

流通科学大学 リサーチレター No.34

ブレない経営

流通科学大学商学部准教授 来栖 正利

2021年4月

流通科学大学学術研究会

〒651-2188 神戸市西区学園西町3丁目1番

TEL : 078-794-2130 FAX : 078-797-2261

ブレない経営

In Pursuit of Profitability of Corporation and Accounting for Employees as Value Creation Devices

来栖 正利*

Masatoshi Kurusu

使用人の業務遂行能力に着目した記帳方法を提示することが本稿の目的である。適正な期間損益計算を志向する企業会計は収益稼得の担い手である使用人を費用(給与賞与)とみなした記帳方法を実践している。使用人の業務遂行能力が枯渇しないことに加えて企業に代わって収益稼得を実質的に担う使用人を会社財産の構成要素ととらえる記帳方法を提示する。

キーワード : ブレない経営、将来構想力、資本家思考、使用人、業務遂行能力、財産の債権化

I. はじめに

企業の「持続可能性(sustainability)」という言葉や、さまざまな論者がさまざまな文脈の中で使用している。これらの論者は複数の人間から構成される組織団体を企業と称し、何らかの目的を成し遂げるための手段または道具の一つであると意識的または無意識的に考えている。これらの論者はこの手段または道具をあまり賞賛することよりも批判することの方が多し一方、この消滅を絶対に求めない。というよりも、これらの論者はこの手段または道具が永遠に存在し続けるに違いないと確信しているし、また、そうでないと困るとすら考えている。

他方、濃淡の違いがあるものの、多種多様な評価に晒されて企業の存続可能性の維持強化に尽力する経営者という組織団体の長もまた、何のため/誰のために企業と称する手段または道具の維持強化に努めるべきなのかを熟考、模索し、経営手腕を発揮している。この仕方をリーダーシップと呼ぶならば、これに代わって「ブレない経営」という今時の表記を随所で見聞するようになった。ただし、このフレーズの意味内容が何なのか、誰のための/何のためのブレない経営なのかといった、この付随事項の適切な考察を行う論者の数は必ずしも十分とはいえない。

上述のテーマを扱う論者の一人として、例えば、大山(2021)は企業の存続可能性に関する持論を展開した。この骨子は消費者のニーズに応える「ユーザーイン」を志向し「利益を出せる仕組み」をつくること、ただし、個人(経営者)の力に依存せず人材育成をとまなう「仕組み」の確立を説くそれである。他方、組織運営に携わる「個」を尊重する澤上(2020)は、個人がもつ事業家、資本家、または投資家という側面の軽重をライフスタイルに応じて変えながら携わり、この存在が社会的責任を果たしているのか否かを常に自問自答する必要があると述べている。

「個」の能力を結集して財貨役務に具現し、これを世に問い続けることができる「個」の集団たる企業こそが存続に値すると主張する前述の論者とは裏腹に、企業会計は「個」を収益稼得の「犠牲」者として取り扱っている。

*流通科学大学商学部、〒651-2188 神戸市西区学園西町3-1

しかしながら「個」は企業の重要な担い手であって犠牲者ではない。むしろ、「企業/組織は人なり」や「事業は人なり」といった格言の示唆を反映する会計処理手続きの実践の方が企業会計のそれよりも企業実体を適切に表すだろう。この問題意識に基づいて、使用人を会社財産と位置づける記帳方法を提示することが本稿の課題である。

本稿の課題は企業価値の担い手が有形固定資産から無形資産へと移行する中で人的資本の重要性と有用性を説く経済産業省(2020)に即している。経営戦略と人材戦略との連動の確立を前提に、企業価値創造の主たる担い手である使用人の業務遂行能力の変化が将来の企業価値形成に少なからず影響を及ぼすだろう。例えば、ある企業経営者が使用人を「費やす」モノと考えるのか、または無限の価値を創り出す稀少財(会社財産)と考えるのかによって、当該企業に関する社会の必要性を適切に評価できるだろう。これに資する検討材料の一つを本稿は提示する。

使用人による業務遂行(費消)が収益稼得と論理的かつ理論的に対応しているとは限らないにも関わらず、適正な期間損益計算の実践の方を強調し、企業実体の表記を少なからず歪めている企業会計の改善を本稿は志向する。私人の業務遂行能力を評価し、企業が労働契約を交わすことの意味は収益稼得の担い手である使用人という会社財産の増加と当該使用人に支払う給与賞与という推定的債務の発生という取引が私人と企業との間で成立したことである。このような会計上の取引が成立したにも関わらず、当該事象を企業会計は無視している。

上述のような問題意識に基づく本稿の課題を、澤上(2020)を祖上に載せて、解決する。書評論文に属するものの、私論を本稿は提示する。なぜならば、企業会計が内包する弱みに関する私論の提示を澤上(2020)が筆者(来栖)に促したからである。そのさい、先行研究を考察対象にするのではなく、澤上(2020)の蓄積された知見という「歴史」に学び、それを説明する要因を抽出しその妥当性を分析する実証研究という方法論を本稿は採る。したがって、後述する私論(記帳例)の提示は観察値を用いて検証されることを前提とした仮説の提示と同義である。

本稿の構成は次の通りである。まず、澤上(2020)の内容を要約する(II)。次に、企業を構成する人材を会社財産の一部を構成するという考えに基づく会計処理手続きを提示する(III)。これは使用人という会社財産を未支出「無」費用と考える記帳例の提示を意味する。そして、前節で述べた一連の会計処理手続きに関する考察を行う(IV)。ここでは(1)使用人の業務遂行能力を会社財産と考える場合の企業と使用人との関係、(2)(1)に基づいて算定される損益数値が経営者の価値観に与える影響を考察する。そして最後に、本稿の要約を行い、結びとする。

II. 経営者のあるべき資質¹⁾

1. 「ブレない」経営²⁾

a. 二つの資質

起業家兼経営者または使用人兼経営者であるか否かとは無関連に、法人組織の最高責任者である社長の職位に就くべき人間が具備すべき資質は二つである。それは(A)「将来構想力」である。これはおおよそ3-5年後に実現する社会生活の状況を「思い描き」続ける能力のことである。しかも当該能力は人々が日々営む個々の私生活を自らの意志で変更するように、人々を教化できる力も包含する。これは人々の潜在欲求の一つである生活改善欲に訴求できる能力とも言える。

この「将来構想力」の根底にある思考は経世済民のそれである。持続可能な社会の安寧の実現のために「思い描

く」社会生活を、実効性ある事業構想に基づいて実践できる人間が社長たる職位に就くべきなのである。ここで実効性ある事業構想とは、既知で受容するだけの過去の事象や事実からなる「客観の世界」や理路整然とした机上の空論ではない。行く末を誰もが予測できないものの、高い実現可能性を持つと確信して思い描いた「主観の世界」に基づく事業内容である。

とはいえ、事業内容の具現である商製品やサービスを一朝一夕に上市することは不可能である。少なくとも三つの理由がある。(a)生産・営利目的で事業を営むために必要な(会社)財産を取得、装備、稼働、維持、そして更新しなければならない。(b)類似する事業を営む競合他社よりも相対的に高い貢献を社会生活に提供しなければならない。そして、(c)上市している商製品やサービスの担い手である法人組織が社会に与える諸影響に対する結果責任を負わなければならない。

目まぐるしく変容する多種多様な人々の思考に応え、かつ彼および彼女の嗜好に耐え得る商製品やサービスを世に問い続ける持続可能性を維持強化できる、上述の(a)-(c)のリスクを負担できる人間が、少なくとも法人組織の長たる社長という職位に就くべきなのである。なお、「不退転の覚悟」をもつべき人間は(A)「将来構想力」を具現化する事業家だけではない。(A)「将来構想力」を実践する事業家に資金を一蓮托生の気概で託す(B)資本家思考をもつ投資家である。

b. 付加価値と社会的責任

「ブレない」経営を評価するために注目すべき一つの事項は企業が創出する付加価値の総額である。ただし、これは企業の存続可能性と成長を当該企業の当期純利益に基づき評価することを意味しない。当該企業が上市している商製品やサービスの引き渡しによって提供する付加価値の実質的な意味は、その享受に要する対価の支払いを消費者が快諾することである。したがって、この状況を維持強化できる限り、当該企業の存続可能性は少なくとも維持される。

