

Title	わが国動的会計基準の成立：成立期の論点にみられる「企業会計原則」論の特徴
Sub Title	A Characteristic on Essays relating to "The Business Accounting Principles" to 1951
Author	鈴木, 勝美(Suzuki, Katsumi)
Publisher	
Publication year	1964
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.7, No.3 (1964. 9) ,p.348- 375
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19640930-04046147

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.

わが国動的会計基準の成立

——成立期の論点にみられる「企業会計原則」論の特徴——

鈴木勝美

- 一、序
- 二、アメリカ会計原則の影響と一般原則
- 三、一般原則に関する論点
- 四、その他の原則に関する論点
- 五、結

一、序

ことに第二次世界大戦終結以後のわが国の会計学は、他の多くの学問領域においてもそうであったように、アメリカ会计学の強い影響のもとに発展してきたものといえるであろう。わけでも昭和二十四年七月に公表せられた「企業会計原則」は、わが国の国情が加味せられているとはいふものの、当時アメリカの占領下にあったこともあって、その理論的基礎は殆どアメリカ会計原則論から導入されたものであるといわれている。したがって、アメリカで重視されていた損益計算書を中

心とし原価主義を基調とする理論は、そのまままた曲りなりにもわが国の「企業会計原則」の中に生かされることとなったものと思われる。この意味で、わが国の「企業会計原則」も多分に動的性格を持つものといえるであろう。

もとより、わが国における財務諸表改善・統一の運動は、そのおもなものである。昭和九年の商工省および昭和十六年の企画院による「財務諸表準則」など、すでに過去にも何回か繰返されてきた問題であつて、昭和二十四年にいたつて公表された「企業会計原則」並びに「財務諸表準則」が初めてではない。しかし、それが以前のもものと異なる点は、会計の根本理念の確立のために新たに設けられた会計原則に重点があるということであり、さらにはそれが証券取引法に基づく「財務諸規則」と関連し、これと公認会計士制度とが結びつくことによつて間接的に強制力をもつことにある、といわれている。

ところが、このように根本理念の確立に重点があるといつても、それが最終的に意図するところは、財務諸表の改善・統一であり関係するひとびとの満足しうるような財務諸表の作成ということであろう。換言すれば、どのような財務諸表を作ることによつてそれが関係方面の満足しうるものとなるかという基準を示そうとするものが「企業会計原則」であると解せられる。もとより、一般に会計原則と呼ばれているものの中にも公準・基準・原則・規則など多くの用語上の区別もあるし、その内容も異なるものとして論議せられてはいるが、会計原則が社会的に認められたものとして設定せられる限り、そして財務諸表作成に関する実務上の基準となるかぎりにおいて、基準の語をもつて表現する方が誤解が少ないように思われる。そこでまた本稿の題名も「企業会計原則」の機能的表現として会計基準、そしてアメリカ会計原則論の動的性格の影響を受けたものとして動的会計基準の題名を付したゆえんである。

このように「企業会計原則」はアメリカ会計原則論の影響を強く受けてはいるが、同時に社会的制度的意味を持つことか、またわが国の国情を反映し、その特質が形成せられることになると思われる。本稿ではそのような特徴がどこにあるかを、「企業会計原則」の成立当時に展開せられた論議を中心として考察せんとするものである。したがつて、いわば本稿は

展開論文の一段階として考えられるべきもので、主として昭和二十二年から昭和二十六年頃までを中心とする。それを内容的に言えば、財務諸表の改善・統一運動、「企業会計原則」・「財務諸表規則」・「監査基準」の設定など、いわゆる「企業会計原則の確立維持のための諸制度」が設けられるにいたったその期間の論議を対象にする。

ところで、「企業会計原則」が現実の報告的会計の基準になるものとすれば、一方においては、実務的慣習に基づくことは勿論であるがまた同時に会計実務に反映する多くの諸法令との調和をも必要とする。しかし、また他面そこにおいて会計的処理や手続などが使われるところから会計学的な論理的展開をも必要とする。そして実践は理論によって導かれ、理論は実践によってその正当性が証明されるから、これら両者は相交錯して現実にあられ相当混乱した様相を呈してくることになる。解説・批判・論争など、「企業会計原則」に関する論文ないし著書が今日まで膨大な数にのぼっているのはこのような事情がその一因をなしているものとも思われる。

これらの中には、あたかも「企業会計原則」論が会計理論そのものであるかの観を抱かされるものも数多くみられる。これがため会計原則に関する論議は会計学にとって有害であるとさえいひとびとも少なからずあらわれてきている。しかし、その反面、終戦以来今日まで「企業会計原則」を中心とする論議が果した会計学への貢献も決して見落すことができないものである。企業規模の拡大にもなう「資本と経営の分離」の進行によって、企業の社会的報告機能も今後ますます重要なものとなってゆくであろうことも亦、事実であるように思われる。このさい、その成立期の論点を中心として、当時のわが国における「企業会計原則」に関する論議を考察し、その後の発展の基礎を把握することは、今日までこれに関する文献も殆どないように思われるので、会計原則論ないし会計理論の今後の発展のためにあながち無駄なことではあるまい。まして会計学の研究を志さず私自身の今後の資料として、一応このような形でまとめておくことは意義のあることであろう。

二、アメリカ会計原則の影響と一般原則

わが国の財務諸表の改善・統一に関する運動は、まず経理公開の要請にはじまり、G・H・Qの「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書 (The Instruction for the Preparation of Financial Statements)」を媒介として「企業会計原則」の設定に発展したものと理解することができるであろう。

※ 経理公開の必要性については、座談会「会社経理の公開を中心として」産業経理七・四・中西寅雄「企業民主化と経理の公開」産業経理七・九・上野道輔「我国経済再建における会計学の意義」会計五六―一・鍋島達「経理公開の諸問題」経営評論三一―一などの論稿を参照されたい。

※※ この「指示書」は昭和二十二年に調査統計課勤務のC・P・Aウイリアム・ヘッスラー氏を中心として作られたものとされているが、理解しにくいところも多く、さらには来日したアメリカ統計調査団が「指示書」による財務報告書の利用困難なるを認めるに及んで、わが国の会計学者グループにその批判と意見を求めるにいたり、これが契機となってわが国会計学者の財務諸表改善・統一に関する具体的活動が始められたといわれる(座談会「会計制度のエヴォリウションとレヴォリウション」産業経理二一―一〇参照)。なお「指示書」の果たした役割については村瀬玄「日、英、米三国における会計原則制度の由来」企業会計六一―一、その内容については「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書」(1)(2)産業経理九・六・七を参照されたい。

