

Title	動態論における貸借対照表
Sub Title	Littleton's Accounting Theory
Author	三邊, 金藏(Sambe, Kinzo)
Publisher	
Publication year	1962
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.5, No.5 (1962. 12) ,p.1159- 1169
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19621231-04044900

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

動態論における貸借対照表

三 邊 金 藏

動態論における貸借対照表ということについて申し上げます。会計学における中心課題が損益計算にあるということとは今日一般に唱えられるところでありまして、そのもとは企業の経営が収益を目的として行なわれるかぎり正しいと言わなければならぬということとは勿論でありましょう。しかし、私は損益計算を中心課題とするということは損益計算書を中心課題とすることだというように問題をずらして我々の目のおおえる範囲をせばめていってはならないと思います。損益計算を中心課題とするということは、会計学上のいろいろの問題をこの目的に照して観察し判断するということでありまして、その問題となるものには損益計算書の外に、その双生児の兄とも弟とも定め難い貸借対照表もあるからであります。ところが、近來のアメリカの会計学者間には複式簿記という同じ胎内から時を同じくして生まれ出る損益計算書と貸借対照表とを、一つは弁済能力という血を受け、他の一つは損益計算という血をうけた二卵性の双生児たるかのようにみなす風があり、そしてそれがアメリカの会計学をどこか辻褃のあわない、従って理解に困難なものとならしめているように私には思われるのであります。しかし、この欠点は従来は少なくとも私の目にはおぼろげにそう映るだけであつたからただ不思議だ、不可解だと当惑しているばかりであつたのであります。ところが近頃計らずもリトルトン氏の *Structure of Accounting*

Theory 会計理論の構造という書物を読みまして、いろいろな点において有益な教えを受けつつある間に、この欠点と思われるところが比較的判然と浮き彫りされていることを発見したのであります。そこで次にこれを指摘して同学諸君の批判に訴えてみたいと思っております。

そこで、最初にまず、リトルトン氏が損益計算書と貸借対照表とを比較して前者は後者よりも遙かに重要であると説いている、その要点を掲げてみますると、その第一は企業が収益または企業経営の管理統制に与る全てのの人々にとって、第一位的意義を有する資料は提供された企業の種々なる努力と達成されたその成果とを表示するものである。全ての利害関係者にとって重要なことは、企業が引続いて財政的に健全であり経済的に生産性を保つことである。これらの条件をもっとも直接的に左右するものは企業の努力と企業の成果とを理論的に比較することを得しむるいくつかの事実である。しかも、これらの事実こそは会計が損益計算書において費用収益に関する事実として示すところのものである。貸借対照表は貸借対照表として若干の用途に対しては重要たることを失わぬ地位を有しておる。しかし、貸借対照表は損益計算書と同じ程度において全てのの人々に対して殆ど無上に近きものであり得ることはできないということがあります。

次にその第二は収益の決定が重要事中の重要事で、その基礎であるということは近年に至って相当程度認められるに至った。然り、認識の行なわれたのは近代であるが、その重要性は複式簿記と同様古いものである。歴史上の証拠にもとづくと、費用収益の対応による収益の決定は五百年間も複式簿記の中核をなしていたと結論せられなければならない。簿記の早い頃の歴史には貸借対照表の示す資料に重要性をおいたことを示す証拠は余り見当らない。事実を照してみても、収益に関する資料は損益勘定を有していた元帳にはそのいずれにも明らかに満々であったのであるが、弁済能力に関する資料が残高勘定に簡潔に集められるに至ったのは余程近年に至ってのことであるという歴史的詮索であります。

最後に第三は損益計算書はその資料たるものの中に示される利害が種々雑多であるということから、そしてまたそれらの

利害関係者は互に相容れないこともあり、時にはまた実際に正面から衝突することもあるという事実から、多分にその重要性を得てきているのであるという現状の指摘であります。そしてこれを更に次のごとく述べております。損益計算書が近年に至って優勢な地位を占るに至った理由の一部には、貸借対照表が企業の収益分配について何ら報告するところのないという事実の内に存在しておる。貸借対照表は自己の利益を強要するに十分な勢力をもっている収益参加者の数が少ない場合、主要なる利害関係者が損益の詳細に容易に接近し得る資本主または組合員である場合等全ての事情がかなり単純である時には主要なる財務諸表として相当程度用をなすのであるが、一旦政府は税金の為に、働き人は賃金給料の為に、顧客は代価の為に、資金の貸手はその利息の為にというように多数の人々が企業の収益に対して各自に請求権を持出すこととなると、貸借対照表はもはやそれに応じるだけの知識を与うるものとはならない。従って役に立たないとして貸借対照表をけなしておるのであります。

