

経済と経営 21-2 (1990.11)

〈論文〉

会計原則研究 (1)

成瀬 継 男

1 はじめに

会計原則 (Accounting Principles) は「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」と昭和 24 年 7 月に制定された企業会計原則の前文で述べられている。実務の中に慣習として発達したものは会計慣習であり、多年の会計経験や会計実践の集約されたものと云うことができる。他方において、一般に公正妥当と認められたものは会計認識から推論された理論規範と云うことができる。すなわち、一方には多年の会計実務、経験から集約され、固定化された会計慣習が会計原則の土台となり、他方において、会計認識に理論的なアプローチを加えることによって会計原則が形成されることになる。

したがって、会計原則は全ての会計実務、実践の指針であるとともに、会計理論の理論的規範でもなければならないという二面性的な性格を持つことになる。会計実務はその実践的な性格から、応々にして、会計政策に応用されることになる。例えば、配当、課税、労務、金融政策などの経営政策であるが、これ等の政策を全面的に認めると会計の社会的信頼性が全く阻害されて、単なる数字合わせ程度にしか認識されなくなる。これでは会計の存在価値が全く失われてしまうことになる。そのため、会計実務、実践に対して何

等かの会計基準（それも法令によらないもの）が必要となる。云いかえるならば、会計実務や実践に対して、明確な指針が必然的に必要になってくるのである。それが会計原則の本質であるということが出来る。

さらに、会計原則は会計慣習を土台として出発しているので、会計慣習の理論的妥当性を常に検証して、非理論的なものは排除していかなければならない。会計原則として成文化されたものでも理論的精緻さを常にキープするために会計原則自体を修正し、より理論的整合性の高いものを創りあげていかなければならない。それでこそ会計原則の理論的規範性や道標的指針性が確立されることになるのである。また、会計原則は経済や産業、その他社会的制度の進歩、発達に応じ必然的に対応していかなければならないものであり、その結果、会計原則自体はいつの時代にも対応できうる認識力や客観的な状況適応力を持たなければならない。そして、会計認識から推論された会計原則は理論的一貫性や組織性と網羅性を有し、公正で厳格でなければならないものである。これ等の諸条件を充足するものだけが本当の意味での会計原則と云い得るものである。

2 会計原則の生成と発展

アメリカの会計学は 19 世紀から 20 世紀初期にかけて、株式会社の急速な発展とそれにともなう企業規模の拡大、企業合併の展開等の反映のもとに生成し発展してきたものである。その後、第一次世界大戦を経て、1929 年の歴史的な恐慌に直面したのであるが、この恐慌は信用市場を崩壊し、資本集中を不可能にし、資本主義経済の深刻化を招来させてしまった。この恐慌によって一般投資大衆はきわめて大きな被害を受けたため、一般株主は自からの貯蓄を株式や証券に投下することを躊躇せざるを得なくなった。これら失った大衆の信頼を回復し、証券市場に資本集中を促進するためには、会計報告書の正確性を認識せしめ、公表された会計報告書への信頼性を回復することが

急務であり、ここに会計原則生誕への要請が展開してきたのである。

こうした状況のもとで、A I A (American Institute of Certified Public Accountants)では財務諸表の改善を計るために、1932年から1934年にわたり、ニューヨーク証券取引所と意見交換を行ない、その意見が集約され、1934年に¹⁾ *Audit of corporate Accounts*として発表された。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のであるが、会計原則の体系化の第一歩として注目されたものである。勿論、現在の時点から考えると不完全、不整理なものであるが、会計原則の生成の歴史においては重要な意味を持つものである。

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)より1936年に発表された、²⁾ *A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*である。その内容は、A. Costs and Values. B. Measurement of Income C. Capital 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、この試案の考え方は損益計算を中心とする動態論的な構成になっており、学会および実務界に大きな反響を呼び起し、当時のアメリカ会計実務、実践に対する鋭い批判にもなっている。

次に、注目すべきものに、S H Mの³⁾ *A Statment of Accounting Principles*

1) A I A, *Audit of Corporate Accounts* 1934年。この本が会計原則について書かれた最初の本である。

2) A A A, *A Tentative statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports* 1936年、この本はA A Aによって会計原則について書かれた最初の本である。

3) S. H. M. *A Statement of Accounting Principles* 1938年、この本は当時、会計学のファースト・クラスの研究者であった Sanders. Hatifield. Mooreの三教授にA I Aが委託して書かれたものである。

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 3 名の教授に A I A が会計原則に関する調査、立案を委託し、その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網羅しようと試みたものである。