この「企業会計原則」は、昭和二十三年五月の「会計制度改善並びに教育委員会準備大会」の後、同年七月経済安定本部に設けられた企業会計制度対策調査会(昭和二十五年五月発展的に解消され、企業会計基準審議会となる)による一年にわたる審議の結果昭和二十四年七月中間発表として公表せられたわけであるが、アメリカのS・H・M会計原則を範として作られたものとされ(太田哲三「企業会計の黎明」企業会計一―七)、またそれが一般の見方であるようにおもわれる。しかしながらその作成の中心となって活躍した黒沢清氏は、「なるほど、一般原則、損益計算書原則、貸借対照表原則という会計原則の構成は、SHM会計原則と同様であるが、内容については、わが国の産業界の現実的基盤と、商法、税法等の法制的基礎との関

連を考慮して構成されて」おり「決してSHM会計原則のみに則っているわけではない」(「会計学界の回顧と展望」税経通信八一)と、S・H・M会計原則以外の要素も採り入れて作成した点を強調されている。ではなぜS・H・M会計原則の構成をとることになり、またわが国の国情がそこにどのように参酌されたのであろうか。

アメリカ会計原則の影響

もともと会計原則はアメリカ会計実務の所産であるといわれている。しかし、アメリカでは一九二九年の大恐慌に続く一九三〇年代に、過剰生産恐慌の矛盾解決のための政策実施を基調として会計原則の制定運動が発生した、といわれるのである^{*}。財務諸表の統一という点からいえばそれはひとりアメリカにかぎらず、産業の発達にもなって生ずる各国共通の現象であった。ところが、各国が財務諸表の項目の名称、分類配列などの形式・方法の面を中心としたのに対し、アメリカでは内容と原則とかが問題とされ、会計理論の本質的転換が強調された点他の国と異なり、それがためにとくに会計原則の統一運動として注目せられるようになったもの(岩田巖「米国における会計原則統一運動」一橋論叢一三―二)といわれる。

※ 木村和三郎「今世紀におけるアメリカ会計学の確立と発展」国民経済雑誌八五―一、なおその社会的経済的諸要因については、山楯忠恕「ペイトン・リットルトンの企業会計基準論(1)」松山商大論集一―三を参照。

このように静態論から動態論への移行という会計理論の転換を内包して一応の体系を整えたアメリカ会計原則が、とくに戦後のわが国会計原則の設定と関連して多くのひとつの論議の対象となるにいたったわけである。黒沢清氏はその有名なものとして Sanders, Hatfield & Moore (SHM) 三氏の「A Statement of Accounting Principles, 1938」、Paton, Littleton 両氏の「An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940」並びにアメリカ会計学会(AAA)の「Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements, 1941」をあげ、アプローチの方法を三種類に分類しておられる(「会

計基準の確立と維持について」産業経理九一五。これらは作成当時わが国で重視されていたことから、有形にしる無形にしるその影響が考えられるところであろう。しかしそのうち、いわゆるS・H・M会計原則がとくに採り入れられるにいたったのはつぎのような理由によるのである。

前述した企業会計制度対策調査会においても、S・H・M会計原則のような、財務諸表を対象とした形態的構成方法をとると、会計原則の中にも、たとえば損益計算書や貸借対照表の両者にわたる原則として重複するものもでてくるので一貫性を欠くことになるから、費用原則・収益原則・利益原則・資本原則などの実体的構成方法をとるいわゆるA・A・Aの方式によるべきであるという論議もなされた（「企業会計原則と財務諸表との関係について」会計五六一三）。しかし、このような形態的構成方法に弱点はあっても、それによる実践性および啓蒙性は大きな長所をなすものと考えられ、とくに「従来のバランスシートや損益計算書のワクで会計原則を考え」（岩田巖氏発言「企業会計原則の統一を中心として」会計五七一）たいというのが重要な採用の理由をなすものであるとおもわれる。したがって、まずアプローチの方法からしてわが国での従来の知識を参酌して採り入れられたものといえるであろう。

すでにS・H・M会計原則は、昭和十三年に青木倫太郎氏によって紹介^{*}せられたりもしてふるくからわが国の一部のひとびとの注目するところであった。この内容については、原価計算については全然論及されていないことおよびそれが尊重している保守主義などに対する批判もあったが（黒沢清「近代会计学」昭二六、一八七頁（二〇一頁参照）、ともかくそれを範としてわが国の会計原則が作成せられることになったのである。

※ 「A Statement of Accounting Principles を読む」商学論究一三三号、同年に同書の抄訳として金洵植「会計準則」明大商学論叢二四一

四・六、二五一一がある。なお黒沢氏がさきにあげたこの他の書物についても、寺井邦樹「米国に於ける会計原則試案に就て」南邦経済一〇一昭一七、伊藤長正「ペイトン・リットルトン著株式会社基準序説」経済学論集一三一昭一八、などによって紹介せられて

きている。

一般原則との関連

草案は黒沢清氏によるのであるが、S・H・M会計原則に範をとったものとしても、黒沢氏は構成はS・H・M会計原則により、内容的にはその他の要素を採り入れたと述べておられるのであるから、内容については一応アメリカ会計原則一般との関連を考えるのが妥当であろう。その草案の作成理由および審議の過程は「会計」の復刊二・三・五・七号にわたって掲載された調査会の速記録によって知ることができる。*そしてそこにおける草案と公表された「企業会計原則」とを比較すると、S・H・M会計原則ないしはアメリカ会計原則との関連のみならず審議の過程でどのような点がどのように変ったかも明らかになるであろう。

※ 審議の過程において、改正商法における無額面株式の採用と関連して払込剰余金の税法への配慮、前期損益修正に対する税法への配慮、実業界で必要とせられる配当平均化の問題への配慮、連結貸借対照表は税法が所得の連結を認めていないことと一般の関心が薄いことから時期尚早とされて採り入れなかったことなど、その他わが国の国情が各所で配慮されている点興味深いものがある。

たとえば一般原則についてみれば、S・H・M会計原則の要綱にあるAからFまでの六原則のうち、Bの資本取引と損益取引の区別、Dの長期資産の期間的費用配分、Eの継続性の原則およびFの保守主義の四原則は、黒沢氏の草案にもみられるところである。*さらに、S・H・M会計原則にける損益計算の基本概念にもとづく期間的利益決定の一般原則四項目中に、真实性の原則と明瞭性の原則に該当する内容が認められるといわれる。***

※ 勿論、BとDの原則は、表現の強弱はあるにせよ、A・A・A一九三六年の「会計原則試案」第三節および第一節にそれぞれみられる。また保守主義の原則はアメリカにおける当時の実務界の一般的慣習であったし、継続性の原則もペイトン・リットルトンの著書の第二章、会計学の前提をなす概念の第二番目に示されている。このことからそれらはあながちS・H・M会計原則特有のものとはいえない。

