

# 商法上の公正なる会計慣行について

城 山 昇

## 目 次

- 一 はしがき
- 二 企業会計原則等の法規規範性
  - (一) イギリスにおける会計原則の成立
  - (二) フランスにおける貸借対照表制度の成立
  - (三) ドイツにおける貸借対照表原則の成立
- 四 わが国における商法と企業会計原則との関係
- 三 法制上における包括的規定
- 四 包括的規定の補完的役割
- 五 包括的規定の補完的役割

## 一 はしがき

この度（昭和四十九年三月一九日）「商法の一部を改正する法律」により、商法総則における商業帳簿に関する諸規定が改正され、商法第三二条第一項においては「商人ハ營業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明カニスル為会計帳簿及貸借対照表ヲ作ルコトヲ要ス」と規定し、同条第二項において「商業帳簿ノ作成ニ關スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計

商法上の公正なる会計慣行について

慣行ヲ斟酌スベシ」と規定して、会計帳簿の作成に関する規定の解釈指針を明らかにした。

これは、商法において会計に関するすべての細目を規定することは不可能であり、法の欠缺やその意味の不明確な点を補充する意味を有するものとして、この第二項の規定は、ただ単に計算書類の作成に関してでなく、広く会計帳簿の作成に関する諸法令の解釈の目的ないしは指針を明らかにして、その運用の基準を示したものとして極めて重要な意味を有するものであるが、この「公正ナル会計慣行」をめぐる幾多の困難な問題を惹起したといえよう。

しかし、このような規定が創設された背景にはそれなりに理由が存在するのである。すなわち、解釈法学の立場からは昭和三十七年改正商法においても、公正なる会計諸慣行（企業会計原則等を含む）は解釈指針として商慣習ないし商慣習法として認められていたのであるが、このような規定が創設されたその背景には周知の如く昭和四十年三月に発生した山陽特殊鋼株式会社の倒産事件を契期として、会社経理の不正（いわゆる粉飾決算）や業務運営上の不正事件が続出したことにあるといえよう。

しかうして、このような事件を背景として株式会社につき公認会計士の監査を株主総会に反映させる、いわゆる商法に基づく会計監査と証券取引法に基づく会計監査の一元化を目的として、商業帳簿（会計帳簿、貸借対照表および損益計算書）の作成に関する規定の解釈については、商法と証券取引法における会計基準を合致させる、いわゆる会計基準の一元化を実現させるという目的をもって「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という商法の会計基準に関する包括規定が創設されたとみるべきであろう。

しかば、商法が定める「公正ナル会計慣行」について、今日わが国の多くの人々にとって会計固有の領域に通念し、また通用できると考えられる「公正ナル会計慣行」とは、どのようなものであり、そしてどのように解釈すべき

であろうか、本稿はかかる観点より考察を試みようとするものであるが十分な紙数もないので、このような規定が創設された背景について諸外国における会計原則等の成立過程と比較考察しながら実際の運用上の面からその大綱について述べようとするものである。

## 二 企業会計原則等の法規規範性

われわれは、会計諸原則を支える基盤としての会計諸慣行の法規規範性について、その生成過程をたどってみることによって会計諸慣行ないし会計諸原則等が法的規範としての性格を帯有する理由をも知ることができよう。

そこで、会計原則および貸借対照表原則が法的規範としての性格を帯有して法の体系の中に吸収されるに至った過程について、イギリスにおける会計原則の成立ならびにフランスにおける貸借対照表制度およびドイツにおける貸借対照表原則の成立過程について、その概観を考察し、ついでわが国における商法における計算規定と企業会計原則との関係について考察してみよう。

### (一) イギリスにおける会計原則の成立

イギリス法は、周知の如く普通法 (the Common Law) と衡平法 (Equity) とからなり、普通法は、イギリス古来の慣習を基礎として裁判所の判決により進化した法体系である。<sup>①</sup>

衡平法の法規も衡平法裁判所の判決から発生した裁判官作成法であるが、衡平法は古来の慣習法に基づくものでは  
商法上の公正なる会計慣行について

なく、専ら衡平法裁判所の歴代裁判官が随時発案創設した法規で、衡平法は、普通法の規則と異なる原則を裁判に適用して成立発達し、その適用した規則は、衡平 (equity; fairness) の原則であり、自然的正義 (natural justice) であり、道徳律 (morality) であった。<sup>③</sup>

そして、普通法、衡平法、制定法の三者のうちイギリス法の根幹をなすものは、普通法であり、衡平法と制定法は普通法の存在を前提とするが、普通法の規則と衡平法の規則との間に「衝突または相違」 (conflict or variance) がある場合には衡平法の規則が優先するのである。<sup>⑤</sup>

コモン・ローとかエクイティは、英米法特有の判例主義の法律形態であるが、会計諸慣行および会計諸原則が法の体系に侵入して、重要な判決例が、実際上の必要に促されてやむなく会計に関する諸原則を認めるにいたり、遂にはこれが法体系の中に取り入れられることとなるのである。そして伝統的な会計手続は衡平法裁判所の判決に作用したところの公正、正義および適正の觀念から生ずることとなるのである。<sup>⑥</sup>

しかし、あらゆる面において保守的であるのがイギリスの伝統であり、会計に関する分野においても、従来の英国会社会計は強い保守主義に支えられ、且つ会社独自の伝統を守るために表示形式の統一も行なわれず、時には投資者その他の財務諸表閲覧者に疑惑を与えることもないではなかったのであるが、これが旧態依然たるやり方にたてこめることを許さない時代が到来した。

