

Title	会計学の発展と財務諸表準則の意義：日本会計通史・序説(4)
Sub Title	Development of accounting thought and significance of the "working rules for the preparation of financial statements" (1934)
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2018
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.61, No.4 (2018. 10) ,p.13- 27
JaLC DOI	
Abstract	明治期以降の会計学の展開の道筋を辿り、 1934年に設けられた財務諸表準則の会計学発展史上の意義が確認される。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20181000-0013

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

会計学の発展と財務諸表準則の意義

—日本会計通史・序説（4）—

友 岡 賛

<要 約>

明治期以降の会計学の展開の道筋を辿り、1934年に設けられた財務諸表準則の会計学発展史上の意義が確認される。

<キーワード>

会計学、会計学発展史、会計制度、企業会計原則、黒澤清、財務諸表準則、商法、静態論、戦前と戦後の継承と断絶、ドイツ商法、動態論、日本会計学会、日本会計研究学会、パラダイム

明治時代（1868～1912年）

前略

吉田良三（1878～1943年（正しくは1944年））が著した『^マ会計学』が1910年に刊行され、これはヘンリー・ランド・ハットフィールドの *Modern Accounting* の概訳とされているが、この書の刊行によって静態論の日本への浸透が始まった。

他方、上野道輔（1888～1962年）がヨハン・フリードリヒ・シェアーの理論を日本に紹介し、この理論は日本の商法および税制の計算システムに取り入れられた。1917年には吉田や日本における先導的な会計士、東夷五郎（1865～1947年）といった研究者や実務に通じた人々によって日本会計学会が設立された。¹⁾

<引用について>

原文における（ ）書きや太文字表記や圏点やルビの類いは、原則として、これを省略した。したがって、引用文におけるこの類いものは、特に断りがない限り、筆者（友岡）による。

また、引用に際して、旧字体は、原則として、これを新字体に改め、促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め、漢数字は多くの場合、算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1) Kozo Iwanabe, 'Japan,' in Michael Chatfield and Richard Vangermeersch (eds.), *The History of Accounting: An International Encyclopedia*, 1996, p. 352 (() 書きは原文).

1920年代から第2次世界大戦まで

日本において或る会計理論を強く主張したのは下野であった。彼は当時、伝統的な会計思想となっていた静態論を遠慮なく批判し、1926年および1929年の論攷において動態論を主張した。

下野の会計理論は原価配分の原則を欠いており、その欠点が明るみに出たため、彼の理論においては固定資産の概念および減価償却を旨く扱うことができない、という批判がもたらされた。

太田哲三(1889~1970年)は下野の理論を承け、原価配分の原則を認めることによって下野の理論の欠点を除き、日本における動態論の基礎を築いた。1934年に太田は吉田とともに財務諸表準則を起草し、この財務諸表準則は、1937年に設けられた製造原価計算準則とともに、日本企業のための新しい会計制度構築への道を拓いた。1938年(正しくは1937年)には吉田や太田や黒澤清(1902~1990年)といった研究者によって日本会計研究学会が設立された。

日本の陸軍は物資調達のため価格決定のために軍需品の原価計算の指針をまとめた。この指針は1939年に陸軍について、1940年には海軍について定められ、この二つの指針は1935年(正しくは1941年)に中西寅雄(1896~1975年)の指揮の下、企画院によって合一され、1942年に法制化された原価計算規則に組み入れられた。²⁾

会計学発展史の時代区分

黒澤清は、前稿にみたように、³⁾「明治簿記史」をもって1873年(明治6年)から1895年(明治28年)までの「第一段階」と1895年から1912年(明治45年)までの「第二段階」に区分し、あるいは1873年から1899年(明治32年)前後までの「前期」と1899年後から1910年代半ばまでの「後期」に区分しているが、他方また、⁵⁾表1のように「日本における会計学の歴史的発展段階を……四つの世代に区分し」⁶⁾ている。

前稿にあっては明治期以前が扱われたため、まずは第1世代の下野直太郎までが取り上げられ、また、吉田良三の『会計学』はこれ「の出現をもって明治簿記史の時代は終わった」⁷⁾とされ、同書は「日本における会計学時代の出発点となった」⁸⁾とされているが、前稿にあっては明治期の末に線が引かれて第2世代は吉田までが取り上げられ、大正期以降に位置する上野道輔については、したがって、名を挙げる程度に止められた。

2) *Ibid.*, p. 352 (() 書きは原文)。

3) 友岡賛「明治時代における会計教育と会計学の黎明——日本会計通史・序説(3)」『三田商学研究』第61巻第3号、2018年、16頁。

4) ただし、黒澤は「大正初期」としている。

5) 黒澤清『日本会計制度発展史』1990年、184~186頁。
ただし、作表は筆者(友岡)。

6) 同上、184頁。

7) 黒澤『日本会計制度発展史』140頁。

8) 友岡「明治時代における会計教育と会計学の黎明」28頁。

表 1 会計学の歴史的発展段階

第 1 世代	1873年～	「明治簿記史時代」	福澤諭吉, アラン・シャンド, 下野直太郎
第 2 世代	明治末期～	「静態的会計思考」の時代	吉田良三 (ヘンリー・ランド・ハットフィールドの祖述), 上野道輔 (ヨハン・フリードリヒ・シェアーの祖述)
第 3 世代	大正末期～ 昭和初期	「動態的会計思考の台頭の時代」「財務諸表準則時代」	下野直太郎, 太田哲三
第 4 世代	第 2 次世界 大戦後	「企業会計原則時代」 ⁹⁾	

