

会計公準に関する一考察

成瀬 継 男

一 はじめに

会計理論の基本構造を構築する場合に、会計を成立せしめている諸原則あるいは諸手続の基盤を究明しなければならない。その諸原則、諸手続の基盤を形成しているものは会計の理論的前提ないし基本的仮定 (basic Assumptions) としての会計公準 (Accounting postulates) である。もし、会計公準を認めなければ、会計学が理論科学としての存在意義を失ない、単なる数字技術的なものになってしまうことになる。したがって会計公準をたとえるならば、数学における定理、公理に概当するものであると考えられるが、定理、公理のように証明されたものではない。

本来、会計は実務のなかに慣習として発達したもののなかから、公正妥当と認められたものを要約したものであるから、実務や慣習の基本的土台となるべきものがなければならないし、理論的主柱となるべきものがなければならない。これらの要件をみたすものが会計公準であるということができよう。したがって会計公準は会計が理論科学として成立せしめるために、どうしても必要不可欠なものとなるのである。この点についてももう少し考察すると、会計公準は実務のなかから、基本原理となるべきものを論理的に抽出し、それを体系的に帰結したものである。実務や慣習を単に理論化しても、社会的

制度として機能しうるとはかぎらないし、広く社会的に認識されうるともかぎらない。そこで、論理的に抽出し、体系的に帰結したものを、そして、社会的に広く認識されうるものを、アサンプションとして、打ち立てたのであると考えることができる。したがって、会計公準が否定されると会計が科学として、また、社会的制度として存在し得ないことになる。

次に、会計公準の属性としては有用性と普遍性をもつことが要求される。会計においてより有用性を喪失したならば、理論としていかに精緻なものであっても、社会的制度として、存在価値を失なうことになる。会計が理論のための論理であっては、社会的に多くの意味をもたないことになるが、ここに会計の宿命ともいべき論理性と有用性との葛藤があるのである。

会計公準の属性としての普遍性は会計が社会的制度である以上、詳しい究明はいらないと思うが、広く認識された普遍性をもたないと公準自体の存在価値が希稀になる。さらに、もう一つの属性として、会計公準は固定的なものであってはならない。なぜなら、会計実務を司る企業は経済的、社会的基盤の上に成立し、その基盤自体、経済や社会の発展によって変化する。したがって、会計実務の論理的帰結である公準も、基盤の変化、発展によって変りうるのである。勿論、このことは会計公準だけでなく、広く社会科学全体に当てはまることである。

ギルマン⁽¹⁾は会計のコンベンションとして、次の三つをあげている。

- (1) 企業実体 (Entity convention)
- (2) 貨幣的評価 (Valuation Convention)
- (3) 会計期間 (Accounting period convention)

第一の企業実体の公準は会計が、どこで、誰れのために行われるかという場所を規定する概念であり、会計の主体にかんする仮定であると考えることができる。

第二の公準は客体に関する仮定ということができよう。

第三の公準は会計を期間的、時間的限定に関する仮定であると云えよう。

また、ペイトン・リトルトン⁽¹⁾は会計の基礎概念として、企業実体 (The Business Entity)、事業活動の継続性 (Continuity of Activity)、測定された対価 (Measured consideration)、原価の凝着性 (Costs Attach)、努力と成果 (Effort and Accomplishment)、検証力ある客観的な証拠 (Verifiable Objective Evidence) などがあげられている。

ペイトン・リトルトン⁽²⁾の基礎概念は会計公準に該当するものであるが、一般的には(1)企業実体、(2)継続企業、(3)会計期間、(4)貨幣的評価の四つであると云える。これらについて、それぞれについて考察してみたい。

二 企業実体論

企業において、その規模が拡大発展されていくと、所有と経営の分離が行なわれ、出資者である資本提供者と企業経営に責任をもつ経営執行者とに分離される。そして、企業そのものが一つの法律的な人格をもって、経営活動を遂行するような形態になる。勿論、この形態は一種のフィクションであると考えることができるが、信用の授受や、財産の所有、移転などの行為を正当化するために、必然的に導入された概念であると云えよう。この概念は法律や税法などからもサポートされ、一種の社会的仮定として成立し、現在にいたっている。この概念を企業実体 (Business Entity) の公準といわれている。

