

戦後『企業会計基準法』構想の形成と崩壊

CHIBA, Junichi / 千葉, 準一

(出版者 / Publisher)

法政大学経済学部学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

経済志林 / 経済志林

(巻 / Volume)

78

(号 / Number)

1

(開始ページ / Start Page)

113

(終了ページ / End Page)

141

(発行年 / Year)

2010-06-15

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00007011>

【研究ノート】

戦後『企業会計基準法』構想の形成と崩壊

千葉 準 一

1. はじめに

戦後アジアにおける二つの実験

欧州では、戦後という場合に、第一次世界大戦後のことをいう場合があるが、日本で戦後という場合には、例外なく、第二次世界大戦後のことをいう。

戦後アジアには、壮大で重要な二つの試行・実験があった。ひとつは、日本国を戦争を放棄する平和（非武装）国家に改造する試みである。もうひとつは、1949年10月の中国新国家建設における、アジアで初めての社会主義国家形成の試みであった。

後者の問題についていえば、中国は1911年の辛亥革命によって、アジアで初めての共和制を実現していた。その後の中国の社会主義化に至る過程について論じてみたいが、それは本稿の課題ではない。前者の日本改造の問題がここでの課題となる。

戦後の日本改造は、残念ながら、日本人自身のみの手によってなされたわけではない。主要には、日本を占領した連合国最高司令部（General Head Quarter, 以後,GHQ）の指令によってなされたものであった。

GHQ は、日本占領二ヶ月後の1945年10月、幣原内閣に有名な民主化五

大改革を指示する。その内容は、(1) 婦人参政権、(2) 学校教育の自由化、(3) 労働組合結成奨励、(4) 秘密尋問・民権制限に関する旧制度の撤廃、(5) 経済諸機関の民主化であった。

これらの改革の実質的な「担い手」は、こうした改革を理想としながらも祖国米国でも実現できなかったことから、占領国日本を実験台として実現しようとした GHQ の New Dealer 達であった。

本稿以後は、こうした戦後日本における財務会計制度の新展開について述べる。

2. 「企業会計制度対策調査会」の形成

GHQ の『Instruction』

GHQ の占領政策にとり、財務諸表の標準化が必要・不可欠であったことはいうまでもない。

敗戦後まもなく、「産業経理協会」では岩田巖等を中心に、日本の会社決算報告書を英訳する準備が進められ、これらは1947年3月公開の『日米会計術語要覧』（産業経理協会編、1947）として結実する。

しかし GHQ は、当時の日本の会社の英文財務諸表については、かなりの不満をもっていた。

そこで、特に『制限会社令』（1946年11月25日、ポツダム勅令第567号）で規定された「制限会社」に対して、その占領政策遂行上の財務状況把握のために、GHQ 経済科学局から1947年7月『Instruction for the Preparation of Industrial Financial Statement』（『工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書』）が各社に送付された。またこれらは、村瀬玄の日本語訳が付されて、同年11月17日付で公布された（GHQ、1947a）。

これらの日付については、従来まで不明とされていたが、経済科学局 E. ロスから W. G. ヘスラーを経由して F. A. マーチ宛に提出された、1948年

3月4日付の『MEMO FOR GENERAL MARQUAT』（1948b）により、同年7月であることが確認できる。

「主題：日本の会計の方法（Methods）の改良

1. 日本の産業企業の財務諸表の様式、勘定科目の定義、また勘定の内容は、占領以前から、その殆どの部分が各企業の特異性（idiosyncracies [ママ]）に委ねられたままであった。……このことは、占領上使用する理解しうる数値を得る上で、しばしば見られる深刻な障害（serious handicaps）となっている。

……

2. これらの障害を克服するため、経済科学局は1947年7月に、産業財務諸表作成に関する指示書（instruction for the preparation of industrial financial statement）のマニュアルを造り、日本における大企業の殆どを含む2,000以上の会社に配布して、これらの企業がそれらの指示書に従って財務諸表を用意することを要求したのである」（GHQ, 1948b, 傍点, 引用者）。

また、その後に用意された村瀬玄の日本語訳が付された『Instruction』には、11月17日という日付が明記されている。

さらに、これらの外、各報告会社に対し、総合貸借対照表（Summary Balance Sheet）、総合損益計算書（Summary Profit and Loss Statement）および一般報告書（General Information）の英文各四通を「昭和二十三年六月十五日迄二大蔵省調査部宛ニ郵送又ハ提出」すべきことを指示した、わずか4頁と添付A～F表からなる『Instructions for Reporting Companies』（GHQ, 1947不明：1）も残されている。

ここでは、報告会社が銀行・保険・公益事業会社等である場合には、上記四通の代わりに、最も最近の貸借対照表と損益計算書を英文で四通提出することが要求された。

また「特別経理会社」で新旧両勘定を有する場合には、総合損益計算書は新勘定についてのみ作成すること、また総合貸借対照表は各科目を新旧勘定合計の三欄で示し、特別損益計算書の貸方・借方の合計も提出することとされた（GHQ, 1947不明：2）。

「企業会計制度対策調査会」形成に至る二つの流れ

戦後日本の財務諸表公開制度形成の直接的な「担い手」は、財務諸表の作成者たる企業でも、また会計職業団体でもなく、当時の経済安定本部財政金融局に設置された「企業会計制度対策調査会」（以下、「調査会」）であった。

