

商法第287条ノ2の引当金

竹 下 昌 三

目 次

1. 旧法条文の問題点
2. 商法第287条ノ2の改正
3. 改正法条文の問題点

1 旧法条文の問題点

昭和37年の改正商法に、引当金に関する規定が、次のような条文で初めて設けられた。

第287条ノ2 特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ニ引当金ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルトキハ其ノ目的ヲ貸借対照表ニ於テ明カニスルコトヲ要ス

- ② 前項ノ引当金ヲ其ノ目的外ニ使用スルトキハ其ノ理由ヲ損益計算書ニ記載スルコトヲ要ス

また昭和38年に制定された計算書類規則には、引当金について、次のような規定が設けられた。

第32条 商法第287条ノ2に規定する引当金は、引当金の部に記載しなければならない。

第33条 条件附債務は、第28条及び第30条の規定にかかわらず、引当金の部に記載することができる。

昭和38年に行われた財務諸表規則の修正において、商法及び計算書類規則との調整がはかられ、次のような規定がおかれた。

第46条 引当金のうち、商法第287条ノ2に定める引当金に該当すると認められるものは、第13条、前条、第49条第1項又は第52条第1項の規定にかかわらず、固定負債の

次に別の区分を設けて記載することができる。

第54条 第46条の規定により別に区分して掲記した引当金については、当該引当金の設定目的を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

- ② 前項の引当金については、1年内に使用されると認められるものであるかどうかの区別を付記しなければならない。ただし、その区別をすることが困難なものについては、この限りでない。

旧法の第287条ノ2について、昭和37年の商法改正の作業を担当した法務省民事局の上田明信参事官が「新法は、費用と収益を対応せしめて期間損益を計算することができるようにする必要があること、会計の理論上は負債性引当金とはいえないが、税法その他の関係で会計実務上ある種の引当金（例えば、価格変動準備金）が慣行的に負債として計上されていたこと等を考慮し、特定の支出または損失に備えて引当金を貸借対照表の負債の部に負債として計上することができることにしたのである。……結局、本条の引当金は、見越の費用または損失の計上であるから、本条の特定は、必ずしも厳格に解することもないと考える。従前のある程度の具体性のある、かつ合理性のあるものであればよいものとする。本条の引当金の中心は企業会計原則等の負債性引当金であるとするが、必ずしも同一ではないと思う。……本条の引当金は、特定の損失に備えた引当金を認めているので、負債性引当金より広くなるものもあると考える。例えば、税法の関係で実務の慣行上負債の部に計上されている価格変動準備金は本条の引当金と解すべきであるから、本条の引当金は、負債性引当金より広くなる。」⁽¹⁾という解釈を示された。

法務省担当者の第287条ノ2についての解釈を拠所として、経団連経理懇談会は昭和39年3月に「新商法適用下の企業の経理方針」を発表し、その中で引当金について「商法第287条ノ2の引当金は『特定の支出又は損失』の発生の蓋然性がある場合に、広く計上できると解釈し、価格変動準備金、特別修繕

(1) 上田明信『改正会社法と計算規則』99～101ページ。

引当金、濁水準備金等々税法で認められたものはもちろん、その他、支出目的が明らかで計画性を持つものであれば、計上できると解釈する。」との見解を明らかにして、企業を指導した。

経団連の指導の結果、第287条ノ2の引当金に関する企業の取扱いは「広義に解釈して、一部利益性の引当金をも計上できるという法務省、経団連の立場が一般的に実業界で受け容れられて、各会社の計上する引当金は、かなり幅広く⁽²⁾になっている。」といわれるような状態になった。

昭和38年の財務諸表規則の修正において設けられた第46条について、大蔵省証券局企業財務第二課の浅地芳年課長は「本条によって、特別の記載区分を認めたことが全く無意味であるとはいえないのである。けだし税法その他の関係からいって、実務上このような引当金の計上が避けられないものとするれば、これを他の正常な引当金と明確に識別できるように区分表示することは、財務諸表の利用者にとって、ある程度の役立ちを持つことになるからである。」⁽³⁾と解説された。

計算書類規則に第32条の例外として第33条が設けられたのは、会計慣行を考慮して、引当金の名称を使用する項目は、すべて引当金の部にまとめて掲記できる方途を開いたのであるが、財務諸表規則では「正常な引当金と明確に識別できるように」固定負債の次に特別に掲記できる場所が設けられ、第54条の見出しの名称が「特定引当金」とされた結果、商法第287条ノ2には、利益性引当金が含まれ、利益性引当金は固定負債の部の次に掲記され、それは特定引当金と呼ばれるという実務が定着した。