(なお、黒澤は他方、「日本の会計学界におけるリーディング・マンの名を、各時代に割りあてて、一人だけあげるものとするれば、明治中期から大正時代を代表するものは、下野直太郎であり、大正末期および昭和時代の初期から昭和18年ごろまでを代表するものは、吉田良三であり、次いで吉田亡きあとの昭和時代中期から昭和40年代にいたる時代を代表するものは太田哲三である」¹⁰⁾ともしているが、それはさて置く。)

上野道輔とシェアー学説

日本の会計学にあつて「大正時代を代表する画期的な業績¹¹⁾」として挙げられる上野の『貸借対照表論——会計学第 2 部』(上巻, 1925年(大正14年))(下巻, 1926年(大正15年))は「すでに、動態会計が大きく羽ばたきだした時¹²⁾」に「静態的な財産計算説¹³⁾」を示したものであつて、「静的貸借対照表論の代表的論者のひとりとして数えられている」ヨハン・フリードリヒ・シェアー (Johann Friedrich Schär) の書を典拠としていたが、ただし、上野はその前に上梓した『簿記原理——会計学第 1 部』(1922年(大正11年))において既にシェアーを祖述していた¹⁵⁾。

ちなみに、上野は副題の『会計学第 1 部』について「会計学第 1 部『簿記原理』と云ふは、其の第 2 部として「貸借対照表論」があるからである。「貸借対照表論」の刊行は、今茲に時を定めて之を約することを得ないが、1、2年後には出したいと思ふ¹⁶⁾」としており、3、4年後に『会計学第 2 部』を上梓しているが、他方、『簿記原理』の性格については「曩に『簿記原理』に於て説述したる簿記理論の系統的説明は、其の教科書たる性質上簡潔を旨とし重複を避けたる結果、説きて言葉の足らざる憾多¹⁴⁾く論ずべくして割愛したる所亦尠¹⁷⁾しとしない」として後年、『簿記理論の研究』を著しており、そこにおいてシェアーはやはり中心的に扱われている。

閑話休題。1912年に東京帝国大学を卒業、文部省外国留学生(4年間)を経て、1917年(大正

9) 「いよいよ本書の締め括りである「企業会計原則」の制定を迎えるところで絶筆となつてしまった」(同上, ii 頁(長畑寛照稿))。

10) 黒澤清『日本会計学発展史序説』1982年, 65頁。

11) 黒澤『日本会計制度発展史』354頁。

12) 高木泰典『日本動態論形成史』2000年, 87頁。

13) 同上, 87頁。

14) 興津裕康「静的貸借対照表論の論理」北村敬子, 新田忠誓, 柴健次(責任編集)『体系現代会計学[第2巻] 企業会計の計算構造』2012年, 184頁。

15) 黒澤『日本会計制度発展史』354～355頁。

16) 上野道輔『簿記原理——会計学第 1 部』1922年, 「序言」3頁。

17) 上野道輔『簿記理論の研究』1928年, 「序言」1頁。

6年)に母校の助教授に任じられ、1919年(大正8年)に教授に就いた上野の『簿記原理』は「シェアーの……物的二勘定説を忠実に紹介し……日本のまだ後進的だった学界に大きな驚きをあたえた」。¹⁹⁾「上野博士……はフリードリッヒ・シェアーの物的二勘定系統説の研究を世に問はれ……当時、英米の文献から比較的浅薄ともいふべき複式簿記の貸借理論が紹介されていたにすぎなかったわが会計学界にとって、博士の真摯な業績は実に大きな驚異に値するものであった」。²⁰⁾

上野自身は『簿記原理』の刊行の意義をもってドイツに求め、すなわち「之に由つて独逸系統の簿記学の研究が決して軽視すべからざるものであるのみならず、簿記学の理論的研究は之を英米の著書に求めんよりは寧ろ独逸の著書に於て求めなければならない事を明かにすることを得れば、『簿記原理』の *raison d'être* は十分にあるのである」²¹⁾と述べ、「『簿記原理』は簿記を理論的に説明することを目的として書いたものである。而して夫れは Schär の学説に拠つたものである。即ち物的二勘定系統説、殊に資本方程式に基く二勘定系統説に拠りたるものである」²²⁾と続けている。

「シェアーの最も偉大な学問的業績は……著書『簿記および貸借対照表』に結実した物的二勘定系統説の完成である」²³⁾とされる *Buchhaltung und Bilanz* は1925年(大正14年)に林良吉による訳書『会計及び貸借対照表』が上梓されている。「原著 *Buchhaltung und Bilanz* は往々簿記並びに貸借対照表と訳して居りますが、²⁴⁾その内容に鑑みて「会計及び貸借対照表と訳して見ました」²⁵⁾と訳者が述べている同書は1914年刊の「第2版をもって実質的初版といふべき」²⁶⁾とされる *Buchhaltung und Bilanz* の第4版(1921年)および第5版(1922年)を訳したものであり、訳者いわく、「先年米国加州大学教授ハットフィールド博士の *Modern Accounting* を読むで^{ママ}其代数学的説明法を甚だ面白く思つて之を教科に應用して見た所、誠に好結果を得たのであります。然るに同書の序文には独乙のシェアー博士に負ふ所が甚だ多い旨を明記してありますから、何とかしてそれを読んでみたいと思ふて……精読の一方法として翻訳に取掛りました」。²⁷⁾

