

商法的貸借対照表と会計的貸借対照表との統一論

寺 沢 正 雄

AN ESSAY ON THE UNIFICATION OF THE BALANCE SHEET OF COMMERCIAL LAW WITH THE BALANCE SHEET OF ACCOUNTING

Masao TERAZAWA

Society flows; being furthered by the motive power of the mass production system brought about by the progress of science and technology and by the renovation of the production method, the modern economical society has come to achieve a revolutionary evolution in the phases of selling, finance, and relationship between the employer and the employee.

In the meanwhile, what cannot be overlooked is the development of the laws, institutions, and customs, which regulate them.

In the modern economical society almost all the enterprises excepting small ones have their financial status summed up and manifested in the balance sheet. Accordingly it will not be too much to say that the relation between commercial law and accounting is concentrated on the balance sheet. The figure of the firm, reflected in the mirror of this balance sheet, represents the balance sheet not only of the more accounting of the firm, but also of the accounting as seen from the view-point of commercial law, business management, and credit; and comes to provide all of those, who are related to and have an interest in the enterprise, with a means of grasping its real status.

All of the regulations about the balance sheet in England, France, West Germany, America, and Japan, have been making remarkable efforts in order to promote the economical activity and unify commercial law with accounting.

In view of the actual circumstances of these respective countries, this essay tries, respecting the balance sheet, to unify commercial law with the theory of accounting regarding "Enterprise-Theory" as a centre.

(一) 商法の経営と会計

商法は、歴史的、経済的に発展してきた企業の組織と行為とを規制する法律であるから、企業を運営管理する経営や、企業の経済行為を計算処理する会計は、当然に商法の規定に準拠して進められなければならない。

しかし、企業は生産技術や経営管理の進展に伴って発達する経済生活に適應する新しい商法を要求するにもかかわらず、成文商法は依然として、古い概念にとらわれ、発達した経済生活における企業の現実的要求に適合しないものがある。

それは、成文商法が、企業の維持論や取引の円滑化、旺盛化などに関する経済社会の要請を反映しえず、関係者の利害が対立したり、また、そうでなくても、多数のものが立法に参与する結果、相当の時日を要し、不徹底、矛盾を包蔵する場合も生じてくるからである。

このような実質的欠陥の外に、成文商法の性質から生ずる形式的不完全さもまぬがれない。それは、この成文商法が文章で表現されており、そして人間の作製する文章は、その性質上不完全なために、われわれは、しばしば法律の真の内容を把握するのに困難を感ぜざるを得ないのである。

また、商法が企業活動の要求に応じて、改廃制定されるにしても、現実の経済生活は、一つの場所に停滞しているものでなく、絶えず発展変化するものであるから、商法の不備欠陥は企業活動との関係において、最も強く感ぜられる事情にあることを知らねばならない。このため、商法の改正事業が進んでいる間に、実際の企業活動は、さらに一歩進まんとしており、商法が制定される場合についてみても、それは、概念的には、瞬間的に妥当しうるのみで、つぎの瞬間には、それは妥当しえなくな

っているとき場合さえも考えられるのである。それにもかかわらず、商法的規制と企業活動とは対立してはならない。

もし、そうであれば、建設的なことは、なに一つとして進まないことになる。

かくして、商法の規定を全く無視した経営管理や会計処理が行われることは許さるべきでないと同時に、商法の規定も、企業活動の実情にそよう解釈し、実際の慣行に対しても、その合理的解決を図るべきである。

いまや、商法と経営と会計とは、企業の生活を中心とする企業法論、または企業体論として、統一的に解釈し、調整を行ない、その間の不統一を是正することが急務であることは、いうまでもない。

いままでも、田中耕太郎博士は、「貸借対照表法の論理」において、また大住達雄教授は、「商法と会計」において、それぞれ貸借対照表の本質論、能力論を展開せられ、商法と会計との矛盾を指摘せられてきた。

また、昭和35年度の日本会計研究学会第十九回大会では、「商法と会計」が円卓討論の議題として提出され、太田哲三博士を座長として議論が行われた。

このように、商法と経営と会計との関係は、貸借対照表を中心として、とくに、商法と会計との関係に集約して、商法学界においても、会計学界においても、経営学界においても、個々の関係や問題をとりあげて、論ぜられてきた。

そして、商法学者の「企業法論」(Unternehmensrechtslehre)と、会計学者の「企業体理論」(Enterprise Theory)と、経営学者の「企業経営論」(Business Management)とは、期せずして、経済社会における企業の実体を把握して、その基礎の上に、理論構造をうとたてんとする同一方向を指向せんとしているものであるということができよう。

この論文では、企業経営ならびに企業会計に関する商法の規定を解説すると共に、商法と他の法律ならびに企業の実際慣行との間に存在する矛盾を貸借対照表を中心として、解釈的に統一せんとするものである。

(⇒) 貸借対照表の本質

法と経済、成文商法と企業の経営管理ならびに計理活動との関係を論ずるにあたっては、経済社会における企業の現実の生活そのものを対象とすべきであるという主張は、商法学界でも、経営学界でも、会計学界でも、次第に有力になりつつある。

従来、商法では、財貨をバラバラな権利の客体として規定してきた。このことは、経済社会における経営活動が、商品の生産、販売を基礎として成立することから生ずる当然の帰結であった。債権、物権、所有権、私有財産権、雇用権、労働権などの規定は、近代法が技術的、観念的に具体的権利を抽象的に表現したものである。このような思考過程は、企業を中心としても展開されるこ

