

ギンザー教授の「会計概念と行動的仮説」について

山 谷 公 基

目 次

- I はじめに
- II 企業についての異なる認知
- III 異なる概念のためのある行動的仮説
- IV 会計における基礎的概念を調和させるための試み
- V おわりに

I はじめに

本論文の原題は“Accounting Concepts and Behavioral Hypotheses,”
The Accounting Review, April, 1967 である。

本論文は、ギンザーが会計主体論について論じたものである。ギンザーは、会計についての理論、習慣、また実践上の多くの議論はそれらの基礎的概念における相違から生じる、と述べる。すなわち、「会計の学問分野は特殊な出来事、特殊な作用、特殊な組織等のために、またそれ故に、多くの必須な独得の理論に基づくために、一般的理論を工夫する、推論する、もしくは組み立てることについて我々の無能力さも加わって、多くの点で悩んでいる。この一般的理論が確立されるまで、我々は論理的方法における会計のある一つの枠組みに相互に関連づけられ得ないもしくは適合され得ない理論の多様性（また、しばしば二重性）と共に存続しつづけるであろう。関係者にも、よく知られていないが、会計の“理論”，習慣，また実

踐上の多くの議論は会計のそれらの基礎的概念における相違から生じてきている (p.274) と。会計主体論に対しても、それに関係している基礎的概念のところから、徹底した議論がなされるべきである、とする¹⁾。

さて、本論文では、上のことを踏まえて、次のような事が論じられる。本論文は、我々が会計の一般的理論へさらなる一步を進めるための、またこれらの理論の上に小さな光が投げかけられることを可能にするための一つの控え目な試みである。会計の主要な概念、異なる傾向また複雑な結果として現れている事項を吟味した後、我々はこれらの上に異なる認知の存在を引き起こしている基礎的行動的要素を分析するであろう (p.274参照)。分りやすく言えば、(1)所有主概念と実体概念についての一般的見解、(2)所有主概念と実体概念に関するギンザー自身の見解、(3)主体論についての調和論の失敗、つまりバッターの資金理論やゴールドバーグの指揮官理論の主体論についての失敗、(4)ギンザーは実体論に立つわけであるが、その根拠について、等が論じられる。

なお、論文中の “ ” で、註が付いているものはギンザーの見解入りの他者の引用文あるいは要約文であり、「 」はギンザーが引用した他者の完全引用文である。また、単なる “ ” は強調文である。註の i, ii, …はギンザーの註であるが、1, 2, …は筆者の註である。

註

- i) ギンザーは1962年に発表した「価格変動のための会計——ひとつの一般指数かいくつかの特殊指数か——」でも述べたホルムス (O. W. Holmes) の見解を、ここでも取り上げている (これについては、九州産業大学、商経論叢、第36巻第1号、3頁参照)。すなわち、基本的原理の異なる人々の間で、特定の事項について深い論議が何よりも良くなされてこなかった、ということをお我々は思う。人々が普通の会話で乱されることなく、ある最終的信念に同意するまで、また人々がこれらの最終的信念に依存する派生的な問題をそれらの源泉にまで溯って、十分に跡づけられない限り、

お互いに満足すべき関係を持つことは出来ない(p.274参照)。主体論についても、その基礎のところから論じなければ、人々が納得することは困難であるというのである。

II 企業についての異なる認知 (Different Perceptions of The Firm)

ギンザーは、会計の基礎的概念は一般的に、次のように考えられていると主張している。すなわち、会計の基礎的概念の問題はある大学教師によって、単に偶然に見い出されるか、また一度捨てられる前に、ある考慮のために隅から引っぱり出されて、単に議論されるかで、しばしば一般的には、捨てられてきたものの一つである。まれな例外を除いて、基礎的教科書はその事柄を無視してきた。また、それは、たとえあるにしても大学教師以外では、めったに議論されていない(p.274参照)、と。また、主体論について、次のように述べる。何年間にもわたって、二つの主要な概念、つまり所有主概念と実体概念は文献において、残余の部分で議論されてきた。そして、それらには、両者を調和¹⁾させる、という考え方や観点における工夫、修正、またわずかの変化を取り入れる代替法等¹¹⁾がある (p.274参照)、と。

1. 所有主概念 (The Proprietary Concept)

ここでは、所有主概念についての一般的見方が論じられている。すなわち、次のように、所有主概念は、一般的には見られている、とギンザーはいう。所有主概念を保持する人々は1人の所有者、一群の共同出資者、あるいは多数の株主によって、所有されているものとして、企業を理解する。

企業の資産はこれらの人々の所有物として見られ、また企業の負債は彼らの負債である。所有主はすべての時点で、持分の中心であり、そして彼らの観点は会計記録において、人に反映される。全資産マイナス全負債は企業に投資された彼らの純価値のその部分に等しい。収益と費用の項目はこの純価値を増加させたりもしくは減少させたりするが、また純価値の中の当期の純所得部分は、それが配当されるにせよもしくはそうでないにせよ、それが得られる時には、所有主の財産（企業の財産ではなくて）である、と理解される（p.275参照）。

配当金、利子、税金の支払いについては、次のごとくである。企業が配当金を分配することは私的な個人的財産の部分である純所得をある特定の所有主の手に、単に移すだけのものと考えられる。配当金の支払いは純所得、つまり利益の支払いである。企業による利子や税金の支払いは所有主にとっての費用であり、そして企業の他の営業費用がそうであるごとく、同じ方法で、彼らの純所得を減少させる。企業が税金を支払う場合、二重課税¹⁾となる（p.275参照）。

所有主とは、誰れを指すのかについては、論者によって、微妙な差がある、という。すなわち、ハズバンド（G. R. Husband）と残余持分説に立つストーバス（G. J. Staubus）は所有主を普通株主とみる。企業の他のすべての投資者は外部者として考える。優先株式、社債は資本用役の借り入れを示すものであり、優先株主への配当金の支払いと、社債の利子支払いは費用として取り扱われる。ローリッグ（A. N. Lorig）は所有主を普通株主と優先株主とみる。普通・優先株主への配当金は純所得、つまり利益の支払いとして取り扱われる。チャー（Y. C. Chow）は所有主を普通株主、優先株主と長期投資者（社債や無担保社債の所有者）とみる。この場合、配当金、社債の利子は純所得の支払いとして取り扱われる（pp.275—276参