物的二勘定説は F. ヒューグリ (F. Hügli)²⁸⁾ によって樹立され、シェアーによって完成されたことから「ヒューグリ・シェアー学説」とも称されるが、この「物的二勘定説」という呼称の「物的」はそれ以前の、勘定の擬人化をもって複式簿記を説明する「人的」勘定学説と対比されるものであって、また、「二勘定」は、物的二勘定説はこれが「純財産学説」とも称されるように、

18) 日本会計学会(編)『上野道輔先生、太田哲三先生還暦記念論文集[第1巻] 財務諸表論』1950年、「上野道輔先生略歴」1頁。

19) 黒澤『日本会計制度発展史』355頁。

20) 日本会計学会(編)『財務諸表論』「序」1～2頁。

21) 上野『簿記原理』「序言」2頁。

22) 同上、「序言」2～3頁。

23) 安平昭二『簿記理論研究序説——スイス系学説を中心として』1979年、5～6頁。

24) ヨハン・フリードリッヒ・シェアー／林良吉(訳)『会計及び貸借対照表』1925年、「序文」5頁。

25) 同上、「序文」5頁。

26) 安平『簿記理論研究序説』5頁。

27) シェアー／林(訳)『会計及び貸借対照表』「序文」2～3頁。

28) 1833～1902年。スイスのバルン州の会計官吏を長く務めた(安平『簿記理論研究序説』2頁)。

[資産 - 負債 = 資本] という資本等式にもとづき、この左辺に対応する在高勘定と右辺に対応する資本勘定の相対立する二勘定をもって資本の循環を捉えることをもって複式簿記はこれが行われるとする意味であり、これをもって純財産学説の完成とされているもの²⁹⁾の、ただし、シェアー学説の泰斗³⁰⁾、安平昭二は次のように述べている。

「しかし、そこには、複式簿記機構の説明原理たる勘定理論としては、なお多くの問題が残されていることは否定できない。したがって、シェアー学説の批判的論議をもとにして多くの新しい勘定学説が提唱されることになる。まさに、勘定学説史上におけるシェアー学説の意義は、それが純財産学説の完成であるとともに、その後の活発な勘定理論研究の進展に対する基礎となったということにある³¹⁾」。

『会計及び貸借対照表』の記者いわく、「二勘定説の是非については議論があります。又独逸に於ても二勘定説其物の内に種々論争もありますが、それは今茲には述べませぬ³²⁾」。

太田哲三の動態論

1913年（大正2年）に東京高等商業学校専攻部を卒業、いくつかの教職を経て、1923年（大正12年）に東京商科大学予科教授に任じられ、1929年（昭和4年）に東京商科大学教授に就いた太田哲三は「数々の創意にみちた論文を通じて、動的会計理論を提唱され……それはシュマーレンバッハの動態論がわが国に紹介されるはるか以前であって、明かに太田先生の創造力の所産である³⁴⁾」とされ、あるいは「太田哲三教授の費用動態論は、大正11年（1922年）に出現したものであるが……シュマーレンバッハがダイナミッシェという言葉をもとに用いたのは、1919年……であるから、驚嘆に値する³⁵⁾」とされ、動態論の代表的先駆者と目されており、太田本人も彼の学説は「こ（そ）の当時から独逸にも米国にも澎湃として起った動態論的思潮と通ずるところがあり、通説に対する先駆者の如くにも伝えられた³⁶⁾」と述懐しているが、そうした太田は、ただし、まずは第3世代の下野と併せて取り上げられる。「太田会計学は、それが継承した下野会計学を無視しては考えられない³⁷⁾」からである。

すなわち、第1世代において既に取り上げられた下野はここに、第3世代の下野、として改め

29) 同上、3～4、6～7頁。

安平昭二『簿記・会計学の基礎——シェアーの簿記・会計学を尋ねて』1986年、第2章。

30) 同上、ii頁。

31) 安平『簿記理論研究序説』7頁。

32) シェヤー／林（訳）『会計及び貸借対照表』「序文」5頁。

33) 日本会計学会（編）『財務諸表論』「太田哲三先生略歴」3頁。

34) 同上、「序」2頁。

35) 高木『日本動態論形成史』205頁。

36) 太田哲三『会計学の40年』1956年、248頁（ないし太田哲三『近代会計側面誌——会計学の60年』1968年、227頁）。

37) 黒澤『日本会計制度発展史』186頁。

て取り上げられる。

「太田哲三教授の費用動態論は……動態論の透明性において、下野直太郎教授とは比較にならないものである³⁸⁾」とはされるものの、「わが国の動態論の扉は下野直太郎教授の現金結末表説によって開かれたといっても過言ではない。わが国動態論形成史の上では、下野理論は先遣隊であり、太田会計学は本隊³⁹⁾」とされる。

下野の学説については前稿も些かフライング的に既に言及してしまっ⁴⁰⁾たが、その学説史上の存在意義は黒澤によって次のようにまとめられている。

「下野会計思想の本質は、財産概念および資本概念の否定に根ざしている。……彼は、期間費用配分の原則（したがって減価償却および棚卸資産原価配分）を否定する。……要するに彼にとって会計の本体は、金銭であって……そこで、会計とは、金銭の収支顛末に関する経営管理者の責任を出資者（および債権者）に対して明らかにすることであって、企業が所有する財産の価値を評価することではない。……下野会計学の貢献は……伝統的会計思想（すなわち静態論的会計理論）を徹底的に批判した点にある。これによって伝統的会計学は、その歴史的使命をすでに終わり、動態論的な会計理論にパラダイム・シフトしなければならないことを思い知らされた観があったけれども、同時に下野説における自らの論理は、下野会計学にとって、その矛盾を露呈するというもろ刃の剣とな⁴¹⁾った」。

