

A Review of CPP Accounting

藤田, 昌也

<https://doi.org/10.15017/4491749>

出版情報 : 経済学研究. 52 (1/4), pp.405-418, 1987-02-10. Society of Political Economy, Kyushu University

バージョン :

権利関係 :



貨幣価値変動会計についての一考察

藤 田 昌 也

第1節 貨幣価値変動と伝統的複式簿記

別稿においてすでに、財貨あるいは用役は自らの価値変化を、自らの物量変化によっては表現できず、かくてそれゆえにこそ、他の財貨の物量変化を通じて、はじめて価値変化が表現されるということから出発して、複記性の根拠、会計における貨幣評価の必然性、ストック比較とフロー比較、単式簿記形態、複式簿記形態、更にまた、それらの展開を通じて歴史的原価による評価の必然的な根拠をも示してきた¹⁾。

ここでの問題に関連した点のみいえば、以上の分析は、損益の認識は必然的に原価主義であり、かつまたそれ故にこそ、今日の複式簿記あるいは伝統的複式簿記は、原価主義と分かちがたく結びついているということの証明の試みでもあった。しかし会計における貨幣価値変動の考慮は、明らかにかかる理解と矛盾せざるをえない。

以下では貨幣価値変動会計がいかなる会計の構造をもっているのか、分析を試み、そのことを通じて複式簿記の拡充の可能性を、換言するならば原価主義会計とは異なった枠組としての会計を構想したい。その場合ここで貨幣価値変動会計というのは、たとえば、FASB. No. 33において Constant Dollar Accounting とい

われているものであり、一定の購買力を有する貨幣でもって、損益を計算する会計であり、現在原価会計あるいは端的に時価主義会計 Current Cost Accounting といわれるものとは区別している。その理由は貨幣価値変動会計の問題点の一つが、一定の、同質の貨幣で損益を計算するという当然のことと並んで、貨幣価値の変動を計算するということが、換言すれば、伝統的複式簿記の前提そのものを揺るがすものであり、かくてまた伝統的複式簿記における会計利潤に、反省をせまるものであるのにたいして、Current Cost Accounting の問題点の一つは、原価主義の、したがって伝統的複式簿記の利潤と同一でありながら、その期間配分の論理を、実現主義—原価配分にもとめるのではなくて、収益発生—原価配分にもとめているからである²⁾。

2) 拙稿「時価主義会計の構造」『西南学院大学商学論集』第22巻1号。

なお通常は私のここでの理解とは異なり、貨幣価値変動会計はむしろ例えば、「この一般価格水準会計として知られている方法は、歴史的な原価会計の根底にある原則を変更しようとするものではなくて、測定単位だけを変更しようとしている」(R. J. Bett, A Review of Inflation Accounting and its Economic Implication, OMEGA Vol. No. 4, 1977, p. 384).

あるいは「一般価格指数による歴史的な原価の修正は、原価ベースからの離脱ではなくて、より意味のある方法による、原価の表現とみなされる」(Jean St. G. Kerr, Three Concepts of Business Income, in *An Income Approach to Accounting Theory*, Englewood 1964, p. 43) という理解が普通である。

1) 拙稿「ストック比較計算とフロー比較計算」『経済学研究』50巻-5号、昭和60年3月「複記性の論理とその発現」『企業会計』Vol. 37-No. 7, 昭和60年6月。

もとより貨幣価値変動会計の大方の議論は、いわば出来上がった財務諸表の修正でありその会計構造は必ずしも明確にされてはいない³⁾。したがってここでも、先の論稿における出発点、すなわち財貨は自らの価値変化を自らの物量変化によっては表現できず、かくて他の財貨の物量変化によってしか表現できない、という基本的な納得から出発して、「インフレーション会計は、伝統的な会計システムの補足や付属として、持ち出されるべきではない⁴⁾」という姿勢からその構造の分析を試みたい。

さて次のような単純な取引例からはじめて、複式簿記形態は貨幣価値変動の計算を断念した会計構造であることを確認しよう。

〔例1〕 いま小麦 100g があって、それを砂糖100斤と交換し、さらにその砂糖100斤を小麦120g と交換したとする。この取引は勘定面につきのように表わされる。

小麦		砂糖	
100g	① 100g	① 100斤	② 100斤
② 120g			

それぞれの勘定は、独立してみれば、数量計算であって、単に入出庫量を計算してその残高を求めているにすぎない。しかし2つの勘定を関連づけてみると、ここでは砂糖100斤が価値変化を生じ、その結果、小麦が100gから、120g増加したことをしめしていることがわかる。すなわち砂糖は自らの価値変化を、自らの物量変化によっては表現できず、小麦の増減変化に、その価値変化の表現を委ねているわけである。

後との関連もあるので、この点をもう少し詳しくみてみると、次のように言うことが出来よう。すなわちいまこの価値変化を表現する財を、ここでは小麦であるが、貨幣財といい、そしてそれによって価値変化が表現される財を、商品財ということにしよう。すると商品財たる砂糖勘定をみると左欄の①100斤は小麦との交換によって受け入れられ、右欄の②100斤は払い出されて、減少したことを示している。ところが砂糖の価値変化という視点からみると、砂糖勘定の左欄の①100斤は価値変化前であり、右欄の②100斤は価値変化後である。したがって、かりに砂糖が自らの価値変化を自らの勘定で表現しようとすれば、当然価値変化後－価値変化前と計算しなければならない。つまり価値変化の差の計算は、左欄が控除項目（マイナス）、右欄が被控除項目（プラス）ということにならなければならない。しかるに砂糖は物量単位で表現されているため、左欄は入ってきた量（プラス）をあらわし、右欄は出ていった量（マイナス）を表わして、しかもいかなる場合も、入ってきた以上に出ていくことはない。換言すれば価値変化によって、入ってきた①100斤が120斤に増加することもないし、また80斤に減少することもないわけである。したがって砂糖は自らの価値変化を、自らの物量変化によって、表現することはできないのである。

ところがこの砂糖が貨幣財として機能する場合には、かならず物量の受払いと一致して、左欄がプラス、右欄がマイナスを意味することになる。いまこの取引にさらに、小麦120gが、砂糖120斤と交換されるという取引例を追加すると次のようになる。

3) 会計構造の分析から試みたものとしては、「価格変動会計」(森田哲弥)がある。

4) John A. Franks "Some Reflections on Inflation Accounting" *OMEGA* Vol. 3, No. 2, 1975, p. 213.

