慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	発生主義の存在理由 : 会計学の基本問題 〔II〕 (13)
Sub Title	The raison d'étre of accrual basis
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2019
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.62, No.1 (2019. 4) ,p.1- 12
JaLC DOI	
Abstract	「近くて遠い分野」ともされる経済学分野に属する某氏いわく,「簿記や会計の大原則である発生主義という考え方を経済学分野の人間は理解しません」。 やはり, というべきか, はたまた, 意外にも, というべきか, 発生主義の存在が大きいらしい。 というわけで, 発生主義について改めて思量したい。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20190400-0001

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.

三田商学研究
第62巻第1号
2019年 4 月

2017年7月4日掲載承認

発生主義の存在理由

―― 会計学の基本問題〔Ⅱ〕(13) ――

友　岡　　賛

＜要　　約＞

「近くて遠い分野」ともされる経済学分野に属する某氏いわく，「簿記や会計の大原則である発生主義という考え方を経済学分野の人間は理解しません」。

やはり，というべきか，はたまた，意外にも，というべきか，発生主義の存在が大きいらしい。

というわけで，発生主義について改めて思量したい。

＜キーワード＞

会計写像説，経済学者，計算，継続化，現金主義，実現主義，写体，収益・費用，取得原価，清算，対応，大規模化，発生主義，非現金主義，本体，利益

或る式辞において経済学者（経済思想史家）の某氏は次のように述べている。

「経済学以外の専門家のなかには，経済学と会計学は同じような分野だと考える方もたくさんいらっしゃると思いますが，実はこの二つは，違った学問分野です。……経済学と会計学，それからマネージメントというのは，近くて遠い分野で……簿記や会計の大原則である発生主義という考え方を経済学分野の人間は理解しません。経済学分野には現金の移動だけが経済現象のすべてであるという暗黙の了解があるからです。経済学者にとって，現金の移動がないケースは，経済現象の変化がなかったと了解されることになります[1)]」。

＜引用について＞

原文における（　）書きや太文字表記や圏点やルビの類いは，原則として，これを省略した。したがって，引用文におけるこの類いのものは，特に断りがない限り，筆者（友岡）による。

また，引用に際して，促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め，漢数字は多くの場合，算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1）池田幸弘「平成28年度学位記授与式式辞（通信教育課程）」『三色旗』第812号，2017年，20～21頁。

やはり，というべきか，はたまた，意外にも，というべきか[2]，発生主義の存在が大きいらしい。

発生主義と現金主義

「今日の会計は発生主義会計である」といった記述はこれをよく目にするが，ここにおける「今日の会計は」という言い様は，以前の会計はそうではなかった，ということを含意し，また，「は○○主義会計である」という言い様は，○○主義ではない会計も存在する，ということを含意している。

しかしながら，「近くて遠い分野」に属する某氏は「簿記や会計の大原則である発生主義」とする。

さて，いまさらながら，発生主義とは何だろうか。あるいはまた，「本来，発生主義，つまり，アクルーアル・ベーシス（accrual basis）は，アメリカにおいて1913年に憲法改正が行われて近代的所得税制が確立された当時からすでに比較的大規模の企業に見られた記帳技術であってキャッシュ・ベーシス（cash basis）に対する利益測定方式としての性格をもっている[3]」ともされるように，［現金主義 vs. 発生主義］という関係にあるのなら，vs. の相手についても考えなければならない。さて，現金主義とは何だろうか。

もっとも発生主義と現金主義については既にこれまでもかなり仔細に論じてきている[4]が，しかしながら，如上の某氏の辞に触発され，あえていま一度，ここに思量したい。なお，本稿にあっては筆者のこれまでの論述と被ることは最小限に抑えられようが，そうした本稿には，これまでの思量，論述を踏まえ，これまでの自説をより深める，といったことは意図されていない。筆者の諸説には，むろん，通底するものはありつつも，前説とはまた違った説き方，観点を示したい。

