

# 会社法431条についての一考察

岡 本 智 英 子

## 要 旨

会社法431条は、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定する。文字通り素直に解釈すると、平成17年改正前商法32条2項「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」とは異なることになるが、平成17年改正前商法32条2項の意義を受け継いだものであると理解すべきであり、会社法の規定として「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」と定められているのであるから、公正性は、会社法の計算の目的に照らして判断されなければならない。

## I は じ め に

会社法431条には、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定されている<sup>1)</sup>。

立法担当者の説明<sup>2)</sup>によると、「これは、現行商法32条2項に代わる株式会社の会計の原則に関する規定である。ただし、現行商法32条がもうけられた昭和49年当時とは異なり、現在は、会計基準の整備が進み、また、企業活動の国際化等の影響もあり、国際的にも信頼性の高い基準に従った計算書類の作成が重要性を増していること、また、従来より時価評価、税効果、自己株式等の会計基準の制定に併せて、最新の会計基準と商法の計算関係規定に齟齬が生じないように、積極的、かつ迅速な商法改正が繰り返されてきていることなどの事情等を踏まえ、会社法では、会計処理や表示の問題に関しては、一般に公正妥当と認められている会計慣行に従う方向で規定の整備をすることを明らかにしたものである。」とする。

平成17年改正前商法32条2項は、「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」とある。

「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ」は「株式会社の会計」に、「公正ナル会計慣行」は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に、「斟酌スベシ」は「従う」に表現が変更されている。

立法担当者の説明では、規定の表現の変更については、「第一に、「斟酌」を「従う」とより強い表現に変更している。もっとも、現行商法における「斟酌」という用語は、微妙な表現であったものの、企業会計の慣行に従わない会計処理を容認することまでを意味するものではなかったため、このような用語の変更によって、実質的な規定内容が変わるものではないと考えられる。第二に、現行法においては「規定の解釈」に関する規定とされておたものを「株式会社の会計」に関する規定に変更している。現行法の下でも、商法に規定にあるものに限らず、商法に規定がない事項についても（あるいは、規定がない事項こそ）会計慣行を斟酌しなければならないという意味に解釈されていたところであるので、実質的には変わるところはないと考えられる。」<sup>3)</sup>とする。

さらに、会社計算規則3条には、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」と規定している。

立案担当者の説明<sup>3)</sup>によると、「会社法において、「分配可能額」（会社法416条）、「資本金の額」（同法445条1項）等、会社法の独自の計算に関連する規律が設けられており、また、会社が作成すべき「貸借対照表」・「損益計算書」等の計算書類についても、会社法の規定に基づきその作成が義務づけられているため、計算規則では、これらの事項を規律するために必要最小限の規定を設けざるを得ないところであるが、計算規則3条は、このような事情で企業会計の慣行に全面的に委ねることなく、あえて法務省令で規律を設けることとされている会社の計算に係る規定についても、その用語の解釈や規定の適用については、企業会計の慣行を斟酌しなければならない旨を定めているものとする。」とする。

会社計算規則3条は会社法431条と表現が異なっているが、会社法431条との関係については、「会社法431条は、会社の会計に関して、会社法およびその下位法令である法務省令に規定がある場合も、ない場合も含めて、会社の会計については、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従う旨を規定しているものであるのに対し、計算規則3条は、会社法の規律上必要があると思われる事項を規定しているものである法務省令の規定の解釈に当たって、法務省令の規定があくまで企業会計の慣行の範囲内で定められていることにすぎないことを前提にして、これらの規定を適用するに当たっては、形式的に適用するのでなく、企業会計の慣行を斟酌して解釈し、適用すべきであるということを規定しているものである。」とする<sup>4)</sup>。

表現が異なるだけではない。平成17年改正前商法においては、32条1項において、「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」とあり、その後32条2項として、いわゆる包括規定が置かれていたのである。そして、その後、33条1項「会計帳簿ニハ左ノ事項ヲ整然且明瞭ニ記載スルコトヲ要ス」とある

のである。会社法においては、平成17年改正前商法の第1章総則の規定のうち、その実質として会社に適用されるべきものについては、それと同様の内容を、会社法において格別に規定していることもあり、431条は、第5章「計算等」第1節「会計の原則」にあり、第2節「会計帳簿等」第1款「会計帳簿」に、432条「株式会社は、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない」とある。

「公正ナル会計慣行」と「斟酌スル」という文言は、平成17年改正前商法32条2項が新設されるときに激論があった末に決まったという経緯があるところであり、平成17年改正前商法32条1項は、何に対しての「公正」なのかという解釈に関わっている条文である。

はたして、会社法431条は、平成17年改正前商法32条2項と同じなのだろうか。今一度、検討する必要があると考える。なぜなら、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当しない会計処理が行われた場合には、法令違反に基づく取締役、監査役、会計監査人の責任の問題となり、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」とは何かが問題とならざるを得ないからである。

幸いなことに、平成17年改正前商法32条2項は立法過程において十分な議論がつくされている。本稿では、平成17年改正前商法32条2項が新設される際の議論を追うことにより、平成17年改正前商法32条2項の意義と意味を確認し、「公正ナル会計慣行」に違反した会計処理が問題となった判例を検討した上で、会社法431条の意義と意味を考察する。

## II 平成17年改正前商法32条2項の意義と意味

### 1 戦後から商法37年改正までの議論

平成17年改正前商法32条2項は、昭和49年改正において新設されたものであるが、出発点は、昭和26年9月28日に経済安定本部企業会計基準審議会が法制審議会あてに提出した「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」である。意見書の第六（計算書類の作成）において「損益計算書、貸借対照表等の計算書類は、正規の会計原則にしたがって作成すべき旨の規定を設けること」を提言したのである<sup>7)</sup>。

