

商法・「企業会計原則」統一化の意義

遠 藤 孝

1 ま え が き

別稿で私は次のことを指摘した。すなわち日本における昭和37年の商法改正は、開放経済を迎え企業のより一層の資本蓄積を「法」によって保護するためのものであったこと、37年商法が「企業会計原則」が立つ損益法を導入したのは損益法が財産法に比してより資本蓄積目的に適合するからであり、その導入に当って損益法の体系を一貫して導入せず弾力的処理あるいは費用の拡大方式を特に導入したのも、この目的により適合させるためであること、37年商法は改正によって「企業会計原則」と一致したというのではなく、「企業会計原則」を超えて、より資本蓄積目的に適合するものとなったのであり、これを転機として、日本における企業会計制度は、以前の「企業会計原則」中心の会計制度から商法中心の会計制度となったこと、したがって以後は以前の「企業会計原則」が先導し商法がそれに追随する統一化動向とは逆に、商法が先行し「企業会計原則」がそれに追随する統一化の動きとして展開していること、昭和38年の「企業会計原則」の修正は、この追随をあいまいに行なったものであり、これによって「企業会計原則」は実践規範としても、模範原則として意義の薄れたものとなった、ということである⁽¹⁾。

株式会社監査制度の改正問題並びにそのためにおこなわれたといわれている今時の「企業会計原則」の修正問題も正に上に述べた展開の一環なのである。いかえればこの監査制度の改正問題なり、「企業会計原則」の修正問題をそ

れだけ独立の時点で把えることは問題の本質を見失なうのであって、37年商法改正以後の商法と「企業会計原則」との統一化の流れのなかの問題として把えなければならないということである。私はこの監査制度の改正、それにともなう「企業会計原則」の修正は、昭和37年商法改正を出発点とする企業会計制度再編成の一到達点であるというようにみている。

かかる観点から昭和37年の商法改正から昭和38年の「企業会計原則」、財務諸表規則の改正までを扱った前稿に次いで、本稿では監査制度の改正問題、今時の「企業会計原則」修正問題を中心として商法と「企業会計原則」—商法会計と証取法会計統一化動向の意義を考えてみたい。

- 1 『税経通信』第24巻11号（44年10月）拙稿「近年における会計諸規則の変化」。駒大経済学会『経済学論集』第1巻1～2合併号「日本における財務会計諸規則の変化」。

2 監査制度改正の意義

昭和37年の商法改正によって商法が「企業会計原則」を超えて、より時代の要求、実務の要求を反映したものとなったことによって、以後の日本における財務会計制度はこの37法の線にそって展開することとなる。株式会社監査制度の改正もこの一環である。

株式会社監査制度の改革が企図された背景については、一般に、現行監査制度が無機能化していること、それと直接的には昭和35年の山陽特殊製鋼事件を代表例とする粉飾決算が相ついで表面化し、監査制度に対する社会的不信が高まるに及んで、その社会的信頼を維持するため、おこなわれたものであるとされている。企業会計上、会計監査は公表会計の公表効果を補強する機能を果すのであり⁽¹⁾、監査制度の無機能化が周知のこととなり、粉飾決算が相ついで表面化することになれば、なんらかのかたちで手なおしをおこない公表効果を維持しなければならない、今時の監査制度の改革がこの補強工作であることは明白である。しかし同時にそれは、37法によって、より資本蓄積目的に適合するものとなった商法に合わせて「企業会計原則」を調整するための媒介としての

意味をもつものと考えなければならない。すなわち「商法の一部を改正する法律案要綱案」²⁾(以上要綱案と略す)にみられる監査制度の一元化は、証取法上の監査を商法上の監査に吸収するものであり、証取法会計を、より弾力的なものとなっている商法会計に統合するためのものであると考えられるのである。以下このことを具体的に明らかにしてみたい。

要綱案第14「大会社の特例」によれば、公認会計士または監査法人（以下「会計監査人」という）の選任、解任は監査役の同意を得なければならないことになっている（二号・五号）。さらに会計監査人の監査報告書は株主総会に提出されるのではなく、取締役及び監査役に提出しなければならないことになっている（七号）。これらによって明らかなことは会計監査人の地位が監査役に対し従属的なことである³⁾。会計監査人をして意志どおりの監査報告を実行させるためには、その独立性を保障することは最低の条件である。しかるにはここではそれが保障されていないのである。しかも監査役は会計監査人に対しその報告書の説明を求めることができることになっている（七号）。このことは会計監査人の監査報告書を監査役がチェックすることができるということである。これによって結局会計監査人の会計報告書は監査役の意見に合わせて調整されることとなる。かくて会計監査人の限定意見、不適正意見は表明されなくなる⁴⁾。