かくして「太田会計学は、下野会計学によって創始された動態論的会計思想を承継したが、それと同時に、下野説にふくまれていた矛盾を解決しなければならないことにな⁴²⁾った」。

そうした「太田会計学は、下野会計学の動的会計思考を相続しながら、下野会計学が否定したところの資産、負債、資本、費用、収益、費用配分の原理、減価償却、原価計算、資金会計等の基本概念をひとつずつとり上げて、これらを会計理論的に復活し、それらに新しい操作的意味を与え、経験科学的な原則の確立を試み……下野説によりひとたびは否定されたものが、復活することによって、太田会計学は、静的会計論を批判し排除する代わりに、ある点では、会計実務の活性化をはかる上で有用であると考えられる限りにおいて、それと妥協したのである。こうして、すでに吉田良三によってわが国に導入されたハットフィールド会計学（すなわち古典的会計学）の伝統と、動的会計思想の折衷主義的な調和がはかられるにいた⁴³⁾った」。

ドイツ系の会計制度——商法

（前々稿⁴⁴⁾および前稿は明治期を扱ったものの、文脈の都合上、明治の商法はこれに言及することができ

38) 高木『日本動態論形成史』205頁。

39) 同上、205頁。

40) 友岡「明治時代における会計教育と会計学の黎明」21～23頁。

41) 黒澤『日本会計制度発展史』186頁（（ ）書きは原文）。

42) 同上、186頁。

43) 同上、189頁（（ ）書きは原文）。

なかった。)

明治10年代に始まったのは近代立法運動だった。政府は（憲法および）商法の草案の作成をもってドイツの法学者ヘルマン・ロessler（Hermann Roesler）に委嘱（民法の草案の作成はフランスの法学者ギュスターヴ・エミール・ボアソナード・ド・フォンタラビー（Gustave Émile Boissonade de Fontarabie）に委嘱）、ロesslerは1883年（明治16年）に商法の草案を完成、これにもとづいて制定をみたのが1890年（明治23年）の商法（旧商法）だった。草案の作成に際してロesslerは主として独仏の商法を参考にしており、1890年の商法は独仏両国の商法の性格を併せもっていたが、少なくとも商業帳簿規定についてはドイツ法的な性格が色濃いものだった。⁴⁵⁾

「英米の複式簿記を基調とする会計実務に、ドイツ商法の財産目録を基調とする会計制度を持ち込むことになった明治23年商法は、実際には、明治26年（1893年）にその一部が施行されただけであり、⁴⁶⁾「商法が、現行商法と同じ体系をもって完成し、完全に施行されるにいたったのは、ようやく明治32年のことであった」⁴⁷⁾。したがって、「実質的には、明治32年商法が、わが国の最初の商法典であった」⁴⁸⁾ともされようが、いずれにしても、これらの商法にあっては、複式簿記にもとづき、誘導法をもって財務諸表を作成する、という英米系の行き方ではなく、財産目録にもとづいて貸借対照表を作成し、また、財産の評価は時価をもって行う、という行き方が採られていた。⁴⁹⁾

第26条 動産、不動産、債権、債務其他の財産の総目録及び貸方借方の対照表は商人の開業の時又は会社の設立登記の時及び毎年一回一定の時期に於て之を作り特に設けたる帳簿に之を記載することを要す

財産目録には動産、不動産、債権、債務其他の財産に其目録調整の時に於ける価格を附することを要す⁵⁰⁾

会計制度の展開

黒澤は「1920年代以後の現代会計制度史の時代区分」⁵¹⁾をもって表2⁵²⁾のように示している。

44) 友岡賛「明治時代における洋式簿記の導入——日本会計通史・序説（2）」『三田商学研究』第61巻第2号、2018年。

45) 安藤英義『商法会計制度論——商法会計制度の系統的及び歴史的研究』1985年、34頁。
黒澤『日本会計制度発展史』166～167頁。
万代勝信「ドイツ会計思考の導入」小林健吾（編著）『日本会計制度成立史』1994年、63頁。

46) 同上、66頁。

47) 黒澤『日本会計制度発展史』168頁。

48) 同上、168頁。

49) 同上、170～171頁。

万代「ドイツ会計思考の導入」68頁。

50) 商法（明治32年法律第48号）。

51) 黒澤『日本会計制度発展史』190頁。

52) 同上、190～191頁。

ただし、作表は筆者。

表2 現代会計制度史の時代区分

第1	大正中期～	「財務諸表準則時代」	「その萌芽は、大正の半ば頃にはじまり、昭和9年に……「財務諸表準則」が公表された時点で頂点に達し、昭和12年に「製造原価計算準則」が公表された時点で……いっそう洗練されるにいたった」 ⁵³⁾
第2	1937年 (昭和12年)～	「原価計算準則時代」	「発端は、すでに財務諸表準則時代に見 ^マ 出されるが、昭和12年に……「製造原価計算準則」の公表の時点で、明確なものとして歴史的に出現した」 ⁵⁴⁾
第3	1949年 (昭和24年)～	「企業会計原則時代」	「昭和24年に……公表された「企業会計原則」……を起点として、今日にいたる新しい会計パラダイム変革の期間を意味する」 ⁵⁵⁾

