

〈論文〉

SHM会計原則の研究(2) — SHM原則と企業会計原則 —

The Study of SHM's Accounting Principles (2)

成瀬 繼男
Tsuguo Naruse

目 次

- 1 会計原則の本質
- 2 会計の目的概念
- 3 資本と利益の区分
- 4 正規の簿記
- 5 費用配分
- 6 繙続性の原則
- 7 保守主義の概念
- 8 むすび

1 会計原則の本質

SHM会計原則とは、サンダース(Sanders), ハットフィルド(Hatfield), ムーア(moore)の3教授の「A Statement of Accounting Principles, 1938」(訳名はSHM会計原則, 山本繁, 勝山進, 小関勇共訳, 同文館。以下, SHM原則という)である。SHM原則は, 当時, 一般に認められた原則(General Accepted Principles)を体系化し, 理論化したものといわれている。いわば, 実務・実践に基づいて築き上げられてきた会計慣習, つまり, 多年の会計経験を整合化し, 体系化したものといえよう。その内容は6部から構成されており, まず, 序論(Introduction), 第I部は一般的な考察(General Consideration), 第II部は損益計算書(The Income Statement), 第III部は貸借対照表(The Balance-Sheet), 第IV

部は連結財務諸表 (Consolidated Statements), 第V部は財務諸表における注記と脚注 (Comments and Footnotes in Financial Reports), 第VI部は会計原則の要約 (Summary of Accounting Principles) である。

SHM 原則は、アメリカ会計原則の生成期の中で極めて重要な役割を果し、1940年に発表されたペイトン・リトルトン両教授の「An Introduction to corporate Accounting Standards」と並んで、成文化された会計原則の確立に金字塔を打ち立てたものである。そして、1949年に制定された、わが国の企業会計原則のお手本となったものである。その基本的な特徴としては、資本と利益の区分と、会計上の保守主義を強く要請していることである。

一方、わが国の企業会計原則は、昭和24年7月に経済安定本部より、中間報告として設定されたものである。設定目的は「我が国の企業会計制度は、欧米のそれに比較して改善の余地が多く、且つ、甚しく不統一であるため、企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実情にある。我が国企業の健全な進歩発達のためにも、社会全体の利益のためにも、その弊害は速かに改められなければならない。」と、その目的が述べられている。

また、戦後の経済的混乱を反映して、「我が国経済再建上、当面の課題である外資の導入、企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正化等の合理的解決のためにも、企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題である。」と指摘している。これらの多面的な目的を解決するために、企業会計原則が設定されたのである。それ故に、企業会計原則は生成のときから、多面的な任務を負わされていることになる。

では、企業会計原則は、どのような性格を有するものであろうか。昭和24年7月に設定されたとき、その前文の中で「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」と、性格づけられている。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が集約されたものである。他方、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いえよう。つまり、一方では、多年の会計実務・実践から集約され、社会的に合意された会計慣習が土台となり、他方においては、会計認識に理論的アプローチを加味することによって、会計原則が形成されていることになる。

そのため、会計原則はすべての会計実務・実践の基準であるとともに、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的な性格を有することになる。そして、会計原則は、経済や法律その他の社会的制度の進歩・発達に必然的に対応するものでなければならないのである。その結果、いつの時代にも対応できる状況適応力や客観的な認識力が必要となる。

請されることになる。さらに、会計原則は、規範的な理念性と指導性を持ち、公平で公正なものでなければならない。いわば、会計における憲法に該当するものといえよう。わが国の企業会計原則がこれらの条件を全て充たしているか否かは疑問であるが、いつかは修正・改正などを通して充たされるものと期待したい。

SHM 原則の本質は、その序論で「一般に認められた会計原則の集成が存在すると信じられている。会計原則は成文法 (Written law) でなく、従って、成文化されなかつたことも事実である。会計原則は、諸勘定と財務諸表、論文および他の専門的な意見の資料に求められなければならない。」と成文化される以前の在り方について言及している。つまり、法律でいうならば慣習法の尊重である。慣習は実務・実践などが長い年月の間に徐々に集約され、選択され、合意されたものであるから、多くの社会性と相当程度の客觀性が充たされていると考えられているのである。この慣習を科学的に究明し、理論的な整合性を与えることによって、会計原則が成立すると考えられているのである。そのため、会計慣習は、けっして非合理的なものではないという立場に立っていることになる。つまり、会計原則は帰納的に伝えられた会計慣習を、会計命題によって集約し、会計の知識体系によって圧縮化したものと理解されているのである。

この点、もう一つの金字塔であるペイトン・リトルトンの会計基準は「通則を法典化しようと試みるのは無益であり、またそれを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。」(ペイトン、リトルトン著、中島省吾訳、会社会計基準序説、8 頁) と厳しく対立することになる。この両者の考え方の違いは、会計を純粹理論科学とみるか、実務や慣習をも加味した経験科学とみるかによる会計観の相違であろう。さらに、ペイトン、リトルトンは「一般的に受け入れられた実践慣行は、統計図表中の一かたまりの資料の平均点のようなもの」(ペイトン、リトルトン著、前訳書、9 頁) と、規定する。つまり、会計慣習は結局は最大公約数的なものであり、会計の真の在り方には成り得ないという認識であろう。

この両者の違い（わが国の企業会計原則は SHM 原則をお手本としているので、その考え方と基本思想は同じ）は会計というものを 2 つの異った側面からみていることになる。どちらも学問の本質に照らしても真理であろう。この点に関連して、R・スターリングは「会計をして不可避的に非科学的なものたらしめる何かが存在するということである。確かに会計は科学であるより技術に近いという指摘は、現在行われている会計については、正確な記述である。しかし、このことは会計にとって必要条件ではない。」(R. スターリング著、塩原一郎訳、科学的会計の理論、15 頁) と論じている。つまり、会計には非科学的なものは存在するが、それは基本的なものではない。基本的なものは、会計に対するアプ

ローチの方法と、そのプロセスの科学性ということになるのである。

それ故、スターリングは会計基準の理論性や整合性および科学性を高度に厳格なまでに要請しているのである。ペイトン、リトルトンの考え方にも、スターリングの考え方にも、鋭い理論的な洞察力と奥深い会計認識の中から推論され、精緻な検証のもとで導き出された論理的な結論である。

