

矢沢 惇 著

企業會計法の理論

有斐閣

著 者 紹 介

大正 9 年 7 月 長野県飯田市に生まれる

昭和 18 年 東京帝国大学法学部卒業

昭和 23 年 東京大学助教授

昭和 32 年 東京大学教授

昭和 55 年 4 月 (逝去)

主 著

新しい株式会社の定款 (共著) 有斐閣

註解株式会社法 I (共著) 勁草書房

注釈会社法 (共編) 有斐閣

企業会計規則集 (編) 有斐閣

企業会計法講義 (有斐閣)

昭和 56 年 7 月 20 日 初版第 1 刷印刷
昭和 56 年 7 月 30 日 初版第 1 刷発行

定価 6,800 円

企業会計法の理論

著 作 者 ^や 矢 ^{ざわ} 沢 ^{まこと} 惇
発 行 者 ^え 江 ^{くさ} 草 ^{ただ} 忠 ^{あつ} 允

東京都千代田区神田神保町2~17

発 行 所 株 式 有 斐 閣
会 社

電 話 東 京 (264) 1 3 1 1 (大代表)
郵便番号 [101] 振替口座東京 6-370 番
本郷支店 [113] 文京区東京大学正門前
京都支店 [606] 左京区田中門前町 44

印刷・大日本法令印刷 製本・高陽堂製本
© 1981, 矢 沢 魔 子. Printed in Japan
落丁・乱丁本はお取替いたします。

3032-035510-8611

はしき

本書は、昭和五十五年の四月五日にまだ五十九歳の若さで急逝した矢沢惇教授が多年にわたって発表した論文や講演記録をひとまとめにしたものである。もっとも、矢沢教授の業績はきわめて広汎にわたっているうえに膨大なので、本書には企業会計法関係の研究を収め、他にもう一卷、企業会計法以外の会社法、証券取引法、独占禁止法、航空法関係の研究を収めたものを『企業法の諸問題』と題して別に商事法務研究会から近く刊行することに予定している。

矢沢教授は、昭和十八年に東京大学法学部を卒業したが、丁度そのとき学業成績のきわめて優秀な卒業生を研究室に残して兵役を免除する、特別研究生という制度ができたため、矢沢教授もこの特別研究生を希望して田中耕太郎先生の指導のもとで商法の研究を始めたのである。しかし、昭和二十年に終戦を迎え、その年の秋、田中先生が文部省に行かれたため、矢沢教授の身柄と研究指導を私が引きつぐことになり、昭和二十三年に私が推薦して、助教授に任命された。次いで昭和二十九年、日米法学交流計画というのできて、矢沢教授もそれに参加して、約二年間ハーバード大学、ミシガン大学に留学をし、アメリカ法についてさらに研鑽を積んだのち帰朝して、昭和三十二年教授に昇進したのである。

矢沢教授はまだ若いときからきわめて俊敏であって、戦後導入されたアメリカの諸制度についても早くからきわめて的確な理解を示し、私たちはそのすばらしさに舌を巻いたのであったが、前述のアメリカ留学に

よって、アメリカの商法のみならず、証券取引法や独占禁止法についても深い造詣を持つようになったため、これらの広汎な分野において文字通りリーダーとして活躍したのである。

商法は、その後三十七年の改正によって、会計に関する規定を大幅に改めたが、この企業会計法も、矢沢教授がきわめて深い関心を持った領域であって、これに関する研究業績はまことにめざましいものがあって、法制審議会と企業会計審議会の両者にわたり、それぞれの委員として大きな貢献をされたのであった。

このように、まったく有能無比な矢沢教授であったが、この数年、いささか健康を害して休養するようなこともあって、われわれはひそかに憂慮していたところ、五十六年春の定年退官を前にして、丁度その一年前、突然逝去したのであった。

矢沢教授自身としても定年後に多くの計画を予定していたに違いないと思うし、われわれもその実現を心から期待していたのであって、その早世はただあわれというほかない。ことに私自身とすれば、四年前大病にかかって昔のような元気がなく、そのうえ年齢も七十五歳を超えたので、今までやってきた仕事をできるだけ早く矢沢教授にゆずって隠退したいと思っていただけにまことに痛恨きわまりない。