小 麦		砂 糖	
100g	① 100g	① 100斤	② 100斤
② 120g	③ 120g	③ 120斤	

(図2)

砂糖に注目すると、小麦 120g の価値変化が砂糖の③120斤-②100斤の差として表現されている。つまりここでは小麦 120g の価値変化を表現する貨幣財は砂糖であり、反対に小麦 120g は商品財として機能していることになる。そのとき砂糖勘定の右欄の②100斤が小麦 120g の価値変化前を表現し、左欄の③120斤が価値変化後の回収をしめしているから、かならず価値変化後は左欄に、価値変化前は右欄にくることになるから、砂糖が貨幣財として機能する場合には、左欄がプラス、右欄がマイナスでなければならない。したがって貨幣財として機能する場合には、左欄がプラス、右欄がマイナスを必ず意味し、砂糖の物量単位で表現された増減の記帳と一致するわけである。

このように砂糖は砂糖の物量単位で表現されるゆえに、砂糖自らの価値変化を自らの物量変化によって表現できないけれども、貨幣財としては小麦の価値変化を表現することができるわけである。小麦についても全く同じである。したがって物量会計はすべての財貨が貨幣財として機能するとともに、自らの価値変化は他の財貨の物量変化に、その表現を委ねるのである。かかる意味で物量会計は複数貨幣財会計といえることができる⁵⁾。

ところが複数貨幣財の物量会計における損益は、互いに他の財貨にたいして、貨幣財として機能しているが、砂糖の価値変化と小麦の価値変化とが、重なりあって分別されることなく混在していることになる。つまりこの物量会計の

損益〔-小麦 100g+砂糖100斤〕は、小麦の純増減が砂糖の価値変化を、砂糖の純増減が小麦の価値変化をあらわして、互いの価値変化を表現しつつ、過程全体の損益を示しているわけである。かくていうならば小麦の物量単位gと砂糖の物量単位斤を、なにか特定の共通の尺度で換算するかどうかは別として、かかる物量会計は一種の貨幣価値変動会計になっていることがわかる。何故ならば小麦は砂糖にたいして貨幣財でありながら、他方で自らの価値変化の表現を砂糖の物量変化に委ねているし、反対に砂糖は小麦にたいして貨幣財として機能しつつ、他方で自らの価値変化の表現を小麦に委ねているからである。かくて複数貨幣財会計は、したがって、単式簿記形態は、貨幣財の価値変化を表現するという意味で、一種の貨幣価値変動会計といえることができるわけである。

しかるに複数貨幣財の内から唯一の貨幣財を指定する単一貨幣財会計、すなわち複式簿記形態は、このような単式簿記形態における貨幣価値変動の計算を断念したところに成立する。上記の例において唯一の貨幣財を小麦とすると次のように描かれる。

小 麦		砂 糖	
100g	① 100g	① 100g	② 120g
② 120g	③ 120g	③ 120g	

(図3)

すなわち価値変化を生じるのは砂糖であって、その砂糖の価値変化を小麦は表現するのである。この場合、砂糖の受け入れも払い出しも、この小麦の物量単位によって表現されざるを得ない。というのはもし砂糖が小麦と異なった単位、たとえば斤によって表現されるならば、再び物量会計に戻ってしまうことになるからである。したがって小麦を唯一の貨幣財とし

5) 拙稿「ストック比較計算とフロー比較計算」『経済学研究』(前掲)参照されたし。

て指定するという事は又、砂糖の入出量もまた、小麦の物量単位を用いて表現するということになる。このことは同時に、いまや砂糖は小麦にたいして商品財としてのみ関係し、小麦の価値変化を表現することを断念してしまったということの意味しているわけである。複式簿記は貨幣価値変動の計算を断念したというのは、こういう意味である⁶⁾。

というのは、唯一の貨幣財たる小麦の物量単位を用いて、商品財たる砂糖の受入・払出量が表現されることによって、砂糖もそれ自体、小麦の物量単位を通してではあるが、自らの価値変化を表現する。その場合(図3)にみるように砂糖勘定の左欄は価値変化前を、右欄は価値変化後を示しているから、価値変化の差の計算は価値変化後から、価値変化前を差し引かねばならず、かくて砂糖勘定は右欄がプラス、左欄がマイナスを意味することとなり、小麦という貨幣財の価値変化を表現する構造には、全くなっていないことがわかる。

すなわち(図1)を再び例にとると、小麦勘定、砂糖勘定を個々独立してみれば、各々の勘定は、本質的に数量計算であり、T字型勘定の左欄はプラス、右欄はマイナスである。しかるに個々独立的にみるのではなくて、これら2つの勘定が関連づけられて、はじめて損益計算は成立し、それぞれの財貨は、自らの価値変化を自らの物量変化によって表現できず、他の財貨の物量変化を通してしか表現できないという関係にはいる。複数貨幣財会計＝単式簿記形態の成立である。しかしここでも先に述べたよう

