

商工省臨時産業合理局財務管理委員会 「財務諸表準則」について (1)

河 野 正 男

1. はじめに

わが国における財務諸表の作成、公表は、明治6年(1873年)の第一国立銀行の半季実際報告(貸借対照表)と半季利益割合報告(損益計算書)をもって嚆矢とする¹⁾。その後、明治26年の商法の施行により、財産目録、貸借対照表、損益計算書および利益処分案などの財務諸表制度ができた²⁾。しかしながら、現行の財務諸表開示制度につながる契機は、商工省臨時産業合理局財務管理委員会から発表された一連の標準財務諸表草案と考えられる。本稿では、証券取引法に基づく財務諸表開示制度につながるわが国の財務諸表開示制度の発展を探求するという観点から、財務管理委員会の業績を取り上げることにしたい。

財務管理委員会は、つぎの各種の標準財務諸表草案を発表した。

標準貸借対照表	昭和5年発表
標準財産目録	昭和6年 "
固定資産減価償却準則	昭和6年 "
標準損益計算書	昭和6年 "
資産評価準則	昭和7年 "
原価計算基本準則	昭和8年 "

これらの草案は未定稿という形で公表され、各界の意見、批判を聞いた後、昭和9年に、標準貸借対照表、標準財産目録および標準損益計算書を整理統合し、確定稿として財務諸表準則が発表された³⁾。なお、資産評価準則は昭和11年に財産評価準則として、原価計算基本準則は昭和12年に製造原価計算準則としてそれぞれ確定稿が発表された。

本稿においては、確定稿たる財務諸表準則に対し、

この準則制定時の人々がどのような評価をしていたかを探ることに主眼がある。そこで、財務諸表準則の未定稿たる標準貸借対照表、標準財産目録および標準損益計算書ならびにこれらの三種の未定稿と関係の深い固定資産減価償却準則についての評価を探り、それらの評価がどのように財務諸表準則に生かされ、かつ確定稿たる財務諸表準則にいかなる評価がなされたか等に注目しながら諸文献を見ることにしたい。

次節以下の構成はつぎのように成っている。第2節財務諸表準則制定の由来、第3節標準貸借対照表および標準財産目録とその評価、第4節標準損益計算書および固定資産減価償却準則とその評価、第5節財務諸表準則とその評価、そして終節で若干の私見を述べる。

2. 財務諸表準則制定の由来

昭和4年(1929年)に、米国で勃発した金融恐慌は世界的な経済恐慌へ発展していったが、わが国も例外ではなかった。このため、国を挙げての経営および産業の合理化の必要性に迫られた。このような中で、産業合理化に関する全省的行政能力を活用する機関として、昭和5年(1930年)6月に、商工大臣を長官とする臨時産業合理局が商工省の外局として設置され、その下に、同年8月財務管理委員会がおかれた⁴⁾。この件につき、雑誌『会計』に掲載された「臨時産業合理局財務管理委員会」と題する記事(「会計余録」欄)を再録すると次の通りである⁵⁾。

「六月二日勅令第百十二号を以て臨時産業合理局官制が実施せられたることは一般に知られたる如くで

あるが、同局は鋭意産業合理化の実を挙げん為最近合理局委員会を設置し各種の事項の調査研究に着手した。その委員会設置案によれば、先づ(甲)常設委員会として、

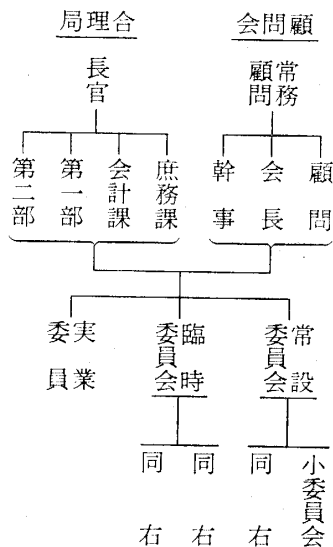
- (一) 統制委員会
- (二) 標準化委員会
- (三) 生産管理委員会
- (四) 販売管理委員会
- (五) 工業原料委員会
- (六) 財務管理委員会
- (七) 労務者教育委員会
- (八) 中小企業改善委員会
- (九) 国産愛用委員会
- (十) 消費経済委員会
- (十一) 工業研究機関委員会

の十一委員会を設け、(乙)臨時特別委員会としては、

- (一) 造船業委員会
- (二) 絹織物業委員会
- (三) 其他中小商工業中最も急を要するもの

の三委員会を設くる筈である。

今各委員会と合理局の組織との関係を表示せんに次の如くである。



右のうち財務管理委員会は専ら産業会計の合理化に関する事項を審議するもの左にその審議要目並びに委員氏名を録して置く。

△財務管理委員会審議要目

- 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. 各種業種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標準方式を定むること
- 一. 固定資金の減価償却の合理的方法を定むること
- 一. 原価計算に関する一般的原则を定むること
- 一. 各種事業別に標準的原価計算法を設定すること
- 一. 事業会社の財務及び予算に関する研究
- 一. 帳簿、伝票、書類を標準化すること

△財務管理関係委員

- 永原 伸雄 渡邊 鐵藏
- 吉田 良三 間瀬 三郎
- 魚谷傳三郎 太田 哲三
- 東 爽五郎

第一節に示された財務管理委員会の業績と上記引用文中の財務管理委員会審議要目とを比較してみると、同委員会が当初の目標に従って活動を続けたことが理解できる。

産業合理局の構想は、ドイツにおいて第一次世界大戦後の経済復興委員会が経済合理局 (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, R. K. W.) に改められ、各種の合理化の研究調査に従事したことに倣ったものといわれ⁶⁾、財務管理委員会は経済合理局の中でシュマーレンバッハを委員長とする会計専門委員会をモデルにしたものといわれる⁷⁾。

このような経緯で設置された財務管理委員会は、標準財務諸表を制定するに至った理由を『財務諸表準則』の「序」の中で明らかにしている。上記理由以外に関係諸方面への未定稿の諮問および確定稿たる財務諸表準則の実施方法等にも触れているので、全文を引用することにしたい⁸⁾。

「決算に際して作成せらるゝ貸借対照表、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。然るに銀行、保険、電気、鉄道等の諸事業に付ては、各特別法則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、世上行はるゝ此等の財務諸表は、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、斯くの如くにして其の経営の改善を期し、其の事業の発展を策するも、其の効果を挙ぐる事固より至難なるのみならず、其の事業の投資者乃至債権者等に往々不測の損失を及ぼすことあるは世上其の例に乏しからず。即ち此等の財務諸表を真率明瞭に作成することの啻に私経済上のみならず国民経済上亦忽諸に附すべからざる所以なり。

茲に於て昭和五年八月臨時産業合理局に財務管理委員会設置せらるゝや、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、其の一応議したる未定稿に付、関係官署、民間経済諸団体、主要銀行会社、学者其の他関係諸方面に諮問し、其の回答に基きて更に審議を重ねたる後、新に臨時委員を加へて之を討議し、昭和九年八月遂に本確定準則及雛形を得るに至る迄、満四年会議を開くこと前後百六十二回に及びたり。(尤も此の間固定資産減価償却、資産評価及原価計算の諸問題をも併せ審議せり。是等の問題に付ては既に未定稿を得、近く之を確定する筈なり)

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、将来は兎に角として、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を經營し、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遲疑すべき理由を發見せざるべきを信ず。即ち汎く之を江湖に推奨し之が普及を希望し已まざる次第なり。]

この序を見て、当時の財務諸表の内容が統一されておらず極めて多様かつ大雑把なものであったことが理解されうる。この為、財務管理委員会が設置された時に、その審議要目の中に、産業の合理化の観点から財務諸表の標準化を入れることは不可欠であったであろう。次に標準貸借対照表や標準財産目録等が未定稿として出された時、標準財務諸表をどのような形で実施に移すかということが一部に問題として取り上げられたが、財務管理委員会は確定稿たる財務諸表準則において、その実施は企業の自主性に任せるとの見解を打ち出したことも知りうる。このことは、当時、強制に

よる標準財務諸表の実施ができる程には各企業の会計制度が充実していなかったことおよび財務諸表の開示に対する一般の考え方の未成熟を推測させる。

3. 標準貸借対照表および標準財産目録とその評価

貸借対照表と財産目録が一体のものとして考えられていた当時において、財務管理委員会がこれらの二表の標準案を相次いで公表したことは当然のことと言える。また、一連の未定稿(草案)の中で、これらの二つの未定稿に対する意見および批判が最も多く出されたが、会計実務が貸借対照表および財産目録を重視していたことを考えると、これも首肯しうる。そこで、他の未定稿と区別して標準貸借対照表と標準財産目録について一節を設けて当時の人々の意見および批判を聞くことにしたい。

(1) 標準貸借対照表と標準財産目録の概要

① 標準貸借対照表

標準貸借対照表は「形式」と「内容」の二部から成っている⁹⁾。「形式」の部は10項目から成る。すなわち、貸借対照表なる標題の附記、決算確定日の附記、社名(店名)の明示、摘要欄および金額欄の表記法について二項目(左右二欄方式および横書アラビア数字の使用を原則とし、上下ないし前後方式および縦書日本数字の使用も可、金額の内訳欄への表示の原則的排除等)、株主総会および公告につき標準形式の一致、特別法による独自の形式をもつ業種への標準形式の適用除外、工業用に2種・商業用に2種の雛形の呈示、雛形掲載以外の項目の雛形掲載項目への準拠、および配列(工業の場合は固定性配列法、商業の場合は流動性配列法を原則、事業の種類を問わず固定資産の多い場合は固定性配列法の使用も可)の10項目からなる。

「内容」の部は、工業会社向けの雛形である甲表および乙表の説明と商業会社向けの雛形である丙表および丁表の説明の二部に分けられている。工業会社向けの甲表と乙表の間、および商業会社向けの丙表と丁表の間においては、それぞれ基本的な差異は認められないので、参考のために、ここでは工業会社向けの甲表と商業会社向けの丙表を掲げておく。

