

〈論文〉

会計原則研究 (8)
—— 会計原則の前提 ——

成瀬 継男

目次

- 一 はじめに
- 二 企業実体の前提
- 三 継続企業の前提
- 四 会計期間の前提
- 五 貨幣評価の前提
- 六 公正性の前提
- 七 前提の相互関係

一. はじめに

会計 (Accounting) とは何んであろうか。かつて、アーサー・ウルフは「会計は文明の歴史である。」といったが、ここでは通説的に会計は企業の経営活動の結果を記録、計算、分類し表示することにあると把えたい。企業の経営活動は製造活動、販売活動、役務活動など種々なものがあるが、その活動のプロセスの中で金銭の収支や財産の増減が必然的に伴うことになる。そのため、これらの会計事象を各種の会計手続によって認識し、企業の利害関係者に報告することが必要となる。しかしながら、企業が各種の会計手続によっ

て会計処理を行なう場合に何らかの指針が必要となろう。そのため、会計実務・実践に対して、公正で客観的な基準の確立が必要となる。公正で客観的な基準がなければ各企業がそれぞれの判断で財務諸表を作成し報告することになる。その場合には、企業の利害関係者に企業の状況に関する判断を誤らせることになろう。なぜなら、各企業の経営成績や財政状態を正確に把握するためには各企業の会計理念や会計手続の基準を理解しなければ困難であるからである。しかしながら、それぞれの判断で作成された各企業の会計手続や会計処理の基準を正確に理解することは極めて困難である。そこで、広く社会的に合意され、客観性と公正性とをもった会計基準の確立が必要となるのである。この会計基準がわが国においてならば、企業会計原則 (Business Accounting Principles) ということになろう。したがって、各企業が各種の会計処理や会計手続を行なう場合には、企業会計原則とその精神に従って実践しなければならないことになる。そのためには、企業会計原則は社会的な適応力や認識力を持ち、公平で体系的なものでなければならないのである。

しかしながら、この会計原則を原理的にサポートしている土台や支柱が存在しないと、会計原則は成立し得ないのである。企業会計原則は「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」であるから、実務や慣習の基本的土台となるべき原理が存在しなければならない。すなわち、企業会計原則の原理的な前提要件が形成されなければ、いかなる会計基準も成立し得ないのである。そこで、会計実務や会計実践のなかから、基本原理となるべき土台を論理的に抽出し、それらを演繹的に帰納したものが、会計原則の前提となるのである。この会計原則の前提 (Accounting Introduction) は基本的仮定 (Basic Assumptions) とか会計公準 (Accounting Postulates) とか会計慣習 (Accounting Conventions) とか会計のベーシックセオリー (Basic Theory of Accounting) といわれているが、その意味するところは大体において同一である。勿論、会計原則の前提要件となるべきものの中には、会計理論を形成せしめるために、

社会的実態とは遊離した単なる仮定だけのものも存在する。しかし、単なるフィクションのものであっても、そのフィクションが存在しなければ会計原則や会計理論が成立し得ないことになる。現在においては、会計原則は社会的制度の一つでもあるので、その存在を無視することはできないであろう。そのため、社会的実態から遊離した単なるフィクションのものであっても、会計原則や会計理論形成のための前提要件として認めざるを得ないことになるのである。

この会計における前提要件は、会計理論や会計原則を形成する上での基本的な命題となる。なぜならば、会計手続、会論処理を下部構造とするならば、会計の前提要件または会計上の仮定は最上部構造であり、企業会計全体のフレーム・ワークの中心的土台となるべきものであるからである。会計原則ならびに会計理論は、会計の前提要件および会計上の仮定によって論理的にサポートされ、その理論的妥当性が裏付けられることになる。会計全体の枠組みの支柱となるべき会計の前提要件は、企業会計が社会的制度である以上、広く社会的に認識された普遍性が求められる。そのため、固定的なものであってはならないし、常に社会・経済的な変化に対応できる適応力を持たなければならない。なぜなら、会計の実務・実践を担う企業は社会的・経済的基盤の上に成立し、その基盤自体が経済や社会の発展によって変化するからである。したがって、広く社会的に合意され得る普遍性と客観性さらに整合性が求められるのである。もし、これらを有しなければ会計の前提要件は会計におけるベーシック・セオリーではなく、単なるロジック・プレイとなってしまう危険性があるからである。

会計の前提要件の内容を構成しているものは、ギルマン⁽¹⁾によれば、(1)企業実体 (Entity Convention)、(2)貨幣的評価 (Valuation Convention)、(3)会

(1) ギルマン会計学上巻 片野一郎監訳 久野光郎訳 32頁

計期間 (Accounting Period Convention) の3つが上げられている。(1)の企業実体のコンベンションは、企業会計が、どこで誰れのために行なわれるのかという場所と人とを規定する概念であり、会計の主体に関する仮定である。(2)の貨幣的評価のコンベンションは、会計の客体に関する前提である。(3)の会計期間のコンベンションは、会計を時間的・期間的に限定する前提である。この3つについては異論はないと考えられるが、この他にも、企業は永久に継続するという継続企業の仮定、また、社会的な要請でもある公正性の前提も、この中に組み入れたい。したがって、この5項目の前提ないし仮定を会計における前提要件として検証してみたい。

