HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	企業会計原則と監査基準
Author(s)	菅原, 秀人
Citation	北海道大學　經濟學研究, 13, 125-136
Issue Date	1957
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/31043
Type	departmental bulletin paper
File Information	13_P125-136.pdf

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

企業会計原則と監査基準

菅原秀人

一

企業会計原則（昭和二四年）は、企業会計の実務のなかに慣習として発達したもののなかから、いつぱんに公正妥当と認められたところを要約したものであつて、法令によつて強制されなくても企業が会計処理を行うにあたつてしたがわなければならない基準であるとされている。ところが、企業が実際に行う会計処理とその結果作成される財務諸表はややもすれば公正妥当を欠き、企業の財政状態および経営成績が政策的考慮から故意に粉飾され、その結果、利害関係者が被害を蒙る場合が少なくないところから、これら会計記録、財務諸表の監査が必要とされるにいたるのである。昭和二五年に公表された監査基準・監査実施準則は、監査の目的は財務諸表が「企業会計原則」に準拠して作成され、企業の財政状態および経営成績を適切に表示しているか否かについて、監査人が職業的専門家としての意見を表明して財務諸表にたいする社会一般の信頼性をたかめることにあることをあきらかにしている。(1)

以上のところからもあきらかなように、企業会計原則は企業が会計処理を行う場合にしたがわなければならない基準であるばかりでなく、監査においてもまた基準とされなければならないものである。このことは企業会計原則においてあきらかにされているばかりでなく、(2)監査基準の立案制定を担当した企業会計審議会第三部会の前主査故岩田巌

氏が「会計原則とは企業における会計処理の根本原則というよりはむしろ、会計士監査において監査人の判断を嚮導すべき基準としての会計原則にほかならない。すなわち会計原則は監査基準と同様の役割を果すべきものとして問題にされる[3]」と説かれ、岩田氏のあとをついで第三部会の会長となられた黒沢教授もまた「会計原則は、監査に対する実質的な基準として前提されている。監査はけつきよくにおいて、企業の財務諸表が会計原則に準拠して作成されているか否かを批判し、立証することにほかならない[4]。」とのべておられるところからもあきらかなところである。企業会計原則と監査とはこのような関係にあるものであるから、監査を行うにあたつて遵守しなければならない原則とされる監査基準・準則はあくまでも企業会計原則のたてまえをまもらなければならないことはきわめて明瞭であつて、少なくとも基本的にこれと矛盾するような規定がもられるべきでないことはいうまでもないところである。

小稿は主としてこのような観点から、昭和三十一年十二月に公表された監査基準・監査実施準則・監査報告準則[5]を企業会計原則なかんずく継続性原則との関連において検討することを目的とするものである。

(1) この趣旨は、昭和三十一年公表の監査基準・監査実施準則・監査報告準則においてもそのままひきつがれているとされている。

(2) 「企業会計原則の設定について」のなかで、「企業会計原則は、公認会計士が、公認会計士法及び証券取引法に基き財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準となる。」ということが明記されている。

(3) 岩田巌、会計原則と監査基準、昭和三十年、三―四頁。

(4) 黒沢清、監査基準の体系と監査の公準、会計、昭和三十二年二月、四頁。

(5) 以下、便宜上、昭和二十五年公表の監査基準・監査実施準則をたんに旧中間報告とよび、昭和三十一年公表の監査基準・監査実施準則・監査報告準則を新中間報告とよぶ。

二

周知のように企業会計原則は、一般原則・損益計算書原則・貸借対照表原則からなつている、このうち一般原則は損益計算書原則と貸借対照表原則に共通する原則であつて、これを土台として損益計算書原則・貸借対照表原則が展開されているという意味において、企業会計原則の一般的性格を知るうえに重要な原則である。この一般原則は真実性原則、正規の簿記の原則、剰余金原則・公開性原則・継続性原則・安全性原則・単一性原則の七原則からなるものであるが、以下われわれがとくに問題としてとりあげるのはすでにのべたように継続性原則である。