本論文集の刊行については、東京大学の同僚であった鴻常夫および竹内昭夫の両教授がなにくれとなく世話をしてくださり、その下で、矢沢教授の門弟であった東京都立大学の渋谷達紀教授が編集に当たってくれた。私は矢沢教授の御冥福をお祈りするとともに、これらの諸兄に対し心から謝意を表したいと思う。

昭和五十六年六月

東京大学名誉教授 鈴木 竹 雄

凡 例

- 一、収録論文は各章ごとに発表年代順に配列してある。
- 二、引用条文は論文発表当時のままとした。
- 三、引用条文の略称は、有斐閣六法全書のそれによった。
- 四、使用漢字、送り仮名については、できるだけ統一をはかった。
- 五、文献の引用方法についても統一をはかったが、著者がより丁寧な引用を意図したと認められる場合等には、原論文の引用方法によった。
- 六、原論文の体裁、文章の表現などを調整した個所が若干ある。
- 七、収録論文は、著者が東京大学法学部「研究・教育年報3」において明らかにしていた出版計画にもとづき、著者自身が収録を予定していたものから選定したが、その後に表示された論文も二、三加えてある。
- 八、文中の「」内は本書の編集に際し、補ったものである。

目次

はしがき.....鈴木竹雄

第一章 商法と企業会計原則

1 企業会計法の基本問題.....二

一 はしがき(三) 二 総論(三) 三 各論(八) 四 むすび(三六)

2 商法の論理と会計の論理.....三七

一 商法による会計規制の目的(三七) 二 商法による会計規制の論理(四〇)

三 配当可能利益計算の規制と会計の論理(四三) 四 企業の経理内容の報告の規制

と会計の論理(四六) 五 商法と会計原則(五二)

3 商法と税法.....五四

一 問題の所在(五四) 二 税法と商法との調整の方向(五五) 三 税法の実体規定

の改正による調整(五九) 四 申告による調整(六五)

4 企業会計原則と商法の解釈.....七〇

一 問題の所在(七〇) 二 基本的な考え方(七三) 三 具体的適用(七六)

四 むすび(八五)

5	企業会計諸規則の調整に関する問題	一六六
	一 問題の所在 (一六六)	
	二 調整された問題 (一六七)	
	三 未調整の問題 (一九五)	
	四 むすび (二二三)	
6	計算規定の目的と構成	二二五
	一 計算規定の目的の二元性 (二二五)	
	二 配当可能利益の規制と計算規定の構成 (二三)	
	三 形式的意義の商法・有限会社法による開示の規制と計算規定の構成 (二三)	
	四 証券取引法による開示規制と商法の計算規定の構成 (二五)	
	五 決算・監査手続	
	の規制と計算規定の構成 (二四六)	
	六 計算規定の実効性を確保する手段 (二四八)	
第二章	監査制度	
1	監査役の監査と公認会計士の監査	一五三
	——改正商法と証券取引法との関係についての一つの問題——	
	一 問題の所在 (一五三)	
	二 調整の必要性 (一五五)	
	三 調整の方法 (一五六)	
2	監査役の職務権限の諸問題	一六二
	一 問題の所在 (一六三)	
	二 監査役の職務 (一六三)	
	三 監査役の権限 (一六七)	
	四 取締役会および会計監査人の監査との関係 (一八三)	

第三章 資産勘定科目とその評価

1 合併貸借対照表における資産評価 一六

- 一 問題の所在 (一六)
- 二 合併貸借対照表の性格 (一九)
- 三 資産評価の基準 (二〇)
- 四 むすび (二二)

2 財産評価と繰延勘定 三五

- 一 序説 (三五)
- 二 財産評価の原則 (三六)
- 三 各種の財産の評価 (三九)
- 四 繰延勘定の項目と償却 (三七)
- 五 特殊な場合の財産評価と繰延勘定 (三七)

3 商法における「相当ノ償却」の意義 三三

- 一 「相当ノ償却」の解釈 (三一)
- 二 税法上の耐用年数との関係 (三一)
- 三 「相当ノ償却」を超える部分の処理 (三二)

4 通貨調整の会計処理と商法の解釈 三九

——意見第四の適法性——

- 一 はしがき (三九)
- 二 通貨調整の性格と意見第四 (三〇)
- 三 意見第四の解釈 (三〇)
- 四 意見第四と商法の解釈 (三一)
- 五 むすび (三二)

