

要旨

わが国会計原則及び米国会計原則の会計思考に関する研究 - 収益費用アプローチと資産負債アプローチ -

CD803 石原 裕也

目 次

序章 本論文の視点 - 問題の提起 -

- 第 1 節 本論文の問題意識
- 第 2 節 研究範囲の限定とその合理性
- 第 3 節 わが国『企業会計原則』の本質と分析の視点
- 第 4 節 本論文における 2 つの会計アプローチの枠組み
- 第 5 節 会計アプローチ判断の根拠とはならない要因
- 第 6 節 本論文の構成

第 1 編 米国会計原則にみる会計思考

第 1 章 『会社報告諸表会計原則試案』における会計アプローチ

- 第 1 節 はじめに
- 第 2 節 「原価と価値」の部の検討
- 第 3 節 「利益の測定」の部の検討
- 第 4 節 「資本と剰余金」の部の検討
- 第 5 節 本章のまとめ - 『1936 年会計原則試案』における会計アプローチ -

第 2 章 『会社財務諸表の基礎をなす会計原則』における会計アプローチ

- 第 1 節 はじめに
- 第 2 節 「原価」の部の検討
- 第 3 節 「収益」の部の検討
- 第 4 節 「利益」の部の検討
- 第 5 節 「資本」の部の検討
- 第 6 節 本章のまとめ - 『1941 年会計原則』における会計アプローチ -

第 3 章 『会社財務諸表の基礎をなす会計諸概念及び諸基準』における会計アプローチ

- 第 1 節 はじめに
- 第 2 節 「資産」の部の検討
- 第 3 節 「利益」の部の検討
 - (1) 「収益」の部
 - (2) 「費用」の部
- 第 4 節 「負債及び株主持分」の部の検討
 - (1) 「負債」の部
 - (2) 「株主持分」の部
- 第 5 節 「財務諸表」の部の検討
- 第 6 節 本章のまとめ - 『1948 年会計原則』における会計アプローチ -

第4章 『会社財務諸表に関する会計及び報告の基準 1957年改訂版』における会計アプローチ

第1節 はじめに

第2節 「序」の検討

第3節 「基礎的概念」の部の検討

- (1) 「経営主体」の部の検討
- (2) 「企業の継続性」の部の検討
- (3) 「貨幣的測定」の部の検討
- (4) 「実現」の部の検討

第4節 「資産」の部の検討

- (1) 「認識」の部の検討
- (2) 「測定」の部の検討

第5節 「利益決定」の部の検討

- (1) 「収益」の部の検討
- (2) 「消滅原価」の部の検討

第6節 「持分」の部の検討

第7節 「開示の基準」の部の検討

第8節 本章のまとめ - 『1957年会計原則』における会計アプローチ -

第5章 『会計原則に関する意見書』における会計アプローチ

第1節 はじめに

第2節 「序」の検討

第3節 「一般的考察」の部の検討

- (1) 「資本と利益」の部の検討
- (2) 「会計における保守主義」の部の検討
- (3) 「財務諸表の様式と用語法」の部の検討

第4節 「損益計算書」の部の検討

- (1) 「一般目的」の部の検討
- (2) 「利益決定の一般原則」の部の検討
- (3) 「損益計算書の区分」の部の検討
- (4) 「営業区分」の部の検討
- (5) 「営業外区分」の部の検討
- (6) 「留保利益計算書」の部の検討

第5節 「貸借対照表」の部の検討

- (1) 「一般目的貸借対照表」の部, 「貸借対照表の性質」の部, 及び「貸借対照表の
分
類」の部の検討
- (2) 「資産」の部の検討
- (3) 「負債」の部の検討
- (4) 「利益の前受」の部の検討

- 第 6 節 「会計原則の要約」の部の検討
 - (1) 「一般原則」の検討
 - (2) 「損益計算書原則」の検討
 - (3) 「貸借対照表原則」の検討
 - (4) 「注釈及び脚注」の検討
- 第 7 節 本章のまとめ - 『SHM 会計原則』における会計アプローチ -

第 6 章 『会計研究公報』における会計アプローチ

- 第 1 節 はじめに
- 第 2 節 ARB 第 1 号の検討
 - (1) 「序文」
 - (2) 「過去に採択された規則」
- 第 3 節 資産会計に関わる ARB 会計原則の検討
 - (1) ARB 第 24 号の検討
 - (2) ARB 第 29 号及び ARB 第 31 号の検討。
 - (3) ARB 第 30 号の検討
- 第 4 節 負債会計に関わる ARB 会計原則の検討
 - (1) ARB 第 2 号及び ARB 第 18 号の検討
 - (2) ARB 第 28 号の検討
- 第 5 節 収益会計に関わる ARB 会計原則の検討。
 - (1) 工事進行法
 - (2) 工事完成法
- 第 6 節 費用会計に関わる ARB 会計原則の検討
 - (1) ARB 第 5 号の検討
 - (2) ARB 第 33 号の検討
 - (3) 改訂 ARB 第 44 号の検討
- 第 7 節 資本金会計に関連する ARB 会計原則の検討
 - (1) ARB 第 11 号の検討
 - (2) ARB 第 32 号の検討
- 第 8 節 計算書の表示に関連する ARB 会計原則の検討
- 第 9 節 本章のまとめ - ARB の会計アプローチ -

第 7 章 米国会計原則における会計思考の流れ

- 第 1 節 はじめに
- 第 2 節 AAA 会計原則の会計思考の流れ
- 第 3 節 AIA (AICPA) 会計原則の会計思考の流れ
- 第 4 節 本章ならびに本編のまとめ - 米国会計原則における会計思考の流れ -

第 2 編 わが国『企業会計原則』にみる会計思考

第 8 章 昭和 24 年『企業会計原則』における会計思考

- 第 1 節 はじめに
- 第 2 節 損益計算書原則の検討
- 第 3 節 貸借対照表原則の検討
- 第 4 節 本章のまとめ - 昭和 24 年『企業会計原則』における会計思考 -

第 9 章 昭和 49 年改訂『企業会計原則』における会計思考

- 第 1 節 はじめに
- 第 2 節 損益計算書原則の検討
- 第 3 節 貸借対照表原則の検討
- 第 4 節 本章のまとめ - 昭和 49 年改訂『企業会計原則』における会計思考 -

第 10 章 『企業会計原則』の解釈に関するわが国の学説

- 第 1 節 はじめに
- 第 2 節 黒澤教授による昭和 24 年『企業会計原則』に対する要求
- 第 3 節 岩田教授による昭和 24 年『企業会計原則』に対する要求
- 第 4 節 本章ならびに本編のまとめ - 『企業会計原則』の会計思考の流れ -

第 3 編 『企業会計原則』の会計思考の淵源

第 11 章 『企業会計原則』の会計思考と『SHM 会計原則』及び AAA 会計諸原則の影響

- 第 1 節 はじめに
- 第 2 節 『企業会計原則』に関する従来の評価の由来（その 1）
 - 『SHM 会計原則』が『企業会計原則』に与えた影響 -
- 第 3 節 『企業会計原則』に関する従来の評価の由来（その 2）
 - AAA 会計諸原則が『企業会計原則』に与えた影響 -
- 第 4 節 本章のまとめ

第 12 章 『企業会計原則』に影響を与えた米国会計学説

- 第 1 節 はじめに
- 第 2 節 『会社会計基準序説』における会計思考の検討
- 第 3 節 リトルトン学説における会計思考の検討
- 第 4 節 本章のまとめ - 米国会計学説における会計思考 -

結章 わが国において結実した米国会計学説

- 第 1 節 はじめに
- 第 2 節 米国会計原則における会計学説の立場
- 第 3 節 『企業会計原則』を生みだしたわが国の会計風土
- 第 4 節 『企業会計原則』に結実した米国会計学説の会計思考
- 第 5 節 本章ならびに本論文のまとめ - 『企業会計原則』の会計思考の淵源 -