ペイトン・リトルトン⁽³⁾は「企業は一般に実体、すなわち基金を提供している当時者から別個の、これと区別された、それ自体独立した一つの制度であると考えられている。そして、企業の会計諸記録や計算諸表がその所有主、社員 (partners)、出資者またはその他の関係者もしくは諸グループのものでなく、その企業実体の会計諸記録および計算諸表であることはほぼ自明のこととなってきている。」と述べている。このことは、企業が独立した一つの制度、それも社会的制度として認識されなければならないと主張しているわけである。

本来、企業実体の概念は資本主の家計から分離・独立ということから生成したのであるが、株式会社制度の発展による企業規模の巨大化、株式持分の分散化、他人資本の増大化などによって定着したのであろう。したがって、実体概念の定着化ならびにその妥当性は歴史的必然性といってもよいであろうと思う。

ここで、実体概念と会計主体の問題について考えてみたい。会計主体とは会計上判断し、会計処理を行なう主体ということであり、会計計算の中心を追求するのが会計主体論である。会計の主体が企業であり、企業体に対して会計行為を行なうことは、一般的に認められている。しかし、企業体が会計の主体である場合、企業体の性格についての認識が客観的でなければならないが、社会通念的な認識のしかたや、法律的・経済的に認識のしかたによって、違いがでてくるであろう。したがって、会計主体としての実体概念は、企業をどのように理解し、規定するかにかかわってくるのである。

企業をどのように理解し、認識するかによって、(1)資本主理論、(2)代理人説、(3)企業主体理論、(4)企業体理論、(5)資本理論などが提唱されてくるのである。

(1) 資本主理論

資本主理論 (Proprietyship theory) とは、会計の主体を資本主あるいは株主にもとめ、すべての会計的判断を資本主の立場から考察すべきであると主張する考え方である。したがって、企業におけるすべての資産は資本主の財産であり、すべての負債は資本主の負担する債務であるということになる。資産と負債の差額は、資本主に帰属する財産の純額を意味することになる。具体的に、期間損益計算より生ずる純財産の増加はすべて資本主に帰属する利益であって貸借対照表は短期的な実現価額を意味することになると考えられることができよう。

この理論は中世の冒険取引が行なわれていた時代には、よく適合されたが、

産業革命以後、企業規模の拡大発展化にともなって、存在意義をもたなくなつた。とくに、株式会社形態の発展にともなって、理論的にも実際的にもまったく適合しなくなつたと云つてよいと思う。しかしながら、現在においても個人企業形態の場合には、比較的良好に適合するようである。それは資本主義理論が自己資本中心の会計理論であり、自己資本と他人資本とは本質的に異なると考え、会計が自己資本の増減変化を中心とするからであると考えられることができる。バッター⁽⁴⁾は資本主義理論について、「会計記録および財務諸表は企業の資本主の立場から記帳されまた作成され、資本主の「純財産」の変動を測定し分析することを目的としている。」と資本主義理論の本質をきわめて適切に述べている。歴史的な事実である所有と経営の分離を捨象し、資本主と企業とを区別しない理論は理論として形骸化したものといわざるを得ないのである。

(2) 代理人説

代理人説 (Agency theory) は資本主義理論の欠陥を補填し、より発展させた理論であると云えよう。すなわち、資本主義理論における自己資本中心の考え方を株式会社形態に適用し、株式会社は株主の集合体として組織されたものと位置づける。そして、株主会社は株主の集合体の単なる代理人にすぎないと考えるから、会社の利益は株主の利益であり、会社の損失は株主が負担することになるという考え方である。

会社を株主の集合体とみる考え方は会計理論にかつて種々な影響を与えていた。この理論で具体的に会計現象をみると会社は株主の目的とする営利目的のために奉仕することになる。損益計算は自己資本を中心とする損益の計算になり、財務分析においては自己資本利率がもっとも重視されることになる。