ない。したがってその影響とのみ考えるのは早断であろう。

※※ 「近代会计学」一五五頁および一六五頁。ただし文面からすればむしろわが国「企業会計原則」の単一性の原則に近いと思われる。
原書二八頁参照。

草案ではこれらの他、正規の簿記の原則および正規の会計原則準拠の原則を加えて八原則が示されている。そのうち後者の「企業会計は正規の会計原則に従って処理されねばならない」という原則は、「正規の会計原則」の意味が曖昧であり、「すでに自明の公理みたいなものであるから、むしろこれは削除した方が適當である」（黒沢氏発言「企業会計原則」会計五六―五）ということでもまず取り除かれた。つぎに、黒沢氏の草案では損益計算原則の一のBにあつた単一性の原則は、貸借対照表原則と重複していること、およびそこに書かれている「政策の考慮のために事実の真実なる表示をゆがめてはならない」という条文が「保守主義の濫用をチェックする」ために必要でありわが国の現状にとって非常に重要であることなどの理由でそのまま一般原則の中に入れられることとなつた。この審議では減価償却に関する費用配分の原則を一般原則に入れるかどうかの問題が無視された形になつたので、理由は明らかではないが、発表された「企業会計原則」では省かれて七原則となつたのである。

これら七原則のうち、さきに考察したごとく、S・H・M会計原則のみとはいえないまでも、一応五つの原則がアメリカ会計原則の影響を受けたものとみることができであろう。そのうえ、さらにこの他にも、真実性の原則および正規の簿記の原則を包含した実質的内容の原則 (Principle of Materiality)^{*}がアメリカより影響されたもの（黒沢清「企業会計原則総論」税経通信四一九）といわれるから、一般原則のうちほとんどがアメリカよりの影響とみることができるところである。

※ この用語はわが国では一般に「重要性の原則」と訳されている。黒沢氏は「企業会計原則の統一を中心として」（会計五七一―一）という座談会でも、この原則が正規の簿記の原則にあたるといわれる（七四頁）が、その出所並びに重要性の原則との関連についての文章は見当らないようである。しかし、このような「会計」に掲載せられた草案ではなく、さらにその原案において正規の簿記の原則に該

当する文章は「企業会計は、すべての取引につき、その発生に従って秩序整然と正確な記録を作り、これに基いて処理しなければならぬ」となっていたといわれ（佐藤孝一「正規の簿記の原則」会計検査と監査一九九）、また黒沢氏も「上野先生の強い主張で、とり入れたものです。……それで特有害な解釈のもとに一般原則に組入れたわけです」（『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』を語る「企業会計四一七」と述べておられるところから、佐藤氏の理解されているごとく、原案の内容を貸借対照表原則的に表現したものと解釈すべきであろう。

しかし注意すべきことは、わが国でアメリカ会計原則がとりわけ多くの注目を浴び広く研究の対象とせられるようになったのは第二次世界大戦終結以後のことであるから、会計原則を作成するさい、それ以前に影響を受けていたドイツ商法の流れを汲む貸借対照表原則的思考方法が意識するといなにかかわらずその中にとり入れられることは当然考えられるところである（さきの正規の簿記の原則はその一例であろう）。したがってこの観点からすれば、真实性の原則、明瞭性の原則、単一性の原則、継続性の原則および正規の簿記の原則はすくなくとも貸借対照表法の原則となんらかの關係を持つものと考えることができらるであろう。そのうゑ、保守主義の原則が「商人社会の底を派れる経済的配慮の計算技術へのあらわれ」（飯野利夫「会計上の保守主義について」一橋論叢二二一四）としてわが国にも存在し考慮の外に置かれるものとすれば、それぞれの基盤は異なることでもあらうが、これまた殆どの原則がアメリカの影響と考えられるものと重複することとなる。むしろアメリカ会計原則の影響は資本取引と損益取引との区分の原則のみではないかと思われるほどである。したがって、もしこれら双方の影響を受けてわが国の企業会計原則が作成せられたとしたならば、概念的には七原則の中に、貸借対照表を中心とするいわゆる静態論的原則と、損益計算書に重点を置く動態論的原則とが同時に包含されることになる。しかも、それぞれ体系や理念の異なるものから採り入れられた諸原則がまとまった一つの体系をもって構成されているということは、わが国「企業会計原則」の作成に關係した主要なひとつの説くところでもある。したがって、これらの諸原則が渾然と融合されてなんらかの体系をもつとするならば、体系を構成するその観点から原則ひとつずつの概念もまた新たに規定されてこなければならぬ。

らない。その意味から一般原則の体系的構造とそれに基づく一般原則の解釈は重要な論議の焦点となるべきものであって、ここからまた作成された「企業会計原則」がわが国特有の内容を持つものであるという解釈も成り立つことになるであろう。果してこのような体系をもつものとして考えられるかどうか、この点は本稿においても次に考察せんとするところである。

会計の基本的な考え方を明確にする観点からすれば一般原則への影響が最も重要であるわけであるが、さらに損益計算書原則および貸借対照表原則においても、S・H・M会計原則並びにその他のアメリカの会計原則とわが国の従来 of 会計思考との交錯が考えられる。しかしそれらの影響の単なる分析よりも、より重要なことは、わが国の「企業会計原則」として採り入れられるそれらの意義である。そこでむしろこれは後に続く「その他の原則に関する論点」の項目から汲みとるべき問題として以下考察を進めることにしたい。

三、一般原則に関する論点

一般原則は損益計算書および貸借対照表に関する諸原則ないし財務諸表準則の基礎をなすものであって、その具体的適用はこれらに譲ることになるわけである。したがって、適用面での問題はこれらとの関連から生じてくるので、いまだ一般原則に関する論議もすくなく、主として作成に関係したひとつとによって啓蒙の意味から論議せられた傾向がある。一般原則に関するこの期の論議は、わが国の国情を基盤とし、その上に採り入れられたアメリカ会計原則との体系的解釈にその特徴をみいだしうるものとおもわれる。中心はそれらの構造的把握であり、それらを何によって統一化しようとしたかが焦点となるであろう。

そこで、まず会計に関する実質的原則として会計記録の原則 (recording principle)、会計処理の原則 (reporting principle) および会計報告の原則 (reporting principle) の三原則を認めることができるかとされているが、このうち、一般原則を体系化

せんとする立場からは、とくに処理原則並びに報告原則を媒介とする体系化がその中心的方向を示すものといえるであろう。そしてまた、この観点から、両原則による併列的体系化と、さらに報告原則を優位に置いた上での体系化との、二つの論点をみいだすことができるように思われる。

一般原則の併列的体系化

まず両原則の併列的体系化を試みたものとして太田哲三氏の論文をあげることができよう（『会計原則』の理論的構造」企業会計一一一）。つぎにその主旨をあげてみよう。

企業会計原則における企業会計の任務には

一、企業の特定期間（一年度）に於ける経営成績を明らかにすると共に、其の財政状態を明らかにすること。

二、経営成績、其の由来、財政状態等を利害関係者または広く社会に報告すること。

の両者が含まれるものと解される。前者が従来いわれている「会計すること」ことであり、後者が「報告すること」ことに相当する。会計原則をこのような「会計すること」に関する指導原理と、「報告すること」に関する原理とに分けて整理してみた。……