その際、黒澤清によれば、その「調査会」の形成に至る過程においては、二つの流れが存在していた（黒澤, 1979：554-7）。

第一の流れは、最重要課題を「財務諸表の標準化」問題に集中させた運動の流れである。

すでに述べたように、1947年7日にはGHQ 経済科学局から『Instruction』が配布されていたが、その実行可能性を高めるために、1947年10月頃、GHQ は、太田哲三、黒澤清、岩田巖等に対し、その改訂を委嘱していたといわれる（黒澤, 1979：402）。第一の流れは、こうした会計学者、とりわけ太田哲三が中心的な担い手であった。

彼らは、戦前の『商工省準則』や『陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則』等の遺産を踏まえつつも、『Instruction』に象徴される米国化の流れに沿って、財務諸表の標準化を本格的に実現させることを基本的な目標とした。

次稿で詳しく述べるが、当時、GHQと大蔵省との証券取引所再開交渉の軋轢の中で制定された1947年『証券取引法』は、「証券取引委員会」に関する条項のみが同年7月23日から施行されただけであったが、そこでの中心的な役割を担う有価証券届出書・有価証券報告書制度の形成に関わる財務諸表の標準化問題と、公認会計士制度の新設問題は、緊急の課題であった（黒澤, 1980：12-3）。

この第一の流れは、1947年11月20日に産業経理協会に設置された私設委員会である「財務表標準化委員会」（於：興銀第一会議室）第一回会議に結晶される。ここでは、委員長に太田哲三、起草委員に岩田巖、幹事に鍋島達を選出された。

本第一回会議では、同委員会が当分の間、毎週一回、まず貸借対照表の標準化問題に関して、以下の問題について審議し、原案を起草することが決められた（財務表標準化委員会、1947）。

- (1) 項目を固定的なものにするか融通性を持たせるか
- (2) 利益処分前の数字を掲載するか後の数字を掲げるか
- (3) 項目の配列法
- (4) 資産負債の分類方法（特に固定、流動、投資、雑勘定）
- (5) 減価償却の方法（直接法、間接法）
- (6) 引当金（納税引当金、退職積立金等）の処理
- (7) 臨時評価損益の如きものを設くるや否や
- (8) 委員会は他の適当な者がいるときは追加すること
- (9) 本委員会は理財局と連絡の上運営すること

注目すべきは（2）である。利益処分前の金額を掲載させるか、処分後の金額を掲載させるかについてが課題となっている。明治期以後の日本の財務諸表の伝統的な課題が、ここでも、なお、継承されている。

第二の流れは、それらの動きとほぼ同時に起草された『企業会計基準法』を制定し、それを根拠法として「企業会計基準委員会」を設置するという構想の実現に努力したメンバーによって担われたものである。

企業会計制度は、財務諸表に関するルールを設定する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・監督機関と、さらにそれらの機関の権限と責任とを根拠づける基本法が存在しなければならない、というのがこの流れを担ったメンバー

の共通の目標であった。

「統計委員会」

こうした『企業会計基準法』構想を、最初に中心メンバーの上野道輔に提起したのは、当時の九州大学教授高橋正雄であったといわれる（黒澤、1979：100）。

当時の社会党顧問でもあった高橋は、橋本雅義とともに、GHQ 経済科学局顧問を兼ね、また『統計法』に基づいて設置されていた「統計委員会」書記長でもあった。

統制経済期以来、国家重要情報の両輪のような機能を果たしてきた、統計情報と会計情報との併走関係を踏まえて、企業会計にも統計と同様の体制が必要であるというのが、その基本的なモチーフであったように思われる。

すなわち、1947年3月にはすでに帝国議会の協賛を経た『統計法』（法律第18号、同年5月1日施行）が公布されていた。

その第一条では、「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ことを目的とする」ことが規定され、第六条で「統計委員会に関する事項は、この法律に定めるものの外、勅令でこれを定める」とされた後、「統計委員会の権限」として、以下の規定が設けられていた。

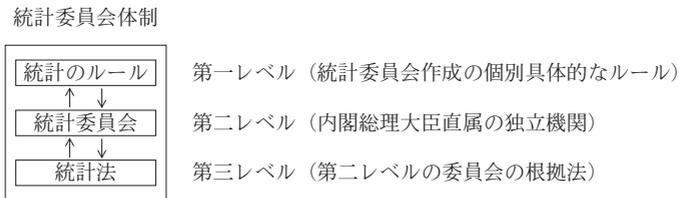
「第九条 統計委員会は、必要と認めたときは、左に掲げる事項を行うことができる。

- 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 関係各庁その他のものを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対して、その改善につき勧告すること」。

さらに、1947年4月28日の『内閣所属部局及職員官制等に一部を改正する勅令』（同年5月1日施行）第2条により、「統計委員会」は、明確に内閣総理大臣の監督に属することが明記された。

すなわち「統計委員会」は、内閣総理大臣の直接的な監督に属し、内閣総理大臣に任命された委員により各官庁の総合調整を行うとともに、関係各官庁に対して直接にその変更・中止を求めるか、または実施の状況を監査しつつ、内閣総理大臣にその改善を具申・勧告しうる、独立の行政委員会としてすでに発足していたのである。いわば「統計委員会体制」とでもいふべき見事な機構が完成していたのであった。



