



企業会計における社会会計原理導入の意義

能勢, 信子

(Citation)

国民経済雑誌, 98(3):35-53

(Issue Date)

1958-09

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/80040633>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/80040633>



企業会計における社会会計原理導入の意義

能 勢 信 子

開 題

近時、ストーンの協力者として著名な会計学者ブレイが、社会会計原理を企業会計に採入れるべしとの主張を行つてゐる。すなわち、一、企業所得の測定原理、および二、企業会計の勘定形式を、社会会計方式に則らしめ、このための手続を展開することが、彼の著作の中心課題をなしているのである。

一部の社会会計学者によつて行われて来た、会計の一般性の議論の域を越えるこの様な主張は、また、ストーン等が国民所得統計蒐集上の見地から要望して来た一見明かな論旨⁽³⁾とも異なるものであつて、会計学者により一応企業会計の次元において、それへの批判を軸としその改善策として打出されて居り、その限り企業にとつて、又会計学自体にとつて実質的意義をもつものと考えられている。これが我々がブレイの試みを検討する第一の理由である。

次にこの問題は、学説史的には夙にキャニングによつて提唱され、最近にはA I A スタディ・グループに一の結果を見たところの「会計学と経済学の交渉」⁽⁵⁾の、この側面からする問題提出であると解することができる。ゆえに我々がブレイの主題を分析するとき、背後にある二つの学問の交渉の歴史の意味を併せ解明することができるのである。

最後に我々は、ブレイの問題提起と、その背景をなすところの戦後英国におけるインフレーション、生産性向上運動、投資拡大政策の各々の推転過程との関係を見ることが出来ない。戦後の経済構造の激動は、伝統的な企業会計に動揺を与え、そこに新しい計算理論への要望を生ぜしめたのであり、これがブレイの試みの背景をなすものだからである。勿論かかる経済状況は、一切の個別資本について一様に同じ動きを生ぜしめたのではなく、従つて彼の主張は、かかる変動期における個別資本によつて支持され或は反撥されると共に、進取的会計によつて支持され伝統的会計によつて反撥されると、二面的性格を持ち、その限り、政府による社会的総資本統制という、いわば上からの統一の立場からするストーンの主張とは、異なる水面において打出されているのである。ゆえに、ブレイの理論を支持する個別資本の系列を探り出すことは、政府の社会的総資本の意図と、どの個別資本の意図とが一致するかを、いわば下から分析することに外ならず、かくて社会会計の現在の役割を解釈する上の一つの重要な手がかりが得られるのである。

小論は、以上三つの問題意識を以て、ブレイ学説の命題とその意義を検討するものである。分析の順序は次の如くである。

第一節 ブレイの三つの提案

第二節 ブレイの提案の意味と反対論

第三節 社会会計原理導人の意味及び本質

第四節 要 約

(1) F. S. Bray, 'The Measurement of Profit', 1949, 'The Accounting Mission', 1951, 'Four Essays in Accounting Theory', 1953, 'The Interpretation of Accounts', 1957. なお小論は「社会会計と会計との直接的交渉」に問題を限るために「応用的なブレイの展開である『Accounting Dynamics』そのものには深く立ち入って居ない。

(2) 例へば R. Mattessich, 'Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy', Accounting Research, vol. 8, No. 4, Oct. 1957.

(3) R. Stone, J. E. G. Uting & I. Darbin, 'The Use of Sampling Methods in National Income', Accounting Research, vol. 1, No. 4, Jul.

1950. 社会会計方式によつて、標本として選ばれた企業の会計数値を求め、これから企業部内全体の数値を推計する方法。現在行われている間接推計

法より正確、安価、迅速等の長所をもつ。

(4) J. B. Canning, 'The Economics of Accounting,' 1929.

(5) Study Group on Business Income, 'Changing Concept of Business Income,' 1952. 渡辺「企業所得の研究」。

(6) J. T. Wheeler, 'Economics and Accounting,' p. 42-76, Ch. 2 of Handbook of Modern Accounting Theory, edited by M. Backer, 1955. 参照。

第一節 プレイの三つの提案

プレイが企業会計を批判する範とした社会会計とは、周知の様に、ケインズ恒等式を勘定形式において計量する国民経済計算の一種であつて、(一)、国民所得循環をめぐる国民の取引を、「生産」、「処分」、「貯蓄投資」の勘定に配列すること、(二)、その際取引評価の原則を「国民資本の実物維持」、および国民資源への「附加価値計算」の原則に求め、また集計値を求める上で統一性が要請せられることが、計算上の課題である。プレイが企業会計との比較に用いたのは、社会会計の企業部門の取引を記録する方式であり、これは両者の同型性 isomorphism が他の部門に比して大であることから不思議ではない。ところで、企業部門で用いられる社会会計方式は、云うまでもなく社会会計計算それ自体のために作り出された方式であり、これを現在すでに慣行化された企業会計に導入することが、社会会計側の実践的理由ならばとにかく、企業会計自体にとつて何故有用であるか。

これに対するプレイの説明は必ずしも充分ではなく、屢々社会会計側の理由と混同している。⁽¹⁾強いて企業会計側の理由を探せば、現在企業会計がその慣習を变革すべき段階にあり、法律的立場に近い従来の傾向を社会経済的色彩を加えることによつて修正すべきこと、この為社会会計の方式を導入すべきであること等に尽きるのである。⁽²⁾

