

Stephen Gilman の

アカウンティング・エンティティー・スイオリー

会計実体論 (邦訳)

久野光朗

まえがき

ここに訳出した“Stephen Gilman の会計実体論”は、「Accounting Concepts of Profit」(New York, The Ronald Press Company, 1939)の第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)の二章から成っているが、第11章“会計コンベンションと株式会社”(Accounting Conventions and the Corporation)および第14章“会計原則の構成リスト”(Composite List of Principles)とともに、原著出版者である The Ronald Press Company の文書部長 E. A. Woodson 氏の好意によって、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。

S. Gilman によれば、エンティティー・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。即ち、“ローマの奴隷理論”(Roman slave theory)に見る如く、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、その受託財産の管理と運用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常に主人に対する負債に等しいという会計等式(accounting equation)が必然的に成立した。S. Gilman は、かゝる奴隷の立場を“人的会計実体”(personal accounting entity)と呼ぶのである。

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、資本主義の発展に伴って物的な要素へと変化する。即ち、株式会社の出現によって、“(1)資本的負債(proprietary liability)の有限性、(2)資本主の変動とは無関係に恒久的なエンティティーの生命があるという概念を附加したと、そして(3)資本と経営の分離ということ”(ibid. chap. 11, pp. 165~166)が、資本主とは独立した別個のエンティティーをして“仮想的もしくは擬制的な人

格”を与えることになったと言われる。S. Gilman は、かゝるエンティティーを人的会計実体と対比して“非人的会計実体” (impersonal accounting entity) と呼ぶのである。

上述せる如く、S. Gilman が主張する会計実体論は、自然人格としてのエンティティーが擬制的人格としてのエンティティーへ変化する過程を歴史的発展段階の類型として捉えたものである。しかし、こゝで注意しなければならないことは、会計実体という言葉が会計の行なわれる一定の範囲としての“会計単位” (accounting unit) と会計を行なわしめる判断の主体としての“会計主体” (accounting subject) という二つの意義に用いられているということである。^(久野注1)

こゝに、わが国の初期のエンティティー論争に見られた通り、種々の誤謬を犯す原因が存在する。即ち、会計コンベンションもしくは基本的前提としてのエンティティーを会計主体論における企業主体説と同一視したり、更にそれを資本主主体説と対比して論ずる場合が見られるのである。確かに、会計コンベンションとしてのエンティティー論と会計主体論との間には、特に歴史的に考察する際、極めて密接な関係が見出されることは事実であるが、これらは決して盲目的に同一視さるべきものではない。

会計コンベンションとしてのエンティティーは、少くとも S. Gilman に従えば、複式簿記の勘定記入に関する思考上の手段であり、一つのフィクションであると言えよう。従って、それは所謂会計主体論上の資本主主体説にも等しく認められるものであり、それなくしては複式簿記が成立しないのである。“企業と企業家は複式簿記によって分離せしめられる”^(久野注2) という場合、その複式簿記に超歴史的に且つ普遍的に内在するものが、S. Gilman の言う会計実体なのである。かゝる観点から、複式簿記を前提とする極めて技術的な会計実体なるものを会計の基本的コンベンションとして挙げる必要を認めない立場も出てくる

(久野注1) 例えば山樹忠恕, “ビジネス・エンティティー論への反省”, 「産業経理」1956, 1. 不破貞春, “会計主体と会計対象”, 「会計」, 1956, 4. 飯野利夫, “財務会計セミナー”, 「企業会計」, 1957 (臨時増刊号) などを参照。

(久野注2) Werner Sombart, 「Der Moderne Kapitalismus」 (IV. Aufl. 1921, Zweter Band Erster Halbband), S. 118.

のであろう。^(久野注1)その良否は別としても、それが会計主体論とは別の次元にあることを理解する必要があるのである。

そこで、かゝる考察から S. Gilman の会計実体論に対する結論を先に述べれば、それは会計主体論とは別の次元にある会計コンベンションの説明であると考えられる。たゞ、資本主理論 (proprietary theory) と対比してエンティティー理論 (entity theory) を論じている場合には (ibid. chap. 5, p. 48, chap. 35, p. 598), 単純にコンベンションとしてのエンティティーだけを論じているとは断言出来ないのであり、コンベンションとしてのエンティティーと企業主体説とが無差別に論じられているように思われる。とは言え、今日的な意味における会計主体論が意識されていないことだけは事実である。

今日の会計主体論^(久野注2)にあつては、企業観もしくは企業本質観に基づいて会計を一種の “P・R” と見做し、社会的責任 (social responsibility) を遂行する “意思決定中心点”^(久野注3) (decision-making center) として会計主体を規範としている傾向がある。これに対して、S. Gilman の会計実体論は一つのコンベンションを歴史的に帰納理論として展開しているのであり、その意味では極めて首尾一貫していると言えるであろう。制度的会計構造における下部構造としての会計コンベンションは、中部構造としての会計原理や上部構造としての会計通則に較べて、その変化が緩慢であるとは言え、長い間の社会的条件や経済的条件によって徐々に変化するからである。

最後に、先にも一寸触れたことであるが、歴史的に見て、コンベンションとしての会計実体論が勘定理論の問題を媒介にして会計主体論へ通ずることに触れておかねばならない。A. C. Littleton によれば、かゝる勘定理論上の資本主理論とエンティティー理論なる問題は既に19世紀の中葉に確立していたと言われ^(久野注4)る。そして、恐らくそれが現代経済社会における企業観の認識を通じて現代会

(久野注1) 例えば、佐藤孝一，“企業主体説と企業実体説”，「企業会計」，1955. 8.

(久野注2) K. Engelmann, “In Search of an Accounting Philosophy”, 「The Accounting Review」, July 1954, p. 390.

(久野注3) W. W. Suojanen, “Accounting Theory and the Large Corporation”, 「The Accounting Review」, July 1954, p. 392.

(久野注4) A. C. Littleton, 「Accounting Evolution to 1900」 (New York, American Institute Publishing Co., Inc., 1933), Chap. 12.

計における上部構造論としての会計主体論へと発展したのであろうが、そのことが意識されるに至ったのは極めて最近のことであり、それはわが国ばかりでなくアメリカにおいても同様であると思われる。^(久野注1)従って、S. Gilman の会計実主体論に何んらかの混乱があるとしても、それは上記の事柄が無意識のうちに現われた為であると考えられる。まさに“時代は移り、会計コンベンションは時代とともに変化する”^(久野注2)一つの過度期における現象として認めることが出来るのではなからうか。

人 的 会 計 実 体

(The Personal Accounting Entity)

エンティティー・コンベンションが会計の三つの基本的仮定の一つであることは既に上述した。^(久野注3)それは会計機構の設定を予定したものであるから、且つそれは会計人が云う純利益の意味を最も論理的に説明するのに役立つのであるから、その起源と発展を適切に考察するのが至当である。

複式簿記の起源は明確に知られていない。Peragallo は、中世の商業の発展以前にそれが存在していたという証拠を殆んど見出していない。しかしながら、複式簿記はローマの奴隷と主人の關係に起因するのかもしれないという見解をとっている者もある。⁽¹⁾Peragallo は、複式記入が“ローマの簿記組織 (bookkeeping system) の中に未完成の形態で現われていたかもしれない”と

(久野注1) 例えば、G.H. Newlove & S.P. Garner, 「Advanced Accounting」 (Boston, D.C. Heath and Company, 1951, vol. I), p.3. は次のように述べている。“しかしながら、別の見方をすれば、‘ビジネス・エンティティー’の關係は会計の広義の社会的問題、特に株式会社会計に関する問題に対する考察では未だ十分に普遍化していない。その問題は近々過去数年来研究され始めたばかりであり、その結果として会計は今や或る人達から伝統的な枠から殆んど全く離れた次元で考察されつゝある。”

(久野注2) G.O. May, 「Financial Accounting」 (New York, The Macmillan Company, 1953), p.9. 木村重義訳, 「財務会計」 (ダイヤモンド社, 1957), p.13.

(久野注3) 第3章を参照。

(1) Edward Peragallo, 「Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping」 (New York, American Institute Publishing Co., Inc., 1938), p.3.

いう以外に何も触れていない。^(久野注1)

以上の事柄が真実であるか否かは重要でないように思われる。説明上、奴隷の個人的観点が会計のエンティティ・コンベンションをして生き生きとした真実らしいものにさせるということによってのみ、それは極めて論理的に満足し得るものとなるのである。

Littleton は、「1900年までの会計の進化」(Accounting Evolution to 1900) という著書で、商業に従事することがローマ貴族の尊厳をそこねることになって^(久野注2)いたと説明している。購入、販売、その他企業実務上の問題が自由市民にはふさわしくないものと考えられ、彼等は代理者(proxy)をして商業に従事せしめる必要があった。ローマの奴隷には教育があり才能を持っている者が数多くおったので、市民達は彼等に金銭を貸付け、奴隷が代わって利息をとって金銭を貸付けたのであろう。奴隷自身は財産を所有することが出来なかった。主人から彼に前貸しされた金銭は、単に持主が代わっただけで所有権(ownership)の移転ではなかった。

企業取引が極めて錯綜してくると、奴隷には記録を保持する必要が生じた。記録によって示されるこの主人と奴隷の関係が、今日に至るまで持続している何んらかの会計の体系(pattern)を導入したのである。

独立せる人格の効果

奴隷はその主人から独立した別個の人格であったから、彼の保持した記録は

(久野注1) 複式簿記の起源については、ローマ時代における代理人簿記(Agency Bookkeeping)に求める見解と中世のイタリーにおける資本主簿記(Proprietors Bookkeeping)に求める見解とが対立しており、その見解の相違は複式簿記の本質観に基づくものであるが、少なくとも複式簿記の計算形式性のみに限定すれば、後者の見解もローマ時代説を認めている。

