

高松和男

「價格變動と資産會計」(昭二九)

——新會計學シリーズ 第四卷——

新井益太郎

若き會計學徒として捷まざる精進を重ねている福島太學高松和男氏の近業「價格變動と資産會計」を讀みえたことは、ここ暫く勉強らしい勉強をしていない筆者にとつては極めて幸福であつたと思う。以下拙いながらも紹介の筆をとつた所以である。

本書は第一部取得原價主義會計、第二部修正原價主義會計、第三部價格變動と資産會計よりなり、二百七十頁に及ぶもの、「新會計學シリーズ」の一卷としては比較的大部の書である。その論ずるところは理論會計學の基礎をなす會計原則、基本假定、原價と價値の概念より初まり、これを根本からゆり遙かしている價格變動、價格

變動よりする固定資産會計と棚卸資産會計に至る視野の廣い秀れたる研究であり、その意味においては棚卸資産會計の一つの面にしか眼を向けてこなかつた筆者のとき、或いは著者の意圖するところを正しく讀みとることは不可能であるかもしれない。

二

高松和男氏はまず第一部取得原價主義會計において第一章企業會計の理論構造と題して企業會計の有つ社會性乃至社會的機能に言及し、企業會計の社會に果すべき役割を具體的な財務諸表の提供をもつてする(七頁)と語る。しかし財務諸表は企業の財務状態や經營成績を眞實に客觀的に示すものではありえない(二一頁)のであつて、ここに財務諸表の有する限界性がある。

この限界をして更にその意義をらしめ、財務諸表の作成及びその役割を正しく理解するために一般に認められたる會計原則が登場する。一般に認められたる會計原則が、財務諸表の作成者や、その提出を受ける側から、或いは一般にこれを利用する社會大衆からその成立を促されたという、アメリカ會計士監査の發展の跡を凝視して、そこに初めて會計原則を理解することができる。科學としての會計學の成立というよりも、むしろ社會的な

實踐的な要請によつて會計原則の成立が促されたという事實を理解することは、われわれ會計學徒の以て銘すべき事項でなければならぬ、人は或いはこの事實を捉えて、この學問の社會科學としての性格を疑うかもしれない。或いは一步退つていわゆる會計原則と名づけられるものの内容が極めて實踐的、ときに技術的であるとの理由から、會計原則というに相應しからざるものであると主張するかもしれない。しかし社會科學とは徒らに精緻な理論構成をなし、單に實踐を理解するためにのみ存在するであろうか。むしろ實踐を指導し、或いは實踐のなから純化されたものが眞の理論たりうるのではなからうか。ここで筆者は「會計原則は法律や、自然科學に於ける法則のような固定的な不易の眞理ではなく、時の流れとともに正常な發展をつづけてゆくものである。」（二〇頁）との氏の言葉に素直に賛成するものである。

理論會計學は企業會計を支える諸原則の構成地盤として幾つかの重要な假定を設けているのであるが、氏はペイトン・リトルトン（會社會計基準序説）メイ、ギルマン、わが國の木村重義、佐藤孝一、黒澤清教授等の語る假定を概観し、氏の見解として（三三三頁）

- 一、 計會單位 (Accounting Unit)
- 二、 會計期間 (Accounting Period)

三、 貨幣評價 (Monetary Valuation)

を掲げ、第二章資産會計と資産評價においてそれぞれを説明する。

會計單位を企業それ自體 (Entity) と理解し、その内容として氏は損益計算を前面に押しだしてくる。企業は財や用役を提供することにより成果を獲得する（四二頁）。企業會計はかかる努力と成果を數量的に表現しようとする試み、それらは貨幣額で把握される。これがすなわち費用と収益を以て表現され利潤が計算され、損益計算書に重點がおかれる（四四頁）所以なのである。貸借對照表は資産・負債・資本の増減および變動を記録し計算するものであり、財産計算と呼ばれ、ここでは企業資本の循環運動を計數的に正しく把握することを中心課題とする別個の立場がある。（四四頁―四五頁）これはかつて企業會計の利用目的が狭い私利關係者のみに限られていたときには妥當するものとみとめられていた。しかしすでに今日は貸借對照表から損益計算書への重點移動が行われ、企業會計の本質は損益計算にみとめられねばならないのである。（四五頁）

