

Title	戦前の財務管理委員会による基準設定の意義
Sub Title	Accounting standard-setting activities by financial management committees in the prewar period
Author	中村, 文彦(Nakamura, Fumihiko)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2024
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.67, No.5 (2024. 12) ,p.25- 46
JaLC DOI	
Abstract	企業会計制度は，基準設定主体の設定活動と会計法規の設定活動が調整を繰り返すことで形成されてきている。本稿では，こうした制度調整構造の端緒が戦間期の財務管理委員会の基準設定活動にあることを検証したものである。
Notes	友岡賛教授退任記念号 論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20241200-0025

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.

戦前の財務管理委員会による基準設定の意義

中 村 文 彦

<要 約>

企業会計制度は、基準設定主体の設定活動と会計法規の設定活動が調整を繰り返すことで形成されてきている。本稿では、こうした制度調整構造の端緒が戦間期の財務管理委員会の基準設定活動にあることを検証したものである。

<キーワード>

会計基準、企業会計制度、基準設定主体、基準設定プロセス、財務管理委員会、財務諸表準則、産業合理化、商法会計

1. 本稿の焦点

第一次大戦と第二次大戦の間の戦間期の日本において、商工省の臨時産業合理局に設置された財務管理委員会は、当時、まだ統一的な視点からの規制がなされていなかった会計実務に焦点を当て、それを主導する会計基準を形成しようと、一連の活動を試みていた。

財務管理委員会は、1930（昭和5）年の標準貸借対照表（12月）を皮切りに、1931（昭和6）年には標準財産目録説明（1月）、固定資産減価償却準則（6月）および標準損益計算書説明（8月）を、1932（昭和7）年には資産評価準則（7月）、1933（昭和8）年には原価計算基本準則（8月）を、それぞれ「未定稿」形式により順次公表し、さらにこれらを、当時、日本會計研究學會の学会誌であった『會計』に掲載することを通じて、実務界、学会等からの意見を広く募っていた。

そうした意欲的な活動を経て、最終的には、1934（昭和9）年の財務諸表準則（8月）、1936（昭

1）後述のように、財務管理委員会の一連の公表物に関しては、一般に認められたが会計原則としての GAAP 概念にまで至っていない段階の会計ルールであるが、ここでは、この設定過程と戦後の企業会計制度の形成過程との連続性を問うため、比較可能となるように、会計基準という概念を広義に捉えている。

和11)年の財産評価準則(2月),および1937(昭和12)年の製造原価計算準則(11月)を,短期間のうちに,それぞれ「確定稿」として公表するに至っている。

ところで,財務管理委員会がこのような旺盛な会計ルール設定活動を行っていた傍らでは,合衆国が,ほぼ同時期に,企業に適切な会計実務を行わせる仕組みとして,「一般に認められた会計原則(以下,GAAP)」を中核に据えた,私的統制型の財務諸表公開制度(以下,ディスクロージャー制度)²⁾を考案し,導入していた。

これは,1929年のニューヨーク証券取引所の株価大暴落とそれをきっかけに生じた世界恐慌に対して,合衆国が事態を収束させ,証券市場の信頼性を回復すべく1933年の証券法と1934年の証券取引所法を制定し,会計報告と作成要件としての会計基準(当時の用語では会計原則)に関する設定権限を行政機関である証券取引委員会(以下,SEC)に付与したことから成立した体制である。特に特徴的なのは,SECが自らの手で「会計原則」の設定を行う道を選択せず,日頃より会計実務に精通し,適用および解釈を行う当事者としての会計プロフェッション自身に,詳細な会計原則の設定権限を委ねたことである。³⁾

戦間期の日本は,政治面で軍事化に傾倒する様相が次第に強くなりつつあったものの,後に行われる完全な戦時統制のように,海外からの情報を民間レベルで閉ざす極端な状態にまでは未だ至っていない状況であった。それゆえ,上記の合衆国のディスクロージャー制度の成立過程で,学会,産業界,会計プロフェッションの間に生じた議論をはじめとする様々な情報が,代表的な研究雑誌の論稿をはじめとして,様々な媒体や手段を通じて,日本国内の関係諸機関,研究者,産業界等にも,逐次,共有化され得る余地は残っていたのである。

かかる状況を考慮すれば,財務管理委員会の基準設定活動は,こうした方向性を織り込みつつ,将来的な合衆国型のGAAP会計制度の導入を念頭に置いて作業を進めていたことも十分に想定し得ると思われる。その意味で,この活動が,戦後の企業会計制度の形成と発展にどのように順接するかという視点からその意義を研究することは,制度研究にとって非常に重要な課題といえるだろう。

にもかかわらず,既に中村[2022]において指摘したように,従来行われてきた日本の企業会計制度に関する史的研究では,多くの場合,この財務管理委員会の基準設定の動向が,戦後企業会計原則の設定を軸として展開されていった企業会計制度の形成過程と,直接的に連続性を持つ

2) 津守[2002]では,合衆国における企業会計規制の変遷が,次の3つの段階に分けて把握されている。

- ①第1段階(19世紀末から1932年):当時頻繁に起こっていたトラスト時の資金調達上生じる「水増株」の弊害を除去する目的で「公開」という視点が登場した段階。
- ②第2段階(1933年から1972年):公的統制から私的統制へと移行することで選択という視点を会計原則に内包した段階。
- ③第3段階(1973年から現在まで):私的統制の方式を留めながらも,自主規制の公的形態として公衆参加が必要とされる段階に区分している。

かかる区分に基づけば,この財務管理委員会が活動した時期は第2段階に当たることになる。

なお,当時の「水割株」の状況に関しては,湯澤[1993]を参照せよ。

3) SECが会計連続通牒(ASR)4号を通じて行った,この権限委譲の経緯については,加藤[1994](第2章)および津守[2002](第一篇)に詳述されている。

ものと捉えられ分析されることが、比較的少なかったように思われる⁴⁾。特に、企業会計制度の形成と展開について体系的観点から考察する際は、大抵の場合、対象の埒外に置かれてしまっている。

企業会計原則は、戦後の日本経済を支える企業会計制度において、主軸として長きにわたり機能し続けてきた会計基準である。それゆえ、当該慣習規範が、戦後の企業会計制度の形成過程を通じ、個々の法規範である商法・会社法の会計領域や、証券取引法・金融商品取引法の会計領域、さらには、法人税法の会計領域との間において、スパイラル的調整を繰り返すなかで、論理的バックボーンをいかに固め体系化していったのか、あるいは、企業会計原則が実際の日本のマクロ経済をどのように支えていったのか、という視点からの研究を進めることには、大変重要な意義が存在することは確かである。その意味においては、戦前の財務管理委員会の活動とその成果としての財務諸表準則を、戦後の制度形成過程にあえて関わらせて、そのつながりと意味を考察する積極的な意義は薄いようにも思われる。

しかしながら、今一歩踏み込んで、企業会計原則がこうしたスパイラル型の制度的調整に対抗し得たことに着眼すれば、強固で体系的な理論的バックボーンが、設定当初よりその基礎として付されていたからに他ならない、という捉え方もできることになる。

そうであるならば、終戦直後の混乱期に、経済安定本部に置かれた企業会計制度対策調査会(後の企業会計審議会)において、これほど短期間に僅少なりソースに基づき行われた議論を通じてこのような調整に耐え得るだけの高度な理論性を付すことを可能とした要因を、戦前に遡って究明する必要があるといえるだろう。

本稿では、財務管理委員会の基準設定活動がこの点を考える上でひとつの重要な鍵となると捉えている。すなわち、財務管理委員会の活動は、足跡として様々な議論や方法論等を残しているため、「企業会計原則」の設定過程において、それらのレガシーが、議論の出発点や土台を提供したことを大きな貢献要因と見るのである。

したがって、財務管理委員会の活動を戦後の制度形成に関わらせて研究することに大きな意義が存在するものと捉えている。

財務管理委員会による一連の会計基準設定活動の意義に関しては、戦後のディスクロージャー制度の整備当事者が、岩田他[1949]において、その活動を振り返りつつ、意義を3つ指摘している(68-69頁)。そこで、以下ではこれらを手がかりとして、検討を行うこととする。

【岩田他[1949]に示された財務管理委員会の基準設定の特徴】

- ① 商工省臨時産業合理局の財務管理委員会の一連の活動は、それまで甚だ統一のなかった財務諸表の改善を行いその発達に大きな貢献を与えた。

4) 片野[1968]、千葉[1998]、安藤[2012]は、それぞれ視点は異なるが、財務管理委員会の活動と戦後の企業会計制度の連続性を扱っている。このうち安藤[2012]では、企業会計原則に対する先駆性という観点から、①発生主義会計、②区分損益計算、③貸借対照表の区分表示、という3つの点を取り上げられ丁寧に検討されている。

