

商法の包括規定と公正な会計慣行

熊 本 帛 雄

一 はじめに

商法の一部を改正する法律案が、ようやくにして、この第71特別国会（昭和47年12月22日召集）に提出される運びとなった。同改正要綱によれば、その第十一に「商業帳簿」の項を設け、6項目にわたる規定をしているが、そのうち、標題にかかわるものは、商法総則の第32条、「会計帳簿」の見出しのもとに、つぎのように規定されている。

第32条 商人ハ営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明カニスル為会計帳簿、貸借対照表及損益計算書ヲ作ルコトヲ要ス

② 商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ

この第2項がいわゆる包括規定とよばれているものである。

包括規定が必要とされる理由、成立までの経緯、包括規定の解釈、「公正なる会計慣行」の内容について考察するのが、小稿の目的である。

二 包括規定を設ける必要性

商法に包括規定を設ける必要性については、つぎのような基本的な考え方によるものであると理由づけられるであろう。

第一に、商法規制のあり方として、商法自体が企業会計の全領域にわたる細目の規定を設けることは不可能であるからである。つまり、法の規制には限界があるので、商法には最小限度の原理的な規定をおくにとどめ、会計の細目に関することは健全な会計慣行や会計理論にまかせるべきであるという根本思想がその背景となっている。

第二に、商法の規定がある場合でも、たとえば、資産の取得価額とか、「相

当な償却」とかの規定の解釈は、必然的に会計の慣行や原理に頼らざるをえないものであるからである。

上述のような基本的な考え方によるほか、直接的・具体的な動機としてつぎのような事情が存在する。すなわち、商法は公認会計士または監査法人による監査をとり入れようとしている。商法上の会計監査が公認会計士または監査法人によって行われることになれば、商法上の会計監査と証券取引法による会計監査との実質的な一元化を図ることが必要になる。そのための前提として、証券取引法と商法とにおける会計基準を合致させ、同一の会計基準にしたがって監査が行われることを明確にする規定を商法におく必要が生じたわけである。すなわち、株式会社の計算は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準にしたがっておこなわれなければならない旨の会計基準を明確にするための規定を商法に制定すべきであるという要請となったわけである。

ところで、このような包括規定の前例として、しばしば引き合いに出されるのが、ドイツ法上の「正規の簿記の諸原則」である。すなわち、ドイツ商法第38条は「商人は、帳簿を備え、これに、自己の営業活動ならびに財産状態を、正規の簿記の諸原則にしたがって明瞭に記載することを要する」と規定し、また、同株式法第149条第1項において、株式会社は正規の簿記の諸原則にしたがって年度決算書を作成することを要求している。

これらの規定にいうところの「正規の簿記の諸原則」なるものが、果して何を意味するかは甚だ明瞭を欠くのであるが、「要するに立法者は企業者間において一般的に慣行せられている実務上の原則なるものが存在しており、法は個々の重要点に関し自ら規定を設ける場合を除いて単に白紙的规定を設け、細目を実務上の慣行に委任しているものと認めなければならない。この場合においては委任を受けた実務の内容は法的性質を有することになるのである¹⁾。」と説明されている。換言すれば、『「正規の簿記の諸原則」なるものは、企業の実務に対する法の委任を意味するにすぎず、それ自体具体的な意味内容をも

1) 田中耕太郎著「貸借対照表法の論理」36ページ

っているものではない。しかしこのことが法律上規定されることにより、会計慣行に対する法の信頼が明らかにされ、good accounting practice がこれを通じて法的性格をおびるにいたったのである。法は会計帳簿の記録の方法や原則については何ら規定しないが、企業の実際上一般に認められた会計慣行が存在することを確認して、包括的にこれを信任し、また貸借対照表の作成の方法や原則についても、法は何ら具体的に規定しないが、会計帳簿にもとづいて貸借対照表が作成されるところの企業の実務を包括的に信任したことを意味するのである²⁾。』

