

日本における企業経理近代化の系譜

久保田 秀 樹

I はじめに

日本では証券取引法会計において、連結決算の他、個別決算も行われている。証券取引法適用会社を前提とすれば、個別決算に係るディスクロージャーに関しては、商法と証券取引法による規制が、いわば「二重」に行われている点が、制度上の日本の特徴とってよい。歴史的経緯を振り返れば、特に、明治期来の商法会計と第二次大戦後に成立した証券取引法会計との調整という、戦後の日本の企業経理の課題が達成された結果として「二重」の制度が成立したというべきであろう。

筆者は、以前、会計類型としての「アメリカ型」と「ドイツ型」とについて論じたことがある（久保田1994）。そこでは、資本主義の類型化との関わりで、会計制度の類型化を試み、制度がその土壌と不可分の関係にあることを確認した。そのことを踏まえていえば、日本の証券取引法会計をアメリカ型との比較において、その「不備」について指摘してみても、制度というものがその土壌の影響を受けざるを得ない、またそれなりの「改造」を加えないと異質の土壌に移植することが不可能であるとすれば、その指摘には最初から限界があるといえるだろう。むしろ、その「不備」または「改造」こそが日本の特質であるとみて、積極的に評価すべきであろう。

戦前から戦後にかけての日本経済全体の変化の節目を「産業合理化運動期」－「戦時体制期」－「戦後経済改革期」と理解するならば、これらの各時期に企業会計上も重要な基準が登場している。『財務諸表準則』、『会社経理統制令』および『企業会計原則』がそれぞれの時期に対応することになる。これらの基準の特徴は、当時も現在も企業経理の規制の中核に位置する商法の経理体系の

外で経済官庁主導中心で展開された点にある。つまり、戦前は、『財務諸表準則』－「商工省」と『会社経理統制令』－「大蔵省」等（個別事業法に規制される法人については、各主務官庁）というように、経済官庁中心による会社経理規制が行われた。戦後も、商法会計の所轄が法務省であるのに対して、証券取引法会計に関しては、当初は経済安定本部、その後は大蔵省によって企業経理規制が行われてきた。このように、経済官庁による会社経理規制という点では、戦前戦後に承継性が存在する。また、商法とは別個のフィールドで、商法を補完するものとして会計基準が制定されるというやり方も、『財務諸表準則』に始まり、その後の『会社経理統制令』や『企業会計原則』において継承されている。

本稿では、産業合理化運動期、戦時体制期及び戦後経済改革期において、それぞれ企業経理近代化の実験場としての役割を担ってきた、『財務諸表準則』や『会社経理統制令』そして『企業会計原則』について、「日本型」企業経理近代化の系譜として考察することを課題とする。

Ⅱ 産業合理化運動期－『財務諸表準則』

第一次大戦後の各国は、経済復興のため合理化運動に努めていた。日本でも、昭和の金融恐慌に始まった不況から抜け出すことなく、その後の世界的大不況に晒された経済の打開策として、産業合理化運動が開始される。具体的には、1930年（昭和5年）6月に商工省に臨時産業合理局が新設され、その指導の下に産業合理化が展開された。産業合理化について、当時、臨時産業合理局第二部長と商工省工務局長を兼任していた吉野信次は、次のように説明している。

「言葉其物より論ずれば、産業合理化とは読んで字の如く産業を合理的に経営することを意味するにすぎない。合理的と云うのは科学的と云うのと略々同じであって、科学的精神に依って事業を経営する意味であろう。…従来の科学的管理法は主として私経済的であり、所謂産業の合理化は国民経済の全局から考慮すると云う点にあると思う。」（通商産業省編1961，第9巻，4-5頁）

日本の産業合理化運動は、欧米に比較して遅く開始された。運動の中心は、

企業統制と貿易振興であった（安藤1965, 117頁）。そのための具体的施策として、様々な規格統一がはかられた。例えば、紙片や食品容器の規格統一等である。先の吉野信次の証言によれば、貸借対照表の様式統一もいわばその一環ともいえる（安藤1965, 126頁）。

