

〈論 文〉

会計理論の研究 (12)

— 会計用語の要約と位置づけ —

成 瀬 継 男

目 次

- はじめに
- 一、会計学の対象と方法
- 二、会計学の課題と領域
- 三、会計理論の前提と仮定
- 四、企業会計原則
- 五、損益計算書原則と貸借対照表原則
- 六、財務諸表

はじめに

会計用語の要約と位置づけは、「会計理論の研究」(1)～(11)までの中で使用した用語の意味や、その内容を比較的、短かい文章に要約し、位置づけたものである。この手法は、R・Nアンソニーの「Future Direction For Financial Accounting」や、J・W・パッチロの「The Foundation of Financial Accounting」の中でも採用されている。また、R・J・チェンバースの「Accounting Evaluation and Economic Behavior」なども、章の終りに要旨という形で内容を要約し、位置づけている。つまり、アメリカにおいては、このような手法は相当に広く一般化されているものと考えられる。この方法を用いることによって、本文の内容を、よりの確・明瞭に伝達することが可能となるからであろう。文章や用語は、正しく用いられないと思わぬ誤解を生む恐れがある。とくに、専門用語は慎重に用いられなければならないものであろう。それ故に、筆者があえてこの手法を採用した理由が、そこにあるのである。また、用語の要約と位置づけを読むことによって、会計理論の

内容をより正確に理解することができることになると思うからである。

一 会計学の対象と方法

会計学

会計学とは、種々な定義の仕方があるが筆者は、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・会計処理などによって測定し、会計数値を確定するという一連の会計行為の当為性とその原理・構造を明らかにする社会科学の一分野であると、位置づけたい。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、種々な計算手続と計算処理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、会計事象と認識しうるもの、つまり、貨幣金額で把握しうるもののみを識別する会計行為である。さらに、測定とは会計事象を種々な会計手続・会計処理と複式簿記の計算原理などによって、当期純損益の額を決定する会計行為である。

会計学の在り方

会計学の在り方としては、会計学自体が、常に豊かな構想力にもとづく精緻な理論構成と、広く社会的な認識に立脚した普遍性の高いアカデミックな理論展開を模索してい

なければならないであろう。その中には、よく吟味された体系的な実践基準と実務規範が内在されていなければならない。また、会計手続・会計処理の根底にある計算構造の整合性を十分に検証し、その不合理性を克服していかなければならない。その際に、会計学における真理追求ということが、メイン・コンセプトとして志向されなければならないのである。つまり、真理という超真実なロジックに対しては、誰もが認めざるを得ないからである。また、真理や真実を追求することこそが、二律背反的な会計理論と会計実務の長い間の葛藤を終焉させることに、つながるからである。

財務会計

財務会計の位置づけは、会計学の位置づけと同じものになる。つまり、一般的に会計学といった場合には、財務会計のことになるからである。そこで、財務会計とは、企業の経営活動によって生ずる種々な会計事象を各種の会計手続および会計処理の基準によって認識・測定し、それらを財務諸表に集約して、企業の利害関係者に表示・報告することである。認識・測定とは複式簿記の計算原理と、その計算手続などによって、一定期間の経営成績および一定時点の財政状態を自動的に算定するために、会計手続・処理の概念が含まれていることになる。つまり、各種の会計基準にしたがって、損益計算書や貸借対照表などの作成・表示が財務会計の基本的な目的になるのである。

管理会計

管理会計とは、企業のトップ・マネジメントをはじめ、ミドル・マネジメントが経営方針や各種の経営計画を設定し、それにもとづく業績評価、あるいは業績分析などによって効果的な内部管理を行う会計における管理システム分野である。具体的な内容としては、

利益計画(目標利益の設定)、資金計画(運転資金計画、設備資金計画)、予算管理(各種の予算編成とその差異分析)、原価管理、損益分岐的分析、内部監査などが主たる領域である。この他に、経営分析および経営比較などの分析手法も含まれる。それ故に、管理会計のコンセプトは計画利益の達成にある。つまり、管理会計のコンセプトは計画の設定にはじまり計画の実施、および計画と実績との差異分析、さらに全体の業績評価という一連の管理手続によって、計画利益や一定の操業度を確保するための会計システムである。

情報会計

情報会計とは、各種の情報ユーザーの意思決定に役立つ会計情報を提供することが、その主な目的である。具体的には、情報ユーザーのために可能なかぎり、フィード・バック情報を提供し、制度会計と有機的に関連させながら機能するものである。ただし、情報会計は企業内外の情報ユーザーに法律の規定や会計機構に係わりなく、ユーザーの意思決定への最終適合性をフィル・アップさせることにある。それ故、情報ユーザーのための情報会計は、特定の行動様式を達成させるための特定目的的なアプローチが要請され、その特定目的が達成した結果を分析・評価し、その中から1とつを識別する行動科学的なプロセスであると、位置づけられたい。

会計の性格

会計の最終ゴールは、財務諸表の作成と表示である。しかるに、財務諸表は記録と慣習と判断との総合的な表現であるといわれる。また、客観的事実の表示ではなく、企業の意見表示であるともいわれるように、会計事実の真実な表示ではなく、そこには記録的事実と慣習的手法と主観的判断とが内在されている。このことは、会計固有の性格や各種の計算構造に起因するものもあろう。つまり、会

計は簿記上の取引を記録計算するのみではなく、各種の慣習的な会計手続や会計処理を選択適用し、対処するからである。また、費用の見積り計上などの恣意性が介入するからである。それ故に、財務諸表の表示金額は厳密に解釈すると経営成績と財政状態の近似値にすぎないという考え方も可能である。

会計慣習

会計慣習とは、歴史的に長い年月をかけて会計実務・実践が集約され、選別され、合意された会計におけるコンベンションといえることができる。そのため、多年の会計実務や会計経験が蓄積されており、多分に、客観的な面も充足されていると考えられている。しかし、会計慣習は学問的に検証され、理論的な根拠によって成立しているものではないので、なかには適切ではない慣習も存在する。また、ある慣習が社会的にいかにも普遍性が高くても、学問的に正しいということにはならない。さらに、その慣習の成立時においては、社会情勢や経済状況などから妥当性があっても、現在では適切ではないという慣習も表われる。そのため、会計慣習は固定的なものとして捉えてはならないのである。その具体的な例としては、低価主義などが上げられる。

会計の計算構造

会計の計算構造とは、複式簿記の計算原理によって会計事象を認識・測定し、会計数値を確定する計算システムである。会計事象の認識・測定とは、前述のように複式簿記の計算手続・計算方法を用いて計算数値を決定することである。同時に、会計は継続企業の仮定のもとに期間計算制度を採用しているので、支出と費用、収入と収益とが期間的に一致しないケースが生じてくるのである。さらに、費用・収益の見越、繰延などの問題が発生する。また、発生主義会計における未実現収益の排除の問題なども発生する。そのため、