ここに継続性原則というのは「企業会計はその処理の原則及び手続を毎期継続して適用し、濫りにこれを変更してはならない。」とするものである。この継続性原則が企業会計原則のなかで、きわめて重要な地位を占める原則であるとされていることはとくに注意しなければならないところである。こんにち、企業会計上もつとも重要な項目である固定資産の減価償却についても、また棚卸資産の期末評価についても、その処理方法は単一ではなくしていくつかの方法が認められているのであるが、そのうちいずれの処理法をせんたく適用するかということは、まつたく企業の自由意思にまかせられているのであつて、ここではどの方法が真実性に合致するものであるかということは問題とはされないのである。ただ一度採用した方法が継続的に採用されているかぎり、その会計は真実である（相対的真実性）とする見解[1]を企業会計原則はとつているのである[2]。もしも会計処理方法について企業の任意せんたくを認めておきながら、継続性原則による拘束がないとするならば、それらの諸方法を巧妙につかいわけることによつて会計操作が可能となるわけであるから、このような恣意的な会計操作を防ぐための手段として継続性原則が規定されているとされるのである[3]。

このように企業会計原則においては、企業会計の真実性は一つには継続性原則を厳守することによつて保障されうるとされているのであつて[4]、継続性原則がまもられない場合には真実性原則はなりたちえないということになるわけである[5]。そしてこの継続性原則という大黒柱によつて支えられる真実性原則こそ、企業会計原則をつらぬく最高位の原則とされているのである。

継続性原則が企業会計原則において、いかに大きな重要性をもつものであるかは以上みてきたところからあきらかであろう。そしてまた継続性原則が企業会計原則においてこのようにきわめて重要な地位を占めているかぎり、「けつきよくにおいて、企業の財務諸表が会計原則に準拠して作成されているか否かを批判し、立証すること」[6]（傍点は菅原、以下ことわりなきかぎり同じ。）を目的とする監査においても、この継続性原則がまもられているか否かの検討がなににもまして重要視されなければならないものであることも多言を要しないところであろう。

旧中間報告が監査実施基準の六において「監査人は企業が採用する会計処理の原則及び手続を検閲して、これが『企業会計原則』に準拠しているか否か及び当年度も継続して適用されているか否かを確かめなければならない。」とのべ、また同じく監査報告基準においても「企業が採用する会計処理の原則及び手続が『企業会計原則』に準拠しているか否か」および「企業が採用する会計処理の原則及び手続が当年度も継続して適用されているか否か」（監査報告基準三の**1**、**2**）にかんする意見の表明をしなければならないと規定し、もし会計処理の「原則及び手続について重要な変更が行われた場合には、その旨及びこれに関する意見」（同三の**2**第二項）を表明しなければならないと規定していたのは、けだし、当然のことがらを当然に規定したまでのことであるといわなければならないであろう。

(1)　これは、正しい会計処理が重要でないということではなくて、むしろいつたん採用した処理方法を変更しないことの方がより重要であることを意味するものであるといわれる（岩田巌、前掲書、二六五頁）。

(2) 山下勝治、会計原則の理論、昭和二十六年、六三頁。
(3) 黒沢清編、会計学、昭和三十一年、一〇〇頁。
(4) 正規の簿記の原則については、ここではとくにふれない。
(5) 会計学上、いつぱんに継続性原則の重要性がこのように強調されているのであるが、げんじつの資本主義社会においてこの原則がはたして具体的に適用可能であるか否かということは、また別に問われなければならない問題である。この点については、岡部利良、動的損益計算論の性格、会計、昭和三十二年十月、四七―五四頁を参照されたい。
(6) 黒沢清、前掲稿、四頁。

三

昭和二十五年に公表された旧中間報告のうち、監査基準は最小限に、そして監査準則は根本的に改められて、[1] 昭和三十一年十二月にふたたび中間報告のかたちで公表された。その改訂の理由として前記審機会第三部会会長の黒沢教授は、旧中間報告が「多くの点ですぐれたものであるとはいえ、わが国の現実の会社の監査に対して適用すべき基準としてはなお改められなければならない不備もあることがわかつてきました。(中略)不備というよりは、むしろ理想的でありすぎて現実的でない点がすくなくない。[2]」とのべておられる。

