

企業会計制度対策調査会と会計基準法構想

諸井 勝之助

<目次>

まえがき

- I 民主導による企業会計制度対策調査会の成立
- II 「会計基準及び教育会議」と建議書
- III 上野道輔教授の公開講演
- IV 閣議決定と第一回企業会計制度対策調査会
- V 会計五原則と一般原則
- VI 「企業会計原則」の体系に関する審議
- VII 会計基準法構想の挫折とその後

あとがき

まえがき

わが国において、近代的企業会計制度が成立する端緒を開いたのは、昭和24年（1949年）7月9日、経済安定本部の企業会計制度対策調査会が中間報告として公表した「企業会計原則」であることは、異論のないところであろう。「企業会計原則」は、証券取引法、公認会計士制度、商法、税法等の法律・制度に大きな影響をおよぼすとともに、日本の各大学における会計学の研究・教育に絶大な推進力を発揮することによって、戦後のわが国にお

ける新しい会計パラダイムの形成のための偉大な原動力となったのである。それまでの沈滞した会計学研究が、「企業会計原則」の出現によってにわかに活性化したことは、何びとも認めざるをえない歴史的眞実である。

本稿の主題とするところは、このように重要な歴史的意義を有する「企業会計原則」そのものではなく、「企業会計原則」の設定主体でありながら、これまで殆ど研究対象とされることなく看過されてきた企業会計制度対策調査会と、その背後にあった会計基準法構想なるものを明らかにすることである。当時の関係者がすべて故人となってしまった現在、この問題解明のために筆者が主として手がかりとしたのは、黒澤清教授が遺された諸記録と、戦後間もない時期に『會計』誌に掲載された上野道輔教授の論文、調査会の速記録、ならびに会計余録等である。

なお、黒澤清教授の遺された諸記録のなかでは、特に次の二点に依拠した。

1. 「座談会、企業会計四半世紀の歩み」『企業会計』Vol. 26, No. 1, 1974年1月（以下、「座談会記録」と略称）。
2. 黒澤清解説「史料：日本の会計制度

< 1 ~ 16 > 『企業会計』Vol. 31、No. 1 ~ 12、Vol. 32、No. 1 ~ 4、1979年1月 ~ 1980年4月) (以下、「史料」と略称し、< > 内に番号を付記)。

I 民主導による企業会計制度対策調査会の成立

企業会計制度対策調査会は経済安定本部の所管する調査会であるが、それは経済安定本部という官庁の主導のもとに設置されたものでもなければ、ましてや当時の連合軍総司令部 (GHQ) やその下部組織である経済科学局 (ESS) の勧告によって設置されたものでもない。それは、あくまでも一部の学界有志の自発的な強い要望すなわち、会計基準法構想を受け入れる形で安本に設置されたものなのである。官主導ではなく、いわば民主導で出来た調査会なのであって、こうした例はごく珍しいのではなからうか。わが国企業会計制度史において、「企業会計原則」の先駆的役割を演じたとされる昭和9年 (1934年) の「財務諸表準則」は、商工省財務管理委員会によって制定されたが、この財務管理委員会は、昭和5年 (1930年) 8月に商工省臨時産業合理局に設置された委員会であって、明らかに官主導のものである。

さて、学界有志の強い要望にはじまる企業会計制度対策調査会の設置の経緯を知るために、われわれはまず前述の「座談会記録」において、黒澤教授が述べるところを紹介することから始めることにしたい。

昭和22年 (1947年) の末ごろのこと、連合軍司令部の経済科学局に顧問として出向して

いた九州大学の高橋正雄教授が、会計制度についてある提案をした。その提案というのは、そのころ創設された統計委員会にならって会計委員会を設置してはどうかというプランであった。「高橋正雄氏は、この件について上野道輔先生に相談したんです。統計法とならんで会計法を制定し、統計委員会と同格の会計委員会を設置しようという案です。——中略——上野先生は高橋構想に共鳴し、会計委員会の創設の上は、東大退任後の晩年は、会計委員会の事業の推進のために一生をささげたいと決意されたのです。それで上野先生は、これについて私にまず相談されました。私に相談されたわけは、会計委員会の委員長は上野先生がなり、事務局長は黒澤がなるという原案になっていたからです (ちょうど統計委員会の委員長は大内兵衛氏、事務局長は美濃部亮吉氏というわけで)。この件では、上野先生は熱心であり、真剣でした。めったにない珍しい話だが、このときばかりは上野先生の方から私のところへ尋ねて来られたのです。それで小生は大いに恐縮し、二つ返事で引受けることにしたのです。⁽¹⁾」

「昭和22年末か昭和23年のはじめごろ、上野先生の委嘱で私は、会計基準法を制定するための原案をつくって経済科学局に持って行ったが、マーチもヘスラーも、そんなものは必要ないという意見で承知しない。日本政府が承知したら認めてもよいというので、上野先生が大蔵省の伊原理財局長に相談したら、そのとき公認会計士法の制定でさんざん苦労していた伊原氏は、この上また新しい法律をつくらせられるのではたまったものでない、真平ごめんだという。その上、会計基準委員

(1) 「座談会記録」 p. 6

会の設置も大蔵省として引受けかねるという意見なので、上野先生は烈火のごとく立腹するというさわざ。けっきょく中西寅雄先生のとりにしで、経済安定本部に話を持ちこむことになり、安本の佐多忠隆局長⁽²⁾を訪問することになったのです。佐多忠隆氏のところに、たまたま財政金融課長の清島省三氏がいて、私どもと顔見知りだった。……清島氏の所属する財政金融局は局長は内田忠雄氏、清島課長の下には葛原秀治君、林隆善君、財前君などのメンバーがおり、内田局長をはじめ局課員のほとんど全部が満州国から引揚げた連中ばかりで、日本経済の再建復興のために全力投入をしたいという意気に燃えていたのです。それで二つ返事で上野先生の申出を引受けました。⁽³⁾

「私はそのころ、大蔵省理財局における公認会計士法制定のための委員会の委員……などをやっていたが、公認会計士監査制度と会計原則および監査基準の制定を結びつけて考えなければならぬという意見をもっていました。この意見は、私と岩田君のほかには当時は誰も考えていなかったといっていました。なかなか理解が得られなかった。計理士法の失敗はどこにあったかを考えてみれば、今ではよく分かるはずなのですが。

