

経済と経営 26-1(1995.6)

〈論文〉

会計理論の研究 (5)
——財務諸表論——

成瀬 継男

目次

- 一 財務諸表の成立基盤
- 二 財務諸表の意義と歴史
- 三 財務諸表の体系
- 四 損益計算書
- 五 貸借対照表
- 六 連結財務諸表
- 七 中間財務諸表
- 八 財務諸表の伝達

一 財務諸表の成立基盤

会計学 (Accounting Study) は多くの経済現象および経営現象のなかから、会計事象として認識し得るものを各種の会計手続・会計処理とによって測定し、会計数値を確定する一連の会計行為の理論と原理を構築する社会科学の一分野である。会計数値の確定とは複式簿記の計算原理を用いて、各種の計算数値を決定する計算分野である。複式簿記の計算原理とは複式簿記のルー

ルと構造に基づいて、種々な計算手続・計算処理とにより計算数値を決定することである。また、会計事象の認識とは種々な経済・経営現象のなかから、会計事象と識別しうるもの、つまり、貨幣金額で測定しうるもののみを対象とすることになる。さらに、測定とは種々な会計手続・会計処理と複式簿記の計算原理とによって、当期純損益の額を決定することである。そのため、会計理論は、この一連の会計活動を対象とし、その活動の法則と原理を抽出し、理論体系を確立することにある。

そこで、財務諸表論 (Financial Statement Theory) は各種の会計事象を種々な会計手続・会計処理と複式簿記の原理に基づき、各種の計算手続・計算方法などによって、損益計算書および貸借対照表などの財務諸表を作成する理論と技法を科学的に確立する会計学の表示・伝達の分野である。科学的とは会計命題や会計経験をとおして客観的・実証的に財務諸表の本質とその法則を究明することである。会計命題 (Accounting Proposition) とは「会計はかくあらなければならない」という会計の在り方を設定し、その方向性のもとで演繹的に会計の理論と構造とを確立することである。また、会計経験 (Accounting Experience) とは会計実務や会計慣習を検証し、その中から会計の原理とその論理を帰納的に抽出することである。

さらに、財務諸表論の本質は会計の目的適合性や目的関連性の問題と有機的に結合することになる。つまり、会計の目的適合性には種々な概念が存在するが、最終的には、会計における公正性や客観性などの認識の問題に収斂されることになろう。そして、会計の公正性や客観性の認識は会計における検証可能性や測定可能性のクオリティの問題に帰結することになる。なぜなら、密度の高い会計検証や会計測定は会計の社会的信頼性や信憑性の確立に、より密接に結びつくことになるからである。すなわち、密度の濃い会計検証や会計測定のレベルがハイグレードであればある程、会計の信頼性は確立されることになる。このことは、とりもなおさず、財務諸表の基本コンセプトと密接につながることになる。

他方、会計の目的関連性は、概念が確立されていないので種々な考え方ができるが、ここでは企業の利害関係者に経営実態を的確・明瞭に表示するという概念であると捉えたい。勿論、その内容は公正であり、真実であることは当然のことである。したがって、会計における目的関連性は、会計行為を的確・明瞭に表示・報告するという問題のみではなく、会計行為をいかに密接に会計事実アプローチさせるかという問題も内包されることになる。換言すれば、会計の目的関連性の問題は表示領域の問題と測定領域の実態関係を合せ有することになり、この両領域の問題が十分にクリアーされなければ会計における目的関連性は収斂されないことになろう。

そこで、この両領域の問題をクリアーするためには、両者に共通する公正で明確なスタンダードの確立が必然性を有することになろう。この両領域にかかわるスタンダードが、まさに損益計算書原則であり、貸借対照表原則に他ならないのである。それ故に、損益計算書原則の基本構造は、この両領域の問題をフレーム・ワークの中心として構成されることになる。そして、この原則の基本的な体系は損益計算の認識・測定および区分・表示に関することが中心テーマとなるのである。認識に関する基準は発生主義・実現主義、費用・収益対応の原則などが、その主たる内容を形成することになり、測定に関する基準は収支基準、価値修正基準などが、その主たる内容を構成することになる。また、貸借対照表原則の基本構造も、この両領域の問題をフレーム・ワークの中心として構成されている。すなわち、貸借対照表原則の作成基準は貸借対照表完全性の原則、資産評価の原則などが、その主たる内容を形成することになる。したがって、財務諸表の作成に関しては、損益計算書原則および貸借対照表原則の認識・作成基準の厳守が必然的に要請されることになるのである。

また、財務諸表の表示に関しては損益計算書原則における総額主義の原則、損益計算書の区分表示などが要請されることになる。さらに、貸借対照表原則における総額主義の原則および貸借対照表の区分・配列・分類などが要請

されることになる。そのため、財務諸表の作成・表示に関しては、これらを包括する企業会計原則（企業会計原則注解を含めて）を遵守しなければならないことになろう。企業会計原則の遵守こそが財務諸表論の成立基盤および存立基盤と考えられるからである。すなわち、財務諸表が企業会計原則を遵守しなければ、その財務諸表は単なる数字の羅列であり、財務諸表として何らの意義も役割も果たせないことになる。そのために、財務諸表の成立基盤および存立基盤は企業会計原則であると考えられるのである。

また、社会的にみても、企業会計原則を厳守することは、憲法を遵守することと同様に、最も普遍性や妥当性が高く、他からの批判を容易に受けないことになろう。企業会計原則に準拠して作成・表示された財務諸表は整合性や体系性がハイグレードになり、社会的な普遍性や妥当性も高まることになろう。このことは、とりもなおさず、財務諸表の基本目的と合致することになる。それ故に、理論的にみても、社会的にみても、財務諸表の成立基盤および存立基盤は企業会計原則を遵守することであり、したがって、企業会計原則そのものであると認識しても間違いではないであろう。

二 財務諸表の意義と歴史

会計は企業の経営活動にもとづく財産の増減や金銭の収支を記録、分類、集計し、その結果を貨幣額によって企業の利害関係者に明らかにすることである。財務諸表(Financial Statement)は、このような目的のために生成し、存在するものである。すなわち、財務諸表とは企業の営む経営活動が財産の増減や金銭の収支をとおして、資産・負債・資本にどのような変動を与えたのか、あるいは、費用・収益にどのような影響を及ぼしたのか、その結果いくらの利益を獲得したのか、そのトータルとして、どのような財政状態および経営成績になったのかなどを企業の利害関係者に報告するものである。

