

会計基準の変遷 (2)

—「企業会計原則」の展開—

渡 辺 和 夫

目 次

- 1 はじめに
- 2 昭和24年設定時の企業会計原則
 - (1) 設定の経緯
 - (2) 設定目的と性格
 - (3) 企業会計原則の有効性
- 3 昭和29年および38年の企業会計原則修正
 - (1) 「注解」の導入
 - (2) 会計基準の法制化
 - (3) 企業会計原則の現世版と理想版
- 4 昭和49年および57年の企業会計原則修正
 - (1) 会計基準の一元化
 - (2) 設定主体論
 - (3) 見直し論の背景
- 5 むすび

1 はじめに

「企業会計原則」という表現には狭義と広義とがある。狭義の企業会計原則は本文および注解のみをさし、広義の企業会計原則は狭義のそれとは別に公表された個別の会計基準を含めた意味に用いられる。広義の企業会計原則は会計基準と同義といってもよいであろう。本稿で「企業会計原則」という場合、本文と注解のみをさす狭義の意味に用いることとしたい。

企業会計原則は昭和24年に設定され、29年に第一次修正、38年に第二次修正、

49年に第三次修正,そして57年に第四次修正が行なわれた。その後,今日までの22年間,修正は行なわれていない。企業会計原則は55年の歴史をもつことになる。

企業会計原則はわが国の会計基準として重要な役割を担ってきた。設定時の企業会計原則は会計基準そのものを意味していた。しかし,その後,さまざまな個別会計基準が設定されたことから,会計基準のなかでしめる地位は次第に低下してきた。そのうえ,個別会計基準のなかには企業会計原則と相容れない内容が公表されている。企業会計原則は会計基準としての役割を一部喪失しているのである。それでも,企業会計原則は今日なお有効とみなされている。

企業会計原則のあり方をめぐる議論は,設定時および4回にわたる修正時にとりわけ活発になった。そうした議論の概要を整理することが本稿の目的である。したがって,会計基準の内容についてはあまり言及しないこととしたい。わが国の会計基準は体系的な企業会計原則を中心として展開されてきたところに特色がある。その変遷過程をたどることはきわめて有意義であるといえよう。

2 昭和24年設定時の企業会計原則

(1) 設定の経緯

企業会計原則は昭和24年7月9日,経済安定本部企業会計制度対策調査会から中間報告として公表された。その前史として「会計基準法」構想があったことについては,黒澤清氏による証言がある。それは戦後における会計原則の出発点となったものであり,「会計基準法を制定し,その法的根拠の上に立って,総理府に会計基準委員会を設置しよう¹⁾と企てた」ものであった。しかし,その構想は実現しなかった。

経済安定本部は昭和21年8月12日に発足し,27年7月31日まで存続した経済

1) 黒澤清解説「資料:日本の会計制度(1)」『企業会計』第31巻1号,昭和54年1月,98ページ。

政策に関する総合企画官庁である。それは27年8月1日に経済審議庁（のちの経済企画庁）に改組された²⁾。

企業会計制度対策調査会は昭和23年5月14日に開催された「会計基準および教育会議」の建議にもとづいて設置されたものである。建議文では、「日本経済の民主的再建に当り企業会計制度の改善は最も緊要な条件の一つである³⁾」と述べられていた。同調査会は23年6月29日の閣議決定にもとづき設定され、同年7月16日第1回総会をもって発足した。企業会計原則の公表までに38回の会合が開かれたといわれている⁴⁾。

企業会計原則と同時に「財務諸表準則」が公表された。財務諸表準則は、企業会計原則にもとづき、商工業を営む株式会社が作成する財務諸表の標準様式ならびに作成方法を定めたものである。両者が一体となってはじめて財務諸表の作成・公表が可能になる。

なお、企業会計原則が中間報告として公表された点について、千葉準一氏はつぎのように説明している。

「『中間報告』という表現には、こうした構想（会計基準法構想——引用者）の実現によって『会計基準委員会』により正式にそれら（企業会計原則および財務諸表準則——引用者）がリリースされるまでの『中間』報告であるという意味が含まれていたのである⁵⁾。」

