

日本における企業会計制度の変遷（1）

KIKUYA, Masato / 菊谷, 正人

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

59

(号 / Number)

2

(開始ページ / Start Page)

1

(終了ページ / End Page)

21

(発行年 / Year)

2022-07-31

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00026705>

〔論 文〕

日本における企業会計制度の変遷（1）

菊 谷 正 人

目 次

本号掲載

- I. 開 題
- II. 明治政府による複式簿記の実践化と商法の公布・改正
 - 1. 複式簿記の実践化
 - 2. 商法の公布と改正
- III. 日本初の会計基準「財務諸表準則」の公表
 - 1. 未定稿（公開草案）の公表経緯とその内容
 - 2. 確定稿（基準書）の提案内容とその影響
- IV. 敗戦後における証券取引法の公布と「企業会計原則」の公表
 - 1. 証券取引法の公布経緯
 - 2. 「企業会計原則」の公表とそれに伴う国内的調整

次号掲載

- V. IASC 設立参加と会計基準の複数化・国際的調和化
 - 1. IASC の設立経緯とその特徴
 - 2. 日本における会計基準の複数化と国際的調和化
- VI. 「企業会計基準」の公表と会計基準の国際的収斂
 - 1. IASC の E32・「E32 趣旨書」公表の衝撃
 - 2. 会計基準の国際的収斂のための「企業会計基準」の公表
 - 3. 「中小企業会計指針」・「中小企業会計要領」の公表と会計基準の重層化
- VII. 日本における企業会計制度の変遷の特徴
— むすび代えて—

I. 開 題

国際化（internationalisation）とは、他国の社会システム（政治・経済・文化・価値システム）との相互接触・交流・理解の深化過程をいい、一種の同一化・平準化の要素を含む。異質の社会システム間の接触・交流からは摩擦が生じるが、その接触・交流の深化の過程で理解が深まり、接触・交流に関しての一定のルールや制度が形成される（星野（1994）15 頁、18 頁）。

会計制度に関しては、社会システムが未発達であるか、あるいは新会計制度を拒絶する要素に乏しいのみならず、その移植が歓迎されて積極的に受け入れられるような発展途上国の場合

には、多少の文化的・法律的軋轢はあるにしても、外来の会計制度はそのまま受け入れられ、定着するであろう。しかし、会計制度が一応の発展段階に達していた国の場合には、他国からの会計制度をそのまま受け入れるには、すでに社会システムが成熟しており、種々の問題が生じる（稲垣・菊谷（1989）1-2 頁）。会計制度の国際化にも、他国の社会システムとの相互接触・交流・理解の深化およびある程度の軋轢を通じて同一化・平準化が伴う。

政治学における国際化は、大きく、(a) 他国の社会システムを自国に移植する「他者依存志向国際化」、(b) 自国の社会システムを他国に強要する「覇権志向国際化」、(c) 他国の社会シス

テムと自国の社会システムを相互に交流させる「並存国際化」あるいは「相互依存志向国際化」に分けることができる(星野(1994) 25頁)。

本稿では、このような視点に立って、日本における企業会計制度(とりわけ財務会計・報告制度)がどのような国際化を辿ってきたのかについて歴史的に俯瞰するとともに、日本の企業会計制度の変遷を比較会計制度論的に探究し、その特徴を解明する。

Ⅱ. 明治政府による複式簿記の実践化と商法の公布・改正

1. 複式簿記の実践化

西洋式簿記書が渡来した時期については、一般的には徳川幕府の初期にまで遡ると言われている。慶長18年5月5日(1613年6月22日)にイギリス東インド会社(The Company of Merchants of London Trading into the East-Indies)の貿易船隊司令官ジョン・セーリス(Jhon Saris)とともに来日し、初代平戸商館長に赴任したりチャード・コックス(Richard Cocks)が執筆していた公務日記『イギリス商館長日本滞在日記』(Diary kept by the Head of English Factory in Japn : Diary of Richard Cocks, 1615-1622)の中において、1616年(元和2年)3月9日付けで、館員の一人に「貸借の形式の書物」(複式簿記書一筆者注)を貸与したことが記されている。この書物は「イタリア式複式簿記法」であったが、鎖国時代の日本では、一般的に西洋式簿記への関心はなく、複式簿記法が普及することはない(原(1988) 200頁)。

嘉永6年(1853年)6月3日に米国海軍東インド艦隊司令官・ペリー率いる軍艦4隻(旗艦サスケハナ、ミシシッピ、サラトガ、プリマス)が江戸湾入口の浦賀に停泊した「黒船来航」に対処するために、徳川幕府の老中・安部正弘は、海軍創設と造船、台場築造、講武所創設、調練場・射撃場の創設、様式調練の実施、蕃書調所の創設などの多くの改革に着手した(郡司(2019) 69-70頁)。

日本を守る海軍力の増強のための軍艦を造る

近代的造船所として、元治2年(1865年)に「横須賀製鉄所」(明治4年(1871年)4月に「横須賀造船所」と改称されている)が建設された。その会計課長にフランス海軍主計官ピエール・ルイ・メルシェ(初代)、エミル・ド・モンゴルヒエト(2代)を雇い入れ、彼等の指導の下で徳川幕府勘定方の役人が西洋式簿記を実践したものであるが、複式簿記は採用されなかったようである(岡下(1993) 3-4頁、原(1998) 200頁)。当時の商人の間では、大福帳式と言われる単式簿記や和式帳合(袋綴じの和紙に筆書き・縦書き、漢数字による表記等)という記帳技術が一般的に利用されていた⁽¹⁾。複式簿記が帳簿記録として実践・普及され始めるのは、明治に入ってからである。

明治政府は、日本社会・経済の近代化(modernisation)のために欧米の技術・学問・制度を導入し、「殖産興業」と「富国強兵」を推進するために、数多くの「御雇外国人」を雇用した。近代的貨幣制度を導入・確立するためにロンドンのオリエンタル・バンクと「貨幣鑄造条約」を締結し、明治3年2月2日(1870年3月3日)に元ホンコン英国造幣局長の英国人トーマス・ウィリアム・キンダー(キンデル)(Thomas William Kinder)を翌明治4年(1871年)4月開業の大阪造幣寮の造幣首長として招聘した⁽²⁾。キンダー(当時の公文書等にはキンデルと記載されている)の推薦により、元ホンコン英国造幣局会計係のポルトガル人ビンセンテ・エミリオ・ブラガ(Vincente Emillio Braga)を明治4年6月15日に計算簿記の事務掌理のために雇用し、明治5年7月18日に大阪造幣寮の計算方助手(明治6年の名簿には、計算方助役と記載されている)を命じている(大蔵省造幣局編(1931) 288-292頁)。

ブラガは、大阪造幣寮で主に銅計算方として地金・銀の数量を整理する簿記組織を立案し、西洋式複式簿記を実践している(西川(1974) 98頁、原(1988) 200頁)。つまり、「神速にして正確なる複式簿記法を採用し貸借の区別を明確にし証拠書日計表等に依て勘定を査定せる」(大蔵省造幣局編(1921) 25頁)会計システムが、わが国で初めて活用されている。ただし、

ブラガが造幣寮で実践した簿記は、貨幣価値による計算ではなく、金・銀等の重量（オンス）による計算であったために、あまり評価・普及されていない⁽³⁾。

西洋式簿記に関する日本語による著書としては、明治6年（1873年）6月に福沢諭吉が『帳合之法』を上梓している。『帳合之法』では、西洋式簿記が日本語で初めて紹介されたが、この年には初編2冊「略式ノ帳合」（単式簿記）が出版され、翌年6月に二編2冊「本式ノ帳合」（複式簿記）が慶應義塾出版局から出版されている。『帳合之法』は、米国の商業学校の簿記教科書 *Bryant and Stratton's Common School of Book-keeping* (H. B. Bryant, H.D.Stratton and S .Packard 共著, 1871年出版) を翻訳したものである（上野（1942）20頁、岡下（1993）5-20頁）。

なお、日本経済の近代化の礎として近代的銀行制度を移植するために、英国人（厳密にはスコットランド人）のアレキサンダー・アラン・シャンド（Alexander Allan Shand）が明治5年（1872年）10月1日に大蔵省の紙幣頭附属書記官として招聘された⁽⁴⁾。シャンドは、大蔵省紙幣寮銀行局の官吏と国立銀行銀行員に西洋式複式簿記を教授するために、着任直後から『銀行簿記精法』（*The Detailed Method of Bank Book-keeping*）の講述・執筆に着手し、紙幣寮の海老原 済と梅浦精一により翻訳されている⁽⁵⁾。明治政府が明治6年（1873年）12月に公刊した『銀行簿記精法』の序文の冒頭には、監修者の紙幣頭・芳川顕正は「天下ノ事會計ヨリ重キハナシ」と述懐している（土屋（1969）21-28、58、102-113、136頁）。芳川の序文に対して、会計史家の西川孝治郎（（1982）23頁）は、「わが国経済の近代化をめざす明治政府の最も早い公刊書の巻頭を飾るにふさわしい大文章である。」と絶賛したが、当時の大蔵官僚がいかに会計を重要視していたかを推察できる。

なお、銀行業の政府による監督の下で民間により運営・操業される「国立銀行」は、米国の国立銀行法（*The National Bank Act*）を模範にして明治5年11月15日付で発令された「国立銀行条例」（太政官令第349号）によって規制さ

れた。「国立銀行条例」の発令直後に「第一国立銀行⁽⁶⁾」の設立に関する手続きが開始され、わが国初の本格的な株式会社として明治6年6月11日に設立され、8月1日に開業されている（黒澤（1990）6-7頁）。

「第一国立銀行」の設立を推進していた渋沢栄一が大蔵省の官職を辞職して、「第一国立銀行」の総監役（頭取の上の最高首脳）に転出し、8月には既に翻訳は完了していた『銀行簿記精法』に基づいて「第一国立銀行」の会計決算が行われた（黒澤（1990）11頁）。すなわち、「第一国立銀行」の第一回決算が明治6年12月31日付でシャンド・システムによって行われ、半期の貸借対照表に相当する「半期実際報告」、半期の損益計算書に相当する「半期利益金割合報告」が作成・公表された。損益計算書の様式としては、当時の英国会計実践を模倣して、「損益および利益処分計算書」（*Profit and Loss and Appropriation Account*）の形式が採用されている（土屋（1969）113頁、黒澤（1976a）3頁、13頁、片野（1976）380-381頁）。

