



Title	引当金 ( 1 )
Author(s)	藤原, 雄三
Citation	北大法学論集, 19(1), 123-180
Issue Date	1968-08-26
Doc URL	<a href="http://hdl.handle.net/2115/16099">http://hdl.handle.net/2115/16099</a>
Type	bulletin (article)
File Information	19(1)_p123-180.pdf



[Instructions for use](#)

引 当 金 (I)

藤 原 雄 三

ま え が き

I 会計学における引当金

II 税法における引当金

III 商法における引当金

IV 諸外国における引当金

A イギリス (以上本号)

ま え が き

戦後いくたびとなく行われた商法改正は、アメリカ法の諸制度の導入を意図したものであった。このことを、計算規定にかんして云えば損益法の採用であり、計算書類の公開による会社利害関係者の利害調整であると云えよう。

財産法より損益法への計算原理の移行は、既にかなり以前からの世界的傾向であったが、わが国において計算原

説  
理との関係で特に注目すべきは昭和十三年の商法改正であった。この改正により営業用の固定資産については第三四  
条第二項、株式会社については第二八五条が新設された。この昭和十三年の商法改正以前の商法の計算原理は明ら  
かに財産法に立脚しており、唯一の資産評価規定であった第三四条第一項は時価以下主義に基づいていた。もっと

も、昭和十三年の改正も部分的には原価主義を採用したとは云え、第三四条は「一般標準」としては時価主義を採  
り、(判例も同じ)「固定資産」については「取得価額または製作価額から相当の減損額を控除した価額」であるとい  
解<sup>注</sup>されていた。また、株式会社の資産評価規定たる商法二八五条も減価償却については触れることがなく解釈上争い  
があった。そして、ここでいう相当の減損額が損益法的思考に基づく「費用配分としての減価償却」を意味したの  
か、それとも財産法的思考による「評価損」の計上を肯定したのかが明らかでなく、昭和十三年の商法改正が損益法  
を計算原理として採用したと云うには、余りにも不明瞭な規定と云わざるを得ない状態にあった。もっとも昭和十三  
年の商法改正では創業費(二八六条)及び社債発行差金(二八七条)に繰延資産性が認められたが、その反面、従来  
の株式プレミアム金額の法定準備金組入は否定され、株式プレミアムから株式発行費を控除した残額のみが法定準備  
金として認められたにすぎなかった。ここでは資本取引と損益取引との明確な区分を要請する会計慣行は否定されて  
いた。したがって損益法が導入されたとは云え、それは戦前においては、狭く限定された一部分についてみられたに  
過ぎなかった。

戦後の商法改正は、商法と会計との関係を益々密接化させ、損益法の採用がかなり顕著にみられるようになった。  
昭和二三年の改正によって株金の全額払込制度が採用され、やがて授權資本制度が導入される機縁を作った。翌昭和  
二四年七月、経済安定本部企業会計制度対策調査会は損益法を計算原理とする「企業会計原則」を公表した。そし  
て昭和二五年の商法改正は会計学理論に益々接近してゆき、両者の関係は一層深まっていた。すなわち、この改正

により資本については授權資本制度（一六六条）が導入され、株式については無額面株式（一六三条、一九九条）、償還株式（二二二条）の発行が認められ、株式配当（二九三条ノ二）、株式分割（一九三条ノ四）の諸制度が採用された。また新株発行費用の繰延資産性（二八六条）、さらには準備金制度が設けられ利益準備金（二八一条）、資本準備金（二八八条ノ二）、準備金の資本組入（二九三条ノ三）の規定が設けられた。計算書類にも改正が加えられ、新たに計算書類附属明細書が加えられた。

この昭和二十五年の商法改正は、会計慣行にかなり接近したが、しかし会計学の立場からの批判はきびしかった。昭和二十六年九月企業会計基準審議会は企業会計原則の立場から「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」を公表した。このような外部の批判に刺戟されてか、法務省は昭和三三年七月に商法小委員会の名で「会社の計算規定改正の問題点」を公表すると共に、さらに審議を続け昭和三五年八月法務省民事局の名で「株式会社計算内容にかんする商法改正要綱民事局試案」を発表し、この試案に基づき昭和三七年一月「商法の一部を改正する法律案綱要」を決定した。この改正要綱は同年三月、商法の一部を改正する法律案として第四〇通常国会に提出され、同年四月一日成立し、翌三八年四月一日より施行された。

計算規定にかんするこの改正は詳細にわたっている。

- 一、流動資産については（i）原価主義と低価主義との選択適用を認め、（ii）時価が取得価額、または製作価額より著しく低い場合には低価主義を強制すること。
- 二、固定資産については取得価額、または製作価額により、毎決算期に相当の償却をなすこと、（ii）予測できない減損が生じたときは、その減損額を控除すべきこと。
- 三、金銭債権については、原則として、償債金額により、相当の理由ある場合には減額した価額を選択できること。取立不能額は見込額を計上すること。

四、社債については取得原価による評価を原則とし、取引所の相場のある社債については、時価が原価より低落したるときは、かかる場合の流動資産の評価方法に準じて原価主義と低価主義との選択を認め、時価が原価より著しく低いときは、時価が原価まで回復すると認めるについて相当の理由がある場合を除いて時価評価を強制している。

五、株式については、原則として取得原価により評価する。取引所の相場のある株式は、時価が原価より著しく低くなったときは、かかる場合の流動資産の評価方法に準じて原価主義と低価主義との選択適用を認めており、時価が原価より著しく低いときは、時価が原価まで回復すると認めるについて相当の理由がある場合を除いて、時価評価を強制している。

六、「のれん」については、有償取得あるいは合併による取得の場合に限り、貸借対照表能力を認める。取得原価により評価し五年以内の償却を強制している。

七、繰延資産としては、従来、創業費用（二八六条）、新株発行費用（二八六条ノ二）、社債発行差金（二八七条）、建設利息（二九一条）が認められていたが、新たに開業準備費（二八六条ノ一）、試験研究費及び開発費（二八六条ノ三）、社債発行費用（二八六条ノ五）の繰延資産性が認められた。

八、さらに商法は二八七ノ二、第一項で特定の支出、または特定の損失に備えるために、引当金の設定を認めている。

右に述べたような大幅な会社計算規定の改正をいかに評価するかは重大な問題となる。

i、財産目録について、株主總會の承認が不要になったこと。

ii、流動資産、固定資産、金銭債権、社債、株式、のれんの評価に原価主義が原則とされており、その例外は狭く限定して解釈すべきであること。

iii、繰延資産の種類が増加したこと。

iv、引当金の設定が認められたこと。

v、資本準備金概念が利益準備金概念に対立するものとして確立されたこと。

vi、利益配当にかんする商法二九〇条の「利益ノ配当ハ……額ヲ限度トシテ之ヲ為スコトヲ得」という表現から、同条を利益概念そのものを定めたものと解しないで、利益概念を前提とし、これを配当する場合の要件を定めたものと解し、

vii、あわせて、昭和三八年に制定された計算書類規則における損益計算書の内容<sup>注3</sup>。

をも指摘してわが会社計算規定が損益法を計算原理としているとみるか、あるいは逆に、

- i、財産目録について株主總會の承認が不要になったことから直ちに財産目録、貸借対照表重点主義が放棄されたとは考えず、むしろ、一般に貸借対照表を財産目録の集約とみ、現実に株主總會に提出されている財産目録は形式的なものか、あるいは貸借対照表資産の部および負債の部で代替している慣行に商法が従ったと理解すべきであること。
- ii、流動資産、固定資産、金銭債権、社債、株式の評価についても、一応原価主義をとりながら、原価主義による評価が債権者保護を危殆ならしめるおそれあるときには低価主義の採用、ないしは相当の減損額の控除を要求していること。
- iii、繰延資産の種類が増大したが、償却期間が短期間に限定されており、常に均等額以上の償却が要求されていること。
- iv、資本準備金に包括される範囲が不明瞭であり、資本取引と損益取引との区別がわが商法では明確でないこと。
- v、商法二九〇条の規定の構造は、純資産額から資本の額、資本準備金、利益準備金、その他の準備金の合計額を控除した残額として利益を算定する方法であって、これは明らかに財産法的計算方式であること。
- vi、損益計算書の内容にかんする計算書類規則の規定は、貸借対照表上の資産、負債、資本の増減の明細を表示することを要求しているのであって、費用と収益との対応の形成を要求していることから、直ちに商法が収益力表示、成果計算の前提に立つことを示していることと断定することはできないこと。むしろ会計慣行に商法が従ったにすぎないとみるべきであること。

右の諸点からして商法の計算規定は依然として財産法を計算原理としているとみることも可能であろう。

このように、わが商法の計算規定が、その計算原理として財産法を採用しているのか、あるいは損益法に従っているかの判断は極めて困難な問題である。いづれにせよ、完全に財産法を、あるいは全く逆に完全に損益法を計算原理としているとは云えないであろう。しかも財産法、または損益法のいづれに重点がおかれているかについての判断に当たっての決定的な基準は見当らないようである。

しかし、引当金こそ、この判断の基準として大きな役割を果すのではなからうか。引当金とは、「ある費用、また

は損失が将来実現することの原因、あるいは原因の一部が当期の経営活動、あるいは経営の状況にある場合、それを当期の損益計算に取上げるといふようにして生じた損益計算書借方記入に照応する貸借対照表貸方項目である」と會計学的には説明されている。

引当金は、あくまで予測に基づいて計上される。それは適正に費用を配分し、一定期間における費用収益対応による損益計算をおこなう損益法においてのみ妥当性をもつものである。期首における正味財産在高と期末における正味財産在高とを比較し、その間に生じた財産の増減をもつて期間損益とする財産法のもとにおいては、引当金は貸借対照表能力は認められない。なぜならば、引当金は、あくまでも費用ないし損失であつて正味財産としてその実在性を把握できないからである。

しかし、わが商法が引当金制度を導入した事実から、ただちにわが商法が損益法を計算原理としたとは云えないと思う。商法二八七条ノ二は「引当金を計上するときは、その目的を貸借対照表上において明らかにする」ことを要求しているが、引当金の設定、それ自体を全く会社の判断にゆだねているからである。

以下において私は会計学上の引当金、あるいは税法上の引当金の概念を考察し、その概念内容が、そのまま、わが商法上妥当するか否かを引当金の本質を探ることによつて解明し、あわせて、わが商法が計算原理とするものはいかなるものであるかを検討してみたいと思う。

注1、石井照久「商法総則」一三四頁

2、昭和二九年法務大臣は法制審議会の商法部会に商法全般にかんする改正要綱について諮問した。この諮問にこたえたのが、公表されたのである。

3、計算書類規則によると、損益計算書は経常損益の部と特別損益の部とに分けている。このような表示方法は結果として当期業

續主義の要請にも応じうるであろう。

4、木村重義「引当金についての基本的考察」企業会計一六卷六号一〇六頁以下。引当金の定義は様々であるが、この定義が最も平易に説明しているのここにとりあげた。

## II 会計学における引当金

### i

「引当金」という概念は、法律的概念である以前に、既に極めてすぐれた会計学的概念であった。日常用語の多くが極めて多義性を持ち、それ故に、概念内容の曖昧さをきたしているのに反し、學術用語は本来その内容は極めて厳正でなければならぬ筈である。しかるに、会計学における引当金なる概念は、その内容の明確性を欠いており、剰余金、準備金、積立金などの同類同義語も数多くみられ、「引当金」についての問題を一段と困難にしていると云えるようである。

わが国において、「引当金」という用語が、はじめて用いられたのは、昭和六・七年頃、当時の商工臨時産業合理局の財務管理委員会において、財務諸表準則を制定する際に作られた、英米兩國の Reserve の訳語として考えられたものであるとも云われたり、昭和九年の商工省財務管理委員会準則において、利益留保として設定される「積立金」と區別されたものとして「引当金」が用いられるようになったと云われている<sup>注1</sup>。あるいはまた商工省臨時産業財務委員会が発表した標準貸借対照表案において、商法のいわゆる準備金を積立金で現わし、資産控除高を引当金と名づけたとも云われているが、その概念内容は明確性を欠いていたという。

## 引 当 金 (I)

このことは、アメリカにおいても同様で、<sup>注2</sup> H. A. Finney が R. H. Montgomery の文章を引用し、「引当金勘



説 Reserve Account は多義的であり濫用されている」と指摘しているように、Reserve と同意語も数多くみられる。一般にアメリカおよびイギリスにおいては、資本金勘定に属するものとして、Reserve, Reserve Fund Surplus, Surplus, Rest Proprietorship Reserve, Margin voluntary Reserve なる用語が使用され、資産控除高を示す用語として、Reserve, Allowance, Special Reserve, Valuation Reserve, Necessary Reserve などが用いられているように、

しかも引当金はそれと類似性をもつ勘定が存在するために概念内容が明確性を欠くものとして扱われており、その分類もまた多様である。たとえば S・H・M 会計原則においては、(i) 評価性引当金たるリザーヴ、(ii) 流動負債たるリザーヴ、(iii) 利益剰余金の用途特定ないし区分項目たるリザーヴ、(iv) 混合的性質をもつリザーヴの分類がなされているが、アメリカにおいては、(i) 評価性リザーヴ、(ii) 負債性リザーヴ、(iii) 剰余性リザーヴ、(iv) 偶発性リザーヴの分類が屢々みられる。<sup>注7</sup>

わが国においては、

i、特定資産の相殺的な評価勘定に該当するもの——固定資産の減価償却引当金、売掛金その他の債権にたいする貸倒引当金など。  
ii、未払金に該当するもの——いわゆる負債性のもの・退職給与引当金、賞与引当金、税金引当金、修繕引当金など。  
iii、前受収益の繰延に該当するもの——保険会社の責任準備金、電力会社の濁水準備金など。  
の分類がみられるが、<sup>注8</sup> もっとも普通の分類は「評価性引当金」と「負債性引当金」とに二分する方法である。<sup>注9</sup> さらに、このほかに留保利益たる引当金（実質は準備金）を加えて三分する見解もある。<sup>注10</sup>

注1、大田哲三「引当金なる用語の限定」産業経理二三巻四号六頁

2、佐藤孝一「引当金の一般的性格について」企業会計第一五巻第一〇号八頁

3、金田実「法定準備金を続ける論争」会計第三二巻第三号三五頁

4、R. H. Montgomery は、「引当金勘定は職業会計士の立場からみると不満足な状態にある。その主たる原因は、引当金なる用語が、本質的に異なる項目に無分別に使用されているからである」と述べているという。H. A. Finney, "Reserve," The Journal of Accountancy vol. 34. 9249.