照)。

註

- i) ギンザーはこのような見方をする人として、バッター (W. J. Vatter) やゴールドバーグ (L. Goldberg) をあげている (p.275参照)。
- ii) この見解をとる人として、スーヤーネン (W. O. Suojanen), ハズバンド (G. R. Husband), スプローズ (R. T. Sprouse) 等をあげている (p.275参照)。
- 1) 二重課税とは、純利益を所有主のものと考え、所有主に対して税金が、さらに特定の所有主への配当金に対して同種の税金が二重に課せられることをいう。

2. 実体概念 (The Entity Concept)

実体概念は、次のように、一般的には見られている、という。この概念の保持者は資本を拠出した人々から分離されたまた区別されたものとして、実体を見る。彼らは資産と負債を株主や所有主のものではなくて、実体それ自体のものである、と見る。純所得は実体によって、獲得されたものとして、実体の財産になる。配当金については、それが宣言された時のみに、株主のものとなる (p.276参照)。

実体公準 (The entity convention) については、次のように述べている。実体の会計記録の独立性や分離性は、一般に実体概念ではなくて、実体公準として考えられる (p.277参照)。実体の会計記録は、資本主個人の家計の記録からは独立、分離して行なわれるべきであり、このことを実体公準という、とする。

全体論的観点¹⁾ (holistic viewpoint) から実体を見る人々はすべての配当、利子また税金の支払いを実体の費用として見る。全体論的観点と同一線上にはあるが、極端な実体的観点に立つと非難されるかもしれない、リー (D. H. Li) は次のように言う。彼は、配当金を多くの実体的人々が見るような財務的費用としてではなくて、制度上の広告費……将来への役立

ちとして生ずる費用と同類である、と見る。配当金は保険原価として見られうる、と。リーは良好な投資雰囲気、良好な企業の像を、企業の生存目的に合う考えを造るために必要である、と配当金を見る。また、リーは継続企業の観点に立てば、株主から拠出された資本金については、償還請求権は、企業がそれを用いない限り、株主にはないから、資本金は実体のものと見られる。もしも、現在原価が採用されるにしても、清算の場合を除いて、資本金は実体のものと見られうる (p.277—278参照)、と。

ギンザーは上の場合における二重課税について、次のように指摘している。配当金がある実体論者によって、事業を運営する費用である、と見られるとしても、租税の専門家は配当金を課税目的のために、利潤からの控除額として取り扱うことについて、認めないであろう。課税は配当金を差し引く前の利潤に対して行なわれる。この範囲で、この実体的見解を持つ人々は、また二重課税の一つの型を見ることになる (p.277参照)、と。

ギンザーは、バッター (W. J. Vatter) の見方は上の全体論的見方と似ている、と述べている。バッター自身は、資金理論の観点は実体概念の一つの拡大のものである¹¹⁾、と言っている。バッターは実体論における配当金等の見方をつぎのように述べている。実体理論においては、配当、利子、また税金の支払いは純所得の支払いである¹²⁾、と。これについて、ギンザーは次のように説明している。この見解は一実体における生産のあるいは流通の諸活動に関係している人、つまり全体として実体を見ない人の観点からのものである (p.277参照)、と。すなわち、費用は、収益を主に生む生産や流通活動に割当られた原価であるから、これに対応しない配当金、利子、税金の支払いは利益からなされるべきである、と。この見方は実体を部分的に見るものである。このように、各論者により、各種の見方がある。

註

- i) D. H. Li, "The Nature and Treatment of Dividends Under the Entity Concept," *The Accounting Review*, October 1960, p.675.
- ii) W. J. Vatter, in *Handbook of Modern Accounting Theory* (M. Baker, ed., Prentice-Hall, Inc.; 1955), p.367.
- iii) Vatter, in *Backer*, op. cit., p.367.
- 1) 全体論的観点はハズバンドの分類による(p.277参照)。この見解では、配当金、利子、税金の支払は企業の収益活動にすべて伴うものとされ、費用として取り扱われる。この観点では、企業の収益活動は、主に生産活動や流通活動に限定されるものではなく、それは企業の全体に関係する、とする見方である。

3. 社会的責任概念 (The Social Responsibilities Concept)

ここでは、ラッド (D. R. Ladd) とスーヤーネン (W. O. Suojanen) の見解が取りあげられている。ある人々は企業を社会におけるすべての会員やグループのために営まれている社会的制度として理解する。彼らは企業を株主、経営者、従業員、生産者、消費者、政府や共同体の会員に対して、責任があるものとして見る。たとえば、ラッドは次のように言う。「実際に、企業の経営者を含む共同体のすべての人々が大企業の現況と進歩に重要な関心を持つようになってきた。そして、大企業の現況と進歩は、大企業が彼らのすべてに対して、重要な責任を持つということに関係している。これらの責任は財貨や用役の生産や流通における人的、物的、また貨幣的資源の利用のための、またこれらの財貨や用役を供給する人々に報いるための主要機関としての企業の役割をいうのである」¹⁾。また、企業の報告機能や現代企業の主要目的である企業の生存と成長についても、企業に責任がある、と論じる (p.278参照)。

スーヤーネンの企業理論は広い社会的責任を持つ企業あるいは制度としての大企業の概念に基づいている。また、スーヤーネン自身は次のように述べている。「もしも、企業が制度であると考えられるならば、その働きは

共同体の産出量の流れによるその貢献によって、評価されるべきである。もしも、企業に生じる所得が社会的考察の基礎に立って、分析されるべきであるならば、その場合伝統的損益計算書の型は満足できるものではないⁱⁱⁱ⁾。「会計の適用領域についての企業理論は‘それ自身の行動の中に一つの制度’として大企業概念を認めるⁱⁱⁱ⁾。「企業はある参加者からは離れて存在する^{iv)}。「企業のまたそれらの活動の中にいる株主は組織とその生存に従属的である^{v)} (p.278参照)。

これらの見解について、ギンザーは次のように論ずる。社会的責任思考は、実体が行なう手段、実体が諸活動を実行していく手段、またその報告が共同体の会員をささえる手段に関係するように見える。それは倫理、目標、目的またそれらを獲得する手段に関連するよう思える。これらの手段は実体としての企業の認知、つまり企業観を変えるものではない。それ故に、社会的責任概念は企業の実体的観点に、完全に合致すると思われる (pp.278—279参照)、と。前節で述べた実体概念とこの社会的責任概念は、根本的には同じものである、というのである。

註

- i) D. R. Ladd, *Contemporary Corporate Accounting and the Public* (Richard D. Irwin, Inc., 1963), p.13.
- ii) W. O. Suojanen, "Accounting Theory and the Large Corporation," *The Accounting Review*, July, 1954, p.395.
- iii) *Ibid.*, p.393.
- iv) *Ibid.*, p.394.
- v) *Ibid.*, p.394.