ここで筆者は一寸筆を止めねばならない。

右の表現は『損益計算中心の現代企業會計に於ては貸借對照表の貨幣評價よりも、損益計算書の貨幣評價に重

點が移動している』(六五頁)という文章とともに考えれば考ふるほど判断に苦しむ個所である。通説は正にそのように語つてゐるけれども損益計算のための會計とは貸借対照表と損益計算書のうち後者を前者より重視するという意味なのであろうか。或いは損益計算書を貸借対照表よりも重視するとは具體的にどのようなことなのであろうか。例えば損益計算書監査とは貸借対照表の監査ではなくて損益計算書の監査なのであろうか。二つの計算書を相關連しないものと考えていられるのであろうか。ふと生じた疑問の一つである。

會計期間の假定はここに期間損益計算すなわち収益と費用の期間的對應を生じ、期間費用、収益の問題がいかにか把握・區分・對應されるかという企業會計の本質的内容を規定する。(四九頁)費用と収益の期間的對應をもつて、經營活動に利用されたすべての要素の費用は、その結果生産された生産物が収益を生みだしたと認められるときにのみ、はじめて収益に對應される(五三頁)となし、期間費用の把握の問題は期間収益の把握よりも一層重要である(五四頁)とする。現代企業會計の特質が費用の會計として把握されるところに、コスト・ベイスンが生れる。それは資産評價においてもゴウイング・コンサーン・ベイスンに立脚する繼續評價の基準として展開さ

れるわけである。

第三章原價と價値の會計理論は右のようなコスト・ベイスンの性格を究明しようとする。資産と費用とを區別しない現代會計においては資産概念は費用概念のなかに含まれてしまふ。棚卸資産や固定資産は明らかに未來の會計期間の収益に對應さるべき費用である。説明するに困難な項目は土地、現金、預金、賣掛金、受取手形、貸付金等々であるが、高松氏はこれらの項目もすべて資産に費用であるとする。土地は永久的繰延費用であり、貨幣資産等は三つのグループに分け、

- (1) 準備過程にあるもの
- (2) 回收過程にあるもの
- (3) 休息過程にあるもの

として扱っている。ただしこのグループは機能上の分類であるから、貸借對照表に示すときは形態上の分類をなす必要があるとして、固定資産・棚卸資産等を費用としての資産とするのに對し、貨幣資産等は支払手段としての資産と分けてゐる。(七〇頁)極めて獨自の分類ではあつても、かかる分類方法がどのような利點を有するかについては何等説明されていない。流動・固定という傳統的に用いられてきた分類は少なくともそれが企業の信用能力を表示するという意味で長所があつた。元來資産の

分類は負債の側の原因により生れたところである。企業にとつては流動であると固定であることを問わず何れも資産である點をもつて同一視して差支えない筈である。ところが負債は長短を問わず返済期限を有している。返済期に円滑に返済が行われるか否か、或いは債權者としての金融業者等が自己の債權を保護乃至看視する意味で資産の分類が企業では行われたと解すべきであろう。この點からいつて詳論は避けるけれども氏の分類がコスト・ベイシスの觀點に立つものであることを認めつつも、なお何故にこのように例えば支払手段としての資産の如き分類を行わねばならないであらうかの疑問が生ずる。

取得原價主義がどのような意味を有ち、どのように説かれていたかが豊かな引用とともに展開される。(八七頁以降)そして貨幣價値の變動があるときですら、この主義が如何に擁護されているかが語られる。企業會計は貨幣單位の安定をその立論の基礎に有しているからである。しかしこれは一つの假定であり、現實はそうではない。すなわち特にインフレーション時において原價主義會計が修正原價主義會計として語らるべきことが説かれていくのである。

