

会計学 40 年

専修大学商学部教授 渋谷 武夫

はじめに

- I 会計学科創設以前
 - II 会計学科創設から平成 4 年（1992）頃まで
 - III 平成 5 年（1993）頃から現在まで
- むすび

はじめに

専修大学商学部会計学科（以下、会計学科）は、昭和 43（1968）年に創設されてから、今年（平成 20 年）で創設 40 年を迎えた。会計学科は、創設以来、多くの有用な人材を社会に輩出し、また、会計関連の学会でも多くの貢献をしてきた。会計系のわが国最大の学会である、日本会計研究学会の全国大会も、この 40 年間で 2 回開催されている。

一度目は昭和 51 年（第 35 回大会、大会委員長は澤田武教授）、二度目は 30 年後の平成 18 年（第 65 回大会、準備委員長は櫻井通晴教授）である¹⁾。

そこで、本稿では、会計学、特に制度会計（財務会計）に焦点を当て、過去 40 年におけるわが国の制度会計の動向を振り返ってみたい。

以下、I では、会計学科が創設される以前（昭和 24 年から創設まで）の、わが国制度会計の動向を簡単にたどる。II では、会計学科創設後、バブルが崩壊し、会計基準の位置づけが大きく転換した、平成 4（1992）年頃までの時代、III では、平成 5 年から今日までの時代の動向を探る。

I 会計学科創設以前

この時代は、わが国の近代的な企業会計制度確立の時代とも言える。終戦後、間もない昭和 24（1949）年、わが国では従来の企業会計制度が欧米に比べて不十分であるため、企業会計制度の改善・統一のために企業会計の基準を確立する必要に迫られ、経済安定本部企業会計制度対策調査会（企業会計審議会の前身）の中間報告として、「企業会計原則」および「財務諸表準則」²⁾が公表された。企業会計原則は、その前文にもあるように、企業会計の実務の中に発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたものを要約したも

のであり、企業会計に関する法令を補充する規範であるとともに、その制定・改廃にあたって尊重されるべき指導原理とされた。その後、昭和 29（1954）年には、大蔵省企業会計審議会が企業会計原則や財務諸表準則中の重要項目について、その意義や適用範囲など、解釈上疑義のある 18 項目について、企業会計原則注解を公表した。これによって企業会計原則の体系は、一般原則、損益計算書原則、貸借対照表原則、そして企業会計原則注解となった。

また、財務諸表の体系は、損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表、そして財務諸表付属明細表の 5 つからなった。

わが国の企業会計制度は企業会計原則および財務諸表等規則³⁾に基づく証券取引法会計（以下、証取法会計）、商法および計算書類規則に基づく商法会計、課税所得の算定を図る税法会計のトライアングル体制となった⁴⁾。しかし、企業会計原則や証取法会計と、商法会計および税法会計とは相違点も多かった。以下では、企業会計原則・証取法会計と商法会計に絞ることにする。

その後、昭和 38（1963）年には企業会計原則の一部修正がなされ、剰余金計算書は利益剰余金計算書に変わった。

なお、昭和 41（1966）年には、米国会計学会（AAA）により「基礎的会計理論」（ASO-BAT）が発表された。これは会計を会計情報として捉えており、その後の会計学の発展に大きな影響を与えるものであった。

