

企業会計基準法の制定構想

江 部 秀 義

Abstract

In the history of the development of corporate accounting law in our country, a noteworthy event happened during the period of one year and four months from Oct. 1947 to Feb. 1949. This event is a plan about establishing a law of corporate accounting standard. The content of this plan is to set the corporate accounting standard by setting up a corporate accounting standard committee. However, as the result of this discussion, the plan of constituting the corporate accounting standard law has been cancelled. About the above events, this paper analyzes and confirms some relational facts according to the time series, and examines the important parts among these facts.

キーワード 商工省準則 (GHQ) 指示書 企業会計制度対策調査会
企業会計基準委員会 企業会計原則

はじめに

我が国の企業会計史上において、戦後の 1947 年（昭和 22 年）10 月頃から 1949 年（昭和 24 年）2 月頃までの僅か 1 年 4 ヶ月程の間に注目すべき出来事があった。その出来事とは企業会計基準法の制定に向けた行動である。ただ結果的には、企業会計基準法の制定は途中で頓挫して実現しないしてしまった。

本稿では、その過程の事実を確認して、重要と考える事項を採り出して考察を行うものである。

さて、企業会計基準法は、当時の会計学者達が主体的となって、法制化を図るべく精力的に活動したが途中で頓挫してしまった。その目的は、企業会計基準法を制定して企業会計基準委員会の設置を目指すことであった。つまり、企業会計基準法の制定に奔走した当時の会計学者達の共通の理念は、企業会計制度を形成することとは、企業の会計制度や財務諸表に関する規範を設定することだけでは完成しない。その規範が実際に機能するための条件として独立した専門的な行政機関と、それを根拠付ける基本法が必要であるという認識であった。行政機関とは、既存の官庁機構、すなわち既存の官僚組織から独立した行政委員会方式の企業会計基準委員会¹⁾であり、基本法とは企業会計基準法である。

それでは、企業会計基準法の制定を惹起したと言われる、戦前の主要な企業会計の規範である商工省準則と戦後の指示書から考察を行う。

1 戦前の企業会計に関する主要な規範

- 商工省財務管理委員会「(標準)財務諸表準則」 -

戦前の企業会計に関する主要な規範としては、1934年（昭和9年）に商工省臨時産業合理局の財務管理委員会から公表された「(標準)財務諸表準則」(以下「商工省準則」という)が存在する。商工省準則の目的は、これを啓蒙して企業の会計の改善と統一を図る、いわゆる財務諸表の標準化を目指していたのである²⁾。

商工省準則は、次のように、貸借対照表、財産目録、損益計算書の三部構成である³⁾。

貸借対照表

第一総説 一 本準則に定むる貸借対照表は商法第二十六条の規定に拠り、決算に際して作成すべき貸借対照表に付之を定む。

財産目録

第一総説 一 本準則に定むる財産目録は商法第二十六条の規定に拠り、株式会社が決算に際して作成すべき財産目録に付之を定む。

損益計算書

第一総説 一 本準則に定むる損益計算書は株式会社が決算に際して作成すべき財産目録に付之を定む。

商工省準則を企業の実務において実効性のあるものにするためには、商法と関連させた方が効果的であると考えたのか、ただ当時の商法第26条は、「動産、不動産、債券、債務其他ノ財産ノ総目録及ヒ貸方借方ノ対照表ハ商人ノ開業ノ時又ハ会社ノ設立登記ノ時及ヒ毎年一回一定ノ時期ニ於テ之ヲ作り特ニ設ケタル帳簿ニ之ヲ記載スルコトヲ要ス」と規定されているだけである。すなわち「正規の簿記」に関する規定は、まだ存在していない。したがって本商法第26条を解釈すると、貸借対照表は、会計帳簿ではなく財産目録に基づいて作成されなければならない。すなわち正規の簿記に関する会計帳簿に基づいて作成されるわけではない。また、損益計算書の作成方法については、何も明示されていない⁴⁾。

このように、貸借対照表と損益計算書を関連付ける規定もなく、財務諸表準則が作られたことが、商工省準則の欠陥であった。しかし、このことが会計原則の必要性を認識させ、ひいては後年における企業会計原則を生みだす萌芽を植え付けたと言われている⁵⁾。

