

<論 説>

原価基礎発生基準会計の現在・過去・未来

—光は15世紀と19世紀とに、そして21世紀?—

西 川 登

15世紀の商業と貿易の急速な発達にせまられて、
人は帳簿記入を複式簿記に発展せしめた。時うつって
19世紀にいたるや当時の商業と工業の飛躍的な前進にせまられて、
人は複式簿記を会計に発展せしめたのであった。

(A. C. Littleton (1966*) p. 368. 片野訳 [1952] 498-9頁)

目次

はじめに

- 1 原価基礎会計 vs. 時価基礎会計
- 2 複式簿記の生誕の昔より今に至る原価基礎発生基準会計
- 3 会計説明責任に原価、意思決定情報に時価を

おわりに

はじめに

最近の日本では、証券取引法会計上での単体決算から連結決算への主役交代、税効果・退職給付の会計基準の導入、金融商品の時価評価等を中心とした制度改正が矢継ぎ早に進んでいる。所謂「会計ビッグバン」の名の下に、日本の企業会計実務も大いに変化し始めている。此が、財務会計の「調和化」を巡る世界的潮流の中で米英等の会計先進国から、就中、米国から日本の会計制度の特殊性を厳しく批判されている事態に対応するものである事は、周知の事実だと言えよう。そして、「会計ビッグバン」の目玉の1つは連結重視への移行であり、他の1つは、「時価会計」「時価主義」を銘打った書物・論説が巷

に跋扈するが如く、時価評価の大幅な導入である事も一般によく知られた事である。又、此の時価評価論の考え方は、嘗ての損益計算書を重視した動態論から、米国財務会計審議会に於る資産中心負債観の優越による貸借対照表重視に「理論」的の主流が移行した事が基礎になっている点も、会計人には常識である。

此の様な、会計理論の重心移動・会計制度の諸改革・会計実務の変化が、「会計革命」の名に相応しい真に革命的な歴史事象であるのか、或いは逆に、単なる一過性の潮流に過ぎ無いものかと云う問題は、検討に値すると私＝西川は考える。

確かに日本に於る「会計ビッグバン」が日本の企業経営に与えている影響は、日本的経営の特徴と言われた年功序列賃金・「終身」雇用制や株式持合の解消を促したり、情報開示への忌避的態度乃至は経理内容秘密主義と云った思考の变革を迫るなど、「革命」的と言い得るかも知れないし、後者の思想変化に就ては真に改善される事を願う。併し、斯様な会計の社会的な役割・機能の増大に関する問題と、簿記会計自身の内在的論理・計算思考法が根本

- (1) 現代日本語の「会計」は、「①金銭・物品の出納の記録・計算・管理。また、その担当者。②企業の財政状態と経営成績を取引記録に基づいて明らかにし、その結果を報告する一連の手続。また、その技術や制度。企業会計。③官庁組織の単年度の収支を予算との対比で把握する予算決算。また、その技術・制度・単位。官庁会計。④飲食店などで代金を勘定して支払うこと。」(『広辞苑』第5版[1998])と云う様に、数値計算、就中、金銭計算を含意している。然るに英語のaccountには、an explanatory statement of particulars, facts, or eventsと云う意味も含んでいて(The New Webster Dictionary, 1968)、必ずしも、数値計算に限定されない。最近の日本語でも、運動選手が為す敗因説明にも「説明責任(accountability)」の語が使われる事もある。故に、environmental accountingを「環境会計」と訳すことは、嘗てaccountabilityが「会計責任」と訳されたのと同様、極めて誤導的(misleading)であると感ずる。併し乍ら其にも拘らず、本稿では、「会計」の語を数値計算以外も含む者として使い、金銭計算を含意する者に限定する場合は、「簿記会計」の語を使う。但し、「時価会計」とか「価格変動会計」、或いは「会計基準審議会」の様に、専門用語や熟語に成っている者や固有名称中の者は(又、引用文中の者は)、此の限りに非ず。此処での「簿記」は、複式

的に変化しているのか否かと云う問題とは、夫夫、別次元の問題と考えた方が
 良い様に私には思われる。

本稿では、現在進行中の「会計ビッグバン」に於る時価評価の含意を探るた
 めに、所謂「時価主義」会計に対する「原価主義」・「発生主義」会計を歴史的
 に概観すると共に、「原価主義」及び「発生主義」の将来を展望してみ度い。
 猶、「会計ビッグバン」のを契機として、此迄の日本では軽視される傾向の
 あった会計情報を中心とする情報公開が、企業や行政機関などの組織体の経済
 活動の間接的社會規制⁽²⁾の手段として、一般に認知されつつある事は、社会経
 済的に大きな意義が有ると私は考える。併し、紙幅の都合で会計報告と会計
 情報公開⁽³⁾との歴史的検討は、別の機会に譲る。又、「時価会計」と並んで
 「会計ビッグバン」のもう1つの目玉である連結会計に纏わる連結概念の歴史
 的検討⁽⁴⁾も今回は見合わせ、本稿の焦点を「時価主義」会計に対する「原価主
 義」・「発生主義」会計に絞る事を（本稿では次章で述べる様に時価基礎会計、原

簿記に限定しない。猶、「簿記」と「会計」の用語法に関しては、西川（1985）
 172-176頁を参照されたい。

- (2) 近年の先進諸国では規制緩和が進んでいると、一般には言われる事が多い。併し、私は、規制緩和の進行と云うよりも、政府当局による事前の直接的規制から、情報開示や事後規制による間接的規制に重心が移動していると見た方が良い様に思う。法令の規定や民間機関による各種規定は、今日益々、詳細化の道を辿っている。規制無き秩序というものが、私には考えにくい。企業会計は、「社会的統制の一手段として、「ディスクロージャー制度」というきわめて広範な社会的制度の中に組み込まれるにいたった」（津守 [2000] ii 頁）のであり、19世紀の株式会社制度の成立に伴い「一つの社会的統制制度としての」『債権者保護』の役割を担い、20世紀前半に、『投資家保護』の為の「財務公開制度の成立を契機として、さらに新しい社会的統制制度としての役割を担う」（津守 [1993] 203 頁）事に成ったのである。
- (3) 今日、会計学者のあいだでは開示（disclosure）と（外部）報告（reporting）と公開（publicity）とが、殆ど同義語として使われる事が多い。併し、私は、報告相手が特定乃至は限定されている情報伝達行為を「報告」とし、そうでは無い（不特定多数に対する）情報伝達行為を「公開」として、概念・用語を使い分けた方が良いと考えている。
- (4) アメリカでは19世紀後期の鉄道企業に連結会計の萌芽が見られ、20世紀初頭

価基礎会計, 及び発生基準会計と云う語を使う), 予め断っておく。

1 原価基礎会計 VS. 時価基礎会計

管理者 (stewards) に要求されているのは, 忠実であることである。

(「コリント人への第一の手紙」第4章第2節)

1-1 原価基礎, 時価基礎, 及び混成会計の用語法

原価基礎会計とか時価基礎会計と云う用語は, 耳慣れないであろう。併し, 過去には「発生主義会計」と云うよりも「発生基礎会計」と云う用語が使われた時代もあるという (高寺ゼミ [1993] 238頁)。「原価主義会計」や「時価主義会計」の語は, 論者に依って微妙な差異を盛って使われたり, 意味が曖昧だったりするので, 本稿では敢て「原価基礎会計」・「時価基礎会計」と云う語を用いる¹⁵⁾。

本稿では, 原価基礎会計の語を, 資産・負債・資本・収益・費用の評価・測定を, 主として原価に基づいて (従って, 減損会計等も含めて低価法を併用した場合も原価基礎会計と考える)¹⁶⁾ 行う簿記会計と云う意味で用い, 時価基礎会計の語を, 其等の評価・測定を主として時価に基づいて行う簿記会計と云う意味で

に一般産業にも連結会計が展開していったと考えられる (小栗 [2000] 1-3頁)。米国が他国に先駆けて連結会計制度を發展させたのは, 半独立国家たる多数の州から成立つアメリカ合「州」国では, 大企業が全国的に事業展開をするには, 実質的な支店を各州毎に独立の法人とし, それらを持株会社で統合する「多州籍企業」の形態が有利であった (西川 [1979] 1頁) 事が主因と私は考える。猶, 現代の世界的 (国際的) 調和化に於る日本の連結会計の問題に就ては, 広瀬 (2000) を参照されたい。

- (5) 日本の簿記会計用語には, 発生主義・現金主義・実現主義・原価主義・時価主義・低価主義・保守主義等, 矢鱈, 「主義」が多い様に私は感じるが, 此は, 簿記会計が「事実」及び「慣習」ばかりでなく「判断」も成分とする事 (定方・青柳 [1969] 17-20頁) の反映であろうか, 或いは簿記会計の持つ主観性や恣意性を象徴させる為なのであろうか。
- (6) 総ての測定・評価を一貫して取得原価を基礎に行って一切の時価評価を伴わない簿記会計や, 逆に, 一切の測定・評価を「時価」で一貫して行う簿記会計の実物に, 私はお目に掛かった事がない。

用いる。此処で云う時価基礎会計の「時価」(fair value, market value, current value)は⁽⁷⁾、再調達価額や処分可能価額とか現在割引価値あるいは修正原価など其の種類を問わず、総てを含むものとする。従って、実体資本維持会計たる個別価格変動会計(公正価値会計, 時価会計), 実質資本維持会計たる一般物価変動会計(貨幣価値変動会計, 修正原価会計), 及び折衷的結合法たる修正時価会計の何れも⁽⁸⁾、夫々時価基礎会計の一種であると考えておく。また、今日の米国会計制度は、原価基礎会計と時価基礎会計との混合した混成会計と云う事になる⁽⁹⁾と考える。

猶、実体資本維持説と貨幣(名目・実質)資本維持説との対立、及び名目資本維持説と実質資本維持説との対立と云う価格変動会計論の基本問題は、先進諸国で物価指数上昇(貨幣価値下落)が収まり、日本では泡沫経済崩壊以来資産価格と卸売物価の物価指数下落が続いている今日に於ても、「原価主義」と「時価主義」とを理論的に検討する際に問題とされる可き課題だと愚考する⁽¹⁰⁾。併し、論理の錯綜を避ける為、本稿では此の問題には敢て立入る事は

