

# 戦後日本における「企業会計基準法」構想と 「企業会計原則」

鈴木 和 哉

はじめに

1. 「企業会計原則」設定前史 ～「企業会計基準法」構想の萌芽
2. 「企業会計原則」設定前史 ～「企業会計制度対策調査会」の設置
3. 「調査会」の始動と、「企業会計基準法」の議論
4. 「企業会計基準法」構想の崩壊と、「企業会計原則」の設定
5. 「企業会計基準法」構想崩壊後の問題
6. 「企業会計基準法」構想崩壊の理由

おわりに

はじめに

1990年代末からの、いわゆる“会計ビッグバン”と呼ばれる企業会計制度の変革は、「第2次大戦後の日本における企業会計制度改革に匹敵する大改革をもたらすもの<sup>1)</sup>」という指摘もされている。しかし、こうした動きの中で、これまで戦後の日本が歩んできた企業会計制度を歴史的側面から観察した場合、「企業会計原則」が中心的な役割を担ってきたということは事実である。「企業会計原則」を抜きにして考察を試みることはできないように思われる。

「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”として公表されたものである。同時に、「企業会計原則」に基き、商工業を営む株式会社に対する損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書及び貸借対照表並びに営業報告書に記載すべき財務諸表附属明細表の標準様式及び作成方法<sup>2)</sup>」を定めた「財務諸表準則」も出された。

筆者はこれまで、「企業会計原則」の設定の歴史的経緯に関心を持ってきた。その背景には、「なぜ“中間報告”という形で公表されたのか」という、筆者が抱いてきた疑問点も関係している。「企業会計原則」の性格を考えるうえでも非常に興味深く、かつ、重要な点であるよう

1) 小栗崇資「会計ビッグバン」会計学中辞典編集委員会編『会計学中辞典』青木書店、2005年、67ページ。

2) 経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告「企業会計原則の設定について・企業会計原則・財務諸表準則」『會計』復刊第3号、1949年7月、59ページ（「財務諸表準則」前文）。

に思われる。

「企業会計原則」は、敗戦後の日本で突如として出現したものではなかった。それ以前の動きとして、「企業会計基準法」を制定し、それを法的根拠に「企業会計委員会<sup>3)</sup>」を設置するという構想があったのである。

本稿では、後半で「企業会計原則」の“中間報告”という意味への考察も行いながら、「企業会計基準法」・「企業会計委員会」構想から「企業会計原則」が設定されるまでの歴史的経緯の分析を試みたい。

## 1. 「企業会計原則」設定前史 ～ 「企業会計基準法」構想の萌芽

### (1) 戦後日本の企業会計の出発

日本の「企業会計原則」の生成について、その本当のルーツをたずねるといえることになると、「企業会計基準法」および「企業会計委員会」の構想の中に求めなければならないという<sup>4)</sup>。日本の新しい会計原則の探求に関する運動の出発点は、“「企業会計基準法」の制定”という構想にあった。まず「企業会計基準法」を制定し、その法的根拠の上に立って、総理府(当時)に「企業会計委員会」を設置しようと考えられたのであった<sup>5)</sup>。まさに、企業会計基準の“法制化”が最も中心的な課題とされていた。そこでは、あらゆる企業に普遍的に適用される「企業会計基準法」を根拠として、企業会計基準を設定することが当初から意図されていたのである。しかし、より重要な問題として、「企業会計基準法」は、企業会計行政に関する業務の一元化を図るための“内閣直属”の組織機関設置への法的根拠という役割を果たすものとして構想された<sup>6)</sup>。

戦後日本の財務諸表公開制度形成の直接の担い手は、経済安定本部内に設置された「企業会計制度対策調査会」であった。これは、「企業会計基準審議会」を経て、今日の「企業会計審議会」へとつながる組織であるが、この「調査会」に至るまでには、2つの流れがあった<sup>7)</sup>。

3) 本稿では、「企業会計基準法」・「企業会計委員会」の名称を用いた。いずれも、初期段階の法案名や条文で用いられたものである。

なお、資料からの引用については、旧字体を新字体に改めた以外は、すべてそのままとした。

4) 黒澤清「史料：日本の会計制度 2」『企業会計』第31巻第2号、1979年2月、98ページ。この論稿は、雑誌『企業会計』1979年1月号から翌1980年4月号まで、16回にわたって連載されたものである。本稿において、この論稿からの引用については、 内に、連載の通し番号を示す。例えば、連載第1回目の論稿の場合は 1、連載第2回目の論稿の場合は 2 と記す。

5) 黒澤清「史料：日本の会計制度 1」『企業会計』第31巻第1号、1979年1月、98ページ。

6) 千葉準一「企業会計の法制化過程の構造と機能」『会計』第149巻第3号、1996年3月、50～51ページ。

7) 黒澤、前掲稿 1、98ページ。千葉準一『日本近代会計制度 企業会計制度の変遷』中央経済社、1998年、105～106ページ。

## (2) 「調査会」に至る2つの流れ

### “財務諸表標準化”最優先グループ

1つは、“財務諸表の標準化”を最重要課題として位置づけた運動の流れである。昭和22年7月、GHQ (General Headquarters = 連合国軍最高司令官総司令部) の経済科学局 (ESS = Economic and Scientific Section) は、日本経済再建に向けて、日本企業の財務調査を実施するため、「工業会社及び商事会社ノ財務諸表ノ作成ニ関スル指示書」(Instructions for the Preparation of Industrial Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies. 以下、「指示書」と記す)を出した<sup>8)</sup>。「指示書」が配布された企業は、大企業を中心に2,000社以上に及んだといわれる。

「指示書」は、昭和9年8月に商工省臨時産業合理局・財務管理委員会から出された「財務諸表準則」(以下、「商工省準則」と記す)を基礎に作成されたものであった。ところが、「商工省準則」そのものなら企業側も理解できたところを、ESS 会計部門主任を務めていた W. G. ヘスラー (W. G. Hessler) がアメリカの財務諸表と比較して、アメリカ流に書き直してしまったのである<sup>9)</sup>。

当の日本企業側が「指示書」を理解できないのではまったく調査にならないということで、昭和22年10月ごろ、東京商科大学教授・太田哲三を中心にして、黒澤清、岩田巖、鍋島達らの産業経理協会のグループに対し、ESS から「指示書」の修正が委嘱された。これを受けて同協会内に、私設の「財務表標準化委員会」が設置され、昭和22年11月20日、第1回委員会が開催された<sup>10)</sup>。それを伝える雑誌の記事を以下に示してみたい。

### 「一．財務表標準化委員会

当協会（産業経理協会——鈴木注）の重要な事業の一端として財務表標準化委員会を採り上げることとなり左記要領によつて運営することとなつた。

8) 「指示書」は、日本公認会計士協会25年史編纂委員会編集、『會計・監査史料』同文館出版、1977年、188～219ページに全文（英語原文と日本語訳文）が掲載されている。本稿も、この資料によった。

9) 「商工省準則」と「指示書」との大きな相違点としては、例えば、「財務諸表の体系」がある。「商工省準則」では、「貸借対照表」・「財産目録」・「損益計算書」に関して規定されていた。一方、「指示書」では、「財産目録」が外され、「貸借対照表」(Balance Sheet)、「損益計算書」(Profit and Loss Statement)に加えて、「剰余調整計算書」(Surplus Reconciliation Statement)と「蓄積未処分利益処分案」(Plan for Distribution of Accumulated Undivided Profits)に関する規定が入った。

黒澤清は、「指示書」の中で、特に Surplus Statement、すなわち、「剰余金計算書」に悩まされたと回想している。「指示書」は、ESS 嘱託の村瀬玄によって日本語に訳されたが、村瀬自身、「剰余金計算書」なるものの概念を知らなかったため、「剰余調整計算書」という訳をつけてしまったのだという。「剰余金計算書」は、戦前の日本には存在していなかったのである（田中章義編集代表『インタビュー 日本における会計学研究の発展』同文館出版、1990年、358～359ページ）。

10) 黒澤清「史料：日本の会計制度 3」『企業会計』第31巻第3号、1979年3月、98ページ。千葉、前掲稿、50～51ページ。

1. 本委員会は大蔵省理財局と密接なる連絡の下に運営する。
2. 先づ貸借対照表から審議し今春早々成案を得ることを目途として審議する。
3. 今後数回貸借対照表に関する原則的問題につき審議したる後起草委員に於て原案を作成する。
4. 毎週一回（木曜午後）開催を本則とする。

右委員会を昭和二十二年十一月二十日（木）及二十七日（木）丸ノ内興銀ビル三階会議室で開催実施しました。

委員は学界及実業界より構成す<sup>11)</sup>。」

この資料には、「財務表標準化委員会」が産業経理協会の「重要な事業の一端」として位置づけられていたことが示されている。戦前の「日本原価計算協会」から名称を改め、再出発を果たした「産業経理協会」にとっても、初めての大きな事業であったことがうかがえよう。