会計原則をつくるという私の提案は、さっそく上野先生の同意を得、太田先生も、中西先生も賛成し、安本の企業会計制度対策調査会は会計原則を中心にその作業を進めることになりました。昭和24年7月に、安本の名で企業会計原則を公表しました。同じ年に公認会計士制度も発足しました。⁽⁴⁾

以上は、安本の企業会計制度対策調査会が

成立し、「企業会計原則」が制定されるまでのごく簡略なプロセスを、「座談会記録」からの引用によって示したものである。多くのエピソードが生々しく語られていて興味深いが、しかしこれだけでは、調査会が設置されるまでの紆余曲折や調査会での審議状況など多くの重要事項が語られておらず、甚だ不十分といわざるをえない。こうした重要事項については、節を改めて詳しく考察するところである。なお、その前に、企業会計制度対策調査会や「企業会計原則」の発端となっていると誤解されがちな「財務諸表作成のための指示書」を修正するための私設委員会について、黒澤教授が「史料」<1>において述べるところを紹介することにしよう。

「戦後、進駐軍の総司令部（GHQ）は、日本の財閥解体、資本市場の民主化、自由企業の復興、国民経済の再建等を企図し、その一手段として全企業の財務状況に関する全面的な調査にのり出した。その際、GHQの経済科学局（ESS）は、前記の財務諸表準則（昭和9年商工省財務委員会による財務諸表準則——引用者）の利用をいちおう考えて、ESSの会計主任のヘスラー氏とESS囑託の村瀬玄氏の合作で、財務諸表準則の英訳ならびに『財務諸表作成のための指示書』なるものを作成した。しかしこれによって現実に財務状況調査をしてみると、どうもうまくいかない。——中略——そこで、はじめ私どもはESSから『指示書』の修正を委嘱され、太田哲三先生を中心として産業経理協会のなかに私設委員会をつくり、その審議検討にとりかかった。昭和22年10月ごろのことだっ

(2) 安本の財政金融局長は、昭和23年6月の人事異動で佐多忠隆氏から内田忠雄氏に交替している。

(3)、(4) 「座談会記録」p.7

たと思う。委員会のメンバーは、太田先生のほか、岩田、黒澤、今井、鍋島その他の諸君だったと思う。——中略——

『指示書』の改作がまだ捗らないでいる間に……高橋正雄教授から新たに上野道輔先生に、会計法（われわれのいう会計基準法）の制定に関する提案がなされた。……会計基準法の制定問題について上野先生から相談をうけた私は、さっそく岩田、中西両氏にはかり、会計基準委員会の設立のための奔走をはじめた。⁽⁵⁾

「指示書」修正のための私設委員会は、こうして格別の結論が出ないうちに解散となり、そのメンバーの多くは企業会計制度対策調査会に吸収されることになったのである。

II 「会計基準及び教育会議」と建議書

企業会計制度対策調査会が経済安定本部に設置されたのは昭和23年（1948年）7月8日のことであるが、それに先立つ5月14日に、内幸町の放送会館において「会計基準及び教育会議」という重要な会議が開催されている。この会議の次第は、さいわい『會計』復刊第一号（1949年2月）の会計余録に詳しく記されているので、以下それを紹介することにしたい。

「会議次第は次の通りであった。

(イ) 開会の辞 上野道輔氏

(ロ) 議長の推薦

満場一致で上野博士が議長に推された。

(ハ) 本会議の目的 上野道輔氏

(ニ) 総司令部代表挨拶

民間情報局 モス博士

経済科学局 ヘスラー氏

(ホ) 本会議成立に関する経過報告

高橋正雄氏

(ヘ) 自由討議

(ト) 建議案の決議

本会議の成果として左の建議案が決定された。即日、建議案は上野博士が会議を代表して総理大臣に提出された。建議案全文及び英文を次に掲げておく。

建 議 案

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。欧米先進国の企業会計の進歩の実状に比較して、我国の会計実務が甚しく遅れていることは、周知の通りであるが、この結果として企業の財政状態及び経営成績に関する正確な把握が困難であり、有効適切な経営統計を作ることも妨げられている実状である。先ず企業会計の近代化を図り、日本経済の健全化のための科学的基礎を確立しなければ、外資導入によって産業復興の緒をつかむことも困難であるし、物価体系の安定化、企業金融の合理化、証券投資の民主化、投資大衆の保護、企業課税の適正化、労働争議その他産業上の紛議に対する企業経理資料の提供等、近代会計と密接な関連のある諸問題の解決に寄与することも不可能である。

仍て速やかに会計制度並に会計教育委員会（仮稱）を設置し、各方面の知能経験を総合結集して、企業会計の改善を計ると同時に、その前提となるべき会計教育の根本的刷新を行う為に必要な基礎調査をなさしめ、その成果を直ちに実施普及すべき組織を設ける必要がある。

右建議する。

——これに続く Resolution（建議案英文）

(5) 「史料」 < 3 >、『企業会計』Vol. 31, No. 3, p. 98

は省略——

出席者の主な顔ぶれは次の通りであった。(順不同) マーチ氏、モス氏、ヘスラー氏、佐多財政金融局長(安本)、伊原理財局長(大蔵)、稲田教科書局長、荒木直氏(文部)、上野道輔氏、太田哲三氏、中西寅雄氏、黒澤清氏、岩田巖氏、村瀬玄氏、橋本雅義氏、高橋正雄氏、小高泰雄氏、佐藤孝一氏、鍋島達氏、中瀬勝太郎氏、今井忍氏、西野嘉一郎氏、金子佐一郎氏、田口眞二氏等。⁽¹⁾

上記の建議案は、決議されたあと建議書として直ちに上野議長により芦田均総理大臣に提出されて受理され、それに基づいて6月29日の閣議決定がなされ、企業会計制度対策調査会が設置されることになるのである。

ところで、上に紹介した5月14日の会議の名称が「会計基準及び教育会議(Conference on Accounting Standards and Education)」となっていて、会計教育にも重点が置かれているのはいかなる事情によるものであろうか。その理由は、当日GHQ代表として挨拶をした民間情報局のモス博士と、経済科学局のヘスラー氏が会計教育の改善を要望していたことによるものである。その詳細を知るために、われわれは黒澤教授の記録をみることにしよう。