あるいは片野一郎は表3の⁵⁶⁾ように「日本の企業会計制度の歴史は、とくにこれを財務諸表制度を中心としてみるとき……四つの発展段階に大別することができる」としている。

表3 企業会計制度の発展段階

第1期	1873年～	「草創時代」	「明治6年……第一国立銀行が開設されたのにもなって導入されたアングロ・アメリカン系の……会計方式が、明治23年商法の創制によって導入されたジャーマン・フランコ系の会計方式と手を結んで新しい段階を迎えることになるまで」 ⁵⁷⁾
第2期	1893年 (明治26年)～	「企業会計の恣意的成長時代」	「明治26年商法が実施されたことにより……明治初年以来……政府の保護および統制をうけて育ててきた民間企業が……その自立体制を法によって確立され……自主的成長の歩みを踏み出すとともに……新たに登場してきた大陸系会計方式と従来の英米系会計慣行との不可避的摩擦を……十分に調整し得ないままに……財務諸表準則の制定を迎えるまで」 ⁵⁸⁾
第3期	1934年～	「財務諸表準則の時代」	「昭和9年……財務諸表準則が制定され……企業会計実務が急速に合理化され制度化されつつ、第2次世界大戦終了を迎えるまで」 ⁵⁹⁾
第4期	1945年 (昭和20年)～		「第2次世界大戦後……昭和25年の……企業会計原則を中核とする当期業績主義ならびに経理公開主義を指導原理として、その社会制度化を……推し進めて今日にいたっている」 ⁶⁰⁾

以上の表1、表2、表3を一つにまとめると表4のようになる。

53) 同上、190頁。

54) 同上、191頁。

55) 同上、191頁。

56) 片野一郎『日本財務諸表制度の展開』1968年、「序」1～2頁。
ただし、作表は筆者。

57) 同上、「序」1頁。

58) 同上、「序」1頁。

59) 同上、「序」1～2頁。

60) 同上、「序」2頁。

表 4 明治～昭和会計史の時代区分

会計学の 歴史的発展段階	現代会計制度史の 時代区分	企業会計制度の 発展段階	「戦前と戦後の継承性」 の時代区分
明治6年～ 「明治簿記史時代」	大正中期～ 「財務諸表準則時代」	明治6年～ 「草創時代」	昭和6年～昭和24年 「企業会計原則設定運動 期」
明治末期～ 「静態的会計思考」の時 代		明治26年～ 「企業会計の恣意的成長 時代」	
大正末期～昭和初期 「動態的会計思考の台頭 の時代」「財務諸表準則 時代」		昭和9年～ 「財務諸表準則の時代」	
第2次世界大戦後 「企業会計原則時代」	昭和12年～ 「原価計算準則時代」	昭和20年～	
	昭和24年～ 「企業会計原則時代」		

ただし、この表4には「企業会計原則設定運動期」と称される時代区分が追加されている。

前々稿に述べられたように、明治維新については「歴史における連続と断絶」の問題があったが、これは第2次世界大戦の前後についても同様であって、そこには「戦前と戦後の継承と断絶」の問題が存在し、千葉準一によれば、「戦前と戦後の継承性」をもって考える場合には「日本会計制度史において『商工省準則』（未定稿、昭和6年、確定稿、昭和9年）から戦後の『企業会計原則』（昭和24年）までを「企業会計原則設定運動期」として措置する」こととなり、ここにおける「戦前」に該る財務諸表準則（千葉の表記は『商工省準則』）はこれが次項に扱われる。

財務諸表準則

商工省の臨時産業合理局の財務管理委員会（委員には吉田、太田、東夷五郎等が名を列ねていた）によって作成され、1934年に成立をみた財務諸表準則は「わが国最初の明文化された会計原則」だった。

「近代以降の日本における制度会計は……「戦前はドイツ、戦後はアメリカ」の影響の下で形成されたと」する通説を疑問視する千葉によれば、国立銀行を首めとする明治前期の「主要先行会社における英国流の会計報告実践とその後（明治23年、32年以降）の独仏流の『商法』会計制度との乖離を調整するために登場」をみたこの財務諸表準則はその「形成に至る過程の中で、単

61) 友岡「明治時代における洋式簿記の導入」14頁。

62) 千葉準一『日本近代会計制度——企業会計体制の変遷』1998年、13頁。

63) 同上、25頁。

64) 同上、25頁（（ ）書きは原文）。

65) 同上、12頁。

66) 同上、9頁。

にドイツのみならず英国、米国、仏国等々、さまざまな諸外国の会計制度の独自の摂取の過程が存在した」ことに留意され、いずれにしても、近代会計制度は「1873年以降、主要先行株式会社における英国型財務会計報告実践の導入から出発」した一方、「当時の不平等条約を撤廃すべく欧米型法制を形成するため、お雇い外国人 H. ロessler を中心に商法計算規定が、実務を十分に意識しないまま形成され……1890年の原始商法、1899年商法では、主要先行会社の実務では想像も出来ない財産目録や時価評価規定が導入され、そこでは実務と法制との乖離の構造が形成されたのである」⁷⁰⁾。

あるいは片野によれば、「明治5年の「国立銀行条例」をもとにして発足した株式会社国立銀行の会計制度は……イギリス系統の株式会社会計制度を範として創設され、かつ、成長したものであった。そこへ、明治23年商法が制定されて、大陸系の商業帳簿規定および会社計算規定が導入され……日本の銀行業会計制度はイギリス系の株式会社会計体系に基礎をおく既存の銀行経理方式と新しく導入される大陸系の株式会社会計体系とをどう調整するか、という緊要課題に当面するにいた」⁷¹⁾り、しかも、「商法の創制によって起こってきた……問題は、ひとり銀行業ばかりでなくひろく一般株式会社について生じてきた重要課題であった」⁷²⁾とされる。