それが、一九三〇年末に起った有名なローヤル・メイル会社事件 (The Royal Mail Steam Packet Company case)、別名キルザント事件 (Kylsant case) である。

このキルザント事件とは、その監査人であるキルザントが同意の下に虚偽の決算報告書をもって会社の実情を株主

に対して隠蔽したために会社の監査人であるキルザントが起訴されて有罪の判決をうけ、会計士のみでなく、一般社会に一大衝動を与えた事件である。<sup>⑦</sup>

そこで、イギリス勸許会計士協会 (The Institute Accountants) は、このような状態に鑑みて会計原則樹立の必要を痛感し、一九四二年に「税務および財務会計委員会」(Taxation and Financial Relation Committee) なる特別委員会を設けて、一九四二年から一九四五年にわたって英国会計士協会の名において発表されたのが「会計原則勧告書」(Recommendation on Accounting Principles) であり、この「勧告書」において最も関心の払われた点は、会社会計の明瞭表示、すなわち株主に対する公開明示という点であった。<sup>⑧</sup>

かくて、英国政府は、会社法 (一九二九年) の改正を企て、一九四五年、コーエン判事 (Justice Cohen) を長とする「会社法改正委員会」(Company Law Amendment Committee) を設けて、「会社法の改正に関する報告書」(Report of the Committee on Company Law = 一般にコーエン報告書と呼ばれるものである) を一九四五年六月に提出したのである。

そして、その報告書の趣旨は、特に「株式会社の設立とその諸問題に関する規定要件ならびに投資および公共の利益に対する保護を検討すること」を目的とするものであった。<sup>⑨</sup>

改正会社法は、この報告書に基づいて、一九四八年に成立したのである。

一九四八年の改正会社法の特質は、会計の面において、貸借対照表や損益計算書が、真正且つ公正な表示 (true and fair view) をなすものでなければならぬ旨を規定し (二四九条)、真実性の原則、公開性 (明瞭性) の原則が強調されることとなるのである。

かくて久しきにわたり判例や慣習法によって支えられてきたイギリス会社法が、詳細にして具体的な会計規定が成文法をもって明記されたのである。<sup>⑩</sup>

しかし、その後一九四八年法についても、産業構造の変化をはじめとする社会経済状況等の変化に伴って、種々の不都合を生ずることになったので、一九五九年に、ジェンキンス委員会 (Jenkins Committee on Company Law) が設置され、一九六二年にその報告書 (一般にジェンキンス報告書と呼ばれるものである) が提出され、この報告書に基づいて、一九六七年に会社法が改正されてこれが現行のイギリス会社法となっているのである。

## (二) フランスにおける貸借対照表制度の成立

貸借対照表制度が近世国家的立法の内容をなすにいたったのは、フランスにおける、一六七三年のルイ十四世の商業条例 (Ordonnance de Commerce) であるといわれる。<sup>⑪</sup>

この条例の破産および貸借対照表規定は、当時のフランス経済ならびに財政政策等の随伴現象であったところの詐欺破産の非常に多かったことよって著しく影響されたもので、この不正を防止するために法律をもって財産目録を強要し、この法令の第八条では二年目毎に財産目録を作成することを定めたのである。そしてこれによって破産に際して重要な役目をする事後的な財産目録の悪用を防止し、また昔の法規から伝ってきた日記帳強制規定も簿記規定の目的に対して特徴をなすものであり、この規定は簿記法規と貸借対照表文献の発展に大きな意義を与え、この商事法からナポレオンの商事法 (Code de Commerce) の規定となり、それから全世界にゆきわたったのである。<sup>⑫</sup>

すなわち、株式会社形態による企業の普及発展せる状態の下において、経済的悪徳者が輩出して、多数の投資者が

ら資本を募集しながら財産隠匿、詐欺破産を故意にして私腹を肥やし、企業を破綻に導くものが少なくなかったのだ、ルイ十四世は、ジャク・サバリー (Jacques Savary) 等の要請に応じて「商業条例」を制定して、このような弊害を防止せんと試み、そして、開業時には必ず財産目録を作成し、爾後二年毎に定期的に決算をなして、決算日における財産目録を作成して、これを公開することとし、この定期的財産目録の作成と公開性の原則の確立によって詐欺破産や財産隠匿等の弊害を除去しようとしたことがうかがえる。

### (三) ドイツにおける貸借対照表原則の成立

ドイツにおいては、一八五七年九月十五日のニュールンベルヒで開催された委員会において、一般商法典の起草者達もフランス商事法の示すところを遵守したのである。<sup>⑩</sup>

この委員会においては、起草者達は、単に貸借対照表作成の規定で満足して何等の解釈も与えていなかった。この規定の根本的なものは簿記一般に対し、また年次決算に対して正規の簿記の諸原則 (Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung) なるものが如何に決定的なものであるかであった。しかし、これは適切なことではあったが、さて正規の貸借対照表作成の原則とはいかなるものであるかについて疑問のある場合、専門知識を持たねばならなかったのである。<sup>⑪</sup>

ここにいう専門知識の必要から、いわゆる貸借対照表法 (Bilanz-recht) の領域における原則が専門学者によって提唱されることとなったと考えられるのである。

