

になるし、普遍的なものはなかなかできないのではないか。そのなると、「原価計算基準」を絶えず改訂をしなければならなくなるという理由から、管理的な基準制定に疑問が提示された。

7. 「原価計算基準」の役割

法政大学の佐藤康男教授によれば、「原価計算基準」が中小の企業のために果たした役割は大であったという。「原価計算基準」を改訂して得られるメリットは、原価計算制度が確立した企業ではなくこれから原価計算の方法を変えようとする企業にとっては価値がある。

公益事業にも適応するような「原価計算基準」や、ソフトウェア、サービスにも適用できる基準はもつべきである。しかし、現在の「原価計算基準」がABCや直接原価計算の足かせになっているという見解には、否定的である。原価はトータルで合っていればよくて、その中身を問われることはないからである。とはいえ、個々の企業ではなく、トータルでみたとき、ダンピングや移転価格の問題として今後問題がでてくる可能性がある。以上が、佐藤教授の見解であった。

8. 内在的、外在的な問題

佐藤宗弥教授からは、岡本教授の指摘された内在的な問題点は、概念的な間違いであるので、速やかに直してほしいとの希望が提示された。外在的な問題では、調整は2本立てでシステムをもっている企業もあるので、調整は必要なくなる。ただ、中小企業では複数の「原価計算基準」をもつことはできないので、調整が必要になるかもしれない。大切なことは、ABCなどとの調整である。ソフトウェアのコストをどのように計算システムに結びつけるかが問題である。

まとめ

「原価計算基準」の検討は、企業会計審議会からではなく、学会議の会計学研連での検討要請によって行われたものであった。「原価計算基準」がこれまで果たしてきた役割について、報告者の間で否定的な見解は全くみられなかった。

情報技術の発達に合わせて複数の原価計算のシステムをもつべきだとする意見は、ほぼ全員に共通した見解であった。また、いずれのパネラー、討論参加者も、「原価計算基準」がもはや実態にそぐわなくなってきたということでは一致していた。その1つとして、公害コストやソフトウェアを「原価計算基準」に含めるべきだとする見解も一致していた。

ただ、どのように改訂すべきかとなると、意見が分かれた。大きく見解が分かれたのは、3点である。第1に、制度基準を制定すべきだとする見解と、管理にも役立つ基準を制定すべきだとする見解とは、全く2つに分かれた。第2に、ABCについて、これが「原価計算基準」に抵触するとする見解と、全く問題がないとする見解とに意見が分かれた。第3に、調整の問題も、財務会計基準を作成すべきだとする見解と財務会計にできるだけ管理目的を加味した基準にすべきだとする見解とに意見が分かれた。

以上の諸点について、いずれの見解が妥当であるかに関して、報告者の一人である筆者はコメントすべき立場にない。本稿では、報告の内容を事実として伝えるだけにとどめ、これらの事実をいかに解釈するかは、読者諸氏にお願いすることにする。

IV. 監査基準の再検討

1. 監査基準の再検討—汎用監査基準の必要性—

河合 秀敏

1. 汎用監査基準の必要性

わが国の「監査基準」(企業会計審議会)の近年における改定は平成3年12月のことであった。財務諸表の重要な虚偽記載を監査するリスクアプローチへの変革がなされた。改定後、6年半が経過した。監査基準のサブシステムを構成する実施準則等も簡素化された。改定の際の精神を生かすため、日本公認会計士協会は、その後、実務指向からなる監査指針を公表してきた。「監査基準」は財務諸表監査のための遵守されるべき規範としての役割を担い、またその任務を果たしてきた。したがって、公認会計士または監査法人による財務諸表監査のための監査基準であった。財務諸表監査目的にそわない点が認識されたときに改定要請が高まる関係にある。

「監査基準」はこのように実務での指針として役立つばかりでなく、監査教育にもかなうものでなくてはならない。

わが国の「監査基準」は、帰納法による構成をとっている。監査実務の中に慣習として発達したもののなかから帰納要約した原則である。監査領域ないし監査対象が拡大するにともなって帰納法での構成上の制約が認識され、監査基準の基準たる存在を疑問視せざるを得なくなる。この観点からすれば、監査基準はすべての監査行為を説明できる原理・原則を記述したものであることが望ましい。演繹法により基準設定を試みる必要となると考えられる。包括的かつ抽象的な汎用監査基準の設定が求められてよい。これにしたがって個別具体的な監査基準・手続きが監査目的に応じて多元的に作成されるといったフレームワークを考案すべきだ。

