

R. N. アンソニー 時価主義会計否定論への批判 物価変動会計の研究 (I)

小島 義輝*

物価変動会計にたいして否定的な立場を表明した先鋒はR. N. アンソニーであった。彼は、いかなる根拠と理論によって、物価変動会計を批判するのか。それらを整理し、筆者の反駁と意見を、この論文では披露する。

なぜアンソニーの所説をここでとりあげたかという、彼は最も頑迷に物価変動会計を否定し、歴史的な原価主義会計に固執する論者であるからである。かれの会計学の構図、すなわち原価主義対時価主義の二値論は、はたして正当な問題提起の仕方であるのか。

彼に対し反批判を試みれば、第1に、筆者の財務会計についての理解を客観化できるはずである。第2に、創造的な批判は物価変動会計に新しい展望をもたらすであろう。原価主義会計と時価主義会計を、財務会計の学問的進化の過程で、清新な方向に位置づけることができるものと、筆者は信ずる。

次の論文で、筆者は物価変動会計に新しい構想を提出する。そのために、この論文では地盤を固めておきたい。

I 経済的現実性の検証

R. N. アンソニー¹は、「経済的現実性 (economic reality) を構成するものが何かについて見解が一致しないところに、歴史的な原価主義会計か再調達原価主義会計かの議論の本質がある」とみた。そして、定状会社 (steady-state company) モデルのもとで、歴史的な原価を回収する価格設定モデル (historical-cost pricing) には歴史的な原価主義会計が、再調達原価を回収する価格設定モデル (replacement-cost pricing) には再調達原価主義会計が、会計的な定状条件 (steady-state situation) を正確に報告できるモデルであることを、彼は検証した。それでは、現実の価格設定は歴史的な原価回収型か、それとも再調達原価回収型か、どちらによってなされているのか。彼は経験的証拠を列記してから、歴史的な原価回収型のほうに軍配をあげた。したがって、彼の結論は、歴史的な原価主義会計こそが経済的現実性に適うものとなった。

彼が検証のために用意した定状会社モデルで発生する原価は、

- ① 減価償却費 (原価1,200ドル、耐用年数3年、残存価額ゼロ、定額法)、
- ② 支払利息 (設備資金1,200ドルの半額は期限3年、利子率4%の社債)、
- ③ 法人所得税 (税率50%)、および
- ④ 自己資本コストは10% (設備資金1,200ドルの半額は自己資本) からなり、
- ⑤ その配当性向は100%である。

次に、追加条件として、

- ⑥ 償却資産の再調達価額の上昇は年6%、
- ⑦ 利子率は10%、
- ⑧ 資本コストは16%

* 東京情報大学教授

を用意した。彼は、この会社の価格設定に、

⑨まず歴史的原価回収モデルを適用し、

⑩つぎに再調達原価回収モデルを適用して、
会計的な定状状態を検証した。

彼の結論は「もし会社が歴史的原価プラス資本コストを回収すべく販売価格を設定すれば、その会社は無限に営業を続けることが可能で、各年度の利益は収益と歴史的原価の差額として良く計測される。もし会社が再調達原価プラス資本コストを回収すべく販売価格を設定すれば、その会社は同じく無限に営業を続けることが可能で、各年度の利益は収益と再調達原価の差額として良く計測される」となった。

しかしながら、会社の価格設定方法を歴史的原価回収型か再調達原価回収型かに類型化する客観的な方法はないから、彼は一般的傾向 (general tendencies) に基づき、価格設定は歴史的原価回収型でなされているとみた。そして、もし価格設定は歴史的原価回収型でなされることの証拠を再調達原価の支持者が提示できなければ、歴史的原価主義会計を続けるべきである、と結論づけた。さらに、再調達原価主義会計は極めて導入が困難であり、利益の公表に主観性が増すから、これら2点に対する強力かつ有効な反証も、再調達原価主義者は用意しなければならない、と念を押した。

