

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

木村 幾也

目 次

1. はしがき
2. 財務諸表制度における調整の系譜概要
3. 商法改正案と包括規定の意義
4. 「修正案」の検討
 - (1) 「正当な理由」の削除による影響
 - (2) 損益計算書の示す当期純利益の内容の変化
 - (3) 重要性の原則
 - (4) 資本準備金に該当しない資本剰余金の表示
 - (5) 引当金に関する検討事項
5. むすび

1. はしがき

大蔵省企業会計審議会第1部会（部会長，番場嘉一郎教授）は，昭和44年2月以来，商法の計算規定並びに株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則（以下「計算書類規則」と略称）と企業会計原則並びに財務諸表規則との調整について審議を重ねて来たが，同年8月7日「企業会計原則修正案」と「企業会計原則注解修正案」を大蔵省証券局幹事試案として発表し，更に同年12月16日「企業会計原則修正案」（以下「修正案」と略称）と「企業会計原則注解修正案」（以下注解修正案」と略称）を発表した。

また法制審議会商法部会は同じく昨年7月16日に「株式会社監査制度改正要綱案」（以下「要綱案」と略称）を発表，更にこれを骨子とし，これにその後の審議によって追加された「第15 商業帳簿」「第16 従属会社株式の評価」等の条

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

項を加えて、その標題も改め「商法の一部を改正する法律案要綱案」(以下「改正案」と略称)を決定公表した。

本稿では、この「修正案」「注解修正案」と「要綱案」「改正案」によって姿貌を遂げんとしているわが国の財務諸表制度について若干の検討を試みたいと思うものである。

2. 財務諸表制度における調整の系譜概要

「修正案」の前文にあたる「商法と企業会計原則との調整について」と題する報告書によれば、「要綱案」は職業的専門家としての公認会計士による監査を商法にとり入れることを改正の主題の一つとしており、これによる監査制度の円滑な実施を確保するためには、商法と証券取引法との会計基準を一致させることにより、両監査の実質な一元化を図ることが緊要であると説いている。そして商法の監査制度に公認会計士監査をとり入れた場合には、拠るべき会計基準をめぐって無用の混乱を生ずるおそれがあるから、商法と証券取引法との会計基準が一致し、同一の会計基準に従って監査が行なわれることを明確にする規定、たとえば「本法に定めのない事項については、一般に公正妥当と認められた企業会計の基準に拠るべきこと」といったような規定、所謂「包括規定」を商法に置く必要性が主張されている。

そもそもわが国の企業会計実践においては、周知の如く一方に商法および「計算書類規則」と、他方に企業会計原則および財務表規則との二つの流れがあり、この調整はつとに昭和26年の「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」に既に謳はれて以来の問題なのであった。⁽¹⁾

株式会社が株主総会に報告する計算書類は、会計処理に関しては商法の会計規定に則り、用語様式等の表示に関しては法務省令「計算書類規則」によらねばならない。然るに証券取引法の適用を受ける会社が、同法の規定に基いて大蔵大臣に提出し、かつ、一般投資家に公開する有価証券届出書および有価証券報告書に記載する財務諸表は、表示に関しては、同法第193条において「この法律の規定

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、大蔵大臣が一般に公正妥当であると認められるところから従って大蔵省令で定める用語、様式および作成方法により、これを作成しなければならない」と規定されている。会計処理に関しては、同法第 193 条第 2 項により強制されている公認会計士の監査証明について「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に基いて処理されていなければ、限定意見を付さねばならないとされており、しかも同省令の取扱通達では、一般に公正妥当と認められる慣行に従って実施されたものをいうとし、その「監査実施準則」においては、財務諸表が企業会計原則に従っているかどうかを確かめねばならないとされているから、結局は間接的に企業会計原則によるべきことが強制されていると理解されることとなるわけである。

もっとも、この点に関しては証取法監査における監査基準とされる「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」が企業会計原則のみを指すのかどうかという議論がある。即ち商法のように国会の議決によって成立したものは勿論、「計算書類規則」または財務諸表規則のように行政機関が法律によって与えられた権限に基いて作成したのも当然一般に公正妥当と認められる基準に含まれるとし、更に「企業会計原則が一般に公正妥当と認められる基準であるからこそ規範性を付与されているのであれば、客観的にみれば、規範性を有するものは、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準であって、企業会計原則ではない」という論議も成立つかも知れない。⁽²⁾

