

## 公表会計の単位について

村 瀬 儀 祐

はじめに

- 1 「企業実体論」の2側面
- 2 公表会計の単位としての企業
- 3 「企業実体」—「取引価格」
- 4 「企業実体」論の限界点

おわりに

### ● はじめに

会計は、その基本的前提として、測定・記録・公表がなされるべき範囲（会計単位）が確定され、また、測定・記録・公表実務の遂行のための特定の手段（会計形式または会計機構）が確定されることを必要とする。かかる会計単位と会計形式の確定は、会計の基本的前提として必要不可欠のものであり、その必要性はいかなる意味においても否定されることはできない。会計の理論は、それがどのような論理体系をとろうとも、会計単位と会計形式の確定という実務的課題と密接に関係するものであり、また会計単位と会計形式についての検討は、いわば会計理論の最大の関心事ともなっていると言える。

これまで伝統的な動的会計理論においては、会計単位と会計形式についての理解は「企業実体 (business entity)」と「取引価格 (bargained-price)」の概念を根幹とする論理の枠組によってなされてきた。しかし、第2次世界大戦後、とくにアメリカにおいて、「企業実体」、「取引価格」の論理に対して疑問と批判の動きがあらわれ、今日では、そのままの形で認められるものとはなっていない、新たに「会計の無主体性」、「多元的情報の提供」を説く会計理論によって排撃されようとしている。このような会計理論の変化と再編成のうごきの基底には、会計単位と会計形式をめぐる実務的課題の変化があることは言うまでもない。

本稿の課題は、伝統的な動的会計理論の今日的限界点を会計単位と会計形式をめぐる現実の会計実務の発展のなかに求め、伝統的な動的会計理論のいかなる点がいかなる意味で限界となっているか、分析と整理を試みようとするところにある。

## 1 「企業実体」論の2側面

「企業実体」概念についての代表的な定義は、W.A.ペイトン(W.A. Paton) A. C. リトルトン(A. C. Littleton)によって次のごとく示されている。

「企業は一般に実体、すなわち基金を提供している当事者から別個の、これと区別せられた、それ自体独立した一つの制度であると考えられている。そして企業の会計諸記録や計算諸表がその所有主、社員(partners)、出資者またはその他の関係者もしくは諸グループのものではなく、その企業実体の会計諸記録および計算諸表である。<sup>1)</sup>」

企業が「独立の制度」として実体をもつとする仮定は、「出資と経営の分離」の傾向のいちじるしく進んだ大規模な株式会社を想定したうえで設定されたものであるが、しかし、「企業実体」の仮定は、大規模な株式会社にのみ合致するものとはされていない。「会計は小は小さな商店から大は巨大な工業会社に至るまでの『制度』に関連して、非常に重要な意味において、制度的な性格をもっている<sup>2)</sup>」。そのため、「企業実体」の仮定は、原始的な企業組織をも含めて、あらゆる企業組織形態にも適用されるとするのである。

このような企業が制度としての独立性をもつとする理解は、現実の経済過程における個別資本のあり方とそぐわないことは明らかである。独占資本主義段階のもとでは、企業はたがいに独立して自由競争をおこなっているのではなく、巨大企業集団の一構成部門として組み込まれ、金融資本の統一的な管理と支配のもとにあるのであって、この条件のもとでは、「独立の制度」としての企業を仮定しても、それはあまりにも現実とかけ離れた無理な仮定となっていると言わざるをえない。問題は、企業を「独立の制度」として仮定し、会計をこれに関係したもの

と位置づける会計の理論形式そのものもっている意味である。「企業実体」論の検討にあたって重要なことは、「独立の制度」としての企業を現実の個別資本と混同してしまうのではなく、それが仮構的な論理形式としての性格をもつものであることを理解するとともに、さらにそのことのみに終るのではなく、それが仮構的な論理形式として、形式そのものもっている意味について、もっと深く追求されなければならないことである。なぜなら、「企業実体」概念の「この形式を真に形式として把握することが、こんにちの特別な独占資本主義のあり方と、その性質を把握するために重要である<sup>3)</sup>」からである。

「企業実体」論の論理形式のもっている意味は、会計単位と会計形式の確定という現実の会計実務と会計制度に関係する2つの側面において検討される。

まず第1に、「企業実体」論は、会計の単位を企業におく。すなわち、「会計の組織単位としての企業 (the enterprise as the accounting unit of organization)<sup>4)</sup>」を仮定している。公表会計の単位を企業におくことは、自明のこのように思われるかもしれない。しかし、現実の会計実務において、会計単位として措定されうる可能性の範囲は広いものとなっている。企業規模の拡大化、事業の多様化・専門化、企業組織・部門間の相互関係の緊密化という、生産の社会化の進展を背景として、会計単位としての企業について、形式的な統合と分割の可能性は大きいものとなり、また措定された会計単位としての企業の任意的な性格はより強まったものとなる。会計単位として措定された企業は、現実の個別資本と同義のものと言えるものでなく、「あらゆる企業単位はさらに大きな全体のうちのほんの一部にすぎないし、逆にほとんどの企業単位はそれ自身さらに小さな単位が結合したものにすぎないのである<sup>5)</sup>」。この場合、会計単位としての企業の措定のされ方は、現実の経済過程の個別資本の運動の態様を客観的に反映するものでなく、むしろこれを隠蔽したうえで、様々な目的と機能をはたすためになされる。すなわち、会計単位としての企業は、配当宣言の単位、課税の単位、製品価格・料金の決定の単位、賃金計算・「合理化」の単位、債権者の融資対象単位として、それぞれの部面において一定の役割と機能をもつ。このように、「企業実体」論は、会計単位の設定に関係する論理として、その形式そのもののはた

