

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 (2)

河 野 正 男

4. 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

前節で紹介したように、標準貸借対照表および標準財産目録が発表されると、財務諸表の標準の設定という趣旨に反対する論者はいなかったが、それらの標準財務表の内容について賛否両論、諸々の意見が出された。開陳された意見の中に、損益計算書の標準様式の設定を求める声（東京手形交換所）があった。財務管理委員会は、当初の審議要目（第2節に呈示）に従って、標準貸借対照表および標準財産目録について標準損益計算書（未定稿）を発表した³⁶⁾。なお、この発表に若干先立って、財務管理委員会の当初の審議要目の一つである「固定資産の減価償却の合理的方法」の設定に応じて固定資産減価償却準則（未定稿）を発表している。内容の重要性を考えて、まず、標準損益計算書から取り上げることにしたい。

(1) 標準損益計算書

① 標準損益計算書の概要

標準損益計算書も、標準貸借対照表および標準財産目録と同じように、「形式」と「内容」の二部から成っている。「形式」の部の規定は7項目である。すなわち、損益計算書なる標題の附記、営業期間の記載、社名(店名)の明示、摘要欄および金額欄への表記法(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とす)、雛形に準拠した業態による内容の精粗の容認、総合科目と内訳科目の字体の区別等である。

「内容」の部は、A表(商業)の説明とB表(工業)の説明に大別され、前者について17項目の規定が、後者について15項目の規定がある。従って規定数は合計

39項目ということになる。A表は標準貸借対照表の丙表(本稿第3節参照)と、B表はその乙表と関連している。A表およびB表は下記のような構造になっている。

A表およびB表を参照しつつ、「内容」の部の特徴について説明しよう。両表を通じての特徴は、区分損益計算が行われている点である。A表では、売上損益計算、営業損益計算、純損益計算の3区分が、B表ではこの3区分の冒頭に製造原価計算の区分が加えられ4区分がなされている。

B表第1区分は製造原価計算の区分で、A表にないものである。その中の特別費は、原料および工賃以外の直接費で、消費税、特許権使用料、設計費、電気化学工業における電力費等が例示されている。割掛費は「製品の原価を構成する間接の諸費用の総称」で、燃料費、修繕費、減価償却費、給料工賃、消耗品費等が例示されている。

A表第1区分およびB表第2区分は売上損益計算を示す。売上高の計上についてはA表に係わる規定7に つぎのように書かれている。

「七 売上高は確実に売上げた金額を示すべし。試売高又は返品契約等の条件付売上に就ては之を仮勘定に留保して当期売上高に計上せず、其の原価は之を商品現在高に其のまま包含せしむるを可とす。積送品に就いても売上済の分のみを売上高に計上し、売上未済の分は前項に準じて処理すべきものとす。

本支店間又は部門間の振替高は仕入高及び売上高より除外すべし。」

A表 (商業)		第〇〇期 自昭和〇年〇月〇日 至同 〇年〇月〇日 損益計算書	
丙 販 賣 株 式 會 社			
損	失	利	益
商品及積送品繰越高	8,921,000.00	商品及積送品賣上高	20,114,000.00
當期仕入高	17,559,000.00	商品及積送品現在高	9,271,000.00
販賣費	1,029,000.00		
	27,509,000.00		
賣上利益	1,876,000.00		
	29,385,000.00		29,385,000.00
營業費	1,776,000.00	賣上利益	1,876,000.00
貸倒損	41,000.00	受入手數料	87,000.00
固定資産減価償却	74,000.00	受入利息及割引料	46,000.00
廣告宣傳費償却	4,000.00	有價証券利息及配當金	39,000.00
支拂利息及割引料	32,000.00	雜収入	7,000.00
雜損失	4,000.00		
	1,931,000.00		
營業利益	124,000.00		
	2,055,000.00		2,055,000.00
創業費償却	10,000.00	營業利益	124,000.00
營業權償却	1,000.00	償却債權取立益	3,000.00
固定資産賣却損	43,000.00	有價証券償還益	2,000.00
固定資産評價損	11,000.00		129,000.00
有價証券賣却損	74,000.00	當期純損失	92,000.00
建物商品火災に依る損失	82,000.00		
	221,000.00		221,000.00

(本雛形は標準貸借対照表雛形丙表の事業に関するものとす)

規定7の文面には「実現」という語は使用されていないが、実現主義の考え方がとられていることが分る。販売費がこの区分にあり、これが売上高から差引かれた後に売上利益が算定されている。企業会計原則の損益計算書における売上総利益の算定と異なっている点が目を引く。

A表第2区分およびB表第3区分は営業損益計算の区分とされる。この区分については特に説明の必要がないであろう。営業費は総掛費でも良いとされている以外は説明がない。販売費が第1区分(B表第2区分)に計上されているので一般管理費の類を意味するものと解される。

A表第3区分およびB表第4区分は純損益計算の区分である。企業会計原則の損益計算書の純損益計算の

区分と比較すると若干異なる。例えば、創業費および営業権の償却分は後者では経常損益計算(A表およびB表では営業損益計算に当る)に入れられる。

A表の固定資産評価損については説明がない。末尾の固定資産減価償却準則の規定7の第2項で物価変動による固定資産の評価損の計上が是認されていることから、この科目が標準損益計算書に示されることになったのであろう。有価証券評価損および原料評価損についても説明がない。評価原則に係わる財務管理委員会の未定稿である資産評価準則の規定23と27につきのように記されている³⁷⁾。

「三 有価証券は決算当時に於ける市場価格を以て評価するを原則とす。但、市場価格による評価

B表 (工業) 第〇〇期 自昭和〇年〇月〇日 損益計算書
至同 〇年〇月〇日

乙 製 造 株 式 會 社

損 失		利 益	
仕掛品繰越高	4,124,000.00	當期製品原價	5,315,000.00
原料消費高	3,013,000.00	當期副産品原價	491,000.00
工 賃	1,224,000.00	仕掛品現在高	3,817,000.00
特 別 費	328,000.00		
割掛費(内減價償却 314,000.00)	934,000.00		
	<u>9,623,000.00</u>		<u>9,623,000.00</u>
製品及副産品繰越高	1,130,000.00	製品及副産品賣上高	7,124,000.00
當期製品及副産品原價	5,806,000.00	製品及副産品現在高	1,435,000.00
販 賣 費	236,000.00		
	<u>7,172,000.00</u>		
賣 上 利 益	<u>1,387,000.00</u>		
	<u>8,559,000.00</u>		<u>8,559,000.00</u>
營 業 費	216,000.00	賣 上 利 益	1,387,000.00
税金引當金	115,000.00	受 入 利 息	23,000.00
従業員退職給與引當金	102,000.00	株 式 配 當 金	31,000.00
支拂利息	234,000.00	雜 収 入	3,000.00
社債差金及發行費償却	10,000.00		
貸 倒 損	34,000.00		
雜 損 失	21,000.00		
	<u>732,000.00</u>		
營 業 利 益	<u>712,000.00</u>		
	<u>1,444,000.00</u>		<u>1,444,000.00</u>
原料評價損	120,000.00	營 業 利 益	712,000.00
有價證券評價損	62,000.00	償却債權取立益	11,000.00
建物機械賣却損	34,000.00	有價證券賣却益	5,000.00
	<u>216,000.00</u>		
當期純利益	<u>512,000.00</u>		
	<u>728,000.00</u>		<u>728,000.00</u>

(本雛形は標準貸借対照表雛形乙表の事業に關するものとす)

額が帳簿額に比して高き場合には評価差額を別勘定に留保するか、或は帳簿価額を以て継続すべし。

(第2項 省略)

三 原料及び貯蔵品等は取得原価により評価するを原則とす。但、時価が著しく原価と異なる時

は、時価によりて評価すべきも、評価益は之を計上せざるを可とす。

三 商品の評価については……、原料及び貯蔵品に關する規定の全部を適用す。」

上記の規定では、有価証券については市価による評

価が、原料（および商品）については取得原価による評価がそれぞれ原則とされている。しかし、後者の資産については著しい価格下落時の評価損の計上を推奨している。従って、標準損益計算書における有価証券評価損および原料評価損の計上は、資産評価準則を念頭においたものと言うことができる。有価証券評価損の計上は、現行の会計実務からすればA表第2区分（B表第3区分）とされよう。

②標準損益計算書に関する批評

標準損益計算書については、標準貸借対照表および標準財産目録に比較して発表された意見や批評が少ない。この事実からも、損益計算書に対する当時の人々の関心の度合を窺い知ることができる。

最初に意見を表明したのは下野教授であった。下野教授は、標準貸借対照表および標準財産目録に比較すると、「標準損益計算書は著しく進歩している」と高い評価を与えているのであるが、形式・内容について疑問があるとして8項目ばかり挙げている。その内容はつぎのとおりである³⁸⁾。

〔1)何が故に欧米の形式に做ひ損費支出を先にし利益収入を後に掲げたりや。我日本国の慣例に従ひ利益収入を先にし損費支出を後にするこそ当然なるのみならず独立国の体面上よりするも彼等欧米人の響に做ふは誠以て不見識の業と心得ざるや。況や東洋に在来の金銭収支簿記式よりすれば損益勘定も貸借対照表も共に金銭収支勘定の形式を取揃え我国体と共に全世界に誇るに足るべき簡決明瞭なる形式の厳存するに非ずや。吾人を以て之を見れば実に襟を左にするの感あり。