したがって、財務諸表の役割は企業の多くの利害関係者に対し、企業の真

実な実態を明らかにすることにある。企業の利害関係者とは、株主、従業員、債権者、大口の取引先、下請企業、金融機関、監督官庁であり、さらに、地域社会、消費者なども利害関係を構成することになる。これらの利害関係者と企業との関係は、ある種の「取引」関係として理解されよう。例えば、株主と企業との関係は資本提供と配当コストの支払いという資本提供取引であり、従業員と企業との関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。また、銀行などと企業との関係は融資と利息の支払いという貸借取引であろう。その他の利害関係者も、何らかの関係で企業と取引関係が存在することになる。

それ故に、企業規模が拡大すればするほど、企業の利害関係者も増大することになる。大規模企業においては地域社会の相当部分の人々が企業の利害関係者であるという現象があらわれる場合もある。そのため、企業は企業自体の利益追求や株主の利益擁護のみが許されるものではないのである。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や地域住民の利益なども考慮されなければならないのである。言い換えるならば、企業は全ての利害関係者の利害調整の場としての責任を有することになる。したがって、企業は、もはや、私的なものではなく、社会的、公共的な性格を強く帯びることになる。そのため、必然的に、企業が発表する財務諸表も社会的な性格を帯びることになる。そこで、財務諸表は企業の全ての利害関係者にとっては、引き続き「取引」を継続するかどうかの基本的な判断材料となるのである。いまや、財務諸表は従来の経営管理の用具から、広範囲な応用能力を持つ社会的なステイトメントとして、その性格を変革させつつあるのである。

しかしながら、財務諸表は生成の時から、現在の種類と体系を有していたものではない。財務諸表の法的な生成は、1673年にフランスのルイ14世によって「商事勅令」が制定されたときに始まる。この勅令によって、商人は資産、負債を記載する財産目録を2年ごとに作成するよう義務づけられたのである。この勅令の立法趣旨は、財産目録を2年ごとに作成することによっ

て、取引当事者がお互いの財産状態を的確に判断しながら取引することを制度的に確立することにあつたのである。また、このことによって、お互いの商取引の安全性が確立され、お互いに信頼し合いながら取引することが可能となったのである。なぜならば、財産目録から、資産総額と負債総額の差額、すなわち、純財産の額を認識することができるからである。もちろん、資産総額や負債総額は実地調査や実地棚卸によって算出されたものである。この資産と負債の差額、すなわち、純財産は企業の弁済能力を表わすものと考えられていたのである。それ故に、資産は支払手段であり、その評価は当然に時価によることになるし、その結果、資産は短期の売却価値を表わすことになるのである。この考え方は、継続企業を前提とするものではなく、あくまで、清算企業を前提としていることになろう。

これらのことは、歴史的に、中世における投機的・冒険的な企業形態の時代に、一航海ごとに口別損益計算が行われていたので、期間損益計算の必要性はなかったからである。近世に入って、会社企業形態が定着してくると、口別損益計算は用いられなくなったのである。そのかわりに、経営活動が常時稼働態勢に入ることにより、期間損益計算が必然的に導入されることになったのである。この期間損益計算は多くの中規模企業形態にも継承され、でき得るかぎり常時稼働経営、つまり、ゴーイング・コンサーンを志向することになったのである。

このような考え方は、徐々に拡大し、やがて、ヨーロッパの多くの国々に影響を与え、慣習法として発展しながら、ついには、1804年にナポレオン法典として立法化されたのである。この法典は商行為を基礎とする商事法であり、近代的な商法典としてヨーロッパ諸国の模範となったものである。さらに、日本にも導入され、明治32年3月に商法として公布されたのである。それ以後も、理論的、実証的に研究されてきたのであるが、その学問的な蓄積が現在の商法の内容と体系とになっているのである。しかしながら、昭和49年4月の商法改正によって、損益計算書および貸借対照表などの財務諸表は

複式簿記の誘導法から作成され、財産目録は特殊な場合（清算時および会社更生手続のときなど）を除いて必要がなくなったのである。それ故に、現行商法（第 281 条）では財務諸表の体系の中に財産目録は存在しないのである。

三 財務諸表の体系

会計学の対象である企業およびビジネス・エンタティの概念は、株式会社制度の発達とともに、その規模を拡大しながら発展してきたのである。株式会社制度の発展は資本調達を容易にし、それによる企業規模の拡大化、株式持分の分散化、さらに、金融市場の確立などによる他人資本の増大化などの社会現象をもたらすことになったのである。企業はこれらの社会現象に対応するため、中世の冒険的企業形態から、近世の定着企業形態へ、さらに、人的企業形態から物的会社形態へと、企業形態も時代とともに進展していくことになる。そのため、会計も口別損益計算から期間損益計算へ、さらに、債権者保護から投資家保護へ、また個別財務諸表から連結財務諸表へと、その計算内容も変化させてきている。それにともなって、財務諸表に対する利用者の意識変遷が、必然的に、会計にも反映されることになる。すなわち、会計の重心が債権者重視の立場から一般投資家による収益性重視の立場へと、重心移行するにともない、会計理論も静態論から動態論へと論理移行することになったのである。

財務諸表においても、この歴史的な経緯の中で捉えられることになるだろう。つまり、財務諸表の体系が企業会計原則と商法において少しく異なるのは、この歴史的なプロセスの相違によるところが大きい。企業会計原則における財務諸表の体系は、損益計算書、貸借対照表、財務諸表附属明細表、利益金処分計算書または損失金処理計算書の 4 表である。この体系は、昭和 49 年 8 月の「企業会計原則の一部修正について」によって修正されたもので、それ以前には、財務諸表の体系の中に、利益剰余金計算書と剰余金処分計算書が

存在していたのである。だが、昭和49年の修正によって、利益剰余金計算書は削除され、剰余金処分計算書は利益金処分計算書に包括されたのである。

昭和49年の修正の大きな意味は、損益計算書が商法との調整を主な理由として、当期業績主義から包括主義に移行されたことである。そのため、損益計算書は正常収益力の表示目的から、分配可能な利益の表示目的に、目的自体が変更されたことになる。それ故に、利益剰余金計算書に記載されていた特別損益に属する項目は損益計算書の末尾に記載されることになり、利益剰余金計算自体は財務諸表の体系から削除されたのである。また、剰余金処分計算書は利益金処分計算書に名称が改められたのである。しかしながら、利益金処分計算書は会計内容の報告手段としては、損益計算書や貸借対照表などのように質の高い財務諸表とはいえないであろう。なぜなら、利益金処分計算書の内容は商法の規定（第281条）による利益処分案の提出で十分にカバーすることができるからである。