『国家行政組織法』の制定と行政委員会の設置

1947年は「行政委員会」が盛んに組織された年である。GHQの指示に基づいて、様々な行政改革が企画・断行された。

陸軍省、海軍省、内務省等の旧体制を象徴する省は廃止された。新たに、従来までの縦割り行政とは異なり、問題解決のためには各省庁からの横断的な貢献を動員できる行政委員会形式の機関が形成された。

これらは、米国の Commission や Board 制度をモデルとしたものであり、それまでの縦割り行政を基軸とする日本の行政機構には、全くなじまないものであった。それがその後の展開を予定することになる。

行政機構の改革は GHQ による日本改造の目玉のひとつであった。その象徴は、経済法の象徴ともいべき『独占禁止法』に基づく「公正取引委員会」の設置であった。

また私達に直接関わるものとして、次稿で詳細に述べられる『証券取引法』に基づく「証券取引委員会」は、それに準ずるものであった（大蔵省財政史室編，1977：332-6）。

こうした行政改革は、GHQ のみならず、戦時統制経済時の思考の新展開を目論む人々によって担われたのである。

戦後の国家行政組織に関する憲法ともいべき『国家行政組織法』は1947年に3月に制定されたが、今日ではその第三条と第八条で次のような規定が設けられている。

「第三条…

2 行政組織のため置かれる国の行政機関は、省、委員会、及び庁とし、その設置及び廃止は、別に法律の定めるところによる。

………

第八条 第三条の国の行政機関には、法律の定める所轄事項の範囲内で、法律又は制令の定めるところにより、重要事項に関する調査審議、不服審査その他学識経験を有する者等の合議により処理することが適当な事務をつかどらせるための合議制の機関を置くことができる」。

これらが今日にまで至る、いわゆる「三条機関」と「八条機関」とに一線を分かち、極めて重要な規定である。

「公正取引委員会」に代表される「三条機関」は、独立した行政委員会であり、独自の判断で懸案事項を決定できる委員会（decisive committee）であって、その固有の根拠法（「公正取引委員会」の場合には『独占禁止法』）の理念を実現するために、恒常的にその活動を継続することができる機関である。

他方、後者の「八条機関」は、諮問された課題について審議した上で、諮問主体（大臣等）に対して答申するのみでその役割を終える委員会（consultative committee, advisory committee）に過ぎない。この差異は決定的なものである。

この時期に設定された行政委員会の帰結は、今日の観点からみると三つに分類される。

一つめは、「公正取引委員会」のように、占領期に新設され、その性格をかなり変えながらも、講和条約発効後も存続したものである。

二つめは、「金融委員会」のように、当初はGHQ経済科学局により米国の‘Federal Reserve Board’をモデルとし、日本の大蔵省解体計画の一環として構想されたものの、結局は実現しなかったものである（大蔵省財政史室編，1977：336，東京大学社会科学研究所，1974：306-8）。

三つめは、「統計委員会」や「証券取引委員会」、また「公認会計士管理委員会」等のように、この時期に新設されたものの、講和条約発効後または講和条約発効以前に廃止されたものである。

「企業会計基準委員会」設置構想は、いうまでもなく、こうした行政委員会、とりわけ独立の権限を有する「公正取引委員会」のような「三条機関」の設立を目指した。

「企業会計制度対策調査会」設置に至る二つの流れの合流

「企業会計制度対策調査会」形成に至る二つの流れ、すなわち「財務諸表の標準化」を当面の目標とした第一の流れと、他方、「企業会計体制」の構築を目指した第二の流れは、決して対立の構造にあったわけではない。「派」ではなく、あくまでも「流れ」にすぎなかった。しかし、そこには今日にまで至る若干の発想の相違が存在していたようである。

ともあれ、こうした二つの流れは、「経済安定本部」の「企業会計制度対策調査会」に中に合流していくことになる。

第二の流れの担い手達は、早速、「総理庁」、「大蔵省」、さらに最終的に

は会計教育の必要性を訴えながら「文部省」にもその引受を依頼したが、一向に埒があかなかった。

そこで、日本側関係者から GHQ 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、1948年3月3日付の『MEMORANDUM』と同年4月の『MEMO FOR GENERAL MARQUAT』であったといわれる（黒澤，1979：557）。

前者の『MEMORANDUM』は、ヘスラーから F. A. マーチ宛に提出されたものであるが、そこには次のような重要な記述がみられる。

「日本の会計実践の欠陥と、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にみられる会計規範のいくつかに対する理解の欠如は、日本企業の財政状態と経営成績についての理解可能な数値を得る上では、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経営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。……今や以下の二つの目的[会計教育の改善と、会計職業団体の発達促進を含む会計実務を規制する法令の制定—引用者]を有する、行政と民間の代表者から構成され、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」（GHQ，1948a，傍点，引用者）

後者の『MEMO FOR GENERAL MARQUAT』では、1947年7月にESSから発行された『Instructions』が、「米国会計システムの基本的規範を保持しながらも、その日本への厳密な適用を避け、日本固有の発展を踏まえたものであり、その設定作業は、「50年以上も会計教育に携わっていた日本の大学教授との共同作業によって達成されたものである」（GHQ，1948b）ことが述べられている。

いずれにしても、これらは内閣総理大臣直属の委員会構想に、GHQの明確な支援が保障されたことを意味していた。

「会計委員会（仮称）設置会議」と「会計基準・教育会議」

「経済安定本部」（以下「安本」）は、1942年10月に設置された米国の「経済安定局」（Office of Economic Stabilization）をモデルとして、1946年8月12日の『経済安定本部令』（勅令第380号）に基づき設置された。

