

# 企業會計の基本概念・原則および基準

木村重義

- 一 序論
- 二 企業會計の目的および慣習
- 三 基本概念の考察
- 四 成果計上の原理
- 五 評價理論
- 六 報告諸基準

一

企業會計の基本概念 basic concepts 原則 principles および基準 standards の意味については小稿「企業會計の基本概念」(商學討究、第一卷第三號、一九五一年二月、所載)に一應、私見を述べた。今回は一層具體的に企業會計の全體系を説述しようとするので、もちろん此處ではそれは、體系の骨組を明らかにすること、特に私が讀者の注意をうながしたい點に觸れることとに止まらざるを得ないのであるが、やはり先ず基本概念・原則・基準のそれぞれの

企業會計の基本概念・原則および基準

意味と相互の關連とを簡單に再説しなければならぬ。

會計實踐を學問としての敘述のため少數の包括的命題をもつて再現しようとするときそれは會計原則となる。これに對し、會計實務家のために實際上推獎される會計方法を明らかならしめようとして、良い會計實踐を簡明に敘述する場合、その取扱いは當然に理論的になるのであるが、それでも理論の實際への適用を説くか、實際を理論的に説明しようとするか、とにかく會計の具體的問題に或る程度觸れなければならぬが、このような文書は會計基準とよばれる。會計原則は純粹に理論的興味から追求されるものであるが、會計基準もこの會計原則から出發するか、會計原則に歸納するかでなければならぬはずで、またその意味で多分、會計原則を全面的に明示するか部分的にその或る者を指示するかするであろう。もちろん會計原則も、それが教科書等で説述される場合、その實際的適用をも説明するところから、それは文書としては、一種の基準書であるような形となるかもしれない。

教科書あるいはそのような目的を直接にはもたない理論的著述も會計の基準を明らかならしめる文書として見られなくもないのであるが、基準として直接的に一層有効なのは公的權威をもつものである。實務指導を直接の目的とするのであるから、それが法的強制力をもたされる場合に最も目的に副うといふべきかもしれない。しかし企業會計一般についての基準、「會計基準」とはこのような一般的性格のものでなければならぬが、それはそれ自體の範圍と適用範圍とが大きい故に法律としての強制力をもたせられることはかえつて適しない。公的權威とはこの場合、作成者が政府か團體かであるか、あるいは單一の個人でなく數人の學者の協同の結果出來上つたものであるかをいうのである。現在われわれが會計基準とし見ているものは、經濟安定本部、企業會計制度對策調査会、中間報告の「企業會計原則」(以下これを調査会の原則と稱する。)である。これは「原則」と稱しているけれども、その性格は「基準」である。たとえば證券取引委員会規則第十八號(一九五〇年)「財務諸表規則」は第二條において、調査会の原則、一

般原則の一・四および五に相當し、通常、眞實性の原則・明瞭性の原則・繼續性の原則とそれぞれよばれているものを「基準」と呼んでいる。證券取引委員会の呼びかたの方がこの點正しいと思う。

どのような内容の規定が原則に屬するか基準に屬するかは、原則と基準との區別があることをみとめた上で、原則の體系と基準の體系をそれぞれ構想して、その後に體系に従つて判斷するほかはないのである。右にのべたような意味の原則と基準との區別は通常みとめられているとはかぎらない。調査会の原則がみずからの諸規定を會計原則とみとめているか基準とみとめているかもまた明瞭でない。たとえば調査会の損益計算書原則、三Bに「賣上高は、實現主義の原則に従い、商品の販賣又は役務の給付によつて實現したものに限る。」三Cに「賣上高は総額主義の原則に従い、賣上値引、戻り高等を総賣上高から控除する形式で純賣上高を表示する。」という場合、それぞれ「實現主義」「総額主義」なる會計原則が存するものとして、これの具體的適用例として、賣上高についての實現主義の基準と総額主義の基準とを述べているものと見られる。これらの規定そのものが「原則」でないことは、たとえば「實現主義の原則に従い」というように別に原則が存することを認めていることから形式上明瞭である。しかしなお、「實現主義」「総額主義」が、會計原則であるか基準であるかは、ただそれが原則と一應呼ばれていることだけからは斷定できないのである。ただ右の規定二例そのものは原則の規定ではなくて、會計基準である規定であることは、形式的考察においてであるが、ほとんど明白である。

私が企業會計の基本概念と呼ぶものはアメリカの文献において basic concepts, conventions, postulates, underlying conditions and assumptions, canons というような異なる語で表わされるところの個々の概念あるいは命題である。企業會計にとつて必要であると考えられるところの基本概念が何と何とであるというよう具體的に列擧してしかもそれを盡すことはきわめて困難であらう。われわれはただその比較的重要なるものを擧げることができ

のみである。そしてまた列擧されたいくつかの基本概念そのものが緊密な理論組織をなすこともないと考えられる。企業会計の基本概念の或るものは企業会計という制度がその上に立つてゐる假定あるいは條件であり、或るものは企業会計そのものの性格であり、また或るものは企業会計における主要概念の規定である。基本概念は会計原則を説明するために必要とされるので、会計理論の本來の對象はいうまでもなく会計原則である。

なお本稿の主題のうちに含まれないが、会計規則なるいは規程と稱されるものは、会計實踐に最も關係の深いもので或る範圍の会計實踐に對して法的にあるいは經營支配權において拘束力を有するのである。それは会計基準の一層直接的・固定的な場合であつて、その適用範圍内では統一的であるが、規則相互は異なる所が當然に存する。基準は会計處理方法について選擇の余地を残してゐるのであるが、規則はすでにそのいずれかを選択してゐるのである。基準は原則に準據し、規則は基準に準據してゐるのである。