前段の「企業の存続可能性は少なくとも維持される」とは、当該企業が消費者に付加価値を提供し続けることができると言い換えることができる。これが阻害される状況は当期純利益の分配を選好する、前述の(A)(B)の気概が相対的に稀薄な投資家に加わった所有構造を当該企業が許容する状況である。当該所有構造の許容は(A)(B)を行為規範とする所有者兼経営者の利害と異なる利害をもつ所有者との対立を引き起こし、「ブレない」経営が阻害される可能性を高めてしまう。

付加価値創出を選好する行為規範[(A)(B)]に基づいた「ブレない」経営が当期純利益の変化に固執する「ブレる」経営へと余儀なくされることの弊害は、企業の社会的責任の遂行が弱められることである。減益改善を志向して諸費用を削減することは、結局、マクロ経済活動を弱める。例えば、(1)人件費削減は雇用機会と使用人の消費活動を抑制する。(2)各種投資抑制は購買活動を先送りし、得意先の業績改善を弱める。(3)(1)(2)の活動に伴う消費税を含む租税公課や法人税等の減少は公共サービス提供に要する税収不足を招き、経世済民に反する社会生活をもたらし兼ねない。

経世済民を志向し世の中に付加価値を提供し続ける「ブレない」経営とは、経済活動を担う一員として、当該活

動の阻害要因にならないことは言うに及ばず、当該活動の拡充に貢献する担い手たり得ることに他ならない。これは消費者の私生活の改善に貢献する商製品やサービスを提供でき、それを取得および享受する消費者がその体現に感謝できる社会の公器として存続する企業であることを意味する。この経営の要諦は松下(1932)が唱えた「水道哲学」に一脈相通ずる³⁾。

c. 稼得能力

「ブレない」経営を評価するために注目すべき二つ目の事項は、商製品とサービスの提供を通じて消費者が抱き置いていく信用・信頼を少なくとも失墜させないために、社長および企業の自己規律の維持強化の程度である。減収懸念を払拭し増収実現のためだけの需要喚起を闇雲に行うべきではない。むしろ、生活必需品購入を彷彿とさせる消費行動の恒常的な誘発は、消費者の気まぐれな嗜好を踏まえ、生活改善欲に訴求する商製品とサービスを上市することで可能になる。

ここで、消費者の「生活改善欲に訴求する」ことの意味を考えよう。これは「利に聡い」消費者群を「今」の需要から特定し、当該消費者群の「生活改善欲に訴求した」「将来」の需要創出のための先行投資を、競合他社に先駆けて果敢にリスク・テイクして実施することを意味する。これによって先行者利得を稼得することができる。ただし、先行者利得の稼得機会縮小は不可避である。というのは競合他社や新規参入社による過当競争が先行者利得を徐々に低減していくからである。

過当競争の渦中においても「ブレない」経営を実践し続けることができるために必要な三つ目の事項は「利に聡い」消費者群の中にいる特定消費者(固定客)の満足度を持続的に高めることである。上述の(a)-(c)のリスク負担を盤石な財務構造の維持強化に努めることの意味は、消費者の気まぐれな嗜好に翻弄されることなく、前述の(A)(B)の行為規範に則った「ブレない」経営を実践し続け、特定消費者の満足度改善に専念できる十分な機会を確保することにある。

d. 「ブレない」経営

『ブレない』経営に底流する思考は前述の(A)将来の需要を先読みできること、そして(B) (A)を商製品またはサービスとして具現できる会社財産を保全管理できる資金を長期にわたって供給することを厭わないことである。これを簡潔明瞭な下記の表現として提示できる。

「『将来の納得に対し、いまの不納得で行動する』に(徹することに)ある。将来に向けて価値が高まっていくであろう投資対象を…選び出しておく。これが、『将来の納得』である。そして、世の中がその価値に気付いていない間に、(その価値の具現を志向する事業家に資金を託しておく)。…これが、『いまの不納得で行動する』につながる」(p.93)。

なお「将来に向けて価値が高まっていく」過程は、少なからず時の経過を必然とする。加えて、その具現を商製

品やサービスの上市として保障することもできない。これは上述の「ブレない」経営が「今」の価値観に沿っていない可能性の方が沿っているそれよりも相対的に高いことを示唆する。独断専行と誤解される事業案件の方が将来の需要の先取りを狙った先導性を見いだす可能性が相対的に高い。ここに富を社会にもたらす価値の存在を見いだすことができる。

2. 経営体制構築論⁴⁾

a. 使用人の資産性

高度経済成長を牽引した日本企業を特徴づける終身雇用制度と年功序列の賃金体制が使用人の勤労意欲を継続的に強化し、それが競争力の源泉であったとする解釈に異論はないだろう。これを踏まえれば、日本企業の競争力低下に歯止めがかからないのみならず、これを奨励するかのような各種施策を施行する昨今の経済および労働慣行の変貌ぶりは「ブレない」経営に基づく雇用形態および人事制度を再考する機会を提供しているように思われる。

雇用制度の運用に関して、使用人に対する機会均等の保証を前提とするものの、画一的なそれがもたらす弊害の方が恩恵を遙かに上回っている。この現状は日本企業の競争力の源泉である使用人の勤労意欲を削ぐことに貢献している。給与・賞与の支給を収益稼得能力の維持強化に資する会社財産の一部(資産)とみなす経営観は、企業に対する社会的責任の履行になる。これは多様な人生観をもつ使用人を魅了し、これを競争力改善に結びつける雇用形態の設計運用で可能になる。

例えば、基礎研究に始まり商製品化に至る研究開発活動は終身雇用と年功序列による賃金体系を根幹に据えた雇用環境が支えている。耐久消費財の製販が低価格競争に耐える低賃金に基づく雇用形態とこれらの製造過程に導入された技術革新の高い生産性によって支えられている。ただし、これら量産品を成す素材や基幹部品の加工や組み立てを行う製造工程に散りばめられている暗黙知は積年の研究開発活動による賜であり、競合他社の追従を許さない競争力の核なのである。

しかしながら、受託資金の運用成績の巧拙に敏感な機関投資家は継続的かつ地道な努力を可能にする研究開発活動に経営資源を投じることに異を唱え始めた。加えて、時流に乗り遅れないための適切な業態転換に投じるそれにも難色を示した。機関投資家を含む株主への長期にわたる利益還元を約束できる経営資源の適正な配分を犠牲にさせ、自社株買いや支払配当金の増額といった「株主への利益還元」の名の下に、経営資源の「浪費」を余儀なくされた。

b. 規模を追わず責任を負う組織づくり

ファブレス経営の推進は内製化された大規模組織よりも経営資源の節約に止まらない効率的かつ合理的な事業活動を可能にする。次の三つを指摘したい。(1)使用人の増加にともなう給与・賞与の支給額の増額や人間関係の煩わしさに苛まれる可能性の制御、(2)規模拡充にともなう固定費および変動費の増額とともに上昇する損益分岐点の維持、そして(3)低い損益分岐点を維持した少量生産品への固執はプレミアム・ヴァリューを販売価格に容易に

転嫁できる機会の保持である。

上述を満たす事例を示そう。例えば、ブルネロ社は原材料取引から半製品や仕掛品の外注加工取引に至る工程毎の決済を行う際、市価の1.2倍の価格を取引先に支払う。この狙いは二つある。(a)完成度の高い中間生産物を追究する職人気質を喚起すること、(b)(a)を加速させるべく取引先同士の技術力向上を促し、プレミアム・ヴァリューを転嫁できる素地を維持することである。これらが有効に機能する限り、ブルネロ社は自社製品に対するプライス・リーダーシップを保持できる。