彼は、(一)社会会計の所得概念によつて企業利益概念を批判し、(二)その勘定形式を企業会計のそれに適用すること、(三)企業会計に統一性を持たしめることの三点を一貫して提唱している。

企業会計における社会会計原理導入の意義

まず第一の企業利益概念の検討について。彼は企業利益を企業の生産活動の有効性の^{テスト}験定であり、当期の生産額と投入額との差額であると定義する。この生産額および投入額の評価方法は、二つの会計では二点において異つてゐる。すなわち、(一)社会会計は「生産された附加価値」を計上し、他方企業会計は「収益即販売額からの」利益を計上すること、(二)前者が「現在時価」によつて投入物を評価計上するに對して後者は企業が実際に投下した「歴史的原価」によることが特徴的である。このうち第一点は、販売額とその費用を対応表示する企業会計の損益計算書形式に代えて、生産額と投入額を対応表示する社会会計の生産勘定を導入する主張の伏線をなす故、あとの勘定形式の議論に回さう。彼が企業利益概念の検討において、特に初期の著作において強調するのは、第二点、すなわち費用評価に関する現行企業会計方式の欠陥である。企業利益の検討がなされた第一の目的は、インフレーション下における二つの会計の対照であるといつて過言ではない。ブレイは、現に企業会計が、固定資産、棚卸資産実物資本の貨幣価値変動に⁽³⁾対応する調正計算をとらないことが、企業利益をしてインフレ利潤を含ましめ生産活動の成果を示すものたり得ない理由であることを、先づイングラランドウェールズ勸許会計士協会勧告書の減価償却に関する項を引用しつゝ説明を加えている。すなわち。「この接近法においてなされた一般的立場は次の如くである。『貸借対照表に示される額は、それらの実現価値もしくは更新価値を示すものではなく、通常はそれらの歴史的記録から減価償却あるいは減耗によつて引当てられた額を控除した額を意味する』。⁴かくて会計は必然的に資本主の興味に關係し、暗黙の裡に、固定資産に支出された貨幣資本の維持と収益から全貨幣費用を終局的に回収することの二点を期待する途をとる。この実践的解決法は相對的に安定的な価格の時期に發展し、又歴史的には資本主によつて企業に出資された貨幣資本を保有することに関する法規制に部分的に束縛されていることを示すことは困難ではない。」「我々が貨幣価値の相對的安定期になお生存しているとすれば、これについて云うべき必要は少い。事態が転換し、特に上昇する価格に⁽⁴⁾対応して、この伝統的會計的接近が支持されるかどうかは極めて疑わしい」。

翻つてこの問題は、社会会計企業部門では次の如く取扱われる。すなわち。「当期の生産に用いられた固定資産の消尽に関する要素を補填することが減価償却引当の目的であり、引当金が計算された年度における資産の取替費用―技術の要素を顧慮して―を計上すべきである」⁽⁴⁾。かくて歴史的原価に溯る伝統的会計方法は「回顧的方法」であり、社会会計の現在時価による評価方法が、より「未来展望的方法」であること、従つて、経済的所得計算を行う上で優れていることが主張される。この固定資産に対する取扱い上の主張は、棚卸資産に対しても同様に行われる。即ち、低価主義と測定上の継続性をのみ敘迷する上記勧告書の定義⁽⁵⁾では、「純粹に会計的見地に関するかぎり更新の問題は生じない」⁽⁶⁾こと、棚卸資産原価はラストコスト又は期末価格で計上する社会会計の評価方法とは正に対照的で、企業の投下貨幣資本を回収せしめるにすぎないこと、かくて企業利益は、歴史的原価と時価との差額たるキャピタルゲインを含む龐大な額たらざるを得ないことが各所で説明される。かくて彼は、社会会計の所得計算の背後にある「実物資本維持」の概念と、企業会計の利益計算の背後にある「抛出貨幣資本維持」の概念を対応し、国民経済的に意義ある前者の方式に拠るべきことを主張するのである。いうまでもなくかかる提唱は、勅許会計士協会の勧告書に示された、物価水準上昇に対する伝統的会計の立場に抵触⁽⁷⁾し、完全に対立するものであることは明らかである。ブレイは、かかる伝統的立場に対して、社会会計の資本維持原理を倣いつつ、企業自体の実物資本維持の主張を強く打出しているのである⁽⁸⁾。

次に第二の提案である勘定形式の問題を見よう。彼が社会会計の勘定形式を導入する所以は、四八年英国会社法の規定する企業会計の勘定設計原理が「真実・公正」に尽き、これに「論理的」性格を与えると共に社会的意義を持たしめることが必要であると考えることにある⁽⁹⁾。この目的で提唱される新しい勘定が、社会会計企業部門の生産勘定並びに資本勘定に夫々倣つた「生産勘定」および「資本変動勘定」に外ならない。

まず生産勘定を見る。この勘定は、企業会計の損益計算書からその営業部門を独立せしめ、更に、之を生産報告書に修

正することによつて作られる。すなわち、当期販売額に棚卸資産増（減）を加（減）した当期生産額とその費用を時価によつて記録し、「附加価値」額を計上することが修正の主目的である。ところで附加価値計算なるものは、すでに触れた様に、企業利益計算において未だ行われなかつた方式である。彼は、(一)社会会計の方法が、実現とは無関係に当期の生産額

