

■ 研究ノート

会計方針の開示に関する整理

伊藤 徳正

目 次

- I. はじめに
- II. 国際会計基準旧第1号「会計方針の開示」
- III. 会計方針の開示に関する IASC の姿勢の変化
- IV. 日本における会計方針に関する規定
- V. 『ギルマン会計学』におけるドクトリン
- VI. AAA：『基礎的会計理論』における会計情報の基準
- VII. FASB：財務会計の諸概念に関するステイトメント第2号における会計情報の質的特徴
- VIII. 平野先生へのお礼－おわりににかえて－

要 旨

IASC が1974年に公表した IAS No.1「会計方針の開示」において、会計方針とは財務諸表の作成表示に際して経営者が採用する原則、基準、慣行、規定、手続のことであると定義された。ここで提示された会計の基礎的前提や考慮すべき事柄は、後の「枠組」や改訂 No.1においても言及されているが、概念の整理がなされていない。IAS No.1の改訂にあたっては、「枠組」が考慮されていないと考えられる。

キーワード

会計方針の開示, ギルマン会計学, 会計情報の基準, 会計情報の質的特徴

I. はじめに

国際会計基準審議会は (International Accounting Standards Committee : IASC) は、国際会計基準第1号「会計方針の開示」(International Accounting Standards No.1 "Disclosure of Accounting Policies") を1974年1月に公表した。現在、IASCの後身である国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : IASB) とアメリカ財務会計審議会 (Financial Accounting Standards Board : FASB) とが合同で財務会計のフレームワークを作成している。このような中で、今後の研究につなげるために、IASCが最初に公表した基準であるIAS旧1号に関する概念の整理をする。

II. 国際会計基準旧第1号「会計方針の開示」

国際会計基準第1号「会計方針の開示」は、IASCによって、1974年1月に公表された。この基準書の目次は以下の通りである。

序説 (Introduction)	1 - 9 項
会計の基礎的前提 (Fundamental Accounting Assumptions)	6 - 7 項
会計方針 (Accounting Policies)	8 - 9 項
解説 (Explanation)	10 - 15 項
財務諸表の利用者 (Users of Financial Statements)	11 - 12 項
会計方針およびその開示における多様性 (Variations in Accounting Policies and in their Disclosure)	13 - 15 項
国際会計基準第1号 (International Accounting Standard 1)	
会計方針の開示	16 - 23 項

財務諸表作成の根底には、ある会計上の基礎的前提が存在している。これらは、当然のこととして容認され、用いられているために、特に言及しないのが通例である。国際会計基準委員会によって認められている会計の基礎的前提とは以下の通りである (第6項)。

(a) 継続企業 (Going Concern)

企業は、通常、継続企業、すなわち予見しうる将来にわたって、その事業活動を継続していくものと見なされている。企業は、解散あるいは事業活動規模の大幅な縮小を意図していないし、また、その必要もないと前提されている。

(b) 継続性 (Consistency)

会計方針は、每期継続していると前提されている。

(c) 発生 (Accrual)

収益と費用は、発生により計上されている。すなわち、それらは、稼得または発生の際に（現金の収支の時ではなく）認識され、それらの帰属する諸期間の財務諸表に記載される。

会計方針とは、財務諸表の作成表示に際して、経営者により採用される原則 (principles)、基準 (bases)、慣行 (conventions)、規定 (rules) および手続 (procedures) のことである。企業が置かれている環境のもとで、財政状態と経営成績を適正に表示するのに最も適切な会計方針を選択適用するにあたっては、判断が必要とされる（第8項）。

経営者が適切な会計方針を選択適用し、財務諸表を作成するにあたって考慮すべき事柄としては、次の三つがある（第9項）。

(a) 慎重性 (Prudence)

多くの取引は、不可避的に、不確実性のもとにある。このことは、財務諸表を作成するにあたって、慎重性の行使により認識されなければならない。しかし、慎重性は、秘密積立金の設定を正当化するものではない。

(b) 形式よりも実質の優先 (Substance over Form)

取引およびその他の事象は、単にその法的形式面ではなくて、その実質と財務的実態に基づいて会計処理され、表示されなくてはならない。

(c) 重要性 (Materiality)

