

## 科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 28 年 6 月 2 日現在

機関番号：14501

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2012～2015

課題番号：24530559

研究課題名(和文)「緩結合」ネットワーク分析と戦時統制経済下の会計制度

研究課題名(英文) Analysis of loose-knit network and accounting system in the wartime controlled economy

研究代表者

清水 泰洋 (Shimizu, Yasuhiro)

神戸大学・経営学研究科・教授

研究者番号：80324903

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,800,000円

研究成果の概要(和文)：本研究課題は、戦間期から戦後直後までの日本を対象として会計が果たした役割を把握する事を目的とした。政府による経済統制が広範囲に及ぶ中で、企業会計に対する規制は上から下への一方的なものであるというのが常識的な見解であった。しかし、本研究課題では、軍部が要求する原価計算機構が企業にとって不適切であるとき、企業は自社の記録の正当性を主張し、軍もそれを認めたことを明かした。事例に基づく研究ではあるが、企業会計は、制度が一律に規定する固定的なものではなく、しばしば交渉により変更が認められる緩やかなものであることが示された。

研究成果の概要(英文)：This research study focus on the role of accounting in Japan, from the First World War through just after the Second World War. The key concept is the loose-knit network, which implies that accounting regulation is not so rigid as usually expected. Our findings is the possibility of negotiations between involved parties with using accounting data. In a manufacturing factory, costing method was not fully compatible with the regulation prescribed by military. The company insisted the legitimacy of its own costing methods and persuaded military to accept its methods. This case suggests that even accounting standards were not firm and uniform, actually they were so flexible that there are some rooms for negotiations.

研究分野：財務会計

キーワード：会計史 日本

## 1. 研究開始当初の背景

戦争遂行と会計機能とは相互不可分の関係にある。あらゆる軍事行動には物資の調達・費消が伴い、それに応じて会計機能の遂行が求められる。軍事パフォーマンスの有効性評価も会計責任の対象となる。他方、戦争の勃発が契機となって軍事予算に改革がもたらされる。当然、戦争による刺激は民間企業の会計機能にも影響する。

戦時統制経済下で実施された日本の経理統制は「国民経済的スケールにおける大規模な実験」であった。しかし、戦時下における会計機能の分析は海外で著しい進展を見せるのに対し、日本に関する研究は、陸海軍の統一会計基準や「企画院準則」に関する若干の紹介がみられるだけで、その制度設計の展開を総括するには著しく分析が不足している。とくに、戦間期に形成された企業統治機構および政府企業間関係などとの連続と断絶の識別が十分になされていない。結果として、戦時については陸海軍による強制的な経理統制のイメージが強調され、その前後の時代と断絶された異質な特殊戦時体制として理解されがちである。

だが、本応募研究課題の組織構成員がこれまで実施してきた研究成果はこうした歴史観を支持していない。強固な独占体像や全体主義的な経済統制像という通説的理解とは異なり、戦間・戦時期における会計機能の連続性を支持する証拠を提示している。本研究課題は会計史研究者として共通の歴史認識を持つものが集まり、戦時経済体制下の企業会計機能を、戦間期との通時性という観点から再検討しようとするものである。

## 2. 研究の目的

日中戦争の勃発後本格化した戦時体制下では、経済総動員に向けた多様な統制が大規模に実験された。それは、企業・経済団体による市場情報の掌握・政策的な需給管理手法の開発から、戦略的産業育成と労働力、原材料・設備、資金、技術といった資源の動員手段の開発へと展開し、さらに企業統治機構も株主主権から従業員・取引先・企業経済団体・政府等による多元的な構造へと変化した。

とはいえ、本応募研究課題の組織構成員による研究結果は、戦時経済統制が、戦間期に企業・経済団体によって形成された市場組織機構を根本から覆すものではなかったことを示唆している。むしろ、これらの統制は、企業ないし企業者団体としての成長戦略など、経済主体の利益追求動機を弾力的に組み込んで設計され、新たな市場制度として定着すると同時に戦中に生起する様々な環境変化、それに応じた企業や企業者団体の組織化機能、国家による制度設計思考の変容に応じて柔軟に変化していったと捉えられる。