(1)一般原則——資本と損益の区分を中心として——、(2)損益計算書原則、(3)貸借対照表原則、(4)連結貸借対照表原則、(5)財務諸表における注釈と脚注(6)会計原則の要約から構成されている。この SHM の会計原則の根本的な特徴は資本と損益との区分についてである。ここに最も力点を置いているようである。資本の増減に関する取引を資本取引、通常の経営活動による取引を損益取引として、現在の会計学は嚴重に区別しているが、この区分が明瞭になされないと近代会計学は成立しないのである。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。

さらに、1940 年にペイトン・リトルトン教授は⁴⁾ *An Introduction to Corporate Accounting Standards* を発表した。この会計基準は 1936 年の A A A 会計原則に対する批判に対して、根底にあるコンセプトをより明らかにするために書かれたモノグラフであるとみてよいと思う。両教授は *Accounting Principles* (会計原則) の代りに *Accounting Standards* (会計基準) という用語を用いている。何故それを用いたのかは、ペイトン・リトルトンによれば、「原則という言葉では、一般に会計のような人間用役による制度に於いては存在しえ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、この小冊子に於いては原則という言葉は若干控えて用いられ、有用な会計基準という考え方が強調されている。」と説明されている。したがって、会計処理の方向性となるべき基準という程度にこれは理解できよう。そして、その会計基準は会計実務を限定するものではなく、実務の最善の指針性として作用

4) A. Paton and A. C. Litterton, *An Introduction to corporate Accounting Standards* 1940 年。この本は会計原則成文史の上で、最もアカデミックな労作である。

すべきものであり、良き会計実践の方向性を指示するものとして、網羅的、体系的なものでなければならないはずである。しかも、両教授は「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。」として、SHMや戦後のわが国の企業会計原則とは異なる見解を明らかにしている。さらに、「通則を法典化しようと試みるのは無益であり、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。」と厳しく述べられている。SHMやわが国の会計原則は実務や経験が累積され年月の経過と一般的な同意によって慣習が形成され、この慣習が理論化されて会計原則が成立するという考え方に立っている。したがって会計慣習や会計原則は決して非理論的なものではないという立場に立っている。この両者の相異は、やはり会計を超然たる理論科学とみるか、実践や慣習をも加味した経験科学とみるか基本的な考え方の相異であろう。ペイトン・リトルトン是一般に認められた会計慣習は所詮最大公約数的なもので、真の会計の在り方の指針には成り得ないという認識に立脚されたのであろう。両教授の「基準」はSHMに対する最も強力な批判的立場にあるとともに、理論的な規範を重視し、理論的統一性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の上でも、最も重要な価値がある労作であり、現在においても、なおその学問的な影響力を持っている。

1941年に、AAAが1936年原則の各種の批判に答える形で改訂案を⁵⁾ *Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statement* として発表された。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、各項目についてはコメントをつけて発表された。この改定案の特徴は会計の経済社会的機能をも強調した点

5) AAA, *Accounting Principles Underlying corporate Financial Statement* 1941年.

である。その序言の中で「会社関係で、もっとも重要な意味で会計が利用されているのは Financial Position および 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 Economic and Social Significance はとくに顕著になってきた。」と述べられている。たしかに、経済が発展すれば企業の利害関係者は増大し、企業の社会的責任は拡大し、その社会的、公共的性格は増大することになる。そのため、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が企業から得られる会計情報にもとづいて各種の意志決定を行っている。したがって、この原則の基本的特徴は 1936 年原則で十分明らかにされなかった会計原則の経済的社会的機能を前面に出し、会計における不条理を検討の対象とし、財務諸表の客観性をより明確にしたものといえよう。

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、戦後の 1948 年に⁶⁾ Accounting Concepts Underlying Corporate Financial Standards が発表された。これは A A A による第三次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、結語の六項目から構成されている。この原則の特徴はその構成と体系に求められよう。この修正版はペイトン・リトルトン教授の「基準」の考え方を生かしながら、その構成を大きく変更したことにある。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、原価主義が初めて成文化されたことである。さらに、もう一つの特

6) A A A, *Accounting concepts underlying corporate Financial Statement* 1948 年。
このステイトメントは A A A による第三次会計原則といえるものである。このステイトメントはこれ以後のステイトメントの問題展開のもとになっている。

徴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AAA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年にAAAでは⁷⁾ *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statement* が発表された。その構成は序論、基礎概念、資産、利益の算定、持分、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、「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)、実現主義 (Realization) の四つのコンベンションが加えられた。これは、この会計基準のもっとも大きな特徴であり、長所であると云えよう。さらに、この基準の特色は会計をその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だけでなく、理論的にも展解しようとした意図もよくくみ取れるのである。以上、アメリカ会計原則の生成と発展をAAAを中心としてごく簡単に概説してきたわけであるが、アメリカ会計原則で云いうことは、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、とくに動態論的思考が会計原則として基準化され、制度化された点は大きな特徴の一つである。

