達 [Sanders, Hatfield, および Moore] は、‘認められた’ (recognized) 方法で資産価値を極小化することが保守的であり、従って健全であるという一般原理を——何んら躊躇することなしに——支持している。この見解が理論上もしくは実務上に正当化されないことは、再三再四立証されてきた。資産評価は二面性を持った手続 (two edged process) である。現在の貸借対照表の観点からすれば、資産の過小表示は正味財産の減少として反映する。これは、かゝる貸借対照表が優れた報告書だということにはならないけれども、一種の保守主義である。これに反して、次期以降の損益計算書の観点からすれば、(原価形態の)資産の過小表示は報告される営業費を減少せしめ、それに応じて純利益を増加せしめる——少なくとも慣習的な保守主義の痕跡をとどめていない結果をもたらすことは極めて明確である。実際、どの会計人でも知っているように、将来の期間の利益を見込む有利な方法は、棚卸資産もしくは設備資産の原価を臨時償却 (extraordinary write-off) する方法——所謂会計人の保守的用具を多くの経営者が直ちに受入れるよう説明するのに役立つ事柄である。” (Paton)

保守主義、即ち将来の不確実性に備えることは、特定の状況に対する政策もしくは手続を考慮して認識する主要な原則である。或る場合には、それは支配的な原則 (governing principle) となる。また或る場合には、それは殆んど重要性を持たない。それは真の純利益を得る場合の費用と収益の対応というような他の原則と矛盾することがあり、通則の中で首尾一貫しないものを説明することになる。” (Comments of Wyman P. Fiske on Paton's “Comments on ‘A Statement of Accounting Principles,’ ” [The Journal of Accountancy], April 1938)

“会計手続の伝統的な‘保守主義’ (conservatism) は、(何年も前に故 Gilbert Garnsey 氏が確証した通り) 決して首尾一貫した保守的な利益数値を産みだすものではなく、全く不況時には不当に利益を低下させ、好況時には大きくするように算出される。” (Editorial in [The Canadian Chartered Accountant], August 1938)

アメリカ会計学会の委員会も、アメリカ会計士協会の委員会も、そして Trouant も、特に保守主義を会計の原則として掲げていない。もっとも、Trouant の第三命題は利益の処理方法と原価、損失、および経費の処理方法とを区別するもので、明かに保守主義を基礎にしている。しかしながら、保守主義の意義を認識することは、アメリカ会計士協会の委員会が明確に指摘しているところであり、それは会計にたづさわる殆んどすべての著者達が指摘しているのと同様である。

アメリカ会計学会の委員会が保守主義をその公準の中に掲げなかったこと、或いはそれをその注解の中で論じなかったことは、意義があるように思われる。その公準7が、“未償却原価以外の価値を引用する場合には、たゞ報告目的の補足的事項として財務諸表に表示すべきである”と言うのは、この態度の現われである。公準7は、原価の不当に巨額な部分を前以って償却しても差支えないという意味から保守主義の政策を全面的に認めているのではなく、同委員会の立場は一般に理解されている過小表示という意味での保守主義の政策に断固として反対しているように思われる。

<sup>(1)</sup> Rorem は、この見解に対して必ずしも賛成していない。彼は、公準7を“出来るだけ正確でなければならないが、疑念のある場合には保守的でなければならない”ことを意味すると解釈している。それにもかゝらず Rorem は同委員会の主張や討議が“納得のゆくものであり且つ慣行的な考えである”(convincing and sophisticated) としている。

確かに保守主義が認められた会計の原則だと言うのは正しくないように思われる。非常に多くの会計の権威者達もそれに反対している。<sup>(2)</sup> Montgomery は言っている。“会計人の持つ保守主義を創始したのは勇氣ではなくして恐怖の念である”と。

---

(1) C. Rufus Rorem, "Accounting Theory: A Critique of the Tentative Statement of Accounting Principles," [The Accounting Review], June 1937, p. 134.

(2) Robert H. Montgomery, "Accountants' Limitations," [The Journal of Accountancy], October 1927, p. 251.

Lorig<sup>(1)</sup> は言う。“保守主義を好む人達は、それを神様 (god) 扱いするあまり、会計の目的——優れた指標を与える為に有用な財務上の資料を提供すること——を忘れていたのである”と。

Peloubet<sup>(2)</sup> は指摘する。“貸借対照表では常に保守的であり得ても、損益計算書では決して首尾一貫して保守的ではあり得ない。それは数学的に不可能なのである”と。

これら二・三の引用文献が言っていることは、それ以外の引用しきれないほど多くの文献についても見られる。

たとえ保守主義が原則であるとしても、それは「認められた」原則 (accepted principle) ではない。しかしながら、保守主義は決して原則ではないという強い立場も見られるようである。恐らく、それは原則が“基本的な真理”だという一般的な定義の観点に立つ他の如何なるものよりも遙かに強い立場であろう。保守主義は過小表示を意味し、過小表示は虚偽を意味する。虚偽は基本的真理だとは言えない。

過小表示が虚偽だと言うのは、そこに道徳的問題に関する見解を反映しようとする意図ではない。過小表示を美德 (virtue) であると主張する数多くの極めて立派な人達もおり“良き目的” (good purpose) の為になされる過小表示は認められると主張する人達もいる。考慮すべき見解ではあるが、こゝでは保守主義が原則であるか否かを問題にしているのであって、動機の良し悪しは別として、保守主義は過小表示、従って不正表示の提案を伴うものであるから、それは決して原則として分類されるべきではない。

それは全くコンベンションの特質を有しない。それは通則もしくは原理と言うべきであろうか？ それは普遍的なものであり、且つ本質的には会計政策 (accounting policy) なのであるから、“通則” (rule) という言葉よりも“原理” (doctrine) という言葉を用いる方が幾らか正当であるように思われる。

---

(1) Arthur M. Lorig, "Accounting Postulates: An Analysis of the Tentative Statement of Accounting Principles," [The Accounting Review], December 1937, p. 401.

(2) Maurice E. Peloubet, [Fiftieth Anniversary Celebration] (New York, American Institute of Accountants, 1938), p. 356.

次の八つの命題は特に Sanders, Hatfield, および Moore の掲げた二十五の命題には含まれていないけれども, Sanders, Hatfield および Moore の分類に従って構成してある。

I. G. “貸借対照表等式 (balance-sheet equation) [は会計コンベンションである].” (Paton)

会計等式は基本的には数学上の概念なのか, それとも 任意的なコンベンションの特質を有するものなのか?

会計人は一般に “借方・貸方の法則” (rule of debit and credit) という語句に同意しており, それが原則なのかコンベンションなのかを論ずることは滅多にない。確かに, それはあらゆる会計行為にとって基本的なものである。こういう事実自体は, それを原則と名づけることを正当化しない。数学的にはこの等式は基本的な真理であり, 数学的基準によれば原則と呼べるであろう。会計等式も慣習化した観点の表明, 即ちエンティティーの表明と考え得るであろう。エンティティー・コンベンションの数学的表現として, その等式自体も一つのコンベンションと見做し得るであろう。

I. H. “企業実体 (business entity).” (Paton)

企業実体は, これまで会計実体として論じてきたが, それは複式簿記を維持する如何なる経営単位にも妥当するからであり, 従って企業に制限されるものではないからである。このコンベンションを等式に関連する I. G. の項目と結合しても決して誤りではないであろう。エンティティーは複式簿記記録を維持している経営単位を意味するのに対して, 等式は複式簿記制度を説明するものだと言えるかもしれないが, 等式が会計実体を内包するのであり, 且つ会計実体が等式を内包するのである。

I. I. “継続事業 (going concern).” (Paton)

“財務諸表を作成するに当って今一つの重要なコンベンションは, 企業が程度の差こそあ

れ継続して正常の活動を行なう継続事業であるということである。”(S-H-M)

