

《論 説》

「企業会計原則」は会計原則か(Ⅰ)

竹 下 昌 三

1. 問題の呈示
2. 記載方法に相当する規定
3. 削除すべき自明な規定
4. 原則に相当する規定

1. 問題の呈示

「企業会計原則」はわが国で初めて設定された会計原則である。昭和24年に発表された時の前文には「すべての企業がその会計を処理するに当って従わなければならない基準である。」と述べてあった。ところが、昭和49年に修正された際の前文には「この企業会計原則が商法の計算規定の解釈指針としての機能を適切に果し、かつ新しい監査体制のもとにおける基準となることを期待する。」と述べてある。企業会計審議会は昭和43年12月に「監査制度改善に関する『商法改正試案』について」と題する文書を発表し、その中で次のように述べた。

五 会計基準の調整とあわせて検討すべき事項

- 1 商法の計算規定と企業会計原則との調整が図られた場合には、株式会社の計算に関し「本法に定めのないものについては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準によるものとする。」旨の規定をおくことについて検討すること。

「理由」

- 1 商法の計算規定と企業会計原則との調整が行われたとしても、商法に明文の規定のない事項については、両者が一致しているかどうかについて疑義を生ずるおそれが多分にあるので、このような包括的規定をおくことにより法律解釈の指針を明らかにすることが必要である。

企業会計審議会の要望により、昭和49年の商法改正に際して、第32条第2項に斟酌規定が設けられた結果、企業会計原則が、商法の計算規定の解釈指針としての役割を果たすことになる、「すべての企業がその会計を処理するに当って従わなければならない基準である。」ことと矛盾しないのであろうか。証券取引法や商法による開示制度のもとで、企業会計原則は、いかなる性格を持ち、いかなる役割を果たすべきかが現在問われている。

企業会計原則が昭和24年の設定以来尊重されてきたのは、その内容の故であったのか、あるいは証券取引法第193条や商法第32条第2項によってであるのかという疑問に答えるには、企業会計原則と注解のすべての規定を詳細に検討する必要がある。

企業会計原則は、会計原則という名称を用いているが、前文にはすべての企業がその会計を処理するに当って従わなければならない基準であると述べてある。この基準とは、会計処理と報告の原則を意味するのか、あるいは財務諸表の作成方法を定めた規定を意味するのであろうか。

企業会計原則の草案の起案者であった黒沢 清教授は昭和23年11月25日に草案審議の席で「会計原則を損益計算書原則、剰余金計算書原則、貸借対照表原則、連結貸借対照表原則に分けるという考え方ですが、それは結局財務諸表の準則を設定するという目標におかれています。財務諸表の背後に存する基本的な諸原則を一応会計原則と名付けておきたいと思います。」と述べて草案の説明に入り「この会計原則は結果的には財務諸表を中心とした考え方を出しているのですが、もっと根本的にいうと財務諸表を超えた企業会計総体の問題でもあるわけです。」と発言され、さらに「企業会計原則としては、

種々の場合に作られる財務諸表に対して演繹されるような基本原則を立てたいと思っています。」と述べられた。⁽¹⁾

黒沢教授の説明によれば、財務諸表作成の便宜を考え、財務諸表の種類毎に会計基準を構成したが、企業会計原則は、会計原則であるということになる。このため企業会計原則のほかに財務諸表準則を必要としたのであろう。企業会計原則と財務諸表準則との関係について黒沢教授は「この会計原則に基づいて作成される財務諸表準則は純形式的なもので、結局、証券取引委員会が証券取引法第193条の規定に基づいて制定する規則の実体となるものであって、これに対する色々な疑義の解決や解釈の問題は会計原則の方に委ねるということになりましょう。」と説明された。⁽²⁾ 黒沢教授の説明によれば、企業会計原則の中には、純形式的な規定は置かれない筈である。ところが企業会計原則を精読してみると、純形式的な指示に過ぎないと考えられる規定が少なくない。企業会計原則の性格或いは役割を明らかにするには、企業会計原則と注解について、原則に相当すると考えられる規定と、財務諸表の記載方法を定めたに過ぎないと考えられる規定とを区別し、前者についてそれが会計原則に値するものか否かを検討しなければならない。

2. 記載方法に相当する規定

昭和24年の前文の末尾には「財務諸表準則は、企業会計原則を適用した場合における財務諸表の標準様式及び作成方法を定めたものである。」と記してある。財務諸表の記載について、財務諸表準則を制定したのであるから、企業会計原則はその名称のとおり、企業会計における処理と報告についての原則を示したものでなければならない。

(1) 「企業会計原則設定に関する企業会計制度対策調査会速記録」『会計』復刊第3号、22、24、34ページ。

(2) 前掲速記録、30ページ。

財務諸表の記載方法については、財務諸表準則の他に、現在では財務諸表規則と計算書類規則があり、企業の財務諸表はそれらによって作成されている。企業会計原則は、その中に財務諸表の記載方法に関する規定を置く必要はない。企業会計原則を検討するには、財務諸表の記載方法を示していると考えられる規定をまず消去しなければならない。

企業会計原則の中で、財務諸表の記載方法を指示しているに過ぎないと考えられる規定を列挙し、これらと重複あるいは類似する財務諸表準則（昭和29年修正）の規定を対照して示すと以下のようになる。

企業会計原則

第二 損益計算書原則

（損益計算書の区分）

2 損益計算書には、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならない。

A 営業損益計算の区分は、当該企業の営業活動から生ずる費用及び収益を記載して、営業利益を計算する。

二つ以上の営業を目的とする企業にあっては、その費用及び収益を主要な営業別に区分して記載する。

B 経常損益計算の区分は、営業損益計算の結果を受けて、利息及び割引料、有価証券売却損益その他営業活動以外の原因から生ずる損益であって特別損益に属しないものを記載し、経常利益を計算する。

C 純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を受けて、前期損益修正額、固定資産売却損益等の特別損益を記載し、当期純利益を計算する。

財務諸表準則

第一章 損益計算書準則

第3 損益計算書の科目は次のように分類し、事業の必要に応じ、本準則に基づいて会社の定めた勘定科目に従い、これを適当な科目に細分して記載する。

- 1 売上高
- 2 売上原価
- 3 一般管理費及び販売費
- 4 営業外収益
- 5 営業外費用

第9 営業利益は、売上総利益から一般管理費及び販売費の合計を控除する形式で記載する。

第16 当期純利益は、営業利益に営業外収益を加えて当期総利益を計上し、これから営業外費用を控除する形式で記載する。

第二章 剰余金計算書及び剰余金処分計算書準則

第4 剰余金計算書に利益剰余金を記載するには左による。

D 純損益計算の結果を受けて、前期繰越利益等を記載し、当期末処分利益を計算する。

(営業利益)

3 営業損益計算は、一会計期間に属する売上高と売上原価とを記載して売上総利益を計算し、これから販売費及び一般管理費を控除して、営業利益を表示する。

A 企業が商品等の販売と役務の給付とをともに主たる営業とする場合には、商品等の売上高と役務による営業収益とは、これを区別して記載する。

C 売上原価は、売上高に対応する商品等の仕入原価又は製造原価であって、商業の場合には、期首商品たな卸高に当期商品仕入高を加え、これから期末商品たな卸高を控除する形式で表示し、製造工業の場合には、期首製品たな卸高に当期製品製造原価を加え、これから期末製品たな卸高を控除する形式で表示する。(注8)(注9)(注10)

D 売上総利益は、売上高から売上原価を控除して表示する。
役務の給付を営業とする場合には、営業収益から役務の費用を控除して総利益を表示する。

F 営業利益は、売上総利益から販売費及び一般管理費を控除して表示する。販売費及び一般管理費は、適当な科目に分類して営業損益計算の区分に記載し、(後半削除)

1 前期末処分利益剰余金から処分決定の利益準備金、法人税、配当金、賞与金、任意積立金等の利益剰余金処分額を控除する形式で利益処分後の繰越利益剰余金を記載する。

2 利益処分後の繰越利益剰余金に繰越利益剰余金増加高を加え、これから繰越利益剰余金減少高を差引いて繰越利益剰余金期末残高を算定し、これに当期純利益を加えて当期末処分利益剰余金を記載する。

第一章 損益計算書準則

第7 売上総利益は、純売上高又は総営業収益から売上原価を控除して記載する。

第9 営業利益は、売上総利益から一般管理費及び販売費の合計を控除する形式で記載する。

第5 売上原価は、商業の場合には、期首商品棚卸高及び当期商品仕入高を記載し、その合計額から期末商品棚卸高を控除する形式でその売上原価を記載し、製造工業の場合には、期首製品棚卸高及び当期製品製造原価を記載し、その合計額から期末製品棚卸高を控除する形式でその売上原価を記載する。

第7 売上総利益は、純売上高又は総営業収益から売上原価を控除して記載する。

第9 営業利益は、売上総利益から一般管理費及び販売費の合計を控除する形式で記載する。

第8 一般管理費及び販売費は、当期製造費用及び営業外費用以外のすべての一般管理及び販売業務に関して発生し

(営業外損益)

