

Title	原価主義会計の根拠(故山榊忠恕教授 追悼号)
Sub Title	Theoretical Grounds of Historical Cost Basis
Author	鳶村, 剛雄(Shimamura, Tsuyoo)
Publisher	
Publication year	1987
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.29, No.特別号 (1987. 1) ,p.4- 19
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19870130-04054047

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

原価主義会計の根拠

鳥村剛雄

問題点と検討視座

原価主義会計に対しては、会計情報の有用性の面から、多くの限界指摘がなされるとともに、その批判的検討をとおして、時価主義会計の提唱が活発である。それにもかかわらず、現行の財務会計制度は原価主義会計をその基礎的構造としている。

一般に指摘されるように、原価主義会計は、利益の業績指標性の面、資本維持との関連における分配可能性の面、さらには財政状態の客観的現状表示の面等において、会計情報としての有用性に限界が認められるのは事実である。しかし、原価主義会計が制度会計の基礎的計算構造として定着しているのも事実である。このことは、原価主義会計に、上掲の会計情報機能の限界を超えた制度的適合性が存在することを意味している。

原価主義の根拠として、価額の客観性ないし検証可能性が取り上げられる場合が多いが、そのような計算技術上の信頼性に関する相対的利点とはべつに、もっと本質的な根拠が存在するはずである。本稿では、会計上の利益の制度的特質との関連において、この根拠の解明を意図するものであるが、つぎの3点から検討を加えるものである。

第1点は、利益の業績指標性と分配可能性の関係である。現行の財務会計制度における中心的会計情報である利益は、業績指標性と分配可能性を特質としているところから、まず、その相互関連を収益認識面から取り上げる。

第2点は、資本維持計算と分配可能性の関係である。そこでは資本維持計算が企業サイドからの計算構造であるのに対して、分配可能利益計算は企業サイドからだけでなく、分配を受ける利害関係者サイドからの計算構造でもありうる点を指摘することにより、両者の相互関連を検討する。

第3点は、収支計算と評価計算との関係であり、そこでは原価主義会計の計算構造的特質を収支計算としてとらえ、評価計算との関連を検討するとともに、収支計算構造における会計情報の有用性を、業績指標の内容および財政状態の内容との関連において検討する。以下の論述順序を示せば

つぎのとおりである。

I 利益の業績指標性と分配可能性

- (1) 業績指標利益＝分配可能利益とみる思考
- (2) 業績指標利益≠分配可能利益とみる思考

II 資本維持計算と分配可能利益計算

- (1) 資本維持計算＝分配可能利益計算とみる思考
- (2) 資本維持計算≠分配可能利益計算とみる思考

III 収支計算と価値計算

- (1) 収支計算と価値思考
- (2) 収支計算と会計情報

I 利益の業績指標性と分配可能性

企業の財務会計情報の中心が利益であり、会計が利益計算構造としてあらわれることについては異論のないところである。しかも、利益が会計制度上の利益として有用な会計情報であるためには、そこになんらかの意味での業績指標性と分配可能性が存在しなければならないとする点も一般的な見解である。しかし、業績指標性と分配可能性との相互関連をどのように理解するか、さらには、それぞれの実質内容のとらえ方には種々の考え方がありうる。ここでは、一応、この点に関する思考類型をつぎのように仮定して論をすすめることにする。

- (1) 業績指標利益＝分配可能利益とみる思考
 - ① 発生主義収益計上を前提とする思考
 - ② 実現主義収益計上を前提とする思考
- (2) 業績指標利益≠分配可能利益とみる思考
 - ① 業績指標利益に第一義をおく思考
 - ② 分配可能利益に第一義をおく思考

(1) 業績指標利益＝分配可能利益とみる思考

本節で取り上げる思考には、業績指標性の面からの最適の利益が分配可能性の面からも最適の利益とみなす考え方だけでなく、それとはまったく対照的に、分配可能性の面からの最適の利益が業績指標性の面からも最適とみなされる考え方がありうる。両者は、一見、おなじ命題ともみられるが、いずれを基本とするかで、その実質は異なることになる。その典型例が①の発生主義収益計上を前提とした思考と②の実現主義収益計上を前提とした思考である。

①の発生主義収益計上思考は、利益の業績指標性の面つまり期間的経営努力の反映性の面からみるかぎり最適性を認めることができる。なぜならば、収益は一連の経営努力の結果として実現するが、期間業績の表示のためには、当該期間になされた経営努力を反映する収益計上、つまり経営努力の進行に応じた収益計上が合理的だからである。もっとも、その場合の費用計上基準になにを採用するかが問題となるが、この点については次章の主題であるため、ここでは収益の面についてのみ取り上げる。

つまり、①の発生主義収益計上思考は、そこで算出された利益が、まさに、業績指標性の面からみて最適であるがゆえに、分配可能な利益としても最適と考えるものである。そこでの利益は、現実性の問題は残るけれども、もっとも合理的な計上基準にもとづく期間帰属価値増分として理解されることになるから、財務的または資金的な面からの適合性はべつとして、純粹に会計的にみるかぎり、分配可能性の面でも最適性を認めることになる。いいかえれば、ここでの分配可能利益も期間的価値増分の意味で分配可能であり、しかも価値増分の期間帰属基準に最適性を認めうるかぎり、分配可能利益としても最適性を認めうることになる。