なお、財務諸表附属明細表は財務諸表の体系の一貫として財務諸表の内訳明細を表示するものである。つまり、損益計算書および貸借対照表に記載された項目の中で、とくに重要なものについては、その詳細な内容を明らかにするものである。従来、財産の明細は財産目録によって明らかにされたのであるが、現在の財務諸表は複式簿記の計算原理にもとづいて自動的に作成されるので、財産目録は特定の場合を除いて必要性がなくなったのである。しかしながら、貸借対照表や損益計算書のみでは企業の実態を詳細に表示することができない面もある。しかるに、期末における財産・資本の在り高のみではなく、それらの発生から現在にいたるまでの増減変化のプロセスを明らかにする必要性が生ずるのである。それは財務諸表附属明細表によって、企業はその利害関係者に対し、財産と資本の増減変化のプロセスを正確・詳細に示すことが可能となったのである。例えば、企業の資金状況や減価償却費の明細などを的確に示すことにより、財務報告の機能を完全に補完することが可能となったのである。ではなぜ、それを損益計算書や貸借対照表の中で

示すことができないのであろうか。これらを損益計算書や貸借対照表に記載すると、かえって煩雑となり、明瞭性目的にも反する結果になりかねない。そのために、個々の詳細はこの明細表に表示することにならざるを得ないのである。この明細表によって、財務諸表における概観性と詳細性との二律背反的な概念が統一されることになるのである。

財務諸表附属明細表の種類は財務諸表規則第 118 条によると次の 14 表である。

- 1 有価証券明細表
- 2 有形固定資産明細表
- 3 無形固定資産明細表
- 4 関係会社有価証券明細表
- 5 関係会社出資金明細表
- 6 関係会社貸付金明細表
- 7 社債明細表
- 8 長期借入金明細表
- 9 関係会社借入金明細表
- 10 資本金明細表
- 11 資本剰余金明細表
- 12 利益準備金及び任意積立金明細表
- 13 減価償却費明細表
- 14 引当金明細表

商法（第 281 条）における財務諸表の体系は、貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益の処分又は損失の処理に関する議案および附属明細書の 5 表である。だが、営業報告書は営業内容に関するレポートであり、会計的なステートメントではない。また、会計実態を表わすものではないので、財務諸表であるかどうか疑問が残る。さらに、利益の処分に関する議案も会計学的な意味で、財務諸表といえるものであろうか。財務諸表は複式簿記の原理・

機構によって記録・計算・分類され、種々な帳簿組織にもとづいて作成されるものである。利益処分の議案は、定時の株主総会に提出され、承認された利益処分の項目であるから、財務諸表とは正確にはいえないであろう。例えば、利益処分の主な項目は、(a)利益準備の積立(第288条)、(b)任意積立金の積立(株主総会の決定)、(c)利益の配当(第290条)、(d)役員賞与(取締役、監査役の報酬)、(e)繰越利益金(利益処分残高)などである。それ故に、単に株主総会の議案として承認されたものに過ぎないのである。しかしながら、これら利益処分案は、一般的には財務諸表として取り扱われている。

附属明細書は貸借対照表、損益計算書および営業報告書を補完するもので、とくに、これらの中で重要な事項を抽出し補足するものである。商法は債権者保護の立場から会計内容の報告のみではなく、重要な営業内容の開示も要請している。それ故に、商法上の附属明細書には会計情報のみではなく、それ以外の非会計情報も含まれている点が会計上の財務諸表附属明細表と大きく異なるところである。なお、附属明細書に記載される事項は株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則(一般的には、商法計算書類規則といわれている)第47条によると次のとおりである。

- 1 資本金及び準備金の増減
- 2 社債、社債以外の長期借入金及び短期借入金の増減
- 3 固定資産の取得及び処分並びに減価償却費の明細
- 4 資産につき設定している担保権の明細
- 5 保証債務の明細
- 6 引当金の明細並びにその計上理由及び額の算定方法(貸借対照表に注記したものを除く)
- 7 支配株主に対する債権及び債務の明細
- 8 子会社に対する出資の明細及び子会社が有する会社の株式の数
- 9 子会社に対する債権の明細
- 10 取締役、監査役又は支配株主との取引(これらの者が第三者のために

するものを含む）及び第三者との間の取引で会社の取締役、監査役又は支配株主との利益が相反するものの明細

11 取締役を支払った報酬の額及び監査役を支払った報酬の額

なお、貸借対照表や損益計算書の作成に係わる会計方針などを変更した際には、附属明細書にその変更理由を記載しなければならない。次に、財務諸表の中で、最も中心的な会計報告書である損益計算書と貸借対照表について論述してみよう。

四 損益計算書

損益計算書（Profit and Loss Statement）とは損益計算書原則一によると「企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」と規定されている。企業はゴーイング・コンサーンの仮定のもとに無限の連続活動を行っているのであるから、一定期間の経営成績を明らかにするためには、それらを人為的に区分しなければならない。連続する経営活動のなかから特定期間の費用と収益を認識・測定しなければならない。この会計期間の前提によって、当該年度の努力と成果が期間ごとに把握されることになる。この努力と成果のプロセスとその結果が期間損益計算を構成し、その本質は経営成績を明らかにすることになる。そして、それらが正規の簿記の原則にしたがって、同時に損益計算書原則に基づいて組織的に作成されたものが損益計算書である。

それ故に、損益計算書は経営活動における収益獲得計算を会計期間のコンベンションのもとに、その収益を獲得するために要した全ての価値犠牲である費用との対応計算によって行われ、期間損益が確定されることになる。そのため、費用・収益の認識は損益計算における主要テーマとなるが、損益計

算書原則—A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られるように処理しなければならない。」とのみしか規定されていない。それ故、ここで費用・収益のコンセプトについて考えてみたい。本来、収益とは企業目的である利益獲得の基本的な手段として、販売ならびに役務などの給付行為によって行われ、それが一定期間内において繰返す価値の合計概念である。

また、一方において、企業には必然的に資本が前提要件として提供され、 $G-W-G'$ の循環活動を継続的に営むことになる。この G' が再び有利な収益の獲得目標として購買活動または販売活動を継続して遂行することになる。それ故に、提供された資本は収益獲得の第一手段ということができよう。この資本は労働力とともに自己拡大を組織的、計画的に遂行することになる。そのため、企業収益は資本と労働力との継続的あるいは組織的・計画的な活動によって促進されることになる。したがって、企業収益の本質は獲得概念であると位置づけることができよう。