また、イギリス会社法第147条2項は会計帳簿について、第149条1項は財務諸表について、それらが「真実かつ公正な概観」（true and fair view）を与えるものであることを要求しているが、この「true and fair view」がわが国における公正妥当な会計基準にあたるものであることも周知のとおりである。

他方、わが国内法としては、法人税法第22条4項がある。法人税法第22条4項は昭和42年5月31日法律第21号により創設され、「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる（当該事業年度の原価、費用、損失の）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。

また、証券取引法第193条は

「この法律の規定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に従って大蔵省令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。」

と規定し、これをうけて、財務諸表規則第1条は

「財務諸表の用語、様式及び作成方法は、この規則の定めるところによるものとし、この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認め

2) 黒沢 清著「近代会計学」普及版三訂、春秋社、291ページ

られる企業会計の基準に従うものとする。」

と定めている。財務諸表規則取扱要領第1の規定もまたこれと同じである。

さらにまた、これらの規定をうけて、「財務諸表の監査証明に関する省令」第4条3項の1号は

「財務諸表の項目が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従って処理されているかどうか……………」

について監査意見を表明すべきことを規定している。

このように、法律規定の欠けている部分ないし規定があってもその規定の解釈については、公正な会計慣行を援用しなければならないことはほとんど当然のこととして従来からも認められていたことであつたが、今回これを明文化するにいたったわけである。この点、「かりに商法上包括規定を明文化しなくとも、法解釈に公正な会計慣行を援用しなければならないことは通説として認められていることであり、その根拠としては商慣習あるいは商慣習法（民法第92条、商法第1条）をあげうる³⁾。」という見解にみるとおりである。

しかしながら「包括規定が設けられる意義はきわめて大きい。包括規定がおかれることによって始めて、会計慣行は法律的慣習としての意味をもつことになるのであり、それは、会計と法律との相互不信が相互信頼に転化することを示すものであるといえるであろう⁴⁾。」として包括規定の制定を評価している。

三 包括規定成立までの経緯

包括規定制定の出発点は、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」であるといわれている。この意見書では、その第一で、商法第32条に規定する「日記帳」は、「会計の帳簿」を意味する文言に改め、正規の簿記の原則にしたがって記録する帳簿について規定するように第32条を改正することとした。その第二で、正確な会計の帳簿に基づき貸借対照表および損益計算書を作成することを要するものと改めることを要望している。

ついで、昭和33年の法制審議会商法部会発表の「会社の計算規定改正の問題

3) 矢沢 惇稿「商法改正要綱における商法と企業会計原則」産業経理30巻6号76ページ

4) 服部栄三稿「会計の慣行と法律」企業会計23巻2号6－8ページ

点」においても、「会計処理に関する原則規定を設けるべきか」という問題が提起され、包括的原則的規定を設けるべきであるとの主張が有力にとなえられた。

しかしながら、これにたいしては、

(1) 包括規定の表現ないし文言のいかんによっては、会計慣行によって強行規定が改廃されるおそれがあること

(2) 会計の慣行と企業会計原則との関係が明らかでなく、また包括規定を商法総則に規定するか株式会社の計算規定のところにおくかについて問題があったこと

(3) 会計の慣行に違反したときの法律効果が明らかでないこと

(4) 会計の慣行ないし企業会計原則違反に商法違反の場合と同様な無効や罰則などの制裁を適用するとすれば、それは企業会計審議会に対する違法な立法権の委任になる⁵⁾等の反対理由があげられ、結局、昭和37年の商法改正においては、包括規定の実現を見ずに終わった。

ところが、公認会計士の監査が商法においても制度化されることになると、商法と証券取引法との会計基準を一致させ、両監査の実質的な一元化を図ることが何よりも緊急な問題となる。そこで、商法計算規定と企業会計原則とを調整して両者の相違点をなくするために、企業会計原則修正案が昭和44年12月16日に発表されたことは周知のとおりである。そしてその前文「商法と企業会計原則との調整について」において、つぎの三点については、商法において所要の措置がとられるよう、格別の配慮がなされることを要望した。

一 商法と証券取引法と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われることを明確にするための規定を商法に置くこと。