他方、②の実現主義収益計上思考は、そこで算出された利益こそが、分配可能性の面からみて最適であり、そのゆえに業績表示の面からも最適とみる考え方である。収益計上基準としての実現主義は文字どおり未実現利益の計上を排除する基本思考であり、その排除理由は、未実現利益の真意が予定どおりに実現するとはかぎらない利益を含むことにもとめられる。つまり、未実現利益は、単純に未だ実現していない利益という意味ではなく、予定された時期に予定された金額で実現するとはかぎらない利益というのが、その本来の意味だからである。実現主義を収益計上の基本原則とみる考え方は、利益が分配可能であるための基本要件を価値増加の確定性にもとめるものである。これは、分配の事後修正が制度的に困難な状況にもっとも適合した扱いとみることができる。

ところで、この分配可能性の面から最適性が認められる実現利益が業績指標性の面からも最適とみならず場合には、業績指標性の内容が問題となる。さきに、業績指標性の面から、期間的経営努力の反映性が認められる発生主義収益計上の適合性をみたのであるが、実現主義収益計上の業績表示適合性を問題とする場合には、業績の実質内容が経営努力反映性ではなく目標達成度として理解されることになる。つまり、現実の企業の業績は目標達成を示す実現収益を計上することによって、もっとも合理的に表示されるとみるわけである。

以上のように、業績指標利益と分配可能利益をイコールの関係でとらえる場合にも、いずれに基本をおくかで内容が異なることになるが、すくなくとも、制度上の分配可能利益は価値増加の確定性を要件とせざるをえない。そのかぎり②の思考は現実的状况を前提として成立するとともに、のちにみる原価主義会計とも理論的整合性が認められる。

(2) 業績指標利益と分配可能利益とみる思考

この思考による場合に、業績指標利益または分配可能利益のいずれかのみを会計情報の中心に据えて理論構築をすれば、それ自体としては、一貫した明快な理論展開が可能である。しかし、制度会計上の利益が、業績指標性と分配可能性とを、いずれも不可欠の要件とするかぎり、そのいずれかに第一義をおいた理論構築とならざるをえない。

まず、①業績指標利益計算に第一義をおく考え方をとる場合には、典型的には、(1)―①でみた発生主義収益計上にもとづく利益計算構造をとることになる。もっとも、この場合も費用計上基準が問題となるが、それについては次章でみるところである。発生主義収益計上を主軸とした利益計算構造のもとで、なおかつ実現主義収益計上にもとづく分配可能利益を計算表示するためには、当然に利益計算構造の体系性に無理が生ずることになる。

つまり、発生主義収益計上にもとづく当期利益は、さきにも述べたように、必然的に未実現利益を含んだ利益概念となる。したがって、分配可能利益が未実現利益の排除を要件とするかぎり、業績指標性の面からの当期利益から未実現利益を控除する方式で分配可能利益を示すことになる。しかし、業績指標利益計算を基本とする計算構造をとれば、当期利益は業績表示利益のみでなければならない。このことは、未実現利益を控除した分配可能利益は、計算構造的には本来の当期利益概念ではなく、補足情報としての利益として位置づけられるにすぎないことを意味する。なお、このような方式をとる場合には、いったん計上された未実現利益を控除することになるから、そのことが、計算構造自体としての一貫性ないし体系性を欠くことになる。

もっとも、業績表示利益を最終利益としての当期利益として計算表示する過程において段階的に分配可能利益を示す計算表示体系も考えられる。しかし、この場合も、計算構造上の最終利益である当期利益は業績表示利益であって、分配可能利益は計算書作成段階における区分利益として、つまり補足情報としての利益として位置づけられるにすぎないのは当然である。このように発生主義収益計上にもとづく業績指標利益計算構造のもとでは、分配可能利益は補足情報的の利益概念となり、制度会計の利益概念の特質が分配可能性にあるとみるかぎり、このような計算構造には理論性を認めがたい。

他方、②の分配可能利益に第一義をおく考え方をとる場合には、典型的には(1)―②でみた実現主義収益計上にもとづく利益計算構造をとることになる。そのような利益計算を前提とするかぎり、いわゆる期間的経営努力の反映性の意味における業績指標利益は、計算構造とはかかわりのないかたちでの補足情報としてしか表示されえない。なぜならば、実現主義収益計上にもとづく利益計算構造をとれば、計算構造上、本来的に未実現利益を含みえないからである。

さきの①業績指標利益計算構造のもとでの分配可能利益の補足情報性は、計算構造に組み込まれたうえで、区分利益概念としての、または修正利益概念としての補足情報である。これに対して、

この場合の②分配可能利益計算構造のもとでの業績指標利益の補足情報性は、計算構造の枠外の補足計算にもとづく補足情報として特徴づけることができる。これを、損益計算書の表示形式との関連で見れば、前者は損益計算書の本体を構成する形式をとりうるが、後者は注記形式ないし付属計算書の形式をとらざるをえないことになる。