生 産 勘 定									
1	労働				4	生産			
i.	直接的労働	×			i.	財貨用役売上	×		
ii.	補助的労働	×	×		ii.	〔減〕変動的財貨			
iii.	販賣的労働		×			用役購入		×	×
iv.	管理的労働				5	棚卸資産形成	(増—加算)	×	—
2	資本家賃			—		(減—減算)			
i.	地代	×			6	〔減〕固定的財貨用役購入		×	
ii.	減価償却費		×						
iii.	実物資産に対する賃料		×	×					
3	生産余剰			×					
				—					
				×		粗附加価値総計		×	—

* 「ダイナミック・アカウンティング」では、財貨用役購入は借方に掲げられている。この場合合計は粗生産物を示す。

の発生を認知計上する生産発生基準に立つて対して、企業会計の方法は、生産の発生とは無関係に、販売発生時点において収益を認知する方法であつて、これに対応せしめられる費目は「生産された財貨の費用」ではなく「販売高の費用」であること、(二)後者の利益の生産よりもその実現を重視する傾向は、企業会計自体の商人的伝統に由来するものであること、かくて、(三)生産活動の象徴として利益を考える場合には、生産諸要素の利用の結果附加された価値をまず計上し、然る後その分配分である利益を表示すべきであることを提唱する。翻つて、社会会計企業部門における生産勘定の目的は、粗国氏生産物の確定計算であつて、貸方に販売額を棚卸資産増減額を以て修正した粗生産額、借方にみにぎに要した費用である要素所得支払額と減価償却費すなわち粗国民所得を計上する慣行的形式をとるものである。

ブレイの提唱する生産勘定は、その原型である社会会計のそれに比して、(イ)変動的、固定的の基準によつて費用を分割し、(ロ)労働という範疇の中で要素所得支払額を細分した点において取引配列の方法を稍々異にしている。

今一つ導入された勘定は資本変動勘定である。この勘定は、社会会計にあつ

資 本 変 動 勘 定

(i) 貯 蓄 と 資 産 形 成

1. 固定資産への支出			1. 留保所得	×	
i. 有形固定資産	×		2. 処分所得(償還積立金および準備金)	×	×
ii. 無形固定資産	<u>×</u>	×	3. 減価償却引当金		
2. 繰延支出の増加(又は減小)		×	i. 費用配分額	×	
3. 棚卸資産の増加(又は減小)		×	ii. 価格変動調整額(増又は減)	<u>×</u>	×
4. 残高一超過貯蓄	<u>×</u>		4. 卸資産価格変動修正額(増又は減)		<u>×</u>
	<u>×</u>		5. 残高一超過資産形成		<u>×</u>
					<u>×</u>

(ii) 資 本 利 得 と 損 失

1. 資本損失	×		1. 資本利得		×
2. 臨時の取引による資本損失	×		2. 臨時の取引による資本利得		×
3. 不良債権	×		3. 過去の所得の修正		<u>×</u>
4. 過去の所得の修正	<u>×</u>				<u>×</u>
	×		4. 残高一損失残高		<u>×</u>
5. 残高一利得残高	<u>×</u>				<u>×</u>
	<u>×</u>				<u>×</u>

(iii) 長 期 財 務 変 動

1. 証券投資(新規支出-加算, 売却-減算)	×		1. 資本(新規払込-加算, 払戻-減算)		×
2. 長期貸付金(新規貸付-加算, 返還-減算)	<u>×</u>		2. 長期借入金(新規借入-加算, 返還-減算)		×
	×				×
3. 残高-導入された資金	<u>×</u>		3. 残高-投資された資金		<u>×</u>
	<u>×</u>				<u>×</u>

(iv) 運 転 資 本 変 動

1. 短期債権変動(増又は減)			1. 短期債務変動(増又は減)		
i. 短期貸付	×		i. 短期借入金	×	
ii. 売掛金	×		ii. 買掛金	×	
iii. 未収金	<u>×</u>	×	iii. 未払費用	×	
2. 短期証券投資		×	iv. 未払配当及び利子	<u>×</u>	×
3. 貨幣残高増加		×	2. 貨幣残高の減小		×
4. 残高一運転資本減小	<u>×</u>		3. 残高一運転資本増加		<u>×</u>
	<u>×</u>				<u>×</u>

(v) 税金の修正および積立金, 繰延負債の変動

1. 資本利益及び直接利得への課税調正	×		1. 積立金変動額(増又は減)		×
2. 過去の税金への調正	<u>×</u>		2. 予延負債変動額(増又は減)		<u>×</u>
	×				×
3. 残高一貸方残高	<u>×</u>		3. 残高一借方残高		<u>×</u>
	<u>×</u>				<u>×</u>

ては、所得勘定からの国民貯蓄と生産勘定からの国民投資を対照計上し、国民資本に附加さるべき蓄積の大きさとその資金調達過程を示すもので、「資本勘定」と呼ばれて居る。ところで企業会計では、従来このようにカレントな活動とストックとをつなぐ場がなく、僅かに比較貸借対照表を作成することによつて充されて居たのである。