これに対して、SHM 原則や、わが国の企業会計原則は、一般に公正妥当と認められた慣習や、有用性の高い会計経験および技術的な会計処理、会計手続などに、いくつかの選択肢を与えることが特徴の一つである。つまり、会計慣習には、多くの有用な会計方法や多くの会計経験が蓄積されていると考えるからである。具体的には、棚卸資産の評価方法や減価償却の計算方法など、多数の例を上げることができる。したがって、SHM 原則や、わが国の企業会計原則は、会計に対する実際的な深い経験とその蓄積および、それらにもとづく会計認識観が根底に存在することになる。その考え方の背景には、実務や実践から乖離した会計はハイ・グレードな意味を持たないという認識が存在することになる。それ故に、有用で合理的な実務や実践および深い会計経験に裏付けられた会計原則が本当の意味の会計基準であると考えるのである。つまり、過去の長い会計経験から帰納的に導き出された会計原則は、歴史的なプロセスと、その経験照射が反映されることになるからである。このことも、慣習にもとづく会計原則の特徴の一つであろう。

この会計に対する考え方の相違、すなわち、理論性と実践性との問題は、従来から種々な形で存在していたのである。しかしながら、どちらか一方に組みすることは正しい選択ではないであろう。会計における実践からの生きた要請は、その性格ゆえに重視されなければならないし、内容と体系が整合化された理論の形成も、社会科学として基本的な要請である。それ故、演繹的方法によって導き出される会計原則は、会計諸概念を集約するための齊合力を考えることができる。しかし、その会計諸概念が多くの社会的な合意を得ていなければ、知識体系としての理論性は、相当程度以上に認識力が失われることになる。パッチロは、会計が円熟するにつれて、会計理論は「根本理念を発見するために精神の探求にはげみ、それが現在の実務の基礎となり、それを説明する理論をうみだす。」(パッチロ著、財務会計の基礎、飯岡透、中原章吉、共訳、28 頁)と、実務と理論の関係を再生産方式で論じている。

本来、理論というものは理念や方法、行為に対する概念プロセス体系である。一方、実務はそれ自体は歴史的な過程の中で生成し、選別された技術であり、その中には種々な経験や有益なコンベンションが内包されている。会計理論は、会計をより正当的に解釈するための論理プロセスの命題であり、より妥当な論理の選択でもある。一方、会計実務は実

用的であり、かつ、有用でなければならないことはいうまでもない。だが、ある実務が一連の会計手続のなかで慣習として成立すると、それを排除することは極めて難かしいことになる。帰納的な会計理論には、その慣習を排除するほどの齊合力はないからである。そのような場合に、何らかの形でコーディネイトしなければならない。そのことが、会計原則に求められることになる。それ故に、会計原則は、会計理論、会計実務あるいは種々な会計規則、また、各種の会計手続などを調整する基本的な手段であり、目的であるということになるのである。

次に、SHM 原則の一般原則と、わが国の企業会計原則の一般原則とを比較して、どこがどのような形で、お手本になったかを具体的に検証してみたい。なお、SHM 原則は主に第 VI 部の会計原則の要約 (Summary of Accounting Principles) を用いることとする。

2 会計の目的概念

一般原則 (General Principles) は、SHM 原則の要約では A から F までの 6 項目から構成され、わが国の企業会計原則では 7 項目から形成されている。

A 「会計は、(a)企業の財政状態あるいは財政上の地位および(b)利益創出活動に関する財務的性格のすべての重要な情報を利用できるようにしなければならない」。この原則は、会計の目的概念であろう。企業会計の目的は財政状態と利益創出活動（実質的に損益計算のことになる）における重要で有用な情報の提供と利用であると位置づけられている。企業会計は、ゴーイング・コンサーンの仮定のもとに会計期間が設定され、各期間ごとに期間損益や資産・負債・資本の在り高が確定される。それらによって、経営成績や財政状態などの重要な情報が提供されることになるのである。

一方、わが国の企業会計原則の一般原則では、「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。」と規定されている。これは真実性の原則といわれるものであるが、SHM 原則と同一のコンセプトを有していることになる。つまり、SHM 原則は、真実性という用語こそ用いていないが、財務的性格のすべての重要な情報という表現法を用いているので、これらは必然的に真実性によって裏付けられたものでなければならないことになる。それ故に、内容の認識は同一であるので、真実性の原則と読み変えることにしたい。いずれにしても、会計原則における最も基本的な原則であることには変りないのである。つまり、この概念は実務・経験から帰納的に導き出された論理が、演繹によって検証されたもので、会計の基本的な在り方のコンセプトにつながるのである。

企業会計原則の真実性の原則は、企業の損益計算書や貸借対照表は真実な経営成績と財政状態を提供しなければならないという概念である。そして、真実な経営成績や財政状態を提供するためには真実な会計実態によって作成しなければならないという概念も必然的に含まれるのである。では、作成された真実な財務諸表は誰れに提供するのであろうか。当然に、企業の多くの利害関係者であろう。企業は種々な利害関係者と継続的な取引関係を維持しているので、企業が財務諸表を通して伝達すべき利害関係者は、きわめて多数存在することになる。例えば、株主、従業員、債権者、大口の取引先、下請企業、金融機関、監督官庁などである。さらに、地域社会や消費者なども企業の利害関係者の中に含まれるであろう。たとえば、食料品、衣料品、電気器具などの生活必需品の消費者は、その企業の会計情報を知る権利があろう。なぜなら、価格やサービスなどが適正であるか否かは、企業が発表する財務諸表で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、交通、通信などの公益的企業は、その社会的性格からも、より多面的で真実な会計情報の提供が要請されることになる。それ故、いまや企業は私的な存在ではなく、社会的、公共的な性格を帯びることになるのである。これらのことから、真実性の原則の社会的な背景を形成することになる。なぜなら、企業が発表する会計報告書は、株主においても各種の取引先においても、あるいは、他の多くの利害関係者などでも、取引を継続するか否かの基本的な判断資料となるからである。そのため、企業の発表する財務諸表は、真実で信頼性に富むものでなければならぬのである。

