

会計と商法の相互干渉

神 森 智

は じ め に

商法の計算規定は、会計の立場から考えた場合、如何にあるべきか、また、会計のルールは、商法の観点からすると、どうあるべきか。…前者に対する回答は、通常は、会計の慣習に従うべきものということになるはずであり、後者に対しては、商法の理念に従うべきものということになるであろう。

幸いなことに、わが国においては、ここ 100 年余りの間に、この二つの課題を、現実問題として経験することとなった。「幸いなことに」とは、商法を学習する者にとっても、また、会計を学ぶ者にとっても、この問題は、会計の在り方とともに商法の計算規定の採るべき姿勢について、考える機会を与えてくれたからである。

明治 23 (1890) 年制定の旧商法および明治 32 (1899) 年制定の商法は、もともと、フランス・ドイツ生まれであって、債権者保護という法の基本的な理念から演繹された会計ルールに固執していた。…しかし、これに対しては、会計実務の世界には、根強いレジスタンスとも呼ぶべきものがあって、一見、商法の計算規定と会計実務との間には顕著な乖離が存在していたといえるであろう。

他方、昭和 24 (1949) 年に発表された「企業会計原則」は、アメリカ生まれであって、会計における「経験の蒸留 (A distillation of experience)」¹⁾ である「一般に認められた会計原則」こそ、商法が尊重すべきものとした。…こうした要求は、戦後、商法のシステムが全体としてアメリカナイズする環境の中

で、徐々に実現して行った。

本稿においては、わが国において経験したこの二つの課題について、それらの足跡を辿ってみることによって、明治の旧商法以来 100 年余りの間のわが国会計の歴史の一端を垣間見ようとするものである。

(追記) 商法は、筆者にとっては、固有の研究領域ではないが、この論文集を捧げる故森田邦夫先生は、商法の研究者である上に、法学部長として、法学部の教学や人事の問題に関して、私の部屋へお出でになった際の雑談の中で、大陸法系商法のメリットにお触れになっていたことを思い出し、先生のご供養の一端にでもと、先行研究のお世話になりながら、敢えて拙文・稚文を寄せることとした次第である。ただし、本稿は、わが国における大陸法系商法凋落の一面を追っていくことになるという点で、或いは、先生のお気持ちには反することになるかも知れない。

I 明治・大正・戦前の昭和期における会計対商法

明治 23 (1890) 年の旧商法および明治 32 (1899) 年の商法 (平成 17 [2005] 年の会社法の制定に伴い、従前の商法の第 2 編会社は削除、他は改正) は、フランコ・ジャーマン系商法にルーツを持つもので、1861 (文久元) 年の「ドイツ一般商法 (Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch)」に範をとったものであるが、その淵源は、遠く 1673 (延宝元) 年、ルイ XIV 世治下のフランスの「商事王令 (Ordonnance de Commerce)」にまで遡りうるものであることは、周知の通りである。

旧商法および明治 32 (1899) 年制定当初の商法は、財産の評価基準として、前者においては、「総テノ商品、債権及ビ其他総テノ財産ニ当時ノ相場又ハ市場価値ヲ附ス」(第 32 条②) とし、後者にあつては、「財産目録ニハ動産、不動産、債権其他ノ財産ニ其目録調整ノ時ニ於ケル価格ヲ附スルコトヲ要ス」(第 26 条②) — 両条文については、筆者において、現代文に改めたところあり — として時価主義を採ったが、この規定は、上記の「ドイツ一般商法」の第 31 条

の「その作成の時に於てそれらに付すべき価値によって記載されなければならない (nach dem Werte einzusetzen, welcher ihnen zur Zeit der Aufnahme beizulegen ist)」という規定に対する帝国高等商事裁判所の一つの判決 (1873 [明治6] 年) を範とし、その上に、債権者保護という法の理念を静態論的に観念して設けられたのではなかろうか、という経緯が推定される。範とされたドイツ商法自体には、上記の通り、時価によるべきことが規定されていたわけではなかった。シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) も、「付すべき価値」という表現は主観的なものであるといっている²⁾ が、この表現は、資産の種類に応じた評価額を付すべきことを規定したものではなかったかと思われる。事実、当時の帝国高等商事裁判所の別の判決 (1879 [明治12] 年) は、鉄道業においては、取得原価で評価してならないわけではない、としていた³⁾。商法立法の初めにおいて、「付すべき価値」を「時価」としてしまったことが、その後のわが国に、永きに亘る混乱の種を蒔くことになった、といったらいい過ぎであろうか。上記の明治32 (1899) 年商法の時価主義は、明治44 (1911) 年の商法改正によって時価以下主義 (または時価最高主義) となるまで続き、その時価以下主義は、昭和13 (1938) 年に、営業用の固定財産について原価以下主義を取り入れはしたが、昭和37 (1962) 年の商法改正によって、全面的に取得原価主義が導入されるまで、実に半世紀も続くこととなるのである。