に、T字型勘定の左欄はプラス、右欄はマイナスである。しかし単一貨幣財会計＝複式簿記形態においては、唯一の貨幣財は、ストック比較計算たらざるを得ず、したがって貨幣財はT字型の左欄はプラス、右欄はマイナスである。しかし商品財は自ら、独立してではなく、貨幣財の増減にたいする関係の中でしか、価値変化を表現しないのでT字型の左欄は、マイナスを、右欄はプラスを表わすことになる。唯一の貨幣財の物量単位で商品財が表示されるということあるいは唯一の貨幣財の物量単位を通して、商品財の価値変化を表現するというのは、貨幣財の増減変化を間接的に、あるいはその原因を表わしているということなのである。何故ならば砂糖勘定はそれ自体物量計算である。それが価値変化をしていると認識されるのは、貨幣財を通してでしかありえない。複式簿記形態において、唯一の貨幣財たる小麦の物量単位で砂糖という商品財が、自らもまた価値変化をフロー比較計算によって、表現するというのは、その完成であって、貨幣財の純増減を通してしか自らの価値変化を表現できないのである。費用・収益の成立とはまさにそういうことを意味しているのである。かくてここでは商品財たる砂糖が貨幣財たる小麦の価値変化を表現することはありえないのであって、複式簿記が貨幣価値の計算を断念したところに成り立っているということが、先にのべたように理解されるであろう。

ところでいま、このような理解からこの稿の問題に沿っていうと、伝統的複式簿記形態は、貨幣価値変動の計算は断念した構造であるから、費用評価によって購買力維持を画しても、収益・費用計算によって貨幣価値変動を表現・計算出来ないということになってくる。この点すでに E. Walb は費用評価による購買力維持

6) 伝統的複式簿記において「失われた情報は、貨幣価値の変化からもたらされる利得と損失である」(H. W. Sweeney, *Stabilized Accounting*, 1964, p. 15).

計算の限界について次のように述べている⁷⁾。

「経営が自己資本とのみ関係し、かつその投下として、非貨幣資産のみが問題となるときには、上述の〔費用を購買力価格で評価する〕方法は、少なくとも理論的には可能である。しかし〔非貨幣資産とならんで〕経営は貨幣、債権、債務にもかかっているの、そのことのために、貨幣価値変動の場合は障害が生じる。経営は資本を貨幣、債権に投下するがこれらが表わす財貨請求は、貨幣価値が下落する時期には少なく、そして上昇の時期には大きくなる。そうでない場合には〔費用を評価する方法は〕正しい費用計算であるが、〔貨幣価値変動下の正味貨幣債権項目を考慮にいれると〕数量的一定の資本維持は保証されない」と。

Walb 自身その理由には具体的には言及していないけれども、この結論は我々の理解とも一致するものである。しかしながら K. Hax はこの主張には同意していない。この Hax の主張に耳を傾けながらも、費用評価による方法によって貨幣価値変動を計算できないことを、行論上具体的に示しておこう。

さて Hax によれば、「実体計算の方法は、いまだ多かれ少なかれ、貨幣価値の修正の方法が充分に知られていないときに、意識的に適用されたものである」。しかしもともと実体維持論にとっては、貨幣価値変動は、購買力資本維持、あるいは実質資本維持 *reale Kapitalerhaltung* として分類され、取替価格あるいは再調達価格を費用評価の基準とする実体維持とは、区別されている。この 2つの資本維持が絡みあうのは、貨幣価値変動と取替価格とが絡み合うときであるが、「個別企業の費消財の価格上昇が、一般的価格水準の上昇の結果である場合には、実体計算は実体の維持だけでなく、同時に本源的な購買力の維持を実現する」ということになる。勿論、一般価格水準の変動と個別の費消財の価格変動が異なっているときには、このことは言えないが、両者が一致する限り、Hax にしたがえば、実体計算はそのまま貨幣価値修正に転じ

ることになる。つまり費用評価という方法は、貨幣価値変動を計算しうる構造を有しているということ、このように Hax は主張していることになる (K. Hax *Erhaltung der Betriebe*, s. 276.)

はたしてそうなのか、検討のため次のような期首貸借対照表と取引例を設けて、まずいわゆる貨幣価値変動会計の手続きにしたがって、購買力損益を計算した上で、それと費用評価による実質資本維持の結果とを対比させてみよう。

〔例 2〕

- ① 期中に物価水準が、100から200に上昇
- ② 原価@10円を@25円で7箇現金売り (i=200)
- ③ 原価@20円の商品を10箇現金仕入 (i=200)
- ④ 原価@10円の商品13箇と@20円の商品を2箇とを、現金売り上げ (i=200)
- ⑤ 期末棚卸@20円×8箇=160円 (i=200)

貨幣資産	200	負債	300
非貨幣資産	200	資本金	100
	<u>400</u>		<u>400</u>

(図 4)

これらの取引の仕訳は省略するが、いわゆる貨幣価値変動会計の手続きにしたがって、その結果得られる貸借対照表は以下(図 5)の通りである。ここに「購買力損益」とは、貨幣価値変動による、正味貨幣債権の保有にもとづく、損益であり、この設例では、利益が発生していることを示している。

貨幣資産	375	負債	300
非貨幣資産	160	資本金	100
売上損益	65	資本修正	100
		購買力損益	<u>100</u>
	<u>600</u>		<u>600</u>

(図 5)

ところがこの購買力損益を無視して、資本修正と混乱させる、あるいは資本と利益との区別をしないのが、費用評価による方法なのである。いま個別価格の変動が一般物価水準の変化の結果であるという前提の下で、費用評価によって損益計算を、同一例で示せば、次のような結果(図 6)が得られる。

貨幣資産	375	負債	300
非貨幣資産	160	貸本金	100
売上損益	65	実体維持積立金	<u>200</u>
	<u>600</u>		<u>600</u>

(図 6)

この費用評価の貸借対照表では、「購買力損益」は一切あらわれずに、購買力損益と資本修正とが、「実体維持積立金」として混在していること、すなわち資本と利益とが区別なく混在していることがわかるであろう。

7) E. Walb, *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe*, Berlin 1926, ss. 334-335.