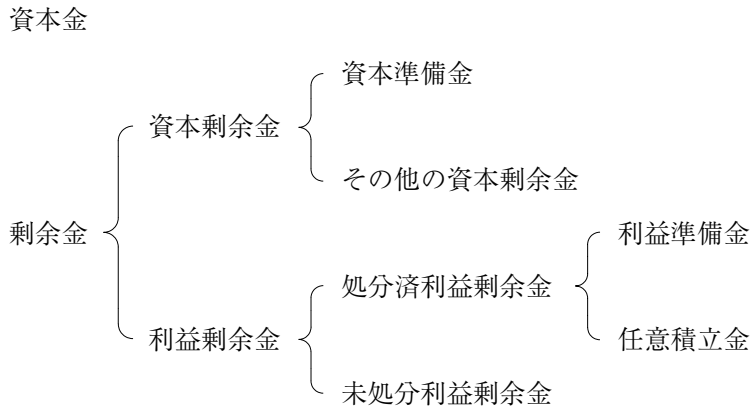
この 2 年後（昭和 43 年）に会計学科は創設されたのである。

II 会計学科創設から平成 4 年（1992）頃まで

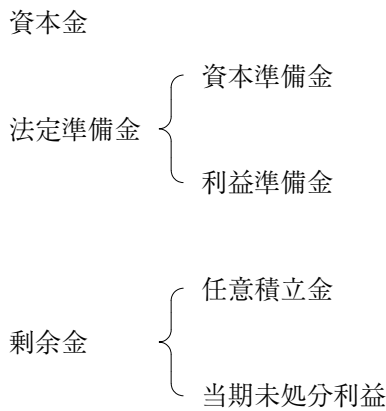
昭和 43 年に会計学科が創設された頃は、証取法会計と商法会計の二元的会計の一元化への調整の時代とも言える。すなわち、当時、企業会計原則や証取法会計と商法会計のズレの存在が企業への負担を大きくし、その調整は喫緊の課題であった。このため昭和 49（1974）年の商法改正を受けて、同年、企業会計原則が修正された。改正商法では「商業帳簿の作成に関する規定の解釈に付ては公正なる会計慣行を斟酌すべし」（商法 32 条第 2 項）の規定が加わり、これによって企業会計原則は、「公正な会計慣行」を要約したものとみなされるに至った。特に損益計算書についてはそれまでの当期業績主義損益計算書から、包括主義損益計算書に変化した。ここで企業会計原則および証取法会計と、商法会計とはほぼ一元化された。同時に公認会計士による監査制度も商法に導入された。

また、企業会計原則の財務諸表の体系も損益計算書、貸借対照表、財務諸表付属明細表、そして利益処分計算書に変わった。

さらに、資本の部も変わった。修正前の企業会計原則は、元本たる資本と果実たる留保利益とを区別する源泉別分類により、一部商法との調整を図り、次のようであった。

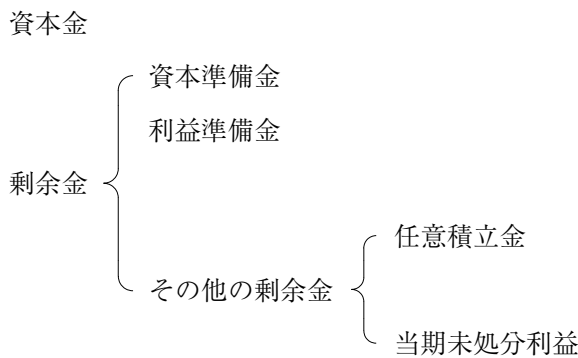


これに対して、配当可能性による分類の商法では、次のようであった。



このように企業会計原則と商法とでは、剰余金の内容が異なっていた。

しかし、修正後は会計理論と商法との調整から、企業会計原則の資本の部は次のように変わった。



昭和 56 年の商法の一部改正を受けて、昭和 57 (1982) 年には、企業会計原則が修正された (これが最終修正となった)。ここでは、引当金の整理が重要であった。修正前の負債性引当金に関する解釈上の疑義を解消すべく、負債性引当金と評価性引当金は引当金として一本化された。これによって、従来の減価償却引当金は引当金とはみなされず、減価償却累計額に修正された。また、従来の商法第 287 条の 2 項の引当金、いわゆる特定引当金 (利益留保性引当金) は認められないこととなった。

