

## 企業会計の理論構造について

番場 嘉一郎

### (17) 企業会計の理論構造について

企業会計は、会計の目的、会計公準、エンティティ観に照して、妥当、有用と認められる会計諸概念、会計原則およびルールを形成し、これらを対象に適用し、合目的な会計情報を収集し、これを各種のユーザーに伝達する制度である。このような会計制度の理論構造を探れば、それは公準、目的観、クライテリア (criteria)、エンティティ観、会計諸概念、会計原則およびルールといった要素から成っているということが出来る。

会計理論の土台として、理論構造の最下部にあるものが公準であり、公準を基盤とし、その上部に位置するものが会計諸概念、会計原則およびルールである。

妥当、有用な会計諸概念、会計原則およびルールは、帰納的に形成されたものと演繹的に形成されたものから成る。会計原則およびルールを帰納的に形成するには、いかなる会計情報がいかなるユーザーによっていかなる意思決定に利用されるかを数多く観察することを出発点とし、これに基づいてもっとも妥当、有用な情報と考えられるものを措定し、さらにそのデータの認識・測定がいかに行なわれているかを観察することを要する。このようにして原則およびルールを確定するのである。情報のコミュニケーションに関する原則およびルールもこれに準じて確定される。

会計原則およびルールを演繹的に定める場合には、意思決定過程の論理的分析を通じて、これに適した会計情

報を推論によって引きだし、さらにそのデータの認識および測定をいかに行なうべきかを会計公準に照して理論的に決定するのである。

会計諸概念、たとえば取引、資産、持分などの概念は主としてまず経営事象および会計事象の観察を通じて帰納的に形成され、多くの人々の合意によって確定される。演繹的論理の適用によって未だ帰一しない概念が確定される場合もある。形成された概念の当否は会計の目的、公準などに照してテストされなければならない。

## 二

会計公準は企業会計のおかれている環境条件を分析的に観察し、あるいは会計の目的なり、機能なりに照して会計のプロセスを観察することによって帰納的に形成される。会計公準のあるものは他の先行公準から演繹されるのである。

会計の目的、機能、および領域を措定することは、環境条件のうち、いかなるものが会計に関連するものであるかを明らかにするのみでなく、また会計諸概念、会計原則、ルールなどの要否、当否を判断するのに役立つ。

会計目的と会計公準との関係についてヘンドリックセンは次のように述べている。「目的は理論構造上、公準の一部と考えられもするし、公準より上位の（または公準と同一レベルの）一組の命題とみることもし得る。しかしいかなる公準が会計に関連をもつものであるかを決定し、あるいは公準に基づいて設定された会計原則およびルールが会計制度に対して要求されているところを満足せしめるものであるかを判断するためには、会計の目的に関する程度の合意が必要であることは否定されない。別言すれば、会計原則およびルールは公準から論理的に引き出されるべきであると同時に会計の基本的目的に適合するか否かのテストに合格しなければならぬ」と (Hendriksen, *Accounting Theory*, p. 81)。また曰く、「会計目的の表明は若干、公準（環境条件）に左右されるものであり、逆に公準のうちには会計目的に基づいて設定されるもの（明瞭表示の公準のごとく）もありうる」と (Ibid., p. 83)。

## 三

公準 (postulates) はそれぞれの学問分野において一般

に妥当と認められている基礎的な命題、前提または仮定を意味する。会計公準は、エクस्पlicit (explicit) にまたはインプリシット (implicit) に、会計理論に一般的にとり入れられている公準である。

新井(清光)教授は、公準の語義について、「公準という言葉は、本来、数学上の用語としての『公理』を意味するほか、『要請』、『仮定』、『仮説』、『前提条件』などいろいろな意味をもっている」とし、公準は、(1)論証または証明を要しないものであるが、(2)広く一般に自明のものとして認められるものでなければならず、(3)かつある理論を形成し、またはある事柄を説明するためにも不可欠な前提条件または仮定たりうるものでなければならぬと述べている。