次いで、一八八四年に新しい株式改正法が發布されたのであるが、この改正法に含まれた貸借対照表に関する新し

い規定は株式会社のみならず、全体の貸借対照表制度に対して重要となつたのである。一八八四年の改正法の本質的な貸借対照表技術上の見地は、株式会社は現在の株主や将来株主たらんとする人々に正しいそして誤りのない利益を計算し、利益ではなくて実質的資本の配分となるようを配当を行なつてはいけないという点にあった。<sup>95)</sup>

そして貸借対照表作成の原則の一般原則に関しては、株式会社に対する貸借対照表法規は、時代の経過と共に貸借対照表作成の一般原則となつたといつてゐるが、この一般原則はすでに一八八四年に存在してゐたとして、立法者は株式会社に対してこの貸借対照表規定を一つの法規となし、これに違反するものは罰することとしたのである。<sup>96)</sup>

すなわち、貸借対照表規定を一つの法律となして、貸借対照表の一般原則が法の体系の中に吸収されるにいたり、その結果貸借対照表原則の形で一般化されたのである。

この貸借対照表原則に関しては、ゲルストナー (Dr. Paul Gersner) によつて、貸借対照表の内容に関する原則 (Grundsätze für den inneren Gehalt der Bilanzen) によつて、

- A 貸借対照表明瞭性の原則 (Bilanzklarheit)
- B 貸借対照表真実性の原則 (Bilanzwahrheit)
- C 貸借対照表継続性の原則 (Bilanzkontinuität)
- D 貸借対照表単一性の原則 (Bilanz Einheit)

の四つの原則に関して提唱されてゐる。<sup>97)</sup>

#### (四) わが国における商法と企業会計原則との関係



わが国における商法の株式会社の計算規定（計算書類規則を含む）と企業会計原則との関係について考察してみよう。

貸借対照表法（Bilanz-recht）は特殊の法理的性格を有し、それは法に関する従来の既成概念の範疇の中に押し込め得ない特異な法的規範であり、<sup>⑩</sup> 商法学者の側からしては、それが商法典中に座を占めている結果として商法学の一部として研究され、また会計学者の側からしては、簿記学または会計学の一部または特に貸借対照表論論において取扱われてきたのである。<sup>⑪</sup>

そして、諸会社形態殊に株式会社形態が普及発達せる状態の下においては、貸借対照表における技術は単に一企業の内容における必要の程度を増加すると共に、その社会的意義が重大性を加え、遂には法的規範にまで高められることが必要になって来るのであり、<sup>⑫</sup> 要するに、理論的には単純なる社会的、経済的技術にとどまっていた簿記および貸借対照表の技術が社会経済の発展と共に社会的重要性を加重し、それが法的規範の内容として取入れられ、法的価値をもつてする技術の包装が行なわれるに至るのである。<sup>⑬</sup>

しかしながら、上述の包装がいつから行なわれるようになったかは、これを決定するのは甚だ困難な業である。何となれば法的規範は国家的成文法のみに限局せられないからである。<sup>⑭</sup>

企業会計の発展をみると、法の解釈が会計の実務と理論に依存して発展し、また会計の実務と理論の発展が法改正の原動力となっているのであり、会計の実務は、商人間に慣習として発展し、それが一般に承認された限度において商慣習法としての法を形成し、やがて必要に応じて成文化される過程をとるのであって、法と会計実務との関係は一般の法と商慣習との関係の一つの場合とみることができるのである。<sup>⑮</sup>

さて、貸借対照表制度が近世国家的立法の内容をなすにいたったものとしては、前述の如くフランスにおける一六七三年の「商業条例」であるが、かくの如き立法は商法上の制度一般に関して言い得られる如く、民衆の間に行なわれていた慣習法を成文化したもので、技術の法的包装は既に商慣習法として国家的成文法以前に行なわれていた<sup>29</sup>のであり、問題は企業内部における商業技術がいつ慣習法に転化したかに存するのである。

そこで、企業内部における商業技術が慣習法であるかどうかの問題は、企業内部における商業技術が、単に私経済的技術としてとどまっているかどうかというように解することができるようである。

すなわち、各企業が自由に決定し、各企業者の合目的考慮が自然に一定の結論に到達したものとして設定せられた会计学の原則が単に私経済的技術としての領域にとどまっている限りにおいては商慣習法とは認められないが、逆に私経済的技術の領域を脱して、商業技術が企業会計それ自体の中に社会経済的目的を包含する場合には商慣習法と認められるのではなからうかということである。

1 そこで、その一は企業会計が、それ自体の中に社会経済的目的を有している面の考察である。

企業会計は、本来的には企業者ないし企業経営者が企業活動の成果を正確に把握して企業を合理的に経営するといふ内部的要求に基づいて発生したものであり、企業会計がこのような企業者ないし企業経営者の便宜的な内部的要求に奉仕する限りにおいては、私経済的技術としての領域を脱したものとはいえない。

企業会計原則は、昭和二十四年に企業会計制度調査会（企業会計基準審議会Ⅱ企業会計審議会の前身）によって設定されたもので、その性格は「企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められるものを要約したものであつて必ずしも法令によって強制されないまでも、すべての企業がその会計を処理するに当