二 商法の計算規定において、従属会社株式については、低価法の適用を認めないこととすること。

三 企業会計原則修正案の趣旨にそい、法務省令「株式会社の貸借対照表及

5) 服部栄三稿「前掲論文」企業会計23巻2号4－5ページ
矢沢 惇稿「前掲論文」産業経理30巻6号75ページ

び損益計算書に関する規則」及び大蔵省令「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」を修正し、両者の一致を図ること。

上記三点のうち、その第一点が、いわゆる「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従って計算を行うべきものとする意味での会計基準に関する包括規定についての要望である。

この第一点の要望は抽象的な表現をもって間接的に、慎重な叙述をもって主張されているが、審議の過程において、企業会計審議会から法制審議会商法部会へ申し入れたさいには、包括規定をおく場合の具体的提案としてつぎの三つの方式を示したといわれる。

A 株式会社は公正妥当な企業会計の基準に従って計算を行わなければならない。

B 監査報告書には、貸借対照表および損益計算書が、公正妥当な企業会計の基準に従って作成されているか否かについても記載しなければならない。

C 貸借対照表および損益計算書は、財産および損益の状況を正しく判断できるものでなければならない。

企業会計原則の側からすれば、A案が最も望ましいものとしていたのであるが、これによれば実質的に企業会計原則に法的規範性が与えられ、強制力を付与されることになるわけであり、したがって、これに反する処理はすべて違法となる。このため経済界の反対が強く、また商法側からも、会社の計算規定の相当部分を企業会計原則にいわば白紙委任するようなことになるとして強い反対があり、到底実現の見込みがなかったため、その代案としてB案とC案の二つが示されたものであるといわれている。

B案は、監査報告書の記載事項によって間接的ながら包括的規定を取り入れようとする案である。すなわち、監査役および公認会計士は、計算書類が法令および定款にしたがって作成されているか否か〔適法性〕を記載するほか、公正妥当な企業会計の基準に準拠しているか否か〔適正性〕を記載することとする。B案では適法性監査と適正性監査は別個の概念となるので、「適法なるも不適正」というケースが生じて、現状とあまり変らない結果となり、企業会計

原則を修正した意味がなくなるという重大な難点がある。

C案は、計算書類につき真実かつ適正な表示をなすことを要求しているイギリス会社法第 149条およびわが商法計算書類規則第 2 条を参考として考案されたものである。計算書類が法令と定款に適合さえしておれば、それで法律上適法であり、それなりに、財産および損益の状況を正しく判断できるはずであるから、そのほかさらに会計基準にしたがう必要はないとの解釈も出てくるとして、公認会計士側の反対があった。

このように、A B Cの三案ともそれぞれ難点があり、企業会計審議会では一本にしぼることができなかつたので、法制審議会に対する要望書は抽象的な表現にとどめ、大蔵省証券局長を通じて三案のいずれかを考慮するように申し入れるほかなかつたといわれている。そして結局のところ、法制審議会商法部会においては、はじめに掲げたような極めて後退した形での斟酌規定として決定されてしまったわけである⁶⁾。

これを要するに、企業会計審議会としてはA案すなわち「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従わなければならない」という条文によることを望んだ。しかし、商法側がこれを採用しなかつた主要な理由は、もしこのような規定をおくとすれば、企業会計審議会が公正妥当と認めて企業会計原則に収容した条項は、すべて法的拘束力を有することになる。そしてこのことは、企業会計審議会に対して、企業会計に関する立法権を白紙委任したことになるので、法律論としては拒否せざるをえず、斟酌規定として決定をみたというのが実情のようである。このことは商法学者のつぎの表現からも推量できる。「要綱案が斟酌するの語を採用することになった主要な理由は、企業会計原則はその注解をも含めて、種々な分子を混入しており、商法の解釈指針としてそのまま採用するには、整備が不十分であり、商法上これを取り入れるのには、商法の見地からの価値判断に基づく取捨選択の余地を残すのが適当と考えられたことにある⁷⁾。」