4. 企業の経済的理論 (Economic Theories of the Firm)

ギンザーは本節では、主体論について、経済学者がどのように考えてい

るかを論じている。マクガイヤー (J. W. McGuire) は経済学者の一般的認識を次のように述べている、としている。全く同一に、企業と企業家を議論する経済学者によって、また時に、企業に対する利益を利潤と名付ける経済学者によって、またある時には、企業の所有者に対する利益として利潤を語る経済学者によって、この分野はくもらされてきた。すなわち、個人に対する利益が利潤であるのか、企業単位に対する利益が利潤であるのかという疑問に対しては、経済学者間には、ほとんど合意がない¹⁾(p.279参照), と。

合意はないが、次のような見解があると、ギンザーはいう。マクガイヤーの見解を取りあげている。多くの経済学者は所有主的見解をもち、純所得の流れを企業の所有主に対する流れである、と理解している。また、最終的所得受取人をそこに存在する人々から慣習 (Convention) によって、完全に分割されるとして、非人格制度——企業——の便利な虚構に認めることは多くの経済学者にとって、困難である¹¹⁾, と。デュー (J.F. Due) とボバー (M.M. Bober) の見解を取りあげている。両者の見解はハズバンドのそれと同じである。なぜなら、彼らが現代的企業においてさえも、経営に人を雇ったり、解雇したりあるいは維持したりする決定を下すのは株主である、と理解するためであり、またそれ故に、彼らは真に企業家論者である¹¹⁾ (p.279参照), と。

スタウス (J.H. Stauss) とデービス (R.M. Davis) は実体概念を採用する、と論じている。彼らは企業家のごとく企業それ自身を見なし、また企業の純所得として利潤を見る¹²⁾。このことは、もちろん経済計算モデルから不便な未配分利潤を取り除くことになる¹⁾ (p.279参照), と。

フリードマン (M. Friedman) は次のように述べている、と言う。所有主概念は資本主義の伝統的、古典的思考形態を具現するように思える。企

業はそれを所有する株主の器具である^{v)}。また、彼は社会的責任概念は取らない。この概念は資本主義の伝統的思考形態に抵触するのではないかと思えるからである²⁾ (p.279参照), と。

モンセン (R. J. Mosen) は、実体概念は他方で、管理的資本主義の思考形態の真髄であると^{vi)}, と見る。この見方は経営者 (business man) と大企業を企業家 (entrepreneur) にかわるものとして見る。また、この見方は社会的責任思考のにおいのついたものではあるが³⁾, 実体概念と一致するものである (p.279参照), と。

註

- i) J. W. McGuire, *Theories of Business Behavior* (Prentice-Hall, Inc.; 1964), pp. 52-53.
 - ii) *Ibid.*, p.53.
 - iii) J. F. Due, *Intermediate Economic Analysis* (Richard D. Irwin Inc.; 1951), p. 415; and M. M. Bober, *Intermediate Price and Income Theory* (W. W. Norton & Company, Inc., 1955), pp.425ff.
 - iv) J. H. Stauss, "The Entrepreneur : The Firm," *Journal of Political Economy*, June, 1944, pp.112-117; and R. M. Davis, "The current State of Profit Theory," *American Economic Review*, June, 1952, pp.251-252.
 - v) M. Friedman, *Capitalism and Freedom* (The University of Chicago Press: 1962), p.135.
 - vi) R. J., Jr. Mosen, *Modern Capitalism—Ideologies and Issues* (Houghton Mifflin Company; 1963), pp.25-29.
- 1) 未配分利潤, つまり留保利益は企業の利益であるとする。所有主理論では, 帰属があいまいである, と考えているのであろう。
 - 2) 社会的責任概念は株主の自由を制限する, と考えている。
 - 3) 管理的資本主義は社会的責任思考の色彩を含んでいる, と考えられる。

5. 異なる観点の影響 (Consequences of the Different Viewpoint)

ギンザーは次のようにいう。企業についての異なる認知が利潤観につい

て、異なる見方を結果するということが分った。利潤決定の過程において、利子、配当、税額の取り扱いを見る時、ある異なる方法が存在するということが、今迄議論された(p.279参照)、と。これらに関して、次の彼の見解はローリッグの見方を批判的に論述している。

ローリッグは二つの主要な観点、つまり所有主概念と実体概念の観点から引き起こされる会計と報告における相違を表¹¹⁾にする。主体論は論者によって異なり、また場合によっては、少しずつの変化あるいは微妙な差があるということは前述した。また、ローリッグの表の多くは、それらの項目が株主への報告目的のために準備される財務諸表という方向でまとめられている。企業への方向ではない。財務諸表は株主を満足させるものであり、その流れの中で、実体論者の見解もまとめられている。彼は、実体論者は優先株式に生じる配当金を費用として取り扱うであろう、という。しかし、この見方は彼自身の見解である。このようなことから、彼が多くの論者の考え方を私見で、二つの主要な観点到にまとめ、それを多くの人が納得するような一つの表にすることは困難である (p.280参照)。

ローリッグは、実体概念を持つ人々は価格水準変動にともなって、資産を再評価することに興味を示さないが、所有主の観点を持つ人々はそうではない、ということ述べる¹²⁾。これに対して、ギンザーは次のように反論している。実体的観点到に立つ人々は、常にもっとも実体の生存と成長に心を配り、またさらにこの事はすべての資産が組織のさまざまな部門で、有益に使用されるはずであるという保証を負わせる。このためには資産の再評価が、すなわち資産の現在価値が用いられなければならない。実体的な人々にとっては、資産の再評価は、価格上昇時には、実体自体の持分の増加を結果する。彼らは貸借対照表の資産の側に、主に注意を集中する。資産が再評価される場合に、実体的概念と所有主概念との間に、ある重要な

相違がある。これについては、後で論じる (p.280参照)。

註

- i) A. N. Lorig, "Some Basic Concepts of Accounting and Their Implication,"
The Accounting Review, July, 1964, pp.563-573.
- ii) Ibid., 572.