昭和49年8月の修正企業会計原則は、上述の実務を追認し、次のように注解14を設けた。

(2) 居林次雄『新商法と監査制度』169ページ。

(3) 浅地芳年『新財務諸表規則逐条詳解』168ページ。

注14 負債性引当金以外の引当金について（損益計算書原則8及び貸借対照表原則2）

負債性引当金以外の引当金を計上することが法令によって認められているときは、当該引当金の繰入額又は取崩額を税引前当期純利益の次に特別の科目を設けて記載し、税引前当期利益を表示する。

この場合には、当期の負担に属する法人税額、住民税額等を税引前当期利益から控除して当期利益を表示する。

なお、負債性引当金以外の引当金の残高については、貸借対照表の負債の部に特定引当金の部を設けて記載する。

企業会計審議会は、利益性引当金計上の実務に同意を与えたわけではない。昭和43年9月に法務省は「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「理由書」を発表した。試案の第8「監査役の報告書の記載事項」の第5項は「商法第287条ノ2の引当金が設定されているときは、その設定が必要か否か」となっていた。これに対して、大蔵省企業会計審議会は、昭和43年12月に「監査制度改善に関する『商法改正試案』について」という意見書を発表し、その中の第5「会計基準の調整とあわせて検討すべき事項」の第2項において「『商法改正試案』において、監査役の監査報告書の記載事項とされている『商法第287条ノ2の引当金が設定されているときは、その設定が必要か否か。』については、商法の計算規定と企業会計原則の調整との関連において再検討を行うこと。」と提案し、その「理由」について「引当金については、商法と企業会計原則の考え方が大きく相違しており、監査の実施にあたって支障となるおそれがあるので、すみやかに調整を図る必要がある。したがって、この規定をおくかどうかは、当該調整が行われた後に最終的に確定することが望ましい。」と述べていた。

企業会計審議会の「意見書」に述べられた主張について、当時企業会計審議会幹事として「意見書」の作成に当たった故日下部与市博士は「特定引当金の内容に関する商法と企業会計原則の考え方が著しく喰い違っている現状でこの規定（引当金の設定が必要か否かを監査役の報告書の記載事項とする規定一引用者）

をおくことは、徒らに混乱を招くのみである。そこでこのような規定はない方が望ましいのであるが『試案』からこれを削除することに強い難色を示す向もあったので、意見書は両規則の調整をにらみながら、この規定をおくかどうかを再検討することとし、⁽⁴⁾ 婉曲に否定的な態度を示したのである。」と説明された。

企業会計審議会は、負債性引当金以外の引当金については、特別の記載場所を損益計算書と貸借対照表に設けるという方法で、商法との調整を図ったが、同時に昭和44年12月に公表された「修正案」において商法改正への要望を表明しようとした。当時企業会計審議会第一部会長であった番場嘉一郎教授は、その事情について「昭和44年12月16日付の『企業会計原則修正案』公表時にも、その前文で『記2』として『負債性引当金は必ず計上しなければならぬものとし、引当金に関する規定を整備すること。』という商法改正への要望を表明することとし、その作文をしていたのであるが、法務省が引当金規定を修正することに、強い難色を示したために、この要望事項を公表前文からは落してしまった。⁽⁵⁾」と述懐しておられる。

商法第287条ノ2の引当金に関する解釈は、商法学界では狭義説が通説であったが、⁽⁶⁾ 法務省と経団連が広義説をとって企業を指導したから、会計実務は広義説によって実践された。

企業会計審議会は、商法第287条ノ2の引当金が利益留保性の引当金も含むと解釈されることを認め、第287条ノ2の条文の改正を婉曲に要望しながら、注解14を設けた。

昭和49年の商法改正では第287条ノ2は改正されなかったが、計算書類規則の49年の改正において、旧第32条が次に示す新第33条第1項に引き継がれ、旧

(4) 日下部与市「『意見書』論点解説」『企業会計』21巻3号、26ページ。

(5) 番場嘉一郎「商法計算規定のあり方」『企業会計』33巻5号、77ページ。

(6) 蓮井良憲「引当金」鈴木竹雄他『注釈会社法(6)株式会社の計算』増補版、189ページ。

第33条は削除され新たな規定が新第33条第2項に次に示すように設けられた。

第33条 商法第287条ノ2に規定する引当金は、特定引当金の部に記載しなければならない。

② 前項の引当金でその性質により他の部に記載することを相当とするものがあるときは、同項の規定にかかわらず、これを当該他の部に記載することができる。この場合においては、その引当金が商法第287条ノ2に規定する引当金であることを注記しなければならない。

