
 研究ノート

Gilman の費用・収益対応の概念

田 中 嘉 穂

I はじめに—Gilman の展開

1930年代のアメリカの会計学界および実務界の一つの大きな課題は、一般に認められる会計「原則」の樹立にあったといえよう。それまでは、会計は非常に多くの可能性を示唆するものであり、他のものよりも優れて何か一つ概念や手続が選定されるというには到底いたらないという態度であったと思われる。1930年代の動向は、このような状況に何か一つの秩序ある体系を見出そうとする会計人の意識が濃厚であった。特に1933年の有価証券法、1934年の証券取引法の制定以後、それまでは単に言葉としてのみ存在していた「認められた会計原則」を公式に設定する必要性およびそのための意識的な努力とその成果が目立ちはじめ、「原則」についての様々な議論が行なわれるようになった。このような動向を背景として Gilman は、その著書「会計上の利益概念」において、会計に固有な概念や理論を内包するものとしての会計「原則」の形成過程を歴史的、体系的に分析し、会計に固有な基盤や限界を明らかにしようとした。そこでは会計は、その重要な局面において、長い歴史的な過程で淘汰された諸概念の歴史的産物であると考えられているが、そのようなものとしての会計への接近によって、Gilman は一般に認められる会計「原則」の設定に寄与しようとしたのである。

その展開は、主として会計「原則」設定の動きが表面化した1930年代を中心とする膨大な文献を参照したものであり、それら諸文献の検討から「原則」の設定に影響する諸側面を体系的に解明している。また1936年および1941年の A. A. A. の会計原則に関する報告書の作成に関与し、さらにその理論的基盤を示す「会社会計基準序説」の著者の一人として知られている W. A. Paton とも意見の交換があったことがその「まえがき」に示されている⁽¹⁾。したがって Gilman は、会計に固有のコンベンション (convention)、原理 (doc-

(1) Stephen Gilman, "Accounting Concepts of Profit", 1939, p. v, 片野一郎監
 訳, 久野光朗訳, 「ギルマン会计学 (上巻)」, 25ページ。

trine), 通則 (rule) を組織的・体系的に示し, 普遍的な利益概念の基盤を樹立するという, 特色のある展開の方法を示しているが, それは他の会計「原則」設定の動向との交流を維持しながら行なわれたものであることがうかがえる。⁽²⁾

Gilman がこのような展開を行なった直接の動機は, 特に1930年代に顕著であった, 財産的観点より利益重視への観点の移行と関連していたと思われる。Gilman は、「本書を世に出す意義は, 貸借対照表的観点から, 損益計算書の観点への会計上の重点の移行という, 過去6年間の目撃してきた歴史にもとめられるべきである。」と「まえがき」の冒頭で述べている。所得会計の展開はすでに権威者達により繰り返し議論されてきていて, 何か新しいものを加えるということはすでに困難であるとしているが, 「それにもかかわらず, 近年の出来事は, さらに研究を必要とする諸概念の在在を示しており, いくつかの矛盾や無定見ぶりを露呈している。」⁽³⁾という。そこで Gilman はこの混乱ぶりを何か異なった創造的な方法で整理し, 当時の会計の実務と結びつけた普遍的な会計の原則を確認しようと試みたのである。

特に会計の分野における混乱には, 会計専門家以外の者が加わっているのが一つの特色であることが指摘され, そのことが一層混乱を増しているかに見せている。それは, 会計の効用は, 他の異なる分野の人々に会計が知らせようとする事柄を伝える能力いかにかかっているという特色があるため, 各方面から会計に対する様々な批判や要請が出されるからであるという。常に「既成の会計上の原理, コンベンションおよび通則は挑戦を受け, 会計実務が吟味され, 会計慣行によって課せられた限界が検討されるのは当然である。」⁽⁴⁾が, 正統な理論や実務にはそれなりに固有な限界があると思われるから, まず会計に対する批判はこの固有の前提を正統に評価したうえでなされなければならない。Gilman は, 会計機構や会計概念をよく理解しない人々やよく理解している人々からの批判から生ずる混乱を, まず会計に固有な普遍的利益概念を確立することによって受け止め, 処理しようとするのである。