二. 企業実体の前提

企業実体 (Business Entity) の前提とは、企業という経済主体が、その所有主をはじめとする企業の利害関係者から分離独立して存在するという理論上の仮定である。企業は、その経営規模が拡大発展していくと、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持つ経営者とに分離される。そして、企業そのものが一つの法律的な人格 (Legal Entity) を持って経営活動を遂行するような形態となる。このことによって、企業が経営活動の一環として行う信用の授受や財産の所有あるいは広義の商取引などの行為が理論的に正当化されることになる。この概念は各種の法律や税法などからもサポートされ、一種の社会的な実態として存在していることになろう。また、この前提は、企業という会計単位を設定し、その範囲内で会計行為を行なうという場所的な限定を意味することにもなる。この前提をこのように理解したとき、企業において権限委譲された各事業部制の会計単位はどのように認識したらよいのか。会計の客体として独立している事業部は、それぞれにおいて決算を行い財務諸表を作成しているのであれば、独立の会計単位として認識されるべきものであろう。

ペイトンとリトルトン⁽²⁾は「企業は一般に実体，すなわち基金を提供している当事者から別個の，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，その所有者・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，企業が独立した実体概念，独立した制度，それも社会的制度として認識されなければならないことを意味していることになろう。したがって，企業は株主や社員の集合体ではなく，それから独立した別個の組織体であり，会計行為はその組織体の立場から行われることになる。本来的には，企業実体の概念は，資本主の家計から会計が分離・独立したということから生成したものである。そして，株式会社制度の発展による資本調達確立，それに伴う企業規模の拡大化，株式持分の分散化，金融機関の発達による他人資本の増大化など経営史的な発展過程も，この理論の確立に大きく作用しているのである。したがって，実体概念の生成やその確立は歴史的な必然性といっても過言ではないであろう。会計の前提という比較的技術的な分野においても，経済発展法則の論理が作用していることになる。

ここで，会計における主体概念について考えてみたい。会計主体は会計の客体に対応する概念で，会計手続や会計処理などの会計行為を行う場合の主体は誰であるかを究明する概念である。企業の会計を行う主体は組織体としての企業であり，その企業体に対して各種の会計行為あるいは会計実践を行うことになる。しかしながら，組織としての企業体が会計実践の主体である場合は，その企業体の性格が客観的に認識されなければならない。なぜなら，法律的事実あるいは経済的事実のしかたや社会通念的な把握のしかたによって，意味自体が異ってくるからである。そこで，会計主体としての実体概念

(2) ペイトン，リトルトン 会社会計基準序説 中島省吾訳 12頁

は、企業をどのように認識し把握するかに係ってくるのである。企業をどのように認識し規定するかによって、(A)資本主理論、(B)代理人理論、(C)企業体理論、(D)資金理論などが提唱されてくるのである。

(A) 資本主理論

資本主理論 (Proprietyship Theory) は会計の主体を資本主あるいは株主に求め、全ての会計的判断を資本主の立場から行うべきものであると主張する考え方である。したがって、企業における全ての資産は資本主の財産であり、全ての負債は資本主の負担する債務であることになる。そして、資産と負債と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。具体的には、期間損益計算より生ずる純財産の増加は全て資本主に帰属する利益であり、それらを記載する貸借対照表は短期的な実現価額を意味することになる。この理論は、中世の冒険取引が行なわれていた時代には、企業によく適合されたが、産業革命以後には徐々に適合されなくなってきた。企業の規模の拡大化や、それに伴う他人資本の導入あるいは利害関係者の増大などによって、この理論が社会的な存在意義を維持できなくなってきたのである。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適合されなくなってしまったのである。それでも、現在において個人企業形態や中小企業形態では比較的によく適合されるようである。なぜ個人企業や中小企業形態にマッチするのであろうか。このことは、この理論が基本的に自己資本中心の会計理論であり、会計は自己資本の増減を記録・計算するものであると認識するからである。しかし、中小企業形態においても他人資本は導入されており、その資金の運用面において自己資本と異なるところがないはずである。しかるに、この理論においては、自己資本と他人資本とは本質的に異質であると考えるのである。バター⁽³⁾は資本主理論について「会計記録およ

(3) バッター 資金会計論 飯岡透 中原章吉訳 6頁

び財務諸表は企業の資本主の立場から記帳・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、この理論の本質をきわめて適切に把えている。歴史的な事実である所有を経営の分離現象を捨象して、資本主と企業とを峻別し得ない理論は形骸化された古い理論と考えざるを得ないのである。