- 4 営業外損益は、受取利息及び割引料、有価証券売却益等の営業外収益と支払利息及び割引料、有価証券売却損、有価証券評価損等の営業外費用とに区分して表示する。

(経常利益)

- 5 経常利益は、営業利益に営業外収益を加え、これから営業外費用を控除して表示する。

(特別利益)

- 6 特別損益は、前期損益修正益、固定資産売却益等の特別利益と前期損益修正損、固定資産売却損、災害による損失等の特別損失とに区分して表示する。
(注12)

(税引前当期純利益)

- 7 税引前当期純利益は、経常利益に特別利益を加え、これから特別損失を控除して表示する。

(当期純利益)

- 8 当期純利益は、税引前当期純利益から当期の負担に属する法人税額、住民税額等を控除して表示する。(注13)
(注14)

(当期末処分利益)

- 9 当期末処分利益は、当期純利益に前期繰越利益、一定の目的のために設定した積立金のその目的に従った取崩額、中間配当額、中間配当に伴う利益準備金の積立額等を加減して表示する。

た費用を、会社の会計帳簿に設けた勘定科目に従い、これを適当な科目に細分して記載する。

- 第11 営業外収益は、受取利息、割引料（有価証券利息を除く。）、有価証券利息、受取配当金、有価証券売却益、有価証券評価益、仕入割引及びその他雑収入に区別して記載する。

- 第14 営業外費用は、支払利息、割引料、社債利息、社債発行差金償却、貸倒償却、創業費償却、有価証券売却損、有価証券評価損、売上割引及びその他雑支出に区分して記載する。

- 第16 当期純利益は、営業利益に営業外収益を加えて当期総利益を計上し、これから営業外費用を控除する形式で記載する。

第三 貸借対照表原則

(貸借対照表の本質)

C 資産の評価の基準、固定資産の減価償却の方法、受取手形の割引高又は裏書譲渡高、保証債務等の偶発債務、債務の担保に供している資産等企業の財政状態を判断するために重要な事項は、貸借対照表に注記しなければならない。

E 貸借対照表の資産の合計金額は、負債と資本の合計金額に一致しなければならない。

(貸借対照表の区分)

2 貸借対照表は、資産の部、負債の部及び資本の部の三区に分ち、さらに資産の部を流動資産、固定資産及び繰延資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に区分しなければならない。

(注14)

(貸借対照表の配列)

3 資産及び負債の項目の配列は、原則として、流動性配列法によるものとする。

(貸借対照表科目の分類)

4 資産、負債及び資本の各科目は、一定の基準に従って明瞭に分類しなければならない。

(1) 資 産

資産は、流動資産に属する資産、固定資産に属する資産及び繰延資産に属する資産に区別しなければならない。仮払金、未決算等の勘定を貸借対照表に記載するには、その性質を示す適当な科目で表示しなければならない。(注16)

A 現金預金、市場性ある有価証券で一時的所有のもの、取引先との通常の商取引によって生じた受取手形、売掛金等の債権、商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等のたな卸資産及び期限が一年以内に到来する債権は、流動資産

第三章 貸借対照表準則

第67 貸借対照表に掲げられないもので重要なもの、例えば偶発債務、資産の評価基準、簿外資産等は、脚注に記載しなければならない。

第3 貸借対照表の科目は次のように分類し、事業の必要に応じ、本準則に基づいて会社の定めた勘定科目に従い、これを適当な科目に細分して記載する。

1. 資 産

流動資産

固定資産

有形固定資産

無形固定資産

投資

繰延勘定

2. 負 債

流動負債

固定負債

3. 資 本

資本金

剰余金

資本剰余金

利益剰余金

第4 流動資産に属する科目は、少なくとも、次の区分によって記載する。

現金預金、受取手形、売掛金、有価証券、商品、製品、半製品、原材料、仕掛品、貯蔵品、その他の流動資産

第15 その他の流動資産のうち、株主、

に属するものとする。

前払費用で一年以内に費用となるものは、流動資産に属するものとする。

受取手形、売掛金その他の流動資産に属する債権は、取引先との通常の商取引上の債権とその他の債権とに区別して表示しなければならない。

- B 固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分しなければならない。**

建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定等は、有形固定資産に属するものとする。

営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するものとする。

子会社株式その他流動資産に属しない有価証券、出資金、長期貸付金並びに有形固定資産、無形固定資産及び繰延資産に属するもの以外の長期資産は、投資その他の資産に属するものとする。

有形固定資産に対する減価償却引当金は、原則として、その資産が属する科目ごとに固定資産取得原価から控除する形式で記載する。(注17)

無形固定資産については、減価償却額を控除した未償却残高を記載する。

- C 創立費、開業費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金、開発費、試験研究費及び建設利息は、繰延資産に属するものとする。これらの資産については、償却額を控除した未償却残高を記載する。(注15)**

- D 受取手形、売掛金その他の債権に対する貸倒引当金は、原則として、その債権が属する科目ごとに債権額又は取得価額から控除する形式で記載する。(注17)**

債権のうち、役員等企業の内部の者に対するものと親会社又は子会社に対するものは、特別の科目を設けて区別して表示し、又は注記の方法によりそ

役員、従業員に対する立替金その他の短期債権、関係会社に対する売掛金、前払費用その他の短期債権等は、その内容を明示する科目で記載する。

- 第16 有形固定資産に属する科目は、少なくとも、次の区分によって記載する。**

建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定

- 第26 無形固定資産に属する科目は、少なくとも、次の区分によって記載する。**

営業権、特許権、地上権、商標権、実用新案権、意匠権、鉱業権

無形固定資産は、その減価償却額を各資産から直接控除して表示する。

無形固定資産及びその減価償却累計額については、無形固定資産及び減価償却費明細表を作成しなければならない。

- 第27 投資に属する科目は、少なくとも、次の区分によって記載する。**

関係会社有価証券、投資有価証券、出資金、長期貸付金、その他の投資

- 第33 繰延勘定に属する科目は、少なくとも、次の区分によって記載する。**

前払費用、創業費、社債発行差金、株式発行費、開発費、試験研究費、建設利息

- 第6 受取手形は、金融手形を除き、得意先から受け取るべき手形上の債権を記載する。受取手形に対する貸倒引当金は、受取手形から控除する形式で記載する。**

- 第7 売掛金は、商品、製品等の売上代金の未収額及び加工料、役務提供による営業収益の未収額を記載する。売掛金に対する貸倒引当金は、売掛金から**

の内容を明瞭に示さなければならない。

(2) 負 債

負債は、流動負債に属する負債と固定負債に属する負債とに区別しなければならない。仮受金、未決算等の勘定を貸借対照表に記載するには、その性質を示す適当な科目で表示しなければならない。

(注16)

A 取引先との通常の商取引によって生じた支払手形、買掛金等の債務及び期限が一年以内に到来する債務は、流動負債に属するものとする。

支払手形、買掛金その他流動負債に属する債務は、取引先との通常の商取引上の債務とその他の債務とに区別して表示しなければならない。

負債性引当金のうち、賞与引当金、工事補償引当金のように、通常一年以内に使用される見込のものは流動負債に属するものとする。(注18)

B 社債、長期借入金等の長期債務は、固定負債に属するものとする。

負債性引当金のうち、退職給与引当金のように、通常一年をこえて使用される見込のものは、固定負債に属するものとする。(注18)

C 債務のうち、役員等企業の内部の者に対するものと親会社又は子会社に対するものは、特別の科目を設けて区別して表示し、又は注記の方法によりその内容を明瞭に示さなければならない。

控除する形式で記載する。

第15 その他の流動資産のうち、株主、役員、従業員に対する立替金その他の短期債権、関係会社に対する売掛金、前払費用その他の短期債権等は、その内容を明示する科目で記載する。

第3 貸借対照表の科目は次のように分類し、事業の必要に応じ、本準則に基づいて会社の定めた勘定科目に従い、これを適当な科目に細分して記載する。

2. 負 債

流動負債

固定負債

第41 流動負債に属する科目は、少なくとも、次の区分によって記載する。

支払手形、買掛金、短期借入金、未払金、引当金、未払費用、前受金、預り金、前受収益、その他の流動負債

第51 その他の流動負債のうち、株主、役員からの短期借入金、従業員預り金、関係会社からの買掛金、短期借入金等は、その内容を明示する科目で記載する。

第46 流動負債に属する引当金は、納税引当金、修繕引当金、渴水準備金等を記載する。

第52 固定負債に属する科目は、少なくとも、次の区分によって記載する。

社債、長期借入金、関係会社借入金、引当金、その他の固定負債

第56 固定負債に属する引当金は、退職給与引当金、特別修繕引当金等を記載する。

第51 その他の流動負債のうち、株主、役員からの短期借入金、従業員預り金、関係会社からの買掛金、短期借入金等は、その内容を明示する科目で記載する。

第55 関係会社借入金は、関係会社からの長期借入金を記載する。

(3) 資 本

資本は、資本金に属するものと剰余金に属するものとに区別しなければならない。(注19)