III 異なる概念のためのある行動的仮説

ギンザーは次のように述べている。何が一つの客観的事実であるかは、しばしば単に、個人によってそうであるとして理解されるところのものである。われわれは隣人とは、異なる方法で世の中を見る。従って、認知 (perception) における多くの変化が可能である。人によって、異なる認知を持つということがしばしば、起りうるという理解 (realization) は寛大さをもたらす、また論理上当然に、そこでは他の観点の見方も認められる。しかしながら、スタグナー (R. Stagner) が指摘するように、人々はしばしば、一つの状況に、とても深く関係しているため、彼らは彼ら自身の個人的関係の事実と特殊な事実との間を区別することに失敗する¹⁾。これは衝突を引き起す状況において、特にそうである (p.281参照)、と。すなわち、主体論についても、人それぞれの見解があるわけであるが、それらは尊重されるべきである、というのである。

1. 異なる認知のための理由 (Reasons for Different Perceptions)

ギンザーは次のように論じる。すなわち、「人が企業のある認知あるいは概念を持つ“べき”あるいは持つ“べきでない”という議論を正当である、と証明することは困難である、ということ述べよう。なぜか。これらの

認知や概念は傾向（価値の研究範囲から導かれる）の派生物であるためであり、また次にこれらの傾向（attitudes）は多くの事物——人の環境と社会的歴史を含む——の一機能であるためである」（p.282），と。企業のある認知ないし概念，つまり所有主概念や実体概念については，どれが正しいかということを実証することは困難である。それらは人が有する傾向，すなわち考え方によるからである，というのである。

また、次のように論ずる。「さらに、人々は価値の構造ないし構造物の中にある多くの傾向のすべての面について、意識的には気づいていないということが述べられるべきである。それ故に、彼らは、彼らの認知がある環境の中にあるもしくはあるかもしれないということについて、意識的には気づいていない。多くは動機づけを待って、意識下に眠っている」（p.282），と。人の傾向は、具体的には家族の影響、地理上の、宗教上の、教育上の、同僚の、社会経済的グループの影響を受ける。この傾向の多くは、また仕事の状況や産業社会にも関連する（pp.281—282参照）。主体論についても、各人の傾向は関係する。ここに、各人の見解が異なる要因があり、どの理論が正しいかを証明する困難さがある。また、主体論のような基礎的問題は、通常では取りあげられず、意識下に眠ったままである，というのである。

ギンザーは以上のことを踏まえて、主体論について、次のように述べる。「次にのべる仮説は公共の実践における会計士の、商業や工業にかかわっている会計士の、あらゆる規模の実業家の、株式保有者の、大学生の、また他の人々の数年にわたる公的でない私的な観察の上にに基づいている。多くの人々は、これらの表題、つまり主体論についての議論は大学の著作においては、排他的に取り扱われているために、“所有主概念”や“実体概念”という術語に、まず第一に気づけなかった。それは次のような事項、たと

えば純資産と利潤における“所有権”，また利子や配当金の取り扱い，そして多くの場合において，企業について彼らの認知を明らかにすることが可能であった課税を議論することによって，はじめて気づくようになった。さらに，これらの人々の多くは，二つの異なる主要な概念が存在するという事にさえ，気づかなかつたということが理解されたし，また彼らは企業の見方について，一つの方法のみが存在した，もしくはあるべきであったということを考えていたということが理解された。強いにしろ，弱いにしろ，彼らの見解は，その事項が議論されるまで，彼らの意識下に残されたままであつた」(p.282)，と。

註

- i) R. Stagner, *The Psychology of Industrial Conflict* (John Wiley & Sons, Inc.; 1956), Chapter 3.

2. 所有主概念に関するある仮説(Some Hypotheses Concerning the Proprietary Concept)

2章の1節，2節と本章の2節，3節とを比較すると，次のようなことが言えよう。前章では，主に第三者の論文が取りあげられていたが，本章ではギンザー自身の見解が述べられている。前章では，利子，配当金，税金の支払いが，またそれにともなつて主体論の範囲（たとえば，優先株主を含むか否か等）が論じられていたが，本章ではこれらに余りふれられていないこと等である。これらは一般論として，すでに多くの人に検討されてきたものだからであろう。

ギンザーは次のように述べる。ここでの目的は公的な方法で仮説をまとめるのではなくて，一般的論議の中に，仮説を含ましめるということである。株式会社における株式の実質的保有者また普通株式の実質的数量の保

有者である株主は所有主的見解をもっていると仮定される。公共的工作における多くの会計士も所有主的見解をもっている。オーストラリアにおいては、監査人は株主総会で任命されるが、その結果彼も所有主的見解をもつことになる。会計学の専門家団体による指導・教育もこの方向にある。このような事から、彼らは純資産と利潤を株主に所属するものとして見ることになる（pp.282—283参照）。

次の事も、所有主概念をとることに関連している。すなわち、上の議論においては、家族の影響は忘れられるべきでない。大株主の妻や子供は株主になり、所有主概念は家庭の雰囲気吸収される（p.283参照）。

次の人々も所有主概念を採用する。多くの単一の所有主、共同出資者の会員、また小さな会社の株主である管理者は所有主の観点で企業を見る。多くの者にとって、意識下において、彼らの企業を彼らの私的な興味から分割することは困難である（p.283参照）。

多くの経済学者もそうである。すなわち、前章で主張したように、多くの経済学者は所有主概念を有しているし、またこれは伝統的学派の考えを堅固に持っている人々に、特に適用されているように思える（p.283参照）。

所有主概念に立脚する理由としては、次のような心理学的影響がある、という。所有主概念は、大企業が発達してくる前から存在しているプロテスタントの倫理観や企業家に重点（the focus on the entrepreneur）を置く見方を引き継いでいる。しかし、われわれがやがて、その時代から立ち去るように、また進展する企業社会は“所有主権”から経営管理の分離を企業に認めるようになるごとく、徐々にわれわれの文化から、この概念は消え去ることになるだろう。この場合、認められ得る新しい固定した概念がわれわれの目の前に示されない限り、人々は執拗に古い概念に固執しがちで

ある。所有主概念もこのような状況にある (pp.283—284参照)。

株式の大衆化も所有主概念と一致する。モンセンの見解をあげている。「所有権が数千の株主の間に広まると、所有主は一般大衆から、ほとんど区別されなくなる〔；〕…。それ故に、企業に対する公衆のイメージは、またほとんど所有主のイメージになるはずである」¹⁾と。しかし、これについて、ギンザーは「このことが議論されるにつれて、多くの小さな株主の誰もが、彼らがそれらの株式を保有している企業の“所有主”であるとして、彼ら自身を見なかった；彼らのこの見方は他の要因によって条件づけられるように思える」(p.284)，と述べている。

註

- i) R. J., Jr. Mosen, and A. Downs, “A Theory of Large Managerial Firms,”
Journal of Political Economy, June, 1965, p.231.

