



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	引当金（3）
Author(s)	藤原, 雄三; FUJIWARA, Yuzo
Citation	北大法学論集, 19(3), 77-125
Issue Date	1969-03-15
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/16110
Type	departmental bulletin paper
File Information	19(3)_p77-125.pdf



引 当 金 (Ⅲ)

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 (以上前々号)

B アメリカ

C ドイツ (以上前号)

D フランス

V わが国における引当金

M 私見 (以上本号)

フランス商法においては、Réserve はわが商法の準備金を意味し⁽¹⁾、Amortissement, Depreciation, Provision とは、その概念内容を異にしている。そして、Amortissement, Depreciation, Provision は、それぞれわが商法の減価償却、減損控除、引当金を意味しているようである。

(1) 準備金については、法学者間にも解釈が分れている。以前は準備金とは会社の財政状況をよくするために会社内部に留保された營業利益であると狭く解されていた⁽¹⁾。しかし最近では、株式発行差金や再評価積立金のごとき準備金の存在を指摘して、準備金は利益の内部留保に限定されないと理解されており⁽²⁾、準備金とは会社の任意の処分にまかされた資産の増加額をいい、会社解散の際第三者にたいする債務弁済および資本消却をなした後になお残存する資産額であると理解し⁽³⁾、準備金を会社の持分とみる見解もある。

準備金としては法定準備金、定款および契約に基づく準備金、任意準備金、再評価積立金が主要なものである。

法定準備金 (la réserve légale) とは、その設定が法律により義務づけられて、貸借対照表負債の部に計上される項目で、その用途は法定されていないが、資産の部に不特定の資産を留保している準備金である。

定款に基づく準備金 (les réserves statutaires) とは、その設定が定款に基づく準備金である。フランスにおいては、定款が利益配当を規制できるので、準備金の設定もまた定款が規定する。定款に基づく準備金は、株式消却、利益配当の平準化、開発費 (frais de premier établissement) 償却、減価償却の迅速化などのための不特定資産の留保を目的として、貸借対照表の負債の部にそれぞれその設定の原因、目的を表示する項目毎に計上される⁽²⁾。

任意準備金は、配当可能利益より控除された利益の内部留保額であると理解されている。任意準備金は、会社の継続性を目的とし、利益配当の平準化、将来の企業危険の予防、資本消却、企業規模拡大などを意図して設定されるが、その用途を特定する必要のない内部留保額である。任意準備金の設定は多分に政策的配慮に基づくのであるが、準備金は結局は利益の内部留保であ

るから、その設定は株主の利益配当額を減少し、株主の利益を侵害する危険がある。勿論、配当可能利益の全額を現実に株主に配当せず、その一部を留保することは株主総会に認められた権限に属している。しかし利益配当請求権は株主に固有の権利であるから、任意準備金の設定は会社の利益になる場合にのみ、正当化される。いかなる場合に任意準備金の設定が正当化されるかについては、裁判所も厳格に解しており問題が多いようである。⁽³⁾

再評価積立金とは、再評価に基づき発生した会社資産の評価増額を平均するために、貸借対照表の負債の部に設ける項目である。他の準備金が利益の内部留保であるのに反し、再評価積立金は貨幣価値の変動に伴う名目的価値増殖額である点に差異がある。

- (1) Thallen et Percerou, *Traité de droit commercial*, 1931 n° 660—660 bis.
- (2) René Roblot, *Les sociétés commerciales*, 1968, n° 1495.
- (3) Hamel et Lagarde, *Traité de droit commercial*, 1954, t. 1, n° 273

Amortissement と Depreciation とは区別して使用されている。Amortissement は減価償却を意味しており、営業活動中に生じた資産の欠損消費額を原価に賦課するために毎年おこなう手続とみている。ここでは減価償却は、使用による磨滅または時間の経過による価値の消滅をきたす資産についてのみ償却の機能を果しうるにすぎないから、このような磨滅とか価値の消滅のありえない土地とか流動資産については減価償却はありえない。したがっていわゆる財産的価値の減損額を控除する減損引当金控除 (Depreciation) と減価償却とは区別されている。このような区別があることはフランス商法においては損益法的思考に基づき減価償却が理解されているためと思われる。⁽¹⁾ 償却方法についても税法および標準会計制度との関連で理解されているので、フランスにおいては会社の計算規定の解釈には会計実務が尊重されているのであろう。⁽¹⁾

引当金 (Provision) については、それが貸借対照表を真実ならしめるために設けられる項目であると理解されているが、何が真実であるかについては解釈が分れているようである。たとえば貸倒の危険がある不良債権または貨幣価値下落のおそれがある債権について、その実質的債権額を表示するために引当金を設ける如く、資産の実質的価値を表示するための匡正項目として引当金を理解する見解があるが、引当金を将来発生が予想される損失または費用のための利益の内部留保であるとする見解もある⁽³⁾。このように引当金には対立した理解があるが、会社資産の実質的価値の表示の匡正項目たる点に引当金の存在意義を認める見解は財産法的理解であり、これに反して将来の費用または損失のために原因たる事実が存在する時点で利益を内部留保する点に引当金の存在意義を認める見解は、費用収益対応を意図しており、損益法的理解であるといえよう。

- (1) 一九四八年六月二九日統令は、減価償却を時の経過に伴い発生する固定資産の価値の欠損として把握している。(L' amortissement est la constatation comptable de la perte subie sur la valeur d'actif des immobilisations qui se déprécient nécessairement avec le temps).
- (2) Hamel et Lagarde, op. cit. n° 269.
- (3) Hamel et Lagarde, op. cit. n° 270.
- (4) George Ripert et René Roblot, Traité élémentaire de droit commercial, 1961. t. 1. n° 1451.

従来フランスでは、会社法は商法典、一八六七年七月二四日株式会社および株式合資会社にかんする法律、一九〇三年一月一日優先株にかんする法律、一九二五年三月七日有限会社にかんする法律、一九三〇年一月一日定

款變更にかんする法律、一九三三年一月二三日議決権にかんする法律、一九三五年一月三〇日社債にかんする法律、一九四〇年一月一六日株式会社にかんする法律、一九四三年三月四日株式会社および株式合資会社にかんする法律などにより寄木細工の体系を作つていたにすぎなかつた。そのため同一制度の規律が多く、法律にわたつて散在し、規定相互が脈絡を欠き統一の解釈が困難となつていた。そのため統一的法典の作成が望まれていた。

フランス商法の全面的改正が開始されたのは一九四七年で、同年六月二四命令一〇七号に基づき設置された商法典および会社法改正委員会が改正事業を担当した。同委員会は改正事業の成果を七冊の報告書 (*Travaux de la Commission de Réforme du Code de Commerce et du Droit des Sociétés*) として公表したが、そのうち会社にかんする部分が一九六六年七月二四日フランス商會社法 (*Loi n° 66—537 du juillet 1966 sur les sociétés commerciales*) として成立した。⁽¹⁾

委員会における審議の過程においても、減価償却および引当金は問題とされた。

減価償却については、一九四八年六月二九日統令が、時の経過に伴い必然的に発生する固定資産の減価を會計的に記録するものであると解している点を討議し、減価償却を會計的に解するのは狭きに失するとして、使用による磨滅および機能的陳腐化 (*obsolescence*) についても減価償却を認めるべきであるとの意見が提出された。

引当金についても、減価償却と同じく一九四八年六月二九日統令が問題とされ、同統令が減価引当金 (*Des provisions pour dépréciations*) と危険引当金 (*Des provisions pour risques*) との二種の引当金を認めている点が討議された。まず減価引当金については、それが匡正項目 (*le compte correcteur*) である点で減価償却 (*Amortissement*) と性質を同じくしているが、減価償却においては固定資産の価値減少が確実であるのに反し、減価引当金においては価値の減損が偶発的である点に差異があると指摘されている。そして前述の統令第一三条が、商品仕掛品、製品 (梱包

済も含む）が原価以下に低落する場合にそなえて、減価引当金を設けることを認めている点についても、かかる減損の予想が屢々妥当性を欠いている場合があると批判している。次いで危険引当金についても、ここでの危険とは、期末に発生が確実な損失にのみ狭く限定すべきであるとの見解を明らかにしている。

引当金なる概念は、その内容が曖昧である点が非難され、準備金と減価償却引当金以外に、会社に設けるべきFonds はないとの批判もあり、同委員会も引当金はその概念が厳密を欠き、法的性質を異にするものを包含しているため問題が多いと指摘しているが、結局一九四八年六月二九日統令における引当金の定義を支持している。

(一) 山本桂一訳「フランス商社会社法」一頁以下

(2) Travaux de la commission de réforme du code de commerce et du droit de société, p.p. 558 et seq.

iii

法案の作成に一五年を要し、国会審議に二年を費して成立した新商社会社法は五〇九条の条文よりなるが、会社計算規定は「第六章 法人格を与えられた各種の商社会社に共通の規定」中、第一節 会社の計算（第三四〇条―第三五三条）において設けられている。⁽¹⁾

引当金については、第三四二条が規定している。⁽²⁾

第三四二条 利益の不存在または不充分の場合にも、貸借対照表が真正であるために必要な償却および引当てを行なう。不動産的物件の減額は、それが損傷、技術の変化またはその他の原因のいずれによつて生ずるかを問わず、償却によつて確認されなければならぬ。資産のそれ以外の要素ならびに発生し得る損失および負担は、引当金の目的となる。

この第一項は貸借対照表を真実ならしめるために償却および引当をおこなうことの必要性を説いた一般原則を示している。ここで貸借対照表の真実性のために減価償却引当金およびその他の引当金の設定、計上が必然的であるというのは、引当金の設定、計上がなければ、期間損益の算定が適正でないとの理解を前提としている。しかも時の経過に減価償却の理論的根拠を求めた一九四八年六月二九日統令における引当金の概念を、新商事会社法が踏襲していることより、損益法に基づいているのであろう。しかし第三項が固定資産の減価については、その発生原因を問わずこれを確認しなければならぬとしているのは、立法者が減価評価における経済的観念 (notion économique) に依存したためであるといわれている。⁽³⁾ 固定資産にかんしては、減耗損、機能的陳腐化その他の原因いかを問わず、その減価を要求しているのであるから、期間的費用配分としての減価償却より広範囲にわたつて固定資産の減価を認識している。ここでは会社資産の実質的価値を重視しているのであり、財産法的思考が残存しているといえる。もっとも減損が生じたとしても常に減損控除がなされるとは限らないし、また控除がなされるまでに時間的間隔がありうることから、会社資産の価値が、貸借対照表上の資産額を超過する場合が生ずる。このような場合、その差額が秘密準備金となるが、Roblot はフランスにおいては秘密準備金をもつ会社が多いと指摘している。⁽⁴⁾