- (7) 加古(1996) 449頁では、時価を3つに大別し、第1は現在購入価格または現在取替原価(カレントコスト)、第2は現在売却価格または正味実現可能価額、第3は割引現価(経済価値)であるとして、時価の説明をしている(「時価」『会計学大辞典』)。猶、神戸大学会計学研究室編(1997)『会計学辞典』や黒澤清編集代表(1982)『会計学辞典』では、「時価」と云う見出の項目を設けていない。
- (8) 浜本(1982) 61頁では、インフレーション会計 inflation accounting が、(1)一般物価変動会計(貨幣価値変動会計, 修正原価会計)、(2)個別価格変動会計(公正価値会計, 時価会計)、及び(3)結合法(修正時価会計)の3つに大別されている。
- (9) Anthony (1993) pp.16-19では、9つの基本的な簿記会計概念(nine basic accounting concepts)の5番目に初版以来「原価概念」(cost concept)が掲げられ、資産評価は原価を基礎とすると述べられていた。それに対し、同書7版のAnthony & Perlman (2000) pp.16-20は、5番目の基礎概念を「資産評価概念」(asset measurement concept)として、貨幣性資産(monetary assets)の評価は時価(fair value)で、非貨幣性資産の評価は原価を基礎とした価額で行うと述べる。
- (10) 物的資本概念を前提とする実体資本維持会計や実質資本概念を前提とする修正原価会計などの価格変動会計論に就て詳しくは、森田(1979)を参照されたい。

しない。

1-2 株主資本・自己創設暖簾の時価評価主張の不在への疑問

資産や負債の総て或いは大部分に就て時価評価を主張する時価主義論者は珍しく無いが、株主資本の時価評価を主張する時価主義論者には、殆ど御目に掛れ無い。又、自己創設暖簾（寧ろ、後述する様に、自己創設ブランドと云う方が良く）の時価評価を主張する論者も日本には多く無い様だ。国際会計基準では使用価値が公正価値を上回る際の「内部創出のれん」の計上が認められ、米国会計基準も「ある種の内部創出のれん」の計上を認めると言われる（田中健二 [2000] 53頁）。又、英国会計基準審議会の「財務報告基準書」第10号（1997）で、「内部開発の無形資産」「自社製造無形資産」の計上が、「容易に確認可能な市場価値」を「要件」に容認されているそうだが⁽¹¹⁾、日本では自己創設銘柄品質の時価評価に因る資産計上の積極的主張を耳にし無い（単に私 = 西川の勉強不足の所為だろうか）。何れにしても、国内外を問わず、時価主義論者達が、株主資本の時価評価を殆ど主張し無い事を私は訝しく思う⁽¹²⁾。

(11) 岡田（2000）56頁では、「第10号では、活発な市場の存在を前提として自社製造無形資産の資産計上を許容しており、基準公表に先立って自社製造ブランドを資産計上する企業が存在した。……さらに活発な市場という要件を満たした場合に限り、……評価益を計上することを許容している。」と記されている。此に対し、白石（2000）87頁では、「『内部開発の無形資産』（=自己創設無形資産）については……『容易に確かめられる市場価値』が存在する場合に限って、資産計上できるかもしれないとしている。ただし、『自己創設』のブランド……などは、このなかに含まれていないようである。……『模倣できない独自性』をもつ自己創設無形資産の資産計上（並びに再評価）を排除する規定のようにも見受けられる。」と書かれている（引用文中の「」や（）内も原文=白石稿の俣）。猶、英国に於る暖簾及びブランドの会計に関する現代史と理論・制度に就ては田中（2001a）を参照されたい。

(12) 社会科学の社会的役割からして、社会学者は、社会現象を客観的に解釈・説明する記述理論に留まらずに、自己の信じる立場から規範論を積極的に述べる可きだと思考する。但し、規範論を述べる基盤に客観的事実調査や客観的理論分析が存在す可き事は、研究者ならば当然の前提であろう。

時価主義論者達に依る資産・負債の時価評価主張の論拠は必ずしも同じでは無いが、若し、「期首の資本価値に対する」「利子としての所得」たる「経済上の所得」(斎藤 [1999] 185 頁)に会計上の利益が一致す可き、或は、近似す可きだと言うのならば、資本価値の評価測定を為ねば成らぬだろう⁽¹³⁾。然れば、資本価値=株主資本の評価測定額と成る筈故に、「株主資本を時価評価す可し」と言う主張が論理的に当然なされて然る可きで有ると思うのだが……⁽¹⁴⁾。

株式市場に上場されている企業であれば、其の株主資本の時価は、多くの資産や負債の時価よりも遙かに客観的に測定できる筈である(但し、株式の相場価格が株式の「価値」を適正に示しているかには問題がある。田中弘 [1998] 125-133 頁参照)。然うで有るならば、何故に株主資本を直接に市場価格で評価測定せずに、資産と負債との差額として間接的に計算せねば成らぬのか。そして(論理を簡明にする為に単純化するが)、1 期間の「企業所得」乃至「企業利潤」が 2 時点間に於る正味財産の純増額であると考えた上で⁽¹⁵⁾株主資本を時価評価するならば、当期の純利益または純損失の簿記会計計算は(論理的首尾一貫性を重視するならば)、期末と期首との株式時価総額の差額として算出される可き事と成る筈だろう。併し、其の様な簿記会計利益計算の主張には御目に掛かった事が無い。斯様な利益計算は扱措ても、資産の取得原価の多くが経済的実態を示さず、時価が資産や負債の価値を示すが故に、貸借対照表が経済事象・経済的事実をより良く反映する為に時価主義で無ければ成らぬのだと主張するならば、何故に、時価主義論者は株主資本の時価評価を主張し無いのだろうか?…

(13) 経済学上の所得・利潤概念に簿記会計上の利益が一致す可きとか、簿記会計上の利益が経済学的所得・利潤の近似値である可きとは、後述する様に、私は全く思っていない。又、「利子としての所得」概念が唯一絶対の経済学上の所得・利潤概念では無いが(田中弘 [1998] 70-74 頁参照)、実測困難な種類の経済学的所得・利潤概念が、どの程度の現実的妥当性を持つのか、私にはイマイチ疑問である。

(14) 株主資本を株式時価総額で評価す可きだと私自身が思っている訳では無い。此处では論理の一貫性を問題にしているに過ぎない。念の為。

(15) 此处では極めて単純化した論理展開を試みたが、「企業所得」と「企業利潤」との異同に就ては、石川(2000) 160-161 頁を参照されたい。

…! ?。

扱、暖簾は「企業を継続的に経営するなかで培われた……独占的超過収益力」(加藤 [1996] 845頁) であると言われるが、従来の会計学論上で資産計上
が認められてきた買入暖簾は「企業結合と関連して生ずる」「買収による「差
額」としての「のれん」」(久野 [1997] 1002頁) に過ぎない。買入暖簾よりも
寧ろ自己創設暖簾こそが「培われた独占的超過収益力」と呼ぶに相応しい「経
済的実態」を示すと言えるであろう。然で有成らば、将来の現預金流入額を資
産価額と考える時価主義論者に依て自己創設暖簾の積極的計上が主張されるの
を耳にし無い事が、私には解せない。同様に、商品イメージの増大等の理由か
ら用益潜在力・経済的資源である筈の、企業が持つ個々の自己創設銘柄品質
も、時価主義論者の立場からすれば、夫々、独立に資産計上されて然る可き筈
では無いのだろうか。処で、個々の銘柄品質に分解し得無い企業総体として
有するコーポレイ・ブランド⁽¹⁶⁾のみを「自己創設暖簾」と考える方が、より論
理的であると愚考する。併し乍、其の様な用語法は日本では一般的では無い
し、通常の簿記会計学上の「のれん」は評価調整差額に過ぎないので、本稿で
は以下、自己創設暖簾と云う語を避けて、自己創設銘柄品質と云う語⁽¹⁷⁾を使
う。

1-3 時価基礎会計と原価基礎会計との恣意性比較

若しも、個々の自己創設銘柄品質の「真」の「時価」が測定でき、且つ、自
己資本と、有ゆる負債と、そして・個別の銘柄品質や総体としての企業名声
銘柄品質の総てを含む有ゆる資産の、「真実の価値」を正確に示す「時価」が
測定出来たとすれば、論理的には、

総資産の時価総額 = 総負債の時価総額 + 株式時価総額 (株主資本の時価) と云

(16) コーポレイト・ブランド (corporate brand) に関しては、伊藤 (2000) に詳しく、傾聴に値する指摘も多い。但し、其の主張の総てに賛同する訳ではない。

(17) 時価評価するか原価評価するかの点も含めて、ブランドの簿記会計に関しては、藤田晶子 (2000)、広瀬 (2000) を参照されたい。

う貸借対照表等式が成立し、評価調整差額でしか無い簿記会計計算上の「暖簾」は生じない筈である。併し乍、総資産の時価評価額から総負債の時価評価額を差引た差額と株主資本の時価評価額とが一致する計算結果を得ると云う事は、現実的には殆ど考えられない。時価評価の計算結果として生じる調整差額としての「暖簾」の存在は（買収法に依る企業結合会計は、原価が取引時点の時価で有り、且つ買収価額が取得価額で有るが故、時価を用いても原価基礎会計に含まれると考える）、「真実の価値」測定の可能性を示していると言えよう。

時価は、本来、主観的である。其の事は、例えば「主観のれん」と云う様な言葉に象徴されていると言えよう。又、ヒックス (J.R.Hicks) 流の経済的所得概念に於る「事前の所得」は、個人の期待に基づいている。或いは、割引現在価値計算では、分子の将来現預金流入額も、割引に使われる分母の利率も、共に予想額・推計値でしか無い。

前節で示した様に、「時価」には（一般人にとっては概念を理解する事は疎か名称を覚える事さえ困難な程に）多種多様な種類が有る。「一元的価値測定の儀式的性」（高寺 [1982] 113 頁）を有する「一元的連携利益会計システム」（高寺 [1999] i 頁）では、複数の簿記会計方法の中から 1 つの方法を選ばざるを得ない。「（フロー計算とストック計算を両立させる二者棲み分け的な）二元的非連携利益システムでさえ、その実際においては、フロー計算とストック計算を対等に処遇しているわけではない」（同所。（ ）内も原文＝高寺著の俣）ので有るし、二元的非連携利益計算構造でも同一の資産の貸借対照表評価額に関して両論併記と云う様な訳には行か無い。「判断」を「成分」とする簿記会計に、方法・方針の選択から恣意性を完璧に排除することは極めて困難で有るし、選択の余地を全く認め無い様にする事が、望ましいとも言えない。諸種の時価の中から何れを選ぶかとか、時価か原価かの選択に限らず、一般に、「会計手続きを無条件統一化した会計基準の設定は、……企業のエイジェンシー費用を増加させ、企業価値の減少を招く」（須田 [2000] 523 頁）と言われる。時価評価の問題に限っても、例えば、或資産の使用価値が公正価値を上回ると明確に判断し得る場合に、其の資産を公正価値で売却したならば、合理的な経営行動とは言えない

