

引当金の概念と処理の変遷

竹 下 昌 三

1. はじめに
2. 戦前の引当金概念
 - (1) 米英独の場合
 - (2) わが国の場合
3. 戦後の引当金概念
 - (1) 米英の場合
 - (2) 企業会計原則等の引当金
 - (3) わが学界における論議
 - (4) わが国企業の動向と学界の対応
4. 法務省民事局試案における引当金
 - (1) 試案についての当局者の見解
 - (2) 引当金に関する新見解の出現
5. 改正商法の引当金規定
 - (1) 広義説の主張
 - (2) 規則、通達、公式見解の広義説支持
6. 新企業会計原則の引当金
 - (1) 修正試案の負債性引当金と特定引当金
 - (2) 修正案の負債性引当金
 - (3) 修正案の特定引当金
 - (4) 新原則の特定引当金
 - (5) 米英独の場合
 - (6) 新計算書類規則の引当金
7. むすび

1. はじめに

財務諸表が、記録と慣習と判断の総合的表現といわれるように、企業会計においては取引の帳簿記録に対して、経営者の個人的判断が加えられる。損

益計算が継続企業における期間計算として行われるため、経営者が下す判断は将来に対する予測に基づく。その最も典型的な一例は、引当金の設定による見越費用の計上である。将来のどのような事象に対して現在時点で、費用の見越計上が必要なのか、ということは、期間損益計算の真実性にとって極めて重要な問題といわねばならない。

ところがわが国では、引当金の問題は、その問題提起から最近における企業会計原則および関連規則の修正まで、すべて商法によって引き起こされたといっても過言ではない。そこで、わが国で引当金という用語が公式に使用されるようになった昭和の初期から、現在に至るまでの経過をたどりながら、損益計算にとって、引当金はどのように取扱われるべきかを明らかにしたい。

2. 戦前の引当金概念

(1) 米英独の場合

アメリカでは会計原則が制定される以前に、ハットフィールドが1909年発行の『近代会計学』の中で、年金及び自家保険に必要な金額が、各年度の費用に割当計上されねばならぬことと、それに対応する金額が負債として貸借対照表に示されねばならぬことを説いている。⁽¹⁾

最初に体系化された会計原則といわれている1938年の S—H—M 会計原則は、損益計算書原則の中で、数会計期間に設備の維持費を平均化するために引当金を設けることについて述べている。そしてこの場合の引当金には、Reserve の用語を用いている。⁽²⁾そして貸借対照表原則のリザーヴの項において、それが多くの意味に用いられることを指摘して、資産から控除される評価勘定の性質を有するリザーヴ、未払費用の性質を有し金額が見積りによるもの、剰余金の処分または留保をあらわすもの、偶発損失リザーヴを典型とす

(1) H. R. Hatfield. *Modern Accounting*. 1909, p. 194, p. 259.

(2) T. H. Sanders, H. R. Hatfield, U. Moore, *A Statement of Accounting Principles*, 1938, p. 34.

る雑多な性質のリザーヴの4つに区別している。⁽³⁾

リザーヴがいろいろな場合に用いられるため、費用の見越計上を行った場合の貸方項目にリザーヴを用いると、S—H—M 会計原則が指摘するように、リザーヴが何を意味するか曖昧になる。イングランド・ウェールズ協会は、1943年の「ReserveとProvision」と題する会計原則勧告書第6において「リザーヴは、発生が予知できない偶発損失と、財政状態の強化のために他から区別した額に限定し、プロヴィジョンは、負債、特別の契約、発生が予知できる偶発損失、および認識されたが正確に決定できない資産価値の減少に限定する」ことを勧告した。⁽⁴⁾

ドイツでは1919年にシュマーレンバッハが、延期された自家修繕に対する引当金と、鉅害引当金に代表される未払費用性引当金に論及しており、1934年に公開されたシュトライトの「引当金に関する正規の貸借対照表作成原則」によって、当該年度に既に発生したが、その後の年度にはじめて支出に導かれる費用の把握に役立つ引当金の概念は定説になったといわれている。⁽⁵⁾

1931年に改正されたドイツ小株式法改正法は、新設の貸借対照表項目区分表示規定（策261条a）に準備金、価値修正項目、債務と区別して引当金（Rückstellungen）を掲げた。⁽⁶⁾ しかし1931年の改正では引当金が置かれただけで、引当金はいかなる要件のもとに設定し得るのか、それは強制か任意か、またその金額をいかに決定するかについては何も規定されなかった。⁽⁷⁾ ドイツ株式法はその後1937年に改正された。改正法は、旧法の引当金に「不確実債務に対する」という附加語を附して引当金の概念を限定し、かつ価値修正額との

(3) Ibid., p. 84.

(4) M. バッカー、染谷恭次郎訳『近代会計(Ⅲ)』、中央経済社、33年、37ページ。

(5) 森川八洲男「ドイツ動態論と引当金」『企業会計』47年、5月号、91～93ページ。

(6) 中村忠「ドイツにおける企業会計法の発展(1)」『商経論叢』Vol. II, No. 3, 173ページ。

(7) 中村忠「ドイツ株式法の引当金規定」『産業経理』44年、6月号、7ページ。

限界を明らかにした。不確定債務とは「確定債務に対立するもので其の金額の不確定なる債務である。保証債務の填補、繫属中の訴訟終結に備ふる場合における訴訟費用の填補のための引当金の如きもの。」と解されていた。⁽⁸⁾

企業会計の実務において、見越費用の計上がいつ頃から行われるようになったかは明らかでないが、文献の上では前述のように1900年代の初めから、その必要性が説かれていた。そして会計原則が制定されると、引当金について言及されるようになったが、それはリザーヴについての明瞭性を高めようとしたものであって、見越費用計上の条件や範囲を明らかにしようとしたものではなかった。またドイツでは株式法が引当金について規定したが、1931年法は引当金を貸借対照表消極側に置いただけで、その内容は明確ではなく、1937年法は引当金を見越費用計上に伴う貸方項目として規定するより、むしろ法的債務か否かの面を重視していた。

(2) わが国の場合

明治18年(1885年)に創立された日本郵船会社の明治22年(1889年)9月30日の損益勘定表によると、利益処分によって大修繕積立金及び保険積立金への繰入れが行われている。これは同社の明治26年(1893年)9月30日の損益勘定表においても同様である。⁽⁹⁾ところが同社は商法施行を境に改正した定款において、船舶維持のため毎事業年度収益から、船舶保険積立金として、総船価の百分の五、船舶大修繕積立金として、総船価の百分の三を控除すべきことを規定した。⁽¹⁰⁾これに対応して、同社の明治27年(1894年)9月30日の損益勘定表においては、大修繕積立金及び保険積立金への繰入れは費用項目として計上されている。⁽¹¹⁾片野一郎教授は、商法が制定されたのを契機として「会計実

(8) 大隅健一郎・八木弘・大森忠夫『獨逸商法〔Ⅲ〕株式法』有斐閣、昭和31年、323ページ。

(9) 片野一郎『日本財務諸表制度の展開』同文館、43年、79ページ及び110ページ。

(10) 前掲書、114～115ページ。

(11) 前掲書、116ページ。

務慣行上従来利益処分項目として取扱われていた引当金繰入項目は、これを損益計算上の損益項目として取扱うというやり方が確立されたのである。」と断定しておられる。⁽¹²⁾

吉田良三氏は明治43年(1910年)発行の著書において、保険積立金について「会計上この積立金を設くる方法は、年々保険会社に支払うべかりしと同額の保険料を、収益に賦課し、即ち損益勘定の借方に記入し、一方之を保険積立金勘定の貸方に記入するにあり。……而して斯る金額の集積は、未だ其損害は実現せざるも、論理上予期すべき損失を代表するもの故、決して利益の留保にあらざるなり。」と解説しておられる。⁽¹³⁾

上述のようにわが国では、実務の上でもまた学理上も、前世紀末ないし今世紀初頭からすでに、見越費用の計上が行われていた。しかしこの場合の貸方項目に積立金或は準備金が用いられると、利益留保と混同されるおそれがあった。

昭和5年12月に商工省臨時産業合理局財務管理委員会が未定稿として発表した「標準貸借対照表」は、利益留保との混同を避けるため、はじめて公式に引当金という用語を用いた。⁽¹⁴⁾財務管理委員会はこの未定稿について各方面に諮問し、その回答に基いて更に審議し、昭和9年9月に確定稿を「財務諸表準則」として発表した。この財管準則は「引当勘定は特定の損失に対する準備にして、其の負担が当該会計年度に属し、其の金額が見積りに依りて定められたるものを示す」と規定していた。⁽¹⁵⁾

また昭和15年5月に発表された陸軍準則(陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則)は、負債を長期負債、短期負債及び引当金に大別し「引当金とは、特定の損

(12) 前掲書、159ページ。

(13) 吉田良三、『会计学』同文館、明治43年、247～248ページ。

(14) 日本会計学会「標準貸借対照表—臨時産業合理局財務管理委員会案(未定稿)一」『会計』第27巻第6号、昭和5年12月、73ページ。

(15) 日本公認会計士協会『会計・監査史料』同文館、52年、6ページ。

失に対する準備金にして、損失の原因は当期に属するも、其の金額未確定なるを以って、其の金額を見積りて、之を当期の損益に課する為に設くる準備金を謂う。引当金は之を負債に準ず。引当金は将来の損失填補其の他の目的を以って、利益を留保したる積立金と厳密に区別することを要す。」と規定していた。⁽¹⁶⁾