第四章 資本勘定科目と利益配当

1 自己株式の貸借対照表計上方法について 三六〇

一 はしがき (三六)	二 自己株式の法律上の地位 (三六)	三 資産の部への計上 (三七)
(三六)	四 資本の部への計上 (三六)	五 売却の場合の計上 (三七)
場合の計上 (三七)		六 売却の

2 合併差額について 三七五

一 はしがき (三七五)	二 合併差額の意義 (三七六)	三 合併の本質と合併差額 (三七六)
四 合併差益 (三七六)	五 合併差損 (三七七)	

3 利益の配当 三九五

一 はしがき (三九五)	二 利益配当の要件 (三九五)	三 利益配当の標準 (四〇九)
四 利益配当の支払 (四一七)		

あとがき.....	鴻 常 夫
	竹 内 昭 夫

第一章 商法と企業会計原則

1 企業会計法の基本問題

一 はし が き

企業会計法は、商法学と会計学との交錯する領域であり、従来商法学、会計学いずれの側からも十分な研究が行われず、とくに商法学の側からの本格的な研究は乏しかった。わずかに田中博士の「貸借対照表法の論理」が、そのすぐれた理論的価値によって、先駆的地位を占めるにすぎなかった。企業会計法が商法中において重要な地位を占めるにもかかわらず、実定法規の上では、不十分な規制が行われているにすぎないのも、かような研究の不足に基くものといっても過言ではあるまい。最近の商法改正〔昭和二五年〕に当たっても、企業会計に関する規定の改正の必要が論ぜられたにもかかわらず、その本格的改正は次の機会に譲られているのである。しかし、商法改正とほぼ時を同じくして企業会計基準審議会によって「企業会計原則」が設定せられ、証券取引法に基いて、その大綱が法制化され、一定の公開的企業の会計について、この会計原則が実施されつつある。そして、企業会計原則に従って商法の規定を改正するために、同審議会から「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」が公表されている。⁽¹⁾さらに比較法的にみても、英米独等において企業会計法、ことに株式会社についての会計に関する規定は、次第に詳細となり、また従来見られなかった新しい方向を示している。かような状況の下において、商法の会計に関する規定の改正が要請されており、そのためには、企業会計法の理論的研究が欠くべからざるものとなっているのである。

本稿は、かような企業会計法の理論的研究の前提として、問題を提起するために、まず現行商法の予定する企業会

計法の基本的理念を考察し、これと対比して企業会計原則ないし証券取引法の規制にあらわれた企業会計法の新たな理念の動向について、各国における企業会計法のそれと比較しながら、考察を加え、商法改正の方向を明らかにして、つぎにその基本理念が各個の問題について、いかに展開されるかということ考察して見たい。なお、ここにあえて企業会計法という言葉を用いて、貸借対照表法という言葉を用いなかったのは、後に述べるように財務諸表のうちで貸借対照表のみに重点をおく考え方そのものが批判の対象となり、そこに基本的な問題の一つが存すると考えたからにはかならない。

(1) 商法と企業会計原則との調整に関する意見書に関連して、商法改正論を展開した主な文献は次の通りである。新商法と会計原則の調整問題・会計六〇巻七号(昭和二六)、黒沢清・新商法と会計原則(昭和二六)、大住達雄・株式会社社会計の法的考察(昭和二七)。

二 総 論

一 企業会計における法と技術

企業会計法の基本理念を考察するに先立って、まず考察する必要のあるのは、企業会計における法と技術との関連ないし法律学と会計学との関連である。このことは、具体的に企業会計原則と商法との関連を考察するに当って重要なことである。この点について田中博士は、貸借対照表の制度が単純なる技術に止まらず、それが法律的制度に高められている以上は、技術的目的と法的目的とを明瞭に区別することを要し、貸借対照表技術の私経済的目的は、法の目的から再評価されなければならない。したがって貸借対照表技術が法規化されている現在、純然たる私経済的貸借対照表理論なるものは存在せず、その細目的部分は別として、その根本原則は法の目的によって指導される。この意味で会計学は、根本において法律学にその目的を指示せられ、法律学に従属すると説かれている。⁽¹⁾これに対しては、会計学者の側から、会計は、制度化された客観的なものとして社会経済的目的をそれ自体の中に内在しており、会計