科学的管理法として、動作研究、時間研究等とともに、原価計算等の財務関係の具体的事項も等閑できないとして、財務管理委員会が設置され、当委員会が企業経理の合理化を担当した。当委員会の審議項目は以下のものであった（通商産業省編1961, 第9巻, 57頁）。

- 一、事業会社の財産目録，貸借対照表，損益計算書及び損益金処分書の内容を統一，明確又は精細にすること
- 一、各種業別の標準的簿記を定むること
- 一、中小商工業の簡便なる標準簿記を定むること
- 一、適正なる損益金算出の基準方式を定むること
- 一、財産評価に関する一般的原則を定むること
- 一、固定資産の減価償却の合理的方法を定むること
- 一、各種事業別に標準的原価計算方法を設定すること
- 一、事業会社の財務及予算に関する研究
- 一、帳簿，伝票，書類を標準化すること

当委員会は、1930年8月の設置以来、標準財務諸表の草案を未定稿として以下のように精力的に公表した。

1930年 標準貸借対照表

1931年 標準財産目録，固定資産減価償却準則，標準損益計算書

1932年 資産評価準則

1933年 原価計算基本準則

関係各方面からの意見聴取の後、これら草案のうち、標準貸借対照表、標準財産目録および標準損益計算書の内容を一括し確定稿として、1934年(昭和9

年)に公表されたのが『財務諸表準則』である。尚、『資産評価準則』は、1936年(昭和11年)に『財産評価準則』として、また『原価計算基本準則』は、1937年(昭和12年)に『製造原価計算準則』として確定・公表されている。『財務諸表準則』の構成は以下の通りである。

序
貸借対照表
財産目録
損益計算書

『財務諸表準則』の内容は、財務諸表の形式を規定しようとするものである。それについては、次のような当時の事情があった。明治32年に大陸系の商法が制定されたが、商法の規定によって作成される貸借対照表等の書類は、会社ごとに様式が異なっていた。

イギリス、ドイツでは、『財務諸表準則』公表当時既に法令において貸借対照表の様式を規定していた。そのことは、『財務諸表準則』の序においても指摘されている。したがって、商法の体系の一部として命令で規定することは、十分ありうる選択であった。1931年(昭和6年)の商法改正要綱では、「財産目録、貸借対照表及び損益計算書は命令を以て定むる様式に準拠して之を作成すべき旨の規定を施行法中に設くること」(第百三十三)として、様式統一が計画されたが実現されず、財務諸表の様式に関する初の公的プロナウンスメントとしては、商工省主導の合理化運動の一環という形で、『財務諸表準則』が現れたのである。なお、商法の様式を法令として規定する『計算書類規則』(財務省令)が制定されるのは、第二次大戦後の1963年(昭和38年)であった。

『財務諸表準則』は、直接的には、商法の書類および公告の貸借対照表等の様式統一を目的としている。すなわち、「第一 総則」において次のように定めている。

「一 本準則に定むる貸借対照表は商法第26条の規定に依り、決算に際して作成すべき貸借対照表に付之を定む。其他の場合に於ける貸借対照表も、

之に準じて作成するを可とす。

- 二 本準則は株式会社に於いて株主総会に提出すべきものに付之を定む。商法第192条第2項の規定に依り公告するものも亦事情の許す限り之と同一たるべし。」

『財務諸表準則』自体は、産業合理化策の一環として制定されたものであるが、企業経理の問題に限定していえば、アメリカ型銀行条例とイギリス型経理実務慣行にルーツを有する産業界の実務慣行と、大陸系商法の規制との調整という課題を担わされることになった（片野1968, 149頁）。だが、『財務諸表準則』は、法的拘束力を得なかったため直接、企業に普及するには至らなかった。太田(1968)の回想によれば、実務家代表の委員から強制適用に関しては強い抵抗が表明されたという（太田1968, 118-119頁）。しかし、当時の会計教科書の三分の一以上または多くの会計学文献が、その教科内容に『財務諸表準則』を採用し、大会社の相当数は、『財務諸表準則』を参照して決算書類の様式を改善した（黒澤1990, 258頁）。尚、財務管理委員会は、戦後の企業会計審議会に幾分その流れをとどめたという（太田1968, 97頁）。