- ②財務管理委員会が行った統一改善への活動は、当時の不況を打破するために産業の合理化を目標とする、経営の立場からの改善統一化であった。
- ③戦間期・戦時時期における財務諸表の改善活動の対象は大体国内的な範囲であった。

2. 財務管理委員会の設置目的

財務管理委員会は、1930（昭和5）年の「臨時産業合理局管制（勅令第112号）」に基づき商工省の外局として設置された、臨時産業合理局に属する常設委員会である。

臨時産業合理局の基本コンセプトである「合理化」というのは、当時のドイツ（独逸）が「第一次大戦後の経済復興のため、米国の能率研究や原価計算を輸入するに努めた当時の標語（太田[1968] 96頁）」である。

日本は、この政策を真似て、ドイツの場合と同様に、「民間人を委員として、合理化方を研究し、これを発表して一般産業界を啓発させることを目的（同上、97頁）」として、この標語の導入を図った。

そして、この流れを受けて、「内閣に設置せられた臨時産業審議會の決定せる諸方を更に具體化する目的を以て（臨時産業合理局[1930] はしがき）」商工省の外局として設置されたのが、臨時産業合理局なのである。

臨時産業合理局[1932]によれば、基本的な組織は、非常に簡素に構成されており、その人事についても、臨時産業合理局長官は商工大臣が兼務する他、部長や専任職員以外も商工省各局長や関係課長が兼任とされている。

具体的な組織構造については、まず、組織のトップたる臨時産業合理局長官の下に、企業の統制、科学的管理の方法の実施、産業金融改善等に関する事項を担当する第一部、工業製品の規格統一、製品の単純化、国産品の使用奨励、試験研究機関の設備連絡等に関する事項を扱う第二部が置かれている他、庶務課、会計課が置かれている。

臨時合理局の各種委員会は、全てこの下部に置かれており、大きく、常設委員会と臨時委員会の2つの種類に分けられており、財務管理委員会は、常設委員会のひとつとして位置付けられている。これらの委員会に関しては、重要事項を審議することが多いため、官吏だけではなく民間における智識経験者についても適宜参加をさせる人事構成となっている。

これら以外に、上記の指揮命令系統とは独立した流れとして、長官から直接指揮命令を受ける立場の顧問会が設置されている。これは、そこに属する顧問が上記の様々な委員会等を助けるために置かれるものである。

財務管理委員会の設置目的に関しては、臨時産業合理局[1932]において、下記のように説明がなされている。少々長い文章であるが、まずは、引用しておこう（20-22頁）。

【財務管理委員会の設置目的】

「元來企業の會計に於て事業經營上の營業財産と私財産とを分離し、複式簿記の方法を用ひ、

一定のフォームで原価計算がはつきりして居ると云ふことは、當然の事理であるべきであるが我國に於ては殊に中小企業の如きに在ては中々行はれて居ない、中小企業の金融難と云ふことは夙に問題とせらるゝところであるけれども、之は勿論資本の缺乏、擔保の貧弱と云ふことが大きな原因ではあるけれども、金融業者が融通せんとする場合に帳簿上其の事業の成績を詳にすることが不可能であると云ふことも重大な緣由となつて居ると云はねばならない。銀行が資金の貸出を行ふに當つては物的擔保の外に其の事業の内容、その將來に對する見込等が重要な參考資料となるべきものであるに拘らず、其の企業の内部に於て帳簿整理が行はれず、原価計算が判然して居ない様では其の事業の内容等を明瞭にすることは出来ないのである。而して之は又必ずしも中小企業のみには限らないのである。合理化の目的が生産費の低下に在る以上明確なる記帳の方法に依り資産負債の關係を明瞭にし、一定のフォームで原価計算を爲すことを確立することは當に合理化の根本基礎でなければならない。

財務管理委員會は斯くの如き見地から各種企業に於ける財務管理上必要な基準方式例へば原価計算、財産評價、減價償却に關する一般的準則の設定の如きを任務とする、本委員會に於ても最初其の審議を開始するに際し審議の範圍について考究した結果左の通り其の審議項目を決定した。

- 一、事業會社ノ財産目録、貸借對照表、損益計算書及
損益金處分書ノ内容ヲ統一、明確又ハ精細ニスルコト
- 一、各種業別ノ標準的簿記ヲ定ムルコト
- 一、中小商工業ノ簡便ナル標準簿記ヲ定ムルコト
- 一、適正ナル損益金算出ノ基準方法ヲ定ムルコト
- 一、財産評價ニ關スル一般的原則ヲ定ムルコト
- 一、固定資金ノ減價銷却ノ合理的方法ヲ定ムルコト
- 一、原価計算ニ關スル一般的原則ヲ定ムルコト
- 一、各種事業別ニ標準的原価計算方法ヲ設定ムルコト
- 一、事業會社ノ財務及豫算ニ關スル研究
- 一、帳簿、傳票、書類ヲ標準化スルコト」

要するに、財務管理委員會は、企業内部で複式簿記による記帳活動が行われていないことで、營業財産と私財産が分離されない状況、原価計算が正確に行われていない状況、経営者が自己の経営状況を帳簿や会計数値により説明できない状況、貸出時の事業内容や将来の見通しに関する資料がない状況等を問題視しているのである。

かかる問題意識は裏返せば、委員會が解決を目指す目的となる。これを整理すると次のように示すことができるだろう。

- a 企業における記帳活動を合理化することによって、企業自身が自己の財務體質を理解できるようにする

- b 適切な原価計算に基づいた合理的経営を企業に行わせる
- c 企業が生産コストを低減化し、利益を確保できるよう導く
- d 企業が資金融通をする金融機関に対し、自己の経営成績を適切な帳簿・書類を用いて説明することができるようにする

これらの目標を実現させるため、財務管理上必要な基準方式に関する一般準則（原価計算、財産評価、減価償却等）の設定を、根本的な会計目的として設定し、これを検討する審議項目を上記のように10項目掲げている。

前節において、岩田他〔1949〕の提示した財務管理委員会の①から③の意義を述べている。これらは、上に示したaからdそれぞれの目的が、どの程度達成されたかを示すものである。

すなわち、記帳活動の合理化（目的a）は、不統一な財務諸表の改善と発達（意義①）につながり、自己の財務体質の理解（目的a）、適切な原価計算に基づく合理的経営活動（目的b）、生産コスト低減による利益確保（目的c）は、経営の立場からの改善統一化（意義②）に貢献している。また、資金調達時に金融機関等に企業自身で適切な帳簿・書類を用いて経営成績を開示説明できるようにする（目的d）は（意義①および②）に結びついている。

もう一点重要なのは、上記aからdの目的は、マクロ経済政策の補完的役割を担う政策的側面を有するものであるため、自身で「我國に於ては……」と述べていることから明らかなように、本質的には、全て国内の問題を対象としたものであったことである（意義③）。

昭和恐慌期当時は、産業の組織化が、カルテル化という動きを通じて大企業の独占化という形で顕在化したため、基本的に、企業の収益が抑制される状況が生じていた。そのため、マクロ経済的に見ると、財務上企業に残された（採り得る）選択肢は、実質的にコスト抑制政策のみとなっていた。

産業の合理化運動は、政策的な視点から、企業に対して経営の合理化を図らせ、コスト低減化とそれによる利潤確保の機会を得られるよう、後押しをする目的を持っていた。それゆえ、財務管理委員会が設定した会計基準は、基本的には、コスト面に関わるものに重点が置かれていたのである。

3. 基準設定プロセス

財務管理委員会は、基本的に、制度的な強制力を持ち合わせない設定主体である点で現代の基準設定主体とは性質を異にしている。とはいえ、財務管理委員会も、少なくとも、設定公表した会計基準の広範な利用を通じて実務を一定方向に導くことを意図して設置された基準設定主体であることには変わりがない。

その意味で、財務管理委員会がどのような対象に対して、いかなる規制を行うことを想定するか、すなわち、規制ポリシーとしていかなる「会計目的観」を持つのかを捉えることは、アウトプットとしての会計基準の目的やその計算構造を考える上で重要な要素となる。

現代的な視点において基準設定主体の「会計目的観」を捉える場合、その設定主体の設置者や資金出捐（資金調達）者、会計基準の設定権者、会計基準の適用対象、等々といった事柄に基づき、これをパブリック・セクター（政府機関）型とプライベート・セクター（民間機関）型の、いずれのタイプの基準設定主体であるかを判断することが肝要である。