(2)損益金は名目勘定に属し単に帖簿上の数字たるに止まり如何様にも細工を施し株主並に世間を欺瀆し得るものなり。

之を妨ぐの途は主たる取引金高に対する比率を見るの他なし。然るに本案所掲の数字には一も比率を付したるものを見ず。如斯を繩を掛けて結ばざるに均し。何等取締の効あるべからず。

(3)貸借対照表と同様に社名又は店名を劈頭に掲げ次に第回自年月日損益計算書と題すべきものならん。

内容

(4)『第三区分は当期間の純損益を計算す』とあり。此純益は之に相当せる現金額の有無に拘らず配当するを得べき性質のものなりや如何。

本来利益を分配するにあらざれば損益は如何様に大又は小に計算するも利害無関係のものなり。故に配当するを得べき利益金額を算定するを必要とす左れば損益計算書の附属として正味損益処分計算書を作る要あるべし。之を欠くは何如。

(5)固定資産減価償却高は如何にして算定するを得べきや。

(6)3表（工業）に於て第一区分には製造勘定なる表題を掲げ第二区分には販売勘定の題目を付し第三区分には損益勘定の見出を付するを可とせん。而して第四区分は不用なるに似たれども果して如何。

(7)製品に割当未済の賃金は勘定を以て整理すべきや。

(8)副産物に原価皆無なりや。

更に要するに標準として其数字大に過ぐるの嫌なき能はざるが如し果して如何。〕

下野教授の標準損益計算書に関する批評のうち、「形式」の部に係る最初の3項目については特に取り上げる必要はないであろう。「内容」の部に関する項目のうち、(4)と(6)について若干コメントをしておきたい。

(4)純損益処分計算書の作成の主張については、確定稿たる財務諸表準則においてとり入れられた。財務諸表準則の工業会社用の損益計算書では、標準損益計算書の工業会社用の損益計算書の第一区分を製造原価計算、第二区分を売上損益計算、第三区分を営業損益計算、第四区分を純損益計算とし、この後に、下記の内容からなる純損益処分計算の区分を、損益計算書の枠外の計算であると断わりを入れて、附属せしめた。

純損益処分計算

法定積立金	×××	当期利益金	×××
別途積立金	×××	前期繰越利益金	×××
株主配当金	×××		
役員償与金	×××		
後期繰越利益金	×××		
	×××		×××

(6)は、工業会社用の損益計算書の区分計算の仕方に関するものである。下野教授の原文では3表とあるがB表の誤植と思われる。このB表の第四区分(およびA表の第三区分)をみると、その主たる内容は企業会計原則の下での損益計算書の純損益計算の部に相当する。しかしながら、有価証券売却損益や評価損(およびA表の創業費ならびに営業権の償却)等が第四区分(およびA表の第三区分)にあり、現在の会計慣行からすれば第三区分と第四区分の損益項目の分類が不十分なものといえる。下野教授の第三区分と第四区分の統合の主張はこの欠点を突いたものであるかもしれないが、不十分なものといえ、標準損益計算書の区分の方が秀れているといえよう。

陶山誠太郎教授は、先に引用した論文「標準決算報告書の作成に就て」において、標準損益計算書に触れて二点の指摘をしている³⁹⁾。その一点は、前節で引用した如く標準損益計算書が見本決算報告書であるならば、標準貸借対照表および標準財産目録の場合と同じく雛形は一表で充分ではないかというものである。他の一点は、標準損益計算書も、標準貸借対照表と同じく勘定式で示されているが、「損益計算書は報告式がその目的に適ひ實際上便益であろう」との考えを述べている。以上の他、標準損益計算書の内容に関する批評は全くなされていない。

日本経営学会の関西部会および東京支部の両財務諸表専門委員会は、財務管理委員会の標準財務諸表草案に対し意見書を発表しているが、その中で標準損益計算書にも若干のスペースを割いている。全文を引用しよう。

発表順ということで、まず、関西部会財務諸表専門委員の「意見書」を取り上げる。この「意見書」の第四節は『標準損益計算書』とされ、つぎのように述べている⁴⁰⁾。

「臨時産業合理局財務管理委員会草案に係る『標準損益計算書』に於て最も重点の置かれていると見るべきは区分計算である。

区分計算は企業経営解析の目的、乃至は業務執行者又は投資者に対する報告書としては甚だ重要な観念を含むものであって此点に着目したる当該委員会の態度は、進歩的なものとして傾聴に値するものがある。従つて、これを教育的見地、乃至は指導的立場より見れば、これに反対すべき理由は毫も在

せざるものである。

然し乍ら、これを『標準損益計算書』として見る時は、甚だ不適當なる提案と評するの外はない。蓋し、区分計算に依つて生ずる損益項目分類の困難、乃至は不能あると共に却つてこれが爲めに実行性を乏しくし、曖昧にして虚偽なる公表を強ふるの結果を招来する恐れなきやを思ふのである。

仮りに、此『標準損益計算書』に従つて正確なる公表を成さんと欲する場合には、此計算書に囚はれたる会計組織を組立つることを要し、企業経営上からは却つて不適當なる計算組織を強制することとなり終る場合があるであらう。若し然からずとすれば、一旦、決算したる後に於て、再度此種の形式に書き改むる爲に不要なる計算と不正確なる組替へを要するに至るであらう。

此種の弊害は企業経営上の必要より組成せられたる会計諸表を法律上或は税務上の必要より組替へ、又は不用なる記帳を強制せらるることにより、業界一般が苦しめる実情にさも似たるものを再度招来することになるのである。此種の不合理の強制は指導的任務にあるものとして厳に慎むべき所である。

仮りに此区分計算に依る草案に就いて考ふるに、此範囲に於ても既に若干の疑義の存するものがないではない。

例へば、A表に於て『販売費』を掲げて『仕入費』を掲げざるが如き、『販売費』と『営業費』との区分の曖昧なるが如き、或はB表に於ける『原料評価損』の取扱に關しても、見方は必ずしも此の意見に於て一定し難いであらう。

要は、業務の種類、乃至は其の計算組織に應ずる差異あるを注意せねばならぬ。

論じて此處に至れば、若し此種の『標準損益計算書』を提案せんとせば、少くとも業務別に別箇の立案を要し、更に進んでは、標準的計算組織乃至は帳簿形式の提案に及ぶの必要があるであらう。委員会の所見如何。

臨時産業合理局は此点まで進み、且これを強制するの英断ありや否や。此点に至れば現在に於ける臨時産業合理局の構成、権限乃至は目的を再吟味するに非ずんば不可能の事に属するのではあるまいか。」

東京支部財務諸表専門委員会は、その『意見書』の末節を「標準損益計算書」として、つぎのような一文

を掲げている⁴¹⁾。

「合理局財務専門委員は貸借対照表及び財産目録と共に損益計算書に就て其の標準化を企てた。併し注意を要する点は、此の表は貸借対照表と異り公示を必要としない点である。巷間動もすれば此の計算書の強制性並に公示性を誤信し、其の強行並に強行の結果生ずる懼れある諸種の弊害に就て疑懼の念を抱くものあるは甚だしき謬見である。

恐らく従来と雖も企業当事者は、或る程度の内部損益計算書を行って居たに相違ない。唯夫れが杜撰極まるものであったことは識者の等しく認むる処である。工場会計に於ては相当精細なる原価計算方法が行はれて居たにしても工業の営業部並に純粋商業の会計は比較的等閑視せられて居たことを否定することは出来ない。標準損益計算書の目的は実に此の従来閑却せられたる方面に視聽を集むる点にある。此の原案の特徴は所謂区分計算の方法を採用せる処にある。此の方法の詳細なる点に就ては多少の修正を必要とする。併し合理局委員会の、進歩的態度は、指導的乃至教育的効果を顧慮する立場より見て敬服に足るものがある。既に本計算書が公示性なき対内的使命を有するものとせば、所謂未実現利益の計算に対する理論的非難も根拠を失ふ。標準損益計算書作成が新なる帳簿設定を必要とするにせよ、夫は斯くあるべきものは斯くするまでである。」

東京支部の『意見書』が関西支部の「意見書」より後で出されているために、損益計算書に関する叙述の部は特に前者が後者をかなり意識して書かれている節がみられる。いずれの意見書においても、標準損益計算書が区分計算方式を取り入れたことを、教育的および指導的見地から高く評価している。しかしこの点を除くと両意見書の記述内容には大きな隔たりがある。この相違は、「標準」に関する理解の違いに根差している。すなわち、東京支部の『意見書』が標準損益計算書を含む標準財務諸表を原則的には模範ないし見本と考えて、その教育的効果面を重視して書かれているのに対して、関西支部の「意見書」は標準財務諸表の標準を強制力をもつということに相当のウエートを置いて書かれている。標準に関する両支部の理解の違いが標準損益計算書の記述に顕著に表われたと見ることが出来る。結果的にはと言うべきか、あるいは事前に知って

