

わが国会計実務についての史的考察

松尾俊彦*

Historical studies in Japanese Accounting Practice

Toshihiko Matsuo*

The purpose of this paper is considering a property valuation basis in accounting practice of business. A property valuation of accounting systems in the Meiji era recognized existence of different systems.

One was legal financial accounting of the commercial law which adopted current cost basis, the other was accounting practice of business which adopted historical cost basis. Afterward, the property valuation basis in legal financial accounting of commercial law has changed to historical cost basis. So, I think that it is important to investigate the property valuation basis. Therefore, this paper has shown the important of historical cost basis in accounting practice of business.

Key Words (キーワード)

Property valuation (財産評価), Legal financial accounting of the commercial law (商法会計制度), Accounting practice of business (会計実務), Current cost basis (時価主義), Historical cost basis (取得原価主義)

I. はじめに

昭和24(1949)年の「企業会計原則」制定時から昭和37(1962)年の改正商法施行までの間の企業会計の実務における資産評価は、「企業会計原則」の定める取得原価主義に拠っていたのか、それとも商法の定める時価以下主義に従っていたのであろうか。もちろん、商法においては、明治期の原始商法制定以来、時価主義あるいは時価以下主義を採っており、「企業会計原則」の定める取得原価主義は、「すべての企業はその会計処理するに当たって従わなければならない基準である」とされることからして、少なくとも、「企業会計原則」制定時においては、商法が定める資産評価基準であった時価以下主義とは相容れないもの

とならざるをえないはずである。

わが国の商法は、1861年の普通ドイツ商法(Allgemeines Deutsches Handelsgesetz buch)をモデルとした『明治23年商法』を経て、『明治32年商法』が制定された。そこでの財産の評価基準は時価であった(第26条)。その後、この評価基準は、明治44年に改正され、時価以下主義による(第26条)こととなった。昭和13年の改正のさいには、株式会社の営業用の固定財産について取原価以下主義が採用された(第285条)が、それ以外の資産に係る評価基準としてはなお時価以下主義が採られて(第34条)おり、取得原価主義への全面転換は、昭和37年の改正(第285条以下)を待たなければならなかった。

商法が強行法規であるのに対して、「企業会計

*呉大学社会情報学部 (Faculty of Social Information Science, Kure University)

原則」にはそのような力はない。「企業会計原則」が、「必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当たって従わなければならない」といったところで、それには何らの法的根拠を持たない。「企業会計原則」が制定された後においても、わが国の企業会計の実務における資産の評価基準は、強行法規である商法の定める時価以下主義に従うことが、合法的な会計処理であったはずである。そうではなく、「企業会計原則」の定める取得原価主義が尊重されることになれば、それは、単純にいつて商法違反になる会計処理の可能性が生ずることになる。

しかし、「企業会計原則」が、経済安定本部（現在の経済企画庁）の名をもって報告するものなかで、商法違反ともなる可能性を含む資産の評価基準を掲げ、しかも「法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当たって従わなければならない」と唱えることは、常識的にみて考えられないことである。取得原価主義という言葉でこそ表されてはいないが、商法の定める時価以下というシーリングのなかで、また、営業用の固定財産については、商法の規定する取得原価以下という枠組みのなかで、取得原価主義が存在していたのではないだろうか。また、「企業会計原則」は突如として、取得原価主義を掲げたわけではないのではないか。それには、伏流水的存在として、相応の助走というべきものがあったのではないだろうか。

さらに、商法は、帳簿の作成を要求しているのに、貸借対照表の作成については、棚卸法または財産目録法を採っていたと解されているが、実務の上ではどうであったのだろうか。すなわち、明治初期に輸入された西洋式簿記法が、企業会計の実務において採用されたとすれば、貸借対照表の作成は誘導法によることができたはずである。そして、誘導法による貸借対照表の作成が行われることになるとすると、少なくとも固定資産については、取得原価による貸借対照表価額の決定に結びつく蓋然性が強くなるのではないかと推測されるが、その辺りの実情はどうであったのだろうか。

商法制度における財産評価規定に関しては、拙稿⁽¹⁾において検証してきた。そこで、本稿では、明治初期より昭和20年までの会計実務に焦点を絞り、取得原価主義の存在について検証してみたい。

II. 商法制定前の近代的会計実務の導入期

1. 国立銀行における会計実務

アメリカのナショナル・バンク制度(National Bank System)をもとに、明治5(1872)年に設けられた、「国立銀行條例」、「国立銀行成規」および「国立銀行定期報告差出方規則」は、わが国最初の銀行法規であり、銀行史上画期的なことであった⁽²⁾。この條例は、わが国で初めて株式会社組織を法定化したもので、株式会社発達史上、また、会社法上画期的な意義を持つものと考えられる。こうして制度的整備がはかれるとともに、イギリス人のシャンドの指導により銀行会計実務が整備、実践されることとなった。

「国立銀行定期報告差出方規則」⁽³⁾の「銀行實際報告」の項において、また、明治9年から明治10年にかけて改正された「国立銀行報告差出方規則」の「半期實際報告(今日の貸借対照表と考えられる。松尾記入)」の項において、いずれも本支店会計について規定したものと考えられるが、ここで作成される会計報告書は、会計帳簿から誘導して作るものと解され、そこで行われていた元帳への記帳は、取得原価によったと考えられるのではないだろうか。この点について、片野一郎教授は、「従来の銀行の会計慣行上、半季實際報告は誘導法によって作る貸借対照表であり、それに記載する金額は、決算の相場や市場価値とは関係ない帳簿上の原価である」と述べられている⁽⁴⁾。

当時の銀行会計実務における財務諸表の一つである、半季實際報告書の作成方法については、日本人が編集した簿記書第一号である、山田十畝の『銀行簿記用法』において、次のように説明されている⁽⁵⁾。

半季實際報告表

該表ハ成規ニ照シ毎年一月十日 後半季 造テ
ナラハ
ト七月十日 前半季 造テトニ差出スヘシ
ナラハ

該表面記入ノ主旨ハ

借方 負債義務ニ屬ス

貸方 資産權利ニ付ス

今其ノ記入ノ方法ヲ左ニ解明セントス

第一 惣勘定元帖ノ諸勘定半季間ノ決算ヲ
ナスヘシ

第二 右元帖半季間ノ決算ヲナシタル上ニ
テ惣勘定元帳差引残高記入帖ニ該帖ノ中ニア
ル名称ニ從フテ元帖ヨリ移寫シ別ニ一表ヲ製
シテ報告表ヘ記入ノ媒介トナスヘシ

この説明からもわかるように、半季實際報告表すなわち貸借対照表は、簿記記録に基づいて作成されたもの、いわゆる誘導法に拠ったと思われる。こうした銀行会計実務は、英国から移入されたものであるため、同書からは、財産目録に関する説明を見つけだすことはできない。また、片野教授は、「事業年度の終わりに当時の相場又は市場価値を附した財産目録及び貸借対照表を作るというやり方は、伝来の英米系銀行簿記実務の慣行にはなかった」⁽⁶⁾とも述べられている。

これに対し、大陸系の国では、実地棚卸を行い、これに基づき財産目録を作成すべしとするところから、時価評価の行われる余地があったと思われる。すなわち、1673年フランス商事勅令に始まり現行ドイツ商法（HGB）においても、棚卸を行い、これに基づき財産目録の作成を規定している。簿記書においても、実地棚卸に基づき財産目録を作り、これを受けて貸借対照表を作ると説明されている。それは、大正期にドイツ簿記学を紹介した太田哲三教授の著書においてみられるし⁽⁷⁾、また、今日のドイツの簿記書においても、棚卸→財産目録という説明から入っている⁽⁸⁾。

2. 国立銀行以外の会社の会計実務

上述のように、明治5年に設けられた国立銀行

に対する一連の法規により、銀行業における会計制度が整備・実践されるなかで、財産評価については、取得原価主義に拠っていたことを確認できた。

国立銀行業以外の企業における財産評価は、どのような基準を採っていたのであろうか。以下においては、まず、各種業法適用外の会社の「三菱会社」、「丸屋商社（後の丸善株式会社）」および「小野田セメント製造会社」について、ついで、鉄道業について検証してみたい。

（1）各種業法適用外の会社

① 三菱会社

三菱会社は、明治10（1877）年7月に経理規定として「郵便汽船三菱会社簿記法」を設けた。この経理規定には、「第一章勘定之定規」に次のような規定が設けられていた⁽⁹⁾。

第一章 勘定之定規

第三條

各船及各財産之勘定ハ其原價或ハ現價ヲ以テ勘定ノ首筆トシテ其借方ニ記入シ其他之ガ爲ニ費ス處ノ經費モ其借方ニ記入シ各件ニ由テ取得スル収納ヲ以テ該物件ノ貸方ニ記入シ期末該物件之現價ヲ加ヘテ差引精算シ其利益ヲ知ルベシ

第四條

各船ハ大修繕即機關或ハ汽關ノ改造木船ナレバ船底銅ノ張替或ハ新ニ船室ヲ造營シ又ハ船具ヲ改造スル等ノ件及各財産ノ修理其價位ヲ増殖スベキモノヲ都テ其物件ノ現價ニ加ヘ其價格ヲ増加スベシ

第五條

各船ハ毎年其現價百分ノ十即每一期百分ノ五ヲ以テ其減價額ト定メ當期ノ損亡ニ歸スベシ

この中で、第三條に「各船及各財産之勘定ハ其原價或ハ現價ヲ以テ勘定ノ首筆トシテ」と規定されており、ここで言われている「原價或ハ現價以テ」の「原價」とは、取得原価主義と、また、「現價」とは、帳簿価額、すなわち現在価値と解される。後者については、第五條の減価償却に関

