

Title	貸借対照表に於ける擬制的項目
Sub Title	
Author	西本, 辰之助
Publisher	慶應義塾理財学会
Publication year	1918
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.12, No.4 (1918. 4) ,p.458(54)- 475(71)
JaLC DOI	10.14991/001.19180400-0054
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19180400-0054

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

貸借對照表に於ける擬制的項目

西本辰之助

商法二十六條に『動産、不動産、債權、債務其他ノ財産ノ總目錄及び貸方借方ノ對照表ハ云々ト』あり此規定によりて財産目錄に記載すべき事項は積極的及び消極的の總財産を含むと共に他の項目を含まざるを知るべし之に反し貸借對照表に關しては單に貸方借方の對照表とあるのみにして其所謂貸方及び借方の意義につきて商法は何等の説明を與へざるが故貸方及び借方中には如何なる事項を含むかは商法の明文上之を知るに由なし然れども商法が財産目錄及び貸借對照表の作製を命じたる立法上の精神は之によりて商人の財産状態を明かにし資産及び負債の額資金と負債との間に存する過不足并に其過不足の額を一目瞭然たらしむるに在るを以て觀れば貸借對照表に記載せらるべき主要なる項目は財産目錄

と同じく動産、不動産、債權其他の資産及び債務なることを知るべし此場合に資産を貸方とし債務を借方とするか或は之に反するかに就きては簿記上の慣例必しも一致せず斯の如きは枝葉の問題に過ぎずと雖も茲には動もすれば誤解を起さしむるの虞ある貸方借方なる語を避け資産負債なる語を用ふべし。

右に述たるが如く貸借對照表の主たる記載項目は積極的及び消極的の財産なりと雖も經營上簿記上又は法律上の必要より他の項目をも含むを普通とす而して是等の項目には之に相當する實質上の關係が伴ふ場合と然らざる場合とあり貸借對照表に於ける項目は前者に屬するを普通とし後者に屬するを例外とす本論に於ける擬制的項目とは後者を指すものなり而して吾人が擬制的項目なりと信するものは一、或場合に於ける資本二、評價更正項目及び三年賦消却を爲すべき缺損金なりとす。

一、資本

資本は實質的項目なる場合と擬制的項目なる場合とあり商人が債務の總額に超過すべき純資産を有し此純資産に相當する金額を資本として貸借對照表の負

債の部に記載したるときは商人は資本の項目に相當すべき資産を有し従て資本の項目は現實商人の有する純資産を表示す故に此場合に於ける資本の項目は假裝せられたるもの即ち擬制的項目に非ざるなり之に反し商人の負債が資産に超過する場合には其超過額は資本の項目に於て之を貸借對照表の資産の部に記載す (Rehm, Bilanzen, S. 342 ff.) 此場合に於ける資本額は資産の部に記載せらるるに係らず資産を表はすものに非ずして反て純債務を表はすものにして一種の擬制的項目と云ふを得べし斯の如き記載方法は經營上又は記帳上の便宜より出でたるものにして商法の命ずる所にあらず然れども亦其禁ずる所にもあらず記帳上の知識ある者は右の如き場合に資本を以て一種の財産なりと信じ依て資産負債の關係を誤解するが如き虞なければなり。

個人商人の作製すべき貸借對照表にありては右の如く資本は資産の部に記載せらるる場合ありと雖も會社にありては資本は必ず負債の部に記載せられざる可らず獨逸商法は此點に關し株式會社に付きて特に明文を設けたり(獨商二六一條五項)吾商法には規定なしと雖も總ての會社に付きて同様に解釋せざる可らず

商法は合名會社及び合資會社には一定の出資額を株式會社及び株式合資會社には一定の資本金を定めしめ其出資額又は資本金額は會社の營業の成績如何によりて増減することなし換言すれば法定の手續に従ひて特に之を變更するに非ざれば常に一定不動なり斯の如く商法は會社に對して出資額又は資本金を一定せしめ之が變更(殊に減少)には特殊の手續を必要としたるは會社財産を其金額以上に保存するに非ざれば利益の配當を爲さざらしめんとの精神に出でたるや論を俟たざるなり果して然らば此目的を達するには出資の總額又は資本金は營業の成績如何に關はず常に一定の額を貸借對照表の負債の部に記載すべきものにして其金額に相當する資産の存在すると否とを問はざるものと云ふべし資産の總額が資本金と同額か或は之に超ゆる場合には資本金は會社の資産を表はすと雖も之に反したる場合には資本に對する資産の不足額に付きては資本は實質上之に相當する資産なく従て貸借對照表に記載せざる可らざる擬制的項目なりと云ふを得べし斯の如き項目を負債に記載するは會社にありては法律上の義務に屬するものにして其正當なるや固より言を俟たず