本稿は企業会計の基本概念・原則および基準の相互關係を明白にしようという企圖に出るものであるが、基本概念と原則とは一應、私自身の設定したものを、会計基準は調査会の原則において設定されたものを取り來つて検討することにする。

二

企業会計の基本概念の主要なものとして、(イ) 会計主體としての事業體 (ロ) 營業の繼續性 (ハ) 会計における價値の表現媒體としての價額 (ニ) 貨幣價值不變の假定 (ホ) 收穫とそれへの努力との比較 (ヘ) 計算の確證性 の六項<sup>\*</sup>を擧げることができる。しかしこれらを綜括して觀察しても、企業会計とは何であるかという、企業会計そのものの基本概念は得られない。そこで会計原則の設定の基礎としては、右の六項の外に、企業会計の本質・目的あるいは

定義を明らかにしなければならぬのである。

\* 前掲拙稿、企業會計の基本概念において「會計的判斷」を擧げたが、此處ではそれを省くを適當とすると考えた。なお同稿末尾に『此等の基本諸概念が如何にして會計原則の全体系を導き出すかが本質的な問題であるが、その考察は別の機會に譲る。』と述べ、それを本稿において行おうとするのであるが、それを單に機械的に基本概念から原則を引出す方法で行うことは困難である。

企業會計の定義として私は『企業會計は複式簿記の形式によつて企業成果を計算・記録・表示するところの制度的方法である。』とする。企業會計が一つの社会的制度であるというのは、その形式が複式簿記であるという事實に關連する。複式簿記こそが全世界にわたつて實施されている制度であつて、そのようなものとしては單にいわゆる形式ではなく、その形式に盛られる實質をも結局は充分に規定しているのである。資本・財産・負債・利益・損失の概念は複式簿記の形式的規定から離れては會計的概念たることをも失うのである。いわゆる單式簿記もこの關連の外にあるのではなく、それは簡略された複式簿記なのである。とにかく複式簿記の形式が、それに盛られる特定の内容を含めて、事實行われていることが企業會計が一つの制度であることの根據である。

調査会の原則、一般原則の二に『企業會計はすべての取引につき、正規の簿記の原則に従つて、正確な會計帳簿を作成しなければならない。』といつてゐるのは何を述べようとしてゐるのであるか。すべての取引と言ひ、取引を取落してはならない旨を述べてゐるが、取引とは何であるかは會計原則あるいは正規の簿記の原則に含まれてゐるではなからうか。會計帳簿が何であるかもまた正規の簿記の原則が明白にするところであつて、作成さるべき帳簿が「正確な」帳簿でなければならないことは言うまでもない。企業會計が複式簿記の形式による記録であるならば、すべて右のことはことさらに言うまでもない。そして會計が簿記の形式によらなければならぬことは、一つの會計原

則が規定することではなく、会計そのものの本質であり様式である

また調査会の原則、一般原則の二に『企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に關して、眞實な報告を提供するものでなければならぬ。』と言うのも、結局は貸借対照表と損益計算書とが眞實でなければならぬことをいつていると思われるが、この二つの財務諸表が作成されなければならないこと、それが「眞實な報告」を提供するものでなければならぬことは、複式簿記における財務諸表について當然のこととされている。すなわち右の命題は、複式簿記は決算書類として貸借対照表と損益計算書とを作成するという事實の外、何を述べているかという疑問が存する。貸借対照表は企業の財政状態を、損益計算書は経営成績をそれぞれ報告しようという目的をもつこと、そしてその報告は眞實なものでなければならぬことは、さらに企業の財政状態と経営成績とは何であるか、それに関する眞實な報告と不眞實な報告とはどのようなことをいうかという問題を提起する、これこそ實質的な問題であるのであるが、これはこの一般原則の一においては答えられていない。これは私の先の定義によれば企業成果を表示することに關する問題であつて、「複式簿記の形式による」「制度的方法」においては、それは當然に二種の財務諸表によるのであつて、このことは複式簿記に制度的なもので當然に包含されているのである。この點については、私の場合、問題は企業成果とは何であるか、どのようにしてそれは貸借対照表と損益計算書とにおいて表現されなければならないか、また表現され得るのであるかということになる。

会計が計算・記録・表示しようとする成果とは何であるかという、会計の對象の問題、すなわち企業成果の概念をどのように規定するかの問題の外に、計算・記録・表示の「眞實性」の問題があることは、いま見たところである。この後者の點については、すべての取引についての「正確な」會計帳簿作成という調査会一般原則の二の規定の「正確性」の問題とも關連する。ところが、會計の場合の計算・記録・表示が眞實・正確でなければならぬばかりでな

く、抽象的觀念において、すべての計算というもの・記録というもの・報告というものは眞實・正確でなければならぬので、特に会計の場合の「眞實性」——正確性も眞實性と別者でなく同じ問題として解決しうる——とはどのようなことであるかがこの場合の問題でなければならぬとし、これは会計が本來、何を目的とし、どのように行われている制度であるかという、会計の本質を捕捉すれば、この方法に従うことが眞實であり、従い得ないことが虚偽あるいは過誤であることになるのであるというのが私見である。<sup>\*</sup>そしてこの見解は、眞實性そのことは問題にならずに、企業成果を計算・記録・表示することに關する原則が問題となり、原則の正しい認識と實踐とが会計の眞實性を確保するというところにある。