閑話休題。またまた山桝忠恕が引かれる[5]。

> 「かの中世に見られた当座企業ないしは冒険企業のような場合……の損益計算のことを，俗に口別損益計算ないし口別計算と呼びならわしているが，それだけにまた，それは他面において全体損益計算ないし全体計算としての特質をもち，そこでは，収支計算がそのまま収益・費用計算の結果と合致する筋合いにもあるところから，せいぜい単純な収支計算でもってこと足り，ことさらに複式簿記を用いつつ二面的な計算を行なう必要までは見られない。このように，貨幣の収支の事実に基づいて損益を認識しようとする立場のことを現金収支主義，そのような立場でもって貫かれた会計体系のことを現金主義会計と言う。

2）ほかの分野からみてもそうなのか，という意味においての「意外にも」である。
3）峯村信吉『財務諸表の基礎理論』1977年，25頁（(　) 書きは原文)。
4）友岡賛『会計学原理』2012年，第４章。
　友岡賛『会計の歴史（改訂版)』2018年，第４章。
5）「山桝会計学の回顧と再吟味――会計学の基本問題〔Ⅱ〕(11)」と題する前々稿（『三田商学研究』第61巻第５号，2018年）以降，つい彼を引くようになってしまった。

……ところが，期間計算ともなると……口別計算の場合のように，単純な収支計算に依存しつつ，それらの計算を進めるというわけにはいかなくなる。……期間計算のもとにあっては，収益・費用の発生と収入・支出の発生とが，かならずしも期間的に合致するとはかぎらず，収支計算をもって収益・費用の計算に代えることができないからである。……このように，収支の時点と収益・費用発生の時点とが期間的に合致しなくなったというのも，実は，その原因の大半が，企業の定着化・継続化ということそれ自体のなかにこそ内在していたと言えよう。……現金主義というのは，定着企業ないし継続企業における期間損益計算にあっては，その適応性をほとんど失ない，これに代わって，むしろ収益なり費用なりの発生自体を意味する経済的な事実こそを重視し，それに基づいて損益を認識しようとする立場こそがとられるに至る。このような立場をもって発生主義と呼び，これによって特徴づけられる会計体系のことを発生主義会計と言う[6)]」。

他方また，昨今，最もよく読まれているらしい桜井久勝のテキストは以下のように述べている。

「現金主義会計は，収益と費用を，それぞれに関連する現金収入と現金支出の時点において認識し，その期間の損益計算書に計上する利益計算方法である。……現金主義会計は，掛取引が発達し，企業が多額の商品在庫と固定資産を保有する今日の経済社会では，決して適切な利益計算方法であるとはいえない。……発生主義会計のもとでは，収益は現金収入の時点とは無関係に，経営活動の成果と関連する重要な事実が生じた時点で認識される。……他方，費用もまた現金支出の時点とは無関係に，経営活動の過程において，収益の獲得のために財貨やサービスを消費した時点で認識される。このように発生主義会計は，収益や費用が生じたことを意味する経済的な事実の発生時点でそれらを計上するとともに，収益と費用の対応関係を重視するところに特徴がある[7)]」。

現金主義と清算

山桝と桜井の異同の一つは現金主義についてだろう。山桝は当座企業における現金主義について述べ，桜井は継続企業におけるそれについて述べている。

もっとも山桝は，問題がなかった当座企業における現金主義，について述べ，また，桜井は，継続企業における現金主義には問題がある，ということについて述べているため，要するに，同様のことを述べているともいえようが，ただし，前者については，当座企業における口別計算は現金主義なのか，という問題もあり，別言すれば，これは「現金主義会計は現金をもって利益計算をおこなう会計なのか，それとも，現金収支をもって利益計算をおこなう会計なのか，という点である[8)]」。