現行の財務会計制度における利益計算構造は、実現主義収益計上にもとづく分配可能利益計算構造を基本としている。つまり、損益計算の最終数値である当期利益の特質は分配可能利益である。なお、そこでは、発生主義収益計上にもとづく業績指標利益は補足情報としても表示されていない。しかし、損益計算の結果である当期利益には、なんらかの意味で業績指標性が認められなければ、会計情報の有用性が保持されないことは、すでに指摘したとおりである。

目標達成度の意味での実現収益の業績指標性については、すでに前節でみたところであるが、現行の会計制度では、費用計上基準としての発生主義の原則および費用収益対応の原則との関連で、努力反映性の面でも業績指標性が志向されている。つまり、現行の会計制度における利益計算の基本構造は実現主義および次章でみる原価主義にささえられた分配可能利益計算であるが、なおかつ努力反映性の意味での業績指標性にも考慮がはらわれているといえる。

II 資本維持計算と分配可能利益計算

前章において、主として収益計上基準の面から、利益概念の特質である業績指標性と分配可能性との関連を検討したが、本章では費用計上基準の面から、資本維持計算との関連において分配可能利益の特質解明をこころみる。ここでの資本維持計算は投下資本の回収維持計算を意味し、それを計算目的とすれば、利益は、まさに投下資本を回収維持したうえでの剰余額、つまり回収剰余という意味で分配可能性が認められることになる。そのようにみるかぎり、資本維持計算と分配可能利益計算とは相互に表裏関係にあることになる。しかし、はたして、そのように規定することによって分配可能利益の特質を解明できるかは疑問である。この点に関して、以下、つぎの思考類型を仮定して論をすすめる。

(1) 資本維持計算＝分配可能利益計算とみる思考

- ①実体的資本維持計算を前提とする思考
- ②名目的資本維持計算を前提とする思考

(2) 資本維持計算≠分配可能利益計算とみる思考

- ①資本維持計算に第一義をおく思考
- ②分配可能利益計算に第一義をおく思考

(1) 資本維持計算＝分配可能利益計算とみる思考

これは、投下資本の回収維持をはかることに損益計算の基本目的をおく思考であり、それは同時に、投下資本の回収剰余としての分配可能利益計算を基本目的とする思考ともみることができる。しかし、投下資本の回収維持計算の実質内容は、収益から控除される費用の計上基準によって異なることになる。この費用計上基準とりわけ費用測定基礎として、歴史原価、貨幣価値変動修正原価、または取替原価ないし現在原価のいずれを採用するかによって、資本維持計算はつぎのように分類されるのが一般的である。

名目的資本維持計算

実質的資本維持計算

実体的資本維持計算

筆者は、後述するように、計算目的概念としては、名目的資本維持計算という資本維持概念は、理論上成立しえないとみる立場をとるものであるが、論述の展開上、ひとまず、便宜的に、一般的分類形態にしたがうことにする。なお、実質的資本維持計算については本稿の理論展開にとって、それほど本質的意義を認められないところから検討を省くことにする。

まず、①の実体的資本維持計算を前提とした分配可能利益計算思考は、資本維持計算が本質的に、企業の維持存続を前提とした計算思考であるかぎり、もっとも現実適合性の認められる考え方である。つまり、企業の現実的維持存続は、具体的には給付機能の継続を意味し、そのためには資本の具体的運用形態である各種資産の実体的維持が不可欠だからである。もっとも、現実の企業の存続は経済社会の全体的な発展に即応したものでなければならず、その面を考慮にいれたうえでの実体維持が必要なことはいうまでもない。しかし、ここでは、理論構成上、資本維持計算の基本型ともいべき現状維持的な実体維持に限定して論をすすめることにする。

すでに指摘したように、損益計算つまり費用収益の対応計算は、直接的には期間業績の合理的な計算表示を目的とするが、資本運動の面からみれば投下資本の回収維持計算の役割をはたすものである。というより、実体資本維持計算論は、むしろ損益計算の基本目的を投下資本の実体的回収維持計算におくものであり、そこでの算出利益は、まさにそのような立場から分配可能利益として特質づけられることになる。具体的には、費用収益の対応計算において、収益に対応せしめられる費用つまり、流入価値によって回収維持される流出価値が、収益計上時点における取替原価ないし現在原価で測定されることになる。

したがって、実体的資本維持計算における利益は、投下資本の実体的な回収維持をはかったうえでの、実体的回収剰余として分配可能性が認められるとともに、収益と対応せしめられる費用に価額面での同時性が認められる点で、期間業績表示上も合理性が認められる。つまり、実体資本維持計算は、継続企業の公準とのあいだに理論的整合性が認められる分配可能利益計算構造として規定

されうるとともに、会計情報の有用性の面からも業績指標利益計算としての適合性が認められる。ただし、そこでは費用の取替原価評価にさいして生ずる評価差額の性質が問題となる。費用は資産の価値減少額であるから、費用の取替原価評価は資産の取替原価評価を前提とするものであり、歴史原価と取替原価との差額が計上されることになる。

この評価差額とりわけ一般に生ずる貸方差額については、未実現評価差額はもとより、実現評価差額つまり費用計上額に見合う評価差額についても、これを利益計算要素とすれば、本来の計算目的である実体資本維持計算と矛盾することになる。実体資本維持計算を目的とするかぎり、この評価差額を分配可能利益の構成要素とするわけにはいかない。つまり、その本質を資本とみなしうるか否かにかかわらず拘束性評価差額として処理されねば計算目的と合致しなくなる。この問題は、貸借対照表貸方側の本質規定にかかわるものであり、多角的な検討を必要とするが、その究明は本稿の直接的課題ではないので、ここでの検討は省略する。