1. 本論文の問題意識と研究方針（序章）

近年、わが国において、『退職給付に係る会計基準』（平成 10 年）あるいは『金融商品に係る会計基準』（平成 11 年）といった新しい会計原則が相次いで公表された。これらは米国の会計原則の影響を受けていわゆる“会計のストック化”の流れの具体的な現れであるといわれる¹。そしてこの影響により、わが国の会計原則は、フローの会計いわゆる収益費用アプローチから資産負債アプローチへと過去最大の転換点を迎えているといわれている。

ところで、従来、わが国『企業会計原則』は、その多くの部分に米国の会計原則、とくに『SHM 会計原則』を採り入れたとされてきた²。つまり、ここでも米国の会計原則が影響したといわれている。

しかし、ここで『企業会計原則』に『SHM 会計原則』をはじめとする米国の会計原則が採り入れられているといえるとしても、それらはどのような考え方に基づき『企業会計原則』に採り入れられてきたのであろうか。この問題については、従来、「損益計算中心主義³」という一言（あるいはこれと同様の意味内容の収益費用アプローチという表現）で片づけられてきたといってしまうと過言であろうか。しかし、同じく「損益計算中心主義」とはいても、損益計算についての考え方は一様ではない⁴。

以上のごとくみてくると、『企業会計原則』の由来を米国の会計原則に求めることには一応の合意が既述のように確立されているとはいえ、その根底にある会計思考が明らかにされているとはいえないようである。今日も、会計の“国際協調”の名の下に、再び米国の会計原則が採り入れられようとしている。これにより、わが国企業会計は、過去最大の転換をむかえるかもしれないといわれている⁵。このような中で、わが国の会計実践を指導し、支配してきた『企業会計原則』の会計思考を明らかにすることは、再び米国会計原則の影響を受けようとしている現状において、わが国企業会計の現状及び将来の展望を考える上で必要な作業であるといえる。本論文は、上のような現状を認識しつつ、次の4つを課題とする。

1. 『企業会計原則』の会計思考を明らかにすること。
2. 『企業会計原則』の会計思考の淵源⁶を明らかにすること。すなわち、それが「S.H.M.の会計原

¹ 平成 9 年 9 月 12 日、日本会計研究学会第 56 回大会第 3 日統一論題「財務会計：会計認識領域の拡大 - 現状と課題 -」における研究報告に基づいて行われた円卓討論の速記録（『會計』第 153 巻第 2 号（1998 年 2 月）森山書店、105～137 ページ）における、109 ページの斎藤 静樹教授の発言、114～115 ページにおける花堂 靖仁教授の発言、116 ページにおける桜井 久勝教授の発言参照。

² 太田哲三『会計学原理』改訂版 同文館、1971 年、18 ページ、飯野 利夫『財務会計論』（三訂版）同文館、1993 年、2-14 ページ、中村 忠『新版 財務会計論』白桃書房、1997 年、21～26 ページ、植野 郁太『財務諸表』国元書房、1972 年、19～20 ページ等を参照されたい。

³ 木村 和三郎「企業会計原則・財務諸表準則批評」『産業経理』産業経理協会、第 9 巻（1949 年 12 月）10 ページ。

⁴ 従来、損益計算の異なる考え方として、損益法と財産法という 2 つの考え方があることが知られている。これら 2 つの考え方については、岩田 巖『利潤計算原理』同文館、1956 年、特に第一編第六及び七章を参照されたい。また、同じく損益計算中心主義をうたいながら、その基本的考え方の異なる会計理論を考究した先行研究としては、新田 忠誓『動的貸借対照表論の原理と展開』白桃書房、1995 年、特に第 2 編第 3 及び 4 章がある。

⁵ このような見解については、古賀 智敏「時価会計基準の国際比較」『企業会計』Vol.51 No.11（1999 年 10 月）中央経済社、18～24 ページ、平松 一夫「『IASC の将来像』とわが国会計基準設定機関」『企業会計』Vol.51 No.7（1999 年 7 月）中央経済社、4～10 ページ等を参照されたい。

⁶ 『岩波 国語辞典』（第五版）（岩波書店、1994 年）によれば、“淵源”の語意は「物事のよってきたもと。みなもと。また、それをおおもととしていること。」とされている。本論文においては、この語句をこのような意味で用いている。すなわち、ここにいう『企業会計原則』の会計思考の“淵源”とは、そのおおもととなった会計思考を意味している。

- 則一覧」をはじめとする米国会計原則にあるとされてきた、従来の評価の妥当性を検討すること。
3. 課題2を達成するために、米国会計における会計思考を明らかにすること。
 4. 課題2に関連して、米国会計原則における会計思考の流れを整理すること。

『企業会計原則』の由来を『SHM 会計原則』に求めることが一般的に合意されていることは上で示したとおりである。これに関してさらにいうと、沼田 嘉穂教授は、『企業会計原則』を次のように評している。「企業会計原則は終戦後のアメリカ一辺倒時代の産物であり、アメリカ会計学を基礎とした⁷」と。上で述べたごとく、本論文は、わが国『企業会計原則』の会計思考の淵源を明らかにすることを第1の課題とするものである。その際に、研究の対象を、『企業会計原則』が作成された当時の米国会計原則（当然に『SHM 会計原則』もその中に含まれる）及び米国会計学説に限定する。なぜなら、ここまでで紹介した従来の見解を併せて考えれば、これらのなかに『企業会計原則』の会計思考に対して決定的な影響を与えたものが含まれていると考えられるからである。

さて、『企業会計原則』の会計思考を分析するに際して、本論文は『企業会計原則』の実践的機能をその利益（損益）計算機能に求める。その理由として、『企業会計原則』がよってたつとされる“動的思考”は、損益計算を会計の第1の目的としているとされているからである。このように考えた場合に、本論文の分析の視点も自ずと明らかになってくる。会計の機能が利益計算にあるとすれば、そこで計算されるべき利益をどのようなものとするのが重要な位置を占めてくる。

さて、この利益に対する考えを明確にしていくには、利益の構成要素たる収益及び費用をどのようなものとするのかということ、すなわち収益及び費用概念に注目する必要がある。そこで、本論文においては、この収益・費用概念の検討という立場にたち、米国会計原則・会計学説及びわが国『企業会計原則』の異同について分析を加え、そこから、両者の会計思考の異同を明らかにする。

ところで、このような会計思考について考えるとき、米国の財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board : FASB)が1976年に公表した『FASB 討議資料 財務会計及び財務報告のための概念フレームワークに関する論点の分析：財務諸表の構成諸要素とその測定⁸』（以下、『1976年討議資料』と呼ぶ。）という会計思考を分析した基本となる文献がある。前述のごとく、米国会計原則及び会計学説の会計思考を分析の対象とするという課題を有している本論文にとって、米国における財務会計に関する広範な領域における論点がまとめられていると評されている⁹『1976年討議資料』は、極めて有用であるといえる。このような理由により、本論文は手始めによりどころを、この『1976年討議資料』に求める。

『1976年討議資料』では、「連携した財務諸表における2つの利益測定アプローチ¹⁰」として「資産負債アプローチ(the asset and liability view)¹¹」と「収益費用アプローチ(the revenue and expense view)¹²」が提示されている。資産負債アプローチとは、「利益を、1会計期間における営利企業の正味資源(net resources)の増分とみなし・・・利益を、資産・負債の増減額に基づいて定義する¹³」考

⁷ 沼田 嘉穂『企業会計原則を裁く』（改訂増補版）同文館、1982年、4ページ。

⁸ FASB, *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB, December 2, 1976.（以下、脚注においては“FASB, DM, 1976”と略記し、引用箇所はパラグラフの番号で示す。）津守 常弘【監訳】『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、1997年。