戦前における引当金の規定について、欧米の場合とわが国の場合を比較すると、リザーヴの分類を示した S—H—M 原則、プロヴィジョンとリザーヴを区別したイングランド・ウェールズ協会勧告、引当金を規定したドイツ株式法のいずれも、見越費用計上の必要性ないし許容限度を明らかにすることを直接目ざしたものではない。わが国の場合は財管準則、陸軍準則、海軍要領、企画院準則⁽¹⁷⁾とも、引当金を利益留保と区別し、見越費用の計上に伴う貸方項目として把握して、用語を限定した点で、引当金の定義としては、欧米の場合よりむしろ明快であった。しかし財管及び陸軍両準則の規定は貸方項目としての引当金の定義であって、欧米と同じく見越費用計上の条件ないし範囲を説明しようとする借方側へのアプローチではなかった。

3. 戦後の引当金概念

(1) 米英の場合

アメリカ公認会計士協会は、リザーヴが評価勘定や、引当金や、留保利益等の多様な勘定科目に使用されるため、1948年10月に「金額不確定の容認債

(16) 前掲書、58～59ページ。

(17) 海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領は、昭和15年11月に発表された。引当金についての定義は、陸軍準則と同じである。企画院製造工業貸借対照表準則草案は、昭和16年11月に発表された。これには、引当金は当該事業年度の負担に属し、其の金額を見積りによりて定めたる費用の支払に充てる為準備したる金額と規定されていた。(前掲書、72ページ及び138ページ。)

務の見積額（例えば損害賠償のためのリザーヴ）、係争中の未払概算額（例えば追徴税に対するリザーヴ）、発生が充分予想される債務または損失の見積額（例えば自家保険リザーヴ）は見積負債（estimated liabilities または liabilities of estimated amount）として記載し、リザーヴという用語は特定目的のために留保された資産を指す場合に限定する。」ことを勧告した。⁽¹⁾

またアメリカ会計学会は1950年10月に「リザーヴという用語を用いず、その構成部分を資産からの控除、あるいは負債、あるいは留保利益として示す。」ことを勧告した。⁽²⁾

フィニー、ミラーは慣習的に使用されているリザーヴを発生原因別に、費用計上によるもの、利益剰余金勘定からの振替によるもの、資産の増加によるものに3分類し、さらに性質別に、減価償却に対するリザーヴのような評価性リザーヴ、年金に対するリザーヴのような負債性リザーヴ、利益留保と未実現の資産評価益からなる純資産リザーヴに3分類している。⁽³⁾これはリザーヴがいろいろな場合に用いられるため、その性質によって貸借対照表の適切な区分に記載すべきことを強調したものであって、負債の額が概算による場合は「リザーヴ」の代りに「見積り」という用語を用いることが普通になってきたと述べているが、修繕の場合については、リザーヴを用いているから、⁽⁴⁾債務性の有無にかかわらず、見越費用の貸方勘定を統一的に処理しているわけではない。

イングランド・ウェールズ協会は1943年の勧告を1948年に修正し、引当金の概念から実際の額ないし厳密に決定できる額を除外した結果、引当金は認識

-
- (1) Committee on Accounting Procedure, American Institute of Accountants, "Recommendation of Committee on Terminology, Use of Term "Reserve"" *Accounting Research Bulletins*, No. 34, Oct. 1948, pp. 273~274.
 - (2) 中島省吾『A. A. A. 会計原則』中央経済社, 31年, 75ページ。
 - (3) H. A. Finney, H. E. Miller, *Principles of Accounting—Intermediate—*, 4. ed., 1951, pp. 576~577.
 - (4) *Ibid.*, pp. 418~419, p. 580.

されたがあまり正確に決定できない負債や将来見越される費用（例えば繰延修繕）を相殺する貸方項目となった。⁽⁵⁾

1948年の英国会社法（第8附表第27条第1項a）によれば、プロヴィジョンは第1に資産の減価償却、取替または価値減少に対する引当として償却又は留保された額、第2に金額が正確には決定され得ない知られた負債に対する引当として留保された額の2種類からなる。⁽⁶⁾ この定義では、修繕費のような将来の費用支出に備えて設定された額が引当金に含まれるかどうか明らかでない。⁽⁷⁾

アメリカ公認会計士協会が見積負債という用語を使用することを勧告し、イングランド・ウェールズ協会がプロヴィジョンをさらに限定した結果、曖昧なリザーヴに代ってより明瞭な用語が使用され、その内容も次第に限定されるようになったが、この段階でも引当金の規定の仕方としては、借方側から接近してその設定の条件や範囲を限定するというものではなかった。むしろわが国の戦前の陸軍準則の方が、負債性引当金を費用性引当金としてより適確に把握していた。

(2) 企業会計原則等の引当金

昭和24年に発表された企業会計原則は「納税引当金、修繕引当金等を設けたときは、流動負債の部に記載する」（貸借対照表原則、4(2)A）と規定したにとどまり、同時に発表された財務諸表準則には、本文においても附属の雛型にも、貸倒引当金と減価償却引当金以外には、引当金の文字は見られない。引当金という用語を創作した財管準則を受けついだ財務諸表準則において、

(5) M. バッカー、染谷恭次郎訳『近代会計(Ⅲ)』中央経済社、33年、37ページ。

(6) Sir Russell Kettle, "Balance Sheets and Accounts under the Companies Act, 1948" W.T. Baxter, *Studies in Accounting*, 1950, p.122。

(7) 中村忠「財務諸表における情報の公開—英国会社法の会計規定—」『商経法論叢』XIV-2、249ページ。

引当金について全くふれず、企業会計原則も、損益計算書原則において費用・収益の対応を強調しながら、費用の見越計上を規定しなかったのは奇異な感じをいだかせる。

昭和25年に制定された財務諸表規則も、流動負債の区分にのみ、引当金の項目を設けたに過ぎない。翌26年に発表された財務諸表規則取扱要領は、引当金について定義を示し、いくつかの引当金を列挙した。(第137)しかし定義の内容は戦前の財管準則とほとんど同様であり、列挙した引当金はすべて財管準則に示されたものであった。

要するに企業会計原則制定当時の諸規則における引当金の規定は、戦時中の諸規則と比較すると何ら新しい点は見出されず、取扱要領第137は陸軍準則よりむしろ曖昧である。

昭和29年に企業会計原則の一部修正が行われると共に注解が発表されたが、引当金については分類が示されただけで新しい解釈は示されなかつた。注解は「引当金には評価勘定に属するものと負債的性質をもつものとの区別があるが、後者については、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。」(注解17)と述べ、一部修正された原則の本文と全く同様に流動負債の例として納税引当金、修繕引当金、渴水準備金を、固定負債の例として退職給与引当金、特別修繕引当金を挙げた。24年の原則に比べると、流動負債としての引当金に渴水準備金を追加し、固定負債としての引当金を例示しただけが異なる。負債性引当金と評価性引当金の区別は、戦時中の諸準則発表当時すでに自明のことであった。しかも注解が発表されたのは、税法調整意見書が27年6月に、価格変動準備金が利益剰余金に属すると述べた以後であるから、この程度の注解17をわざわざ設けた意図は不可解である。

引当金に関する限り、実務の指針として役立つものは当時は企業会計原則よりむしろ取扱要領が唯一のものであったが、取扱要領の文言を解釈しても引当金の本質は明らかにならず、また評価性引当金以外の引当金をすべて取扱要領第137の引当金に属するとみるのか、或は他の取扱を認めるのかについて

は甚だ曖昧であった⁽⁹⁾から、引当金の分類よりは、何が引当金であり何が引当金でないかが、根本的な問題であった。

(3) わが国学界における論議

24年に制定された企業会計原則が、29年に一部修正され注解が発表されたが、引当金に関する限りは戦前の諸規則と比較すると上述のように新しい解釈が示されたわけではなかった。これを反映してか学界における引当金についての論議も、35年の民事局試案発表以後と比較するとそれ程さかんではなかった。当時の学界における代表的な見解は、引当金を見越費用の計上に伴う貸方項目として把握していたものの、いかなる条件のもとで引当金を設定して費用の見越計上を行うべきかを論ずることよりむしろ実務上設定される引当金を前提にした分類が取り上げられた。

例えば佐藤孝一教授は引当金を、①評価性引当金、②負債性引当金、③その他の引当金に分類し、第3グループについて「発生しなければ剰余金に戻入されるもので、しかも事件の発生が極めて偶発的で、剰余金と負債との中間的性格を持つ」と説明され、自家保険引当金、価格変動準備金、偶発損失引当金を例に挙げられた⁽¹⁰⁾。

また土岐政蔵教授は引当金を、①将来確実に発生すると思われる支出に対する引当金、②将来ある条件の下に発生する費用に対する引当金、③偶発的な費用に対する引当金に分類され、第1群の例として修繕引当金を、第2群について製品保証引当金を、第3群として鉾害賠償引当金を例に挙げられた⁽¹¹⁾が、このような分類では費用計上のために設定される引当金の限界が明らかにな

(8) 黒沢清・江村稔他「引当金の実態をさぐる」『企業会計』35年6月号、96ページにおける江村教授の発言。

(9) 浅地芳年『財務諸表規則逐条詳解』中央経済社、32年、165ページ。

(10) 佐藤孝一『剰余金論』中央経済社、30年、125～127ページ。

(11) 土岐政蔵『損益計算』青林書院、30年、95～98ページ。

らない。

さらに沼田嘉穂教授は①費用の計上額の決定に推定もしくは不確定の要素がある場合、②外部に対する債務ではなく企業の内部的貸借である場合、③外部に対する債務であっても特定の者に対するものでなく不特定者または全体的な債務である場合に分類された。¹²⁾ 引当金は貸借対照表の負債の部に記載されるから、引当金を定義する場合、引当金がいかなる意味で負債であるかを説明する必要がある。沼田教授の分類による②及び③の場合は引当金が負債として示される理由を巧妙に説明しておられる。

番場嘉一郎教授は、引当金を評価性引当金と負債性引当金に分類され、修繕引当金について「修繕引当金の如きは誰かに支払われる負債という性格が乏しいので、これを負債性引当金とすることには疑問を持つ者もある。しかし修繕作業には支出（その他資産の消費）がともなうので、不特定の人に対する負債といえないこともない」と述べられた。¹³⁾ 修繕引当金を負債として説明するためのこのような考え方は、44年8月に発表された会計原則修正試案（証券局幹事試案）における注解に示された考え方の先駆をなすものである。