他方において、収益の獲得には必然的に価値犠牲である費用が発生し、それは企業努力を反映するものでなければならない。しかも、収益はその獲得行為が実現されなければ、会計的な意味で収益にはならない。企業収益は獲得行為が実際に実現されたものに限定されるからである。このことは、収益の認識が恣意的なものではなく、客観的および確実なものに位置づける必要があるからである。このコンセプトによって、未実現収益などの架空利益の源泉は排除され、会計における客観性と確実性が確立されることになる。このことを実現主義の原則という。したがって、収益は原則として実現主義の原則によって認識・測定されることになる。ただし、会計構造上の見地から認められる長期の請負工事などに対する発生主義の適用は数少ない例外として容認されている。

また、費用概念については、企業収益の存在するところには、必然的に犠牲的価値の流出および財の費消がともなうことになる。これを費用の発生と

いう。それ故に、費用を定義づけるならば、資本の循環プロセスにおいて、収益獲得のために流出し費消した犠牲的価値の期間合計額ということになる。このことを通常の販売企業に例をとれば、商品の購入から売却にいたるまでの全ての価値犠牲および価値費消は費用ということになる。そのため、この概念を持たない火災損失や風水害損失などは、単なる損失であって費用とはならないことになる。このことは、損益計算を行う上で十分に区別されなければならない。とくに、現行の企業会計原則による包括主義損益計算において、この区分が十分になされないと、損益計算自体が多くの意味を持たないことになる。

そして、費用の発生は収益獲得の実現を確認して計上するのではなく、また、貨幣支出がなくても費用は計上されるのである。なぜなら、費用の発生は、必ず、収益の獲得行為の最初の時点から発生するからである。この意味は、費用は財または役務の費消であるが、それらを費消する以前に、すでにその取得が行われているからであり、また、その対価もすでに確定されているからである。それ故に、費用は発生時点で金額的にも量的にも確定されていることになる。ここに、費用の認識は収益とは異なる発生主義が導入される要因が存在することになる。

以上で、費用・収益の認識にかかわる問題を簡単に論述したのであるが、次に、現在では、損益計算書が貸借対照表よりも、なぜ重要視されるのかを考えてみたい。現在の株式会社を中心とした企業形態においては、所有と経営とが必然的に分離され、その企業規模を拡大しながら総合的に高度化されてきているのである。それは同時に、内外における企業の利害関係者を増大せしめる結果となっている。そして、現在および将来の株主の関心は、自己持分の安全性や確実性よりも、むしろ、現在および将来の収益力や配当能力に移行していつているのである。それ故に、これらの利害関係者は、財政状態あるいは財産状態を表わすといわれる貸借対照表よりも、むしろ、経営成績および収益力を明らかにする損益計算書を、より重視することになるのは

当然の経緯であろう。

一方、複式簿記の技術的な側面からみても、損益計算書を重視せざるを得ない会計構造が存在する。現在の複式簿記の原理は、発生した原価の流れを期間損益の測定手続として現在と将来とに区分し、現在のものは当該年度の損益計算書に、将来のものは貸借対照表に区別されることになる。そのため、貸借対照表には原価の流れのうち未費消のものが記載されることになり、損益計算書には当該期間における成果とそれを獲得するために費消された価値犠牲とが記載されることになる。この区分については、複式簿記は、経過勘定などを用いることによって、容易に、現在と将来とに区分することができるのである。この区分そのものが、損益計算書重視の計算構造となっているといえよう。つまり、損益計算が、当該期間の努力と成果を示すことによって、企業の利害関係者は現在の経営成果の発生原因のみではなく、将来の収益力や配当能力あるいは損失補填能力などを予測することができるのである。したがって、複式簿記を前提とした現在の会計構造では、損益計算重視のプロセスにならざるを得ないのである。この損益計算重視の傾向は歴史的な必然性といっても過言ではないであろう。

五 貸借対照表

貸借対照表 (Balance Sheet) とは貸借対照表原則一によると「企業の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び資本を記載し、株主、債権者その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない。」と規定されている。そのため、貸借対照表の本質は貸借対照表日 (決算日) に資産、負債および資本の在り高をもれなく計上し、それによって財政状態を明らかにすることである。では、財政状態とは何んであろうか。企業が経営活動を継続的に遂行することによって、年度当初の資産、負債および資本の在り高が年度中に、どのように増減変化したのかを

示したものである。すなわち、貸借対照表は財産と資本の増減変化を示す総括表であるといえよう。それと同時に、貸借対照表は当該企業の開業以来の経営活動と、その結果である財産と資本の増減変化の累積的なプロセスを示すことにもなる。いわば、貸借対照表は企業の財政状態の歴史的な累積表でもあるといえよう。それ故に、企業の利害関係者にとっては、貸借対照表は損益計算書とともに質の高い財務諸表であるといえよう。

だがしかし、貸借対照表は、本当に貸借対照表原則が規定するように、財政状態を明らかにすることになるのであろうか。現在の会計において、貸借対照表は複式簿記の計算原理によって、決算の際に損益計算書とともに自動的に作成されることになる。その際、損益計算書には、当該年度の費用と収益のみを記載し、当該年度以外の費用・収益は記載されないことになる。この期間外損益は次期以降においては期間損益を構成することになるけれども、その間は貸借対照表に経過的に記載されることになる。この種のもものが記載されることは、本当に、財政状態を明らかにすることになるのであろうか。これらの経過勘定科目および繰延資産などは財産価値も支払手段の能力も有していないのである。これらを記載した貸借対照表は、本当に、財政状態に対する表示能力を有することになるのであろうか。どのように考えても「財政状态的」なものしか示し得ないのではなかろうか。

また、財産価値を有するといわれる当座資産や棚卸資産についても、企業資本の循環プロセスの中で、各種の財貨に形態変化しながら循環活動を継続していることになる。例えば、現金から商品へ、商品から売掛金へ、売掛金から現金へのように、形態変化を継続しながら、循環過程を変遷しているのである。この形態変化のプロセスの中で、決算時に、顕在化された形態が現金であり、商品であり、あるいは売掛金ということになるのである。したがって、これら流動資産の本質は、企業資本の循環プロセスにおける、決算時の具現化された形態ということになる。言い換えると、流動資産は、決算時に換金化されるべき財産価値を示しているものではなく、企業資本の決算時