そしてそれゆえ、かりに企業会計原則に違反する会計処理をしても、その会計処理が他の実質的に権威のある支持を受けている原則に従っていることを企業が証明することが出来れば、限定意見の対象とはならないという余地があっても良いはずである。という論議がこれである。

まさしくロジックとしては確かにその通りである。しかし現実にそのような証明をなし得る、若しくは証明はなし得ても、会計慣行に照してその妥当性を第三者に納得せしめ得るような事例が、少くともある程度重要な会計事実についてあり得たであろうか。「適法にして不適正」の意見が附される場合を慎重に検討し

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

てみななければならない。

ともあれ、昭和24年9月に企業会計原則が制定された当時の会計実践に対して果した指導原理としての、また実践規範としての役割は、その前文に「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あたって従わなければならない基準である」とある如く画期的なものであった。商法は当時依然として、例えば資産評価について時価以下主義をとっていたが、企業会計原則は「取得原価主義」を唱えたことを想起するだけでも、その指導原理としての役割を過少評価することは出来ない。また「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」指導原理として商法のみならず、税法にも多大の影響を与えながら、企業会計原則自体も昭和29年の部分修正と注解の発表、昭和35年から始まる「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」の発表等数度にわたる改正を通じて、昭和37年の「商法計算規定」の大改正と、昭和38年の「計算書類規則」の制定に影響を与え、わが国財務諸表制度に大きな貢献をなしつつ、社会制度としての変革を遂げて来たことは否めない事実であろう。

3. 商法改正案と包括規定の意義

「改正案」によれば、今回の商法改正の重点は、先づ第一に監査役制度の強化を目的とした監査役に対する大幅な権限の附与であり、第二には資本金1億円以上の大会社について、公認会計士または監査法人の監査を受けなければならないとしたことである。この背景には勿論昭和40年の山陽特殊鋼の紛飾決算をはじめ、日通事件、日本テレビ事件等一連の不正事件があり、公認会計士の監査意見を株主総会に反映させることの必要性への認識がたかまり、またそれに伴って監査役制度廃止への対応策とも考えられる監査役への業務監査権限の附与となったわけである。

「改正案」による監査役の権限拡大の要点としては次の如き諸点が挙げられる、

1. 取締役に対する営業報告聴取権および、業務財産状況調査権

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

2. 取締役会出席権および意見陳述権
3. 株主総会提出議案調査権および意見報告権
4. 取締役に重大な違法行為等がある場合の株主総会招集請求権
5. 代表取締役に違法行為等がある場合の取締役会招集権
6. 取締役の違法行為差止請求権
7. 取締役との訴訟につき会社を代表する権限
8. 株主総会決議取消の訴権，増資，減資，合併，設立無効の訴権
9. 会社の整理，特別清算開始の申立権
10. 取締役の監査役に対する3ヶ月ごとの営業概況報告義務
11. 会社に著しい損失をおよぼすおそれのある事実を発見したときの，取締役の監査役に対する報告義務

等があり，この他

1. 任期を3年とすること
2. 取締役の監査役に対する定期的および臨時的報告義務
3. 監査費用の請求権
4. 選任，解任に関する保護

等がある。なお，①取締役の解任訴権，②大株主の監査役候補指名権，③監査役の次期候補指名権が，法務省民事局試案では謳はれていたが，①については，株主総会の最終的判断に委ねるべきであり，③については，監査役が常に取締役会に出席して意見を述べることになっているから，あえて指名権を与えれば，混乱を生ずるとして，反論があり，これら①②③については「改正案」では採用されなかった。⁽³⁾

「改正案」の第二の重点たる資本金1億円以上の大会社に対する公認会計士による監査の制度化については，証券取引法に基づく監査と，商法に基づく監査を共に公認会計士が行なうところから，商法の計算規定と企業会計原則とを調整する必要性について主張のあることは前述の通りである。