費用計上を行った時点で、現金もしくはその他の資産が減少せず、将来それらが減少する場合に、費用の借方計上とともに、貸方に引当金が設けられるのであり、貸方側の引当金は、貸借対照表の読者に、借方側の資産が引当金の額だけ将来減少することを予告しているのであって、その意味で引当金は負債である。引当金が問題になるのは、引当金そのものではなく、引当金設定の原因となる将来の予測に基づく現時点での費用計上が、妥当であるか否かにある。従って引当金が債務であるか否かという問題よりも、いかなる場合に引当金の設定という方法を用いての費用計上が許されるかについて、取扱要領以上に明確な条件の解明が必要であった。

12) 沼田嘉穂「引当金について」『産業経理』31年5月号、54ページ。

13) 番場嘉一郎「負債会計」黒沢清他『現代会計学一般理論』春秋社、33年、294ページ。

(4) わが国企業の動向と学界の対応

企業会計原則、注解、財務諸表規則、取扱要領が評価性引当金以外の引当金について、その内容ないし範囲を明らかにしなかったことも一因となり、企業は多様な引当金を設定していた。⁽¹⁴⁾大蔵省理財局の担当官であった浅地芳年氏は、引当金の実情について「わが国企業が通常負債の部に引当金として計上しているものには、性格の曖昧なもの、故意の利益留保と見られるもの、負債性を有しないものを誤って負債性引当金としているもの等種々のものがある。このような混乱は費用に課したもので貸倒引当金及び減価償却引当金以外のものは、すべて負債性引当金として処理すべきであるかのごとき規則の規定の形式的解釈によってもたらされている。」と指摘された。⁽¹⁵⁾

証券取引法に基づく監査が、32年から全面的な財務諸表監査に進むことを考慮して、監査基準の一部改訂及び監査実施準則の大幅な改訂と、監査報告準則の制定が31年12月に行われた。監査報告準則3(3)3によって「企業の採用する会計処理の原則及び手続について当期純利益に著しい影響を与える変更が行われた場合」には「監査人はその旨及び理由並びにその財務諸表に及ぼす影響を記載しなければならない」ことになったが、「但し、正当な理由による期間利益の平準化又は企業の堅実性を得るために行われている場合を除く」という但し書きがつけられた。

監査報告準則が発表された当時、企業側から引当金の処理によって期間利益の平準化を行うことは、正当な理由によるものと認められると主張された。⁽¹⁶⁾学界からもこれは必ずしも不当なものではないとする見解が表明された。例えば江村稔教授は「引当や繰延の会計処理が行われるに至った動機を端的に利益の平準化という要請に結び付けて解釈するならばこの要請が一定の範囲のものである限りは不当なものとはいえないことを前提としてその意図を

(14) 江村稔「引当金状況調べ」『企業会計』35年6月号、108～109ページ。

(15) 浅地芳年「引当金をめぐる問題点」『企業会計』29年10月号、219ページ。

(16) 長谷川弘之助「財界側から見た正規の監査」『会計』32年2月号、36～37ページ。

検討すれば足りるという考え方をとることもできる」と主張された⁽¹⁷⁾。また黒沢清教授は「利益の平準化を一般に認められた公正な方法でやるということになれば、それが財務諸表にデイスクローズする方法としては、最も妥当なものが引当金なんです。」と発言された⁽¹⁸⁾。企業側から引当金の処理による利益の平準化が主張される場合と、学界において発生主義や費用・収益対応原則に基づく期間費用の限定に関連して、利益の平準化が説かれる場合とは必ずしも同一の問題意識で議論されているわけではないが、それにしても両教授の見解は注目に値する。

この時期に、企業が引当金の設定による費用の過大計上を行ったのは、33年12月に西欧主要国が、通貨交換性を回復したことを契機とし、わが国も貿易為替の自由化に、必然的に向わざるを得ないと見られるようになり、国際競争に耐えうるよう、企業資本の充実、経営の合理化等による体質改善が強調されるようになったことが背景をなしていたからであろう。

取扱要領第137の文言から、負債性引当金の限度が明らかでないことは、引当金の設定によって、企業が内部留保を手厚く行うには好都合であった。上述のように、取扱要領第137は既に昭和9年に発表されていた財管準則の規定と殆ど同一であり、しかも昭和15年発表の陸軍準則の規定の方が取扱要領より、内容が豊富であった。わが国では戦後に、企業会計原則が制定されたが、損益計算上の引当金の設定条件や、範囲、限度等に関して、戦前に比べて進歩したといえる状態ではなかった。アメリカやイギリスでは、見積負債やプロヴィジョンという用語が用いられたが、見越費用の計上の条件が整理して示されたわけではなかった。

(17) 江村稔「損益計算と持分理論」『企業会計』35年1月号、35ページ。

(18) 黒沢清・江村稔他「引当金の実態をさぐる」『企業会計』35年6月号、98ページにおける黒沢教授の発言。

4. 法務省民事局試案における引当金

(1) 試案についての当局者見解

法務省は35年8月に、株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱についての民事局試案を発表した。民事局試案では引当金については「負債たる引当金」と題する項に「債務の発生又は債務の金額が不確定であって、債務の発生原因が決算期前にある場合には、相当の金額を負債として計上すること」と規定された。

民事局試案並びに商法改正法案要綱(37年2月)の作成に大きな役割を果たしたと思われる当時法務省民事局参事官であった上田明信氏が執筆した解説⁽¹⁾や座談会での発言⁽²⁾によって、同氏の主張を要約すると、①負債性引当金の内容が明らかでなく会社が恣意にこれを定める危険がある、②法律によって負債性引当金の計上を強制すれば、計上しなければならぬ場合に計上しないとタコ配当又は虚偽の表示となり、計上を任意とすれば会社が自由に収益力を測定表示できることになる、③負債性引当金設定の目的は利益処分によって達成できる、④税法における引当金の規定に商法が追随しなければならぬ理由はない、というにあった。ところが民事局試案に対して各方面から意見が寄せられた後には上田氏は見解を変え「元来負債性引当金は商法上はいわゆる秘密積立金に関する問題を含んでいる。即ち株主の利益に関する問題である、そうすれば一応株主総会でよろしいというのであればそれでよいのではないか⁽³⁾」と発言された。上田氏はなぜこのように見解を変えられたのであろうか。

-
- (1) 上田明信「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱試案解説」『商事法務研究』190号、10～11ページ。
 - (2) 鈴木竹雄他「株式会社の計算規定はどう改正すべきか」『ジュリスト』35年10月15日号、79～85ページにおける上田明信氏の発言及び矢沢惇他「株式会社の計算の内容に関する改正問題」『法律時報』35年11月号、80～82ページにおける同氏の発言。
 - (3) 黒沢清他「引当金・準備金と資産評価の論点」『税経通信』第16巻第4号、36年4月、130ページにおける上田明信氏の発言。

民事局試案が引当金を法的債務に限定したのは、上田氏が指摘されたように、内容の不明確な負債性引当金を法的に規定することが困難だからであった。しかし内容が不明確で、法律に規定できなければ、必然的に引当金を、法的債務に限定しなければならないわけではなく、法的債務に限定して負債性引当金の計上を禁止したことには、論理の飛躍があったといえよう。

西ドイツで1937年株式法改正についての報告者草案が、1958年10月に発表され、それが各方面の意見により、修正されて1960年4月に政府草案として西ドイツ連邦議会に提出された⁽⁴⁾。政府草案理由書は、多くの提案に反対して、修繕費等の経営費用を支出しなかったための引当金を認めなかった⁽⁵⁾。さらに草案は第146条第4項で「引当金の組入れによる秘密準備金の積立は理性的商人的判断をすればその金高から見て必要でないものは許されない」と規定した⁽⁶⁾。

35年8月の民事局試案が、引当金を法的債務に限定したのは、1960年4月の西ドイツ政府草案が、修繕等の経営費用を支出しなかったことによる引当金の設定を禁止し、引当金による秘密準備金の設定禁止を明示する規定を設けたことに影響を受けたのかも知れない。

税法が政策的に認めている引当金が、明らかに商法に違反する場合、上田氏のいうように「商法が負債として認めない負債性引当金について税法が負債として認めることはあり得る」⁽⁷⁾のであろうか、改正前の商法のもとで税法が既に認めてきたいくつかの引当金を違法とする規定を、新たに商法の中に設けることが果して可能であろうか。上田氏は後に改正商法の解説書の中で

(4) 田中誠二 「ドイツの新株式法案における計算規定の特徴とわが商法の改正への示唆」『企業会計』35年8月号、2ページ。

(5) 慶応義塾大学商法研究会『西ドイツ株式法草案および理由書』慶応通信、41年、286ページ。

(6) 前掲書、52ページ。

(7) 上田明信「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱試案解説」『商事法務研究』190号、11ページ。

「税法で商法と異なった規定を設けることは差し支えないのであるが、ただ税法が、株主総会で承認された貸借対照表に基づいて、課税する立場をとる以上、税法において、商法の規定に違反しなければ税金の軽減の利益を受けることができない結果になるような規定は、設けるべきでない、さらに商法に違反した方が利益になるような規定を設けることは避けるべきである。」と述べられたが、これは商法から税法に対しても、また税法から商法に対してもいえることであろう。税法と商法との調整という点からも、引当金を法的債務に限定した民事局試案は厳格に過ぎたといえよう。

(2) 引当金に関する新見解の出現

民事局試案が引当金を法的債務に限定し、それ以外の引当金の計上を禁じたことに対して、学界及び業界から多くの批判が浴びせられた。負債性引当金の設定による見越費用の計上が費用収益の対応上必要であることについては会計学界において意見の一致があったが、上田氏が指摘されたように、試案発表の段階までには、いかなる場合に見越費用の計上が行われるべきかについての基準が明らかにされていなかった。