このようにして太田氏は、「会計すること」ための原則で最も重要にして基本的な原則を真実性の原則とし、「報告すること」ための原則で基本的なものとして完全公開の原則と明瞭性の原則をあげ、このような二つの観点から併列的に体系化されている。

太田氏の「会計すること」および「報告すること」はそれぞれさきにあげた処理原則および報告原則を意味するものと考えることができよう。しかし、このように併列的に体系的解釈がなされても、それが及んで一般原則各々の概念規定に影響し

うるかどうかには多少の疑問がある。二つの観点から分類・整理せられた会計原則が、会計原則自体においてどのような関係を持つかが不明確であろうと思われるからである。したがってこのような意味から他の観点、すなわち報告原則を主体にした一般原則の体系化につきに着目しなければならない。

報告原則を中心とする体系化

そのような問題を正面から究明したものとして岩田巖氏の論文をあげることができであろう（「企業会計の一般原則について」企業会計一―九）。岩田氏は、まず一般原則の中核をなすのは第一の真实性の原則であるとされている。そして現実の財務諸表が好むと好まざるとに関係なく主観的であり過去の誤りかつ不正確を免れないために、古典的の真实性原則とは異なつて、第二原則以下六原則がこの「真实性」の内容を明確にすると共にその範囲を制約するために用意されたもの、と解釈しておられる。岩田氏はつぎにそれら六原則を真实性の原則と関連づけたのち、一般原則は七つの個別の原則が羅列されているのではなく、詮じつめれば、そこには一つの一般原則のみがあるのである、と主張されている。

この岩田氏の論文においては、「真实性」といつてもそこに常に「真実な報告」を示唆していることに注意されなければならぬ。それは一般原則が報告原則のもとに統一されていることを意味するものであつて、このことはさらに岩田氏の別の論稿（「企業会計原則とドイツ貸借対照表論」経営評論四―一一）を参照するとき一層明確なものとなるであろう。

そこにおいて岩田氏は、わが国の「企業会計原則」における一般原則の第一・四・五・七は「ドイツ会計学が古くから静態論的貸借対照表原則としてあげてきた真实性の原則、明瞭性の原則、継続性の原則および単一性の原則に相当するもののごとくである」が、それはドイツ静態論の「会計処理の原則たる資格を剝奪され、単純な報告原則として採用されている」のであるといわれる。また、ドイツ動態論における一致の原則、継続性の原則、比較性の原則、確実性の原則等一連の体系

的動態原則は、「畢竟するに、會計処理の原則であつて、會計報告の原則ではない」のである。それに比較してわが国の「企業會計原則」では、企業の外部目的に重点をおくため、処理原則以上に報告原則が重視されている、といわれる。

これらの内容から理解されることは、わが国の「企業會計原則」を問題とするときは常に報告原則を前提として考慮すべきことであつて、このことが、さきにあげた眞実性の原則すなわち「眞実の報告」を頂点とする体系化に具体化されたものと思われるのである。^{*}

※ 内容的に多少異なる点もあるが、その他眞実性の原則を頂点とする論理を持つものとして次のような論文があげられるであろう。

久保田音二郎「企業會計の一般原則について」インヴェストメント三一・飯野利夫「會計行為と會計原則」企業會計四一四。

共通原則としての見解

このように、一般原則において報告原則が重視されるべきものとするれば、アメリカ會計原則が報告原則を中心として發展してきたところから、それが靜態的の原則であるにせよ動態的の原則であるにせよドイツ的であるよりもむしろアメリカ的であることを意味するものと考えられる。したがつて、一般原則がドイツの貸借対照表原則の影響をうけたものとしても、それはまたこの限りにおいてアメリカ的な解釈のもとに体系化されうるものとなるであろう。

しかし、その反面、一般原則が報告原則を中心として体系化されうるとしても、それがただちにアメリカ的な動態的會計原則に結びつくことを意味するものではなく、また同時に、個々の原則の内容ないし相互の關連が、そのことによつて必ずしも明確になるものとはいひ得ない点注意されなければならない。たとえば岩田巖氏は「正規の簿記の原則は、眞実性から『現在性』を抹殺して、過去の実際の事実すなわち簿記による過去の取引記録を基礎とすることをもつて眞実とすることを明らかにしたものであり、その歴史的性質を強調したものである」という趣旨を述べられ、正規の簿記の原則と眞実性の原

則とを関連づけていられるが、このように体系的に把握したとしても、正規の簿記の原則それ自身としての具体的範囲は、概念的にせよ適用面にせよそれほど明確になったとはいえないように思われる。また一般原則相互の関連においても、たとえば保守主義の原則は真实性の原則を限定するものであり、例外的に適用されるものであるといわれるけれども、やはりその限界は不明のままであるように思われる。そこでこのような理由から「個々の原則が平面的、羅列的に配置され……其の間に軽重の区別は認められない形式を具へている」（山下勝治「閑却されたる『会計原則』上の根本問題」企業会計一―一一）という解釈も成り立ちうることになる。そしてそこからまた「ここにいう一般原則は、そのような基本的原理というものではなく、むしろ、損益計算書原則、貸借対照表原則を並べて、そこに共通的に作用している原則を抜きだした原則であると考へた方が正し」（『会計原則の論理』昭二六・四一頁）い、という考へ方が生まれることになる。このように「共通に作用している原則を抜きだした原則である」という考へ方は、原則相互の明確な意味と理論的關係とが明らかにされない限り、また一つの妥当な解釈として認められうるものといえるであろう。……とすれば、一般原則に関してはその体系的解釈によって個々の原則の内容を明確に規制しうるほどの論理的主張の理解が困難であったという意味で、成立期にみられる「企業会計原則」論の特徴は、次の「その他の原則に関する論点」において考察されるべき問題となるであろう。

四、その他の原則に関する論点

この「その他の原則に関する論点」にみられるところでは、「企業会計原則」が貸借対照表より損益計算書を重視しているという点については、従来の商法において第一に掲げられていた財産目録を財務諸表の体系から除外するなど「企業会計原則」自体の明瞭な態度もあって、広く一般の一致した見解であった。このように企業会計原則がいわゆる動態論として損益計算書を重視することになったため、旧来の、とりわけこの期には商法のとる靜態的な貸借対照表中心主義との間に根本

的な矛盾が生ずることとなったのである。

これに対し、会計学界においては、損益計算書の重視を主張すべき、その前提とし、まず資本取引と損益取引との区別の重要性を強調し矛盾とする問題の解明にあたりながら、これを認識せしめようとした。したがって、この期に発表された論文のおもなものを問題別に分類してみると、剰余金原則、当期業績主義、費用収益対応の原則、発生主義および実現主義などがあげられ、いずれも、資本剰余金と利益剰余金の区別・利益剰余金の源泉としての損益計算の内容、という一連の關係のもとに重視される論点であることがわかる。そのうち剰余金原則に関する論稿が半数以上を占めていたことをおもえば、この点がいかに重視されていたかが理解しうるであろう。