財務諸表は、評価または意思決定を左右するに足る重要な項目のすべてを開示しなければならない。

財務諸表は、多種多様な利用者、特に（現在および将来の）株主と債権者、および従業員によって利用される情報を提供する。その他の主要な利用者には、仕入先、得意先、労働組合、財務分析家、統計家、エコノミスト、税務当局、および監督機関が含まれる（第11項）。財務諸表の利用者は、他にも目的はあるが、特に、評価と財務的意思決定を行う目的のために必要な情報の一部として、財務諸表を必要とする。財務諸表が、その作成にあたって採用された重要な会計方針を明瞭に開示していなければ、利用者は、そのことについて確信の持てる判断を下すことができない（第12項）。

会計の基礎的前提が、一つでも守られていない場合には、その旨を理由を付して開示しなければならない（第16項）。

財務諸表には、採用されたすべての重要な会計方針を、明瞭かつ簡潔に開示しなければならない（第18項）。

財務諸表は、当期に対応する前期の数値を示さなければならない（第21項）。

当期に重要な影響を与える会計方針の変更。または次期以降に重要な影響を与えると思われる会計方針の変更は、理由を付して開示しなければならない。変更の影響は、重要である限り開示し、金額表示しなければならない(第22項)。

採用された重要な会計方針は、財務諸表の不可分の一部として、これを開示しなければならない。通常、会計方針は、一箇所にまとめて開示しなければならない(第19項)。

Ⅲ. 会計方針の開示に関する IASC の姿勢の変化

「財務諸表の作成表示に関する枠組み(以下、枠組みとする)」(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)は、1989年7月に公表された。これは、外部の利用者のための財務諸表の作成表示の基礎をなす諸概念を述べたものであり、(a) IASC 理事会が、将来の国際会計基準の作成と現行の国際会計基準の見直しを行う際に役立てること、(b) 国際会計基準によって認められている代替的な会計処理の数を削減するための基礎を提供することによって、IASC 理事会が、財務諸表の表示に関する規則、会計基準および手続の調和を促進することにあたって役立てること、(c) 国内基準を作成する各国の会計基準設定主体に役立てること等を目的としている(第1項)。この「枠組み」は、以下のものを取り扱っている(第5項)。

- (a) 財務諸表の目的
- (b) 財務諸表における情報の有用性を決定する質的特徴
- (c) 財務諸表を構成する要素の定義、認識および測定
- (d) 資本および資本維持の概念

この「枠組み」の中では、会計方針に関する記述はない。しかし、IAS 第1号「会計方針の開示」の内容と重複もしくは変更されている部分がある。

「枠組み」においては、基礎となる前提(Underlying Assumptions)として、発生主義(Accrual Basis)(第22項)と継続企業(Going Concern)(第23項)の二つだけがあげられている。継続性(Consistency)に関しては、財務諸表が提供する情報を利用者にとって有用なものとする「財務諸表の質的特徴」(Qualitative Characteristics of Financial Statements)の一つ比較可能性(Comparability)の中に盛り込まれている(第39項)。

「会計方針の開示」では、経営者が適切な会計方針を選択適用し、財務諸表を作成するさいに考慮すべき事柄として、(a) 慎重性(Prudence)、(b) 形式よりも実質の優先(Substance over Form)、(c) 重要性(Materiality)をあげていたが、これらは、「枠組み」では、全て「質的特徴」に含まれることとなった。(a) 慎重性(第37項)、(b) 形式よりも実質の優先(第35項)は、情報が信頼性(Reliability)を持つために考慮すべきものとされ、(c) 重要性(第29~30項)は、情報が目的適合性(Relevance)を持つための識閾(threshold or cut-off point)とされるようになった。

「会計方針の開示」では、財務諸表の利用者として、まず株主と債権者および従業員をあげ、

その他の主要な利用者としていくつかのグループをあげていた。「枠組み」では、利用者に優先順位は付けず、現在および将来の投資者、従業員、貸付者、仕入先およびその他の取引業者、得意先、政府および監督官庁並びに公衆をあげている（第9項）。また、それぞれの情報要求を解説している。