民事局試案が引当金を法的債務に限定したことを端緒として、引当金に関する論義は設定された引当金についての分析から、引当金設定の原因ないし条件の分析へ展開されるようになった。例えば高橋吉之助教授は、①本来損益計算上の費用たるべき資本投下項目であって利益処分項目ではないこと、②その費用の金額が確定する時期より後の年度の収益に関係ある項目でないこと、すなわち資産として繰越し得る根拠に欠けること、③しかし費用発生がその金額の確定する以前の年度の活動と因果関係を有しており、従って溯

(8) 上田明信『改正会社法と計算規則』商事法務研究会、39年、104～105ページ。

(9) 引当金の設定による費用の見越計上については異論もある、例えば岡部利良「準備金・引当金の性質」木村和三郎他『現代経営会計講座第Ⅲ巻財務会計編』東洋経済新報社、昭和31年、144ページを見よ。

って関係各年度の活動に賦課し得る性格のものであること、④その金額を1事業年度のみに賦課すると、その年度の純利益額に著しい変動をもたらす程度に巨額であること、⑤その原因となる活動の行われた年度においては、これが費用として実現する時期ならびにその金額は、未確定であるけれども、それを合理的に予測し得ることの5つの条件を提示された。⁽¹⁰⁾また江村稔教授は、①引当金の対象となっている経済活動もしくは経済事実が将来において確実に発生するものであること、②その金額が合理的に見積り得ること、③その金額が損益計算の費用として計上され得るものであること、これらの条件に適合したものが引当金として計上される正当性があると主張された。⁽¹¹⁾

引当金設定の条件としては、高橋教授の説明の方が懇切丁寧であるが、高橋教授の示された5つの条件のうち、第2と第4の条件は、当然のことであって必須の条件ではない。第3の条件が明示されている以上、第2の条件が必ず示されなければならないことはない。また第4の条件は、いわば重要性の原則に基づく事柄であって、引当金に特有の問題ではない。残る条件を江村教授の条件と比較すると、高橋教授の第1条件は、江村教授の第3条件と、高橋教授の第5条件は江村教授の第2条件と同一である。高橋教授の第3条件と江村教授の第1条件は表現は異なるが、その意図するところはほぼ同一の内容のものとみてよい。高橋教授は第3条件において、金額確定の時点を中心にされるので「確定する以前の年度の活動と因果関係を有しており」と表現することになるが、現在時点を中心にすれば、江村教授のように「事実が将来において確実に発生する」と表現することになるであろう。高橋教授は、将来の事実が現在と因果関係のあることを、第3条件において強調されているのかもしれないが、高橋教授は第1条件において、「費用たるべき資本投下項目である」ことを明示しておられるから、第3条件としては、将来発

(10) 高橋吉之助「引当金制度の本質と政策」『産業経理』36年4月号、75ページ。

(11) 江村稔「期間費用の確定と引当金」『会計』36年9月号、27ページ。

生することを明示すれば足りるわけである。「費用であること」「将来発生すること」の二つを並べて、引当金設定の条件として示すのは、将来発生する事柄が現在時点で費用として計上されることを意図しているのであって、将来発生する事柄が、発生する将来時点で費用として計上されることを、意図しているわけではないのは自明である。費用であることと、将来発生することとを並べて示すことは、将来と現在との因果関係を前提としなければ意味がない。従って高橋教授が第1条件で「費用たるべきこと」を示された以上、第3条件では「将来発生すること」を示されればよいわけであるが、将来時点を中心にして表現されたから、「確定する以前の年度の活動と因果関係を有しておりさかのぼって」と規定されたものと思われる。勿論因果関係を表明されたのは決して不当ではないどころか、この方が明瞭である。高橋教授は第1条件において「費用たるべきこと」を明示されたのであるから、第3条件において、もし現在時点を中心にして表現されたならば、おそらく江村教授とほぼ同様の表現になったのではないかと考えられる。

両教授は引当金設定による見積り費用計上の条件について殆ど同じ考え方を持っておられたといえよう。引当金に対する両教授のこのようなアプローチは、民事局試案発表以前の引当金についての諸見解とは異なる新しい見解である。44年8月に発表された証券局幹事試案の注解（注17「負債性引当金について」）の前半の文言は、両教授が示された条件を発展させたものではないかとの感をいだかせる。

わが国の会計学及び企業会計の実務にとって、戦後における企業会計原則の制定並びに公認会計士による監査の実施は、画期的な出来事であった。しかし引当金については、戦前の諸準則と比べると、戦後新しい発展があったといえるような状況ではなかった。民事局試案が、引当金を法的債務に限定し、修繕引当金は負債たる引当金にならないと述べたことに対して、債務性の有無は、引当金の条件とは無関係であることが、発生主義会計における費用収益対応の原則から、主張されたものの、負債性引当金設定の条件は何か、

何が引当金であり、何が引当金でないかについて、反問されると、明確な基準を提示し得る程には、会計学界に意見の一致はなかった。ただ注目に値するのは、高橋、江村両教授の新しい見解であった。

5. 37年改正商法の引当金規定

(1) 広義説の主張

民事局試案は、引当金を発生または金額の不確定な法的債務に限定したが、37年の改正商法は一転して法的債務の性質を有しない引当金を貸借対照表負債の部へ記載できることとした。改正法がこのような規定したことについて上田明信氏は、費用収益対応による損益計算上負債性引当金の計上が必要なことと、企業が税法に従って引当金を計上していることから、特定の支出または損失に備えて引当金を負債として計上できることにしたと述べておられる。⁽¹⁾上田氏は試案発表の段階で「税金を除けば実際上は殆ど問題にならないと思う。商法で問題になっているような格好ですが、実は税金の問題を商法に持ち込んだように思います。」⁽²⁾と発言しておられ、国税庁の小宮保氏は「商法上の引当金が民事局試案において極めてリジッドに考えられていたのに、その後税務官庁及び実務界の要望により規定上もかなり緩和された。……商法上の引当金は関係法令特に税法との調整のための技術的な手段たるものが約束されてきた面がある。」⁽³⁾と述べられた。

35年12月に発表された税制調査会第一次答申は、民事局試案の引当金について「さきの商法改正要綱試案が強行規定として実施されれば、これにはずれる税法上の準備金、引当金は、商法上は利益処分で行なうが、税法面だけ損金処理をする形にせざるをえないであろう。」⁽⁴⁾と述べた。このためには

(1) 上田明信『改正会社法と計算規則』商事法務研究会、39年、99～100ページ。

(2) 鈴木竹雄他「株式会社の計算規定はどう改正すべきか」『ジュリスト』35年10月15日号、82ページにおける上田明信氏の発言。

(3) 小宮保「改正商法と税法との調整について(上)」『企業会計』39年2月号、49ページ。

引当金について、確定決算基準をとらず、申告調整を認めなければならない。しかし事態はこの方向に進まず、商法の方を手直しすることになったのである。

税法が確定決算基準を採用しているため、企業が税法上の引当金（準備金）を設けた場合、それが商法違反とならないことが37年の商法改正に際しての重要な問題となり、第287条の2が「特定の支出又は損失に備ふる為に引当金を……」という文言で規定されたと考えられる。⁽⁵⁾

有力な商法学者は一致して商法第287条の2の引当金は、会計上の負債性引当金に限られると主張された。⁽⁶⁾ところが商法の一部を改正する法律案が37年に国会で審議された際、法務省の平賀民事局長は「価格変動準備金はまさしくこの287条の2にいう引当金に当る」と答弁し、⁽⁷⁾民事局参事官の上田氏は、第287条の2の「特定」の意味について「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く、必ずしも厳格に解することもない」と主張され、「創立記念事業引当金、風水害損害引当金、価格変動準備金等も287条の2の引当金に含まれる」と解説された。⁽⁸⁾上田氏は民事局試案の段階では「記念事業引当金が負債性引当金になるという考え方もなりたち得るとすると、私達から見て一体どこまでいくのか見当がつかない、何でもなるような気がする、そこまでいくと野放図になっていくと思う」と述べておられた。⁽⁹⁾

-
- (4) 税制調査会『当面実施すべき税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明』35年12月、280ページ。
- (5) 商法第287条の2の規定の文言に対する税法の影響については、富岡幸雄「引当金について」、『企業会計』38年9月号、92ページ、江村稔・居林次雄「3月決算の方向をさぐる」、『企業会計』39年5月号、119ページにおける江村発言、会田義雄『会社財務会計』中央経済社、39年、112ページ及び116ページを見よ。
- (6) シンポジウムにおける矢沢教授の報告とそれに対する西原、田中、大隅各教授の発言（『私法』25号、133～137ページ）。
- (7) 日本公認会計士協会『会計・監査史料』同文館、52年、1239ページ。
- (8) 上田明信『改正会社法と計算規則』商事法務研究会、39年、100ページ。
- (9) 鈴木竹雄他「株式会社法の計算規定はどう改正すべきか」、『ジュリスト』35年10月15日号、84ページにおける上田明信氏の発言。

商法学界では狭義説が多数説であったが、法務省の担当者は概して広義説を積極的に主張して学界と対立した。⁽¹⁰⁾ 狭義説に従えば税法上の引当金（準備金）の計上が困難になることと、第287条の2は文言から「目的を貸借対照表に明示すれば、特定の支出又は損失に備えるためならばいかなる引当金も無制限に設定でき、目的外の使用を認めている第2項が第1項の規定のゆるさをさらにゆるめている」と解釈できることが広義説を企業に浸透させた。例えば経団連の居林氏は企業の立場から「商法第287条の2の引当金は、企業としては、税金調整的なものは勿論費用に課して『特定の支出又は損失に備えて』引き当てたものは幅広くこの商法第287条の2の引当金と解しているのでかなり種々のものを計上する予定である。」と述べられた。⁽¹²⁾