このような監査役に従属するかたちでの公認会計士監査の商法への導入は次のような証取法監査との関連でおこなわれたとみられるのである。すなわち昭和37年法によって、商法がより資本蓄積目的に適合するかたちで、「企業会計原則」との間に不一致が生じてからは、商法上適法ではあるが、「企業会計原則」上は必ずしも妥当とは認められない処理が実務上めだつこととなった。その典型を引当金にみることができる。引当金について昭和37年法は利益留保性のものも引当金となると解釈しうるような規定をした（287条の2）。このため37法施行以後実務は「法」によって保護されたものとして、実に多種多額の引当金を計上するようになったのである。一方「企業会計原則」は引当金について

単に分類規定をしているだけで、いかなる条件で引当金となるかを明確にしていないが、その基本的立場である期間損益計算目的の立場からすれば利益留保性の明白なものは引当金として認め得ない立場にあった。このため極端な利益留保性引当金の計上について、証取法監査の立場からはそれをそのまま容認しておくことができず、有価証券報告書上、それら利益留保性引当金に対する限定意見が目立つこととなったのである。しかもこれらの利益留保性引当金の計上は、現行「企業会計原則」上ではどうしても合理化し得ないほど増大しており引当金の拡大計上の実務と証取法会計制度との矛盾ははっきりしたものとなっていたのである。これを解消するには証取法会計を商法会計に合わせて調整することである。前述の商法への公認会計士監査の導入はこのためにおこなわれたと考えられるのである。会計監査人を商法上の監査役に従属する立場におき、その監査報告書を監査役がチェックできる方式で公認会計士監査を導入することによって先の限定意見、不適正意見は排除され⁽⁵⁾、この監査制度の一元化によって証取法会計を商法会計に合わせて調整することが合理性をもつことになるからである。上では引当金についてふれたが、引当金のほか継続性の問題についても同様のことがいえる。会計処理の方法または手続に関する継続性原則は従来「企業会計原則」、財務諸表規則上は最も重要な原則であり、おかしことのできないものとされてきた⁽⁶⁾。しかし商法上では、一般に継続性原則は要求されていないものとされている⁽⁷⁾。ここに引当金と同様の問題が生ずることとなった。弾力的かつ自由な経理を望む実務が商法の側に立ち、商法への同調を求めるのは当然のことである。証取法監査を商法監査に吸収することによってこの同調を図ったのである。

要するに引当金、継続性問題に典型をみるように、現在では、現行「企業会計原則」、財務諸表規則にもとづく証取法会計が資本を蓄積し独占高利潤を追及する実務にとって桎梏と化して来ておりこれを打破するのにとった方法が上に述べた商法への公認会計士監査導入による監査制度の一元化であると考えられるのである。

今時の監査制度の改革は上述の商法への公認会計士監査の導入（大会社の特例）とともに、監査役の職務・権限を強化拡充するということを柱としている。昭和25年法によって廃止された監査役の業務監査権を復活し、調査権を従属会社にまで広げ、取締役会への出席権を認めるなど権限の拡大を定めていることによる（法律案第一「監査役の職務及び権限等」参照のこと）。このことはどううけとめるべきであろうか。監査役に機能を発揮させようとするならば、少なくともその独立性を完全に保障することが必要である。法律案によれば監査役は株主総会で選任されることになっているが、候補者は取締役会で決定される（解任も同様である）。