このように、わが国における初期の商法は、資産の評価原則として時価主義を採ったのであるが、当時の会計実務はどのようなものであったのか。それは、商法の評価原則によって、どのような影響を受けたのであろうか。また、それは、商法の評価規定にどのようなインパクトを与えたのであろうか。以下においては、このことを問題として取り上げることとする。まず、当時の実務の世界における資産評価のルールは、次に示すように、商法の定める時価主義・時価以下主義とはプリンスiplを異にする原価主義をもって原則とするものであった。それは、国立銀行制度がアメリカの National Bank をモデルにしたこと、鉄道建設をイギリスに頼ったことなどによる、アメリカ・イギリスの実務

に影響された面もあったであろう。

(付) なお、当時の実務上のルールが原価主義をもって原則としたことについては、明治の初期に、翻訳して輸入された簿記の書物が、もっぱらアメリカ・イギリスのものであったことも影響しているように思われる。また、日本人の手になる簿記書もあるが、それらも、アメリカ・イギリスの簿記書に影響されているように思われる。すなわち、それらの中には、財産評価基準について言及するものがあって、原価主義を唱えていた。例えば、小林儀秀訳「馬耳蘇氏複式簿記法」(明治9[1876]年)(原典; C. C. Marsh, *The Science of Practice in Double Entry Bookkeeping 1871* [明治4]年)は、「品物ハ元価ヲ以テ之ヲ比例スヘシ…」等として原価主義・低価主義を述べている。また、森島修太郎の「三菱商業学校簿記学例題完」(明治11[1878]年)には、棚卸商品の評価の例題に、原価主義によるものが多数ある。ただ、明治17(1884)年に、ロェスレル(K. F. H. Roesler)の「商法草案」が発表されるや、時価主義に触れるものが現れているようである。例えば、藤井改造編「普通商業簿記手引草全」(明治20[1887]年)は、例題を原価主義に従って作成しながらも、「商品ノ如キ相場ニ浮沈アルモノハ時価ヲ以テ算入スベキ」と述べているところがある。

〈旧商法制定前〉

明治5(1872)年	国立銀行条例……………	原価主義
明治7(1874)年	シャンド銀行検査報告書……………	原価主義・低価主義
明治10(1877)年	郵便汽船三菱会社簿記法……………	原価主義
明治13(1880)年	三菱為替店規則……………	原価主義・低価主義
同年	有限責任丸善商社定款……………	原価主義
明治14(1881)年	小野田セメント定款……………	原価主義
明治18(1885)年	鉄道会計条例……………	原価主義

〈旧商法制定後…時価主義の下で〉

明治24（1891）年 有限責任小野田セメント定款……………原価主義
同年 小野田セメント決算報告書……………原価主義

明治26（1893）年 三菱合資会社手続……………原価主義・低価主義
同年 三菱合資会社会計帳簿様式……………原価主義・低価主義

〈明治 32 年商法制定後…時価主義の下で〉

明治33（1900）年 私設鉄道株式会社会計準則……原価以下主義・低価主義

明治35（1902）年 財産評価に関する大審院判決「理由」
……………営業用固定財産につき取得原価主義⁴⁾

明治36（1903）年 丸善株式会社定款……………原価主義

明治43（1910）年 軽便鉄道会計準則……………原価以下主義・低価主義

〈明治 44 年商法改正後…時価以下主義の下で〉

大正 7（1918）年 丸善株式会社定款……………原価主義

大正 8（1919）年 地方鉄道会計規則……………原価以下主義・低価主義

〈昭和 13 年商法改正後…時価以下主義プラス営業用固定財産についての原価
以下主義の下で〉

昭和22（1947）年 丸善株式会社定款……………原価主義

このような、実務の世界における実態は、昭和に入ってから、政府が相次いで設定した資産評価準則等にも反映することとなったと思われる。それは次のとおりである。

この中で、興味深いのは、昭和 11（1936）年の商工省臨時産業合理局による財産評価準則が、その「序」において、当時の商法第 26 条第 2 項の規定⁵⁾すなわち時価以下主義の規定は「一般的にして精密を欠く憾あり」本準則は「法規の範囲内において、経営の実情に鑑み各種財産の評価につき、その大綱を定めたもの」一筆者において、現代文に改めたところありと述べていることである。つまり、商法の定める時価以下主義の下にあって原価主義を掲げながら

も「法規の範囲内」と述べていることである。確かに、原価主義は、時価以下の中に納まることはあるが、常にそうであるとは言えないし、何よりも、プリンシプルに大きな隔たりがあることを否定しえない点で特徴的なことであるといわなければなるまい。思うに、このことは、実務を支配する原価主義のもつ圧力の中で、現実を、何とかして、「法規の範囲内」で説明しようとした苦肉の策ないし知恵を搾った結果とみることもできるように推測しうるのである。

