

〈書評〉新井清光『日本の企業会計制度：形成と展開』（中央経済社, 1999年）

HARA, Ikuo / 原, 征士

---

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

37

(号 / Number)

1

(開始ページ / Start Page)

89

(終了ページ / End Page)

95

(発行年 / Year)

2000-04-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003476>

## 〔書 評〕

新井清光著

## 『日本の企業会計制度——形成と展開——』

(中央経済社, 1999年)

原 征 士

## 1

本書の著者新井清光先生は、昨年（平成11年）12月12日に亡くなられた。本書は先生の遺著である。本書のまえがきの中に、「本書は、日本の企業会計制度について、終戦直後から最近までの形成と展開の跡を、主として企業会計原則を中心として、たどったもの」であり、さらに「現在どのような課題や問題点をかかえているかについて考察を試みたもの」（まえがき、1頁）であると述べられている。周知の通り、著者は、長年にわたって、わが国の会計規範の形成主体である企業会計審議会に参画され、わが国の企業会計制度の形成に多大の貢献をされてきた。この著者が、長年の研究生生活をふりかえって綴られた、わが国の企業会計制度の形成、展開そしてその課題についての論述は、わが国の企業会計制度のあり方に関心を持つものすべてにとって、示唆に富むものであり、まさに待望の書であったといえよう。

本書は、次のような構成となっている。

## 第1編 企業会計原則

はじめに

- I 企業会計原則の変遷——その年表
- II 企業会計原則の会計制度上の役割からみて
- III 企業会計原則の法（とくに商法）との関係からみて
- IV 企業会計原則の内容と会計思考の変化からみて

## 第2編 企業会計制度小論——会計学の視点から

はじめに

## 第1章 企業会計制度の意味とその特徴

## 第1節 制度と企業会計制度

## 第2節 トライアングル体制

## 第2章 企業会計制度の現状

## 第1節 商法会計と証券取引法会計（企業会計原則）との関係

## 第2節 税法会計と商法会計および証券取引法会計（企業会計原則）との関係

## 第3章 企業会計制度に関する3つの会計領域の主な沿革

はじめに

## 第1節 証券取引法会計（企業会計原則）の沿革

## 第2節 商法会計の沿革

## 第3節 税法会計の沿革

## 第4章 結びに代えて

## 2

第1編は、企業会計原則50年の変遷を、以下のような「切り口」で辿っている（2頁、以下カッコ内の頁数は本文の頁を示す。）〔なお企業会計原則は、「経済安定本部・企業会計制度対策調査会による昭和24年7月公表の「企業会計原則」のほか、同調査会、企業会計基準審議会および企業会計審議会による意見書等」（16頁）、を指している〕。

- (1) 企業会計原則の変遷を、それに関連する法的・社会経済的な事項と合わせて、年代順に整理してみること。
- (2) 企業会計原則の変遷を、それが果たしてきた企業会計制度上の役割の点から振り返ってみること。
- (3) 企業会計原則の制度的役割について、とくに商法との関係から企業会計原則の変遷を辿ってみること。
- (4) 企業会計原則の内容が歴史的にどのような変化してきたかについて、併せて企業会

計原則の背後にある会計理論または会計思考の変化について考えてみる。

第1の切り口として、企業会計原則の変遷の詳細な年表が収録されている(20-41頁)。昭和20(1945)年から平成10(1998)年までの約50年間について、企業会計原則関係、証券取引法関係、商法・税法等関係そして政治・経済など等の欄を設け、関連事項等を表で示している(なお著者には、わが国の会計・監査規範の形成に関する詳細な研究がある。新井清光編著『日本会計・監査規範形成史料』中央経済社、1989年)。企業会計原則の50年の歴史を、その果たした企業会計法制の改善・統一という役割から見れば、「その歴史は、証券取引法との関係のみならず、商法や税法などとの関係からみて、ひろくわが国の企業会計規範の形成と企業会計実務の発展の歴史であるといえよう。」と述べている(3頁)。