以上は *Center of Gravity* と題する第二章のここかしこからの引用でありまして、リトルトン氏の主張する要旨はほぼ誤りなくこれを伝え得たであろうと信ずるのであります。リトルトン氏の意をつくさせんが為には、更に *Informative Reports* と称する第五章に於て別の立場から同じ主旨を繰返しておられるところも、また、ここで引用してくる必要があるでありません。ところでリトルトン氏はここでは企業経営者の果たすべき任務に関する報告について説くのでありまして、会社の支配人であり経営者である者は彼らに委託された会社の資産を正直に処理する責任の他に更に企業の運営者としてこれを運営する義務と、その運営振りについて報告する業務とを負うている。果して然るならば経営管理の任にあたる者の主たる報告書はこれらの努力を最も詳細に示すものでなくてはならないであろう。それは即ち損益計算書である。損益計算書は費用となり経費となり損失となる資産即ち利益を創造する努力をあらわす資産と得意先から得てこられる資産即ち収益という大願成就をあらわす資産との二つが互に結びつくその過程を理路整然と示す報告書であるからである。この報告書は多

少ともに経営者の統制下にある一定の原因と一定の結果とを互に対照的に示すものであるから最も理解しやすき会計報告書であるであろう。しかし、経営者はその営業活動についてその管理を行なうばかりではない。彼は財務についてもまたその管理を行なうものである。即ち、彼らは債務を負い債務を返済するという仕事もまた遂行するものである。この財務上の仕事は経営目的の中心ではありえないが、しかし、近代企業においては日常の業務となっておるのである。故に財務上の取引は軽視すべからざるものであり、財務管理に関する報告は極めて必要である。企業外部の者に関連を持つ場合は特に然りである。ところが不幸にしてこの目的の為に作成される会計報告書にして、かの損益計算書が明瞭性と秩序性とを備え、それによってよく自らの目的によく適合しているその慣行に比べうる程の発展を遂げているものはまだ一つもない。貸借対照表は財務管理に関する明瞭なる報告書ではない。貸借対照表は費された財務上の努力即ち債務負担又は成就された財務上の成績即ち債務返済を明瞭に示してはいない。従ってその閲覧者はこれによって経営活動を営む為に必要なる手段を得んとして尽した努力及び債務を迅速に返済して企業の信用上の名声を得んと試みた努力が成功したか否かを明らかにすることはできない。貸借対照表はその瞬間に於る弁済能力の状態を示すだけであるから、この目的を果すには不十分であるところのうであります。

即ち以上を締め括ってこれを言えば、リトルトン氏は、損益計算書は企業経営の眼目たる損益の由来を詳細に示すものであるからこれは全ての利害関係者にとって重要であるが、貸借対照表はこの同じ目的に役に立たぬは勿論、財務管理というそれ自身の目的にとっても大いに役立つとは言い得ないとして、この点から貸借対照表は損益計算書に及ばざるものであると論断するのであります。リトルトン氏のこの優劣論は果して当を得ておりましようか否か。私は大いに然らずと言わなければならぬのであります。何故でしようか。

まず第一に、リトルトン氏は後に述べるように自ら貸借対照表の任務は他にありとしながら、ここでは殊更にこれを不問

に付して、昔は知らず、今日においてはその任務でないとせらるるところのものを貸借対照表の任務であると言いたて、その濡衣のもとにこれを損益計算書の前にひき出し、よって彼とこれとの優劣の審判を下さんとしつつあるからであります。リトルトン氏は貸借対照表は財政状態即ち債務支払の能力、資産に対する各種請求者の為に用い得る財務上の保護の限界を示すものである。貸借対照表はその左側にいろいろな資産をおさめ、右側に負債、株主の投資、剰余金、引当金等のいろいろの持分を示すことによつて、その目的を達成せんと企てている。貸借対照表の閲覧者は、この表示から各自の利益に影響する当該企業の安全要素、即ち相対的弁済能力を判断する資料を受取るものと期待されていると言ひ、貸借対照表の資産側即ち左側はその一刹那に於る企業の目的に供し得る資力をあらわし、その持分側即ち右側は、もしその時清算が行なわれるならば、各種請求者間における資産の分配は大体如何様なる収入となるかを語るものであると説いておるのであります。が、これは失当ではないでしょうか。