大蔵省に提出する様式には、明治9年（1876年）年改正の「国立銀行条例」および明治10年（1877年）年の「国立銀行報告差出方規則」によって、利益処分前の勘定帳簿の残高としての「貸借対照表」の作成が義務付けられた（片野（1968）44頁）。また、会計実務については、「誘導法」に基づいて帳簿上の原価を計上・表示することにより「貸借対照表」が作成されている（片野（1968）98頁）。

なお、明治8年に米国からウィリアム・ゴズウェル・ホウィットニー（William Goswell Whitney）が来日し、商法講習所（その後、東京商業学校、高等商業学校、東京高等商業学校、東京商科大学等と改称され、現在、一橋大学）で会計学を講義するために複式簿記のテキストを執筆している。その後、彼の弟子達によって複式簿記に関する日本語文献が普及することになり、複式簿記が一般的に実践され始めるようになった（Nishikawa（1956）pp.380-383）。

このように、わが国における企業会計制度は、国立銀行（通常の商業銀行）の会計処理のために公刊された『銀行簿記精法』に基づいて始ま

り、英国の財務会計・報告制度を採り入れて創成された。シャンドの『銀行簿記精法』は、わが国初の複式簿記書であるとともに、全国における153行の国立銀行の「統一経理基準」として貢献している。銀行業のみならず、他の商工業企業の簿記実務にも採用され、アラビア数字も次第に広く用いられるようになった⁽⁷⁾。『銀行簿記精法』は主に銀行等一部の企業によって実務化されたが、その後、複式簿記教科書は、主として英・米のテキストをベースにして執筆されている(黒田(2012)96頁)。

たとえば、明治28年(1895年)4月に東京商科大学(現在、一橋大学)教授・下野直太郎は『簿記精理 第一編』(八尾蔵版)を上梓している。ただし、本書は、外国簿記書の翻訳輸入のみに終始していた明治簿記史の一つの転機をもたらし、日本独自の思索の成果としての簿記原理が生み出された文献として高く評価されている。下野は、取引記入の方式とその結果の計算方法とを一致させるために取引を分解し、簿記計算の要素として①交換、②金銭貸借、③損益の三要素を挙げ、取引要素の結合関係を明解に解説している(原(1995)130-131頁)。

2. 商法の公布と改正

西郷隆盛を盟主にして、士族による武力反乱「西南の役」が明治10年(1877年)1月29日から9月24日に起こった。「西南の役」が終結した後の明治10年代からは、近代法制定運動が始まり、明治20年3月には「所得税法」(明治20年勅令第5号)が日清戦争の戦費調達を立法趣旨として明治20年3月に公布され、7月1日に施行された(菊谷(2008)22頁)。なお、「大日本帝国憲法」は明治22年に、「商法」は明治23年に制定されている。

憲法と商法の起草を委嘱されたドイツ人のカール・フリードリッヒ・ヘルマン・ロessler(Karl Friedrich Herman Roesler)は、主として1861年公布の「普通ドイツ商法」(Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch)を模範にして『ロessler氏起稿 商法草案』を明治17年(1884年)1月に完成させ、これに基づい

て明治23年(1890年)4月26日に商法(明治23年法律第32号)が制定された。ただし、「ロessler草案」が策定されている最中に、日本人による他の草案も作成され、最終的に「ロessler草案」に基づくことになったが、商法の起草過程においては紆余曲折があった⁽⁸⁾。

「明治23年商法」のモデルとなった「普通ドイツ商法」の母法は、フランスの1807年公布の「商法典」(Code de Commerce)であり、フランス商法典と同様に、財産目録(Inventar)と貸借対照表(Bilanz)の作成を義務付けている。1807年に公布された「商法典」は「ナポレオン法典」(Code Napoléon)とも通称されているが、ルイ14治世下の1673年に制定された「陸上商事王令」(Ordonnance du Commerce de Terre)の規定を受け継いでいる。

フランス商事王令第8条は、当時横行していた詐欺破産(fraude banqueroute)による財産隠匿から損失を被っていた債権者(créditeur)を保護するために、商事王令公布後6か月以内に財産目録(inventaire)を作成し、2年ごとに照合・調整することを要求している(中村(1969)13頁、岸(1975)196頁)。この商事王令は、フランスにおける統一的商事立法としてだけではなく、世界最初の成文商法典としての意義を有する(野村(1990)3頁)。

フランス商事王令の規定を継承した1807年商法典の会計規定において注目すべき点は、毎年、年次財産目録(inventaire annuel)を定期的に作成すること、破産の場合には貸借対照表(bilan)を提出することを義務づけ、成文商法典に「貸借対照表」という用語を最初に盛り込んだことであろう(森川(1978)46頁)。

2年ごとに行う財産状態の表示では、破産の場合における紛争裁定のための資料として役立たなくなったために、財産目録の作成期間を2年から1年に短縮した点は債権者保護の観点から信用不安の解消という法の要請を満たすが、商事王令と同様に、財産目録に記載する財産の評価基準を依然として規定しないで、一般の慣習に委ねた点は最大の欠陥であるというべきであろう(中村(1969)16-17頁)。

フランス商法典が財産評価に関する明確な規

定を設けていなかったのに対し、「普通ドイツ商法」第31条は、「財産目録と貸借対照表の作成に際して、すべての財産・債権は、その作成時にそれらに附すべき価値によって記載されなければならない。」と規定した。ただし、この第31条の「附すべき価値」(beizulegende Werte)という漠然とした抽象的な評価規定を巡って、長い間、価値論争が巻き起こった。1873年のドイツ帝国高等商事裁判所の判決に代表されるように、当時の判例や法律家の通説として、「附すべき価値」は「売却価値」(Verkaufswert)を意味するものという解釈が支配的であった(安藤(1985)75-81頁)。

1861年公布の「普通ドイツ商法」の影響を受けた「明治23年商法」では、「商業帳簿」、「財産目録」、「貸借対照表」の作成が求められ、「財産目録」と「貸借対照表」に附すべき価格として「当時ノ相場又ハ市場価値」、すなわち時価が採択されている。また、株式会社に対しては、「計算書」、「財産目録」、「貸借対照表」、「営業報告書」および「利益又ハ配当金ノ分配案」の作成が要求されるとともに、配当に関する制限規定も定められていた。安藤の見解によれば、「明治23年商法」は、ロエスレルがフランス商法・ドイツ商法を主に参考としたことにより、フランス法とドイツ法の折衷であるとみなされているが、商業帳簿に関する規定はドイツ法の影響が強く、特に、商法における財産評価規定において時価主義が採用されたのは「普通ドイツ商法」を参照した結果である(安藤(1985)34頁、82-83頁)。

1807年公布のフランス商法典や1861年公布の「普通ドイツ商法」に影響を受けた「明治23年商法」では、債権者保護を基本理念とする立場から、財産の担保能力・換金能力を表示できる「財産目録」と「貸借対照表」の作成が義務づけられ、財産の時価評価が規定されている。ただし、明治23年に公布された民法とともに商法の施行の延期運動と断行運動が、当初、法学者の間で行われていたが、政府、実業界、マスコミを巻き込んだ大きな法典論争・政治運動へと展開した⁽⁹⁾。

明治23年の第1帝国議会では、商法の施行延

期が議会討論の中心的審議事項となり、結局、商法の施行は延期された。その後、政府は方針転換して、商法の一部(会社法部分・破産法部分など)を明治26年(1893年)に施行させた(万代(1993)47-52頁)。

明治23年商法(旧商法)は、「法典調査会」の検討を経て明治32年(1899年)に改正され、全面的に施行された。明治32年商法(現行商法)には、「会社の計算」の規定が新設され、明治23年商法と同様に、債権者保護を基本理念とする観点から、担保能力としての財産の計算が重視されている。

商人一般に対して「財産目録」と「貸借対照表」の作成が求められ、商法第26条第2項により財産目録・貸借対照表にすべき価格については「当時ノ相場又ハ時価」(すなわち、時価主義)が要求された。また、株式会社に対しては、企業の担保能力を知るために必要となる「財産目録」、財産目録から誘導・作成される「貸借対照表」、監査役に提出すべき副次的計算書として「損益計算書」(明治23年商法では「計算書」と称されていた)、「準備金及ヒ利益又ハ利息ノ配當ニ関スル議案」の作成が義務づけられている。商法の計算規定は、会社会計・財務報告の統一実践規範として大きな影響を及ぼし、その後における日本経済の発展に貢献した(菊谷(1994)166-167頁)。

なお、明治20年に公布された「所得税法」では、会社の数も少なかったことから法人課税は行われなかったが、明治32年商法に「会社の計算」が規定されたので、「所得税法」も明治32年に改正され、法人課税が新設され、「第一種所得」として会社の所得に2.5%の税率で課税された(菊谷(2018)63頁)。

このように、わが国における企業会計制度の草創期には、複式簿記の導入・商法の制定等が「お雇い外国人」によって移植され、「他者依存志向国際化」が展開されている。日本の企業会計制度の「近代化」は、不可避免的に「西欧化」(westernisation)を推進せざるを得なかった。要するに、日本の企業会計制度は、明治5年公布の米国型の「国立銀行条例」と明治6年公刊の『銀行簿記精法』に基づく英国型会計実務を

模範にして開始され、その後、明治 23 年のフランコ・ジャーマン型（大陸系）の商法による会計規制を導入して、日本独自の会計実務が形成されていくことになる。

しかしながら、明治 32 年商法は、(1)「財産目録」を作成すること、(2) 実務上煩雑であっても財産の評価に時価主義を要求したことにより、従来の英国型会計実務とは相容れないものとなった。安藤（2011）14 頁）の解析によれば、明治後期から大正前期にかけて出版された簿記・会計書のほとんどにおいて「財産目録」は取り扱われておらず、明治 32 商法の公布・施行後、商法に関する文献においては「財産目録」の説明に苦慮していた。また、弥永（1990）59-60 頁）も指摘しているように、「財産目録」と「貸借対照表」における時価評価規定については、法学上の通説は基本的に交換価値であるものの、営業用固定資産の評価について取得原価による評価の慣行を認めるために、時価以下に見積もることは任意であると解釈した結果、商法の時価評価規定は空文化していた。