まずモス博士については、「座談会記録」につきのような黒澤発言がある。「GHQの経済科学局の支持が得られなかったとき、同じGHQの出店にあたる文部省内の実業教育セッションのモス博士から電話がありました。誰からか我々のことを聞いて、日本の簿記教育の改善のために標準教科書を作ることに協力してもらいたいという申入れをしてきたの

です。上野先生は、教科書づくりにはまったく興味がなかったのですが、非常な難局に立っていた関係上、モスの申入れの線に乗って局面の打開をはかろうと試みることになりました。それで……モスには、教科書をつくることに協力することを約束するとともに、Accounting Standards の設定にも協力することを約束してもらいました。⁽²⁾

ヘスラー氏については、黒澤教授は「史料」<4>において、「1948年(昭和23年)3月3日付で、……ヘスラー氏から上司のフランク・マーチ氏宛に発した……メモランダムは、『会計基準及び教育会議』の開催のきっかけとなったものであって、重大な意義をもつ資料である⁽³⁾」と述べたのち、メモランダムの後段にあるa、b二つのフランク氏の提案を紹介している。ここでは、当面関係のある提案aについて引用することにする。「a 商業学校および大学における会計学および関連教科の教育について、教科書、カリキュラムおよび教育方法の再検討を行うこと。⁽³⁾」

上野教授をはじめとするグループは、5月14日の会議開催を何としても実現するために、GHQ側の要望を受け入れて、会計教育という新しいテーマを、これから設置されるべき委員会の事業内容に加えることに決めたのである。

III 上野道輔教授の公開講演

「会計基準及び教育会議」の建議書が芦田総理に提出された翌日の5月15日、上野教授は戦後始めて開催された日本会計研究学会の

(1) 『會計』復刊第一号、1949年2月、p.94～96

(2) 「座談会記録」p.8

(3) 「史料」<4>、『企業会計』Vol.31、No.4、p.100

全国大会（開催校は中央大学）において、「我国経済再建における会計学の意義」と題して公開講演を行っている。この講演の速記録は、『會計』復刊第一号の巻頭を飾る論文となっている。いささか長くなるが、上野教授を偲ぶ意味をもこめて、以下重要と思われるところを収録することにした。

「明治初期において、慶応義塾の福沢諭吉先生が、そもそも簿記の日本への輸入をなされた大先輩でございます。そして洋式簿記が我が国へ普及するに至ったのは、一方において福沢諭吉先生のアメリカの簿記の本を翻訳された『帳合の法』から始まり、他方においては、英国人のシャンドという若い銀行員の『銀行簿記精法』という本が明治6年に出ておりますが、そういうような一方はアメリカ、一方はイギリスの簿記がそもそも我が国の会計学の始まりであるわけでありまして、明治の初期から既に洋式の簿記が我が国の実際方面へもだんだん入って、いわば我が国近世資本主義経済発展の一つの大きな基礎をなして来たのであります。それにも拘らず、……この半世紀の間において我が国の会計学或いは会計の実際がどれだけ進歩したかということになると、甚だ物足りない。殊にそれを先進国のそれらに比較してみると、甚だ物足りないものがあつたわけでありまして。而してその物足りない、甚だ恥しいような進歩の跡が結局、今日まで続いて来ていると云えると思うのであります。⁽¹⁾」

「会計学がこれからの日本経済再建の上に大きな意味を持つこと、これは事新しく説明する迄もなく、苟くも会計学を学んでいる者に

は直ぐに分ることでありまして。……現在においては我が国民経済を再建しなければならないという場合に、問題は結局企業の合理化ということになるわけであるし、企業経営の合理化ということになれば、……言う迄もなく正確明瞭なる会計がその基礎をなすわけである。即ち正確にしてごまかしのない、いつわりのない数字が物を云うのであって、企業の経営から生ずる会計の一つ一つの数字が、正確なる記録として会計帳簿に記録される。そうしてその正確なる数字に基いて決算報告書ができる。貸借対照表ができ、損益計算表ができる。そういう貸借対照表、損益計算表が少しもごまかしのない、正確な事実を、誰が読んでも分るような形でちゃんと示してくれる。こういうことになればその企業の経営の責任に当る者は、その正確なる数字によって、自分の仕事を如何にすべきか……が極めて正確に明瞭に分るわけである。又企業と関係を持つところの……例えば銀行などの見地からいえば……企業の財政状態、営業成績を正確に示す貸借対照表、損益計算表という極めて重宝な会計表が手に入れば、これによって正確に判断ができ、何万円、何十万円、何百万円の金を貸しても、この会社は大丈夫である、こういうことが正確に判断できるわけでありまして。……⁽²⁾」

「以上のような意味において、会計学が教える企業会計のやり方、そして会計学の原理原則として最も重要である眞実性の原則、少しもごまかしのない、一厘一毛もごまかしてはならないという——中略——原理原則が確立されなければ、本当の意味の我が国経済の再

(1) 上野道輔「我国経済再建における会計学の意義」『會計』復刊第一号、1949年2月、p.3

(2) 前掲論文、p.3～4

建は期待できないと信ずるのであります。⁽³⁾」

「複式簿記の制度が我が国の商工業企業の中にちゃんと生きて利用されるようにならなければ、本当の企業会計が行われる筈がない。前に言った会計精神をちゃんと企業の実際に生かして行くためには、この複式簿記の組織をちゃんと生かして、それが何であるか、それをどういうふうにしてやって行くかという知識を、苟くも企業のことに関わる人びとは十分に理解し、又これを十分によく信じて事に当らなければならない。そういうところから出発して、これからの新しい時代において我が国の経済生活はやり直して行かなければならない状態にあるわけであります⁽⁴⁾」

「いろいろ現実に現われている問題を根本的に、而も合理的に、而も何人も苦情が言えないような正確な解決の方法によって、我が国の今後の平和な経済再建を図る道を考えなければならないと思うのでありますが、その場合において会計学の使命は極めて大きいことを信ずるのであります。