《久野注2》 A. C. Littleton, 「Accounting Evolution to 1900」(New York, American Institute Publishing Co., Inc., 1933), p.32 を参照。また、邦訳としては、片野一郎訳、「リットトン会計発達史」(同文館, 1952), p.53 を参照。なお、当時のキリスト教思想では利潤の追求を罪悪だと見做していたのであるが、ルーテルやカルビン等によって促進されて発達した新キリスト教思想は近代資本主義精神の重要な起源を為したものであり、それは貨幣の追求が神の道に背むかず、倫理的にも正しく、更に人の義務でもあると考えるようになっている。例えば、Max Weber, "Die protestantische Ethik und der Geist des Kapitalismus" (zuerst 1904/1905) を参照。

彼自身の個人的記録であつた。それは、彼の主人や一般社会に対する奴隷の観点を反映していた。自己の記録を保持する個人的観点があるにもかゝらず、奴隷は主人に所有され且つ統制されていた。

(1) 所有と統制 (ownership and control), そして (2) 独立せる人格と観点 (separate personality and viewpoint) というこれら二つの特質は、有力な歴史的証拠の有無にかゝらず、エンティティー・コンベンションの適用を正当化するほど会計機構を極めて論理的に且つ十分に説明するのである。

所 有 と 統 制

主人は、奴隷を所有することによって、奴隷が行なう種々の財務的取引 (financial transactions) のすべてを指令し統制することが出来た。

奴隷が何んらの発案権を持たず、独自の経営判断を行使する機会を持たず、彼がたゞ指令に従うだけであつたと考えるのも都合がよい。彼は、命令によって金銭の受入れ、支払い、貸付け、利息と元本の回収を行い、そして主人にその利息と元本を償還するのであつた。

彼は奴隷であつたが故に、彼は主人の人格の延長であるに過ぎなかつた。

独 立 せ る 人 格

奴隷は彼自身の人格と観点を有する人間であつたので、彼の主人を彼自身とは独立せる別個の人間だと考えたに違いない。従つて、彼の記録は他人が第三者と取引する事実を記録するというようなものであつた。

主人が彼に幾何かの金銭を前貸した時、奴隷が個人的に彼の主人にその金額だけ債務を負っているのだという記録保持上の観点をとるのも当然であつた。主人が金銭の返還を要求した時、奴隷が主人に対する債務を支払うのだと考えるのも当然であつた。

主人に対する代理人 (agent) として、彼の預かる資金額が増加することは、主人に対する彼の債務額が増加することを示した。それに反して、減少することは、彼の主人に対する債務額が減少することを示した。

損 失 と 利 得

ローマの通貨の代わりにドルをもって例示すれば、典型的な取引は次の如く

となるであろう。

主人が彼の奴隷に \$ 1,000 を前貸しすると、奴隷の観点からすれば、彼は \$ 1,000 を保有し、彼の主人に \$ 1,000 の債務を負っていることになる。主人の指令によって、奴隷が \$ 1,000 を 6% の利息で貸付けたとする。彼は現金 (actual currency) を債権 (receivable), 即ち貨幣に対する請求権 (claim to currency) に置換えたのである。その借手が貸付金を支払えないとすれば損失を蒙るが、それは奴隷の損失ではない。彼は貸付けを行うように命ぜられただけであり、その損失は主人の損失である。

奴隷自身の観点からすれば、彼の保持するこの資金額の減少は、主人に対する彼の債務免除 (release of his liability) として作用する。従って、彼の \$ 1,000 という個人的債務は消失することになる。

その投資が不良でなく良好であることが明かになったとすれば、異なった事情になるであろう。奴隷が命令に従って前例と同額の金銭を貸付けたとすれば、今度はもっと良い結果となり、借手は単に \$ 1,000 を支払うのみならず利息の \$ 60 をも加算して支払う。それ故、この取引の完成によって、奴隷は \$ 1,000 だけで仕事を始めたにもかかわらず、\$ 1,060 を保有することになる。

彼が何んら財産を所有することが出来ず、そして彼がたゞ代理人として活動していることを心に留めるならば、\$ 60 という資金額の増加も、主人に対する奴隷の負債が \$ 60 だけ増加したことを示すのは明白である。

責任と責任解除の記録

ローマ時代の奴隷制度が会計機構の基本的諸要素を検討するのに極めて有力な背景 (background) を提供するものでなければ、上述した基本的例示を更に論議する意義は殆んどないであろう。他の如何なる例示も、企業とその資本主との代理関係 (agency relationship) や資本主による企業の完全なる統制権というものを、かくも如実に示すことは出来ない。

ローマの奴隷とその主人の関係は、あらゆる複式簿記が依存している責任と

責任解除の概念 (charge and discharge concept)^(久野注1) を暗示している。奴隷は、彼の主人から彼に貸付けられた幾何かの資金に対して責任を負い、且つ有利な投資から生ずる資金の増加分にも責任を負う。彼は彼の主人に資金を返還することによってその責任を解除される。彼は発生した損失によってもその責任を解除される。奴隷自身は、彼に手渡された資金の増減によって利益を得ることもなければ損失を蒙むこともない。

この主人と奴隷の関係 (master-slave relationship) には二つの基本的会計概念がある。即ち、(1) 物財ではなくて貨幣によって記録を保持するという概念、そして (2) 資本主から独立せる別個のエンティティーという概念である。

あのよく知られている会計等式 (accounting equation)^(久野注2) は、当然、奴隷が主人を一個の独立せる人格と考えねばならないところから、その奴隷の観点に由来するものである。主人を債権者 (creditor) と見做す方法以外に、如何なる記録保持の方法が発展し得たかを考えることは不可能である。奴隷にとっては、彼の資産が常に且つ必然的に彼の負債と均衡するが故に、会計等式は自然であり、論理的であり、且つ当然のことであつた。

同じような単純な論理によって、資産総額の増加分は自動的に負債総額の増加分に帰着し、これに対して資産総額の減少分は自動的に負債総額の減少分に

(久野注1) こゝに言う責任と責任解除の概念とは、今日の言葉で言えば会計管理 (accounting control) のことであり、会計の計算的管理機能と考えることが出来る。それは会計上の諸機能のすべてに内在する本質的機能であり、営利企業たると非営利企業たるとを問わず、また資本主義社会たると社会主義社会たるとを問わず、すべての会計制度に普遍的に内在する機能である。この管理機能の意義を強調している参考文献は数多く存在するが、例えば、片野一郎、「現代商業簿記」(春秋社, 1953), p. 51. 岩田巖、「会計士監査」(森山書店, 1954) pp. 350~351. 黒沢清、「近代会計の理論」(白桃書房, 1955), p. 49 などを参照。

なお、イギリスにおいても、ノルマンの侵入 (1066) 後、荘園制度の発達が促されたが、その荘園の管理に際して、領主の代理人としての執事が領主に対する報告責任を果す為に “charge-and-discharge account” という報告書を作成していたとのことである。片野一郎訳、「リトルトン会計発達史」(同文館, 1952), p. 191 を参照。

(久野注2) こゝで S. Gilman が言っている会計等式は、“あのよく知られている会計等式……” と述べているものゝ、前後の文章から明かなように、資産=負債という擬人法に基づく勘定理論に由来する会計等式であり、それは「Principles of Accounting」(Chicago, LaSalle Extension University, 1916, 415p.) 以来、彼が首尾一貫して主張してきた会計等式である。

帰着した。この論理は、奴隷の観点からすれば、必然的なものである。

評価のコンベンション

貨幣評価が会計の徴標として利用されるに至った方法ないし時代については幾分曖昧である。しかしながら、想像によって歴史上不十分なものを補えるであろう。既にいさゝか上述した主人と奴隷の間の一連の取引は、必然的に貨幣によって商取引を考える習慣の出発点を為したであろう。

もしも百の貨幣取引が生じたとすれば、奴隷が、初めて貨幣でなくて財産の会計を為さねばならない百一番目の取引に対しても、同一の記録保持の方法に従うことは極めて自然であろう。

便宜上、昔の価値尺度 (measures of value) でなく現代の価値尺度を用いて、当面の諸問題の幾つかを考察してみよう。主人は奴隷がまさに負債だと見做す \$ 100 を前貸しするとする。奴隷は、指令に基づいて、それを 100 ブッシェルの小麦に投資するとする。たゞちに彼は新しい記録保持上の問題に直面する。もはや彼は貨幣を扱っていないのであるが、依然として彼の記録は貨幣記録である。彼は既に主人に対する \$ 100 という個人的負債を記入したのであるが、手許には \$ 100 もなければ借手に対する \$ 100 の請求権をも持たない。彼は、彼の記録保持に関する限りでは何か新しいもの、即ち 100 ブッシェルの小麦を保有している。

彼の等式は、表現は同質的でないにしても、100 ブッシェルの小麦が主人に負っている \$ 100 に等しいことを現実を示している。丁度、自分で三匹の羊を所有し隣人に二匹の豚を借りている農夫が交換手段を用いねばならないように、奴隷は共通的な表現で彼の管理財産 (agency property) と管理負債 (agency liability) を表示せざるを得なくなった。他の財産に対して或る種の財産が真の代替物 (substitution) である場合には、即ち \$ 100 に対して 100 ブッシェルの小麦がある場合には、その小麦を \$ 100 と見做すことが奴隷の記録保持目的の為に必要欠くべからざることになった。