⁹ 津守 常弘「訳序」津守 常弘【監訳】『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、1997年、1ページ参照。

¹⁰ FASB, DM, 1976, par.33. 邦訳53ページ参照。

¹¹ FASB, DM, 1976, par.31. 邦訳52ページ参照。

¹² FASB, DM, 1976, par.31. 邦訳52ページ参照。

¹³ FASB, DM, 1976, par.34. 邦訳53ページ参照。

え方であるとし、一方、収益費用アプローチを、「利益を、利潤を得てアウトプットを獲得し販売するためにインプットを利用する際の企業の効率性の測定値とみなし・・・利益を、1 期間の収益と費用との差額に基づいて定義する¹⁴」考え方であるとしている。本論文では、これら 2 つの会計アプローチが会計を形成する 2 つの相対立する会計思考であるにとらえ、米国会計原則・会計学説及び『企業会計原則』が、これら 2 つの会計思考をどのように採り入れることによって形成されているのかを分析する。

同討議資料はさらに、上に紹介した、それぞれの会計アプローチにおける利益の定義に基づき、会計を構成するその他の諸要素、すなわち収益・費用及び資産・負債を次のように定義している。

資産負債アプローチにおいては、資産を「企業の経済的資源の財務的表現¹⁵」、負債を「将来他の実体（個人を含む）に資源を引き渡す企業の義務の財務的表現¹⁶」と定義した上で、収益及び費用を次のように定義している。すなわち、「正の利益要素 - すなわち収益 - は、当該会計期間における資産の増加及び負債の減少に基づいて定義される。負の利益要素 - すなわち費用 - は、当該会計期間における資産の減少及び負債の増加に基づいて定義される。¹⁷」と。このように、資産負債アプローチにおいては、収益・費用は資産・負債の増減を意味するものとされ、収益・費用が資産・負債の定義に従属して定義されている。

ところで、先に示した利益の定義からも明らかなごとく、資産負債アプローチは、利益を正味資産の増加、損失を正味資産の減少と定義するが、利益を構成しない正味資産の増減も存在する。すなわち、資本拠出、資本引出といったいわゆる資本取引、及び過年度損益修正による正味資産の増減は、収益・費用とはならない。したがって、資産負債アプローチにおける収益及び費用は次のようにまとめることができる。すなわち、収益は資本取引及び過年度損益修正を除く、正味資産の増加をもたらす資産の増加及び負債の減少、一方、費用は資本取引及び過年度損益修正を除く、正味資産の減少をもたらす資産の減少及び負債の増加である、と。

一方、収益費用アプローチにおいては、収益が「企業の収益獲得活動からのアウトプット（の財務的表現 - 筆者）¹⁸」、費用が「当該活動へのインプットの財務的表現¹⁹」と定義されている。また、収益・費用について、「1 会計期間における努力（費用）と成果（収益）²⁰」という記述もみられるが、資産・負債は特に定義されていない。単に「資産・負債の測定は、一般に、利益測定過程上の要請に応じて規定される²¹」とされるのみである。そして、このアプローチにおける貸借対照表の特徴として、「企業の経済的資源を表象しない項目、あるいは、他の実体に資源を引き渡す義務を表象しない項目が、資産及び負債、もしくはその他の構成要素として含まれる²²」ことがあげられている。

ところで、本論文は、具体的な会計処理を規定した会計原則を分析の対象とする。したがって、これらの会計諸要素が具体的な会計処理に採り入れられた場合、どのようなかたちで現れてくるのかについても考えておく必要がある。これについては次のように考える。すなわち、資産負債アプローチにおいては、収益・費用が資産・負債の定義に基づき定義されるので、会計処理においては、資産・

¹⁴ FASB, DM, 1976, par.38. 邦訳 55 ページ参照。

¹⁵ FASB, DM, 1976, par.34. 邦訳 53 ページ参照。

¹⁶ FASB, DM, 1976, par.34. 邦訳 53 ページ参照。

¹⁷ FASB, DM, 1976, par.34. 邦訳 53 ページ参照。

¹⁸ FASB, DM, 1976, par.38. 邦訳 55 ページ参照。

¹⁹ FASB, DM, 1976, par.38. 邦訳 55 ページ参照。

²⁰ FASB, DM, 1976, par.39. 邦訳 55 ページ参照。

²¹ FASB, DM, 1976, par.42. 邦訳 56 ページ参照。

負債の数値決定にしたがって収益・費用の数値が決定されると考えられる。一方、収益費用アプローチにおいては、「資産・負債の測定は、一般に、利益測定過程上の要請に応じて規定される」ので、会計処理においては、収益・費用の数値決定にしたがって資産・負債の数値が決定されることになると考えられる。このような会計諸要素の金額決定順序もまた、2つの会計アプローチを判断する上で重要な位置を占めているといえる。

以上をまとめると、本論文における2つの会計アプローチの枠組みは次の【表-1】のように示される。本論文は、【表-1】に示した要因を会計アプローチ判断の座標とし、以下これを本論文の“座標”という。また、前述のごとく、資産負債アプローチは、収益を正味資産の増加、費用を正味資産の減少として認識するが、このような資産負債アプローチの考え方を、本論文では、“正味資産変動発生主義”と呼び、このようにして認識される収益及び費用を‘収益’及び‘費用’と‘ ’を付けて表示する。

	利益	収益・費用	会計要素の金額決定順序
資産負債アプローチ	資本取引及び過年度損益修正以外の要因による正味資産の増分	‘収益’：資本取引及び過年度損益修正以外の、正味資産の増価をもたらす資産の増価及び負債価額の減少 ‘費用’：資本取引及び過年度損益修正以外の、正味資産の増価をもたらす資産価額の減少及び負債の増価	資産・負債価額から決定される
収益費用アプローチ	収益と費用の差額	収益：企業の収益獲得活動からのアウトプットの財務的表現，企業努力の成果 費用：当該活動へのインプットの財務的表現，企業努力	収益・費用価額から決定される

ところで、収益費用アプローチあるいは資産負債アプローチを判断する際には、多くの要因が決定的なものとなるが、それらの中には、上でわれわれが示した座標を超えているものもある。“原価配分”の問題と評価の問題がそれであるから、これについて説明する。

最初は、“原価配分”の問題である。「原価配分という観念は資産（財産）評価の観念に対する批判としてあられたものである²³」ともいわれるように、伝統的に動態論を支えてきた概念とされてきた。つまり、原価配分が収益費用アプローチの決定的要因とされてきたといえる。それでは、原価配分をどのように考えたらよいのであろうか。ところで、原価配分について考える場合、これを、棚卸資産に係る原価配分と固定資産に係る原価配分（減価償却）とに分けて考えることが適当であると思われる。そこで、これら2つをそれぞれ別々に検討する。

まず、棚卸資産に係る原価配分においては、一般に、帳簿上の棚卸資産の数量を実際数量と一致させるために、継続記録法と実地棚卸法とを「併用²⁴」することが求められている。この場合、当該「併用」は、帳簿上の数量を実際数量と一致させることを目的としたものである。つまり、ここで注目されているのは、売上数量ではなく棚卸資産の数量である。したがって、当該「併用」が行われる場合、棚卸資産に係る原価配分においても、当期末棚卸資産価額を算定することが最も重要な作業になるといえる。かかる算定なくしては、売上原価を算定することはできない。

以上のごとく、棚卸資産に係る原価配分においては、当期末棚卸資産価額が売上原価額に先立って算定されている。つまり、棚卸資産会計の本質は、期末棚卸資産価額の算定にあり、売上原価という