って従わなければならない基準」であるとされている（前文二一）。

すなわち、この意味では、商慣習ないし商慣習法を明らかにしたものであるともいえるが単に実務を反映したものではなく、諸外国殊に英米の実務を参照して「一般に公正妥当と認められるもの」を選択していることに注意しなければならぬ。<sup>25)</sup>そしてこのような選択をした趣旨は、企業会計を企業の財政状態と経営成績の一層正確な把握の手段とすることによって企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化等の社会的目的を達成することにある（前文一）。そのためには、企業会計原則は将来において商法、税法等の企業会計法の改正に当って尊重されなければならない旨が主張され（前文二三）、その主張が具体化されたものが企業会計審議会の公表した昭和二十六年の「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」であり、さらに昭和二十七年の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」である。企業会計原則がその設定の当初においては少なくとも会計実務の反映ではなかったにもせよ設定以来その大綱において実務を支配し、商慣習ないし慣習法化していることは否定できないのである。<sup>26)</sup>

さらに、企業会計原則は、証券取引法一九三条に基づく「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（いわゆる財務諸表規則）」によって実質的内容が成文化され、しかも同法一九三条の二に基づいて一定規模の公開会社について公認会計士が財務諸表の監査を行なう場合に、財務諸表の監査証明に関する省令（いわゆる監査証明規則）四条三項によって基準とされ、その限度で会計実務の中に実施されているのである。このように企業会計原則は財務諸表規則に原理を与え、しかもその実行性は実は証券取引法という法によって支えられているのである。<sup>27)</sup>

このように企業会計原則は設定の当初においては少なくとも会計実務の反映ではなかったにせよ、設定以来わが国の企業会計制度および会計理論に極めて大きな影響を与えたことは否定できない。つまり、企業会計原則は私経済的

技術の領域を脱して制度化された客観的なものとして社会経済的目的を企業会計それ自体の中に包含して実務を支配し来り、それが昭和三十七年の商法改正の原動力ともなったのであり、この意味において商慣習ないし慣習法化しているものと解することができるのではなからうか。

2 次に、その二は、会計実務ないし企業会計原則等が商法改正の原動力となった面の考察である。

株式会社の計算について商法の規定は、昭和二十四年の企業会計原則の設定を契期として、フランコ・ジャーマン主義を改めて、アングロ・アメリカ主義に変える根本的改正が考慮されたが、企業会計原則および財務諸表準則は確定的なものとはいいい難く一部の改正にとどめてこれに基づく根本的改正は別の機会に譲られたのである。<sup>②</sup>

しかし、商法と会計実務および企業会計原則を前提として制定された諸法律制度との間の矛盾が甚しくなつて来た。特に証券取引法の適用をうける公開会社においては、財務諸表規則に従つて財務諸表を作成し（証取法一九三）、公認会計士の監査を受ける必要があるが（証取法一九三ノ二）、同規則には適合していても商法には違反するという事態が招来した。このように財務諸表規則と商法の計算規定との間には少なからず差異があり、これが相当の規模の会社の会計実務については、一般に行なわれて、この方が生きた法として実際界を支配して、商法の株式会社の計算規定の一定部分には行なわれず、ほとんど無視されていたといつても過言ではなかった。このような状況の下においては、わが国の株式会社の計算に関する法は明白を欠き、各会社の実務として実行されていることや、財務諸表の重要部分の効力が裁判によつて否認されたり刑罰の制裁を課せられるおそれがないとはいえず危険な状態にあったといえる。<sup>③</sup>

そこで、昭和三十七年改正法は、株式会社の計算規定に関する部分の改正の趣旨は商法と企業会計原則および財務

諸表規則とを調整することであり、その方向は、商法を企業会計原則等に大幅に接近させることによって行なわれたといえる。

かくて、株式会社の計算関係に関する商法の規定と共に「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」いわゆる「計算書類規則」（昭和三八、三、三〇。法務三二。施行昭和三八、四、一）が施行され、改正商法に準拠して株式会社が毎決算期に作成すべき貸借対照表および損益計算書（商法二八一条、二八三条）の記載方法はこの規則の定めるところによらなければならないこととなったのである（計算書類規則第一条）。

3 以上、われわれは、企業会計原則等が、社会経済的目的を包含している面と、法改正の原動力となった面を考察したのであるが、その三として、これが法解釈に当って果してきた役割をも考察しなければならない。

すなわち、法は、企業会計を全面的にその細目にわたって規定することは不可能であり、またそうすることは企業会計の技術と理論の発展を妨げるもので望ましいことではない。そこで、法は、その細目を会計の諸原則に委ねざるを得ないのである。そこで法規の欠陥ないしはその意味の不明確な点を補充するものとして「条理」を考えることができる。条理はふつう法としての性質を有しないとされているが、法の存在しないときや、法の欠陥がある場合は、その解釈方法として、また一般に法の解釈の基準（指針）として實際上重要な意味を有している。すなわち、明治八年太政官布告第一〇三号裁判事務心得第三条は、民事の裁判において成文の法律および慣習のないときは「条理を推考して裁判すべし」と規定している。つまり、条理に従うということは、社会生活上の健全な常識に従うことにほかならないからである。

すなわち、成文法は広汎な経済事象を成文法ですべてを規制することは不可能であって、成文法の存在しないところを商法上の公正なる会計慣行について

ろ、意味の不明確なところは他の法でこれを補わなければならない。そこに慣習法、条理の存在理由があるといえる。

商法の株式会社の計算規定と企業会計原則等が競合する場合優先するのは商法の計算規定(計算書類規則をも含む)であることは当然である。しかし、法の欠陥ないしはその意味の不明確な点については、強行法規に明白に反しない限り、それを認める明文の規定がなくても肯定されるべきであり、その限りにおいて企業会計原則等が法解釈に当って考慮(斟酌)されなければならないと考える。