ちなみに、昭和29年に公表された第一次修正も中間報告と称していた。

(2) 設定目的と性格

企業会計原則の設定目的と性格については、昭和24年設定時の「前文」がきわめて簡潔に要約している。前文の冒頭にはつぎのように書かれている。

2) 『国史大辞典（第5巻）』吉川弘文館，昭和60年，19ページ。

3) 新井清光編『日本会計・監査規範形成史料』中央経済社，平成元年，6ページ。

4) 「企業会計制度対策調査会」『企業会計』第1巻8号，昭和24年7月，48ページ。

5) 千葉準一「『企業会計原則』再考」『企業会計』第56巻9号，平成16年9月，6ページ。

「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。」

たしかに、戦前の企業会計制度には公認会計士監査が欠けており、特定の業種を除き、一般企業の財務諸表は定式化されていなかった。

また、戦後の経済再建のためにも、「企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題」であった。企業会計原則は、企業会計制度の改善統一のため、「企業会計の基準を確立し、維持する」目的で設定されたのである。

企業会計原則の性格について、前文は3つの点を掲げている。

第1の性格として、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」になる。にもかかわらず、企業会計原則は当時のわが国の会計実務から帰納されたものではなかった。それらは諸外国の会計実務や会計文献を参照して作られている。その内容は、当時の会計実務と比較して、かなり高水準のものであった。

第2の性格として、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」であった。この性格は公認会計士法および証券取引法による規制と一体となって効果を発揮する。公認会計士監査が適切に機能することにより、会計基準は権威ある存在となる。

第3の性格として、企業会計原則は、「商法、税法、物価統制令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」とされている。当時の商法、税法等は適切な会計規定を設けていなかった。企業会計原則の立案者達は各種法令が近代的な会計規定を備えることを期待したのである。

これら3つの性格は、その後、微妙に変化していく。4回にわたる修正内容を検討するさい、そのことに注意しなければならない。

(3) 企業会計原則の有効性

高水準の内容をもつ企業会計原則であっても、企業によって遵守されなければ意味がない。企業会計原則は企業会計制度対策調査会という政府の一組織によって公表された文書にすぎない。法律のように強制力をもつわけではない。かといって、企業に自主的に従うことを期待しても無理である。なんらかの強制力が必要になる。

わが国には昭和9年に「財務諸表準則」を設定した経験がある。しかし、多くの企業はそれに従わなかった。強制力をもたなかったためである。会計基準の有効性を確保するためには、やはり強制する力が必要である。

企業会計原則と同時に公表された今回の「財務諸表準則」は、財務諸表の形式面を規定したものである。それに対して、企業会計原則は財務諸表の実質面を規定している。両者の関係は相互に連携している点にある。この関係を考慮に入れた法的措置が昭和25年にとられている。それが証券取引法の改正ならびに「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の制定である。

原秀三氏はつぎのように述べている。

「本年(昭和25年——引用者)3月第七通常国会において成立した証券取引法の一部を改正する法律により、第193条を改正して証券取引法の規定により提出される財務諸表は、証券取引委員会が一般に公正妥当であると認められるところに従って証券取引委員会規則で定める用語、様式及び作成方法によって作成しなければならない旨を定め、更に第193条の2として新たに1条を設け、これらの財務諸表に対して公認会計士の外部監査を実施せしめることとし、いわゆる財務諸表準則の法制化と公認会計士による監査証明制度の実施のための道を拓くこととしたのである⁶⁾。」

企業会計原則の有効性は、財務諸表準則の法制化と公認会計士による監査証明制度によって確保されたことになる。

6) 原秀三著『財務諸表規則』中央経済社、昭和25年、58-59ページ。

3 昭和29年および38年の企業会計原則修正

(1) 「注解」の導入

企業会計審議会による企業会計原則の第一次修正は、昭和29年7月14日に行なわれた。同時に財務諸表準則の修正も行なわれている。

前文によれば、その修正は、「用語の不適當な点、字句の不統一な点」を是正するためのものであった。その修正は商法等の要求にもとづくものではなく、企業会計原則自体の判断をもとにしたものである。修正は企業会計原則の基本的な考えを変更するものではなかった。

注目すべきは、修正内容よりもむしろ18項目について設けられた「注解」にある。その主旨は、「企業会計原則及び財務諸表準則のなかの重要な項目について、その意義、適用の範囲等に関し、解釈上疑義のある点が少くない」ため、注解を付したとされている。

注解は本文の解釈上の疑義を明確にするために設けられたわけである。昭和29年に設定された注解の内容は、たしかに、企業会計原則の基本的な考えをより明確にするものであった。しかし、その後における注解の修正は、必ずしも純粋な解釈とはいえない面をもっている。

