

W.A.Paton 理論における会計構造論の意味 ——企業会計の静態的分析の一考察——

木戸田 カ*

概要

企業会計は、基本的にメッセージの「受信者」である会計情報利用者中心のコミュニケーション・システムである。しかしながら、企業会計の基本型を理解するためには、社会・経済的状況が安定し、したがってメッセージの「発信者」と「受信者」の関係が安定している「コード依存」型のコミュニケーション・システムが重要である。このような企業会計に有効なのは、企業会計の「静態的分析」である。

コード依存型の企業会計システムでは、会計測定者の存在が重視され、彼の認識・測定行為もまた重視される。Paton 理論は、まさにこのような分析をおこなった業績であった。そこで、本稿では、企業会計の静態的分析という新たな視点から、Paton の「貸借対照表等式」と「会計構造論」の基本的性格および問題点を再吟味した。

* きどた つとむ かなざわ食マネジメント専門職大学フードサービスマネジメント学部 教授

W.A.Paton 理論における会計構造論の意味
——企業会計の静態的分析の一考察——

本稿は、W. A. Paton の所説を手がかりとしながら、安定した社会・経済的状况下における企業会計システムがどのようなものかについて「静態的な分析」をおこなうことを課題としたい。その際には、記号論の視点から、静態的な分析の意義を明らかにしたい。その後、Paton 理論を手がかりとして、考察をすすめていきたい¹⁾。

I 企業会計の静態的分析

——安定した社会・経済的状况下における企業会計との関連で——

1930 年代から 1940 年代のアメリカでは、1929 年の大恐慌からの立ち直りの時期ということもあり、社会・経済的状况は比較的安定していた。したがって、企業会計システムも比較的安定した状況におかれていた。この時期は、アメリカの社会・経済史において、例外的な期間といってもよい状況といえようか。

この時期においては、安定した社会・経済的状况に対応するために、メッセージの「発信者」たる会計測定者と「受信者」たる会計情報利用者の関係は比較的安定し、「コード依存」型のコミュニケーション・システムが成立していた、と理解される²⁾。

このような社会・経済的状况における企業会計を分析した優れた業績として、杉本[1991]の見解が掲記される³⁾。杉本氏は、企業会計を「会計測定システム」と「会計伝達システム」というサブ・システムに 2 大別され、会計測定を特に重視しながら、企業会計に関するシェーマを提示されていた。

杉本氏は、「会計測定システム」として、＜メッセージの発信者としての会計測定者が、企業の支配下に生起した経済事象（経済財の流れ）を、貨幣金額に着目して資金抽象化し、「資金の流れ」という抽象的な思考内容を形成し、それらを複式の勘定記録や決算財務諸表に記号化していく一連のシステム＞を提示している。

「会計伝達システム」としては、＜メッセージの受信者としての会計情報利用者が、監査された財務諸表を見て、投資意思決定などをおこない、現実投資やその引き上げなどの会計行動をおこなう一連のシステム＞を提示している。

企業会計システムにおける、これらの 2 つの基本的なサブ・システムは、それぞれ会計測定者や会計情報利用者などの「人間」によって担われており、彼らが会計測定の対象や会計伝達の対象をみて抽象的な思考内容を形成し、それぞれを決算財務諸表や投資意思決定などの（会計的）記号行為に変換していく一連のシステムとして理解される。

これらの企業会計システムでは、「会計的コード」が会計測定システムと会計伝達システムを結ぶ重要な要素として位置づけられていた。メッセージは、相手に知覚されるために「記号」により構成されると共に、そこには「意味作用」が必要とされることになる。

W.A.Paton 理論における会計構造論の意味 ——企業会計の静態的分析の一考察——

そして、これらの記号と意味はメッセージの発信者が恣意的に決めるのではなく、受信者との共通の決まりに従うことが必要とされる。この決まりが、「コード」である。

既述のように、1930 年代から 1940 年代のアメリカでは、社会・経済的状況は比較的安定し、したがって企業会計も比較的安定した状況におかれていた。この時期には、メッセージの発信者たる会計測定者と受信者たる会計情報利用者の関係は安定し、コード依存のコミュニケーション・システムが成立していた。