このように、株主集合体の代理人説は形式的には企業体理論のようにみられるが、本質的には資本主義理論と同じ所有主義理論であると考えてよいものであると思う。

(3) 企業主体理論

企業主体理論 (Entity theory) は資本主から独立した企業そのものが存在すると仮定し、企業が主体となって、すべての会計的判断を遂行しようとする考え方である。そのため、企業は資本主、経営者、債権者などの利害関係者とは別個の人格を有する存在と考え、その企業を会計の主体とするのである。したがって、企業におけるすべての資産は企業に帰属し、すべての負債は自己資本とともに企業資金の源泉となる。それゆえに、負債も自己資本も資金源泉として等価値であり、これらによって、資金の運用形態である企業資産が構成される。したがって、 $資産 = 負債 + 資本$ の貸借対照表等式が成立することになる。主体理論の基本原理はこの等式によって展開されるのである。

企業主体理論において、企業の資産は企業自身によって所有され、負債、資本は同一の範疇に属し、負債に対しては利子を、資本に対しては利益処分によって報酬を支払うことになる。会計上の利益は、企業自身の利益として把握し、利益処分によって株主に支払うまでは企業に帰属する。

こうした立場から、期間損益計算が重視され、貸借対照表は期間損益計算を結合するゴーイング・コンサーン価値を示すことになるのである。

(4) 企業体理論

企業体理論 (Enterprise theory) とは会計の主体としての企業体を一つの社会的制度として認識することである。そして、それは単なる会計主体としての企業体だけではなく、企業をとりまく各種利害関係者間の利害を調整する機関としての企業体である。したがって、会計は多くの社会的利害関係の矛盾を調整する社会的用具ということになるであろう。これは比較的新しい理論ということができよう。なぜなら、産業、経済の発展や、株式会社制度の高度な発達によって、従来の理論では十分に対応できなくなってきた。そこで、スワーネンなどによって、企業体を社会的制度と規定され、社会的責任を遂行する企業観が提唱されたのである。すなわち、企業体はそれをと

りまく種々の利害関係者との社会的関係において存在するものであり、それら利害関係者の意思決定の中心をなすものであり、これら利害関係者から委託された経営目的を達成するという社会的責任を負うのである。と同時に、社会的責任を遂行するため、企業体はそれ自身の権利義務を有することになる。このような意味で、企業体は社会制度であると認識されうるのである。

企業体と利害関係者との社会的関係は「取引」関係として理解される。具体的に、企業体と株主との関係は配当の支払いと資本の提供という一種の資本取引であり、企業体と従業員との関係は給料、賃金の支払いと労働力の提供という雇用取引と理解される。その他の利害関係者も同じように、企業体との取引関係と考えられる。このように、企業体は利害関係者との取引によって組織されたものであるから、株主の利益追求だけが許容されるものではなく、従業員の利益や消費者の利益など、すべての関係者の利害競合の場として存在するわけである。企業体理論は、こうした企業体が会計の主体を形成することになるのである。

(5) 資金理論

資金理論 (Fund theory) は資金に関連した部分を経営活動や財務活動の全部野から抽出し、それを会計理論を構成するための中心的な理念とする。この理論はバター⁽⁵⁾が提唱したもので、資本主理論も企業実体理論も会計の基礎を人格的な概念におくものとして、これを否定し、会計の主体を資金概念から考察するのである。会計理論に人的な意味をふくめることは、客観性を喪失するおそれがあるとして、これを排除し、かわりに資金概念によって理論を構成する。資金会計の資金とは単なる現金原資ではなく、特定目的のために区別された資産の集合以上のものである。それぞれの資金の勘定はあらゆる資産項目だけでなく、すべての持分も認められており、さらに費用、収益、利益についてもそれぞれ分類される。したがって、資金ごとに記帳された別々の帳簿から試算表が作成され、総勘定元帳によって資金を完全に集約することができる。資金の概念には人格にもとづいた理論によくおこり得

る意味の拡張ということがないし、また、人格的な思考体系によって不本意ながら一括されている問題を、この理論によって区別することができるという長所がある。新しい考え方と云えよう。

三 継続企業の公準

継続企業 (Going concern) の公準とは、企業は原則として継続して存続するという考え方である。もちろん、企業そのものが継続して経営活動を行なうという仮定のもとに、種々の会計処理を行なうことを意味する。この公準のもとに会計期間が設定され、各期間ごとに期間計算が確定される。それによって、毎期の経営成績や財政状態が明らかにされることになる。しかも、この場合、期末における資産の在高位については、処分価額ではなく、過去から引継いだ価額で確定される。いいかえるならば、取得原価によって確定され、将来に引継がれることになる。したがって、この公準から企業会計の基本的な原則である原価主義の原則、費用配分の原則などが導きだされる。