であろう。其の場合に、売却せずに保有し続ける資産に公正価値評価が義務付けられたならば、企業の「経済的実態」を示さないことになる。同じく、使用価値 > 公正価値の状況で、逆に使用価値を示す「時価」評価（何様な時価がバリューインユースにきせつ しめ わたし はんだん ぶのう きむづ そ しさん ほゆう 使用価値を適切に示すかは私には判断不能）が義務付けられ、其の資産を保有し続けると株主資本利益率（ROE）が下るといふ理由から其の資産を売却したとすれば、会計基準が合理的な企業の意思決定を妨げたと云う事になる。

以上の様な簡単な例からも、時価基礎会計が原価基礎会計に比べて、恣意性が少く成るといふ、時価主義論者によく見られる主張は、一概に肯定し得無いし、又、時価主義・原価主義の何れの立場であろうとも、企業の経済合理的な簿記会計政策を「恣意的」だと批判する事が、妥当性を欠く場合も有ると言えよう。

処で、原価基礎会計は発生基準会計との親和性を持ち、時価基礎会計はキャッシュフロー会計との親和性を持つと考え得る⁽¹⁸⁾。原価を基礎として発生基準（実現基準は、発生基準に保守主義の縛りが掛られたもので、発生基準の中に包含されると考える）で利益計算が行われる簿記会計、即ち原価基礎発生基準会計が、収益・費用を何様に各期間に配分するかの問題の為に、恣意性が大きいと、時価主義論者や現預金入出会計支持者は、よく言う。併し、「現預金入出会計（cash flow accounting）は屢屢、配分（allocation）の必要を回避すると云う理由で擁護される」（Rutherford, 1982, p.40）が、「現預金入出会計は配分から自由（free）では無い」（Lee, 1982, p.341）事に注意を要する。のみならず、原価基礎会計での配分の恣意性は、何の期間に利益を帰属させるかの変化のみで有るが故に、（期間帰属の変化に伴なう利子相当分や現預金の収支時期の変化による影響を

(18) 「勘定データの性質が、そのまま会計上の取得原価主義をもたらしているわけではない」「勘定データを生み出す企業会計の仕組みは、再評価をとくに排除するものではない」（斎藤 [1988] 53頁）と云う点を否定する訳では無い。又、「複式簿記形態は貨幣価値変動の計算を断念した会計構造である」（藤田昌也 [1987] 182頁）とか、「貨幣価値変動会計の構造が、伝統的複式簿記とは異なる」（同、200頁）と迄言切るのには躊躇を覚える。併し、後述の様に私は複式簿記では、原価基礎会計が主流を成し続けて来たと思考する。

無視して)単純化すれば、一定額の「全体利益」の期間相互間での移動問題に過ぎ無い。此に対し、時価基礎会計では何の時価を選択するかに因て前期後期の利益と関係無く当期利益が、変化する。従って、時価基礎会計では、原価基礎会計よりも遙に大きな恣意性が介在する可能性も存在し得ると言えよう。

原価基礎会計で行われて来た従来の日本の簿記会計実務では、諸時価主義論者のみならず多数の原価主義論者達も批判する様な、種種多様な恣意性を含み、多くの簿記会計操作・利益調整が行われてきた事は否定できまい。併し、其は原価基礎会計のみが配分問題として内在的に含む恣意性の故と云うよりも、寧ろ、日本の簿記会計制度や企業の簿記会計政策⁽¹⁹⁾、或いは、日本人の会計思考・経理思想⁽²⁰⁾に大きな問題が有り続けた(現在も有る)所為であり、更には会計情報に限らぬ情報開示一般に対する忌避的態度や仲間内の利害にしかめとどなだんごうてきしゅうだんしゅぎたいしづりねんてつかくせんいくなばあたてきせいしゅうしじつ主義⁽²²⁾・経済野獸的行動等に因る弊害では無いかと愚考する。

(19) 千葉(1998)は、第二次世界大戦後の一時期に登場した日本の「証券取引委員会」の消長に、「各種機関や職業団体等のオートノミーの問題が、なお、わが国固有の問題として残されること」(193頁)になる道行を「予告する……契機がみられる」(192頁)とする。そして、同委員会の短命さに関して、「「証券取引委員会」の活動を支えなければならなかった証券取引業界においても、江戸・明治以来の伝統的な体質がぬぐい去れず、そこでの近代的な自主規制が依然として欠如していたということも、重要な原因」(188-189頁)と指摘する。同書は、第二次世界大戦後から今日に至る日本企業の相次ぐ粉飾決算事件に就ても、第6章で詳しく記述し、日本の「企業会計体制」の問題点を浮彫にしている。

(20) 「透明な経営」「ガラス張りの経営」を行う為の「公明正大な経理」(稲盛[1998] 147-148頁)と云う経理思想を、多くの日本企業経営者が共有する様に成れば、日本の社会は良く成るであろう。

(21) シドニー・オリンピックでのメダル獲得数に象徴される様に、日本の男子スポーツ界では、愛好家(amateur)・専門職業(professional)を問わず、国際的に通用する選手が少いのは、談合的集団主義の中での「甘えの構造」が一因と愚考する。

(22) 明治期の経営者達には、澁澤榮一に代表される様な国益思考を抱いた者や、福澤諭吉の勲等を受け文明開化・脱亜入欧思想を持つ者等、長期的展望を以て経営活動を行った経営者が数多く見受けられる。然るに、第二次世界大戦後の日本で

1-4 原価基礎会計と時価基礎会計との社会的な犠牲と便益

コストベシスがいけい、時価基礎会計と比較して、有する大きな利点・長所の1つとして、(資産・負債等の評価測定を伴う取引の原始記録から、再測定評価を伴う事も有る決算作業迄の総てを含めた)記帳の為に費やす価値犠牲が安価で済むと云う点が考えられる。資産の時価を調べるには手間が懸るし、其を簿記会計帳簿・簿記会計記録媒体や決算報告書に記入・入力したり計上したりするのは、電子の情報処理技術が発展した今日でも、至極簡単な作業とは言えない。記帳費用に見合う便益が時価情報から得られ無いならば、如何に時価情報の情報価値が原価情報の其よりも高かったとしても、時価による記帳は無駄の方が多い事に成ろう。「簿記は本質的には実利的 (utilitarian) である。「愛好家 (dilettanti), すなわち若干の理論を想像して、その真理を立証すべく努力した人々の仕事の結果ではない」(Woolf, 1912, p.片岡・片岡訳 (1977) 10頁) から、無駄は成る可く省く可きであろう。市価を知る為の適切な市場の無い資産・負債等の時価を客観的に測定する事は困難な故 (Anthony & Perlman, 2000, p.18), 測定費用が嵩むのみならず、時価を知る必要性がさ程大きく無い資産・負債も有る。(日本で普通3つの会計公準の内の1つに挙げられる) 継続企業概念からすれば、経営活動に継続的に利用する資産の時価を知る必要性は乏しい (Ibid)。或生産手段資産の正味売却価格の方が使用価値よりも高ければ、其の資産を売却する方が経済合理的だとする考え方は、段取の時間や時間費用を無視すると共に業種転換が即時に転換費用無しに可能と云う様な、過度に単純化された仮定に基づく経済理論に毒されていると言える。別の言い方をすれば、生産活動、更には産業経営活動全般に無理解な金融経済偏重の思考、より端的に言えば、博打打ちな思考⁽²³⁾と言える。但し、企業経営者は、使用価値と売却価格をも念頭に置いて経営戦略を決定す可き事迄も否定する訳では無い。

は、明快な経営戦略・哲学・理念を以て宅急便業を開発した小倉昌男 (小倉 [1999] 参照) や上掲の稲盛和夫の様な経営者は、寧ろ例外的な印象さえ受ける。

(23) 米国会計報告制度が「ギャンブラーのための会計報告」制度である点に関しては、田中 (2001 b) を参照されたい。

併し、経営戦略と会計測定とは分けて考える可きであろう。

其は兎も角、金銭に関する情報の価値は、一般的には、時価の方が原価よりも高いと考えられるのが、普通であろう⁽²⁴⁾。併し、簿記会計情報に就て言えば、必ずしも時価の方が原価よりも有用性が高いとは限らない。確かに、短期的な投資意思決定の為の情報としてのみ簿記会計情報を捕えるならば、原価よりも時価の方が有用性が高く成るだろう。然るに、投資意思決定情報としてであっても、長期的な視点に立って企業の収益力や成長性を判断しようと思えば、過去の業績趨勢の比較が容易な原価情報の方が有用性の高い場合も有ろう。何故なら、「努力と成果」(≒収益と費用)を比較する様な費用・収益対応を伴う原価に依る期間利益計算が有用 (Paton & Littleton, 1940, pp.14-15, 中島訳 [1953] 24 頁) な故にである。時価で適切な期間利益計算をし様とすれば、物価変動に因る棚ボタ分の利益と企業努力に因る利益とを明確に分けねば成らぬと云う困難が生ずる。

更に、簿記会計の目的を何様に考えるかに因て、情報価値乃至情報の有用性は変化する。会計情報を投資意思決定目的の為の利用に偏重する考え方は、アメリカのエイ・エイ・エイよ『基礎的の会計理論』(AAA, 1966)の公表以降に殊に顕著と成った、特殊米国的思想⁽²⁵⁾であると言えよう。会計目的を投資意思決定の為の情報提供と考えれば、資産負債中心観に因て資産を「将来の経済的便益」乃至「用益潜在力」(FASB, 1976, p.60, 津守監訳 [1997] 87 頁)、負債を「経済的資源の将来の移転」(Ibid., p.84, 同 125 頁)と定義するのは自然であり、時価評価の貸借対照表に高い情報価値を認める傾向が生じるのも当然だろう (企業経

(24) 国会議員のの資産公開などでは時価の方が原価よりも有権者大衆への情報価値が高いであろう。只、資産と云う stocks の公開もさる事乍ら、米国の政治家の場合の様に、収入・支出と云う flows の公開も為されて然る可きと愚考する。

(25) 米国人会計学者の中にも、アンソニーの様に、「会計のフレームワークを、〔広範に取引されている株式を発行している〕わずか 1,000 社ほどの主体 [only a few thousand entities] だけに利用できる情報にもとづかせることはできない」(Anthony, 1984. 佐藤訳 [1989] 48 頁。〔〕内は引用者 = 西川が訳書の文章に挿入)と主張する者もいる。