昭和49年の計算書類規則の改正は、商法第287条ノ2の引当金を広義説によって解釈する法務省の考え方を鮮明に示したものといえよう。

商法第287条ノ2の条文が広義説によって解釈されるのは、やむをえないと企業会計審議会が考えていると、日本公認会計士協会は判断し、昭和50年5月に会計制度委員会から「『継続性の原則』『特定引当金』等と商法監査の実施との関連について」という文書を発表した。この文書のⅡ 特定引当金について、1 特定引当金の概念の第2項に次のように述べてある。

(2) 商法第287条ノ2の引当金と特定引当金

、商法第287条ノ2の引当金には、法律上の債務でない負債性引当金と負債性引当金以外の引当金が含まれているものと解される。

企業会計原則は、負債性引当金以外の引当金で法令により計上を認められるものを特定引当金としているので、商法第287条ノ2の引当金のうち負債性引当金以外の引当金がこれに該当する。

商法規則では、商法第287条ノ2の引当金のうちその性質により他の部に記載することを相当とするものがあるときは、特定引当金の部以外の部（負債の部）に記載することが認められているので、特定引当金と負債性引当金を除く商法第287条ノ2の引当金を表示上一致させることができる。

法務省、企業会計審議会及び日本公認会計士協会のこのような態度によって、商法第287条ノ2の引当金には負債性引当金以外の引当金つまり会計上の正当な引当金以外の引当金が含まれること、そしてそれが特定引当金であることが、実務の指針となった。

2 商法第287条ノ2の改正

法務省民事局参事官室は昭和50年6月に「会社法改正に関する問題点」を発表し、その中で第5 株式会社の計算・公開 の1(2)において次のように述べた。

- (2) 商法第287条ノ2の引当金については、その具体的範囲について疑義があるので、これを明らかにするための法改正をすべきであるとする意見があるが、どうか。この引当金に含ませるべきものとして、具体的にどの範囲のものが考えられるか。

「会社法改正に関する問題点」に対して日本公認会計士協会は昭和50年11月に「会社法改正に関する意見書」を発表し、その中で第5 株式会社の計算・公開 の第2項において、企業会計原則注解18の負債性引当金設定の要件に即して、商法第287条ノ2の条文を改正するよう提案した。

日本公認会計士協会の意見書を読むと、商法上の引当金は、企業会計原則注解18の負債性引当金に限定されるように第287条ノ2の文言を改めるべきであると主張しているようであるが、意見書作成の担当副会長であった中瀬宏通氏の説明によれば、次に示すように、むしろそうではない。

江村 稔教授 「協会のご意見ですと、将来生ずべき損失に備える引当金は計上するな、ということになりますか」。

中瀬宏通氏 「いや、そんなことは考えておりません。要するに、むしろ、いまの企業会計原則の幅が狭いのがおかしいんだ。もっと広くすべきである。経営者が善良な管理者として、ある種の引当金が必要であるとすればそれは当然あげていいのでないか、そういうロスがたとえば出た場合に、それはさっき先生がおっしゃった、前期損益修正損、あるいは特別損失に出るようなものであるとすれば、これは当然に引当てられてしかるべきである。だから、ある種のロスが生じた場合にそういう費目で表示されるものが、見積り可能であれば、当然に引当金として計上すべきである。こういう考え方です。」⁽¹⁾

日本公認会計士協会の主張は、「意見書」の記述では、企業会計原則注解18

(1) 江村 稔他「企業会計法の研究(4)」『企業会計』28巻4号、119ページ。

の文言をそっくりそのまま商法第287条ノ2の条文とすることを提案しているにもかかわらず、その真意は、将来発生する損失の見越計上を認めさせようとするものであった。

法務省の法制審議会商法部会は昭和54年1月から「株式会社の計算・公開に関する問題」の審議を開始した。大蔵省の企業会計審議会は会計の専門的な立場から商法改正の検討に協力するため、昭和54年2月の総会において、株式会社の計算及び公開に関する問題を新たな審議事項として取り上げることを決定した。審議は特別部会の中に設けられた特別委員会において進められ、昭和54年10月30日にそれまでに結論の得られた計算書類作成の基本原則、引当金、暖簾の償却、繰延資産の償却、後発事象の開示、会計方針の開示、計算書類の体系の7項⁽²⁾についての問題点が、法制審議会商法部会へ伝達された。