これに対して、明治 35 年（1902 年）における大審院判決では、時価を超える価格も時価より低い価格も違法であり、「財産目録」には時価を附することが判示された（弥永（1990）59 頁）。そのために、「国立銀行条例」の「別冊報告書雛形」において、貨幣性資産以外の財産評価に際して、所有財産を一度売却し、その後、買い戻したように記帳することによって、損益計算書に「評価損益」ではなく「売却損益」として計上し、見積時価を翌期に繰り越す会計処理が提示されていた（久野（1987）314-315 頁）。銀行業における有価証券等については、「営業報告書」に時価評価が行われていた（増尾（2013）11-20 頁）。このように、明治 32 年商法は時価による財産評価を規定したが、一部の会社が時価評価を採用していたとしても、当時の会計実務においては取得原価主義による財産評価を継続していた。

明治 44 年（1911 年）の商法改正では、当時のドイツ商法（1897 年商法）の一般的財産評価規定に従って第 26 条第 2 項が改正され、動産・不動産・債権その他の財産の価額には「財産目

録調製ノ時ニ於ケル価額ニ超ユルコトヲ得ス」と規定され、財産評価が「時価主義」から「時価以下主義」に変更された（安藤（1985）149-150 頁）。「時価以下主義」に変更する根拠としては、①時価の測定困難性、②会社の基礎を強固にするために行われている会計実務の尊重（評価益による不当な配当の抑制）、③固定資産に対する減価償却による会計実務の容認、④有価証券評価損益と本業の損益の区別の必要性、⑤時価未滿で評価することにより社員・株主等に不利益となることはないことなどが挙げられている（弥永（1990）61 頁、増尾（2013）10 頁）。明治 44 年商法改正における「時価主義」から「時価以下主義」への変更は、時価の測定困難性、不当な配当の抑制などを根拠にしているが、当時の会計実務を尊重することによって、「時価主義」を要求していた明治 32 年商法と英国型会計実務の調整を図っているとも言うことができる。

なお、明治 43 年（1910 年）10 月に東京商科大学教授・吉田良三は『會計學』（同文館）を上梓したが、日本で「会计学」というタイトルを初めて付した著書の出版である。本書では、米国の会計学者ヘンリー・ランド・ハットフィールド（Henry Rand Hatfield）の『近代会计学：その原則と問題点』（*Modern Accounting, Its Principles and Some of Its Problems*, D. Appleton and Company, 1909）が紹介され、財産計算を主な会計目的とする静態的会計理論が提唱されている（黒澤（1990）184 頁）。吉田良三は、わが国における近代会计学の開拓者として有名であり、会計教育にも多大な影響を与えた。

大正末期から昭和初期には、損益計算を主な会計目的とする動態論的会計思考が台頭した時代である。たとえば、東京商科大学教授・太田哲三は大正 5 年（1916 年）8 月に『会计学綱要』、昭和 6 年（1931 年）1 月に『理論會計研究』（森山書店）、昭和 7 年（1932 年）6 月に『会计学概論』等の多くの著書を上梓したが、そこでは、下野直太郎が主張していた収支動態論を進化する形で、費用動態論が解説されている。つまり、太田哲三は、日本会计学の動態論的基礎を固めるために期間的費用配分（cost allocation docto-

rine)の原則を肯定する近代的動態論を提唱した(黒澤(1990)184-185頁)。

なお、下野直太郎、東 爽五郎、吉田良三、中村茂男の発起で「日本会計学会」が大正6年(1917年)3月に創設され、機関誌として『會計』を同年4月に公刊している。「日本会計学会」は、約1,000名の会員を擁していたが、大半は財界人、会社経理専門家、職業会計人であり、会計学研究者は90名ほどに過ぎなかった(日本会計研究学会50年史編集委員会編(1987)1頁)。「日本会計学会」を母体にして、会計学者の団体は昭和12年(1937年)創立の「日本会計研究学会」に引き継がれている。

職業会計人としては会計士・経理士が存在していたが、大正11年(1922年)に「日本会計士会」が創設されている。昭和2年(1927年)公布の「経理士法」(昭和2年法律第31号)に基づいて経理士の新規登録が増え、東京、大阪などに多くの「経理士会」が誕生した。この職業会計人の団体は、昭和15年(1940年)に「日本経理士会」として統合された(青木(1976)75-76頁)。

Ⅲ. 日本初の会計基準「財務諸表準則」の公表

1. 未定稿(公開草案)の公表経緯とその内容

1929年10月24日木曜日に突発したニューヨーク株式市場の大暴落、いわゆる「暗黒の木曜日」(black Thursday)を契機とする世界大恐慌が日本にも波及し、日本経済は不況に陥った。この経済恐慌により、米国では、企業倒産が続出し、株式は紙屑同然の無価値となり、株主は甚大な損失を被った。1930年に入り、株主をはじめとする一般投資家(general investors)を保護する気運が高まり、1933年にニューヨーク証券取引所は、投資家保護の観点から、すべての上場会社に対して独立の会計士による監査済み財務諸表の提出を要求した(岩田(1955)22頁、37頁)。

ニューヨーク証券取引所のこの新方針は、1933年公布の証券法(The Securities Act)と1934年公布の証券取引所法(The Securities

Exchange Act)にも採用された。1933年証券法によって、証券を大衆に公開・発行する会社は、独立の会計士による監査済み財務諸表を含む「登録届出書」(registration statement)を、また、1934年証券取引所法によって、証券が証券取引所で流通している会社は、独立の会計士による監査済み財務諸表を含む「年次報告書」(annual report)を「証券取引委員会」(Securities and Exchange Commission: 以下、SECと略す)を提出しなければならない⁽¹⁰⁾。

米国における証券規制は、1933年証券法による証券発行市場の規制と1934年証券取引所法による証券流通市場の規制から成り立っている。1934年証券取引所法に基づいて創設されたSECは、証券市場の健全な発展と投資家保護の目的のために、会計基準を含む規則制定権および準司法権を付与された独立の行政機関である(浜本(1992)18頁)。

わが国でも、この経済恐慌の難局を打開するためには「産業合理化」(具体的には企業合理化とカルテルの実施)が重要な政策として採用され、昭和5(1930年)年6月に商工省の外局として、産業合理化に関する業務を担当する「臨時産業合理局」が設置された(通商産業省編(1961)31頁)。「臨時産業合理局」は、昭和恐慌から脱却できる政策として、産業合理化を目指すために企業合理化とカルテルの実施を統制したが、その統制のための前提として「情報公開」の必要性・重要性も認識していた(小菅・熊野・山本(1931)116頁)。

しかしながら、当時における唯一の会計法規であった商法には詳細な会計規定がないために、当時の貸借対照表の内容・様式等は各企業でまちまちであった。そのために、貸借対照表以外の情報がない利害関係者には事業の分析・比較が困難であった(小菅・熊野・山本(1931)106-107頁)。

このような社会・経済的背景から、企業合同を促進する一環として、貸借対照表の内容を整備し、会社の資産状態を明瞭にする方針が提案され、「臨時産業合理局」に「財務管理委員会」が設置されている。「財務管理委員会」では、次のような審議項目を検討することが決定された

(通商産業省編 (1961) 57 頁)。

一、事業会社の財産目録、貸借対照表、損益計算書及損益金諸文書の内容を統一、明確又は精密にすること

一、各種業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基準方式を定むること

一、財産評価に関する一般的原則を定むること

一、固定資産の減価償却の合理的方法を定むること

一、各種事業別に標準的原価計算方法を設定すること

一、事業会社の財務及予算に関する研究

一、帳簿、伝票、書類を標準化すること

「財務管理委員」の委員として、産業界の多数の委員のほかに、吉田良三(東京商科大学教授)、太田哲三(東京商科大学教授)、原口亮平(神戸商業大学教授)といった会計学者、商法学者の田中耕太郎(東京帝国大学教授)も参加していた。このようなメンバーによって審議が開始されたが、各方面から意見を受けるために、審議内容を「未定稿」(今日でいう「公開草案」として関係官庁、経済団体、主要銀行、学者その他の関係諸方面に諮問し、その回答に基づいて議論を行い、その後に「確定稿」(今日でいう「会計基準」)を作成することになった。公表資料のうち未定稿については雑誌『會計』に掲載され、一般社会への周知が図られた(黒澤(1990) 259-261 頁)。

未定稿として昭和5年(1930年)12月に公表された「標準貸借対照表」、昭和6年(1931年)1月公表の「標準財産目録」および昭和6年8月公表の「標準損益計算書」が、各界の議論等を経て、昭和9年(1934年)8月に『財務諸表準則』として一つにまとめられ、商工省から確定稿として公表された(千葉(1992) 3 頁、千葉(1998) 26-27 頁)。同様に、未定稿である「固定資産減価償却準則」および「資産評価準則」は、確定稿として『財産評価準則』にまとめられ、昭和11年(1936年)2月に公表された(千葉(1992) 3 頁、千葉(1998) 26-27 頁)。

未定稿であった「標準貸借対照表」における特徴的な会計処理として、(1) 借方に負債・資本、貸方に資産を記載する「英国式」ではなく、借方に資産、貸方に負債・資本を記載する「大陸式」の採用、(2) 勘定式による表示の採用、(3) 商業の場合に「流動性配列法」、工業・製造業に「固定性配列法」の採用、(4) 借方・貸方の詳細な分類(製造会社用の甲表では、借方に固定資産(土地、建物及設備、機械、工具什器、特許権(乙表では商標権))、投資(子会社出資、子会社勘定、不動産: 乙表では有価証券、貸附有価証券、貸附金)、特定資産(引当勘定見返金、金銭信託、従業員預り金見返有価証券: 乙表では引当勘定見返有価証券、減債積立見返預金)、作業資産(材料品、半生工事: 乙表では作業及販売資産(原料、仕掛品、製品、副製品))、流動資産(未収金、貸付金、銀行預金、現金: 乙表には売掛金、受取商業手形、振替貯金もある)、雑勘定(仮払金、未経過保険料、創業費・建設利息(乙表では社債差金及発行費・開発費)、保管有価証券等)、保証債務見返、損失の区分が設けられ、貸方に株主勘定(資本金、法定積立金、別途積立金、自家保険積立金)、引当勘定(研究引当金、銷却引当金、〇〇〇修繕引当金、退職給与引当金: 乙表では納税引当金、退職給与及年金引当金)、長期負債(親会社勘定、借入金: 乙表では買掛金、未払金及未払賃金、支払商業手形、割引手形等)、短期負債(買掛金等)、雑勘定(仮受金等)、保証債務、利益の区分が設けられている)、(5) 創業費、建設利息、社債差金及発行費、開発費の4項目の繰延資産計上の容認、(6) 当時の会計実務では資産として計上することが一般的であった「未払込株金」の資本控除による表示(内未払込額控除)などが提案されていた(黒澤(1990) 193-198 頁)。