営に興味が無く単に金儲け手段としてのみ証券投資を行う投資者の多くは、長期的視点に立てる程に忍耐強くは無いのが普通であろう)。

併し乍ら、簿記会計の主要目的を、所謂「会計責任の履行」(寧ろ「会計説明責任の履行・解除」と言う可き)に、即ち、委任・受任(仲介・媒介)関係に於ける受任者に依る説明責任の履行と委任者に依る其の解除に、置く観点に立てば、事情は異なる。「会計説明責任」を重視すれば、貸借対照表や損益計算書等の財務諸表は、利害調整に役立つ様に、経営管理人から資金提供者への「状況開示」及び「顛末報告」⁽²⁶⁾を適切に為す事が主役に成る可きであろう。従って其の場合、負債及び資本は組織体の資金が何処から提供されたかを示し、一方、資産は其の資金が何に投下されたかを現す可き、詰り、貸借対照表は資金・オブ・キャピタルとその運用形態との一覧表である可き、と云う事に成る。又、損益計算書は経営管理人が忠実に受任義務を履行したかを示す為には、其の努力と成果とを現す可き事になる。其故に、収益費中心用観に因る動態論での財務諸表が求められる。従って、其処では原価情報の方が時価情報よりも有用性が高くなるだろう。

投資意思決定の手段としての有用性を考える場合、意思決定手段が簿記会計情報だけに限られ無い、寧ろ、会計情報より有用性の高い情報の存在も考えられる点に留意す可きである(田中[2001b]参照。巷の投資関係雑誌を見れば、簿記会計情報は脇役に過ぎ無いのではとの印象さえ持つ)。投資意思決定情報としての簿記会計情報の有用性乃至便益を測定する為には、投資意思決定に於る種類の情報の中で簿記会計情報の占る重要度が測定されねば成ら無いだろう。此に対し、会計説明責任履行解除の手段としての情報は、会計情報に代わって主役と成る可き代替手段が、少くとも私には、思付か無い。更に、「財務会計情報を契約で利用する場合」「会計情報を過去情報として利用し、検証可能で客

(26) 安藤(1985)では、商法会計制度の目的を、(1)債権者保護目的と(2)出資者保護目的とに2大別し、更に、債権者保護目的を①破産防止、②状況開示、及び③資本維持の3者に分け、出資者保護目的を①利益調整、②顛末報告、及び③状況報告の3者に分ける。

観的な情報が要求される」し(須田 [2000] 526 頁), ^{また}、「財務会計の意思決定機能を改善するとき基本財務諸表の作成基準を修正しなくとも, 注記などの補足情報を用いれば, 効率的市場がそれを適切に解釈する」と言われる(同書, 528 頁)。

本稿では, 利害調整機能と会計説明責任機能と契約支援機能との相異や相互関連に就ては立入ら無いが, 上記の議論は, 此の 3 つの内の何れに重点を置いて, 大筋で変化は無いと愚考する。即ち, 「会計情報が投資の意思決定に使われるのは, あくまでも結果であって, 会計の第一義的な目的は, 意思決定情報の提供などではない」(田中 [2001] 13 節第 8 段落) のである。其の事は, 簿記会計の歴史を検討すれば, ハッキリする。

2 複式簿記の生誕の昔より今に至る原価基礎発生基準会計

先になされた事は, また後にもなされる。日の下に新しいものはない。

(「伝導の書」第 1 章第 9 節)。

2-1 「現金主義→半発生主義→発生主義」発展仮説の非妥当性

複式簿記の原理其物が何時・何処で発生したかは必ずしも明らかでは無い⁽²⁷⁾が, 今日, 世界的に用いられている複式簿記技法の直接的起源が中世伊太利亚に求められる事には殆ど間違いが無い。其は兎も角, 複式簿記に由る記録・計算・報告は, 其の生誕の昔より近年に至る迄, 発生基準で収益・費用を認識して原価を基礎に評価・測定をする会計, 即ち原価基礎発生基準会計が主流でありつづけたと, 私は愚考している。嘗て独逸国に於て「19 世紀中頃から 20 世紀初頭にかけて一世を風靡した」「旧静態論」(五十嵐 [1996] 3 頁) では, 評価論・価値論が華華しく展開されて種類の時価が論じられた。併し, 其の出発点と考えられる 1861 年普通独逸商法規定の計算体系は, 「財産目録を中心とした在高計算中心思考に属する」(同書, 13 頁) 者であり, 複式簿記を前提とした者では無い。同法 39 条に規定されている貸借対照表, 即ち「財産貸借対照表」

(27) 複式簿記起源論の世界史的問題に就ては, 西川 [1989] (同 [1993] 序章・補説に圧縮して掲載) を参照されたい。

は「簿記上のデータがそれを形成するのではない」(池内監訳 [1959] 234, 235 頁)のである。

扱, 会計は, 現金主義→半発生主義→発生主義の様に発展したと云う歴史仮説が在る。詰り, 「古い会計慣習においては, 費用および収益の期間決定は現金主義 (cash basis) によって行われ, 「オブリゲーション・システム (債権債務確定主義) [此の割注は初版に無し。引用者=西川注] は, キャッシュ・ベイスから, アクリューアル・ベイス (発生主義) への橋渡しのはたらきをなした会計基準である。よってこれを半発生主義と名づけておく」(黒澤 [1951] 77 頁, 同 [1964] 71-73 頁。初版の旧字体は増補版に従って新字体に改めた。以下同じ) と言う者である。此の仮説は, 史実に因って発展過程が追跡された説では無いし⁽²⁸⁾, 又, 「半発生主義」並びに「現金主義」と云う概念は極めて曖昧であり, 「半発生主義」なる者が発生基準会計とは別個に存在し得るのか, 論理的に疑問でもある。

「現金主義は費用の発生の基準を現金支出におき, 収益の発生の基準を現金の収入におくところの会計処理の原則である」(同 76 頁, 72 頁)と言われ, 「オブリゲーション・システム」は, 「費用=現金支出+将来の支出/収益=現金収入+将来の収入」と言う具合に「現金主義を拡張した」者だとされる(同, 77 頁, 72 頁)。然らば, 今日, 割賦販売を主たる事業とし, 収益・費用の見越・繰延計算や減価償却計算をしている企業が, 売上収益の認識に回収基準を用いたならば, 其は「現金主義」会計乃至「半発生主義」会計を行っている

(28) 黒澤 [1951, 1964] では, 「半発生主義の実例」として「(旧) 運輸省の鉄道会計における三勘定制や, (旧) 通信省の二勘定制」(78 頁, 74 頁。初版には「旧」の文字は無し。西川注) が掲げられ, 又, 19 世紀半ばのイギリスにおける「ダブル・アカウント・システムは, やはりオブリゲーション・システムの一つとみとめられる」(84 頁, 80 頁)と述べられている。併し, 19 世紀半ばより前の時代における「半発生主義」の事例は何ら示されて無い。又, 「現金主義」の「古い会計慣習」事例は全く記されて無いが, 「ジェノアの複式記入法が 15 世紀頃ヴェニスに伝えられて, これに劃期的な改正が加えられ, ヴェニス式簿記法またはイタリア式簿記法として知られる複式簿記の原型」(21 頁, 24 頁)が「現金主義」で為されたと主張している様に読みとれる。

事に成るのだろうか。或いは、所謂「逆基準性」の故に税法基準に従って、「債務確定基準」(黒澤編集代表(1982)『会計学辞典』386頁、森田他編集代表(1996)『会計学大辞典 第四版』1140頁)乃至「権利・義務確定主義」(神戸大学編(1997)『第五版 会計学辞典』1315頁)を採って損金経理をすれば、其は「半発生主義」会計に成るのだろうか。

「発生会計」乃至「発生基準会計」とは、「現金預金収入と現金預金支出だけを記録する」処の「現金預金会計」(Anthony, 1993, p.75)乃至「現金預金を受け取るか支払う時にだけ経済活動を認識する」処の「現金預金基準会計」(Jones, et. al., 2000, p.188)に対立する概念として、「現金預金の収入及び支出と共に、収益と費用とを説明する」(Anthony, *op. cit.*) 処の会計である、と本稿では解しておく。

複式簿記が信用取引の発達に伴って生成・発展したと言う(Littleton, 1966, p. 13, 片野訳 [1952] 23頁, Roover, 1956, p.115 参照)歴史的経緯からすれば、複式簿記に由る会計では売掛金や買掛金の債権・債務を計上する為に、中世伊太利に於る「生誕」当初から売上収益や売上原価の認識が、現金基準ではなく、原則として⁽²⁹⁾発生基準で行われた事は(泉谷 [1997] 201-213頁)、当然と言えよう。又、伊太利亜の「13世紀の費用収益に関する現存資料は費用の未払記録、収益の未収記録」(同書, 71頁)を含み、13世紀末には「備品の評価損の計上、前払家賃の繰延経理等財産評価損や期間費用の配分記録がなされた」(同書, 94頁)と言われる。又、近世即ち江戸時代の日本固有の帳合でも、現存最古の複式簿記記録から収益・費用の見越・繰延計算が見られる(西川 [1993] 24頁)。

資産の評価に関しては、「複式簿記の誕生後、特にその解説書では、棚卸資

(29) 但、「13-15世紀、イタリア商人の会計実務は、簿記方の簿記能力や営業によって同一年代でも画一的なものではなかった」(泉谷 [1997] 223頁)ので、「荷口別商品勘定」を設けて「売却完了後、商品勘定の締切りをして商品販売益を損益勘定に振り替える事例が随所に散見され」(同, 207頁)る一方で、「商品の売買損益が総費用対総収益の期間対応で計算」(同, 203頁)される試みも見られた。

産（在庫商品）について取得原価による評価が教示されることが多い」と言われ（中野 [2000] 21頁）、「インピンの売残商品に対する評価基準は、一つの例外を除き、取得原価で」（渡辺 [2001] 84頁）行われ、取得原価評価は「18世紀の……メイヤーを始め多くの簿記書に継承され」と言われる（渡辺 [2000] 120頁）。江戸期（近世）三井家の簿記会計実務では殆どの資産が取得原価で評価されていて、必要に応じた不動産の時価の調査が時折為されていたが（近世の木造家屋が今も資料館等として現存の如く、半永久的な利用が可能で且つ「繕請」に拠る資産価値維持の故に、減価償却は不要）、其に由て不動産簿価を減額・増額して修正記帳した事例が見出されるのは、企業分割などの特殊な場合に限られる（西川 [1993] 126-127, 188頁。但、購入後に増改築が行われた三井9家当主達の居宅等の簿価は「沽券状」額に比べて高額）。明治期以降の日本の会計制度では商法成立時に時価評価規定が設けられ、1911年の商法改制で時価以下主義に変更されたが、三菱合資会社の様に、「商法評価規定を無視」して低価法を用いた事例や（久野 [1987] 319頁）、鉄道業の様に「商法の適用除外とするため特別法ないし政令等」で有価証券に就ては低価法を、その他の資産（貨幣性資産を除く）に就ては取得原価評価を規定した事例（同書, 315-316頁）など、原価基礎会計の事例が数多く見られる。又、日本郵船の実務を見れば、特定の目的が無い限り、原価評価が簿記記録・計算の基本であった事が分る（山口 [1998] 参照）。但、船舶の簿価の切下や有価証券評価益に由る有価証券評価損の補填、評価益と売却損との相殺等の事例が日本郵船には少く無いが、此は時価主義・時価以下主義の商法規定を巧みに利用して「短期・長期の効果を考慮した会計政策の観点から資産の評価」（同書, 451頁）が行われたのである。