企業会計審議会特別部会から法制審議会商法部会へ伝達された7項の問題点のうち、引当金についての内容は概略次のようなものであった。⁽³⁾

商法287条ノ2を「特定の費用または損失に備えるための引当金は、貸借対照表の負債の部に計上することができる」との規定にすることはどうか(注) 同条2項および計算書類規則33条は、削除する。)

理由は、取締役会で計算書類の確定をすることになった場合には、計上できる引当金の範囲を明確にする必要があるが、利益留保性のものは認められないことを明らかにする。

法務省民事局参事官室は昭和54年12月に「株式会社の計算・公開に関する改正試案」を公表した。この「試案」の第2「計算書類作成の基準」の第1項には次のように記してある。

特定の費用又は損失で当該営業年度以前の負担に帰すべきものに備えるための引当金

(2) 大蔵省証券局『第18回大蔵省証券局年報』229ページ。

(3) 元木 伸・稲葉威雄・浜崎恭生「株式会社の計算・公開に関する改正試案の解説」商事法務研究会『会社の計算・公開改正試案の論点』33ページ。

は、貸借対照表の負債の部に計上することができる。

(注) (1) その範囲及び計上の要否は、公正な会計慣行（商法32条2項）による。

(2) 現行商法287条ノ2第2項は削除し、利益留保性のものは計上することができないものとする。

企業会計審議会の特別部会から法制審議会商法部会へ伝達された意見の主眼は「利益留保性のものは認められないことを明らかにする。」ことにありとされるが、その提案による第287条ノ2の規定には意見の主眼が表現されていない。むしろ法務省民事局参事官室の改正試案の方が「当該営業年度以前の負担に帰すべきものに備えるための引当金」と表現しているので、利益留保性の引当金を排除しようとする意図がうかがえる。

法制審議会商法部会と企業会計審議会との間では、委員、幹事の相互乗り入れが行われているから、両者の審議は相互に連絡の上で進められていると解してよいであろう。上述のように企業会計審議会の提案は、法務省民事局参事官室の改正試案とは表現が異なり利益性引当金排除の点では不徹底な感じを与えるが、提案理由を併せて読めば、企業会計審議会も、法制審議会もともに、第287条ノ2の改正によって、利益性引当金の計上を禁止しようとする意図したことは明らかである。改正試案を作成した法務省民事局参事官室の担当者は「立法論としては、引当金から利益留保性のものを除外すべきことについては、企業会計審議会においてはもちろん、法制審議会商法部会においてもほとんど異論はなかった。⁽⁴⁾」と述べている。

企業会計審議会は昭和55年7月に「商法計算規定に関する意見書」を公表した。この意見書に述べてある引当金に関する事項は、次に示すように、改正試案の文言と殆ど同一である。

2. 引当金について

商法第287条ノ2第1項を、将来発生することが合理的に見込まれる特定の費用たる支

(4) 元木 伸・稲葉威雄・浜崎恭生 前掲解説, 38ページ。

出又は損失に備えるため当該営業年度以前の負担に帰すべき金額を引当金として貸借対照表の負債の部に計上することができる。という趣旨の規定に改め、同条第2項を削除すること。

〔説明〕現行商法第287条ノ2第1項の文言は、公正妥当な企業会計の基準に照して適当とは認められないもの、すなわちいわゆる利益留保性のもも引当金として貸借対照表の負債の部に任意に計上できると解釈する余地がある。しかしながら、公正妥当な企業会計の考え方によれば、引当金とは、将来発生することが合理的に見込まれる特定の費用たる支出又は損失であって、その原因となる事実が当該営業年度以前に既に発生しており、かつ、その金額を合理的に見積ることができるものとされている。したがって、現行商法第287条ノ2第1項の規定は、このような本来の引当金のみを計上することができる表現に改めるとともに、同項第2項の規定を削除する必要があると考えられる。

企業会計審議会の意見書は、法務省民事局参事官室の改正試案と比較すると、その内容に新味はない。この意見書は、昭和54年10月に特別部会から法制審議会商法部会へ伝達した提案が、改正試案に取り入れられたので、企業会計審議会として、改正試案に同意することを公表した点に意義がある。

法務省の改正試案も、企業会計審議会の意見書とともに、第287条ノ2の引当金を、当該営業年度以前の負担に帰すべき費用又は損失を計上するための引当金に限定することによって、利益性引当金を排除することで一致している。では、試案による引当金の範囲は、企業会計原則注解18の負債性引当金の範囲と一致するかというところではない。