三

第二部、それは修正原價主義會計である。(一〇三頁)本篇こそ端的に氏の主張のみられる個所であり、且つ氏の今後の研究の出発點ともなる個所であろう。

貨幣單位の安定時には原價は價値に等しいけれども、實際はそうではない。その變動が微小である限り取得原價主義は尙妥當性を有している。しかし急激な貨幣價値の變動時には原價は價値の指標たりえず、コスト・ベイシスの反省乃至再検討が行われなければならない。インフレーションが企業會計に與える影響が訊ねられ、費用の計算に或いは原價計算の分野に、また收益に、企業利益に如何にその作用が及ぶかが説かれる。それは企業の資本維持の觀點から、貸借對照表の有する意味の喪失、經營比較、分析の無能化、更に國民經濟の立場からも悪影響にさらされるのである。(一一二頁)かかるインフレーション會計の課題はまづ「原價からの離脱」であり、原價の代りに何を用いるかが注目されるに至る。

實踐的課題の重要な一つとしてインフレーション會計で語られるものに資本維持の問題がある。すなわち名目資本維持、實物資本維持、購買力資本維持の三つである。インフレーション時に名目資本維持をとりえないことは何の説明をも要しないであろう。實物資本維持は費用の計算に時價を導入することではあるが、その根本的

欠陥は時價の決定が困難であり、たとえ決定したとするも推定であり意見にすぎない。(一二四頁)とすれば購買力資本維持會計こそインフレーション會計の寵兒でなければならぬ。

購買力資本維持會計において最も問題となるものは物價指數である。一般に貨幣價值變動に對處すべき方法を論ずるに當り(一)取替原價法、(二)再評價法、(三)時價法、(四)指數法があるが、これらの價值測定方法は何れを以て最適とすべきであらうか。氏は第五章價值測定と物價指數と題してその各々について吟味を重ね結局指數法に左袒する。(一三六頁)指數法こそ企業利益の算定に當り、貨幣の購買力における價格水準の變動の影響を最もよく排除するものであり、且つ何よりもその長所とするところは、この方法は原價主義會計からの離脱を意味しないからである。原價主義會計を物價指數により修正する修正原價主義會計こそ高松氏によつて立つ最大の據點でなければならぬ。

物價指數には一般物價指數として(一)生計費指數、(二)小賣物價指數があり、兩者は消費物價指數と呼ばれるが、この消費物價指數に對し卸賣物價指數がある。

卸賣物價指數は消費物價指數に比しますその變化が敏感であり、變動がはげしく、且つ標準的である。卸賣物

價指數は現實的な貨幣の動きをよく反映し、ために貨幣購買力の變動をよく表わしている。従つて卸賣物價指數は「一般的目的」または「すべての目的」のための物價指數と呼ばれる。企業會計に用いられるべき一般物價指數はまさにこの卸賣物價指數でなければならぬ。(一四八頁)この場合卸賣物價指數を採用する理由として次の四點を指し示すことができる。著者は述べている。

一、卸賣物價指數はその計算に用いられる資料が卸賣價格であるから、それが生産財に對する購買力を意味するものと考えられる。原價は生産に授けられた費用であるから、その價值の變動は卸賣物價指數により、よく測定しうる。

二、卸賣物價指數は貨幣そのものの購買力をよく反映するものであるから、企業會計における記録の媒體としての貨幣の一般購買力の變動が最もよく測定できる。

三、卸賣物價指數は標準的な一定した内容を備えているから地域性や個人性が少なく、より客観性をもつてい

る。

四、小賣物價指數においては品目やウェイトの選定が大きな課題となつており、それからの制約が強く、技術的にも大きな難點を包含している。卸賣物價指數にはかかる固有の難點は少なく、技術的にもまた比較的容易で

ある。

以上の點が企業會計に用いらるべき一般物價指數としての卸賣物價指數の根據である。

物價指數の作成は統計學的方法に従わねばならない。ここで高松氏は概略的に作成方法を述べ、次いで物價指數利用の反對論に對して駁論を述べている。その批判の論據は次の二つに要約することができる。