昭和7 (1932) 年	商工省臨時産業合理局財務管理委員会	資産評価準則原価主義
昭和11 (1936) 年	商工省臨時産業合理局財務管理委員会	財産評価準則原価主義・低価主義
昭和15 (1940) 年	陸軍省経理局	陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則原価主義・低価主義
同年	海軍省経理局	海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領原価主義・低価主義
昭和16 (1941) 年	企画院財務諸表準則統一協議会	製造工業財産目録準則 草案.....原価主義・低価主義
同年	同上財務諸表準則統一協議会	製造工業貸借対照表準則 草案.....原価主義・低価主義
同年	同上財務諸表準則統一協議会	製造工業損益計算書準則 草案.....原価主義・低価主義
昭和18 (1943) 年	海軍省経理局	海軍軍需品工場事業場財産評価準則案原価主義・低価主義

(付) 本稿では、会計対商法の問題を、原価主義対時価主義ないし時価以下主義の問題として扱っているが、会計・商法・税法の三者間に跨がる問題として、固定資産に係る減価償却問題をあげることができる。

会計実務においては、すでに、明治10 (1877) 年の郵便汽船三菱会社

簿記法の中に、各船は、年 10%・半期 5%を「減価額ト定メ当期ノ損亡ニ帰スベシ」と規定している（山下不二夫著「日本郵船会計史」昭和 63 [1988] 年, p. 12, 木村和三郎著「減価償却論」昭和 47 [1972] 年, p. 116）。

これに対して、旧商法および明治 32（1899）年商法は、時価主義を採用したところから、減価償却費は評価損の中に含めて考えていたようである。

明治 32（1899）年、所得税法が改正されて、法人所得課税が始まったが、税務当局者の解説によると、時価が低下すれば、評価損が計上されるから、「償却金…ヲ控除スルトキハ二重ニ計算スルモノト為ルベシ」としている（上林敬次郎述「所得税法講義」（明治 34 [1901] 年, p. 61）。商法の上に立った思考パターンと言えよう。

明治 33（1900）年、日本絹綿紡績(株)は「機械建物消却金」を税務当局によって所得に加算され、行政裁判所に提訴したが、裁判所は、これを利益処分をもってなすべきものとした。裁判所もまた、上の考え方を支持したわけである。

しかし、明治 36（1903）年には、日本郵船(株)の「船舶減価引除金」に関し、行政裁判所は、評価損計上の便法として減価償却を認めた。別の 2 社についても同様の判断をした。

こうした事態を受けてか、政府は、明治 41（1908）年、「減価…ヲ経費ト看做ス」とする所得税法改正案を帝国議会に提出したが、衆議院において否決された。その後も、明治 43（1910）年に、同様な内容の法案を提出したが、財政困難を理由にこれを撤回、また、議員提出の同様な内容の法案も 2 度にわたり否決された。その上、明治 44（1911）年の商法改正案審議の際、政府原案にあった減価償却を認容する規定（第 190 条ノ 2②も否決された…この規定は昭和 13 [1938] 年の改正において日の目を見ることになる）。これらのことが影響したのかも知れないが、大正 2（1913）年の所得税法改正案の中からは、減価償却は消えていたのである。

このような経緯を経た結果、大正 7（1918）年、大蔵省主税局は、「固

定資産堪久年数表」を作成、この中で「減価歩合」を示し、損金算入の限度額計算の基礎として示した。税法改正によって、減価償却費の損金算入を実現できなかった政府は、行政通達によって、これを実行しようとしたわけである。

しかし、商法が、明文上、減価償却を認容する規定を設けるのは、昭和13（1938）年の改正を待たなければならなかった（第34条②）。

以上、ごく大雑把に概観したように、明治、大正および戦前の昭和期における商法は、時価主義ないし時価以下主義であったにも拘らず、会計実務の実態は、執拗に取得原価主義によっていたこと、また、商工省、陸軍省、海軍省そして企画院の作成した会計ルールが挙ってこれを是認したことを認識できる。

なお、上掲した、明治以来の実務の実態および政府機関の作成した会計ルールには、原価主義とともに低価主義を掲げるものが殆どであるが、低価主義は、会計実務における古い、また、永い慣習であって、その記述はサバリイ(Jacques Savary)にまで遡ることができるという⁶⁾。会計のルールは、元来、実務が育てた慣習に従うべきものとの認識を迫られるのである⁷⁾。

明治、大正および戦前の昭和期にあっては、会計対商法の関係は、商法が、フランコ・ジャーマン系商法の債権者保護という理念の下に観念的に演繹された時価主義と会計慣習から帰納された原価主義・低価主義を頑固に守った会計実務におけるルールとの間の、一種の対立関係として特徴付けられるであろう。この時期の会計実務は、極言すれば、商法の規定を無視して独走したとでも表現できるかも知れない。他方、商法においても、会計実務の世界におけるルールについて、敢えて、その違法性を唱えるようなことはしなかったように見える。もう一步踏み込んで言えば、この時期の商法は、その規定するところとは、原理的に異なった会計実務におけるルールを、いわば、黙認していたということもできるように見えるのである⁸⁾。もっとも、低価主義は、時価以下主義に含まれるし、原価主義も、場合によって、時価以下主義の枠内に入るか