たとえば、昭和38年修正時の注解（注7）では、つぎのような説明がなされている。

「商法第288条ノ2の第1項第5号の合併差益のうち、同条第2項によって利益準備金等に繰入れたものについては、資本剰余金から除外するものとする⁷⁾。」

また、昭和49年修正時の注解（注2）の(2)では、つぎのように説明されている。

「商法上資本準備金として認められる資本剰余金は限定されている。従って、資本剰余金のうち、資本準備金及び法律で定める準備金で資本準備金に準ずる

7) 新井清光編、前掲書、210ページ。

もの以外のものを計上する場合には、その他の剰余金の区分に記載されることになる⁸⁾。」

これらの説明はいずれも商法との調整を意図したものである。注解の機能は、純粋な解釈機能から商法との調整機能を含むものに変化したようである。このような変化は企業会計原則本文にも見られる。

(2) 会計基準の法制化

財務諸表準則の法制化が証券取引法上で実施されたことについてはすでに述べた。財務諸表準則のような形式的な内容と異なり、実質的な会計基準である企業会計原則を法制化することは容易でない。とりわけ商法との関係は簡単に解決しがたい面をもっている。

会計基準のすべてを法制化することに対して、大部分の論者は否定的な見解をもっている。会計基準は経済状況の変化に即応しなければならない。法律によって固定されることは望ましくないからである。反面、会計基準の基本的な部分を法制化することに対して、否定的な見解を見つけることは困難である。問題はどの程度の法制化が好ましいかということになる。

昭和24年設定時の企業会計原則と商法計算規定とは著しく異なっていた。企業会計基準審議会は昭和26年9月に「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」を公表し、商法が近代的な計算規定を設けるためのさまざまな提言を試みた。そうした提言の多くは昭和37年の商法改正に取り入れられた。そこで、企業会計原則と商法計算規定の不一致はかなり解消したことになる。

しかし、会計基準を取り入れるさい、商法は独自の考えをもとに規定した。そのため、会計基準の内容は商法の条文に必ずしも忠実に反映されたわけではなかった。商法が計算規定を制定したことにより、逆に企業会計原則側で修正を余儀なくされる部分が生じた。昭和38年11月に行なわれた企業会計原則の第二次修正はそうした対応を主として示している。前文ではつぎのように表現

8) 同書, 185ページ。

されている。

「商法の計算規定は、いまだ企業会計原則と矛盾する部分を残しているので、この部分については、商法が強行法規たることに鑑み、企業会計原則を修正しなければならないことになったのである。」

商法は計算規定を改正しただけでなく、昭和38年には計算書類規則を新たに制定した。商法上の財務諸表はこの規則にしたがって作成されることになる。すでに制定されている財務諸表規則と計算書類規則とはかなり相違する部分が存在した。こうした状況に対して、会計研究者からは、商法計算規定ならびに計算書類規則に対する強い批判が寄せられた。

商法改正を立案した味村治氏は、企業会計原則に対してつぎのような要望を述べている。

「企業会計原則に対して望まれることは、それがまず規範としての実効性を主張する部分と理論としての妥当性を主張する部分とを分離し、後者は立法論であって、実効性を有しないことを明確にするとともにその規範性を維持しようとする部分については改正商法に適合するよう早急に改正を行うことである⁹⁾。」

企業会計原則のもつ規範性と理論的妥当性という2つの性格は、設定時から存在していたといってもよい。味村氏は両者が併存しがたいことを指摘している。会計基準の法制化は規範性と結びつくことになる。

(3) 企業会計原則の現世版と理想版

会計基準の一部が商法計算規定に取り入れられたことにより、商法と会計の関係をめぐる議論は活発になった。そうしたなかで、企業会計原則がもつ2つの性格を鋭く指摘し、「企業会計原則現世版」と「企業会計原則理想版」の提案を試みたのは、大住達雄氏である。同氏のつぎのような提案は実現しなかったにしても、大きな波紋を与えたことは明らかである。

9) 味村治「企業会計原則に望む」『企業会計』第14巻12号、昭和37年10月、81ページ。

『企業会計原則』は、はなはだしく不統一であったわが国の企業会計制度を統一し、時代遅れであったわが商法の計算規定の改正を促進させた功労者として、また今後商法の再改正をせまる先駆者として、歴史的に残しておくことが望ましい。そして、すべての企業がその会計を処理するに当たってしたがわなければならない基準としては、商法の計算規定の詳細な解説を、別に編集することが望ましい。かくして、いままでの企業会計原則は、かくあるべき企業会計原則であることを明確にして、『企業会計原則理想版』として保存し……、今後編集されるべき企業会計原則は、あくまで商法計算規定の解説ないし補足である旨を明らかにして、『企業会計原則現世版』として周知させるのがよいと考える¹⁰⁾。」