前述の、太田哲三を中心としたグループは、「商工省準則」をはじめとする戦前からの“遺産”を踏まえつつも、「指示書」に象徴される“アメリカ化”の流れに沿って“財務諸表の標準化”を本格的に実現させることを目的としていた<sup>12)</sup>。

ここで「指示書」の修正に関して討議をしているうちに、黒澤清と岩田巖から、「財務諸表の標準様式を作るだけではいけない。『商工省準則』の焼き直しで済ますべきではない。根本的に企業会計の基礎になるべきところの会計原則を確立しなければならない」旨の意見が出されたという。黒澤と岩田は、ESSのヘスラーを訪ね、こうした自らの意見を改めて主張した。しかし、ヘスラーは、当初は同意しなかったという<sup>13)</sup>。

#### 「企業会計基準法」構想推進グループ

もう1つは、「企業会計基準法」と「企業会計委員会」の構想を推進する運動の流れであり、東京帝国大学教授・上野道輔を中心に、中西寅雄、鍋島達、黒澤清、岩田巖らがいた。

企業会計制度の形成とは、企業会計や財務諸表に関するルールを設定することのみでは完成しない。それらが実際に機能するための条件として、独立の専門的な“維持機関”または“行政機関”と、さらにそれらの権限を根拠づける“基本法”が存在しなければならないというのが、このグループに属したメンバーの共通した理念でもあった<sup>14)</sup>。

11) 「協会便り 事務局日誌」『産業経理』第8巻第1号、1948年1月、34ページ。

12) 千葉、前掲書、106ページ。

13) 新井清光司会「座談会 企業会計制度の基盤 わが国会計法制の30年」（特集：わが国会計制度30年の歩み）『企業会計』第30巻第12号、1978年11月、16～17ページの黒澤清の発言。嶋和重『戦後日本の会計制度形成と展開』同文館出版、2007年、61ページ。

14) 千葉、前掲書、107ページ。

2つのグループの動きはほぼ同時であり、黒澤、鍋島、岩田といった重複している人物も含まれていた。両グループが早晚合流すべき運命にあったのは、当然のことであったという<sup>15)</sup>。

### (3) 「統計法」・「統計委員会」の存在

上野道輔を中心とするグループには、経済学者であり、ESS顧問のかたわら、九州帝国大学教授や社会党顧問を務めていた高橋正雄も、時折議論に参加していた。また、高橋は、「統計法」に基づく「統計委員会」の書記長も務めていた。「企業会計基準法」・「企業会計委員会」構想を上野に提案したのは、高橋自身だったといわれる<sup>16)</sup>。黒澤清の後日談によれば、高橋の提案は、具体的には「『統計法』と同じように『企業会計基準法』または『会計基準法』を作って、『会計委員会』を作ってはどうか」というものだったという<sup>17)</sup>。ただし、黒澤の別の後日談によれば、高橋の提案は、アカウンティング・ロー (Accounting Law) を意味するものではなく、「社会会計」とか「国民所得勘定」という意味での「会計の社会化」を志向したものであった<sup>18)</sup>。会計学が専門ではない高橋の提案を、上野道輔や黒澤清らが企業会計に当てはめて、「企業会計基準法」・「企業会計委員会」が構想されたものと考えられる。

ところで、「企業会計基準法」・「企業会計委員会」のモデルとされた「統計法」と「統計委員会」とは、どのようなものだったのか。ここで述べてみたい。

「統計法」は、「統計の真实性を確保し、統計調査の重複を除き、統計の体系を整備し、及び統計制度の改善発達を図る」(第1条)ことを目的として、昭和22年に制定された。「我が国統計の基本法として立案」されたものである<sup>19)</sup>。戦時中の統制経済下において、統計制度は、各省が資材確保のために架空のデータを作って政府に提出するなど、事実上の崩壊状態にあった。敗戦後、GHQが日本政府や各省に統計の提出を求めても、その提出されたデータに整合性はまったくなかったのである。

「統計委員会」は、「統計法」施行以前の昭和21年12月28日に公布・施行された「統計委員会官制」によってすでに発足していた<sup>20)</sup>。同「官制」には、次のような規定があった。

---

15) 黒澤、前掲稿 4, 98ページ。

16) 新井司会、前掲座談会、16～17ページの黒澤清の発言。黒澤清「史料：日本の会計制度 4」『企業会計』第31巻第4号、1979年4月、98ページ。

17) 新井司会、前掲座談会、17ページの黒澤清の発言。

18) 番場嘉一郎司会「座談会 企業会計四半世紀の歩み」『企業会計』第16巻第1号、1974年1月、6ページの黒澤清の発言。

19) 「第92回帝国議会貴族院統計法案特別委員会議事速記録第1号(昭和22[1947]年3月1日)」、1ページ(以下、「統計法案特別委員会速記録」と記す)。入江俊郎内閣法制局長官の説明。帝国議会会議録検索システム HP より。

20) 財団法人日本統計研究所編『日本統計制度再建史 統計委員会史稿・資料篇( )』行政管理庁統計基準局、1962年、258～260ページ。および有澤廣巳・河合三良「連載 昭和史への証言 統計委員会・第2回 独自の発案に基づく委員会」『エコノミスト』1987年12月15日号、79, 81ページ。

「第一条 統計委員会は、内閣総理大臣の監督に属し、重要統計に関する企画、関係各庁その他のものの行う重要統計に関する企画の審査及び重要統計の作成に当る官庁又は団体の指定を行い、その他統計の改善発達に関する事項を調査審議する。

第二条 委員会は、関係各大臣の諮問に応じ意見を開申する。

委員会は、関係各大臣に建議することができる。

第三条 委員会は、会長一人、副会長一人及び委員十名以内でこれを組織する。

前項定員の外、必要ある場合には、臨時委員を置くことができる。

第四条 会長は、内閣総理大臣を以て、これに充てる。

副会長は、経済安定本部総務長官を以て、これに充てる。

委員及び臨時委員は、内閣総理大臣の奏請により、統計に関し学識経験ある者のうちから、内閣にてこれを命ずる。……<sup>21)</sup>」

同「官制」では、第1条で、「統計委員会」が「内閣総理大臣の監督に属」することが明記された。また、第4条では、会長は内閣総理大臣、副会長は経済安定本部総務長官（一般には「経済安定本部長官」といわれる）を充てることとされた。同条ではさらに、委員（及び臨時委員）は、「内閣総理大臣の奏請により、……内閣にてこれを命ずる」とされた。

こうしてみると、内閣総理大臣の監督に属し、それを構成する委員たちも内閣総理大臣が選び、最終的に内閣が任命するという、この3点が「統計委員会」の特徴であったように思われる。「統計委員会」の権限に関してみると、第2条で、「統計委員会」は「関係各大臣の諮問に応じて意見を開申」するとともに、「関係各大臣に建議すること」も認められていた。

一方、「統計法」では、第9条に「統計委員会の権限」として次のように規定された。

「第九条 統計委員会は、必要と認めたときは、左に掲げる事項を行うことができる。

一 関係各庁又はその他のものに対し、指定統計<sup>22)</sup>及びその他の統計に関する資料又は報告の提出を求めること。

二 関係各庁又は公共団体に対し、指定統計調査の実施若しくは中止又はその他の統計調査の変更若しくは中止を求めること。

三 関係各庁又はその他のものの行う指定統計調査の実施の状況を監査し、改善の必要があると認めたときは、意見を内閣総理大臣に具申し、又はこれらのものに

21) 「統計委員会官制」（昭和21年勅令第619号）。出典は、「官報」第5988号（昭和21〔1946〕年12月28日）、217ページ。

22) 「指定統計」とは、「政府若しくは公共団体が作成する統計又はその他のものに委託して作成する統計であって、統計委員会で指定し、その旨を公示した統計」（「統計法」第2条）をいう。



対して、その改善につき勧告すること<sup>23)</sup>。」

ここからは、省庁や大臣に対して、「統計委員会」が強い権限を与えられたことがうかがえる。そしてこれらの権限は、法律に明記されていたものである。なお、「統計法」の制定により、「統計委員会」は、「明確に法律上の根拠を有するもの」となった<sup>24)</sup>。

「企業会計基準法」と「企業会計委員会」は、このような「統計法」・「統計委員会」がモデルとされた。

当時の会計学者たちが「統計法」と「統計委員会」をどのように考えていたのかは不明であるが、「統計法」・「統計委員会」が「企業会計基準法」・「企業会計委員会」のモデルとされたことについては、それなりの理由があったように思われる。それは、「統計委員会」が、内閣総理大臣を「会長」として組織されていたこと（さらにいえば、「副会長」が経済安定本部長官であったこと）、 「統計委員会官制」で「内閣総理大臣の監督に属」し、委員も「内閣総理大臣が選り、内閣によって任命される」ことが明記されていたこと、 「統計委員会」が各大臣や各省庁などに対して、強力な権限を有していたこと、 「統計法」によって法的な根拠を明確に与えられていたこと、の4点が挙げられるように思われる。これらの点から見ると、「統計委員会」は、「企業会計委員会」の“めざすべき姿”と合致したものであったように思われる。