昭和23年に証券取引法、公認会計士法が制定され、昭和24年7月9日に経済安定本部企業会計制度対策調査会によって「企業会計原則」が作成され、企業会計原則の前文には「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」とある。昭和23年証券取引法193条「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

ろに従って内閣府令で定める用語、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」に基づく内閣府令である「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（財務諸表規則）が昭和25年に制定され、1条1項において、「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られる企業会計の基準に従うものとする」とし、企業会計原則の考え方を採用した。商法と、企業会計原則及び財務諸表規則との関係が問題となったのである。

新井清光教授は、この提言の詳しい理由・背景については、当時の文献・資料上明らかではないとした上で、個人的な解釈として、企業会計原則の誕生当初における社会的・経済的・政治的背景<sup>9)</sup>、企業会計原則と法との関係（あり方）に関する基本的な考え方<sup>9)</sup>、企業会計原則と商法（および税法など）との関係についての比較法的な理由<sup>10)</sup>の3点を挙げられ、また、商法に対して包括規定の設定を求め、かつ、その後における企業会計原則の法的規範性の実現を公認会計士に委ねることによって、商法会計と企業会計原則との間における密接な制度的関係を構想していたのであり、そのことは、「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」において、計算書類の確定の問題について、「計算書類につき公認会計士の監査証明をうけた場合には定時総会の承認を要せずこれらの計算書類（利益処分計算書を除く）は取締役会の決議により確定するものとする」と提言している点からも明らかであると思われるとされている<sup>11)</sup>。企業会計原則の前文に「企業会計原則は、公認会計士が、公認会計士法及び証券取引法に基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となる」とあることにも強く表れているといえる。

企業会計審議会の意見書を受けて、法制審議会商法部会は、昭和33年3月から大企業の株式会社の決算の場合における計算の内容に関する部分についての検討を始めた。立法担当官は<sup>12)</sup>、「その理由は、商法は、いわゆる企業会計原則および財務諸表規則との間に相当の差違があるので、これらを調整する必要があると考えたからである。商法の計算の内容に関する規定は簡単過ぎ、財務諸表規則は証券取引法193条に基づいて貸借対照表の計算書類の記載方法その他の様式については規定しているが、計算の内容に関する規定は何かという点は必ずしも明らかでなく、貸借対照表等の記載する資産及び負債の内容並びにこれらの附すべき価額が、商法のそれと食い違ったものを前提としていると思われる部分があるので、同規則の計算の内容は何を予定しているのかについて法律上の疑義が生ずるのである。特に、この規則に従って作成された貸借対照表等が定時株主総会に提出されている場合もあるようであるが、この場合には、商法に違反する部分がある限り、たとえ株主総会の承認を得たとしても、違法性は治癒されない。企業会計原則は法令そのものではないが、事実上、企業会計に大きい影響を与えているので（その結果、商法に違反すると解せられる貸借対照表が株主総会に提出され、その承認を得ている事例も多い<sup>13)</sup>）、これ

についても、実際問題として商法との調整をはかる必要がある。」と説明している。

昭和33年7月4日に法制審議会商法部会が公表した「会社の計算規定改正の問題点」<sup>14)</sup>において、「株式会社の計算（その様式及び内容）に関し、あらゆる場合を想定して、商法に詳細な規定を設けることは不可能である。また、そういう試みは、企業会計に必要以上に拘束を加えるため、企業会計に関する商法の目的—企業の財産状態及び損益計算を明らかにし、かつ、配当可能利益をめぐる債権者、企業及び株主等の利益の調和を図ることを目的とする—に沿わない結果になるおそれもある。従って、商法は、大まかな規定を設けることにせざるを得ない。そこで商法に規定にない場合に対処するため、また商法の規定の解釈の指針とするため、計算の処理に関する一般的な原則規定を設ける必要がある」という見解があるので、『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た<sup>15)</sup>。法制審議会商法部会では、「商法第32条は、『商人ハ帳簿ヲ備ヘ之日々ノ取引其ノ他財産ニ影響ヲ及ボスベキ一切ノ事項ヲ整然且明瞭ニ記載スルコトヲ要ス』と規定しているが、これは計算の様式に関する規定と解すべきもので、計算の内容についての規定ではないと考える。従ってこの問題の主眼点は、計算の内容を含んだ、或程度具体的な計算に関する一般原則規定を設けるべきかどうかの問題になる。」とされ、計算の様式について原則規定を設けることについてはほとんど異論もなかったが、計算の内容について原則規定を設けることについては、甲説「計算の内容については、原則規定を設ける必要はない」、乙説「極く抽象的な規定の仕方、例えばイギリス会社法149条のように「真実かつ公正な」に処理しなければならないという規定を設け、計算の処理の指針とすべきである」、丙説「計算の処理については、公正妥当な会計慣行に従わなくてはならない、あるいは、会計処理については、公正妥当な企業会計原則に従わなければならないという程度の具体性のある原則規定を設けるべきである」とする3つの意見に分かれた<sup>16)</sup>。

甲説は「商法で計算の内容について規定を設け、規定のない部分については、条理に従って処理すればよい、条理違反が著しい場合は違法となると考えられる。一般に、法律を制定する場合に、あらゆる場合を考えて法律に詳細な規定を設けることは不可能である。ことに、私法に関する限り不可能である。条理乃至社会通念に従って法律を補充し、法律を解釈しなければならないのである。計算についても同様である。従って、計算関係について、特に、原則規定を設けなければならないという、理由もない。計算の内容につき、原則規定を設けることによって弊害が生じないというのであれば、原則規定を設けることも差し支えないのであるが、規定の仕方によっては、大きな弊害が考えられる。」とし、乙説に対して、「この程度の抽象的な規定では、強行法規であるといっても、實際上、その通用に際しては、訓示規定的になり、また、「真実」とは、「公平」とはという解釈が分かれ、実質的には大した意味のない規定を設けることになるから、むしろ、規定