企業会計の財務諸表の改善および統一に関する努力は、商工省準則においての試みがあったが、結果から見ると財務諸表の改善および統一の達成からは遥かに遠く、かえって事態を複雑にした感があったとも言われた。当時の財務諸表の様式および作成方法は、各企業の慣習に基

づいて行われていた。しかもそれらは雑然と存在し、当時の経済社会の推移に対する適応性を欠いていたと言うのが現状であった⁶⁾。

2 戦後における GHQ の企業会計の制度化・統一化の試み

- 「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」 -

1947 年（昭和 22 年）10 月に連合国軍最高司令官総司令部（以下「GHQ」という）の経済科学調査統計部（以下「ESS」という）は、特別経理会社および財閥持株会社に財務諸表の提出を求めて、企業の財務状況の全面的調査を行った。しかし、各企業が提出した貸借対照表および損益計算書は千差万別であり、とても統計調査の目的に合致するものではなかった。そこで ESS は、当面の対応策として商工省準則の利用を考えて、1947 年（昭和 22 年）11 月に、当時 ESS の嘱託をしていた村瀬玄に、「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」（以下「指示書」という）を作成させて公表した。

指示書の目的は、我が国の産業経済が民主的で健全な体制を確立するために、財務諸表の明瞭性を確保する必要性を求めていることである⁷⁾。

つまり、指示書は、財務諸表の表示の不統一および不明瞭さを指摘し、特に未払込資本金を貸借対照表上、資産として表示することを認めないとし、かかる実務は資産総額と正味財産額を大きくみせるための日本的慣習として強く批判している。そして、望ましい財務諸表の形式として、貸借対照表、損益計算書、剰余金計算書および利益処分案の雛形が示されている⁸⁾。

このことを敷衍して言うと、この指示書が、我が国の企業会計の実務において、戦後における制度化および近代化への第一歩であると同時に、GHQ がアメリカの企業会計の制度を我が国への導入を試みたものである。しかし、指示書は商工省準則を基にしてそれを英訳して、それにアメリカの企業会計の制度を附加するという形で作成したもののなので、GHQ の方針に十分沿うものではなく、指示書の目的は不徹底に終わった。原因は、商工省準則を下敷きとしていたため、GHQ が意図する証券市場に対しての開示への対応が不十分であった。そのことがひいては、企業会計基準法の制定および企業会計原則の必要性へと引き継がれて行くことになる。このように指示書は、我が国の企業会計の新たな制度化の第一歩でもあったことを認識するものである⁹⁾。

3 企業会計基準法の制定構想

先に述べたとおり、指示書の目的どおりにはことが運ばなかった。そこで ESS は 1947 年（昭和 22 年）5 月頃太田哲三、黒澤清、岩田巖等に指示書の改善を依頼した。その改善の依頼を受けた彼等は、商工省準則をただ単に修正または改定するだけではなく、企業会計の基礎となる

「会計原則」の確立を ESS に要望した。また彼等は、会計基準委員会の設立を考えていた。当初 ESS はこの提案には賛成しなかったが、GHQ の実業教育の担当から、会計教育を含めた組織を作るならば協力する旨の回答があった。GHQ も企業会計の近代化を図るためには会計教育の重要性を強く認識していたのである¹⁰⁾。

そして、1948 年（昭和 23 年）5 月に「会計基準及び会計教育会議」を開催し、会計基準委員会の設置を要望する建議書を政府に提出した。会計基準委員会は、当時設置されていた統計委員会を模したものである。これは 1947 年（昭和 22 年）にアメリカが統計使節団を派遣し、その勧告にしたがって総理府内に統計委員会が設置されていた。統計委員会は、統計法という新たな法律の下に設置された大きな権限を持つ行政機関であった。つまり、統計委員会と同様の大きな権限を持った行政機関としての会計基準委員会の設置を要望したのである。この要望を受けて政府は、1948 年（昭和 23 年）6 月に経済安定本部内に企業会計制度対策調査会の設置を閣議決定したのである¹¹⁾。

会計基準委員会は、企業会計基準法に基づいて設置される行政機関でなければならなかった。しかし、企業会計基準法の制定の構想は、企業会計の基準の全てを法制化しようとする目的ではなく、むしろ、企業会計に関する行政の総合的調整を行なうべき、内閣総理大臣所轄の行政機関としての会計基準委員会を設立することに主眼が置かれていたのである¹²⁾。