する規定、また、第四條の資本的支出に関する規定からして、それが、減価償却により減価を行った後の価額であり、また、資本的支出により増価を行った後の価額を言うものと考えられるからである。

また、明治13(1880)年、民間企業として金融業を営んでいた三菱為換店(現在の東京三菱銀行の前身)の「三菱為換店規則—後の「定款」—」には、会計・計算に関する規定として、「勘定」の項に次のような規定が設けられていた⁽¹⁰⁾。

勘定 第四十條

毎季ノ総勘定ニ於テハ当店所有ノ物品即金銀各種公債証書地所等ハ時価格外下落シタル場合ノ外ハ元価ヲ以テ計算スルモノトス

第四十條に「時価格外下落シタル場合ノ外ハ元価ヲ以テ計算スルモノトス」と規定され、当時、国立銀行における銀行会計実務で採られていたと考えられる取得原価主義による会計慣行が、一般企業の会計実務においても、原則として採られていたと言うことができよう。また、取得原価主義を原則に採りつつ、「時価格外下落シタル場合」と時価が著しく下落した場合には、時価により評価することを求めていることが確認できる。

② 丸屋商社(現在の丸善株式会社の前身)

「丸屋商社」においては、明治6(1873)年7月、東京におかれていた丸屋の店内において簿記講習が始められた。その広告の引札には、「来ル七月上旬ヨリ通三町目丸屋社中ノ店ニテ稽古相始ム。最モ書物ハ慶應義塾出版、翻訳書ニテ教授スベシ、帳合稽古ノ外ニ日本算術ト種々ヲ教フベシ」⁽¹¹⁾と書かれていた。ここにある翻訳書とは、福沢諭吉による「帳合之法」であったと推定される。同年10月、「丸屋商社」の会社規則として「丸屋商社々則」が設けられた⁽¹²⁾。「丸屋商社」で行われていた会計に関する記帳法が、西洋式(英米式)のものであったことは、同社内で西洋式簿記の講習を行っていたことから推測するに難しくない。事実、菅野和太郎は、「丸屋商社では設立当初から西洋式の記帳法である複式簿記が採ら

れていた」と言われている⁽¹³⁾。

ところで、「丸屋商社」における当時の会計制度、特に財産評価基準について明確な記録を確認することはできなかったが、社内で西洋式簿記法(複式簿記)を講習していたこと、また、同じ時期に国立銀行制度における会計実務では取得原価主義に依っていたことから推測して、この丸屋商社においても取得原価主義を採っていたと考えてもよいのではないだろうか。

さらに、明治13年2月、丸屋商社から名称を変更した「有限責任丸善商社」の「定款」には、会計・計算に関する規定として、「第四十條 諸報告ノ事」に次のような規定が設けられていた⁽¹⁴⁾。

第四十條 諸報告ノ事

當商社ノ取締役ハ總勘定ノ後ニ於テ損益精算書ヲ製シ定式總會ニ於テ之ヲ株主ノ閱覽ニ供シ且ツ同時ニ於テ當商社現在ノ資産ト負債トノ計算畧表ヲ製シ印刷シテ之ヲ株主總員ニ配布スヘシ

ここに、「總勘定(総勘定元帳のこと、松尾記入)ノ後ニ……資産ト負債トノ計算畧表(貸借対照表のこと、筆者記入)ヲ製シ」とあることから、「丸善商社」が、英米における会計慣行と考えられる誘導法によっていたと推定することが許されるのではないだろうか。これは、「有限責任丸善商社」の前身である「丸屋商社」の社内で西洋式簿記法を講習していたことからすれば当然のことと考えられ、その際の財産評価基準については、決算当時の相場や市場価値とは関係のない帳簿上の取得原価によるものと考えられるのではないだろうか。

③ 小野田セメント製造会社

明治14(1881)年3月、小野田セメント製造株式会社創立時の「セメント製造会社規則—後に「定款」という名称に—」には、会計・計算に関する規定として、「第五條」に次のような規定が設けられていた⁽¹⁵⁾。

第五條 第四節

未造品は總て元價を以て勘定すべし

第四節においては、製造途中のものは、すべて取得原価により評価することが規定されていた。

(2) 鉄道業

明治17(1884)年、明治初期からの簿記学者であり神戸鉄道局会計主務を勤めていた図師民嘉は、鉄道会計条例制定の建議を行った⁽¹⁶⁾。この草案の別冊「工部省鐵道會計條例趣意書」には、「……英國鐵道事業上ニ於テ施行スル所ノ會計法ニ擬シ又我邦現在ノ情況ヲ酌量シテ其組織ヲ設立セント欲ス……」とした記述がある。これにより、わが国の鉄道会計制度は英国鉄道会計制度を模して基礎が固められ、その第一歩が踏み出されることとなった。この建議を受け、明治18(1885)年5月7日太政官認可「鐵道會計條例」においては、財産評価に関する規定として、次のような規定が設けられた⁽¹⁷⁾。

第七條

貯藏物品ハ其出納ヲ擔當スル一課ヲ設ケテ之ヲ管保セシメ百般ノ需求ニ應シ受拂トモ都テ購入代價ヲ付シテ出納スルモノトス

ここでも、財産評価基準に関して、「受拂トモ都テ購入代價ヲ付シテ出納スル」とされ、購入代價、すなわち取得原価に依ることが規定されていた。

ところで、鉄道会計に関する規定が作られる以前から使われていた規定として、わが国で初めて設けられた特別会計法である、明治9(1876)年9月6日太政官達「各廳作業費區分及受拂規則」がある。これには、財産評価基準に関する規定として、次のような規定が設けられていた⁽¹⁸⁾。

第九條

凡ソ作業需要ノ物品ハ購買セシ時時ノ原價ヲ附スルヲ例トス故ニ工場等へ現實物品ヲ以テ受拂ヲ爲スモ簿記上ニ於テハ必ス其原價即チ物品金若干ヲ以テスヘシ

すなわち、「作業需要ノ物品ハ購買セシ時時ノ原價」と、取得原価主義が採られていた。当時は、

商法がまだ制定されていない時期であったにもかかわらず、太政官達とした会計法という公の会計に関する規定において、取得原価主義が採られていたことを確認できる。

3. 当時の簿記書

以上は、明治初期における、国立銀行をはじめとする諸業種、諸企業における会計規定を、財産評価基準の実施について検証してきたものであるが、当時の簿記書は、この問題について、どのように取り扱っていたのであろうか。

明治6年に出版された福沢諭吉訳「帳合之法」をはじめとして、明治17年ロessler起稿による「商法草案」が公表されるまでの間、多くの簿記書が出版されたが、これら簿記書のほとんどが、英米国の著書を粉本(底本)⁽¹⁹⁾とした訳書ないし類似書であり、単式簿記法および複式簿記法の紹介と普及に役だったといわれている。これらの簿記書は、多くのものは英米式簿記の解説書であったが、いくつかには財産評価に関する記述がされているものもあった。それらを紹介すると、次の通りである。

① 小林儀秀訳【馬耳蘇氏複式記簿法】

明治9年に出版された、小林儀秀訳「馬耳蘇氏複式記簿法」上巻においては、「品物ハ元價ヲ以テ之ヲ比例スベシ若品物ノ價低下スルトキハ元價ヨリ低クシテ之ヲ比例スベシ然レドモ必ス元價ヲ過ク可カラス」と記述されている。ここでは、商品について、原則として取得原価主義によることを要請するとともに、併せて低価主義によることも要請されている⁽²⁰⁾。

② 森島脩太郎【三菱商業學校簿記學例題完】

明治11(1878)年に出版され、三菱商業學校で教科書としても使われていたと考えられる森島脩太郎著「簿記學例題完」においては、財産評価に関して特段の項を設けて記述されてはいないが、例題を解く過程で棚卸商品の評価について取得原価主義を採っているものが多数含まれている⁽²¹⁾。

③ 圖師民嘉抄訳【簿記法原理】

明治14年に出版された、圖師民嘉抄訳「簿記法

原理」の「店卸目録」の項に、「原價ヲ以テ商品ノ店卸目録ヲ作ルハ一般商家ノ仕來リニシテ蓋シ亦正當ノ方法ナリ何トナレハ此方法ニ依レハ商品ヲ賣却シタル時眞ノ損益ヲ見ルコトヲ得レハナリ」と記述されている。ここでは、実現主義を根拠として取得原価主義を要請している。そのためには、商品の評価について、取得原価主義によることが要請されている。また、取得原価により店卸目録を作成することは、一般商家のしきたりであったとも述べられていることは注目に値する⁽²²⁾。

久野秀男教授も「当時の簿記書には、棚卸商品価格としては、一般に、原価を採るものが多く」と述べられている⁽²³⁾。

当時出版された簿記書について、『明治文化全集第十巻 經濟篇』の巻末にある三橋猛雄編「經濟文獻年表」および『国立国会図書館蔵書目録』⁽²⁴⁾により検証してみると、明治20(1887)年頃までに出版されたものは、多くが翻訳物であり、その原典は英米国のものがほとんどである。明治初期に英国の銀行会計実務に倣い、わが国の銀行会計実務が整備されたことを考えれば、当然のことであったのではないだろうか。

【補】

わが国に翻訳された主な簿記書の原典としては、次のようなものがある。

- ①Bryant, Stratton and Packard: Bryant and Stratton's Common School Book Keeping, 1871.
福沢諭吉訳『帳合之法』の原典
- ②W. Inglis: Book-Keeping by Single and Double Entry, 1872.
加藤斌訳『商家必要』の原典
- ③C.C. Marsh: Course of Practice in Single Entry Bookkeeping, 1871.
小林儀秀訳『馬耳蘇氏記簿法』の原典
C.C. Marsh: The Science of Practice in Double Entry Bookkeeping, 1871.
小林儀秀訳『馬耳蘇氏複式記簿法』の原典
- ④E.G. Folsom: Logic of Accounting, 1873.
森島脩太郎訳『三菱商業学校簿記学例題』,

