

## 商法第32条第2項「公正な会計慣行の斟酌」規定の 制定過程の考察

江 部 秀 義

### Abstract

A standard includes the social norm and the precepts, and a part of the social norm is made a law in order to ensure the compulsivity of the regulations.

However, the statute law is not able to keep up with the violent changes of corporate problem. It is so-called inclusive regulations that are to cover this respect.

There are inclusive regulations of the accounting standard in the Commercial Code, and these inclusive regulations are just "public accounting custom".

These "public accounting custom" indicate "Accounting principles for business enterprises" roughly, and it has developed from the Anglo-Saxon common law of Britain-U.S.A. A difficult problem existed here because Japan adopted the system of statute law. While having continental law.

That is to say, accounting principles for business enterprises that draw the contents of American the accounting system of, have been tried to put into contents of the Commercial Code inclusive regulations inherited from the German law.

キーワード …… 社会・法規 企業会計原則 会計慣行 包括規定 斟酌規定

### はじめに

商法第32条第2項は「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付イテハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定している。この条文は商法における会計に関する包括規定と言われている。然らば、会計に関する包括規定とは何を意味するのか。如何なる目的でそれを制定し、如何なる効果を期待しているのか。これを知ることが直接の問題意識である。

本稿の目的は、この商法第32条第2項の包括規定の意味と制定過程を整理して、その制定過程における論点の到達点と課題を掘り起こすことにある。

そのような本稿の目的を果たすことにより、商法における会計に関する歴史の一端を垣間見ることができる。そのことは、現在の企業会計に関する法規の在り方を考える基にもなる。本稿の意義は、正にここに見出すことができる。

## 1 規範及び包括規定の意味

本稿の目的である商法における会計に関する包括規定を考察する前提として、次の基本的な事項を確認しておきたい。

企業における財務会計（本稿では単に「会計」と記す）は、一つの「規範」であり、それは「社会規範」若しくは「法規範」として発展してきた。ただ、「英米法」と「大陸法」のそれぞれの国では、その発展の形態は異なる。そして我が国においては、それら両方の影響を受けている。会計はそのような成り立ちがあるので、「包括規定」の在り方にも、それぞれ異なった意味合いがある。

### 1.1 規範及び社会規範と法規範の相違点

「規範とは、『ある』という事実に対して、『当為の法則』をいう。自然因果的事実が違反や例外なく生起するのに対し、規範はあるべきその違反にもかかわらず妥当する。むしろ違背や反則を必然的に予想するところに規範があるともいえる」<sup>1)</sup>。つまり規範とは、ある行為に対しての命令や禁止を言う。そのような規範は、習俗規範・道徳規範・宗教規範・技術規範・法規範などがあり、それらは「単に個人生活にのみかかわる個人規範と、社会生活にかかわる社会規範とに分かれる」<sup>2)</sup>。そして社会規範は、「単に当為を要請するかまたは強制の契機をそなえるかによって、行為（社会）規範と強制規範（裁判規範）」<sup>3)</sup>に分けることができる。すなわち、習俗・道徳・宗教規範などは「何々しなければならない」と言う当為を要請する社会規範であるが、強制規範すなわち法規範は国家権力などによって命令され、それに従わなければ罪になり罰せられる。

### 1.2 社会・法規範としての会計

会計は、技術規範の一つとして個人規範から社会規範、そして法規範に発展してきたが、英米法と大陸法ではその成り立ちに違いがある。

この点について、黒澤清は、次のように述べている。「コモン・ローの世界と実定法の世界とでは、会計原則の生まれ方が違う。英米のようなコモン・ローの支配した世界では、会計原則というものは、初めはコモン・ロー的に生み出されている。……だから英米では今日でも、強行法規の中に会計原則を規定することを、できるだけ避けている」<sup>4)</sup>。このように、英米法においては、コモン・ロー（判例法）なので、会計原則においても制定法化はできるだけ避けているのである。そして、「会計原則を法規に明文化する場合でも、最小限度包括規定だけを規定するにとどめている。たとえば、真実公正の原則とか明瞭性の原則とか、正規の簿記の原則とかごくわずかな包括規定を、一般原則としてとりいれているのにすぎない。会計原則それ自体すなわち会計処理の基準そのものを法の中に取り込むということは英米ではやっていない。

それはコモン・ローの世界の一つの特徴であり、そのようなコモン・ローの世界の中で会計原則というものが生み出され、かつ発展してきたから...」<sup>5)</sup>。このように英米法においては、会計原則の一般原則のみを包括規定として制定法の中に置いており、具体的な会計処理の基準の制定法化は避けているのである。

それでは次に、大陸法においてはどうかと言うと、「特にドイツのような実定法の世界では、会計原則の在り方が違っている...、いわゆる『正規の簿記の諸原則』という会計に関する包括規定が、ドイツ商法第38条にとりいれられたのは19世紀のこと。実定法上のこの原則は本来、完全白紙規定であって、法律上は具体的内容をもたないものとして、解釈されてきたが、法の領域の外部における会計原則の統一的形成が十分に行われなかったドイツでは、近代企業たる株式会社に対しては、法が直接、会計原則について何らかの規定を設ける必要にせまられた。すなわちドイツの株式法は、正規の簿記の諸原則を商法第149条以下第155条まで、財務諸表作成の原則、減価償却の原則、評価の原則の基礎として、明文化し、これを具体化した。株式法ではもはやそれは白紙規定ではない。そこでは会計原則というものを実定法化するに至った」<sup>6)</sup>。このように制定法である大陸法のドイツにおいては、「正規の簿記の諸原則」と言う一般原則の包括規定を置くと共に、その他の会計原則も制定法の中に規定したのである。

