

Title	『取得原価主義会計論』の稀有性：会計学の基本問題〔Ⅲ〕(3)
Sub Title	The grounds for historical cost accounting
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2020
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.62, No.6 (2020. 2) ,p.17- 28
JaLC DOI	
Abstract	取得原価主義会計こそが会計であり，取得原価主義会計論こそが会計学である， と考えたい。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20200200-0017">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20200200-0017</a>

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.

## 『取得原価主義会計論』の稀有性

—— 会計学の基本問題〔Ⅲ〕(3) ——

友 岡 賛

### <要 約>

取得原価主義会計こそが会計であり，取得原価主義会計論こそが会計学である，と考えたい。

### <キーワード>

客観性，客観的に決定された数値，客観的に存在する数値，実現，受託責任，取得原価主義，『取得原価主義会計論』，証拠，処分可能利益，歴史的な原価主義

### 稀有の『取得原価主義会計論』

20年前のことだが，『取得原価主義会計論』<sup>1)</sup>という書を目にして驚いた。『インフレーション会計論』や『価格変動会計論』や『価値変動会計論』や『貨幣価値修正会計論』や『貨幣価値変動会計論』や『時価会計論』や『時価主義会計論』や『時価評価会計論』や『物価変動会計論』<sup>2)</sup>といった書は枚挙に遑がないが，「取得原価」の語をタイトルにもつ書は未だかつてみたことがなかった。もっとも「歴史的な原価 (historical cost) は，取得原価 (acquisition cost)，実際原価 (actual cost)，原初原価 (original cost) あるいはただ原価 (cost) <sup>3)</sup>ともいわれ」，副題に範囲を拡げれば，『原価主義・時価主義・価値主義会計論の検討』<sup>4)</sup>という副題をもつ書は既にみることできたし，また，『会計観の転換と取得原価主義会計の可能性』<sup>5)</sup>という副題をもつ書も上梓されて

### <引用について>

原文における ( ) 書きや太文字表記や圈点やルビの類いは，原則として，これを省略した。したがって，引用文におけるこの類いのものは，特に断りが無い限り，筆者 (友岡) による。

また，引用に際して，旧字体は，原則として，これを新字体に改め，促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め，漢数字は多くの場合，算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1) 田中弘 (編著) 『取得原価主義会計論』1998年。

2) 50音順。

3) 若杉明 『企業利益の測定基準』1985年，214頁 (( ) 書きは原文)。

4) 榊原英夫 『規範的財務会計論——原価主義・時価主義・価値主義会計論の検討』1986年。

5) 藤井秀樹 『現代企業会計論——会計観の転換と取得原価主義会計の可能性』1997年。

<sup>6)</sup>いたが、しかしながら、いずれにしても、現在に至るまで『取得原価会計論』や『取得原価主義会計論』や『歴史的原価会計論』や『歴史的原価主義会計論』といった書<sup>7)</sup>は一つしか知らない。

むろん、これには種々の理由が考えられよう。けだし、ここおよそ80年の間、制度として行われてきた会計はこれが取得原価主義会計であって、現行制度をもって批判することこそが学者の仕事、と考える向きからすれば、現行制度の取得原価主義会計を廃し、ほかの何かでもって代替する、という行き方こそを論ずるべきであって、そうした代替案を示す試みが『時価主義会計論』や『物価変動会計論』だった、ということだろうか。

『会計観の転換と取得原価主義会計の可能性』という副題をもつ前出の書は「取得原価主義会計にもとづいて作成された財務諸表においてはオフバランス取引にともなう便益やリスクが開示されないために、当該財務諸表によっては企業の業績評価やリスク管理に役立つ情報が適切かつ適時に情報利用者に提供されないというのが、取得原価主義会計にたいする批判の主たる論点である<sup>8)9)</sup>」として、ただし、「現在すでに「ある会計」としての取得原価主義会計の変革とその影響について議論するためには、それに先立って、変革の対象となる取得原価主義会計の現状が「同定」(identify) されていなくてはならない<sup>10)</sup>」との認識の下、取得原価主義会計を組上に載せており、また、冒頭に言及された稀有の『取得原価主義会計論』は「デリバティブなどの金融商品の取引等から生じる損益を不透明なままにしておいたり、株式や不動産の価格が異常に騰貴し、資産の貸借対照表価額が実態から乖離する現象が顕著になったり、企業が巨額の含み益を使って益だし行為を繰り返したり、あるいは、その後価格が暴落して含み損が生じてもこれを報告しなかったり、そのたびに、取得原価主義会計は批判の矢面に立たされてきた<sup>11)</sup>」として、「取得原価主義会計の今日的存在意義や限界を、断片的にではなく、総合的・重層的に調査・研究することを目的として……行った研究の成果の一端である<sup>12)</sup>」とする。