6）山桝忠恕『近代会計理論』1963年，84～87頁。
7）桜井久勝『財務会計講義（第18版）』2017年，72～74頁。
8）友岡『会計学原理』123頁。

当座企業における利益の把握は清算をもって行われるが，ただし，要するに，清算は換金であって，すなわち清算それ自体は経済行為であって会計行為ではない。清算という経済行為が完了し，すなわち資本の払い戻しを含むすべての支払いが終了し，そこに残った現金がイコール利益となる。

清算は，要するに，配当を支払うためになされ，清算の結果，そこに残った現金がイコール利益となるが，そこでは何も収支計算を行っているわけではない。会計における利益の把握はこれもまた同様に配当を支払うためになされるのではないか，ともされようが，しかし，それは計算であって換金ではない。

利益を把握するために清算を行う，というのと，利益を分配するために清算を行う，というのは似通ってはいるものの，似て非なるものなのかもしれない。清算は，利益を把握するためにではなく，利益を分配する（配当を支払う）ためになされる。利益の把握それ自体が目的であれば，清算はこれも会計行為とされるかもしれないが，利益の分配が目的であれば，清算は経済行為であって，清算をもってなされる利益の把握は現金収支をもってする利益計算ではなく，これを全体計算と捉え，収支計算と捉えることについては後付けの感が否めない[9)]。

続・発生主義と現金主義

ほとんど会計のことを知らない人向けに書かれた或る入門書は次のように述べている。

> 「利益を上げることと現金が貯まることはイコールなのでしょうか？　……まったく異なるのです。むしろ，「利益＝現金」となることの方が少ないのです[10)]」。

「利益を上げる」とはどういうことだろうか。この場合の「上げる」は，逐語的には，好ましい成果を得る，とか，好い成果を収める，といった意味だろう[11)]が，ただし，ここには二通りの解釈がありえよう。すなわち，会計写像説的な言い様をもってすれば，利益は本体において得られ，それが写像されるのか，あるいは本体にはなく，写体において計算されるのか，ということである[12)]。

また，この書は「「勘定合って，銭足らず」の状態[13)]」からもたらされる黒字倒産について次のように述べている。

9）清算と現金主義の関係については以上のものとはまた違った説き方もある。これについては下記のものを参照。
　友岡『会計の歴史（改訂版）』170～173頁。

10）安本隆晴『新入社員から社長まで ビジネスにいちばん使える会計の本』2016年，78頁。

11）ちなみに，或る辞書の「あげる」の項には「（成果・利益などを）おさめる」とあり，「おさめる」の項には「成果をあげる」とある（西尾実，岩淵悦太郎，水谷静夫（編）『岩波国語辞典（第５版）』1994年（（　）書きは原文））。ナンセンス極まりない。

12）こうした議論については下記のものを参照。
　友岡賛『会計学の基本問題』2016年，64～68頁。

13）安本『新入社員から社長まで ビジネスにいちばん使える会計の本』87頁。

「なぜこうなるかというと，会計が発生主義，つまり現金の出入りとは関係なく，取引の事実があったかどうかで記録される方式だからです。商品を売ったという事実をもとに帳簿に記入されるので，利益が出ていても（勘定が合っていても）現金は足りない（銭足らず）のです[14]」。

ここにおける「利益が出ていても（勘定が合っていても）」は「勘定」という語からすると，会計上（財務諸表上）のこと，すなわち写体のことのようにも捉えられようが，「取引の事実があったかどうか」という述べ方に鑑みれば，会計における「取引」は財産の増減をもたらす事象のことだから，まずは本体における財産の増減の事実が認められよう。

例えば，原価100の商品を150にて掛け販売した，という場合，下記の①の取引は売掛金という財産の増加をもたらす事象，また，②は商品という財産の減少をもたらす事象であって，150の売上という収益と100の売上原価という費用が写像され，写体において［収益150 － 費用100 ＝ 利益50］といったように利益が計算されようが，発生主義は掛けを認めるがゆえに，利益は現金の存在をもって意味しない。