このような状況において、企業会計において最も力を持っているのは、メッセージの発信者である会計測定者であったと理解される。換言すれば、このような状況では、「会計測定システム」が最も重視されたと理解される。杉本氏の一連の業績は、この会計測定に関する理論を確立した業績として評価されている。

では、企業会計が変動する今、このような企業会計の静態的状态を分析する意義はどこにあるであろうか。私見によれば、メッセージの発信者と受信者の関係が安定し、コード依存のコミュニケーション・システムが成り立つ状態こそが、「企業会計の基本的構造」を分析する際に最も適していると考えられるように思う。したがって、このような会計測定論は、企業会計の「記述理論」としての役割を担うものといえよう。

次項から分析をすすめていく W. A. Paton の見解は、このような時代のアメリカで脚光を浴びた理論であった。したがって、Paton 理論を分析することは、企業会計の基本的な姿を理解する際に、極めて重要な意味をもつと理解される。さらに、Paton 自身は、1940 年代以降の業績において、資産評価基準として様々な時価を位置づける論考も発表している⁴⁾。彼のこのような学說的進展は、企業会計の静態分析を基礎として動態分析にすすんでいることを示していると理解されるように思われる。

II 静態的分析による企業会計システム

——Paton 理論を手がかりとして——

W. A. Paton は、Paton[1922]年において、会計人の存在を重視した「会計構造論」および「会計公準論 (The Postulates of Accounting)」を展開した論者として著名である。本節では、彼の会計構造論のエッセンスが凝集されている「会計公準論」を中心として、会計測定者の認識・測定および「会計構造論」の概要について論じていきたい。すなわち、この考察を通して、静態的分析による企業会計システムのあり方を論じていきたい。

1. 「企業実体」概念の認識

Paton は、自らの論理展開の基点として、企業会計の根底には、「企業実体 (business entity)」概念が存在していることを指摘している。すなわち、Hatfield などにより展開された「資本主理論 (proprietorship theory)」を、「他の重要な会計的分類——資産、負債、費用および収益——が、資本 (proprietorship) の単なるアクセサリーとしてのみ定義され

W.A.Paton 理論における会計構造論の意味
——企業会計の静態的分析の一考察——

ている。」(Paton[1922], preface, xiii)として批判し、「企業実体」を基礎として、現実に即した新たな会計理論を展開することを主張している。

Paton は、「ここに、我々は、会計人の思考の根底に存在している概念を手にしているのであり、この概念は、会計の全構造を支配している。」(Paton[1922], p. 17)と強調している。すなわち、会計人は、企業のすべての持分所有者の立場から、自らの職務を遂行していることが指摘されているのであり、したがって会計人の思考の根底には「企業実体」概念が存在していることが指摘されている、といえよう。

このように、会計人の思考の根底に「企業実体」概念が存在していることが明白に認識されることにより、資産＝持分 という会計等式を基礎に据えた新たな「会計測定論」の展開が可能となったと言えよう。

2. 資本主理論とは異なった、新たな経営過程の認識

「企業実体」概念の採用は、さらに資本主理論とは異なった新たな企業観の認識をすることを可能ならしめる。すなわち、会計の測定対象である企業の経営過程は、現実にそくした形で認識されることとなり、この認識の上に立ち、適切かつ明白な論理展開が可能になった、といえよう。

Paton は、1918 年に出版された R. A. Stevenson との共著(Paton & Stevenson[1918])の中で、以下のように述べている。

「営利企業は、種々の投資家から現金あるいは現金と同等物の総額の投資を受ける(secure)。これらの資金(fund)は、工場、設備、および原材料に投下される。」さらに、労働者が雇用され、他の財貨および用役の獲得がなされる。これらの諸項目の購入は、当初の現金、および新しい資本あるいは掛(on credit)によってなされる。やがて、製品は完成され、販売され、現金などの流動資産が獲得される。期中において、これらの販売から得られた資産の総額と、生産過程において費消された財の総額との差額、すなわち余剰分(excess)が純収益(net revenue)となる。これが、オーナーへの危険負担の報酬としての投資家への利益である。「諸勘定においては、この額は、費用(expence)および収益(revenue)勘定の差額として表示されるのである。」(Paton and Stevenson[1918], p. 222)

すなわち、Paton 理論においては、企業は、利害関係者によって投下された資本によって運営されている、という認識を基礎として、これらの資本によって獲得された「経済財の流れ」が、現実世界における企業の経営過程として認識されている。