『財務諸表準則』は財産目録についても規定しているが、それは、当時、貸借対照表が、財産目録に基づいて作成されるべきものとする「財産目録主義」をとっていたためであった（黒澤1990, 242頁）。しかし、財産目録の評価額については、次のような規定が設けられ、貸借対照表上の評価額以外の額も付することができることが示唆されている。

「資産及負債の各科目に付すべき金額は、貸借対照表に記載すべき金額と同一たるべきものとす。但し必要ある場合には之と異なる価格を参考として説明に加えることを得。」（第一 総説, 八）

先述の1930年に公表された『標準貸借対照表草案』に対しても、既にアメリカ会計士協会(AIA)の特別委員会の貸借対照表に関するモデル・ステートメント『財務諸表の検証』(“Verification of Financial Statements”, in: *Journal of Accountancy*, May 1929)が大きな影響を与えているという（黒澤1990,

207頁)。また、損益計算書の標準様式については、当時の日本の大会社その他ほとんどすべての会社が損益状況を明細に報告することを回避する秘密主義をとっていたので、イギリスの伝統的な様式が採用された（黒澤1990, 258頁）。このように、少なくとも、骨格においてはアメリカの影響を受けつつも、商法の計算規定との整合性をはかるための変更や、他国の制度の一部接合といった「改造」がなされている。これらはいずれも、アメリカ型からの「乖離」として理解するよりも、アメリカ型制度の「日本化」として積極的に評価されるべきであろう。

片野(1968)は、『財務諸表準則』について次のように評価している。

「昭和9年の商工省・財務諸表準則は、明治初年アングロ・アメリカン系の『損益及び利益処分混合計算』を中核とする会計方法の導入によって発足した日本の株式会社会計制度が、その後20年を経てゲルマン・フランコ系の債権者保護目的の財産目録計算を中核とする会計方法を吸収し、さらに、40年の経験を通してこの二つの系統の会計方法が調整融合されて成った日本式株式会社財務諸表制度の規範としてでき上がったものであった。」(片野1968, 170頁)

戦後のドイツ型商法会計とアメリカ型証券取引法会計との調整に見られる、異国にルーツを持つ制度間の調整という課題は、既に明治32年商法制定時以来のものであり、その調整の成果が『財務諸表準則』であったとの評価は興味深い。

Ⅲ 戦時体制期一『会社経理統制令』

1932-1933年頃の統制は産業振興がその目標であったが、その後、著しく軍国調を帯びて、次第に強化されていった（太田1969, 138頁）。すなわち、産業合理化運動が恐慌からの脱出を目的として、個別資本家および官僚の指導の下に行われたのに対し、企業経理に対する統制強化は、当時の「新産業合理化運動」の一環として軍部を中心に行われた（通商産業省編1961, 第11巻, 441-442頁）。

日中戦争下での経済統制の目的で、陸軍と海軍は、それぞれ軍需品工場事業

場に対して、経理統制の体制を整備していく。陸軍は、『陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱』（1939年：昭和14年）を、海軍は、『海軍軍需品工場事業場原価計算準則』（1940年：昭和15年）を作成した。また、これらを前提に、「陸軍省」経理局は、『陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則』（1940年）を、そして「海軍省」経理局は、『海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領』（1940年）を公表した。

陸海軍による経理統制は、強制力を伴うという点で『財務諸表準則』とは一線を画するものであり、その意味でも影響力は大きかった。例えば、陸軍の「会計監督官」や海軍の「監査官」の大部分は、「…それぞれ軍の経理学校で訓練を受けた後、現職の主計将校とともに、全国各地の工場事業場に派遣され、…会計監査、原価監査、適正価格の形成に関する業務に従事」（黒澤1990、417頁）したのである。こうした経理統制が、戦時下の軍事目的のものとはいえ、企業経理の近代化について一定の影響を及ぼしたことは事実であろう。軍需工場に対する、陸軍省や海軍省による経理統制に呼応して、一般会社に対しても『会社経理統制令』（1940年：昭和15年）に基づいた大蔵省をはじめとする官庁による経理統制が開始される。