およそ企業の会計監査には尺度ともいうべき一定の基準（法令，定款，会計処

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

理および報告の基準)があつて、これが明確に規定されており、これに照して監査人の意見の表明があるからこそ社会制度としての企業会計の極めて重要な利害調整機能が全うされるのであつて、照らすべき尺度が、商法と証券取引法では異なるから、これを調整して一元化する。そうでないと同一会社の同一時期の財務諸表について、同一の会計監査人が異なる意見を表明やねばならなくなるおそれがある。これは徒らに利害関係者をしてその判断を迷わせるものであつて、それでは商法に初めて外部監査の制度を導入した意義が失はれてしまうばかりか、却つて混乱を招来するかも知れない。そこで両監査制度の一元化をはかることが、調整のポイントであつて法制審議会も企業会計審議会もあげてこの線に沿つて検討審議を重ねて来たわけである。

そしてこのような、商法に包括規定を置くことの必要性を説く立場に沿つて「修正案」は大きく商法に歩み寄り、また「改正案」もその第15商業帳簿の1の2に「商業帳簿の作成に関する規定の解釈については、公正な会計慣行を斟酌しなければならぬ」という、「要綱案」になつた項目をとり入れたのである。⁽⁴⁾

しかしながら、この点に関しては必ずしも商法の計算規定と企業会計原則との調整をはかることが賢明ではないという反論があり、これを看過することは出来ない。

先づ第一にわが国の法体系が周知の如く大陸法制をとつており、商法もその例外ではない。英米法系の如きコンモン・ローという観念を基底に置いていない。これに対して企業会計原則は、コンモン・ローの系譜に属するもので、しかも判例を法源とする先例抱束主義としてのコンモン・ローというよりは、むしろ一般慣習若しくは特殊慣習を要約したものの中から生み出されたコンモン・ローである点に問題が存する。これらを一体化しようとするのは極めて困難であり、英米では今日でも強行法規の中に会計原則を規定することを出来るだけ避け、会計原則を法規に明文化する場合でも、最少限度の包括規定に止めようとしている点に注目せねばならない。⁽⁵⁾

確かにドイツの如き実定法の世界では、この点会計原則の在り方は違つてい

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

る。1965年西ドイツ株式法はかなり詳細な規定を設けた。同法149条第1項に「年度決算書は正規の簿記の諸原則に適合しなければならない」と定めてをり、この正規の簿記の原則 (Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung) はわが国の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に相当するものと考えられる。⁽⁶⁾

ところが一方英国会社法は、1948年に改正が行なわれ、「真実かつ公正な表示」(true and fair view) を求める規定を中心に、幾つかの一般的基準を設けるにとどめ、その不足分は、一般に認められた会計原則による自主的規制に委ねることによって、実践慣行の健全な発達を阻害されることのないような、周到な配慮が払われている。そのために1945年のコーエン報告書が、会社法改正の指導標の役割を果たしたばかりか、法と会計原則の間隙を埋めるための補助的機能を担うところに大きな特色があったのである。⁽⁷⁾

本来利害関係とは相対概念であるから、全ての利害関係者について考えると、ある一部の利害関係者にとって利であれば、他の何れかの利害関係者にとって不利であるという原則が存立し得る筈である。企業をとりまく利害関係者集団にとって、経済社会が発展複雑化し、企業基盤も国際性をもつようになって来ると、企業会計の職能たる利害関係調整機能も、ますます複雑化、多様化の傾向を持つことが考えられる。

主として財産権の擁護の立場から会計を律する商法体系と、収益性ないし損益計算を主眼として、企業利益をめぐる利害調整を行なおうとする企業会計原則体系とにはその拠るべき理念に根本的差異があるのであって、これを全く同一にしようということは、そもそも無理なのではないだろうか。

公認会計士が同一の会社の同一期の財務諸表について、私法たる商法上の監査と、行政法たる証券取引法上の監査を行ない、それぞれの視野から、監査報告書を書くということは一体不可能であろうか。

勿論包括規定を商法に置くことは、それなりの意義があることであって、敢て反論することはない、しかしそれによって、企業会計原則をして商法の解釈指針に過ぎないものとしてしまうが如き調整の基礎となるとすれば、それは社会制度

