

---

# 真実性の原則と経理自由

照 屋 行 雄

---

- I. はじめに
- II. 真実性の原則の理論的性格
- III. 継続性の原則の成立基盤
- IV. 真実性の原則と経理自由の前提
- V. おわりに

## I. は じ め に

企業会計は、会計実践の歴史的発展の過程で、社会的行為規範としての会計原則を形成し、発展させてきた。会計原則はそれ自体会計実践の指導規範として自律的体系を確保しなければならないが、その時の社会的・経済的情况を背景として、会計目的やそれに導かれる会計理論によってその目標とする価値内容が規定される性格のものである。

わが国企業会計原則は一般原則の第1に真実性の原則をかかげ、企業会計原則体系全体の目標価値として企業の財務内容の「真実な報告」を明示している。ここでの真実性は具体的な価値内容を明定しない包括的規範概念である。また、他方でそれは、真実性の原則以外の一般原則及び諸会計基準の適用を通じて達成される委任規定ともなっている。すなわち、企業会計原則における真実性の内実は、その時の社会的・経済的情况を背景として、企業会計の目的や会計理論に依拠して決定されることになるものと解されている。

また、企業の財務内容の「真実な報告」は一般原則の第二正規の簿記の原則以下の諸原則や、損益計算書原則及び貸借対照表原則に規定された諸基準を遵守することを通じて確保されることが期待されている。そして、かかる諸会計原則や諸会計基準を適用するに際して最も重要で基礎的な概念が経理自由の考えかたである。経理自由の概念は継続性の原則の前提要件であり、しかも継続性の原則は真実性の原則の予定する「真実な報告」を会計処理の局面で保証する会計ドクトリンである。経理自由の考えかたを企業会計原則の理論構造の中でどう位置づけるか、とりわけ真実性の原則との関係においてどのような働きをもつ概念かを明らかにする必要がある。

本稿では、企業会計における経理自由の概念を究明することによって、わが国企業会計原則における真実性の原則の理論的性格を明らかにしたいと思う。論述にあたっては、まず、わが国企業会計原則の理論的構造を明らかにし、そこにおける真実性の原則の理論的性格を考察する。つづいて、真実性の原則を保証する継続性の原則の役割について述べ、最後に、経理自由の前提と真実性の原則の関係について検討を加えることにしたい。

## Ⅱ． 真実性の原則の理論的性格

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、および第三貸借対照表原則の3部構成となっている。この企業会計原則の理論的構造を分析するならば、下部構造に一般原則を有し、それと有機的な関係をもつ損益計算書原則および貸借対照表原則を上部構造とする二層構造をなすものと理解される。<sup>1)</sup>

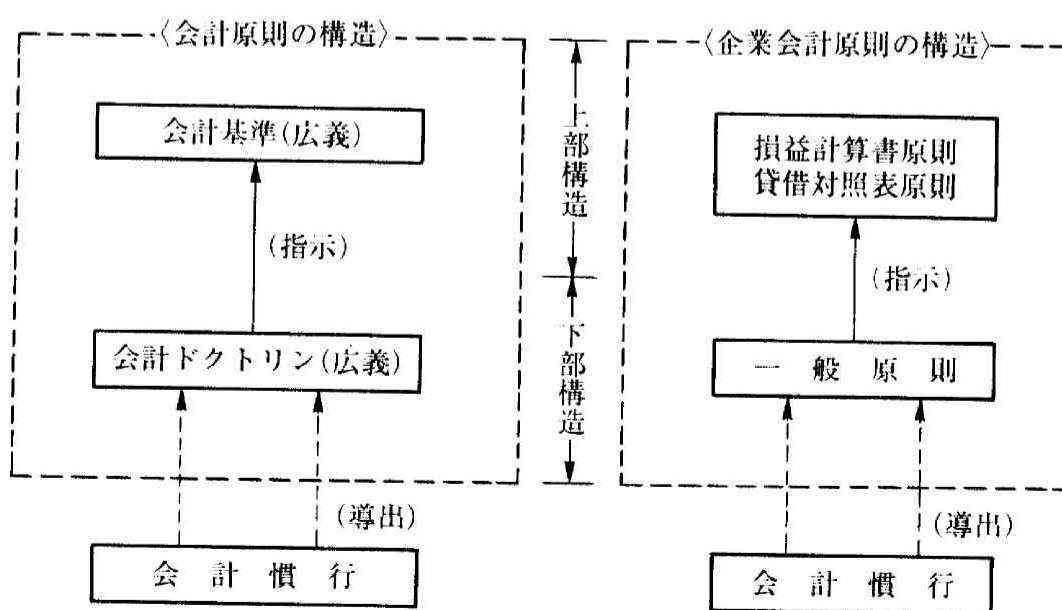
一般原則は、会計処理の基準や手続の選択と適用にあたって当為ないし規範としての性格をもっている。このような特質の一般原則は会計ドクトリンと呼ばれている。<sup>2)</sup> 若杉明教授は会計ドクトリンの特徴を、会計公準との比較において次のように明確に述べておられる。<sup>3)</sup>

- (1) 会計ドクトリンは、これなしにも会計実践が成立するが、たとえば、保守主義を適用しないと保守的な利益算定が結果しないという特質をもつ。
- (2) 保守主義の原則、継続性の原則等はいずれも例外処理、すなわち、これを適用しない会計処理がありうる。
- (3) 保守主義の原則などは具体的内容をもたず、会計行為への当為的・規範的な規制概念としての性格をもっている。
- (4) 相互にまたは他の概念と矛盾することも少なくない。
- (5) 会計目的に規制され、影響される性格をもっている。