II 問題提起の仕方への批判

以上がアンソニーの議論の概要である。冷静に彼の論証過程を吟味しよう。

第1は、彼の問題提起の仕方である。「経済的現実性」と大上段に構えたが、果たして何がその構成要件になるのか、その判定基準を掲げていない。彼は、毎期の収益イコール原価合計、したがって未処分利益の毎期末残高がゼロになることをもって、経済的現実性の構成要件であると判定しているのみである。筆者の察するに、価格設定方法（歴史的原価回収型対再調達原価回収型）と会計的な帰結との間の首尾一貫性を、彼は指しているものと解釈できる。企業で現になされていることを、会計上においても模写すれば、会計上の帰結は経済的な現実を描写するはずだという信念を、彼は経済的現実性であると考えたものと読める。ところが、定状条件とは、一つの特殊条件であり、それを満たすことを示したからといって、歴史的原価主義会計の経済的現実性を証明できるものではない。彼の問題提起には、特殊条件から普遍的な結論を導くという、論理的な誤謬がある。

彼の論文の出発点における疑問は、経済学上の未解決のテーマ「価格設定」をとりあげて、あたかもそれが自明の真実であるかのように、歴史的原価回収型と再調達原価回収型にすり替えて、これらの単純なモデルを前提にして、論を構えた点にある。これは、一般に承認されない命題をもとに、結論を導こうとする論法である。いみじくも彼がのべたように、経済学において価格と原価の関係で価格設定のメカニズムは解明されていない。

さらに、両価格設定モデル（歴史的原価回収型と再調達原価回収型）は対極にあり対比可能で、企業は二者択一をするはずだという、暗黙の図式化が彼の問題設定には仕組まれている。あたかも自宅の庭に土俵を設けて、相撲のルールを自分でつくり、自分が行司をつとめ、取り組みを自分で決め、その取り組みにふさわしいと思う力士を自分で選んで、観客に見せようとしている相

摸のように、彼の論文はみえる。

このような彼の問題提起の不完全さからは、自明の結論しか得られなかった。彼の結論をより明確にいいかえると、「取得原価を回収しようと販売価格を設定をしたなら、その決断をした企業の業績を、経済的現実性をもって描写するには、取得原価主義会計が向いている。再調達原価を回収しようと販売価格を設定をしたなら、その決断をした企業の業績を、経済的現実性をもって描写するには、再調達原価主義会計が向いている。」ということであろう。一体全体、この結論に何か新しい発見があるのだろうか。形式論理学でいう、 $a=a$, $b=b$, $a \neq b$ だけのことであった。

Ⅲ 歴史的原価の捉え方への批判

第2に、彼が「歴史的原価」といっているものは、果たして何だろうか。取得原価1,200ドル、見積耐用年数3年、見積残存価額ゼロの経済価値、しかも見積りの経済価値をもつ償却資産である。意図してか否かはともかくとして、彼は「見積り(estimated)」という形容詞を省略した。そして減価償却費は歴史的原価で年400ドルと断定し、論文の最後では、それを「客観的 (objective)」であるとまで主張した。歴史的原価は客観的で、再調達原価は主観的であると両断し、むりやりに、二者択一の紋切り型に議論を単純化する彼の癖があらわれている。ここでは、彼の使う「客観性」という用語に3つの見積データ（耐用年数、残存価額、定額法）が含まれている点に、ひとまず注目しておきたい。

第3に、一般に認められた代替的かつ複数の償却方法のうちから「定額法」だけを、彼は検証にあたって採用した。「定率法、級数法、産高比例法などは、歴史的原価主義会計でない」とはまさかいうまい。もし彼が「検証」の過程で、定額法の代わりに、例えば級数法を採用したなら、歴史的原価を回収するという彼の価格設定モデルは混乱に陥る。その混乱とは、設備の操業度は各年をとって安定 (steady state) しているのに、販売収益は初期に多くならざるをえないからである。なぜ彼は加速償却法を回避し、定額法を採用したのか。「価格設定は歴史的原価の回収を意図してなされる」と彼がいう場合、その歴史的原価は「定額法」だけを指しているのである。もし価格設定に定額法を採用し、損益計算に級数法を採用すれば、彼の「経済的現実性」と矛盾することになる。

第4に、彼が目上の敵とする「再調達原価」は、何を指しているのだろうか。彼は前述のように、物価変動環境として、再調達原価の上昇を年6%織り込む。彼の表現からみると6%は、明白に個別物価の上昇分である。ところが、故意か偶然かは知らないが、同じ6%を利率と資本コストにも加算して、前述のとおり、物価変動の条件は、利率を $4 + 6 = 10\%$ 、資本コストを $10 + 6 = 16\%$ に設定しなおした。