6) 日下部与市稿「会計慣行に関する斟酌規定の意味するもの」産業経理30巻 5号58-59ページ 富岡幸雄稿「公正な会計慣行の意味」会計 100巻 3号38ページ

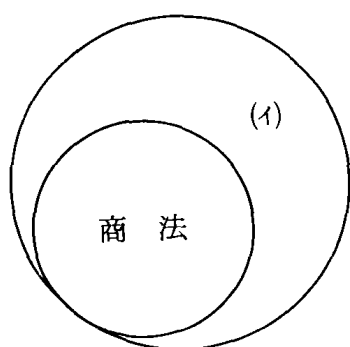
7) 田中誠二稿「商法改正要綱案の問題点」商事法務研究 520号 9ページ

この斟酌規定については、会計学者から多くの批判がなされているが、いまその一、二を紹介することとする。

「会計学者側で考えていた包括規定は、商法の計算規定に欠けている部分を補完する実質規定であった。図で示せば、第1図の(イ)の部分を規制するのが包括規定だと考えていたのである。

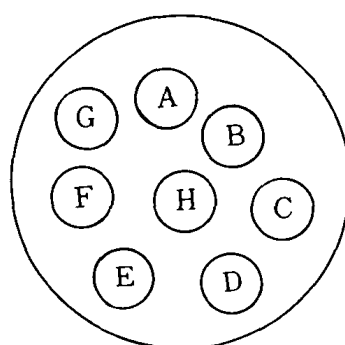
〔第1図〕

企業会計原則



〔第2図〕

商 法



ところが改正案はこの考え方を否定して、第2図のような考え方をとった。つまり計算の全体の枠は商法が規定している。しかし条文の上では細かい点にまでふれることはできない。抜けている部分がある（図のA、B、C……部分）。これは解釈によらなければならない。その解釈指針になるのが「公正な会計慣行」だというのである。したがって会計慣行は実質規定ではない。実質規定は商法に網羅されていると考えられているのである⁸⁾。」とか、あるいはまた「間接的かつ不明瞭な形で包括規定におきかえることは不満である⁹⁾。」等である。

四 包括規定の解釈

包括規定の解釈について、ここではもっぱら商法学者の見解に学び、これを要約してみることとする。

まず、「商業帳簿の作成に関する規定」とはなんであるか。改正案第32条1項では、「商業帳簿」とは会計帳簿、貸借対照表および損益計算書をさすこと

8) 中村 忠稿「公正な会計慣行と会計原則」産業経理30巻 6号86ページ

9) 日下部与一稿「前掲論文」産業経理30巻 5号57ページ

になっているので、企業会計について作成される記録および財務諸表の全部が含まれることになる。

計算書類附属明細書は株式会社および有限会社で要求されているけれども、直接の明文上は含まれていないようであるが、その性格上、貸借対照表および損益計算書の内訳明細書であるから、当然これを含むものと解釈しなければならない。

「商業帳簿の作成に関する規定」は、いわゆる会計処理に関する規定ばかりでなく、財務諸表の表示に関する規定をも含むものと解釈しなければならない。なぜならば、「商業帳簿の作成に関する規定」のもっとも中心的な規定は、改正案第32条1項である。そこでは、商業帳簿の作成は営業上の財産および損益の状態を明らかにすることを目的としているが、この規定自体が、この作成に関する規定であるから、その限りで、この会計帳簿、貸借対照表および損益計算書をいかに作らなければならないかということは、その目的規定の解釈として、すべてが含まれるので、特別の個別的規定のない事項についても、公正な会計慣行を斟酌しなければならないということになる。たとえば、無償取得資産の評価基準も、単なる法文の論理でなく、公正な慣行を斟酌して決定することになる。