すなわち、企業会計基準法の目的は、企業会計に関する一般原則、すなわち企業会計原則を設定することと、企業会計基準の設定主体としての会計基準委員会を設置することであった。前者は、企業会計の基本理念の法制化を図るものであり、後者は、統計委員会と同様の大きな権限を持つ行政機関の設置を期待したものである。このことは、成文法制度の我が国の下で、企業会計に関する一般原則の確立には法的根拠付けは欠かすことができないものであるという認識である。また、行政機関としての会計基準委員会の設置は、商法、税法等の改正のための最高度の権威を持ったコミッションがどうしても必要であるという認識である。各官庁（商法は法務省、税法は大蔵省、物価統制令は物価庁というように）に対して、最高の権威を持った行政機関を設置し、その権限を持って企業会計の制度的近代化を図ろうという、我が国の官僚制度を意識した政治的配慮から生まれた発想であろう¹³⁾。

しかし、この構想は、1948 年（昭和 23 年）11 月 22 日の経済安定本部での企業会計基準法要綱案を巡る「関係各官庁との打合せ」において暗礁に乗り上げた。そして、1949 年（昭和 24 年）1 月の企業会計制度対策調査会総会において、企業会計基準の確立と維持のための新たな行政機構は設置しないこととされ、一方において、企業会計基準法の中で審議されていた企業会計原則の検討が進められるにしたがい、企業会計基準法の制定の構想は 1949 年（昭和 24 年）の秋頃までには完全に消え去ってしまったのである¹⁴⁾。

それでは、次からは企業会計基準法の制定構想の過程について、時系列に検証することとする。

3.1 会計基準・教育会議の開催と建議書の採択

1948 年(昭和 23 年)3 月 24 日に経済安定本部は、会計委員会(仮称)の設置に関する会議を開催した。その中心となったのは上野道輔、GHQ の経済顧問をしていた橋本雅義と高橋正雄であり、会計委員会(仮称)の予定委員としては上野道輔、太田哲三、中西寅雄、黒澤清達の名前が挙がった。

ところで、経済安定本部とは、アメリカの行政機関を範として設置した行政機関であり、内閣直属の機関で、GHQ の直接の監督指令を受ける機関でもあった。

経済安定本部は、1948 年(昭和 23 年)5 月 14 日に会計基準・教育会議を開催した。上野道輔が議長で高橋正雄が報告者となった。この会議で建議書が採択され、その内容は、速やかに会計制度・会計教育委員会を設置して、会計の改善を図ると共に、その前提となる会計教育を行うために必要な基礎的調査を行い、その成果を直ちに実施し、普及できる組織を設ける必要があるとした¹⁵⁾。

そして、1948 年(昭和 23 年)6 月 29 日に当時の芦田内閣は、建議書を受理し、これを「企業会計制度対策調査会設置に関する件」として閣議決定をした。ここでは、企業会計の改善のために必要な調査および準備を行うとして、企業会計制度対策調査会は、当面経済安定本部に置くこととされた¹⁶⁾。また、調査会の位置付けは、政府機関である統計委員会と同様で、各官庁でそれぞれ行われていた企業会計の行政を統括できるものであった¹⁷⁾。

かくして企業会計制度対策調査会が設置され、次は調査会を舞台にした企業会計基準法の制定に向けた審議がいよいよ始まるのである。

3.2 企業会計制度対策調査会の審議過程

1948 年(昭和 23 年)7 月 16 日に、経済安定本部主催の企業会計制度対策調査会第一回総会が開催された。この総会においては、経済安定本部財政金融局作成の企業会計制度対策調査会規定(案)と、調査会規定案に基づいた上野道輔委員長作成の企業会計制度対策調査会部会規定(案)が審議のうえ承認された。

そして 1948 年(昭和 23 年)7 月 28 日には、企業会計制度対策調査会第一回部会長連絡会議が開催され、そして 1948 年(昭和 23 年)8 月 2 日開催の第二回部会長連絡会議においては、黒澤清第一部会長から運営方針案として、次のような報告があった¹⁸⁾。

