
企業会計制度の変遷 — その2

若杉 明

1 はじめに

戦後 60 余年を経た現在、その間のわが国における企業会計制度の変化発展は、明治初年以來終戦時までの 78 年間に比べて、著しくかつ急速であった。戦後における企業会計制度の推移は、その間におけるわが国の経済社会の発展に呼応するものであり、これを学問研究の一環として認識し特徴づけることは、われわれ会計学徒の責務であると考えている。本紀要の第一号はそのような趣旨をふまえ、戦後わが国の企業会計の発展をテーマとする特集号であった。そのさいに筆者は、企業会計に生じている多くの事象の中で、資産評価基準の変遷は企業会計の発展に沿い、これを表徴するものであるとの認識に立って、この問題について考察を行った。企業会計において資産評価基準の変遷は表徴的なものではあるが、勿論それがすべてであるというのではなく、そのほかにも考察すべき対象は数多く存在する。

筆者は、かつて一定の会計理論や会計基準を構築し、または既存のそれらの特質を分析する場合に役に立つ方法を考え、これを会計基準論的方法と名づけた⁽¹⁾。以下この方法に修正を

加えたものをもって、戦後日本の企業会計の変遷を考察することにした。本稿では、まずここで分析のために用いる方法を紹介する。ついでこの方法に従い会計目的、会計公準、会計主要概念、会計行動に対する判断規準、会計処理および報告に関する基本原理などにつき、1949年の企業会計原則を出発点として、その後の推移を跡づけることにする。このような考察にあたり、資産評価基準の推移の問題については、前述のように紀要第1号で取扱っており⁽²⁾、本稿ではこれを省略する。

2 分析の方法

(1) システムとしての企業会計の構成

分析方法についての説明にあたって、その前提となるシステム⁽³⁾としての企業会計を構成するサブシステムについて考えてみよう。企業会計は、経済社会における企業を主体として形成され、運営されている計算システムであり、その環境を形成する経済社会の会計に対する要請を反映した会計目的に従って会計実践として実施される。会計実践の基礎をなす計算技術は複式簿記およびこれに有機的に組込まれ

ている原価計算である。この仕組みを複式簿記機構と呼ぶことにする。この機構における記録計算の対象は、会計実践の基礎をなす経済社会の変化発展とこれに並行する企業経営活動の多様化、複雑化に即応して拡大され、ますます複雑なものとなっている。記録計算技術としての複式簿記機構の基本的部分はその生成以来変わることはないが、記録計算の対象は経済社会の発展につれて拡大し変化している。

企業会計システムは、会計実践を土台として、会計目的、会計公準、会計的判断基準、会計諸概念、会計処理および報告行動を基礎づける基本原理、会計関係法規、会計基準などをサブシステムとして成り立っている。会計実践は経済社会における企業の記録計算制度であって、各種の社会経済的慣行や共通の約束がそこに暗黙のうちに成立っており、その基本的なものが会計公準である。会計公準を前提として、会計実践の中から会計行動を律する基本的な会計原理が抽出される。この基本的会計原理は、一定の時代と場所における会計実践の中核をなす会計行動の規範となっている。この基本原理は会計実践の基盤をなす経済社会の会計に対する要請を反映した会計目的を実現する会計行動の基本原理であるから、一定の会計実践の基盤につき一組のものが存在する（付記）。基本原理は他のサブシステムと同様に企業会計の基盤である経済社会の性格およびその会計に対する要請が変わらない限り一定であるが、基盤の発展に呼応して変化してゆく性格もっている。

（付記）

例えば企業会計原則においては、財務諸表の作成を基礎付けている基本原理として発生主義、実現主義、取得原価評価、費用の期間配分、費用収益対応などの諸命題が設定されている。

基本的会計原理は、これを叙述し展開する手段として会計諸概念を必要とする。資産、負債、資本、収益、費用、利益、剰余金、キャッシュ・フローなどがその基本的なものである。会計諸概念の本質規定については、一定の時代における企業会計の基盤のもとにおいて、それに相応した共通の概念規定がなされている。基本的会計原理の記述の用具である会計諸概念の本質規定は、基盤の性格を反映する形で行われるので、基盤の変化発展は既存の諸概念の本質規定に影響を及ぼし、また新しい概念の登場を必要とする。

会計実践において、会計方針を採用し、また採用された会計方針を実施する場合に、これを規制し方向づける制約条件ないし判断規準（constraint, criterion 等の語がこれに当る）が必要である。たとえば企業会計原則における一般原則や ASOBAT におけるスタンダード等がこれに相当する。この判断規準は会計実践の合理性や信頼性を保ち、目的遂行を円滑にする上で重要な役割を果たしている。判断規準の中には常に変わらないものがあるが、経済社会の発展に応じて、変化するもの、または必要に応じて新たに出現するものもある。

経済社会の会計に対する要請を反映した会計目的に導かれ、会計公準を前提とし、会計基本原理を骨格として会計諸概念を用い、判断基準を織り込んで、設定された会計実践指導のための手引きであり、一定の会計観に基礎付けられたものが会計基準である。会計基準はどのように一定の基準設定目的を中心とし、以上に述べた諸要素を総合した体系的かつ総合的なものである。会計基準は法的強制力をもたず、正当な理由の存在する限り、それよりの離脱が認められる。会計基準は、法律や規則に設けられた委任規定を通じて法規に取り込まれた場合