# 注

- ① 長谷川元吉著「イギリス法入門」一頁～二頁
- ② 長谷川 前掲書 二頁
- ③ 長谷川 前掲書 四頁
- ④ 長谷川 前掲書 二頁
- ⑤ 長谷川 前掲書 四頁
- ⑥ William H. Whitney, "What is Balance Sheet?" The Journal of Accountancy, Oct. 1940, p. 293
- ⑦ 佐藤孝一著「新会計学」一〇六頁～一〇七頁
- ⑧ 佐藤 前掲書 一〇八頁～一〇九頁
- ⑨ 佐藤 前掲書 一一〇頁～一一二頁
- ⑩ 佐藤 前掲書 一一三頁
- ⑪ 田中耕太郎著「商法学特殊問題下、貸借対照表の論理」二六頁
- ⑫ シューマレンバッハ著、土岐政蔵訳「十一版動的貸借対照表論」五頁
- ⑬ 田中(耕) 前掲書 三七頁
- ⑭ シューマレンバッハ著、土岐政蔵 前掲書 六頁～七頁
- ⑮ シューマレンバッハ著、土岐政蔵 前掲書 八頁

- ⑮ シェーマンバッハ著、土岐訳 前掲書 九頁
- ⑯ Gerstner, Bilanz Analyse. II. Aufl. 1944, S. 52 ff.
- ⑰ 田中(耕) 前掲書 一頁
- ⑱ 田中(耕) 前掲書 一頁
- ⑲ 田中(耕) 前掲書 一五頁
- ⑳ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉑ 矢沢惇著「企業会計法講義」二頁
- ㉒ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉓ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉔ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉕ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉖ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉗ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉘ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉙ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉚ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉛ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉜ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉝ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉞ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㉟ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊱ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊲ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊳ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊴ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊵ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊶ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊷ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊸ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊹ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊺ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊻ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊼ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊽ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊾ 田中(耕) 前掲書 一六頁
- ㊿ 田中(耕) 前掲書 一六頁

### 三 法制上における包括的規定

企業会計原則の立場に立てば、商法の計算規定や税法の所得計算の規定の中に、企業会計原則を尊重すべき旨のいわゆる包括的規定をおくことが、昭和二十四年の企業会計原則設定以来の念願であったといえよう。

そして、その実現は法人税法においては昭和四十二年の改正において、法人税法第二二条第四項において「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」と規定して、いわゆる会計処理の基準が創設されたのである。

しかし、商法上は、今回の改正まで計算規定に関し会計処理における包括的規定を明文化していないという状態にて今日まで至ったのである。

商法上の公正なる会計慣行について

勿論、包括的規定ないし一般原則が成文化されていない場合でも、解釈法学としては、包括的規定ないし一般原則が存在するものとして法文解釈をなすのが通説であつた。<sup>①</sup>

そこで、ドイツ、アメリカ、イギリスにおける商法上における包括的規定とわが国における法人税法上の包括的規定についてその概観を考察してみよう。

## (一) 各国法制上における包括的規定

### 1 ドイツにおける包括的規定

まず、ドイツにおいては、商法第三八条第一項において、商人は帳簿を備え、且つ、これに、正規の簿記の諸原則に従い、商取引及び財産状態を明瞭に記載する義務を負う、と規定し、そしてこの規定をうけて株式法第一四九条第一項においては年度決算書 (Jahresabschluss) について、また同法一五四条第一項においては減価償却 (Abschreibungen) について、さらに同法一五五条第一項においては流動資産 (Umlaufvermögens) 但しこの場合は棚卸資産をいう) について、それぞれ正規の簿記の諸原則 (Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung) に適合しなければならぬ旨を規定している。

ここにいる正規の簿記の諸原則という表現は、わが国の企業会計審議会における昭和二十六年の「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」の第一にいう正規の簿記の原則と同意義に解され、また昭和四十三年の監査体制改善に関する商法改正試案について「にいう一般に公正妥当な企業会計の基準に相当するものと解される。



## 2 アメリカにおける包括的規定

アメリカにおいては周知の如く商法は連邦法ではなく各州の州法であるので、各州によって異なるのであるが、健全な会計慣行によるという旨の規定が、カリフォルニア州一般会社法第三〇〇七条、オハイオ州一般会社法第三八条、マサチューセッツ州一般会社法第三六条、ノースカロライナ州会社法第五五条などに規定され、また、ペンシルバニア州事業会社法第一三二八条においては、財務諸表において会社の財産および損益の状態を公正に示すことを要求しているという。<sup>②</sup>

## 3 イギリスにおける包括的規定

イギリス会社法においては、第一四七条第二項が、会計帳簿について、第一四九条第一項が、計算書類の内容および方式に関する一般規定として、真実且つ公正な概観 (a true and fair view) という表現をしている。

例えば、第一四九条第一項は「会社のすべての貸借対照表は、会計年度末における会社の業務状態について真実且つ公正な概観を提供しなければならず、会社のすべての損益計算書は当該会計年度における利益または損失について真実且つ公正な概観を提供しなければならない。」と規定している。

ここにいるこの真実且つ公正な概観 (a true and fair view) なる文言は抽象的表現ではあるが包括的規定を示したものであると解することができよう。

#### 4 わが国税法上における包括的規定

わが国の法人税法は、各事業年度の所得の金額の計算について、法人税法第二二条第四項において「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前各号に掲げる額は、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。」と規定している。