改訂国際会計基準第1号「財務諸表の表示」(Presentation of Financial Statements) は、第1号「会計方針の開示」、第5号「財務諸表に開示すべき情報」、第13号「流動資産及び流動負債の表示」にとりかわるものとして、1997年8月に公表された。この基準書の目的は、企業自身の以前の会計年度の財務諸表および他の企業の財務諸表との比較可能性を向上させるために、一般目的財務諸表の表示の基準を規定することである。この目的の達成のために、財務諸表の表示についての全般的な考慮事項、財務諸表の構成についての指針、財務諸表の内容についての最小限の要求事項を規定している（目的）。

ここで会計方針に関する規定は、全般的な考慮事項 (Overall Considerations) の中に含まれている。会計方針とは、企業が財務諸表を作成表示するにさいして採用した特定の原則 (principles)、基準 (bases)、慣行 (conventions)、規定 (rules) および実務 (practices) であるとしている（第21項）。これは、「会計方針の開示」と比べて、手続が実務に変わっているだけで、内容は同じである。

財務諸表が、適用すべき各 IAS および解釈指針委員会のすべての規定に準拠するように、経営者は会計方針を選択適用しなければならない。具体的な規定がない場合には、経営者は財務諸表に次の条件を満たす情報が確実に提供されるように方針を設定しなければならないとされている（第20項）。

- (a) 利用者の意思決定のために目的適合性のあるものである。
- (b) 以下の点で信頼できるものである。
 - (i) 企業の経営成績と財政状態を忠実に表現し、
 - (ii) 事象および取引の経済的実態を反映し、単に法律的形式に従ったものではなく、
 - (iii) 中立的、すなわち偏りのないものであり、
 - (iv) 慎重であり、
 - (v) 全ての重要事項について完全である。

「会計方針の開示」において、経営者が適切な会計方針を選択適用し、財務諸表を作成するさいに考慮すべき事柄としてあげた (a) 慎重性、(b) 形式よりも実質の優先、(c) 重要性は、それぞれここでの (iv)、(ii)、(v) にあたる。そのほかの (i) は「枠組み」では「質的特徴」の信頼性を有するための属性である表現の忠実性 (Faithful Representation) にあたり、(iii) は同様に信頼性を有するための属性である中立性 (Neutrality) にあたる。

「財務諸表の表示」では、会計方針を財務諸表の表示についての全般的な考慮事項の一つとし

ており、企業の財務諸表注記は、次のことを行わなければならないとして、「財務諸表作成の基準ならびに重要な取引および事象について選択され、適用された個別の会計方針に関する情報の記載」をあげている（第91項）。

IASC が定義する会計方針は、「財務諸表の作成表示に際して、経営者により採用される原則 (principles)、基準 (bases)、慣行 (conventions)、規定 (rules) および手続 (procedures) のことである」として、変化していない。会計方針に関する情報は開示しなければならないという姿勢も変わっていない。その開示する場所は、「会計方針の開示」においては「財務諸表の不可分の一部として」、「一箇所にまとめて」としていたが、「財務諸表の表示」では財務諸表注記において、とされた。

「会計方針の開示」で「経営者が適切な会計方針を選択適用し、財務諸表を作成するにあたって考慮すべき事柄」としてあげていたものが、「枠組み」では「財務諸表が提供する情報を利用者にとって有用なものとする財務諸表の質的特徴」に入れられ、「財務諸表の表示」では最初に「考慮すべき事柄」にあげられていたものとそれ以外に「質的特徴」としてあげられていたものが「経営者が方針を設定するさいに考慮すべき財務諸表に確実に提供されるべき情報の条件」に入れられることになった。また、「会計方針の開示」および「枠組み」において基礎となる前提とされたものは、「財務諸表の表示」では、すべて「全般的な考慮事項」の一項目とされた。以上のことは、これらの概念の整理がなされていないことを示している。また、「枠組み」の目的の一つに、「IASC 理事会が、将来の国際会計基準の作成と現行の国際会計基準の見直しを行う際に役立てること」とあるが、IAS No.1が改訂されるにあたり、「枠組み」が考慮されていないと考えられる。

IV. 日本における会計方針に関する規定

1. 企業会計原則

企業会計原則注解は1954年に公表されたものであるが、1982年の修正で注1-2「重要な会計方針の開示について」が新設された。これは、一般原則の四「明瞭性の原則」および五「継続性の原則」に付された注である。本文は次の通りである。