そのため Gilman は, 会計の理論や実務の形成過程を体系的, 歴史的に解明するとい

(2) ただし, Gilman の見解が一般的にどの程度受け入れられているかは別の機会を待たざるを得なかった。

(3) Ibid., p. iii, 前掲書, 23ページ。

(4) Ibid., p. iv, 前掲書, 24ページ。

(5) Ibid., p. 3, 前掲書, 3ページ。

う方法を採用している。会計は、財務の歴史を記録する一つの慣行的機構として歴史的に存在し、すでに歴史的事実としてそれを歪めることはできない。そこでこのような歴史的過程を組織的に究明することによって、より普遍的な会計上の利益概念の設定に役立てたいと考えたのである。そこで、会計上の利益の算定に影響するきわめて重要なコンベンション、原理、通則を組織的、体系的に示すことが必要であると考えた。特に会計上のコンベンションが、利益の算定におよぼす影響は支配的であり、その必然的帰結は会計の特性の中でもより重要なものである。コンベンションは会計の基盤を構成し、その認識は正統な会計機構に固有の限界を明らかにするものである。また同時に、会計上の利益が一定のコンベンション、原理、通則から生ずるとわかれば、強制的な法令からのきわめて顕著な影響を除外することが当面の目的にとって有効な方法であると考えられることになる。それは、法律からの影響が無視されるからではなくて、より普遍的な利益の概念を樹立することをめざしたからである。可能な限り法律の影響を識別しておくことによって、かえって個々の状況におけるその影響の度合いを見積ることができると考えられた。

かくして、現実の会計上の利益概念は、会計の基盤としてのコンベンション、それを基礎として一層具体的に展開される様々な原理、もし存在するとすれば原則 (principles)、さらに会計およびその他の分野との関連から引出される通則、実務慣行 (practices)、方法 (methods)、基準 (standards) などから規定されることになる⁽⁶⁾。それらが今日の会計の固有の基盤を構成するというのである。

ところで Gilman は、会計「原則」の意味について次のような見解を表明している。ここでの「原則」の意味を厳格に理解して、それは人力の範囲外にあってただ発見されるにすぎなく、また他のものを派生させる基本的で普遍的な真理または法則であるとするなら、それはコンベンション、原理、通則とは区別した意味で使用されることになる。しかし会計において果してそのような「原則」が存在するだろうか。Gilman は、「原則」の存在を完全には否定していないまでも、その可能性については多分に悲観的であると思われる。彼は、少なくともそれが「原則」であるためには、次の三つのテストに耐えうるものであることが必要であると述べている。すなわち、第一にそれが異なる国や州の法令に影響されないものであるかどうかという法令テスト；第二にあらゆる業種に共通しているかどうかという業種テスト、あらゆる資本形態の相違（株式会社、組合企業、個人企業）

(6) Ibid., p. 257, 前掲書, 312ページ。

(7) Ibid., pp. 193~4, pp. 250~3, 前掲書, 240~1ページ, 303~7ページ。

にもかかわらず一貫して主張しえるかどうかという資本形態テストに耐えうる場合のみ、それは基本的な真理つまり「原則」であるということができる。

Gilman は、会計上の利益はそのような意味での「原則」から明白に構成されるものではなくて、むしろコンベンション、原理、通則等の様々に織りなす合成物であると考えられている。将来一般に認められる会計「原則」が設定される時が来るとしても、その場合の「原則」は、文字通りの原則ではなくて、前述のような合成物としての「原則」とならざるをえないであろう⁽⁸⁾。もちろん Gilman は、単なる言葉の問題を論ずるのではないから、「公的な会計としての準司法的な性質」(“semi-judicial nature of public accounting”⁽⁹⁾)をもつ側面を強調するものとして、「一般に認められる会計」を「原則」と呼ぶことに必ずしも反対しているわけではない。それは、当時すでにあまりにも普及した用語法になっていたからである⁽¹⁰⁾。しかし Gilman は、そのような慣用語の問題とは別に、会計上の利益は様々な基礎から構成されているから、その一つ一つを識別して、会計に固有の特性や限界を確立すべきであると強調している。

拙論は、Gilman の以上のような広範かつ詳細な展開およびその方法論を検討することはできないが、上述のような Gilman の展開の趣旨を尊重しつつ、費用・収益対応に関連する論述を検討し、その特色を明らかにしていきたい。当時の対応概念を理解する一つのささやかな礎となれば幸いである。

II 費用・収益対応概念の存立基盤

結論的にいえば Gilman は、費用・収益対応の理論と実務の基盤は、歴史を越えた不変の真理であると考えより、むしろ社会的、歴史的な構成物であって、歴史的な相対性と同時にそれは今日の会計の一定の基盤を確立していると考えているように思われる。したがって費用・収益対応の概念は、ある時に発見され既に固定的に定まったものとしてあるという特性をもつものではない。それは一定の歴史的、社会的状況とともに生れたコンベンションや通則として存在し、同時にそのことを裏返せば、対応概念は今後遍在する普遍的な社会的要請とともに批判され変更されていくという局面をそなえるものと理解されることになるであろう。このことは、例えば次のような立論からもうかがうことができる

(8) Ibid., p. 250, 前掲書, 303ページ。

(9) Ibid., p. 254, 前掲書, 308ページ。

(10) Ibid.