7) AAA, *Accounting and Reporting Standards for corporate Financial Statement*

1957年。このステイトメントによって初めて報告基準が成文化されたのである。

3 わが国の会計原則の生成と発展

わが国の企業会計原則は、昭和 24 年 7 月に経済安定本部に設置された企業会計制度対策調査会（現在の蔵省の企業会計審議会）の中間報告として公表されたものである。その目的は、⁸⁾ わが国の企業会計制度は不統一であるため、企業の財政状態ならびに経営成績を正確に把握することが困難であるため、企業の健全な発達のためにも、社会全体の利益のためにも、改善統一が必要となったと前文で述べられている。そして、わが国経済再建の当面の課題として必要な外資の導入、企業の合理化、証券投資の民主化、産業金融の適正化等を達成させるために制定されたのである。さらに、この企業会計原則は会計処理、手続の客観的な基準として、また、公認会計士の監査の基準として、さらに、商法・税法ならびに財務諸表規則などの改正、新たな会計基準制定の指針、道標として大きな役割を果たしてきているのである。

昭和 29 年 7 月に、企業会計審議会の中間報告として、企業会計原則ならびに財務諸表準則の部分修正および企業会計原則注解が公けにされたのである。その修正目的は⁹⁾「商法および税法の改正の結果、企業会計原則および財務諸表準則自体においても、部分的修正を要する個所を生じ、特に用語の不適當な点、字句の不統一な点等については、これを是正する必要」が認められることになった。そして、企業会計原則および財務諸表準則は、その体系を網羅的に簡潔にするため、定義・注解等は一切付さない建前をとっていたが、「その意義、適用の範囲等に関し、解釈上疑義のある点が少くないので、今回これからの解釈を明らかにするため」に 18 の主要項目をとり上げ、説明

8) 企業会計制度対策調査会、企業会計原則の設定について、昭和 24 年 7 月 9 日

9) 企業会計審議会、企業会計原則及び財務諸表準則の部分修正について、昭和 29 年 7 月 14 日

をつけ、企業会計原則注解として公表された。

昭和 38 年 11 月に、企業会計原則および注解の一部修正が行なわれ、財務諸表規則の全面的な改正が行なわれた。その一部修正の目的は、昭和 26 年の商法改正においても相当部分、企業会計原則の尊重を要請してきたが、昭和 38 年 4 月から改正商法が施行され、その前月に「株式会社の貸借対照表および損益計算書に関する規則」が公布されたためである。しかも、¹⁰⁾「商法の計算規定は、いまだ、企業会計原則と矛盾する部分を残しているので、この部分については、商法が強行法規たることに鑑み、企業会計原則を修正」しなければならないと述べている。さらに、また今回の一部修正は、「右の理由によると同時に、公認会計士に財務諸表監査の根拠を与え、また改正をせまられている証券取引法に基づく財務諸表規則の改正に資料を提供するため、改正商法の計算規定の改正に対応して改正することを主眼とした。」とその修正目的を述べている。

昭和 49 年 8 月に、企業会計審議会より、企業会計原則の一部修正についてが公表された。今回の修正の主目的は¹¹⁾商法計算規定および商法計算書類規則と企業会計原則との調整にあった。一般原則における修正事項は正規の簿記の原則および明瞭性の原則の注解として〔注 1〕に重要性の原則の適用についてが加えられたこと、資本、利益区分の原則に〔注 2〕が加えられたこと、継続性の原則における「正当な理由あるばあい」を削除し、〔注 3〕に移行して補足的説明を加えたこと、および保守主義の原則にも〔注 4〕を付して過度な保守主義を排除したことである。この修正によって一般原則の理論的妥当性を高めるとともに、注解の理論的整備をも目的としている。損益計算書原則に関する主な修正事項は当期業績主義損益計算書から包括主義損益計算書に移行したことである。これによって、特別損益は利益剰余金計算書

10) 企業会計審議会、企業会計原則の一部修正について 昭和 38 年 11 月 5 日

11) 企業会計審議会、企業会計原則の一部修正について 昭和 49 年 8 月 30 日

から損益計算書の末尾に記載されることになるから、財務諸表の体系から利益剰余金計算書は削除されることになった。貸借対照表原則における修正事項は、資産の部では有価証券および棚卸資産の評価基準と長期前払費用の表示区分の修正、負債の部では負債性引当金の明確化と特定引当金区分設定、資本の部では剰余金の区分表示の修正があげられる。この修正会計原則は「商法の計算規定の解釈指針としての機能を適切に果し、かつ新しい監査体制のもとにおける基準」となることが大きな特徴である。