小麦の物財的数量が通貨でないということは、等式的記録の観点からすれば、重要でない。記録目的からすれば、その小麦はドルに換算されたのであ

り、その取引は“(現金の) \$ 100 が主人に対する負債 \$ 100 に等しい”という原初的等式から“(小麦の) \$ 100 が主人に対する負債 \$ 100 に等しい”と理解する等式へ変化したことを反映している。

この換算 (translation) の便益は、その小麦が \$ 120 で販売される時に証明され、それによって奴隷が保有している資金総額の増加分は必然的に主人に対する彼の債務の増加分と等しくなり、かくしてその等式は“(現金の) \$ 120 が主人に対する負債 \$ 120 に等しい”ことになる。

この換算ないし評価 (valuation) という事柄は、主人と奴隷の関係に由来する素朴な記録保持の必要性を見落してきた人達の根本原因である。

評 価 の 意 義

既述した取引には現実的な問題が含まれていない。100ブッシェルの小麦が単に \$ 100 に置換えられたに過ぎない。

経済的評価理論は、この基本的問題について考察する際には現実的でないように思われる。かゝる代替は、奴隷の小麦に対する支払が過大であるか過少であるかには関係なく、記録保持目的からする一つの平衡取引 (even trade) なのである。

巧妙な取引によって彼は100ブッシェルの小麦を \$ 90 で入手していたかもしれない。不注意の為に彼は \$ 110 を支払っていたかもしれない。これらは単なる仮定である。実際上の問題として、彼は100 ブッシェルの小麦を \$ 100 で代替したのであり、彼の観点からすれば、それ以外の評価は考えられない。

勿論、彼の主人がこの取引に干渉出来ることは事実である。主人は、監督することによって、その小麦は \$ 200 の価値があることを主張出来るし、奴隷をしてそれに応じて記録を調整させることを要求出来る。奴隷は、\$ 100 を100 ブッシェルの小麦と交換する時に、小麦を \$ 200 に換算せざるを得ないかもしれないが、彼は自分の債務よりびた一文多くも少くも取扱うことは出来ないものであるから、彼の簿記等式は“(小麦の) \$ 200 は主人に対する負債 \$ 200 に等しい”ことを示さねばならない。

奴隷の管理責任 (chargeability) に関する限り、この記録は恰かも \$ 100 と

いう評価が用いられるのと同様に十分なのである。彼の責任や義務は、丁度一方を評価することによって他方の評価が明確にされるようなものである。

彼の主人が恣意的な決定によって小麦の原価評価（cost valuation）よりも高いものを主張するかもしれないという事実は、奴隷にとっては何んの関係もない。その後その小麦が \$120 で販売されると、主人に対する負債額に \$80 の減少をきたすが、それは過大評価（inflated valuation）に基づく損失を示している。

主人の観点からしても、究極的な成果は、何れの場合でも実際に \$20 を得ているのであるから、何れの評価に基づいても同じである。

それ故に、原始評価（initial valuation）の問題は重要でないことになるが、その重要でないということは、これら二人の観点についてのみ言えるのである。例えば、主人が単に資金を提供するだけで、他人を雇ってその資金を管理させたり奴隷に指示を与えさせたりすれば、その仲立人（go-between）もしくは管理者（manager）は当然種々の取引が有利であるか否かに多大な関心を払うであろうから、異なった事情が現われる。かゝる仲立人の観点からすれば、原価以外の原始評価は経営能率（managerial efficiency）に関して記録を歪めるように思われる。

この一般的な考察は恐らく当面の主題から一步先んじているかもしれないが、小規模な法人格を持たない企業組織を除くすべての企業組織にとって重要なことなので、たゞ誤解を取除くべくこゝでいさゝか述べておく次第である。

二人、それもたつた二人の当事者からなる場合にのみ——即ち一方にエンティティーとしての奴隷と他方に経営者の職能をも行使する主人がおる場合にのみ——原始評価の金額は責任と責任解除の観点を除けば何んら重要でないと言い得るのであり、従って、主人は小麦の原始評価を \$100 の原価以外で要求しても差支えないと言い得るのである。

現 物 取 引

奴隷と主人の例示を更に一步進めてみるのが望ましいように思われる。

これまで、主人と奴隷の関係は貨幣のみを伴うように考えてきた。奴隷は、

彼の主人に対する代理者として、貨幣から商品へ、そして再び貨幣へという転換からなる第三者 (outsiders) との取引に従事するのであるが、仮定によって主人と奴隷との取引は現金 (actual money) に制限されていた。等式は実にこの仮定に基礎をおいていたのであり、主人が奴隷に対して現金ではなく物財を貸付ける場合には色々な支障が導入されてくる。

現 物 出 資

主人が奴隷に対して販売用に10匹の羊を与えると仮定しよう。

奴隷は、彼に委託された財産と、それに照応する主人に対する債務を記録する必要がある。しかし、このことは、たゞちに“如何なる評価を用うべきか”という疑問を投げかける。

奴隷は評価を決定する権限を持たないので、主人が評価しなければならない。彼が一匹当たり \$5 という恣意的な数値を付けたと仮定しよう。この決定によって、奴隷は彼の記録を調整することが出来、\$50 の価値を持つ羊に対する責任を負い、彼の主人に対する \$50 という負債を示すことになる。

奴隷の観点からすれば、\$50 という評価が高いか低いかについては少しも問題がない。彼は、ひたすら自分の責任を財務的表現で反映することに専心しているのである。

主人の観点からすれば、その事柄は極めて重要であろう。次後の羊の販売に基づく彼の損益は、その評価によって不可避免的に影響を受けるであろう。もしも主人が羊に対して実際には一匹当たり \$4 しか費消していないとして、奴隷には一匹当たり \$5 で渡すものとし、奴隷が一匹当たり \$6 で販売するとすれば、その主人は一匹当たり \$2、即ち全部で \$20 という利益を得ることになるが、その半額は、当然、\$60 に売れた \$50 の価値を持つ羊のみを示している奴隷の記録には現われない。

現 物 の 引 出 し

例示を複雑にする為に、羊を販売する前に主人がそのうち一匹の羊を殺して食用に供するように欲したと仮定しよう。

その羊は奴隷の帳簿に \$5 で計上されており、彼がそれを償還した場合、彼は主人に対する負債をそれと同額だけ、即ち \$5 だけ帳消しする。

しかしながら、主人の観点からすれば、彼は \$4 の羊を費消しているのであって、それによって彼は奴隷に恣意的な \$5 という評価で渡した時の \$1 という事前“利益” (preliminary “profit”) を得たのに、それが今や相殺されてしまうのである。

ローマの奴隷理論の長所

この主人と奴隷の関係は、基本的な会計諸問題を論ずるのに極めて適切な媒介物 (vehicle) であるから、ないがしろにすべきではない。基本的会計機構を説明するのに、これほど有用な方法はないのである。奴隷は一個の独立せる人格であるが、彼は全く主人の支配と統制のもとにおかれている。現代会計の理論と実践の発展は、実にこれら二つの概念の相互作用 (interplay) によるのである。

奴隷の観点

奴隷の観点からすれば、彼の主人に対する債務の増加分は、その増加が主人による追加出資によるものであるか有利な取引から実現した利得によるものであるかを問わず、単に管理責任が増加した事実を示すのみである。奴隷は、どのようにして負債が生じたかにかゝりなく彼の主人に対する負債を記録することに専心しているのであるから、彼に前貸しされた資金についても利得に対すると同様に処理したのである。彼の責任は、彼の負債の増加が利益によるものであらうと主人による追加出資によるものであらうと全く同じなのである。

主人の観点

主人の観点からすれば、拠出資本と利益の区別は重要であり、主人は二つの記録を保持すべく奴隷に指示を与えたものと想像される。即ち、一つは前貸した資金に対する奴隷の負債を反映する記録であり、今一つは利得に対する奴隷の負債を反映する記録である。両者は共に負債勘定 (liability accounts) と考えられるが、奴隷の観点からすれば同一のものとなる。

しかしながら、その区別は拠出資本とその拠出資本が達成した成果との比較——資本 (capital) と所得 (income) との比較を与える。こゝに株式会社会計 (corporation accounting) において極めて重要になっている資本金勘定と剰余

金勘定 (investment and surplus accounts) の起源が想像されるのである。^(久野注1)

非人的会計実体

(The Impersonal Accounting Entity)

現代においては、会計実体はローマ時代の記帳を特質づけていた自然人格 (human personality) の要素を欠いている。その代わり、会計実体は一個の仮想的もしくは擬制的な人格 (an imaginary or artificial personality) を附与されている。

法人 (corporation) は“一個の擬制人” (an artificial person) なりという裁判長 Marshall の定義を思い出す人も多いであろう。^(久野注2) 個人企業 (sole proprietorships) や組合企業 (partnership) も同様に考えられるかもしれない。独立せるエンティティーは主人と奴隷の関係に存在する事実であつた。会計上の諸記録は、エンティティーが会計コンベンションになっている今日でも、依然として一個のエンティティーの観点から記されている。

用 語

この擬制人に付けられてきたあらゆる名称のうちで、“エンティティー” (entity) という言葉が最も適切であるように思われる。恐らく代替用語としては“経済体” (economic entity), “経済単位” (economic unit), “会計単位” (accounting unit), “事業” (enterprise), “企業” (business) というような語

(久野注1) Otto Bauer, 「Monuments of Bookkeeping History」(Moscow, 1911) pp.47, 111. には次の如く述べられている。“利益と資本とを分けること、ならびに毎年損益勘定を資本勘定に振替えることの二つは、かなり昔から複式簿記手続の一部になっていた。……Cotrugli (1458) は、元帳と仕訳帳を毎年突合わせること、全損益を資本勘定に移すことを教えている。”片野一郎訳、「リトルトン会計発達史」(同文館, 1952), p.315 を参照。