であろう。

「会計期間のコンベンションを採用する以前には、原価・経費および損失 (costs, expenses, and losses) と収益との対応は重要な問題とならなかった。

会計期間につき利益を決定することが、収益および関連する原価(経費やその他の控除項目を含む)を対応させるといふ新しい問題を導入せしめた。ほとんどあらゆる会計の著作者達は、原価・経費および損失と実現収益の特定項目とを対応させることが望ましいことを認めているが、そのうちの大部分の者は、そのような関係は、それが実行可能である限りにおいてのみ、会計において樹立されるべきであると主張している。⁽¹¹⁾」

このように収益の特定項目と原価の対応関係は、実行可能な範囲にとどめられるという一般的認識を正当な判断であるとするなら、費用・収益の対応概念は少なくとも発見された法則であるとは認め難いであろう。それは一定のコンベンションと通則的なものとの結合物であると性格づけられることになるであろう。⁽¹²⁾

ところで Gilman は、コンベンションの意義を次のようなものと理解している。

一般に原則、コンベンション、原理、通則等の用語は、相互代替的に、ほとんど区別されずに使われるのが実状であるが、Gilman は、コンベンションの意味を他と区別して次のように考えている。つまりコンベンションは、「『一般的同意にもとづいて』(“base upon general agreement”) おり、『多かれ少なかれ任意的に樹立されて』(“more or less arbitrarily established”) いる」ものとして、特に二つの側面を強調している。⁽¹³⁾ コンベンションは、一方において一般的同意、一般的承諾 (common consent)、一様な認識 (uniform recognition) あるいは暗黙の理解 (tacit understanding) といった、あまねく共通的に了解されている事柄という性質をそなえているという。同時に他方では、任意的もしくは揺ぎない (arbitrary or inflexible) 事柄であるとして、意図せずしてまたは自覚しないうちに当然のこととして確立された自然発生的事柄であるという性質をもつと述べている。

たとえば、Dictionary of Philosophy and Psychology の引例を引用してその意味をわかりやすく説明しているが、『二人の人間には、いかなる約束も契約もかわさないのに、共通の利害のための共通のコンベンションによってボートのオールを引くがときであ

(11) Ibid., p. 125, 前掲書, 159ページ。

(12) 主として, Ibid., pp. 125~31, pp. 213~5, 前掲書, 159~66ページ, 262~4ページの立論からもこのような解釈が可能となるであろう。

(13) Ibid., pp. 183~4, 前掲書, 229~30ページ。

る。また金や銀が交換の測定尺度として使われるごとく、対話や言葉や国語が人類のコンベンションおよび同意によって確固とされるごときである。⁽¹⁴⁾ Gilmanによれば、会計上のコンベンションもこのような意味とかなり似通っているという。

したがって、会計上のコンベンションは、もしそのようなものが在るとすれば、会計理論や実務の基礎にあつて、会計思考を暗黙に拘束または限定する根本的諸前提または諸假定であると考えられるのである。それは原理、通則を支える、もしくはそれらに内包している基盤 (foundations) であるとされるのである。そのような会計のコンベンションのすべてを列挙して、体系的に記述しようとする試みはそれほど行なわれていず、⁽¹⁵⁾ Gilman自身も「実際問題として、誰かがそれらのすべてを確かに認識して、リストに挙げることができるかどうかは疑わしい。」⁽¹⁶⁾ としている。

にもかかわらず基本的な假定として一般に認められているコンベンションがいくつかあり、最も基本的なコンベンションとして Gilman は三つ挙げている。それはエンティティコンベンション (entity convention)、評価のコンベンション (valuation convention)、会計期間のコンベンション (accounting period convention) である。このような基本的コンベンションおよびそれらから派生する部分的コンベンション⁽¹⁷⁾は会計機構の大綱を構築するものである。またその他にも少なくともいくつかのコンベンションがあると例示している。⁽¹⁸⁾