以上によって会計ドクトリンが、会計目的の達成を効率的ないし合目的的に確保する上での一般的指針であることが理解される。

このように一般原則を会計ドクトリンと理解することによってわが国企業会計原則の構造が明確になるのである。一般原則にかかげられている個々の原則に導かれて、損益計算書および貸借対照表作成の個々の会計基準が全体としての統一的方向を失わず、かつ、効率的にそれぞれの役割を発揮することになる。企業会計原則の理論的構造を図示すれば図1の通りである。

図1 企業会計原則の理論的構造



会計ドクトリンとしての一般原則が、企業会計原則体系において重要な位置と役割をもつものであることは上述の通りである。そこで次に、一般原則を構成する諸原則の性格や関係性を分析することによって、その内部構造をさらに明確にしよう。

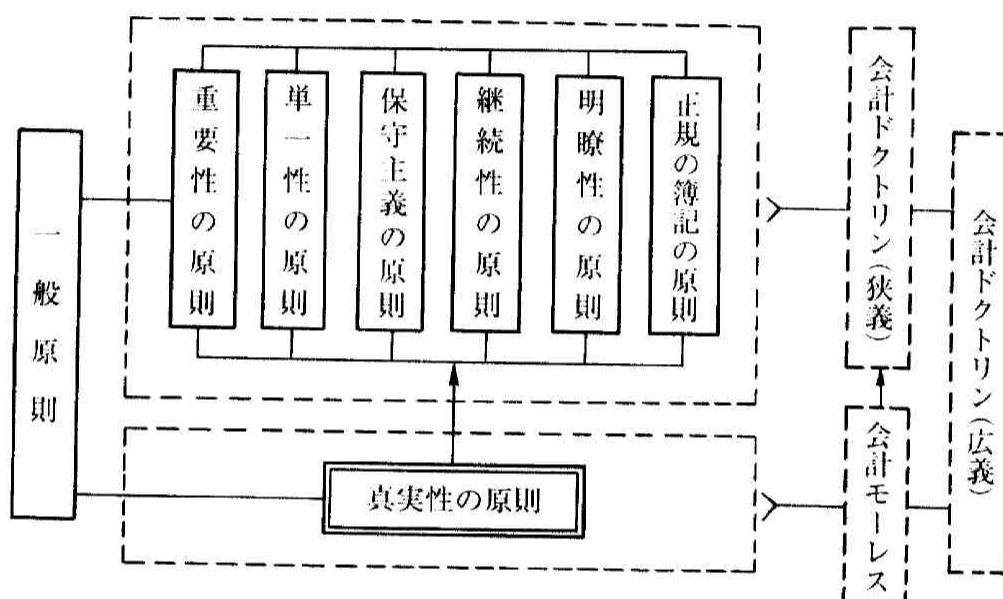
一般原則は、第一に真実性の原則を規定し、続いて第二に正規の簿記の原則、第三に資本取引・損益取引区別の原則、第四に明瞭性の原則、第五に継続性の原則を、さらに第六に保守主義の原則、第七に単一性の原則、また注解1には重要性の原則をそれぞれ規定している。第二の正規の簿記の原則以下の7つの諸原則は、それ自体が具体的内容をもつものではないが、損益計算書および貸借対照表作成上の個々の会計基準に対し、「……すべきである」といった当為的・規範的な行為指針を示したものである。

たとえば、第六の保守主義の原則は、「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」と規定し、企業会計が保守的経理を行うことを要求している。これは企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性が認められる場合には、保守的経理を行うことによって企業会計原則が保守的な利益の算定を期待しているいわば一つの重要な基本方針（政策）を明示しているわけである。その他の諸原則も基本的に同様な性格をもつものである。

これに対して、第一の真実性の原則は、同じ会計ドクトリンとはいえ、その内容と役割において異なった性格となっている。一般原則の第一には、「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供しなければならない。」として真実性の原則をうたっている。この真実性の原則は、他の一般原則のように会計判断や会計行為に対する当為性や政策性の一つを表現したものとは違うのである。「真実な報告」を提供すべしという場合の真実性は、具体的内容性を有するというよりも、企業会計原則が達成すべき最高目標を真実性という包括的な社会的価値基準で明示したものと解すべきである。

このように企業会計原則の基礎構造を形成する一般原則の内部構造は、それを構成する諸原則の性格や役割、あるいは相互の関係性において大きく二つの階層に分けることができる。真実性の原則を下部構造（会計モーレス）とし、その他の諸原則を上部構造（狭義の会計ドクトリン）とする二層構造である。<sup>4)</sup> この関係を図解で示せば図2の通りである。

図2 一般原則の構造



会計モーレスとしての真実性の原則は、企業会計原則に基づいて実施される企業会計の達成すべき最高価値（目標）を示すと同時に、その他の一般原則や諸基準に対して機能上の方向性・統一性を与える根本規範となるものであると理解される。真実性の原則を根本に位置づけることによって行為規範としての企業会計原則の自律性の確保が可能となるのである。

ところで、真実性の原則に規定する「真実な報告」とは何を意味するのだろうか。真実性の原則が企業会計の達成すべき最高価値を示す性格の根本命題である点については上に述べた通りであるが、実は最高の価値である「真実な報告」の実質的内容は必ずしも明らかではない。つまり、真実性の原則の規範的性格は明瞭となったが、価値的内容は特定されていないのである。

ここでは問題が2つ認識されなければならない。1つは、真実性の内実がどのように規定されるのかという問題であり、他の1つは、そのような真実性の確保がどのようにして保証されるのかという問題である。