(2) 規則、通達、公式見解の広義説支持

38年3月に法務省が制定した計算書類規則において、商法第287条の2に規定する引当金は引当金の部に記載されることになった。(32条)法務省の上田氏は「商法上の引当金は計上が任意であり、計上が強制されている債務とは異なり、擬制的債務であるから、債務とは区別するため新たに引当金の部を設け記載することとした」と解説された。⁽¹³⁾ 会計上の負債性引当金は債務か否かではなく、費用計上に伴って設定されたか否かが問題となる。ところが商法第287条の2及び計算書類規則第32条によれば、法的債務は引当金ではなく、引当金は法的債務ではないものということになる。従って会計上の負債性引当金であってしかも商法第287条の2の引当金でもある引当金は、費用

(10) 法務省の担当者がすべて一致して広義説を主張していたわけではない。例えば当時法務省民事局参事官であった吉田昂氏は「ここにいう引当金は負債性引当金のみをいう。……形式的に引当金と称するものであっても、利益性引当金はここにいう引当金ではない。」と解説しておられる。(吉田昂「商法の一部を改正する法律案の解説(下)」『財經詳報』第429号、37年3月26日、15ページ。)

(11) 中村忠『新株式会社会計』白桃書房、37年、55～56ページ。

(12) 居林次雄「財務諸表規則の改正について」『企業会計』39年1月号、149ページ。

(13) 上田明信『改正会社法と計算規則』商事法務研究会、39年、238ページ。

性引当金であってしかも法的債務ではない引当金でなければならない。将来の支払が、現在の事業年度において費用として計上される根拠があり、しかも将来の支払について義務を伴う相手方が存在しない引当金の例は、むしろ少く修繕引当金を挙げ得る位であろう。⁽¹⁴⁾つまり商法第287条の2の引当金の規定を、狭義説に従って解釈すると、計算書類規則第32条によって引当金の部に記載されるのは、修繕引当金以外には殆ど無い。⁽¹⁵⁾狭義説に従うと（第33条は例外規定なので無視するとして）修繕引当金のために、商法第287条の2及び計算書類規則第32条を設けたことになる。計算書類規則が第32条を設けたことは、商法第287条の2が負債性引当金以外の引当金を含むことを示していると考えられないこともない。⁽¹⁶⁾

37年の商法改正及び38年の計算書類規則の制定は引当金に大きな問題を引き起こしたにもかかわらず、38年11月の企業会計原則及び注解の一部修正においては、引当金については貸借対照表原則4(2)(A)及び注解から過水準備金が削除されただけで修正は行われなかった。

38年11月に改正された財務諸表規則は、流動負債、固定負債の次に特定引当金の区分を設けて、商法第287条の2に規定する引当金を記載することができることとした。（第46条、第54条）38年12月に改正された財務諸表規則取扱要領は、旧第137が新第100となって「例えば」以下の例示が削除されたが、本文は改正されなかった。従って財務諸表規則における引当金の定義に変更はないものと考えられるから、第46条冒頭の引当金は取扱要領第100にいう会計上の負債性引当金であり、それに続く「商法第287条の2に定める引当金」とは文言上当然に冒頭の引当金、つまり会計上の負債性引当金に含まれる引当

(14) 中村忠『株式会社社会会計の基礎』白桃書房、50年、61～62ページ。

(15) 狭義説をとる田中・久保両教授は、修繕引当金、特別修繕引当金、支払契約のない退職給与引当金、製品保証引当金、使用済み固定資産除却費引当金、集金費引当金、返品引当金を第287条の2の引当金に挙げておられる。（田中誠二・久保欣哉『新株式会社会計』中央経済社、39年、289ページ。）

(16) 中村忠『株式会社社会会計の基礎』白桃書房、50年、62ページ。

金である。結局第46条の引当金は、商法第287条の2の引当金であってしかも会計上の負債性引当金ということにならざるを得ない。つまり第46条を素直に読めば、第46条冒頭の引当金もそれに続く商法第287条の2の引当金もともに取扱要領第100が定義した引当金であって、第46条を新たに設けたことは、計算書類規則に合わせて特定引当金の部を設け、そこに記載できることにしたに過ぎず、財務諸表規則が商法第287条の2の引当金を広く解することを示したものではないはずである。

当時大蔵省におられた浅地氏は「税法その他の関係から企業が種々の引当金を計上する可能性があるので、これを正常な引当金と明確に識別できるように区分表示するため第46条が設けられたのであり、商法第287条の2の引当金であっても正常な引当金はできるだけ流動負債もしくは固定負債の区分に記載することが望ましい。」と解説しておられる。¹¹⁷⁾

38年の修正で企業会計原則は、引当金を広く解釈する規定や注解を設けなかったから、財務諸表規則及び取扱要領も、商法第287条の2の規定について広い解釈を示すことはできなかった。しかし企業が商法の規定を広く解釈して、実質的には利益留保性の引当金を計上することを予想し、その場合に記載場所を特に区分して表示させようと意図したのであろうが、財務諸表規則がそのような手当をしたことで、結果的には企業が引当金を広く計上することをいっそう容易にしたといえよう。

国税庁は国税局長宛の調整通達（改正商法の施行に伴う法人税の取扱について）を38年12月に公表した。商法に違反した経理をしなければ、税法上の特例の適用を受けられないことになるのを避けるため、国税庁が商法上の引当金を利用する通達を出したことは、国税庁が商法第287条の2の引当金の規定について、拡大解釈を示したことになるであろう。

日本公認会計士協会東京支部事業部は、38年10月期決算会社で1・2部市

(17) 浅地芳年『新財務諸表規則逐条詳解』中央経済社、40年、168ページ。

場に上場している116社について調査した結果を39年3月に発表し、その中で「商法上は、将来の特定の支出又は損失に備えるためのものであれば、その負担が当該事業年度に属するかどうかはあえて問わないのであるから、会計学上引当金とすることを認められていない利益性引当金も引当金とすることができる。」と述べて、商法第287条の2に規定する引当金について広い解釈を示した。⁽¹⁸⁾

経団連の経理懇談会は、39年3月に発表した「新商法適用下の企業の経理方針」の中で、引当金について「商法第287条の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、特別修繕引当金、渇水準備金等々税法で認められたものは勿論、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。」と述べた。⁽¹⁹⁾ 経団連の居林氏は経理懇談会の経理方針について「負債性引当金の他に企業として将来見込まれる金額を計画的に見積り、株主総会の認める限り、資本と負債との中間的性格のもの迄含めて良いと解釈して今後手厚く内部留保を行う意向である。」と解説された。⁽²⁰⁾

42年の租税特別措置法の改正によって、価格変動準備金等を利益処分により計上する方式が認められた。しかし大蔵省証券局は43年1月に「新通達」（租税特別措置法上の諸準備金の監査証明上の取扱について）を定め「旧通達」（財務諸表の監査証明に関する省令の取扱について）⁽²¹⁾の第6項中の括弧書きの規定（費用又は損失として計上しないで剰余金処分により処理した場合においても税法上損金に算入する

(18) 日本公認会計士協会東京支部事業部「10月期決算にみる新商法の実践」『企業会計』39年4月号別冊付録、43ページ。

(19) 経団連経理懇談会「新商法適用下の企業の経理方針」『企業会計』39年4月号、198ページ。

(20) 居林次雄「改正商法下の企業の経理方針」『産業経理』39年4月号、193ページ。

(21) 「財務諸表の監査証明に関する省令の取扱について」という通達は32年4月に制定され、39年8月の改正の際に第6項に括弧書きの規定が挿入された。（日本公認会計士協会『会計・監査史料』同文館、52年、737ページ。）

ことが認められるものを除く。)は適用しないことができるものとした。この結果税法上の引当金・準備金の計上が、公正妥当な会計基準に従っているものとして意見を記載できる旨を規定した第6項が引続いて適用されることになった。

日本会計研究学会の43年度税務会計特別委員会は「税法上の引当金・準備金等に関する研究」を44年5月に発表し、その中で商法上の引当金について「その設定については特定の支出又は損失にかかるものであって株主総会の承認があれば足りるという意味で負債性引当金より広い」と述べ広義説を認めた。⁽²²⁾

商法学者が商法第287条の2の解釈について狭義説を主張し、戦前からの諸規定及び戦後の財務諸表取扱要領等に基づいて、会計学者が会計上の引当金を負債性引当金に限定して解釈してきたにもかかわらず、37年の商法改正以来上述のような経過をたどって、商法第287条の2の規定が広く解釈されるようになり、実質的には利益留保性の引当金が計上可能になった。この結果会計原則上は適正ではないが、商法上は違法ではない引当金が存在するようになった。

6. 新企業会計原則の引当金

(1) 修正試案の負債性引当金と特定引当金

公認会計士監査を商法上も実施するための前提として、企業会計審議会は44年2月から、企業会計原則の修正作業を開始し、同年8月に企業会計原則及び注解の修正試案が、大蔵省証券局幹事試案の形で発表された。この修正試案では企業会計原則には、引当金について特に規定は置かれなかったが、注解において負債性引当金設定の条件が示された。(注17)

(22) 日本会計研究学会税務会計特別委員会「税法上の引当金・準備金等に関する研究」『会計』44年7月号、112ページ。

注解17は次の2点に意義がある。前節でその経過を明らかにしたように、商法第287条の2については、広義説による解釈が浸透し定着し、実務上負債性引当金ならざる引当金が計上されており、それらの引当金を狭義説に従って、商法に違反する引当金と断定し、排除することが不可能なため、負債性引当金ならざる引当金についても、財務諸表に記載することを認めるが、それを負債性引当金と区別するため、負債性引当金設定の条件を示した。これが第1点である。このため従来と異なり、引当金そのものを説明するのではなく、いかなる条件のもとで費用の見越計上が行われるべきかを先ず述べ、その結果負債性引当金が設定されることを明らかにした。