す客観的意義が検討される必要がある。

第2に、「企業実体論」について検討されるべき側面は、それが、会計の記録・計算に関係する諸概念の基本的な論理枠となっていることである。すなわち「独立の制度」としての「企業」は、ゴーイングコンサーンとして、一連の活動の流れによって成立しているものであり、会計の課題は、この事業活動の不断の流れを期間ごとに区分し、各期間の事業活動を測定し報告することにあるとされる。この場合、会計が供給しなければならない企業の活動は大部分、他の企業との交換取引から成り立っており、会計はこれらの交換を数量的に表現しようとするものである。したがって、会計の基本的な対象は、交換活動に内包されている「測定された対価 (measured consideration)」<sup>1)</sup>、とくに取得された用役に関するもの一原価、経費一と供与された用役に関するもの一収益、利益一であるとされる。交換活動に内包されている「測定された対価」とは、「取引価格 (bargained-price)」<sup>2)</sup>、または「価格総計 (price-aggregate)」とも呼ばれているものである。会計の記録・計算は、「測定された対価」、「取引価格」、「価格総計」の基礎概念のもとに理解されるべきであるとされている<sup>3)</sup>、このように「企業実体」論は、会計単位に関係する論理であると同時に、会計の記録・計算の対象とその構造に関係する諸概念を導びき出す論理ともなっている。「企業実体」論の検討において、以上の「企業実体」一「取引価格」の論理のもつ意味と役割についての吟味がとくに必要となる。

以下、「企業実体」論の2側面について、それぞれ検討をふかめてみよう。

## 2 公表会計の単位としての企業

会計単位を企業とする場合、それは普通、法人＝法的実体 (legal entity) が考えられるであろう。この場合の企業は法的、形式的な会計計算の公表単位であって、それ以上の意味はもつものではない。まして、法的実体が個別資本を単位として、個別資本を会計上反映したものであるとは、決して言えるものではない。いま、一つの例として、1940年に提示されたアメリカ最高裁判所の「企業実体」

の確定基準をあげてみよう。これは“Deep Rockdoctrine”と呼ばれ、次の4つの基準のもとに説明されている<sup>7)</sup>。

1) 独立の財務的単位 (financial unit) が設定され、それが維持されておれば、それは企業グループの一構成体であろうとも一つの実体をもつ企業である。ここで言う財務的単位とは、具体的に言えば、親会社によって財務的に責任ある位置 (a financially responsible position) をあたえられた子会社である、ということになる。

2) 同一の企業グループにあっても、日常の経営実務が別々に区分されておれば、それは独立の実体をもつ企業である。

3) 同一の企業グループにあっても、経営機構 (management structure) の間での形式的境界 (formal barriers) が明確に区分されていれば、それぞれの経営機構は独立の実体をもつ企業である。

4) 外部者に対して企業集団が単一の単位をなすものとして公表されておれば、それぞれは独立の実体をもつ企業である。

以上のアメリカ最高裁の“Deep Rock doctrine”においては、企業が企業集団の一構成要素をなすものであっても、それが独立の財務的単位をもち、日常の経営実務が別々にされており、独立の経営機構をもち、それが独立の企業として外部者に公表されておれば法的に独立の実体をもつものとされる。この場合の会計単位としての法的実体の独立性は、単なる制度的な構築物としての意味しかもちえないことは明らかである。会計単位としての企業を法的実体におく場合、その役割と本質は、その会計単位が運用される様々な部面において検討されなければならない。会計単位としての法的実体が具体的に運用される部面としては、1) 法人税の申告単位、2) 配当の計算と宣言の単位、3) 製品価格、料金の決定の単位、4) 賃金決定・「合理化」の単位、5) 債権者の融資対象単位または担保保障の単位、6) 行政法・経済法の適用と規制の対象単位などが考えられよう。会計単位としての「企業実体」は、以上のそれぞれの運用部面において一定の役割と機能をもった制度的概念となっているのである。

今日、生産の社会化が極度に進んでいるとき、資本にとっては、自己の支配す

る企業単位を任意に分割したり統合したりすることによって、会計単位としての法実体の領域範囲を自由に变化させることができるものとなっている。ここでは、法実体を会計単位とすることによって、各法実体間において様々な取引を創出し、それぞれの法実体の営業状態の内容を自由に变化せしめることも可能となる。事実、企業集団のピラミッド的支配を形成する独占資本は、会計単位としての法実体の「独立性」と、各法実体間の取引を媒介として、それぞれの法実体の公表される営業状態の操作について、絶対的な権限をもっている。例えば、A. A. バーリー (A. A. Berle), G. C. ミーンズ (G. C. Means) はこの点を指摘して次のごとく述べている。

「子会社の機構に対する親会社の取締役会の支配力は絶対的である。公表された報告すらもがわかりにくいものとして、目をくらまされるかもしれない。子会社相互間の諸取引の可能性つまり、ある子会社の資産を他の子会社に売り渡したり、他の子会社に優先して、ある子会社に収益的事業を振り向けたり、損失を隠蔽したり、あるいは、名目上の赤字を計上したりすること、等々の可能性は、その結果たる収益勘定にほとんど無制限の変化をもたらすことが出来る<sup>8)</sup>。」

このように、法実体を会計単位とすることから、制度的に「独立」した会社間の取引を媒介的手段として、公表上の営業成績を操作する可能性は拡大するものとなる。法実体の形式を活用した会計操作は、配当、税、価格、賃金などの決定部面において、独占的高利潤の獲保という共通の目的に規制されておこなわれる。

例えば、配当との関連で法実体について検討してみよう。普通、配当額の決定は、法実体を一会計単位としておこなわれる。しかし法実体を単位とする配当金額の決定と宣言は、文字どおり個別資本の客観的投影図として示された企業とその利益にもとずいてなされるものではない。独占資本主義のもとでは、株式会社、投資銀行、投資トラストなどの機関を媒介として、独占資本によるピラミッド的支配の系列が形成され、支配の集中は極度に進む。このような条件のもとでは、独占資本は自己の支配系列を法実体の制度的虚構をもって、いくつにも分割し、そのうえでそれぞれの法実体の収益力表示に積極的に関与する。法

的実体の範囲設定については、厳格な基準があるわけではなく、それはきわめて恣意的な性格がつきまとうし、また法的実体の収益力表示にしても各法的実体間の関係会社間取引がいくつも成立することを機縁にして、そこでは人為的な取引の創出などによって会計操作の可能性も拡大する。独占資本は、会計単位としての法的実体とそこで操作された利益の公表を媒介的手段として、自己の支配の系列の網の目から配当・利子などの形での利潤の吸いあげと獲得を合理化し、また株価操作によって支配にあまりある保有株式の売却から投機的な利潤の獲得を合理化する。例えば、J. C. ボンブライト (J. C. Bonbright), G. C. ミーンズ (G. C. Means) は、持株会社にふれて次のごとく述べている。