第2の切り口、すなわち企業会計原則の会計制度上の役割については、歴史的に変遷してきた3つの役割が指摘される(5頁)。

- (1) 企業会計制度の改善統一のための先導的役割
- (2) 企業会計法の充実のための補完的役割
- (3) 証券取引法目的のための会計基準的役割

第1の役割については、「企業会計原則」の前文に明記されているように、もともと企業会計原則は、わが国の企業会計制度の改善・統一を図ることを目的として設定されており、「戦後の企業会計制度の改善統一のために企業会計原則がその先導的役割を果たしてきたことは明白な事実である。」(6頁)と述べ、昭和20年代から30年代にかけての証券取引法上の会計規定の設定や商法計算規定の改正さらに法人税法の課税所得計算規定の改正などに対する企業会計原則の役割を指摘している。

第2の役割は、具体的には、商法第32条第2項に定める公正なる会計慣行および法人税法第22条第4項に定める公正処理基準としての企業会計原則の役割であり、これらはいずれも、昭和40年代に商法および法人税法上、明定されることとなった(6-7頁)。

最後に、第3の役割については、「最近とくに強まってきた新しい動き」とし、とくに昭和50年

代以降から、「商法、税法などを含む企業会計法全般に対する、広角度の会計基準から次第に証券取引法会計指向の会計基準へとその焦点を絞るようになってきている。」と指摘する(7頁)。

第3の切り口は、商法との関係から企業会計原則の変遷を辿ることであった。そこでは、2つの時代区分がなされている。すなわち、(1) 自律的拡充の時代(昭和24年から昭和38年前半まで)、(2) 調整的発展の時代(昭和38年以降)である(8頁)。(詳細は、新井清光編著『企業会計原則の形成と展開』中央経済社、1989年、27-33頁、110-113頁。)

前者の自律的拡充の時代は、「企業会計原則が、企業会計制度上、その『法的規範性』を強く主張しながら、商法や税法に対してその改正を求め、また企業会計原則自体も商法などの制定法規範にかかわりなく独自にその意見を表明した時代」であり、後者の調整的発展の時代は、「企業会計原則がその会計基準の設定にあたって、とくに商法計算規定との調整を余儀なくされるに至った時代である。」(8頁)。

昭和50年代以降の企業会計原則は、「商法計算規定の及ばない領域、例えば連結財務諸表や中間財務諸表などのように証券取引法独自のディスクロージャー領域についての会計基準であるとか、商法計算規定に定めのない事項またはその解釈が不明確な事項についての補完的な会計基準にその重点が移ってきている。」のである(8-9頁)。

最後に、企業会計原則の内容と会計思考の変化という切り口から、企業会計原則の変遷を辿っている。まず前者については、次の3つの変化があげられている。

- (1) 原理・原則型から個別・実務型へ
- (2) 「個別」重視型から「連結」重視型へ
- (3) 国内基準型から国際標準型へ

最初の変化は、昭和24年の「企業会計原則」やその後の調整意見書・連続意見書にみられる、企業会計に対する一般的・基本的な原理・原則から、最近のセグメント情報の開示、先物・オプション取引、リース取引さらに、研究開発費、退職給付、税効果会計や金融商品などに関する会計基準のような特定の個別的テーマに関する実務的な会計基準への変化である。

第2の変化は、企業会計原則の内容が個別財務諸表重視型から連結財務諸表重視型に変化していることである。平成9年6月の「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」は、証券取引法に基づくディスクロージャー制度として、連結情報を中心とするディスクロージャー制度への転換を明確にし、企業会計原則の「個別」重視型から「連結」重視型への歴史的転換を公的に表明したものである(11頁)。

最後に3つ目の変化は、企業会計原則の内容が国内基準型から国際基準型へと変化している点である。企業会計原則が証券取引法会計指向になるにつれて、金融・証券市場のグローバル化に対応するために、企業の財務情報の内容を質的にも量的にも国際的に同じ内容のものとする必要に迫られ、企業会計原則は、国際基準型に変化することが求められてきた(11-12頁)。