このコンベンションは Sanders, Hatfield, および Moore の報告書に述べられているけれども、その二十五の項目の中には含まれていなかった。このコンベンションは一般に会計人の認めるところであり、それを認識している他の多くの引用文献も示すことが出来る。この二つの引用文献の主要な差異は、Paton がこのコンベンションを会計 (accounting) へ適用しているのに対して Sanders, Hatfield, および Moore がそれを報告 (reporting) へ適用しているという事実にある。確かに、この特異な命題はコンベンションである。それは如何なる場合にも真実であるというものではないにしても、それを適用するエンティティーが清算 (liquidation) に直面するまでは記録保持の基準として守られるからである。

I. J. “会計人は、資料の順序ならびに一連の事実間の関係に何んらかの前提を採択する必要をみることがある。例えば、資産価値上の損失 (loss in asset value) は最も新しい蓄積資本を減少もしくは消却せしめることが一般に認められている。”(Paton)  
(久野注1)

このほかにも慣習的な順序がある。Paton は、この種の今一つの仮定、即ち棚卸資産の払出しは貯蔵中の最古のものからなされる (また別の制度では貯蔵中の最新のものからなされる) ということを指摘している。<sup>(久野注2)</sup> かくる仮定は、有用ではあるが、勿論、恣意的なものである。便宜上、それらは“順序のコンベンション” (sequence conventions) という名称で分類し得るであろう。

I. K. “・・・誰でも土地の価格が一定不変でないことを知っているが、この仮定は複雑な事項を余り複雑でなくする為に意図された会計コンベンションの一つである。”  
(Spencer B. Meredith, in 「Baron's」, April 4, 1938)

このコンベンションは Meredith が言うよりも幾分もっと広い意味がある。

(久野注1) 欠損金 (deficit) のことであろう。

(久野注2) 棚卸資産の払出方法に関する仮定について言っているのである。即ち、前者は先入先出法 (fifo) のことであり、後者の括弧内は後入先出法 (lifo) のことである。



色々な形態の資産の評価に関しては異なる基本的仮定があることは当然である。或る仮定は土地に妥当してその土地の上にある建物に妥当せず、棚卸資産は別の方法で検討され、受取勘定は更に別の方法で、そして無形資産も更に別の方法で検討される。概して、こゝに言う慣行は実務上の便宜性や認められた慣行という事項であるが、それらは費消価値 (expired values) という一般的なコンベンションとして大まかに分類し得るであろう。Sanders, Hatfield, および Moore の報告書は、“会計コンベンションは歴史的な金額数値が何かもつと実際的な現状に近いものへ修正されることを必要とするに至っている”と述べている。

I. L. “・・・貸借対照表と損益計算書は、二種類の全く異なった資料の結果もしくは集積である。” (S-H-M)

この命題は、特に Sanders, Hatfield, および Moore の論文のテキストで述べられているので、とりあげた。エンティティ理論 (entity theory) を是認するならば、会計のコンベンションとしてこの命題を除外することになるであろう。

#### I. M. 公開性の原理 (doctrine of disclosure)

適切な公開表示の原理は財務報告の普遍的命題として会計人から一般に認められている。会計人がそれ相応の表題や明確な説明や解説的な脚注のある貸借対照表、損益計算書、その他の会計報告書を作成するのは、この原理に従っているのである。この原理に従って、会計人は評価の基準、担保権設定資産 (pledged assets), 偶発債務 (contingent liabilities), 優先配当未払額, 長期契約に関する物価下落の影響などの事項を指示するのである。この原理は会計よりも報告に妥当すると一般に考えられているが、その妥当性は本質的には一目瞭然たる諸関係を示すことしか出来ない単純な会計機構の限界を補なう為に、現状の錯綜性から要請されるものと見做さねばならない。これらの諸関係が単純で一目瞭然たるものでなくなった場合に、公開性の原理を適用することが要

請されるのである。

### I. N. 重要性の原理 (doctrine of materiality)

報告の原理としての重要性は、不真実な表示もしくは重要事実の脱漏に基づく売却証券の購入者が、かゝる不真実な表示を知っていてか或いは発見出来な  
いで、その販売に関係した人達を訴えるかもしれないという事実から、証券取引委員会によってかなり一般化されるに至っている。

証券取引委員会の前委員であった Landis<sup>(1)</sup> は、委員会の観点から次のような言葉で重要性を説明している。“かゝる脱漏や不正表示の結果として、実在しない価値が証券に附加される場合には、その事実は脱漏や不正表示の目的に重要な関係がある”と。

これは、勿論、同委員会の報告という見解からの説明であるが、重要性という会計原理は証券取引委員会よりも遙かに古くからある。計上する金額の相対的(久野注1)の大きさが会計手続に影響を及ぼすことは古くから認識されている。相対的に小額の取引は、金額が相対的に大きい場合には認められない方法で記録されることもある。重要性は、この所謂“実務的観点”(practical viewpoint)に従うものであり、多くの会計通則や更に多くの会計問題の根底を為している。社内株の処理方法に関する異なる観点は、しばしば重要性に基づくものである。小額の会計上の修正は、巨額の修正の場合と異なった方法で処理されることがある。金額が期間数値の比較可能性 (comparability of periodic figures) に影響しないほど小さければ、重要ではないと主張されることがある。

重要性は本質的には判断の問題 (matter of judgment) である。重要性は、しばしば小さな面で“基本的真理”に反することを示すことになるので、原則たる資格は持ち得ない。それは殆んど通則たるほどの特性もなければ、コンベ

(1) Lasser and Gerardi, "The Relation of Accountants to the Federal Securities Act," [N. A. C. A. Bulletin], July 15, 1936, p. 1305.

(久野注1) 証券取引委員会 (S. E. C.) が設立されたのは1934年6月であるが、それは1933年5月に制定された証券法 (Securities Act) を更に強化した1934年6月制定の証券取引法 (Securities and Exchange Act) に伴う証券取引所の監査機関である。

ンションとして特質づけられるまでに十分な任意性や一般的認許を受けていない。従って、それは会計と報告の一原理として分類し得るであろう。

## Ⅱ. 損益計算書原則

II. A. “損益計算書は、当該期間の (a) あらゆる源泉から生ずる収益 (income), (b) あらゆる種類の原価 (costs) と費用 (expenses), そして (c) 純利益 (net income) を示さねばならない。” (S-H-M)

“特定期間の損益計算書は、その期間の営業活動の結果であるとするに拘らず、正当に会計的認識 (accounting recognition) を与えたすべての収益と当該期間に費消したすべての原価を示さねばならない。事業の全歴史上どの年度でも、その集合した損益計算書が完全にすべての損益を表示する為である。” (公準 8, A. A. A.)

“特定期間の損益計算書は、必要があれば二つの区分に分けねばならない。一つの区分は、その時に出来るだけ正確に測定される当該期間の営業活動の明細を示し、他の区分は実現した資本の利得と損失、当該期間の営業活動に関連のない収益の実現および原価の償却から生ずる臨時的な貸記項目と借記項目を示すものである。” (公準 9, A. A. A.)

“損益計算書の営業区分 (operations section) は、販売および提供した役務から生ずる総収益；減価償却額、その他の当該資産償却額を含む営業上発生した原価と費用の構成要素；負債割引額や当該年度に正しく償却される費用を含む借入金の発生利子額、発生した所得税および利潤税；その他一般に経常的な性質を有する期間取引から生ずる一切の株主<sup>主</sup>持分 (equity of stockholders) の増減を公開しなければならない。” (公準10, A. A. A.)