²² FASB, DM, 1976, par.42. 邦訳 56 ページ参照。

²³ 中村 忠「原価配分の原理」山下 勝治責任編集『近代会計学大系 損益計算論』中央経済社、1968年、112 ページ。

²⁴ 飯野 利夫『財務会計論』（三訂版）同文館、1993年、5-8 ページ。

期間費用の算定を直接の課題としているわけではないということがいえる。したがって、「原価配分という観念は資産（財産）評価の観念に対する批判」ということはできない。

次に、固定資産にかかる原価配分（減価償却）について考える。一般に、減価償却とは、有形固定資産に関する原価を、それが使用できる各会計期間に、費用として配分するとともに、その額だけ、資産の繰越価額を減少させていく会計上の手続をいう²⁵、とされている。この考え方にもとづき、減価償却費と期末有形固定資産額との関係を式で表せば下のようになる。

$$\text{期末有形固定資産価額} = \text{減価償却前有形固定資産原価} - \text{減価償却費}^*$$

* 減価償却費は減価償却前有形固定資産原価及び耐用年数にもとづき算定される。

上の式から明らかなように、この場合、期末有形固定資産価額算定のためには、減価償却費がそれ以前に算定されている必要がある。つまり、減価償却会計の本質は、減価償却費という期間費用の算定にあり、期末有形固定資産価額の算定を直接の課題とはしていない。

以上の分析から、同じく原価配分といっても、その実質は、棚卸資産に係る“原価配分”と固定資産に係る“原価配分（減価償却）”とは、全く異なるものであるといえる。すなわち、前者は、資産価額の算定にあり、一方、後者は、費用価額の算定にある。したがって、単に“原価配分”といった場合、そのこと自体をどちらかの会計アプローチに結びつけることはできないといえる。したがって、原価配分の問題を、会計アプローチ判断の問題と切り離すことが妥当であるとした。

以上これにより、本論文は次のような立場をとる。すなわち、米国会計原則・会計学説及びわが国『企業会計原則』の分析において、“原価配分”の問題は、会計アプローチを判断する上で材料となり得ない。ただし、ここで示した棚卸資産原価配分及び固定資産原価配分と明らかに異なる考え方がみられる場合には、その都度それを紹介し、分析を加えることとする。

第2点としてわれわれが問題とするのは、評価の問題と会計アプローチ判断の問題との関係である。すでに述べたごとく、資産負債アプローチは利益を正味資産の変動額によって、一方、収益費用アプローチは利益を企業の努力と成果を表す費用と収益との差額によって測定する。このため、資産負債アプローチは時価評価に、収益費用アプローチは原価評価に結び付きやすいと考えられる。しかし、この点について、『1976年討議資料』は、現在市場価格に基づく資産・負債評価が資産負債アプローチに、そして、取引基準すなわち取得原価²⁶による資産・負債評価が収益費用アプローチに、必然的に結び付くものではないとしている²⁷。つまり、会計アプローチの選択問題は、評価の問題と切り離されて考えられているといえる。したがって、評価の問題も会計アプローチ判断の問題と切り離すことが妥当であると考えられる。

本論文は、大きく3編に分かれている。最終的には、先に提示した4つの課題のうち、1及び2の達成を目指すのが、それに先だち、従来『企業会計原則』の会計思考の淵源があるとされてきた米国会計原則の会計思考、及びその流れを明らかにしておく必要がある。つまり、上記4の課題に取り組まなければならない。これに当てられるのが、第1編“米国会計原則にみる会計思考”（第1章から第7章）である。

次に、“わが国『企業会計原則』にみる会計思考”と題した第2編（第8章から第10章）では、

²⁵ 飯野，前掲書，7-2 参照。

²⁶ 『1976年討議資料』は、「取引基準会計」という用語の意味を一切明らかにしていない。しかしここでは、この用語が取得原価主義会計を意味するものと考えた。この点についての詳しい分析は、藤井 秀樹『現代企業会計論』森山書店，1997年，133～159ページ及び191～192ページを参照されたい。

²⁷ FASB, DM, 1976, par.47. 邦訳 58～59 ページ参照。

わが国『企業会計原則』の会計思考及びその流れを明らかにする。ここでは、当初昭和 24 年に設定された『企業会計原則』(以降、昭和 24 年『企業会計原則』と呼ぶ。)と、昭和 24 年『企業会計原則』の「最大の特徴²⁸」とされている損益計算書の表示様式を当期業績主義から包括主義に変更した昭和 49 年に改訂による『企業会計原則』(以降、昭和 49 年改訂『企業会計原則』と呼ぶ。)とを採り上げ、その分析を行う。ところで、『企業会計原則』の会計思考を明らかにするためには、次の 2 つの方法が考えられる。『企業会計原則』の記述そのものに分析を加えることと、『企業会計原則』の作成に実際に携わった碩学による『企業会計原則』の解釈を分析することである。そこで、この編では、黒澤 清教授と岩田 巖教授という 2 名の碩学による『企業会計原則』の解釈も分析する。両教授を選んだ理由は、昭和 24 年『企業会計原則』の作成に当たった「企業会計制度対策調査会」の会議速記録を検討した結果、両教授中心で審議が進行していたということがわかったからである。このようにして、『企業会計原則』の会計思考とその流れを明らかにする。

最後に、第 3 編“『企業会計原則』の会計思考の淵源”では、本格的に『企業会計原則』の淵源を検討するとともに、『企業会計原則』の会計思考をさらに細かく突き詰めていく。ここでは、まず、『SHM 会計原則』と AAA 会計諸原則が『企業会計原則』に与えた影響を検討する。これは、『企業会計原則』の淵源がこれら会計諸原則にあるとしてきた、『企業会計原則』に対する従来の評価の妥当性を検討する作業でもある。次に、 Peyton・リトルトンの『会社会計基準序説』とリトルトン学説という、『企業会計原則』設定当時に米国において支配的であり、かつ、動的思考によっていると評価されている学説を採り上げる。これら 2 つの学説を分析することにより、収益費用アプローチをさらに細かく分析し、収益費用アプローチの類型化を行う。以上の分析結果を受けて、米国会計学説の米国会計原則における位置づけを明らかにするが、これが、課題 3 に対する解答となる。次に、米国会計学説の『企業会計原則』に対する影響を分析する。この分析によって、『企業会計原則』の会計思考をさらに細かく分析し、この分析の結果が課題 1 に対する解答となる。そして最後に、『企業会計原則』の会計思考の淵源を明らかにするが、これが課題 2 に対する解答となると同時に、前の解答とともに本論文の結論となる。

2. 米国会計原則における会計思考とその流れ(第 1 章から第 7 章まで)

第 1 章から第 4 章では、AAA 会計諸原則における会計思考を分析した。その結果は、次のようにまとめることができる。なお、既述のように、原価配分と評価の問題はともに採り上げない。

第 1 章では、『会社報告諸表会計原則試案(A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports)』(以下、『1936 年会計原則試案』と呼ぶ。)を分析した。ここでは、社債の割引額の処理に注目した。社債の割引額は、わが国では、社債発行差金として繰延処理されている。しかし、ここでは、これとは異なって解釈されていた。社債に係る支払義務が強く意識され、義務つまり正味資産のマイナス増価を認識し、これと期首のマイナスとの差額が損益計算書に計上されるものとされている。つまり、每期負担する社債発行割引額償却は正味資産変動発生主義によって認識された‘費用’と考えられていた。また、損益勘定についていうと、この勘定は資本取引を除く企業の正味資産の増減要因を収容するものと見なされていた。したがって、損益勘定の構成要素である、利得を含む収益・損失を含む費用は、資本取引を除く正味資産の増減要因を意味し、損益勘定残高たる利益(損失)は、正味資産の増価(価額減少)そのものを意味していることになる。この分析