6) 下記のものもあるが、些か特殊なものであるため、存在の指摘に止める。

竹井芳雄『我が国の資産評価の歴史の変遷とその現代的意義——取得原価基準・時価基準・低価基準』1995年。

7) 「取得原価主義会計は、世界の主要諸国において、またわが国においては昭和13年(1938年)の改正商法以来……企業会計の基本的な計算システムとして確立され、存続してきている」(広瀬義州「取得原価主義会計のフレームワーク」田中弘(編著)『取得原価主義会計論』1998年、19頁)。

「米国では、1920年代から1930年代にかけて……不健全な資産再評価の実務が行われ……かかる実務は大恐慌を加速させた一因として責任を帰せられたこともあり、証券取引委員会は爾後……純粋な歴史的原価会計擁護の姿勢を貫くこととなった」(角ヶ谷典幸「歴史的原価会計は危機に瀕しているのか」『企業会計』第71巻第1号、2019年、61頁)。

8) 藤井『現代企業会計論』8頁。

9) オフ・バランス取引について下記のを参照。

友岡賛『会計学の考え方』2018年、第6章。

10) 藤井『現代企業会計論』9頁(( )書きは原文)。

11) 田中(編著)『取得原価主義会計論』「はしがき」1頁。

12) 同上、2頁。

## 取得原価主義の論拠としての客観性の類いの属性

かつて「まずはおよそ論理的に非ざる言い様をすることになるが、やはり収益費用アプローチ、取得原価主義、それに名目資本維持に固執したい。収益費用アプローチ、取得原価主義、そして名目資本維持こそが会計に存在意義を与えているものであって欲しい<sup>13)</sup>」と述べた筆者は、ただしまた、「取得原価主義については客観性(ないし検証可能性)以外の論拠を用いたい。客観性では面白くない<sup>14)</sup>」と続けたが、『会計観の転換と取得原価主義会計の可能性』という副題をもつ前出の書は「オフバランス取引をオンバランス化するためには、取得原価主義会計における伝統的な認識を何らかのたちで拡張する必要がある<sup>15)</sup>」として、「認識プロセスのそうした変容は、会計数値の「硬度」(hardness)を多かれ少なかれ後退させることにつながる<sup>16)</sup>」としており、むしろ、「硬度」と「客観性」は意味を異にする概念ながら、筆者にとって「面白くない」のは同様というべきか。むしろ、「硬度」と「客観性」は意味を異にする概念ながら、筆者とすれば、この手の属性をもって取得原価主義の論拠とすることが「面白くない」。また、某誌の「現代会計の危機」と題する特集に収められた「歴史的な原価会計は危機に瀕しているのか」と題する論攷は「歴史的な原価会計の堅固性を確認したい<sup>18)</sup>」としつつ、「財務報告書は(ほぼ)事実であること、すなわち信頼性が高く、検証可能な見積もりに固執すべきである<sup>19)</sup>」と結んでいるが、「信頼性」も「検証可能性」も「この手の属性」にほかならない。

## 取得原価主義の2種の論拠

稀有の『取得原価主義会計論』に示された取得原価主義の論拠の類いを拾い出してみると、「未実現利益の排除<sup>20)</sup>」、「処分可能利益の算定<sup>21)</sup>」、「(情報の)追跡可能性<sup>22)</sup>」、「客観的証拠<sup>23)</sup>」と続き、

13) 友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』2018年、87頁(圏点は原文)。

14) 同上、88頁(( )書きおよび圏点は原文)。

15) 藤井『現代企業会計論』279頁。

16) 同上、279～280頁(( )書きは原文)。

17) 「人々がその数字に異論をとなえるのがむずかしいように厳格につくられた測定値」(井尻雄士『会計測定の理論』1976年、54頁)が硬い測定値とされ、「特定の状況においては、どの事実にもどの測定規則をあてはめて、どういう数値をつくり出すべきかが、明確かつ一意的に、しかもあとで検証可能なように規定されている測定」(同上、55頁)が硬い測定とされ、「測定の硬度は、測定の標準化と一意性の両面で客観性よりもさらにきびしい条件を要求する」(同上、55～56頁)とされる。

客観性は「当該対象物を知覚する人々の間の意見の合致 (consensus) として定義」(同上、56頁(( )書きは原文)され、これは「偏りのない人々の間での合意」(同上、57頁)であって、「測定の結果について利益的に中立な会計人の中にある高度の合意として解釈できる」(同上、57頁)とされる一方、「測定の硬度は、そういう中立的状況を前提としていない」(同上、57頁)。