第2点は、負債性引当金は法律上の観点からは債務であると断定したことである。負債性引当金は貸借対照表の特定引当金の部ではなく、負債の部に流動負債もしくは固定負債として記載されるために、修繕引当金すら法律上は債務であるとの説明を行った。修正試案は特定引当金の部を負債の部と資本の部の間に設けたから、負債性引当金である修繕引当金が、法律上は債務でないため負債の部に記載されず特定引当金の部に記載されることを避けねばならなかった。

負債性引当金の条件からはずれる引当金の存在を無視することができないため、修正試案は、その存在の根拠が商法第287条の2であることを注解13で明らかにした。そして繰入額及び取崩額は当期末処分利益の算定項目とし、残高は負債の部と資本の部の中間に記載することとした。この規定の仕方は、商法第287条の2の引当金が利益留保性の引当金のみからなるという解釈を示したのも同然である。番場嘉一郎教授は「商法第287条の2の引当金は本来の引当金ではないという割り切り方をし、この引当金の記載の仕方をも取り上げ修正案を出しております。」と述べておられる⁽¹⁾。このような割り切り方ができたのは、注解17において、負債性引当金はすべて法律上は債務であると断定

(1) 番場嘉一郎他「企業会計原則の修正方向」『企業会計』44年9月号、103ページ。

したから、債務でない負債性引当金は存在しないことになり、しかも債務は商法上は負債の部に記載されるので、第287条の2によって引当金の部に記載されるのは利益性引当金のみとなる。従って修正試案における注解17と13は論理一貫して結び付いていた。

(2) 修正案の負債性引当金

修正試案はさらに検討されて、44年12月に企業会計審議会から、修正案として発表された。修正試案も修正案も負債性引当金設定の条件として、発生の確実性、原因の当期存在性、合理的見積可能性を挙げ、これらの条件がととのっている場合にその年度の負担に属する金額を計上することとしている。この定義は負債性引当金が費用性引当金であることを、取扱要領より一層はつきりさせようとしたものであろうが、予想される支出が当年度の負担に属するものと認められる根拠を明らかにするという第4の条件を強調すると損失引当金が除外されることになる⁽²⁾。番場嘉一郎教授は「損失引当金であってもなるべく理屈がつく限りは認めることに、経団連との間に暗黙の約束として確認しておるので、あまり狭く純粋に費用性引当金として理解するということでなしにちよっと拡げて解釈することはやむを得ざるところであろうと思う。」と解説しておられる⁽³⁾。

修正案では、修正試案が例示していた負債性引当金の中から修繕引当金、損害賠償引当金、事業税引当金が削除され、さらに負債性引当金は法律上の観点からは債務であると説明した項はすべて削除された。修正試案の作成者の一人であったと思われる若杉明教授は、修正試案の段階で「修繕引当金は問題なく負債性引当金の中に入ってくるわけです。ただ債務性という点でもってしばっていきますと、それがはみ出してしまうおそれがあります。注解

(2) 田口秀夫「引当金の理論と政策」『企業会計』45年7月号、54ページ。

(3) 番場嘉一郎・日下部与市『企業会計原則修正案の解説』中央経済社、45年、104ページ。

でもその点だいぶ苦心いたしまして、将来当然に行われる修繕作業には支出がともなうので広義における不特定人に対する債務であるという考え方をとったわけです」と述べておられたが、⁽⁴⁾修正案発表の段階では「本来会計理論上負債性引当金は、債務性の有無にかかわらず費用収益対応の原則に従って、企業の経営成績を適正に表示しようとする目的から、計上を強制されるものであるから、債務性の有無に従って区分表示することの必要性は殆ど見受けられない」と述べられた。⁽⁵⁾また日下部与市教授は「修繕引当金については会計上の負債性引当金であることは間違いないが、商法上は債務ではなく任意計上の特定引当金と解する意見があるため両者の調整に著しく難航した。結局企業がこれを計上する時は、負債性引当金として取扱い1年基準により流動負債または固定負債の区分に掲げることになった。『注解18』に修繕引当金を明記していないのはこのような妥協的取扱を公示することは適当でなく当事者の解釈にまかせるという配慮に基づく。」と述べておられる。⁽⁶⁾

修繕引当金は負債性引当金であるが、引当金を設定する時点で、対外的な支払の義務を負わないから、法律上の観点からは債務ではない。債務ではない引当金を負債の部に計上できる道を開いたのが、商法第287条の2である。その意味で修繕引当金こそ最も典型的な商法第287条の2が規定する引当金である。計算書類規則は、負債の部を流動負債、固定負債及び引当金の各部に区分しており（第25条）、商法第287条の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こととしている。（第32条）商法第287条の2に規定する引当金が負債性引当金以外の引当金を含むと解釈され、利益留保性引当金が、引当金の部に記載されている場合に、修繕引当金が、引当金の部に記載されることは、企業会計原則上は耐え難いことである。修正試案及び修

(4) 番場嘉一郎他「企業会計原則の修正方向」『企業会計』44年9月号、105ページにおける若杉教授の発言。

(5) 若杉明「修正企業会計原則をめぐる問題点」『会計』45年2月号、78ページ。

(6) 日下部与市「貸借対照表原則の修正について」『産業経理』49年10月号、40ページ。

正案は、商法との調整を図るため、企業会計原則を修正しようとしたものであるから、商法及び計算書類規則に抵触しないで、修繕引当金を流動負債または固定負債の部に記載させるには「負債性引当金は、法律上の観点からは、債務である。修繕引当金は、不特定人に対する債務である。」といわざるを得なかった。しかし修繕引当金を法的債務であるとすることはできない。法的債務でない修繕引当金を流動負債または固定負債の部に記載させるには、どのような理由付けが可能であろうか。この点で行き詰まった修正案は、負債性引当金は法律上の観点からは債務であるという説明を削除し、修繕引当金については沈黙した。

(3) 修正案の特定引当金

修正試案では「商法第287条の2の規定に基づく引当金」と記してあったものが、修正案では「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」に改められた。修正案が、「商法第287条の2」と明記せず、単に「法令」と記したことによって、内容が変わったとは考えられない。負債性引当金設定の条件を示し、この条件にはずれる利益留保性の引当金の存在を認め、その存在の根拠が商法第287条の2にあるとし、財務諸表の上でそれを負債性引当金と区別させようとしている点では、修正案も修正試案と同様であって、ただ表現の仕方をやや婉曲に変えただけである。従って大蔵省の担当者が説明する⁽⁷⁾ように「法令」は商法第287条の2をさすものであり、電気事業会計規則等の特別法のみをさす⁽⁸⁾のではないであろう。

(7) 大蔵省の高木清三郎氏は「ここでいう法令は商法のことであり、それも商法第287条の2の引当金が予定されていることはいうまでもない」と解説しておられる。(高木清三郎「企業会計原則修正案の解説」『産業経理』45年2月号、47ページ。)また49年3月12日の衆議院法務委員会で、大蔵省大臣官房審議官の田中啓二郎氏が「これは商法第287条の2によるものと考えております。」と答弁している。(日本公認会計士協会『会計・監査史料』同文館、52年、1776ページ。)

(8) 矢沢淳「企業会計原則と商法の解釈(中)」『企業会計』47年8月号、7ページ。

修正案も修正試案と同様に、特定引当金が利益性引当金であると断定して、その繰入額又は取崩額を未処分利益の算定項目とした。中村忠教授は「修正案をまとめた当時、商法第287条の2の規定する引当金は、企業会計上の評価性引当金及び負債性引当金よりも広く、いわゆる利益性引当金も含まれるという解釈が特に法務省関係者から主張された。それは会計学の立場からはとうてい容認し得ないものであるが、といて現に税法が圧縮記帳にかえて引当金経理を認め、また租税特別措置法が各種の準備金を認めている限り、それらを財務諸表においていかに取扱うかを指示しなければならない。そこで修正案ではこれらを当期純利益の計算要素からはずすために第4区分を設け、ここに収容することにした。」と述べられた。⁽⁹⁾

修正案による未処分損益計算の区分では、当期純利益に前期繰越利益及び目的積立金の目的取崩額を加え、その後特定引当金の取崩額又は繰入額を加減することになっている。注解14に規定された引当金は、利益留保性引当金であり、それへの繰入額は費用ではないから、このように当期純利益が算定された以後に記載させることにしたのであろうが、特定引当金への繰入額を、前期繰越利益から控除することが、商法上は可能なのか疑問である。商法では前期繰越利益は、目的を定めない積立金と解されている⁽¹⁰⁾。修正試案及び修正案の損益計算書が、24年制定の企業会計原則における損益計算書と利益剰余金計算書を単純に結合したのではなく、経常利益に特別損益を直接加減する形式を採用したのは、前期繰越利益から特別損失を控除することが、株主総会の利益処分権を侵害し、商法に抵触するおそれがあるからであろう。

特定引当金が費用性の引当金ではないことを、財務諸表上で明瞭に表示するには、修正試案のように繰入額及び取崩額を未処分損益の算定項目とするとともに、残高を負債の部と資本の部の中間に置く方が効果的である。しか

(9) 中村忠「修正損益計算書原則」『産業経理』49年10月号、24～25ページ。

(10) 田中誠二・久保欣哉『新株式会社社会計法』中央経済社、39年、347ページ。

し、商法第287条の2の引当金は、商法上は負債の部に引当金として記載されるものであって、資本の部に記載される積立金ではない。修正試案に示されたように、特定引当金を負債の部と資本の部の中間に置くには「商法第287条の2の規定を改める必要が生じ、さらに商法第290条の純資産の額をどのように解するかの問題に波及する⁽¹¹⁾」ため、修正案では負債の部に置くことに改められた。