平成3年12月の「監査基準」の改定要因には、粉飾決算・不正支出・使途不明金・国際環境の変化などがあったが、それから後も株主代表訴訟・インサイダー取引事件など経営者不正の問題が提起され、公認会計士監査・監査役監査・内部監査を含めた企業監査での新たな問題提起がなされている。エクスペクテーション・ギャップの解消に監査がどの様に役立つか、コーポレート・ガバナンスの視点からも問題が提起されるようになった。

官庁での不正経理が続発しており、空出張・空雇用・収賄などの不正事件が露呈するたびに監査の不備が国民の関心事となっている。これも監査基準の視点から問われるべき課題といわなければならない。公認会計士監査のための「監査基準」を監査基準とするのではなく、監査一般に通用する汎用監査基準の展開を学究的に追求することが望ましい。公認会計士監査と監査役監査と内部監査といったトライアングル体制からなる企業監査制度に加えて官庁監査を包含した監査基準があつてよい。このような要請に応えるための監査基準は汎用監査基準の展開を意味し、これが教育的視点にもかなうものと理解される。

2. 個別監査基準の問題点

1. 公認会計士監査基準

汎用監査基準は監査一般に通用する一般監査原則となる。各種の監査現象を説明する原理・原則である。個別の監査についてはそれぞれの監査目的に適合した下位の監査基準が存在する。公認会計士監査のための監査基準もその一つとする認識に立つわけである。平成3年12月に改定された時点から、日本公認会計士協会の主体性が尊重されるようになり監査準則が簡素化された。大学での教育的観点からすると監査基準のサブシステムを構成する準則等の記述が限られたものとなり、以前のものよりも監査の手続きの体系的な論述を欠くといった欠点が浮き彫りにされることとなった。中間財務諸表監査基準は字句修正にとどまっている。セグメント報告についての監査基準・準則も検討されなければならない。その他、不良債券の監査問題・企業継続の監査問題・時価評価の監査問題など監査手続き面での今後の課題は多い。

証券監督者国際機構(IOSCO)による国際会計基準の採択の動向とかかわって連結財務諸表制度の改定作業が企業会計審議会において継続中である。個別財務諸表の監査基準から連結財務諸表の監査基準へと視点を変える必要も生じる。連結重視の証取会計における「監査基準」のあり方が改めて検討されなければならない。

2. 監査役監査基準

監査役監査は、大会社・中会社・小会社のそれぞれが監査問題をかかえている。監査基準の存在についても、大会社についてのみ監査役監査基準(日本監査役協会)が設定されている。監査役会での行為目的・行為基準等についての実務指針として有効に機能しているといえるが、監査役監査基準に関しても、汎用監査基準のサブシステムとして位置づけその体系を再検討されることが望ましい。

大会社に関する会計監査は会計監査人(公認会計士または監査法人)によって実施されるので、とりわけ業務監査との区分けを監査責任との関連において理論的に整理されるとよい。

3. 内部監査基準

企業の内部監査は、公認会計士監査・監査役監査のように法定された監査制度ではないが大規模化された企業には欠くことのできない内部管理手段とされている。内部監査基準(日本内部監査協会)は存在するが、できれば、体系的に構築された理解し易いものとされることを望みたい。学究的にもこの点の研究が今後なされなければならないと思う。

4. 官庁監査基準

会計検査院・地方自治体の監査委員など監査については、3E(エコノミー・エフィシエンス・エフェクティブネス)の監査目的に基づく監査基準の体系が論じられることが望まれる。官庁監査はもともとその性格からすれば組織内目的に役立つ監査であって内部監査の性格を備えている。が、近年にみられる不始末事件の生起によって内部監査から外部監査の導入も考えられるようになってきた。監査の専門能力を備えた職業家による監査の導入が論じられるようになった。このような環境変化に対応した監査基準のあり方が問われている。

3. 監査基準の見直し

以上述べてきたように、監査基準の見直しといえば、職業的専門家である公認会計士による監査実務指針としての「監査基準」(企業会計審議会)が中心となることはいうまでもないが、監査役監査、内部監査、さらには官庁監査などの存在も学問領域に包含するとすると監査を取り巻く環境の諸変化は監査基準のあり方にも影響を及ぼすようになり理論的な整合性が必要となる。そこで、まず必要なことは、これら異なる監査に対してすべて共通する監査の原理・原則を定めた汎用監査基準を展開し、理論規範としてそれを位置づけて、それから実務規範としての個別の監査基準の整備を試みるのがよいと考える。