ところで通則は次のように規定されている。⁽¹⁹⁾ Webster's New International Dictionary、その他の見解を参照しているが、Webster には次のような定義が見られる。それは、「行為

(14) Ibid, p. 184, 前掲書, 230ページ。

(15) このような試みの初期のすぐれたものとして William Andrew Paton, "Accounting Theory" に展開されている「会計の諸公準」があり、それが強く Gilman に影響していると思われる。ここでは、企業実体、継続企業、貸借対照表等式、財務状態と貸借対照表、原価と帳簿価値、原価の発生と収益、順序の公準が挙げられている。cf. William Andrew Paton, "Accounting Theory", 1922, pp. 471~99.

(16) Ibid, p. 245, 前掲書, 297ページ。

(17)(18) たとえば、エンティティ・コンベンションからは会計等式のコンベンションが、評価のコンベンションからは実現のコンベンション、貨幣価値一定のコンベンションが、会計期間のコンベンションからは継続企業のコンベンション、見越し・繰り延べのコンベンション、なし崩し償却・減価償却のコンベンション、会計上の修正のコンベンションが派生し、その他のコンベンションとして、借方・貸方のコンベンション、棚卸資産の評価に関する先入先出法などに見られる順序のコンベンション、原価移転のコンベンション、独立人格のコンベンションなどが挙げられている。

(19) Stephen Gilman, op. cit., p. 184, p. 188, 片野一郎監訳, 久野光朗訳, 前掲書, 230~1ページ, 234~5ページ。

もしくは行動に対する規定された指標；支配的な指示；学校を統制する『通則』；エチケットもしくは礼儀の『通則』；クリケットの『通則』のごときである。」ここに見られる「規定された指標 (prescribed guide)」とか、他の見解に見られる「手続とか方法 (procedure or method)」といった表現の意味合いから推して、「通則」とはある行為または行動に対する規定された指標であり、「原則」のように人の背後にあって発見されるものであるというよりは、人間の判断や権威 (human decision and human authority) によって工夫して立案し、作り出すことの可能なものとされている。会計においては、それは少なくともコンベンションおよび原理を基礎として作られる実践的適用であり、無数であって、一々列挙することはできないほどであるとされる。⁽²⁰⁾

以上のように、今日の費用・収益対応の概念や実務は、上述のような意味でのコンベンションおよび通則を基礎とする合成物として存立するとされている。具体的に費用・収益の対応過程のどの部分がコンベンションで、また通則であるかは必ずしも明白に述べられていないが、上述のようなコンベンションや通則の定義から一定の解釈をほどこすことはできるであろう。このような問題は、次節で費用・収益の対応の具体的な概念とからめて論ぜられるであろう。

III 原価会計的な対応

Gilman は費用・収益の対応は大きく二つの考え方に分けられると述べている。「収益と関連原価との対応」というこの問題は、二つの観点、すなわち原価会計と一般会計とから考慮されるであろう。⁽²¹⁾これは、Gilman の対応概念の一つの特色であるが、彼は会計上の対応概念を、原価会計における意味と一般会計における意味とを分けて考察している。同じく対応という言葉が用いられても、観点が異なると指摘するのである。

まず原価会計上の観点からの対応は次のように規定している。「原価会計士は、販売製品の各単位の原価を決定するために、すべての製造原価と製品の個々の分類または項目との特定の関連を樹立しようと試みている。⁽²²⁾このような方法を対応の問題に適用して、「収益の単位と原価支出の単位とを対応させる原価会計係の方法は、直接に次のような会計コンベンションにもとづいている。つまり『生産に利用されるいずれの財・用役・状況 (com-

(20) Ibid., pp. 195~230, 前掲書243~78ページ。

(21) Ibid., p. 125, 前掲書, 159ページ。

(22) Ibid., p. 125, 前掲書, 160ページ。

modity, service, or condition) の価値であっても、それらは、原始的な項目 (original-item) を費消せしめた対象や製品に移転し (pass over into), その成果に付着して (attach to), それに価値を与えるものである。この公準は原価会計の作業の本質的な基礎をなすものであり、それなくしては原価計算はあり得ないであろう。⁽²³⁾ このコンベンションを Gilman は、「価値移転のコンベンション⁽²⁴⁾ (convention of transferred values)」, 「原価のコンベンション⁽²⁵⁾ (cost convention)」, 「原価移転のコンベンション⁽²⁶⁾ (convention of cost transferals)」などと呼んでいるが、原価会計上の対応は、直接にはこのような一般的な会計上のコンベンションを基礎としている。