また会計公準については、「会計公準は企業会計の理論形成上とくに会計原則の成立のためにその根本的な基盤となるものである」と説明している(新井清光、会計公準の研究、七三頁、八〇—一頁)。

AICPAの特別委員会は会計公準について次のように述べた(The Special Committee on Research Program, AICPA, Report to Council of the Special Com-

mittee on Research Program, Sept. 1958, The Journal of Accountancy, Dec. 1958, p. 63)。

「会計公準は数において少ない。これは会計原則がのっている基本的な仮定(仮説)を意味する。公準は経済的および政治的な環境から、かつ企業社会のあらゆる部門(segments)における思想形式(modes of thought)および慣習から、必然的に導き出されるものである。しかし会計原則を形成し、かつ具体的に原則を適用する上に必要なルールその他のガイド(指針)を展開するため有意な基礎をととのえるために、公認会計士は公準なるものの理解および解釈を明確にしなければならない。」

イリノイ大学のスタディー・グループによれば、会計公準は企業会計の理論的構造にとって基本的なもの(理論的構造の土台)であり、一般に認められた考え方を反映する命題に外ならない。それは演繹的な推論によって形成されるものではなく、帰納的観察によって発見されるものである(A Study Group at the University of Illinois, A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles, Monograph 1, 1964, pp. 6—7)。

公準なるものの性格をヘンドリックセンは次のように述

べている。「会計公準は(1)会計の論理を展開することに  
 関連するもの(関連命題)でなければならぬ。すなわ  
 ちそれはさらに次段階の命題を論理的に引き出す基礎と  
 して役立たなければならぬ。(2)それは会計の論理を展  
 開するための前提たる事実(being true)、あるいは有用  
 な出発点をなす仮定としてディスカッションに参加する  
 者から妥当とみとめられるものでなければならぬ。公  
 準は真実なこと、現実的なことであることを要しない。」  
 (Hendriksen, op. cit., pp. 83—4)。

四

会計公準として挙げられる命題は人によって区々であ  
 るが、ムーニッツが AICPA Accounting Research Study  
 No. 1として発表した「基本的な会計公準」には次のよ  
 うに多くのものが列挙されている(Moonitz, 'The Basic  
 Postulates of Accounting, 1961, p. 51 ff.)。

環境公準

- (1) 数値的表示 (quantification) 数値的データは合  
 理的な経済的意思決定、すなわち結果に基づく正し  
 い措置の選択にとって有用である。

- (2) 交換 生産される財貨およびサービスは大部分、  
 交換に供され、自家消費されるものではない。  
 (3) エンティティー 経済活動は特定のエンティティ  
 ー(特定の経済単位)を通じて行なわれる。  
 (4) 期間 経済活動はある特定可能な期間に行なわ  
 れる。  
 (5) 測定単位 貨幣単位は財貨およびサービス(労  
 働、天然資源、資本を含む)を測定するための公分  
 母である。

環境公準から導き出される補足的命題

- (1) 財務諸表 会計の結果は基本的に有機的な関連を  
 保つ一組の財務諸表に表現される(これらの財務諸  
 表は相互に結ばれ合っており、同一会計データに基  
 づいて作成される)。  
 (2) 市場価格 会計データは過去、現在、または将来  
 の交換によって生じた、または生ずる価格に基づい  
 て測定される。  
 (3) エンティティー 会計の結果は特定のエンティテ  
 ー(または特定の経済単位)にかかわらずして表  
 現(報告)される。