(1) 剰余金原則に関する論点

資本取引と損益取引の区分の原則は資本剰余金と利益剰余金との区分計算に関連せしめなければその意義は認められないであろう。そのため資本取引と損益取引との区分の原則は、資本剰余金と利益剰余金の源泉の面からの区別の基準を提供するものであるという解釈が一般的であるようである。したがって、この意味から両原則は殆ど同一のものとして扱われている場合が多い。そこで一般原則における第三原則と損益計算書原則並びに貸借対照表原則における剰余金に関する論点とをここで同時にとりあげることにした。

資本取引と損益取引の区分の原則はわが国でもアメリカ会計理論が問題とされる論文にはふるくからみいだされるところである。したがってアメリカ会計学を注目してきたひとびとには、それはなんら目新しい問題ではなかった筈である。しかしこのような問題が、この期の他の論点と比較して最も盛んに論議されたことは、一つには従来の商法ないし税法において剰余金概念、とくに資本剰余金概念が確立していなかったことと、二つには、無額面株式の導入によって商法のとるプレミ

アム利益説が明らかに妥当しえなくなったこと、^{*} およびそれとの関連においてこれまで課税の対象となっていた資本剰余金とみられる諸項目に対する再検討が叫ばれてきたことなどが主たる理由であるように思われる。

※ 岩田巖氏の次の論稿を参照されたい。「商法における計理体系」会計五六―一・「株式プレミアムと発行費の会計処理」企業会計二―二。
なお、株式プレミアムについては大正五年から十年頃までの間、資本か利益かの論議が盛んになされたものである。

わが国には、戦後すでに述べた「指示書」において、「標準剰余調整計算書 (Standard Surplus Reconciliation Statement)」並びに「蓄積未処分利益処分案 (Plan for Disposition of Accumulated Undivided Profits)」が設定され、剰余金概念が初めて制度的なものとして導入され、ついで「企業会計原則」に採り入れられて、そこにおける一つの明瞭なる特徴としてとくに資本剰余金、そして利益剰余金および剰余金計算書が設けられることになったのである。それ以後、これら剰余金の内容がわが国のものとして個別的にとりあげて究明されるためには、なおその中心的問題として二つの事柄を認めることができるであろう。一つは、シャープ勧告 (昭和二十四年八月二十六日日本税制の改革に関する勧告書の大要を發表) の資産再評価問題と関連して論議された再評価剰余金の帰属の問題であり、他の一つは商法改正 (昭和二十五年五月改正翌年七月一日施行) と関連しての資本剰余金に関する論争である。

(1) 再評価剰余金に関する論議

「企業会計原則」においては、剰余金を資本剰余金と利益剰余金に分けるいわゆる二分説を採用している。これは再評価剰余金を資本剰余金に含ませた結果としてのあらわれであるが、ときの資産再評価問題についての検討が進むにつれて、このような資本剰余金に再評価剰余金を含ませることに對して多くの批判が生まれることになるのである。これらの批判を集約してみるとその殆どが三分説によるもの、ということができらるであろう。すなわち再評価剰余金は、その源泉として貨幣価値の修正、過去の減価償却不足などが考慮され、また未実現項目であることなどの点から、資本剰余金にも利益剰余

金にも含ましめない特異な項目とし、それを独立させて剰余金を三つに区分しようとする説である。換言すれば、再評価剰余金に関するこれらの性格を渾然と融合した形のままでもとらえ、一定期間経過したのちにいずれかの項目に所屬を決めようとするもので、番場嘉一郎氏の未決算勘定説（下記の論文参照）などその一つの典型とみることができよう。これに対し二分説を主張するひとびとの根拠は、貨幣価値の修正ないしその未実現的性格をとくに重視するか、あるいは商法などの古い計理体系への啓蒙的主張からとられるものと考えられる。^{*}

※ 試みにそれと関係のあるこの期の論文ないし著書を分類してみると、たとえば次のようなものがあげられるであろう。

〔二分説をとるもの〕

黒沢清 「近代会计学」 昭和二六・三七八頁

山下勝治 「資本取引——資本剰余金の吟味」 会計五八一—三

ただし山下氏は「企業の収益価値から逆算しての固定資産再評価」差額が「払込自己資本の修正項目」となるとされている（「再評価差額の変質」産業経理一〇—二）。

〔三分説をとるもの〕

佐藤孝一 「剰余金の研究」 昭和二五・三九頁

三辺金蔵 「剰余金の源泉とその処分について」（企業会計二—一）

丹波康太郎 「資本剰余金の性質と源泉」 財務諸表論所収昭二五

番場嘉一郎 「資産再評価の理論」 企業会計原則批判所収昭二五

この他にもたとえば陶山誠太郎氏は再評価剰余金に代えて贈与剰余金を加えた三分説を主張せられている（「資本剰余金と監査基準」 会計五八一—三・六〇頁）。

このような剰余金の分類についての論議は、すでにアメリカで盛んに行なわれたことであって、その点アメリカでの論議がそのままわが国にもちこされたかの感がないわけでもない。しかし、わが国での再評価剰余金の論議はほぼ二つの見解に統一されえたこと、課税問題と関連して資本剰余金とみられる個々の項目との性格上の対比が行なわれそれらについてもさ

らに理解が進んだこと、などは、剰余金概念を導入して間もないわが国にとって、また意義があつたといふべきであろう。このようにしないで明らかになつていった剰余金概念の理解を背景として、商法改正に関する論議も亦精密化しうるようになるのである。

(四) 「株主なき資本金」に関する論争

アメリカにおける剰余金概念を明らかにすることはこの期の中心的課題ではあつたが、それに加えて、さらにアメリカにおいても無額面株の採用によって資本剰余金の確立をみたといわれる(田島四郎「損益の調整と剰余金の調整」横濱大学論叢一・二・三合併号および佐藤孝二「剰余金」の意義と分類」企業会計二一六参照)ところから、その無額面株がわが国の商法に導入されることによつてアメリカの事情と軌を一にすることとなり、その実例から説き起こされる論理を立脚点として商法への批判は、その改正と関連してさらに激しさを加えるのである。このことがまたのちに「資本金会計」^{*}として展開せられるその基礎をなすものであると考えられる。

※ 「資本金会計」の語は産業経理二巻八号(昭二六・八)の特集として初めて使われた用語ではないかと思われる。そこにおいて番場嘉一郎氏は、資本金会計の内容は(1)資本金の会計(2)資本剰余金の会計(3)利益剰余金の会計の三つに分かれる、とされるが、これらを商法改正の主要点である無額面株式・資本準備金・準備金の資本組入・株式配当・新株発行費の繰延などと関連せしめて考察するとき、「資本金会計」として強調されたその意義も理解しうるであろう。