甲表(および乙表)と丙表(および丁表)の特徴を、「内容」の部の説明を参照しながら列挙してみよ

第〇〇期末 昭和〇年〇月

〔甲 表〕

甲 工 業 株

借	方	金 額
固 定 資 産		46,965,000.00
土 地		7,630,000.00
建 物 及 設 備	(銷却累計 6,914,000.00)	13,422,000.00
機 械	(" 12,049,000.00)	23,016,000.00
工 具 及 什 器	(" 2,110,000.00)	2,139,000.00
特 許 權	(" 1,233,000.00)	758,000.00
投 資		15,262,000.00
子 会 社 出 資		10,886,000.00
子 会 社 勘 定 産		3,211,000.00
不 動 産		1,165,000.00
特 定 資 産		33,146,000.00
引当勘定見返金銭信託		21,000,000.00
従業員預り金見返有価証券		12,146,000.00
作 業 資 産		54,974,000.00
材 料 品		12,921,000.00
半 成 工 事		42,053,000.00
流 動 資 産		9,791,000.00
未 収 入 金		4,242,000.00
貸 附 金		3,651,000.00
銀 行 預 金		1,884,000.00
現 金		14,000.00
雑 勘 定		5,847,000.00
仮 払 金		237,000.00
未 経 過 保 險 料		54,000.00
創 業 費	(銷却累計 297,000.00)	44,000.00
〇 〇 〇 買 収 費	(整理済高 458,000.00)	1,716,000.00
建 設 利 息	(銷却累計 936,000.00)	134,000.00
保証差入レ有価証券		1,500,000.00
保 管 有 価 証 券		2,162,000.00
保証債務見返		
債 務 保 証 見 返	500,000.00	
損 失		1,504,000.00
前 期 損 失		1,504,000.00
		167,489,000.00

事業の性質に依りては固定資産を総括して（某所興業費）（某所固定資
 のこと、例へば某鉱山興業費（鉱区、土地、山林、鉄道、建物、設備、

〇〇日 貸借対照表

式 会 社

(5/10/24)

貸	方	金	額
株 主 勘 定		82,620,000	00
資 本 金	100,000,000.00		
内未払込額控除	40,000,000.00	60,000,000	00
法 定 積 立 金		11,400,000	00
別 途 積 立 金		10,000,000	00
自 保 険 積 立 金		1,220,000	00
引 当 勘 定		20,944,000	00
研 究 引 当 金		658,000	00
銷 却 引 当 金		1,345,000	00
〇〇〇修繕引当金		1,653,000	00
退 職 給 与 引 当 金		17,288,000	00
長 期 負 債		9,000,000	00
親 会 社 勘 定		3,000,000	00
借 入 金		6,000,000	00
短 期 負 債		44,816,000	00
買 掛 金		9,051,000	00
未 払 金		1,986,000	00
支 払 商 業 手 形		4,043,000	00
前 受 金		14,338,000	00
従 業 員 預 り 金		15,397,000	00
未 払 配 当 金		3,000	00
雑 勘 定		3,984,000	00
仮 受 金		309,000	00
未 経 過 取 入 利 息		13,000	00
借 受 有 価 証 券		1,500,000	00
預 り 保 証 有 価 証 券		2,162,000	00
保 証 債 務			
債 務 保 証	500,000.00		
利 益		6,123,000	00
当 期 利 益		6,123,000	00
		167,489,000	00

産) (某所発電所) と記載すること、但此場合には括弧内に某内容註記
機械、器具を含む) と記載すること。

第〇〇期末 昭和〇年〇月

〔丙 表〕

丙 販 売 株

借		方	金	額
流 動 資 産				
現 金		18,000.00		
銀 行 預 金		21,000.00		
受 取 商 業 手 形				
(此の内割引高)	997,000.00)	1,123,000.00		
売 掛 金		814,000.00		
受 託 販 売		142,000.00		
有 価 証 券		147,000.00		2,265,000.00
販 売 資 産				
商 品		9,055,000.00		
積 送 品		216,000.00		9,271,000.00
特 定 資 産				
引当勘定見返金銭信託				1,000,000.00
投 資				
姉妹会社出資		500,000.00		
有 価 証 券		140,000.00		640,000.00
固 定 資 産				
土 地		513,000.00		
建 物	2,545,000.00			
銷却累計	848,000.00	1,697,000.00		
什 器	434,000.00			
銷却累計	211,000.00	223,000.00		
商 標 権	5,000.00			
銷却累計	4,000.00	1,000.00		2,434,000.00
雑 勘 定				
社内貸付及立替金		32,000.00		
代 理 店 勘 定		14,000.00		
仮 払 金		9,000.00		
広 告 宣 伝 費	87,000.00			
銷却累計	76,000.00	11,000.00		
保 管 有 価 証 券		101,000.00		167,000.00
保 証 債 務 見 返	500,000.00			
損 失				
当 期 損 失				92,000.00
				15,869,000.00

〇〇日 貸借対照表

式 会 社

(5/10/24)

貸		方	金	額
短期負債				
銀行当座借越		213,000.00		
支払商業手形		3,921,000.00		
買掛金		1,872,000.00		
未払金		24,000.00		
受託販売		236,000.00		
商品切手勘定		468,000.00		
預り保証金		74,000.00		
割引手形		997,000.00	7,805,000.00	
引当勘定				
貸倒引当金		298,000.00		
退職給与引当金		892,000.00	1,190,000.00	
雑勘定				
代理店勘定		16,000.00		
仮受金		19,000.00		
預り保証有価証券		101,000.00	136,000.00	
株主勘定				
資本金		5,000,000.00		
法定積立金		850,000.00		
配当準備積立金		610,000.00		
偶発債務積立金		200,000.00	6,660,000.00	
保証債務	500,000.00			
利益				
前期繰越利益			78,000.00	
			15,869,000.00	

う。

まず、甲表では固定性配列法が、丙表では流動性配列法がそれぞれ採られていることが目につく。「形式」の部の最後の項目は配列であったが、そこで、「事業の種類を問わず固定資産の多きものは固定性配列法によるも可なり」と附記されていることを勘案すると、財務管理委員会としては固定性配列法を原則として考えていたものと推察される。

つぎに資産の分類であるが、現在の慣行と比較するとかかなり異なる。いずれの表においても、流動・固定分類が明確にはとられていない。すなわち、現在、流動資産の範疇に入る項目が、流動資産、作業資産および販売資産（後の二つの資産範疇に入る諸項目を併せて営業資産とも呼んでいる）に分類されており、他方、現在、固定資産の範疇に入る項目が、固定資産、投資および特定資産に分類されている。特定資産は、貸方の引当金、預り金あるいは積立金につき、それらを源泉とする資金を特別に信託に預託するか、あるいはその資金をもって有価証券を買入れた場合の資産項目を意味する。基本的には、特定資産の各科目は、貸方で該当する引当金、預り金あるいは積立金等の金額と一致する。

資産の分類におけるもう一つの特徴は、無形固定資産および繰延資産という総合項目がない点である。特許権や商標権といった項目は有形固定資産の諸項目とともに固定資産に含められている。現在の繰延資産に入れられるべき項目は雑勘定の中に見い出される。

貸方の負債および資本の部についてもいくつかの特徴が見い出される。まず、負債の部および資本の部の大区分がなされていないことに気づく。つぎに負債であるが、これは現在の流動・固定分類ではなく、短期負債と長期負債という分類がなされている。「内容」の部の説明文中に、「長期負債の部に属する『借入金』は大凡一個年以上に亘る借入金を意味する」（甲及乙表・貸方項目(九)）という文言、ならびに甲および丙表に例示されている短期負債の各項目を併せて考えると、短期負債が現在の流動負債を、長期負債が現在の固定負債をほぼ意味しているといえよう。

引当勘定という語は当時馴染みの薄い用語であった¹⁰⁾が、標準貸借対照表に示され、さらに確定稿たる財務諸表準則にも取り入れられ、以後次第に用いられるようになった。後日、この項目をめぐる激しい論争が展開されたことを考えると、標準貸借対照表への

引当勘定の掲載は特筆すべきことと言える。それ故、引当勘定についての標準貸借対照表の説明を掲げておくことにしたい。

標準貸借対照表の「内容」の部、甲及乙表（工業）の貸方項目の説明（(五)～(七)）につきのように記述されている。

〔(五)引当勘定は前記積立金¹¹⁾と本質を異にし、主として損失に課して留保せらるゝものなり。此種の項目に対しては従来準備金なる語が用ひられしも、純益留保の積立金と同視さるる惧あるを以て、かく別種の名称を用ひたり

『研究引当金』は研究費支弁の目的にて留保せしものなり。他人より此種の基金の寄贈を受けし場合も其目的が特定し、資本主の任意処分を許さざるものならば利益に加へずして引当金として存置すべきなり

『修繕引当金』は建物、設備、機械等の周期的なる大修繕費を各年度に均分する目的を以て留保するものなり

『納税引当金』は未払税金と同じく税金未払額を表わすも、『未払税金』なる項目は納税通告を受け税額確定せる債務にして、税額未確定のものを本項目にて示す

(六)『銷却引当金』は固定資金¹²⁾の銷却額を借方当該資産の項目より控除する代りに貸方に設くるものにして、例へば一群の固定資産に対し総括的銷却をなす場合に個々の資産より控除するの煩を避けて、此独立項目を設くる如し。尚当該資産より直接控除する方法と此方法とを併用する場合もあるべし

(七)『退職給与引当金』又は『年金引当金』は屢々純益留保の項目と認められし所なるも、会社の規則により確定せる計算の基礎を有する場合には事業の債務と認むるを妥当とす。故にかゝる場合には引当金として処理するを適当とすべし

以上、標準貸借対照表では、積立金との区別を念頭において引当金の定義をしているが、上記の各種引当金の説明は、現在の引当金概念と比較すると必ずしも十分なものではない。引当金の実務の中で普及するにつれて、利益性の引当金が計上されるようになることも十分予見されうところである。

現在の資本の部にあたるのが株主勘定であろうか。未払込株金を借方に資産として計上する当時の慣行を廃し、貸方の公称資本金から控除して払込済資本額を資本金として表示する方式をとっている点が注目される。

財務管理委員会は未払込株金を貸方・控除項目としたことについて、標準貸借対照表において簡単な説明をしている¹³⁾のであるが、そのみでは多くの関係者を納得させ得ないと考えたためか、標準貸借対照表の説明を再録した上で、さらにいくつかの理由を追加した『未払込株金』を貸借対照表の借方に掲載せざる理由¹⁴⁾なる一文を雑誌『会計』誌上に発表した。一頁余りのものなので全文を引用しておこう¹⁴⁾。

