

# 會計の原理について

三三

木村重義

- 一、緒論
- 二、杉本秋男氏所論の會計諸原則
- 三、會計原理に於る公理と定理
- 四、太田哲三氏所論の會計の目的
- 五、「公理」としての會計の目的
- 六、期間成果確定の原則
- 七、實現成果捕捉の原則
- 八、取得原價による評價の原則
- 九、合理的記録作成の原則
- 一〇、慎重の原則と豫見の原則
- 一一、結論

從來の大抵の會計學の著述は會計の原理を明確に提示してゐない。それに拘らず、會計の原理は存在すべきであり、存在する。すべての企業の經營に於て、その會計は一定の方式で行はれ、その方式の外形は簿記であり、

その實質が會計と稱せられるのであつて、勝手な氣紛れの行き方は許されないし、又實際上行はれ得ない。會計學者はこの特定方式を認識してゐなければならぬことば疑ない所である。この方式を昇華せしめたものが會計原理なのである。ただこの會計原理は、會計原理として明示されずとも、暗黙のうちに理會されて在ることも有り得る。それで、或る會計學の著述が、會計原理を明示しないからと言つて、必しもそれを無視してゐるのもも認識し得ないでゐるのもないことは當然認められなければならない。

原理が明示されてはならないけれども存在するといふことには二つの場合がある。その一は、原理を内在せしめてゐる一つの事實の體系が記述されるが、原理が原理として認識され、取り出され、明示されるまでに至つてゐない場合であり、もう一つは、原理が明確に設定されて後、それが當然に理會されてゐることを前提として、その明示をなさず、黙契してゐる場合である。從來の會計學者の著述が大概は會計の原理を明示してゐないと云ふ場合に、それは前者の場合であるらしい。しかしそれでは會計學が學として未だ充分に發展したものではありません。それで、原理を原理して先づ把握することが必要である。原理である所のものを明確に把握した後は、それを黙契して伏せておくことはそれを認めてゐないことにはならない。ただ、學者は會計原則を明示し得るものとして、一旦確實に把握しおかなければならない。又、教科書的な著作に於てはこの原理を原理として明示して行く方法が採らるべきである。初學者は會計の實體を全體的に理會し、原則的方法と例外的の場合とを明確に區別し得るやうに指導されなければならない。

明示された會計原理に對して、それは會計として當然のことであるといふ印象を人は受けるであらう。それが當然なことであるといふことは、それを特に原理として取立てて提示する必要も價值もないといふことには決してならないのである。それが當然のことである故に、原理としての價值をそれは有つのである。會計學は「實際

的學問」であるとされてゐる故に、原理の探究が輕視される危険が多いが、斯る輕卒な「實際家」的見解を警戒し、それに陥らないやうにしなければならぬ。

すべての學者が會計原理の探究について無自覺であり得たのではないので、或る著者は會計の諸原則について考察を廻らしてゐる。「原理」と「原則」との概念は後に明瞭にするとして、この問題に比較的明白に且意識的に接近した二人の學者の所論を考察し検討しやう。

## 二

杉本秋男氏の著、「會計學要論」——昭和十四年——には、「會計の一般的原则」なる章があつて、先づ、「個別經濟に於ける總ての計算の實行に關して妥當すべき一般的原则として、(1)眞實性の原則、(2)明瞭性の原則、(3)經濟性の原則、(4)確實性の原則、(5)相互的聯關性の原則の五つを擧げることができると概説してゐる。」と概説してゐる。

著者に從つて、各原則を簡單に説明すれば

(1) 眞實性の原則 總ての會計記録並びに計算が……虚偽の若くは誤れるものではなく眞實のものである場合にのみ、管理統制手段として經濟活動の羅針機として有用であり得る。併し絶對的に眞實であることは、人の能力、費用等の點から必しも可能ではない。眞實性の原則は、次に述べる、經濟性の原則、確實性の原則、相互的聯關性の原則等が破られない程度に於て眞實であること、從つて相對的に眞實であることを以て満足しなければならぬ。

(2) 明瞭性の原則 總ての會計記録・計算は……一方に於て、全體に關する概觀的洞察を最もよく行ふを得しめると共に、他方に於て、個々の點に至る迄詳細であつて疑義と不完全とのないものでなければならぬ。

(3) 經濟性の原則 總ての個々の會計處理に於て、其の處理を行ふことによつて得らるる効果はそれがために要する費消を超過して、會計處理利益を示すやうでなければならぬ。……個々の計算種類若くは會計處理に就て夫々獨立的に、そのために要する費消とそれに依つて得らるる収益とを比較對照することを必要とする外に、總ての種類の計算若くは會計處理を相互に比較秤量して、夫々のものが企業に對して有する意義の輕重を確認することも重要である。

(4) 確實性の原則 會計處理は、その本來の目的に照して、少くとも實際的目的に役立ちうる程度に、信憑しうべき確實なる結果を齎すやうでなければならぬ。不確實なものであつて、實際的目的にとつて信憑しうべきものでない場合には、その會計處理は全く無意味なものである。従つて、會計處理に技術的限界が、即ち實行可能・不可能の限界が存するかどうか、吟味せられなければならぬ。……本來嚴密には不可能である計算に就て、及び不可能ではないが甚だ不確實なる場合に就て、本來嚴密には誤つてゐるが併し一層確實であり、然も「爲さざるに勝る」有用性をもつ所の計算處理を代用する方が適當であり得る。斯る原則をシュマーレンバツハは計算代用の原則と稱する。