- イ 第一段階 財務諸表の改善統一に関する研究をする。
 - a 大蔵省関係の委員会が従来行っていた財務諸表の統一改善に関する草案を引き続いて再検討する。
 - b 証券取引委員会規則に採入れるべき財務諸表の標準と、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に関する指示書』を研究する。

- d 米国の証券取引委員会の財務諸表基準を研究する。
- e 日本の諸会社が現に使用せる財務諸表につき、従来の商工省の標準財務諸表につき、従来の商工省の標準財務諸表準則、企画院の統一財務諸表草案の普及程度を調査し、且改善を要する点を明らかにする。
- 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。）

このように、運営方針案の第一段階として、財務諸表の統一をすること、およびそのためには財務諸表の改善をする必要性が謳われている。具体的な内容としては、証券取引委員会規則と商法における財務諸表の基準の両者の関係をどうするのか、指示書と商工省準則の研究、および連結財務諸表について検討する必要性が示されている。

そして 1948 年(昭和 23 年)9 月 24 日には第三回部会長連絡会議が開催される。出席者は上野道輔、黒澤清、内田常雄（安本財政金融局長）、太田哲三、村瀬玄、橋本雅義、高橋正雄、中西寅雄、鍋島達、小高第四郎（文部省学校教育局長）、伊原隆（大蔵省理財局長）であった。ここでは、「会計基準委員会の設置の必要」と題する、次のような内容の決議文草案について討議された¹⁹⁾。

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或いは会計原則を作成してこれを宣布することだけで目的を達することができるものとすれば、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、もし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われたわけではない。

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、これ等の制度が長い歴史の所産ではなく、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。

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、S.E.C. 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。

このように、ここから会計基準委員会が統計委員会を範としたことが分かる。次に、商工省準則が法制化されなかったことへの反省が言われている。また、アメリカの会計制度は決して民間団体だけで作られているわけではなく、SEC 等の協力の下で成り立っていることを述べている。そして、我が国においても、公認会計士の制度を作り、証券取引委員会を設置したのではあるが、形はできて中身が存在していないので、その中身を作るのが会計基準委員会であり、その法的担保としての『企業会計基準法』の必要性を訴えているのである。

そして、この草案は「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性について」と題して採択された²⁰⁾。

次に、1948 年(昭和 23 年)10 月 6 日に開催された第四回部会長連絡会議においては、企業会計基準法要綱案(未定稿)(全 15 条)(原案)が提案された。その内容の抜粋は次のとおりである²¹⁾。

1 条(法律の目的)

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。

3 条(定義)

この法律において、財務諸表とは、企業の財産目録、貸借対照表、損益計算書、元帳、仕訳帳、原価計算書、その他企業の財務に関する諸表をいう。

4 条(企業会計委員会の設置)

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。

5 条(委員会の所轄事項)

企業の会計制度の改善発達に関する事項

企業の財務諸表の様式統一に関する事項

企業の会計制度に関する行政の総合調整に関する事項

企業の会計制度の調査研究に関する事項

企業の会計制度に関する教育内容の基準に関する事項

6 条(委員会の上申及び勧告)

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。

7 条(委員会の意見聴取)

主務大臣は、企業の経理方法、財務諸表の様式、其の他企業の会計組織、会計の監査の基準及びその運用に関し、命令を制定、改正若しくは廃止しようとするとき、又は企業会計制度に関し教育行政上重要な措置を行はうとするときは、予め企業会計委員会の意見を聞かなければならない。

9 条(資料等の要求)

企業会計基準委員会は、その職務を行うため必要があるときは、各行政機関及びその他の者に対し、資料、報告又は説明を求めることができる。

10 条（委員）

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。

このように本法の目的は、企業会計制度を改善して統一する。また、企業会計制度の行政の総合調整を図る。そして、企業会計制度の教育を発展させるということである。つまりは、我が国の企業会計ははまだ各企業の慣習によって行われているからそれを改善して統一しようということであり、は、各分野、例えば商法と税法で異なる企業会計制度を調整しようということであり、は、企業会計制度の普及と発展をさせるには企業会計の教育が重要ということである。そのような目的を具体的に規定しているのが委員会の所轄事項である（第 5 条）。