『会社経理統制令』は、1939年（昭和14年）4月1日から実施された『会社利益配当及資金融通令』のうち、資金融通に関する部分を『銀行等資金運用令』として分離し、他方、従来の『会社職員給与臨時措置令』を吸収して公布された。つまり、企業資金統制としての配当制限と、物価統制の一環としての賃金・給与統制を企業経理にまで踏み込んで実現しようというものである。大蔵省が主な所轄官庁となっているのもそのためと考えられる。

同勅令は、その第一章総則の第一条において、『国家総動員法』にもとづいて公布されたことを明らかにした上で、第二条で、会社が「国家目的達成ノ為国民経済ニ課セラレタル責任ヲ分担スルコトヲ以テ経営ノ本義」としている。この国民経済的目的のために経理に関して、以下の事項を守るべきことを規定している。

1. 資金及び人的・物的資源の有効な活用

2. 経費支出及び資産償却の適正化
3. 給与及びその支給方法の適正化
4. 利益配分の適正化と自己資金の蓄積

そして、その具体的方針として、第二章以下、次のような規定を置いている

第二章 利益配当及び積立金における利益配当の適正化と企業の基礎の堅実化

第三章 役員及び社員給与における給与の適正化

第四章 経費及び資金における経理監督及びその一部を構成する臨時資金調整法の補足的金融統制規定

第五章 経理検査における経理統制の基本となるべき書類の調整及び実地検査

第六章 雑則

第二章から第四章までの当勅令の主要部分は、利益処分ないしは人件費として会社から流出する資金に対して歯止めをかけるための規定となっている。そこでは、利益処分や人件費の細目について、その上限を丹念に定め、社外流出を防ごうとしている。経理検査や、財務諸表の作成については、第五章においてようやく、そうした歯止めを実効あるものにするための手段として規定されているにすぎない。つまり、経理統制体制は、臨時資金調整法体制と相補的に企業資金に統制を加えようとしたものであった（柴田1992, 12頁）。したがって、企業経理の近代化を直接、目的としたわけではない。「目的」は、あくまで資金統制や賃金・給与統制であって、会社経理はその「手段」でしかない。しかし、『会社経理統制令』によって一般社会に対する大蔵省の経理統制権限が確立され、それは戦後にも承継されていく（柴田1992, 37頁；千葉1998, 97頁）。

因みに、『会社経理統制令』の第36条に規定された閣令として、企画院による『財務諸準則』が準備され、1941年（昭和16年）に草案が公表されたが、確定稿として法制化されることはなかった。

IV 戦後経済改革期—『企業会計原則』

戦前から戦後にかけての日本経済全体の変化の節目を「産業合理化運動期」—「戦時体制期」—「戦後の経済改革期」として整理するならば、『財務諸表準則』、『会社経理統制令』および『企業会計原則』がそれぞれの時期に対応することになる。戦後の改革について、基本的な体制は「戦時体制」の継続であったという見方があるが(野口1995, 15頁)、企業経理に関する限り、戦後改革のルーツは、戦時体制にあるというより、戦時体制以前の合理化運動に求められるべきであろう。つまり、戦後改革は、戦時体制の継続というよりも、昭和初期の産業合理化が、戦中、戦後と徐々に高度化されていくプロセスの一環と見る方が妥当のように思える。

産業合理化は、先に引用した吉野信次発言にあるように、産業における「科学的精神」の発露であり、その後の経理統制も、その上に築かれた科学的精神の一段の進展といえよう。例えば、戦後の『企業会計原則』についても「企業会計原則の設定について」において「…、先ず、企業会計原則を設定して、我が国国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えようとするものである。」(傍点筆者)と述べられている。

産業合理化運動で提起された企業経理近代化という問題は、戦時体制によって、その一部とはいえ、実現した。例えば、近代会計は、製造業の利益計算として展開され、具体的には原価計算の利益計算への接合として顕現した。したがって、原価計算は、価格決定等の内部目的にとってのみ重要なのではなく、財務会計にとってもその精緻化と普及は決定的な意味を持つ。戦時下での原価計算は、軍需品工場での適正利潤の決定等にとって不可欠であり、その精緻化・普及が図られた。それが結果として近代会計、つまり製造業の利益計算の精緻化の素地となったのである。