5、金田実、前掲書 三五頁

6、佐藤孝一、前掲書 七頁以下

7、中島省吾「収益費用の対応と引当金」企業会計第一六巻第六号 七五頁以下

8、大田哲三、前掲書 七頁

9、西川義郎「見積負債會計」持分会計論 三八二頁

中島省吾、前掲書 七七頁

10、田中誠二、久保欣哉、新株式会社社会計法 二七一頁

ii

一般に引当金は、その概念内容として、借方に不特定資産が留保されている事実を示す貸方項目であることを包含している。そして、この不特定資産の留保は、次のような事実に基づいて発生する。(ただし、表示方法(直接控除法、間接控除法)の如何により引当金が借方にあるいは貸方に表示されることもある)

(i) 支出を伴わない費用の発生。それは過去においておこなわれた支出額の一部が、費用配分の原則に基づいて、当期の費用として計上されるもので、この支出を伴わない費用が認識されて借方に不特定資産が留保されることになる。

引 当 金 (I)

(ii) 未実現損失の予測に基づく費用の計上。これは支出を伴わない費用の発生を意味し、借方に不特定資産が留保されることになる。

(iii) 費用の発生の原因たる事実が認められるにも拘らず、それを当該期間に支出せず当期の収益が負担すべきものとして、支出の予想額を当期の費用として計上するもの。したがって当期費用として計上された金額に相当する不特定資産が借方に留保されることになる。

もっとも、このような不特定資産の留保は引当金のみに限られず、貸借対照表貸方項目のすべてに共通している事実である。したがってさらに引当金の概念内容の考察が必要となる。<sup>註1</sup>

近代会計においては、期間損益の確定がその主要な目的とされている。そのためには、まづ期間収益と期間費用との確定が必要となり、会計事実について、その認識・測定・分類が問題となる。特に「引当金」は見越計上の一様であるからその認識が重要性をもつ。

収益費用の認識の基準として現金主義、半発生主義、発生主義、実現主義が存在するが、この基準の差異に基づき引当金の理解にも差異が生ずる。現金主義では、現金が支払われた時に費用が認識され、現金が受入れられた時に収益が認識される。したがって、ここでは「引当金」の存在意義は認められない。しかも、現金主義は、企業の損益を、ある一定期間における収入と支出との差額として把握するが、当該期間におこなわれた営業活動に基づく効果は、即時に支出、あるいは収入となって現われるとは限らないので、現金主義のもとでは、期間損益計算の正確性は期待できない。現金主義のもつこの欠陥を是正する方法として半発生主義が考えられた。半発生主義のもとでは、将来における収入の権利および支出の義務をそれぞれ収益および費用として認識し、損益に計上する。しかし、半発生主義においては、固定資産のごとく長期間にわたって費用化する資産を各期間にわたって費用配分する考えをとらないので、現金主義のもっている欠陥を完全に補完することはできない。

したがって、更にこの欠陥を補整、適正な期間損益を算定するために、期間収益と期間費用とを比較する計算思考方式がとられた。かかる計算思考方式を実現するためには、まづ一定期間に企業が取得した収益を確定し、ついでこの収益取得のために必要とした費用を確定する必要がある。そして、かかる必要に基づいて引当金が認識されるようになった。

一般に、費用は企業が所有する財、または役務を消費することによって認識するのが原則である。この費用の発生を認識する基準として次の三つのものが考えられる。

(i) 直接的に、財あるいは、役務の数量的価額の減少の事実を認識することにより、費用の発生を記録・計算をおこなう方法。

(ii) 間接的に、財あるいは、役務の異動的变化によって、その消費事実を認識し、費用の発生を記録をおこなう方法。

(iii) 主として時間の経過によって、財あるいは役務の価値を予測的に認識し、測定し費用発生を記録計算をおこなう方法。<sup>注2</sup>

これら三方法のうち、最後の (iii) の方法は発生主義の立場から損益計算がおこなわれるようになって、はじめてとられた方法であり、ここでは期間費用を限定するために予測による見積計算が介入してくる。この見積計算の一つが引当金である。見積計算においては金額的正確性をある程度犠牲にせざるを得ないのであるが、引当金の測定もまた、当該費用の発生を直接裏付ける役務の受領がないので、出費そのものの具体的事実に基づかず、経験率や一般の確率によって将来発生が予想される費用額を推測することをその特色としている。この点において「継続的な役務の受入高により算定するか、あるいは、期間経過に伴って既に現実にその発生が確認された費用の対価を示すものとして

説  
算定される未払費用」とは異<sup>作</sup>っている。

論

引当金の設定に当っては、まづ期間損益計算に必要とされる損益項目が正しく、かつ洩れなく反映していなければならない。また非損益項目の含有は排斥されなければならない。この意味において引当金勘定の繰入れは収益実現の基準と費用収益対応の原則を満足させるものでなければならず、またそれ以外のものであってもいけないのである。<sup>注4</sup>そして、引当金の目的が期間損益の合理的算定にあること、したがって費用収益対応の原則に基づくものであることより、あくまでもそれは費用のみに限定されるべきである。損失は、費用とは異って企業が所有する価値量の減耗、あるいは消滅を意味しており、その代償あるいは対価の受領がなく、かつ対応されるべき収益をもたないものである<sup>注5</sup>し、そして引当金設定の目的は、期間損益の合理的算定にあるから、引当金に対応する借方項目には損失は含まれないと理解すべきである。

引当金の設定は、それが予測に基づくものであるために、金額的正確性はある程度犠牲にならざるを得ないであろう。予測による見積計上は必然的に経験率や確率論に結びついてゆくが、経験率や確率論は、発生極めて乏しい費用や、場合によっては損失の見越計上を生じ易い危険性があるので、できる限り厳密に考慮しなければならぬ。このような不確定費用がその妥当性を主張できるのは、以後の会計期間においておこなわれる確定計算によって必然的に調整される可能性があることに基づいている。したがって引当金の設定は、(i) 不特定資産の留保があり、(ii) 引当金に対応して借方に損失の計上ではなく、費用の計上があること、(iii) 将来において確定計算に基づいて必然的に調整されるものであること、が必要となる。

注1、佐藤孝一「引当金の一般的性格について」企業会計第一五卷第一〇号 八頁以下

2、阪本安一「新稿財務諸表論」四一頁以下

- 3、西川義郎「見積負債會計」持分会計 三八三頁
- 4、中島省吾「収益費用対応と引当金會計」企業會計第一六卷第六号 七六頁
- 5、神戸大学會計学研究室編「新會計学辭典」六二九頁

### III 税法における引当金

企業會計が「企業利益」の算定をその目的としているのに反し、稅務會計は課稅所得の算定をその目的としている。この目的の差異のために両者は計算原理の内容を異にしている。

本来は一般に認められた會計原則にしたがって計算される「企業の純利益」が課稅所得の基礎をなすべきであり、税法上の企業の所得の概念も、このような意味での企業の利益から誘導されてくるべきであらうし、<sup>注1</sup> 税法上の企業所得の計算原理も、窮局的には「一般に認められた會計原則」に、その根拠を求めなければならぬであらう。しかし、税法上の企業所得の算定は極めて政策的なものであり、国の財政政策および租稅政策によって左右されることが多い。

引当金 (I)

特に引当金はいわば内部留保金として自己金融に利用されるために、「引当金額の増大」を望む企業と、逆に「課稅対象たる企業所得の正確なる算定」を望む国との間に利害が対立しており、引当金の問題を一層困難にしている。わが国においても稅務上認められている引当金、準備金の積立額の合計額は巨額にのぼり、払込資本額との比率も極めて高いという。殊に退職給与引当金・貸倒引当金・価格変動準備金は、その性格上、殆どどの企業において積立てられており、それらが及ぼす影響力は甚大であると云われており、正常な引当所要額を超える金額は、いわゆる課稅

延期をもたらす項目として、経済的には国からの無利子の借入金としての役割を果し、また、企業にとっては事実上の自己資本を形成するなど大きな機能を営んでいる。<sup>注2</sup>

このように、実質的に自己資本としての役割を果している引当金の設定を是認するか否定するかは、課税所得算定に当って重要な問題である。なぜならば、経済発展の基礎となる企業拡張のための資金調達の方法として、内部留保による自己金融に依存せしめるべきか、あるいは全く逆に、資本市場を通じてなす外部資本に依存せしめるべきかは、古くから論争されてきており、いまだに解決をみていない問題だからである。<sup>注3</sup>

アメリカにおいても内国歳入法は、純所得は納税者が選択する年度会計期間に基づき、納税者が帳簿を記載するについて規則的に用いられる会計方法にしたがい算定されるべき旨定めている。しかし税務目的のために算定される所得と、企業目的のために一般に定められる利益との間には常に間隙が生じており、その他の国におけると同様な問題が生じている。わが国においても課税所得算定の計算原理と企業利益算定のための計算原理との間に間隙が生じており、その調整が問題として残されている。

この間隙が生ずる理由は幾つか考えられるが、(i) 租税政策的立法および行政に基づく差異、(ii) 税法の規定と企業会計原則の条項との相違、(iii) 税法および会計原則の解釈の相違、(iv) 具体的妥当性の認識から生ずる不一致——それらは、また税務会計と企業会計とが、それぞれとっている収益費用の認識および測定上の差異、特定の項目の性格についての判定の相違、損益計算方法の相違でもあると云えよう。(v) 租税理論に基づく差異などが指摘されている。<sup>注4</sup>

これらの諸原因のうち、租税政策的立法および行政に基づく差異、租税理論に基づく差異は、それぞれの国の財政

政策および租税政策と直接関連しており、会計学理論および商法計算規定とは関連性が殆んどあり得ないと考えられるので、これらの考察は省略したいと思う。つぎに、租税政策的立法および行政に基づく差異、税法の規定と企業会計原則の条項との相違、具体的妥当性の認識から生ずる不一致がなにゆえに生ずるのか、そして、それらが原因となつて「企業利益の算定」および「課税所得の算定」にどのように影響を与えてゆくかを考察してみたいと思う。

注1、黒沢清「税法と会計原則問題序説」会計第六二卷第三号一頁

2、富岡幸雄「税務上の引当金制度の特徴」会計第八三卷第四号一一一頁

3、塩崎潤「企業課税問題雑感」企業会計第一二卷第一号一四七頁

4、大住達雄「企業会計原則における具体的当性」会計第六二卷第三号三一頁。渡辺進「税務会計総論」八頁以下

## ii

税法が課税のために所得の算定を必要とし、税法の要請によって税務会計が課税所得の算定を意図するものである以上、何らかの計算原理が必要となる。この計算原理として考えられるのは財産計算方式（以下財産法という）と損益計算方式（以下損益法という）とである。

引 当 金 (I)

仮に、税法が課税所得算定の計算原理として財産法を採るならば次のことが云えるであろう。すなわち、資産はそれ自体価値をもつ物件であり、財産法は事業解散を前提としているので、資産は時価によって評価する。そして損益は、諸資産の期首および期末における価額の差額として計算する。しかし、既に収入・支出がなされ、それが前受額・前払額を包含している場合には、その前受額・前払額を当期の損益計算から除外して、次期以降に繰延べる計算方式は財産法においては採用されない。純財産の増加をもたらす収入、または純財産の減少を結果する支出のみが貸



借対照表能力を認められるに過ぎない。したがって財産法のもとでは、いわゆる繰延資産は換金性が無いために資産性が否定される。しかし、債権・債務が権利・義務として確定している場合には貸借対照表能力が認められる。これに反して、いわゆる未収収益、未払費用には貸借対照表能力は否定されることになる。

財産法を計算原理とする法制のもとでは、債権・債務が、権利・義務として確定していることが要件となるから、たとえ将来において発生の蓋然性が極めて高くとも、いわゆる「負債性引当金」の設定は認められないであろう。また資産は直接評価の対象となるのであり、費用配分の考えは全く排斥されるのであるから、いわゆる「評価性引当金」の設定も否定されることになるであろう。

この財産法においては、利益は二時点における純財産の比較によって算定されるので、財産法を計算原理とする税務会計においては、所得は純財産増加額として把握する。税務会計上、実現主義の公準が認められるようになったのは比較的最近のことであり、第一次世界大戦前には、まだ認められておらず、一九一三年当時イギリスやアメリカの指導的な権威者達は一致して、所得について純財産増加説をとっていた<sup>注1</sup>。

注1、Study Group on Business Income, Changing Concept of Business Income, 1952. p. 23 et seq.