## 2 昭和49年商法改正

昭和43年9月3日に法務省民事局参事官室は「株式会社監査制度改正に関する民事局参事官室試案」<sup>22)</sup>を公表し、各界の意見を求めた。その試案に対し、企業会計審議会は、「商法の計算規定及び計算書類規則と企業会計原則及び財務諸表原則との調整を図ること」「商法の計算規定と企業会計原則との調整が図られた場合には、株式会社の計算に関し、「本法に定めのないものについては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準によるものとする」旨の規定をおくことについて検討すること」の意見を表明した<sup>23)</sup>が、昭和44年7月16日公表された「株式会社監査制度改正要綱案」<sup>24)</sup>には盛り込まれなかった。

企業会計審議会は、昭和44年12月16日、同審議会の報告書として企業会計原則修正案とともに、「商法と企業会計原則との調整について」において、法制審議会に対して、「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」の要望をさらに行った<sup>25)</sup>。

企業会計審議会では、これらの要望の審議の過程で、A案「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れなければならない」、B案「監査報告書には、貸借対照表および損益計算書は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案「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」が提案された<sup>26)</sup>。企業会計審議会では、企業会計原則の修正によって、「公正妥当な企業会計の基準」と商法の計算規定とは同一のものとなるので、「公正妥当な企業会計の基準」に従わなければならないと同じ意味になるからA案が一番趣旨を明確に表しているものと考えられ、B案は企業は商法の計算規定に従うほかに、「公正妥当な企業会計の基準」にも従わなければならないという趣旨に解される難点があり、C案は「この規定だけでは、商法と証券取引法とにおける会計基準が一致していることを明らかにするには不十分である」とされた<sup>27)</sup>。法制審議会商法部会においても議論され、企業会計審議会における商法と企業会計原則との関係を明らかにするという要望の趣旨を取り入れるために、同審議会が要望の理由<sup>28)</sup>として述べたところにさかのぼって検討された<sup>29)</sup>。「商業帳簿は公正な慣行にしたがって作成しなければならない」「商業帳簿の作成に関する規定は、公正な会計慣行にもとづいて（あるいは準拠して）解釈しなければならない」などが検討され、「公正な会計慣行に準拠（依拠）しなければならないとする」「公正な会計慣行を斟酌しなければならない」が最終案となった<sup>30)</sup>。「準拠しなければならないとすると、必ず公正な会計慣行に従わなくてはならないことになり、企業会計に従わなくてはならないことになるが、斟酌しなければならないとすると、たとえ公正な会計慣行であっても、正当な理由があれば適用しないことも可能である。」「公正な会計慣行に未だないもの、例えば新しい会計理論で合理的なものが今後現れ

てきたときそのようなものの商法上の解釈として採用できるという意味を示すために斟酌とする、逆にいえば、準拠とすると、経済活動の変化などによって新しい合理的な会計理論が出てきた場合でも、それはまだ公正な会計慣行になっていないのであるから、それは商法上適用出来ないことになる。」という議論が行われた結果、後者の案に決定された<sup>31)</sup>。昭和44年の「要綱案」を一部修正し、昭和45年3月4日「商法の一部を改正する法律案要綱案」において第15の1項2号「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ない」とされた<sup>32)</sup>。昭和48年第71回国会に提出されたが、一部の修正を経て、昭和49年やっと成立したのである。

立法担当官の説明によると、「第2号は商業帳簿の作成に関する解釈規定であり、いわゆる解釈規定は、法令の解釈の目的、指針を明らかにし、法令の適用、運用の精神を示すために設けられる。本号は、株式会社監査制度の改正に伴い、証券取引法と商法の監査基準が一致することを明らかにすることを主な目的として設けられた。」としている<sup>33)</sup>。

「商業帳簿の作成に関する規定とは、商法、計算書類規則等、商業帳簿の作成に関するすべての規定におよぶものと考えられる。公正な会計慣行とは、会計の実務において行われている公正ならわし、しきたりである。本号の「公正な会計慣行」は企業会計原則そのものではないが、これを含むものと考えられる。会計慣行の公正性は、商法の目的理念によって判断されるが、企業会計原則の性格が公正な会計慣行の要約であり、また商法との間に存した相違点が一掃されたものとする限りにおいては、本号の「公正な会計慣行」と企業会計原則は事実上同一と解してよい。「斟酌」の語義は、問題となれる事情や条件などをくみ入れて判断することであるが（佐藤達夫ほか、法令用語辞典341頁）、本号の規定においては、商業帳簿の作成に関する規定の解釈について公正な会計慣行をくみ入れて解釈しなければならないから、特に会計慣行を解釈の指針としてとりあげる、という意味が強い。もっとも、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、条理などととも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。新規の公正な合理的な償却方法が案出され、その新規の方法によって償却することがより合理的であると判断される場合にはその方法によることもできる。斟酌にはそのような解釈のための素材の選択が許される意味をも含んでいる。」とする<sup>34)</sup>。

「準拠」「斟酌」のどちらかというより、「公正ナル会計慣行」とは何かという問題も含まれているのである。「斟酌」案のほうが、「公正ナル会計慣行」の概念は広い。昭和33年時における議論、つまり「株式会社の計算（その様式及び内容）に関し、あらゆる場合を想定して、商法に詳細な規定を設けることは不可能である。また、そういう試みは、企業会計に必要以上に拘束を加えるため、企業会計に関する商法の目的—企業の財産状態及び