図師民嘉『簿記法原理』の原典

Ⅲ. 時明治23年商法下および明治32年商法下における会計実務

1. 明治23(1890)年商法下の会計実務における財産評価

『明治23年商法』制定により、時価主義による財産評価基準が規定された。これにより、制度上は時価主義に依ることとなったが、会計実務においても、これまで採ってきた取得原価主義を捨て、商法に規定された時価主義を採ったのであろうか。それとも、これまで通り取得原価主義を継続して採ったのであろうか。一般会社、鉄道業、銀行業において行われていた会計実務について検証してみたい。

商法の特別法として制定された、多量に固定設備を有する鉄道業における法規では、固定資産について取得原価主義を採っていたことが確認できる。それは、明治23(1890)年3月18日法律第20號「官設鐵道會計法」に基づき設けられた、明治23年3月20日勅令第33號「作業及鐵道會計規則」には、次のように規定されていた⁽²⁵⁾。

第四章 資本

第三十一條

資本ノ價格ハ左ノ方法ニ依テ之ヲ定ム

- 一 土地ハ近隣地ノ賣買價格五箇年ノ平均ニ依ル近隣ニ比較スヘキ相當ノ土地ナキトキハ五人以上ノ評定人ヲ定メ其評定價格ノ平均ニ依ル
- 二 建物鐵道其他築造道路船舶機械器具其他ノ物品ハ建築費又ハ購入價格ニ依ル建築費又ハ購入價格ノ不明ナルモノハ物件ノ輕重ニ依リ二人以上ノ評價人ヲ定メ其評定價格ノ平均ニ依ル
- 三 材料素品機械ノ運轉用品ハ購入價格ニ依ル
- 四 生産品ハ生産費ニ依ル但賣買ノ契約済トナリタルモノハ其賣渡代價ニ依ル

第三十四條

建物公衆ノ用ニ供セサル鐵道其他築造道路船舶機械器具其他ノ物品ハ永遠保存品ヲ除キ總テ保存期限ヲ定メ其期限ニ應シテ毎年價格ヲ遞減スヘシ

前項中固定資本ニ屬スル物件ヲ修理シタルトキハ其修理費ヲ以テ現年ノ價格ニ加ヘ再ヒ保存年限ニ應シテ價格ヲ遞減スヘシ

第三十六條

材料素品機械ノ運轉用品ノ年度内未消費ニ屬スルモノ市價ノ低落又毀損變質等ニ由リ其價格ヲ減スルトキハ毎年度ノ終リ當時ノ市價ニ依リ其價格ヲ改定スヘシ

第三十七條

生産品ノ年度内未販賣ニ屬スルモノ需用ノ變動生産法ノ改良又ハ毀損變質等ニ由リ其價格ヲ減シ實際ノ市價生産費以下トナルトキハ毎年度ノ終リ當時ノ市價又ハ當年度ノ生産費ニ依リ其價格ヲ改定スヘシ

第31條には土地を除く固定資産および棚卸資産については原則として取得原価主義に依ることが規定され、第36條および第37條第1項には低価主義に依ることが規定された。また、第34條第1項には減価償却に関する規定が設けられ、第2項には資本的支出を取得原価に含むことが規定された。

他方、『明治23年商法』が制定されたことを受け、大蔵省はいちはやく「銀行条例」により普通銀行が作成する営業報告書雛形における資産負債表の「備考」欄に期末時価に評価を修正する手続きを採り入れ、「資産負債表作ルニハ所有諸公債地金銀營業用地所建物ノ見積時価ヲ算出シ然ル後チ之ヲ各自ノ勘定ニ一旦売却セシモノ、如ク記入シ之カ売却損益ヲ現ハシ其ノ見積時価ヲ次期ニ繰越スヘシ又到底損失ニ歸スヘキ貸金等ハ損失金トナシ之カ計算ヲナシ然ル後此他各勘定ノ金額ヲ採集調整スルモノトス」⁽²⁶⁾とされた。これは、行政面から時価による財産評価の普及を後押ししようとしたものと考えられる。それまでの「国立銀行条例」による銀行実務においては、英国の銀行実務を實踐し、そこでは取得原価に依っていたと考

えられる。もし、明治初期からの銀行実務会計において、商法に規定されたような時価による評価を行っていたとしていたなら、こうした手続きを取って明記する必要はないのではないだろうか。それからすると、ここにある「見積時価ヲ算出シ然ル後チ之ヲ各自ノ勘定ニ一旦売却セシモノ、如ク記入シ」は、通常取得原価主義により行っていた記帳を時価主義による記帳に改める手続きを示したものと考えられる。

また、明治24（1891）年10月、小野田セメント製造株式会社は、従来の会社規則を改め、新たに「有限責任小野田セメント製造株式会社定款」を設けた。そこには、次のような規定が設けられていた⁽²⁷⁾。

第三十二條

當會社の勘定は毎年六月十二月を以て營業決算を爲すものとす。但既製造未製造財産共總て原價を以て決算を爲し一月七月の例式會に提出し其議決を経て利益分配を爲すべし

ここでも「既製造未製造財産共總て原價を以て決算を爲し」と、依然として取得原価主義を採り続ける企業の存在を見逃すことはできない。この「小野田セメント製造株式会社」は、明治14年の会社規則に取得原価主義を明記しており、社史による記録を追う限りでは、それ以来定款の変更はなく、『明治23年商法』の制定がありながら、その間継続して取得原価主義を採っていたと考えられる。

明治26（1893）年12月には、「三菱会社」が組織変更により「三菱合資会社」として新会社を発足し、新旧会社における事業引継のための手続きが定められた。その中で、12月31日に決算を行うに当たり、次のような財産評価基準を規定していた⁽²⁸⁾。

- 一債權取立ノ見込ナキ分ハ切捨ツ可シ
- 一債權ノ確ナル者ハ原價ヲ以テス
- 一債權ノ不確ナル者ハ相當ノ割引ヲナス
- 一倉庫品ハ原價ヲ以テ之ヲ評価ス市價ノ原價ニ下ル者ハ市價ニヨル而シテ此際財産目錄ヲ調

整ス可シ

一 鑛石鑛物總テ前一期間平均原價ヲ以テ評価ス

ここでも、倉庫品（棚卸資産）は、原則として取得原価主義を採り、併せて市価が原価より下がった場合には市価によるとする低価主義を採ることとされた。

そして、明治26年12月、本社と各事業所に布達された「三菱合資会社本支店会計帳簿様式」の中に倉庫品目録に関する規定が設けられ、次のように規定されている⁽²⁹⁾。

倉庫品目録モ亦毎年度ノ末ニ財産目録ト共ニ本社ニ差出ス可キ者トス

倉庫残品價額見積ノ方法モ亦原價ヲ超ユヘカラス市價ノ原價ニ下ルトキハ市價ニ從フ而テ若シ欠損アレハ其度ヲ見積リ之カ消却ノ割合ヲ定ム可シ

後段は、倉庫残品すなわち棚卸資産について、原則として原価以下で評価することを規定してお

り、市価が原価より下がっている場合には低価主義で評価することを規定していた。

以上のように、一般会社、鉄道業、銀行業における会計実務を検証してみると、当時は、『明治23年商法』の規定からすれば、財産評価は「相場又ハ市場價直」によることとなっていたわけであるが、一般会社、鉄道業、銀行業の会計実務においては、商法の規定とは異なった取得原価、原価以下または低価主義による財産評価を採っていたことが確認できる。

【補】

『明治23年商法』が公布後一部実施された時期に、先述した小野田セメント製造株式会社の決算報告書である「第拾七回報告書（自明治26年7月至同年12月）」に、貸借対照表上の金額と財産目録上の金額が一致しないという興味深い記載がみられる（実物は縦書きで記載されているが、ここでは都合により横書きとする。したがって、漢数字はアラビア数字に改めた。なお、金額は円以下厘まで示されている。）⁽³⁰⁾。

小野田セメント製造株式会社第17回総勘定(自明治26年7月至同年12月)

貸借対照表

貸方会社ノ資産ニ屬スル分

機械家屋	138,563	279
公債證書	4,789	255
諸株券	5,557	000
馬關用達所土地家屋	4,786	660

財産目録

機械家屋	138,701	000
公債證書	5,022	000
諸株券	6,740	000
馬關用達所土地家屋	4,800	000

『明治23年商法』第32条第1項で、財産目録と貸借対照表を作成することが要請され、同条第2項で、作成した財産目録と貸借対照表には「當時ノ相場又ハ市場價直」を附すことが要請された。これにより、財産目録と貸借対照表とも時価による評価額を記載するものと考えられた。しかし、この場合、上記のように、4つの勘定で金額が異なっていた。

ここで明らかなことは、次の2点である。

- ①設備資産と有価証券については、財産目録と貸借対照表の金額は異なっている。しかも、いずれの勘定とも財産目録の金額の方が高くなっている。
- ②その他の資産について、既製造品（製品、松尾記入）および未製造品（仕掛品、松尾記入）を含むは、財産目録と貸借対照表の金額は一

致している。

①については、ここで一つの推論が出来る。すなわち、明治26年前後の物価指数は、明治20年初めの時点をもとにしたとき、明治24年が109、明治25年が115、明治26年が119、明治27年が126、明治28年が135となっており、物価は上昇傾向にあったと考えられるのであるが⁽³¹⁾、こうした状況からすると、財産目録に付けられている金額は、商法の規定通り時価に依ったものであるが、それよりも低い貸借対照表に付けられた金額は取得原価に依ったものではないだろうか、ということである。