ブレイが企業会計にこの勘定を導入する所以は、現代の企業における資本形成活動ならびに、資金調達活動の重要性である。全体としての国民経済計算では、みぎの勘定を統合した資本勘定は、集計の結果新規の国内の債権・債務関係が相殺され貯蓄・投資の実物的恒等を示すのであるが、個々の企業の場合、投資・貯蓄は必ずしも恒等関係になく超過投資（乃至貯蓄）が他の会計主体によつて調達され又は提供されている。更に又、企業の一期間の資本変動そのものは、実物的資本形成・貯蓄以外に、他の会計主体との間に行われた長期・短期の資金的取引をも含んでいる。ゆえに、みぎの「超過投資」を賄つた資金源泉を表示し、さらに資本変動に伴う一切の投融资を、適宜に小区分して配列することによつて、会計主体の資本変動活動の資金分析が可能となる。このため資本変動勘定は、原型である資本勘定に比して小区分を設け、また配列においても相当詳細度を加えていることが注目される。すなわち、この勘定の中核は第一の区分である「資産形成・貯蓄」であるが、それ以外の資本変動に影響する一切の取引は、「長期資金の変動」、「運転資本の変動」、「資本利得及び損失」等の小区分に集録、配列されている。かくて、これ等小区分別に示される取引が、当期の資本変動に見合うだけの、資金の運動をその源泉別に詳細に示すのである。かかる勘定は、企業の損益計算に欠けている面、すなわち、資産形成の測定とその資金計算とを補う上で意味があるとするのが、ブレイがこれを導入する所以である。

ところで、このように損益計算書を分割して附加価値生産の表式たる生産勘定を作り、かつ新しく資本変動勘定を創設することは、英国四八年会社法で規定する会計記録公示上の要請、ならびに従来上記勅許会計士協会勧告書が規定して来た慣用的型式から相当程度かけ離れた提唱であることは云うまでもない。⁽¹⁾ブレイはかかる伝統的立場に反対して、社会会

なほ以上の提案、すなわち貨幣価値変動を捨象し時価で統一的に費用を計上すること、および共通の勘定形式によつて

(1) かかる箇所を挙げることは容易である。例えば、'Interpretation', p. 20, p. 25, p. 14. 'Mission', p. 18. 'Measurement', p. 53.

(2) 'Interpretation', p.25. 'Measurement', Ch. 1. Introduction.

(³) 'Measurement', p. 66-67.

(4) 引用された勧告書の中には、'Recommendation on Accounting Principles,' IX-Depreciation of Fixed Assets, The Council of the Institute of Chartered Accountants in England & Wales.

(c) 'A Standardised System of National Accounts', published by OEEC. p. 74-5.

(○) 'Recommendation' X-The Valuation of Stock-in-Trade

(7) 'Measurement', p. 74.

(∞) 'Recommendation', XI-Rising Price Levels in Relation to Accounts.

(9) 'Measurement', p. 53.

(10) 'Interpretation', p. 25. 引用された会社法は、'Companies Law and Practice', 3rd. edition.

(11) 'Measurement', p. 58-60, 'Four Essays', p. 40.

(12) 'Companies', *ibid.*, 'Recommendation', VIII-Form of Balance Sheet and Profit and Loss Account.

(13) 'Measurment', p. 46. 'Interpretation', p. 14.

第二節 ブレイの提案の意味と反対論

ブレイの社会会計原理導入への提案は、結局、「利益測定原理、ならびに勘定のデザインについて、また統一性確保について、また企業会計における社会会計原理導入の意義

いて、社会会計と企業会計の一貫性コンシステンシーを保持せしめること」に要約せられる。しかしながら本来領域を異にする二つの会計の間に、はたしてかかる一貫性が成立つものであるか。問題は、二つの会計の調和の主張を越えて存在するものであるか。まずこれに対する社会会計方式の意味について。社会会計学者が企業部門で使用者費用を時価で評価する所以は、一国における実物的生産活動を現在の貨幣単位で計上したいという自らの動機に発して居り、この為国民資本の消尽分を控除する一方、企業会計では行われない帰属推計等インビデュエーションも試みるのである。況や決してそれが個々の義務乃至関心を担うところの微視的会計主体に一般に受容さるべきことを意図しているわけではない。ただし社会会計において實際的に資料蒐集の任に当る統計学者は、減価償却費および棚卸資産原価の企業会計数値に不満を抱き、この国民経済の数値への修正を試み、或はまたサンプリング法による直接推計を実施したいがためにかかる提案を支持する。⁽²⁾云うまでもなくかかる主張は本来、実践上の理由、安価、精確、迅速な計算に出て居る。他方、社会会計の生産勘定は、粗国民生産物を最終需要、消費、プラス投資と、最終供給、要素支払、プラス間接税をバランスの形式において表示し、他方、資本勘定は一国の資本形成、投資と、これを調達する過程、貯蓄をバランスの形式において表現するもので、この勘定形式の意図するところは、夫々、一、ケインズ経済学における国民生産物、最終供給、国民所得、最終需要を計上し（生産勘定）、二、国民所得循環における重要構成要素としての、就中、国民予算における戦略的変数としての貯蓄投資を測定する（資本勘定）にある。これ等の勘定は正に巨視的診断の用具であつて、個々の微視的会計主体の分析に作られたものではない。ただしかかる勘定を微視的な会計主体、企業に適用することへの期待があるとすれば、それは、先の測定の場合と同様、全く実践的な集計の便宜に発している。⁽²⁾以上から社会会計方式が、巨視的計算マクロ・アカウンティングなるそれ自体の目的に奉仕するものであり、実用的動機からのみ二つの会計の統一が要請されることが明かになつた。