「安本」は、戦時経済統制の強化のために、経済政策に関する各省庁の意見を調整し、政策決定をなし、さらにその政策の実施をなす総合的な機関であった。

すなわち「安本」は、内閣総理大臣の管理に属する内閣直属の行政機関であり、GHQの直接の監督司令をも受ける行政機関であったため、その後の予算編成等を巡って、「大蔵省」と「安本」との対立が、絶えず持続していたといわれる（大蔵省財政史室編，1977：416-7）。

上記GHQの支援をも追い風にして、この「安本」において、1948年3月24日、「会計委員会（仮称）設置会議」が開かれた。『メモ』によれば、その中心メンバーは、上野道輔、GHQ経済顧問の橋本雅義・高橋正雄であった。

また「会計委員会（仮称）」（Board of Accountancy）の委員予定者として、上野道輔、太田哲三、中西寅雄、黒澤清等の名前がみられる。そしてオブザーバーとして、GHQのマーチ、ヘスラー、スワンソン、ロスといった、戦後日本の税務諸表公開制度との関連で必ず登場する米国人の名前もみられる。

さらに、当該「会計委員会（仮称）」の行政事務を担当する機関（予定）として、「文部省」、「安本」、「大蔵省」の順に記されている（安本，1948a）。この順序は、すでに当時、「会計委員会（仮称）」の行政事務を担当する機関の保障にかなりの困難さがあったことを示唆している。

同年5月14日には、放送会館で「会計基準・教育会議」（Conference on Accounting Standards and Education）が大々的に開催された。

本会議の議長として選任されることになる上野道輔からの招請状は、

GHQ 代表者を筆頭に、安本、大蔵省、文部省、法務省、商工省、通信省、運輸省、農林省、建設省の外、物価庁、統計委員会、公正取引委員会、証券取引委員会、持株会社整理委員会、さらには、日本銀行、日本興業銀行、経団連、経済同友会、日本商工会議所、公認会計士協会、産業経理協会、大学基準協会等々に送付された（安本、1948b）。

まさに一大キャンペーンを張っての「行政事務機関」獲得運動であったとあってよい。

本会議では、以下のような『建議書』が採択された。

「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 ; tentatively named）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」（安本、1948c）。

閣議決定による「企業会計制度対策調査会」の設置

芦田均内閣は、この『建議書』を受理するとともに、同1948年6月29日の閣議で「会計基準委員会（仮称）」の設置を承認し、『企業会計制度対策調査会設置に関する件』を閣議決定した。

そこでは、「企業会計改善のため必要な調査並びに準備を行う」当該「調査会」は、将来は「総理庁」に置かれるべきであるが、当面は「安本」に置かれることが明記された。

これを受けて、早速、『企業会計制度対策調査会規定（案）』（同年7月8日付）が、安本財政金融局企業課長、清島省三により作成された（安本、1948d）。

清島は、満州から復員した統制官僚の流れを汲む人物であり、「安本」消滅後は、大蔵省理財局経済課長として転任することになる。

同規定（案）の第一条では、同「調査会」は、「企業会計の基準及び教育に関する恒久的組織の設立に関し、必要な調査及び準備を行うことを目的とする」と明記された。

まさに「調査会」とは、それまで「会計委員会」とか「会計教育委員会」、また「企業会計基準委員会」とかの仮称でよばれていた恒久的組織実現のための調査を、その基本的任務とした。本「調査会」のメンバーが、恒久的組織実現の暁には、そのまま同組織の中心メンバーとなることが構想されていたことはいうまでもない。

また同規程（案）第4条では、「調査会」のメンバーは、関係官庁や学識経験者の中から、内閣総理大臣が任命することとされた。ここでは、企業会計に関する、独立の、しかも内閣総理大臣直属の恒久的な「委員会」設置のための「調査会」が構想されたのである。

結果的に、「企業会計制度対策調査会」事務局は、当面、「安本」に置かれることになったが、同年7月16日開催の第一回総会で、この『調査会規定（案）』は、上野委員長が作成した『企業会計制度調査会部会規定』とともに承認された（安本、1948e）。

こうして、財務諸表の標準化を担ってきた「産業経理協会」の「財務表標準化委員会」の流れと、上野・高橋・黒澤等を中心とした「会計基準法」・「企業会計委員会（仮称）」形成構想の流れが、とりあえず合流することになった。

3. 『企業会計基準法』構想の形成と展開

「調査会」の初期における業務概況

「企業会計制度対策調査会」第一回総会後の任務遂行は、実質的には、「部会長連絡会議」や「小委員会」において遂行されることになる。

それらの業務遂行状況の経過は、『企業会計制度対策調査会業務概況報

告』(安本, 1949b)によって観察可能である。

「調査会」の最初の重要審議事項が、企業会計制度に関する恒久的機関設立の問題であり、またそのための根拠法を制定することであったことは、繰り返し述べた。

1948年8月2日開催の「第二回部会長連絡会議」における第一部会長黒澤清の運営方針案報告では、以下のような注目すべき点がみられる。

「イ 第一段階 財務諸表の改善統一に関する研究をする。

a ……

b 証券取引委員会規則に採入れるべき財務諸表の標準 (cf. 証券取引法第193条) と、商法に規定する財務諸表の基準との関連の研究, 両者区別すべきものなれば, それぞれに対応する原案を作製する。

c E. S. S.の『工業会社及び商事会社の財務諸表作製 [ママ] に関する指示書』を研究する。

……

f 財務諸表改善統一に当たっては、[・][・][・][・][・][・]連結貸借対照表 (Consolidated B. S.) を考慮に入れる。(司令部ヘスラー氏より特に希望もあり, 今後独禁法, 税制改正等に関して重大となる。)