このように、複式簿記形態においては、たとえ費用評価によっても、収益・費用勘定において、貨幣財の価値変動を表現・計算できないということが理解されるであろう。あるいは我々のここでの文脈からいえば、複式簿記形態においては、唯一の貨幣財は、商品財の価値変化を表現しうるし、またそのように構成されてきた。しかし反対に商品財は貨幣価値の変動を表現することができないということ、換言すれば複式簿記形態は貨幣価値変動を計算することを断念した損益計算形態であることが具体的な例からも理解されるであろう。

しかしながら、(図5)の仕訳はここでは示さなかったが、やはり同じく複式簿記形態で「購買力損益」が表現されているとすれば、貨幣価値変動の計算を断念した複式簿記でありながら、貨幣財の価値変化を計算しうる会計構造があるということになる。すなわち伝統的な複式簿記形態とは異なった複式簿記形態が想定されうるということでもある。節を改めて会計構造の模索を試みてみよう。

第2節 貨幣価値変動の表現

さて前節でみたように伝統的複式簿記形態では、貨幣財の価値変化を表現することが不可能である事を見つけた。しかし(図5)でしめしたように貨幣価値変動会計というものがある以上、貨幣価値の変動を表現する会計の構造が背後になければならない。もとより貨幣価値変動会計といわれているものは、すでにできあがった財務諸表を、評価修正することによって作成されている。しかしながら会計が損益計算であり、かつ本質的に、損益の認識に複記性がある以上、貨幣価値の変動もまた、他の表現財を

とおして認識されなければならないはずである。

かくて再び出発点たる物量会計にもどって、貨幣価値変動の表現を模索してみよう。そうすると、物量会計(図2)においては、それぞれの財貨が他の財貨にたいして貨幣財として機能しつつ、また自らの価値変化の表現を他の財貨の物量変化に委ねていた。したがって物量会計は、すでに前節のはじめに述べたように、基本的に貨幣価値変動会計であるということがわかった。すなわち複数貨幣財会計=単式簿記は、貨幣価値の変化を表現する構造を有していることが理解できる。しかるに伝統的複式簿記は、これら複数貨幣財の内の1つを、唯一の貨幣財として措定し、それ以外の財貨はすべて商品財の地位に固定し、そのことによって商品財の価値変化を、この唯一たる貨幣財の増減変化にゆだねた。その結果は先にみたように、貨幣価値の変化を表現することを、断念せざるをえなくなったのである。

したがって、複数貨幣財の内の1つを唯一の貨幣財として措定するのではなくて、それらの貨幣財とは異なった第3のものを、いわば貨幣財として措定して、この貨幣財にすべての財貨・用役の価値変化を表現するようにしさえすれば、いわゆる貨幣価値の変動も表現・計算が可能であるということになるはずである。つまり〔例1〕の物量会計を例にとれば、小麦でも砂糖でもない第3のものを貨幣財として措定すればよいことになる。そうするとこの第3の貨幣財は、ストック比較計算となり、小麦と砂糖の二種の財貨の価値変化を表現するとともに、小麦勘定と砂糖勘定のそれぞれは、伝統的複式簿記形態における商品財がそうであるのと同じ様に、この貨幣財の単位を通してではあるが、

貨幣価値変動会計についての一考察

「入」「出」が認識されることによって、自らもまた価値変化を表現することができるはずである。

はたしてそうなるのか、次の様な例を設けてみよう。第3の貨幣はここでは現金であり、単位は円をもって表示することにする。ここでは直接にまだ貨幣価値変動を扱うのではなく、実は同じことなのであるが、説明の便宜上、少し遠回りしてつぎのような取引例を作ってみよう。

〔例3〕

- ① 現金200円でもって、営業をはじめた。
- ② 現金200円で、小麦100gを購入(小麦1g=2円)
- ③ 小麦の価格は1g=10/15円に値下がりしたが、小麦200gを、砂糖100斤と交換する。(砂糖1斤=20/15円)
- ④ 砂糖が1斤=24/15円に上がったので、再び小麦240gと交換(小麦1g=10/15円)
- ⑤ 期末棚卸の結果、小麦の残高は240g、価格は、1g=10/20円に値下がりしていた。

この例示においては唯一の貨幣財は現金であり、したがってこの現金の物量単位でもって、小麦も砂糖もその「入」「出」が記帳される。さらに小麦も砂糖も商品財であり、二つの商品とも1つの勘定で処理するのが通常であるが、行論上小麦と砂糖の交換にも関心があるので、この二つの商品財は別々の商品勘定で処理し、それぞれの商品勘定で損益も計算することにしよう。そうすると仕訳は以下の如くなる。特に注意すべき仕訳もないが説明の便宜上示しておこう。

- ① 現金 200円 資本金 200円
- ② 小麦 200円 現金 200円
(200g×@1円)

③ 砂糖 133.3円 小麦 133.3円
(100斤×20/15円)(200×@10/15円)

④ 小麦 160円 砂糖 160円
(240g×10/15円)(100斤×@24/15円)