(久野注2) アメリカ合衆国高等裁判長をしていた John Marshall が1819年のダートマス大学事件 (Dartmouth College case) の判決で述べた有名な言葉である。それは、法人が“擬制的な目に見えない無形のものであって、たゞ法律に基づいて存在するものである”という法的実体 (legal entity) を明かにした言葉である。ダートマス大学事件の詳細については、例えば H.W. Ballantine, 「Ballantine on Corporations」(Chicago, Callaghan and Company, 1946), pp.644~647 を参照。

句があるであろう。

最後の語句は恐らく最も多く用いられるものであろう。人は一般に自己の企業を自分自身とは独立せる別個のものだと言う。彼の簿記記録は彼の企業活動を反映している。もし彼が三つないし四つの異なった事業に従事しているとすれば、たとへそれらが法人組織になっていなくても、彼はこの各々を一個の独立せるエンティティーと考える。かゝる事業は、たとへ一人の人間によって完全に所有されていたとしても、商品が一方の店から他方の店へ移転するので、他の事業と取引を持つであらう。

しかしながら“企業”という語句は、それが余りに広く用いられ過ぎているのみならず、それが経済活動 (economic activity)、売買 (trading)、金儲け (money-making) という意味を含むので、適当ではない。

この言葉は会計記録をも必要とする種々の非商業的活動 (non-commercial activities) を無視している。会計記録の維持されるところには必ず一個の擬制人の想定が見出される。従って、“企業”という語句は市、病院、あるいはクラブにも妥当するほど広いものではない。同様の批判は“経済単位”や“経済体”という用語に対しても生ずるに違いない。

色々の著者達がこの擬制人の名称の問題に考慮を払ってきたが、彼等は“エンティティー”という用語を選んでいようである。寧ろそれは“会計” (accounting) という用語によって限定さるべきである。“会計実体” (accounting entity) という語句は擬制人が会計記録と関連して考えられることを明確に示している。或る言葉を定義するのにその言葉自体をもってする不適切なやり方に幾分共通しているが、“会計実体”という用語は“エンティティー”という用語に比較して実践上の利点を有することが、この語句を正当化しているように思われる。

“エンティティー”という用語は“単位” (unit) という用語よりも優れている。何故なれば、“単位”という言葉は“単位原価” (unit cost)、“個別転記資料” (unit posting media)、そして一部門の構成単位に対する呼称としての“単位”の如き語句で他の意味にも普く用いられるからである。

エンティティー概念と資本主概念

すべての権威者達がエンティティー・コンベンションに同意していると考えてはならない。

基本的会計構造を検討するのに二つの一般的方法がある。一つはエンティティー理論 (entity theory) であり、今一つはしばしば“資本主理論” (proprietary theory) と呼ばれているものである。両者の差異は観点の相違にある。

エンティティー理論においては、資本主が如何に企業と利害関係を密接にしていようと、その資本主を企業とは独立した別個の人間であるとする。

資本主理論においては、このことは当嵌らない。従って、別の資本主勘定 (proprietor's account) の説明を適用することが必要になる。このことは簿記が資本主による資本主自身の財産の会計を示しているのだという 仮定によって説明される。

前者の場合ではエンティティーが、そして後者の場合では資本主が中心になっている。

エンティティー理論に従えば、資本の抛出および引出しを無視した場合、利益とはエンティティーが資本主に負っている総額の増加分である。資本主理論に従えば、利益とは企業活動を通じて得た収入 (proceeds) の支出 (outlays) に対する超過分である。

往時の著者達が現代の著者達と同様な方法でエンティティー・コンベンションを用いたということは、次のように ⁽¹⁾ Peragallo が引用している Paciolo の説明によって暗示される。“支店は、結局その資本主の債務者であつて、丁度債務を負い、その後にそれを支払う債務者が行なうのと同じように、本店に引渡すすべてのものについて本店勘定に借方記入し、本店から受入れるすべてのものについて本店勘定に貸方記入する。”^(久野注)

(1) Edward Peragallo, 「Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping」 (New York, American Institute Publishing Co., Inc., 1938), p. 99.

(久野注) こゝに引用されている Paciolo の説明は、彼の「Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita」 (Venezia, 1494) 中の簿記論全 36 章のうち第 23 章の一部であるが、その章の見出し文は次の通りである (片岡義雄, 「パチョーリ「簿記論」の研究」 (森山書店, 1956) p. 187 から再録)。“店舗があなた方自身の管理下にあるか、または他の責任者の管理の下にある場合の勘定記入の順序及び方法について。並びに、店主の正式な帳簿と店舗の帳簿とに別個に記入する方法について”。

Littleton⁽¹⁾ は、次のような言葉でエンティティ・コンベンションの本質を述べている。

かくて報告（記帳）者にとっては，“資本主”に関する勘定は原則として貸主に関する勘定と異ならなかった。事実、貸主は貸主たることを明かにしないようにしばしば資本主という形式をとっていた。15世紀によく行われた組合売買の業務執行組合員（匿名出資者に対比して）にとっては、(a) 彼が管理する財産の種類と (b) 彼が管理する財産の源泉を示す二つの本分があった。かくして利益は使用財産の源泉に対する附加的“債務”に過ぎなかった。

Porter と Fiske⁽²⁾ は、エンティティの観点から、利益とは“取引に費消した価値を越して受取られる価値の超過分に対する資本主の請求権なり”と定義している。ここに彼等が“請求権”(claim) という言葉を使用していることがエンティティ観の適用を仄めかしていることは明かである。

MacFarland と Ayars⁽³⁾ は、もっと明確な立場をとって次のように述べている。“財務記録が分類されて記録され、集約され、そして解釈されねばならない一個の単位もしくは事業としての企業概念は、会計上絶対に必要不可欠である。”

Husband と Thomas⁽⁴⁾ は、この二つの理論を論じて次のように確言している。“会計人は二つのグループに分けられる。(1) 資本主は債権者に負っている一定額を除いてすべての資産を所有するのだと主張する人達と、(2) 負債も資本も単に資産に対する請求権だと主張する人達である。この二つの理論のうち、古くからある前者の観点は、後者の観点よりも多くの人達から支持されている。”

エンティティ・コンベンションにも資本主コンベンションにも価値がある。すべてのコンベンションと同じように、その何れもが擬制 (artificiality) とい

(1) A. C. Littleton, 「Accounting Evolution to 1900」(New York, American Institute Publishing Co., Inc., 1933), p.194.

(2) Porter and Fiske, 「Accounting」(New York, Henry Holt & Company, 1935), p.37.

(3) MacFarland and Ayars, 「Accounting Fundamentals」(New York, McGraw-Hill Book Company, Inc., 1936), p.1.

(4) Husband and Thomas, 「Principles of Accounting」(New York, Houghton Mifflin Company, 1935), p.18.

う要素を含んでいる。どちらも、それが首尾一貫して維持される限り、意義がある。無意識のうちに一方から他方へ観点を変えることが生ずる場合にのみ、誤った推論に陥入る危険が存在する。

エンティティー・コンベンションは、会計的利益研究の基礎として、それが単純であるが故に、そして現実の簿記手続 (bookkeeping procedure) が実際に資本主は恰かも債権者であるかのように扱っているが故に、人の心を惹きつけるのである。即ち、複式記入の機構そのものを形成している基本的なプラスとマイナスの記入が、あらゆる資本源泉に関して類似しているが故に、人の心を惹きつけるのである。

エンティティー概念に反対する権威者達

資本主理論で会計教育を受けてきた人達にとっては、ローマの奴隷に代えて一個の擬制人を想定することが恣意的な空想のように思われる。

初期の権威者である Sprague⁽¹⁾ は、エンティティー理論に真向から反対する立場をとった。彼は、エンティティー理論の長所を幾分か認識していたけれども、“それが資本を負債に含ましめる”ことを理解出来なかった。彼は、エンティティーが“その資本主ないしはその資本抛出者をその‘他の’負債 (its ‘other’ liabilities) と同一関係におくものではない。エンティティーは、資本主に‘負う’ (owe) ているのではなく、資本主によって‘所有される’ (owned) のだと言った方が適切であるように思われる”と考えたのである。他の箇所⁽¹⁾で、彼は次のように言っている。

かくして、貸借対照表の右側は全くその左側に対する請求権もしくは権利から構成されている。“それでは、右側がすべて負債から成立っているというのは偽りではないか”という疑問が投げかけられるであろう。この間に対する解答は、他の権利、即ち負債は資本主の権利とは実質的に異なるのだということになる。

Henry Rand Hatfield は、その著作において、終始一貫してエンティティー

(1) Charles E. Sprague, 「The Philosophy of Accounts」 (New York, The Ronald Press Company, 1913), pp. 49, 46.