「財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない。

会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成にあたって、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう。

会計方針の例としては、次のようなものがある。

- イ 有価証券の評価基準及び評価方法
- ロ たな卸資産の評価基準及び評価方法

- ハ 固定資産の減価償却方法
- ニ 繰延資産の処理方法
- ホ 外貨建資産・負債の本邦通貨への換算基準
- ヘ 引当金の計上基準
- ト 費用・収益の計上基準

代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる。」

2. 財務諸表等規則

1950年に制定された「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」においては、1982年の改正で第8条の2「重要な会計方針の記載」および第8条の3「会計方針の変更に関する記載」が新設された。

ここで、会計方針とは、財務諸表作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他財務諸表作成のための基本となる事項、としている。

会計方針のうち、企業会計原則注解1-2で例示された7項目に、その他財務諸表作成のための基本となる重要な事項を加えた8項目（後の改正で、リース取引の処理方法およびヘッジ会計の方法、キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲が加えられた）を、利益処分計算書または損失処理計算書の次に記載しなければならないとしている（第8条の2）。また、会計処理の原則または手続きを変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容を、表示方法を変更した場合には、その内容を上記の記載の次に記載しなければならないとしている。

3. 商法計算書類規則

1963年に「株式会社の財務諸表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則」が制定された当初、第3条において、次のように規定されていた。

「評価の方法その他の会計の処理の方法を変更したときは、その旨を貸借対照表又は損益計算書に注記しなければならない。ただし、その変更が軽微であるときは、この限りではない。」

1982年の改正によって、次のように変更された。

「資産の評価の方法、固定資産の減価償却の方法、重要な引当金の計上の方法その他の重要な貸借対照表又は損益計算書の作成に関する会計方針は、貸借対照表又は損益計算書に注記しなければならない。

貸借対照表又は損益計算書の作成に関する会計方針を変更したときは、その旨及びその変更による増減額を貸借対照表又は損益計算書に注記しなければならない。ただし、その変更又は変更による影響が軽微であるときは、その旨又は変更による増減額の記載を要しない。」

1963年の時点でも、重要な会計方針の変更があった場合には、その旨を注記するよう求めて

いた。企業会計原則、財務諸表等規則が1982年までは会計方針の開示に関する規定がなかったので、日本における会計方針の開示についての規定は商法計算書類規則が先駆けであったと考えられる。1982年の改正で、会計方針という用語が使用され、開示内容も変更されたのは、企業会計原則、財務諸表等規則との調整を図ったためと考えられる。

4. 会社計算規則

2005年7月26日に会社法が制定され、2006年5月に施行された。それに伴い、2006年2月7日に会社計算規則が、法務省令として制定された。

会社計算規則第129条「注記表の区分」において、注記表に表示しなければならない区分の一つに、重要な会計方針に係る事項に関する注記をあげている。

第132条「重要な会計方針に係る事項に関する注記」では、会計方針を、計算書類の作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他計算書類作成のための基本となる事項としている。

重要な会計方針に係る事項に関する注記は、次に掲げる事項としている。

- 一 資産の評価基準及び評価方法
- 二 固定資産の減価償却方法
- 三 引当金の計上基準
- 四 収益及び費用の計上基準
- 五 その他計算書類の作成のための基本となる重要な事項

また、会計処理の原則又は手続を変更したときは、その旨、変更の理由及び当該変更が計算書類に与えている影響の内容を、表示方法を変更したときは、その内容も、重要な会計方針に関する注記としている。

これらは、財務諸表を計算書類と読み替えているだけで、ほとんど財務諸表等規則と同じ内容である。

5. IAS との比較

これらをIASと比較すれば、会計方針とは何かについては、会計処理の方法だけでなく、表示方法も含めている点で、同じと見てよい。

開示すべき内容については、「会計方針の開示」では採用されたすべての重要な会計方針、会計の基礎的前提が一つでも守られていない場合にその旨と理由、当期に対応する前期の数値、当期または次期以降に重要な影響を与える会計方針の変更およびその理由、重要である変更の影響を要求していたのに対して、「注解」では重要な会計方針のみになっている。財務諸表等規則では、重要な会計方針と変更があった場合のその旨、理由、影響とされている。