では、真実とは何であろうか。チェンバースのように、「社会を統合する一つの原則が必要である。なぜならそれなくして、人々は真なるものと偽なるものとを区別することができないからである。その原則が真実性である。」(R.J. チェンバース著、現代会社会計論、塩原一郎訳、39 頁) と、真実性の社会的意味を指摘する論者もいる。企業がゴーイング・コンサーンの仮定のもとに、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、各種の会計手続や会計処理に見積計算や予見計算が必要となる。具体的には、費用の見積りである種々な引当金の設定や各種の繰延経理などが、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得ない。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。それ故に、現在の会計分野では、自然科学におけるような絶対的な意味での真実性は存在し得ないのであるから、あくまでも、相対的な真実性の追求ということにならざるを得ない。では、相対的な真実性とは何であるのかという疑問が必然的に出てくる。このことは現在の会計学の論理や構造、あるいは、原理や仕組みにストレイトに係わり合うテーマになる。現在の会計学のフレームワークの一つは、継続企業を期間限定して、その期間損益を確定

するということである。そのため、期間外損益は当該年度の損益計算書には計上されないことになる。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包含することになる。その結果、貸借対照表の本質は何かと問われても正しく説明することはできない。企業会計原則のように、財政状態を明らかにすると、断定できないものがある。また、シューマレンバッハのように、貸借対照表目的は損益計算目的という論理では、一般的な普遍性に欠けるきらいがあろう。一般的には、企業会計原則が規定するように、企業の財政状態の表示ということになるのであるが、では、前払費用や繰延資産などの費用の繰延は、財政状態を表わしていることになるのであろうか。このことを、どのように解釈したらよいのであろうか。その原因は、会計理論が複式簿記を前提とし、複式簿記の枠組みの中で、理論構成することにより起きる事象である。複式簿記を前提とすると、このような仕組みにならざるを得ないのである。

このように考えてくると、会計には、まだまだ解決しなければならない問題が数多く存在することになる。そこで、相対的真実性とは、こうしたことを全て踏まえて、合理的な資料によって検証可能な方法を用いて、会計処理が行われている場合には、真実性が充たされているとみなすのである。換言すれば、正確な会計帳簿を基礎として、一般に認められた会計諸基準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考えるのである。

この真実性の原則は企業会計原則の基本原則であり、他の一般原則の最上位に位置づけられる原則である。一応、他の原則と並列的に表示されているが、この原則こそが企業会計の基本命題であらなければならないのである。他の学問分野においても、理論と実践が存在し、時には、それらが二律背反的な性格を持つこともあり得よう。とくに会計のように、実務や実践が常に背後にあるような学問分野においては、理論と実践を区別することは意味がないという考え方もあり立つ。それだからこそ、より企業会計を科学として、学問として成立させるために、真実性の原則が企業会計における基本コンセプトに位置づけられなければならない。そして、この視点から全ての会計を検証し、解釈し、処理していくなければならないのである。

3 資本と利益の区分

B 「資本に加算される取引あるいは資本から控除される取引は、収益に加算される取引あるいは収益から控除される取引とに区分しなければならない。また、2種類の変化が一つの取引について発生する場合は、各取引の範囲が明示されなければならない。」と規定さ

れている。これが、SHM 原則における資本と利益の区分の原則である。また、わが国の企業会計原則では、一般原則三において、「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同してはならない。」と規定されているものである。

資本に加算される取引や、資本から控除される取引は、いわゆる資本取引である。収益に加算される取引や、収益から控除される取引は、損益取引である。では、資本取引とは何であろうか。資本取引とは拠出資本そのもの、いいかえると、企業に投下された資本そのものの増減に関する取引である。具体的には、資本の払込みに関する取引であり、さらに、払込剰余金、減資差益、合併差益など資本の修正に関する取引である。この他に、資本助成を目的とする建設助成金や工事負担金、資本填補を目的とする債務免除益、貨幣価値変動に基づく保険差益など、その他の資本剰余金に関する取引も資本取引に含まれる。これに対して、損益取引とは、企業が経営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である。いわば、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。

企業会計原則注解〔注2〕で、「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、すなわち利益の留保額であるから、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。」と規定されている。それ故、利益剰余金の源泉は損益取引であり、経営目的を達成するための取引ということができる。具体的に考えてみよう。ある販売会社において、商品1,000万円を仕入れ、それを1,300万円で売却したとする。その間に、人件費、その他の費用が200万円かかったとすると、利益は100万円ということになる。この100万円が前期の繰越利益と加算され、当期の未処分利益となる。これが株主総会で、利益処分の対象とされ、配当金や任意積立金、利益準備金などが算定される。しがたって、利益剰余金の源泉は、あくまで、損益取引ということになるのである。

これに対して、資本剰余金は株式払込剰余金のように、資本そのものを増減させる取引である。株式払込剰余金は商法284条の2に規定されているように、額面株式の場合には発行価額の2分の1以下ならば資本金に組み入れないで、資本準備金とすることができます。例えば、発行価額100,000円の額面株式の場合に、50,000円以下の金額ならば、資本金に組み入れないで、資本準備金、すなわち、株式払込剰余金とすることができます。会社設立に際して発行される無額面株式の場合には、その資本組入額は50,000円である。それ故、発行価額が90,000円ならば50,000円が資本金に組み入れられ、株式払込剰余金として資本準備金に組み入れられる金額は40,000円となる。

資本と利益の峻別について、黒沢教授は「資本の移転によっては利益は生じない」という

命題は、最も重要な会計原則の一つである。」（黒沢清著、近代会計学、299頁）と指摘している。この意味は、資本取引を損益取引に混同すれば、資本が利益に転化され、資本の食いつぶしになり、損益取引を資本取引に混同すれば、利益の過大表示が生ずることになると指摘しているのである。また、ヘンドリクセンは「最初の一般的想定は、もしその結果が、払込剰余金の一部ないしは全部が合法的に分配されるとしても、企業の総株式資本金および払込剰余金以下に純財産を減らすようならば、現金配当はなされるべきではない。これは投下資本と利益との会計上の区別によって影響される自主的制約である。」（ヘンドリクセン会計学、下巻、水田金一監訳、234頁～235頁）と述べている。つまり、配当が払込剰余金から支払わなければならないとすれば、配当は資本にたいする報酬ではなく、資本の払戻しということになるから、自主的に規制しなければならないという意味であろう。