には、法的強制力を発揮することがある。

(2) 研究領域と方法

前項においては、企業会計システムの構成を筆者の立場から整理し、その構成要素について述べた。このように整理された企業会計システムの構成要素は、同時に研究領域を意味しており、本研究方法は、これら諸領域についての考察を課題としている。さらにこれらの構成要素は研究領域を表わすとともに、研究の方法とも結びついている。それは個々の研究領域が、同時にそれぞれ方法的役割ないし機能を内包しているからである。そこで次に各研究領域のもつ方法的意義を明らかにすることにしよう。

(a) 会計目的

前項で述べたように、会計目的は企業会計システムの基盤であり、環境を形成する経済社会の会計に対する要請に応じて定まり、企業会計を構成する前述の諸要素および企業会計全体の性格は会計目的によって決定される。会計目的は、一国が経済社会の発展段階すなわち経済発展の途上にあるか、高度工業化社会であるか、またインフレーション経済下にあるか、デフレーション下にあるか、証券投資の民主化が進んでいるか等々、その国の会計環境をなす経済社会のいかんによってその内容が決定されるので、国によりまた時代によって多様である。経済社会の諸事情に応じて、一国の会計に対する要請が定まると、これを受けて会計の理念が決定される。会計目的が明らかにされるや、これに整合的に会計システムが生み出す会計情報のあり方が規定され、会計公準を介して、判断規準、会計基本原理、概念の定義等が設定される。そしてこれらを総合する形で会計公準が形成され、さらに会計関係法規の成立を見る。こ

のようにして会計目的は企業会計を運営する動機づけとなると同時に、企業会計の本質的性格ないしあり方を決定する決め手となるのである。

会計目的についての考察は、それゆえに特定の会計実践、会計公準、会計学説、会計観等の性格を分析するにあたり、公準その他の領域についての考察とともに、重要な手がかりとなる。特に企業会計システムの基盤である会計環境と会計目的との関係はきわめて密接であるから、会計目的についての考察にあたっては会計環境の性格を同時に究明することが不可欠である。

(b) 会計公準

会計公準は前項において明らかにしたように、会計実践において暗黙のうちに認められている各種の慣行や共通の約束のうち基本的なものを会計理論領域に投影したものである。会計公準は会計実践の中から会計基本原理やその他一連の論理的帰結を導き出すための基礎的前提としての役割を果たす。会計公準命題については、論者により種々のものが提唱されているが、基本的なものは周知のように、会計主体、会計期間および貨幣的評価である。これらの命題の内容は、会計環境に従って決定される。一定の会計理論や学説は、独自の理論的特質をもつための必要性から、独特の命題や上記三つの命題の内容を固有に設定することがある。したがって会計公準命題についての考察は、会計システムの特質を分析する上で重要な役割を果たしている。

(c) 会計諸概念

会計理論や会計公準などを叙述し展開するための概念の定義は固定的ではなく、論者によって異なるが、基本的には基盤の影響を受けて、一定の基盤の上に形成される企業会計におい

ては、共通のものが認識される。たとえば企業の規模が小さく、所有と経営が未分離な状態にあり、所有者が同時に経営者として機能しているような企業が支配的であった当時においては、資本はもっぱら自己資本のみを意味するものと考えられ、資本概念はそれに応じて定義されていた。しかしながら企業が大規模化し、所有と経営の分離が進むにつれて、株主と債権者の企業に対する資金提供者としての立場の同質性が認識されるようになり、株主も債権者もともに企業に対する資金の提供者として共通性をもつものとみなされ、資本と負債は一括して総資本または持分として認識されるようになった。以上は資本概念の変化の一例である。さらに資産については、その本質を債務返済能力と見る見解が、その後将来費用説に代わっていった。他方かつては、資産性が認められなかった項目がその後資産としての資格を認められるにいたった例もあげられる。しかも会計主要概念の本質規定の変遷はこれだけが単独で起こるのではなく、会計目的の変遷や会計基本原理命題の発展などに呼応している点も見過ぎることができない。

このように会計主要概念の本質規定についての考察は、一定の企業会計システムの基盤の上に設定されている会計基準の性格を把握する場合に、後述する会計基本原理の範疇的考察法等と並んで不可欠の分析法となっている。その上主要概念の本質認識の相互関係を明らかにすることは、各種の会計学説や会計基準の性格を分析するためにも重要なポイントとなる。たとえば将来費用説のもとにおける資産および費用の本質規定と両者の関係の認識は有機的に結びついている。すなわち資産は有用性をもち将来の費用であるが、費用は当期に有用性を費消したものであるという定義はその一例

である。

(d) 会計的判断規準

会計上の判断規準は多様であり、会計方針の選択やその実施を規制し、会計行動を会計目的に沿って方向づける働きをもっているのも、それ自体は具体的内容をもたない。会計処理や報告活動を文法上の動詞にたとえるならば、これは副詞に相当する。たとえば企業会計原則における一般原則や ASOBAT におけるスタンダードなどは究極において会計行動の結果としての会計報告書のあり方を志向することにより、会計目的の実現に貢献する役割を担っている。このような判断規準の中には、一定の基盤のもとで特に支配的重要性をもつもの、また経済社会や企業活動の発展に呼応して新たに出現するもの、特定の会計学説や会計基準に固有のもの等がある。従って判断規準についての考察は、特定の会計環境における会計実践、会計理論、会計基準などの分析に際して重要な研究対象となっている。

(e) 基本的会計原理

会計行動の中核をなす会計処理および報告活動は、企業の取引活動記録に始まり、決算をへてその結果である財務諸表の作成および開示をもって終了する。このような会計処理および報告活動は、既述のように、複式簿記機構という記録計算技術を用いて行われる。会計処理および報告活動は、これを構成する要素に分解すると、記録、計算および報告からなる。ここに記録とは取引活動の記帳を意味し、これには期中の取引はもとより、決算時の取引も含まれる。今日、会計システムはコンピューターに組み込まれていることが多いので、取引の記帳といっても、紙の帳簿への記帳とは限らないが、いずれにしても原理的には複式簿記機構に基づいている。コンピューター・ベースの高度の

