

企業会計原則修正案の性格

中 野 英 男

1 は し が き

株式会社の監査役は、旧商法では業務執行の全般にわたってこれを監査する機関であったが、現行商法では会計監査のみを担当する機関にすぎない。ただ、会計監査上とくに必要ある場合に限り、業務調査ができるのであって、一般の業務監査は行なうことができない。アメリカの会社法では、監査役の制度はなく、会計監査は公認会計士によって行なわれている。わが商法では監査役の制度を存置し、会計監査を担当せしめることになっているが、監査役の会計監査は経営の内部監査としての会計監査ではなく、株主総会のために取締役会に対する会計上の監査として行なわれるものである。株主総会は経営管理を取締役にまかせ、監役の会計監査のもとに、取締役会の業績を監査して、経營業績が悪い場合には取締役を解任するという方法をとることができるのであるが、現実においては、株主総会は形式化し、また監査役も株主総会が任命することになっているが、事実上は社長が決めているので、監査役の会計監査も形式化している現状にかんがみて、法制審議会の商法部会が、株式会社監査制度改正要綱案を昨年7月に発表したのである。

監査制度改正案によると、上場株式会社については、現行の監査制度が監査役監査と公認会計士監査の二本建てになっているのを一元化しようということになっており、また上場会社以外の株式会社についても、資本金1億円以上の株式会社の会計監査は、監査役監査から公認会計士監査に移行させようということになっている。この監査の一元化ということのためには、商法監査と証取法監査を一本化する必要があり、従って商法の計算規定および法務省の計算書

繰り入れ、または取り崩したときは、その繰り入額または取り崩額を当期純利益の次に科目を設けて記載し、当期未処分利益の算定項目として取扱う旨を定めている。

なお、商法 287 条の 2 に規定する引当金の残高については、貸借対照表の負債の部の次に特定引当金の部を設けて記載することになっている。

④ その他の資本剰余金

現行企業会計原則においては、資本剰余金として商法 288 条の 2 に規定する資本準備金と、資産再評価法による再評価積立金の外に、

その他の資本剰余金を認めているが、修正案の注解 2 において、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から、資本準備金に該当しない、いわゆる、その他の資本剰余金は損益計算上、収益項目として処理されることはやむをえないとしている。

商法 288 条の 2 の資本準備金以外に資本剰余金が存在しうることは、会計理論上否定しえない。たとえば、建設助成金、工事負担金、

資本補填のための贈与や債務免除などは資本剰余金に属する。会社がこの種の資本剰余金項目を貸借対照表に記載することについて株主総会の承認をうけることにすれば、商法理論の上からも、その他の資本剰余金に貸借対照表能力が与えられうるわけであるが、現行商法では、このような手続きによって資本準備金項目を拡大することを容認していない。このような現状において商法と企業会計原則の調整をはかるとすれば、企業会計原則上の、その他の資本剰余金を削除することによって妥協せざるをえないことになる。

3 修正案の性格

現行企業会計原則の主な目標は、正確な期間損益計算による経営成績の報告にあると思う。

現代の経営規模の拡大化した大株式会社においては、資本と経営が分離して株主、投資家、債権者、従業員、課税当局、一般消費者というような企業の利

会計事実にならんの変化がないにもかかわらず、算出された利益額に変動を生ずることになり、この結果、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、企業の財務内容についての判断を誤らしめることになる。

したがって、一たん採用した会計処理の原則又は手続きについて変更が行なわれた場合には、変更が行なわれた期以降相当期間について、変更が行なわれた旨およびその変更が財務諸表に与える影響額を注記すべきであるとしている。

すなわち、修正案では、会計処理の原則および手続きについて継続的適用が行なわれることを原則とするが、これについて変更が行なわれた場合には、所要の注記によって期間比較可能性を確保すべきであるという趣旨となる。修正案としては、このような趣旨における継続性の原則を、商法改正案の中に「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。」という規定をおくことによって包括的に受け入れることを期待しているのである。

③ 引 当 金

引当金については、企業会計上の負債性引当金の考え方およびその範囲を修正案法解17において明らかにし、これらの引当金は法律上は債務に属するものといえとし、引当計上を強制した。これに関連して、現行企業会計原則注解において、引当金を評価性のものと負債性のものとに分れるとしていた点については、修正案では負債性引当金に限ることとした。

なお、商法287条の2に規定する、いわゆる商法上の引当金については、商法改正試案は、株式会社が設けた引当金の必要か否かについて監査役が監査報告書に意見を記載することを要している。この場合、商法287条の2に引当金の概念を明確にして、公認会計士と監査役との間に監査上の意見の相違が生じないようにする必要がある。

また、修正案の注解13において、商法287条の2の規定にもとづく引当金を

類規則と企業会計原則および大蔵省令の財務諸表規則の内容を一致せしめることが必要となって、大蔵省の企業会計審議会においては、企業会計原則を修正して商法の株式会社の計算規定に調整する修正案を昨年12月に公表したのである。