そして、我が国においては、「コモン・ローのシステムと実定法のシステムとの双方が入ってきた。もともとは、日本は、コモン・ローの世界に属しないで、法律に関するかぎり、ドイツ法を承継した実定法の国。しかし、1940年代以後、日本にも、コモン・ローの世界が開かれるようになってきた。そのため、わが国では、コモン・ローの世界から承継した会計原則と実定法の国から承継した制定法との間の分極的緊張関係というものは非常に極端な状況になっている」<sup>7)</sup>。このように、我が国においては、大陸法すなわち制定法の国であるドイツの法律を承継して、商法に会計に関する規定を制定した。ただし、「正規の簿記の諸原則」などの一般原則に対する包括規定は置かなかった。

このように、会計に関する法規範の英米法と大陸法とでは、その違いがあることを知った。それでは次に、その英米法と大陸法の特徴の違いを具体的に見てみることにする。

### 1.3 英米法と大陸法

英米法とは、イギリス・アメリカ系統の法律を言い、慣習法や判例法から成るいわゆる不制定法制のコモン・ローに特徴がある。ただし、近時は制定法（成文法）も増加している<sup>8)</sup>。コモン・ローの裁判では、制定条文がないので、裁判の事実当てはまる判例を検索して、その事実合致する判例があるときは、同じ判決を維持する。判例がない場合には、新たな判決を創造する。又、理論よりも具体的妥当性を重視する。すなわち英米法の特長は、法律の理論よりも具体的妥当性を尊重する。判例がない場合には、新たな判決を創造することができる。ゆえに、判例の変更と言うことはなく、新たな判例が次々に生まれる。それに対して欠点は、

法律の全体像を把握することが困難。全ての判決を検索することが困難であることなどが挙げられる。

一方、大陸法とは、ヨーロッパ大陸諸国の特にドイツ・フランスを中心とした法律の系統を言う。制定法を中心とする点に特徴がある<sup>9)</sup>。特長としては、法律全体の把握が容易にできる。それに対して欠点は、法律に沿って事実をゆがめて認定する傾向がある。法律は理論的だが、具体的妥当性に欠ける場合がある。新しい事案に対応するには、常に法律の修復が必要である。

このように、法律の理解性・体系性と、法律を適用した際の具体的妥当性の確保は、英米法と大陸法は常に対立する。法律を明確にして法律間の関係を体系的に整理することは、法律の透明性を高める上で非常に重要なことである。しかし、法律が明確で体系的であればあるほど、変化する社会に対応できなくなる部分が生じ、裁判の際にその法律をそのまま適用すると具体的妥当性を欠くことになる。

しかし反対に、具体的妥当性のみを追求しようとする、法律は繁雑となり事実によって結論が異なるということにもなる。そうなると、結果の予見可能性が失われ法的安定性を損なうことになる。さらには、あまりにも法律が複雑になると、法律を整理して国民に事前に明らかにするということが不可能となる恐れがある。

体系的で分かりやすい法律を事前に提示すべきであるという考え方と、事案に即した具体的妥当性を追求すべきであるという考え方を同時に、かつ完全に満足させるにはどうすべきか。又、適切な法律がない場合にはどうするのか。その解決策の一つは、制定法の中に一般原則の包括規定を定めて置き具体的で妥当な結論を導く方策である。包括規定とは、適用条文が時代の変化によって機能不全に陥っており、新しい法理を導くことが必要となっているときに使用する場合と、特定の規範を一括して委任先に委ねる方法がある。次は、この包括規定について見てみる。

#### 1.4 会計に関する包括規定

包括規定の一般的な意味はというと、一般に法律の規定は要件と効果からなっているが、公共の福祉・信義誠実の原則・権利の濫用（民法第 1 条）及び公序良俗（民法第 90 条）などは、包括的・抽象的に法的価値規範を表明するに留まっている。これらは、立法者が予測困難な場合に対処した一般規定であって、これを包括規定・一般条項あるいは白地規定・白紙条項ないしは普遍条項などと様々な呼び方をしている。この包括規定は、法規の内容に融通性を持たせて具体的な内容の決定を指示されたある人・ある機関、又はある規準・基準などに任せている。又法律の解釈や運用の指針となるだけでなく、法律の欠缺の場合など、現実に応じた法の運用を可能にする特長があるが、その多用は法的安定性を欠くことになることは否めない。それゆえ、この包括規定を使う以外に救済手段がないような場合にのみ用いられるべきであると言わ

れている<sup>10)</sup>。以上が、包括規定の一般的な意味である。

次に、会計に関する包括規定に関して、法学者田中耕太郎及び会計学者黒澤清は次のように述べている。

田中耕太郎は、『貸借対照表法の論理』の中で、「独逸法において商業帳簿の調整に関し...『正規の簿記の諸原則』に従う旨を規定している。所で此の『正規の簿記の諸原則』なるものが果たして何を意味するや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於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居り、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の規定を設け、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。此の場合に於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」<sup>11)</sup>。このようにドイツ法の「商業帳簿」においては、「正規の簿記の諸原則」なる包括規定を置いて「実務上の慣行」に「法的性質」を付与している、と包括規定の法的性質を述べている。

次に、黒澤清は、「会計に関する法規範は、できる限り包括規定にし、細目については、これを経験規範として会計原則の自主規制に委ねるのが賢明である。その理由は、実際の企業会計は、経済的社会的発展の広汎な自律的な領域に属している。また会計の諸原則及び会計技術は、経済の進展に伴って常に変化をするから、その全てを法律によって拘束することは的確でないからである。社会規範及び技術的な規範は、法に包摂する必要が生じた場合に、最小限においてこれを明文化する。それも細部は会計基準に任せて、包括的な規定とすることが肝要である。