その提案内容の中で実業界から最も強い反対意見があった項目は、「未払込株金」の表示に対するものであった。商法上、公称資本金を定款に定めた場合には、その4分の1以上の払込みを必要とするが、残余の金額は「未払込株金」として必要に応じて払込みを要求することになっていたもので、当時の会計実務では「未払込株金」は資産として計上することが一般的で

あった。この会計処理に対して、「標準貸借対照表」では、「未払込株金」は資産として計上しないで、貸方に公称資本金を併記し、払込額を資本金として表示することにした。

「未払込株金」の資産計上を認めない「財務管理委員会」の提案に対して、とりわけ、銀行業・保険業のような金融機関が反対した。「未払込株金」には徴収する困難さなどがあるにしても、会社が株主に対して有する権利であり、担保力があるという理由が力説されている（東京手形交換所（1931）86頁）。「未払込株金」は会社の債権であるという理由のほかに、①株主の払込義務がないかのように伝わる懸念があること、②一般慣行に反し、かつ、「銀行法」等に違反することなどによって「未払込株金」を借方に計上し、かつ、「資本金」の内書に払込済金額を記載するように修正することが提案されていた（太田（1956）111頁）。

この実業界の反発に対して「財務管理委員会」も、『未払込株金』を貸借対照表の借方に掲載せざる理由」を公表した（久保田（2001）25頁）。「標準貸借対照表」において、「未払込株金」を資本金から控除する方法を採用した理由は次のとおりである。

- ①株式譲渡によって払込義務のある者が異動した結果、資本金の払込みの確実性に懸念がある。
- ②「未払込株金」として計上された金額のすべてを徴収することが困難な事例が少なくない。
- ③「債権」については回収が不確実となれば、益金の一部を充当できるが、「未払込株金」は資本に関連するので、「債権」のように取り扱うことができない。
- ④「未払込株金」は、商法上、担保能力があるとは認められていない。

「財務管理委員会」のメンバーである太田哲三の見解によれば、「未払込株金」は、会社が必要に応じて払込みを要求することができるが、企業経営上、高い配当利回りを要求する「未払込株金」の払込みよりも借入金の方が有利となるので、現実的には、借入れができなくなるなど、資金調達が困難になった時に、「未払込株金」の

払込みが要求され、このような状況で株主が払込みに応じるのは株主にとって不都合であり、かつ、現実的ではないため、貸借対照表の表示についても見直すことが適当である（太田（1956）109-111頁）。

また、未定稿の「標準財産目録」では、資産のみではなく資産・負債・純財産すべての記載の要求、未定稿の「標準損益計算書」では、(1) 大多数の事業会社が発表するのを好まなかった「売上高」の表示、(2) 段階損益（たとえば、工業用ひな型（B表）では、製造原価、売上損益、経常損益および当期の純損益）を計上する区分計算の採用などが特徴的な提案内容であった。

「財産目録」の意義については、当時、2つの学説が存在していた。一つは、財産目録は貸借対照表の内訳明細書であるという説であり、貸借対照表の内容を詳細に記載したもの過ぎず、両者の評価原則は同一であるべきとする学説である。もう一つは、貸借対照表と財産目録は本質的に異なるものであるという説であり、貸借対照表の項目は取得原価で評価し、財産目録の項目は時価で評価すべきとする学説である。「標準財産目録」は、前者を採用している（不破（1934）101頁）。

「標準損益計算書」では、ひな型としてA表（商業用）とB表（工業用）の2種類が設けられた。なお、「売上高」の表示に対して、「売上高」は営業上の機密事項であり、自社の店員にも知らせていないと発言し、反対意見を開陳する委員もいたが、これに対して会計学者である太田哲三は、この規定は啓蒙的な性格のものであり、「標準損益計算書」は強制されるものではないと回答し、当該委員の理解を得ている（太田（1956）131-132頁）。

「標準損益計算書」では、英国における伝統的な内部報告用様式である区分計算様式をモデルにして、勘定式により段階損益の区分計算を表示する様式が提案されたが、当時として行き過ぎた新奇なものであった（黒澤（1974）154-156頁）。段階損益の区分計算に対しては、区分計算自体が新規に採用されるために、当時としては一般的には難解である上に、販売費と営業費の区別のように用語を理解することが困難である

という批判があった(陶山(1940) 105 頁)。敷衍して言えば、当時で作成されていた損益計算書は極めて稚拙・簡単な内容であった。

このように、「標準損益計算書」の特徴は、売上高と段階損益の計上・表示にある。大多数の事業会社が発表を好まない「売上高」の計上・表示について、太田哲三は、米国では「売上高」の記載が慣習になっており、従来の日本の実業界が必要以上に秘密主義になっていると批判する。さらに、商品回転率・資本回転率等の計算等、経営能率を測定するには欠かせない上に、「臨時産業合理局」が試みている経営財務の改善の意図を理解すべきであると主張していた(太田(1934) 195-196 頁)。

2. 確定稿(基準書)の提案内容とその影響

昭和9年8月に確定稿として公表された『財務諸表準則』の主要内容は、「貸借対照表に関する通則」、「財産目録に関する通則」、「損益計算書に関する通則」から構成されている。

『財務諸表準則』の中で規定された「貸借対照表」では、貸借対照表のひな型については、工業用(第一号表)と商業用(第二号表)の2種類が定められた(『財務諸表準則』「貸借対照表」第3項)。表示科目の配列については、「財務諸表準則」では、工業・商業のいずれについても、「固定性配列法」が採用されている。未定稿の「標準貸借対照表」において、商業の場合に「流動性配列法」を採用することを提案していたが、実業界・世間一般の意見が反映されたために「固定性配列法」に変更された(長谷川(1935) 36 頁)。

借方の部における「投資」の表示項目は、「子会社出資、子会社勘定、不動産」から「同系会社出資、同系会社勘定、関係会社有価証券、貸付金」に変更され、「保証債務見返」が「偶発債務見返」に名称変更されている。「偶発債務見返」の表示項目として「割引手形見返」が追加されたために、貸方の部における「偶発債務」の表示項目として「割引手形」が長期負債から移動している。「資産の部の末尾」に表示されていた「損失」は削除されている。

なお、「標準貸借対照表」において固定資産の控除項目として括弧書されていた「鎖却累計」は、『財務諸表準則』では「償却累計」と書き直されている。従来、使用されていた「減価鎖却」や「減価消却」は、『財務諸表準則』の公表によって「減価償却」に変更・定着したものと思われる。また、太田哲三が提唱していた費用動態論の思考を導入して、繰延資産(雑勘定)や引当金が計上されたことも『財務諸表準則』の大きな特徴の一つである。

実業界から強い反対意見があった「未払込株金」の取扱いについては、実業界の意見に譲歩して、資本勘定の借方項目として表示することとした(『財務諸表準則』「貸借対照表」第87項)。ただし、ひな型における記載箇所は、当時の会計実務でみられた「資産の部の冒頭」ではなく、「資産の部の末尾」に表示され、貸方の冒頭に記載されていた「株主勘定」は下段に表示するように変更された(『財務諸表準則』第一号表および第二号表)。つまり、貸方の部では、長期負債、短期負債、引当勘定、雑勘定、偶発債務(「標準貸借対照表」では保証債務となっていた)、株主勘定の順に変更され、株主勘定には、配当準備積立金、前期繰越利益金と当期利益金が内訳項目として追加・記載されている。

「損益計算書」については、「純損益処分計算」の区分を追加したことが大きな変更点である。「純損益処分計算」の区分では、当期利益と前期繰越金を合算した上で、積立金、配当金、役員賞与等を処分する区分が設けられた(『財務諸表準則』「損益計算書」38項)。これにより、「役員賞与」は、費用ではなく、利益処分として取り扱うことが明示され、実務上、取扱いが分かれていた「役員賞与」の会計処理に統一することを求めた東京商工会議所の要望が実現することになった。なお、「純損益処分計算」は、損益計算書には含まれないが、便宜上、ひな型において示されていたものである(『財務諸表準則』「損益計算書」第5項)。

要するに、「損益計算」と「純損益処分計算」を理念的に区別して取り扱い、前者のみを「損益計算書」に組み込むことが明確にされた。「純損益処分計算区分」は、本質的に「配当に関す

る議案区分」であり、損益計算書の一部をなすものではないが、損益計算の延長とも考えられることから、ひな型に記載することとされた(太田(1934)201頁)。

「売上高」は、確実に売り上げた金額を計上し、試売り、返品契約等の条件付き売上については、当期の売上高に計上してはならない(『財務諸表準則』A表第7項)。「実現」という用語は使われていないが、実質的には「実現主義」の考え方が採用されていた(河野(1986)25-26頁)。

さらに、2種以上の事業を行う場合または副業を行う場合、損益計算書において各区分を設けることができるとされた。複数の事業を行う場合には、事業の性質とその複雑性に応じて、さらに多くの区分を設けることができる(『財務諸表準則』「損益計算書」第4項)。この任意規定による区分表示・報告は、現在のセグメント別報告に相当するが、当時としては画期的な提案であると言える。

片野(1968)155頁)が論及するように、『財務諸表準則』においては期間損益計算と純損益処分計算の峻別が問題視され、「引当金」という会計概念を確立したことが『財務諸表準則』の特徴の一つであった。

英国流の複式簿記・財務報告実務の中に、「財産目録」を基調とする大陸系の商法の会計規定が混入したために、英国流の企業会計実務とフランコ・ジャーマン系統(大陸系)の商法会計規定との間の軋轢を調整する必要から、一般企業の財務諸表の標準化を図るために、『財務諸表準則』が商工省の「財務管理委員会」から公表された。千葉((1992)3頁、(1998)26-27頁)が指摘するように、『財務諸表準則』は、それまでの「商法会計」と「慣行的な報告会計実践」との調整機能を果たすとともに、「産業会計の合理化」、とりわけ「財務諸表の標準化」を目標として作成されたものであった。安藤((2011)14頁)も、このような2つの体系が併存したことに対して、会計実務と商法会計の調整・融合の機運が高まった結果、『財務諸表準則』が導入されたと評価する。

