

商法上の引当金規定と会計 上の特定引当金

内 川 菊 義

- I はしがき
- II 商法第 287 条の 2 の引当金規定と企業会計原則注解14における法令の意味
- III 商法第 287 条の 2 の引当金規定と会計上の損失性引当金

I は し が き

商法上の計算的思考が財産法的思考から損益法的思考へと移行する段階になると、商法上においても、企業会計上におけると同様に、引当金概念を導入せねばならなくなってくるが、しかし、この引当金概念は、じつは、企業会計上においても、それほど明確に、その内容が把握されているものではなく、負債性引当金としてとらえられている項目のなかに、留保利益性の内容のものもかなり含まれていたのである。したがって、商法上においても、この企業会計上における引当金概念をそのまま導入するということにはならないで、企業会計上負債性引当金としてとらえられている項目のうち、法律上の条件付債務として認められるものについては、その発生する債務額を確実に予測しうるものにかぎって、これを他の確定債務と同様に、法律上の債務として貸借対照表の負債の部に計上することを認めるとともに、法律上の債務としては認められない、他の企業会計上の負

債性引当金および留保利益性引当金を、企業会計および実務界の両立場からの要請にもとづいて、同じく、貸借対照表の負債の部に計上しうる余地を与えるものとして、商法第287条の2の引当金規定が設けられることになった。

すなわち、企業会計上の引当金がすべて負債性引当金であり、しかも、その負債性引当金がすべて法律上の債務とみなされうるものであるならば、商法上への引当金概念の導入はきわめて単純にしかも円滑に行なわれ、企業会計上の負債性引当金そのまま法律上の債務として、貸借対照表の負債の部に計上することを認める、という形でまとまることができた。が、しかし、企業会計上の負債性引当金のうちには、たとえば修繕引当金のように、法律上の債務としては認められない項目が存在するとともに、湯水準備金のように、留保利益性のものと認められる項目が存在した。しかも、かかる留保利益性の引当金は、税法上のいわゆる損金経理の方法による諸規定によっても、その計上が認められることとなっていた。したがって、企業会計上の引当金概念を商法に導入するにあたっては、かかる法律上の債務でない負債性引当金および留保利益性引当金を、どのように取り扱うかということが問題となるが、前述の、法律上の債務とみなされる負債性引当金のみを受け入れるという思考は、それ以外の、この法律上の債務でない負債性引当金および留保利益性引当金を、すべて貸借対照表に引当金として計上することを拒否することとなって、会計実務界は、それによっていちじるしく混乱せしめられ、企業の健全な発展が不可能になるとして、商法上における引当金概念の拡大化が強く要請せられ、この要請に答えるものとして設定せられたのが、前述の商法第287条の2における引当金規定である。

もっとも、この商法第287条の2の引当金規定に対しては、周知のように、この規定によって、その設定を認められることになった企業会計上の

引当金は、たんに法律上の債務でない負債性引当金のみであって、留保利益性引当金はそのなかに含まれないと解する狭義説と、逆に、留保利益性引当金もそのなかに含まれると解する広義説との、あい対立する二つの学説が存在するけれども、実際の会計実務面においては、税法上の損金経理の方法による留保利益性引当金を認める規定ともあいまって、後者の広義説が一方的に行なわれ、そして、ついには、税法上においても認められていない各種の留保利益性引当金を盛んに設定して、それによって企業利益の操作あるいは秘匿を行なう、という、企業会計の健全な慣行とはまったく逆の現象が生ずる結果となった。