収益の認識基準は費用とは異なり、実現主義が適用されることになる。これらの問題をコーディネートするために、決算の際に、価値修正が必要となるのである。いわゆる期末修正事項の整理である。これら会計の計算構造は、技術的な側面からは複式簿記の計算原理を土台とし、測定の間からは取得原価を費用配分する原価主義会計を採り入れ、認識の側面からは発生主義会計を基調とする計算システムが導入されている。

損益計算重視の基調

近代の株式会社を中心とした企業形態は、所有と経営とが必然的に分離され、企業規模を拡大しながら総合的に高度化されてきた。それは同時に、内外における企業の利害関係者を必然的に増大せしめる結果に至っている。そして、企業の利害関係者、とくに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可能性に関心が移行したのである。それ故に、これらの利害関係者は財政状態を表示するといわれる貸借対照表よりも、収益性および配当可能性を明らかにする損益計算書を、より重要視することになるのは当然の推移である。さらに、複式簿記固有の計算構造上の問題、すなわち、発生した原価の流れを現在と将来とに期間調整勘定によって区別し、現在のものは当該損益計算書に、将来のものは貸借対照表に区分するため、損益計算重視のフレームワークにならざるを得ないのである。

公開性の拡大

会計における公開性の社会的な背景は、産業や経済の環境変化や、それに伴う企業目的の変化などに求めることができる。つまり、企業をとりまく環境の変化によって、企業自体も多面的に変革しながら発展している。そのため、従来の利益第一主義的な企業目的か

ら社会適応型の企業目的へと目的概念も変化しつつある。これと並行して、社会的諸制度や社会的基盤の変革など、社会全体が進展している実態が存在する。それらに基づく社会的な要請として、会計実態の公開が強く提起されてきたのである。これらの要請は社会的、経済的ニーズとしての会計情報の重要性が再認識されたことになろう。具体的には、商法のように営業報告書の呈示や、ヨーロッパやアメリカのように連結決算中心の財務諸表の作成、および財産状況の変動表や資金運用表などの公開が要請されるのである。

会計学の対象

会計学の対象は、企業および企業の経営活動であるが、営利企業の経営活動のみではなく、官庁や財団法人などの非営利団体、さらに家庭や学校などの消費経済体の活動も、その対象となる。しかし、非営利団体や学校などの消費経済会計は、主として、金銭の収支や財産の管理を目的とするのに対して、企業会計はそれと同時に企業の努力と成果、すなわち、損益計算によって経営成績を明らかにすることが必要である。そのため、会計学の対象となるものは企業の経営活動と、その会計活動ということになるのである。だが、企業の形態にも各種の会社形態はじめ種々なものが存在するが、株式会社がその代表的な存在である。そのため、会計学の対象は株式会社会計を中心としたものにならざるを得ないのである。

会計学の方法

会計学の方法とは、会計学を学問として成立せしめるための研究アプローチと、そのプロセスの在り方の追求である。研究アプローチであるからには、種々な方法や手法が認められなければならない。そのため、会計学の研究方法には、多面性と多様性が要請されることになろう。例えば、経済学的な手法も可

能であるし、法律学的なアプローチも可能であるし、社会学的な方法でもよいことになるのである。ただし、どの視点に立っても論旨が一貫していなければならないし、理論性と整合性を有していなければならない。会計学研究には、誤解をおそれずにいうと、基本的な社会科学のアプローチさえ逸脱しなければ、固有な方法論などは存在しない方がよいとも考えられる。例えば、富士山に登るのに、どの登山口から登っても、要は山頂に立てばよいのである。会計学の研究方法も、これと同一であると考えられる。その方が少し時間がかかろうとも、それぞれの研究者がそれぞれの発想で、それぞれにフィットした方法を模索することになり、新しい理論構築の可能性を高めることにはなるのではなかろうか。

社会科学のコンセプト

社会科学のコンセプトとなるべき概念はいくつかあるが、筆者は理念的な規範性とか理論的な整合性や一貫性、あるいは社会的な意味での公正性であると考えたい。また、社会科学である以上は、妥当性や普遍性という概念も内在されていなければならない。その他にも、指導性や客観性、真実性や倫理性などの概念も内包されていなければならない。こうした諸概念を内在しながら、会計学は会計事象を各種の会計手続などによって、経営活動の実態を明らかにしていくことになる。さらに、こうした諸概念を内包しながら、会計学は種々な会計上の諸問題を検証し、解明し、解釈していくことになるのである。今後は、会計学にかぎらず、いかなる社会科学でも、これらのコンセプトを有しない科学は、その存在意義を失いかねないことになろう。

二 会計学の課題と領域

帰納的方法

帰納的方法とは、会計実務・実践、および、それらが長い年月の間に社会的に同意され、合意された会計慣習や会計経験などを検証して、その根底に内在する基礎的な仕組みを帰納的に顕在化し、理論化する方法である。この方法は従来の会計学研究の基本パターンを構成してきたのである。しかしながら、これからの会計学研究の在り方としては、演繹的方法を土台として、それを帰納的方法によってカバーすることが望ましい。この両研究方法によって、会計の社会的な信頼性はより高度に確立されることになるだろう。それ故、帰納的方法は将来を含めて、皆無にはならないであろう。なぜなら、会計学が種々な会計事象を認識・測定し、その原理や法則を抽出するというオーソドックスな研究プロセスをとるかぎり、この方法は存続することになるからである。

演繹的方法

演繹的方法とは、「会計は、あるべきか」という会計命題を設定し、その命題に基づいて理論を構築する方法である。具体的には、会計の基本命題から演繹的に会計規範や会計の在り方を抽出し、それらに基づいて理論構成することになる。基本命題のコンセプトには、公正、真実、明確あるいは客観性、妥当性、整合性などの諸概念が内包されていなければならない。つまり、このような諸概念を論理基礎として理論構築することになる。ただし、この思考様式や認識方法は、経済や産業の発達および社会環境などの変化・発展によって変わり得る可能性がある。したがって、会計命題は固定的なものであってはならないし、また、社会的な状況に適應できるものでなければならないのである。

複式簿記

複式簿記とは、各種の企業形態において、その企業の経営活動の結果を記録・計算・分類し、損益計算書および貸借対照表などの財務諸表を作成し、報告するための原理と技術を内在するシステムである。複式簿記の計算原理とは、簿記上の取引を仕訳帳に貸借同額記入し、それらを元帳に転記して組織的・網羅的に記録・計算し、数学の定理（個々の和は全体の和に等しい）に基づいて、全体の和である試算表を作成して、取引記録全体の正確性を検証することである。そして、勘定形式の計算フォームを用いて、損益勘定と残高勘定という2つの統制勘定に集合せしめ、その貸借差額によって、純損益の額を算出する技術的な計算システムである。