理論よりも寧ろ資本主理論を使用してきた。^(久野注)

法律上エンティティー概念の拡張が好まれないことは、Oliver B. Dickinson 判事⁽¹⁾の次のような論評に反映されている。“株式会社と株主の関係は、恐らく第二義的な曖昧な意味においてはともかく、債務者と債権者の関係そのものではない。”

Canning⁽²⁾ は、エンティティー理論を次の如く論じている。

勘定はエンティティーと商業上および財務上の関係を有するあらゆる人に対し、このエンティティーによる会計を構成するのだと言われる。著者達の中には、株式会社事業の場合、このエンティティーが単に言葉の綾にとゞまらなくなるとさへ述べている者もある。これは、彼等が株主を所有主だと考え、株式会社をこのエンティティーに符号せしめんとする大きな失錯を演じているからである。

こゝに述べられている要旨は幾分曖昧であるかもしれない。特定の企業組織形態が一個のエンティティーであると考え得るならば、それは法律の如きものによって認識される株式会社であるが、株主集団 (shareholder group) を所有主と考える所謂失錯なるものは、決して失錯ではなく、幾分擬制的ではあるが有用なコンベンションの拡張に過ぎないと思われる。

エンティティー概念の法的矛盾

資本主理論に対比されるエンティティー理論の多くの論議は法的考察の影響を受けてきた。

法的考察は、重要ではあるが、これら二つのコンベンションの長所については何んの関係もない。かゝる目的のみからすれば、法律が特定の事業の資本主

(久野注) Henry Rand Hatfield (1866~1945) の著書としては、「Modern Accounting」(New York, D. Appleton and Company, 1909), 「Accounting」(New York, D. Appleton and Company, 1927), 「A Statement of Accounting Principles」(New York, American Institute of Accountants, 1938)—T. H. Sanders, U. Moore との共著で S. H. M 会計原則として知られているもの、「Accounting Principles and Practices」(Boston, 1940) などがある。

(1) Quoted by Robert H. Montgomery in “Dealings in Treasury Stock”, 「The Journal of Accountancy」, August 1938, p. 112.

(2) John B. Canning, 「The Economics of Accountancy」(New York, The Ronald Press Company, 1929), p. 55.

を通常の債権者と区別して考えることは重要でなくなってくる。一個の擬制人は、厳密に言えば、何んらの観点も持ち得ないけれども、説明上、エンティティーの観点からすれば資本主と他の債権者の間には差異がないと言い得るように思われる。

(1) Canning は、会計文献には“負債と資本の差異は何んらかの形で相対的な法律上の優先権 (priority of claims) に基づくという考え”が盛られていると述べている。

或る種の企業組織形態では、資本主が勝手にその拠出資本もしくは利益を引出せないことも事実である。このことが会計によってではなく法律によって課された制限であるということは、もし資本主がその法律を無視して引出しを行なっても、エンティティー理論には他の負債と全く同様にそのことを記録する妨げとなる何ものも存しない事実によって証明される。

エンティティー・コンベンションは、資本主が会計実体と独立せる別個の人間もしくは集団であり、資本主は会計実体に金銭を貸付け、会計実体は資本主にその金銭を償還したりしなかったりすると説くのであるが、この最後のことは資本主自身の希望もしくは法律上の規定によつて決定される事柄である。

エンティティーの説明

差当り資本以外の負債 (non-proprietorship liabilities) を無視するならば、エンティティー財産の増加は自動的に資本主に対する負債の増加になり、財産の減少は自動的に資本主に対する負債の減少になる。

エンティティーは、自動販売機 (slot machine) と同じように靈魂なくして自から動くのである。その活動は、直接もしくは任命された経営者を通じて資本主の要請に応ずる。エンティティーは、捉えどころのない一般に錯綜した機構であるけれども、人間によって彼等自身の利益の為に活動させられる。エンティティーそれ自体には、利益もなければ損失もなく、それを動かす人達に影響を与える喜び、悲しみ、欲望、あるいはその他の人間的情緒を持ち得ない。

会計実体には種々の形態があることは勿論だが、それらの基本的特質は同一

(1) Ibid., p.63.

である。小規模の法人格を持たない協会、団体、ないしはクラブに見られるエンティティーと、製鋼会社、鉄道、銀行、ないしは市において記録が保持されている会計実体との間に、何んら基本的な会計上の相違は存在しない。

それでは、どのようにして会計実体を区別するのであろうか？ 会計実体は、複式簿記記録 (double entry accounting record) に関連してのみ存在する。もし社交クラブが複式記入記録を保持していたいとすれば、その団体は概念上はつきり何んらかのエンティティー形態に見えるかもしれないが、会計実体は存在しない。

複式記入記録は一個の会計実体を内包する。逆に、会計実体は複式記入記録を内包する。もし或る企業の部門ないしは支店が独自で複式記入記録を保持しているとすれば、そこには不可避免的に一個の会計実体が存在する。市における個々の基金勘定 (fund accounts)^(久野注) は、それぞれ独立せる一個の会計実体を物語っている。会計実体は、一台のミルク販売車の場合でも、そのミルク販売車に対する複式記入記録が保持されるならば、存在するのである。

本社から離れている工場、倉庫、もしくはそれに類似した会計単位を有する企業組織では、一連の複式記入帳簿が保持されている数だけ会計実体があることになる。ニューヨーク貯蓄銀行では、一銀行内でそれぞれ複式記入記録を有している幾つかの部門があるのが普通である。かゝる場合には、部門別の簿記

(久野注) 政府会計や市町村会計における基金 (fund) という用語は、National Committee on Governmental Accounting, 「Municipal Accounting and Auditing」 (Chicago, The Committee, 1951), p.234 によれば “特定の規制、拘束、或いは制限に従って特別な活動を実行したり、或る目的を達したり、また一個の独立せる会計実体を構成する為に分離せられたる貨幣もしくは財源” であると定義されるが、前記委員会は次の八つの基金勘定を例示している。(1)一般基金 (General Fund), (2)特別才入基金 (Special Revenue Fund), (3)特別徴収基金 (Special Assesment Fund), (4)運用基金 (Working Capital Fund), (5)公債基金 (Bond Fund), (6)減債基金 (Sinking Fund), (7)信託管理基金 (Trust and Agency Fund), (8)公企業その他事業基金 (Utility or Other Enterprise Fund)。詳しくは、例えば I. J. Chaykin and M. Zimering, 「Advanced Accounting Problems」 (New York, John Wiley & Sons, Inc., 1958), pp.315~394 を参照。

組織が存在する数だけ会計実体があることになろう。^(久野注)

規模に関連するエンティティー概念

権威者達の中には、エンティティー・コンベンションを大規模もしくは中規模の企業体には進んで適用するが、小規模の企業体もしくは所有と経営が非常に密接で一個の擬制的人格を持つ企業だと考えるのが不適当と思われる事業には適用しない人達がある。

⁽¹⁾ Paton は、“かゝる状態で企業実体 (business entity) の独立性を盲目的に固執するのは意味のない結論を導くことになる”と指摘している。彼は、別の箇所で、“極端な例ではあるが、フットボール競技場におけるハゼ玉蜀黍売りの商売が特定の実体 (existence) を有すると考えることは、明かに全く空想的であろう”と述べている。

空想的であるか否かはさておき、且つそれが認められるか否かは別問題として、フットボール競技場におけるハゼ玉蜀黍売りが複式簿記記録を保持するものとすれば、それが表明する観点は、彼自身とは独立せる別個のエンティティーの観点であることが依然として事実になる。たとへ一家の主婦ですら、その家事勘定 (household accounts) を複式記入で記録すれば必ずや意識せずしてエ

(久野注) かゝるエンティティー概念は、当然、法的実体概念とその範囲を異にする訳であるが、このことに関連して、W. A. Paton & W. A. Paton Jr., 「Corporation Accounts and Statements」 (New York, The Macmillan Company, 1955) p.3 も次のように述べている。“会計人は、法人の会計を設定したり期末計算書を作成するに当って法的実体を遵守する傾向があるが、資金を拠出して究極的に責任を負う人達を忘れてはならない。会計人は、部門や課のような経営上の小エンティティー (managerial subentities) 一場合によっては一二つ以上の密接な関係がある会社のような合成エンティティー (composite entities) についても大いに注意を払わねばならない。”

また、National Income Committee of American Accounting Association, 「A Survey of Economic Accounting」 (Ohio, The Association, 1958) の序文では、更に広い視野に立って次のように述べている。“経済会計では、その会計実体 (accounting entity) は企業体のみならず、個人活動をしている人間、国内および国際関係の政治を行なっている政府、貨幣供給の左右者である銀行、大部分の国民所得および生産物の提供者である経済上の企業、その他多くのものから構成されるということが認識される。会計実体およびその結合体の数は、会計人の想定と資料の利用ということによって限定されているだけである。”

(1) W. A. Paton, 「Accounting Theory」 (New York, The Ronald Press Company, 1922), pp. 476, 477.