損益計算を明らかにし、かつ、配当可能利益をめぐる債権者、企業及び株主等の利益の調和を図ることを目的とする一に沿わない結果になるおそれもある。従って、商法は、大まかな規定を設けることにせざるを得ない。」という出発点の議論と一致する。

### 3 昭和56年改正

昭和50年6月12日に法務省民事局参事官室から「会社法改正に関する問題点」が公表され、第5（株式会社の計算・公開）において、「会社の計算に関する規定で整備すべきもの、あるいは新たに付加すべきものがあるか」が盛り込まれ、昭和54年12月25日に法務省民事局参事官室から公表された「株式会社の計算・公開に関する改正試案」の2（計算書類の基準）注（2）において、「株式会社の計算書類作成の基本原則として、『貸借対照表及び損益計算書並びに附属証明書は会社の資産、負債、資本、収益及び費用の状況を正しく示すように作成しなければならない』との趣旨の規定を設けるとの意見があるかどうか」という提案があり、昭和55年7月17日企業会計審議会は、「株式会社の計算書類作成の基本原則として、貸借対照表及び損益計算書及びにその附属証明書は会社の財政状態及び経営成績を適正に示すように作成しなければならないという趣旨の規定を設けること」という意見書を公表した<sup>35)</sup>。が、ただ、このような規定は当然のことを定めるもので（それ自体は何も規定していないといってよく、なんら正しい会計処理探求の手掛りにならない）、これを設けることの法律的な意味・必要性が明確でないし（むしろ解釈上実定法との関係でいかなる意味をもつかの解釈をめぐり混乱を生ずる危険がある）、商人一般に関する32条2項との調整を図る必要があるとされ、昭和56年改正ではとりあげられなかった<sup>36)</sup>。

### 4 小 括

日本においては、そもそも会計原則の規範性と法の関係として抱えている問題<sup>37)</sup>と、商法監査と証券取引法監査の一致の問題<sup>38)</sup>の双方の解決が必要であったことに加えて、企業実務家・会計学者・立法担当官・商法学者の様々な思いが交錯している。昭和26年に企業会計基準審議会が公表した「意見書」が出された理由・背景として新井教授が分析された要素が混然となり、さらに会計学者と商法学者がそれぞれこだわる点の違いが影響し、平成17年改正前商法32条2項が誕生するまでに時間がかかったように思われる。しかし、30年以上にわたり議論された内容には、現在問題となっている点がすべて議論されている。

以上の改正時の議論と学説を中心に、平成17年改正前商法32条2項の意義と意味を整理する。

「公正ナル」は、商業帳簿作成の目的に照らして公正なもの、つまり、商法32条1項の「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明カニスル」という目的に照らして公正であるか否かとい

うことである<sup>39)</sup>。さらに、株式会社および有限会社については適正な配当可能限度額を算定するという目的も考慮に入れる必要がある<sup>40)</sup>。商法の規定として「公正ナル会計慣行」と定められている以上、会計慣行のうちでどれが公正なものであるかという公正性の判断は、商法の計算に対する規制の目的に照らしてなされなければならないものである<sup>41)</sup>。会計慣行としてどのようなものが存在するかは事実認定の問題であるが、それが公正か否かは価値判断のものである<sup>42)</sup>。商業帳簿の作成に関する規定の解釈について「斟酌スベ」きものとされているために、結局この規定は裁判規範としてのみ実際に機能することになるものである<sup>43)</sup>。

「慣行」は、民法92条の「事実たる慣習」の「慣習」と同じ意味なのかどうか問題となり、慣習と慣行を区別する必要はないとする説<sup>44)</sup>、慣行は慣習と異なり事実の繰り返しが慣習よりも少なくてもよいし、またそれが行われる場所的範囲も狭くて差し支えないのみならず、すでに實際上慣行として実施されていないものでも、近く実行される見込みが確実であるならば十分であるとする説<sup>45)</sup>、確立した会計慣行のみを慣習として認めればよく、まだ実施されていないけれども、近く実行される見込みが確実な会計基準については、その会計基準が公正なものと認められる場合に、商法32条2項を類推適用しても構わないとする説<sup>46)</sup>がある。企業会計原則が「公正ナル会計慣行」にあたり、企業会計審議会の公表する会計基準が唯一の「公正ナル会計慣行」であると考えられるべき場合がある、あるいは、そのように（強く）推定されるとする見解がきわめて有力になっている<sup>47)</sup>とされる。しかし、会計基準の変更が行われた時、どちらが「公正ナル会計慣行」になるのか、ふたつの基準は「公正ナル会計慣行」として併存するのかが問題となり、「会計慣行」をどう考えるかが問題となる。企業会計原則は、「公正ナル会計慣行」に含まれる<sup>48)</sup>が、「継続性の原則」が「公正ナル会計慣行」に含まれるかどうかは肯定説<sup>49)</sup>と否定説<sup>50)</sup>に分かれる。この問題は、昭和56年改正において「継続性の原則」を商法中に明定すべきかどうかという点で検討されたが、立法化はされていない。また、商法・商法施行規則に規定がなく、企業会計原則にもない場合、実務上、いわゆる税法基準によって会計処理が行われる場合、あるいは、会計基準の変更が行われたとき、企業会計原則より税法基準が採用される場合があり、税法基準が「公正ナル会計慣行」にあたるかどうか問題となる。

斟酌するとは、問題となっている事情、条件などを酌み上げて判断すること<sup>51)</sup>であり、平成17年改正前商法32条2項における「斟酌スル」は、公正な会計慣行がある場合、特別な事情がない限り、必ずそれによって解釈しなければならないものということになる<sup>52)</sup>。