原価計算

原価計算とは、企業内部の経営給付を対象とし、企業における価値費消の流れを認識・測定する計算制度である。原価計算は費消された価値を材料費、労務費、経費に分類し、さらに、多くの原価費目に分けて、その費消高を測定する計算システムである。費目別に分けられた原価は原価発生場所である部門別に分類され、製造原価は製造部門に、販売費は販売部門に集計される。そして、製品別、セグメント別、プロジェクト別に集計され、1個当りの原価が算定される。算定された原価は財務諸表作成のための原価情報を提供することになる。その他に、原価計算の役割は価格計算に必要な原価資料の提供や、原価管理に必要な原価資料の提供、予算統制のために必要な原価資料の提供、および経営の基本計画のために必要な原価情報を提供することなどがある。

標準原価計算制度

標準原価計算制度とは、製品の標準となるべき原価を算定し、これを財務会計の勘定組

織に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、標準原価によって有機的に結合する原価計算制度である。そして、実際原価と標準原価との差異を分析する計算システムである。具体的には、標準原価の設定と、それに基づく実際原価の算定およびその差異の分析、そして業績評価などである。標準原価の設定に当たって重要な条件は作業工程の科学的・統計的な標準数値の設定である。標準原価が科学的に設定されなければ、この計算システムは多くの意味をもたないことになる。また、標準原価計算制度は注文生産による個別原価計算などより、同一規格の製品を大量に製造する総合原価計算の方が標準化しやすいという意味で、大規模企業などにおいて広く採用されている。

監査

監査とは、独立した第三者が一定の基準に基づいて、財務諸表の数値の信頼性と信憑性とを検証することである。このことによって、企業の利害関係者の利害を正常にキープすることになる。一定の基準とは企業会計原則の精神にもとづいた、監査基準、監査実施準則および監査報告準則などである。監査の本質は監査基準の一般基準にあるように、「企業が発表する財務諸表監査は、監査人として適当な専門的能力と実務経験を有し、かつ、当該企業に対して独立の立場にある者によって行われなければならない。」と、監査人の専門性と独立性とが基本的に要請されている。その他に、公正不偏性、正当な注意義務、秘密保持義務なども要請されている。そこで、監査とは会計事象の認識や会計行為の測定について、企業の判断と監査基準などとの一致を確認するための制度的な会計マネジメント・プロセスと、筆者は位置づけたい。

経営分析

経営分析とは、企業の収益性や資金の流動

性あるいは財務の安全性などの財務構造を測定・分析し、経営実態について具体的に認識・把握する分析手法である。経営分析は分析主体によって内部分析と外部分析とに分けられる。内部分析は内部管理の一環として行われ、主に組織業績の測定評価や企業の収益性および流動性、安全性などの財務構造上の問題点を把握することである。この他に、原価分析、損益分岐点分析、資金繰分析なども内部分析の範囲になる。外部分析は企業の利害関係者、例えば、投資家、債権者、大口の取引先、仕入先、金融機関などが取引を継続するか否かの判断資料を得るために行う分析である。最近では、数理統計的な手法の導入やコンピューターによる分析手法の開発などによって、分析範囲も拡大され、多様化されてきている。

財務管理

財務管理とは、企業の経営目的実現のために財務活動を対象とする経営管理の一分野である。そのため、財務管理が会計学の領域に枠組されることに対しては異論があろう。しかし、財務と会計とは表裏一体であり、両者を厳密に分離することは困難である。なぜなら、企業の経営活動は、それぞれ財務的側面と会計的側面を有しており、相互に補完関係を保ちながら遂行されているからである。つまり、財務は目的であり、会計は手段であるといわれており、また比喩的には、財務は肉体であり、会計は神経であるといわれるような関係である。企業が心身共に健全であるためには、両者は共に相互補完性を維持しながら発展すべきものである。

経済学と会計学

経済学とは、国民経済における社会構造と、社会の経済構造を研究対象とし、その本質や原理を解明する最も基本的でベーシックな社会科学である。一方、会計学は企業を対象とし、その経営活動のプロセスと結果を計数的

に認識・測定する社会科学の一分野である。それ故に、経済学が経済価値の質的側面を究明することに対して、会計学は価値の実態的側面を貨幣額によって追求することになる。そのため、経済学と会計学は社会科学という同一の基盤に立ちながらも、経済価値を質的な面と実証的な面から研究することになる。さらに、一方は国民経済的な範疇で、他方は個別経済的(企業)な範疇で取り扱うことになる。しかし、両者は研究対象を異にするけれども、歴史的にみれば、会計学は経済学のカテゴリーから分離独立したものであるもので、研究方法としては同じアプローチをとることになろう。

経営学と会計学

経営学とは、企業における製造、販売、財務などの諸活動と、その管理システムなどを客観的に分析し、その法則や原理を抽出することである。具体的には、企業における購買、製造、販売、財務、労務などの経営活動の運動法則と、その原理を解明することである。一方、会計学は企業の経営活動における計算分野を貨幣額という価値基準によって認識・測定することになる。そのため、貨幣額によって測定し得ない経営事象、例えば、管理、組織、市場などは会計学の研究対象から除外されることになる。しかしながら、両者は共に企業とその経営活動を対象とするため、両者の領域は管理会計や情報会計の分野にみられるように、ボーダーラインのケースが多々生じる。このことは会計学の研究領域の拡大化をもたらす現象で、前向きに評価したい。しかし、そのことが、会計学の質的発展をも促進するものでなければ多くの意味をもたないことになろう。

商法と会計学

商法とは、企業の実態関係の領域を規定する法律であるから、その内容も企業の実態関

係の特殊性を規定することになる。つまり、一般法である民法の規定では、企業の実態関係を十分にコントロールすることができない。そのため、これをカバーするための実質法であり、特別私法として、この法が位置づけられることになる。商法と会計学との関係は、会計学が主として財産および資本の増減を記録・計算し、認識・測定するものであるから、財産や資本などを法的に規定する商法とは密接不可分の関係にある。とくに、現行の商法第32条が規定されてから、両者の計算規定に関する調整はほぼ達成されたことになろう。

商法の理念

商法の理念は、いくつか存在するが、一般的には次のようなものがある。第1には企業維持の理念である。この概念は商法全体を貫く基本的な立法精神であろう。第2は公開主義である。商法におけるデスクロージャーは一定の制約があるけれど、企業秘密を損なわないかぎりにおいて認められている。第3には慣習主義である。商法が一般法である民法から独立して慣習として確立されたのは、近世における法典編纂以後のことであろう。その後、この慣習は少しずつ拡大し、やがてヨーロッパ諸国に多大な影響を与えるようになった。そして、さらに慣習法として発展しながら、ついには世界的な商事体系法として確立したのである。第4は営利性である。これは理念というよりは特徴といった方がより正確であるが、商法を貫くコンセプトの一つである。つまり、企業は人間のもつ集団主義や営利主義を組織的に制度化したものと考えられる。すなわち、企業は人間の本能的な集団性や営利性を計画的に体系化したものと考えられる。商法は、それら企業の実態関係を組織的、普遍的に規定化したものと考えられるのである。