渡辺進、上村久雄訳「企業所得の研究」四三頁以下

### iii

財産法と対照的な計算原理は損益法である。損益法は期間中における経営活動の状態を簿記的方法によって記録しておき、この記録の結果を集合し整理することによって期間損益を算定する計算方式である。<sup>注1</sup>

損益法によって期間損益の計算をおこなうためには、まづ、期間収益と期間費用とを確定することが必要である。

最も単純な形で企業利益、あるいは企業所得を算定する方式は、実現収益から発生費用を控除し、その差額を「企業利益」、あるいは「企業所得」として把握する方法である。この計算方式は、実現費用と発生費用とを対応させたにすぎない。もし仮に、このような計算方式のみで足りるのであるならば、実現主義と発生主義の基準が存在すればよいのであり、費用収益対応の原則の必要性はなくなる。

企業会計において発生主義のみがとられていた初期の段階では、発生主義の会計基準が「発生」それ自体を意味していたと云われ、発生主義会計においては、発生主義の基準が所得決定の唯一の基準であったと云われている。そして近代企業の会計原則が現金主義から発生主義へ転換した当時の段階では「実現主義」あるいは「費用収益対応の原則」は会計原則の内容として理解されていなかったと云われている。

財産法においても発生主義は期中の資産負債の増減額を支配する原則として重要な役割をもつが、計算の中心が財産の増減変化におかれていること、期末資産にたいする評価原則による修正があり得ることによって、費用収益対応の原則の入りこむ余地は<sup>注2</sup>ない。

なお、ここでは専ら発生主義会計の対象となる近代企業の所得計算原理のみとりあげ、現金主義会計や半発生主義会計を採用する納税者の存在は考慮外において議論を進める。

初期の会計原則においては、費用発生についての認識に重点があり、収益の実現は余り問題にされていなかった。実現主義が問題になったのは、かなりあとになってからである。実現主義とは、期間収益を「収益となるべき財または役務」の提供のときに計上する主義であるが、この実現主義の<sup>注3</sup>起源は最近のことである。アメリカにおいて実現主義がうけ入れられたのは第一次世界大戦以前まで遡ることはできないと云われ、実現主義の原則が特に問題とされたのは一九一三年以後に属している。費用収益対応の原則が問題になったのは、さらに遅れ、きわめて最近のことであ

る。それは原価計算における原価差異を會計的に処理する問題を解決するに當って、その結果として出現したものである。<sup>注4</sup>

費用収益対応の原則とは、当該会計期間に発生したすべての収益と、これに対応するすべての費用とを記載し、その差額を当該期間の純利益として算定することを内容としている。<sup>注5</sup>そして、右に述べた発生主義の原則・実現主義の原則・費用収益対応の原則をその内容としている會計が発生主義會計であり、現在の會計学理論は、この発生主義會計を内容としている。

しかしわが国の稅務會計は必ずしも発生主義會計であるとは云えない。発生主義なる用語は、アメリカにおいてはレギュレーションにも使用され、発生主義會計の意味も判例によって明らかにされているのであるが、わが国の稅法には発生主義という用語は使用されておらず、稅務上権利の確定を収益認識の基準としていたことから、稅務會計上も権利確定主義がとられていると云われている。<sup>注6</sup>権利確定主義は、発生主義と同一のものであるとの見解もあるが、両者には相違があるとみるべきである。権利確定主義によると、「収入すべき権利の確定」、「支払う義務」の確定によって収益および費用を認識する。もっとも権利確定主義においては、「収入すべき権利」の確定・「支払うべき義務」の確定が、ただちに収益となり、費用となるのではない。収益および費用とならない収入や支出があることは当然に認めているのである。この点現金主義が現金の支出が費用であり、現金の受入が収益であると考えているのと対照的である。現金主義會計においては受入れた現金と支出した現金との差額として利益を算定する。これにたいして権利確定主義は、純財産の増加となる「現金、その他の財産」について「収入が確定した権利の価額」と「支払うべく確定した義務の価額」との差額として利益を計算する。換言すれば、まづ権利義務の確定を基準として収益・費用を認識し、ついで収益から費用を控除する方法で純利益、すなわち所得を算定する損益法を計算原理と

するのである。

発生主義においては当該期間の収益を、その期間において稼得したものに限定し、また当該期間の費用を、その期間において発生したものに限定する。しかし、費用または収益の認識は現金の支出あるいは受入によるのではない。当該期間に消費された原価および当該期間の収益に対応する費用であるならば、まだ支出がなされていなくても、その原価を費用として認識する。したがって発生主義においては、「長期請負工事」「実費補償契約」「採取産業の生産物であつて確実な販売市場をもつもの」などについて、「工事進行基準」「生産基準」「収獲基準」などによって収益が認識される。

引当金は、「ある費用、または損失が将来実現することの原因が、当該期間の経営活動、あるいは経営状況にある場合に、当該期間の損益計算に計上したものである。したがって権利確定主義のもとでは引当金の設定は認められない。なぜならば、将来の費用、あるいは損失の発生により誰が権利者（債権者）になるか不明であり、また費用額、損失額も不確定であるから、権利確定主義のもとでは費用としての計上は認められないからである。したがって仮に前受金・前払費用の繰延、引当金の設定が認められているならば、ここでは権利確定主義が部分的にであるにせよ崩壊しているのであり、発生主義への移行がみられたと云うべきであろう。

わが国においては、いわゆるシャウプ勧告により昭和二五年に貸倒引当金および特別修繕引当金の設定を認めて以来、かなりの数にのぼる引当金を認めており、権利確定主義より発生主義へと移行したと云えるようである。

## 引 当 金 (I)

ちなみに、法人税法には、損金（費用）、益金（収益）の意義については何らの規定もない。しかし、法人税法取扱通達五一と五二とは「資産増加・資産減少の原因となるべき事実」とは、「益金と損金との意義と発生主義とをいふ」と述べており、判例もまた、この通達の見解を妥当としているが、判例は法律上の根拠を示していない。判例の

見解を最も明瞭に述べている判決として次のものがある。

法人所得金額、超過所得金額、審査決定取消請求控訴事件、東京高等裁判所昭和二十七年二月二一日判決。

「法人税法上課税の対象となる所得とは、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額であり、総益金とは資本の払込以外において法人の純資産の増加となるべき一切の事実に基づく収益その他の経済的利益を指し、総損金とは資本の払込及び利益の処分以外において法人の純資産の減少となるべき一切の事実に基づく費用その他の経済的損費を指すものと解すべく、所得の期間計算に当って、その収益、又は費用がどの期間におけるものであるかを決定するについて税法上明文はないが、課税の公平、明瞭、確実、普遍を期する上において、原則として発生主義によるべきものと云わなければならない。このことは、その活動範囲が複雑多岐に亘る近代法人企業においては現金主義によつては、到底一定の時期における企業の損益を知り、その担税能力を正確に測定することが困難であることから敢て多言を要しないものと考えられる。然しながら、発生主義を複雑多岐に亘る所得の形態に対して適用する場合目的の見地から夫々の場合に即応した内容と限界を設けなければならないことも否定出来ないところである。」

——行政事件裁判例集 第三卷第一号 一七二頁——

注1、阪本安一「前掲書」三二頁

2、青木茂雄「発生主義と権利確定主義」会計第六二巻第三号五二頁

3、阪本安一「前掲書」四〇頁

4、黒沢清「前掲書」九頁

5、わが国の企業会計原則においても、損益計算書原則一に「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするために、一会計期間に発生した、すべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載し、当期利益を表示しなければならない」と表示してある。

6、吉良実「違法所得と権利確定主義」税法学一四一頁

#### IV 商法における引当金

i

税務会計は、課税所得算定をその目的とするために、権利確定主義を採用しているのであるが、商法は、その本質的特徴である株主の有限責任から生ずる債権者保護の見地から、資本充実・資本不変の原則を建て前としている。

このような見地から、商法においては財産目録・貸借対照表を中心とする計算書類体系が考えられ、静態論的会計理論に基づく計算原理が重要視されてきた。一六七三年ルイ十四世の商業条例が第八条に「商人は、すべて六ヶ月以内に一切の動産・不動産・債権・債務につき、自署せる財産目録を作成することを要す。なお二年目毎にこれを再調製することを要す」と規定して以来、一八〇七年のナポレオン商法典にそれが継受されて、いわゆる近代的な商法上の計算規定の基礎が確立された。

この思想は、大陸法系諸国に広く採用されたが、わが商法も一八六七年のドイツ旧商法から、この計算規定の思想を受け継ぎ、財産法を計算原理として採用した。したがって、計算書類の中心として財産目録が考えられ、貸借対照表は債務弁済能力を表示することを、その機能とするとみられてきている。

この財産法は、企業主の財産計算が企業会計の中心課題である場合に、最もよく計算原理として妥当性をもっていえる。この場合には企業会計は企業主の財産計算、すなわち正味財産の計算を中心問題としているからである。もし商法上の計算規定が担保能力を表示させることによって、直接あるいは間接に債権者保護をはかるために法的強制力をもって財産目録や貸借対照表を作成させることに重点をおいているならば、この企業主の財産計算を企業会計の中心問題とする企業会計上の計算方式は、債権者保護のための計算書類作成を意図している商法的思考と一致するであろう。

貸借対照表は債務弁済能力表示を目的とするから、財産法を計算原理として作成される貸借対照表に記載される項目は、財産として価値量的に実在することが必要である。ここでは財産の實在性の確認が重要な手段となるが、そのみに限定されるのではない。のれんのごとく抽象的な存在であっても、収益力をもつことによつて、換価価値をもつ場合には資産性をもつことになるであろう。また、債務として、その存在が確認されるためには、将来のある特定時、あるいは不確定ではあるが、近い将来において資産のなかから弁済されるべき金額の存在を示すものでなければならぬ。財産法を計算原理とするならば、財産的価値の存在が認められるものだけが貸借対照表能力をもち、財産的価値の存在が認められないものは貸借対照表能力は認められない。したがつて財産法のもとでは引当金の設定は否定される。引当金は、ある費用が将来実現する原因、あるいは原因の一部が当期の経営活動、あるいは経営の状況に存在する場合に、それを当該期間の損益計算に計上するときに、その費用に対応する貸方項目であるので、その實在性を確認できないからである。

引当金は継続事業を前提とし、正確な期間計算をおこなう必要から貸借対照表能力が認められるのである。したがつて引当金の計上が認められるときには、商法が計算原理として財産法を部分的にであるにせよ放棄し、損益法を採用していることになる。<sup>注2</sup>

注1、しかし財産法的思考を計算原理としている場合でも、買入のれんのみに貸借対照表能力を認めるにすぎないようである。

2、前半の記述は増谷裕久「企業会計と商法会計」会計八十五巻四号四十八頁以下を、後半特に貸借対照表能力論については阪本安一「新編財務諸表詳説」三百十三頁以下を参照にした。

わが商法が採用する計算原理が財産法であるか、あるいは損益法であるかは、商法が会社の計算について規制する目的と関連して理解すべきである。そして、この目的を説明することが「引当金の本質」を把握するために必要である。

計算書類は企業の経営成績や財政状態を明らかにすることを目的としている。元来計算書類は委託者と受託者との間におこなわれた報告および責任解除の手段として発生してきたと云われている。しかし、企業の経営規模が拡大し出資者が多数化すると、むしろ不特定多数の第三者のために、あるいは企業の自己目的のためにも計算書類が作成されるようになった。

今日、法が株式会社<sup>1</sup>に計算書類の作成を命じているのは、ある特定の時点における会社の経営成績や財産状態を、業務執行の任に当った取締役が、会社の利害関係者である株主および債権者に報告させるためであり、その報告を株主および債権者保護に役立<sup>注1</sup>たせるために、「計算書類に計上すべき項目と、それに附すべき価額について法の規制を及ぼさねばならぬ」のである。

確かに会社の計算規定が適用されるべきものとして法が予想しているのは、決算目的のための計算書類の作成においてであろう。しかし、計算書類の報告の目的は多様であり、単に株主総会提出のために作成されるだけではない。租税目的・信用目的・経営管理目的など、さまざまな目的をもつために、いろいろな形式や内容をもつ計算書類が作成される（企業会計原則一般原則七）のであり、利害関係者も株主や債権者には限定されないであろう。このように計算書類作成の目的が異り、それぞれの利害関係者の利害の内容が異なるので、場合によっては商法の会社の計算にかんする規定が適用されない場合がある。



一般に合名会社のような人的会社においては「出資」と「経営および責任」は分離してないので利害関係者の保護はあまり重要性をもたない。

これに反し株式会社や有限会社のような物的会社においては事情が異なる。もっとも同じく物的会社であっても、出資者が少数に限定されており、出資者が業務を執行し、あるいはそれと密接な関係をもっている閉鎖的な企業形態である有限会社では、利害関係者の保護の必要性は大きいとは云えないであろう。しかし、株式会社においては株主は会社債権者に対しては直接責任を負わない。このような「出資と責任との分離」のゆえに株式会社においては債権者保護政策が必要となってくる。と同時に、株主は業務執行には参加せず第三者化していく、いわゆる株式会社における「所有と経営との分離」のゆえに株主保護が要請される。