なお、同社の次年度（明治27年1月から）の財産目録・貸借対照表の金額は一致している。これに先立つ、同社明治24年後半期（7月から12月）の第13回報告書には、次のような記述がされている。

財産目録ハ總テ財産ヲ当時ノ相場又ハ市場価値ヲ附スル成規ナリ然ルニ本社財産中則チ器械燒竈其他凡百附屬品一々之レガ相場又ハ市場ノ価値ヲ定ムルハ容易ノ事ニ非ズ若シ強テ之ヲ調査セント欲セバ社員増員ヲ要スルニ至ルベシ故ニ此件ハ商法實施以後ノ事トシテ本期ニ在リテハ財産目録ノ取調ハ略シ置タリ諸君此ノ意ヲ諒セラレヨ

ここにある「成規」とは、『明治23年商法』を指すものと考えられる。前述のように、明治24年10月に改正された同社の定款第32条には、取得原価による評価基準が明記されており、また、『明治23年商法』第32条第2項には上記の「相場又ハ市場価値ヲ附ス」と同じ表現がされていることによる。すなわち、商法においては、時価主義に拠ることが規定されていたが、当時の実務のうえでは、売却を予定していない固定資産については、同社の定款に定める取得原価による評価基準が定着していたことによると思われる。そうした事情は、時価主義の実施は商法施行後のこととする、としたところからも伺えよう。

こうした状況をもみても、当時の会計実務は、商法の予定していた時価主義とは異なる、取得原価主義を財産評価基準として採っていたことを確認することができる。

2. 明治32年商法下の会計実務における財産評価

(1) 明治32(1899)年からの会計実務における財産評価

『明治32年商法』制定により時価主義が表明された後も、会計実務においては、明治初期から銀行実務において採られてきた取得原価主義が根強く行われていたようである。一般会社、鉄道業において行われていた会計実務について検証してみたい。

商法の特別法として制定された鉄道業に対する法規では、明治23年に設けられた「作業及鐵道會計規則」において、固定資産について取得原価主義を採っていたことは、第3章第1節において既に確認できたが、その後、明治33(1900)年3月16日法律第64號『私設鐵道法』に基づき設けられた、明治33年8月10日逓信省令第32號『私設鐵道株式會社會計準則』にも、次のような規定が設けられていた⁽³²⁾。

第九條

財産目録ニ記入スル價格ハ左ノ標準ニ依ル

- 一 有價證券ハ目録調整ノ現時ニ於ケル價格カ其ノ代價又ハ拂込金額ヲ超過スルトキハ買入代價又ハ拂込金額ヲ以テ記入スヘシ
- 二 其ノ他ノ財産ハ實費決算額ヲ以テ記入スヘシ

第十條

貯藏物品ハ受拂購入實費ヲ以テ出納ヲ爲スモノトス

第9条第1号では有価証券について規定上は原価以下主義に依ること要請されているが、『明治32年商法』第26条第2項の規定により、時価が原価より下がった場合には時価を採らなければならないわけであるから、実質は低価主義を意味する

ものと考えられよう。同条第2号では其他の財産については取得原価主義に依ることが規定された。また第10条では貯蔵物については取得原価主義に依ることが規定された。

「明治32年商法」は、財産評価について「其目録調整ノ時ニ於ケル價格」である時価主義を採っていたわけであるが、「明治32年商法」が設けられた翌明治33年においても、商法の規定と異なる取得原価主義を採る規定の存在が、引き続き確認できる。

先にも見てきたように、銀行会計、鉄道会計をはじめ多くの企業で実践されていた当時の会計慣行における財産評価は、明治初期より銀行を中心に英米系の会計実務をもとにした取得原価主義であり、ドイツより新たに導入された商法に規定された時価主義とは相容れないものがあつたと考えられる。そのため、当時は「明治23年商法」に代わり全面的に実施された「明治32年商法」施行後も会計慣行の中では、第26条第2項に規定されていた時価による財産評価は万全には行われていなかったようである。こうした状況を加藤吉松は「商法第二十六條第二項に曰く、財産目録には、動産、不動産、債権、其他の財産に其目録調整の時に於ける價格を附することを要すとあり、然るに現今簿記學者の教授する所又は實業家の報告する所を見るに、一も商法に準據し時價を附したるものを見ず」と指摘している⁽³³⁾。この記述からも、当時の会計実務においては、商法の規定とは異なる取得原価主義が採られていたことが確認できる。このように会計実務において、商法が規定する時価主義ではなく、明治5年の国立銀行制度制定以来、取得原価主義が継続的に採られていたことには、時価主義を採ることによる弊害、すなわち、時価が上がった場合には評価益の計上により、会社の財政基盤を危うくする恐れを認識するからではないだろうか。

また、明治36(1903)年8月に改正された「丸善株式會社定款」には、会計・計算に関する規定として、「第五章 計算」に次のような規定が設けられていた⁽³⁴⁾。

第三十二條

當會社ハ毎年一月ヨリ十二月迄ヲ以テ事業年度ト定メ毎年度ノ末ニ於テ諸勘定ヲ決算スルモノトス

「株式會社丸善」の前身「丸善商社」においては、英米における会計慣行と考えられる誘導法による会計処理を行っていたであろうことを確認してきた。それからすると、ここで言われている「諸勘定ヲ決算スル」も、誘導法によることを指すものと考えられるのではないだろうか。また、その際の財産評価は、決算当時の相場や市場価値とは関係のない帳簿上の取得原価によるものと考えられるのではないだろうか。

さらに、鉄道会計における会計実務では、次期商法改正過程の最中と考えられる明治43年においても、明治33年「私設鐵道株式會社會計準則」における取得原価主義に引き続き、明治43(1910)年4月21日法律第57號「輕便鐵道法」に基づき設けられた、明治43年8月2日閣令第14號「輕便鐵道會計準則」に、次のような規定が設けられていた⁽³⁵⁾。

第七條

有價證券ヲ取得シタルトキハ帳簿ノ記載ハ買入又ハ拂込ノ金額ヲ以テスヘシ

第八條

貯蔵物品ハ受拂共實費ヲ以テ出納ヲ爲スモノトス

第九條

財産目録ニ記載スル財産ノ價格ハ左ノ標準ニ依ルモノトス

- 一 有價證券ハ購入代價又ハ拂込金額但シ其ノ時價低落シタルトキハ毎年度ノ終ニ於テ時價ニ改定スヘシ其ノ騰貴シタルトキハ購入代價又ハ拂込金額ヲ限度トシ増加スルコトヲ得
- 二 身元保證及契約保證ノ有價證券ハ其ノ保證金額
- 三 前各號以外ノ財産ハ實費決算額

これによれば、第7条、第8条の規定は、記帳すべき金額を示したものと考えられ、鉄道会計が英国から移入された経緯からすると、誘導法により貸借対照表が作成される際の財産評価額と考えられるのではないだろうか。また、第9条1号においては、有価証券については、原則として取得原価主義に依ることが規定され、同号但書において、時価が下がった場合には、時価で評価するという低価主義に依ることが規定された。併せて、時価が上がった場合には、取得原価を限度として評価増することができることと規定された。同条3号では他の財産については取得原価主義に依ることが規定された。当時は、『明治32年商法』の規定からすれば、財産評価は「目録調整ノ時ニ於ケル價格」によることとなっていたわけであるが、鉄道業の会計実務においては、商法の規定とは異なった取得原価、原価以下もしくは低価主義による財産評価基準を採っていたことが確認できる。

【補】

明治34(1901)年当時の税法の文献につきのような記述がある。

「法人ノ所有スル土地、建物、商品、有價證券其ノ他ノ資産ハ決算期ニ於イテ時價ヲ附シ計算スヘキモノナレハ若シ其ノ見積價格カ原價又ハ前期ノ決算額若ハ當初ノ見積價格ニ比シ増加セルトキハ其ノ増加額ハ益金トシテ之ヲ加算スヘキモノトス」⁽³⁶⁾

これによると、商法にもとづき時価主義により評価した結果、評価益が生じた場合には、益金として課税対象とするというものであった。経営者にとってみれば、新たに導入された商法が規定する時価主義を採ることにより、税金を余分に納めることになるのであれば、むしろ、定着しつつあった会計実務による取得原価主義を採るのではないだろうか。

以上のように、『明治32年商法』制定にもかかわらず財産評価に関しては、明治初期から実践されてきた鉄道業、銀行業を中心にした会計実務と

商法の規定とは相容れないものがあった。

(2) 明治35年財産評価基準に関する判例の検証

明治7(1874)年10月に、単行法として制定された「株式取引条例」にもとづき、明治10年12月に設けられた株式会社東京株式取引所において行われていた財産評価について、株主から異議が唱えられ東京地方裁判所に提訴された。

この裁判の概要は、次の通りである。

株式会社東京株式取引所は、明治34年7月1日に調整した財産目録及び貸借対照表において⁽³⁷⁾、所有公債証書の価額を市価より高く附したことで、家屋の価額を実価(時価、松尾記入)より低い旧時の価額(取得原価、松尾記入)を附したことに始まる。これについて原告である株主は、公債証書の価額を市価より高く評価したことは、『明治32年商法』第26条第2項に規定される「目録調製ノ時ニ於ケル價格」に反すると主張し、また、賞與金を受けんがために公債価額を高く附し、かつ損失を填補せず利益配当を行ったことは、第195条第1項に反すると主張した。また、家屋の価額についても、公債価額の場合と同様に「目録調製ノ時ニ於ケル價格」に反すると主張した。この原告からの主張に対し地裁は、家屋の価額について、鑑定人に鑑定させた鑑定価額を市価と認定した結果、株式会社東京株式取引所の附した家屋の価額は、商法第26条第2項に違反するとした考えを示した。こうした経緯を踏まえ、東京地裁は時価以下に評価したことを違法とし、明治35(1902)年1月10日「時価以上の評価はもちろん時価以下の評価も禁止する」とする判決を下した⁽³⁸⁾。この判決は、ドイツにおける1897年帝国最高裁判所による「商人による資産の過大、過小評価を禁止する」⁽³⁹⁾とする判決と相通じるものであるのではないだろうか。この東京地裁の判決に対し、株式会社東京株式取引所は東京控訴院に控訴した。