さて、ブレイのかかる提案、とくに第一点、企業利益概念の検討は、単に二つの会計の交渉の問題に留まらず、一層深

い背景を持つ。すなわち会計学と経済学との間に交渉を喚起して来た主題であることである。我々は、この提案の下から、意味を明かにするに先立ち、まずこの問題が「会計学と経済学の交渉」史においていかに位置付けられているかを見よう。第一に所得概念の検討に用いられた資本維持問題について。

まず社会会計は、近代経済学の定義に沿って社会所得^{ソーシャルインカム}を計算する経済計算の一種であり、かの実物維持原則も本来、ビッグ・ヒックス等によつて、「経済的厚生」の客観的指標としての国民所得純額を得る上で、国民資本の生産に伴う犠牲価値を控除する計算原理として主張せられたことは、周知の如くである。処でビッグ等の経済学的概念が、会計的所得と経済的所得の検討を主題とした二つの学間の交渉において、後者の主張の根拠として引用されたこと、および、この交渉自体が両者の背離の顕著なインフレーションの推転過程においてとみに活潑化したことも、交渉過程を知る者には周知の事柄である。⁽⁴⁾ゆえにブレイが企業会計に社会会計原理を導入せよとの意義は、結局、「経済学と会計学との交渉」の、この局面における主張であることが理解される。他方で、企業利益の検討をめぐる交渉史そのものは、企業利益測定原理として、取得原価主義をとるべきか又は取替原価主義乃至時価主義によるべきかの、会计学自体における論争の一つの表現であることは明かである。何となれば、取替原価をとる論者は、多かれ少かれその論理の中核として、経済学者の所得、資本原理を引用するのが常であり、他方、歴史的原価を主張する論者は、計算の目的および要請に関する会計固有の制度的性格をその論拠となすのが常だからである。⁽⁵⁾

更にブレイを含む経済的所得の主張者乃至取替原価主義者の一切が、戦後の高物価と重税によつて喚起され、彼等のいう正しい所得と歴史的原価によつて計上された利潤の差額分を課税所得とせざることを、乃至現行の制度の下での減税を直接間接に意図していることは理解に容易である。⁽⁶⁾以上の認識を前提として、社会、会計的所得概念導入の会計的意味は「同一価格水準における収益・費用の期間的対応」という、取替原価主義の主張に集約される。

次に第二点、生産勘定の主張について。

生産活動と販売活動が区別せらるべきこと、ならびに企業の損益計算書が、販売額とその費用の対応を示すもので、企業の「生産報告書」たり得ないことについては、夙にラッブルスの指摘があるが、生産額そのものと、投入額の対比を以て、企業の生産性を検討することの主張は、最近の「生産性会計」の展開に見られる。⁽⁸⁾その内容は、一、附加価値生産に関連する諸量——総生産と投入——が、同一時点の貨幣単位で測られ、キャピタルゲイン（ロス）が排除されるために生産活動の能率を表現すること——測定、同次性、二、投入は資本用役厳密には資本財用役と労働用役とを含み、労働の中には物的生産的労働のみならず販売労働ならびに経営管理的労働をも含むこと——物的労働力を基礎としない生産性測定、三、各種の生産方法の成果が共通の統一的測定単位および基準で測られるため比較可能であること——比較可能性である。かかる主張との親近性⁽⁹⁾から、ブレイの主張の第二点、生産勘定の提唱は、会計的意味としては、生産性会計の主張に集約せられる。

第三点、資本変動勘定については、企業の投資とその資金計算への関心がごく最近に生じたものであり、微視的企業経済学としてはしかるべき地位を持たなかつたこと、他方、会計に投資貯蓄を計上する形式が存在しなかつたことの二点から、二つの学問の間にこれをめぐる交渉は存在していなかつた。故にブレイは、交渉史として見れば全く新しい一視点を与えたといえる。しかしながら、その原型が投資・貯蓄勘定にあるとはいへ、彼の会計上の意図は、投資をめぐる各種資金源泉の表示および資金の運用を示し、資金利用上の検定機構を供するにあり、リトルトンが評する様に、「資金会計への血縁関係」⁽¹⁰⁾を持つことは明かである。かくて資本勘定を提唱する会計的意味は、投資資金会計の主張に集約することができる。次に、以上三つの会計学上の主張、すなわち取替時価主義、生産性会計、投資資金会計が、ブレイの説明において果して議論の余地なきものか否かを検討する。