要するに、『財務諸表準則』は、多様な会計実

務の合理化・標準化を行うための枠組みを示したものであるが、その目的は会計実務と商法制度の調整である(千葉(1998)27頁)。そのために、たとえば、損益計算書については、損益計算と利益処分計算を分離した一方、「未払込株金」については、会計実務を尊重して貸借対照表の借方項目として取り扱うこととなった(千葉(1998)32-39頁)。

ただし、『財務諸表準則』に強制力はなく、教育的な性格であることが『財務諸表準則』において明文化された。わが国最初の財務諸表作成基準として公表された『財務諸表準則』には強制力はなかったが、大会社の相当数が決算書類を改善し、すべての会計学の教科書および著書が書き改められた(黒澤(1990)258頁)。

黒澤((1976b)101頁)が指摘するように、日本独自の会計基準として『財務諸表準則』を公表することによって、わが国の会計学は、輸入会計学から独自の学問形成の道を取り始めた。『財務諸表準則』の形式に到る過程の中で、単にドイツのみならず、英・米・仏国等、さまざまな諸外国の会計制度の独自の摂取の過程が存在した(千葉(1994)57頁。)言葉を換えれば、昭和9年公表の『財務諸表準則』によって、ようやく日本独自の財務会計基準の実践段階に至った(菊谷(1994)165-168頁、菊谷(2013)3-7頁)。

昭和12年(1937年)12月24日には、吉田良三、太田哲三、三邊金蔵、岡田誠一、渡部義雄、長谷川安兵衛、村瀬玄、黒澤清の8氏を発起人として、大正6年(1917年)3月発足の「日本会計学会」を受け継ぐ形で「日本会計研究学会」が設立された。第1回大会は、昭和13年(1938年)5月20日と21日両日に東京商科大学(如水会館)で開催され、会員数は146名であった(日本会計研究学会50年史編集委員会編(1987)1-2頁)。

なお、『財務諸表準則』が公表される時期に、昭和13年商法改正の議論が行われていた。昭和13年(1938年)に改正された商法は、政府・官僚主導というよりも、実業界からの要請に基づくものであった(千葉(1998)57-58頁)。昭和13年商法改正では、営業用固定資産の評価規定

(総則、会社ノ計算)、取引所の相場がある有価証券の評価規定、創業費・社債発行差金の資産計上、償却規定などの計算規定が追加された。これらの改正項目のうち、営業用固定資産の評価規定および創業費・社債発行差金の資産計上および償却規定の追加は、当時の会計実務慣行を尊重したものであった(弥永(1994) 321頁)。営業用固定資産の評価規定では、『財務諸表準則』と同様に、取得原価主義が採用されているので、千葉((1998) 59-60頁)は、時価(以下)主義による財産評価から取得原価主義による財産評価へと移行する転換点であったと評価している。Cooke and Kikuya((1992) pp. 124-125)も指摘するように、戦前期の商法計算規定の内容については、ドイツ商法の影響を受けていたが、明治44年商法改正と昭和13年商法改正では、当時の会計実務を尊重していることが判明される。

日本の戦前期における企業会計制度は、明治期に英・米・独の会計・法律制度によって移植・開始され、その後には、英米型会計実務とドイツ型商法を調整するために日本初の会計基準として『財務諸表準則』が昭和9年に作成・公表されている。つまり、「お雇い外国人」によって「他者依存志向国際化」が展開された後に、商法と会計実務を調整する過程において日本独自の会計基準が設定されていくことになった。

なお、昭和15年(1940年)には、「所得税法」で規定されていた「第一種所得」および「臨時租税措置法」(昭和13年法律第52号)、「租税特別措置法」(昭和21年法律第15号)の前身であり、昭和32年に全面改正され、現在、「租税特別措置法」(昭和32年法律第26号))で規定されていた「法人営業収益税」と「法人資本税」が廃止・統合され、各事業年度の所得と清算所得に18%の税率で課税する「法人税」という税目が新設された。新規税目の「法人税」は、「所得税法」から独立して公布された「法人税法」(昭和15年法律第25号)の中で規定され、法人の各事業年度の資本に対しても「法人税」が課されている(金子(1976) 51-53頁)。

Ⅳ. 敗戦後における証券取引法の公布と「企業会計原則」の公表

1. 証券取引法の公布経緯

昭和20年(1945年)8月15日に大東亜戦争が敗戦で終了した後に駐留してきた連合国軍最高司令官総司令部(General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers: 以下、GHQと略す)の最高司令官ダグラス・マッカーサー(Douglass MacArthur)元帥は、日本帝国陸軍・海軍を武装解除させ、日本経済の民主化のために「財閥解体」の方針が米国政府から昭和20年9月に示されると、GHQのクレマー経済科学局長は三井・三菱・住友・安田・中島等の財閥の解体を指示した。昭和21年(1946年)8月に「持株会社整理委員会」が設置され、第一次指定(昭和21年9月6日)から第五次指定(昭和22年9月26日)までに四大財閥を含む83社、10財閥家族57名を指定し、財閥解体を実行に移した(藤井(1971) 83-84頁、歴史ミステリー研究学会編(2015) 153-154頁)。財閥は、軍部に積極的に協力し、日本経済・資本を支配していたとみなされ、その弱体化を図るために、財閥本社の解体、財閥家族・関連会社役員の追放、株式の公開・売却が「財閥解体」の主要な目的であった。

財閥の株式公開・売却等による証券市場の健全化を補強するために、米国のシャーマン法をモデルにした「私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律」(昭和22年法律第54号)('独占禁止法'と通称されている)が昭和22年(1947年)に、米国の「1933年証券法」と「1934年証券取引所法」を母法とする「証券取引法」(昭和23年法律第25号)が昭和23年(1948年)4月13日に公布された。「証券取引法」には、公認会計士監査の導入等も規定され、それに伴い「公認会計士法」(昭和23年法律第103号)が昭和23年7月6日に制定された⁽¹¹⁾。日本公認会計士協会(Japan Institute of Certified Public Accountants: 以下、JICPAと略す)は昭和24年(1949年)に発足し、「監査法人太田哲三事務所」(現在、EY新日本有限責任監査法人)を創設し

ていた太田哲三が初代会長に就任している。

なお、昭和22年4月には税制の民主化・簡素化を図るために、法人税と所得税に対して「申告納税制度」(self-assessment system)が導入されることになった。従来の「賦課課税制度」(official assessment system)が税務署長の処分によって納税額を確定するのに対し、「申告納税制度」は、納税者自らが税額を算出し、申告・納税する制度である。これに応じて昭和23年には、商法上の決算で確定した当期利益(つまり、株主総会等の承認を得て確定した決算利益)を基礎として「税務調整」を行い、所得金額を算定する「確定決算基準の原則」が創設され、今日に至っている(菊谷(2008)23-24頁)。

昭和24年(1949)年に改正された「証券取引法」第1条によれば、国民経済の適切な運営および投資者の保護に資するために、有価証券の発行・売買等を公正化し、かつ、有価証券の流通を円滑化することが本法の目的である。投資者保護を立法趣旨として有価証券の発行・流通を規制する「証券取引法」では、米国の「1933年証券法」と「1934年証券取引所法」と同様に、有価証券取引の不正行為禁止等が規定されるとともに、投資者が有価証券の発行・流通市場において適正な判断を行い得るように、当該企業の財務内容に関する開示規定も設けられている。

2. 「企業会計原則」の公表とそれに伴う国内的調整

GHQの占領下に設置された「経済安定本部」(Economic Stabilization Board: 物資の生産・配給・消費、労務、金融、輸送業等に関する経済安定施策を企画立案する内閣直属の行政機関)でもあり、GHQの直接の指令をも受ける行政機関が日本における会計実践の多様性と欠如性を改善するために「企業会計制度対策調査会」(Investigation Committee on Business Accounting Systems: 以下、ICBASと略す)を昭和23年6月に設置し、会計基準の設定を指示していた。ICBASは、戦前の『財務諸表準則』に代わる会計処理基準として「企業会計原則」を昭和24年(1949年)7月9日に公表したが、昭和23

年7月から昭和24年2月までの8か月間に独立の法典として「企業会計基準法」の試案作りが展開されていた。最終的には昭和24年7月に、法令でない「企業会計原則」が中間報告として公表され、近い将来に「企業会計原則」は「企業会計基準法」に基づいて設定されるまでの中間的・先鋒的な会計原則であるという意味合いを持っていた。ただし、昭和24年秋頃には「企業会計基準法」制定構想は完全に崩壊していった(千葉(1998)50-58頁)。

ICBASによって中間報告として作成された「企業会計原則」は、戦後における経済再建上当面の課題である外資の導入・企業の合理化・証券投資の民主化・産業金融の適正化・課税の公正化等の合理的な解決のために、企業会計制度の改善統一は緊急を要するという認識のもとに、企業会計の基準を確立・維持し、わが国経済の民主的で健全な発達のために科学的基礎を与える目的で公表された。

その場合、「企業会計原則」は、企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであると言われているが、米国会計士協会(American Institute of Accountants: AIA, 1957年には米国公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants: AICPA)と改称されている)により1938年に公表された『会計原則書』(*A Statement of Accounting Principles*, T. H. Sanders, H.R. Hatfield and U. Moore 共著)、いわゆる「SHM会計原則」をモデルにして作成されている。「SHM会計原則」では、「序論」、「一般考察」、「損益計算書」、「貸借対照表」、「連結財務諸表」、「財務諸表の注釈と脚注」、「会計原則の要約」から構成されているが、「企業会計原則」の作成に当たって主導的役割を果たしていた黒澤清によって、「企業会計原則」を構成する「一般原則」、「損益計算書原則」、「貸借対照表原則」の原案が提示され、各委員により議論されるという方式が採られていた(石原(2008)125頁)。

