

日本の会計制度における「公開思想」の発展

津守, 常弘

<https://doi.org/10.15017/4493060>

出版情報：経済学研究. 58 (4/5), pp.203-221, 1993-05-10. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：



日本の会計制度における「公開思想」の発展

津 守 常 弘

1. 序論

現存する帳簿記録に関する貴重な研究成果によって確認されるかぎり、企業会計は、13世紀初頭以後、数百年にわたる様々な試行錯誤を積み重ねながら現行の複式簿記システムに到達するための曲がりくねった長い旅路を辿って来た⁽¹⁾。それは、初め、個別企業の損益計算システムとして形成されたが、とりわけ19世紀前半、近代的な株式会社制度の成立とともに、個別企業の計算システムであると同時に、一つの社会的統制制度としての新しい役割、すなわち「債権者保護」のための配当可能利益計算制度としての役割をも担うこととなった⁽²⁾。ついで20世紀前半に至るや、企業会計は、「投資家保護」のための財務公開制度の成立を契機として、さらに新しい社会的統制制度としての役割を担うこととなった⁽³⁾。企業会計の近代的制度へのこの

転化の本質的な指標は、いうまでもなく「公開制度」の確立である。

明治維新以後、渇した人びとが生命の泉を求めるかのように新しい会計思想を探究して已まなかった近代日本は、初め主に英米両国、とりわけ英国の経験に学びながら近代的な会計実践の土台を据え⁽⁴⁾、後にドイツの経験に学びながら近代的な商法会計制度と税務会計制度とを確立した⁽⁵⁾。そして、第二次世界大戦後においては、商法会計・証取法会計・税務会計から成るいわゆる「トライアングル体制」⁽⁶⁾の各分野にわたって、新たに米国の経験を大幅に吸収した。その経過は、一貫して、伝統的慣行の土台の上に貪るように他国の経験を吸収して新しい国内的慣行を形成し、再びこの新しい伝統的慣行の

tation of the Cultural Significance of Accounting, A Ronald Press Publication • John Wiley & Sons, New York • Chichester • Brisbane • Toronto, 1979, Chapters 6 & 7.

(1) 泉谷勝美著『複式簿記生成史論』(森山書店, 1980年刊)

(2) e. g. cf. Littleton, A. C., *Accounting Evolution to 1900*, The American Institute Publishing Co., Inc., New York, 1933, Chapter 13.; Yamey, B. S., Aspects of the Law Relating to Company Dividends, in: Baxter, W. T. (ed.), *Studies in Accounting*, Sweet & Maxwell, Ltd., London, 1950.; 拙著『配当計算原則の史的展開』(山川出版社, 1962年刊)

(3) Previts, J. G. & Merino, B. D., *A History of Accounting in America, An Historical Interpretation*, A Ronald Press Publication • John Wiley & Sons, New York • Chichester • Brisbane • Toronto, 1979, Chapters 6 & 7.

(4) 木村和三郎著『日本における簿記会計学の発展』(潮流社, 1950年刊), 9-20頁; 久野秀男著『わが国財務諸表制度生成史の研究』, 学習院大学研究叢書第15巻, 第一法規出版株式会社, 1987年刊); Chiba, J., *British Company Accounting 1884-1885 and its Influence on the Modernization of Japanese Financial Accounting*, *Keizai to Keizaigaku*, Tokyo Metropolitan University, No. 60, Oct. 1987.

(5) 木村著, 前掲書, 41-54頁; 高寺貞男著『明治減価償却史の研究』(未来社, 1974年刊)

(6) Arai, K. & Shiratori, S., *Legal and Conceptual Framework of Accounting in Japan*, The Japanese Institute of Certified Public Accountants, 1991, p. 3.

土台の上に外国の経験を導入して更に新しい国内的慣行を創造するという反復的な過程に他ならなかった。いい換えれば、それは、日本の伝統を土台としてアングロ・アメリカ的制度とフランコ・ジャーマンの制度とを統合し「調和化」しようとする過程であり、いわばホラチウスの「不調和の調和」(Horatian "concordia discors")の一モデルを提示する過程に他ならなかった。「公開思想」「公開制度」の導入についても同様である。

近年、会計基準の「国際的調和化」の問題化にともなう、「公開制度」の役割は著しく高まり、会計基準の焦点は測定問題から公開問題へと益々移動しつつある⁽⁷⁾。本稿の目的は、このような歴史的な段階の中で、とくに「公開思想」の発展に焦点を合わせて、日本におけるアングロ・アメリカ的制度とフランコ・ジャーマンの制度、とりわけドイツ的制度との統合・「調和化」の経験を検討することである。

過去百年間にわたる貴重な世界史的な経験と来るべき世紀に課せられた世界史的な課題とは、現在、われわれに対して、改めて各国の歴史的経験と現実とについての分析を試み、各国固有の特殊な経験と比較的共通し調和化しうる一般的な経験とを慎重かつ丹念に選り分ける必要性を提起している。21世紀を目前にして、今ほど、世界史的な目で改めてそれぞれの国の経験を見なおすことが会計学者に要請されている時はないであろう。本稿が、この課題に多少なりとも役立てば幸いである。

2. 戦前における財務諸表制度の特徴

(1) 日本における近代的財務諸表制度の設定は1929年恐慌の真っ只中で開始された。この制度設定の試みは、政治・経済などあらゆる分野で生じた危機に対応して企業会計に対する社会的統制を強化しようとしたという意味において、米国における会計原則設定運動(1932年以降)、英国における株式会社法改正(1928年)、ドイツにおける株式法改正(1937年)など、当時、先進資本主義諸国で一斉に開始された会計制度改革の動きと共通の基盤をもつ現象である⁽¹⁾。

日本におけるこの改革の「発端」をなすものは、「産業の合理化を目的」とする「財務諸表の改善統一」のために⁽²⁾、1934年8月に制定された商工省臨時産業合理局財務管理委員会「財務諸表準則」である。この「準則」を出発点として、その後、1940年に「陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則」ならびに「海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領」が相次いで設定され、さらに、1942年、それらの「統一を図る目的で」⁽³⁾、企画院財務諸表統一協議会によって「製造工業貸借対照表準則草案」「製造工業財産目録準則草案」「製造工業損益計算書準則草案」が設定されるにいたった。これらの諸「準則」はそれぞれ異なった目的をもって設定されたものであるが、同時に、「測定構造」面と「制度的枠組み」面の双方において、いずれも共通した歴史的特徴をもっている。

(2) まず、会計測定構造の面についていえば、

(7) 拙稿「会計基準設定の現代の特徴と方向」(2)『会計』第133巻第2号、93-94頁；Johnson, L. Todd, Research on Disclosure, *Accounting Horizons*, March 1992, pp. 101-103.