二、評價更正項目

評價更正項目とは資産又は債務の評價が眞實に合せざる場合殊に資産が眞實の價額以下に見積られ又は債務が實價以上に見積られたる場合に於て其超過額を反對の欄に記載するを云ふ故に此項目は貸借對照表の資産欄に表はるゝ場合と負債欄に表はるゝ場合とあり何れにするも其項目に相當すべき實質上の關係が存在するものに非ずして單に財産評價の一方方法たるに過ぎざるものとす例へば

A、固定財産に付きて取得價額を記載したる場合に於て負債欄に減價償却資金として其減損額を記載する場合には其資金に相當する資産有るに非ず又之に相當する債務あるにも非ず本來減少して記載すべき固定財産の評價を減少せずして記載する代りに其額を負債欄に記載せしに過ぎず

B、債權を其債權額に従ひて評價し然かも其債權中に期限又は條件附のもの又は債務者の支拂能力の不確定のものあるときは債權額は其儘之を資産として記入し利息の損失辨濟の不確實等による減損額は之を負債として記入するを得べし

此場合に於ても負債の欄に記載せられたる額は擬制的項目に屬するものと云ふを得べし

C、債務中に條件附又は期限附の債務ある場合に於ても亦前例に同じく債務の全額を負債として記載し利息の關係又は辨濟義務の不確定に由る減少額を資産の部に記載するを妨げず此場合に於ても其減少額に相當する現實の資産あるに非ず債務に眞正の評價額を附するの一方方法たるものなり

右の如く評價更正項目は虚偽の資産又は負債を假裝するものに非ずして反て積極的及び消極的財産の評價を眞實に近からしめんが爲めの記載なるが故固より違法と爲すを得ざるなり

三、年賦消却を爲すべき缺損

保險業法五十八條に曰く『設立費用及ヒ初ノ五年度ノ營業費ハ十年ヲ超ユサル期間内ニ於テ定款ノ定ムル所ニ從ヒ毎年其一部ヲ償却スルコトヲ得』と又同五十九條に曰く『設立費用及ヒ初ノ五年度ノ營業費ノ全額ヲ償却シ且第五十七條ノ準備金ヲ控除シタル後ニ非サレハ基金ヲ償却シ又ハ剩餘金ノ分配ヲ爲スコトヲ得

ス前項ノ規定ハ前條ノ期間内ニ於テ基金ノ釀出者ニ利息ヲ支拂フコトヲ妨ケス』
と此規定は相互保險會社に關するものなれども右の五十八條は十九條によりて
株式組織の保險會社に準用せられ且此場合には設立費及び營業費の全額を償却
したる後に非ざれば利益の配當を爲すを得ざることゝしたり此規定を設けたる
理由は新設の保險會社にありては契約少なく積立金に乏しく從て收入の少きに
反し募集費は他の會社よりも多額を要すべき事情あるが故之をして多數の契約
者あり多額の積立金を擁し名聲の知られたる會社と競争するを得しめんには最
初の數年間に於ける營業費の負擔を輕減するを必要とするの點にあり而して此
規定は吾國にありては實に保險會社の特典に屬し他の會社の享有するを得ざる
所のものなり

右の場合に於て保險會社は其設立費及び營業費の償却を終らざる部分は之を
貸借對照表の資産として記入し償却するに従ひて逐次に之を減少すべきものな
り然らば此場合に於ける設立費及び營業費は吾人の所謂擬制的項目なりや此問
題は設立費及び營業費は資産なりや否やによりて決すべし通説は此點に付き費

用其ものと費用によりて生じたる價值とを區別し後者は資産なるも前者は損益
計算書に於ける損失とし未支拂のものは負債に屬すべきものにして費用として
は資産に非ずとなす) Simon, Bilanzen S. 158 ff. Staub Kommentar Z. H. G. B. § 261 Anm. 39)
之に反して「レーム」は設立費及び營業費は當然資産なりとす(Rehm Bilanzen S. 260 ff.)
其理由とする所は左の如し