Roblot は、引当金を発生が予想される損失または費用のために設けられる利益の内部留保であると解し、(i) 費用額および損失額が不明確で、発生もまた不確定であるが、会計期末に、その性質から発生が予想される費用および損失のために設けられる危険引当金 (Les provisions pour risques) (ii) その性質および効果から、支出した会計年度のみに計上することが妥当性を欠き、数会計期間に亘つて繰延べられるべき費用のために設定する引当金 (Les provisions pour charges & repartir) (iii) 貨幣価値変動時における資産更新のための価格変動引当金 (Les provisions pour fluctuation decours) に引当金を三大別している。そして引当金設定の目的が適当であり、かつ計上額が発生が予想され

る費用および損失の合理的見積に基づいていることが必要で、引当金設定の目的が妥当性を欠いたり、あるいは目的を失った場合には、繰戻されるべきであると主張している。しかし、これらの見解は、新商社会社法制定以前におけるとまったく同一であり、したがって新商社会社法において、減価償却および引当金にかかる規定が設けられたこと自体は、学説に余り大きな影響を与えないと思われる。

マンガウ (P. Maingaud) が「課税所得を減少させるために償却および引当金設定をおこなう傾向があるので、決算監査人は減価、危険および発生予想される損費については、健全な経済的評価から生ずるであろう状況を明らかにする義務がある」と指摘しているように、そして、フランスにおいては会社計算規定が会計実務や税法との関連で論ぜられる場合が多いことから、標準会計制度 (le plan comptable général) および税法によって提供される効果および可能性に基づいて、減価償却および引当金の運用がおこなわれるのであらう。

(1) 会社の代表機関 (理事会、取締役会) が決算監査人に提供する計算書類は、従来財産目録、貸借対照表、損益計算書であり、しかも営業上の損益にかんする詳細な項目が損益計算書に表示されなかったので、営業にかんする詳細な内容は損益計算書で知りえなかった。この欠陥を補う目的で、新商社会社法三四〇条は、以上の三つの計算書類のほかに、一般経営勘定表をも付加している。財産目録以外の計算書類は株主総会に提出されねばならぬ (一五七条) が、三四一条が「様式と評価方法の継続性の原則」を明示する以外に計算書類の様式についての規定はない。計算書類の様式については、標準会計制度 (Plan Comptable Général) が参照されるとみる P. Maingaud (Les dispositions comptables in cludes dans le texte de la loi du 24 juillet 1966. *Ruevue Française de Comptabilité*, No. 74. P. 232) と貸借対照表については一九六五年十月二八日領令 (したがって報告式) にしたがって、一般経営勘定表および損益計算書については標準会計制度によるとみる A. Dalsace (Manuel des Sociétés Anonymes, P. 15—170) の見解が対立している。野村健太郎「フランス新商社会社法の会計規定」『産業経理』二八巻二九頁

(2) 山本桂「訳前掲書八六頁」

- (3) Maingaud, op. cit, *Revenue Français de Comptabilité* No. 74 P. 233. 野村健太郎前掲三二頁
- (4) Roblot, op. cit. n° 1492.
- (5) Roblot, op. cit. n° 1488.
- (6) George Ripert et René Roblot, op. cit. n°s 1488 et seq. Roblot, op. cit. n°s 1488 et seq.
- (7) P. Maingaud, op. cit. P. 233. 野村健太郎前掲三二頁

II

フランスにおいては、一九一七年七月二一日法が、商工業所得より一般費用、減価償却費および引当金を控除した残額を課税所得とする損益計算方式 (*Le système du compte d'exploitation*) と、期首および期末における貸借対照表上の純資産額の差額を課税所得とする貸借対照表方式 (*Le système du bilan*) の二方法を課税所得算定方法として認めていたが、税務当局は貸借対照表方式を推奨していたという。その後一九三四年に租税にかんする統令 (*Le code des impôt décret*)、一九五〇年普通税法 (*Le code général des impôt*) 三八条が貸借対照表方式を課税所得の計算方式として採用し、減価償却 (*Amortissement*) および引当金 (*Provision*) の控除を認めて (同法三九条) 以来、課税所得とは期首および期末の純資産額の差額から追加資本額を控除し、当該会計期間中の引出額を加算した額であり、ここでの純資産とは、総資産額より負債、減価償却費および引当金を控除した残額であると理解されていた。¹⁾ その後一九六六年に税法の改正があり、法人税の課税所得については、商工業所得の定義が準用され、粗収益 (粗営業収益、営業外収益および増価額) より経費 (費用および損失) を控除した残額を課税所得としている。²⁾

税法上減価償却は一般に妥当と認められる限度内での許容を原則としているが、償却資産の範囲、償却率について

は厳格な態度をとっている。このため時の経過とともに必然的に価値が減少する資産には、減価償却が認められるが、価値が維持される資産には減価償却は認められない。また取得価額あるいは製作価額を減価償却の基礎とし、償却率は会計実務におけるより低い場合がある。したがって商事貸借対照表における減価償却と税務上の減価償却との間に差異が生ずるが、商事貸借対照表における償却済み資産でも、税務上認められた計算方法による減価償却引当金の損金算入が認められるほか、場合によっては償却不足額の繰延を認めるなど調整がはかられている⁽³⁾。

減価償却方法としては従来定額法のみが採用されていたが、一九五九年一月二十八日法により、一九五九年一月三十一日以後に取得または製作した機械装置には定率法による償却が認められているほか、特に減価償却については内部留保金の増大による企業育成をはかるため、初年度償却、追加償却、投資税額控除の制度が設けられている⁽³⁾。

減価償却のほかに、フランス税法は各種の引当金の控除を認めているが、要件は厳格で損失または費用の発生蓋然性が高く、しかもそれが通常の営業活動により発生するものに限定されている。したがって平常時には貸倒引当金の設定を認めているにも拘らず、戦時中あるいはドイツ軍の占領中には税務当局は外国人にたいする債権に貸倒引当金の設定を否認しており、損失または費用の発生の可能性が消滅した場合、たとえば不良債権にたいして貸倒引当金を設定していたが、債権の弁済を受領したときには、納税者は引当金を課税所得に戻入れねばならない⁽³⁾。このように税務上引当金の設定運用には厳格な態度がとられているが、いかなる引当金の設定が認められるかは標準会計制度が指導的役割を果たしているようである⁽⁴⁾。

(1) Joseph Hamel et Gaston Lagarde, Traité de droit commercial, 1954 t. 1, n° 367.

(2) 小松芳明「各国の租税制度」二五二頁

(3) 償却不足額の繰越は定額法による償却費相当額を商事貸借対照表に計上している場合に限られる。英国工業連盟編著、吉牟田

勲、房野夏明訳 前掲書五六頁

(4) AICPA Committee on International Relations, op. cit. French. P. 28.

(5) 「初年度償却」一九五〇年一月三十一日以降、一九六五年一月一日以前に取得した設備、装置、工具(中古品は除く)のうち、耐用年数が五年以上でかつ製造、加工、運輸の用に供され定額法で償却されているものについては、初年度通常償却額の二倍の償却が認められる。一九六五年一月一日以後に取得した資産のうち、自動操縦装置、土壌掘窄機、汚水処理空気清浄装置、蒸気熱エネルギー発生装置、安全装置、保安装置、事務機械、研究開発施設にたいして初年度一〇％特別償却ができる。ただし、通常の償却は取得時よりはじまり取得額の九〇％を基準とする。科学研究に要した支出額は初年度五〇％特別償却できる。指定開発地域内に承認された不動産投資で、その建設作業が一九七一年一月一日迄に完成する場合には、初年度二五％の特別償却が認められる。

「追加償却」製鉄業および鉱業にたいしては、一九六六年一月一日以前に取得した資産について、通常の減価償却額を最低基準とし、最高償却額(売上高基準で計算する。売上税を控除した売上高の二・五％～一五％)迄の追加償却を認める。追加償却の繰越は認められる。輸出業者は一九六五年一月一日以前に取得した資産を定額法により償却している場合には、通常の減価償却のほか年間普通償却額の一五〇％に当該事業年度の総売上高にたいする輸出比率を乗じた割増償却をおこなうことができる。

〔投資税額控除〕指定された科学研究法人にたいする投資価額の五〇％相当額の損金算入を認めている。古牟田、房野訳前掲

(6) J. Hamel et G. Lagarde, op cit.

(7) AICPA Committee on International Relations, op. cit. 野村健太郎「フランス会計制度における企業利益と課税利益」産業経理二九卷二号六五頁

Ⅲ

引 当 金 (Ⅲ)

わが国の企業会計にかんする諸基準が、それぞれ「企業会計原則」「製造原価計算基準」「監査基準」に区分されているのに反し、フランスにおいては高等会計委員会 (Conseil supérieur de la Comptabilité 後に国家会計委員会 Conseil National de la Comptabilité) により公表された標準会計制度 (Plan Comptabilité Général) に統一されて

標準会計制度が最初に定められたのは一九四二年二月であつた。当時フランスはドイツの占領下にあり、標準会計制度もゲーリング・プラン (Plan Goering) に基づいて作製されたため、ドイツにおいて発達したコンテン・ラーメン (Konten Rahmen) の影響を強く受け、その模倣にすぎなかつた。⁽²⁾ しかしコンテン・ラーメンにおいては、財務会計と原価計算との有機的結合がはかられているのに反し、標準会計制度においては、一般会計、経営分析会計、特殊勘定に三分割され、財務会計と原価会計とを完全に分離することが意図されているなどその内容は必ずしも同一ではなかつた。もっとも、財務会計と原価会計との分離は、一九四二年のプランでは不完全で、一九四七年標準会計制度において、経営分析会計が勘定組織面において考慮されて、はじめて標準会計制度はフランス独自のものとなつた。

一九四七年標準会計制度は、財務会計と原価会計とを分離するための手段として勘定組織を重視し、実質的な原価計算基準については、一九四二年のプランと同様に価格決定目的と直接関係をもつ實際原価計算に狭く限定したに過ぎなかつた。この原価計算にかんする実質的な基準の欠缺が一九四七年標準会計制度のもつ欠陥であつた。この欠陥を是正するために高等会計委員会は、一九五七年標準会計制度において経営分析に包含されている原価計算基準についての内容を詳細に規定し、みずからも国家会計委員会へと發展的に組織を変更していった。

標準会計制度の運用については多くの議論がおこなわれたが、結局現在では「法規による適用」と「勧告による適用」とに二分されている。

法規による適用には、一九四七年十二月二二日統令 (Décret) による公共事業、公企業、半官半民の会社にたいする適用と、同年十二月三〇日の省令 (Arrêté ministériel) による国の財政的保護を受けている企業および政府の統制下にある私企業にたいする適用とがある。このほか一九四八年六月二八日統令が定めた貸借対照表の再評価を実施した企業にたいしても標準会計制度を適用し、さらに一九五七年八月二六日統令が定めた対政府契約を締結する企業にたいしても標準会計制度の採用を強制している。以上に挙げた企業は、標準会計制度をそれぞれの状況に適応させ企業別の会計制度を作製し、これを高等会計委員会に提出してその承認を受けることを義務づけている。³⁾

このような法規による標準会計制度の適用のほかは勧告による適用がおこなわれている。すなわち、高等会計委員会は、法規の適用以外に勧告の形式で標準会計の適用を普及することの必要性を考え、商工業界の代表者に「標準会計制度」に基づき業種の特質や企業規模などに対応した業種別会計指針を作製するように提案している。