これらのこととは、投下資本（資本）と留保利益（利益）とは厳重に区別されるべきであることを述べているのである。持分説によても、投下資本は留保利益から振り替えられた分を含めて、企業にたいする資産の委託から生ずる株主持分ということになる。留保利益は利益剰余金のように営業活動から生ずる一種の株主持分ではあるが、株主に委託されたものではない。それ故、留保利益を減少させる分配は、結果として、株主への利益配分ということになる。しかしながら、投下資本を減少させる株主への支払は、資本の払戻しであり、一種の清算配当的なものになる。したがって、両者は本質的に性格を異にするものであるから、厳重に区別されなければならないのである。

わが国においても、戦前から戦後の初期まで、両者を混同して「商法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、これは企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。それ故に、これを企業本来の利益と混同して会計処理を行えば、結果として、資本の払戻しということになり、企業会計を根本的にゆがめることになる。このように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、このような区別があればこそ、制度的に株式会社会計が成立することになるのである。

4 正規の簿記

C「信頼し得る歴史的な記録が企業のすべての取引について、なされなければならない。しかし、この記録は、資本と利益との必然的な区別を維持するために分析的なものであり、また、その後の分析を可能とするものでなければならない。」と規定されている。これが、SHM 原則における正規の簿記の原則である。一方、わが国的一般原則二においても、「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。」と規定されている。これが、わが国における正規の簿記の原則である。

SHM 原則は、すべての取引を歴史的に記録しなければならない、ということを要請している。このことによって、間接的に、資本と利益との区別が遵守されることになるであろうし、また、分析が可能な簿記形態につながることになるのである。一方、わが国の正規の簿記の原則は、会計上の記録・計算・分類を行う場合に、あるいは、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に基づいて、整然かつ的確に行われなければならないという原則である。

では、正規の簿記とは何であろうか。この規定は抽象的であるので分かりづらいが、すべての取引を網羅的、体系的に、また、組織的、秩序的に正確に記録できる簿記法のことであろう。したがって、正規の簿記であるためには、取引が現実に発生したものであることが証明されなければならない。すなわち、記録の信頼性が必要となろう。それ故に、正規の簿記であるためには、会計上のすべての取引が漏れなく、体系的、組織的に記録されなければならないのである。これらの要件をみたすものは複式簿記に限定されるが、他に、もっと良い簿記法が生成されたならば、その簿記法でもよいことになろう。

商法（第32条）では、「商人ハ営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明カニスル為会計帳簿及貸借対照表ヲ作ルコトヲ要ス」と、会計帳簿と貸借対照表の作成を要請している。会計帳簿は、企業における取引を漏れなく記載した各種の帳簿組織であるので、記載については整然かつ明瞭でなければならない（商法第33条1項）。これが、正規の簿記の要件である記録の秩序性に関する商法上の規定である。また、商法（第33条②）では「貸借対照表ハ開業ノ時及毎年1回一定ノ時期、会社ニ在リテハ成立ノ時及毎決算期ニ於テ会計帳簿ニ基キ之ヲ作ルコトヲ要ス」と規定されているが、複式簿記による誘導法を規定したものと考えられる。

複式簿記は、1494年にルカ・パチョーリによって記された「ズンマ」以来、500年余にわたって使用されてきているが、現在でも、複式簿記より良い簿記法は生成されるに至っていない。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・計算することができない。例えば、減価償却費や減耗損などは金銭の収支がともなわないので、財務諸表に反映することができない。また、多額な火災損失なども反映することができない。それ故に、現時点では、正規の簿記は複式簿記にならざるを得ないのである。複式簿記はすべての取引を記録・計算できるのみではなく、一定の秩序をもって組織的に記録・計算を行うことから、その正確性を自ら立証しうる自己検証能力を有することになる。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、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。その他にも、種々な長所を有している。それ故に、正規の簿記は種々なコンセプトを含む複合原則であるということになろう。

次に、正規の簿記の原則との係わりで問題になることは重要性の原則である。重要性の原則とは、企業会計原則注解〔注1〕において、「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。」と規定されているものである。つまり、企業会計は、定められた会計処理に従って正確な計算を行うべきものであるが、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、その処理方法を簡便な方法によることが認められる原則である。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からサポートしているならば、そして、すべての取引を組織的、体系的に記録するならば、金額の大小や、項目の重要性の強弱を問わず、網羅的、全体的に記録することが正しい方法であろう。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ともなうことになろう。だが、理論的な面からみて、例外事項を認めることは、その理論性を弱めることになりかねないのである。

また、本来の厳密な会計処理によらないで、他の簡便な方法を採用すると、簿外資産や簿外負債が生ずることになる。貸借対照表原則一に「貸借対照表は、企業の財政状態を明らかにするため、貸借対照表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。」と規定し、いわゆる貸借対照表完全性の原則を掲げている。しかしながら、「ただし、正規の簿記の原則に従って処理された場合に生じた簿外資産及び簿外負債は、貸借対照表の記載外におくことができる。」と、完全性の原則の例外を認めている。これらの例外事項を認めることは、理論的整合性や一貫性からみて、理論の正当性を spoil することになりかねない。会計学が科学・学問であるためには、理論の正当性の重視はさけられないところである。

5 費用配分

D 「固定資産の利用は、数期間にわたって資本や利益の分配を伴う。従って、勘定の正確性は、これらの配分を行う場合に、適切な判断を行使することに大きく依存する。」これが、SHM 原則における費用配分 (Cost Allocation) の原則である。では、費用とは何であろうか。費用とは、ある会計期間に割り当てられた原価費消である。配分とは、ある資産が数会計期間にわたって使用される場合に、その資産原価を数会計期間に割り当てるこ