A 資本金の区分には、法定資本の額を記載する。発行済株式の数は普通株、優先株等の種類別に注記するものとする。

B 剰余金は、資本準備金、利益準備金及びその他の剰余金に区分して記載しなければならない。

株式発行差金(額面超過金)、無額面株式の払込剰余金、減資差益及び合併差益は、資本準備金として表示する。

その他の剰余金の区分には、任意積立金及び当期末処分利益を記載する。

関係会社借入金については、関係会社長期借入金明細表を作成し、関係会社別に借入金の前期繰越高、期中増減高、期末現在高等の明細を記載しなければならない。

第57 その他の固定負債のうち、株主、役員からの長期借入金、従業員からの長期借入金等は、その内容を明示する科目で記載する。

第3 貸借対照表の科目は次の如く分類し、事業の必要に応じ、本準則に基づいて会社の定めた勘定科目に従い、これを適当な科目に細分して記載するものとする。

3. 資 本

資 本 金

剰 余 金

資本剰余金

利益剰余金

第58 資本金に属する科目は、普通株資本金、優先株資本金等に区別して記載する。

資本金の科目は、それぞれ額面株及び無額面株に区別して記載し、額面株の発行済株数及び額面金額、無額面株の発行済株数を付記する。

第59 資本剰余金に属する科目は、資本準備金、再評価積立金その他の資本剰余金に区別して記載する。

第60 資本準備金は、商法第288条の2の規定によつて積み立てられた金額を記載する。

第63 利益剰余金に属する科目は、利益準備金、任意積立金、当期末処分利益剰余金に区別して記載する。

第64 利益準備金は、商法第288条の規定によつて積み立てられた金額を記載する。

第65 任意積立金は、定款の規定、株主総会の決議又は契約の定めによつて任意に積み立てられた金額、例えば役員及び従業員に対する退職給与積立金、

減債積立金その他特定の目的のため積み立てられた積立金を記載する。
第66 当期末処分利益剰余金は、処分未済の金額を繰越利益剰余金期末残高と当期純利益とに区別して記載する。

- C 新株式払込金又は申込期日経過後における新株式申込証拠金は、資本金の区分の次に特別の区分を設けて表示しなければならない。
- D 法律で定める準備金で資本準備金又は利益準備金に準ずるものは、資本準備金又は利益準備金の次に特別の区分を設けて表示しなければならない。

注解の中で、財務諸表の記載方法を指示していると考えられるものは次のとおりである。

企業会計原則注解

〔注9〕原価差額の処理について（損益計算書原則3のC及び貸借対照表原則5のAの1項）

原価差額を売上原価に賦課した場合には、損益計算書に売上原価の内訳科目として次の形式で原価差額を記載する。

売上原価

1 期首製品たな卸高	×××
2 当期製品製造原価	×××
合 計	×××
3 期末製品たな卸高	×××
標準(予定)売上原価	×××
4 原価差額	×××

原価差額をたな卸資産の科目別に配賦した場合には、これを貸借対照表上のたな卸資産の科目別に各資産の価額に含めて記載する。

財務諸表準則

〔注13〕法人税等の追徴税額等について
(損益計算書原則8)

法人税等の更正決定等による追徴税額及び還付税額は、税引前当期純利益に加減して表示する。この場合、当期の負担に属する法人税額等とは区別することを原則とするが、重要性の乏しい場合には、当期の負担に属するものに含めて表示することができる。

〔注14〕負債性引当金以外の引当金について
(損益計算書原則8及び貸借対照表原則2)

負債性引当金以外の引当金を計上することが法令によって認められているときは、当該引当金の繰入額又は取崩額を税引前当期純利益の次に特別の科目を設けて記載し、税引前当期利益を表示する。

この場合には、当期の負担に属する法人税額、住民税額等を税引前当期利益から控除して当期利益を表示する。

なお、負債性引当金以外の引当金の残高については、貸借対照表の負債の部に特定引当金の部を設けて記載する。

〔注17〕貸倒引当金又は減価償却引当金の控除形式について
(貸借対照表原則4の(1)のBの5項及びDの1項)

貸倒引当金又は減価償却引当金は、その債権又は有形固定資産が属する科目ごとに控除する形式で表示することを原則とするが、次の方法によることも妨げない。

- (1) 二以上の科目について、貸倒引当金又は減価償却引当金を一括して記載する方法
- (2) 債権又は有形固定資産について、貸倒引当金又は減価償却引当金を控除した残額のみを記載し、当該貸倒引当金又は減価償却引当金を注記する方法

第三章 貸借対照表準則

第23 建物、構築物、機械装置、船舶、車輛運搬具、工具器具備品に対する減価償却引当金は、各有形固定資産の種類別に記載することが困難な場合には、上記資産の合計から減価償却引当金の累計額の合計を一括して控除する形式で記載することができる。

〔注24〕 国庫補助金等によつて取得した
資産について（貸借対照表原則5
のDの1項及びF）

この場合においては、貸借対照表の表示は、次のいずれかの方法によるものとする。

- (1) 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法
- (2) 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額のみを記載し、当該国庫補助金等の金額を注記する方法

3. 削除すべき自明な規定

企業会計原則と注解の中から、財務諸表の記載方法を指示しているに過ぎないと考えられる規定を消去すると、残る規定は会計原則に相当する規定であるということになる。

企業会計原則は、その前文によれば、すべての企業がその会計を処理するに当って従わねばならない基準であるとされている。すべての企業と表現すれば、中小、零細企業をも含むように受けとれるが、その内容をみれば、さらにまた前文に、公認会計士が財務諸表の監査をなす場合に従わなければならない基準であると記してあることから、上場企業等の大企業を主たる対象として作成されたことは明らかである。企業会計原則は、大企業の会計担当者が会計を処理するに当って、また公認会計士が大企業の財務諸表を監査するに当って、常に参照するのに役立つ原則でなければならない。企業会計原則は、非専門家のために書かれた解説書ではない。複雑多様で常に変化する企業活動から生起する企業財産の変動、損益の発生を敏速に記録、計算、整理し、商法、証券取引法、税法及びその他の関係事業法とこれらの法律に基づく財務諸表作成に関する規則に従って、財政状態と経営成績を公表することに習熟した大企業の会計担当者や、国家試験と実務習修を経て資格を与え

られる公認会計士が習得している知識と経験を想定すれば、自明の事柄をわざわざ原則や注解として制定し公表する必要はない。

黒沢 清教授作成の草案について昭和23年12月2日に行われた審議の席で故岩田 巖教授が「人によってばらばらにやっておるというのに対して、これが正規の会計原則であるという指針を与える。そういう意味のものをこの原則の中に意識的に織込む必要があるのじゃないかと思うのです。」と発言されたのに対し黒沢教授は「それは必要ですね。その方が会計原則が現実化されて来るし、生きて来ますからね。余り教科書にならないように、実践的な原理になるようにしたいと思います。」と答えて故岩田教授の意見に賛成された。故岩田教授はさらに続けて「会計原則は何んだか余りにも当然過ぎるものになってしまう惧れがあります。会計原則はむしろ急所をついて行くようにすべきではないかと思います。」と発言された。⁽¹⁾ 企業会計原則は、教科書的にならないよう、分りきったことは書かないようにという配慮のもとに作成された筈である。ところが制定公表された企業会計原則や注解の中には自明の事柄が書かれている。企業会計原則及び注解の性格、役割を明確にするには、記載方法に関する規定とともに、原則に相当する規定であっても自明な規定は削除する必要がある。

企業会計原則の中の、原則に相当すると考えられる規定で、自明の事柄を述べていると思われるものを示すと次のとおりである。

第二 損益計算書原則

- 1 A 前払費用及び前受収益は、これを当期の損益計算から除去し、未払費用及び未収収益は、当期の損益計算に計上しなければならない。(注5)

(1) 「企業会計原則設定に関する企業会計制度対策調査会速記録」『会計』56巻，5号，58～59ページ。

この規定は、昭和49年に企業会計原則及び注解が修正されるまでは、下記のようになっていた。

前払費用及び前受収益は、これを当期の損益計算から除去し、未払費用は、当期の損益計算に計上しなければならない。

未収収益は、これを貸借対照表資産の部に記載したときは、当期の損益計算に計上する。(注1)

さらに未収収益については、下記の注解によつて補足説明が行われていた。

【注1】未収収益について（損益計算書原則1のAの3項）

未収収益とは、既に外部に役務を提供したが、その対価が未収となっている場合又はその対価が確実に成立していない場合における発生収益の見積高をいい、未収収益に含まれる取引の範囲は、主として時の経過に伴って発生する「契約上の収益」(Contractual revenue)に限られ、商品、製品等の販売に関する取引は除かれる。未収利息、未収地代、未収使用料等はその例である。これらの未収収益は、契約による継続的な役務の提供に基づいて、時の経過とともに、決算期末までに会計上発生したものとみなされる収益であって、商品、製品等の販売による売掛金並びに有価証券、土地、建物等の売却代金の未収額のような未収金とは異なるものである。