会計システムであろうと、例外なく複式簿記機構を基礎としている。計算は、取引記録の結果を受けて実施される期間純利益の計算、キャッシュ・フロー計算、期末の財政状態の把握などをいう。報告活動は、計算の結果を受けて会計報告書を作成し、その利用者であるステイク・ホルダーに伝達ないし開示することである。報告については、誰に対してなされるか、報告を受ける者はこれをどのように利用するか、報告される会計情報は利用者ごとに様式を変えて作成されるのか、会計情報は作成者志向で調成されるのか等々種々の問題を含んでいる。

次に記録活動をさらに分解すると、認識、分類および測定との3つの範疇に細分される。認識範疇とは、取引をいついかなる時点で、何を手がかりとして会計的に把握するかという判断に係るものである。費用や収益の期中における現金収支や債権債務の発生をとまなう実現時点での把握、発生した減価償却費や引当金繰入額の発生主義に基づく決算整理段階での把握等々である。分類範疇は、認識された取引事象を、これを構成する会計的要素に分解することである。仕訳はまさに分類の第一歩であり、これをもとにさらなる分類活動が展開される。たとえばある支出を資本的支出と収益的支出に区別するなどである。測定範疇は認識され、分類された会計的要素に貨幣的数値を割り当てること、すなわち評価である。評価の基準には取得原価、時価、割引現在価値など多様なものがある。このようにして会計処理および報告活動は、認識、分類、測定、計算および開示の5つの範疇に分けて理解することができる。

これら5つの範疇そのものは会計基本原理を構成する枠組みであって、時の流れや場所に係りなく不変であるが、各範疇には具体的な会計原理を表す命題が所属し、それらは時と場所

により変化する。すなわち一定の場所におけるある時間的広がりの中において、換言すれば、ある次期における一定の経済社会という会計環境においては、5つの範疇について固有の基本的会計原理の命題が存在するが、環境が変化するにつれ、これに応じて範疇に含まれる基本原理の命題は変わる。すなわちパラダイム変換である。ある基盤のもとにおいて5つの範疇に属する命題は相互に有機的に結合して、基本的会計原理の体系を形成し、会計理論や会計基準を基礎づけている。各範疇に所属する命題は相互にそれぞれの機能を補完しあい、いずれか一つの範疇に属する命題を欠いても、会計基本原理の成立は不可能となるような相互関係のもとに、会計処理および報告という会計行動の基本的関連を構成している。

このように基本原理の個々の命題はもとより、その有機的結合体としての全体系は歴史的な性格をもっており、不変性は備えていない。なお基本的会計原理の命題については、企業会計をめぐる環境すなわち経済社会の変化発展につれて、古いものが意義を失い新たなものが成立すると同時に、同じ原理命題であってもその内容の変化するものがあることが注目されなければならない。

以上会計基準論的方法についてその特色を明らかにした。この方法は新たに会計理論を構築したり、会計基準を設定する場合等および既存の会計理論や会計基準の特質を分析するにあたって有用である。この方法によれば、会計目的、会計公準、判断規準、基礎的会計概念および基本的会計原理という5つのサブシステムをフレームワークとし、それぞれに所属する命題が、企業会計の基盤をなす会計環境すなわち経済社会の特質に調和する形で決定され、基盤の性格の変化に呼応して変容するという見

方をする。5つの範疇に属する命題は相互に有機的に結びつき、総体として会計原理や会計基準の特質をなしている。このようにして5つの範疇に属する命題は、常に企業会計の基盤をなす経済社会の特質と結びつけて考察されなければならない。また基本的会計原理に関しては、企業会計の記録計算技術である複式簿記機構に従って、認識、分類、測定、計算および開示という5つの範疇を設けた。これらの範疇には企業会計をめぐる会計環境の会計に対する要請を反映した会計目的に即して具体的な命題が設定され、それらが相互に有機的に結合して会計処理および報告のあり方を規定していると考えられる。またこの方法の特徴は、端的にいうと企業会計をその基盤をなす経済社会と結びつけ、さらに基盤の変化に関連づけて歴史的考察を行うのに適している点にあるといえよう。

次節以下、これまでに述べた見方に従って、戦後のわが国企業会計制度の変遷を跡づけることにしよう。わが国の企業会計は会社法会計と金融商品取引法会計(以下金商法会計と略称する)とからなる。それぞれが独自の基本理念に基礎づけられているために、両会計は共通する部分をもちながらも、異なる面をも保持している。金商法会計は、企業会計原則をはじめとして各種の個別問題別の会計基準を設けており、それらは国際的会計基準のレベルに位置づけられ、実質的に日本の企業会計制度を代表するものである。そこで本稿では、金商法会計に焦点を絞って、考察を進めることにする。

3 領域別の変遷

(1) 会計目的の変遷

戦後間もなくの1949年に公表された企業会

計原則は、太平洋戦争で荒廃した日本の再建のために、多くの課題と期待をになった会計目的をもって誕生した。企業会計原則の前文にはその目的が次のように表明されている。

「わ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。わ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、その弊害は速やかに改められなければならない。」

「又、わ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な解決のためにも、企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題である。」

「よって、企業会計の基準を確立し、維持するため、まず企業会計原則を設定して、わが国国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えようとするものである。」

「企業会計原則は、公認会計士が・・・財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準となる。」

「企業会計原則は、将来において、商法、税法・・・等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである。」