本研究課題は、総力戦を遂行する総動員体制の構想とその具体化、圧倒的比重を有するまでに至った機械工業の生産力、それを支え

る諸種の素材産業の展開、空前の拡張を遂げた金融市場などを背景に、当該環境下で生じた企業行動様式、統制手法、政府・企業間関係、経済団体機能などを、会計機能の視点から分析し、会計制度の側面からどのような戦時統制体制が構築されようとしていたのかを、上記「緩結合」ネットワーク概念を通じて、明らかにすることを目的としている。

## 3. 研究の方法

研究課題の組織構成員は戦時統制経済の制度設計の展開を会計機能の視点から俯瞰する。資料として、国立公文書館所蔵内閣・総理府所管旧陸海軍関係資料を選別する。具体的には、軍需品工場の経理統制に関する旧陸海軍の通達文書ならびに関連する帳票報告書類、国立公文書館所蔵の閉鎖機関生産資料等を主な資料として資料の探索及び収集を行い、これら文書に示される内容を一件ずつひもとくことにより、会計の機能を明らかにするという、資料に基づく研究を遂行する。

## 4. 研究成果

### (1) 原価計算の役割

主要な研究成果の一つは、戦時期の三菱重工業名古屋発動機製作所における原価計算システムに関する研究である。会計と軍部の関係についての歴史的な研究が近年進展している。内容は様々にわたるが、その中での一つの重要なトピックが、私企業の原価計算に対する軍部による介入である。日本では、1940年体制論に代表されるように、第二次世界大戦以降の経済システムに対して一定の評価がなされている。会計においても、政府、特に軍部の規制は、企業間の会計実務のばらつきを収束させる効果があったと指摘されてきた。

戦間期から戦中期の日本の会計史研究においては、『財務諸表準則』や軍部の会計指令、たとえば『軍需品工場事業所検査令』に端を発し企画院準則に至る陸海軍が制定した原価計算規定など、規則そのものや条文が指し示す内容に着目したものが多いが、これらの規制が実際に運用されたかについての研究は乏しい。本研究はその空白を埋めるものでもある。

名古屋発動機製作所において実施されていた原価計算は、同製作所に特有の製造工程を反映した、独自の会計システムに基づいたものであった。間接費の区分や部門間の移転価格の算定にそれが特に顕著である。これは、陸軍が要求していた『陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱』とは異なるものであった。特に、陸軍は厳密な間接費の区分と間接費の部門間配賦を要求しており、補助部門間接費を直接的に製造指図書に関連づける名古屋発動機製作所の会計システムには変更が迫られた。他方、海軍は既存の実務慣行により許容的であり、異なる二つの会計システムは名古屋発動機製作所の会計システムに混乱を

もたらした。しかし、政府（企画院）は、二つの原価計算規定の相異の調整に動きはじめ、また、太平洋戦争が近づき、さらなる生産力の増強が必要となった陸軍は既存の実務に対してより寛容になり始めた。名古屋発動機製作所の会計システムは、陸軍からは重要な実務モデルといちづけられるようになるほど、その位置づけが変化したのである。

本研究は、総動員体制下においても、企業に対する規制は政府からの一方的なものではなく、規制は企業の私的な利潤追求動機を失わないような配慮がなされていたこと、また、その中で会計（この論文では原価計算機構）が重要な交渉点になっていたことを示したものである。

## (2) 会計技術の役割

上記研究で示された会計基準、たとえば『財務諸表準則』や軍部の会計指令には、それぞれ特定の目的が存在した。たとえば、『財務諸表準則』は、臨時産業合理局の常設委員会として設置された財務管理委員会の「企業内部の合理化のための手段として事業会社の財産目録、貸借対照表、損益計算書及び損益金処分書の内容を統一、明細または精細にすること」という目的に呼応する形で公表されたものであったが、法律上の強制力を有するものではなく、標準的雛形を提示することによる啓蒙的な意義を有するものであるといえる。他方、軍部の原価計算に関する諸規定は、『財務諸表準則』のような啓蒙的な意義を有すると同時に、軍需品工場および事業所に対して具体的な原価計算手続きの実施を要求するものであり、軍部による会計処理の統一化のための指令とも理解できるものである。

このような会計文書は、企業の実務を劇的に変化させる場合もあれば、そうでない場合もある。会計実務が基準によって影響を受けるとするのは現在の会計においては当然のことであるが、歴史的な考察を加えたときには異なる姿が明らかになる。会計知識や実務がいかに企業や地域、国家の境界を超えて移転するかという問題に対して、理論的な見地から予備的考察を加えた。