“損益に影響を及ぼす金額は、その金額が割当てられる年度もしくは当該金額が確定される年度の損益計算書に示さねばならない。(Trousant)

“・・・著者達 [Sanders, Hatfield. および Moore] は、全面的に賛同して、Arthur Andersen から ‘利益を平準化する実務 (practice of equalizing earnings) は、認められた会計原則に全く反するものである’ という説明を引用している。しかし、43頁で (その他の個処でも)、彼等はその本筋からそれでヨーロッパの或る実務、即ち基準棚卸法 (base-stock inventory method) を支持している。それは1918年から1919年にかけて三・四の株式会社から大蔵省へ強く勧告され、近年では ‘後入先出法’ (last in, first out) の名で大いに正気を取戻して支持されているが、或る種の業界に固有な激しい変動を期末報告書中に示すのを避ける為に、利益を平準化する主要な用具以外の何物でもない。ここに極めて重要な問題がある。職業会計士の根本的な立場は、期末財務諸表の完全性 (integrity) を維持することなのである。” (Paton)

“一定期間内に発生する債務に備える為、その金額はその時に決定出来ないとしても、その期の所得から営業費引当金 (operating reserves) を設定することは何んら不当だとは思わない。” (Stempf)

“私が説明した産業の利益および損失のピークと谷を水平化する‘原価の仮設’ (cost hypothesis) ということは、思慮深い経営者の考慮に委ねるべきだと思う。” (E. A. Graham, “Current Practices in Inventory Valuation,” [N.A.C.A. Bulletin], March 1, 1937)

“例えば、損益計算書は、その年度に割当てられると考えられる (人によっては、その年度に認識されると言うのを好むが)、すべての収益とすべての費用を計上せねばならないというのは、一つの基本的な原則と言えるであろう。” (Broad)

“期間費用とそれに照応する収益は、企業会計にとって最も重要な資料である。” (Littleon)

Sanders, Hatfield, および Moore によつて提示された一般的命題は殆んど議論の余地がないが、この命題に附随するものがある。即ち、営業費引当金の問題である。明かなように、利益平準化の実務が、この報告書の別の個処で考えられている。このことは、営業費引当金、その他しばしば利益平準化の為に採用される諸用具に大きな関心をもたらす。

この命題もしくはそれから派生する命題には、一般的な基本的真理の特性に適合する会計原則が存在するのであるか？ それは疑わしいように思われる。その派生したものの中に見られる、そして確かに数多く適用されているこの命題には、会計原則としては除外すべきほどに保守主義原理の匂いがする。更にまた、一般にも認められたものになっていないように思われる。この命題やそれから派生するものへ名称を付けねばならないとすれば、それは除外する過程においてのみ可能であつて、会計の通則だという結論になるであろうが、基本的には保守主義に基礎をおく通則であり、更にまた一般的に認められていない通則ということになる。

アメリカ会計学会は“費用の借記項目や収益の貸記項目をもたらす種々の営業費引当金もしくは積立金”を計上するのに断固として反対している。別の個

所で、“一定期間連続せる損益計算書は、或る期間に巨額な営業費引当金を設定し、現在の損益計算書に示したくないかゝる引当損失を次期において計上することによって歪曲したり人為的に安定させたりしてはならない”と主張している。かゝる立場は、論理的であり、会計通則の基準を十分に示すものであろう。確かに、それは Sanders, Hatfield, および Moore の条項 II. A. よりも遙かに明確であり論理的である。

II. B. “財貨の販売もしくは役務の提供によって実現した収益のみを損益計算書に示すべきである。未実現収益 (unrealized income) は、記録してはならず、また正当な費用を利益で消却する為に利用してはならない。” (S-H-M)

“株式会社の損益計算書は、自己株式の発行、購入、もしくは償還による取引で生じた損益；資本勘定の修正；或いは配当金の支払ないしは株式配当から生じた貸記項目もしくは借記項目を計上してはならない。” (公準12, A. A. A.)

“実際の売上収益が利益（もしくは損失）の実現を劃する。” (Littleton)

“利益および収益は、それが実現した場合にのみ損益勘定および剰余金勘定に示すべきである。” (Trouant)

“収益は実現した期間の実現利益のみを計上すべきである。利益は、販売価格の回収が余り確実でない場合を除けば、正常な企業活動で販売がなされた時に実現すると考えられる。” (原則 4, Byrne)

“未実現利益は、直接にせよ間接にせよ、通常損益勘定に賦課し得ない金額をかゝる未実現利益に賦課することによって、会社の損益勘定に貸記してはならない。利益は、販売価格の回収が余り確実でない場合を除けば、正常な企業活動で販売がなされた時に実現すると考えられる。この一般通則に対する一つの例外は、原価を決定することが不可能な為に原価を超過しているかもしれない正味売価 (net selling price) で棚卸を行なうのが商慣習になっている産業（缶詰業の如き）における棚卸資産に関してなされるであろう。” (原則 1, A. I. A.)

“かくして、販売が生産活動であることはさておき、所得が生産によって稼得され販売によって稼得されないということが論理的に立証されるときも、販売を所得の結晶する時点として認めるのが実際的であろう。或いはまた、増価 (appreciation) は所得であるということが論理的に且つ経済学的に証明されるときも、それが不安定である為と、人情の極めて楽観的な態度の為に、普遍的認識を与えることは実際的でないであろう。” (Husband)

収益に対して実現テスト (realization test) を適用させる要請に関しては種々の権威者の間でも殆んど見解が一致しているように思われる。しかしながら、この一般的前提には三つの重要な例外がある。第一の例外は、所謂再取得株式の売却から生ずる損益に関するものである。これは後で考察することなので、恐らくこの問題について会計人の中で幾らか見解を異にするのは無意識に観点を変えることに基因するのであろうという以外、こゝで更に論ずる必要はない。

会計の命題を分析するに当っては、更に分析を続けていった後で異なる観点の仮定が必要になる場合でも、一つの見解を適用し、その全過程を通じてそれを固執することが大切であるように思われる。再取得株式から生ずる損益のような問題においても、エンティティーの観点、株主の観点、或いは他の観点のうち何れを採用すべきかを決定することが重要である。エンティティーの観点からすれば、株主は何んら債権者と変わりがない。

実現に関するこの命題を適用する際の第二の難かしさは、アメリカ会計士協会の委員会が一般通則に対する一つの例外として述べているものである。これは棚卸資産原価を決定することが不可能な場合に関連しており、かくして棚卸資産は正味売価で定められねばならず、未実現利益を計上する手続となる。

第三の例外は、期間損益が進行中の契約の進捗度に基づくと仮定する未完成長期契約 (uncompleted long-term contracts) に関連して見出される。

これらの例外は当面の命題が基本的な真理を表わす原則でないことを示している。

A. C. Littleton は、1937年のアメリカ会計士協会年次総会における円卓討論の席上で、収益の実現が原則だという“理由”(why)を誰かに聞きたいと聞いた。Paton は、この当面の命題は後になって Sanders, Hatfield, および Moore によって発表された棚卸資産評価の“原則”(principle)と矛盾していると言ひ、更にその「会計理論」<sup>1)</sup>においては、会計人が“費用は結果として発生するけれども、純収益もしくは純利益というものは一般に販売によって生

(1) W. A. Paton, 「Accounting Theory」(New York, The Ronald Press Company, 1922), p. 493.

ずるとはいえ、時によっては急に現われるものだ”と考えているので、自分は実現をコンベンションとして考えることを明確に主張している。

この命題をコンベンションと命名する今一つの主張は、その発展の過程を辿ることによって理解される。会計が往時の単純であった時代には、このコンベンションは実際に換金化 (realization in actual cash) することを要請したが、その後になって法律上の所有権の移転 (legal transfer of title) が実現を形成するという仮定によって修正され、かくして受取勘定は単に現金に対する繰延勘定 (deferred charge to cash) を示すだけとなったのに対して、更にその後になって商品の発送や送り状の振出しという行為が法律上の所有権の移転に等しいと見做された。従って、この命題は二重に慣習化されたコンベンションのように考えられる。

II. C. “主たる営業活動以外の源泉から生じた収益は別個に表示しなければならない。” (S-H-M)

これは、あらゆる科学において一般に適切だと認められている十分に認識され且つ全く健全な分類の通則から派生したものである。それは特に会計に固有な命題ではなく、それが会計原則だと考えられる理由を理解することは困難である。それは幾分通則の性質を有するものである。

II. D. 原価および費用には次の諸項目を含めねばならない：

- (a) 当期の総営業費 (all current operating costs),
- (b) 当期の棚卸損失 (inventory losses),
- (c) 当期において危険性の生じたその他の流動資産損失引当額 (provision for losses on other current assets),
- (d) 営業過程に供された全固定資産の減価、減耗、或いは消耗に対する適切な引当額。” (S-H-M)