原価会計係によるこのコンベンションの適用によって、一般に製造原価は正確な対応の結果が得られるように思われるが、Gilman によれば、このような一般的コンベンションの適用は対応の正確さとは必ずしも直接の関連はなく、むしろ対応の正確性を見せかけるものであると次のように述べている。「このコンベンションの採用は、初めの費用の時期と、製造項目の販売の時期との時間的關係 (time relation of the original expenditures to the sale of manufactured items) を無視するという傾向がある原価と収益の対応について、見せかけの正確性の装いを与えたのである。原価会計係は、たとえばそれ自体見積りである工場建物の減価償却費を一部ずつ生産力の原価に移転し、その原価はやがて製造部門と非製造部門に移転し、両者に分割されて、この後者の原価も最終的には迂回路を経て製品自体へ移転するのである。この仮定もしくはコンベンションによって原価会計係は、工場単位の減価償却費と最終製品の特定項目、たとえば一台の洗濯機、一台の乳母車あるいは一樽の小麦粉との人為的な (artificial) 関係を樹立するのである。

このコンベンションの人為的な性質を認識し得ないのは、原価会計の正確性について、またそのコンベンションにより収益の特定項目と原価支出の⁽²⁷⁾ 関連項目との間に樹立される密接な関係についてのいくつもの漠然とした説明に起因するものである。」原始原価の発生時点から段階的に生産されていく製品が販売されるに到るまでの間、通常かなりの時間的・空間的あるいは量的・質的な懸隔があって、価値移転のコンベンションの具体的な

(23) Ibid., p. 126, 前掲書, 160ページ。なおこの引用は, William Andrew Paton, "Accounting Theory", 1922, pp.490~1からのものである。

(24) Ibid., p. 131, 前掲書, 166ページ。

(25) Ibid., p. 29, 前掲書, 36ページ。

(26) Ibid., p. 249, 前掲書, 301ページ。

(27) Ibid., pp. 126~7, 前掲書, 160~1ページ。

適用には多くの人為的な通則や仮定が設けられなければならないという。さて、それでは Gilman のいう正確な対応とはどのような場合をいうのであろうか。Gilman はそれを自明のことと考えているのか、直接に言及してはいないけれども、たとえば次のような論述から推測することができる。「商品や製品が別々に確認できる場合は、原価は現実に販売価格と対応させることができ、個々の販売取引の総利益または損失が決められる。

類似した商品や製品が混ざりあっている場合には、商品や製品の個別の単位の販売価格が別々に決められるとしても、原価自体は平均化されるので、原価と収益の対応はより直接性の少ないものになる。したがってこれは実際の対応というよりはコンベンション化した対応 (a conventionalized rather than an actual matching) であると考えられよう。

原価が平均的な方法で算定され、販売が別々に確認されない場合には、第三の事態が生ずる。たとえば非常に多種類の商品を提供するドラッグ・ストアや小間物店の場合にこのことが該当する。そのような状況の時には、個別の各販売単位を確認するには、途方もない量の詳細な記録が必要になる。

そのような場合には、原価と収益の対応は、単にそれらを同じ財務期間に割り当てるということだけになってしまう。⁽²⁸⁾

つまりここでは、個別の販売単位に対して個々の原価支出の単位を個々の客体的状況に照らして一対一で個別的に関連させることができる場合のみが、正確な対応が達成される場合であると考えられている。Gilman は時折「対応の理想 (ideal of matching)」という言葉を使用するが、その意味するところは上記のような厳格に行なわれる対応のことを指していると思われる。このような理想的な対応は、もし実行されるとしても、その項目は製造原価のうちでも限られているから、他の項目については、たとえ形式的には理想的対応にならって価値移転のコンベンションが適用されるとしても、そこでの対応の理想ないしは対応の正確さは制限されたものとならざるを得ない。

Gilman の論述を解釈すれば、対応の理想が制限される場合として三つ挙げられている。その第一は原価を見積りによるのでなければ決定できない場合である。「原価および経費を、いわゆる関連収益 (so-called related income) が認識されると同一の会計期間へ割り当てることは、しばしば二つの不確実性、つまり時間に関する不確実性と金額に関する