「ほとんどの巨大持株会社システムはその子会社の証券からの配当・利子を受けることをつうじて利益を得ているが、それにつけ加えて、自ら直接的に、あるいは関係会社をつうじて行動することによって、経営 (management), 建設 (construction), 金融組織 (financing organization) に関連する巨額の利潤を獲得している<sup>10)</sup>。」

このような、持株会社を利用しての巨額の利潤の獲得こそ、法的に独立性を付与された法的実体としての企業を媒介としてなされるものであり、また、配当宣言の単位としての法的実体の客観的な機能も、この場合、独占資本の支配にもとづく配当・利子の形での利潤の吸収、株価操作による投機的利得の獲得を合理化するところにあると言えよう。

その他、会計単位として法的実体が運用されるいくつかの部面をみていこう。法的実体は製品価格、料金の決定の単位としても大きな役割をもつものであるが、この場合、独占価格の成立とその合理化は、関係する法的実体相互間の取引過程において、利益の加算や水増された原価の算入によって容易になされる。賃金決定の単位についてみれば、賃金支払額の決定は、法的実体を単位としておこなわれ、「生産性賃金」論、「成果分配」論などのイデオロギーとも結びついて、賃金抑制の遂行手段としても機能する。賃金抑制のための単位としての法的実体は、また同時に「合理化」の単位ともなる。企業を法的実体として分割し、独立させることによって、同一の資本系列の内に競争の原理をもちこみ、

「合理化」の促進に役立てたり、あるいは、特定の法的実体を消滅させたり、他の法的実体と合併させたりすることによって、人員の整理などの「合理化」を強行したりするのがこの例である。債権者の融資対象単位としても、法的実体は債権者の権利の限度を法的実体の範囲内に限定し、支払債務のおよぶ範囲を限定するものとなる。この効果はまた、企業に対する賠償請求問題の場合においても、法的実体はその単位とされることによって、賠償請求の対象が限定され、賠償請求が上位親会社におよばないという点で、同じ性質の法的実体の機能とも言える。最後に、法的実体は、行政法・経済法との関連においてみるならば、例えば独占禁止法の適用からのがれる手段としての役割をもったり、あるいは、海外子会社の場合のように、資本にとって不利な本国の法の適用からのがれ、海外子会社を本国の会社と別個の独立したものとするための手段となったりする。以上のように、会計単位としての企業を法的実体におく場合、その運用部面において様々な役割と機能をもつが、これらは総じていずれも個別資本の目的を効果的に実現するための制度的手段としての役割をもつと言える。

以上は、会計単位としての企業を法的実体とした場合の検討であったが、しかし、会社単位としての企業は法的実体のみを意味するとはかぎらない。多様な会計目的のもとでは、それぞれの目的に応じた様々な会計単位としての「企業実体」が成立することも認められている。多様な会計目的のもとに、様々な会計単位としての「企業実体」が成立することになるのである。W.A.ペイトン、A.C.リトルンは、「企業実体」概念の説明に際して、次のごとく述べている。

「会計における企業実体の認識は、ある特定の場において、企業のもつ諸境界線を識別するという問題を除外してしまうわけではない。一般的に企業とは、如何なる事業にもあれ、単一の経営陣を擁するものをいう。ある場合においては、部その他の経営単位が十分な重要性を内包していて、ある目的のためには、他に従属していても形式上は一つの実体として取扱われて差支えないこともあろう。他の実例においては、いくつかの異なる会社が非常に関連しあっていて、ある目的にたいしては、そのグループが一つの会社企業として取り扱われてしかるべきこともありえよう<sup>11)</sup>。」

このように、会計単位としての企業の範囲については、決して唯一のものとして、普遍的な意味での妥当性をもって確定されるものでなく、たとえ同一の資本に関係するものであっても、様々な会計目的に応じていくつもの会計単位としての「企業実体」が成立することとなる。このように、会計単位としての「企業実体」の領域範囲の決定については弾力的な性格がつきまとっているものであり、また決定された「企業実体」の仮構的性格とその任意的性格は否定さるべくもない。この点について、さらに検討を深めるために、法的実体を「企業実体」とした場合の他に、企業集団を連結して一つの会計単位とした場合―連結財務諸表 (consolidated statement)―と、企業単位を分割してそれを一つの会計単位とした場合―部門報告書 (segment report, financial information by diversified companies)―とをとりあげてみよう。

まず、連結財務諸表の場合について検討してみよう。連結財務諸表は、一般に、「法律的には独立の単位でありながら主として株式所有によって与えられている権力に基礎をおく統一的支配に服することによって経済的実体 (economic entity) ないし企業実体 (business entity) を構成している<sup>12)</sup>」場合、法的実体の範囲をこえて、企業集団を単一の会計単位としてとり扱い、企業集団の「会計投影図<sup>13)</sup>」として作成されるところのものである、と説明されている。

連結財務諸表の連結の範囲の決定については、株式所有比率が広く受け入れられている。例えば内国歳入法 (Internal Revenue Act) では、連結申告 (consolidated return) において子会社の議決権株の80パーセント以上親会社が所有することを連結の必要条件としており、また有価証券取引委員会 (Securities and Exchange Commition) では、子会社の議決権株の50パーセント以上を親会社が所有することを必要条件として連結財務諸表が作成される<sup>14)</sup>。しかし、この連結の範囲についての株式所有比率の基準も「それ自体連結すべき範囲を正確に示す基準としては不十分である」。なぜなら、「支配を伴わない過半数保有はよく知られているところであり、いわんや、支配を伴った少数株式保有にいたってはもっとも普通にみられることなのである<sup>15)</sup>」からである。また、たとえ株

式所有比率が80パーセント以上、または50パーセント以上となっていて、そこに支配関係がみられていても、例えば海外子会社は連結の範囲から除外される場合が多く、あるいは事業活動について類似性をもたない子会社（産業会社における銀行のごとき）は連結の範囲から除外される場合が多い。このような現実をみるならば、連結財務諸表によって示される企業集団の範囲とは、制度的に承認された意味以上の内容はもちえず、現実の経済過程における企業集団の「会計的投影図」とは決して言えるものでない。ここに、会計上連結された制度的・仮構的な企業集団と現実の経済過程における企業集団とは混同されてはならず、明確に区別される必要性が生れる。と同時に、制度的に承認された企業集団を一会計単位として作成される連結財務諸表の制度的形式そのものもっている意味については、もっと深く検討される必要がでてくる。