“会計は、基本的には歴史的な原価および収益を当期と次期以降の会計期間へ配分することである。” (原則 1, Byrne)

“(配当可能な) 期間純利益を算出するに当ってはかゝる純利益を産み出すのに発生したあらゆる形態の費用を計上しなければならない。” (原則 3, Byrne)

“利益は資本が維持されて始めて実現する。即ち利益が生ずる諸取引に要するすべての費用を計上するまでは実現しない。” (Trouant)

(この点に関し、既に命題 II. A. に関連して引用したアメリカ会計学会の公準10を再び考慮すべきである。)

“会計の基本的教理 (fundamental tenets) の一つは、費用はその生産に当って発生した収益に対して賦課すべきことを要請している。” (Stempf)

“減価償却費、減耗償却費、そして原価償却費という類似したものは、何んらかの首尾一貫した基準に従って毎年の営業活動から発生する固定費 (fixed expenses) であり、慎重な研究の結果に基づいて健全な判断を形成する資格のある人の何んらかの論理的見積りに基礎をおくものでなければならない。” (Stempf)

“減価性資産はその推定使用期間にかゝわらしめて償却しなければならないというのは、一般的な会計原則として列挙し得るであろう。” (Kenneth W. Dalglish, 「Fiftieth Anniversary Celebration」, New York, American Institute of Accountants, 1938)

“・・・或る基本的な極めて広義の原則は、或る年度の損益勘定が当該年度に割当てられるすべての費用を含まなければならないというのであるが、この一般原則に基づいてわれわれは減価償却費を計上し、未実現棚卸損失 (unrealized inventory losses) を償却し、社債割引額 (discount on bonds) を償却することなどを行なうのである。” (Broad)

“私自身の意見は、極めて正統的な見解を持っている人々には考慮されていないことを知っているが、市場価格の変動による棚卸資産の修正は好んで剰余金の修正を通じて行なわれる貸借対照表の修正であり、如何なる場合でも営業成績から除去して損益計算書には別個に示すというものである。” (Maurice E. Peloubet, 「Fiftieth Anniversary Celebration」, New York, American Institute of Accountants, 1938)

“序いでながら、この点について委員会〔アメリカ会計学会〕へ次のように問いたゞすのも至当であろう。‘低価主義’ (この棚卸資産の評価方法が公準3に関する討議に関連して起こった疑問があるにもかゝわらず認許し得るとするならば) で棚卸資産を評価することから生ずる損失は何処に示そうとするのか? 同委員会は、かゝる損失を盲目的に真実の売上原価の増加分として損益計算書の営業区分へ示そうとするのか、或いは資本損失 (capital loss) として営業外区分へ示そうとするのか?” (Husband)

これは一つの命題ではなくて四つの命題である。(a) と (d) の条項について



は殆んど例外がないけれども、他の二つの条項については相当に反対論が示されている。

出来る限り且つ実行可能な限り、原価と費用を収益に対応させる要請に関しては一般に見解が一致している。Sanders, Hatfield, および Moore が提示した命題には、原価および費用を損失と十分に区別していない欠点がある。物量の減少 (decrease in physical quantity), 退化 (deterioration), 陳腐化 (obsolescence) ではなくて単に物価変動 (price change) に基づく未実現棚卸損失は、保守主義原理の適用以外の何物でもなく、特にそれは比較可能利益 (comparative profits) を歪曲せしめる点で適切でないと主張する有力な考えがある。

命題 II. D. (c) に対しても同じような反対意見がある。物価変動そのものから生ずる未実現損失の未熟な認識は、貸借対照表的観点 (balance sheet viewpoint) <sup>(久野注1)</sup> に基礎をおくものであり、普遍的な評価のコンベンションとは相容れないものである。

<sup>(1)</sup> Byrne は、その見解が一般に健全なのであるが、“予期される損失を計上することが必要であるという原則” に言及して、会計人はあらゆる状況から見てこの目的に最も適切な通則を採用するに足る自由を持っているのであり、“どのようなものを選択しようと会計「原則」を混乱せしめることに責を負うものではない” と述べている。

この命題の四つの条項をすべて認める会計人達は、先に述べた命題よりも遙かに好んで積極的にそれを通則もしくはコンベンションと称するように思われる。会計は単に統計学 (statistics) の専門化した分野であると考える人も多いが、良き統計家は会計人が全く保守主義の名において或る種の費用を収益に対応せしめないことに眉をひそめるであろう。

II. E. “非経常的項目 (nonrecurring items) は、その本質を示す用語で報告しなけ

---

(久野注1) 拙稿 “Stephen Gilman の会計コンベンション論 (邦訳)”, 「商学討究」, 第10巻第4号, p. 107 の (久野注1) を参照。

(1) Gilbert R. Byrne, “To What Extent Can the Practice of Accounting Be Reduced to Rules and Standards?” 「The Journal of Accountancy」, November 1937, p.373.

ればならない。” (S-H-M)

“損益計算書の営業区分に続いて、資本損益、過年度に該当するものでありながら認識されていなかった相当額の修正項目を含む利益に対する非経常的な借記項目および貸記項目、当期の営業活動以外の要因から生じた臨時の利得、損失、ならびに償却額、負債をその記録金額よりも少なく或いは多く償還することから生ずる損益、その他これらに準ずる諸項目を相当詳細に正しく表示しなければならない。” (公準 11, A. A. A.)

“・・・臨時収益を当期の損益勘定へ貸方記入したり臨時損失を直接当期の剰余金へ賦課せしめることは不健全である。両方とも首尾一貫して処理し、両方とも公開しなければならない。” (Stempf)

“・・・委員会〔アメリカ会計学会〕は営業費と営業収益が程度の差こそあれ‘経常的性質’ (normally recurring nature) を有する項目だと考えている。営業外項目は臨時的項目であって非経常的性質を有する。これらはその両者を区別する適切な基準であろうか？

‘営業上の’ (operating) という用語は、寧ろ所有主が程度の差こそあれ副次的な性質を持つ営業活動を伴う場合に対比して彼等が遂行すべき職能だと考える特殊な用語法を意味するのではなかろうか？” (Husband)

“総利益からの控除項目を示すのは正しいが、当期に関係のない相当額の臨時的項目以外に純利益からの控除項目があってはならない。このような控除項目を取除く為にあらゆる努力がなされねばならない。” (Montgomery)

“株式会社の社債がたまたま不景気の時に償還される場合、その巨額な割引金の処理方法についても、色々な方法がある。ある会社ではかゝる割引金を借方残のある未償却割引金勘定へ貸方記入し；或る会社ではそれを剰余金へ貸方記入し；また或る会社では損益勘定へ貸方記入するといった工合である。個人的な立場から、私は最初の方法が最も健全であると思う。” (F. P. Byerly, “Formulation of Accounting Principles or Conventions,” [The Journal of Accountancy], August 1937)

“経営上管理し得ない異常な損費からなる借記項目を示すことは期末損益計算書の正常的職能ではない。これらは別の処に記録して示すべきである。” (Roy B. Kester, [Advanced Accounting], New York, The Ronald Press Company, 1933)

“実務上遭遇するあらゆる場合に、資本損益を明確に区別することは常に極めて面倒な事柄であるが、実行可能な限りにおいて、かゝる損益は財務諸表で明確に分離すべきである。そうすれば、投資家その他の人達は、かゝる損益が恐らく経常的なものでないことに注意するであろう。” (Hosmer)

“(a) 所謂資本損失を当期の利益で償却すること、(b) その金額を繰延項目として繰延べること、或いは (c) それを利益剰余金に課することなどの色々な方法の中から選択するに当つて、何か良き経営判断の基準となるものを指摘することは建設的ではなからうか?” (Littleton)