(B) 代理人理論

代理人理論 (Agency Theory) は、資本主理論の欠点をカバーし、より発展させたロジックの理論であると考えられる。すなわち、資本主理論における自己資本中心の考え方を株式会社制度に適用し、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。それ故に、株式会社は株主の組織された集合体であり、会社はその代理人にすぎないと考える。したがって、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べき責務と把えることになる。会社を株主の集合体とみる考え方は会計理論に種々な影響を与えてきた。その一例として⁽⁴⁾「企業、なかんづく株式会社については、その資金の提供に関する信託=委任の関係を確認することが、会計主体の組織的特徴を明らかにするための前提であり、したがって、企業を代理人企業として把握し、企業会計を代理人会計の見地から考えるべきもの」という論理が展開されることになるのである。しかしながら、代理人理論で具体的に会計事象をみると、会社は株主の目的とする営利主義に結果として奉仕することになるのである。損益計算は営利第一主義的な損益構造となり、財務分析においては自己資本利益率が重視されることになるのである。したがって、この理論の特徴は、企業とその所有者が直接に系わり合っていないことで、そこが資本主理論と異なるところである。また、表面的には企業体理論のようにみうけられるが、本質的には資本主理論と同じ所有主理論であると判断せざる

(4) 江村稔 会計主体の概念について 会計第 67 巻第 4 号

を得ないのである。

(C) 企業体理論

企業体理論 (Enterprise Theory) は会計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考え方である。そして、それは単なる会計主体としてのみの企業体ではなく、企業をとりまく各種利害関係者の利害を調整する機関としての企業体でもある。産業や経済の発展さらに株式会社制度の発達によって、従来の所有理論では十分に対応できなくなってきたので会計は多くの社会的利害関係の利害を調整する社会的な役割を持つことになったのである。そこで、スウヤーネンなどによって、企業体が社会的制度として規定され、社会的役割を遂行するという企業観が提唱されたのである。しかしながら、株式会社制度が社会的制度にストレートに直結するものであるかどうかは、検討の余地があろう。それでも、株式会社という企業体は、それをとりまく種々の利害関係者との契約的關係において存在するものであろう。そのため、株式会社は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ことになる。それと同時に、経営責任を遂行するため、企業体はそれ自身の権利義務を法的に有することになる。このような意味で、株式会社という企業体は社会的制度として認識され得るのである。このことは、実際に株式会社の経営実態をみても、株主の営利目的行為のみでなく、広く社会的な責任を果している事実からも、その妥当性は認識できるのである。この理論において、企業体とその利害関係者との社会的關係は「取引」關係として理解されなければならない。具体的に個々の利害関係者をみていくと、株主と企業体との關係は、資本の提供と配当コストの支払いという資本提供取引と理解される。従業員と企業体との關係は、労働力の提供と給料・賃金の支払いという雇用取引と理解される。銀行などと企業体との關係は、融資と利息の支払いという貸借取引と理解される。その他の利害関係者も、何んらかの關係で企業体と取引關係が存在することになる。このように、企

業体は利害関係者との取引によって構成されているものであるから、株主の利益追求だけが許されるものではない。もっと広く、従業員の利益や取引先の利益あるいは消費者の利益なども考慮されなければならない。いいかえるならば、企業体は全ての利害関係者の利害競合の場としての責任を果たさなければならないことになる。企業体理論は、このような企業体が会計の主体を形成するという理論である。

(D) 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などの全分野から抽出し、それらを会計理論を構成するための中心的なコンセプトにするものである。この理論はバッターが提唱したものであるが、この研究方法を採ると、資本主理論や企業体理論のような人格的概念や人的な意味は全く存在しないことになる。バッター⁽⁵⁾は会計理論に人的な意味を含めることは無意味であると考え、かわりに企業資金の動向を統計的に把えることによって理論を構築したのである。そして、会計の主体は資金概念から考察され、資金概念によって理論が形成されることになる。したがって、資金理論を採ると、個々の企業でも、大規模企業でも、あるいは役所や組合などでも全てに適合される。では、資金理論の資金とはどのようなものであろうか。資金会計の資金は単なる現金や現金等価物だけではなく、特定目的のために区別された資産の集合形体である。この資産の集合形体(資産郡)によって会計領域が規定され、会計が機能されることになる。この資産郡がバッターのいう資金ということになる。具体的にみてみよう。それぞれの勘定における資金の動きは資産項目だけではなく、持分項目にも表れることになる。さらに、費用、収益、利益についても区分、分類されることになる。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

(5) バッター 前訳書 25頁

よって資金の動きが体系的に把握されることになる。そして、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概念の拡張ということもないし、人格的な思考パターンによって統括される擬人説も排除されることになる。しかしながら、この理論の欠点は会計における資金の動きという事象面だけを認識し、より基本的な会計主体という本質面が十分に解明されていない点であろう。