他方、②の名目的資本維持計算を前提とした分配可能利益計算思考であるが、これは現行の会計制度をささえている原価主義会計の特質を示す基本思考とみなされる場合が多い。原価主義会計は、資産および費用を歴史原価基礎で測定する会計構造であり、損益計算において収益に対応せしめられる費用も当然に歴史原価をもって測定されることになる。したがって、資本維持計算の面からみれば、収益によって回収される費用が歴史原価つまり名目的投下額であるところから、原価主義会計は名目的投下資本の回収維持計算として特徴づけることができる。

しかし、さきにも指摘したように、筆者は、計算目的概念としての名目的資本維持計算はありえないと考えるものである。資本維持計算は、本質的に企業の維持存続を目的とした実体的な維持計算でなければ現実的意味がないからである。名目的資本維持計算を損益計算の基本目的とし、名目的投下資本の回収剰余額をもって分配可能利益とする計算思考は現実適合性がない。原価主義会計は名目的投下資本の回収計算であるという場合、その真の意味は、名目的投下資本の回収計算を目的とした会計が原価主義会計であるというのではなく、原価主義会計を資本維持計算の面からみれば、名目的投下資本の回収計算としての機能しか認められないということである。しかし、企業の継続を前提とするかぎり、そのような資本維持概念は意味のないものである。

名目的投下資本を回収したうえでの剰余額がなにゆえに分配可能であるかは、企業サイドつまり分配をする側からは、上述の理由によって説明のつかないところである。のちに詳述するように、筆者は、原価主義会計における利益の分配可能性は、利害関係者サイドつまり分配を受ける側からの利害調整を前提とした特質と考えている。

(2) 資本維持計算キ分配可能利益とみる思考

これは、資本維持計算と分配可能利益計算との関係を、かならずしもイコールないし表裏の関係

にあるものとはみない思考類型である。この考え方による場合は、資本維持計算および分配可能利益計算の思考基盤が異なることになる。つまり、資本維持計算は企業サイドからの企業維持を思考基盤とするのに対し、分配可能利益計算は利害関係者サイドからの利害調整を思考基盤としているからである。このように思考基盤を異にする会計情報を同時的に提供するためには、二元的利益計算構造をとるか、いずれかに第一義をおいた計算構造とならざるをえないであろう。

①の資本維持計算に第一義をおく考え方をとる場合には、典型的には(1)―①でみたように費用の取替原価評価にもとづく利益計算構造をとることになる。つまり実体的資本維持計算構造としてあらわれるから、そこでの利益は実体的投下資本を回収したうえでの剰余額ということになり、企業維持の立場からは、それがまさに分配可能利益でもある。しかし、ここでは、分配可能利益を利害調整の立場から算定される利益として、具体的にはのちにみるように原価主義会計上の利益として前提されているのであるから、両者は当然に異なることになる。

資本維持計算に第一義をおく損益計算では、実体的投下資本の回収剰余が当期利益ということになるから、分配可能利益計算はそのような利益計算構造の枠外の別計算としてあらわれざるをえないことになる。つまり、分配可能利益の計算は、実体的資本維持計算結果としての利益に費用の評価差額（歴史原価と取替原価との差額）を加減することによって算出されることになる。

しかし、このように計算手続的には、実体資本維持計算結果としての当期利益に調整計算を加えて分配可能利益を計算することができるとしても、このような計算体系は自己矛盾を示すだけである。実体的資本維持計算のもとの当期利益はこれこれであるが、制度上の分配可能利益はこのようなこととして会計情報を提供することは、それ自体としてはまったく無意味ではないかもしれない。しかし、結果的に実体資本維持計算は否定されるわけであるから、このようなかたちでの実体資本維持計算は成立しないことになる。

つまり、財務会計制度としての利益の本質に分配可能性を認めるかぎり、実体的資本維持計算論は、そこでの利益こそが分配可能利益であるべきとする理論体系をとらざるをえないということである。したがって、実体的資本維持計算に第一義をおいたうえで、実体的投下資本回収剰余の意味での分配可能利益とは異なった内容の分配可能利益計算をも具備した計算構造論は理論上は成立しないことになる。つまり、(1)―①は成立するけれども(2)―①は成立の余地がないということである。

他方、②の分配可能利益の計算に第一義をおく考え方をとる場合には、典型的には(1)―②でみたように、費用の歴史原価測定にもとづく利益計算構造をとることになる。さきにも指摘したように、原価主義会計は名目的投下資本の回収維持計算として特徴づけされることがあるが、これは、原価主義会計がそのような資本維持計算を目的としたものではなく、資本維持計算の面からみれば名目的投下資本の回収維持計算としての機能しか認められないという意味である。企業サイドから

みた資本維持計算は本質的に実体的資本維持計算しかありえないからである。

原価主義会計の第一義的目的は分配可能利益の計算にあり、しかもこの分配可能利益は企業サイドつまり分配する側からの分配可能利益ではなく、利害関係者サイドつまり分配を受ける側からの分配可能利益として理解すべき性質のものである。原価主義会計が、継続企業の業績表示計算目的の面や資本維持計算目的の面からみて、かならずしも適切な会計情報を提供しえないにもかかわらず、制度会計の基本的な計算構造とされているのは、まさに、その制度的適合性にもとづくものである。