(1) 黒沢清稿「財務諸表制度発展史序説」、黒沢清編『わが国財務諸表制度の歩み—戦前編』(雄松堂出版、1987年刊、所収)、8頁。

(2) 日本会計研究学会第7回大会における岩田巖教授の発言「円卓討論『財務諸表の改善統一』」『会計』第56巻第2号(1949年5月)、69頁。

(3) 黒沢清編、前掲書、196頁。

商工省「財務諸表準則」(1943年)は、「貸借対照表」「財産目録」「損益計算書」という順序で構成されていることから明らかなように、なお貸借対照表を中心とした会計観の上に立っており、その点で、ほぼ同時代に形成された米国のAAA会計原則およびAIA会計原則とは異なっている。このことは、この「準則」に規定されている「貸借対照表」「財産目録」の両者が、いずれも旧商法(1899年)第26条に規定されていた決算貸借対照表および財産目録の詳細な作成ルールとして制定され(貸借対照表 第一総説 一)⁽⁴⁾、しかも、商法が財産目録・貸借対照表を中心とした会計観に基づいていたことによるものである。

企画院「製造工業財務諸表準則」草案に表現されている会計観もまた、「商工省準則」と本質的に同様である。すなわち、この「準則」草案は、上記の「商工省準則」の場合と内容的には同様に、「製造工業貸借対照表準則草案」「製造工業財産目録準則草案」「製造工業損益計算書準則草案」の順序による三部分から成り、それぞれの計算書の「作成…[の]基準方式」⁽⁵⁾を定めている。

ただし、「商工省準則」「企画院準則草案」のいずれも、商法における「財産目録・貸借対照表」という順序とは異なって、「貸借対照表・財産目録」という順序を採用し、また、とくに「商工省準則」においては損益計算書の(売上損益計算、金融損益計算、投資損益計算、純損益計算という)4区分主義を採用しており、伝統的な財産計算主義からの離脱がすでに開始されているかに見える。

(3) 会計測定構造面にもまして注目に値するのは、これら「準則」の制度的枠組面における特徴である。

黒沢清教授によれば、商工省臨時産業合理局財務管理委員会の上記「財務諸表準則」は、「財務諸表の改善統一」・「会計そのもののなかにふくまれている原理を客観化し、すべての企業にとって共通の行為準則を普遍化しようとする」⁽⁶⁾ものであり、1936年2月に公表された「財産評価準則」と一体となって「戦後形成された『企業会計原則』の先駆的役割をはたしたものの」⁽⁷⁾と評価される。

だが、それはあくまでも当時の経済不況に即応した「産業の合理化を目的」とする「財務諸表の標準化、統一化」のためのものであり、それゆえ「経営の立場から見た改善統一化」⁽⁸⁾であるにとどまった。

また、1940年4月に相次いで制定された陸軍省「陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則」および海軍省「海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領」ならびに1941年11月、企画院財務準則統一協議会によって公表された上掲の製造工業に関する「貸借対照表準則草案」「財産目録準則草案」「損益計算書準則草案」は、いずれも「国家的な立場から経済統制を行うため」⁽⁹⁾のものであった。

そのため、この時期に形成された「財務諸表準則」など諸準則は、近代的財務諸表制度としての根本的な欠陥、とりわけディスクロージャー思想の欠如という欠陥を刻印されざるをえな

(4) 臨時産業合理局編纂『財務諸表準則』(1941年11月)、5頁、黒沢清編、前掲書、288頁所収。

(5) 企画院編纂『製造工業貸借対照表準則案』1頁、黒沢清編、前掲書、186頁。

(6) 黒沢清著、『日本会計制度発展史』(財経詳報社、1990年刊)、223頁。

(7) 黒沢清著、前掲書、208頁。

(8) 前掲「円卓討論」における岩田巖教授の発言、『会計』第56巻第2号(1949年5月)、69頁。

(9) 同上、69頁。

かった。

歴史的にみれば、明治維新以降、日本の「企業を支配」してきた「経営哲学」は「家父長的伝統的経営支配の原則」⁽¹⁰⁾であり、それに「基づく会計思想」は会計を「企業支配者にとっての私的道具」「企業機密を防衛するためのシステム」⁽¹¹⁾とみなす思想にほかならなかった。

「財務諸表準則」などの諸準則が相次いで設定された1930年代は、米・英など先進資本主義の国々では財務公開への大きな潮流が現われた。このような世界的な傾向からすれば、「財務諸表準則」などの諸準則の設定は、明治以来の閉鎖的・秘密主義的な会計制度と会計思想とを改め、近代的な財務諸表公開制度・公開思想を確立するためのこよなき好機であった。しかし、財閥企業における同族的な閉鎖的持株支配、証券市場の未発達・民主主義の不在、ひいては戦時統制経済に向かう押し止めようもない奔流は、結局、このような改革を不可能たらしめた。

このようにして、日本の財務会計制度は、「大体において財務諸表の科目の設定分類、或はまた評価基準の設定、統一というようなことが主としてとり上げられ」⁽¹²⁾、「もっぱら会計の技術的改善というオリエンテーション」が「基調をなした」⁽¹³⁾といわれる特徴をもったまま、敗戦を迎えることとなる。

3. 戦後における「企業会計原則」の成立

(1) 第二次世界大戦後における日本の会計制度の変化を象徴するものは1949年7月に公表された「企業会計原則」の設定である。この「企業会計原則」は、一面では、たしかに戦前の会計制度の遺産＝伝統を継承し、とりわけ上述の商工省臨時産業合理局編纂「財務諸表準則」

(1934年8月公布)および「財産評価準則」(1936年2月公表)以来の経験を継承しながら、他面、主として占領下という特殊な環境のもとで「西洋諸国において一般に認められている会計慣習」(accepted accounting practice in occidental countries)⁽¹⁾、とりわけ米国における「一般に認められている会計原則」(generally accepted accounting principles)の直接的影響を強くうけながら設定されたものである。その結果、「企業会計原則」は、「財務諸表準則」「財務評価準則」などと共通した特徴をもちながらも、同時に、会計測定構造の面と制度的枠組みの面との双方において、戦前の会計制度とは質的に異なる全く新しい特徴を具えることとなっている⁽²⁾。

まず会計測定構造面についていえば、「企業会計原則」は、貸借対照表・財産目録を中心として体系付けられていた「財務諸表準則」のアプローチから180度の転換を遂げ、損益計算書を中心とした財務諸表体系を採用している。

すなわち、既述のように、戦前の「財務諸表準則」の体系が、(1) 貸借対照表、(2) 財産目

(10) 黒沢清著『日本会計制度発展史』, 222頁。

(11) 同上, 222～223頁。

(12) 前掲「円卓討論」における岩田巖教授の発言,『会計』第56巻第2号(1949年5月), 69頁。

(13) 黒沢清著『近代会計の理論』(白桃書房, 1955年刊), 131頁。「たしかに『財務諸表準則』は、まだ開示の哲学の洗礼をうけていなかった」(黒沢清著『日本会計制度発展史』, 223頁)。「アメリカでは、日本がようやく財務諸表準則時代の幕明けに到達した時期において、すでにディスクロージャー時代の幕開けをしたのである。日本の企業会計制度に開示の哲学(ディスクロージャーの原理)が導入されたのは、戦後のことであり、企業会計原則時代の到来以後のことであった」(同上, 226頁)。

(1) GHQ, *Instructions for the Preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies*, p. 1. (新井清光編『日本会計・監査規範形成史料』, 中央経済社, 1989年刊, 所収) 74頁。

(2) 浅羽二郎著『会計原則の基礎構造』(有斐閣, 1959年刊) 第三編参照。

録、(3) 損益計算書という順序で構成されていたのに対し、「企業会計原則」の体系は、まず、(1) 一般原則、(2) 損益計算書原則、(3) 貸借対照表原則という順序で構成されており、また、「財務諸表準則」には全く見られなかった「剰余金計算書」が体系の中に取り入れられている。