注 前各号に掲げる額というのは、原価の額（法人税法第二二条第三項一号、および販売費、一般管理費その他の費用。但し、償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く）の額（同第二項二号）、ならびに損失（但し、資本等取引以外の取引に係るもの）の額（同第三項三号）をいう。

この文言中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」というのが、いわゆる税法上の包括的規定といわれるものであるが、企業会計原則の立場からは、アメリカ内国歳入法第四四六条に対すものとしてこの規定をもって自主的経理が大幅に認められる包括規定になると期待されていたという。<sup>③</sup>

なるほどこの条項は、昭和四十一年十月の企業会計審議会の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」や、また昭和四十一年十二月の税制調査会の「税制簡素化についての第一次答申」に基づいて成文化されたもので、したがって制定当初の立法趣旨は、この法人税法第二二条第四項を明文化することによって会計慣行を尊重するものであるとするものであった。<sup>④</sup>

しかし、この第二二条第四項の成文化の後も税法独自の計算原理規定の必要最少限への縮少は実行されないで、税法は別段の定めが多く、別段の定めだけでも税法固有の計算体系をなすほどであるから、この一般基準も会計慣行にいう会計処理の基準ではなくて、実は税法特有の体系なり、処理の方法を演繹した会計処理の基準であるとする、税

法特有会計処理説の如きものでできたのである。<sup>⑤</sup>

このようにみてくると、法人税法上の会計処理の基準という一般条項も、実は包括的規定としてはあまり効力を有せず、税法上の別段の定めによる固有の計算体系なり会計処理の補完的役割としての規定となっているとみることができよう。

しからば、企業会計原則の側からの期待にもかかわらず、商法ならびに税法上の会計処理に関する一般条項が包括的規定としては形式的であつて、実質的には補完的役割になっていることは、どのような意味を有するものであらうか、その意義について考察してみる必要がある。

## 注

- ① 田中（誠）前掲書四八六頁、石井照久著「会社法下」一九三頁参照
- ② 矢沢惇「要綱案に関連する改正問題」商事法務研究五一五号四頁
- ③ 番場嘉一郎「税法と企業会計との調整に関する意見書総論について」会計第九一卷第一号
- ④ 塩崎潤「税制簡素化の意味」企業会計、第一九卷第十二号
- ⑤ 新井隆一「法人税法第三二条第四項に関する問題提起」（概要）税法学・第二〇三号

## 四 包括的規定の補完的役割

改正商法第三二条第二項における「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という、公正な会計慣行の一般条項が包括的規定としての効力を有せず、実質的には補完的役割になっていることについて、未だ商法改正要綱案であつた際に、商法上の公正なる会計慣行について

例えば、中村忠教授は次のように述べている。すなわち「私はこのような包括的規定であれば、あつてもなくても同じではないかと思う。『公正な会計慣行』の解釈をめぐって問題を生ずる種子が生まれたのではないか」<sup>①</sup>、と。

このように包括的規定をみれば企業会計原則の立場に立つ会計学者よりの批判があるのも当然といえよう。

しかし、経団連理財部の居林次雄氏によれば、この包括規定が会計原則による会計処理の基準を実質化するものではなくして、企業会計原則をも含む会計慣行を補完的に適用するにすぎないものになったとしているのである。<sup>②</sup>

そして、その理由とするところは、(一)企業会計原則を商法総則の適用をうける一般の個人商人にまで拡大適用すべきであるかどうか、(二)包括規定とすれば、企業会計原則違反が違反決算となり、違反決算取消の原因となるおそれがある、(三)企業会計審議会が企業会計原則を修正すると、当然商法が改正されたと同じになる、<sup>③</sup>という三つをあげることができよう。しかし、この主張の根底には詳細な規定を有する企業会計原則や財務諸表規則よりは経理操作のしやすい商法の規定に会計慣行を斟酌するという規定を付け加えることによってより自由な(恣意的な)会計処理を望んでいることがうかがえるようである。

例えば、継続性の原則と関連して考えてみる場合、商法第二八五条の流動資産(この場合棚卸資産を例にとると)の評価について、物価水準の上昇期に後入先出法(last-in-first-out method)をつるよりも先入先出法(first-in-first-out method)をとった方が期間費用は少なく、期間利益はそれだけ多くなり、また逆の方法により期間利益を少なくすることもできる。

また、商法第二八五条ノ三の固定資産の評価について、相当の償却については商法には別段の規定はなく会計慣行に委任しており、しかも相当の償却の意味はどのようにでも解釈されるという恣意性を有しているという考え方に

立てば、減価償却費の計算にあたって、定率法 (fixed percentage method) を採用すると、はじめのうちは定額法 (fixed amount method) を採用していた場合よりも減価償却費は大きいが、後には定額法を採用した場合よりも少なくなる。そこで会計処理について継続性の原則の適用という枠をはずして、その変更を無条件に認めるとすれば、利益をかくすためにこれまで先入先出法を採用していたものが、たいした理由もなく後入先出法に変更することもできるし、またこれとは逆に企業の対外的信用を維持、向上させたり、経営上の失敗を隠蔽したり、また配当率を維持する等のために、純益がないにもかかわらず、これまで定額法を採用していた相当年限を経過した償却性資産について定率法に変更して減価償却費を少なく計上することによって、定額法を継続適用していた場合に比較して幾分大きな純益を計算報告することが可能であり、また価格水準の上昇期であれば後入先出法から先入先出法に変更することによってその目的のある程度達することができるのである。このように会計処理を変更することによって、利益を作り出すことも、またかくすこともできるのである。