連結財務諸表制度の会計的効果は、連結された場合の公表上の利益が縮小化されることにその特徴がみられる。まず第1に、連結財務諸表の実務においては、「関係会社間取引」を「内部取引」としてとらえ、「内部取引」によって記録された「内部利益」、すなわち「関係会社間取引」によって取得された期末棚卸資産に含まれる「内部利益」は「未実現利益」として消去されるものとなる。第2に、子会社から親会社に対して配当された配当金は、それが単に連結された実体内での現金の転換にすぎないという理由によって、連結剰余金から控除される。第3に、連結される会社が欠損を出している場合、関係会社の欠損は他の関係会社の利益と相殺され、その分だけ全体の利益は縮小されるものとなる。これらの連結にともなう会計処理は、当然、個別会社の財務諸表上の利益を合計した場合よりも明らかに公表利益の縮小化という効果をもたらす。連結財務諸表制度の客観的意義も、経済過程の企業集団の「会計的投影図」というところにあるのではなく、まさに公表利益縮小化の効果にあると言える。

「企業実体」の仮定は、連結財務諸表制度の仮定としても説明されていることは、さきの W. A. ペイトン、A. C. リトルトンの引用においても明らかとなったことであるが、しかし、実際のところ、「企業実体」論が連結財務諸表制度実務の説明において徹底化されているとは言えず、多くの場合、「資本主」論の論理

をもって説明されているのが現実である。すなわち、「企業実体」論は企業集団を一会計単位として扱うのに対し、「資本主」論は連結の中核となる会社の資本主、支配会社の株主の立場を重視する論理であるが、現実の連結財務諸表の実務はこの「資本主」論の立場で原則的に説明されている場合が多い。「資本主」論からは、親会社によって所有されていない子会社の株主持分は、「少数株主持分 (minority interest, minority ownership)」とされ、連結上の株主持分 (資本勘定) には含まれない。そして、同時に、連結純利益からは「少数株主持分」に関連する利益は控除され、「少数株主持分」の一部とされる。したがって、「資本主」論においては、親会社の立場を強調する論理によって、連結純利益は「少数株主持分」に関連する部分だけ縮小化される。ここでは、企業実体を一会計単位として、「少数株主持分」といっても完全な連結組織体の一部であるとする「企業実体」論の立場は徹底化されていない。このような現実の連結財務諸表制度における「企業実体」論の不徹底なあり方は、連結財務諸表制度が公表利益の縮小化の効果と関連した一つの制度的形式である考えるならば、納得のいくことであろう。また同時に、このことは、「企業実体」論の論理形式が連結財務諸表制度を媒介とする公表利益縮小化という会計効果に対して、一定の限界をもつものであるとも理解されよう。

以上に検討された連結財務諸表制度を媒介とする公表利益縮小化の効果は、主に、減免税などを合理化する有効な手段として機能するものとなる。連結財務諸表は、配当目的よりも税務目的のために活用され、配当目的については個別会社の財務諸表が活用される。すなわち、「連結利益剰余金にもとづいて配当を宣言できないということはしばしば指摘されてきた。配当金は個々の株式会社によって特定の数の株式に対して宣言され、この状況に適合する剰余金は配当を宣言した株式会社の帳簿にあらわされる金額だけである<sup>17)</sup>」。アメリカにおいて、連結財務諸表制度が連邦税法に大きく影響されて普及してきたという歴史過程の現実も<sup>18)</sup>、連結された企業を一会社単位として税務申告をおこなう制度形式が、減免税の合理化という点で、有利な手段であったことを物語るものであると言えよう。

最後に「部門報告書」について検討してみよう。ここ十数年の間に、アメリカにおいては、「部門報告書」を単に管理目的のみに使用するのではなく、一般に報告される財務諸表の付属資料として使用する公表会計実務が普及してきている。「企業実体」の立場からは、企業の部門を一つの会計実体としてとり扱うこととなる。「部門報告書」において、実体としての会計単位の設定が可能な領域は広範囲であり、また会計単設定そのものはきわめて弾力的となっている。たとえば、組織単位 (organizational unit)、顧客のタイプ (type of customer)、事業の地理的分布 (geographical distribution of activities)、生産分類 (product categories) などを基準とする単位設定が考えられよう。これらは、相互に関連しており、範囲として共通する場合もあるし、また、法的実体と同一であったり、2つ以上の法的実体を合わせた企業集団と同一であったりすることもある。この場合、部門報告書の単位設定については明確な基準があるわけではなく、その単位設定基準についての「最高の解決方法は、特定の場合に最も適当とされる基準を使用することを各々の会社にまかせておくという弾力的なものであること<sup>19)</sup>」とされている。部門報告会計においては、部門の分割にともなって、部門への「共通費 (common cost)」の配賦計算を中心として、恣意の介入のしやすい多様な処理方式が成立する。また、部門ごとの販売と原価を計算するにあたって、部門間の取引より発生する原価と収益は、部門ごとにあらためて復活再計算されなければならない(この点、関係会社取引より発生した原価と収益とを消去する連結財務諸表実務とは対照的である)。この場合、部門間の取引価格すなわち振替価格 (transfer price) の決定が重要となり、この決定の如何は部門報告書の収益と原価の公表内容の如何を決めるものとなっているが、この振替価格決定実務は非常に多様であり、また、広範な恣意が介入しやすいものとなっている。例えばD. F. ホーキンス (D. F. Hawkins) は、振替価格決定について次のごとく述べている。

「振替価格決定実務は、実務において多様に存在し、それはしばしば同じ社内においても存在する。振替価格は、市価から直接費 (direct costs) にまでわたっている。いくつかの会社は、価格を固定価格方式 (established pri-

cing formulas) に依拠しているし、他の会社は包摂される単位間の交渉に内部振替製品または用役の価格の決定をまかせている。

振替価格の設定には多くのファクターが影響をおよぼす。ある状況のもとでは、棚卸資産に税をかける州に移動された商品価格は、減税のために故意に低い価格を設定する。また、ある会社は、振替価格を経営管理の用具として用いる。用いられた価格決定のアプローチは、トップマネジメントがその管理システムを通じて達成しようと望むべく様々な動機目的ごとに変わるであろう。海外と国内の経営体との間での振替は、通商統制(exchange controls)によって規制されている現金配当を通じてよりも、むしろ海外経営体から本国へ現金を送還するための用具としてしばしば用いられている<sup>20)</sup>。