また、会計教育関係者も「標準会計制度が企業および国民経済の要求に応じた合理化への努力であり、それに啓発された教育は一義化できない術説と規則とをその内容とする会計技法の進歩に貢献する」ことを理由として、標準会計制度を職業専門国家試験、商業専門学校、高等学校、中学校、商業教科などの教科目に加えることに賛成しているという。

このように標準会計制度は、その適用範囲を広げてきており、その存在意義も次第に高く評価されてきているようである。

標準会計制度は四編よりなり、その内容は第一編勘定案、第二編一般会計（クラス一ないしクラス八）、第三編経営分析会計（クラス九）、第四編特殊勘定（クラス〇）に分れている。

引当金を規定しているのは第二編一般会計においてである。一般会計は（Ⅰ）一般基準（Ⅱ）術語解説（Ⅲ）クラス一ないしクラス八に属する諸勘定の運用方式と評価原則（Ⅳ）特殊な運用方式と評価原則とに区分されている。一般基準はさらに「勘定科目表」「勘定の意義および運用方式」「勘定使用の一般方式」「会計形式」「会計帳簿会計年度切替日」「収益および費用の会計処理方式」に細分されている。

「勘定使用の一般方式」においては、「標準会計制度が設定する基準にしたがった取引の網羅的記録」と「貸借対照表、経営勘定および損益勘定の作成」のほかに「監査を可能ならしめる詳細な記録」が要求されている。これはいわゆる正規の簿記の原則の採用を明示したものと考えられる。ついで取引はその性質に適合した勘定に計上し、異った勘定に関係する取引は、勘定間で相殺しないで明瞭に記入することが要求されている。これはいわゆる明瞭性の原則にしたがうことを要求している趣旨と解される。また「会計の形式」においては複式簿記の採用を要望し、企業の要求および構造にもっとも適した会計組織を採用すべき旨明示している。これは前述の取引の網羅的記載および貸借対照表、経営勘定、損益勘定の作成、監査を可能ならしめる記録の要求とともに正規の簿記の原則の採用を内容としていると考えられる。この正規の簿記の原則は、完全な会計帳簿組織の採用を要望する点にも現われている。このほかに、会計年度は十二月三十一日を締切日とするよう要求されており、十二月三十一日に会計期間が終了しない場合には、十二月三十一日現在における資産および負債の状況の報告が望まれており、暦年制度を採用している点にフランス標準会計制度の特色があるといえよう。さらに「収益および費用の会計処理」においては、一般仕訳帳またはそれに代る補助簿に詳細に記録することが要求されている。ここでは現金取引をおこなう小企業を除外しており、小企業

では現金主義会計が、そしてそれ以外の企業においては発生主義会計が妥当することを暗示しているように理解できる。

このほかに「証憑」についても述べており、記帳は日付のある証憑による裏付が必要とされている。わが国においては、企業会計原則とは別に、独立した監査基準が設けられているのに反し、フランスの標準会計制度は監査手続にかんする事項を包含している点に特色をもっている。

iii

標準会計制度は、引当金についてはそのみを集中的に網羅し統一的に揭示することはせず、引当金が設定される勘定項目の下で個別的に示されている。しかも引当金は積立金とは明確に区分されており、第二章「術語解説」において認められている積立金、引当金の種類もかなりの数になる。準備金の概念は「クラス一、永久資本勘定」中、一勘定において明かにされており、「準備金とは、まだ資本金に組入がなされていない、すべての留保利益をいい、株式発行差金を含める」と述べている。株式発行差金の意義にも言及し、「株式額面額または社員持分額を超える株式発行価額の部分（ただし、後者の場合は、持分をあらわす証券の発行はおこなわれない）である」と定義している。

準備金勘定は一一勘定とされ、それがさらに細分されている。

一一〇勘定 株式発行差金、この勘定には株式発行差金、社員持分差金および合併差損益が含まれる。

一一一勘定 法定準備金

一一二勘定 定款および規則により定められた準備金

一一四勘定 建設助成準備金、この勘定には政府公共団体による建設助成金の交付を受けた企業が助成金に相当する額の準備

金を一定期間貸借対照表の貸方に記載しなければならないという規定にしたがい設定した積立額を計上せねばならず、場合によっては助成金の源泉別に細分割することが必要とされている。

一一五勘定 任意準備金、従業員退職慰勞準備金、税法上認められる準備金たとえば「固定資産売却益再投資準備金」などの勘定に含まれる。

一一六勘定 固定資産更新準備金、ここには正規の償却額を越える任意の積立金が含まれている。このことは費用配分としての減価償却法を採用しながらも、固定資産の更新のための準備金の設定を認めている点に注意する必要がある。技術革新の促進が著しい時代的要求が反映しているとみるべきであろう。

一一七勘定 棚卸資産更新積立金の設定が認められており、一一七〇勘定法定準備金、一一七一勘定任意準備金の設定による細分割が認められている。この準備金には物価の騰貴時に棚卸資産を確実に取得するため対応する任意の準備金の計上が要求されている。

一一八勘定 再評価準備金には現行法規にもとづく貸借対照表の再評価差額を計上せねばならない。

一一九勘定 戦時災害国家補償準備金、この勘定には戦災固定資産にたいする国の財政援助額を計上せねばならぬ旨を定めている。

ここでは、準備金は利益の留保額であるとともに資本取引に基づく価額も準備金に含まれている。引当金が将来の費用ないし損失のために予め貸方に計上しておく価額であり、利益を留保したものではなく、利益算定前に計上されるのに反して、準備金は理論的には決算後の確定利益にたいして設定される点で引当金と区別される。⁴⁾

引当金については一五勘定である「永久資本勘定」において定められており、「危険引当額」「固定資産更新引当金」「特別費用引当金」および「退職給与引当金」の四引当金の設定を認めており、それぞれの意義を明らかにしている。

- (1) 「危険引当金」とは年度末に予測することが可能ではあるが、その発生および金額が確定しない損失または費用にたいする引当金であると定義し、一五五〇勘定として「訴訟引当金」一五五一勘定として「保証販売引当金」一五五四勘定として「自家保険引当金」一五五五勘定として「定期取引損失引当金」一五五六勘定として「罰金、重複税および違約金引当金」一五五七勘定として「為替差損引当金」が挙げられており、一五五五勘定「定期取引損失引当金」には年度末に完了しない定期取引を清算する場合に予想される損失を計上することが要求されている。
- (2) 一五六勘定「固定資産更新引当金」とは、規定に基づいて必ず固定資産を更新しなければならない免許企業が設ける引当金であると定義している。
- (3) 「特別費用引当金」とは性質および金額を予測することが可能であるが、発生年度にのみ負担させることが論理的に正しくない費用にたいする引当金である。この引当金には大修理のように一会計年度だけにその費用を負担させるのは妥当性を欠くことになる費用が、その修理の効用を受ける教会計年度に修理費を配分するために計上される。なお一五七〇勘定として特別修理引当金の設定が認められている。
- (4) 「退職給与引当金」とは従業員の退職に伴い、法律または契約上の効力に基づいて生ずる費用にたいする引当金である。

これらの引当金は費用または損失の発生が確定し、ただ発生の時期か価額のうしろずれか、または両者が確定しない場合に設けられる勘定項目である。これらの引当金の設定を支える理論的根拠は「費用・収益対応の原則」である。これらは将来企業が負担する債務となる費用または損失の発生が、確定的であるか、あるいは蓋然性が高いものについて、費用配分の原則に基づき、将来発生する費用あるいは損失の価額を予測し、当該期間に配分される費用または損失額を当該期間に引当金として留保することを意図するものである。したがって将来費用または損失が発生する原因たる事実が当該期間に存在せねばならず、そしてその結果が将来発生することが確実視されるか、あるいは蓋然性が高いことが要件となると思う。この点フランスの「標準会計制度」が設定を認める引当金は、偶発的なものについても、かなり広範囲に認めており、特にこの点に特色があると思う。これは保守主義の原則に基づくとみるよりは、

企業としての存在およびその継続性を保護する意図に基づく理解すべきであらう。⁶⁾

いわゆる評価性引当金については「クラス二、固定資産勘定」および「クラス五、財務勘定」において定められている。「固定資産」の意義は「長期間同じ形態で所有する資産である」と定義され、それは、さらに「有形固定資産」「無形固定資産」とに分割されている。そして「クラス二」に属する諸勘定にたいする注意として「固定資産勘定は償却累計額勘定を、あるいは減価引当金勘定を伴う場合がある」旨記載されており、償却累計額の意義を「時の経過とともに減価する固定資産の取得原価のうち、会計手続によって費用化した価額」である旨明らかにし、次いで減価引当金の意義を「非償却固定資産に生ずる減価を会計手続にしたがって評価した価額である。減価引当金は通常土地・営業権など非償却固定資産に生じた減価にたいして設けるが、償却固定資産においても価額が不確定で償却勘定に記入できない異常減価にたいして設けることがある」としている。わが国においては土地の減価償却ないし減損控除はまったく考えられていないのであるから、この点でフランスの「標準会計制度」とはかなり大きな差異があるように思われる。

非償却固定資産について評価性引当金の設定を認める意義については解釈が分れるであらう。土地はいわば永久資産であり、土地の耐用年数が無限であるので、費用配分するとしても妥当な計算方法は考えられず、土地は償却に馴染まない性質をもっている。フランス標準会計制度が土地について減価引当金の設定を認めたことを、費用収益対応の原則に基づく期間損益算定の意図さえ放棄してしまい、減価引当金により内部留保額を設定させているのであって、配当可能利益を縮小させてまでも会社自体の存続をはかっていると理解することも可能であらうし、単に財産法が残存していると理解することも可能であらう。しかし、いずれと解するにしても、引当金がしばしば免税された自己金融となることから、非償却固定資産に引当金の設定を認めることは、たとえその実質が減損控除であるとしても疑問

が残るであろう。

「クラス三」においては棚卸資産勘定について記述があり、「棚卸資産減価引当金」の設定が認められている。そして「クラス四」において「対人勘定」がとりあげられており、まづ四二勘定で「職位および職務に係るなく、職員（管理職にある者を含む）従業員ならびに有給の外交員」を従業員と定義し、「物的会社、人的会社、事実上の会社および社団の構成員」を社員と定義している。そして四五勘定において親会社と子会社との関係について「親会社とは直接または人事介入によって子会社の経営権または意思決定権を行使しうる会社である」と定義している。このような諸定義を前提として標準会計制度は、「会社の従業員および社員にたいする債権」「親子会社間の債権」「その他の対人勘定に属する債権」について減価引当金の設定を認めている。わが国においては、このような対人勘定については減価引当金の設定を認めておらず、売上債権にたいする貸倒引当金が認められるにすぎない。この債権にたいする減価引当金を認める趣旨も、非償却固定資産にたいする減価引当金と同様に、発生が予想される損失を、その原因発生時の属する当該会計期間に計上することを意図しているのであり、債権の実質的価値を重視しているのであるが、配当可能利益を縮小せしめ、内部留保額の増大による会社の継続性をはかる結果を招来している。同じことは「クラス五財務勘定」において、「利殖のため取得した有価証券」に減価引当金の設定を認めているが、この有価証券減価引当金についてもいえると思う。