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

としての企業会計原則の停滞を意味するのではないだろうか。指導性を失った企業会計原則は最早や存在意義がないのである。

同一尺度で物を見ない、異なる立場から測ってみるということも社会制度としては、極めて意義あることであり、寧ろ、財務諸表の読者は、同一の企業実体について異なる立場からの財務諸表を読むことによってより立体的な企業の写像（ともいうべきものを）見ることが出来るのではあるまいかと考えられる。

わが国法人税法は、その第22条4項において「当該事業年度の収益の額、および前項各号（筆者註損金の額）に掲げる額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」と定めておりながら、これまた異なる立場から課税源としての企業利益を追求して税務計算を行なうのである。

しかるに、これらの諸体系の監査対象は、常に単一の会計記録であって、その源泉たる会計事実は一つしかないことは留意せねばならない。

4. 修正案の検討

(1) 「正当な理由」の削除による影響

継続性の原則についての修正は今回の企業会計原則修正の中で最も論議的となっている大きな修正箇所の一つである。即ち一般原則の後段の「正当な理由によって、会計処理の原則または手続に重要な変更を加えた時は、これを財務諸表に注記しなければならない」。を削除したことである。この文言があると、是認される会計処理の変更と是認されない会計処理の変更が存在することになり、是認されない変更は包括規定との関連から商法上違法であるということになってしまう。従って決算無効の原因になりかねないからこれは避けるのが賢明である。変更があった場合には、変更が行なわれた旨およびその変更の財務諸表に与える影響を当該財務諸表に注記することによって利害関係者はこれを知ることが出来る。というのがこの修正の理由である。確かに商法に照して「適法」であるか「不適法」であるかは、最終的には裁判所の決定すべき問題となろう。

しかし会計原則に照して適正であるか、不適正であるかは公認会計士の判断に

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

委ねられねばならないのであって、ここにまた「適法にして不適正」の問題が採りあげられることとなるのである。

企業会計原則に「正当な理由」の文言があることによって「不適正会計処理または報告」として“違反者”が出るのが予想されるから、文言そのものを廃してしまえば、“違反者”もなくなるというのでは主客転倒であって納得出来ない。指導性どころかこれでは退歩であって進歩ではない。

主文の「企業会計は、その処理の原則および手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない」が無修正であるから、これと新たに加えられた注解によって会計処理の継続性は確かに貫かれているかも知れない。しかしながら「正当な理由」が限定していた「みだりに」の意味が「正当な理由」の削除によって曖昧なものとなってしまったことも事実である。「正当な理由」の文言があれば、正邪の判定をしなければならなくなる。それゆえこの規定そのものを外してしまう。規定がないのだから正邪の判定は不要となる。だから以後は正当でない理由によって変更してもみだりにするのでなければよろしいとなる。

このように検討してみると次の点に問題をしばらねばならない。

- ①「変更」という行為の正当性であって、変更前後の会計処理の正当性は当然の前提であること。
- ②「みだりに」の意味が漠然としていること。

注解3はこの点に関して次の様に規定している。

「企業会計上継続性が問題とされるのは、一つの会計事実について正当と認められる二つ以上の会計処理の原則又は手続が存する場合である。

このような場合に企業が選択した会計処理の原則及手続を每期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出される事になり、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、この結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らしめることになる。

したがって、いったん採用した会計処理の原則又は手続について重要な変更が行なわれた場合には、変更が行なわれた旨及びその変更が財務諸表に与えている影響額を当該財務諸表に注記しなければならない。

前提となる会計処理の原則を手続は、妥当な方法の範囲内での選択であるか。

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

ら、不当な方法への変更は全く考えられない。これは商法上も会計上も同様である。

共に正当な方法AとBがあり、従来Aを採用していたが、ある期に至ってBとした。AからBへの変更、これがみだりに行なわれたか否かの判定の問題なのである。

ここにみだりにの意味が問題となって来る。これを「定見なしに」または「根拠なしに」と解すれば、「正当な理由なしに」とさしたる差はなく、単なるそのリフレインに過ぎなくなってしまう。これを「たびたび」「やたらに」と解すれば、「正当な理由なしに」とは同義でない。また「定見なしに」と「やたらに」との両方の意味をもっとすれば、この場合も「正当な理由なしに」と完全に同義でないとするれば、理論上次のような場合が考えられる。