株主総会は実質的に無機能化しており、株主総会での選任は形式であって、実際には取締役会で選ばれることとなる。これでは監査役は取締役に従属し独立性を維持することは困難である。監査役の独立性を保障しようとするのであれば監査役候補者は監査役自身に選ばざるようにする⁽⁸⁾のが当然である。しかも「監査制度改正試案」の段階では「監査役は取締役会において決定した監査役の候補者に異議のあるときは、その決定後一週間内に、候補者を指定」することができることになっていたものが、経団連の「監査役に次期監査役候補者の指定権を与えないものとする」という要望（経済団体連合会「監査制度に関する商法改正に再び要望する」）などを基礎として、これさえも排除しているのである。そのほかこの「監査役強化」には多くの問題があり、これによって監査役が機能するようになるとは期待されていないのである。ここにみる監査役の職務、権限の強化拡充は標榜であって実効性をもつものではない。これによって無機能ぶりの暴露している現行監査役制度を補強し企業会計の公表効果を維持しようとするところに意味があるのである。

- (1) 宮上一男編『日本の企業会計』第7章桑原幹夫稿「『近代』監査の特質と現実」148頁～150頁。
- (2) 株式会社監査制度の改正問題は昭和41年11月に法制審議会商法部会で審議が開始され、以来43年9月に「株式会社監査制度改正に関する民事局参事官室試案」が発表され、44年7月に法制審議会より「株式会社監査制度改正要綱案」が発表されている。改正の大綱はこのうちに明らかなのであるが、これは45年3月に若

干修正され、「商業張簿」ほかの改正事項が追加されて「商法の一部を改正する法律案要綱案」となっている。これが国会に提出されて改正商法となる最終案である。したがって本稿での検討はこれによることとする。

- (3)(4) 『会計』第94巻第6号，黒沢清「株式会社監査制度改正問題」6頁～7頁参照のこと。
- (5) 引当金について限定意見を排除しようとする監査制度改正のねらいは昭和44年7月発表の「株式会社監査制度改正要綱案」のうちによく表われている。同要綱案によれば商法287条の2引当金については，その設定が必要か否かを監査役の報告事項とし（第8監査役の報告書の記載事項）会計監査人の報告事項から除いている。つまりここでは，この引当金の設定の当否は会社の業務に属することからであって，会計に属する事柄ではないという理由で（『商事法務研究』492号，味村治稿「株式会社監査制度改正要綱案の解説」）会計監査人監査の範囲から除かれているのである。このことの意味は会計の立場からは費用とすることを合理化できなくなっているこの引当金一特定引当金を業務の事柄とすることによって商法上で合理化し，監査制度の一元化，実は証取引監査の商法監査への吸収によって証取法会計上も特定引当金を適正なものにしようとしたものと考えられる（岩村教授は監査の限定意見で最も多い引当金の問題をシャットアウトしようとするものとしている『会計』第94巻第6号「株式会社監査制度の改正について」）。
- (6) 継続性原則について，ここで過去形を使ったのは，後述する今般の「企業会計原則」の改革によって，継続性原則の内容がかなり弾力的なものに変化しているからである。
- (7) 駒大『経済学論集』第1巻1，2合併号「前掲拙稿」参照されたし。
- (8) 『会計』第98巻第1号，西山忠範「株式会社監査制度の改正」42頁。

3 企業会計原則修正の意義

『株式会社監査制度改正要綱案』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，両監査の実質的な一元化を図ることが緊要である。このため企業会計原則の修正案をとりまとめるに至った⁽¹⁾。「企業会計原則は，本来，関係諸法令の将来の改廃に際して提言するための根拠となるべきものであるが，今回の調整に当っては，商法が強行法規たることにかんがみ，企業会計原則の指導原理としての性格を維持しながら，注解等において商法に歩みよることにした」⁽²⁾。上の引用によって明らかなように，監査制度一元化の媒介によって商法と「企業会計原則」との一致，特に商法に「企業会計原則」が歩みよる一致が論理となり，ここに

「企業会計原則」が修正されることとなったのである。

「企業会計原則」は昭和24年に制定されて以来、昭和29年、昭和38年と修正されてきているが今回の修正は前回の修正に比してより広範にわたり、かつ基本面に及んでいる。しかも「企業会計原則」自体の論理を基礎とする修正でないことをあらわにしてきているのが特色である。それは37年商法への歩みよりを大前提とする「企業会計原則」の論理を超えた修正となっている。