東京控訴院においては、公債の価額については争われず、家屋の価額についてが争点とされた。控訴院は、地裁に続き再度鑑定人による鑑定を行った。その結果、鑑定の結果と株式会社東京株式取

引所が附した取得価額を参照したところ、結局財産目録に掲げる家屋の価額は商法第26条第2項にある財産目録調整の時ににおける価額に相当するものとした。こうした経緯を踏まえ、この記載は、商法第261条第1項第9にある不正な記載には当たらないとし、東京控訴院は明治35年2月25日「原判決の決定を取り消す」とする判決を下した⁽⁴⁰⁾。すなわち、控訴院の判決は、地裁判決における「時価以上の評価はもちろん時価以下の評価も禁止する」に対し、債権者保護の立場から時価以上の評価が禁止されることに異論を唱えるものではないが、時価以下の評価は認める趣旨のものであった。ただし、株式会社東京株式取引所に対し過料金が課されたため、株式会社東京株式取引所は大審院へ上告した。

大審院は、明治35年5月14日に下した「明治32年商法」における第26条の財産評価に関する判決において、「商法第二十六条第一項ニ於テ商人又ハ會社ニ對シ定時ニ財産目録ヲ調整スルノ義務アルコトヲ規定シタルハ他人ヲシテ其時ニ於ケル資産ノ情態ヲ知悉セシムルノ趣旨ニ外ナラス故ニ其第二項ノ價格ナルモノハ客觀的ノ價格即チ目録調整當時ノ交換價格ヲ指スモノトス」と「決定要旨」を述べている⁽⁴¹⁾。また、「理由」において、「商法第二十六条第二項ニ目録調整ノ時ニ於ケル價格トアルハ其文詞上普通ノ意義トシテ目録調整ノ時ニ於ケル交換價格ヲ云フモノニシテ之ヲ商法自餘ノ規定ノ趣旨全體ト對照スルニ毫モ相抵觸スルモノナキヲ以テ解釈上之ヲ交換價格ナリトスヲ至當トス」と説明されている。この判決により、財産評価の際の「目録調製ノ時ニ於ケル價格」とは、「轉換ヲ目的トセサル財産ナルト否トヲ問ハス客觀的ノ價格即チ其際ニ於ケル交換價格」である時価によることを明らかにし、具体的には交換価格によることを示した。

以上が、この裁判経過の概要であるが、営業用固定資産について交換価格により評価することは困難なことであり、当時の会計慣行とは異なるものであったところから、この判決に対して異を唱える者が少なくなかった。学者の中にはこの判決

に反対して、「法は時価以下主義による評価を禁じてはいない」と主張する者⁽⁴²⁾や、「営業用固定資産における『目録調製ノ時ニ於ケル價格』とは営業価額を指すものである」として、事実上、取得原価主義による会計慣行の評価方法を是認しようとした者⁽⁴³⁾もいた。こうした会計慣行を支持する立場からの意見が相次いで発表される中で、会計の慣行からすれば当然のことであろうと考えられるところを斟酌した結果なのか定かではないが、大審院判決の「理由」を示した部分に、次のような記述が見られる。

「財産目録調整ノ目的ハ商人カ破産又ハ廢業シタル場合ニ於ケル資産ノ總額ヲ算定スルモノニアラスシテ其營業ノ存在及繼續スル場合ニ於ケル營業上ノ總資産ヲ知ルヲ目的トスルモノナレハ商法カ商人ニ對シ財産目録貸借對照表ニ記載ヲ命ジタル價格ハ畢竟商人ノ營業ノ存在及繼續ヲ基礎トシテ計算シタル營業的價格ニシテ語ヲ換ヘテ之ヲ言ヘハ其商人ノ營業ヲ一ノ經濟上ノ獨立主體ト看做シ此主體ヨリ觀察シタル主觀的ノ價格ナリトス殊ニ我國ノ法律ニ依レハ財産目録ハ即チ貸借對照表ノ資産ノ部ト其實體ニ於テ同一ナルヘキモノナレハ若シ原裁判ノ如ク交換價格ニ依テ其財産目録及貸借對照表ヲ調整スヘキモノトセハ其結果會社財産ノ市價ノ變動ニ依テ一架空ノ利益又ハ損失ヲ生スルモノトナリ商人殊ニ會社存立ノ基礎ヲ危クスルノ結果ヲ生スヘシ然レトモ假リニ一步ヲ讓リ商法第二十六条第二項ノ規定シタル價格ナルモノハ客觀的ノ價格ナリトスルヲ原則ナリト假定スルモ商人ノ財産中轉換ヲ目的トセスシテ引續キ業務上ニ使用スル財産ニ對シテハ其土地家屋タルト定着物タルト有價證券タルトヲ問ハス其取得價格ヲ付スヘキモノナリ何トナレハ由来價格ナルモノハ前陳ノ如ク主觀的ノモノナルノミナラス此種類ノ財産ハ商人カ破産又ハ廢業スルニアラサレハ換價セラル、モノニアラス又之カ客觀的ノ價格ヲ算定スルコトハ多クノ場合ニ於テ殆ント不能ニシテ且不要ナレハナリ(下線は松尾記入)」⁽⁴⁴⁾

ここには、興味深い注目すべきことが書かれて

いるように思われる。それは、この判決が、大審院において商法第26条第2項にある「目録調製ノ時ニ於ケル價格」の解釈として、時価、すなわち交換価格によることを示したものであるにもかかわらず、その判決「理由」が述べられている部分では、会社において「轉換ヲ目的トセスシテ引續キ業務上ニ使用スル財産」、いわゆる営業用固定財産については、「取得價格ヲ付スヘキモノナリ」と述べている点である。このように本件に係る大審院の判決が、客観的な交換価格に依るべきことを述べながら、「理由」の部分においては、取得原価主義に依るべきことにしたことは、明治の初めより実践されてきた会計慣行における取得原価主義を法律の立場から認容したことにあるとも解され、意義深いことと言える。

IV. 明治44年改正商法下および昭和13年商法下における会計実務

1. 明治44(1911)年改正商法下の会計実務における財産評価

商法の特別法として制定された鉄道業に対する法規では、明治33年に設けられた【私設鐵道株式會社會計準則】において、固定資産について取得原価主義を採っていたことは、先述した通り既に確認できたが、その後、大正8(1919)年4月10日法律第52號【地方鐵道法】に基づき設けられた、大正8年8月13日閣令第14號【地方鐵道會計規程】にも、次のような規定が設けられている⁽⁴⁵⁾。

第八條

貯藏物品ハ原價ヲ以テ之ヲ出納スヘシ

第九條

財産目録ニ記載スル有價證券以外ノ財産ノ價額ハ實費決算額ヲ超ユルコトヲ得ス

財産價額ヲ消却シタルトキハ消却額ヲ原價ヨリ控除シタル残額ヲ以テ實費決算額トス

第8条では貯藏物品について取得原価主義に依ることが規定された。また、第9条では有価証券以外の財産については、規定上は原価以下主義に依ることが要請されているが、当時の【明治44年

商法】第26条第2項においては、時価以下主義を規定しているから、時価が原価より下がった場合には、原価より低い時価を採らなければならないわけであって、事実上は低価主義を意味するものと考えられよう。

また、上述の大正8年【地方鐵道會計規程】と前後するが、大正7(1918)年1月に改正された【丸善株式會社定款】には、会計・計算に関する規定として、「第五章 計算」に次のような規定が設けられている⁽⁴⁶⁾。

第三十三條

當會社ハ毎年一月ヨリ六月迄ヲ前期トシ七月ヨリ十二月迄ヲ後期トシ毎期ノ終リニ於テ諸勘定ヲ決算スルモノトス

【株式會社丸善】の前身【丸善商社】においては、英米における会計慣行と考えられる誘導法による会計処理を行っていたであろうことを確認してきた。それからすると、ここで言われている【諸勘定ヲ決算スル】も、誘導法によることを指すものと考えられよう。また、その際の財産評価は、決算当時の相場や市場価値とは関係のない帳簿上の取得原価によるものと考えられるのではないだろうか。

ところで、わが国の株式会社会計制度は、明治5年米国系銀行条例と英国系会計実務慣行に範をとって発足し、その後二十年をへて、新たに参入した大陸系商法による会計基準と併存しながら、次第にわが国独自の慣行をつくり上げていったと考えられる。以後四十年がすぎた昭和9年の商工省財務諸表準則の制定をみるにいたって、商法の規制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かもしれない⁽⁴⁷⁾。当時の「商工省臨時産業合理局」内に「財務管理委員会」が設けられ、同委員会より未定稿として公表された、昭和5(1930)年12月【標準貸借對照表】、昭和6(1931)年1月【標準財産目録】および昭和6年8月【標準損益計算書】をへて、昭和9(1934)年8月に確定稿として【財務諸表準則(一般には【商工省準則】といわ

れる)』が公表された。また、この『商工省準則』に付随するものとして、「商工省臨時産業合理局財務管理委員会」より未定稿として公表された昭和6年6月『固定資産減価償却準則』および昭和7(1932)年7月『資産評価準則』⁽⁴⁸⁾をへて、昭和11(1936)年2月に確定稿として『財産評価準則』⁽⁴⁹⁾が公表された。