A「みだりに」変更した。

しかも変更「正当な理由」がない。

B「みだりに変更」した。

しかし変更「正当な理由」がある。

C「みだりに」とはいえない変更をした。

しかも変更「正当な理由」がある。

D「みだりに」とはいえない変更をした。

しかし変更「正当な理由」がない。

こうしてみると、まずCは現行でも「修正案」でも妥当な変更として受け容れられる。Aは勿論どのみち妥当でない。問題となるのはBとDの場合である。Bの場合、「正当な理由」があれば、「みだりに」とは言えないのではないだろうか。しかし理論上「修正案」では「正当理由」そのものがないのだから認められないこととなる。現行の企業会計原則では、変更理由の正当性に重点が置かれているから検討の余地が残る。最も「修正案」の解釈上問題となるのはDの場合である。変更「正当な理由」がないのだから現行企業会計原則では認められない。しかし「修正案」では変更理由の如何は問はない。変更後の会計処理が「公

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

「正な会計慣行を斟酌して」適法なものであれば、勿論容認されることとなるわけである。

企業会計原則の要求する継続性の原則は、期間損益計算における相対的真実性を支える支柱であって、期間比較可能性、恣意的な利益操作の排除という極めて重要な役割をもつと説明されて来たのである。

しかるに、少くともDの場合のように、たまたまであれば、また変更後の会計処理がやはり妥当性ある基準の範囲内であれば、「変更する理由」は問はないということになるとすれば、期間損益計算の真実性にかなりの影響を齎らすケースも考えられることに着目せねばならない。

このように検討して来ると「商法と証券取引法における会計基準が一致し、同一の会計基準に従って監査が行なわれることを明確にするための規定を商法に置くこと」を命題としていたのであるが、「会計慣行」がただ単に「斟酌」されるために「正当な理由」を削除しなければならないのかどうか。却って会計実践は乱れてしまうのではないだろうか。「正当な理由」の文言はあっても、「斟酌」し得るのではないだろうかと考えられる。「企業会計原則修正案は、修正案の提示であって、既に会計原則の修正が行なわれてしまったことを意味するものではない。会計原則の修正が行なわれるためには、幾つかの条件が満されることを要する」次第である。⁽⁸⁾

(2) 損益計算書の示す当期純利益の内容の変化

「修正案」によれば、損益計算書を営業損益計算と経常損益計算、未処分損益計算の区分とした。これによって企業会計原則は、従来の呼称を準用すればまさしく「損益および剰余金結合計算書」の様式を採ることとなる。しかもこれを「損益計算書」と呼ぶところに注意を要する。即ち通常の会社の計算には従来から損益計算と呼んでいたものの他に、剰余金計算があったのだという観念を、包括規定との関連によって、商法の中へ持ち込むこととなろうという点である。

またこれによって企業会計原則は「当期業績主義」を捨て「包括主義」をとらたと見ることも出来るかも知れない。しかしこの点に関しては、「当期純利益」

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

の内容は確かに包括利益を意味するものとなったが、当期業績主義利益を「経常利益」で表示している点を考慮せねばならない。

ともあれこの規定に従って新しい損益計算書の雛形を示せば次の如きものとなる。

この場合、「計算書類規則」のように経常損益計算を営業損益計算と営業外損益計算にまず分け、その結果表示されるものを経常利益と呼び、その後純損益計算と未処分利益計算を表示する形式を採った方がベターであったと考えるのは筆者ばかりであろうか。

何れにもせよこれによって「修正案」の示す財務諸表の体系は、損益計算書、貸借対照表 財務諸表附属明細書の三者となったことも注意せねばなるまい。

(3) 重要性の原則

「注解修正案」では注1に「重要性の原則の適用について」を設けた。企業会計原則では従来も一般原則の中に項を設けて重要性の原則を謳うことはなかった。「修正案」でもこの注1は重要性の原則について定義をしてはいない。寧ろ他の諸原則の適用上の緩和規定ともいうべき表現をとっているところに注目すべきであろう。