このように会計単位としての部門を設定することを機縁として、そこに「共通費」の配賦・振替価格決定などの弾力的な会計処理方式が成立し、部門報告書の単位設定とそこでの公表数値には広範な恣意が介入するものとなる。公表会計の一環として部門報告書は、文字どおりの部門の状況を報告するものではなく、様々な会計目的を合理化する役割をはたすことは否定できないだろう。

以上、会計単位の設定に焦点をあてて「企業実体」論を検討してきた。ここで明らかとなったことは、会計単位としての「企業実体」は、単一で普遍的な意味での妥当性をもっているのではなく、単位設定の範囲は多様で、かつ単位設定そのものは非常に弾力的であること示している。これらの多様で弾力的な「企業実体」の設定のあり方は、経済過程の資本の態様を客観的に反映するものというのではなく、むしろこれとは離れて資本の様々な目的を実現するために措定される制度的形式として機能しているものである。「企業実体」論は、多様で弾力的な会計単位設定という制度的形式に関連した会計の論理になっているのである。

### 3 「企業実体」—「取引価格」

「企業実体」論で検討されるべき他の側面は、会計の記録・計算に関する「取引価格」主義の論理である。「取引価格」主義とは、「企業実体」の活動のほとんどが他の企業との交換取引からなっていることを理由として、会計の基本

的对象を企業の交換活動に内包されている「測定された対価」すなわち「価格総計」におくという論理である。すなわち、

「一般に、交換取引を客観的に表わしたそれと同質的に表現するに用いる明確な事実は、その交換に内包された価格総計のみである。それゆえかかる資料（すなわち価格総計）が会計の基本的な対象を構成する。<sup>21)</sup>」

「価格総計」が交換過程において売手と買手との相互に同意しあった評価をあらわすという想定は、独占価格の成立が支配的になっている現実のもとでは、これはあまりにも陳腐な説明と言わなければならない。しかし、問題は、「価格総計」概念の経済学的本質の適否にあるのではない。問題にさるべきことは、「価格総計」概念が会計の記録・計算に係わる論理として、また、企業会計実務に一定の解釈をあたえるところの制度的な論理として、そのはたす意味と効果である。会計の論理は、本来、形式的・制度的性格をもったものである。したがって会計の論理形式を真に形式として把握し、そのもっている制度的な意味と効果が問題とされなければならない。

「価格総計」の概念は、原価、資産、収益、負債、資本金、剰余金に広く適用される会計の統一的な概念となっている。会計の諸概念は「価格総計」として同質的に理解され、それは会計の記録・計算の基本的な論理枠を構成する。「価格総計」概念の検討にあたって、1)「価格総計」概念の持分項目に対する適用から生れる「醸出資本 (capital contributed)」としての資本金概念、2)「記録された価格総計、原価の凝着 (cost attaching)、費用と収益との対応、および差額としての利益<sup>22)</sup>」という利益決定の論理を重点的にみていこう。

「価格総計」概念が持分に対して適用された場合についてみると、「満期の際の支払額また額面額よりもむしろ供与されあるいは出資された現金ないしその等価物の価額が当初の負債額または所有主持分を決定する<sup>23)</sup>」ということになる。すなわち、資本金概念を「価格総計」の論理でみるならば、資本金は株主によって払い込まれた対価総額であり、株式プレミアム・払込剰余金を包摂するものとなる。そして、このように株主によって会社に醸出された対価総額（醸出資本）は、資産の有効な運営の結果として会社によって蓄積された剰余金と明確に区分

されることが要請され、「資本から利益剰余金への振替えを行うことは会計基準の侵犯である<sup>24)</sup>」とされる。このように「価格総計」概念の持分への適用によって、利益は損益計算書中で報告されるべき営業利益に限定され、それ以外のは資本または資本に準ずるものとされる。ここに利益概念の限定化の枠組が設定される<sup>25)</sup>。

つぎに、「価格総計」概念を基礎として設定された利益決定の論理枠について検討してみよう。利益は「価格総計」の二つの流れ（費用と収益）のもとに理解される。収益は販売取引の「価格総計」（単位価格に販売数量を乗じたもの）によって表現され、期間の収益はその期に配分されるべき「価格総計」の合計額によって表現される。他方、費用については、原価の発生<sup>3</sup>のプロセス——すなわち、(1)「価格総計」としての企業の原価が認識され、測定および分類される過程、(2)その後の内部的な移動および再結合の追跡がおこなわれる過程、(3)当期または次期以降のいずれかの会計期間における収益との究極的対応の過程——のもとに理解される。すなわち、企業によって取得された対象物や用役の原価（「価格総計」）は製品ごとに、または期間ごとに、あたかもそれが凝集力を持つかのごとく集計され、再分類される。その過程はまた成果（収益）を生み出そうとする努力を跡づけることをも意味する。費用は、取得された「価格総計」が再分類され、販売において実現した成果に対応されるべき努力であるとされる。したがって、利益は販売取引の「価格総計」（収益）と取得後再分類された「価格総計」（費用）との対応とその差額として示される。このような交換活動に内包されている「価格総計」（「取引価格」）を利益計算の根幹をなす概念としていることを理由に、利益計算の客観性が強調される。なぜなら、「価格総計」は売手と買手の合意にもとずいて成立した、まったく恣意の介入の余地のない、検証可能な「測定された対価」であるから。

以上にみた「価格総計」概念を基礎とする利益計算の論理は、いわれるほどに利益計算の客観性を保障するものであったであろうか。この点について、今日、会計の公的機関やまた多くの論者の間でも、その運用の実態がきわめて恣意的な利益計算を促進したものであることを認めている。例えば、アメリカ会計学会

(American Accounting Association) の報告書においても、「価格総計」(「取引価格」) の論理は、費用と収益の期間配分の過程に大きな恣意性が介入することを指摘して次のごとく述べている。