Paton[1922]においては、この見解はさらに発展させられ、企業の経営過程を三段階に区分する以下のような見解が表れるにいたる。

「ある営利企業において、「資産価値は三つの異なった段階を通過する。すなわち、(1)購入

W.A.Paton 理論における会計構造論の意味
——企業会計の静態的分析の一考察——

あるいは獲得、(2)利用あるいは新たな形態への転換、(3)費用への転換あるいは生産物へ具現化されて企業から最終的に消滅していくこと、の三段階である。これらの三つの過程の間に存在する差異を注意深く観察しそこなうことが、会計の理論および実務における誤りの一般的な原因である。」(Paton[1922], pp. 159-160)

このように Paton は、1918 年に示されていた企業の現実世界における経営過程を、「経済財の流れ」とする認識を基礎として、それを資産の「価値の流れ」の三つの段階として把握している。ここにおいて、Paton が、企業の経営過程を、資産の「価値の流れ」という“フロー”概念との密接な関連のもとに理解しているのは、特に注目される。

Paton は、この叙述に続いて、発生原価について考察をしている。すなわち、(1)当初の収益に正当に○課しうる“資産の消耗”を含まない場合、(2)期間中に固定資産が獲得されても、その原価はその期の売上とはほとんどあるいはまったく関係しない場合、そして(3)当初の製造あるいは販売に利用されない原価は費用に含めるべきではない場合、という三つの場合を想定して考察をすすめ、発生原価は、費用とは非常に異なっていることを指摘している(p. 160)。

すなわち、Paton は、前述の経営過程を「注意深く観察」することにより、原価、費用、および収益といった会計的概念を、経営過程における「価値の流れ」と密接に関連させながら規定していることが理解される。このことは、Paton 理論を適切に理解する際の重要な“鍵”となりうる。

3. 会計測定者の認識・測定方法

Paton 理論は、このような「企業実体」概念および新たな経営過程の認識を基礎として、極めて個性的な会計測定論を展開していく。このような論理は、Paton[1922]の第 XX 章の「貸借対照表等式 (The Balance-sheet Equation)」の公準の中に凝縮されている。

この公準では、「資産(asset)」および「持分(equity)」という 2 つの会計的概念に言及されている。すなわち、この会計公準は、会計測定者としての「会計人」が、企業の経済事象を認識・測定し、複式の勘定記録ないし決算財務諸表を作成する際に、資産＝持分という会計等式を前提として会計実務を遂行していることに論及している(木戸田[1985]参照)。

私は、前項にて、企業会計では、社会・経済的状況が安定し、したがってメッセージの発信者である会計測定者と受信者である会計情報利用者の関係が安定したコード依存型のコミュニケーション・システムが重要であることを指摘した。このような企業会計には、静態的分析が必要であることも強調した。

コード依存型の企業会計システムでは、会計測定者の存在が重視され、彼の認識・測定行為もまた重視される。このようなシステムでは、企業会計の静態的分析が適切であると理解される。Paton 理論は、まさにこのような分析をおこなった業績として評価しうる

W.A.Paton 理論における会計構造論の意味
——企業会計の静態的分析の一考察——

(ただし、1940 年代以降の Paton 理論では、様々な資産評価基準の採用を基軸として、企業会計の動態的分析への理論的發展が図られている)。

以下、本節では、木戸田[1985]を基礎としながらも、企業会計の静態的分析という新たな視点から Paton の「貸借対照表等式」の基本的性格および問題点を再吟味していきたい。Paton は、この会計公準の内容を詳述するに際して、まずもって会計人が前提としている「特殊かつ技術的な公準」であること、そしてこの公準の内容を明確にするために、Paton[1922]の第Ⅱ章「基本的分類」の議論が再論されることを指摘している (p. 481)。

この Paton の指摘では、以下の 2 つのことが留意される。

すなわち、その第一は、Paton はこの公準を「特殊かつ技術的な公準」であるとする文言に関して見いだされる。この文言は、表面的に解すれば、「貸借対照表等式」の公準とは単に複式簿記の記帳技術的側面にのみ関連している企業会計に特有の公準であると理解される。しかし、彼は、この文言をより深い意味に用いている。