『商工省準則』の「序」の最終段落に「我国の現状を以てしては、将来は兎に角として、直に本準則及雛形に準據すべきことを法規により強制することは、是非の論議を免れず。然れども、苟も公正に事業し、其ノ堅實なる發展を計らんとする者は、自ら進んで之に準據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て已まざる次第なり。」と記述されている。この文言について、片野一郎教授は「『商工省準則』が、法の規制と会社の会計実践との調整を目指したものである」と考えられている⁽⁵⁰⁾。

昭和7年に未定稿ではあったが『資産評価準則』が公表された。この準則の「序言」において、
「事業ノ財政的基礎ヲ堅實鞏固タラシムルニハ損益計算ヲ慎重ニシ、苟モ架空ノ利益ハ之ヲ計上セズ、經營價值ナキモノハ之ヲ資産ニ遣ササルヲ要ス。是レ決算時ニ於ケル資産評價ガ特ニ重要ナル所以ニシテ、本準則ハ此ノ場合ニ於ケル評價ノ大綱ヲ定メタルモノナリ。本準則ノ見地ハ商法第二十六条第二項ノ目的トスルトコロト必ズシモ一致セズト雖モ大体ニ於テ其ノ趣旨ニ背馳セルモノニ非ズ。

本準則ハ損益計算ノ正確ヲ期センガ為メ特ニ資産ノ取得原價ヲ尊重セリ。」とし、さらに、「第一總説」において、

- (イ)固定資産ハ取得原價ヨリ減価償却ヲ行ヒタル價額ヲ以テ評價ス。
- (ロ)有價証券ハ市場價格ヲ以テ評價ス。
- (ハ)作業資産及ビ販賣資産ハ時價或ハ原價孰レカ其ノ低キヲ以テ評價ス。
- (ニ)営業債權ハ帳簿價額ヨリ回収不能ノ見込額ヲ控除シテ評價ス。

(ホ)其ノ他ノ資産ノ評價ハ第二以下所定ノ細則ニ據ル。

とされた。

(イ)では、固定資産は取得原価より減価償却を行った価額により評価することが、(ロ)では、有価証券は時価により評価することが、(ホ)では、その他の資産(棚卸資産、貯蔵品等)は低価主義で評価することが、規定されている。これらは、明らかに当時の従うべき『明治44年商法』の評価規定に対するアンチ・テーゼとなっているといえるように思う。

その後、昭和11年に確定稿として『財産評価準則』が公表された。この準則の「序」において、「…商法第二十六条第二項は財産目録に記載すべき財産の價額に付規定せりと雖も一般的にして精密を缺く憾あり。本準則は法規の範囲内に於いて經營の実情に鑑み各種財産の評価に付き其の大綱を定めたるものなり(下線は松尾記入)…」と述べ、「第一 総説・三」において「財産の種類に依る評価の原則」として、

- (イ)土地は其の原價を以て之を評價す。
- (ロ)建物、機械、設備等は其の原價より減価償却を行ひたる價額を以て之を評價す。
- (ハ)營業權其の他の無体固定資産は實質空虚なる資産を残さざるやう注意し、其の減価償却を行ひたる價額を以て之を評價す。
- (ニ)有價証券は所有の目的に依り區別し、引續き所有するものは時價を超えざる限り原價を以て之を評價し、其の他ものは時價を限度として適當に之を評價す。
- (ホ)原料、製品、商品等(作業資産又は販賣資産)は原價と時價とを比較し孰れか其の低きを以て之を評價す。
- (ヘ)債權は帳簿價額より回収不能の金額を控除したる額を以て之を評價す。
- (ト)其の他の資産は其の性質及び實狀に照し之を評價す。
- (チ)債務は帳簿價額を以て之を評價す。

が示された。

(イ)では、土地は取得原価主義で評価すること

が、(ロ)、(ハ)では、土地以外の固定資産は、取得原価より減価償却を行った価額で評価することが、(ニ)では、有価証券は時価以下で評価することが、(ホ)では、作業資産又は販売資産は低価主義で評価することが、提案されていた

ここで特に注目しておきたい部分がある。それは、この準則の「序」の文言によるならば、当時の明治44年改正商法のもとでは、時価以下主義を採らなければならないにもかかわらず、「法規の範囲内」においてとことわりつつ定めた評価基準が、総説に示されているように取得原価主義を中心にしたものを採っていたということである。「法規の範囲内に於いて」が非常に重要なキーワードになっていると考えられる。言い換えるならば、「法規の範囲内」の解釈として、昭和11年当時、既に『明治44年商法』の時価以下主義のもとで会計実務において実践されてきた取得原価主義が、認知されていたという考え方が成り立つのではないだろうか。

こうした昭和初期における「商工省臨時産業管理局財務管理委員会」の一連の動きは、その後の商法改正、海軍省、陸軍省および企畫院における諸会計規定の制定に大きな影響をおよぼしたものと考えられよう。

2. 昭和13(1938)年改正商法下の会計実務における財産評価

【昭和13年改正商法】における財産評価規定については、【明治44年改正商法】より引きつぎ、第34条第1項において「財産目録調整ノ時ニ於ケル價格ヲ超ユルコトヲ得ズ」と、時価以下主義に依ることとされ、新たに第285条第1項において、営業用固定資産の評価については「営業用ノ固定財産ニ付テハ其ノ取得價額又ハ製作價額ヲ超ユル價額ヲ得ズ」と、評価益の計上を排除する見地から取得原価主義に依ることとされた。これは、明治初期より、銀行会計、鉄道会計の会計慣行において実践されていた財産評価基準が、商法に追認されたものと思われる。そのことは、昭和11年に公表された商工省【財産評価準則】の「序」にお

いて、「法規の範囲内に於いて」とことわりつつ設けた財産評価に関する基準が、原則として取得原価主義に拠るものであったことから推測できよう。

①陸軍省経理局【陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則】

昭和15(1940)年5月陸軍省経理局より公表された【陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則】⁽⁵¹⁾には、「第一章 貸借対照表準則 第二節 資産」の「第一項 固定資産」の「九 土地」においては、「土地ハ其ノ取得原價ヲ以テ評價ス」と、原則として取得原価主義による評価が規定された。併せて、時価が原価より著しく下落したときには時価によることも規定されている。また、土地以外の固定資産については、昭和13年改正された商法の第34条第2項の規定と同様に、「一〇 建物、建物附属設備及構築物」、「一一 機械及装置」および「一四 権利タル無形固定資産」においては、「其ノ取得原價ヨリ減價償却ヲ行ヒタル價額ヲ以テ評價ス」と、取得原価から相当の減損を控除すると規定されていた。また、「第二項 流動資産」の「二〇 棚卸資産」においては、「其ノ原價ヲ以テ評價スルヲ原則トス」と、原則として取得原価主義による評価が規定された。併せて、時価が原価より著しく下落したときには時価によることも規定されている。

②海軍省経理局【海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領】

昭和15年11月海軍省経理局より公表された【海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領】⁽⁵²⁾には、「第一章 貸借対照表作成要領 第二節 資産」の「第一項 固定資産」の「九 土地 第一項」においては、「土地ハ其ノ取得原價ヲ以テ評價ス」と取得原価主義による評価が規定された。さらに「第二項」においては、時価が原価より著しく下落したときには時価によることも規定している。土地以外の固定資産については、昭和13年改正商法の第34条第2項の規定と同様に、「一〇 建物、建物附属設備及構築物」、「一一 機械及装置」および「一四 権利タル無形固定資産」においては、「其

ノ取得原価ヨリ減価償却ヲ行ヒタル價額ヲ以テ評價ス」と、取得原価から相当の減損を控除することが規定している。また、「第二項 流動資産」の「二〇 棚卸資産」においては、「其ノ原価ヲ以テ評價スルヲ原則トス」と、原則として取得原価で評価することが規定されている。

③海軍省経理局『海軍軍需品工場事業場財産評価準則案』

昭和18(1943)年4月海軍省経理局より公表された『海軍軍需品工場事業場財産評価準則案』⁽⁵³⁾においても、「第二章 固定資産」の「第二節 土地」の「第一四 第一項」においては、「土地ハ原価ヲ以テ之ヲ評價スルモノトス」と、原則として取得原価主義によることが規定された。併せて、時価が原価より著しく下落したときには時価によることも規定されている。また、「第二項」においては、「投資用ノ土地ハ前項ノ規定ニ拘ラズ時價ヲ超エザル價額ヲ以テ之ヲ評價スルコトヲ得」と、投資目的の土地は、時価以下主義による評価を規定している。土地以外の固定資産については、昭和13年改正商法の第34条第2項の規定と同様に、「第三節 建物、構築物及船舶」の「第一九」、「第四節 機械装置及車輛運搬具」の「第二五」および「第六節 無形資産」の「第三三」においては、「第一項」に、取得原価から相当の減損を控除することと、「第二項」に、時価が原価より著しく下落したときには時価によること、が規定されている。また、「第三章 流動資産」の「第一節 棚卸資産」の「第三八 第一項」においては、「原価ヲ以テ之ヲ評價スルモノトス」と取得原価で評価することが、さらに、「第二項」においては、時価が原価より著しく下落したときには時価まで評価を引き下げることが出来ると規定している。

④企畫院財務諸準則統一協議會『製造工業財産目録準則草案』および『製造工業貸借対照表準則草案』

昭和16(1941)年11月企畫院⁽⁵⁴⁾財務諸準則統一協議會より公表された『製造工業財産目録準則草案』⁽⁵⁵⁾および『製造工業貸借対照表準則草案』⁽⁵⁶⁾にも、それぞれに財産評価関する規定がお

かれている。併せて『製造工業損益計算書準則草案』⁽⁵⁷⁾も公表され、これら企畫院財務諸準則統一協議會から公表された3つの草案を総称して『企畫院製造工業財務諸表準則草案』と呼んだ。