①	（借方）	売掛金	150 ／	（貸方）	売上	150
②	（借方）	売上原価	100 ／	（貸方）	商品	100

ただし，「取引の事実があったかどうかで記録される方式」が発生主義であって，「取引の事実があったかどうかで記録される方式」であるがために「勘定合って，銭足らず」になる，という説き方には疑問がある。取引の事実，財産の増減の事実をもって上記の記録がなされるということと，［収益150 － 費用100 ＝ 利益50］という計算はこれがその段階において行われるか，あるいは下記の③を待って行われるか，ということは別問題だろう。

③	（借方）	現金	150 ／	（貸方）	売掛金	150

「勘定合って，銭足らず」になるのは「取引の事実があったかどうかで記録される方式」であるがため，ではなく，①と②の記録時に［収益150 － 費用100 ＝ 利益50］という計算が行われるため，だろう。とすれば，「取引の事実があったかどうかで記録される方式」が発生主義，ということではなく，①と②の記録時に［収益150 － 費用100 ＝ 利益50］という計算を行うのが発生主義，③を待って［収益150 － 費用100 ＝ 利益50］という計算を行うのが現金主義ということになろう。

したがって，［現金主義 vs. 発生主義］は［「現金の出入り……があったかどうかで記録される方式」vs.「取引の事実があったかどうかで記録される方式」］ではないが，例えば前出の山桝，あるいは桜井は発生主義について「収益なり費用なりの発生自体を意味する経済的な事実こそを

14）同上，88頁（（　）書きは原文）。

重視し，それに基づいて損益を認識しようとする立場」，あるいは「収益や費用が生じたことを意味する経済的な事実の発生時点でそれらを計上するとともに，収益と費用の対応関係を重視するところに特徴がある」としており，要するに，収益・費用の発生を意味する経済的な事実，ということらしい。

したがって，山桝と桜井の定義によれば，［現金主義vs.発生主義］は［現金収支の事実をもって認識vs.収益・費用の発生を意味する経済的な事実をもって認識］ということになろうが，ところで，一体，何を「認識」するのか，といえば，山桝は「損益」とし，桜井は「収益」および「費用」としている。これらは同義か。

もっとも，筆者の立場ないし用語法からすると，損益（利益）は計算されるものであって，認識（記録）（測定）（写像）されるものではなく[15]，そうした立場からすれば，決して同義ということにはならないが，筆者の立場はこれをさて措く。

実現と対応

発生と実現および対応の関係についても既にかなり仔細に論じてきている[16]が，これもここに改めて考えたい。

例えば現金のvs.はどうして発生なのだろうか。

発生主義は非現金主義である，とする捉え方[17]はここではさて措き，例えばどうして［実現主義vs.発生主義］ではないのだろうか。

堅さ的には［現金主義 ＞ 実現主義 ＞ 発生主義］といった順に捉えられようが，ここにおいて中間に位置する実現は現金寄りか，それとも発生寄りか。通常は，現金ないし現金等価物の受け取り，をもって実現の要件とされることから，現金主義は狭義の実現主義，とも解されようし，そうであれば，実現は現金寄りとも捉えられようが，ただし，歴史的な移行は［現金主義 → 実現主義 → 発生主義］の順ではなく，［現金主義 → 発生主義］であって，「実現主義」を加えたい場合には例えば［現金主義 → 発生主義（＋実現主義）］とでもして「（＋実現主義）」の根拠はこれを保守主義ないし利益の処分可能性に求めるべきか。

いま一つ，「対応」という概念がある。

損益法による利益計算は［収益 － 費用 ＝ 利益］という形をもって行われるが，例えば前出の桜井著からの引用によれば，「現金主義会計は，収益と費用を，それぞれに関連する現金収入と現金支出の時点において認識し，その期間の損益計算書に計上する利益計算方法」とされ，また，山桝によれば，「現金主義会計の……特徴……は，かの収益なり費用なりを，現金の収入・支出