しかも、「企業会計原則」は、その「第二 損益計算書原則」の冒頭で、「損益計算書の本質」に関する定義をおこない、発生主義の原則、総額主義の原則、収益・費用対応の原則を規定している。また、「企業会計原則」は、その「一般原則 (3)」において日本会計史上初めて「資本取引と損益取引との区分の原則」を規定し、さらに「損益計算書原則(6)~(8)」において、剰余金の計算・報告のルールを制度化している。このように「[剰余金概念ならびに] 剰余金計算書を取り入れたこと」は「会計近代化の核心」と呼ばれるものである⁽³⁾。

これらのことは、先ず第一に「企業会計原則」が、単に「財務諸表の科目の設定分類、あるいは評価基準の設定・統一」を「主として取り上げてきた」戦前の「財務諸表準則」等とは全く異なり、単なる「会計の技術的改善という…思想から脱却」⁽⁴⁾して、一定の会計観に立脚した計算制度的規範としての性格を明瞭に示していることを意味している。また、このことは、第二に「企業会計原則」が、「財務諸表準則」などによって表現されていた貸借対照表中心的な会計思考から離脱して、1930年代以降米国で支配的となった損益計算書中心主義に移行したことを意味するものである。

このように、「企業会計原則」は、その会計測定構造の面からみても、画期的な内容と意義を

具えていたということができよう。

しかし、このような会計測定構造面における質的転換にもまして重要な意味をもっているのは、他ならぬ制度的枠組み面における質的な転換である。この質的な転換の焦点は、「企業会計原則」がなお不徹底さを残すとはいえ、戦前には未だ制度化されるに至っていなかったアメリカ型の「公開性の哲学」(philosophy of disclosure)を初めて導入しようとしたことである。これらのことは、次のように「企業会計原則」の「一般原則」の中に具体化されている。

周知のように「企業会計原則」の「一般原則」は次の七つの原則から構成されている。

1. 真実性の原則：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ければならない。
2. 正規の簿記の原則：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、正確な会計帳簿を作成しなければならない。
3. 資本取引・損益取引区分の原則：資本取引と損益取引とを明瞭に区分し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。
4. 明瞭性の原則：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、企業の現状に関する判断を誤らせないようにしなければならない。
5. 継続性の原則：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、濫りにこれを変更してはならない。

正当な理由により会計処理の原則又は手続きに重要な変更を加えたときは、これを財務諸表に註記しなければならない。

6. 保守主義（安全性）の原則：企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性ある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしな

(3) 黒沢清著、前掲『近代会計の理論』、133頁。

(4) 同上、131頁。

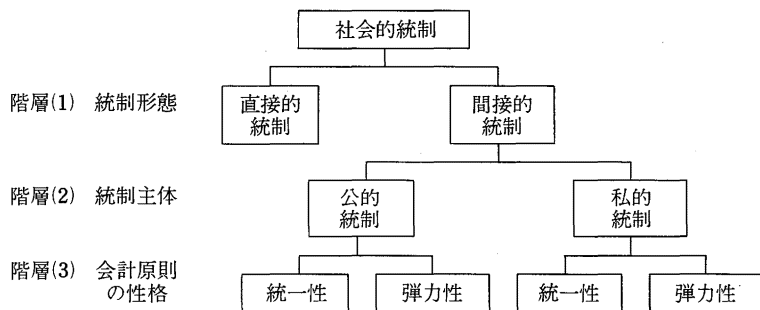


図 1

ければならない。

7. 単一性の原則：株主総会提出のため、信用目的のため、租税目的のため等種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は信頼し得る会計記録に基いて作成されたものであって、政策の考慮のために事実の真実なる表示をゆがめてはならない。

これら七つの原則の内、ここでとくに注目に値するのは(1)(4)(5)の三原則とその相互関係とである。なぜなら、これら三つの原則とその相互関係の中に「公開思想」がもっとも集中的に具体化されており、しかも、この「公開思想」とそれに基づくシステムこそが戦後日本の「企業会計原則」の制度的枠組みの核心を成しているからである。そこで、「企業会計原則」の中でこれら三つの原則がどのように関連づけられているかという問題に入る前に、ごく簡単にでも、アメリカ型の会計基準と「公開思想」との関連について整理しておくことが必要であろう。

(2) およそ近代的な会計原則が成立するためには、制度的枠組みに関する少なくとも次のような三つの問題を提起し解決することが必要である⁽⁵⁾。(図1を参照)

① 社会的統制形態の選択問題：直接的統制を選ぶのか、間接的統制（公開方式）を選ぶのか？

② （もし間接的統制形態が選択されたとすれば）

社会的統制主体（会計基準の設定主体）の選択問題：公的統制を選ぶのか、私的統制を選ぶのか？

③ 会計基準の性格の選択問題：画一的会計基準（いわゆる「拘束服」“strait jacket”または会計における「プロクルスの寝台」“Procrustean bed”）を選ぶのか、会計方針に広汎な選択権を与える幅のある会計基準を選ぶのか？

各国はこれらの問題のそれぞれに対してそれぞれ固有の解答を与えている。たとえば、米国は、1930年代に開始された会計原則設定運動以来、第一の問題に対しては間接的統制形態としての公開方式を選び、第二の問題に対しては私的統制方式を、第三の問題に対しては幅のある会計基準としての「一般に認められている会計原則」を選んでいる⁽⁶⁾。また、日本も、第二次世界大戦後、(1)公開方式、(2)公的統制方式、(3)幅のある弾力的な会計原則を選択している。その結果、日本の「企業会計原則」は米国型の会計

(5) 拙稿「会計原則論」、黒沢清総監修『近代会計学体系』第14巻所収（中央経済社、1981年刊）、65-73頁。

(6) 同上。

基準と本質的に類似した制度となっている。

日本の「企業会計原則」の原型である米国型の会計基準は、その制度的枠組み面においては、ほぼ次のような構造を成している。

先ず第一に、米国型の会計基準の本質的な特徴の一つはその弾力性である。周知のように、米国の会計基準にあたっては、一会計事実に対して複数の会計方針（会計処理の原則または手続）の選択的適用が認められており、「このような認められている選択的な諸原則（幅のある諸原則）の限界内であれば、上場会社の営業上の要求にもっとも適合すると会社が考える精密な会計方法を選択する会社の権利を制限することは一切おこなわれることはない⁽⁷⁾。

しかし、このように一会計事実にたいして複数の会計方針を認め、かなり幅のある限界内での選択権を与えるためには、(1) 選択された会計方針について財務諸表の利用者に周知させることが不可欠であり、さらに、(2) 同一の会計方針の継続的適用が必要な条件となる。なぜなら、(1)の条件が充たされなければ利用者の自主的判断は不可能であり、(2) 同一の会計方針の継続的適用を中断してみだりに他の会計方針に変更されるようであれば、利益計算の基礎的な枠組み（いわゆる「評価の両刃性」‘die Zweischnelligkeit der Bewertung’）が破壊されてしまうからである。

このようにして、米国型の会計基準の第二の特徴として、(1)選択された会計方針の公開と、(2)その会計方針の継続的適用というルールが登場する。

しかし、周知のように、「継続性の中断」は良

きにつけ悪しきにつけ「実務的慣行」である。

かくして、米国型会計基準の第三の特徴である「会計方針変更の公開」というルールが現れる。

米国型会計基準のこのような構造を貫いている基本原理は、いうまでもなく「公開性の哲学」あるいは「公開思想」である。いま、会計基準を、このように「公開思想」という見地から捉え直してみると、それは、(1) 会計数値の公開（disclosure of quantitative data）と、(2) 会計方針の公開（disclosure of accounting policy）という二重の公開制度から成り立っていることが明らかとなる。いいかえれば、それは、一方における「会計数値の公開」と、他方における（会計数値の決定のために）選択された「会計方針の継続的適用」（consistent application of accounting policy）・「適用された会計方針の公開」（disclosure of applied accounting policy）とから成り立っている⁽⁸⁾。