マッカーサー・レジーム下(GHQによる厳しい言論統制)における企業会計制度の改善・統一の一環として、アメリカナイゼーション(覇

権志向国際化)を甘受せざるを得なかったと言っても過言ではないであろう。「企業会計原則」の作成は、日本の産業再建のための必要な米国資本を導入し、主として証券投資の民主化を図る目的として、企業会計制度の改善統一のためにアメリカナイズされた結果であると言ってもよい。

このように、敗戦後における占領軍 (occupation forces) の指導・監督下で米国の法体系・会計制度 (証券取引法、公認会計士法、企業会計原則) が半強制的に導入され、アメリカナイゼーションを甘受せざるを得なかった。この時期までの対日占領政策・改革は、ほぼ GHQ がイニシアティブを握り、一方的に日本に要求し、実行させることが可能であった。そうした動きに対して、日本側は独自の政策や改革を要求したり、GHQ の政策に抵抗することも、批判することも、また、反対することもできなかった (星野 (2017) 40 頁)。証券取引法・公認会計士法の公布および「企業会計原則」の設定は、アメリカナイゼーション (すなわち「覇権志向国際化」) を甘受した結果であり、黒船の来航以来、日本が第一波 (幕末から明治維新) の次に、第二波 (占領期) という国際化の大波を外から受けた結果である (星野 (1994) 23 頁)。バックスター (W.T. Baxter (1976) p.433) も指摘するように、米国の経済支援による経済復興のために、マッカーサー・レジュームは社会・経済モデルとして米国の制度を利用した。

しかしながら、「企業会計原則」の作成を主導した黒澤 ((1973) 108-109 頁) が明らかにしているように、当期業績主義の損益計算重視に基づいた「SHM 会計原則」を参考にしたものの、「企業会計原則」の最も重要な基礎は『財務諸表準則』にあると考えられる。「企業会計原則」は、あくまでも日本内部で行われてきた会計発展活動の集大成であり、海外の会計は、その活動における修正要因のひとつとして作用しただけであると言ってもよいかもしれない (石原 ((2005) 139 頁)。

とは言っても、企業会計制度上、戦前からの「商法」による会計規制のほかに、GHQ 占領下に導入された「証券取引法」の会計規制が加わ

り、以後、会計目的を異にする複数の法律がわが国の財務会計・報告制度を強く拘束してきた。フランス・ドイツ型 (大陸系) の商法をモデルにして債権者保護を立法趣旨とする「商法」は、株主の有限責任を考慮した資本維持と配当可能利益計算の観点から財務報告を規制し、米国法をモデルにして投資者保護を立法趣旨とする「証券取引法」は、企業の財務内容の適正開示という観点から財務報告を規制している。マッキノン (J. L. McKinnon (1986) p.184) も解析したように、連合国軍の占領後には、「複数の当局」 (multiple authorities) によって財務会計・報告を規制・拘束する制度が併存することになった。

商法 (現在、会社法) と証券取引法 (現在、金融商品取引法) が財務報告の実践規範として並立している制度的特異性 (制度的異常性) のために、証券取引法適用会社においては、商法による「計算書類」のほかに証券取引法による「有価証券報告書」も作成する必要がある。若杉 ((1992) 111 頁) も強く批判するように、商法会計と証券取引法会計という複数の法的規制から財務会計・報告制度が構成されている現実、他の先進諸国に類例のない特徴であるが、きわめて無駄の多い不合理なものである。

このように、敗戦が招いた「覇権志向国際化」 (アメリカナイゼーション) の甘受により、複数の会計実践規範が並存する制度的特異性はわが国財務会計・報告制度に強く・永く影響を及ぼし続けている。これに伴い、商法、証券取引法のほかに法人税法独自の会計規定があり、会計規定としては「トライアングル体制」 (Triangular Legal System) が始まった (Arai and Shiratori (1991) p.3)。例えば、証券取引法適用会社にとっては、商法上の「計算書類」、証券取引法上の「有価証券報告書」および法人税法上の「確定申告書」をそれぞれの所轄行政機関に報告書として作成・提出する必要がある。

ただし、これらの法律はそれぞれ別個・独立しているのではなく、相互に強く密接に結びついている。商法が基本的な地位を占め、法人税法は商法の計算規定に従って計算され、株主総会で承認された利益に基づいて課税所得の計算

を行う。証券取引法に基づいて作成される財務諸表の構成要素（資産、負債、収益および費用）の額は、商法の計算規定に従って計算されるので、証券取引法に基づく損益計算書の当期純利益は商法に基づく損益計算書の当期利益と完全に一致する。三つの会計法規が商法を中心として密接に結びつく会計制度は、日本独自の「トライアングル体制」を形成することになった（Arai (1994) pp.4-5, 新井 (1999) 53-54 頁）。

なお、昭和23年に発足したICBASは、昭和25年に「企業会計基準審議会」と改称され、昭和27年（1952年）に「経済安定本部」（GHQ）の廃止に伴い、大蔵省（現在、財務省）の諮問機関として移管され、名称も現在の「企業会計審議会」と改められた（平成12年（2000年）の省庁改編によって「企業会計審議会」は金融庁の所轄となっている）。

行政府の諮問機関である「企業会計審議会」は、諮問に応じて企業会計に関する基準の設定、その他企業会計制度の改善等に関する調査・審議を主な任務としているので、企業会計を巡る社会・経済的変容あるいは法制的改変に対処するために、昭和24年の公表以来、必要に応じて「企業会計原則」を何度か（昭和29年、昭和38年、昭和49年、昭和57年に）修正してきた。「企業会計原則」は必ずしも法令によって強制されないものの、すべての企業がその会計処理に当たって従わなければならない慣習規範である。税法等の企業会計に関係ある諸法令の制定・改廃に際して尊重されなければならない基準として、諸法令の先導的役割を果たし、これら諸法令における会計処理規定の補完的役割も果たしている（菊谷（1994）169-170 頁）。

したがって、「企業会計審議会」は、「企業会計原則」を修正するとともに、商法や法人税法の改善を促し、証券取引法の会計規定を充実するために、「企業会計原則」と商法・税法との調整に関する「意見書」および「企業会計原則」を補完する「連続意見書」を下記のように公表している。

- (1) 「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和26年6月公表）
- (2) 「税法と企業会計原則との調整に関する

意見書」（昭和27年6月公表）

- (3) 「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」
「第一 財務諸表の体系について」（昭和35年6月公表）
「第二 財務諸表の様式について」（昭和35年6月公表）
「第三 有形固定資産の減価償却について」（昭和35年6月公表）
「第四 棚卸資産の評価について」（昭和37年8月公表）
「第五 繰延資産について」（昭和37年8月公表）
- (4) 「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月公表）

わが国の基本的・統括的な会計処理基準であった「企業会計原則」は、損益法（収益・費用アプローチ）に基づいて実現主義・原価主義等をメルクマールとするが、前記の「意見書」は、それ自体が会計基準として独立しているのではなく、商法・税法との調整（国内的調和化）に関する見解・解釈として公表され、「連続意見書」は「企業会計原則」における重要項目に関する具体的・詳細な解釈・説明を提示するに止まる（菊谷（2000）11 頁）。

したがって、この当時における単独の実質的な会計処理基準は、依然として「企業会計原則」であった。証券取引法第193条を根拠として作成された「企業会計原則」は、証券取引法や公認会計士法に基づいて公認会計士が財務諸表を監査する場合に従わなければならない会計処理基準として設定されたとも言える。

昭和25年（1950年）には商法が修正されたが、期間損益計算を重視する「企業会計原則」の趣旨が盛り込まれている。たとえば、「資本取引・損益取引区分の原則」に従って、（法定）準備金を資本準備金と利益準備金に分ける修正が行われた。近代的な企業会計法に脱皮を図ったと言われる昭和37年（1962年）商法改正は、「企業会計原則」の基本的思考を取り入れ、商法計算規定の充実化を図っている。たとえば、配当可能利益の計算規定、「特定支出又は損失」に備える引当金計上規定、資本準備金の限定列挙

規定、特定支出額の繰延項目などが整備されている。

翌昭和 38 年には、法務省令として「株式会社の貸借対照表、損益計算書及び附属明細書に関する規則」（「計算書類規則」と通称されている）が公表され、計算書類の表示方法が定められた。これにより、商法による計算・表示に関する会計規定が提供されたことになる。「企業会計原則」についても、昭和 38 年には、「企業会計原則」の損益法思考を大幅に組み込んだ商法改正と調整する形で、「企業会計原則」も一部修正された。

昭和 49 年（1974 年）の商法改正では、「財産目録」の作成が廃止され、商法第 32 条第 2 項において「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定され、「公正ナル会計慣行」の斟酌規定が明文化された。

「法人税法」（昭和 40 年法律第 34 号）も昭和 40 年（1965 年）に表現の平明化のために全文改正された。昭和 42 年改正時には、所得の金額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」（法 22 ④）という条文が新規に設けられている。この条文は「公正処理基準」と略称され、課税所得の算定基礎となる「益金の額」と「損金の額」を計算するに際して、「別段の定め」を除き、企業会計上の「収益」と「費用」に関する会計処理基準を尊重することを明らかにした規定である（菊谷（2008）52 頁）。

その場合、実質的な会計処理基準として「企業会計原則」しか存在しなかった時期には、「公正処理基準」とは「企業会計原則」であると解釈されていた。つまり、法人税法は、課税所得の概念を直截に定義するのではなく、「公正処理基準」（具体的には「企業会計原則」）に準拠して算定された決算利益から誘導的に定義している。このように、課税所得概念は企業会計上の報告利益に依拠しており、概念的依存関係にある（鈴木（2008）68 頁）。

ただし、実質的な会計処理基準として「企業会計原則」しか存在しなかった単独会計基準期には、「企業会計原則」（および「連続意見書」）

に網羅されていない諸基準について、「企業会計原則」の不完全性を補強するために詳細かつ明確な会計実務指針として参照できたのは、「法人税基本通達」を含めた税務法令であった。たとえば、「企業会計原則」は減価償却における残存価額・耐用年数の具体的な見積方法を示していないが、税法では耐用年数・残存価額が全国画一的に法定されているので、企業は税法上の法定耐用年数・残存価額を利用することによって、これらを独自に見積もる作業や申告調整の手間を省略することができた（鈴木（2008）71-72 頁）。

あるいはまた、減価償却費の償却限度額の算定方法等も法定されているために、申告調整の手間を省くには税法規定に準拠した会計実務が選好された。企業会計上の利益計算と法人税法上の所得計算の二つの計算を行う煩雑さを回避する結果として、会計実務において税務法令が事実上の会計基準として機能することになった（後藤（1994）11-13 頁）。