そこで、理窟はなるほどそうだということや、或いは容易に納得されるでしょうが、現実においてどういう方法を辿れば生きてきた力となって、本当の意味で我が国のこれからの経済の再建を完うすることができるか、こういう問題が極めて重要な問題であるに違いないのであります。

幸いにして、この具体的な方法に関する点で、昨日から発足した一つの運動によって、曙光を認め得るようになったのでありまして、その点を極く簡単にお話して私のこの講演を

終りたいと思います⁽⁵⁾」

以上に続いて、前日開催された「会計基準及び教育会議」の説明がなされ、さらに芦田総理に手渡された建議書が読み上げられたのち、「丁度今日この会計学会の大会において皆様方にこの極めて喜ばしい情報を伝え、……皆様方と共に喜び、又皆様方と共にこれからの苦勞を分かちたいと思う次第であります⁽⁶⁾」と述べて、上野教授の公開講演は締め括られるのである。

これまで紹介して来た、日本会計研究学会全国大会における上野教授の公開講演は、教授の会計哲学をよく伝えるものであるが、そのなかには、のちに発表される「企業会計原則」との関連で非常に重要な論点が二つ含まれていることに注意しなければならない。その一つは、「会計学の原理原則として最も重要である眞実性の原則……」という箇所であり、いま一つは、「複式簿記の制度が我が国の商工業企業の中にちゃんと生きて利用されるようにならなければ、本当の企業会計が行われる筈がない。……」という箇所である。前者は、一般原則の第一の「眞実性の原則」につながり、後者は、一般原則の第二の「正規の簿記の原則」につながるからである。

なお、参考までに、この公開講演についての黒澤教授のコメントを紹介しておこう。「上野先生は正直に云って、決して演説がうまい方ではなかったが、この講演には熱気がこもっており、眞実味があふれていた。戦後、意気消沈していた聴衆を魅了するに足るものがあつた。⁽⁷⁾」

(3) 前掲論文、p. 5

(4) 前掲論文、p. 6

(5) 前掲論文、p. 8

(6) 前掲論文、p. 11

(7) 「史料」 < 6 >、『企業会計』Vol. 31、No. 6、p. 100

IV 閣議決定と第一回企業会計制度対策調査会

昭和23年5月14日、「会計基準及び教育会議」の決議による建議書が芦田総理に提出され、それを受けて6月29日に企業会計制度対策調査会の設置に関する閣議決定がなされたことは、すでに述べたところである。それでは、この閣議決定の内容はどのようなものであったのか。これについて黒澤教授は、史料<2>のなかに当時のガリ版刷りの原資料の写真を掲載している。甚だ不鮮明ながら辛うじて判読できるので、それを以下に引用することにしたい。

「企業会計制度対策調査会設置に関する件
(昭和23.6.29 閣議決定)

一、我国の企業会計制度は欧米のそれに比して著しく立ちおくれているため、企業の経理状況及び経営成績を正確に把握することが困難であり、企業の経営統計を集めることが妨げられている実情である。外資導入の前提となる経済健全化のため、科学的基礎を確立するためには勿論、企業金融の合理化、労働者の保護、企業課税の適正化等のために我が国の企業会計制度は早急に改善されねばならない。

よって、企業会計改善のため必要な組織を設立し、各方面の知能経験を総合結集し企業会計の近代化を図ると共に、その前提となる会計教育の根本的刷新を行い、日本経済の健全化のための科学的基礎を確立することが必要である。

二、よってこの際とりあえず総理庁に左に

より企業会計制度対策調査会（仮称）（以下調査会という）を設け、企業会計改善の組織設立のため必要な調査並びに準備を行うものとする。

- (1) 調査会は内閣総理大臣の任命又は委嘱する各庁官吏並びに会計制度に関する学識経験者を以て構成し、調査会のための事務は経済安定本部が担当するものとする。
- (2) 調査会の運営に関する事項は別に定める。⁽¹⁾

この閣議決定に基づき、7月8日に企業会計制度対策調査会が設置され、その第一回会議が7月16日に放送会館で開催される運びとなるのである。このときの会議次第は、史料<3>⁽²⁾によると概ね以下のようである。

- (1) 上野道輔委員長の開会の辞と挨拶
- (2) 安本財政金融局長 内田常雄委員、GHQ民間教育情報部職業教育課長 モス博士、GHQ経済科学局調査企画部 フランク氏の各挨拶
- (3) 安本企業課長 清島省三幹事による経過報告及び調査会運営に関する説明
- (4) 上野委員長による部会長指名及び各委員紹介
- (5) 懇談
- (6) 黒澤清委員の閉会の辞

なお、当日の配布書類としては調査会規程、調査会議事規則、部会規程、及び委員、幹事及び書記名簿があげられている。

これらの配布書類のうち調査会規程と部会規程は史料<3>に掲載されており、重要なので、以下に全文を紹介することにする。

(1) 「史料」<2>、『企業会計』Vol.31、No.2、p.99

(2) 「史料」<3>、『企業会計』Vol.31、No.3、p.99

「企業会計制度対策調査会規程（昭和
23.7.8 経財企）

第一條 企業会計制度対策調査会（以下調査会という）は我が国産業経済を健全且つ民主的ならしむる方策の一環として、昭和23年6月29日閣議決定の『企業会計制度対策調査会設置に関する件』に基づき、企業会計の基準及び教育に関する恒久的組織の設置に関連し、必要な調査及び準備を行うことを目的とする。

第二條 調査会は、総理庁にこれを置く。

第三條 調査会は、委員長一名及び委員若干名を以てこれを組織する。

第四條 調査会の委員長及び委員は、関係各庁官吏及び会計に関する学識経験者から内閣総理大臣がこれを任命または委嘱する。

第五條 委員長は会務を総理する。

委員長に事故のあるときは、委員長の指名する委員が職務を代理する。

第六條 委員長が必要と認めるときは、部会を設置し、委員をこれに配属することができる。

部会に関する規程は、委員長がこれを定める。

第七條 調査会に幹事若干名を置く。

幹事は、関係各庁の官吏及び学識経験ある者の中から、内閣総理大臣がこれを任命又は委嘱する。

幹事は、委員長の指揮を受け、庶務を整理する。

第八條 調査会に書記若干名を置く。

書記は、関係各庁の中から、内閣総理大臣がこれを任命する。

書記は、上司の指揮を受け、庶務に従事する。⁽³⁾」

第一条によって、企業会計制度対策調査会の目的が、企業会計の基準及び教育に関する恒久的組織の設置のための調査と準備を行うことであることが明らかであるが、それではこの恒久的組織とは何であろうか。それは、これからの調査と準備によって決まる問題だが、関係者一同が目指していたものが会計基準法に基づく行政機関としての会計基準委員会であることは、疑問の余地がない。そして、これを実現するためには、会計基準法の制定が不可欠なのであった。