第1の点については、会計目的との関連で第3節でやや詳しく考察することにするが、ここで要約的にいえば、真実性の内実<sup>5)</sup>は社会的・経済的情况を背景とした会計目的観や会計理論によって規定される。従って、企業会計に対する社会的要求が歴史的に変化すれば、会計目的観や会計理論の変化を通じて「真実な報告」の内容が相対的に変化する特質の概念である。

次に、真実性の保証は企業会計原則上どのようなメカニズムによって確保されるのか。先にみた一般原則の理論的構造によれば、真実性の原則以外の7つの一般原則は、各々が今日の企業会計における一般的方針や政策を表明したものである。そこでは相互に影響し合ったり、逆に矛盾し合う関係がみられる。このような諸々の一般原則を全体として統御し、企業会計の目的達成のために方向的統一性を与えるものが真実性の原則ということであった。つまり、他の一般原則は真実性の原則によって統御されることによって、各々が会計原則としての機能を正当に発揮し、さらに諸会計規準の準拠<sup>5)</sup>を提供することができるのである。真実性の原則と他の一般原則とのこのような関係の認識は、真実性の原則が要求する「真実な報告」をどのように達成するかという当面の問題に対する解答を用意することになるのである。

真実性の原則は、文言上、「真実な報告」を提供しなければならないと規定されているが、真実な報告（会計処理も含む）を提供する企業会計原則上の手続についてはこれを明規せず、いわゆる委任規定という性格をもっている。そこで、企業会計原則の構造理解に基づき、会計モースたる真実性の原則は、狭義会計ドクトリンたる正規の簿記の原則、明瞭性の原則、継続性の原則などの他の一般原則、及びそれらに準拠した諸会計基準の適切な働きを通じて、企業会計原則の根本規範としての実質を確保するというメカニズムと解されるのである。<sup>6)</sup>



このように考えるならば、企業の作成する損益計算書や貸借対照表が企業の真実な経営成績や財政状態を表示するという場合、これらの財務報告が一般原則の第二正規の簿記の原則以下の7つの一般原則に準拠し、また、損益計算書原則や貸借対照表原則の各会計基準に従って作成されたものであるということを意味している。たとえば、有形固定資産の利用に伴う経済価値の減少という会計事象に対して減価償却手続を適用するにあたって、定額法を採用している場合、每期継続してこれを適用するという会計方針が維持されなければ財務報告の期間比較性が損われるばかりか、経営者による恣意的な利益操作が行われることになる。これは一般原則の第五継続性の原則に従った会計処理が行われないことにより、真実性の原則の求める「真実な報告」が達成されないということを説明している。また、損益計算書や貸借対照表での表示にあたって、純額表示を行ったり、科目の配列が無原則であったり、あるいは会計方針が注記されなかったりするなど明瞭な報告を怠った場合、真実性の原則の予定する「真実な報告」を確保することはできないということになる。

このように企業会計上の真実性は、正規の簿記の原則以下の諸原則や諸基準の遵守の結果保証されるものであり、しかも、かかる諸原則や諸基準に準拠することによって真実性の内実が特定されるという本質をもつものであることが理解されなければならない。

### Ⅲ． 継続性の原則の成立基盤

真実性の原則の企業会計原則体系における理論的位置や機能は前節で述べた通りである。一般原則にあっては真実性の原則が他の7つの一般原則の上位にあって、それらの諸原則の働きを、全体として会計目的達成の統一的方向に機能すべく統御している。他方で、会計処理及び報告のプロセスにおいて、他の7つの一般原則とそれらに準拠した諸会計基準が遵守されることに

よって真実性の実質的内容が確保されるという関係がみとめられる。

さてそこで、真実性の原則の本質をさらに考察するために、会計処理における真実性を保証する継続性の原則について検討を加えることにしたい。継続性の原則については企業会計原則の本文にその意義が定められ、また注解3にその性格が規定されている。一般原則の第五には、「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。」と継続性の原則を規定している。これは、企業会計が採用した会計処理の原則や手続を、每期継続して適用することによって財務報告の真実性が確保されることになるとの意味である。もし特定の政策的な意図をもって、正当な理由がないにもかかわらず従来の会計処理の原則や手続を変更した場合には、企業の経営成績や財政状態に関する真実な報告がゆがめられることになる。

企業が選択した会計処理の原則及び手続を每期継続して適用しない場合には、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになる。たとえば、いま取得原価¥1,000,000、残存価額¥100,000、耐用年数5年のA機械について定額法による減価償却を実施するとすれば、各年度の減価償却費は、 $(¥1,000,000 - ¥100,000) \times \frac{1}{5}$ の算式により¥180,000となる。

定額法によれば各期を通じて¥180,000が減価償却費として期間利益にチャージされる。その結果、この定額法を継続して適用する限り、各期の純利益額は減価償却費に関する限り、同一計算方法のもとで算出されることとなり、財務諸表の期間比較が可能となる。これは真実性の原則の要求するところである。

これに対して、仮に第2年度において同A機械について定率法による減価償却を行ったとすれば、減価償却費は、 $(¥1,000,000 - ¥180,000) \times 0.412$ の算式により¥337,840となる。もし仮に、当該企業の第2年度の減価償却費控除前の純利益額が¥500,000だったとすれば、減価償却費控除後の純利益額は¥162,160となる。この金額は、減価償却費が前年度と同一の方法、すなわち