同様のことは、法と道徳の間にも存在する。法規範と倫理・道徳規範の性格は全く違うものであるが、時として倫理・道徳を法の中に採り入れている場合もある。例えば、民・商法における公序良俗の原則、信義誠実の原則、善管注意義務、取締役の忠実義務の原則などがある。このように、時代により社会の価値観が変化しても応えられる法を定めるには、包括規定にするのが優れた方法である。これは、日進月歩する技術基準や経済の進展に符合して変化する我が企業会計基準にも当てはまることである。

イギリス会社法の会計諸規定は、真実公正の原則および正規の簿記の原則としての包括規定だけをかかげ、資産評価自由の原則を法律上採用することによって、広汎な会計諸原則の自由の領域を残したのは、会計に関する法規範形成の模範というべきである」<sup>12)</sup>。

このように「企業会計」は、「自律的な領域」であり、又、「経済の進展に伴って常に変化をする」ものであるから「全てを法律によって拘束することは的確でない」。ゆえに、「会計に関する法規範は、できる限り包括規定」にして、「細目については」「会計原則の自主規制」に任せるのが賢明である。そして、「イギリス会社法」は、一般原則の「包括規定だけをかかげ」、後は「広汎な会計諸原則の自由の領域を残したのは、会計に関する法規範形成の模範というべきである」と述べて、会計に関する法規範のあるべき姿を示している。

## 2 商法における包括規定の制定過程

商法第 32 条第 2 項「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付イテハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」規定の制定過程を見ていくことにする。この条文は商法における会計に関する包括規定である。具体的に、如何なる目的でそれを制定し、如何なる効果を期待しているのか。このことについて制定時までにおける論点を時系列に整理して、その制定過程における論点の到達点と課題を掘り起こしたい。

### 2.1 企業会計原則の設定とその意見書（1949 年から 1952 年まで）

#### 2.1.1 企業会計原則の設定

1949 年(昭和 24 年) 7 月 9 日、経済安定本部企業会計制度対策調査会が「企業会計原則」を設定した。

その企業会計原則の目的は、次のように設定された。

我が国の企業会計制度は、欧米のそれに比較して改善の余地が多く、且つ、甚しく不統一であるため、企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な状況にある。我が国企業の健全な進歩発達のためにも、社会全体の利益のためにも、その弊害は速やかに改めなければならない。

又、我が国経済再建上当面の課題である外貨の導入、企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正化等の合理的な解決のためにも、企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題である。

よって、企業会計の基準を確立し、維持するため、先ず企業会計原則を設定して、我が国国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えようとするものである。

このように企業会計原則は、連合国軍総司令部（GHQ）から広範な権限が与えられた経済対策安定本部の下に設置された企業会計制度対策調査会によって、我が国の「企業会計の基準を確立」して科学的基礎を与え、企業会計制度の「改善」及び「統一」などを図るために設定されたのである。

そして、その会計の原則として、次の 3 項目を設定した。

- 1 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たって従わなければならない基準である。
- 2 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づき財務諸表の監査をなす場合に従わなければならない基準となる。

3 企業会計原則は、将来において、商法、税法、物価統制令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ものである。

このように企業会計原則は、大別すると二つの制度的役割を掲げている。その一つは、企業会計原則の全ての企業並びに公認会計士に対する法的規範性であり、二つ目は、商法、税法などに対する指導性と理念性である。

したがって企業会計原則は、我が国の企業会計制度の改善及び統一を図り、これを支える会計基準としての役割を担うものとして期待されており、又、証券取引法、商法、税法などの法令の改正やその適用に当たる際の中心的な役割を果たすべきものとして設定されたのである<sup>13)</sup>。

#### 2.1.2 企業会計基準審議会の「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」

1951年(昭和26年)9月28日、経済安定本部企業会計基準審議会は、「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」を出し、その中で商法に包括規定を置くこととする意見を発表した。

すなわち、同意見書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を設けること」とし、その理由として「損益計算書、貸借対照表等の計算書類の作成につき正規の会計原則を遵守すべき旨を設けることは、計算書類に関する商法の白紙的規定を健全な会計実務に適應せしめることとなり、…諸問題の解決に視することを可能ならしめる」と説明している。

このように、商法の計算規定における包括規定に関する問題は、本意見書による企業会計原則側からの提言が出発点となったが、本意見書は「企業会計原則の延長」<sup>14)</sup>として発表されたのである。

本意見書における包括規定の提言の主な理由及び背景などについて、新井清光が述べているのを要約すると次のようになる<sup>15)</sup>。

第1として、企業会計原則の設定時における社会的な背景である。企業会計原則は、我が国の企業会計制度の改善及び統一を図るために、証券取引法・商法及び税法などの改正の中心的な役割を果たすべきことを持って設定された。したがって、企業会計原則は、我が国の企業会計制度の中心にあるという認識が在り、これが商法会計における包括規定の制定に対する歴史的背景になった。

第2は、企業会計原則は、その前文で自らの性格及び制度的役割として、企業会計原則は全ての企業と公認会計士に対する法的規範性、及び商法などに対する指導性並びに理念性を高く掲げており、したがって、商法の計算規定における「白紙的規定」部分を「健全な会計実務」、すなわち、一般に公正妥当と認められた実務慣行としての企業会計原則に代位させるように提言することが、商法の計算規定における諸問題を解決するだけでなく、企業会計原則の制度的役割の実現を図るために、最も有効な法制的措置であると考えられた。