引用がだいぶ長くなったが、敗戦後のわが国の経済復興にあたって、企業会計制度に対する社会的要請がいかにか多様で切実であったかが推測できる。このような企業会計に対する社会的要請が企業会計原則の設定目的、すなわち会計目的として同原則のあり方を規定しているのである。

証券取引法は、国民経済の適切な運営および投資者の保護に役立つために、有価証券の発行

および売買その他の取引の公正を期し、さらに有価証券の流通の円滑化を目的として制定された(同法1条)。この規定の中にも、投資者の保護がうたわれ、国民経済の適切な運営が目的とされている。この法律のもとに設定された企業会計原則にも当然のことながら第1条に規定されている法律の目的が込められていると考えなければならない。

企業会計原則が設定された後、上の会計目的の達成にむかい、会計界は全力を投入して近代会計制度の設立に努力した。その結果、戦後間もなく制定され、設定された証券取引法および企業会計原則に課された会計目的は、戦後の経済復興が実現し、さらに高度経済成長が達成されるや、その役割を果たすこととなった。このようにして企業会計はさらに経済的に進歩を遂げた日本の社会の現実に見合った新たな会計目的を担うことになる。このように会計目的は会計環境である経済社会の変化に対応して、変わって行かなければならない。

高度経済成長と同時に、またこれに続いて、科学技術の発展、経済の国際化、企業経営の集団化、M&Aの活発化、組織再編成、情報化社会とIT産業の発達等が実現した。これらの社会的基盤の変容は、企業会計に対して著しい影響をもたらした。同時に学問的には、学際的な方法が導入され、これが会計のあり方を再検討する手段となった。学際的方法として会計に影響を与えたものは、情報理論、測定論、意思決定論、コミュニケーション理論、システム論、言語論、操作主義、プラグマティズムの哲学等々である。これら学際的方法が企業会計制度の発展に及ぼした影響については、本稿の他の箇所でも取り上げている。

ここで特に注目したいのは、戦後間もなくから学際的な方法が導入されるまでの時期は、会

計報告書は作成者志向 (Financial statements preparer-oriented) の考え方のもとに作成され、公表されていた。そこでは会計報告書の伝達を受けた者がいかなる情報が必要とするか、それをどのように利用するか、伝達を受けた者の間における利害関係などは問題とされることはなかった。企業はこれらの事項に何ら配慮することなく、会計関係法規や会計基準の定めるところに従って、財務諸表の作成・開示を行ったのである。

ところが学際的方法、とりわけ情報理論、意思決定論、コミュニケーション理論、プラグマティズムなどが導入されることによって、会計情報利用者の立場が強く意識されることとなった。投資者の保護は、証券取引法において当初から一応、明文化されてはいたが、それは会計情報作成者志向のもとでのことであって、ほとんど実質を伴うものではなかったといつてよい。ところが情報理論など学際的方法の導入の結果、会計情報利用者の立場が前面に押し出されることとなった。すなわち財務諸表利用者志向 (Financial statements user-oriented) に変わったのである。すなわち利用者がそれぞれの立場において経済的意思決定を行うにあたり、不確実性を情報によって払拭するという認識に立って、情報の有用性や信頼性の確保、情報の非対称性の解消、ステイク・ホルダー間の利害の調整などのために常に会計情報のあり方を検討するという考え方が確立されることとなった。この二つの志向は同じく投資者保護とはいっても、その本質をまったく異にするものであり、会計目的の著しい変化を意味している。投資者を中心とする利害関係者の概念から、ステイク・ホルダーの概念への変更はその間の事情を表徴的に物語るものであるといえよう。なおこのような考え方の変化は、会計関

係法規や会計基準に明文の規定として表わされているわけではなく、企業会計界における会計専門家の間での暗黙裡の理解と会計基準に間接的に表明されている。

(2) 会計公準の変遷

企業会計原則を尖兵とする戦後における近代会計の形成にあたって、とられた会計公準は会計主体、会計期間および貨幣的評価の3命題であった。会計主体は、法的に独立した個々の企業であったが、企業内に設定された会計的に独立性をもった事業部なども同様に会計主体とみなされた。会計期間については、わが国企業は盆暮れの2回決算を行う伝統に従って、6ヶ月をもって1会計期間としていた。その後、海外諸国が1年をもって1会計期間としていることや年2回本決算を行なうことの企業負担を軽減するために、1年決算に変更し、1年を1会計期間とするようになった。貨幣的評価の公準については、財務諸表に記載される会計数値はわが国の基本通貨である円により表示されるものとされた。

その後、会計目的の変遷において述べた会計をめぐる環境の著しい変化によって公準命題にも種々の変化が生ずることとなった。まず企業活動の集団化が進み、会計主体が個別企業中心の考え方から、企業集団をもって単一の組織体とする主体観に変わっていった。連結財務諸表制度の確立である。この会計制度の成立した当初は、個別財務諸表が主で連結財務諸表は補足的なものとして位置づけられた。その後国際的動向を反映して、連結財務諸表を主とする立場に変わり、今日にいたっている。連結財務諸表は、企業集団に属する親会社および子会社が一般に公正妥当と認められた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るので、連結財務諸表は個別財務諸表の集合と考えられるかもしれない。だが実質的には、企業集団を単一の組織体とみなし、連結決算手続をへて作成されるので、たんなる個別財務諸表の算術的合計ではなく、親子会社を構成要素とする有機体としての企業集団の財政状態や経営成績等を総合的に報告するものである。これは個別財務諸表の前提とする親会社、子会社という個々の会計主体と企業集団という有機的な単一の組織体である会計主体とが本質的に相違するものであることを意味している。このようにして個別財務諸表制度における会計主体は、連結財務諸表制度の確立によってその性格を画期的に変えることとなった。