この命題は寧ろ次に来る命題 (II. F.) に深い関係があるのであって、色々と表明されてきた見解を考察するのに極めて重要である。

Sanders, Hatfield. および Moore によって提示されたこの命題は、明かに会計の原則というよりは報告の通則である。

II. F. “純利益は出来る限り爾後の修正を要しないように算定されねばならない。しかしながら、かゝる修正が必要となった場合には、その修正はその期の損益計算書を歪曲するほど巨額でない場合に限つて当期の損益勘定を通じて行なっても差支えないが、それ以外の場合には利益剰余金を通じて行なわねばならない。” (S-H-M)

“利益剰余金は、公衆との取引から生じた企業の留保利益のうち、株主に対する利益配当分を差引いたものを示さねばならない。” (原則 7, Byrne)

“資本剰余金もしくは未実現利益に対する借方記入は、正しくは損益勘定へ計上すべき借記分を損益勘定から除去する為に行なわれてはならない。同様にして、その結果が当年度もしくは一定期間の利益額を歪曲するような場合には、利益剰余金に対して借方記入してはならない。” (Trouant)

(既に II. A. の項で引用したアメリカ会計学会の公準 8 は、それが一定期間に亘る集合損益計算書は“すべての損益を完全に表わさねばならない”と主張することから、剰余金の修正には積極的な関係を有している。)

“特定期間もしくは一連の期間の利益がその会計記録を完全に改訂することが望ましいほど不正確に表示されていることが判明した場合、かゝる改訂後の少なくとも一回分の公表報告書には、修正が行なわれた過年度の各期間に対する修正損益計算書 (corrected income statement) を掲げるべきである。” (公準 13, A. A. A.)

“これらの諸原則〔公準の 1, 2, および 3〕に従って算入される原価は、この影響を受ける各期間に対する改訂損益計算書 (revised income statements) 中に必要な修正事項を示すのでなければ、再償却資産として繰入れるべきではない。” (公準 4, A. A. A.)

“過年度に影響する小額の剰余金修正は、或る特定年度の勘定を締切れば必ず色々な収

益と費用の諸項目が継続的に重複するのであるから、この見出し〔その他の費用 (other charges)〕の下に列挙するのが望ましい。”(「Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants」, New York, American Institute of Accountants, January 1936)

“企業存続中の自己資本の全体的変動分は、各会計期間中の部分的変動分の総額と一致しなければならない。他の影響を受ける期間に対する改訂計算書を提示しないで或る期間の報告書を修正することは、明かに利害者集団 (interested parties) を混乱せしめるか誤解させることになるであろう。”(Rorem)

“かゝる極めて望ましい手続である計算書改訂の原因になる或る種の不正確性は、日附によって当該会計期間の期首と期末の間だけの収益と費用に制限された計算書には確かに存在しない。かゝる費用が除去され、かゝる収益が当該勘定へ編入されることは、論理上剰余金の修正である。”(Husband)

“保守主義という点から言えば、資本的な損失と控除項目を収益に借方記入する方が収益の控除項目を資本に借方記入するよりも遙かに優れている。それらの項目に疑問の余地がない場合、良き会計実務は資本項目を収益に借方記入することを認めない。”(Montgomery)

“・・・正常的な企業活動において、技術的に或る年度の営業活動に割当て得る項目でありながら爾後の期間の会計記録へ記入されるものがある。正常的な企業活動において生ずるこのような性質を持った重複する項目は、それが記録される期間の損益勘定へ含めるべきであり、異常な場合を除いて、利益剰余金の修正として処理すべきではない。明かに、この重複する借記項目や貸記項目が金額的に大きい場合には、営業成績に及ぼす影響がたゞちに分かるように損益計算書中の特別項目 (special items) として列挙すべきである。このような性質を有する諸項目に対して直接剰余金修正を行なう実務は、必ずや重大な不正表示を導く簿記手続である。良き実務においては、利益剰余金勘定は配当金や年度純損益勘定残高以外には實際上閉ざしておくべきである。”(Arthur Andersen, “Present-day Problems Affecting the Presentation and Interpretation of Financial Statements,” 「The Journal of Accountancy」, November 1935)

“或る年度の損益計算書は、経常的、非経常的、或いは異常であるなしにかゝらず、その年度に属するすべての測定し得る項目と当該年度の業績を歪曲しない過年度に属する小額の諸項目を示さねばならない。

これに反して、当年度の純利益を歪曲せしめる過年度に属する借記項目と貸記項目は利益剰余金へ振替えるべきである。”(Stempf)

“しかしながら、企業が過去十年間に経てきたような恐慌から生ずる剰余金への直接振替項目は、もっと正常な期間に生ずるのと違って十分に正当化されるものである。”  
(Hosmer)

“・・・特殊な事情が異なる処理方法を正当化する場合を除いて、一般にすべての項目は損益勘定を通じて振替えるべきである。剰余金に損失もしくは利得を直接記入するのは、すべてかゝる項目を損益勘定を通じて振替える正常的手続の例外であり、異常な場合にのみ正当化されるのである。” (Hosmer)

“・・・損益勘定から剰余金勘定へ振替えることは利益を(蓄積)資本へ転換せしめることを意味する。従って、直接に剰余金へ振替えられた損失は一種の資本に対する振替えとなり資本と利益との区別を曖昧にするものであるが、実にこの区別を明確にすることに会計理論が全力を傾注しているのである。” (Littleton)

この命題は普く論議されているので、苦労してこれらの引用文献を選択したのである。相当額の過年度誤謬 (past errors) の実際の修正と臨時的損益との区別がない為に、著しい混乱が現われている。

アメリカ会計学会は、報告書における剰余金の修正に反対する積極的な主張をして断固とした極めて批判的な立場をとっている。アメリカ会計学会は、たまたま相当額の修正が必要になることを認識して、誤謬の修正を実行する為に過年度損益計算書を改訂する要請を説いている。

Sanders, Hatfield, および Moore が述べているこの一般的命題は果して原則たり得るであろうか？ それは重要性の原理の実践的適用として特色づけられる色々な方法を提示している。それは相殺的誤謬 (offseting error) による誤謬の修正を是認しており、従って“基本的真理”として列挙することは出来ない。アメリカ会計学会の提案は、もっと基本的で包括的で且つ普遍的なように思われるが、それも原則の必要不可欠なテストに適合するまでには至っていない。

次に述べる Sanders, Hatfield, および Moore のステイトメントの第 III 部は貸借対照表原則に関するものであり、この書物においてはそれほど重要性を持つものではない。それをこゝに例示する理由は、第一に完全性を期すことが望ましいと思われるからであり、第二にその或る種の命題には損益計算の領域

があるからである。

## Ⅰ. 貸借対照表原則

III. A. “貸借対照表は、(a) 資産の性質と金額、(b) 負債の性質と金額、(c) 拠出資本金の性質と金額、(d) 利益剰余金と資本剰余金の金額を示さねばならない。” (S-H-M)

“株式会社貸借対照表の正味財産区分では拠出資本と未処分利益を明確に区別しなければならぬ。(Littleton)

“株式会社貸借対照表の正味財産区分のうち未処分利益剰余金 (earned surplus) と利益積立金 (earned surplus reserve) 以外のすべての項目は拠出資本に関連している。” (Littleton)

“価値のあるものにはすべて請求者 (claimant) がある。” (Trouant)

アメリカ会計士協会の委員会、アメリカ会計学会、そして Gilbert R. Byrne の諸リストには Sanders, Hatfield, および Moore のリストに対応する命題が含まれていない。Trouant と Littleton から引用した命題も必ずしも適切ではない。

こゝに提示した命題は望ましい実務の一般的な解説もしくは説明といったようなものである。それは原則と言うよりも通則と言った方が良いかもしれない。

Paton は、その「会計理論」の中で、<sup>(久野注1)</sup> 会計の基礎をなす多くの一般的な仮定もしくはコンベンションを論じている。彼はそれらを公準 (postulates) と言い、その中に貸借対照表等式を含めているが、彼は更に進んで貸借対照表に関連して財政状態に関する公準もしくはコンベンションを追求している。こゝに言う基本的仮定とは、貨幣的表現による資産と負債の計算書が事業の財政状態の完全表示であるということであるが、Paton はそれが明かに間違っていると確言している。

---

(久野注1) W. A. Paton, 「Accounting Theory」 (New York, The Ronald Press Company, 1922), pp. 471~499.