というのも、このいずれに分類されるかによって、少なくとも、全体的な方向性や指揮命令系統が、パブリックあるいはプライベートのいずれの主体によってコントロールされているのかを判別できるため、当該基準設定主体が持つ会計目的観とその源泉とのつながりを理解することができるからである。

一般に、パブリック・セクター型の基準設定主体は、国の証券監督機関等が基準設定の権限を保持し、審議に関して公的部門に属する基準設定主体において行うことが多い。この場合、公共要素が強く投影される性質と、議題設定を政策にリンクさせ易いという特徴を持つ、反面、多くの場合、委員が非常勤で少数であるため、機動的には対応ができないことが多い。

これに対し、プライベート・セクター型の基準設定主体の場合は、一定条件の下で国の証券監督機関等が基準設定の権限を民間の基準設定主体に委譲することが多い。このタイプの基準設定主体については、委員が専任（多数）のため機動性という点では問題が生じない反面、設定主体に対して資金を提供する主体が介在することになるため、その主体との利害関係が、基準設定の方向性に大きく関わってしまうという別の問題も生じることになる。そのため、こうした事態が生じないように、利害関係に左右されないように、仕組みの面から何らかの工夫が必要となる。

財務管理委員会⁵⁾に関しては、臨時産業合理局が設置主体であるが、その臨時産業合理局はさらに商工省の外局であるため、いずれも、基本的に公的資金を源泉とする組織である。こうした点に基づけば、基準設定主体としての財務管理委員会は、パブリック・セクターとしての要件を十分に備えているといえる。

したがって、政策的な背景から主に、企業のコスト構造を合理化する方法を探ることが設置目的として与えられていたといえよう。

ただし、財務管理委員会が、かかる基本ミッションとしての設置目的から、設定主体としての「会計目的」を明確に導出するまでには、基準設定プロセスを通じた財務諸表準則に関わる一連のフィードバックによる活動を経なければならなかったと考えられる。

ここでは、当時の財務管理委員会の委員による回顧録である太田〔1968〕に基づき、財務管理委員会が行った基準設定プロセスを概観する。

〈委員会の構成〉

財務管理委員会の設定主体としての性質を考えるに際し、少なくとも、個々の委員構成と、その構成委員の間でどのような合意形成が行われるのかについて考えることは、全体的な意思決定の方向性を考えるために欠かせない事柄のひとつである。

5) 財務管理委員会は、1930（昭和5）年の「臨時産業合理局管制（勅令第112号）」に基づき商工省の外局として設置された臨時産業合理局に属する常設委員会である。

臨時産業合理局〔1930〕によると、1930年12月時点の財務管理委員会の委員構成は、下記の通りである。

【財務管理委員会の委員構成：1930年12月】

会長 鈴木嶋吉

委員 太田哲三、渡邊鏡藏、吉田良三、永原伸雄、
魚谷傳太郎、間瀬三郎、東夷五郎

幹事 柿瀬當猪、辻 謹吾、斎藤大助、梶杜正太郎 (出所：臨時産業合理局〔1930〕)

会長の鈴木嶋吉は、横浜正金銀行副頭取、朝鮮銀行総裁を経て日本興業銀行の総裁を務めた人物であり、金融恐慌に対処したことで知られている。

ここに名を連ねている委員のうち、実際に設定作業に関わったのは、太田によれば、学者側は太田、吉田、職業会計人は東、業界は渡邊（東京商工会議所主事）、永原（三菱）、間瀬（三井炭鉱）の諸氏である（太田〔1968〕97頁）。

〈議論の進め方〉

最初に、担当委員が貸借対照表と損益計算書の雛形を作成しその内容説明を行った後、これに議論を加えていながら論点整理を進め、適宜、新規の論点も探る、という手順で作業が進められた（同上、98頁）。

現在のアジェンダに相当する議題に関しては、当初から明確に決まっていたわけではなく、例えば、フリートーキングから得られた成果・事項を太田委員がまとめ、それを整理することで討議資料とし、それに基づいて実際の審議が行われる、といった方法によって設定されていた（同上）。

こうした議題設定は、戦後、パブリック・セクター型の基準設定主体として、主に、大蔵大臣の諮問を受けた事項についてのみ議論を行い答申していた企業会計審議会の場合とは、大きく様相が異なっている。目的の範囲に限られてはいるが、比較的高い自由度を与えられ、プライベ⁶⁾ー・セクターに近い裁量を持っていたことが窺えるためである。

〈基準設定の手順〉

基準設定の手順は、概ね、次の通りである。

アジェンダ設定 → 討議資料の作成 → 討議 → 外部者を交えての討議
→ 草案の作成・公表 → 意見収集 → 再検討、最終稿の公表

6) ただ、討議資料に関して、フォーマットや方法論等に関する取り決め等も存在しない状況下で、毎回、担当委員が、細かな事項や手順を、各段階で逐一考えつつ任意に作成することが義務づけられていたことを考えると、現代のように他者のサポートを受けられる環境とは違い、各委員の負担は、相当大きかったことがわかる。

〈設定プロセスの外部者への開放度合い〉

基準設定プロセスは、次の手順により行われている（太田 [1968]）。

まず、議題について内部で議論を十分に行い、その上で財務管理委員会が草案を作成する。次に、委員会はこれを未定稿として公表する。具体的には、各関係機関に送付し、同時に日本會計研究學會の学会誌である『會計』にも掲載を行う。

これは、関係諸機関から可能な限り広く意見を募るオープン型の設定プロセスを採用することで、「業界、学会のきたんのない批評を仰いでそれによって後日確定案とする（太田 [1968] 98 頁）」ことができるためである。

例えば、東京手形交換所 [1931] は、「標準貸借対照表及財産目録に對する意見書」を雑誌『會計』上に掲載し、次のような意見を述べている。

【東京手形交換所の未定稿に対する意見（コメント）】

「……然れ共本標準様式による時は、計算及作成稍繁雜となるを以て、單に之れが普及を勸奨するのみにては、一般諸會社が採用するや否や懸念あり、近年に於ける會社破綻の實例は之れが採用の最も緊急なるを思はしむ、仍て、其實施勸行に就ては、特に當局に於て、慎重に研究の上穩健適切の方策を講ぜられむことを希望す、（85頁）」

財務管理委員会は、未定稿に対する意見⁷⁾を関係者から受け取った後、再び検討作業を行うという手順を採っている。

この際、より専門性が高い事項についての討論が必要な場合には、外部の臨時的な専門委員を加えることで拡大討論を行う場を設け、その議論を経た上で確定稿をとりまとめていたことが、次の太田 [1968] の説明からわかる。

「財務管理委員会では未定稿として貸借対照表、財産目録を発表したが、ついで資産評価準則をも同じく未定稿として世に問うたのである。

7) 東京手形交換所 [1931] の指摘した内容（項目のみ抜粋）は次の通りである（85-88頁）。

第一 貸借対照表に關する事項

- 一、様式を工業會社、商業會社の二種類とし、同時に工業會社に付ては、固定資産の分類方法に付主要産業別に例示を附すること
- 二、未払込株金を借方に計上することに改むること
- 三、當期損益は、前期繰越損益と當期の損益を合算して計上すること
- 四、損益計算書を制定せらるること
- 五、計理士の検査を経たる場合には、其氏名を記入して公表すること
- 六、其他巨細に觀察すれば左記の如きは尙攻究を要するものと認めらるる
 - 一、例示の妥當ならざるもの
 - 二、用語の妥當ならざるもの
 - 三、説明不十分と認むるもの

第二 財産目録に關する事項

財産目録に就ては特に陳述すべき點なきも、貸借対照表に關する意見を參酌して適當に補正あらむことを希望す

その間に、財務諸表についての一般からの回答も大体出揃ったので、これを確定稿とするためにまた練り直しをやった。それについては、本委員の外に、臨時委員として学者や実務家に来てもらって審議することにしたのである。(118頁)」

決議の方法に関しては、以上までのプロセスからは、特に、決まった取り決めは観察されないが、少なくとも、異なる意見を持つ参加者を広く募り、それらの者の間で合意形成することによって、公平でより良い会計基準を設定することが企図されているのであろう。

ただ、この方法では、参加者にとっての公平性は確保し得る一方で、利害関係者をはじめとする会計情報の利用者の利便性その他については、比較的劣位に置かれてしまうとも見る事ができるだろう。