そこで、企業におけるかかる不健全な会計慣行を阻止して、留保利益性引当金の設定による利益操作等を行なわせないために、一方においては、税法上における留保利益性引当金つまり租税特別措置法上の諸準備金について、これまでの損金経理の方法による場合のほかに、利益処分の方法による積立金設定の場合においても、税務上損金に算入することを認めることによって、かかる税法上の諸準備金については、できるだけこの後者の利益処分による方法を採用するように指導を行なうことにするとともに、他方においては、商法第287条の2の規定によって設定される引当金の範囲を、可能なかぎり企業会計上の負債性引当金およびそれに準ずるいわば準負債性引当金に限定しようとする試みが行なわれることになった。前者の、租税特別措置法上における諸準備金に対して、利益処分の方法による積立金設定方式が採用されるようになった前後の過程、および、それが採用されたことのもつ体制的な意味については、別稿¹において一応の考察を試みたので、本稿においては、後者の、商法第287条の2の規定による引当金の範囲を、企業会計上の負債性引当金および準負債性引当金に限定

1 内川菊義「商法上の引当金規定と会計実務上の引当金」『同志社商学』第31巻第4号。

しようとする試みについて考察してみることにする。

II 商法第 287 条の 2 の引当金規定と企業会計 原則注解14における法令の意味

ところで、この引当金概念は、企業会計上においても、その当初は、もっぱら将来の支出または損失に対する支払準備という意味にとらえられており、したがって、それは、同じく将来の支出または損失に対する支払準備としての意味をもつ積立金と、それほど明確な区別が存在するものではなかった。あえて区別するとすれば、後者の積立金は、企業の経営一般に関する漠然とした内容の支出または損失に対する支払準備としても、それが積み立てうるのに対し、前者の引当金は、かかる経営一般に関するものとしては積み立てえず、個々の特定したその内容の明確な将来の支出または損失に対する支払準備として、それが設定されうるにすぎない、ということであった。

しかしながら、この引当金に関する、内容の特定した将来の支出または損失に対する支払準備という性格について、一方においては、この内容の特定した将来の支出または損失という側面が、より厳密に解釈されて、かかる内容の特定した支出または損失が将来のある時点において発生した場合、その発生がたんなる偶然あるいは突発的なものではなくして、その発生する原因が当期に存在することの必然的な結果として、それが発生したものである場合においては、その支出または損失の発生額は、その発生した期間のみの負担すべき費用または損失としてとらえるのではなく、その原因の存在する各期間がむしろ負担すべきものとして、その発生する見積額の当期負担分を各期間の費用または損失として計上するのが、適正な期間損益計算を図るためには、採用されねばならない必然的な会計処理の方

法であるとする、いわゆる費用発生原因主義が主張されることになるとともに、他方においては、この将来の支出または損失に対する支払準備という側面が、企業内部のたんなる私的な財務問題としてではなく、企業外部に対する社会的責任を果たすための財務問題としてとらえられることにより、この支払準備額が企業外部者に対する支払義務額を表わし、それだけ企業の外部に対して負担する債務ないし負債が存在する、という、いわゆる引当金負債説が主張されることとなつて、同じ支払準備としての性格をもつ引当金と積立金とが、引当金は当期費用性と負債性ともつものに対し、積立金はそれをもたない、つまり留保利益性のものであり資本金のものであるとして、この両者が厳密に区別されることとなつたのである。

そこで、企業会計上のかかる立場からすれば、企業会計原則注解〔注18〕において規定されているように、引当金に関するこの当期費用性と負債性を基準とすることによって、企業会計上の引当金を「負債性引当金」と称し、かかる性格をもたない引当金を、すべて企業会計上の引当金概念から除外することとしたのである。しかも、商法上においては、同時に、その第32条第2項において、「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」という包括規定が設けられることとなつたために、企業会計上のこの立場からは、商法第287条の2の規定のもとにおける引当金は、修繕引当金等の法律上の債務でない負債性引当金のみが含まれて、それ以外の留保利益性引当金は、この規定のもとにおける引当金としては含まれないこととなつたのである。ところが、企業会計上の実務面においては、租税特別措置法上の諸準備金のように、負債性引当金とは認められない各種の留保利益性引当金が、税法あるいは特別法の規定によって、損金経理の方法つまり当期費用性のものであるとして、企業会計上の引当金と同様に取り扱われていたのであるから、かかる「企業会計上の引当金は負債性引当金のみである」という思考のもとでは、法令によってその