すなわち、ある会計処理について、いくつもの方法が認められている今日の財務会計のもとではこれらの諸方法をたくみに使いわけることによって利益操作 (manupulation) をすることが可能であることを考えてみる場合このような立場から迎合されるような論が展開されるのは当然といえよう。

ひるがえって、いま一度、法人税法第二三条第四項の包括的規定について考察してみよう。この税法上における会計処理基準としての包括的規定が実質的効力を有せず補完的役割としての機能しか果していないとしてもやむを得ないであろう。というのは、税法上においては企業会計原則や財務諸表規則等の諸規則を排除しなければならないのはそれなりに理由があるからである。

すなわち、法人税法は、有形固定資産については定額法および定率法を、鉱業用減価償却資産については定額法および定率法のほかに生産高比例法を、また無形固定資産については定額法を、鉱業権については定額法および生産高比例法を認めており（法人税法施行令第四八条）、その選択の自由は企業の自由裁量を前提として、そして減価償却資産の償却方法については、その他の償却方法を選択する場合国税局長の承認の下に認めている（同令第四八条の二）が、企業側による償却方法等の選定による変更については税務当局の承認を受けなければならず（同令第五二条）、これらの税法上の規定は法人すなわち企業の期間損益計算において各事業年度の所得計算の正確性と公正性を期して課税の適正を期する必要性から企業経営者の恣意的な償却方法や評価方法等の変更による課税所得（利益）操作を排除することは当然である。

逆に言えば、これらの諸方法をたくみに使いわけることによって適正な課税所得額の操作（税法上の場合の主として脱税行為のために利用される）が行なわれるとすればわが国税制に由々しき問題を提起することになるであろう。遺憾ながらわが国の納税者（企業を含む）意識は企業会計原則等を包括的規定として全面的に容認するまでに到達していないとみるべきで、未だ企業経営者の納税意識の欠如している現段階においては税法特有の規定を定めることは当然といわなければならぬと解する。

例えば、この事例として、多くの脱税行為者や過少申告による税務当局よりの更正決定ならびに青色申告取消し等をあげることができよう。

したがって、税法上において包括的規定に全面的実質的効力を付与しないのは当然といわなければならない。かくの如くわが税法において包括的規定の実質的効力を認めるまでに成熟していない現段階においては包括的規定

が税法の補完的役割としてしか認められないのはやむを得ないであろう。

また、わが商法第二八五条ノ三第一項の「毎決算期ニ相当ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」の文言中「相当ノ償却」とは果して如何なる意味を有するのか明らかでない。

減価償却三要素のうち取得価額または製作価額については明らかであるが、耐用年数、残存価額については明らかにされていない。

税法においては、固定資産につき法定耐用年数表を設定して耐用年数の基準を定めており、また残存価額についても、有形固定資産の場合残存価額は取得価額または製作価額の五分と定めている。但し毎期の減価償却額は、残存価額を取得価額または製作価額の一割として計算することとしているので、残存価額五分という規定は、その限度まで償却してもよいということを意味している。

しかし、商法にもまた企業会計原則にもこれらを明らかにしていないため、むしろ税法上の耐用年数等が会計慣行として実施されているのが現状である。

しかし、企業会計上は、商法上の「相当ノ償却」という文言に関してなんらの指針（規定）を与えていないことから償却性資産の耐用年数、償却方法等の変更によって毎決算期の減価償却額を自由に多くし、また少なくして、いわゆる利（損）益操作に利用できるのである。

しかも、わが商法は、計算書類規則第三条に「評価の方法その他の会計の処理の方法を変更したときは、その旨を貸借対照表又は損益計算書に注記をしなければならない。ただし、その変更が軽微であるときは、この限りでない。」と規定し、また同規則第十八条は「固定資産の償却年数又は残存価額を変更したときは、その旨を注記しなければならない

らない。ただし、その変更が軽微であるときは、この限りでない。」と規定し、共に評価の方法その他の会計処理の方法ならびに固定資産の償却年数または残存価額を変更したときは「注記」をする旨要求して、これらの変更が軽微である場合は「注記」をしなくてもよいとしていた。

しかし、変更が「軽微」であるか、「軽微」でないかの基準は示していない。この点については企業会計原則にも規定もなく、また学説もなく、ただ単に重要性の原則 (Principle of Materiality) が作用するとしてその基準は明らかではなく、ただ「金額の重要性」とか「科目の重要性」とかの説明にとどまっている。

元来、正当なる理由なく変更することは認められないのが原則であるが、正当な理由により変更された場合においても、少なくとも西ドイツ株式法第一六〇条第二項の如く、変更前に示されたであろう価額に対して変更の結果示された価額が一定額以上を超過している場合は注記をする、という規定を援用して、わが商法の株式会社計算規定ないし計算書類規則にこのような規定を設けるべきであると考えていた。<sup>⑤</sup> というのは昭和三十七年の商法改正に伴ない制定された計算書類規則第三条は、継続性の原則を前提としての規定であると解される反面、評価の方法その他の会計処理の方法ならびに固定資産の償却年数または残存価額について「注記」さえすれば変更は自由であり、そして変更が軽微である場合は「注記」をしなくてもよく、また減価償却の方法には継続性の原則は強制してなく、経理操作のために評価の方法を変更しても違法ではないという説があり、<sup>⑦</sup> 実際界においては前者よりもむしろ後者の方が迎合されて当然のことと解され、その結果が多くの粉飾決算事件を招来したと言っても過言ではないといえよう。