例えば、前払費用、未収々益、未払費用および前受収益については、「修正案」本文ではこれら諸項目の積極的計上を指示している。特に未収々益については、現行企業会計原則では「これを貸借対照表資産の部に計上したときは当期の損益計算に計上する」として寧ろ貸借対照表能力の有無から損益計算書への計上を考えていたのに対し「……および未収々益は、当期の損益計算に計上しなければならない」（損益計算書原則1のA後段）とした。

注1では、これらの中「重要性の乏しいものについては、経過勘定として処理しないことが出来る」として緩和しているのである。

また(5)の「分割返済の定めのある長期の債権または債務の中、期限が1年以内に到来するもので、重要性の乏しいものについては、固定資産または固定負債として表示することが出来る」としたが、これは、財務諸表規則取扱要領46, 112と

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

損 益 計 算 書

自 年 月 日 至 年 月 日

営業 損益 計算	I 売上高		××××
	II 売上原価		
	1. 期首製品棚卸高	×××	
	2. 当期製品製造原価	××××	
	計	××××	
	3. 期末製品棚卸高	××××	
	4. 製品・原材料評価損	×××	××××
	売上総利益		××××
	III 販売費及び一般管理費		
	1. 販売員給料手当	×××	
2. 広告宣伝費	×××		
3.	×××	××××	
営業利益		××××	
經常 損益 計算	IV 営業外収益		
	1. 受取利息割引料	×××	
	2.	×××	××××
	V 営業外費用		
	1. 支払利息割引料	×××	
2.	×××	××××	
經常利益		××××	
純 損益 計算	VI 特別利益		
	1. 固定資産売却益	×××	
	2.	×××	××××
	VII 特別損失		
	1. 前期損益修正損	×××	××××
	2.	×××	××××
	税引前当期純利益		××××
法人税等		××××	
法人税等追徴額		××××	
当期純利益		××××	
未 処分 損益 計算	VIII 前期繰越利益		××××
	IX 積立金目的取崩額	×××	
	特定引当金取崩額	×××	××××
	X 特定引当金繰入額	×××	
	中間配当金	×××	××××
当期未処分利益		××××	

同じ取扱になった点に注意を要する。⁽⁹⁾

また重要性の原則は、金額、科目について重要性の乏しいものの簡略表示を一方で容認するとともに、（注ではその表現しかとっていない）他方では、金額的に重要なもの、科目の性質が重要なものについては明瞭表示の要求があることを注意せねばならない。

(4) 資本準備金に該当しない資本剰余金の表示

わが国商法は、その第288条の2において資本準備金を列挙している。現行の企業会計原則において資本剰余金とされている国庫補助金、工事負担金、保険差益、自己株式売却益等、所謂「その他の資本剰余金」として従来経理されて来たものは、「修正案」において「剰余金は、資本準備金、利益準備金およびその他の剰余金に区分して記載しなければならない」とし、「注解修正案」2の(2)で、「商法上資本準備金として認められる資本剰余金は限定されている。してがって資本準備金に該当しない資本剰余金で再評価積立金以外のものを計上する場合には、その他の剰余金の区分に記載されることになる」として商法との調整がはかられている。

したがって、資本の部は資本金、資本準備金、再評価積立金、利益準備金、その他の剰余金の項目となるわけである。即ち、企業会計上、従来「その他の資本剰余金」として考えて来たものが資本剰余金として取扱われないこととなる。確かに実務としては、国庫補助金などのように法人税法の圧縮記帳制度にしばられている項目もあり、またその他の項目についても、いったん未処分利益剰余金として計上し、しかる後株主総会で処分する時に積立金とすることにより次年度以降も処分済積立金として留保することは手続上可能である。

しかしながら一般原則の資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金を混同してはならない」の文言が何ら修正を加えられていないから、その内容の解釈上、大きな変革となろう。