定額法によって算定されたならば¥320,000となるべきところを、前年度と異なる方法すなわち定率法を適用したことにより算出された純利益額ということになる。この方法の変更に正当な理由が見い出せないとしたら、明らかに継続性の原則が適用されなかったことを意味する。

このようにして、継続性の原則に違反した会計処理が行われた場合には、同一の会計事実について異なる費用額や利益額が算出されることになる。その結果、財務諸表上の金額の期間比較が困難となり、財務諸表情報に基づく利害関係者の判断と意思決定を誤らせることになる。真実性の原則の要求するところは、企業の経営成績や財政状態に関して「真実な報告」を提供し、もって会計目的の実現をはかることにある。企業の提供する財務報告は、次節で考察する通り、企業の利害関係者の適切な判断形成を助け、もって合理的な意思決定を行わしめることにあると解される。真実性の原則の予定する価値内容はこのような会計目的の実現におかれており、目的規範としての会計モースとして特質づけられる。

継続性の原則はかかる真実性の原則を、会計処理の面で保証する重要な会計ドクトリンである。真実性の原則の要請に基づき継続性の原則は、会計処理の原則及び手続の適用の局面で機能することになるのである。すなわち、企業は、いったん採用した会計処理の原則または手続を、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適用しなければならないのである。

さて、継続性の原則が企業の財務報告の真実性を確保するための会計原則上の担保としての役割をもつものであることが明らかにされたが、この継続性の原則が成立するためには1つの重要な前提の認識が必要とされる。会計原則における継続性の原則の存立を基礎づけている考え方こそが経理自由の前提である。企業会計における経理自由とは、一般に認められた会計原則の中から、企業の諸特性に照らして、もっとも妥当な会計処理の原則や手続を、企業の主体的判断に基づいて選択適用できるとする考え方であると説明され

7)  
ている。

わが国企業会計原則の注解3「継続性の原則について」は、「企業会計上継続性が問題とされるのは、一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められている場合である。」と規定している。これは企業会計上、継続性の原則が適用される第1の条件を示したものと解される。1つの会計事実についてただ1つの会計処理の原則または手続しか存在しないか、あるいはただ1つしか適用が認められていない場合には、企業の諸特性に関係なく当該原則または手続しか適用しえないことになる。こういう場合は、会計ドクトリンとしてどういう考え方を適用すべきかという問題そのものが発生しないことになる。従って、「継続適用しなければならない」とする会計原則が必要とされるのは、1つの会計事実について選択適用できる複数の会計処理の原則または手続が存在することが要件となるのである。

ここで注意されなければならないのは、1つの会計事実に対する複数の会計処理の原則や手続といった場合、これらの原則や手続はいずれも一般に公正妥当な、あるいは「正当な」会計処理の原則または手続として認められていることが含意されている点である。一般に公正妥当と認められない原則や手続の適用は、企業会計目的の達成に照らし、継続性の原則及び真実性の原則の埒外にある問題なのである。このように正当と認められる代替的な会計処理の原則や手続が複数存在することが、後述するように、経理自由の考え方が及ぶ範囲を限定する前提要件ともなるのである。

次に、継続性の原則が適用されるためには、1つの会計事実に対して複数存在する代替的な会計処理の原則や手続の間で、適用上の優劣がつけ難い場合であると考えられる。<sup>8)</sup> 同一の会計事実について複数の正当とみなされる会計原則や手続が存在するとしても、その中の1つが他のすべての原則や手続に対していかなる場合にも優位にあることが明らかな場合には、当然に優位にある原則や手続が選択適用されることになる。こういう局面では劣位にある他の会計原則や手続を選択することは考えられないのであるから、あえて

継続性の原則を適用して優位にある特定の原則や手続の選択適用の継続性を強制する必要はないのである。実質的に継続性の原則の適用が必要とされるのは、相互に優劣のつけ難い正当な会計原則や手続が2つ以上存在し、従って、どれを選択適用しても企業の財務内容に関する「真実な報告」を損ねることがないと考えられる場合に限られるのである。<sup>9)</sup>そもそも継続性の原則が会計原則の重要な1つとして認められるようになったのは、会計処理の原則や手続が多様化し、相互に優先的な選択適用の基準が見い出し得なかったことにあるとされているのである。<sup>10)</sup>

以上のように継続性の原則の適用条件として、1つの会計事実に対する公正妥当な代替的原則や手続が複数存在し、しかも、相互間に適用上の優劣がつけ難いことが前提となる。このような条件が充たされたとき経理自由の考え方が実質的に機能することになる。経理自由とは、前述した通り、複数存在する会計処理の原則や手続の中から、企業の諸特性に照らして最も妥当な原則や手続を、企業の主体的判断によって選択適用できることを意味している。その場合、選択適用できる会計原則や手続は、いずれも一般に公正妥当と認められた範囲のものに限られることは言うまでもない。つまり、正当と認められた原則や手続の枠内での選択の自由が企業に委ねられていると解されるのである。そのような意味で、継続性の原則存立の前提としての経理自由は、無制限な会計選択の自由ではなく、一定の範囲内での選択自由が認められているものであることが理解される。

経理自由の考え方が継続性の原則の前提となっている点についてさらに深く考察してみよう。継続性の原則は企業会計の真実性を確保するために、企業がすでに採用している会計処理の原則や手続を、各会計期間を通じて継続して適用することを要求する会計原則である。この原則が会計ドクトリンとしてわが国企業会計原則の一般原則の中で重要な位置を占めているのは、真実性の原則を会計処理の面で実質的に保証する役割をになっているからである。継続性の原則が適用されることによって、企業会計の提供する財務報告