以上から、ブルネロ社の「決済戦略」を次のように読み解くことができる。①高品質の「成果」を上げる使用人の技量に見合う「支払い」を行うこと、②高品質の商製品にプレミアム・ヴァリューが上乘せされた販売価格が適正な価値を反映していると判断できる最終消費者だけに購入して欲しいと自らが掲げる経営を貫くことができる精神的余裕があること、そして③審美眼に優れた特定顧客による自社製品の購入によって、稼得した潤沢な現金収入をプレミアム・ヴァリューを転嫁できる「素地」の維持強化のために躊躇なく投じることが可能なことである。

この「素地」にはジョブ型雇用や成果報酬制度を組み込み、使用人の多様な価値観を活かす諸制度の導入を含む。概要を提示しておこう。まず年功序列に基づく賃金体系といった画一的な報酬制度を廃止する。次に、キャリアパス追求型とワークライフバランス型という二つのオプションを使用人に提示し、各々のライフステージに沿った価値観尊重型の勤務形態と報酬制度の運用を模索する。そのさい、使用人の当事者意識を強化できる職務内容や担当業務の設計を行う。

前述の概要が前提とする事項は二つある。一つは、使用人の人生観や勤労観が均質ではあり得ないにもかかわらず、年功序列に基づく賃金体系という画一的な平等主義の弊害を解消することにある。もう一つは、組織の規模の大小とは無関連に、人生観や勤労観が均質ではあり得ない使用人の勤務姿勢が必然的に異なることを許容し、これを適切/最適に反映できる組織形態の設計および運用を行うことが「ブレない」経営に基づく一つの具現になることである。

組織を存続させることの意義は複数の使用人相互の協働に基づく「運命共同体」を維持強化することにある。問題は使用人相互の協働意識の稀薄化が進むとともに使用人の管理意識が増し、あげくは組織そのものの維持強化に軸足が移行してしまうことにある。組織存続が至上命題化した組織は使用人相互の、ひいては社会の安寧を志向する「運命共同体」という元来の設立目的が稀薄になる。これは「ブレない」経営の趣旨と随分かけ離れたそれに陥った状態といえる。

3. 実践例紹介⁵⁾

a. お客様従属型経営からの脱却

プライス・リーダーシップが適切に発揮できる「ブレない」経営を構築するために必要なことは取引相手との従属/依存関係から脱却することである。これを可能にするために経営者が行うべきことは少なくとも二つある。(1) 自社内、そして業界内における自社の立ち位置を冷静/冷徹に分析することである。(2) 付加価値の「量」を身の丈を超えることなく増やす「仕掛け」を考案、そして実践できる組織体制を身の丈を超えることなく整えることにあ

る。

まず、自社の強みを再確認すべく各部署が保持する「強み」を再構成し、これを主軸にした経営を行うことが「ブレない」経営を行うために必要である。例えば、『研究開発型町工場』を掲げるある町工場は「高品質を担保する切削加工技術」、「提案型の設計開発力」、そして「自社製品を内外に知らしめる情報発信力」を掛け合わせ、要求度が高い仕様に応える製造開発体制を維持強化できる職人気質の人材確保とともに名だたる内外の大手企業との販路拡充に成功した。

次に、消費者の「飢餓意識」を刺激し続ける付加価値製品の製販「哲学」を頑なに守ることが「ブレない」経営の要諦となる。老舗の食品加工店は消費者の「美味しい」という味覚に訴求できる製品を「身の丈」を超えて製販しない経営方針を貫いている。製品が保持する付加価値(品質保持)に少量限定販売という稀少価値を加え、消費者自らが購買意欲を喚起し店に足を運ぶという取引関係を構築した。これは消費者を厳選できる「ブレない」経営の確立である。

そして、消費者の「飢餓意識」に訴求する製販体制(モノ消費)に付加価値(コト消費)を付随させる「英知」が「ブレない」経営の樹立に一役買うことになる。品質管理を徹底できた場合であっても、大量生産大量販売体制の構築は「ブレない」経営の維持強化を顕著に弱めてしまう。飲料製販を営む外食業者は消費者の「飢餓意識」に訴求すべく直営店でのみ販売した。さらに、高品質の飲料に彩りを添える本格的な料理も提供し自社製品の付加価値の保持確保も果たした。

来店客だけが享受できる「モノ消費」という付加価値の「正味期限」が近年、加速度的に短くなっていることを踏まえ、これを補完/補強する「仕組み」を考案、導入できることは競合他社が模倣できない「オンリーワン」を消費者に提供する。上記の外食業者はさらなる独自サービスを提供するために、文化芸術を生業にすべく日々研鑽している各界の挑戦者を非常勤従業員として雇用し、稀少価値の高いイベントの堪能という「コト消費」も消費者に併せて提供している。

以上の事例に共通していることは、「ブレない」経営の貫徹が最優先事項であり、規模の拡大や業績改善を優先させる経営をまったく志向していないこと、つまり、お客様従属/依存型経営とは一線を画した経営を実践していることである。当該経営に固執することは規模拡大や増収を実現するために投じる経費の増額、そしてこれを担保するための増額分の資金調達の問題という「重責」を負う必要がないことである。これは損益分岐点を低く維持することに貢献する。

4. 「ブレない」経営の神髄とは？⁶⁾

再び、『ブレない』経営の本質は、事業家としてなにをやりたいのか、その方向性が明確かどうか。世の中のためになるかどうかだ。それさえ確固としていれば、その方向にひたすら突っ走っていただけ」(p.228)と言える。なぜそうなのか？それは経済状況の好不況とは無関係に、人々の日々の生活が途絶えることがあり得ず、したがって、これを改善する商製品やサービスを提供し続けることができる限り、当該事業会社が廃業に追い込まれることはあり得ないのである。

ただし、分をわきまえない事項の一つである規模の拡大を志向し始めることは、場合によっては本末転倒の顛末を招来しかねない。起業時の事業活動に込めた志がいつの間にか野心に変わり事業成長を加速的に引き寄せるべく新規上場を目指す。この真意は知名度向上による各種メリット(販路拡大や有利な人事採用の)の享受にあるものの、「ブレない」経営が砂上の楼閣のごとく着実に崩れ落ち始めていることに気付く事業家は意外にも少ないのである。

何が崩れ落ちていくのか？それは起業時の志に基づいて商製品やサービスを消費者に提供することで得る消費者からの感謝や喜びというサイクルが成り立ち、かつこれが日々大きくなることを名実ともに実感できるのである。この結果、業績改善に一喜一憂することなく漸次的に改善していくのである。このサイクルを綻ばせないために必要なことは、起業家本人が「やってみたい」と心から思う身近なことをあれこれ考えずに実行/実践してみることである。

そして、起業を始めるさいに抱いた初心を忘れず、身の丈を超えない範囲で行う事業規模の成長であれば、起業時に抱いた初心もまた稀薄することなく帯同できているのである。これは次のように言い換えることができる。

「その会社がなかったら世の中に大きな損失となってしまう、そんな中小企業を目指すのだ。いってみれば、他で代替が効かない、かけがえのない中小企業になっていくわけだ。世の中が必要としてくれるのだから、利益率もそこそこ高い。なによりも、経営は超のつくほど安定する。そう、事業は大きくするだけが能ではないのだ」(p.210)。

III. 企業は人なり

1. 人“財”

付加価値を創造するのが企業であり、その担い手である従業員(社員)が資産であると澤上(2020)は考えている⁷⁾。しかしながら、使用人の「存在」を企業会計は記帳しない⁸⁾。そうではなく、稼得された期間収益の計上額の正当性を論証するために、そのために費やした期間費用(労働力提供)という価値費消の発現を企業会計は記帳する。ここに使用人の価値犠牲(原因)があって、初めて稼得収益(結果)を得ることができたと観念する、つまり、両者の間に因果関係の成立を認め、これを費用収益対応の原則という概念を導入し企業会計は説明する。