ちょっと待ってもらいたい。利率や資本コストを押し上げるのは、一般物価の上昇（貨幣価値の下落）であるから、彼の物価変動条件の設定には矛盾がある。もし、彼がいうように一般物価の上昇（貨幣価値の下落）をも年6%とすると、この償却資産について個別物価が変動した部分は $6 - 6 = 0\%$ となり、再調達価額は実質的に安定していることを意味する。

しかし、不思議なことに、彼は論文の中に括弧書きではあるが、次の断り書きをいれている。

「(この分析の全体を通し、財務諸表は実際ドル金額で与えられる。これらの金額が安定購買力のドルに表示換えされるべきかどうかの問題は、全く別の議論であり、この論文では論じられな

い)」

ということは、彼が一般物価の変動と個別物価の変動とを意識のうちでは区別したが、物価変動条件の設定において、たまたま不覚にも条件間で矛盾をつくってしまっただけと解釈するしかない。さもないと、彼の論文をこれ以上真剣に批判することが自体がナンセンスになるからである。

ともかく、彼は検証過程において、一般物価の変動分だけしか条件設定にいけない。だから彼の論文には、「再調達原価」の言葉こそ躍ってはいるが、個別物価の変動とのかかわりにおいて再調達原価の本質をとらえてはいない。一般物価の変動と個別物価の変動とを混同している。わざわざ括弧書きをいれたことが、個別物価の変動、すなわち再調達原価の変動について彼の理解不足を露呈してしまった。何のことはない、再調達原価主義会計の構造をよく理解せずに、自分で勝手に想像したもの、誤解したものを対象に、彼は批判を展開しているのである。したがって、彼の再調達原価主義会計への批判は、具体的な議論ではなく、感情論であると反駁されても仕方がなかろう。

IV 提示された経験的証拠

第5に、彼が歴史的な原価主義会計を支持するにあたって、歴史的な原価回収型の価格設定がなされているとする「一般的傾向」とか「経験的証拠」として提示したものをすべて引用すると、次のとおりである。

1 政府調達契約において償却資産は歴史的な原価であり、原価計算基準審議会 (Cost Accounting Standards Board) は再調達原価への割増償却案を却下した。

2 医療費の支払いは歴史的な原価を基準になされ、その請求額には歴史的な原価を超過する設備改良割増費 (allowance for capital improvement) が含まれるが、それは改良された技術の原価 (cost of improved technology) を認識するため、その同じ技術の再調達原価に対するものではない。

3 私企業の契約には、人件費と材料費にエスカレーション条項 (物価スライド条項) を多くみかけるが、現存設備の再調達原価の上昇を原因とするエスカレーション条項はみかけない。原子力発電所の工事契約などは、相当に長期、例えば8年余、にわたるものもある。

4 同じく、家賃契約は、一定の原価要素につきエスカレーション条項を盛るが、建物の再調達原価の条項はない。

5 ファイナンシャル・リース料金は、契約を開始した時点における設備の歴史的な原価を基準に算定され、リース期間における再調達原価の上昇分は一般に料金改訂の対象としない。

6 1970年代の価格統制算式 (price control formulas) は、歴史的な原価を基準とする減価償却費だけを対象にした。価格委員会 (2人の著名なエコノミストも委員) は再調達原価を償却することの利点を一度も議論しなかった。

7 公共事業 (の経営者) は、再調達原価会計ないし物価水準修正会計が要求される見通しに対して大いに不快感を示し、これらの会計の支持者は、一般ルールに対する例外として公共事業に適用されるべきである、と目下主張している。なぜ公共事業は例外となるのか。歴史的な原価を基準とする事業収益が公共事業に託された資本を維持するに妥当であれば、それで拍手をおくれないのか、伝統的な歴史的な原価主義会計の諸法によって公共事業の業績が忠実に計測されることに賛成でないのか。

8 企業経営者は物価変動を修正した結果を理解するのに困難を感じるといわれる。もし彼らが再調達原価だけにしがって価格設定をしてきたなら、なぜそんな事態がおこるのか。

9 ビジネスマンは、公正に発展し広く納得された資本支出予算モデルを使って、資源配分の決定をする。これら全てのモデルは、投資が実際原価プラス満足な利益を回収することを要求する。次世代の設備の取得にかかる再調達原価をも投資がカバーすることを求めるモデルは、寡聞にして知らない。