かように未収収益は、会計期末において役務の提供が未だ完了していないものであるから、企業会計原則は、未収収益の計上に関して慎重な会計処理を尊重する健全な会計慣行を採用し、未収収益を当期の損益計算から除外することを認めたのである。但し、未収収益の回収が確実なものについては、その相当額を貸借対照表の資産の部に計上するとともにこれを当期の発生収益として損益計算書に記載するものとする。

損益計算書原則1 Aは、上記のように昭和49年の修正までは、未収収益については、前払費用、前受収益及び未払費用とは異なる処理を指示し、注解において、上記のように、回収の確実なものについては当期の損益計算書に計上するが、それ以外の未収収益については当期の損益計算から除外することを認めていた。

昭和49年の修正では未収収益についてのこの特別の取扱いが改められた。前払費用、前受収益、未払費用及び未収収益をすべて同様に取扱うのであれば、発生主義及び未実現収益の計上を述べた第1項の規定で充分であり、前払費用と前受収益の除去及び未払費用と未収収益の計上を特に強調した第2項は蛇足である。

(営業利益)

3E 同一企業の各経営部門の間における商品等の移転によって発生した内部利益は、売上高及び売上原価を算定するに当って除去しなければならない。(注11)

同一企業の他部門からの移転によって取得した商品等が未だ販売されず在庫となっているものについて内部利益が含まれている場合にそれが未実現利益を構成することに気付かぬことはあり得ない。また同一企業の各経営部門の売上高や仕入高を単純に合計して合併損益計算書を作成すれば、重複計算となることは自明である。従ってこの規定は不必要である。

注解についても、その中には単に財務諸表の記載方法を指示したに過ぎないと考えられるものがあることは上述したとおりである。これらのものを消去した後に残るものは、会計原則に相当する注解ということになるが、その中にも自明のことを述べたものがある。それらを示すと以下のとおりである。

企業会計原則の注解については、昭和29年の企業会計原則の部分修正の際に公表された前文に「企業会計原則及び財務諸表準則のなかの重要な項目について、その意義、適用の範囲等に関し、解釈上疑義がある点が少なくないので、今回これらの解釈を明らかにするため、本審議会は主要項目18を採り上げ、これに対する注解を付し、企業会計原則注解としてあわせて公表したのである。」と記してある。

以下に列挙する注解は、企業会計原則の特定の規定について、その意義、

適用の範囲等に関して、会計の専門家に対し役に立つような解釈を明らかに示しているとは考えられない。

【注 3】継続性の原則について（一般原則 5）

企業会計上継続性が問題とされるのは、一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められている場合である。

このような場合に、企業が選択した会計処理の原則及び手続を每期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、この結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らしめることになる。

従って、いったん採用した会計処理の原則又は手続は、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適用しなければならない。

この注解は昭和49年の修正の際に新たに付け加えられたものである。継続性の原則に関する注解が最初に公表されたのは、昭和44年8月の大蔵省証券局幹事試案においてであって、それは以下に示すとおりである。

【注 3】継続性の原則について（一般原則 5）

企業会計上継続性が問題とされるのは、処理されるべき一つの会計事実について正当と認められる二つ以上の会計処理の原則又は手続が存する場合である。

このような場合に、企業が任意に選択した会計処理の原則及び手続を每期継続して適用しないと、会計事実になんらの変化がないにもかかわらず、算出された利益額に変動を生ずることになり、この結果、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、企業の財務内容についての判断を誤らしめることになる。

したがって、一たん採用した会計処理の原則又は手続について変更が行なわれた場合には、変更が行なわれた期以降相当期間について、変更が行なわれた旨及びその変更が財務諸表に与える影響額を注記すべきである。

幹事試案において、継続性の原則に対して注解を設けたのは、一般原則の継続性の原則における、正当な理由以下の第2項を削除したからである。第2項を削除したのは、商法は継続性の原則を企業会計原則ほどは重視しておらず、もともと継続性の原則は期間的比較可能性を確保するためのものである

るから、たとえ継続性を破ってもその旨を注記すれば足りると論ぜられたことと、法務省側から、企業会計原則にいう「正当な理由」とはどのような場合をいうのかははっきりしないと批判されたので、企業会計原則としては大きな譲歩をしたと解説されている。⁽²⁾

第2項を削除したことの適否はここでは論じないが、注解を付けるのであれば、まさに解釈上疑義が生じる正当な理由とはどのような場合をいうのかについて、企業会計審議会としての解釈を明らかにすべきであって、継続性の原則が必要とされる場合やその理由を説明しても、会計の専門家はこの注解から新たに教えられるものはない。

この注解は、44年12月に公表された修正案では以下に示すように修正された。

【注3】継続性の原則について（一般原則5）

企業会計上継続性が問題とされるのは、一つの会計事実について正当と認められる二つ以上の会計処理の原則又は手続が存する場合である。

このような場合に、企業が選択した会計処理の原則及び手続を每期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、この結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らしめることになる。

したがって、いったん採用した会計処理の原則又は手続について重要な変更が行なわれた場合には、変更が行なわれた旨及びその変更が財務諸表に与えている影響額を当該財務諸表に注記しなければならない。

この注解に対しては「この説明たるや、単に常識的に、継続性の原則の表面的な解説をしているだけで、第2項削除の理由も明らかでないばかりか、一つの蛇足にすぎず、かえって継続性の原則の意味をあいまいなものにしてしまいました。」⁽³⁾と批判されている。

(2) 中村 忠「企業会計原則修正試案について」『産業経理』29巻9号、164ページ。

(3) 黒沢 清・若杉 明『新企業会計原則詳論』55ページ。

49年に修正された注解3では、修正案の末尾の項がさらに二つの項にわけられ、修正案の継続性の原則において削除された第2項をそのまま復活して最末尾のなお書きとした。

現行注解3の末尾のなお書き以外の部分（17ページに示した部分）は、会計の専門家にとっては、当然の前提条件であるから削除すべきである。

以下に示す注解5も自明である。

【注5】経過勘定項目について（損益計算書原則1のAの2項）

(1) 前払費用

前払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価をいう。従って、このような役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の費用となるものであるから、これを当期の損益計算から除去するとともに貸借対照表の資産の部に計上しなければならない。また、前払費用は、かかる役務提供契約以外の契約等による前払金とは区別しなければならない。

(2) 前受収益

前受収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、いまだ提供していない役務に対し支払を受けた対価をいう。従って、このような役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の収益となるものであるから、これを当期の損益計算から除去するとともに貸借対照表の負債の部に計上しなければならない。また、前受収益は、かかる役務提供契約以外の契約等による前受金とは区別しなければならない。

(3) 未払費用

未払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、すでに提供された役務に対して、いまだその対価の支払が終らないものをいう。従って、このような役務に対する対価は、時間の経過に伴い既に当期の費用として発生しているものであるから、これを当期の損益計算に計上するとともに貸借対照表の負債の部に計上しなければならない。また、未払費用は、かかる役務提供契約以外の契約等による未払金とは区別しなければならない。

(4) 未収収益

未収収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、既に提供した役務に対して、いまだその対価の支払を受けていないものをいう。従って、このような役務に対する対価は時間の経過に伴い既に当期の収益として発生しているものであるから、これを当期の損益計算に計上するとともに貸借対照表の資産の部に計上しなければならない。また、未収収益は、かかる役務提供契約以外の契約等による未収金とは区別しなければならない。

損益計算書原則 1 A の 2 項がもともと上述のように自明の規定である。前払費用と前受収益を当期の損益計算から除去し、未払費用と未収収益を当期の損益計算に計上するに当って、特に解釈上疑義の生ずる事象について、解釈を明らかに示すのであれば、注解として公表する意味がある。しかし注解 5 に記してある程度の知識を欠く会計専門家が存在するであろうか。

現在わが国で最年少者が簿記や会計学を学ぶのは高等学校においてであろう。従って高等学校における簿記会計の教科書は、初めて簿記を学ぶ者を対象として執筆されていると考えてよい。現在高等学校商業科で使用されている簿記会計 I の教科書には「費用・収益の繰り延べと見越し」と題して、注解 5 と同じ内容が平易な文章で、仕訳とともに説明してある。⁽⁴⁾現在の商業高校の生徒は、教科書によって注解 5 の内容は理解している。従って、大企業の会計担当者や公認会計士が、注解 5 によって、経過勘定項目について新知識を得るということはない。注解 5 は、蛇足である損益計算書原則 1 A の 2 項の、そのまた蛇足であって削除すべきである。

特殊な販売形態について、いかなる基準によつて売上収益を認識するかは、決して単純な問題ではない。しかし以下に示す注解 6 の(2)の試用販売については「これは実現主義適用の当然の結果である。」と、また(3)の予約販売については「実現主義の建前からは当然のことである。」と解説されている。⁽⁵⁾