改正試案の引当金について、試案を作成した法務省民事局参事官室の担当者は「引当金として計上することができる具体的な範囲に関しては、企業会計原則〔注解18〕という負債性引当金に限定することは、若干狭きに失すると思われる。……企業会計原則〔注解18〕とは明確に異なり現行法にある『損失』という語をそのまま残している。したがって、積極的な支出、費用に限らず、損失のための引当金も認められることは明らかである。⁽⁵⁾」と解説さ

(5) 元木 伸・稲葉威雄・浜崎恭生 前掲解説、38ページ。

れた。

試案が注解18の負債性引当金より範囲を広げたにもかかわらず、企業会計審議会は何故試案の引当金に同意する意見書を発表したのでしょうか、その理由は意見書の中に述べてある。意見書は「公正妥当な企業会計の考え方によれば、引当金とは、将来発生することが合理的に見込まれる特定の費用たる支出又は損失であって……」と述べている。

注解18は、公正妥当な企業会計の考え方による引当金の設定要件を示したものに相違ないから、企業会計上の本来の引当金に関する公正妥当な企業会計の考え方の変化したのか、或いは公正妥当な考え方であると企業会計審議会が認定する内容が変化したかのいずれかである。

財務省民事局の元木 伸参事官は「実はこの計算書類の作成基準については企業会計審議会で一応のご審議をお願いしたわけです。それで、もちろんこの企業会計審議会から正当な回答をもらうということになりますと、こちらとしてはどう返答するかというので、いろいろ問題が出てくると思いますので、いまのところ非公式の回答といたしますか、事実上意思を伝えていただいたということなのですが、一応その了解事項としまして、現在の企業会計原則の負債性引当金の範囲を少し広げるという了解はあるわけなんです。ですから、いまの企業会計原則以外のものは絶対だめだという趣旨ではないわけですね。⁽⁶⁾」と座談会で明らかにされたから、昭和49年8月の時点では、企業会計審議会は、注解18の負債性引当金が公正妥当な企業会計の考え方による引当金であると認定していたのを、昭和55年7月に至って、注解18より少し広い引当金が公正妥当な企業会計の考え方による引当金であると認定を変更したと理解せざるを得ない。

上述のような経過によって、日本公認会計士協会の意見も、企業会計審議

(6) 竹内昭夫他「会社の計算・公開改正試案の重点解説」商事法務研究会『会社の計算・公開改正試案の論点』92ページ。

会の提案も、法務省民事局参事官室試案の趣旨も、注解18の負債性引当金より少し広い引当金を第287条ノ2の引当金に規定することで一致した。

法制審議会は昭和56年1月26に「商法等の一部を改正する法律案要綱」を決定した。引当金については次のように規定された。

七 会社の計算

3 引当金

特定の支出又は損失に備えるための引当金は、当該営業年度の費用又は損失とすることを相当とする額に限り、貸借対照表の負債の部に計上することができる。

昭和56年3月24日に「商法等の一部を改正する法律案要綱」が閣議で決定された。引当金については次のように規定された。

六 会社の計算

6 引当金

貸借対照表の負債の部に計上することができる引当金には、利益留保性のものを含まないものとする。(第287条ノ2関係)

「商法等の一部を改正する法律案」は昭和56年6月3日に参議院本会議において可決され成立した。

改正商法第287条ノ2の条文は次に示すように、法制審議会決定の法律案要綱と若干字句が相違しているが基本的な変更はない。

第287条ノ2 特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ノ引当金ハ其ノ営業年度ノ費用又ハ損失ト為スコトヲ相当トスル額ニ限り之ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルコトヲ得
改正前の第287条ノ2の第2項は削除された。

3 改正法条文の問題点

昭和56年の商法第287条ノ2の改正理由について、この改正作業を担当した法務省民事局の元木 伸参事官は「今回の改正においては、大会社にあっては、貸借対照表および損益計算書について会計監査人および監査役の適法とする意見があったときは、株主総会の承認を要しないこととされているのに対し