ロ 第二段階 第一段階遂行後資産評価基準を研究する。

……

ハ 第三段階 会計術語の統一を図る」(安本, 1948g : 3, 上点, 引用者)。

ここではすでに、「企画院財務諸準則統一協議会」のプログラムに盛り込まれていた連結財務諸表制度が、連結納税制度とともに、「調査会」の初期の作業の段階から十分に意識されていたことが示されている。

「調査会」の初期の具体的任務が明確化されたのは、同年9月24日の「第三回部会長連絡会議」である。その主要議題は「恒久的機関設立の問題(法

案要綱の作成)」であった。この会議では「統計委員会」に関する資料が配付されて論議された。

「第三回部会長連絡会議」は、『企業会計基準の確立と維持のための恒久的な委員会を設置する必要について』（安本，1948i）を承認した。そこでは当時の日本の会計学者による米国財務諸表公開制度に関する、日本の側から（「内から」）の極めて重要な認識が示されている。

「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。

若しいわゆる会計基準（Accounting Standards）或は会計原則（Accounting Principles）を作成してこれを宣伝することだけで目的を達することができるものとするれば、民間団体の任意に委ねてもよいであろう。しかし日本では1932年頃から何度もこの種の試みをしたが、…会計基準委員会の設置を否定し、会計制度の改善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。

……

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。…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ったことと思う。…

…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、米国と異なり、それ等の制度が長い歴史の所産ではなくて、戦後の民主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。……

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。米国では、Securities and Exchange Commission がこの会計原則の maintain の任務を担当しているが、日本の証券取引委員会にはこのような能力もなく、又証券取引法の主な目的が証券業者の取締りにおかれているので、日本では米国の S. E. C. の役割を会計基準委員会が担当しなければならないと思う」（黒澤，1979：99-101）。

ここにはまず、『商工省準則』が「企業会計体制」の第一レベルの企業会計のルールとしては、当時の世界の最先端と同レベルであったにもかかわらず、それ自体が法制化されなかったことへの反省が語られている。しかしそれのみではない。

占領下の日本で新たな会計制度を構築しようとした第二の流れの人々は、民間・職業団体主導といわれる米国の会計制度が、実は強大な権限を有する、独立の、恒久的な行政機関（SEC）が存在するが故に形成されたのではないかという事実を感得していたのである。

それはまさに「企業会計体制」の第二レベル・第三レベルの問題であった。しかし次稿で述べられる「証券取引委員会」にそれを期待するのは、まだ無理であるという判断が示されている。

その補償として「会計基準委員会」構想が示され、またその根拠法としての会計基準法制定構想が本格的に歩み出したのである。

企業会計基準法案の形成

こうした恒久的機関設立の根拠法たる『企業会計基準法要綱案（未定稿）』が最初に登場するのは、1948年10月6日の「第四回部会長連絡会議」である。そして、本法制定の提案を最初に行ったとされる高橋正雄の出席があったのは、本会議までであった。

ここでの『企業会計基準法要綱案（未定稿）』（1948年10月6付）は、15条からなる。

「(法律の目的)

一 企業の会計制度を統一改善し、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る発達を促進することを目的とする。

(企業会計の理念・基準)

二 (一) 企業の会計組織は、企業の経理状態及び経営成績を正確明瞭に表現するものでなければならない。

(二) 企業者は、この法律の目的に従い、その財務諸表が、企業の財務の状況を正確明瞭に表現するように努めなければならない。

(三) [以下は空欄—引用者]

.....

(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

(四) 企業の会計制度の調査研究に関する事項

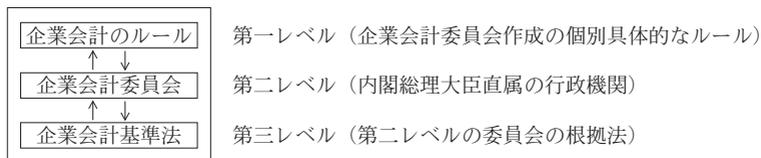
(五) 企業の会計制度に関する教育内容の基準に関する事項

(六) 企業の会計に関する監査にのうち、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) ……」(安本, 1948j)

これが敗戦直後の「民主導による」(諸井, 2006)、日本固有の、「企業会計委員会体制」構想の最初の姿である。米国 SEC 体制を直接に模倣したものではなかったのである。

企業会計委員会体制



ここには、内閣総理大臣直属の、独立した、総合的・恒久的な会計制度に関する行政委員会構想が示されている。今日の『国家行政組織法』の「三条機関」の理想型というべきものであった。しかも同様の性格を有することを志向した「統計委員会」は、すでに設置されていたのである。

企業会計の一般原則についての論議

その後、同年10月14日の第一回小委員会での審議からは、上記『企業会計基準法要綱案（未定稿）』第2条（企業会計の理念・基準）の空欄を埋める努力がなされた。それは今日の『企業会計原則』の一般原則に関する論議であった。