この場合、会計数値の公開と会計方針の公開とは、一見したところ、同一次元の公開であるように見える。しかし、両者は、決して同一次元の公開なのではない。会計数値の公開は、会計方針の公開と必ずしも結合するとは限らない。両者の内、会計数値の公開は財務公開にとって本来的なものであり、会計数値抜きの財務公開は勿論無意味である。反対に、会計方針の公開は、財務公開に必随するものではなく、その不可分な構成部分ではない。それは、会計数値に一定の弾力性を与えた結果として、会計数値の公開を補完するために付加的に導入された第二次的な公開、すなわち ‘additional disclosure’ あるいは ‘supplemental disclosure’ にしかすぎない。米国型の会計基準は、社会的統制に対す

(7) May, G. O., *Financial Accounting, A Distillation of Experience*, The MacMillan Company, New York, 1943, p. 80.

(8) *Ibid.*, p. 76.

る「公開思想」のこのような適用と一定の利益計算構造との結合、「公開」と「会計計算」との組合せにほかならない⁽⁹⁾。

(3) 以上のような米国型会計基準の構造は、「企業会計原則」が初めて設定された時点においても、すでに、その「一般原則」の中で、既述の三原則、すなわち真実性の原則、継続性の原則、明瞭性の原則として次のような形でほぼ具体化されている。

1) まず、真実性の原則における「真実性」は決して絶対的真実性ではなく「相対的真実性」を意味するものとして理解される。すなわち、それは、本来、ドイツ型財務会計制度における伝統的な「真実性の原則」(der Grundsatz der Bilanzwahrheit) から出発しながら、同時に、英米型の「真実かつ公正な概念」(true and fair view) または「幅のある原則」(broad principles) という概念をも取り入れ、したがって「一会計事実について複数の会計方針を認める」という弾力的な原則(たとえば「貸借対照表原則」五「資産の貸借対照表価額 A」)として理解される。

2) ついで、第五原則である「継続性の原則」は、会計方針の每期継続適用と正当な理由によって会計方針に重要な変更を加えた場合における脚注公開とを要求する。この原則は、米国における「継続性の原則」(principle of consistency) の先例に倣ったものであるが、同時に、ドイツ型の貸借対照表法における「貸借対照表継続性の原則」(der Grundsatz der Bilanzkontinuität oder Bilanzstetigkeit) のニュアンスをなお残している面をもっている。

3) 「企業会計原則」における「継続性の原則」

が米国におけるその継承であるとすれば、すでに述べたように、この原則は通常「公開性の原則」によって補完されなければならない。「企業会計原則」はそのための原則として、「明瞭性の原則」を規定する。しかし、設定当初の「企業会計原則」に規定されている「明瞭性の原則」は、少なくとも文面に見る限り、ドイツ型貸借対照表法における「貸借対照表明瞭性の原則」

(der Grundsatz der Bilanzklarheit) すなわち表示上における形式的原則としての性格を具えており、「公開性の原則」としての性格はむしろ希薄であるようにさえ見える。

以上から明らかなように、「企業会計原則」は確かに米国型の会計基準に準拠して、真実性、継続性、明瞭性の三原則を規定しているが、これら三原則のそれぞれの内容と相互関係とは必ずしも米国型の単なるコピーではなく、ドイツ的な貸借対照表諸原則に類似した特徴をも兼ね備えているといわざるを得ない。いいかえれば、「企業会計原則」の「一般原則」の中には、ドイツ型の会計規範を継承して形成されて来た戦前の「伝統的」な会計思考と戦後新たに導入された米国的な会計思考とが混在させられていることになる。このことは、上記三原則に限らず正規の簿記の原則、保守主義の原則などその他の原則についても言うことができる。

そして、ドイツ型と米国型とのこのような混在あるいは折衷が「一般原則」の各原則間の関連を比較的に理解困難にしており、この混在あるいは折衷という性質の中にこそ、爾後における「企業会計原則」の変化を生み出す内的動因が潜められているのである。

(9) 拙稿「会計方針の公開と会計規制」『JICPA New』第312号(1982年8月)、10頁。

4. 「企業会計原則」の内的矛盾構造

(1) 上述のように、「企業会計原則」の「一般原則」の構造が基本的には米国型の会計基準の特徴を具えながらも同時にドイツ型の会計規範の特徴をも具えるという折衷的な特徴をもっており、その結果、やや理解しにくいという性格をもっていることの原因は、その設定当初において、当時の基準設定機関であった企業会計制度対策調査会の内部に「会計思想」をめぐる次のような二つの流れが存在していたことにある。

一つの考え方は「一般原則」を次の二つの「致命的に重要な」原則⁽¹⁾を中心として構成しようとするものである。

1. 真実性の原則 (principle of truthfulness)
2. 正規の簿記の原則 (principle of regular book-keeping procedures)

この考え方は基本的には第二次世界大戦前における日本の会計思想の伝統を直接的に継承する考え方であって、ドイツ貸借対照表学説のつよい影響を受けた考え方である。その代表者は当時の企業会計制度対策調査会会長・上野道輔東大教授であり、同氏の見解は後に黒沢教授によって「真実性の哲学」(philosophy of truthfulness)と名付けられた会計思想⁽²⁾である。この考え方は上野教授の歴史的な講演「我国経済再建における会計学の意義」(1948. 5. 15)において提唱された次の見解の中に明瞭に示されている。

すなわち、教授によれば、敗戦後における日本の「国民経済の再建」の基礎は「企業経営の合理化」であり、後者はまた「正確明瞭なる会計」によって基礎付けられなければならない。

その場合、「会計学の原理原則として最も重要な原則は「真実性の原則、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、正直でなければならない」⁽³⁾という原則である。このように「ごまかしをしないという精神—これが会計学の原理原則なのであって、一厘一毛もごまかさないと本場の会計学の精神がある」⁽⁴⁾。「その正確にして信用のできる、敵も味方もこれは間違いのない、一厘一毛もごまかしのない数字である」ということの証明のできるものは、これは会計学の原理の外にはない」⁽⁵⁾。

このような上野教授の「真実性の哲学」にもとづく会計観は、教授によるドイツ会計制度に関する長期にわたる深い研究の結晶として提示されたものであり、当時の日本における実状と「真実性」のもつこの時期特有の重要性からして真に時宜に適した見解であったということが出来る。また、それは今日においてもなお会計計算の過度の相対化に対する歯止めとして益々重要な意味をもつ見解である。

さらに、ドイツ貸借対照表法の伝統を伝承したこのような上野教授の「真実性の哲学」にもとづく会計観は、とりわけ商法会計への影響力という意味で、きわめて重要な歴史的意義をもつものである。なぜなら、「企業会計原則」がその設定当初から、それ自身「会計基準」であると同時に商法会計、証券取引法会計、税法会計に対する「指導原理」、いわば“Conceptual Framework”(「会計基準」を設定するための「基準」)を目指していたからである。

これに対して、いま一つの見解は、次の三つの原則を「一般原則」の主要な支柱に据えよう

(1) 黒沢清稿「史料：日本の会計制度(5)」『企業会計』第31巻第5号(1979年5月)、98頁。
 (2) 黒沢清稿「史料：日本の会計制度(6)」『企業会計』第31巻第6号(1979年6月)、100頁。