ら、商法としても、債権者保護という理念が決定的に侵されるわけではない、と考えていたのかも知れない。

Ⅱ 戦後の昭和期における会計対商法

1. 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なかから、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って、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基準である。

2. 略

3. 企業会計原則は、将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである。

これは、昭和 24 (1949) 年、「企業会計原則」が設定されたときの前文の二の中に現れた文章であって、「企業会計原則」(普通名詞でいえば「会計原則」)の性格を説明したものである⁹⁾。なお、第 3 項に、商法、税法と並んで「物価統制令」とあるが、これは、当時の「製造工業原価計算要綱」(昭和 23 [1948] 年)が物価統制令に基づくものであったことによる。

このうち、第 1 項に見られる「企業会計の…慣習」および「一般に公正妥当と認められた」という言葉は、その後直ちに、証券取引法において、財務諸表の作成基準について「一般に公正妥当であると認められるところに従って…」という表現によって持込まれ(昭和 25 [1950] 年、第 193 条)、また、のちに、商法の中に、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付イテハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という規定をもたらした(昭和 49 [1974] 年、第 32 条②)、さらに、法人税法において、収益の額及び原価・費用・損失の額の計算は「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」という規定を設けさせることとなった(昭和 42 [1967] 年、第 22 条④)。企業

会計は、元来、実務の中に慣習として発達したものであり、従って、それは、慣習の中で一般に公正妥当と認められたところに従うべきものである、とするアングロ・アメリカン型の「企業会計原則」の理念が、証券取引法、商法および法人税法において、総論的に認められるに至った、ということのできるものであろう¹⁰⁾。なお、平成17(2005)年6月29日に成立した会社法にも「会社の会計は、一般に公正妥当と認められた企業会計の慣行に従うものとする」(株式会社第431条・持分会社第614条)とあり、また、会社法の施行に伴う商法の改正においては、「商人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする」(第19条①)とあって、従前の商法に比して、「企業会計原則」制定時の前文の表現に一層近づいたものとなっている。

しかし、前掲の前文の第1項にいう「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」とする「企業会計原則」の考え方を、また、前掲の第3項に述べられているように「企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならない」とする「企業会計原則」の主張を、商法および税法が認めて「企業会計原則」の規定する会計ルールを、商法会計およびいわゆる税務会計上のルールとして採り入れるに至る過程は、決して平坦な途であったわけではない¹¹⁾。逆に、「企業会計原則」も、商法が「強行法規たることに鑑み」商法と一致させる修正を余儀なくされたこともあった。

「企業会計原則」が、「商法との調整」のほか「税法との調整」のためにも、格段のエネルギーを使ってきたという事実は、次に示す多くの意見書等がこれを物語っている。

昭和26(1951)年 「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」

昭和27(1952)年 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」

昭和35(1960)年 「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」第一から第三まで

- 昭和37（1962）年 「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」 第四および第五
- 昭和41（1966）年 「税法と企業会計との調整に関する意見書」
- 昭和55（1980）年 「商法計算規定に関する意見書」
- 昭和57（1982）年 「『法務省令制定に関する問題点』に対する意見書」 および「引当金の部を存置しないことを可とする企業会計審議会意見の理由」

平成10（1998）年 「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」¹²⁾

他方、この間における、「企業会計原則」および「同注解」ならびに上掲の意見書等に関連する商法および旧計算書類規則（現商法施行規則）の改正を跡付けてみると、次のようになるであろう。

- 昭和25（1950）年の改正 資本準備金制度が導入されるなど、前年に発表された「企業会計原則」の考え方が採用された¹³⁾
 なお、この年に、法人税法が改正され、資本積立金制度が設けられた。
- 昭和37（1962）年の改正 取得原価主義が導入された。「商法調整意見書」（昭和26年）の主張を汲んだものであるが、取得原価主義は、わが国の会計実務の上では、つとに行われてきたものであり、また、政府の設けた準則等においても、これをルールとして掲げていた。¹⁴⁾
- 昭和49（1974）年の改正 商業帳簿の作成に関する規定の解釈について「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という規定を設けた。
- 昭和56（1981）年の改正 「商法計算規定に関する意見書」（昭和55年）に

従い、第287条ノ2の引当金について、「企業会計原則注解」の定める引当金に含まれるよう改めた。

昭和57（1982）年の旧計算書類規則の改正

『法務省令制定に関する問題点』に対する意見書（昭和57年）を受け入れて、引当金の部を設けないことを原則とするよう改正した。

平成11（1999）年の改正 「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」（平成10年）の意見を容れ、金融商品等に係る時価評価を認める規定を設けた。

同年の旧計算書類規則の改正

「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」（平成10年）の意見を容れ、税効果会計（繰延税金資産・負債の資産性・負債性）を認める規定を設けた。