(5) 相互的聯關性の原則 會計の一般的原则として極めて重要なものである。此の原則は、諸記録・諸計算は常に其の關聯を保持し、相互補完的・相互助成的に一つの統一體を形成し、以て會計の職能を最も良く遂行し、其の効果を最も良く發揮し得るやうでなければならぬといふ原則である。此の原則の内容を列記すれば、次の如くである。

(イ) 各記録・各計算の間の關係を規制し、互に最も密接に依存し互に補完統制しあふやうに一定の有機的關係を保持し、かくして、其の各部分の病態の發見及び治癒、罹病の豫防を最も有効且つ容易ならしめねばなら

ぬ。(統制の原則)

(ロ) 日常的記録及び之を基として企業の存続中續けらるる企業の主要計算に於て、營業年度を設けて年度計算が行はれる……が、此の主要計算に於ては所謂繼續性の原則が支配しなければならぬ。即ち記録計算さるべきものは完全に捕捉され、中途に於て紛失脱漏することなく、又重複することなく、各期間の記録計算は悉く聯りを有しなければならぬ。それは又、會計處理を猥りに變更せざることを要求する。

(ハ) 各計録・各計算は、異なる年度に就て―期間比較―若くは異なる經營に就て―經營比較―最も良く比較しうるやうに行はれねばならぬ。(比較性の原則) 斯くして會計は經營管理の手段としての職能を最も良く遂行することが出来る。

尙、杉本氏は以上の論述の後に次の如き考察を附加されてゐる。

個別經濟の會計は個別經濟主體によつて行はれるものであるから、先づ第一に個別經濟そのものの要求をみたくすものであることは必然であり、且又、當然である。併し企業の會計に對しては、經營者たらざる株主・債權者國家其他の人々が關心を有する。本來、企業の會計が公正に、且、上述せる諸原則の支配の下に行はれる限り、個別經濟そのものの要求と共同經濟的要求とは―少くとも經濟性の原則を除いて―對立せず、従つて、個別經濟的の原則と共同經濟的の原則といふが如き對立は生じない。上述せる諸原則は、個別經濟の要求にも共同經濟的要求にも合致し、此の二つの要求を最もよくみたさんがための根本的の原則である。然るに企業經營者の處理活動が公正に行はれず、其の會計が公正に行はれない場合には、私經濟的利己的要求と共同經濟的要求との對立を生じ、特に國家は、經營者たらざる株主・債權者・國家自身及び一般消費者の利益の保護のために立つて、一定の會計處理原則を企業若くはその經營者に強制する。法律が規定する所の會計處理原則は、大體に於て、企業の外部に

立ち企業經營者の良心的なる處理活動を頼りとする所の斯の如き利害關係者が如何なる場合にその利害を侵害せられるかを考へ、その危険を阻止することのみを目的とするものである。

併し、上述せる諸原則の外に、個別經濟そのものの要求より何よりも先づ發するものと見らるべきものとして用心の原則がある。此の原則は、堅實なる會計處理を最良とするものにとつて、金科玉條として、從來長い間、最も重要視せられ來り、法律も亦、同時に共同經濟的要求たりうるものとして、特に株式會社に就て此の原則をとる評價を命じてゐる。此の原則は決して輕視せらるべきではないが、經營管理の手段として最も有効に役立つためには、會計は、先づ第一に、眞實にして明瞭であり、且、正しく比較判斷を下しうるが如きものでなければならぬ。今日の如き統制經濟下に於て、國家の經濟政策が各企業の會計記録をその根底として利用せんとするが如き傾向が強まりつゝある状態の下に於ては、共同經濟的要求も亦、先づ第一に眞實性・明瞭性・比較性等の要求に向けられることになる。

\*上掲書の、二〇八―二一七頁。尙、上記の紹介は、勿論、拔萃である故に、詳しくは同著に就き直接に見られなければならぬ。

### 三三

右に述べられた諸原則は、夫々從來、會計學者によつて説かれてゐた所であつて、杉本氏は之を比較的よく列擧的に盡してゐるのである。重要な諸原則を剩す處なく列擧することは、言ふ迄もなく、必要ではあるが、諸原則の本質的相互關係、従つて各原則の相互的位置から定つて來る所の各原則の重要度を規定することは、殊に理論的考察に於て、中心的に重要である。例へば、杉本氏は、その所謂「相互聯關性の原則」について、それは會

計の一般的原则として極めて重要なものであるとされるが、何故に然るかを説明して居られない。この場合諸原则を一つの原理によつて貫き秩序づけることが理論的要請である。斯る考察に於て、各原则がばらばらに發生して存在してゐるのを一原理によつて統制する要請があるといふ一面と、各原则は始めから存する所の一原理から實は必然に發生してゐることを認識するといふ一面とがある。本當の所、それは後者の場合でなければならぬ。ただ、その根底に横たはる原理が暗黙裡に潜んでゐたのを明るみに出すといふ事については、即ちこれを會計原理として新たに特別に取上げて規定することについては、それはやはり一つの發見であり、創造である。そして始に述べた如き理由により、斯の如き發見又は創造とその結果の明確な記述とが必要なのである。