(28) Ibid., pp. 560~1, 前掲書 (下巻), 675~6 ページ。

(29) たとえば, Ibid., p. 129, p. 130, 前掲書 (上巻), 164 ページ, 165 ページ, 166 ページ。

る不確実性のために不可能になることがある。⁽³⁰⁾たとえ金額が確実であるが時間が不確実である場合の例として、いくつかの会計年度にまたがる原価支出で、研究費支出、多種類の販売促進費、ほとんどすべての固定資産に対する支出があげられる。また時間が確実だが金額が不確実な例としては、当該会計年度のみ有効な製品保証の費用があり、金額も時間も不確実な例として、いくつかの会計期間に関わる製品保証の費用が挙げられている。

第二の場合は次のような場合である。「実務上の点から、原価と収益を密接に対応させようとするのが賢明でないことがよくある。このことは、経営者の時間の一部が将来の計画のために向けられ、一部が現在の問題に向けられるとする場合、経営者の給料に関連して注目される。想像するところ、そのような経営者は、彼の給料のどれくらいの部分が将来の期間に借方記入されるべきで、どれくらいが当期の原価として吸収されるべきかを示すために時間報告書を記録することが要求されるであろう。しかしどの企業家もそのような配分のために必要な報告書を記録しようとする者はめったにない。⁽³¹⁾」実務的・経済的な理由から、対応の理想の実現をあきらめるこの種の項目はよく知られている。

対応の理想が制約をうける第三の場合は次のようである。「原価計算で利用される平均化による方法のいくつかのものは、原価と収益との理論的な対応を防げるかもしれない。かくてある製造中の財のロットは、臨時的な労働不能率、能力以下の操業、初めてで慣れていない材料の代用のようないろいろな理由で、別のロットより現実に原価が二倍かかるかもしれない。しかしながら原価会計係は、ある特定のロットの超過実際原価が他の類似のロットに分散されるようにその原価を平均化するか、あるいは多額の原価棚卸項目が実際に処理される場合に、特定の高い原価とその販売から生ずる特定の収益とを関連させないような仕方で、超過原価分を差額勘定 (variance accounts) に計上するかするのである。どれほど工夫をこらしてみても、火災・水害・その他の天災による非経常的営業外の損失は特定の収益項目と関連させることはできない。⁽³²⁾」ここでは、程度の差はあれ、何らかの意味で臨時的・非経常的なものが同種製品の単位またはロットに平均化される実務に言及しているが、それは何らかの費用の分散化に伴う仮定にもとづくものであって、むしろ対応の理想的実施を妨げるものであると述べている。

かくして、実際には原価と収益との個別的な関連が存在すると思われても、対応の理想

(30) Ibid., pp. 127~8, 前掲書, 162ページ。

(31) Ibid., p. 128, 前掲書, 163ページ。

(32) Ibid., pp. 128~9, 前掲書, 163~4ページ。

が達成されることは難しいという。原価・経費・損失に伴う不確実性、実務上の困難性、平均化の仮定等の事情により、実際に行なわれる原価会計上の対応は、むしろ価値移転のコンベンションが仮定的ないしは形式的に適用された結果にすぎなくなる。その限りでは、対応の正確性は制限されたものとならざるをえないと、Gilman は次のように述べている。「これらの様々な問題は実務的であり、それらの小事にこだわる処理のことをいささかでも考慮する会計人はほとんどいない。にもかかわらず、実務的な要請、任意の仮定、一般的コンベンションが原価と収益の理想をどの程度制限するかを例証するものである。」⁽³³⁾

以上原価会計上の対応は、個別的製品単位またはロットと原価との対応関係を強調するものである。原価会計の過程により、多くの原価は最終的には個別の製品単位へ原価を帰属させることが可能であるが、このことは理想通りの対応がすべての原価について行なわれていることを意味しない。可能な場合には、個別的な理想的対応が行なわれるべきであり、事実行なわれているものと思われるが、多くの原価要素にとっては、「対応の理想」にならって価値移転のコンベンションが単に一般的、仮定的に類推適用されているにすぎないというのであろう。その意味では原価会計上の対応は、その対応の結果だけを見ていると正確性を装っているかに見えるが、必ずしも「対応の理想」が達成されていることを意味しない。対応の概念は制限された形で行なわれているのである。

また非製造原価に価値移転のコンベンションを適用することについては次のように簡単に述べられている。「しばしば販売費、一般費および管理費を意味する非製造原価と製品の販売価格との関係を原価会計係が樹立するよう試みたのは極めて稀なことであった。