当然のことを述べるのではわざわざ注解として公表する必要はない。

試用販売において買取りの意思をいかにして認識するかについて何らかの解釈を示すのであれば注解としての意義があるが、注解 6 の(2)に示された程度の内容からは何も得るものはない。予約販売については、予約販売が頻繁に行われる特定の業種における収益認識の基準を具体的に示すのであれば、

(4) 中村 忠『現代簿記会計 I』108～113ページ。

(5) 飯野利夫「損益計算書原則に関する注解とその問題点」黒沢 清他『新企業会計原則訳解』272ページ。

実現主義の適用に関して解釈上疑義のある点に対して解釈を明らかにすることになるが、注解6の(3)の文言からは何も明らかにならない。注解6は試用販売と予約販売に関する限りは、自明の事柄を記述しているに過ぎないので、削除すべきである。

【注6】実現主義の適用について（損益計算書原則3のB）

委託販売、試用販売、予約販売、割賦販売等特殊な販売契約による売上収益の実現の基準は、次によるものとする。

(2) 試用販売

試用販売については、得意先が買取りの意思を表示することによって売上が実現するのであるから、それまでは、当期の売上高に計上してはならない。

(3) 予約販売

予約販売については、予約金受取額のうち、決算日までに商品の引渡し又は役務の給付が完了した分だけを当期の売上高に計上し、残額は貸借対照表の負債の部に記載して次期以後に繰延べなければならない。

以下に示す工事収益についての注解7の前半は、損益計算書原則3のBのただし書きを、異なる文言で表現したものに過ぎない。注解7の実質的な内容は(1)と(2)である。

【注7】工事収益について（損益計算書原則3のBただし書）

長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができる。

(1) 工事進行基準

決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上する。

(2) 工事完成基準

工事が完成し、その引渡しが完了した日に工事収益を計上する。

注解7の(1)と(2)は、昭和49年の修正までは以下に示すように規定されていた。

注解7の(1)は昭和49年の修正までは、前半に工事進行基準適用理由が説明してあったが、49年の修正で削除された。長期の請負工事について工事進行

基準を採用することが認められる理由は、会計専門家にとっては周知の事柄であるから、この削除によって注解7の(1)の主旨が明瞭になった。(2)については末尾の文言が49年の修正で削除された。この末尾の文言は全くの蛇足であるから削除は当然である。

昭和49年の修正によって注解7の(1)と(2)は簡単明瞭になったが、(1)の工事進行基準については、いかなる基準によって工事進行程度を見積るかを何ら説明せずに(1)のような文言で当期における収益の計上を述べても、実質的には内容を伴わない規定になっている。(2)の工事完成基準についての規定は、工事完成基準という合成用語を分解して述べただけで、何らかの解釈を示したことにはならない。注解7は自明であるから削除すべきである。

(1) 工事進行基準

長期の請負工事契約について、工事完成後に工事収益を計上する通常の方法によるときは、工事進行中途の期間における収益が過少になるくらいがあるので、工事進行基準を選択適用することが認められている。この場合、決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上することができる。

(2) 工事完成基準

工事完成基準を選択適用した場合は、工事が完成し、その引渡が完了したときの会計期間に工事収益を計上する。これは通常の実現主義の基準の適用にほかならない。

製品等の製造原価についての注解8は、昭和44年8月の大蔵省証券局幹事試案において初めて公表され、昭和49年に修正された現行注解においても、以下に示すように規定されている。

【注8】製品等の製造原価について（損益計算書原則3のC）

製品等の製造原価は、適正な原価計算基準に従って算定しなければならない。

この注解は全く珍妙不可思議な規定である。そのことはこの注解の制定に参加した人が充分自覚していると思われる。当時企業会計審議会幹事であった故

日下部与市教授は当時企業会計審議会第1部会長であった番場嘉一郎教授に対して「旧注解4その他においても原価計算基準という用語を使っていますが、そこでは必ずカギカッコをつけて、昭和37年11月の企業会計審議会報告『原価計算基準』を意味するものとしていました。しかし修正原則はカギカッコをとり、適正な原価計算基準というやや幅のある表現に改めました。そこで、この適正な原価計算基準というのは何を意味しているのか、読者が疑問に思うかもしれませんので、その意味を教えてくださいたいのです。」⁽⁶⁾と質問された。

企業会計審議会は昭和29年に注解を制定公表した時に前文において「企業会計原則及び財務諸表準則のなかの重要な項目について、その意義、適用の範囲等に関し、解釈上疑義のある点が少なくないので、今回これらの解釈を明らかにするため、本審議会は主要項目18を採り上げ、これに対する注解を付し、企業会計原則注解としてあわせて公表することとしたのである。」と述べている。注解を読む者が疑問に思うかもしれないので、企業会計審議会の第一部会長が疑問を晴らすために、改めて解説しなければならない注解は「解釈上疑義のある点について解釈を明らかにする」ことになるのであろうか。

故日下部教授の質問に答えて番場教授は「新しい注解8における適正な原価計算基準というのは、昭和37年発表の具体的な『原価計算基準』はむしろ含まないという了解である、⁽⁷⁾と考えてよいと思います。」と述べられた。

当時企業会計審議会の会長であった黒沢 清教授は「特に『原価計算基準』ではないのだと強調するのは感情的な議論だと思う。『原価計算基準』ではないところの適正な原価計算基準という別の幽霊をつくり出してはいけない」⁽⁸⁾と述べられた。

注解8は、昭和44年8月の幹事試案において始めて公表されたものである。従来存在しなかった注解を新たに設けた理由は何であろうか。注解8の文言

(6) 番場嘉一郎・日下部与市『新企業会計原則の解説』74ページ。

(7) 番場嘉一郎・日下部与市、前掲書、75ページ。

(8) 黒沢 清・若杉 明『新企業会計原則詳論』142ページ。

から具体的に読み取れることは、カギカッコがついていないということだけである。注解8を新設したのは、カギカッコの付かない適正な原価計算基準に従うことを要求する意思表示にほかならない。企業会計審議会としては、「原価計算基準」を全面的に否定し廃止するのではないが、商法との調整の見地から、『原価計算基準』がそのまま注解にいう適正な原価計算基準であると考えてはならない。⁽⁹⁾との解釈を明らかにするために、この注解をわざわざ新たに設けたと考えざるを得ない。

上述の理由によって注解8が新設されたと思われるが、それでは注解8は、損益計算書原則3Cについて、何を明らかにしているであろうか。企業会計審議会が公表した「原価計算基準」以外に、公正妥当な原価計算の会計慣行としてどのような基準が、現在一般に認められているのか明らかなでないから、カギカッコをはずした適正な原価計算基準とは、何を意味するのか不可解である。企業会計審議会の会長が、幽霊であると解説されるような注解は、これを読む者を混乱させるだけであるから、この注解は設けるべきではなかった。

注解11は以下に示すように内部利益について説明し、その除去の方法を指示している。

【注11】 内部利益とその除去の方法について（損益計算書原則3のE）

内部利益とは、原則として、本店、支店、事業部等の企業内部における独立した会計単位相互間の内部取引から生ずる未実現の利益をいう。従って、会計単位内部における原材料、半製品等の振替から生ずる振替損益は内部利益ではない。

内部利益の除去は、本支店等の合併損益計算書において売上高から内部売上高を控除し、仕入高（又は売上原価）から内部仕入高（又は内部売上原価）を控除するとともに、期末たな卸高から内部利益の額を控除する方法による。これらの控除に際しては、合理的な見積概算額によることも差支えない。

(9) 飯野利夫「損益計算書原則に関する注解とその問題点」黒沢 清他『新企業会計原則訳解』281ページ。

多数の事業場が各地に散在する巨大な製造業においては、振替損益と内部利益の区別に関して複雑な問題が存在するであろう。しかし内部利益の説明としては、注解11の前半に述べてある程度の内容は、会計専門家にとっては自明の事柄であって、これによって内部利益について理解が深まることはあり得ない。

注解に指示してある内部利益控除の方法は簡単明瞭であって、高等学校の教科書にも「内部取引高の相殺」「内部利益の除去」として説明してある。⁽¹⁰⁾しかし大規模の製造業では、内部取引高及び内部利益は必ずしも単純に算定できない場合が少なくないであろう。

内部利益の除去の方法については、従前の注解では、以下に示すように原則的方法と例外的方法が述べてあった。現行の注解は、昭和44年8月の幹事試案において公表された。

内部利益の除去は、原則として、本支店等の合併損益計算書において売上高から内部売上を控除し、仕入高又は売上原価から内部仕入を控除するとともに、期末棚卸高から内部利益の分を控除する方法による。

この方法によりがたい場合には、本支店等の合併損益計算書において、本支店等相互間の売上高及び仕入高はそのままとしておき、期末棚卸高から内部利益の分を控除する方法による。