原価主義会計の制度的適合性のもっとも基本的な要件が算出利益の制度的分配可能性にほかならない。つまり、現実の経済社会の仕組みを前提としたうえで、それとの調和における課税基礎や配当基礎となりうる利益が、ここでいうところの分配可能利益である。現実の経済社会における経済取引は、一般的に信用経済を基盤として成立している。しかもこの信用経済をささえている貸借決済制度は基本的には契約主義を根拠としながらも、現実的な契約内容は、貨幣価値の変動ないしは物価の変動とかかわりなく、歴史的取引価額とされるのが一般的であり、その制度的特徴は、預金制度にもっとも典型的にみられるところである。

このような歴史的取引価額にもとづく貸借決済制度のもとでは、企業に対する債権者や株主等の資金委託者と受託者である企業との権利・義務関係も、歴史的取引価額を基礎としなければ、そのような経済社会の仕組みとのあいだに秩序的調和を保持できないであろう。かりに、費用の取替原価評価にもとづく利益を分配可能利益とし、これを課税基礎や配当基礎とするならば、企業・個人を含めた経済主体のすべての資産についても現在価値評価による実体維持を前提とした利益・所得計算がなされなければ、社会的公平性をそこなうであろう。

たとえば、まったく単純な例であるが、A企業は全額借入資金1,000万円、B企業は全額自己資金1,000万円で同一の営業活動を開始し、一定期間経過時に、投下額がすべて回収され、いずれも1,500万円の貨幣を保持することになったと仮定し、さらに同規模の営業継続のためには物価変動により1,500万円の資本投下を必要とすると仮定する。この単純な仮設例にあきらかなように、営業継続とかかわりなく、一定期間経過時にA企業には、弁済不要資産500万円が残存することになる。その実体は債務者利得であり、それは同時に資金提供者である債権者からは債権者損失であって、それを統合すれば損益がゼロになるが、ビジネス エンティティとしてはあきらかに利益である。この関係はB企業においてもまったく同様である。企業と債権者の関係が、企業と出資者の関係に変わるだけであり、B企業においても、ビジネス エンティティを前提とするかぎり500万円の利益を計上しなければ、社会的調和が保持されないことになる。

上掲例において費用の取替原価評価をすれば損益ゼロになり、評価差額を分配不能拘束額として扱えば、A企業もB企業も同一結果になり、その場合にも、つまり歴史原価測定によらなくとも社

会的調和は保持できるようにもみられる。しかし、利害関係者サイドからみるかぎり、A企業のそれは資金提供者である債権者持分とはならないのに対して、B企業のそれは究極の企業主である出資者持分となり、調和結果はえられない。もっとも、その拘束評価差額を企業体持分と理解すればその矛盾は解決されると思われるが、持分とは本来的に利害関係者と企業とのつながりに関する概念であり、筆者は企業体持分という概念は、本質的には成立しえないものとするものである。

以上にみてきたように、原価主義会計は、社会経済的しくみを前提としたうえでの、利害関係者の利害調整の面から適合性の認められる分配可能利益計算構造として把握することができる。したがって、そこでの業績指標性は単純無制約のものではなく、そのような計算構造の枠組みのなかでの業績指標性として理解されるべきものである。

Ⅲ 収支計算と価値計算

以上に、財務会計制度における利益の特質とされる分配可能性を中心に、原価主義会計の制度的基盤の解明をこころみてきたが、ここでは、価値計算との関連で、原価主義会計の計算構造上の特質をべつの視点から取り上げることとする。

原価主義会計は一般に時価主義会計と対比されるが、その対比は通常、原価主義評価と時価主義評価の対比として、つまり評価基礎の対比の問題として取り上げられる。しかし、筆者は、原価主義評価という概念は本質的にはありえないものと考えている。結論的に示せば、原価主義と時価主義との対比は、評価基礎の対比ではなく、収支計算と評価計算との対比であり、まったく異質の会計構造として理解すべきものである。もっとも、会計上の評価という用語を広義に用いる場合は、対象物に価額を付すこと、つまり貨幣数値で示すことを意味するから、その意味では原価主義評価という表現も可能ではある。しかし、評価は、本質的には評価時点における評価対象の価値を秤量する行為であり、会計上の評価は、厳密には時価主義評価以外にありえないものである。このような視角から、つぎの問題点について検討を加えることとする。

(1) 収支計算と価値思考

- ① 計算構造と価値思考
- ② 運用基準と価値思考

(2) 収支計算と会計情報

- ① 収支計算と業績表示
- ② 収支計算と財政状態

(1) 収支計算と価値思考

さきに、原価主義会計は、本質的に収支計算であり、価値計算つまり評価計算ではないと指摘した。しかし、収支計算と価値思考の問題は、さらに計算構造そのもののレベルにおける関連と、計算構造を現実に運用する場合の運用基準ないし処理基準のレベルにおける関連とに区別して取り上げる必要があるように思われる。