固定資産に関連して当該固定資産取得と関係する費用の処理が問題となる。

標準会計制度は「クラス二固定資産勘定」において「二〇勘定建設費」を設け、これをさらに細分して「二〇〇勘定設立費」「二〇一勘定開発費」に分けている。（なお「二〇一勘定開発費」はさらに二〇一〇勘定踏査費、二〇一二勘定調査費、二〇一二勘定試験研究費、二〇一三勘定広告宣伝費に区分されている）また「二〇二勘定株式発行費」「二〇三勘定社債発行費」「二〇四勘定固定資産

取得費（この勘定項目はさらに二〇四〇勘定有形固定資産取得費、二〇四〇一勘定無形固定資産取得費に細分されている）「二〇六勘定社債発行割引」項目の設定を認めている。そして「二〇八勘定建設費償却累計額」として「二〇八〇勘定設立費償却累計額」「二〇八一勘定開発費償却累計額」「二〇八二勘定株式発行費償却累計額」「二〇八三勘定社債発行費償却累計額」「二〇八四勘定固定資産取得費償却累計額」「二〇八六勘定社債発行割引償却累計額」の計上を認めている。

償却方法については「二〇〇〇勘定設立費」「二〇一〇勘定開発費」「二〇二〇勘定株式発行費」「二〇三〇勘定社債発行費」「二〇四〇勘定固定資産取得費」は初年度における全額償却が認められ、可及的な早期償却が期待されている（五年以内の償却が要求されている）。この事實は費用償却を迅速におこなわせ費用の繰延計上を短期間に限定することによって、企業の実質的価値を重視する態度をとっているためであると思われる。偶発性引当金の計上をかなり広範囲に認め、損失の補填に意を用い、さらに費用の繰延をなるべく短縮しようとするフランス標準会計制度は保守主義的色彩が強いとの評価も可能であろう。しかし、むしろ企業自体の利益を尊重し、内部留保金の増大によって企業の継続性の保護をはかっているのであり、そのために偶発性引当金の計上を大幅に認めるとともに、費用の繰延期間を短縮していると理解すべきであると思う。

このことは、非償却固定資産に減価引当金設定を認めている事実についても、また、固定資産の評価についてもいえることであると思う。固定資産の償却については「標準会計制度」は、(1)省略(2)「償却は原則として、固定資産の耐用年数に基づいておこなわれるが、その使用上正当な事由がある場合には利用度に基づいて実施できる」旨定めており、経営者の弾力的な処理を認めている。このことは(3)「償却率は固定するが、経営者は業界の経験および慣行にしたがい、(a)使用程度、(b)使用状況、(c)旧式化を早める技術および需要上の変動を考慮して改訂できる」旨定めており、経営者の意思による処理を認めている。そして(4)「償却は利益がない場合にも毎年実施しなければならぬ」旨定

めているのも株主にたいする利益配当を犠牲にしても企業の維持をはかろうとする趣旨に基づくのであろうし、(5)省略、(6)「経営状況および将来にたいする予測に基づく年度償却費の変更」を認めているのも、やはり経営者の判断に基づく処理によって企業の維持をはかろうとするものと理解される。かなり広範囲に偶発性引当金の設定が認められており、また評価性引当金の設定計上に経営者の弾力性のある処理が認められている事実から、フランス標準会計制度が意図しているのは継続事業としての企業の維持発展であるといえるのではなからうか。

- (1) 青木脩「フランス原価計算基準とわが国新基準」企業会計一四卷六号二五頁
- (2) J. Hamel et G. Lagarde, op. cit. n° 241
- (3) 木内桂市、中村宜一「フランスにおける業種別会計指針の適用について」会計八三卷六号一四八頁
- (4) 積立金とは、費用または損失発生の原因たる事実が必ずしも明確に発生していないが、ただ将来に対する保守的態度から一般的に不特定資産を留保するものである。理論的には決算後の確定利益にたいして設定される点に特色がある。
- (5) 何故ならば、引当金は企業にとっては内部留保額、すなわち自己金融の一種となるからである。

Ⅳ 日本における引当金

1

引当金(Ⅲ) 一般に引当金は評価勘定に属するものと負債的性質をもつものとに分類されるが、わが国の企業会計原則は、負債的性質をもつ引当金をさらに流動負債に属するものと固定負債に属するものとに二分している。すなわち企業会計原則は、評価性引当金については、それぞれ流動資産および固定資産との関連のもとで述べており、負債性引当金については流動負債および固定負債についての規定の個所で述べている。評価性引当金については会計学上、問題は少い

説
ようであり、企業会計原則における引当金が問題となる場合、その多くは負債性引当金についてである。

論

企業会計原則は、評価性引当金について「貸借対照表原則四（一）資産A」において「受取手形及び売掛金に対する貸倒引当金はそれぞれ受取手形および売掛金から控除する形式で記載すること」を要求し、「同資産B」において「有形固定資産に対する減価償却は一定の償却方法によって耐用期間の全期間にわたって行なうこと、その表示方法は間接法に従うべきこと」を規定している。負債性引当金については、「貸借対照表原則四（二）負債A」において「納税引当金、修繕引当金、渇水準備金等は流動負債に属する」ことを明らかにし、次いで「同負債B」において「退職給与引当金、特別修繕引当金は固定負債に属するものとする」旨定めている。

負債性引当金についての議論は多く、その類型化は困難であるが、一応次のごとく分類できると思う。

- (1) 期限の長短を基準とする見解
 - (2) 債務の対象が内部か外部かを基準とする見解
 - (3) 期間損益算定に重点をおく見解、この見解は将来の債務発生の実性の程度を基準とする。
 - (4) 持分会社の観点から理解する見解
- 以下において、右の分類にしたがって負債性引当金をもつ問題点を考察してみたいと思う。

i

期限の長短を基準として引当金を区分する見解は、わが国の企業会計原則がとっているものである。この見解は「その使用が予定される期間が、ある一定期間以上継続することが引当金設定の妥当性を判断する基準となる」とみている訳ではなく、また「一定期間以上の継続性が引当金の本質的内容である」と理解しているのではない。ただ引

当金の使用が予定される期間の長短によって、「流動負債と固定負債」とに区分することを内容としていているにすぎない。

引当金を貸借対照表に表示する場合、引当金という別個のセクションを設けることの是非は会計理論においては問題の多いところである。わが国の企業会計原則では、貸倒引当金や減価償却引当金の設定を認め、かつ、その本質を資産の評価勘定とみており、当該資産から控除する形式での表示を要求しているので、引当金のすべてを負債の一つのセクションとして設定することは事実上不可能となる。したがって、わが国の会計原則は、引当金を貸借対照表の負債の側に独立的には区分しない原則を貫き、ただ、引当金の使用が予定される期間に基づいて、流動負債と固定負債に区分しているにすぎない^(註)。このような区分の表示の要求は、引当金の本質を探究する端緒を与えるのではなく、報告の原則の一内容となつているにすぎないのであり、流動負債と固定負債を区分する基準についての補足であると理解すべきであろう。

注 江村稔「貸借対照表に関する注解とその問題点」企業会計六巻八号五五頁以下

ii

債務の対象が内部か外部かを基準とする見解は沼田嘉穂教授の見解である。

沼田教授によると引当金は少くとも二つの意味すなわち「資産の控除勘定」と「負債」とがあるが、引当金の発生原因には、「費用発生」という統一要素が認められるという。しかし費用の発生は

(a) 費用の支払がおこなわれる場合 と

(b) 費用の支払はおこなわれず、それが内部的に繰延べられ、または外部的に債務となる場合 とがある。

(a)の場合、資産の減少記入がおこなわれると、その取引は決済され、特に費用の発生について貸借対照表科目は生じない。しかし

(1) 簿記の記帳技術からくる場合 および

(2) 貸方記入が不可能な場合 には資産の減少記入がおこなわれない場合があるという。

「(1)簿記の記帳技術からくる場とは減価償却についての間接記入法の如きものを指す。この場合、固定資産の帳簿価額だけ控除記入することは不可能ではない。しかし、取得原価・累積償却高・未償却残高の三つを帳簿記入の上から示そうとする技術方法の上からは償却額について、資産に貸方記入をおこなわないで、既償却額を別の科目として示す必要がある。この結果、控除勘定としての引当金が成立する。」「控除勘定としての引当金は元来が資産の減少記入をおこなう場合、技術的理由もしくは可能的理由から資産の減少記入に代るものとしての貸方記入である。故にその性質は資産金額の控除項目という比較的単純な性質を有し、特に説明すべき問題はない」としている。そして「(2)貸方記入が不可能の場合」として貸倒引当金とその好例であるとし、決算時においては貸倒は現実に発生していないから、特定の相手方（債務者）の勘定から控除することは不可能である。この結果、資産の減少記入に代るものとして貸方に引当金を計上する以外に方法はない。」「負債としての引当金は、必ずしもその総てが統一的な性質を有するとは限らず、また時には内容的に負債でない場合もある。」「点を指摘し「何故引当金なる用語が費用の発生と結合して生ずるある種の負債に対して使用されるか」と疑問を提出し、その理由として三つ挙げている。すなわち(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こと」これは負債としての引当金についてのみでなく引当金全部についての前提である。(2)「外部に対する債務ではなく企業の内部的貸借であること」として修繕引当金を例にとり「修繕引当金は、費用の均分計算の上から各事業年度の負担すべき修繕額を決定し、ある事業年度で、それ以下

の修繕について計上された引当金をいう」ことをまづ明らかにし「このことは、修繕を予算以下しかおこなわれなかった事業年度が、不足修繕費額を次の事業年度から借りたことを意味し、よって、次の事業年度に対する負債として不足修繕費額を貸方に計上する必要がある。かくて修繕引当金が期間計算を基礎とした内部負債であり、負債であるとの説明はつく。しかし、これはいわゆる外部にたいするものではなく、期間計算の結果発生したものであり、外部負債と区別するため、特に引当金として示す」という。(3)「外部に対する債務であっても、特定の債務者に対するものではなく、不特定者または全体的な債務であること」については、退職給与引当金を例にとり「退職給与金が企業の従業員に対する純然たる負債であっても、その計上は全従業員について一括的であり、各従業員個人に対する債務額が明白でない点で、一般の債務と異なるから、これを引当金の名称の下に特質づけることが可能である」としている。^(注)