この点に関して「注解修正案」は注19の(1)で資本剰余金を「株式発行差金（額面超過金）、無額面株式の払込剰余金、減資差益、合併差益、再評価積立金等」、

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

(傍点筆者)としこの等に「その他の資本剰余金」全部を含むという解釈があるが、その通りとすれば「その他の剰余金」の中に、従来の「その他の資本剰余金」と「利益剰余金」のうち利益準備金を除くものが雑居することとなり而して、「その他の資本剰余金」と「任意積立金」「当期末処分利益」が含まれることとなった。調整とは誠に難かしいものではある。

(5) 引当金に関する検討事項

引当金については、周知の如く従来からその本質について、またその表示について等種々論議のあるところである。例えば

- (1)「引当金の必要性」に関する判断は、いかにして成立するのか。
- (2)引当金に関する意見の表明は、会計監査に関する記載事項であるのか、業務監査に関する記載事項であるのか。
- (3)引当金の必要性に関する意見の表明と、引当金の会計処理に関する意見の表明とが食いちがった場合、監査報告書にその旨を記載しないでもよいのか。
- (4)引当金の設定が必要であると判断される場合において、引当金が設定されていない場合、これに関する監査意見は表明する必要がないのか。⁽¹⁰⁾
- (5)収益控除の引当金について負債性が認められるのかどうか。
- (6)商法第 287 の 2 の引当金は所謂利益留保の引当金のみなのか、負債性引当金は全く除外されるのか。

といった如きものである。

「注解修正案」は18で、負債性引当金についてその性質を明らかにした。これによれば、先づ支出の確実性、第二に、その支出の原因となる事実が当期に存在していること、第三にその金額の合理的見積が可能であることに要約される。

第一条件の「費用」については、将来発生もしくは実現する収益の控除部分を含むという意見が表明されてをり、これについては発生主義の観念の拡張、あるいは、オブリゲーションベースへの転換という見地からの検討もなされている。⁽¹¹⁾

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

商法第287条の2のいわゆる特定引当金については種々の解釈があり得る。商法の法文に「引当金は貸借対照表の負債の部に計上するときは」とあるために、債務性あるいは費用性をもつものを含まないと見る意見がある。即ち費用性ある引当金は、本来計上しなければならないものであるが、ここではその計上に強制がないのだから商法上は目的を明示すれば良いのであって、費用性引当金を予定しているのではないという考え方である。

これに対して、「計上するときは云々」という規定を、会計学の理論から見れば、確かに「計上するを要す」ではないから、前述の主張も肯定し得るけれども、商法は寧ろ会計慣行を容認したのであって、負債性のない引当金のみをここで述べているのではない。という見解がある。⁽¹²⁾「引当金についての本条の規定は、現代の会計理論で一般に正当と認められている損益法に基づき、費用収益の原則を充分に行なうための必要により、また現在の会計実務上引当金の計上は一般慣行として行なわれていることに応ずる為、債務たる法的性質を有しない引当金の負債欄への計上を適法として認めることを明らかにした。しかし引当金の概念の正確な決定が現在のところ困難であるために、その計上を強制しないで任意的のものとし、また引当金計上の濫用を防ぐために財務諸表に一定の表示を要求することとしたのである」⁽¹³⁾この考え方によれば、条件付債務や金額不確定債務は、負債の部に計上することが強制されており、これらは特定引当金に入らない。そして会計上の負債性引当金の中、債務性を有しないもの、例えば修繕引当金などは、特定引当金に計上されることとなる。また条付債務は、特定引当金でなく、債務たる引当金として、負債性引当金に計上されることとなろう。

5. む す び

このたびの企業会計原則修正案について商法の一部を改正する法律案要綱案との関連を考えながら、その意図する調整の一部に関して若干の検討を試みたが、まだ前述の項目以外に、低価主義評価損の表示、従属会社株式の評価、内部利益の除去の方法、有償取得資産の評価などの問題点があるが、これらに関しては別

稿にゆづることとする。

今回の調整に対しては、包括規定を商法に置くことによって、却って企業会計原則が柔軟性を失い、会計慣行の自由な発展を防げるのではないかという意見があり、柔軟性を失うまいとすれば、違法な立法権の委任になるという意見もある。⁽¹⁴⁾

