

# 会計原則の生成と発展

— A A A原則を中心として —

成 瀬 継 男

## 1. はじめに

わが国の会計学の研究は、戦後、主にアメリカ会計学の成果を取り入れて、大きく発展してきたが、その直接の契機となったのは昭和24年に経済安定本部より発表された「企業会計原則」の制定にあると云えよう。云う迄もなく、企業会計原則は戦後のわが国の企業会計制度の改善と統一をはかり、企業における会計実務を処理する基準となるとともに、商法や税法などの関係法令の改正ならびに公認会計士による財務諸表監査の指針として、経済の再建、その他社会的に極めて多くの役割を果たしてきた。さらにそれはわが国における会計理論の根本的な諸原理の確立にも重要な役割を果たしてきたのである。企業会計原則はその前文で述べられているように、「企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」であるから、多年の実務経験の集積と、その中から発達してきたものを会計慣習として、あるいは個人的判断の基準として、制度化されたものである。これによって客観性が附与され、判断も単なる個人的判断から、客観性のある判断に転化されることになる。したがって、会計原則はけっして不変的なものではなく、経済の発展その他社会の要求に応じて変化する必要がある、常に企業会計を実際に司る人々の指針となるものでなければならない。そして、それは同時に Peyton Littleton<sup>(1)</sup>が述べるように、「他の領域における人間努力の基準と同じく、明晰な思考の一般に認められた検証に

合致しうるものでなければならぬ。それ故、会計基準は秩序あり組織的かつ脈絡あるものでなければならぬ。観察可能な客観的な状況も調和も保ち、非個人的かつ公平でなければならぬ。」ものであろう。

したがって、会計原則は会計理論の指針であり、同時に会計実践の道標でもなければならない、という二面的な使命を負わされることになる。時には矛盾し合う会計理論と会計行為の質的及び量的達成目標であり、その両者の規範的な尺度でなければならぬものである。ここに会計原則論の問題点があると思う。とくに、わが国の企業会計原則はSHM会計原則その他を手本として作成されたもので、好むと好まざるとにかかわらず、アメリカ会計学の大きな影響力のもとにある。アメリカにおいても、会計原則がその論議の対象となつてから、すでに40年の才月が経過し、今なお、各種の団体や会計専門家によつて研究されている。そのために、アメリカの会計原則の生成と発展の歴史を研究することは、わが国の企業会計原則を考える上で、大きな意味をもつものと思われる。

## 2. 会計原則の生成

アメリカの近代会計学は19世紀から20世紀初期にかけて、鉄鋼を中心とする株式会社の急速な企業規模の拡大、企業合同の展開、独占資本の確立、トラスト運動等の反映として生成してきたのである。その後、アメリカ会計学は第一次大戦を経て、その性格を変えながら、1929年の資本主義的矛盾、すなわち、生産力と生産関係の矛盾からくる過剰生産、恐慌に直面したのである。この恐慌は信用市場を崩壊させ、資本集中を困難にせしめ、資本主義体制の一層の深刻化をまねいた。ここにおいて、アメリカ政府はこの恐慌の克服策として、ニューデール政策を打ち出し、これを実施した。この政策の目的とするところは、失業対策として公共事業を盛んにし、過少した購買力を増大し、産業経済の復興に努め、恐慌を回避しようとするものであったが、結局は独占資本の強化を援助し、アメリカ経済をインフレ化してしまうので

ある。その結果、銀行等の金融機関においては投資者として正確な収益力の把握が最大の関心事となった。そして、一般投資大衆はもはや自からの貯蓄を株式に投下する事を躊躇せざるを得なくなった。なぜなら、この恐慌により、一般株主はきわめて大きな被害を受けたためであり、これら失った大衆の信頼を回復し、証券市場による資本集中を促進するためには、企業会計報告書の正確性を認識せしめ、公表された利潤への信頼を再び回復する事が必要となり、ここに企業会計原則運動が独占資本の要請として発生してきたのである。

