

# 「会計弾力化」の理論について

## ——ベッドフォード理論の検討——

村 瀬 儀 祐

はじめに

1. ベッドフォード会計理論の内容
2. 「会計弾力化」の理論としてのベッドフォード理論
3. 「会計弾力化」の意味

おわりに

### はじめに

資本主義会計理論は動揺のさなかにある。原価主義、実現主義、費用収益対応原理を根幹とする伝統的な動的会計理論は、その生命力をなくし、今日、会計を情報システムのもとに位置づけようとする情報会計論が、一定の定着を示している。本稿はアメリカ会計学で大きな影響力をもっているノートン・M・ベッドフォード (Norton. M. Bedford) の会計理論の検討をつうじて、最近の情報会計論の性格を検討しようとするものである。

### 1. ベッドフォード理論の内容

ベッドフォードの会計理論を検討するにあたって、特徴的な「情報会計論」と「操作的利益概念 (the concept of operational income)」の両者を重点的にみていこう。

#### A. 情報会計論

ベッドフォードは、会計を「個々人の目的を満足するように意志決定者に対して有用な情報を提供する」<sup>1)</sup> 情報システムとして位置づけようとするまぎれもない情報会計論者である。情報会計論のもとでは、会計過程は 1) 意志決定者が目的を達成するのに必要な情報を決定し、2) その必要とされる情報を引き出す

ために経済活動を測定し、3) 使用者に情報を伝達するという、情報処理の過程そのものとなる。ベッドフォードの情報会計論の論理をみていこう。

ベッドフォードは、その社会認識において、社会が安定よりも変化を本性としており、最近では変化の速度も加速化している。その予想せられる現在から未来への社会の変化の様子は、1) 人口の増大によるコミュニケーション・ネットワークの増大、2) 組織実体 (organizational entities) の規模の拡大、3) あらゆるタイプの組織間の相互依存性の増大、4) 技術的複合性の増大、5) 向上しより安定的な経済生活水準、6) 人間生活の質的向上であるとする<sup>2)</sup>。このような社会変化の様相のもとでは、意志決定における不確実性もともない、情報の量的拡大と質的变化が確実となる。すなわち、

「われわれの世界は非常に複雑に、巨大に、相互密接的で、しかもなお専門的になりつつあるので、情報に対する必要は過去よりもはるかに重要である。より多くの情報が必要となるのみならず、より明確で正確な情報が本質的となる。なぜなら複雑な世界においては、ささいなまちがいがいも悲惨な結果となる。このことは粗野な測定方法よりも正確な測定方法を伴う。同様に情報の用途の拡大は、伝達過程が広範に拡大することを必要とするであろう。このような社会の増大する必要を認識することから、この測定と伝達の機能を遂行する専門家が重要でかつ高く尊敬される職業となるという理解が生れる」<sup>3)</sup>。

以上の社会の変化に対して、今日、伝統的な動的会計理論は適合性をうしない、その理論のもとで提供される情報と社会が必要とする情報との間には大きなギャップがあり、またこのギャップは拡大している。そこで、会計理論と会計原則が社会変化に適応できるように、従来の会計の理論的枠組の制約をとりはらい、会計の領域を拡大することが必要であるとしている。

ベッドフォードによる伝統的な動的会計理論の制約 (restrictions) とは、「取引の要件 (the requirement of a transaction)」, 「貨幣測定の強調 (the emphasis on monetary measurement)」, 「一定の分類概念 (certain classification conceptions)」, 「客観的証拠 (objective evidence)」, 「利益の決定が多くの会計概念の展開する中心軸であるという仮定 (the assumption that the determination of

income is the central core around which a multitude of accounting concepts rotate)」のごとき要請である<sup>4)</sup>。この制約をとりはらい、会計の領域の拡大を計るために、次の3つの会計行為——経済活動の「認識 (recognition)」、 「分類 (classification)」、 「評価 (valuation)」——における拡大を検討する必要がある<sup>5)</sup>。

まず「認識」の過程は、重要でかつ記号化 (symbolize) されるべき、かつまた会計のメカニズムによって処理せられるべき実体の活動 (the activities of an entities) の決定を含むものである。この意味から伝統的な会計が「財務取引 (financial transactions)」に会計認識を限定していたのに対して、さらに、多くの「取引事実のない事柄 (non-transaction events)」をも含めるように会計領域を拡大することもできる。例えば、伝統的な「取引概念 (transaction concept)」のもとでは、会計認識は「私的原価 (private cost)」の概念に制約され、公害費用のごとき「社会原価 (social cost)」の認識はおこなわれない。

「分類」についてみると、伝統的分類のガイドラインは、実体の活動の記録を「物理的財 (physical resources)」もしくは「権利 (rights)」、そしてそのような財に対する「義務 (obligations)」の流れの記述に限定していた。しかし、実際のところ財の物理的属性は単なる属性の一つのタイプにしかすぎず、他の実体活動の属性として、財がもちいられる「機能 (function)」かそれに対して責任を負う「人 (person)」、財がもちいられる「時間 (time)」、そして様々な状況のもとで関係する同様の属性もあり、この面での会計領域の拡大も可能である。