しかし、国家総動員法体制下で軍部の要求を契機に、『会社経理統制令』によって出現した、大蔵省主導の会社経理統制も、その統制権限は未だ強力ではなかった。戦時体制という契機を以てしても実現できなかった改革は、第二次

大戦後、占領軍総司令部(GHQ)という「外圧」によって実現した。この点について、太田(1968)は次のように証言している。

「売上高は勿論、仕入高も原価計算の総括もこれによれば明らかとなるのである。このような情勢に導いたことについては、占領時代の米軍の圧力が強力であったことは事実であるにしても、企業経理に関する認識と理解の進歩したことについては感慨無量なものがあるのである。」(太田1968, 119頁)

『財務諸表準則』が掲げた財務諸表の様式統一という目的は、結局、未達成のまま第二次大戦後に持ち越された。「企業会計原則の設定について」の文頭では、日本の企業会計制度について以下のように述べられている。

「我が国の企業会計制度は、欧米のそれに比較して改善の余地が多く、且つ、甚しく不統一であるため、企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実情にある。」

1949年(昭和24年)に設定された『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」(二の2)として、市場指向型の会計を確立するためのものであった。しかし、同時に商法や税法の計算規定の近代化も最初からその目的に含められていた。すなわち、「企業会計原則は、将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないもの」(二の3)でもあった。

『企業会計原則』は、以下の構成から成る。

第一 一般原則

第二 損益計算書原則

第三 貸借対照表原則

損益計算書と貸借対照表の様式を規定している第二と第三に関しては、構成上、『財務諸表準則』を承継するものともいえる。財産目録の様式規定が除かれている点、及びその上位原則として「第一 一般原則」を冠している点に『企業会計原則』の構成上の特徴がある。

戦後の会計制度の改善に関して、アメリカの制度にならいたい旨を述べた黒澤(1979/80)は、「しかし日本にはAmerican Institute of Accountantsのような有力な民間団体はない。急に会計制度を組織せよといわれたところで、それはできない相談である。」とし、その理由として、日本の公認会計士制度や証券取引委員会が、アメリカのような長い歴史の所産ではなくて、戦後の民主的改革的機運に乗じて急激に作られたものであるから、機構や形式はできてもその内容が未だ存在しなかったことを挙げている(黒澤1979/80<5>,101頁)。そして、アメリカの証券取引委員会(SEC)の役割を担う、一定の権限を有した「会計基準委員会」の設立が主張されている(黒澤1979/80<5>,101頁)。

結果としては、「会計基準委員会」は実現せず、アメリカの民間団体に期待される役割を当初は経済安定本部、その後は大蔵省が担うことになる。この意味でも、『会社経理統制令』による大蔵省主導の経理統制は、戦後の証券取引法に基づく経理規制の下地となったとみなすことができるだろう。

V 結びに代えて

現行の会計制度について、「トライアングル体制」に起因する硬直性が批判の対象となっている。そうした現状に対する批判について、そもそも何故そうした「不合理」な制度が存在するのだろうか。特に、個別財務諸表に関して、商法と証券取引法とが完全にダブっている点について、現行の制度だけを見る限り、不合理にしか見えない。しかし、それが不合理として従来意識されてこなかったのは、歴史的経緯ゆえであろう。結局、現行制度に対する批判の直接的契機は、国際化という「外圧」である。そうした「外圧」がなければ、ドメスティックな基準としては「トライアングル体制」は、良くできた制度である。それは以下の理由による。すなわち、第二次大戦後導入された証券取引法会計のみならず、申告納税制度が第二次大戦後導入されるにあたって、税務会計も実質的に新規に整備する必要があった。つまり、証券取引法会計と税務会計の一からのスタートと、商法会計の近代化とを同時に図るという計画が成功した結果が、「トライアングル体制」ということができよう。証券取引法会計や法

人税法が詳細な計算規定を整備し、その詳細な規定をもって商法会計における会計処理を補完してきたのである。

市場指向型会計としての証券取引法会計がアメリカにルーツを持つからといって、モデルとなったアメリカの制度をあるべき姿として、日本の制度の不備にのみ着目する必要はない。そのルーツとは異質のものであるというのは、ある意味で当然のことであり、その異質性こそが「日本化」を示すポイントであろう。そこには、日本の経済、及びその構成要素としての企業の特徴が反映されているとからである。