ンティティー・コンベンションを認めることになる。

これは明かにエンティティー・コンベンションを極端に解釈したのであるが、それは普遍妥当性⁽¹⁾ (general application) を有するか無価値であるかの何れかであり、特殊な場合にも妥当し得るか否かを判定する為に普遍的に考える方が良いでしょう。

ハゼ玉蜀黍売りの如き状態でエンティティー・コンベンションを考えることに反対するのは、ハゼ玉蜀黍売りが自からエンティティー・コンベンションを認識せねばならないという仮定に基づいているのであろう。このことは、勿論、真実ではない。エンティティーは複式簿記に関連してのみ存在するのであり、多くの人達は複式簿記の通則や技術を擬制人というものを考慮せずに学んできたのであるが、実はその擬制人の観点が会計等式を決定づけているのである。

ここに、その論理的帰結を得る為に、このエンティティー概念を適用し、且つそれを追求する意図があるのである。かくすることは、会計的利益の本質を研究せんとするのに役立つであろう。

如何なる場合でも、会計問題に関して怜悯に推論する為には資本主の観点かエンティティーの観点の何れかを採用されねばならない。両者のうちでも、エンティティー理論の方が論理的で有用であるように思われる。怖るべき一つの現実的な危険は、観点の移動ということであり、それが、現状に見られる如く、多くの会計上の誤解を惹起しているのである。

評価のコンベンション

第一のコンベンションはエンティティーそれ自体のコンベンションであるが、それと同じ位に重要な今一つの会計コンベンションがある。この第二のコンベンションは、所有主に対する代理人としてのエンティティーが保有している物的資産もしくは他の資産の色々な貨幣換算を意味する貨幣評価のコンベンションである。

記帳の便宜的方法として適用されるこの貨幣評価のコンベンションは、会計

(1) このコンベンションもしくは他のコンベンションの一般的ないしは普遍的な妥当性に関する論評が幾分独断的であることは、勿論、認識している。何人も特定の命題の妥当性を普遍的に論じ得ないであろう。

記録の理解と解釈に多くの困難をもたらしてきた。このことは或る程度経済人の観点と混同していることに起因している。かくして、Canning⁽¹⁾は、この問題を論じて次のように述べている。

現実に運用している資本から期待される所得の意義を示す為に、その資本に対して貨幣評価が行なわれる。もし一連の資産、即ち事業用に資本主から抛出された資産に対し正しい貨幣評価が見られるならば、これら資産評価額の合計は当該諸項目から生ずる用役の測定尺度となるにとゞまらず、これらの受入れに対する給付の測定尺度ともなる。

この提供用役による富の評価という概念は、貨幣評価を単に徴標として利用する会計人の観点よりも広い観点を示している。

会計人が常にこの限られた観点から評価を考えると主張するのは、大きな誤謬であろう。多くの権威者達は会計人であると同時に経済人であり、彼等は評価のコンベンションの単純な目的を認識している一方、彼等はそれを経済的観点に調整させようとしている。現代会計実践上の数多くの困難な問題は、このような試みで為される調整 (reconciliation) から起こっている。

基本的な会計構造を検討する場合、その二つの観点を結合することによって始めて混乱が生ずるに違いない。

エンティティーは、かくの如く、評価の経済的価値尺度 (economic measures of valuation) とは無関係であり、エンティティーと資本主の間の責任と責任解除の関係を反映する種々の取引を貨幣によって徴標化するのである。

会計的評価の不正確な統計的基盤を憂慮している人達がある。Canning⁽²⁾は、“会計士の報告書に見られる測定計算は異質的統計手続 (diverse statistical orders) から成っている” という事実に言及している。しかしながら、この論評は、他の多くの論評と同様に、その観点がずれているように思われる。ドル評価を単なる徴標制度 (symbolism) として認識することが、かゝる混乱を除去するのに必要不可欠であると思われる。

(1) John B. Canning, 「The Economics of Accountancy」 (New York, The Ronald Press Company, 1929), p. 48.

(2) Ibid., p. 320.

何人かの権威者達は、なかんづく Henry Rand Hatfield は、原価評価が“一つの通則” (a rule) だと称している。Hatfield⁽¹⁾ は言う。原価評価は、“明かに一つの仮定に基づくものであり、基本的原則 (fundamental principle) の表明ではない。それは資産が発見されたとか、贈与として受入れられた場合に妥当しないのは明白である。”

会計機構がかゝる事情を考慮して設定されれば、恣意的評価が存在しないというのは事実である。他方、かゝる恣意的評価は、資本主によって決定づけられ、その後は責任と責任解除の関係の基準を示すことになる。

原 価 評 価

エンティティの観点からすれば原価評価は自然であるが、会計等式は原価以外の評価によっても何んら影響を受けない。もし前に引用した羊の例で、新たに一匹の羊が発見されて羊の群に加えられたとすれば、当然、十匹の羊ではなく十一匹の羊に対するエンティティの責任を示すことが会計機構にとって必要になるであろうが、新たに発見された羊に割当てられる価値は徴標たる以外に何んの意義も有しないであろう。

評価が徴標化の便宜的方法以外の何ものでもないという概念は、会計諸問題を単純化するのに役立つ。原価評価は“最も容易な客観的検証性” (the easiest of objective verification) を有するが故に利用されねばならないとか、原価評価は“価値尺度としての正確性 (exactness) というよりも寧ろ確実性 (certainty)” を有するが故に長所があるなどと会計著作者達によってしばしば述べられる説明は真実であろう。しかしながら、エンティティは、原価数値が入手可能な場合、それが自然な評価であるが故に、原始評価に原価を適用するのである。他の原始評価が必然的に利用されねばならない場合には、エンティティの関知するところではない。^(久野注)

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

(久野注) 原価主義による取得原価の決定が現金原価 (cash cost) によって決定されるとすれば、発見資産や贈与の場合以外でも、現物出資、混合購入、物々交換などが生ずる場合、その決定が困難になるであろう。

この評価の問題が資本主、債権者、或いは法律上の観点から考察される場合にのみ、非原価基準 (non-cost basis) が極めて重要になるのである。会計数値を解釈する仕事に直面した時にのみ、ドル評価のコンベンションが問題を惹起するのである。かゝる解釈は常に資本主、法律、或いは債権者の観点から行なわれ、決してエンティティーの観点からは行なわれない。エンティティーの観点からすれば、評価は所謂“異質的統計手続”⁽¹⁾ に関して何も問題を生じない。

かゝる徴標化の諸影響を考慮し得ない者は、全く能力のない分析家 (analyst) であろう。Spahr と Swenson は、貨幣単位 (money units) に欺むかれるのは思慮のない経験の乏しい人のみであると言っている。

最もよく使用されながら最も誤り用いられる会計用語の一つは、“価値” (value) という言葉である。しばしば価値という言葉を用いずして会計問題を記述することは不可能であるが、それは混乱せる意味内容を持っている。かくして、価値は、或る者からは原価価値 (cost value) として、また或る者からは経済価値 (economic value) として、更にまた或る者からは換金価値 (realizable value) として解釈せられる。従って、特に明示しない限り、こゝに用いられる“価値”という言葉はエンティティーの会計責任 (accountability) や管理責任 (responsibility) を記録する徴標としての貨幣単位に基礎をおく会計価値 (accounting value) を指すと主張するのが望ましいように思われる。^(久野注1)

エンティティー概念と評価概念は、ともにコンベンションと言われるのにふさわしい擬制的な性格と一般的に認容される性格とを有している。第三の会計コンベンションもある。即ち、すぐ後で検討される会計期間のコンベンションである。^(久野注2)

記述して表現しなければ会計を考えることが出来ないのと同様に、複式簿記記録と関連せずして会計実体を考えることは不可能である。

(1) Spahr and Swenson, 「Methods and Status of Scientific Research」 (New York, Harper & Brothers, 1930).

(久野注1) こゝで原価価値、経済価値、および換金価値と言っているのは、それぞれ歴史的な原価 (historical cost)、取替原価 (replacement cost) および清算価格 (liquidation value) を指しているものと考えられる。また、会計価値と言っているものも歴史的な原価を指していることは明白である。

(久野注2) 第7章。

このことは仕訳帳 (journals), 総勘定元帳 (general ledger), および補助元帳 (subsidiary ledgers) についての基本的論述が必要であることを意味するものではない。会計取引の歴史記録を集め、それから帳簿に計上してある諸項目を再分類する現実の機構は、本質的には単純である。或る手続で諸事実を集め、次にそれらを他の手続で再分類するということは、基本的な統計的操作 (elementary statistical operation) である。

勘 定 分 類

最終的な勘定分類の性格は重要である。勘定分類は、勿論、“資産 = 負債” という等式に由来している。

この等式を詳細に述べる過程は、会計の責任と責任解除の概念に極めてよく符合する。代理人たるエンティティの責任は、それ自体の明白な特性に応じて資産を分類することによって十分に果される。会計の基礎をなす唯一の資産は貨幣である。他のすべての資産は貨幣額に換算され、説明上同質的なものに分類されざるを得ない。

資 産 の 分 類

資産の形態分類 (natural classification) は次のように示されるであろう。

現	金	・	・	・	・	・	・	\$
羊	・	・	・	・	・	・	・	\$
織	物	・	・	・	・	・	・	\$
オ	リ	ー	ブ	油	・	・	・	\$
穀	物	・	・	・	・	・	・	\$
etc.									

この形態分類法の適用は、ドル評価を示す長所と、ドル評価が徴標化する異種の物財を記述する長所を有する。

エンティティの観点からすれば、負債の分類にも同様に当嵌る。エンティティは、金銭を借りている人達と各人に借りている金額の記録を保持せねばならない。

負 債 の 分 類

負債の基本的分類は次のようになるであろう。

John Jones	• • • • • \$
George Brown	• • • • • \$
Will Cass	• • • • • \$

分 類 の 効 果

この資産と負債の分類は、特定のエンティティの立場からすれば、完全なものである。

一方には、エンティティによって保有されている種々の資産が貨幣換算を伴って記載されている。他方には、エンティティの債権者である人達の名前が記載されている。これらの人達の一人は資本主であろう。その他の人達はエンティティに対する統制権もしくは指令権を持たないであろう。

Cass がエンティティに対して完全なる統制権もしくは指令権を有する資本主だと仮定しよう。彼の勘定には企業活動から生ずる損益が振替えられねばならない。このことは、利得が Cass に対するエンティティの債務の増加分として表わされ、之に反して損失が Cass に対するエンティティの債務の減少分として示されることを意味するに過ぎない。

Smith と Brown は、エンティティに対して統制権を有しないので、単に非資本主的債権者 (non-proprietary creditors) と考えられる。彼等に対する債務は、エンティティの売買取引の成功、不成功によって影響されない。