最後に「評価」についてみると、伝統的な会計は単一評価の論議にとじこめられていたが、今日の社会は異なった目的に対して異なった評価を必要とし、このような「多元的評価の領域 (a multi-dimensional valuation scope)」は会計領域を拡大するであろうとしている。

ベッドフォードは、また、「認識」「分類」「評価」の会計行為において、伝統的会計理論の枠組の制約をとりはらい、会計領域を拡大することのできる現実的条件として、新しい測定の実具が発達してきていることをあげている。すなわち、会計の手段として、伝統的には簿記のマニュアルな機構がそうであったが、1940年以来、新しい測定実具が発達し、これらは今日、管理科学、オペレーショ

ン・リサーチ、組織論などの様々なタイトルのもとに統合されており、さらにつけ加えて今日、電子計算機が出現している。これらの新しい会計の測定の手段は、従来の簿記システムととってかわり、大きく会計の領域を拡大するであろうとしている。

このように、会計は「社会経済的データ（socio economic data）」の測定と伝達をおこなう会計システムとして、社会の変化とともに変化しなければならない。したがって会計領域の拡大に固定的な境界線はない。

以上、われわれは、ベッドフォードの情報会計論（社会変化にともなう会計領域の拡大を説く論説）をみてきた。つぎに、われわれは、ベッドフォードが、社会会計、原価計算のある種の側面、オペレーション・リサーチ分析をも包摂する一般会計理論の構築をめざし、その課題をはたすべく「会計への操作主義の適応」の理論なるものをみていくことにしよう。

## B. 操作的利益概念

ベッドフォード理論の基調は、社会はその性格からして「変化を常態としている」こと、この「急速に変化し、目標の動揺する社会においては、会計過程は弾力的な構成をもたなければならない」<sup>7)</sup> というところにある。会計過程を弾力化する重大な要請をうけて展開されるのが、操作的利益概念を中心とする操作主義（operationalism）の論理である。

操作主義とは、物理学の分野で主張せられていた概念の規定方法に関する一つの考え方である。すなわち概念の存在するところ理論も存在する。概念は構成的（constitutive）、記述的、形式的な意味をもつけけれども、その正確な意味を把握することは一組の操作（the set of operations）と関係することによってのみできる。そのため「概念はそれに対応する一組の操作と同意義である（傍点は原文イタリック体—筆者）」<sup>8)</sup> とする。ベッドフォードは、以上の操作主義なる自然科学の一分野で主張されていた論理を会計学の分野に適応しようとするのである。操作主義の会計学への適応は、操作的利益概念の形成となる。

「もし、われわれが概念の操作的定義を採用するならば、“一組の操作”が

会計で測定し、伝達することになっている利益概念となろう。すなわち、利益は一組の操作の結果であり、異なった一組の操作のもとでは異なった意味をもつのである」<sup>9)</sup>。

利益概念の規定において操作主義の採用は、従来のように利益概念を構成的な意味 (*constitutive sense*) によってのみ定義していた不十分性を克服する。すなわち、従来の利益概念の構成的規定は、利益にはどのようなものが含まれるか、構成的な意味からの概念規定であり、いはば操作的利益の外面からの概念規定であった。「概念が構成的な意味にのみ定義されるとき、あいまいさが生じることは、利益概念が一つの顕著な例を示す。利益には多くの構成的概念があり、また、それぞれの構成的定義について微妙な意味の違いがある。それゆえに、利益概念は、いかに利益が創出され、測定され、用いられたかを観察できる場合にのみ正確な意味をもつのである。これらの操作が明らかにされた後に、われわれは、もしのぞむとあれば、構成的な定義を表わすことができるが、しかし、それも同じ一組の利益の操作 (*a similar set of income operations*) が存在するときのみ適応されるのである。」<sup>10)</sup> かくして、伝統的な動的会計理論のごとく、利益概念を「企業実体の経済的富における全体的な増加」として単一の構成的意味で考えることはできず、「利益は、企業の操作 (*business operation*) そのものである企業の活動から生成する増加としてのみ考えられるようになった」<sup>11)</sup> のである。

ベッドフォードは、操作的利益を考えるにあたって2種類の操作的利益があるとする。その一つは、「操作的利益が企業実体によって遂行される一組の操作の結果として定義される」ものと、他は、「操作的利益が企業利益の測定において会計士によって遂行される一組の操作として定義される」ものとの2種類である。前者は企業の利益の創出活動(操作) (*business incomegenerating operation*) との関係において利益概念を考えるものであり、後者は、会計の測定それ自体との関係において利益概念を考えるものである。このうち、後者が「企業利益の会計測定を継的に改良するための方法の指針として欠陥あるもの」として、前者、企業利益創出の活動(操作)に関係させて操作的利益概念を考えるの