開示する方法については、「会計方針の開示」では「財務諸表の不可分の一部として、一箇所

にまとめて開示」と示されていた。「注解」では、注記することとなっている。財務諸表等規則では、利益処分計算書または損失処理計算書の次に記載することとされ、1982年改正商法計算書類規則では貸借対照表又は損益計算書に注記することとされた。その後の「財務諸表の表示」では財務諸表注記において記載することとされた。

V. 『ギルマン会計学』におけるドクトリン

アメリカでは第一次世界大戦後、好景気に支えられて投資のブームとも言えるような状況が起こっていた。1929年に、連邦準備銀行が投機的取引への信用供与の引き締めを公表したことから株価が大暴落した。これを機に大恐慌に突入した。大恐慌によって混乱した株式市場を救済し、投資家大衆を保護するための対策として、アメリカ会計士協会内部に、証券取引所協力特別委員会 (the Special Committee on Cooperation with Stock Exchanges) (G. O. Mayが委員長) が組織された。この委員会と、ニューヨーク証券取引所の株式上場委員会 (the Committee on Stock List of the New York Stock Exchange) (J. M. B. Hoxeyが執行補佐) との間で、1932年から34年にかけて書簡が往復された。この中の32年9月22日付の書簡において「会計五原則」が明らかにされた。この「会計五原則」から「認められた会計原則」という用語が広く用いられるようになった¹⁾。この往復書簡が載せられている *Audits of Corporate Accounts* がアメリカ会計士協会から1934年1月21日に出版されてから、会計原則とは何か、原則は現実に存在するのかといったような会計原則についての議論が活発になり、様々な著書や論文が発表された。しかし当時、会計人は意味内容を全く無視して「原則」、「教理」、「原理」、「通則」、および「コンベンション」という用語をあたかも同義語であるかのように述べている²⁾ ので、ギルマンは会計上の利益の算定に影響を及ぼすきわめて重要なコンベンション (conventions)、原理 (doctrines)、および通則 (rules) を組織的な体系にして示そうとして³⁾、*Accounting Concepts of Profit* を、1939年に発表した。

ギルマンは、この著書の中で、ドクトリンについて、*Webster's New International Dictionary* の「教えられるもの；教師、学派、あるいは宗派によって保持され、真理として説明され、かつ指示されるもの；一定の知的部門における原則もしくは立場、あるいは一連の原則；教義；教理；信念の原則；原子の『原理』のごとき。引力の原理。同義語 - 原則、立場、見解、約款、公理、通則。その普遍的な意味として、『原理』は特に他人に教えたり受け入れるように勧告したりする特定の純粋な真理もしくは行為原則に用いられる。」という定義を引用している。また、その他の辞書からも引用し、指導、教師、流派ということに関連している事がわかるとしている⁴⁾。

そしてギルマンは、「保守主義 (conservatism)、開示 (disclosure)、首尾一貫性 (consistency)、および重要性 (materiality) とよばれているような広い意味での会計政策は、一般に『原則』とよばれている多くの命題よりも広く適用されているので、これら四つの命題を『ドクトリン』

とよぶことは便利であろう」として四つをあげている⁵⁾。

VI. AAA：『基礎的会計理論』における会計情報の基準

この『基礎的会計理論』(*A Statement of Basic Accounting Theory*)は、1966年にアメリカ会計学会の基礎的会計理論報告書作成委員会によって、教育者、会計士、その他会計に携わる人々に指針として役だつ、基礎的会計理論に関する総合的報告書を意図して作成されたものである。

この中では、

1. 目的適合性
2. 検証可能性
3. 不偏性
4. 量的表現可能性

の4つの会計情報の基準 (Standards) をあげている。

これらの諸基準 (会計情報の基準) は、「会計情報はそれが有用であるためにはどのような特性を備えるべきか」という問題に応じて形成されたものである⁶⁾。

これらの諸基準は潜在的な会計情報を評価するための規準 (Criteria) となる。それらの基準はある資料を会計情報の中にもつめるべきか、それとも会計情報から排除すべきかの基準となる⁷⁾。