第 3 に、企業会計原則と商法との関係について比較法的な理由として、前述した黒澤 清のような考え方があったと言う。すなわち、「欧州大陸系の法律は、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、...これを法制化することに対しては非常なためらいの色を示す傾向が強い。...日本という国は、どちらかという大陸法系の影響下にあったのであるから、会計原則の如きものも、できる限り法制化する方針をとることが効果的であると思われる...が、英米法系の浸透によってこの傾向はいちじるしい変化を受けつつある。しかし会計原則のうちのもっとも基本的なもの、或いは形式的必要性の強いものは、英米法系においても、成文法のなかにとり入れられている、...日本の場合は、...経済基盤がアメリカの如き先進国と著しい差異があるために、会計原則の法制化の必要性は英米の場合と異なり比較的高いことは認められなければならない。会計原則のすべてをそのまま成文化するときに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い」<sup>16)</sup>とし、したがって、「会計に関する法規範の形成においては、できるかぎり包括規定としてこれを取り入れることとし、会計に関する細目については、これを経験規範としての会計原則の自主的領域に委ねるのがもっとも賢明である」<sup>17)</sup>。以上のような理由及び背景から、本意見書は、包括規定の制定を提言したと考えられる。

さらに、ここで考えておかなければならないことは、本意見書はこの包括規定が商法上制定された後、企業会計原則の制度的役割をどのように具体的に実現させようとしていたのか。つまり、包括規定が制定された後に、企業会計原則の法的規範性と指導性並びに理念性を具体的かつ制度的にどのように実現させようとしていたのか。この点について次のような、黒澤 清の論文を挙げている<sup>18)</sup>。「(商法のなかに明文化されずに、包括規定として企業会計原則に委ねられた部分については、その実現を)<sup>19)</sup>補足する制度、そして会計原則の維持という社会的機能を担う制度として現れたものが、ほかならぬ公認会計士監査制度である。...公認会計士は、リポーティングの面から会社の会計を監査し、会計原則が会社経営においてどれだけ尊重されているかを確かめるわけであるが、会計と監査とを統一的に把握することによってのみ、会計原則の本質(法定規範性など)を明らかにすることができるのである」<sup>20)</sup>。

このような考えの下、会計監査を公認会計士監査によって企業会計原則の法的規範性の実現を図り、商法会計と企業会計原則との制度的関係を考えていた。この点については、本意見書第五監査役と証券取引法による公認会計士の監査において、「証券取引法に基づき公認会計士の監査をうける会社は、計算書類に関する監査役の監査を要しないものとする」とより公認会計士の監査証明があった場合は、定時総会の承認は必要としないでこれらの計算書類(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、と提言していることから明らかである<sup>21)</sup>。

なお、1952年(昭和27年)6月16日には、同企業会計基準審議会が、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書(小委員会報告)」を出し、その中の総論第一の一で「税法においても、



明文をもって正規の簿記の原則を認め、企業の純所得の決定に関しては、健全な会計慣行を尊重するとき規定のもうけられることが望ましい」、附記(1)「正規の会計原則に関する外国の判例および税法関係の規定について…」と発表した。これも税法に対する企業会計原則側の一連の動きである。

## 2.2 包括規定の審議と企業会計原則の修正（1958年から1967年まで）

### 2.2.1 法制審議会商法部会における審議

1958年(昭和33年)7月4日、法務省法制審議会商法部会商法小委員会は、「株式会社の計算の内容並びに財務諸表の種類及び様式」についての審議をし、その中で「会計処理に関する原則規定を設けるべきか」について提起がなされた。

この問題が法制審議会において採り上げられた理由及び背景などについては、次のように言われている<sup>22)</sup>。

株式会社の計算（その様式及び内容）について、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。また、商法に詳細な規定を設けることは、企業会計に必要な拘束を加える。そのため、会計に関する商法の目的、つまり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・企業及び株主などの利益の調和を図ることに沿わない結果となる。したがって商法は、大まかな規定を設けることにせざるを得ない。

そこで、商法に規定のない場合に対処するため、又は商法の規定の解釈指針とするために、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意見があるので、「会計処理に関する原則規定を設けるべきか」という問題が提出された。

商法第32条は、「商人八帳簿ヲ備へ之ニ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。この「整然かつ明瞭に記載する」という規定は、非常に抽象的である。訓示規定ではないが、事実上の訓示的な意味を有するとも言える。しかしこれは、計算の様式と解すべきもので、計算の内容についての規定ではない。したがってこの問題は、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。この点については、意見が分かれている。

これらの意見については、次の甲・乙・丙の3説に分けて説明することができる<sup>23)</sup>。

甲説；商法上、計算の内容について規定のない部分については、条理又は社会通念にしたがって解釈又は補充しなければならないことは当然であり、逆に原則規定を設けると、その規定の仕方によっては大きな弊害が生じることも考えられるので、現段階ではこれを設けない方がよい。

乙説；イギリス会社法第149条に定める「真実かつ公正な概観」の規定のように、真実かつ公正な会計処理に関するごく抽象的な規定を設ける必要がある。

丙説；計算の処理については、公正妥当な会計慣行又は公正妥当な企業会計原則にしたが

わなければならないというように、より具体性のある原則規定を設けるべきである。

以上の 3 説に対して、乙説は、真実とか公正という言葉の意味を含めてこの原則は抽象的であり、訓示規定的なものに過ぎなくなるという反対意見もあり、結局議論の焦点は、丙説の可否に向けられた。

丙説に対する主な反対意見は、「公正妥当な会計慣行」の内容が明らかでない。「公正妥当な会計慣行」の判断基準が不明。「会計慣行」とは、その企業だけの慣行か、それとも株式会社一般の慣行なのかの判断が不明である。そのような問題を解決しないで、この原則規定を設ければそれが法規範となり、その公正妥当な会計慣行にしたがわなければ違法となる。企業会計原則は、その前文で「企業会計の実務の中に慣行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って」と述べており、ゆえにこの企業会計原則にしたがった会計処理は、全てこの原則規定にいう「公正妥当な会計慣行」にしたがったものと誤解される危険がある。例えば、経営者が企業会計原則を全て公正妥当な会計慣行と解して、自己の違法経理を正当化する危険性がないわけではない。