特に、いわゆる公開的株式会社と呼ばれている株式会社、すなわち出資が多数人に分散している資本額の巨大な株式会社の中には、それ自体社会性をもち、一つの社会制度とさえなっていると云えるであろう。このような会社においては、株主、債権者に限らず、従業員、国、地方公共団体、消費者、将来の投資者および債権者も利害関係者となる。したがって、いわゆる公開的企業形態たる大規模の株式会社においては、株主および債権者の保護のみならず、従業員、国、地方公共団体、消費者、将来の投資者の保護も必要となる。そして、このような様々な利害関係者の利害を調整するのが会社の計算書類の公表であると云えよう。

一般に法が株式会社の計算を規制する理由の一端は法律上配当可能な利益の算定にあると云われている。現行法上の利益についての規定（商法二九〇条）を「純資産から資本および法定準備金を控除して算出する財産法を計算原理としてみるとみるか、あるいは「利益ノ配当ハ………額ヲ限度トシテ之ヲ為スコトヲ得」という表現を、利益概念を前提として、これを配当する場合の要件を定めたものと解し、損益法を計算原理としてみるとみるかは争いがあ

る。もっともこの場合の配当可能利益は会計理論上の分配可能利益とは異っている。財務会計上単に「利益」と云えば「分配可能利益」を意味するのであるが、この「分配可能利益」は商法上の諸規定、たとえば商法第二八八条による利益準備金の積立額の控除、第二九〇条第一項四号によるいわゆる繰延開業費および繰延開発費の存在により制限を受けている。

この配当可能利益額の算定は直接諸々の利害関係者の利益に関係する。たとえば株主は受領すべき配当の支払を受けなかったり、あるいは利益がないのに剰配当がおこなわれ、唯一の担保財産たる会社財産が侵害されるおそれがある。また株主および債権者は計算書類の公開により会社の営業成績、財政状態を判断する。すなわち、株主は株式投資を継続するか否かの判断の資料を得る必要がある。その資料として計算書類の真实性、特に会社の「経営成績」表示の真实性に利害関係をもつ。これに反し債権者は会社の債務弁済能力を判断し、適当な処置をとる必要があるから会社の「財政状態」について真実を報告する計算書類が必要となる。すなわち、債権者の立場では会社の債務弁済能力に重点をおくので静的貸借対照表が重視されることになる。もっとも最近では債務弁済能力の判断に当って、会社資産の実質的価値（売却価値）よりも、会社の収益力に注目しているのが実状である。したがって会社の「経営成績」を重視する傾向が強くなってきており、この点で株主と同様に債権者も動態論的な損益計算書中心主義へ移行してきているようである。また、従業員にとっては、その賃金の適正の有無の判断の資料として、計算書類は有用であり、消費者にとっては商品に対する信用度や売価の適正の判断のための資料として計算書類が役立つであろう。<sup>注4</sup>そして、地方公共団体も課税所得算定の資料として計算書類が必要であろう。そのほかに、将来株主、あるいは債権者たらんとする者にもまた会社の計算書類の適正な公示に利害関係をもつであろう。

このように種々様々な人々が会社に利害関係をもつのであるが、それらの利害関係者が会社の収益力か、あるいは会社の正味財産か、そのいづれを重視するのか、そしてその理由は何かが問題である。このことは会社の計算規定が損益法を計算原理として妥当とするか、それとも財産法を計算原理として妥当とすべきか、という問題に連つていくであろう。わが商法が規定している引当金を理解するためにも、その前提として計算原理たる財産法および損益法の内容を説明することがまづ必要となる。

注1、矢沢惇「財産評価と繰延資産」株式会社法講座第五卷一五一―一八頁

2、矢沢惇、前掲書、一五一―一九頁

3、西山忠範「商法上の利益概念の構造」会計第六六卷第二号二七四頁

4、現実には製造原価計算書が商法上の計算書類に入っていないから、商法上の計算書類のみでは、判断の資料として不十分であろう。

5、商法の計算規定、会計原則、税法の間には、かなりの相違点があり、その調整が問題となっている。

### iii

わが商法が要求する計算書類は財産目録・貸借対照表・営業報告書・損益計算書・準備金および利息の配当にかんする議案（二八一条）であり、このうち財産目録は株主総会の承認が不必要とされている（二八三条）。財産目録が株主総会の承認を必要としなくなった事実から、商法上の計算書類体系を従来の貸借対照表中心主義から損益計算書中心主義へと移行したとみるか、それとも依然として貸借対照表中心主義がとられているとみるべきかという問題が発生する。この問題は、わが商法が計算原理とするものが損益法なのか、それとも財産法なのかという問題に直接関

連し合うことになる。そしてこのことは貸借対照表にかんする動態論・静態論のいづれを採用しているかの問題にも連なっていく。

静態論の立場では貸借対照表は、会社の正味財産の実質的価値（売却価値）を表示し、債務弁済能力を明らかにするための計算書類になる。静態論においては、貸借対照表は、事業解散を前提とし、特に債権者に対する会社の債務弁済能力表たることを目的とするので、事業解散時における財産の価値の表示、したがって時価主義に基づいて評価された資産が表示される。この静的貸借対照表においては、資産総額より債務および資本の総額を控除した残額が利益となる。このように静的貸借対照表は第一次的には債務弁済能力を表示し、第二次的には利益算定の作用を果している。このような静態論的思考は計算原理として財産法を必然的に採用する。財産法は、はじめて会社の計算に法的規制を加えた一六七三年のフランス商業条例に採り入れられた。この商業条例は詐欺破産より債権者を保護することを目的として制定されたのであるが、それ以来財産法は大陸法の伝統的な計算原理となり、わが商法の出発点ともなっている。<sup>注1</sup>

## 引 当 金 (I)

これに反して動態論は計算書類中、損益計算書を重視する。損益計算書は営業成績の表示機能を果す。そのため採られる損益法は継続事業を前提とし、会社に投資された資本の運用利潤の発生過程を明らかにすることに重点をおくので、そのための計算方式は当該期間の費用、収益対応により、その差額をもって当該期間の利益とみる。この立場では貸借対照表は当該期間に費用化されていない未消費の資産を、やがて次期以降に費用化するものとして、いわば経過項目として資産を貸借対照表に表示する。ここでは資産を未消費の費用として把握しているので、その測定は原価に基づくことになる。一般に大陸法では債権者保護を建前として財産法が採られてきたが、最近では損益法の採用、ないしはそれへの接近の傾向が強いようである。

ところで、わが商法は財産法と損益法とそれぞれのいづれを計算原理としているとみるべきであろうか。

わが国の会計原則や財務諸表規則の直接の目的は当該会計期間の営業成績の表示であり、投資者に対して会社の収益能力判断の資料を提供することを直接の目的としていたのであって、利益算定を目的としているのではない。収益力は営業成績として把握されるのであり、したがって、ここで採られる計算方式は損益法である。

しかし、投資者に対する計算書類の公開と異って、株式会社においては、その計算目的が株主、債権者、従業員、消費者、国、地方公共団体などのうち、そのいづれの利害関係者を重視するかによって、計算方式に差異が生ずる可能性がある。株主にとっては利益配当が、債権者にとっては会社の債務弁済能力が、従業員にとっては賃金の適正が、消費者にとっては会社が提供する製品の価格の適正が、そして国や地方公共団体にとっては課税所得の算定の適正が必要となるであろう。

株主は、投下資本の回収および利益配当に利害関係をもつのであるが、それらはいづれも会社の継続が前提となるであろう。株主にとっては会社の収益力が高いことが有利である。利益配当額は高額となり、また証券市場での株式の売却によって投下資本の回収が容易になると考えられるからである。会社解散に当って残余財産分配請求権は実質的には会社の債務超過のために期待できないのが実情であろうから、株主<sup>主</sup>にとっては計算書類が収益力を表示する機能を果たすことが望まれるであろう。したがって、財産法よりは損益法が計算原理として妥当するのではなからうか。

このことは債権者についても云えるようである。会社資産の売却による換金によって債務の弁済を受けるよりは、むしろ、会社の収益力による弁済を予想して債権者は貸付を行うとみる方が実情に妥当するのではなからうか。会社資産の売却による債務弁済は現実には行われず、第二次的な担保作用を会社資産が果すとみるのが実情に則している

のではなからうか。近代的大企業の出現によって、固定資産の売却価値による評価がもたらした種々の欠陥のゆえに財産法が破綻し、計算原理が損益法へと移行してきた事実からしても、時価評価に基づく債務弁済能力表示としての貸借対照表は期待できないのではなからうか。

また、従業員にたいする賃金の適否の判断も会社の事業解散を前提とする会社資産の実質的価値表示のための計算書類としての静的貸借対照表上で算定された利益の配分として計算されるとは考えられないであろう。従業員が事業解散を望むとは考えられず、あくまでも継続事業を前提とし、賃金は費用として把握されるべきで、賃金の適否は収益力に応じて判断されるべきであろう。

さらに、消費者が会社に関心をもつのは、それは会社の商品の価格の適否についてであり、原価計算が適正であるか否かを判断するためであろう。原価計算が適正であるか否かは製造のために費消した費用の計算が適切に行われたか否かによるのであるから、ここでも失張り損益法が計算原理として妥当する。なぜならば損益法を計算原理とする場合にのみ、損益計算書は製造原価計算書と密接に関連し合うからであり、製品の価格算定も適当に行われるからである。もっとも、この場合には、貨幣価値の変動が反映しない欠点があるとしても、ある製品の製造期間内における大幅な貨幣価値の変動は普通には予想されないから、原価主義に基づく費用配分による原価計算が妥当性をもつであろう。

国、地方公共団体が会社に利害関係をもつのは課税徴収のためである。課税所得の算定は国の政策に影響されるのであるが、少くとも継続事業を前提として課税所得を算定しているのであり、損益法が計算原理とされているとみるべきである。法人税は「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額」（法人税法九条一項）と定義している。そして法人税取扱通達は、総益金とは「法令により別段の定のあるものの外、資本の払

込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう」ものとしており、総損金とは「法令により別段の定めるものの外資本の払戻、または利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう」ものとしていっている。このような益金および損金を純資産の増減にかかわらしめる定義は、あたかも税法が財産法による損益計算を前提としているかのような印象を与える。しかし、このような益金および損金の定義は「純益金」は「純財産の増加」をもたらす原因であり、「純損金」は「純財産の減少」をもたらすものであることを明らかにしているにすぎない。前述の如くわが国の法人税が、各事業年度の所得の算定方式を、純益金から純損金を控除した金額、すなわち総利益から総費用を控除した金額を課税所得とみているのは明らかに損益法を計算原理としているがゆえであると思われるべきであろう。<sup>註4</sup>

このようにみると、株式会社が、その計算書類を公開することによって利害関係者に、会社の財産状態、営業成績を報告する際には、各利害関係者は財産状態よりは、むしろ営業成績、すなわち会社の収益力に関心をもっていと云えると思う。

現行商法は前述の如く、完全に損益法を計算原理とし、あるいは逆に、完全に財産法を採用しているとは断定できないであろう。しかし、資産評価については原則として原価主義が採られていることは、「資産」を「取得に要した支出額」をもって測定し、その支出額に費用を将来の会計期間に繰延べることを意図していることと理解することができる。また、商法が繰延資産を認めていることは当該会計期間の支出を、その年度の費用として計上せず、将来の数期間に分割して費用化することを認めていることである。このことは、継続事業を前提として、適正な費用配分をはかるといふ損益計算の原理からのみ基礎づけられるのである。

そして引当金もまた継続事業を前提として、はじめてその計上が可能となる。繰延資産は既に支出がなされ、その効果がある程度受けているのに反し、引当金はまだ支出が現実には行われていない点に根本的差異がある。引当金は将来において支出、あるいはある種の資産減少が予想されるものについて、期間損益を適正にするために、その価額を見積って、費用として計上するもので、いわば将来の支出や資産の減少に備えて不特定の資産を留保するために設定されるものである。引当金は、あくまでも継続事業の前提のもとで費用配分の適正化のために設定されるものである。したがって損益法のもとにおいてのみ、その理論的基礎づけが可能になるものである。

仮に財産法を計算原理とする静的貸借対照表に、引当金の計上が認められたとしても、それはあくまでも価値の喪失<sub>II</sub>評価損として認識された価額が計上されるのであって費用配分として計上されるものではない。そして、わが商法が、このような評価損の計上として引当金の設定を認めているとは考えられない。なぜならば固定資産については減価償却費および減損額の計上<sub>I</sub>が認められており(二八五条ノ三)、流動資産については低下主義が併用され(二八五条ノ二)、貸倒損失の計上(二八五条ノ四)、社債・株式その他の債券、出資についての評価損の計上<sub>I</sub>が認められている(二八五条ノ五、および六)。このように、わが商法は会計学理論における減価償却引当金、あるいは貸倒引当金を固定資産ないし金銭債権の評価手段、あるいは評価の形式とみているのであり、減価償却引当金ならびに貸倒引当金を商法は引当金とはみていないのである。このことから特に評価損の計上を是認する条項を設ける必要はないのであり、商法第二八七条ノ二にいう引当金を財産法に立ち評価損失の計上を是認していると解すべき妥当性はない。（注）