である<sup>12)</sup>。すなわち、「操作概念は、利益決定において、会計士の測定活動（the measurement operations）よりもむしろ企業実体の活動（operations）に適応される。すなわち操作的利益は、自己株式の取引から発生した損益のように、ある一定の稼得や欠損を排除する。というのは、それらが測定されないからでなく、企業利益創出活動（操作）の一部ではないからである。」<sup>13)</sup> 同様に、贈与、窃盗、発見、不法行為による稼得、寄付などの項目も、構成的な意味では利益概念に含められるが、それらは操作主義のもとでは、企業利益創出活動（操作）によって生じたものでないために、利益概念から排除される。

ここでは問題となるのは、企業利益創出の活動（操作）とは何かということである。「利益を創出するために遂行せられる活動（operation）に関係させてのみ利益は定義されることができる」という見解は、企業利益創出活動（操作）の規定の如何によって、利益概念の内容の如何を決定することとなる。

ベッドフォードは企業の活動（操作）（business operation）を以下の6つの連続する段階に区分する。

- 1) 貨幣資産の取得（acquisition of money resource）
- 2) 用役の取得（acquisition of services）
- 3) 用役の利用（utilization of services）
- 4) 取得用役の再結合（recombination of acquired services）
- 5) 用役の処分（disposition of services）
- 6) 用役の分配（distribution of income）

以上の6段階の企業活動のうち、企業利益創出活動（操作）は2）から5）であるとする。かくして、「企業の操作的利益は事実上、取得、利用、再結合、処分の活動（operation）から発生する一連の利益の総計となる。」<sup>14)</sup>

操作的利益は、全ての企業利益創出活動（操作）から生じる利益のあらゆるタイプの利益をふくみ、経営の全体と各部分における活動（操作）の能率を認定する基礎となる。ここに利益概念の一元的構成的概念にかわって、意志決定者の必要にあった多元的な利益概念の成立の道は開かれる。さらに重要なことは、「利益の操作的定義は、会計士にたいして、現在の測定される一群の衛星的利益（a

host of satellite income) を明らかにするのみならず、他方では、社会のために、予測可能な未来に測定されるべき、また測定されるであろう諸利益も明らかにする<sup>15)</sup>。このことにより、社会による会計情報の利用を有効ならしめるとするのである。

ベッドフォードは、あらゆるタイプの操作的利益を測定する用具として、「対応の手続き (the matching process)」を用いようとする。しかし、この対応の手続きは伝統的な動的会計論にみられる費用収益対応原則とは異なる。伝統的な対応手続きは、全体的な経営成果を測定する一元的な利益概念のもとでの対応手続きであり、操作主義のもとでの対応手続きは、取得、利用、再結合、処分の利益創出活動 (操作) ごとの多階層の対応手続きである。すなわち、

「通用の概念は、選択される多くの企業の活動を 2つの活動に、すなわち、1) 適応された努力と、2) 収益の形で実現された成果とに割当てて、すでに述べられた各々の活動の段階 (separate operational steps) は、上述のごとく認識されていない、また、各々の活動 (operation) における効果を評価するいかなる試みもなされていない。ただ全体的な無差別の活動 (operation) が収益の形で最終的な成果と対応されているにすぎない。このような対応手続きによって測定された利益は、取得、利用、再結合、処分の活動 (activities) についての情報を目論まれた目的のために別々に公表するものではない。」<sup>16)</sup>

そこで、あらゆるタイプの操作的利益の測定に関する新しい対応手続きを發展させなければならない。

ベッドフォードは、上述の課題をはたすために、収益概念とその測定について言及している。すなわち、収益概念を「消費者に供出された用役の“価値”」として「交換において受け入れられた用役に対する貨幣のインフロー」としてでなく、「消費者への用役のアウトフロー」であることを強調し、収益の形成が企業利益の創出活動 (操作) の全過程においておこなわれるとしている<sup>17)</sup>。この論理のもとで、収益認識基準について、伝統的な実現主義は排撃され、「時点認識 (point recognition)」の基準が提唱される。すなわち、実現主義は、収益の実現の時点について明確な統一見解はなく、また、「収益が取引の時点で認識され

るべきであるという見解ですらも明確なものでない。なぜなら、取引概念はせいぜい粗野な概念にしすぎず、収益発生の全活動を包摂しない。」<sup>18)</sup> したがって、今日の企業収益の認識は、企業利益創出活動（操作）の過程における一時点を選ぶ方法＝時点認識基準によってなされる。しかしながら、実現概念の排撃のうえに主張される収益時点認識基準は、ベッドフォード自ら述べているように「きわめて任意の（quite arbitrary）ものである。それは収益創出過程におけるいくつかの時点を経済の認識のための時点として選択されることのみが必要とされる。どの時点でも選択されうる。生産がはじまった時点から消費者が財や用役に對して現金を支払う時点にまでそれは及ぶのである。」<sup>19)</sup>