一、設立及び營業組織其ものは財産と云ふを得ざるや是等のものと得意信用名
聲、營業上の秘密との間に果して如何なる區別ありや後者が財産ならば前者も亦
財産なりとするを妨げざるべしと吾人は事實上の關係が財産たり得るを拒むも
のに非ずと雖も之が爲めには其事實關係が他の營業の組成分子を分離して考へ
得べきものなるを要すと信ず得意信用等は他の營業に屬するものと獨立して考
ふるを得るも會社の存在其もの營業組織其ものは之を獨立して考ふるに由なし
故に同じく事實上の關係なりと雖も此兩者を同一に考ふるを得ざるなり況んや
會社の設立は會社の人格の創設なり人は其勞働によりて幾何の收入を得るも以
て自己の身體を財産として評價するを得ざると同じく會社の成立は即ち財産の

主體の成立にして財産にあらず

二「レーム」は又或國の立法例に於て設立費及び設備費を資産に記載することを許したるは自己の意見と一致せるものとなせり然れども是等は反て「レーム」の説と反對の見解を採りしものと解するを至當とす例へば奧太利の Antiregulativ (1899) 五十一條によれば定款に規定せる設立費は第一年度に於ける出費として五年以内に分配償却するを得るものとし又瑞西債務法六百五十六條に依れば設立費設備費及び營業費は全部之を支出として計算書に記載するを原則とし例外として定款又は株主總會の決議によりて豫想したる設備費は最初のものたる支店の新設又は業務擴張の爲めたるを問はず五年以内の期間に分配し毎年其年度に相當する金額を支出として計算するを得るものとせり以上二個の立法例は何れも「レーム」の説を認めたるものに非ずして反て其反對の見解を採りたること明かなり何となれば創立費設備費等を財産として認めたるものとすれば之れが償却を要求するの理由なければなり

吾人は通説に従ひ設立費營業費は本來支出に屬すべきものにして資産に非ず若之が爲めに個々の資産項目の價額を増加したるとき又は新たに資産を取得したるときは之を資産として掲ぐべきものと信ず従て前掲保險業法十九條及び五十八條の設立費及び營業費も亦眞實の資産を表はすものに非ず然らば保險會社が設立費及び營業費を資産として記載すると共に是等の費用によりて得たる現實資産の價額又は増價額をも資産として記載するを得るや斯の如きは財産の二重評價に屬し原則として法の禁ずる所なるも保險會社の場合にありては法は既に一般の原則を破りて資産中に擬制的項目の記載を許したる以上は右の場合に限りて之を禁ずるの理由を見ず況んや設備費營業費は永久の項目に非ずして償却を必要とするものなるに於てをや

以上舉たる資本評價更正項目及び年賦償却を爲すべき缺損に關する事項は貸借対照表の擬制的項目にして然かも法の認めたる所のものなり而して右に舉たる場合の外尙負債の部に或項目を設くることは原則として法の禁ずる所にあらず蓋し負債の項目を増額することは利益配當を困難ならしめ資産の増加を誘起し營業の確實を保證するを得ればなり然れども此原則に左の例外あり

A 債權者に損害を加ふる目的を以て借方現額を過度に掲ぐるを得ず斯の如き行為ありたる者は破産宣告を處罰條件として詐欺破産の刑に處せらるべし(舊商法破産編千五十條)

B 使用人匿名組合員等に與ふべき報酬を減少する目的を以て負債の部に擬制的項目を加ふること此場合には擬制的項目の増額によりて相手方の權利を害するを以て相手方は貸借對照表の訂正を請求するを得べし

之に反し資産の部に擬制的項目を記載することは前述の如き特殊の場合を除き原則として許すべきものに非ず故に設立費設備費營業費等は費用其ものとして之を資産中に掲ぐるは保險會社の如く特に認められたる場合の外違法なりと云はざる可らず貸借對照表には財産の種類及び價額を記載せざる可らず然るに費用は本來一定の財産の種類に非ず假に費用は全部財産に變形せりとするも其財産中には債權もあるべく動産もあるべく又得意名聲の如き事實上の關係もあるべし然るに之を一括して費用なる項目の下に資産中に掲ぐるの不法なるや明かなり獨逸商法二百六十一條四號は設立及び營業の費用は之を資産として記入