一般原則で最も注目しなければならない修正点は継続性の原則である。「企業会計原則修正案」では一般原則第5の「継続性原則」について、現行「企業会計原則」の「正当な理由によって……」以下を削除し、代りに(注解3)を付した。(注解3)では「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」となっている。この修正については、一般に、従来の会計処理の原則や手続を每期継続して適用しמידりにこれを変更してはならないとする立場から、「やむをえぬ場合に限り、会計処理変更によって財務諸表の当期利益がどのようにかわったかその内容を注記すればさしつかえない⁽³⁾」というように変わったものと受取られている。また企業会計審議会としては商法の観点からは「企業会計原則」が定めている「正当な理由によって……」の正当な理由とはいかなる理由を指すのか必ずしも明らかでないこと、正当な理由の判断の困難な継続性の原則の適用について商法上適法か違法かを問題とすることは適当と考えられないこと、したがって商法決算に継続性原則の適用があり、違法に問われるようなことがあることは適当ではないこと、このため一般的には商法としては継続性自体を問題としないで注記のみを要求するようしておいた方がよい。とする見解が濃厚であったために⁽⁴⁾「『一般原則』の文言から『正当な理由によって……』という第二項を削除し、かつ注解(3)で変更に関する注記を義務づける旨を明らかにして、継続性の原則の表現を商法専門家、法務関係者の考え方に合致させることとした。つまり継続性を要求することは要求するが、会計処理の方法の変更が正当

な理由によるものか否かを問うことをしないことにしたのである⁽⁵⁾」としている。ここであきらかなことは「継続性原則」の内容が会計処理方法や手続についての変更そのものを問題とするより、変更後の注記にウェイトをおくように変っており、変更そのものについては、継続性を要求していないとされている商法の線に合わせて調整されていることである⁽⁶⁾。しかも変更そのものを問題としないことを注記の強化によって合理化する立場に立ちながら、注記の内容は試案では「変更が行われた期以降相当期間について、変更が行われた旨及びその変更が財務諸表に与える影響額」の注記が必要とされていたものが、成文では「変更が行われた期以降相当期間について」の注記の必要は削除され、いちじるしい後退を示している。なおこの相当期間の注記は継続性原則を改めるに当たって重要な条件とされた点であり⁽⁷⁾、一方財界からの反対の強かった点である。かくて「修正企業会計原則」における継続性原則は「……みだりにこれを変更してはならない」をそのままにしておくことによって、従来同様継続性は要求されているとの外被を装い、実は簡単な注記によって変更のみちを開き、継続性を要求していないとされている商法を裏付けて実質的自由な変更を制度によって保護したものといわなければならない。

周知のように「企業会計原則」は会計処理の方法や手続について多く選択適用を認めている。継続性原則はこの選択適用を認める論拠とされ、「真実性原則」を支える原則とされてきているものである。したがって「企業会計原則」の論理体系からすれば、かかる修正はなされないはずである。それは全く実務の要求を背景とする修正となっている。

形式的に継続性原則を残しながら実質的に変更のみちを開いた上に述べた修正は、実務の要求を受け入れる基礎に立ちながら、「企業会計原則」の論理体系を少しでも維持しようとしたことの表われに他ならない。ここにわれわれは実務の要求は「企業会計原則」の論理体系を超えて進行し、企業会計原則はこれらの実務を裏付け、合理化するため修正されるものであることの一つの典型をみるのである⁽⁸⁾。

継続性原則の修正とともに今時「企業会計原則」修正の最大のねらいは引当金に関する修正にある「企業会計原則修正案」では負債性引当金の会計理論上の性格を明確にすることによって利益留保性引当金との区別を明らかにしようとして⁽⁹⁾、注解(18)において負債性引当金となるものの性格、条件を定め、注解(14)において負債性引当金以外の引当金—特定引当金の繰入、取崩、残高等の記載方法を定めている。この基本的態度において注目すべきことは、負債性引当金を特定引当金に区別することによって特定引当金を否定する立場ではなく、はっきり是認する立場に立つた点である。特定引当金について繰入額または取崩額を未処分損益計算の区分に記載することとし、これらの引当金の残高について貸借対照表負債の部に特定引当金の部を設けて記載すること、としたのは特定引当金を負債性引当金とは別個に扱うことを基礎として、これを是認したものに他ならない。いかえれば特定引当金を認めるための別個の扱いを定めたものである⁽¹⁰⁾。これによって実務上公然と特定引当金を計上することができ、したがって公認会計士の限定の対象とはならないこととなった。それはまさに昭和37年商法が認めて以来企業会計のうちにはん濫し多く限定意見の対象となった特定引当金について、限定意見を排除しようとした監査制度一元化に応えた修正を示している。