昭和 57 年 4 月に、企業会計審議会より企業会計原則の一部修正についてが公表された。¹²⁾ 主要修正事項の第一は、財務諸表のディスクロージャーを目的とした〔注 1 - 2〕重要な会計方針の開示についての設定であり、その開示方法についても〔注 1 - 4〕を新設している。そして、重要な後発事象の開示について〔注 1 - 3〕が新設されたのである。修正事項の第二は、修正前の〔注 18〕にあった「負債性引当金について」を「引当金について」に改め、これによって引当金コンセプトの整理明確化をはかっている。また、修正前の注解 14 の「負債性引当金以外の引当金について」は昭和 56 年の商法改正で第 287 条の 2 の規定が改正されたことから、今回の修正で注 14 は削除された。これらは、特定引当金の内容とくに利益留保性引当金を排除し、引当金は費用性のものにかぎることが明らかにされたのである。修正事項の第三は株式払込剰余金の内容変更である。修正前は額面価額と発行価額との差額を株式発行差金として処理してきたが、昭和 56 年の商法改正により額面価額主義から発行価額主義に改正されたため、株式発行差金は無意味となり、額面株と無額面株のいずれも発行価額と資本組入額との差額を株式払込剰余金として表示されることになったのである。この修正会計原則は商法との調整よりも、会計原則の体系的な整備によりウエイトがおかれていることに大きな特徴がある。以上、わが国の企業会計原則の生成と発展をごく簡単に概

12) 企業会計審議会、企業会計原則の一部修正について 昭和 57 年 4 月 20 日

説してきたわけであるが、わが国の企業会計原則が一步一步ではあるが、理論規範性と指針性とを高めていくことは非常に喜ばしいことである。

4 一般原則論

わが国の企業会計原則は、その前提として企業実体のコンベンション、会計期間のコンベンション、貨幣的評価のコンベンションがあるが、これらのコンベンションのもとに会計原則が構築されている。そして、企業会計原則の内容は、一般原則、損益計算書原則および貸借対照表原則によって構成されており、特に一般原則は損益計算書原則および貸借対照表原則の上位に位置する関係にある。一般原則の内容としては真実性の原則をはじめとして七原則によって構成されており、特に真実性の原則、明瞭性の原則、継続性の原則が重要である。以下七原則について概説してみたい。

A 真実性の原則

一般原則の最初に、「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。」と述べている。これが、一般に真実性の原則と云われている。さて、企業の財政状態や経営成績が真実な報告を提供する前に、真実な貸借対照表や損益計算書等の財務諸表を作成しなければならない。作成された真実な財務諸表を誰れに提供するのか。当然、企業の利害関係者である。曰く、株主、従業員、系列会社、大口の取引先、銀行、監督官庁等である。これら企業の利害関係者の大部分は企業が発表する財務諸表でしか、その企業の実態を判断することができないので、真実な財務諸表であってこそ信頼性や客観性が確保されることになる。

では、「真実」とは何か。企業がゴーイングコンサーンの前提のもとに、人為的に会計期間を設定し、その期間内の経営成績や財政状態を把握する場合には、各種の会計手続や会計処理に見積計算が必要となる。これらの会計処理はあくまでも人為的なもので、そこには絶対的な真実は存在し得ない。例え

ば、費用の見積計上である引当金の設定や各種の繰延経理等がそれである。会計が見積計算を克服しないかぎり会計における絶対的な真実性は存在しないことになる。現在の会計では、人為的な計算が客観的な合理性を有する程度の相対的な真実性である。したがって、現在の会計においては、自然科学におけるような絶対的な意味での「真実」は存在し得ないから、あくまでも、相対的な真実性と云うことになる。

次に、相対的な真実性とは何かと云う疑問が当然に出てくる。現在の会計学の基本的なコンセプトは継続企業を人為的に区切って、その期間損益を確定することにある。そのため、期間外損益は損益計算書に計上しない。そのしわよせが貸借対照表にふりかかり、貸借対照表は雑多なものをかかえこむことになる。したがって、貸借対照表とは何かと問われれば正確に説明できにくい。一般的には、財政状態の表示と云うことになるが、繰延資産等の繰延経理はどのように説明したらよいのか。損益計算書を重視しすぎる余り、貸借対照表は阻害されてはいないか。こうしたことを考えていくと、会計にはまだまだ解決しなければならない問題が多々ある。相対的真実性とはこうしたことを踏えて、合理的な資料によって検証可能な方法を採用して処理されている場合には許容されると云うことになる。もう少し詳しく云うと、正確な会計帳簿を基礎とし、一般に認められた諸原則を遵守して作成された財務諸表は「真実性」の原則が充足されているとみなすことになるのである。