このような議論があり、丙説については、「要するに、現段階においては、まじめな経営者を困惑せしめるか、まじめでない経営者に口実を与えるかのどちらかの結果になる可能性がある」とされ、また、原則規定を設けるにしても如何なる規定にしたらよいか迷わざるを得ない、などの理由により、結局商法に規定のない事項は、条理にしたがうこととし、原則規定を設けないこととされたのである<sup>24)</sup>。

### 2.2.2 商法一部改正の審議

その後、1962 年の商法の一部改正(昭和 37 年 4 月 20 日法律第 82 号)でも包括規定は成立しなかった。

ただ、この改正を契機として、企業会計原則の法的規範性と商法における包括規定の二つの問題が大きくクローズアップされた<sup>25)</sup>。まず企業会計原則の法的規範性の問題とは、企業会計原則は「必ずしも法令によって強制されなくても、すべての企業がその会計を処理するに当たって従わなければならない基準である」。又、「公認会計士が公認会計士法及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となる」と言う考えである。

この点については、次のような意見があった。企業会計原則の設定機関である調査会又は審議会は諮問機関に過ぎないから、そこで設定した企業会計原則が法令として効力を有しないことは明らかである。仮に企業会計原則が会計に関する慣習を要約したものであっても、商法は強行法規であってこれに矛盾する慣習は否定されるべきものである。したがって、企業会計原則と商法が矛盾するときは、商法にしたがった会計処理を行わなければならないことは自明の理であり、商法違反の会計処理をした場合には、それが企業会計原則に適した処理であっても、商法違反の責を免れることはできない。然るに、会計実務界においては、企業会計原則

の方が商法より優先し、企業会計原則にしたがえば、商法にしたがう必要はないという、驚くべき誤解を招いている向きが少なくない。今後もそのような誤解が生ずる懸念の杞憂でないことは、企業会計原則発表後の企業会計の実務を一べつただけで明らかである。

又、企業会計原則を、「公認会計士が、財務諸表の監査をなす場合に従わなければならない基準」とし、かつこれを受けて、財務諸表の監査証明省令（大蔵省令第4条第3項第1項）にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」とは「企業会計の基準をその主な内容と解すべきである」との見解によって右の省令が運用されたことは、企業会計原則を商法以上の地位におく結果を生じたと思われる。公認会計士の監査においては、企業会計原則にしたがったか否かが重視され、商法にしたがったか否かは全く不問に付された。そして、ひるがえって考えると、企業会計原則には二つの面があると思われる。一つは会計に関する規範として、全ての企業がその会計処理をするに際して守らなければならないものであり、他は企業会計のいわば理想像ともいうべきもので、最も理想的な会計の処理に関する理論である。現在の企業会計原則は規範的性格と理想的性格とが混在している。企業会計原則が規範たろうとすれば、商法の許す範囲内に限界を劃すべきである。37年改正によって商法が企業会計原則に充分の考慮を払って改正された現在こそ、企業会計原則において商法との関係を反省し、公正妥当な会計処理という共通の目的に向かって商法との協同作業を開始すべき機会である<sup>26)</sup>。このように、商法側からの企業会計原則に対しての批判が決定的となったのである。

そして、1963年(昭和38年)11月5日、企業会計原則は、「商法が強行法規たることに鑑み、企業会計原則を修正しなければならないことになった」として、商法計算規定と矛盾する部分の一部の修正を行ったのである。

なお、1963年(昭和38年)11月27日には、財務諸表等規則の一部改正して、大蔵省令第59号「財務諸表等規則」第1条証券取引法(昭和23年法律第25号)は、「財務諸表は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」と規定して、証券取引法上に包括規定を制定した。

それから、1966年(昭和41年)10月17日には、大蔵省・企業会計審議会は、「税法と企業会計との調整に関する意見書」において、「課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする」との意見を発表した。そして、1967年(昭和42年)法人税法改正で、第22条第4項「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準による」の包括規定が制定された。

## 2.3 包括規定の制定(1968年から1974年まで)

### 2.3.1 「株式会社監査制度改正に関する民事局参事官室試案」及び企業会計審議会の「商法改正試案」

1968年(昭和43年)9月3日、「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

になった。その契機となったのは、1965 年(昭和 40 年)6 月 17 日に、大蔵省が粉飾決算の山陽特殊製鋼を証券取引法違反の疑いで告発したことにあるが、その具体的な目的は、大会社に対する新しい商法監査と従来からの証券取引法監査とを実質的に一元化するために、両者における会計基準及び監査基準を一致させることにあった。

そして、1968 年(昭和 43 年)12 月 27 日、大蔵省・企業会計審議会は、監査制度改善に関する「商法改正試案」を発表した。その内容は、次のとおりである。

一 商法監査と証券取引法監査との調整に関する基本的な方針 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規則との調整を図ること。

五 会計基準の調整とあわせて検討すべき事項 1 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。

「理由」1 商法の計算規定を企業会計原則との調整が行われたとしても、商法に明文の規定のない事項については、両者が一致しているかどうかについて疑義を生ずるおそれが多分にあるので、このような包括規定をおくことにより法律解釈の指針を明らかにすることが必要である。

### 2.3.2 企業会計審議会の意見書「商法と企業会計原則との調整について」

1969 年(昭和 44 年)12 月 16 日、大蔵省・企業会計審議会は「商法と企業会計原則との調整について」を発表した。その内容は、次のとおりである。

一 商法と証券取引法とにおける会計基準が一致し、同一の会計基準にしたが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おくこと。