会計期間の公準については、前述のように、1年を一会計期間とする会計慣行が確立したが、その後企業外部のステイク・ホルダーは1年に1度だけしか会計報告書を利用することができないというのでは、企業内部者との間に会計情報利用上不公平が生ずる（情報の非対称性）という声を反映して、半期報告書の方式が導入された。すなわち1年に1度の本決算の結果としての財務諸表を半年に1度の仮決算による中間報告書によって補足しようというのである。だが半期報告書の制度もやがて国際的に慣行となっている4半期報告書の方式に取って代わられることとなった。その狙いが会計情報開示の頻度を高めることによるステイク・ホルダーの保護にあることはいまでもない。

(3) 会計的判断規準の変遷

会計的判断規準として最初に明文化されたのは企業会計原則における一般原則の8命題

である。一般原則としては当初、真实性、正規の簿記、資本剰余金と利益剰余金の区別、明瞭性、継続性、保守主義および単一性の7命題があげられており、重要性は真实性と正規の簿記とから読み取るものとされていた⁽⁴⁾。だが重要性は後に企業会計原則注解・注1の中で例示を含めて明文化された。一般原則は真实性、明瞭性、継続性などそのいくつか、連結財務諸表原則などにも導入されている

1966年にASOBAT (A Statement of Basic Accounting Standards) が公表された。ASOBATにおいては、会計的判断規準をアカウンティング・スタンダードと称し、その頂点に有用性をおく。そしてこれを具体化するものとして、目的適合性、検証可能性、不偏性および計量可能性の4つの命題をあげている。これらは会計情報の備えるべき特質をあらわすもので、会計情報特性とよばれており、まさに会計的判断規準を意味している。これらの規準命題は一般原則の8命題とは別の新規なものとして識者の注目を集めた。なおこれらの情報特性を表わす命題はASOBATにおいて初めて登場したのではなく、その当時すでにアメリカにおける種々の会計学研究者により論ぜられ問題にされていた⁽⁵⁾。

ASOBATが公表されて後、会計情報特性に関する研究はわが国においても活発に行われるようになり、これらの情報特性は会計学的ものの考え方において重要な役割を演ずることとなった。企業会計原則における一般原則が1949年以降の企業会計に固有の思考法における判断規準であったのに対して、ASOBATのアカウンティング・スタンダードに代表される会計情報特性は1960年代以降に一般化したものであり、それらは情報理論、コミュニケーション理論、測定論など学際的方法が企業会計の領域に導

入された結果を反映したものである。会計情報特性としての会計的判断規準はわが国の会計専門家の共通の知識として定着し、会計デイスクリュージャの問題を考える場合に有力な理論的武器として援用されている。それらの命題は制度的に会計法規や会計基準に具体的に取り入れられることはなかったが、それらの設定や改正にさいしての思考の過程で有効に利用されたことはいうまでもない。

会計情報の開示に関して、意思決定有用性 (Decision usefulness) の概念が現在重視されている。スコット (William R. Scott) は、意思決定有用性アプローチによると、2つの重要な問題が考慮されなければならないという。その一は、財務諸表の利用者は誰かという問題である。財務諸表の利用者は多様であるが、いくつかのグループに分類することができる。すなわち投資者、債権者、企業経営者、労働組合、会計基準の設定者、政府などである。これらのグループは、会計という選挙区の有権者 (Constituencies of accounting) になぞらえることができる。その二は、財務諸表利用者の意思決定問題とはいかなるものかということである。この意思決定問題を正しく理解することにより、会計報告書のあるべき姿を探究しようとするものは利用者の情報要求を心に留めて財務諸表のあり方を改善するよう努力することになる。財務諸表の利用者グループのそれぞれの情報要求に財務諸表を合わせるようにすることは、意思決定をいっそう改善させることになり、このようにして財務諸表はその有用性をいっそう高めることになる⁽⁶⁾。

意思決定有用性は財務諸表の利用者志向を前提とし、意思決定と情報とのかかわりにおいて、情報の備えるべき特性を表したものとしてみわめて重要な判断規準である。意思決定有用

性は財務諸表作成者志向のもとでは考えられないものであって、学際的方法が導入された、ステイク・ホルダー重視の会計環境において初めて存在意義をもつこととなった概念である。この命題は、企業会計原則の一般原則をもって始まる戦後の会計的判断規準の中で今日におけるもっとも進化した精緻化したものとして評価されなければならない。

(4) 会計主要概念規定の変遷

企業会計原則は、資産、負債、資本、剰余金、費用、原価、収益、利益など会計上の主要概念のすべてについて定義をおこなっているわけではないが、それぞれの概念の定義を暗黙裡に前提として、会計処理や開示に関する規定を設けている。これらの中で剰余金については、当時まだ共通の認識が確立していなかったため、企業会計原則はこれについての概念規定を行っている。注解・注7において、「剰余金とは、会社の純資産額が法定資本の額をこえる部分をいう。」とし、さらに剰余金を資本剰余金と利益剰余金とに区別している。これら2つの剰余金については、第二、損益計算書原則の六において次のように規定している。「利益剰余金は、利益の留保額からなる剰余金であって、利益以外の源泉から生ずる資本剰余金と区別されなければならない。」と。

ある剰余金とおぼしきものが利益剰余金であるか資本剰余金であるかを識別するにあたって、これがいかなる取引から生じたものであるかをもって判断規準とする。すなわち資本取引および損益取引の分類を行い、資本剰余金は資本取引から生じ、利益剰余金は損益取引の結果獲得された利益を源泉とすると。ここで問題となるのは、資本取引の概念が会計主体観によ