税法と会計学

税とは、国または地方公共団体が財政収入の確保を目的として、一般国民や各種の企業から強制的に徴収する金銭給付である。税には所得税、法人税、消費税など各種の税があり、これらの税の賦課・徴収に関する法規が税法である。この税法の規定によって、課税所得の計算や課税価格の評価を計算目的とする会計が税務会計である。つまり、税務会計は会計に影響を与える税法の諸規定などを会計学の立場から検証し、その計算原理を解明するものである。それと共に、個人や企業の課税所得に関する計算構造や計算方法などを体系的・理論的に究明するものである。したがって、税務会計は公正で客観的なものでなければならないのである。

三 会計理論の前提と仮定

会計の前提

会計の前提とは、歴史的に蓄積された経験事実を対象とし、そこから導き出される実証的な命題である。前提によって会計理論を構築する場合には、経験論的思考方法によって、会計構造や各種の会計手続・会計処理の実態を明らかにしなければならない。その会計構造や計算構造の基盤を形成せしめるものが会計慣習である。つまり、会計実務や会計習慣の中から、その基本原理となるべき論理を実証的に抽出し、それらを帰納的に集約したものが、会計の前提となる。この方法は、会計理論を成立せしめるための主要な原理であり、SHM会計原則や、わが国の企業会計原則などは、この原理をもとにし構成されている。つまり、実務の中に慣習として発達したもののうちから、論理的に一貫性を有するもので、公正・妥当と認められるものを、体系的に整合化し理論化するという方法である。

会計の仮定

会計の仮定とは、演繹的な論理を対象とし、その論理の規範的な認識から導き出される当為的な命題である。つまり、仮定は一種の推論的なフィクションである。そのため、どのような仮定でも絶対的に正確なものとして検証することはできない。検証し得ることは、仮定における論理のプロセスとその帰結である。したがって、仮定は特定命題を推論的に帰結し、そのプロセスの正当性を検証することになる。ここに、仮定が演繹的に展開されなければならない必然性が存在するのである。それ故に、仮定が高度な理論的正当性をもつためには、仮定がどのようなプロセスで、その論理と結論に導かれたかに規定される。だが、この検証も実証的には証明されないで、論理の近似値的な追求ということにならざるを得ないのである。

会計命題

会計命題とは、「会計は、いかにあるべきか」と、いうテーゼを演繹的に推論したものである。このアプローチには、常に社会的および規範的な意識が反映されていなければならない。そのため、会計命題は固定的なものであってはならないし、常に社会的・経済的な環境変化に対応できる状況適応力や認識力をもたなければならない。なぜなら、会計実務・実践の対象である企業は社会的・経済的基盤の上に成立し、その基盤自体が社会の進歩・発展によって変化するからである。社会的基盤の変化に対応するためには、社会的な要請とそれにもとづく会計目的をも検証の対象として、新しい会計命題を論理的に構築することが必然性をもつことになる。そして、社会的要請にもとづく会計命題は、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内在されていなければならない。

公正性の前提

公正性の前提は、社会的要請にもとづく概念である。従来の会計実務や会計慣習を帰納的に顕在化されたものではなく、会計命題から演繹的に抽出したものである。この前提の背景は、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、社会自体が大きく進展していることに求められる。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る未来規範の前提ということになる。この前提のアイデアには、公平、明確、適正および客観性、整合性、倫理性などの概念が内在されていなければならない。こうした諸概念によって、会計は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のである。

会計期間の前提

会計期間の前提とは、継続企業の仮定によって、企業は継続して経営活動を遂行することになるが、その継続企業を期間的に区分した概念である。期間限定された会計期間の中で、各種の会計手続や会計処理が行われることになり、その期間損益が確定される。この会計期間を設定しなければ、企業は設立から解散に至るまで決算が行われなくなることになり、経営成績や財政状態の正確な把握は困難になる。それでは、多くの企業の利害関係者は、それぞれの立場で困ることになる。例えば、国は法人税や事業税などを徴収することができなくなり、株主は配当を、会社役員は賞与の額が確定されないことになる。そのため、会計期間は1年程度に設定せざるを得ないのである。

貨幣評価の前提

貨幣評価とは、会計事象の全てを貨幣額で記録・計算・分類し、また、認識・測定し、さらに、表示・伝達するという概念である。企業に属する資産・負債・資本あるいは費用・

収益は、同質性をもたない概念である。同質性をもたない概念を統一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、この前提である。つまり、貨幣額以外には共通の尺度が存在しないからである。例えば、数量、重量あるいは容積などの物量的表現では、会計的には何らの意味も持たないことになる。この前提は、貨幣経済下における実態的な概念でもある。したがって、容易に受け入れられる前提である。

貸借原理の前提

貸借原理の前提とは、会計における勘定分類や記帳方式が貸借平均の原則に従って、処理されることを要請した概念である。この前提は実質的には、複式簿記によってサポートされる。つまり、複式簿記には3つの基本的な特徴があり、第1には貸借複記の二面記録である。複式簿記は、この二面記録によって貸借平均の原則が成立することになり、この原則によって、自己検証が可能となる。第2には、複式簿記は財産の増減と損益の発生を同時に明らかにすることができる。つまり、財産計算と損益計算を同時に行うことができるのである。第3には、会計事象をすべてもれなく記録・計算・表示することができる。これらのことは、もう一つの簿記法である単式簿記では不可能なことである。これら3つの特徴は、複式簿記の貸借原理の前提によって可能となるからである。

企業実体の仮定

企業実体の仮定とは、企業は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。この仮定によって、企業は各種の財産を所有し、信用の授受や種々な商行為などが、理論的に正当性をもつことになる。また、各種の会計実務も、企業実体の立場から行われることになる。つまり、この仮定は、

主に企業自体の所有関係におけるプロセスの認識であり、その企業をどのように認識し、把握するか段階によって、資本主理論、代理人理論、企業主体論、企業体理論、資金理論などの学説に分れることになる。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、企業主体論が多くの支持を得ている。この仮定のコンセプトは、企業自体の所有関係や、それにともなう企業の社会的な認識にかかわる概念である。