とが必要である。

商法と経済との統一は、あらゆる企業活動において要請されるけれども、それらは集約せられて、貸借対照表を中心に論ずることが、もっとも理論的であり、体系的である。

かくして、商法と経済との関係を研究するに当って、貸借対照表は、その問題の中心をなすオメガであると共にアルファでもあるといわれなければならないものである。

貸借対照表の本質といえば、企業活動の帰結を示すため、損益計算の結果を引継ぐものであり、債権者保護の立場からすれば、財産表示とか、担保力保持とかの機能をもち、国家財政の立場からは、課税の基礎を示すという機能をもち、企業の立場からしては、損益分配の基礎となる純利益を確認する意味をもつものである。

このように貸借対照表の本質をめぐって展開される諸問題は、多岐にわたるのであるが、これを歴史的に分析することにしたい。

1) 債権者保護を基本理論とするもの

貸借対照表が企業の計算制度として確立されたのは17世紀以後のことである。これは商品の口別計算法(Partierechnung)が衰退し、期間的損益計算(periodische Erfolgsrechnung)法が採用され、貸借対照表はこれがための手段として出現したのである。

この貸借対照表が法律上の制度として採用されたのは、1673年、ルイ14世のとき制定されたフランスの商事法令(Ordonance de commerce)であり、債権者保護を基本理念としたものである。

これは、当時のフランスの経済政策に対応して起った詐偽的破産や財産隠匿を防止せんとするにあった。

ここでは、債権者の債権に対する担保物権としての企業の純財産の保全が最大眼目とされ、処分可能額の計算もまた、このような立場からの財産法を基本的な計算原理としてきた。

当時の債権者の興味を中心となっていたのは、企業の支払能力の有無もしくは、企業財政の流動性の大小であり、それをもっとも端的に、貸借対照表に求めたのであった。

2) 企業の収益能力測定を目的とするもの

アメリカでは、テーラーの科学的管理原則の普及や、第一次世界大戦後の合理化運動により、予算統制、標準原価管理が提唱され、管理会計学が生成、発展するにいたった。ついで、1930年代におこった大恐慌により、投資家のうけた損害の重大さにかんがみ、投資家の保護が強調され、投資家のための会計(Accounting for inventors)が重視されることになった。

この場合、投資家はその行動の基準を決定する重大な指標となるのは企業の収益力である。かくて、企業計算もまた、債権者保護を目的とする支配能力中心から、収

益力測定を目的とする経費計算研究へと移行したのである。

3) 企業の期間利益 (Periodischgewinn) の確定を目的とするもの

企業におけるある期間の損益は、その期間の価値創造である収益と、そのために生じた経費である費用との差であり、また収益は収入によって測定され、費用は支出によって計算される。

したがって、営業の途中において、企業の期間損益を明らかにするためには、区分計算を行わねばならない。

このため、企業年度末において、収入支出に関する過去の記録を、調整する必要がある。この費用をいかに割りふるかという費用配分 (allocation of cost) が企業が企業会計の中心となり、かつては、企業会計の主位を占めていた債権者保護は、その地位を費用配分にゆずるにいたった。

かくして、貸借対照表は、企業の内部において運動しつつある経済価値の一断面を示すものとなり、将来の会計期に配分すべき費用額の報告書となるのである。

これは、シュマーレンバッハの動態貸借対照表観 (Dynamische Bilanzauffassung) とも称せられ、期間的連結帯 (Periodenverbindungsband) として貸借対照表を理解せんとするものである。

このような貸借対照表の本質論の発展とともに、貸借対照表の形式、種類、標準化、貸借対照表原則ならびに能力論、評価論が変化してきた。

もっとも、これらの問題は、決して無関係でなく、相互に密接な関係をもつけれども、そのすべてを立体的、多角的、しかも統一的に論ずることは困難なので、それぞれに焦点をあわせて論ずるより外はないのである。

㉑ 貸借対照表の種類

貸借対照表はその作製の時期やその利用の目的などによって種々に分類することができる。このように分類することの重要性は、その内容をなす項目の決定、その能力論、その評価原則の適用、減価償却形式の選択などに当って、種々の意見があるので、これを統制するのに深い関係をもつ点にあるのである。

貸借対照表作製の機会によって分類すれば

- (1) 通常貸借対照表と
- (2) 非常貸借対照表

とに、区別することができる。

通常貸借対照表は、決算貸借対照表と中間貸借対照表とをいうのであって、企業の継続を前提とする一般の貸借対照表である。

これに対し、非常貸借対照表は、開業貸借対照表、清算貸借対照表、破産貸借対照表、整理貸借対照表、組織変更貸借対照表などのように、各種の機会に応じて作製されるものである。

さらに、貸借対照表は、別の見地から、部分貸借対照表と、総合貸借対照表とに分類される。これは、多数の支店を有する企業において、各支店ごとに決算を行ない貸借対照表を調製する場合、このものを部分貸借対照表といい企業全体の決算を示すものを総合貸借対照表と称する。

貸借対照表には、完全性の原則があり、企業に属する資産、負債および資本のあらゆる項目を掲げることになるのであるが、それが、企業の継続を前提とする場合と、そうでない場合とでは、評価の原則を異にするので、異種のものとならざるをえないのである。