V 経済的現実性の検証に使われたトリック

以上の「経験的証拠」は、果たしてアンソニーがいうように、歴史的な原価回収型の価格設定だけを支持するだろうか。まず、彼には、歴史的な原価回収型か再調達時価回収型かという紋切り型の二者択一の選択しか念頭にない。ところが、歴史的な原価なるものが実は確たる金額をもっていない点に、再び注目しよう。

歴史的な原価主義会計とは、いいかえると発生主義会計である。発生金額を正確に測定するには技術的限界があるのは周知の事実である。そこで、見積りデータを用意し、原価の流れの諸仮定を設け、「その見積りと諸仮定にしたがう限り、発生金額は客観的かつ合理的に計測された」とする慣行と合意が、長い年月をかけて会計学には形成されてきた。これが、「一般に認められた会計原則」にほかならず、売上原価の測定における先入先出法、後入先出法、平均法などであり、減価償却費における定率法、定額法、級数法などである。それぞれの計算法には長所と短所があるために、どれが最も正しいかは断じがたい。これも周知の事実である。アンソニーが定額法をもって歴史的な原価であるというのもよし。しかし、定率法、級数法、加速原価回収法 (accelerated cost recovery system, ACRS) も歴史的な原価であることを、彼は認めなければならない。歴史的な原価の認識には幅があるのである。

なぜ企業は、定額法ばかりでなく、定率法や級数法などの加速償却法を選択するのか。なぜ、先入先出法や平均法ばかりでなく、後入先出法を採用するのか。多くの理由があろうが、時価主義会計を採用するのと似た経済的効果が期待されるからである、というのも重大な一つの事実である。再調達原価主義会計が制度としては認められない以上は、次善の策をとるしかないのである。税務申告において加速原価回収法 (ACRS) や後入先出法を採用している企業は、再調達原価主義会計がもたらすと同様の効果を、法人所得税の負担額に期待しているのである²。少なく見積もっても、企業の過半数は「次善の策」をとっている。日本なら、減価償却に関する限り、9割強の企業が定率法を採用しているのである。

彼は、再調達原価のデータが価格設定に用いられていないと執拗に繰り返し主張する。当たり前である。制度として現に認められ、かつ存在するのは、歴史的な原価主義会計のみで、「再調達原価」のデータが利用されるのは低価法の場合だけである。「再調達原価」はまだ認められていないから、たとえ価格設定にあたってそれを参考にしても、常識あるビジネスマンなら、口が裂けても「再調達原価」は知らぬ存ぜぬ、歴史的な原価を回収できればよいと、異口同音にいうであろう。それを鵜呑みにして、「それみたことか、歴史的な原価が価格設定の本流である」と主張するのは、世間知らずの小学生の議論に等しい。

彼は知っている癖に、知らないふりをしているようだ。仕方がないから説明しよう。彼は定額法を会社を会計的に検証するにあたって、2つのトリックをいれた。第1のトリックは、償却年数と

耐用年数の一致である。実際には、米国の償却年数は耐用年数よりも短縮化されている。第2のトリックは定額法である。彼は原価回収という観点から議論を展開しているので、キャッシュ・フローを観察すべきであった。減価償却費に関する限り、それは税務計算上で企業が選択する償却方法に注目することが大切である³。

彼が論文を書いた時点では、財務会計上は許されないが、加速原価回収法 (ACRS) が、税務計算上では認められていた。まさか、これを知らずに、税務上でも定額法を選択するほど愚かな経営者はいなかったであろう。それを適用できない設備資産には、他の加速償却方法、例えば、2倍定率法 (double declining-balance method) や級数法もある。こうして、浮かせた税金 (無利息の資金) を、再投資して運用すれば、コストのかからない収益を稼げる。あるいは、借入金の返済に回し、支払利息を節約できる。これは反論の余地のない現実である。しかし、この現実を彼は経済的現実性を検証する過程で無視した。

なぜ、短縮された償却期間を企業は歓迎するのか。なぜ、加速償却法を選択するのか。これらが税務計算で制度的に許されているから、「再調達原価を基準に償却をすることを認めてください」と提案するビジネスマンはいないのである。投下資本の回収にかぎり、再調達原価を基準にするのと同等の効果をもたらす償却制度が、現に存在するのである⁴。

アンソニーは、価格設定と原価回収を結びつけたが、以上から明らかなように、両者は会計上では別な計算である。企業は、業績評価と税務申告とで、償却方法を使い分けているのが、経済的現実性の議論の背景にはある。