って相違することである。企業会計原則は、当初企業はこれをめぐる利害関係者から独立の存在であるという企業実体論に立っていた。そこで資本取引とは、(1) 営業活動をへることなく企業の資本を直接増加し、または資本から控除される取引をいう。たとえば会社設立のときの資本の払い込み、増資の際の資本の追加元入れ、減資のさいの資本の払い戻しなど、企業と株主との間で行われる資本の増減変動・移転の取引は、いうまでもなく資本取引に属する。さらに(2) 国庫補助金、建設助成金、資本的支出にあてるべき工事負担金、保険差益などを生ずる取引は株主との間の取引ではないが、企業資本を実質的に増加せしめるものとして資本取引に含まれる⁽⁷⁾。これに対して資本主理論によれば、企業と株主の間で行われる(1)の取引だけが資本取引であり、(2)は損益取引として取り扱われ、これらの取引によって生ずるものは利益とみなされる。

企業会計原則は、当初企業実体論に基づき(1)、(2)の取引を資本取引とし、これらの取引から生ずる剰余金を資本剰余金と称し、資本に準ずるものとして処理することとしていた。しかしながらその後、商法と企業会計原則との經理の一元化をめざした改正の結果、商法にあゆみより、(2)の取引による剰余金をその他の資本剰余金と名づけ、利益剰余金として取り扱うことになり、今日にいたっている。要するに、基礎となる会計主体論を、従前の企業実体論をすてて、資本主理論に変えたのである。企業会計原則は証券取引法および財務諸表等規則という根拠法規をもちながらも、それ自体は法規でないために、法律としての商法の主張に従わざるをえなかったのではないと思われる。

会計主要概念である資産概念と費用ないし原価の概念との関係には、損益計算を重視する

当時の考え方が色濃く現われている。資産の本質を将来費用であると見るのである。資産とはその取得原価のうち将来の収益に対応する部分を表す将来費用にほかならないと理解する。すなわち資産を将来において費用となる原価のかたまりであるとするのである。資産の取得原価のうち当期の営業活動に利用されて費消され、当期の収益の獲得に貢献した部分が、損益計算上当期の収益に対応される費用である。これに対して当期の営業活動において費消されないため当期の損益計算から除外され、将来の期間において収益の獲得に貢献する原価部分は資産として貸借対照表に計上される。この考え方によれば、当期費用も将来費用たる資産も本質的に相違はなく、ただ収益に対応する期間のズレに両者の違いが見出されるにすぎない。このように資産を将来費用とみなす考え方においては、資産の本質を損益計算の立場からとらえ、資産の評価は取得原価基準によらなければならない、時価を反映した評価益の計上はきびしく規制される。

経済のグローバル化、企業活動の多様化、IT産業の進展、国際会計基準との調和化・一体化等の流れは、企業会計に各種の変革をもたらす。税効果会計の出現はその一例であり、それは新しい会計上の概念を必要とする。税効果会計を実施することにより、貸借対照表においては、将来減算一時差異および税務上の繰越欠損金等に対して繰延税金資産が計上され、他方将来加算一時差異に対して繰延税金負債が計上される。繰延税金資産は将来における法人税等の支払額を減額する効果を有し、一般的には法人税等の前払額に相当するものとして資産性を認められている。繰延税金負債は、将来の法人税等の支払額を増額する効果を有し、法人税等の未払額に相当するため、負債としての性格

を有するものとされる。繰延税金資産、繰延税金負債ともに、税効果会計の導入とともに登場した概念であり、資産性および負債性を認められてはいるが、従来の資産観や負債観をもってしては理解しにくい面をもっている。

発生主義会計を基礎とする企業会計制度においては、収益および費用、とりわけ費用はキャッシュ・フローの増減と結びつかない面をもち、したがって費用および収益の流れはキャッシュ・フローに対応するとは限らない。そのために損益計算上利益があがっていながら、キャッシュ・フローは不健全な状況にあるというような場合も少なくない。そこで発生主義会計を維持しながらも、キャッシュ・フローを測定・開示するキャッシュ・フロー計算書の制度が新たに設けられた。連結財務諸表制度を前提とするところから、連結キャッシュ・フロー計算書を原則とし、必要に応じて個別ベースのキャッシュ・フロー計算書が開示される。

この計算書におけるキャッシュ、すなわち資金は次のように定義される。キャッシュ・フロー計算書では、対象とする資金の範囲を現金（手許現金および要求払預金）および現金同等物としている。現金同等物は容易に換金可能であって、価値の変動についてわずかなリスクしか負わない短期投資、たとえば取得日から3ヶ月以内に満期日または償還日が到来する短期的な投資である定期預金、譲渡性預金、コマーシャル・ペーパー、売戻し条件付現先、公社債投資信託などに限られる。したがって価格変動リスクの高い株式などは資金の範囲から除かれる。このような資金の概念は、これまでには存在せず、国際的会計基準などの影響を受けたものである。

その他退職給付会計における退職給付債務、年金資産、過去勤務債務など、金融商品会計に

おける金融商品、固定資産の減損会計における減損損失その他、新しい会計概念が次々と出現している。これらは社会的、経済的な必要性や会計基準の国際化にともなって生じたものであり、企業会計をめぐる環境的諸要因の変化に対応したものである。新しく生じたこれらの概念は、その多くが伝統的な概念規定に沿うものであるが、繰延税金資産・負債のように、それからはみ出たものも見受けられる。