学には、固有の論理と技術があり、法は会計の全体系を一体として取り上げるべきで、そうでない場合またはそのように理解されない場合に多くの混乱と誤解が生ずる。こと会計に関する限り、会計実務は法規に、会計学は法律学に對して優位を占めるといふ反駁がなされている。⁽²⁾しかしながら、論者のいわゆる社会経済的目的の中には、法的目的を包含し、各種の目的の中でも強制力を以て保障される法的目的が重要な地位を占めることは否定できない。その意味で、またその限度で、会計実務が法に、会計学が法律学に依存することは否定できないのである。ただし、このことは、法ないし法律学が他方において会計実務ないし会計学に依存することを否定するものではない。すなわちまず法はその目的を達成するためには、会計に固有の論理と技術を尊重しなければならない。その限りで企業会計法の論理は、企業会計の論理に依存するところが多いのである。⁽³⁾さらに進んで法の目的そのものが会計実務ないし会計学の成果によって反省を加えられなければならない。けだし会計学は、企業会計の実務の中から発達し、かつ実務を理論づけ、方向づけようとするものであるが、その会計実務は、その時その所の正当な経済的社会的需要を最もよく反映することが多く、法は、かような具体的需要を顧慮してその目的を設定せざるを得ないからである。企業会計法の發展をみると、法の解釈や判例が会計実務や会計理論に依存して發展し、⁽⁴⁾また会計実務や会計理論の發展が法の改正を行わせる原動力となった例を多くみるのである。かような法と会計実務との關係は、商法と商慣習法との關係の一つの場合であり、⁽⁵⁾また法の事実性の一つのあらわれであるといえよう。

企業会計原則を以上の見地からみると、その性格は、原則自体にも述べられているところによると、「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、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當って従わなければならない基準」であるとされている（企業会計原則の設定について「二」）。この原則は、その意味で、わが国で行われている会計実務の原則を明らかにしたものであるが、ただそれは、単に実務の反映に止まるものでなく、諸外国、とくに英米の実務を参照して、

一般に公正妥当と認められたものを選択している。そして、かような基準を設定する目的は、企業会計を企業の財政状態および経営状態の一そう正確な把握の有効な手段とすることにより、企業の健全な発達のためのみならず、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社会全体の利益を促進することに存する同一参照。そのために企業会計原則は、「将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に關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」(同二三)と主張しているのである。そして商法と企業会計原則との調整に関する意見書は、かような主張を具体化したものにはかならない。企業会計原則は、必ずしも現実に行われている実務そのものの反映でないという意味では、商慣習とはいえないであろうが、少くとも会計実務を背景にして法の改正を要求しているということができであろう。ただ企業会計原則は、証券取引法一九三三条に基く「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(昭和二五年証券取引委員会規則一八〇号。以下「財務諸表規則」という)によって成文化され、しかも同法一九三三条の二に基いて、一定規模の公開の会社について、公認会計士が財務書類の監査を行う場合の監査基準の一つとなっている(「財務書類の監査証明に関する規則」(昭和二六年証券取引委員会規則四号五巻。したがって、その限度では、企業会計原則は、現実に会計実務の中において実施されているということが出来る。しかし、かような企業会計原則の実効性は、実は証券取引法という法律によって支えられているのである。したがって、それはもはや法と技術の問題に止まるものでなく、法と法との関係の問題にもなっているのである。そして後に述べるように企業会計原則、したがって証券取引法の企業会計の重点が損益計算にあり、商法のそれが財産計算に存するため、その間の調整をいかに考えるべきかということが問題となってくるのである。本稿で考察する問題はまさにこの問題である。ただ企業会計原則は、証券取引法のように明瞭にはその適用対象を公開的な株式会社に限定していないが、別に「中小企業簿記要領」を定めてその特則を認めていることからしても、またその内容からいっても、その前提は、公開的な株式会社であり、以下の考察も主として、公開的な株式会社を中心にして進めていくことにする。