こうした社会、経済情勢のもとで、A I A (American Institute of Certified Public Accountants 以下略) では会社財務諸表の改善を計らんがために、1932年から1934年にわたり、ニューヨーク株式取引所と意見の交換を行い、その意見がまとめられ、1934年にAudit of Corporate Accounts として公刊された。これは当時、特に重要であるとみなされた原則を例示したものにすぎなかったが、会計原則の体系化の第一歩として注目されたのである。勿論、現在の時点から考えると不完全なものであるが、会計原則の生成の歴史において重要な意味を持つのである。

これを契機に会計原則の研究は、次第に注目を集めてきたのであるが、これに拍車をかけたのが、A A A (American Accounting Association 以下略) より1936年に発表された、A Tentative Statemet of Accounting Principles Affecting Corporate Reports である。その内容<sup>(2)</sup>は、A. Costs and values, B. Measurement of income, C. Copital and surplus で3章20項目から構成されている。このA A Aの試案は会計の意義が社会的公共的なものに発展してきたこと、会計関係者もまた社会的責任の重大性の増大にこたえて、体系的な会計原則の制定に努力すべきであることを指摘し、これを当学会の当面の活動目標の一つとして確認している。そして、この試案は損益計算を中心とする動態論的構成になっており、学界および実務界に大きな反響を呼び、当時のアメリカ会計実務に対する鋭い批判にもなっている。企業会計の本質について

(3)  
て「会計は根本的に評価 (Valuation) の過程ではなく実際の原価 (historical cost) 及び収益 (Revenues) の当該期間および次期以降の諸会計期間への配分である。」と規定し、貸借対照表上の資産は残留原価と考えたのである。この考え方を発展させれば、資産は未費消原価であり、結局それは毎期の費用として把握され損益計算に計上されることになる。したがって会計は費用と収益を対応表示する損益計算をより重視することになり、費用、収益の期間的配分が問題になる。そこで、わが国の企業会計原則は損益計算書原則一で「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てるように処理しなければならない。」と定めている。すなわち、費用、収益は支出及び収入の額を基準として測定され計上されることになるのであるが、その期間的割当額は発生主義によって認識され、決定されるのである。この考え方は、1936年の試案の考え方を発展させたものと云えるであろう。これでわかるとおり、この試案は会計学者の思索の所産であって、必ずしも伝統とか実務に忠実ではない。

次にもっとも注目すべきものに、S H Mの **A Statement of Accounting Principles** がある。これは、1938年にサンダース、ハットフィールド、ムーアの三名の教授に **A I A** が委託し、会計原則に関する調査、立案を依頼した結論として報告されたものである。その内容は1936年の **A I A** 原則に対して、秩序的な体系を与え、次の分類のもとに会計諸原則を綱羅しようとしたものである。(一)一般原則—資本と損益の区分を中心として、(二)損益計算書原則、(三)貸借対照表原則、(四)連結貸借対照表原則、(五)財務諸表における注釈と脚注、(六)会計原則の要約から構成されている。この **S H M** の会計原則書の根本的な特色は資本と損益との区分である。ここにもっとも重点を置いている。<sup>(4)</sup> **S H M** によると「所有者 (Owner) の追加出資または貸主 (Lender) の追加貸付により生ずる企業の富の増加は、資本 (Capital) の増加であって、利益 (Income) ではない。同様に同じ資本財の貨幣価額 (Money Value) の再評価や、その自然増加は資本の増加であって、利益ではない。利益は通常、財貨(Go-

ods) または役務 (Services) をその原価 (Cost) より高い金額で販売することから生ずるもの」と、説明している。たしかに、資本は富の増加であり、利益は通常の経営活動からもたらされるもので、この両者は嚴重に区別されなければならない。資本の増減に関する取引を資本取引、通常の経営活動を損益取引として、現在の会計学は明瞭に区別している。また、この区別が充分になされないと近代会計学は成立しないであろう。その意味で、このSHM会計原則は現代会計学を成立せしめた基礎の一つであると云えよう。