諸原则の體系である原理はできるだけ單純化されたものでなければならぬ。さう言つても、それが數多くの原则を含んでゐてはならないと謂ふのではなくて、數多くの原则が單純美の概觀に於て眺められる如き一體系の裡に夫々正當の位置を持たされなければならないことを謂ふのである。その理論體系の在り方について、幾何學、原理が模範とされるであらう。即ち、なるべく少數の簡明な「公理」の一群から多くの「定理」及び「系」が一定の秩序に於て繰出されて來るやうな在り方である。そこで先に杉本氏により紹介された如き種々の原则は幾何學に於ける定理の如きもので、その根底に横たはつて在るべき公理に相當するものが明らかにされ、之と各會計原则との關係が確認されなければならないのである。

併して、會計のいはゆる公理は、これを會計の目的又は任務又は機能とも謂ふべきもの、即ち會計の本質に求むべきである。ところが、會計の本質が何であるかに就いても、從來の總ての會計學者の著述が之を充分に取扱つてゐるとは謂へないので、此處では唯、比較的この問題を意識的に取扱つた太田哲三氏の所論を顧るを以て足れりとしやう。

#### 四

太田哲三氏はその著「會計學」(昭和十八年、一一—二〇頁、「企業會計」なる章参照)に於て、會計は消費經濟會計と企業會計とに別たれるが、會計學は企業會計を對象とするとなし、企業會計の目的及び特色を明らかならしめて居られる。企業會計は企業、いはゆる營利事業の會計であるが、その第一の目的は企業の成果を計算するにある。元來企業は、若干の貨幣價值を犠牲として、それ以上の貨幣價值を獲得するを目的とするものであり、その剩餘は利潤と稱せられる。現代の企業は必ずしも利潤獲得のみを以て唯一の目的として經營されるものではないが企業の財政上の成果はこれによつて表現されるのである。利潤は企業の創造した獲得價值とこれを得るに要した犠牲價值との差額である。最小の犠牲をもつて最大の効果を收めることが經濟原則に叶ふものとすれば、利潤の多少によつて經濟性の大小が表現されると云ふことは必ずしも誤りではない。かくて企業會計は一に經濟性計算とも呼ばれるのである。

これと共に企業の財政状態を明かにすることもまた會計の目的である。けれども、これは寧ろ成果計算に附隨した第二義的のものと考へられ、それを計算することを第一義的な目的とする場合には特にこれを財産計算と呼び、普通の會計とは區別される。

元來企業は若干の貨幣を投資して、より以上の貨幣を回收することを企てるものである。その全機構は從つて計算的であり、利潤を以てその經濟性を判斷し得るのである。故に若し營業終了をまつてその成果を計算せんとすれば、其の全期間利潤は單に金錢收支の計算を以て算定し得るのである。然しながら營業は短期間に終了するものではなく、場合によつてはほとんど無限に繼續される。全期間利潤と云ふが如きは單に觀念上の存在であ

る。會計の目的とする所は全期間利潤の計算でなく、いはゆる期間利潤の決定である。斯くの如く營業の續行を前提とする場合においては、單に金錢在高の増減を以てただちに損益の發生と斷定することは出來ない。収入は必ずしも利益でなく、元手となすべきものと利益となすべきものとに分かれるが、同様に支出の結果もまたその全部を損失とすべきでない。支出の金額は必ずしも全部消費されるものではなく、種々の經濟價值として殘存するものがある。これに金錢價值を與へ、金錢と同列に置いて計算しなければならぬ。こゝに會計上資産の概念が發生するので、資産とは貨幣並に貨幣支出の結果であつて、將來、少くとも同額の貨幣回收の見込あるにより金錢價值を與へられた物財または權利であり、運用資本の具體的實體をなすものである。この資産を認め、これを現金同様に記録計算することが企業會計の一特色である。また、消費經濟會計は單に現金在高の由來を説明するに過ぎないから、唯一個の收支集計表で足りるのであるが、企業會計は損益の額とその發生した原因とを對照する必要があるので、貸借對照表と損益計算表との二個の表を作らなければならないのであつて、これが企業會計の一特色である\*。

以上の如き太田氏の所論を會計「公理」の考察への道標とし、杉本氏の所説を會計「定理」の規定への參考資料として進まう。

\* 此處に紹介した企業會計の此の二特色は、本稿としてわかり易く説述するために、原著に於けると前後してゐて、原著には二個の決算表が作成されるといふことが企業會計の第一の特色とされてゐる。

## 五

會計學の對象が消費經濟會計と對立的に區別される意味の企業會計であることについて、普通に、異論はない

であらう。然して、この企業會計の目的は企業の成果の決定である。この場合、太田氏に於る如く、企業會計の目的に第一義的のものと第二義的のものとを區別して、都合正副の二目的を設定するよりも、これを一本に纏めることが寧ろ正當である。即ち、成果を企業が或期間の活動の後に到達した所の成績・位置或は状態として規定し、この成果なる概念には企業活動の結果である損益も、到達された資金・資産状態をも含ましむべきである。それが複式簿記に於て表現される場合に形に顯れて然る如くに、損益計算書の結果と貸借對照表の結果とは離れて存し得る所の別物ではあり得ない。一個の試算表から出て來る損益計算書と貸借對照表とは、この兩者が協同して一つの事實——企業の成果——をその表裏から表現するのである。この成果計算は、現在は事實として、一ケ年又は半年を單位期間とする年次計算に於て行はれてゐる。これはしかし、一つの歴史的・社會的・經濟的事實問題であつて、企業の全生存期間について行はれる所謂全期間利潤計算といふやうなものが本質上存し得ないと云ふのではない。歐羅巴に於ける中世都市勃興時代に、大市を目當とする特定企業や特別の船を仕立てて行ふ冒險的貿易が盛であつた場合には、その特定の企業的活動のために夫々特別の會計が行はるべきであつたので、成果計算もその事業開始の時からその終了の時迄を一期間として行はれ得たのである。しかし近代の普通の會計は、繼續的企業の會計であるので、實際には必ず期間計算に於て成果計算が行はれるのである。そこで、往時の全期間利潤計算は、唯、個別原價計算といふ給付單位計算にその名残を留めてゐるのである。