「競争的状況における測定の結果は、中立的状況における結果よりも実体を明らかにすることが多い。人々が測定の結果に対して中立的で無関心であるときには、多くのものを見過ごしてしまうからである」(同上、61頁)。

18) 角ヶ谷「歴史的な原価会計は危機に瀕しているのか」60頁。

19) 同上、67頁(( )書きは原文)。

20) 広瀬「取得原価主義会計のフレームワーク」21頁。

21) 同上、22頁。

22) 同上、24頁。

23) 同上、25頁。

「(情報の) 追跡可能性」については監査に関する件<sup>くんだり</sup>において「資産の購入時からその後の費消または売却に至るまでの数値を追跡できる(これを追跡可能性という)という情報特性をもっている取得原価主義会計システムを前提にしなければ、実査、立会、確認などの監査手続によって得られる確証的な監査証拠を入手することは困難である<sup>24)</sup>」とされ、「客観的証拠」については受託責任(stewardship)<sup>25)</sup>に関する件において「受託責任遂行状況の報告が、計算書類の承認によって解除される以上、少なくとも計算書類等作成の根拠となる会計情報の正確性が客観的証拠によって立証されるものでなければ、委託者である株主は納得しない<sup>26)</sup>」とされ、また、「逆にいえば、会計情報が財務諸表監査を通じた信頼性によって担保されており、取締役がその責任の所在を弁明しうる追跡可能性の特性を有する会計情報を広く提示するの でなければ、取締役の受託責任は解除され<sup>27)</sup>ない」とされる。

すなわち、一方に「未実現利益の排除」や「処分可能利益の算定」といった利益計算にかかわる論拠の類い、他方に「追跡可能性」や「情報の正確性」にかかわる「客観的証拠」といった情報の属性にかかわる論拠ということか。

#### 取得原価数値の特長的属性

前々節は種々の属性をもって「この手の属性」とまとめてしまったが、取得原価の客観性には下記の二通りの意味がある。<sup>28)</sup>

- ① 取得原価数値は、売り手と買い手の取引関係において客観的に決定された数値、という意味において客観性を有する。
- ② 取得原価数値(歴史的な原価数値)は、過去の事実のなかに客観的に存在する数値(過去の事実にもとづく客観的な数値)、という意味において客観性を有する。

前節に述べられた「追跡可能性」や「客観的証拠」は②に類し、他方、「米国では、1920年代から1930年代にかけて……不健全な資産再評価の実務が行われ……かかる実務は大恐慌を加速させた一因として責任を帰せられたこともあり、証券取引委員会は爾後……純粋な歴史的な原価会計擁護の姿勢を貫くこととなった<sup>29)</sup>」が、その際、証券取引委員会「が拠り所としたのは、『会計原則試案』と『会社会計基準序説』であった<sup>30)</sup>」とされる『会社会計基準序説』、すなわち W. A. パートン(W. A. Paton)と A. C. リトルトン(A. C. Littleton)の *An Introduction to Corporate*

24) 同上、24頁(( )書きは原文)。

25) 受託責任について下記のことを参照。

友岡『会計学の考え方』第7章。

26) 広瀬「取得原価主義会計のフレームワーク」25頁。

27) 同上、25頁。

28) 友岡賛『会計学原理』2012年、164頁(( )書きおよび圏点は原文)。

29) 注記7)。

30) 角ヶ谷「歴史的な原価会計は危機に瀕しているのか」61頁。

*Accounting Standards* にいわれる取得原価の客観性は①であって<sup>31)</sup>、「不健全な資産再評価」に対するものは「客観的に決定された数値」といえようか。

また、「厳格につくられた測定値」がすなわち硬い測定値とされる硬度<sup>32)</sup>という属性は①に類しようし、検証可能性は②に類しようが、信頼性は①と②の両者に跨る属性というべきか。

ただし、さらにまた、取得原価主義を唱えるペイトンとリトルトンの書は「会計の基底に存する基礎概念<sup>34)</sup>」の一つに「検証力ある客観的な証拠」を挙げており、邦訳者はこの基礎概念を次のように説明している。

「「検証力ある客観的な証拠」は、会計がその機能を正当に遂行しうするためには、会計諸記録がこのような証拠に基礎づけられていることを必要条件とするという基礎概念の意味に解される。この「検証力ある (verifiable)」という言葉は、語感としては「検証可能」という訳を予想せしめるが、文意から考えると、「会計数字の信憑性を裏付けるという役割を担った」証拠という意味であるから、「検証力ある」と訳さざるをえないと考えている。すなわち、証拠は検証の目的ではなく検証の主役なのであり、これによって会計数字が検証可能となるのであって、証拠が検証可能なのではないのである……会計の基礎となる諸記録は、客観的であつ検証力ある証拠によって検証されたものでなければならない。……客観的妥当性を有しかつ検証能力をもつ根拠に裏付けられていなければならないというのである。会計が伝統的に、実際に発生した (“historical” とはこの意味である) 外部との取引に裏付けられた数字にもとづいて会計情報を作成してきたのはこのような意味において<sup>35)</sup>である」。