この会計原則書のもう一つの特色は保守主義 (Conservatism) 概念である。SHM<sup>(5)</sup>によると、「保守主義は過大表示 (Overstatement) よりも過少表示 (Understatement) を是認する会計慣習を与えられたもの」と、している。この考え方は、わが国の企業会計原則の一般原則六に「企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性ある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。」として継承されている。しかし、ここで問題となるのは、正確な表示の要請、すなわち真実性の原則とのかね合いである。勿論、会計においては自然科学におけるような絶対的な意味の「真実」は存在しないから、相対的な真実性との問題である。この両原則は二律背反的性格を持っており、どちらを優先させるかは現在の会計学においても大きな問題となっている。私は真実性の原則が会計原則の根本原則であり、他の原則の上位する原則であらねばならないと考える。なぜなら、保守主義は会計処理の原則であるべきであり、真実性は会計の基本的な要請であらねばならないと考えるからである。他の学問においても、理論と政策が存在し、時にはそれが二律背反的な性格を持つことも存在すると思う。とくに、会計のように実務が常に背後にあるような学問の場合に、理論と実践とを峻別に区別することは無意味であるかも知れないが、会計を科学として成立せしめるためには、真実性を第一義に採らねばならないと思う。<sup>(6)</sup>このSHMの会計原則書は、前述のように、わが国の企業会計原則の土台となったものであり、実務の中から公正妥当とみなされたものを取り出したため、論理的思考というよりは経験の所産という色採が強いため、保守主義概

念が導入されたものと推定される。

### 3. 会計原則の発展

1940年に、ペイトン・リトル両教授はIntroduction to Corporate Accounting Standard を発表した。これは、1936年のAAA会計原則試案に対する批判に、試案の根底にある基礎概念を明らかにするため執筆されたモノグラフである。ペイトン・リトルは会計原則 (Accounting principles) の代りに会計基準 (Accounting standards) という用語を用いている。なぜ、それを用いたかは、<sup>(7)</sup>ペイトン・リトルによれば「原則という言葉では一般に、会計の様な人間用役による制度に於ては存在し得ない普遍妥当性と恒久性とを示唆することになろう。従ってこの小冊子に於ては、原則という言葉は若干控えて用いられ、有用な基準という考え方が強調されている」と説明される。したがって、会計処理の拠りどころとなるべき基準という程度に、これを理解できよう。それならば、その会計基準は会計実務を限定するのではなく、実務の最善の指針として作用すべきものであり、良き会計実践の方途を指示するものとして、秩序的、体系的なものでなければならないはずである。しかし、<sup>(8)</sup>ペイトン・リトルは「系統的に示された基準は必ずしも一般に受け入れられている実践慣行と一致しないことを銘記せねばならない」とし、SHMやわが国の企業会計原則と根本的に異なるのである。そして、さらに<sup>(9)</sup>「通則は個別的な状況に適合せしめられ異なった便宜観念や代替物による対果の影響を受けて企業によって異なりがちである。同一企業のなかでは通則の変移は緩慢なのが常である。既定の通則を持続することにより、利害関係者が会計資料を正しく解釈する能力をいちじるしく増大しうるためである。それゆえ、通則を法典化しようとするのは無益であり、また、それが試みられたとしてもすべての型の企業が一つの方法に帰することを望むのは愚かである」と述べている。SHMやわが国の企業会計原則は、実務や経験が累積され、年月の経過とともに固定化され、それが一般的な同意を得て慣習となり、この

慣習が理論化されて会計原則が成立すると考え、したがって会計慣習や会計原則はけっして非理論的なものではないと考えたからであろう。この両者の相異は、やはり会計を整然たる理論科学とみるか、実践をも加味した科学と考えるか、根本的な発想の相異である。ペイトン・リトルトンは、一般に認められた会計実務は最大公約数的なもので、真の会計の在り方の道標には成り得ないと考えられたためと推定する。このようにペイトン・リトルトンの著作は、SHMのもっとも強力な批判的立場にあるとともに、理論的な純化を重視し、理論的統一をもったアカデミックな産物である。これは会計原則成文史にもっとも重要な価値のある著作であり、現在においても、なおその学問的影響力を持っている。