次に、「企業会計原則」および「同注解」になされた「商法との調整」に係る修正の跡を辿ると、次のとおりである。「企業会計原則」および「同注解」の修正の時期が、商法改正の時期に対応しているところに、しかも、昭和38（1963）年の修正以後の修正は、商法の改正の後を受けてなされたものであるところに、「企業会計原則」が「商法との調整」を、その最重要な課題として考えていたことを知ることができるであろう。ただ、一口に「商法との調整」と言っても、昭和38（1963）年を境として、「企業会計原則」の「商法との調整」に対する態度には顕著な変化が見られる。それまでは、「商法との調整」の実態は、商法改正を「企業会計原則」寄りのものとしたのに対して、その後は、逆に、「企業会計原則」の修正を内容とする商法寄りのものとなったこと

である。「企業会計原則」が当初考えていた、フランク・ジャーマン型の計算理念をアングロ・アメリカン型のそれに転換する狙いの実現しうる見通しの立ったことが、昭和 38（1963）年修正以後における姿勢の変化をもたらしたということなのであろうか。

昭和29（1954）年 「企業会計原則」の趣旨を反映した昭和 25（1950）年の商法の改正を受けて、用語の不適当な点等について修正。なお、「企業会計原則注解」を新設した。

昭和38（1963）年 昭和 37（1962）年の「企業会計原則」を大幅に取り入れた商法改正の結果、商法の計算規定は、なお「企業会計原則」と矛盾する部分を持ち、これについては「商法が強行法規たることに鑑み」「企業会計原則」を商法寄りに修正した。

昭和49（1974）年 昭和 49（1974）年の商法改正において、「公正ナル会計慣行」の斟酌規定が設けられて、「企業会計原則」が「公正ナル会計慣行」を要約したものとして認知されたことに伴い、「商法が強行法規たることにかんがみ、企業会計原則の指導原理としての性格を維持しながら、注解等において商法に歩みよる」という、昭和 44（1969）年の「企業会計原則修正案」の方針を引き継ぎ、その後の事情をも考慮して修正した。

昭和57（1982）年 「企業会計原則」の考え方を取り入れた昭和 56（1981）年の商法改正を受けて修正した。

（付）「企業会計原則と商法との調整」に対して、「企業会計原則と税法との調整」は、昭和 25（1950）年の、シャープ（C.S.Shoup）税制勧告に基づく法人税法の改正による資本と利益の区分の大筋での会計的適正化後は、収益・費用の認識問題のように、「企業会計原則注解」と「法人税法基本通

達」レベルでの調整問題も多く、また、昭和41(1966)年の税法調整意見書に取り上げられた準備金繰入額の損金算入に係る「利益処分方式による調整」のように、税法側の改正をのみ必要とする問題であったためか、「商法との調整」問題におけるような、法人税法改正と「企業会計原則」および「同注解」修正との間の顕著な時期的対応は見られない。ネガティブなアプローチではあるが、こうした点からも「企業会計原則」にとっては、「商法との調整」こそが、最大の課題であったと推定されるのである。

以上、不十分ながら概観したように、戦後の昭和期においては、アングロ・アメリカン型の「企業会計原則」からの積極的な働きかけによって、明治44(1911)年の商法改正以来採り続けてきた時価以下主義が、原価主義に取って代わり、また、損益計算中心の立場を是認して、繰延資産を拡大し、また、引当金制度を設けるなどの「企業会計原則」寄りの会計ルール of 商法への導入が実現した。

前掲した「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」(昭和26[1951]年)が公表されたとき、故岩田巖教授が、『「意見書」の根本的主張」と題する論文の中で、「フランコ・ジャーマンの計理体系の打破」という小見出しを掲げて論じているところがあるが、アメリカ生まれの「企業会計原則」の立場は、当時の商法の拠って立つ大陸法系商法の考え方に対して、基本的に異なるものをもっていたという点で、「商法との調整」という名の下に、実は、岩田教授が言ったように、大陸法系商法の計算規定のもつ理念の打破こそが課題であった、とみることができるであろう。そして、戦後の昭和期における会計対商法の問題は、フランコ・ジャーマン型の債権者保護の理念から観念的に演繹された会計ルールに代わって、アングロ・アメリカン型の会計慣習から帰納された会計ルールを導入することにあり、それが、この時期において、限りなくゴールに近づいたと特徴付けることができるように思う。

「税法との調整」も、「企業会計原則」設定時の前文の一に見られる「課税の

公正化」という見地からして、現実的かつ切実な課題ではあったが、そして、「商法調整意見書」は、実は、それを通して税法を睨んでいるのだ、といった認識を示す論者もあったと記憶するが、「企業会計原則」としては、「商法との調整」こそが最大の課題であったと思われるのである¹⁵⁾。この拙稿のタイトルを「会計と商法の相互干渉」として、税法を除いて、商法のみに限定した所以である。