(一) 物價指數を用いることは個々の資産の價格變動が平均的に示されたり、またはその特殊事情が無視されてしまふという論議に對しては、一般物價指數は貨幣の全般的な購買力の變動を測定するものであり、むしろ個々の資産の特殊事情が無視されることがその大きな特徴なのである。このことから自己の所有している個々の財貨の價格を基礎として各企業独自の價格指數を作ることは避けねばならない。

(二) 物價指數の不正確性が屢々問題とされるけれども、物價指數は事實の動向を表わし、事實の指標を示すもので、事實そのものを表わすものではないと答えねばならない。

さて物價指數はどのように利用され、また利用された結果が如何に財務諸表に表示されるであろうか、第六章は修正手續と表示方法について論ぜられる。(二五九頁)

まず修正の基準を現在に求め、すでに記録されている過去の數値を現在價值に引直す前進法が多くとられるが、過去の時點に現在價值を修正する遡求法も併用されることがある。修正計算は(イ)會計資料の面における修正計算、(ロ)財務諸表の面における修正、(ハ)元帳記録の面における修正と三段階に分れる。

(ハ)の元帳記録の面における修正計算は「完全な調整」(二七三頁)と呼ばれ、修正原價主義の會計手續は必然的にこの方法をとる。その場合完全な調整手段として吸收法と新出發法があるが、新出發法は準更生と呼ばれる方法であり結局にはこの準更生法にまで進まねばならないことを意味する。

このようにして修正された元帳數値が財務諸表に計上されるとき、その表示に際しては原價數値の保存が極力計られねばならない。(二八六頁)例えば簡單な例示は次の通りである。(表一) (1)の如き補助的表示より(2)のとき表示形式が求められねばならない。

以上が第二部の内容である。ここで一つの疑問がある。それは、氏のいうごとくにして修正された元帳數値がどのような意味を有するかということである。

修正原價主義會計が資産會計に如何に適用されるかが第三部價格變動と資産會計において固定資産と棚卸資産について語られる。しかし第三部における敘述は未だ必ずしも十分ではないであらう。これは一つはシリーズの一冊としての本書の性格が尙十分な敘述を許さなかつたものと考へなければならぬ。氏の鋭い思考の閃きを

「價格變動と資産會計」——新井

(1) 貸借對照表

資産：	修正前	修正後
常座資産	500,000.00	500,000.00
設備(減價償却引)	1,000,000.00	2,000,000.00
	1,500,000.00	2,500,000.00
負債：	300,000.00	300,000.00
持分：	1,200,000.00	2,200,000.00

(2) 貸借對照表

資産：		500,000.00
常座資産		
設備原價	1,000,000.00	
減價償却額	400,000.00	
(差引)	600,000.00	
修正差額	650,000.00	1,250,000.00
		1,750,000.00
負債：		300,000.00
持分：	株主持分	
	株式資本金	600,000.00
	留保利益金	200,000.00
	再評價積立金	650,000.00
		1,450,000.00
		1,750,000.00

合わすとき、その學問的領域の廣さがいま更ながら感歎の言葉を禁じえない。新會計學シリーズの一冊としての出色の本書をえたことを心から喜ぶ次第である。

(昭和二十九年十月十八日)

第三部の隨處に感しながらも、今後の研究をより望んで止まない。

五

豫定紙數も盡きた。本書の有する理路豁然たる敘述に、ともすれば批判の眼は曇り勝ちになり、書評としては極めて不完全なものたらざるをえなかつたことは著者に深く詫びなければならぬ。それだけに優れた書物であり、幾つかの解決を迫られている基本的な疑問があらうけれども、それはともかく、氏の意圖する修正原價主義會計の基礎構造が見事に浮彫されている。著者はこの近業を發表されて以來今日に至る僅かの月日しか経たぬうちにもその筆硯は眞に豊かであり、多くの論稿を發表されていることを思い