「理由」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、証券取引法の監査においてもこれにより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とり入れた場合には、抛るべき会計基準を巡って無用の混乱を生ずるおそれがある。したがって、商法上の監査と証券取引法上の監査を一元化し、その円滑な実施を図るためには、商法と証券取引法との会計基準が一致し、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置く必要がある。

その後、企業会計審議会においては、改正商法において公認会計士の監査を商法に採り入れることに備えて、商法と証券取引法との監査基準を一致させるために、企業会計原則を商法に歩み寄せさせた内容の企業会計原則の修正案を発表した。

### 2.3.3 法制審議会の「商法一部改正の法律案要綱案」

1970年(昭和45年)3月4日、法務省・法制審議会商法部会は「商法の一部を改正する法律案要綱案」を発表した。その内容は、次のとおりである。

十五 商業帳簿 1 商人は、営業上の財産及び損益の状態を明らかにするため、商業帳簿、貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならない。 2 商業帳簿の作成に関する規定の解釈については、公正なる会計慣行を斟酌しなければならない。

### 2.3.4 商法の一部改正 包括規定の制定

1974年(昭和49年)4月2日に、「商法の一部を改正する法律」が公布されて、第32条が次のとおり改正された。

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及貸借対照表ヲ作ルコトヲ要ス

商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付イテハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ

ここに、長い年月を経てようやく商法に会計に関する包括規定が制定されたわけであるが、この包括規定の制定を巡って、会計側及び商法側からの意見の発表及び議論の展開は、「まさに百花繚乱・百家争鳴を呈していた」<sup>27)</sup>と言われた。次に、その概要について述べる。

まず、企業会計審議会において包括規定制定の意見形成に関与した大蔵省側は、包括規定の必要性について次のように述べている。商法の計算規定は、第285条以下10か条程度あるに過ぎない。これと、計算書類規則に示されている表示形式に基づいて、広汎多岐に渡る会計処理の基準について解釈している。法律解釈とは、法令の規定又は明文の規定を欠く事項は、判例、学説、慣習、条理などを資料として法令の意義を確定し補充している。だから、広汎な事象を僅かな法規範によって規制しようとするときは、よほどしっかりした拠り所となるものを明示するか、あるいは一般的規定に留めるしかない。そうでなければ解釈が多岐に別れ一定しない。そこで、会計基準を明確にするための規定を商法に置くべきことが、企業会計審議会から特に強く要望したのは、このような事情に基づくもので、その根底には、複雑多岐な企業会計の処理基準を網羅的に個々に規制するようなことは、到底できるものではないと考えられているからである。会計処理を規制するものは、いかなる考え方で企業の財務内容を示すべきかという会計の原理でしかない。このような理由から、商法が僅かの条文の解釈によって、広く会計の全般を規制することができるのは、一般に公正妥当と認められる企業会計の原理があればこそで、これを法律解釈の拠り所に留めるより直接規定として明確化すべきものと考えられたためである<sup>28)</sup>。

企業会計審議会におけるこのような包括規定設定の必要性については、多くの会計学者が主張し、又、比較法的にも当時のイギリス、ドイツなどにおける立法例が紹介された<sup>29)</sup>。さらに、

商法計算規定における「自足性の欠如、その固定性、抽象性」<sup>30)</sup>などの点から、商法側においても包括規定の設定を真っ向から否定する意見は見られず、むしろその論点は、このような包括規定を商法に制定する場合における、その具体的な規定の仕方に移ってきた<sup>31)</sup>。

この点に関して企業会計審議会では、その審議の過程において、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。監査報告書には、貸借対照表及び損益計算書が、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。貸借対照表及び損益計算書は、財産及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。以上 3 案について検討したが、法制審議会商法部会に対しては、そのような「具体的な表現についての提案は行わず、会計基準を明確にするための規定を商法に置くことを要望するに留めたのである<sup>32)</sup>。

そこで、法制審議会商法部会においては様々な意見が出され、例えば、「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」とか、「商業帳簿の作成に関する規定は、公正な会計慣行に基づいて（あるいは準拠して）解釈しなければならない」などが検討されたが<sup>33)</sup>、その論点は、「公正な会計慣行に準拠（又は依拠）しなければならないとする」か、又は「公正な会計慣行を斟酌しなければならない」とするかに絞られた<sup>34)</sup>。すなわち、いわゆる準拠規定とするか、斟酌規定とするかである。

この両案については議論が対立したが、最終的に「公正な会計慣行に依拠して解釈する」という案と、法務省からの原案である「公正な会計慣行を斟酌しなければならない」について採決が行われ、結局「斟酌規定」が採択されたのである<sup>35)</sup>。この両説を巡る主として商法関係者の主要な意見は、次のような点にあったと言う<sup>36)</sup>。「公正な会計慣行に準拠（又は依拠）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ければならないこととなり、事実上その会計慣行を要約したものとされている企業会計原則に従わなければならないことになる。しかし、企業会計原則をそのまま商法上の規範として適用することには疑問がある。「斟酌しなければならない」とすれば、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。しかし「準拠」とすると、公正な会計慣行は、全てその理由のいかんを問わず、これに必ず従わなければならないことになる。公正な会計慣行であるならば、これに従わなければならないことは当然ではないか。「公正な」会計慣行と表現していながら、「準拠」しなくてもよいとして、「斟酌」と表現するのは矛盾ではないか。「斟酌」とは、公正な会計慣行を否定する意味ではなく、公正な会計慣行には未だなっていないものの、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に、そのようなものも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」とされているのである。逆に言えば、「準拠」と定めると、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、それは未だ公正な会計慣行にはなっていないのであるから、それは商法上適用できないことになる。したがって、今後どんなに良い理論が生まれても、それは慣行でないから適用できないことに