費用収益の対応の原則に基づく説明が、一見すると、合理的なそれであるのは企業会計が価値費消の総計である期間費用に着目していることに起因する。企業と私人との間で労働契約が成立した時点(取引締結時)において、会社財産の増減を伴う簿記会計上の取引に該当しないことを根拠に、企業会計は使用人の「存在」を記帳しない。その代わりに、「結果」である期間収益から使用人の労働力提供(価値費消)を観念し、それを期間費用である「原因」に結び付け費用収益対応の原則という概念に依拠して企業会計の実践を説明する。

このように、因果関係の順番を考慮しない企業実態を描く企業会計の実践を受容する理由を、例えば、小池(1969、pp.111-112)は次のように述べている。「将来の利益に対応する人的資源への継続的な投資の額を区別することが困難であることと、人の金銭的評価が文明社会にあってはタブーであったからである」。換言すれば、「人的資源を評

価する場合には、一つは人的価値の尊厳を貨幣価値によってあらわすことの非論理的問題と、人的資源の一つ一つがもつ非会計的、質的価値の問題を含むがゆえに困難であるとされているのである」。

とはいえ、「人的資源」の重要性を投下資本の収益率に基づいて、小池(1969、p.110)は次のようにも述べている。

「(1)人的資源の投下の大きさが…利益の額の大きさを決定する。(2)人的資源の質的選択およびその開発訓練が将来の利益の大きさに影響を与える。(3)…コストを形成する物的資源、金銭的資源の測定および投下の執行は人である。…企業における…すべての費用は組織のだれかによって統制され得る…(、それ故、)…資本利益率を測定する際に人的資源の投下を度外視することができない」。

加えて、小池(1969)を擁護すべく、遠藤(1969、p.95)も次のように述べている。

「人的な資産勘定の長期的償却を招来するような経営政策は、多くの稼得をもたらしうる…。…従業員に対する研修の場合に限ってみても、長期的に観察すれば、その効果はその投下資本額を上回るのはむしろ普通といえよう。いなむしろ、これらの投資を通じてこそ企業の成長力は涵養されうる。このようにみれば、人的資産勘定残高のウェイトは、将来の収益力を予測するひとつの有力な手掛りといえることができる」。

以上のように、使用人による労働力提供(価値費消)が収益稼得に先行するにも関わらず、労働契約締結時に使用人の「存在」が記帳されず、使用人の業務遂行能力の提供済分を事後的に「期間費用」として浮上させ、記帳し、稼得収益との期間対応を企業会計は説明する。しかしながら、時の経過に逆らわず論理的かつ理論的に企業実態を説明できることは企業会計が現在提示する企業実態の精緻化に寄与するだろう。この点に着目し、私人と会社が労働契約を締結してから当該契約解除に至るまでの会計処理手続きに関する私論を本稿は展開したい⁹⁾。

労働契約締結後の私人は商法および会社法上の(商業)使用人という職位を会社によって付与され、使用人の行動が一定程度拘束される。これは労働契約で定められた就業時間中に定款に定められた事業内容に則って会社が使用人にその遂行を要請できることを意味する。これを会社の立場から言い換えると、会社は自ら会社財産を費消し事業内容を実現できないため、使用人に代理遂行させるのである。以上から、労働契約に基づいて就業時間中に使用人が会社財産を費消する立場を保持する限り、当該私人を会社財産の構成要素と解釈できる。

労働契約締結後の会社と私人(使用人)との関係を債権と債務の関係に類似すると考えることができる。ただし、どの側面が強調されるかによって会社財産が内包する属性のいずれかが顕在化する。例えば、通常、(a)会社は使用人に対して業務遂行を要請する権利を有する。(b)使用人は会社に対して会社財産のうち動産を費消し、定款に記載された事業内容という業務遂行に専念する義務を負う。これは会社が使用人に対して排他的支配可能性または管理可能性を有するといえる。当該可能性が最大であるのは私人が使用人として機能する就業時間中である。

他方、会社と第三者(外部者)との関係において、会社は使用人を会社財産と同様に債権と扱うことができる。(c)会社は使用人を含む会社財産を第三者に譲渡できる。したがって、(d)使用人は自由意志に基づいて予め既存の労

働契約を更改し「債権価値」を改善する権利を有する。なお、使用人は自らの「債権価値」を改善する機会提供を会社に請求する権利を有する。(e)使用人は会社との既存の労働契約を更改することができる。(f)使用人は既存の労働契約を解除し、第三者と新たな労働契約を結ぶ権利を有する。

労働契約締結を媒介にして会社(財産)と使用人という人的財産が相互補完的に「一对/一体」となって機能して初めて、定款に明記された事業内容を会社は遂行できる。例えば、大山(2021、p.33)はこれを裏付ける。それは「売上げと利益は誰が上げているのか。社員がモノをつくり、社員がモノを売り、社員が利益を出しています。組織の中で(物権を稼働/消費する、つまり)働いてくれる人が稼いでいるのだから、経営者は働く社員にとってよい会社を目指す。会社がよくなったら社員によいことをして、社員がよくなったら会社がよくなる」。

なお注意すべきことは、使用人を会社財産の一部と解釈できることが即座に当該資産に償却性を付与できることを必ずしも意味しないことである。なぜならば、使用人の業務遂行能力が枯渇しない土地が内包する属性と同じといえるからである。例えば、会社財産の取り替え等による刷新によって既存の使用人の業務遂行能力では適切な費消が妨げられる場合、それを減損損失として認識測定できる。ただし、これは既存の使用人の業務遂行能力の改善を志向する各種投資の実施によって改善強化できる。これを資本的支出と考え現有資産(後述)に加算する。

2. 人財の記帳

a. 労働契約締結

使用人が資産であると述べる澤上(2020)を踏まえた会計処理手続きを素描する。これは経済産業省(2020、p.22)の次の主張が動機付けになっている。その主張とは、「人材戦略は、経営戦略の実現、持続的な企業価値向上に繋がる戦略であり…現在どういう状態にあるのか…といった情報を、成果や価値創造との結び付きとあわせて積極的に発信すべきである」というそれである。労働契約締結時に使用人の「存在」とそれ以降の事象の変化を記帳するための私論は経済産業省(2020、p.22)の主張と完全に合致するだろう。

なお、次の事項を設ける。(1)会社と労働契約を締結した私人が使用人という職位を保持している期間を考察対象とし、年金問題等を所与とする。(2)使用人の給料と賞与を特に区別せず給与賞与と総称する。そのさい、便宜上、役員賞与も給与賞与に含める。(3)給与賞与の記帳を理論的に説明するために費用収益対応の原則に依拠するか否かを問わない。(4)使用人が享受できる福利厚生を所与とする。(5)使用人の業務遂行能力の枯渇を自助努力または主体的改善によって最小化および回避できる。そして、(6)以下の仕訳で示す金額が現在価値であるか名目価値であるか否か、そしてその換算/計算方法を所与とする。

企業の立場から雇用機会を解釈してみよう。これは応募者である私人の多彩な能力の中から業務遂行能力に注目し、これに特化した見積もりを行い(認識)、これを金額表示(測定)し合意を得る企業の行為である。そのさい、(a)当該使用人の業務遂行能力が枯渇しないこと、(b)使用人の精神状態や雇用環境がその発揮の程度に影響を与えること、少なくともこれらを当該使用人と企業は受容する。つまり、使用人の業務遂行能力というリスクを負担し、それを最大限に発揮させ収益稼得というリターンの享受を企業は志向する。

なお、労働契約を行うさいに交渉機会を設けるのは、応募者である私人の業務遂行能力を厳格に見積もる機会

を確保し、使用人として雇用した場合に会社が支給義務を負う給与賞与の少なくとも過大見積額の明定を企業が回避したいからである。当該見積合計額(生涯年収に相当)を低く抑えることは、収益稼得可能性の高位維持とその改善、つまり、損益分岐点の低位維持強化、に貢献するのである。

他方、企業は内規や職務規程を定め使用人の行動を方向付けると同時にこれを拘束および制限する。企業による使用人の行動範囲を狭めることの意味は、労働契約締結から当該契約解消(通常は定年退職時)まで、使用人の業務遂行能力を収益稼得に専念させ、収益稼得を少なくとも企業が持続的に計上できるための諸条件の維持強化することにある。したがって、労働契約の中に賞罰や福利厚生を明定しておくことは、使用人の多彩な能力を業務遂行能力以外に発揮させることを最小化させ、収益稼得に集中させるべく規律づけるための施策の一つなのである。