このような具体的な税法規定への会計実務の転換は、わが国と同様に「確定決算主義」を採択しているドイツでは、「税務貸借対照表の商事貸借対照表に対する逆基準性」（umgekehrte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz）と呼ばれている。所得税法（Einkommensteuergesetz）において社会・経済政策により設けられた独自の特別規定（Sondervorschriften）が商法にも追認され、商事貸借対照表と税務貸借対照表が接近することであり、たとえば、税務上容認されている評価規定（Bewertungsvorschriften）が現実には商事貸借対照表に受け入れられる場合もある（Sauer（1978）S.344, Federmann（1979）SS.88-90, Woltmann（1984）S.210）。

会計実務上、法人税法に規定された会計処理が優先される場合もあり、税務規定が商法規定に追認されるような「逆基準性」に近い会計実務が一般化していた。強制法規たる租税法（Steuerrecht）は、税務計算上は、財務会計基準（「企業会計原則」）を凌駕でき、「逆基準性」によって財務会計基準を干犯することもできる。税務法令が財務会計に介入し、実務上、「公

正処理基準」に対する「逆基準性」が働く。ただし、企業会計上の利益計算と法人税法上の所得計算の二つの計算を行う煩雑さは回避され、法令適用上の簡素化が図られている。

しかしながら、「公正処理基準」（法人税法第22条第4項）あるいは「公正ナル会計慣行」（商法第32条第2項）である「企業会計原則」およびその補完基準である「連続意見書」は、必ずしも法令によって強制されないものの、すべての企業がその会計処理に当たって準拠しなければならない実務指針・慣習規範であることに変わりはない。「企業会計原則」の単独会計基準期では、「企業会計原則」における「一般原則」（真实性の原則、正規の簿記の原則、資本取引・損益取引区分の原則、明瞭性の原則、継続性の原則、保守主義（安全性）の原則、単一性の原則）、「損益計算書原則」（実現主義、発生主義、総額主義、収支額主義、費用収益対応の原則、区分表示の原則等）、「貸借対照表原則」（流動性配列法、総額主義、取得原価主義、費用配分の原則、繰延資産計上、引当金計上等）が基本的・実質的な会計処理基準として利用されてきた。

たとえば、資産の価額は、原則として、資産の取得原価を基礎として計上し、資産の取得原価は、資産の種類に応じた「費用配分の原則」によって、各事業年度に配分しなければならない。棚卸資産については、個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、時価が取得原価よりも下落した場合には、時価による「低価基準」を適用することができる（「企業会計原則」第三・5・A）。つまり、棚卸資産の原価配分法として、個別法、先入先出法、後入先出法、移動平均法、総平均法、修正売価法、売価還元法、最終取得原価法が認められ、その適用は企業の任意選択である。期末評価基準として例外的に選択適用できる低価基準では、（イ）取得原価と正味実現可能価額との比較法、（ロ）取得原価と再調達原価との比較法、（ハ）取得原価、正味実現可能価額、再調達原価との三者比較法のうち、どれかを任意適用できた（「連続意見書第四」第一・2）。

昭和49年と昭和56年の商法改正に伴い、「企

業会計原則」もそれぞれ昭和49年と昭和57年（1982年）に部分的に修正され、今日に至っている。「企業会計原則」は、昭和57年に最終改正された後、40年近くも修正されずに放置されたままであり、既に制度疲労化現象を来している。

〔注〕

- （1）富山家、鴻池家、三井家、中井家、田部家などの一部の豪商が、現在でいう財産法・損益法の併用、複式決算の仕組みが秘伝的に採り入れられていた（小倉（1967）70頁、河原（1977）8頁）。
- （2）大蔵省造幣局編（1931）『造幣局六十年史』（附録四、293-294頁）の記録によれば、キンダーの大蔵省在任時（明治3年2月2日～明治8年1月31日）における月俸は1,045ドル（≒1,050円）、ブラガの大蔵省造幣寮在任時（明治5年7月18日～明治8年1月11日）における月俸は初期に100円、後期に200円であった。当時の1円は現在では約2万円に相当するので、太政大臣・三条実美の月俸800円は、現在、およそ1,600万円である。右大臣・岩倉具視の月俸は600円、参議・板垣退助の月俸は500円であり、公務員の初任給は8～9円であったので、お雇い外国人の給与は破格の厚遇であった。
- （3）明治3年11月27日に大阪造幣寮で硬貨製造が開始され、ブラガは素材の重量（オンス）を計算記録し、彼に簿記を学んだ計算課長・三島為嗣が『造幣簿記之法』を書いている（西川（1982）20頁）。
- （4）シャンドは、元治元年（1864年）に開店された英国の勅許商業銀行（Chartered Mercantile Bank of India, London and China）の横浜支店の代理支店長（acting manager）であった（土屋（1969）21頁）。
- （5）シャンドの契約期間・3年間における月俸は初年度に450円、以後500円であった。『銀行簿記精法』の編集が一段落したシャンドは、避暑・静養のために家族とともに箱根に逗留していたが、明治6年8月8日に3歳の長男・モンテギューを病氣（疫病）で亡くし、芦ノ湖畔の万福寺に葬った。このことが原因で病氣になったシャンド夫妻は、1年間の予定で10月に帰国した。明治7年10月に再来日して、紙幣寮外国書記官兼顧問長に任じられ、銀行局の教授指導となり、銀行検査官等を兼務した。明治7年

11月に第一国立銀行の大株主であった小野組が破産したために、明治8年3月に大蔵省により検査役に任命され、「第一国立銀検査報告書」を紙幣寮に提出している(片岡(2008)47頁)。なお、シャンドが*The Detailed Method of Bank Bookkeeping*を講述・執筆するに当たり一部引用・参考にした種本は、C.C.Marshが1864年に公表していた*The Theory and Practice of Bank Bookkeeping and Joint stock accounts*であった(片岡(2012)53頁)。福沢の『帳合之法』は個人的な出版物であるが、シャンドの『銀行簿記精法』(全5冊)は大蔵省版である(三代川(2017)2頁)。明治政府は、日本経済近代化の礎と日露戦争戦勝に貢献したシャンドの恩に報いるために、明治35年2月に勲四等旭日章、37年7月に英貨六分公債募集の功により勲三等瑞宝章、39年3月には日露戦争直前の外債募集の功により旭日中授章、41年12月に勲二等瑞宝章を贈った。

(6) 明治6年(1873年)6月11日に設立された「第一国立銀行」は、明治29年(1896年)9月26日に「第一銀行」と改称され、昭和18年(1943年)4月には大東亜戦争下の国策により三井銀行と合併して「帝国銀行」として設立・改称されている。戦後の昭和23年(1948年)10月には再度分割して「第一銀行」に戻り、昭和46年(1971年)10月に「日本勧業銀行」と合併して「第一勧業銀行」と改称・再編成されている。平成12年(2002年)4月1日に「富士銀行」と「日本興業銀行」と合併して「みずほ銀行」と改称・再編成され、今日に至っている。

(7) 西洋式簿記を解説した日本初の印刷教本として知られる福沢諭吉訳『帳合之法』は、記録の方法には西洋式簿記の考え方を解説するものの、従来の記帳技術「和式帳合」の多くを受け継いでいる。シャンドの『銀行簿記精法』も、袋綴じの和紙に印刷された和綴じ製本によって印刷され、帳簿のひな型には横書きを例示するも、数字は漢数字であった。また、それ以降の簿記教科書においても、仕訳や帳簿はアラビア数字で横書きで教示する事例が明治時代中期以降に増えていくが、本文は縦書きで説明されるのが一般的であった。明治17・18年(1883・84年)の調査では、複式簿記の採用は限定的であり、銀行等一部の企業によって導入されたものの、小企業を中心として従来の「和式帳合」が利用されていた(清水(2022)46-49頁)。

(8) ロエスレルが商法草案を起草している最中に、商法編纂委員が160条から成る商法草(以下、「160条草案」という)を作成し、「ロエスレル草案」が完成する前の明治15年(1882年)9月に参事院に上申したことにより、商法案として「ロエスレル草案」と「160条草案」が存在していた。総理大臣・伊藤博文は「ロエスレル草案」と「160条草案」のいずれも廃案にして、商法のうち、会社法の部分を先行して法制化するために、新たに「会社条例編纂委員会」を設置した。当委員会により「商社法案」が起草され、明治19年(1886年)5月に元老院に提出された。条約改正交渉において欧米から法典編纂が要求されたことから、外務大臣・井上馨は「法律取調委員会」を設置し、「商社法案」を廃案とした。その後、司法大臣・山田顕義が「ロエスレル草案」を基礎にして「商法案」を作成し、最終的にはこれに基づいて「明治23年商法」が明治23年(1890年)4月26日に公布された(高田(2016)696-714頁)。

(9) ロエスレルの商法・憲法草案のほかに、明治政府はフランス人法学者のギュスターブ・エミール・ボアソナード・ド・フォントラビー(Gustave Emile Boissonade de Fontarabie)に民法・刑法・治罪法の草案を依頼していた。明治政府の両法典編纂事業は、治外法権を撤廃するという政治的理由のために、いささか拙速主義となり、かつ、ドイツ人とフランス人に立案させたので、日本の国情に適さないとの批判が起こった。「法典論争」とは、明治23年と明治25年に日本の法律学者の間で商法と民法の実施を断行するのか延期するのかについて対立した論争である(我妻(1975)1107頁)。

(10) 米国のSECは、財務諸表の作成基準・開示基準を設定する権限を持つが、1938年に会計処理基準をプライベート・セクターの会計士団体に付与し、自らは開示要件・様式に関する規定を設定している。米国における会計基準設定あるいは会計制度は、パブリック・セクターのSECとプライベート・セクターの会計士団体との協調によって展開・推進されている(菊谷(1994)230頁)。

(11) 昭和23年7月公布の「公認会計士法」が同年8月に施行されたために、昭和2年公布の「経理士法」は廃止され、経理士の新たな登録者はなくなったが、資格としては昭和42年(1967年)3月31日まで存続している。経理士の資格者が公認会計士の資格を