汎用監査基準は、監査目的、監査主体、監査手続き(証拠)、監査報告等のコンセプトを明示し、基礎概念によるフレームワークを構築する。これによって、どのような監査

にも当てはまる原理・原則を展開する。動かない監査基準をまず設定する。

実務規範としての監査基準の構築では、監査環境の変化に敏感に対応しなければならない。たえず動く監査基準であってよい。

企業活動の国際化は、国際監査基準との整合性を問題とする。国際監査基準は連結財務諸表の監査を前提としている。わが国の現在置かれている会計環境は、連結財務諸表制度の重視される時代の到来を意味している。これとの関連で、監査基準の見直しが必要となる。近年、システム監査や環境監査などの監査領域の拡大の問題もある。

監査が訴訟と絡む時代になった。監査責任の問題からみた監査基準のあり方も見直しの際の重要な視点とされるべきである。職業監査人の監査責任については、わが国では日本コッパース事件の判決が唯一のものであるが、海外での監査判例の研究の成果が監査基準の見直しに役立つと考えられるのでこの面の研究も今後さらにすすめられなければならない。

V. 会計憲章の構想

辻 厚生

1. はじめに

現行の会計制度が成立したのは、第2次世界大戦後の経済復興・再建が至上命題となり、企業の再編・整備が焦眉の急務となった時期である。いち早く「証券取引法」(1947年)を皮切りに、「原価計算規則」(1948年)、「公認会計士法」(1948年)、「企業会計原則」と「財務諸表準則」(1949年)、「監査基準・同実施準則」と「財務諸表規則」(1950年)が続き、僅か戦後5年間でほぼ現行会計制度の制定をみたのである。

けだし戦後補償の打ち切りと、「企業および金融機関再建整備法」(1946年)による企業の再編は、復興金融公庫の創設と傾斜生産方式に象徴される一連の政策によってその緒についたとはいえ、他方では、資本の動員の槓杆である証券市場の開設に呼応する会計制度の制定も急を要していたからである。当時占領下の特殊事情によるにしても、異例の迅速といえるであろう。

ともあれ、現行の会計制度の設定後ほぼ半世紀を経過したが、この間「原価計算基準」(1962年)の制定と商法その他関係法規の部分的改正に伴う微調整を別とすれば、その骨格は不変のまま今日に至っている。この半世紀の間に生じた社会経済構造の変化に対応して、現行制度の再検討の気運がとみに増大しているのはいうまでもない。

小文の趣意は、会計制度の再検討にあたって、現行制度の形成過程における問題点を摘出し、できうれば新しい会計制度の構築に向けた基本的視角を措定するにある。

2. 会計制度制定過程の問題点—「企業会計基準法」の挫折とその意味—

前述したように、現行の会計制度は僅々5年間の所産である。しかし、この制度過程を振り返るとき、新しい会計制度構築にとって貴重な示唆に富むことを知るのである。問題の核心は、制度化の基本構想を巡って伝統的な実践規範を志向する見解と、実践規範が準拠すべき理論規範に主眼を置く見解とに分化していた点にある。

前者は、戦前の「商工省臨時産業合理局財務管理委員会」による財務諸表の標準モデル(1934年)の系譜に連なり、財務諸表の標準化に焦点があつまることになる。Iに概述した当時の社会経済事情に促迫されて、この見解が時代の要請に合致していたことはいうまでもない。太田哲三をはじめ、黒沢清、岩田巖などが主要メンバーであったとされる。(注1)

後者は、「企業会計基準法」の制定を志向し、企業会計一般に通じる原理・原則の法制化が見解の基調であった。経済安定本部をバックにした上野道輔を中心とするメンバーが起草した「企業会計基準法要綱(試案)」(1948年11月・経本財金企)には、次の記述がみえている。

「法律の目的……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、以っ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」

実践派の活動は迅速で、「証券取引法」や「公認会計士法」との関係から1947年11月には「財務表標準化委員会」を設置するとともに、「企業会計基準審議会」に結集して「企業会計原則」・実践規範の起草に着手している(注2)。これに対し、理論派の法制化構想は、産婆役に相当する所管官庁の選定が難航し、GHQと行政機関との折衝を巡って若干の紆余曲折を経た後「企業会計制度対策調査会」の設置(1948年6月閣議決定)により実践派・「財務諸表標準化委員会」との合流が実現する。当初同調査委員会は、理論派に沿った前述の「企業会計法要綱(試案)」を作成したにもせよ、これ以後は法制化構想は後退し、実践規範としての企業会計原則の審議に重点が移行することとなる。