証拠とは何か。証拠とは取引事実のことなのか、証憑書類のことなのか、会計記録のことなのか。取引事実があるからこそ証憑書類があるともいえようが、下掲の記述によれば、ペイトンとリトルトンのいう証拠は証憑書類の類らしい。

「記録された収益は、相互に独立した当事者間の真実の販売から作製された客観的な証拠 (the objective evidence furnished by bona fide sales to independent parties) を基礎としてのみ有効とせられた。記録された支出は、その取引に関する確実な営業上の文書 (authentic<sup>36)</sup> business documents) によって備えられた客観的な証拠を基礎としてのみ有効とせられた」。

31) 友岡『会計学原理』164頁。

32) 注記17) をみよ。

33) 友岡『会計学原理』163頁。

友岡『会計と会計学のレーズン・デートル』99頁。

34) ペイトン、リトルトン／中島省吾 (訳)『会社会計基準序説 (改訳版)』1958年、12頁。

35) 中島省吾『「会社会計基準序説」研究』1979年、47～48頁 (( ) 書きおよび圏点は原文)。

36) ペイトン、リトルトン／中島 (訳)『会社会計基準序説 (改訳版)』29頁。

W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940, p. 18.



「証拠」は送り状および伝票以上の何物かであろうし……<sup>37)</sup>。

「証拠」とは、真実を確かめ証明を行う手段である。たとえば確実な営業上の文書は、その真実性を主として外部の当事者との交渉から導き出そうとする証拠の一形式である。受け入れうる証拠の効果は、それが当面の事実の真実性に関する確信をもたらすことにある。「検証力ある証拠」はそれゆえ、事実を打ちたてるのに助けとなるような性質を備えた証拠である。ここにいう「客観的」とは、事実を個人的な偏見 (personal bias) から乱すことなしに表現することを指している。……「客観的な証拠」とは、それゆえ、非個人的 (impersonal) でその当事者の根拠なき意見または希望と対照的に、もっとも関係の深い当事者にとって外的な証拠である<sup>38)</sup>」。

「客観的な証拠」というからには、むろん、客観的な証拠ということなのだろうが、客観的な事実に関する証拠という意味はないのか。

ペイトンとリトルトンの書には「会計上の事実は必ずしも決定的に客観的でもなく……<sup>39)</sup>」、あるいは「客観的な事実<sup>40)</sup>」、あるいは「客観的に決定された (objectively determined)<sup>41)</sup>」、あるいは「減価償却の完全に客観的な決定は、その設備項目が永久にその用役を免ぜられたときのみあらわれる。貸倒金の同様な意味での決定は、顧客が破産して債務を免ぜられたときのみ行われる<sup>42)</sup>」といった記述もみられ、前述のように、この書にいわれる取得原価の客観性は①で (も) あって、取引事実における、客観的に決定される額、を (も) 重視されており、「客観的」を「非個人的」と別言するこの書は「具体的には……それを「公正なる取引 (arm's length transaction)<sup>43)</sup>」に求めている」。

「価格総計は取引についての主要な量的な事実であり、客観的に決定された金額として受け入れられ記録に使用せられるべきである。しかも、もしこの価格総計が当事者一方のみの判断にもとづいているならば、客観的に決定されたとの名に値いしないということを銘記すべきである。原価の数字を有効なものたらしめる条件は、自己の利害の意識にもとづいた、互いに独立した当事者双方 (two independent parties motivated by self-interest) の自発的な行動である。商議にもとづく交換が完全に成立した瞬間に生れた価格総計は相互に受け入れうる「評価」にほかならぬ<sup>44)</sup>」。

37) ペイトン、リトルトン／中島 (訳) 『会社会計基準序説 (改訳版)』29頁。

38) 同上、30頁。

Paton and Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, p. 19.