次に、企業会計委員会の組織を内閣総理大臣の管理に所属させ事務局は総理庁に置いて（第 4 条）企業会計委員は内閣総理大臣が直接任命し（第 10 条）その権限として各大臣に勧告することができる（第 6 条）。そして、各大臣は、企業会計制度の制定・改廃等を行おうとするときは、予め本委員会の意見を聞くこととし（第 7 条）また、本委員会は、職務上必要な事項を、各行政機関はもとよりその他の者に対しても必要な情報を要求できるとしている（第 9 条）。このように、企業会計委員会に大きな権限を与えていることがこれから判別することができる。

さて、1948 年（昭和 23 年）10 月 14 日開催の第一回小委員会においては、黒澤清案として原案 2 条の空白部分について、次の企業会計の基準（七原則）（案）が提案された²²⁾。

- 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の区分する財務所諸表によ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

この段階では、まだ正規の簿記の原則や保守主義の原則は見られない。

次の、1948 年（昭和 23 年）10 月 28 日開催の第二回小委員会では、企業会計基準法（試案Ⅰ 1948 年（昭和 23 年）10 月 27 日付け）について審議され、1948 年（昭和 23 年）11 月 4 日開催の第三回小委員会では、企業会計基準法（連絡会議試案）（1948 年（昭和 23 年）10 月 28 日付け）に盛り込む次の五原則を審議し決定した²³⁾。

真実な報告

正規の会計原則

正規の簿記の原則・重要性の原則

必要な会計事実の明瞭な表示

継続的適用

また、1948 年(昭和 23 年)11 月 11 日開催の第五回部会長連絡会議では、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、利益処分案とした。また財産目録は削除された。

そして、1948 年(昭和 23 年)11 月 19 日開催の第六回部会長連絡会議では、企業会計基準法要綱(試案)全 24 条がまとまった。重要な条項は次の五条、六条及び十四条である²⁴⁾。

(委員会の設置)

五条(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)

六条 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的調整に関する事項を掌る。

(委員会規則)

十四条(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。

このように、第五条は、企業会計基準法の目的を達成するために企業会計基準委員会を設置して、その委員会は内閣の直轄とすることを規定している。そして第六条は、本委員会の所轄事項として、企業会計の基準、監査および教育基準を設定して、企業会計に関する行政の総合的調整に関する事項を行うことを明示している。また第十四条では、本委員会が証券取引法と同様に自ら委員会規則を制定できること、すなわち行政委員会であることを明示しているのである。

3.3 企業会計基準法制定構想の崩壊

企業会計原則設定への始動

1948年(昭和23年)11月22日に経済安定本部において、企業会計基準法要綱(試案)に対しての「関係各官庁との打合せ」が開催されたのであるが、ここで暗礁に乗り上げてしまった。最大の問題は、企業会計基準委員会の設置についてであった²⁵⁾。企業会計基準委員会を内閣総理大臣の所轄にし、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ついて、各官庁の抵抗に合ってしまったのである。

そして、1948年(昭和23年)11月25日に第七回部会長連絡会議が開催されたが、企業会計基準法要綱(試案)の成立に対して、大きな壁が存在していることを委員達が自覚したのであった²⁶⁾。

そして、1948年(昭和23年)12月2日開催の第八回部会長連絡会議では、前回までと打って変わって企業会計原則の内容が急速に審議され始めた。そして同年12月9日開催の第九回部会長連絡会議では、引き続いて企業会計原則の内容を審議し、また同年12月16日開催の第十回部会長連絡会議においても、企業会計原則の内容を審議した²⁷⁾。

そのような状況下で、1949年(昭和24年)1月10日には、企業会計制度対策調査会第二回総会が開催された。開催目的の一つは、これまでの企業会計制度対策調査会の活動をまとめた企業会計制度対策調査会業務概況報告である。そして重要なのは、次の「企業会計基準の確立と維持の為の機構について」であり、この内容は企業会計制度対策調査会のこれまでの基本的な方向転換を示すものであった²⁸⁾。

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。

しかし、企業会計基準委員会を内閣総理大臣所管の機関として設置する構想が大きな壁に当たり、それを諮問機関として企業会計基準協議会(仮称)を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、その法的根拠として企業会計基準法を制定することは、企業会計基準法の制定に向けて奔走して来た関係者に取っては譲れないことであった²⁹⁾。