とである。なお、割り当てられた原価費消は、費用として、その期間に獲得された収益と対応されることになる。この点に関して、アンソニーは「配分問題には二つの類型がある。第一に、原価を適切な会計期間に配分する問題がある。これは時間的配分の問題である。第二に、所定の会計期間にかかる原価が測定されたあと、その期間中に資源を使用した原価対象に原価を配分する問題がある。これは対象的配分の問題である。第二の問題は原価会計に特有の領域である。」(R.N. アンソニー著、アンソニー財務会計論、佐藤倫正訳、152頁) と、規定する。

一方、企業会計原則は貸借対照表原則五において「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。」と規定されている。そして、具体的に「有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。繰延資産についても、これに準じて、各事業年度に均等額以上を配分しなければならない。」と規定されている。

資産評価 (Asset Valuation) は、原則として、取得原価を基礎として行われるが、その取得原価の費消された部分は、各期間に配分しなければならない。この会計手続を、費用配分という。配分された費用は当該期間の収益と対応せしめられ、それによって、当該年度の期間損益が確定される。そして、その期間損益により経営成績が把握されるという一連の会計手続が完成することになる。このことが、現在の会計の中心的なフレームワークになるのである。また、このことによって、損益計算の理論的整合性と一貫性とが達成されることになる。

有形固定資産の費用配分は、減価償却によって、その取得原価を各事業年度に配分することにより、成立する。では、減価償却とは何であろうか。減価償却 (Depreciation) の基本概念は、連続意見書第三によると「適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることである。このためにも、減価償却は所定の減価償却方法に従い、計画的、規則的に実施されねばならない。」と性格づけられている。それ故に、減価償却の対象となる有形固定資産は、営業用の土地を除き、使用または年月の経過などにより、資産価値が必然的に減少していくものである。ただし、営業用の土地のように価値が減少しないものは減価償却の対象とはならない。そのため、イギリス会計基準書第2版では、減価償却とは「資産の使用、時の経過、技術革新や市場の変化による障害化を原因として発生する固定資産の消耗、費消または耐用期間中のその他の減少の度合をいう。」(田中弘、原光世訳、109頁) と、きわめてオーソドックスに定義されている。

それ故、有形固定資産 (Tangible Fixed Assets) の減価償却は、その価値減少を減価償却費として費用化する会計手続である。しかしながら、毎期の資産価値の減少を物理的に認識し、貨幣額で正確に測定することは不可能であろう。そこで、所定の方法によって、計画的、規則的に仮定計算を行うことになる。その計算方法は、取得原価から残存価額を控除した金額を、その耐用年数期間に費用配分して、償却することになる。つまり、この方法は、取得原価をベースにした計算方法（定額法 Straight Line Method）である。もう一つの基本的方法には、残高をベースにした計算方法（定率法 Fixed Percentage Method）がある。この方法によると、有形固定資産の取得価額が毎年度一定率をもって償却されるから、初期の期間は多額であっても期間を経過するにつれて、残高が減少する。それ故、漸減価償却費も次遞減することになる。この他に、生産高をベースにする生産高比例法（Production Method）などがある。

しかしながら、取得原価をベースにしても、あるいは残高をベースにしても、または生産高をベースにしても、計画的・規則的な計算仮定という概念には変りがない。つまり、定額法であるならば、資産減価の割合は毎期一定であり、資産の用役能力も毎期均等であるという仮定にもとづく計算概念である。定率法にしても、新規資産ほど用役能力のポテンシャルが高く、以後、その能力は徐々に減少していく（多くの資産の用役能力は、このケースのものが多いが、その減価の割合が実際と一致しない）という仮定をもとにした計算概念である。なお、減価償却の計算方法としては、企業会計原則注解〔注 20〕において、(1)定額法、(2)定率法、(3)級数法、(4)生産高比例法、そして取替法が認められている。

無形固定資産 (Intangible Fixed Assets) の償却方法は、当該資産の有効期間にわたり、その取得原価を各年度に費用配分する方法である。無形固定資産は、営業権、特許権、地上権、商標権などで、営業権を除くと、主に法律上の権利である。その特徴は、顕在的な存在形態こそ有しないが、有形固定資産と本質的に異なるものではない。つまり、有形・無形という形態上の相違はあるけれど、当該企業以外には使用または専用することができないからである。ここに、無形固定資産が資産としての本質を有することになる。無形固定資産の評価は、その種類も多く、また、それぞれの有効期間も異なるので、一律に規定されていないが、一般的には、5 年間で均等償却されるものが多い。

繰延資産 (Deferred Assets) については、有形・無形固定資産に準じて、各事業年度に均等配分することになる。繰延資産とは、企業会計原則注解〔注 15〕によると、「すでに代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用をいう。」と規定されている。それ故に、繰延資産は、本来的な資産ではなく、費用の繰延による一種の疑似資産と

いうことができよう。そして、その特徴としては、すでに支払義務が確定し、その支出も行われ、それに対する役務の提供も受けたが、その性質が費用であるために、経過的に貸借対照表の資産の部に計上されるものである。つまり、費用の繰延による疑似資産である。

商法における償却方法は、例えば、開業費（第286条ノ2）の場合には「開業準備ノ為ニ支出シタル金額ハ之ヲ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得比ノ場合ニ於テハ開業ノ後五年内に毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」と規定されている。また、創立費、試験研究費、開発費などは「五年内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却」を要請している。新株発行費、社債発行費などは、3年内に均等償却を要請している。ただし、社債発行費の場合には3年内に償還期限が到来するときは、その期限内に償却することになる。

6 繼続性の原則

E「いくつかの項目に適用される処理基準は、毎期継続して適用されなければならない。すなわち、処理基準の変更が必要な場合には、その変更に対して十分な注意が払われなければならない」。これが、SHM原則における継続性の原則である。一方、企業会計原則では、一般原則五において「企業会計は、その処理の原則及び手続を毎期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。」と規定されている。