なる。したがって「準拠」は、将来の会計理論を自ら縛ることになり、会計学の新しい発展の道を塞ぐことになるのではないか。「斟酌」規定では、「公正な会計慣行」とは何かについての判断と、それを「斟酌」すべきかどうかの判断の二重作用が働くことになる。「公正な」という判断について一旦そのスクリーンを通った以上、その会計慣行については、それに従わなければならないことは当然ではないか、必ずしも従わなくともよいと解される「斟酌」なる表現は、「公正」という表現と合わないのではないか。「斟酌」というのは、「公正な」会計慣行であっても、必ずしもそれに従う必要はないという意味ではなく、特に正当な理由がない限りはこれに従わなければならない、つまり「従うことが原則である」という意味であると言うのであれば、「斟酌」でも差し支えないのではないか。

このような論争があったわけであるが、この包括規定を巡る主な論点の一つは、の主張からも窺えるように、「公正な会計慣行」という言葉の中に含意されている「企業会計原則の法的規範性」に対する商法側の疑念があったと言われている<sup>37)</sup>。

この点については、「法は、企業会計を全面的にその細目にわたってまで規制することができないし、又そうすることは企業会計の技術の発展を妨げるものであって望ましいことではない。そこで法は、その細目を会計の原則に委ねざるをえない。...企業会計原則も法解釈に当たって考慮されるべきである。企業会計原則を法の原則に高めることについての危惧があり、その...効果について問題があった...」<sup>38)</sup>。又、「本法に規定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よる」という趣旨の包括規定...を率直に書き直せば「企業の会計処理に関し、本法に規定なきものについては企業会計原則を適用する」となり、企業会計原則に反する会計処理は違法の判定を受ける。行政官庁の諮問機関たる企業会計審議に対し、商法がこのような大きな権限を白紙委任することができるかどうか、法律上疑問といわざるをえない<sup>39)</sup>と言うような意見に集約されている。

以上のような経緯があって制定された包括規定は、商法が「受け入れられる最大限度の譲歩」<sup>40)</sup>であったとされ、又それは「企業会計原則が公正な会計慣行を要約したものであることを認めただけではなく、いわんやこれに法的強制力を付与したのものでもない。しかし、企業会計原則が企業の会計処理について指導的機能を果たす...社会規範であることまでを否定したものと解すべきではない」<sup>41)</sup>とされた。

このように、この包括規定の制定の背景には、企業会計原則の法的規範性に対する商法側からの疑念があったわけだが、しかし、もし準拠規定によって企業会計原則が法的強制力を付与されたとした場合には、これによって「法としての使命を負わされた会計が、自由に進展できるのだろうかという疑問を生じ...会计学の重点が解釈会计学に移ることは否定できない...」<sup>42)</sup>と言うことも無視できない。しかも、「準拠規定」ではなく「斟酌規定」とされた立法趣旨は、「商業帳簿の作成について、いまだ慣行とならない会計の理論や方法もとりいれて解釈する余地を残すためのものであって、その意味では会計理論の進歩や発展を予定し、慣行のみによる

こととする場合の解釈の固定化を避けようとする趣旨である」<sup>43)</sup>と解釈されるのであれば「斟酌規定の設定は、会計学の発展にとっても、また例えば、最近の有価証券その他の金融商品の時価会計に関する企業会計原則の立法指導性および法的規範性の発揮にとってもむしろプラスの意味をもっていたといえよう」<sup>44)</sup>と整理されている。

このような考え方により包括規定の制定は、「企業会計原則の側における当初の意図( 準拠規定の設定 )とは異なるけれども、「会計基準としての企業会計原則の規範的価値をおとしめるものではない」<sup>45)</sup>し、むしろ公正な会計慣行と企業会計原則の発展の「ための努力に目標を与えたものといってよい」<sup>46)</sup>であろう。また公正な会計慣行の内容を「明確にし、またそれを充実させるのは会計関係者の任務である」<sup>47)</sup>ことは言うまでもないであろう。さらに、この斟酌規定の設定を契機として、会計学と法律学とが「相互理解の上に立って企業会計法の発展に協力し...会計学においては、法律の立場を考慮した公正な会計慣行の確立に務めることを要するとともに、法律学においては、かくして確立された会計慣行を最大限に尊重することが要求されることになる」<sup>48)</sup>という考え方は、商法と企業会計原則との制度的関係( 現状 )の維持を前提とするかぎり、会計制度論的にみても建設的であると言えよう<sup>49)</sup>、と肯定的に整理されたと考えられる。

## おわりに

これまで見てきたとおり、長い論争の過程を経て 1974 年( 昭和 49 年 )に商法における会計に関する包括規定が制定された。商法が会計に関する規定について、あらゆる場合を想定して詳細な規定を設けることは不可能であるから、つまり規定のない場合に対処するため、解釈指針とするため、詳細な規定を設けることは、企業会計に必要以上の拘束を加えるため、又、

商法と証券取引法の会計監査を一元化するには、同一の会計基準を必要とするためなどの理由により、商法に「公正な会計慣行を斟酌すべし」と言う包括規定を制定して、企業における会計処理を的確に行うことが適当であるとの判断に至った論争の過程を見ることができた。

この包括規定の制定過程において様々な論争があったわけだが、その中で特筆されるべきことは、「準拠規定」ではなく「斟酌規定」が採択されたことである。準拠規定となれば、必ずそれに従わなければならないこととなり、事実上会計慣行を要約したものとされる企業会計原則に従わなければならないことになる。しかし、企業会計原則を商法上の規範として適用することには疑問があるとの意見があった。斟酌規定であれば、必ずしも企業会計原則に従う必要はない。又、未だ「慣行」とならない会計の理論や方法も採り入れて解釈することができ、その意味で会計理論の進歩や発展を予定し、慣行のみによることとする場合の解釈の固定化を避けようとする趣旨でもあると言われた。

