

会計基準の変遷 (1)

— 戦前の会計基準 —

渡 辺 和 夫

目 次

- 1 はじめに
- 2 業種別会計基準と商法
 - (1) 銀行業の会計基準
 - (2) 鉄道業の会計基準
 - (3) 商法による会計規制
- 3 自由経済体制下における会計基準
 - (1) 財務管理委員会の会計基準
 - (2) 会計基準の内容と特色
- 4 戦時経済体制下における会計基準
 - (1) 陸軍・海軍・企画院の会計基準
 - (2) 会計基準の内容と特色
- 5 むすび

1 はじめに

「会計基準」の意味について、ここでは会計処理の原則をさすだけでなく、手続や表示の方法をも含めて広義に解しておきたいと思う。戦前の会計基準を考察する場合、あまり限定してしまうと、該当する内容が存在しなくなってしまうからである。

会計基準が異なれば、財務諸表の内容および形式は当然に違ってくる。財務諸表の利用者にとって、財務諸表がどのような会計基準にもとづいて作成されたかは、きわめて重要である。会計基準の内容は時代とともに変化する。戦前の会計基準を取り上げるにあたり、とくに3つの視点に注目したいと考える。

第1に、会計基準は会計の問題であるとともに法律の問題でもあるという点である。会計理論の立場から会計基準を考えるだけでなく、法律のなかに会計基準が取り込まれている過程を見落としてはならない。会計基準の変遷をたどるさい、この点は大切であると思われる。

第2に、会計基準がどの範囲の企業に適用されるかという点も重要である。特定の業種にのみ適用される会計基準なのか、それともすべての企業を対象とする会計基準なのか、それによって違いが生じてくる。通常、会計基準の適用範囲は次第に拡大される傾向にあると思われる。

第3に、会計基準の設定目的についても注意をはらいたいと考える。設定目的の違いにより、会計基準の内容は異なる。自由経済下の会計基準と統制経済下の会計基準では異質なものになる。戦前の会計基準には両者が存在した。

こうした3つの視点に注目しながら、戦前の会計基準をたどることが、本稿の目的である。

2 業種別会計基準と商法

(1) 銀行業の会計基準

明治政府は誕生以来、近代国家に必要な諸制度の構築に全力を注いでいた。銀行の育成もそのひとつとされた。銀行業に対する会計規制は最も早く、しかもかなり厳しいものであった。

片野一郎氏によれば、銀行業における統一簿記制度を生成するうえで直接の要因となったものは、「銀行簿記精法」と銀行法規であったといわれている¹⁾。

「銀行簿記精法」はイギリス人アラン・シャンドが述べた内容を翻訳し、明治6年12月に刊行されたものである。それはわが国で最初の複式簿記書として知られている。同書は、1864年にアメリカ合衆国で制定された国立銀行条例にしたがって創立する銀行に適した、「諸帳面書体及ヒ申達書ヲ製作²⁾」したも

1) 片野一郎著『日本・銀行簿記精説』中央経済社、昭和31年、7ページ。

2) アラン・シャンド著『銀行簿記精法』(復刻版)雄松堂書店、昭和54年、巻之一、自序。

のといわれている。したがって、それは銀行で使用される諸帳簿の記入要領を示した実践的な指導書ということになる。会計基準に関する記述はほとんど見られず、実務上必要な手続が詳しく解説されている。

銀行法規は明治5年に制定された「国立銀行条例」に始まる。明治23年には私立銀行を規制の対象にした「銀行条例」が制定された。さらに、国立銀行の消滅後、昭和2年には「銀行法」が制定された。

国立銀行条例第13条では、半年決算を行ない、株主に報告するとともに、新聞紙で公告することを義務づけている。また、株主に配当をする前に、紙幣頭に報告書を提出すべしと規定している。さらに、同条例の施行細則ともいうべき「国立銀行成規」において、帳簿等は紙幣寮の定める書式にしたがうこととされた³⁾。明治9年に国立銀行条例が改正され、同10年には財務諸表の様式が法定された⁴⁾。