継続企業の公準のもとに企業会計が行われる場合に、過去及び未来における支出及び収入との関連において、資産、負債、資本、費用および収益概念が成立する。資産の多くは過去における支出の結果であり、その価値が残留している部分である。また資産のうちあるものは、将来における収入見込額を基準としてその額を決定する。売掛金、受取手形などの売上債権などがこれである。負債は過去における収入を意味するか、あるいは将来における支出の見込額を意味することになる。さらに、費用の多くは過去の支出の結果による価値犠牲であり、収益の多くは現在または将来の収入によって獲得した価値増加である。このように、会計上の基礎概念は継続企業の前提のもとにはじめて成立するのである。

企業会計原則の継続性の原則も継続企業の前提のもとに立てられた原則である。なぜならば、会計処理の原則および手続を每期継続適用するという意味の原則であるから、企業の継続を基礎としていることに他ならない。費用

配分の原則については、例えば、固定資産の減価償却は取得原価を資産の耐用年数中の費用として各期に配分するのであるから、当然企業の継続が前提となっている。

このように、継続企業の公準は企業会計のあらゆる分野にわたって取り入れられている。繰延資産や引当金あるいは無形固定資産などの会計の基礎概念もこの公準によって成立しているのである。したがって、この公準は現在の会計理論を形成せしめるために、是非とも必要なものである。しかし、相当に無理な前提でもある。なぜならば、企業の維持、発展などはだれもが考えるものであるが、実際に倒産あるいは清算企業が存在することも事実である。それをすべて捨象してゴーイング・コンサーンを仮定し、その上に会計理論を構築していることになる。ここにも会計理論の論理的希稀性が認識される。スターリング⁽⁶⁾は継続企業の前提を会計にとって是非とも必要なものとは考えていない。この仮定を会計から追放することだって可能であるとみている。この原因は現在の会計学が実務や慣習を理論化あるいは体系化しているためである。実務や慣習の多くの部分を論理的、体系的に帰結せしめることはできたが、根本のところでは帰結できない部分が残留した。それを公準とか前提ということで論理的帰結を図ったものとも考えることもできる。

四 会計期間の公準

継続企業の公準にもとづいて、企業は継続して経営活動を遂行していくと会計上仮定するのであるが、企業の経営成績や財政状態を把握するために一定の計算期間を人為的に設定しなければならない。それによって財産計算や損益計算を行ない経営成果や財産状態だけでなく、課税、配当なども確定されることになる。この人為的な計算期間を会計期間 (Accounting Period) の公準という。商法においても第 33 条において、年 1 回は決算を行わなければならないと規定され、法人税なども事業年度が規定されている。

ゴーイング・コンサーンが企業自体にかかわる公準ならば、会計期間は会

計処理上の公準と考えることができる。会計期間を設定して経営成果を確定することは企業のあらゆる利害関係者から強く要請される。企業の出資者である株主は定期の報告によって企業の配当可能利益を算定しようとするし、経営者は企業の実態を把握して将来の経営方針を樹立したり、経営管理の基礎資料としたりする。また、従業員はベース・アップの際の資料として、これを利用するであろう。こうした定期の規則正しい会計報告にたいする要求が継続企業の永続的な流れを人為的に時間的限界として適当に区別されることになる。したがって、会計期間は時間的に区切られた記録計算の単位、すなわち、時間の面から考察した計算範囲の限定である。

中世における投機的、冒険的な組合企業形態の時代には、一航海ごとに口別損益計算が行なわれ、期間計算の必要性はなかった。会社企業形態が定着してくると、口別計算は用いられなくなり、継続企業における期間計算が行なわれるようになった。いいかえるならば、定住企業の発達にともなって、その営なむ経営活動も常時稼動されるばかりか、可能なかぎり継続企業の性格を持ちはじめ、それまで採用されてきた口別計算のかわりに期間計算が行なわれるようになったのである。

その結果、棚卸評価および減価償却の問題や期間損益と期間外損益の問題さらに発生主義にもとづく期末修正や繰延勘定の問題など現在の会計学の重要な問題点が発生することになった。しかし、会計期間の制度化によって利潤計算制度としての会計学が著しく発展したこともまた事実である。