①の計算構造レベルでの価値思考は、収支計算を原型とした期間利益計算構造それ自体が価値思考とどのような関連にあるかということである。収支計算は文字どおり、収入額と支出額つまり貨幣流入額と貨幣流出額を直接の対象とする計算である。収入額および支出額は、収入時点および支出時点においては、正常な交換取引を前提とするかぎり、取引対象とされた財貨用役の価値の指標つまり評価額でもある。

このように、収支計算は、収支時点においては価値評価であり、評価計算でもある。しかしながら、とりわけ支出によって取得された財貨の価値は時の経過によって変動するものであり、また貨幣価値自体も変動する一般的状況のもとでは、収支額は価値指標性を失うことになる。つまり収支計算は価値計算と乖離することになる。

原価主義会計について、歴史原価を評価基礎とする会計として規定することがあるが、歴史原価は上述の意味で評価基礎でありえないだけでなく、かりに現存する資産やその費消事実を示す費用の評価額として考えるならば、会計計算の数学的論理性も保持されないことになる。たとえば、貸借対照表についてみると、原価主義会計のもとでは個々の資産項目の貨幣数値一単位が示す資産価値の大きさが異なることになり、その合計値はすくなくとも価値計算としては数学的合理性のない数値となることはあきらかである。この関係は損益計算書の費用項目の合計値についても同様である。

原価主義会計の本質を収支計算とみるのは、会計の計算対象そのものを貨幣の流出入つまり貨幣数量変動にあるものとみることである。いわゆる動態論において、貸借対照表を収支の未解決項目集計表とみるのは、根底的にはそのような計算思考があるからにはほかならない。そこでは、計算の直接対象が、貨幣数量にあるから、貨幣数値一単位の価値指標性の同質性といったことは問題ではなく、そこでの会計計算は数学的論理性も保持しうることになる。したがって、原価主義会計における利益計算構造は、一定期間の貨幣流入量と、それに見合う貨幣流出量との対応計算としてあらわれることになる。もっとも、その場合に貨幣流入量とそれに対応する貨幣流出量との計算にさいしては、会計目的を前提とした期間的限定の合理性が問題となるのはいうまでもない。

他方、②の運用基準と価値思考は、上述の収支計算構造が具体的に会計目的のために運用される段階、つまり会計処理の段階で価値思考とどのような関連にあるかということである。典型的には、この関連は費用測定における支出額の期間配分つまり費用配分の問題としてあらわれる。たとえば、当期に単価1,000円の商品を10,000個仕入れ、1,000万円の貨幣が流出したからといって、期

末に在庫があれば、その全額を当期の費用として処理するわけにはいかない。会計上の利益が、計算構造的制約はうけるとしても、分配可能性および業績指標性を特質とするかぎり、その面からの会計目的に対する適合性が認められねばならないのは当然である。

たとえば、前例の商品のうち200個が在庫の状態にあれば、貨幣流出量のうち200万円は当期の費用として処理するわけにはいかない。つまり、会計目的から800万円だけが当期の費用として期間限定されることになる。このことは、期間限定にさいして、支出によって取得された財貨の変動が考慮されることを意味する。しかし、財貨変動が考慮されるとしても、数量的変動のみが取り上げられるかぎり、この面においても価値思考は介入しない。もっとも、ここで数量変動という場合は、個別的に増減を確認できる数量変動だけでなく、たとえば有形固定資産についての使用時間量的な数量変動等も含めて理解されるべきものである。

しかしながら、たとえば低価基準に典型的にみられるように、費用の期間限定にさいしては、商品の価値を直接に考慮にいられた処理がなされる。つまり、決算時点において在庫品の歴史原価と時価（取替原価）とを比較して低い方で測定するのは、まさに価値そのものを問題とすることになるから、低価基準は価値計算ないし価値評価基準であり、いわゆる費用配分との異質性が指摘されることがある。しかし、この場合の時価は、商品の価値評価を目的としたものと解すべきではなからう。

低価基準における時価は、商品の価値評価を目的とした時価ではなく、支出額の費用配分つまり貨幣流出量の期間限定にあたってのひとつの合目的考慮事項として取り上げられるべきものである。いわゆる有用な原価の繰越手段とみるのが、収支計算構造を前提とした処理基準の体系的理解につながるものである。つまり、そこでの低価基準は、配分基準ないし限定基準に、価値をも考慮事項に取り入れられた費用配分の精緻化過程とみることができる。

このように、収支計算構造のもとでも、具体的な処理基準の段階では、価値が問題とされるけれども、その場合の価値は直接の計算対象として取り上げられるのではなく、会計情報の有用性の面からの期間限定における考慮事項であって、収支計算の本質と矛盾するものではない。

(2) 収支計算と会計情報

前章において、原価主義会計の計算構造的特質を収支計算として規定したが、そのような本質規定のもとでは、会計情報として期待される経営成績および財政状態がどのように理解されるかが問題となる。一般に、会計は企業の経済価値の増減変化を記録計算の対象とするといわれるが、収支計算構造のもとでの直接の記録計算対象は貨幣の流出入事実である。現実に存在する経済原資の数量的・価値的変動は、この収支計算構造のもとでは、直接の記録計算対象となるのではなく、収支額の期間限定にさいしてのよりどころを提供する関係にある。