\* 會計原則の第一として通常は考えられているところの「眞實性」の原則が、會計原則として否定されるべきであるという私見は、小稿「眞實性の原則について」會計、第五十六卷第五號にも述べられている。もちろんこれは、否定すべくもない眞實性そのことを否定せんとするのでなく、原則の一つとしては不必要である故に「眞實性の原則」を否定したものである。其處では私は一應、いわゆる絶對的眞實性の論理的追求の結果を考察したところから、私自身、絶對的眞實性を固執するかのような誤解を招いたようである。産業經理、第十一卷第五號、五八頁、アカウンティング・ダイジェストにおける拙稿への批評参照。なおこの点に關する私見はすでに小著、會計學の根本原理、一九四九年、六六・六七頁にも明らかである。

先の定義において、企業会計は企業成果を「計算・記録・表示」と述べたが、これは日常記録として計算・記録し、決算書類として計算・表示するというような區別、そして特に計算という概念に關しては、右のように、日常記録も決算も計數記録であることが會計として本質的であるということの外に、原價計算も會計の領域に入ることをも規定しようとするのである。しかしこれもこの三語をならべなければならぬ條件にはならず、そのいずれか一語または別の一語を用いても、右の意味を包括させれば、それでこと足りる。

そこで、「企業成果」とは何であるかの概念規定が最後に残された、しかし最小ではないところの問題である。会

計という制度の本質およびその基本諸概念を明らかにする場合に當然に考えられるのは、企業会計はわれわれに所與の事實であつて、一つの慣習 *convention* であることである。これはわれわれ人類が長い歴史的過程を通じて創り出したものであるという意味でなお一個の私もその發展に貢献し得るはずであるが、個人でこの發展を左右することはできない。われわれはこれを理解し、保存し、發展させなければならぬ。企業会計が先ずわれわれに所與の一制度・一慣習であることを認識し、次にこれを学問的に分析する場合、基本諸概念・諸原則・諸基準になるのであるが、その概念・原則を慣習 *conventions* とよぶことはむしろ適當でない。もともとそのためにも基本概念とか原則とかの段階のある概念が用いられるのであるから。「企業成果」とは何であるかを、次節以下に会計の基本概念・原則および基準の説明を通して明らかにしよう。

三

先に六項の基本概念を擧げた外に、企業成果という概念は企業会計の本質・目的を考察する場合に中心概念となるものであることを見たのである。それが基本概念であり、しかも基本諸概念の中心的なものであることを認めながら、なおその一項に加えなかつたのは、かえつてその重要性の故にあるので、会計という一慣習の成立そのものと密接に結合しているからである。いずれにせよ此處ではそれが何を意味し、他の概念、他の原則とどのような関連にあるかを明瞭にしなければならぬ。

六個の基本概念の一つに「收穫とそれへの努力との比較」を擧げたが、会計におけるその具體的な表現は何であるかといへば、それは収益とそれに對する費用との比較である。企業成果という場合、それは非専門的概念としては收穫とそれへの努力と、その會計的表現としては収益と費用と、そしてその差額としての利益か損失かを包含して意味

9

する。しかも企業成果の中心的問題は収益とそれに對する費用とである。収益と費用とは對應概念であるから、収益「とそれに對する」費用と言う必要は、異種の収益・費用の組合せが同時に存する場合を除いては、ない。しかし収益の異なる把握に對してはそれに対応する費用を、逆に費用に對しては収益を、把握することは、いふまでもなく必要で、そうしなければ収益といふ費用といふのも無意味である。

調査会の原則、損益計算書原則の一に「損益計算書は企業の經營成績を明らかにするため、當該期間に發生したすべての収益と之に照應するすべての費用とを記載し、當期純利益（又は當期純損失）を表示しなければならない。」とあるのは、年度収益とそれに照應する費用とを比較して年度純成果を計算表示することが損益計算書の任務であることを規定しているのである。収益と費用とは成果の中心的概念であるので、調査会の右の規定も調査会原則諸規定の中にあつて中心的に重要なものである。しかしこの規定には、主要なもののみを擧げても、第一に突如として「當該期間に發生した」と言及されている當該期間とはどのような期間であるのか、第二に収益と費用との「發生」とはどのようなことをいふのか、第三に或る期間に發生したすべての収益とこれに照應する——その範圍においてのみ認識される——費用とを捕捉するのでは費用の計上漏れが生じはしないかという疑問が生ずる。第一點、最初から「當該期間」と呼ばれているものは、實際には各会計年度を指していることは疑問の余地はないから——もつとも会計年度を細分した期間・數年度を一括した場合、その他の任意の期間をも問題から排除しない意味かもしれない——これは一應、措辭の不備と考えられる。第二點、収益と費用と、要するに成果の「發生」とはどのようなことであるかは、「發生」という用語のこの場合の適・不適の問題とともに後述する。第三點については、右に引用した規定に續く規定と綜合して考察しなければならないが、第二點とともに後述する。

企業會計の對象である企業成果の中心概念は、企業の「收穫と努力と」すなわち収益と費用とであり、この點は基

本概念においても充分みとめられるところであるが、なお会計實踐においては、貸借對照表による企業の財政状態の表示は、損益計算書作成と同じ期間には勿論、そうでない場合にも行われるところで、これも企業成果の他の面を表示しようという努力である。果樹園の經營の成果は、收穫した果實のみならず、收穫後の果樹および土地の將來の生産性によつても見られなければならない。企業成果は、損益計算書によつて表示されるころのものであるのみならず、貸借對照表によつても表示されるものである。