て、利益処分案は旧商法どおり総会の承認を得なければならない。すなわち、大会社では、貸借対照表は取締役会が確定し、利益処分案は総会が確定することになる。そうすると、引当金に利益留保的性質のものを含ませると、その利益留保的性質、すなわち利益処分としての性格があるものが貸借対照表負債の部に計上されることになり、取締役会が確定すべき貸借対照表のなかに、本来、株主総会が確定すべき利益処分としての性質を有する額が記載されることになり、実務処理上これをどのように解釈するか困難な問題が生ずるし、理論的にも一貫しないこととなるといわざるを得ない。さらに、本来利益留保的な性質を有するものを貸借対照表負債の部に計上することは、正しい期間損益の算出のうえからいっても望ましいことではないという問題がある。このため今回の改正においては、旧商法第287条ノ2に規定する引当金の中から、利益留保的性格を有するものを除外することとなったわけである⁽¹⁾と解説されて、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律の昭和56年6月改正によって資本の額が5億円以上又は負債の合計額が200億円以上の株式会社については同法第16条に、貸借対照表及び損益計算書が法令及び定款に従い会社の財産及び損益を正しく示していると会計監査人及び監査役が認めるときは、貸借対照表及び損益計算書について、株主総会の承認を求めるところを要しない旨が規定されたことが、第287条ノ2の規定を改正せざるを得なくなった大きな理由であったことを明らかにされた。

改正法の文言について竹内昭夫教授は「これは当該営業年度の費用又は損失とすることを相当とする額に限ることを示すことにより、期間損益計算の正確性を担保しようとしたものと解される⁽²⁾」と評価されたように、旧法の文言に比べると、利益性引当金を排除しようとする意図が表現されているが、引当金の範囲が明確に限定されたわけではない。

(1) 元木 伸『改正商法逐条解説』185ページ。

(2) 竹内昭夫『改正会社法解説』212ページ。

改正法の条文について、前田 庸教授と鴻 常夫教授は次のように発言された。

前田 当該営業年度の費用又は損失とすることを「相当とする額」というような表現あるいは「計上することができる」というような表現で若干弾力的な解釈は残っているわけで、そういう意味でおっしゃるようにグレーゾーンがあるということもおそらく否定しがたいと思いますので、今後の会計慣行の進展に待つというか、そういう面が残されているという感じですね。

鴻 この条文の解釈について商法学者がみんなそういう解釈で一致するといいたのだがと、私は願っているのです。グレーゾーンというものの受け止め方には、グレーゾーンであるだけに、いろいろあるだろうね。そこにたしかに問題があるだけに、解釈が一致すれば非常にいいと思うし、企業会計審議会のほうの議論でも商法学者と会計学者のどちらの側が譲歩妥協してもいいからとにかく解釈が一致すればいいのですが、もし、その点が一致しないと企業会計に非常に重要な役割を持っている規定だけに困ったことになりましようね、改正法の287条ノ2の文言が最良であったかどうかについては問題の余地はあるでしょうけれども。

前田・鴻両教授の発言に対して法務省民事局の元木 伸参事官は「この文言だけはさんざん捻くり回したあげくがこういう結果になりました。正直言いましてこれ以上の改良は手に余るとい⁽³⁾う感じですよ」と述べ、立法作業を担当する側からの努力の限界を告白されるとともに、批判に対する開き直った態度を示された。

改正法の文言が明確を欠く点については「試案」発表の段階で明らかにされていた。法務省民事局の元木 伸参事官は「今回の試案としては、はなはだぬえ的ですが『特定の費用又は損失で当該営業年度以前の負担に帰すべきもの』というような限定を付して、特定引当金には、利益留保のものは含まれないということを明らかにしたつもりです。したがって、これで絶対に前

(3) 鴻 常夫他「会社法の改正——実務を中心として——」『ジュリスト』No.747, 87ページ。

述の後説のような人たちを満足させられるかということになりますと、必ずしも自信はないわけです。しかし反面、あまりぎりぎり書いてしまいますと、今度は会計慣行の中には負債性引当金しか含まれないのだという人たちからかなり反発を食うのではないかとというところで、両方に遠慮しながら少しずつ頭を出したという感じになっているわけです。」と述べて立法作業の内幕を明らかにされていた。

商法第287条ノ2の改正経過から、改正法の引当金には利益留保性の引当金は含まれないことは明白である。では改正法の引当金の範囲は企業会計原則旧注解18の負債性引当金に限定されるかというところではない。この点は前述のように昭和55年の企業会計審議会の「商法計算規定に関する意見書」によって明らかである。