三. 継続企業の前提

継続企業 (Going Concern) の前提は、企業は永久的に存続するという前提のもとに、経営活動が行なわれるということである。勿論、企業が継続して存続するということは一種の会計上のフィクションであり、仮定である。しかしながら、このような仮定をもとにして種々の会計手続や会計処理が行なわれることになる。この仮定が存在しなければ会計原則のみならず会計理論さえも成立し得ないことになる。日常的に見聞しているように、不本意ながら倒産ないし清算、解散する企業は多数存在する。しかしながら、企業が倒産ないし解散を予定して経営活動を遂行しているわけではないであろう。そこで、企業が永遠に存続するという仮定のもとに、会計上の各種の会計手続、たとえば準備金の積立や引当金の設定あるいは無形固定資産などが理論的に成立することになるのである。この仮定のもとに会計期間が設定され、各期間ごとの期間損益や資産・負債・資本の在り高が確定される。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、多くの利害関係者に企業実態が提供されることになる。しかも、この場合の資産の在り高は処分価額ではなく、過去から引き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、将来に引き継がれることになる。したがって、この仮定から企業会計の基本的な命題である原価主義測定や費用収益対応の原則などのコンセプトが導きだされることになる。もし、この仮定が存在しない場

合には、どのようなことになるのであろうか。その場合には、企業の継続が暫定的である場合を含めて、異なる形態の仮定が要請され、異なる形態の会計処理が必要となろう。具体的には、継続企業ではなくして閉鎖企業という形態の仮定が要請され、それにもとづく各種の会計手続が採用されることになろう。このことは清算企業などのケースを考えれば理解されよう。

継続企業の前提のもとに企業会計が行なわれる場合に、過去・現在・未来における支出および収入との関連において、資産・負債・資本および費用・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、その価値が消費されずに残留している部分である。また、資産のうちある部分は将来における収入見込額を基準として、その額が決定される。具体的には、売掛金、受取手形などの売上債権である。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。そこで、貸借対照表は会計事象を完全に表示するものではなく、企業が将来を含めて存続するという仮定の上に、原価の流れの一断面を経過的に表示するものに過ぎないと認識されることになる。次に、費用・収益についてであるが、費用の多くは過去の支出の結果であり、価値の犠牲部分であり、収益の多くは現在または過去の収入によって獲得された価値の増加部分である。このことは企業の継続という前提があって、はじめて成立し得る概念である。この前提とそれを限定する概念がなければ収入はイコール収益であり、支出はイコール費用ということになろう。さらに、資産・負債概念なども存在しなくなり、資産は支出であり、負債は収入となるであろう。したがって、会計上の基礎概念は継続企業の前提とそれを限定する概念のもとに形成されることになる。

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の一つである。なぜなら、継続性の原則は会計処理および表示形式を每期継続して適用するという意味であるから、企業の継続を前提としていることに他ならない。具体的に費用配分について考えてみよう。例えば、有形固定資産

の減価償却は取得原価をその資産の耐用年数期間で費用化し、各期に配分することである。したがって、耐用年数期間は企業が存続していないと減価償却は成立しないことになるから、当該企業の継続が減価償却会計成立の前提条件となっている。

このように、継続企業の前提は会計原則のあらゆる分野にわたって取り入れられている。そして、そこから会計上の重要な概念および手続が派生することになる。例えば、原価主義の採用とそれによる費用配分、それに伴う費用収益対応、あるいは各種引当金の計上や無形固定資産ならびに繰延資産などの概念が派生する。その他にも、この前提から会計期間の前提や、これを基礎としたワン・イヤーの原則なども派生することになる。それ故にこれらの会計の基本概念は継続企業の前提のもとに成立する概念である。したがって、この前提は現在の会計理論および会計原則を形成する上での重大な仮定であるといえよう。しかしながら、この前提は相当に無理なロジックでもある。企業の維持、発展は誰れもが望むが、実際的には倒産あるいは解散が起こり得ることも事実である。それを全て捨象してゴーイング・コンサーンを仮定し、その上に会計理論や会計手続を構築していることになる。実際に存在することを存在しないと仮定して、その仮定のもとに各種の会計手続や会計処理を行なうことに対して論理的な矛盾を感じざるを得ない。ここにも会計理論や会計原則の理論的形骸性を実感することになる。では、継続企業の仮定を企業会計から追放したならば、どのようなことになるのであろうか。前述の原価主義や費用配分あるいは繰延資産や引当金の計上などの会計の基本概念が存在しなくなる。現在の会計理論のコンセプトが根底から成立し得なくなるのである。したがって、この仮定を追放したならば新しい会計理論および会計制度を構築しなければならないことになろう。しかしながら、このことは容易にでき得るものではないであろう。したがって、現在の会計理論および会計原則を維持するために、理論的には無理があっても、このような前提ないし仮定を設定しなければならないのである。では、このような

前提や仮定を設定して理論を構築する原因は何であろうか。それは現在の企業会計が実務や慣習を理論化し体系化していることに一因がある。実務や慣習の多くの部分は理論的にも体系的にも帰結せしめることができたが、根本のところでは理論的に帰結できない部分が残留したのである。この部分を企業会計あるいは企業会計原則は前提ないし仮定ということで理論的帰結を図ったことに他ならないのである。