企業会計原則の背後にある会計思考の変化については、「企業会計原則」の設定以来、取得原価主義、実現主義、損益法・誘導法、費用配分の原則、費用収益対応の原則などが企業会計原則の理論的な支柱とされてきた。アメリカのFASB会計基準や国際会計基準では、資産・負債の認識・測定を重視し、また時価(市場価格)主義や割引現価主義の思考が強く現れており、わが国の企業会計原則も、最近このような会計思考を、連結財務諸表原則や退職年金会計基準また金融商品会計基準などに採り入れてきている(14-15頁)。さらに企業会計原則における費用・収益アプローチから資産・負債アプローチへの転換を示している(15-16頁)。

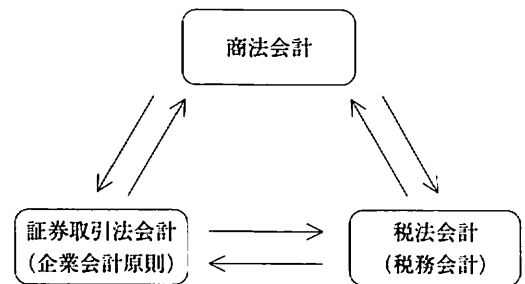
第1編では、このような様々な方向から、企業会計原則50年の変遷が辿られている。

### 3

第2編では、わが国の企業会計制度の特徴をトライアングル体制として捉え、その現状を分析すると共に(1章・2章)、このトライアングル体制を構成する3つの会計領域、すなわち証券取引法会計(企業会計原則)、商法会計そして税法会計のそれぞれについて詳細にその沿革を辿っている(3章)。そして結びとして本編のまとめと展

望がなされている(4章)。

わが国の企業会計制度の特徴を、次のように述べている(49-50頁)。「現在のわが国の企業会計制度は、主として、商法、証券取引法および法人税法の3つの法令によって形づくられ、また、それらが、それぞれ、商法会計、証券取引法会計および税法会計(税務会計)の各領域を構成している。……また、わが国の企業会計制度は、上記3つの領域の会計がそれぞれ別個・独立的に存在しているのではなく、相互に結びついて(関連し合っ)ている。」この3つの会計領域の相互関係について、下のような図が示されている(51頁)。



上の図において、企業会計原則を証券取引法会計に含めている理由は、「企業会計原則が証券取引法会計を支える会計基準として、同法の制定以来今日まで、直接的(明文上)または間接的(解釈上、事実上)にその役割を果たしてきており、両者は一体的であると理解されるからである。」と述べる(50頁)。

わが国の企業会計制度のこのような特徴を捉えて、「トライアングル体制」と呼ぶ(53頁)。(トライアングル体制という呼び方は著者が最初に用いたものであり、そのいきさつについては、新井清光稿「日本の企業会計制度——回顧と展望(最終講義)」早稲田商学、第373号、1997年7月、143頁に述べられている。)

わが国の企業会計制度の現状として、まず商法会計と証券取引法会計(企業会計原則)との関係についてみれば、「商法上の計算規定にもとづいて、証券取引法会計上の実体計算(会計処理)が行なわれている」のであり、それは法解釈上、証券取引法が一般法としての商法の商事特別法であるゆえである(59-60頁)。証券取引法会計を支える企業会計原則も、昭和37年の商法改正以来、

強制法規たる商法の計算規定に反する基準を設けることはできない（62－63頁）。

商法会計は、逆に証券取引法会計（企業会計原則）によって補完されている。商法は計算規定を細部にわたって規定することが事実上困難であり、計算規定を補完し解釈するための依りどころとして企業会計原則を制度的に必要としている。こうして、「企業会計原則は、商法計算規定を補完し解釈するための指針（「解釈指針」）としての役割を制度的に担ってきている」のである（64頁）。

税法会計と商法会計および証券取引法会計（企業会計原則）との関係についてみれば、法人税法は、「確定した決算」に基づいて、申告書を提出することを規定し、（第74条第1項）、また「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って課税所得を計算することを規定している（第22条第4項）。このように税法会計は、確定決算基準また公正処理基準を採用しており、商法会計および証券取引法会計（企業会計原則）と制度上結びついている（66－67頁）。

税法会計は、このように商法会計および証券取引法会計（企業会計原則）に依存しているが、またその逆に、両会計に対して制度的影響を与えている。この影響には、補充的影響と逆基準性として論じられる修正的影響がある（70頁、72頁）。