資本主理論

資本主理論とは、会計の主体を資本主あるいは株主に求め、全ての会計行為や会計実務の判断を資本主の立場に収斂させて、会計理論を形成する方法である。そのため、企業における全ての資産は資本主に帰属すべき財産であり、全ての負債は資本主の負担すべき債務となる。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、期間損益計算から生ずる純財産の増加分は、すべて資本主に帰属すべき利益である。また費用は資本主の負担を意味し、収益は資本主持分の増加につながる。また、株主配当は資本主持分の一つの部分から他の部分への振替を意味し、利子は資本主の負担を意味することになる。この考え方における企業は資本主の財産概念(Wealth concept)と、捉えられることになる。

代理人理論

代理人理論とは、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。つまり、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。そのため、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

き損失と捉えることになる。この考え方は、会計理論に種々な影響を与えてきた。だが、代理人理論で会計事象をみると、会社は株主の目的とする配当第一義的な考え方に陥り易くなる。この理論は本質的には所有主理論と考えざるを得ない。

企業主体論

企業主体論とは、資本主理論が資本主を中心とする会計認識であるのに対して、企業自体の組織的な主体を重視する考え方である。つまり、企業はそれ自体が資本主から分離・独立して存在するという認識に立つのである。株式会社は株主の集合体ではなく、株主から独立した独自の組織体とみなすので、会計上の全ての判断は、企業主体の立場から行われることになる。それ故に、資本と負債とは同じ持分というカテゴリーで扱えられることになる。また、利益についても企業自体の利益とみなされる。一方、株主や債権者は企業資産に対する所有権は喪失するが、企業資産に対する持分はもつことになる。したがって、この概念から資産=持分の等式が成立することになるのである。

企業体理論

企業体理論とは、企業実体としての企業体を一つの社会的制度として認識するという考え方である。そして、それは単なる会社主体としての企業体ではなく、企業をとりまく各種の利害関係者の利害を調整する機関としての企業体である。この考え方のコンセプトは、企業は社会に必要な財貨や用役を提供するという広義の社会的責任を遂行することにより、社会的な性格を強くおびることになる。そのため、企業は企業体にかかわりのある全ての利害関係者によって、構成される一つの社会的な有機体として扱われることになる。つまり、企業に対する一つの社会理論が確立されたことになろう。企業体理論は、こ

のような企業の在り方が会計の主体を形成するという理論である。

資金理論

資金理論とは、バッターなどが提唱した学説である。そのコンセプトは、資金に関連した部分を経営活動や財務活動の全分野から抽出し、それらを体系的に集約して会計理論を構成するという考え方である。この研究アプローチをとると、資本主義理論のような人的概念の意味は全く存在しなくなる。バッターは会計理論に擬人的要素が入ると会計の客観性や主体性がスポイルされるので、かわりに、企業資金の動向を統計的に把握ることによって理論を構築したのである。つまり、会計の論理は資金概念によって構成され、資金概念によって会計主体が形成されることになる。しかしながら、この学説は、会計の資金的な構造にのみ重点がおかれ、より本質的な会計の全体的な構造は、あいまいにされているという批判も存在する。

継続企業の仮定

継続企業の仮定とは、企業は永久に存続するという理論上の仮定概念である。実際には倒産や解散する企業も多く存在するが、永久に継続するという仮定のもとに、各種の会計手続きや会計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打ち立てられていることになる。もし、この仮定と会計期間の前提とが存在しなければ、費用や収益概念は存在しなくなり、かわりに収支概念のみになろう。また、資産は支出となり、負債は収入という概念にかかわることになる。さらに、準備金の積立や引当金の設定なども意味をなさないことになろう。したがって、この仮定は、現在の会計理論および会計手続きを形成するための基本コンセプトの一つである。

貨幣価値一定の仮定

貨幣価値一定の仮定とは、会計の測定基準としての貨幣価値が、常に一定で安定したものと仮定して、全ての会計測定を行うという概念である。つまり、実際には貨幣価値の変動があっても、これを会計に反映せしめないで(正確には反映できないので)、貨幣価値は一定したものと理論的に仮定することになる。それ故に、この概念は会計理論を形成せしめるためのフィクションであり、仮構である。そのため、物価の著しい変動の場合には、通用しないことになる。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が可能であろう。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なく、測定することができるからである。

四 企業会計原則

企業会計原則

企業会計原則とは、検証可能な会計証拠に基づき、全ての会計事象を各種の会計手続や会計処理などによって認識・測定し、企業の利害関係者に表示・伝達するという連続した会計行為の全体的な規範であり、基準であり、指針でもある。それ故に、企業会計原則は全ての会計理論の理論的規範であるとともに、会計実務・実践の基準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。とくに、会計実務・実践が具体的な会計活動を行う場合には、その会計処理・手続に何らかの指針が必要となろう。ここに、会計実務・実践に対して、公正で客観的な基準の確立が要請されることになる。その公正で客観的な指導基準が企業会計原則ということである。したがって、企業会計原則は経済や法律その他の社会制度の進歩・発達に必然的に適応しなければならない。さらに、いつの時代にも対応できる客観的な認識力や規範的な指導力

をもたなければならないものである。

一般原則

一般原則とは、会計の在り方や会計の方向性を示すのみではなく、会計全体の理念的・規範的な会計基準でもある。それ故に、一般原則は理論的な指導性と論理的な整合性を常にキープしなければならない。とくに、一般原則は会計の道標的な意味合いを強く有する基礎基準であるから、ストレイトに計算構造に係わる技術的なプロセスは比較的希薄な面がある。それだけに、その理念性と指導性とは精緻なものでなければならないのである。さらに、一般原則は会計事象を認識し、会計数値を確定するという測定プロセスの枠組みや指針も内在している。つまり、会計実務・実践の適用原則の側面も有するし、表示領域における指導原則の側面も有することになる。

真実性の原則

真実性の原則とは、一般原則一に「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、規定されているものである。企業は財政状態や経営成績の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などを作成しなければならない。そして、作成された財務諸表は、企業の利害関係者に表示・報告されることになる。企業の利害関係者の大部分は企業の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からである。そのため、企業の発表する財務諸表は真実なものでなければ、その信頼性は確立されないことになる。それ故に、会計のメイン・コンセプトは真実な報告の提供でなければならないのである。なお、こ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。

正規の簿記の原則

正規の簿記の原則とは、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、規定されているものである。この規定は具体性に欠けるので、正確には何を意味しているのか明らかではないが、損益計算書や貸借対照表などを作成する場合に、正規の簿記によって記帳された記録を基礎として行うことを要請した原則であろう。では、正規の簿記とは何であろうか。正規の簿記とは、すべての取引を網羅的、体系的に、また、組織的、秩序的に記録・計算できる簿記法のことである。さらに、自動的に決算や検証ができ得る仕組みを内在している簿記法のことである。これらの要件を充たす簿記法は、単式簿記の計算機構では不可能であるので、複式簿記の計算原理を意味することにならざるを得ない。したがって、現在においては、正規の簿記が複式簿記ということにならざるを得ないのである。