III. B. “・・・貸借対照表中の固定資産もしくは資本的資産 (capital assets) に関して:

1. その金額は、かゝる資産に投下した金額に基づかねばならない。
2. 減価償却、減耗償却、および原価償却の引当金は、その耐用年数にその原価を割当てる累積過程を示さねばならない。
3. (1) 有形資産、(2) 無形資産、そして (3) 投資の間に適切な区別が為されねばならない。” (S-H-M)

“会計人が特定時点の物的資産を評価することは消費された、費消された、或いは失なわれた効用を反映する為に取得原価の幾何償却すべきか、そして正しく将来の営業活動に属するものとして幾何を繰延べるべきかを決定することを意味する。” (公準 1, A. A. A.)

“受益所有権 (beneficial ownership)<sup>(久野注1)</sup> に相当額の変化が生じた場合、原価は現金支出額もしくは有価証券と交換に取得した財産の公正な市場価格 (fair market price) によって測定される。” (公準 2, A. A. A.)

“未償却原価以外の価値を引用する場合、それらは単に報告目的からの附随的事項として財務諸表に表示せねばならない。” (公準 7, A. A. A.)

“〔A. A. A. は〕原則の中で流動資産と固定資産の評価に何んら区別をしようとしなかった。著者の見解によれば、この立場は健全だと思われるのであって、会計人は過去において類似性を認識することよりも差異を見出そうとして科学者としての立場を弱いものにしてきたのである。” (Rorem)

“経済人は〔A. A. A. が〕将来の所得の割引価格 (discounted-values of future income) に余り注意を払わなかったことに失望するかもしれない。しかし、結局のところ、将来の所得は見積り数値であり、人はかゝる見積りに対する合理的な基準を求めねばならないのである。” (Rorem)

“或る項目を他の事業から購入する場合は、常にその所有権の変動が時点については勿論その事実に関しても容易に認識される。しかし、組織更生 (reorganization) が新しい証券の発行とか株式会社の支配権の移転を伴う場合には、事情はそれほど明確ではな

---

(久野注1) 不明確な用語法であるが、恐らく資産認識上の統一概念として用いた言葉であろう。なお、中島省吾訳編、「A. A. A. 会計原則」(中央経済社、1956)中の「試案」(1936年公表) 訳註 pp. 34~35 を参照。

い。かゝる場合には、所有権が変動したことに基づいて物的資産を再評価するのが正当であろうか？ この問題は原則を発展させる場合に対処せねばならない問題である。” (Rorem)

“記録目的から会計上認識される唯一の原価は現金支出価格（歴史的原価）である。” (Littleton)

“固定資産会計に関する原則の表明は、何をおいても ‘発生した減価、減耗、或いは償却費を差引いた原価’ の基準で固定資産の金額を表示する要請を再確認する必要があるように思われる。” (Stempf)

“自分は、有価証券と交換に取得した資産の公正な市場価格がその財産の原価を測定する尺度であるという条項〔公準 2, A. A. A.〕を無条件に採用しようとはしない。どうして発行した有価証券がたゞちに確実なる市場価格を持ち得るであろうか？ その有価証券の市場価格は、その財産の公正な市場価格に等しいと見做すのであろうか？” (Stempf)

“固定資産を引上げることは実際にその資産の利用原価を増加させ、固定資産を引下げることは高物価水準の時に購入した所有資産の経費 (burden) を減少させることになるのであろうか？” (Littleton)

Sanders, Hatfield, および Moore が固定資産の価格はそれに投下した金額に“基づく”(based) ものでなければならないと言っているのに注意すべきである。勿論、これは固定資産を原価で示さなければならないと言うのとは異なる。

これに反して、アメリカ会計学会は、原価以外の価格が引用される場合に注解表示 (parenthetical disclosure) を行なうのが望ましいことを指摘しているとはいえ、一貫して原価を強調している。

固定資産評価の基準として取得原価 (original cost) が望ましいと言っても、混合した資産全部を現金もしくは有価証券と交換に取得した場合、当然それは困難に陥入ってしまう。評価 (appraisal) は、たまたまかゝる場合に適用する唯一の得心のゆく便宜策である、

原価評価の一般的会計実務は一つの原則だと言われたり、時には一つの通則



だと言われたりするが、Hatfield<sup>(1)</sup> は、それは“明らかに一つの仮定に基づくものであって基本的な原則の表明ではない”と言っている。従って、この観点からすれば、原価評価は一つのコンベンションである。

Paton<sup>(久野注1)</sup> も、その「会計理論」の中で、原価評価は企業家が理性的 (rational) であるという仮定——強制、欺瞞、悪判断、そして不注意が企業には見られないという仮定に基づくものであると言って、これがコンベンションであると主張している。

固定資産の評価には、更に第三のコンベンション、即ち継続事業のコンベンションが含まれている。アメリカ会計士協会が刊行した「独立公会計士による財務諸表の監査」(Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants)<sup>(久野注2)</sup> は、特にこの仮定をコンベンションと名づけているのに対して、Trouant は彼の“原則およびコンベンション”(Principles and Conventions) のリストの中でそれに言及している。

会計士業 (accounting profession) は、一般に固定資産の引上げ実務やそれに伴う資本剰余金 (unearned surplus) の設定を嫌うけれども、固定資産価格を引下げることに關しては異なった態度をとるのが通常である。正規の組織更生から生ずる資産価格の引下げと、固定費 (fixed charges) が正常の営業活動によって償なえない場合の再評価との間に、殆んど論理上の差異は見られないということが多くの人々によって主張されている。Sanders, Hatfield, および Moore が提示した命題は、原則としての特性がなく、従って一般に認められた長所を持つコンベンションと通則の混合したものにはほかならない。

---

(1) Henry Rand Hatfield, 「Accounting」(New York, D. Appleton-Century Co., Inc., 1927), p. 66.

(久野注1) W. A. Paton, 「Accounting Theory」(New York, The Ronald Press Company, 1922), p. 489.

(久野注2) 連邦準備局 (Federal Reserve Board) は、会計士監査の発展を促進するに當って、先ず1917年に「統一会計、連邦準備局試案」(Uniform Accounting, A Tentative Proposal Submitted by the Federal Reserve Board) を公表し、その翌年アメリカ会計士協会に委嘱して「公認貸借対照表作成方法」(Approved Methods for the Preparation of Balance-Sheet Statements) を作成し、更に1929年5月に「財務諸表の検証」(Verification of Financial Statements) という研究公報を公刊したが、その改訂版として1936年1月にアメリカ会計士協会が出版したものである。

III. C. “流動資産を正しく表示する要件:

1. 特定項目を計上もしくは除外するに当っては、流動負債と関連する同時性の基準 (the same time basis) によって決定すること;
2. 幾つかの項目に原価、置換市場価格 (replacement market), 或いは換金価値 (realization) が適用し得る場合には、その価格は一般に最低のものとする;
3. 引当金 (reserves) は、それに関連する流動資産と明瞭に関連づけること;
4. 正常な企業活動から生じなかった項目については分離して表示すること。” (S-H-M)

“これら諸原則の適用は、・・・棚卸資産と投資原価を次期以降に配分される金額まで切下げることの意味するほど、十分に拡張せねばならない。” (公準 5, A. A. A.)

“株主、役員、および従業員、そして関係会社への貸付金額は別個に示すべきであり、かかる人達に対する負債は成可く分離すべきである。” (Trouant)

“一年以内に実現する資産と一年以内に支払われる負債は‘流動’ (current) という名称をつけて整然と示される。” (Trouant)

“役員、従業員、或いは関係会社に対する受取手形もしくは受取勘定は別個に示すべきであって、受取手形勘定もしくは受取勘定といった一般的な見出しで掲示してはならない。” (原則 5, A.I.A.)