この継続性の原則は、ドイツ商法においては貸借対照表の作成原則として重要視されてきたが、SHM原則やわが国の企業会計原則では、さらに実質的な意味で重視されている。つまり、この原則が真実性の原則を実質的にサポートしているからである。この原則は、(1)、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、(2)、各会計期間を通しての会計報告書の作成原則および表示の継続的な適用を意味しているものである。

多くの企業は企業形態や規模を異にしているので、異なる会計手続や会計処理をとることがおこり易くなるため、かならずしも同一の会計基準を採用するとは限らない。一般に公正妥当と認められる会計原則に反しないかぎり、合理的な会計処理は認められる。そこには、ある程度の選択可能な会計処理や会計手続は認められなければならない。いいかえるならば、同一の会計事象に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、棚卸資産の貸借対照表価額の算定方法には、個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法、売価還元法の5つの方法が認められている。どの方法を採用してもよいが、ある方法を一度採用したならば、継続して適用しなければならないのである。

それ故、みだりに理由もなく変更することは許されない。

もちろん、絶対に変更が認められないのでなく、正当な理由があれば認められることになる。正当な理由による変更は、内的要因と外的要因とに分けられる。内的要因とは、経営目的の変更や経営組織の変更などによるケースである。外的要因とは、大きな経済変動や取引環境の変化、商法、税法など企業に関する諸法令の改廃などによる場合である。その他に、その方法を採用したときの判断が誤っていることが明らかになった場合の変更なども含まれる。

ここで、継続性の本質について考えてみたい。継続性のコンセプトは、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。さらに、継続性の概念は会計プロセスの抽象概念を会計報告書に反映することができるのである。すなわち、一般に認められた会計処理の原則および手続が複数以上、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も継続適用になるので、次年度以降の期間損益の金額を恣意的に操作される可能性は極めて小さくなる。具体的に減価償却の例で考えてみよう。取得価額1千万円、残存価額10%、耐用年数10年の機械装置を定額法で償却しても、定率法で償却しても、10年後には共に減価償却累計額は、900万円計上される。ただし、定額法でも、定率法でも10年間は継続適用しなければならない。そのため、継続性の原則によって、相対的に期間損益計算が正確なものとなり、実質的にも真実性の原則がサポートされることになるのである。

さらに、継続性の原則の長所は、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、企業の財政状態および経営成績を判断する場合に、継続性の適用によって、1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。企業の収益力や流動性について正確な判断を得るために、1期間の財務諸表のみでは十分とはいえない。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。期間比較のためにも、継続性の原則の適用が必然性をもつことになるのである。なお、当該期間中に大幅な増資を行った場合とか、大きな災害に遭遇したような場合には、前年度との比較は意味をもたなくなるので、そのような場合には、注記事項などの検討が必要となろう。

商法には、継続性の原則について直接的な規定は設けられていない。しかし、商法（第281条ノ3ノ②ノ5）において、監査報告書の記載事項として「貸借対照表又ハ損益計算書ノ作成ニ關スル会計方針ノ変更ガ相当ナルヤ否ヤ及其ノ理由」を記載すべきことが要請されている。会計方針を変更した際には、その変更に妥当性があるのか、すなわち、正当な理由による変更か否かの記載が要請されている。このことは、商法も間接的に継続性の概

念を認めていることになる。

また、商法計算書類規則第46条2でも、「貸借対照表又は損益計算書の作成に関する会計方針を変更したときは、附属明細書にその変更の理由を記載しなければならない。ただし、変更が軽微であるときは、この限りでない。」と規定されている。すなわち、会計方針を変更したときには附属明細書に注記を要請しているのであるから、商法と同じように継続性の原則を認めていることになる。これらの法的根拠は、商法第32条②で「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定されているものである。公正な会計慣行とは、つまり、会計慣習であり、さらに、会計慣習を土台にした企業会計原則の基本的な在り方につながるのである。

7 保守主義の概念

F 「不利な偶発的損失の発生が予想される場合は、判断を必要とする項目については、一般に保守的な処理を行うことが要求される。」これが、SHM原則における保守主義の原則である。一方、企業会計原則では一般原則6において、「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。」と規定されている。保守主義会計の本質は、企業環境の内外に存在する不確実性に対応することにある。

保守主義は、イギリスの伝統的な会計において「予想の利益は計上してはならない。予想の損失は計上しなければならない。」という会計慣習を基盤として形成されているものである。予想の損失とは「期末現在において、当該契約の期間中に発生すると見積られる損失をいう。」(イギリス会計基準書第2版、田中弘、原光世訳、24頁)ことである。この原則のコンセプトは、会計上の過大な利益計上は避けるとともに、企業の内部蓄積をふやし、企業の財政上の基盤を確立することにある。それ故に、この原則は企業会計の実務や実践の側からの強い要請によって容認されたもので、無制限に許されるべきものではない。すなわち、(1)企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合にのみ適用されるものであり、(2)その場合でも、適当に健全な会計処理が要請されることになる。この2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かけられていることになる。

過度な保守主義とは、一般的に資産の過小評価、負債の過大評価、費用の見越計上、収益の繰延計上などの方法がとられる。これらの方によって利益を過少に算出し、内部リザーブを増やすことがある。そのため、ときには不明瞭な秘密積立金などが生ずることもある。この点を考慮して、企業会計原則注解〔注4〕では「過度な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表示をゆがめてはならない。」とコントロールされている。この原則の意味するところは、期間損益計算や財産計算に恣意性の介入を許容するものではなく、あくまで、期間損益計算や財産計算の適正な測定という枠組みの中で適用されなければならないということである。

しかしながら、歴史的にみて、静態論時代における会計は、企業債権者への担保能力の表示が基本目的であったので、保守主義会計は、この見地から要請されていたのである。すなわち、債権者に対する担保能力の過大表示は厳重にいましめられていたのである。そのため、簿外資産は認められても、簿外負債は認められないという会計観が形成されていったのである。昭和29年7月に制定された企業会計原則注解〔注11〕においても、「貸借対照表完全性の原則によれば、決算日において企業の所有するすべての資産並びに企業の債務に属するすべての負債は、貸借対照表に記載されなければならないが、正規の簿記の原則に従って処理された場合に生ずることのある簿外資産は、その例外として認められる。負債については、貸借対照表完全性の原則の例外は認められないから、簿外負債を設ける余地は生じない。」と規定され、簿外資産は認められても、簿外負債は認められなかつたのである。だが、この規定は、現在では削除されている。