アメリカの会計学者の内には会計の中心課題は損益計算に移つていったと説明するその自らの言葉の下から財産計算的な考え方を露骨に覗かせる人も決して少なくなく、むしろ一般の風潮でさえあると言ひ得るようでありますから、リトルトン氏もあるいはこの風潮に押し流されているのではありますまいか。いささかその懸念の無きにしてもあらずと思われる一方、財政状態の原語は *Financial Position* であります。この *Financial* の *Finance* という英語は古いフランス語の *finer* からきており、そしてその *finer* は借金のきまりをつける、仕末をつける、支払をするという意味であるとのことでもあります。この語源にこだわつて訳せば *Financial Position* は債務決済能力状態となるのがむしろ当然ということになり、ここにもリトルトン氏の如く史実の詮索に専らの人に対しては陥りやすき落穴があり得ると思われましますから、これは二つが相俟つて、リトルトン氏に前述の如き説をなさしめたものであらうと推察し得らるのであります。がしかし、その由来は何処にあらうとも、要は新しき酒を古き革袋に注ぐにはあらずでありますから、損益計算を重要視するに至つた今日の新

しい会計学の見解に適應せんが為には、財産計算に立脚する古き貸借対照表観を捨てて、古くしてしかも新しい本来の貸借対照表観を採用しきたることを必要とするのであります。リトルトン氏自身が、もしこの時、精算が行なわれるならば云々と説いたその句に直ちに続けて限られた意味に於て、貸借対照表は新しい経営者に引継ぐと殆んど同様に新しい年度に引継ぐといういろいろな責任の報告書である。即ちこれは完了せられなかつたいろいろな責任、詳しく言えば、使われずに残されたいろいろな資産と、支払を終えずに繰越されたいろいろな負債とに關する報告書である。私の言葉に言いかえてこれを申せば、バランスシートはバランスシートで次期に繰越されるいろいろな残高の一覽表又は報告書に他ならずと唱えているのは即ちそれでリトルトン氏はここに至つて漸く正道に復歸せられたと言ひ得るであります。がしかし、それはまたリトルトン氏が自らの古き貸借対照表観を放棄したことを意味するものでありますから、貸借対照表は財務管理に關する明瞭なる報告書ではないとか、損益計算書が損益や売上を詳細に示すに反し、貸借対照表は資金の貸借に關する詳細を示さない等というリトルトン氏の非難的は自然消滅に歸すべき道理となり、ひいてはリトルトン氏のここに説かるところが一切空に歸することとなるであろうと私は思うのであります。

ではしかし、かようにして貸借対照表から従来その任務であるとせられていた弁済能力の表示という役を免じて、無位無官、赤身裸々のその正体は、残高一覽表でしかないと暴露したら、この裸童子は、そもそもいかなる役目を會計上において演ずるのでありましようか。従来いくつかの説は、この点を明らかにしなかつたので、あられもない迷役をこれにふりつける者が出てきたのであらうと、私は思うのであります。そこでデイクシイ教授がその昔貸借対照表の機能について、同じ様な誤解を生じようとしたときに、それを正そうとして述べられたところを、ここに引用してみますと、それには、貸借対照表の主たる機能は、ある年度と他の年度との間に配分せられた収入と支出との割合が合理的であることを立証するにあるところ説いている。少しく敷衍して、その原因を明らかにしますれば、各種の財物用途の上に投下支出せられた資金額のう

ち当期の費用に属して当期に配分せられたものは、損益計算書の借方に記入せられ、次期の費用に属するとして次期に配分せられたものは、当期から繰越されたる残高として、損益計算書の対偶である貸借対照表の借方に記入せられる。いろいろな名称、名目の下にその企業の手にした収入、すなわち資金額のうち、当期の稼高に属するとして配分せられるものは、損益計算書の貸方に記入せられ、次期において稼ぎいだされるべきものとして次期に配分せられたものは、稼ぎだされるまでは、借りているものに外ならないから、前受収益として、貸借対照表の貸方に記入せられる。故に貸借対照表と損益計算書との関係は、例えて言えば、互に入籠になっている歯車と歯車のようなもので、一方の歯は他方のくぼみにしっくり嵌り込み、一方のくぼみには他方の歯がこれまたしっくり嵌り込むというようにすべての噛合い、喰合いが合理的になっているかないかにしたがって、かれもこれも共にうまく働くか、働かないかが決定するものと言えるのであります。