「測定過程における恣意性 (arbitrariness) の問題は特に配分の場合に著しい。今日の研究は、ほとんどの原価と収益の会計配分が恣意的であることを示している。減価償却はこのよい例を提供している。減価償却資産の原価は、その購入の年度か処分年度の年度に割り当てられるか、もしくはその耐用年数の様々な年度に対して数えきれないほど多くの他の方法において割りあてられるだろう。一般に認められた会計実務は、以上のなかでとくに計算の簡易な後者の二・三の数少ない配賦システムからなっている。しかし、非常に多くの他の測定方法も可能であろう。この可能性のおちつく範囲は、不明確性をあらかず範囲として示される<sup>26)</sup>。」

また、N. M. ベッドフォード (N. M. Bedford) も「価格総計」(「取引価格」) の論理を根幹とする会計原則のもとで、恣意的な会計実務が進行したことを次のごとく指摘している。

「企業経営者がどの会計期間においても、その報告利益を操作できるという意味において、過去の会計原則も代替的な会計手続を許容してきた、という見方が出てきている。要は、経営実務はつねに変化してゆくから、それに対処するための会計手続を包含すべく拡張され、古い手続と新しいその双方をとりこむだけならば、企業経営者はそれらの許容された代替手続に注目して、そのなかから好都合のものを——そのような代替案を提供した会計専門家の意図とは無関係に——勝手に利用しようとするであろう。棚卸資産原価の計算のために、さまざまな手続を使い分けているという現実の事態がこの場合の例として適当である。特定の種類の状況を処理する唯一の手続きのために、さまざまな手続が代替的に提示されてきたわけであるが、ひとたびそれらが会計手続として認知され存在するようになると、経営者はそれらの手続が開発される原因となった特定の状況に対する興味などは棄ててしまい、自由勝手に不適切な使い方をするようになってしまったのである<sup>32)</sup>。」

「企業実体」—「取引価格」の論理は、会計の記録・計算を二つの「価格総計」（「取引価格」）、すなわち費用と収益の流れにおいて理解するが、この場合、費用と収益とくに費用の期間配分の過程に大きな恣意の介入を許すものとなっている。「企業実体」—「取引価格」の論理枠をその論理の内容においてその意義を理解するのではなく、その論理枠が会計実務の遂行形式に係わる制度的な論理として運用された機能部面の現実においてその意義を理解するとき、それは客観的な利益計算を保障し促進したというものではなく、客観性の標榜のもとに、一方では利益概念の範囲を限定・縮小し、そして他方では利益計算の弾力的・恣意的な処理を保障し促進したものであった。利益概念の限定・縮小化と利益計算構造の弾力化というところに「企業実体」—「取引価格」の会計理論の制度的役割とその現実的意義があったのである。

#### 4 「企業実体」論の限界点

「企業実体」論は、会計の単位を企業におき、会計計算の過程を「取引価格」の論理のもとに理解する。そこでは、会計単位について一元的な利益が計算される論理形式になっている。この会計単位としての企業と「取引価格」を基礎として計算される一元的利益の表明という論理形式のもとで、多様で弾力的な会計単位設定と利益計算の実務過程が合理化されるものとなっていたのである。しかし、今日、このような「企業実体」論の論理形式は、著るしい限界にきていることが意識されてきている。資本の会計弾力化に対する要請は、「企業実体」論の論理形式の枠組をこえたところで進展し、もはや「企業実体」の論理形式そのものといちじるしく矛盾するものとなってきている。会計の弾力化の進展そのものに対応する新しい会計の論理形式の模索が精力的におこなわれている理由である。この新しい会計理論の再編成の動きはいまだ定着していないが、少なくともその基本的な方向は「会計の無主体性」、「多元的情報の提供」を説く論調にあると思われる。新しい会計理論の再編成との関係で、伝統的な「企業実体」論の最大の限界点はどこにあるかといえば、それは、「企業実体」論が企業を会計単位と

する論理形式であること、さらに「取引価格」主義を基礎とする一元的な利益の計算をおこなうという論理形式であることにあることは明らかであろう。

例えば、W. J. バッター (W. J. Vatter) は、「資金(fund)」または「資金活動 (fund activity)」という「操作的な概念 (operational notion)」を設定することによって、「企業実体」—「取引価格」の論理枠の排撃をおこない、会計機構の弾力化をよりおしすすめようとしている。すなわち、W. J. バッターは、「企業実体」論が「企業実体」とその利害関係者との間に信託関係を設定し、「企業実体」を一つの人格性をもつものと仮定している点で非現実的な仮定であると排撃し、会計単位は人格性のない無主体なものであることを主張して、次のごとく述べている。

「企業単位が、普遍的で厳密な正確性をもって定義できるものではないということであり、たしかに株式会社に関する規定も法律的な意味以上には企業単位を定義していない。あらゆる企業単位はさらに大きな全体のうちのほんの一部にすぎないし、逆にほとんどの企業単位はそれ自身さらに小さな単位が結合したものにすぎないのである。ある観点からはもっとも有効でまた役に立つ企業単位であるかもしれない事象あるいは状態がその他の用途や条件にとっては取り扱いにくくて不適当なものであることがおそらく明らかにされるだろう。要するに企業単位の問題は、会計が取り扱うべきである各種の資料のもとになる一連の経営活動を限定し規定する考察の範囲を明確にする手段にすぎないのである。こうした単位のあるものは会計の基準として役立つにちがいない。しかしこうした単位は、人格的な意味をもたない単位であり、同時にその境界がどこに存在するかその位置を明らかにするぐらいに明確なものでなければならない。その単位は、さまざまな組織の形態およびいろいろ異なった経営活動にも適用されるものでなければならない。そしてその単位は会計が達成するように期待された手続や結果に明確な関連をもった単位でなければならない。そのような単位は資金の概念のなかに見いだすことができる<sup>28)</sup>。」