4. 財務管理委員会による基準設定の視点

図表は、財務管理委員会が一連の会計基準（未定稿・確定稿も含む）を設定する際に取り上げた論点（設定視点）を示したものである。

前述の会計目的から財務管理委員会が、定めた設定視点のうち最も基本的なものは、①₁記帳活動の合理化（簿記、帳簿・伝票・書類、記帳の標準化）、①₂財務諸表等の標準化（形式・内容）の2つである。

財務管理委員会は、統一的な視点から行われていなかった当時の企業会計実務に対し、「制定された様式を普及し、漸次に統一化に導こうとするとともに、様式を通じて企業会計の整備の重要性を宣伝し、理解させる（太田[1968] 98頁）」ことを根本的な目標としたのである。

この上で、最初に貸借対照表に焦点を当て、1930（昭和5）年12月に「標準貸借対照表草案（未定稿）」を公表し、議論を開始している。

標準貸借対照表草案（未定稿）で委員会が扱っている論点のうち、注目すべきものは、②₁区分表示：固定性配列法や流動・固定分類等、②₂発生主義の諸項目の表示、②₃株式払込分割制度の資本金の表示の3つである。

このうち、②₁に関しては、単に標準様式を提示するだけでなく、表示を明瞭にすることで財務諸表の内容を正確にわかりやすく利用者に伝えることが意図されている。区分表示は、安藤[2012]で指摘されるように、企業会計原則へと継承されるので、かかる設定視点は、その「先駆け」といえるだろう。

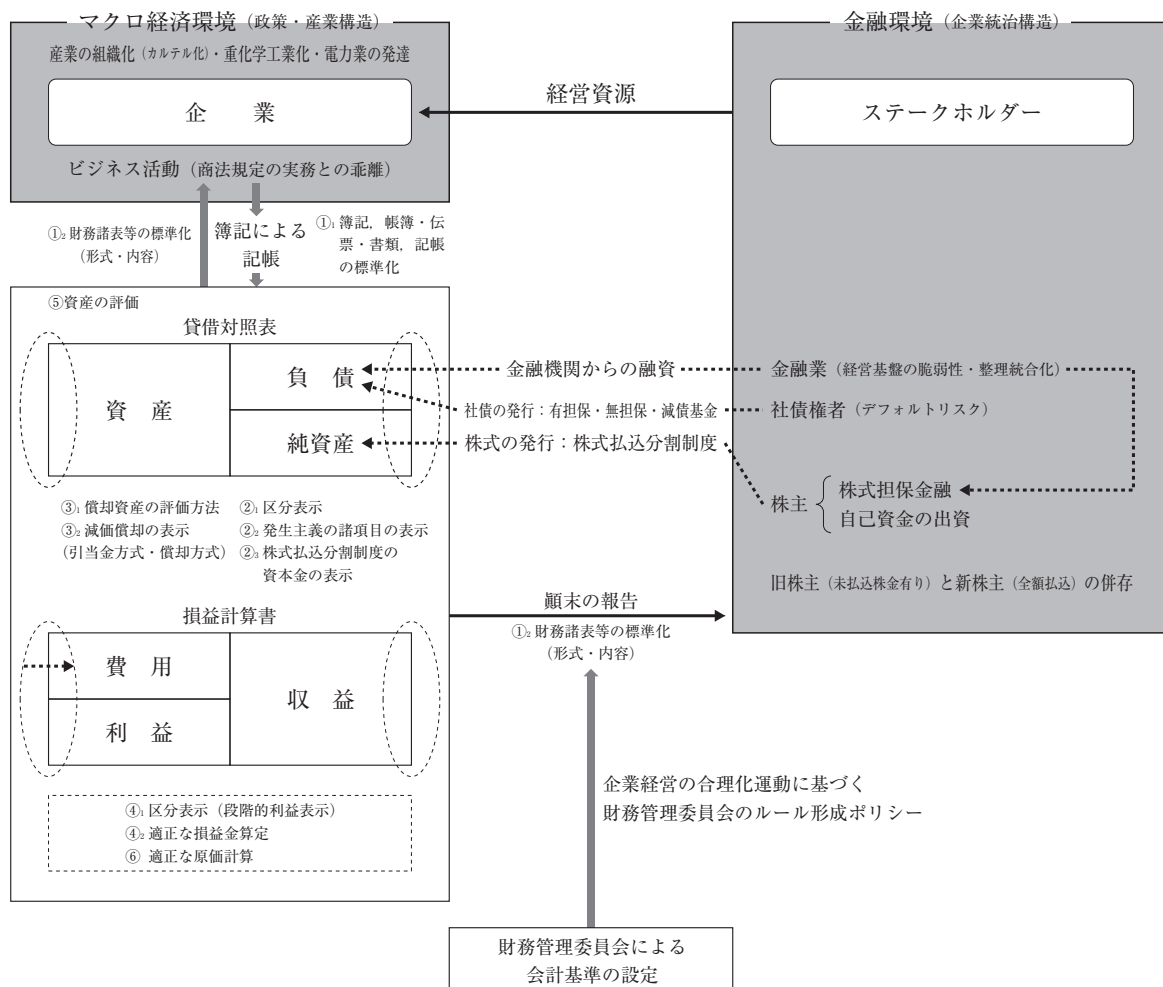
②₂に関しては、見越・繰延項目や各種引当金等、発生主義を採用する場合の簿記処理によって生じる項目の表示をどのように捉えるかという論点である。⁸⁾

また、②₃に関しては、明治期から終戦直後までの間行われていた出資慣行である株式払込分

8) この時点においては、引当金概念と準備金概念に関するボーダーが曖昧であったことには注意が必要である。

このほか、偶発項目の表示に関する例示もなされていた。

図表 財務管理委員会による会計基準の設定視点



(出所：筆者作成)

割制度に特有の問題である。今日の授權資本制度では、発行可能株数を最初に決めておき、発行した株式の分だけ帳簿上の資本金に関与させる処理が行われる。

しかし、株式払込分割制度では、最初に公称資本金という帳簿上の資本金額を決めておき、出資者はその4分の1以上を払えば、未払込部分があっても株主となることができるため、帳簿上は払込が行われていない分も含めて公称資本金額が資本金として表示される。そのため、資本金総額と未払込部分とをどのように貸借対照表に計上するかが問題とされることになる。⁹⁾

本未定稿では、貸方に計上されている資本金の控除項目として未払込株金を扱う様式が提案されている。しかし、この未定稿に対する意見が多く寄せられたため、財務管理委員会は後日

9) 株式払込分割制度の問題については、既に拙稿 [2023] において詳しく扱っている。

「未払込株金」を貸借対照表の借方に掲載せざる理由」を雑誌『會計』（第28巻第2号、1931年）に公表し、その時点では解決せず、議論は継続されている。

財務管理委員会は、草案を公表した後、商法で要求される財産目録の様式について、「標準財産目録説明（案）」を公表している（1931年1月）。これは、企業の財政基盤を、経営者や資金の出資者等が確認できるようにするためであり、主として、記載要領を示したものである（渡辺[2004] 38頁）。

財務管理委員会が、次に公表したのは、上記の草案ではペンディングになっていた減価償却¹⁰⁾を扱った「固定資産減価償却準則（未定稿）」である（1931年6月）。ここに見られる設定視点は、③₁償却資産の評価方法、③₂減価償却の表示（引当金方式・償却方式）の2つである。

減価償却は、財産基盤である資産と、純資産減少要因である費用の、いずれにも関わる項目として会計上重要性が高い。しかしながら、当時は、③₁償却資産の評価方法、③₂処理方法（引当金方式で行うのか償却方式で行うのか）等の統一化について、必ずしも十分合意されていたわけではなかった。こうした事情から、未定稿を一旦関係者諸氏に投げかけたのである。

上記のように、貸借対照表に関わる論点を提示した後、財務管理委員会は、次に企業の損益計算に関わる諸事項に焦点を当て、「標準損益計算書草案」を公表（1931年8月）している。ここで提示されている設定視点は、④₁区分表示（段階的利益表示）、④₂適正な損益金算定の2つである。

財務管理委員会は、損益計算書に関しても区分表示を導入している。特に着目すべきは、段階的表示方式を提案していることである。

段階的表示を行う場合、前提として、予め④₁区分表示の内容を定めておく必要がある。本未定稿では、売上損益の計算を行う第1区分、営業損益計算を行う第2区分、純損益計算を行う第3区分、の3つが提示されている。

第1区分の売上損益の計算では、売上高から売上原価だけでなく販売費も控除される。また、売上原価の中に販売費を含めて単に売上原価と表示する方法や、売上原価計算（期首繰越商品に当期仕入れを加え、そこから次期繰越商品を差し引く）を表示しない方法も認められている。この点で、現行の売上総利益計算とは大きく異なる。