における顕在形態を示しているのに過ぎないのである。

では、固定資産はどのようなことになるのであろうか。有形固定資産の貸借対照表における表示価額は、その有形固定資産を取得したときの価額であり、現在価値を示すものではない。そのため、有形固定資産は減価償却という会計手続を用いて、その償却累計額を内部留保することになる。したがって、有形固定資産の貸借対照表における表示金額は過去の取得価額を示しているのに過ぎないことになる。無形固定資産も取得時の価額であり、現在価値を示すものではない。ただし、無形固定資産は償却額を直接に取得価額から差し引くので、年々その表示価額は減少することになる。だが、この金額も現在価値を表わすものではない。繰延資産は本質的には費用であり、費用を繰延負担するために均等償却するものであるから、財産価値は最初から存在しないのである。これで果たして、貸借対照表は企業の財政状態あるいは財産状態を示すことになるのであろうか。少なくとも、財産価値を表わすことにはならないであろう。それ故に、貸借対照表は財政状態的なものを反映しているのに過ぎないということになろう。

そこで、これらを克服するためには、貸借対照表における基本コンセプトを全面的に再検証しながら、費用動態論を乗り越えた、新しい理論体系を構築しなければならないであろう。だが、シュマーレンバッハやペイトン・リトルトンらが精魂こめて構築した動態理論を再検証することは、容易なことではあるまい。しかしながら、会計理論の一部を修正し、部分展開しても、費用動態論を乗り越えることはできないであろう。そこで、会計理論の再構築の手がかりとしては、会計構造における整合性や妥当性を十分に検証し、計算構造における矛盾や不合理性を再検討しながら、新しい理論体系を生成していくことになるのではなかろうか。そして、新しい理論体系の展開の中で、豊かな構想力にもとづく精緻な貸借対照表論を模索しなければならないであろう。勿論、そこから何が生まれるか分らない。現在の会計理論の枠組みから離れた財産価値表示を主体とする貸借対照表論が生成されるかもしれ

ない。しかし、それを恐れているは何らの進展はないであろう。理論の形成プロセスは、歴史の発展プロセスと同じように試行錯誤のなかで、一步前進し、ときには半歩後退しながら、トータルでは着実に前に進むことが必要ではなかろうか。試行錯誤や模索のないところには、本当の意味の進歩はないであろう。

六 連結財務諸表

(1) 連結財務諸表の目的

連結財務諸表 (Consolidated Financial Statements) とは、連結財務諸表原則第一によると「支配従属関係にある二以上の会社からなる企業集団を単一の組織体とみなして、親会社が当該企業集団の財政状態及び経営成績を総合的に報告するために作成するもの」と規定されている。企業集団化の現象は個々の企業の規模拡大化や資本系列企業の増大化などが、その主な要因であるが、企業の集団化による経営の安定化や経営危機回避の側面も、見のがすことができない要因となっている。企業集団化現象の中でも、個々の企業はそれぞれ独立した法人格を有するものであるが、企業集団が統一的な意思のもとで全体を運営するので、あたかも集団全体が単一企業体のような管理形態にみえよう。

このような系列化現象は、会計学にも新しい問題を提起することになる。すなわち、企業集団を一つの組織体と実態的に認識した場合には、この集団間の取引は内部取引のような性格のものとなろう。しかし、個々の企業は法的には独立しており、独立の権利・義務をもって運営されているので、単一企業間における内部取引とは異なる面がある。しかしながら、企業合併にしろ、株式所有にしろ、あるいは企業提携にしろ、何らかの資本的支配関係が存在しているのであるが、それぞれが独立の法人格を有しているので、企業集団間の投資関係や貸借関係の消去あるいは除去などの会計手続が必要と

なる。ここに、企業集団全体の経営成績および財政状態を的確に把握するために、連結財務諸表の必要性が提起されることになるのである。

連結財務諸表の問題はアメリカにおいて早くから提唱されていた。すなわち、20世紀初期のアメリカでは、企業合同や企業合併が盛んに行われ、その結果、経営活動は個々の企業の単独経営ではなく、多くの場合に企業集団として運営されるようになった。そのため、個別の財務諸表のみではなく、連結財務諸表の作成が要請されるに至ったのである。とくに、1934年に証券取引所の発会とともに、証券市場に資本調達を要請している企業は、公表財務諸表としての連結財務諸表の提出が義務づけられることになったのである。そして、この状況はイギリス、ドイツおよびカナダなどにも影響を与え、これらの国でも連結財務諸表の作成が義務づけられるに至ったのである。

このような状況は、わが国にも波及し、1967年5月に企業会計審議会により「連結財務諸表に関する意見書」が発表された。その発表理由は「企業集団を構成する個々の会社の財務諸表だけでは、これらの会社の経営成績及び財務状態を適正に表示することは困難である。これら密接不可分の利害関係のもとに集団化されているすべての会社の財務諸表を結合して、一つの財務諸表を作成するものでなければ、支配的地位にある会社の株主その他の利害関係者は真実公正な財務諸表の提供を受けることができない。」という認識からである。さらに、1975年6月に企業会計審議会より「連結財務諸表原則・連結財務諸表原則注解」が発表された。連結財務諸表原則の内容は連結財務諸表の目的・一般原則・一般基準などを含めて7項目である。連結財務諸表原則注解は「重要性の原則の適用について」などを含めて16項目である。これにともなって、1977年から証券取引法の適用会社は連結財務諸表の作成が義務づけられることになったのである。

(2)一般原則

連結財務諸表原則の一般原則は真実性の原則、準拠性の原則、明瞭性の原

則、継続性の原則の4原則である。この4原則は、連結貸借対照表、連結損益計算書および連結剰余金計算書の3計算書類の作成・表示に関する基準を示している。したがって、これらの計算書類の作成・表示に際しては遵守されなければならない基準である。

一. 真実性の原則

一般原則一に「連結財務諸表は、企業集団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。」と規定されている。これが連結財務諸表原則における真実性の原則である。この原則は連結財務諸表を作成する際に、企業集団の財政状態および経営成績に関して、真実な内容のものを作成・表示・報告しなければならないことを要請した原則である。それ故に、企業会計原則の一般原則における真実性の原則と同一意味であろう。それ故に、その対象が個別財務諸表と連結財務諸表との違いがあるが、その基本精神は同趣旨である。