負 債 の 性 質

Smith および Brown に対する負債は、Cass に対する負債が“弾力的であり残存的である” (elastic and residual) のに比較して“固定的であり契約的である” (fixed and contractual) と一般に説明されている。これは、Paton がその著「会計理論」(Accounting Theory) ^(久野注1)で行なった区別である。

夙に 1917年、Paton は“負債” (liabilities) という言葉を“持分” (equities) ^(久野注2)という言葉に置換えることを提案している。“持分”という言葉好むのは、特

(久野注1) W. A. Paton, 「Accounting Theory」 (New York, The Ronald Press Company, 1922), p. 84. を参照。

(久野注2) W. A. Paton & R. A. Stevenson, 「Principles of Accounting」 (Ann Arbor, George Wahr, 1917), pp. 113~183. W. A. Paton, “Theory of the *

に負債総額が資産総額を超過している場合に、法律上の非難を避ける為の婉曲的試みのように思われる。かゝる場合、負債超過額 (deficit) が資本主持分 (proprietorship) に対するエンティティーの請求権を示しているのであるから、その負債超過額は恐らく資産に相当するものと考えられるであろう。このことはかゝる処理方法を少し遠回しに弁明するものであるが、個人企業、組合企業、そして市の場合には幾分か真理を含んでいる。

あらゆる商業的基準 (commercial standards) に照らしてみるに、市はその実在資産をその負債と対比して判断すると全く支払不能 (insolvent) のように見えるかもしれないが、市としてはその負債に見合うだけの資産を当てにしなくても差支えない。寧ろ、市としては課税 (taxation) によって資産を獲得する権能に頼っている。もしもその市の市民達が資本主 (proprietorship) と見做されるならば、負債に対する資産の不足額は、これら市民に対する会計実体の強制的請求権 (enforceable claim) と考えられるであろう。

株式会社会計における欠損金 (deficit) は、もし同じ想定を採用するならば、資本主持分に対する請求権を示す資産となる。このことは資本主持分に対する請求権が株式会社の有限責任 (limited liability) という面から一般に回収し得ない事実にかんがみて、寧ろ無意味である。従って、株式会社においては、真の資本主持分に対する請求権 (true net worth deficit) というものは存在する筈がない。欠損金は剰余金に代わることはあっても剰余金と資本金に代わることはない。継続事業としての株式会社 (going corporation) は一般に株主に対して幾何かの純負債 (net liability) を示している。

株式会社が清算をする (winding up its affairs) 場合、資産価格一覧表 (statement of asset values) は継続事業基準 (going concern basis) ではなく

* Double-Entry System,” [The Journal of Accountancy], January 1917, pp. 9~

26. なお、持分という用語は、衡平権とも言われている通り、もともと財産法 (property law) に対比される衡平法 (equity law) という法律用語から出たものであるが、会計概念としては、資産に対する権利もしくは請求権 (any right or claim to assets) を指すのであり、それには資本主持分だけを意味する場合と債権者持分をも含む場合と広狭二つの解釈がある。上記の著書で Paton が言っている持分は、財産 (property) = 持分 (equities) という所謂持分理論 (equity theory) に基づく勘定理論に由来しているのであるから、当然、負債と資本を包括する統一概念としての広義の持分を指していることになる。

て換金基準 (realizable basis) で作成される。換金される資産とそれを超過する債権者の請求額との大巾な差額は仮構的なものである。というのは、もし株式会社の資本金や剰余金が消失した後でも欠損金が存在するとすれば、すべての債権者が全額の支払を受けられないからである。

清算(liquidation)は適切な順序に従って行なわれねばならない。そして優先*

(久野注) こゝでは清算貸借対照表 (statement of affairs) の評価基準と表示方法について説明されているが、Eric L. Kohler, 「A Dictionary for Accountants」 *

				Payson & 管 財 人	
				清 算 貸 借 対 照 表	
資 産	帳 簿 価 額	見 積 損 失	被 保 証 債 権 者 へ の 振 替 分	非 保 証 債 権 者 へ の 充 当 分	
現 金	\$ 5,213	\$ —			
受取手形—			\$ 17,023	\$ 4,024	
良 好 分	15,834	—			
不 良 分	17,276	8,638	—	8,638	
割 引 分	2,550	1,000	1,550	—	
貸 倒 分	5,235	5,235	—	—	
受取勘定—					
抵 当 分	7,588	2,319	5,269	—	
良 好 分	58,003	—	—	58,003	
不 良 分	6,674	3,337	—	3,337	
貸 倒 分	34,751	34,751	—	—	
棚卸資産—					
倉庫受入分	50,507	—	42,500	8,007	
そ の 他	3,160	—	—	3,160	
前払経費	1,525	1,525	—	—	
土 地	30,000	— 8,000	129,600	64,175	
建物 (差引減価)	138,275	—17,500	—	—	
設備 (差引減価)	176,843	111,922	—	64,921	
合 計	\$ 553,434	\$ 143,277	\$ 195,942	\$ 214,265	

欠 損 金 勘 定

資産換価見積損失額—		
非保証債権者の損失—		
請 求 額, 上記の通り	\$ 264,027	
充当資産, 上記の通り	214,265	\$ 49,762
非保証債権者に対する見積割当額		81%
所 有 主 の 損 失—		
払 込 資 本	\$ 200,000	
差引営業損失累計額	106,535	93,465
見積損失額合計		\$ 143,227

*順位 (priority scale) が下位にある負債の中には、全額を、もしかすると一文も支払われないものがあることを知っていたとしても、その全額で負債を計上するのは単なる便宜性の為ではない。かゝる場合、その欠損金は特定の負債へ割当てられることなく全負債からの控除額に相当している。^(久野注)

* (Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, Inc., 1957) pp. 462, 463 から清算貸借対照表とそれに附随する欠損金勘定を示せば次の如くである。

Fromes Inc.

James B. Jackson

—1959年4月22日

負 債	帳簿価額	資産の運用	非請	保求	証分
優先債権者—					
未払税金.....\$ 5,235					
未払給料および賃金..... 11,788	\$ 17,023	\$ 17,023	\$	—	
完全被保証債権者—					
4%利付第一号担保社債...\$ 120,000					
未払利息, 2年分..... 9,000	129,600	129,600		—	
一部被保証債権者—					
銀行借入金.....\$ 65,000		42,500		22,500	
支払勘定..... 21,942	86,942	5,269		16,673	
非保証債権者—					
支払勘定..... 223,854	223,854	—		223,854	
偶発債務—					
割引手形..... 2,550		1,550		1,000	
株主持分—					
払込資本:					
2,000株, 額面\$100.....\$ 200,000					
欠損金..... 106,535	93,465	—		—	
合 計	\$ 553,434	\$ 195,942	\$	264,027	

—1959年4月22日

損失の原因—

受取勘定—

不良分.....\$ 11,975

回収不能分..... 43,305

前払経費..... 1,525

設備: 帳簿価額の売却価値超過分..... 111,922

土地および建物の評価益, 入札による..... —25,500

\$ 143,227

以上の事情は何れもエンティティ・コンベンションを論駁するものではない。エンティティ・コンベンションそれ自体は、たとへかゝる表示が他の観点からすれば極めて不適切であるとしても、欠損金を資産として示すことによって少しも乱されない。従って、かゝる欠損金は、法律上の回収可能性の如何を問わず、資本主持分に対する簿記上の請求権 (bookkeeping claim) だと考えられる。

勘定分類の修正

原初的なエンティティの勘定分類が現代会計に及ぼした影響は極めて重要である。形態に基づく自然で基本的な資産分類は、勿論、大いに修正を受けてきた。資産を流動資産と非流動資産 (current and non-current assets) とに区分するのはエンティティ以外の観点から類別した結果である。更にまた、項目によっては細分類されねばならないものがある。かくして棚卸商品は、一部が流動資産中に、一部が非流動資産中に示されるかもしれない。

便宜上、現金それ自体のような項目も、その管理目的に従って細分類されるかもしれない。往時の会計においては奴隷があらゆる現金の管理者 (custodian) であつたが、現代会計においてはエンティティが種々の管理者に現金を預けており、the First National Bank の現金勘定、the Marine Midland Trust Company の現金勘定、the Chase National Bank の現金勘定、そして雇人の保有する小口現金勘定の如き勘定分類を生じている。

エンティティが、現実には資金を手放して、実際には現金の代わりに或る種の債権のみを保有しているのに、エンティティが依然として資金を保有しているという想定を記憶に留めているのは興味がある。それでも、伝統的な観点は依然として持続しており、これら銀行や現金出納掛などに対する種々の請求権は恰かもエンティティが所有する現金でもあるかの如く一般に分類されている。かゝる現金は、“預金” (cash in bank) として記載されていても、依然として通貨たる性格を残している。

流動資産の分別は、負債についても同様な類別を要請し、かくして個人に対して負っている総額が細分類される。このことは派生的会計コンベンション

(subordinate accounting convention), 即ち一人の人間との色々な取引関係を恰かも二人以上の人間との個々の取引関係にして扱うコンベンションを導入している。しばしば企業の資本主は短期債権者 (short-term creditor) や長期債権者 (long-term creditor) にもなり得るので、その結果として、会計機構は、会計報告書については必ずしもそうでないが、彼を一人の人間ではなくて数人の人間があるかの如く扱っている。

基本的なエンティティーの勘定分類を修正せしめる幾つかの実践上の要請については後の章で検討する。^(久野注)こゝでは、現代会計が、勘定分類上に幾多の錯綜性と精密化を有するとは言え、依然として原始的会計における責任と責任解除の関係を樹立するに当って幾つかの形態的記載項目によって影響を受けていることを明確にすれば十分である。