資本取引・損益取引区分の原則

資本取引・損益取引区分の原則とは、一般原則三に「資本取引と損益取引とを明瞭に区分し、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。資本取引とは投下資本そのそのものの増減に関する取引と、減資や合併などによる資本の修正に関する取引などである。損益取引とは企業目的を達成するために発生したすべての費用・収益に関する取引である。資本剰余金は資本取引を源泉とした剰余金であり、利益剰余金は損益取引を源泉とした剰余金である。そのため、この両者の取引の発生源が異なるので、厳密に区分されなければならない。この両者が混同されると個人企業の会計は成立しても、株式会社会計は制度的に成立し得なくなるのである。

明瞭性の原則

明瞭性の原則とは、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、規定されているものである。この原則のコンセプトは財務諸表における明瞭表示と適正表示の要請である。つまり、この原則は真实性の原則が計算数値の實質内容を規制するのに対し、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、総額主義、注記事項、附属明細表などの要請である。この原則の本質は会計事象をよりの確・明瞭に財務諸表に反映することにある。したがって、区分表示にしても、総額主義や注記事項にしても、損益計算書のみではなく貸借対照表においても要請されるのである。

継続性の原則

継続性の原則とは、一般原則五に「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、規定されているものである。この原則は、ドイツにおいては貸借対照表の作成原則として重視されてきたが、わが国では、さらに、実質的な意味で重要視されている。つまり、この原則が真实性の原則を実質的にサポートしているからである。この原則の具体的な内容は、各会計期間を通して、その会計手続・会計処理を継続的に適用することであり、また、各会計期間を通して会計報告書の作成・表示を継続的に適用することである。すなわち、継続性の原則のコンセプトは同一会計手続・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のである。また、継続性によって会計プロセスの抽象概念を財務諸表に反映することができるのである。

保守主義の原則

保守主義の原則とは、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、規定されているものである。保守主義とは、イギリスの会計において、「予想の利益は計上すべからず、予想の損失は計上すべし」という、伝統的な会計慣習を基盤として形成されているものである。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、企業財政の基盤を確立することにある。それ故に、この原則は、会計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、無制限に許されるべきものではない。この原則は真实性の原則と矛盾するという批判もあるが、真实性の原則こそが企業会計原則の根本原則であり、保守主義の原則は会計処理・手続上の適用基準である。

単一性の原則

単一性の原則とは、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、規定されているものである。この原則は財務諸表の作成および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、計算数値は単一のものでなければならないことを要請しているものである。つまり、報告目的の多様性によって、形式の多様性は認められるが、報告内容である計算数値は信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものでなければならないのである。情報化時代の現在の企業会計において、この原則のもつ意味合いは大きいものがある。

準一般原則

準一般原則とは、一般原則として規定されているものではないが、一般原則に準ずるプリンシプルとして、筆者は位置づけたい。つまり、会計の理論的整合性の面からは客観性の原則、会計の社会的な面からはディスクロージャーの原則、会計の技術的な面からは重要性の原則が大きなウェイトをもって認識されてくる。この3プリンシプルは、一般原則としてではなく、一般原則に準ずる原則としてならば同意されるものと考えたい。これらのプリンシプルの設定根拠としては、企業をとりまく環境の変化によって企業自体も変革が求められており、そのため、企業目的や会計目的も変革の対象にならなければならないという社会的な背景を挙げることができる。

重要性の原則

会計の目的は、企業の経営成績および財政状態を明らかにすることである。これらの目的は損益計算書や貸借対照表などの財務諸表によって明らかにされる。その財務諸表の作成過程において重要性の原則が機能することになる。つまり、会計が一連の会計事象に対して会計手続や会計処理などを行う場合に、必要限度を超えた詳細性や明細性を要請することは、あまり大きな意味をもたないことになる。そのため、この原則は重要性の乏しい会計事象の測定に対しては、本来の厳密な会計処理によらなくとも、他の簡便な方法の適用を認めることにある。このことは企業会計原則注解〔注1〕によると、決して正規の簿記の原則に反する会計処理にはならないのである。しかしながら、この原則は他の理論科学ではみられない会計独得の認識論から導き出されたものといえよう。この原則の形成要因としては、会計が常に実務・実践を背景とし、社会的制度として機能していることに求められる。

客観性の原則

客観性の原則は、会計のみならず社会科学全般における基本コンセプトの一つであるといえるので、その中には種々な概念が濃縮されていることになる。その一つ概念としては、会計がその会計活動を行うに当って、客観的な資料に基づき、客観的な計算手続によって、客観的に会計事象を認識・測定することである。具体的には、会計上の取引が客観的に記録され、各種の会計処理が客観的に認識・測定され、それらが財務諸表に客観的に集約されることである。ただし、この場合の客観的とは、検証能力のあることが裏付けられなければならない。もちろん、その取引は当事者間の公正な取引結果であるし、その取引が正確に測定され、それらが適正に認識されていることも要請される。つまり、この原則の本質は、可能なかぎり厳正・明確に会計事象に対して会計行為をアプローチさせることである。

ディスクロージャーの原則

ディスクロージャーの原則の社会的な背景は、企業規模の拡大化現象が企業の利害関係者の増大などにつながり、その傾向はなお一層、高まりつつあることに起因する。これらのトータル的な要因が会計情報の開示とその内容の拡大化に集約されることになる。それ故に、この原則は、企業の実態をより質の高い会計情報に集約し、企業の利害関係者のみならず、広く消費者や将来の投資家および社会の各層にも明らかにするという概念である。この原則によって、企業はその受託責任やステeward・シップを果すのみではなく、企業経営の在り方や会計の方向性までもが問われることになる。そのため、この原則は時代が要請し、社会が要求するプリンシプルであるといえよう。今後の企業経営において、この原則を尊重しない企業は必然的に淘汰されることにならざるを得ないのである。それ

程、この原則は重いものである。

一般原則の機能分類

一般原則の7原則と、一般原則に準ずる3原則の合計10原則について、機能的に分類してみよう。この10原則には、会計の理念的な側面を担う規範原則と、会計事象の認識・測定という会計行為を担う測定原則と、会計の区分・配列・分類などを要請する表示原則、および会計の実践的な性質から生ずる会計特有の原則などが含まれる。規範原則には真实性の原則と客観性の原則とが含まれる。測定原則には正規の簿記の原則と資本取引・損益取引区分の原則、および継続性の原則が含まれよう。表示原則には明瞭性の原則と単一性の原則、およびディスクロージャーの原則が含まれる。会計特有の原則には保守主義の原則と重要性の原則とが含まれると考えられる。しかしながら、これらは理論上の分類で、実際的には相互に重なり合う部分が存在するのである。したがって、絶対的な分類ではなく、相対的な分類である。