よって、平成17年改正前商法32条2項における「公正ナル会計慣行」とは、商人（会社を含む）の財産および損益の状態を明らかにするという目的に照らして公正か否かが判断され、慣行とは民法92条にいう「慣習」と同じと考える説と「慣習」ほど事実の繰り返し

はなくとも慣行に該当するという説があるが、企業会計原則は「公正ナル会計慣行」に含まれ、「斟酌スル」とは、公正な会計慣行がある場合、特別な事情がない限り、必ずそれによって解釈しなければならないという意味であるといえる。

次に、「公正ナル会計慣行」違反か否かが問題となった判例において、判例がどのように「公正ナル会計慣行」を考えているのかを検討する。

### Ⅲ 判例における「公正ナル会計慣行」

企業会計審議会の公表する会計基準が唯一の「公正ナル会計慣行」であると考えられる場合がある、あるいは、そのように（強く）推定されるとする見解がきわめて有力になっている<sup>53)</sup>という現在において、基準の変更が行われた時、どちらが「公正ナル会計慣行」となるのか、あるいは2つの基準は「公正ナル会計慣行」として併存するのが問題となった事例について、まず、検討する。①東京地判平成17年5月19日<sup>54)</sup>である。原告の前身である日本長期信用銀行が実施した平成10年3月期に本件決算配当及び平成9年9月期に本件中間配当について、平成10年3月期に貸出金の償却・引当に関する決算処理が、取立回収不能見込額の控除を要求する平成17年改正前商法285条ノ4第2項に違反しており、実際には配当可能利益が存しないにもかかわらず行われたとして、これらの配当の実施に賛成した取締役に対し、同法290条1項違反もしくは同法293条ノ5第3項違反を理由として、同法266条1項1号に基づく損害賠償責任が問われた事案である。

「公正ナル会計慣行」については、下記のように検討した結果、平成10年3月期に新基準が唯一の「公正ナル会計慣行」となっていたとは認められず、旧基準を前提とする限りは、逸脱した違法なものとは認められないとして、請求は棄却された。

「公正ナル会計慣行」について、商人（会社を含む）の財産および損益の状態を明らかにするという目的に照らして公正か否かが判断され、企業会計原則は「公正ナル会計慣行」に含まれ、「斟酌スル」とは、公正な会計慣行がある場合、特別な事情がない限り、必ずそれによって解釈しなければならないという意味であるといえるとしているが、慣行について、民法92条における「事実たる慣習」と同義に解すべきであり、一般的に広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返して行われている企業会計の処理に関する具体的な基準あるいは処理方法をいうと解すべきである。」とする。さらに、既に公正なる会計慣行が存在する場合にその内容を変更する新たな会計慣行が唯一の「公正なる会計慣行」とされるためにはどのような要件を満たす必要があるかについて検討を行っており、「原告らの主張する資産査定通達等によって補充された改正後の決算経理基準が、銀行の不良債権の償却・引当に関する唯一の基準としての「公正なる会計慣行」に当たるとするため

には、〔1〕当該銀行の利害関係人に対し、営業上の財産及び損益の状況を明らかにするという目的に照らして、社会通念上、合理的なものであること、〔2〕変更に伴って企業会計の継続性の確保の観点から支障が生じ、ひいては関係者に対する不意打ちになるような場合には、これに対する必要な手当がなされていること、〔3〕改正手続が適正なものであること、〔4〕新たな基準が新たに法規により企業会計の基準が定められた場合と同程度に一義的で明確なものであること、〔5〕新たな銀行の決算処理に関する基準に拘束されることになる関係者（銀行の取締役、公認会計士、税理士等）に対し、当該基準が広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返して行われた場合と同視しうる程度に、これが唯一の規範として拘束性を有するものであることの周知徹底が図られていることの5つの要件を満たすことが必要と解すべきである。」とする。

②東京高判平成17年6月21日<sup>55)</sup>は同じ事件の刑事事件であるが、民事事件とは結論が異なる。①②も含めて、いわゆる税法基準による会計処理が「公正ナル会計慣行」にあたるかどうかの問題となった事例であり、①は「公正ナル会計慣行」にあたるとするが、②はあたらないとする。他にも、③大阪地判平成15年10月15日<sup>56)</sup>、④大阪地判平成18年2月23日<sup>57)</sup>、⑤大阪地判平成17年9月21日<sup>58)</sup>がある。

③判決は、工事負担金により取得した固定資産につき圧縮記帳をしなかったことが「公正ナル会計慣行」に違反すること、違法な本件損益計算書に従って利益配当を行ったこと、「公正ナル会計慣行」に従って本件損益計算書を作成したならば中間配当を生じることになっていたこと、圧縮記帳を行わなかったことが善管注意義務および忠実義務違反にあたるとして、代表取締役等を訴えた株主代表訴訟である。「少なくとも証券取引法の適用がある株式会社においては、企業会計原則に違反しない会計処理をしている以上、特段の事情がない限り、「公正ナル会計慣行」に違反していないものと解するのが相当である。」「企業会計原則は……有形固定資産について圧縮記帳をしなければならないと定めているものではないと認められる。以上のように解することは、そもそも、圧縮記帳が……法人税法上政策的に認められた課税繰延べの技術であることから相当であるといえる。したがって、圧縮記帳をしていない本件損益計算書を作成した行為も企業会計原則に違反したものとは認められない。そして、その他に本件損益計算書を作成した行為が「公正ナル会計慣行」に違反したものを認めるに足りる特段の事情は認められない。」として、請求は棄却された。

④判決は、A社を含む7社によって共同設立され、資本的に親子会社の関係にはないが、A社に対して多額の債権を有するY会社の株式を購入したXが、両社の監査をしていた監査法人とY会社の取締役、監査役に対して、計算書類への虚偽記載、株主総会等での虚偽回答やこれの放置、監査報告書への虚偽記載を行ったとして、平成17年改正前商法266条