商法の改正は、総則までも包含されるものではなく、またその要綱作成の終り頃になつて「企業会計原則」の意向が多少織り込まれたにすぎなかつたといわれる(「商法と会計原則との調整問題の再検討」企業会計五一〇・一九頁)けれども、「企業会計原則」上の「剰余金」の用語が「準備金」として商法に採用され、これはまた「企業会計原則及び財務諸表準則の趣旨に基く改正である」(田中誠二「新版商法」昭和二六・一九四頁)といわれるように、その内容も両者非常に類似したものとなつたのである。ところが、些細な点を究明して行くと意外にその思想上の相違は大きく、そのため会計学界においても、とく

に昭和二十五年以降これらに関する論考が盛んに発表されるようになったわけである。わけでも、そのうちとくに番場嘉一郎氏の批判に初まる一連の論争は、問題の論点に対して商法立法関係者が反論を加え、それによって両者の相違点およびその内容が明確なものとなり、また多くの会計学者が参加するにいたった点、剰余金に関する論議の中心をなすものとみることができらるであろう。

番場氏は「商法改正案をめぐる株式会社社会計上の論点」(産業経理一〇一三、昭和二五・三)と題する論文において、商法改正法案に関連したそれまでの論文から会計上問題となる点を九項目列挙され、このうちつぎの五項目について問題の所在とそれに対する見解を発表しておられる。

- 一、授権資本金の記帳及び貸借対照表表示。
- 二、資本準備金と資本剰余金との関係、その記帳と貸借対照表表示ならびに資本準備金処分に関する不合理。
- 三、従来の法定準備金の帰属(資本準備金へか、利益準備金へか)。
- 四、準備金より資本金への繰入額の処理(準備金を繰入れて株式を発行しない場合の処理)。
- 五、利益剰余金により償却した株式の資本金額の処理。

これら諸点に関する番場氏の見解のうちほとんどが大住氏および吉田氏の主張(大住達雄「商法改正後に於ける会社の経理」企業会計二一一、昭二五・一、吉田昂「商法改正と会社経理」産業経理一〇一一、昭二五・一)を批判することとなったため、両氏から反論がなされるわけである。論争の中心は(一)と(四)および(五)であったが、(一)は本項と関係が薄いので、主として(四)および(五)との関連において論議を辿って行くことにしたい。

番場氏は「株主なき資本金を作る必要はあるか」という小見出のもとに、法案第二百九十三条の三、すなわち「会社は取締役会の決議に依り準備金の全部又は一部を資本に組入れることを得。前項の場合においては株主に対してその有する株式の

数に應じて株式を発行することを得。」とある条文をまずあげられ、この場合に「株式を発行し得ると特に断っているのは、準備金を振替えて株式を発行しない場合もあることを意味する」のであり、それに対して「大住氏及び吉田氏の前掲論文によると、如何なる様式に帰属せしめるかを定めなくて準備金を資本金に組入れる場合が挙げられている。即ち資本金の項目中に『準備金より組入額』という項目を一つ設けて普通株や優先株などと併立せしめる例をあげている」として、「準備金を資本金に繰入れて株式を発行しない場合というのを果してこのように理解すべきものであるか。又そうした繰入額を設ける実益は何処にあるのであろうか」という疑問を投げかけておられる。

さらに番場氏は、その他にも株主なき資本金が生ずる場合として「利益剰余金により株式を消却し、又は償還株式を償還した場合に、資本金を減少しなければ株主なき資本金が生ずる。……大住氏は改正商法にあつては、資本金はこれを株式に分つことを要するという規定がなくなるので、利益により消却した株式の資本金をそのまま残すことは差支えないと説かれる……この点については然し矢張り資本金から資本準備金に振替える方がよいと私は考えるが、たとえ、株式消却により無帰属の資本金が生ずることを是認するにしても、準備金を資本金に繰入れてわざわざ無帰属の資本金を創設する必要は何処にあるか」と述べておられる。

このような番場氏の批判に対して大住氏は、「株主なき資本金とは何ぞ」（企業会計二一五昭二五・五）という題名のもとに「一応の弁明」として見解を発表された。

その中で、番場氏の疑問の一つである資本金の中に「準備金より組入額」を設ける実益については、大住氏も便宜的な意見しか出されなかつたようであるので省略するとしても、その論理の過程において絶えず番場氏を批判されている点は、商法改正案では明らかに株金総額と資本額との一致の原則を放棄しているにもかかわらず、番場氏はなお「資本金額は各株の額面金額の総和に一致すべきもの」という古い商法の観念から抜けきれないために「準備金より組入額」という項目が認め

られないのである、ということであった。これに対しては吉田氏も亦同じような反論をされていられる(「会社の会計と改正商法の立場」産業經理一〇一六、昭二五・六)。

これに対して番場氏は、「税経通信」(昭二五・九月、十一月、十二月号)、「監査」(昭二六・一月号)などで見解を示されたのち、ほぼ最終的な意見として「改正商法の資本金規定」(会計六〇―二昭二六・八)を發表されている。また、これと関連してその他にも多くの論考^{*}が認められるであろう。

※ たとえば直接関係していると考えられるおもなものとしても丹波康太郎「改正商法上の資本と企業会計上の資本」会計六〇―二、三 辺金蔵「利益を以てする株式消却に関する論争に就て」企業会計四―二などがある。また山下勝治氏も「商法改正規定に基いて番場助教授のふれられていない問題を中心として意見を述べる」として財産評価益について勝れた見解を發表しておられる(「改正商法における資本準備金規定批判」産業經理一〇一八)ように、この論争はまた啓蒙的意味をも持ちえたものと思われる。

いずれにせよ、この論争の中心は、資本金の中にその一項目として株主とは関係のない「準備金より組入額」を設けるべきか否かの問題であつて、大住氏および吉田氏は、改正商法が資本金額と額面金額との一致の原則を放棄したことを主たる理由に、このような項目を設けるべしと主張するのであり、またこれが商法的立場からの一般的見解であるようにおもわれる(大隅健一郎・大森忠夫「逐条改正会社法解説」四四四頁以降参照)。ところがこのような商法的見解は、「株主なき資本金」として積立てる場合よりも、むしろ番場氏が他にも「株主なき資本金」が生ずる場合があるとして指摘せられた「利益剰余金をもつて株式を消却する」ときのような、株式を消却しても資本金が減少しない場合に端的にその欠点が露呈されることになるのである。この点について黒沢清氏は「利益を以てする株式の消却の問題ですね。この場合、資本は減少しないが株式数は減少する。これを最後まで詮じつめて行きますと理論的には、株式というものは全部消滅してしまうでしょう」(「会計原則と商法と税法の関連を討究する」企業会計四―一〇)と述べておられる。つまり、株式を消却しても資本金が減少しないと