この見解には若干疑問があると思う。沼田教授は「修繕引当金」を例にとり「引当金を内部的債務である」と主張している。しかし、その理由づけは妥当性を欠いていると思う。「修繕を予算以下しかおこなわなかった事業年度が不足修繕費額を次の事業年度から借りる」というのであるが、予め費用均分のため定められた修繕額以下を消費した場合に、何故「次事業年度から借りる」と表現しなければならぬのであろうか。ここでは「予め負担すべく定められた修繕額」は常に、当該期間に修繕費として消費しなければならぬことを前提としているように思われる。確かに、破損は平常の使用に原因があるから、常に当該期間に割当てられた修繕費額を使用してそれぞれの期間に恒常的継続的に修繕をする義務があるといえるのであろう。したがって、当該期間の修繕費消費額が予め均分的に配分された額以下であったとしたら、その残額を当該期間の怠惰に基づく次期への債務負担とみる思考も可能であらう。しかし修理は継続的におこなわれるのではなく、むしろ数期間という時の経過中に自然発生的に生じた減耗の補正であると理解すべきである。そして数期間の経過後に修繕がおこなわれるのが通常であるがゆえに、修繕をなした期間にのみ費用を

説
負担させるべきではない。つまり、数期間という時の経過中に自然發生的に生じた破損であるゆえに、その数期間に費用を均分して負担させるといふ趣旨に基づいて引当金を設定すると理解すべきではなからうか。沼田教授のいう内部的負債としての引当金は、むしろ費用平準化のための引当金であると理解すべきであらう。

注 沼田嘉穂「引当金について」産業経理一六卷五号一頁以下

iii

期間損益算定に重点をおく見解は、会計学者の論ずる引当金のほとんどすべてが、この期間損益算定に重点をおく見解であるといえる程数が多い。

土岐教授によると「費用と収益とが、その計算の基礎となる支出と収入とに期間の上で一致しないために、修正を必要とする場合の種々な可能性のうちに、引当金の期間損益における地位を求めることができる」という。すなわち「経済的効果が当該期間に属する費用ではあるが、しかし、その支出が後の期間になされる場合のうち、その支出額および発生時点が推定できるか、あるいは実現されないこともありうる場合、この推定される支出のために、当該期間の費用とするとともに、貸借対照表貸方に設けられる科目が引当金である」という。そして引当金は「企業の各計算期間に属する費用と収益、したがって損益を完全に計算するという原則は引当金を用いることによって、都合よく遂行されうるのである。これによって予め金額の定まらない費用も損益計算上顧みられるからである」という。さらに土岐教授は「減価償却引当金および貸倒引当金は評価勘定の性質をもつので、ドイツ株式法のように価値修正勘定(Werberichtigungsposten)といった方がよく内容を示す」とみ、それを引当金から区別している。⁽¹⁾

この土岐教授の見解と実質的には同じ立場に立ちながら、坂本教授は、引当金のうちには、将来における支出見込

額は確定しないが、現実には費用の発生が認識される場合に計上する修繕見込額、納税引当金、退職手当引当金のこときもあるが、これらの費用計上は費用配分の原則の適用を受ける。ほかに、将来における収入見込額の減少を意味するもの、たとえば、貸倒引当金や価格変動準備金のごときものもあるが、これらの費用計上は費用収益対応の原則の適用を受けるという。²⁾

丹波康太郎教授は、原則的には、土岐、坂本両教授の見解を支持されながら、個々の引当金について若干見解を異にしている。すなわち「減価償却」については、土岐、坂本両教授が、ともに減価償却引当金を引当金に入れないことを支持し「引当金は、本来、今期の費用とされるものを将来における支出額が確定しない場合に、その支払見込額に基づき計上するか、または、今期の収益控除と予測されるものを見積り額に基づいて計上することによって生ずるものである。減価償却費は同じく見積り額であるが、既になされた支出に基づき各期の費用を一定の基準で配分するのであって、それは勿論当期損益計算に大きな影響を及ぼすものではあるが、将来の支出(または収入)を見こしての費用計上(または収益修正)とは異なる」ことを理由としている。貸倒引当金については「それが、将来の発生に対する見積りにすぎないが、今期の収益にかかわりをもち、それを修正するものとして、今期の損益計算に係る」とが合理的である。この意味において、引当金は単なる費用の見越計上のみでなく、収益控除の見越計上として設けられてもよいのである」とし、「貸倒引当金を費用収益対応の原則に基づく費用計上に伴うものと考えられるが、むしろ、売上収益修正の認識によるものと考えることが、より合理的ではなからうか」との意見を明らかにしている。さらに偶発性損失については「損害賠償の損失は、既に企業が支払うことを容認し、しかも、金額が未確定であるというものならば、これを見積り計上することは、それが実際に支払う期間のみの負担ではないという意味において進んで認むべきではないが、まだ請求もされていない損害賠償にそなえて引当金を設けることは、あまりにも損益計算

上、慎重の原則を適用し過ぎることになるのではなからうかと思う。自家保険の場合に保険料担当額を期間の費用に計上することも、右と同様な結果を来たすのであって、必要ならば、むしろそのための積立金を設定すべきではないかと思う」と述べている。^⑤

以上の諸見解と同じく、期間損益算定に重点をおく見解として佐藤孝一教授の見解がある。佐藤教授によると「近代会計において、期間損益計算が現金主義の立場からではなく発生主義の立場からおこなわれるに及んで期間費用の限定にあたり、必然的に予測による見積計算が介入するに至っている。合理的な期間損益算定のためには、金額的正確性がある程度犠牲に供されることもまた避けえられぬ事柄といわなければならない。このような金額的不確定性にもかかわらず、近代会計が社会的制度として相対的信頼性を主張しうる所以は、近代的会計制度の仕組のなかに引当金勘定が導入されていることによって、期間損益計算における不確定費用存在の事実と、そのような不確定費用がその後の会計期間において行なわれるべき確定計算によって、必然的に調整されるべき可能性とを示すからに他ならない。……このような不確定費用が将来において確定計算されるべき必然性を示し、かつ、このような計算を可能ならしめるものこそ引当金に他ならないのである。」^⑥ここでは不確定費用たる引当金が将来において確定計算されるべき必然性をもっている点に重点がおかれており、将来において確定計算される必然性を欠いている偶発性引当金の設定を否定している点に注意を払う必要があると思う。^⑦

以上で期間損益算定に重点をおく見解のうち、その幾つかをとり上げたのであるが、この見解のもとでは減価償却引当金、貸倒引当金などいわゆる評価性引当金を引当金の概念内容に含ましめることを否定し、偶発性損失引当金の設定にも否定的態度をとっていることを特に注意すべきである。

- (1) 土岐政蔵「損益計算」九一頁以下。
- (2) 阪本安一「新稿財務諸表論」九五頁以下。
- (3) 丹波康太郎「引当金の設定原因と性質」産業経理一六卷五号五六頁以下。
- (4) 佐藤孝一「引当金の一般的性格について」企業会計一五卷一〇号八頁以下。

iv

持分会計の観点に立つて理解する見解は高松和男教授によって主張されている。高松教授によると「引当金の本質は企業の損益計算を目的とする動的会計理論によって規定されねばならない」という。引当金は当期の費用の見越計上の結果として設けられるものであり、その引当金の正当性は、その期間費用が合理的であるか否かによって決定されるという。したがって引当金を評価性引当金と負債性引当金とに区分することは引当金の本質にかんするものではなく、むしろ財産貸借対照表的な、静態論的な会計理論における区分にすぎない」として、企業体理論に基づいた理解をとるべきであるとして「企業体理論においては、持分理論によって利害者集団に帰属するか否かによって、引当金を利害者持分と企業体持分とに区分することが理論的に正当である」という。^(註)高松教授の見解を個別的に引当金についてみると次のようになる。

貸倒引当金は貸倒損失という期間財務費用を見繰計上し、減価償却引当金は、減価償却費という期間費用を予定計上することから貸方項目である。ところで引当金の設定にさいしては正当な期間費用の計上が前提条件となっている。しかしながら、こうした期間費用の計上によって、その反面においていわゆる自己金融がおこなわれる。……引当金は企業体の力の源泉として機能している部分である……このようにみてくるといわゆる評価性引当金なるものは、いかなる利害者集団にも帰属せず、いわば企業体それ自身に帰属する持分すなわち企業体持分である。……

との意見を明らかにしてゐる。次いで負債性引当金のうち、企業体持分としての引当金には次のものを指摘している。

- (1) 自家保険引当金
- (2) 過水準備金、価格変動準備金。これらの準備金は結局、企業体の経営活動の安定化をはかるための財務的手段であると考えられているから、これを企業体持分とみるのが正当である。

以上の企業体持分としての引当金にたいして利害者集団に帰属するものとして、つぎのような種々のものがみられる。

- (1) 納税引当金 結局は国にたいして支払われるのであるから、納税引当金の本質は国家集団に帰属する持分、すなわち国家持分と規定することができる。
- (2) 退職給与引当金 既に入受入れた労務の対価の一部分であるから、退職給与引当金は従業員集団に帰属する持分として理解すべきである。従業員賞与引当金もまた従業員持分を構成する。役員などにたいする退職慰労金のようなもので、予め計算根拠が与えられているものも利害者持分とみる。
- (3) 修繕引当金 企業体に修繕用役を提供する取引先集団にたいして支払われることは確實であるから取引先持分として規定することができる。特別修繕引当金も、その本質は、やはり利害者持分である。
- (4) 損害補償引当金 たとえば売渡製品の欠陥から生ずる将来の保証にたいする引当金、鉱山や土木事業によつて与える損害、工場の煙害・汚水による損害など、企業そのものに不可避的に随伴する災害についての損害賠償引当金を設定することがある。この種の引当金は、その帰属が不明確ではあるが、結局は利害者集団に支払われることになるので利害者持分に準じて考えてよい。

この持分理論による引当金の理解は、利益の内部留保をその実質的な内容とする引当金を企業体持分とみ、そして負債性引当金を会社が債務を負担する相手方の持分とみている点に特色がある。会社は一つの社会的制度であり、かつ様々な利害関係人が会社の利益に関与し、それらの利害を調整する機能を計算書類が果していると理解する立場にた

つとき、この「企業体理論」を基礎とする持分理論による引当金の理解は一つの指針を与えて呉れることになるであろう。

注 高松和男「引当金の近代的意味と持分理論」産業経理二三卷一号一五一頁以下。同「引当金および積立金の本質」会計八〇巻三号五八頁以下。同「評価性引当金と持分理論」会計八八巻四号九三頁以下。

II

昭和二五年の「シャープ税制勧告」に基づく税制改正までは、わが国の税法および税務においては引当金制度はまったく認められておらず、減価償却引当金のごとき、いわゆる評価性引当金さえも、昭和二三年にはじめて例外的に認められたにすぎなかった。

この昭和二五年の税制改正以前のわが国においては「権利確定主義」がとられていたが、「現金その他の財産で収入となること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」との差額として所得を把握する権利確定主義の見地では「将来の費用あるいは損失の発生」が「確定せる義務」とはなりえないことから、引当金の設定は認められなかった。しかし、昭和二五年の税制改革により、貸倒引当金と特別修繕引当金とが認められると、その後は企業会計原則に促がされて数多くの引当金の設定が認められた。