²⁸ 中村、『新版 財務会計論』, 25 ページ。

結果を受け、本論文の座標に照らして、資産負債アプローチが現れているとした。

第2章では、『会社財務諸表の基礎をなす会計原則(Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements)』(以下、『1941年会計原則』と呼ぶ。)を分析した。『1941年会計原則』においても、『1936年会計原則試案』と同様に、社債発行割引額が正味資産のマイナスと考えられていた。一方、社債発行割増額は、それ自体が負債として認識されており、毎期の割増額償却は債務の返済行為とみなされていた。つまり、期末における債務の支払義務のみが注目されていた。また、社債の繰上償還の例では、社債償還損、社債償還益が、それぞれ負債の増価および減価を意味することを明らかにした。つまり、これらは正味資産変動発生主義によって認識された‘費用’及び‘収益’とされている。さらに、工事進行基準による収益及び経過勘定項目に係る収益の計上に際して「契約条件」ということが注目されていた。つまり、これら収益が支払請求権の獲得という正味資産の増加を意味していた。すなわち、これら収益も、正味資産変動発生主義による‘収益’と考えられていた。また、『1941年会計原則』も『1936年会計原則試案』と同様に、損益勘定を資本取引を除く企業の正味資産の増減要因を収容するものと見なしていた。以上により、この原則も本論文の座標に照らして、資産負債アプローチを表すものといえる。

第3章では、『会社財務諸表の基礎をなす会計諸概念及び諸基準(Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements)』(以下、『1948年会計原則』と呼ぶ。)を分析した。ここでも、具体的会計処理の分析から、先立つ2つのAAA会計原則と同様の結論を得たが、『1948年会計原則』の最大の特徴は、利益、資産、負債という会計諸要素を明確に定義している点にある。すなわち、利益が「企業の利益とは、その純資産(資産引く負債)の増価分」、資産が「資産すなわち企業の経済的資源は、有形ならびに無形の財産に対する企業の権利」、負債が「過去の活動から生起する企業に対する債権者の請求権であって、会社の経済的資源の支払あるいは利用によって弁済されるべきもの」とされている。これに対して、収益及び費用に関する定義はみられなかった。上の利益の定義は、本論文の座標による資産負債アプローチの利益の定義と意味を同じくするものである。また、資産を企業の経済的資源、負債をその資源を支払う義務と定義している点で、『1976年討議資料』の資産負債アプローチにおける資産負債の定義と共通している。したがって、『1948年会計原則』の会計思考は、資産負債アプローチであると判断できる。

第4章では、『会社財務諸表に関する会計及び報告の基準 1957年改訂版(Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements 1957 Revision)』(以下、『1957年会計原則』と呼ぶ。)を分析した。ここでも、『1948年会計原則』と同様に、資産が「経済的資源」、負債が「会社資源の費消が求められる企業に対する請求権」、利益が「企業の純資産における変化」と定義されている。ところで、『1957年会計原則』では、「経営主体」、「企業の継続性」、「貨幣的測定」、「実現」という4つの概念が、基礎的概念として提示される。これらの中で、「経営主体」、「企業の継続性」、「貨幣的測定」については、会計原則を設定していく上で、その真実性の問われることのない概念、すなわち会計公準である。しかし、残された「実現」の概念について、どう考えるかを問題とした。「実現」の概念は、「実現の本質的意義は、資産あるいは負債の変動が、勘定における認識を正当化するに十分明白かつ客観的になるということである。」とされている。実現といえば、一般に、収益の認識基準と考えてしまうが、ここでいう「実現」は異なっている。そこで、この「実現」の意味を考えるために、具体的会計処理を分析し、そこでの「実現」の概念の位置づけに注目した。その結果、「実現」の概念が『1957年会計原則』全体を支配している点を明らかにした。つまり、『1957年会計原則』の考える会計の本質は、「実現」の概念にあったと考えた。上に引用したように、「実現」

の概念は、「資産あるいは負債の変動が、・・・明白かつ客観的になるということ」であったが、『1957年会計原則』は、会計の本質が資産及び負債の変動を認識及び測定することにあると考えていると結論づけた。つまり、『1957年会計原則』は資産・負債の変動すなわち、正味資産の変動の認識、測定を会計の本質的機能と考えていた。これは、資産負債アプローチである。

以上で、AAA 会計諸原則の分析を終わるが、最後に、以上の4つの会計原則に共通している2つの特徴を指摘した。

第1は、これら4つの会計原則は、いずれも、修繕引当金等の、いわゆる債務ではない負債性引当金に言及していないということである。この引当金に対する言及がみられないということは、資産負債アプローチの1つの現れと考えることができる。

第2点として、損益計算書の様式の特徴を挙げることができる。これら4つのAAA 会計原則は、いずれも包括主義損益計算書を要求している。そして、費用収益の対応を、本質的なものとは考えておらず。損益計算書に対しては、単に営業活動に対する関連性の有無に基づく2区分を要求しているのみである。しかも、表示内容に関する記述においては、非営業活動部分の内容が、営業活動部分と比較して、詳しく提示され、非営業活動部分の表示を重視している。これは、AAA 会計原則が、損益計算書の第1の機能を営業活動成績の表示にあるとは考えていなかったことを意味しているといえよう。むしろ、期末の正味資産の変動額を表示している純利益を重視していたと考えられる。これについて、営業活動に関連する、毎期経常的に生じる正味資産の変動であれば、金額的にも每期ほぼ一定しており、比較的管理することが容易である。しかし、非経常的に生じる正味資産の変動は、予測が困難で、また、しばしば多額なものとなることがある。つまり、正味資産の変動に注目する場合、正常な営業活動による経常的な変動よりも非経常的な変動の方が注意を要する。したがって、『1957年会計原則』が営業利益よりも純利益を重視していたのは、正味資産の変動の測定を会計の機能と考えていたことの証左であると考えられる。

以上のごとく、AAA 会計諸原則は、一貫して資産負債アプローチを採ってきたということが明らかになった。

一方、米国における、もう1つの会計原則設定団体であるAIA (AICPA) による会計原則としては、『SHM 会計原則(A Statement of Accounting Principles)』と『会計研究公報(Accounting Research Bulletins)』(以下、ARB と呼ぶ。)を採り上げ、第5章と第6章をあてた。

第5章では、『SHM 会計原則』を紹介し分析した。『SHM 会計原則』は、企業の行った努力の成果として収益を説明している。一方、費用については、売上原価及び営業費という費用が、収益との対応関係に基づいて計上されると考えられている。つまり、費用収益の対応が主張されている。

また、『SHM 会計原則』は、繰延費用の資産計上、債務ではない負債性引当金の負債計上を認めているが、これらの処理は、いずれも適切な期間費用の算定を目的として行われるものである。すなわち、前者は、すでに正味資産価額の減少が生じたにもかかわらず、これを実体のない資産として計上することを認めたものであり、一方、後者は、未だ正味資産の減少は生じていないにもかかわらず、将来の減少を見越して、その減少額のうち当期の負担分として適切な額を負債として計上することを認めたものである。このような処理で注目されるのは、期末の正味資産価額ではなく、当期の費用としての適切性である。

さらに、社債の処理において、社債発行差金の資産計上を認め、これを、後払利息と考えている。つまり、社債に係る支払義務の面は問題とされず、適切な期間費用の算定のために、実体のない資産の計上が認められているといえる。また、社債償還損益については、これを資産計上して每期償却費

していく方法と、一括即時償却して留保利益に負担させる方法という2つの方法が認められている。前者の処理では、社債発行差金と同様に、実体のない資産の計上が認められ、一方、後者の処理では、償却額を、損益計算書を通さない、つまり当期の経営成績に係らせないようにしているが、これは、社債償還損益を一括して償却し、償却額を損益計算書に計上すべきことを要求していたAAA会計諸原則とは対照的である。