[仕訳 1]：労働契約締結時の仕訳

(借) 繰延人的資産	XXX,XXX	//	(貸) 繰延人的負債	XXX,XXX
------------	---------	----	------------	---------

[仕訳 1]の借方科目の繰延人的資産は生涯賃金の見積合計額である。これを労働契約締結時に企業が収益稼得に発揮させることができる使用人の業務遂行能力の評価額と解釈する。他方、貸方科目の繰延人的負債は、当該使用人が保持する業務遂行能力に対して、企業の要請に基づいて当該能力を発揮することに対して企業が弁済すべき債務の評価額と解釈する。これは当該使用人が労働契約締結時から当該契約を解除/終了するまでに発揮できる業務遂行能力に対する労働対価(生涯賃金)の評価額と解釈することができる。

次に、[仕訳 2a]を説明しよう。使用人の業務遂行能力の行使に対して、企業は給与賞与と称する現預金を支給する(貸方の現預金勘定)。これは使用人の行動を一定時間拘束、制限し、企業の要請を応諾させる権利を企業が行使する一方、当該要請に基づく業務遂行能力を行使した、使用人が拘束された時間と行動および限定された行動に対する報酬の支給を意味する(労働対価)。他方、借方の繰延人的負債は使用人が保持する業務遂行能力の獲得に対して、それを収益稼得のために使用させたことに対して企業が免除された債務消滅を意味する。

[仕訳 2a]：給与賞与の支給時の仕訳

(借) 繰延人的負債	X,XXX	//	(貸) 現預金	X,XXX
------------	-------	----	---------	-------

なお、使用人の業務遂行能力の行使後、使用人からの対価の支払い請求に応じることが困難な場合、[仕訳 2b]の仕訳を行い、(あ)使用人の業務遂行能力を収益稼得実現のために行使させたという事象の発生、ただし、(い)企業が当該行使に対する対価の支払いを完了(債務弁済)していないという事象の発生を記帳する。これらが企業の収益稼得の手段である会社財産の変化を意味する会計上の取引になるので、記帳対象になる。その後、企業の債務弁済を現預金の支給によって完了すれば、これを記帳する([仕訳 2c])。

[仕訳 2b]：給与賞与の支給が遅延になった場合の仕訳

(借) 繰延人的負債	XX	//	(貸) 未払給与賞与	XX
------------	----	----	------------	----

[仕訳 2c]：遅延になった給与賞与の支給時の仕訳

(借) 未払給与賞与	XX	//	(貸) 現預金	XX
------------	----	----	---------	----

次に、各種研修機会を企業が使用人に提供する場合の会計処理手続きを考えよう([仕訳 3a])。使用人の業務遂行能力の維持改善を意図して各種研修機会のために企業が現預金を支出する場合(貸方の現預金勘定)、当該支出額

を研修費勘定等の勘定科目を用いて記入する。当該研修費を費用収益対応の原則に基づいて当期の期間費用の一つとして理論的および論理的に説明することが極めて不可能に近い。したがって、使用人の業務遂行能力の維持強化目的のために発生した営業費用(期間費用)という直感的説明に委ねるに止める。

しかしながら、研修機会を活用して業務遂行能力の維持改善を図ったことの効果を当期の期間収益稼得にのみ有効であると限定できないという事実は、当該研修費を負担する企業とその機会を活用した使用人との間の労働契約を当該使用人が解除しない限り、当該使用人の業務遂行能力の行使に対する権利を企業が保持し続けていることを意味する。これは当該支出相当額の繰延人的資産が増加したと同時に企業による当該資産の使用にともなう給与賞与の支払債務も併せて増加することを意味する。したがって、[仕訳 3b] を[仕訳 3a]と併記する。

[仕訳 3a] : 使用人の人的資本の維持改善支援の支出(研修費)

(借)	研	修	費	XX	//	(貸)	現	預	金	XX
-----	---	---	---	----	----	-----	---	---	---	----

[仕訳 3b] : 使用人の人的資本の維持改善の効果

(借)	繰	延	人	的	資	産	XX	//	(貸)	繰	延	人	的	負	債	XX
-----	---	---	---	---	---	---	----	----	-----	---	---	---	---	---	---	----

[仕訳 3b]の借方の繰延人的資産勘定の計上額は、少なくとも研修費として支出した現預金の金額相当の業務遂行能力の維持改善が図られたこと、その結果、当該金額相当の業務遂行能力の維持改善にともない給与賞与として企業が支払う債務も併せて増加することを意味する。これは[仕訳 3a]の仕訳を前提とした [仕訳 3b]の仕訳である。そのさい注意すべきことは、繰延人的資産の金額は使用人が研修機会を活用したことによって習得した業務遂行能力の追加分に対する見積分を金額表示したものであり、したがって、所与の程度の誤差を含むことである。

研修機会を活用して習得した業務遂行能力の追加分/改善分が研修費として支出した現預金の金額と等価であることを正当化する根拠を取得原価主義に基づく資産評価の考えの適用に求める。使用人の業務遂行能力の程度を誰もが納得できる手法を用いて観察および評価できない以上、当該研修機会に参加した使用人の業務遂行能力の追加習得分を使用人の業務遂行能力の維持改善に寄与する研修機会の提供に投じた現預金の大きさに代理させることは、いずれ収益稼得に貢献する以上、理にかなっている。

ここで「理にかなっている」とは、誰もが理解できると同時に納得できる手続きに則って計算できることを意味する(ただし、当該算定額の正誤を誰もが評価できない、せいぜい妥当であるか否かの評価ができるに過ぎない)。例えば、利益平準化の志向によって均等の損益計算(損失均分)を実践することが財務会計の本質と考える沼田(1956、pp.99-100)は次のように主張している。

「財務会計はそれ自体の理論を有し・・・正しい計算が常に・・・正しい・・・とはいいい得(ず)・・・正しい計算が不可能か不確実であるような場合には一層正しい財務会計の処理を強く打ち出す必要がある。・・・このことは一見、如何にも政策的であって(も)・・・財務会計の本質に適合する(場合、この)・・・方法こそ理論的(なのである。ただし)、・・・その理論は計算の正確性についての理論に限られる」。

普通の真理こそが正しいと考える場合、沼田(1956)を腑に落ちない見解と解釈するだろう。この点を渡邊(1993、

p.97)は「ルールの適用・運用を考えるとときに、確実な核心と疑わしい半影という二重性が存在することを看過することはできない。換言すれば、ルールは程度の差こそあれ、曖昧な周縁もしくは開かれた構造を自己の内に包摂する」と補足説明する。ここで「確実な核心と疑わしい半影」または「曖昧な周縁もしくは開かれた構造」とは、会計処理手続きを行う経営者の意図や財務諸表の公開後に被る影響によって揺れ動く経営者の思考を示唆する。

なお、使用人の業務遂行能力を過小評価または過大評価していた場合があり得るだろう。例えば、三つ指摘したい。(i)使用人の意向に反する配置転換や担当業務への不応で企業が被る機会損失、(ii)時流の技術革新に対して使用人が適応できるまでに被る企業の機会損失、(iii)競合他社よりも好待遇の労働契約に基づいて雇用した使用人の業務遂行能力に関する決算時の評価替え等である。業務遂行能力の「目減り分」は学習による改善が可能なため使用人の業務遂行能力の枯渇ではなく、したがって償却ではなく減損項目である。これは[仕訳 4]で示される。