## 引 当 金 (I)

したがって、わが商法は完全に損益法を採用しているとは考えられないが、原則として損益法を計算原理とし、部分的に財産法が残存していると理解すべきであろう。そして商法第二八七条ノ二が規定する引当金の概念内容もこの



説  
立場から解釈されるべきであり、その考察を本稿最終章においてしたいと思う。

論

注1、矢沢博、前掲書 一五二〇頁

2、会社の経営が順調である場合に、事業解散がおこなわれることは少いであろう。

3、会計学では貨幣価値一定の公準がある。

4、渡辺進「税務会計総論」三二頁以下

5、山下勝治「会計の引当金、商法の引当金」企業会計一五巻一号一〇頁

## V 諸外国における引当金

### A イギリス

i

十八世紀初頭のイギリスにおいては、株式投機による詐欺が横行し、会社の設立は約百年間にわたって事実上禁止されるといふ事態が発生した。そのために十九世紀のイギリス会社法は、株式会社における債権者保護および株主保護に重点がおかれていた。債権者保護は株主にたいする配当を利益に限定し、資本減損を許さないという方法によって意図され、株主保護の方法は会社経営上の取締役の受託行為にたいし、ある程度の監督と牽制を加えることによって達成された。そしてこの取締役にたいする監督は登記と検査により、また、その牽制は取締役の作製する帳簿および計算書類にたいする監査によっておこなわれた。<sup>註1</sup>

イギリスにおいては、会社法は一八二五年および一八三七年の予備的立法段階を経て、一八四四年に成立したので

あるが、この一八四四年会社法は僅か数ヶ月で改正され、一八四五年に会社条例総括法 (Companies Clauses Consolidation Act) が成立した。この法律は公益事業会社に適用されたのであるが、債権者保護のために資本減損禁止の明文を設けていた(同法二二一条)。そして一般会社に広く適用された一八五五年の有限責任法 (Limited Liability Act) にも同趣旨の規定が設けられた(同法第九条) という。その後配当を利益のみに限定する趣旨の立法が<sup>注2</sup>みられるが、制定法にかんする限りでは、会社計算および監査についての規定はその数が少く、一九〇八年会社法によって、はじめて会社が作製し、かつ、会社登記官に提出すべき年次概要書中に貸借対照表が加えられた(同法二六条三項)。

会社法と会計原則——ここでは Good Accounting practice と解しておく——との関連が生じたのは、さらに遅れて一九二九年会社法においてであった。この一九二九年会社法は会計帳簿の記録(同法一二二条)、取締役の貸借対照表・損益計算書作製義務および株主総会への提出義務(同法一二三条)、貸借対照表記載項目(同法一二四条)、持株会社にかんする規定(同法一二五条ないし一二七条)などを設けていた。この会計帳簿の記録 (Proper Books of Account) の規定は「正規の簿記の原則」を採用したものであり、取締役の貸借対照表・損益計算書作製義務および株主総会への提出義務は「公開性の原則」を規定したものと考えられる。

一九二九年会社法によって、はじめて会社計算規定は会社原則と関連性をもったとは云え、それは完全なものではなかった。一九二九年会社法成立以前においても会社計算については問題が発生していたが、立法的解決をはかるよりは、むしろ会社計算の問題は会社の自治にゆだねる方針をとっていたものと思われる。そして、法的解決は専ら裁判所によってなされており、会社法と会計原則との関係も判例によって処理されていた。しかし、裁判所の判断は必ずしも適切であったとは云えず、会計実践と判決との間に間隙が生ずることも少くなかったようである。もともと判決は、決して裁判所の独断によっておこなわれたのではなく、会計実践の立場は充分尊重されていたと云<sup>注3</sup>われてお

説  
り、むしろ、その間隙発生の原因は当時の会計実践の不統一に基づいていることも少くなかったようである。  
たまたま、この会計実践不統一の欠陥を遺憾なく曝露した事件が発生して問題が表面化した。それは、いわゆるロ  
イヤル・メイル会社 (The Royal Mail Packet Co. Ltd) 事件で、この事件を契機としてインコーポレーテッド

論  
(Incorporated) 会計士協会およびチャータード (Chartered) 会計士協会より「一九二九年会社法」にたいする意見  
書として勧告書が発表されたが、期せずして両協会は共に「引当金」について言及した。

ここでは、両会計士協会による勧告書発表の背景を探ることを意図した。この記述は、中村忠「配当可能利益とは何か」ビジネス  
・レビュー五巻二号一〇七頁以下、および同氏「英国における会社法と会計原則」商経法論叢第十一巻一号一二五頁以下を参照して  
いる。

なお、ロイヤル・メイル会社事件の内容は次のようなものである。

「ロイヤル・メイル会社は一九二一年から二七年までの七年間に、凡そ五〇〇万ポンドの額を特別項目として損益計算書に貸方計上  
して配当財源とした。この特別貸方項目の内容は、納税引当金超過額や、子会社の過去の利益から受取ったボーナスのほか、超過所  
得税返戻金、陳腐化引当金、繰延修繕費引当金などであったが、報告書には、全くその内容が明示されず、単に当期残高 (Balance  
for the year) と表示され、一九二五年には、監査役の提議により「当期残高、但し、関係会社および他会社株式からの配当金、納  
税引当金調整額を含み、船舶の減価償却等を控除したもの」と記載されていた。この表示方法が事実を明示していないとして会社会  
長キルサント卿と監査役モーランドが窃盜罪法 (The Larceny Act 1861) 第八四条により訴追された。

キルサント卿の訴因は一九二六年および二七年の両営業年度における会社の年次報告書にかんして、その記載が不実であることを  
知り乍ら、株主を欺く意思をもって、会社の真実の状態を隠蔽したことであり、モーランドは、キルサント卿の犯罪を補助教唆した  
という理由である。さらにキルサント卿には、同会社が第二次社債を募集するために発行した目論見書について、その重要事項に詐  
りがあることを知りながら、これを発行し、また社債応募者を誘引する意思をもって、会社の真実の状態を隠蔽したことについて訴  
追した。この目論見書発行についてのみキルサント卿は有罪で他は無罪、監査役モーランドは無罪とされた。

本件においては、秘密準備金 (Secret Reserves) の設定が是認されしこと。R. v. Kylsant (1932), K. B. 442, Bateman, Company Accounting, p. p. 31st seq.

注 1、片野一郎訳、リットルトン「会計発達史」四〇一頁以下

- 2、一八五六年株式会社法 (Joint stock Companies Act) の附表 B 第六四条は「配当は会社の営業から生じた利益以外から支払ってはならない」と規定している。
- 3、片野一郎訳、前掲書三一九以下参照

## ii

引当金が両会計士協会公表の報告書にとりあげられ、やがて制定法に明文化される以前に裁判所において争われた幾つかの事件があった。その際に裁判所が示した判断は、その当時、大旨正しいと判断されていた会計学理論を適用していたと云えるようである。しかし、まだ損益法がとられておらず、財産法が計算原理として妥当すると考えられていた。

以下でその幾つかをとりあげてみたいと思う。

裁判所において争われた事件の多くは、利益配当にかんするものであり、当時、裁判所は資本減損禁止の態度をとっていた。したがって、「取締役に詐偽の意思がない場合でも、資本配当は取締役の忠実義務違反行為として、取締役は、その責任を負うべきである」との判決を下している。なお、この事件においては両当事者共に純利益の算定について、会計士に報告を求めている事実がある。この事実は当時、既に会計学理論が重視されていたことを物語っていると思う。(re Oxford Benefit Building and Investment society 35 ch. D. 502, 1886)

貸倒引当金にかんする事件としては「貸借対照表に計上された債権中に、不良債権が含まれていることを知りながら配当した場合に、裁判所はこれを不当として配当金全額の賠償を取締役に命じている」事件もある (Pierroffs Case 21 ch. D. 519, 1882)。また、

保険会社の取締役が、将来発生の可能性がある保険金請求権に応ずるための準備をしないで配当の支払をしたとき、裁判所は「収受した保険料について、将来の危険発生額を見積らずに受領した現金を、そのまま利益配当額に充当しうると考えることは、もっとも散漫な処理である」との判断を示している。(Rances Case 6 ch. App 117, 1870)

減価償却引当金 (Allowance for Depreciation) の設定についても判例がある。しかし、財産法に基づいて認められている点に特色がある。この特色は、減価償却 (Depreciation) は資産の耐用年数間の費用配分とみておらず減損資産の更新手段と解されている。(Dent v. London Tramway Co. 16 ch. D. 244, 1880) (Davidson v. Gilles 16 ch. D. 347, 1879) 「相続財産を後に売却した場合その原価価値を控除して利益を算定するのと同様に、減耗 (Depletion) も利益算定上考慮すべき事実である」と判断している (Knowles v. Mc-Adam 3 Ex. D. 23, 1877)

以上、みられるようにイギリスの裁判所において争われてきた事件は、多くは利益算定ないし利益配当にかんするものであり、配当による資本減損の有無を判断することにかんするものであった。<sup>注</sup>そして裁判所は、引当金の設定自体は認めながらも、損益法に基づいて適正な期間配分のための制度として引当金設定を理解していたのではなかつた。裁判所は全く逆に、財産法に基づき資産の減損額を控除し、減損資産の置換手段として引当金設定を認めていたにすぎず、この点に裁判所が示した判断はその特色をもっていたと云えるようである。

注 片野一郎訳・前掲書三二五頁。

iii

一九三二年四月、インコーポレーテッド会計士協会は、同協会の特別委員会の報告書として会計原則にかんする意見書を公表した。この報告書は一九二九年会社法の計算規定の改正促進を意図しているのであるが、その内容は比較的簡単なもので、特に重要な改正要望事項として次の四点を指摘している。

- (1) 損益勘定は本勘定の属する期間の利益、または損失の真実の残高を表示すべきこと——いわゆる真実性の原則——。
- (2) 損益勘定における借方記入、または貸方記入にして、その性質が異常な項目、または会社の通常の営業取引にたいして営業外的

性質をもつ項目は、前期繰越の積立金（または引当金）にして、積立の必要のなくなったものと共に区別して表示しなければならぬこと——いわゆる区分計算の原則<sup>注2</sup>

(3) 任意積立金 (Free Reserve) は貸借対照表に表示されねばならぬこと。かかる任意積立金公示の必要は会社の計算書類作製日に於いて明確に決定しえない見積損失、または見積費用にたいする引当金にまで拡張すべきではない。しかし、当該会計年度、または他の会計年度にたいする損益を算定するにあたり、このような損失、または費用を考慮に入れることは健全であり、かつ適当である。——これは、いわゆる任意積立金公示の原則ともいべきもので公開性の原則の一つである。

(4) 持株会社が一つ以上の子会社、または孫会社にたいして投資している場合には、親会社の計算書類に子会社、または孫会社に於ける親会社の持分に比例して、これらの子会社、または孫会社の確定した損益の総額を、かかる損益が親会社の損益勘定に併合されないかぎり表示されなければならない。——これは、いわゆる親子会社連絡の原則である。

このように、インコーポレーテッド会計士協会の報告書は会計原則の極めて限られた一部について触れたものにならぬが、一九四八年改正の会社法の計算規定に採り入れられた会計思想の先駆的なものとして歴史的意義をもっている。本報告書は、いわゆるロイヤル・マイル会社事件発生を契機としているために、特に秘密準備金制度に注意を払っており、(3)において任意積立金の公開性について言及している。報告書は秘密準備金設定を制約する意味で、任意積立金の貸借対照表表示を要求しているものと考えられる。しかも、見積損失または見積費用にたいする引当金設定を考慮することは健全かつ適当であるとし、引当金設定の妥当性を主張している点は注目すべきである。

インコーポレーテッド会計士協会特別委員会の公表したこの報告書のほかに、一九四八年会社法の計算規定に影響を与えたものに、チャータード会計士協会の勧告書がある。チャータード会計士協会は一九四二年に租税および財務関係委員会 (Taxation and Financial Relations Committee) を設け、同協会の会員に最善の実務についての指針を与えることを目的として数多くの勧告書を公表したが、<sup>注3</sup>一九四三年に公表した第六勧告が積立金と引当金を扱っている。その内容は次のようなものである。<sup>注4</sup>

第六勧告、リザーブとプロヴィジョン (Reserve and Provision) 「貸借対照表によって公開される会社の財政状態に関する真実の認識、(a) は明示されないリザーブの程度や、(b) 会社の財政状態を強固にし、または予想しえない偶発損失を填補するために留保されたフリー・リザーブ、(c) 正常的には配当として分配可能とはみなされないキャピタル・リザーブ、あるいは他のリザーブ、(d) 予想される偶発損失に対する引当金および、(e) 正常または見積必要額をこえる「資産価値減少に対する引当金の間になされた不十分の区別、のような情報の欠如により、困難あるいは不可能にさえなるであろう。

「リザーブ」と「プロヴィジョン」という用語は、一般に代替語と解されている。だがもし、「リザーブ」という語がフリー・リザーブのみ用いられ、また「プロヴィジョン」という語を特定の必要のために引当てられた金額を意味することに限定するならば、会計報告書は、より明瞭に理解されるであろう。