第32条1項の目的規定自体が企業会計の根本目的であって、従来の企業会計原則および財務諸表規則の明示する真実性の原則および明瞭性の原則を示すものである。

さらに、この規定は、会計帳簿、貸借対照表、損益計算書の作成の目的に関する一般規定だけでなく、すべての個別的な規定についても解釈の指針になるものであって、改正案第33条の会計帳簿、貸借対照表、損益計算書の規定の解釈および第34条の財産評価の規定の解釈、さらには株式会社における第285条以下の会計処理の実体に関する規定の解釈ならびに計算書類規則における表示の規定の解釈についても、この包括規定が適用される。

つぎに、「公正な会計慣行」という場合の「公正」とは、商人の営業上の財産および損益の状態を明らかにする目的に合致していることをさすと解釈しな

ければならない。

また、公正な会計慣行を「斟酌しなければならない」という場合の「斟酌」という用語の解釈についてはいろいろいわれている。

「斟酌」という用語は通俗的には、ほどよくとりはかろうことなどに用いられているので、公正な会計慣行に若干の考慮を払えば、あとはこれを採用するかどうかは、企業の自由に委ねられているといった印象を与える。しかし、法令用語としての「斟酌」についてはつぎの解説にみるように、相当に強い意味をもっている。

「参酌の方は、問題とされるいろいろの事情、条件などを平面的に参照するという感じが出ており、特に一定の価格、料金などを定める場合にこれについて参照すべき事情、条件などとの関係をあらわすのに多く用いられ、斟酌の方は問題となっている事情なり、条件なりを特にくみ入れるという感じを強く出す場合に用いられている（佐藤達夫ほか、法令用語辞典）。」すなわち、従来の法律の用例（たとえば、商法 111 条 3 項， 204 条 4 項， 590 条 2 項， 801 条等）からいえば「諸種の事情を考慮に入れて考える、あるいはくみいれて解釈しなければならないという意味である。つまり、公正な会計慣行により解釈することができない特別な理由（事情）がないかぎり、必ず公正な会計慣行により解釈しなければならないのであって、公正な会計慣行を一応考慮すれば、その採否は自由であるということにはならないのである。

また、公正な会計慣行に「準拠」するとか「基づく」としないで、「斟酌」としたもう一つの理由は、会計慣行になっていない公正な会計基準を採用できるようにする必要があったからであるといわれる。すなわち、従来の慣行がない問題についてはもちろん、慣行があり、企業会計原則に定められている事項についても、従来の慣行と同じ程度あるいはそれ以上に財産および損益の状況を明らかにする理論や取り扱いが認められる余地を残すことが会計の発展のために必要だからであるといわれている¹⁰。

10 矢沢 惇稿「要綱案に関連する改正問題」商事法務研究 524号 4 ページ

“ 「商法改正要綱における商法と企業会計原則」産業経理30巻 6 号78-80ページ
高木清三郎稿「公正な会計慣行と企業会計原則」産業経理30巻 6 号94-95ページ

五 公正な会計慣行の内容

「公正な会計慣行の意味」をめぐり多面的な所論がそれぞれの立場から展開されているが、富岡幸雄教授はこれらの所論をつぎの六つに区分しておられる。

1 企業会計原則である（正確には企業会計原則を主体とする）とみる説——矢沢教授説

2 公正妥当な企業会計の基準であるとする説——草島 清氏説，黒沢教授説

3 健全な会計原則の構想によるべきとする説——忠 佐市教授説

4 修正企業会計原則であるとする説——日下部教授説

5 商法の目的理念に照らして判断すべきとする説——味村 治氏説，田辺明氏説

6 多数企業の現実の会計実践によるとする説——居林次雄氏説

第5説に対し、富岡教授は「商法や税法のような固有な法目的ないし理念をもつ法体系における独自の計算規定およびそこにおける解釈論理が展開する以前の問題であると思料すべきであるとするならば、このように「公正な会計慣行」の内容それ自体がいわゆる「商法の目的理念」により判断されるものとする考え方には大いに問題があるというべきであろうと批判し、また、第6説については、きわめて現実妥協的にして便宜的な所説であると批判している¹¹⁾。