本編の第1章および第2章は、概略上のようであったが、それについて、企業会計制度に関する3つの会計領域の沿革を論じた第3章は、本書の総頁数の3分の2を割いており、本書の核心となる個所である。

証券取引法会計（企業会計原則）の沿革を記述した第1節は、次のような内容から成っていた。

- （1）企業会計原則の沿革
- （2）証券取引法と企業会計原則との歴史的・制度的関係
- （3）「企業会計原則」の設定とその歴史的背景
- （4）まとめ

「企業会計原則」は、その前文に記すように、企業会計の従うべき基準であり、公認会計士監査にあたって従うべき基準としての法的規範性を持つものであり、また商法、税法などの改正に対する指導性・理念性を持つものとして設定された。その後企業会計原則が、会計制度の改善統一に影

響を及ぼすこととなり、その中で企業会計原則が商法会計、税法会計などすべての会計規範の中心であるという「企業会計原則中心観」を生み出して行った（93頁）。そして企業会計原則は、「その後の我が国の企業会計制度の形成のための大きな原動力」になったし、「また今日のトライアングル体制の中の連結環の役割を果たすようになった」（93頁）のである。

企業会計原則と証券取引法との関係は、制度的・歴史的にきわめて密接な関係を有してきた。すなわち、証券取引法はその制定以来、会計・開示の諸規定を企業会計原則に依拠しており、また企業会計原則の設定にあたっては、証券取引法を所管する行政機関に属する機関が設定主体の役割を果たしてきているのである（83頁）。また、このような企業会計原則と証券取引法との一体的関係は、「最近の企業会計審議会における、証券・金融市場の多様化と国際化に伴うディスクロージャー制度の充実のための活発な基準形成活動にもみられるように、ますます強まっていくであろう。」と述べている（83頁、95頁）。

商法会計の沿革を記述した第2節は、次のような内容であった。

- （1）商法会計の主な沿革
- （2）昭和25年改正 —— 株式会社法のアメリカ化
- （3）昭和37年改正（その1）—— 損益法への移行
- （4）昭和37年改正（その2）—— 企業会計原則の法的規範性への批判
- （5）昭和49年改正 —— 商法監査と証券取引法監査の一元化・証券取引法会計（企業会計原則）との全面的調整
- （6）昭和56年改正 —— 計算・公開の充実
- （7）商法計算規定における包括規定の問題 —— 斟酌規定の設定

企業会計原則との関係で戦後の商法を辿れば、昭和37年改正、昭和49年改正そして昭和56年改正が主要な改正となる。

昭和37年商法改正は、昭和24年の「企業会計原則」の公表に続いて昭和26年に公表された商法調整意見書、さらに昭和35年および昭和37年に公表された連続意見書を反映して行われた改正であっ

た。この改正において商法計算規定の大巾な改正がなされ、続いて昭和38年に、計算書類規則が制定された(111頁)。企業会計原則は、昭和38年、商法計算規定と矛盾する部分について修正し、その法的規範性が問われることとなった(120頁)。

昭和49年商法改正および商法特例法の制定は、商法監査と証券取引法監査の一元化を図るもので、商法会計と証券取引法会計(企業会計原則)との全面的な調整を特徴とするものであった(125頁)。企業会計原則の制度的役割については、昭和49年改正を契機として、その設定当初に掲げていた実践規範性と指導性・理念性の二元的目的を修正し、実践規範性という制度的目的を明確に肯定するものとなり、「49年改正は、企業会計原則の制度的役割についての歴史的転換期を画するものであった」(138頁)。

企業会計制度論の観点から、昭和56年商法改正について、次のように指摘している。すなわち「この56年商法および57年計算書類規則の改正によって、昭和50年から開始された商法上の計算・公開に関する改正作業が一段落し、商法会計における開示規制が大幅に拡大されたこと、およびこれと連動して、証券取引法会計(企業会計原則)における開示規制の充実が図られた。」と(160頁)。

企業会計原則の側からの積極的な提言は、この昭和56年商法改正で終り、企業会計原則は、証券取引法にもとづくディスクロージャー制度の充実のための会計基準の設定にその重点を移してきている(162頁)。