15）友岡賛「簿記・会計と記録・計算――会計学の基本問題〔Ⅱ〕(12)」『三田商学研究』第61巻第6号，2019年，4～5頁。
16）友岡『会計学原理』139～146頁。
17）同上，120～122頁。
　　友岡『会計の歴史（改訂版）』164～165頁。

という特定の事実自体と結びつけつつ，もっぱらそのこととの関連においてのみ認識し計上する点にある[18]」とされる。もっとも「もともと現金主義会計のもとにあっては，収益・費用などという，格別の概念自体すら存在しないものとみるほうが，ふさわしいようにさえ思える[19]」という山桝らしい[20]周到な言及にはわが意を得たりの感があり，現金主義は［収入，すなわち収益 − 支出，すなわち費用 = 利益］ではなく，あくまでも［収入 − 支出 = 利益］だろうと思うが，それはさて措く。

さて，如上の現金主義の難点は対応の欠如にあり，すなわち，収益と費用の間にはある対応が収入と支出の間にはない，ということだが，ただしまた，この対応は収益と費用の定義，特に費用の定義によって捉え方が違ってくる。

例えば桜井は同じテキストにおいて下記の二つの定義を示しているが，一つ目の定義においては「その成果を得るために」とされており，したがって，この「費用」の概念には対応が含まれており，対応という要素に制約されている分だけ，こちらの方が狭義の「費用」といえようか。なおまた，この一つ目の定義においては「営業活動によって」とされているため，営業利益の計算における収益・費用のこととも解されようが，そうした記述は特に見当たらない。

> 「収益は，営業活動によって達成された成果であり，費用は，その成果を得るために費やされた努力を金額的に表したものである[21]」。

> 「収益とは，純利益を増加させる項目であり，原則として資産の増加や負債の減少を伴って生じるものとして定義される。逆に費用とは，純利益を減少させる項目であり，原則として資産の減少や負債の増加を伴って生じるものである[22]」。

［現金主義 vs. 発生主義］にしても［現金主義 → 発生主義］にしても，要するに，発生主義の意義は対応にあり，対応だから発生といえようか。

かつて現金主義があったかどうかの議論はさて措き，すなわち，清算以外の現金主義はなかった，とする捉え方，あるいは，先述のように，清算は現金主義会計に非ず，とするなら現金主義はなかった，とする捉え方[23]はさて措き，かつてあったとすれば，時の経過とともに，どちらが先かはさて措き[24]，①対応させるべきという意識，および②現金主義では対応させられなくなった

18）山桝『近代会計理論』87頁。
　前出の引用においては「損益を認識」としていた山桝は，しかし，ここにあっては「かの収益なり費用なりを……認識」としている。
19）同上，87頁。
20）友岡「山桝会計学の回顧と再吟味」2 ～ 3 頁。
21）桜井『財務会計講義（第18版）』23頁。
22）同上，72頁。
23）こうした捉え方については下記のものを参照。
　友岡『会計の歴史（改訂版）』170～173頁。
24）この辺り，さて措いてばっかり，だが。

という状況，が生ずる。すなわち，②は，山桝によれば，「その原因の大半が，企業の定着化・継続化ということそれ自体のなかにこそ内在していた」とされる状況であって，この①，②の意識と状況が生ずるなかにあって「収益」，「費用」の概念が現れる。とするなら，これは対応をもって含む概念だろう。

すなわち，わが意を得たり，と既述のように，もともと「収益」，「費用」の概念があり，ただし，かつては「収入，すなわち収益」，「支出，すなわち費用」で差し支えなかった，ということではなく，かつて現金主義の時代には対応の意識はなく，「収益」，「費用」の概念はなかった。また，差し当たり「どちらが先かはさて措き」とはしたものの，けだし，②の方が先であって，現金主義では対応させられなくなったという状況が対応させるべきという意識をもたらした，ということだろうか。