この真実性の原則は会計原則の基本原則であり、他の一般原則の上位に位置する原則である。一応、他の原則と並列的に表示されているが、この原則こそが会計の基本的命題であらねばならないからである。他の学問においても、理論と政策が存在し、時には、それらが二律背反的な性格を持つこともあると思われる。特に会計のように、実務や実践が常に背後にあるような学問の場合には理論と実践とを区別することは無意味と云われるかも知れないが、会計を科学として、学問として成立せしめるために、真実性の原則を第一義に採らなければならないのである。

B 正規の簿記の原則

一般原則二に、「企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って正確な会計帳簿を作成しなければならない。」と書かれている。これが正規の簿記の原則である。しかし、この規定が何を指しているのか、抽象的すぎるため、明らかではない。多分、財務諸表を作成する場合に、正規の簿記によって記帳された記録を基礎として行なわなければならないと云う原則であろう。では、正規の簿記とは何か。この規定では分りづらいが、すべての取引を網羅的に秩序的に正確に記録でき得ることであろう。これらの要件をみたすものは複式簿記であるが、他にも、もっとベターな簿記法があればそれでも良いことになる。しかし、ルカ・パチョリのズンマ以来、複式簿記より良い簿記法は何世紀もの間、解決できずにいる。もう一つの簿記法である単式簿記では、すべての取引を記録計算できない。例えば、減価償却や減耗損などは単式簿記では記録、計算、表示できない。したがって、正規の簿記は複式簿記を予定していることになる。複式簿記はすべての取引を記録計算できるだけでなく、一定の秩序をもって記録を行なうことから、その正確性を自ら立証し得る自己検証能力を持っている。さらに、複式簿記を導入することによって、企業の内部管理や経営管理を行うことができるし、どんな大規模企業であれ、小規模企業であれ、ともに採用することができるなど、種々の長所を有している。

次に、正規の簿記で問題になることは重要性の原則とのかかわり合いであろう。重要性の原則は企業会計原則注解の注1で、「重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで、他の簡便な方法によることも、正規の簿記の原則に従った処理として認められる。」と書かれている。すなわち、金額がきわめて小さく、他の項目とくらべて重要性の乏しい項目については、その処理方法を企業の判断にゆだねることが認められているのである。しかし、正規の簿記の原則が真実性の原則を計算構造の面で保証しているならば、そして、すべての取引を体系的に秩序的に正確に記録するならば、金

額の大小や、項目の重要性の強弱を問わず、網羅的に記録されなければならない。たしかに、重要性の乏しいものを記録することは実務上の煩雑さを伴うことになるけれども、理論的統一性や体系性からみて例外を認めることはよくないと思う。会計原則が慣習ではなく、科学であるためには、理論の正当性の重視はさけられないところである。

C 資本取引・損益取引区分の原則

一般原則三に、「資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混合してはならない。」と書かれている。これが資本取引・損益取引区分の原則である。資本取引とは投下資本そのもの、云いかえると、企業に投下された資本価値そのものの増減に関する取引である。具体的には、株式払込剰余金、減資差益、合併差益等のほかに、国庫補助金(建設助成金)、保険差益、工事負担金等も含まれる。これに対して、損益取引とは企業が営業目的を達成するために発生する費用または収益に関する取引を云う。資本取引を除く、すべての企業会計における取引は損益取引ということになる。

資本剰余金は資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金と、注解の〔注2〕で説明されている。したがって、利益剰余金の源泉は損益取引であり、営業目的を達成する取引ということができる。具体的に販売企業を例にとって考えてみよう。ある販売企業において、商品1,000万円を仕入れ、それを1,500万円で売却したとする。その間に、人件費、その他の費用が300万円かかったとすると、利益は200万円ということになる。この200万円が前期の繰越利益金と加算され、当期の末処分利益金となる。これが株主総会で、利益処分の対象とされ、利益準備金が算出される。したがって、利益剰余金はあくまで損益取引がその源泉ということになる。それに対して、資本剰余金は減資差益のように、企業が資本金を減資して算出される利益で、企業目的からみて、本当の意味の利益ではない。これも具体的に考えてみよう。ある企業が、損失9,600万円を補填するため、10,000万円を減資したとすると、400万円の金額が残ってしまうが、これは決して、

本当の意味での利益ではない。企業目的からみて、資本を修正しただけで、利益がでてくるはずがないのである。しかし、現実には400万円が残ってしまうので、便宜上、資本剰余金として計上しているのである。それでは9,600万円だけを減資したらよいのではないかという疑問がでてくる。しかし、株主に対する配当計算等の煩雑さを考えると、資本の金額は区切りのよい金額にならざるを得ないのかも知れないが、ここにも、実務迎合的な考え方が具現化している。