3. 実体概念に関するある仮説(Some Hypotheses Concerning the Entity Concept)

ギンザーは次のように述べる。責任（管理者と会計士を含めて）をまかされている多くの企業の従業員は実体概念を保持するということが、またこれらの人々が位置する組織での階級が高くなればなるほど、ますます強く彼らはこの概念を保持する傾向を有するということが仮定される。これらの従業員の大多数は、意識的あるいは無意識的に、彼らの獲得する利潤と純資産を実体が所有者であるとして見るし、また彼らは株主を企業にとって最も重要な人として、しかしそれについての所有者としてではなく、見る傾向がある (p.284参照)。

配当金、利子、税金の支払いについては、次のように述べている。実体の“費用”として、配当金、利子、また税金の支払いを見る人々は最高経

営者である傾向があるが、しかし“利潤の配当”であるとして、これらの支払いを見る人々はそのような利潤の生産に責任を負う中間管理者の会員である傾向がある。しかしながら、企業に雇われている多くの管理者や会計士にとって、会計記録の主要な機能は経営者にその計画、意思決定、また統制機能を手助けするための資料を与える、ということである (p.284参照)。

心理的側面については、次のように述べている。組織内における周囲に対する影響力は、実体概念の基礎が組織内の実行グループの規準の中に含まれているということに関係している。これらは、やがて彼の立場に影響してくる。そして、彼は心理的に同調するそのグループの会員による影響によって、実体概念を自分のものとする。組織内での実行グループが中規模程度の株式の所有者よりも少ない株式しか所有していないとしても、経営者が保有する実体的観点からは、両者間には、相違点は存在しない。また、株式選択権が組織内の実行グループに与えられているとしても、それらのグループの者は自身を所有者としては見ないであろう。この場合、実行グループの幸福は実体の生存と成功に依存し、またそこから派生するものであるという見方を変えるものではない、と仮定される (p.284参照)。

以下のように、実体概念はまとめられている。実体概念について、ある人たちの価値観は企業の経営者であった縁者によって、影響されてきたかもしれないが、しかし大多数の人たちの価値観は、企業が組織化されるそのやり方によって、またわれわれの社会において、企業の重要な役割によって、条件づけられなければならないように見える。多くは、株主による利潤あるいは資本回収についての法律上の制限、すなわち株主が株式交換所（また、会社の事務所ではなくて）で彼らの株式を買ったり、売ったりせねばならないという事実、また平均的株主が企業の経営において、発言

権がないという事実を述べてきたが、仮構上の法律実体は多くの認知において、真実になるということが考えられるであろう (pp.284—285参照)。

最後に、次のように論じている。企業について、重要な概念を有しない他の人もいる。彼らの環境上の歴史は、彼らがこの分野で、上の傾向を動機づけた要因に、今ださらされていないということである (p.285参照)。

IV 会計における基礎的概念を調和させるための試み

会計理論における所有主概念と実体概念を調和させる二つの試みが、ここで議論されるであろう。約20年前、バターが彼の仕事である会計の資金理論 (the fund theory) を公表した時、そのような調和のための必要に対して非常にすばらしい洞察力をその中で示した¹⁾。1965年に、ゴールドバーグ (L. Goldberg) は彼の指揮官理論 (commander theory) を公表した¹¹⁾。ここで、彼はいう。“実体概念あるいは所有主理論のどちらかを破壊するのではなくて、指揮官理論は二つを調和するために用いられる”¹¹¹⁾ (p. 285参照)。

1. 資金理論 (The Fund Theory of Accounting)

ギンザーは資金理論を以下のように説明し、意見を述べている。たとえば、“資金理論の観点から” “一連のより人格性の少ない考えを含むことを、また会計問題について、さらに‘統計的’見解を強調することを” 予定した実体理論の拡大のあるものであるとしても、会計についてのバターの資金理論は、人々が企業を理解する方法の表現であるべきとは、予定されなかった¹¹²⁾。バターは以下のようにいう。「資金理論のもとでは、会計の基礎

は所有主あるいは企業のどちらでもない。一連の勘定によって、取り扱われている関心の範囲は法律的領域もしくは組織からは独立している。会計単位の範囲は、これらの資産が用いられる資産のグループまた一連の諸活動あるいは諸機能によって定義される。資産のこのようなグループは資金とよばれる^{v)} (p.285参照), と。

ギンザーはバッターの見解は実体概念と矛盾するものではない, と論じる。すなわち, そのような資金は私企業, 政府の・社会の制度, またその他の制度に存在し得る。資産を見る上の方法, さらにバッターが, 単にこれらの資産の使用上の制限であるとして, 持分と負債²⁾(また, 法律的負債としてでなく)を見る方法^{vi)}, また彼が流入(収益)によって増加するとして, さらに流出(費用)によって減少するとして, 資金それ自身(資産のグループ)を見る方法³⁾は, 実体概念を持つ人々が企業を理解する方法と矛盾しない (p.285参照)。

しかしながら, バッターは自身の資金理論を非人格的, 中立的概念であるべきである, とした。また, この目的を達成するために, バッターは, 読者が読者自身の個人的必要性もしくは要望に合う利潤数字⁴⁾を計算するように, バッターの財務諸表の中に多くの詳細な資料を含ませた。バッターは次のように論じている。「このように, 示された資料から所得について読者自身に計算を行なうように, 財務諸表の読者に強いることが望ましいと言えるであろう」^{vii)} (p.285参照), と。

以上の事から, ギンザーは次のように結論している。たとえば, 読者は企業に対する自分の認知に依存しながら, また利子, 税金等に影響する価値の傾向に依存しながら, 利子, 税金, 配当金等の項目を控除する前にあるいはその後, その一つを利潤数字として採用し得る。資金理論は“主に, 報告の問題に向けられる”^{viii)}が, しかしその理論のもとにおける概念

は、それらが所有主的観点をもつ人々よりも実体的概念をもつ人々をより多く満足させるようになっている。しかしながら、所有主的また実体的概念に横たわる個人的価値は調和に対するこの試みを（あいにく）無効にする⁵⁾ (pp.285—286参照)。