すなわち、彼は会計測定プロセスに最も着目し、そこで行われる認識・測定方法について言及していると理解される。彼は、メッセージの発信者である会計測定者の存在および認識・測定方法を重視しており、彼の分析方法は静態的分析であると理解される。

上記の Paton の指摘で留意される第 2 は、「貸借対照表等式」の公準の内容は、Paton[1922]の第Ⅱ章との密接な関連のもとに叙述されていることである。すなわち、上記の Paton の見解は、「貸借対照表等式」の公準は彼の展開した会計測定論と同様に、現実の企業会計の測定実務から帰納されたものであるために、これらは密接な関係にあることを示している。

Paton は、第 XX 章において「貸借対照表等式」の公準を叙述するに際し、このような指摘をした後に、資産＝持分 という貸借対照表等式について論究している。Paton は、この会計等式は「諸勘定のすべての技術的構造」の基礎としてのみでなく、「複式簿記システムの基礎」としても位置づけられるという見解を示している。

「・・・貸借対照表の 2 つの分類(class)は、ある意味において、同一物の単に異なった側

面(aspects)である。資産(assets)は、企業の財産(properties)の価値の直接的表示を表し

ており、負債(liabilities)は同一価値の間接的表示である。・・・ある場合には、注意は資金の投下されている対象(objects)に集中され、他方ではこれらの資金の源泉(sources)に集中されている。財産の総額は、企業の富(wealth)を示している。そして、資料の双方の分類を表す際には、同一の測定単位たるドルが使用されているために、この総額は必然的に等しい。」(p. 481) ⁵⁾

Paton は、以上のように、会計人は、企業の経済事象を財産と持分という 2 側面により

把握し、この両側は、それぞれ「資金の投下されている対象」および「資金の源泉」を意味すると主張している。さらに、この両者が数値的に等しいために、資産＝持分という等式が成り立つとしている。

上記の Paton の見解には、以下の 3 つの注目すべき内容が存在している。第 1 は、会計人は企業の経済事象を資産と持分という 2 側面により把握しているとの主張からも理解されるように、Paton は会計測定者の「認識・測定方法」につき論究していることが、改めて理解される。現実の企業会計では、会計測定者は、生起した経済事象を「資金の運用形態」と「資金の調達源泉」という 2 側面からなる「資金の流れ」として認識・測定している。さらに、この流れを、複式の勘定記録および決算財務諸表に記号化していく⁶⁾。

このように、Paton 理論では、メッセージの発信者である会計測定者の測定実務が重視されている。すなわち、彼の理論は、企業会計の測定システムを分析しているのであり、したがって企業会計への静態的な分析をおこなっていると理解される。上記と同趣旨の文言は、Paton[1922]の第Ⅲ章の「基本的分類」と題される章でもみられる (pp. 28-48)。

Paton[1922]の p. 481 の見解における第 2 の注目すべき内容は、会計測定の表示対象に関して見い出される。すなわち、Paton は、「資金の流れ」が会計測定の表示対象であることを主張していると理解される。

杉本典之氏は、「経済財の流入・流出という流れ(flow)そのものが測定対象となるのであるのであって、決して、経済財の在 high(stock)が対象となるわけではない」(杉本[1981], p. 55) という見解を示しているが、Paton の見解は、1920 年代初頭において、この杉本氏の見解とほぼ同一の趣旨を示しているものと理解される。

Paton[1922]の p. 481 の見解における第 3 の注目すべき内容は、Paton が、貸借対照表の資産勘定において表示されているのは、企業の支配下における「資金の流れ」の計算の結果としての「資金の有高」であることを示唆していることである。

既述のように、Paton は、「資金の流れ」こそが会計測定の対象とされていることを主張し、この対象が資産と持分によって測定されていることを主張していた。では、会計期末における複式の勘定記録ないし決算貸借対照表などの決算財務諸表で表示されている対象とはどのようなものであったろうか。私見によれば、会計期末という特定の一時点においては、会計期中の「資金の流れ」を認識・測定した結果としての「資金の有高」が表示されることとなると思考される(杉本[1981], pp. 57-58 参照)。

したがって、既に引用した、貸借対照表上における「資産は、企業財産の価値」(傍点木戸田)の表示であるという Paton の表現は、貸借対照表上の資産勘定は、決算という時点における「資金の有高」を示しているという意味に解釈される。