そこで決算は、小麦と砂糖のそれぞれの商品勘定を締めて、ストック比較勘定に振り替えることにする。

⑤ 資本金 200円 ストック比較 200円

⑥ 小麦の棚卸と損益の振替
ストック比較120円 小麦 120円
(200g×@10/20円)

現金 106.7円 小麦 106.7円

⑦ 砂糖の棚卸はゼロ、損益の振替
砂糖 26.7円 現金 26.7円

以上を元帳に記録すれば以下のようになる。

現金		資本金	
① 200円	② 200円	⑤ 200円	① 200円
小麦		砂糖	
② 200円	③ 133.3円	③ 133.3円	④ 160円
④ 160円	⑥ 120円	⑦ 26.7円	
	⑥ 106.7円	160円	
360円	360円		160円

ストック比較			
⑥ 小麦	120円	⑤ 資本金	200円
⑥ 小麦損益	106.7円	⑦ 砂糖損益	26.7円
	226.7円		226.7円

(図7)

ストック比較計算は、現金(貨幣財)のストック比較計算のみであるが、この現金の期末残高はゼロである。資本としては小麦の期末残高が繰り越されるだけある。損益は2つの源泉から生じる。1つは小麦の価値変化から、もう1つは砂糖の価値変化からである。

先の例で貨幣財であった小麦は、ここでは商品財であって、左欄は仕入を、右欄は売上を示していることになる。したがって通常の商品勘

定と同じく、期末の在高を右欄に記録して計算しさえすれば、小麦の取引損益が計算される。したがってこの例では、先の例では貨幣財であった小麦が、砂糖と交換されて、流通手段として機能しているにもかかわらず、すなわち取引において貨幣の機能を果たしているにもかかわらず、損益計算においては商品財として、みずからも価値変化し、その価値変化の表現を貨幣財たる現金に委ねつつ、この現金の物量単位をとおして、自らも価値変化を表現しているということである。

砂糖はここでも商品財であるが、先の例ではその価値変化の表現を小麦の委ねていたのに、ここではそれを現金に託しているということになる。すなわち小麦と砂糖とは、流通手段と商品との交換であるけれども、即ちいわゆる貨幣資産と非貨幣資産との交換ではあるけれども、損益計算においては、別のものか、この例では現金が、実際の取引において全く貨幣機能を果たさないにもかかわらず、損益計算においては貨幣財として機能していることになる。

以上のように想定された会計構造は、実はそのまま貨幣価値変動会計の構造になっていることがわかる。つまり現金はいわゆる購買力に、小麦は貨幣資産に、そして砂糖は商品に照応するからである。取引例をもうけて確かめてみよう。

〔例4〕

- ① 小麦100gをもって、営業を始めた。(物価指数 $i=100$)
- ② 小麦100gで砂糖を購入した。($i=150$)
- ③ この砂糖を120gで売却した。($i=150$)
- ④ 期末の物価指数 $i=200$

さてここで必要なことは、ここでは小麦が流通手段の機能を果たしているか、この小麦の砂

糖にたいする購買力で、損益計算することである。換言すれば期末の物価すなわち $1\text{斤}=2\text{g}$ の関係であるような、小麦という貨幣財の物量変化によって、それぞれの価値変化が表現されれば、貨幣価値変動を考慮した損益計算ということになる。

かくて〔例4〕は、期末の小麦が唯一の貨幣財であって、砂糖及び期首、期中の小麦はこの期末の小麦という貨幣財によって、価値変化が表現されなければならない。いま混乱をさけるために期末の小麦という貨幣財を、「計算貨幣」ということであらわし、そしてその単位を「円」であらわそう。そうすると計算貨幣の単位である1円は、期末の物価 $1\text{斤}=2\text{g}$ を示していることになる。したがって、 $1\text{斤}=1\text{g}$ という関係にある小麦100gは、200円ということになり、また期中の小麦100gは、133.3円、120gは160円ということになる。する「①小麦100gをもって営業をはじめた」という取引は、 α . 計算貨幣200円をもって、営業をはじめた。そして、 β . この計算貨幣200円で小麦を購入した、という2つの取引に分解できる。この β の計算貨幣200円をもって、小麦を購入したという取引の仮想は、計算貨幣が損益計算における真の貨幣財であり、この貨幣財をもって小麦、砂糖の価値変化を表現しなければならないためのものである。

① α 計算貨幣 200円 資本金 200円

① β 小麦 200円 計算貨幣 200円

つぎに「②小麦100gで砂糖を購入した」という取引では、小麦100gは計算貨幣単位では、133.3円であるから、

② 砂糖 133.3円 小麦 133.3円

「③この砂糖を小麦120gで売却した。」という取引は、小麦120gは、計算貨幣単位で

は、160円となる。

③ 小麦 160円 砂糖 160円

小麦の期末残高は 120g, 砂糖の期末残高はゼロであるから、小麦、砂糖のそれぞれの勘定で、損益を算出して、「ストック比較」勘定に振替よう、そうすると以下ようになる。

計算貨幣		資本金	
①α 200円	①β 200円	⑤ 200円	④α 200円
小麦		砂糖	
①β 200円	② 133.3円	② 133.3円	③ 160円
③ 160円	④ 120円	⑥ 26.7円	
	⑥ 106.7円	160円	160円
<u>360円</u>	<u>360円</u>		
ストック比較			
④ 小麦 120円	⑤ 資本金 200円		
⑤ 小麦損益 106.7円	⑥ 砂糖損益 26.7円		
<u>226.7円</u>	<u>226.7円</u>		

(図8)