そして、1949年(昭和24年)1月28日に経済安定本部財政金融局長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解体後を想定して、独立した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構想が示されている。このことは、各

省庁に企業会計基準協議会の設置の可能性を打診したにもかかわらず、一向に受け入れて貰うことのできない企業会計関係の行政機構を、その最後の拠り所として文部省に設置するという案であった³⁰⁾。

(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。

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属に属し、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じるほか、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ちから、内閣総理大臣の申出により内閣が任命する。

そして、1949 年(昭和 24 年)2 月 18 日には、これまでの企業会計基準法(案)が一部修正され、企業会計基準の確立に関する法律(案)としてまとめられた。これが最後の法案となってしまったのである³¹⁾。

おわりに

企業会計基準法から企業会計原則へ

結果的に最後の案となった企業会計基準の確立に関する法律(案)は、当時の経済安定本部の権限における可能な限りの法案であった。しかし、結局は企業会計基準法の制定は実現しなかったのである。

企業会計基準法の制定が実現しなかった理由として挙げられることは、戦中・戦後の統制経済からの解放から、新たな企業会計制度を考えていた実業界からの反対があったこと³²⁾、また緊縮財政のために国の予算が付かなかったという見方、しかし重要なことは、企業会計基準法の制定に向けての基盤機構であった経済安定本部の総合的行政能力が、戦後の経済復興と共に

低下し、企業会計の一元化を図る推進力が萎えたことにあると考えられる³³⁾。

こうして、企業会計基準法の実現可能性の低下と反比例するように、1948年12月（昭和23年）以降は、企業会計原則の審議が精力的に進められ、1949年（昭和24年）7月9日に「企業会計原則・財務諸表準則」が企業会計制度対策調査会の中間報告という形で、経済安定本部から企業会計基準法に先駆けて公表されたのである。その時点では企業会計基準法の制定構想が、まだ完全に実現不可能ではなかったので中間報告という形は、企業会計原則が、近いうちに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・先鋒的なものであるという意味をも有していた。しかし1949年（昭和24年）の秋頃には、その企業会計基準法の設定構想は完全に消え去ってしまったのである³⁴⁾。

こうして、企業会計基準法の制定の目的が消え去った以上、次の課題は、諮問機関としての企業会計基準協議会の法的根拠をどこに求めるのかである。これは中間報告として設定した企業会計原則に法的根拠を与えるためにも重要な問題である。これ等の法制化がなされないとなれば、かつて、啓蒙的な役割しか果たさなかった商工省準則と同様の運命になりかねないのである³⁵⁾。

そこで、企業会計制度対策調査会は、ただちに「企業会計制度対策調査会の拡充強化を必要とする理由」と題する次の意見書を準備したのである³⁶⁾。

調査会は昨年六月閣議決定に基づいて企業会計に関する恒久的組織を設立するまでの調査準備機関として経済安定本部に設置されたもので法的根拠を持った諮問機関ではない関係上予算機構等の関係でその活動が制約されているのみならず調査会の設定した会計基準を有効適切に維持することを妨げている。…従って安本設置法を改正して企業会計に関する行政の総合調整の権限を与えることが必要である。それでなければ会計基準の設定維持は庶幾しえない。

企業会計に関する基準がいかに崇高なものであっても、それが実際に有効に機能するためにはそれを担保した法律があり、それを維持する行政機構が必要である。現に絶大な権限を持つ強固な官僚組織とはそうしたものである。しかし、当時の経済安定本部の企業会計制度対策調査会の組織は弱小であったので、企業会計制度対策調査会の整備・拡充をし、強化をなすのが緊急の課題であった³⁷⁾。

その後、企業会計制度対策調査会は、1950年（昭和25年）5月10日の（改正）経済安定本部設置法に基づいて公布・施行された企業会計基準審議会令により、企業会計基準審議会と改組されて、一応の法的根拠が与えられた。