そこで我々は、この理由にのっとり貸借対照表によって損益計算書の正しいか否かを調べようとするのであります。ここに貸借対照表の第一次的重要性がある、ところ我々は申すのであります。リトルトン氏は、利害関係者が、多数になりしたがって互に衝突する恐れが大となれば、損益計算書はこれを調停する用具として、いよいよますますその重要性を増大すると説いているのであります。リトルトン氏の重要視せらるるその損益計算書が、一方が一にも失当のものであるならば、それは物議を醸す酵母とはなっても、前の衝突を緩和、調停するものとは、勿論絶対にならないでありましょう。そこで、リトルトン氏は、他のところにおいては、収益とこれに割当てられるべき費用及び両者の差額として生ずる純益の期間的決定は、経済上の利益の抵触から生ずる争点を立派に解決するために必要な、唯一の資料を提供するものでは決してない。しかし有為有能な、独立不羈の公認会計士によって検査され、承認された損益計算書は、すべての利害関係者に対して、これをさし置いては他ではとうてい得難い信頼の要因を提供する。言い換えますれば、リトルトン氏の言う所の損益計算書とは、有為有能な公認会計士が、不偏不党の立場から関係証拠書類に基づいて検証したものを意味すると注解するその一方、損益

計算書は、必然的に専門家的吟味を必要とするすべての取引から生ずる結果のあらましを、一つも漏らさず包含し得るものではない。したがって費用と収益との真实性は、資産と負債とのうちにその相對吻合物として存在する色々な割符に照らして調べる必要があると告白しておられるのであります。

ところが、その相對吻合物たる割符を包含する資産と負債とを一表に示しているものこそ、すなわち貸借対照表に外ならないのでありますから、リトルトン氏の言う所は、これを煎じ詰めれば、結局損益計算書が會計上非常に重要である、利害関係者の数が、今日の如く増大すればいよいよますますその重要性は増大する。しかし、そのいよいよますます増大する重要性に呼応し、匹敵せんがためには、その損益計算書はいよいよますます正しいものであることを必要とする。しかもそれが果して正しいか否かを判定せんがためには、貸借対照表中にある關係証拠物件にこれを徴してみなければならぬ、ということに帰着するということになるでありましょう。とすれば貸借対照表は、いよいよますます重要性を加えるべき損益計算書によって立つ土台としてこれと共にいよいよますます重要性を加えていると結論するのが当然で、一方の損益計算書が、重要性を増すにつれて、他方の貸借対照表はその重要性を減じているものの如くに言いたてるのは、少しく失当ではないでありましょうか。私は、大いにその疑いなきあたわじと、言いたいのであります。

さて以上は、リトルトン氏の損益計算書偏重論を通して、損益計算中心論から損益計算書中心論に曲り込み、それから更に脱線して貸借対照表輕視論に落ち込んでゐる風あるかに思われるアメリカ会计学の弱点をつかもうとした、私一個の試みであります。今しばらく目を個々の説から離して、如何なればこそ多くのアメリカの会計学者は、未だに財産計算的考えから脱脚しきれないで動態論と靜態論との間をさまよいつつあるか、その原因はどこにあるかと、こう考えてみますると、それは貸借対照表は、その財政状態の表示であるという、その財政状態の意義が一向に究明せられず旧態依然たりで、相も変わらず、リトルトン氏が支払可能能力の状態とはつきり言明している様に解釈せられてゐる所にあると、こう私は考えるの

であります。

財政状態はその語源にちなみて、これを言うならば、いかにも支払可能力の状態ということになるであろうとは前にすでに述べた通りであります。しかし言葉は生きもので、いずこいかなる国においても絶えずその意義内容を変化するものであるから、Financeの意味も、いつまでも古いフランス語の *finer* に拘束されてはいない。それより解放せられて変化する。Corporation finance という場合の finance は、もっぱら資金調達の意味に用いられるように思われますし、finance a business という場合の finance は、事業に金を出す、賄う、という意味に用いられるようである。Shorter Oxford English Dictionary 及び Universal English Dictionary によると、現に management of monetary affairs 即ち金銭上の事務の処理という解がついておるということを発見するのであります。そうすると、finance を資金を調達したり、投下したりすることだと解しましたが、Financial Position 財政状態を資金の調達及び投下の状態と訳することも許さるべきであると言い得るではありません。