第2区分では、売上損益から営業費と経常損益を控除して営業損益を求める。減価償却費や広

10) 太田[1968]には、当時の委員会が考慮した内容が次のように示されている。

「またその頃、経済連盟—今の経団連に当る—が減価償却年数の改定に関する建議をしたことがあった。大正の初めから、主税局では課税利益計算に認められる減価償却の算定基準としての年数を定めていた。当初は内規であった。それは公表されたが、主として物質的減価を目標としたもので相当に長かった。すなわち損金に認容する減価償却費が少な過ぎたのであった。それを短縮してほしいという建議である。それには1929年米国の収入法の改正で、従来減価の原因と認められていたWear and Tearの外にObsolescenceが加えられた。すなわち、機能的減価が年数計算に加味されることになった。これに力を得てこの建議が生じたのであった。財管の方でも評価の問題を考えていたのであるが、特に減価償却は重要なものであり、殊にその実践上の必要を一般に認識させる必要があると考えたので、別に減価償却準則のようなものを審議決定して発表した。これによって直接の効果はなかったと思うが、主税当局は独自の研究を遂げて、その後数年にして年数の改定を見たのであった。（100-101頁）」

告宣伝費は、営業費ではなく経常損益に含まれている点が現行の損益計算と異なる点である。

第3区分は、上記の計算結果を受けて、営業損益から特別損益に相当する項目を控除し純損益計算を行う部分である。

このように、営業費や経常損益等に関しては、区分にどのような項目が入り、何が入らないのか（つまりその概念の範囲）が、現在とは異なっているものの、この段階的利益計算も、企業会計原則に受け継がれている（安藤 [2012]）。

重要なのは、本未定稿では、対応概念を暗黙理に用いた区分表示に基づく段階的計算を標準様式として提示することで、④₂適正な損益金算定が目標とされている点である。合理化運動を通じて真にコストの低減化を図るには、単に費用を正確に計算するだけでなく、経営者に何が無駄なコストであるかを把握させるため、カルテル化により抑制傾向にある収益との対応関係を捉えて適正に損益金を算定する必要があるのだろう。

それらの公表の後、財務管理委員会は、ペンディングとされていた⑤資産の評価に焦点を当て、これに関して関係諸氏の意見を回収すべく「資産評価準則（未定稿）」（1932年7月）を一旦公表している。

資産評価の問題がこのように後回しにされたのには理由がある。

ひとつは、商法で作成が要求される財産目録との関係である。すなわち、貸借対照表に計上される資産の評価と財産目録に計上される財産の評価の関係をどのように考えるのかという点に関して、決着がついていなかったのである。

いまひとつは、同じく商法との関係ではあるが、商法上採用される評価思考としての時価以下主義と、会計理論で支持されている評価思考としての低価主義の関係について、専門家を交えて討論する必要が生じたのである。

このような背景から、この議論が本格化したのは、この未定稿を公表後、関係諸氏の意見が出揃ってからのことである。結局、臨時委員（原口亮平、田中耕太郎、石山賢吉）を迎えて開催された資産評価準則（未定稿）を確定するために開催された委員会において、議論がなされた結果、負債も範囲に含まれた形で「財産評価準則」（1936年2月）が公表された。

財務管理委員会は、さらに、産業合理化に直接関わる論点である生産コストの低減化に寄与する⑥適正な原価計算を、企業に行わせる目的で、「原価計算基本準則（未定稿）」（1933年8月）と「製造原価計算準則」（1937年11月）を公表している。

以上のような様々な会計基準草案（未定稿）の関係諸氏に対する公表作業と、それらから回収した数多くの意見に基づいて、財務管理委員会は最終的に、委員会としての確定版としての「財務諸表準則」を1934年8月に公表した。

しかしながら、基準設定に向けたこうした意欲的な活動を行っていた財務管理委員会も、忍び寄る軍国主義化、経済の統制化の動きに基づいて、その活動の意義を次第に失い、「終に、昭和十四年に物価審議会の専門委員会として転身することによって、十年にわたる財務管理委員会は店を閉じることになったのである。（太田 [1968] 135頁）」。

5. 企業会計制度の調整構造の萌芽

財務管理委員会の財務諸表準則が、当時の商法計算書類に対して、いかに大きな影響を及ぼすものであったのかは、片野 [1968] によって示されている。

「昭和9年の商工省・財務諸準則がわが国株式会社社会会計制度上にもつ意義はきわめて重要である、と私はみている。わが国の株式会社制度は、明治6年(1873年)アメリカ系銀行条例とイギリス系経理実務慣行に範をとって発足し、その後二十年をへて大陸系商法による経理規制を吸収して、次第にわが国独自の慣行をつくり上げていったが、爾後四十年をすぎ右の商工省・財務諸表準則の制定をみるにいたって、商法の規則と産業界の実務慣行との調整がようやく本格化する段階にいたったといえるのである。(149頁)」

この片野 [1968] の言には、企業会計制度の形成にとって2つの重要な論点が含まれている。

ひとつは、商法制度の会計規定は、この時代において産業界における実務と乖離していたが、両者に対する調整が十分には行われていなかった、という点である。これは裏を返せば、当時の商法規定には、実務を規律付ける力が、十分に備わっていなかった、ということになる。

いまひとつは、商法の規則が、産業界の実務慣行に対する調整機能を果たすためには、その前提として企業会計を規律付ける会計基準が必要とされていた、ということである。

当時の状況を見ると、商法は、1890(明治23)年に制定されて以降、1899(明治32)年に免許制が準則主義へと改められてからは、1911(明治44)年以降は改正がなされていない状態であり、「株主万能」という機関設計思想に基づき、取締役と監査役が株主から選出される仕組みが維持されていた(高岡 [2007] 15頁)。

そのため、所有と経営の分離も、経営に対する統制機能も、必ずしも十分な状況ではなく、「商法と実態の乖離」や「会計計算規定の不十分さ」¹¹⁾といった問題も生じていた(浅木 [1995a] 23-38頁)。

実際、当時の商法規定が十分な機能を持ち合わせていなかったことが、金解禁に翻弄される日本経済を、より一層、混乱させる大きな要因となっていた。金解禁に際して、不況対策を約束し¹²⁾ていた政府は、こうした混乱を解消するため、臨時産業合理局の設置を余儀なくされたのである。

11) 浅木 [1995a] は、当時の会計制度の状況について次のように述べている。

「わが国の諸会社がかかる会計制度を導入したといっても、もちろん完全なものではなかった。最も問題とされた点は、減価償却の正当性がなかなか公知されなかったことであろう。減価償却は、明治30年代から、まず税法上問題とされるに至り、明治40年代以降、本格的に検討されることとなった。この問題が明確にされたのは(商法上の見地ではなくあくまでも税法上の見地であるが)大正7年7月の大蔵省主税庁の通牒によるものである。この通牒にはじめて詳細な耐久年数(耐用年数)表が付されたわけである。(34-35頁)」

12) 太田 [1968] ではこの点について、「政府は、金解禁とともに不況の対策を講ずる公約がありそのひとつとして急速な商工省に臨時産業合理局を(96頁)」設置した、と説明されている。

したがって、合理局に設置された常設委員会のひとつである財務管理委員会も、経営合理化によるコスト低減化により不況の発生を防ぐことを本質的なミッションとして与えられていた。

ところが、基準設定主体としての財務管理委員会の活動の関心は、皮肉にも商法が生み出した不況への対応策に対してではなく、むしろ、商法の会計規定そのものの改善や充実化へと向けられていくことになる。¹³⁾

そこには、少なくとも、次の3つの「共有化」が関わっていると思われる。

第1に、財務管理委員会の一部委員が、商法改正をめぐる実務界の動向にも関わったため、両者の間で「人員の共有化」が生じている。

東京商工会議所は、昭和恐慌時の経済危機に対応できない企業が多く生み出された根本原因が、当時の商法規定の不備にある、と捉えていた。そのため、財務管理委員会の設置に先立って、既に、1928（昭和3）年4月の時点で、東京商工会議所内に商事関係法規改正準備委員会を設置していた。¹⁴⁾この準備委員会に参加していたのが、財務管理委員会委員の東京商工会議所理事の渡邊鍊蔵氏と、法学専門家として後に臨時委員を務めた田中耕太郎博士であった（三枝〔1988〕403-404頁）。