この引当金制度の導入によって、わが税法は権利確定主義より発生主義会計へ移行したとみるべきであろう。引当金は、将来発生が予測される費用あるいは損失を、原因が存在する当該期間に計上したものであるから、発生主義会計においてのみ妥当性をもつからである。

引当金 (III)

わが国において損金（会計学でいう費用は税務上は損金という用語で表現されている）計上を認められている引当金は（一）税法上認められているものと、（二）

(Ⅰ) 税法上認められている引当金

(1) 貸倒引当金（法人税法施行規則（以下法規と表現する）14の22、14の24）(2) 濁水準備金（法規14の6、14の8）(3) 違約損失補償準備金（法規14の9、14の13）(4) 異常危険準備金（法規14の9、14の13）(5) 特別修繕引当金（法規15、15の6）(6) 退職給与引当金（法規15の7、15の15）(7) 価格変動準備金（租税特別措置法（以下措置法と表現する）53）(8) 海外市場開拓準備金（措置法54）(9) 中小企業海外市場開拓準備金（措置法55）(10) 海外投資損失準備金（措置法56）(11) 証券取引責任準備金（措置法57）

(Ⅱ) 税務上の取扱により認められているもの

(1) 減価償却引当金（法人税法基本通達（以下基本通達と表現する）208、208の3）(2) 債権償却引当金（昭和29年直法1の14による国税庁（直税部法人税課）の個別通達1の2、6）(3) 税金引当金（基本通達64）(4) 法人税引当金（基本通達53、63、64）(5) 事業税引当金（昭和26年直法1の42通達1）(6) 道府県民税、市町村民税および事業税ならびに加算金額以外の地方税引当金（基本通達63、64）(7) 利子税引当金（昭和30年、直法1の69通2、5、6）(8) 賞与引当金（基本通達265、267）(9) 保険責任準備金、保険支払準備金（基本通達290の3）(10) 契約者配当支払準備金（基本通達290の3）(11) 定期積立金の給付補填準備金（基本通達290の3）(12) 無尽給付準備金（基本通達290の3）(13) 圧縮記帳配当金（昭和38年直審（法）290改正商法の施行に伴う法人税の取扱通達1）(14) 特別償却引当金（前掲改正商法の施行に伴う法人税の取扱通達4）

わが税法および税務上認められている引当金のうち、幾つかは、会計学ないし企業会計原則において認められている引当金とは異質的なものを含んでいる。以下において税法および税務上認められている引当金の幾つかに考察を加え、何ゆえに「会計学ないし企業会計原則上妥当性を認められている引当金」と本質的に内容を異にする引当金の設定が税法ないし税務会計上認められているかを解明したいと思う。

i

評価性引当金は、二種類に分類することが可能であると思う。

第一の類型は、資産のうち、既に費用化した価額を引当金に計上し、それを資産取得価額より控除することによって、次期以降に繰延べる価額を明瞭ならしめるものである。

第二の類型は、価額修正のために設定される引当金である。これは資産を取得原価によらず、他の評価基準をもつて評価する場合に設定される引当金である。この引当金の設定により、取得原価から引当金勘定繰入額を控除することによって、貸借対照表に表示される資産価額の修正を可能ならしめる。

第一の類型に属する評価性引当金の典型は固定資産の減価償却引当金である。わが税法上、最初に認められたのは、この減価償却引当金であり、間接控除法による計上が要求されていた。間接控除法は「当該固定資産勘定に直接貸記する減額法」と異なり、減価償却引当金勘定に記入する方法である。この間接控除法においては「当該固定資産勘定」に示されている取得原価から、当該固定資産にかかる減価償却引当金勘定計上額を控除した残高として固定資産の未償却残高が算定される。このように固定資産の取得原価から控除して、当該固定資産の未償却原価―次期以降に費用化する価額―を示すために用いられる勘定であるから「評価性引当金」といわれている。

貸借対照表に表示される資産の価額が、やがて費用化していく未消費の価額を表示しているとみる動態論に立脚するとき、まず資産は取得原価で測定されねばならない。取得原価がやがて費用に転化し「製品あるいは役務」の原価へと変形していくからである。したがって資産については、その取得価額の表示と、既に費用化した価額の表示とが必要である。取得原価から既に消費された価額を控除することによって、ある時点において、将来費用化しうる価額を表示することができるからである。この場合の既に費用化した価額を表示するのが、いわゆる評価性引当金勘定に計上された数額である。

間接控除法による場合には資産の取得原価が記録されていくが、これに反して直接控除法によると資産の取得原価

は減価償却によって直接減額されるから、取得原価を表示しえない欠点をもつ。税務においては（基本通達三〇八）「償却範囲を通算することのできる固定資産ごとに元帳、補助簿などで確認できるとするよう処理してある場合には、間接法による減価償却が認められる。しかし、元帳、補助簿等で確認しうるような区分処理がおこなわれていない場合には減価償却とは認めず利益を留保したものと判断される。」この見解では固定資産毎に確認しうるように、元帳、補助簿上での処理をしていない場合には、費用の発生とは認めないのである。費用の発生が確認しえない場合には、費用の計上を認めないという権利確定主義的思考が残存しているように思われる。元帳、補助簿上での確認ができないような処理をしている者にたいして、費用の計上として認めないという一種の刑罰的思想が潜んでいるようであり、これは税務において固定資産毎に、元帳、補助簿などで確認しうるような明瞭な会計処理を実行せしめる教育的意図をもっている判断すべきなのであろうか。

第二の類型に属する評価性引当金の典型は低価引当金である。低価引当金は棚卸資産勘定にたいする評価勘定であり、棚卸資産の取得原価から低価引当金勘定の価額を控除した残高が、当該棚卸資産の評価額を示すのである。いわば、この低価引当金の設定により、取得原価を低価（すなわち時価）に修正することができるのである。したがって時価が取得原価より高い場合には、低価引当金の設定は必要がないことになる。低価引当金を用いる間接控除法によると棚卸資産勘定を取得原価で記録していくことができ、また次期以降の売上原価（および売上総利益）を原価で表示できる点で、直接控除法よりもすぐれている。

問題が多いのは貸倒引当金である。貸倒金の会計的処理には二方法がある。その一方法は、貸倒が発生した時に、すなわち、弁済受領不能が確定したときに、当該受取勘定を償却する直接償却法である。直接償却法によると、貸倒額の測定が簡単であるが、しかし期間損益計算の見地からみると貸倒損失の認識の時点が遅れる欠点をもっている。

この直接償却法によると、貸倒損失をそれと対応する収益と関連づけえない点で妥当性を失ってしまう。したがって収益費用対応の原則、期間損益の適正な算定という観点からみると貸倒引当金を設定する方法が望ましいといわれている。いわゆる引当金法であり、これが第二の方法である。引当金法においては、貸倒額を見積らねばならず、その見積り額に恣意性が入り易い欠点をもっている。しかし受取勘定の一部が「貸倒」となることが通常のことであるとすれば、貸倒を考慮しないで受取勘定総額をそのまま貸借対照表に表示することは、債権を過大表示することになる。したがってこれを修正する必要がある。売買は、会計処理上は、その代価の払込によって測定されるべきであり代金の支払を期待できないような売上債権はこれを認識すべきでないと思う。したがって売上債権の修正が必要となり、そのために貸倒引当金を設定すると理解すべきである。当該期間の収益に対応する費用として貸倒損失を理解すべきではないと思う。したがって「受取勘定」の総額から貸倒引当金額を控除した残高が実現可能額とみるべきである。貸倒引当金は、価値修正を目的としていると考えられるから貸倒予想額はできうる限り正確に測定すべきである。貸倒引当金の設定が過少であれば企業は受取勘定の過大表示および売上利益の過大計上になり、逆に貸倒金の設定が過大であれば売上利益の過少計上になり、また秘密準備金を設定していることになる。

法人税法施行規則第一四条の二は貸倒引当金の設定を認め、各企業の業種別に引当金計上の限度額を定める制度をとっている。しかし、貸倒額の見積りを法定することの妥当性については疑問がある。しかし、貸倒予想額の測定の困難性を考えると、このような措置もやむをえないのかも知れない。しかし、この制度は結果として大企業に有利にそして中小企業に不利に作用していることは否定できないようである。

なお、このほかに、未収益勘定および債権償却引当金（通達昭和29年直法1・140）、売上割戻し未払金（昭和34年直法1・113）および返品調整勘定（昭和35年直法1・31）も価値修正を目的とし売上調整の結果生ずる評価性引当金とみるべきであろう。

期間損益の算定に当って、当該期間の収益に対応すべき費用のうち、まだ実現されないものがある。しかし、将来の費用であっても、それが当該期間の収益に関連性をもつ場合には、その費用は当該期間において認識すべきである。たとえ現実化される時期や価額あるいは債権者が未確定であっても、見積り債務を計上してその費用額を決定しなければならぬ。発生主義会計のもとにおいては、当該期間に実現した収益に、これに関連する一切の費用を賦課させるべきであり、いわゆる収益費用対応の原則上たとえ見積り債務であっても、その計上が要求される。このような見積りに基づき、将来支払うべき価額を当該期間の費用に導入するために設けられる勘定として引当金が設定される場合がある。この場合の引当金は、その「価額が見積りに基づき」そして「債務発生の蓋然性は高いが必ずしも絶対的確定性はない」としても、将来支払うべき債務であるがゆえに負債性引当金といわれている。

税法ないし税務上の負債性引当金は種々な分類が可能であろうが、

- (Ⅰ) 債権者または債務額が確定していないが、債務の発生および発生原因が、当該期間に認められる負債性引当金
 - (Ⅱ) 現金ないしその等価物による支払または債務は発生しないが、その原因が当該期間に存在する場合
- 右の二分類が可能であると考えられる。

(Ⅰ)の類型に属する負債性引当金の典型は退職給与引当金である。法人税法施行規則第一五条の七は損金に算入して退職給与引当金を設定することを認めている。退職給与金を従業員が退職した時期の費用とみることは、当該期間にのみ過大な費用を負担させることになる。このことは適正な期間損益計算の立場からみると妥当性を欠く。退職給与金は、退職従業員が業務に従事していた各期間に割当て、その割当額を各期間の費用として計上すべきである。この

ような目的のため設定される引当金が退職給与引当金である。この退職給与引当金の計上額には「見積り」の要素が不可避的である。退職金を受領する資格を獲得する従業員数が確定できず、また退職の形式によって退職金額が異なることが予想されるからである。したがって退職給与引当金への計上額は、正確には測定できないわけで、結局蓋然率に基づいて見積りによって計上する以外には方法はないであろう。