明治23年に商法が制定されたことにともない、増大していた私立銀行に対する規制が行なわれるようになった。銀行条例第3条にもとづく雛形には、「英米系経理体系と大陸系経理体系との混交・利潤計算方法としての損益法と財産法の交錯をすどく表面に浮き出した⁵⁾」内容が含まれていたといわれる。商法は大陸系経理体系を採用し、時価主義にもとづく財産法を基本としていた。その影響が銀行法規に反映されたわけである。

銀行業では伝統的に勘定式の貸借対照表および損益計算書が用いられてきた。昭和2年の銀行法でも同様の様式が採用された。そのうえ、同法では新しく流動性配列法が採られるようになったといわれている⁶⁾。

銀行業において財務諸表の統一化に向けた努力がなされたことは重要である。一般企業の財務諸表に対する様式が制定されたのは昭和38年のことである。その点からいえば、いかに進んでいたかがわかる。しかし、会計処理の基準に

3) 片野一郎, 前掲書, 10-14ページ。

4) 同書, 147-148ページ。

5) 同書, 176ページ。

6) 長谷川安兵衛著『銀行会計学』泰文社, 昭和3年, 332ページ。

つについてはあまり注意がはらわれなかったようである。

(2) 鉄道業の会計基準

明治5年、国立銀行条例が公布されたのと同じ年に、わが国で最初の鉄道が新橋・横浜間に開通した。「中間駅は、品川・川崎・鶴見・神奈川の4駅で、新橋・横浜間53分の運転であった⁷⁾」。それは官設鉄道であり、その後、私設鉄道が加わり、官設と私設の両鉄道が並行して建設された。明治39年には鉄道国有法が制定された。

私設鉄道の規制としては、明治20年に私設鉄道条例、同33年に私設鉄道法、同43年に軽便鉄道法、そして大正8年に地方鉄道法がそれぞれ制定された。

明治33年の私設鉄道法にもとづいて制定された私設鉄道株式会社会計準則では、商法に対する例外規定が設けられた。それはつぎのような内容であった。「商法に於ては財産価額の評定に付き時価主義を採って居るけれど、本準則に於ては有価証券に付ては低価主義即ち時価と原価（取得価額）とを比較して低廉なるものに依ることとし、其の他の財産に付ては原価主義を採ったなどは其の顕著なるものである⁸⁾」。

また、大正8年の地方鉄道法にもとづく地方鉄道会計規程によれば、上記の準則はつぎのように改められた。有価証券の評価については低価主義から商法どおりの時価主義に変更された。さらに、実費決算主義（取得原価主義）にもとづく鉄道財産の価額について、償却できることが明らかにされた⁹⁾。

私設鉄道会計と一般企業会計との違いは何に由来するのであろうか。佐藤雄能氏は、鉄道業の特質として、①公益的性質を有すること、②独占的性質を有すること、および③計算上複雑なる性質を有すること、の3点をあげている¹⁰⁾。

7) 野田正穂・原田勝正・青木栄一・老川慶喜編著『日本の鉄道－成立と展開－』日本経済評論社、25ページ。

8) 佐藤雄能著『鉄道会計研究』森山書店、昭和12年、3ページ。

9) 同書、6ページ。

10) 同書、8－9ページ。

3番目の特質に関しては、つぎのように説明されている。

「鉄道業には建設と営業とあり、其の収支には専属のものと双方に関連するものとある。又工事にも新設、増設、改良、移転、補充、復旧、修繕、保存等、種々あって、如何に整理して宜しいか紛らわしい場合が多い。会計を確然と整理するにはどうしても確乎たる標準がなければならぬ¹¹⁾。」

引用文中の「確乎たる標準」と呼ばれているものが会計基準にほかならない。こうした3つの特質に加えて、会計規程が必要な理由としてさらに2つをあげている。第一は政府が地方鉄道に対し補助をしたことである。第二には鉄道が買収または補償せられたことである¹²⁾。後者は鉄道国有法等による買収または補償をさしている。

鉄道業の発展とともに、会計基準は次第に整備され、統一された内容になっていった。しかし、そこには鉄道業の特殊性が常に付随していたようである。

(3) 商法による会計規制

商法が制定されたのは明治23年である。しかし、それは旧商法と呼ばれているように、法典論争による施行延期という経緯をたどった。そして、明治32年に現行の新商法が制定された。また、明治44年と昭和13年に改正が行なわれている。会計規制のうち、ここでは資産の評価と計算書類に関する規定にふれておきたいと思う。