企業会計原則は、その前文に明記されたように、一般に公正妥当と認められた企業会計の慣習を要約したもので、すべての企業が従わなければならない基準であるなら、公正妥当とは認め難い実務について規定を設ける必要はない。引当金については、公正妥当と認められる慣習は負債性引当金の計上のみであるから、特定引当金について、財務諸表にわざわざその記載場所を示す規定を会計原則や注解の中に設ける必要はないはずである。しかし商法第287条の2の解釈についての広義説を否定することができないことと、企業がこの広義説によって、負債性引当金以外の引当金を計上しているのを無視できないために、修正試案は特定引当金を取上げ、それが利益性引当金であることを財務諸表上において一目瞭然たらしめようとした。ところが特定引当金への繰入額を未処分利益の算定項目として取扱うことと、未処分利益を利益処分によって積立金に繰入れることはどのように異なるのか、注解の文言からは明らかでない。引当金とは、いうまでもなく、純利益算出以前の費用計上に対応する負債である。純利益算出以後に、純利益から、特定引当金繰入額を控除することは、費用計上でもなく、利益処分でもない新しい処理方法を提案しているのか、またそれゆえに、残高を負債でもない、資本でもない、新しい項目として貸借対照表に示させようとしたのか、もしそうであるならば、商法に抵触するか否かの問題ばかりでなく、会計学にとっても十分に検討されねばならない問題であり、注解の説明は不十分であった。

(11) 高木清三郎「企業会計原則修正案の解説」『産業経理』45年2月号、47ページ。

修正案が特定引当金を負債の部に置いたことは、損益計算上は費用として計上することを前提とするから、未処分損益計算の区分に記載することはできないはずである。

(4) 新原則の特定引当金

44年12月に発表された修正案は商法改正を見越して作成されたものであったが、商法改正案の国会上程がおくれ49年3月19日ようやく可決成立した。修正案発表の際に企業会計審議会は、商法第287条の2の規定の文言が、資金準備や偶発損失に備える引当金を容認する結果を生むので、規定を改めるよう、要望を法制審議会商法部に提出する計画であったが、法務省の強い難色によりこの要望事項は割愛されたとのことである。⁽¹²⁾従って、49年の商法改正に際しては、第287条の2の文言は改正されなかった。しかし国会では特定引当金について議論された。商法改正に伴い修正案の見直しが行われ、49年8月に新原則が発表された。負債性引当金については手直しは行われなかったが、特定引当金については修正案では、繰入額及び取崩額が未処分損益の算定項目とされていたのが、新原則では、純損益計算の区分の税引前当期純利益の次に、特別の科目を設けて記載することに改められた。

番場嘉一郎教授によれば、修正案の見直しに際して「特定引当金の繰入・取崩を未処分利益の増減項目として処理するのなら、残高を資本項目としないのは、ロジカルでないという方向に議論が展開せずに、残高が負債項目とされているのに、その繰入・取崩を損益項目として記載しないのは、ロジカルでないという方向に議論が展開した」とのことである。⁽¹³⁾では繰入・取崩を損益項目として記載させることに再修正した新原則は、特定引当金の範囲をある程度限定したのであろうか。番場教授は「この確定修正原則を取りまとめ

(12) 番場嘉一郎「企業会計原則の修正」『経理情報』49年10月1日号、7～8ページ。

(13) 番場嘉一郎 前掲論文、12ページ。

たわれわれの理解するところでは、特定引当金というのは負債性引当金ならざる引当金。……会社がえてして計上したがるような引当金が、特定引当金といえる。……その金額を当期の負担に属する損失として計上する何らの合理的な理由もない、そういう合理的に当期の負担すべき費用であるとか損失であるとかいう説明のできないようなものについて、貸方の方に何とか引当金という勘定科目名で計上する、それが特定引当金です。」と述べておられる⁽¹⁴⁾から、修正試案や修正案と比べて何らの変化もないが、日下部教授によると、企業会計審議会における修正案見直しの審議の過程では、一定の条件に適合する場合には、税法関係の引当金以外の引当金も、特定引当金に認めるという意見もあったが、条件の設定が明確かつ限定的でなく、運用上問題が起き易いので、審議会としては租税特別措置法上の準備金以外は認めないことになったとのことである。⁽¹⁵⁾企業会計審議会の意見が、特定引当金には種々のものがあるが審議会としては税法関係の引当金（準備金）のみを特定引当金として認めるというのであったのならば、注解14の「法令によって認められているときは」という文言をより明確かつ限定的に改めるべきであった。文言が限定的でなく、この注解は修正試案では「商法第287条の2の規定に基づく引当金」となっていたから、新原則の注解14の文言から、それが税法関係の引当金（準備金）のみをさすものと解釈させようとすることは無理であろう。

(5) 米英独の場合

米国では公認会計士協会や会計学会の前述の勧告によって、負債性引当金にはリザーブに代って「見積負債」という用語が用いられるようになった。ベッドフォード等は見積負債について、法的な債務でなくとも見積負債を認

(14) 番場嘉一郎他「会計原則修正案はどう変ったか」『企業会計』49年9月臨時増刊号、77ページ。

(15) 日下部与市「貸借対照表原則の修正について」『産業経理』49年10月号、41～42ページ。

識することは正当であるとして、借方の費用計上と貸方の見積負債の計上を述べているが、見積負債として例示しているのは製品の保証販売、退職年金、税金⁽¹⁶⁾であってこれらはすべて条件付債務及び金額不確定債務に類するものといえよう。債務性の有無にかかわらず費用の見越計上に伴う負債性引当金を一律に「見積負債」として計上する慣行が定着しているのか否かは明らかでない。修繕引当金に対しては例えばキーン、ウエイガンドはAllowanceを用いている⁽¹⁷⁾。

英国では1948年会社法第8附表のプロヴィジョンの定義について、それが正規に採用されている会計慣行に従って、修繕その他の維持費のような見越費用を填補するために必要的に確保されている額を含むことを明らかにするために、修正されるべきであるとの主張があったにもかかわらず、会社法改正委員会は1962年6月に発表した報告書（ジェンキンス報告書）において「第8附表第27条における準備金の定義は一般的に満足なものとなっているし、われわれはその意味を時々に変わりうるような会計慣行に従わせるように変更すべきであるとは思えない。」と述べた。⁽¹⁸⁾

1967年会社法では旧法の第8附表は第2附表となったが、プロヴィジョンの定義を示した第27条第1項(a)の内容は変っていない。⁽¹⁹⁾ジェンキンス報告書から類推すれば第27条のプロヴィジョンの定義は、修繕引当金を含まないと解すべきであろう。

1960年の西独株式法草案理由書は前述のように修繕引当金を認めていなかった。⁽²⁰⁾しかしドイツ連邦議会法務委員会報告によって、1965年株式法には、

(16) N. M. Bedford, K. W. Perry, A. R. Wyatt, *Advanced Accounting*, 3. ed., 1973, p. 80.

(17) D. E. Kieso, J. J. Weygandt, *Intermediate Accounting*, 2. ed., 1977, pp. 453~454.

(18) 法務省民事局訳『英国会社法改正に関するジェンキンス・レポート』40年, 138ページ。

(19) K. Smith, D. J. Keenan, *Company Law*, 2. ed., 1970, p. 181.

(20) 慶應義塾大学商法研究会『西ドイツ株式法草案および理由書』慶應通信, 41年, 286ページ。

第152条（年度貸借対照表の各項目についての規定）に「その営業年度において支出されなかった修理または廃物除去のための費用であって次の営業年度に持越されるもの」について引当金を設けることが規定された。⁽²¹⁾

（6）新計算書類規則の引当金

49年9月に財務諸表規則と計算書類規則が、11月に取扱要領が改正された。新原則及び新注解は負債性引当金の例示の中に修繕引当金及び特別修繕引当金を掲げなかったが、新財務諸表規則は負債性引当金の例として修繕引当金をあげている。（49条3項）

新計算書類規則は引当金の部を特定引当金の部に改め、商法第287条の2に規定する引当金は特定引当金の部に記載することとし、（33条1項）その中で流動負債又は固定負債の部へ記載することが相当のものはそこへ記載できることとした。（33条2項）この第33条2項は、商法第287条の2の引当金であっても会計上の負債性引当金は負債の部に記載できることを示しているのであるから、同条同項によって「計算書類規則上も修繕引当金、特別修繕引当金を負債の部に記載する道が明確に開かれた」ものと解し得る。⁽²²⁾

49年の計算書類規則の改正に際して、第33条第2項が設けられたのは、1965年西独株式法が、修繕引当金を規定したことに影響を受けたのかもしれない。

新計算書類規則第33条第2項は、法的債務でないにかかわらず流動負債又は固定負債の部に記載することを相当とする引当金、つまり会計上の負債性引当金について規定したものであり、この第2項は第1項に対する例外規定

(21) 慶應義塾大学商法研究会『西独株式法』慶應通信、44年、270ページ及び275～276ページ、中村忠「ドイツ株式法の引当金規定」『産業経理』44年6月号、8ページ。

(22) 番場嘉一郎『詳説企業会計原則』森山書店、50年、160ページ。味村氏は計算書類規則第33条2項について、「商法第287条の2に規定する引当金でありながら他の部に記載することを相当とするものは、現在のところ見当らない。」と述べておられる。（味村治『会社決算の法律と実務』税務研究会出版局、50年、204ページ。）

であるから、本来の規定である第1項は文言上当然に「他の部に記載することを相当」としない引当金、つまり会計上の負債性引当金ではない引当金について規定していることになり、第33条は商法第287条の2に規定する引当金を、広く解釈することを示したものと受取ることができる。商法第287条の2が会計上の負債性引当金のみを規定していると解釈すると、商法第287条の2の引当金は、法的債務でない負債性引当金となり、それが第33条第2項によって、負債の部に記載されれば、第33条第1項によって、特定引当金の部に記載される引当金は存在しなくなる。記載される引当金が予想されないにかかわらず、第33条第1項を設けたとは考えられないから、第33条第1項の規定は、商法第287条の2の引当金が、負債性引当金以外の引当金を含むとの前提で設けられたと考えざるを得ない。