が企業の財務内容を適正に表示し、期間比較を可能ならしめるのである。かかる継続性の原則が実質的に意義を有するのは、同一の会計事象に対する複数の会計原則や手続の中から、いずれを選択適用することも可能であり、また、いったん採用した会計原則や手続であっても、真実性の確保の上からより正当な原則や手続に変更することが可能であるという前提が認められた場合である。経理自由の考えかたはこのような前提を充たすために必要とされる概念であり、従って、継続性の原則の成立を基礎づける重要な要件とい<sup>11)</sup>うことができる。

企業会計における経理自由の考えかたは、1つの会計事象に対する複数の代替的な会計原則や手続の中から、その時の企業の諸事情に適合した最も妥当な原則や手続を選択適用することが要請される2つの局面で作働することになる。すなわち第1には、企業会計の起点において複数の会計原則や手続の中から適切なものを選択適用する局面である。この局面は継続性の原則が実際に適用される前段階であるが、継続すべき会計処理の原則や手続が第一義的に決定される重要な段階である。継続性の原則が意味をもつための第1の前提条件といえよう。まず、この段階で、1つの会計事象に対して正当と認められる複数の会計処理の原則や手続があれば、その中から最も適切な唯一の原則や手続が選択され、適用されるのである。そして、基本的にはいったん採用された会計原則や手続は每期継続して適用されることになる。

経理自由の考えかたが機能する第2の局面は、第1の局面でいったん選択された会計原則や手続が、継続性の原則によって各期を通じて継続適用されている状況の中で、変更すべき事由が生じたことによって、新たに他の会計原則や手続を選択適用する局面である。もし、いかなる場合にもいったん採用した会計原則や手続を他のものに変更することが認められないということであれば、この局面で経理自由の考えが働く余地はない。しかしながら、実際には企業会計の真実性を確保するために、特別の事情の変化が生じたならば、従来の会計原則や手続から他の原則や手続への変更が認められているも

のと考えられる。企業会計原則注解3には、「いったん採用した会計処理の原則又は手続は、正当な理由により変更を行う場合を除き」、各時期を通じて継続適用しなければならないと規定されているが、これは「正当な理由」があれば会計原則や手続を変更することが認められることを表明したものであると解される。

経理自由の考えかたが、複数の会計処理の原則や手続の間における選択の自由という領域で機能することは明らかであるが、それと継続性の原則との関係という場合には、経理自由は継続性の原則の存立の前提要件であると考えるのが最も合理的である。けだし、継続性の原則はある特定の選択された会計処理の原則や手続が継続適用されることを問題にするからである<sup>12)</sup>。

#### Ⅳ． 真実性の原則と経理自由の前提

さて、継続性の原則の前提要件である経理自由の考えは、企業会計原則の体系の中で、いかにして企業会計の真実性を達成するべく機能するのであろうか。本節では、これまで述べてきた経理自由の前提と真実性の原則との関係について考察する。そのためにはまず、真実性の原則の想定する実質的な価値内容を規定する企業会計の目的が明らかにされなければならない。

アメリカ公認会計士協会(The American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)の会計原則審議会のステイトメント第4号(1970年)は、財務会計の基本目的を、「財務諸表の利用者が、経済的意思決定を行う上に有用な、企業に関する計数的財務情報を提供すること」と規定している<sup>13)</sup>。企業会計の提供する財務諸表情報が、情報利用者の経済的意思決定にとって有用なものとならなければならないことを明確に述べた注目すべきステイトメントである。このような企業会計の目的をさらに徹底したのがアメリカ財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board,以下単にFASBという)の見解である。



FASB は、1978年のステイトメント第1号の公表からはじまる一連の概念構造研究プロジェクトの中で、拡大する情報要求<sup>14)</sup>に応じて、従来のフィナンシャル・ステイトメンツの情報限界を指摘し、さらに、それを中心領域に含みながらもさらに広範な外部財務情報を提供するフィナンシャル・リポーティングを構想する。このFASBのフィナンシャル・リポーティングには、本来の企業会計メカニズムにより作成される財務諸表(Financial Statements)及びその注記情報(Notes to Financial Statements)以外に、補足情報(Supplementary Information)、その他の任意的財務情報(Other Means of Financial Reporting)、さらにはその他の非財務的情報(Other Information)が加わった広い範囲の情報が含まれている。そして、このような外部財務報告の第1の目的は、企業の投資家等に対し合理的な投資等経済的意思決定を行わしめることにあると指摘している。すなわち、「財務報告は、現在および将来の投資者、債権者その他の情報利用者が、合理的な投資、与信およびこれに類似する<sup>15)</sup>意思決定を行うのに有用な情報を提供しなければならない。」

FASBのこの財務報告の目的観は、かなり広い定義であり、必ずしも外部報告情報のみに限定されないが、しかしながら主たる情報利用者は企業外部の利害関係者、とりわけ投資者と債権者が想定されている<sup>16)</sup>。財務報告の目的を投資者、債権者等の合理的な経済的意思決定、すなわち投資、与信その他の類似の経済上の意思決定を行う上で有用なあらゆる情報を提供することにあるとするFASBの目的観は今日一般に異論なく受け入れられている<sup>17)</sup>。

FASBのSFAC No.1はかかる一般的目的規定に続いて、さらに提供される情報内容を特定して、財務報告の第2及び第3の目的を明らかにしている。FASBは、多様な潜在的な情報利用者の共通した関心事は好ましいキャッシュ・フローを生み出す企業の能力にあると認識し、外部財務報告の焦点を投資及び与信のための情報提供におかれると説明している。そして、このような認識に基づき、財務報告の第2の目的を、投資家や債権者などの期待純キャッシュ受取額(prospective net cash inflows)の金額、時期及び不確実性を