これに対して、会計の構造・原理から導き出される会計処理上の保守主義会計は、認められなければならない。会計処理上の保守主義とは、各種の処理基準の選択適用の問題、つまり、計算方法などの選択は認められなければならないという意味である。具体的には、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、費用・収益対応の原則による費用の発生主義や収益の実現主義の適用などがある。また、この原理は未実現収益を否認し、見積費用は容認していることなどである。さらに、有形固定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などがある。

保守主義会計では、真実な財政状態、経営成績の表示の要請、つまり、真実性の原則との係り合いが問題となる。一方では、控え目な利益の計上による内部蓄積などを要請し、他方では、真実な会計実態の表示を要請しているからである。この矛盾はどのように考えたらよいのであろうか。真実性の原則と保守主義の原則とは本質的に二律背反的な性質を有していることになるのであろうか。善良な経営者の経営モラル、あるいは、家計を守る主婦の常識的なモラルとしては、保守主義会計は当然のことのように考えられる。もちろん、過度な保守主義は厳重にいましめられなければならないことは当然であるが、やはり、真実性の原則と保守主義の原則とは論理的には二律背反的な性格のものであろう。それ故に、真実性の原則こそが企業会計の根本原則であり、他の原則の最上位にランクされなけ

ればならないものである。一方、保守主義の原則は会計処理・手続上の概念で、いわば、実務・実践上の処理・選択の基準であろう。すなわち、会計の政策的な側面を反映する原則であると考えられるのである。

8 むすび

前述のように、SHM 原則の (Summary) の体系は、I 一般原則、II 損益計算書原則、III 貸借対照表原則、IV 連結財務諸表、V 注記と脚注とから構成されている。一方、わが国の企業会計原則は、第一、一般原則、第二、損益計算書原則、第三、貸借対照表原則、そして、企業会計原則注解から形成されている。企業会計原則注解とは、企業会計原則の中で、学説上、合意されるに至っていない問題点や、社会的に同意されるに至っていない事項など 25 項目を抽出して、企業会計原則としては、この問題はこう解釈すると解説しているものである。それ故に、この注解は厳密にいうと、企業会計原則の内容を構成するものではない。

一般原則は企業会計の在り方や方向性の規範のみではなく、実務・実践等を含む企業会計全体の理論的・指導的指針でもある。それ故に、一般原則は理論的指導性と論理的整合性とが厳しく要請されなければならないのである。とくに、一般原則は企業会計の理念的な意味合いを強く有する原則であるので、ストレイトに計算構造に係わる技術的な側面は比較的に希薄である。それだけに、その規範性と指導性とは精緻なものでなければならぬことになろう。また、一般原則には会計事象を認識し、会計数値を確定するという会計測定の面も内包されている。つまり、会計実務・実践の適用基準の側面も部分的には存在するのである。さらに、保守主義概念のように、会計固有の原則も内在されているのである。

これらを SHM 原則に当てはめてみると、規範原則には、会計の目的概念が該当することになろう。測定原則には、資本と利益の区分の原則と費用配分の原則および継続性の原則などが含まれることになろう。会計固有の原則には、正規の簿記の原則と保守主義の原則とが該当することになろう。しかしながら、この区別は相対的な区分で、実際的には、複雑に入りまざり合っているのが実態である。例えば、正規の簿記の原則は、複式簿記の原理・機構によって、会計事象を認識・測定することであるので、測定原則の中に組入れても、間違いではあるまい。したがって、他の原則にも重複しているケースが存在するので、この区別は絶対的なものではなく相対的なものである。そこで、会計の目的概念と他原則との関係を検証してみよう。会計の目的概念は、真実な財政状態と経営成績の提供に

ある。具体的には、真実な貸借対照表や損益計算書などを作成し、報告することである。それ故、この概念をわが国の企業会計原則のように、真実性の原則と読み変えることもできよう。

前述のように、真実性の原則とは、企業の財政状態および経営成績に関して、真実な実態とその報告の提供を要請するものである。真実な報告とはいっても、費用の見越計上などの見積計算が企業会計には多分に存在するので、絶対的な真実ではなく、あくまで、相対的な真実である。相対的な真実とは、合理的な会計資料によって検証可能な計算過程を経て、会計処理が行われているならば、その真実性は充たされていると認識することである。この原則は企業会計の在るべき方向性を明らかにし、他の一般原則の最上位に位置づけられ、会計の基本コンセプトを構成する原則である。

真実性の原則を制度的な面からカバーしているものが、資本と利益の区分の原則である。この原則は、企業が経営活動を行うに当って提供された資本と、その後の経営活動によって獲得した利益とを、明確に区分することを要請した原則である。企業は営利を追求する組織体であるから、資本（資本金および資本剰余金）と損益とを明確に区別し、利益を的確に算出しなければならない。適正な損益計算を行うことにより、適切な配当可能な利益の額や課税所得の額が算出されることになる。したがって、この原則は真実性の原則をサポートするとともに、社会制度的に企業会計をカバーすることにもなる。

真実性の原則を会計記録の面からサポートしているものが、正規の簿記の原則である。正規の簿記とは、財務諸表を作成する場合に、複式簿記の計算原理を前提として、正確な会計帳簿が作成されなければならないという原則である。つまり、すべての取引を網羅的・秩序的、そして、体系的・分析的に記録できる簿記法である。しかし、この条件を充足する簿記法は、複式簿記のみしか存在しないのである。例えば、もう一つの簿記法である単式簿記では、すべての取引を全体的・組織的に記録することはできない。なぜなら、現金の収支以外のもの、例えば、減価償却費や減耗損などを、財務諸表に反映させることができないからである。正規の簿記によって、企業のすべての簿記上の取引を記録・計算し、分類・表示することが真実性の原則をサポートすることになるのである。