かくて(図7)と(図8)とを比較すれば、同じであることが、理解されるであろう。

第3節 メタ的会計構造としての貨幣価値変動会計

以上前節において、単純な取引例を用いてではあるが、価値変動会計の会計構造を模索してきた。

もとよりかかる会計構造はそのまま実行可能なものではない。何故ならば、ここで想定したような「貨幣価値」といった第3の貨幣財は、取引のおこなわれている期首・期中では確定不可能なものであり、ここで示してきたような、会計手続きを採りうるはずもないからである。あるいはまた期末において「貨幣価値」が確定された後に、すべての期中の取引の記録を改め

て修正記録することなど殆ど不可能に近いことであり、その限りで事実上、すでに伝統的複式簿記にしたがって作成された財務諸表を算数的にいえば換算するということにならざるを得ないであろう。

しかしながら財務諸表を現在の貨幣購買力で修正するということは、決して単なる数値の換算ではない。その背後に伝統的複式簿記構造に対する批判と、新たな会計構造の定立が含意されていることを理解しなければならない。歴史的な原価評価も決して、様々な財貨の統一的评价ではなく、すでに分析したように、財貨はその価値変動を自らの物量変化によって表現できず、他の財貨の物量変化を通じてしか表現できないという、損益認識の構造そのものに由来するにもかかわらず、単に様々な財貨の統一的评价に過ぎないという見方は、またその延長に貨幣価値変動会計もまた現在の貨幣の購買力をもって、諸財貨の価値通約するにすぎないものであるという理解につながるが、歴史的な原価主義が決して諸財貨の統一的评价でないのと同じ様に、貨幣価値変動の会計もそういうものではない。ともすれば財務諸表の修正という手続きにとらわれて、そういう理解に陥りやすいが、そうではなくて会計が損益の認識である以上、認識の構造があるはずであるし、それが会計構造であることに異論はないであろう。

かくて又、重ねていうならば、貨幣価値変動会計においても財貨は、自らの価値変化を自らの物量変化によって表現できず、他の財貨の物量変化によってしか表現できないということは、たとえ具体的な修正の手続きが財務諸表の修正という形態を採るとはいえ、損益の認識の構造として貫徹するはずである。何故ならば、購買力単位による修正とは「単位」の変換であ

り、したがって又、価値変化を表現する貨幣財の変換を意味するからである。

ところで、我々の指定した貨幣価値変動会計における、第3の貨幣財、あるいは表現財として、「計算貨幣」というのを不用意に持ち出したが、これについて若干説明をくわえておきたい。

貨幣価値変動会計の先駆者の一人である、H. W. Sweeney は、伝統的複式簿記の計算にたいして、三点の異論をのべている。彼自身の要約にしたがうならば、1つは、企業が経済活動の目標、すなわち企業の投資の増加を一般購買力で表現することができないということ。第2点は、会計で用いられる数値が、同一の尺度で表現されておらず、したがって、数学上の基本的な定理とも矛盾するという。そして第3点は、貨幣価値の変動によって生じる損益を明示できないということである。これら3点は、多少の重点のおきどころに相違があるとはいえ、また解釈に相違があるとはいえ、その後の貨幣価値変動会計論が問題として論じてきたものである。その H. W. Sweeney が特に第3点に関してであるが、面白い比喩をしている⁸⁾。

「1月1日のドルをキャベツとすれば、12月31日のドルはニンジンであり、期中の平均ドルはダイコンである。したがって〔期末の〕750ドルは750箇のニンジンといえるし、固定資産価値は500箇のキャベツといえる。いま750箇のニンジンを500箇のキャベツにくわえると、合計はいくらであろうか、明らかに1,250箇のアイテムはある。しかし明らかに1,250箇のニンジンとも、1,250箇のキャベツともいえない。‘750

箇のニンジンと500箇のキャベツ’というか、特定の名称をつけずに‘1,250のヤサイ’といわねばならない。

この比喩においては、期首のドルと期中のドルとそして期末のドルは、同じくドルといっても、異なったものだということである。すなわち伝統的複式簿記は、ニンジン、キャベツ、ダイコンといった具体的な財貨が、表現財として機能し、その物量変化によって、商品財の価値変化を表現してきた。しかし貨幣価値変動会計は、個々の具体的な財貨の物量から脱却して、すなわちキャベツのかわりにダイコンを、あるいはダイコンのかわりにニンジンを、貨幣財とするのではなく、まさにこの比喩でいうところのヤサイを貨幣財とすることによって、はじめてニンジン、キャベツ、ダイコンの価値変化も、したがって、伝統的複式簿記における貨幣資産の価値変化をも表現することができるのである。というのはわれわれの例(図8)にそくしていえば、小麦は伝統的複式簿記においては貨幣財であった。それはその物量変化によって商品財すなわち砂糖の価値変化を表現していた。しかしそれ故にこそ逆に小麦の価値変化は表現されることはできなかった。小麦とも砂糖とも異なった第3のなにかを、貨幣財あるいは表現財として指定することによって、小麦の価値変化も砂糖の価値変化も、表現されえたのである。ところがこの第3の貨幣財あるいは表現財はなにかといえ、結局は小麦である。つまり期首の小麦も、期中の小麦も、期末の小麦も、小麦にはかわりはないわけである。つまり期首のドルも期中のドルも期末のドルも、ドルにかわりはないわけである。しかし異なるのは、いわゆる購買力である。この購買力の変化を表現するがゆえに、計算貨幣という勘定を、

8) H. W. Sweeney, *Stabilized Accounting*, New York, 1978, p. 8.