「貸借対照表は一企業の財政状態を釈明しその財力を表示するものなるが故に、之が作成に当りては苟も事実の真相を潤色することなく寧ろ保守安全を尊重すべきものなり。

然るに今会社の未払込株金に就き考察するにこれは将来株主に払込を要求し得る会社の権利なるを以て貸借対照表に示すべきものなりと雖も、其の本質に関しては他の資産と同一視すべからざるの事情あり、これ未払込株金を他の資産種目と同列に借方に計上するを避け、貸方に資本金の内訳説明として未払込の事実を附記することとせる所以なり。此の方式は銀行法、保険業法等の附属雛形と相違し、且我国多数の会社が実行せる慣例とも異なるに付特に其の重要な理由の二三を左に略述す。

- (一) 株式は本来転々譲渡せらるゝの通有性あり、随って払込義務者に異動を生じ其の確実性を確め難き点はこの債権に比して大いにその趣を異にする所あり。
- (二) 之を事実で徴するに未払込株金の徴収に当りては往々之を回避せんとする株主を生じ、その全部を完全に徴収することの極めて困難なる事例乏しからず。故に未払込株金の全額を確実なる担保力ある資産と認むべきにあらず。
- (三) 他の債権にして若し回収不確実なるの懸念ありとせば益金の一部を以て之が填補に充当する途なきに非ず。然るに未払込株金は資本構成に関するものなるが故に此の如き取扱を不可とす。
- (四) 未払込株金を確実なる担保力あるものと認めざるの観念は商法中にも亦存在す。即ち第二百条に

社債発行の限度を払込済資本額とせるに見るも明かなり。」

株主勘定の中で、利益留保の項目については、当時の会計実務において準備金や積立金などの名称が混用されていたのに対し、積立金なる統一名称を使用している点も注目される点である。

雑勘定に例示されている項目の大半は、現在の会計慣行では流動負債に入れられるものである。借受有価証券および預り保証有価証券は、借方の雑勘定中の保証差入レ有価証券および保管有価証券とそれぞれ対照勘定となっている。

標準貸借対照表の末尾に、「保証並に偶発債務表示法」なる一文が附記されている。全文は六項目からなる。その第1項目に「保証並に偶発債務は貸借対照表に掲ぐることを原則とす」とあり、脚注方式をとっていない。しかしながら、その金額を貸借対照表金額欄に表示すると、他の項目のそれと合算され、徒に貸借双方の合計額を膨らませることになりかつ他の資産、負債項目と混同される心配もあることから、前掲の甲表および丙表にみられるように、摘要欄に示すことが求められている。残余の五項目は重要性が乏しいのでその紹介ならびに説明を省略する

② 標準財産目録

標準財産目録も、標準貸借対照表と同様に「形式」と「内容」の2部から構成されている¹⁵⁾。「形式」の部は9項目から成る。すなわち、財産目録なる標題の附記、決算確定日の附記、社名(店名)の明示、横書アラビア数字の使用を原則(但し縦書日本数字の使用も可)、資産・負債・正味財産の順での記載、標準貸借対照表の甲表および丙表に基づく二種の財産目録の雛形の呈示¹⁶⁾、株主總會提出用の標準形式の規定、特定項目の内訳表の別途作成の容認、決算時作成の標準形式の制定等で、その内容は、標準貸借対照表のそれとほぼ同じと言える。

「内容」の部は、総説、資産および負債の三部に分けて説明されている。

総説は6項目あるが、その中の(一)、(二)、(三)および(六)に貸借対照表との関係および異同点が集約的に表現されているので引用しておこう。

「(一)財産目録は資産及負債の各項目につき現品又は証憑に照し作成すべきものにして、貸借対照表

の各項目中株主及損失利益に属するものを除きたる残余はすべて財産目録の内容をなすものとす

財産目録に資産の項目のみを掲ぐるは商法の規定に違背せるものと解す

(二)資産及負債の各項目は貸借対照表と異り、成る可く詳細に之を分類し、且内容を示すに足る附記を要す

貸借対照表の如く単に項目と金額とを記載する財産目録は不完全と認む

(三)資産及負債の各項目に附する価額は財産目録と貸借対照表と何れに於ても同一とす

.....

(四)本説明に掲げざる項目に就ては標準貸借対照表説明に準拠し其の内容を記載すべきものとす」

上記引用文より、財務管理委員会は、貸借対照表を財産目録の要約表あるいは財産目録を貸借対照表の詳細な内訳表とする姿勢がうかがえる。標準財産目録では、その主要項目の性質に関する説明はほとんど無い。総説に続く資産および負債の区分では、標準貸借対照表に掲載される各項目を詳細に表示すべきことの具体的記述がなされているに過ぎない。その内容は、例えば、固定資産中の土地という項目については「個々の土地につき所在地、用途、坪数、及価額を明示すべし。」といった類のもので、会計的観点からは重要でないのでその概要の紹介は省略する。

(2) 標準の解釈をめぐる諸議論

標準貸借対照表、標準財産目録および標準損益計算書等が公表されると、その内容についての諸氏の意見の開陳以外に、標準財務諸表の“標準”に係わる見解を財務管理委員会が明らかにしなかったために、この語の解釈をめぐる種々の意見が出された。これらの意見は大別して、つぎの三種の範疇にまとめられる。すなわち、標準を、①各企業が見倣うべき見本ないし模範とするもの、②企業の会計実践の中から選択された最も適当なもの、③各企業に適用される一般的規範とするもの、等である。第一の見解を逸早く明らかにしたのは陶山誠太郎教授であった。陶山教授は、E. G. Camman の説に基づき、標準には見本 (Specimen)、理想 (Ideal) および定準 (Measure) なる三種の意義があるとし、決算報告書の標準化と関連付けて

つぎのように述べている¹⁷⁾。

「(a)見本決算報告書とは一般商工業家の拠るべき指針大綱を示すべきものであって、この場合に於ては標準化の異語同義として考へらるゝ単純化 (Simplification) が徹底的に行はるべきであらう。(b)理想決算報告書とは会計学者がその会計理論を忠実に実際化せんと企て立案されたものにして、この際に於ける単純化は単なる理論上の純粹化に外ならないであらう。(c)定準決算報告書とは一般大衆を相手とせず特定の用途のみ適用さるべきを意識して立案されたものであって、その標準化の程度は(a)と(b)との中間に位するものであらうと思ふ。.....

然らば、合理局財務管理委員会の標準決算報告書は以上の標準に関する分類の何れに属するや、財務管理委員会は会計学者の研究機関にあらず、一般事業会社の決算報告書の統一を計りその実際の模範を樹立するにあるが故に(b)の理想決算報告書にあらず又ある特定種類の事業会社に採用すべきものゝ作成にあらざるが故に(c)の定準決算報告書にもあらず、実に(a)の見本決算報告書がその目的である。」

財務管理委員会の標準財務諸表を見本決算報告書と見るとすれば、それらの「種類、形式、内容は自ら限定せらるゝ」ことになる。ところが、標準貸借対照表は4表、標準財産目録は2表および標準損益計算書は2表それぞれ雛形を示しており、標準貸借対照表では配列も流動法および固定法の2種の方法がとられている。陶山教授はこれらの点を指摘し、標準財務諸表が「(a)見本決算書としての実際上の役目を果たすに充分なりやを疑はざるを得ない。」としている¹⁸⁾。

長谷川安兵衛教授(早稲田大学)も見本ないし模範説と考えられうる。長谷川教授はその論文「標準貸借対照表を評す」(『早稲田商学』, 7/4(1932. 2), pp. 1~26.)の書出しの部分で“標準”について若干のスペースを割いているので、その箇所を引用しよう。

「偖てこれから愈々標準貸借対照表の批評に移らうと思ふが、先づ第一に筆者に感ぜらるゝことは標準なる名称に関してである。云ふ迄もなく標準は達成の最高目標である、故に標準と云ふ文字を用ふると、どうも貸借対照表が何れの点から見ても、寸分の瑕疵のない内容を持つことが必要であると云ふ強い意

味があるように考へられる。また標準といふ文字は一般の人々に対して、これに強制の意味が伴ふやうな感じを与へる惧がある。従つて筆者の意見よりすれば幾分意味を和らぐために寧ろ模範と云ふ文字を用ひて模範貸借対照表と改めてはどうかと思ふ。」(p. 2)

長谷川教授は標準についてこれ以上突込んだ議論をしないで、標準貸借対照表の内容の検討に入っている。以上の記述のみからは、長谷川教授が標準について具体的にどのようなことを考えているかは必ずしも定かではない。同教授の内容に関する論評の中につぎの一文がある。

「標準貸借対照表は貸借対照表の統一化、標準化を図るために示されたモデル・ステートメントに過ぎない。従つて産業合理局が標準貸借対照表を制定しても、それは企業に対し何等、強制をするものではない。故に標準貸借対照表が示されようと、企業がこれに遵じて貸借対照表を作成しこれを公表するのでなければ、遺憾乍らその効果は挙げられない。」(p. 5)

この引用文と先の引用文を併わせて読むと、標準について、長谷川教授も陶山教授と同種の内容を考えていることが理解できよう。両者に違いがあるとすれば、陶山教授が見本決算報告書(標準財務諸表)を各企業の抛るべき指針大綱とみて、その雛形が一つである点を強調しているのに対して、長谷川教授は、雛形が一つであることは望ましいが、必ずしもこのことに固執していない点であろう。この点について長谷川教授はつぎのように述べている。

「…元来標準雛形としては若し可能ならば、唯一表に限ることが望ましいし、またこれに超したことはないが、千差万別の企業に対して、ただ一つの標準雛形を与へると云ふことは無理であらうし、また殆んど不可能であらう。若し強ひて一つの標準を与へんとするならば勢ひ標準として權威なき骨抜きのものに終るかも知れない。故に産業合理局が標準雛形を四つに分類したことは必ずしも不当ではなからう。従つてこの点に就ては産業合理局の草案を支持するものである。」(p. 5)

なお、陶山教授は、全企業に適用される見本決算報告書は一種であるが、業種別のもは各種商工組合を合理局が指導して立案させることを考えている¹⁹⁾。

日本経営学会東京支部財務諸表専門委員会は、『臨時産業合理局財務管理委員公表標準財務諸表草案に関する意見書』と題する小冊子を出したが、そこでは“標準”を模範と解釈している。その考えを紹介する前に、この『意見書』発表の由来に触れておきたい。