近代会計学さらには「企業会計原則」では従来から、引当金は期間損益計算目的に立ち当期期間費用見越計上するために設定されるものであるとの論理に立って来た。しかし引当金の拡大要求はこの論理を越えて増大して来ており、現在ではこれら拡大せる引当金を、この論理をもって費用化することが困難となっている。そこでこれら拡大せる引当金を認め、引当金設定の本来の目的である資本蓄積を計るためには、費用化できない引当金—特定引当金を費用化できる引当金—負債性引当金と区別し、費用化できない引当金を期間損益にかかわらしめない方法をとることによって設定を合理化し、しかも期間費用として計上する場合と同様の効果をあげる方法をとる必要がある。「企業会計原則修正案」の引当金規定はこのことを表わしたものである。特定引当金の繰入額、取崩額

を損益計算書の末尾に接属した未処分損益計算の区分に記載することとし、当期純損益計算の枠外におくことをもって是認の理論となし、処分可能利益を実質的に減ずること⁽¹¹⁾によって資本蓄積に奉仕し得るものとしたのである。

しかし「修正案」は特定引当金の計上を当期純損益にかかわらしめないということによって会計の論理にかなうことはできたが、当期純利益の処分可能利益としての性質を奪うという別の矛盾をもたらしているのである⁽¹²⁾。また「未処分損益計算」の区分に記載するものとしている特定引当金の残高を、「貸借対照表負債の部に特定引当金の部を設けて記載する」こととしているがこの特定引当金を負債として分類することは会計の論理では考えられないところである。特定引当金がいかに企業会計の論理を超えたものであり、その論理化がいかに困難であるかを、これらの点は表わしているのである。

「修正案は」負債性引当金となるものの条件について①将来において特定の費用（又は収益の控除）なる支出が確実に起ると予想されること、②当該支出の原因となる事実が当期においてすでに存在していること、③金額を合理的に見積ることができること、を定め、製品保証引当金、売上割戻引当金、景品費引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金などを例示として挙げている。しかしここに基本的な問題がある。先ず現行「企業会計原則」に比して負債性引当金概念の拡大がはっきり示されていることである。現行「企業会計原則」では負債性引当金となるものの条件は明確にはされていないが、一般的には、当期発生し、収益と対応する費用で、支出の将来のあるものを見越計上するとき設定されるものが引当金であるとされていた（もっともこの概念は会計理論上は徐々に拡大されて来ている）。そこで修繕引当金、納税引当金、特別修繕引当金、退職給与引当金を例示として挙げているのである。これに対し今回の「修正案」の①の条件はいちじるしく広い意味をもっている。すなわちここでの費用たる支出の「費用」は「いわゆる費用に限らず、将来において収益の獲得にあたって不可避な損失を含むものとし、広義に解釈されるべきものである」⁽¹³⁾とされており、「支出もやはり広義の概念

であって、将来なされる現金支出だけではなく、費用が生ずる以前の過去になされた支出や収入のマイナスをも含んでいる」⁽¹⁴⁾とされているのである。こうして過去並びに将来における収益の減少、あるいは収益獲得のための過去並びに将来の支出を当期費用とされ、動態論として能うかぎりの費用の拡大がおこなわれているのである。さらに②でいわゆる発生主義を定め、収益と対応関係になければならないことを条件にしているが、引当金についていわれる発生主義は将来の（予想による）発生まで拡大されており、費用収益の対応関係も主観的、弾力的であってこれによって当期費用性のものを限定することは困難である⁽¹⁵⁾。また修正案は③で金額を合理的に見積ることのできることを条件としているが、これは当期費用性の項目を適正に限定できてはじめて問題となることである。かくて「修正案」は負債性引当金について範囲の拡大を示しているが、範囲を限定する適正な基準は提供していないといわなければならない。このような「企業会計原則」の負債性引当金に関する修正は、かねてから経団連などによって要望されている、アフターサービス引当金、リベート引当金、景品費引当金、完成工事補償引当金などの引当金を税法上、確立するのに役立つのである。事実大蔵省では「企業会計原則の整備ができたところで、確実に費用となるものであること、すでに費用となった実績があることを基準として」これらの引当金を採用する意向を示し(45年1月7日付日経)、本年度すでに完成工事補償引当金を創設しているのである。