そして何よりも問題となったのは、「企業会計原則の法的規範性」に対しての商法側の疑念で



あった。もし準拠規定となれば、会計に関する慣習を要約したものとされる企業会計原則そのものを指すことになるのではないか。すなわち、行政の一諮問機関たる企業会計審議会が設定した企業会計原則に白紙委任することには法律上疑問があるとされたのである。

企業会計原則は、コモン・ローで培ったアメリカ会計の考え方を採り入れた。その企業会計原則の趣旨を採り入れて商法は一部改正もされた。だが一方において、大陸法制の巻き返しがあり商法独自の規制を強めてきた。このような情勢から企業会計原則の設定当初の勢いは足踏みした。すなわち法規範に反する会計原則は設定できないという壁に阻まれ、商法への歩み寄りを余儀なくされたのである。我が国は伝統的に大陸法制の国であり、企業会計原則の母国は英米法制である。然るに、法制の承継なしに会計原則を採り入れようとすることは極めて困難なことであるとも言われたのである。

<注>

- 1) 我妻栄 編集代表『新版 法律辞典』有斐閣、1968年、194頁。
- 2) 末川博『新訂 法学辞典』日本評論社、1964年、162頁。
- 3) 我妻栄 前掲書 194頁。
- 4) 黒澤清「討論会 企業会計原則改修の本質的課題」『企業会計』中央経済社、1970年4月号、76-77頁。
- 5) 前掲書。
- 6) 前掲書。
- 7) 前掲書。
- 8) 我妻栄 前掲書 63頁。
- 9) 前掲書 793頁。
- 10) 末川博 前掲書 162・914・560頁。近江幸治『民法講義 民法総則 第5版』成文堂、1999年、15頁。
- 11) 田中耕太郎『貸借対照表法の論理』有斐閣、1944年、36-37頁。
- 12) 黒澤清「新企業会計原則訳解」、黒澤清ほか『新企業会計原則訳解』中央経済社、1975年、93・103頁。
- 13) 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、91-93頁。
- 14) 黒澤清「商法と企業会計原則との調整に関する意見書について」『産業経理』産業経理協会、1951年10月号、6頁。
- 15) 新井清光 前掲書 182-184頁。
- 16) 黒澤清他『企業会計原則』中央経済社、1954年、50-51頁。
- 17) 黒澤清 前掲書 93頁。
- 18) 新井清光 前掲書 185頁。
- 19) 前掲書。
- 20) 黒澤清・諸井勝之助・飯野利夫・江村稔・番場嘉一郎『解説 企業会計原則』中央経済社、1965年、57頁。
- 21) 前掲書 185-186頁。
- 22) 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案試案について(一)」『企業会計』1960年10月号、122頁。
- 23) 前掲論文 122-125頁。
- 24) 前掲論文 125頁。
- 25) 新井清光 前掲書 115頁。
- 26) 味村治「企業会計原則に望む」『企業会計』中央経済社、1962年10月号、78-82頁。
- 27) 新井清光 前掲書 190頁。
- 28) 草島清「会計基準一元化の経緯について」『産業経理』産業経理協会、1950年5月号、48-49頁。
- 29) 中村忠『体系近代会計学 企業会計法における包括規定』中央経済社、1982年、64頁。
- 30) 竹内敏夫『企業会計』中央経済社、1973年9月号、32-34頁。
- 31) 新井清光 前掲書 191頁。

商法第 32 条第 2 項「公正な会計慣行の斟酌」規定の制定過程の考察（江部）

- 32) 草島清 前掲書 49 頁。
- 33) 日下部與市「会計慣行に関する斟酌規定の意味」『産業経理』産業経理協会、1970 年 5 月号、59 頁。
- 34) 味村治他「座談会 立法担当官が語る戦後の会社法改正事情（中）」『商事法務』商事法務協会、1990 年 10 月 25 日号、17-18 頁。
- 35) 前田庸他「商法改正審議における鈴木先生像」『商事法務』商事法務協会、1996 年 5 月 5 日号、27 頁。
- 36) 新井清光 前掲書 192 頁。
- 37) 前掲書 192-193 頁。
- 38) 矢澤惇『企業会計法講義』有斐閣、1973 年、8-9 頁。
- 39) 大住達雄「商業帳簿の作成と公正な会計慣行」『産業経理』産業経理協会、1970 年 4 月号、186 頁。
- 40) 前掲論文 41 頁。
- 41) 大住達雄「企業会計に関する社会規範と法律規範」『會計』森山書店、1971 年 8 月臨時増刊号、18-19 頁。
- 42) 龍田節『企業会計』中央経済社、1979 年 6 月号、21 頁。
- 43) 味村治「『商法改正案要綱案』について」『企業会計』中央経済社、1970 年 4 月号、88 頁。
- 44) 新井清光 前掲書 195 頁。
- 45) 倉澤康一郎『会社法改正の論理』成文堂、1994 年、289 頁。
- 46) 矢澤惇「企業会計法の基本的課題 商法と企業会計原則」『會計』森山書店、1971 年 6 月臨時号、6 頁。
- 47) 中村忠 前掲書 64 頁。
- 48) 服部榮三「会計の慣行と法律」『企業会計』中央経済社、1971 年 2 月号、8 頁。
- 49) 新井清光 前掲書 195 頁。

主指導教員（木下勝一教授）、副指導教員（小山洋司教授・澤田克己教授）