財務管理委員会は、標準財務諸表草案を発表した時、それらへの批判を聞くために各方面に諮問した。日本会計学会にも当然のことながら諮問があった。しかし、財務管理委員会を構成する委員の殆んど全てが同時に日本会計学会の主要な会員でもあったために、日本会計学会はこの諮問に答えることを遠慮したのである。これに対し、日本経営学会の東京支部と関西支部が標準財務諸表専門委員会をつくり、それぞれの意見書を発表した²⁰⁾。

参考までに、東京支部財務諸表専門委員会の委員名を挙げておこう²¹⁾。

明渡泰次郎(中外商業新報社)、上田貞次郎(東京商科大学教授)、大豊辰雄(東京外国語学校教授)、勝田貞次(時事新報社景気研究所長)、黒澤清(中央大学教授)、佐々木道雄(東京帝国大学助教授)、三邊金蔵(慶応義塾大学教授)、志田鉦太郎(明治大学商学部長)、高瀬荘太郎(東京商科大学教授)、長谷川安兵衛(早稲田大学教授)、古館市太郎(横浜高等商業学校教授)、増地庸治郎(東京商科大学助教授)、渡部寅二(大倉高等商業学校教授)

『意見書』の構成は、緒論、標準貸借対照表、標準財産目録および標準損益計算書の4節から成っている。緒論で東京支部財務委員会の議事方針が明らかにされており、その冒頭で“標準”の解釈問題が取り上げられている。

「第一に今回公表せられたる標準財務諸表に就て、巷間其の標準なる語句に災らはされ、該諸表は法律により強制せらるゝものの如く解するもの尠からず、既に公表せられたる各方面の批評答申に於て明に斯かる態度より之を為せるもの多数に上る。或は商法改正に関し右の如き主張あらんも、之は全く商法上の問題にして爰に議すべき限りに非ざるを以て、委員会に於ては標準なる語句を軽く解釈し、先づ専ら標準たるべき諸表として審議し、従として之が強制

せられるべき場合に就て考慮したのである。」(p.4)

この引用文の後に、財務管理委員会が標準財務諸表を強制するか否か定かではないが、もし強制するとすれば、標準財務諸表の内容は極めて概括的かつ弾力性をもったものとすべきであり、標準財務諸表が単に標準に過ぎなければ、その内容を細定することも可能であるといった趣旨の記述が続いている。東京支部財務諸表専門委員会の“標準”に対する見解はその『意見書』第2節標準貸借対照表の中でより明確に述べられている。

「敢て貸借対照表に限らず、標準或は標準雛形等の称呼を用ふる時は種々の誤解を生ぜしむる虞が多い。標準諸表を以て強制性を有するが如き感を持たしめ易い。単純に一般的指針たらしむるものであるならば——委員会は斯く解する——保険における模範約款の称呼の如く、模範若しくは模範雛形の語を以てすべきであろう。」(p.7)

標準に代えて模範という語の使用は、先に引用した長谷川教授の論文にもあることから、この部分は同教授の意見を東京支部財務諸表専門委員会が採用したものであると思われる。ところで、東京支部財務諸表専門委員会は、一般的指針としての標準財務諸表ないし模範財務諸表については、標準貸借対照表の雛形のように四種ばかりのものでは不十分で、もっと多数の雛形が必要であるとする。この場合、合理局のような一部局がこれらの雛形を逐一作成することは困難であるばかりでなく実情に合わない結果になり易い上、これらを適用することも難しいとし、合理局が、各種同業者組合を督励して、組合毎に模範的雛形を作成するよう勧請することを提案している。このように、同業者組合を督励ないし指導して各組合別の標準財務諸表を作成せしめる点では、先述の陶山教授の考えと一致する。また、東京支部財務諸表専門委員会が各産業に共通する弾力性のある一葉の標準雛形の必要性を認めている(p.9)点でも両者は一致しているといえよう。

“標準”の解釈についての第二の範疇としては、日本経営学会関西支部財務諸表専門委員会の見解があげられる。同委員会は「臨時産業合理局財務管理委員会公表『標準財務諸表』草案に関する意見書」(『国民経済雑誌』, 51/6 (1931.12), pp. 173-190) を発表して

いる。その見解を紹介する前に同委員会の顔触れを明らかにしておきたい。

青木倫太郎(関西学院高等商業学部教授), 原口亮平(神戸商業大学教授), 林健二(神戸商業大学助教授), 平井泰太郎(神戸商業大学教授), 木村禎橘(関西大学講師), 木村和二郎(大阪商科大学高等商業部教授), 古林喜楽(神戸商業大学附属商業専門部教授), 西垣直記(彦根高等商業学校教授), 岡野正平(大阪商科大学高等商業部教授), 陶山誠太郎(大阪商科大学高等商業部教授)

以上の他、下記の委員は遠隔地等の理由により書面その他の方法で意見を述べた。

国松豊(名古屋高等商業学校教授), 小菅敏郎(兵庫県立神戸高等商業学校教授), 武藤長蔵(長崎高等商業学校教授), 野本悌之助(名古屋高等商業学校教授), 大森研造(九州帝国大学法文学部教授), 田中藤一郎(名古屋高等商業学校教授), 土岐政蔵(和歌山高等商業学校教授), 碓氷厚次(大分高等商業学校教授)

日本経営学会関西支部財務諸表専門委員会の「意見書」は、総説、標準財産目録、標準貸借対照表、標準損益計算書、固定資産減価償却準則および結語の6節からなっている。

総説では、標準財務諸表制定にあたって考慮すべき四点が示され、これを基礎として、財務管理委員会の諸案の批判がなされている。四点の要旨はつぎの通りである(pp. 175-177)。

第一点は、標準財務諸表の制定にあたっては徒らに理想を追うべきではなく、世間で公表されているものの中で最も適当なものを選択すべきであること。

第二点は、標準財務諸表で利害関係者および公共の利益の観点からある程度までの会計状態の公表は当然であるが、一方、その公表に際しては企業の営業上の機密について適當の注意を払うべきこと、

第三点は、一般企業に対して制定される標準財務諸表は、銀行業、保険業、鉄道業等の公共業務に対して制定されている既存の標準財務諸表の程度を超えてはならないこと。

第四点は、財務諸表の背後には一定の記帳技術並びに帳簿組織があることを考え、徒らに特殊の財務諸表を要求することから生じる企業の会計組織の混乱を避ける意味で、標準財務諸表は最も素直な普通の形式が望ましいこと。

これらの四点に、関西部会財務専門委員会の標準についての考え方が端的に示されている。すなわち、標準財務諸表として理想的なものを定めるのではなく、現実に作成されている財務諸表の中から適当なものあるいは平均的なものを選択すべきであるというものがある。当時の公表財務諸表が、先に引用した『財務諸表準則』の序に述べられているように、「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」という状態であったことを考えると、現状を大きく変革するような標準財務諸表の設定は実行可能性に問題があり、標準の設定にあたって実行可能性を重んじた、ある意味では保守的立場をとる関西部会財務諸表専門委員会の見解は、当然出てしかるべきものである。このような立場から見ると、合理局財務管理委員会の標準財務諸表草案は理想的なものと映り、つぎのような批判がなされる。

「一 公表せられたる諸表草案は、概ね、精細に過ぎ、机上の論議を弄したる結果になる形跡が少くない。却って、業界の要求に適せず、実用性に乏しきことに成り終るであろう。

二 然も、掲ぐる所、徒らに公表を強制し難き恐れある諸点に触れ、却って『標準財務諸表』制定の実行性を思はざるの憾みがないではない。

三 尚又、諸表の形式、或は個々の勘定科目の選定等に就き、一般の慣行を忘れたるかの如き感あるものが少くない。」(p.177)

最後に、標準の解釈をめぐる第三の範疇すなわち標準を各企業に適用される一般的規範とする立場を明確に打ち出した黒澤教授の見解を紹介しよう。

黒澤教授は、その論文「貸借対照表に於ける標準化の意義に就て」(『会計』, 30/3 (1932.3), pp. 13-39)で、貸借対照表の標準化は当時の客観的事情、社会的経済的原因により必然的に生じたものと考え、特に企業の公共化、自己資本と他人資本の同一化(所有権の債権化、株式資本の社債権化)、経営そのものの標準化等の原因を強調される。このような認識の下での標準貸借対照表はつぎのようなものでなければならぬとされる。

「標準貸借対照表は社会的要件を充すための対照表

である。即ち一方に於ては社会的産業統制の要具たり得ること、他方に於ては企業経営をして法律の範囲内にて経済道徳に合致せしむるための手段たり得ること、これが標準貸借対照表の真の任務でなければならぬ。」(p.17)

上記引用文中の標準貸借対照表の標準の意義は、企業がその趣旨に従って適当なものを作ることが望まれる単なる見本ないし模範といったものでないことは、つぎの一文からも伺い知ることができる。

「(標準貸借対照表作成の意図が)²²⁾ 然し貸借対照表の模範形式を示してやると云ふ教科書的意味だけでは、ただの生徒でない企業経営者を動かすことは全然不可能なばかりでなく、明らかに社会的要求となっている所の貸借対照表の標準化の必要を無視することになる。」(p.17)

さらに、黒澤教授は、上記論文で、当時のドイツ株式会社法およびイギリス会社法の貸借対照表規定、ならびにアメリカのAIAの“Verification of Financial Statements”を引用して、すべての企業に適用される一般的標準貸借対照表の必要性和この貸借対照表が必然的に法制化されるべき運命にあることを指摘される。

標準を企業が遵守することを望まれる見本ないし模範とみた第一の範疇に入る論者も、標準がすべての企業に等しく適用されるべきことを考えていた点では黒澤教授と異なるところはない。しかし、前者は、標準財務諸表の法制化を必然の方向としてそれを強く前面に出さず、むしろ、当時の会計実務の実情を考慮し、見本ないし模範といった穏当な主張をしている点で異なる。このような主張を行った原因の一端は、財務管理委員会の有力委員が、標準財務諸表に言及してつぎのような見解を早い時期に明らかにしたことにもあると推察する²³⁾。

「過般産業合理局で之等諸表(貸借対照表、財産目録および損益計算書)の標準雛形を制定した。これは標準であって、その通りのものを作れと云ふ主旨ではない。この主旨に則って更に業種と規模に応じて適当なものを作ることが希望されると云ふに止まる……。」