発生と実現および対応の関係については実に種々の解釈が示されてきている[25]が，例えば以下のように説く向きもある。

> 「もし，かりに，発生主義における発生の事実と実現主義における実現の事実とが異なっているものであるならば，一方において発生主義の原則[26]により収益として計上しなければならないとし，他方において実現主義の原則により収益として計上してはならないということがおこり得る。……発生ということを，どのように理解するかということによって，費用収益対応の原則との競合も生じ得る。費用収益対応の原則は関連する収益と費用とを対応させるという原則であるが，かりに，発生という事実を対価の確定に求めるとすれば，対価の確定しない見積費用のようなものは，収益との関連性をもっていても計上しないことになるから，費用収益の対応がなされないこととなる。……発生主義の原則は，実現主義の原則や費用収益対応の原則と次元を異にする原則として理解することが必要である。それは，実現主義の原則，費用収益対応の原則等の利益測定の諸原則の適用を可能にする計算機構を提供する原則であって，これらの諸原則の適用を妨げる現金主義会計に対して，発生主義会計という計算機構を登場せしめるものであるということができる[27]」。

なお，「わが国では，発生ということを費用ないし収益の対価が確定されるようになるという事実に求める考え方がある（山下勝治著，会計学一般理論，101頁）。……しかし……負債性引当金[28]

25）友岡『会計学原理』139～146頁。

26）例えば，発生主義について，狭義のそれを「発生主義の原則」ないし「発生原則」などと称し，広義のそれを「発生主義会計」と称するなどして区別する向きも見受けられようが，本稿の議論の範囲にあっては，差し当たり，そうした区別はこれを必要としない。

27）峯村『財務諸表の基礎理論』23～24頁。

28）「発生主義の１つの特徴は，債務の発生に応じて費用を認識するという点で現金主義と一線を画したものであるが，債務の認識についての配慮が次第に高度化するにつれて，金銭の支払義務のみではなくして，財貨，役務の提供義務についても，それが合理的な正確性をもって見積られるかぎり債務として取り扱われるようになったことが注意されなければならない。この典型的事例として負債性引当金の設定を挙げることが↗

のように見積費用が計上される場合を含まないことになる点で発生主義の本質にそう定義であるとは必ずしもいえない[29]」とされ，また，「発生主義の原則は，現金の収支の時点と異なった時点で費用収益を計上し，これに伴って費用の繰延べ，収益の繰上げについて資産を認識し，費用の繰上げ，収益の繰延べについて負債を認識するという費用収益の期間配分のための記帳技術に基づいて利益の測定を行うという計算機構の基礎的原則として説明される場合と，期間配分の基準となる発生の事実に実質的な内容をもたせ，対価の確定がなされた時点，あるいは債務の発生した時点，さらには因果関係のある営業活動の行われた時点に費用ないし収益を配分するという費用収益の認識基準として説明される場合とがある[30]」とされ，「前者の場合には……発生主義の原則が……諸原則と矛盾することはない[31]」が，「後者の場合には……諸原則と矛盾することが生じ得る[32]」とされる。前者は，要するに，非現金主義ということだろう。

閑話休題。上の引用において現金主義はこれが「妨げ」として捉えられている。

現金主義の場合には実現をもってする収益・利益の認識はこれが果たされない。だから発生主義，ということである。とすると，「実現は現金寄り」ということでもなさそうである。他方，現金主義の場合には対応はこれが果たされない。だから発生主義，対応だから発生，ということである。

また，発生主義は「次元を異にする」とされている。次元を異にする発生主義の存在理由は，けだし，そのメッセージ性にある。「「今日の会計は発生主義の会計である」といった言い様に込められたまずもってのメッセージは「今日の会計は現金主義の会計ではない」ということにほかならず，したがって，［現金主義会計 → 発生主義会計］の移行はまずは［現金主義の会計 → そうではない会計］の移行，すなわち［現金主義会計 → 非現金主義会計］の移行として捉えられよう[33]」。