現世版と理想版に分離するという発想は、企業会計原則の性格を明確にするうえで大きな貢献をした。現世版は商法計算規定の解説ないし補足であるから、商法に従属する地位しか与えられない。現世版の性格を強調すればするほど、企業会計原則の存在意義は希薄になりやすい。昭和44年に企業会計原則修正案が公表されたさい、大住氏はつぎのように明言している。

『企業会計原則』は、もはや企業会計の実践基準でもなく、単に商法の計算規定を解釈するに当たっての解釈指針としてのみ存在することになった¹¹⁾。」

理想版としての企業会計原則はついに作成されなかった。しかし、そこに含まれるべき会計基準が消滅したわけではない。別個に作成された個別会計基準のなかで形成されていくことになる。

10) 大住達雄「『企業会計原則』への提案」『産業経理』第23巻2号、昭和38年2月、73ページ。

11) 大住達雄「企業会計原則の性格と前途」『企業会計』第22巻4号、昭和45年4月、40ページ。

4 昭和49年および57年の企業会計原則修正

(1) 会計基準の一元化

昭和49年8月に行なわれた企業会計原則の第三次修正は、商法の改正と連動していたために難産であった。企業会計原則修正案は昭和44年の段階ですでに出来上がっていた。しかし、商法の改正が実現しなかったことから、修正案は確定するに至らなかった。ようやく昭和49年に商法改正が成立し、そのさい、修正案は再度見直されることとなった。したがって、昭和44年の修正案と49年の修正とでは、内容的に相違する部分が生じた。

昭和49年に実現した商法改正ならびに企業会計原則修正は、会計基準の一元化を目指したところに特徴があった。公認会計士による監査制度が商法にはじめて導入され、すでに実施されていた証券取引法上の公認会計士監査制度との調整が必要とされた。その最大の課題は監査の拠り所となる会計基準の統一にあった。

会計基準を一元化させるさい、商法は強行法規であり、それに違反した会計基準を企業会計原則で規定するわけにはいかない。そこで、不一致を解消するにあたり、主として企業会計原則側からの歩み寄りが必要になった。昭和44年の修正案前文では、つぎのように説明されている。

「企業会計原則は、本来、関係法令の将来の改廃に際して提言するための根拠となるべきものであるが、今回の調整に当たっては、商法が強行法規たることにかんがみ、企業会計原則の指導原理としての性格を維持しながら、注解等において商法に歩みよることとした。」

また、昭和49年修正時の前文では、「この『企業会計原則』が商法の計算規定の解釈指針としての機能を適切に果し、かつ新しい監査体制のもとにおける基準となることを期待する」と述べられている。

財務諸表の体系についても、企業会計原則は商法に合わせることとなった。

江村稔氏によれば、「商法による株式会社会計の法制化は、昭和49年改正によって、まったく完了した¹²⁾」ことになる。さらに同氏は、つぎのような意

見を表明している。

「今日、『企業会計原則』と『注解』および若干の企業会計審議会意見書は、商法計算規定との関連における限り、その存在理由を失っていると結論せざるをえない。このような考え方を極端まで押し進めるならば、『企業会計原則』などは廃止もしくは凍結せしむべきであると主張することも可能である¹³⁾。」

廃止論または凍結論は極端すぎるかもしれない。大部分の研究者はこのような見方に反発を示した。会計基準の一元化は、企業会計原則の存在意義を問い直すきっかけになったといえよう。

(2) 設定主体論

昭和57年4月に行なわれた第四次の企業会計原則修正もまた、商法と関連をもつものであった。修正項目のうち引当金規定の適正化は、会計研究者の期待する内容になっている。この修正には商法側と企業会計原則側とが相互に協力したあとがうかがえる。その後における企業会計原則の修正は行なわれていない。そのためさまざまな問題が発生している。設定主体の見直しはそのひとつにあげられる。

企業会計原則の設定主体は、企業会計制度対策調査会から企業会計基準審議会になり、さらに企業会計審議会に変わっている。これら3つの組織はいずれも政府内に設置されたものであり、パブリック・セクターに該当する。それに対して、プライベート・セクターすなわち民間組織による会計基準の設定が提唱された。

会計基準の設定主体をパブリック・セクターとプライベート・セクターのどちらにするかという議論は、さまざまな問題とからみ合っている。会計基準を設定するためにはスタッフが必要である。複雑な会計基準になれば、検討する