[仕訳 4]：使用人の業務遂行能力が陳腐化/劣化した場合

(借) 繰延人的資産損失	XXX	//	(貸) 繰延人的資産	XXX
--------------	-----	----	------------	-----

b. 労働契約破棄

本節は経営者の管理不可能な要因に起因する使用人との労働契約破棄に関する各種事象の記帳例を考えてみよう。[仕訳 5a]は使用人の意思とは無関連に、企業が労働契約を破棄した場合(例えば、経営不振による人員整理等である)の記帳例である。借方の繰延人的負債勘定の金額は解雇した使用人に対して労働契約締結時から労働契約終了時(明定した退職年齢)までの間に企業が負う給与賞与の合計額(生涯年収)のうち、在職期間に支払った給与賞与の金額を控除した債務残高を意味する。

貸方の繰延人的資産勘定の金額は辞職時における使用人の業務遂行能力の金額表示である。当該金額は当該使用人の業務遂行能力が相対的に低い場合を示した。これは本来ならば企業が負う債務の消滅に、当該使用人が辞職したため、寄与したことを示し、これを貸方の繰延人的資産戻入益勘定を設け、その節約額を示す。これは辞めて欲しい使用人を企業自ら解雇することが困難な状況、つまり、割増退職金の支給を加えた希望退職者を募り、これに応じた使用人の辞職に関する事象を想定していることを意味する[仕訳 5a]。

[仕訳 5a]：会社都合による人員削減

(借) 繰延人的負債	XX,XXX	//	(貸) 繰延人的資産	X,XXX
割増退職金	X,XXX		現預金	X,XXX
			繰延人的資産戻入益	XXX

他方、[仕訳 5b] は企業の人事戦略に反して使用人自ら辞職する場合、当該使用人の辞職は期待外の損失を借方の繰延人的資産損失勘定に反映させる。これは辞めてほしくないと考えていた使用人が、企業の意に反して辞職した場合を想定している。当該使用人が企業を辞職した場合、企業の収益稼得活動への貢献が大きいと期待していた使用人の流出となり、これが以降の当該活動の貢献度を弱めることを表すために借方に繰延人的資産損失勘定による記帳を行う。

[仕訳 5b]：自己都合による使用人の減少(収益稼働活動への貢献度が極めて高いと評価していた使用人の減少)

(借) 繰延人的負債	X,XXX	//	(貸) 繰延人的資産	X,XXX
繰延人的資産損失	XXX		現預金	X,XXX

そして最後に、使用人の都合による企業との間で締結した労働契約解消の場合を考えよう。これは、例えば、自己都合による退職(使用人自らが労働契約を破棄すること)、使用人の死亡や死去等である。いずれの理由による場合であっても、労働契約締結時に明定した諸事項のうち退職期日からこれらの事項が生じた期日までに当該使用人が業務遂行能力を用いて業務を遂行したならば稼働できた給与賞与を受領する権利と企業が負うべき債務がそれぞれ消滅するので、借方の繰延人的負債勘定の金額と貸方の繰延人的資産勘定の金額とを相殺消去する。

[仕訳 6]：使用人都合の労働契約破棄：自己都合退職や死去・死亡等

(借) 繰延人的負債	XXX	//	(貸) 繰延人的資産	XXX
			繰延人的資産戻入益	XXX

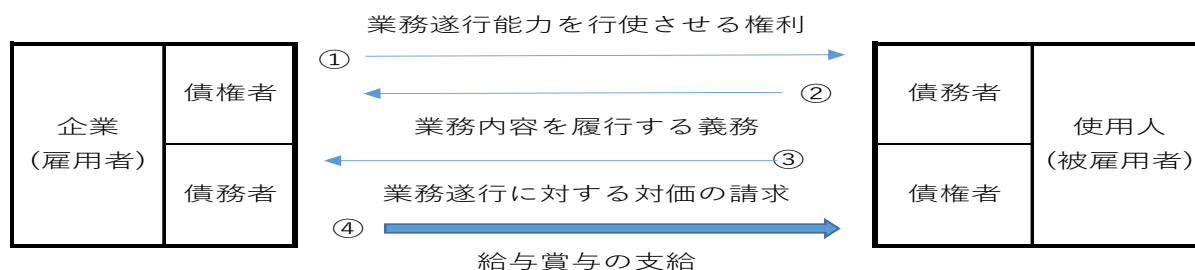
c. 考察

1. 業務遂行能力の資産性

労働契約締結後、企業は私人に使用人という職位を与えると同時に使用人が保持する業務遂行能力を会社財産の一部と考え、扱うことができる。これに基づき、使用人を企業会計の記帳対象とし、III-2 の一連の仕訳例を提示することで、本稿が提唱する考えを具現した。本項は次の二点に着目し、本稿が説く私論の説得力を強化する。まず、使用人の業務遂行能力を会社財産の一部とみなすことができる論拠を考察する。次に、使用人の業務遂行能力に資産性を認めることが経営者の価値観に与える影響について考察する。

労働契約締結後の企業と私人との関係は雇用者と使用人との関係になる([図 1])。労働契約締結後、企業は使用人が保持する能力の一部を業務遂行能力として行使させる権利を保有する債権者になる(①)。他方、使用人は保持する能力の一部を債権者である企業の要請(業務内容)に応えるために業務遂行能力を行使する義務を負う債務者になる(②)。労働契約締結とは、使用人が保持する能力の一部である業務遂行能力をめぐる権利義務の関係の成立を意味する。加えて、当該契約の交渉/更改とは、これらの関係の程度を決めることを意味する。

[図1]労働契約締結後の企業と私人であった使用人との関係



使用人の業務遂行能力(人的資産)を記帳対象にしてこなかった根拠の一つを、例えば、小池(1969, p.111)は「将来の利益に対応する人的資源への継続的な投資の額を区別することが困難であることと、人の金銭的評価が文明社会にあってはタブーであった」と述べている。しかしながら、労働契約締結が使用人の業務遂行能力に関

する債権債務関係の成立であると考えられる以上、債権評価額の認識測定(貸借対照表価額)を企業が持っている採用活動から観察でき、その結果、直観的理解だけではなく論理的なそれも得ることができる¹⁰⁾。

使用人の業務遂行能力を債権に分類できる(会社)財産の一部と考えるのは「財貨の与える社会生活上の利益を内容とする権利であって…経済的価値を有し、譲渡…の客体となしうる権利」[米倉(1983、pp.182-3)]だからである。そのさい、当該債権はその行使に関する排他性がない点に注目しておこう。当該属性が付随することに起因して、労働契約締結後、使用人の能力の一部を業務遂行能力として行使させるべく、一定程度の拘束/制限という排他的支配可能性または管理可能性の維持強化を図る内規を規定するインセンティブを企業はもつ。

他方、保持する能力に対して業務遂行能力が占める割合を調整できる自由裁量を堅持するインセンティブを使用人はもつ。これは企業の意向に沿った職歴を積み重ねさせられるという従属関係に立つのではなく、自らが描くキャリアパスに沿った業務遂行能力の維持強化を図り、それを労働市場に積極的に売り込み譲渡可能性の最大化、その結果である転職を使用人が志向することも示唆する。保持する業務遂行能力という「債権の財産化」[米倉(1983、p.188)]の志向に基づいて、当該債権価値を常時高めるインセンティブを使用人は併せ持っている。

とはいえ、使用人の業務遂行能力という債権価値が、企業との労働契約が機能する雇用期間に限って、担保されているという事実は次のことを教えてくれる。それは使用人の業務遂行能力という債権価値の最大化が私人の立場よりも使用人のそれの方が相対的に志向しやすいことである。企業自らが収益稼得を行うことが不可能であるため、労働契約を締結し、企業は本来ならば自らが行う収益稼得活動を使用人に代理させ自らの目的を達成する。したがって、当該活動の維持強化を図るため使用人の排他的支配/管理の完全掌握を企業は選好する。

ただし、労働契約締結後における企業との従属関係を嫌悪するものの、当該関係を自ら破棄することが業務遂行能力という債権価値の毀損を招来することを理解している使用人は、機会主義的行動に基づく「債権の財産化」を選好する。以上の考察は企業と使用人とが相互補完関係と互惠関係にあることを示唆する。使用人の業務遂行能力の維持強化を図ること(研修費負担)は収益稼得活動の改善を高めるだろう。しかしながら、研修実施後、改善された使用人の業務遂行能力という債権価値の改善は当該使用人の転職可能性を高めるだろう。