扱、企業の体系的乃至秩序的な簿記会計は主として複式簿記に由て行われ続けて来た其の理由も、原価基礎発生基準会計が其の主流で有り続けた理由も共に、会計報告・会計情報開示の主たる目的が、既述の様に、会計説明責任の履行・解除乃至利害調整の為の情報伝達である故にだと思考する。其の点に就ては、節を改めて考究し度いが、本節を閉じる前に、強調し度い事が有る。夫は、複式簿記の骨格は経済的諸「革命」に無縁で普遍であったし、今後も然う

であろうと云う事である。

20世紀の最終年、第3千年期の初年度(前祝年?)である今年・西暦2000年の日本では巷間「IT革命」なる語が飛び交い(内閣総理大臣が意味も分らずにitと宣ったが)、司法改革や教育改革の諸改革も多くの話題を提供して来た。現在は、15年前に堺屋太一が予言していた「知価革命」(堺屋[1985]参照)が進行中と言えるかも知れないし、トフラーが20年前に主張した「第三の波」(Toffler,1980,徳岡監訳[1982]参照)の真直中にあるのかも知れない。だから会計にも「革命的」変化が必要と考える人も居るだろう。併し、複式簿記の計算構造の枠組は、「第二の波」が始まる前、即ち、「産業革命」の遙か以前に既に出来上がっていたのである。「二重性を基準」とした「取引分解」が、「一五世紀の複式記入の奥にひそむ理論であり、それは今日においても根本理論たることを失わない」(Littleton, 1996, p.78, 片野訳[1952] 122頁)のであり、「複式簿記がそのはじめからそなえている特殊な形式は、時代が進んでもなんら根本的变化をうけないもう一つの簿記の特質」なのである(*Ibid.*, p. 80, 同, 122頁)。21世紀に成るからと言って、是が変化せざる得無い様な必然性も、此を変化させねば成らぬと云う様な必要性も、私には見出し難い。

2-2 会計説明責任の履行・解除手段としての決算報告

複式簿記に拠る会計の本来の目的が証券市場での投資意思決定の為の情報提供では無かった事は、証券市場が登場する遙か前に複式簿記が生成した点を想起するだけでも、明白であろう。尤も、複式簿記は、利害関係者への簿記会計報告乃至簿記会計情報開示、即ち、財務諸表情報の伝達だけを唯一の目的として生まれた訳では無い。従って、「決算問題は複式簿記固有の問題でなく」「決算会計は新しい経営上の課題に対応した複式簿記の展開に関する一個の問題である」(泉谷[1980] 38頁)と云う事も出来るだろう。

併し、決算は複式簿記の機能の中で大きな位置を占め、出資者への会計報告の為に複式簿記の計算体系が発展・整備されてきた側面が非常に重要であった、と私は考える。何故なら、「初期の会計の発達に最も寄与した」「組合企業、信用、及び代理関係」の「三つの中で、所有者から区別された企業実

体の認識を導いた組合企業が、恐らく、最も重要」(Roover,1956, p.115)であり、そして、決算結果を資本出資者に報告する必要性が簿記の記録・計算様式を発展させたと思考する故にである。「出資金記録と損益計算実務は組合会計の基本であり」(泉谷 [1980] 48頁)、「記録しない会計から記録する会計へ」(高寺 [1982] 3頁)の発展要因は、単に信用取引の発達による情報量の増大に対応した備忘記録としての機能だけでは無く、「外部顧客や組合員、使用人等に対する証拠資としての機能」(泉谷, 同書, 52頁), が重要だったと考えられる。人間の脳の記憶容量限界を補うだけならば、記憶力の優れた人間には、自分の所有物に就ては記録する必要が必ずしも無いであろう⁽³⁰⁾。其に対し、他人との利害関係を有する財貨に就ては、「記録する会計を共同体的信頼関係を解体し、敵対関係に転化するものとみなし、それに代わるものとして記憶する会計を行っていた」「ベルベル人」(高寺 [1984] 4頁)の様な独特の文化を別とすれば、証拠記録を残して置く事が望ましいであろう。

就中、組合員への報告記録及び証拠記録たる機能が、複式簿記の計算構造の形成に決定的に重要だったと思われる。単に、債権債務を記録するだけならば、貸借対照表は必ずしも必要無いであろう。中世伊太利亜の組合企業では、13—14世紀を通じて、「今日の財産目録的貸借対照と利益処分計算書の結合した」「ビランチオ bilancio」と呼ばれる計算書が作成されたと言われる(泉谷 [1980] 13頁)。ビランチオでは、一定期日又は組合契約終了年度末に実地棚卸に拠る資産を計上して其の合計額から負債・出資金合計額を差引いて損益が算出され、其の損益の各組合員等への処分額が計算された。個人企業や兄弟商會では資本の会計的認識が無かったが、「組合企業では家計から分離された独立の会計主体として組合資本が形成され、その個人別出資明細の記録が出資金の払戻し、利益分配や利子計算の基礎資料として要求された」(同書, 12頁)事

(30) 例えば、明治初年に安田善治郎は、安田商店の上に「個人財産の保有および管理体として「元締役場」を新設した」が(由井 [1986] 62頁)、「元締役場」の会計数値は卓越した記憶力の持主であった安田善治郎の頭の中に納められていたらしい。

が指摘されている。複式簿記が伊太利亜で何時完成したと見るかは、「複式簿記」と云う物を何様に定義するかで異なるが（同書,36-38頁,片岡 [1988] 第1章, Roover,1956, p.115 参照), 何れの定義に依るにしても, 複式簿記が完成する以前, 少なくとも複式簿記実務が定着する以前から財務状況及び利益処分の報告書が作成された点は注目に値すると私は考える。又, 組合企業の資本概念が「組合員別の人名勘定」(泉谷,上掲書,12頁) から生じた点, 即ち, 資本等式で示される様な資産と負債との差額計算から生まれた訳では無く, 又, 資産及び負債の諸勘定(実在勘定)と損益の諸勘定(名目勘定)とが出揃った後に資本勘定が加わって複式簿記が完成した訳では無い点も, 重視されて然る可きと考える。

近世日本の大商家では, 京都・大坂・江戸の三都間等に展開した店舗網に於る遠隔地支店を管理する為に, 日本固有の複式簿記に依る責任会計報告制度が利用された。「店」=「表」の会計制度の成立よりも, 「奥」=「元方」(家政と事業全体の統轄機関)の会計制度の成立は遅れるが, 所謂「番頭経営」に因って所有者(当主)と経営者(奉公人重役)との人格的分離が進むのと並行して, 元方に於る定期決算が定着していったと考えられる⁽³¹⁾。即ち, 実際に経営管理を担当する番頭から無機能資本家化した当主への会計説明責任の履行及び其の解除手段として, 定期決算が行われたのである。近世日本の複式簿記は, 貸借対照表及び損益計算書の計算で二面的に純利益を算定する複式決算と, 資産-負債計算及び期首資本+収益-費用計算で期末資本=純資産を二面的に算定する複式決算との二つの類型に大別出来るが, 複式決算を始める以前に, 貸借対照表のみで利益を報告した商家・酒造業者等の事例が多多見られる。(西川

[1993] 序章参照)。

以上から, 複式簿記の発生過程は, 全取引の二重分類記録と複式決算(純利益又は純資産の二面的計算)とが成立する前に, 利害調整の為の手段として貸借

(31) 例えば, 近世の住友家では, 当主若くは親族の後見人が経営実権を掌握していたと考えられる時期に於る元方の決算書の作成は, 「家政上特別の必要のある場合にだけ行われた」(今井 [1979] 15頁)。

シートが生成し、その後全取引が二面的に記録される様に成ってから、純資産増減の顛末を報告する損益計算書が登場する、と云う経過を辿ったのではないかと愚考する。此の仮説の正否は別にしても、複式簿記会計の本来の目的は、投資意思決定情報の提供では無く、会計説明責任の為の情報伝達であったと言えるであろう。

2-3 制度的強制無き場合の時価基礎会計の不在

時価基礎会計実務乃至時価評価を大幅に組入れた混成会計実務が行われるのは、社会制度が強制した場合が殆どである（であった）と考えられる。時価評価をするか原価評価をするかに就て制度的規制が無かったならば、原価基礎会計が行われるのが自然であり、企業が自発的に時価基礎会計を行う事は、寧ろ、希少事であろう。嘗ての日本では時価主義・時価以下主義の商法規定の下でも、既述の様に、原価基礎会計実務が行われていた。日本に限らず先進諸国では、19世紀半ばに株式会社制度が整備されて以来1920年代の末頃まで、制度上は資産の評価に主として時価が規定されていたが、「実務では原価による会計が行われていた」（田中 [1998] 222頁）のである。

第一次世界大戦後、特に1920年代の欧羅巴大陸諸国での急激な貨幣価値下落と云う経済環境の下で価格変動会計の思考が台頭し、殊に独国に於て種々の価格変動会計理論が華華しく発展した。併し、其等の制度化は殆ど行われず、その後、1980年代迄、一般物価指数上昇が顕著に成る度に、時価基礎会計に関わる主張が繰返されて来た。そして、物価変動会計の一種であるカレント・コスト会計（current cost accounting, CCA）が英国で制度化された。だが、CCAを規定した「会計基準書」は、「1980年3月に設定されてから強制適用されたのはわずか5年2か月、正式撤回されるまでにはわずか8年1か月という短命であった」（田中 [1991] 210頁）のである。「CCAは、最初、一部の人たちから「革命的な万能薬」として歓迎され、「CCAを経験すれば、原価主義は信用を失い、いずれ廃止される」（Cf. K. Atchley, 1984, p.14）とまでいわれながら、わずか数年にして、急速に支持を失ってしまった」（同書、215頁。「」（）内も原文＝

田中著の(仮)と言れる。1970年代半ばには、オーストラリアの「マシューズ委員会」やニュージーランド政府の「リチャードソン委員会」からも、「カレント・コスト会計を勧告する報告書」が発表されたが、「カレント・コスト会計は数年ともたなかった」(田中 [1998] 241頁) そうである。