財務諸表準則はその序において以下のように述べている。

「決算に際して作成せらるる貸借対照表、財産目録及損益計算書は、事業会計を総合集成したる結果を示すものにして、事業の経営状況を考究批判するに欠くべからざる資料なり。……此等の財務諸表を真率明瞭に作成することの^{ただ}管に私経済上のみならず、国民経済上亦^{こつしよ}忽諸に付すべからざる所以なり。……貸借対照表の様式は、英吉利、独逸等に於ては、之を法規に依り一定す。我国の現情を以てしては、将来はとに角として、直に本準則及雛形に準拠すべきことを法規に依り強制することは、是非の論議を免れず。然れども苟も公正に事業し、其の健全なる発展を計らんとする者は、自ら進んで之に準拠することに何等^ち遅疑^ぎすべき理由を発見せざるべきを信ず」⁷³⁾。

最後の「我国の現情を以てしては……を信ず」の件は「この準則が法の規制と会社の会計実践との調整を^{くんだり}目ざしたものであることを、よく説明している」⁷⁴⁾とする片野は、ただし、「純損益処分計算は損益計算書の外なりと雖も、^{いえど}便宜上附属雛形の一部としてその様式を示す」⁷⁵⁾とするこの

67) 同上、12頁 (() 書きは原文)。

68) 同上、12頁。

69) 千葉準一「日本の会計基準と企業会計体制」千葉準一、中野常男(責任編集)『体系現代会計学[第9巻] 会計と会計学の歴史』2012年、452頁。

70) 同上、452頁。

71) 片野『日本財務諸表制度の展開』97頁。

72) 同上、99頁。

73) 商工省臨時産業合理局、財務諸表準則、1934年、序。

74) 片野『日本財務諸表制度の展開』149頁。

準則においては期間損益計算と純損益処分計算の峻別が「すこぶるなまぬるい不徹底なものであった⁷⁶⁾」ことを問題視し、また、「[引当金]という会計概念を確立したこと⁷⁷⁾」をもってこの準則の特色の一つに挙げつつも、「いったん設定した引当金を使用する場合の会計処理について、後世に問題をのこす⁷⁸⁾」点があったことを指摘しているが、他方、黒澤は「純損益処分計算は、損益計算書の構成部分ではないけれども、「財務諸表準則」においては、損益計算書に関連する重要な区分であるとして、念のため⁷⁹⁾「追加的にかかげている⁸⁰⁾」とするに止め、また、「準則が引当勘定の概念をはじめて採用したことは、その大きなメリットとしてあげることができる⁸¹⁾」としており、「引当金概念の発展は、近代会計学の進歩の一つのシンボルをなすといっても過言ではない。準則の引当勘定は不十分であるとはいえ、その萌芽をなすものとして評価してもよいであろう⁸²⁾」とする黒澤は、しかし、この準則における「引当勘定の解釈は甚だ不備であること⁸³⁾」はこれをやはり指摘し、「まだ洗練を欠く会計概念にすぎなかったというべきである⁸⁴⁾」としている。

財務諸表準則の序はまた、以下のように述べている。

「銀行、保険、電気、鉄道等の諸事業に付ては、各特別法規中に其の準則及雛形を定むるも、一般の事業に付ては此の種の拠るべき基準なきが故に、世上行はるる此等の財務諸表は、千種万態其の帰一する所を知らず、或は簡略粗笨に失し、或は糊塗粉飾に流れ、其の内容の真相を把握することを得ざる底のもの少からず。……先づ此等の財務諸表に拠るべき基準を与ふる目的を以て、其の形式を整頓し、科目分類法を合理化し、科目名を単一ならしむる方針の下に之が準則及雛形の制定に着手し……」⁸⁵⁾。

千葉によれば、「ここで一見して明らかなように、『商工省準則』は「産業会計の合理化」⁸⁶⁾と
りわけ「財務諸表の標準化」を目標として作成されたものであった」が、「しかしながら、また同時に、こうした「財務諸表の標準化」という営為は、企業会計に関する「内的」な問題としては……それまでの「商法会計」と「慣行的な報告会計実践」⁸⁷⁾との調整機能を果たすものとして遂行されざるをえなかったのである」。

75) 商工省臨時産業合理局、財務諸表準則、「損益計算書」第一の五。

76) 片野『日本財務諸表制度の展開』155頁。

77) 同上、157頁。

78) 同上、159～160頁。

79) 黒澤『日本会計制度発展史』256頁。

80) 同上、249頁。

81) 同上、233頁。

82) 同上、239頁。

83) 同上、238頁。

84) 同上、239頁。

85) 商工省臨時産業合理局、財務諸表準則、序。

86) 千葉『日本近代会計制度』27頁。

87) 同上、27頁。

しかしながら、いずれにしても、「現代会計制度史の前段階において一つの大きな頂点を形づくるもの⁸⁸⁾」とも、あるいは「日本近代会計制度史の発展過程における最初の大きな成果⁸⁹⁾」ともされるこの準則は「企業の会計実務および会計教育の上にもすくなく影響を与えた点で、そのパラダイム効果を高く評価しなければならない⁹⁰⁾」とされる。