㉒ 貸借対照表原則

貸借対照表原則については、商法学者の見解と経営学者ならびに会計学者の見解とは、用語的にも、内容的にも統一されていないために、そこに掲げられている原則も、学者により、論者によって、若干の相違がみられる。

このような不統一は、貸借対照表の本質に関して、これを静態的に、財産計算目的としてみるか、動態的に損益計算目的としてみるかという問題が、対立的に内包されているためであるともいうことができる。

ドイツ商法学者のあげている貸借対照表原則は、ドイツ商法の規定する「正規の簿記の原則」から導き出されるもので、つぎの4原則からなりたっている。

- (1) 貸借対照表真実性の原則
(Prinzip der Bilanzwahrheit)
- (2) 貸借対照表明瞭性の原則
($\times \times$ Bilanzklarheit)
- (3) 貸借対照表単一性の原則
($\times \times$ Bilanzeinheit)
- (4) 貸借対照表継続性の原則
($\times \times$ Bilanzkontinuität)

経営学者は、その実践的立場からさらに、いくつかを、加えている。シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) は

- (イ) 貸借対照表比較性の原則
(Prinzip der Bilanzvergleich)
- (ロ) 貸借対照表慎重の原則
($\times \times$ Bilanzvorsicht)

を、この上に要請している。

会計学者は、さらに綿密な研究を行ない、これに加えて、

- (a) 貸借対照表保守性の原則
(Doctrine of Conservatism)
- (b) 貸借対照表完全公開の原則
($\times \times$ of Full-disclosure)

を挙げている。

これらのなかで、主要なものとして、商法でも、経済

でも、強調されているのは、貸借対照表真实性の原則である。これを広義に解すれば、他のすべての原則は、このなかに包含せられるものともいいうるからである。

以下、これらのなかの主な要ものを考察したい。

(1) 貸借対照表真实性の原則は、商法でも会計でも第一に掲げるものであって、この原則はつぎの3個の内容からなるものである。

(イ) 真正な名称をつけた真正な実体をもって、貸借対照表の項目とすること、

(ロ) 総ての現存する積極のならびに消極の財産の構成部分をことごとく計上すること。

(ハ) 総ての積極のならびに消極の財産に実在の価値をつけること、

これである。

レーム (H. Rehm) は、貸借対照表原則のすべては、この真实性という上位の、強く、広い概念のうちに、織りこまらすべきものであるとなしている。

(2) 貸借対照表明瞭性の原則は、貸借対照表が企業の財政状態を明瞭に表示すべきことを要求するものである。ただ、その明瞭の標準をどの点におくかについて異論がある。もともと、貸借対照表は簿記の原理に基づいて作製されるものであるから、簿記知識のないものに対しても、その財政状態を明瞭ならしめることは不可能である。この点について、ゲルストネル (A. Gerstner) が「貸借対照表は商人、会計士、法律家、経済学者のごとき専門家が、大なる困難なしにその表示する財政状態を知りうるのみでなく、広く一般人にとっても、これを了解しうる程度に明瞭でなければならぬ」と説いているのは、不可能を強要するものといわねばならない。

(3) 貸借対照表単一性の原則は、一つの企業について、一つの貸借対照表が作製されることを必要とすることをいうものである。この場合、単一とは、同一の意味で、一企業について作製公示される貸借対照表は、つねに同一のものであることを要するとなすのであって、その構成内容において差異あるものであることを許さないとの意味である。

したがって、貸借対照表が、複会計式に基づいて複数式に作製公示せられても、なんら単一性を害するものではないのである。

なお、一個の企業においては、一個の貸借対照表だけが存立しうるのであるから、企業が多数の支店を有する場合にも、これら支店の作製した多数の貸借対照表を合併して、一個の合併貸借対照表を作製すべきである。

(4) 貸借対照表継続性の原則は、貸借対照表の外部形式、各項目の名称、分類、配列順序の組成に当って、これをみだりに変改することなく、每期継続させることを意味する。

これは、企業の発達の歴史、その財政状態の推移を認

識するためには、その貸借対照表の形式、名称、配列順序などを変改するようなことは、極力避けなければならないとする。しかし、この原則も絶対的のものではなくて、企業会計原則の変更、組織の変更、簿記形式の変更などにより、継続性を中断する場合も少くない。

つぎに、貸借対照表継続性の原則に関する困難な問題は、企業財政の基礎を強固にする目的で、好況時代に純益金をさいて資産の低額評価を行ない、後の不況時代になって、資産の価額を引上げて、評価利益を生み出す場合、——すなわち、秘密積立金を設定する場合——評価方法の継続性に反するものとして、これを否定すべきか否かである。

この場合は、企業本位に、その維持と安定をめざす企業体の理論によって、この原則は、評価基準の継続性に関する限り、修正さるべきものであると考える。

(4) 貸借対照表能力論

貸借対照表能力とは、貸借対照表に記載さるべき能力を有する総ての財産項目は、その記載を省略してはならないと共に、記載能力のない項目は、これを掲げてはならないという理論である。この原則に違反すれば、貸借対照表は、虚偽の財務報告となる。

たとえば、企業の保有する資産を省略し、または企業が現に負担していない債務を仮装して、これを負債の部に記載したとすれば、貸借対照表は、資産の過少表示、負債の過大表示をしたことになり、正しい財政状態を伝えることにはならない。