斯様に、人為的・制度的強制が無れば実務として普及し得ない時価基礎会計と云う物が、果して、長期的視点から望ましい物と言えるか、懐疑的に成らざるを得ない。

3 会計説明責任に原価，意思決定情報に時価を

一時価情報源としての財産目録の「再評価」を一

カイザルのものはカイザルに，神のものは神に返しなさい。

(「マタイによる福音書」第22章第21節)

3-1 儀式的な一元的価値測定の社会的意義

先に、時価は本来主観的なものであると記したが、若かしたら、利益と云う者が抑も本来的に主観的である可き筈なのかも知れない。ヒックス流の経済的利益概念では、個人の事前の利益は彼女／彼の期待に基づいて決る。従って、其処での利益測定は当然、時価で為される訳であるが、原価基礎会計を用いたからと言って、一義的な利益数値が客観的に定まる訳では無い。其は、単に、費用や収益の測定方法が一つの経済事象に対して複数あり、其処に選択の判断が介入すると云う理由だけからでは無い。縦令、個々の収益費用測定方法の総てに無条件統一性を導入したとしても、資本主主体説か企業主体説か等の会計主体を何様に考えるかで、利益概念は変化する。詰り、企業が生出した付加価値の内誰に帰属する部分を利益と考えるかに依って、利益数値は変わって来る。例えば、経営者への賞与を利益処分項目とするか費用処理項目とするかは時間・空間を超えて客観的に定まっている訳では無く、或いは、出資者に対するリターンを費用とするか否かの「自己資本利子の会計がパートナーシップと株式会社との間で断絶している」(高寺 [1992] 34頁) のである。制度的な規制の無い所に於て個別企業の自由意志で区分損益計算と利益処分計算との結合計

算書を作成した場合に、何処迄が損益計算で何処からが利益処分計算になるのか、其の境界線は、曖昧な物と成らざるを得無い（西川 [1992] 47-50 頁参照）。

併し、企業が獲得した利益の分配が簿記会計に由て算出された利益に基づいて行われる以上、少くとも、其の企業の利益分配に関わる利害関係者の間では、何が利益であるかと云う会計上の利益の概念に就て、明示的であるか黙示的であるかに関わらず、合意が存在する必要がある。何故なら、利害関係者各各に依って何を利益とするかが異っていたならば、利益の最終的な処分額を決定出来無い故にである。同じ理由から、利益の金額が幾らになるかと云う利益計算方法に就ても、利害関係者間の合意が求められるだろう。詰り、一元的に利益数値を定めねば成ら無いのである。此に対し、証券市場で他人を「出抜いて」儲ける為に（証券投資・投機は究極的には博打であり、賭博の利益は基本的には他人を出抜く事により得る物だろう）、即ち、投資意思決定の為の情報として利益数値を利用するのであれば、関係者間で利益を一義的に決定せざるも構わ無いだろう。寧ろ、豊かな分析能力の持主にとっては（能力不足者には情報過多は混乱の素にも成りかねないが）、判断材料としての利益情報は多いに越した事は無いとも言えるし⁽³²⁾、其の利益数値は簿記会計上の利益である必要も無いであろう。

本来、主観的に様々な概念と計算方法とが考えられ得る利益を一義的に定める事は、一種の儀式であるとも言える。併し、儀式一般が社会秩序の維持・安定装置として不可欠で有るばかりで無く、上述の様に、利害調整の為の情報を伝達する簿記会計では「一元的価値測定の儀式性」（高寺 [1982] 113 頁）が求められるのである。更に、社会制度として行われる財務会計では、利益概念や利益計算及び表示の方法を個々の企業の自由選択・恣意性に任せる可きでは無

(32) アナリストだけへの重要情報の開示は許されず、外部利害関係者に一律的に同一の情報を提供しなければならないと云う、米国 SEC から最近発表された選択的情報開示禁止の規制は、果して、望ましい方向なのか、疑問を感じ無いでも無い。併し、証券市場と云う賭博場で素人がインチキ・如何様で損を被る事が無い様にする為には、必要な規制なのかも知れないと思う。

いだろう⁽³³⁾。簿記会計が「事実」と「慣習」と「判断」の混成物で有が故にこそ、判断の恣意性に対して社会的に一定の歯止を掛る「慣習」の制度化が重要性を持つ。そして、繰返しになるが、簿記会計の主目的は投資意思決定情報の提供では無く、利害調整の為の情報伝達で有り、其の為の状況開示・顛末報告には、主観的な時価では無く、客観性の高い取得原価が使われる可きである。

3-2 利害調整の為の単体報告と情報提供の一手段たる連結開示

証券取引法会計では、財務報告の主役が従来の単体決算から連結決算へと既に交代し、現在、所謂「連結納税」制度の導入が取沙汰されている一方で、商法会計では依然として単体決算のみが規定されている儘である。商法会計と税法会計と証券取引法会計とが密接に結付ていた所謂「トライアングル体制」が今後、何様に成るのか、私には予言・予測する能力は無い。只、三極会計制度体制が第二次世界大戦後の日本社会の経済状況に対応して成立した者である以上、経済環境・社会状況が変化した今日、此の三極体制を維持せねば成ら無い必然性は殆ど無いと考えざるを得ない。寧ろ、夫々の法の目的とする所が異なるのであるから、各各の会計制度も相違する方が自然であろう。

先に、会計の本来の主目的は投資意思決定情報の提供では無いと記したが、証券取引法の目的が健全な証券市場の育成・維持である以上、証券取引法会計の目的が、根拠法たる証券取引法の目的に従属するのは、寧ろ当然であろう。其の意味で、会計本来の主目的たる利害調整情報伝達機能は商法会計に委ね、証券法会計は投資意思決定情報提供に機能純化させて有価証券報告書から単体決算を取除くと云う事も一つの選択肢として考えられよう。

- (33) 個々の企業の自由に任せ、事の正邪は市場の選択に委ねれば悪き慣行は自然淘汰される筈と云う市場至上主義的な考え方も有り得よう。併し、市場で『悪貨』が『良貨』を駆逐する例は珍しく無い。嘗て私は、市場至上主義者と思しき人が細かな会計規制を主張するのを聞いて訝しく思った事も有ったが、「自由」と「放逸」とは異なる事や「規制無き秩序」の存在の困難性を考えれば、自由な市場を保証する為の規制も宜なるかなと現在は思う。

最近の日本では、例えば、従来の単体の経常利益よりも寧ろ連結最終利益が
 増益・減益等の業績指標に使われる事が多く成る等、投資意思決定情報として
 の単体決算の重要性が急速に低下していると見受られる。一方、「会計帳簿記
 録を前提とせずに連結精算表上で作成する連結財務諸表の場合には、利害調整
 機能をもとめること自体にもともと無理な側面があり、情報提供機能重視にな
 らざるを得ない」(広瀬 [2000] 6頁)のである。又、「配当可能利益計算は、単
 体ベースで考えるのが筋である」(同, 7頁)故に、商法会計は現状通り単体決
 算一本で行くか、仮令、連結決算を導入するとしても⁽³⁴⁾単体決算中心で行く可
 きであろう。帳簿記録からの誘導法に由る連結財務諸表の作成も簿記理論的に
 は不可能では無いが、企業集団外の利害関係者も多くて可成の独立性を持つ上
 場子会社を含む連結決算を、会計帳簿上で行う事には無理が有ろう。

証取法会計と商法会計との機能分化に就て、更に重要と考えられる事は、両
 会計の対象となる企業の範囲の相違である。証取法会計を行う企業は大企業を
 中心とする上場企業等に限られるのに対し、商法会計は小会社も、と言うよ
 も、圧倒的多数の(持分・株式が閉鎖的に所有されている)中小会社が行うと云
 う点が、重視されて然る可きであろう。従って、「[[[会計基準または] 会計原
 則の適用は公衆によって所有されている企業と閉鎖的に所有されている企業と
 の間で非同一化する (differ) のが当然である」[Chazen & Benson, 1978, p.46] と
 云う結論が導き出される」(高寺 [1988] 117頁。「」□○)内も原文=高寺著の俣。
 □内は引用者=西川が原文の番号注に代える)のである。

だからと言って、証券取引法会計が時価基礎会計に由て行われる可きとは全
 く考えてない。一つには、「発生基準会計が提供する利益数値は、外部の投資
 家が一株当たり利益または株価利益率を予測し、かつ経営者の業績を評価するの

(34) 株主総会や株主向け事業報告書での財務報告を考えれば、商法会計にも連結決算
 を導入す可きだという考えも有得よう。併し、連結決算情報を株主総会や事業報
 告書で伝達するか否かは、企業の自由選択に任せても構わないと愚考する。又、
 連結情報を商法会計情報とはせずに、上場会社に就ては証取法会計上の連結情報
 の株主総会での伝達を義務付る選択肢も考えられるだろう。

に適合して」(高寺 [1988] 121 頁) いるし、「オールソンが「会計を基礎にし〔て開発し〕た〔企業〕評価モデル」[Walker,1997, p.348] は「最近数年間における資本市場研究におけるもっとも重要な発展」[Bernard,1995, p.733] のひとつ……であると評価されている」(高寺 [1999] 151 頁。「」□ 内も原文=高寺著の俣。□ 内は引用者=西川が原文の番号注に代える) 事が挙げられる。又、一つには、時価基礎会計が好況時には企業利益を押し上げ不況時には企業利益を圧縮するだろう故に、経済変動の振幅を拡大して国民経済を不安定化するかも知れないと云う懸念も挙げられよう。併し、其よりも私が重視し度いのは、会計数値の客観性と信頼性とである。時価の主観性に就ては繰返さないが、商法会計を原価基礎発生基準会計で行い乍、証取法会計を時価基礎会計で行うと云う整合性の無さでは、如何に両会計の目的・機能が異なるとは言え、一般大衆に不審感を与えるであろう。又、有用性の有無の判断には個人の主観に依存する部分が大きいが、信頼性の基盤には客観性の高さが求められるであろう。従って、商法会計の単体決算も証取法会計の連結決算も、両者共に、原価基礎発生基準会計で行われる可きであると私は考える。

3-3 財産目録の復活・再評価を

—複式簿記の捕囚と成ら無い為に—

固定資産の占める比率が高い大企業、即ち、資本の有機的構成が高度化した企業では、原価基礎発生基準会計に由る貸借対照表が、特に、動態論乃至は収益費用中心観に基づく貸借対照表が、財産価値を適切に示さないと云う批判は、其の通りであろう。従って、「伝統的に貸借対照表=時価主義、損益計算書=原価主義、の国」(田中 [1998] 231 頁) で、「複式簿記という何世紀も前にできたシステムの限界を、自分たちの常識(コモンセンス)で解決しようとし」「結果が理論的に美しいかどうかを問わない」(同書, 233 頁) 英国は賢いと言えるかも知れない。故に、現在の世界的潮流が資産負債中心観乃至は新静態論に由る時価基礎会計に、と言うよりも、時価評価を大幅に採入れた混成会計に向っているのは、強ち、不当とも言切れ無い。又、近年の米国の「総括利