つまり、東京商工会議所の商法改正の動きに向けた取り組みが、早期に共有化されたことによって、財務管理委員会の目的意識はこれに著しく影響を受けたといえるだろう。

第2に、会計研究者の間に蓄積していた「商法会計規定に関わる知見」が、当時の商法研究者との交流を通じて、両者間で「共有化」されている。

会計研究の領域では、当時、日本会計学会、神戸会計学会、経理学研究会等を通じた研究活動や『會計』をはじめとする各種学会誌等を通じた議論、さらには海外の会計制度紹介等を通じて、既に、多くの知見と問題意識が研究者間で共有化されており、商法会計規定に関わる議論に必要な一定の知見についても、貸借対照表関連を中心として蓄積していた。

一方、当時の商法学者の間では、田中〔1942a〕が指摘するように、こうした議論を会計学者に委ねようとする機運が存在し、会計学側の議論に対して商法学固有の論理見解を積極的に示す者は少ない状況にあった（715-718頁、および725頁の注2）。その結果、財務管理委員会は、自ら

13) この点については、先の片野〔1968〕の指摘だけでなく、次の準則の規定（財務諸表準則、貸借対照表、第一總説、第一および第二）からも明らかである。

「一、本準則に定むる貸借対照表は商法二十六條の規定に依り、決算に際して作成すべき貸借対照表に付之を定む。

その他の場合における貸借対照表も、之に準じて作成するを可とす。

二、本準則は株式會社に於て株主總會に提出すべきものに付之を定む。

商法第九十二條第二項の規定により公告するものも亦事情の許す限り之と同一たるべし。」

14) 三枝〔1988〕は、この準備委員会について次のように述べている。

「同委員会は、出来上がるとすぐに委員中より主任委員を選任し、昭和三年（一九二八）五月から四年（一九二九）六月に至る一年間はほとんど毎週一回位の割合で主査委員会を開催して会合を開き、審議研究をし、まず株式会社に關する改正点を審議事項として決定した。それは、民事会社の決定、解散命令の拡張、会社成立要件としての設立登記、会社設立の確実化、株式譲渡の制限・禁止、株式総会決議無効制度の合理化、財産評価規定の新設、社債制度の合理化、社債債権者集会の決定、種類株式の採用、会社役員の責任の明確化・その被選任資格の緩和、合併規定の合理化、会社継続制度の導入など八九項目（概数）に及んだ。（404頁）」

が公表する会計基準（未定稿を含む）が、商法の計算規定の補完的な役割を担うものとして社会的に受容され易い機運があることを織り込んで、基準設定活動を行ったと考えられる。¹⁵⁾

第3に、財務管理委員会が基準設定活動を通じて商法会計の課題に取り組むことで、「証券取引規制や法人税法に関わる多くの論点」が、会計学者、産業界、商法研究者の間で「共有化」されたことも、重要な要因である。

この時代の証券取引規制は、1934年までは取引所法（1893年制定・1934年改正）に、それ以降は統制色の強い日本証券取引所法（1934年制定）に基づいて行われた。しかし、これらは包括的な戦後の法体系とは異なり、発行市場が包含されておらず、規定の中心は「取引所の組織」と「取引方法」に置かれ（日本証券経済研究所〔2006〕284頁）、さらには、情報開示・会計・監査に関しても、規定されていない（西川〔2014〕30頁）、という状態であった。¹⁶⁾

つまり、実質的に商法規定に依存していた証券規制に関わる論点も、商法の会計規定に関する整備問題の範疇に該当したことになる。かかる状況から、財務管理委員会が商法の会計規定に対する関心を高めていったことがわかる。¹⁷⁾

実際、当時の会計基準設定に対する財務管理委員会の基本姿勢については、臨時産業合理局〔1932〕において、次のように述べられている。

「貸借対照表等を統一しようと云ふ試みは勿論本委員会の獨創の意見ではない。貸借対照表だけに就ては例へば英國の會社法の附屬表中に規定せられ實際の慣例となつたし、印度に於ても英本國の例に倣つて貸借対照表記載の要旨を制定し、會社法に附屬せしめた。其の他米國に於ては聯邦準備局が銀行に提出すべき雛形を作つて之を商工業者に勧告して居る。我國に於ても昭和六年七月下旬臨時法制審議會が議了した商法改正要綱中其の第三百十三に於て「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據して之を作成すべき旨の規定を施行法中に設くること」とあり、是等決算書類の様式統一を計畫して居る様である。勿論之は未だ改正要綱であり決算書類の様式を法律を以て一律に強制することに就ての議論もあり得る次第であるが兎に角我國に於ても此の問題が可なり眞剣に論ぜらるゝ機運に向ひつゝあることは本委員会としても欣快とするところであらう。(24-25頁)」

15) 1938（昭和13）年の商法改正の経緯を詳細に研究した浅木〔1995a〕は、この状況を、次のように説明している。

「貸借対照表、財産目録、損益計算書などの様式も、まったく不統一であった。これらの様式がようやく統一をみるのは、通産省の産業合理局財務委員会が、昭和五年末に標準貸借対照表を、昭和六年一月に財産目録様式を、同年三月に損益計算書の様式を発表した以降のことである。これらは、今日、会社が統一的に作成している財務諸表の原型となったわけである。右のような事情であるから、当然に商法の計算規定は極めて不充分なものであった。すなわち、計算書類の作成方法に関する規定は存在せず、財産評価についての規定は、わずかに商法二六条二項が存在するのみであった。会社計算実務の実際は、右に述べたような形で補われていたにすぎなかったわけである。(35頁)」

16) 取引所法では、有価証券取引と商品取引が同じ法令で規制されていた（西川〔2014〕30頁）。

17) 西川〔2014〕は、この点に関して、「取引所法も日本証券取引所法も情報開示・会計・監査について規定しておらず、これらの問題は結果的に商法（会社法）が担っていたように思われる。(62-63頁)」との見解を示している。

財務管理委員会が公表した会計基準（未定稿も含む）に提示された商法会計制度に関わる提案等は、後日、法制審議会小委員会が公表した商法改正要綱案（第1編総則および第2編会社に関するもの）¹⁸⁾にも影響を与えている。

以来、1938（昭和13）年に至るまでの長きにわたって行われた一連の商法改正に向けた審議過程¹⁹⁾（1931年の改正要綱の公表、改正要綱公表後の議論、1936年の改正法律案の公表、公表後改正までの間に生じた議論）に継続的に影響を及ぼし続け、最終的には、1938（昭和13）年（4月4日）に裁可された商法中改正（法律第72号）において、下記の諸項目が規定に盛り込まれるに至っている（新井〔1989〕714頁）。

「1 財産目録および貸借対照表の編綴規定の新設（第33条第3項）

2 減価償却の許容（取得価額または製作価額より相当の減損額を控除した価額を付すことができる）規定の制定（第34条第2項）

3 株式会社の評価規定の制定（第285条）

①営業用固定財産は、取得原価または製作価額を超えることを得ず

②取引所の相場ある有価証券は、決算期前1カ月の平均価格を超えることを得ず

4 創業費及び社債発行差金の繰延経理規定の新設（第286条および第287条）」

6. 萌芽した調整活動が継続し得た要因

周知のように、企業会計制度の戦後の形成過程では、企業会計原則をはじめとする会計基準の設定作業が、商法（現在では会社法）や証券取引法（現在は金融商品取引法）、および法人税法といった会計法規範の制定作業との間で、相互的・スパイラル的に繰り返し調整されながら行われている。

戦後の過程において、会計基準が会計法規範から必要とされてきた背景には、次の理由が存在している（新井〔1985〕388-390頁）²⁰⁾。

まず、日々変容する経済活動に応じて慣習規範としての企業会計も可変的であるため、それを法令で全て規定し対応することや、法令に専門的・技術的な会計規範の全てを盛り込むことは、事実上不可能である（会計の性格的理由）。

また、会計基準と設定活動は、制度会計や会計理論に対して共通の場を与え、共通の思考・研

18) 改正の前の時点において、既に、財務管理委員会の会計基準が商法の不備を補う役割を担っていたことは浅木〔1995a〕により指摘される通りである（35頁）。

19) この改正審議に9年もの作業時間を費やしたのには、基本的に、論点が膨大な数に上っていたことや、軍国化・統制化による圧力がより強化されつつあったという時代背景も関係する。すなわち、改正商法の設定過程に統制化という特殊性を可能な限り織り込まずに、商法本来の法律思考に基づく規定を定めるよう、法制審議会が努めたのである。

20) 新井〔1985〕では、戦後の会計ルール形成と制度調整（制度会計との調整活動）を担う企業会計審議会の委員を務めた自身の経験に照らして制度会計と会計基準（新井の定義によると広義の企業会計原則）の関係が考察されている。