すれば最終的にはそれは株式のない株式会社が存在しうることを意味することになると思われるのである。

会計学的にみれば、このような「準備金より組入額」こそ資本剰余金とすべきであろう。では、改正商法はどのような点に資本金と資本準備金を区別する基準をもつのであろうか。これについても黒沢清氏はつぎのように述べていられる。「改正商法は資本という概念と、資本準備金という概念を分けている。この二つの概念の差異はどこにあるか。私はその区別の要点を次のように概括する。資本準備金の指標は『配当制限』であり、資本金の指標は、『減資』の制限であると。……会社の資本（広義）は、配当制限をうけた財源と減資の制限をうけた財源（法定資本）とから成り立つのである。しかしこの二つの概念だけで、資本の問題を完全に割り切ることとはできない。この両者の中間に、もう一つ新しい思想が入らなければならない」（『会計原則と税法および商法の問題』会計六〇―二）と。この「もう一つの新しい思想」こそここで必要とされる資本準備金の概念であると考えられるのである。

このように剰余金に関する問題が、他に先き馳けて盛んに論議されたのは、「企業会計原則」のもつ動的理論を一般化せしめる突破口として、かかる剰余金概念の滲透が重視せられたからにはかならないものと考えられるであろう。

(2) 当期業績主義に関する論点

このように、とくに商法との関係において資本剰余金が問題となっていたのに対し、会计学内部では利益剰余金と密接な関係を持つ損益計算書の形態の問題が論議されていた。すなわち損益計算書を当期業績主義と包括主義とのいずれによって作成すべきかの問題である。

これら兩者のうち、損益計算書の形態としていずれをとるかは、一九三六年以降のアメリカにおいて、当期業績主義を主張する会計士協会 (AIA) と包括主義をとる会計学会 (AAA) および証券取引委員会 (SEC) との論争として問題になって

いたところであった。しかし、このような問題がわが国においても論議せられるようになったのは、わが国でも証券取引委員会による「財務諸表規則」が制定される時期であったことと、「企業会計原則」が当期業績主義を採用しているのに対して、アメリカではむしろ包括主義の有利性が認められ、この方が重視せられているということによるものと思われる。したがって、「企業会計原則」に対する批判として包括主義が主張されたことがこの論議の出発であり、その意図であったと理解されるわけである。

まず、山辺六郎氏は「損益計算書の二形態」と題する論文を「監査」一卷六号(昭二五・九)に発表された。^{*}その内容は、一九三六年・四一年および四八年のAAA、一九四七年のAIA、一九四七年および四八年(のちの論文では五〇年までを含む)のSECなどの見解の紹介を中心とするものであったが、このような紹介を通して理解せられるものは、包括主義にもとづく損益計算書の採用によって、「経営者の利益計算上のマニピュレーション」が防止され、「当該企業の有する平均的な長期に渉る利益、あるいは収益能力を測定するための一つの共通尺度となることが出来る」ことを強調せんとすることにあると思われる点である。その後その論議の多少の発展が紹介せられてはいるが、同じような趣旨の論文を再三にわたって発表せられていることは、^{**}氏の包括主義への主張が相当強固であることを示しているものと解される。

※ ただし、「一九四八年アメリカ会計学会発表の『会計諸概念と諸基準』」会計五八―六、昭二五・一二という論文は、第九回日本会計研究学会で発表したものが掲載されたので、その方が発表時期としては早かったものと思われる。

※※ 山辺氏は包括主義による損益計算書を「総括的損益計算書」と呼んでいられる。しかしこの総括的という語は、山下勝治氏も口別損益計算に対する総括的損益計算として使用せられている(「総括的損益計算制度の成立」国民経済雑誌八一―五)ように紛らわしいことと、「包括」の語がより一般的に使われているように思われるのでこの語を使用することにした。

※※※ 前掲二論文の他に、「損益計算書による当期純利益の明示」企業会計二―一一、昭二五・一一、「損益計算における当期業績主義と総括主義」税経通信六一六、昭二六・六などがある。

これら山辺氏の論文のうち一つは税経通信六卷六号に掲載せられたが、その「特集」となった他の一篇は佐藤孝一氏によるものであって、同じようにアメリカにおける論議を中心としながら、しかも最終的には当期業績主義に賛意を表していられる点非常に興味を抱かせるものであった。

※ 「当期業績主義と包括主義」、それ以前にも「米・証券取引委員会『財務諸表準則』の重大改正条項」企業会計三一六、昭二六・五を發表されている。

佐藤氏は、当期業績主義並びに包括主義の各々について長所・短所を挙げ、山辺氏のあげる包括主義の長所についてもつぎのように述べておられる。「包括主義の下では、各種經常項目も非經常項目も十分なる区分計算が行われ難く、純損益の決定に当り種々の異質項目が算入される結果そこに恣意的要素が介入する虞が多分に存在するものと考えなければならぬ。この点では包括主義の当期業績主義に対する批判がそのまま自己自身にあてはまる」と。そして、条件つきではあるが最終的には「損益計算書の根本目的である企業の経営成績の明瞭化及び損益計算書の誤解防止という観点に関する限り、我々は当期業績主義を以て可としないければならぬ」といわれる。

そこで、山辺氏の包括主義の利点として主張される第一のマニピュレーションの防止に対しては、佐藤氏の見解にみられるようにその利点として認められないものとしても、第二の、「偶然的・非正常的損益の要素が平均化」された「長期にわたる収益力測定のための共通尺度」としての役割がどれほど重要であるかが吟味されねばならない。

これに関連して想起されるのは、ペイトン・リットルトンの「社会会計基準序説」で主張されているその重要な特徴の一つが、費用収益の対応ということでありながら、なおこのような長期的な収益力を知るといふ理由（ペイトン・リットルトン著前掲原書一一〇―一一二頁、飯野利夫「配用配分の二形態」『財務諸表論』所収昭二五・一五一頁以降参照）から包括主義がとられていることである。すなわち近代会計は総括的期間的損益計算を中心とし費用収益の対応計算によるものとしても、それ

はまた当期業績主義と必然的に結びつくことではないことを示しているとおもわれるからである。換言すれば、ペイトン・リットルトンの包括主義においても、第一区分に経常的損益を、第二区分には非経常的な損益を計上するものとされ、計上で、表示上、区分計算が可能であり(山榊忠恕「ペイトン・リットルトンに於ける費用収益対応の原則」企業会計三一五・二八頁〔注〕参照)、それはまた当然近代会計として適用されるものだからである。

このように考えてくると、両者はともに近代会計にとり入れられるものであり、いずれも長所と短所を持つとすればその採否は非常に困難なものとなるであろう。しかも他方において、両者の妥協の産物であるとされるけれども、米証券取引委員会の一九五〇年一月二〇日附の会計に関する連続通牒七〇号のように、包括主義とはいっても当期業績主義の趣旨と非常に近いものも発表されているのであるから、両者のいずれかを選択採用する問題は、理論的というよりも、むしろ社会的制度的な条件によって決定する以外道はないように思われてくる。