ノ3又は監査特例法10条に基づき損害賠償請求した事案である。「企業会計原則は、「公正な会計慣行」に該当するというべきである。そして、企業会計原則からすると、当該債権を回収できない事態が発生する可能性が高く、かつ、回収不能見込額を合理的に見積ることができる場合に、取立不能見込額を債権金額から控除することになるといえる。一方、法人税法においては、法人税法上の基準（通達も含む）もまた「公正な会計慣行」に該当するというべきである。そして、平成10年改正前においては、法人税法上、債権償却の特別勘定を設定することが認められており、この勘定を設定した場合は、法人は、債務者について債務超過の状態が相当期間継続し、かつ、その営む事業に好転の見通しが無い場合、一定の割合で貸倒引当金に繰り入れることができるとされており、貸倒引当金の計上の基準については、当時の「公正な会計慣行」によるべきであるから、当該債権を回収できない事態が発生する可能性が高く、かつ、回収不能見込額を合理的に見積もることができる場合であって、その判断にあたっては、帳簿価格ではなく、資産を時価で再評価して実質的に判断するという基準によるのが相当であると解されるとし、A社は債務超過の状態ではなく、Y社のA社に対する債権について貸倒引当金として計上する必要があったとはいうことはできず、各計算書類の作成に虚偽があったということとはできない。」とした。

⑤判決は、X会社とY<sub>1</sub>会社が共同新設会社分割により新会社を設立したところ、Y<sub>1</sub>会社が決算書において、本件会社分割により取得した新会社の株式の評価について、従前の会計方針を変更して税法基準を採用したことが「公正ナル会計慣行」に違反するにもかかわらず、Y<sub>1</sub>会社の監査役Y<sub>2</sub>は当該決算書類について適法意見を述べたことは監査役の解任事由に該当するとして、Y<sub>1</sub>会社の株主であるX会社が、Y<sub>2</sub>の解任を求めた事案である。Y<sub>1</sub>会社が税法基準に変更したことに正当な理由はないとはいえ、本件決算書に適法意見を述べたY<sub>2</sub>に解任事由があるとはいえないとして請求を棄却した。「公正ナル会計慣行」については、次のように述べている。「商法32条2項の「公正ナル会計慣行」に当たるか否かについては、商業帳簿作成の目的である商人の営業上の財産及び損益の状況を明らかにするのに適当であると認められるかどうかによって決するべきであるところ、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されることから、原則として、「公正ナル会計慣行」の内容となるというべきである。」

#### IV おわりに

平成17年改正前商法32条2項においては、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」「公正ナル」「会計慣行」「斟酌スベシ」のそれぞれの文言について、学説においても判例においても解

積が行われてきた。会社法431条においては、「株式会社の会計」「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」「従う」のそれぞれの文言について、解釈する余地はほとんどないのではないだろうか。現在の感覚であれば、「一般に」「公正妥当」「企業会計の慣行」とそれぞれに解釈するのではなく、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」とは何を指すのが問題となるにすぎないのではないか。昭和33年の時の議論のように、「公正妥当（判断基準がよくわからない）な会計慣行（その企業の慣行か、その企業の業種の慣行か、あるいは株式会社一般の慣行かよくわからない）の内容は明らかではない。」という反対論は出ないのではないだろうか。「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は、主として企業会計審議会が定めた企業会計原則その他の会計基準を意味するが、これに限られるわけではないと<sup>59)</sup>いう説明で終わってしまうのではないだろうか。会社法において、たんに「会計慣行を斟酌」するだけでなく、企業会計の慣行に「従う」ものとする改められたことによって、企業会計の慣行の拘束力が強化されたということは否定しえない<sup>60)</sup>。「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」とは何かについては、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」とされているが、さらに明文化されたものに限られず、規定のない事項についての公正妥当と認められる企業会計の慣行も含まれ、会社の計算がそれに従わなければならないと解すべきであろう<sup>61)</sup>ということになってしまうのだろう。

「一般に」という文言が入ったことにより、また、431条が先頭に来たために、公正性は商法の目的理念によって判断されるという解釈が遠く可能性がある。もちろん、会社の計算は、商法の目的理念によって定まるが、「第5章計算等」「第1節会計の原則」とあり、431条は「株式会社の会計は」となっているのである。昭和45年要綱案についての議論の際に、「包括規定の性格が変わったのである。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1）。ところが、昭和45年要綱案はこの考え方を否定して、計算の全体の枠は商法が規定し、条文の上で細かい点にまではふれることはできないので、抜けている部分は解釈によらなければならないが、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（図2）。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。」という論調があり<sup>62)</sup>、が、図1は商法を企業会計原則が包含する図が示されている。会社法431条は、会社法を企業会計原則が包含するという解釈も可能になる。

「斟酌」は新規の公正な合理的な償却方法が案出され、その新規の方法によって償却することがより合理的であると判断される場合にはその方法によることもでき、斟酌にはそのような解釈のための素材の選択が許される意味をも含んでいる。<sup>63)</sup>という解釈は「従う」では出来ないであろうから、素材の選択の幅が狭くなる可能性があるばかりではなく、

会社法第5章第2節以下の個々の計算規定との関係においても個々の計算規定を骨抜きにする可能性がある。昭和33年の時の議論が浮上するのである。会社法431条に違反した場合の法律効果も問題になる。商法の計算規定は大まかなものであってよいのであって、流動的で絶えず変化している会計慣行を、それぞれの状況に応じて解釈できる法規定が望ましいことはたしかであるが、反面、これは法的安定性を損なう可能性を持つと同時に、法に反した場合に加えられるサンクションとのバランスという面で難しい問題を提起することとなるのである<sup>64)</sup>。