ロビンソン・パットマン法はこの分野で実験するよう原価会計係を促したが、まもなく製造費用とその他の費用とでは多くの重要な相違があり、後者の費用は、事実多くの費用がそうであるように、多様で流動的な競争の必要性に起因して、より統制可能性は少なく、經常性も少ないことが発見された。」⁽³⁴⁾つまり販売費・一般管理費については、製造原価のように原価会計的な対応を共通の実務として実行することは事実上困難であるというのであろう。

IV 一般会計的な対応

現実の会計での対応は、原価会計的な対応のみではない。そのことは非製造原価の例で

(33) Ibid., p. 129, 前掲書, 164ページ。

(34) Ibid., p. 127, 前掲書, 161ページ。

暗示されているけれども、Gilman は、一般会計係が対応という場合には、原価会計係のいう対応とは別の意味で使われるという。

「原価会計係と区別される意味での一般会計係が原価・収益の対応のことをいう場合には、通常同一の会計期間に原価と収益を含めることをいうのであって、特定の収益項目と特定の原価支出項目との直接的な関連のことをいうのではない。これは原価会計係の問題とは異なる問題である。それはおそらくもはや正確であるとはいえないが、少なくとも正確性⁽³⁵⁾の見かけ上の装いを与えるものではない。」

つまりここでは、何か支持しえるような方法で特定収益項目に関連させることの不可能な原価の存在が示唆されている。そのような項目については、原価会計係の手をわずらわすまでもなく、直接に一般会計係が費用・収益の対応手続を実施し、原価および収益を直接に同一期間に関連づける対応手続が採用されるのである。そこでは、原価と収益がそれぞれの期間に所属されるかが問題であって、それ以上の正確さをめざす手続は問われない。それはおそらく、会計期間のコンベンションから派生する様々なコンベンションや原理、および通則に支えられているといえよう。そこにはもはや原価会計の対応に見られる個別的な関連は見られないが、何らかの理由で原価会計の対応が実行不可能ないしは困難である場合には、期間損益の計算上そのような対応が不可欠であるといえよう。

ただ Gilman は、原価会計上の対応と区別される対応のタイプとして一般会計上の対応を述べてはいるが、その対応が期間損益計算上どのような妥当性ももちうるのかは直接解説していないので、それについての Gilman 自身の見解は必ずしも明らかではない。ただ一般的見解では、実行可能な限り、原価会計上の対応が行なわれるべきであると考えられていることに言及しているにすぎない。おそらく一般会計的対応の意義は原価会計的対応よりもむしろ消極的にしか評価していないのではなからうか。

一般会計上の対応が行なわれる原価項目としては、通常は、まず販売費、一般管理費が挙げられるのは前述の通りである。その他に経常外損失項目も含まれていることは次の論述からうかがうことができる。すなわち「対応させる様々な原価および収益の項目が正常的で経常的である場合であっても、原価と収益とを対応させることは非常に困難であるが、異常な、臨時的なまたは非経常的な原価および収益の場合には対応ということが可能な場合⁽³⁶⁾がしばしばある。」

(35) Ibid., p. 127, 前掲書, 161~2 ページ。

(36) Ibid., p. 132, 前掲書, 167 ページ。

V 対応の誤った実務

Gilman は、対応の概念をあらゆる費用の項目について検討することでは、他の論者より徹底している。現実の会計実務では、「対応の理想」があるにもかかわらず、かなり雑多な対応が行なわれている。Gilman は、次のような対応は誤ったものであるとしている。

棚卸資産の低価主義による評価損の計上は、対応の理論を基本的に無視するものであると次のように述べている。「…資産の減少もしくは機能低下 (diminution or deterioration of the asset) がなかった場合、物価水準の下落による損失の認識を正当化するのには困難である。そのような再評価はおそらく認められている会計実務のうちで最も非論理的なものであろう。…この一般の実務によって、原価と収益の対応の理想を無視しているのである。」⁽³⁷⁾

対応を実行するために、期間および金額を見積りによらなければならない項目のあることは前述の通りであるが、そのような項目の過年度の対応の誤りによる修正は、それを当期の損益に計上することは費用・収益の望ましい対応に反するものであるとしている。⁽³⁸⁾ それゆえ、包括主義的な損益の報告は、対応の概念に反するものであると主張するのである。