いたと言うべきか、東京支部の標準に対する理解の方が正しく、それ故に後世の我々の目から見れば東京支部の記述の方が適切なものと受けとれる。

しかしながら、財務管理委員会はその標準財務諸表のいずれの未定稿においてもそれらを強制するか否かについて全く触れていないので、関西支部の財務諸表専門委員会が強制の可能性を強く意識し、千差万別の実務を行っている企業への大きな影響を考へて、前掲のような意見を出したことは理解できるし、又それは当時の企業が標準財務諸表についてどのように考へていたかを知る手掛りともなる。とはいえ、関西支部の「意見書」は標準損益計算書に限らず全般に極めて実際の観点からの意見、さらに言うならば標準財務諸表に従って財務諸表を作成する企業の立場からの意見が強く出過ぎている嫌いがある。標準財務諸表の提案の背後にある産業の合理化の視点についてもう少し配慮があっても良かったのではなからうか。

(2) 固定資産減価償却準則

固定資産減価償却準則は、先述したように標準損益計算書に僅かに先立って発表された⁴²⁾。この未定稿の雑誌『会計』誌上への発表と同時に、同じく『会計』誌上に財務管理委員会の中心メンバーである太田哲三教授が個人の資格で「合理局案減価償却準則参考」を発表している⁴³⁾。これは本稿末尾に再録された簡潔な内容の固定資産減価償却準則の解説を試みたもので、個人の資格で書かれているが固定資産減価償却準則を補完する内容となっている。

固定資産減価償却準則を批評した論文は極めて少ない。調べた限りでは二論文である。一つは、吉川義弘教授によって書かれた「合理局案減価償却準則及び太田教授の同解説を読みて」(『会計』29/2(1931.8), pp. 45~52)である。論文では準則および「参考」に対してつぎの五点からなる疑問が出されている。

第一点は、減価の意義に関するものである。準則では減価の定義を直接的に示していないとして、定義については、太田教授の「参考」を取り上げている。そこには、減価は英語の Depreciation に相当する語であるが、Depletion (消耗性資産の消耗)および Amortisation (主として無形資産の済崩償却)も含むものとするという文言がある⁴⁴⁾。吉川教授は、Amortisation は、減価償却の方法によらない固定資産の価額の引下げの意味で使用されることが少なくないので、減価償

却の意義から Amortisation を省くのが至当としている。

第二点は経常減価と臨時減価の区別に関するものである。ここでは、準則及び「参考」で経常減価の二原因とされている物理的減価および職能的（ないし機能的または経済的）減価のうち、職能的減価は経営者の固定資産の取得利用に対する見込み外れによる損失に外ならないのであるから、これを準則の規定7の臨時償却にすべしということが主張される。

「参考」の中に「原形を回復し、原能力を維持する修繕費は、其の期の損費たるは明らかなりと雖も、固定資産廃棄に至るまでの修繕総額が予測し得る場合には、固定資産原価に之を加えて償却額算定の基礎となすを得べし（定額法によるを便とす）」という一文がある⁴⁶⁾。第三点はこの一文に対する批判である。批判の一つは、長期使用の固定資産に対して全修繕費が正しく計算しうるか否かという疑問である。他の一つは、上記一文が各会計期間における修繕費の負担の公平化を図ることに主眼があるなら、修繕費に関する準備積立をすれば済むというものである。現在の会計慣行からすればいずれの意見にも左祖しかねるが、当時の費用配分に対する考え方の一端を知り得て興味をもたれる箇所である。

第四点は準則の規定2にある建設助成金または寄附金を受入れた場合に、この金額を固定資産の原価より控除するという点に関するものである。「参考」ではこの点についてつぎのように説明している⁴⁶⁾。

「固定資産獲得に際し、特殊の法規により助成金を受け入れ、或は他人より寄附を受けたる時に、之を其の期の利益として処理するは正当ならず。蓋しかゝる助成金又は寄附を受領する理由は当該固定資産の収益力低く、相当の補助あるに非ざれば起業者無きが為めなり。即ち起業者より見て当該固定資産の利用価値は低きものなれば、助成金又は寄附の額だけ直接に其の原価を切下ぐる方法は穩当なりと云ふべし。之を利益に加へ其の額だけ積立金として留保するは適當なる会計として非難の余地なきが如きも、單純なる積立金は純益留保額と混同され易く不利を醸すべし。但し直接に原価を切下げたる時も、将来再造に際してかゝる補助なき場合を予想して別に純利益を留保して資金を準備蓄積する必要あるは閑却すべからざるものとす。」

吉川教授は、建設助成金または寄附に相当する金額を固定資産の取得原価から控除すると、製品原価がその分丈過少に計上されることになり、真の生産原価を知り得なくなるので、生産原価に影響を与えないような会計処理をすることが至当ではあるまいかと述べている。積立金として処理することについては「参考」の太田教授と同意見で反対しているが、残念ながら他の処理方法の具体的な提案はない。

第四点に関する議論から、建設助成金のような資本的支出に充てられることを意図する、今日的用語での贈与剰余金が、当時会計専門家の間でも、原則としては、利益と考えられていたことを知りうる。

第五点は、「参考」で逦減法による償却が減価償却の負担を余りに不公平ならしめるとの趣旨の説明がなされていることに対する反論である。

以上、吉川論文は、基本的には財務管理委員会の固定資産減価償却準則に賛同した上で、内容に関する若干の疑義を正したものと見ることができる。

経営学会関西部会財務諸表専門委員会も固定資産減価償却準則について批評を行った。同委員会はその「意見書」で標準損益計算書に続く第五節で『固定資産減価償却準則』と題し、極めて実務的観点よりこの準則の批判をしている。若干長くなるが、当時、実務界では何を望んでいたか、そして減価償却の実態はどうであったかを知る上で参考となるので全文を引用することにしたい⁴⁷⁾。

「我々は、今次『固定資産減価償却準則』に対する意見を述べべき段取となつたのであるが、実は臨時産業合理局財務管理委員会の意見書を見て云ふべき言葉を知らぬのである。蓋し、此程度の論述は単に減価消却の解説たるに止まり、何等の提案を含まず、況や『準則』なる語を冠したる理由を解するに苦しむものである。果して、合理局の任務は斯くの如き意見書を發表するにありや。我々の要求する所はむしろ、業界に提案すべき消却率表であり、其消却実行の基準をなすべき提案を要求するのである。現に欧米には、公私の団体より發表せられたる幾多の消却率表があり、技術界乃至業界より提唱せられたる多くの意見書がある。然も現今本邦業界の悩みとする所は、消却の必要を知らざるに非ずして此意見の何れを依るを妥当とするかを知らざるにあるのである。然も、一度、已れの信ずる所、乃至は企業経営

の必要上一定の消却方法に依らんとすれば、他方、税務当局の内規とする『固定資産償却歩合表』なるものがあって一定の拘束を受けるのである。

此時に当って我々の臨時産業合理局に要望するのは、此間に処する最も適当にして推奨すべき消却表の制定並びにこれが実行の勧告である。財務管理委員会が此点に就き其の貴重なる学識経験を傾けられざりしを遺憾とするのみである。

『固定資産減価償却準則』に現れたる意見の多くは、通説に属し、俄に異論を提唱する必要がないものであるが、尚且、二三の点に於て我々の所見と異なるものがあるから、若干申添へて置かう。

其の最も著しい点は当該委員会が、消却額の計算方法に関し、『償却額は其の耐用命数に応じ、毎営業期に一定額を償却する定額法により算定するを可とする』を断言した点である。

惟ふに減価消却の目的は其の状態により一定せざる所であるから、決して斯くの如き技術的見解を以て終始するを妥当なりとしない。企業経営の必要より、消却額を決定することも亦、理由に乏しとしないのである。少くとも、計算に関しては此間の考慮は慎重に為さるべきものである。況や会計上の原則よりすれば、再評価法を以て、最も正しとせざるべからざる理由すらないではない。

只、計算に相当の継続性を与へ、正確性を要求し、予測性を持たしむる点に於て技術計算の根拠ありとなすべきのみである。

然のみならず、現代の如く事業の変改、技術の進歩著しき時代にあつては、寧ろ、旧式、陳腐、不適當の問題が、減価消却の核心に属することは既に欧米合理化運動に於て著目せられて居る所である。況や、刻下の如き物価変動の著しき情勢の下にあつては『定額』を更正する必要さへ論ぜらるゝに至っている事は、夙に学界、業界の認むる所であらう。

此故を以て臨時産業合理局財務管理委員会が、如上の結論に到達したる事は、或は不用意に過ぐるものと評する事も亦過当ではなからう。云ふ所の趣旨は当該委員会の言動が、一般業界乃至は学界に与ふる影響の深甚なるものあるべきに鑑み、敢て不遜を顧ず一言したる所以である。

因に、当該委員会が、始に銷却の文字を用ひ、後に償却の文字に走り、一定する所がないのは頗る惑はしき感がある。蓋し、消却、銷却、償却の文字に

就ては多くの詮索のある所であるが、要は漢字の有する本来の意義よりも、其現代に有する慣行性に依つて選択、理解するを可とする。此意味よりして、最も平易にして理解せられ易く、然も理論上肯定せられ得べき消却を取るを穩当とするのではないか。敢て一考を煩す所以である。」