「ほとんどすべての会計学に関する教科書は、「財務諸表準則」をうけいれて書き改められ……わが国の会計専門家集団は、「財務諸表準則」およびそれから派生した一連の会計諸規範を、会計学上のパラダイムとしてうけいれた⁹¹⁾」のだった。

しかしながら、そうしたパラダイムの成立に至るプロセスは些か込み入っていた。

「明治以後の日本報告会計制度の「近代化過程」は、まず英国流企業会計実務が導入され、やがてそれらが独仏流の『商法』会計実務との間に軋轢を産み、その両者を調整する目的で、『商工省準則』が形成されていったとされている⁹²⁾」が、ただし、日本における会計制度は、欧米におけるそれとは異なり、「企業の会計実践が個別的に累積され、そこから各企業（商家）ごとの秘伝的な「会計実践」を超える社会的な規模での「慣習的会計ルール」（広義の会計原則）が形成された後に、それらの一部またはすべてが法制化されるという過程を経たものでは必ずしもなかった⁹³⁾」。

「日本の場合には、明治初期における主要先行株式会社の英国流の「会計実務」を中心とした雑多な「会計実践」と独仏流の企業会計の「法制化」が、おのおのの次元の思惑によってお互いの充分な関連性を意識されることなしにまずそれぞれ導入・実施され、あくまでもその後それらの異なった構造を有している二つの次元を調整するために「会計原則」が登場し……またさらに会計理論や会計教科書の次元では、明治期より西欧の文献は無論のこと、かなりの米国会計学の文献が導入・紹介され……したがって、こうした世界に類をみない極めて多面的な外国の知識体系の導入の結果、日本の様式において、それらがいかに定着したのかの度合いが、まさしくこの『商工省準則』の形成と展開の中で試されることになったのである⁹⁴⁾」。

「商工省準則は、1929年の米国の財務諸表の検証、1928/1929年の英国会社法、1931年のドイツ株式法の規定を充分にとりいれた国際的なもの⁹⁵⁾であり、今日的にみれば、英米法と大陸法の計算規定とを調整した先駆的な準則であった⁹⁵⁾」が、「結局、法制化されることなく、啓蒙的な役割

88) 黒澤『日本会計制度発展史』221頁。

89) 同上、258頁。

90) 同上、258頁。

91) 同上、223～224頁。

92) 千葉『日本近代会計制度』25頁。

93) 同上、25～26頁（（ ）書きは原文）。

94) 同上、26頁。

95) 千葉「日本の会計基準と企業会計体制」454頁。

を果たすことに留まった。1937年以降、日本は日中全面戦争に突入し、本格的な戦時統制経済期に入ってしまったからである⁹⁶⁾。

会計学発展史における財務諸表準則の意義

黒澤はまた、会計学発展史をもって「パラダイム」概念を用いて表5のように整理している⁹⁷⁾。

表5 パラダイム観による会計学発展史

1873年～ 前パラダイム期	会計前史		「福沢諭吉とともに始まる日本の企業会計は、商法……によって、法的基礎を与えられ……前パラダイム期の会計前史は、ここにおいて一段落をつくることになったのであるが、これより後……長い停滞の時期におちいるにいたった」 ⁹⁸⁾
	会計後史	1917年（大正6年）～ 日本会計学会設立以降	「日本会計学会の創立は……会計前史以来の惰性に多少とも、転機を与えようとする試みとして解釈してもよいであろう」 ⁹⁹⁾
1934年～ パラダイム形成期		財務諸表準則成立以降	「財務諸表準則は、財務諸表に関する会計学的規範命題集合の機能をもつパラダイム効果を発揮した」 ¹⁰⁰⁾
1949年～ パラダイム期		企業会計原則成立以降	

「大正6年3月、日本会計学会の創立とともに、前パラダイム期は、会計後史の新しい時代に入った。日本会計学会は、下野直太郎、東夷五郎、吉田良三、中村茂男、水島鉄也、各務鎌吉等の発起によって創立された研究団体であるが、会計学者集団のみから成るものではなくて……会社の経理専門家、経営責任者等をも会員に加え、会計学の研究のほか、経験交換・相互啓発を目的とする組織として出発」¹⁰¹⁾、「当時約1,000名の会員を擁していたものの……大学や高等専門学校に所属する会計学研究者は90名ほどに過ぎ」¹⁰²⁾ず、「その主要な目的の一つは、プロフェッションとしての会計業務（すなわち職業的会計士）を開発することであった」¹⁰³⁾。

「1930年代に、会計後史に一転機がもたらされ」¹⁰⁴⁾た。「その一転機というのは、日本会計学会に

96) 同上、455頁。

97) 黒澤清「企業会計の発展と日本会計研究学会の役割」『会計』第110巻第2号、1976年、1～12頁。

黒澤『日本会計学発展史序説』47～136頁。

ただし、作表は筆者。

98) 黒澤「企業会計の発展と日本会計研究学会の役割」7頁。

99) 同上、8～9頁。

100) 同上、11頁。

101) 黒澤『日本会計学発展史序説』53頁。

102) 日本会計研究学会50年史編集委員会（編）『日本会計研究学会50年史』1987年、1頁。

103) 黒澤「企業会計の発展と日本会計研究学会の役割」9頁（（ ）書きは原文）。

所属する会計学者集団の代表者たち（吉田良三、太田哲三、東夷五郎等）が……商工省財務管理委員会¹⁰⁵⁾に参加し、財務諸表準則の制定運動を開始したことである」。

「財務諸表準則の基本構想は、当時のほとんどすべての会计学教科書によって採用され……財務諸表準則は、パラダイム効果を十分に達成し¹⁰⁶⁾」、「そのパラダイム効果を通じて、前時代の単なる輸入会计学の性格をしだいに克服する可能性が開かれ……日本会計研究学会の創設は、このような歴史的背景のもとに企てられたのであった¹⁰⁷⁾」。