(3) 上野道輔「我国経済再建における会計学の意義」『会計』第56巻第1号(1949年2月)、5頁。
 (4) 同上、5頁。
 (5) 同上、8頁。

とするものである。

1. 明瞭性の原則 (principle of disclosure)
2. 継続性の原則 (principle of consistency)
3. 重要性の原則 (principle of materiality)

この見解は基本的には米国における「一般に認められている会計原則」に準拠した考え方であって、当時の東京商科大学（現一橋大学）教授・岩田巖氏によって代表される会計思想にほかならない。

すなわち、岩田教授は、米国における会計諸原則の内容ならびに設定の経験に関する卓越した理解に立脚して、当時すでに、(1)「相当大きな幅のある枠」⁽⁶⁾内における複数の会計方針の選択的適用の容認（「極めてゆとりのある統一のしかた」⁽⁷⁾）と、(2)「会計処理方法の註記」⁽⁸⁾という米国における AIA 会計原則の中でとくに展開された制度的枠組みを繰り返し提示しており、上記三原則はその具体的な表現にほかならない。米国型会計原則に対する岩田教授の理解は、会計測定構造および会計原則の制度的枠組みの両面において、ドイツ型会計制度に対する上野教授の理解と並んで、当時、日本における会計学の双壁をなしていたといつてよい。

(2) さて、1948年12月2日に開催された企業会計制度対策調査会においては、これら「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」次のような黒沢メモが提案され、活発な論議が交わされた⁽⁹⁾。いま、「企業会計原則」

の原型となった黒沢メモの内、「一般原則」に関する要点を示せば以下の通りである。

1) まず「真実性の原則はドイツ貸借対照表法上の『真実性の原則』が意味している客観的な絶対的真実性 (Wahrheit) ではなく、企業者の健全な意見と判断に基いて作られた報告における主観的な相対的な真実性を指」すものと定義される⁽¹⁰⁾。

2) また、正規の簿記の原則については、ドイツ商法上の「正規の簿記の諸原則」(GoB)を出発点として「企業会計原則では、財務諸表は財産目録法 (Inventory method) によってではなく、誘導法 (Derivative method) によって作成されなければならぬ」⁽¹¹⁾と確認されると同時に、さらに上野メモにみられる「正規の簿記の原則」と岩田メモにおける「重要性の原則」とを「解釈上結びつけ」、「正規の簿記の原則」に「重要性の原則を含蓄させることによって、その意味転換」が図られている⁽¹²⁾ことに注目すべきである。

3) ついで、明瞭性の原則については、「ドイツ法上の貸借対照表明瞭性の原則 (Prinzip der Bilanzklarheit) とどのように区別されるかが問題の一つ」⁽¹³⁾となり、結局、「この原則の内容は財務諸表に対する明瞭性の要求と、公開性の要求から成り、アメリカにおけるディスクロージャの原則 (Doctrine of Disclosure) と同じもの」⁽¹⁴⁾であるという形で上野・岩田両説の「統合」が図られている。

4) さらに、継続性の原則については、とく

(6) 前掲「円卓討論」における岩田巖教授の発言、『会計』第56巻第2号(1949年5月), 74頁。

(7) 同上, 74頁。

(8) 同上89頁, 91-92頁。因みに黒沢清教授は、岩田巖教授の会計観を「開示の哲学」と名付けておられる(黒沢清稿「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頁)。

(9) 同上, 114頁。1948年12月2日開催の「企業会計制度対策調査会速記録」『会計』第56巻第5号(1949年11月), 43-70頁。

(10) 同上, 47頁。

(11) 同上, 48頁。

(12) 同上, 48頁。前掲、黒沢清稿「史料：日本の会計制度(7)」, 116頁。

(13) 前掲「速記録」49頁。

(14) 前掲、黒沢清稿「史料：日本の会計制度(7)」, 117頁。

に「継続性の原則は一見したよりも、ずっと重要性を持つ原則で、企業会計の自主性とかフレキシビリティとかを一方において保障しながら、その統一性を保持する作用を持つ」という重要な位置付けが与えられている⁽¹⁵⁾。

5) 最後に、黒沢メモは、「今後『サウンド・アカウンティング』としての保守主義を他の原則と甚しく矛盾しない限り認めることはわが国の企業の自主的成長を促すためにはむしろ必要」であるという、会計原則の基本的性格に影響を及ぼす見解に關説している⁽¹⁶⁾。

この黒沢メモをめぐる企業会計制度対策調査会の審議の過程において、これらの諸問題の中でもとりわけ論議の焦点となった問題点は、「真実性の原則」に関連して、「利益のイーコオライゼーションということをプリンシプルとして認めるか、認めないかという問題」であり、結局、「配当目的 (Dividend Purpose) という観点」をも取り入れて「一定の限度をプリンシプルとして与え」てその枠内で「利益のイーコオライゼーションということをプリンシプルとして認める」という（現段階でとりわけ重要な意味をもつ）結論に達した⁽¹⁷⁾。

このことは、たとえば「秘密積立金の設定の問題でも、これをつくることは妨げないで置いて、秘密積立金を設けたときは、何等かの形式で貸借対照表に表示させるという如きことになる」⁽¹⁸⁾ことを意味するものであり、「要するに、ここにいう真実性の意義は Fair ということ」、すなわち「保守主義を容認する以上は、客観的真実性ではなくて、Fair という意味における真

実性を指すことになる」⁽¹⁹⁾と理解されることを意味するものである。

その他の原則、すなわち継続性、明瞭性、保守主義などの諸原則が、「真実性」に関するこのような解釈を基軸として、ほぼ黒沢メモの内容に沿って位置付けられたことは勿論である。

以上の諸事実は、「企業会計原則」には、設定当初から、「会計原則の在り方」についての、一方では「選択性を与える幅のある会計原則の容認と注記との結合システム」という考え方と、他方では、「一厘一毛もごまかしてはならない」⁽²⁰⁾きわめて厳密な真実性原則を前提とした上で、真実性、明瞭性と保守主義とを妥協させる⁽²¹⁾という考え方、いいかえれば米国型の「公開哲学」とドイツ型の「真実性哲学」との間の妥協ないし、「統合」が行なわれていたことを意味する。

この場合注目を要することは、当初、「企業会計原則」が商法、証券取引法、法人税法に対するいわば Conceptual Framework としての性

(19) 同上、68頁。

(20) 上野道輔、前掲稿、5頁。

(21) たとえば、次の発言を参照。「上野：…この会計原則の中で、保守主義の原則と真実性、明瞭性の原則の両方を活かすということは大変ですね。

岩田：できるなら保守主義の限度というものが決められるならばいいと思いますが、やたらに保守主義でやられては困るのです。

……

清島幹事：大体保守主義と真実性、明瞭性との妥協ということじゃないでしょうか。

上野：そうなのです。…

清島幹事：……真実なる表示を濫りに歪めてはならないというように柔かくする必要はないのですか。

太田：私は真実を枉げたらいけないという言葉が必要ではないかと思ひます。

岩田：真実という言葉ですね。やはり文字の響から言って少し強過ぎるのじゃないですかね。もう少し余裕をもった言葉の方がいいのじゃないかと思ひますかね。

上野：「事実の真実なる表示を歪めてはならない」ということについて、「真実」という言葉が強過ぎることはないでしょう」（前掲「速記録」、67-68頁）。

(15) 前掲「速記録」50頁。

(16) 同上、50頁。

(17) 同上、60-61頁。

(18) 同上、64頁。

格を与えられていたため、「真実性の哲学」と「公開性の哲学」との「統合」が特別の意味をもっていたことである。すなわち、ドイツ的な色彩を帯び「債権者保護」のための「処分可能利益計算」を目的とする商法会計に対しては「真実性」の哲学が、米国型の先例に倣い「投資家保護」のための「財務情報の開示」を目的とする証取法会計に対しては「公開性の哲学」が有効に働くという面がそれである。この点は、「企業会計原則」の性格を理解しようとする場合、とくに重要である。