39) ペイトン、リトルトン／中島 (訳) 『会社会計基準序説 (改訳版)』30頁。

40) 同上、31頁。

41) 同上、31頁 (( ) 書きは原文)。

42) 同上、32頁。

43) 友岡賛「客観性概念」論<その1>——伝統的な解釈を中心に『三田商学研究』第30巻第2号、1987年、113頁 (( ) 書きは原文)。

44) ペイトン、リトルトン／中島 (訳) 『会社会計基準序説 (改訳版)』44～45頁。 ↗

「純粋な意味で、相互に独立している当事者間の精一ぱいの商議 (arm's-length bargaining between genuinely independent parties) の結果とはいえない取引においては、「価格」はあ<sup>45)</sup>る程度の懐疑をもって見られるべきである」。

### 「実現」概念

他方、論拠の類いのうち、利益計算にかかわる「未実現利益の排除」や「処分可能利益の算定」はこれをどのように捉えるべきか。

もっとも「取得原価主義会計……の計算構造上の特徴……は、「原価－実現主義」といわれている<sup>46)</sup>」ともいわれ、「処分可能利益を算定するためには……資産の評価益すなわち未実現利益の計上を排除する実現主義がとられ、またそのためには、常に、取得原価が資産評価の上限とされる原価主義がとられなければならないことになる」<sup>47)</sup>ともいわれることからすれば、「未実現利益の排除」と「処分可能利益の算定」は同様のこと、ほぼ同義ともいえようが、まずは「実現」概念を俎上に載せる必要があろうか。

ただし、この「実現」概念についての筆者なりの整理は既刊の書<sup>48)</sup>に譲ることとして、本稿にあっては森田哲彌の整理が用いられる。

森田によれば、伝統的な「実現」概念ないし実現主義はこれを「(1) 当該企業が一方の当事者である市場取引が存在すること、(2) 顧客に対する給付の提供がなされていること、(3) 提供した給付の対価として流動性ある資産等を取得していること」という三つの要件をみたしたときに収益は実現し、このような要件をみたして収益が実現した時点をもって収益を認識するのが実現主義である<sup>49)</sup>」とまとめることができ、こうした実現主義の論拠は一般に「収益獲得ないしは収益金額の確実性に求め<sup>50)</sup>」られていたが、その後、「実現」概念には修正の提案がみられ、すなわち「受け入れた資産の流動性……は不必要であり、客観的測定可能性という属性がみたまれば十分である<sup>51)</sup>」とされ、また、「顧客に対する役務の提供ということ……に代えて、収益獲得過程における決定的事柄である行為がなされたことを実現の要件とする<sup>52)</sup>」とされ、後者については「当期の業績を反映するような期間利益の計算・表示という観点<sup>53)</sup>」によるものとされる。

ただし、森田は如上のことを次のように論じている。

Paton and Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, p. 26.

45) ペイトン、リトルトン／中島 (訳) 『会社会計基準序説 (改訂版)』46頁。

Paton and Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, p. 27.

46) 広瀬 「取得原価主義会計のフレームワーク」19頁。

47) 同上、22頁。

48) 友岡 『会計学原理』125～139頁。

49) 森田哲彌 「実現概念・実現主義に関するノート」『一橋論叢』第83巻第1号、1980年、110頁。

50) 同上、111頁。

51) 同上、112頁。

52) 同上、112頁。

53) 同上、113頁。



「伝統的な実現概念に含まれていた「流動性ある資産の受け入れ」という要件を、単に確実性の保証のための一要因とだけ解することは妥当であろうか。確実性の観点からのみ展開を遂げていった実現概念において、まっ先に否定されてしまったこの要件には、計算される利益の分配可能性を考えてのことではなかったのか。……しかしながら、反面、実現主義が計算される利益の分配可能性を強調するのであれば、なぜ、「流動性ある資産」ではなく、現金の受け入れを要件としなかったのかという問題が生ずる。……分配可能性を有するという……要求を完全にみたすためには、収益認識基準は現金基準でなければならない。しかしながら期間利益計算には……当該期間の業績、営業成果の計算・表示という、もう一つの要求がある。……この二つの要求は、常に一致するものではない。むしろ、互いに相容れないのが通例である。……伝統的な実現主義は、もともと、これら二つの利益概念（分配可能利益と業績表示利益）の妥協ないし折衷から生れた収益の認識基準であると解される。その場合、現金の受け入れという分配可能利益本来の要求は弱められ、業績表示利益の方向に歩み寄ってはいるものの、流動的資金の受け入れという歯止を設けること<sup>54)</sup>によって、それは、明らかに分配可能利益寄りの基準となっているのである」。

「未実現利益の排除」と「処分可能利益の算定」はほぼ同義ともいえようが、しかし、完全に同義ではないのは「妥協ないし折衷」の所為か。

ただしまた、「未実現利益の排除」は評価益を否定し、「処分可能利益の算定」は「妥協」がなければ、現金基準を求める一方、取得原価主義は評価益を否定し、しかし、現金基準を求めるものではない。とすると、「未実現利益の排除」と「処分可能利益の算定」はほぼ同義ともいえないのか。しかし、とすると、「未実現利益の排除」の意味は奈辺にあるのか。やはり畢竟、「確実性」や「客観的測定可能性」の類いなのか。