## 2. 「企業会計原則」設定前史 ～ 「企業会計制度対策調査会」の設置

### (1) 「『企業会計基準法』構想推進グループ」の紆余曲折と、GHQの後押し

上野道輔のグループにとって、統計部門の「統計委員会」に相当するような、企業会計に関する“独立の行政委員会”としての「企業会計委員会」を設置し、それを維持するためには、まずその実現に向けた審議をなすための行政事務機構を保障する必要がある。さらに、「企業会計委員会」設置後も、それらを恒久的に維持するための固有の行政的・事務機構を継続的に保障しなければならない。そして何よりも、そうした組織を新たに形成するための“根拠法”が制定されねばならなかった<sup>25)</sup>。

GHQ側は、黒澤清と岩田巖が主張したような会計原則設定の必要性も含めて、当初は、こうした考えには賛成しなかった。しかし、GHQの実業教育の担当者から、会計教育を含めた組織を作るのなら協力する旨の回答を得た。GHQも、企業会計の近代化を図るために会計教

23) 「統計法」(昭和22年法律第18号)。出典は、「官報」第6057号(昭和22[1947]年3月26日)、161ページ。

24) 前掲「統計法案特別委員会速記録」、1ページ。入江俊郎の説明。

25) 千葉、前掲書、109ページ。

育の重要性を強く意識していたのである<sup>26)</sup>。

上野らは、「企業会計委員会」の事務を引き受けてもらうべく、総理庁、大蔵省、さらには会計教育の必要性までも訴えながら、文部省にも依頼したが、果たせなかった。こうした局面の打開のために、日本側関係者から ESS (経済科学局) の W. G. ヘスラーに働きかけて発行してもらったのが、昭和23年3月3日付の「MEMORANDUM」と、同月4日付の「MEMO FOR GENERAL MARQUAT」であった<sup>27)</sup>。このうち、3月3日付「MEMORANDUM」(原文は英語)は、「日本の会計制度の改善について」(Improvement of Japanese Accounting Methods) という題名が付いている。

「1. 日本の会計実践 (Japanese accounting practices) の欠陥と、ここ半世紀において発展してきたアングロ・アメリカン会計実践 (Anglo-American accounting practices) にみられる会計規範 (precepts of accounting) のいくつかに対する理解の欠如は、日本企業の財政状態 (financial condition) と経営成績 (results of operations) についての理解可能な数値を得る上で、深刻な障害 (serious handicaps) となっている。……近代会計と統計手法は、近代民主主義的な自由企業行政と経済を適正に機能させるための最も本質的なものであるといっても過言ではない。

2. ……今や、以下の二つの目的を有する、行政及び民間の代表者から構成された内閣総理大臣の管轄に属する委員会が設置されるべきことを提案する。

- 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。
- b. プロフェッションとしての会計実務を規制する法令を制定し、職業倫理を促進するため、職業会計人団体 (professional accounting societies) の発達を助長し、一般に認められた近代的な会計慣行に関する諸原則 (the principles of modern universally accepted accounting practice) を日本に導入するよう奨励すること<sup>28)</sup>。」

ここには「企業会計基準法」や「企業会計委員会」を示すと思われる文言は見られない。しかし、よりアングロ・アメリカン的な会計教育と会計職業実践を推進するために、内閣総理大臣の下に、政府・行政機関と民間団体の代表者から構成される「委員会」が組織されるべきことが明確に述べられたのである。

26) 嶋, 前掲書, 2007年, 61~62ページ。江部秀義「企業会計基準法の制定構想」『現代社会文化研究』(新潟大学) 第39号, 2007年7月, 246ページ。

27) 黒澤, 前掲稿 4, 99~101ページ。千葉, 前掲書, 110ページ。

28) 黒澤, 同上, 99~100ページ。千葉, 同上, 110ページ。このうち、黒澤の論文には英語の原文が掲載されている。括弧内の英語は、その原文によるものである。



ただし、ここで言及されている「内閣総理大臣の管轄に属する委員会」が、「企業会計委員会」のことを指しているという断定はできない。果たして、GHQ が、「企業会計委員会」構想を認めたものなのか、それとも、GHQ は、あくまでアメリカの証券取引委員会 (SEC) に相当するような組織を想定していたのかということについては不明である。ただ、政府・行政機関と民間団体の代表者からなる「内閣総理大臣直属の委員会」構想について、GHQ の支援が明確に存在したことは理解できるという<sup>29)</sup>。

## (2) 「会計基準及び教育会議」の開催

前述の「MEMORANDUM」にしたがって、「企業会計基準法」・「企業会計委員会」構想を推進するための「会計基準及び教育会議」(Conference on Accounting Standards and Education) が開催されることとなった。会議は、昭和23年5月14日午後2時から、東京・内幸町の東京放送会館 (NHK) で開かれた。この会議は、「企業会計制度対策調査会」の準備大会のような意味合いを持っていた<sup>30)</sup>。

会議は、上野道輔の「開会の辞」の後、議長に上野が満場一致で選任された。上野による「本会議の目的」、GHQ 代表として民間情報教育局 (CIE = Civil Information and Education Section) のモス (H. L. Moss) と、経済科学局のヘスラーの挨拶、高橋正雄の「本会議成立に関する経過報告」、自由討議と続いた<sup>31)</sup>。最後に、「建議案の決議」(以下、「建議書」と記す) が行われ、採択された。「建議書」には、「会計制度並に会計教育委員会 (仮称)」(Accounting Standards and Education Commission) の設置について述べられている。

「日本経済の民主的再建に当り企業会計の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立ちおくれていることは、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。先づ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、外資導入によつ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適正な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

29) 千葉、同上書、110～111ページ。

30) 「企業会計制度対策調査会の発足」『産業経理』第8巻第7号、1948年7月、4～5ページ。

31) 「会計余録 企業会計制度対策調査会」『會計』復刊第1号、1949年2月、93～95ページ。この資料には、「建議書」の日本語と英文 (Resolution) が掲載されている。「建議書」の中で示した英語も、この資料によるものである。

寄与することも不可能である。

仍て速かに会計制度並に会計教育委員会（仮称）（Accounting Standards and Education Commission）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<sup>32)</sup>。」

「建議書」は、上野らによって即日、芦田均総理に手渡された。芦田はこれを受理し、昭和23年6月29日、「企業会計制度対策調査会設置に関する件」として閣議決定した。

「一 我が国の企業会計制度は欧米のそれに比して著しく立ちおけているため企業の経営状態及び経営成績を正確に把握することが困難であり、企業の経営統計を作ることを妨げている実情である。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、投資者の保護、企業課税の適正化等のためにも我が国の企業会計制度は早急に改善されなければならない。

よつて速かに企業会計改善のため必要な組織を設定し、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 よつてこの際とりあへ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関係官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規則は別に定める<sup>33)</sup>。」

ここでは、「調査会」が、「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」ための組織とされている。具体的には、早晚、この「調査会」は発展的解消を遂げて、恒久的組織に進化しなければならないということを意味していた。すなわち、「調査会」は、将来、国会の議決を経て官制の「企業会計委員会」が発足するまでの“過渡的準備組織”だったのである<sup>34)</sup>。

32) 同上、94～95ページ。

33) 黒澤、前掲稿 2、99ページ。「企業会計制度対策調査会設置に関する件」（国立国会図書館 HP 内「閣議決定等文献リスト及び本文」）。

34) 黒澤清「企業会計制度対策調査会の近況」『産業経理』第8巻第9号、1948年9月、27ページ。以下、引用の際は「調査会近況」と記す。

「調査会」の設置に対しては、当時の経済界や学界からは、「我国会計制度史上エポックを画すべき重大なる出来事の一つ」として認識された<sup>35)</sup>。

### (3) 経済安定本部に設置された「企業会計制度対策調査会」

「企業会計制度対策調査会設置に関する件」の閣議決定を受けて、昭和23年7月8日付で、「企業会計制度対策調査会規程（案）」（以下、「調査会規程（案）」と記す。清島省三・経済安定本部財政金融局長作成）が作られた。そこからは、「調査会」の性格が読み取れる。

「第一条 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、昭和二十三年六月二十九日閣議決定の『企業会計制度対策調査会設置に関する件』に基き、企業会計の基準および教育に関する恒久的組織の設立に関連し、必要な調査及び準備を行うことを目的とする。

第二条 調査会は、総理庁にこれを置く。

……

第四条 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又は委嘱する<sup>36)</sup>。」

第1条では、「調査会」は、将来設置されることになる「企業会計の基準および教育に関する恒久的組織」に関して、「必要とされる調査及び準備を行う」ための組織であることが示された。続く第2条では、「調査会」は「総理庁に置く」ことが改めて明記された。そして第4条では、「調査会」の委員は、「内閣総理大臣が任命又は委嘱する」こととされた。しかし、実際には、「調査会」は「経済安定本部」に設置された。昭和23年7月16日の「調査会」第1回総会で、この「調査会規程（案）」も承認された。