今時「企業会計原則」修正の最大の意義は上に述べた継続性原則の修正と引当金に関する修正のうちにあると私は考えるのであるが、商法との調整から「企業会計原則」自体としては大きな修正を、その他にもおこなっている。先ず当期業績主義から包括主義への変更である。商法は包括主義に立ち、現行「企業会計原則」は当期業績主義に立って対立して来ている。しかし商法は昭和38年4月制定の「商法規則」によって当期業績損益をも示す損益計算書を定め、また「企業会計原則」、財務諸表規則も昭和38年の修正によって結合計算書を積極的に認めている。したがって実務上は一表をもって、当期業績損益を

示し、包括損益を示す方式が一般的となっており、この対立は形式的なもので実務上実質的にはそれほどの障害とはなっていない。さればこの当期業績主義から包括主義への修正は、それ自体に意義があるというよりは、商法への歩み寄りを論理としている今時「企業会計原則」修正の当然の現われであるように考えられる。

次にいわゆる「その他の資本剰余金」を利益としてあつかうことを明らかにしたことである。建設助成金、工事負担金、贈与剰余金などについて、現行「企業会計原則」は資本剰余金として認める立場を採っている。これに対し修正案は商法がこれらを資本準備金として認めていないところからこれらを「計上する場合は、その他の剰余金の区分に記載されることになる」として利益としての取扱いを定めたのである。これによって「企業会計原則」は「その他の資本剰余金」概念を放棄したわけではないとされているが、実務上資本剰余金として扱うことを認めなくなったのである。この変更はどう考えるべきであろうか。「企業会計原則」の論理体系からすればこれらは当然資本剰余金としておこななければならない。しかし現段階でこれらを商法、税法のうちに組みこませることは、商法、税法の体系からして困難である。しかも今時「企業会計原則」修正のねらいが監査制度の一元化を媒介として証取法会計を商法会計に合わせて調整することであり、この目的のまゝにこれらをそのまま資本として残しておくことができず、ここにこの修正となったと考えるのである。「企業会計原則」を商法に合わせて調整し、商法の会計を「企業会計原則」が保証するという制度を形作るためには、これらを資本として残しておくことはできないのである。それと利益としても、圧縮記帳を認めており、「企業会計原則」のうちと圧縮記帳制度が確立されることとなって実務上の要請はみたされているのである。

その他、繰延資産、総額主義、重要性の原則等多くの修正がおこなわれているがそこに多く認められるのは、会計の一層の弾力化傾向であり、簡素化の傾向である。例えば繰延資産について現行「企業会計原則」は「一定の償却方法

によって各事業年度に配合しなければならない」としており、一般的には均等償却を意味するとされているのであるが、これを修正案は「各事業年度に均等額以上を配分しなければならない」というように変更している。これによって一年で償却することも、あるいは各期によって償却額を変えることも自由であることを認めたのである。また売上高、仕入高の表示方法について、現行では総額主義の原則に従い、総売上高、総仕入高から、それぞれ値引、戻り高等を控除して、純売上高を控除して、純売上高、純仕入高を表示することになっているがこれを削除し、純売上高純・仕入高のみを表示すればよいように変更している。

こうして「企業会計原則」は商法との統一という要請のまえに、自己の論理を大きく超える修正をおこなったのである。それは昭和37年商法以後、商法との比較において、実務の要求に適合しなくなっていた「企業会計原則」の当然の到達点なのである。