まず取替原価主義の問題。企業会計利益を社会会計的所得計算によつて行ふべしとの主張は、取替原価主義と原価主義の論争↓前者の正当性の主張↓企業会計の枠内での実践可能性の主張として本来展開さるべきである。ところでこの論争は、反対論、即ち伝統主義会計学者の切札の完全な克服を前提として可能である。この切札とは、理論的には、ノリスの掲げる次の点、即ち一、会計上計算単位としての貨幣の価値の変動は考えられないこと、二、過去の取引の客観的記録の要請、三、利益測定と財務政策は別次元に属すること——以上一言に要約すれば会計的所得と経済学的所得は別個の問題であることであり、取替原価主義者の修正は、抽象的計算単位を導入するものであり、又修正上適切な指数が得がたいとして拒否せられる。これが上記勧告書の見解を支える主要な議論である。さらにこれは、より現実的な議論、すなわち、一、更新資金の過不足は資金の再投下事情及び技術革新にも依存すること、二、制度的反対たとえば税法の不承認が存すること、三、スランプ期の反動を企業が好まぬこと、四、資金増大目的・減税目的は他の方法（例えば税法へのイニシアブル・アロウアンス制度の導入）により達成できること等によつて支えられている。なほ英国での反対論として、公平の見地からの反対意見、すなわちタツカー報告の挙げる「他の納税者階層を犠牲としての企業への優遇、とくに特定企業への優遇」に対する反対論がある。⁽¹²⁾ブレイの意図する取替時価主義の主張が会計学的に説得効果をもつためには、以上の切札を一々論駁し、克服する過程を当然に必要とする。かかる過程を欠き、社会会計の所得計算原理と一致すべきであると單に要請するのみでは充分に説得的議論であるとは云えない。

つぎに生産勘定導入の問題。生産勘定の主張は二点に問題がある。その一は原型たる社会会計の生産勘定が本来他の巨視的会計図式——たとえば投入産出表——に比して極端な統合的性質と、非生産分析的性質——「使用者費用」すらその一部分たる減価償却費しか示されないという——を持つにも拘らずこれから出発して生産性分析を行おうとすることについての疑問、その二は、ブレイの右の提唱に限らず附加価値計算に留まるような生産性会計一般に、議論の余地無きものか

否かの疑問である。第一点についてブレイは、勘定形式に生産額を掲げ勘定内部で他企業からの購入分——ケインズの所謂 A_1 ——を、変動分と固定分の二度にわたり減算し、他方人的用役の投入については之を直接労働、補助的労働、販売的労働、経営管理的労働等に細分するという、経験的方法^{ルイス・オブサム}に依存することによつて解決しようとする。彼が社会会計との一致を唱導し乍ら、実は周知の手法を主張しているとの評がある所以である。次に第二の点について。価格変動や販売額と生産額の間に背離がある場合、企業の生産力を知る第一次接近として、かゝる勘定を管理上用いることは、意味が無い訳では無い。しかしながら生産性会計が明かにするところは、生産的労働者の賃金、利潤分配部分としての不生産的労働者の賃金、および重役等の企業幹部の俸給ならびに資本財の賃料を一切無差別に含む「主要費用」——即ち、資本、家、的、費用、の、価、格、変、動、修、正、額、を、生産額——当該企業で形成された価値と他企業からの移転部分（生産物の価値と価格の差および当該企業の生産した個別的価値と価値との差を含む）の合計額から控除した、「収益余剰」であるに過ぎない。かかる数値は、従来の会計の企業利益に比して収益力検定の手段としては無意味ではないが、但し当の目的とする生産性分析——企業、の、物、的、生、産、力、の、測、定、には程遠いものである。生産勘定による生産性会計の主張は、多分に不消化で充分内在的検定を経たものとは云えない。他方、実践的見地からすれば、「かかる経済的計算法が将来大企業で用いられるだろうが、現在はまだ慣行を改訂するに至らない」——リトルトン——という、現在での利用の限定性が指摘されるのである。

第三に、資本変動勘定について。この勘定は資本変動に伴う資金の源泉、運用を表示する点、伝統的資金会計に接近する一面を持つ。故に資金会計に「投資、貯蓄」なる新視点を与えたこと⁽¹⁵⁾に賛意を表する学者もある。一方、バーキンソンの如き伝統的会計学者からすれば、社会会計に資金会計の原型を求める理由が理解せられず、かかる態度は「社会会計との直接的目的に規定された強迫観念に迫りやう、職業としての会計を悩しめる」と評される⁽¹⁶⁾。

なほ又、会計数値並びに勘定の統一性によつて比較性が得られるとのブレイの提案は、かかる数値を公示することを企

業が望まないという実際問題を全く無視するものであることがリトルトンによつて評される。⁽¹⁷⁾

以上から、企業会計に対する社会会計原理の適用は、従来の会計理論と相距ること少いにも拘らず、その展開は必ずしも充分でないこと、他方「すべてを正当化さす社会会計の要請」——バーキンソン——を各所に持ち込むことによつて、その説得力を弱めていることが理解される。