(5) 基本的会計原理の変遷

前述のように、基本的会計原理は認識、分類、測定、計算および開示の5つの範疇に分けることができる。これらのうち測定については、既述のように、すでに検討を加えて公表している。そこで本稿では、それ以外の4つの範疇について、主要な変化発展を考察することにしたい。

認識に関する原則命題として、企業会計原則上、発生および実現があげられている。費用および収益の認識については、「すべての費用および収益は、その支出および収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。」と述べている。支出および収入に基づいて計上するという意味は、現金支出および現金収入に基づいて計上するということだけを意味するのではない。ここで問題となる収支とは現金およびその等価物(Cash and its equivalents)をさしている。すなわち当期になされた現金支出および現金収入に加えて、営業上の債権および債務その他将来の現金収支を含む広義の概念である。

発生主義においては、収益および費用を生ぜしめる経済価値の増減変動の事実に着目し、この事実にしたがって収益または費用を会計的に認識する。たとえば企業の保有する固定資産

に関する減価償却は、なんら現金支出を伴うものではないが、固定資産の使用、時の経過、陳腐化などによって生じた資産の経済価値の減少という経済的事実にしたがって、費用として把握される。また次期にまたがる地代や家賃の受取額は発生主義によれば、受取額のうち当期に役務の提供を行った分に相当するものだけが当期の収益に計上され、これを超える分は次期に繰延べられる。発生主義によれば、このように経済価値の増加にあわせて収益を、また減少に応じて費用を認識する。

企業会計原則は実現主義につき、次のような規定を設けている。すなわち「未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」さらに「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。実現主義においては、収益または費用は経済価値の増加または減少という事実とこれに伴う現金および現金等価物すなわち貨幣性資産の増加または減少をもって認識される。たとえば商品等の売上に係る収益は、販売によって一方製品、商品、サービスなどが買手の側に引渡されて財貨等の経済価値が減少した事実と他方それと引換えに貨幣性資産が流入したことの二つの要件の成立によって実現したとみなされる。従業員に対する給与については、労働用役の費消という経済価値減少の事実と給与の支払いという貨幣性資産減少の二つの要件の成立をもって実現が認識される。

企業会計原則においては、収益は実現したものだけを認識し、費用は実現したものに加えて発生したものをも計上することになっている。先に参照した「すべての費用及び収益は、その支出及び収益に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しな

なければならない。」という文言の意味はまさにその点ある。すなわち収益は実現したものだけを計上し、費用は期中に実現したものを計上するとともに、決算整理にあたって発生費用をも認識し、計上しなければならないのである。給与を例にとれば、期中には、支払われて実現したものが当然計上されるが、決算整理に当たって発生額をも見越給与として認識し計上する。すなわち費用の認識については、期中において実現したものを計上するがそれに加えて、決算時に、発生したものを認識して計上しなければならないのである。しばしば収益は実現したものだけを計上し、費用は発生したものを計上するという説明に接することがあるが、それは舌足らずな表現であって、真意は上述のとおりである。

近年、金融自由化の結果、金融商品取引が活発になり、多様な金融派生商品が現れた。当初、これに対する会計的対応が十分でなかったけれど、やがて会計基準を設定してその処理法を整備し今日にいたっている。金融商品会計基準においては、金融資産の種類によって時価評価が適用されている。そこで時価評価にさいして、いかなる認識基準が取られるべきかが問題となる。取得原価による評価は、実現主義と密接な関連をもっている。これに対して発生主義によれば、資産や負債の経済価値の変動に着目して、貨幣性資産の増減の事実に係りなく、費用や収益を認識することができるので、時価評価は発生主義と整合的であるかのように思われる。だがよく考えてみると、金融資産は本来の性格が貨幣性のものであるから、その評価を経済価値の増減だけに着目し、貨幣性資産の増減から切離すことは不可能である。それは、経済価値の増減それ自体が貨幣性資産と密接に結びついているからである。このようにして金融

資産の時価評価にあたっては発生主義による認識は不適切であるといえよう。

そこで浮上してきたのが実現可能性の概念である。実現可能性とは、市場取引の完了を絶対要件とし、取得原価評価と不可分の関係にある実現主義を修正もしくは拡張した概念である。たとえば金融派生商品の市場における価格が上昇または下落して生じた増価または減価が市場取引を通じて確実にキャッシュ・フローに転換しうる客観的な状態が存在し、しかもそのキャッシュ・フローの額が市場価格によって合理的に測定可能である場合に、この基準は当該金融商品の増価または減価を保有損益として認識するのに役立つ。このような状況下にある増価または減価は実現可能であると認識されるのである。収益または費用の認識基準としての実現可能性は、測定基準としての時価(市場価格)基準と整合的であり、取得原価基準とは非整合的である。

有価証券の損益認識について実現可能性の原則を適用することは、企業の経営業績の評価、この場合有価証券の保有活動にともなう有利得や保有損失を認識し、保有活動に係る経営業績を情報化して観察する上できわめて有効である。それと同時に当該資産の市場において現在成立している時価を認識するので、評価時点ではまだ売却しておらず、したがって実現基準をまだクリアーしてはいないが、売ろうと思えばいつでも問題なくキャッシュ・フローの流入が可能である(換金性が著しく高い)ので、配当財源などとしての処分可能性が大である。そこで実現可能な利得や損失は処分可能利益の算定に関与せしめられる。このような性格をもつ実現可能性の原則は、売買目的の有価証券、持合株式、金融派生商品などの時価評価に際して、認識基準としてきわめて重要な役割を演ず