また、「企業会計原則・財務諸表準則」に法的根拠を与えるためには、証券取引委員会関係の法律以外に頼る道はなく、後日の関係者の行動に期することになるのである。

なお最後に、これまで述べてきた経過を年表として記しておく。

企業会計基準法関係年表

年 号	主 要 事 項
1934 年 (昭和 9 年)	商工省臨時産業合理局財務管理委員会「商工省準則」公表
1947 年 (昭和 22 年)	10 月頃、高橋正雄は上野道輔に企業会計基準法を制定して会計委員会の設置を提起。GHQ の ESS に働きかける。 GHQ「指示書」配布(12 月)
1948 年 (昭和 23 年)	<p>経済安定本部「会計委員会(仮称)」開催(3/24) 中心メンバーは上野道輔、GHQ 経済顧問橋本雅義・高橋正雄。</p> <p>経済安定本部「会計基準・教育会議」開催(5/14) 上野道輔議長、高橋正雄報告。建議書採択。</p> <p>「企業会計制度対策調査会設置に関する件」芦田内閣閣議決定(6/29) 目的は「企業会計改善のため必要な調査並びに準備を行う」。</p> <p>企業会計制度対策調査会事務局は当面経済安定本部に置くこととした。</p> <p>企業会計制度対策調査会第一回総会(7/16) 経済安定本部財政金融局作成の企業会計制度対策調査会規定(案)と企業会計制度対策調査会部会規定(案)承認。</p> <p>第一回部会長連絡会議(7/28) 第二回部会長連絡会議(8/2) 黒澤清第一部会長運営方針案報告。</p> <p>第三回部会長連絡会議(9/24) 「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」採択。</p> <p>第四回部会長連絡会議(10/6) 企業会計基準法要綱案(未定稿)(全 15 条)(原案)提案。</p> <p>第一回小委員会(10/14) 黒澤清案企業会計の基準(七原則)(案)提案。</p> <p>第二回小委員会(10/28) 企業会計基準法(試案)審議。</p> <p>第三回小委員会(11/4) 企業会計基準法(連絡会議試案)五条(企業会計の基準)に盛り込む五原則審議。</p> <p>第五回部会長連絡会議(11/11)</p>

	<p>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、利益処分案とした（財産目録は削除）。</p> <p>第六回部会長連絡会議（11/19）</p> <p>企業会計基準法要綱（試案）全 24 条まとまる。</p> <p>（第一部会（黒澤清部会長）企業会計原則の討議開始）</p> <p>経済安定本部「関係各官庁との打合会」開催(11/22)</p> <p>企業会計基準法要綱（試案）を提案したが、暗礁に乗り上げる。最大の問題は委員会の設置。</p> <p>第七回部会長連絡会議（11/25）</p> <p>企業会計基準法要綱（試案）に対して大きな壁が存在していることを自覚。</p> <p>第八回部会長連絡会議(12/2)</p> <p>一転して企業会計原則の内容を急速に審議開始。</p> <p>第九回部会長連絡会議(12/9)</p> <p>引き続いて企業会計原則の内容審議。</p> <p>第十回部会長連絡会議(12/16)</p> <p>企業会計原則の内容審議。</p>
1949 年 (昭和 24 年)	<p>企業会計制度対策調査会第二回総会（1/10）</p> <p>企業会計基準の確立と維持の為の機構についての資料配付。企業会計制度対策調査会の初期構想の基本的な方向転換を示した。</p> <p>経済安定本部財政金融局長企業会計基準法（案）作成（1/28）</p> <p>経済安定本部消滅後には独立の行政委員会ではなく、諮問機関として企業会計基準協議会を文部省に設置する構想を示している。</p> <p>企業会計基準の確立に関する法律（案）まとまる（2/18）</p> <p>最後の案となる。</p> <p>企業会計制度対策調査会企業会計原則・財務諸表準則公表（7/9）</p>

出典：千葉準一『日本近代会計制度 - 企業会計体制の変遷』中央経済社,1998 年。

内田常雄(経済安定本部財政金融局長)「企業会計に関する『安本準則』公表の意義」『産業経理』1949 年（昭和 24 年）8 月号。

黒澤清「企業会計原則の歩み」『企業会計』中央経済社,1984 年 1 月号。

以上の文献を参照して筆者作成。

< 注 >

- 1) 当初は「会計基準委員会」と称していたが、1948 年 10 月 6 日の「企業会計基準法要綱案（未定稿）」では「企業会計委員会」と称し、1948 年 11 月 11 日の「企業会計基準法要綱（試案）」では「企業会計