さて、このように「企業会計原則」の成立にあたって「真実性の哲学」と「公開性の哲学」との折衷ないし「統合」が行なわれたことは、その中に、ゲーテの『ファウスト』にいうような「二つの魂」、すなわち「互いに離れたがっている二つの魂」(zwei Seelen……, die eine will sich von der andren trennen)が共存していることを意味している。そして、この「二つの魂」の共存は、その後の「企業会計原則」の変化、したがって「公開思想」の発展の過程に重大な影響を与えることになるのである。

5. 「企業会計原則」における「公開性の哲学」の展開

(1) すでに明らかなように、第二次世界大戦以後における日本の財務会計制度、とりわけ「企業会計原則」の本質的特徴の一つは、いうまでもなく米国型の公開制度を導入していることである。

しかし、「公開思想」の具体化としてのこの制度の真の意義は、この制度が導入された1948年時点では、まだ明確に認識されてはいなかった。制度設定者と制度の適用を受ける者との間にお

ける認識のギャップばかりでなく、制度説定者である企業会計制度対策調査会のメンバーの間にすら「一般に認められている会計原則」に対する認識ギャップが存在していたこと⁽¹⁾が、その証しである。

およそ日本において、財務公開制度の真の意義が、ある程度、一般に理解され始めたのは、黒沢清著『近代会计学』(1951年11月)によって「会計原則の理論的実践的構造」に関する体系化の試みがなされて以後のことであり、しかも、この認識がかなり広汎な人びとの共通認識になるまで成熟するには、さらに多くの年月を必要とした。そして、この認識が「企業会計原則」の中で明文をもって定着させられたのは、漸く1974年における「修正企業会計原則注解」の「注1 重要性の原則の適用について」、「注3 継続性の原則について」の補足的挿入によってであり、とりわけ1982年修正における「注1-2 重要な会計方針の開示について」、「注1-3 重要な後発事象の開示について」の明文化によってであった。

「企業会計原則」のこれらの修正はいずれも直接的には改正商法あるいは改正計算書類規則第3条との調整を目的とするものであって、「公開思想」の展開を自己目的とするものではない。しかし、これら両度の修正によって、(1)一会計事実に対して複数の会計方針の容認という「相対的真実性」の具体的な内容と、(2)会計方針の選択幅とが明確化され、(3)会計方針の変更の場合における追加的公開ばかりでなく、(4)選択された重要な会計方針に関する追加的公開もまた規定された。その結果、「企業会計原則」は、二重の公開制度としての米国型会計制度さらに一

(1) 黒沢清稿、前掲「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頁。

歩接近したということができよう。

(2) この時期の日本の会計制度における「公開思想」の発展を象徴するきわめて興味深い現象の一つは、「企業会計原則」の「一般原則」とりわけ真実性の原則・明瞭性の原則の（内容上の修正ではなく）英語訳にみられる変化である。そこには、単なる翻訳上の変化を越えて会計観の変化が反映されている。このことは、上述の「企業会計原則」自体の字句修正の問題が会計原則設定者のレベルにおける「公開思想」の一層の展開を示しているのとは異なり、公認会計士に代表される会計人一般の意識の変化をも反映するものであり、その意味でとくに注目に値する。

すなわち、1949年に公表された The Economic Stabilization Board, An Interim Report on the Conference of the Investigation Committee on the Business Accounting Systems in Japan, The Tentative Business Accounting Principles⁽²⁾は、その I. General Principles の 1 をつぎのように英文で表現している。

“Any business accounting should be devised so as to be able to furnish the true report on the financial condition and operating results of a given enterprise.”⁽³⁾

それに対して、1985年に日本公認会計士協会・国際関係委員会によって改訳され公刊された The Business Accounting Deliberation

Council, Ministry of Finance, Japan, Financial Accounting Standards for Business Enterprises⁽⁴⁾は、上掲と全く同じ箇所について次のように英訳している。

“(Principle of true and fair reporting) Financial accounting for business enterprises should provide a true and fair report of the financial position and of the results of operations of a business enterprises.”⁽⁵⁾

ここにいう“true report”という用語と“true and fair report”という用語との間には単なる表現上のニュアンスの違いではなく、会計観の相違、とりわけドイツ的な「真実性」(die Bilanzwahrheit) 概念と英米的な「真実かつ公正」(true and fair) 概念との関係に相当する重要な相違がみられること、しかも、後者の表現がごく自然に「会計国際化」の時代的色彩を反映していることは余りにも明らかである。

類似の現象は次の事実の中にも見いだすことができる。すなわち、「一般原則」第四「明瞭性の原則」の英文表現の変化がそれである。

すなわち、“The Tentative Business Accounting Principles”の当該箇所は、1949年に公表された段階においては、次のように英訳されている。

“Any business accounting should be devised so as to furnish the interested persons with the financial statements of a given enter-

(2) The Economic Stabilization Board, *An Interim Report on the Conference of the Investigation Committee on the Business Accounting Systems in Japan*, 『会計』第56巻第4号(1949年9月), 51-95頁に所収。

(3) *Ibid.*, p. 53.

(4) The Business Accounting Deliberation Council (Ministry of Finance, Japan), *Financial Accounting Standards for Business Enterprises*, translated by The Committee on International Relations of The Japanese Institute of Certified Public Accountants, 1985.

(5) *Ibid.*, p. 1.

prise exhibiting clearly and accurately those financial facts to them in judging its true financial condition quite free from the likelihood of a serious misunderstanding.”⁽⁶⁾

一見して明らかなように、「企業会計原則」設定当時におけるこのような英文表現は、明瞭性の原則が、むしろドイツにおける「貸借対照表明瞭性の原則」(die Grundsätze der Bilanzklarheit)と同様、一種の形式的原則として理解され、ごく少数の人びとを例外として、「公開性の原則」(Doctrine of Disclosure)として根底的に理解されるに至っていなかったという当時の支配的な認識レベルを反映するものである。

それに対し、1985年の改訳では、明瞭性の原則は単なる形式的原則としてではなく主として公開性の原則として理解され、新たに次のように訳出されることとなった。

“(Principle of clear disclosure) Financial accounting for business enterprises should, through financial statements, present clearly essential accounting facts to interested parties and present them in a manner that will not be misleading in their interpretation of the financial status of the business enterprise.”⁽⁷⁾

このような「企業会計原則」の英訳文の変化は、過去40年程の間に、日本の会計制度における「公開思想」の上にきわめて大きな変化が生じたことを象徴するものであり、しかも、とりわけ注目を要する点は、この変化が「企業会計原則」の本文自体の改正によって齎されたも

のではなく、まさに英訳文の変化として現れていることである。その基礎に、「企業会計原則」の主要内容に対する「臨機応変な」解釈の変更があることはいうまでもない。ここには、日本的GAAPの特質が計らずも露呈されている。