四. 会計期間の前提

会計期間（Accounting Period Convention）の前提は継続企業のコンベンションによって、企業は継続して経営活動を遂行していくことになるが、その継続企業を人為的に限定し、その期間損益を確定しなければならないという概念である。このように継続企業を人為的に限定することを会計期間の前提という。もし、会計期間を設定しなければ10年も20年も決算が行なわれないことになり、その間の経営成績や財政状態は正確に把握できないことになる。企業が利益を獲得しているのか損失を計上しているのかさえ正確に判断することができないことになる。そればかりではなく、株主に対する配当や国に対する税金なども確定できないことになる。そのため、1年に1回程度は継続企業の前提を人為的に区切って決算を行ない、経営成績と財政状態を確定し、株主に対しては配当を、国に対しては税金を支払うことになる。強制法規である商法（第33条）においても「開業ノ時及毎年一回一定ノ時期ニ於ケル営業上ノ財産及其ノ価額、会社ニ在リテハ成立ノ時及毎決算期ニ於ケル営業上ノ財産及其ノ価額」を会計帳簿に整然かつ明確に記載することが要請されているし、法人税、事業税なども事業年度が規定されている。

ゴーイング・コンサーン概念が企業自体にかかわる前提ならば、会計期間の前提は会計技術上のコンベンションと考えることができよう。会計期間を設定し、期間損益を確定することは企業の多くの利害関係者から強く要請さ

れる。国や株主だけではなく、経営者も企業の実態を正確に把握し、将来の経営方針の樹立や経営管理の基本資料とすることができる。従業員はベース・アップなどの資料として、これを判断材料の一つにするであろうし、取引関係者は取引を継続するか否かの判断資料とすることになろう。さらに消費者も企業の実態を把握して価格が適正であるか否か、サービスが妥当であるか否かの判断資料とすることになろう。したがって、こうした定期的な規則正しい会計報告に対する強い要請が継続企業の永続的な流れを人為的な期間的限定として区分することになる。それ故に、会計期間は期間的に区切られた記録・計算の単位を時間的な面からカッティングした計算範囲ということになろう。しかしながら、これらの期間会計報告は当該企業における全経営活動の一定期間にすぎないものであるから、費用配分や収益の実現などの認識・測定において絶対的な正確性を欠くきらいが生ずる。

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ていたので、期間損益計算の必要はなかった。近世に入って会社企業形態が定着してくるようになると、口別損益計算は用いられなくなり、その企業自体の経営活動は常時稼働体制に入ることになり、継続企業によって期間損益計算が行われるようになったのである。この期間損益計算は中規模企業形態においても志向され、中規模企業形態の企業も、可能なかぎり継続企業の性格を持つことになったのである。そのため、それまで採用されていた口別損益計算のかわりに期間損益計算が必然的に取入られることになったのである。その結果、期間損益と期間外損益の問題、さらに、減価償却や繰延資産などの問題が提起されることになった。現在の企業会計における基本的なフレーム・ワークが確立されることになったのである。また、他の側面としては、継続企業における期間計算の制度化によって、利潤計算制度としての会計方法が著しく発展したことである。とくに、発生主義会計の導入は企業会計の理論的な発展を飛躍的に高めたのである。なぜなら、発生主義による費用・収益概念の認識は資産の費用化と、それに伴う費用・

収益対応、ただし、収益は実現主義による認識、そして期間損益による経営成績の把握という企業会計の基本的なフレーム・ワークが形成されることになったのである。損益構造の根本問題が発生主義による費用・収益概念の確立によって成立したことになる。このことは現金主義会計の論理では絶対に成立し得ない概念といってもよいであろう。

次に、会計期間の長さについては商法（第33条）で毎年1回一定の時期に決算を行なうことが規定されているが、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回の決算を行なうこともできるし、年数回の決算を行なうことも可能である。ただし、あまりにも会計期間が短かいと決算とそれに伴う種々の手続が煩わしくなるであろう。それ故、以前には年2回の企業が多かったのであるが、最近では年1回の企業が多くなってきている。年2回の決算の場合には業種によって上半期と下半期との業績に格差が生じるケースもでてこよう。したがって、利益の不均等や期間利益の平準化を損なうケースもでてくる。そのため、種々の決算政策や会計操作が生じ易くなり、健全な会計手続や会計処理をゆがめるようなケースもでてくる可能性が生じる。そこで、会計期間の長さはアメリカの多くの企業が採用しているように年1回程度が種々な面からみて合理的であろう。

五. 貨幣評価の前提

企業会計は企業の経営活動の状況や資本の循環運動の変化などを計数的に把握し、それらを財務諸表に明確に表示する役割を有している。経営活動の遂行過程や資本の循環運動のプロセスの中で企業に所属する資産・負債・資本などは常に増減変化していくことになる。また、費用・収益なども経営活動の遂行によって常に発生していくことになる。これらの増減変化や発生した結果については貨幣金額によって測定され評価される。このことを貨幣評価 (Monetary Valuation) の前提あるいは貨幣的測定 (Monetary Measure-