なぜ、「調査会」は経済安定本部に設置されたのか。前述のように、上野道輔のグループが各省庁に「企業会計委員会」の事務引き受けを依頼した際、総理庁が拒否したという経緯もあった。しかし、一番の理由は、経済安定本部の性格や性質にあったように思われる。

「経済安定本部」（略称：安本。以下、この節において「安本」と記す）は、アメリカで1942年10月に設置された「経済安定局」（Office of Economic Stabilization）をモデルとして、昭和21年8月12日公布・施行の「経済安定本部令」により設置されたものである<sup>37)</sup>。最盛期には、

35) 前掲「企業会計制度対策調査会の発足」4ページ。

36) 黒澤、前掲稿 3, 100ページ。

37) 大蔵省財政史室編、高橋誠・大森とく子執筆『昭和財政史——終戦から講和まで——第4巻 財政制度・財政機関』東洋経済新報社、1977年、397～399ページ。「経済安定局」は、戦時経済統制強化のために経済政策に関する各省の意見を調整し、最終の政策決定を行い、かつその政策の実施を推進する機関であった。

「泣く子も黙る安本」といわれたほど、戦後史上最も強力な経済官庁であった<sup>38)</sup>。「経済安定本部令」より、規定を抜粋してみたい。

「第一条 経済安定本部は、内閣総理大臣の管理に属し、物資の生産、配給および消費、労務、物価、金融、輸送等に関する経済安定の緊急施策について、企画立案の基本に関するもの並びに各庁事務の総合調整、監査及び推進に関する事務を掌る。

前項の事務を行ふために、特に必要があるときは、内閣総理大臣は、関係各省大臣に対して、必要な事項を命ずることができる。

.....

第三条 経済安定本部に左の職員を置く。

総裁

総務長官

.....

第五条 総裁は、内閣総理大臣を以て、これに充てる。

.....

第六条 総務長官は、国務大臣を以て、これに充てる<sup>39)</sup>。」

第1条に示された安本の目的や業務内容から考えれば、企業会計関係の事項も、「物資の生産、配給および消費、労務、物価、金融、輸送等」(傍点——鈴木)に含まれる「経済安定の緊急施策」としてとらえられ、なおかつ、安本が内閣総理大臣の管理に属する内閣直属の行政機関(経済安定本部総裁＝内閣総理大臣)であった以上、「調査会」を安本に設置したとしても、その位置づけに大差はないとされたからとも考えられる。この点、黒澤清は次のように述懐している。

「会計制度対策調査会は、行政機関ではなかったけれども、当時の経済安定本部は、各省の行政機能の総合調整をつかさどる特殊の官庁として、各省の上に立つ強大な権能を与えられていた。その大きな権能が、この会計制度対策調査会にも反映して、いわゆる審議会と異なり、実質的に諮問機関であることを超越して、諮問なしに自発的に自己の計画にしたがって審議し、会長の名で意見を発表し、各省に勧告する機能を発揮することを許されたのである<sup>40)</sup>。」

38) 内野達郎「『安本』の発足 戦後統制の総元締め」有澤廣巳監修『昭和経済史 [中]』日経文庫、1994年、64ページ。

39) 「経済安定本部令」(昭和21年勅令第380号)。出典は、「官報」第5873号(昭和21 [1946] 年8月12日)、73ページ。

40) 黒澤清「企業会計原則の生成」『企業会計』第21巻第1号、1969年1月、50ページ。

内閣総理大臣が安本総裁を兼任したことは異例中の異例であったが、安本が内閣と同レベルの官庁として各省の上に立ち、必要な命令を各省に行う強力な体制を取るためであった<sup>41)</sup>。いずれにしても、「調査会」は、「総理庁に設置する」という当初の予定とは異なる形で設置をみた。内閣総理大臣の管理に属した「経済安定本部」という行政官庁の下に置かれたのである。

「調査会」の事務は、安本の「財政金融局」が引き受けることになった。「調査会」第1回総会は、昭和23年7月16日午後2時より、東京放送会館第5スタジオで開かれた。以後、「調査会」の具体的な業務は、「調査会」の委員全員によってではなく、「部会長連絡会議」や「小委員会」において展開されていく<sup>42)</sup>。

部会に関しては、上野道輔が「企業会計制度対策調査会部会規程」を作成し、前述の「調査会規程（案）」とともに第1回総会で承認された。そこでは、「調査会」に総務部会、第一部会、第二部会、第三部会を置くこととされた（第1条）。また、各部会の業務内容は、総務部会が「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整及び準備並びに他の部会に属せざる事項の調査」を、第一部会が「財務諸表の改善統一に関する調査」を、第二部会が「企業会計の教育に関する調査」を、そして第三部会が「企業会計の監査基準に関する調査」を、それぞれ行うこととされた（第2条）<sup>43)</sup>。各部会長には、総務部会長に内田常雄（安本財政金融局長）、第一部会長に黒澤清（横浜経済専門学校教授）、第二部会長に上野道輔委員長（前東京帝国大学教授）、第三部会長に岩田巖（東京商科大学教授）がそれぞれ就任した<sup>44)</sup>。「企業会計基準法」・「企業会計委員会」構想の中心にいた人物たちが、部会長を務めることになったのである。

### 3. 「調査会」の始動と、「企業会計基準法」の議論

#### （1）「会計基準委員会の設置の必要」

昭和23年9月24日の「第3回部会長連絡会議」では、「会計基準委員会の設置の必要」という決議文の「草稿」（黒澤清執筆）を審議した。これは、「企業会計基準の確立と維持のために恒久的な委員会を設置する必要について」（正文）として確定された<sup>45)</sup>。この「草稿」には、アメリカの制度についても言及しながら、日本において「会計基準委員会」を設置することの必要性が詳細に述べられている。やや長くなってしまいが、その内容を抜粋してみたい（表記はすべて資料のまま）。

41) 大蔵省財政史室編，高橋・大森執筆，前掲書，398～399ページ。内野，前掲稿，64～65ページ。

42) 千葉，前掲書，112ページ。

43) 黒澤，前掲稿 3，101ページ。

44) 黒澤，前掲「調査会近況」，27ページ。

45) 千葉，前掲書，117ページ。

「日本の統計制度の近代化を図るために統計委員会を設けたのと同様に、日本の企業会計制度の近代化を実現するために会計基準委員会を設置することが必要であると思う。

.....今般漸く統計委員会にならつて会計基準委員会を設置する機運が生じ、はじめて日本の企業会計制度の画期的な改善が行はれることが期待されるに至つたのであるが、もし会計基準委員会の設置を否定し、会計制度の改善の問題を民間団体の自由意思に委ねることに変更せられるとすれば、再び以前の失敗をくり返すことになるであろう。

現在すでに多くの民間産業界の人々や多数の計理士は、会計基準委員会が一日も早く設けられ、会計制度の改善に着手することに大きな期待をかけている。若し会計基準委員会が不成立に終るとすれば、これ等多数の人々は非常に失望するであろうし、又会計制度改善の機会は失はれてしまうであろう。

合衆国においてすらも、会計制度の改善は決して民間団体だけの手で行はれたわけではない。会計士協会 (American Institute of Accountants) .....等の民間団体が会計制度の発展に寄与したところは非常に多いが、Federal Reserve Board や Internal Revenue Bureau や Securities and Exchange Commission の協力にまたなければ、恐らくは今日のような成功をみなかつたことと思う。.....

私共は上述のような米国の制度にならつて、日本の会計制度を改善したいと考えるのである。.....

.....日本でも公認会計士制度をつくり、証券取引委員会を設けたのであるが、米国と異り、これ等の制度が長い歴史の所産ではなくて、戦後の民主的改革の機運に乗じて急激に作られたものであるから、機構や形式はできてもその内容が未だ存在しないのである。その内容を作るものが会計基準委員会でなければならない。.....私共は、会計基準委員会が作る会計原則や監査基準を法律として制定しようとするものではない。会計原則はあくまで公認会計士及び会社経営者に対する参考のために委員会の名で発表される意見書に過ぎないであろう。しかし重要なことは会計に関する規定を含んでいる税法、商法、価格統制令等の諸規定と新しい会計原則との関係を明らかにすることである。.....どうしても highest authority をもてる Commission としての会計基準委員会を設けなければならないであろう。.....