第4説の日下部教授説は「公正な会計慣行はいろいろありうるが、少なくとも修正企業会計原則はその主なものおよび一般性のあるものを要約し、利害関係者の利害調整の基準であるから、商法計算規定の解釈に当っては、まず修正企業会計原則による必要がある」というものであるが、この論述から推量すると、まず修正会計原則が公正な会計慣行の主体であるとはしても、それが公正な会計慣行のすべてではないと理解しても著しく日下部教授説に反するものではないと思われる。

つぎに、第1説および第2説については、それぞれの論述の理由づけにいく

11) 富岡幸雄稿「前掲論文」会計 100巻 3号41－46ページ

らかのちがいはあろうが、「公正な会計慣行」と「公正妥当な企業会計の基準」とを別個の概念として峻別するほどのことはないと考えられるので、両説は大同小異のものといえるであろう。しかも、第1、2、4説は企業会計原則をもって公正な会計慣行の主体をなすものであるとする点で共通していると思われるので、ここでは、矢沢教授説をもって三つの説を代表させ、別に第3説の忠教授説の二つを紹介するにとどめる。

矢沢教授説——企業会計原則は、その性格上会計慣行中一般に公正妥当と認められるところを要約したものとして、包括規定にいわゆる公正な会計慣行を示すものであるといってよいであろう。商法の規定の解釈について争ある事項で、修繕引当金や特定引当金、無償取得資産の評価、継続性の原則など商法の解釈上の争を企業会計原則で解決できなかった事項については、いずれの立場もとれるような弾力的取り扱いを認めている点が相当みられる。しかし、これについては、むしろ企業会計原則の解釈に委ねられているというべきで、企業会計原則の解釈について争がある事項については、むしろ第32条1項の目的規定にどちらがより合致するかによって決すべきで、……………その意味で、企業会計原則の修正案の解釈自体が商法規定によって制約されていると解すべきである。

逆に公正な会計慣行の主なものが企業会計原則だとしても、それ以外に公正な会計慣行があることは否定できない。企業会計原則の一般原則および財務諸表の基本的な原則はともかくとして、直接には商工業を営む株式会社が念頭におかれていることは明らかで、その資本の部をみても、有限会社・合名会社・合資会社および個人商人に直接適用されない。さらに、株式会社についても、例えば無償取得資産の評価のように、そこに定められていない事項についてはもちろん、定められている事項について、個別的事情に応じたこれと異なる公正な会計慣行の存在を否定するものではない。ただ、少なくとも企業会計原則にしたがっておれば、公正な会計慣行にしたがうものと推定されるわけである¹²⁾。

12) 矢沢 惇稿「要綱案に関連する改正問題」商事法務研究 524号 3－4 ページ

忠 佐市教授説——この公正な会計慣行は……健全な会計原則の構想によるべきはすのもので、直ちに「企業会計原則」そのままのものと考えられるべきではない、とされ、「財貨の得喪変動の理由づけや評価については、会計主体である法人の判断が必要となる。このような判断の基準が成り立つときは、それは慣行を形成する。その慣行が特定の法人についてのみでなく、多数の法人に一般化されたときは、一般的な慣習が存在していることになる。しかも、その一般的な慣習が、健全な産業人によって支持され、社会通念としての地位をもつと考えられるとき、それに適する部分を集積し、これを体系的に理解することができるように集大成することができる。このような客観的存在を、健全な会計原則と呼ぶことができる。……公正な会計慣行は、こうした集大成されたものの具体的存在であると解される」と論述している。

しかもこの「健全な会計原則」の概念は、「簿記会計に関する法令の規定と健全な慣習とを体系化して把握したものを、健全な会計原則と呼んでおくこととする」とされ、それは、「実定法の規定と慣習との体系化であって、理論の体系化ではない。会計学の学問的追及とはその立場を異にする」むねを明らかにしている¹³。

忠教授説は法人税法第22条4項の包括規定も商法改正案の包括規定もともに「健全な会計原則」の法理に立脚することを明文化したものであり、両者は同一の基底に立つとの構想のもとに主張されているので、とくにここにとりあげた。