そこで、わが国の「企業会計原則」に当期業績主義を採用した黒沢清氏の見解(「損益計算における当期業績主義」企業会計三一二。なお「利益剰余金とキャピタル・ゲイジ」企業会計二一一も参照されたい)をあげると、氏は次のように述べておられる。「われわれは、わが企業会計と税務会計の領域に、資本剰余金と利益剰余金の新しい概念を導入することを以って、最も緊急な課題としたのであった。それは古い税法や商法に織り込まれている計理体系を改めるために、最も重要なモメントをなすものであった。この緊急な課題を解決するために、われわれはどうしても、『当期業績主義』をとり上げなければならなかったのである」と。黒沢氏は別に「区分計算さえも行われていないわが国の企業会計の現状で、包括主義は却って、損益計算に秩序を与えず、徒に混沌を持續するきらいがある」と述べていられるが、その前になお「古い体系や商法に織り込まれている計理体系の改善」という銘題がある限り、包括主義がその条件を満しえないならば、その主張は「企業会計原則」に影響せしめるにいたらないであろう。

(3)費用収益対応の原則・発生主義・実現主義に関する論点

資本剰余金と利益剰余金との区別の重視、そして、後者の源泉計算としての損益計算において問題になるのは、費用収益対応の原則・発生主義・実現主義についてであると思われる。そのうち、費用収益対応の原則は、ただ単に費用と収益との期間的対応ということであれば、費用に収益を対応せしめる場合と、収益に費用を対応せしめる場合との二通りを考えることができよう。そしてまた実際の適用面においてもそのように解釈した方がよいという意見もある（西垣富治「対応の原則について」産業経理一一一）。しかし、「企業会計原則」においては、損益計算書原則一において「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に発生したすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載し、当期純利益を表示しなければならない」とあり、その対応の方法は収益に費用を対応せしめるべきこととされている。

ところが、このような対応計算 (the periodic matching of cost to revenue) は、すでにペイトン・リットルトンの「社会計基準序説」において詳細に論理化され、記録原価の基準 (the recorded cost as the standard) と共に終始一貫して主張されている根源的思考でもあるので、わが国でもこの書物の研究が盛んに行なわれるようになったものと解される。しかも、この期の費用収益対応の原則を中心とする論文は、多くは解説的性格を持ち、内容的にもペイトン・リットルトンの影響と思われるものが多くみられたのである。

※ たとえば山榊忠恕「ペイトン・リットルトンの企業会計基準論」松山商大論集一一三・四、「ペイトン・リットルトンにおける費用収益対応の原則」企業会計三一五。またペイトンの所説については根箭重男「損益対応の原則と評価原則」同志社商学二一三など参照。

しかしいずれにせよ、この期の論議は費用収益対応の原則・発生主義・実現主義などの関係の論理づけに主力が注がれ、それについて黒沢清氏「原価と収益との対応の原則」企業会計一一五、阪本安一氏「収益把握の基準」産業経理一一一・二および「費用収益対応の原則」会計五九一五、山下勝治氏「発生主義・実現主義の理論」税経通信六一四などの勝れた論

考も多く見られる。ところがその反面、費用と収益の対応ということが収益を基準とすべきものであり、その収益に適用される原則について岩田巖氏のように、「収益認識の特別基準」税経通信七一三三）不明確であるとの疑問を提出されるものもあった。また他面期間損益計算の具体的適用についてのこの期の論議もまだ未だしの観があった。したがってこれらの問題は、期間的損益計算と「企業会計原則」との関連という観点からみるならば、この期よりもむしろ次の期の「商法・税法との調整意見書」から「部分修正・注解」にいたる論議の中心的課題であつて、むしろ次の期の対象とすべきものであろう。

X

X

X

このようにその他の原則に関する諸論点を考察してみると、一見して次のような点に気付くであろう。すでに三つに分けて辿ってきたこの期の主たる論点のうち、最後の費用収益対応の原則・発生主義・実現主義に関する論点は、次期の「企業会計原則」論の中心的論議として一応この期の考慮から除くとすれば、いずれも資本剰余金と利益剰余金の区別を重視した論議であつたことが理解されるのである。もとより当期業績主義か包括主義かの論議そのものはこれと関係がないともいえるけれども、わが国の社会的・制度的背景を前提とした論議が「企業会計原則」論であるとするならば、それはまたこの範疇に属するものといえるであろう。剰余金原則に関する論点においても、その中心は資本剰余金の確認であり、その背後に所得すなわち利益剰余金との区別が意識されていた結果にほかならないものと理解せられるのである。

五、結

これまで、いわゆる「企業会計原則」の維持・確立に関する一連の諸制度が、一応の形態を整えるにいたつた昭和二十六年頃までを成立期とし、そのおもな論点を中心として「企業会計原則」に関する論議を辿ってきた。すでに、「企業会計原則」は中間発表ではあるがこれらなし以後生ずるであろう論議の重要な点は包含した形で公表されている。そこでこのよ

うに「企業会計原則」に関連した主たる論議をたどることによって、「企業会計原則」がそのときの社会的経済的背景のもとに主張してゆく、その強調点が把握できると考えたからにはかならない。

これらの論議を辿る過程において、一般原則ではその主張の中心が把握できないままにその他の論点の考察に移ったのであるが、ここではその主張の中核が資本剰余金と利益剰余金の区別にあることを知りえた。しかもかかる「区別」は、一般原則においてアメリカ会計原則と貸借対照法原則の影響を考慮したさい、前者にみられた特有の原則だったわけである。

このことから、この期の「企業会計原則」の立場は、アメリカ会計原則の持つ固有の資本剰余金と利益剰余金の区分ないし資本取引と損益取引の区分の原則を中核として、これまでの経理実務や会計関係諸法令の持つ古い計理体系の改善のために、啓蒙的論議を展開していったもの、とみることができよう。したがってまたこの期の「企業会計原則」論の特徴として、資本剰余金と利益剰余金の区分の原則の強調という点にそれをもとめることができるであろう。

そして、この限りにおいて、それはまたS・H・M会計原則の強調したところと類似することとなったわけである。しかし、わが国の「企業会計原則」が形態的構成方法を採用したこととこれとは、あながち偶然の一致というべきではないであろう。むしろ、作成関係者の発言などから推察されるところでは、かかる「区別」を重視することはわが国「企業会計原則」作成時からの主眼であったとみるべきであり、その形態的構成のもとに、昭和二十六年頃以降中心となった「公正妥当な期間損益の算定」、昭和三十年頃より中心となった「資産項目と費用との関連」、などについての論議が盛り込まれ、「企業会計原則」が充実して行く過程に、それ自体もまたわが国のものとしての特徴をもつにいたってくる、と考えられるのである。

付記 本稿はわが国の動的会計基準の成立・成長・成熟の三部からなる一連の研究の一齣をなすものである。