企業會計がその外形に於ては複式簿記として行はれてゐることも、それは傳統的事實であると共に、一つの公理的事實であるとしなければならぬ。そこで複式簿記の機構に於ては決算に貸借對照表と損益計算書とが作成されるが、この兩決算書が成果計算の具體的表現であるので、この二種の決算報告書作成といふことはやはり企業會計に於て是非行はれなければならない所の公理的要請である。企業會計は決して企業家自身の私的な主觀的

なものではなく、多くの利害關係者が關與するといふ意味に於て、また企業そのものが公共的性質を帯びてゐる或は斯る性質を益々帯びつゝあるといふ意味に於て、それは普通の、一般に理會されてゐる合理的方法で遂行されなければならぬので、複式簿記といふ實際上最善の方式があるのにそれを故意に忌避することは許され得ない所である。

之を要するに、企業會計は、複式簿記の形式により、期間計算に於て、企業の成果を確定することを目的とするのである。

## 六

會計原則の一つとして先づ、「期間成果確定の原則」を擧げなければならない。此の原則は、企業の成果は一年又は半年等を單位とする會計期間毎に正しく分割されて、夫々の期間に屬する成果として確定されなければならないことを謂ふのである。單位期間は、この場合、數ヶ年であつても、或は四半年・一ヶ月・一週等の短期間であつてもこの原則に背くものではない。しかし、普通に決算と呼ばれる事柄がこの原則に従つて行はれるのであつて、この原則は直接には年次決算に指向する。

何故に年次決算が行はれるかについては數個の理由が考へられる。最も單純な理由としては、會計を長期に互つて締切らずに、平常の計算記録に於て繼續するときには、記録作成當事者の仕事に怠慢の氣風が忍び込む危險が多くなるので、周期的になるべく屢々計算の正確性を確認することが必要なためである。それは人間の弱點に對するものであつて、一定の日時に計算を締切つて、その結果を報告することが強制されて始めて、その日時を越えて記帳擔當者がその任務である記帳の仕事を延ばし怠けることがなくなるのである。たとへ主人自らが會計に

當つて、雇人の仕事が監督されなければならぬといふやうな場合にはなくとも、彼は自らの仕事を同様の方法で引締めなければならぬであらう。然しこれに就ては、決算といふこと迄を行はずとも、試算表の作成を以て足れりとするであらう。

期間成果確定の必要に就ては、もつと實質的な理由がある。企業に資金を投下してゐる人々は其處から収入を得んとしてゐる。そして、耕地が年々に收穫を齎す如く、果樹が秋毎に果實をつける如くに、企業に投下された資本もその利潤を年毎にもち來すことが期待され要求される。多分、投資者は企業から得られる利潤を以て生活の資に充ててゐるであらうから、それが年次計算に於て確定され、引出され若くは分配されることが要求される。株式會社の場合には、債權者保護のために、配當さるべき價値は資本の額を傷ける額以上に算出することは許されない。企業からの引出金收得の金額について斯の如き制限のない場合といへども、引上げられるものが元入資本に到達してゐるか否か、どれだけ喰ひ込んでゐるか等の事實を確めておくことは是非とも必要である。殊に多數の人々が企業利潤を分け合ふ如き場合には、分配の議案を作成するためにも、一應如何なる限度までの金額を處分の對象となし得るかが決定できなければならぬ筈である。この場合、元入資本を傷けないことと、同時に利益金を多すぎも少すぎもしない額に於て正確に算出することが要求されるので、もし或る決算に於て計算から取落された事實があるならば、後の成果計算に於てこれを取上げなければならぬ。これは成果計算の實質的繼續性の問題である。斯て、もし前期の決算に費用の或項目か収益の或項目か取落され、前期成果計算がその項目なしに行はれてゐたならば、當期の決算はそれを取上げる必要がある。――杉本氏所論の繼續性の原則、本稿三六頁參照――それでなければ、期間利潤の合計が全期間利潤と一致せず、部分の總計が全體と異るといふ背理に陥るであらう。

企業への多數の參加者の一部が加入若くは脱退する際には、その持分價值決定のための成果計算——この場合、勿論、廣義の成果計算——が行はるべきであるが、これは期間成果計算ではない筈である。唯、株式會社の如く、多數の投資者があり、常に多數の新加入者及び脱退者の交流がある場合には、その一々の異動に際してその持分價值決定のための成果計算は行はれ得ない。そこで通常の期間成果計算が右の目的のためにも利用されなければならぬ。この場合には、或投資者は或決算期の配當を受けた後に、その持株を賣却してその企業との關係を斷つかもしれない。もしその決算期の成果計算が不正當であるならば、この脱退者と彼に代つた新參加者とは共にその不眞正な成果計算の影響を受けて、不當に利益か不利益かを蒙る。この弊害を避けるために、殊に株式會社に於ては、各決算期の成果計算を嚴密に正しく行はなければならぬ。この關係に於て、各期間成果計算の眞實性は特別の意味を有つ。會計の眞實性は、一般的にも勿論云はれなければならないが、それを特に云ふことはこの關係に於て必要であらう。この眞實性は先に述べた成果計算の繼續性と若干矛盾する點があるのを注意しなければならぬ。しかし何れにせよ、各期の成果計算を嚴密に正確に行ふことが常に必要で、成果計算について訂正の必要が生ずることのない場合には右の如き矛盾の問題は生じないであらう。期間成果計算の眞實性は企業の債權者保護の立場からも強調されなければならないが、この點は直接に、期間成果が經營比較の資料であるといふ事實に聯關して來る。