(3) 標準とさるべき貸借対照表および財産目録の本質をめぐる論争

つぎに、標準貸借対照表および標準財産目録が公表されたことを契機として展開された標準とさるべき貸借対照表および財産目録の本質にかかわる論争を取り上げる。

この論争に先鞭をつけたのは下野直太郎教授であった。下野教授は、標準貸借対照表および標準財産目録が公表されると間もなく、『会計』誌上に「商工省臨時産業合理局財務管理委員会発表標準貸借対照表を批評す」(28/2 (1931.2), pp.1-23), および「商工省臨時産業合理局財務管理委員会会案標準財産目録を批評す」(28/3 (1931.3), pp.1-3) を発表し、財務管理委員会の未定稿に痛烈な批判を行った。上記論文中前者が財務管理委員会案に対する批判の中心を成しているが、それはつぎの書き出しで始まっている。

「従来我国の各商店銀行及諸会社の発表せる、貸借対照表なるものゝ形式及其内容が区々に流れ会社商店の財政状態の真相を世間に知らしむるに足らずして、太だ不得要領のものなるが故に、茲に其基準を定めて発表し之に準拠せしめんとする趣旨は大賛成なれ共、只如何せん其所謂貸借対照表のみを以てしては、事業財政の真相を語らしめんとするに足らざるを。

乃て敢て委員諸氏に問はん、諸氏は果して貸借対照表なるものゝ本質を理解せるや、殊に其が損益勘定及財産目録との異同及関係を考慮して、此標準を定めたりしや、若し然らずして猥に標準を示し天下をして之に準拠せしめんとするは、宛も猫を描きて虎なりと信ぜしめんとするに均し、世を誣ふるの甚だしきものなり。」(p.1-2)

下野教授の二論文のうち後者は三ページ程の小論文であるが、つぎのような文言で書き出されている。

「我商工省臨時産業合理局は財務管理委員会なるものを組織して曩に標準貸借対照表なるものを作り未定稿として之を天下に発表せり次いで今又標準財産目録なるものを発表し天下をして之に拠らしめんとするもの如し。

標準貸借対照表に就きては本誌二月号に於て忌憚なく批評する処ありしが要するに如斯不合理なるも

のを手本として貸借対照表を作成し世間に公表するを以て株式会社が有限責任の特典に対する勘定開示の義務を果し得るとすれば会社は従来に増して一層の混雑を生じ不得要領の計算を行ひ株主を欺き世間を害し又拾収すべからざるの状態を惹起するに至らん仍ち思ふに委員諸氏は未だ貸借対照表なるものの本質及財産目録との異同関係を詳知せず只貸借対照表万能説に魅せられ居るものならん我国事業界の前途に来るべき暗黒の光景を今日より予想すれば実に寒心の至りなり。」(p.1-2)

下野教授による、財務管理委員会案に対するこのような厳しい批判は、その固有の貸借対照表観および財産目録観に根差している。

下野教授によれば、貸借対照表は金銭の収支顛末表(収支結末表)で、単に元帳諸勘定の貸借差引残高を区別して列挙し、その合計を平均させたものに過ぎない。貸借対照表は、株主より金銭を信託された会社の取締役がこの表を作り、出資者たる株主に示し、不正不当の収支がないことを証明し、承認を受け、自己の責任を明瞭にする道具なのである。他方、取締役は、取引先や一般債権者に対して、会社の内容および支払能力を開示し、以って彼等の保護を行うという義務を負っているが、この役割を果す手段が財産目録とされる。このような観点から、下野教授は、先述の前者の論文で、貸借対照表と財産目録の関係をつぎのように説明している。

「……財産目録の調整は一般学者の信ずるが如く、貸借対照表を作成する準備手段にあらずして、全く作成の目的を異にする二者独立のものなり。然るに一の貸借対照表を用いて此相異なる二種の目的を達せんとするは、恰も一石を投げ所在を異にする二羽の鳥を獲んとするに均しく、其不可能なるは勿論一鳥をも得ずして終るべきなり。

夫れ如斯貸借対照表を以て金銭収支顛末表たるに止むるに於ては、何人が之を作成するも殊更に虚偽を敢てするにあらざる以上は、常に同一のものとなるべしと雖も、財産目録の調整には評価を要し而して評価は各人の見込に過ぎざるが故に、勢ひ甲乙多少の相違は免れず……。」(p.4-5)

以上、下野教授は、貸借対照表と財産目録は目的を

異にする独立の財務表で、前者の評価原則としては取得原価を、後者については目録調整時の市価をそれぞれ考えているといひ得よう。

貸借対照表と財産目録は同性質のものであり、前者が後者の要約表であるとする通説に従った財務管理委員会案に異を唱えた論者として下野教授以外に、木村和二郎教授を挙げることができる。

木村教授はその論文「標準貸借対照表及標準財産目録批判」(『会計』, 29/3(1931.9), pp.4-19)において“貸借対照表と財産目録との異同”なる一節を設け、両表の關係に言及している。そこでは、まず、下野教授が貸借対照表と財産目録との關係についての通説を強く批判していることを紹介し、「卑見も亦遺憾乍ら通説には賛成出来ない、両者は本質を異にすると見る。」(p.7)と自己の見解を明らかにしている。そして、つづけて、貸借対照表と財産目録は掲ぐべき項目の範囲および評価原則も異なるとし、この事実を助成金ないし寄附金を得て取得した固定資産を例にあげ説明している。木村教授によれば、助成金ないし寄附金を得て取得した固定資産は、当該固定資産に対して一文の資金も支出されていないので、これを貸借対照表に計上しなくとも差支えないが、財産目録には是非とも計上されなければならない。何となれば、財産目録には、法律上および法律外の財産が表示されなければ、その職能が果され得ないからである。このような説明の後、貸借対照表と財産目録の關係についてつぎのようにまとめている。

「貸借対照表は所謂資産負債及自己資本の価値の表示ではない。両者の本質上の相違が会々無償で獲得したる新固定資産につき財産目録的取扱と貸借対照表的取扱とに於て表はれたものである。詳言すれば貸借対照表は企業資本、分り易く云へば金銭(恐らく下野博士の使用せられる金銭の意味も同じと思ふ)の支出なくして獲得されたものは計上の余地がない。財産目録は有償取得、無償取得の如何を問わず財産としての価値あるものならば計上するのである。従って両表記載項目の範囲及評価の原則は異ならざるを得ない。」(p.10)

日本経営学会東京支部財務諸表専門委員会は、先述した『意見書』の中でつぎのように述べ、下野説を批判するとともに基本的には財務管理委員会の立場を支

持した。

「一部論者の見解に従へば貸借対照表と財産目録とは評価原則を異にし、前者は株主に対するもの、後者は債権者に対するものとして其の取扱を異にすべきものである。又法理的立場から此の見解を支持して商法上財産目録に就ては評価規程存し、貸借対照表に之を欠く關係上、両者の評価方法は異なるべきものとの主張もあり得る²⁴⁾。併し乍ら、会計学の立場から見れば、両者は本質的に相違するものではなく、又評価原則を異にすべきではない。同一の企業財産が異なる評価価値を有するものとすれば、人々は其の取捨に迷はざるを得ない。財産目録と貸借対照表との相違は、其の記載内容の詳細なると簡單なるとの相違であり、決して本質的のものではない。商法に、貸借対照表の評価規定なきことは、決して両者の本質的相違、従って評価方法の相違を示すものではなく、両者は本質上、同じものであり、同じ評価原則に従ふものであるから、一つに於て之を示し、他に於て之を省略したと見ることも出来るであろう。否、斯く見れば、貸借対照表に評価規定を欠くことは寧ろ当然であろう。沿革的に見るも、大陸系統の貸借対照表は財産目録から発達したものである。今日に於ても貸借対照表の作成は財産目録を前提となすのである。合理局が標準財産目録を立案するに當て、資産並に負債の揭示を命じ、其の価額を貸借対照表記載価格に一致せしめ、其の記載分類を成る可く詳細にし、且つ内容を示すに足る附記を要求したのは、財産目録の性質を明らかにならしむる点に於て甚だ意義ある処と信ずる。」(pp.27-28)

黒澤教授も、当時書かれた先述の論文「貸借対照表に於ける標準化の意義に就て」において、下野教授を批判してつぎのように述べておられる。

「下野博士に従えば、貸借対照表は、株主より金銭を信託され居る会社取締役が、此表を作って出資者に示し、不正不当の収支なき事を証明し自己の責任を明瞭にすべき道具に過ぎない。即ち貸借対照表は金銭収支顛末表たり得るに止まる。貸借対照表は事業財政の真相を語るに特に出来たる調法のものではない。

筆者は下野博士の貸借対照表観に深き敬意を表するものである。のみならず私は進んで自分の簿記書に於ても斯くの如き貸借対照表観念を以て基本的説明原理としてゐるのである。然しながら標準貸借対照表を批判するに、斯の意味に於ける貸借対照表本質観から出発することは恐らく適當の途ではあるまいと思はるゝのである。」(pp. 15-16)

黒澤教授はこのように述べられた後、標準貸借対照表制定にあたっていかなる種類の貸借対照表が考慮されねばならないかに言及される。黒澤教授は、機能面からみると、貸借対照表には簿記貸借対照表、経営貸借対照表および法律貸借対照表の三種があるとされる²⁵⁾。

〔一〕簿記貸借対照表、複式簿記技術上の意義に於ける貸借対照表 (Bilanz) を指し、それは元帳残高勘定 (Bilanzkonto) 又は試算表 (Probabilanz) からの直接の産物であって、前者とは本質上異なるものである。

〔二〕経営貸借対照表 経営成果の測定のために調整せらるゝ貸借対照表を意味し、実務上は簿記貸借対照表と一致することあるべきも、理論的には異なる範疇に属する。例えばコンツェルン貸借対照表は簿記貸借対照表ではないが経営貸借対照表である。換言すれば簿記貸借対照表は技術的意義を有し、経営貸借対照表は経済的意義を有する。前者は後者に対しては材料であり、目的に対する手段である。

〔三〕法律貸借対照表 商法第二十六条に規定する貸借対照表概念を指して茲に法律貸借対照表と名づける。之も同様に実務上は時として簿記貸借対照表と一致することあるべきも、理論上両者は異なる範疇に属する。何となれば貸借対照表の沿革解釈及び本質解釈はしばらく措くとするも、法律が複式簿記を強制せざることを、又強制し得ざることに對する最も簡明なる理由となるからである。租税貸借対照表 (Steuerbilanz) は法律貸借対照表の一つの典型である……〕

これらの三種の貸借対照表のうち、簿記貸借対照表が下野教授主張の金銭収支顛末表に該当する。黒澤教授は、前項の“標準の意義をめぐる論争”において明らかにしたように、標準とさるべき貸借対照表は必然