設定を認められているこれらの諸準備金が、なんら法令にもとづくことなく、企業の任意に設定した他の留保利益性引当金と同様に、この商法第287条の2の規定のもとにおける引当金とはみなされないこととなって、一方の法令ではその設定を認められているのに対し、他方の法令ではその設定を認められない、という、法体系上の混乱が生ずることになるとともに、企業会計上の実務面も、それによっていちじるしく混乱せしめられる結果となるのである。そこで、かかる混乱をさけて、法体系の一元化と会計実務面の円滑化を図るために、企業会計上においては引当金として認められない、これらの法令にもとづく留保利益性引当金を、それらが、商法第287条の2の規定のもとにおける引当金として、その設定を認められるように特別の考慮を払うことが必要となり、企業会計上と商法上とのあいだで妥協的な諸規定が設けられることになった。

そして、この妥協的な諸規定の一つとして、企業会計上において設定されたのが、じつは、企業会計原則注解〔注14〕における「負債性引当金以外の引当金」に関する規定である。すなわち、この規定は、貸借対照表において控除形式で示される評価性引当金を別とすれば、企業会計上における引当金は、〔注18〕における負債性引当金のみであることを前提として、企業会計上においては、この負債性引当金以外の留保利益性引当金は、本来貸借対照表の負債の部に計上しうべき引当金としては認められないのであるけれども、しかし、税法その他の法令によって、その設定が認められている留保利益性引当金については、その法令の趣旨にしたがって、これを、企業会計上においても、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ことを認めようとするものである。

したがって、企業会計上のかかる立場にしたがえば、商法第287条の2の規定のもとにおける引当金は、本来修繕引当金等の法律上の債務でない負債性引当金のみを包含すべきものであるが、しかし、企業会計原則〔注

14]において、法令によってその設定を認められている負債性引当金以外の留保利益性引当金については、その貸借対照表計上を認めているので、商法上においても、この〔注14〕の意向にしたがって、法令によってその設定を認められているこれらの留保利益性引当金を、この商法第287条の2の規定のもとにおける引当金のなかに包含せしめねばならない、ということになるのである。と同時に、この規定のもとにおける引当金が、企業会計上の負債性引当金とそれとは別個の法令上の特定引当金とを包含することになると、企業会計上においては、前者の負債性引当金は当期費用性が認められて、損益計算書上、費用項目に計上せられるのに、後者の特定引当金は当期費用性が認められず、その繰入額が取崩額とともに、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ととされて、両者の引当金が厳重に区別して取り扱われることとなっているのに対し、商法上のこの規定のもとでは、この両者の引当金が、かならずしも厳重に区別して取り扱われるということにはならず、むしろ、同一に取り扱われても差し支えない意味にも受け取られることとなって、企業会計上と商法上とのあいだで、その取り扱い方に食い違いが生ずることにもなりかねないのである。そこで、この両者の食い違いをなくすために、商法計算書類規則の第33条第2項において、商法第287条の2に規定する引当金のうちで、その性質により他の部に記載することが適当であるものについては、それが特定引当金であることを注記することによって、これを当該他の部に記載することができる、という規定を設けることとなったのである。

したがって、この規定によれば、商法第287条の2に規定する引当金のなかに包含される、企業会計上の負債性引当金は、その負債たる性格にもとづいて、固定負債あるいは流動負債の部に計上することができることとなっているために、後には、たんに企業会計上の「負債性引当金以外の引

当金』つまり法令によってその計上を認められた留保利益性の、いわゆる特定引当金のみが残ることとなり、したがって、この商法計算書類規則第33条の規定する商法上の特定引当金の実質的部分と、企業会計原則〔注14〕に規定する企業会計上の特定引当金とは、その内容がまったく同一のものとなるのである。とするならば、この企業会計原則および商法上における特定引当金は、もしも、税法あるいは特別法等の諸法令が、その政策的意図から、損金経理の方法により、その設定を認めている留保利益性引当金つまり諸準備金を、前述のように、利益処分の方法による積立金設定方式とのたんなる選択的採用ではなくして、後者の利益処分による方式の専一的採用へと転換するならば、貸借対照表に計上される特定引当金の項目はまったく存在しないこととなるのである。