ここで、商法の包括規定の先べんをつけた法人税法第22条4項の包括規定にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の具体的内容はいかなるものと解されているかについて一考することは、無益ではないと思われるので、かんたんにふれることとする。

税法でこの基本規定を設けた目的は、税制の簡素化を究極の目標として、課税所得の計算の弾力化、商法や企業の会計慣行等との開差を縮小するための措置であるといわれている。すなわち、

13 富岡幸雄稿「前掲論文」会計 100巻 3号43ページより引用

「課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としている。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である¹⁴⁾。」というのが立案当局者の解説である。

『ところで、ここにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではない。企業会計審議会の「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」といわれており、その内容は規範性をもったものばかりではない。もちろん、税法でいっている基準は、この「企業会計原則」のことではない。むしろこの規定は、具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものといえるであろう。したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによって明確にされていくものと考える¹⁵⁾。』この立案者解説は税法の基本規定の内容解釈としてほとんど經典視されており、他の論者によっても、そのまま承継されている。ここでは、公正妥当と認められる基準は企業会計原則のことではないと明言しているが、企業会計原則が公正妥当な基準で

14) 須貝修一稿「法人税法22条4項」法学論叢82巻6号8-9ページより引用

15) 須貝修一稿「前掲論文」法学論叢82巻6号19-20ページより引用

はないと全面的に否定する形式で論断することには問題がある。

税法における課税所得計算の基本規定の内容についての所説としては、さきにのべた忠 佐市教授の「健全な会計原則」論、あるいは武田昌輔教授の「現状の下においては、企業会計原則および商法の規定を中心とするが、一般に具体的な問題について、よるべき方法を集大成した企業会計準則の策定の必要性を強調した見解¹⁶⁾」もある。

あるいはまた、「この規定が実質的にいかなる意味を有するかは、今後におけるわが国の企業会計原則や実質的な意味における企業会計準則の生成および発展、ならびに企業会計慣行の健全性の現実的な実態形成の実情にかかることが大きい¹⁷⁾。」との要望見解もみられる。

このように、税法の基本規定の内容についても、また、商法の包括規定の内容についても、いろいろな所説が展開されており、一義的結論に達していない状況である。それはなぜであろうか。

『思うに、それは方法論上の欠陥に帰しうる。一般に公正妥当という概念は、抽象的、普遍的概念であって、それ自体個別的具體性を有するものをもって直ちに定義しうるものではないということである。……………そこで「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という概念は、無限の広がりをもつ概念であるから、これと個別・具體的概念とを関連づけるために、媒介概念を必要とする。……………「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という抽象概念に、「有力な権威ある支持を有する会計処理の基準」という媒介概念を介在させることによって、「特定の会計原則ないし基準」という個別概念を意味あるものとなしうる¹⁸⁾。』という思考方法に注目すべきである。

六 む す び

ここにおいて、「公正な会計慣行」の内容は、いかに解釈されるべきかについての私見をのべなければならない。この場合、さきにのべた武田教授の思考

16) 武田昌輔著「課税所得論」 171, 173ページ

17) 富岡幸雄著「新版税務会計総論」 197ページ

18) 武田隆二稿『「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の意味』会計 100巻 3号 32ページ

方法が十分に尊重されなければならないことはもちろんである。

企業会計原則は

①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って従わなければならない基準であること。

② それは、公認会計士が公認会計士法および証券取引法に基づき財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準であり、かつ、現実はその役割を果してきていること。

③ それは、将来において、商法、税法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し、また、この機能は再三にわたる商法、税法等の改正に現実に取り入れられてきた実績をもっていること。

④ 企業会計原則は、企業会計審議会という権威ある団体の正式な意見表明であり規範性をもっているものであること。

このような企業会計原則の性格およびその果してきた社会制度的役割からみて、企業会計原則が「公正な会計慣行」の内容のすべてではないとしても、その主体をなすものであることは否定できないであろう。

企業会計審議会から出されている各種の連続意見書は、企業会計原則の延長ないし枠内のものとしての性格を有するものと考えられるから、公正な会計慣行の内容をなしうるであろう。さらに、多くの各業種別財務諸表準則についても、また同じである。