(3) 1970年代後半以降、日本における「公開思想」は、「重要な外国為替環境の変化」⁽⁸⁾など「経済の国際化」の著しい進展にともない、ついで1980年代後半以降、「会計基準の国際的調和化」の問題化にともない、さらに新しい段階を迎えるに至った。

すなわち、1986年10月31日付、企業会計審議会の中間報告「証券取引法に基づくディスクロージャー制度における財務情報の充実について」(1)連結財務諸表の取扱い、(2)資金繰り情報の改善、(3)セグメント情報の充実、(4)四半期報告制度の導入)の公表に始まり、1988年5月26日付企業会計審議会「セグメント情報の開示に関する意見書」の公表、同年8月30日の企業会計審議会から日本公認会計士協会に対する「セグメント情報開示に関する具体的手法の検討」の要請などの一連の動き、1990年5月29日付企業会計審議会第一部会「先物・オプション取引等の会計基準に関する意見書等について」の公表、1991年4月26日、証券取引審議会基本問題研究会ディスクロージャー小委員会報告「ディスクロージャー制度の見直しについて」の公表などがそれである。

これらの新しい動向について特徴的なことは、すべて、(1)国際的要請(「外圧」)の高まりを契機としながらも、それに消極的に対応するのではなく、むしろ「外圧」を「発条」に利用して、積極的に「公開拡張」を図ろうとしていること

(6) The Economic Stabilization Board, *op. cit.*, p. 53.

(7) The Business Accounting Deliberation Council, *op. cit.*, p. 1.

(8) 企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準の設定について」『会計法規集』(中央経済社刊) 66頁。

であり、また、(2)商法の規定に抵触しない分野の「公開拡張」を目指していることである。

6. 結語

以上の考察から明らかなように、日本の会計制度における公開思想の発展の歴史は、ある意味で、ドイツ型の制度とアングロ・アメリカ型の制度との統合・調和化の歴史であった。

このような日本におけるこの公開思想の発展過程の考察から、現代的意義のある幾つかの問題点を導き出すことができる。

(1) 第一の問題点は、「企業会計原則」における「真実性の哲学」と「公開性の哲学」との「結合」の意義、ならびに「統合」の可能性と限界とに関する問題である。

すでに明らかなように、日本における財務公

開制度は、戦後、「経済民主化」の重要な一環として初めて本格的に導入された。「企業会計原則」の中に具体化されたこの「公開制度」は、しかし、当初はドイツ型の「真実性の哲学」とアメリカ型の「公開性の哲学」との妥協という形をとってしか制度化されなかった。

このことは、当時、戦前と本質的に同様の経済的・政治的環境が依然として温存されていたこと、とりわけ日本の証券市場の未発達を象徴する株主額面割当方式の優位という現象が支配していたことと決して無関係ではない（表1、表2参照）。しかし、「企業会計原則」における両「哲学」の妥協の根拠をこのような条件にのみ帰することは余りにも単純である。なぜなら、この問題はさらに日本における会計制度の特殊な構造に関連していると考えられるからである。

周知のように、日本の会計制度は「商法を中

表1 日本における増資新株の引受け先別構成と推移

年 次	株主割当		縁故割当		公 募		合 計	
	億円	%	億円	%	億円	%	億円	%
1949	328	82.0	27	5.8	57	12.2	466	100
1950	125	75.8	37	22.4	3	1.8	165	100
1951	419	95.3	16	3.7	4	1.0	440	100
1952	971	96.7	19	1.9	15	1.5	1,004	100
1953	994	95.9	26	2.5	17	1.6	1,037	100
1954	804	97.7	14	1.7	5	0.6	823	100
1955	656	95.8	29	4.2	1	0.1	685	100
1956	2,128	95.5	25	1.1	76	3.4	2,228	100
1957	1,775	97.3	6	0.3	44	2.4	1,825	100
1958	1,478	97.0	1	0.1	45	3.0	1,523	100
1959	2,865	91.1	10	0.3	269	8.6	3,144	100
1960	3,968	88.7	6	0.1	502	11.2	4,475	100
1961	6,059	90.2	13	0.2	644	9.6	6,716	100
1962	5,228	96.3	9	3.1	193	3.6	5,430	100
1963	4,275	96.2	73	1.6	97	2.2	4,445	100

出典：山一証券経済研究所、証券統計

表2 米国における増資新株の引受け先別構成と推移（普通株）

毎月6月 末に終わ る1年間	株主割当		縁故割当		公 募		合 計	
	百万ドル	%	百万ドル	%	百万ドル	%	百万ドル	%
1948	643	40.9	476	30.3	452	28.8	1,571	100
1949	435	47.3	60	6.5	424	46.1	919	100
1950	695	45.1	59	3.8	787	51.1	1,541	100
1951	621	42.3	30	2.0	817	55.7	1,428	100
1952	933	32.9	507	17.8	1,399	49.3	2,839	100
1953	875	31.1	253	9.0	1,680	59.3	2,808	100
1954	626	24.0	332	12.7	1,653	63.3	2,610	100
1955	1,105	28.6	302	7.8	2,457	63.6	3,864	100
1956	857	18.9	474	10.4	3,212	70.7	4,543	100
1957	2,399	41.0	524	8.9	2,934	50.1	5,858	100
1958	1,201	20.0	1,592	26.6	3,205	53.4	5,998	100
1959	893	14.0	736	11.5	4,758	74.5	6,387	100
1960	560	8.7	562	8.7	5,314	82.6	6,435	100
1961	1,671	21.6	870	11.4	5,176	67.0	7,718	100
1962	606	30.6	45	2.4	1,326	67.0	1,978	100
1963	330	38.6	16	2.1	507	59.3	854	100
1964	1,695	69.7	108	4.6	627	25.7	2,431	100

source : SEC Annual Report

心として「商法・証券取引法・法人税法の三者が」密接に結びついている」いわば「トライアングル体制」を成している⁽¹⁾。この「体制」の中で、ドイツ型の制度として形成されてきた商法会計の目的は「債権者保護」のための「処分可能利益計算」であり、米国型の制度を模範として形成された証取法会計の目的は「投資家保護」のための「財務情報の開示」である。

「企業会計原則」は、当初、このような「トライアングル体制」の中で、それ自体「会計基準」であると同時に商法会計・証取法会計などに対するいわば「概念的枠組み」としての役割を果たすことを目的として設定された。この結果、それは、単にドイツ型の制度と米国型の制

度とのコンフリクトの問題ばかりでなく、「処分可能利益計算」と「財務情報の開示」という二つの目的間のコンフリクトの問題にも直面せざるを得ないという宿命を負わされることとなった⁽²⁾。「企業会計原則」設定時における既述のごとき両「哲学」の「統合」・妥協は、一面では、まさにこのような必要に即応するための苦肉の策にほかならなかったのである。

このようにして、「企業会計原則」における「真实性の哲学」と「公開性の哲学」との「統合」の問題は、単にドイツ型制度と英米型制度との「統合」の問題にとどまるものではなく、同時に、戦前、ドイツ型の制度として形成されてきた経歴をもつ商法における「債権者保護」のた

(1) Arai, K. & Shiratori, S., *op. cit.*, p. 3.