以上、Paton の提示した「貸借対照表等式」の公準で示された見解では、企業会計の認識・測定方法に言及すると共に、会計測定の様々な側面についてもふれていた。特に、Paton が会計測定の対象として「経済財の流れ」を位置づけると共に、複式の勘定記録な

どの表示対象としては「資金の流れ」や「資金の有高」を位置づけることを示唆していることは注目に値する。このように、Paton 理論は、企業会計の静態的分析の成果が叙述されている。

4. 会計測定構造論の展開

本節では、Paton[1922]の「基本的分類」と題される章に光をあて、同章の基本的内容を概観すると共に、その特色についても明らかにしていきたい。以下、しばらく Paton の展開した「会計測定論」にしたがいながら、彼の静態的分析を紹介していきたい。

Paton[1922]の第Ⅱ章「基本的分類」では、その序章部分において、資産概念や持分概念などを規定するために、仮構的な会社である X 株式会社を仮定している。そして、この企業は創立され、いまや開業を始めうる状態にあると仮定されている。

Paton は、このような状態にある企業において、諸勘定が表示すべき資料の基礎に存在している分類(classes)とは何か、という疑問を提示している(p. 29)。

彼は、このような疑問に答える形で、「…会社は、主として、経済的事実すなわち価値と関わっている。したがって、非常に多くの要素は、はじめから考慮から除外されうる」(p. 29)と指摘し、さらに会計人が利害関係を有し影響を及ぼす領域は、財政状態というある特別な側面のみである(p. 30)と指摘している。

この序章部分においては、以下の3つの点が留意される。その第1は、Paton は、現行の企業会計の測定実務を理論化していく際の基点として、開業時という特定の一時点における企業の財政状態を仮定していることである。いうまでもなく、今日の企業会計は「継続企業(going concern)」の前提に立っており、このような状況下では、会計期間の期中における会計測定の対象は「資金の流れ」として位置づけられる。しかし、Paton[1922]の第Ⅱ章では、開業時における企業の財政状態を仮定しているのであるから、会計測定の対象はこのような状況下における会計測定の対象とは異なる。

序章部分において留意される第2は、したがって会計人が測定する対象として「価値」ないし「資金の有高」が位置づけられていることである。このことはしかし、Paton が、会計期間の期中において会計人が測定する対象までも「資金の有高」を位置づけていることを意味しないことに注意せねばならない。

序章部分において留意される第3は、「会計は、主として、経済的事実すなわち価値と関わっている。したがって、非常に多くの要素は、はじめから考察から除外されうる」という文言からも明らかなように、企業会計の扱う対象とは、貨幣金額と関連させて抽出される抽象的な要素である「価値」であるということが明確に示されていることである。

いうまでもなく、現実の企業会計の測定構造では、会計測定者は、生起した経済事象を貨幣金額に着目しながら資金抽象化されている。その故に、貸借対照表や損益計算書などの財務諸表は、貨幣金額をもって表示されている。したがって、Paton の見解は現実の企業会計の測定構造と密接に関連するものであり、その意味において彼の見解からは現実の

企業会計の測定構造に関する静態的分析をおこなっていることが読みとれる。

これら 3 つのことを明確に理解しておくことは、Paton[1922]における資産概念および持分概念、さらには会計測定構造の特色を適切に理解していく際に重要である。

Ⅲ 小 括

私は、本稿のⅠにおいて、企業会計は基本的にメッセージの受信者である会計情報利用者中心のコミュニケーション・システムであることを指摘した。そして、企業会計では、社会・経済的状況が安定し、したがってメッセージの発信者である会計測定者と受信者である会計情報利用者の関係が安定した「コード依存」型のコミュニケーション・システムが重要であることをも指摘した。このような企業会計に有効なのは、企業会計の「静態的分析」であった。

コード依存型の企業会計システムでは、会計測定者の存在が重視され、彼の認識・測定行為もまた重視される。Paton 理論は、まさにこのような分析をおこなった業績であった。そこで、本章のⅡにおいて、企業会計の静態的分析という新たな視点から Paton の「貸借対照表等式」と彼の「会計構造論」の基本的性格および問題点を再吟味した。

Paton[1922]で展開された会計公準論では、「貸借対照表等式」の公準において会計測定者の認識・測定の方法について論じられていたことが明らかになった。そして、彼の会計公準論は、彼の会計構造論と密接な関係のもとで論じられていた。