ment) の前提という。なに故に、貨幣価値額によって評価ないし測定を行なうのであろうか。本来的に同質性を持たない資産、負債、資本あるいは費用、収益などの概念を統一的に認識測定するためには、貨幣額という客観的で共通の価値基盤を持ってするしか他に方法がないからである。この前提によって、損益計算は費用や収益が努力と成果の計数的表現として記録・計算されることになる。そして、それらを区分表示した損益計算書は支払われた犠牲とその成果を貨幣額で示された総括表ということになる。また、貸借対照表には企業に所属する資産や負債・資本という異質の在り高を貨幣額で統一的に表現することになる。このように、質の異なった全ての財貨や役務を統一的・客観的に集約するために、あるいは経営活動の全ての結果を把握するためには、この前提が確立されなくては不可能なことであろう。もし、この前提に替り得るものを捜すとすれば、数量・重量・容積などの物量表現だけであろう。しかしながら、建物 1 棟あるいは商品 100 袋、機械 10 台などの物量表現では会計的には何らの意味すら持たないことになる。これでは損益計算書を確定することは不可能であり、貸借対照表は単なる物量数字にすぎないことになろう。しかしながら、一部の経営管理において貨幣額以外の数値いわば物量数値が応用されることがある。具体的には、財務管理や原価管理において記録・計算の補助的手段として応用されるケースがある。だが、このケースにおいても最終的には貨幣額によることになる。したがって、貨幣額によって評価・測定することが総合的にみても、経済的事実関係に立脚してみても、会計の基本的前提とならざるを得ないのである。しかし、このことは企業会計の評価測定の対象が貨幣価値額を有するものに限定されることにもなる。したがって、この前提は企業会計の共通尺度であるとともに、企業会計の対象範囲を制約するものでもあるといえよう。

また、貨幣金額が企業会計の共通尺度として広く認識されるためには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、企業会計の基本基準として採用することはきわめて不適當である

ことになる。なぜなら、企業会計の計算単位が共通尺度としての安定性を喪失したならば、会計の全機能が破壊されることになる。そのために、企業会計における共通尺度としての貨幣価値額が常に安定していることが大前提となろう。しかし、貨幣価値は実際には常に変動していることも事実であり、このことは日常生活を通して実感できることである。例えば、購入時期を異にして取得された資産は同一の資産でも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は何んら区別されることなく記録・計算・集計され、財務諸表に表示されることになる。実際の企業会計は、このように行なわれているのであるが、理論的にみて、これでは企業会計の客観性や整合性が損なわれるだけではなく、損益計算や財産計算すら正しく確定できないことになる。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、貨幣価値は不変的なものと、理論的に仮定することになる。このことを貨幣価値一定の前提(Postulate of Uniform Monetary Standards) という。この前提はあくまでフィクションであるので、この点が企業会計における貨幣額表示の根本的な欠点でもあろう。勿論、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、この仮定は通用しないことになる。そのような場合には、資産の再評価などによって評価替を行なうことになる。戦後早々の超インフレ期のわが国において実際に資産の再評価が行なわれたことがある。しかし、ごく一般的な貨幣価値の変動の場合には、この前提にもとづいて会計処理が行なわれることになる。多少の変動ならば、一般物価指数などによって修正することになろう。物価指数による価値修正ならば、戦後早々の再評価とは異なり、原価主義会計の基調を根底から破壊することはないからである。企業が設立され、解散・清算に至るまでの全期間を通して企業に流入された全ての財貨および役務などは取得価額で記録・計算され、分類・表示されることになる。この取得価額をもとにして各種の会計手続や会計処理が行なわれることになる。このことが現在の企業会計の基本的な特質である。再評価の考え方は時

価主義的な思考であり、この思考方法を採用すると現在の企業会計のフレーム・ワークやその処理手続概念は根底から破壊されてしまうことになる。そこで、物価指数による価値修正ならば取得原価主義の基調を破壊することなく、現在の会計理論および手続を継承できることになろう。

しかしながら、特殊なインフレーションの場合を除いたにしても、実際に変動している貨幣価値を変動していない安定したものと仮定することは根本的に無理がある。それ程までして、この前提を採用しなければならない必然性とは何であろうか。第一の理由として考えられることは計算の確実性および客観性であろう。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企業会計に反映させることは殆ど不可能であろう。もし、それを可能にしようとするならば、企業の所有資産の全てを決算時に評価替して当該時価で表示しなければならないことになる。企業に所属する資産の全てを時価評価することは技術的にみても困難であり、実際的にも不可能に近い。また、このような時価評価は評価益を計上することになり、計算の客観性や確実性を著しく阻害することになるし、企業会計自体を不確実な主観的・恣意的なものにしてしまうことになる。第二の理由としては、長い年月をかけて築き上げてきた各種の会計手続や会計処理などの処理手続が存在意義を失ってしまうことになることであろう。どのようなことか減価償却という会計手続の例で考えてみよう。取得価額 1 千万円、耐用年数 10 年の有形固定資産を毎決算期ごとに費用化し、10 年後に減価償却累計額 9 百万円が計上されたとする(残存価額 10%)。しかし、この 10 年間で物価が上昇し、この 9 百万円では同種同質の新しい有形固定資産を取得することはできないであろう。取得には 1 千 5 百万円あるいは 2 千万円が必要となるかもしれない。そうなると、減価償却は何んら実質資本を維持せず、単に名目資本の維持にすぎないことになる。何んのために毎決算ごとに減価償却を行ってきたのかという大きな疑問に突き当たることになる。しかし、減価償却が行なわれなければ、減価償却による資産の費用化、配分