評定するのに役立つ情報を提供することにあると規定している<sup>18)</sup>。また、投資家や債権者等が企業の財務流動性等を評価する上で助けとなるように、企業の経済的資源、それらの資源に対する請求権（債務）及びそれらの変動<sup>19)</sup>についての情報を提供することが、財務報告の第3の目的であるとしている。

上述の第2目的と第3目的は、第1の一般目的の特殊化をはかり、さらには提供される情報の特質をも説明するものとなっている<sup>20)</sup>。ここでは包括的ではあるが第1の目的が明らかにされれば論述の展開は充分である。FASBはこの目的を財務報告の目的として規定しているが、他方でSFAC No. 1は、「基本的には、財務報告と財務諸表は同じ目的をもつ<sup>21)</sup>」と解している。従って、この第1の目的をもって企業会計の外部報告目的と理解することができるであろう。

以上のように、今日の企業会計の基本目的は、企業をとりまく多くの利害関係者の経済的意思決定を合理的に行わしめることにあり、そのために企業の状況に関する「真実な報告」を提供することが要求されているのである。わが国企業会計原則の一般原則の第1にある真実性の原則も、このような企業会計の一般的目的観に依拠してその内実が規定されると考えられる。さて、このような企業会計の目的を内在化させた真実性の原則は、經理自由の観点からはどのように説明されるのであろうか。

そもそも經理自由の考えかたが認められる根本の背景は企業經理の個別性に求められる。個々の企業はその業種、規模、経営方針等を異にし、従ってまた、会計システムをめぐる諸事情も相違するのが通常である。企業会計の歴史的発展過程で、個別の会計実践はかかる企業の諸特性に適合するものとして形成され、また、慣行として育ってきたものである。そして、これらの会計慣行は、ある時点で、その社会での合意に基づき、一般に公正妥当な会計原則としてとりまとめられ、一つの有力な社会的行為規範としてすべての企業の会計実践を指導することになる<sup>22)</sup>。このような事情にもかかわらず、1つの会計事実には1つの会計処理の原則や手続のみを認め、これをすべての企

業に統一的に適用させるとすれば、種々の不都合や無理が生ずることになる。統一的な会計原則や手続の適用が特定業種の企業に合理的であったり、あるいは特定規模の企業には現実的でなかったりするのであれば、すべての企業を対象とする会計原則に対する社会的信頼性は失われることになる。

企業会計の行われる個々の企業の諸特性を考慮の外において、1つの会計事象に対し単一の会計原則や手続を統一的に適用せしめるのであれば、それによって作成される財務諸表等の情報は企業の経営成績や財政状態等の財務内容の実態、すなわち財務内容の個別性を適正に反映したものとはならないといえよう。その結果、財務諸表等情報に対する信頼性が失われるばかりか、情報利用者の企業の状況に関する適正な判断を誤らせ、かつ、合理的な各種の経済的意思決定を危うくするおそれが強いのである。このことはまさしく企業会計の真実性の要求に反することとなるのである。ここにおいて1つの会計事象に対する公正妥当な複数の会計処理の原則や手続を容認し、その選択適用にあたっては、企業の諸特性に照して各企業が主体的判断に基づいて自由に行えるようにする。企業会計における経理自由の必要性はこのよう<sup>23)</sup>な論理に導かれているのである。

次に、企業会計の目的に規定された真実性の原則の実体的内容に照らして、経理自由の前提の意味するところをさらに掘りさげてみよう。企業会計原則が真実性の原則で求めている「真実な報告」の提供は、先に考察したところから、企業をとりまく多くの利害関係者が、その経済的意思決定を合理的に行うにあたって有用な財務情報を提供しなければならないということを意味すると解される。この場合、企業の財務内容の実態を適正に反映することが真実性を保証することになるのである。そのためには、企業の諸特性に照らして、各企業に最も適合する会計処理の原則や手続を自由に選択適用できるように企業の主体的判断の合理的範囲を広く認めることが要求される。<sup>24)</sup>企業の主体的判断の余地を狭く解する考えかたに立てば、各企業の経理の個別性は軽視され、財務内容の個別性が適正に報告されないおそれがあるからであ

る。そうならば企業会計の真実性を確保することが困難となる。

それでは、企業の主体的判断の認められる合理的範囲はどのように考えたらよいのであろうか。この問題は、継続性の原則における「正当な理由」による会計処理の原則や手続の変更の問題と密接な関係をもつのである。一般原則の継続性の原則は経理自由の前提に立っていることは前節で明らかにしたところである。継続性の原則の要求するところは、1つの会計事象に2つ以上の正当な会計処理の原則又は手続が認められている場合、その選択適用を企業の自由な判断にまかせるとともに、いったん採用した会計原則又は手続は、原則として財務諸表を作成する各期を通じて継続して適用されることにある。会計処理の原則や手続を継続適用することによって財務諸表の有用性や比較可能性を確保することが期待されているのである。