VII. FASB：財務会計の諸概念に関するステートメント第2号における会計情報の質的特徴

FASBは、財務会計及び財務報告の基準を基礎付ける概念的枠組を作成することを目的として、1974年以来「概念的枠組研究計画」(Conceptual Framework Project) に取り組んできた。その成果が、「財務会計の諸概念に関するステートメント」(Statements of Financial Accounting Concepts) である。この概念基準書の目的は、財務会計基準及び財務報告基準の基礎となる根本原理を明らかにすること、具体的にいえば、FASBが財務会計基準及び財務報告基準を設定する際に用いる基本目的並びに諸概念を確立することである。FASBによる「概念的枠組」の定義は、「首尾一貫した会計基準を導き出すと考えられ、かつ財務会計及び財務報告の性格機能及び限界を規定する相互に関連する基本目的並びに根本原理の整合的な体系」とされている。会計に関する「一種の憲法」であるとしているのである。

- ・1978年第1号「営利企業による財務報告の目的」(Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises)
- ・1980年第2号「会計情報の質的特徴」(Qualitative Characteristics of Accounting Information)
- ・1980年第3号「営利企業の財務諸表の要素」(Elements of Financial Statements of Business Enterprises)

- ・1980年第4号「非営利組織による財務報告の目的」(Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Enterprises)
- ・1984年第5号「営利企業の財務諸表における認識と測定」(Recogniton and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises)
- ・1985年第6号「財務諸表の要素」(Elements of Financial Statements)
第6号は第3号の差し替え。
- ・2000年第7号「キャッシュフロー情報の利用と会計測定における現在価値」(Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements)
- ・2010年第8号「財務報告のための概念的枠組」(Conceptual Framework for Financial Reporting)
第8号の第1章、第2章は、第1号、第2号の差し替え。

第2号「会計情報の質的特徴」(Qualitative Characteristics of Accounting Information)は、1980年5月に公表されている。この報告書の目的は、会計情報を有用なものにする特性を検討することであるとしている。

「本ステイトメントにおいて論じられる情報の特徴または特性は、情報を有用なものにする要素であり、会計選択を行う場合に求められるべき特性である。⁸⁾」

「これらの特徴によって、より有用な会計情報とあまり有用でない会計情報とが区別される。⁹⁾」

「目的適合性」と「信頼性」は会計情報を意思決定にとって有用にする二つの主要な特質である。もしこれらの特質のうちのどれかが完全に失われたとすれば、その情報は有用でなくなるだろう。

目的適合的であるためには、情報は適時なものであり（「適時性」）、さらに、「予測価値」と「フィードバック価値」のどちらかまたはその両方を持たなければならない。

信頼できるものとなるためには、情報は「表現の忠実性」を持たなければならない、かつそれは検証可能で（「検証可能性」）中立的で（「中立性」）なければならない。

「継続性を含む比較可能性」は、情報の有用性に寄与するために目的適合性および信頼性と相互に作用しあう副次的な特質である。

有用でなおかつ提供するに値するためには、情報の便益が、その費用を上回らなければならない。

示されている情報の特質の全ては、重要性という識閥に条件づけられ、それも制約として示されている¹⁰⁾。

VIII. 平野勝朗先生へのお礼ーおわりににかえてー

私が愛知学院大学大学院商学研究科に入学してすぐに、藤田幸男先生から平野勝朗先生を紹介していただいた。第一印象は、とても大きく、話し好きの方というものであった。大学の後輩でもあり、とてもかわいがっていただいた。

大学院生であった私に、廊下でもどこでも、いつでも会う度にとっても気さくに話しかけて下さった。会計学の楽しさや大学院生としての生活のしかたを、ご自分の経験を交えて面白く教えて下さったお陰で、大学院生や研究員時代を、とても有意義に過ごすことができた。

愛知学院大学商学部の教員募集に応募し、非常に緊張して面接に臨んだが、面接官は平野先生であった。少しばかり緊張はとけたのだが、平野先生から鋭くきつい質問をされ、手に汗が滲んだのを覚えている。無事に採用されてからは、公私共々、大変お世話をいただいた。廊下でも、踊り場でも、産業研究所でも、駐車場でも、またちよくちよく私の研究室を訪ねてきて下さり、色々な話をして下さった。一度話し始められると様々な話題に飛んでいき、話は尽きず、帰りが夜の10時や11時になることがしばしばであった。20以上も年下の私が足腰が痛くなるのに、ずっと立ったまま話し続けられる平野先生の強靱な体力にいつも驚かされていた。音楽鑑賞やオーディオなど、趣味が共通であったので、ジャズやクラシックからビートルズ、アンプの真空管の話など、とても楽しく時間を忘れていつまでも話を聞いていたかった。平野先生のオーディオをいつも羨ましく思っていた。