取得できるように特別公認会計士試験等が設けられていたが、合格率は6.9%であった(原(1989)470頁)。

《参考文献》

- 安藤英義(1985)『商法会計制度論』白桃書房。
- 安藤英義(1997)『新版 商法会計制度論 — 商法制度の系統的及び歴史的研究』白桃書房。
- 安藤英義(2011)「商法・会社法会計の展開」安藤英義・古賀智敏・田中建二編『体系 現代会计学〔第5巻〕 企業会計と法制度』中央経済社。
- 青木茂男(1976)「明治以降のわが国会計学」青木茂男編著『日本会計発展史—わが国会計学の生成と展望—』同友館、昭和51年。
- Arai, Kiyomitu (1994) *Accounting in Japan*, Institute For Research In Business Administration Waseda University.
- 新井清光(1999)『日本の企業会計制度 — 形成と展開』中央経済社。
- Arai, Kiyomitu and Shiratori, Shonosuke (1991) *Legal and Conceptual Framework of Accounting in Japan*, JICPA.
- 香場嘉一郎・稲垣富士男(1976)『問答式 連結財務諸表の解説』中央経済社。
- Baxter, W.T. (1976) “Accounting in Japan”, *The Accountant's Magazine*, November 1976.
- 千葉準一(1976)「明治前商法期における英国型報告会計実務の形成と変容」青木茂男編著『日本会計発展史—わが国会計学の生成と展望—』同友館。
- 千葉準一(1992)『「商工省準則」の社会的・歴史的機能』『経済と経済学』第71号。
- 千葉準一(1994)「日本会計制度史研究の視角」合崎堅二・若杉明・河野正男編『現代社会と会計』中央経済社。
- 千葉準一(1998)『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷』中央経済社。
- Cooke, T. E. and Kikuya, M. (1992) *Financial Reporting in Japan : Regulation, Practice and Environment*, Blackwell.
- Federmann, Rudolf (1979) *Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht*(5., unveränderte Auflage), Erich Schmidt Verlag.
- 藤井光男(1971)『「財閥解体」と戦後独占の復活過程』野口 祐編『経営史概説』南雲堂深山社。
- 不破貞春(1934)「商工省産業合理局財務諸表準則について」『研究論集』第7巻第2号。
- 後藤喜一(1994)「公正処理基準の本質と変遷」『税務会計研究』第5号。
- 郡司 健(2019)『幕末の長州藩 — 西洋兵学と近代化—』鳥影社。
- 浜本道正(1992)「アメリカの会計制度」若杉 明編著『会計制度の国際比較 — 主要国別・項目別にみた会計の実態—』中央経済社。
- 原 征士(1988)「会計史」兼子春三先生古稀記念出版委員会編『現代会计学概説』中央経済社。
- 原 征士(1989)『わが国職業的監査人制度発達史』白桃書房。
- 原 俊雄(1995)「わが国簿記理論における収支観 — 下野理論の検討—」『横浜経営研究』第37巻第1号。
- 長谷川安兵衛(1932)「標準貸借対照表を評す」『早稲田商学』第7巻第4号。
- 久野秀男(1987)『わが国財務諸表制度生成期の研究』学習院大学研究叢書15。
- 星野昭吉(1994)「日本の『国際化』をめぐる諸問題」星野昭吉編著『国際化の日本の現在—国際化をめぐる諸問題への学際的アプローチ—』白桃書房。
- 星野昭吉(2017)『戦後の「平和国家」日本の理念と現実』同文館出版。
- 稲垣富士男・菊谷正人(1989)『国際取引企業の会計』中央経済社。
- 石原裕也(2008)『企業会計原則の論理』白桃書房。
- 岩田 巖(1955)『会計原則と監査基準』中央経済社。
- 片野一郎(1968)『日本財務諸表制度の展開』同文館。
- 片野一郎(1976)「商法制度と日本会計制度史上の意義」青木茂男編著『日本会計発展史—わが国会計学の生成と展望—』同友館。
- 片岡泰彦(2008)「アラン・シャンド『銀行簿記精法』に関する一考察」『経営論集』第15号。
- 片岡泰彦(2012)『「マルシェの簿記書」に関する一考察』『経済論集』第98号。
- 金子 宏(1976)『租税法』弘文堂。
- 河原一夫(1977)『江戸時代の帳合法』ぎょうせい。
- 企業会計審議会(1949)「企業会計原則」。
- 企業会計審議会(1962)「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書 第四 棚卸資産の評価について」。……………「連続意見書第四」

- 菊谷正人 (1994) 『国際会計の研究』 創成社。
- 菊谷正人 (2000) 「わが国における会計基準の国際的調和化」『ビジネス・インサイト』第8巻第1号。
- 菊谷正人 (2008) 『税制革命』 税務経理協会。
- 菊谷正人 (2018) 『税制革命 (改訂版)』 税務経理協会。
- 岸悦三 (1975) 『会計生成史 — フランス商事王令会計規定研究 —』 同文館。
- 河野正男 (1986) 「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)」『横浜経営研究』第7館第2号。
- 小菅敏郎・熊野吉郎・山本安次郎 (1931) 「標準貸借対照表及標準財産目録 — 京都商工会議所議員総会に於ける説明 —」『経営と経済』第1巻第4号。
- 久保田秀樹 (2001) 『日本型会計成立史』 税務経理協会。
- 黒田全紀 (2012) 「日本における会計学の伝統一試論」『国際会計研究学会 年報 — 2011 年度第2号 (通号30号) —』 国際会計研究学会。
- 黒澤清 (1973) 「日本の会計回顧録 < 4 > 日本会計学のあゆみ — その4」『企業会計』第25巻第5号。
- 黒澤清 (1974) 「日本の会計回顧録 < 12 > 日本会計学のあゆみ — その12」『企業会計』第26巻第1号。
- 黒澤清 (1976a) 「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 —」青木茂男編著『日本会計発展史 — わが国会計学の生成と展望 —』 同友館。
- 黒澤清 (1976b) 「商工省会計諸準則の制定」青木茂男編著『日本会計発展史 — わが国会計学の生成と展望 —』 同友館。
- 黒澤清 (1990) 『日本会計制度発展史』 財経詳報社。
- McKinnon, J. L. (1986) *The Historical Development and Operational Form of Corporate Reporting Regulation in Japan*, Garland Publishing.
- 増尾賢一 (2013) 「明治期における財産評価制度の生成・変遷と会計実務適用状況に関する一考察」『中央学院大学商経論叢』第28巻第1号。
- 万代勝信 (1993) 「ドイツ会計思考の導入 — 明治初期の会計制度を中心として —」青山学院大学総合研究所経営研究センター研究叢書第2号『わが国会計制度の成立にインパクトを与えた会計思考』。
- 日本会計研究学会 50 年史編集委員会編 (1987) 『日本会計研究学会 50 年史』 日本会計研究学会。
- 中村宣一郎 (1969) 『近代フランス会計学』 中央経済社。
- 森川八洲男 (1978) 『フランス会計発達史論 — フランス動態論の形成過程に関する研究 —』 白桃書房。
- 三代川正秀 (2017) 『帳合法の終焉』 DTP 出版。
- Nishikawa, K. (1956) The Early History of Double-entry Bookkeeping in Japan”, in A.C.Littleton and B. Yamey (eds.) *Studies in the History of Accountig*, Irwin.
- 西川孝治郎 (1974) 「造幣寮お雇いブラカと英学」『英学史研究』第7号。
- 西川孝治郎 (1982) 『文献解題 日本簿記生成史』 雄松堂書店。
- 野村健太郎 (1990) 『フランス企業会計 — プラン・コンタブル・ジェネラルを基軸として —』 中央経済社。
- 小倉栄一郎 (1967) 「わが国簿記法の展望」『彦根論叢』第122・3合併号。
- 岡下敏 (1993) 「わが国への簿記の導入とその定着」青山学院大学総合研究所経営研究センター研究叢書第2号『わが国会計制度の成立にインパクトを与えた会計思考』。
- 大蔵省造幣局編 (1921) 『造幣局五十年史』 大蔵省造幣局。
- 大蔵省造幣局編 (1931) 『造幣局六十年史』 大蔵省造幣局。
- 太田哲三 (1934) 『財務諸表準則解説』 高陽書院。
- 太田哲三 (1956) 『会計学の四十年 — 我が半生の記 —』 中央経済社。
- 歴史ミステリー研究学会編 (2015) 『終戦直後の日本』 彩図社。
- Sauer, O. (1978) “Zu den Divergenzen zwischen Handels- und Steuerrecht bei der Bilanzierung und Bewertung von Wirtschaftsgütern”, *Die Aktiengesellschaft*.
- 商工省 (1934) 『財務諸表準則』。
- 清水泰洋 (2022) 「会計知識と会計記録の様式 — 西洋式簿記の移入と和式帳合との混交 —」『産業経理』第82巻第1号。
- 陶山誠太郎 (1940) 「財務諸表準則に就て」『経済時報』第7巻第5号。
- 鈴木一水 (2008) 「税務法令と財務会計における問題」須田一幸編著『会計制度の設計』 白桃書房。
- 高田晴仁 (2016) 「旧商法編纂小史 — 実定法研究のために —」鳥山恭一・中村信男・高田晴仁篇『現代商

事法の諸問題（岸田雅雄先生古稀記念論文集）』成文堂。

東京手形交換所（1931）「標準貸借対照表及標準財産目録に対する意見書」『會計』第29巻第4号。

通商産業省篇（1961）『商工政策史 第9巻 産業合理化』商工政策史刊行会。

土屋喬雄（1969）『お雇い外国人⑧金融・財政』鹿島研究所出版会。

弥永真生（1990）「取得原価基準の再検討（二）」『法学協会雑誌』第107巻第9号。

上野道輔（1942）『新稿 簿記原理〔増訂改版〕』（第十九

版）、有斐閣。

我妻 栄編集代表（1975）『新版 法律学辞典』有斐閣。

若杉 明（1992）「日本の会計制度」若杉 明編著『会計制度の国際比較—主要国別・項目別にみた会計の実態』中央経済社。

Woltmann, A.(1984) “Die Handelsbilanzreform im Blick auf die Steuerbilanz und ihre Prüfung — Bilanzberichtigungs- und Prüfungsmaßstäbe im Kräftefeld der Beurteilung von Vermögens —, Finanz- und Ertragslage —”, *Die Wirtschaftsprüfung*.