このような貸借対照表能力の原則は自明のもので、これに違反することは、当然不真実の表示であると考えられるのである。

しかし、この場合考えられる資産、負債、資本の観念が、商法においては権利、義務の観念のみによって規制せられ、経済生活における企業体の立場を考えず、経済生活における事実関係を無視するものであるならば、経営的、会計的立場とは、一致しない場合が少なくない。

会計上は、法的な権利義務が確立していない場合でも、健全な慣行として、経済社会が一般に承認しているものは、これを貸借対照表上では、企業の資産として記録する場合がある。

反対に、法的には権利義務の確立したものでも、期間的計算の立場から、その期の資産、負債として記録せず、次期において記録する場合もある。

また、代金の前払部分を受取ったり、また支払ったりする場合においては、次期においてそれぞれ費用または収益となるものではあるが、今期では資産または負債として処理する場合もある。

商法と会計との間の貸借対照表に関する観念の統一上、最も困難な問題は、実は、この能力論にあるのである。したがって、この点についての論述は、この論文の

焦点となるものである。

昭和25年5月公布された商法改正の審議委員には会計学者も加えられた結果、改正商法には、多分に、企業会計原則がとり入れられるにいたった。しかし、細部にわたっては、規定の不十分点、矛盾しているもの、さらに改正を要するものなどを検討し、昭和26年9月「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」が経済安定本部企業会計基準審議会で制定された。

べつに、昭和25年9月には、「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱」が法務省民事局試案として発表された。

これら両者の内容の大半が、この貸借対照表能力論と、つぎに述べる評価論に関連するものであるということは、貸借対照表能力論について、商法と会計との間に解釈論の相違があり、統一が困難であることを如実に物語っているものとみることができる。

周知のように、昭和37年4月20日付官報により公布され、本年4月1日から施行された改正商法は、主として会社の計算規定について、改正を加えたものである。それは、商法の体系のなかに企業会計原則における体系をとり入れて、その統一をはかったものであって、従来の商法における計算体系に、画期的な変更を加えたものであり、会社計理上重要視されねばならない。

旧商法のとる計理体系は、債権者保護を目的とする財産計算の意味をもつ会計思考によってリードされ、これに近代会計の目的とする損益計算の意味をもつ思考が加味される程度であった。

これに対して、改正商法は貸借対照表および財産目録につける価額については、第285条の2ないし第285条の7の規定を適用するものとし、固定資産については、その取得価額または製作価額を付し、毎決算期に相当の償却を行なうことを規定している。改正商法がこのような要求を掲げたことは、固定資産の評価については、いわゆる費用配分の原則によって、資産の原価を各期間の費用として配分する基準に立って、未配分の費用、すなわち将来の期間の費用となるものを、固定資産の現実価額とみなす思考の上に立っているのである。

これを具体的にみると、新商法第285条の2は資産の評価基準、その3は固定資産の評価基準、その4は金銭債権の評価基準、その5は社債の評価基準となっている。これらの項目の内容は、資産とか財産とかいう概念に当てはまる具体的な財産であるから、その貸借対照表能力には異論がない。

つぎに、新商法で貸借対照表上資産の部に計上しうるものとして、第285条の7にみられる無形資産としての「のれん」がある。

それ以外に、いわゆる繰延資産として、新しく認められたものには、旧商法上の繰延資産としての創業費、社

債発行差額、新株式発行費のほか3つの追加項目がある。

その1は286条の5にみられる社債発行費であり、その2は286条の2にみられる開発費であり、その3は386条の3に規定する繰延資産項目である。

その内容をみると、

(a) 新製品あるいは新技術の研究のため支出した額

(b) 新技術または経営組織の採用のため支出した額

(c) 資源の開発、市場の開拓などの目的のため特別に支出した額

などが、新しく繰延資産として、その貸借対照表能力が認められている。

このような繰延資産は、経営的、会計的社会通念が、そのまま、商法上でも認められたことになるのであって、大きな進歩といわなければならない。

これを要するに、新商法においては、貸借対照表能力の規制において、会計原理にいちぢるしい歩みよりをみせ、統一の解釈への機運を、もりあげたものとみなすことができるであろう。

一般に、資産には財産としての資産、費用の未消費部分からなる資産、用役潜在力 (Service potential) としての資産という三つの形態がある。

商品や原材料などの財貨や、生産的媒体としての機械や設備などの固定資産や、金融的請求権としての預金や現金などは、企業の経済活動を援助するものであるから、会計上も、商法上も、共通する資産となすことができる。

経済社会に古くから存在した無形固定資産としての営業権——のれん——は、商取引の対象とせられるし、その評価額の償却については、異論が多い。法務省民事局試案でも、新商法でも、とくに、これについて規定している状態である。

(1) 営業権——のれん——Goodwill.

営業権という一団の経済価値的事実が、会計学ならびに商法上、一個の無形資産として占める地位が、推移してきた姿を観察すると、そこに営業権の地位が経済社会の進歩と共に段階的に高まり、展開されるのを見ることができ。そして、かかる無形資産としての営業権が、社会的認識対象として確固たる地位を占め、それが今日のように経営学的にも、会計学上も、広く認められるようになるまでには、幾多の学者の努力のあったことを見逃すことはできない。

ここでは、一応それらの研究のなかで、従来、論議の対象とせられなかった営業権の本質に関する静態的観察と動態的観察とをとりあげて論ずることにしたい。

ここに静態的研究とは、企業経営者の能力と努力によって、その企業の収益力が、一般同種企業の平均収益力を超過している場合、その超過収益力を創造発展せしめ

た経営者の下であって、他人に譲渡移転せられることなく継続する場合を分析研究せんとするものである。

つぎに、動態的研究とは、企業経営者が営業権を売買、譲渡、または贈与などによって取得するにいたった場合を対象として、その場合の理論構成を分析研究せんとするものである。