従来の企業会計原則および今回の同修正案については、理論的な批判もあり、かつ、修正案になって削除された事項もある。たとえば、無償取得資産の評価については、従前の規定を削除している。あるいはまた、特定引当金の問題、いわゆる「その他の資本剰余金」の取り扱い、損益計算書の第四区分についての指示等のごとく、会計理論的に批判のあるいくつかの問題点を内包している。さらにまた、新しい問題に対する新規の会計処理を要求される事態が生ずるこ

ともあるであろう。この意味では企業会計原則のみをもって「公正な会計慣行」の内容のすべてであるとすることはできず、規範力をもつ権威ある有力な会計理論ないし学説は、「公正な会計慣行」の内容解釈に当って考慮されなければならないものであろう。

つぎに、企業会計原則は主として商工業を営む株式会社企業を対象とした会計処理基準および財務諸表に関する細目を指示したものである。したがって、個人商人、合名・合資・有限会社等の中小企業においては、これを直接的にそのまま適用されない面もあるので、個別的事情に応じた弾力的な会計実践をとることを否定することはできない。しかも、これらの個別的会計実践は、現実的には企業会計原則を基調としたものが大部分であって、けっして恣意的、無定見なものではないであろう。その意味で、公正妥当にして慣行あることを立証できる個別的処理・報告もまた「公正な会計慣行」の内容をなすものと解釈できるであろう。

なお、会計学で「一般に公正妥当と認められる会計基準」という場合には、企業会計原則はもちろんであるが、商法の計算規定や証取法財務諸表規則・同取扱要領もその範ちゆうに入るものと、わたくしは理解しているのであるが、商法の包括規定における「公正な会計慣行」の商法的内容解釈としては財務諸表規則・同取扱要領は、企業会計原則のように包括規定を媒介として、初めて法的効力をもつものとはその性格を異にするので、包括規定の対象とはならないと解されている¹⁹⁾。この点は、さきに富岡教授が商法の目的理念から「公正な会計慣行」の内容を判断することに批判的であったことと関連があるものと思われる。

最後に、商法改正案が「斟酌規定」にとどまったことについての感想をのべる。

企業会計審議会としては「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従わなければならない」という包括規定を設けることを望んだにもかかわらず、

19) 竹内敏夫稿『法的立場から見た「公正な会計慣行」』企業会計25巻9号37ページ

結局のところ、いわゆる「斟酌規定」として結末をみたわけである。

なるほど、包括規定をおくことにすると、企業会計審議会に対して、企業会計に関する立法権を白紙委任することになるという法律論および企業会計原則の現状における不十分な整備状況の指摘など、もっともな主張と一応うなずける面もあるかと思われる。しかしながら、包括規定を設ける必要性のところ而言及したように、法規制のあり方として、商法自体で完結的な計算規定を設けることは、もともと不可能、不適當であり、限界があるものなのである。商法の計算規定は、企業の会計に対して補完的規制的なものであるはずである。企業の健全な会計慣行にゆだねることを前提として、商法の目的に即した必要最小限度の規定を設けることによって、企業の会計を補完し、規制するというのが、あるべき法の計理思想であろうと思われる。そしてこの点こそが、まさに法規制にとってのより基本的な前提であることを、改めて認識すべきである。さればこそ、税法が所得計算の基本規定を設けるにさいして、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適切であるとして、企業会計依存性を確認し、基本規定を設けるとともに、税法規定そのものは、企業会計に関する計算原理規定を除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理のみを規定するという考え方をつらぬいたのである。

こと計算規定についての法規制の建て前論としては、商法も税法もともに軌を一にしうるのではないかと、われわれ門外漢には考えられるのである。ましてや、ドイツ法上の「正規の簿記の諸原則」による規制方式が、長い実績を厳然たる事実として証しているのである。この意味において、今回の商法改正案が斟酌規定にとどまったことは、画龍点睛を欠くのとでもいうべきであろうか。