今日でも、戦後日本の制度会計史研究者の内、財務諸表の標準化問題に関心を有する人々（第一の流れ）は、とりわけこの一般原則の形成過程に強い関心を有する傾向にある。

しかし、当時の企業会計体制の制度設計を担った人々（第二の流れ）にとっての「企業会計の理念」とは、あくまでも「企業会計体制（会計の組織論）」の形成にあったという点を再確認するべきである。

同年10月14日の第一回小委員会では、一委員（黒澤）案として、『企業会計の基準（七原則）』（案）が審議された（安本, 1948k）。七原則を要約すれば以下の通りである。

- 一 発生主義の原則と有効（真実）な財務報告
- 二 資本に関する取引と収益に関する取引との区分

- 三 歴史的記録と資本・収益の必要な区分
- 四 資本収益と営業収益とを区分する財務諸表による利害関係者に対する重要な会計事実の公示
- 五 営業収益における実現主義
- 六 会計処理基準の継続的適用
- 七 偶発的項目の財務諸表公示

これが、日本の企業会計基準の一般原則に関する最初の原案である。ここには明らかに、19世紀英国や、20世紀初頭のH. R. Hatfield等により強調された「資本的収支と収益的収支との区分」の原則の影響がみられる。しかしこれらを中核的な原則とすることに関しては、様々な紆余曲折を経て、改訂につぐ改訂がなされることになる。

原案作成者（黒澤）の回想（1979:706, 858-1029）によれば、一般原則（企業会計の原理）に関する審議の当初から、以下のような二つのフィロソフィーの相違があったといわれる。

一つめは、1948年英国『会社法』の「真実かつ公正なる概観」の影響を受けた「真实性の原則」と、ドイツ流の「正規の簿記の（諸）原則」を二本柱を中心とした、上野道輔案であった。

二つめは、米国流の明瞭性（disclosure）・継続性（consistency）・重要性（materiality）の三原則を強調する岩田巖案であった。

11月4日の第三回小委員会には、「第一 真実な報告」、「第二 発生主義」、「第三 重要な事実の明瞭な表示」、「第四 会計処理の継続的適用」の四原則からなる原案が提出された（安本, 1948m, 1948n）。

ただし、同年11月11日の第五回部会長連絡会議の審議では、財務諸表は貸借対照表・損益計算書・剰余金計算書・営業報告書・利益処分案とされ、財産目録は削除されている（安本, 1949b）。

第一次原案の形成

こうした論議を踏まえ、同年11月19日の第六回部会長連絡会議において、『企業会計基準法要綱（試案）』が確定した。第一次原案である。

安本財政金融局名でリリースされた本試案は英文でも作成された。タイトルは Outline of the Enterprises Accounting Standard Law である (ESB, 1948)。

この第一次試案は、全部で24条にまで拡大された。第一条は以下の通りである。

「法律の目的

一 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。」

第二条（「企業会計の原理」）では、（一）真実性の原則、（二）正規の会計原則、（三）正規の簿記の原則、（四）明瞭性の原則、（五）継続性の原則が掲げられた。

本試案の中核である企業会計基準委員会に関する規定は、以下の通りである。

「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…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、…委員会規則を制定、改正又は廃止することができる。」

その他、企業会計基準・監査基準の設定・改正については、企業会計基準委員会から企業会計審議会へ諮問することになる（第十三条）が、設定主体はあくまでも企業会計基準委員会である（上記、第六条）ことが述べられている。

戦後の企業会計制度の再構築は、こうした企業会計に関する体制作りから出発したのである。

4. 『企業会計基準法』構想の崩壊

企業会計基準委員会構想の後退

しかし、こうした試みは、1948年11月22日、安本で開催された『企業会計基準法要綱（試案）』を巡る「関係各官庁との打合せ」以降、早速、暗礁に乗り上げた。

最大の課題は、企業会計基準委員会の受皿となるべき、行政機関が保障されないということであった。

それ故、同年11月25日の第七回部会長連絡会議では、いたし方なく、安本の調査・諮問機関として本委員会を設置する案（安本、1949a:5, 1949b）が論議された。

またそれ以後の部会長連絡会議では、駆け足で、『企業会計原則』の内容が審議され、同年12月28日の第十二回部会長連絡会議では、『公認会計士

法」改正問題が議事となっていく（安本，1949b）。

1949年1月10日の企業会計制度対策調査会第二回総会での配布資料は、以下のように述べている。

「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しい行政機構（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）を設置する。

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任務権限，企業会計基準協議会の性格任務等を明確にする」（安本，1949a）。

明らかに，企業会計基準委員会を内閣直属の「独立機関」として設置する構想は，安本の「審議会」構想に後退した。しかも安本は，戦後日本経済が安定した数年後には，消滅すべき運命にあったのである。次の行政機関を保障しなければならなかった。

しかし他方，その根拠法ともいふべき『企業会計基準法』制定構想は，当時の関係者にとって，まだ決して譲れない一線であった。

第二次原案—文部省「企業会計基準協議会」設置案—

1949年1月28日，安本財政金融局名で『企業会計基準法（案）』が作成された。ここでは，企業会計基準協議会を，文部省に設置する構想が示される。

「（協議会え[ママ]の諮問）」

第八条

1. ……

2. 文部大臣は、企業会計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の必要な事項について、調査審議を行う」(安本, 1949d : 2-4)。

同年2年18日には、関係者によってぎりぎりまで考え抜かれた『企業会計基準の確立に関する法律』(The Law for Establishing Business Accounting Standards, Draft) が、日本語と英文で用意された。