「企業会計原則」が目指した－故岩田教授の言葉を借用すれば－「フランク・ジャーマン的計理体系の打破」のためには、昭和24(1949)年に制定されてから昭和57(1982)年の修正まで、実に、33年の歳月を要したわけであって、前述したように、決して平坦な途ではなかったことが分かる。しかし、「企業会計原則」にとっては、第2次世界大戦後の日本における経済システム・法制システムに見られたアメリカナイズの追い風、とくに、アメリカ連邦証券取引法(1934〔昭和9〕年)をモデルにして設けられた証券取引法(昭和23〔1948〕年)の制度のもつ牽引力－産業界などがこれにブレーキをかけはしたが－のあったことが、「企業会計原則」をして、その目指した目標に近づくことを可能ならしめたと評することができるであろう。この点、明治23(1890)年の旧商法以来、戦前の昭和期までの、会計実務からする商法へのアプローチの歴史とは、その結果と経過の様相を異にすると印象づけられるのである。

お わ り に

以上、本稿においては、会計と商法の相互干渉に関して、明治、大正および戦前の昭和期におけるその実態と戦後の昭和期におけるその経過について、垣間見る程度で拙い考察を行った。

会計実務の世界においては、原価主義・低価主義が根強く行われている中で、旧商法も明治32(1899)年商法も時価主義を採用した。そして、こうした商法と会計の間のこの食い違いは、昭和37(1962)年の商法改正まで続いたが、これは、債権者保護の理念から観念的に演繹された商法の計算規定と実

務の中から帰納された会計ルールとの対立であったといえよう。しかし、こうした対立は、考えてみれば、明治政府が、商法はドイツから、産業はアメリカ・イギリスから、という二元的な政策を選んだところに、その根本的な火種が仕掛けられたとみることもできるであろう。¹⁶⁾

これに対して、戦後の昭和期における商法と会計との対立は、会計の側からする、アングロ・アメリカン型の「企業会計原則」を前面に押し立ててのものであった。戦後のアメリカナイズ政策の採られる中で、商法は、自ら、昭和25（1950）年の改正において、フランコ・ジャーマン型の商法にアングロ・アメリカン型の血を輸血することによって、混血状態が生じた。以後、度重なる商法改正の都度、アングロ・アメリカン型の血はますます濃くなっていった。

「企業会計原則」による会計ルールは、こうした環境の中で、時間はかかったが、また、平坦な途ではなかったが、今や、確実にその地歩を商法の中に占めることとなった。先にもふれたが、平成17（2005）年6月、成立した会社法第431条および第614条並びに商法第19条には、「会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」という規定が設けられている。

明治、大正、戦前の昭和期までは、商法の規定を無視する形で、会計慣行である原価主義が一般に行われてきたが、戦後の昭和期にあつては、それが商法によって、正式に認知されるに至ったというわけである。それは、フランコ・ジャーマン型の商法がアングロ・アメリカン型に移行することによって実現したものである。明治、大正、戦前の昭和期までは、わが国においては、二元的会計ルールが存在したが、戦後の昭和期においては、一元化の努力がなされ、それが次第に実ってきたわけである。そして、今後は「会計と商法との相互干渉」問題を、現実の問題として経験することはないに違いあるまい。¹⁷⁾

注

- 1) 「経験の蒸留」とは、メイ（George O. May）の名著 *Financial Accounting*（1943 [昭和18] 年）に副題として付された言葉である。訳書；木村重義訳「財務会計」（昭和32 [1957] 年）