しかし、寧ろ包括規定を置くことによって、細目自体は商法体系の中に入らないのだから会計実務と遊離しないことが可能となり、商法には最少限度の規定を置き、その他は慣行に任せるという考え方も成立つ。この場合、会計原則の修正が違法な立法権の委任となるかどうか、また会計慣行と企業会計原則との関連に論理的妥当性が求められるだろうかという疑問が残るのも否めない。更に企業会計原則に違反した場合、直ちにそれが商法違反となり、決算無効の原因、または罰則の適用などと、どのように結びつくであろうかという点に論議が集中することも考えられる。

勿論企業会計原則のみが一般に公正妥当と認められた会計基準ではなく、法令、定款なども考慮されることは、論を俟たない。

思うに会計原則のみならず、法令、規則など、およそ社会制度たるものはすべて、現実の社会の変化、発展、複雑化等に対して極めて鋭敏に反応し、そればかりか常に社会制度の方が一步先んじて指導原理たる側面をもつことによって、社会そのものの進歩発展が成し遂げられて行くのではないだろうか。

今回の調整によって企業会計原則がその指導原理たる性格を弱め、実践規範たる性格に傾いたことは、このような見地からすれば好ましいことではないのかも知れない。

それゆえ、包括規定の代案として、例えば「要綱案」の監査報告事項に「貸借対照表および損益計算書が法令、定款および公正妥当な企業会計の基準に従って会社の財産および損益の状況を正しく示している時はその旨」とすれば、会計基準は法令の中に含まれないので、たとえこれに違反する処理があっても違反とはならないし又、罰則の適用もない。しかし適正でないことに変りないから、監査

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

報告書の除外事項となり、会社側も牽制することが出来るという方法⁽¹⁵⁾は注目に値すると考えられる。若しこの方法が採られるならば商法その他関係諸法令への指導原理たる企業会計原則の性格も失なわれず、商法上の監査制度に公認会計士の制度を導入することによってまた現行二制度の調整の実もあがり、第3章で述べた如くに利害関係者も却って会社の財政状態営業成績を立体的写像として見ることが出来ると思はれるのである。

注(1) 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」の第5, 第6.

(2) 味村治稿「企業会計原則の性格」商事法務研究512号

(3) 経団連「監査制度に関する商法改正に再び要望する」昭和44年6月24日付発表

(4) 「斟酌」の語義は、問題とされる事情や条件などをくみ入れて判断することである。(佐藤達夫他法令用語辞典, 341頁)が「斟酌」は、「基づく」ではないから法規の解釈について用うべき素材を慣行に限定するものではなく、判例、学説、条理などと共に会計慣行を解釈の素材としてとりあげることを意味する。

(5) 日本会計研究学会の昭和45年度関東部会に於ける討論には、この点について黒沢教授の傾聴すべき発言があり、また青柳文司助教授の研究発表にも極めて明確に触れられている(「企業会計」第22巻第4号参照)

(6) 日下部与市教授稿「会計基準に関する包括規定の重要性」会計ジャーナル 第2巻第2号

(7) "Report of the committee on Company Law, 1945"; Company Law Amendment Committee.

(8) 黒沢清教授稿「企業会計原則の修正について」企業会計第22巻2号, 22頁

(9) 財務諸表規則取扱要領第46「返済期限が1年後に到来する債権(規則第15条第1号から第11号まで掲げる資産に属するものを除く)で分割返済の定めがあるものについては、1年内の分割返済予定額を正確に算定し得るものであっても年内の返済予定額が資産の総額の百分の一以下である場合には、その全額を投資資産として記載することが出来る。

尚 財務諸表規則取扱要第112は負債について第と同趣旨の規定を定めたものである。

(10) 黒沢教授前提論文 2頁

(12) 黒沢教授前掲論文4頁

(13) 田中誠二他「コンメンタール会社法」昭和38年962頁

企業会計原則修正案に関する若干の吟味

- (14) 矢沢淳教授稿「要綱案に関連する改正問題」商事法務研究 515 号
- (15) 日下部与市教授前掲論文

(1970.3.31)