関西部会の「意見書」の中段に、固定資産減価償却準則の内容が通説に属し、特に異論がない趣旨の文言がある。この部分と、固定資産減価償却準則の前文で指摘されている減価償却に対する産業界の千差万別の対応とを対比すると、学界の通説が産業界ないし会計実践の中では十分に受け入れられていなかったことが分る。したがって減価償却に関する標準となるべき準則を公表したことは意義のあることであつたであらう。しかも、準則の内容は現在の視点から見て概ね妥当と思われるものである。このような固定資産減価償却準則に対して、関西部会の「意見書」は意外と感ぜられるような批判をしている。

まず、固定資産減価償却準則が償却率表の呈示とこの表の実施方法について何ら触れていないことに対して手厳しい批判をしている。このことは、当時、税務当局の内規である「固定資産償却歩合表」以外に何物もなく、かつこれが内規であるために公表されておらず、減価償却を実施するにあたって然るべき基準がなく、企業を悩ましていたことを推測させる⁴⁸⁾。しかしながら、準則に、償却率表まで含めて具体的かつ詳細な償却実施方法を求めることは過大な要求という外的要求と言えるのではなからうか。ここにも、関西部会財務諸表委員会の標準財務諸表に対する現実的姿勢が窺える。

関西部会の「意見書」の第二の批判点は、準則の「償却額は其の耐用命数に応じ、毎営業期に一定額を償却する定額法により算定するを可とする」という一文に対するものである。固定資産減価償却準則および太田教授の「合理局案減価償却準則参考」を通覧すると、各会計期間における公平な費用負担の視点より、減価償却について叙述していることが分る。関西部会の「意見書」が指摘した準則中の上記の文章は、“定額法により算定するを可とする”という部分に若干問題があるかもしれないが、全体として妥当な表現といえよう。上記の一文に対する批判をみるに、減価償却は取得原価を配分する手続であるという観点よりすれば、

“減価消却の目的は其の状態により一定せざる所”という表現は何を意味するか理解できない。この一文の後にある“企業経営の必要より、消却額を決定することも亦、理由に乏しとしないのである”という文章とを重ねると、関西部会財務諸表専門委員会のメンバーは、減価償却に関する学界の通説は別にして、産業界において当時広く行われていたと思われる減価償却を会社の財務上の都合で行うことを容認しているのではないかとの疑念を抱かせる。この部分の批判は、「意見書」が再評価法による減価償却にも触れていることから、インフレーション下での資本維持を考えた減価償却をも念頭におき、取得原価の単なる配分計算としての減価償却の批判ともとれる。この解釈が当たっているとすれば、インフレーション下での資本維持については、取得原価の配分手続としての減価償却とは別個に論ずべきであったのではなからうか。

「意見書」の末尾で取り上げられている消却、銷却および償却のいずれを採用すべきかの用語問題については、「意見書」では消却なる語が妥当としているが、固定資産減価償却準則以降、次第に償却という語に統一され現在に至っていることを考えると興味もたれるところである⁴⁹⁾。

5. 財務諸表準則とその評価

昭和5年8月に臨時産業合理局に設けられた財務管理委員会は、標準貸借対照表(昭和5年12月)を皮切りに、標準財産目録(昭和6年1月)、固定資産減価償却準則(昭和6年6月)、標準損益計算書(昭和6年8月)、資産評価準則(昭和7年7月)そして原価計算基本準則(昭和8年8月)と標準財務諸表の草案を未定稿という形で公表し、関係各方面に諮問した後、昭和9年8月に、標準貸借対照表、標準財産目録および標準損益計算書を一括した財務諸表準則を確定稿として発表した。本稿第1節で述べたように、資産評価準則は財産評価準則(昭和11年6月)として、原価計算基本準則は製造原価計算準則(昭和12年11月)として確定をみている。

第2節に引用した財務諸表準則の序をみると、標準貸借対照表より財務諸表準則の確定までの満4年間に財務管理委員会は162回の会議を行っている。1年当り40回余り開いたことになる。

ともあれ、我国で初めて、企業が準拠すべき標準財

務諸表が確定されたわけである。わが国の会計制度の発展にとって画期的なことではあった。本稿の眼目は財務諸表準則に焦点を合わせた記述にあるので、本来ならば、財務諸表準則の全文を再録すべきところであるが、紙幅の関係でこれを割愛せざるを得ない。そこで、既に概要の説明を行っている標準貸借対照表、標準財産目録および標準損益計算書との比較を念頭において財務諸表準則の概要の紹介をもってこれに代えることにしたい。

(1) 財務諸表準則の概要

財務諸表準則は、臨時産業合理局編纂『財務諸表準則』(昭和9年11月、森山書店刊)という小冊子(A5版)の形で発刊された。頁数は36頁で、他に貸借対照表につき2種、財産目録につき1種、そして損益計算書につき2種の雛形が添付されている。因に、小冊子の定価は12銭である。財務諸表準則の構成は、序、貸借対照表、財産目録および損益計算書の4部から成る。序は本稿第2節で全文の引用をしたが、町田忠治臨時産業合理局長官によって書かれている。序の後に、財務管理委員会委員名のリストが示されている。その中心は第2節で紹介した委員であるが他に、会長として鈴木島吉、臨時委員として五十嵐直三、石山賢吉、原口亮平、小畑源之助、田中耕太郎、明石照男の諸氏の名がみられる。

以下、貸借対照の部から順に取り上げることにする。

① 貸借対照表

貸借対照表の部の構成はつぎのようになっている。

- 第一 総説
- 第二 形式
- 第三 固定資産
- 第四 投資
- 第五 特定資産
- 第六 作業及販売資産
- 第七 流動資産
- 第八 雑勘定(借方)
- 第九 長期負債
- 第十 短期負債
- 第十一 雑勘定(貸方)
- 第十二 引当勘定
- 第十三 資本勘定
- 第十四 偶発債務
- 第十五 貸借対照表の総合

貸借対照表雛形：第一号表（工業株式会社）
第二号表（商業株式会社）

附記すべし。」

この構成は、下記の標準貸借対照表のそれと比較するとかなり変っているように見えるが、この相違は、標準貸借対照表ではその説明にあたって小見出しを付していないのに対して、財務諸表準則では小見出しを付したことによるところが大きいと言えよう。

一標準貸借対照表（未定稿）の構成一

形式

内容

甲及乙表（工業）

（借方項目）

（貸方項目）

丙及丁表（商業）

（借方項目）

（貸方項目）

貸借対照表雛形：甲表（工業株式会社）、乙表（製造株式会社）、丙表（販売株式会社）、丁表（商事株式会社）

保証並偶発債務表示法

財務諸表準則の各部の説明にあたっては通し番号が付されている。貸借対照表の部は1から102まで説明項目（規定）がある。第一総説は1～9までである。その内容は、商法に基づく決算貸借対照表ならびに株主総会提出用および公告用の貸借対照表を定めたこと、雛形として工業会社用および商業会社用の2種を示したこと、各種の財産または資本を整理する項目は実体を明示する名称を付すべきこと、科目は資産、負債および資本に大別しかつ資産および負債については総合科目を設けること等からなる。このような総説の内容中には、標準貸借対照表の「形式」の部の一部が取り入れられている。

上記の総説の紹介から規定7～9を除外したが、つぎのような内容である。

「七 財産の各科目の内容及価額は、資産評価準則、固定資産減価償却準則、標準財産目録及標準損益計算書の定むる所に依る。

八 二箇所以上の営業所を有する企業の貸借対照表は、其の科目に付金額を総合して計上すべし。

九 計理士をして監査せしめたるものは其の旨を

規定7は、財務諸表準則には評価原則に関する規定がないので、この部分を資産評価準則（財産評価準則は未だ確定をみてない）および固定資産減価償却準則等に委ねることを明らかにしたものと考えられる。また、規定9は、標準貸借対照表にはないもので、本稿第3節末尾で紹介した“計理士による監査制度の導入”の要望に応えたものであろう。

第二形式は10～13までの4規定からなる。その内容は、標準貸借対照表の「形式」の部の内、財務諸表準則の第一総説に取り入れられなかったものとはほぼ一致している。すなわち、貸借対照表なる標題の附記、決算日および社名の記載、摘要欄および金額欄への表記法、資産・負債・資本の貸借対照表への表記法、配列法等である。この中で科目の配列法の変更が注目される。標準貸借対照表では工業会社が固定性配列法を、商業会社が流動性配列法をそれぞれとることを原則としていたが、財務諸表準則では全業種の会社に対して固定性配列法を適用することが原則とされた。

財務諸表準則が固定性配列を原則とし、かつ後述する未払込株金（未払込資本金）を資産として扱うことにしたこともあってか、標準貸借対照表に比較して雛形の構成、特に貸方の構成が変わった。本稿第2節で示した雛形と比較してもらうために財務諸表準則の雛形（第一号表）を再録した。

第三固定資産以下第十三資本勘定までは、標準貸借対照表の「内容」の部に相当する。第三固定資産は規定14～19までであるが、標準貸借対照表の固定資産関係の説明と比べて大きな変更はない。説明がより詳しくなっている。このことは、財務諸表準則が102の規定をもっているのに対して標準貸借対照表のそれが64であることから察しがつくように、固定資産に限らず他の総合項目の説明についても言えることである。固定資産の説明の中で注目されるのは、標準貸借対照表では取り上げられなかった営業権、特許権、商標権等の無体資産（標準貸借対照表では無形資産という語を使用）の有償取得による計上を明示したことである。