企畫院『製造工業財産目録準則草案』においては、「第一章 總則 第五」で「財産目録ニ記載スベキ財産ノ價額ハ財産評価準則ノ定メル所ニ依リ評價セル價額トス」と提案されている。ここで言われる「財産評価準則」とは、昭和11年、商工省から出されたものを指していると思われる。商工省『財産評価準則』では、土地はその原価をもって、建物、機械、設備はその原価より減価償却を行った後の価額をもって、有価証券は長期所有のものは時価を越えざる限り原価を、その他のものは時価を限度とした価額をもって、および、原料、製品、商品（作業資産又は販売資産）は低価主義をもって、評価することが提案されていた。

さらに、企畫院『製造工業貸借対照表準則草案』では、「第一章 總則 第五」において「資産又ハ負債ノ價額ハ財産目録ニ記載スベキ價額ト同一タルコトヲ要ス」と提案されている。これによると、貸借対照表における資産又は負債の価額は財産目録と同一ということであるが、同時期に公表され一連の準則の仲間である「製造工業財産目録準則草案」においては、前述したように商工省「財産評価準則」によることが要請されていた。すなわち、財産目録へは原則として取得原価主義により評価した金額で記載することとされ、この財産目録と同一の金額で記載する貸借対照表も当然取得原価主義による評価した金額が記載されることとなる。また、「第二章 資産 第六」において「固定資産ハ其ノ取得價額又ハ製作價額ヨリ費用タル減価償却累計額及評價損累計額ヲ控除シタル價額ヲ記載ス」と提案されており、この要請も「財産評価準則」と同様のものである。

このような考え方が、わが国の統制経済の中心的役割を果たすため、政府の重要な直屬機関として設けられた企畫院により、「草案」としてではあったが表明されたことは非常に興味深いことであろう。これは、商法が、時価以下基準による評

価を定めていたにもかかわらず、それとは理念的に異なる取得原価基準による評価の提案であった。すなわち、取得原価主義は、会計慣行としてだけでなく、政府機関による、したがって規範力の強い評価基準においても、認知されようとしていたものと考えられる。こうした状況を千葉準一教授は、「商法と市民社会の会計実務との、評価基準の調和が本格的に進行した結果として理解されるべきである」と述べられ⁽⁵⁸⁾、また、制度的ルールにおいて取得原価主義への方向は、昭和16年5月10日付けで大蔵省理財局において作成された『財産評価準則案』⁽⁵⁹⁾は、確定稿には至らなかったが、有価証券の評価に関する若干の規定を除き、昭和11年商工省『財産評価準』を基本的に継承していたと思われる⁽⁶⁰⁾。

他方、一般会社においては、昭和22(1947)年7月に改正された「丸善株式會社定款」にも、会計・計算に関する規定として、「第五章 計算」に次のような規定が設けられていた⁽⁶¹⁾。

第三十六條

當會社ハ毎年二月ヨリ七月迄ヲ前期トシ八月ヨリ一月迄ヲ後期トシ毎期ノ終リニ於テ諸勘定ヲ決算スルモノトス

ここでも、大正7年改正された定款と同様に、「諸勘定ヲ決算スル」という規定が設けられていた。これは前述したように、誘導法によることを指すものと考えられる。また、その際の財産評価基準は、帳簿上の取得原価によったと考えられるのではないだろうか。

【補】

前述したように、期末商品評価手続きについては、昭和14年当時の税務会計の文献に、次のような記述が確認できる。

「時價又は原價の内何れか其低價なる一方と法人の評価額とを對照し、其の減差額が、土地に付いては其の資産の時價額の五分、其の他の固定資産及流動資産に付ては一割の遞減歩合を越えざる限度に於て法人の評価を是認し、之を超過するものに付ては其の超過したる部分の評

價減のみを否認する。此の場合に在ては法人の過小評價を時價額の九割五分(土地)乃至九割(其の他)程度に喰い止め、五分乃至一割の過小評價は之を看過するのである。即ち時價を越えざる原価主義に立脚し、更にそれより五分乃至一割の弾力性を認め法人の過小評價を宥容するの趣旨である。」⁽⁶²⁾。

ここからも、低価主義、すなわち時價を越えない原価主義による会計慣行の存在が確認でき、さらには、税法上もこうした会計処理を是認しており、商法に規定された時價以下主義による財産評価の存在は影が薄かったものと思われる⁽⁶³⁾。

V. 結 び

以上、本稿においては、明治時代の初めからのわが国の企業会計において実践されていた会計実務における取得原価主義との織りなす姿についてクロノジカルに概観してきた。その結果、商法における会計制度は、貸借対照表の作成について棚卸法または財産目録法を予定してきたのに対し、会計実務のうえでは、早い段階から誘導法が採られていたようであり、財産評価における取得原価主義は、『昭和13年改正商法』の営業用固定財産に対する評価規定に、また、昭和37年商法改正により財産全般に対する評価規定において、突如として現れたものではなく、『明治23年商法』制定前から国立銀行をはじめとする会計実務において、実践されていたことが確認できたと言えよう。

取得原価主義は、商法制定前において、国立銀行をはじめとする特別法に基づく会計実務において実践されおり、その後も、商法の時價主義・時價以下主義に対し、いわば伏流水的に根強く連綿と存在していたことができるように思う。

明治時代以降、商法上は債権者保護の理念から時價主義を、銀行会計、鉄道会計などにおいては取得原価主義をと、一見相容れない財産評価基準を採ることとなった。このことは、企業の解体(破産、倒産)の可能性に配慮した商法が、まず

時価主義を、ついで時価以下主義を要求したのに対し、誘導法を前提とする会計実務は、継続企業概念を前提として取得原価主義に立つことになるためと、説明することもできるのではないだろうか。

解散の可能性を意識しない、いい換えれば、継続を前提にした企業観においては、転換の可能性がない営業用の固定資産については、明治35年大審院判決にあるように、交換価格（売却価値）を知ることは意味がない。物価下落時に交換価格で評価するならば固定資産取得初年度より巨額の評価損を計上する恐れが生ずるし、逆に、物価上昇時には未実現利益を配当可能利益に含むこととなつて、会社の財産的基盤を危うくする恐れもある。会計実務においては、慣行として、古くから営業用の固定資産については取得原価主義を採ってきたと考えられるが、商法は、後に、こうした会計慣行を受け容れ、営業用の固定資産については、取得原価主義を、いわば追認することとしたものと考えられよう。

一方、流動資産については、商法のもつ債権者保護という基本理念からすると、取得原価が時価より低い（物価上昇）時には、原価主義によつても債権者にとって不利になることはないはずである。「明治32年商法」の定める評価規に関し、松本丞治教授が指摘されているような「目録調製ノ時ニ於ケル價格」が評価額の上限を示すものとする解釈をとるならば、時価以下主義による評価基準は債権者保護の観点からも、その合理性を否定できない。

サヴァリーの「完全なる商人」には、当時のフランスでは、取得原価主義を原則とする低価主義が会計慣行として実践されていたことが紹介されている⁽⁶⁴⁾。わが国においても、明治7年にシャンドの提出した銀行検査の報告書が、低価主義の必要性を示唆していた。また、明治13年に三菱為換店をはじめとする会計実務においても、原則として取得原価主義により併せて低価主義を採っていたことが確認できる。

ところで、時価が取得原価より低くなった（物

価下落）時に、低価主義を適用するならば、その評価額は、結果として時価以下主義の枠内に納まることになるはずである。

すなわち、会計慣行による取得原価主義を原則とする低価主義を評価基準として採用すれば、時価が取得原価より高い時にあつても、また、低い時にあつても、商法の規定する時価以下主義の要求は充たされることになると考えられる。時価主義ないし時価以下主義と取得原価主義は、とかく対立的なルールとして捉えられてきたが、少なくとも流動資産の評価においては、時価以下主義は、取得原価主義を原則とする低価主義を採った場合に得られる結果を含むことになるということができるとはならないだろうか。

このように考えてくると、時価以下主義が債権者保護に資する財産評価基準であるとするならば、取得原価主義を原則とする低価主義もまた債権者保護に依る評価基準であるということができるのではないだろうか。そうであるとすれば、昭和11年の「財産評価準則」が、「法規の範囲内において」として、商法の時価以下主義のもとで、取得原価主義を原則とする評価ルールをかけたことについては、こうした認識によるものかと推測することができよう。

過去においては、商法規定の存在によって、会計慣行として実践されてきた取得原価主義の影は薄くなり、強行法規である商法が規定する時価主義または時価以下主義による評価基準が、とかく全面に出ていて、戦後「企業会計原則」の制定によって、取得原価主義への道が開かれたものと受けとめられがちであったようにみえる。しかし、会計実務においては、商法の規定する評価基準に関係なく、明治初めから一貫して取得原価主義を採ってきており、こうした会計実務の考え方が影響して、商法改正のつど除々にはあるが、商法の定める評価基準を浸食していったと表現することもできるのではないだろうか。また、商法自体の側からみても取得原価主義をもって、慣習法であり、「公正ナル会計慣行」であると認識する必要性が、存在し続けていたのではないだろうか。

すなわち、取得原価による財産評価基準によっていた英米系の会計慣行の中に、観念的に債権者保護を振りかざす大陸系商法の時価による財産評価基準が飛び込んできたが、次第に会計慣行における取得原価主義に押されて、商法上の評価基準が除々に取得原価主義化されてきたと言ってもよいのではないだろうか。わが国においては、英米式の近代的会計制度が導入された明治初期から、財産評価基準としての取得原価主義は、会計実務においては、動かすことのできない慣行として定着しており、これと次元を異にする、商法の評価基準である時価主義または時価以下主義にとっても、無視できないものとして存在し続けていたとみることができよう。