1936年にAAAより試案が公表されてから、5年後この試案に対する各方面からの批判に答え、1941年にその改訂案として **Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statement** が発表された。その内容は序言、基本的仮定につづいて、A原価、B収益、C利益、D資本の4項目から構成されており、各項目についてコメントをつけて発表された。この原則の特徴は企業会計の経営的機能のみではなく、社会的経済的機能をも強調した点である。その序言<sup>(10)</sup>の中で「会社関係で最も重要な意味で会計が利用されているのは財政状態（**Financial position**）および営業成果（**Operating results**）に関する会計諸表を作成する場合である。企業や政府のきわめて多くの重要な決定が会計諸表の解釈を頼りとして行われているので、それら諸表の経済的社会的意義（**Economic and social significance**）はとくに顕著になってきた。」と述べている。たしかに、経済が発展すれば、企業の所有と経営の分離が行われ企業の利害関係者は増大する。そして企業の社会的責任が拡大され、その社会的公共的性格が増大することになる。そのため、企業会計は信頼し得る会計記録にもとづいて、利害関係者に報告する義務が生ずる。現在では、多くの利害関係者は企業から得られる会計情報にもとづいて、その意志決定を行うのが普通である。例えば投資家は彼らが得る会計情報によって新規或いは

追加投資を行うべきか、すでに行われている投資を引出し回収すべきかを決定するであろう。経営者は彼が指揮する経営活動を一層能率的にその効果を発揮するように、いかなる経営管理方法を採用すべきか、また経営指導にて採用すべき種々の方策のうち、その何れを採用すべきかについて、会計の提供する会計情報を利用するであろう。また取引先にしても、従業員にしても会計情報を利用すべきであろう。その場合、会計情報は彼等の信頼を得るに足るだけの客観性に立脚して作成されたものでなければならない。

このことに対して、この改訂版では、基本的仮定として「<sup>(ii)</sup>会計の毎期の財務諸表の目的は、信頼するに足る判断を下すに当って必要な、情報を提供することである。会社の経済的な諸財の取得の起源およびその費消と、その会社の債権者および出資者の持分がこれによって蒙った変化との知識はこの目的に不可欠である。そしてこれらの事実を表示するに当っては、財務諸表を、筋の通った、そして出来る限り他期間および他社の会計諸表と比較可能なものとなし得るように工夫せねばならない。会計諸表を利用するものは、それを否定する明確なことわり書きが見受けられない場合は、ある種の基本的諸原則乃至諸基準が守られているものと仮定し得べきである。」と、規定している。企業はそれぞれ性格を異にするものであるから、会計原則を適用する場合に、企業の特異性になんらかの考慮を払わなければならないし、同時に共通の基盤の上に立って原則なり基準を受け入れなければならない。その場合に問題となるのは会計実践の水準と会計の社会的機能であろう。したがって、第一次試案で充分明らかにされなかった会計原則の経済的社会的機能という立場から、企業会計における不明瞭を検討の対象とし、財務諸表の客観性を阻外している原因を排除しようとしたのが、この原則の基本的特徴である。

その後、第二次大戦により A A A の研究発表は一時中断された形になっていたが、1948年に、**Accounting Concepts Underlying Corporate Financial Standards** を発表した。これは A A A による第三次会計原則とも称すべきものであり、序文、資産、利益、負債及び株主持分、財務諸表、結語の6項目から



構成されている。この原則の特色はその体系に求められる。1941年の改訂版およびその理論的基盤となっていた「会社会計基準序説」に、その構成上種々の欠点が存在することも否定できない。1948年の改訂版は、それまでの内容の底にあった考え方を生かしながら、その構成を大きく変更したことである。そして、これ以後のステイトメントが追補という形をとっているので、このステイトメントが、それ以後の問題の展開の根幹となることになった。内容的な特色は新たに資産概念が附加され、次のごとく定義づけられている。<sup>(12)</sup>「資産すなわち企業の経済財は有形無形の財産上の権利である。もっとも共通的な意味において考えられる財務諸表は、ある企業の資産の起源および処分を、その資産の取得時に確定された原価によって報告する。」と、原価主義が初めて、成文化されたのである。さらに、この原則のもう一つの特色と考えることができるものに、財務諸表に関する基準が表明されたことである。これは前2回の会計原則に欠けていた事項であり、それを是正せしめたわけである。