る。外貨建取引に関し、取引日レートに対して決算日レートを適用するのも、外貨取引市場の存在を前提とした実現可能性の基準の適用に他ならない。

以上に考察したように、当初、発生主義および実現主義をもって認識基準として事足りた時期も、金融自由化による金融商品の出現によって終わりを告げ、新たに実現可能基準を導入する必要に迫られることとなった。認識基準としての実現可能基準に支えられて、時価評価はその安定性を強化することができるのである。

キャッシュ・フロー計算におけるキャッシュ・フローの認識にさいしては、先に述べた資金の増加または減少が指標となる。キャッシュ・フローの入りは資金の増加をもって、また出は減少によって認識される。この認識法は当世風現金主義といってよいであろう。かつての時代における現金の概念は金融制度の発展している現在においては、資金すなわち現金および同等物として多様化し、拡大されているのである。

分類の範疇については、前述のように、資本取引および損益取引の区別が会計主体観の企業実体論から資本主理論に変更されたことにより変化したことが特徴的である。すなわち資本主理論においては、資本の増減変動に係る株主との間の取引だけが資本取引とみなされるため、国庫補助金、保険差益などによって生ずるその他の資本剰余金は利益としてとり扱われることになっている。すなわち資本取引に属するある部分が損益取引に分類されることになったのである。これら二つの概念の区別の変更は、資本と利益の概念の区別に対して大きな変化をもたらしている。すなわちその他の資本剰余金はかつて貸借対照表上資本の部に資本に準ずる資本剰余金の項目として開示されて

いたのが、上記の変更によって利益剰余金の項目として掲載されることになっているのである。

計算範疇については、国際的会計基準において包括利益の概念およびその計算方式が採用されており、わが国においてもそれが論議の対象になってはいるが、現在のところ利益計算は従来からの損益法によって実施されている。キャッシュ・フロー計算書の作成開示が行われているので、営業活動、投資活動および財務活動の区分に分けてキャッシュ・フローの増減計算が行われ、活動別の残高が表示される。発生主義会計に基づく伝統的な利益計算が行われながらも、その不備を補うためにキャッシュ・フロー計算が並行して実施されているのが現状である。

報告すなわち会計情報の開示の範疇については、企業会計原則は個別財務諸表の作成開示だけを要求していた。その後企業の集团的活動が広く行われるようになり、企業集団に属する個々の企業の財務諸表だけを開示するだけでは企業集団全体の経営成績、財政状態、キャッシュ・フローの状況などを把握することが不可能となり、連結財務諸表の作成開示が不可欠となった。国際的会計基準においては、この制度は早くから採入れられており、アメリカやヨーロッパの株主は連結財務諸表なしでは、企業集団の経営成績などを理解することができない。そこで外国株主の要請を反映する形で、連結財務諸表の制度が確立されたといってよい。連結財務諸表の確立の後、この制度を補足するために、事業の種類別、親会社および子会社の所在地別ならびに海外売上高について、セグメント情報の開示が行われている。

企業会計原則の設定された当時と今日とでは、財務諸表の体系も大きく相違している。当

初、損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表および財務諸表付属明細表という体系であったものが、その後たびたび改正された。今日では、連結および個別の貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、キャッシュ・フロー計算書および付属明細表となっている。これは財務諸表利用者の意思決定有用性に対応したからにはほかならない。

4 むすび

以上本稿では、戦後 60 余年にわたるわが国の企業会計制度の変遷を企業会計基準論的方法を用いて分析した。一つのシステムとしての企業会計を会計目的、会計公準、会計的判断基準、会計上の主要概念ならびに会計処理および報告を基礎づける基本原理という五つのサブシステムに分け、基本原理については、さらに認識、分類、測定、計算および財務諸表の開示の 5 つの範疇にわけてとらえ、その中身が時代とともに、また会計をめぐる環境の変化につれ

て、変わっていく姿を素描した。60 余年の間に企業会計をめぐる環境は著しく変わり、これに対応して企業会計の実態も大きく変化した。

一つのシステムとしての企業会計はこれをめぐる環境である経済社会の変化発展に適応して、自らを変えていかなければならない。さもなければその社会的存在意義は希薄化するからである。環境の変化に適応して変容する企業会計は、その活動を通じて、逆に会計環境である経済社会に影響を及ぼし、その実態の変化を促す。そしてそのような関係が循環的に繰り返されて、経済社会の発展を見るのが世の常である。企業会計をたんなる記録、計算、開示のテクニックとしてのみとらえるならば、システムと環境との関係について本稿で取り扱ったような認識は不可能であろう。企業会計が経済社会におけるインフラストラクチャーとして持続的に機能し続けるためには、われわれがそのような関係につき正しい認識をもつことが必要である。

<注>

- (1) 拙著 「企業会計基準の構造」、実務会社 1966 年、第 1 章を参照のこと。
- (2) 拙稿 「企業会計制度の変遷—資産評価基準をめぐる」 LEC 会計大学院紀要 第一号 2006 年 6 月。
- (3) システムの概念については、拙著「企業会計の基礎的考え方」、LEC 会計大学院叢書 第 3 巻 2009 年 7 月 第 3 章を参照のこと。
- (4) 黒澤 清著 「近代会计学」1951 年、297 ページ参照のこと。
- (5) 情報特性に関する当時のアメリカにおけ

る研究の主なものをあげておこう。

- J. W. Pattillo, *The Foundation of Financial Accounting*, 1965
- R. J. Chambers, *Accounting Evaluation and Economic Behavior*, 1966
- AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966.
- H. J. Snavelly, "Accounting Information Criteria", *Accounting Review*, Apr. 1967.
- J. M. Fremgen, "Utility and Accounting Principles", *Accounting Review*, Jul. 1967
- (6) William R. Scott, *Financial Accounting Theory*, 1977 年 38 ページ参照。