『SHM 会計原則』では、本論文の座標に照らすと、収益費用アプローチを意味する要因が数多くみられた。しかし、他方で、無形固定資産あるいは偶発債務の処理において、資産の有用性、権利あるいは義務といった資産の価値が注目されている。また、損益計算書についても、当期業績主義ということはとくに主張されておらず、固定資産売却益等一部の非経常項目の損益計算書計上を認めている。さらに、損益計算書から除外する非経常項目についていえば、それが当期に帰属させるべきではない損益だから除外するわけではなかった。つまり、金額が多額であったり、発生原因が異常であったりしたために、損益計算書に計上すると当期の損益を歪めてしまうという理由だけで除外されていた。すなわち、非経常項目は、当期に帰属すべき損益ではあるが特別であるという理由だけで、損益計算書から除外されている。さらに、費用収益の対応については、減価償却費等の収益との対応関係を認めてなかった。つまり、対応の媒介が不明確であった。

最後に、『SHM 会計原則』では、6つの一般原則が提示されていたが、これらは、会計アプローチには関連しないが、『企業会計原則』の淵源を探る上で、重要な役割を担っていたことを、後の章における分析で明らかにすることを付言しておく。

第6章では、ARBを分析した。ARBは、1939年から1959年の間に、第1号から第51号までが公表された。ここでは、それら51個の会計原則のなかから、ARBの会計アプローチの判断材料となると考えられる18個の会計原則を採り上げ、分析した。

まず、資産会計を分析した。第24号では、無形資産の処理において、無形資産の価値が注目され、無形資産の償却が価値減少の測定と考えられていた。さらに、第30号では、流動資産及び流動負債について、次のように言及されていた。すなわち、流動資産が「資源を意味するもの」、一方、流動負債が「債務もしくは義務を明らかにし、そしてそのようなものを表すために使用されている」と。これは、資産を経済的資源、負債を企業の義務とした、『1976年討議資料』の資産負債アプローチによる資産及び負債の定義に酷似している。つまり、ARBの資産会計には、資産負債アプローチの色合いが強くでている。

次に、負債会計を分析した。ここでは、第2号による社債借換償還時の社債発行割引額及び社債償還割増額の処理を分析した。これら割引額と割増額は、社債の借換によって資金コストが節約されたという便益を享受するための将来費用、すなわち、前払費用とされていた。これは、現実には正味資産が減少しているにもかかわらず、今期に適切に帰属する費用が未発生であるために資産として計上されるものである。したがって、時の経過とともに、適切な期間費用が計上されるにしたがって、資産は減額させられることとなる。また、第18号では、社債の借換償還による税効果相当分を費用計上することにより、準備金が設定されていた。つまり、実際には正味資産価額の減少が生じていないにもかかわらず、将来の減少に備えて費用を発生させ、これを負債として計上すべきことを要求している。これらは、本論文の座標に照らすと、収益費用アプローチである。

さらに、収益会計については、第45号における長期建設契約に基づく収益認識を分析した。工事進行法と工事完成法という2つの収益認識方法が提示されていた。これら2つの方法のうち、工事進行法においては、請求権という権利が注目されてはいたものの、期間の収益を認識することが、こ

の方法の本質ととらえられていた。一方、工事完成法においては、請求権がより強調されていた。このため、長期建設契約に伴う一連の取引の会計処理において、費用が負債の増価及び資産の減少にしたがって決定され、収益が負債の減少にしたがって決定されていると考えた。つまり、ここでは、収益費用アプローチと資産負債アプローチとが交錯している。しかし、いずれの方法においても、請求権という権利が強調されている点に注意を要するであろう。

最後に、ARB は、当期業績主義損益計算書を主張している点は明らかにして注目しておかねばならない。しかし、損益計算書から除外される項目について、第 8 号では、それが「他の会計期間に関連する借方項目及び貸方項目」とされ、当期の損益ではないとしている。これに対して、第 32 号は、「重大」な異常項目の損益計算書からの排除を主張しているのみで、「当該期間中に認識されたすべての損益項目が、純利益として報告される数値の決定に際して使用されるべきである」という一般的前提が存在しなければならない」としている。つまり、異常な項目を、本質的に当期の損益と考えている。このように、第 8 号から第 32 号に至る過程で、損益計算書から除外される項目に対する認識が変わっている。

以上、ARB では、収益費用アプローチと資産負債アプローチ両方の会計アプローチが現れていることが確認できた。これを時系列で表すと、【表-2】のようになる。

【表-2】

ARB会計原則	年	会計アプローチ
ARB No.2	1939年	収益費用アプローチ
ARB No.18	1942年	収益費用アプローチ
ARB No.24	1944年	資産負債アプローチ
ARB No.30	1947年	資産負債アプローチ
ARB No.45	1955年	両アプローチが混在

この表から、ARB の会計アプローチの流れについて、当初、収益費用アプローチによる考え方が支配的であったが、1940 年代中頃から、資産負債アプローチによる考え方が強くなってきた、と。収益費用アプローチと資産負債アプローチが混在していると考えた ARB 第 45 号についても、工事進行法及び工事完成法いずれの方法でも請求権という権利が注目されている。これは、資産負債アプローチによる考え方が強くなっていったことの証左であると考えられる。

以上、第 1 編で分析した米国会計原則における会計思考の流れをまとめると、次のようになる。

AAA 会計原則は、『1936 年会計原則試案』公表当初から、首尾一貫して資産負債アプローチを採ってきた。一方、AIA (AICPA) 会計原則は、『SHM 会計原則』から初期の ARB に至る初期段階においては、収益費用アプローチの流れであった。しかし、1940 年代中頃、この流れに変化が生じ、以降は、資産負債アプローチが支配的会計思考となった。つまり、米国会計原則の会計思考は、1940 年代半ばから、徐々に資産負債アプローチに収束していった。

これが、第 1 編の結論であり、また、本論文の課題 4 に対する解答である。

3. わが国『企業会計原則』の会計思考とその流れ (第 8 章から第 10 章)

第 2 編では、わが国『企業会計原則』の昭和 24 年『企業会計原則』から昭和 49 年改訂『企業会計原則』に至る会計思考の流れを分析するとともに、会計思考を究明した。

第 8 章では、昭和 24 年『企業会計原則』の会計思考を分析した。損益計算書原則は、非経常的・臨時的損益が完全に除外された当期業績主義損益計算書を要求していた。また、費用収益の対応表示

が要求されていた。

一方、貸借対照表原則においては、繰延資産及び債務でない負債性引当金の計上が認められるとともに、棚卸資産会計では、期末実地棚卸が要求されていなかった。これは、昭和 24 年『企業会計原則』の棚卸資産会計の本質が、売上原価すなわち費用の算定にあることの現れであるといえる。以上のごとく、ここからは、収益費用アプローチを意味する数々の証拠を得ることができた。

第 9 章では、昭和 49 年改訂『企業会計原則』を分析した。すでに述べたごとく、昭和 49 年改訂により、『企業会計原則』の損益計算書は当期業績主義から包括主義に変更された。ここでの課題は、その理由が会計思考の変化によるものであるかどうかを明らかにすることである。

損益計算書は、確かに包括主義損益計算書になった。しかし、損益計算書の表示について、次のような記述がみられる。すなわち、「損益計算書は企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」と。ここでは、経常利益が企業の経営成績を表すものとみなされ、特別損益の加減の前に、それを表示すべきことが、特に要求されている。したがって、この損益計算書は、経常利益計算の前後で 2 つに分けられていると考えられる。また、この損益計算書は、経常利益が計算されるまでに、売上総利益そして営業利益と、細かく区分されていた。これらの理由から、この損益計算書の実体は、包括主義損益計算書ではなく、当期業績主義損益計算書と利益剰余金計算書を結合したもので、いうなれば損益及び利益剰余金結合計算書であると考へた。