12) 江村稔「『企業会計原則』とその命題」『産業経理』第35巻12号、昭和50年12月、2ページ。

13) 江村稔「新しい会計基準の設定とその前提要件」『会計』第115巻2号、昭和54年2月、49ページ。

ための時間と労力は増大する。それだけ人件費や資料収集費等が多額になる。そうした負担に耐えられる組織はどちらになるのだろうか。

戦後まもない時期には政府が主導権をにぎる必要があった。しかし、次第に人的および資金的なさまざまな限界が指摘されるようになった。そこから、日本公認会計士協会を設定主体とする意見や日本版FASB構想が生まれてきた。後者は米国のFASB（財務会計基準審議会）を手本として、民間基金による会計基準作りを目指すものである。

代替論でなく補完論の立場をとる新井清光氏は、プライベート・セクター論について疑義を述べている¹⁴⁾。補完論というのは、企業会計審議会を補完するものとしてプライベート・セクターを位置づける考え方をさしている。

わが国の会計基準は平成13年以降、企業会計基準委員会という民間組織によって作られるようになった。すなわちプライベート・セクターに移行したわけである。新井氏の補完論は採用されなかったことになる。

(3) 見直し論の背景

企業会計原則の見直しについてはこれまで何度となく叫ばれてきた。過去4回の修正は見直しの結果でもある。昭和57年の最終修正以後の見直しは実現していない。設定主体の見直しだけのごく最近実行されたけれども、それは企業会計原則の内容を変更するものではなかった。

昭和57年以降の最も網羅的な見直し論は、新井清光氏を委員長とする日本会計研究学会特別委員会の報告書といえよう。「企業会計原則と商法計算規定」と題する報告書は、昭和62年に中間報告、63年に最終報告を行ない、まとめられたものである。同報告書では、企業会計原則の指導規範性が脆弱になったこと、ならびに会計基準形成の環境条件が変化したことを強調するとともに、制度的・理論的整合性の欠如が主な問題点として指摘されている。

14) 新井清光「企業会計原則の設定主体について」『企業会計』第41巻1号、昭和64年1月、24-25ページ。

制度的整合性の欠如については、つぎの2点が指摘されている。

「(1)企業会計原則が商法に対して提言している事項または企業会計原則自体における規定事項と商法計算規定との間に喰いちがいが依然みうけられるもの、および(2)企業会計原則の提言事項または規定事項の中には、すでに商法計算規定の中に採り入れられ、その結果企業会計原則の指導規範としての役割がすでに終わったと思われるものが残存していると考えられる¹⁵⁾。」

上記(1)に属する具体例としては、①商法における「包括規定」(基本原則)の設定、②商法における繰延資産の限定列举、③剰余金概念をめぐる商法との不一致、および④貸借対照表における固定資産の部および資本の部の用語等の不一致があげられている¹⁶⁾。

なお、④については、計算書類規則を引き継いだ商法施行規則によって調整がはかられたとあってよいであろう。

理論的整合性の欠如については5つの例が示されている。そのうちのひとつは資本剰余金と利益剰余金の区別に関する問題点である。すなわち、注解の注19(1)では資本剰余金に属するものとして「株式払込剰余金、減資差益、合併差益等」を掲げているのに対し、同じく注19(1)では「合併差益のうち消滅した会社の利益剰余金に相当する金額については、資本剰余金としないことができる」とも規定している。その結果、本来資本剰余金とされるべき合併差益の一部が利益剰余金になりうることになる¹⁷⁾。この規定は商法との調整によって生まれたものであるが、理論的整合性を欠いている。

同報告書で提起された問題点は企業会計原則がいろいろな局面で見直しを迫られていることを物語っている。そのうえ、さらに深刻な状況が生まれている。企業会計原則と個別の会計基準とで矛盾する規定が設けられている点である。このことは見直し論の背景として最も憂慮すべき事態になる。

15) 新井清光編著『企業会計原則の形成と展開』中央経済社、平成元年、50ページ。

16) 同書、50ページ。

17) 同書、53ページ。

5 む す び

22年前に修正された企業会計原則には個別の会計基準と衝突する内容が含まれている。いいかえれば、個別の会計基準が企業会計原則に優先して適用される事態が発生している。その部分については、企業会計原則が会計基準として機能していないことを意味する。しかも、そのような個別の会計基準は徐々に増加している。

たとえば、研究開発費等に係る会計基準（平成10年3月設定）、連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準（平成10年3月設定）、退職給付に係る会計基準（平成10年6月設定）、金融商品に係る会計基準（平成11年1月設定）等にそうした内容が見られる。

企業会計原則に誤解をまねく内容が記載されていることは問題である。それを修正するには膨大な作業が必要になる。設定主体が民間に移行した現在、そうした作業はきわめて困難と思われる。そうすると、企業会計原則は今後どうなるのであろうか。多くの会計関係者は重大な関心をもって見守っている。