このような計算構造上の枠組みのもとにはあるが、経営成績および財政状態についての有用な会計情報を提供するためには、収支額の期間限定のあり方が重要な意味をもつことは当然である。まず、①の業績指標性との関連であるが、収支計算構造のもとでの期間損益計算は、計算構造上は、当期の収益活動による貨幣流入量と、それに見合う貨幣流出量の対応計算としてあらわれることになる。したがって、そこで算出される利益は、計算結果からみるかぎり、貨幣流出量の意味での投下資本の貨幣流入量による回収剰余としてあらわれる。つまり、そこでの利益の業績指標性は、計算構造上、投下資本の回収剰余として理解されることになる。しかし、この回収剰余が、その計算構造的枠内においてはあっても、企業の期間的な業績把握のためにできるだけ有用な会計情報を提供するためには、収支計算における収支概念もそれに適合した内容をもつものでなければならない。つまり、信用経済のもとで測定基礎とされる収支額は、単に現金流入・流出額だけでなく、債権・債務の成立額を含むのは当然のこととして、とりわけ費用については、引当金の計上にもみられるように、債務性のない将来の支出額も、当期収益との対応関係にもとづき、さらには保守主義にもとづき当期回収額として計上されることになる。

したがって、原価主義会計における利益が、結果的には投下資本の回収剰余額を意味するという場合、そこでの回収額は、現金流入額だけでなく債権成立額を含み、一方、投下資本は現金流出額および債務成立額のほかに将来の未確定支出をも含んでいる。これは、分配可能利益計算としての合理性の面からはもとより、業績表示計算としての合理性の面からの要請にこたえるものである。

他方、②の財政状態表示との関連であるが、原価主義会計における貸借対照表が、一定時点に存在する経済原資の直接的で客観的な表示を目的としたものでないことはすでに指摘してきたところである。そこでの貸借対照表は、原初的な動態論における貸借対照表図式にあきらかなように、収支の未解決項目集計表である。

つまり、資産の部における支出・未収入、支出・未費用、収益・未収入、負債の部における収入・未支出、収入・未収益、費用・未支出といった計算構造論的概念規定が、まさにそこでの財政状態の内容を実質的に示しているといえる。たとえば、貸借対照表上に、建物5,000万円とある場合、その計上額は建物の現在価値とはかかわりなく、建物に対する投下資本つまり流出貨幣量のうち5,000万円は未回収の状態にあるという収支状況を示しているにすぎない。

貸借対照表の資産の部についてみると、貨幣性資産は投下（流出）待機貨幣量を示し、非貨幣性資産は未回収の投下貨幣量を示しており、その合計値は、まさに貨幣数量計算として数学的にも合理性が認められる。同様に負債の部も未支出の流入貨幣量を示しており、貨幣数量計算であることに異なるところはない。このように、収支計算構造のもとでの貸借対照表が示す財政状態は、貨幣流入の一定時点における現状を内容とするものである。もっとも、個々の資産項目や負債項目が、一定時点において現存する経済原資や資金源泉を示しているのは事実であり、そのこと自体が

財政状態の重要な内容であることを否定するものではない。しかし、収支計算構造とのかかわりで見れば、そこでの財政状態の基本的性格は、一定時点における貨幣流出入状況として理解されるべきものである。

(検討結果の要約)

以上に、原価主義会計の制度的根拠および特質について検討してきたが、これを要約すればつぎのとおりである。

(1) 財務会計制度における中心的会計情報は利益であるところから、原価主義会計の制度的根拠および特質の検討視点も、当然に利益の制度的特質におかれるべきである。つまり、利益の業績指標性および分配可能性との関連で原価主義会計の制度的適合性を解明する必要がある。一般に原価主義会計の特質として測定価額の客観性とか検証性等が取り上げられるが、これらは測定技術上の第二義的な性格のものである。

(2) 利益の特質を業績指標性と分配可能性にもとめるとき、両者を等式関係でとらえる思考類型と不等式関係でとらえる思考類型を仮定できる。等式関係でとらえる場合は、さらに業績指標性→分配可能性とみるか分配可能性→業績指標性とみるかで実質が異なることになる。収益計上基準との関連でみると、前者は発生主義、後者は実現主義を指向するものである。原価主義会計は後者の思考類型につながるものであり、そこでの分配可能性は、分配結果事後修正の制度的困難性にもとづく収益確定性を内容とするものであり、業績指標性は目標達成(実現)度として理解される。

(3) 業績指標性と分配可能性とを不等式関係でとらえる思考類型では、収益計上基準との関連でみると、業績指標性は努力反映性を、分配可能性は収益確定性を前提とするものである。前者に第一義をおく場合は、後者は補足情報となり、計算構造的には区分利益または修正利益として示されることになる。後者に第一義をおく場合は、前者は計算構造上は実現収益に制約されたうえでの対応計算による努力反映性として理解されることになる。原価主義会計は、当然に後者の思考類型につながるものである。

(4) 上述のように、原価主義会計は、収益計上基準との関連で見れば、実現主義につながるものであり、制度的根拠の1つは、分配結果事後修正の制度的困難性にもとめることができる。なお、その場合の利益の業績指標性については、目標達成(実現)度の意味で適合性を認める理論構成と、制約された努力反映性として取り上げる理論構成に分かれる。