資本と利益の峻別は注解の〔注2〕に、「両者が混同されると、企業の財政状態及び経営成績が適正に示されないことになる。」と書かれている。戦後、日本の企業会計原則が制定される頃まで、会計実務上では、この区分が明確に行われずに、両者を混同して「法律上の資本金の増加以外の原因による正味財産の増加はすべて利益であって課税の対象となる。」と考えられていた。しかし、これは営業本来の利益ではなく、投下資本の一部修正と考えるべきものである。したがって、これを営業本来の利益と混同して、会計処理を行えば、結果として、資本の払戻と云うことになり、真実性の原則に背反することになる。このような制度上の違いがあるからこそ、取引源泉にもとづく明確な区別が必要となるのである。また、一方では、このような区別があつてこそ、株式会社会計が成立するものと思う。したがって、この区別が充分になされないと、現代会計学は成立しないと考えても言い過ぎではないと思う。

D 明瞭性の原則

一般原則四に、「企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。」と書かれている。これが明瞭性の原則または公開性の原則ともよばれ、企業の会計内容を公開する原則であり、財務諸表の表示に関して、明瞭表示を要請する原則である。

この原則は真実性の原則が計算数値の実質内容を規制するのに対し、主に、

計算数値の表示形式を規制するものである。具体的には、区分表示の原則、総額主義の原則、脚注の三つに要約される。

まず、区分表示の原則であるが、財務諸表を作成する場合に、一定の基準に従って、区分配列すべきことを要請している。損益計算書では、損益の発生源泉による営業利益計算、経常利益計算、純損益計算の三区分別、貸借対照表は、財務の流動性による流動資産、固定資産、繰延資産の三区分別、負債は、流動負債、固定負債の二区分別、資本は、資本金、資本準備金、利益準備金の三区分別が要求されている。当然のことではあるが、形式はアカウント・フォームではなくて、レポート・フォームであり、貸借対照表の配列は流動性配列を採用している。

次に、総額主義の原則であるが、費用、収益の総額表示であり、資産、負債、資本の総額表示でもある。売上高から売上原価を差引いて売上総利益を算出するが、売上原価の内訳項目を計上しないで、売上原価の金額だけを計上すれば、期首の商品棚卸高がいくらなのか、当期にいくら仕入れたのか、期末棚卸商品がいくらなのか、企業の利害関係者には判断できない。また、貸借対照表においても、有形固定資産から減価償却累計額を控除した金額だけを計上されても、その有形固定資産の取得原価はいくらなのか、減価償却累計額はいくらなのか、利害関係者にはわからない。そこで、総額表示することによって、明瞭性をより高めることができる。損益計算書における総額主義は損益計算書原則一のBにおいて、「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算から除去してはならない。」と書かれている。費用と収益とを相殺して表示することを禁止しているのである。また貸借対照表原則一のBにおいて「資産・負債及び資本は総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は資本の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。」と明記されている。これは資産および負債を相殺することによって、企業の財政状態や財産

状況をゆがめて表示してはならないとするものである。このように、経営成績や財政状態の総額表示は企業の実態をより明瞭に表示し、収益性や流動性等の効果的な判断につながっていくことになる。

次に、脚注事項は注解の〔注1－2〕重要な会計方針の開示についての例として、次の7つをあげている。これらは当然に注記事項である。

- イ．有価証券の評価基準及び評価方法
- ロ．棚卸資産の評価基準及び評価方法
- ハ．固定資産の減価償却方法
- ニ．繰延資産の処理方法
- ホ．外貨建資産・負債の本邦通貨への換算基準
- ヘ．引当金の計上基準
- ト．費用・収益の計上基準

さらに、〔注1－3〕において、財務諸表には損益計算書及び貸借対照表を作成する日までに発生した重要な後発事象を「注記」しなければならないものとして、次の5つをあげている。

- イ．火災・出水等による重大な損害の発生
- ロ．多額の増資又は減資及び多額の社債の発行又は繰上償還
- ハ．会社の合併、重要な営業の譲渡又は譲受
- ニ．重要な係争事件の発生又は解決
- ホ．主要な取引先の倒産

そして、注3の継続性原則についての末尾の部分で、なお、正当な理由によって、会計処理の原則又は手続に重要な変更を加えたときは、これを当該財務諸表に注記しなければならないとしているので、これも脚注事項である。脚注することによって、損益計算書や貸借対照表をより明確にし、企業の実態をより明瞭に表示することになる。これらによって企業の利害関係者に企業の状況に関する判断を誤らせないようにすることができるのである。