より正確には、期末の小麦の貨幣価値をあらわす計算貨幣をもちだしたのである。かくて「計算貨幣」を新たに損益計算上の表現財として指定することによって、小麦自体の価値変化をも表現することができるのである。それはまた伝統的複式簿記における貨幣財あるいは表現財が、具体的な財貨という制約から脱却することを意味するとともに、会計構造自体も変化することを意味するのである。

貨幣価値変動会計においても、価値変動を生じるものとそれを表現するものとの対立がある。価値変動を生じるものは小麦と砂糖であり、価値変化を表現するものは計算貨幣である。価値変化を生じるものとそれを表現するものとの対立が依然としてある、という意味では、貨幣価値変動会計においても、複記性は貫徹し、かくてまた複式簿記形態の1つである。しかし会計上の唯一の表現財たる計算貨幣に対立する商品財はいまや2つある。それは我々の例では小麦と砂糖であり、伝統的複式簿記でいうところの、貨幣資産と非貨幣資産である。商品財が2つあるという意は、価値変化の原因が異なる、カテゴリの異なる財が2つあるということである。

したがって計算貨幣を表現財すなわち貨幣財として指定する貨幣価値変動会計は、叙上の理由から伝統的複式簿記への批判と新たな会計構造の定立ということができる。

さてこのような貨幣価値変動会計の会計構造の理解からすると、貨幣価値変動会計の問題の1つである貨幣資産の購買力損益の議論の理解に視点をあたえてくれる。すなわち貨幣資産の購買力変化による損益の実現・未実現問題、ひいては貨幣価値変動会計に実現主義が適用可

能かどうかという問題である⁹⁾。それは貨幣価値変動会計に伝統的複式簿記を前提にした実現主義あるいは会計諸原則が適用可能かどうかという問題でさえあると思われる。

この実現主義というのは「収益は、支配的な見解によれば、現金収入または受取勘定あるいはその他の新しい流動資産によって、明確にされた〔証拠づけられた〕とき実現する。〔したがって〕暗示的には二つの基準がある。(1)法律上の販売または同様な過程による移転 (2)流動資産の取得による正当化」ということであるから、端的にいえば、商品が貨幣と交換されるということである。なぜ¹⁰⁾ このことが会計計算において重要かという、会計計算上の意味は価値変化を生じる商品財が、それを表現する貨幣財と交換されるということであるから、そのことによって始めて、貨幣財の純増減によって商品財の価値変化を表現することができるからである。すなわち貨幣財は商品の購入のために、「支出」されるが、それが商品財の売却によって、「収入」として戻ってきてはじめて、収入と支出が比較されて、損益が計算される。したがって損益を確定するためには、「収入」が必要不可欠な条件なのである。実現主義というのはかかる伝統的複式簿記の会計構造を背景とした損益認識の基準であるということが出来る。もしこの実現主義が経済学上の実現と混同されて、損益の認識と無関係であるならば、全

9) 購買力の変化による、貨幣項目の損益の実現・未実現の種々の議論を、要領よくまとめたものに次のものがある。J. M. Boersema; *Accounting For Inflation: The Techniques Revised*. A Dissertation in Business and Applied Economics, 1973 pp. 52-65.

10) A. C. Littleton and Paton, W. A. *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, A. A. A. 1949 p. 49.

く意味のないものである。

しかるに貨幣価値変動会計に、とくに具体的な会計構造を示した〔図8〕に関連させて損益の認識の基準をみてみよう。そうすると価値変化を表現する貨幣財は計算貨幣である。すると「計算貨幣」が「収入」されてはじめて、損益は「計算貨幣」勘定において計算されるということになる。しかしながら、この「計算貨幣」というのは、先にのべたように、なにか具体的な財貨ではない。種々の財貨価格の平均から計算的に算出される1つの抽象にすぎない。それが「支出」されて、「収入」されるということ自体あり得ないことである。我々が試みに示した会計構造において、収入、支出を仮想したが、それはあくまで仮想であるし、かつまたその場合でさえ、評価修正はつきまどっているのである。換言すれば、この抽象的な「計算貨幣」を基準にして評価修正するということが、この「計算貨幣」を損益計算上の貨幣財として機能させ、この純増減によって、商品財の価値変動を表現するということであるならば、まさに抽象的とはいえ、この計算貨幣で評価修正することが、貨幣価値変動会計における「実現」ということでなければならない。

したがって我々の掲げた〔図8〕のストック比較をみればあきらかなように、ここでは、「計算貨幣」のストック比較によって、伝統的複式簿記形態における貨幣資産と非貨幣資産の価値変化を表現していることがわかる。すなわち「計算貨幣」のストック比較によって、小麦と砂糖の価値変化が表現されているということは、「実現」ということなのである。重ねていえば「計算貨幣」そのものは1つの抽象であり、「支出」、「収入」は1つの仮想であり、帰するところは評価修正である。しかしその評価修正

が貨幣価値変動会計においては、損益計算上の実現ということであり、伝統的複式簿記における実現と損益計算上、同じ意味を持つとはいえず区別されなければならないし、さらに経済学上の実現とも区別されなければならない¹¹⁾。

かくてまた貨幣価値変動会計は、伝統的複式簿記形態を念頭において、具体的な財貨を貨幣財として、その収入支出でもって、損益を測定することを前提とする、資本の投下回収計算の構造をもとにした、原価主義を基本とする会計諸原則とは、異なった会計の枠組を有していると結論することができる¹²⁾。