第二条に、「調査会は総理庁にこれを置く」とあるのは閣議決定の通りだが、しかしこれをどう理解したらよいのであろうか。会計基準委員会成立の暁には、これを総理庁に置くということであろうか。調査会規程にはないが、閣議決定によって調査会の事務は経済安定本部が担当することとなっており、けっきょく調査会は経済安定本部の所管となるのである。

上記の疑問はそのままにして、次に部会規程を見ることにしよう。

「企業会計制度対策調査会部会規程

第一條 企業会計制度対策調査会に総務部会、第一部会、第二部会及び第三部会を置く。

第二條 総務部会は、企業会計の基準及び教育に関する恒久的組織を設立するための調査及び準備、並びに他の部会に属せざる事項の調査を行う。

第一部会は、財務諸表の改善統一に関する調査を行う。

第二部会は、企業会計の教育に関する調

(3) 「史料」 < 3 >、『企業会計』Vol. 31、No. 3、p. 100

査を行う。

第三部会は、企業会計の監査基準に関する調査を行う。

第三條 各部に部会長を置く。

部会長は、委員長が委員中よりこれを指名する。

部会長は、部の議題を整理する。

第四條 部の会議の日時、場所及び議題は、委員長がこれを定めて関係委員に通知する。

第五條 各部の決定は、調査会の決定とする。但し、委員長が必要と認めるときは、調査会に附議することができる。

第六條 部の議事については、この規程に定めるものの外企業会計制度対策調査会議事規則を準用する。⁽⁴⁾

調査会部会規程に関連して、黒澤教授は次のように述べている。

「この部会規程は、調査会規程第六條に基づいて、上野委員長の権限で定められたのである。経済安定本部は、当時の日本の実情を反映して、きわめて強力な総合行政官庁であった。この対策調査会も、単なる諮問機関ではなくて、法令上正規の行政機関ではないけれども、行政の総合調整に関与する権限をもった委員会であった。その点で、今日の企業会計審議会とはすこしく性格を異にするところがあった。つまり当時の上野委員長の権限は、今日の企業会計審議会の会長の権限よりは、かなり強力なもので、かつ対策調査会の意見書、とくに『企業会計原則』は、各省庁に対しても、事、企業会計に関するかぎり、大きな影響力をもった。⁽⁵⁾」

さて、第二条の総務部会長は安本の内田忠

雄財政金融局長の併任となり、第一から第三の部会長については、上野委員長によって下記のように指名された。

第一部会長 黒澤 清

第二部会長 上野道輔

第三部会長 岩田 巖

なお、当時は第四部会は存在しなかった。原価計算を担当する第四部会が設置されたのは、昭和 25 年になってからである。

V 会計五原則と一般原則

企業会計制度対策調査会の第一回会議は、これまで述べたように規則や人事に関する議事にとどまり、会計原則の内容に関する審議には入らなかった。内容的審議は、9月の第二回会議から始まった模様である。これに関連して黒澤教授は、史料<5>において次のような興味あるエピソードを記している。

第一回会議の終了のあと、「上野会長、黒澤第一部会長および岩田第三部会長の3名（外に清島課長参加）で、9月の第二回会議に提出すべき審議項目について協議した。この時点ではまだ、会計基準法の構想がその土台となっていたので、その総則にかかげるべき、企業会計の一般原則の草案をつくること、中心的なテーマであった。提案のたたき台となるべき原案をつくることは、黒澤第一部会長の役割とされた。

しかし、黒澤私案をいきなり会議に提出することは、適当ではないと考えられたので、上野会長および岩田第三部会長からも、企業会計の一般原則として、最低限度要請しなければならない根本的なものが何であるかを指

(4)、(5)「史料」<3>、『企業会計』Vol.31、No.3、p.101

摘したメモを、あらかじめ提出してもらうことに決まった。

上野メモおよび岩田メモを、私が受けとったのは、その後……調査会の第二回会議に先きだつある日のことだった。場所は日本銀行の理事室だった。最も鮮やかに私の記憶に印しているのは、『上野メモ』の内容である。それは1枚の便箋の上に、次の2行の文字が書かれてあった。

第一 真実性の原則

第二 正規の簿記の原則

上野会長にしたがえば、この二つの命題が、会計にとって致命的に重要なものであった。

岩田メモの内容はだいたい次のようだった。

disclosure の原則

consistency の原則

materiality の原則

岩田メモの注記では、disclosure は明瞭性とし、consistency は継続性とし、materiality は重要性とするのが適当だろうとあった。⁽¹⁾

黒澤教授はこれら二つのメモを参照しながら、会計基準法の総則の基礎となるべき黒澤メモを作ることになるのである。その過程および黒澤メモの内容については、史料<7>に次のように述べられている。

「真実性の原則および正規の簿記の原則を強調する上野メモと、disclosure、consistency および materiality の三原則を強調する岩田メモとを比較してみると、共通の基礎の上に立ちながらも、その根底において、異なる会計思想、私の言葉で言えば、会計に関する哲学の差異があった。

会計基準法の総則の構成について、案を練っ

て行くうちに、しだいに私は、ここにいわゆる会計哲学の差異は、けっして絶対に結合不可能な対立的なものではないと考えるにいたった。私は、一方を日本経済の再建復興の基礎を提供するための真実性の哲学と名づけ、他方を資本市場の近代化を目指す開示の哲学と呼ぶことにした。——中略——