真実性の原則を会計測定の面からカバーしているものが、費用配分の原則である。つまり、資産は原則として取得原価を基礎として評価するが、その取得原価を各期間に割り当てて、配分する原則である。配分された費用は当該期間の収益と対応せしめられ（費用・収益対応の原則）、それによって当該年度の期間損益が確定され、そして、確定された期間損益によって損益計算書が作成され経営成績が把握されるという一連の損益会計の手続が完成する。このことが、シュマーレンバッハの「Dynamische Bilanz」以来の会計理論の

メイン・コンセプトを構成しているのである。また、この原則によって、原価主義会計や、それに伴う各種の減価償却や均等償却などが、その理論的妥当性を有することになるのである。

真実性の原則を計算数値の面からサポートしているものが継続性の原則である。この原則は同一会計手続・会計処理の連続適用であり、いわば、毎期の会計処理・手続が常に同一方法によって行われることを前提要件とするものである。この原則には表示形式の継続性と計算手続の継続性とが含まれる。表示形式の継続性とは、損益計算書や貸借対照表などの区分・配列・分類および勘定科目などの継続的な適用を意味する。各期の期間比較などをを行う場合の前提要件となるものである。計算手続の継続性とは費用・収益の計上基準や棚卸資産の評価基準あるいは各資産の償却基準などの継続的な適用である。継続適用によって、会計における主観的・恣意的な介入が排除されることになるのである。

すなわち、会計には見積、推測、判断という不確定要素が多分に内在されており、これらを内包しながら各種の会計処理が行われていることになる。しかし、この原則によって、一度、採用した計算方法は次期以降においても継続適用することになるので、次期以降の利益の金額が恣意的に操作される可能性は極めて小さくなる。この原則によって、相対的な意味で期間損益計算がより適正なものとなり、実質的な意味で真実性の原則をサポートすることになるのである。つまり、継続性の適用によって、会計プロセスにおける種々な抽象概念が財務諸表に反映することができるのである。

真実性の原則を部分的に制約するものが保守主義の原則である。この原則は、企業の不測な将来事象に備えて、企業の財政に不利な影響を及ぼすことがないように、常に内輪に控え目に会計処理・手續が行われるということである。したがって、適切な保守主義であるならば許容されるが、過度な保守主義は認められることになる。なぜなら、過度な保守主義は期間損益計算の適正を spoilし、利益を隠蔽し、秘密積立金の存在を許容することになるからである。しかしながら、どの程度までが適切な保守主義で、どの程度以上は過度の保守主義になるのかという区別が難しいことも事実であろう。このことは、ケース・バイ・ケースで判断するしか他に方法がないのである。そこで、真実性の原則と保守主義の原則との関係は、真実性の原則が会計原則の基本原則であり、他の一般原則の最上位に位置づけられるものであるのに対して、保守主義の原則は会計実務・実践におけるポリシイの側面の強い原則であるということができよう。

以上での、SHM会計原則の一般原則(General Principles)の要約と、わが国の企業会計原則の一般原則とを対比して論述してきたのであるが、両会計原則は同一のコンセプトによって構成されていると考えられる。つまり、わが国の企業会計原則はSHM会計原則

をお手本として制定された歴史的な経緯があるからである。両会計原則は、実務のなか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ものを、理論化し体系化し整合化したものである。それ故に、両会計原則には、多年の会計経験や会計実践が集約され、圧縮されていることになる。つまり、人間の知恵と知識が集積されていることになる。だが、その結果、経験に頼りすぎる傾向になるため両会計原則とも、いま一つ理論的一貫性や精緻さに欠けるという批判も存在することになる。このことは一面では真実でもあろう。

しかしながら、理論は実務・経験の蒸留水であるという認識もあるし、論理体系のプロセスであるという見解も存在するのである。つまり、健全な会計実務と精緻な会計理論は、相互に補完し合い、密接に関連づけられなければならないのである。そして、理論には整合された体系的な論理と内容が求められる。また、実務は環境に最もフィットした経験プロセスを通して、有用で合理的な会計処理・手続が形成されることになる。これらのことが、理論と実務の齊合性をより有機的に関連づけることになるのである。

つまり、実務は技術の歴史的な経験照射によって、理論は論理プロセスの体系によって、相互補完の関係にある。それ故に、理論は実務の深山に蓄積された濾過水という認識が的を射ることになるのである。したがって、会計原則は、いかなる会計原則でも、実務・実践の適用基準であるとともに、会計理論の理論的規範でもなければならぬという二面的な性格を負うことにならざるを得ない。そして、他方では、いかなる会計も安定した企業環境のもとでは発達し、不安定な社会状況のもとでは衰退するものである。このことは歴史が証明していることである。しかしながら、ロングレンジでみれば、社会にしても、企業にしても変化、変革、つまり、不安定性や不透明性は避けられないことになる。ここに、会計における不確実性の背景が存在することになるのである。

それ故、会計における不確実性に対処するための一方法が、保守主義会計の導入であり、また、企業会計を社会的制度的にサポートする方法が、資本と利益の区分であると考えられるのである。そのために、SHM 原則は、この 2 原則をきわめて強く要請しているのである。したがって、会計には理論の整合性や精緻さのみでは対応できない部分が、どうしても残留するのである。それでも会計が社会科学として存在し得るのは、会計が実務・実践を通して社会制度として形成され、確立されているからである。また、その実務・実践が社会制度や外的環境に影響されるからである。しかしながら、それらを、いかに理論的、実証的に齊合せしめるかが、会計原則の本質的な役割につながるのではなかろうか。その意味で、会計原則のもつ役割は将来においても、きわめて重いものがある。その会計原則について、リトルトンは「原則は会計上の諸理念間の重要な関係を僅かな語に圧縮するた

め、簡潔な用語で示された解釈である。……このことは形成された原則の有用性を損じるものではなく、原則に存している制約を示すに過ぎない。原則は、はるかに長い解釈の集約であり、いわば、その結晶化である。」(A.C. リトルトン著、会計理論の構造、大塚俊郎訳、217頁)と、会計原則は会計の集約的な解釈であり、会計の結晶化であると位置づけている。筆者も、この両会計原則は会計実務の、いわば深山から滲み出た濾過水を精選したものであると、位置づけたいのである。