これは第二次原案であったが、結果的には、最後の案となったものである。ここには、当時の関係者が、行政機関の保障問題に翻弄された模様が表現されている。

「第一条 (法律の目的)

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関の整備を行うことを目的とする。

第二条 (定義)

本法での企業 (business) には、国が行う一定の事業についての特別会計、公団、公共企業体、地方公共団体の営む企業、その他これらに準ずるものも含まれる。

……

第五条 (企業会計基準協議会)

……

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。

第七条（協議会の所属及び任務）

企業会計基準協議会…は、経済安定本部総裁の所轄に属し、第五条に掲げる経済安定本部総裁又は文部大臣の諮問に応ずる外、企業会計の改纂に関し必要な事項について調査審議を行う。」（安本，1949e：1-4 / ESB，1949）

ここでは、財政上の特別会計や公企業会計までも網羅する、会計法構想が示されている。また、今日では日本の会計制度の中で、世界に唯一誇るべき会計教育（特に商業高校）の重要性が主張されている。重要な提案であった。

しかしながら、結局、戦後日本の会計法・会計委員会構想は実現しなかった。

本構想に対しては、ようやく戦時統制経済期からの離脱を志向しつつ、經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といわれる。また、ドッジ・ラインによる緊縮財政のために、政府予算がつかなかったという見方もある。

いずれにせよ重要なことは、戦後非常事態の専門機関であった安本の総合的行政機関の重要性が、日本経済の復興とともに低下してきたことと反比例して、当時の行政機構において、企業会計の業務調整の一元化を図るための行政機関の形成に、その正統性が得られなかったということである。

それでも、「統計委員会」や「証券取引委員会」が、独立の行政委員会として設置されたにもかかわらず、何故に「企業会計基準委員会」のみが実現しなかったという疑問は残る。この事実は、後の日本会計制度史に多大なる禍根を残した。

こうして企業会計基準法の実現可能性の低下の度合と反比例するよう

に、1948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、翌1949年7月9日にそれらが「中間報告」として先に公表されていった。

戦後の日本の会計基準は、『企業会計原則』・『財務諸表準則』のみならず、『原価計算基準』も『監査基準』も、最終バージョンであるにもかかわらず、すべて「中間報告」として公表されている。

しかし、先鋒であった『企業会計原則』の場合、当時は企業会計基準法・企業会計基準委員会構想がまだ棄却されてはいなかった。「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・先鋒のものであるという意味をも有していたと思われる。しかし、1949秋頃には、こうした企業会計基準法・企業会計基準委員会構想は、完全に潰え去ったのである。

「初めの考えでは会計基準法と云う法律をつくって(企業会計基準を一引用者)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事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成したのであるが、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(企業会計原則一引用者)を入れる事としました」(黒澤、1949:1-2)。

企業会計基準法制定構想の基本的な目的は、具体的な会計基準を法制化するためのみならず、何よりも、企業会計に関する総合的な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。

当時の先進国に存在しなかったことを十分に意識しながら、戦時統制経済期のプラスの遺産を継承しつつ、壮大で理想的な構想を提示したはずの黒澤自身による上記の講演では、残念ながら、その点に関する総括があえ

て明確にされていないように思われる。

5. むすび

筆者は、戦後の日本財務諸表公開制度は、『企業会計原則』から出発したと教えられてきた。しかし実はそれに先だって、企業会計に関する体制造りの努力が真摯になされていたのである。

今日、企業会計体制の根拠法である会計法は、旧東欧（現、中欧）諸国や中国で観察可能である（千葉・邵，1995）。これらは、社会主義計画経済から市場経済への移行にともなう、「統制の継続と緩和」の過程で制定されている。

日本の会計（基準）法構想は、戦時統制経済の継続と緩和の過程で登場したという点で、ある種の類似性を有していた。その意味では、極めて先進的な構想であったといえてよい。

戦後半世紀以上経た今日、日本では企業会計の国際化にともなう見直し作業がさげばれている。しかし、その際の見直しの対象が、企業会計体制の第一レベルの企業会計法規・社会的ルールの見直しだけでは充分でない。第二・第三のレベルの問題を含む総合的な企業会計体制の再構築が要請される。

日本の企業会計制度史論は、とかく発展史としてしか認めようとしめない傾向にある。これに対して、私達の先輩達が提起した戦後初期の企業会計基準法・企業会計基準委員会構想が実現しなかったことは、根本的な内省を迫るものである。戦後日本の企業会計基準法・企業会計基準委員会構想は、今日の日本の「企業会計体制」の評価をなす際の、重要な規準として措定されるべきものであると思われる。