しかしながら、この利益処分の方法による積立金設定方式の専一的な採用は、日本公認会計士協会会計制度委員会が昭和50年5月7日に表明した『『継続性』『特定引当金』等と商法監査の実施との関連について』という報告のなかで、「将来の法制整備への要望」として、税法に対して、「本来の会計上の引当金とは認められない税法上の諸準備金等について損金経理方式が認められていることが、商法第287条の2の引当金の解釈および取扱いを複雑にする素因の一つとなっている。したがって、利益処分方式に限定することが必要である」という理由を掲げて、「租税特別措置法における諸準備金、法人税法における圧縮引当金等」の「税法上の諸準備金……はその計上を利益処分方式によらせることとする」という意見を述べているにもかかわらず、現在のところいまだに実現されてはいないで、各種の特定引当金が、依然として貸借対照表負債の部に計上されているのである。

ところで、これまでの論述は、企業会計原則〔注14〕における「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」という場合の、その法令とは、特別法および税法のみを指すという思考のもとに、その考察を進めてきたのであるが、かかる思考は、商法第287条の2の引当金規定がなぜ設定されねばならなかったか、その理由、および、この商法第287条の2の規定が設定されたのちの、会計実務上における留保利益性引当金の過度の設定を契機として、企業会計原則〔注18〕および〔注14〕等の規定、また、商法計算書類規則第33条および第42条第1項の等の規定が、なぜ設定されるようになったか、その理由について考察するならば、それが妥当な思考であって、企業会計上の「適正な期間損益計算を図る」と一般にいわれている論理的思考にも合致するものである、と考えられるのである。しかながら、現在、企業会計上および商法上において、一般的に主張され制度的にも承認されようとしている見解は、さきの日本公認会計士協会会計制度委員会が、その報告のなかで、「『企業会計原則』注14における『法令』は、商法（第287条の2）及び負債性引当金以外の引当金の計上を強制する特別の法令がこれに該当する」と述べているように、この〔注14〕における法令のなかに、商法第287条の2の規定を含ましめようとする見解である。

もっとも、日本公認会計士協会は、無条件に、この商法第287条の2の規定を〔注14〕における法令のなかに含ましめようとしているのではない。もしも、それが無条件に含ましめられようとするものであるならば、さきの会計実務上における留保利益性引当金の過度の設定が、この〔注14〕の規定によって、そのまま「負債性引当金以外の引当金」として承認されることとなって、適正な期間損益計算を図るということとはまったく逆の結果を生ずることになるであろう。そこで、日本公認会計士協会は、この会計制度委員会の報告に先立って、昭和50年3月25日に「商法監査に係る監査上の取扱い」という会長名義による通達を発表して、公認会計士が監査を行なうに際して、商法第287条の2に規定する引当金として取り

扱いうるための必要な要件として、三つの項目を提示し、この三つの要件を充足している引当金に対しては、証取法監査における監査報告書では、除外事項とされるものであっても、商法監査における監査報告書では、除外事項としないこととしているのである。

したがって、この通達によれば、その提示している三つの要件を充足している引当金のうち、企業会計原則〔注18〕の負債性引当金とみなされない項目が、この商法第287条の2の規定によって認められた引当金として、〔注14〕における「負債性引当金以外の引当金」の一項目を構成することになる。公認会計士船津忠正氏の、この通達に対する解説によれば、かかる引当金の例示として、①工場移転損失引当金②創立記念事業引当金の、二つの項目が掲げられている²。しかしながら、このように商法第287条の2の規定が、企業会計原則〔注14〕における法令のなかに含められ、かかる工場移転損失引当金および創立記念事業引当金等の引当金が、この商法第287条の2の規定にもとづく特定引当金として、〔注14〕の規定のもとにおける「負債性引当金以外の引当金」の一項目を構成するということになると、この商法第287条の2の規定と〔注14〕の規定とは、ともに、商法第32条第2項にいう「公正ナル会計慣行」つまり企業会計上適正な期間損益計算を図るための引当金とは認められない引当金項目を、この「公正ナル会計慣行」を無視して、強引に、商法上および企業会計上の特定引当金として計上することを認めさせようとする結果となって、商法上においても企業会計上においても、きわめて不適切な会計処理の方法となるように考えられる。が、それでは、なぜ、この通達は、かかる不適切な会計処理の方法となるような内容の通達を提示してまでも、この商法第287条の2の規定を〔注14〕における法令のなかに含めようとするの