このように、収益認識基準が弾力化されるに應じて、費用の認識基準も拡大化、弾力化される。すなわち、ベッドフォードは、費用を「認識された収益を形成するに費消された用役の原価」として、収益認識と関連させて費用認識を位置づけている。ここでは「もし、収益が消費者への用役の引渡し以前に認識されるならば、収益認識に對應されるべき用役が存するであろう。このように、費用概念は費消されるべきこれらの用役の原価を含めるために拡大されなければならない。……中略……しかし、このことは費用が用役の取得と物理的使用のまゝに存在するという興味ある可能性をうみだす」<sup>20)</sup> のである。

以上の収益と費用についての概念と認識基準によって、操作的利益の測定に關する対応手続きが明らかにされる。この操作的利益計算のための対応技術は無限の用途をもつ。それは、費用と収益の両者が企業に対して、それらが正当とするに十分な信頼性をもって測定できるところではあらゆる場合に用いられる。ここに、操作的利益計算の会計情報は、企業の利益の公表のみならず、情報の受け手に利益が発生した企業の活動（操作）の全体および部分の活動能率を示し、企業の活動（操作）そのものを判断するための手段をあたえるものとなる。



## 2. 会計弾力化の理論としてのベッドフォード理論

以上のベッドフォード理論における情報会計理論と、操作的利益の概念から、その特徴をみてみるとつぎのごとくになる。

第1に、ベッドフォード理論は、社会変化についてきわめて楽天的な見方をしながら、企業などの組織単位の規模拡大、社会的分業の進展と社会的労働の専門化、各々の経済組織間での社会的関連と相互依存性の強化など、資本主義発展における生産の社会化、労働の社会化の必然的傾向、それにともなう測定と伝達の情報の機構とその意義が重要なものになってきたことにそれなりに目を注ぎ、それを一面的に強調している。

第2に、以上の生産の社会化、労働の社会化の一面的認識と一面的強調は、情報の意義を絶対化し、それは伝統的な動的会計理論の基礎概念を排撃する論拠になっている。ベッドフォードによって意識された動的会計理論の制約とは、その利益概念であり、交換活動に記録計算の出発点をおくとする原価主義の論理であり、記録計算の客観的証拠の概念であり、その勘定の分類概念であり、貨幣を手段とする測定方法である。ベッドフォード理論は、まず、動的会計理論の制約の打破の論理となっている。

第3に、以上の動的会計理論の制約をうちやぶるものとして設定されるものが操作的利益概念であるが、これは利益概念の一元性を否定し、利益概念の多元化をすすめる論理となっている。すなわち、「長期間の財務利益極大化（*maximization of financial over the long-run*）」<sup>1)</sup>の目的のもとに、企業活動の流れを適当な期間区分のもとに、費用と収益との現在および将来への配分によって、一元的利益を算出するという動的会計理論を否定し、企業活動における各々の過程のもとでの過渡的な利益概念の存在とその特殊のタイプの利益の算出と公表を説く利益概念多元化の論理となっている。

第4に、操作的利益概念は、利益計算を動的会計理論の制約から解放し、きわめて弾力的な性格のものにしている。すなわち収益認識の基準において、実現主義の排撃をもとに新たに時点主義を提示し、生産の開始時から代金の回収時まで

のいかなる時点も収益認識の時点として任意に選択でき、また費用の認識においてもそれが収益と関係をもち、信頼性をもつ時点で計上できるとする利益計算弾力化の論理となっている。ここでは、予測される利得や損失も認識され、また繰延の費用、見越の費用の拡大計上も、また加速減価償却を中心とする原価の早期費用化の実務も、伝統的な動的会計理論の枠組に制約されることなく十分な正当性をもつこととなる。

第5に、操作的利益概念は、利益概念多元化、利益計算弾力化の論理であると同時に、利益概念の限定の論理である。このことは、言葉のうえからは矛盾することかもしれないが、一つの特徴として指摘しなければならない。すなわち、操作的利益は、企業利益の創出活動（操作）との関係のなかで定義される。この場合、企業利益創出活動（操作）とは個別資本循環の科学的概念とは別ものであり、この規定如何は利益概念の内容の如何を規定するというきわめて主観的・恣意的なものである。ベッドフォードは、企業利益創出活動を、用役の取得、利用、再結合、処分の活動のもとに規定しようとする。ここでは、いわゆる「資本取引」にもとづく各種の剰余金も利益概念から排除せられるであろうし、「贈与」「発見」などによる「経済的富、金融的富（economic and financial worth）」の増加も利益概念から排除せられる。またたとえ「経済的富」「金融的富」の増加を利益として認識するとしても、「企業活動（business operation）から発生したそれらの増加に利益は限定される」<sup>2)</sup>のである。利益概念多元化・利益計算弾力化とともに利益概念限定の論理が展開される。