的に法制化されねばならないという観点に立たれており、標準貸借対照表制定にあたっては法律貸借対照表が考案の中心に据えられることになる。以上のような論旨から、前掲論文で、黒澤教授は下野教授による簿記貸借対照表の観点からの標準貸借対照表批判を再批判されるとともに、財務管理委員会が法律貸借対照表の観点からの標準貸借対照表の制定の視点を必ずしも、十分に踏まえていないことにも言及し批判されている。

(4) 標準貸借対照表および標準財産目録の内容に関する批評

財務管理委員会が公表した標準貸借対照表および標準財産目録の内容に対する批評も三つの範疇に分けることができる。第一の範疇は、貸借対照表および財産目録の本質観に立脚するものである。第二の範疇は、法律貸借対照表の観点からの批評である。第三の範疇は、原則的には財務管理委員会の基本的立場 (貸借対照表および財産目録の同質性と見本ないし模範としての標準財務諸表の認識²⁶⁾) を是認した上での批評で、これには大半の論者が属する。

第一の範疇の代表者は下野直太郎教授である。下野教授によれば、前項で紹介した如く貸借対照表は単なる金銭収支結末表であり、財産目録は財産の内容および支払能力を示す一覧表である。それ故、両者はそれぞれ異なる目的のために調製されるものであるという観点から、標準貸借対照表と標準財産目録との内容の批判がなされる。標準貸借対照表を批判した下野教授の前掲論文「商工省臨時産業合理局財務管理委員会発表標準貸借対照表を批評す」をみてみよう。

まず、標準貸借対照表の「形式」の部についてであるが、ここでは、貸借対照表という名称を商法26条にある²⁷⁾ように“借方及貸方の対照表”ないし“金銭収支結末表”とすべきこと、および貸借対照表は本店自身の貸借関係を表わすのであるから、借方資産、貸方負債とするのは間違いで、英国式のように借方負債、貸方資産とすべきであるとの指摘に興味を引かれる。

標準貸借対照表の「内容」の部についてはかなり詳細なコメントが行われている。紙幅の関係で、貸借対照表即金銭収支結末表観からみて重要なもののみを紹介しよう。

最初に配列について取り上げられている。貸借対照表は元帳勘定残高試算表であるとの考え方に基づい

て、勘定科目の配列は、元帳勘定科目をそのまま列挙するか、強いて配列が必要であるとすれば、金額の大小順にすればよいとのユニークな方法を提案している。

「内容」の部における批判の中で最も注目されるのは固定資産に関するものである。つぎのように述べている²⁸⁾。

「(二)茲に固定資産と称せるは果して何を意味するか、若し営業用地所、家屋、什器の類をも之を固定資産なりとするは、是れ会計の本体の何物なるやを弁せざる大誤謬なり。資産とは金銭価値の貯蔵たるべきものにして、売れば金に成るべき客観的性質を有するのみならず、他日売って金にする目的物なる主観的性質を兼備するに依りて、始めて金銭価値の貯蔵物として真の資産となるなり。

建物什器の類にして営業用に供するものは、日月を経過するに従ひ次第に摩損し、遂には廢物不用無価値の物となり終るべき運命のものにして、之が取得に要したる支出金は其実一種の營業設備費用なり。之を商品又は有価証券の類にして金銭価値貯蔵の目的物と同視して、資産に計上するに於ては、到底会計の正確を期すべからず。之を損費に計算し追て後より生ずべき利益の金額を挙げて之を償却し終りたる後に於て、更に生ずべき利益を真の利益として分配するに於て、始めて確實なる会計たり得べきなり。」(p. 11)

この引用文に関連する記述としてはつぎのようなものがある。

「地上権、水利権、商標権、暖簾代等は皆之れ真の資産に非ずして一種の營業費なり。斯る物件を資産と混同視する以上、会計は到底確實を期すべからず、当事者の都合次第如何様にも左右し得べき玩弄物に外ならざるべし。」(p. 12)

「創立費は純然たる損費なり、仮令如何なる条件の下にも資産たり得ざるなり。」(p. 14)

「暖簾代は資産にあらず損費なり、之を償却し終るまでは利益の分配は勿論其算出をも許すべきにあらず。」(p. 18)

「広告宣伝費が将来に齎すべき効果は之を判知する由なし、支出当時の損費として計算するを穩当且便

利とす……。」(p. 18)

貸借対照表即金銭収支結末表説の観点より貸方側のコメントに目を向けるとつぎの二点が注目される。すなわち、貸倒準備金(現在の貸倒引当金)および偶発債務の計上は不要で、貸倒や偶発債務が発生した時に発生額を損費に計上すればよいとの指摘である。この他、大きな論争を引き起した未払込株金については、公称資本金からそれを控除する方式をとった財務管理委員会案に反対し、借方に一種の債権として計上する在来方式を支持している点も挙げておきたい。

上記の引用文にみられるような下野教授の主張は、黒澤教授が、後日、“下野博士の素朴動態論”と呼ばれたものである²⁹⁾。下野教授は、固有の動態論の立場から、静態論の影響を残す標準貸借対照表を徹底的に批判した。前掲論文の結論部分にはつぎの一文で書き出されている。

「之を要するに此標準貸借対照表及其説明は恰も、簿記会計学の教室に於て頭腦の遲鈍なる学生の乱発せる愚問に対し、所信の不確實なる教師が答弁に窮し狼狽せる髣髴たり頗る不得要領にして反て混雑を惹起し、何処に標準を求むべきや不明なり。苟くも我商工省臨時産業合理局が財務管理委員会なるものを組織して、汎く朝野に多数の委員を選定任命し、如斯混雑不得要領なる標準の評定に国民の租税よりなる貴重なる費を投じたることに想到するとき、誰が慨歎を禁ぜざるを得んや否や実に悲憤の至りなり。」(p. 20)

下野教授による標準財産目録批判は、前項で紹介した三ページ程度の小論文でなされた。批判は、標準財産目録の「形式」および「内容」の各部についてそれぞれ二、三項目あるが重要な指摘はつぎの点であろう。

「……貸借対照表は金銭収支の顛末を明らかにして出資株主に示すを目的とするに反し、財産目録は会社財産の内容及其支払能力を測定して一般債権者及取引先に公示し会社の有限責任に対して彼等を警告するを目的とすべきが故に目録調製当時の市価を標準として評価を附記すべし而して貸借対照表面との差額は何れも評価差損益にして不確定未実現のもの

なるが故に此等を総合差引したる正味見積損益は之を諸財産評価増（又は減）額勘定と対立せしめて貸借対照表に附記するを以て足るなり。」(p. 3)

貸借対照表と財産目録は異なる目的のために調製されるためにそれらの評価原則も異なると主張する点では木村和三郎教授も下野教授と同じ観点に立つ。この主張に基づく木村教授の主たる指摘を、前項で紹介した同教授の論文から摘出してみよう³⁰⁾。

- ①贈与によって取得した資産は、金銭支出の事実がないので貸借対照表への計上は不要であるが、財産目録には計上されねばならない。
- ②一般に創設暖簾は貸借対照表への計上は否定されているが、その売却が確実視されうるならば見積価額を財産目録へ計上しても差支えない。一方、買入暖簾は貸借対照表上への計上は許されるが、財産価値がなく売却し得ないものならば、財産目録への計上の余地はない。
- ③未払込株金については、その収支の事実がないのであるから貸借対照表に計上する必要はなく、それが故に貸借対照表の貸方で公称資本金から未払込株金を控除する方式には異論はない。しかし、未払込株金は会社の株主に対する請求権である以上、財産目録には債権として計上されねばならない。
- ④割引手形は未払込株金と同様に必ずしも将来手形裏書義務の履行を迫られる額を示すものでないので、これを貸借対照表に負債として計上する必要はなく、受取商業手形より直接控除すればよい。しかし、財産目録には債務として計上する必要がある。
- ⑤貸借対照表で、金銭収支のない債務保証額および同見返額を金額本欄に記入しない方式をとったのは卓見である。
- ⑥担保のために占有し、事実上金銭収支のない保管有価証券と預り保証有価証券とを対照項目として、貸借対照表に計上する必要はなく、これらの項目は財産目録へ計上すれば足る。
- ⑦未経過保険料、創業費および建設利息等の項目は金銭支出が行なわれ、その全額を損費に計上し得ないので貸借対照表に計上されう。しかし、これらの項目は売却し得ないので財産目録には計上し得ない。

以上の他、木村教授は貸借対照表の純粋化ないし単純化の観点からも批判を試みておられるが、この点については割愛することにした。

下野教授と木村教授は、貸借対照表即金銭収支結末表説をとる点では同じであるが、両者の論文を見ると微妙な差異が見受けられる。この差異は、下野教授が有形固定資産、無形固定資産および繰延資産等の所謂費用性資産を費用と断じているのに対して、木村教授がこの点に全く触れていないことから生じていると言えよう。木村教授が所謂費用性資産についてどのような考えをもっていたかは引用論文をみるかぎり定かではない。

法律貸借対照表の観点から標準貸借対照表の論評を行ったのは先述した如く黒澤教授である。黒澤教授は、前掲論文「貸借対照表に於ける標準化の意義に就て」において、標準化されるべき貸借対照表は法制化される運命にあるということを述べ、かかる標準貸借対照表はどのような内容のものでなければならないかを論じた後、財務管理委員会の標準貸借対照表に言及される。

上記論文では、標準貸借対照表には①一般的標準貸借対照表と、②産業別標準貸借対照表との二種があることが明らかにされる。前者は全産業へ等しく適用されるものであり、後者は鉱山業、紡績業、製造業、電気電力事業、瓦斯事業、売買業等々に適用される業種別標準貸借対照表である。

一般的標準貸借対照表の制定にあたっての課題としてはつぎの六項目が挙げられる。

- ①標題 ヘッディング、日附等の表示法。
- ②形式 英国式か大陸式か等を決定する。
- ③構造 勘定式か報告式か等を決定する。
- ④配列 固定性配列法か流動性配列法か等を決定する。
- ⑤内容 貸借対照表能力の範囲を限定する。
- ⑥分類 勘定項目分類の標準を提示する。」(p. 18)

黒澤教授によれば、産業全般に適用される標準貸借対照表としては上記六項目以上のことを決定することは困難である。他方、産業別標準貸借対照表は一般的標準貸借対照表の標準原則に従うとともに、これに新たな標準原則すなわち勘定科目統一案を加えたものであるとされる。