- 2) E. Schmalenbach ; Grundlagen dynamischer Bilanzlehre 3 Aufl. 1925 (大正 14) 年 S. 277, Dynamische Bilanz 4 Aufl. 1926 (大正 15) 年 S. 364, 6 Aufl. 1933 (昭和 8) 年 S. 318, 7 Aufl. 1939 (昭和 14) 年 S. 318 なお, 第 6 版および第 7 版については, 土岐政蔵訳があるが, この部分 (貸借対照表法 [Das Bilanzrecht]) の翻訳はカットされている。
- 3) ここで紹介した二つの判例のうち, 前者については, バルト (K. Barth) の著に, 後者については, 土方久著他に, それぞれ紹介されている。
 K. Barth ; Die Entwicklung des deutschen Bilanzrecht, Bd. I 1953 (昭和 28) SS. 139~143
 訳書 ; 松尾・百瀬訳「貸借対照表法の論理」昭和 60 (1985) 年 pp. 103~109
 土方久著「近代会計の基礎理論」昭和 61 (1986) 年 p. 82
- 4) 明治 35 (1902) 年の大審院 (現在の最高裁判所) の判決は, 判決文においては, 「目録調整ノ時ニ於ケル価格」とは「転換ヲ目的トセザル財産ナルト否ヲ問ハズ客観的ノ価格即チ其際ニ於ケル交換価格」であるとしたにも拘らず, 判決の理由書においては, 「財産目録調整ノ目的ハ商人ガ破産又廃業シタル場合ニ於ケル資産ノ総額ヲ算定スルモノニ非ズシテ其営業ノ存在及継続スル場合ニ於ケル営業上ノ総資産ヲ知ルヲ目的トスルモノナレバ…」として, いわゆる営業価値説を述べ, 「商法…ノ規定シタル価格ナルモノハ客観的ノ価格ナリトスルヲ原則ナリト仮定スルモ商人ノ財産中転換ヲ目的トセスシテ引続キ業務上ニ使用スル財産ニ対シテハ其土地家屋タルト定着物タルト有価証券タルトヲ問ハズ其ノ取得価格ヲ付スベキモノナリ」として, 取得原価主義を支持している。この判決が「理由」においてとはいえ, 商法が時価主義を規定する中にあって, 法の解釈・適用の枠を超えたような見解を示したことは, 興味深いことといわなければなるまい。
- 5) 当時の商法第 26 条第 2 項の時価以下主義の規定は, 明治 44 (1911) 年に, 時価主義に代って設けられたものであるが, その時, 改正案として政府が提案した原案の中には, 第 190 条ノ 2 として, 低価主義と解せられる規定および営業用の固定財産に係る減価償却を認容する規定が含まれていた。これらの規定は, この段階では, 日の目をみることはなかった。後者については, 昭和 13 (1938) 年の商法改正を待つて実現することになるのである。
 なお, これらが政府原案として取り上げられたことについては, 注 4 で紹介した明治 35 (1902) 年における大審院判決の「理由」の中に述べられた「取得価格ヲ付スベキモノナリ」に根拠があったものと推定しうる。
- 6) サバリー (Jacques Savary) は, ルイ XV 世に進言して「商事王令」(1673 [延宝元] 年) を制定させた立役者であったが, 彼は, 自ら書いたその解説書「完全なる商人 (Le parfait négociant)」(1675 [延宝 3] 年) の中で, 商品の評価に関して低価主義について説明している。これは, 低価主義に関する最初の説明, または, 初めての提唱と思われる (森川八洲男「フランス会計発達史論」(昭和 54 [1979] 年) p. 20 他)。
- 7) もっとも, 一時期, 演繹的会計原則・基準の有用性が唱えられた時期があった。そのルーツは 1936 (昭和 11) 年の AAA 会計原則 (A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports) にあり, 故岩田教授によって, 「一般に認められるべき会計原

則 (Accounting Principles to be Generally Acceptable)」と呼ばれたもの (「会計原則と監査基準」(昭和30 [1955] 年) p. 120) であるが、その有用性が強く唱えられるようになったのは1960年代 (昭和35年以降) のことで、ASOBAT (1966 [昭和41] 年) はその頂点にあったものといえる。

- 8) 明治、大正および戦前の昭和期にかけての時代の商法と会計実務の実態との間には、商法における財産計算中心主義と会計実務における損益計算中心主義との間のギャップが認められる。実務の世界にあっては、会計といえば、自明のこととして、損益計算がその中心ないし課題であると考えられていた。

例えば、老川・中村編「明治期私鉄営業報告書集成 日本鉄道会社 (第1巻～第5巻)」(平成16 [2004] 年) によると、その営業開始 (明治16 [1883] 年) した「第4回報告」(明治16 [1883] 年7月1日～同12月31日) 以後の報告内容は、損益勘定表のあとに、多くの内訳表・明細表を掲げていることが注目を引く。「第24回報告」(明治26 [1893] 年7月1日～同12月31日) からは、旧商法の規定に従って財産目録と貸借対照表が現れ、その次に、総体損益勘定表があり、続いて、その内訳表・明細表が掲げられている。「第27回報告」(明治28 [1895] 年1月1日～同6月30日) からは、事業報告書の終わりに、財産目録と貸借対照表があり、そのあとの第1表として総体損益勘定表が、それに続いて多くの内訳表・明細表が続く。「第38回報告」(明治33 [1900] 年7月1日～同12月31日) からは、商法の規定に従って、財産目録、貸借対照表、営業報告書、損益計算書、利益金配当案の順で掲げられており、損益の内訳表示は、営業報告書の中で、多くの表等によって説明されている。損益計算書そのものは、収入の部が2項目、支出の部が3項目で、それぞれの合計が示されたのち、純益金が表示されていて、全体は7行から構成されているに過ぎないが。さらに、「第49回報告」(明治39 [1906] 年1月1日～同6月30日) になると、報告書の順序・内容は、上の第38回の場合と同じであるが、損益計算書は、収入の部1行、支出の部1行で3行目に純益金を示すという、いわゆる3行損益計算書が出現している。商法の規定に従って、財産目録と貸借対照表が先に、損益計算書は後順位とされてはいるが、損益項目の説明には、営業報告書において、多くの表等を掲げており、依然、損益に関心が置かれていることを知ることができる。商法の施行によって、報告の形は財産計算中心の姿になったようでもあるが、内容からすると、損益計算中心の思考によっていることを印象付けられるのである。

- 9) 「企業会計原則」(昭和24 [1949] 年7月)(当時の経済安定本部企業会計制度対策調査会による中間報告)の前文「企業会計原則の設定について」の二…経済安定本部企業会計制度対策調査会は、その後、経済安定本部企業会計基準審議会→大蔵省企業会計基準審議会→大蔵省企業会計審議会→金融庁企業会計審議会と所属と名称を変えながら、今日に至っている。