第6に、操作的利益概念は、静的・固定的な概念として提示されているのではなく、きわめて流動的、可動的、非定着的な性格をもって主張せられている。すなわち、「操作主義のアプローチは、利益概念の研究において次の前提から出発する。利益の性格は人間の必要と欲求が変化するにしたがい、また人間がより明確に自分の欲求と必要を理解するにしたがい、期間、場所、状況にわたって変化する。ある状況のもとで利益であったものは、ほかの時、もしくはほかの環境のもとでは利益でなくなる」<sup>3)</sup>のである。

以上に見てきたように、ベッドフォード理論は、社会変化にともなう情報の意

義を一面的に強調して、動的会計理論の基礎概念を否定したうえで、利益概念を多元化し、弾力化し、かつまた利益概念の限定の論理も展開する。会計を情報システムとし、また操作主義会計を主張する論理の背後に流れているものは、利益概念多元化、限定化、利益計算弾力化を内容とする会計弾力化の論理である。

### 3. 「会計弾力化」の意味

情報会計論は、情報量の増大と質的变化の必要性を「巨大な企業単位をもつ複雑な世界 (a complex world with large industrial units)」、**「高度に専門化した労働力 (a highly specialized work force)」、**「経済実体間の多大な相互依存性 (a great deal of interdependence among economic entities)」という社会変化の態様のなかにみい出している<sup>1)</sup>。確かに、資本の集積にともない、企業規模が拡大し、独立の産業部門の数が増大し、社会的労働が専門化し、多くの分散的な生産過程が一つの社会的過程に結合し、それらの社会的関連が強化され、相互依存関係が大きく進展することは、高度に発達した資本主義の不可避的傾向である。またこの生産の社会化・労働の社会化のもとで、測定と伝達の情報の機能と意義が拡大し、情報の機能の担手である情報処理専門家の数が増大することも事実である。しかしながら、資本主義のもとでは、国民経済の分業化と専門化が進展すればするほど、各部門の相互関連性と相互依存性が緊密になればなるほど、「支配関係、またそれと関連する強制的関係」が国民経済の全分野をおおい、独占による国民生活全体に対する支配の拡大・強化が不可避的に発生せざるをえなくなる。生産の社会化は、独占体の支配の強化、金融寡頭制の強化とならざるをえない。生産の社会化にともなう情報の意義と役割の拡大も、独占体の支配と金融寡頭制の強化の媒介的手段として機能するものとなる。ベッドフォード理論は、この面での追求をおとしていることで、極度に一面的な社会認識である。

測定と伝達の情報の綿密な機構は、資本主義的な競争の無政府性に触発され、資本家の望むと望まないにかきらず不可避的に形成される。しかも、この測定と伝達の情報の機構は、それ自体、全国的全社会的な記帳と統制そして管理の形

だけの、こう言ってよければ「十分の九まで社会主義的な」機構であり、「いわば社会主義社会の一種の骨格」でもあり、さらにそれを実質的に担っているのも「それ自身プロレタリア的または半プロレタリア的な地位にある」<sup>2)</sup>ものである。このような全国的全社会的な統制と管理の機構も、資本主義のもとでは、まさに形だけのものとなり、その機能するところは、労働の強化、系列企業の支配と金融的抑圧の強化、資本の集中と支配の強化、企業経営の秘密の擁護などによる独占体の独占の高利潤獲得の合理化である。結果としては、資本家の意志に関係なく、生産と消費の矛盾、不均等発展を中心とする資本主義の一連の鋭くてはげしい矛盾と軋轢を促進するものとならざるをえない。ベッドフォードの約束した「向上しより安定的な経済生活水準」、「人間生活の質的向上」は虚妄に終る。

ベッドフォードの会計理論で問題なのは、動的会計理論の理論的枠組の制約を打破して展開される会計弾力化の論理である。まさにこの会計弾力化の思考こそ、形式的な理論の背後に資本の要請をおりこませ、それを合理化する論理となるだろう。今日、伝統的な動的会計理論を制度会計として特色づけ、情報会計と区分し、情報会計を制度会計と対抗関係において論じる論調があらわれてきている<sup>3)</sup>。すなわち、動的会計理論を中心とする伝統的会計理論は、制度会計として、制度そのものの意味づけと解釈を内容とし、直接に会計制度に目的づけられているものであり、これに対して、現代会計理論は、情報利用者の情報用途に即した目的適合的な情報を伝達するという目的のもとに展開される情報会計として、制度的制約条件から離れ、情報利用者の必要とするパターンを明らかにし、それぞれの意志決定のモデルを確定することを主な内容とするというのである。しかし、このような制度会計と情報会計の意識的な区分と対抗関係におく論調には大きな問題がある。

今日、資本主義企業会計の大きな特徴は、企業会計が単なる個別の企業の会計として現象するのではなく、企業会計が一国の経済過程と結びつき、また一国の経済政策の一環として遂行されているという制度的な現象としてあらわれる。企業会計の様々な処理方式も単なる個別の企業の事柄として単独におこなわれるのではなく、会計制度によって裏うちされ、支持されずには円滑におこなうことはでき