第四投資は規定20～27までで、この部分で標準貸借対照表と異なる点は、後者において使用されていた親会社、子会社および姉妹会社なる語が前者では同系会社という語に統一されたことである。これは、標準貸借対照表の子会社および姉妹会社という概念が不明確

第一號表

第〇〇期末 昭和〇年〇月〇〇日 貸借對照表

〇 〇 工業株式會社

借方	金額	貸方	金額
固定資産	4,696,500:00	長期負債	2,870,000:00
土地建物及設備(償却累計)	763,000:00	擔保附社債	1,300,000:00
機械(// 1,204,900)	1,342,200:00	無擔保入社債	1,200,000:00
工具及什器(// 211,000)	2,295,000:00	借入金	130,000:00
特許權(// 123,300)	213,900:00	同系會社勘定	220,000:00
商標權(// 3,400)	75,800:00		
	6,600:00	短期負債	2,086,600:00
投資	2,512,200:00	買未支拂掛拂	755,000:00
同系會社出資	2,055,000:00	未支拂掛拂	184,000:00
同系會社有價証券	321,000:00	業員預り	45,000:00
同系會社有價証券	116,000:00	業員預り	354,000:00
同系會社有價証券	20,200:00	業員預り	280,000:00
		業員預り	370,000:00
		業員預り	55,500:00
		業員預り	35,000:00
		業員預り	8,100:00
特定資産	1,304,600:00	引當	594,400:00
自家保險積立金引當預金	372,000:00	納稅引當	18,400:00
引當勘定引當有價証券	580,000:00	退職給與引當	576,000:00
從業員預り金引當有價証券	352,600:00		
		雜勘定	398,400:00
作業及販賣資産	3,591,400:00	假未借預	30,900:00
原料及貯藏品	1,350,000:00	假未借預	1,300:00
原仕製副	530,000:00	假未借預	150,000:00
	1,205,000:00	假未借預	216,200:00
	456,400:00		
流動資産	2,079,500:00	偶發債務	
賣未受短振現	821,400:00	割引手形	253,000
取期行替	153,400:00	保證債務	50,000
入手付預貯	385,600:00		
入金預貯	78,000:00		
入金預貯	520,500:00		
入金預貯	85,600:00		
入金預貯	35,000:00		
		小計	5,949,400:00
雜勘定	498,700:00	株主勘定	12,733,500:00
假未貸開社保	26,000:00	資法別自配前當	10,000,000:00
假未貸開社保	5,400:00	定途保準線	361,000:00
假未貸開社保	14,000:00	定途保準線	950,000:00
假未貸開社保	6,500:00	定途保準線	372,000:00
假未貸開社保	80,600:00	定途保準線	340,000:00
假未貸開社保	150,000:00	定途保準線	86,900:00
假未貸開社保	216,200:00	定途保準線	623,600:00
		小計	
		割引手形見返	253,000
		保證債務見返	50,000
		小計	
		株主勘定	
		未拂込資本	4,000,000:00
			4,000,000:00
		小計	
		小計	18,682,900:00
		小計	18,682,900:00

であるとの批判(本稿第3節(4)参照)に応えたものと思われる。

第五特定資産は規定28~31まで、第六作業及販売資産は規定32~38までである。それらの内容は標準貸借対照表の該当部分と大筋において同じといえる。用語について一言いえば、標準貸借対照表では作業、販売資産を合わせて営業資産としていたが、財務諸表準則では上記の意味で営業資産という語は使用されていない。

第七流動資産は規定39~48まで、そして第八雑勘定(借方)は規定49~62までである。これらの総合項目についても、標準貸借対照表の該当部分の説明と比較して大きな差異はみられない。手形の用語法について若干の変更がある。標準貸借対照表で使用されていた受取商業手形という語についてはその使用に異論を唱えていた論者(本稿第3節(4)参照)があったが、財務諸表準則ではこれに応えたのか、受取手形に改められた。なお、支払商業手形も支払手形に改められている。

第九長期負債は規定62~66まで、第十短期負債は規定67~76まで、そして第十一雑勘定(貸方)は規定77~82までである。これらの総合項目については、標準貸借対照表の該当部分に比して取り立てて言う程の変更はない。

第十二引当勘定については、引当金の重要性に鑑み全文下記に引用した。標準貸借対照表のそれ(本稿第2節(1)参照)に比べると説明が整理されているように思う。

「全 引当勘定は特定の損失に対する準備にして、其の負担が当該会計年度に属し、其の金額が見積りに依りて定められたるものを示す。

利益の留保、寄附金の受納等に依りて特殊の基金又は資金を設けたるときは、引当勘定に準じて之を処理すべし。

全 引当勘定は目的とする損失の種類に依り之を左の如く分類す。

(イ) 特定せる資産の減価 例えば『減価償却引当金』、『貸倒引当金』の如し。

(ロ) 特定の損費 例えば『修繕引当金』、『納税引当金』、『退職給与引当金』の如し。

(ハ) 特殊の危険に因る損害 例えば『自家保険引当金』の如し。

全 引当勘定に相当する資産を営業資産より区別する場合に於ては、之を特定資産として示すべ

し。(28~31参照)

全 固定資産の償却額は当該資産の金額より之を控除することを原則とするも、固定資産は原価又は其の他の金額を以て示し、別に『減価償却引当金』なる科目に其の償却額を計上することを得。」

この引当勘定についての説明をみると、一応、引当金が評価性のもの、負債性のもの、および損失に対するものという風に三種に整理されている。しかし、上記引用文中の83の第二項は利益留保の引当計上を認めるものであり、その後の引当勘定の利用への影響は大きいと言い得よう。

第十三株主勘定は規定87~92までである。規定87および88の第1項はつぎのような内容となっている。

「全 株式会社に於ける株主勘定の内訳科目は左の如し。

借方科目 (イ)未払込資本金 (ロ)前期繰越損失金
(ハ)当期損失金

貸方科目 (イ)資本金 (ロ)各種積立金 (ハ)前期繰越利益金 (ニ)当期利益金

全 『資本金』は公称資本金額を示し、『未払込資本金』は払込未済額を示す。」

上記の規定の意味するところは、標準貸借対照表において未払込株金(未払込資本金)を貸方・公称資本金からの控除項目としていたが、財務諸表準則ではこの方式をやめ、当時の慣行に従い借方項目としたということである。未払込株金の標準貸借対照表における扱いについては多くの論者が賛否両論の立場から意見を述べた(本稿第3節(4)参照)。反対論者の方が多かったことが、財務諸表準則における未払込株金の扱いの変更をもたらしたものと考えられる。なお、規定90は下記のような内容となっており、これは引当勘定への計上の条件を定めた規定83を補完するものといえよう。

「全 『偶発債務積立金』は偶発債務の発生に因りて蒙るべき損失を填補する目的を以て利益を留保したるものを示す。損失発生が適当に予測せらるるものに付ては、其の金額を推定し、之を特殊の『引当金』に計上するを可とす。

『自家保険積立金』も亦適当なる計算の存するときは、之を『自家保険引当金』と為すことを可とす。」

株主勘定を貸方の最後にもってきたために未定稿のように当期利益金が株主勘定から分離（本稿第3節離形甲表参照）されなくなったことも株主勘定の変更に入れうるであろう。

第十四偶発債務は93~99まで規定がある。これは、標準貸借対照表の末尾にあった保証並偶発債務表示法の内容とほぼ同じものとなっている。

第十五貸借対照表の綜合に相当するものは標準貸借対照表にはない。つぎのような内容となっている。

「二 二箇所以上の営業所を有する企業の貸借対照表の各科目を綜合するに当りては次の整理を為すべし。

- (イ) 各店間に於ける未達勘定の整理
- (ロ) 各店間に於ける売買貸借に因る振替利益中未実現の部分の控除

三 営業所が外国に存在し、当該国通貨を以て其の貸借対照表の金額を示したるものは、適當の換算したる後綜合の手續を為すべし。但し換算差金は之を一般の損益と區別して明示すべし。

四 同系会社の貸借対照表を参考の爲め綜合作成する場合の手續は、前記の綜合手續に準ずるものとす。

規定 100 は、前記の規定 8 の内容を受けて書かれたものであろう。規定 101 および 102 は、海外取引に従事している会社ならびに子会社を有する会社がかなりあったことを物語っている。

② 財産目録

財産目録の部の構成はつぎのようになっている。

- 第一 総 説
- 第二 形 式
- 第三 資 産
- 第四 負 債
- 第五 純財産

財産目録離形：第三号表（工業株式会社）

これと比較されるべき標準財産目録（未定稿）の構成は下記の通りである。

形 式

内 容

(総 説)

(資 産)

(負 債)

財産目録離形：甲（工業株式会社）、丙（販売株式会社）

財務諸表準則（確定稿）において第五として純財産の部が加えられた外は、未定稿と確定稿の間での構成上の差異は余りないといえよう。確定稿では財産目録に関する規定が40あるのに対して、未定稿では29であるから、前者の方が説明において詳しくなっている。未定稿と比較した時の確定稿の注目される変更は、未払込株金の扱いである。前者では、注記事項として資産の部の摘要欄に記入されるに過ぎなかった（金額欄への記入はない）のに対して、後者では、規定40に「『未払込資本金』は『純財産』の次に之を記載し、株式の種類、一株の未払込額、未払込株数等を附記すべし」とあり、さらに未払込株金は、離形において純財産の次に示され、それに加算されて合計額が示されている。未定稿と確定稿とのその他の相違点については、①貸借対照表の項で取り上げたので割愛する。