このなかで、静態的研究は、貸借対照表能力論の問題であり、動態的研究は評価論の対象となるのである。

営業権の本質に関する静態的概念として一般に認められるものは、つぎのような発展を示してきた。

(イ) 営業権の最も古い概念規定は、ドクター・ジョンソン (1709—1784) が故友の遺産たる醸造所をクエカア派の二業者に売却するに当り其の実際価格を問われたのに対して答えたことばで「わたしたちは取揃えてある釜や桶を売ろうとしているのではない。痴人の迷夢でない真実の致富能力 (Potentiality of growing rich) を売らんとしているのだ」といったということばである。

(ロ) ついで、エルドン卿がクルットウエル対ライ事件 (Crutwele V. Lye) において、「この場合、売買の目的たる営業権というのは、以前からの顧客はやはり以前の場所へ集ってくるであろうという可能性に外ならない。」となした定義である。

これは、その後営業権を定義せんとする各国の学者によって引用せられている。

(ハ) その後の定義の進化を示ものとして引用されるのは、マクノウトン卿 (Lord Macnaghton) によって、トレゴ対ハント事件 (Trego V. Hunt) に対して、「営業権は営業の真の活力であり、また生命であって、それなくしては営業は少しも、あるいは全く利益をあげないことがある。営業権はなんであろうとも、これは多年正直に営業をすることによって築き上げた、または巨額の金銭を費してえた店舗の名声から生ずる利益である。」と説かれた、非常に広範囲の内容のものである。

以上のような発展過程に、一層の拍車をかけたのは、ヤングの「営業権およびその他の無形資産」(G. M. Yang, Goodwill and other intangibles) という著書である。

(ニ) ヤングは、かれの特異な観察によって、営業権の史的発展を分析して、つぎのような3個の段階に区分した。

第一期 地域的営業権 (Local Goodwill) または人的営業権 (Personal Goodwill) が不可欠の要素と考えられた時代

これは、従来の営業権にかんする観念が総合せられたものである。すなわち、地域的営業権とは、ある営業について、その地点が地域的に他のそれに比較して、まさっているために創造されるにいたった営業権をいう。汽車、電車、飛行機の発着点、かど店のごとくに附着する

にいたった営業権がこれである。

人的営業権というのは、個人の専門的知識と技能の継続的遂行によって、えられたところのものである。これには弁護士、会計士、医師、建築技師、鑑定入、企業診断員などの営業権がある。

第二期 営業 (Business) または顧客 (Custom) が中心観念となった時代

これは、20世紀になって確立せられたもので、いかなるものでも、営業の隆昌に寄与するものは、営業権の構成要素とせられた。しかし、その内容は、いっも消費者の側から論ぜられるに過ぎなかった点に特色を有する。さきに述べたマクノウトン卿の定義が、これを代表している。

第三期 企業利益に貢献するあらゆるものを営業権の構成要素とする時代

営業権の定義は、いままで、企業を中心とするが、それは消費者の側からのみ検討して、販売の過程以外からは生じ得ないことを、既定の事実と考えたのに対して、生産者として一面に着眼し、生産者の側からみて、商品に通ずる生産の過程から生ずる営業権の存在する事実を見んとするものである。

(a) 企業を中心として、消費者の側、すなわち販売の過程から生ずる営業権とは、さきにのべた第一期ならびに第二期の営業権をいう。

(b) 企業を中心として、商品生産の過程から生じてくる営業権には、次のようなものがある。

(i) 生産営業権 (Industrial Goodwill) といわれるもので、経営者の永続的な、すぐれた管理政策の結果、従業員各自の人格覚醒による工業民主主義時代においても、作業に全精神全精力を傾注するという温厚な性格が建設され、さらに発展して、企業経営者の変化にもかかわらず、その企業にとどまるにいたったものである。これはたんに、各個人の人格に関してのみでなく、フランス人の唱えるいわゆる団体精神 (L'esprit de Corps) の意味においても、また生ずるのであって、このような性質が、非常に捕捉しがたいものであるために、営業権の価値を不確実かつ疑問的ならしめるのである。通常、企業や工場は精神をもたないといわれるけれども、営業権こそ、その精神であるとするのである。

(ii) 金融的営業権 (Financial Goodwill) といわれるもので、原料の買入、製品の販売に当って、有利な条件を選択しうるような金融関係方面からの便宜供与によって生ずる営業権がある。これは現代資本主義組織の下における生産条件の副産物である。

(ホ) コニングトンは、営業権の一内容として、商標および商号から生じてくるグッドウイールをあげている。商標および商号に関する営業権は、一般に社会生活上、つねに使用されるような財貨で、消費者によって、品質

の判別が比較的困難な商品に関して発生する場合が多い。たとえば、薬品、化粧品、石鹼、マッチ、煙草、食料品などについてである。

これらの商品に関して宣伝および広告のため、新聞、雑誌、ネオン、その他に費やす経費は、商標または商号に関する営業権の維持発展に効果あらしめんがためにはかならない。

この場合、とくに問題となるのは、薬品、タバコ、百貨店、化粧品などの経営関係者が、莫大の広告宣伝費を使う場合の会計的処理である。かかる経費が、それを償う販売数量の増加による超過利益をもたらすならば、そのある部分を営業権として評価することは、差支えないものと解せられる。