また、経過勘定項目の処理を分析することにより、資産と負債が収益と費用にしたがって計上されている点を明らかにした。これは、本論文の座標にからいうと、収益費用アプローチによる考え方であるといえる。

貸借対照表原則においては、昭和 24 年『企業会計原則』から変更された点はほとんどなかったが、注目すべきは、固定資産に関わる費用の処理方法として、取替法が認められていた点である。取替法とは、「固定資産について通常の減価償却費は計上せず、それを新しい資産と取替えたとき、その資産の取得に要した支出額をそのまま費用として計上し、当初に取得した資産の取得価額はそのままで繰越す方法²⁹」である。取替法は、財貨の流れを無視し、当期の費用計算の合理性のみに注目したものであり、この取替法を採用することにより、貸借対照表の資産価額は、企業にとっての経済的資源という意味からは、ほとんど意味のない数値となる。これは、資産負債アプローチの支持者にとっては、許すことのできないことであるといえる。

以上をまとめれば、昭和 49 年改訂『企業会計原則』の会計思考は、昭和 24 年『企業会計原則』からなんら変化することなく、収益費用アプローチであったとした。つまり、『企業会計原則』は、昭和 24 年設定当初から昭和 49 年改訂を経た後も、一貫して収益費用アプローチを維持してきた。

ところで、損益計算書の様式変更について、番場 嘉一郎教授が次のように述べている。すなわち、「なぜ(損益計算書が - 筆者)包括主義に転じたかといえは、商法ないし法務省計算書類規則にとって最も重要なポイントの一つは、損益計算書に処分可能な当期利益を表示することにあると考えられること、わが国企業の作成してきた伝統的な、慣習的な損益計算書は元来、包括主義であったこと、当期業績主義損益計算書の母国アメリカでも、当期業績主義の損益計算書の影が薄くなっていること

²⁹ 田中 茂次「取替法」[編集代表]森田 哲彌,岡本 清,中村 忠『会計学大辞典』(第四版)中央経済社,1996年,807ページ。

を考慮したこと、これらが転向の理由である。³⁰」と。ここでは、商法、わが国会計の伝統、米国で当期業績主義が後退していること、という 3 つの理由が挙げられている。しかし、これらの中で、最大の原因は、やはり商法だったといわれている³¹。つまり、昭和 49 年改訂は、商法改訂に合わせて、止むなく行われたものであると考えられる。

第 10 章では、黒澤教授と岩田教授による一般原則の解釈を中心に分析した。

黒澤教授は、『企業会計原則』を作成するにあたり、「財務諸表の基礎をなす根本原理」たることを求めていた。そして、この要求を満たすためには、いずれの会計原則においても普遍的に成りたつ会計原則を『企業会計原則』が備えていることが必要であると考えた。この普遍的会計原則が一般原則であった。つまり、教授は、『企業会計原則』が一般原則を備えているということを、重視したのである。また、教授は、そのような一般原則の中で、保守主義を特に重視していた。黒澤教授が、一般原則の存在、そして保守主義を重視していたことは注意を要する。

一方、岩田教授は、一般原則が、全体として、『企業会計原則』の考える真実性を明らかにしているものと考えていた。このような一般原則の中にあつて、保守主義は真実性の阻害要因とみなしていた。つまり、教授は、保守主義の理論的矛盾を問題視していたのである。このため、昭和 24 年『企業会計原則』の作成過程において、岩田教授は保守主義の排除ともとれる主張を繰り返していた。

以上をまとめると次のようになる。『企業会計原則』は、昭和 24 年に設定されて以来、昭和 29 年、昭和 38 年と 2 度にわたって改訂されたことはすでに述べた。これらの改訂は、いずれも小幅なものにとどまり、『企業会計原則』の本質を変えるものではなかったとされている³²。そして、昭和 49 年改訂において、損益計算書が当期業績主義から包括主義に変更されるという、大幅な改訂をうけた。それにも関わらず、『企業会計原則』の会計思考が収益費用アプローチを維持したことは、ここまでで明らかにした。すなわち、『企業会計原則』の会計思考は、昭和 24 年設定当初から、首尾一貫して収益費用アプローチであった。これが第 2 編の結論である。

4. 『企業会計原則』の会計思考の淵源

『企業会計原則』の会計思考の淵源を明らかにする作業に本格的に取り組むときが来た。この第 1 歩として、第 11 章では、『企業会計原則』の会計思考に対する『SHM 会計原則』と AAA 会計諸原則の影響を分析した。

黒澤教授が、『企業会計原則』作成にあたって、それが一般原則を備えているということ、そして保守主義を重視していたことは、すでに述べた。『企業会計原則』作成当時、この黒澤教授の要求を満足させる会計原則が、米国にあった。『SHM 会計原則』がそれである。このため、『企業会計原則』作成にあたり、教授は、『SHM 会計原則』を大いに参考にした。とくに、それが一般原則について典型的であり、本章では、『企業会計原則』の一般原則が、『SHM 会計原則』の一般原則及び「利益決定の一般原則」の部の B を採り入れたものであることを明らかにした。

一方、AAA 会計諸原則の影響については、岩田教授により、その考えの導入が再三主張されたにもかかわらず、結局、できあがった『企業会計原則』にその影響を認めることはできない。したがっ

³⁰ 番場 嘉一郎、『詳説 企業会計原則』森山書店、1975 年、75 ページ。

³¹ 中村教授は、次のように述べている。すなわち、「(『企業会計原則』の - 筆者) 第 3 次修正が確定したのは昭和 49 年 8 月であった。この修正により『企業会計原則』の最大の特徴であった当期業績主義が包括主義に変わった。これは計算書類規則に合わせたものである。」と。(中村、『新版 財務会計論』、25 ページ。)

³² 中村、『新版 財務会計論』、24～25 ページ参照。

て、AAA 会計原則は、この時点で、『企業会計原則』の会計思考の淵源たる資格がないことを明らかにして、ARB については、『企業会計原則』を作成した「企業会計制度対策調査会」の審議において、ARB を意識していると考えられる発言は、いずれの委員からもみられなかった。また、『企業会計原則』の作成に従事した碩学の文献及び論文をみたが、ここでもほとんど言及がなかった。したがって、ARB が『企業会計原則』に対して強い影響を与えたことはなかったと判断できる。このため、ARB も『企業会計原則』の会計思考の淵源とはならなかった。

以上の分析から、『企業会計原則』が一般原則を『SHM 会計原則』から採り入れたということが明らかになった。しかし、一般原則それ自体は、『企業会計原則』の会計思考とは直接関連するものではない。先の分析からも明らかなごとく、『SHM 会計原則』には、『企業会計原則』と一致しない会計処理、あるいは考え方が数多くみられることを明らかにした。ところで、『SHM 会計原則』の会計思考が収益費用アプローチであるということはすでに明らかにしたとおりである。この意味では、『企業会計原則』の会計思考と一致している。しかし、会計思考の細部が大きく異なっているのである。したがって、その淵源を他に求めざるを得ない。そこで、この収益費用アプローチの細部を突き詰めて分析するために、第 12 章では、米国会計学説を採り上げ、分析した。

ここで、『社会会計基準序説』（以下、『序説』と呼ぶ。）とリトルトン学説を採り上げたことはすでに述べた。まず、これら 2 つの学説が、費用を企業の努力、収益をその成果、そしてこれら費用と収益との差額として計算される利益を経営管理活動の成績（有効性）と考え、一貫した収益費用アプローチによる会計理論を展開している点では、共通している。しかし、『序説』とリトルトン学説とでは、経営管理の及ぶ範囲について見解の相違があった。『序説』は、経営管理が、広く、企業が保有するすべての資源の運用管理にまで及ぶと考えていたのに対して、リトルトンは経営管理を営業活動の管理ととらえていた。