新計算書類規則は、特定引当金計上の理由と算定方法を附属明細書記載事項とした。(第45条第1項第6号) これは法務大臣の国会答弁に基づく処置の一つと思われる。²³⁾これによって、特定引当金の計上は、実質的に制約を受けることになった。

23) 49年3月12日の衆議院法務委員会で、次のような質問と答弁が行われた。「(稲葉磯委員) 一つは引当金に関する第287条の2の関係で、これは範囲を広く解釈しますと、粉飾の可能性というものが非常に出てまいりますし、これが問題になる可能性非常に強いものですから、この範囲をできるだけ特定し、限定をして、そして通達等でこういうふうな粉飾が行なわれないようにしなければならぬと、こう思うのですが、大臣としては大蔵省その他と協議の上通達等によって万遺憾なきを期するという覚悟かどうかということをお尋ねをいたしたい。(中村国務大臣) 第一点の特定引当金の問題につきましては、御審議の過程におきましていろいろ問題が指摘されておりますので、よく大蔵省とも協議をいたしまして、その解釈を明らかにし、遺憾のないように充分努力してまいりたいと思います。」(日本公認会計士協会『会計・監査史料』同文館、52年、1783ページ)

7 む す び

わが国における引当金に関する研究は、戦前既に欧米に比して遜色のない水準に達していた。ところが戦後は、新たに企業会計原則が制定されたにもかかわらず、引当金についての研究に進展はなかった。引当金が企業会計における重要な問題として取り上げられるようになったのは、改正商法が引当金に関する規定を設けたことに触発されたからであった。商法が引当金について規定を設けようとしたとき、会計学界では負債性引当金について明確な基準を呈示することができなかった。実務上も公正妥当な慣習が成立しておらず、理論的な解明も不十分な状態で、商法が財務諸表記載のための手続きのみを規定した結果、商法の規定は税法や実務に都合の良いように解釈されるようになった。そしてそのような解釈は法務省筋の支持によって強化され定着した。商法に規定された引当金を会計上の負債性引当金に限定することが極めて困難なため、企業会計審議会は、企業会計原則の修正に際して、負債性引当金設定の基準を定め、これ以外に企業が引当金を設けた場合は、それを特定引当金として財務諸表に区分記載することを認めた。しかも特定引当金設定を可能とする根拠を商法の規定に求め、法務省筋の広義説を追認した。これによって、企業は特定引当金として財務諸表に区分記載すれば、負債性引当金の基準からはみ出るものであっても自由に設定可能となったかに見えた。ところが商法改正が審議された国会では、継続性の原則と引当金をめぐって、企業会計原則修正案が議論され、衆議院及び参議院において附帯決議が付せられた⁽¹⁾。また政府説明員も企業会計原則修正案の見直しを約束した。⁽²⁾

-
- (1) 衆議院においては、「企業会計原則の修正に当っては、より真実の財務内容の公開という目的に合致するよう留意すること。」という附帯決議が、参議院では「企業会計原則は、企業の財政状態及び経営成績について真実公正な財務諸表を作成公示するための基準であるから、修正については、その目的に反することのないよう配慮すること。」という附帯決議が付せられた。（日本公認会計士協会『会計・監査史料』同文館、52年、1525ページ及び1689ページ。）

企業会計審議会は、利益留保性の引当金を貸借対照表負債の部に記載することを認める注解を制定したが、会計学の専門家ではない国会議員が国会において、特定引当金によって粉飾決算が行われる危険性を警告し、政府側に通達等による限定化を求めた。特定引当金に関して、国会において活発な議論が行われ、政府側が修正案の見直しを約束したのは、この時期における社会の動向と無関係ではない。商法改正の法律案は48年3月に第71国会に提案されて、継続審議となり第72国会で引続いて議論され49年3月に成立した。商法改正案が上程されてから可決されるまでの期間は、石油危機に端を発して、物価が急激に上昇し、一部生活物資が突然品薄となり、便乗値上、物隠し、利益隠し等の諸悪の根源はすべて大企業にあるとして、これらが大きな社会問題となった時期である。48年10月末からトイレット・ペーパー・パニックが生じ、「消費者は便乗値上を招く買いだめを止めるよう」と通産省は11月2日に次官談話を発表した。⁽³⁾トイレット・ペーパーに続いて、合成洗剤の品不足が起こり、通産省は11月5日に、花王石鹼、ライオン油脂等の大手4社に緊急輸送を要請した。⁽⁴⁾ところがライオン油脂は主力製品三銘柄の小売値を12月1日から20パーセント値上げすることをきめた。⁽⁵⁾さらに砂糖の家庭用小袋詰め製品に急に品不足が目立ち価格も暴騰してきたため、農林省は11月22日にメーカー2社、代理店2社、卸売業者1社に立入検査を行った。⁽⁶⁾このような状態を背景にして、国会の予算委員会は、49年2月25日に、三菱商事、三井物産、丸紅、伊藤忠商事、日商岩井、住友商事、トーメンの各社

-
- (2) 大蔵省大臣官房審議官の田中啓二郎氏が、企業会計原則修正案について「御審議において、特に32条の2との関係、継続性の原則、特定引当金、やはりこれが中心になったと思いますので、どういう御審議があったかというようなことを審議会の議題にのせまして充分審議し、見直すべきものは見直していただくということでございます。」と述べた。(前掲書、1765ページ)。
- (3) 朝日新聞縮刷版、48年11月3日。
- (4) 同紙、48年11月6日。
- (5) 同紙、48年11月20日。
- (6) 同紙、48年11月23日。

長、第一勧銀、住友銀行、東京銀行の各頭取を、26日には、日本石油、出光興産、昭和石油、ゼネラル石油、共同石油の各社長と石油連盟会長を、27日には、花王石鹼、住友化学工業、三井東圧化学、松下電器、大昭和製紙の各社長と石油化学工業協会長及び軽金属製練会長を、参考人として呼び物価集中審議を行い、企業責任を追求した。⁽⁷⁾このような当時の社会情勢を離れて、国会における引当金をめぐる議論の成果を評価することはできない。

国会における審議と、企業の社会的責任をきびしく追求する雰囲気によって、無制限に特定引当金を設定できると解する見解は反省を迫られた。

修正案が未処分損益の算定項目としていた特定引当金への繰入・取崩額を、新原則が損益算定項目としたことは、特定引当金の設定・取崩を利用して、期間損益の恣意的な操作をしようとする悪い会計慣行を誘発する危険をはらむから、⁽⁸⁾新原則は改悪と見られる措置を採択したと受取ることもできるが、逆に損益項目として処理し、損益計算書に損益項目として記載するには、特定引当金といえども、一定の基準に従ったある範囲内のものに限定されなければならないという慣行を生み出すに役立つとも考えられる。日本公認会計士協会は50年3月に、会長通牒（商法監査に係る監査上の取扱い）を発表して、特定引当金として計上が認められるための3要件を示した。会長通牒に示された特定引当金計上の要件は新原則注解18に示された負債性引当金設定の要件に比して、あまり大きな違いはない。公認会計士協会の長吉泉氏は会長通牒について特定引当金は会計学上の引当金の範疇であろうと解釈してこの歯どめをした。注解18は費用性のものだけで損失性のものは入っていない。損失性のものまで負債性引当金に入ってくれば、両者は一致する。この要件に該当する引当金が、完全に負債性引当金とマッチングするかどうか、あるいは若干ずれがあるかもしれないので、こういう表現をとったと述べておられ

(7) 同紙、49年2月26日、27日、28日。

(8) 番場嘉一郎「企業会計原則の修正」『経理情報』49年10月1日号、12ページ。

(9)
る。

特定引当金は、会社がえてして計上したがるような、当期の負担すべき費用であるとか損失であるとかいう説明のできないものについての貸方項目ではなく、会長通牒の3要件によって計上の認められる引当金であって、一方負債性引当金は、なるべく理屈が付く限りは認めることに、経団連との間に暗黙の約束として確認してある損失引当金を含むのであれば、両者の差は殆ど無いことになる。会長通牒は、会社がえてして計上したがる特定引当金の計上を認めず、特定引当金は実質的には負債性引当金であるものに限定することを宣言したものと思われる。公認会計士協会としては、負債性引当金は損失性の引当金を含まず、費用性引当金に限定されていると解釈し、損失性の引当金を含みそれ以上は含まないのが、特定引当金であるとの考え方で、3要件を定めたのであろう。

企業会計審議会は、修正試案においては注解17で、負債性引当金は法律上の観点からは債務であり、見積負債であると述べていた。しかしこの文言は、修正案の注解においても、新原則の注解においても削除された。修正試案が、負債性引当金は修繕引当金まで含めて法律上の観点からは債務であるとした理由については前述した。これとは異なる目的で負債性引当金を見積負債と、それ以外の引当金に区別することが有効である。引当金を区別するのは、単なる分類や区分表示のためではない。引当金設定の基準を明らかにするためである。

法律上の観点からは債務である引当金は、支払を必要とする理由と相手の有無が、費用計上の手掛りの一つとなる。従ってこれらの引当金は引当金と呼ばず、「見積負債」として分類するのが適當である。法律上の観点からは債務ではない費用性の引当金と、損失性の引当金を一つのグループとし、こ

(9) 番場嘉一郎他「特定引当金・継続性をどう考えるか」『企業会計』50年5月号、52～55ページにおける長吉泉氏の発言。

れを（本来の）引当金と呼び、その設定基準を定めることが必要である。

新原則の注解18は「見積負債」についての設定の基準と表示の方法を示す注解に改められる必要がある。法的債務ではない費用性引当金と会長通牒が対象としている損失性引当金を「（本来の）引当金」とし、これについての設定基準、表示方法を定める新注解を制定して、注解14に代えることが望ましい。