2 船津忠正「日本公認会計士協会通達『商法監査に係る監査上の取扱い』の解説」『企業会計』第27巻第5号、1975年、32ページ。

であろうか。わたくしは、さきの租税特別措置法上の諸準備金が損金経理の方法により設定されることの、企業会計上における不当性が明らかになった今日においても、なお、それが利益処分の方法による積立金方式の専一的な採用へとは改められずに、依然として、この損金経理の方法による方式と利益処分の方法による方式との選択的採用が行なわれている理由と同一の理由が、そこに存在するのではないかと考える。

Ⅲ 商法第 287 条の 2 の引当金規定と 会計上の損失性引当金

ところで、前述の日本公認会計士協会の「商法監査に係る監査上の取扱い」という会長名義の通達において、商法第 287 条の 2 に規定する引当金として取り扱うために必要な要件として提示された三つの項目は次の内容のものである。

(a) 将来において特定の支出または損失が、確実に起ることが予想されること。

(b) 当該支出または損失の原因となる事実が、当期または当期前に既に存在していること。

(c) 当該支出または損失の金額を合理的に見積ることができること。

なお、この通達は、以上の三つの要件を適用するにあたって、とくに留意しなければならない事項として、「特定」「確実」「支出」等に関する五つの項目を示し、その内容を明確にするための説明を加えている。

そこで、この通達に提示されている三つの要件を、企業会計原則注解〔注18〕の負債性引当金について述べられている、

(a) 将来において特定の費用（又は収益の控除）たる支出が確実に起ると予想され、

(b) 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、

(c) 当該支出の金額を合理的に見積ることができる場合、

の三つの要件と比較してみると、その内容は、よく類似したものではあるが、次の点で拡大された内容のものとなっている。

(1) 〔注18〕においては、「特定の費用（又は収益の控除）たる支出」が確実に起こる、とされているのに対し、この通達においては、「特定の支出又は損失」が確実に起こる、と記されている。もっとも後者の『支出』は、「資産の取得、資本の払戻しまたは単なる負債の返済に該当するものであってはならない」とその留意事項に示されているので、この後者の支出の内容は、実質的には、前者の「費用（又は収益の控除）たる支出」と同一内容のものとなっている。

(2) 〔注18〕においては、「原因となる事実が当期において」とされているのに対し、この通達においては、「原因となる事実が、当期または当期前に」と記されている。したがって、前者の場合には、当期の計上が強制的なものとなるのに対し、後者の場合には、それがかならずしも強制的なものではなく任意的なものとなっている。

(3) なお、〔注18〕においては、「その年度の収益の負担に属する金額を負債性引当金として計上し……なければならない」として、当期収益の負担すべき部分が、それ自体直接的に、しかも客観的なものとして述べられているのに対し、この通達においては、その留意事項に、「明らかに、翌期以降の収益に負担させることが合理的であると認められるものは、特定引当金として計上することはできない」として、当期の収益に負担させるべき部分の当否が、翌期以降の収益に負担させるべき部分の当否の問題として、間接的に述べられているとともに、その当期の負担部分が客観的なものとしてではなく、主観的な合理的判断に属するものとして示されている。