資産の評価に関しては、明治23年旧商法と明治32年の新商法はともに時価主義を採用した。明治44年の改正では時価以下主義に変更された。また、昭和13年の改正では、株式会社の固定資産について取得原価以下主義が採用され、その他の資産については時価以下主義によることとされた。

株式会社の計算書類に関しては、旧商法では、①前事業年度の計算書、②財産目録、③貸借対照表、④事業報告書、⑤利息又は配当金の分配案、の5つが

11) 同書、9-10ページ。

12) 同書、10-11ページ。

あげられていた。また新商法では、①財産目録、②貸借対照表、③営業報告書、④損益計算書、⑤準備金及び利益又は利息の配当に関する議案、の5つが掲げられている。明治44年と昭和13年の改正時に変更はなされていない。

商法は一般企業を規制の対象とする。銀行業および鉄道業では、すでに述べたように、特別法による規制が行なわれていた。銀行業と鉄道業に対する会計規制は商法の制定以前から実行されており、それらは商法よりも詳しい内容であった。商法の制定後、それらの特別法は商法との関係を考慮に入れながらさらに独自の展開を続けた。

商法における会計基準は評価規定を基本としたきわめて簡潔なものにすぎなかった。しかも、一般企業が評価規定をどれほど遵守したかはあやしい状況にある。計算書類の標準様式が定められるのはかなり後のことになる。商法による会計規制はあまり有効とはいえなかったようである。

3 自由経済体制下における会計基準

(1) 財務管理委員会の会計基準

商工省臨時産業合理局財務管理委員会はわが国で最初の体系的な会計基準を公表した。「臨時産業合理局というのは、昭和5年6月、商工省内で発足した産業合理化運動の推進機関である¹³⁾」。昭和2年の金融恐慌以来、わが国は深刻な不況に落ち入っていた。産業合理化運動により景気の回復が目指されたわけである。財務管理委員会は昭和5年8月に設置された。

財務管理委員会からは図表1に示したようなさまざまな会計基準が公表された。最初に草案または未定稿が公表され、その後、3つの準則として確定された。当時の財務諸表の状況について、昭和9年に公表された「財務諸表準則」の序文では、つぎのように述べられている。

「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

13) 有沢広巳監修『昭和経済史』日本経済新聞社、昭和51年、63ページ。

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。然るに銀行、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、或は簡略粗案に失し、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。」

当時の財務諸表はいかに不適切であったかが如実に示されている。適切な会計基準が存在しなかったとともに、会計専門家による監査も行なわれていない時期であるから、当然のことかもしれない。財務管理委員会が適切な会計基準を示し、有用な財務諸表の作成を推進したことは、きわめて適切であったといえよう。しかし、法規による強制を意図しなかったため、その意義がどれだけ企業に伝わったかは不明確である。

図表 1 財務管理委員会による会計基準

| | | |
|-------------|------------------|--|
| 昭和 5 年 12 月 | 標準貸借対照表草案 | |
| 6 年 1 月 | 標準財産目録草案 | |
| 6 年 6 月 | 固定資産減価償却準則 (未定稿) | |
| 6 年 8 月 | 標準損益計算書草案 | |
| 7 年 7 月 | 資産評価準則 (未定稿) | |
| 8 年 8 月 | 原価計算基本準則 (未定稿) | |
| 9 年 8 月 | 財務諸表準則 | |
| 11 年 2 月 | 財産評価準則 | |
| 12 年 11 月 | 製造原価計算準則 | |

(2) 会計基準の内容と特色

「財務諸表準則」には、貸借対照表、財産目録および損益計算書に関する各項目の説明、ならびに工業会社と商業会社の雛形が示されている。それは一般企業に対する財務諸表の統一様式を示した基準といってもよいであろう。

貸借対照表に関しては、資産および負債の分類と配列法が示されている。資産は固定資産、投資、特定資産、作業及販売資産、流動資産、雑勘定に分類され、負債は長期負債、短期負債、引当勘定、雑勘定に分類される。そして、固定性配列法が採用されている。