商法（会社法）の計算規定というものは、決して企業会計の唯一のあり方を定めるべきものではなくて、株主および債権者の利益を保護するためのワク組を定めるべきものである<sup>65)</sup>。企業経営の一環としての会計処理についてはかなり選択の幅を認めておき、一方において、違法な処理に対する経営者の責任を強化することの方が、法律の機能により即した規制のあり方のように思われる<sup>66)</sup>。

しかし、判例では、取締役の責任はなかなか認められない。前述の②判決では有罪判決であったが、最高裁では結論が見直される見通しとなったと報じられている<sup>67)</sup>。②判決は刑事判決なので、本稿では取り上げなかったのであるが、「公正ナル会計慣行」の解釈については①③④⑤判決の中で一番、平成17年改正前商法32条2項の意義に沿って解釈されている。「公正ナル会計慣行」についての解釈が変更になるのであれば、非常に残念である。

平成17年改正前商法32条2項は、商法と企業会計原則及び財務諸表規則の調整を目的とするために誕生した規定である。現在ではその目的は達せられたかもしれないが、会社法431条は、平成17年改正前商法32条2項の意義を受け継いだものとして理解すべきである。会社法の規定として「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」と定められているのであるから、公正性は、会社法の計算の目的に照らして判断されなければならない。

#### 注

- 1) 平成15年10月22日に公表された「会社法制の現代化に関する要綱試案」（別冊商事法務271号（2004年）105頁）においても、その後平成16年12月8日に公表された「会社法制の現代化に関する要綱案」（別冊商事法務288号（2005年）133頁）においても、会社法431条に関する内容は取り上げられておらず、「会社法案」において初めて改正された条文が登場したのである。平成17年改正前商法32条2項の誕生のいきさつとは全く異なる。
- 2) 「立法担当者による新・会社法の解説」別冊商事法務295号（2006年）122頁。
- 3) 前掲注2）・同頁。
- 4) 「現在の商法施行規則は、ある種の会計事象について、複数の会計処理の選択を認めており、かつ、その選択の範囲は、主として有価証券報告提出会社が従うべき会計基準より広い選択枝

が認められている。このような措置は、会社法においても維持される予定である。これは一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と認められるものは、株式会社の規模、業種、株主構成などによって複数同時に存在しうるものと考えられるからである。比較的整備が進みつつある有価証券報告提出会社向けの会計基準とは異なり、中小企業における会計処理は、現在においても、不文の会計慣行に委ねられている部分が多く存するところであり、そのようなものを公正は「会計慣行」に含まれないとすることは会社法の改正の趣旨ではない。したがって、たとえば、平成17年8月3日に、日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所および企業会計基準委員会が公表した「中小企業の会計に関する指針」は、一定の範囲の株式会社にとっては会社法における「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当することになるものと解される。」(前掲注2)・同頁)とする。

- 5) 「立案担当者による会社法関係財務省令の解説」別冊商事法務300号(2006年)64頁。
- 6) 前掲注5)・同頁。「たとえば、計算規則における資産・負債の評価についての規律は、ある種の会計事象について複数の会計処理の選択を認め、かつ、その選択の範囲については主として有価証券報告書提出会社が従うべき会計基準よりも広い選択肢を認めており、また、企業結合会計に関しては、どのような場合に、どの会計処理を適用すべきか、および計算規則の規定をどのように適用すべきかについては、企業結合に係る会計基準と適用指針に委ねていることから、計算規則の条文上「〇〇として算定すべき場合」と規定されており、ある種の会計事象に関して、形式的に計算規則を適用すれば、複数の処理を可能とする規定が適用されるような場合であっても、企業会計の慣行を斟酌して、当該規定を適切に適用しなければならないということになる。」とする(前掲注5)・65頁)。
- 7) 経済安定本部企業会計基準審議会は、昭和27年6月16日に、税法に対しても包括規定を置くよう提言している。
- 8) 新井清光『日本の企業会計制度——形成と展開』(中央経済社、1999年)183頁(当時の占領下において、我が国経済の安定と復興を図るための司令塔として連合国軍総司令部(GHQ)により絶大な権限を与えられて経済安定本部のもとに設けられた企業会計制度対策調査会によって、当時の我が国企業会計制度の改善・統一を図るために、証券取引法のみならず、商法・法人税法などの会計法令の改正の中心的な役割を果たすべきものとして設定された社会的・経済的・政治的背景のもとで、我が国企業会計制度の中心にあるという「企業会計原則中心観(天動説?)」がかなりひろく存在していたという歴史的背景があった)。
- 9) 新井・前掲注8)・183頁(企業会計原則の前文において、自らの性格およびその制度的役割として、『企業会計原則の(『すべての企業』および『公認会計士』に対する)法的規範性とその(商法・税法などに対する)指導性・理念性』を高く挙げている)。
- 10) 新井・前掲注8)・184頁(欧州大陸法系の法律では、可能な最高限界まで、会計原則の法制化につとめる傾向が強いが、英米法系においては法制化することに対して非常なためらいの色を示す傾向が強い。日本の場合は、経済基盤がアメリカの如き先進国とは著しい差があるために、会計原則の法制化の必要性は英米と異なり比較的高いことは認められなければならないが、会計原則のすべてをそのまま成文化化をするときは非常に無謀なことで、会計原則の有効性をかえって没却することになるが、法的根拠を全然与えないのも正しい方法ではなく、イギリス会社法のように包括規定だけをかかげ、広汎な会計諸原則の自由の領域を残したのが、会計

に関する法規形成の模範というべきであるという黒澤教授の見解（黒澤清他解説付『企業会計原則』（中央経済社，1954年）50・51頁，黒澤清他『新企業会計原則訳解』（中央経済社，1975年）93頁）を引用されている。