E 継続性の原則

一般原則の五に、「企業会計は、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。」と書かれている。これが継続性の原則である。この継続性の原則はドイツの貸借対照表作成原則として重視されてきたが、わが国ではさらに、実質的な意味で重視されている。この原則が真実性の原則を実質的にサポートしているといわれている。なぜならば、この原則は、イ. 各会計期間を通しての会計処理の原則および手続を継続的に適用すること、ロ. 各会計期間を通しての会計報告書の作成原則および手続の継続的適用を意味しているからである。

多くの企業は企業形態や規模を異にしているので、異なる会計手続や処理をとることもあり得るので、かならずしも同一の会計基準をとるとは限らない。一般に公正妥当と認められる会計原則に背反しないかぎり、合理的な会計処理は認められることになる。そこに、ある程度の選択可能な範囲が認められている。云いかえるならば、同一の会計現象に2つ以上の会計処理や手続が認められている場合に適用される原則である。例えば、減価償却の計算方法として、注解の〔注20〕では、定額法、定率法、級数法、生産高比例法と取替法の5つが認められている。有形固定資産の減価償却に定額法を採用した場合と、定率法を採用した場合とは、期間利益が違ってくるが、継続して定額法や定率法を採用していくと、結果は同じになる。したがって、みだりに定額法から定率法に変更することは許されないのである。勿論、絶対に変更を認められないのではなく、正当な理由があれば変更することが認められることになる。正当な理由による変更とは、イ. その基準を採用した当時の状況が著しく変化し、現在では適用しなくなった場合、ロ. その基準を採用した時の判断が誤っていることが判明した場合、ハ. 商法、税法等の企業に関する諸法令の改廃による場合等が考えられる。

次に、継続性の原則の必要性について考えてみる。継続性は同一会計手続および処理の連続適用であるから、主観的、恣意的な介入を排除することが

できる。前述のように、一般に認められた会計処理の原則および手続が複数存在するときは、そのどれを採用するかは企業の判断にゆだねられている。しかし、一度、採用した方法は、次年度以降において継続適用になるので、次年度以降の利益の金額が恣意的に操作されたりする可能性は小さくなる。これによって、相対的な意味での期間損益計算が正確なものとなり、実質的に真実性の原則を支えることになるのである。

さらに、継続性の原則の適用は期間比較が可能になることである。企業の利害関係者が当該企業の財務諸表によって、企業の財政状態、経営成績を判断する場合に、継続性の適用によって一期のみでなく、数期間の財務諸表を比較検討することが可能になるのである。たしかに、企業の収益力や流動性について、正しい判断をするためには、一つの期間の財務諸表だけでは十分とは云えず、数期間を連続的に比較してこそ、正しい判断が可能となる。ここに期間比較のためにも継続性の原則が必要となる理由がある。なお、当期間中に減資したとか、増資したとか云うような場合には、前期との比較は意味がないので、このような場合には、脚注事項等にも注意しなければならないのである。

F 保守主義の原則

一般原則六に、「企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、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。」と述べられている。これが保守主義の原則であり、安全性の原則と呼ばれているものである。十八・十九世紀頃から、イギリスのコンサーバーイズム会計は「予想の収益（利益）は計上すべからず、予想の費用（損失）は計上すべし。」というイギリス会計制度上の伝統的な会計慣習を基盤としている。この考え方は会計上の過大な利益計上を避けるとともに、企業の内部蓄積をふやし、企業の財政上の安全性を確立することにある。しかし、この原則は会計の実務や実践の側からの強い要請によって認められたもので、無制限に認められるものではなく、かなりの条件が必要である。それは、「企業の財政に不利な影響を

及ぼす可能性ある場合」にのみ、この原則が適用できるのであり、そのような場合でも、「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。」のであり、この二つの条件によって過度な保守主義に陥らないように一応の歯止めはされているのである。

過度な保守主義は、一般的には、資産の過少評価、負債の過大評価、利益の繰延、費用の見越計上などの方法が採られる。云いかえるならば、資産、収益の過少評価、負債、費用の過大評価により利益を過少評価することにある。それによって、不明瞭な秘密積立金が生ずることになる。この点を考慮して注解の〔注4〕では、「企業会計は、予測される将来の危険に備えて、慎重な判断に基づく会計処理を行わなければならないが、過度に保守的な会計処理を行うことにより、企業の財政状態及び経営成績の真実な報告をゆがめてはならない。」としている。この原則は、期間損益計算に恣意性の介入を許容するのではなく、あくまで期間損益計算の正確な認識という枠の中で適用されなければならないものである。