「益」概念を組込んだ「二元的非連携利益計算システム」は、「努力」と「成果」とを測定し乍、資産及び負債の「適切な」評価も行うと云う巧みな工夫だと言う事も出来よう。尤も、嘗てのシュマーレンバッハに依る動的貸借対照表が「極端には損益計算書の生産クズでしかない」(上方[1998]2頁)のと丁度正反対に、総括利益は、財産評価の結果生じた(稼得利益計算には含み得ない)差額等を増減した護美箱に過ぎず、結局は妥協の産物だ、と言無い事も無い。併し、何れにしても、複式簿記に由る貸借対照表で財産価値を「適切」に示そうとするのは、複式簿記に囚われた会計人の発想であると私は考える。多くの会計人は、複式簿記に過大な重荷を担わせ様とし過ていると言えよう。

貸借対照表は、必ずしも、複式簿記に拠って会計帳簿記録から誘導的に作成しなければならぬと云う事は無い。「かつてのドイツおよび日本の商法では、財産目録的アプローチによる会計が考えられていた。……そこでは、資産の売却時価評価が考えられていた」(安藤[1996]153頁)のである。但、日本の商法は嘗て貸借対照表及び財産目録の作成を義務付けていたが、「貸借対照表(資産の部)と同様の科目・金額による形ばかりの財産目録を作るか、さもなければ、「貸借対照表(資産の部)と同じにつき、これ(財産目録)を省略」と付記するケースが多かった」(久野[1987]277頁。「」()内も原文=久野著の俣)のである。扱、「会計の本質的な機能は利害調整にあるから、情報提供に偏したこのような〔財産目録的アプローチによる〕会計は制度としても続かなかった」(安藤、上掲書、同頁。○内は引用者=西川が挿入)と言われるが、寧ろ、複式簿記の目的・機能を見無視した商法の旧規定に無理があったと私は考える。

日本商法の旧規定は債権者保護偏重で、貸借対照表も財産目録も清算価値を表示させる事を意図していた様だが(同一目的で同様の内容の二つの書類の作成は無駄な重複故、財産目録の有名無実化は当然だったであろう)、複式簿記の記録・計算は原則として継続企業を前提としている。更に、複式簿記は、利害関係者への情報伝達、即ち、会計報告・会計情報開示をする為の財務諸表の作成だけを唯一の目的とするのでは無く、ましてや財務状況の適切な表示のみに目的が限定される事は有得無いだろう。日毎の取引を記録・計算して、物財や

債権債務等の財産の「会計管理」をしたり、又、日日の業務活動に有用で更に
 は経営戦略の策定や業績評価にも役立ち得る経営管理情報を作成する事も、複
 式簿記の重要な目的と考えられる。複式簿記会計は、本来、管理機能と報告機
 能との両者を併せ持つ物であり、財務会計と管理会計との分裂は20世紀中葉
 に米国から生れた歴史事象であり、財務会計＝会計情報公開の重視は証券市場
 の発達に対応した歴史的現象と言えよう。但、複式簿記は様々な会計目的を担
 う潜在能力が有ると言っても、「総て」の会計目的を同時に「完璧に」遂行す
 る事は不可能であり、複式簿記の計算構造上の制約から、或会計目的（例えば
 財務状況の表示）を重視すれば、他の目的（例えば期間利益の計算）が軽視され
 ざるを得ない。従って、多かれ少かれ、貸借対照表等の財務諸表は、「相入れない
 諸目的および思考様式の一連の妥協の不満足な産物」(May,1943, p.240, 木村訳
 [1970] 233頁。ルビは引用者＝西川が付す)である故に、複式簿記会計の諸目的の
 内の何を上位に置くかで、「妥協」の現実的形態が変らざるを得ないと言えよ
 う。

併し、「会計」を複式簿記に由る金銭計算に限定して考える必要も無いだろ
 う。実際、現在の環境「会計」では、複式簿記に限定されないどころか、金銭
 計算の枠も超えているし、今後益益、環境関連情報の非貨幣的説明が重視され
 る可きと考える。夫は扱置き、複式簿記に拠る貸借対照表は、何度も繰返す
 が、利害調整情報伝達機能を重視した原価基礎会計で作成される可きである。
 そして、其とは別に、投資意思決定情報提供の為には、会計帳簿記録とは離れ
 た実地棚卸等に由て「財産目録」(「財産貸借対照表」と言っても同じ事だが、
 誤導的に成ら無い為「貸借対照表」の語は複式簿記に拠る物に限定して使用した方
 が好いだろう)を作成して、時価情報に拠る財務状況の開示を行うことが望ま
 しいと考える。投資情報提供の場合は、利害調整の場合と異なり、一元的価値
 測定の儀式性が必要無いから、其の際の時価の選択は一種類に限定される必要
 も無いし、異なる時価毎の財産目録を数種類公開しても良いだろう。

原価評価に由る財務諸表は簿記会計の知識の無い一般大衆を誤導すると批判
 される事が有るが、情報伝達は、情報自身の内容のみでは無く、受手の理解能

力へも考慮し無ければ意味を為さ無い事が多かろう。複式簿記に拠る財務諸表は簿記会計の知識を多少とも有する人人に対してこそ有意味で、大衆投資家で簿記会計知識の無い人人に対しては、複式簿記に拠らない財産目録の方が遙かに有用性が高いであろうと私は考える。

おわりに

時価基礎会計は、経済学的理論に依拠する所が多い為に、又、現在価値計算等の数学的に複雑な計算の利用等に因り、原価基礎会計に比べて精緻で科学的だと感じる人も居るかも知れない。併し、原価基礎会計であろうと時価基礎会計であろうと、簿記会計では「一見したところ正確に見える何らかの公式を使って計算されるが、……任意に行いうる訂正や前提を含んだりして、推計額が実は非常におおざっぱである」(Samuelson, 都留訳 [1981] 134頁) と言う経済学者の指摘に謙虚に耳を傾ける必要もあろう。簿記会計計算の「精緻化・複雑化が簿記会計情報の有用性拡大に、必ずしも、結付く訳では無いだろう。寧ろ、徒な複雑化は記帳費用を増大させるだけで、其に見合う便益を得られない場合も、決して少くは無いと愚考する。

其は兎も角、短期的視点に立てば、『マネー敗戦』(吉川 [1998]) のみならず、「日米経済の再逆転」下の日本は、世界標準と云う名の米国標準を大幅に受容れざるを得ないであろう。第二次世界大戦での米国を中心とする連合国に対する無条件降伏に因って「終戦」後の日本は米国的制度の大量摂取をした様に(蠟山 [1974] 72-126頁, 藤原 [1989] 40-66頁), 或いは、幕末維新期に薩英戦争に敗れた薩摩藩と四国(英吉利・亜米利加・仏蘭西・和蘭)連合艦隊に敗北した長州藩とが攘夷から開国に百八十度転換を余技無くされた様に(石井 [1989] 103-122頁), 更に歴史を遡って、白村江の戦で唐・新羅連合軍に大敗した倭国の為政者が唐と国交回復して律令制度を学んで導入した様に(直木 [1973] 258-300頁, 吉田 [1988] 79-96頁), 「敗戦処理」として⁽³⁵⁾, 負けた側が

(35) 1980年代から1990年代の日米経済戦争は、太平洋戦争で日本の初戦の勝利が長続きせず、日本の機動艦隊から学習した米国が圧倒的な航空兵力を擁して制海

勝った側から学習するのは当然の事であろう。

併し乍、長期的に米・英に追従し続ける可きかと言え、話は別である。近過去に「国際化」が日本の色々な場所で声高に主張されたが、国際化とは、無批判に先進国や列強国を真似る事では無く、他国の個性を尊重し乍、自国の個性も理解して貰い、其上で互いの調和を図る事である可き筈である。

又、短兵急に日本の諸会計基準を「国際会計基準」と一致させる必要も無いであろう。何故なら、「国際会計基準」と米国の「一般に認められた会計原則」とは同じでは無く、「国際会計基準」に因る「世界的な財務報告の調和化」が何様な速度と深度で進行するかは未だ不確定とも言って良い状況と考えられる故にである。米国は国際会計基準委員会を牛耳って米国基準を世界基準にする事を目論んでいる様ではあるが⁽³⁶⁾、同じ英語圏でも米国と英国の利害は一致している訳では無い。又、米英的思考が全面的に欧州連合に受け入れられている訳では無い。「調和化の概念が細部に至るにつれて、自国主義者の立場にある者は誰であれ、必然的に疑問を抱く」(Bruce, 2000, p.2)のである。米国の証券取引所が国際会計基準の利用に開放的である可きかと言う米国証券取引委員会の公開質問に対する87通の回答の内、「米国内の組織から来着したのは僅か27通」であり、「当然の事ながら、其27通は国際基準を粗悪品と思慮した」(Ibid., p.2-3)と言われる。英国の会計人にとっても完璧な「調和」は、現状では、「一步、一步と向っていく」「夢」(Ibid., p.1)でしかないのである。

とは言う物の、調和の夢を実現する事が21世紀の世界的な長期目標と成る可き事は、会計の世界に限った話では無いと考える。又、此処最近の日本に於る「会計革命」の成果も否定する者では無いし、未だに証券会社等に依る不正取引の行われる日本の証券市場を、中央競馬会並にインチキ・如何様の無い透明な市場(鉄火場・賭博場)にする為には、時価情報の更なる積極的利用は有

権・制空権を掌握していった故事を想起させる。

(36) 米国財務会計基準審議会(FASB)の「国際活動」(international activities)の「戦略」(strategy)等に就てはFASB(1995)を参照され度い。

効であろうと思う。併し乍、投資意思決定の為の時価情報は財産目録や財務諸表の注記等で十分に有効活用が可能な筈である。従って、財務諸表本体は利害調整の為に「努力」と「成果」とを測定評価する原価基礎発生規準会計を中心とし、其の一方で時価情報を補足情報として保証する様な財務会計制度を、世界的に確立して行く事こそ、21世紀の課題とす可きだと私は考える。

(西暦2000年12月31日〔旧暦庚辰歳極月六日〕除夜鐘を聞き乍ら本文を記し終る)