Paton 理論では、会計人は生起した経済事象（「資金の流れ」）を「資金の投下されている対象」と「資金源泉」という 2 側面に分け認識・測定をおこなっていた。そして、それらを記号化したのが貸借対照表であった。貸借対照表においては、資産 = 持分 という等式が成り立っていた。

Paton の会計測定論ないし会計構造論を、さらに考察していくならば、企業会計の測定対象として「経済財の流れ」が位置づけられていること、会計人は貨幣金額に着目してこの流れを「資金の流れ」に資金抽象化されているプロセスが論じられていることが理解された。そして、期末の資産や負債は、この流れの計算の結果としての「資金の有高」が表示されたものとして位置づけられていた。Paton の会計構造論は、企業会計の測定プロセスを静態的に分析した理論に他ならないことが理解されたのである。

- 1) 本稿は、木戸田[1985]、木戸田[2002-a]、および木戸田[2002-c]を手がかりとしつつも、企業会計の静態的分析という新たな視点からこれらを全面的に改稿していきたい。なお、本稿では、「静態的分析」という独自の用語を用いて分析している。この分析視角は、ドイツ会計学における「動態論」や「静態論」という概念とは異なったものである。
- 2) コミュニケーション・システムを「コード依存」型と「コンテキスト依存」型に類型し、

W.A.Paton 理論における会計構造論の意味
——企業会計の静態的分析の一考察——

社会・経済的状況が変動するのに伴い前者から後者へ移行するとみる業績として池上[1987]が存在している。本章の1は、池上[1987]の見解に多くを学んでいる。

- 3) 企業会計を、一種のコミュニケーション・システムとして理解する我が国の代表的な論者は、杉本典之氏である。私は、大学院在学中から多大の学恩を頂いているが、本稿は杉本学説に多くを依拠しながらも、新たな分析視角から考察をすすめている。
- 4) このような論理として、たとえば Paton & Paton[1941]などにおいて示された見解が掲記される。
- 5) 本章では、引用および要約の傍点部分は、原文がイタリクスであることを示す。
- 6) Paton のこの見解を敷衍するならば、現行の企業会計で作成される「複式」の勘定記録の「複式」の意味がどのようなものであるかが明らかになる。すなわち、複式の意味は、生起した経済事象が「2重分類的複式」の様式で（換言すれば「複眼式」の様式で）認識・測定されていることに求められる。「複式」の意味については、杉本[1981], pp. 83-85 を参照のこと。

参 考 文 献

1. 池上 嘉彦 『記号論への招待』、岩波新書、岩波書店、1987 年、池上[1987]。
2. 木戸田 力 「会計的思考と会計測定構造論」, 東北大学経済学会『研究年報 経済学』, 第 46 巻第 1 号, 1984 年, 木戸田[1984]。
3. ——— 「会計測定構造と会計公準」, 東北大学経済学会『研究年報 経済学』, 第 46 巻第 4 号, 1985 年, 木戸田[1985]。
4. ——— 「“国際的調和化” 時代の企業会計における記号動態への一視角——新たな会計的意味の表示と会計的記号の体系の変容——」, 佐賀大学簿記論研究室編『会計測定の国際的調和』, 洋学堂書店, 2002 年, 木戸田[2002-a]。
5. ——— 「会計測定と将来情報」, 佐賀大学簿記論研究室編『会計測定の国際的調和』, 洋学堂書店, 2002 年, 木戸田[2002-b]。
6. ——— 「会計測定論の論理的基礎」, 東北大学経済学会『研究年報 経済学』, 第 63 巻第 4 号, 2002 年, 木戸田[2002-c]。
7. 杉本 典之 『会計理論の探求——会計情報システムへの記号論的接近——』, 同文館出版, 1991 年, 杉本[1991]。
8. Paton, W. A. *Accounting Theory: With Special Reference to Corporate Enterprise*, Accounting Study Press, 1922, Scholars Book, Paton[1922]。
9. ——— and Paton Jr, W. A. *Asset Accounting*, The Macmillan Co., 1941, Paton & Paton[1941]。
10. ——— and Stevenson, R. A. *Principles of Accounting*, The Macmillan Co., 1918, Paton & Stevenson[1918]。