究集団を形成する効果があるので、制度会計や財務会計の理論を深化・充実させるため必要不可欠である（制度会計理論のパラダイム効果）。

財務管理委員会の基準設定に関しても、ここまでの検討作業より明らかなように、その活動を通じて、(a)会計基準設定者と商法設定者側との間で「人員」が、(b)会計学者と商法研究者との間で「商法会計規定に関わる知見」が、(c)会計研究者、商法研究者、産業界、の間に「証券取引規制や法人税法に関わる多くの論点」が、それぞれ「共有化」され、戦後に見られるような、企業会計制度に関する調整構造が形成されはじめていた。

すなわち、これは、企業会計制度に関する会計基準の設定者側と会計法規範の設定者の間における調整構造が、戦後に形成されたものではなく、戦間期という早期の段階において、既に、日本において萌芽していたということを意味する。

こうした事実に着眼すれば、戦後の企業会計制度の調整構造は、上記のように戦前の萌芽期に形成された初期形態を、少なくとも、実質的に継承し、それを展開させながら発展を遂げたもの、として捉えることができるだろう。

実際、財務管理委員会の基準設定が、戦後の企業会計制度における調整構造に直接関わっていることに関しては、次の鈴木〔1936〕による指摘からも確認できるところである。

「財産目録・貸借対照表及び損益計算書に付き其の作成様式を法定することは絶対に緊要であるが、各種會社の業態又は規模等に應じて格別に定め、然も之を實情に即して隨時改正する必要があるから、商法中に規定を設けるのは不都合である。依つて新法は施行法の規定に依り勅令を以てかかる様式を定むべきものと爲した。

臨時産業合理局財務管理委員會作成の「財務諸表準則」（昭和九年九月）は右の勅令の制定に付き資する處が多いであらう。（9頁）」

この指摘から、当時の会計法規範の制定者側が、既に戦間期の段階において、財務管理委員会の設定した財務諸表準則の内容を前提として、詳細な実践規定につき施行法によって定める構想を有していたことがわかる。

先述のように、可變的な性質を持つ企業会計を法令で全て規定し対応することや、法令に専門的・技術的な会計規範を全て盛り込むことが不可能である（新井〔1985〕）から、先に、会計研究者をはじめとする専門家によって構成される財務管理委員会から会計基準が公表されていれば、立法者側がその内容の利用を前提とした上で、構想を行っていたとしても何ら不思議ではない。

もっとも、その場合、構想の段階において会計法規範の制定者自身が企業会計に関して相応の知見を持ち合わせた上で会計基準を利用しなければ、適切な構想が企図できないはずである。

その意味において、1963（昭和38）年にこの構想が商法計算書類（省令）の制定によって具現化されていることは、この萌芽期において開始された「共有化」と調整活動が、後々の調整構造の基礎として適切に機能したことを示す証左といえるだろう。

ところで、上述のように、萌芽期に調整活動が機能した要因としてもうひとつ忘れてはならな

いのが、そこに参加した会計法規範制定者の行動姿勢である。

この点を確認するため、財務管理委員会に臨時委員として関わった田中耕太郎博士の行動姿勢に着眼してみよう。

もともと、田中博士は、制度の改正に対して次のような見解を有していた（浅木 [1995a]）。

「法改正への胎動がみられはじめたこの時期に、その後の学会における商法改正議論の方向づけに一石を投じる論稿が公表された。昭和五年に田中耕太郎博士が公表された「株式会社法改正の基本問題」と題される論稿である。田中博士は、法律制度の無力、不完全および社会生活と法律規定との間の間隔が、株式会社の範囲において最も顕著であると指摘され、この認識に立って、会社法ことに株式会社法の研究にあつては、社会生活の現実ことに法律実在を眼中におかなければならないとされる。そして、「生ける株式会社法」すなわち、単なる法案の解釈または伝統的な概念の体系の研究を超えて、「法律の事實的方面の探求」という研究をもなすべきであると説かれた。右の「生ける株式会社法」の探求は、具体的な商法改正の論議のうゑに、次のように反映されている。第一に、立法者は、存在の世界において行われる諸原則を顧慮し、法をして現実の社会生活より遠ざかることなからしめ、社会的需要に応ずる法を制定しなければならない。第二に、商法のように変遷発達きわまりない経済を基礎とする法律の範囲内においては、常に新たな経済上の必要性が発生し、それが従来の一般原則に対する特別の法律的取扱いを要求する事態が生じるが、この点を考慮しなければならない。（41頁）」

こうした田中博士の行動姿勢は、財務管理委員会が、一連の公表済みの未定稿の確定に向けて、寄せられた意見等を踏まえて再検討を行った際にも観察される（太田 [1968]）。

「初め固定資産の評価について減価償却が問題となったが、田中博士もこれは大体諒承した。当時改正された商法には償却による評価法も認めたのである。その外は大体において会計学の通説は低価主義をとっているので、商法の時価以下主義とは抵触しない。

審議はスムーズに進行したのであったが、負債の評価について大問題となった。²¹⁾彼は負債もまた評価対象となると主張するのに対し、法律家は評価の必要はないと云うのである。商法の財産目録記載価額の規定のうちにも債務を除いているのを見ても法律学者一般通有の観念のようであった。未払費用の評価や前受収益の決定、引当金、準備金などの設定は負債の認識であつて、評価ではないと反対するのである。（120頁）」

この内容から、確定稿としての財産評価準則を設定するための最終段階においても、なお、商法研究者である田中博士と基準設定に関わっていた会計研究者の間で、財産評価を巡る思考には、

21) 太田 [1968] では、太田哲三氏自身のことを「彼」という人称代名詞を用いて登場させている。

大きな隔たりが存在した様子が分かる。

いずれにせよ、財務管理委員会ではこのような異なる見解のいずれの立場をとるのが判断された上で確定稿が公表されている。したがって、これを前提とすれば、基準設定という「共通の場」を通じて、アプローチや考え方をはじめとする両者の相違を「共有化」したことにより、その後の調整活動を円滑に導くに足るだけの適切な目標を、互いに明確に設定できるようになったと考えられる。²²⁾

7. 結 語：財務管理委員会による基準設定の意義

さて、以上までの検討を通じて、戦間期の財務管理委員会の基準設定活動は、その活動を通じて、企業会計制度に関わる各種主体の間に、「人員」、「商法会計規定に関わる知見」、および「証券取引規制や法人税法に関わる多くの論点」に関する3つの「共有化」の機会を提供したことにより、戦後に見られる企業会計制度の調整構造の初期形態を萌芽させていたことが明らかになった。

そして、この萌芽期に開始された、「共有化」に基礎付けられる法規範の設定者との間の調整活動が、後々の基準設定主体と会計基準を主軸とする企業会計制度における調整構造の基礎として適切に機能していたことも理解された。

かつて、黒澤 [1982] は、昭和初期以降の制度会計の歩みについて、①戦間期の財務諸表準則時代、²³⁾②戦時期を中心とした原価計算準則時代、③戦後の企業会計原則時代、の3つに大別した上で①と③に関しては、その活動と意義については連続するが、パラダイムという視点からは、両者は段階が異なるものと位置付けた (90-91頁)。

また、片野 [1968] は、財務諸表制度という視点からは、戦間期と戦後は連続すると「消極的」ながら捉えてはいるが、財務諸表準則と企業会計原則とは、基本的に異なるものと捉え、財務諸表準則時代と企業会計原則を主軸とする企業会計制度が展開する戦後を区分している (序1-3頁)。

さらに、千葉 [1998] は、財務管理委員会の設定活動から企業会計原則の成立までを、ひとつながりの企業会計原則設定運動期として「積極的」に捉え、財務諸表準則の一連の設定活動とレガシーは企業会計原則へと継承された、と考えている。したがって、内容に連続性を認めているという意味では、安藤 [2012] と類似する立場になるが、安藤 [2012] は内容が類似しても財務

22) 田中博士は、後年、商法改正を踏まえた貸借対照表論に関する一連の論稿 (田中 [1942a], 同 [1942b], 同 [1942c], 同 [1942d], 同 [1942e], 同 [1942f]) を公表している。

23) 黒澤 [1982] のいう原価計算準則時代は、商工省の臨時産業合理局の財務管理委員会による企業経営の「合理化」を背景に適正な原価計算を目指して設定された「製造原価計算準則」(1937年11月)の公表を出発点しているが、その後、日本がひたすら、国家主義的なイデオロギーに基づいた経済の統制化および軍国化へと突き進む過程で、会計の焦点もこの動きに合わせ、終戦までの間、価格政策を背景とした軍需産業・民需産業のコスト管理へと次第に移行する時期である。したがって、その焦点は、実務的な見地におけるコスト低減化に置かれ、会計理論は重視されなかった (同上122頁)。