しかるに以上のような貨幣資産の購買力損益の実現・未実現の問題にたいする1つの理解から、更に次の様な2つのことが導き出される。

まず、叙上の議論の展開より明白なように、価値変化を表現する財が、いまや具体的な財貨から解放されることを意味するが、同時に伝統

-
- 11) 貨幣項目の一般購買力損益の認識について、いわゆる「実現」を要求せずに、しかもつぎのように矛盾した見解を導きだしている議論もある。「一般的物価水準 財務諸表を作成するにあたっては、ドルの一般購買力の変動を一般物価水準財務諸表作成上認識する点を除き、歴史的財務諸表を作成するときに用いる会計原則と同一の会計原則をもちいるべきである」(A. I. C. P. A., A Accounting Principles Board, APBStatement No. 3, 1969, 新井清光監訳・磯部秀夫訳『アメリカ公認会計士協会・物価水準変動会計』昭和46年56頁)
- 12) L. Goldberg は次の様な興味あることを述べている。「現在の状況においては実行可能かどうかは別として、現金と財貨の両方が表現されるような、なにか特別の単位を使うことが考えられる。たとえば購買力に……適切な単位が使用されるならば、いま pp をもって購買力を表わすと、次のように取引の過程を表現することができる。pp (現金の形態) → pp (財貨の形態) → pp (現金の形態) この過程は2つの項目を超えて拡張され、利潤はいかなる時点においても評価される。……しかしここでは別の問題が生じる。すなわちどの時点で冒険事業がおわると決められるのかである」(Louis Goldberg, *An Inquiry into the Nature of Accounting*, AAA, 1965, p. 240).

的複式簿記において、貨幣財として、機能した財貨は貨幣価値変動会計においては、まさに価値変化を生じるものとして、抽象的な計算貨幣にその価値変化の表現をゆだねるところの商品財となる。そのことが具体的には歴史的な原価との決別であることはいままでのない。

だが、このことは次のことを意味している。すなわち伝統的複式簿記において、非貨幣資産は商品財として、その価値変化の表現を貨幣財の物量変化に委ねていたし、かつ自らも、貨幣財の物量変化を通してとはいえ、フロー比較として損益計算書で、価値変化を示していた。他方貨幣財は貸借対照表において、ストック比較計算をなしていた。したがって、伝統的複式簿記形態においては、基本的には財務計算書は二つであったといえることができる。しかし貨幣価値変動会計では、伝統的複式簿記における貨幣資産も商品財となり、かくて貨幣資産と非貨幣資産の二つが商品財となるから、この二つを一つにしたフロー比較計算書が必要となってくるといえることができる。

換言するならば、つぎのようにも言えよう。我々が叙上の如く展開してきたように、貨幣価値変動会計の構造が、伝統的複式簿記と異なるという理解に立つならば、貨幣価値変動会計においても、財務計算書はやはり二つである。1つは「計算貨幣」のストック比較計算であり、もう1つは、商品財すなわち、貨幣資産と非貨幣資産の「計算貨幣」単位を通してのフロー比較計算である。その中身は言うまでもなく貨幣資産という支払手段・流通手段と商品との取引と、非貨幣資産については、その取引損益、そして貨幣資産については購買力損益が示される筈である。かかる意味において貨幣価値変動会計では、あらたに貨幣資産と非貨幣資産との結

合損益計算書が誕生しなければならない¹³⁾。

もう1つは、以上のことを踏まえてのことであるが、貨幣価値変動会計の構造の一般性である。すでに先に述べたように伝統的複式簿記における「実現」は、貨幣価値変動会計においては「評価修正」に相当するとのべたが、このことは、この例で掲げたような、「計算貨幣」でなくとも、別の物でもよいということの意味している。商品財の価値変化を表現するに適したものを貨幣財としさえすれば、それでもって評価修正すればよいのであって、「実現」する必要は全くないからである。われわれが先に(図8)で試みに示した会計構造は、表現財として、購買力を表わす計算貨幣を採用したが、また例えば外貨であってもよいことを示している。もちろん(図8)では、表現財が購買力を表わす計算貨幣であったから、商品財の方は貨幣資産と非貨幣資産の2つに分けなければならなかった。表現財を別の物にすれば、商品財の方も目的に応じて、別の分類がなければならぬことは、言うをまたない。かかる意味で、我々が先に掲げた会計構造は、目的に応じた適切なものを表現財として選択すれば、それに依りて、損益は計算される構造をしめしている¹⁴⁾。

13) AICPA, No. 3 の損益計算書の修正例がしめすように、歴史的な原価主義にもとづいて作成された損益計算書を、一般物価水準で修正する場合、単に個々の項目を物価水準にあわせて修正シフトさせるだけでなく、当然正味貨幣債権項目の物価水準変動による利得、損失が組み込まなければならないが、この正味貨幣債権項目をくわえた修正損益計算書は、ここでいう結合計算書の1つの形態である。すなわち我々の例(図8)でいえば、小麦勘定が我々の例のように明示的に独立せず、砂糖勘定に組み込まれていることになる。

14) 「貨幣価値」というものを表現財として、貨幣をも損益の対象とするから、貨幣価値変動会計では、貨幣資産と非貨幣資産とを区別しなければならなくなる。我々の議論に沿っていえばいわゆる貨幣資産が、価値変化を生じる財として商品財になったということの証左である。

今仮に、現実に流通している通貨を表現財として選択すれば、いわゆる歴史的原価主義に一致するであろうし、又期末の購買力を選択すれば、貨幣価値変動会計になることになる。かくて、伝統的複式簿記形態のように、個々の具体的な財貨の物量変化によって、それ以外の財貨・用役の価値変化を表現するのではなくて、具体的な財貨の制約から脱却して、目的に応じた表現財を選択し、そしてその表現財を通して、

損益計算をなしうるものが可能となるし、我々が示した会計構造はその1例にすぎない。

かくて、貨幣価値変動会計の構造は、単に貨幣価値変動会計にとどまらず、いまや複式簿記であって、しかも一般的な価値会計、すなわちメタ会計構造の定立の可能性を提起したものと評することができる。副題を「複式簿記の拡充」とした所以は、かかる理由からである。