Ⅲ 平成 5 年 (1993) 頃から現在まで

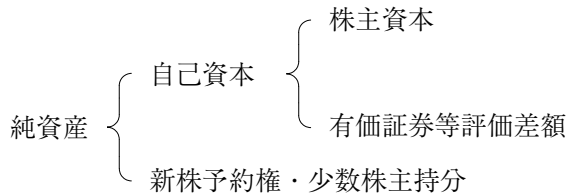
バブル崩壊を経験した後、企業環境の変化や市場の国際化の進展により、会計基準の国際的調和化の波が急激に押し寄せ、わが国は会計ビッグバンを迎える。このため、それまでの「企業会計原則」という体系的な会計基準の一部修正では対応できなくなり、個別的問題ごとに会計基準を設定する、いわゆるピース・ミール方式へと大きく転換してゆく。1990年代以降の個別的会計基準の設定および主要な会計の動向は、次のとおりである。

平成 5(1993)年	「リース取引に係る会計基準」
平成 9(1997)年	昭和 50 年に設定された連結財務諸表原則を抜本的に見直し、平成 11 年度よりそれまでの個別財務諸表中心から、連結財務諸表中心へ、ディスクロージャー制度を転換した。
平成 10(1998)年	「研究開発費等に係る会計基準」設定 「退職給付に係る会計基準」設定 「税効果会計に係る会計基準」設定
平成 11(1999)年	「金融商品に係る会計基準」設定 資産評価に関しても大きな変化が見られた。有価証券に関して、時価主義が導入された。 「外貨建取引等会計処理基準」。これは昭和 54 年に設定され、平成 7 年の改訂を経て、最終改正に至った。
2000 年代になると、米国では、エンロン破綻をきっかけに SOX 法が成立した。	
平成 13(2001)年	商法計算書類規則と商法関係法務省令が統合され、「商法施行規則」になった。 企業会計基準の設定主体として、それまでの企業会計審議会に代わって「企業会計基準委員会 (ASBJ)」((財)財務会計基準機構)が設定された。これは会計基準設定機関の公から民への大きな転換であった。
平成 14(2002)年	「固定資産の減損に係る会計基準」 企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」設定
平成 17(2005)年	会社法の設定 企業会計基準第 6 号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」設定
平成 18(2006)年	それまでの証券取引法に代わり、日本版 SOX 法とも言われる金融商品取引法が成立し、内部統制報告制度が導入されることになった。 企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」設定 棚卸資産評価に関して、原価主義は廃止され、低価主義が強制適用に変わった。
平成 19(2007)年	企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」設定

新しい会社法および会計基準のもとでの財務諸表の体系は、次のとおりである。

損益計算書，貸借対照表，株主資本等変動計算書，キャッシュフロー計算書

また，新しい会計基準のもとでは従来の貸借対照表「資本の部」も大きく変わる事となった。従来の「資本の部」は純資産，株主資本そして自己資本と同額であった。しかし，新しい会計基準のもとでは，「資本の部」は「純資産」と名称を変え，内容も次のように変化した。



これによって純資産，株主資本，自己資本の等号関係はなくなった。

むすび

近年，わが国の会計基準は大きく変わりつつある。その根幹にあるのは会計の国際的調和化，すなわち国際会計基準へのコンバージェンスであると思われる。それは取得原価主義から時価主義へ，また，収益・費用アプローチから，資産・負債アプローチへの転換により，これに伴って当期純利益か包括利益かの問題も生じている。このような大きな時代変化のうねりの中で，わが国の会計制度は大きな変革を遂げつつあり，専修大学会計学科あるいは専修会計学が，今後さらに大きな役割を果たすことが望まれる。

注

- 1) これは専修大学経営学部の会計教員との共同によるものである。
- 2) 企業会計原則による場合の財務諸表の標準様式と作成方法を定めたものである。
- 3) 正式には「財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則・同取扱要領」をいい，証券取引法の規定（第 193 条）に基づいている。有価証券届出書および有価証券報告書はこれに基づいて作成される。
- 4) 今日では，次の 3 つに変わった。金融商品取引法会計，会社法会計，税法会計。

参考文献

- 黒澤清他『解説企業会計原則』中央経済社，昭和 45 年
 黒澤清他『新企業会計原則訳解』中央経済社，昭和 52 年
 中央経済社編『会計法規集』第 19 版，平成 15 年