かつて、アメリカの煙草会社が、営業権および商標権に対して莫大の金額を計上したことがあるが、これらはいずれも巨額の超過利潤を獲得する有力な原因をなしていたので、差支えないものと解せられてきた。

おわりに営業権の本質に関する諸見解を総合して、その構成内容を表示すれば、つきのごとくなるであろう。外的営業関係——消費者側から生ずるもの

- (イ) 得意先の好意
- (ロ) 人的営業権
- (ハ) 地域的営業権
- (ニ) 商標および商号への投資

内的営業関係——生産過程から生成するもの

- (イ) 生産的営業権
- (ロ) 金融的営業権
- (2) 技術償却——技術への投資の資産的解釈

新商法は「新製品または新技術の研究、新資源の開発、新技術の採用、新市場の開拓、社債発行のために支出した金額は、貸借対照表の資産の部に計上することができる」とした。

技術への投資は、“ばくちである”と考えられた時代があった。それは技術に対する評価ができなかったことや、技術のもつ生産力の利用の可能性が、不可知であったためである。他面において、偉大な技術を生みだした人たちが巨万の富をうる場合もあるが、反対に貧窮のうちにその生涯を終えた人も少なくなかったからである。

これらのことは、科学が手段化されて技術となった場合、その技術が経済性や営利性と結びつきに、多くの段階のあることを物語っている。

つきに、商法と会計との関係上、問題となる技術投資の資産性についてみれば、つきのごときものが存在する。

- (イ) 特許権、実用新案権、意匠権、著作権、採掘権、水利権、漁業権、公企業権などの名目で表示せられる資産

これらは、一定期間、独占的排他的に利用しうる権利を内容としているものである。しかし、新規な発明、需

要の変化、生産方法の変更などにより、旧式となり、不適応となって、その価値が著しく減少する場合もある。

- (ロ) 研究所の建設に対する投資

これは研究所の建設のために、企業が土地、建物、構築物、機械装置、車輛運搬具、工具、備品その他に投資するものである。

- (ハ) 建設仮勘定、建設準備勘定、開発費などの名目による投資

これらは、建設中の建物、構築物、機械設備の新設、増設、調査研究、改善などに投資された直接費および間接費を示すものである。これらの莫大な投資は、新しい技術を生みだすための経費の累積を示すもので、貸借対照表に資産として表示せられる。

- (ニ) 発展費 (Development Expenditure) としての支出

これは鉱山、炭坑、農園、技術などが、生産の段階に達して、収入をもたらすまでの発達、試験、試掘、冒険などに要する出費をいう。

これらの発達または試掘継続中の支出はすべて、資本化されねばならない。経営者は、かかる冒険事業が、出費と収入との間に、合理的可能性のある限り、これを助力する必要がある。

- (ホ) 特許料または使用料 (Royalty Account) としての投資

これは、他人に属する特許権、著作権、採掘権などの法律的所有権を使用し、生産し、再生産する権利に対して払われる投資をいうものである。これがある種の技術をその内容としてくることは少くない。かかる権利の所有者からみれば、特許料や使用料は、これらの研究に使用された資本的支出に対する収入である。これらが、生産に使用される時には、生産原価の一部に加えられるべきものである。

- (ヘ) 試験研究のために消費される費用

これは、技術への投資を意味するものであって、一般の企業にもっとも広くみられるものである。企業が現実に生産している製品を改善したり、革新したり (Innovation) することは、経営を継続していくためには、当然されねばならないことであるから、その費用は経費として認められる。

さらに、その改善や革新の効果が、発明による特許の場合と同様に、大きな利益をもたらす場合も少なくない。

これらの場合には、経過勘定として、資産性をみとめ、その費用の資産化をおこなうことが、新商法によって認められたのである。

一般に、固定資産や流動資産への投資は、投資と同時にその効果を生じ、収益をもたらすのに対して、技術への投資は、直ちにはその効果を生じない。このように技術への投資は、不可知な可能性への投資であるところに

その特質と困難性がある。この意味では、広告宣伝費などと同様に、その後の営業期間に、効果が続けてもたらずのものである。

さらに、技術の研究の継続と累積によって、その効果を倍加しうるものであり、かつ、一つの技術の発明は、つぎの技術の発明を生みやすくするものである。ここにも技術投資の重要性と特異性がある。

(3) 引当金——準備金

新商法第287条の2において規定するところの引当金は、特定の支出または将来にそなえに引当金である。

これは会社の資本金額を超過する金額を、将来おこるおそれのある損失にそなえて企業内に留保する金額のことである。これは会社の財産的基礎を強化すると共に、会社債権者の保護をはかるものであって、商法の規定によって積立てる引当金——法定準備金——と、定款または株主総会の決議によって設ける引当金——任意準備金——とがある。

法定準備金は資本の欠損填補に充てるため、商法が強制する引当金であって、その財源により、利益準備金と資本準備金とがある。

法定準備金と任意準備金に対して、すべてを貸借対照表能力を有するものであるとすることは、別途引当金、退職給与引当金などのように、商法と会計との間に、解釈上問題のある項目もあるので、個々のものについて、その内容に立ちいって、解釈的統一をはからねばならないであろう。