ところで、会計期間の長さについては、商法では毎年1回一定の時期に決算を行なうことを規定としているが、この範囲であれば企業の任意で会計年度を設定することができる。したがって、年2回決算を行なってもよいし、年12回決算を行なっても問題はないのであるが、あまり会計期間が短期であると煩雑になる。それゆえ、一般的には年1回ないし2回である。アメリカでは、年1回が大部分であるが、わが国の大企業では年2回がまだ相当に多い。年2回の場合、業種によっては上期と下期との業績が著く格差を生じて

利益の不均等を招来しやすくなり、期間利益の平準化を損なう場合もでてくる。そのため種々の決算政策が行なわれ、健全な会計慣習を歪めるようなことも時にはでてくるのである。したがって、会計期間の長さはアメリカの企業のように、年1回が合理的であろう。

五 貨幣的評価の公準

会計は企業の経営活動の状態や、資本の循環運動の変化などを計数的に把握し、表示する職能を有している。資本の循環運動の遂行過程で企業に所属する資産、負債、資本などが増減変化していく。増減変化したものは貨幣価値額によって測定され、評価される。これを貨幣的評価 (Monetary Valuation) の公準あるいは貨幣的測定 (Monetary measurement) の公準という。本来、同質性をもたない資産、負債、資本あるいは費用、収益などを統一的に把握するためには貨幣額という共通の価値単位をもってするしか他に方法がないのである。

この公準によって、費用や収益が努力や成果の計数的表現として受け入れられ、それらを計上した損益計算が支払われた努力とその成果を貨幣額で表示された総括表と考えることもできる。ともあれ、質の異なったすべての財貨や役務を統一的、全般的にまとめあげるために、あるいは経営活動のすべてを把握するためには、この前提はなくてはならないものであろう。もし、この公準にvarietyするものを捜すと物量的表現だけであらう。しかし、それすら商品10袋、機械10台、建物3棟などでは何んの意味も持たないし、損益計算を確定することは不可能である。したがって、貨幣額によって評価することが会計の客観性を維持していく上でも正しいと考えるべきであらう。しかし、貨幣価値額が共通尺度となる場合に、貨幣価値が安定していなければならない。もし、貨幣価値がきわめて不安定であるならば、会計の基本尺度として採用することはきわめて不適當である。なぜなら、計算単位が共通の尺度としての機能を喪失すれば、会計の全機能が破壊されることになる。そ

のため、会計における共通尺度としての貨幣価値額が常に一定していることが望ましいが、実際には常に変動していることもまた事実である。それゆえ、会計は常に変動している貨幣価値額によって表示されることになり、時期を異にして取得した資産は異なった貨幣額によって評価されることになる。そして、これらの金額は会計においてなんらの区別されることなく集計され、財務諸表に表示される。

これでは会計の客観性だけでなく、損益計算すら正しく確定しないことになる。そこで実際に物価の騰落や貨幣価値の変動があっても、これを企業会計に反映させないで、貨幣価値は一定したもの、不変的なものと仮定するのである。これを貨幣価値一定の公準 (Postulate of uniform momentary standards) という。

もちろん、物価の著しい変動、とくに悪性インフレーションなどの場合には、この公準を適用しない。いや適用できないといった方が正確である。その場合には資本修正すなわち、資産の再評価によって評価替を行なうのである。しかし、普通の場合は企業が設立され、解散するまでの全期間を通して、企業に流入したすべての財貨および役務等は取得額で記録され、計算されることになる。すなわち、現在の会計学の基本的な特徴の一つである取得原価主義が成立するのである。

それにしても、特殊なインフレーションを除き、変動する貨幣価値を一定、安定したものと仮定することは論理的に無理がある。その無理を承知で、この公準を採用しなければならない必然性は何んであろうか。第一の理由としては計算の確実性および客観性にある。物価の著しい変動とくに悪性インフレーションなどの場合は別にして、若干の変動を続けている貨幣価値を会計に反映させることはほとんど不可能にちかい。もし、それが可能としても、企業の所有財産すべてを評価替して当該時価で表示しなければならない。企業の所有財産すべてを時価評価することは技術的に困難であり、また評価益を計上することになるので、計算の客観性や確実性を著しく阻害することになる。