それではどのような点が根本的に改訂されたのであろうか。新中間報告においても、たとえば監査実施基準の四において「監査人は、企業が採用する会計処理の原則及び手続を検閲して、これが『企業会計原則』に準拠しているか否か及び当年度も継続して適用されているか否かを確かめなければならない。」と規定し、また新中間報告においてあらたに設けられた監査報告準則においても、財務諸表にかんする意見を表明するための記載事項(報告事項)として同様のことが明記され、また「企業の採用する会計処理の原則及び手続について、当期純利益に著しい影響を与える変更が行われた場合にはその旨及び理由ならびに財務諸表に及ぼす影響を記載しなければならない。」(監査報告準則三

の㈢の3）と規定されている。これまでのところは、旧中間報告と新中間報告とのあいだにさしたる相異はみられない。ところが監査報告準則三の㈢の3の但し書条項にいたつて、継続性原則はまつたく無視されてしまうことになるのである。そして実はこの点が新中間報告における根本的な改正点といわれるものなのである。すなわち、「但し、正当な理由による期間利益の平準化又は企業の堅実性を得るために行われている場合」には、会計処理の原則および手続について、当期純利益にいちじるしい影響を与える変更が行われた場合でも、監査人は監査報告書にその旨も、その理由、その影響をも記載する責任を免除されるという規定がこれである。

すでにみたように、企業会計原則と監査基準との関係と、この企業会計原則に占める継続性原則の重要性とを考えあわせるならば、論理の一貫性を尊重するかぎり、新中間報告にみられるこのような不合理な規定は生れてこない筈であるし、またそのような規定がなされるべきではないであろう。

げんにまたこのような規定の審議作成にあたられた第三部会会長の黒沢教授は、新中間報告の監査報告基準を解説してつぎのようにのべておられる。監査報告基準を構成する三原則、すなわち

(1) 監査報告書明瞭性の原則（財務諸表に添付して外部に発表する監査報告書には、監査人が実施した監査の概要及び財務諸表に対する意見を簡潔明瞭に記載するものとする。）

(2) 財務諸表の適正性にかんする意見表明の原則（監査人の意見の表明は、財務諸表が企業の財政状態及び経営成績を適正に表示しているか否かについてなされるものとする。）

(3) 補足的記載事項にかんする原則（財務諸表に記載されない事項であつても、次期以後の企業の財政状態及び経営成績に重大な影響を与える虞れがあると認められるものについては、監査報告書に補足して記載するものとする。）

のうち、(2)の原則こそは中心的な原則であり、この原則は財務諸表が会計原則に準拠して作成されたかどうか、また、会計諸原則が当年度も継続して適用されているかどうかにかんする監査人の判断に基いて意見を表明すべきことを要求した原則にほかならないのであるから、会計原則遵守の原則（監査実施基準の四、五にかかげられている）と全く同一の意味をもつものであり、しかもこの会計原則遵守の原則は監査報告の根本原則でなければならないと。(3)

かくてあきらかなように、監査報告基準は、企業における会計処理が企業会計原則に準拠しているか否か、したがつてまた継続性原則がまもられているか否かということが監査報告における根本的に重要な点であるとする建前のもとに理解されなければならないものである。そしてまさにそうであるならば、さきにみた監査報告準則三の(三)の3の但し書条項、すなわち正当な理由による期間利益の平準化または企業の堅実性をうるために行われた場合には、(4)会計処理の原則および手続について、当期純利益にいちじるしい影響を与える変更が行われた場合でも、監査人はその旨およびその理由等を監査報告書に記載しなくてもよいとする規定は、監査報告基準の建前と基本的に矛盾し、新中間報告における規定の不一貫性を露呈するばかりでなく、ひいては企業会計原則とも真向から対立することによつて、監査を実施することの実質的意義をほとんど無にしてしまうものであるといわなければならないであろう。新中間報告の公表以来、もつとも大きな論議の対象となつたのがまさにこの但し書条項であつたことは、けだし当然のことといわなければならないのである。