税法は大蔵省主税局の所管であり、価格統制令は物価庁の所管であり、商法は法務庁の所管であり、各官庁が自らのなわばりを厳守しているために、民間から単純な進言ぐらいでは重要な改正は不可能であり、各官庁に対して authority を有する commission を必要とするのである。

会計基準委員会の準備のためにすでに安本内に企業会計制度対策調査会が設けられているわけであるが、.....民間の希望と先進国英米の経験を取り入れて新しい会計基準を作ろうと企てている.....。



なお会計原則及び監査基準を設定し、改正するばかりでなく、会計原則を maintain するために、日本では会計基準委員会を恒久的機関とする必要があると思う。……<sup>46)</sup>」

この「草稿」では、会計に関する各種の法律を所管する省庁に対して highest authority を有する Commission が設置されなければならないことが述べられている。この点について、執筆者の黒澤清自身、「会計基準委員会は、統計委員会と等しく、会計基準法に基づいて設けられるべき行政機関でなければならなかった」と回想している<sup>47)</sup>。黒澤のこの回想と「草稿」の内容は、まさに、「企業会計基準法」構想を推進していた当時の会計学者たちの本音だったように思われる。

ところで、上記の「草稿」には、ところどころ英語で書かれた箇所がある。黒澤は、「日本人と英文で二様に書かれたので、英訳の便宜のためだった」と述懐しているが、一方で、「SEC すなわち証券取引委員会等についても、当時の関係者の多くにほとんど理解が欠けていたので、表現上の苦心もあった」とも述べている<sup>48)</sup>。本当の理由は、後者ではないかと思われる。例えば、「GAAP」(generally accepted accounting principles = 一般に認められた会計原則)という概念にしても、黒澤によれば、「今からいうと不思議なようだが、岩田君と私のほかには、わが国の会計学者はほとんど、興味を寄せるものがなかった」という<sup>49)</sup>。「企業会計基準法」・「企業会計委員会」構想を推進する前に、アメリカの会計理論や制度を、日本の会計学者たちに周知させるという課題が横たわっていたといえよう。

## (2) 「企業会計基準法」の議論

企業会計基準の設定に関する恒久的機関——すなわち、「企業会計委員会」——設立のための根拠法たる「企業会計基準法要綱案」は、昭和23年10月6日の「第4回部会長連絡会議」で初登場する<sup>50)</sup>。以下、「企業会計委員会」に関する規定を中心に、「企業会計基準法」の動きを追ってみたい。

「企業会計基準法要綱案」は、全15条から成っていた。その「一」(法律の目的)は、「企業の会計制度を改善統一し、これに関する行政の総合調整と教育の普及発展を図り、もって我が国の健全にして民主的な発達を促進することを目的とする」とされた。そして、「四」以下に「企業会計委員会」が登場する。

46) 黒澤清「史料：日本の会計制度 5」『企業会計』第31巻第5号、1979年5月、100～101ページ。

47) 同上、99ページ。

48) 同上、99ページ。

49) 黒澤、前掲稿 4、98ページ。

50) 千葉、前掲稿、53ページ。千葉、前掲書、118ページ。

「(企業会計委員会の設置)

四. 企業会計委員会は、内閣総理大臣の管理に属し、総理庁に置く。

(委員会の所轄事項)

五. (一) 企業の会計制度の改善発達に関する事項

(二) 企業の財務諸表の様式統一に関する事項

(三) 企業の会計制度に関する行政の総合調整に関する事項 [のち、(一) に修正——参照文献 [千葉 (1998)] 注]

(四) 企業の会計制度の調査研究に関する事項

(五) 企業の会計制度に関する教育内容の基準に関する事項

(六) 企業の会計に対する監査のうち、別に定むる政令によって指定する監査の基準に関する事項

(七) その他法律に基きその権限に属する事項

(委員会の上申及び勧告)

六. 企業会計委員会は、その所掌の事務に関し、内閣総理大臣に意見を上申し、又は関係大臣に勧告することが出来る。

.....

(委員)

十. 企業会計委員会は、委員 (空白——参照文献 [千葉 (1998)] 注) 人を以て組織する。

委員は企業の会計制度に関し、学識経験ある者及び関係各省の官吏のうちから、内閣総理大臣が任命する。

.....

(委員長)

十一. 委員長は、委員のうちから、内閣総理大臣が命ずる。

委員長は、会務を総理し、委員会を代表する<sup>51)</sup>。」

以上が、日本で展開された「企業会計委員会」の最初の姿である。ここには、内閣総理大臣直属の、独立した、総合的・恒久的な、企業会計に関する委員会構想が示されている<sup>52)</sup>。

(3) 「企業会計基準法」の審議の本格化

昭和23年10月28日の「第2回小委員会」のために、「企業会計基準法 (試案)」(昭和23年10月27日付) が用意された。そこでは「一 (法律の目的)」として、「企業会計がその機能と使命とを遺憾なく発揮しうるよう、その基準を確立し、維持し、これに関する行政の総合調整と

51) 千葉, 同上書, 119~121ページ。

52) 同上, 121ページ。

教育の普及発達を図る」という表現に改められた<sup>53)</sup>。

そして、昭和23年11月19日の「第6回部会長連絡会議」において、全24条から成る「企業会計基準法要綱（試案）」がまとめられた。その「一（法律の目的）」は、「この法律は、企業の経営を公明且つ合理的にするため、企業会計の基準を確立し、維持し、これに関する行政の総合調整と教育の普及発達を図り、以て国民経済の健全にして民主的な発達を促進することを目的とする」と規定された<sup>54)</sup>。そして、「企業会計基準法要綱（試案）」の中核は、「五」、「六」、「十四」であった。

#### 「 委員会の設置

五．（一）この法律の目的を達成するため、企業会計基準委員会（以下委員会という）を置く。

（二）委員会は内閣総理大臣の所轄に属する。

#### 委員会の所轄事項

六．委員会は、企業会計の基準並びにその監査及び教育の基準の設定、及び企業会計に関する行政の総合調整に関する事項を掌る。

……

#### 委員会規則

十四．（一）委員会は、企業会計の基準の確立維持を図るために必要があるときは、次の各号に関し、委員会規則を制定、改正又は廃止することができる。

1．企業を指定し、当該企業に対し、公認会計士又は委員会規則で指定する者による会計監査を受ける義務を課すること。

2．企業がその会計について監査を受けた場合に、企業又は監査をなした者に対し、会計諸表その他監査に関する書類を委員会に提出し、監査の審査を受ける義務を課すること。

（二）委員会は、前項に掲げるもの及びこの法律に規定するもののほか、委員会がこの法律を施行するため必要且つ適当と認める事項に関し、委員会規則を制定、改正又は廃止することができる<sup>55)</sup>。」

「五」では、「企業会計基準法」の目的達成のために、「企業会計基準委員会」が置かれることが述べられている。

「六」では、「企業会計基準委員会」の任務が、企業会計基準や監査基準、会計教育基準を設

---

53) 同上、121ページ。

54) 同上、123ページ。

55) 同上、124ページ。

定することのほか、企業会計に関する行政の総合調整に関する事項を掌ることが示された。

そして、「十四」では、「企業会計基準委員会」が、この当時の「証券取引法」による「証券取引委員会」同様に、独自に委員会規則を制定しうる権限を持つことが示されている。

#### 4. 「企業会計基準法」構想の崩壊と、「企業会計原則」の設定

##### (1) 「企業会計基準法」と「企業会計基準協議会」構想

しかし、こうした構想は、昭和23年11月22日開催の「企業会計基準法要綱（試案）」をめぐる「関係各官庁との打合せ」以降、暗礁に乗り上げた。最大の論点は、「企業会計基準法」の内容といったものではなく、「企業会計委員会」の設置の是非であった。「企業会計委員会」が内閣総理大臣の所轄に属し、企業会計に関する行政の総合的調整に関する事項を掌ることに対して、省庁からの批判や抵抗に遭ってしまったのである<sup>56)</sup>。この点については、「6. 『企業会計基準法』構想崩壊の理由」において、特に法務府（現在の法務省）からの反対があったことをうかがわせる資料を示しながら、具体的に述べることにさせていただきたい。

昭和23年11月25日の「第7回部会長連絡会議」では、その大きな壁を自覚するかのように、「企業会計基準法要綱（試案）」の審議とともに、「企業会計基準の確立と維持のための権限を経済安定本部に与え且つこれに調査諮問機関を附置する必要について」議論された。そして、12月2日の「第8回」、12月9日の「第9回」、12月16日の「第10回」の3度の部会長連絡会議で、「企業会計原則」と「財務諸表準則」の内容が急速に審議されていくこととなる<sup>57)</sup>。

年が明けて昭和24年1月10日の「調査会第2回総会」で配布された資料に、「企業会計基準の確立と維持の為の機構について」がある。この資料は、「調査会」の初期の構想の基本的な方向転換を示すものである。そこでは、次のような文言が見える。

「企業会計基準の確立と維持の為の機構について

- 一 企業会計基準の確立及維持のために新らしい行政機構<sup>ママ</sup>（例えば統計委員会類似のもの）は設置せず、経済安定本部がこれを担当する。
- 二 企業会計基準の確立及維持のために経済安定本部に諮問機関として企業会計基準協議会（仮称）を附置する。

右協議会は事実上現在の企業会計制度対策調査会を強化してこれに充てる。

- 三 企業会計基準法（仮称）を制定し、企業会計の原理、本件に関する経済安定本部の仕

56) 千葉, 同上書, 125ページ。江部, 前掲稿, 252, 257ページ。田中恒行「『企業会計基準法』再考——コーポレートガバナンスを担保するシステム」『経営者』第51巻第10号, 1997年10月, 67～68ページ。

57) 千葉, 同上書, 125ページ。

務権限，企業会計基準協議会の性格任務等を明確にする<sup>58)</sup>。」

「企業会計委員会」を内閣直属の機関として設置する構想が大きな壁にぶつかり，それを“審議会”という形をとった「企業会計基準協議会」として経済安定本部に設置することを余儀なくされたこの段階においても，その根拠となるべき「企業会計基準法」の制定を実現させることは，当時の会計（学）関係者にとって，どうしても譲れない一線であったといわれる<sup>59)</sup>。

昭和24年1月28日には，経済安定本部財政金融局名で，「企業会計基準法（案）」が作成された。ここでは，経済安定本部の消滅後に，独立の行政委員会ではなく，“諮問機関”としての「企業会計基準協議会」を「文部省」に設置するという構想が示されている。

「(経済安定本部の任務)

第四条 企業会計基準及び企業会計の監査の基準の設定及びこれらの基準又は企業会計制度に関係ある行政の総合調整その他この法律の目的を達成するために必要な事項は，経済安定本部が掌る。

.....