#### 受託責任 (stewardship)

『原価主義・時価主義・価値主義会計論の検討』という副題を有するいま一つの前出の書は取得原価主義の論拠を stewardship (受託責任) に求め、「会計の基本的機能として、現在株主に対するスチュワードシップについての報告機能を前提とするかぎり、原価主義会計が、もっとも有用な会計方法である<sup>55)</sup>」と結論しているが、この結論に至るまでに幾つかの論拠を吟味している。

すなわち、従前、取得原価主義の論拠として挙げられてきたものとして「継続企業」概念、「客観性」概念、分配可能利益の算定、そして「stewardship」概念が俎上に載り、まず「継続企業」概念は論拠たりえないとされ、<sup>56)</sup>「客観性」概念はこれが①取引資料による検証可能性を意味する場合には論拠として適切ではないとされ、しかし、「客観性」概念が②測定者間の合意を意味する場合には、利害調整機能ないし持分保護機能を会計の基本的機能とする限りにおいて、論

54) 同上、115～116頁。

55) 榊原『規範的財務会計論』251頁。

56) 同上、20頁。

拠として適切とされる。<sup>57)</sup> 敷衍するに、①については、会計上の測定値に如上の検証可能性が求められる理由はこれが必ずしも明らかではなく、また、取得原価主義会計においても必ずしもすべての測定値に如上の検証可能性が求められているわけではない、との指摘がなされ、②については、利害調整機能ないし持分保護機能には測定者間の合意という意味の客観性が求められ、この意味の客観性は取得原価主義会計の測定値が他の会計システムの測定値に勝っている、とされる。<sup>58)</sup> また、分配可能利益の算定については、取得原価主義会計における「実現主義による収益は分配可能な形態の資産に裏づけられる。……しかしながら、実現した収益も、再投資されれば分配可能な資産の裏づけはなくなる」としつつも、<sup>59)</sup> たゞし、取得原価主義会計は、他の会計システムとの比較においては、分配可能利益の算定に役立ちを有する、とされる。<sup>60)</sup>

かくして、既述のように、「原価主義による貸借対照表は、受託資本の管理保全についての報告に適しているし、損益計算書は、受託資本を増加させる責任についての報告に適している」とされ、「stewardship」概念が取得原価主義の論拠として選択されることとなるが、しかしながら、その論拠としての選択の論拠の説明において「取引資料による検証可能性」や「測定者間の合意」や「利害調整機能ないし持分保護機能」や「分配可能性」といった既に吟味され、否定されたりもした概念が次々と無造作に用いられており、説得性に欠ける。

「受託資本を増加させる責任についての報告は、経営者と株主の両者が容易に納得できる測定値に基づかなければならないし、また、その報告は、分配可能な資産に裏づけられた測定値に基づかなければならないと考えられる。……実現主義に従って認識される……原価主義会計のもとでの収益は……取引資料により検証可能な測定値であるので、それは測定者間の合意度が高い測定値で……経営者と株主の両者が容易に納得できる測定値であると考えられ……また、収益は……分配可能な資産に裏づけられた測定値であると考えられる。……なお、ここで論じた「受託資本を増加させる責任」は、明らかに、持分保護機能ないし利害調整機能の1つであると考えられる。<sup>62)</sup>」

いずれにしても、要するに、客観性と処分可能利益の算定、ということか。そして、後者について現金基準に拘れば、やはり客観性しか残らないのか。

「stewardship」概念はこれが取得原価主義の論拠として選択されることの是非を考える際にはそもそもこの概念自体の意味を吟味する必要がある、具体的には、stewardshipの対象は過去の事象に限られるのか、あるいは、stewardshipは財産保全の責任に限られるのか、といったこと

57) 同上、33頁。

58) 同上、30～33頁。

59) 同上、42頁。

60) 同上、42頁。

61) 同上、54頁。

62) 同上、53～54頁。

が云々されなければならず、後者については、そもそも出資は利益の獲得、すなわち財産の増加を目的として行われる、ということをもって一応の答えとなる<sup>63)</sup>が、前者については次のようにもいわれる。