(1) 黒沢清、円卓討論「監査基準及び準則の検討」、会計、昭和三十二年九月、五七頁。

(2) 同　右、五六頁。

(3) 黒沢清、監査基準解説、黒沢・飯野・江村共著、監査基準・監査実施準則・監査報告準則詳解、昭和三十一年、三九頁。また別のところで教授は「継続性の変更は、監査報告における意見の表明を限定する最も重要な条件のひとつである」（黒沢清、監査基準解説、昭和三十二年、一二六頁）ともいわれる。

(4)　ここにいう「正当な理由」とは、具体的にどのような場合をさすのか、あきらかにされていないが、問題はむしろそれ以前にあるといわなければならないであろう。

四

ところで、以上のような内容をもつ新中間報告にかんしては、つぎのような弁護的見解がみられる。たとえば黒沢教授は、「期間利潤の平準化を認めることは、企業会計原則に違反するもので、会社の恣意的な利益操作を是認することになるのではないかという批評は、(中略)会計学者の多くから出ているのであるが、ここにいう期間利潤の平準化は、一定の正当な理由ある場合にかぎられており、継続性原則にのみ関することであつて、会計原則一般に関することではない。しかもその種の会計処理をすべて是認するというのではなくて、限定事項として監査報告書に記載することを免除したにとどまるのである。継続性の原則以外の会計原則一般に違反する場合には限定事項とならなければならない。」[1]と主張されるのである。

このような見解によれば、あたかも継続性原則は企業会計原則とは別個の原則であるかのごとくに考えられているということができるであろう。しかしながら、すでにみてきたところからあきらかなように、継続性原則は企業会計原則と別個の原則では決してない。中間報告において(新・旧ともに)、両者が別個にとりあげられているのは、飯野教授もいわれるように[2]、それらがほんらい別個の原則であるからではなくて、継続性原則が企業会計原則においてきわめて大きなウェイトを占めていることのゆえに、とくにこの原則を重要視しなければならないことをいみするものにほかならないのである。

継続性原則と企業会計原則との関連については以上のごとくに理解すべきであるにもかかわらず、継続性原則への

背反を弁護するために、さらには、企業会計原則それ自体の解釈についてつぎのような意見がひれきされていることもまた注意を要するところである。すなわち、新中間報告においてとりあげられている企業会計原則とは「字句上明かに経済安定本部発表の企業会計原則を指すが、このように安本原則に限定すると個々具体的な実際問題に際し、業種による特殊性その他の点から適切でない場合も起り得るので、運用上は『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』と解釈することに意見の一致をみているので、かなり弾力的な取扱をなし得る」[3]とか、「この『監査報告準則』の『企業会計原則』というものは、前記の企業会計審議会から発表されたものではなくして、『一般に公正妥当と認められる企業会計』と解釈してよいと思う。」[4]というような見解がこれである。しかもこのような見解が「審議会の小委員会において（中略）有力のようであつた」[5]といわれている。

しかしながらこのような見解のあやまりであることもまた、ここに多言を要しないであろう。そもそも企業会計原則は、小稿の冒頭に記したように、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであつて、必ずしも法令によつて強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当つて従わなければならない基準である。」とされているものである。したがつて木村重義教授が指摘されているように、「或る会計処理が、企業会計審議会の制定した『企業会計原則』には適合しないが『一般に認められた会計原則』(generally accepted accounting standards)に適合するというように、両者が対立して存在しうると考えるのはおかしなことである。『正当な理由による期間利益の平準化又は企業の堅実性を得るため』の会計処理が、審議会の『企業会計原則』によつては認められてはいないが、一般に認められた会計原則には含まれるという考えかたは、『企業会計原則』が不適切であることを表明したことになる。もし、『企業会計原則』が不適切か不充分であるならば、それは変更されるべきである。」[6]といわなければならないであろう。

さいきんみられるこのような企業会計原則の新しい解釈については、論理の矛盾を弁護するためにいたずらに議論をふんきゆうさせることは、げんに慎むべきであることを強調しておく必要があるであろう。