私が、ずっと以前から、一企業の財政状態とは、当該企業の資金調達及び投下のありさまという意味であると主張し、したがって貸借対照表とはその作成時において当該企業の資本が、いかなる方法、手段によって調達せられ、いかなる財物使用の上に出下支出せられつつあるか、そのありさまを示すものであると云っておりますのは、即ちこの理由に基づくものであります。貸借対照表をかように解して参りますと、その示すところは当該企業の収益力を構成する具象唯象、色々様々なる形における要因がいかに按配布置せられ、全体としていかなる機動力を発揮するように構成せられつつあるか、そのありさまの概観図、構成図であるということになります。そしてまたしかる時は、それは例えてこれを言えば、差しかけ中の将棋の盤面のようなもので、そこでは各自にそれぞれの位置を占めつつある王将、金、銀、飛車、角、桂馬、香車、歩、などが互に密接なる連繫を保って、強弱様々の攻防力を結成し、それによってこれを読む棋士にやがてはさし継が

るべき次の一手を暗示していると同様に、ここではついで將に経験せんとする当該企業の發展帰趨が容易に、いずれに、赴かんとしつつかあるかを暗示して、これに対処すべき適宜の手段をこうすべきことを、経営担任者に促しつつかあるものと解しうるでありましょう。しかもこれがすなわち私が、貸借対照表の第二次的使命とする所なりと指摘して、支払能力説にとつて代らしめんと欲するところのものであります。

換言すれば、従来の諸説はリトルトン氏にさしあたりその実例をみるが如く、この収益力の構成図を、債務支払能力如何という歪んだレンズにしぼって解釈し、その見地から修正を加えようと試みるばかりで自然あるがままの図模様が、我々に何を語り、何を告げんとしつつかあるかということに関心を持たなかつたがために、真相をつかまずして仮相に誤られたのであります。今翻然として頓悟し、経営分析を鍵鑰としてこの構成図に盛られつつかある収益力の各要因が布置按配のよろしきを得て、限界効用均等の法則に適ない、よつて最大の機動力を發揮しつつかあるか否かを吟味してゆくときは、無限の秘宝をその懐より探り出すことが出来ましょう。くり返して更にこれを申しますれば、貸借対照表は過去については損益計算書の示す計算が正しく行なわれたるか否かを語り、現在については、当該企業の収益力を構成する各々の要因が如何に按配、布置せられつつかあるかを語り、将来については企業の前途如何を予告して、これに対処すべき経営方針の樹立に遺憾なからしめんと期するものであります。

貸借対照表は従来はその本来の使命にあらざるものを使命とするかの如くに言いたてられ、誣いられたがために、ややもすれば輕視せられんとしたのであります。本来固有の面目は、正に私が右に述べたようなところにあると判明すれば、今後は尽未来の久しきにわたつて、いよいよますます尊重せられていくであろうと、私は確信するのであります。シユマーレンバッハ氏は、貸借対照表は企業の蓄積している力の表示であるといひ、蓄積されているその力の一つ一つが、いかに構成せられているかを知ることが肝要である、といひ、リトルトン氏は、貸借対照表の格下論に熱中しつつかあるその一方にお

いて、貸借対照表は主としてやがて用いられるべき残存手段を示す、といい、資産は生産要素である、といい、誤解を招かざらんがためには貸借対照表上の負債もまた結果を示すものではなくして、結果に対する手段を示すものであるということ指摘しなくてはならない、と散発的ながらも説いておられますからシュマーレンバッハ氏もリトルトン氏も、やがては必ず以上私の説いたところに同意せられるに相違ないであろうと、私はいよいよますます自信を深めつつあるのであります。

本稿は日本会計研究学会第十六回大会が立命館大学において行なわれたとき「動態論における貸借対照表」と題して発表された研究報告の録音より作成したものであります。文責は筆者にあり、本稿作成に際しては商学部佐藤淑子、松村富士子両君の助力を得ました。(和田木松太郎記)