そして、このような事件を契期として株式会社の監査制度の強化に付随して今回の商法改正となり「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という、いわゆる包括規定が創設されることとなったのである。



一方企業会計原則においても昭和四十四年十二月修正案が発表されて、継続性の原則について、第二項が削除され、「注解3」において「正当な理由……」を削除しても継続性の原則の重要性が指摘されて、継続性の変更について「変更の旨」また「変更の影響額」について注記する旨規定していたが修正案は凍結状態となっていたが、商法改正に伴い、この度（昭和四十九年八月三〇日）企業会計原則も改正され、継続性の原則についていえば、「注解3」に、修正案で削除した第二項をそのまま補足したような形で、修正案「注解3」における「変更の旨」および「変更の影響額」という文言はみられなくなり、商法上よりみれば一步後退の感じを受けざるを得なかったのである。

しかし、改正企業会計原則に伴い、昭和四十九年九月二十日計算書類規則が改正されて（昭和四十九年九月二十四日公布、同年十月一日施行）、改正規則第三条は「会計処理の方法を変更したときは、その増減額を注記しなければならぬ」と改訂して、会計処理の方法の変更や固定資産の償却方法等の変更による利（損）益操作を防止することを目的とする規定をなしてその変更による増減額を明示するようにした。

勿論「会計慣行ヲ斟酌スベシ」という包括規定により、計算書類規則第三条は、継続性の原則を前提として明確化したことは当然で「企業会計は、その処理の原則及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」をうけて、「会計処理の方法を変更したときは、それによる増減額を注記しなければならないこととする。」という意味に解すべきである。

## 注

- ① 中村忠「公平な会計慣行と会計原則」産業経理第三〇巻六号
- ② 居林次雄「公平な会計慣行について」産業経理第三〇巻六号

商法上の公正なる会計慣行について

- ③ 居林次雄著「新商法と監査制度」昭和四十四年刊二〇頁
- ④ 法人税法第三二条第三項、同第三二条第三項をうけて大蔵省令において定めている。
- ⑤ 拙稿「株式会社計算規定における継続性の原則について」国土館大学政経論叢十八号（昭和四十八年六月）参照
- ⑥ 上田明信著「改正会社法と計算規則」昭和三十九年版五二頁、味村治・企業会計・第十五巻第五号参照
- ⑦ 上田 前掲書五三頁、味村 前掲

## 五　　む　　す　　び

以上、商法上の立場から企業会計上の会計慣行について考察を試みたのであるが、これらの考察より、イギリスにおいてはキルザント事件を契期として会計原則が樹立され、それが法の体系の中に侵入して具体的な会計規定が成文法をもって明定され、またフランスにおいては株式会社形態における企業の普及発達せる状態の下において経済的悪徳者が輩出して故意的破産の非常に多かったことを背景として、このような弊害を防止せんとして「商業条例」が制定され、それがナポレオンの商事法の規定となり、ついでドイツにおいては株式会社は正しいそして誤りのない利益の計算方法として正規の簿記の諸原則を採用して実質的の配当（わが国という蝸配当と考えられる）を行なうてはいいけないこと、また恣意的な財産の評価を禁ずる評価の原則等を規定して貸借対照表規定を一つの法律となしてこれに違反するものは罰することとして、貸借対照表の一般原則が法の体系の中に吸収されて貸借対照表原則が一般化するのである。

これらの事例をみるときわが国の今回の商法改正そしてそれに伴う企業会計原則の改正ならびに計算書類規則等の

改正が、昭和四十年三月に発生した山陽特殊鋼株式会社の倒産事件その他の会社不正事件の発生という点とその背景を等しくしていることは注目に値する。

このような点から「公正ナル会計慣行」について、その基調となるものとして企業会計原則であることも通念的に理解され、そしてこれらの会計基準の運用においては適正であると共に適法であることを指示しているとみるべきであらう。

すなわち、法解釈の性格ないし任務は、法の経験科学の基礎の上に立つて実践目的に適合するような公正妥当な法を創設し構成する必要がある、このような意味において今回の商法改正における「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」の規定が創設されたものと解すれば、その運用上においても立法趣旨に鑑みて解釈すべきであると考ええる。

法適用の妥当性判定の基準は適用すべき法規の選択にあり、その正否判定の基準は事案に法を適用した結果の当否にあり、適用の当否は判定者の価値観によって異なるとしても、その適用においてその当否の基準はその適用者によっても異なるとすれば、われわれは法適用の当否の基準をどこに求めて判定すべきであらうか。

例えば「公正ナル会計慣行」について、これが企業会計原則を基調とするものと解した場合、改正計算書類規則第三条における「会計処理の変更における増減額の注記」について、企業会計原則に「重要性の原則」が存在することを理由として「金額の重要性」を適用解釈して、増減額が「軽微」である場合は注記を要しない、という論が生じないでもないと考ええる。

しかし、いわゆる包括規定の創設という立法趣旨から「軽微」であっても注記する、と限定的に解すべきであり、法適用の基準は、公平 (fairness) の原則をもって正義 (justice) と道徳律 (morality) でなければならぬと考ええる。