- (4) 暫定性 比較的短い期間の経営成績は費用・収益の期間配分が必要である限り、暫定的なものである。  
当為的公準 (imperatives)
- (1) エンティティの活動の継続 (continuity) 反証のない限り、エンティティは無限に活動を続けるものと見なければならぬ。
- (2) 客観性 資産および負債の変動ならびにこれが収益、費用、利益剰余金などに及ぼす影響 (もしあれば) は、それらが客観的に測定される時点よりも早く、正式に勘定記録上、認識されてはならない。
- (3) 継続性 (consistency) 一エンティティにつき採用する会計手続は、その活動および状況の測定にとって適切なものでなければならず、かつ毎期継続的に適用されなければならない。
- (4) 安定せる測定単位 (stable unit) 会計報告は安定せる測定単位に基づいて作成されなければならない。  
い。
- (5) 明瞭表示 (disclosure) 会計報告はミスリーディングなものたらしめないために必要とされる事項を明瞭に表示しなければならない。

ムーニッツは、以上のように、会計公準(命題)を指定するとともに、これらを三つのカテゴリーに分けたのである。

最初の環境公準は、企業会計の目的を確認し、会計のおかれている環境、既存の会計実務および会計理論に問題指向的な研究方法と帰納的な観察方法を適用することによって求められたものである。

第二の補足的公準(命題)は第一の公準から演繹されたものとみることが出来る。第三の当為的公準には帰納的に求められたものと演繹的に引き出されたものが存在する。

ムーニッツの会計公準には、統一性 (uniformity)、重要性 (materiality)、保守主義 (conservatism) が含まれていない。ムーニッツは、会計原則の議論に際して、重要性和保守主義の二概念がしばしば取り上げられているけれども、論理的にいつて、これらは基本的命題には属さないと考えるのである。

統一性とは、一業種に属するすべての企業は同一の会計手続を採用すべきであるという当為的命題を意味するが、ムーニッツはこれが当為的命題たるべきか否かにつ

いては肯定も否定もしないのである。

五

ヘンドリックセンはムーニッツの列挙した公準(命題)を整理し、ムーニッツのいう環境公準および補足的命題を環境公準とし、これに測定に関する公準と会計単位(accounting entity)の識別(identification)および性質に関する公準とに分類している。またムーニッツのいう当為的公準に若干のクライテリア、ドクトリンを付け加えたものを環境的制約(ないし要請)となづけている。

測定に関する公準

- (1) 数値的表示の公準
  - (2) 交換の公準→交換価格(市場価格)の公準
  - (3) 測定単位の公準
- エンティティに関する公準
- (1) エンティティの公準
  - (2) エンティティ活動の継続の公準
  - (3) 期間の公準
- 環境的制約
- (1) 暫定性の公準(不確実性の存在に関連する公準)

(2) 継続性(統一性を含む)の公準(不確実性の存在に関連する公準)

(3) 客観性の公準(不確実性の存在に関連する公準)

(4) 貨幣単位の安定に関する公準

(5) 重要性の概念

(6) 保守主義の概念(不確実性および客観性に関連する概念)

ヘンドリックセンは情報伝達に関する当為的公準たる「明瞭表示の公準」を公準体系上明確に位置づけていない。

ヘンドリックセンが環境的制約といっているのは収益・費用等の認識・測定、会計データの記録および報告に関する会計原則の適用を制約するもの(restrictions; constraints)を意味する。会計の対象となる経済的データには著しい不確実性がつきまとうものである。設備の耐用年数、残存価額、アフターサービスの発生度合、債権の回収可能性などすべて然りである。このことから会計には見積(estimates)・予想(predictions)が潜入し、会計データは暫定的性格をおびることになる。ヘンドリックセンはこの不確実性・暫定性から、代替的会計手続の中から妥当なものを選択する必要が生じ、選択した

手続を毎期継続して適用しなければならないという制約、コンシステンシーとよばれる制約が生ずるとしている。

しかしこの説明はわれわれを納得せしめない。継続性は会計データに期間比較性を与え、これによって会計データの有用性を保たしめ、かつ期間利益の操作を防止するための当為的公準として説明されるべきである。