經營者が企業の經營を遂行するための有力な資料の一つとして、期間成果計算結果を用ふることは當然である。斯る用途に當てるためには、一ヶ月とか一週間とかを單位期間とする短期成果計算の結果を用ふることが一層有効で、短期成果計算は正にその爲に行はれるのであるが、年次成果計算の結果についても同様の機能を認めることが出来る。この場合、年一回又は年二回——短期成果計算にあつては、通常、月一回——定期に、嚴密にその

各期のものとしての成果が報告されるので、それを以て經營者は内部經營比較を行ふのである。もし經營比較者が、債権者・投資者・一般公衆等、經營外部者である場合には、特に期間成果計算結果の表現様式に明瞭性と繼續性がなければならぬ。例へば、貸借對照表は企業外部者にとつてもその各項目名が何をあらはすかをできるだけ完全に理會し得る如く作成されなければならぬ。又、この場合の繼續性といふのは、たとへば貸借對照表の一定の項目設定法の踏襲の如きことについて謂ふのであつて、前述の、成果計算そのものの實質的繼續性とは異なる。

## 七

何が正當なる期間成果であるかが、當然に次の問題となるので、これこそ實質的な會計原則の明瞭に記述すべき事である。成果の概念を廣く解すべきことを既に規定したが、先づ簡單に述べるために、狹義の成果計算から考察を始めるが、これは即ち決算損益計算の問題である。いふまでもなく、期間損益計算計數は期末貸借對照表計數と本質的に相聯關してゐるので、所謂狹義の成果計算について語る所は、直ちに成果計算一般について語る事となるのである。斯て、期間成果計算に於て、何を期間収益とし、何を期間費用とすべきかが、この實質的な原則の規定すべきことなのである。

収益及び費用は當該期間に「實現」したものを期間損益計算に計上するのであるが、この「實現する」とは販賣の取引に於て増加及び減少する價值について言ふのである。即ち、商品が販賣される際にその商品の代金として確定された金額の價值が實現された収益であり、その収益をもたらすために費された資産の價值が實現された費用である。費用のうち最も直接でまた主要なものは販賣された商品そのものの價值であるが、その外總ての營

業資産の當該期間に於る費消が、原則として、期間費用に計上される。収益が實現するといふことは「現金化」を意味しない。唯、販賣の取引に於て販賣される商品の代金は、企業外部の取引先が承諾したものであり、その意味で客觀化され、この計數を成果計算に用ふることは恣意的な計算を許さないこととなるのがこの原則の良き効果である。もし現金收支を以て期間成果計算の基礎とするならば、商品販賣利益計算に就ていへば、期間内現金販賣高と掛賣金回収高との合計から仕入商品に對する期間内支拂高を差引くやうな計算になるが、収益と費用とが對應しない計算對象についての斯くの如き計算は全く不合理である。甲商品の賣上代金現金収入と乙商品仕入代金支拂高とを對應した損益計算が無意味なことは直ちに見得る。収益の方のみ現金基礎の上に計算し、費用は之を期間費消資産價額に求めるのも、缺點の程度は幾分輕減されるといふものの、依然同様の不合理である。<sup>\*</sup>斯て、決算經營損益は實現した収益と費用との比較から、即ち、當該決算期間の販賣高と販賣商品を始め費消された他のすべての經營資産價額との比較から算出さるべきで、このことを「實現成果捕捉の原則」と稱する。販賣商品掛賣代金のうち、特定成果計算期中に、遂に確實に貸倒となつた額の或部分は、前成果計算期までの成果の或意味で實現し得ざりしものを代表するけれども、それだからとてその計數を以て前の成果計算を訂正することとは爲し得ることではなく、その貸倒の總額は、もしそれ又はその一部が貸倒償却準備金を以て處置されるのであるならば、當該期間の「金融損益」の一部として取扱はるべきである。

或時に到達された貸借對照表的狀態は、先に述べた如く、之も一つの實現された成果である。特定の貸借對照表は、企業資金の調達方法の特定狀態、特定の流動性の狀態、固定資産及び運轉資金の特定構成等、經營比較の資料となり得る諸事實を示す。經營者はこの貸借對照表的狀態を良好なものとして實現し、維持せんと努力するものであり、貸借對照表はこの努力の成果を表現する。勿論、企業の窮極の目的に於ては、狹義の成果即ち經營

損益が直接の問題であるが、貸借対照表的状態は將來の經營損益の現在形態であるといふ意味に於ても、それは成果計算の問題である。この場合、貸借対照表は寧ろ未實現の成果を表現すると謂ふべきであるが、又それは實現さるべき成果への手段として實現された一經營階程を表現するのである。複式簿記の機構に於て、一つの試算表から岐れて出て來るものとして、特定の損益計算書は特定の貸借対照表を豫想し、規定する。しかし、特に貸借対照表に直接的に指向する一原則、財産評價に關する一原則があつてよい筈である。これが今のべた實現成果捕捉の原則と表裏の關係に立つ「取得原價による評價の原則」、又は簡略して「取得原價の原則」と呼ぶものである。