③ 損益計算書

損益計算書の部は38の規定があり、その構成はつぎのようになっている。

第一 総 説

第二 形 式

第三 製造原価計算

第四 売上損益計算

第五 営業損益計算

第六 純損益処分計算

損益計算書離形：第四号表（工業株式会社）

第五号表（商業株式会社）

これに対し、標準損益計算書の構成はつぎの如くであった。

形 式（総 説）

内 容

A 表（商業）

B 表（工業）

損益計算書離形：A表（商業）、B表（工業）

標準損益計算書（未定稿）の構成と財務諸表準則

(確定稿)のそれとを比較すると、一見したところではかなり異なるようであるが、それは項目の立て方の違いによるもので、確定稿に既述したように純損益処分計算の区分が加えられた以外は内容に大きな変化は無いと言ってよいであろう。

第一総説は規定1~5までで、順に決算時作成の損益計算書の制定、工業用および商業用の2種の雛形(第五号表および第六号表)の呈示、業種・規模による内容の精粗の容認、工業用損益計算書につき4区分計算(製造原価計算、売上損益計算、営業損益計算、純損益計算)および商業用損益計算書における3区分計算(売上損益計算、営業損益計算、純損益計算)の導入等が規定されている。第一総説の5は「純損益処分計算は損益計算書の外なりと雖も、便宜上附属雛形の一部として其の様式を示す」(様式については本稿第4節(1)②参照)と規定しており、既述の如く、この区分は標準損益計算書にはなかったものである。

第二形式は規定6~8までであるが、これらの規定の内容は、第一総説で取り上げられたものを除いて、標準損益計算書の「形式」の部と大差ないものとなっている。

第三製造原価計算は規定9~19までであり、区分試算の説明の中で最も規定数が多い。内容的には、標準損益計算書のB表(工業)の第1区分の説明とほぼ同じである。標準損益計算書との違いは、確定稿において、個別原価計算と総合原価計算の二つのケースに分けて製造原価計算の説明をし、その雛形を示している点である。

第四売上損益計算は規定20~27までで、標準損益計算書のA表(商業)の第1区分およびB表(工業)の第2区分に相当し、内容もこれらの区分とほぼ同じものとなっている。

第五営業損益計算は規定28~33までで、標準損益計算書のA表の第2区分およびB表の第3区分に相当し、そして第六純損益計算は規定34~36までで、標準損益計算書のA表の第3区分およびB表の第4区分に相当する。いずれも、未定稿と確定稿の間で内容にさしたる差異はない。

第七純損益処分計算は二つの規定から成る。

「三 当期利益金は純損益処分計算に於て、前期繰越利益金に合算し、之を『積立金』、『株主配当金』、『役員償与金』、『後期繰越利益金』等に処分すべし。当期利益金が前期繰越損失金より少

なるときは、其の差額を『後期繰越損失金』として示すべし。

三 当期損失金は純損益処分計算に於て、前期繰越利益金又は積立金戻入を以て之を補填すべし。前期繰越損失金が存するときは、当期損失金は之を合算し『後期繰越損失金』として示すべし。」

以上、財務諸表準則について概略説明をした⁵⁰⁾。標準貸借対照表、標準財産目録および標準損益計算書等の未定稿の公表ならびに関係諸方面への諮問等を経て上記のような内容のものとして財務諸表準則が確定されたのであるが、次項で、この財務諸表準則に対する当時の人々の評価に触れたい。

(2) 財務諸表準則に関する批評

財務諸表準則を取り上げた論者としてはつぎの諸氏が挙げられうる。

不破貞春(「商工省合理局財務諸表準則について」『研究論集(高岡高商)』7/2(1934.11), pp.99-115)

下野直太郎(「商工省臨時産業合理局発表財務諸表準則に就きて」『会計』36/3(1935.3), pp.1~7)
但馬弘衛(「財務諸表準則の検討——財務諸表準則に於ける財産の意義を検討して未払込資本金の貸借対照表能力に及ぶ——」『会計』36/3(1935.3), pp.8~24)

長谷川安兵衛(「財務諸表準則(確定稿)に対する批判」『銀行研究』28/5(1935.5), pp.27~44)

加藤良平(「合理局財務準則と実務との交錯(1), (2)」『会計』38/3(1936.3), pp.67~78; 38/5(1936.5), pp.69~92)

陶山誠太郎(「財務諸表準則に就いて」『経済学雑誌』7/5(1940.11), pp.85~108)

この他、当時の会計専門家が財務諸表準則に対してどのような評価をしていたかを知る上で、つぎの文献も参考となる。

日本会計研究学会(「『貸借対照表準則』の討究——円卓討論会速記——」『会計』46/5(1940.5), pp.77~120)

吉田良三(「企画院製造工業財務諸表準則と商工省財務諸表準則との比較」『会計』50/5(1942.5), pp.1~27)

山下勝治(「統一財務諸表準則の発展と其意義」『会計』

50/5(1942.5), pp.28~51)

中川秋穂 (「企画院財務諸表準則の性格——商工省臨時産業合理局準則との比較——『会計』50/5(1942.5), pp.52~68)

長谷川安兵衛 (「貸借対照表準則の総論的考察」『会計』50/5(1942.5), pp.135~162)

黒澤 清 (「製造工業損益計算書準則に就て」『会計』50/5(1942.5), pp.256~270)

① 財務諸表準則全般の評価

これらの論者の財務諸表準則に対する批評を通覧するとき、その評価は総じて高い。例えば、不破教授はつぎのように述べている。

「今、この準則を見るに、未定稿について与えられた各方面の意見を忠実に吟味参酌した形跡もあり、約四ヶ年の年月を費して慎重に審議せられただけあって、その綿密な点に於て、また、その概ね妥当である点に於て、おそらくこの種のものとして世界に於ける最善の業績ではないかと思はれる。実際界はこれによって導かれるところが多いであらう。しかしながら、準則として、実際界の要求に比較的好く適応しているといふだけであって、これによって会計に関する理論上の問題が解決し得られたわけではなく、今後一層の研究を必要とすることは云ふまでもない。ただ、吾々学徒は、これが多数の委員の協議の結果定められたものであるところから、これによって、今日我学界・実際界に於て一般的に穩健妥当であると考へられているところが如何なるものであるかを知り得べく、また、その根底に流れている会計思想の性格が大体如何なるものであるかを推知し得る点に於て、興味深く感ずる。」(不破, pp.99~100)。

さらに、長谷川教授は強制力をもたない財務諸表準則の産業界への普及について疑念を抱きつつも、財務諸表準則の内容については高い評価をしている。

「財務諸表準則確定稿は未定稿に比し多方面に亘って頗る改変が加へられた。それは大体に於ていづれも進歩であることは否定出来ない。この程度の財務諸表準則ならば恐らく意を強うして世界に誇り得るものであり、英吉利や独逸の如きに比較するも遙かに勝ることは慶賀に堪えず、現状よりすればこれ以

上完備せる財務諸表準則を求めることは無理である。斯くして財務諸表準則は確定稿として我々の前に提供せられた。然し問題は果してこの財務諸表準則の効果が挙げられるかどうかである。」(長谷川, 『銀行研究』, pp.43~44)。

不破教授も長谷川教授も財務諸表準則を世界に誇るに足る業績としているが、これは、本稿第3節で取り上げた黒澤先生の論文「貸借対照表に於ける標準化の意義に就いて」の中で紹介されている⁵¹⁾ように、イギリスにおける1928年の新会社法(貸借対照表についてかなり詳しい規定を設けた)、ドイツにおける1931年の株式会社貸借対照表(Aktienbilanzrecht, 貸借対照表と損益計算書の様式について準則を定めた)、さらには1929年にA I Aによって出された「財務諸表の検証(Verification of Financial Statements)」(Journal of Accountancy, 47/5, May 1929)等が念頭にあってのことであろう。

上掲の論者の中で、一人下野教授のみは、その未定稿(草案)に対する批判が確定稿たる財務諸表準則にほとんど取り入れられなかったためと思われるが、財務諸表準則に対して厳しい批判をした。その論文はつぎの一文で始まっている。

「泰山鳴動鼠一匹とは仕事の大業なるに此し其の結果の貧弱なる譬にして吾が商工省臨時産業合理局は四ヶ年間鳴動して僅かに古大狸一匹を逐ひ出せり則ち同局の発表に係る財務諸表準則なるもの之なり。
.....