例外的方法による時は、架空の売上高や仕入高によって損益計算書が作成されて、回転率や利益率が示されることになり、この方法によることが不適当なことはいうまでもない。従って修正に当って例外的方法を認めないことにしたが、特に製造業では控除すべき内部取引高や内部利益の算定に手数を要するため、企業側から例外的方法の存続について強い要求があったので、例外的方法を削除する代りに、合理的な見積概算によることを認める末尾の

(10) 中村 忠『現代簿記会計Ⅱ』134～135ページ。

文言が、現行注解に付け加えられたとのことである。⁽¹¹⁾

内部取引高や内部利益を控除するには、合理的な見積額を概算する方法によらざるを得ない場合が少なくないであろう。会計原則は企業に対して実践上不可能な方法を要求することはできない。内部取引高や内部利益を直接正確に算定できない場合は、合理的な見積概算額によらざるを得ない。ただその事を指示するだけでは注解としての意味はない。合理的な見積額を概算するに当たって問題となる事項について何らかの解釈を示すのであれば、会計専門家はその注解によって教えられるであろう。

内部利益についての注解は、損益計算書原則3のEの内部利益の除去について付け加えられた注解である。前述のように損益計算書原則3のEが自明の規定であって、削除されるべきである。注解11は、自明の規定である損益計算書原則3のEを異なる表現で述べた程度の内容に過ぎないから、注解11も削除されるべきである。

減価償却の方法を説明した以下に示す注解20は、昭和49年の修正において新たに設けられた。これが公表されたのは昭和44年8月の幹事試案においてである。

【注20】 減価償却の方法について（貸借対照表原則5の2項）

固定資産の減価償却の方法としては、次のようなものがある。

- (1) 定額法 固定資産の耐用期間中、毎期均等額の減価償却費を計上する方法
- (2) 定率法 固定資産の耐用期間中、毎期期首未償却残高に一定率を乗じた減価償却費を計上する方法
- (3) 級数法 固定資産の耐用期間中、毎期一定の額を算術級数的に通減した減価償却費を計上する方法
- (4) 生産高比例法 固定資産の耐用期間中、毎期当該資産による生産又は役役の提供の度合に比例した減価償却費を計上する方法

この方法は、当該固定資産の総利用可能量が物理的に確定でき、かつ、減価が主として固定資産の利用に比例して発生するもの、例えば、鉱業用設備、航空機、自動車等について適用することが認められる。

(11) 番場嘉一郎・日下部与市『新企業会計原則の解説』82～83ページ。

なお、同種の物品が多数集まって一つの全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰り返すことにより全体が維持されるような固定資産については、部分的取替に要する費用を収益的支出として処理する方法（取替法）を採用することができる。

この注解が何故新たに制定されたのか全く不可解である。この注解は貸借対照表原則5の2項に対して設けられたものであるが5の2項は、従前は減価償却については「有形固定資産は、その取得原価を当該固定資産の耐用期間にわたり、一定の減価償却方法によって各事業年度に配分し」と述べてあった。

この「一定の減価償却方法」という表現が、昭和44年8月の幹事試案において「定額法、定率法等の一定の減価償却方法」に改められ、昭和49年の修正においても同様の文言が用いられた。修正によつて定額法、定率法等と表現を改めたので、「等」とはどのような減価償却法を示すかについての解釈を明らかにするために新たに注解を設けたのであろうか。幹事試案作成の段階では「最初はこれ以外の方法は認めないという含みで列挙したのであるが、異論が出て、その他の方法も認めることにした。」⁽¹²⁾とのことである。では一体この注解は何を明らかにしようとしているのであろうか。注解に例示されている方法が存在することは周知の事実である。注解を制定公表した主旨は、定額法、定率法、級数法、生産高比例法及び取替法のそれぞれが、どのような方法であるかを解説することなのであろうか。

「有形固定資産の減価償却について」と題して昭和35年に企業会計審議会から公表された「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第3」においては、減価償却計算法の項に、定額法、定率法、級数法、償却基金法、年金法、生産高比例法、減耗償却及び取替法が例示してあり、年金法、生産高比例法、減耗償却、取替法について説明してある。連続意見書第3が、定額法、定率法、級数法について、それらがどのような方法であるかを説明

(12) 中村 忠「企業会計原則修正試案について」『産業経理』29巻9号、160ページ。

していないのは、広く知られている方法であって、説明するまでもないからであろう。会計専門家は、注解20を読むことによって、そこに示された減価償却法について、何を知り得るであろうか。減価償却方法を特定の方法に限定しようとはかって、それができなかったのであれば、このような自明な注解を新たに設ける必要はなくなったといわざるを得ない。

棚卸資産の貸借対照表価額についての注解は、従前は、以下に示すように規定されていた。

【注17】 資産の貸借対照表価額について（貸借対照表原則5のAの1項及びF）

棚卸資産の取得原価とは、当該資産の購入又は製造のために実際に費した金額をいうが、製造に係る資産の取得原価については、「原価計算基準」に従って、予定価格又は標準原価を適用して算定された原価をも含むものとする。

原材料ばかりでなく、一般に棚卸資産の棚卸原価の算定のために先入先出法、後入先出法、平均原価法等の棚卸方法を適用することができる。この場合、必要に応じ、棚卸資産の種類によって異なる棚卸方法を選択適用することができる。たとえば原材料に先入先出法を適用し、半製品に平均原価法を適用するというような場合はその例である。

この注解が、昭和44年8月に公表された幹事試案においては、以下に示すように修正された。

【注20】 棚卸資産の貸借対照表原価について（貸借対照表原則5のAの1項）

棚卸資産の貸借対照表価額の算定のための方法としては、次のようなものが認められる。

- (1) 個別法 棚卸資産の取得原価を異にするに従い、区別して記録、保管し、その個々の実際原価によつて期末棚卸品の価額を算定する方法。
- (2) 先入先出法 最も古く取得されたものから順次払出が行われ、期末棚卸品は最も新しく取得されたものからなるものとみなして期末棚卸品の価額を算定する方法。
- (3) 後入先出法 最も近く取得されたものから払出が行われ、期末棚卸品は最も古く取得されたものからなるものとみなして、期末棚卸品の価額を算定する方法。
- (4) 平均原価法 取得した棚卸資産の平均原価を算出し、この平均原価によつて

期末棚卸品の価額を算定する方法。平均原価の算出方法の違いにより、単純平均法、総平均法及び移動平均法がある。

- (5) 売価還元原価法 異なる品目の資産を値入率、回転率の類似性にしたがって適当なグループにまとめ、一グループに属する期末商品の売価合計額に原価率を適用して期末棚卸品の価額を算定する方法。この方法は、取扱品種のきわめて多い小売業及び卸売業における棚卸資産の評価に適用される。
- (6) 修正売価法 棚卸資産の取得時又は期末における売価又は正常売価からアフターコスト又はアフターコスト及び正常利益を差し引いた価額をもつて期末棚卸品の価額を算定する方法。

この方法は、副産物、農鉱産品等の特殊な棚卸資産の評価に適用される。

- (7) 最終取得原価法 最終取得原価をもつて期末棚卸品の価額を算定する方法。この方法は通常期末在庫量の大部分が最終取得原価で取得される場合にのみ適用することができる。

製品等の製造原価については、実際製造原価のほか「原価計算基準」に従って、予定価格又は標準原価を適用して算定された原価によることができる。

【注21】売価還元低価法について（貸借対照表原則5のAの2項）

棚卸資産について、低価基準を適用する場合には、売価還元低価法（原価率の算式における分母から値下額及び値下取消額を除外することによつて計算した原価率を用いる売価還元法）を採用することができる。

この幹事試案の注解は昭和44年12月の修正案では以下に示すように修正され、さらに、イとニの語句が若干再修正されて昭和49年の新注解となった。

【注21】たな卸資産の貸借対照表価額について（貸借対照表原則5のAの1項）

- (1) たな卸資産の貸借対照表価額の算定のための方法としては、次のようなものが認められる。

イ 個別法 たな卸資産の取得原価を異にするに従い、区別して記録し、保管し、その個々の実際原価によつて期末たな卸品の価額を算定する方法

ロ 先入先出法 最も古く取得されたものから順次払出しが行われ、期末たな卸品は最も新しく取得されたものからなるものとみなして期末たな卸品の価額を算定する方法

ハ 後入先出法 最も新しく取得されたものから払出しが行われ、期末たな卸品は最も古く取得されたものからなるものとみなして期末たな卸品の価額を算定する方法

ニ 平均原価法 取得したたな卸資産の平均原価を算出し、この平均原価によつて期末たな卸品の価額を算定する方法

平均原価の算出方法の違いにより、総平均法及び移動平均法がある。

ホ 売価還元原価法 異なる品目の資産を値入率の類似性に従って適当なグループにまとめ、一グループに属する期末商品の売価合計額に原価率を適用して期末たな卸品の価額を算定する方法