久保欣哉教授は二つの基本的理由によって、改正法の引当金概念は旧注解18の要件を維持して画定さるべきであるとして、引当金の範囲を広げることに反対される。教授は第1の理由として、公害、薬害、製造物責任等の損害賠償について責任原因を有する企業は引当経理によって縮減されない利益を開示し、企業理事者は縮減されなかった可処分利益の積立でと、自らの地位と責任とをかけて、企業の社会的責任を果すべきであると主張され、さらに第2の理由として、旧注解18ですら、原因の期間帰属の決定、発生の確実性に困難がある。このような難問を解決しえないで、引当金設定要件を発生確実な偶発損失にまで変更拡大すべきでない。原因の期間帰属、発生の確実性に関する判断についての公正な会計慣行の確立が先決問題であると主張される。⁽⁵⁾

旧注解の「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おり」

(4) 竹内昭夫他「会社の計算・公開改正試案の重点解説」商事法務研究会『会社の計算・公開改正試案の論点』89ページ。

(5) 久保欣哉「改正法の引当金概念」『民商法雑誌』86巻2号、64ページ。

も新注解の「その発生が当期以前の事象に起因し」という引当金設定要件も、これを具体化するに当つては教授が指摘されるように種々の困難を伴う。引当金設定による費用又は損失の見越計上は経営者の判断に依存することになる。引当經理を利用する利益操作に歯止めをかけるためには引当金をしぼり込む必要があり、教授が主張されるように、公正な会計慣行の確立が必要である。しかし損害賠償について責任を有する企業の理事者が、引当經理を行わず縮減されない可処分利益を株主総会に提示し、株主総会の意思による積立が行われるのを期待することが、自らの地位と責任とをかけて、企業の社会的責任を果すことになるのであろうか、はなはだ疑問である。

利益性引当金ではなくかつ旧注解18の負債性引当金でもない引当金とはどのような引当金であろうか。

経済団体連合会理財部の小山敬次郎・窪内義正・遠藤博志の三氏は「非利益留保性引当金とは何かについて、わが国で真剣に議論されたことはなかったといってよい。にもかかわらず、評価性引当金、負債性引当金と利益留保性引当金が観念的な議論を呼び、結局のところ不明確なままに残されてきた。……より重要な問題は損失の認識と計上である。これについては、わが国ではほとんど真剣な議論が行われたことがなく、この点に関する限り、日本は不毛の地といわれる。」とわが国の会計学界の研究水準を厳しく批判された上で「よって、偶発損失引当金あるいは非利益性引当金に該当するものの認識あるいは相当性については、公正な会計慣行と当該企業の特殊事情をも十分考慮した経営者の独自の判断にまつべきもの⁽⁶⁾と考える。」と主張される。

改正された第287条ノ2の「其ノ營業年度ノ費用又ハ損失ト為スコトヲ相当トスル額」は結局公正なる会計慣行を斟酌して解釈することになるので、企業会計審議会は昭和57年4月に企業会計原則の一部修正を行い、注解14を削除し注解18を次のように修正し、併せて「負債性引当金等に係る企業会計原則

(6) 小山敬次郎・窪内義正・遠藤博志『改正商法の実務解説』239～240ページ。

の修正に関する解釈指針」を公表した。

注解18 引当金について（貸借対照表原則4の(1)のDの1項、(2)のAの3項及びBの2項）

将来の特定の費用又は損失であって、その発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。

製品保証引当金、売上割戻引当金、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、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金がこれに該当する。

発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。

新注解18は費用のみならず損失を含めて引当金設定の要件を定めている。「解釈指針」は「修正前の注解では、負債性引当金の計上範囲を『特定の費用（又は収益の控除）たる支出』としているが、『特定の費用』には『特定の損失』（例・債務保証損失引当金及び損害補償損失引当金の繰入対象となる損失）も含まれるので、その文意を明確にするため、これを『特定の費用又は損失』に修正した。」と述べている。

「解釈指数」の説明では、もともと旧注解18の負債性引当金には、損失の見越計上に伴う引当金も含まれていたのであるが、注解を読む側に誤解があったから、「負債性引当金に関する解釈上の疑義をできる限り解消すべく文言の一部修正を行った」ということである。商法第287条ノ2の改正に当って、利益留保性の引当金の計上は禁止するが、商法上貸借対照表負債の部に計上できる引当金を旧注解18の負債性引当金に限定するのは狭きに失するので、商法上の引当金の範囲を負債性引当金の範囲より若干広げることで、企業会計審議会と法制審議会商法部会との間で了解があったのは事実であるから、新注解の引当金は旧注解の負債性引当金とは異なるのは明らかである。内容を変更しながら「文意を明確にするため文言を修正した」という牽強附会は、