もし、それらの金額が明示されないならば、それらをフリー・リザーブの性質を有する明示されない諸勘定に振替え、または明示されない諸勘定から振替えたりすることによって、あるいは異常なプロヴィジョンに課したり、もはや必要でなくなったプロヴィジョンを取崩すことによって、利益の趨勢は不明確にされるであろう。

そこで次のように勧告する。

(1) リザーブのうち、自由なりザーブと特定目的のための引当金の性質をもつリザーブとの間には、次のような区別がなされるべきである。後者はむしろ「プロヴィジョン」と記述されるべきである。

(a) 「リザーブ」という語は、貸借対照表日において存在することが知られているいかなる負債、偶発損失、買付契約、または資産価値減少のためにも使用を予定されていないところの利益、および、その他の剰余金から留保された額を意味するのに用いられるべきである。<sup>34</sup>

(b) 「プロヴィジョン」という語は、

(i) その額が綿密に見積られる特定目的、および

(ii) 貸借対照表日において存在する特定買付契約、予想しうる偶発損失、および、資産価値減少で、その額が相当な正確さをもって決定しえないもの。

に用いるために利益、またはその他の剰余金から留保された額を意味するのみに用いられるべきである。

(2) 右の(1)(a)に定義されているときリザーブは、貸借対照表に明示されるべきである。「リザーブ・ファンド」という語は、リザーブが特に換金が容易で、かつ、特定された資産によって示される場合にのみ用いられるべきである。

二、または、それ以上のリザーブが、企業における一般的利用のために用いられうる分配可能利益の留保額であり、しかも、そのいづれもが法律的要求にもとづいて、あるいは何らかの義務、または、政策にしたがって作られたものでない場合には、かかるリザーブをいくつかの科目に細分することは不要である。しかしながら正常的には配当として分配可能とみなされないキャピタル・リザーブおよびその他のリザーブは、利益性のないリザーブから区別されるべきである。後者のグループは利益の末分配残高、または逆に損益勘定のマイナス残高を含む。

(3) 一般原則として、右の (1) (b) (ii) に規定されたような「プロヴィジョン」は貸借対照表上、一または二以上の適当な科目のもとに明示されねばならない。あるプロヴィジョンの額を公用することが、明らかに会社の利益を害するような事情のもとにおいてのみ、それは他の科目——たとえば「支払勘定」——に含められるべきである。その場合には、かかる科目に「プロヴィジョン」が含まれている旨の説明が付されなければならない。

実施可能な場合には、貸借対照表日に存在する固定資産は取得原価で示さるべきであり、減価償却および価値減少に対する引当金は、独立に固定資産からの控除額として示さなければならない。

(4) プロヴィジョンのうち、その公開が会社の利益を害するものについては、右の(3)に規定したところによるが、そのほかにリザーブおよびプロヴィジョンが新たに設定され、また増加した場合には、もし、その額が重要であれば、その金額、および、それらが新設、または増加された財源が会計報告書に公開されなければならない。すべての場合において、リザーブおよび余分になったことが明らかとなったプロヴィジョンの取崩し使用は会計報告書に明示されなければならない。

なお、この第六勧告は、第四、第五、第六および第八勧告を総括改訂した第十八勧告「貸借対照表および損益計算書の表示（一九五八年十一月公表）」によって一部変更された。すなわち、第六勧告において「その他のリザーブ」という名称でキャピタル・リザーブと同位置におかれたものが第十八勧告において、キャピタル・リザーブと明確に表現された。その内容は次のようである。

パラグラフ(8) 「キャピタル・リザーブ」という表現は、法律の条文、または、会社の基本定款、ないし通常定款、あるいはその他の法律的理由により、損益勘定を通じて自由に分配することのできないリザーブを指すのに用いられるべきである。



パラグラフ(9)「キャピタル・リザーヴ」という表現は、また法律的には配当可能であるが、貸借対照表日において、取締役により分配可能とみなされないところの、その他のリザーヴにも用いてよい。ある貸借対照表においては、キャピタル・リザーヴとして示された、そのようなリザーヴは、事情の変動により、次の貸借対照表にはレヴェニュー・リザーヴ (Revenue reserve) として示されても何ら差支えない」

この第十八勧告においては、資本積立金 (Capital reserve) と利益積立金 (Revenue reserve) との区別は源泉による区別だけではなく、源泉的には利益の留保であつても取締役の意思によつて資本積立金となしうるのであるが、このような理解は余りにも実践的であり、会計理論からは、その妥当性は認められない。このような実践性の重視こそ、イギリスの会計原則の特殊性であると云えるようである。<sup>注5)</sup>

注1、原文が入手できなかったので黒沢清「続・イギリスの会計原則」会計第六一巻第三号一頁以下に基づいて記述した。

2、これが、当期業績主義にしたがったものか、包括主義にしたがったのかは明瞭ではないが、包括主義の形式をとりながらも、当期業績主義の要請にも応じうる点に注意する必要があると思う。わが国の株式会社の貸借対照表および損益計算書にかんする規則第三七条参照、結果として同趣旨のものとなると考えられる。

3、チャータード会計士協会の勧告書 (Recommendations on Accounting principles by The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) については、中村忠「米英における会計原則の新動向」企業会計十三巻五号二六頁参照。

4、F. H. Jones, Guide to Company Balance Sheets and Profit and Loss Accounts p. 182.

5、Palmer's Company Law p. 606.

6、黒沢教授は「イギリスの会計原則は、要するに数百年來のイギリスの伝統の表現以外の何ものでもなく、ごくありふれた教科書の常識の権列以上に出ていない」と指摘し、イギリス会計原則を「格別新しいものがない代りに、実務の裏付けによる確固たる地盤の上に立つという強味があること」「会計原則勧告書に会計常識を表示すること自体、それ自身社会的に意味がある」と述べている。黒沢清「近代会计学」二五三頁、二六一頁

一九二九年会社法が制定されて以後のイギリスにおいては、持株会社制度が盛に利用されるとともに、いわゆる経営と所有との分離がかなり顕著にみられるようになり、会社法の改正が望まれるようになった。このため一九四三年九月商務院総裁 (President of the Board of Trade) は、コーエン判事 (Justice Cohen) を委員長とし一三名の委員よりなる会社法改正委員会を任命した。コーエン委員会は、四七回にわたる委員会議を経て、一九四五年六月に報告書 (Report of the Committee on Company Law Amend) を提出した。

コーエン委員会の基本的態度は、「会社の経営内容の公開」および「株主による会社経営にたいする抑制」という二点に特色をもっており、報告書のパラグラフ5において次のように述べている。

「会社法は、変転する諸条件に適應するように時に応じて改正されてきた。しかし、これに少しでも弾力性をもたせようとする限り濫用の機会も必然的に存在する。かかる機会を減少せしめ、また覚醒しつつある社会意識に適合しめる方法は、会社の諸活動にかんする情報の実施可能なかぎり、完全な公開であると我々は考える。(中略)

我々は、また、株主たちが、彼らの会社の経営にたいして、より効果的な一般的統制をおこなうため手段を発見するように努めた。その結果はイギリスの会社が既に得ている高い信用と名声とを一層強めることであるであろうと我々は信じている。後略」

そして会社計算規定については損益法を大巾にとりいれているというより、むしろ基本的には、損益法に立脚していると言えようである。

引 当 金 (I)

会計 (Accounts) にかんしては、コーエン委員会は、まず「我々の意見によれば損益計算書は貸借対照表よりも重要ではないとしても、貸借対照表と同程度に重要である。なぜならば、利益の趨勢は会社の繁栄度を示す最善の指標であり

資産の価値は継続事業としての企業の維持に大きく依存しているからである。」との見解を明らかにし、継続事業を前提とすること、そして損益計算書重点主義に迄高められていないにしても、損益計算書の意義を高く評価している。

コーエン委員会は「貸借対照表は歴史的な記録であり、原則として一定日における企業の正味資産、または諸資産の現在の実現価値を示すものでない」ことを指摘し、「事業解散を前提とする資産の評価」の意義を完全に否定する。そして一九二九年会社法一二四条が「固定資産の価値が、いかにして計上されたかを記載すべし」と規定しているのを取りあげ「貸借対照表は、その作製日における固定資産の実現価値を与えようとするものではないから『価値』という語は不適當である」との見解を明らかにしている。この見解はコーエン委員会が固定資産の評価の意義を否定し、取得原価をもって計上し、費用配分するという損益法に立脚していることを示している。したがって取得原価から償却費累計額を控除する形式をとるべきであると主張し、それが困難な場合にのみ評価額により計上すべきであるとしている。しかし公益事業においては、更新引当金を設定する方法、または資産の取替費を直接収益に賦課して最初の固定資産価値を永久に維持する取替法を認め、その理由として「公益事業は実務の慣行や、この種事業の大部分が直接会社法によって規制されないことを考慮する」ことを指摘している。また秘密準備金 (Undisclosed Reserve) については、「この積立金の存在によって、資産が過小表示されるか、または負債の過大表示となるので、貸借対照表は会社の財政状態にかんする真実の姿を表示しない。また後に会社の営業不振のとき流用されて株主を誤解せしめるから、銀行割引会社および保証会社以外には許さるべきでない」と主張している。

さらに損益計算書については「法は損益計算書が、当該事業年度における経営成績の公正な表示を与えることを保障するために損益計算書の内容にかんする最小限の要件を規定すべきである。(中略) 損益計算書は認められた会計

原則に継続的にしたがって作製されねばならない。」として、コーエン委員会がとる損益法は、会計原則を基礎としていることを明らかにしている。そして、コーエン委員会は会計原則を採用すべきことを、次のような勧告のなかで明示している。

勧告 (Report 98頁以上)

I、「法」二四條項を改正して、貸借対照表が会社の財政状態にかんする真実かつ公正な概観を与えるべきである旨規定するよう勧告し、真实性の原則公開性の原則を採用すべきこと」を要請している。さらに「この目的のためには会社の資本積立金、引当金、負債および資産を会社の營業に適當する項目のもとに分類すべきこと、固定資産、流動資産のそれぞれの価額を区別すべきことを規定すべきである。」と勧告し、区分計算の原則の採用を要請している。そして右に述べた真实性の原則、公開性の原則、区分計算の原則に反しない限りにおいて、会社の貸借対照表は本法の他の条項に含まれている諸要件に加えて、次の諸規定にしたがわなければならないと勧告している。——以下において引当金、ないしは、それに類似するのみをとりあげる——。

(1) 価額を明確に知りうる場合には、(a)貸借対照表日に存在する各項目毎の固定資産原価と、(b)その減価償却引当金累計額とを別個に表示し、その差額を資産の欄に記載しなければならない。

(2) 従属会社にたいする投資の表示方法についての勧告なので省略。

(3) 次の価額は別個に表示されねばならない。

- (a) 省略、(b) 株式プレミアム総額、ただし、適法に使用されているものは除く。(c) 資本積立金の総額 (その額が重要な場合にかぎる)。(d) その他の積立金の総額 (その額が重要な場合にかぎる)。(e) 資産の減損引当金以外の引当金総額 (その額が重要な場合にかぎる)。(f) gとも省略。

——ここでは重要性の原則 (c)、(d)、(e) について) がとられていることに注目する必要がある。

(4) 一營業年度中に資本積立金、その他の積立金、または引当金に重要な変動を生じた場合にはその総額と財源、または使途を貸借対照表に表示すること。ただし、損益計算書、もしくはその附属書類に表示されている場合には除かれる。

(5) 次の事項は貸借対照表に注記するか、または、貸借対照表附属の書類、もしくは報告書に記載されねばならない。

(a)流動資産にかんするものなので省略、(b)ボンドへの換算基準にかんするものなので省略、(c)貸借対照表に引当金を設定していない偶発債務で重要なものは、その一般的性質および算定可能な場合はその価額。他人の債務にたいし会社の財産を担保に付しているときはそれにかんする詳細事項とその価額。(注)ここでは、いわゆる負債性引当金が、その発生の蓋然性が高い場合に設定されるべきであることを示唆していると考えられる。——(d)種類株式についての勧告なので省略、(e)選択株式にかんする勧告なので省略、(f)その価額が重要で、かつ貸借対照表に引当てられていない場合における資本的支出契約の価額、または見積価額。——ここでは資本的支出にたいする引当金設定が示唆されており、将来の損失にたいしてではなく、将来費用化する支出について契約価額、または見積価額の計上が予定されていると考えられる。(g)連合王国所得税引当金設定基準。(h)持株会社にかんするものであるから省略、(i)前年度貸借対照表にかんするものであるから省略。

II のれん、特許権、商標権にかんするものであるから省略。

損益計算書についても真実度の原則、および公開性(明瞭性の原則)にしたがうよう勧告している。

III 条文中に、損益計算書は当該年度の利益にかんする真実、かつ公正な表示を与えなければならず、会社の営業に無関係、ないし非経常的取引、または例外的性質の取引に含まれている重要な諸点を明示すべき旨の規定をつけ加えるべきである。

——これは当期業績主義の採用を要請していると理解できよう——

さらに重要性の原則についても言及し「当該期間に損益計算書の全体、または一部の項目の計算基準に重要な変更がおこなわれた場合には、変更の事実とその効果とを注記することによって、注意を喚起しなければならない旨を規定すべきである」と勧告している。そして真実性の原則、公開性(明瞭性)の原則、重要性の原則に反しないかぎり損益計算書は次の情報を含んでいなければならないと主張している。