二 実定商法における基本理念

企業会計法といっても、広義においては、種々の法域にまたがり、その法域によって基本理念は同一ではない。たとえば税法においては、課税負担の公平という基本理念の下に、所得税や法人税の対象となる課税所得の算定が問題となり、公益事業法においては、適正な料金の算出によって企業者の利益と消費者の利益とを調和することを基本理念として、企業会計の規制が行われている⁽⁷⁾。ここで問題とする商法の場合には、何が基本理念となるか。商法が、営利を目的として、継続的計画的な意図の下に、資本的計算方法を用いる企業を対象としている以上、その資本的計算方法にはかならない企業会計を前提にしなければならないことは明らかである。ただ企業会計法として、企業会計を法的規制の対象にしなければならない理由は、このことだけからは明らかにされない。すなわち企業会計が、企業者ないし企業経営者の企業を合理的に経営するための技術、換言すれば、営業成績の把握のための手段として行われている限りでは、法は、これを当事者の自治に委ねて差し支えないのである。これに対して、これらの者以外のもの、すなわち企業に対する債権者や企業に対する出資者が、企業会計について、利害関係をもつ場合には、企業をめぐる個体の利益の調節を目的とする商法は、企業会計に対して法的干渉の手を伸ばさざるを得なくなるのである。そして法的干渉の度合いも、債権者ないし出資者の企業に対して有する利害関係の強さによって異なる。そしてそれらの者の利害関係の強さは、企業形態によって異なるのである。すなわち出資者と経営者とが原則として一致する個人企業や人の会社の場合には、とくに出資者の利益を考慮する必要もなく、またこれらの企業の閉鎖的性質および企業者ないし社員の債権者に対する人的無限責任などの理由により、債権者の利益の考慮もそれほど重要性をもたない。ただ注意を要することは、重要性が少いとはいえず、ここで法の考慮を要する利益が債権者の利益であるということであり、このことは、沿革的に商法による企業会計の法的規制の端緒をなした一六七三年のフランス商業条例が主として詐欺破産より債権者を保護することを目的としていたことにもあらわれており、わが現行商法もこの沿革を承継し、個人商

人の企業会計に関する規定は、不完全法規であつて、ただ詐欺破産罪と関連して法的意味をもっていること（破三七四
 条三号）にもあらわれている。さらに注意を要することは、かような債権者保護という法的目的に導かれて、わが実定
 商法の予定する企業会計が、營業の成果計算よりも財産計算を主たる目的とするという性格が顯著であることである。
 すなわち実地棚卸を前提とする財産目録中心主義、その評価についての時価主義、すなわちいわゆる客観主義は、そ
 れをあらわしている。これは、前述のフランス商業条例以来の伝統であり、それが、フランス商法典、ドイツ商法典
 を経て、わが商法に影響を及ぼしたもので、学者のいわゆるフランコ・ジャーマン的計理体系であつて、アングロ・
 アメリカンの計理体系に對置されるものである。⁽⁹⁾

以上の個人企業ないし人的会社に対して物的会社、とくに公開的株式会社においては、企業会計に対する債権者お
 よび出資者の有する利害關係は著しく強い。まず債権者にとっては、株主有限責任の原則により、会社財産がその唯
 一の担保となるため、会社財産の維持が重大な関心事とならざるをえない。さらに出資者にとつても、いわゆる企業
 の經營と所有の分離の結果、實質的に會計處理の決定は、株主の手から離れて企業經營者たる会社理事者によつて行
 われることになったので、その會計處理のいかんによつては、適正な利益算出が歪められるおそれが生じた。⁽¹⁰⁾その結
 果、株主にとって会社結成の本来の目的である利益配当請求權が侵害されるおそれが生じたのである。かように適正
 な利益の算出、損益計算は、株主にとって重大な関心事となるのである。とくに配当優先株式については、一方優先
 配当の有無が当該年度の利益の有無に依存している結果、年度利益の算定は、普通株主以上に重大な関心事であり、
 他方分配優先株式においては、分配優先權に相當する会社財産の維持についても利害關係を有するのである。⁽¹¹⁾したが
 つて企業会計法は、株式会社において、企業經營者に対して会社債権者および株主を保護するとともに、これらの
 利害關係人相互の利害を調整することを目的とする。そのため法は、配当計算を中心にして、資本・準備金・財務諸表
 に関する詳細な強行規定を用意しているのである。ところでわが実定商法は、このうちで債権者保護を主たる目的と