\*この點に關聯して、太田哲三氏の、投益計算に於ける現金主義と發生主義と實現主義との説明を參照すべきである。太田氏、前掲書、一五三—一五六頁。

## 八

太田哲三氏は資産の概念について金錢中心の考へ方を探つて居られる。しかし金錢が、實質上から視て、經營資産のうちで本來のものであり、他の種の資産はその假の姿であるとなすことはできない。企業が開始される場合と終局に達した場合とは全企業資金が、事實、現金であり又は現金化されるであらうが、企業活動の進行中即ち平常状態に在つては寧ろ斯る全面的現金化が行はれてはならないと言ふべきである。期間成果計算の立場に於て、すべての財産の價値を表現するに用ひられる貨幣價値は、第一に經營の計算性を象徴する故に、第二に經營のその外界との接觸又は交渉を象徴する故に、成果計算の媒體として用ひられるのである。このことは、それであるから、資金としての貨幣そのものが他の種の資産より何らかの意味で重要又は中心的であるといふことを

意味しない。

事實、製造工業に於ける製品の製造過程、簿記的に言へば、製造取引は、貨幣そのものの取扱に關係のない出來事であるが、この事實は會計に於て記録され、成果計算に關聯せしめられなければならない。貨幣價值に依らずしては經營計算をその共通の分母の上に行ふことはできないのである。又、貨幣は經濟單位間の決済又は支拂手段であるから、そして經營計算の恣意性を防止するには企業がその外界と取引をなすその事實に價值判斷の基準を求めることが必要であり、その場合に當然に貨幣價值による取引事實の客觀化が行はれるのであるから、賣買され、獲得され喪失される資産の經營計算上の價額は取引の媒體である貨幣價值によつて表現さるべきなのである。取得原價の原則によれば、企業の所有する資産はそれを取得するに要した對價によつて評價さるべきである。仕入れた商品、購入した什器・固定資産はその購買に際して必要であつた仕入先への支拂額、又は未拂ならばその負債額と同價額に評價される。製造された製品、自ら建設した設備・機械はその生産要素の合計額と同價額で評價されるので、その計算は即ち所謂原價計算である。この場合、製造若は建設された資産評價の基礎となる生産要素たる資産の價額はそれが外部から購入された場合の對價によつて既に決定してゐるのである。それ故に貸借對照表上のすべての資産の價額はそれが購買された時の外部取引先との契約に於て客觀化された所の價額であり、恣意的な計數ではあり得ない。但し、ここでいふ意味の客觀化された價額といふのは社會經濟的に普遍妥當の價額であるとか、又は仕入當時の一般的に認められた相場であるとかを意味するのではなく、いはんや貸借對照表日付當時の客觀的正當價値とかではない。企業の物的構成である經營資産については、その企業としての客觀的・非恣意的價値判斷は行はれ得ても、一般經濟的價値判斷は行はれ得ないし、行はれ得てもその必要はない。勿論、企業そのものが一般經濟化することにより、その個別的客觀的價値づけが一般經濟的價値づけとし

て妥當化することの有るのを否定する必要はないであらう。

斯て、取得原價の原則は、經營計算を企業家又は經營者個人の恣意的判斷又は工作から守るために必要であるが、これは企業の貸借對照表的狀態表現の場合の所有資産の價額づけのために在るばかりでなく、それに必然に關聯して、損益計算のためにも絶對に必要なのである。取得原價の原則と實現成果捕捉の原則とは同一原理の異なる表現であるが、これは次のことを可能にする。即ち、販賣される商品は販賣される迄その取得原價で引續き評價されてゐるが、販賣されればその價額—原價額—は費用計數に轉化される。一方商品の販賣に當つてその販賣先が支拂ひ又は支拂ふべく同意した所の代金額が費用に對する収益である。収益は費用と同様に外部取引先の現實の取引に於て行はれる一つの資産價額決定—獲得される現金又は債權の決定そのこと—を基礎として非恣意的に決定されるのでなければならぬのである。商品販賣の取引に於て、經營外部者である販賣先を對手として客觀的に決定された収益と、同じく經營外部者である仕入先を對手として客觀的に決定された資産價額を基礎とした費用とが對決せしめられて、實現したものであるとしての客觀的・非恣意的成果の算定が行はれるのである。

取得原價の原則は、企業財産評價に就ての原則ではあるけれども、これは貸借對照表論に於て、所謂靜態論の立場又は財産貸借對照表の立場を決して豫想するものではない。これは評價論上「繼續企業の原則」ともいはれる當然の考へ方であつて、企業の財政狀態・財産狀態或は資金狀態が廣義の成果計算の一部としての貸借對照表に於て開陳されるとなす場合に採らるべき立場である。