ない。今日の資本主義企業会計は制度との関係を遮断したところで成立することはできない。この場合、会計制度の性格と内容を規定するものは、歴史的な一定の発展段階のもとにおける資本主義の諸関係、諸矛盾の力である。企業会計の理論も、このような資本主義の現実的な関係のもとで規定される会計制度と関係せざるをえない。会計の論理の主観的な意図とは関係なく、その論理は資本主義の諸関係のもとで、会計制度と関係せざるをえない。この制度的なモメントが会計理論の実質的な内容を決定する。現代の会計理論の性格を検討するうえで、これを制度会計と区別された情報会計として、制度的な制約とは離れたものとしてみるのではなく、現実の関係のもとにおける会計制度の要請がいかなるものであるかという会計制度との関連のもとにみる必要があるのではないだろうか。この意味から、ベッドフォード理論を検討するにあたって、これを情報会計の理論とするのではなく、会計制度と現実的に交渉をもつ論理を探りあてる必要がある。この場合に無視できない論理は、会計弾力化の論理であろう。

ベッドフォードは、操作的利益概念を設定することによって、利益計算の構造をきわめて弾力的なものとし、あわせて、利益限定の可能性も示した。このような会計弾力化の論理は最近のベッドフォード会計理論のみにみられる特徴であろうか。会計弾力化の論理は、最近のベッドフォード理論のみにみられる特徴でなく、伝統的な動的会計理論にもみられることである。動的会計理論を排撃するうえで展開されるベッドフォード理論も、会計弾力化の理論としては、動的会計理論と共通の基盤のうえに立脚しているものである。

周知のように、パートン＝リトルトンに代表されるアメリカ動的会計理論<sup>4)</sup>は、1)「企業実体」、2)「事業活動の継続性」、3)「測定された対面」、4)「原価の凝着性」、5)「努力と成果」、6)「検証力ある客観的な証拠」の6つの基礎概念でもって構築されている。この論理の背後にいかにか会計弾力化の論理が展開されているかみていこう。

「企業実体」「事業活動の継続性」の概念を概略すると次のごとくである。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、これと区別された、それ自体独立した一つの制度であり、会計の記録や計算の内容は企業それ自

体のものである。この企業実体の主要な特色は、継続性をもっており、この假定を基礎に、会計は企業活動の一連の流れを適当な期間区分によって、できるだけ真実にまた有意義に測定すること——すなわち、費用と収益との現在および将来への配分——にその課題があるとする。

「測定された対価」、「原価の凝着性」、「努力と成果」、「検証力ある客観的な証拠」の概念を概略すると次のごとくである。会計の対象は交換活動によってもたらされたところの測定された対価におく。この測定された対価は価格総計として、原価、資産、収益、負債、資本金、剰余金に広く適応される会計の統一的な概念である。会計はまず帳簿記入の出発点を価格総計におき、費用の計算は受け入れられた価格総計を製品、部門、期間ごとに集計し、再分類していく過程である。ここでは、原価を時価に評価替することはおこなわれず、交換取引の価格総計が分類しなおされるにすぎない。そして資産は未決の状態にある原価蓄積分である。最後の利益計算は、企業の努力（費用）と成果（収益）との対応、取得用役と提供用役の対応、取得価格総計と処分価格総計との対応によっておこなわれる。

以上の構造をもった動的会計理論は、ベッドフォードによってことごとく排撃されたものであるが、その論理の形式の背後に貫ぬかれているのは会計弾力化の思考である。

すなわち、動的会計理論のもとでの利益計算は、動的会計理論の以前に支配的に主張せられていた静態論（財産評価を基礎とする利益計算の論理）を否定し、原価の配分と収益との対応によっておこなわれ、資産は次次に繰越された原価の残留分とされることによって、資産そのものの価値は直接問題にされなくなる。この計算原理のもとでは、利益計算が物財を基準とするやり方から解放せられ、利益計算そのものの虚構化はおしすすめられることになる。しかも、提示された動的期間損益計算原理も、利益計算の弾力化を合理化するものでしかない。すなわち「原価の配分（再分類）」は、あくまで一定の假定に依拠するものであり、その配分のための客観的な基準も存しない。そのため、「原価配分」の論理さえ成立するならば、この論理のもとで多種の配分方法の存立が認められ、その論理の