かくて、企業会計とは複式簿記の形式による企業成果の計算・記録・表示に關する制度的方法であるという事實について、これから基本概念を改めて引出すとすれば、たとえば、(a) 複式簿記の形式 (b) 企業成果 (c) 計算・記録・表示の網羅性・正確性・眞實性というようなものを擧げることができるが、企業会計の定義そのものに當然含まれていることは基本概念から除くので、その除いた部分についてきわめて簡単に説明したのである。制度としての定期決算は、調査会の原則はこれを何處にも明示していないが、私は會計原則の一つ、期間成果確定の原則において、企業成果の年次的確定が行われなければならないことを規定した。これは實質的には會計年度に屬する成果の計上、各年度の經營活動の結果である収益・費用・年度末現在の財政状態の表示という以上に出ないので、その一層具體的・一層精密な規定は他の原則、第二・三および五の原則にまつのである。<sup>\*</sup>

\* 私の擧げる會計原則六個は常に言及するところであるが、一應次のような順序と名稱とを以て呼ぶことにしている。すなわち

- 一 期間成果確定の原則
- 二 實現成果捕捉の原則
- 三 取得原價による評價の原則
- 四 合理的記録作成の原則
- 五 予見の原則
- 六 慎重の原則である。この六原則は前掲小著、會計學の根本原理においてはじめて設定した。その第二章、會計諸原則、參照。しかしそこで各原則にあつた簡単な説明も、現在改めなければならないと考えているところがある。

基本概念の(4)「會計主體としての事業體」は、個人企業の場合もその會計は營業主自身の家計から獨立した事業體

の会計として行われること、一個の会社の会計もたとえば工場毎に數個の会計主體の会計として行われうることをいふのであつて、会計が企業成果を對象とする、その企業の意味に關する概念である。

(ロ)「營業の繼續性」は期間成果確定の原則の裏付け概念であつて、商法學者の觀念的決算の假定と言葉は相反するが、意味するところは結局同じである。豫見の原則はこの營業繼續の觀念に基礎をおいてゐる。

基本概念の(ハ)と(ニ)とは、会計が計數記録として用うる貨幣價額に關するものである。それゆゑ年次損益計算および決算貸借對照表における資産評價が、企業活動における動的および靜的價値を表明するものであるといふ場合に、本質的な問題とされる概念であつて複式簿記における約束であるとはいへ、なお会計原則の第二・第三および第五の基礎をなす。貨幣價値不變の假定があまりにも事實とかけ離れた場合には、企業会計の現體系は企業成果に關する記録および報告として役に立たなくなるので、別の假定に立つた方法が考案されなければならないことになる。

計算の確證性または *verifiable, objective evidence* は、制度的には成果の「實現」の觀念を生み出し、この成果實現は取引事實における特定の「徵表」によつて認識されるのでなければならぬといふ要請をもたらす。しかしそれはさらに、將來實現する成果の豫見は確たる根據にもとずいてなされなければならないことをも意味する。それでも成果の豫見は實現したものの計上ほどは確證性がないので、慎重の原則の對象となるのであつて、その意味では、慎重の原則は計算の確證性という会計概念と人間の一般的な判斷力の適用方法との結合から生ずる会計原則なのである。記録技術としての簿記技術においては、右のような徵表あるいは豫見の根據を含む取引事實は、原始記録としての證憑書類および傳票の制度の推獎が計算の確證性という基本概念から生ずることを意味する。

#### 四

先に引用した調査会の損益計算書原則の一は、損益計算書に記載すべき収益と費用につき、「當該期間に発生したすべての収益と之に照應するすべての費用」というように表現し、費用の方はとり上げられた収益に照應する限りのものであると限定されているかのように讀まれる。すぐそれに續く一Aの第一項には『すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基いて計上し、その発生した期間に正しく割當てられるように處理しなければならない。未實現利益は原則として、當期の損益計算に計上してはならない。』と、収益を先ず取上げるといふ趣旨はこの條文に關する限り見られない。「費用及び収益」と言つて、費用の方を先に擧げているのである。もつともそれだからといつて、一Aの規定は一の規定に矛盾しているとは言ひ得ない。

損益計算書原則一Aの規定が新たに言及した點は、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基いて計上」されなければならないことである。費用と支出、収益と収入との關係は、兩者が結局、その金額において一致しなければならぬことである。この相互一致は、同一期間における發生——「發生」の語は、すでに述べた趣旨により、収入・支出についても用いる——することを意味せず、その發生期間を異にしても、この關係において少しも差支えない。収益の最も主要なものである賣上とそれに對する現金収入とがその發生期間を異にするのは通常見られるところであり、費用の最も主要なものである賣上原價については、それに對する支出である仕入先への支拂が、もちろんその期間において一致する部分が多いのであるが、支出の方が費用より前の期間に行われる場合も通常見られ、また支出の方が後の期間になることもまれではない。それでも或る仕入商品に對する支拂の額そのものが、窮極的には、その商品から發生する費用の額と完全に一致する。現行の貨幣價值不變の假定に立つ會計である限りに於いて。このことはこの場合、或る支出が一種類の費用と一致しなければならぬことをいうのではない。たとえば商品から發生する費用として、賣上原價の外に棚卸減耗費が發生するかもしれず、この場合、賣上原價と棚卸減耗費との合計額が