VI 経験的証拠の再検討

価格契約にエスカレーション条項が入るかどうかは、単に将来の請求金額の計算の問題にすぎない。それよりも、材料費と労務費にエスカレーション条項がつくと指摘した事実のほうを、彼は重視すべきであった。全原価に占める材料費と労務費の割合は非常に大きい。なぜなら、間接費の大部分も材料費と労務費であって、その会社なりに「間接費」と分類しただけのことであるからだ。もし「包丁は銀行強盗に使われるから、以後は生産も販売も禁止する」と結論を下したなら、それは不当である。銀行強盗に使われる包丁の割合は低いからである。ともあれ、「減価償却費にはエスカレーション条項がつかない、ゆえに歴史的な原価主義会計のほうが経済的現実性に適う」というのは場違いな議論である。税務申告で投資税額控除や加速償却法を選択すれば、早期に原価は回収できるからである。

フィナンシャル・リース (キャピタル・リースともいう) におけるリース料金の算定は、取得原価をもとに計算し、再調達原価を勘案しない。当たり前であって、このことはすでに、償却年数と加速償却の件で、すでに反駁した。それに加えて、リース物件の貸手は投資税額控除をも享受するのが普通である。投資税額控除は歴史的な原価で算出する。こうして、貸手が受ける原価回収の経済的効果を、リース契約を通じて借手に還元することに、リース契約の意義がある。すなわち、税制上の特典を最大限に活用することを主にねらって、リース契約は結ばれるのである。税法においては再調達原価による償却が認められないだけのことで、それ以上の会計的な意味はない。まして、税法が再調達原価を認容しないからといって、財務会計上でもそれを禁止するという筋合はない。

物価変動を修正した後の数字を理解するのに困難がある、というのは、経営者に限らず、会計学者も同じである。これは、何も物価変動会計に限ったことではない。歴史的な原価主義会計にしても同様で、現金基準よりも数字を理解するのに困難がある。そしてその困難は会計学の組織的な教育を通じて克服されてきた。アンソニーは教育者だから、歴史的な原価主義会計を学習させるのに、どれほどの時間数がかかるか知っているはずで、したがって、ここでは書かない。再調達原価主義会計を学習させるには、そのプラス10%ほどの教育時間が必要になろう。優れた教材の開発や教師の訓練も大事である。これらの一切の教育システムを抜きにして、ただ理解が困難だという声を、彼が耳にして、それをもって再調達原価が不要であるという経験的証拠にすると、まことに情けない話である。筆者は、彼の研究者、教育者としての業績を疑いはしない。だが、再調達原価主義会計に関する限り、彼の筆致には、教育者としての情熱が欠けているのではないかと、論文を読みながら感じる。

こうして歴史的な原価主義会計の教育をしたにもかかわらず、キャッシュ・フローの面で、歴史的な原価主義会計には弱点があった。これがために、発生主義利益とキャッシュ・フローとの開きの原因を開示するようになった。歴史的な原価主義会計は、数世紀をかけて進化してきたし、今後とも進化してゆくものである。歴史的な原価を彼が金科玉条とするなら、何をもってしても、今後に進化する会計学は理解困難な代物となるであろう。

再調達原価会計を理解困難と決めつける前に、何が理解困難か、なぜ困難かを、説明すべきである。いま論じられていることは、会計学の根底にある貨幣価値一定の公準に対する、新たな出発であるからだ。数行の素人の意見を引用してケリのつく問題とは訳が違う。

発生主義会計は期間利益の測定に重点をおいたシステムであり、多期間にまたがる決断案件、例えば、資本支出予算の審査には不向きである。このために、資本支出予算の審査にはキャッシュ・フローに注目した分析がなされる。しかし、資本支出予算の審査に歴史的な原価しか用いないというのは、アンソニーの誤解によるものだ。まず、第1に、歴史的な原価は埋没原価 (sunk cost) であって、決断には無関係である。第2に、今後に出支する原価 (out-of-pocket cost) と今後に流入する現金 (cash inflows) とを対比するから、再調達原価も、決断には無関係である。第3に、期間価値 (time value) を勘案するから、将来の物価変動も審査過程に織り込まれる。

Ⅶ まとめ

筆者は、アンソニーのいう「再調達原価主義会計の支持者」である。したがって、再調達原価主義会計が経済的現実性を具備するものであることを支持する、いくつかの証拠をあげる⁵。