この方法は、取扱品種の極めて多い小売業及び卸売業におけるたな卸資産の評価に適用される。

従前の注解においては、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の棚卸法と述べてあり貸借対照表原則5のAでは、基準棚卸法、小売棚卸法も示してあったが、幹事試案においては、注解20で7つの方法と注解21で売価還元低価法が示された。幹事試案においては、減価償却方法の注解と同様に「最初はこれら以外の方法は認めないという含みで列挙したのであるが、その他の方法も認めることにした。⁽¹³⁾」とのことである。

幹事試案に示してあった修正売価法が、その後の修正で削除されたのは、重要性の低いものは落とすことにしたからであり、最終取得原価法が削除されたのは、棚卸資産の評価について時価法を否定するならば、最終取得原価法は時価法に近いものだから、どうも認めにくいという法務省筋の反対によるとのことである。しかし、修正売価法も最終取得原価法も公正な評価法であると認められると解説されている。⁽¹⁴⁾

注解21の(1)に列挙された五つの方法は限定のために例示されたものではなく、これ以外の方法も認めるのであれば、注解21の(1)はどのような意味があるのであろうか。

「棚卸資産の評価について」と題して、昭和37年に企業会計審議会から公表された「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第4」には、売価還元原価法については本文において、また後入先出法については「注解7」において、企業会計原則注解21の(1)よりくわしい説明が行われている。

(13) 中村 忠「企業会計原則修正試案について」『産業経理』29巻9号、160ページ。

(14) 番場嘉一郎・日下部与市『新企業会計原則の解説』132～133ページ。

連続意見書第4を修正しより新しい解釈を示すのであれば意味はあるが、列挙された五つの方法について誰でも承知している程度の注解が何故必要であるのか全く不可解である。

予定価格又は標準原価の適用を認めた注解21の(2)は、企業会計審議会が、製品等の製造原価について判断を示したものであるから、これは削除することとはできない。

4. 原則に相当する規定

企業会計原則及び注解の中で、その前文の主旨にふさわしい会計原則に相当する規定について検討するのが本稿の目的である。そのための準備作業として、企業会計原則と注解の中から、財務諸表の記載方法を指示したに過ぎないと考えられる規定を消去した。この消去法によって残された規定の中から、自明な事柄であって、会計原則としてわざわざ制定公表するに値しないと考えられる規定を、さらに削除した。これらの二つの作業の結果残された規定を示すと以下のとおりである。

企 業 会 計 原 則

第一 一般原則

- 1 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 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。(注1)
- 3 資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。(注2)
- 4 企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し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。(注1)
- 5 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、みだりにこれを変更してはならない。(注3)
- 6 企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。(注4)

- 7 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、信頼しうる会計記録に基づ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表示をゆがめてはならない。

第二 損益計算書原則

(損益計算書の本質)

- 1 損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。
- A すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。
- B 費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。
- C 費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。

(営業利益)

- 3B 売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただし、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積り、これを当期の損益計算に計上することができる。(注6)(注7)
- F(前半削除) これを売上原価及び期末たな卸高に算入してはならない。ただし、長期の請負工事については、販売費及び一般管理費を適当な比率で請負工事に配分し、売上原価及び期末たな卸高に算入することができる。

第三 貸借対照表原則

(貸借対照表の本質)

- 1 貸借対照表は、企業の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び資本を記載し、株主、債権者その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない。ただし、正規の簿記の原則に従って処理された場合に生じた簿外資産及び簿外負債は、貸借対照表の記載外におくことができる。(注1)
- A 資産、負債及び資本は、適当な区分、配列、分類及び評価の基準に従って記載しなければならない。
- B 資産、負債及び資本は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は資本の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。
- D 将来の期間に影響する特定の費用は、次期以後の期間に配分して処理するため、経過的に貸借対照表の資産の部に記載することができる。(注15)

(資産の貸借対照表価額)

- 5 貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。

資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。繰延資産についても、これに準じて、各事業年度に均等額以上を配分しなければならない。

(注20)

- A 商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等のたな卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、時価が取得原価より著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。(注9)(注10)(注21)

たな卸資産の貸借対照表価額は、時価が取得原価よりも下落した場合には時価による方法を適用して算定することができる。(注10)

- B 有価証券については、原則として購入代価に手数料等の付随費用を加算し、これに平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、取引所の相場のある有価証券については、時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。取引所の相場のない有価証券のうち株式については、当該会社の財政状態を反映する株式の実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をしなければならない。(注22)

取引所の相場のある有価証券で子会社の株式以外のものの貸借対照表価額は、時価が取得原価よりも下落した場合には時価による方法を適用して算定することができる。

- C 受取手形、売掛金その他の債権の貸借対照表価額は、債権金額又は取得価額から正常な貸倒見積高を控除した金額とする。(注23)
- D 有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含める。現物出資として受入れた固定資産については、出資者に対して交付された株式の発行価額をもって取得原価とする。(注24)

償却済の有形固定資産は、除却されるまで残存価額又は備忘価額で記載する。

- E 無形固定資産については、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。(注25)
- F 贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。(注24)

消去法によって、注解の中で原則として残る規定は次のとおりである。

企業会計原則注解

【注1】重要性の原則の適用について（一般原則2、4及び貸借対照表原則1）

企業会計は、定められた会計処理の方法に従って正確な計算を行うべきものであるが、企業会計が目的とするところは、企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあるから、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則に従った処理として認められる。

重要性の原則は財務諸表の表示に関しても適用される。

重要性の原則の適用例としては、次のようなものがある。

- (1) 消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品等のうち、重要性の乏しいものについては、その買入時又は払出時に費用として処理する方法を採用することができる。
- (2) 前払費用、未収収益、未払費用及び前受収益のうち、重要性の乏しいものについては、経過勘定項目として処理しないことができる。
- (3) 負債性引当金のうち重要性の乏しいものについては、これを計上しないことができる。
- (4) たな卸資産の取得原価に含められる引取費用、関税、買入事務費、移管費、保管費等の付随費用のうち、重要性の乏しいものについては、取得原価に算入しないことができる。
- (5) 分割返済の定めのある長期の債権又は債務のうち、期限が一年以内に到来するもので重要性の乏しいものについては、固定資産又は固定負債として表示することができる。

【注2】資本取引と損益取引との区別について（一般原則3）

- (1) 資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金、すなわち利益の留保額であるから、両者が混同されると、企業の財政状態及び経営成績が適正に示されないことになる。従って、例えば、新株発行による株式発行差金から新株発行費用を控除することは許されない。
- (2) 商法上資本準備金として認められる資本剰余金は限定されている。従って、資本剰余金のうち、資本準備金及び法律で定める準備金で資本準備金に準ずるもの以外のものを計上する場合には、その他の剰余金の区分に記載されることになる。

【注3】継続性の原則について（一般原則5）

なお、正当な理由によって会計処理の原則又は手続に重要な変更を加えたときは、これを当該財務諸表に注記しなければならない。

【注4】保守主義の原則について（一般原則6）

企業会計は、予測される将来の危険に備えて慎重な判断に基づく会計処理を行わ

なければならないが、過度に保守的な会計処理を行うことにより、企業の財政状態及び経営成績の真実な報告をゆがめてはならない。

【注 6】実主主義の適用について（損益計算書原則 3 の B）

委託販売、試用販売、予約販売、割賦販売等特殊な販売契約による売上収益の実現の基準は、次によるものとする。

(1) 委託販売

委託販売については、受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とする。従って、決算手続中に仕切精算書（売上計算書）が到達すること等により決算日までに販売された事実が明らかとなったものについては、これを当期の売上収益に計上しなければならない。ただし、仕切精算書が販売のつど送付されている場合には、当該仕切精算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことができる。

(4) 割賦販売

割賦販売については、商品等を引渡した日をもって売上収益の実現の日とする。

しかし、割賦販売は通常の販売と異なり、その代金回収の期間が長期にわたり、かつ、分割払であることから代金回収上の危険率が高いので、貸倒引当金及び代金回収費、アフター・サービス費等の引当金の計上について特別の配慮を要するが、その算定に当っては、不確実性と煩雑さを伴う場合が多い。従って、収益の認識を慎重に行うため、販売基準に代えて、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって売上収益実現の日とすることも認められる。

【注 10】たな卸資産の評価損について（損益計算書原則 3 の C 及び貸借対照表原則 5 の A）

- (1) 商品、製品、原材料等のたな卸資産に低価基準を適用する場合に生ずる評価損は、原則として、売上原価の内訳科目又は営業外費用として表示しなければならない。
- (2) 時価が取得原価より著しく下落した場合（貸借対照表原則 5 の A 第 1 項ただし書の場合）の評価損は、原則として、営業外費用又は特別損失として表示しなければならない。
- (3) 品質低下、陳腐化等の原因によって生ずる評価損については、それが原価性を有しないものと認められる場合には、これを営業外費用又は特別損失として表示し、これらの評価損が原価性を有するものと認められる場合には、製造原価、売上原価の内訳科目又は販売費として表示しなければならない。