最後に、第3節で税法会計の沿革が記述される。その内容は、次のような構成になっていた。

- (1) 税法会計の主な沿革
- (2) 税法会計と企業会計原則 —— 蜜月の時代
- (3) 税法会計と企業会計 —— 分離の方向

会計制度論の見地から、税法会計と企業会計原則との関係を振り返って見れば、昭和24年公表の「企業会計原則」のほか、昭和27年の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」、昭和35年および37年の「連続意見書」、さらに昭和41年の「税法と企業会計との調整に関する意見書」などをあげることができる(218頁)。すなわち、これらの公表文書は、その後の法人税法改正に、大き

な影響を与えるものとなったのである(222—223頁)。

その後昭和40年代、企業会計原則が証券取引法会計志向に強く傾斜していったこと、また税法が租税法律主義の見地から課税所得の計算を企業会計原則に依存することを極力避けるようになったことなどの理由で、税法会計は、企業会計との分離の方向に向かうようになった(227頁)。

#### 4

第2編のこれまでのところで、わが国の企業会計制度の仕組みを「トライアングル体制」として把らえ、それを構成する3つの会計領域について、それぞれの沿革が述べられてきた。その結びの個所で、次に示すようないくつかの点が指摘されている。

まず第1に、トライアングル体制の問題点やその方向について、次のようにまとめている(238—239頁)。商法会計と証券取引法会計(企業会計原則)との関係については、両会計間の法的関係を維持することの制度的・実務的メリットがある反面、後者の国際的対応の必要性などからみて、分離の必要性も視野に入れる必要がある。逆の関係については、企業会計原則が商法会計を支える不可欠な存在となっており、今後もその制度的な役割を果たして行く必要性が大きい。

商法会計および証券取引法会計(企業会計原則)と税法会計との関係については、両者を分離する必要があること、また逆の関係については、税法からの逆基準性の問題はあがるが、企業会計原則と税法会計との分離よりは、双方の発展のために、企業会計原則の側において、税法会計に対する補充的・補完的役割を充実して行く必要がある、と述べている。

第2には、会計学や会計基準論の方向である。会計制度論としての会計学や会計基準論は、企業会計原則が商法や税法への制度的役割を減じて来ているとはいえ、商法における公正な会計慣行の解釈指針として、また法人税法における公正処理基準の補完・補充のために果たす役割は依然として重要であり、したがって「商法会計および税法会計に関する会計学的研究の重要性は決して軽視

してはならないと考えられる。」(240頁)のである。

また、今後投資意思決定目的のための時価会計や未来志向型の経営財務情報の開発にますます進出し拡大していくと思われるが、「商法会計や税法会計における処分可能利益（配当可能利益や課税所得）の計算や環境会計などに係る制度的役割も依然として重要ではないかと思われる。」(242－243頁)。

さらに、「会計学（財務会計）や会計基準は、商法や税法などの法との（良き）緊張関係とその背景にある社会的・経済的諸環境の中から生まれ、またそれによって自らのリアリティーが高まり、視野も広がり、そして理論と現実との絶えざる循環が行われ、それによって常に成長・発展していくのではないであろうか。」(245頁)（新井清光稿「わが国監査規範の回顧と展望」会計、第140巻第3号、1992年3月、13頁に、「わが国の会計学研究の反省と将来への課題」として同じ点が述べられている。）

最後に3つ目の点として、最近の企業会計原則の方向と今後の課題について述べている。最近の企業会計原則は、ますます証券取引法指向となり、とくに金融・証券市場のグローバル化に対応するために、国際基準の導入を急速に進めて来ている。この会計基準の国際化は、国際会計基準や米国の会計基準を自国の会計基準としてどのように受け取れるかというレベルでなく、会計基準を共同開発し、それを国際基準として決定しそれを受け容れるというプロセスを採って行かなければならない(240－241頁)。

会計基準の国際化を上のようなプロセスで進めて行くためには、企業会計原則の設定主体である企業会計審議会は、本来の国内基準設定機関としての役割に加え、国際基準の共同開発の方向に向けて対応して行かなければならない。また日本公認会計士協会の役割は、内外ともにますます大きくなって行くものと考えられる(241－242頁)。