解釈指針たりえないばかりでなく読む者を混乱させる。

企業会計審議会が、商法第32条第2項の斟酌規定によって、「企業会計原則が商法の計算規定の解釈指針としての機能を適切に果し、かつ新しい監査体制のもとにおける基準となることを期待する」ならば、改正商法第287条ノ2における「其ノ営業年度ノ費用又ハ損失ト為スコトヲ相当トスル額」についての解釈指針となり得る注解及びその「解釈指針」を作成公表すべきである。

企業会計審議会は昭和55年7月に「公正妥当な企業会計の考え方によれば、引当金とは、将来発生することが合理的に見込まれる特定の費用たる支出又は損失であって……」という意見書を発表したのであるから、注解を修正するに当っては、費用と損失はどのように異なるのか、費用の見越計上と損失の見越計上はそれぞれいかなる要件のもとで行われるのかを明らかにしなければ、商法計算規定の解釈指針としての役割を果すことはできない。

費用と損失は同一の根拠によって見越計上できるわけではない。この点については別の機会に述べたからここでは繰り返さない。⁽⁷⁾

新注解18は費用と損失を区別せずに引当金設定要件を定めたから、注解修正の理由を「解釈指針」において明らかにすることができなかつた。企業会計審議会は、注解の文意を明確にして、読者の側の解釈上の疑義を解消させるという態度を捨てて、将来発生するいかなる損失がどのような状況のときに当期の負担に属する損失として引当金に繰り入れることができるかについての企業会計審議会自身の解釈上の疑義をできる限り解消すべく旧注解18の修正を行うべきであった。

法務省民事局参事官室は昭和56年10月に「法務省令制定に関する問題点」を発表した。引当金については「引当金の部を存置すべきか。(注)1 引当金の部を存置しないものとした場合、商法第287条ノ2の引当金である旨の注記を要求すべきか、2 証券取引法等の法令により計上を強制される引当金の

(7) 竹下昌三「新注解の引当金と将来の損失」『産業経理』42巻5号、84～95ページ。

取扱いをどうすべきか」

となっていた。これに対し企業会計審議会は昭和57年1月に「法務省令制定に関する問題点に対する意見書」を發表して、「引当金の部は存置しないことが妥当と考えられる」ことを理由をあげて述べた。企業会計審議会はさらに昭和57年2月に「引当金の部を存置しないことを可とする企業会計審議会意見の理由について」という文書を法制審議会商法部会に提出するとともに一般に公表した。

昭和57年4月の計算書類規制の改正において第33条は次のように改正された。

第33条 商法第287条ノ2に規定する引当金は、第25条の規定にかかわらず、負債の部に別に引当金の部を設けて記載することができる。

- 2 前項の引当金は、その計上の目的を示す適当な名称を付して記載しなければならない。
- 3 第1項の引当金で、引当金の部に記載しないものについては、商法第287条ノ2に規定する引当金であることを注記しなければならない。
- 4 法令の規定により負債の部に計上することが強制される引当金又は準備金で、他の部に記載することが相当でないものは、引当金の部に記載しなければならない。
- 5 法令の規定により負債の部に計上することが強制される引当金又は準備金については、その法令の条項を付記しなければならない。

昭和49年改正の第33条第1項は第287条ノ2の引当金は特定引当金の部に記載しなければならないと規定していたが、昭和57年改正の第33条第1項は、引当金の部を設けて記載できると規定している。これは企業会計審議会の意見と、これと反対の経済界の引当金の部存置論との調和を図ったものであろう。

電気事業会計規則第3条別表2第1表は湯水準備引当金を貸借対照表負債の部に記載している。電気事業法第38条は湯水準備引当金の積立を強制しているが、この規定から、湯水準備引当金は必ず負債の部に計上しなければならないと解すべきではない。要は課税や配当の対象とすべきでないことにあ

る。証券取引法第56条の売買損失準備金及び第57条の2の証券取引責任準備金と証券会社に関する省令様式第1号2(1)との関係も同様である。保険業法第86条の評価又は売却純益準備金と保険業法施行規則第24条第1項別記書式第2号との関係もまた同様である。

昭和57年の改正によって計算書類規則の第33条に新たに設けられた第4項と第5項の規定は、その必要がない。第4項と第5項は削除し、法定準備金について規定した第35条第1項の次に「法令の規定により積立が強制される準備金は、法定準備金の部に利益準備金の次に記載しなければならない。」という条文を規定することによって、特別法が積立を強制している利益留保性の引当金を負債の部に計上することなく、特別法の目的を達成することができると思われる。