(協議会<sup>ママ</sup>えの諮問)

第八条 経済安定本部総裁は，次の各号に掲げる事項については，企業会計基準協議会に諮問しなければならない。

- 一 企業会計基準の設定
- 二 企業会計の監査の基準の設定

.....

- 2. 文部大臣は，企業会計に関する教育の基準に関する重要な事項を決定しようとするときは，企業会計基準協議会に諮問しなければならない。

.....

(協議会の所属及び任務)

第十条 企業会計基準協議会は，経済安定本部総裁の所轄に属し，第八条に掲げる経済安定本部総裁または文部大臣の諮問に応ずるのほか，この法律の目的を達成するために必要な事項について，調査審議を行う。

.....

(委員の任命)

第十五条 委員長及び委員は，関係各庁の職員及び企業会計に関して学識経験ある者のう

---

58) 同上，125～126ページ。

59) 同上，126ページ。

ちから、内閣総理大臣の申出により内閣が任命する<sup>60)</sup>。」

すなわち、「企業会計制度対策調査会」は経済安定本部に置かれているが、経済安定本部が消滅したあとは、これまでの「調査会」を、諮問機関としての「企業会計基準協議会」に改め、文部省に設置するという計画が示されている。企業会計関係の「行政機構」が、その最後のよりどころとしてとりあげたのが、「文部省に設置する」という案だったのである<sup>61)</sup>。

そして、昭和24年2月18日には、会計（学）関係者たちによってぎりぎりまで考え抜かれたという「企業会計基準の確立に関する法律（案）」が用意された。結果的には最後の案となったものである。その第1条（法律の目的）では、「この法律は、企業会計に関する基準を設定且つ維持し、もって企業の経理を合理化するため行政機構の整備を行うことを目的とする」ことがうたわれている<sup>62)</sup>。

また、前述した1月28日の「企業会計基準法（案）」における、審議会という形をとった「企業会計基準協議会」に関する規定も、以下の部分を除いてほぼ同様に盛り込まれた。

「第五条

……

2. 文部大臣は、企業会計に関する学校教育及び社会教育上の重要な事項を決定しようとするときは、企業会計基準協議会に諮問しなければならない。

……

第十一条 委員は、関係各庁の職員及び企業会計に関して学識経験ある者のうちから、経済安定本部総裁が命ずる。

……

第十三条 委員長は、委員のうちから、経済安定本部総裁が命ずる<sup>63)</sup>。」

このように、「企業会計基準法（案）」は、「企業会計委員会」とともに、当初の構想からは大きくその姿を変えながらも、当時の会計（学）関係者たちによってさまざまな案が考え出され、条文も作成された。しかし、結局、「企業会計基準法」・「企業会計委員会」制定・設置の構想は実現されないまま終わったのである。

---

60) 同上、126～127ページ。

61) 同上、126ページ。

62) 同上、127ページ。

63) 同上、127ページ。



## (2) 「企業会計原則」の設定・公表

「企業会計基準法」・「企業会計委員会」構想の実現の可能性が低下していき、昭和23年12月以降、「企業会計原則」・「財務諸表準則」の整備が急ピッチで進められた。

「企業会計基準法」は、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、財務諸表の体系のほか、財務諸表の基礎をなす諸原則（損益計算書原則および貸借対照表原則、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図されていた<sup>64)</sup>。一方、「財務諸表準則」は、「証券取引委員会規則」の形で法制化されることが考えられていた<sup>65)</sup>。

昭和24年7月9日、「企業会計原則」と「財務諸表準則」が、「経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告」という形で公表された。というのも、当時はまだ「企業会計基準法」構想が完全にはついていたのでない。すなわち、“中間報告”という表現は、「企業会計原則」が、近い将来、「企業会計基準法」に基づいて最終的に設定されるまでの“中間的なもの”であるという意味をも有していたとも考えられる<sup>66)</sup>。この点は、「調査会」の上野道輔委員長自身が、「企業会計原則」と「財務諸表準則」の発表に際して次のように述べていることから明らかであろう。

「今回発表された『企業会計原則』並びに『財務諸表準則』は中間報告である。換言すれば確定の最終的成案ではなくして、第一次試案に過ぎない。今之を公表して博く学界並びに<sup>ママ</sup>実際界の忌憚なき批判を仰ぎ、出来るだけ多数の批判的並びに建設的意見を得て更に慎重な研究審議を重ね、以て完全なる成案を作ることが、今後に於ける企業会計制度対策調査会の責任である。

完全なる企業会計原則並びに財務諸表準則の確立が、企業会計の改善並びに標準化のため、極めて有意義なることは言ふを俟たない。……<sup>67)</sup>」

前述のように、「企業会計原則」・「財務諸表準則」公表当時においては、まだ「企業会計基準法」の望みがわずかながらでも残っていたのである。しかし、昭和24年秋ごろには、「企業会計基準法」構想は完全についた。

“中間報告”という文言については、「企業会計原則」公表当時においても、雑誌『産業経理』

64) 黒澤、前掲稿 4, 101ページ。黒澤清「史料：日本の会計制度 16」『企業会計』第32巻第4号、1980年4月、91ページ。

65) 千葉、前掲書、172ページ。

66) 同上、129ページ。

67) 上野道輔「企業会計制度対策調査会試案『企業会計原則・財務諸表準則』の発表に際して」『産業経理』第9巻第8号、1949年9月、4ページ。

に、「『中間報告』とは一体何を意味するのか」という論点を示したうえで、「それ（会計原則——鈴木注）がそのまま固定した最終的なものとなるのではない。……会計原則は会計実務にその基底をおく。とすれば、会計実務が発展するかぎり、会計原則もまた生成し流動せずにはおかない。一定時点における最善の会計原則も常に最良のものであるということは出来ない。かくて会計原則は一定時点における確定稿であるとともに、永遠の未定稿でもある。これこそ会計原則の基本的な性格であり、幾度改訂増補されたとしても、それはつねに単なる中間報告にすぎない」というコラムが掲載された<sup>68)</sup>。また、加古宜士教授は、1974年の雑誌『企業会計』で、「会計原則が常に『中間報告』として公表され、その将来における可変性が留保されている点は、わが国の『企業会計原則』の特徴であり、……」と述べられている<sup>69)</sup>。

しかし、「企業会計原則」設定当時の背景を考慮すると、“中間報告”という表現には、上野道輔の論文から考察できるような、「企業会計基準法」が制定されるまでの“中間的なもの”という意味も含まれていたように考えることもできよう。

## 5. 「企業会計基準法」構想崩壊後の問題

### (1) 2つの問題

「企業会計原則」・「財務諸表準則」（以下、この章において「原則」・「準則」と記す）の公表と時を同じくして、新たな2つの問題が浮上した。それは、「企業会計基準法」・「企業会計委員会」構想がついえた以上、「企業会計制度対策調査会」をどのように存続させていくかという問題と、「原則」・「準則」に、どのように法的根拠を与えるかという問題であった。

まず、「調査会」は、その設置について、昭和23年6月の芦田内閣閣議決定という内閣のお墨付きこそ得ていたが、法的根拠は何もないというものであった。「企業会計基準法」・「企業会計委員会」構想の崩壊により、今後、どのようにして「調査会」を存続させていくのが課題とされたのである。

また、「原則」・「準則」の法的根拠の付与に関して、特に「準則」は、前述のとおり、「証券取引委員会規則」という形で法制化されることが考えられていた。ここからは、「原則」と「準則」の法制化に関して、なぜ「証券取引委員会」関係法制に頼ろうとしたのかという疑問が浮かぶ。その理由は、「調査会」が、「経済安定本部」の所管に属していたことにあるように思われる。経済安定本部は、敗戦後の経済復興のために臨時に設置されていたもので、日本経済の復興とともにいずれは消滅することが予定されていたのである。「企業会計基準法」構想が頓挫し、さらには経済安定本部の消滅も控えている以上、「証券取引法」によって法的根