“・・・未販売商品に関する市価低落は、丁度‘減価差引原価’ (cost less depreciation) 以下の価格で固定資産を売却するのと同様に、価値の費消 (expiration of value) を示すのである。

“会計士の仕事は、取得原価を測定し、且つ各会計期間中に費消する部分を測定することである。それが販売、減価、減耗、陳腐化、或いは市価下落の何れによる費消であろうと問題でない。” (Rorem)

Gilbert R. Byrne は彼の八つの命題の中に棚卸資産評価を含めていないけれども、その原則5は恐らくそれに該当するであろう。原則5には、“損失が実際に発生しなくても、もし発生する可能性がある場合、純利益を算出する前にそれを計上せねばならない”と書かれているが、それは棚卸資産評価に該当すると思われる。アメリカ会計学会の公準7は未償却原価以外のすべての価格を注解表示することを要請するものであり、それは恐らく先に引用した公準5

の部分と矛盾することはないであろう。アメリカ会計学会は、棚卸資産に関しても明かに原価主義 (cost basis) に賛成する確固たる立場をとっている。

会計用語上の諸困難は、原価もしくは時価の何れか低い方で棚卸資産を評価する実務<sup>(久野注1)</sup>に関連して最もよく立証されているように思われる。それを原則だといふ多くの意見があるとはいえ、大多数の会計人はそれを通則と呼ぶのを好むようである。

Rorem は、アメリカ会計学会の甘の公準に関する論評の中で、<sup>(久野注2)</sup>“固定資産に関する減価差引原価の通則は大体において流動資産に関する低価主義 (rule of cost-or-market) と同じものである”と考へているが、彼の考へに同意する会計人は殆んどおらないようである。Paton は、この低価主義に極めて確固たる態度をとっており、それが利益を誤魔化し、且つ或る期間の利益の過小表示 (understatement) は次期の過大表示 (overstatement) によって平準化するのので何んら保守的でないと言っている。George O. May は、低価主義が貸借対照表監査の観点 (viewpoint of the balance sheet audit)<sup>(久野注3)</sup>に基礎をおくものであり、損益計算書に重点が増してきた観点からすれば、何んらかの方法もしくは表示の変更が必要になるかもしれないと考へている。

Sanders, Hatfield, および Moore の報告書のテキストでは、後入先出法や基準棚卸法の如き棚卸方法を是認しており、この著者達が保守主義の原理に重きをおいていることから、これらのすべてを正当化しているように思われる。

理論的に言えば、継続事業のコンベンションは固定資産に対して妥当するようには流動資産に対しても全く同様に妥当するのである。実務においては、なかんづく基準棚卸法の如き棚卸方法に関して、それから生ずる価格は相当に低くなり、継続事業基準ではなくて清算基準によつて行なわれたようになるかもしれない。保守主義の原理や貸借対照表的観点が会計実務に大きな影響を与えて

(久野注1) 低価主義 (cost or market rule) を指していることは明かである。

(久野注2) C. Rufus Rorem, "Accounting Theory: A Critique of the Tentative Statement of Accounting Principles," [The Accounting Review], June 1937, p. 134.

(久野注3) 損益計算書の観点 (profit and loss viewpoint) に対比される貸借対照的観点 (balance sheet viewpoint) と同意義である。

いるので、多くの場合に流動資産評価がこのコンペンションに十分な効果を与え得ないと言うのが恐らく正しいであろう。

この流動資産に関する命題そのものは、特別の名称を附することが出来ないほどに通則、コンペンション、そして原理が混合しあつたものになっている。

III. D. “繰延勘定 (deferred charges) を公表するには特に次のような事柄に注意を払わねばならない:

1. 将来の期間の給付 (benefit) に対して発生する費用と現実に負担している損失との  
区別;
2. 一般に幾何の期間がその繰延勘定によって給付を受けるかという償却の基準。”  
(S-H-M)

他の会計原則のリストは、これと正確に照応する命題を掲げておらず、繰延勘定を資産評価の全般的問題の一構成要素として取扱っている。

しかしながら、アメリカ会計学会は、その公準6で、多くの会計人の気に入らない提案を行なっている。この公準は、社債割引はその負債の額面額 (face value) から控除して示すべきだと主張している。この提案は、かなりの批判を惹起したが、それは貸借対照表の配列法だけに言及しているのであるから、こゝでこの提案を論ずることは正当でないように思われる。

Sanders, Hatfield, および Moore が提示した命題は将来の期間に対する給付という概念を与えているが、それは繰延勘定の本質的属性 (essential attribute) であると一般に考えられている。最も優れた会計上の見解は現実には未償却損失の性質を有する繰延勘定に不興の色を見せているように思われる。Montgomery は、“繰延項目は将来の期間に給付をもたらさねばならない” という通則を主張している。

この通則の論理的妥当性は、しばしば保守主義の原理によって大きく修正されている。理論的には期末において繰延勘定と見做さねばならない多くの支出が、その期に償却されており、従つて損益計算書に何んらかの歪みを生じさせている。

III. E. “偶発債務 (contingent liabilities) は、それが重要であり危険性があり、且つ

相当に明確な金額である場合、貸借対照表もしくは脚注に示さねばならない。”(S-H-M)

これは保守主義や公開性の一般原理を特に報告へ適用したものである。実務上も、すべての会計権威者がこの命題の要請に同意している。

III. F. “再取得株式は資本金からの控除項目として示すべきであり、例外的な場合に(久野注1)はそれを資産として示してもよいが、その場合にはその理由を明示せねばならない。”(S-H-M)

これは大部分の権威者達が全く是認している命題である。アメリカ会計学会は、その公準16で、またアメリカ会計士協会の委員会は、その原則4で、同様の説明をしている。

D. L. Trouant は、会社は自社株式の取引で損益が実現しないことを指摘した。この命題には、(1) 再取得株式の貸借対照表上の表示方法、(2) かゝる再取得株式の売却損益の処理方法、そして (3) 株式会社が所有している間にかゝる再取得株式から生ずる配当金の処理方法という現実に考えねばならない三つの異なった問題がある。

社内株に対する一般的な見解がどうであろうと、それは株式会社だけに関連するものであり、一般会計 (general accounting) の原則というよりは法律的会計 (legal-accounting) 通則と見做される事実からみて、それは殆んど原則とは考えられないであろう。

Sanders, Hatfield, および Moore が示した次の二つの命題は、二つとも資本剰余金 (capital surplus) に関するものなので、一緒にした。

III. G. “資本的資産を今までよりも高い価格に評価替えすることによって資本剰余金が生ずる。今までよりも低い価格に評価替えする場合は、その時の状況によって資本、資本剰余金、或いは利益剰余金を減少せしめる。”(S-H-M)

III. H. “資本剰余金は、収益もしくは利益剰余金に課すべき費用を取除く為に利用し

---

(久野注1) 再取得株式 (reaquired stock) を資産として示し得る場合の要件としては、それが何んらかの理由で一時的に所有され、且つ極めて換金性が高い場合に限られるであろう。

てはならない。”(S-H-M)

“資本剰余金は、たとえそれがどのようにして計上されたものでも、当年度もしくは将来の年度の損益勘定に課すべき費用を取除く為に使用してはならない。この通則は組織更生に関しては例外があり、組織更生会社は、もし現存する会社が存続する場合には、収益に賦課すべき費用でも取除くであろうし、その事実が十分に公開され、その行為が組織更生の時と同じく正式に株主から承認されているならば、組織更生が行なわれない場合でも同様な結果に帰着すると考えられるであろう。”(原則 2, A.I.A.)

“株式会社の資本については二つの主要な区分、即ち払込資本と利益剰余金とがあることを認識せねばならない。各区分の細分類項目は適切に示すべきである。”(公準14, A. A. A.)