現実的効果は利益計算の弾力化へといきつかざるをえない。独占資本を中心として採用せられる原価の早期費用化の会計実務（減価償却における定率法・加速償却、棚卸資産評価法における後入先出法・低価法など）も、この論理のもとで正当化され、促進せしめられるのである。また「費用（努力）と収益（成果）の対応」の論理においても、実現された収益に対応される費用は、既発生費用ばかりでなく、将来発生する（発生しないかもしれない）予測の未来の費用を計上することも可能となる。この未来費用の見越計上も、未発生と非発生とを区別する何の基準もなく、当事者のまったくの見積りによるを得なくなる。例えば、貸倒引当金を設定し、未来の債権の貸倒・回収不能額を見越して計上したり、あるいは修繕引当金のごとき未来の修繕を見越して費用計上をする実務をみればより明らかとなるであろう。さらに、この対応の論理のもとで、試験研究費・開発費などの費用の繰延計上も促進せしめられ、利益計算はより弾力的な性格のものとなる。以上みたように、動的会計理論で導き出された利益計算原理の実質的特徴は、原価中心の論理にあるのではなく、会計弾力化の論理にあるのである。

動的会計理論は、以上のごとく、利益計算をきわめて弾力的なものとしているが、その一方で会計上の利益概念を限定しようとする思考が展開されている点も注目される。すなわち、動的会計理論のもとでの利益計算は、財産評価による利益計算を排撃し、利益計算の場を貸借対照表から損益計算書に重点移行せしめることによって、利益ももっぱら営業活動から発生したものに限定しようとする。さらに、この利益限定は、動的会計理論のもう一つの重要な側面である「資本と利益の区分」の論理（「株主によって会社に醸出された資本（*capital contributed*）」と資産の有効な運営の結果として会社に蓄積された剰余金とを明確に区別することを必要とする論理）によって補強される。ここでは、利益概念が積極的に規定され、それ以外は資本あるいは資本に準ずるものとされ、動的会計理論以前の会計理論（静態論）のもとでは合理化できなかった利益概念の限定を可能としている。

以上で検討されたように、ベッドフォードが批判してやまないアメリカ動的会計理論においても、基本的にはベッドフォード理論と同質の会計弾力化（利益計

算弾力化と利益概念限定)の論理が展開されていたものである。このような会計弾力化の論理こそ、資本の利害のもとに展開される会計実務に対して、一定の合理性をあたえかつ促進せしめる役割をもつ会計制度に目的づけられた論理なのである。この意味では、伝統的な動的会計理論もベッドフォード理論も、会計制度に接触する論理として、会計弾力化の制度的論理という共通の基盤のうえに立っているといえよう。論理形式の大きな相異にもかかわらず基本的には、同一の性格の論理といえよう。

しかし、同じ会計弾力化の理論と言っても、ベッドフォード理論は伝統的動的会計理論とくらべて会計弾力化の発展のレベルがことなる。すなわち、動的会計理論のもとでは、なんとしても単一の利益概念のもとでの弾力性であり、「測定された対価」、「原価の凝着性」、「努力と成果」、「検証力ある客観的証拠」の基礎概念の枠に拘束された弾力性である。ベッドフォード理論のもとでの弾力性は、多元的な利益概念のもとでの弾力性であり、また上述の動的会計理論の基礎概念の制約をとりはらい、収益時点認識基準の論理のもとでの弾力性である。また、利益概念の限定にしても、動的会計理論の場合は、「評価益の排除」、「資本と利益の区分」と言ったきわめて固定的な性格をもっているのに対し、ベッドフォード理論の場合は、動的会計理論と同じ脈絡のなかにありながら、企業の活動(操作)の規定如何によって変化するきわめて可動的な性格をもったものである。ここに伝統的動的会計理論と最近のベッドフォード理論とを区別しなければならない決定的なポイントがある。

それでは、何故に、ベッドフォード理論にみられるように、会計弾力性を動的会計理論の制約をとりはらい、拡大しなければならないであろうか。その根拠は、現実の会計実務と会計制度の変化のなかに見出される。

減価償却についてみると、第二次大戦期(1940年~1945年)における国防生産部門の必要緊急な施設に対する5ヶ年特別償却(**five-year amortization of emergency facilities**)の加速特別償却の制度が成立し、そして1947年を境として、U. S. Steelなどの独占的大企業を中心として一般化した、固定資産の再評価による減価償却費の拡大計上の実務の進展、さらに、つづいて、朝鮮戦争後の50年