ヘンドリックセンは暫定性を制約条件 (constraints) の一つに加えているが、これは会計原則の適用に関する制約、要請ではありえない。

貨幣単位の価値は安定的なものでないという環境的制約は、貨幣単位による会計データに有用性を保たしめるためには、これを修正しなければならないという意味において測定原則 (ヒストリカル・コスト・プリンシプル) に対する制約となるのであるが、測定原則の適用に関する制約をあらわすとすれば、それは貨幣価値の不安定ということよりも「貨幣単位による記録および報告は修正されなければならない」ということ、すなわち修正 (modification) という文言で表現されるべきである。

重要性は、意思決定にとって重要と考えられる会計情報は明細に記録され、明瞭に報告されなければならない

という会計原則適用上の制約を意味する。

ヘンドリックセンは保守主義 (conservatism) について、それは会計公準でもないし、会計理論の構成要素たる「制約」でもありえないが、会計実務において会計データを記録・報告する場合の「制約」として用いられているとし、次のように述べている。

「保守主義は会計理論に場所を占めうる概念ではない。資産および収益を故意に低く表示することは外部者の妥当な意思決定に支障を与える。……一期間の利益の過小表示は将来の期間の利益の過大表示につながる可能性を有し、ある期の会計情報の有用性を害するのみでなく、期間比較性をさまたげる。……保守主義は評価に関する不確実性の存在に対処するための甚だ拙劣な方法に過ぎない。それはややもすれば会計データを全面的にゆがめる。保守主義の大きな危険性は無定見なことにある。……」(Hendriksen, op. cit., p. 94)。

ムーニッツがインペラティブ (imperatives) として掲げたのは論理的な当為のみであったが、ヘンドリックセンはこれに非論理的な許容事項 (保守主義)、例外的な許容事項 (重要性) を加えて、全体を「制約」として

性格づけたのである。

人によってはコンシステンシー、保守主義、重要性などの思考をドクトリン (doctrines) となづける。

六

一般に認められた会計原則およびルールは、財務会計の目的、エンティティ、企業活動の継続、貨幣単位、会計期間というような環境公準、採用するエンティティ観、基本的要請、一般的な会計諸概念を考慮し、これらと矛盾のないように設定された会計行為のガイドラインであり、これを適用するにあたっては継続性・重要性などの公準が考慮されるのである。

会計処理の原則ないしルールに該当するものとしては、資産、費用、持分の測定に関する歴史的原価主義、費用の認識に関する発生主義、収益の認識に関する実現主義、マッチングの原則、費用配分のルール (減価償却方法など) の如きが挙げられよう。

報告に関する原則ないしルールとしては総額表示、区分表示、科目配列のルールなどが挙げられよう。

上述の理論構造を前提とすれば、わが国の「企業会計

原則」に示されている一般原則は、資本取引・損益取引の区別の原則を除き、当為・制約・要請をあらわす公準に該当すると見ることが出来る (ザイン的公準と解されるものはない)。資本取引・損益取引の区別の原則は、理論構造における概念のレベルに位置させることが妥当であろう。この区別は利益概念ないし、資本概念の確定という問題に外ならないと考えられるからである。

真实性の原則は明らかに要請公準あるいは公準に先行する基本的な要求 (basic need) である。会計公準を設定するに当って倫理的・社会学的方法を採用すれば、正義 (justice)、真実 (truth)、公正 (fairness) といった概念が会計に関連する公準として浮かび上がるのである。DR Scott はこれらを会計原則の基礎として提案した。

彼によれば真实性は「会計記録および財務諸表は提供しようとする情報を真実・正確に表示し、不真実の表示をしてはならない」という要求をあらわす (DR Scott, *The Basis for Accounting Principles, The Accounting Review*, December 1941, pp. 342-3)。

\* 正義の公準は「会計のルール、手続は企業活動に現実に関係し、または潜在的に関係するすべての利害関係者



(Interests) に対して公平 (equitable) な立場をとるものでなければならぬ」という内容のものである。

公正の公準は「会計理論および実践は公正、不偏 (impartial)、無私 (impartial) なものでなければならず、特定の利害関係者に奉仕するものであってはならない」という内容のものである。