(5) 他方、分配可能性は費用計上基準の面からは資本維持計算とかかわる。これも両者を等式関係でとらえる思考類型と不等式関係でとらえる思考類型とを仮定できる。前者は資本維持計算と分配可能利益計算とを表裏関係の概念とみるものである。その場合、資本維持計算は一般に、実体的資本維持計算と名目的資本維持計算とに分類されるが、資本維持計算が企業維持を前提とした計算

思考であるかぎり、名目的資本維持計算は計算目的概念としてはありえないものである。

(6) したがって、資本維持計算と分配可能利益計算を等式関係でとらえる場合は、実体的資本維持計算構造をとることになる。つまり、収益と対応せしめられる費用が取替原価評価されて算出された利益が、投下資本の実体的回収剰余として分配可能性が認められることになる。しかし、この分配可能性は、現行の財務会計制度における分配可能性とはまったく異質のものである。

(7) 実体的資本維持計算における分配可能利益が企業サイドからの分配可能性であるのに対して、原価主義会計の分配可能利益計算は資本維持計算とはかかわりのない不等式関係の分配可能利益である。そこでの分配可能利益は分配を受ける利害関係者サイドからの分配可能性である。つまり、今日の預金制度を根幹とした信用経済秩序を形成する貸借決済制度は、歴史的取引価額を基礎としており、それらとの調和を前提とした納税や配当等の分配基礎額としての適合性でなければならない。

(8) 収益と対応せしめられる費用を歴史原価で測定する原価主義会計は、上述の経済社会秩序との調和を前提とした利害関係者サイドからの分配可能利益計算を目的としたものであり、原価主義会計の制度的根拠は基本的にはこの点にもとめられるべきものである。原価主義会計を資本維持計算の面からみれば名目的資本維持計算機能しか認められないが、原価主義会計は、もともと資本維持計算を目的とした会計ではない。

(9) 原価主義会計の制度的根拠は、上述の利害調整的分配可能利益計算にあるが、その計算構造的特質は、収支計算である。一般に、原価主義会計と時価主義会計とが評価基礎の対比にもとづいて比較されるが、両者は評価基礎の対比ではなく、収支計算か評価計算かのまったく異質の計算構造である。ただし、収支計算構造のもとでも、具体的処理段階では期間限定の精緻化の問題として価値思考がかかわることはありうる。

(10) 収支計算構造のもとでの経営成績および財政状態に関する会計情報の内容は、当然に計算構造的制約を受けることになる。つまり、利益の業績指標性は、投下資本(流出貨幣量)の当期収益(流入貨幣量)による回収剰余の意味での業績指標性であり、財政状態も究極的には、動的貸借対照表図式のとおりに、一定時点における収支の未解決現状として理解されるべきものである。これらは原価主義会計が本質的に収支計算であることの当然の帰結でもある。

あ と が き——山榊忠恕教授を偲ぶ——

私が最初に山榊忠恕教授とのご厚誼をえることになったのは、昭和38年に飯野利夫教授と山榊忠恕教授との責任編集になる『会計学基礎講座』(有斐閣)の刊行にさいして、その第1巻『企業会計原理』に拙稿「資産本質論争」を収録させていただいたときである。

それ以来、研究上はもとより私的な面においても身に余るご厚情にあずかり、昭和44年には、『講座・現代会計』（中央経済社）の第2巻として刊行された同教授責任編集の『現代会計と測定講造』にも拙稿「伝統的実現主義への反省—認識原則における伝統と革新—」を収録させていただいた。さらに、昭和48年には『体系財務諸表論（理論篇）』および『体系財務諸表論（基準篇）』（税務経理協会）を共著として刊行させていただいた。

とりわけ、『体系財務諸表論』の刊行にあたっては、構想の段階、執筆の段階、校正の段階をとおして、いく回となく共同研究会を開き、財務会計の理論構築についての方法論的問題を中心に活発な検討を重ねたことが、つい最近のことのように想起される。同書については、山榊忠恕教授が二訂版の序文で「本書は、初版刊行以来今日に至るまで、予想外に多くの読者に恵まれえただけばかりか、各方面から数々の好意的なご高評やご助言をも賜わることができ、まさに著者冥利につきるものである」と述べられているとおり、私にとっても、感銘の深い著書であるとともに、同教授のご厚情にいささかでも報いることができたことを心から感謝しているしだいである。

さらに、山榊忠恕教授のご逝去の当日に刊行された最後のご高著『会計学原理の研究』（中央経済社）の序文においても「かねてよりご懇情にあずかっている畠村剛雄教授からは、このたびも側面的にご声援やお取計らいを辱うした」と述べられており、最後まで身に余るお心遣いをたまわり、同教授のご厚情にあらためてお礼を申しあげるしだいである。同教授の突然の訃報と同時に最後のご高著を手にしたときは、まさに万感胸に迫り発する言葉もなかった。今はただ、山榊忠恕教授のご冥福を心からお祈り申しあげるとともに、会計学の発展に微力を尽すのみである。

最後に、『三田商学研究』山榊忠恕教授追悼論文集に執筆の機会をあたえていただいた慶應義塾大学商学会に、心からお礼を申しあげるしだいである。

〔明治大学〕