1 償却年数の短縮化と加速償却法の選択

すでに解説済みであるから、説明を省略する。

2 低価法の強制適用

棚卸資産への低価法の採用によって、再調達原価や正味実現可能価額のデータは、現在の制度会計においてもすでに活用されている。アンソニーのいう「歴史的な原価主義会計」は、ここまで進化している。さらに、解約不能な購入契約の未履行分 (outstanding firm purchase commitments) に対しても、再調達原価を指標として未実現損失が認識される。さらに、低価法は短期保有の市場性ある株式のポートフォリオと長期保有の市場性ある株式のポートフォリオにも適用される。全銘柄の合計原価と合計時価とを対比し、低いほうの金額で貸借対照表に投資資産

として載せる。

3 後入先出法の選択

もし後入先出法を適用すると、再調達原価によって売上原価を計算したと同等の会計的な効果が期待される。このため、内部報告には平均法や先入先出法を使い、外部報告には後入先出法を選択する企業もかなりある。そして、内部報告と外部報告を調整するために「後入先出法引当金 (LIFO reserve)」が計上される。しかし、後入先出法は、基準単価層の取り崩し(LIFO liquidation)をひきおこし、これがために、再調達原価を採用した場合とは逆に、空前絶後の巨額の利益を吐き出す事態がおきる。この会計的な異常事態を回避し、再調達原価を採用する場合に近似する効果をうむべく、ドル価値後入先出法 (dollar-value LIFO) やドル価値小売後入先出法 (dollar-value retail LIFO) が、すでに制度的に認められている。

4 法定減耗償却の選択

天然資源の償却において、歴史的原価に関係ない法定減耗償却 (percentage depletion) が、税務計算上で認められている。この方法によれば、歴史的原価を超過して減耗償却費を損金に算入することが許される。探鉱費の上昇、いいかえると再調達原価の上昇に対処し、採掘産業を奨励する税制上の措置に他ならない。

5 未来原価の費用化

支出の経済的効果が将来に発現するものは、有形であれ無形であれ、資本的支出として扱い、一旦資産に計上し、効果の及ぶ期間にわたって償却するのが、歴史的原価主義会計における対応原則の要請である。ところが、試験研究費、宣伝広告費、教育訓練費などの歴史的原価は、効果の発現に客観性がないという理由で、全額を支出時の期間費用とする。これらの未来原価は、いい方をかえると、将来に繰り延べるべき原価を、一時に回収するのである。例えば、試験研究用の材料や設備は、たとえ物的に実在しようと、将来の研究に用いられる見込みがなければ、一気に原価回収をはかる会計処理をする。

このように見てくると、アンソニーが暗黙に図式化した歴史的原価対再調達原価の問題提起は、そもそも会計学の現状を踏まえた問題提起の仕方ではなかったことが明らかになった。実は、彼が歴史的原価といっているもののの中に、再調達原価がすでに混入しているのである。

アンソニーの論文に数回登場するobjectiveの語を、筆者は謙虚に対比するとき、この語は分脈に応じて、陽炎のようにゆらめいている気がしてならない。彼は「歴史的原価は客観的である」と胸を張っていい、それを信念としている。しかし、現実の歴史的原価主義会計をみたら、どこに客観性が存在するのだろうか。例えば次の事象について、何をもって客観的というか。

①貸倒れ損失の認識

販売した時点での貸倒損失の推定。

②価格下落損失

棚卸資産の再調達原価や正味実現可能価額の推定。

③工事収益の認識

工事進行基準の適用における将来の工事原価の推定。

④探鉱費の認識

油のでなかった井戸の会計処理に関して成功基準と全原価基準の違い。

④償却年数の見積り

有形資産、無形資産の償却年数の推定。

⑤合理的な期間配分の方法

覚えきれないほどの種類の棚卸資産の評価方法と減価償却方法、減耗償却方法、償却方法。

⑥現在価値の計算

終価から現価を推定するときにつかう利子率の推定。

⑦時価の推定

交換や贈与によって取得した非貨幣資産の時価。

⑧偶発損失の認識

もちろん、ここで会計学がいう客観性や真実性を議論する意図を筆者はもたないし、会計人同志ではそれは不要である。しかしながら、ただ一点だけは、明確にしておきたい。我々会計人が「客観性」という場合、それは会計学的な限界と宿命を負った客観性であるという点である。数学や物理学でいう客観性と同じ概念ではない。