「真实性」、「正義」、「公正性」といった概念を会計公準に加えることについて、ムーニッツは、「この種の語は主観的概念をあらわすものであり、このような概念は会計問題に適用可能となるには何らかの具体的な基準を必要とする。人間の目的意識的な活動の結果は、結局のところ、倫理概念に固有の価値判断によって判断されなければならぬのであるが、しかし、会計公準として、なるべく客観的な基準を求めようとする場合に、このような倫理概念を持ち込むことは妥当でない」と批判する (Moonitz, op. cit., pp. 3-4)。アーネットも公正、正義といった概念の導入に反対している (Arnett, The Concept of Fairness, The Accounting Review, April 1967, p. 291 ff.)。

七

イリノイ大学のスタディー・グループは、「基本的な会計公準および会計原則」に関する意見書において、六つの公準を掲げ、その第一として「会計データおよび報告は多種多様な目的にとって妥当性および有用性をもつものである」という表現で、妥当性、有用性、多様性の公準をうたっている。他の五つは、エンティティの公準、交換の公準、市場価格の公準、企業活動の継続の公準、会計期間の公準であって、別段特色のあるものではない。この第一公準から、会計データは特定の利用者の便益を考慮してゆがめられることがあってはならないというゾレン、企業の取引データは多種類の利害関係グループによって利用されるように測定されなければならないという測定に関するゾレン、必要に応じて企業の会計データをモディファイする場合には、その性質、範囲、程度、影響が明示されなければならないというゾレンが生みだされるのである。この意見書ではこれらのゾレンを会計原則と名づけているが、これは第一公準から誘導された下位の公準の性質をもつものとも解されうるのである。有用性を要請公準とすれば、会計情報の弾力化、多様化、拡充化への道がひらかれ、会計が情報制度としての

機能をよりよく果す結果となる。それがこの第一公準を掲げる根拠とみられる。

情報の有用性を全面的なクライテリオンとし、可能と考えられる各種の会計情報の当否を評価するためのスタンダードを掲げ、また情報伝達に関するガイドラインを示し、会計情報およびその伝達の改善充実をはかろうとするものに A A A 委員会の A Statement of Basic Accounting Theory がある。このステートメントは情報理論の立場からする基本的会計理論の形成をねらったものである。有用性を公準と称さない点にイリノイ大学のスタディー・グループのステートメントと異なる点があるが、狙う点は共に同じである。A A A 委員会は有用性という公準ないしクライテリオンが企業会計制度にどのような公準、会計原則およびルールを要求することになるかを検討し、情報理論としての範囲において意見を表明したものである。「有用性」が将来の企業会計に関するヴィジョン、したがって将来の会計理論の形成にとって有用であることは明らかである。

一部のものは、公正の公準ないしクライテリオンを駆使して、公準ならびに会計原則およびルールの体系にメ

スを加え、会計理論の整備をはかろうとする考え方をとっている(たゞきは Arthur Andersen & Co., The Postulate of Accounting—What It Is, How It Is Determined, How It Should Be Used, 1960; Patillo, The Foundation of Financial Accounting, 1965 参照)。

ギヴンスは、ムーニッツの「基本的な会計公準」への批判として、二つの基本的会計公準、すなわち有用性および公正性の公準を加えることが必要であり、また適法性(Legality)の公準を加えることも考えられると主張している(Givens, Basic Accounting Postulates, The Accounting Review, July 1966, p. 458 ff.)。

この論文では、財務会計(外部的ユーザーへの情報提供を目的とする会計)と管理会計との間における理論構造の異同にはふれることができなかったが、管理会計は経営情報制度の一領域として将来ますます他のデザイン(意思決定理論、行動科学、情報理論、経営科学、マクロ経済理論およびミクロ経済理論など)の概念、技法、E D P 制度をとり入れて、自らの領域を著しく拡大することと相まって、管理会計の理論構造も大いに拡大され、変化することが期待される。(一橋大学教授)