- (1)(2) 昭和44年12月16日企業会計審議会報告「商法と企業会計原則との調整について」
- (3) 昭和41年1月17日付「日本経済新聞」解説
- (4)(5) 『企業会計』第22巻第2号、番場嘉一郎「報告主文および一般原則の修正について」31頁～32頁。
- (6) このことは企業会計審議会委員諸氏によっても表明されている（『企業会計』第21巻第10号、番場嘉一郎氏他「座談会」99頁～103頁。
- (7) 『企業会計』前掲「座談会」99頁～100頁、日下部教授
- (8) このような、企業会計の実務と企業会計原則修正の関連については『税経通信』第24巻第12号、宮上一男「企業会計原則修正案について」参照されたし、ここでは特に引当金についてこの関連が明らかにされている。
- (9) 『企業会計』第22巻第2号、若杉明「貸借対照表原則（負債・引当金）の修正について。」
- (10) 江村稔教授は「……法令で認められているかぎり、これを否定しざることは不可能であると解して、企業が『特定引当金』を計上することを公認し、したがって、監査を担当する公認会計士等が「特定引当金」をいわゆる限定の対象としないことを公認したものといえよう。これらの引当金の残高の記載方法、および、繰入額と取崩額の記載方法を定めたのはいわば公認のための形式的基準にすぎない」と評している『会計』第97巻第2号、江村稔「会計原則修正案における引当金批判」44頁。

- (11) 『会計』第96巻第6号 宮上一男「企業会計原則および同注解の修正案について」10頁～11頁。
- (12) この点については『会計』第96巻第6号，宮上一男「前掲稿」10頁～11頁『税経通信』第24巻第12号，宮上一男「前掲稿」12頁～14頁参照されたし，そこで明確に指適されており，本稿では詳論をさける。
- (13) 『会計』第97巻第2号，若杉明「修正企業会計原則をめぐる問題点」76頁
- (14) 同上75頁
- (15) 『税経通信』第24巻第2号，拙稿「費用収益対応基準による引当金設定の問題点」参照されたし，

む す び

資本主義経済が高度化し，資本の運動法則に支配された実務の要求がすすむにつれ，いままでその資本主義経済を支え，発展させるのに役立ってきた企業会計制度は，そのままでは役立たなくなり，役立たしめるために新たな要求に適合した形に作りかえられなければならない。これが資本主義経済を存立基盤とする企業会計制度の展開過程である。

日本「企業会計原則」は損益法を論理体系として昭和24年利定以来，日本資本主義経済の発展に大きく役立ってきた。すなわち損益法によって費用の拡大計上弾力的処理を合理化し，商法のうちにそれらの処理を導入させ，公表利益の隠蔽を通じての脱減税，配当抑制，高価格の維持などの効果をもたらし，これによって資本を拡大し，高利潤を追及する資本主義経済の発展を支える機能をはたしてきたのである。しかし現在では，資本主義経済はより進行し，実務の要求は変化して来ており，この「企業会計原則」（証取法の会計体系）はそのままでは実務の要求に適合しなくなっている。ここに適合するよう新たに作りかえられなければならないのである。上述してきた監査制度の一元化，企業会計原則の修正はこのためにおこなわれたのである。

そしてこの修正は証取法会計の体系内ではなく，商法会計との統一という方法でおこなわれたのである。もちろん「企業会計原則」制定以来，商法と「企業会計原則」との統一は問題とされてきている。しかし従来は「企業会計原

則」が主体となり、商法のうちに損益法を確立するためのものとして展開してきており、証取法会計と商法会計との統一を直接目的としていないのに対し、今回は商法への歩みよりを前提として両方の会計を統一することを直接目的としておこなわれたのである。いかえれば昭和37年商法以後、商法との関連において、継続性原則、引当金に典型をみるように現行「企業会計原則」が実務にとっていわば桎梏と化してきており、これを打破するのに商法会計との統一という方法をとったのである。このため監査役に従属させるかたちで公認会計士監査を商法のうちに導入し、この監査制度の一元化によって証取法監査の転換をはかり、一元化を媒介として商法に合わせる企業会計原則の修正をおこなったのである。

こうして監査制度の一元化、それに伴う商法と「企業会計原則」の統一化というかたちで「企業会計原則」（証取法会計）は変質せしめられ、継続性原則、減価償却、繰延資産、引当金など、いままでとかく問題となってきた処理はすべて、商法レベルでの処理が認められることとなったのである。この統一によって、従来会計上問題とされてきた商法上の処理が一転して企業会計原則によって保証される場所となり、公表機能が補強されることとなる。

昭和37年商法によって、一層の費用拡大計上と弾力的処理を確立し、監査制度一元化によって証取法監査を商法監査に同調させ、企業会計原則の修正によってこうした、一層の費用拡大計上と弾力的処理の会計を全般的な制度として基礎づける、これが昭和37年商法以後今日までの日本財務会計制度の展開であるように考えられる。