【引用文献】

- AAA, American Accounting Association (1966) *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA (Illinois)
- 飯野利夫 (訳) (1969) 『アメリカ会計学会基礎的会計理論』国元書房
- 安藤英義 (1985) 『商法会計制度論—商法会計制度の系統的及び歴史的研究—』国元書房
- 安藤英義 (1996) 「情報のフレームワークと計算のフレームワーク」安藤英義 [編著] 『会計フレームワークと会計基準』中央経済社
- Anthony, Robert N. (1984) *Future Directions for Financial Accounting*, Dow Jones-Irwin (Homewood, Illinois)
- 佐藤倫正 (訳) (1989) 『アンソニー財務会計論—将来の方向—』白桃書房
- Anthony, R. N. (1993) *Essentials of Accounting*, 5th ed., Addison-Wesley Pub. Co. (Reading, Massachusetts)
- Anthony, R. N. and Leslie K. Peralman (2000) *Essentials of Accounting*, 7th ed., Prentice Hall (Upper Saddle River, New Jersey).
- (Atchley, K. (1984) "Son-of-SSAP 16: What Chance of Survival?," *Accountancy*, March 1984)
- Bruce, Robert (2000) "Step by step towards harmony," www.thetimes.co.uk/article/0,,302-54214,00.html (
- 千葉準一 (1998) 『日本近代会計制度』中央経済社
- FASB, Financial Accounting Standards Board (1976) *Discussion Memorandum, An analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: A Elements of Financial Statements and Their Measurement*
- 津守常弘 [監訳] (1997) 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社
- FASB (1995) "FASB's Plan for International Activities: HIGHLIGHTS of Financial Ac-

- counting Issues,” January 1995, reprinted February 1997, [www. rutgers. edu/Accounting/raw/fasb/public/index. html](http://www.rutgers.edu/Accounting/raw/fasb/public/index.html)
- 藤田晶子 (2000) 「のれんとブランドの会計」『税経通信』第 55 巻第 1 号 (2000 年 1 月号)
- 藤田昌也 (1987) 『会計利潤論』森山書店
- 藤原彰 (1989) 『世界の中の日本』《体系日本の歴史 15》小学館
- 浜本道正 (1982) 「インフレーション会計」黒澤清 (編集代表) 『会計学辞典』東洋経済新報社
- 広瀬義州 (2000) 「国際会計基準と連結企業会計」『商事法務』第 1549 号 (2000 年 1 月 25 日号)
- 広瀬義州 (2000) 「ブランドの資産計上 (上)」『税経通信』第 55 巻第 4 号 (2000 年 4 月)
- 久野秀男 (1987) 『わが国財務諸表制度生成史の研究』《学習院大学研究叢書 15》学習院大学
- 久野秀男 (1997) 「のれん」神戸大学会計学研究室 (編) 『会計学辞典』第 5 版, 同文館
- 土方久 (1998) 『貸借対照表能力論』森山書店
- 五十嵐邦正 (1996) 『静的貸借対照表論の研究』森山書店
- 池内信行 [監訳], 松原信男・吉田和夫 [共訳] (1959) 『グーテンベルク経営経済学入門』千倉書房
- 今井典子 (1979) 「近世住友の決算簿について」『住友修史室報』第 3 号
- 稲盛和夫 (1998) 『稲盛和夫の実学—経営と会計』日本経済新聞社
- 石井寛治 (1989) 『開国と維新』《体系日本の歴史 12》小学館
- 石川純治 (2000) 『時価会計の基本問題—金融証券経済の会計』中央経済社
- 伊藤邦雄 (2000) 『コーポレートブランド経営—個性が生み出す競争優位—』日本経済新聞社
- 泉谷勝美 (1980) 『複式簿記生成史論』森山書店
- 泉谷勝美 (1997) 『スンマへの径』森山書店
- Jones, Kumen H., Michael L. Werner, Katherine P. Terrell, and Robert L. Terrell (2000) *Introduction to Financial Accounting*, Prentice-Hall (Upper Saddle River, New Jersey)
- 加古宜士 (1996) 「時価」森田哲彌・岡本清・中村忠 (編集代表) 『会計学大辞典』第 4 版, 中央経済社
- 片岡泰彦 (1988) 『イタリア簿記史論』森山書店
- 加藤盛弘 (1996) 「暖簾」森田哲彌・岡本清・中村忠 (編集代表) 『会計学大辞典』第

4版, 中央経済社

吉川元忠 (1998) 『マネー敗戦』《文春新書002》分藝春秋

神戸大学会計学研究室 (編) (1997) 『会計学辞典』第5版, 同文館

黒澤清 (1951) 『近代會計學』春秋社 (『改訂増補版』近代會計学』春秋社, 1964年)

黒澤清 (編集代表) (1982) 『会計学辞典』東洋経済新報社

Lee, T. A. (1982) "Cash Flow Accounting and the Allocation Problem," *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 9, No. 2

Littleton, A. C. (1966) *Accounting Evolution to 1900*, 2nd ed., Russell & Russell (New York) (original issued by The American Institute Pub. Co. (New York) in 1933)

片野一郎 [訳] (1952) 『リトルトン会計発達史』同文館

May, G. O. (1943) *Financial Accounting: A Distillation of Experience*, Macmillan Company (New York)

木村重義 [訳] (1970) 『G・O・メイ 財務会計—経験の蒸留—』同文館出版

森田哲彌 (1979) 『価格変動会計論』国元書房

森田哲彌・岡本清・中村忠 (編集代表) (1996) 『会計学大辞典』第4版, 中央経済社

直木孝次郎 (1973) 『古代国家の成立』《中公文庫日本の歴史2》中央公論社

中野常男 (2000) 「複式簿記と資産評価: その史的考察」日本簿記学会・簿記理論研究部会『複式簿記システムの拡張可能性とその限界〔最終報告〕』日本簿記学会大会 (於: 大阪経済大学) 配布物

西川登 (1979) 「スタンダード石油持株会社システムの成立過程」『経営史学』第13巻第2号

西川登 (1985) 「続コンピュータ社会の大会計教育—伝統的簿記論はこのままでいいのか?—」『佐賀大学経済論集』第18巻第1号 (昭和60年9月)

西川登 (1989) 「和式複式決算簿記の起源について」神奈川大学『商経論争』第25巻第2号

西川登 (1992) 「近世会計実務からみた現代会計理論」京都大学『経済論争』第150巻第1号

西川登 (1993) 『三井家勘定管見—江戸時代の三井家における内部会計報告制度および会計処理技法の研究—』白桃書房

西川登 (1995) 「会計組織と簿記技法」(安岡重明・天野雅敏 [編集] 『日本経営史1: 近世的経営の展開』岩波書店, 第5章所収)

小倉昌男 (1999) 『小倉昌男経営学』日経BP出版センター

小栗崇資 (2000) 「アメリカ連結会計の生成起源と展開過程」『日本会計史学会第19会

大会報告論文集』専修大学

岡田依里 (2000) 「自社製造無形資産の取扱いをめぐる英・米利益概念の考察」『會計』第 158 卷第 2 号 (2000 年 8 月号)

Paton, W. A. and A. C. Littleton (1940) *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association

中島省吾 [訳] (1953) 『会社会計基準序説』森山書店

Roover, de, Raymond (1956) "The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli Accounting to the Account-Books of Medieval Merchants," in A. C. Littleton and B. S. Yamey (ed.), *Studies in the History of Accounting*, Sweet & Maxwell (London)

蠟山政道 (1974) 『よみがえる日本』《中公文庫日本の歴史 26》中央公論社

Rutherford, B. A. (1982) "The Interpretation of Cash Flow Reports and the Other Allocation Problem," *Abacus*, Vol. 18, No. 1

斎藤静樹 (1988) 『企業会計—利益の測定と開示—』東京大学出版会

斎藤静樹 (1999) 『企業会計とディスクロージャー』東京大学出版会

堺屋太一 (1985) 『知価革命：工業社会が終わる・知価社会が始まる』PHP 研究所

定方鷺男・青柳文司 (1969) 『企業会計概説』同文館

Samuelson, Paul A. (1981) *Economics*, 11 th ed., McGraw-Hill, Inc.

都留重人 [訳] (1981) 『経済学上』(全 2 冊) 岩波書店

白石和孝 (2000) 「イギリスの無形資産会計—無形資産の当初認識—」『JICPA ジャーナル』No. 534 (JAN. 2000)

須田一幸 (2000) 『財務会計の機能—理論と実証』白桃書房

高寺貞男 (1982) 『会計学アラカルト』同文館

高寺貞男 (1984) 『会計学パラドックス』同文館

高寺貞男 (1988) 『可能性の会計学』三嶺書房

高寺貞男 (1992) 『会計と組織と社会』三嶺書房

高寺貞男 (1999) 『利益会計システムの進化』昭和堂

高寺ゼミナール (1993) 『山紫—高寺貞男教授還暦・ゼミ三十周年記念誌—』高寺ゼミナール (非売品)

田中弘 (1991) 『イギリスの会計基準—形成と課題—』中央経済社

田中弘 (1998) 『時価主義を考える』中央経済社 ([第 2 版] 1999 年刊)

田中弘 (2001 a) 「「ブランド会計」論争と会計学者の nightmare」『税経通信』第 56 巻第 3 号 (2001 年 3 月)

田中弘 (2001 b) 「会計学の静態化」神奈川大学『商経論叢』第 36 巻第 4 号 (2001 年 5 月)

- 田中健二 (2000) 「現在価値測定の進展—減損会計を中心にして—」『JICPA ジャーナル』No. 544 (NOV. 2000)
- 津守常弘 (1993) 「日本の会計制度における「公開思想」の発展」九州大学『経済学研究』第58巻第4・5合併号 (2000年5月)
- 津守常弘 (2000) 「はしがき」津村常弘「編」『現代会計の国際的動向と展望』九州大学出版会
- A・トフラー [著] 徳岡孝夫 [監訳] (1982) 『第三の波』《中公文庫》中央公論社 (Toffler, Alvin (1980) *The Third Wave*, William Morrow & Co., Inc.)
- 渡辺泉 (2000) 「16—18世紀イギリス簿記書にみる売残商品の評価方法」『大坂経大論集』第50巻第6号 (2000年3月)
- 渡辺泉 (2001) 「インピン簿記書における売残商品の評価方法」『大坂経大論集』第51巻第5号 (2001年1月)
- Woolf, Arthur H. (1912) *A Short History of Accountants and Accountancy*, Gee & Co. (London)
- 片岡義雄・片岡泰彦 [訳] (1977) 『ウルフ会計史』法政大学出版局
- 山口不二夫 (1998) 『日本郵船会計史 [財務会計篇] 一 個別企業会計史の研究一』白桃書房
- 吉田孝 (1988) 『古代国家の歩み』《体系日本の歴史3》小学館
- 由井常彦 (1986) 「幕末明治期における安田善治郎の企業車活動と資本蓄積」(由井常彦 [編] 『日本財閥経営史 安田財閥』第1章所収)