——以下において引当金ないしこれに類似するもののみをとりあげる。

(i) 左記の (ii) ないし (xiv) に列挙する諸項目を加減する以前の——しかし、会社が適當と考えるときは、これに従属会社からの収益を加え、または従属会社損失引当金を控除した後の——損益額。

(ii) 固定資産の減価償却引当金。ただし、引当金が減価償却費計上以外の方法により設定されている場合には、その引当金設定方法、引当金が全く設定されていない場合は、その旨を記載しなければならない。——ここでは損益法に基づき費用配分としての減価償却引当金計上を基本としながらも、それ以外の引当金設定法や引当金が全く設定されない場合をも是認しており、財産法から脱脚していないことに注意する必要がある。

(iii) 社債などの利息にかんする規定なので省略。

(iv) 利益にたいして課せられる連合王国租税額。実施可能な場合には、これを(a)所得税と(b)国防分担金、超過所得税、または利益にたいして課せられるその他の租税に細分すること。いづれにせよ、連合王国所得税引当金の基準が明示されなければならない。

(v) (a)株式資本および(b)借入資本を償還するための引当額。

(vi) 積立金に留保された総額(ただし重要な場合に限る)。

(vii) 引当金として留保された総額(ただし重要な場合に限る)。

(viii) 従属会社の収益からその損失引当金を控除した額。ただし、(i)に含まれる場合を除く。

(ix) (x) は投資からの収益にかんするものであるから省略。

(xi) 積立金の戻し総額(ただし、その額が重要な場合に限る)。

(xii) 負債性引当金の戻し総額(ただし、その額が重要な場合に限る)。

——ここでは重要性の原則が主張されており、積立金、引当金の設定およびその取崩しが重要な場合に限定されている。コーエン委員会は、消極的に損益法をとりいられているに過ぎない点に注意すべきであろう。

(xiv) 配当額にかんする事項なので省略。

(xv)、(xvi)、(xvii) 取締役報酬にかんする事項なので省略。(xviii) 前年度の対応数字にかんするものなので省略。

以上でコーエン報告書の計算規定——特に引当金を中心として——に、かんする諸勧告の概要を抽出したのである

が、全体としてコーエン報告書は会計原則を忠実に受けいれることを基本的態度としていっていると云えるのであるが、しかし、必ずしも満足すべきものではないようである。たとえば重要性の原則を積立金・引当金の設定およびその取崩しに適用している事実については、保守主義会計の見地から妥当性をもっているとの理解も可能であろうが、むしろまだまだ損益法に徹し切れないでいるコーエン委員会のもつ消極性を表現したものであると判断すべきであると思ふ。

「我々の意見によれば、損益計算書は貸借対照表より重要ではないにしても、貸借対照表と同程度に重要である。」というコーエン委員会の基本的態度は、まだまだ財産法的思考を拭底し切れないことを明示しており、損益計算書を中心とし、貸借対照表を未消費の資産——それらは、やがて費用化するものであるが——の繰延表であるとみる損益法的思考に達するには、まだかなりの距離があることを示していると思われる。

## v

コーエン報告書における引当金を考察するに当って、まづ引当金と積立金という用語が区別して使用されている点に注意を払う必要がある。

コーエン報告書では、引当金は「特定の債務、偶発損失、買付契約のために利益、または他の剰余金から留保した価額」と定義されている。他方積立金は「資本積立金」と「その他の積立金」とに区分され、資本積立金は「貸借対照表日に存在することが既に知られている資産価値の減少のために、あるいは特定債務、偶発損失、買付契約のために使用が予定されて、原初的に設定されたものであらうと、なからうと、そのような目的のために留保されたもので

なく、損益計算、あるいは収支計算によって配当可能利益とされない価額である」と定義されている。さらに「その他の積立金」は「貸借対照表日において、存在が知られているところの資産減少のために、あるいは負債、偶発損失、買付契約のために使用を予定されていない利益、および他の剰余金から留保した価額」と定義されている。

コーエン報告書では、まづ資本積立金は配当可能利益たりえない旨明示し、配当可能利益を利益金のみに限定し、資本取引に基づく積立金の配当可能性を否定している点に注目すべきである。また「その他の積立金」は、いわば引当金以外の「利益および剰余金の留保額」となっており、「引当金」も利益および他の剰余金の留保額である点で、「引当金」と「その他の剰余金」とは共通性をもっている。しかし「引当金」が貸借対照表日において知られている特定債務・偶発債務・買付契約に対応している利益留保額、ないし剰余金留保額であるのに反し、「その他の積立金」は貸借対照表日には知られていない特定債務・偶発損失・買付契約である点に両者は差異をもっている。

(注) 利益の留保額の意味は利益算定前に既に引当金、または積立金として貸借対照表に計上され、利益算定の際それらの額が資産の額から控除されるということであり、また、その対応額が損益計算書に費用、または損失として計上され、収益より控除して利益算定をするということであり、利益処分として留保するということを意味しているのではない。

引 当 金 (I)

このコーエン委員会の「引当金」と「積立金」とを区分すべき旨の勧告は、一九四八年会社法に受けいれられ、同法第八スケジュール第四条一項は「積立金・引当金・負債および固定資産ならびに流動資産は、会社の営業上適当な項目に分類されねばならぬ旨規定されている。これは、いわゆる公開性(明瞭性)の原則を規定したものと解されるが、ここでも重要性の原則が適用されている。すなわち同条但書は「(a)ある種の価額が重要でない場合には、他の種の項目と同じ項目のもとで分類しても差支えないこと。(b)ある種の資産が他の種類の資産から分離しえない場合には



これらの資産は同一項目に包含しても差支えない」と規定している。ここでいう重要性の原則は引当金・積立金・負債・固定資産・流動資産の項目の分類表示についてであり、「ある勘定科目の価額が重要と思われない程度である場合には、その勘定科目設定自体を積極的に否定すること」を内容としているのではない。また「重要」という用語の概念内容の定義づけは困難な問題であるが、個々の事例に依じて、それぞれの会計処理の判断にまかせるより方法がないであらう。

一九四八年会社法第八スケジュールは、さらに第六条において「資本積立金・利益積立金・引当金は別個の項目のもとに表示させるべきである」と規定し、その概念内容を第二七条において明らかにしている。すなわち同条は「引当金は固定資産の減価償却、更新、評価損のために償却、あるいは留保した価額、あるいは発生額は確認しえないが、既に知られたる債務に備えた価額をいう」と規定している。これにたいし「積立金は引当金以外のもの」という程度の消極的な定義づけしかしておらず、「資本積立金」は損益計算に基づき「配当可能利益」を含まないこと、そして「利益積立金は資本積立金以外の積立金をいう」と定義している。

ここでみられる引当金、資本積立金、その他の積立金はコーエン委員会の勧告をそのまま受け入れており、ただ利益積立金の意義を明らかにしている点に特色をもっている。しかし、それとても資本積立金以外のものを利益積立金とするという消極的態度をとっているにすぎない。この消極性は引当金および積立金の差異の説明にもみられる。すなわち第八スケジュール第二七条は、まづ引当金の概念を定義づけついで「引当金以外の留保額を積立金」とし、ついで積立金を資本積立金と利益積立金とに区分している。そして資本積立金の配当可能性を否定し「資本積立金以外のものを利益積立金という」と定義づけているに過ぎない。結局、引当金と積立金との区別は積極的には明らかにされていないのである。ガウワー(Gower)は、その本質的な差異を、引当金はその正確なる金額が正確に決定しえない

既知の負債の弁済に充当するために設定された価額であるとし、これに反し、積立金は知られざる不測の状態の支払に充当するため留保された金額であるとみている。<sup>注1</sup> またパーマー (Palmer) は積立金の概念内容は会計実践の指針たべく提示された定義が法律家にも、また妥当すると主張し、チャータード会計士協会勧告書VIパラグラフ43を引用している。<sup>注2</sup>

(注) チャータード会計士協会勧告書パラグラフ43は、「リザーヴという語は、貸借対照表において存在することが知られている。いかなる負債・偶発損失・買付契約、または資産価値減少のためにも使用を予定されていないところの利益およびその他の剰余金から留保された価額をいう。」と云っている。

このような引当金・積立金の概念内容の差異の不明確な問題を残しており、ジェンキンス報告書においてもこの問題が指摘されている。

注1' Gower, *Modern Company Act*, 2nd ed. 1957, p. 433.

2' Palmer's *Company Act*, 20th ed. 1959, p. 606.

#### iv

引 当 金 (I)

一九四八年会社法は、第一四七条において会計帳簿にかんする規定を設け、(i) 会社の金銭の収入と支出の総額、(ii) 売上高と仕入高、(iii) 資産と負債とを記載しなければならぬ旨規定し、いわゆる正規の簿記の原則の採用を明らかにした。そして第一四八条において貸借対照表および損益計算書にかんする作製の原則を規定し、第一四九条において貸借対照表および損益計算書は、真実かつ公正の概観 (True and Fair View) を与えるものでなければなら

ぬ旨規定し、真实性の原則をとり入れている。さらに第一五〇条において持株会社は子会社にたいする持株が50%を超える場合、その他法定の条件をみたす場合には、親子会社の貸借対照表および損益計算書は連結しなければならぬ旨規定し連結の原則にしたがうべき旨を明らかにしている。しかし、一般に一九四八年会社法はコーエン報告書に基づき、一般に認められた会計原則をとり入れているのであるが、必ずしも満足すべきものではなく、資本取引と損益取引との区別の原則や資産評価の原則を看過しており、そのほかにも脱洩している原則が少くない。しかも第八スケジュールの規定するところは、いわば計算書類の表示方法にかんするものであり、個々の問題は会計原則ないし会計学理論にゆだねるという態度をとっていた。

このようにイギリスの会社法は会計原則を尊重しながらも、会計原則を明文化していない点で問題が多く残されている。さらに加えて一九四八年以来経済的変動は著しく、会社の計算規定についてもその問題点を「一般に認められた会計原則」にゆだねる態度より、さらに進んで明文をもって会社の計算規定において問題処理の一般的基準を示すことが望まれるようになった。そこで一九五九年商務院総裁はジェンキンス (Jenkins) を委員長とし一三名を委員として任命し、会社法改正委員会を構成させ、会社法改正について意見書を提出するよう要請した。この要請に応じてジェンキンスは一九六二年五月、いわゆるジェンキンス報告書を提出した。

減価償却引当金については、ジェンキンス委員会は普通の有形固定資産の減価償却と鉱山などの消耗資産の償却とに分けて考察し、有形固定資産については減価償却引当金制度を明文化すべきであり、消耗資産は任意とすべしとの見解を明らかにしている。また、秘密積立金には、一九四八年会社法改正前においても、事実上認められていたが、コーエン報告書は、この慣行は不健全なものであるとして反対の見解を明らかにした。一九四八年会社法も通常の会社が秘密準備金を設定することを原則として禁止したが、銀行および保険会社などは例外として認めてきた。その

後、この例外は船会社にも適用されたが、ジエンキンス報告書は、この除外例は銀行および割引業者には継続すべきであるが、保険会社、船会社にもまた認めるべきであるとの見解を表明した。

さらに引当金積立金についても言及し、次のような意見を述べている。

「資本積立金を、適法に配当しえない積立金にのみ限定している点には共感をもっているが、しかし満足すべきものとは考えていない。我々は資本積立金と利益積立金との区別は廃止されるべきであり、真実表示のために妥当するように、事情に適應する項目のもとに積立金を分類することを取締役および監査人にまかせるべきである。また、引当金の定義も明確にすべきであるが、第八スケジュール第二七条の引当金の定義は一般に満足すべきであり、時の流れにしたがい変化する会計実践に依存して引当金の定義を変化させるべきであるとは我々は考えていない」。

このような見解を明らかにし、ジエンキンス報告書は一九四八年会社法第八スケジュール第二七条の引当金の定義を支持している。<sup>註</sup>

注 Report of the Company Law Committee, Paras. 372. 一九六七年株式法改正については別稿で検討したいと思う。

## vii

つぎに税法上の引当金について概観する。

イギリスにおいては、所得税法が租税制度の中心をなしており、分類課税主義および源泉課税主義を採用している点および法人を独立の納税主体とみない点で、諸外国における税法にみられない特色をもっている。しかし所得分類主義 (Schedule System) は崩壊のきざしがみえてきており、次第に個別的収益課税方式から所得の統一的把握へと

移行していく現象がみられるようになってきているという。<sup>注1</sup>

所得の区分についても変動があったが現行の所得区分は次のようになっていた。<sup>注2</sup>

法定所得 (Statutory Revenue)

- (i) A 種所得 (Schedule A) —— 土地、家屋などの不動産の所有 (Ownership) より生ずる所得。
- (ii) B 種所得 (Schedule B) —— 土地の占有 (Occupation) より生ずる所得。ただし農耕よりの所得を除く。
- (iii) C 種所得 (Schedule C) —— 国債および外債の利子所得。
- (iv) D 種所得 (Schedule D) —— 商工業所得およびその他の所得。これは所得の種類により (1) 商工業所得 (2) 自由職業所得 (3) 源泉で課税されない利子所得など六種に分類される。
- (v) E 種所得 (Schedule E) —— 非独立的労働より生ずる所得。すなわち勤労所得。この所得は源泉徴収の対象となる。