此の大古狸は元伊太利産にして当年四百参拾叁年の寿命を有し英米二国にて繁殖し之を米国より日本に移入したるは元慶応義塾長福澤諭吉氏なり氏は為めに帳合ひの法なる宣伝せし結果今や全国の学校にて教授し諸事業会社にて採用せり。」(下野, pp.1~2)。

下野教授はこのような批判をした後、財務諸表準則の内容には一切触れず、自己の金銭収支説を開陳して論文を終えている。下野教授の批判を別にすれば、当時の会計専門家の財務諸表準則に対する大方の評価はつぎのようなものであったであろう。

「順序として先づ財務諸表準則の確定に敬意を表したい。凡そものゝ礎石を定めることは、それ自体に

おいて難事業であるが、会計準則又は会計諸表の如きは、それが一層甚だしく、自由討論に委すときは勘定科目の一つ一つに就て、はてしなき議論が惹起せらるる種因が伏在しているのである。しかるに関係委員諸氏は克く協調を保たれ、比較的短時日の工作に依って、ここまで持来ったことは何としても推讃に値するのである。」(加藤(1), p.67)。

つぎに、財務諸表準則の各部、すなわち貸借対照表、財産目録および損益計算書に関する批評を取り上げたい。上掲の論者の批評の大半が貸借対照表に係わるものなので、まずこれを取り上げ、末尾で財産目録および損益計算書関係の批評に触れる。

貸借対照表の部に対する批評のうち、未定稿(標準貸借対照表)で取り上げたものは重複するので原則として割愛すると、ここで紹介すべき中心的批評は、未定稿と確定稿の間で変更ないし修正された事柄および確定稿に追加された事柄ということになる。

未定稿と確定稿の間での最も大きな改変は、未払込株金(未払込資本金)を確定稿において借方・資産とした点であろう。この改変については、財務管理委員会の果敢の判断として支持する論者(長谷川、『銀行研究』, pp.33~35)と未定稿の方式が望ましいとする論者(不破, p.104)に分かれた。確定稿の方式を支持した長谷川教授は、本稿第3節で紹介したように、未定稿における未払込株金の扱いに強い反対を表明した訳であるから、確定稿における改変は大いに歓迎されることである。確定稿における未払込株金の扱いの変更について、財務管理委員の有力メンバーである太田哲三教授は日本会計研究学会の円卓討論の中で、未定稿のようなやり方をとることになれば、担保力が少なくなると銀行から非常な反対があったとの内幕を明らかにしている(日本会計研究学会, p.91)。

配列法も変更された。未定稿では、商業には流動性配列法が、工業には固定性配列法が適用されていたが、確定稿では、原則として、全産業に固定性配列法が適用されることになった。この変更についても、一貫性があって良いとする意見(長谷川、『銀行研究』, p.36)と未定稿の方式が良いとする意見(村瀬玄, 日本会計研究学会, p.90)との両論が出されている。確定稿において固定性配列法を原則としたことについて、太田教授は前記の円卓討論の中で、“実務家の強硬なる意見”であると述べている(日本会計研究学会, p.90)。

勘定科目の配列との関連で、勘定科目の分類について述べておきたい。財務諸表準則の分類については高い評価を与えている論者もいる(不破, pp.102~103; 長谷川、『銀行研究』, p.38)が、日本会計研究学会の円卓討論会の中でつぎのような問題点が指摘されている。その一つは、財務諸表準則では資産について流動資産と固定資産の分類が見られるが、負債については短期負債と長期負債との分類がとられており、資産と負債とで一貫していないというものである(田中藤一郎, 日本会計研究学会, p.82~83)。この意見に対しては、資産の側の流動資産、固定資産の分類が通説と異なるのであるから確定稿の分類が良いとの意見も出されている(井上達雄, 日本会計研究学会, p.84)。他の一つは、通説と異なる資産の側の流動資産と固定資産の分類は混乱をもたらすのではないかという意見である(村瀬, 日本会計研究学会, p.101)。この意見については、財務諸表準則に慣れれば自ら解決する(青木茂男, 日本会計研究学会, pp.102~103)とか、あるいは流動資産を現金資産、当座資産または金繰資産と呼ぶと内容が明らかになるといった考えが出されている(太田, 山下勝治, 平井泰太郎, 日本会計研究学会, pp.102~103)。

確定稿において、無形資産(無体資産)の有償取得計上およびその償却について明記したことについて、保守的態度でありかつ用意周到なやり方として評価する論者(長谷川、『銀行研究』, p.39)がある一方、有償取得された無形資産のみを計上することは原価計算の妥当性を毀損しはしないかと疑問視する論者(加藤(2), p.90)もみられた。引当勘定を(イ)特定せる資産の減価、(ロ)特定の損費、(ハ)特定の危険に因る損害の三種に整理したこと、および同系会社の総合手続の呈示については不破教授のみがこれを取り上げ評価している(不破, p.109)。計理士による監査の附記については計理士業の将来の発展の観点より賛意が表明されている(不破, p.103; 野本悌之助, 日本会計研究学会, pp.80~81)。

以上、主として確定稿の内容に係わる批評を紹介してきた。最後に用語の変更についての意見を二、三紹介する。

その一つは、固定資産減価償却準則の箇所で紹介した「償却」なる語を財務諸表準則でも使用したために、銷却、消却のどれが良いかとの意見の相違が再度表面化したことである。償却で統一すればそれで良いとす

る意見(長谷川、『銀行研究』, p.40; 村瀬, 日本会計研究学会, p.92)と消却が良いとする意見(不破, p.107; 山下, 日本会計研究学会, p.92)が出されている。未定稿で、親会社、子会社、姉妹会社という語が投資勘定の内訳科目として使用されていたが、確定稿では同系会社に統一された。この変更については賛成意見のみが表明されている(不破, pp.108~109; 長谷川, 『銀行研究』, pp.40~41)。

財産目録については、本稿第3節で取り上げたように、財務管理委員会が貸借対照表と財産目録の関係を明らかにした点が評価されている(不破, pp.112~113; 中川秋穂, p.60)。

財務管理委員会の損益計算書の特徴は区分損益計算にある。この様式については確定稿は未定稿より基本的枠組を引き継いでいるので、区分損益計算の是非の議論もそのまま確定稿へ引き継がれた。すなわち、区分損益計算全体を高く評価する意見(中川, p.60)と、つぎのように述べ、確定稿の区分損益計算を批判する意見が出された(陶山, pp.98~99, p.105)。

「商工省準則(第四号表)は所謂区分式損益計算書である。第一区分は製造原価計算、第二区分は売上損益計算、第三区分は営業損益計算、第四区分は純損益計算、第五区分は純損益処分計算である。尤も第五区分は本質的には損益計算表の内容を構成せざるも便宜上附記したるに止まるのである(商損五)、恰かも外国の事例に於て貸借対照表貸方株金勘定中に純損益処分を併記せると同一趣旨に出づるのである。

商工省準則に於て一般に難解なるかかる区分式勘定計算が、簿記記録の当然の自然的の成行として安易に作成し得るやと云ふ点に存する、況んや区分毎に一々差引計算を行ふことは現行の簿記法としては自然的な姿ではないと考へらるる。

尚商工省準則に於て難解なるは売上損益、営業損益、純損益なる術語である。売上損益計算上の販売費と営業損益計算上の営業費との区別如何は、一般に販売即ち営業なりと理解せらるる場合には殊更に難解とならざるを得ない。

兎も角も商工準則の術語上の混雑に対する批難は免れ得ないと考へる。」

確定稿の区分損益計算を認めた上で、さらに、確定

稿で追加されたつぎの点を評価する意見も出されている。すなわち、製造原価計算について個別原価計算法を採用する工業と総合原価計算を採用する工業に分けて説明していること、また売上損益計算について商業、普通工業および注文製造(または請負作業)を行う工業に分けてその様式を示したこと等である(不破, p.114)。

損益計算書の個々の項目について取り上げた論者は少ないし、その内容も紹介する程のものではないので割愛する。

(3) 財務諸表準則の影響

企業会計原則が産業界および学界に大きな影響力を持っている今日的視点からは、財務諸表準則が当時どのような影響を及ぼしていたかを知ることは大いに興味をもたれるところである。財務諸表準則の影響を本格的に調査するのであれば、財務諸表準則の発表前後の各企業の財務諸表および簿記・会計学の教科書等に相当程度当たる必要がある。残念ながら、今回はこのような調査を行い得なかった。いずれ機会をみて挑戦してみたいと考えている。ここでは、財務諸表準則発表当時の資料を紹介することによって調査に代えたい。

昭和14年(1939年)に、日本会計研究学会が、財務諸表準則(主として貸借対照表準則)について円卓討論を行った。その折の司会者の陶山誠太郎教授が、討論会の冒頭部分で財務諸表準則の影響について、つぎのようにまとめている(日本会計研究学会, pp.78~79)。

- ①商業簿記の教科書の1/3が影響を受けている。
- ②公表されている貸借対照表および株主総会に提出されている損益計算書に財務諸表準則の影響が強く反映している、特に巨大会社についてその影響が甚しい。
- ③軍部の原価調査および財務調査の様式に相当の影響がある。
- ④大蔵省、税務署関係については財務諸表準則に関する興味が割合に薄い。