- (1) 棚卸資産原価の社会会計的調正については S. Kuznets, 'Changing Inventory Valuations and Their Effect on Business Savings and on National Income Produced,' Conference on Research in Income and Wealth, series I, p. 145-165.
おなじく固定資産減価償却費の調正については S. Fabricant "On the Treatments of Corporate Savings in the Measurement of National Income," 同書 p. 113-141. サンプルの適用については Stone, etc. *ibid.* この場合「企業部門全体を基本的な母集団とし、産業別、規模別、地域別に層化し標本となる企業を選出する。標本の会計数値から必要とする母数例えは投資・資金支払額等を推定するのである」。
- (2) Bray がかかる目的のために著した書物がある。'Social Accounts and Business Enterprise Sector in National Economy', 1949.
- (3) A. C. Pigou, 'Economics of Welfare', 永田清監訳「厚生経済学」第四章「資本をめぐらるものに維持するもの意味」。五三—六〇頁及び附録五一—五八—一六三頁。J. R. Hicks, 'The Concept of Social Income', *Economica*, vol. XIII, No. 31, 1941.
- (4) 英国におけるかかる論議は四五年以降 (Norris, 'Profit, Accounting Theory and Economics', *Economica*, Aug. 1945. K. Lacy, 'Profit Measurement and Price Changes', 1952. Taxation and Research Committee, 'Accounting for Inflation') による Economist, Times, Accountant 誌上) 五二年まで行われた。因に米國における上記「企業所得の研究」は四七年から五二年にかけて行われた。'Changing Concept', *ibid.*
- (5) A. R. Prest, 'Replacement Cost Depreciation,' *Accounting Research*, vol. I, No. 4, Jul. 1950.
- (6) Report, of 'Tucker' Committee, p. 46, 1951.
- (7) R. Ruggles, 'National Income and Income Analysis,' Ch. 3.
- (8) H. S. Davis, 'Productivity Accounting,' 1955.
- (9) 'The Measurement of Productivity Efficiency,' Appendix of 'Four Essays,' *ibid.*
- (10) A. C. Littleton による 'Interpretation' の書誌 Accounting Review, vol. XXXIII, No. 1, Jan. 1958. p. 157.
- (11) Norris, 'Profit, Accounting Theory and Economics,' *ibid.*
- (12) Tucker Report, *ibid.* 100, 104, 105, 109 の各項。なお英国のインフレーション会計については片野一郎教授「第二次世界大戦後のイギリスインフレーション会計の発達」——商学研究二巻取載——が示唆深し。
- (13) B. B. Parkinson による 'Interpretation' の書評。Accounting Research, vol. 9, No. 1, Jan. 1958.
- (14) 黒沢清教授「企業貯蓄投資協定と資金運用表」企業会計八巻四号。

企業会計における社会会計原理導入の意義

(51) Parkinson, *ibid.*

第三節 社会会計原理導入の意味及び本質

ブレイ理論への上述の反対論は、(一)理論的には、評価論については会計的所得計算における「貨幣価値安定の公準」の擁護、勘定理論としては新しい形式の説明不足に対する不満、(二)実践的理由として、評価論については、現にこれに代るべき代替策があること、及び之等全部については夫々適用上および効果上一般的でないことに集約せられる。第一の点は、ブレイ自身の会計理論としての精度不足に由来する。しかしながら第二の点は会計の現実の地盤に根ざして居り、社会会計原理の導入に対して抵抗する個別資本の系列が現実存在することを暗示するものとして興味がある。

以下に英国の戦後経済構造を背景として、ブレイの提案ならびに反対論のもつ社会的意義を検討しよう。

まず一般的背景を見る。英国戦後の物価上昇度は、四五年⁵⁵、四七年⁵⁶、四八年⁶⁷、四四年⁷⁰、五〇年⁸⁰、五一年⁹⁷、五二年¹⁰⁰（但し五三年¹⁰⁰）であり、インフレーション会計を発生せしめるに足る地盤である。⁽¹⁾なお国際収支赤字⁽²⁾ポンド危機および、世界的な技術革命を背景に、一方では生産性向上の要望が産業界に一般化したこと、⁽³⁾他方税制上の投資助成策に結実した様に、⁽³⁾英国企業の投資増加への要求が強くなつたことは、夫々生産性会計および投資資金会計の主張を生じた一般的背景をなすものである。しかし乍ら、かかる背景は、英国の社会的総資本全体について一般的に意味をもつものであつて、社会的総資本の個々の要素としての個別企業について一様に云い得るものではない。私見によれば、このことこそが、新しい統一的計算体系の導入に対して個々の資本が反旗を翻す地盤であると考えられる。

まず取得原価主義による利益測定について考えれば、第一に個別企業はその資本支出の時期を異にし従つてかかる提案によつて異なる効果を享受することである。⁽⁴⁾上記タッカー報告は、かかる提案が実施されることによつて戦前已に設備を確

保し戦後は更新及び新資本支出を行わず又陳腐化資産を保有している企業のみ不当に優遇されることを非難する。⁽⁵⁾但しこの議論は普延を要するもので、個別資本中には上記条件を充し乍らなお実行不可能の故に反対する企業が存在することは明かである。従つて、第二に、「原価の増大に見合う収益の増大なき」企業は、かかる提案に反対することが予想される。かかる企業は、一、その料金が政府の規制によつて規定される公益事業、二、インフレーション——一般的過小生産の条件の下に於てなお充分の利益を挙げ得ない企業の二種がある。この内前者は、物価上昇に遅れ乍らも時価高騰の理由を以て料率の改訂を要請し漸次政府の承認を得ることが出来る。後者は、インフレーション下に於ても物価上昇率、ならびに利潤率が跛行性、不均等性を持つこと——特にインフレ終息期において——の現れであり、かかる企業は充分な収益を得る能力を持たぬ以上常に歴史的な原価に立つ計算に固執せざるを得ない。⁽⁶⁾第三に調正指数作成技術の水準は、個別企業についてみれば同一でないことである。指数が正しい事実に恣意を持ちこむとの反対論は、累積価格指数の作成が計算装置をもたない私会社においてとくに困難である事実によつて支えられる。なお時価主義への代案について云えば、タッカー報告の初年度償却制度は、固定資産減価却費を初年度四〇%乃至二〇%の計上を勧告するものである。二倍程度に止つた英國のインフレーション下では、進んで現行制度の改革を行わない企業があるであらう。