註

- i) W. J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports* (The University of Chicago Press, 1947), op. cit.
 - ii) L. Goldberg, *An Inquiry into the Nature of Accounting* (American Accounting Association; 1965), op. cit.
 - iii) Ibid., p.173.
 - iv) Vatter, in Bakker, op. cit., p.367.
 - v) Ibid.
 - vi) Ibid., p.368.
 - vii) W. J. Vatter, *The Fund Theory of ……*, p.36.
 - viii) Goldberg, op. cit., p.108.
- 1) 資金理論は企業をどう見るかには関係しない。
 - 2) 資金理論は負債と資本を法律的な関係において見るのではなく、それらは資産を使用する上での制限と見られる。
 - 3) この理論は費用を資金、つまり資産のサービス・ポテンシャルズの流出と見る。また、収益を資金の流入と見る。
 - 4) ここでの意味は次のようである。利潤は財務諸表を利用する読者の使用目的に合致する計算であるべきであろう。従って、提供される資料から、財務諸表を利用する読者自身が利潤の計算を行なうことが望ましいと言えるであろう、ということである。中立的財務諸表を目指す結果がこのようになるのであろう。
 - 5) ギンザーは主体を法律上認められた一つの企業組織体(人的なものも含んでいる)と見るので、このように言うのであろう。

2. 無効となる要因 (Nullifying Factors)

ギンザーは、ここではバッターの理論を批判し、ギンザー自身の主体論について、見解を述べている。特に、ギンザーが本論文で、主張したかった事が取りあげられている。

バッターの資金理論では、実体論者と所有主論者（彼らが彼ら自身に合うように解釈するところの）は財務諸表のすべてのさまざまな項目の中身について、両者間で一致するであろう、また両者は、各項目が計算されたりもしくは評価されたりするやり方に同意するであろうという仮定に立って、基礎づけられている。そのような同意はある項目上可能でなく、またこの理由故に、“中立的”財務諸表の準備が実行可能でないということが、ここでの私の（つまり、ギンザーの）主張である。その問題のある項目がこの節で述べられる（p.286参照）。

実体概念は企業それ自身、その資産またその営業能力の上にその強調点を置く。所有主概念は企業とその資産について、所有主グループの利害を強調する。実体論者にとって、一期間の企業の利潤は“当該期間中、資本取引がない場合、ドルで表される最高額がその営業能力を損なうことなしに、その便益を受ける人に、企業によって分配されうるもの”として定義されうる。所有主論者にとって、企業の利潤は“当該期間中、資本取引がない場合、その最大額が所有主の持分額の節減なしに、その便益を受ける人に、企業によって分配されうるもの”として定義されうる（p.286参照）。

ヘンドリクセン（E. S. Hendriksen）は以下のようにいう。すなわち、実体的観点をもつ人々にとって、資産は“特殊な財貨や用役あるいは他の便益を受け取る企業の権利を示す”。また、“資産の評価は、それ故に企業によって受け取られるべき便益の価値を反映すべきである”¹⁾。棚卸資産と非貨幣的資産を再評価する場合、実体論者は企業によって受け取られるべき便益の新しい価値を反映するために、現在市場価値（あるいは、それがない場合、特殊指数）を使用するであろうということが考えられる。さらに、実体的観点を持つ人は資本の性質の一つであるとして、営業資産の

現在市場価値における全動向を見るだろう。すなわち、それは資本を含む物的資産における（あるいは、営業資本における）一般的、つまり一般購買力の増加もしくは減少を結果しない、ことになる（p.286参照）。

他方、たとえ所有主的観点をもつ人々の多くが、また現在市場価値の手助けによって、棚卸資産また非貨幣的資産を再評価するとしても、彼らは、これらの資産の現在市場価値の増加が株主持分の購買力における変動を反映する一般価格指数の動きよりも大（あるいは、小）である部分については、保有利得（あるいは、損失）を認識するであろう（p.286参照）。

実体的観点を真に、持つ人々は企業それ自身に対する利益や損失として、これらの保有“利得”や“損失”を見ないということが、ここでは考えられる。彼らは、保有利得が、たとえ“全所得”の一部分を形づくるとしても、“営業能力の維持のために、分配不能なものとして、それを取り扱う”¹¹⁾ということをしてAAAの固定資産——概念と基準委員会による表明を利用して指摘するであろう。保有利得が企業の営業能力を損なう故に、分配され得ないならば、それは企業にとって、真に“利潤”ではあり得ないし、またそれ故に全く、企業の帳簿に利益として記録されるべきでないという事を、その場合真の実体論者は考えるであろう（p.286参照）。

株主の購買力における変動を反映する一般価格指数の諸変動に従って、棚卸資産と非貨幣的資産を、実際に再評価する他の所有主論者がいる。このような方法は、実体論におけるそれとは異なる減価償却費や売上原価を生むし、またそれ故に実体論者の“営業能力”を構成する特殊資産の現在市場価値から計算された利潤とは異なる利潤数字を生む（p.287参照）。

資金理論の理念の元での報告は利潤と資本について、これらの異なる認知を取り扱わないし、あるいはその報告はある者によっては、認識されるが、他の者によっては認識されないところの保有損益を取り扱わない、と

ということが考えられる。さらに、この理論には、価格が変動する時、企業の資本のある部分が長期社債権者あるいは優先株主によって抛出されている場合、より多くの困難がまっている (p.287参照)。

所有主的観点から企業を見る人々にとっては、負債は固定的であり、またより低い価値のドルで返済されるであろう理由で、価格が上昇する時、利得は社債権者によって抛出された資本の上にも生じる。“所有主理論は所有者の観点から見る事象についての一つの表現である”^{iv)}。また、極端な所有主的観点を持つ人々にとっては、同様な利得が優先株主によって抛出された資本の上にも見られる。例えば、ウィルク (L. A. Wilk) は以下のようについて。「優先株式の原初的購買力の維持は、優先株式の名目的価値が会社の同等な資産部分に保証されているということから、その購買力を維持するための理由は存在しない。資本維持積立金は、それ故に原初資本の購買力を維持することについて制限されるであろう」^{v)} (p.287参照)。つまり、この積立金は利得 (利益) と考えられる。

しかしながら、実体的概念を保有する人々にとって、すべての“負担は企業それ自身の負担と考えられる；普通株主、優先株主、社債権者その他の長期の債権者との間になされるべき重要な区別はない”^{vi)}。ギンザーは、真の実体論者の観点は以下のように、今や主張される、という。「企業それ自身が関連する限り、価格が上昇する時、長期負債のこれらの項目上の“利潤”は存在しない……これらの長期間の負債項目のすべては株主によって抛出された額としてのそれと同じ考えで企業の永続的資本の部分を構成する。それ故に、価格上昇時に、負債項目上の“利潤”を計算することは株主から集めた資金の上に“利潤”を算定するのと、全く同じく非論理的であろう。それは一つの種類の資本から“利潤”をつくることが出来ないのと同じように、他の種類のものについてもいえるのである」^{vii)}。もしも、そ