とくに、戦後アメリカの株式会社社会計に特有のものであった剰余金制度を移入したことと、わが国経済の変動による無額面株式の流行や、合併、増資、減資など、複雑な資本取引の発生にともない、元本と果実との峻別、株主出資と蓄積部分との厳然たる区別などについて、商法と会計との概念規定、見解の対立などについて、解釈的統一をはかることが必要である。

(4) 私用財産——個人資産

個人企業における個人資産——私用財産については、問題があるが、商法上も、経営上も、会計上も、企業財産とは概念上区分すべきであることについては、解釈上、意見は統一されているといつてよい。

(六) 減価償却論

原価計算要綱では、減価償却とは固定資産の原価を毎期継続的に減額し、もって資本投下の回収をなすことをいう。」と述べているように、固定資産価値の消耗部分をできるだけ正しく計算し、これを適当な操作によって償却しようとする経営政策である。

もともと、固定資産は、多くの会計年度にわたって存続し、役立つものであるが、その各年度の減価額の算定法に、多くの種類がある。

それは、企業資産の評価に当って、債権者保護の立場にたつか、計算的正確性を期待する立場にたつか、企業

体の立場にたつかなどによって、異なった評価論が生まれてくるからである。

商法と会計との間に直接問題とたつたのは、商法第34条、第1項第2項、第285条の解釈に関連して、客観的に、時価評価をすべしとする財産評価説、資産使用期間中に、等価を負担させようとする費用配分説、固定資産の耐用年数後に新資産獲得資金を積立てんとする取換原価説、企業体論に基礎をおかんとする営業価格説などが、主張せられているからである。

これらのなかで、「企業体論」(Enterprise Theory)の立場から、企業体の継続を前提として、時価主義よりは取得価格主義、費用配分主義などを基礎とすることにより、合理的な真实性を求めることが、次第に有力となりつつある。

(七) 貸借対照表評価論

貸借対照表評価論は、能力論を基準として、それをそのまま受継いで、評価を行うものではあるが、具体的計数として表現せられ、それが企業の実際の財産表示となるのであるから、商法と会計との理論の対立紛糾する中心点となるのである。

貸借対照表の評価額が、主観的、恣意的なものではなく、客観的正確性をもつべきことは、貸借対照表の本質的な要請である。もしこの計数が信頼しえないとすれば、いかなる貸借対照表本質論を説いたとしても、価値のないものになってしまうであろう。したがって、貸借対照表本質論は評価論に帰着することになり、論価論が貸借対照表論の具体的終点ともなるのである。

貸借対照表項目の評価は、それが企業継続を前提とする通常の決算貸借対照表作製の場合と、合併、組織変更、減資、更生などの場合におけるものと、破産、整理または精算の場合における評価とは、異なった基準によって行われており、またその基準の選びかたも、取得価格、交換価格、営業価格、時価以下価額などがある。

この場合に商法は、伝統的な債権者保護の立場を重視すべきであることはいうまでもないが、企業目的が、財産評価の立場から、損益計算、期間別費用配分、配当利益確定へと推移している現状においては、企業体理論の立場も、充分考察されなくてはならない。

このような時点において、従来最も問題のあった株式会社計算内容に関して、商法改正が行われたことは、商法と会計における評価方法の不統一を解決するのに、非常に貢献をすることになる。

新商法は、貸借対照表および財産目録につける評価額については、第285条の2ないし第285条7の規定を適用するものとし、固定資産については、その取得価額または製作価額をつけ、毎決算期に相当の償却を行なうことを要求している。これは、費用配分原則によって、固定資産の原価を各期間の費用として配分するという思考に基礎をおいている。

また、流動資産については、時価が取得原価または製作価額より著しく低いときは、その価格が取得価格または製作価額まで回復すると認められる場合を除いて、時価をつける必要がある旨を、規定している。いわゆる低価法の強制規定を行っているのである。

新商法が、このように低価法を強制していることに対しては、多くの会計学者から、強い非難がなされている。損益計算目的をもつ計理体系においては、低価主義こそ強制すべきであるが、低価主義は原価主義の原則に反するものであるというのである。

さらに、新商法は、第285条の2、第二項において、時価の値下りが著しくなくても、資産の時価が原価以下に低落したときには、企業は、任意に低価主義を採用しても差支えない旨を規定している。この際、時価の値下りが、著しいかどうかは、いわゆる重要性の原則によって、それが企業の期間損益に、どの程度まで影響するかによって、判断すべきである。

さらにまた、新商法は、一時的所有の有価証券についても、長期所有の有価証券と区別することなく、すべて流動資産一般の評価原則にしたがって、取得原価を基準にして評価することを要求している。

最後に、新商法が規定する評価原則のうち、問題となる二点に論及しなければならない。

営業権——のれん——に関する会計学的評価原則は、他人から購入したのれんで、代価を支払ったものは、その支払額を限度として、貸借対照表能力を認めんとするのが多数説であった。これが新商法で、はっきり規定されたということは、重要な点である。

第二は、旧商法で繰延資産として認められていた創業費、社債発行差額、新株式発行費に加えて、開業準備費ならびに試験研究費に相当するもの、あるいは開発費に相当するものが広範囲に認められた。

この種の繰延資産は、本来的には担保価値を有するものではないが、しかも純財産の計算要素として規定されている。

このことは、債権者の利益確保、そのための純財産保全という商法の精神からみて、企業の資産能力を大幅に拡大したものであって、立法論的にみても著しい進歩であり、新商法規定の打出した大きな特徴であるということが出来る。