なお、「企業会計原則」制定の当時には、「会計原則」という言い方が一般的であって、「会計基準」という表現は、使用頻度が低かったように記憶する。アメリカで accounting

standards という用語が現れたのは、1940 (昭和 15) 年のパートン・リトルトン (W. A. Paton and A. C. Littleton) の「会社会計基準序説 (An Introduction to Corporate Accounting Standards)」に於いてであり、その後、1948 (昭和 23) 年の AAA 会計原則の改訂版 (Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements) のタイトルに用いられている。auditing standards という表現は 1947 (昭和 22) 年、当時の AIA のステイトメント (Tentative Statement of Auditing Standards—Their Generally Accepted Significance and Scope) に現れたが、1946 (昭和 21) 年に AAA に設けられた原価計算に関する委員会は cost accounting principles という名を冠していた。

序ながら、冒頭に掲げた「企業会計原則」の前文の中で省略した第 2 項には、「企業会計原則」が公認会計士監査の際の従うべき基準となる旨の記述がある。

- 10) 「企業会計原則」の考え方は、各種の業法における会計規定にも採り入れられ、また、最近では、独立行政法人通則法における会計規定においても採り入れられている。
- 11) 昭和 49 (1974) 年の改正商法が導入した「公正ナル会計慣行」については、企業会計審議会が、「公正なる会計慣行を要約したものとしての『企業会計原則』」という認識を表明した (昭和 49 [1972] 年「企業会計原則」修正時前文) が、昭和 42 (1967) 年の法人税法改正の際追加された、いわゆる「公正処理基準」については、一部の税法学者や税務当局者からは、それは、純粋な法概念であって、「企業会計原則」を無条件に認めることを意味するものではない、とする反論があったし、また、現にある、という状況である。
- 12) この報告書は、時価評価の導入および税効果会計の採用について、商法との調整を取り扱ったもので、当時の大蔵省と法務省の共同作業によるもの。ここに列挙した他の意見書等と異なり、企業会計審議会からの意見書ではない。
- 13) 昭和 25 (1950) 年の改正商法は、資本準備金規定を設けたことで、「企業会計原則」制定時の前文が「我が国の企業会計制度は、欧米のそれに比較して改善の余地が多く…」 (同前文一) といっていることに対する前向きな回答を与えたことになるには違いないが、それが、会社利益配当等臨時措置法 (昭和 22 [1947] 年) 第 2 条から移植したものであることを知ると、手放しでは評価出来ないものを感じざるをえない。それは、要するに配当不能利益に他ならないように見える。事実、平成 13 (2001) 年の商法改正では、資本準備金と利益準備金の区別が希薄なものになってきたし、平成 17 (2005) 年の会社法においても同様である (例えば、第 445 条④)。
- 14) わが国の会計実務における取得原価主義の歴史が古いことは、第 I 節において取り上げたとおりである。旧商法から時価主義を引き継いだ明治 32 (1899) 年商法の下でも、また、時価以下主義となった明治 44 (1911) 年改正商法の時代においても、さらに、時価以下主義の下に営業用固定財産に原価以下主義を導入した昭和 13 (1938) 年以後にあっては、会計実務の中で取得原価主義は、連綿として、いわば地下水脈のように存在し続けたのである。
- 15) 岩田教授の論文『「意見書」の根本的主張』は、雑誌「会計」第 60 巻第 7 号 (昭和 26

[1951] 年12月臨時号)に掲載されている。

なお、本論文における「『意見書』の根本的主張」とは、「利潤の平均化」ということにある。「フランコ・ジャーマンの計理体系の打破」そのものではない。

- 16) 他にも、明治の大改革は、憲法はドイツ、民法はフランス、陸軍はフランス、海軍はイギリス、郵便はイギリス、道路交通もイギリスというように、雑種混血の制度作りであった。しかし、こうした雑種混血制度が根づき、新生日本の制度として違和感のないものとなったことは、きわめて特徴的なことといわなければなるまい。
- 17) 会計対商法の問題としての、原価主義対時価主義ないし時価以下主義のギャップが埋められたのち、経済システムのプロダクト型からファイナンス型へのシフトに伴う原価主義会計から新たな時価会計への転換が進展しつつあるが、これに対する商法の対応は、すでに、金融商品等についての時価会計を認めた他、計算規定を法律から施行規則に移すことによって、今後のための機動的な受入体制を整えている。今後は、過去の歴史に見られたような、会計と商法との間の対立関係ないし調整問題は生じないものと展望される。

ただ、余談にはなるが、その昔、キリスト教もイスラーム教も、「貨幣は貨幣を生まず」として否定されたことのあるファイナンス取引が、取引決済金額のうちの大きな部分を占めている現状、そして、労働こそ富の本源的な源泉 (fund) であるとしたスミス (A. Smith) の理論を遠い彼方に押しやり、富の概念を変えてしまったファイナンス型一端的に言えばマネー型一経済に対しては、いささかの疑問を感じざるを得ないのである。