ともあれ私は、この二つの会計思想を参酌しながら、会計の一般原則に関する黒澤メモをつくって、対策調査会に提出した。こうして二つの会計思想を体系的に結合して、文章的表现を与えたのが、黒澤メモにほかならないが、実のところ、黒澤メモそのものは、本来的に私のもっていた会計における根本思考でもあった。

黒澤メモの最初の表現は、会計基準法の総則（草稿）における会計一般原則を構成するところの、次の五原則である。

- 一、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くてはならない。
- 二、企業会計は、正規の会計原則に従って処理されなければならない。
- 三、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処理されなければならない。
- 四、企業会計は、財務諸表により利害関係人に対して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。
- 五、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。⁽²⁾

(1) 「史料」<5>、『企業会計』Vol. 31, No. 5, p. 98

(2) 「史料」<9>、『企業会計』Vol. 31, No. 7, p. 114

上記の会計五原則は、黒澤教授によって次のように略称される。

- 一、 真実性の原則
- 二、 会計原則準拠の原則
- 三、 正規の簿記の原則
- 四、 明瞭性の原則
- 五、 継続性の原則

このうち、一の真実性の原則と三の継続性の原則が上野メモに由来し、四の明瞭性の原則と五の継続性の原則が岩田メモに由来することは明らかである。問題は岩田メモにあった重要性の原則であるが、この点について黒澤教授は、「重要性 (materiality) の原則は、正規の簿記の原則のなかに含まれているものとする解釈をとっている⁽³⁾」とし、次のような見解を開陳するのである。

「上野メモの正規の簿記の原則は、ドイツ商法の正規の簿記の諸原則を意味するものにはかならなかったように思われるのであるが、私は、重要性の原則を含蓄させることによって、その意味転換を試みた。この点については、『企業会計原則』の成立後、執筆した私の著書『近代会計学』で詳論したところである。いまなお、正規の簿記の原則に関する新説の提供であると信じており、審議に参加した多くの委員の同意を得たものであった。⁽⁴⁾」

会計五原則の第二の会計原則準拠の原則は、会計基準法においては不可欠の原則だが、「企業会計原則」そのものにとっては必要がない。そのため、「企業会計原則」の一般原則からは削除されている。その代り、「企業会計原則」では、資本剰余金と利益剰余金の区分に関する原則(又は資本取引と損益取引との区分の原則)

が加わっている。これは、教授によれば、1934年公表のアメリカの会計五原則の第二項に負うものだという。このアメリカの会計五原則について、教授は以下のように記している。

「1934年公表に係るアメリカの会計五原則は、次のように構成されていた。

- 第一、実現主義の原則
- 第二、資本剰余金と利益剰余金の区分に関する原則
- 第三、連結決算に当り、子会社の株式取得日前利益剰余金の処理に関する原則
- 第四、自己株式の会計処理に関する原則
- 第五、インサイダー取引のディスクロージャーに係る原則

1929年株式恐慌の内在的原因(企業内部に潜在する)は、上記の会計五原則に違反する不正経理にほかならなかったという、経験的事実からの所産である。⁽⁵⁾」

追加項目としては、このほか、保守主義の原則と単一性の原則が、公正な会計慣行としてとり入れられ、「企業会計原則」の一般原則は合計七つとなるのである。

VI 「企業会計原則」の体系に関する審議

企業会計制度対策調査会の審議の模様を知ろううえで、『會計』復刊第三号に掲載された、昭和23年(1948年)11月25日開催の第三回調査会の「企業会計原則と財務諸表との関係について」と題する速記録は、貴重な史料を提供してくれる。ここでは、速記録の冒頭における上野委員長と黒澤委員ならびに岩田委

(3)、(4)「史料」<7>、『企業会計』Vol. 31、No. 7、p. 116

(5)「史料」<9>、『企業会計』Vol. 31、No. 9、p. 147

員の発言を紹介することにしたい。

「上野委員長 これから会計原則と財務諸表との関係についての審議に入りたいと思います。そこで問題の所在を明らかにするために一応準備した題目を読み上げたいと思います。

(イ) 企業の会計、報告、監査上一般に承認されなければならない基準として次の四つの会計原則を設定すること。

(A) 貸借対照表原則

(B) 損益計算書原則

(C) 剰余金計算書原則

(D) 連結貸借対照表原則

(ロ) 会計原則に基づいて財務諸表の統一様式を作成し、これを証券取引委員会規則の制定の基準とすること。

(ハ) 連結貸借対照表については、税法及び独占禁止法のうちに規定を加えるよう進言すること。

上野委員長 それでは只今読み上げました草案について、先ず起案者の黒澤教授より御説明を願います。

黒澤委員 会計原則を損益計算書原則、剰余金計算書原則、貸借対照表原則、連結貸借対照表原則に分けるという考え方ですが、それは結局財務諸表の準則を設定するという目標に基づいています。財務諸表の背後に存する基本的な原則をいちおう会計原則と名付けておきたいと思います。会計諸原則の最後に列挙した連結貸借対照表原則については、独占禁止法とか税法とかの特定の法律に対して非常に微妙な関係を持っていますので、ただこの原則をここに掲げても、そうした法律的根拠に関する適当な方策が立てられてからでないと有効ではないと思います。この点につ

いては皆さんの御意見を伺ってから、どうするかを考えることにしましょう。次に剰余金計算書原則も、これを確立するためには、商法上における総会、取締役会の権限問題に若干の関係があるので商法の改正を必要としますが、商法の規定が改まらなければ改まらないなりに適当な考え方を立てる必要があります。しかし、少くとも現在の商法の下においても剰余金の問題については何等かの一定の会計原則を確認しなければならないと思います。これは諸原則のうちの重点的な問題に属します。⁽¹⁾」

このあと、委員長と黒澤委員との間に短いやりとりがあったのち、岩田巖委員の注目すべき発言がある。

「岩田委員 会計原則を損益計算書原則と貸借対照表原則というように分けてゆくことも一つのゆき方だと思うのですが、原則という言葉はどう解釈するかによって、原則には分けられる部分と、密接に関連していて分けられない部分とがでて来ると思います。