のような利潤が長期の負債上に計算されるならば、営業能力の縮小を結果するであろうし、——また、それ故に実体論者によって理解される企業にとっての利潤では、真にはあり得ない (p.287参照)。

資金理論的考えのもとにおける報告は、価格が上下降する時、貨幣的項目上に生じる利得と損失の計算を取り扱うことは出来ない。実体的また所有主的人々が利得と損失を構成することについて異なる認知をもっているのみならず、所有主的人々の中においても、また認知に濃淡があるからである (p.287参照)。

重要性は少ないが、帰属利子¹⁾の問題がある。会計記録において、“企業家のための利子”を真に、帰属させる人々は強い所有主的見解をもつ。(所有主的見解をもつすべての人々が利子を帰属させるであろうということは提案されない)。実体的観点をもつ人々は、時が経過する時、企業自身に生じるある利子を見ることは出来ない²⁾。ここでまた、財務諸表の一つの傾向は財政状態を表すために、中立的方法では準備され得ないし、また実体論者と所有主論者のそれぞれの立場で理解される方法に結果する。著者、つまりギンザーは他の問題の項目 (たとえば、営業権の分野また割引目的のための利子率選択の問題) にも注目しているが、この論文の目的のためには、上述のことで満足すべきであろう (pp.287—288参照) と述べ、本節を結んでいる。

註

- i) E. S. Hendriksen, *Accounting Theory* (Richard D. Irwin, Inc., 1965), p.396.
- ii) “Accounting for Land, Buildings and Equipment,” *The Accounting Review*, July, 1964, p.607.
- iii) Goldberg, *op. cit.*, p.117.
- iv) L. A. Wilk, *Accounting for Inflation* (London: Sweet & Maxwell Ltd., 1960), p.80.

- v) R. T. Sprouse, "The Significance of the Concept of the Corporation in Accounting Analyses," *The Accounting Review*, July, 1957, p.370.
- vi) R. S. Gynther, *Accounting for Price-Level Changes: Theory and Procedures* (Oxford: Pergamon Press Ltd., 1966), p.140.
- 1) 自己所有の土地賃借料, 企業家賃金, 自己資本利子などは所有主に帰属する。企業ではない。
- 2) 利子は支出によって, 企業自身からすべて離れていく。

3. 指揮官理論 (The Commander Theory)¹⁾

指揮官理論を紹介するに当たって, ゴールドバーグは次のように言う。
「会計実践が……実行される観点を説明するに際して, 実体理論も所有主理論どちらも, 完全には満足されない。各々は, 基本的に所有権の概念に基づかされている; しかしながら, 所有権の概念は漠然とした概念であり, また基礎的会計概念として使用するために, ある適当な方法で, 定義したり, 分析したりすることは, 極端に困難である」¹⁾と。

これに対して, ギンザーは次のように言う。しかし, たとえ所有権の概念を定義したり, あるいは分析したりすることが困難であるとしても, われわれの文化が財産について所有権の概念に浸透しているならば, “所有権” について認知を持つことを避けることは, 実際上困難である。多くの人は企業の純資産と利潤を株主あるいは所有主, 他方あるいはもう一つの企業それ自身(実体)のどちらかの財産であるとして見ようとする (p.288 参照)。

また, 次のように言う。ゴールドバーグが採用されるべきであると信ずる彼の指揮官理論は, 多くの人々の見方を反映するところのものではない。ゴールドバーグが指揮官理論についてのべる時, 次のようなことを確証しているように思える。“区別されたしかも抽象的な実体としての企業に注意を集めるかわりに, ……われわれは人間によってのみ発揮される統制の機

能に対して、われわれの注意を向けるべきである¹⁾。また、ゴールドバーグは以下のように続ける。「指揮官の立場が認識されれば、会計の機能は指揮官に対して、また指揮官のためになされるということが明らかになる。会計報告は指揮官に対する指揮官の報告、すなわち指揮の全連続をたどって、……より高い水準にある指揮官へ、つまり指揮の一つの水準への指揮官による報告である；会計記録は指揮官によってなされる意思決定に対する書類上の証拠をつくる際に、また供給する際に、役立つ報告が出来るように準備され、維持されるⁱⁱ⁾と。さらに、最も重点を置くべきこととして、ゴールドバーグは以下のようにつけ加える。「会計実践は所有者の観点からあるいは人工的実体の仮説的観点からよりはむしろ指揮官の観点から実行されるⁱⁱⁱ⁾ (p.288参照)。

ギンザーはゴールドバーグの理論について、次のように最後に述べている。今、われわれは質問せねばならない。“指揮官の観点はいかなるものであるか。それは所有主の観点のものか、実体の観点からのものか。”この疑問に対する解答はこの論文で見てきたように、すなわちゴールドバーグの環境上に、また社会的歴史に、順次に依存するところの彼の価値構成について、それがどのような具体的事項から成っているのかというところに求められよう。あいにく、指揮官理論は会計理論において、企業の所有主概念と実体概念の調和をはかるものとは思えない (p.288参照)。

註

i) Goldberg, op. cit., p.163.

ii) Ibid., p.167.

iii) Ibid., p.168.

1) 青柳文司教授はコマンダー理論を管理者理論と翻訳しておられる。(青柳文司編著「会計理論の基礎知識」中央経済社、101ページ)。

V おわりに

ギンザーは、まず前節の2. 無効となる要因、の内容について、若干の見解を述べた後、企業体理論に立脚する理由を8つにまとめ、むすびとしている。

最初に、会計の学問分野の悩みは会計に関する一般的理論についての研究不足から生じてきているものであり、この不足は、会計の基礎的概念についての多くの人々の同意の不足によるということが主張された。前節において、二つの概念、つまり所有主概念か実体概念かは、人々が企業について持つ認知の変化に依存するものであり、それらは異なる会計結果を導きうる（また、導く）ということについていくつかの例が与えられた。異なる会計結果が生じるという事実が所有主概念と実体概念の間に調和論をつくることを不可能にする。何が、その場合解答となるであろうか(pp.288—299参照)。