この商品に對する支出と一致するのである。

しかしこの規定においてもつとも注意を要することは「未實現利益は原則として、當期の損益計算に計上してはならない」ということである。そこで年次損益計算に計上されるべき収益は「原則として」實現したものであるべきで、この場合、収益の發生とはどのようなことであるかははや問題とならず、収益の「實現」の規定の方が先立つて必要な考察である。そして調査会の原則は一般に収益の實現がどのような意味のものであるかを明らかにせず、ただ賣上高について、損益計算書原則、三Bに『賣上高は、實現主義の原則に従い、商品の販賣又は役務の給付によつて實現したものに限る。……』と言うのみである。商品について収益の實現とは賣上高の決定の事實であることはこれであきらかであるが、その他の種類の収益についての實現の意味は必ずしも明らかではない。また一方、すでに賣上高について「實現」の觀念があり、「實現」の語を用うるならば、賣上原價についても同様に、それは實現した費用であると言つてよいと考えられる。もちろん「實現」に相當する本來の外國語 realization は換金——賣上の意味のもので、収益について言い得ても費用については言われないものであろう。しかしそれはいわば言葉の問題であり、學問的觀念においては、それだからとて費用について實現ということを考へ得ず、言い得ないということはない。商品の販賣による賣上高が實現した収益と言いうるなら、賣上原價は實現した費用で、賣上高に直接的に照應するものであるということは少しも無理はない。賣上高につき、現金賣なら収入金、掛賣なら賣掛金の價額すなわち販賣價格の額の決定をその収益の實現と解するなら、販賣商品の引渡そのことは費用の徴表として用いうる。同時に、すべての現金收支、財貨の取得・引渡・滅失の事實は取引の徴表であるが、ただそれだけでは原則として資産取得・喪失のみに關係のある取引——仕入取引・製造取引——の徴表であるか、収益・費用の徴表であるか斷定できない。そこで會計理論は圖式的に販賣取引を収益・費用の實現する取引とみなすのである。

販賣取引のみは他の取引と異なり、財産の増減のみならず、収益・費用の発生として、かくて財産の増加、同時に収益、財産の減少、同時に費用の認識、二重に兩面的に——その意味で販賣の取引は簿記的には四記入として——捕捉される。通常に營業費とよばれる諸費用のうち、たとえば賃金・通信交通費・運賃・保険料その他については現金の支出で、これによつて得られる支拂先からの反對給付がなされた限度、裏返して言えば次期以後になされる分を除いた限度が、収益たる賣上に照應するものとして、その意味で實現した費用である。そしてたとえば未經過保険料はいわば未實現の費用である。

主たる營業活動を原因としない、しかし金融的活動や經營外投資活動から生ずる収益・費用についても、現金收支と金融・投資活動に本質的な期間要素との事實を徵表として、實現の分と未實現の分とが區別される。

かくて、主たる營業活動と從たる營業活動<sup>\*</sup>とを通じて、當該期間に實現した収益と費用とが損益計算書に計上され、未實現の分は貸借對照表における資産・負債の價值として留保されるのである。主たる營業活動に屬する収益・費用は圖式的に販賣取引において實現し、從たる營業活動に屬する収益・費用はそうでなく、他の取引、金融・仕入・製造の諸取引において實現すると解せられる。収益と費用との對應の觀念は、商品の販賣および役務の給付という營業目的による収益とその収益を擧げるための費用との關係について明瞭に認識される。從たる營業活動から發生する収益 費用各項目については他の項目に對してそのような對應はむしろみとめ難いところにその特徴が存すると言つてよいであろう。この場合はそれ故、収益・費用というよりは、個別的な利益および損失と呼ぶべきで、それが特にどの費用に對應する収益、どの収益に對應する費用であるとしては捕捉され難いものなのである。それは一定の徵表を以て發生したものととして、實現した損益である故に、捕捉・計上されなければならないのである。「當該期間に發生したすべての収益とこれに照應するすべての費用」という捕捉方法には入らない。

\* 従たる營業活動は、調査會損益計算書原則、二A第一項に『營業損益計算の區分は、當該企業の主たる營業活動より生ずる収益及び費用を記載して、營業利益を計算する。』といふのに對して、二Bが『純損益計算の區分には、利息、割引料、有價證券賣却損益その他主たる營業活動以外の原因より生ずる損益を記載する。』といふ場合のその主たる營業活動を除くものに屬する。ところがこの従たる營業活動から生ずる損益を、損益計算書原則の四は、「營業外損益」と題して、『受取利息、受取割引料、有價證券賣買益等の營業外収益と支拂利息、支拂割引料、貸倒金償却、有價證券賣買損等の營業外費用とを區分して記載する。』（損益計算書準則第十一および十四をも參照。）と述べているのは矛盾であつて、従たる營業活動は「營業外」のものではない筈である。ここではこのような矛盾を責めることが目的ではなく、むしろ、調査會原則において損益計算書の營業損益計算・營業外損益計算、利益剰余金計算書・資本剰余金計算書に計上さるべきであるときとされている各項目の區分について再検討の余地がないかについて注意をうながしたのである。

主たる營業活動については各會計年度ごとに収益と費用との對應計上がなされなければならないという場合、實現した収益に對して實現した費用を計上するだけでは不充分であることは明瞭である。實現した費用を中心としてそれに対応する限度で實現収益を計上するのでは、或る意味できわめて保守的であるが、利潤收得の機構である企業の計算としてその主旨にそわず、計算技術上一層大きな困難をもたらす。そこで實現した収益に對してそれに照應する、調査會原則のいう「發生」した、費用を計上するのであるが、それは、將來實現する現在未實現の費用でこの照應關係あるものを計上することを意味する。これは實現しない費用は計上しないという大きな條件には適うのでただ既に實現した費用だけでなく、將來實現すべき費用の當該期間の収益に對應すべき部分を見越して計上することである。これが企業會計における豫見の原則である。成果の計上はすでに見られる取引の徴表によつて行われるという、實現成果捕捉の原則を確立する以上は、別の原則、豫見の原則なくしては、企業會計における成果計算は完結しない。決算において通常かならず行われるところの固定資産に對する減價償却費、債權に對する貸倒償却費、また當然行われるべきであると考えられるところの棚卸資産時價變動評價損益の計上は成果の豫見においてなされる。