“払込資本は発行株式の受入額、即ち資本金 (capital stock)、払込剰余金 (paid-in surplus)、再取得株式の売却益および割引で購入した再取得株式の消却益、株式配当 (stock dividends)、資本組入 (recapitalization)、その他による利益剰余金から資本金勘定への振替え分から構成される。払込資本勘定の減少は社外株式の償還、再取得株式の消却、或いは清算配当 (liquidating dividends) から生ずる。”(公準 15, A.A.A.)

“払込剰余金も積立金も損失の填補に利用すべきでない。すべての原価償却費、認識された損失、その他の資産費消価値は損益勘定を通じて利益剰余金に振替えねばならない。”(公準 17, A.A.A.)

“資本金勘定と資本剰余金勘定は、ともにその企業に対する資本主の正味拠出額を示すものでなければならない。”(原則 6, Byrne)

“剰余金は、実務上出来ることなら、‘利益剰余金’ (earned surplus) と ‘資本剰余金’ (capital surplus) に区分せねばならない。”(Trouant)

資本剰余金に関する諸問題は、一部は会計理論に、そして一部は法令に関係している。或る事柄を行なうに当って示されたり或いは関連してくる法令の認許事項は会計人によって支配出来ないものであるということが、会計人の間に広まっている感情である。論理的に言えば、株主が拠出した金額は、たとえその一部だけが法定資本 (legal capital) であるとしても、その拠出の形態の如何を問わず会計的資本 (accounting capital) と見做すべきである。

資産価格の引上げによって資本剰余金が発生することに関して、かゝる取引が一種の意味のない仕ぐさであることは今日では十分に認識されている。<sup>(久野注1)</sup> 一時的な見せかけの正味財産の増加は、結局それまでより高額の減価償却費によって相殺されてしまう。

法令、判例、その他の法律から派生する他の命題と同様に、それを通則と言うのが適切であるように思われる。

III. I. として分類した次の命題は Sanders, Hatfield, および Moore の二十五の命題から成るリストには載っていないのであるが、完全性を期す為に必要だと思われる。

III. I. “利益剰余金は次の場合に限り貸記もしくは借記せねばならない。定期的に報告される損益勘定の残高；株主への配当金；償還の為に買入れた株式もしくは消却した再取得株式の払込資本を超える原価分；および運転資本 (working capital) の維持もしくは減債基金 (sinking funds) の填補の如き目的で留保しておく積立金の引下げ。利益剰余金は、その会社自体の株式に関する取引から生ずる貸記項目、或いは払込資本もしくは他の資本勘定からの振替項目を計上してはならない。” (公準18, A.A.A.)

“欠損金が正当な株式会社の行為によって資本金の額面もしくは表示額を控除して填補される場合、その後の利益剰余金は、それがその会社の創業後の或る時点の日附から開始せることを示すようにせねばならない。” (公準 19, A.A.A.)

“期末報告書には、その会計期間中に発生した変動の態様を公開する為、資本金勘定と剰余金勘定の計算書を含めねばならず、それは株式の売却もしくは買入れから生じた払込資本の増減を明示しなければならない。” (公準 20, A.A.A.)

“公準20は、‘期末報告書には、その会計期間中に発生した変動の態様を公開する為、資本金勘定と剰余金勘定の計算書を含めねばならず、それは株式の売却もしくは買入れから生じた払込資本の増減を明示しなければならない’ と述べている。同委員会は、更に ‘そして、この計算書の読者が株主の拠出した資本額とその株式会社の収益から計上せられた金額とを判別し得るように、明確な日附を示して、株式配当から生ずる払込資本の増加’

---

(久野注1) 今日のようにインフレーションの影響が純粋な原価主義会計を脅かしつゝある時再検討さるべき問題である。しかし、その場合でも、固定資産の再評価という方策は一時凌ぎに過ぎず、その全面的な救済策は安定価値会計 (stabilized accounting) による以外に存在しないであろう。

という言葉に付け加えればもっと良かったであろう。” (Husband)

“会社が巨額の資本減少を含む資本修正手続をした後に利益剰余金を再び新しい日附をもって計上する要請に応えるならば、一般投資家 (average investor) は会社の過去の歴史上に起こった事柄に関して貸借対照表で新しい有力な手がかりを持つことになる。” (Howard C. Greer, “Is It Desirable to Distinguish between Various Kinds of Surplus?” [The Journal of Accountancy], April 1938)

“配当宣言 (dividend declarations) は、蓄積した実現利益、即ち会計上の用語で言えば、利益剰余金がある場合のみに限定せねばならない。” (Littleton)

“すべての確定した損失のみならず未定の損失相当額をも損益勘定を通じて毎年引当金に計上すべきであり、かゝる損失は、それが確定し清算される場合、優先的にかゝる引当金に賦課せしめられる。かくして計上した負債もしくは引当金は、私の見解によれば、将来発生する損失に対して利益剰余金から計上した積立金のようなものとは全く異なっている。” (Stempf)

これらの命題の目的は利益剰余金の構成を保全することである。利益剰余金勘定を再び新しい日附をもって始めるという規定は、たまたまかゝる剰余金が必然的に相当額の修正を受ける場合に備えて設定されるのである。これらの命題は法律に依存しているとはいえ、まさに通則として示し得るであろう。

#### IV. 連結計算書

IV. A. “連結計算書は親会社 (parent company) が実際に支配している企業体だけを含むものでなければならない。” (S-H-M)

IV. B. “従属会社 (subsidiary) の株式が親会社の帳簿に記録される際の金額は、有形財産たると無形財産たるとを問わず、要するに従属会社財産の再評価を行ない、それがそのまま連結貸借対照表 (consolidated balance-sheet) に示される。” (S-H-M)

IV. C. “その支配権を親会社が獲得した時に存在していた従属会社の剰余金は、連結貸借対照表中に示してはならない。” (S-H-M)

IV. D. “従属会社の少数株主持分 (minority interests) は、従属会社の帳簿上の正味価格で連結貸借対照表に示すことが出来る。” (S-H-M)



上記の諸命題は、たゞ Sanders Hatfield, および Moore の分類表を完全にしようとする目的で掲示したのである。それらは連結計算書に関するものであり、この書物の主題ではない会計の一局面であるから、他の権威者連の見解を掲げる必要はないと考える。<sup>(久野注1)</sup> Byrne と Trouant は、この種の命題を一つも掲げていない。アメリカ会計士協会の原則3, そしてアメリカ会計学会の常任委員会の指令で Kohler<sup>(1)</sup> が作成した十の命題の全部については、これを故意に省略することにした。

## V. 注解と脚注

V. A. “相当に長い注解や脚注, および附属明細表 (supplementary schedules) は, 説明を必要とする計算書中の項目を明瞭にする為, 或いは計算書を補足する為に利用される。” (S-H-M)

これは公開性の原理に関する一般的説明であり, 報告だけに関するものである。

—1960, 6, 11—

### <附 記>

Stephen Gilman 氏の御子息 Stephen Gilman Jr. 氏 (ハーバード大学ロマンス語学部教授) から1960年5月21日付の私信を頂いたが, それによると, Stephen Gilman 氏は数年前に来日したことがあるとのことであり, 日本人および日本を非常に賞讃していたとのことである。彼からは, 一昨年の秋にも, スペイン, ポルトガル, フランスへ長期旅行をする計画だという私信を貰ったことがあり, 訪日したのも恐らく観光旅行の途次であろうと思われるが, 生前に会って話をする機会を失なったことを非常に残念に思っている。なお序いでながら, 彼の父 (Stephen Gilman Jr. 氏の祖父 Stephen W. Gilman—ウイスコンシン大学教授, 文学士, 法学士, 公認会計士) も, かつて (恐らく明治時代) 日本政府の諮問に応じて来日したことがあるとのことであるから, Gilman 家が三代も続いて学者を出していることゝもに親日家であることも附記しておく。

(久野注1) この書物の目的を別にして考えるならば, 連結計算書の問題は, 今日, 資本主義経済社会においても社会主義経済社会においても, 非常に大きな関心を集めている会計問題である。

(1) E. L. Kohler, “Some Tentative Propositions Underlying Consolidated Reports,” [The Accounting Review], March 1938, p. 63.