資産と負債の関係

素人が資産項目を負債項目に関連せしめようとする場合に経験する困難は、実にその明白な物的性格に従って資産を分類し、且つ人名毎に負債を分類することによる不可避的結果である。

種々の勘定分類表 (scheme of classification) は各目的に応じて利用されるので、一方の項目と他方の項目との間には、財産留置権 (liens) の場合のように特に定められている場合を除けば、何んら直接的関係はあり得ない。

会計的解釈上の多くの困難は、かゝる関係を考えようとする意図に起因している。

エンティティーと資本主

会計記録の本質がエンティティー・コンベンションに由来しているのを心に留めることが重要である。

なかんづく会計記録は一個のエンティティーの観点を反映する等式に由来している特殊な機構である。換言すれば、それは貨幣によってのみ表現せられる慣習化した統計的歴史 (conventionalized statistical history) である。そこで、こ

の機構の内容は (1) エンティティの観点 (entity viewpoint), (2) 等式からの誘導 (derivation from an equation), (3) 歴史的性質 (historical nature), および (4) 財務的用語による表現 (expression in financial terms) から成っている。

特に注意すべきは、会計実体と資本主もしくは所有主との関係である。実際には、本来このことが会計機構を樹立せしめた唯一の関係であると言っても差支えないと思われる。所有主の企業に対する投下資本が蓄積利益 (accumulated undistributed profits) とともにエンティティの負債を示すと言っても、資本主の観点からすれば、投資された金銭に対するエンティティの負債額と蓄積利益に対するエンティティの負債額とに根本的な区別を為さねばならないことが是認されねばならない。エンティティの観点からすれば、この細分類が重要なことは既に説明したが、資本主は究極的に増加されて償還されるのを期待してエンティティへ金銭を前貸しするのであって、彼は拠出資本とそれから生ずる次後の利益とを区別する何か簡単な方法を持たねばならない。

今日の拠出資本 (investment) と剰余金 (surplus) の区別は、実にこの要請に由来しているのである。

多くの会計人は、拠出資本と剰余金が法人組織にのみ見られる現象であると考えているので、かゝる観点に同意しないであろう。個人企業や組合企業で拠出資本と剰余金の勘定を使用しているということは実際上も耳にしていない。単独資本主の場合の利益はたゞちに彼に帰属するという立派に確立された法律的原則 (legal principle) があるように思われる。同様に、組合企業の場合の利益は何んらかの予定比率 (predetermined ratio) に応じてたゞちに組合員に帰属する。^(久野注)しかしながら、これらは今日ではとるにたらない法律的観点である。

拠出資本とその資本から生ずる所得との区別は法律的考察から独立した本質

(久野注) 組合企業の損益分配方法としては、(1)固定比率法、(2)資本額比率法、(3)資本利子、およびその残額に対する固定比率法、(4)給料、およびその残額に対する固定比率法、(5)給料、資本利子、およびその残額に対する固定比率法などがある。H. A. Finney & H. E. Miller, 「Principles of Accounting-Introductory」 (Englewood cliffs, N. J., Prentice-Hall, Inc., 1957), pp. 164~170 を参照。

的区別であり、たとへ簿記手続上別個の勘定をもつてしなくても、少くとも心の中で投下した実際の資本とその還元所得を区別しようとしないうる単独資本主は恐らくいないであろう。更に、あらゆる会計的利益の原理そのものは、この投下資本とそれから生ずる純所得との区別に基礎をおいているのである。従つて、便宜上、エンティティーが資本主に負うている総額は、単一の負債として表示されないで、二つの勘定で示される二種の負債に分割されると考えられるであろう。即ち、一つは拠出資本に対するエンティティーの負債を反映し、今一つは蓄積利益に対するエンティティーの負債を示していると考えられるであろう。

拠出資本と利益

資本主の拠出資本に対するエンティティーの負債は、追加出資もしくは拠出資本の引出しを記録する以外不変である。資本主の蓄積利益に対するエンティティーの負債は色々な変動を受ける。

或る種の平衡取引 (even exchange) を除くすべての取引が資本主に対するエンティティーの債務を増加もしくは減少させるに違いない。

理論的に言えば、かゝる増減は剰余金勘定もしくは未処分利益勘定に記録される。この勘定によつて示されるエンティティーの負債は、獲得した利益によつて増加したり損失によつて減少するのみならず、エンティティーが資本主へ実際に償還することによつても減少する。

剰余金勘定もしくは未処分利益勘定があると仮定して、それが資本主に対するエンティティーの一種の負債だと考えるならば、あらゆる損益勘定 (profit or loss accounts) が未処分利益勘定の分岐したもの (break-down) と見做されるので、その後の分類は単純化される。

僅か二つの資本勘定だけで会計機構を運営し、且つ資本主の必要とする主要な会計報告を提供することも可能であろう。これは会計機構の真価 (real test) を示すものと言わねばならない。

このエンティティー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所謂非営利的事業に対する会計を統一せんとするのに有用なのである。営利事業 (organization for profit) と非営利事

業 (non-profit organization) とには基本的に何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ゝらず、そして法律上の規則の有無にかゝらず、同一の基本的会計機構と同一の基本的エンティティー・コンベンションが妥当するのである。

不明確な所有関係

負債はしばしば不明確であることを留意せねばならない。未償還社債所有者 (bearer bonds outstanding) に対する負債は、その債権者が名前によって識別せられないとはいへ、真実の負債である。同様にして株式が活潑に売買されている大規模な株式会社、或いは会員が絶えず変わっている法人格を有しないクラブや協会では、機能資本家 (actual proprietors) と無機能資本家 (reported proprietors) とが同一ではなくなるかもしれない。かゝる場合には、一つの派生的コンベンション、即ち平衡目的から全資本主集団 (entire proprietorship group) を単一の資本主として取扱う派生的コンベンションが顕在化する。株式会社会計においては、社外株式資本金 (capital stock outstanding) という貸借対照表の一項目が、補助記録 (subsidiary record) に載っている多数の株主に関係している。

これまでの取扱いでは一定の法律的観点や経済的観点を完全に無視してきた。それらの重要性は実践上も理論上も否定し得ないのであるが、それらは会計機構の原初的基盤を形成するのには殆んど関係がない。その原初的基盤を理解することによってのみ、その後の研究の足場が確立されるのである。

エンティティー・コンベンションの効用

資本主的観点到賛成する権威者の数がエンティティー的観点到賛成する権威者と同じ位に多いことは疑う余地がない。

多くの人達にとっては、一個の擬制人の観点から会計諸問題を考察することが不必要であるように思われている。特に、法律上この関係を明白に否定しているのに、かゝる概念が資本主の拠出資本を負債として処理することを意味している場合そうである。“一般の組合企業では組合員に対する負債が存在する

筈がない”⁽¹⁾ と言う Montgomery の見解には何人も異論を唱えることが出来ない。勿論、それは真実であるが、それは会計的真実 (accounting truth) というよりは寧ろ法律的真実 (legal truth) なのである。

法律的観点との矛盾を全く無視するならば、かゝる会計上の負債が現に存在するという確固たる立場をとることから単純化が生ずると考えられる。

エンティティー概念と会計人

エンティティー・コンベンションに立論の根拠をおく会計人でも、一個の擬制的なエンティティーが資本主の拠出資本と蓄積利益に対して金銭債務を負っていることを公言するだけの信条を隠すかもしれず、また現にしばしば隠している。しかし、このことは信念の欠除によるものではないであろう。寧ろ、それは法律上の論議を避けんとする欲求によって助長されるのかもしれない。

会計人が公然とこのエンティティー・コンベンションを適用すると否とにかゝわらず、そして彼が進んでその論理上の帰結をこのエンティティー・コンベンションに求めると否とにかゝわらず、そのことは比較的確実であるように思われるのであり、やはり彼の採用する種々の手続がその信念を確証している。“行為は言葉以上に能弁である” (actions speak louder than words) という古くからある諺が、この場合に極めてよく当嵌る。何故なれば、負債勘定、資本勘定、および剰余金勘定に貸借記入をする会計人の行為はエンティティーの観点を適用する暗黙の証拠になるからである。

この観点が会計の基盤を為している今一つの証拠は、株式会社の貸借対照表中に“負債および資本” (liabilities and capital), “負債および正味財産” (liabilities and net worth) の如き見出しやその他の派生語に代わって“負債” (liabilities)⁽²⁾ という見出しが普及していることに見出される。Fjeld が調査したところによれば、86%以上の貸借対照表が右側の見出しに“負債”という用

(1) Robert H. Montgomery, 「Auditing Theory and Practice」 (New York, The Ronald Press Company, 1934), p. 328.

(2) E. I. Fjeld, 「Balance Sheet Classification and Terminology」 (New York, 1936), p. 14.

語のみを使用していたとのことである。^(久野注)

— 1959. 11. 1 —

(久野注) W. A. Paton and R. L. Dixon, 「Essentials of Accounting」 (New York, The Macmillan Company, 1958), p. 29 には次のように述べられている。
“実務においては‘負債および株主持分’ (liabilities and stockholders’ equity) というかなり長い名称がしばしば採用されているが、会社の中には今だに初期の慣行に従って一般名称として“負債” (liabilities) という用語のみを使用し続けているのがある。長さを別にすれば、複記の見出しが望ましいのであって“負債”という用語は債権者持分と資本主持分の双方に適用するには明かに不適當である。” また、Rufus Wixon ed., 「Accountants’ Handbook」 (New York, The Ronald Press Company, 1956), 2. 32 にモデル・フオームとして載っている貸借対照表も、“負債および株主持分”なる名称で示されている。