なる。かえって会計を不確実な主観的なものにしてしまうことになる。

第二の理由としては、減価償却などの会計の基本的な手続が存在意義を失ってしまうことである。たとえば、取得価額1千万円、耐用年数10年の固定資産を毎決算ごとに費用化し、10年後に減価償却引当金1千万円が計上されたとする。しかし、物価の上昇でこの1千万円では同種同質の固定資産を取得することはできない。取得に2千万円あるいは3千万円がかかるかもしれない。そうなると、減価償却は実質資本を何んら維持せず、単なる名目資本の維持にすぎないことになる。何んのために減価償却を毎決算ごとに行なうかという大きな疑問に突き当たってしまう。こうした理由から、貨幣価値一定の公準は種々な問題があるが、よりベターなものとして受け入れられているのである。

六 む す び

いままで会計公準について、ひとつおりの究明してきたわけであるが、会計公準の存在意義は二つの面からアプローチできる。一つは社会的・制度的な面からであり、他は理論的、論理的な面からのアプローチである。社会的、制度的アプローチは社会的妥当性であるとか公正であるとかなど規範的な理念であり、会計理論を超越したところで決定される。何が妥当で、何が公正であるかということについての判断は社会的な倫理観によって行なわれる。会計が社会科学として存在する以上、会計外の社会的判断に影響されることは止むを得ない点もあるが、会計の基本をなすべき理念が常識的判断に負うのみでは困るのである。

もちろん、主体理論のように企業をどう制度的に認識するかということについては社会的なものに負わなければならない。まして、会計が実務や慣習という比較的社会的なものを研究対象としているからには、これを全面的に否定することはできない。また会計が実務や慣習のなかに埋没しているのではなく、それらを分析し、批判し、理論化して実務の道標となるべきものを

究明している。しかし、それでも、研究対象が実務や慣習である以上、他の社会科学にみられるような社会の方向性を決定づける理論性は生まれない。

実務や慣習を体系化し、制度化した理論はその前提となる実務や慣習が社会的に変革されれば理論も変わらざるをえなくなる。実務がかりに会計慣習の公準とか保守主義の公準概念を打ち立てた場合、企業維持や資本維持を最大目的とする商法や税法は同調するのであろう。そうすると、それはもはや社会的、制度的に認められた公準ということになってしまうおそれがある。

さらに、実務や慣習を対象とするとどうしても技術的、手続的なものになりがちである。具体的に考えてみよう。継続企業の公準は取得原価主義にもとづく費用配分を維持する技術論の前提と考えることもできる。会計期間の公準はまったく会計技術的なものにすぎないが、ただ法的な強制力によって維持されていると考えられる。貨幣価値一定の公準は時価評価による評価益の計上をきらった会計技術的なものと解釈することもできる。もちろん、こうした理解のしかたは極端ではあるが、だからといって、これを全面的に否定することはできない。

そこで、実務や慣習を会計研究の対象から切り離して、純理論的に、たとえば、フラスコのなかで会計学を培養してみる必要があるのではないか。いいかえるならば会計学という経験科学を純粋理論科学として研究しようということである。そこから何が生まれるかわからない。会計が社会的、制度的な存在から完全に浮き上がってしまうおそれもある。しかし、それを恐れていては新しい理論は生まれないであろう。会計を純粋理論として究明していくことこそがまったく新しい理論構築の可能性を生みだし、真の意味の会計実務、会計慣習の指針、道標となるのではなかろうか。

- (1) ギルマン会計学上巻 片野一郎監閲 久野光郎訳 32頁
- (2) ペイトン・リトルトン 中島省吾訳 会社会計基準序説 12頁以降
- (3) ペイトン・リトルトン 中島省吾訳 前訳書 12頁

- (4) バッター資金会計論 飯岡透 中原章吉共訳 6頁
- (5) バッター資金会計論 飯岡透 中原章吉共訳 25頁
- (6) Robert R. Sterling, The going concern, The Accounting Review July 1968 p
~497

なお本研究は学校法人札幌大学研究助成費（個人研究）によるものである。研究助成に心から感謝の意を表す。また役職等についていたため時間的に制約され遅れたことと研究課題を若干変更したことを深くお詫する次第である。