標準貸借対照表の制定にあたっては、一般的標準貸

借対照表と産業別標準貸借対照表の両者が必要であるが、まず一般的標準貸借対照表の制定が前提とされなければならない。黒澤教授は、当時の独逸の株式会社貸借対照表法の貸借対照表形式規定、英国の会社法の貸借対照表規定および米国計理士協会の模範貸借対照表を調べ、これらが大枠と弾力性を持つ一般的標準貸借対照表を示していることを指摘される。これに対し、財務管理委員会の標準貸借対照表は、その説明、分類および項目の例示において、英米独の例に比し週かに詳細かつ精密になっているとされる。これは、財務管理委員会の標準貸借対照表が一般的標準貸借対照表と産業別標準貸借対照表との二兎を追った結果ではないかと反問され、つぎのように述べておられる。

「私は、……甲乙丙丁の標準雛形を掲げて、之を予想して説明を与へて行く方法をとった所に合理局案の弱点を見出さざるを得ないのである。先づ貸借対照表の形式と内容を規定して、自ら標準雛形が定まるのでなければならない。既に或種の標準雛形が予定してあると、その説明は、一般的標準貸借対照表を目指すべき場合にも、勢い或程度迄産業別とならざるを得ず、然も不徹底に陥ることを免れ難い。合理局案がまさしくそれである。」(pp. 35-36)

この句の後、英米独においては完全ではないまでも一般的標準貸借対照表を制定し得たのに対し、我国においては何故これができないのかといった趣旨の疑問が呈示されているが、この点については筆者の今後の研究課題としたい。

財務管理委員会の標準貸借対照表に対する黒澤教授の批判は、下野教授や木村教授と観点は異なるものの手厳しさにおいては劣らぬと言えよう。

最後に、貸借対照表と財産目録の同質性、および強制力をもたない見本ないし模範としての標準財務諸表という財務管理委員会の基本的考え方を是認した上で、の批評すなわち第三の範疇に入る批評に目を向けた。貸借対照表と財産目録の同質性を認めるという観点からの批評ということで、多くの論者は自ら批評の中心を標準貸借対照表に向けている。ここでも標準貸借対照表への批評を中心に上げることとしたい。

第三の範疇に入る批評者としてはつぎの論者ないし団体が挙げられよう。

西澤勳次郎(「標準貸借対照表の銀行諸表への影響」

『銀行研究』22/2(1931.2), pp. 87-96)

野田信夫(「財務委員会案『標準貸借対照表』に関する私見」『会計』28/4(1931.4), pp. 81-84)

東京手形交換所(「標準貸借対照表及標準財産目録に対する意見書」『会計』28/4(1931.4), pp. 85-88)

西垣直記(「標準貸借対照表並標準財産目録大観小察(1),(2),(3)」『彦根高商論叢』9(1931.7), pp. 233-267; 10(1931.12), pp. 125-167; 11(1932.7), pp. 187-214)

陶山誠太郎(「標準決算報告書の作成に就て」『企業経営』5/3(1931.9), pp. 55-66)

日本経営学会関西支部財務諸表専門委員会(「臨時産業合理局財務管理委員会公表『標準財務諸表』草案に関する意見書」『国民経済雑誌』51/6(1931.12), pp. 173-190)³¹⁾

長谷川安兵衛(「標準貸借対照表を評す」『早稲田商学』7/4(1932.2), pp. 1-26)

日本経営学会東京支部財務諸表専門委員会(「臨時産業合理局財務管理委員会公表標準財務諸表草案に関する意見書」(1933. pp. 1-31)

古館市太郎(「貸借対照表論の推移と標準貸借対照表」『商学』15・16(1934.10), pp. 149-167)

これらの論者の批評を通覧するとき、標準貸借対照表および標準財産目録についての全般的評価は、企業が千差万別の財務諸表を公表している現実に鑑み、財務諸表の標準を公表したことは時宜を得た企画で、実業界の将来に益するところが大きいといった内容にまとめられよう(西澤 p. 87, 東京手形交換所 p. 85, 長谷川 pp. 1-2, 古館 p. 160)。

標準貸借対照表(および標準財産目録)の個々の内容に関する批判を取り上げる前に、当時の会計慣行がどのようなものであったかを推測させる一助となると思われるので、良い評価がなされた項目を紹介しておきたい。

標準貸借対照表の「形式」の部に関するものとしては、横書アラビア数字の使用を原則とし縦書日本数字の使用も可とすること、多桁式金額欄を使用すること等の項目が評価されている(西澤 pp. 88-89, 西垣(1) p. 255)。

「内容」の部については、利益の留保項目を積立金という名称で統一するとともに、損失に課して留保される項目として引当勘定を設定したことが多くの論者

から評価されている(西澤 pp. 93-95, 西垣(3) pp. 210-212, 長谷川 p. 10, 経営学会東京支部 pp. 20-21)。また, 子会社および姉妹会社の概念が不明確であるとの指摘はあるが, 子会社および姉妹会社の関係を表示すること(西澤 p. 96, 長谷川 p. 8-9), さらに, 有形固定資産に対する銷却累計額³²⁾の表示もその実現可能性を危惧しつつも評価されている(西垣(2) pp. 126-127, 長谷川 p. 8, 東京支部 p. 11)。この他, 長谷川教授は前掲論文で多くの評価すべき項目を挙げているが, その中より他の論者が異論をあまり唱えていないものを挙るとつぎのとおりである(長谷川 pp. 10-25)。

- ①積立金および引当勘定に対する資産項目として特定資産を設けたこと
- ②社債割引料, 社債発行費を社債償還期間を通じて銷却すること
- ③優先株, 普通株を区分表示したこと
- ④前期繰越損益と当期損益を区分しかつ貸借対照表末尾に表示すること³³⁾
- ⑤従業員, 役員等に対する貸付金および立替金を表示すること
- ⑥偶発債務, 保証債務を表示すること, 等

つぎに, 標準貸借対照表(および標準財産目録)に対する批判に移る。その「形式」の部については, 雛形が四種あることに対する批判が強い。四種の雛形で重複しているところを削除しかつ足らざるところを追加し, 工業会社用と商業会社用の二種がよい(東京手形交換所 p. 85, 西垣(1) pp. 262-263)とか, あるいは弾力性のある共通的な一表を作成すべきである(東京支部 pp. 8-9, 古館 pp. 161-162)といった批判が出されている。この他, 標準貸借対照表では左側を借方とし, 右側を貸方とすることを原則とし, 借方を資産の部, 貸方を負債及び資本の部とするも可という立場をとったことに対し賛否両論が出されている。上記の原則に反対する理由は, 借方および貸方が専門的に過ぎるというものであり(西澤 pp. 89-90), 賛成の理由は財務管理委員会案の方が世界共通の用例であるというものである³⁴⁾(西垣(1) p. 260)。貸借対照表の配列について, 長谷川教授が財務管理委員会案を支持している(長谷川 p. 4)のに対して, 陶山教授が「多くの貸借対照表に見るが如く利用性の順序(order of availability)に従ひ配列する」(p. 62)ことが望ましいとしている点に, 当時の実務の状況が伺え興味もたれる。

標準貸借対照表の「内容」の部借方側の諸項目については厳しい批判ないし論争はみられない。貸方側では, 未払込株金の扱いについて多くの論者が賛否の意見を述べている。未払込株金を貸方の公称資本金から控除するという財務管理委員会案に賛意を表わした論者は二人(西垣(3) pp. 188-209, 経営学会関西支部 p. 182)であるのに対して, 反対した論者は五人(西澤 pp. 91-93, 東京手形交換所 p. 86, 陶山 pp. 63-64, 長谷川³⁵⁾ p. 15-19, 古館 pp. 163-166)である。反対の主たる理由は, 未払込株金を会社の株主に対する紛れもない債権と考えるところに求められる。なお, 日本経営学会東京支部の『意見書』には, 未払込株金に対する委員の統一見解が得られず, 賛否両論が併記されている(pp. 17-20)。全体として財務管理委員会案に対する反対意見の方が多く, このような傾向を考慮したためか, 確定稿たる財務諸表準則では, 未払込株金は資産の側に計上するように改められた。

未払込株金につづいて割引手形を貸方金額欄に表示したことに関及した論者が多い。財務管理委員会案に賛成の理由は, 当案は慣習に反するが偶発債務である手形責任を表示することは望ましいというもの(東京支部 p. 15, 長谷川 p. 12)であり, 反対の論者は, 他の保証債務と同様に脚注ないし摘要欄への表示を主張した(西垣(2) pp. 154-156, 古館 pp. 166-167)。経営学会関西支部が, 「『引当金』は『主として損失に課して留保せらるるもの』である。『積立金とは本質を異に』するが, 資本勘定及至損益勘定に属するものなることは疑ふ余地がない。」(pp. 182-183)という理由で, 財務管理委員会が引当金を負債の部に掲げたことに反対したことも指摘しておきたい。

標準貸借対照表(および標準財産目録)に対するその他の批判は, 東京手形交換所の「意見書」が指摘したところでもあるが, つぎの三つの範疇に分けられる。すなわち①例示が悪い項目, ②用語が不適当な項目, ③説明が不十分な項目である。各範疇に入る項目はつぎのとおりである。

第一の範疇である例示が悪い項目として複数の論者が挙げているのは, 雛形の甲表において未収入金に売掛金を包含して表示したことである(野田 pp. 82-83, 西垣(2) p. 152, 長谷川 pp. 11-12)。いずれの論者もこの表示は望ましくないとし, 二項目の分離個別表示を求めている。財務管理委員会案では引当金が, ①研究引当金, 修繕引当金および納税引当金 ②銷却引当金

③退職給与引当金、年金引当金の三つのグループに分けられているのに対し、経営学会東京支部は、①評価勘定に属するもの(例えば売却引当金)、②Operating Accountsに属するもの(例えば修繕引当金、納税引当金)、③基金たる性質を有するもの(例えば研究引当金、退職給与引当金)の三種のグループに分ける必要を説いている(p. 21)点が注目される。また同東京支部が担保力の相違に基づいて、社債および長期借入金を分類したり、あるいは同じ理由から有価証券を国債、社債、株式等に分類することを求めている(p. 22-23)ことも興味を引かれる。第一の範疇に入る他の項目としては四種の雛形間での用語の不統一を指摘したもの(例えば甲表・固定資産中の“建物及設備”と乙表・固定資産中の“建物”と“設備”の別個表示(東京手形交換所p. 87)や貸借対照表金額欄表示項目の摘要欄表示ないし脚注表示をもとめたもの(例えば保証品として受入れた有価証券の借方・保管有価証券、貸方・預り保証有価証券(甲表参照)は不要で欄外ないし摘要欄への記入(長谷川 p. 13-14))等があげられる。