【注】

- (1) 拙稿「わが国初期商法における財産評価基準」『社会情報学研究』Vol. 4 (1998 (平成10)) pp.139~149.
拙稿「債権者保護と財産評価基準」『日本簿記学会年報』第12号(1999(平成11)年) pp.83~88.
拙稿「わが国商法における取得原価主義の沿革」『会計』第156巻第1号(1999(平成11)年7月号) pp.45~58.
- (2) 『明治財政史』第13巻 pp.31~100.
- (3) 『明治財政史』第13巻 pp.631~636.
- (4) 片野一郎『日本財務諸表制度の展開』同文館 昭和43 p.98.
- (5) 山田十献『銀行簿記用法 卷三』明治12 11丁以下(『銀行簿記用法(復刻叢書簿記ことはじめ5)』雄松堂書店 昭和55 11丁以下).
- (6) 片野一郎『日本・銀行簿記精説』中央経済社 昭和31 p.175.
- (7) 太田哲三『會計學綱要』巖松堂 大正11 pp.148以下.
- (8) 例えば, R.Sikorski; Buchführung, 3.Aufl., München, 1994, S.6ff.
- (9) 三菱社誌刊行会編『三菱社誌4(明治10年)』東京大学出版会 昭和54 pp.282~299.
- (10) 三菱銀行史編纂委員会編『三菱銀行史』昭和29 pp.25~30.
- (11) 丸善株式会社編『丸善百年史 上巻』丸善株式会社 昭和55 pp.102~104.
- (12) 丸善株式会社編『丸善百年史 資料編』丸善株式会社 昭和56 pp.3~8.
- (13) 菅野和太郎『日本会社企業発生史の研究』岩波書店 昭和6 pp.35~37.
- (14) 丸善株式会社編『丸善百年史 資料編』pp.10~16.
- (15) 小野田セメント製造株式会社『小野田セメント製造株式会社創業五十年 昭和6 pp.43~56 (『社史で見る日本経済史6 小野田セメント製造株式会社創業五十年史(復刻版)』ゆまに書房 平成9).
- (16) 日本鉄道省編『日本鉄道史』上巻 清文堂 昭和47 P.608.
- (17) 鐵道省經理局編『帝國鐵道會計法規の沿革』昭和8 pp.37~40.
- (18) 鐵道省經理局編 同上書 pp.3~9.
- (19) 新村出『広辞苑(第四版)』岩波書店 平成3.
粉本とは、もとなすべき本。底本と同じ。特に、翻訳、翻字、本文稿訂、などに当たって、主な拠りどころとした本。
- (20) 小林儀秀訳『馬耳蘇氏複式記簿法』上巻 文部省 明治9 62丁.
- (21) 森島脩太郎『三菱商業學校簿記學例題完』明治11.
- (22) 圖師民嘉抄訳『簿記法原理』甘泉堂 明治14 14丁.
- (23) 久野秀男「「棚卸表」・「動産不動産ノ総目録」及び「貸方借方ノ対照表」の沿革」『政経論叢(國學院大学)』昭和36年12月号 p.91.
- (24) 国立国会図書館図書部編『国立国会図書館蔵書目録 明治期 第四編 自然科学・工学・産業』平成6.
- (25) 内閣官報局編『法令全書』第23巻ノ2 原書房 昭和53 pp.37~46.
- (26) 明治財政史編纂会編『明治財政史』第12巻 明治38 p.618.
- (27) 小野田セメント製造株式会社『小野田セメント

- 製造株式会社創業五十年史」昭和6
pp.111~116 (『社史で見る日本経済史6 小野田
セメント製造株式会社創業五十年史(復刻版)』
ゆまに書房 平成9.)
- (28)三菱社誌刊行会編『三菱社誌18(明治25~26年)』
東京大学出版会 昭和55 pp.194~198.
- (29)三菱社誌刊行会編 同上書 pp.199~205.
- (30)『マイクロフィルム版営業報告書集成 第1集
R141(セメント, 窯業)』雄松堂書店 昭和41.
- (31)日本銀行統計局『明治以降本邦主要経済統計』
昭和41 p.76.
- (32)内閣官報局編『法令全書』第33巻ノ6 原書房
昭和58 pp.550~552.
- (33)加藤吉松「財産目録に就いて(簿記法改正の急
務)」『東京経済雑誌』第990号 明治32.8.5 p.298.
- (34)丸善株式会社編『丸善百年史 資料編』丸善株
式会社 昭和56 pp.26~28.
- (35)内閣官報局編『法令全書』第43巻ノ3 原書房
平成3 pp.37~38.
- (36)上林敬次郎『所得税法講義』松江税務調査会
明治34 p.57.
- (37)当時は、配当との関連で、半年決算を採ってい
たと考えられ、前述の「三菱会社」の例にある
ように、6月末と12月末を決算日とすることが
合理的と考えられる。しかし、法律新聞(第70
号)の記事によると、株式会社東京証券取引所
は、7月1日に財産目録および貸借対照表を調
製したと書かれている。
- (38)松本丞治「財産目録ニ記載スヘキ財産及ヒ其評
価ヲ論ス」『法学志林』第61号 明治37 p.27.
(参考)法律新聞社刊『法律新聞』第70号(明治35
年1月20日発行) pp.17~20.
- (39)松本丞治 前掲稿 p.27.
- (40)松本丞治 前掲稿 pp.26~27.
(参考)法律新聞社刊『法律新聞』第77号(明治35
年3月10日発行) pp.21~22.
- (41)大審院蔵版『大審院民事判決録』第8輯第5巻
東京法学院 明治35 pp.55以下.
(参考)法律新聞社刊『法律新聞』第88号(明治35
年5月26日発行) p.36.
- (42)松本丞治 前掲稿 p.23.
- (43)岡野敬次郎「財産目録貸借対照表に就いて」
『法学新報』第12巻1号 明治35 pp.6~7.
- (44)大審院蔵版 前掲書 pp.57~58.
- (45)内閣官報局編『法令全書』第8巻ノ3 原書房
平成2 pp.70~71.
- (46)丸善株式会社編『丸善百年史 資料編』丸善株
式会社 昭和56 pp.29~31.
- (47)片野一郎『日本財務諸表制度の展開』同文館
昭和43 p.149.
- (48)商工省臨時産業合理局財務管理委員会編『資産
評価準則(未定稿)』昭和7 (『會計』第31巻第
1号 昭和7 pp.81以下に所収).
- (49)臨時産業合理局編纂『財産評価準則』東京高陽
書院 昭和11 pp.5以下.
この準則を作った商工省臨時産業合理局財務管
理委員会のメンバーの名前をあげると、つぎの
とおりである(同準則序).
- | | | | |
|------|--------|-------|--|
| 会 長 | 鈴木 島吉 | | |
| 委 員 | 渡邊 鏡蔵 | 吉田 良三 | |
| | 永原 伸雄 | 中村 伍七 | |
| | 魚谷傳太郎 | 太田 哲三 | |
| | 東 爽五郎 | | |
| 臨時委員 | 五十嵐 直三 | 石山 賢吉 | |
| | 小畑源之助 | | |
| | 田中耕太郎 | 明石 照男 | |
- (50)片野一郎『日本財務諸表制度の展開』同文館
昭和43 p.149.
- (51)陸軍省經理局『陸軍軍需品工場事業場財務諸表
準則』昭和15.
- (52)海軍省經理局『海軍軍需品工場事業場財務諸表
作成要領』昭和15.
- (53)海軍省經理局『海軍軍需品工場事業場財産評価
準則案』昭和18.
- (54)昭和12(1937)年、資源局と企画庁を統合して
設置された内閣直属の組織をいう。日中戦争勃
発に伴い、総動員態勢の確立を図る陸軍の強い
要請を受けて設置された。国家総動員の中核機
関と位置づけられ、平時、戦時における総合国
力の拡充運用に関する計画の立案上申、国家総

動員計画の設定、遂行についての各省庁の調整統一をその職務とした。国家総動員法案、生産力拡充計画、物資動員計画などを作成した(日立デジタル平凡社『世界大百科事典(CD-ROM版)』第2版プロフェッショナル版 平成10.)。

- (55) 企畫院財務諸準則統一協議会『製造工業財産目録準則草案』昭和16.
- (56) 企畫院財務諸準則統一協議会『製造工業貸借対照表準則草案』昭和16.
- (57) 企畫院財務諸準則統一協議会『製造工業損益計算書準則草案』昭和16.
- (58) 千葉準一『日本近代会計制度』中央経済社 平成10 pp.59~60.
- (59) 大蔵省理財局『財産評価準則案』は極秘資料扱いであったといわれ、残念ではあるが現時点では直接確認することは出来ていない。
- (60) 千葉準一 前掲書 p.62.
- (61) 丸善株式会社編『丸善百年史 資料編』丸善株式会社 昭和56 pp.31~36.
- (62) 片岡政一『改訂増補税務会計原理 会計編』文精社 昭和14 p.543.
- (63) こうした、割引評価の実務は、戦後まもなく実施された「シャウブ勧告」にもとづく税制度においては、採用されていなかったが、昭和26年税制改革において価格変動準備金(期末の帳簿価額の合計価額から期末の帳簿価額合計額又は時価合計額のうち何れか低い方の90%を控除した金額を限度として、価額変動準備金に繰入れることを認める制度)として再び登場した。当時の準備金繰入れ比率は10%であったが、その後繰入れ比率は昭和61年度まで段階的に引き下げられ、今日では廃止されている(*)。
- (*) 武田昌輔「近代税制の改革(現代税務全集39)」ぎょうせい 昭和58 pp.204~209.
- (64) 岸悦三『会計生成史』同文館 昭50 pp.269~279.

【付記】本稿は、平成12(2000)年3月に取得した学位(博士(学術))の提出論文の一部を加筆・修正しまとめたものである。