代の軍拡期（1950年～1954年）において、大戦期の5ヶ年償却実務が新たに進展<sup>5)</sup>した。このように、大戦中、大戦後をつうじて、アメリカにおいては、飛躍的に急速減価償却実務が進展し、1954年の内国歳入法の改正においては、急速減価償却が制度化されるものとなった。このような急速減価償却実務は高度に集中した基幹産業部門における少数の独占的大企業を中心として展開され、独占的高利潤の獲得と蓄積を合理化したものであり、またそのような実務は制度的承認のうしろだてのもとに展開されたものである。この過程のなかで、動的会計理論に対する疑問と批判がなげつけられた。戦後まもなく、H・E・ミラーは、「会計がその意図した目的に役立つためには弾力性（flexibility）の要素が必要となり、正当化される。このような時期は必ずやってこなければならない。この弾力性の要素は、緊急の状態のもとでは、これまでの基準から離脱してもよいということによって準備される」<sup>6)</sup>と注目すべきことを述べている。しかし、今日では、会計における弾力性の要素と動的会計理論を骨格とする会計原則からの離脱の傾向とは、単なる臨時の認可の事柄ではなくなり、常態化している。戦中、戦後にはじまった動的会計理論からの離脱と会計弾力性の拡大化の動きは、1962年の減価償却ガイドライン（**Depreciation Guidelines and Rules**）の制定にもみられる。このガイドラインは、「企業がその設備に租税目的のための減価償却上適用する償却率を企業自身が決定するにあたり、そこにおいて大きな自由性（freedom）と弾力性（flexibility）を付与することを期待して制定されたもの」<sup>7)</sup>である。このように減価償却実務に典型的にみられるように、会計制度、会計実務において、会計の弾力化、自由化、多様化の進展は、今日のアメリカ企業会計の特徴でもある。ベッドフォード理論にみられる会計弾力化の論理の成立根拠は、このような現実の会計制度、会計実務の弾力化、自由化、多様化のなかに求められるものである。ベッドフォード理論は、動的会計理論のなかにひそむ会計弾力性の要素を、動的会計理論の形式的な枠組に制約されることなく、極限にまで拡大したものとも言えよう。

## お わ り に

今日の資本主義会計の実務と制度における会計弾力性の要素の拡大は、動的会計理論の制度的論理の枠組をこえたところで進展している。減価償却法や棚卸資産評価法における多様な方式とその弾力的な適応、あるいは見越項目 (accruals) と繰延項目 (deferrals) の増大とその運用における弾力的な性格など、これらの会計実務の進展のなかで、今日、動的会計理論の制度的論理の枠組はいちじるしい制約となり桎梏化している。会計諸制度においては、すでに会計弾力性を制度の論理として表面にうちだしているが、今や伝統的な動的会計理論の枠組そのものを打破し、理論的に会計弾力性を合理化し、整合的な理論の体系によって包摂する必要が生えてきている。そのような会計弾力化の要請のもとに展開されているのが現代会計理論であり、その基本的性格を規定するものとなっているのではなかろうか。

## 第1節

- 1) Norton M. Bedford, *The Future of Accounting in a Changing Society*, Stipes Publishing Co., 1970. p. 87.
- 2) Norton M. Bedford, *ibid.*, pp. 13~16.
- 3) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 28.
- 4) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 20.
- 5) Norton M. Bedford, *ibid.*, pp. 23~25.
- 6) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 89.
- 7) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 83.
- 8) Norton M. Bedford, *Income Determination Theory: An accounting framework*, Addison-wesley Publishing co., 1965 p. 68.
- 9) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 8.
- 10) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 7.
- 11) Norton M. Bedford, *ibid.*, pp. 70~71.
- 12) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 72.
- 13) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 70.
- 14) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 89.
- 15) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 82.
- 16) Norton M. Bedford, *ibid.*, pp. 91~92.

- 17) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 93.
- 18) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 94.
- 19) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 94.
- 20) Horton M. Bedford, *ibid.*, p. 103.

## 第2節

- 1) Norton M. Bedford, *The Future of Accounting in a Changing Society*, p. 83.
- 2) Norton M. Bedford, *Income Determination Theory: An accounting framework*, p. 74.
- 3) Norton M. Bedford, *ibid.*, p. 67.

## 第3節

- 1) Norton M. Bedford, *The Future of Accounting in Changing Society*, p. 33.
- 2) レーニン「ボルシェヴィキは国家権力を維持できるか」(『レーニン全集』大月書店、第26巻96頁)
- 3) 例えば武田隆二『情報会計論』中央経済社、1971。をみられたい。
- 4) W. A. Paton & A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1940。(邦訳、中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店、1953)
- 5) アメリカ急速減価償却実務については以下の著書を参照されたい。  
中村万次『アメリカ独占体の会計政策』神戸商科大学学術研究会、1967、第6・7・8章。  
高寺貞男『会計政策と簿記の展開』ミネルヴァ書房、1971。第4章。「アメリカ『急速税務減価償却』研究」(1)～(5) (『経済論叢』第81巻第1号、第2号、第82巻第1号、第83巻第2号、第84巻第6号。)
- E. Cary Brown, *Depreciation Adjustments for Price Change*, Boston. 1952.
- 6) Herbert E. Millet, "Quasi-Reorganization in Reverse", *Accounting Review*, April 1948. p. 156.
- 7) 富岡幸雄「会計原則と税法」(黒沢清編『新しい会计学』日本経営出版会 1965。第2巻、282～283頁)  
ちなみに、内国歳入法の規定には以下のごとく会計の自由性と弾力性が保証されている。  
「すべての納税者について定められた会計方法の画一的な基準はなんら存しないのであって、各納税者は自己の判断において自己に最も適した会計方式ならびに制度 (forms and systems of accounting) を用いることができる」(*America Internal Revenue Code, Treasury Regulation*. pp. 29, 41-3.)