さて、アンソニーのいう客観性であるが、「歴史的原価主義会計は客観的である」との主張にあふれている。ならば尋ねよう。なぜ、再調達原価主義会計に対するとき、歴史的原価主義会計と同じ意味の客観性をもってせず、意図的にか無意識的かは知らないが、客観性の概念をすり替えるのか。

歴史的な原価主義会計のなかに、すでに再調達原価が使われているのは、筆者があげた証拠で明白である。歴史的な原価主義会計において客観性を主張するなら、その制度の中にある再調達原価をも客観的であることを認めたことになる。したがって、再調達原価主義会計においても客観性を認めなければならないはずだ。ところが、彼は再調達原価主義会計の側において、客観性を否定する。ならば、歴史的な原価主義会計の側でも客観性を否定すべきではないのか。これならば、論理的に整合する。だが彼はそうは言わない。彼の論法は、自己否定の論法であり、アリストテレスを祖とする形式論理学では論理矛盾となる。

歴史的な原価主義会計も再調達原価主義会計も、発生主義会計という一本の幹からでた二つの枝に過ぎない。アンソニーの論文は、この点に関して、問題提起に根本的な間違いがあった。彼は、異なる二本の幹であると、勘違いしたのであった。一つボタンをかけ違うと、全体はちぐはぐになるが、視点を一部分にかざれば、ちぐはぐは目だたない。その過ちを彼は冒したのである。

生涯を会計学の研究と教育にささげた碩学は、発生主義会計という幹を愛するあまり、再調達原価主義会計を歴史的な原価主義会計と同根と思えず、攻撃してしまったようである。しかし、幸か不幸か、弾ははずれてしまった。歴史的な原価主義会計と再調達原価主義会計は、彼が問題提起したような二者択一式のものではない。

筆者の見解⁶によれば、両者は新たな統合に向かって進化するのである。そして、歴史的な原価主義会計は断じて放棄されてはならないと、筆者も考える。この点では碩学の信条と同じである。

過去に目を転ずれば、歴史的な原価主義会計は長い進化の過程で変容してきた。ルカ・パチオリから今日まで、発生主義会計が育つのに500年かかった。信じがたいほどに緩慢な進化である。会計学だけが、独立して進化することはできなかったためだ。その背後にある経済と人間の思考を反映してのスピードは、ちょうどこの位のテンポであろう。そして、再調達原価主義会計も、人間が必要とし理解できるテンポで進むしかなかろう。

もしアンソニーが、歴史的な原価主義会計の導入は容易で、コストが少なかったと考えるなら、その学識には重大な間違いがある。この500年の星霜に想いを馳せ、かつ、会計人の営々たる労苦に敬意を表することを忘れないでほしい。

注

- 1 Robert N. Anthony, "The Case for Historical Costs", Harvard Business Review, Nov/Dec. 1976.
- 2 米国の税制では、財務会計上の原価配分方法と税務会計上のそれとが別途であっても差し支えない。このために、原価回収は、キャッシュ・フローの観点、すなわち税務会計上の原価配分方法によって判定することになる。後入先出法に限っては、財務会計と税務会計とで一致することが要請される。
- 3 アンソニーは、発生税額（会計上の利益に税率をかけたもの）を使って損益計算をしている。業績評価においてこの計算は正しい。ところが、キャッシュ・フローを計算する場合には、支出した税額（＝申告税額、課税所得に税率をかけたもの）を用いなければならなかった。
- 4 日本の税法は減価償却費や売上原価につき、いわゆる「損金経理」を要求する。このために、業績評価（外部報告の）と税務申告に同一の償却方法や評価方法を採用するしかない。ただし、内部報告目的に限っては、税務申告に採用する償却方法や評価方法と違う方法を、業績評価に採用することは可能である。
- 5 アンソニーの二者択一式の問題提起の仕方（歴史的な原価回収型か再調達原価回収型か）についての筆者の批判はすでにすんだ。このために、再調達原価回収型の価格設定方式について、筆者が証拠をあげる必要はない。かわりに、まだ制度としては採用されていないが、物価変動会計の制度への前進を促す証拠を挙げておく。
- 6 歴史的な原価主義会計と再調達原価主義会計を統合する、筆者の新しい物価変動会計の構想は、次の論文「物価変動会計の研究 (2)：仮想現実価値会計への構想」を参照されたい。