ここでは、会計単位が単一のものではなくて、様々な会計目的のもとにいくつも成立しうるものであり、この点において「企業実体」論は、論理の性格上、会

計単位設定の多様で弾力的なあり方に対応する論理としては大きな限界をもっていることがそれなりに指摘されている。しかし、問題は、会計単位が多様でかつ弾力的に設定される現実を一応、正しく指摘しているものの、この会計単位の多様性と弾力性そのものの意味と本質を検討するのではなく、これを所与のものとして、この会計単位設定の多様で弾力的なあり方に対応して、これを合理化し弁護する新しい論理形式として「資金」概念を設定したことである。すなわち、「資金は一定の財務記録および報告書に含まれる考察の範囲をあらわすという意味で会計の単位である<sup>29)</sup>」とするのである。ここでいう「資金」とは単に現金または貨幣のみを意味するものではなく、特定の資金活動についての資産、負債、資本、費用、収益、利益を包括するところの基礎的な概念となっている。「資金」論のもとでは、会計単位としての資金単位は、資産と持分、費用と収益との流れの中心をなす営業活動単位であり、それは、「操作の領域 (an area of operation)」、**「関心の中心 (a center of interest)」**、会計過程と財務諸表によって包括されるべき**「注意の範囲 (the scope of attention)<sup>30)</sup>」**とされる。このように、「企業実体」にかわる「資金」という論理は、「企業実体」の論理形式に制約されることなくさらに会計単位設定の弾力化をおしすすめ、会計単位設定の弾力的あり方を是認し、これを合理化するものとなっている。W. J. バッター自身も、「資金」概念がいかに会計単位設定の弾力化を合理化するにすぐれたものであるか、次のごとく述べている。

「資金の定義は弾力的である（「資本主」や「株式会社の実体」の定義とは反対である）。したがって営業報告書および貸借対照表は特定の取扱いをするだけの意味をもつように、問題を望みどおり分割し活動を結びつけることを認めるために作成されるだろう。その他の目的のためには別の範ちゆうに入れるべき詳細な事項をある目的のために一緒になるよう資金計算書は望ましい程度に『連結』することができる。そこで部門別、地域別、商品別の領域がある目的のために規定され、人格的な関係または法律的な関係とは関連なく報告される。同じようにある目的のために別々の資金として設立された多くの株式会社またはその他の企業形態は他の目的を果すように（適当に修正して）さらに大

きな資金に結合することができる<sup>31)</sup>。」

このように会計単位を「資金」とすることによって、会計単位設定実務の弾力的運用の現実には合理化されることになる。確かに「企業実体」論においても、すでにみたように、会計単位設定の弾力的運用も認められていた。しかし、この弾力的運用の範囲も、「企業実体」が主に株式会社を想定しての仮定であったがために一定の限界があるものとなっている。これに対して、「資金」論にあっては、「企業実体」という論理枠に制約されることなく、任意に会計単位の分割と統合が可能となり、会計単位設定の弾力的性格は極限にまでおしすすめられることとなる。

さらに「資金」論にあっては、「企業実体」論で示された「取引価格」主義にもとづく一元的な利益の計算の論理は排撃され、会計計算は「取引価格」主義の論理枠に制約されることなくおこなわれる。W. J. バッターにおいては「資金」は営業活動の種類と状況に応じて任意に決定されるものであり、ここでは企業単位間でとりむすぶ「取引価格」を基礎として、それぞれの企業単位についての一元的な利益の計算をおこなうとする論理は排撃される。会計に関する概念は全て、「資金活動」の観点から「資金理論の適用に役立ちまたそれに意味を与える操作的概念の体系 (the system of operational concepts)<sup>32)</sup>」として説明されるのである。すなわち、会計計算の説明は、「取引価格」という客観的な概念から「操作主義」という主観的な概念へと転換することとなるのである。

「操作的概念」として会計諸概念の内容をみると、資産は「用役可能性 (service potentials)」であり、持分は「資産に対する拘束 (restriction)」であるとされる。費用は「特定の目的またはその他の統制領域に対して資産という資金から解き放たれた用役の不断の流れ<sup>33)</sup>」であり、収益は「特定の持分拘束をとまわらずにある資金のなかに新しい資産が生ずる<sup>34)</sup>」こととして、個々の取引の特定の結果でなく「基本的な流れ (basic flow)」であるとされている。この操作的な概念規定のもとでは、資産は「価格総計」(原価)として、すなわち、将来、収益に対応されるべき「未償却原価」としての意味は否定され、「操作」(「資金活動」)そのものによって規定される「用役」であるとされる。例えば、固定資産の会計

でみるならば、固定資産に具象化されたところの用役の転換または放出が、そこで遂行された操作に対してどれだけ関連しているか、これを測定することであるとされる。さらに、一元的な利益の存在も、「損益の数字はいろいろな目的に応じてさまざまな意味をもつものであり、ひとつの損益の概念がすべての目的に適合するようなことはまったくない<sup>35)</sup>」として否定される。さらに、そればかりでなく、利益概念そのものが人格性をもった概念であるとして批判され、会計概念から利益概念を抹消することが企てられている。このように、「操作」主義的な論理によって、「取引価格」主義と一元的な利益概念は排撃されるが、この場合、その論理の現実的な効果は、会計計算を「取引価格」、一元的利益という論理枠の制約から解放し、会計計算の弾力化を促進する方向を開いたことであろう。

W. J. バッターの「資金」論は、現実に行進する会計単位設定と会計記録計算の実務における弾力化を所与のものとして、これに対応する一つの論理の枠組を設定したものであった。すなわち、W. J. バッター自身も述べているように、「資金」論は論理形式のうえで「企業実体」論と「どれほど異なっていようと実際には現行の会計手続あるいは会計体系をいちじるしく変更することを意味していない<sup>36)</sup>」のである。論理形式のうえではいかに異なっていようと、それは、現実の会計実務を合理化する論理としてはなんら異なるところがない。「資金」論は、「企業実体」論で合理化の限界にきていた会計弾力化に対応するために設定された一つの仮構的な論理形式にすぎないのである。

## おわりに

以上、会計単位と会計の記録・計算についての形式の両面にわたって、「企業実体」論と「資金」論とを検討してきた。会計理論がいかに抽象的な概念をもって組み立てられていようと、それは、全体として、会計単位の設定と会計の記録・計算形式の確定という実践的課題と密接に関係している。会計理論の再編成の軸心もこの会計単位設定と会計の記録・計算形式の確定という実践的課題に対して、いかに論理性をあたえるかというところから出発していると言えよ

う。問題は、さらに深く、現実の会計単位設定、会計の記録・計算形式そのものの運用のあり方とその法則性の分析をおしすすめていくことである。これは今後の課題となるべき事柄である。