68) 企業会計原則研究会「会計原則の基本的性格」『産業経理』第9巻第11号、1949年12月、14ページ。

69) 加古宜士「企業会計原則の四半世紀 その修正の歴史」『企業会計』第26巻第11号、1974年9月、99ページ。

拠が確立している「証券取引委員会」関係法制に頼るほかないと考えられたのである<sup>70)</sup>。

### (2) 「企業会計制度対策調査会」への法的根拠の付与

これらの問題は、次のようにしてとりあえずの解決をみた。まず、「調査会」は、「企業会計基準審議会」(以下、「基準審議会」と記す)と改組されたうえで、昭和25年5月10日公布の「経済安定本部設置法の一部を改正する法律」(以下、「改正安本設置法」と記す)によって経済安定本部の「附属機関」の1つに規定されて、法的根拠を得た。「基準審議会」は、それまでの「調査会」を発展的に解消したものであった<sup>71)</sup>。

「基準審議会」は、「改正安本設置法」第15条第1項に規定されたが、そこでは、その「設置目的」として、「企業会計の基準の設定及び維持並びに企業会計制度の整備改善に関し、調査審議し、総裁に対し、必要な勧告及び報告を行うこと」とされた<sup>72)</sup>。経済安定本部総裁には内閣総理大臣を充てることになっていたので、「基準審議会」は、条文そのままの意味でとらえれば、会計基準や会計制度に関する調査・審議を行い、それを“内閣総理大臣”に対して勧告・報告を行う権限が、法的に与えられたことになる。

経済安定本部消滅後は、昭和27年7月31日公布の「大蔵省設置法の一部を改正する法律」で「企業会計審議会」へと改められ、大蔵省の「その他の附属機関」に移行した。

### (3) 「企業会計原則」・「財務諸表準則」への法的根拠の付与

一方、「原則」および「準則」は、「証券取引委員会規則第18号・財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(略称:「財務諸表等規則」。以下、「規則」と記す)という形で法的根拠を得た。「規則」は、昭和25年3月29日公布・施行の「証券取引法の一部を改正する法律」第193条を根拠規定として、同年9月28日に制定された。具体的には、同法第193条により、証券取引法の規定によって証券取引委員会または証券取引所に提出される財務諸表は、証券取引委員会が「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られるべき旨が定められた<sup>73)</sup>。

「規則」第2条には、次のような規定が入った(表記はすべて資料のまま)。

「第二条 法の規定により提出される貸借対照表、損益計算書、剰余金計算書、欠損金計算書、剰余金処分計算書、欠損金処理計算書及び附属明細表(以下「財務諸表」とい

70) 千葉, 前掲書, 130~131ページ。千葉, 前掲稿, 57~58ページ。

71) 葛原秀治「企業会計基準審議会設置について」『産業経理』第10巻第8号, 1950年8月, 44ページ。

72) 「経済安定本部設置法の一部を改正する法律」(昭和25年法律第161号)。出典は、「官報」号外第48号(昭和25[1950]年5月10日), 2ページ。

73) 原秀三「財務諸表準則の法制化について」『産業経理』第10巻第4号, 1950年4月, 30ページ。原秀三「企業会計規則の制定について」『産業経理』第10巻第9号, 1950年9月, 27ページ。

う。)で別記に掲げる事業を営む株式会社に係るものの用語、様式及び作成方法は、左に掲げる基準に適合したものでなければならない。但し、第三号又は第四号に掲げる基準に適合できない正当な理由がある場合においては、当該基準と適合しないことができる。

- 一 当該会社の財政状態及び経営成績に関する真実な内容を表示すること。
- 二 当該会社の利害関係人に対してその財政及び経営の状況に関する判断を誤らせないために必要な会計事実を明瞭に表示すること。
- 三 当該会社が採用する会計処理の原則及び手続については、財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適用されていること。
- 四 その他証券取引委員会が一般に公正妥当であると認められたものとして公表した会計基準。

- 2 前項但書に該当する場合においては、当該財務諸表にその旨及び理由を<sup>ママ</sup>註記しなければならない。……<sup>74)</sup>」

このうち、第1項第1号から第3号までが、「企業会計原則」の一般原則にある「真実性の原則」、「明瞭性の原則」、「継続性の原則」に基づいたと思われる規定である<sup>75)</sup>。さらに昭和26年3月14日には、「規則」の「解説書」という意味合いで、証券取引委員会から「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則取扱要領」（以下、「取扱要領」と記す）が出された。その「第一章 総則」には、次のような規定が設けられた。

「第一 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和二十五年証券取引委員会規則第十八号。以下「規則」という。）の規定の適用及び規則第一条に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の慣習については、この取扱の定める基準による。

……

第三 規則第二条第一項及び第二項の規定は、規則の他の規定に優先して適用されるものとする。

……

第五 規則第二条第一項に規定する財務諸表（証券取引委員会に提出される財務計算に関する書類——鈴木注）は、一般に公正妥当と認められる会計処理の原則に従い継続的に処理された正確な会計帳簿に基き作成されるべきものとする<sup>76)</sup>。」

74) 「会計法令 財務諸表等の用語様式及び作成方法に関する規則 証券取引委員会規則第十八号 昭和二十五年九月二十八日」『會計』第58巻第4号、1950年10月、111～112ページ。

75) 千葉、前掲書、177ページ。

76) 「会計法令 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則取扱要領 証券取引委員会 昭和

「第三」では、「規則」第2条第1項の規定が「規則の他の規定に優先して適用されるものとする」と明示されている。また、「第五」には、証券取引委員会に提出される財務諸表は、一般に公正妥当と認められる会計処理の原則に従って「継続的に」処理された「正確な会計帳簿に基き」作成されるべきことが示された。「正規の簿記の原則」も、法的根拠を得た<sup>77)</sup>。

「規則」第2条第1項第1号から第3号にあった「真实性の原則」、「明瞭性の原則」、「継続性の原則」に基づいたと思われる規定、さらに前述の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣習」という文言と併せて考察すると、そこには、「証券取引委員会」関係法令たる「規則」と、「原則」・「準則」との基本的な一致が見られるのである<sup>78)</sup>。

こうして、「規則」（および「取扱要領」）に、「企業会計原則」の一般原則のうちのいくつかが規定されたことにより、とりあえずの法制的根拠を得ることができた。ただし、「規則」は、「原則」・「準則」を基礎としてはいるものの、全部の項目ではなく、そのうちから最少限度の項目を“法制化”したものであった<sup>79)</sup>。

## 6. 「企業会計基準法」構想崩壊の理由

### (1) 構想崩壊の理由

「企業会計基準法」構想崩壊の理由には、戦時統制経済期からの離脱を志向しつつ、「経理自由の原則」に基づく新たな企業会計制度を要請した実業界からの反対があったからともいわれるし、ドッジ・ラインによる緊縮財政のために、「企業会計基準法」推進のための事業に対して十分な政府予算が付かなかったからともいわれる<sup>80)</sup>。また、中央省庁からの反対も考えられるし、計算規定が設けられていた「商法」とは別に、「企業会計基準法」という新法を制定することへの商法学（者）との対立も挙げられよう。しかし、重要なことは、戦後復興期当時の行政機構において、企業会計の一元化を図るための行政機関の形成に、その“正統性”を得ることができなかったという点に求めなければならないように思われるという<sup>81)</sup>。

「企業会計基準法」・「企業会計委員会」構想に関して、「統計法」に基づく「統計委員会」や、「証券取引法」に基づく「証券取引委員会」が独立の「行政委員会」として発足していたにもかかわらず、なぜに「企業会計委員会」は実現しなかったのかという疑問は残る<sup>82)</sup>。「企業会

---

二十六年三月十四日『會計』第59巻第4号、1951年4月、98ページ。

77) 千葉準一「戦後日本の『企業会計基準法』構想と企業会計体制」『経済と経済学』（東京都立大学）第83号、1997年3月、17ページ。

78) 千葉、前掲書、177ページ。

79) 清水信平「財務諸表規則の取扱要領について」『會計』第59巻第4号、1951年4月、89ページ。

80) 千葉、前掲書、128ページ。

81) 同上、128ページ。

82) 千葉、前掲書、128～129ページ。

計基準法」構想の崩壊の理由と併せて考えても、ここで挙げたような理由が、—— どれが崩壊の最大の理由であるかまでは断定できないにしても—— それぞれ何らかの意味を持っていたように考えられる。そして、こうした理由が、構想推進の段階ですでに大きな壁となって、構想を推進した会計学者たちの前に立ちはだかっていたことが推察できるように思われる。

「企業会計基準法」構想を進めた会計学者たち自身による総括というべきものは行われていない。しかし、なぜに構想が崩壊したのかという理由を考察することは、重要な意味を持っているように思われる。こうした構想が崩壊した理由として筆者は、「企業からの反対があったから」ということと、「省庁からの反対があったから」ということの2点を考えている。以下に、この2点について考察してみたい。

## (2) 企業からの反対——黒澤清の講演より

まずは、「企業からの反対」についてである。「企業会計基準法」・「企業会計委員会」の構想が完全に崩壊したのは、昭和24年秋ごろのことであった。黒澤清はこの時期（昭和24年12月）に、講演で次のように述べている。