企業會計の基本概念・原則および基準

\* 予見の原則・予見の意味および通常の予見される費用項目の説明については最近の別稿「會計における予見について」會計、第六十一卷第三號、参照。

\*\* 棚卸資産時價變動評價損益の計上に關しては、前註に擧げた小稿の外に、やはり拙稿の「商品評價の理論構成」企業會計、第四卷第三號においてその理論的解釋・實際的限度を考察した。本稿ではこれらをあらためて説明しないことにする。

年次損益計算に關連して、収益および費用の計上について、現金主義・實現主義・發生主義という三つの原則なし基準が存するというようなことがしばしば言われるが、その意味はきわめて不明瞭であると思う。現金を廣義に解して、債權・債務の發生をも現金收支と同質に解すれば、多數の収益・費用の發生は現金主義の基準により認識されるところといふべきで、また事實、現金收支は取引の——かならずしも収益・費用の取引にかぎらないが——徴表としてみとめられる。實現成果捕捉の原則——以下、實現原則と略稱する——における収益の認識も現金収入あるいは賣掛金額の決定、同時に商品の引渡・役務の給付の事實も必要であるが、ともかく現金あるいは債權の増加が徴表として必要である。現金主義・實現主義・發生主義とならべていう場合の實現主義は實現原則とは問題所在の局面が異なり、現金主義・發生主義も實現原則と矛盾しない。この發生主義も、いうまでもなく、「當該期間に發生したすべての」収益・費用という場合の収益・費用についていうのでなく、未收収益・未拂費用の計上についていうのである。このような場合の發生主義は、嚴密にいえば、豫見の原則の適用の場合である。調査会の損益計算書原則、三B、先に引用した規定の但書「但し、長期の未完成請負工事等につき適正に利益を見積り計上することができる。」も豫見の原則による。

調査会の貸借對照表原則、五の第二項に「資産の取得原價は、資産の種類に應じた費用配分の原則により各事業年度に配分しなければならぬ。」とあるが、この資産の種類に應じた費用配分の原則なるもの自體は會計原則ではな

い。それは實現主義とか發生主義とかいう、資産の種類に應じて用いられる「處理の原則」である。もし会計原則であるとすれば、資産の種類に應じて、或る場合には實現原則が、他の場合には豫見の原則が適用されるであろう。「費用配分の原則」というような一原則が存するとは考えられない。強いてそのように言いたければ、それは要するに会計原則第一、期間成果確定の原則と一致するといふべきである。

たとえば商品の取得原價は、結局は費用に計上されることもちろんであるが、特定年度に販賣された分がその年度の賣上原價として計上される。機械等の經營設備取得原價は一定の減價償却方法により、それを使用する各期間に對して減價償却費として計上される。このように会計年度に對して資産原價——もちろんすべての資産の取得原價ではなくて、いわゆる費用財についてであるが——を期間費用として配分することの必要は期間成果確定の原則の規定するところであるが、「資産の種類に應じ」てどのように配分するかは別の原則を要するものと考ええる。その原則というのは、商品の場合には實現原則であり、固定資産の場合には豫見の原則である。ただ、資産の取得原價を年次費用として各事業年度に「配分」という表現は、何か計畫的な計算を意味するように感ぜられ、見積・豫定・豫見の場合にふさわしく、豫見の原則にもとずく減價償却費の計上についてよくあてはまるものである。

豫見の原則による会計處理は右に言つたように、計畫的・豫定的な計算であるが、事實を見て徴表によつて計算・記録するのではないので、不確實な將來における事實の成り行きによつてどれ程か誤りを生ずることは覺悟しなければならぬ。すなわちこれは判断にかかる計算・記録であり、この判断は避けることのできないものであるので、会計はこの判断を指導する原則を有たないでは一般的信頼を得るためには不利である。事實、企業会計は、保守主義または慎重の原則という、会計判断を導く原則を有つてゐるのである\*。

\*この問題は私の發表した多くのものにおいて言及しているが、特に次の二編を参照されたい。

「慎重の原則について」會計、第五十九卷第一號

「會計における判斷について」商學討究、第二卷第二號

調査會の損益計算書原則においては、慎重の原則による處理は、わずかに一Aの規定に現われている。すなわち、その第二項後段に『未拂費用は當期の損益計算に計上しなければならない。』と述べたのに對し、それにすぐ續く第三項に『未収益は、之を貸借對照表資産の部に記載したときは、これを當期の損益計算に計上する。』と規定しているのは、慎重の原則によらずしては理解しがたいところである。

## 五

企業成果の計算に關する會計諸原則は一體であり、貸借對照表は財政状態を明らかにする目的を有すると言つても、それは損益計算書の企業經營成績を明らかにする目的に従屬的である故に、いわば獨立の財産評價原則は存し得ない。私は會計原則の第三を取得原價による評價の原則と名付けて財産評價についての原則としてゐるけれども、この原則も一企業成果の計算・記録・表示に關する原則であることにかわりはない。ただ狹義の成果計算——損益計算に對して、企業財産の記録は先行することが、現代企業會計の實際の形態であることから、損益計算という目標を見ながら財産評價——多くの場合、事實上は費用財である資産の評價——を先ず基礎的問題として解決しなければならぬのである。この意味で第三原則は資産評價の原則と解してよいのであつて、一定の價額を有する費用財が販賣取引において収益獲得のために引渡されあるいは消滅するところから、その同じ價額が費用の大きさとなるのである。それで費用の大きさを決定するのは費用財の「資産評價」なのである。實現原則・豫見の原則はむしろそれぞれの費用の計上さるべき時、すなわち會計年度を決定する原則である。収益の大きさを決定するには資産評價が先行するので、販賣代金あるいは役務の料金が、現金で得られた場合は評價の問題はないが、賣掛金・受取手形・未收金で