6. 結びに代えて

財務諸表準則の研究をしてみたいと思った動機は、黒澤先生の書かれた「日本の会計回顧録(4)」の中のつぎの一文を読んだ時である。少々長くなるが該当箇所を引用する。

「…、標準財務諸表草案のうち、標準貸借対照表(未定稿)、標準損益計算書(未定稿)および標準財産目録(未定稿)は、統合されて、昭和9年8月、『財務諸表準則』として完成され、公表されるにいった。この財務諸表準則が、戦後の『企業会計原則』の母体となったものである。よく世間では、『企業会計原則』は、アメリカの『S. H. M 会計原則』(サンダース・ハットフィールド・モーア委員会の会計原則意見書)の影響を受けてつくられたものだというように説明するものがあるようであるが、これは一知半解というよりは誤解である。たしかにわたくしども経済安定本部における企業会計制度対策調査会の委員たちは、S.H.M 会計原則も、A.A.A 会計原則も、すべて残りなく参照したけれども、何といっても、最も重要な基礎としたのは、『財務諸表準則』であって、これをいかに改革するかが問題だったのである。

商工省財務管理委員会の『財務諸表準則』は、非常によくできていたが、一つの重要な思想が欠けていた。すなわちそれが『会計原則』である。当時私どもにとって『会計原則』は、まず一つの会計思想であった。

『財務諸表準則』に、一つの新しい会計思想を吹きこむことによって、私どもは、『企業会計原則』を得たのであった。『財務諸表準則』が、きわめて会計技術的であって、何ら社会的目標をもたないところの標準手続の説明書にすぎなかったことは明らかである。しかしそれにもかかわらず、昭和年代の初期の時代に、当時の委員諸氏が、あのような『財務諸表準則』をつくり上げたことは、大きな功績と言わなければならない。『財務諸表準則』なくしては、『企業会計原則』は生まれてこなかったと言ってもさしつかえないのである。」(『企業会計』 25/5, 1973. 5, pp.108~109)

企業会計原則の先駆としての財務諸表準則の位置付けと評価を明らかにしたこの一文が財務諸表準則に関心をもつ端緒となった。その後、関連する文献等の収集をぼつぼつしていたが、たまたま、黒澤先生を委員長とする「財務諸表制度史の研究」に係わる特別委員会の一員となったので、財務諸表準則の研究をさせてもらうことにした。

標準貸借対照表・標準財産目録・標準損益計算書等の未定稿および確定稿たる財務諸表準則の内容の吟味

およびこれら未定稿および確定稿に対する当時の人々の批評に触れてみて、印象に残ったことは、つぎの点である。すなわち、会計は、勘定科目の設定、資産・負債・資本の分類・配列、さらには評価に到るまで慣行に依存するところが極めて大きいということである。このことは、会計に限ったことではなく、社会の諸制度に深く関わっている社会諸科学全般に当てはまることであるのかもしれない。いずれにしても、現在、われわれが妥当なものとして受容している企業会計原則も、慣行の変化とともに、将来はかなり変化しうるのであることを強く認識させられた。この思いは、企業会計原則が、“一般に受容された会計原則”であってみれば当然のことなのであるが、当然のことを実感として理解した次第である。

財務諸表準則の全般的評価は、先に引用した黒澤先生の一文の中で適確になされている。繰り返しになるが、財務諸表準則の序に「……世上行はるる……財務諸表は、千種万態其の帰一する所を知らず、或は簡略粗本に失し、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なからず。」とあるように、当時の会計実践の実態を知る時、財務諸表作成にあたっての準拠すべき基準を示したことは高く評価できる。

財務諸表準則の構成が貸借対照表、財産目録および損益計算書の各部から成っていること、さらにはそれらの内容の検討から、財務諸表準則は、所謂静態論的会計思考の影響を受けているといえよう。一方、減価償却や繰延資産についても取り扱っているところから、それは、動態論的会計思考も取り入れられているとみられる。このことが、損益計算中心にその枠組が出来ている企業会計原則を知る今日的視点から見れば、財務諸表準則の内容の不十分さとして目に映ることになる。しかし、これは後知恵の批判に属する。兎も角、われわれの先輩諸氏が、当時、イギリス、ドイツおよびアメリカに比較しうる財務諸表の標準的雛形を作り上げたことをまずもって賛えるべきであろう。標準財務諸表の設定から企業会計原則の制定への発展は、資本市場の発展を待たなければならなかったといえる。

付 録

固定資産減価償却準則(未定稿)

固定資産減価償却準則制定ノ趣旨

固定資産が時の経過と其の使用とに伴ひ物質的に減

耗することは自明の理なるが、科学の発達、技術の進歩につれ其の陳腐化等による経済的価値の減耗も亦絶えず発生しつつありと認めざる可からず。随てそれ等減耗に対しては事業利益の有無に拘はらず每期継続的に償却するを当然とす。故に事業主たるものは能く此の償却の根本義を理解し、一方固定資産への資金投下を慎重にすると共に各事業に適応する減価償却の方法を確立し、以て資金の回収を期せざる可からず。

然るに、世間往々此の償却の本義を軽視し、之を利益処分の一項目と解して損費と認めざるものあり。殊に経済的減価に関しては全然否認せざる迄も、之を評価損と混同し、又は天災其他不測の事故による臨時減価と同一視するものあるは洵に遺憾に耐へざるところなり。現に固定資産への投資と其の償却とに慎重の注意を欠きたる事業の多くが今日其の経営に苦しみ居るが如き実状に鑑れば、償却問題が如何に重大の意義あるかを痛感せざるを得ず。是れ本委員会が茲に本準則を制定して広く一般の注意を喚起する所以なり。

固定資産減価償却準則

一、減価償却の意義

本準則に於ける減価償却とは經常の減価償却を意味し、固定資産の物質的及び経済的原因による価額の減少と其の耐用命数とを測定し、当該固定資産の原価を每期継続的に減額し、以て投下資金の回収を為すことを云ふ。

減価償却は営業成績の如何に拘はらず、予め定むる所の計算方式に拠り必ず之を執行し、其の金額は之を当該期の損費に計上すべし。但工業の如きにありては其の期の製品又は作業の原価に算入することを得。

二、固定資産の原価

固定資産の原価は必ずしも其の取得又は製作原価のみに限定せず、組立費、基礎工事費、諸税等の附帯費をも包含せしむることを得。

修繕又は改造等に因り其の価値を著しく増加せるときは、其の費用を固定資産の原価に算入するを妨げず。

建設助成金又は建設寄附金を受入れたる場合は、其の金額だけ建設原価より控除すべきものとす。

三、耐用命数

耐用命数は左の事項を考慮して定むべきものとす。

- (イ) 使用又は時の経過に因る物質的減耗
- (ロ) 技術の進歩に伴う陳腐化

(ハ) 経営法又は経済事情等の変化に因る利用価値減耗

償却の中途に於て当初定めたる耐用命数が不適當なることを発見したるときは之を更改すべきものとす。修繕又は改造等により耐用命数の延長を適當と認めたるときは之を延長するを妨げず。

四、残存価額

残存価額の有無及び其の金額は事業の性質及び物件の種類等を考慮して之を定むるものとす。

五、計算方法

償却額は其の耐用命数に応じ、毎営業期に一定額を償却する定額法により算定するを可とするも、事業の性質、物件の種類等によりは逓減法、比例法等によることを得。

固定資産は各物件別に償却額を計算するを原則となすも、事業の性質によりは一括して総合的計算を行ふも可なり。

六、臨時償却

不慮の災害又は予期し能はざる事情の変化により不測の減価を生じたるときは臨時之を償却すべきものとす。

七、評価損失

物価の変動に因り固定資産の評価額が激減したる時は、之を評価損失として(減価償却と区別し)、其の価額の引下げを行ふを可とす。

八、附記

本準則は暖簾、特許権等の無形資産に対しても之を準用す。

注

- 36) 臨時産業合理局財務管理委員会案「標準損益計算書説明(未定稿)」『会計』29/2(1931.8), pp.73-86.
- 37) 臨時産業合理局財務管理委員会案「資産評価準則(未定稿)」『会計』31/1(1932.7), pp.81-88.
- 38) 下野直太郎「商工省撰定標準損益計算書批評」『会計』29/3(1931.9), pp.1-3.
- 39) 陶山誠太郎, 前掲論文, pp.61-62.
- 40) 日本経営学会関西支部財務諸表専門委員会, 前掲「意見書」, pp.185-187.
- 41) 日本経営学会東京支部財務諸表専門委員会, 前掲「意見書」, pp.30-31.
- 42) 臨時産業合理局財務管理委員会案「固定資産減価償却準則(未定稿)」『会計』28/6(1931.6), pp.63-66.

- 43) 太田哲三「合理局案減価償却準則参考」『会計』28/6 (1931. 6), pp.67-80.
- 44) 太田哲三, 前掲「参考」, pp.67-68.
- 45) 太田哲三, 前掲「参考」, p.71.
- 46) 太田哲三, 前掲「参考」, p.71.
- 47) 関西部会財務諸表専門委員会, 前掲「意見書」, pp.187-189.
- 48) 黒澤 清「日本の会計回顧録(7)」『企業会計』25/8 (1973. 8), p.89.
- 49) 消却, 銷却, 償却等からの選択あるいは堪久年数, 耐用命数, 耐用年数等からの選択については注48)の黒澤論文(p.90)で取り上げられている。
- 50) 財務諸表準則の解説書としてはつぎの文献がある。太田哲三『財務諸表準則解説』(高陽書院, 1934年)
- 51) 黒澤 清「貸借対照表に於ける標準化の意義に就いて」『会計』30/3 (1932. 3), pp.13-39.
- (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 横浜国立大学経営学部教授]