「歴史的には、財務諸表は、単に過去の取引の報告書として考えられてきた。その初期の形態では、会計は、個人の財産を記録するのに利用された。会計記録は、所有者に代わって財産を管理するために代理人が雇われるばあいにとくに重要となった。……企業が大規模化し、かつ所有者がその日常の業務の運営から離れるようになったので、会計は大変重要なものとなった。このことは、株式会社の拡大にとまってとくに顕著であった。このような“管理保全”(stewardship)の役割は、財務報告は本質的に過去をみる<sup>64)</sup>ということであり、過去に生じてきた事象だけに関係する<sup>64)</sup>ということを意味している」。

このように stewardship の対象を過去の事象に求める向きはこの点においては取得原価を是としつつ、他方、「時価にもとづく財務情報が、意思決定にとって歴史的な原価データよりもはるかに適合性がある<sup>65)</sup>ということが論証されている」として stewardship の履行と意思決定の支援をもって対置しているが、これについては種々の捉え方がありえよう。

例えば前出の森田は「出資者から過去に委託された資本、ないしは、期首時点で委託されていた資本が、その運用により、どのような原因でどれだけ増減し、現在、どのような形でどれだけ存在しているかという歴史的事実を報告すること<sup>66)</sup>」をもって基本的な stewardship 機能とし、取得原価主義は「まさに基本的なスチュワードシップ機能を果しているといえ……しかも、スチュワードシップ機能との関連で特に要求される会計数値の客観性、すなわち、検証可能性が大であり、個人的判断の介入の余地が最も少ない会計体系であるという点からも、原価主義会計の長所は十分認められる<sup>67)</sup>」としつつ、しかしながら、と続け、しかしながら、出資者から委託された資本について、名目資本ではなく、購買力資本、あるいは実体資本を念頭に置いた場合、取得原価主義会計は stewardship の履行という機能を果たしていないこととなる、としており、また、stewardship の履行と意思決定の支援の関係については「スチュワードシップ報告としての会計の機能を……単に受託財産に関する事実の報告そのものとして捉えるにとどまらず、それを通じ

63) ただし、これは「stewardship」概念ではなく、「会計責任 (accountability)」概念をもってする取得原価主義会計論ながら、「この (会計責任論の) 考え方のもとでは、経営者による財産の運用成果の評価よりもむしろ保全管理が重視されるといわれ……会計責任論によって特定される財務会計の計算体系は取得原価主義会計に他ならない」(井上良二「経済の市場化と計算体系」井上良二 (編著)『財務会計論 (新版改訂版)』2014年、28頁 (圏点は原文)) ともいわれるが、その論拠は明示されていない。

64) R. W. スケイベンズ/山口年一 (監修) / 碓氷悟史、菊谷正人 (訳)『インフレーション会計——財務会計情報と管理会計情報』1987年、120頁 (( ) 書きは原文)。

65) 同上、121頁。

66) 森田哲彌「原価主義会計の問題点」森田哲彌 (責任編集)『体系近代会計学 [第8巻] インフレーション会計』1982年、20頁。

67) 同上、20頁。

68) 同上、21頁。

て、出資者が受託者である経営者の手腕・能力を判断し、現在の経営者を交替させるべきか否かの意思決定を行うための情報としてこの報告を位置づけるならば、そこに要求される情報は、会計のもう一つの重要な機能とされる投資家の投資意思決定のための情報提供において求められるものと、その内容においては殆ど変わらないものとなる<sup>69)</sup>としている。

まずは、名目資本維持をもって stewardship の履行機能を果たしたことになるのか、という指摘であり、これについては、田中茂次が述べているように、「しばしば名目資本維持体系が取得原価主義とのみ結びつきうるかの如く誤解されることが多いが、必ずしもそうでない<sup>70)</sup>」ということが留意されようが、この田中が資産評価の方法と「資本維持」概念の捉え方について [取得原価／名目資本維持]、[取替原価／名目資本維持]、[販売価格／名目資本維持]、[割引現在価値／名目資本維持]、[取得原価／一般購買力資本維持]、[取得原価／総額実体資本維持]、[取得原価／成果資本維持]<sup>71)</sup> などといった種々の組み合わせの可能性を示している点は高く評価されるものの、しかし、そうした可能性を知った上で、やはり帰るところは [取得原価／名目資本維持] だろう。

さて、森田のいう名目資本維持をもって果たしうる「基本的なステewardシップ機能」とは何か。

いま一つは、stewardship の履行機能と意思決定の支援機能は対置されるべきものなのか、という指摘であり、しかし、「意思決定支援」はこれがときに「情報提供」と別言されることに鑑みれば、stewardship の履行における accountability の履行と情報提供の峻別には拘泥、固執した<sup>72)</sup>い。