財産目録に関しては、記載要領が示されている。損益計算書に関しては、工業会社の場合、製造原価計算、売上損益計算、営業損益計算、純損益計算の4区分が必要とされ、さらに純損益処分計算の区分が付加されている。こうした財務諸表に関する規定は、様式に重点をおいた基準といえよう。

実質的な会計基準としては「財産評価準則」が別に公表されている。そこでは資産および負債の種類別に評価原則が示されている。取得原価主義を基本としつつも、有価証券については、「所有の目的に依り区別し、引続き所有するものは時価を超えざる限り原価を以て之を評価し、其の他のものは時価を限度として適当に之を評価す」（第一・三・(二)）と規定している。また、作業及販売資産と称している棚卸資産については、低価主義が採用されている。

「製造原価計算準則」について、黒澤清氏はつぎのように述べている。

財務管理委員会が、「製造原価計算準則」を公表したのは、昭和12年11月のことであって、「原価計算基本準則（未定稿）」の発表後3年であった。「基本準則（未定稿）」は、簡略かつ不完全なものであったが、「製造原価計算準則」の先駆をなした点で、その歴史的役割は高く評価されなければならない。「財務諸表準則」と「製造原価計算準則」は、日本の企業会計制度史上、きわめて偉大な2つの業績であった。戦後の企業会計原則時代の展開は、戦前昭和初期におけるこの2つの業績に負うところ大であり、むしろその遺産の相続者ともいい得るのである¹⁴⁾。

上述の説明からは、「財産評価準則」が除外されている。しかし、財産評価準則は財務諸表準則に含めて理解されていると解するのが妥当であろう。

財務管理委員会の会計基準に続いて登場するのは戦時体制下の会計基準であ

14) 黒澤清著『日本会計制度発展史』財経詳報社、平成2年、272-273ページ。

る。それにもかかわらず、黒澤氏が戦後の企業会計原則は財務管理委員会の会計基準を継承していると主張する。それはともに自由経済体制下における会計基準として共通点をもつためであろう。

4 戦時経済体制下における会計基準

(1) 陸軍・海軍・企画院の会計基準

戦争の拡大とともに、国防経済法体制が次第に確立されることになった。国防経済法体制というのは、「戦争に直面して非常時的性格をいよいよ明瞭にして来たいはゆる臨戦体制ないし決戦体制としての国防経済の編成整備に向けられてる法規の全体系¹⁵⁾」を意味する。企業会計を規制する法規はその一環として形成され、陸軍、海軍および企画院が中心になって遂行された。企画院は、昭和12年10月、第一次近衛内閣のもとで内閣に設けられ、日中戦争期から太平洋戦争期にかけて、文字どおり「国家総動員の中枢機関」としての役割を果たしたといわれている¹⁶⁾。

国家総動員法が制定されたのは昭和13年であり、同14年には価格等統制令、軍需品工場事業場検査令が、そして同15年には会社経理統制令がそれぞれ制定された。陸軍と海軍による軍需品については、適正な原価計算が必要とされるとともに、財務諸表の統一も不可欠とされた。そのため、陸軍では、「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」および「陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則」が制定された。他方、海軍でも、「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」および「海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領」が制定された。それだけでなく、予算統制、標準原価計算、経営比較、財務比較、内部監査制度といった管理会計領域に属する要綱等も公表された¹⁷⁾。

15) 末川博編著『国防経済法体制－国家総動員法を中心として－』有斐閣、昭和17年、序、2ページ。

16) 有沢広巳、前掲書、146ページ。

17) 青木茂男「第2次大戦中のわが国の会計」（同編『日本会計発達史－わが国会計学の生成と展望－』同友館、昭和51年、108ページ）。

昭和16年には、企画院内に財務諸準則統一協議会が設置され、製造工業原価計算要綱草案をはじめ、製造工業貸借対照表準則草案、製造工業財産目録準則草案および製造工業損益計算書準則草案がそれぞれ公表された。いずれも草案である。それらのうち、製造工業原価計算要綱については、昭和17年に原価計算規則が制定されるのに合わせて確定された。しかし、その他の草案は法制化されるに至らなかった。