用語が不適当という第二の範疇に入る項目の中では受取商業手形および支払商業手形をそれぞれ受取手形および支払手形とすることを求める論者(西垣(2) pp. 153-154, 関西部会 pp. 181-182, 長谷川 p. 12, p. 21)が多かった。また、親会社、子会社および姉妹会社を一括して関連会社とする(関西部会 p. 181)、あるいは子会社を従属会社ないし一族会社とする(長谷川 p. 9)といった提案もある。この他、固定資産を用役資産ないし使用資産とする(西垣(2) pp. 129-133)、特定資産を特定投資(関西部会 p. 181)ないし引当金放資(長谷川p. 11)とする、借方の雑勘定を繰延資産ないし堆積資産とする(関西部会 p. 181)等の主張も見出される。この範疇に入る残余の項目は、預り保証金を受入保証金とするというような内容なので省略する。

第三の範疇は説明が不十分な項目である。最初に挙げられうるのは、親会社、子会社および姉妹会社を区別する基準の不明確さを突いた指摘であろう(東京手形交換所 p. 88, 西垣(2) pp. 134-140, 長谷川 pp. 8-9, 東京支部 pp. 12-13, p. 24)。残余の項目は論者により区々である。つぎのような項目が説明不十分として指摘されている。すなわち、甲表が適用される工業株式会社の内容(野田 p. 83)、地上権・水利権・特許権・商標権等の無形資産の計上条件および受取商業手形と

割引手形の関係(東京手形交換所 p. 88)、営業資産および固定資産の内容(長谷川 p. 11)、固定資産の評価損益に関する記述(東京支部 pp. 10-12)等である。

以上が標準貸借対照表および標準財産目録についての評価と批判である。この二種の標準財務表の内容に必ずしも関係はないが、諸論者により、財務諸表開示制度の充実につながる重要な提案がなされているので紹介しておきたい。

- ①損益計算書の制定(東京手形交換所 p. 86-87)
- ②評価原則の制定(陶山 p. 64)
- ③総合(連結)貸借対照表の制定(東京支部 p. 13)
- ④計理士による監査の導入(東京手形交換所 p. 87, 陶山 p. 66, 長谷川 p. 6)

これらの四項目のうち、①および②は、財務管理委員会より標準損益計算書および資産評価準則として未定稿で発表された。さらに、標準損益計算書は標準貸借対照表および標準財産目録とともに、確定稿たる財務諸表準則に取り入れられる一方、資産評価準則は財産評価準則として確定された。

注)

- 1) 黒澤 清「近代簿記会計の誕生——銀行簿記精法、帳合之法と制度会計の史的源泉——」青木茂男編『日本会計発達史』(同友館, 1976年)第1章
- 2) 片野一郎「商法制定の日本会計制度史上の意義」青木茂男編, 前掲書, 第2章: 久野秀男『新版財務諸表制度論』(同友館, 1975年), 第1編
- 3) 黒澤 清「日本の会計回顧録(9)」『企業会計』, 25/10 (1973. 10), pp. 108-112
- 4) 千葉準一「『商工省準則』から『企画院準則(草案)』へ——我国財務諸表制度の形成過程におけるシステム統合の諸問題——」日本会計研究学会特別委員会中間報告『財務諸表制度史の研究』(1985年), pp. 11-16.
- 5) 「会計余録」『会計』27/2 (1930. 8), pp. 130-131
- 6) 太田哲三『財務諸表準則解説(第4版)』(高陽書院, 1937年), pp. 10-11: 陶山誠太郎「標準決算報告書の作成に就て」『企業経営』, 5/3 (1931. 9) pp. 55-56
- 7) 黒澤 清「日本の会計回顧録(5)」『企業会計』, 25/6 (1973. 6), p. 91
- 8) 臨時産業合理局編『財務諸表準則』(森山書店, 1934年), pp. 1-2
- 9) 臨時産業合理局財務管理委員会案「標準貸借対照表」, 『会計』27/6 (1930. 12), pp. 65-85

- 10) 黒澤 清「日本の会計回顧録(5)」『企業会計』, 25/6 (1973.6), p.92
- 11) 「標準貸借対照表」の甲及乙表の貸方項目の説明の(四)につきのように記述されている。「純益留保の項目は従来準備金, 積立金等の名称が混用せらるゝ所なるも純益留保の旨を明確ならしむる必要上ここには名称を積立金と統一せり」
- 12) 原文の通り引用, あるいは固定資産の誤植か
- 13) 標準貸借対照表・「内容」の部・甲及乙表(工業)の貸方項目の説明(参照)
- 14) 臨時産業合理局財務管理委員会「『未払込株金』を貸借対照表の借方に掲載せざる理由」『会計』, 28/2 (1931.2), pp.97-98. (引用文中下線を引いた部分が標準貸借対照表でなされた説明に相当する)
- 15) 臨時産業合理局財務管理委員会案「標準財産目録」『会計』, 28/1 (1931.1), pp.113-126
- 16) 標準財産目録の甲表および丙表は, それらの摘要欄への数量・口数・得意先名あるいは仕入先名等の記入, および株主勘定と損益勘定に代る正味財産の一括表示を行うことを除いて, 標準貸借対照表の甲表および丙表と同じであるので, 紙幅の関係で, それらの雛形の再録は着略した
- 17) 陶山誠太郎, 前掲論文, pp.59-60
- 18) 陶山誠太郎, 前掲論文, p.60
- 19) 陶山誠太郎, 前掲論文, p.61
- 20) 「会計余録」『会計』, 30/3 (1932.3), p.179
- 21) 日本経営学会東京支部財務諸表専門委員会『臨時産業合理局財務諸表専門委員会公表標準財務諸表草案に関する意見書』が小冊子の標題であるが, 諸は誤植と思われるので, 本文中では除いた。この小冊子には発表年月が付記されていないが, 1933年春の発表と考えられる。黒澤 清「日本の会計回顧録(4)」『企業会計』, 25/5 (1973.5), p.111 参照
- 22) 筆者挿入文
- 23) 太田哲三「商法改正要綱中の株式会社の計算」『会計』, 29/6 (1931.6), p.6, なお, 引用文の()内の文は筆者が挿入した
- 24) 下野直太郎「商法第26条財産評価規定は貸借対照表の作成にも適用すべきや否や」『会計』, 28/4 (1931.4) pp.10-12 参照。この下野論文に対してつぎの論者が批判の論文を書いている
柳楽健治「商法第廿六条財産評価規定と貸借対照表」『会計』, 28/6 (1931.6), pp.43-52; 但馬弘衛「貸借対照表及び財産目録を纏りて」『会計』, 31/2 (1932.8), pp.19-39
- 25) 三種の貸借対照表に関する黒澤教授の説明はつぎの論文が詳しいので, それより引用した
黒澤 清「貸借対照表機能の分化」『会計』, 32/3 (1933.3), pp.18-19. 機能面から貸借対照表を三種に区分しうることを論じた黒澤教授の論文としては他につぎのものがある。
- 黒澤 清「貸借対照表経済学と貸借対照表法律学」『会計』, 30/1 (1932.1), pp.63-70; 「企業に於ける貸借対照表問題」『会計』, 31/1 (1932.7), pp.18-28
上記論文に対してつぎの批判論文がある
但馬弘衛「所謂法律・簿記・経営貸借対照表論——黒澤教授の論旨に対して——」『会計』, 32/5 (1932.5), pp.29-46.; 「所謂法律貸借対照表論再吟味」『会計』, 32/2 (1933.2), pp.63-75
- 26) 財務管理委員会は, 標準貸借対照表および標準財産目録の発表の段階では, 標準財務諸表の実施にあたり強制力の有無については触れていない。しかし, 本文中で取り上げたように, 財務管理委員会の有力委員が早い段階で強制力のない見本ないし模範としての標準の考え方を表明しており, かつ結果的に財務諸表準則がこの考え方に従ったことをみると, 強制力のない見本ないし模範としての標準の設定を財務管理委員会の基本的考え方としても間違いのないであろう。
- 27) 当時の商法第26条につきのように規定されている「第26条動産, 不動産, 債権, 債務其他ノ財産ノ総目録及ヒ貸方借方ノ対照表ハ商人ノ開業ノ時又ハ会社ノ設立登記ノ時及ヒ毎年一回一定ノ時期ニ於テ之ヲ作り特ニ設ケタル帳簿ニ之ヲ記載スルコトヲ要ス……」
- 28) 引用文中の文頭に(二)とあるのは, 標準貸借対照表の「内容」の部の(二)が固定資産関係の規定である為と考えられる
- 29) 黒澤 清「日本の会計回顧録(9)」『企業会計』, 25/10 (1973.10), pp.108-112
- 30) 木村和三郎, 前掲論文, pp.7-14
- 31) 日本経営学会関西西部会財務諸表専門委員会は, 財務管理委員会が財産目録を貸借対照表から独立したものと公表した点では財務管理委員会案を評価している。他方, 標準財産目録に関するその批判をみると, 財産目録は企業の支払能力を示す一覧表であるとする下野教授や木村教授の説に近い立場に立っているとも解しうる。しかしながら, 両教授のように貸借対照表と財産目録では評価原則が異なるという主張はみられないので, 基本的には財務管理委員会と同じ立場に立つと判断し, 第三の範疇に入れた。
- 32) 財務管理委員会は 固定資産減価償却準則以降償却に代えて償却を用いるようになった
- 33) 東京手形交換所の「意見書」では, 前期繰越損益と当期損益を合算したものを当期損益とすることを求めている(p.86)
- 34) 古館教授は, 左側は借方, 右側は貸方という原則のみでよいとしている(p.162)
- 35) 長谷川教授は未払込株金について下記の論文を書いている
長谷川安兵衛「未払込株金の性質を論ず」『会計』, 35/3 (1934.9), pp.1-30

なお、増地教授は財務管理委員会案支持の立場から次の論文を書いている
増地庸治郎「未払込株金について」『会計』, 35/4 (1934. 10), pp. 1-17

(本稿は、日本会計研究学会の「財務諸表制度史の研究」に関する特別委員会の研究に基づくものである)

〔かわの まさお 横浜国立大学経営部教授〕