## 九

會計は一つの具體的の計算と記録とに於て存在する。そしてその計算・記録は、實際に手を下して之を爲す當

人に理會できるものでなければならぬことは言ふまでもないが、之はまた當該會計に關係ある他の人々にも亦理會できるものでなければならぬ。企業の會計の眞の責任者は經營者自身であるが、會計記録が此の經營者と會計係とのみに理會できるのでは不充分であつて、それは一定の知識ある人々に誰にでも理會できる一定の形式に於て作成され保持さるべきである。會計係及び經營者は、一定の場合に其を他人に説明しなければならぬ外に、通常は豫想されないやうな場合に其をどんな人に説明しなければならぬとも限らないのである。會計は屢々部外者に祕密にされるが、それは、通常、會計記録を濫りに他人に窺はせないことによつてなされるべきで不正規・不明瞭な方法等を用ひ記録そのものを理會し難くし或は記録を行はないといふやうな事ではならぬ。そして採らるべき具體的方法はあらゆる可能な方法のうちでも最も合理的な方法であるべきである。そこで、「合理的記録作成の原則」とも稱すべき一原則が存することになる。

歴史的事實・傳統或は慣例によるといふべきか、實際に企業の經營計算は簿記、殊に複式簿記の方法で行はれてゐる。正當な複式簿記の方法で成果計算が行はれてゐる限り、合理的記録作成の原則にのつとつてゐると云ふべきである。しかし、企業の會計に於て複式簿記法が採用されてゐるといふだけでは、未だ必しもこの原則が全面的に支配してゐるとは爲し難く、形式だけの、最低限の複式簿記であつてはならないので、記録の明瞭性―杉本氏の明瞭性の原則の説明参照―が大切であり、複式簿記の良き方法が採られなければならない。しかし又、最良のものとして推賞されてゐる方法といへども、その經營の特殊事情に適合しない方法は無理に行はるべきではなく、その實際性―杉本氏の所謂經濟性の原則と確實性の原則との兩者を含む―が問題でもある。更に、成果計算の結果は經營比較にもち來らされてその機能を充分に發揮するのであるから、その様式、特に會計報告書の發表様式に於て繼續性が確保されなければならないと同時に、他の企業の公表する會計報告書との間に比較性が存

しなければならぬ。――杉本氏所論の比較性の原則――一企業の連続各期の會計報告書の連続性と、その他の企業の會計報告書との間に存すべき比較性とは、實際問題として、互ひに矛盾する場合も多い。この場合、所謂連続性も廣義の比較性の一つの場合である。そして經營比較に於て經營間個體比較は一經營についての單なる期間比較より高度のものであるので、經營比較が全面的に發達して個體比較のための資料としての會計書類作成・發表様式が一般的に確定され實行されてゐる場合には、會計書類作成法切換への時のみ一經營自體についての連続性を犠牲にしても廣い比較性を確保すべきである。

複式簿記の機構は先に述べた期間成果確定の原則、實現成果捕捉の原則及び取得原價よる評價の原則によく適合してゐる。事實、此等の諸原則は複式簿記の諸原則に對して今度は公理としての位置に立つのである。そして正當に行はれる複式簿記は上述の會計諸原則の實行を保證することになつてゐる。例へば、仕入の取引の仕譯に當つて、仕入先勘定貸方に記入すべき買掛金額と同額に於て仕入商品の勘定の借方に記入が行はれるその<sup>\*</sup>が取得原價の原則に適合し、販賣の取引の仕譯に當つて、販賣商品の仕入原價額を以て商品勘定と販賣商品費用勘定とに貸借仕譯すると同時に販賣價格を以て賣上勘定と得意先勘定とに貸借仕譯するその事が實現成果捕捉の原則に適合し、決算を行ひ貸借事照表・損益計算書を作成するその事が期間成果確定の原則に適合するのである。複式簿記の一定した記録作成法は會計の非恣意性を保證する。かくして杉本氏の所謂統制の原則が行はれることになるのである。

\* 複式簿記本来の方法として販賣の取引を斯の如く處理すべきことを筆者は簿記理論上主張するのである。筆者稿「簿記の基礎理論」、會計、三三卷四號一〇三―一一一頁及び筆者著「工業會計」、一一七―一二六頁參照。

純理論的に見れば寧ろ不合理であるが、會計は保守的性格を有し、そのために實際には必しも嚴密な期間成果を計算し得ないことになり、或は前述した諸原則を破る結果を來すことがある。企業の悪しき實情を外部に洩したくないといふ感情や打算が企業家に存するのは自然であるが、その良き實情もできるだけ隠蔽しておきたいといふ場合も在る。例へば課税の負擔をできるだけ軽くすませたい爲に事實實現した期間利潤又は良き財政状態を公にしたくないといふ場合である。これは企業家の私慾から來る會計の偽瞞であつて、辯護の餘地はない。しかし企業、殊に經營といふものにも自己保存の本能があるべきで、眞の企業者又は經營擔當者が投機家又は一時的投資者の利己主義から企業又は經營を護るために、經營の實際の管理については勿論であるが、會計處理に關しても確實又は安全第一の立場をとつて、利潤を内輪に計上したい、實力又は將來性を一層蓄積しておきたい、誤ることあらば現状をより悪く表現する結果となる方向に誤りたいと考へ、斯く計ることをば一概に責められないのである。かくして例へば、必要であらうより以上に設備の減價償却を行ふこと、積極的に貸倒償却を行ふこと未拂利息は剩さず計上するが未收利息の計上は差控へるやうに措置すること等が行はれ來つたのであり、又、默認されるであらう。

この事實は、やはり、會計の一原則と認められてゐる。これを「慎重の原則」——杉本氏によれば用心の原則——と名付けやう。この原則は會計の不眞正又は偽瞞一般を認めるものではないこと勿論である。又この原則は上述の如く他の諸原則の規定する所と矛盾することも多いが、その調和は會計實際擔當者の良識に俟つ外はない。ただ慣例と意圖と判斷力とに委ねらるべきで、時に微妙な問題を醸し出すのである。