参考文献

- 千葉準一・邵 藍蘭 (1995) 「中国会社立法と企業会計法制の形成過程 (一) (二完)」『会計』第147巻, 第5号, 第6号
- 千葉準一 (1998) 『日本近代会計制度』中央経済社
- Chiba, Junichi (2001) 'The designing of corporate accounting law in Japan after the Second World War' *Accounting, Business and Financial History, Studies in Japanese Accounting History*, edited by Junichi Chiba and Terry Cooke, Vol. 11, No. 3
- Conference on Accounting Standards and Education (1948) Content, Resolution, May 14th, 1948 (未刊行)
- Economic Stabilization Board (1948) Outline of the Enterprises Accounting Standard Law (draft), Finance Bureau, 19 November, 1948 (未刊行)
- Economic Stabilization Board (1949) The Law for Establishing Business Accounting Standards(draft), Finance Bureau, 18 February, 1949 (未刊行)
- GHQ (1947) 『Instruction for the Preparation of Industrial Financial Statement』(『工業 会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書』)
- GHQ (1947, 不明) Instruction for Reporting Companies (未刊行)
- GHQ (1948a) Memorandum, Improvement of Japanese Accounting Methods, 3 March (未刊行)
- GHQ (1948b) Memo for General Marquat, Improvement of Japanese Accounting Methods, 4 March (未刊行)
- 経済安定本部 (1948a) 「メモ」(未刊行)
- 経済安定本部 (1948b) CONFERENCE ON ACCOUNTING STANDARDS AND EDUCATION, MAY 7, 1948 招待状, 出席者, 次第 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948c) CONFERENCE ON ACCOUNTING STANDARDS AND EDUCATION, MAY 7, 1948 建議案, 日本文, 英文 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948d) 「企業会計制度対策調査会規程 (案)」7月8日, 企業会計制度対策調査会 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948e) 「企業会計制度対策調査会第一回会議」7月16日 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948f) 「第一回部会長連絡会議議事録」7月28日, 企業会計制度対策調査会 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948g) 「第二回部会長連絡会議議事録」8月2日, 企業会計制度対策調査会 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948h) 「会計基準委員会の設置の必要」第三回部会長連絡会議,

- 10月7日, 企業会計制度対策調査会 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948i) 「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」第三回部会長連絡会議, 10月7日, 企業会計制度対策調査会 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948j) 「企業会計基準法要綱案 (未定稿)」10月6日, 第四回部会長連絡会議, 企業会計制度対策調査会 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948k) 「企業会計の基準 (七原則)」10月14日, 第一回小委員会, 企業会計制度対策調査会 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948l) 「企業会計基準法 (試案)」10月27日, 第二回小委員会, 企業会計制度対策調査会 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948m) 「企業会計基準法 (連絡会議試案)」11月4日, 第三回小委員会, 企業会計制度対策調査会 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948n) 「企業会計の基準」11月4日, 第三回小委員会, 企業会計制度対策調査会 (未刊行)
- 経済安定本部 (1948o) 「企業会計基準法要綱 (試案)」11月19日, 第六回部会長連絡会議, 企業会計制度対策調査会 (未刊行)
- 経済安定本部 (1949a) 「企業会計制度対策調査会第二回総会」1月10日, 企業会計制度対策調査会, (未刊行)
- 経済安定本部 (1949b) 「企業会計制度対策調査会業務概況報告」1月10日, 企業会計制度対策調査会, (未刊行)
- 経済安定本部 (1949c) 「企業会計基準の確立と維持の為の機構について」1月10日, 企業会計制度対策調査会, (未刊行)
- 経済安定本部 (1949d) 「企業会計基準法 (案)」1月28日, 経済安定本部財政金融局, (未刊行)
- 経済安定本部 (1949e) 「企業会計基準の確立に関する法律 (案)」2月18日, 経済安定本部財政金融局 (未刊行)
- 経済安定本部 (1949不明) 「企業会計制度対策調査会の拡充強化を必要とする理由」, 経済安定本部財政金融局 (未刊行)
- 経済安定本部 (1949f) 「企業会計制度対策調査会業務報告」, 9月5日, 経済安定本部財政金融局 (未刊行)
- 黒澤 清 (1949) 「財務諸表及び準則について」物価庁武田事務官記, 12月21日造船工業会, 企業会計原則および財務諸表準則説明会速記録
- 黒澤 清 (1979/80) 「史料: 日本の会計制度 <1> ~ <16>」『企業会計』第31巻, 第1号~第32巻, 第4号
- 黒澤 清 (1980) 「財閥解体と証券投資の民主化」『会計ジャーナル』1月増刊

号

- 諸井勝之助（2006）「企業会計制度対策調査会と企業会計基準法構想」『LEC会計大学院紀要』第1号
- 日本学術振興会学術部（1946a）「経営経理第84小委員会第2回会議記事」3月11・12日（未刊行）
- 日本学術振興会学術部（1946b）「経営経理第84小委員会第二会社専門委員会第1回～第6回会議記事」4月6・8・18・28日，5月11日，6月4日（未刊行）
- 日本学術振興会学術部（1946c）「経営経理第84小委員会第3回会議記事」5月29・30日（未刊行）
- 日本学術振興会学術部（1946d）『第二会社案二関スル意見書』経営経理第84小委員会，5月（未刊行）
- 日本学術振興会学術部（1946e）「経営経理第84小委員会第4回会議記事」7月26・27日（未刊行）
- 日本学術振興会学術部（1946f）『新旧両勘定区分整理基準案』経営経理第84小委員会12月25日（未刊行）
- 日本学術振興会学術部（1947）『企業再建整備法の実施に関する意見書』経営経理第84小委員会関西部会，5月（未刊行）
- 大蔵省財政史室編（1977）『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
- 産業経理協会編（1947）『日米会計術語要覧』（岩田 巖・番場嘉一郎編）産業図書株式会社
- 東京大学社会科学研究所，戦後改革研究会編（1974）『戦後改革7，経済改革』東京大学出版会
- 財務表標準化委員会（1947）「第一回財務表標準化委員会記録」産業経理教会（未刊行）