他方、企業会計はいったん選択適用した会計処理の原則や手続をみだりに変更してはならないことが要求される。選択した原則や手続をみだりに変更することがあつては、企業の恣意的経理を許すこととなり、企業会計の真実性を損ねる結果になるからである。この企業の恣意的経理の排除という点が、先程の企業に経理自由の主体的判断を認める場合の合理的範囲を画する片方の限界線である。いかなる場合にも変更を認めないということになると経理自由の前提そのものが否定されることとなるので、ここでは論外である。それではどのような場合に会計原則や手続の変更が認められるのであろうか。まず理解されることは、変更を可能とする状況というのが本質的に企業会計の真実性を従前の状態からさらに質の高いものに変えることが期待されるものでなければならないということである。つまり、各種情報利用者の経済的意思決定をより一層合理的なものたらしめるために、従前の会計原則や手続の変更が、企業の状況に関するより適正な報告をもたらすことが明らかに期待できる場合のみ、そのような変更は正当性をもつといえるのである。

そして、このような変更すべき「正当な理由」が認められる場合には、真実性の原則の要求する「真実な報告」を求めて、積極的に会計処理の原則や

手続に変更を加えていくべき性格のものである。従って、継続性の原則の規定する「正当な理由」による変更は、単に変更を例外的に認められる場合を意味するものと解釈するのではなく、企業の財務内容をより適正に報告するために、会計原則や手続を変更することが明らかに合理的であると認められる場合には、当然のこととして変更すべきであるとの解釈がとられている。<sup>25)</sup> また同時に、この考えかたは経理自由の前提が機能する合理的範囲を画するもう一方の限界線を示している。すなわち、企業会計における経理自由の考えかたは、企業の自由な選択の合理的範囲として、一方の極を企業の恣意的経理の排除という点におき、他方の極を企業の財務報告の有用性もしくは信頼性の向上という点においているのである。

以上述べてきたように、企業会計原則における根本命題たる真実性の原則は、企業会計の目的によってその求める価値内容が規定されるとともに、他方で、企業会計の真実性を保証する条件として一般原則の継続性の原則をはじめとする諸原則や諸基準に準拠した会計処理や報告を予定している。そして、真実性の原則を会計処理の領域で保証する継続性の原則の存立には、企業会計における経理自由という考え方が不可欠な前提要件となっていることが認識されるのである。かかる経理自由の前提は継続性の原則が適用されるための前提要件であるが、それはまた、真実性の原則が想定する経済的意思決定に有用な財務情報の提供という目的に照らして、本来的に前提としている考えかたであることが明らかにされた。経理自由の前提は、企業の恣意的経理を排除することによって財務報告の信頼性を高め、また、企業の財務内容を適切に反映する会計原則や手続の適切な選択や正当な変更を支持することによって財務情報の有用性や比較可能性を確保することに貢献することがわかる。このようにして、経理自由の前提は企業会計における真実性を確保する上で極めて重要な働きをもつ会計原則上の考えかたであることが強調されなければならない。

## V. お わ り に

企業会計における経理自由の考えかたは、企業経理の個別性を背景として、広く一般に認められた概念のようにみえる。しかしながら、今日までの企業会計の発展過程で、この経理自由の概念が度々論議の対象となってきた。とくに、法規範としての会計諸法規の整備に際して、会計の一元化もしくは統一化の問題と関連して提示される場合が多かったように思われる。

このように一見当然のものとしてみなされている経理自由の考えかたに対する疑問はどこに起因するのであろうか。それは経理自由の概念の明確化と同時に、会計原則体系の中での位置づけや役割の問題に検討の余地が残されているのではないかと考えたのが本稿での問題意識であった。この問題に関して最も秀れた論理的な究明を行っておられる若杉明教授の見解に依拠しつつ、独自の視点から改めてこの問題を考察してみた。

本稿では、まず、わが国企業会計原則体系の中での真実性の原則の理論的性格とその内容について明らかにし、そして、真実性の原則の求める企業会計の真実性を保証する重要な会計ドクトリンとして継続性の原則の役割を考察した。そこでは継続性の原則の存立基盤として経理自由の前提を位置づけ、両者の関係を明確にした。さらに、経理自由の前提は真実性の原則との関係において、企業会計上の真実性を確保し、企業の財務報告に対する信頼性を高め、もって情報利用者の意思決定を合理的ならしめる上で不可欠な前提要件であることが明らかにされたのである。

企業会計上の真実性を確保する上で重要な経理自由の前提とその会計原則上の役割を正しく理解しておくことが、今後発生しうるこの種問題に対して考察の論理を用意しておくことになると思う。本稿はそのための研究成果の一端を示すものであり、今後引き続きこの問題については研究を積み重ねてゆきたいと思っている。



## 注

- 1) 会計原則の理論的構造の分析については、拙稿「会計原則の基礎構造論序説」『沖大経済論叢』第7巻第1号（1983年3月）、66～76頁参照のこと。
- 2) 会計原則体系の下部構造を形成する原則群の特質を会計ドクトリンと呼び、上部構造を形成する会計基準と識別する考え方はすでにギルマンにおいてみられるところである。

Stephen Gilman, *Accounting Concepts of Profits*, 1939（久野光朗訳『ギルマン会計学（上巻）』同文館、1965年）。

- 3) 若杉明著『企業利益の測定基準』中央経済社、1985年、163～167頁。
- 4) 真実性の原則を会計モーレスとして理解する考え方は、黒澤清教授においても認められる（黒澤清著『近代会計の理論』白桃書房、138頁参照）。しかしながら、かかる会計モーレスの概念を会計原則の理論的構造分析の用具として用い、それに会計原則における最高規範としての構造上の位置と性格を与えて論じているのは筆者の独自の見解である（拙稿、前掲論文、227～229頁参照）。なお、モーレス(mores)の概念については次の文献を参照のこと。

William G. Sumner, *Folkways: A Study of the Sociological Importance of Usages, Manners, Customs, Mores and Morals*, 1940. pp. 36-38.