2 主な修正点

① 包括主義損益計算書

財務諸表の体系については、企業会計原則および財務諸表規則における財務諸表体系と、商法および法務省計算書類規則における財務諸表体系のいずれを選ぶかという問題が起きる。両者の体系における著しい相違点は、企業会計原則には当期業績主義の損益計算書と利益括余金計算書があるのに対して、計算書類規則には包括主義の損益計算書が存在することである。包括主義損益計算書を作成するのがよいか、当期業績主義損益計算書と利益剰余金計算書を作成するのがよいかについては、わが国の伝統的な慣習は包括主義損益計算書であったこと、また当期業績主義損益計算書は、財務諸表規則による損益計算書として採用され、現在にいたるまで有価証券報告書を提出する会社によって作成されてきたけれども、株主総会に提出する損益計算書をこれに切りかえる会社が多かったことなどから考えると、損益計算書を一つに統合するとすれば、包括主義の損益計算書に統一せざるをえないことになるので、修正案では包括主義損益計算書となり、利益剰余金計算書は廃止したのである。

② 継続性の原則

現行の企業会計原則の、正当な理由によって、会計処理の原則又は手続きに重要な変更を加えたときは、これを財務諸表に注記しなければならない、を削除し、これに代えて注解三を付した。すなわち、企業会計上継続性が問題とされるのは、処理されるべき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きが存する場合であって、このような場合に、企業が任意に選択した会計処理の原則および手続きを每期継続して適用しないと、

害関係者集団が社会の広い範囲にわたり，大企業は一種の社会制度とも考えられるようになった。すなわち，企業会計原則は企業をこの利害関係者集団より分離した独立の存在と認める企業実体説，法人実在説を基本的理念とし，これらの利害関係者の利害の調整という共通分母の上に立って，正確な期間損益計算による経営成績の報告を主目標として，当期業績主義の損益計算書と利益剰余金計算書を財務諸表の体系の中で分けているものと思う。

修正案によれば，利益剰余金計算書を廃止し，これに代えて現行の損益計算書に特別損益の計算区分を付加することとし，最終の利益を当期純利益とよび現行の当期純利益を当期経常利益に改めたが，これは修正案が現実判断から，商法の規定する包括主義損益計算書へ協調して作成されたものと思う。

■包括主義損益計算書の内容は，経常損益の部，特別損益の部に分れてはいるが，商法における計算規定の目標である配当可能利益の算定を目的とし，企業会計原則における企業の利害関係者の一部である株主，債権者の利害調整の立場にたっていることは明らかである。

以上のように，修正案が包括主義損益計算書を採用し，現行企業会計原則の正確な期間損益計算目的の性格から配当可能利益計算目的の性格へ移行したことは，修正案における継続性原則に対する取扱いからも考えることができる。現行企業会計原則では，前述のように期間比較可能性の見地から，正確な期間損益計算を主目標とし，従って会計処理の原則や手続きの継続性の変更は例外であるのに対して，修正案では変更を行なった旨およびその変更による影響額を財務諸表に注記することを要求するにとどめている。すなわち，このことは正確な期間損益計算目的の性格の移行を一面的に表わしたものであるといえるだろう。

次に，修正案では，その他の資本剰余金を，

注解2において資本剰余金項目より削除し，

損益計算上収益項目として処理されることはやむをえないとしているが，このことは企業会計原則の基本的理念である企業実体説，法人実在説による資本

取引きの範囲を結果的に狭めたことになり，税法上の理念である法人擬制説と同じように，法人とその構成員たる株主との間の取引きのみを資本取引きとして限定し，それ以外の取引きは資本性の取引きではないということになる。すなわち，その他の資本剰余金を資本剰余金項目より削除し，収益項目と認めたことは現行企業会計原則の基本的理念である企業実体説を，税法上の立場である法人擬制説へ実質的に接近したことを示すものではないかと思う。

つまり，現行企業会計原則においては，企業が利害関係者集団である出資者償権者，経営者，従業員，課税当局などの利害調整という性格の上に立つのに対し，修正案では，商法的な株主，債権者の利害調整という立場，税法的な法人擬制説による，法人は出資者の集合体であるという考え方などの性格をもっておるものということができるだろう。

4 む す び

今回発表された企業会計原則修正案は，現行企業会計原則の主目標とする正確な期間損益計算による経営成績の表現と報告，ならびに基本的理念である企業実体観に対し，多少とも影響をおよぼすものと考えるが，大株式会式における公認会計士による商法益査と券取引法益査を実質的に一致せしめ，粉飾決算による弊害をのぞくためには，やむをえない処置と考えざるをえないだろう。

本来，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中から，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，企業会計原則の成立する母体は会計実践であるから，会計実践上価値あるものとみとめられた場合は，現行企業会計原則の基本的性格に多少の影響をおよぼすおそれがあるとしても，修正案をみとめるべきであると思う。