(八) 回顧と展望——統一への限りない展開の夢——

商法的貸借対照表と会計的貸借対照表とは、理念的、解釈論的、立法論的に統一されるべきであることを、貸借対照表生成の沿革、貸借対照表の成立、貸借対照表原則の共通性、貸借対照表能力論、貸借対照表評価論などから総合して、その可能性を論証することに努力して来た。

このことは、本年4月1日から施行された改正商法によって、未解決の問題の多くは解決されるにいったと

はいえ、いまだに、残された問題も少なくない。

この論文では、いままで商法学者の側から論ぜられたところと、経営学者、会計学者の側から論ぜられたところを本質的に研究し、両者のかけ橋と、その統一の方法を考へだすことに努力してみた。

この方法論的成長の過程は、つぎのような一連の業績となった。

- 1) グッドウイル論(営業権の研究) 昭和8年11月 九大法文論叢
- 2) 営業権の本質に関する静態的並びに動態的研究 昭和26年2月 名城商学
- 3) 商業簿記学 昭和10年10月 雄風館書房
- 4) 商業簿記学 昭和26年4月 碩学書房
- 5) 経営経済学の本質に関する方法論的研究 昭和11年9月 福岡高商校友会誌2号
- 6) 秘密積立金の構成と性格 昭和15年12月 福岡高商論叢 1号
- 7) 純粹会計学 昭和16年1月 会計 48巻1号
- 8) 工業経営原理 昭和27年5月 碩学書房 第2版
- 9) パブリック・リレーションズ 昭和27年6月 経営学論集 第23巻
- 10) 技術の償却に関する研究 昭和31年8月 経営学論集 第27巻
- 11) 工業経営学概論 昭和32年4月 森山書店 第6版
- 12) 科学投資、技術投資、設備投資、昭和33年8月 経営学論集 第29巻
- 13) 近代工業経営学 昭和37年11月 森山書店 第6版

この論文は、以上のような思考の過程の集大成したものともしえるであろう。そして、ここで説かんとしたことは、われわれの社会におけるあらゆるものは、たえず流転し、変化し、発展するものであり、貸借対照表は、その意味では、もっとも代表的なものといえる。

この貸借対照表に対する商法的、会計的統一の実現がその本質、形式、内容、能力論、評価論において、みられたときにおいて、現在の経済社会は、どれほど利益を受け、その理論的、実際の混乱がさげられるかは、はかり知れないものがある。

この論文のめざしたところもこの点であって、その要旨もつぎのごとくなる。

第一に、商法的貸借対照表と会計的貸借対照表との統一に関する理論的要請として、ドイツ商法学者のとく、貸借対照表真実性の原則、ならびにこの原則から派生する貸借対照表単一性の原則をあげなければならない。

これと同時に、会計学者から主張される財産計算と損益計算との一致すべきであるとの理念的要請から、商法の伝統的主張である第三者保護の立場にたつ財産計算目的と、会計学者、経営学者の主張である損益計算目的と

が一個の貸借対照表において具現さるべきであるとする必然論も、同一の系統に属するものである。

第二に、この論文で目標とした最大の焦点は、年とともに高まりつつある、商法学者の企業法論 (Unternehmensrechtslehre) と会計学者の企業体論 (Enterprise Theory) との解釈的統一論の樹立ということであった。

商法学者が商法の規定を企業法の理論から解釈せんとする努力は、田中耕太郎博士の商的色彩にはじまって、近年における企業法論となり、ようやく、広く一般に認められようとしている。

とくに、商法の中で組織法をなす貸借対照表ならびに評価規定の解釈は、企業法論の立場に立つときに、真実にもっとも近似した計数を具現しうるものである。

これはまた、会計における貸借対照表論に関し、企業体理論をとることによって、これに関与する経営者、株主、従業員、債権者、顧客、地域住民など、企業をとりまく利害関係者の立場を調整する面と、企業の生産力を維持し、収益力を拡大せんとする面との解明を、事実在即して、最もよく把握しうることになるのである。

これによって、また、企業に関する商法学者の企業法論と、会計学者の企業体理論とが、現代の複雑な経済社会において、社会性をもった公器として考えられなければならない実態が明らかにされうるのである。

いまや、企業の社会性は、貸借対照表を通して、好む

と好まざるとにかかわらず、経営者にも、債権者にも、従業員にも、ひとしく、商法的ならびに会計的解釈によって、取入れられなければならない段階にまできており、新しい経済体制に適應する商法と会計との解釈的統一は、必然的な要請にある。

第三に、立法論として、商法の貸借対照表に関する規定と、貸借対照表に関する企業会計原則とは、統一さるべきであるとの要請は、商法学者の側においても、会計学者の間においても、絶えず論議され、その統一への努力が続けられている。

本年4月20日付官報によって、わが国の商法、とくに株式会社の計算規定に関する改正規定が公布され、施行されるにいたったことは、今後において、以上に述べた統一化の運動に拍車をかけることになる。しかし、いかに理想的に規定されても、つまるところ、法は法であり、会計は会計であり、経営管理は経営管理であるから、会計が、経済社会における企業の経営活動の結果をまとめる計数計算である限り、完全に統一化することは不可能である。したがって、これを、主要なる点について、解釈的に統一することが、つねに努められなければならない。

この論文が、このような貸借対照表に関する商法の規定と、会計の企業会計原則との適用に当って、理念的、解釈的、立法論的に統一せられるためのすて石となることを、心から念願するものである。