【注 12】特別損益項目について（損益計算書原則 6）

特別損益に属する項目としては、次のようなものがある。

(1) 臨時損益

- イ 固定資産売却損益
- ロ 転売以外の目的で取得した有価証券の売却損益
- ハ 災害による損失

(2) 前期損益修正

- イ 過年度における負債性引当金の過不足修正額
- ロ 過年度における減価償却の過不足修正額
- ハ 過年度におけるたな卸資産評価の訂正額
- ニ 過年度償却済債権の取立額

なお、特別損益に属する項目であっても、金額の僅少なものは又は毎期経常的に発生するものは、経常損益計算に含めることができる。

【注15】将来の期間に影響する特定の費用について（貸借対照表原則1のD及び4の(1)のC）

「将来の期間に影響する特定の費用」とは、既に代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用をいう。

これらの費用は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる。

なお、天災等により固定資産又は企業の営業活動に必須の手段たる資産の上に生じた損失が、その期の純利益又は当期末処分利益から当期の処分予定額を控除した金額をもって負担しえない程度に巨額であつて特に法令をもって認められた場合には、これを経過的に貸借対照表の資産の部に記載して繰延経理することができる。

【注16】流動資産又は流動負債と固定資産又は固定負債とを区別する基準について（貸借対照表原則4の(1)及び(2)）

受取手形、売掛金、前払金、支払手形、買掛金、前受金等の当該企業の主目的たる営業取引により発生した債権及び債務は、流動資産又は流動負債に属するものとする。ただし、これらの債権のうち、破産債権、更生債権及びこれに準ずる債権で一年以内に回収されないことが明らかなものは、固定資産たる投資その他の資産に属するものとする。

貸付金、借入金、差入保証金、受入保証金、当該企業の主目的以外の取引によって発生した未収金、未払金等の債権及び債務で、貸借対照表日の翌日から起算して一年以内に入金又は支払の期限が到来するものは、流動資産又は流動負債に属するものとし、入金又は支払の期限が一年をこえて到来するものは、投資その他の資産又は固定負債に属するものとする。

現金預金は、原則として、流動資産に属するが、預金については、貸借対照表日の翌日から起算して一年以内に期限が到来するものは、流動資産に属するものとし、期限が一年をこえて到来するものは、投資その他の資産に属するものとする。

所有有価証券のうち、証券市場において流通するもので、短期的資金運用のために一時的に所有するものは、流動資産に属するものとし、証券市場において流通しないもの若しくは他の企業を支配する等の目的で長期的に所有するものは、投資その他の資産に属するものとする。

前払費用については、貸借対照表日の翌日から起算して一年以内に費用となるものは、流動資産に属するものとし、一年をこえる期間を経て費用となるものは、投資その他の資産に属するものとする。未収収益は流動資産に属するものとし、未払

費用及び前受収益は、流動負債に属するものとする。

商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等のたな卸資産は、流動資産に属するものとし、企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、その加工若しくは売却を予定しない財貨は、固定資産に属するものとする。

なお、固定資産のうち残存耐用年数が一年以下となったものも流動資産とせず固定資産に含ませ、たな卸資産のうち恒常在庫品として保有するもの若しくは余剰品として長期間にわたって所有するものも固定資産とせず流動資産に含ませるものとする。

【注18】負債性引当金について（貸借対照表原則4の(2)のAの3項及びBの2項）

将来において特定の費用（又は収益の控除）たる支出が確実に起ると予想され、当該支出の原因となる事実が当期において既に存在しており、当該支出の金額を合理的に見積ることができる場合には、その年度の収益の負担に属する金額を負債性引当金として計上し、特定引当金と区別しなければならない。

製品保証引当金、売上割戻引当金、景品費引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金等がこれに該当する。

負債性引当金は、金額は未確定であるが、その支出は確実に起ると予想されるものであるから、偶発損失についてこれを計上することはできない。

【注19】剰余金について（貸借対照表原則4の(3)）

会社の純資産額が法定資本の額をこえる部分を剰余金という。

剰余金は、次のように資本剰余金と利益剰余金とに分れる。

(1) 資本剰余金

株式発行差金（額面超過金）、無額面株式の払込剰余金、減資差益、合併差益等

なお、合併差益のうち消滅した会社の利益剰余金に相当する金額については、資本剰余金としないことができる。

(2) 利益剰余金

利益を源泉とする剰余金

【注21】たな卸資産の貸借対照表価額について（貸借対照表原則5のAの1項）

(2) 製品等の製造原価については、適正な原価計算基準に従って、予定価格又は標準原価を適用して算定した原価によることができる。

【注22】社債の貸借対照表価額について（貸借対照表原則5のBの1項）

所有する社債については、社債金額より低い価額又は高い価額で買入れた場合には、当該価額をもって貸借対照表価額とすることができる。この場合においては、その差額に相当する金額を償還期に至るまで毎期一定の方法で逐次貸借対照表価額に加算し、又は貸借対照表価額から控除することができる。

【注23】債権の貸借対照表価額について（貸借対照表原則5のC）

債権については、債権金額より低い価額で取得したときその他これに類する場合においては、当該価額をもって貸借対照表価額とすることができる。この場合においては、その差額に相当する金額を弁済期に至るまで毎期一定の方法で逐次貸借対照表価額に加算することができる。

【注24】国庫補助金等によって取得した資産について（貸借対照表原則5のDの1項及びF）

国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる。

【注25】営業権について（貸借対照表原則5のE）

営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表に計上し、毎期均等額以上を償却しなければならない。

商法における計算規定が整備され、財務諸表の記載方法を定める法務省規則が制定され、公認会計士による監査が、商法と計算書類規則によって実施されるようになったため、企業会計原則は商法との調整をはかって修正された。昭和44年12月に「商法と企業会計原則との調整について」と題して公表された「企業会計審議会報告」には「企業会計原則の指導原理としての性格を維持しながら、注解等において商法に歩みよることとした。」と述べてある。企業会計原則が商法の計算規定の解釈指針としての役割を果たすことが、企業会計の指導原理としての性格を維持することになるのか、疑問がないとはいえない。

昭和44年8月に幹事試案が公表されたのは次のような経緯によってである。企業会計審議会は昭和44年2月4日に第1部会を開き、商法と企業会計原則との調整をはかるために、企業会計原則の修正を行うとともに、他方では商法及び計算書類規則の改正を求めるという方針を決め、第1部会の中に小委員会を設け、さらに小委員会の中に研究会を設けた。研究会は第1部会長の番場嘉一郎教授を座長として、会計学者、法務省、大蔵省、経団連、公認会計士協会の人達がメンバーとなり、週1回開かれ、修正試案の原案を44年7月8日に作成し、黒沢 清会長に報告した。ところが黒沢会長は、この原案が、現在の企業会計原則の考え方を大幅に修正している点に強い難色を示した。そこで会長、第1部会長を含む数人の人が集まって原案を手直しして、昭和

44年8月5日に「大蔵省証券局幹事試案」として発表⁽¹⁾した。

この幹事試案はさらに修正されて、昭和44年12月に企業会計原則及び注解の修正案として、企業会計審議会から公表された。その後この修正案がまた昭和49年に修正されて、現行の企業会計原則及び注解となった。黒沢教授は「昭和49年8月『企業会計原則の一部修正について』という前文を添えて発表された新しい企業会計原則は、企業会計原則修正案の背景をなした古い思想を脱皮して、新しい理解の上に立つものでありますから、その実体において『修正案』の単なる延長ではないことを知らなければなりません。」と述べ、さらに「企業会計原則の根底には、会計に関する基本的な指導原理が横たわっている。これがわれわれの思想であります。『修正案』において失われようとしたこの原理を、新しい会計原則は回復することにつとめたわけがあります。」と述べられた。⁽²⁾このように黒沢教授によると現行の企業会計原則は指導原理であるということになるが、江村 稔教授は「企業会計原則に述べられているところは、すべて、正しいものであるとする理解が、一般に広まるにいたったことも、わが国の会計学にとり、不幸な事実といわなければならない。」⁽³⁾と述べられた。そして新井清光教授は「私の感じでは、企業会計原則に対する法曹界からの評価はやや下向線を辿っているように思えてなりません。」⁽⁴⁾と発言された。

企業会計原則及び注解についてのこれまでの検討によって、会計原則ではなく単に財務諸表の記載方法を指示しているに過ぎない規定と、会計原則ではあるが、あまりにも自明であって、わざわざ原則として制定し公表するに値しない規定があることが明らかとなった。

(1) 中村 忠「企業会計原則修正試案について」『産業経理』29巻9号、165ページ。

(2) 黒沢 清・若杉 明『新企業会計原則詳解』3ページ及び5ページ。

(3) 江村 稔『企業会計と商法』267ページ。

(4) 新井清光他「商法・特例法の改正と企業会計原則の課題」『企業会計』33巻9号、162ページ。

現行の企業会計原則が果す役割と性格を究明するには、これまでの検討によって明らかとなった財務諸表の記載方法に関する規定と、会計原則ではあるが自明な規定を削除し、会計原則として残されるべき規定が、現行の文言のままでもいいか、さらに修正されるべきか、そして現在のような構成でいいかを研究しなければならない。