1957年6月にAAAではAccounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statement を発表した。その構成は、I 序論、II 基礎概念、III 資産、IV 利益の算定、V 持分、VI 表示の基準の6項目から成立している。この会計基準を発表した目的は、その序論の最初で<sup>(13)</sup>「このステイトメントの目的は会計の基本的諸概念を明らかにし、かつ、株式その他会社企業に利害関係を有する人々への一般向け報告諸表が準拠すべき、また、現行会計実務評価の根拠となるべき諸基準を提示するところに存する。」と、その目的を明らかにしている。たしかに、従来のものになかった基礎概念（Underlying Concepts）の新設と、そのなかに企業実体（Business Entity）、企業の継続性（Enterprise Continuity）、貨幣的測定（Money Measurement）、実現（Realization）の4つの概念が加えられた。これは、この会計基準の最も大きな長所である。なぜなら、数学や物理学が一定の公理や定理を用いて、ある結論を導き出すように、会計においても何らかの一定の条件あるいは前提を必要とするのである。その条件なり前提がこの基礎概念である。その意味で、これは数学等

の公理に充当するものであり、これなくして会計学が科学として成立し得なくなり、これは現代会計学の最も大きな柱であると云えよう。したがって、これは会計基準というより、会計学成立の大前提であると云えよう。わが国では、この4つのConcepts に会計期間の公準を加えて5つの公準ないし、A A Aの実現概念を除いた4つの公準が通説である。現代会計学においてはこれらの公準から種々の問題を派生せしめ、それを理論化して成立していると云っても過言ではないであろう。その意味でも、この会計基準は現代会計学に対し重要な意味を持つことになる。この改訂版の第2の特色は、会計を機能と伝統にとらわれずに広く理解し、経済的側面の表示に力点をおいた点である。そして、会計を技術的に理解するのではなく理論的に理解しようとした意図もくみ取れる。第3の特色として、資産を認識と測定<sup>(14)</sup>の面から把握した点である。「資産の価値はその用役潜在性の貨幣価額である。」と、資産を測定していることは、当時としてはやはり漸新な成文であると云えよう。

以上、アメリカ会計原則の発展をA A Aを中心としてごく簡単に概観してきたわけであるが、それがわが国の会計理論なり会計原則に、どのような影響を及ぼしたかは、今後の課題となろう。とにかく、アメリカ会計原則でいうことは、その社会的特殊性から費用動態論として、損益計算的思考をもつ公表会計制度として、制度化されてきたことである。勿論、それは株式会社制度の発展と密接不可分の関係をもち、特に動態論的思考が、会計原則として基準化され制度化された点は西欧等ではみられなかった大きな特徴である。

#### 註

- (1) ペイトン・リトルトン共著、中島省吾訳・会社会計基準序説、9頁。
- (2) American Accounting Association “Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements and Supplements”, P - 3
- (3) A A A, ibid, P-4
- (4) Sanders, Hatifield, Moore “A Statement of Accounting Principles” P - 12
- (5) S. H. M, ibid, P - 16

(6) このような問題は会計学には多数存在する。例えば原価か時価という評価問題でも、理論的には真実な時価がよいのにしまっているが、あらゆる資産の真実な時価を実際に計数的に算定することは不可能である。

(7) ペイトン・リトルトン共著，中島省吾訳，前訳書 6～7頁。

(8) ペイトン・リトルトン共著，中島省吾訳，前訳書 9頁。

(9) ペイトン・リトルトン共著，中島省吾訳，前訳書 8頁。

(10) A A A, *ibid*, P-8

(11) A A A, *ibid*, P-9

(12) A A A, *ibid*, P-15

(13) A A A, *ibid*, P-52

(14) A A A, *ibid*, P-55