五 損益計算書原則と貸借対照表原則

損益計算書原則

損益計算書原則とは、損益計算書を作成し報告するための公正で客観的な基準であり、同時に、理論的規範性と指導性をもった会計基準である。会計基準とは会計実務・実践における手続・処理の具体的な指導基準であり、同時に、財務諸表の作成や認識・測定の適用指針でもある。そのため、損益計算書原則には損益計算書の作成にかかわる認識・測定および、表示・報告にかかわる形式とが内在することになる。それ故、損益計算書の作成領域においては認識・測定基準が、損益計算書の表示領域においては表示・報告基準が損益計算書原則の主要な内容となるのである。このことは、会計の目的適合性の見地からみて

も必然的な論理帰結である。

会計の目的適合性

会計の目的適合性には、企業の利害関係者に経営実態を適正に報告するというコンセプトが内在する。もちろん、その内容は真実であり、明瞭でなければならない。そのため、会計における目的適合性は、各種の会計事象を明確・適正に表示・伝達するとともに、いかに会計行為をより適切に会計報告にアプローチさせるかという問題も内包される。したがって、目的適合性の問題は表示領域のみではなく、測定領域の実態関係も合せ含むことになる。それ故に、この両領域の問題が高度にクリアされなければ、会計の目的適合性は十分に達成されないことになるのである。

発生主義の原則

発生主義の原則とは、当該年度において、発生したと合理的に認識される費用および収益は、貨幣の収支にかかわらず、当該年度の費用および収益として計上されなければならないという原則である。すなわち、損益計算書原則－Aにおいて「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、規定されているからである。つまり、企業が経営活動を遂行する際に、大部分は現金の収入または支出という形で行われる。しかし、大部分であっても全てではない（例えば減価償却費の計上など）。そこで、決算時に支出に基づいて費用が計上され、収入に基づいて収益が計上される。費用・収益による認識ならば、経営活動のすべてを記録・計算することができるからである。そして、費用および収益はその発生した期間に割当てられることになる。そのため、前払費用、前受収益および未払費用、未収収益などの期間調整の問題が生ずることになる。

総額主義の原則

総額主義とは、損益計算書が経営成績をより明瞭に表示するため、特定の勘定科目の金額を一部または全部を相殺（例えば、支払利息と受取利息）したり、内訳科目（例えば、売上原価の算出過程）を省略したりしないで、総額による金額表示を要請する原則である。すなわち、この原則は、損益計算書原則一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書から除去してはならない。」と、規定されているものである。損益計算書が当該期間の費用の総額と収益の総額とを対応表示することによって、当期純利益を発生源泉別に把握することが可能になる。費用の項目と収益の項目とを直接に相殺すれば、利益の源泉別の把握は困難になるし、経営成績の内容も不明瞭になるからである。

費用・収益対応の原則

費用・収益対応の原則とは、損益計算書原則一Cにおいて「費用及び収益は、その発生源泉に従って明確に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。」と、規定されているものである。損益計算は企業の経営活動の努力と成果のプロセスと、その結果を計数的に把えるものである。努力は費用を意味し、成果は収益を意味するものであるから、両者を相互に関連させて、そのプロセスと結果（純利益）を確定しなければならない。経営活動の各プロセスを発生源泉別に対応表示させることによって、努力と成果が原因別に把握され、経営成績がより明確になるのである。つまり、純利益は費消された原価に獲得された収益を源泉別に対応させることによって、算定されるからである。

実現主義の原則

実現主義とは、企業の生産する財貨または役務が企業外部に提供されたという事実に求められ、その対価として、貨幣性資産の獲得という事実求められる。つまり、損益計算書原則三Bにおいて「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」と、規定されているものである。具体的には、実現主義は商品などの販売や役務の提供などによって、現金のみではなく、受取手形、売掛金などの貨幣性資産を獲得したときにも、収益として認識・計上されることである。また、実現主義は収益が発生したというのみでは収益として認識せずに、その収益が実現（未実現収益の計上を排除するため）されたときに計上されるのである。したがってこの原則は、収益の基本的な認識基準である。

貸借対照表原則

貸借対照表原則とは、貸借対照表を作成し、報告するための公正で客観的な会計基準である。客観的な基準がなければ、各企業が、それぞれの判断基準で貸借対照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りかねない。そこで、一般に公正妥当と認められ、普遍性と指導性をもった会計基準を設定し、その基準に従って、各企業がそれぞれの会計処理を行うことにならざるを得ない。それ故に、貸借対照表原則は貸借対照表の作成・表示にかかわる認識・測定および区分・配列などの基準を体系的・網羅的に示したものである。したがって、貸借対照表原則は損益計算書原則も含めて公正で公平なものでなければならないのである。

貸借対照表完全性の原則

貸借対照表完全性の原則とは、貸借対照表の作成と表示にかかわる基本原則で、企業が

決算日に保有する全ての資産・負債および資本をもれなく記載することを要請する原則である。すなわち、貸借対照表原則一において「貸借対照表は、企業の財産状態を明らかにするため、貸借対照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対してこれを正しく表示するものでなければならず」と、規定されているものである。つまり、決算日にはすべてもれなく（ただし、注解〔注1〕にある重要性の原則の適用例は例外）資産・負債および資本の額を計上することを要請する原則である。したがって、前払費用や繰延資産などのような換金性をもたない資産も計上されることになる。負債についても、法律上の確定債務のみではなく、将来の未確定支出（例えば、各種の引当金など）も負債の部に計上されることになる。

総額主義の原則

総額主義の原則は、損益計算書のみならず、貸借対照表についても適用される。総額主義とは、貸借対照表原則一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、規定されているものである。貸借対照表の総額主義は、本来的には評価性引当金の相殺を制限するものであった。例えば、減価償却累計額を当該資産から直接控除する形式で示すと、有形固定資産の取得価額はいくらなのか、減価償却累計額はいくらなのか、多くの企業の利害関係には判断できない。そのため、総額主義が要請されるのである。総額主義の適用により、明瞭性の原則がより適正に機能することになるのである。

区分・配列の原則

貸借対照表の区分とは、貸借対照表を資産、

負債および資本に3区分することであり、配列とは流動性配列法によって、資産の項目と負債・資本の項目それぞれについて分類することである。すなわち、貸借対照表原則一Aにおいて「資産、負債及び資本は、適当な区分、配列、分類及び評価の基準に従って記載しなければならない。」と、規定されているものである。そして、具体的には、同原則二において「貸借対照表は、資産の部、負債の部及び資本の部の三区分に分ち、さらに資産の部を流動資産、固定資産及び繰延資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に区分しなければならない。」と、規定されているのである。なお、流動資産と固定資産の区分および流動負債と固定負債の区分は、ワン・イヤー・ルールによって区分される。