叙上のように，また下記のように，対応のために発生主義がもたらされる。

> 「歴史的原価が資産評価の基礎をなしているのと同じように，費用と収益の対応が損益計算書の基礎をなしている。会計の専門家は，キャッシュ・インフローとキャッシュ・アウトフローを比べるのではなく，或る会計期間における努力と成果を対応させるために「発生」を用いる[34]」。

↘　できる」（同上，25～26頁）。

29）同上，28頁（（　）書きは原文）。

30）同上，29頁。

31）同上，29頁。

32）同上，29頁。

33）友岡『会計学原理』121～122頁。

34）トーマス A. キング／友岡賛（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」――アメリカ会計史入門』2015年，26頁。

ここにおいては「発生」とともに「歴史的原価」が注目される。

「「現在の会計情報は有用ではない」などといった声がエコノミストたち（経済学をやっているひとたち）のあいだによく聞かれるが[35]」，それはまずは歴史的原価主義会計（取得原価主義会計）を批判しての声であって，「例えば……「物価の変動を考慮しないなんてナンセンス」とか，あるいは「時価を用いないなんてナンセンス」などといわれ[36]」，また，式辞の某氏いわく，「発生主義という考え方を経済学分野の人間は理解しません」。

経済学者には理解されない歴史的原価主義と発生主義ないしこれらの存在理由にこそ，会計ないし会計学の何かがあるのだろうし，「収益費用アプローチ，取得原価主義，そして名目資本維持こそが会計に存在意義を与えているものであって欲しい[37]」。

なおまた，ただし，歴史的原価，すなわち取得原価はキャッシュ・アウトフローをもって伴い，他方，種々の時価の類いは概してキャッシュ・アウトフローを伴わないが，叙上のことと併せ考えれば，歴史的原価の意義，歴史的原価の「何か」はキャッシュ・アウトフローにはないのだろう。

もたらしたもの，もたらされたもの

山桝によれば，発生主義をもたらしたものは「企業の定着化・継続化」だった。

> 「定着企業形態への移行に伴なって，新しくさまざまな半恒久的な設備の確保をも必要とするに至ったために，企業資本のかなりの部分が，本来的な商品の購入以外に振り向けられなければならないことになったものの，もともと設備に充当された資本というのは，その循環がきわめて緩慢であるところから，それらにたいする支出をもって，そのままその期間の費用とみなしてしまうわけにはいかない。しかも，このことは，あながち設備に投下される資本についてだけのことではない。かんじんの商品にしても，定着企業にあっては，さまざまな顧客の嗜好に応じうるように，たえず多種類・多銘柄のものをそろえ，つねにそれらの在庫を枯らさないようにしておかなければならず，そこでもまた，支出とその費用化とのあいだには，むしろ乖離の傾向こそが生じうる。また，定着化に伴ない各種の一般経費をも必要とするが，それらについても，ほぼ同様のことが言える。そのうえ，このようなズレというのは，企業が大規模化すればするほど，ますます著しくなる筋合いにあるし，工企業にあっては，多くの場合，いっそうこの種の傾向が顕著になる[38]」。

定着化は継続化を意味し[39]，そして継続化と大規模化が重なり合う。

35）友岡賛『株式会社とは何か』1998年，80頁（（　）書きは原文）。

36）友岡賛「収益費用アプローチ，取得原価主義，そして名目資本維持――会計学の基本問題〔Ⅱ〕（6）」『三田商学研究』第60巻第6号，2018年，10頁。

37）同上，1頁。

38）山桝『近代会計理論』86頁。

39）「通信が発達をみ，それが定着的な商業の出現を可能にしてゆく。すなわち，それは，一か所に定着した↗

筆者によれば，企業形態の近代化はこれすなわち継続化と大規模化であって，また，大規模化には継続化が必要であって，継続化と大規模化が相俟って期間計算が必要とされるに至る。[40] 期間計算はこれすなわち対応であって，対応だから発生だった。他方，山桝が述べるように，「定着化・継続化」が「ズレ」をもたらし，これが大規模化と相俟って「ズレ」を大きくする。