以上に述べてきた陸軍・海軍・企画院関係の主な会計基準をまとめると、図表2のようになる。

図表2 陸軍・海軍・企画院関係の会計基準

| | |
|----------|------------------------|
| 昭和14年10月 | 陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱 |
| 15年5月 | 陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則 |
| 15年1月・8月 | 海軍軍需品工場事業場原価計算準則 |
| 15年11月 | 海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領 |
| 16年6月 | 陸軍軍需品工場標準原価計算要綱 |
| 16年8月 | 製造工業原価計算要綱草案 |
| 16年11月 | 製造工業貸借対照表準則草案 |
| 16年11月 | 製造工業財産目録準則草案 |
| 16年11月 | 製造工業損益計算書準則草案 |
| 17年4月 | 原価計算規則・(別冊)製造工業原価計算要綱※ |

※閣令・陸軍省令・海軍省令第1号

(2) 会計基準の内容と特色

陸軍および海軍の会計基準は軍需品の製造企業を対象としたものであり、両者の会計基準は別々に制定され、微妙な違いを示していた。そのことは企業側にとって不便であり、統一するために財務諸準則統一協議会が企画院に設置さ

なお、詳細については、日本公認会計士協会25年史編纂委員会編『会計・監査資料』日本公認会計士協会、昭和52年、35-187ページを参照されたい。

れたわけである。統制経済下の会計基準は強制するための法制化が前提とされている。その点では、自由経済のもとで設定された財務管理委員会の会計基準とは根本的に異なることになる。両基準の違いについて、吉田良三氏は端的に下記のようにつづきのように指摘している。

「全体を通じて言ひ得ることは既に述べたるが如く、その生成の背後をなす情勢を根本的に異にするが為めに生ずる性格上の相違から、一が教育啓蒙的に微細に亘り、他が統制強力的に大綱に止め、一が自由裁量の余地を多分に残したるに対し、他が可及的統一化せんとする傾向を有するものであるといふ相互の対蹠関係であらう¹⁸⁾。」

企画院の会計基準は製造工業を対象とするものであり、しかも、原価計算要綱を除き、草案のまま確定しなかったものである。したがって、その意義は限定的に考えざるをえない。

原価計算規則は昭和17年4月1日に閣令・陸軍省令・海軍省令第1号として制定された。それはわずか4つの条文から成っていた。その別冊として公表されたのが製造工業原価計算要綱になる。原価計算に関する会計基準の実質的な内容は同要綱にゆだねられた。同要綱の目的については、下記のよう解説されている。

「これ(要綱-引用者)は業種別の原価計算準則の基準となるものであって、統一原価計算を更に統一化するための枠である。各業者に対し直接強制せられるものは業種別の準則である。陸軍や海軍で、その準則が出来るまでは昭和14年10月の検査令に基いて発表された「要綱」又は「準則」によって強制をするのである。その点から云へば本要綱は直接強制されないが業種別の準則の基本であり、共通の原則を示すものである¹⁹⁾。」

統制経済下の会計基準としてまず必要とされたのは原価計算基準であった。その特色は法律による統一化を目指すところにあったといえよう。

18) 吉田良三「企画院製造工業財務諸準則と商工省財務諸表準則との比較」『会計』第50巻5号、昭和17年5月、27ページ。

19) 日本原価計算協会編『原価計算要綱解説』伊藤書店、昭和18年、92ページ。

5 む す び

会計基準を法律で規制する長所は強制力をもちうる点にある。業種別会計基準による規制がそのことをよく示しており、標準様式の徹底をはかることが可能であった。また、統制経済下にあつて原価計算の普及に貢献した意義も大きい。反面、会計基準の自由な発展を阻害する要因になりやすい。財務管理委員会の会計基準は任意であつたところから、高水準の内容を表明できたのではないかと思われる。

戦前の会計基準は特定の業種に対する規制から出発し、商法による一般化が試みられたけれども、その内容は乏しいものであつた。統制経済下の会計基準も製造工業に限定されており、一般企業に対する規制としては不十分なものであつた。

自由経済下における会計基準と統制経済下における会計基準は、そもそも目的を異にしており、単純に比較することは困難と思われる。

戦前の会計基準の変遷はかなりの紆余曲折をたどつており、変化に富むものであつたといえよう。