(Ⅱ)の類型の負債性引当金の典型は特別修繕引当金である。特別修繕引当金は将来おこなわれる修繕にそなえて設定する引当金である。修繕費のための支出は、将来おこなわれるとしても、その修繕すべき破損の原因は、修繕をおこなう当該期間にのみ存在するのではなく、平常の使用に原因がある。毎期繰返しておこなわれる修繕は除き、大修繕がおこなわれるような資産については、その期間にのみ費用を計上することは過大の費用を負担させることになり、適正な期間損益計算を阻害することになる。修繕の原因は平常の使用にあることから、その修繕費の見積額を各期間に配分して、それぞれの期間の費用として計上する方法が妥当性をもつ。このような目的のために設定されるのが、特別修繕引当金である。税法は船舶、鉄鉄製造用の溶鉱炉および熱風炉、板ガラス製造用の溶解炉について特別修繕引当金の設定を認めている（法人税法施行規則第一五条以下）。

iii

税法上および税務上は引当金として認められるが、しかし、その内容が会計学における負債性引当金と全く異質的なものがある。負債性引当金は、いわゆる「費用収益対応の原則」にもとづき、当該期間収益に対応せしめべき費用のうち、その基礎となる支出、もしくは支出を要する事実が、将来発生する蓋然性が高く、かつそれが現実化される「時期」や「価額」ないし「債権者」が未確定である場合に、その債務を見積り計上して費用額を定めるもので

ある。しかるに将来の支出を見積り、当期の収益に賦課すべき費用として計上する点で負債性引当金と共通しているが、しかし「費用収益対応の原則」に基づいて費用計上として引当金を設定しているとは理解できないものが、幾つか、税法上および税務上、引当金として認められている。

以下において、それらについて考察を加えたいと思う。

(1) 渇水準備金 わが国の電力事業は水力発電に依存する程度が高く、しかも、豊渇水の差がはげしいために、営業成績が不安定となる。そこで渇水の際に増加する費用を豊水時の収益で償わしめ、企業としての安定性を保護するために、渇水準備金の設定が認められた(昭和20年3月14日制定の電気事業会計規則第五条)。渇水による費用の増加は豊水期に原因があるとは考えられないから渇水準備金は負債性引当金とは考えられない。この準備金は本質的には費用の平準化、したがって利益の平準化のための準備金であると理解すべきである。なお渇水準備金については法人税法施行規則第十四条の六以下に規定がある。

(2) 異常危険準備金(法人税法施行規則第十四条の一四以下) わが税法が認めている異常危険準備金は、損害保険事業を営むものが(法人税法施行規則第十四条の一四以下)異常災害による損失の補填にあてるため、または、公共事業の前払保証にかんする法律に規定せる前払金保証事業を営む者が、「異常保証損失」の補填にあてるために、一定の限度額に達するまで、每期損金に算入して設定することが認められている準備金である。この準備金は会計学上の負債性引当金ではない。異常災害による異常に高額な損害が、平常時における平常的損害に原因があるわけではない。平常時における低額の損害額によって生ずる利益を積立て、その利益をもって異常時における高額の損害をカバーすることを目的としているのである。異常災害による龐大な保険金の支払のために利益を留保することは、保険会社の事業継続性を保護するためには妥当性をもって思う。

しかし、あまりにも長期的かつ多額な利益留保は、配当利益を減少させ株主の利益を侵害する結果となる。したがって「一定周期での取崩し」および「累積限度の設定」が必要であるとの税制調査会の答申（昭和三十一年十二月）に基づいて異常危険準備金の限度額を超える金額の益金算入についての規定（同法第七十條第四款）が設けられている。

(3) 違約損失補償準備金（法人税施行規則第百十四条の九以下）、この準備金は、商品取引所または証券取引所が商品市場または売買取引の違約によって、会員がこうむった損失を補填するために、一定の限度に達するまで損金に算入して、設定が認められる準備金である。証券あるいは商品取引の違約が適法な売買取引に原因があるとは考えられない。適法な売買取引による利益を内部留保することによって、証券取引ないし商品取引の違約に基づく損失を償うことを意図したものであり、損失の平準化したがって利益の平準化をはかったものである。したがって、この準備金も会計学上の負債性引当金ではない。

負債性引当金は未払費用または未払金とは本質的に異なる。しかし、わが税法上および税務上認められている引当金には、未払費用ないし未払金とみるべきものが含まれている。未払費用とは、一定の契約に基づき、継続的に役務の提供を受け、既に債務として発生しているのに、既に提供された役務にたいする対価の弁済をしていないものである。これに対し、未払金とは「既に確定している債務のうち、その支払をしていない」ものである。

「法人税額」は特定の受入給付にたいする対価ではないが、当該期間の所得にたいして課せられるものであるから企業にとっては、利益算定上不可避的控除額である。そしてその負担額は未確定であっても税率に基づいて算定が可能である。したがって納税申告時期がまだ到来せず企業が自ら当該年度負担分の税金を費用として見積り計上するときはそれは未払費用と解すべきであらう。

一般に企業の所得算定上、損金に算入される税金は納期が開始されていると、現実に納付しなくとも未払金または

引当金はいづれも損金算入が認められている。したがって「事業税」「固定資産税」「物品税」「その他の消費税」は税務上損金に算入されるのであるから、当該年度の納税負担額を見積り計上することは妥当であり、引当金勘定が設けられることが多いようである。もともと事業税は経過年度分の税額を企業が損金に計上すると否とを問わず、税務当局がこれを見積り損金として取扱うことにしている。この諸税は損金計上が認められ、また納税額が確定していないのであるから未払費用と解すべきである。同じことは通達によって認められている地方税引当金（基本通達⁶²）、賞与引当金（基本通達²⁶⁵）利子税引当金（昭和30年度法1・69）などについてもいえる。これらの諸税のうち、所得が算定される事業年度が終了し、所得金額が確定されなければ納税額が確定できないものがある。税務会計上では、一事業年度遅らせて損金計上することになるが、企業会計上は定められている税率に基づいて、見積計上して未払税金勘定に記入せねばならない。この未払税金は未払費用である。しかし、翌期において課税額が確定された場合、その支払を怠った場合には未払金に振替えるべきである。また、課税額の決定が事業年度二・三期遅れることがあるが、この場合には税務会計上では前事業年度の所得額に定められている税率を乗じて計算した額を損金に算入することになっている。したがって、このように税務上損金算入の扱いを受けた前期分税額は課税額決定処分がおこなわれなくとも未払金として処理し、未払費用と区分する必要がある。

以上で考察したように、わが国の税法ないし税務上認められている引当金の多くが「費用収益対応の原則」に基づく適正な期間損益算定を可能ならしめるために、費用の期間的所属の正確性を目的として、その設定が認められているのではない。それらは経済政策的あるいは社会政策的見地から、それぞれ別異の目的をもっているのである。すなわち将来発生が予想される損失に備えて利益を留保することをその機能としているといえるであろう。

Ⅵ 私 見

i

引当金が法律上の制度として明文化される以前に、既にそれはいわゆる不真正準備金あるいは擬似準備金などといわれて、広義の準備金の概念に包含されており、形式上は積立金あるいは準備金の名目で貸借対照表負債の部に表示されていた。そして、その内容としては第一に評価の適正を期するための控除項目（価格匡正項目）として減価償却積立金、滞貨積立金などがあり、第二に将来発生する未確定債務の引当のための債務項目として責任準備金、修繕引当金、納税引当金などがあると理解されていた。^(註)

引当金が法律上の制度として明文化されたのは昭和三七年度の改正商法においてであった。この改正は、昭和三十三年七月に商法小委員会の名で公表された「会社の計算規定改正の問題点」にはじまり、昭和三五年八月法務省民事局の名で発表された「株式会社計算内容にかんする商法改正要綱民事局試案（以下試案という）」を経て、昭和三七年一月に試案に基づく「商法の一部を改正する法律案要綱（以下要綱という）」が作成され、この要綱が「商法の一部を改正する法律案（以下法案という）」として第四〇通常国会に提出され、同年四月成立するという過程をおこなわれた。

引 当 金 (Ⅲ)

この商法改正にかんする討議の諸段階を通じて問題となったのは、一〇項目のうちその内容が根本的に改められて最初の内容が全く変貌した引当金にかんする規制であった。すなわち「試案」第九項は「負債たる引当金」の項目の

下に「債務の発生、または、債務の金額が不確定であつ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しなければならない」と定め、(1)いわゆる「負債性引当金」のうちで「負債たる引当金」なるものを特に区別すると共に、(2)この「負債たる引当金」も、法律上の債務である以上は、必ず「負債」として計上すべきものとし、したがつて、(3)いわゆる「負債性引当金」として表示されているものうち、わずかに退職給付引当金や納税引当金などが、この「負債たる引当金」たる適格性をもつにすぎないと理解されていた。しかし、引当金をこのように狭く解すると、従来の会計慣行上一般的に認められていた引当金ほとんどが計上を認められないことになるため、会計学者や実務家からの強い反対があつた。このため、結局、債務としての法的性質をもたないものであつても、特定の支出または、損失に備えるためのものであれば、引当金の設定を認めることになつた。それで要綱は、まず項目の表示を「負債たる引当金」から「引当金」に改めると共に、内容を次のように変更した。すなわち(1)「特定の支出または損失に備えて引当金を負債の部に計上するには、その目的を貸借対照表または損益計算書(対照表の注)において明らかにしなければならないこと」として、(i)引当金の設定には目的の制約がないこと、(ii)引当金の計上はすべて各会社の自由であること、(iii)引当金たる表示・金額・目的を計算書類において表示すればたりうること、(iv)引当金の設定計上は最終的には、株主総会の決定(商法第二八条第二項)にゆだねることとした。さらに(2)「前項に規定する引当金を目的外に使用するときには、貸借対照表損益計算書または営業報告書(法案では貸借対照表の注)において、その理由を明らかにしなければならない」として、引当金の目的外使用の場合にもその理由、取崩し額を計算書類に明示させるとともに、引当金の目的外使用を認めるか否かも最終的には、株主総会が決定する(商法第二八条第二項)ことにした。この要綱を基礎にした法案が国会において成立した。したがつて第二八七条ノ二の規定は第一項が借対照表上の表示、第二項は損益計算書での記載を要件としている。

この商法第二八七条ノ二は引当金を設定できると規定しているにすぎず、引当金そのものについては積極的に定義を与えていない。したがって、法文上明らかにされた「特定ノ支出又ハ損失ニ備エル為」の意味の解釈が問題になる。

注 我妻栄編「法律学辞典」一八三〇頁

ii

一般に引当金は、評価性引当金と負債性引当金とに二分されるのが普通である。

評価性引当金については、その本質を留保利益たる実質を有する準備金ではなく、資産の価値修正、匡正項目（*Werberichtigungen*）とみる見解がある。この見解は貸借対照表の表示様式上も各個資産の控除項目として表示されるべきで、しかも貸方に表示されるべきでなく、借方に表示されるべきものであるから（計算規則一〇（貸方に掲記される留保利益たる準備金（計算規則三五（二）項参照）や負債性引当金（計算規則三三（三）項参照）との区別は容易であるという。また報告様式をとるにしても、準備金や負債性引当金との区別は容易である。準備金は資本の部に、負債性引当金は負債の部に属するからであるという。））あるという。