するを得ざることを規定せるは當然の原則を明示したるに過ぎず吾商法には明文なしと雖も亦當然斯の如く解すべきものなり然れども立法論としては吾人は寧ろ前掲埃國及び瑞西の制度に賛成せざるを得ず會社殊に株式會社にありては會社財産は債權者の唯一の擔保なるが故法が會社財産の維持に對して周到なる注意を拂ふは固より其處なりと雖も一面に於ては會社組織の勃興は企業の隆盛に重大なる關係あるを思はゞ法は債權者の利益を害せざる範圍内に於て會社の設立に對する過重の壓迫を解除するを可とすべし殊に會社が其成立の初年度に於て全部の創立費設備費等を負擔すべきものとせば多數の會社にありては設立に近接せる年度に於て利益配當を爲すを得ざるべきを以て或は資産を過大に評價するの不法を敢てして一時を糊塗せんとするに至るなきを保せず商法は會社の發起人に對して報酬を與ふることを認め以て發起人が外清廉を裝ふて隱然報酬以上の私利を營むの弊を防止せんとせり之と同一の精神に基き設立費及初年度の設備費營業費の如きも亦相當の制限内に於て之を貸借對照表の資産に掲げしめ一定の年限内に分割償却を許すは立法論としては策の得たるものなるべし

建設利息の配當によりて生じたる缺損は年賦償却を許すべきものなりや否やに就ては議論分る會社が開業の準備に長年月を要する場合に營業を開始せず從て配當すべき利益を生ぜずとすれば多數の資本家は斯の如き會社の株式を引受くるを好まざるべく經濟上有益の事業なるに係はらず之を興すと能はざるべし故に商法は多數の立法例と共に右の如き場合に利益の有無に係はらず開業を爲すに至るまで一定の金額の配當を許したり(商法百九十六條獨商二百十五條伊商百八十一條羅馬尼商百三十八條葡商百九十二條英會社法九十一條此場合は會社は拂込株金の利息又は一部開業より生ずる利益を以て建設利息の配當を爲す場合は之が爲めに會社財産を拂込額以下に減少せしめ從て缺損を生ずる虞なしと雖も然らざるときは建設利息の配當の爲め會社財産は拂込資本以下に減少することゝなるべし此場合に其缺損額は之を如何に處置すべきか英國會社法九十一條は建設利息として配當したる金額は之を工事建物又は設備の費用の一部として資本勘定の負擔となし得べきことを規定せり故に英國にありては建設利息として支拂ひたる金額は之を工事建物設備等の評價に加算して資産中に記載する

を得べし又伊太利羅馬尼葡萄牙(前掲條文)等は何れも建設利息として配當したる金額は實質上の利益配當を爲し得べき貸借對照表に分配し各年度に於ける割當額を其年度の支出として償却すべきことを定め殊に葡國商法は建設利息以上の實質上の利益配當を爲すべき貸借對照表に分擔せしむべきことを規定せり而して右の立法例に於ては何れも前述設立費の分配償却を認めたる立法例と異り一定の年限内に於て償却を爲すべき旨を規定せざるが故之が償却には數年又は十數年を費すも差支なきものと云はざる可らず何れにするも右の立法例に於ては建設利息として配當したる金額は擬制的項目として貸借對照表の資産に記載し年を逐ふて之を償却すべきものなり然るに日本商法及び獨逸商法は何れも建設利息の配當によりて生じたる缺損の處置に付きて何等の規定を設けざるが故此點に關し議論分る或は曰く建設利息は設備費の一部なり何となれば建設利息を支拂ふに非ざれば株主の募集に應ずる者なく從て會社は成立せず從て又設備を完成するに由なし故に建設利息は設備費の一部とし設備の評價に加算すべきなりと(Simon S. 737, Staub § 215 Aum.)此説は不可なり吾人の考によれば建設利息は寧