(2) 前掲「速記録」, 61頁を参照。

めの「処分可能利益計算」と、戦後、米国型の制度を模範として制定された証券取引法における「財務情報の開示」との関係の問題であるという複雑な問題である。問題のこの複合性、とりわけ後者の側面は、とくに1962-63年を画期として、「企業会計原則」から商法への主導権の移行が生じた結果、「統合」を困難たらしめる要因となっている。

日本における「公開思想」の発展は、これら二重の意味での「統合」が、どこまで可能であり、どのような限界をもっているかという点で、「国際的調和化」の問題に対するかなり普遍性のある有益な経験の一つを提供する可能性をもっている。

(2) 第一の問題と直接に関連して生じる第二の問題は、日本の会計制度における公開思想の発展の仕方に関する問題である。

すでに明らかなように、両「哲学」の統合という「企業会計原則」の妥協的構造は、その後次第に換骨奪胎されて「公開性の哲学」の具体化であるアメリカ型の公開制度に一層接近し、「企業会計原則」の修正、財務諸表規則第8条の2～3、商法計算書類規則第3条という形で制度化された。そして、この過程は、現在、会計基準の国際的調和化という新しい段階を迎えて、さらに進行中である。

このような日本の会計制度における「公開思想」の発展は、まず次のような条件、すなわち1970年代以降における証券市場の変化、とりわけ株主額面割当方式の優位から公募時価発行方式の優位への画期的な転換(表3参照)と戦後次第に浸透してきた「民主主義的意識」の発展とによって促されたものである。それらは日本における「公開思想」発展の経済的・政治的基盤の一般的な成熟を意味するものであって、そ

れはまた、敗戦直後における「財閥解体」「農地改革」など「経済民主化」政策の遂行と1960年代以降における日本経済の構造的変化によって条件付けられたものである。

しかし、日本における「公開思想」の発展の直接的な条件となったものは、とくに1962～63年の商法改正・商法計算書類規則の制定を画期として、「トライアングル体制」の内部において「企業会計原則」から商法へと主導権の移行が生じ、「商法計算規定に反する会計基準を定めること [が] 不可能」⁽³⁾になったことである。

その結果、この時期以降、「企業会計原則」が主導的に基準を設定することの可能な問題領域が限定され、企業会計原則は、(1)「商法計算規定の及ばない領域、例えば連結財務諸表〔「連結財務諸表原則」(1975年)〕や中間財務諸表〔「中間財務諸表作成基準」(1977年)〕等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み会計基準を定める」か、または、(2)「商法計算規定に定めのない事項もしくはその解釈が不明な事項について補完的・補充的な会計基準を定める〔「外貨建取引等会計処理基準」(1979年)など〕という役割」⁽⁴⁾のみを果たすこととなった。言い換えれば「企業会計原則」は、「分配可能利益計算」の領域から「財務情報の開示」の領域へと基準設定の重点を移動せざるを得ないこととなり、その結果、新しい領域への「公開思想」の浸透とその制度的定着とをもたらすこととなったのである。

このことは、日本においては、とくに1970年代以降、国際的調和化に対する海外からの要請(「外圧」)を積極的に利用して、一方では商法

(3) 新井清光編著『企業会計原則の形成と展開』(中央経済社、1989年刊)、32頁。

(4) 同上。

表 3 日本における増資新株の引受け先別構成と推移

年 次	株主割当		縁故割当		公 募		合 計	
	億円	%	億円	%	億円	%	億円	%
1970	5,289	80.0	63	1.0	1,260	19.1	6,613	100
1971	3,885	71.8	536	9.9	990	18.3	5,411	100
1972	3,457	26.6	915	7.0	8,610	66.3	12,982	100
1973	3,021	41.3	372	5.1	3,921	53.6	7,314	100
1974	3,570	58.3	60	1.0	2,496	40.7	6,126	100
1975	6,493	71.9	96	1.1	2,436	27.0	9,024	100
1976	2,800	34.0	108	1.3	5,326	64.7	6,887	100
1977	2,145	30.2	290	4.1	4,660	65.7	7,094	100
1978	3,079	29.8	629	6.1	6,621	64.1	10,330	100
1979	1,280	19.4	682	10.3	4,643	70.3	6,605	100
1980	1,761	15.2	777	6.7	9,063	78.1	11,601	100
1981	4,807	26.8	326	1.8	12,799	71.4	17,932	100
1982	1,854	18.3	241	2.4	8,059	79.3	10,154	100
1983	1,415	16.7	1,511	17.8	5,569	65.5	8,495	100
1984	696	8.6	345	4.2	7,106	87.2	8,148	100
1985	1,866	28.6	272	4.2	4,375	67.2	6,513	100
1986	1,198	19.0	377	6.0	4,745	75.0	6,317	100
1987	4,780	22.9	1,113	5.4	14,946	71.7	20,839	100
1988	9,958	21.8	1,012	2.2	34,668	76.0	45,638	100
1989	10,386	13.7	2,643	3.5	63,571	82.8	75,600	100
1990	2,793	42.0	1,876	28.3	1,977	29.7	6,646	100
1991	2,108	61.5	988	28.8	331	9.7	3,427	100

出典：山一証券経済研究所、証券統計

上の「処分可能利益計算」の領域への「公開思想」の漸次的な定着が図られるとともに、他方では商法の規定に抵触しない領域、すなわち「財務情報の開示」領域への「公開思想」の展開が比較的急速に推し進められて来たことを意味する。

いいかえれば、日本においては、1962年に「企業会計原則」から商法への主導権の移行が生じて後、「企業会計原則」が、「処分可能利益計算」の領域から「財務情報の開示」の領域へと基準設定の重点を移動させることを余儀なくされ、その結果、まことに逆説的ながら、却って新し

い領域への「公開思想」の浸透とその制度的定着が齎らされたこと、しかも、1970年代以降、この傾向が益々強められていることを意味するものである。

日本におけるこの経験もまた、第一の問題と同様、国際的調和化の問題に対して何らかの示唆を与える可能性をもっている。

(3) 第三の問題点は、意識の分野における「公開思想」の発展の仕方に関する問題である。

Shakespeare も言っているように、「まことの恋がなめらかに進んだためしはない」(‘the course of true love never does run smooth’.)

のであって、日本における経験は、(単なる公開制度ではなく)「公開性の哲学」に基礎付けられた公開制度が先ず基準設定者の間で理解され、さらに社会的な規模で広汎な人びとの間に浸透することが、いかに長期かつ困難な経過を必要とするかを示している。このことは、日本における「公開思想」の発展が個人の意識内部において一つの「哲学」から他の「哲学」への転換が生じるという過程としてではなく、「真実性の哲学」を刻印された或る世代から「公開性の哲学」によって育まれた次の世代への、世代交代の過程としてしか進行しなかったことを示すものである。このことは、意識の分野での国際的調和化に関する一つの経験として役立ち得るものと考えられる。これが第三の問題である。

日本の会計制度は、過去において幾つかの国々の貴重な先進的な経験から多くの教訓を学んで来たし、現在も学びつつある。将来もまた、国際的な積極的経験から多くのことをたゆみなく学び続けるであろう。しかし、われわれは、現在、日本の会計制度が、今までのように一方的に国際的経験を吸収するばかりではなく、自己が蓄積してきた経験の中から国際的に多少なりとも役立つ経験を見出し、紹介する責務を自覚しなければならない段階に來ていると信じている。会計史の研究は、このような歴史的課題に応え得る方法を鍛え上げていく必要に迫られているものとする。本稿は、現代的課題と歴史的事実の分析とを結合しようとするこのような試みの一つにしか過ぎない。