引当金（Ⅲ）

この見解には若干の疑問がある。この見解では貸借対照表上借方に掲記すべきであると述べているが、直接控除法、間接控除法のいずれかを採用するかは、あくまでも表示方法の問題にすぎない。勘定様式の貸借対照表においては、各資産の控除項目として表示され（直接控除法）、そして報告式様式において資産の部に表示されることは、評価性引当金にとっては、本質的問題ではない。間接控除法をとり、勘定式貸借対照表の貸方に表示されても、引当金の本質

説
を損ねるものではないからである。

論
評価性引当金は、価値修正項目であると考え、その本質は、二つの異質的なものを包含していると理解すべきであると思う。第一の類型は、既に消費した費用を資産の取得原価より控除し、次期以降において費用化する資産額を示すために設定される資産控除項目としての評価性引当金である。この資産除項目たる評価性引当金は、資産取得原価のうち、当該期間において消費した費用額の計上をその内容としているものであり、損益計算書において費用として計上されたものを貸借対照表上の資産から控除することにより、資産の未消費費用額を表示するために設ける項目である。その顯著な例は固定資産の減価償却引当金である。当該期間において「固定資産取得原価」のうち、「既に費用として消費された額」が損益計算書に「減価償却費」として計上されると共に、次期以降において費用化する残存価額を示すために、「当該期間において消費した額」を貸借対照表上に「減価償却引当金」として計上し、当該固定資産取得原価より控除するのである。したがって「価値修正項目」「匡正項目」の意味は残存費用を算定することと内容としていると理解すべきである。すなわち、費用配分の原則に基づき減価償却費として、当該期間に消費した費用額が計上され、次期以降において配分されるべき額が被控除残高として算定されるのである。

評価性引当金の第二の類型は、資産価値修正のために計上される引当金である。これは前述の評価性引当金が費用配分の原則に基づき既消費の費用として認識されるのとは異なり、損失として認識されるものである。たとえば貸倒引当金のごときものである。これは売上債権額を修正するための引当金とみるべきであり、費用としては認めるべきではないと思う。したがって被控除残額のみを売上債権額と測定すべきである。費用が収益発生の原因であるがゆえに、当該期間の収益に賦課すべく費用を対応させるために設定した「第一の類型の評価性引当金」とは異なり、「第二の類型に属する評価性引当金」は、その本質が損失であって、決して収益を生ずるものではないから、収益に対応せし

めるべきではない。それは、あく迄も、価値喪失額である。したがって評価性引当金は、その一つは「費用配分のために設定された引当金」であり、他は「損失計上のために設定される引当金」であると理解したいと思う。その両者は資産からの控除項目である点で共通しているが、この意味で評価性引当金は、価値修正項目である。この点田中・久保説が評価性引当金を損益計算における期間費用配分の問題とみているのは妥当性を欠くと思う。この評価性引当金は、わが商法では、資産評価にかんする規定において扱われているので、商法第二八七条ノ二にいう引当金には該当しないと解すべきである。

右に述べたように引当金は費用の配分、価値の喪失にかかわらしめて把握すべき概念であると理解すべきである。この点、利益留保額は算定された期間利益の処分の一種であり、引当金とは本質的に異なる。したがって引当金の名称が付されていても、実質的には「利益の留保額」であるものとは明確に区別すべきである。

評価性引当金が、二種類に分けることができるのと同様に、負債性引当金もまた二種類に大別することが可能であると思う。すなわち、その一つは偶発性引当金であり、他は狭義の負債性引当金である。そして、それらは、それぞれ費用であるものと損失であるものとに二分することが可能であると思う。

負債性引当金は、まだ支出が発生していない会計年度において、将来の費用あるいは損失を見越計上する点に特色をもっている。これは費用配分の原則に基づいて、その設定の妥当性が認められているのであるから、次の要件をみたすことが必要である。すなわち

- (1) 将来における営業活動による費用の発生の蓋然性が高いこと。
- (2) 引当金設定の対象となる営業活動にかんする金額がその性質上費用に計上しうるものであること。

(3) この營業活動にかんする費用の見積額が適正であること。

(4) 引当金相当額を特に当該期間に計上する合理的根拠があること。

そして右に掲げたものが商法第二八七条のノ二にいう「特定の目的」の内容となると理解すべきであると思う。^(注)したがつて右の要件を充たしえない偶発性引当金は、わが商法上、その設定は認められないと解すべきである。しかしわが商法は損失についても引当金の設定を認めている。したがつて、費用と損失との差異が問題になると思う。

商法第二八七条ノ二にいう費用は、会社の經濟活動や經濟事実にかんして消費した金額が損益計算上費用として認められるものであつて、しかも積極的に収益の源泉となりうるものでなければならぬと理解すべきであらう。ここでいう費用は資産の増加、債務の減少として取扱わないという程度の消極的なものでなく、積極的に資産の増加債務の減少を結果する蓋然性が高いものにのみ限定すべきであらう。そして、こゝでいう費用の意義は損益法的思考に基づいた費用配分の原則に基づき、当該期間に予め計上することが妥当であると認められたものに限ると理解すべきである。したがつて当該期間に費用発生の原因が存在しないにも拘らず費用の平準化のために計上される引当金とか、利益平準化のために設定される引当金は、商法第二八七条ノ二にいう費用ではないと理解すべきであり、それは同条同項においていう「損失」のために設定される引当金と理解すべきである。商法第二八七条ノ二にいう「損失」は収益の減少となる事実を結果する消費額——たとえば収益よりの直接控除として取扱われるべきである金額の引当金たる値引引当金や、いわゆる損失の補填に備えた引当金たる災害引当金のごときもの——に限定せず、「費用の平準化」のための引当金も損失のために設定されうる引当金と理解すべきであらう。また、社会政策的見地、經濟政策見地からわが税法が認めている引当金も商法第二八七条ノ二にいう損失のための引当金に該当するものが多いであらう。

商法第二八七条ノ二の規定は、損益法的思考に立脚しており、同条がいう「費用」とは、期間損益算定のために「

費用収益対応の原則」 「費用配分の原則」に基づいて配分された費用と理解すべきである。そして同条にいう損失とは、費用配分として計上されるのではないが、しかし特殊の目的から、その設定が正当化しうるものとみるべきであり、その妥当性が商法第二八七条の二にいう「特定の目的」の内容になると思われる。したがって損失にたいする引当金設定が認められるためには、前述の負債性引当金における要件と同じように、

- (1) 将来における営業活動ないし経済事実により損失の発生の蓋然性が高いこと。
- (2) 引当金設定の対象となる経済活動ないし経済事実にかんする金額が、その性質上損失と認められるものであること。

- (3) この営業活動もしくは経済事実にかんする損失の見積額が適正であること。

- (4) 引当金相当額を特に当該期間に計上する合理的根拠があること。将来発生する損失の原因たる事実が当該期間に存在すること。

右の要件をみたす必要があると思う。

(一) 田中誠二、久保欣哉 前掲書二七一頁。

(二) 江村総「期間費用の確定と引当金」会計八〇巻三号二七頁参照。

iii

引当金は、広義の準備金に属し、そしていわゆる不真正準備金と云われるものであるが、この不真正準備金に対立する概念は真正準備金であり、両者を包含した概念が広義の準備金である。中義の準備金は真正準備金を意味し「公然の準備金」と「かくれた準備金(秘密準備金、評価準備金)」とがその内容となっている。この真正準備金は、会社の

資産額が資本を超過する部分であり、会社に留保された額を表示するとみることができる。そして公然の準備金が狭義の準備金であり、資本と並んで純資産からの控除項目としての役割を果す。^(注)

真正準備金は、会社内の留保額であることから引当金と共通性をもつ。なぜならば引当金は貸借対照表の借方に不特定資産が留保されていることを示す貸方項目である（（もとより、表示方法として、直接控除法による場合には、借方に表））ことを、その内容としているからである。いわば会社内の資産留保額であり、いわゆる自己金融として作用していることが準備金の共通性であり、この点では、真正準備金、不真正準備金は共通性をもっているのである。したがって、この共通性以外の性質に「不真正準備金」とそれ以外の「公然の準備金」たる法定準備金および任意準備金、「かくれた準備金」たる秘密準備金および評価準備金とを区別する基準を見出さねばならない。そして、この両者を区別する基準こそ、わが商法二八七条ノ二にいう「特定の目的」であると思う。

法定準備金が、法によりその積立を強制された準備金（（商法二八八条、二八九条））であり、任意準備金が、定款の規定または株主総会の決議により利益を源泉として積立てられる準備金であるのに反して、かくれた準備金は、「資産の過少評価」あるいは「債務の過大評価」により貸借対照表上の純資産が過少表示される結果、本来の適正な評価に基づく純資産額との差額として生じたものであり、評価に伴い発生する準備金である。そして秘密準備金が、その前提とする資産の過少評価、債務の過大評価に伴い生ずるのにたいし、評価準備金は不可抗力的に生ずる評価の誤差に基づいて生ずる点に両者の差異が生ずる。

これらの準備金に反し、不真正準備金たる引当金は、収益費用対応の原則、費用配分の原則に基づく将来の費用の計上であり、あるいは、将来の損失であって、その損失が会社の目的とする行為ににとって不可避的なものであり、且つ、その原因が当該期間に存在する事実に基づいて発生する資産の控除項目として計上される価額である点に特色

容をもっている。

をもっている。そしてその設定が各項目毎にそれぞれ用途を特定した目的をもっている点に真正準備金とは異なる内
 わが商法は引当金の設定の決定を、結局株主総会の承認にかかわらしめていることから、引当金の設定が、決算期
 末の株主の利益に不利益な影響を与えないことも事実上、引当金設定の条件の一つとなるであろう。しかし株式会社
 を一つの社会制度とみると、会社自体の継続性のために引当金設定による自己金融をはかることも合理的な範囲内
 において認めるべきであろう。また債権者、従業員、国、地方公共団体などの利害関係者の利益のための引当金の運
 用も望まれるところである。それら種々様々な利害関係者の利害調整のためにも引当金制度の運営は特に慎重な配慮
 が必要であろう。

注 田中誠二、久保欣哉 前掲書二二三頁。

Reserves (Ⅲ)

Yuzo FUJIWARA

Lecturer of Commercial Law

Faculty of Law

Hokkai Gakuen University

D. France

1. Art. 342 of "Loi n° 66—537 du juillet 1966 sur les sociétés commerciales" provides "il est procédé aux amortissement et provisions nécessaires pour, que le bilan soit sinère." Scharlars' opinions are as before the amendement 1966.
2. French tax laws and the tax authorities recognize strictly the deductions of provisions. "La plan comptabilité générale" assumes the leadership of accounting practice and tax practice.

V. Japan

There are two groups of reserves. One is the reserves belong to the valuation account, another is the liabilitic reserves. Our Accounting Principle distinguishes the liabilitic reserve between the current liabilities and the fixed liabilities.

The tax law and the tax authorities specially recognize the many reserves on the political view point.

Scharlars insistance many opinions upon the reserve.

VI. My opinion

Reserve count up on the following conditions.

1. The furture entry of expence and loss is probable.
2. The sum of entry base upon the furture expence and loss.
3. The estimated sum is appropriate.
4. The grounds of enty belong to its accounting period.