ある場合には、その評價がやはり年次損益計算結果に關係のあることは理論的・實際的に當然で、またむしろことわる必要もない。

現金・債權・債務を除いた他の企業財産を費用財とよぶことにすると、費用財はその取得にあつて、格別の理由のない限り當然その取得價額——購入價格にその直接の引取費を加算したもので——で價額すはがなされる。この場合、それぞれの資産の會計上の價値はその取得原價で表示されるのであることが、企業會計の假定において承認されているのである。それは、すでに實現した収益・費用が損益計算書に計上されるものの當然なものであり、基礎的な部分であるのに照應して、いわば實現した評價額・基礎的な價額である。しかしこの價額は資産の會計上の價額として全然動かし得ず、他のどのような理由もそれを變更できないと解さるべきではない。もしそうならばいわゆる評價論といふことは企業會計学から全面的に排除されることになる。

取得原價額による資産價額は未實現成果の豫見によつて變更されうる。手持商品と同じ商品の現在市場價格が手持商品仕入當時の市場價格——それは手持商品の仕入値段と同じであるかまたはそれほど異らなものであろう——に較べて認め得べき程度に變動した場合、それは仕入當時に豫想されたこの商品の販賣利益が増減したことを認める根據となる。商品の會計上の價値である販賣價値は、その商品が將來販賣される際に實現すると豫想される収益にかかつているのであり、はじめの取得原價による評價額もこの販賣價値を表示する指標の意味をもつていのである。この始めの販賣價値が變化したとみとめられる場合には、それに應じて、帳簿上および財務諸表上の商品價額を改訂することが理論上要請されるのである。これは損益計算上いわゆる評價損益を計上させることになるが、商品時價によつて商品販賣時に特別な時價變動損益の實現が豫想される故に、そしてこの特別な損益はそれが實現する販賣時の屬する年度のものでなく、時價の變動した年度のものであると考えられる場合、このような評價額は評價損益計上の目的か

ら行われるのであると解すべきである。すなわちこのような会計處理は、貸借對照表に資産の正しい價值を計上しようという目的から行われると言うよりは、むしろ、年次損益計算においてそれぞれの年度にそれに屬する利益・損失を正しく計上しようという目的から出ているのである。

棚卸資産について行われる右の目的の評價替は、決算時のその資産の時價そのものを正しい價值であるとしてこれをとるのではないので、あくまで時價を顧慮する程度に留まる。特定決算時の時價はその棚卸資産が將來販賣される場合の収益に關するその販賣價值の判斷の資料としてのみ意味を有する。そしてはじめの販賣價值がその取得原價で表現されたように、變化した販賣價值も、その變化の割合に應じて取得原價を増加しまたは減少することによつて表明される。調査会の貸借對照表原則、五の第一項に「貸借對照表に記載する資産の價額は、原則として、當該資産の取得原價を基礎として計上しなければならない。取得原價以外の評價基準によつて資産を再評價した場合にはその評價基準を貸借對照表に註記するものとする。」と規定しているが、時價を顧慮して取得原價額を増減した價額を用いて資産を貸借對照表に計上しても、それは註記を要する例外的な評價法であるとは考えない。調査会の原則が「當該資産の取得原價をもつて」と言わずに、「取得原價を基礎として」と表現しているのはその意味であると解する。

損益計算に關する会計原則が資産評價の原則と別者でないところから、豫見の原則が廣い適用をうけるように、慎重の原則もまた資産評價の場合にも適用される。資産評價におけるいわゆる低價主義はそれによつて理由づけされる。しかしこの低價主義、原價か時價かその低い方を探ること、そのような機械的處理は理論すげに困難なことで、調査会の貸借對照表原則、五Aの第二項「商品及び原材料については、その時價が取得原價よりも下落した場合には時價により評價することができ。」は低價主義的な普通の規定であるが、低價主義・時價主義に關する理論の通説と共に、適切な規定方法によるものとは考えられない。棚卸資産評價において、取得價額より上昇した時價も下降し

た時價も、豫見の原則において同様に顧慮されるが、當然この場合に發言權を有する慎重の原則は、時價上昇と下降とを區別して取扱ひ、時價上昇については消極的に、下降については積極的に顧慮することを求めるのである。低價主義的處理においても下落した時價そのものを採るべきであるとは限らず、場合により、その時價以上にあるいは以下に評價すべきである。しかしこのように理論的に規定された「低價主義」を商品評價基準とすることは適當であると考へる。\*

\* 資産評價理論については、小稿「評價論覺書」企業會計、第三卷第三號および前掲の「商品評價の理論構成」參照。

調査會、貸借對照表原則、五B 『市場性ある有價證券にして、一時的所有のものは、原則として、時價により評價する。但し、市場の狀況等を勘案し、適當な減價を考慮して評價することができ。』も、「時價主義」規定であるが、適切であると思われな

## 六

企業會計の基準として財務諸表の作成形式に關するもの reporting standards は、調査会の原則の設定以來、殊に重要視されている。この報告諸基準は會計原則の本來の體系とは別のものであるが、私は報告諸基準の上位にある會計原則として、合理的記録作成の原則と名づける原則を置いた。しかしこの原則の内容は企業會計の諸基準から成つてゐる。會計帳簿を含めてすべての記録、殊に報告書である財務諸表は、すべての人々にとつて理解が容易で、殊に利害關係人にとつてできるだけ有用なものでなければならぬ。企業會計は内容的には、すでに概觀したように、一定の制度的構成をなして、従事者の工夫や創意を容れる餘地はむしろ無い。しかしその實施技術や報告形式等については飛躍的な改新もなし得るであらう。とにかく、調査会の原則は、主として企業會計の報告基準につ