された費用を当該収益に対応させる費用・収益対応、それによる期間損益の確定という現在の会計の中心的な骨組みが根底から成立しなくなることになる。したがって、減価償却という会計手続は行わなければならないし、行うことによって現在の企業会計とその理論が成立することになる。しかし、貨幣価値が変動する際には減価償却によっては実質資本は何ら維持されないことも事実である。そこで、貨幣価値は変動しない、一定であるという仮定がどうしても必要となるのである。したがって、この前提は企業会計成立のためのあくまで仮定であり、フィクションである。しかしながら、現在の企業会計を成立せしめるためには理論的には矛盾があっても、ベターなものとして受け入れざるを得ないのではなかろうか。

六. 公正性の前提

公正性(Fairness)の前提は社会的要請にもとづく新しい前提である。それは同時に、会計は「かくあらなければならない」という会計命題から演繹的に抽出したものである。このことを検証する前に会計および会計原則の前提と仮定について考えてみたい。会計の前提あるいは仮定の設定には帰納的なアプローチと演繹的なアプローチとが存在する。帰納的なアプローチとは会計実務・実践、あるいは、それらが社会的に合意された会計慣習などを検証して、その根底に存在する会計の基本的論理を帰納的に顕在化することである。それに対して、演繹的なアプローチとは産業や経済の環境変化それにとりもなう企業目的の変革、さらに、社会的諸制度の発展、多様な社会的ニーズなどによって企業会計の社会的基盤が変化してきたために、会計は「かくあらなければならない」という基本命題を設定し、その命題にもとづいて、会計実践を行うことをいう。会計命題にもとづき会計認識に理論的検証を加えることによって演繹的方法が形成されることになる。社会的基盤の変化に対応するためには会計実務や会計慣習の分析・検討のみではなく、社会的な要

請とそれにもとづく会計目的をも検討の対象として、新しい会計命題ないし前提を論理的に構築することが要請される。この社会的要請にもとづく社会的・制度的な面からのアプローチには社会的妥当性であるとか社会的公正性などの規範的な理念がそのコンセプトの根底に存在しなければならないであろう。何が妥当で、何が公正であるかという認識については会計理論を超越したところで決定されることもであろう。このような判断は社会を構成する多くの人々の社会的な倫理観や社会的な思考様式から導き出されることになる。この倫理観や思考様式なども経済や産業の発展さらに社会環境や社会的諸制度の発展などによって変わる可能性がある。その結果、才月の経過などによって妥当性や公正性の概念も変わり得ることになろう。また、企業会計が社会科学の一分野として存在する以上は企業会計以外の社会的認識に影響されることも、ときには止むを得ないのではなかろうか。しかしながら、企業会計の規範的な命題である公正性の前提が社会的な思考様式に判断をゆだねることは淋しいことではある。

勿論、会計主体論のように企業をどう社会的制度的に認識するかということについては社会的な考え方に合意しなければならないであろう。また、企業会計が実務や実践という比較的社会的なものを研究対象の一環にしているのであるから、社会的な認識を全面的に拒否することはできないであろう。まして、会計研究が実務や実践の中に埋没しているのではなく、それらを分析し検証し、整合性や妥当性を究明していることも事実である。実務や実践を慣習化し、体系化あるいは手続化した理論構築は、その基本となる実務や慣習が社会的ニーズによって変革されれば変らざるを得なくなる。このように考えてくると、社会的な環境変化によって、会計はその目的だけでなく会計観も変革されなければならないことになろう。

では、どのように会計認識の変革をもたらしたらよいのであろうか。それは会計における公正性の概念の導入である。このことは二つの面からアプローチできよう。一つは企業の利害関係者の増大に伴い、特定の立場に偏し

ない、公正で客観的な会計報告書の提示の必要性である。異った企業の利害関係者に異った会計情報の提供はアンフェアであり、公正性に欠けるものである。一部の株主や債権者に有利な取扱いをするために会計処理や会計手続が行なわれることは許されるべきものではない。種々な利害関係者に最も適合した会計報告書の提示は同一の会計報告書の提供しかあり得ない。なぜなら会計報告書の客観性や妥当性は公正性の概念に内包されなければならないからである。二つ目は「会計はいかにあるべきか」という基本命題から出発して理論を構築するケースである。この命題から理論構成をした場合には、最終の結論として公正性や真実性の概念が導きだされることになろう。では、会計上の公正性とは何んであろうか。会計上の公正性の概念には種々な概念や理念が内包されている。例えば、客観的であるとか真実であるとか正義あるいは適正などの概念も含まれよう。さらに、技術的には検証能力のある証拠とか正確な会計帳簿の採用とか、広くは企業会計原則の遵守なども含まれるであろう。要するに、この概念は社会的にも実質的にも企業会計は公平で適正であらなければならないという考え方である。もし、企業会計や会計原則にこの概念が存在しないとするならば、企業会計原則以外の別な会計基準を求めなければならないことになろう。それ程、この概念は重要視されなければならないのである。したがって、この公正性の概念は時代が要請し、社会が要求している前提であるといえよう。