この結果として、先行研究においては簿記知識が人、テキスト、教育機関等の手段を通じて移転する知識である事が示されていた。その一方で、技術が移転するためには、単にその源泉となる経済・社会だけではなく、受容する側の経済・社会の環境を検討する必要があること、またいったん移転され、また受容された技術は受容する者の側で修正される場合もあることが指摘された。

当該研究は、日本への技術の移転について示唆するものがある。日本への会計の移転は、異なる文化圏、そして異なる言語圏への会計の移転であり、これは日本以前に複式簿記が伝播していったのとは異なるものである。日本的な簿記が普及していった原因とその影

響については、移転の段階からの特質として描く必要がある。この点に関しては、東アジア圏全体への会計知識の普及という側面からの研究を進展させており、学会発表を行った。

また、その後、特に昭和期に相次いで公表される会計文書についても、技術の移転という観点から取り上げる必要があることが示唆される。

また技術の移転の問題に関連して、雑誌論文（「簿記上の取引概念の拡大と簿記の財務会計化」）、および中野常男・清水泰洋（編著）『近代会計史入門』同文館出版、2014年では、研究代表者がアメリカへの会計技術の移転を取り上げた事例を示している。そこでは、イギリス人の著したテキストの影響を徐々に脱し、20世紀に入るとアメリカ人独自の簿記理論を算出するに至る。その頂点にあるのが Sprague の資本主理論に基づく貸借対照表アプローチであり、移転した簿記知識が受容され、それが変容し、広く企業会計全体を支える理論的枠組みへと至ったのである。

しかし、簿記が財務会計のための説明理論となったという事実は、その後の簿記と会計の展開に大きな影響を与えた。すなわち、簿記が財務会計の用具となったために、簿記はその後相次いで公表される会計基準・会計処理のための説明の用具となり、結果として記録対象となる取引の拡大を可能とする一方で、簿記の重要性の低下を生み出す原因となったのである。

## 5. 主な発表論文等

（研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線）

〔雑誌論文〕（計3件）

Masayoshi Noguchi, Tsunehiko Nakamura, and Yasuhiro Shimizu, "Accounting control and interorganisational relations with the military under the wartime regime: The case of Mitsubishi Heavy Industry's Nagoya Engine Factory," *British Accounting Review*, 2015, Vol. 47(2), pp. 204-223, 査読有, doi: 10.1016/j.bar.2014.03.003.

清水泰洋, 「のれんに関する会計処理の歴史 アメリカの APB 意見書に至る過程」『企業会計』,

清水泰洋, 「移転可能な技術としての会計」『国民経済雑誌』2014年, 第210号第2巻, 41-51頁, 査読無, [http://www.lib.kobe-u.ac.jp/handle\\_kernel/81008992](http://www.lib.kobe-u.ac.jp/handle_kernel/81008992).

清水泰洋, 「簿記上の取引概念の拡大と簿記の財務会計化」『日本簿記学会年

報』2014年7月,第29号,51-56頁,  
査読無。

〔学会発表〕(計2件)

Reika Tsumura and Yasuhiro Shimizu,  
Modernization and the Introduction  
of Double-entry Bookkeeping: A  
Case of Northeast Asian Countries,”  
7th *Accounting History*  
International Conference, 2013/09,  
Seville, Spain.

清水泰洋「簿記上の取引概念の拡大と  
財務会計の複式簿記化」,日本簿記学会  
全国大会,2013年8月,立教大学(東  
京都豊島区)。

Yasuhiro Shimizu and Satoshi  
Fujimura, Accounting in Disaster  
and Accounting for Disaster: the  
Crisis of the Great Kanto  
Earthquake, 1923,” World Economic  
History Congress, 2012/07,  
Stellenbosch, South Africa.

〔図書〕(計1件)

清水泰洋「アメリカへの複式簿記の移入  
と簿記理論の体系化 理論的教示,そし  
て会計学への展開」中野常男,清水泰  
洋(編著),『近代会計史入門』,同文館出  
版,2014年。

6. 研究組織

(1) 研究代表者

清水 泰洋 (SHIMIZU, Yasuhiro)  
神戸大学・大学院経営学研究科・教授  
研究者番号: 80324903

(2) 研究分担者

野口 昌良 (NOGUCHI, Masayoshi)  
首都大学東京・都市教養学部・教授  
研究者番号: 70237832

中村 恒彦 (NAKAMURA, Tsunehiko)  
桃山学院大学・経営学部・准教授  
研究者番号: 50368388