二. 準拠性の原則

一般原則二に「連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成されなければならない。」と規定されている。これを準拠性の原則という。この原則は、企業集団を構成する個々の企業が一般に公正妥当と認められる会計基準、すなわち、企業会計原則に準拠して個別財務諸表を作成することを要請したものであり、同時に、連結財務諸表は、企業集団の個別財務諸表を基礎として作成されなければならないことを要請した原則である。そのため、個別財務諸表がその財政状態および経営成績を適正に表示していない場合には「連結財務諸表作成上これを適正に修正して連結決算を行わなければならない。」(連結財務諸表原則注解(注解2))ということになる。つまり、第一義的に個別財務諸表の優位性を認め、その個別財務諸表は企業会計原則に準拠すること、すなわち、企業会計原則を遵守することを要請したものである。その個別財務諸表を土台として連結財務諸表が作成さ

れることになるのである。

三. 明瞭性の原則

一般原則三に「連結財務諸表は、企業集団の状況に関する判断を誤らせな
いよう、利害関係者に対し必要な財務情報を明瞭に表示するものでなければ
ならない。」と規定されている。これを明瞭性の原則という。この原則は、連
結財務諸表の作成・表示に関して、企業会計原則の一般原則における明瞭性
の原則と同じ意味の内容を要請する原則である。それ故に、連結範囲や連結
のための個別財務諸表の修正ならびに投資勘定の消去差額および未実現損益
の消去などの処理方法は連結財務諸表に注記することになる。

四. 継続性の原則

一般原則四に「連結財務諸表作成のために採用した基準及び手続は、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。」と規定されている。
これを継続性の原則という。この原則は、連結財務諸表の作成・表示に関し
て、企業会計原則の一般原則における継続性の原則と同じ意味の内容を要請
する原則である。すなわち、個別財務諸表の作成・表示と同様に、連結財務
諸表における利益操作の排除や期間比較の維持が、この原則の主旨となる。
ただし、企業会計原則の継続性の原則は同一会計事象に2つ以上の会計処理
や会計手続が認められる場合に適用される原則であるので、個別財務諸表に
比して連結財務諸表は、その適用範囲が限定されることになろう。なお、継
続性概念の適用によって、会計プロセスにおける抽象概念を財務諸表に反映
することができるのである。

(3)一般基準

連結財務諸表原則は、連結財務諸表を作成する際に、その規範要件を構成
するものであるから、連結の範囲などに関連して、親子会社の関係を適正に
規定されなければならない。

一 連結の範囲

連結財務諸表原則第三の一般基準一の1として「親会社は、原則としてすべての子会社を連結の範囲に含めなければならない。」と規定され、その親会社および子会社の定義としては、第三の一の2に「親会社とは、他の会社における議決権の過半数を実質的に所有している会社をいい、子会社とは、当該他の会社をいう。親会社及び子会社又は子会社が他の会社における議決権の過半数を実質的に所有している場合における当該他の会社もまた子会社とみなすものである。」と規定されている。つまり、親会社とは他の会社の議決権の過半数を実質的に所有している会社であり、また、子会社が他の会社の議決権の過半数を所有しているケース、すなわち、孫会社も子会社とみなすことになる。ただし、第三の一の3によって、子会社のうち、次に該当するものは連結の範囲に含めないことになる。更生会社、整理会社および破産会社、精算会社、特別精算会社などであるが、さらに、親会社の過半数所有が一時的と認められる会社も除外される。これらは除外しても、企業集団の財政状態および経営成績に対する合理的な判断を妨げないと考えられるからであろう。

二 連結決算日

連結財務諸表原則第三の二の1に「連結財務諸表の作成に関する期間は一年とし、親会社の会計期間に基づき、年一回一定の日をもって連結決算日とするものとする。」と規定されている。したがって、連結財務諸表の会計期間は1年であり、親会社の会計期間にもとづいて年1回一定の日を連結の決算日とすることになる。ただし、親会社と子会社との決算日の差異が3ヶ月を超えない場合には、子会社の正規の決算をもとにして連結決算を行うことができる。このような場合には、会計記録のうち重要な不一致部分についてのみ整理すればよいことになろう。しかし、親会社と子会社との決算日の差異が3ヶ月を超える場合には、正規の決算に準ずる仮決算によって決算処理が行われることになる。

その他には、第三の三に「子会社が採用する会計処理の原則及び手続は、できるだけ親会社に統一しなければならない。」と規定されているが、当然のことであろう。第三の四に「在外子会社等の外貨で表示された財務諸表項目の換算に当っては、一般に公正妥当と認められる換算の基準に従わなければならない。」と指示されている。しかしながら、在外子会社の所在国の政治的、経済的環境が極めて不安定な場合には、為替レートが著しく変動し、円換算レートにも変動を及ぼすことになろう。このような場合には、一般に公正妥当と認められる換算基準は存在しないことになるので、変動レートで処理することにならざるを得ない。

七 中間財務諸表

1 中間財務諸表の意義

わが国における上場会社では、1975年頃まで、上半期、下半期という年2回の決算制度が多数を占めていた。だが、季節的な変動などによって生ずる上下期の利益のアンバランスや、それにとまなう利益操作などにより、利益の平準化あるいは平均化する傾向が存在していたのである。そこで、年度決算制度を導入することにより、上下期の利益の平準化や意図的な費用配分などによる利益操作を排除する必要性が生じたのである。これらのことが年度決算制度の導入根拠となったのである。

一方、これを会計情報の利用者、例えば、一般投資家などのサイドから見ると、1年決算により、情報提供の頻度性および適時性が著しく後退することになる。そのため、年度決算制度の導入によって生じる会計情報の頻度性や適時性の後退をカバーし、迅速な年間損益予測を目的とする中間財務諸表制度の確立が必然性をもつに至ったのである。こうした状況のなかで、昭和49年の商法改正によって、中間配当が認められることになり、多くの株式会社が年度決算制度を導入する契機となったのである。現在では、年度決算の

企業が圧倒的に多い。

他方、会計情報の頻度性や適時性の問題とともに、投資家のためのディスクロージャーの見地からも、中間報告制度の導入に関心が高まったのである。そうした状況のなかで、昭和52年3月に、企業会計審議会より「半期報告で開示すべき中間財務諸表に関する意見書」および「中間財務諸表作成基準」などが発表されたのである。中間財務諸表の作成の意味は意見書によると、2つの考え方があり、前者は「上半期を一つの独立の会計期間とみなし、原則として、正規の決算に適用される会計処理の基準」に基づいて作成するという半期損益確定主義の考え方である。後者は「投資家が半期の会計情報を当該事業年度の損益予測のために利用するであろうことを考慮すれば、半期を一事業年度の構成部分とみた会計情報を提供することが妥当である」という年間損益予測主義の考え方である。中間財務諸表は一般投資家に対し有意義な会計情報を提供することにあるのであるから、後者の考え方が合目的的であり、中間財務諸表作成基準の精神にも合致している。