かくして、〔注18〕においては、将来における特定の費用（又は収益の控除）たる支出が引当金設定の対象となり、また、その当期費用性は客観的な存在として必然的に当期収益に対して負担さすべきもの、つまり、その当期計上が強制的なものとなっているのに対し、この通達においては、かかる特定の費用（又は収益の控除）たる支出のほかに、将来における特定の損失が引当金設定の対象となっており、この特定の損失が含まれる部分だけ、引当金設定の範囲が拡大しているとともに、また、その当期計上性は客観的な存在としてではなく、つまり、当期収益のそれに対する負担性は主観的な合理的判断にもとづいて決定されるものであるから、その当期計上はなんら強制的なものではなく任意的なものとなっている、という違いが存在する結果となっている。そして、この通達に対するさきの解説は、かかる将来の特定の損失に対する引当金の具体的例示として、工場移転損失引当金および創立記念事業引当金の二項目を掲げているのであるが、この通達のような損失性引当金の設定を認める見解にしたがえば、以上の二つの例示項目と性格を等しくする保証債務損失引当金、損害賠償引当金、為替損失引当金、受注工事損失引当金等の諸引当金も、その設定が認められることになる、と一般には受け取られている³。

しかしながら、この会長名義による通達が以上のような損失性引当金を商法第287条の2に規定される引当金の項目として認めようとする、企業会計上のその立論の根拠はどこにあるのであろうか。商法第287条の2の引当金規定に対する解釈としては、前述のように、狭義説と広義説との対立が存在しているけれども、企業会計上の実務面においては、後者の広義説によりながら、負債性引当金以外の、税法上でも認められていない各種の留保利益性引当金が設定されることとなって、それによる利益操作ある

3 野々川幸雄「限定意見のついた引当金、準備金」『産業経理』第35巻第2号、1975年、51ページ。藤野信雄「特定引当金について」『企業会計』第27巻第5号、1975年、74ページ。

いは秘匿という、公正な会計慣行とはむしろ逆の会計実務が一般化しようとしたために、かかる不当な会計実務を阻止して、公正な会計慣行を確立しようとする意図のもとに、この商法第287条の2に規定される引当金の内容を明確にしようとして、企業会計原則の改正が行なわれ、また、商法計算書類規則の整備が実施されることになったのではないか。

つまり、企業会計原則においては、これまで〔注16〕において、「……負債性引当金……については、流動負債に属するものと固定負債に属するものとを区別する必要がある」として、たんにその計上区分を示すのみにて、その内容についてはなんらの説明も加えていなかったのに対し、昭和49年の改正に際しては、〔注18〕において、前述のように、負債性引当金の計上額を当期の費用として収益に負担させることのできる要件を提示することによって、その負債性引当金としての性格を明確ならしめ、それによって、公正な会計慣行のもとにおける企業会計上の引当金として、負債性引当金もつ会計的性格を明示しているのである。したがって、かかる公正な会計慣行を要約したものである企業会計原則が、企業会計上の引当金としてその計上を認めているのは、評価性引当金を別とすれば、この〔注18〕における負債性引当金としての性格をもっている諸種の引当金のみである。とすれば、この負債性引当金以外の引当金は、この企業会計原則したがってまた公正な会計慣行のもとにおける引当金としては、認められていないこととなるから、商法第32条第2項における「公正ナル会計慣行」の斟酌規定を考慮に入れて、商法第287条の2の引当金規定を解釈するならば、それは、当然に狭義説の主張する法律上の債務でない負債性引当金のみが、この規定のもとにおける引当金として計上されねばならないこととなるのである。

もっとも、この法律上の債務でない負債性引当金は、商法計算書類規則第33条第2項の規定によって、流動負債もしくは固定負債の部に計上する

ことが可能となっているから、公正な会計慣行のもとにおける企業会計上の引当金としては、実質的には、この商法第 287 条の 2 と商法計算書類規則第 33 条第 1 項の規定によって、貸借対照表の特定引当金の部に計上される項目は存在しないこととなるのである。したがって、この商法第 287 条の 2 の規定によって、實際上、特定引当金として計上せられる項目は、税法が、その政策的意図のもとに、損金経理の方法によってその計上を認めている租税特別措置法上の諸準備金を、その企業会計上の性格が利益留保の性格のものであるにもかかわらず、企業会計がこの税法の政策的意図を受け入れて、これまで、企業会計上の本来の引当金つまり負債性引当金と同様の取り扱いをしてきた、これらの税法の規定にもとづく留保利益性引当金のみとなるのである。