て、大きな發展をさせる目的を有つていと解される。

調査会原則規定の多くの部分が報告基準からなつてゐるが、その主要なものを取出して、ここでは單に列擧するに止める程度のことしかできない。一般原則の一、報告の眞實性、二、正確な帳簿作成の二基準については前にも言及したし、また報告基準とするにはあまりに根本的な要請でもある。一般原則の四、明瞭性 disclosure 五、繼續性 consistency は特に基本的な報告基準である。

損益計算書原則に現われた報告基準の主要なものは先ず、収益・費用對應表示の基準である。原則一の本文そのものがこの基準の表明であると考えられるが——一Aは一應實質的な規定であるが——一C「費用及び収益は、その發生源泉に従つて分類し、各収益項目とそれに關連する費用項目とを損益計算書に對應表示しなければならぬ。」はこれを明らかにしている。しかし形式上の正當な把握は内容の正當な把握と切り離すことはできないので、それに對應する費用を有する収益項目は商品賣上高や役務による營業収益であつて、營業外収益と營業外費用とは、それがいづれもいわゆる「營業外」という本質のものであることを除いては、全體としても個々のその部分としても格別の對應關係のものではない。受取利息は支拂利息と對應しない。

總額主義の基準は——貸借對照表報告基準でもあるが（貸借對照表原則一B參照）——また重要な損益計算書基準である。損益計算書原則、一Bに「損益は、總額により記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することにより損益計算書から除去してはならない。」と規定しているのがそれである。三C「賣上高は總額主義の原則に従い賣上値引、戻り高等を總賣上高から控除する形式で純賣上高を表示する。」は正當な基準ではあるが、總賣上高の全體が収益でなく、賣上値引・戻り品は費用でない故に、その限度において相殺しても、總額主義に反することはないはずである。

報告基準の内容の大きな部分は財務諸表における区分と科目の種類および配列に關する規定によつて占められる。これを規定する原理は、損益計算書にあつては収益費用對應表示の基準、貸借對照表にあつては流動性配列——「固定性配列」も今いう意味の流動性配列の一つの場合である——の基準と、共通的には明瞭性・網羅性・重要性等の基準とである。調査会原則における此等基準の吟味は別の機会に譲る。

一般原則の三「資本取引と損益取引とを明瞭に区分し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。」は、損益計算書にも貸借對照表にも關連する重要な基準であつて、そしてこれは單なる報告基準でなく、實質的な計算基準でもある。財務會計においては、特に多數の利害關係人の利害の複雑に入り組んでいる大組織の会社の場合に、この區別が一層重要である。企業が利潤收得の組織であることは先に述べたが、株主にとつてそうであるばかりでなく、それは他の利害關係人——債權者・經營者・勞働者——にとつて直接・間接にそうであり、國や地方公共體も法人税その他の租税の形で結局は企業利潤に對して利害關係を有する。この場合、会社の法的所有者である株主が企業利潤の最終的請求權者であるが、この株主よりはむしろ他の利害關係人の方が、株主の原投資額を超えた資本がどのような原因のものであるかを知ることの必要を強調しなければならない。株式会社は高度に社会的な存在であるから。この關係から、資本取引・損益取引・資本・利益兩剰余金の區別が重要視されるのである。しかし理論・慣行および規定方法においてこの區別はまだ充分に固定していない。

最後に、一般原則の六「企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性ある場合には、これに備えて適當に健全な會計處理をしなければならない。」は實質的な會計原則であると解され得ると同時に、報告基準としての保守主義、すなわち、企業にとつて不利な影響をおよぼす可能性ある事實こそ努めて公開しなければならないという趣旨の基準であるとも解される。これは調査会原則においては、貸借對照表の脚註または附屬明細表の規定に多く現われているので、

たとえば特定の資産を債務の擔保に供した場合（貸借對照表原則一〇）期限経過の長期負債の存する場合（同、四（二）B）取得原價以外の評價基準によつて資産を再評價した場合（五の第一項）偶發債務の存する場合（貸借對照表準則第六十一）等にこの事實を貸借對照表の脚註に明示すべきことを規定しているのである。

このように見てくると、調査会の原則、一般原則はほとんど全面的に報告基準である。しかし比較性の基準は貸借對照表科目分類について、貸借對照表原則の四に言及されるにとどまつている。調査会が、その原則および財務諸表準則において、財務諸表の様式や科目分類や配列を規定していること、そのことが財務諸表の比較性を高めることにもなるのである。

會計處理における重要性 *materiality* の基準、すなわち精密・詳細な報告の必要は科目の表わす事實の重要性に依存するので、重要科目はかならず設定されなければならないという方針と同時に價額のあまりに小さい科目の獨立性は認めないことが合理的であるという基準は調査会原則には明示されてはいない。

企業會計は形式と實質とが相制約するのであるから、報告基準が實質的な計算に何の關係もないというのではない。たとえば繼續性基準は、選擇できるいくつかの會計處理方法の一つを選んで、みだりにそれを變更しないことであるが、どれを選ぶかということは計算内容に關することであるのは否定すべくもない。一度採用した處理方法を理由なしに變更すべきでないことは特別に主張するまでもない人間行爲の一般準則でもあるが、變更しないことにつとめることの必要は、外部の關係者への誠實な報告の要件として考えられるのである。報告基準はすべて單に財務諸表の形式にのみ關係があるのではなく、計算そのものを左右し、たとえば算出される損益の額にも影響する。しかしな報告諸基準は會計ということの實質的機構を敘述する會計原則ではないのである。