2 中間財務諸表の一般原則

中間財務諸表の一般原則には、有用性の原則、正規の決算の原則および継続性の原則の3原則が上げられている。

有用性の原則とは、中間財務諸表作成基準第一の一般原則一によると「中間財務諸表は、事業年度を構成する中間会計期間に係る有用な会計情報を提供するものでなければならない。」と規定されているものである。有用な会計情報とは年間損益の予測に当って、的確な情報を提供すること、また、中間財務諸表は年間損益の確定計算ではないので、中間会計期間の会計情報を適切に示すものであること、さらに、明確な会計情報を迅速に提供することなどであろう。

正規の決算の原則とは第一の一般原則二によると「中間財務諸表は、中間決算のために特に必要と認められる会計処理を除き、正規の決算に適用され

る会計処理の原則及び手続に準拠して作成されなければならない。」と規定されているものである。正規の決算とは、中間財務諸表作成に特有なものを除き、複式簿記の原理・機構に従い、また、各種の会計手続・会計処理によって作成されることを要請する原則である。勿論、年間損益予測と年度決算との一貫性や整合性は常にキープされるものでなければならない。それ故に、中間財務諸表の作成は正規の年度決算に適用される各種の会計手続および会計処理に準拠して行われなければならないことになる。

継続性の原則とは第一の一般原則三によると「中間財務諸表を作成するために採用した会計処理の原則及び手続は、これを継続して適用し、みだりに変更してはならない。」と規定されているものである。したがって、中間財務諸表作成の際には、企業会計原則の継続性の原則を遵守しなければならないことになる。この原則を厳守することによって、利益操作の排除や期間比較が可能になる。この他に、中間財務諸表の作成に当っては、企業会計原則の真实性の原則や単一性の原則の適用なども考慮されなければならないであろう。

3 中間財務諸表の作成基準

中間財務諸表作成基準に従って、その概略を述べれば、次のようになる。

(一)営業収益

商品、製品などの販売または役務の提供による営業収益は、正規の決算に適用される計上基準に準拠して計上される。すなわち、営業収益に対しては実現主義によることになろう。なお、事業の性質上、季節的な変動が著しい場合は、その旨を注記することが必要である。

(二)営業費用

営業費用は、その発生額または見積額を営業収益、操業度などの合理的な基準によって配分することになる。例えば、広告宣伝費が上半期に集中するような場合でも、売上高や操業度などを基準として下半期にも配分すること

になろう。営業費用を営業収益に対応させる際には、原則として正規の決算の手續によることになる。

棚卸資産は、とくに実地棚卸を行わないので、前事業年度に係る実地棚卸高または中間会計期間の実地棚卸高を基礎として、合理的な方法により算定することになる。なお、後入先出法を採用している棚卸商品は、中間決算時における数量が、事業年度末に保有すべき数量より少ない場合で、事業年度末までに補充することが可能なときは、その再調達原価額を売上原価に加減することができる。

正規の決算において低価主義を採用している場合に、中間決算時における棚卸資産の時価が事業年度末までに回復すると認められるときには、評価損を計上しないことができる。ただし、その場合には、時価が取得価額より低いことや、時価の概算額などを注記しなければならない。

4 中間財務諸表の表示

中間財務諸表は中間損益計算書と中間貸借対照表とによって構成される。中間損益計算書および中間貸借対照表の表示方法は、正規の決算による損益計算書と貸借対照表に準ずることになる。ただし、明瞭性目的に反しない範囲で、集約表示法が認められる。集約表示法とは、損益計算書においては売上高、売上原価、販売費及び一般管理費および営業外収益、営業外費用さらに特別利益、特別損失などを集約科目として表示する方法である。例えば、営業外収益の内訳を表示しないで、営業外収益の合計額を記載すればよいことになる。

貸借対照表については、流動資産、固定資産、繰延資産とに3区分し、流動資産は現金預金、受取手形などのように、その内訳科目を表示する。固定資産は有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産に区分表示するが、これらは集約科目として表示することができる。つまり、有形固定資産の内訳を記載しないで、有形固定資産の合計額を表示すればよいことになる。負

債は流動負債と固定負債とに 2 区分し、流動負債は支払手形、買掛金などのように、その内訳科目を表示する。固定負債も社債、長期借入金のように、その内訳科目を記載することになる。資本は資本金、資本準備金、利益準備金、その他の剰余金とに区分表示することになる。

なお、中間財務諸表の注記事項としては次のものが上げられている（第三の三）。

- (1)採用されている主要な会計処理の原則および手続
- (2)会計処理の原則・手続に変更があった場合に、その事実、理由、影響額
- (3)受取手形の割引手形高、裏書譲渡高
- (4)その他の偶発債務
- (5)貸倒引当金、減価償却実施額
- (7)その他主要項目の内訳
- (8)中間決算日後の後発事象

なお、中間財務諸表には明瞭性の原則が存在しないので、注記することによって明瞭性目的をサポートすることになる。年間財務諸表の作成には、明瞭性の原則が適用されるので、中間財務諸表の作成では注記事項で十分にカバーすることができるからであろう。

八 財務諸表の伝達

財務諸表に係わる問題について論述してきたのであるが、財務諸表の認識・測定過程においては、一般に公正妥当と認められる会計基準の遵守が基本的に要請されることになる。また、財務諸表の表示過程では、ディスクロージャーの概念が強く要請されることになる。ディスクロージャーの概念には、何を、誰れに、どのような方法で開示するかなどのテーマも内包されている。その論理的帰結としては、公表会計報告書としての財務諸表が企業の利害関係者すべてに対し、公正で明確で、そして開示された報告を伝達するもので

なければならないことになろう。では、企業の利害関係者には、具体的に、どのようなグループが存在するのであろうか。また、そのグループは財務諸表をどのような意味で受けとめているのであろうか。ここで一度整理してみたい。企業が財務諸表を通して経営実態を伝達すべき利害関係者は、株主グループがあり、経営執行グループ（これは正確には利害関係者というよりは当事者であるが）があり、従業員グループがあり、また、各種の債権者グループおよび種々な得意先グループなどが存在する。さらに、監督官庁や地域社会の人々および消費者グループなども含まれよう。