- 11) 新井・前掲注8)・185頁。
- 12) 上田明信『改正会社法と計算規則』（商事法務研究会，1964年）2頁。
- 13) 「このように法律が無視されていたのは，単に法律の不備ということだけが原因というのではなく，商法の無力が，より大きい原因でもあったのである。」と述べておられる（上田・前掲注12)・5頁）。
- 14) 上田・前掲注12)・6頁。
- 15) 上田明信＝味村治「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱法務省民事局試案に付いて（一）」企業会計12巻12号（1960年）122頁。
- 16) 上田＝味村・前掲注15)・同頁。
- 17) 上田＝味村・前掲注15)・123頁。
- 18) 上田＝味村・前掲注15)・123頁。
- 19) 企業会計12巻12号（1960年）114頁。
- 20) 昭和37年改正に関連して，昭和38年商法中改正法律施行法49条に基づき「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」が制定され，2条では，「貸借対照表及び損益計算書は，会社の財産及び損益の状態を正確に判断することができるよう明瞭に記載しなければならない」と規定され，「真实性の原則」と「明瞭性の原則」は肯定されることになったが，3条において「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しなければならない」と規定されたため，「継続性の原則」が問題となった。
- 21) 「継続性の原則」が問題となった判例に，東京地判昭和49年6月29日（商事法務695号14頁）がある。
- 22) 商事法務459号（1968年）2頁。
- 23) 新井・前掲注8)・178頁。
- 24) 商事法務492号（1969年）21頁。
- 25) 田邊明「商法の一部を改正する法律案要綱の解説」産業経理30巻5号（1970年）42頁。
- 26) 番場嘉一郎「企業会計審議会報告主文および一般原則の修正について」企業会計22巻2号（1970年）29頁。
- 27) 高木清三郎「公正な会計慣行と企業会計原則」産業経理30巻6号（1970年）。
- 28) 「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るところを要約したもの』であるから，商法の計算規定の解釈指針となるべきものであり，証券取引法上の監査においてもこの指針に基づいて取り扱われるものである。しかしながら，商法と企業会計原則とのこのような関係が一般に必ずしも明確に理解されていない現状のもとでは，商法の監査制度に公認会計士監査を取り入れた場合には，依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。」
- 29) 味村治「『商法改正案要綱案』について」企業会計22巻4号（1970年）88頁。
- 30) 新井・前掲注8)・191頁。
- 31) 新井・前掲注8)・192頁。

- 32) 田邊明「商法の一部を改正する法律案要綱案について」商事法務517号（1970年）2頁。
- 33) 田邊・前掲注32)・同頁。
- 34) 田邊・前掲注32)・3頁。
- 35) 新井・前掲注8)・198頁。
- 36) 稲葉威雄『改正会社法』（金融財務事情研究会，1983年）284頁。
- 37) ドイツにおいては「正規の簿記の諸原則」，カリフォルニア州においては「健全な会計慣行」，イギリスにおいては「真実かつ公正な概観」と規定されている（矢澤惇「商法改正要綱における商法と企業会計原則——包括規定を中心として——」産業経理30巻6号（1970年）77頁）。
- 38) 商法と証券取引法という2つの法律が別々に企業会計を規制しているというシステムは世界的にみてもめずらしい（弥永真生「商法と企業会計（商法32条）」法学教室233号（2000年）6頁）。
- 39) 味村・前掲注29)・86頁，矢澤惇『商法改正の諸問題』（商事法務研究会，1970年）16頁，龍田節『新版注釈会社法（8）』（有斐閣，1987年）4頁，弥永真生「会計基準の設定と「公正ナル会計慣行」」判例時報1911号（2006年）26頁。
- 40) 矢澤惇『企業会計法の論理』（有斐閣，1981年）117頁。
- 41) 倉澤康一郎『会社法改正の論理』（成文堂，1994年）289頁。
- 42) 味村・前掲注29)・86頁。
- 43) 倉澤・前掲注41)・同頁。
- 44) 矢澤・前掲注39)・17頁。
- 45) 田中誠二『全訂商法総則詳論』（勁草書房，1976年）321頁。
- 46) 服部栄三『商法総則（第3版）』（青林書院，1978年）353頁。
- 47) 弥永・前掲注39)・同頁。
- 48) 田中・前掲注45)・323頁。
- 49) 田中誠二＝久保欣哉『全訂新株式会社社会計法（第2版）』（中央経済社，1980年）14頁。
- 50) 味村治「継続性の原則の現実」『鈴木竹雄先生古希記念現代商法学の課題（中）』（有斐閣，1975年）993頁。
- 51) 法律用語辞典（第3版）773頁（有斐閣，2006年）。
- 52) 日下部興市「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（1970年）61頁。
- 53) 弥永・前掲注39)・同頁。
- 54) 判例時報1900号3頁。
- 55) 判例時報1912号135頁。
- 56) 金融商事判例1178号19頁。
- 57) 判例時報1939号149頁。
- 58) 判例タイムズ1205号221頁。
- 59) 神田秀樹『会社法（第9版）』（弘文堂，2007年）233頁。
- 60) 前田庸『会社法入門（第11版）』（有斐閣，2006年）535頁。
- 61) 前田・前掲注61)・同頁。
- 62) 中村忠「公正な会計慣行と会計原則」産業経理30巻6号（1970年）86頁。
- 63) 田邊・前掲注32)・3頁。

- 64) 島原宏明『企業会計法の展開と論理』（税務経理協会，2003年）50頁。
- 65) 倉澤・前掲注41）・296頁。
- 66) 倉澤・前掲注41）・298頁。
- 67) 日本経済新聞2008年2月20日夕刊。