例えば、貸借対照表及び損益計算書の項目の分類という点では原則を分けて考える事ができますが、内容的な実質的な部分になりますと、貸借対照表と損益計算書の両方に関連する原則が大分あると思います。従って Sanders、Hatfield、Moore……がとった損益計算書原則、貸借対照表原則、連結貸借対照表原則というようなゆき方でなしに、米国会計学会が会計学評論に発表した株式会社財務諸表の会計原則 (Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements, 1941) のように、会計原則を Cost principles, Revenue Principles, Income

(1) 「速記録、企業会計原則と財務諸表について」『會計』復刊第三号、1949年7月、p. 22～23

Principles と内容的に分類するやり方も一つの方法ではないかと考えます。⁽²⁾」

審議がさらに進んだ段階において、岩田委員は会計原則を前段と後段に分けてはどうかという見解を開陳し、そのあと黒澤委員および委員長とのあいだで、かなり白熱した意見交換がなされるのである。

「岩田委員 こういう書き方の会計原則も非常に結構だと思います。いろいろな原則がこの枠の中にうまく入ると、整理がついて大変いいと思います。だが、この行き方とは違ってまず、会計原則を前段後段と二段に分ちまして、前段においては科目の分類、配列、形式、区分計算等の形式的な方面を決め、次にその形式の中に盛り込まれる内容の方は後段にまとめるという行き方もあるのではないかと思います。

というのは、減価償却の問題は、貸借対照表の原則であると同時に損益計算書の原則でもある。評価原則もまた同様だと思います。キャピタル・ロス、キャピタル・ゲインの問題も実質的な問題である。

実現主義の原則も、損益計算書に関係があると同時に、また評価問題でありますから、貸借対照表にも関係を持つてくるのです。形式的なもののははっきり分れると思いますが、実質的な部分については両者お互いに密接な関係があるから、そういうものは両方まとめて後段において、必ずしも貸借対照表原則とか損益計算書原則といわないで、一括して考えるというような行き方もあるのではないかと思います。一つの案として御審議願いたいと思います。

黒澤委員 原則の表現形式及び構成の仕方は、御説のとおり、たしかに苦心を要するところでは、その問題については一つ起案者として二通りの草案をできたら書き分けて見ましよう。併し、実際やっているうちに、どうもまずいということになれば、何れかに落ちつくことになると思うのです。

委員長 どっちからやっても同じことじゃないかと、私は思いますが。

黒澤委員 結局は表現方法の問題でもあるのですが。

委員長 形式の問題を先に一纏めにして審議することは出来ないんじゃないかと思います。形式といっても、その中に或る内容を伴わなければ成立しないのですから。

岩田委員 しかしアメリカの証券取引委員 (Securities and Exchange Commissions) のレギュレーション S・X (Regulation S-X) は形式だけを決めており、内容は会計原則に任せているのです。

委員長 それは内容がわかっている形式を作るというならいいが、内容となる会計原則の方が重要であるから、恐らくやってみると實際上形式の方面と実質の方面とは切離すことが出来なくなるんじゃないですか。⁽³⁾」

はるか後年になって、黒澤教授は当時の審議を回顧しながら、会計原則をいかに体系づけるかについての苦心談を、下記のように述べるのである。

「速記録のなかで岩田委員が発言しているように、会計原則を体系的に形成するには種々の行き方があり、またさまざまの試みがあった。1936年のAAA会計原則試案では、(1)

(2) 前掲速記録、『會計』復刊第三号、p. 23～24

(3) 前掲速記録、『會計』復刊第三号、p. 28～30

原価と価値、(2) 収益の測定、(3) 資本と剰余金という三つの主題をかかげ、会計諸基準をこれら三群に分類した。これを改訂した1951年のAAA原則では、(1) 費用原則、(2) 収益原則、(3) 利益原則、(4) 資本原則という分類を試みた。

1938年のSHM会計原則では、(1) 一般原則、(2) 損益計算書原則、(3) 貸借対照表原則、(4) 連結財務諸表原則という構成を示した。

当時われわれは、会計諸基準の体系的表現が『企業会計原則』であるという、会計思想の上に立脚していたので、この構造問題では、企業会計制度対策調査会において白熱の論議を繰り返した。

われわれは、会計基準法の会計五原則を、会計の一般原則として、『企業会計原則』に導入することから出発した。しかも、昭和9年の財務管理委員会の『財務諸表準則』以来の伝統的遺産の相続人であった。このような基礎の上に立って、ついに、(1) 一般原則、(2) 損益計算書原則、(3) 貸借対照表原則という構造を採用した。それは、たまたまSHM会計原則のそれと同じになった。しかし、SHM会計原則の構成をそのまま採用したのとは、まったく異なる。この点については、一般の誤解を是非解いておきたい。⁽⁴⁾

なお、第三回調査会において、連結貸借対照表原則が検討課題とされていることも注目に値する。審議の結果、連結貸借対照表原則は今後の宿題とされるのだが、黒澤委員も岩田委員も連結の重要性を強く認識しており、また実務界でも連結重視の声は大きかったようである。

VII 会計基準法構想の挫折とその後

これまでみてきたように、企業会計制度対策調査会は第二回会議では会計五原則について、また第三回会議では会計原則の体系について審議を行っている。こうした審議はこのあとさらに回を重ね、昭和24年(1949年)7月には「企業会計原則」が中間報告として公表される運びとなるのである。

ところで、上野委員長をはじめ各委員がその実現を切望していた会計基準法構想すなわち、会計基準法を制定し、それに基づいて会計基準委員会という行政機関を設置するという構想はどうなったのであろうか。会計基準法構想の実現は、企業会計制度対策調査会の総務部会(部会長は安本の内田財政金融局長)の役割であり、できる限りの努力は払われたのだと思うが、けっきょく目的は達成できず、失敗に終わった。その失敗が明らかになった時期は不明だが、第三回の会議の頃すなわち、昭和23年の年末の頃には、まだ成功の可能性が残されていた様子である。不成功がはっきりしたのは、昭和24年になってからであろう。「企業会計原則」の公表された同年7月の段階では、もはや会計基準法構想は失敗と判断されていたと考えられる。

以上述べたところは、黒澤教授が「史料・日本の会計制度」において断片的に執筆したいくつかの記事に基づくものである。そこで、そうした記事の二、三を紹介することにしたい。