この間の事情については、「企業会計制度対策調査会業務概況報告」(1949年1月、企会調)から読み取ることができる。その要点を概記すれば以下のとおりである。

1. 同調査会が発足した1948年7月の第1回総会から11月に至るまでは、前述の「企業会計基準法要綱」の起草に向けた審議に注力している。
2. 11月の審議は急速に活発化し、小委員会、部会長連絡会議、関係各省庁との打合せ会を含めて5回を数え、「企業会計基準法」の法制化を主題としながらも、「財務諸表の範囲」、「会計原則と財務諸表との関係」(傍点一辻)が重要論題に浮上する。
3. 12月の会合も5回に及ぶが、中心議題は「会計原則(一般原則、損益計算書原則)」に終始し、これ以外は「公認会計士法の一部改正」が取り上げられただけである。

このような「調査会」の審議経過は、「企業会計基準法要綱(試案)」を提出した時点から法制化への関心が希薄化するのと対照的に、関連法規としての「証券取引法」(1947年)と「公認会計士法」(1948年)との整合性を優先する方向に転換したことを示唆している。「会計基準法」の構想は挫折し、これに代わって翌年に公表される「企業会計原則」と「財務諸表準則」に向けて直進したと解せよう。

むしろ、「企業会計基準法要綱(試案)」が法制化構想の挫折によって雲散霧消したのではない。「要綱(試案)」が高唱した5項目の「企業会計の原理」は、「企業会計原則」の「一般原則」として採択されているからである。真实性、正規の会計・簿記原則、明瞭性、継続性がそれである。しかし、いわば会計の憲法を制定するという理論派の高邁な志は挫折を余儀なくされたのである。

概述した先行の関係諸法規との整合が緊急課題として提起されていたことと並んで、縦割り官僚組織の硬直性がもたらす意思決定の遅鈍と保守性が障碍となっていたことはいうまでもない。しかし、「企業会計法」の構想とこれを成文化した「要綱(試案)」との間に、埋めがたい間隙があった事由も見逃せない。

前述の「要綱(試案)」にみえる格調の高い「法律の目的」の文言と、これに続く「企業会計の原理」として列挙した5項目の原則とを対比すれば明らかであろう。原理レベルの真实性と明瞭性が正規の会計・簿記の原則及び継続性の原則という実践レベルと等置されているからである。さらにいえば、「企業会計法」の適用対象を「企業」に限定し、経済社会活動に従事する諸他の組織体をすべて捨象した不備を指摘せねばならない。総じて統一的視点の欠落というほかない。所詮は当時の社会・経済的諸条件による制約に帰因するとはいえ、会計制度制定過程を巡る問題点は、現行会計制度の再検討にあたって示唆に富む教訓となるであろう。

3. 会計憲章へのアプローチ

会計制度の再検討は、衆知を集めて多角的な視角からのアプローチを試み、これを総合的視点から整序することによって新しい展望を拓く方途が可能となる。以下は試論の域をでないにしても、このことを念頭においた再検討に向けての一つのアプローチである。

再検討の出発点は、市民社会の存立基盤としての民主制・デモクラシーの確認である。次に主題との関連では、基本的人権、自由・平等権と並んでとりわけ知る権利と表裏一体にあるアカウンタビリティの属性に注目すべきであろう。アカウンタビリティについては、一般に説明責任の訳語が当てられているが、情報開示・報告に伴う説明責任と同時に当該事象についての立証責任を内含する。情報化社会といわれる今日では、情報の送り手は必要かつ十分な最大限の情報を利害関係者の全階層に提供するだけでなく、不十分な情報については受け手の要求に対し、立証を含めた説明義務を負うと解される。この意味で、アカウンタビリティは、情報通信処理技術が高度化した社会に対応するデモクラシーの付加的属性として位置づけることができる。会計憲章へのアプローチは、この視角を欠く限り空疎となるほかない。

ここに会計憲章とは、家計のような完全消費とされる非経済的行為は別として、社会を構成するすべての組織体が、およそ金銭または物品の出納・授受に関与する限り、その会計・計算行為が順守すべき典拠をいうのである。典拠は会計・計算の憲法を含意するが、法制の形式は不要である。Ⅱで述べた歴史の教訓を察知しているからである。

会計憲章の基本理念は、デモクラシーに立脚した「公明正大な会計・計算または測定」を期待することに尽きている。社会的行為としての会計・計算または測定は、社会的責任の負托に応えねばならないからである。

次に会計憲章の対象であるが、上述した憲章の趣旨からの帰結として、営利・非営利目的を問わずすべての組織体に適用される。企業はもとより、社団・財団・特殊・学校法人、公社・公団、政府、地方自治体、組合、団体(NPO・非営利組織を含む)などで、例外を認めない。