#### 会計学は取得原価主義会計論なのか

もう何度も論じてきたが、一向に答えは出ないし、答えがあるかどうかとも定かでない。ただし、筆者とすれば、取得原価主義の論拠を問うことは「会計と会計学のレーゾン・デートル<sup>74)</sup>」を問うことに等しく、「われわれは、原価主義会計が貨幣価値の安定という誤れる仮定に基づく会計であるときめつけるのではなく、貨幣価値変動時にそれを会計計算に反映させない原価主義会計が何を計算し何を表示しているかを問題にしなければならない<sup>75)</sup>」といった言説、あるいは「原価主義会計の貸借対照表は何を示し、どのような役割を果たしているのか」という問題……は、会計学が

69) 同上、21～22頁。

70) 田中茂次『現代会計の構造』1976年、192頁。

71) 田中茂次『物価変動会計の基礎理論』1989年、27頁。

72) 下記ものを参照。

友岡賛『株式会社とは何か』1998年、77～81頁。

友岡『会計学の考え方』第7章。

73) 友岡賛『会計学はこう考える』2009年、第4章第2節。

友岡『会計学原理』第4章。

友岡『会計と会計学のレーゾン・デートル』第3章および第4章。

74) 同上。

友岡賛「会計と会計学のレーゾン・デートル」『企業会計』第71巻第1号、2019年。

75) 森田「原価主義会計の問題点」森田（責任編集）『体系近代会計学 [第8巻]』8頁。

それをめぐって発生し発展してきたとさえいえる会計学上の中心問題の一つである<sup>76)</sup>とする言説にいま暫く拘りたいのである。

『取得原価主義会計論』という書が稀有であることの事実は、会計学はすなわち取得原価主義会計論であり、したがって、許多ある『会计学』という書は並べて取得原価主義会計を説いている、ということか。

## 文 献

- 藤井秀樹『現代企業会計論——会計観の転換と取得原価主義会計の可能性』森山書店、1997年。  
 広瀬義州『取得原価主義会計のフレームワーク』田中弘（編著）『取得原価主義会計論』中央経済社、1998年。  
 井尻雄士『会計測定の理論』東洋経済新報社、1976年。  
 井上良二『経済の市場化と計算体系』井上良二（編著）『財務会計論（新版改訂版）』税務経理協会、2014年。  
 森田哲彌『実現概念・実現主義に関するノート』『一橋論叢』第83巻第1号、1980年。  
 森田哲彌『原価主義会計の問題点』森田哲彌（責任編集）『体系近代会计学〔第8巻〕 インフレーション会計』中央経済社、1982年。  
 中島省吾『「社会会計基準序説」研究』森山書店、1979年。  
 W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1940.  
 バイトン (W. A. Paton), リトルトン (A. C. Littleton) / 中島省吾 (訳)『社会会計基準序説 (改訂版)』森山書店、1958年。  
 榎原英夫『規範的財務会計論——原価主義・時価主義・価値主義会計論の検討』同文館出版、1986年。  
 R. W. スケイペンズ (R. W. Scapens) / 山口年一 (監修) / 碓水悟史, 菊谷正人 (訳)『インフレーション会計——財務会計情報と管理会計情報』白桃書房、1987年。  
 竹井芳雄『我が国の資産評価の歴史の変遷とその現代的意義——取得原価基準・時価基準・低価基準』竹井芳雄、1995年。  
 田中弘（編著）『取得原価主義会計論』中央経済社、1998年。  
 田中茂次『現代会計の構造』中央経済社、1976年。  
 田中茂次『物価変動会計の基礎理論』同文館出版、1989年。  
 友岡賛『「客観性概念」論<その1>——伝統的な解釈を中心に』『三田商学研究』第30巻第2号、1987年。  
 友岡賛『株式会社とは何か』講談社現代新書、1998年。  
 友岡賛『会计学はこう考える』ちくま新書、2009年。  
 友岡賛『会计学原理』税務経理協会、2012年。  
 友岡賛『会计学の基本問題』慶應義塾大学出版会、2016年。  
 友岡賛『会計と会计学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会、2018年。  
 友岡賛『会计学の考え方』泉文堂、2018年。  
 友岡賛『会計と会计学のレーゾン・デートル』『企業会計』第71巻第1号、2019年。  
 友岡賛『代理理論の会計史——会计学の基本問題〔Ⅲ〕(1)』『三田商学研究』第62巻第4号、2019年。  
 友岡賛『管理会計と財務会計——会计学の基本問題〔Ⅲ〕(2)』『三田商学研究』第62巻第5号、2019年。  
 角ヶ谷典幸『歴史的な原価会計は危機に瀕しているのか』『企業会計』第71巻第1号、2019年。  
 若杉明『企業利益の測定基準』中央経済社、1985年。

2019年1月24日成稿

76) 同上、15頁。