もともと、商法上において、この第 287 条の 2 の規定が設けられるようになったのは、商法改正要綱試案における「負債たる引当金」という思考のみでは、法律上の債務でない負債性引当金および税法上の諸準備金を、貸借対照表上に引当金として計上することが不可能になる、という、企業会計および実務界からの要請にもとづくものであった。したがって、この当初の要請のもとにおいては、さきの解説が例示している工場移転損失引当金および創立記念事業引当金というような、負債性引当金でもなければ税法上の準備金でもない、いわゆる損失性引当金を、この商法第 287 条の 2 の規定のもとにおける引当金のなかに含ませる制度上の根拠は存在しなかったのである。つまり、この損失性引当金を商法上の特定引当金のなかに含ませるといふ要請は、公式的には、つまり「公正な会計慣行」という、会計実務上の領域内においては存在しえなかったのである。ところが、この商法第 287 条の 2 の規定が、「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……」という形でいったん設定せられることになると、その内容がきわめて曖昧であるということ

もあって、実際の会計実務面においては、かかる特定損失に対する引当金のみならず、一般災害に対する引当金あるいは資産取得のための引当金等、いわゆる留保利益性引当金が、この第287条の2の規定を根拠として次々に設定せられることとなったのである。

したがって、この会長名義による通達が、以上のように、企業会計上の実務面において種々に設定されている留保利益性引当金のなかから、一般災害に対するあるいは資産取得のための引当金等を排除して、特定の損失に対する引当金のみを取り上げて、それが、企業会計原則上の引当金つまり負債性引当金としては認められていないにもかかわらず、これを負債性引当金に準ずる引当金として、この商法第287条の2に規定する引当金のなかに含ましめようとするのは、商法の規定が企業会計上の指導原理となるのではなく、逆に、企業会計上の公正な会計慣行が商法の規定に対する指導原理となるのであるから、かかる損失性引当金が、企業会計原則においては認められていないにもかかわらず、なぜ、公正な会計慣行のもとにおける引当金とみなされるのか、その企業会計上における理論的根拠をまず明らかにすることが必要である、と考える。そして、同じことは、この通達が、その(注2)において、前述のように、「この引当金に対しては、証取法監査における監査報告書では、除外事項とされるものであっても、商法監査における監査報告書では、除外事項としないことに留意する」と述べていることに対してもいわれうるのである。つまり、証取法監査においては除外事項とされる引当金項目が、なぜ、商法監査においては、商法第32条第2項にも規定されている公正な会計慣行に違反することなく、除外事項としては取り扱われないのか、その企業会計上における理論的根拠を明らかにすることが必要であると考える。

もしも、かかる理論的根拠が示されないままに、これらの損失性引当金が商法第287条の2に規定する引当金のなかに含まれる、と主張されるの

であるならば、この会長名義による通達は、企業会計上においては、公正な会計慣行のもとにおける引当金としては認められない引当金、したがって、商法上においても、第287条の2に規定する特定引当金としては認めることのできない引当金を、この第287条の2の規定が存在することから、実際には、それに依拠することのできる理論的根拠はなんら存在しないにもかかわらず、強引に、それを根拠とすることによって、これらの損失性引当金を企業会計上の特定引当金に計上することを認めさせようとする事となつて、公正な会計慣行を要約したものであるものとしての企業会計原則の趣旨に反する結果となるのである。

そこで、次には、これらの損失性引当金について、その企業会計上の性格がどのような内容のものであるか、つまり、公正な会計慣行のもとにおける引当金として認めうるものであるかどうか、について検討を試みる必要があるとなってくる。が、これについての検討は、別に稿を改めて論ずることにしたい。