この原則に若干關聯してもう一つの原則、「豫見の原則」に言及しておかなければならない。既に物事の處理に慎重を期するのは豫見といふことあるを以てであるが、斯る關聯の外に、例へば、決算に當つての未拂利息の計上は一事實の豫見によつて行はれるのである。未拂利息を期間成果計算に於て取上げ、期間費用に加へるのは、それを實現した成果要素と認めて爲すのであるか否かについては解釋の問題で如何様にも言へるかもしれない。しかし、外觀的事實について言へば、この場合には未だ何の財貨又は貨幣も動いてはゐないといふ意味で、取引は生じてゐないとも考へられる。しかしそれは將來必ず外面的・客觀的事實となつて實現するのであり、豫見し得ることであるし、又豫見しなければならぬのである。此處で未拂利息と言つたのは極く廣義で、支拂期が來てゐるけれども未拂である利息額と、支拂期は未到來であるが、後拂であるため、日割又は月割計算上、既に経過した期間に對する支拂利息に相當する額を特定時に計算できる場合のその金額との兩者を含む。決算時に斯る金額を負債中に計上し、又損益計算上費用中に加へることは、豫見に基くのである。

現實に發生した貸倒を償却することは實現した費用の捕捉であるが、決算に當つて現在の債權中より生ずる危険のある將來の貸倒に對して、貸倒準備金を設定し、同時にそれをその決算期の費用中に計上することは、やはり一事實に對する豫見の場合である。

固定資産の減價償却も豫見の原則に基くと云ふことは筆者の主張したい所である\*。特定固定資産の企業からの消滅が外見上客觀的に實現するのは、それが倒壊した場合か賣却された場合かである。固定資産の耐用年數を豫定し、償却すべき金額をその年限に適當に割當てて、各決算期に所謂減價償却を行ふことは、實現した成果の直接の捕捉といふよりは、未實現の成果を豫見して期間成果計算を公正ならしむる場合であると解すべきである。

未拂利息の豫見的計上が行はれても未收利息の計上はそれと同じ釣合では行はれないことがある。これは自ら

の不利は進んで認め且内外に公表するけれども、有利な點は寧ろ控目にしか認めない慎重の原則の顯れである。手持り有價證券の市場價格がその取得原價より低落した場合には、その處分の際に受けるかもしれない損失を豫見して、帳簿價額を切下げるが、時價が取得原價より昂騰しても、利益の方は豫見しないのが慎重の原則である。斯く保守主義的傾向によつて著しく影響されるけれども、豫見の原則は實現成果捕捉の原則が期間成果の正確な算定に就て不十分な結果を來すべき所を補ふ任務をもつのである。成果が實現するとは、先にも説いたごとく企業財産に於る外見的變動・變化をその徴表とする。しかし、固定資産の減價に於る如く、かゝる徴表を見てからの處理では既に晩くして、徴表に頼つては正確な期間成果分割のできない場合について、豫見の原則はその缺點を補ふのである。

\* 筆者稿、「減價準備金の本質」、昭和十一年十二月、（小樽高等商業學校創立二十五周年記念論文集）參照。

## 一一

以上に於て、會計の公理とも見るべき根本原理と、それを基礎とした、會計實務が頼るべき所の數箇の會計定理解たる原則の主なものとして簡単に説述した。この「公理」と「定理」との関係に就いても、幾何學の體系に模したものはあるが、このことは會計學が幾何學に範を求むべきであるといふのではない。唯、その原理の説述について明確を期し、概觀性と詳密性とを同時に目指すべきであるなら、諸原則記載の方法として幾何學的體系に模範を求むべきであると思つたからである。それにしても、上述の體系はあまりに形式的で、名目資本維持・名目期間成果算定の立場をとり、インフレーションやデフレーション進行途上に際しての會計處理の指針として有効でないかの感を抱かれる讀者があるかもしれない。實際、或場合には企業の名目資本が維持されるだけでは

その企業として甚だ不健全な状態に陥ることのあるのを否定することはできない。しかし、會計はその形式的原理に於て、然して會計學はその原理的考察に於て、名目資本維持の立場をとる。名目資本維持では企業がその實質を維持し得ない場合に當つては、實質資本の維持は必要であるが、これを會計の問題とするよりは經營政策の問題となすべきである。即ち、例へば、名目資本の維持では實質資本の確保に足りない場合には、經營政策上、利益金の留保による積立金の設定とか、株式拂込金の徴收・新株の募集による増資とか、又は借入金を起こすとかの方法によつてその維持を實行すべきである。斯の如き重大な經營措置については、その適切な實施を確保するために、會計的・機械的方法によるよりは、經營政策的・意識的方法によらなければならぬ。これは會計學の範圍を狭くする如くに見られるかもしれないが、會計學の價值を低くするものではなくて、徒らなる困難と混亂とを賢明に避ける途である。

會計が保守的性格を有する如く、筆者が此處に提示した會計學も保守的であるかもしれない。しかし、筆者は會計原理を提示するに當つて、從來缺けてゐたと思はれる、之を組織的に取扱ふことを積極的に試みたのである。ただ、その結果が妥當なものとなるためには多くの學者からの親切な批判と協力とに俟たなければならないので、先づその對象として私案的な會計原理の體系を開陳することを敢てしたのである。