「昭和22年12月ごろ、上野道輔教授を中心として私どもが展開した、『会計基準法』の制定ならびに『会計基準委員会』の設置に関する

(4) 「史料」<9>、『企業会計』Vol. 31, No. 9, p. 148

る運動はけっきょく挫折した。我々の企図によれば、はじめ会計基準法を設定してその総則に、今日の『企業会計原則』の一般原則を規定し、それを土台として財務諸表の基礎をなす諸原則（すなわち今日の損益計算書原則および貸借対照表原則、あるいは発生主義、実現主義、費用収益対応の原則、費用配分の原則、評価原則等から成る一般に公正妥当と認められる会計諸基準）を、コモン・ロー的方法によって確立しようと企画したのであった。

会計基準法に基づいて会計基準委員会を設置し、証券取引委員会と協力して公認会計士制度の新設、会計士監査制度の創始、その充実化、会計原則の維持・確保をはかることが期待された。しかし、ついに会計基準法は不成立に終り、会計基準委員会の設置は実現しなかった。⁽¹⁾

「会計基準法の草案は、後に経済安定本部の企業会計制度対策調査会の事務でまとめ、調査会で討議の上、安本幹部会（安本長官、安本副長官、各局長および財政金融局企業課長出席）に提出された。関係各省庁（大蔵省、法務庁、通産省など）の諒解もとれたのであるが、ついに国会提出の運びにいたらなかった。⁽²⁾

「昭和23年11月ないし12月の段階では、まだ会計基準法案の提出の問題は生きており、かつ有望視されていたのであった。……しかし、けっきょく会計基準法は不成立に終わった。

草案の草稿は、現在のところ紛失して見当たらない。安本調査会の設置の後においては、

この法案のとり扱いに関する問題は、いっさい財政金融局の事務当局に委ねられることになった。事務当局は、主として清島省三課長と葛原秀治課長補佐がこれを担当した。

私ども委員たちは、会計基準法の成立を前提としながら、それと並行して、企業会計原則の内容を構成する会計基準の体系をつくりあげて行く方向にむかって、努力を傾けることになった。⁽³⁾

なお、会計基準法案については、次のような記述がある。

「会計基準法案は、十数カ条前後からなる非常に簡単な法条から成り、会計に関する……一般五原則のほか、会計基準委員会の設置に関すること、その機能に関すること、委員の数やその役割、事務局の構成、機能に関する事項が規定されたただけであったように記憶する。⁽⁴⁾

「会計基準法の性格は、会計諸基準をすべて法制化しようというねらいではなく、むしろ会計基準委員会の設置に主眼がおかれていたのである。会計基準委員会をして、会計諸基準設定の主体とするとともに、公認会計士監査の結果を審査する役割を持たせ、現実のケースについて一般に公正妥当と認められる会計諸原則とは何かを明確化する意見書を、社会一般に公表することを目指したのであった。⁽⁵⁾

それでは、会計基準法構想はどうして実現しなかったのであろうか。法案はなぜ国会に提出されなかったのであろうか。その理由の一つとしては、財界の反対が考えられよう。

(1) 「史料」 < 16 >、『企業会計』Vol. 32, No. 16, p. 91
(2) 「史料」 < 2 >、『企業会計』Vol. 31, No. 2, p. 98
(3) 「史料」 < 8 >、『企業会計』Vol. 31, No. 8, p. 146
(4) 「史料」 < 8 >、『企業会計』Vol. 31, No. 8, p. 147
(5) 「史料」 < 16 >、『企業会計』Vol. 32, No. 16, p. 94

また、コモン・ロー的発想が、実定法主義のわが国の伝統に馴染まなかったことも関係があるであろう。しかし最大の理由は、官主導による間接金融全盛の当時の日本には、会計基準法構想を受容するだけの基盤がまだ整っていなかったからではあるまいか。

それはともかく、こうして会計基準法構想は挫折したものの、上野教授を代表者とする学者グループの会計近代化推進のエネルギーは決して衰えることなく、「企業会計原則」に続いて、昭和24年12月24日には第二部会が「中小企業簿記要領」を、さらに昭和25年7月14日には第三部会が「監査基準」をそれぞれ公表しているのである。なお、注意すべきは、「中小企業簿記要領」の公表主体は企業会計制度対策調査会であるが、「監査基準」の公表主体は同じ安本ではあるが、企業会計基準審議会となっていることである。この調査会から審議会への名称変更が、会計基準法の不成立と直接関わっていることは、いうまでもないであろう。

経済安定本部の企業会計基準審議会は、安本の改組を契機として昭和27年（1952年）8月に大蔵省の企業会計審議会へと受けつがれていく。それからあとの推移は、よく知られている通りである。

あとがき

本稿を執筆中しばしば脳裏をよぎった問題は、真実性とは何かということであった。考慮の末の結論を述べれば、真実性には時代とともに変化する真実性と、時代を超えて不変な真実性があるということである。社会的に認められた会計諸基準に従って処理された会計情報をもって真実とするならば、会計諸

基準が最近のように変化すれば、真実とされる会計情報の内容も変化せざるをえない。この意味で、真実性は時代とともに変化する。

他方、時代を超えて変わらない真実性もあるのではないか。それは、会計人が嘘、いつわりの心を捨て、誠心誠意をもって会計業務に当たるということに外ならない。会計という社会的技術を扱う人の心構えを律する、一種の倫理規範として、真実性の原則をみようというのである。上野教授が、さきに紹介した公開講演で強調した真実性の原則とは、まさにこの倫理規範としての真実性の原則ではなかったか、と思われる。

エンロン事件やカネボウ事件などの不正経理が世間を騒がせている今日、倫理規範としての真実性の原則の重要性は、洋の東西を問わずきわめて大きいといわなければならない。

なお、あとがきとしていま一つ述べておきたいのは、企業会計制度対策調査会について、筆者は、すでに著書『私の学問遍歴』（森山書店、2002年）において考察を加えていることである。今回の論文では、上野教授を代表者とする学者グループの会計基準法構想を軸に据え、多くの新しい資料を追加することによって、これまでの研究の不備を補い、いっそうの充実化を図ったのである。本論文によって、戦後間もない時期に、企業会計制度の近代化のために尽力した諸先輩の事蹟が明らかになれば、幸いである。