「ズレ」の最たるものは設備資産だった。設備資産が愈々もって増えるなか，「固定資産」という概念が生まれ，「すなわち，短期的にでたりはいったりする流動資産，それと，すくなくも短期的にはそういった動きのない固定資産，この２種類のものの存在が認識され[41]」るに至り，後者について「ズレ」を改めるべきことが意識され，或る意味において発生主義を代表する減価償却の思考，実践が確立をみる。

他方，これまた「ズレ」を改める「費用の繰延べ，収益の繰上げ……費用の繰上げ，収益の繰延べ」は繰延資産や引当金等であって，これらは，要するに，非現金主義だった。

繰り返せば，対応だから発生であって，それは非現金としての発生だった。

［発生主義 ＝ 非現金主義］と割り切ってしまわないと，発生主義は「もぬけの殻」になってしまうのかもしれない。

「もぬけの殻」とは言い得て妙だが，峯村信吉は次のように述べている。

> 「「発生」という事実は，具体的にどういう事柄を意味するのかということが，はなはだ理解しにくい……。どちらかといえば，企業会計上の accrue という言葉は，現金主義会計ないしそれに債権主義を加味した会計から脱皮して生成した発生主義会計の一体的な構想が背景となって独特な意味をもたしめられている。……ということは，一面からいえば，その会計思考の進化発展に伴って，他の諸原則，たとえば，取得原価主義の原則とか費用収益対応の原則のようなものと不即不離の関係をもたしめて，この言葉自体を単独に切り離しては，なんらの意味をもつかめないような，もぬけの殻のようなものにしてしまっているのである[42]」。

しかし，もたらされたものはよもや「もぬけの殻」ではないだろう。

↘ 商人が各地の支店ないし代理店との商業通信によって取引を行うといったゆき方だった。……定着的な商業の一般化は16世紀，あるいは17世紀を待たなければならないかもしれないが，いずれにしても，そうした定着的な商業は継続性をもった」（友岡『会計の歴史（改訂版）』110～111頁）。

40）友岡『株式会社とは何か』第３章。
友岡『会計の歴史（改訂版）』94～117頁。

41）友岡賛『歴史にふれる会計学』1996年，192頁。

42）峯村信吉『近代会計学原理』1966年，17～18頁。

文　献

池田幸弘「平成28年度学位記授与式式辞（通信教育課程）」『三色旗』第812号，2017年。
トーマス A. キング（Thomas A. King）／友岡賛（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」――アメリカ会計史入門』税務経理協会，2015年。
峯村信吉『近代会計学原理』白桃書房，1966年。
峯村信吉『財務諸表の基礎理論』中央経済社，1977年。
西尾実，岩淵悦太郎，水谷静夫（編）『岩波国語辞典（第５版）』岩波書店，1994年。
桜井久勝『財務会計講義（第18版）』中央経済社，2017年。
友岡賛『歴史にふれる会計学』有斐閣，1996年。
友岡賛『株式会社とは何か』講談社現代新書，1998年。
友岡賛『会計学原理』税務経理協会，2012年。
友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会，2016年。
友岡賛『会計の歴史（改訂版）』税務経理協会，2018年。
友岡賛「収益費用アプローチ，取得原価主義，そして名目資本維持――会計学の基本問題〔Ⅱ〕（６）」『三田商学研究』第60巻第６号，2018年。
友岡賛「山桝会計学の回顧と再吟味――会計学の基本問題〔Ⅱ〕(11)」『三田商学研究』第61巻第５号，2018年。
友岡賛「簿記・会計と記録・計算――会計学の基本問題〔Ⅱ〕(12)」『三田商学研究』第61巻第６号，2019年。
山桝忠恕『近代会計理論』国元書房，1963年。
安本隆晴『新入社員から社長まで ビジネスにいちばん使える会計の本』ダイヤモンド社，2016年。

2017年７月４日成稿