このような企業会計原則をめぐる制度的課題や最近の国際的問題を考えると、「企業会計原則」をどうするかという、会計制度論上の重要課題が生じる。「企業会計原則」を現状のまま歴史的な文献として残しておくという考えは問題であるが、

それに代わるものを設定するか、それを補修するかが問題となるが、いずれにしても、誰がどのように行うかが大きな問題となる(243－244頁)と述べている。

## 5

本書は、長年にわたりわが国の企業会計制度の形成に関与された著者の、その過程で思考され、研究・調査されたことがらを、その発展史を含む会計制度論として見事に総括された著書である。われわれは本書から、わが国の企業会計制度の発展や今後の方向を考察する際に重要ないくつかの示唆を得ることができる。

まず第1に、本書には、会計制度論としての会計理論また会計基準論の議論の枠組が、明確に示されている。その枠組は、わが国の企業会計制度をトライアングル体制として捉えることである。この体制は、「日本の企業会計制度特有のもの」（まえがき、1頁）であり、その形成は、「歴史的必然性をもっていた」ものであった（新井清光稿「戦後50年——トライアングル体制の点描」税経通信、1995年10月、3頁）。このトライアングル体制の問題点やその方向についての論議は、わが国の企業会計制度の現状とその方向に関心を持つ者すべてに、多大の示唆に富むものである。

次に、企業会計原則は、証券取引法会計とその設定当初より一体であったが、今後ますますその方向を強めて行くことに伴い、商法会計および税法会計との関係を明確にしなければならないが、会計制度論としては、それら両会計を考慮の枠内におく必要性が強調されていた。そのことによって商法・法人税法との緊張関係を持つことができ、そこから得られる理論と現実とのたえざる循環また会計理論のリアリティーを保つことの大切さが強調されていた。会計理論のあり方として重要な指摘である。

さらに、本書では現在のわが国の企業会計制度の直面する解決を要する諸問題の方向が示されている。すなわち、会計基準の国際化のあり方、会計基準の設定主体の問題、さらに「企業会計原則」そのものの行方についての論議がなされている。それらについての論議は、今後のわが国の企業会

計制度展開の方向を示唆するものとなっている。

最後に、本書の末尾に記された〔追記〕の言葉に注目したい。このように述べられている。「この『小論』では、わが国の監査制度について論じる余裕はなかったが、会計と監査は一体のものであり、車の両輪であるから、企業会計制度をひろく検討するためには監査制度についても論及すべきであった。いずれ機会があれば、と思っではいるが、むしろ監査論の研究者の方に期待したい。」と。著者は、監査制度の発展史についても、すでに幾多の貴重な業績を残されている（新井清光編著『日本会計・監査規範形成史料』中央経済社、平成元年。同稿「わが国監査規範の回顧と展望」会計、平成4年3月、1-16頁。同稿「不祥事件発生を契機とする監査制度の展開——監査基準・準則の改訂（昭和40年・41年）」現代監査（No.3）、平成4年6月、24-34頁。新井清光・村山徳五郎編著『新監査基準・準則詳解』中央経済社、平成4年7月、などがある）。亡くなられた今、それをまとめられることはかなわぬものとなった。監査制度の発展史的研究は、監査制度の研究者への残された課題となった。

本書は、著者の遺著である。本書の出版にあたり著者の打ち込まれた姿が、次のように伝えられている。「その執筆段階で先生は、お宅の書庫にこもられて、夜中の2時、3時まで膨大な文献を渉猟され、分析・整理されるというエネルギーのいる作業を繰り返され、しかも校正刷が出ると、毎回、初校から5校まで、時として6校までも、推敲に推敲を重ねられた」（加古宜士稿「恩師・新井清光先生を偲ぶ」企業会計、第52巻第3号、2000年3月、89頁）。このようにして、本書は完成した。

本書は、著書をしてのみ記述しうるわが国企業会計制度の形成史であり発展史である。わが国の企業会計制度の形成と発展さらに今後の方向に関心を抱くすべての人々にとっての必読書として、今後広く読まれて行くものと確信している。