ワン・イヤー・ルール

資産の区分は一定の基準、つまり、ワン・イヤー・ルールによって、流動資産と固定資産とに区分される。負債の区分の場合にも、ワン・イヤー・ルールによって、流動負債と固定負債とに区分される。それ故、ワン・イヤー・ルールとは、貸借対照表日（決算日）の翌日から起算して1年以内に回収されるもの（流動資産）か、または支払わなければならないもの（流動負債）か、を区分することである。1年以上のものは固定資産または固定負債になる。だが、この基準は明確な理論的根拠があつてのことではなく、1年程度が妥当であろうという考え方に基づくものである。それ故に、営業循環基準説のように、営業債権の回転期間が、ときには1年を超えるものであっても、流動資産として分類することができる。したがって、企業会計原則は、営業循環基準とワン・イヤー・ルールを併用していることになるのである。

資産評価の原則

資産評価とは、貸借対照表に記載される資

産価値が、いくらの中貨幣金額であるかを決定することである。しかしながら、ゴーイング・コンサーンにおける評価は、一定時点（決算日）における資産・負債・資本の在り高を、会計の前提である複式簿記によって自動的に測定することになる。なお、貸借対照表原則五において「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。」と、取得原価主義を規定している。取得原価とは、購入代価または製造原価に付随費用を加えた金額であるので、資産の大部分は取得原価によって測定される。例えば、有形固定資産、無形固定資産は取得価額を費用配分するので、原価主義が基本原則になるのである。また、繰延資産も均等償却によって費用を配分するので、原価主義ということになる。

六 財務諸表

財務諸表論

財務諸表論とは、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いて、また、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慣習などをとおして客観的・実証的に財務諸表の本質と、その原理を究明することである。会計命題とは「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などを形成することである。また、会計慣習とは会計実務や会計経験などを検証し、その中から会計の原理やその論理をコンベンショナルに集約することである。これらによって、財務諸表の理論と技法が確立されるのである。

財務諸表の成立基盤

財務諸表の成立基盤は、一般原則はもとより、損益計算書原則や貸借対照表原則を内在している企業会計原則そのものであると考えられる。すなわち、企業会計原則の遵守こそが財務諸表の存立基盤であり、成立基盤でなければならないのである。つまり、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、財務諸表としては何らの意義や役割も果たせないことになる。それ故に、財務諸表の成立基盤は、企業会計原則であると考えなければならないのである。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、もっと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であろう。企業会計原則に準拠して作成された財務諸表は、整合性や体系性がハイグレードになり、社会的な信頼性も高まることになる。このことは、財務諸表の基本目的と合致することになるのである。

財務諸表の体系

財務諸表の体系は、歴史的に口別損益計算から期間損益計算へ、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、その内容や体系も変化してきている。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、必然的に財務諸表にも反映されることになる。すなわち、会計の関心が債権者保護の立場から一般投資家の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。財務諸表も、この歴史的な経緯の中で把えられることになる。つまり、財務諸表の体系が企業会計原則と商法など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。なお、企業会計原則による現行の財務諸表の体系は、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。

損益計算書

損益計算書とは、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、規定されているものである。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。つまり、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各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書の内容を構成し、その本質は経営成績の表示にあるのである。

貸借対照表

貸借対照表とは、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、規定されているものである。そのため、貸借対照表の本質は貸借対照日（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、それら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かを示したものである。つまり、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。さらに、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、貸借対照表は企業財産と資本の歴史的な累積表でもある。

連結財務諸表

連結財務諸表とは、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、規定されているものである。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、その主要因であるが、企業の集団化による経営の安定化や危機回避の側面も、見のがすことができない要因となっている。企業集団化の現象の中においても、個々の企業はそれぞれ独立した法人格を有し、独立の経営活動を行っているのであるが、あたかも集団全体が単一の企業体のような形態に他からはみえる。しかしながら、それぞれが独立の法人格を有しているため、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になる。ここに、連結財務諸表の必然性が存在することになるのである。なお、連結財務諸表は、連結貸借対照表と連結損益計算書および連結剰余金計算書から構成されている。

親会社と子会社

親会社とは、連結財務諸表原則第三・一般基準一2によると、「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とする。」と、規定されている。つまり、

親会社とは他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のである。

中間財務諸表

わが国における上場会社では、1974年頃まで上半期、下半期という年2回の決算制度を採用している企業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売上や利益のアンバランスと、それにとまなう意図的な利益操作などにより、利益の平準化あるいは平均化の傾向が存在していたのである。そこで、これらの傾向を是正せしめるために、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の根拠となったのである。一方、このことを会計情報の利用者、例えば、一般投資家のサイドからみると、年度決算により、情報提供の頻度性および適時性が著しくスポイルされることになる。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適時性や頻度性をカバーし、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、必然性をもつことになったのである。

企業の利害関係者

公表会計報告書としての財務諸表は、企業の利害関係者すべてに対し、公正で明確で、そして開示された会計報告を提供するものでなければならない。では、企業の利害関係者とは、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。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、経営当事者で

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るであろう。企業規模が拡大すればするほど、これら企業の利害関係者は増大することになるのである。

各種の利害関係者(1)

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もつことになろう。そのため、財務諸表の諸項目のなかでも、とくに純利益や正常収益力などに関心をよせることになる。さらに、企業構造の健全性や安定性などにも注目することになるのである。

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、当該年度の経営活動によって、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は、財務諸表をその基礎データとして活用することになる。

従業員グループは、所属する労働組合などを通して、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などに関心をもつことになろう。それによって、企業の支払能力や負担能力などを判断することになるのである。

各種の利害関係者(2)

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のグループであるが、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る。つまり、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

などに関心をもつことになる。

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、どの程度まで確立しているかなどを判断するための、基礎資料として財務諸表を分析することになる。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。

監督官庁は、企業が法律や法令、省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計数的な判断資料とすることになる。

各種の利害関係者(3)

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もつことになる。これらの人々にとっては、その大規模企業の経済的および社会的な影響力はきわめて大きいものがある。

消費者グループも企業と利害関係を有することになる。すなわち、食料品、衣料品などの生活必需品の消費者は、その企業の経営内容を知るべきであろう。つまり、価格やサービスあるいは品質などが適正であるか否かは、その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のである。

財務諸表の伝達

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、組織的な形態である。では、伝達とは何であろうか。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て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。すなわち、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内容が認識されるように、情報自体が開発され、また、伝達のプロセスも開発されなければならないということである。つまり、伝達はもっとも効果的な方法によって行われるべきであるという意味であろう。その方法として、AAA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。どの項目も会計の本質に照らして、すぐれた提案であると認識せざるを得ない。