「初めの考えでは会計基準法と云ふ法律をつくって、（企業会計原則を——参照文献〔千葉（1998）〕注）法制化する考えでありましたがその後会社の自由の立場を重んじ会計基準法を出すことを閣議によって変更したのであります。これはどこの国でも会計基準法と云うような単一法はなく……日本では商法や税法を改正する事は容易ではないから会計基準法と云う単一法によりその目的を達しようとしたのであるが、これは適当ではないとして、将来、商法、税法等の関係法規を改正する時にそれ（企業会計原則——参照文献〔千葉（1998）〕注）を入れる事としました<sup>83)</sup>。」

「企業会計基準法」の基本的な目的は、具体的な会計基準や会計原則を法制化するためのものだけでなく、何よりも、企業会計に関する総合的行政機関の設置を根拠づけるためのものであったはずである。黒澤自身、上記の講演において「会社の自由の立場を重んじ……」と述べていることが、実業界からの反対があったことにより、「企業会計基準法」構想が崩壊したということを暗に示しているようにも思われる。また、別の講演では、

「勿論証券取引委員会という制度の媒介によらずして会計原則を維持する方法がないわけではない。それは英国会社法のように、法自体の中に会計原則を成文化化する方式、ある

---

83) 同上、129ページ。ここには、昭和24年12月21日、造船工業会での「企業会計原則」・「財務諸表準則」説明会でのものであることが示されている。



いは、ドイツの株式法の如く会計原則の一部を株式法上の成分的規定として取り入れることであります。しかし、会計原則の法制化には非常に大きな限界がある。法体系のうちに完全に会計原則を吸収し尽すことは出来ない。したがって会計原則を確立するには、どうしてもそこになお、成文法のほかに別個の媒介物が必要となる。アメリカにおいては会計原則そのものを法律として規定し、これを会社に強制するような、弾力性のない方式とはならなかつたわけであります。そのかわりに証券取引委員会を活用して会計原則の確立と維持を図りました。即ち S. E. C により極めて巧妙に、会社自身の澁<sup>ママ</sup>刺たる自由を一方に認めながら、しかも、他方において会社に対する経理上のコントロールをしてゆく、こういう方式をとつているところにアメリカ流の特徴がある。アメリカでは会計原則を成文法の中に、その儘とり入れなかつたが、事実上『コンモン・ロー』として会計原則が法制化された。……<sup>84)</sup>」

と述べている。ここでいう「証券取引委員会という制度の媒介によらずして会計原則を維持する方法」が、「企業会計基準法」によるやり方ということになるのであろう。

しかし、黒澤自身も述べているように、会計原則の法制化には非常に大きな限界があり、法体系のうちに会計原則を完全に吸収することはできない。したがって会計原則の確立のためには、どうしても成文法とは別の媒介物が必要となる。この媒介物が、証券取引委員会による規制であると考えられる。法律による規制ではないから企業の自由を認めつつも、その一方で企業の会計をコントロールするという方法である。ここでも、「企業の自由を認めつつ」とあることから、黒澤自身、「企業会計基準法」構想崩壊の理由として、企業側からの“経理自由の原則”の要求を強く意識していたということが読み取れるように思われる。

### (3) 省庁からの反対——「調査会速記録」より

2点目は、「省庁からの反対」についてである。これには、黒澤清作成による「黒澤メモ」の内容が関連している。「黒澤メモ」は、結果的に、今日の「企業会計原則」の一般原則の原案となったものであり、以下の5つの規定から成っていた。

- 「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つ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つて正確な会計帳簿<sup>ママ</sup>を作製しな

84) 黒澤清「企業会計原則総論」(特集：経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告解説)『税経通信』第4巻第9号、1949年9月、44ページ。昭和24年7月22日、東京商工会議所で開催された「企業会計原則」・「財務諸表準則」の説明会(解説講演会)でのものである。

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מידりにこれを変更してはならない<sup>85)</sup>。」

このうち、省庁からの反対があったとされるのは、「二」の規定である。黒澤は、この規定を、「会計原則準拠の原則」と呼んでいる<sup>86)</sup>。黒澤の論稿「史料：日本の会計制度 8」(『企業会計』1979年8月号所収)には、昭和23年11月29日の「調査会」速記録の一部が掲載されている。以下に示すものがその内容で、発言者は、「調査会」の事務を引き受けていた安本財政金融局の清島省三である。

「……私のところへ（法務府の——鈴木注）吉田（昂——鈴木注）第四課長<sup>87)</sup>が来て、……大体の話を聞きたいということで大体話をしたのですが、法務局としては第二条のプリンシプルについて法律的にいろいろ聞きたかたつたらしいのですね。で大体あの構想でよからうということでした。ただ『しなければならん』というのを『するものとする』という書き方も或いはあるかも知れないけれども、そういう表現は別として大体よからうということです<sup>88)</sup>。」

ここで述べられている「第二条のプリンシプル」が、前述の「黒澤メモ」の「二」を指している。法務府（現法務省）の吉田第4課長の言葉として、「大体よからう」と述べられている一方で、「しなければならん」を「するものとする」と改める書き方もあり得る旨の発言も見られる。これを、法務官僚からのかなり厳しい疑念の示唆と受け止めるべき余地もあるといわれる<sup>89)</sup>。

この「二」は、「企業会計原則」の一般原則からは外されることになる。草案段階の一般原則を審議した「調査会」速記録にも、草案作成者の黒澤清自身、「一体『正規の会計原則』とは何んぞやと言う問題はいろいろ議論のある点であり、……むしろこれは削除した方が適当で

85) 黒澤清「史料：日本の会計制度 7」『企業会計』第31巻第7号、1979年7月、114ページ。

86) 同上、115ページ。

87) 「企業会計基準審議会」で幹事を務めた人物である。「基準審議会」名簿での肩書きは「法務府民事局第四課長」である（「企業会計基準審議会の新発足」『会計』第58巻第2号、1950年8月、134～136ページ）。

88) 黒澤清「史料：日本の会計制度 8」『企業会計』第31巻第8号、1979年8月、147ページ。

89) 高橋弘一「わが国『企業会計原則』生成史の研究 会計基準法制定構想との関わりを中心に」『南山経営研究』（南山大学）第21巻第1・2号、2006年10月、93ページ。

あるとの皆さんの意見によつて、省いたらどうかと思います」と述べている<sup>90)</sup>。しかし、外された理由として、これ以外にも、前述したような「二」の規定に対する省庁からの暗黙の反対意見を受けたという事情があったとも考えられよう。

## おわりに

黒澤清は、後年、特に「企業会計基準法」について、「当時の私どもによって致命的に重要と考えられていたのが、……不成立に終わってしまった」と述懐している。そして、「もし予定どおり会計基準法が国会に提出され、国会を通過して制定される運びとなったものとしたら、わが国の近代会計制度は異なる新しい展開を見せたかも知れなかったのである」とまで述べている<sup>91)</sup>。

本稿では、「企業会計原則」設定の歴史的経緯について、その設定以前の動きである「企業会計基準法」・「企業会計委員会」構想から、「企業会計原則」設定までのプロセスを跡づけた。

「企業会計原則」は、当初は「企業会計基準法」という法律に規定することが考えられていた。しかし、最終的にこうした構想は実現せず、「企業会計原則」も、「企業会計制度対策調査会」からの“中間報告”という形式で公表された。この“中間報告”という文言には、「会計原則は、実務の発展とともに何度も改訂されていく」ものであるために、その「可変性が留保されている」という見方もできようが、設定当時の背景を考慮した場合、「企業会計基準法」が制定されるまでの“中間的なもの”という意味も含まれていたと考えることもできよう。

日本においても国際会計基準による決算発表が始まった現在にあっては<sup>92)</sup>、今後、新たな「企業会計原則」設定の動きや、「企業会計基準法」構想が再び生まれてくる可能性は皆無であろう。しかし、それでも、戦後日本の企業会計制度の形成は、実現こそならなかったものの、「企業会計基準法」と、それを法的根拠とする「企業会計委員会」構想のもとにスタートしたということは、疑いようのない事実としてとらえられるべきであるように思われる。そして、いかなるプロセスを経て設定され、また、いかなる形式で公表されたにしても、構想崩壊の結果として生まれてきた「企業会計原則」そのものが、設定以降半世紀にわたって、戦後日本の企業会計制度の中心的な役割を果たしてきたということもまた事実である。

90) 上野道輔司会「企業会計原則——一般原則並に損益計算書原則（企業会計制度対策調査会速記録・昭和23年12月2日）」『會計』第56巻第5号、1949年10月、48ページ。

91) 黒澤、前掲稿 8、146ページ。同様の指摘は、新井清光教授も行っている（新井清光「最終講義 日本の企業会計制度 回顧と展望」『早稲田商学』（早稲田大学）第373号、1998年3月、146ページ）。

92) 『日本経済新聞』2010年5月14日付朝刊。日本電波工業が日本企業として初めて、IFRS（国際財務報告基準）を適用した連結決算を発表した旨が報じられている。