つぎに生産勘定の提唱——生産性会計について。一九四八年の英米生産性協議会の発足に始る生産性向上運動は、政府、産業団体、主要企業において展開せられ、その一環として、英國産業における生産性の測定問題を喚起し、特に企業会計に対して管理目的の統計資料の整備、就中会計数値相互の比較ならびに外部統計の利用を提唱して来た。⁽⁷⁾しかしかかる生産性会計の要請は、必ずしも企業一般に一樣に存在するのではなく、当面の技術革新下に超過利潤を失う可能性ある企業とくに戦後急上昇した生産力をもつ米、西独等の独占資本と競争關係に立つ英國独占企業にとつてこそ生産性比較の切実な意味があることは明かである。

第三に、投資資金会計について。右の生産性向上運動との連繋の下で推進された重点的投資政策に投資資金会計は対応すべく生れたのである。しかし投資資金会計の有用性は個別資本に一樣でないことは明かであり、投資拡大的企業乃至「成長企業」としては投資とその資金源泉を表示し過不足を計上すること、又かかる数値を国民投資、当該産業全体における数値若しくは他の成長企業の数値と比較することは、管理上有意義かつ必要である。他方投資が連続的に行われない大多数の「静態的企業」又は「衰退的企業」においては、かかる方式をとる実践的理由は何等存在しないのである。

最後に、ブレイの提案の一つである比較可能性について。企業間比較についてはみぎに述べたが、外部の統計例えば社会会計、生産センサスとの比較の効果を見るに、外部統計はその性格上、かなり統合を経た数値であり、之と対比するところが管理上有効である為には、企業の数値自体、比較を行つて意味ある程度の大いさを持つ必要がある。かかる企業が限られた存在である以上、大多数の企業は数値公開の不利益のみを持つことは、前記リトルトンの指摘を裏付ける。

以上反対論の地盤についての考察を要約すれば、ブレイの企業会計に対する社会会計原理の導入が、大多数の企業にとつて緊要な問題では無く、少数の限られた独占企業にとつてのみ意味ある提案であることである。

他方社会会計そのものは、改めていうまでもなく、社会的総資本統制の道具として戦後のイギリスに登場した政府の経済計算体系である。かかる計算体系は、これに各個別資本の計算体系が接近することよつて、資料の蒐集、集計、比較、公表ならびに立案を容易に行い得、かくてより産業規制の実を挙げることが出来る。ここに、社会会計原理導入に対する上からの要求と、一部独占資本の要請という下からの促進の一致点が存在する。

- (1) 世界統計年鑑第八卷、四六〇頁。因に仏、米、白でインフレーション会計が論じられたがこれ等の国の四五年物価指数は夫々14.8%である。
- (2) 四八年末、英国では蔵相クリップスの唱導により英国産業界で生産性協議会が発足した。
- (3) 四五年、五一年、五四年の英国財政法での投資振興策。
- (4) 戦前の低物価時に資産を取得した企業は、戦時中に取得した企業に比して再評価乃至取替時価調正による多額の準備金を設けることが出来る。
- (5) Tucker Report, *ibid.* 104, 105, 109 G各項。

(6) 因に、英国のインフレーション会計は、イギリス工業連盟をその直接の唱導者とするのみならず、卒先して実施した企業が、著名な化学独占資本 Imperial Chemical Industry, LTD. および Unilevers であることは看過さるべきでない。即ち前者は五〇年一月一日価格による資産の再評価を行ひ、(同社会計報告書(筆者未見))「企業所得の研究」文獻目録中に収録)後者は米国の子会社をして後入先出法を適用せしめ、又減価償却費に対して巨額の固定資産更新準備金を加算計上している(同社年次報告書 The Economist, June, 23, 1951. 同上文獻目録参照。これについては直接見ることが得た)。

(7) 英国のかかる事情をうかがい得る文獻として、'Management Accounting' by Anglo-American Council on Productivity. 150. 江村稔助教授訳「マネジメントアカウンティング」。および、'The Measurement of Productive Efficiency,' Appendix of 'Four Essays,' *ibid.*

要 約

以上を要約する。

一、社会会計原理の企業会計に対する導入は、(一)、企業所得に対する取得時価主義評価の主張、(二)、生産勘定による生産性会計、および、(三)、資本変動勘定による投資資金会計の主張の三点に集約される。

二、しかしながら、之等の主張は、いまだ論証不足であり——理論的欠陥——、他方、かかる原理を適用することは特定の企業にのみ裨益する——偏倚性、非一般性。

三、社会会計原理の導入は、社会会計側の、すなわち上からの実践的理由——精確、安価な測定——と、一部独占資本の、即ち、下からの実践的理由——準備金強化、生産性分析、投資資金分析ならびに生産および投資における企業格差の分析の緊要性——によつて支えられる。

以上の考察は、社会会計自体の性格の驗定に資するものである。

附記 紙幅の都合上、論理の展開並びに引用を最小限に留めた。他日補完したいとおもう。

(一九五八・七・一〇稿)