次に、保守主義会計は正確な財政状態・経営成績の表示の要請、すなわち、真実性の原則とのかかわり合いが問題になる。前述のように、会計においては、自然科学におけるような絶対的な意味での真実が存在しないから、あくまで相対的な真実である。一方では利益の過少表示を要請し、他方では真実の利益を要請している。この矛盾をどのように考えたら良いのであろうか。勿論、取得原価主義の例外としての低価法による棚卸資産の評価や費用収益対応の原則としての実現主義の原則などの適用は認められている。さらに、この原則が未実現収益を絶対に否定し、見積費用を容認していることにより、費用収益の認識基準に矛盾をきたしているのも事実である。さらに、固定資産や繰延資産の耐用年数を短縮しての早期償却や、資本的支出か収益的支出かの判断が難しい場合には、収益的支出として処理することや、ワン・イヤアー・ルール¹⁾の例外としての表示上の保守主義などがある。このような保守主義の会計処理は許容されているが、あまりに多くなると、結果として、真

実性を阻害してしまうことになる。この両原則は二律背反的な性格をもち、どちらを優先させるかは大きな問題である。しかし、真実性の原則こそが会計原則の根本原則であり、他の一般原則の上位に位置するものである。なぜならば、保守主義の原則はあくまで会計処理、手続の原則であり、真実性の原則こそが会計の基本的原則であらねばならないからである。したがって、会計を科学として、学問として成立させるためには、真実性を最上位に位置づけなければならないと思う。会計自身が精緻なコンセプトや論理的なスタンダードを持ち、実務や実践に対して、整然とした理論的規範性や指針性を有しなければならないからである。

G 単一性の原則

一般原則七に、「株主総会提出のため、信用目的のため、租税目的のため等、種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は、信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、政策の考慮のために事実の真実な表示をゆがめてはならない。」と規定されている。これを単一性の原則という。この単一性の原則は財務諸表の形式または表示などに関する規定であって、提出目的の相違によって、その形式や様式は異なっても、その内容すなわち会計数値は単一でなければならないことを要請しているのである。つまり、報告目的の多様性によって、形式の多様性は認めるが、報告内容である会計数値は信頼しうる会計記録に基づいて作成された真実な事実でなければならないことを要請する原則である。報告目的の多様性は、どのようなものであるか考えてみよう。A. 株式会社で商法の規定にもとずいて監査を受け、株主総会に提出するため、B. 融資をうける目的で銀行などに提出するため、C. 所得申告書に添付して税務署に提出するため、D. 従業員に企業の実態を知ってもらうため、E. 証券取引法により、証券取引所または大蔵省に提出するため、F. 事業を監督する官庁に提出するため等である。このような提出目的の相違によって、財務諸表の形式が異なる場合もでてくるのであるが、会計数値の実質は同一でなければならない

ないことを要請しているのである。

昭和 49 年以前のわが国の会計規定では、必ずしも単一性の原則は遵守されていなかった。それは商法（商法計算規定）による財務諸表と、証券取引法（財務諸表規則）による財務諸表とは種類や様式なども異なっていたからである。昭和 49 年の改正で、一部の用語等を除き、財務諸表規則は、ほぼ、商法の計算規定と一致したのである。したがって、財務諸表の形式における単一性は一部分を除いて解決したものと云うことができる。

しかし、財務諸表が単一の会計帳簿を基礎として作成されているかぎり、形式的には、単一性の原則が実行されていると云えるが、それぞれ異なった企業の利害関係者に適合した会計情報を提供しようとするれば、それぞれ異なった会計処理、手続が要求されることになる。この多様性がそれぞれの計算構造の中にある会計処理や手続に間接的にも影響を与えた場合に、本当の意味での単一性の原則が遵守されているのか、疑問の残るところである。その意味で単一性の原則の遵守は情報化時代の今日の企業会計において、非常に重要なことになるのである。

以上のように、一般原則について概説してきたが、一般原則は会計原則の上部構造であり、会計理論の理論的規範でもあり、すべての会計手続、会計処理の適用指針でもある。したがって、一般原則は精緻なコンセプトと論理的なコンベンションを有し、さらに強固な土台と広く認識されうる公正・妥当性を有しなければならない。我が国の企業会計原則が生成されてから 40 数年の才月が経過しているが、会計の基本命題として社会的な合意を得ている原則もあるし、常に理論的な批判の対象となっている原則もある。本来的に会計原則は完成されたものではなく、常に批判を理論的に克服していかなければならない。理論的体系性と整合性とを常に検証して、非理論的なもの、非規範的なものは排除していかなければならない。そして、いつの時代にも適応できるうる状況調和力と客観的な認識力とを有しなければならないものである。