川島武宜著『近代社会と法』岩波書店、1963年、24～26頁。

- 5) 武田隆二教授も、一般原則の真実性の原則について、他の個別一般原則の上位原則として企業会計の全領域に対する包括的指導原則の性格をもつものであると指摘され、そして、真実性を「その時々<sup>・</sup>社会的・経済的意味情況における会計目的観に依存しながら相対的に変化する概念である」と述べておられる（武田隆二著『会计学一般教程』中央経済社、1986年、46頁）。
- 6) このような考え方は今日では広く支持されている。たとえば、若杉明教授は、真実性の原則が会計目標についての包括規定であるとともに真実性の保証についての委任規定であるとの見解を示された後で、「財務報告の真実性を保つために準拠すべき基準・原則等とは、一般原則のうち第二の正規の簿記の原則以下7つの原則と損益計算書原則および貸借対照表原則をさすものと解されなければならない。」と述べておられる（若杉明著『制度会計論』森山書店、1987年、



14頁)。

7) 若杉明著『企業会計の論理』国元書房, 1981年, 77~79頁参照。

8) 新井清光稿「継続性の変更と正当な理由」『企業会計』1974年9月号, 30~35頁参照。

味村治稿「継続性の原則に関する法律上の問題」『産業経理』第30巻第10号, 22~23頁参照。

9) 新井教授は, このことに関連して, 「継続性の原則が必要とされるのは, 正当と認められる代替的な原則等についてその選択適用の基準が明確でない場合である」と指摘しておられる(新井清光著『企業会計原則論』森山書店, 1985年, 113頁)。

10) R. K. Storey, *The Search for Accounting Principles*, 1964. p. 10. 63 参照。

11) 若杉教授は, 経理自由の原則を, 会計原則の理論構造上指導規準として位置づけられ, その重要性を強調しておられる(若杉明著『企業会計の論理』, 前掲書, 83~85頁参照)。

筆者は, 会計原則の理論的構造を本文図1及び図2のように考えているので, 経理自由の原則については, その特質を指導規準とせず, 継続性の原則に当然に含まれる前提要件ととらえている。経理自由の考えかたの重要性については若杉教授と同様の見解に立っている。

12) 若杉教授は, 指導規準としての「経理自由の原則」と会計ドクトリンとしての継続性の原則の関係について, 企業会計における経理自由の運用を適正にはかるために, 継続性の原則が適用されると説明されている。つまり, 継続性の原則は「経理自由の原則」の制約条件としての機能をもつものであると理解されておられる(若杉明著『企業会計の論理』, 前掲書, 89頁参照)。

13) Accounting Principles Board, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*. APB Statement No. 4, American Institutes of CPAs(October 1970), par. 73 (川口順一訳『アメリカ公認会計士協会・企業会計原則』同文館, 1973年, 42頁)。

14) FASBの概念構造研究プロジェクト(The Conceptual Framework)の研究成果は, 「財務会計の諸概念」(Statements of Financial Accounting Concepts, SFACs)として, ステイトメント第1号(Novermber 1978), 第2号

(May 1980), 第 3 号(December 1980), 第 4 号(December 1980), 第 5 号(December 1984)及び第 6 号(December 1985)がすでに公表されている。

- 15) FASB, *SFAC No. 1— Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises* (November 1978), par. 34 (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念 (改訳版)』中央経済社, 1990年, 26頁)。
- 16) *Ibid.* par. 30.
- 17) FASBのこの目的観とほぼ同じ内容の見解が, すでに1973年のトルーブラッド・リポート(Trueblood Report, AICPA, 1973)でも明らかにされている(The Study Group on the Objectives of Financial Statements, *Objectives of Financial Statements*, AICPA, 1973, 川口順一訳『アメリカ公認会計士協会・財務諸表の目的』同文館, 1976年, 7～8頁参照)。
- 18) FASB, *SFAC No. 1, op. cit.*, pars. 25&37.
- 19) *Ibid.*, par. 41.
- 20) FASB のこのような財務報告の目的規定のあり方, とりわけ第 2 目的と第 3 目的の性格については厳しい批判や問題指摘が提示されている(Nicholas Dopch and Shyam Sunder, “FASB’s Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting: A Review”, *The Accounting Review*, Vol. LV, No. 1(January, 1980), pp. 2-3, および, 山形休司著『FASB 財務会計基礎概念』同文館, 1986年, 119～121頁参照)。
- 21) FASB, *SFAC No. 1, op. cit.*, par. 5.
- 22) わが国企業会計原則は, 1949年 7 月に当時の経済安定本部企業会計制度対策調査会(現在は大蔵省の企業会計審議会)より公表されたが, その前文で企業会計原則の基本的性格を次のように規定している。

「企業会計原則は, 企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから, 一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって, 必ずしも法令によって強制されないでも, すべての企業が会計を処理するに当って従わなければならない基準である」(設定前文一の 1)
- 23) 若杉明著『企業会計の論理』, 前掲書, 78～79頁。
- 24) この問題に関連して, 若杉教授は, 企業経理の個別性もしくは「経理自由の原則」と会計の統一性の 2 つの考えかたの基本的な相違点は, 企業の主体的判

断を広く認めるか否かの点にあると指摘された上で、「経理自由の原則」の必要性を強調しておられる（若杉明著『企業会計の論理』，前掲書，78頁）。

- 25) 継続性の原則における「正当な理由」による変更についてのこのような積極的な理解は，次のような文献に代表的にみられる。

若杉明著『企業会計の論理』，前掲書，102頁。

新井清光著，前掲書，113頁。