七. 前提の相互関係

会計における前提は企業会計が会計原則を原理的にも実質的にもサポートする基本的な土台である。前述のように、この土台は帰納的方法と演繹的方法との二つの抽出方法が存在する。前者は会計実務・実践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、理論的に帰納したものである。多年の会計経験や会計実践が集約され合意されたものということが

できる。後者は「会計はかくあらなければならない」という命題から出発し、会計事象や会計認識に論理的アプローチを加え、さらに理論的検証を行なうことによって会計の前提が形成されるものである。これらの前提は会計原則自体が一つの社会的制度である以上、前提自体も、社会的な合意や同意さらに社会的な普遍性や客観性を有しなければならないことになる。

さて、企業実体の前提は企業がその所有者から分離・独立して存在するという理論上の仮定である。この前提によって企業は各種の財産を所有し、信用の授受などの行為が正当化されることになる。そして、各種の会計実務・実践も企業体の立場から行なわれることになる。企業をどのように認識し、把握するかによって、資本主理論、代理人理論、企業体理論、資金理論などの理論が提起されてくることになる。これらの理論にはそれぞれ一長一短があるが、現在においては企業体理論が多くの支持を得ている。この前提は企業自体の社会的な認識に係わる問題であるので、他の前提と直接的な係わりはないが、企業をいかに認識するかという立場から間接的には全部の前提と係わりを持つことにもなる。

継続企業の前提は企業は永久的に存続するという理論上の仮定である。実際的には倒産や解散する企業も存在するが、永遠に存在するという理論的仮定のもとに各種の会計手続や処理が行われることになる。この仮定のもとに原価主義会計や費用配分理論などが成立することになる。もし、この仮定が存在しなければ費用および収益概念は存在しなくなり、現在の会計理論は成立しなくなる。会計期間はこの継続企業の前提のもとに期間限定として設定されることになる。

会計期間の前提は継続企業を人為的に期間限定して各種の会計手続または会計処理を行なうことである。もし、会計期間を設定しなければ企業は設立から解散まで決算が行えないことになる。経営成績や財政状態の把握ができないだけでなく、多くの企業の利害関係者もそれぞれの立場で困ることになる。例えば、配当や税金あるいは賞与なども確定できないことになるか

らである。そのため、会計期間を1年程度に設定して決算を行うことになる。したがって、この前提は会計技術上の前提ということになる。それに対して、継続企業は企業自体に係わる理論上の前提ということになる。

企業に所属する資産・負債・資本あるいは費用・収益は本来的には同質性を持たない概念である。同質性を持たないものを統一的、全体的に把握するためには共通の価値尺度が必要である。この共通の価値尺度を貨幣額に求めたものが、貨幣評価の前提である。貨幣額以外には共通基準が存在しないからである。数量とか容積あるいは重量などの物量表現では会計的には何らの意味も持たないことになる。しかしながら、共通尺度としての貨幣価値が常に安定していなければ価値基準には成り得ない。例えば、購入時期を異にすると、同一資産でも、貨幣価値の変動によって異った貨幣金額で計上されることになる。すなわち、100万円という貨幣額で表示される資産価値が現在と5年後あるいは10年後では異なることになるわけである。このようなことでは会計の整合性や客観性が確立できないだけでなく、財務諸表に記載される数字自体も多くの意味を持たないことになる。そこで、実際には貨幣価値の変動があっても、これを会計に反映させないために貨幣価値は一定したものと理論的に仮定する。この仮定が存在しなければ現在の原価主義会計などが論理的に成立しなくなるからである。この前提は社会的な認識の問題ではなく、会計固有の問題から派生するので、他の前提との相互関係は比較的希薄である。

公正性の前提は社会的要請にもとづく前提である。従来の会計実務や会計慣習を帰納的に顕在化したものではなく、会計は「かくあらなければならない」という命題から演繹的に抽出したものである。勿論、社会環境の変化や多様化、社会的制度や社会基盤の変革など、大きく社会自体が発展している。このような社会的変化と、それにもとづく社会的要請として提起されてきたのである。この前提の基本アイデアには真実、公平、明確、客観性、妥当性、倫理、誠実などの概念が内包されていることになる。こうした諸概念によっ

て、種々な会計上の問題を検証し、究明し、解釈していくことになる。この概念を持たない会計は単なる数字合せ程度にしか認識されなくなるであろう。この概念を常にキープすることによって会計の社会的信頼性や存在価値はより高度に確立されることになる。そのため、この前提は時代が要請し、社会が要求している未来規範と考えることができる。したがって、この概念は社会における企業会計の規範的、理念的コンセプトでもあるので、他の前提とは異なるものがある。