- 1) W. A. Paton, A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1941, p. 8. (中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店, 12頁)
- 2) W. A. Paton, A. C. Littleton. *ibid.*, p. 8. (中島訳, 前掲書, 13頁)
- 3) 宮上一男『企業会計制度の構造』森山書店, 昭和34年, 30頁.
- 4) W. A. Paton, R. A. Stevenson, *Principles of Accounting*, New York, 1921, p. 3.
- 5) W. J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting and its Implication for Financial Reports*, Chicago, 1947, p. 10. (飯岡透, 中原章吉共訳『バッター資金会計論』同文館, 19頁)
- 6) W. A. Paton, A. C. Littleton. *op. cit.*, pp. 11-13 (中島訳前掲書, 18-21頁)
- 7) S. I. Simon, "Consolidated Statement and the Law". *Accounting Review*, American Accounting Association. 1953. pp. 507-508.
- 8) A. A. パーリー, G. C. ミーンズ著, 北島忠男訳『近代株式会社と私有財産』文雅堂銀行研究社, 昭和33年, 20頁.
- 9) 「貸借対照表を裏の見えないものにする手段として、もっとも簡単で、したがってもっともしばしばもちられるものは『子会社』の設立または合併によって単一の企業をいくつかの部分に分割することである。」(レーニン『帝国主義論』国民文庫, 65頁)
- 10) J. C. Bonbright, G. C. Means, *The Holding Company*. New York, 1932, p. 148.  
 また, W. Z. リプレーは, 持株会社において, 「利益勘定を膨張させることについてのほとんど押さえがたい衝動」があり, 「その目的は, もちろん, 株式の公衆への売却をさらにすすめるための基礎を設定することである」としている。(W. Z. Ripley, *Main Street and Wall Street*, Boston. 1927, pp. 328-329.)  
 なお, 独占資本が法実体の形式的独立性を利用して, 配当, 利子などの形で利潤の吸収をおこない, また公表利益の操作を手段にして株価をあやつることにより, そこから投機的利得の獲得をしていることの実態分析については, 本田英夫「1920年代アメリカ公益事業合同運動における持株会社財務方策」(北海学園大学経済学会, 経済論集, 第20巻, 第3号, 昭47)が参考になる。
- 11) W. A. Paton, A. C. Littleton. *op. cit.*, p. 8. (中島訳, 14頁)
- 12) M. ムーニッツ『連結財務諸表論』片野一郎監訳, 白鳥庄之助訳注, 同文館, 30頁
- 13) M. ムーニッツ, 前掲書, 55頁
- 14) S. I. Simon, *op. cit.*, p. 510.
- 15) M. ムーニッツ 前掲書, 56頁

「ある一人の個人, ないし, ひとつのまとまったグループが, 株式分散の相当すんだ会社を支配するには, 通常, 議決権全体のうちのほんの一部をにぎっている

- だけでよいという事実は、会社財務上ごくありふれたことからである。過半数の株式がひろく分散しているような時には、ひとつまとまった精神的な少数派グループが取締役会をおさえつづけるのは比較的たやすいことである。発行済株式がもっている議決権のうち50パーセントだけがいつも行使されるものとすれば、親会社は発行済株式の28パーセント所有するだけでその取締役会とその政策を支配することができる」(M. ムーニッツ, 前掲書, 53頁)
- 16) なお、連結財務諸表制度が公表利益縮小化の効果により減免税を合理化するものであることと、連結財務諸表制度の日本への導入の意味についてのすぐれた分析は、今田正「連結財務諸表制度導入の意味」(『経済評論』, 10月号, 臨時増刊, 経営・会計特集号, 1972年)がある。
  - 17) W. J. Vatter, *op. cit.*, p. 47. (飯岡, 中原共訳, 80頁)
  - 18) M. ムーニッツ 前掲書, 18頁。
  - 19) D. F. Hawkins, *Corporate Financial Reporting*. Homewood, 1971, p. 631.
  - 20) D. F. Hawkins, *ibid.* pp. 626-627.
  - 21) W. A. Paton, A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 7. (中島訳, 11頁)
  - 22) W. A. Paton, A. C. Littleton. *ibid.*, p. 16. (中島訳, 25頁)
  - 23) W. A. Paton, A. C. Littleton, *ibid.*, p. 24. (中島訳, 41頁)
  - 24) W. A. Paton, A. C. Littleton, *ibid.*, p. 106. (中島訳, 177頁)
  - 25) 「企業の資産の増加はいろいろな形で生ずるが、そのすべてが収益の発生を反映するとは限らない。そして損益決定手続には、収益を示す資産の増加を他の資産増加と区別することが含まれるのである。帳簿計上資産は、(1) 追加資金が債権者(credit-investor)または株主によって供与されるための財務上の取引、(2) 証券類、不動産または『取引資産』(stock in trade)として保有されていないところの他の資産の処分、あるいは、その企業の独立した一区分ないし部門の処分、を含む換金的な取引から生ずる利得、(3) 寄贈、寄附または発見、(4) 現存する資産の評価替、(5) 生産物の供与すなわち生産上の成果の流れ、から増大しうる。これらのうち最後のもののみが収益の主要な源泉として認識されるべきである。」(W. A. Paton, A. C. Littleton, *ibid.* p. 47. 中島訳, 81頁)
  - 26) American Accounting Association, *Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement*. pp. 23-24. "Accounting Review. Supplement". Vol. XLVI, 1971.
  - 27) N. M. Bedford, *The Future of the Accounting in a Changing Society*. Stipes Publishing co. 1970. p. 95. (菊地和聖訳『会計学の将来』森山書店, 133頁)
  - 28) W. J. Vatter, *op. cit.*, p. 10. (飯岡, 中島共訳, 19頁)
  - 29) W. J. Vatter, *ibid.*, p. 12. (飯岡, 中島共訳, 22頁)
  - 30) W. J. Vatter, *ibid.*, p. 94. (飯岡, 中島共訳, 151頁)
  - 31) W. J. Vatter, *ibid.*, p. 95. (飯岡, 中島共訳, 152頁)
  - 32) W. J. Vatter, *ibid.*, p. 14. (飯岡, 中島共訳, 25頁)
  - 33) W. J. Vatter, *ibid.*, p. 24. (飯岡, 中島共訳, 42頁)
  - 34) W. J. Vatter, *ibid.*, p. 94. (飯岡, 中島共訳, 151頁)
  - 35) W. J. Vatter, *ibid.*, p. 93. (飯岡, 中島共訳, 149頁)
  - 36) W. J. Vatter, *ibid.*, p. 39. (飯岡, 中島共訳, 67頁)