私が在外研究でアメリカに行く前には、アメリカで過ごされた経験から、アメリカでの生活のしかたやアメリカ人の話す英語のこと、ベドフォードと出会った話など、たくさん話をさせていただいて不安を払拭して下さり、アメリカ滞在中は様々な面で大変参考にさせていただいた。平野先生はどのような分野に関しても非常に豊富な知識を持っておられ、頭の回転がとても速く、どんな話を聞いてもとても勉強になった。よく藤田先生の口調をまねされて話して下さり、師匠である藤田先生ならこのように考えられるから、伊藤君もそのようにするべきだということに多くのことを論じて下さった。愛知学院大学商学部の会計関連科目のカリキュラム体系は、どのようにあるべきかも教えていただいた。今後もその教えを守っていきたいと思う。

平野先生の訃報を脇田学部長から電話で聞いたときには、全く信じることができなかった。あまりにも突然のことであり、愛学祭の連休に入る前日の夜に、「今度は本格的に腰を痛めたよ。伊藤君も気をつけなね。」と言って下さり、エレベーターまで送っていった時は、こんなことになるなど思いもよらなかった。教務主任であった私は、多くの人たちにこの訃報を伝達しなければならなかったが、あまりにも辛いことであった。通夜や葬儀の時でも、いつものように冗談であって、笑って起き上がってこられるのを期待していた。葬儀の時に集まった学生達からは、平野先生がどれだけ学生のことを考えて接せられていたのかを感じられた。平野ゼミの学生を伊藤ゼミとして引き継いだが、彼らは楽しそうに平野先生の思い出を話している。ゼミでの平野先生の話学生から聞いて、とても勉強になった。ここでもゼミ運営のしかたや学生への接し方を教わった。

平野先生がいない6号館6階は、静かで寂しい。ふと平野先生が以前のように話しかけてこられるような気がしてしまう。私が腰痛を思った時にいただいた杖は、いつも研究室においてある。現在の教員としての自分は、多くの部分で平野先生の教えが基礎となっている。天国の

平野先生に、心からの感謝を申し上げたい。これからも、平野先生に教わったことをずっと活かしていく決意である。

注

- 1) 藤田幸男「会計原則の役割と構造」山榊忠恕編『体系近代会計学Ⅰ 会計学基礎理論』中央経済社、昭和55年、192ページ。および青柳文司『会計士会計学（改訂増補版）』同文館、昭和58年、52～54ページ。
- 2) 片野一郎監閲、久野光朗訳『ギルマン会計学－上巻－』同文館出版、昭和40年、211ページ。
- 3) 同上書、2ページ。
- 4) 同上書、231～232ページ。
- 5) 同上書、282～297ページ。
- 6) 飯野利夫訳『アメリカ会計学会基礎的会計理論』、国元書房、1969年、4ページ。
- 7) 同上書、13ページ。
- 8) 森川八州男監訳『現代アメリカ会計の基礎概念』白桃書房、昭和63年、86ページ。
- 9) 同上書、93ページ。
- 10) 同上書、87～88ページ。

参考文献

- 青柳文司『会計士会計学（改訂増補版）』同文館、昭和58年。
飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房、1969年。
片野一郎監閲、久野光朗訳『ギルマン会計学－上巻－』同文館、昭和40年。
国際会計基準委員会「基準書第1号会計方針の開示」1974年。
国際会計基準委員会「財務諸表の作成表示に関する枠組み」1989年。
国際会計基準委員会「改訂第1号財務諸表の表示」1997年。
藤田幸男「会計原則の役割と構造」山榊忠恕編『体系近代会計学Ⅰ 会計学基礎理論』中央経済社、昭和55年。
森川八州男監訳『現代アメリカ会計の基礎概念』白桃書房、昭和63年。