る會社の設立費の一部に屬するものなり長き期間中利益の配當を爲すを得ざる事業にありては株主たるべき者に對し相當の報酬を與ふるに非ざれば株式の引受を爲す者無きが故之に對して一種の報酬として建設利息の配當を爲すものと解すべきなり此點に於て發起人に對して與ふる報酬と其性質を同じくし會社設立の爲めの費用にして工事設備等の費用にあらず同一工事同一設備其ものは建設利息の配當を爲さずとも之を完成するを得べし唯斯の如き會社を成立せしむると困難なるのみ右の説は英法の規定と一致すと雖も吾人は其理論上の根據を發見する能はず吾商法の解釋としても固より採用するを得ざるなり或は曰く建設利息の配當は拂込株金の利息又は一部開業の利益より配當せざる以上は會社の缺損に屬すること疑なしと雖も之を以て開業年度に於ける缺損とする時は株主は開業前には建設利息を得たるも開業後は其損失を填補するまで利益の配當を受くるを得ずとすれば會社は空虚なる報酬を以て株主を釣りたると同一の結果を生ずべく商法が建設利息の配當を許したる精神に反すべし故に此場合の缺損は相當年限内に償却すれば可なりと然れども此説は前掲伊太利、葡萄牙、羅馬尼

商法の如き明文を設くるに非ざれば主張するを得ざるなり此點に關し商法に何等規定なき以上は百九十五條は當然總ての場合に適用せらるゝものにして解釋上特に例外を設くるの餘地なきなり貸借對照表の資産として擬制的の項目を記載することは前に掲げたる少數の例外を除きては許す可きにあらず故に商法の解釋としては建設利息の配當によりて生じたる缺損は會社が開業を爲したる後は直ちに之を填補すべきものにして之が填補を完了する迄は利益の配當を爲すを得ざるものと云ふべし(Simon S. 378 ff. Lehmann Leht. S. 446. Ann. 2)然れども斯の如き規定は立法論としては當を得ざること勿論なり株主は前に建設利息を受くる代りに後に利益配當を失ふが故結局何等得る所なく從て假令建設利息の配當を爲すも注意深き資本家は斯かる會社の株式を引受くるを躊躇すべし故に立法論としては建設利息の配當によりて生じたる缺損は一時之を擬制的項目として貸借對照表の資産に記載せしめ開業後一定の年限内に分割償却するを許すこと保險會社の設立費及び營業費の如くすべきものなり前に與へて後に之を奪ふは株式引受人を欺瞞するにも等しかるべし

社債を額面以上にて發行する場合に額面超過額は之を利益として配當し得るや否やは其社債に對して支拂ふべき利息の率によりて其答を異にせざる可らず一般取引社會に於けるよりも高率の社債を發行したるときは會社の現實に負擔せる債務は社債額面の總和に非ずして夫以上なり換言すれば會社は額面の金額に一般利息と當該社債の利息との差異によりて算出したる金額を加へたる額を負擔するものなり故に此場合に會社が額面の金額のみを負債として記載するときは債務を過少に見積りたるものなるを以て負債として發行額を記載するか又は發行額と額面との差額を評價更正項目として別に之を負債の部に記載せざる可らず之に反して社債の利率が一般利率に同じきときは額面超過額は之を利益として配當するを妨げず

社債を額面以下にて發行したる場合には其差額は當然會社の損失なりやの問題も亦前の場合に同じく社債の利率の如何によりて其答を異にせざる可らず社債の利率が一般利率と同じきときは面額と發行價額との差額は當然會社の損失に歸すべきものなり然れども普通の場合にありては額面以下に社債を發行したるときは利率も亦一般の利率以下に在るものなり故た會社は發行價額によりて損失した所のものを利息によりて回復することとなるべし即ち此場合に於ける會社の債務は遠き未來に於て支拂ふべきものにして且つ一般の場合に於けるよりも少額の利息を支拂へば足るなり故に此場合の債務の價額は額面以下に在るものと云はざる可らず從て會社は負債として額面の總額を記載するを要せず發行價額を記載すれば足る或は負債として額面の總額を記載し評價更正項目として資産の部に發行價額との差額を記載するも可なり然れども此評價は社債償還期まで一定するものにあらず低き利率の資本を利用する期間の短縮するに從ひ換言すれば償還期の接近するに從ひて債務の額が増加するものと云はざる可らず故に會社は額面と發行價額との差額を償還期までに分割して年々其一部を債務額に加ふるか又は評價更正項目より減少せざる可らず