基準委員会」と改めている。

- 2) 千葉準一『日本近代会計制度 - 企業会計体制の変遷』中央経済社、1998 年、27 頁、また、商工省準則は「財務諸表の標準化」を目標としていたが、それまでの「商法会計」と「慣行的な報告会計実践」との調整機能を果たすものとして遂行されたと述べている。
- 3) 黒澤清「企業会計原則の歩み」、『企業会計』中央経済社、1984 年 1 月号、7 頁。
- 4) 前掲書 7-8 頁。
- 5) 前掲書 8 頁。
- 6) 内田常雄（経済安定本部財政金融局長）「企業会計に関する『安本準則』公表の意義」『産業経理』1949 年（昭和 24 年）8 月号、5-7 頁。また、1941 年（昭和 16 年）には企画院の財務諸表統一協議会が「製造工業統一財務諸表準則草案」を発表しており、1934 年の商工省準則と共に、我が国の会計の技術的改善に対する意義はあったものの、基本的な会計思想はなく、また制度的基盤が欠けていたため、実務界への影響力は非常に弱く普及することがなく終わってしまった。黒澤清『（改訂増補版）近代会計学（普及版）』春秋社、1971 年、275 頁。
- 7) 嶋和重『戦後日本の会計制度形成と展開』同文館出版、2007 年、57-58 頁。黒澤清「企業会計原則の歩み」、『企業会計』中央経済社、1984 年 1 月号、7 頁。
- 8) 黒澤清「企業会計原則の歩み」、『企業会計』中央経済社、1984 年 1 月号、6-7 頁。
- 9) 嶋和重『戦後日本の会計制度形成と展開』同文館出版、2007 年、58-61 頁。
- 10) 前掲書 61-62 頁。
- 11) 千葉準一「報告会計制度と企業内容公開制度 戦後我国『証券取引委員会』制度が残したもの」『会計』森山書店、第 137 巻第 1 号、1990 年 1 月号、38-41 頁。
- 12) 前掲書 108-109 頁、なお「行政委員会」の設立目的は、我が国の縦割り官僚行政と内閣への権限集中を排除することにあった。
- 13) 嶋和重『戦後日本の会計制度形成と展開』同文館出版、2007 年、62-63 頁。
- 14) 千葉準一『日本近代会計制度 - 企業会計体制の変遷』中央経済社、1998 年、125-126 頁。
- 15) 前掲書 112-113 頁。
- 16) 前掲書 113 頁。久保田秀樹「商法計算・監査規定の近代化と『企業会計原則』」『会計』森山書店、第 168 巻第 4 号、2005 年 10 月号、37-38 頁。
- 17) 前掲書 110-111 頁。
- 18) 前掲書 115-116 頁、なお、ここに乘せているのは運営方針案の抜粋であり、この他に第二、第三段階がある。
- 19) 前掲書 117-118 頁。
- 20) 千葉準一『日本近代会計制度 - 企業会計体制の変遷』中央経済社、1998 年、116-118 頁
- 21) 前掲書 118-121 頁
- 22) 前掲書 121 頁
- 23) 前掲書、122 頁
- 24) 前掲書 123-124 頁。
- 25) 前掲書 125 頁、企業会計基準法の内容についてではなく、あくまでも「企業会計基準委員会」の設置について問題視されたのである。
- 26) 前掲書 125 頁。
- 27) 前掲書 125 頁。
- 28) 前掲書 125 頁。
- 29) 前掲書 125-126 頁。
- 30) 前掲書 126-127 頁。
- 31) 前掲書 127-128 頁、この法案は、日本語文と英語文の両方が作成された。
- 32) 例えば、加藤戒三「経理実務と『安本準則』と問題点」『産業経理』産業経理協会、1949 年、第 9 巻 第 9 号（10 月号）12-19 頁等も読み取ることができる。
- 33) 嶋和重『戦後日本の会計制度形成と展開』同文館出版、2007 年、63 頁において、この理由の他に、GHQ の政策変更により、GHQ がその実現に必ずしも積極的でなかったことが記されている。
- 34) 千葉準一『日本近代会計制度 - 企業会計体制の変遷』中央経済社、1998 年、128-129 頁。
- 35) 前掲書 129-130 頁。
- 36) 前掲書 130 頁。
- 37) 前掲書 130-131 頁。

主指導教員（木下勝一教授） 副指導教員（小山洋司教授・澤田克己教授）