上のような見解の相違により、『序説』とリトルトン学説との間で、次のような 2 つの考え方の違いが現れている。第 1 は、損益計算書の様式の違いである。『序説』は包括主義を主張し、リトルトンは当期業績主義を主張していた。そして第 2 は、当期業績主義のもとでは損益計算書から除外される非経常項目に対する考え方である。『序説』は、経営管理がすべての資源の運用管理にまで及ぶと考えているのであるから、その管理活動に関する期間の成績を示す期間純利益の算定にあたっては、非経常項目は必要不可欠である。つまり、非経常項目は期間に帰属すべき損益ということになる。一方、リトルトンにとって、期間純利益は期間の営業活動の成績であるから、それと関係のない非経常項目は、期間に帰属すべきではない損益ということになる。

ところで、この損益計算書の様式と損益計算書から除外される非経常項目に対する考え方の関係において、『SHM 会計原則』は『序説』ともリトルトン学説とも異なる考えをもっていた。すなわち、『SHM 会計原則』は損益計算書は当期業績主義であったが、非経常項目は期間に帰属すべき損益と考えていた。

以上の分析により、ここに収益費用アプローチが 3 つの類型に分かれる。すなわち、

非経常項目	損益計算書
『序説』・・・当期に帰属すべき損益	・・・包括主義
リトルトン学説・・・当期に帰属すべきではない損益	・・・当期業績主義
『SHM 会計原則』・・・当期に帰属すべき損益	・・・当期業績主義

という 3 類型である。

また、費用収益の対応についても、『序説』とリトルトン学説とでは、本来、異なっている。『序説』

は、費用収益の対応を、財を媒介とした対応と期間を媒介とした対応とに分けて考えている。一方、リトルトンが考えている対応は、本来、個別的対応のみである。しかし、リトルトンは『序説』の共著者であり、また、彼の理論を実践することは、ほとんど不可能である。このため、リトルトンは、『序説』の中では、費用収益の対応を、財を媒介とした対応と期間を媒介とした対応とに分けて考えることを支持している。

結章においては、会計アプローチ判断から離れ、上に示した収益費用アプローチの 3 類型をもって、『企業会計原則』の収益費用アプローチを突き詰めて究明することに取り組んだ。しかし、その前に、われわれには残された課題があった。すなわち、課題 3 である。そこで、まず、AAA 会計諸原則及び AIA (AICPA) における米国会計原則の立場を分析した。

AAA 会計諸原則については、ペイトン・リトルトンが AAA において重要なポストを占めていたにもかかわらず、すでに分析したごとく、その会計思考は一貫して資産負債アプローチであった。したがって、AAA 会計諸原則にペイトン・リトルトンの会計思考が反映されることはなかった。

一方、AIA (AICPA) 会計諸原則においては、まず、『SHM 会計原則』と『序説』及びリトルトン学説の会計思考が同じ収益費用アプローチであっても重要な点で異なっている。すなわち、上の分類の は、『SHM 会計原則』の収益費用アプローチそのものであり、これは『序説』() 及びリトルトン() の収益費用アプローチとは異なっている。さらに、『SHM 会計原則』の費用収益の対応においては、対応の媒介が曖昧であり、したがって、理論的に洗練されたものとはいえないことはすでに述べた。したがって、『SHM 会計原則』にも、『序説』あるいはリトルトンの会計思考は反映されていないといえる。

さらに ARB の時代になると、既述のごとく、その会計思考が収益費用アプローチであったのは、1940 年代半ばまでのわずかな期間であった。また、損益及び留保利益結合計算書を取り扱った ARB 第 8 号が、損益計算書から除外される項目を、当期に帰属すべきではない損益と考えていたことはすでに分析した。また、ARB が当期業績主義損益計算書を要求していたことも紹介した。したがって、第 8 号は、上に示した収益費用アプローチの類型 に当てはまる。丁度、ARB 第 8 号の時期には、ペイトン及びリトルトンが、そろって、ARB を作成していた会計手続委員会の委員であった。したがって、ARB の初期のわずかな期間においては、『序説』及びリトルトン学説、特に後者が支配的立場にいたといえる。しかし、それも 1940 年代半ば以降は、ARB の会計思考が資産負債アプローチに転換していったことにより、定着することはなかった。

以上をまとめると、『序説』及びリトルトン学説といった、典型的に収益費用アプローチを採っている学説が、米国会計原則に対して支配的立場を維持していたのは、1940 年代初頭のわずかな期間に過ぎなかった。そして、米国会計原則は、『序説』とリトルトン学説にみられる、洗練された収益費用アプローチを採り入れることなく、『SHM 会計原則』にみられる、いわば原始的収益費用アプローチを発展させることなく、資産負債アプローチへと移行していったのである。これが、課題 3 に対する解答となる。

それでは、わが国『企業会計原則』に対してはどうであろうか。これを分析する前に、『企業会計原則』設定以前のわが国の会計思考も、『企業会計原則』を生み出した会計風土も探ってみた。なぜならば、わが国固有のものがある可能性があるからである。素材として、昭和 9 年に「商工省臨時産業合理局財務管理委員会」によって公表された財務諸表準則(以下、『商工省準則』と呼ぶ。)を採り上げた。この分析から『商工省準則』の会計思考が、荒削りながらも、収益費用アプローチであることを明らかにした。つまり、わが国には、『企業会計原則』設定以前から、収益費用アプローチと

いう会計思考の 1 つの流れがあったことを証明した。しかし、それはあまりにも荒削りであった。費用収益の対応については、媒介が曖昧であるし、損益計算書は包括主義であった。しかし、この第 2 次大戦以前からあった収益費用アプローチは、戦後、米国の会計制度を受け入れる受け皿になったと考えた。つまり、『企業会計原則』が収益費用アプローチという会計思考を採用したこと自体は、『SHM 会計原則』の影響と考えるよりも、わが国に以前からあった収益費用アプローチの流れの中で行われたものと考えの方が妥当であると考えられる。

ところで、『企業会計原則』の収益費用アプローチは、上の 3 分類でいえば の類型、すなわち非経常項目を当期に帰属すべきではない損益と考える収益費用アプローチである。したがって、当期業績主義の損益計算書の採用は、いわば必然であったといえる。これが、『企業会計原則』の会計思考に対する分析結果であり、課題 1 に対する解答である。そしてこの分析により、『SHM 会計原則』が『企業会計原則』の会計思考の淵源であるという、これまでみられてきた通説は否定される。

それでは、『企業会計原則』の会計思考に決定的な影響を及ぼしたものは何であろうか。『商工省準則』にみられたような荒削りな収益費用アプローチを、洗練し、『企業会計原則』の会計思考を作り上げたものは何だったのか。これを、本論文では、米国会計学説と判断した。上に示した収益費用アプローチの 3 類型、費用収益の対応に対する考え方、これらには『序説』及びリトルトン学説の強い影響が見て取れる。つまり、米国本国では会計原則にほとんど採り入れられることのなかったこれら学説の会計思考が、わが国『企業会計原則』において結実し、50 年の長きにわたって花開いたのである。

このように考えると、『企業会計原則』の設定当時における、米国会計制度の受入は、原始的収益費用アプローチから洗練された収益費用アプローチへの転換、すなわち収益費用アプローチ内部での転換であったといえる。序章第 1 節でも述べたごとく、昨今、米国などから資産負債アプローチの受入を要求されている。しかし、この資産負債アプローチは、わが国会計原則にとっては、全く新しい経験であり、その点で、『企業会計原則』設定時を超える大きな展開になると思われる。