また費用と収益のそれぞれの貨幣価値が不統一であることは対応の誤りであるかどうかの問題にも触れている。結論的にいえば、会計は貨幣評価のコンベンションに基礎をおき、かつそれにより限定をうける財務機構であるから、貨幣価値の変動に適應していないことは会計の誤りではないとしている。⁽³⁹⁾ ここでは、費用・収益の貨幣価値の問題を対応の問題に含めて考えられているが、対応概念に固有の問題領域を見失わないよう注意すべきである。単なる言葉の定義の問題として、あるいは通常の使用においては、いかなる意味に対応概念を拡張しても差し支えないが、そのことによって、対応概念にしか含まれない会計上の課題をあいまいにするのではかえってマイナスであろう。上記の点は、評価のコンベンションに関わる問題であるとするのが適切ではなからうか。

VI むすび——Gilman の対応概念

Gilman が費用・収益対応の問題に直接触れるところはそれほど多くはないが、そこで

(37) Ibid., pp. 129~30, 前掲書, 164~5 ページ。

(38) Ibid., pp. 135~46, 前掲書, 171~83 ページ。

(39) Ibid., pp. 561~2, 前掲書 (下巻) 676~7 ページ。

のいくつかの特色を列挙すると次のようにいえるであろう。

(1) 会計上の利益概念は、単なる論理的構成物であるというよりは、一定のコンベンション、原理、通則等にもとづき、一部は論理性、一部は任意性や慣行から成る歴史的形成物であるといえる。費用・収益対応の概念もその例外ではなく、その概念は主としてコンベンションおよびその実践的適用である通則等の織りなす総合的結果であると見看されるであろう。したがって対応の概念は、事実として歪めることのできない歴史的成果として存在する会計機構の一部を構成し、今日の会計に固有の特性や限界を与えているといえよう。またこの事は、それは単に固定的な概念の構成物ではなくて、将来の社会環境の変化や普遍的な社会的要請の変化とともに変貌しうることも示唆するものである。対応概念は、それが人々におよぼす影響や効果とともに、歴史的・社会的な背景の中で見つめられなければならないというのであろう。

(2) 会計における対応のタイプには二種類あり、一つは原価会計係の行なうものであり、他は一般会計係の行なうものである。実行可能な限り原価会計的な対応を実施すべきである。それは最終的には特定の原価項目と特定の収益項目とを関連させるものであり、個別的な対応の正確さを思わせるが、多くの場合理想的な対応が行なわれることはそれほど多くない。対応の理想は、おそらく、個々の原価支出項目を企業活動において詳細に追跡し、個々の製品項目への事実的関連づけを見出すことにより達成されるが、通常の実務では原価の金額や期間の不確実性、実務上の困難性、費用の分散化に伴う仮定などにより、誤りとは言わないまでも、対応の正確さは制限されたものとなっている。にもかかわらず、原価会計上の対応では、価値移転のコンベンションの適用により特定の収益項目との関連が設定され、比較的対応の正確さを装っている。

(3) 一般会計的対応は、費用・収益を同一期間に計上させることをいい、両者の直接的な関連はもはや見られない。おそらく、これは会計期間のコンベンションから派生する様々なコンベンションや原理、あるいは通則に支持されたものであるといえよう。明らかに、直接的対応の正確さに関する一般の方針や概念が議論の基盤ではない。

(4) Gilman は、実行可能な限り、原価会計的な対応を確立すべきであるとする一般の見解の承認、対応の理想についての論述あるいは展開のコンテクストなどから、一般会計的対応よりも、原価会計的対応を本来的なものと考えているように思われる。

といっても、一般会計的な対応の実務や議論を無視しているのではなくて、ある項目が一般会計的な対応を適用されるべきであるとする積極的な概念や観点が当時一般に見え

れていなかったことを認めるのであろう。一般会計的対応は、前述のように、原価および収益を特定の会計期間へ割り当てることをいうのみで、両者の相互関連を見出そうとする観点や含蓄により支持されているものではない。原価および収益の相互関連を樹立する観点からは、原価会計的対応が唯一の対応であり、そのような対応が実行不可能であれば、やむをえず費用・収益の計上は単なる期間割り当てにとどまらざるをえなくなるのである。かくて、Gilman は、費用・収益の対応における「対応」の意味には、観点が異なる二つの概念が区別されるが、「対応」の概念には自ずと費用と収益との相互関係の意味が含蓄されるものと考えてあろう。