諸表準則と企業会計原則は別の存在と捉えているので、この点では両者の捉え方は異なっていることになる。

これに対し、友岡〔2018〕では、明治期以降の会計学の展開という視点から、上掲の論稿（黒澤〔1982〕、片野〔1968〕、千葉〔1998〕）を用いて精緻な分析を行った上で、会計学発展史上における財務諸表準則の意義が明らかにされている（93-118頁）。すなわち、会計学の発展という視点から捉えると、財務諸表標準則にはパラダイム効果が存在することに着眼するのである。

本論文において得られた分析結果は、この友岡〔2018〕の着眼と本質的に軌を一にするものである。すなわち、友岡〔2018〕では、財務管理委員会の成果物としての財務諸表準則に焦点を当てて、それが会計学の領域にもたらしたパラダイム効果に着眼するが、本稿では、財務諸表準則を生み出した財務管理委員会の基準設定活動に焦点を当てて、その活動が企業会計制度にもたらした制度調整機能に着眼しているのである。

財務管理委員会の基準設定活動を通じて「共通の場」が提供されたことにより、企業会計制度に関する各種の「共有化」が関係主体間で図られたことは、財務諸表準則のパラダイム効果も相俟って、それぞれの主体の行動意欲を大変効果的に高めるものであった。そうした過程が存在していたからこそ、基準設定活動と企業会計制度の調整構造は萌芽し、暗い戦争の時代を乗り越えて、戦後の復興期の調整構造の形成を力強く後押ししたのである。

参 考 文 献

- 浅木慎一「昭和一三年会社法改正の歴史的展開・第一部——改正への胎動から改正要綱をめぐる議論まで」『神戸学院法学』第25巻第1号、1995年4月、2-108頁。（1995a）
- 浅木慎一「昭和一三年会社法改正の歴史的展開・第二部——改正法律案の公表から改正法の成立・施行と戦前の論議状況まで」『神戸学院法学』第25巻第2号、1995年5月、1-195頁。（1995b）
- 浅木慎一「昭和一三年会社法改正の歴史的展開・第三部——本邦有限会社法制定掌史」『神戸学院法学』第25巻第3号、1995年7月、1-57頁。（1995c）
- 新井清光『企業会計原則論』森山書店、1985年。
- 新井清光編著『日本会計・監査形成資料』中央経済社、1989年。
- 安藤英義「商工省「財務諸表準則」（1934年）の再評価——「企業会計原則」に対する先駆性」『専修商学論集』第95巻、2012年7月、79-95頁。
- 池島宏幸「現代商法とはいかなる法か——その本質と歴史的機能をめぐる現代商法学の方法論について」『早稲田社会科学研究』第29号、1984年9月、119-148頁。
- 岩田巖他「円卓討論：財務諸表の改善統一（日本會計研究學會第七回大會速記録）」『會計』復刊第二号、1949年5月、65-96頁（主席者：岩田、松本、田中、沼田、伊藤、近澤、高田、大塚、飯野、西垣、小倉、吉田、田島、平岡、染谷、小田切、西川、野瀬、小林、他略）。
- 太田哲三『近代会計側面誌——会計学の六十年』中央経済社、1968年。
- 岡部孝好『神戸高商と神戸商大の会計学徒たち——その苦闘と栄光』神戸新聞総合出版センター、2017年。
- 片野一郎『日本財務諸表制度の展開』同文館、1968年。
- 加藤盛弘『一般に認められた会計原則』森山書店、1994年。
- 河野正男「商工省臨時産業管理局財務管理委員会『財務諸表準則』について（1）」『横浜経営研究』第6巻第4号、1986年3月、335-357頁。（1986a）
- 河野正男「商工省臨時産業管理局財務管理委員会『財務諸表準則』について（2）」『横浜経営研究』第7巻第2号、1986年9月、137-156頁。（1986b）
- 黒澤 清『日本会計学発達史序説付「会計」目録索引』雄松堂書店、1982年。

- 三枝一雄「昭和一三年商法改正と東京商工会議所」『法律論叢』第60巻第4-5号, 1988年3月, 403-449頁。
- 鈴木竹雄「改正法に於ける株式會社の計算及び定款變更に關する規定に付て（商法改正問題（一）」『法律時報』第8巻第2號, 1936年2月。
- 高岡義幸「商法改正に見る株式会社設計思想の変遷」『広島経済大学経済研究論集』第29巻第4号, 2007年3月, 7-26頁。
- 田中耕太郎「株式會社法改正の基本問題」『法学協會雜誌』第48巻第1号, 1930年1月, 35-92頁。
- 田中耕太郎「貸借對照表の論理（一）」『法学協會雜誌』第60巻第5号, 1942年5月, 713-758頁。(1942a)
- 田中耕太郎「貸借對照表の論理（二）」『法学協會雜誌』第60巻第6号, 1942年6月, 941-974頁。(1942b)
- 田中耕太郎「貸借對照表の論理（三）」『法学協會雜誌』第60巻第7号, 1942年7月, 1118-1161頁。(1942c)
- 田中耕太郎「貸借對照表の論理（四）」『法学協會雜誌』第60巻第8号, 1942年8月, 1305-1355頁。(1942d)
- 田中耕太郎「貸借對照表の論理（五）」『法学協會雜誌』第60巻第9号, 1942年9月, 1493-1537頁。(1942e)
- 田中耕太郎「貸借對照表の論理（六・完）」『法学協會雜誌』第60巻第10号, 1942年10月, 1642-1691頁。(1942f)
- 千葉準一『日本近代會計制度——企業會計体制の変遷』中央経済社, 1998年。
- 津守常弘『會計基準形成の論理』森山書店, 2002年。
- 東京手形交換所「標準貸借對照表に対する意見書」『會計』第28巻第4号, 1931年4月, 85-88頁。
- 友岡 賛『會計学の基本問題』慶應義塾大学出版会, 2016年。
- 友岡 賛『日本會計史』慶應義塾大学出版会, 2018年。
- 中村文彦「基準設定活動に關する戦前戦後の連続性」『會計』第202巻第3号, 2022年9月, 27-40頁。
- 中村文彦「制度資本に關する議論の史的連続性」『會計』第204巻第2号, 2023年8月, 55-67頁。
- 西川義晃「戦前期の資本市場法制における公正な価格形成——戦前取引所制の目的論の意義」『静岡大学法政研究』第19巻第1号, 2014年10月, 27-76頁。
- 日本會計研究學會「改正商法上の會計問題——円卓討論會速記」『會計』第43巻第1号, 1938年7月, 136-177頁。
- 日本經營学会東京支部財務諸表専門委員會「臨時産業合理局財務管理委員會公表『標準財務諸表』草案に關する意見書」『經營学論集』第6集, 1932年9月, 193-212頁。
- 日本經營学会関西支部財務諸表専門委員會「臨時産業合理局財務管理委員會公表『標準財務諸表』草案に關する意見書」『經營学論集』第6集, 1932年9月, 217-235頁。
- 日本証券經濟研究所編『詳説 現代日本の証券市場 2006年版』日本証券經濟研究所, 2006年。
- 松本丞治「商法改正要綱解説（一）」『法学協會雜誌』第49巻9號, 1931年9月, 1615-1645頁。(1931a)
- 松本丞治「商法改正要綱解説（二）」『法学協會雜誌』第49巻10號, 1931年10月, 1841-1884頁。(1931b)
- 松本丞治「商法改正要綱解説（三）」『法学協會雜誌』第49巻11號, 1931年11月, 2011-2044頁。(1931c)
- 松本丞治「商法改正要綱解説（四）」『法学協會雜誌』第49巻12號, 1931年12月, 2220-2237頁。(1931d)
- 湯澤直樹「U.S. スティール社の『水増し』財務政策」『北海道女子短期大学研究紀要』第29巻, 1993年, 195-206頁。
- 臨時産業合理局『臨時産業合理局の事業』臨時産業合理局, 1930年12月。
- 臨時産業合理局『臨時産業合理局の事業』臨時産業合理局, 1932年4月。
- 渡辺和夫「戦前における財務諸表体系の変遷」『商学討究』第54巻第2・3号, 2003年12月, 109-121頁。
- 渡辺和夫「會計基準の変遷（1）戦前の會計基準」『商学討究』第55巻第1号, 2004年7月, 31-42頁。