まず、株主グループは、自己の投資に対する収益性や安全性に強い関心を持つことになろう。それ故に、財務諸表の諸項目のなかでも、売上高や純利益および配当などに関心をよせることになり、さらに、企業構造の健全性などにも注目をすることになろう。

経営執行グループは、株主に対する受託責任や社会的責任などを適正に果たしているか、また、この1年間の経営活動で、どの程度の収益性や経営成績などをアップさせることができたかなどに強い関心をよせることになろう。さらに、経営者が企業の経営方針や各種の経営計画などを設定する際に、財務諸表をその基礎データとして応用することになろう。

従業員グループは、自分達を代表する労働組合を通じて、労働条件や雇用条件ならびにベースアップなどの前提要件となる企業の収益性や安全性に関心を持つことになろう。それによって、企業の成長能力や負担能力などを判断することになろう。

債権者グループは、銀行、保険会社、仕入先、下請企業および社債権者などであるが、このグループは短期または長期債権を含めて、その安全性と返済能力に関心をよせることになろう。すなわち、企業が債務返済のために、どの程度の資産能力があり、その資産の種類や担保能力および他の債務の有無などに関心を持つことになろう。

得意先グループは、その企業の将来性や契約履行の能力などが、どの程度

まで存在しているのかなどを判断するため基礎資料として財務諸表を分析することになろう。そのため、企業が発表する財務諸表は各種の得意先にとって、極めて重要な判断材料となるのである。

監督官庁は、企業が法律や法令に従って適切な経営活動を遂行しているか、また、行政指導に対し、どの程度、着実に実行しているかなどの判断材料とすることになろう。例えば、税務当局は法人税などを徴収するための基礎資料とするであろうし、大蔵省や日銀は市中銀行や信用組合などの救済方法を検討する際に、財務諸表や詳細な会計資料を要求することになろう。

地域社会も、大規模企業になれば、その地域社会の相当部分の人々が何らかの形で関係しているケースが多々存在する。例えば、大規模企業の従業員やその家族、資本的結合関係にある企業の従業員やその家族および下請・孫請企業や大口の仕入先・大口の得意先などの従業員やその家族などを含めると、地域社会の多くの人々が、経済的にも社会的にも、その大規模企業に係わりを持つことになろう。これら地域社会の人々にとっては、その大規模企業の経済的および社会的な影響力は極めて大きいものがあるが、その企業の実態は企業が発表する財務諸表でしか知ることができないのである。

消費者グループも企業と利害関係を有することになろう。すなわち、食料品、衣料品などの生活必需品の消費者は、その企業の経営実態を知る権利があろう。なぜなら、価格やサービスあるいは品質などが適正であるかどうかは、企業が発表する財務諸表によって判断するしか他に方法がないからである。とくに、電気、ガスおよび交通・通信などの公益的企業は、その社会的責任からも、より多面的な会計情報の開示が要請されることになろう。つまり、これらの会計情報は体系的な公表会計報告書である財務諸表によるしか方法がないのである。

それ故に、財務諸表は企業の利害関係者に会計情報を伝達する最も体系的、組織的なシステムといえるであろう。では、伝達とは何であろうか。種々な考え方があがるが、AAAによると、伝達とは「会計活動という一連の鎖のなか

の重要な一つの環である。伝達の重要性は情報自体の開発に比べ決して劣るものではないけれども、伝達のプロセスは情報の開発段階に依存し、そのつぎにこななければならない環である。」(AAA 基礎的会計理論 飯野利夫訳 21 頁)と定義されている。つまり、情報提供側が企業の利害関係者に情報を伝達する際に、その情報の潜在的な有用性が認識されるように、伝達のプロセスを開発しなければならないということであろう。そして、効果的な伝達を達成するための方法として、AAA では次の 5 項目の指針を提案している。

- (1) 予期された利用に対する適合性
- (2) 重要な関係の明示
- (3) 環境的情報の付記
- (4) 会計単位内部および相互間の実務の統一性
- (5) 会計実務の期間的継続性

(1)の指針は、財務諸表は予期された利用者の要請を念頭において作成し、意思決定者には、その目的にかなった情報を伝達するということであろう。

(2)の指針は、財務諸表は経営上の必要な活動を知り得るように作成し、同時に、利用者がその活動内容を理解し得るように作成しなければならないということであろう。

(3)環境的情報とは何であろうか。AAA によると「情報の予定された利用に関する情報の作成者の想定とともに、資料が収集され、メッセージが作られた状況についてのべた情報である」と規定されている。財務諸表の作成の場合には、環境とその利用した方法などのプロセスについて、関係者に理解され得るように作成されなければならないということになる。

(4)の指針は、企業内部における異なる部門間および異なる企業間などの経営成績や財政状態を比較し得るように、経営活動の認識・測定を統一的にしなければならないということであろう。統一性という概念は伝達性や普遍性を加速することからも重要である。

- (5) 会計諸機能のなかでも大切なことは、測定期間と異なった期間の情報伝

達であろう。しかしながら、このAAAの提案は、認識や測定が期間分析を可能にするために、每期、継続して適用しなければならないという意味であろう。継続性の概念は会計プロセスの抽象概念を表現するコンセプトの一つである。このように検討してみると、どの項目も財務諸表の作成およびその伝達にとっては極めて適切な見解であり、それぞれ妥当性と合理性を有するものと考えられる。

最後に、やはり、財務諸表に関する問題において、最もベーシックなコンセプトはディスクロージャーの概念であろう。この概念は、企業の経営責任や社会的責任とともに、企業経営の姿勢や企業会計の在り方までもが問われるコンセプトである。そのため、開かれた会計情報の伝達は企業の利害関係者すべてにとって、極めて重要な意味を持つことになるのである。例えば、正確な会計情報の伝達がなされなければ、不確実な情報にもとづいて、それぞれの意思決定が行われなければならないからである。このことは、例をあげるまでもなく、非常に危険なことである。経営執行グループは多くの重要な経営現象や会計事象について、発生の都度、それらを知ることができよう。しかしながら、外部の利害関係者は、それぞれ利害関係が異なる異質のグループであり、協同してディスクロージャーを企業に要請するためには、あまりにも利害関係が錯綜しすぎている。そこで、企業自体がアクティブに会計情報の伝達や開示をしなければならない。このことは、これからの企業環境や企業経営の方向性あるいは企業会計の在り方などに照らして考えてみても、必然性と蓋然性を有することになろう。したがって、財務諸表におけるディスクロージャーの概念は市場経済機構の発達によって、時代が要請し、社会がリクエストしているコンセプトであると考えられるのである。