これらの両概念はわれわれの社会における人々の価値の概念構造から生じ、そして精巧なもしくは理論的な議論によっても、これを改めることは、ほとんど不可能である。それ故に、もしもわれわれが、両概念が小さな会社の会計から国民所得会計までにわたって影響するであろう会計や報告において、より水準の高い同一性や比較可能性、あわせて会計の一般的理論の研究を望むならば、われわれは所有主概念もしくは実体概念上で、それらを基礎づけるためにどちらを選択するかについて任意的決定をせねばならないであろう (p.289参照)。

著者（ギンザー）は実体理論の賛成のために投票する。そうするのは大学生生活（教師生活）に入る前に12年間、会計管理者として産業界で経験し

たことによるものである。著者のこのような経験が彼の概念構造を形づくったのである。しかし、著者が実体理論の賛成のために投票する理由として述べる次の観点については、先入観や偏見で見てもらいたくないものである (p.289参照)。

(1) 企業に関心をもつさまざまな利害関係者の利害は企業 (実体) の成果とその生存に依存するし、またそれ故に注意の焦点はある特殊な会員や利害関係者にではなく、企業それ自身の上にある (あるべきである) (p.289参照)。

(2) “この目的に適切であるとして選択したその単位において、真実が確認されうるまた表現可能である限り、会計において、われわれは、勘定あるいは報告が関係するその社会的単位について、その真実 (抽象性の高い語句) を表現することに関係すべきである”^(1),1) (p.289参照)。

(3) われわれは株主 (所有主概念) の観点から実体の会計報告として、実体の諸活動を表現することを試みるべきでないということを述べた。われわれは実体 (実体概念) に、主に利害を持つこれらの観点から実体の諸活動を表現すべきである。われわれはこれら二つの表現を見てきたが、大なる相違がある (p.289参照)。

(4) 株主にとって、利益の記録の場所は彼自身の私的な会計記録の中にある。彼は別個の実体であり、また彼の記録は彼の他の資産と負債とともに、彼のさまざまな企業投資を含むべきである。企業体理論に立てば、企業の投資財貨について、彼は評価の問題を有さない。彼は彼の実体の運営方法について、自分の意見をもつことは困難ではない (p.289参照)。

(5) 私的な企業経済において、資本投資は、大部分会計資料に基づく決定によって、さまざまな企業や異なる産業へなされている。それ故に、資源の最適な配置はこの会計資料によって示された結果の健全性の度合いに

依存する。会計資料が株主の価値や原価でなく、実体それ自身のそれらであるとして表現されるならば、資本投資は健全であると考えられる (p.289 参照)。

(6) もしも、会計報告がその実体の観点を反映するならば、またもしも、会計報告が企業それ自身にとっての損益ではない“利得”や“損失”を誤って含まないならば、株主は有価証券の購入、販売、もしくは保有について決定をするために、はるかにより良い状態に置かれているであろうということが考えられる。もしも、株主が、これらの項目が現在ないし後日、配当されうる利潤に影響するかもしれないということを仮定するならば、株主は誤った投資決定をするかもしれない。さらに、もしも株主が、たとえば価格上昇時に、長期負債を保有することによる利得の分配を主張するならば、これは彼ら自身の長期間にわたる利益となることになるので、営業能力や企業の生存にとって悪影響を及ぼすことになる (p.289参照)。

(7) 実体概念はすべての種類の経済的また政治的体系におけるあらゆる形の組織に適用する会計の一般理論のための基礎を形づくる。実体概念は私的企業と同じように非営利組織、信託組織、また政府組織のための基礎を形づくりうる。所有主概念が政府組織に適用されうるということを、ある者が著者 (ギンザー) に指摘したことがあるが、しかしそれはそのような組織の所有者として、多くの納税者が彼ら自身を見るかどうかは疑わしい (p.289参照)。

(8) 最後に、企業家の私的利益と企業の利益についてそれらがあいまいであるのは、企業の所有主概念が企業家の観念の時代から持ち越されてきているということに原因があるように思える。企業が徐々に制度化されるにつれて、われわれの文化内にも信念や観点の少しずつの変化が起こってきている。このことが、やがて企業家の私的利益と企業の利益との間に明

瞭な区別を、その小さな一つの所有主の見方にさえ結果することになるであろう、と思われる (p.289参照)。

以上、ギンザーの主体論についての見解を見てきた。最後に、彼の見解を筆者 (山谷) なりに簡単にまとめ、締めくくりとしたい。財貨、価格変動時の評価差額、利子、税金、配当金、利潤、社債、優先株式等の所有権もしくはそれらの帰属は所有主あるいは企業それ自身の両者のうちどちらかにあるとしか考えられない、とする。一個の独立した経営者や会計責任者には、それはないと見ている。この事から、主体は両者のうちのいずれかになる、とする。この点が中立論に立つバッテリーやゴールドバーグと異なるところである。この場合、彼は企業体理論を任意的にとる。なぜ、企業体理論をとるかについては、彼が経験した事に基づいて形成された概念構造による、とする。そして、この概念構造が上にのべた(1)~(8)である。

ギンザーは、企業は利益追求を目的としているものであり、ラッドやスーヤーネンの言うような企業の社会的責任概念や社会的制度は手段であり、目的ではないとしている。だから、そのような主体観は成り立たない、とする。彼らの考え方はむしろ実体論である、とする。また、ギンザーにあつては、主体論は資本維持の問題とも関連するものであるから、例えば価格変動時の評価差額等がどの主体に帰属するか、あるいはその科目の性格は何であるかは重要である、とする。従って、このような事を取りあげないバッテリーやゴールドバーグの調和論には、彼は賛成しないのである。

ギンザーは次のように述べる。責任 (管理者と会計士を含めて) をまかされている多くの企業の従業員は実体概念を保持するということが、またこれらの人々が位置する組織での階級が高くなればなるほど、ますます強く彼らはこの概念を保持する傾向を有するということが仮定される (p.284参照)、と。また、……仮構上の法律実体 (企業) が多くの人々の認知を

得て真実になったということが考えられる (p.285参照), と。このようなことから, 彼の企業それ自身ないし企業体理論とは, 法律上認められた一つの企業組織体であり, それが会計処理をする上での価値判断をしていくことになるであろう。

註

- i) Goldberg, op. cit., p.5. 強調した語句はギンザーがつけ加えたものである。
- 1) われわれは, 勘定あるいは会計報告が関係する企業について, その真実を表現することに関係すべきである。それは企業それ自身の立場から表現される場合に得られる, というのである。