例えば、会計制度の目的が国民経済の適切な運営にあるという点は、『財務諸表準則』においても、その「序」に何うことができ、また『会社経理統制令』では第2条に明記されているが、このことは今日でも変わりはない。この点は、「日本型」会計の特徴の一つとして掲げることができよう。例えば、新井・白鳥(1991)は海外向けの日本の会計制度の解説の中で以下のように述べている。「…、会計基準や会計法令は、究極的には、国民経済全体の発展に貢献しなければならないという点については、一般的理解があると思います。」(新井・白鳥1991, 17頁)

商法サイドから証券取引法会計およびその実体規定としての『企業会計原則』並びにその後の企業会計審議会による公表物（以下では『企業会計原則等』と総称する）を眺めると、商法の近代化の実験場とみることができる。「実験」の後、その一部が商法改正の際、逐次導入されてきた。例えば、会社の計算に関する、第二次大戦後の主な商法改正としては以下のものがある。

1950年(昭和25年) アメリカの法制度導入のための大改正、新株発行費用の資産計上許容、法定準備金を利益準備金及び資本準備金の2種に区別。

1962年(昭和37年) 損益法原理の大幅導入、資産別評価規定を新設（流動資産、固定資産、金銭債権、社債その他の債券、株式その他出資、のれんの評価規定）、繰延資産の範囲を拡大（開業費・開発費・試験研究費・社債発行費の繰延処理規程の新設）、引当金規定の新設等。昭和38年に商法計算書類規則

を制定。

1974年(昭和49年) 公正なる会計慣行の斟酌規定の新設，財産目録の作成義務の廃止，商法計算書類規則を改正。

1981年(昭和56年) 会計監査人監査の強制，営業報告書，引当金規定の改正，商法計算書類規則を改正等。

1990年(平成2年) 最低資本金，株式分割等。

これらの改正のうち，特に，昭和37年改正における損益法原理の大幅導入，昭和56年改正における会計監査人監査の強制等は，証券取引法会計およびその実体規定としての『企業会計原則等』での「実験」を経た後に商法に導入された，企業経理近代化の成果とみなすことができよう。まさに，「…，『企業会計原則』およびそれから導き出された会計諸基準との間に，複雑かつ密接な交互作用（ないしは相互浸透）が生じ，日本特有の会計制度が発展したのであった。」（黒澤1979/80〈9〉146頁）

近年，『企業会計原則等』の存在意義が不明確といわれる。その理由として，商法の計算規定の近代化が実現した結果，『企業会計原則等』の役割が不明確化したということもできよう。しかし，それはあくまで個別財務諸表のみについてである。証券取引法会計の開示情報のうち未だ商法に導入されていない，中間財務諸表，連結財務諸表，キャッシュフロー計算書等については，『企業会計原則等』の企業経理近代化の「実験場」としての役割は依然として生き続けている。

参考文献

- 新井清光・白鳥庄之助, 1991「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」, 日本公認会計士協会。
- 安藤良雄, 1965『昭和政治経済史への証言 上』毎日新聞社。
- 太田哲三, 1968『近代会計側面誌: 会計学の六十年』中央経済社。
- 片野一郎, 1968『日本財務諸表制度の展開』同文館。
- 久保田秀樹, 1994「会計類型としての『アメリカ型』及び『ドイツ型』の特色」『彦根論叢』第289号。
- 黒澤清, 1979/80「資料: 日本の会計制度〈1〉～〈16〉」『企業会計』第31巻第1号～第32巻第4号。
- , 1990『日本会計制度発達史』財経詳報社。
- 黒澤清編著, 1978『わが国財務諸表制度の歩み—戦前編—』雄松堂。
- 柴田善雅, 1992「戦時会社経理統制体制の展開」『社会経済史』第58巻第3号。
- 千葉準一, 1998『日本近代会計制度—企業経理体制の変遷』中央経済社。
- 通商産業省編, 1961『商工政策史』第九巻, 第十一巻, 商工政策史刊行会。
- 野口悠紀夫, 1995『一九四〇年体制』東洋経済新報社。