(1) 黒沢清、円卓討論「監査基準及び準則の検討」、会計、昭和三十二年九月、五七―八頁。
(2) 飯野利夫、監査報告準則解説、黒沢・飯野・江村共著、前掲書、七二―三頁。
(3) 佐土井滋、正規の監査と会社決算、企業会計、昭和三十二年二月、六八頁。
(4) 鈴木貞一郎、正規の監査と監査基準、会計、昭和三十二年二月、四九―五〇頁。
なお鈴木氏は、監査実施の基準は企業会計原則でよいが、監査報告書にとりあげる基準すなわち尺度は別のものでなければならないとされ、それが監査報告準則であつて、この準則にとりあげる企業会計原則は「一般に公正妥当と認められる企業会計」と解釈してよいとおもうと説かれる（会計、同右）。このような所説は、議論をますますふんきゆうさせるだけであろう。
(5) 辻真、改訂監査実施基準及び実施準則について、会計、昭和三十二年二月、五六―七頁。
(6) 木村重義、監査報告準則の重要な問題点、会計、昭和三十二年四月、二〇頁。

五

以上みてきたところからあきらかなことは、新中間報告はあまりにも大きな矛盾、欠陥をもつているということである。しかも看過してならないことは、このもつとも重要な問題点が実は旧中間報告から新中間報告への改正の根本的な点であるということ、しかもまたそれにもかかわらず、この根本的な改正点は「審議の過程においても何故かこの解釈が明確にされなかつたきらいがある。」[1]といわれていることである。

いずれにせよ、このような不条理な規定が新中間報告においてあらたにとりいれられるにいたつたことについて、黒沢教授は旧中間報告が「わが国の現実の会社の監査に対して適用すべき基準としては（中略）現実的でない点がすくなくない。」[2]こと、また「監査部会の委員はけつして会計学者だけによつて占められているのではなくて、公認会計

士と会社経営者の代表が参加しており、その発言は大いに尊重された」[3]こと等をあげておられる。

われわれはここに、何故にこのような不条理な規定がとりいれられなければならなかつたかというなぞを解明することができるであろう。すなわちこれらの言葉の意味するところは、利潤の平準化という「株式会社の本質から流露する株式会社会計における年度的決算の性質」を審議会がみとめなければならなかつたということであり[4]、かくて「監査にかんするすべての尺度を『実際的』なものにしておくこと」[5]によつて「監査報告において最も多く問題となり、また最も多く当面する場合を（中略）報告の義務から免除し」[6]ておくことがもつとものぞましいと考えられたということである。新中間報告が全面監査実施の直前において公表されなければならなかつたのは、まさにこのような理由によるのである。

(1) 渡辺実、監査報告基準及び監査報告準則の改訂について、会計、昭和三十二年二月、八四頁。
(2) 黒沢清、円卓討論「監査基準及び準則の検討」、会計、昭和三十二年九月、五六頁。
(3) 黒沢清、同右、五七頁。
(4) 木村和三郎、年度利潤の平準化、会計、昭和三十二年二月、一二六頁、一三二頁。
(5) 神田忠雄、「正規の監査」の意味するもの、企業会計、昭和三十二年七月、五三頁。
(6) 木村和三郎、前掲稿、一二四—五頁。

六

新中間報告の内容、とくにその問題点は以上みてきたごとくである。それにもかかわらず、新中間報告は監査基準・諸準則の設定の目的は「監査人、依頼人及び一般関係人の利害を合理的に調整して、監査制度に確固たる基準を与えその円滑な運営を図ろうとする」ことにあるということを明言しているのである。またそうすることによつて、企業

の作成する財務諸表にたいする社会一般の信頼性をたかめるということも、いつぱんにいわれているところである。

しかしながら、もはやわれわれはこれらの言葉をその額面どおりにうけとることができないとしても、それはきわめて当然のことといえるであろう。何となれば、それは監査基準・諸準則のウインドー・ドレッシングを意味する以外のなにものでもないからである。そしてこのウインドー・ドレッシングこそ実は企業会計のぎまん的性格とむすびつくものなのである。

以　上