「準則が、実践パラダイムとなり得たのは……かかる実践パラダイムが、会計学者集団にとって、研究作業上の準拠枠（frame of reference）としての効果をもったからである……。それ以前には、実在しなかった会計学者集団が、日本会計研究学会の創立によって、出現した事実こそ重視しなければならない¹⁰⁸⁾」。

「日本会計研究学会は、昭和12年（1937年）12月24日に設立され……発起人は、吉田良三、太田哲三、三邊金蔵、岡田誠一、渡部義雄、長谷川安兵衛、村瀬玄、黒澤清の8氏で……学会代表は吉田良三氏であった¹⁰⁹⁾」。

「財務諸表準則は、財務諸表に関する会計学的規範命題集合の機能をもつパラダイム効果を発揮した。……わが国の会計学者集団が、みずからの思索と経験にもとづいて創造した最初の作品であった。この作品が成るとともに、わが会計学界は……パラダイム形成期に入りこむことができ……財務諸表準則の作成に参加した会計学者集団の代表者たちが、発起人となって……日本会計研究学会が創設され……はじめて日本の会計学者集団、すなわち財務諸表準則を中心とする一連の実践パラダイムを、準拠枠とする学者のコミュニティ^{ママ}が成立したのであった。……会計学者集団は、日本会計研究学会に結集することによって、1948年代に、企業会計原則を生み出すにいたるのである¹¹⁰⁾」。

文 献

安藤英義『商法会計制度論——商法会計制度の系統的及び歴史的研究』国元書房、1985年。

新井清光（編）『日本会計・監査規範形成史料』中央経済社、1989年。

千葉準一『日本近代会計制度——企業会計体制の変遷』中央経済社、1998年。

千葉準一「日本の会計基準と企業会計体制」千葉準一、中野常男（責任編集）『体系現代会计学 [第9巻] 会計と会计学の歴史』中央経済社、2012年。

Kozo Iwanabe, 'Japan,' in Michael Chatfield and Richard Vangermeersch (eds.), *The History of Accounting: An*

104) 同上、10頁。

105) 同上、10頁（（ ）書きは原文）。

106) 黒澤『日本会计学発展史序説』99頁。

107) 同上、101頁。

108) 黒澤「企業会計の発展と日本会計研究学会の役割」3頁（（ ）書きは原文）。

109) 日本会計研究学会50年史編集委員会（編）『日本会計研究学会50年史』1頁（（ ）書きは原文）。

110) 黒澤「企業会計の発展と日本会計研究学会の役割」11～12頁。

International Encyclopedia, Garland Publishing, 1996.

- 片野一郎『日本財務諸表制度の展開』同文館出版, 1968年。
- 黒澤清「企業会計の発展と日本会計研究学会の役割」『會計』第110巻第2号, 1976年。
- 黒澤清『日本会計学発展史序説』雄松堂書店, 1982年。
- 黒澤清『日本会計制度発展史』財経詳報社, 1990年。
- 万代勝信「ドイツ会計思考の導入」小林健吾(編著)『日本会計制度成立史』東京経済情報出版, 1994年。
- 日本会計学会(編)『上野道輔先生, 太田哲三先生選歴記念論文集[第1巻] 財務諸表論』森山書店, 1950年。
- 日本会計研究学会50年史編集委員会(編)『日本会計研究学会50年史』日本会計研究学会, 1987年。
- 興津裕康「静的貸借対照表論の論理」北村敬子, 新田忠誓, 柴健次(責任編集)『体系現代会計学[第2巻] 企業会計の計算構造』中央経済社, 2012年。
- 太田哲三『会計学の40年』中央経済社, 1956年。
- 太田哲三『近代会計側面誌——会計学の60年』中央経済社, 1968年。
- ヨハン・フリードリッヒ・シェアー(Johann Friedrich Schär)／林良吉(訳)『会計及び貸借対照表』同文館, 1925年。
- 高木泰典『日本動態論形成史』税務経理協会, 2000年。
- 友岡賛『歴史にふれる会計学』有斐閣, 1996年。
- 友岡賛『会計学原理』税務経理協会, 2012年。
- 友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会, 2016年。
- 友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会, 2018年。
- 友岡賛『会計の歴史(改訂版)』税務経理協会, 2018年。
- 友岡賛「江戸時代以前の和式帳合——日本会計通史・序説(1)」『三田商学研究』第60巻第6号, 2018年。
- 友岡賛「明治時代における洋式簿記の導入——日本会計通史・序説(2)」『三田商学研究』第61巻第2号, 2018年。
- 友岡賛「明治時代における会計教育と会計学の黎明——日本会計通史・序説(3)」『三田商学研究』第61巻第3号, 2018年。
- 上野道輔『簿記原理——会計学第1部』有斐閣書房, 1922年。
- 上野道輔『簿記理論の研究』有斐閣, 1928年。
- 安平昭二『簿記理論研究序説——スイス系学説を中心として』千倉書房, 1979年。
- 安平昭二『簿記・会計学の基礎——シェアーの簿記・会計学を尋ねて』同文館出版, 1986年。

2017年12月15日成稿