使用人の業務遂行能力の維持強化を図る研修機会の提供は、他の事項を所与とすれば、当該使用人を労働契約によって一定程度拘束できる企業の収益稼得活動に貢献する。とりわけ、当該企業の現有資産と使用人の業務遂行能力とのシナジー効果を実現することは当該企業の収益稼得活動の顕著な改善を招来する。したがって、使用人の業務遂行能力という債権価値(資産性)の改善は当該企業の現有資産とのシナジー効果をどの程度発揮させることができるのかに依存する。ただし、使用人の業務遂行能力の改善は当該使用人の転職可能性に寄与する。

前述のような囚人のディレンマに直面する企業が使用人の業務遂行能力の維持強化を怠ることは収益稼得活動にとどまらず企業の存続可能性の維持強化を脅かしかねない。したがって、使用人に研修機会を提供することは企業の収益稼得能力の維持強化のために必要な犠牲である。とはいえ、当該研修機会の提供が使用人の業務遂行能力改善に必ずしも貢献しない場合、企業を取り巻く経営環境に適応できないことに起因する当該能力の陳腐化を招来する可能性がある。これは企業の収益稼得可能性を損なう事象(減損損失)として記帳する必要がある。

以上からわかることは、労働契約締結後の企業と使用人との関係、つまり、使用人の業務遂行能力をめぐる債

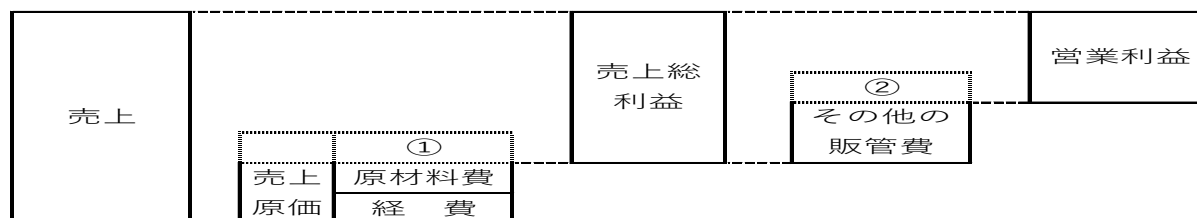
権債務関係が堅牢ではないということである。これを[図 1]を用いて説明しよう。労働契約の骨子①②)、つまり、企業の業務遂行能力の行使の要請に基づき使用人が業務遂行を完了し、この事象に基づいて使用人が対価の請求を行う③は、企業と使用人との債権債務関係を弱めるか破綻を招く機会になる可能性を含む。これは収益稼得の実現が、使用人に対する債務弁済(現預金による給与賞与の支給)を必ずしも保証しないことを示唆する。

収益稼得の実現が使用人に対する債務弁済を必ずしも担保しない以上、企業の存続可能性の少なくとも維持ができない限り、当該債務弁済の可能性の改善が企業はさらに困難になる。当該債務弁済相手が企業の収益稼得活動を担ってくれる「代理人」である使用人の期待を弱め、反する企業の行動は自身の収益稼得活動の担い手を失うことにしか寄与しない。したがって、企業が行うことは当該債務の弁済が少なくとも完了できるまでの収益稼得活動と資金調達可能性の維持とこれを担保する会社財産の保全と透明性改善に専念することである。

2. 損益構造の変化が経営者の価値観に与える影響

給与賞与という勘定科目を期間損益計算に算入させる必要がない会計処理手続きを行う場合、当該勘定科目に着目した経営者の価値観に与える影響を考えてみよう。[図 2]は損益計算書の中の営業損益の部を簡略化して示したものである。労働契約に基づいて使用人が業務遂行能力を行使したことで発生した、いわゆる当期の期間費用に含まれる人件費は売上原価を構成する①「労務費」と販売費および一般管理費を構成する②「給与賞与」の二つの勘定科目に分解できる¹¹⁾。

[図2]損益構造の変化



製造・生産活動および研究開発活動に従事する使用人の業務遂行能力の行使分を①労務費として計上しなくなることが経営者の価値観に与える影響を考察する。まず、経営者は従来よりも収益管理に集中できると期待される。販売価格を決定するさい、使用人の業務遂行能力遂行によって創出された「価値」の見積額を売上総利益とする価値観を経営者はもつだろう。これは業務遂行能力が相対的に高い使用人を雇用することが他の諸費用の節約分または付加価値の追加創出分を販売価格に転嫁する値付けを経営者が取り易くなることを意味する。

産出された付加価値の見積額を売上総利益と解釈する場合、当該見積額は研究開発活動、生産および製造活動のために行使された使用人の業務遂行能力が産出した付加価値を反映する。有形固定資産を駆使して原材料の消費・加工を施し、競合他社の追従を許さぬ商製品の上市は当該商製品が消費者の購入可能性を高め、その結果、当該企業の収益稼得可能性を改善するだろう。①労務費の計上を要しない記帳方法は付加価値に着目した値付けとこれを達成できる業務遂行能力をもつ私人の雇用を重視する経営者の価値観形成に寄与するだろう。

会計学で主張される 5 つの利益の第一の利益である売上総利益を含む収益稼得に費やされた販管費管理の巧拙は第 2 の利益である営業損益の程度を決める。これは販売費および一般管理費に分類される諸費用発生に貢献す

る使用人の業務遂行能力が当該費用管理の巧拙に反映されることを意味する。例えば、(a)宣伝広告費の効果測定を適切に評価できる使用人の雇用と(b)減価償却費の計上額から読み取る設備・備品(情報機器)に関する使用人の業務遂行能力(操作能力)の巧拙もまた販管費の計上額、したがって、営業損益の程度に影響を与えるだろう¹²⁾。

以上の考察から、本稿が提唱する使用人に関する会計処理手続きの変更によって、使用人の業務遂行能力の程度が収益稼得可能性に与える影響に注視する経営者の価値観形成への転換を期待できることを論じた。これを本項は損益構造の変化に着目して提示した。このような収益稼得可能性が使用人の業務遂行能力の程度に依存することを踏まえると、当該経営者の価値観形成は、必然的に、私人を雇用する人材戦略や使用人の業務遂行能力の活用を練る人事戦略と関連づくことになり、経済産業省(2020)の狙いに首尾一貫する。

経済産業省(2020)に沿った人材および人事戦略の経営者による実践が本稿の提唱する使用人の業務遂行能力に関する会計処理手続きの導入に対する期待は収益稼得活動のために費消することを「待つ」諸項目を貸借対照表が表しているとする会計学が自明の理とする貸借対照表観を払拭することにある。貸借対照表は収益稼得活動を消極的に支えているのではない。むしろ、持続的に企業が存続できるための「糧」である収益稼得のために活用できる会社財産の充実度、つまり、経営者の人事戦略の具現度を積極的に表すのが貸借対照表なのである。

VI. むすび

使用人の業務遂行能力を行使することによって、企業は収益稼得活動を実践できる。労働契約締結によって私人を使用人として雇用しない限り、企業は収益稼得活動を自ら行うことができない。とすれば、使用人は企業にとって会社財産であり、酷使し使い捨てられる「犠牲」者ではありえない。しかしながら、企業会計は使用人をコストとみなし、給与賞与といった費用処理を行っている。この乖離に着目し、本稿は使用人の業務遂行能力を会社財産と考える記帳方法を提示した。この提示は経済産業省(2020)の主張に沿ったものと期待される。

注)