さらに、会計憲章の内容についていえば、基本理念を体現する簡明な以下の基本原則に集約されることになる。

1. 真実性の原則
2. 公開性・透明性の原則
3. 明瞭性の原則
4. アカウンタビリティ(説明・立証責任)の原則
5. 公衆・市民参加の原則

1と3については現行の企業会計原則の規定で足りるし、Ⅱで若干闡説した。また、2と4は先述したところから自明であり、再述を要しない。5について若干付言すれば、ここにいる公衆・市民とは、当該組織体に何らかの利害関係を有する個々人である。参加方式には、個々人が直接的に参加するのを原則とするが、代理人に委任する間接参加も認められる。公衆・市民が組織体に利害関係をもつ限りは、直接間接に拘わりなく「知る権利」を行使してチェック機能を果たすのは当然だからである。

憲章の構成内容について多少とも参考になるのは中国の「会計法」(1985年、1993年改正)である。第1章総則にはじまり、会計計算、会計監督、会計機構及び会計担当者、法律責任、付則の6章に分かれ、全35条から成るが、別表にみるように文字通り「会計の憲法」として規定されている(注3)。繁文縟礼の感は否めず、政治体制を異にする以上同列に論じ難いとしても、主題の会計憲章はもとよりⅡに摘記した「会計基準法」に一脈通じる感が深い。

中国における会計規制の体系

	立法(設立)趣旨	規制の対象
会計法	会計の規範化・強化、経済秩序の維持	国家機関、社会団体、企業、事業体、自営工商業、その他の組織
会社法	会社及び株主、債権者の保護、経済秩序の維持	有限責任会社、株式会社
証券取引規定	投資者、社会公共利益の保護	株式発行・取引及びそれに関連する活動を行う個人、企業など
税法規定	公正課税	生産・経営所得を有する経済組織
企業会計基準	会計基準の統一、会計情報の質の保証	中国境内に所在する企業
業種別会計規則	会計プロセスの規範化	中国境内に所在する企業
企業財務基準	企業財務行為の規範化、公平競争の促進	中国境内に所在する企業

出所:謝 少敏「中国の企業会計制度」創成社, 1997年, 191ページ

会計憲章を、会計・計算・測定万般に及ぶ典拠として位置づければ、現行の会計制度及び関係法規との関係が問題である。所見の一端を記して試論の結びとしたい。

第1は、現行の「企業会計原則」を「財務会計基準」に改め、会計憲章に準拠した実践規範として改編することである。会計憲章は相対的にもせよ不変であるが、「財務会計基準」は必要に応じてむしろ時機を失しないよう改訂が期待されている。国際会計基準との整合、環境会計への着目などはその例である。なお、「企業」の名称を削除したのは会計憲章の趣旨に沿ったものであり、「財務会計基準」を冠したのは国際性を意識したからである。

第2は、現行の「原価計算基準」を「管理会計基準」に改め、会計憲章に準拠した実践規範として再編することである。「再編」の含意は、制度としての原価計算に局限することなく、管理会計領域全般に拡充するとともに、原価理論を深化して「真実の原価」の解明が主要課題となることを示唆している。名称の変更は、「再編」の必要性和国際性への配慮に出たものである。

第3は「監査基準」であるが、現名称で差し支えない。最大の課題は、監査人の独立性を保証することであるが、現行の「公認会計士法」の再検討が必須要件となるであろう。また、河合委員が本報告で指摘しているように、「汎用監査基準」の定立と並んで、外部監査の対象を会計憲章に依拠して拡大する必要があることはいままでもない。

第4に、関連諸法規については、商法、証券取引法、税法、公認会計士法など多岐に渉るため、総合的・横断的な視点からの調整にまつところ多大である。ただ、会計憲章の制定を仮定すれば、立法・行政府諸機関及び法学関係者は既存の法体系に固執することなく、会計憲章の趣旨に則り、必要な調整・改正を機動的に行うよう期待するほかない。「会計基準法」を挫折させた当時の制約条件は、今日でも存続しているからである。

IV. おわりに

主題に冠したように、小稿は「構想」の域を出るものではない。加えて、紙幅の制約により意を尽くせず、或いは構想倒れの危惧なしとしない。ただ、「日本の企業会計制度の再検討」にあたって、一視点を提起できたとすれば幸甚である。

3年間に渉る第16期会計学研究連絡委員会の中島省吾委員長と委員各位に、この機会をかりて謝意を表す。

(注1) 千葉準一「戦後日本の『企業会計基準法』構想形式の歴史的前提」
『経済と経済学』第83号, 1997年3月

(注2) 同上前掲稿

(注3) 謝 少敏「中国の企業会計制度」創成社, 1997年, 106~117ページ,
184~190ページ