注1、宮崎知雄、最近における英国の事業所得課税について、税法学二六号一三頁

2、英国の税制度については、加藤清「各国租税制度摘要」一一三頁以下に詳細な紹介がある。

引当金が問題となるのはD種所得のうち、商工業所得 (Case I Trades and businesses) においてである。ここである商工業所得には、農業所得・個人商人の事業所得・組合所得・法人所得が包含されている。法人にたいする租税は配当分配前の利益にたいして課せられるのであるが、配当分配時に、租税は源泉徴収され控除される。ここでは、法人は実質的な担税者ではなく、単なる源泉徴収義務者にすぎず、理論的には法人擬制説がとられている。

商工業所得については、まづ税法上の所得の概念内容を明確にする必要があるが、これは極めて困難な問題であり、法人の所得算定については問題点が多い。

ドイツにおいては、商法上要求されるいわゆる商事貸借対照表を基礎として調整した税務貸借対照表にもとづいて所得計算がおこなわれているが、イギリスにおいても、商事貸借対照表を基礎として作製された税務貸借対照表に

よって所得の計算がおこなわれる。しかし実務上は貸借対照表による計算は殆んどおこなわれず、多くは税務損益計算書——調整損益計算書 (Adjusted Profit and Loss Account) による算定がおこなわれている。

引当金が問題になるのは、課税所得算定に当り、総所得よりの控除項目として認めうるか否かに関してであるが、引当金の設定は、一般的な形態では認められていない。所得税法上にも概括的規定はなく、個別的にその設定が認められるにすぎず、しかも歳入委員会の承認を要件としているものもある。引当金に関連する項目を抜きすると次のようになる。

貸倒引当金 (Provision for doubtful debt)<sup>注1</sup> 所得税法一三七条は、「課税さるべき利益 (Profit) または利得 (Gains) の金額の算定に当り、債権の控除は許さない」旨規定している (一項一号)。しかし、但書において貸倒債権 (Bad debt) であることを委員会に立証したものの、または個別的に貸倒であることを推定された範囲の不良債権 (Doubtful debt) の控除を認めている。判例上も貸倒引当金の設定は認められているが、取立不能となる蓋然性が極めて高い債権に限定されており、債権全体の価額の何%という方法で設ける一般的な貸倒引当金の設定は否定されている。ここでは、減損控除としての貸倒損失の控除を認めているのであり、見積計上として貸倒引当金を把握しているのではない。

売掛金のうち貸倒となり、取立不能となったものは貸倒金として控除が認められる。また不良債権にかんする貸倒引当金であつて個々の債権に関しており、かつ各々の債権について貸倒となることが予想される範囲において設けられたものは、同じく控除として扱われる (Anderson & Halstead v. Birrell, 1931, 16 T. C. 200; 10 A. T. C. 270)。また貸倒として処理した債権が回収された場合および貸倒引当金が不必要となった場合には回収時の損益計算において益金に戻入れる (Bisrow v. William Dickinson & Co. 1946, 27 T. C. 157; 25 A. T. C. 43)。控除が認められるためには、当該債権が営業にかんするものであることが必要で、たとえは醸造会社が営業行為として貸付けた金銭債権に貸倒金の控除を認めている (Reid's Brewery Co., v. Male, 1891, 3 T. C. 279)。

(ii) 退職給与引当金 (Superannuation Funds)<sup>注2</sup>

イギリス国内 (United Kingdom) において営まれている事業 (Trades and Undertaking) に就労している従業員にたいする退職手当のための引当金を、取消しえない信託 (Irrevocable Trust) により設定している場合で、歳入委員会承認があると、その剰出金は控除が認められる。歳入委員会の承認をうるためには、

- (a) 定年に達した従業員、または定年前において労働不能者となった従業員のため、および
- (b) (i) の従業員の死亡により未亡人となった妻、子その他被扶養者のための年金支払の準備金であること。
- (c) 雇傭者が剰出すること。
- (d) 退職給与引当金の設定を雇傭者、被傭者が共に承認していること。

以上の要件をみたす必要がある。毎年の定期的な剰出金以上の特別の剰出金および歳入委員会の承認をえていない剰出金についても納税者と歳入委員会との協議により、控除が認められる場合がある。

(iii) 特許権 (Patent)<sup>注3</sup> 課税対象となる事業の目的のために特許権を取得した場合、あるいは特許権により利得した所得にたいし課税される場合には、特許権取得のために負担した資本的支出の償却が認められる。原則として一七年間(ただし、それより短期のものは権利の耐用年数により) 毎年均等額の償却が認められる。特許権が、通常の耐用年数終了前に売却、または無効となった場合には、未償却残高があると差額償却が認められ、売却価額が未償却残高を超過すると、その差額は繰戻されねばならない。(Finance Act, 1952, Sect. 23)

(iv) 修繕引当金 (Repairs Allowance)<sup>注4</sup>

工場、機械、器具などの修繕費は、資本的支出として控除項目となるが、その損傷が通常発生する程度であることが必要である。したがって最初から相当の修理を要する状態で資産を取得し、それを運転状態におくためになした最

初の支出は控除できない (Law Shipping Co. Ltd, v. C. I. R. 1923, 12 T. C. 621, 3 A. T. C. 110)。業務上発生した損傷の修繕費のみが資本的支出として控除が認められるにすぎない。たとえば戦斗行為による損傷の修理に要した費用の控除は認められなく (C. I. R. v. Granite City Steamship Co. 1927, 13 T. C. 1; 6 A. T. C. 678)。模様替もしくは変更 (Alterations) は、それがある程度の修繕を伴っている場合には、歳入委員会は通常その割合に応じて控除を許している。

修繕費の控除は実際の支出額に限られ、見積計上は認められない。ここでは減損額控除としての修繕費の計上が許されているのであって、期間費用配分的思考に基づく修繕引当金の設定が認められているのではない。

(v) 科学調査費 (Scientific research expenditure) <sup>注9</sup> 事業に関する調査研究のために、公認の調査機関、大学などに支払った費用は控除が認められ、五年にわたって償却できる。

(vi) 減価償却引当金 (Depreciation) <sup>注9</sup>

イギリスの所得税法において減価償却制度が採用されたのは一九一八年であり、製造工業の工場建物について「特に法令に定めあるもののほか、減耗、陳腐化、時間の経過などにもとづく資本の消耗、または消費は課税目的の計算上費用に含ませてならない」と規定したのが最初であった。ここでは減価償却は、depreciation of wear and tear と呼ばれており、減損額の控除として理解されているにすぎなかった。その後一九四五年に、所得税法が大巾に改正され、毎年の減価償却のほか取替償却、差額償却および戻入、投資控除償却制度が採用された。

## 引 当 金 (I)

イギリスの税法は、営業取引以外の取引には課税しないのが原則であり、たとえば資本的資産 (Capital assets) の売却などによって実現された収入は、当該売却が事業経営上の行為としてなされない限り課税所得とはならない。したがって、資本的資産にたいする減価償却も、税法上特に認められる場合にのみ控除が許されるにすぎず、損益勘定



に借記されている減価償却は控除否認項目となっている。

産業用建物、工場、機銃、石油などの資産については課税上特定の控除が認められているが、この法定資本控除 (capital allowance) も、調整利益の算出に当っては認められないのであって、調整利益算出後第一種 (Schedule D.

Case I. Trades and Businesses) の賦課をなすに当って控除されるにすぎない。

(i) 毎年の減価償却 (Annual allowance for wear and tear) には、初年度償却 (Initial allowance) と平年度償却 (Annual allowance) とがある。初年度償却は産業用建物、機械装置、新船舶、自動車および中古施設、中古船舶にも認められており、償却率を高率にするものである。また平年度償却は、産業用建物、機械装置について毎年定額法による償却をおこなう方法で、たとえば産業用建物についての平年度償却は原則として2%であるが、平年度償却額の算出にあたって初年度償却を考慮する必要はなく、両償却が併用できる点に、イギリス税法における減価償却制度は特色をもっている。

初年度償却を認める趣旨をいかに理解すべきかが問題となるが、機械、器具、工場施設などは、一度設備されると売却価値が大巾に低下するために、財産法のものとは所得は縮小する。それで損益法を折衷して、初年度に多額の償却を認めたものと理解する可能性もある。しかし初年度償却が認められる資産は通常売却を予定しているとは考えられないから、償却による投資回収の迅速性、内部留保額の増大をはかり、実業界の要望にこたえたと理解すべきであろう。

(ii) 差額償却および償却戻入 (Balancing allowance and Balancing charge)

資産を廃棄または売却処分する際、当該資産の未償却残高より売価が低いとき、その差額を償却し、逆に超過償却となるときは、超過額を繰戻す。この差額償却または戻入は、当該資産の取得原価以上の償却を否定する制度で、資

産の廃棄および売却を損益取引と理解せず、あくまでも減価償却の問題として処理する点に特色がある。

(iii) 取替償却 (Renewal allowance)

特定の場合に毎年の減価償却の代りに取替償却が認められ、構築物、附属設備、特に小工具備品に用いられている。原価が僅少な資産は、事業年度の総利益より一括して取替費として控除する方法が合理性をもっと考えられているのであろう。

(iv) 投資控除償却 (Investment allowance) この制度は一九五四年に、はじめて採用された。(Finance Act, 1954, Sect. 16) 一時中絶せられ (Finance Act, 1956, Sect. 15)。一九五九年に再び採用された (Finance Act, 1959, Sect. 21)。投資控除償却には初年度償却の併用が認められているが、初年度償却や平年度償却が会計帳簿記録に計上されるのに反し、投資控除償却制度は、帳簿記録とは絶縁されており、あくまで課税所得縮減の方法としておこなわれる点に差異がある。結局投資控除償却制度により取得原価を超過する償却が認められているが、これは、内部留保金の増大、企業の競争力の育成をはかる政策的意図に基づいて採用されているのである。

注1' K. S. Carmichael, op. cit, pp. 119, 122 et seq. H. A. R. J. Willson and K. S. Carmichael, op. cit, p. 64. Leigh Meller,

op. cit, p. 40.

富岡幸雄「貸倒準備金の研究」会計八一巻三号四〇五頁。

2' K. S. Carmichael, op. cit, pp. 607 et seq. Leigh Meller, op. cit, pp. 161 et seq.

福田幸弘・英國所得税法 (邦訳註解) (一六)・税法学五二号四八頁。

3' K. S. Carmichael, op. cit, pp. 266 et seq. H. A. R. J. Willson and K. S. Carmichael, op. cit, p. 90. Leigh Meller, op. cit, p. 41, 62, 80, 100, 133, 141.

- 4、 K. S. Carmichael, op. cit p. 134. pp. 359 et seq. H. A. R. J. wilson and K. S. Carmichael, op. cit, p. 64. Leigh Meller, op. cit, pp. 9 et seq. 15, 16, 20.
- 5、 K. S. Carmichael, op. cit, p. 228. Leigh Meller, op. cit, p. 142,
- 6、 新井益太郎「イギリス税法と減価償却」産業経理二三卷一〇号三三三頁以下。  
 矢沢富太郎「英國税法における減価償却と公平原則」産業経理第一六卷第一号三四頁以下。  
 (毎年の減価償) K. S. Carmichael, op. cit, pp. 214 et seq. pp. 251 et seq. H. A. R. J. Wilson & K. S. Carmichael, op. cit. p. 90. Leigh Meller, op. cit, p. 13, p. 137. (差額償却および償却戻入) K. S. Carmichael. op. cit, pp. 232 et seq. pp. 259 et seq. H. A. R. J. Willson & K. S. Carmichael, op. cit. p. 94, Leigh Meller, op. cit. pp. 139 et seq. (取替償却) K. S. Cnrnichael, op. cit. p. 211, pp. 248 et seq. H. A. R. J. Wilson & K.S. Carmichnel, op. cit. p. 64, Leigh Miller, op. cit p. 39. (毀損減価償却) K. S. Carmichael, op. cit, pp. 209 et seq. pp. 251 et seq. pp. 255 et seq. H. A. R. J. Willson & K. S. Carmichael, op. cit. p. 92, Leigh Mdller, op. cit, pp. 136 et seq. pp. 142 et seq.

## Reserves (1)

YUZO FUJIWARA

Lecturer of Commercial law  
Faculty of Law  
Hokkai Gakuen University

### Introduction

This article aim to make clear the reserves on Japanese commercial law

#### I. Reserves on the accounting

Reserves are useful for the resonable computation of the periodic cost and income.

We can creat the reserves on the next conditions.

- (1) there are the undistributed assets.
- (2) we must symmentrically compare the cost with the reserve.
- (3) we must adjust the reserves in conformity with the future definite computation.

#### II. Reserves on the tax laws.

We admit the reserve for doubtful debts and the reserve for specific repairs on the amended tax laws 1950, ever since we recognize many reserves.

The tax laws partially adopt the accrual accounting.

#### III. Reserves on the commercial law,

Japanese commercial law primary adopt the profit and loss method, and secondary, the inventory method. We must set up the reserves according the method adopted by Japanese commercial law.

#### IV. Reserves in foreign countries.

##### A.England.

The accountants recognized some reserves in accounting practice, and the court recognized a few reserves.

The company act 1948 provide the reserves at 8 Schedule, and the tax recognize laws some reserves.