- 1) 丸カッコ[(p.X/pp.X-Y)]表記は、特段の断りがない限り、澤上(2020)の引用である。
- 2) 本節は澤上(2020、第一章)の要約である。
- 3) 水道哲学の概要は弓狩(2014、pp.89-98)および次の Web-site に基づいている。
<https://www.panasonic.com/jp/corporate/history/chronicle/1932.html>
- 4) 本節は澤上(2020、第二章)の要約である。
- 5) 本節は澤上(2020、第三章)の要約である。
- 6) 本節は澤上(2020、第四章)の要約である。
- 7) 「会社」と「企業」という用語を、文脈に応じて、相互互換的に使用している。
- 8) 本稿が使用する「使用人」という用語は取締役会の構成員を除く「重要な使用人」である執行役員も含む。
- 9) 使用人と会社財産との関係を考えるにあたって、本稿は米倉(1999、pp.181-220)を参考にしている。
- 10)例えば、新卒予定者の採用および中途採用の求人票に初任給または年俸(給与賞与の総額)が表記されていることは、たとえこれが概算額/見込額であったとしても、応募者の業務遂行能力に対する評価とそれを金額表示で

きる能力を企業が保持していることを示唆する。

- 11)2014年3月31日以降に終了する事業年度に関して、連結財務諸表においてセグメント情報を注記している場合、財務諸表提出会社(親会社)の単体財務諸表における製造原価明細書の開示が免除されることになった。連結財務諸表における連結製造原価明細書の開示がそもそも行われていないものの、製造原価明細書の「実績値」活用した考察は、今まで以上に、何らかの限界を踏まえて分析しなければならなくなった。なお、当該明細書の開示の免除に関する経緯について、例えば、川島(2017)を参照されたい。
- 12)鶴(2013、pp.3-4)は情報機器の操作能力の改善だけではなく、当該機器を「手段」として活用し、必要な情報を得、その上で当該情報の分析力の程度が重要であることを主張している。

<引用文献・参考文献>

- 芦部信喜、星野英一、竹内昭夫、新堂幸司、松尾浩也、塩野 宏、1983、『財産』(岩波講座基本法学 3)、岩波書店。
- 遠藤久夫、1969、「人的資源の会計の展開」、『産業経理』、第 29 巻、第 4 号、pp.91-98。
- 大山健太郎、2019、「会社の目的は永遠に存続することである」、『DIAMOND ハーバード・ビジネス・レビュー』、第 46 巻、第 2 号(通巻 389 号)、pp.28-39。
- 奥村誠次郎、1969、「終身雇用・年功序列型人事の日本企業と人財勘定」、『産業経理』、第 29 巻、第 4 号、pp.99-108。
- 川島和浩、2017、「製造原価明細書の開示免除に関する考察」、『苫小牧駒澤大学紀要』(苫小牧駒澤大学)、第 32 号、pp.1-27。
- 小池 明、1969、「人的資源会計への接近」、『産業経理』、第 29 巻、第 4 号、pp.109-115。
- 阪本安一、1956、「資本的支出と収益的支出」、『産業経理』、第 16 巻、第 10 号、pp.110-116。
- 澤上篤人、2020、『ブレない経営』、飛鳥出版社。
- 経済産業省、2020、『持続的な企業価値の向上と人的資本に関する研究会報告書』、持続的な企業価値の向上と人的資本に関する研究会、経済産業省。
- 鶴光太郎、2014、『人的資本・人材改革』、RIETI Policy Discussion Paper Series 14-P-00、独立行政法人経済産業研究。
<https://www.rieti.go.jp/jp/publications/pdp/14p005.pdf> [2021 年 1 月 11 日入手]
- 沼田嘉穂、1956、「資本的支出と収益的支出についての理論と実務」、『産業経理』、第 16 巻、第 10 号、pp.99-103。
- 馬場克三、1956、「資本的支出と収益的支出」、『産業経理』、第 16 巻、第 10 号、pp.94-97。
- 山下勝治、1956、「俗用語の資本的支出・収益的支出」、『産業経理』、第 16 巻、第 10 号、pp.88-93。
- 米倉 明、1983、「財産の私法上の保護」、芦部他(1983)所収、pp.181-220。
- 弓狩匡純、2014、『日本人の誇りを呼び覚ます魂のスピーチ』、廣済堂。
- 渡邊 進、1956、「資本的支出概念の変貌」、『産業経理』、第 16 巻、第 10 号、pp.104-109。
- 渡邊康良、1993、「資本的支出と収益的支出の区別」、『会計』、第 144 巻、第 2 号、pp.92-106。

流通科学大学リサーチレター発行一覧

No.	著者	タイトル	発行年月
1	福井 誠	企業におけるEnterprise2.0導入の成功要因 －IBMのJamと久米繊維工業の事例による－	2008年2月
2	山下 貴子 中村 隆	家計の金融資産選択行動分析 Ⅰ－ベイズ型コウホート分析の適用－	2008年2月
3	濱本 隆弘	企業の社会貢献を学ぶケース - パタゴニア -	2008年5月
4	東 利一	コト・マーケティング - 顧客をコトとして捉える -	2008年9月
5	横山 斉理 柳 到亨	東アジアの商業における事業継承の実態に関する比較調査	2008年11月
6	清水 信年	ミラノサローネ2008への日本企業出展に関する評価記事編纂	2009年2月
7	安 熙錫	日本企業の海外経営 Ⅰ－ベトナムの事例Ⅰ－	2009年12月
8	白 貞壬	木製組み立て家具製造小売の商品構成に関する一考察	2010年3月
9	白 貞壬	Historical Analysis on the First Japanese Home Furnishing Chain Store of Nitori	2010年3月
10	山下 貴子 中村 隆	家計の金融資産選択行動分析 Ⅱ－ベイズ型コウホート分析を用いた日米比較Ⅰ－	2010年3月
11	山下 貴子	リーマン・ショック後の金融資産選択行動	2010年3月
12	本間 利通	内部通報制度の導入状況	2010年5月
13	高橋 広行	外資系企業の現地適応に関する一考察 Ⅰ－LUSH(ラッシュ)の事例を通じてⅠ－	2012年3月
14	孫 美灵	企業側の視点からみた内部統制制度の導入	2012年5月
15	高橋 広行 岡山 武史	リテール・ブランド構築モデルの検討	2012年6月
16	崔 相鐵	Why does Lotte Shopping of Korea go global? :Birth of hybrid retailer and its business development for global retailer	2013年1月
17	孫 美灵	内部統制制度の導入効果に関する一考察	2013年3月
18	白 貞壬	How Do We See the Success of a Foreign Retailer in a Mature Retail Market? :Interaction between Costco and Japanese Consumers	2014年3月
19	山下 貴子 中村 隆	リーマン・ショック後の米国家計金融資産選択行動	2014年3月
20	島田 奈美	減損手続きにおける資産のグルーピングについての考察	2014年3月

流通科学大学リサーチレター発行一覧

No.	著者	タイトル	発行年月
21	山下 貴子	家計の金融行動と金融ケイパビリティ	2014年6月
22	孫 美灵	学園祭模擬店プロジェクトを通じた教育事例 —簿記会計教育を主な目的として—	2015年2月
23	東 利一	「モノからコトへ」は何を意味したのか —コトの時代的意味の解明と消費の類型化—	2015年3月
24	東 利一	コト・マーケティングの解明 —顧客体験を基にしたマーケティング—	2015年4月
25	東 利一	ビジョナリー・マーケティング —コト・マーケティングのインフラとしてのビジョン経営—	2015年6月
26	白 貞壬 ズオン テイトウイ	ベトナムにおける小売業の現状と課題	2016年6月
27	孫 美灵	アメリカにおける会計のPh.D.教育 —Basu教授のPh.D.セミナーを中心に—	2016年8月
28	向山 雅夫	眼鏡流通システムの動態 —展開過程とその特徴—	2017年3月
29	白 貞壬	フィリピンにおける地元小売企業の成長と外資の参入障壁	2017年9月
30	向山 雅夫	眼鏡流通システム変動メカニズムの複雑性(Ⅰ) —新業態の成長と眼鏡の独自性—	2019年2月
31	向山 雅夫	眼鏡流通システム変動メカニズムの複雑性(Ⅱ) —新業態の革新性とシステム変動—	2019年12月
32	来栖 正利	株主への利益還元策から読み解く日本企業の配当政策	2020年12月
33	洪 性舜	地域ブランド研究に関する一考察(Ⅰ) —諸研究の展望とその特徴—	2021年3月