

商法と企業会計原則との関係

—「公正ナル会計慣行」の斟酌規定における今日的解釈を中心として—

西 村 勝 志

〔目 次〕

- I. はじめに
- II. 「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」の解釈とその範囲
 1. 「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」の解釈
 2. 当該規定の範囲
- III. 「公正ナル会計慣行」の解釈とその範囲
 1. 「公正ナル会計慣行」の解釈
 2. 当該慣行の範囲
- IV. 「斟酌スベシ」の解釈
 1. 斟酌の意味
 2. 斟酌の程度
- V. おわりに

I. は じ め に

商法と企業会計原則¹⁾との関係を解明するにあたっては、これまで、商法第32条第2項の規定（以下、「斟酌」規定）における「公正ナル会計慣行」の解釈が重要視され、その中核をなすものが企業会計原則とされてきた。しかし、「公正ナル会計慣行」の解釈にはさまざまな見解があり、その範囲も明確とはいえない。また、「斟酌」規定そのものの解釈にあたっての基本視点はいかなるもの

1) 本稿で企業会計原則という場合、「企業会計原則」・「同注解」及び「各種意見書」を含む広義の意味で用いている。

か、その根拠を何に求めるべきかについても、十分に解明されているわけではない。さらには、商法会計が抱える今日的課題（たとえば金融商品・年金・連結決算など）を解決するためには将来どう商法改正すべきかといった点についても、いまだ十分な検討がなされているともいい難い。筆者も、これまで、商法会計が抱える基本的課題とその解決を図るために重要な意義をもつと考えられる基本視点を各種利害関係者間の利害調整機能（債権者保護と株主保護との有機的結合機能）に求めるべきとした上で、この基本視点から商法計算規定を解釈することが、商法会計の今日的課題を解決するための有効な手掛かりとなりうることを指摘してきた²⁾

そこで、本稿は、こうした今日的課題を念頭に置きながら、商法と企業会計原則との関係を解明すべく、基本視点から「斟酌」規定の解釈を試みたものである。すなわち、本稿のねらいは、商法会計が現実に直面している諸問題を解決すべく、商法の基本視点に基づきながら、「公正ナル会計慣行」のみならずそれを含めた「斟酌」規定の解釈を通して、商法と企業会計原則との関係を究明することにある。したがって、本稿では、従来の研究で中心とされてきた「公正ナル会計慣行」の解釈のみに止まらず、「斟酌」規定それ自体の解釈にまで及ぶことになる。そのために、この「斟酌」規定の解釈にあたっては、商法計算規定の設立目的から導き出される利害調整機能（債権者保護機能を根幹とした上で、株主保護機能によって補完される機能）という基本視点などから、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」、「公正ナル会計慣行」及び「斟酌スベシ」に分けて解釈することで、商法と企業会計原則との関係を解明していく。

II. 「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」の解釈とその範囲

1. 「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」の解釈

ここでは、まず第一に、「商業帳簿」とは何を指すのかといった問題を取り上

2) 拙稿「商法会計の基本課題とその視点」『愛媛経済論集』第19巻第3号、2000年3月、87-99頁。

げる。というのも、商法は、「商業帳簿」の内容を規定上で直接に明記していないからである。

そこで、商人一般（自然人及び法人）を商法の適用対象とした場合、商法計算規定の設定目的が取引関係者の保護にあることを鑑みると、「商業帳簿」は会計帳簿（主要簿たる仕訳帳・総勘定元帳）とそれに基づいて作成される貸借対照表とされよう。すなわち、債権者にとって債務弁済能力を示す重要な情報は貸借対照表であり、その貸借対照表を誘導的に作成するために不可欠の会計帳簿は、仕訳帳及び総勘定元帳にほかならないからである³⁾

また、株式会社を適用対象とした場合には、商法計算規定の設定目的が取引関係者とくに債権者の保護にあることから、「商業帳簿」は仕訳帳・総勘定元帳とそれに基づいて誘導的に作成される貸借対照表や損益計算書など⁴⁾である。というのも、「商業帳簿」の作成目的は、「斟酌」規定で「商人ハ營業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル為」とされており、これによって、その範囲が特定できるからである。ここでの「營業上ノ」とは、企業主とは区別された企業それ自体のという意味に理解される⁵⁾その意味では、「營業上ノ財産及損益ノ状況」とは、一般にいう営業活動ないし営業取引上のものではなく、企業が所有する財産の増減変動及びその変動をもたらす原因事象を指すことになる。当然ながら、「財産ノ状況」とは、積極財産たる資産、消極財産たる負債及び純財産たる資本の状況である。また、「損益ノ状況」とは、「会社ノ計算」規定で明ら

3) 「商業帳簿」の作成・利用目的については、商法が規制主体であるが故に債権者保護の立場から、債権者の担保財源たる会社財産の保全をなすための貸借対照表作成の資料提供目的と、裁判等の証拠としての利用目的などが挙げられる。なお、前者の根拠は商法第33条第2項の規定、後者の根拠は商法第35条の規定に求められる。ただし、特殊な事情や目的のために開始貸借対照表や清算貸借対照表などを作成する必要がある場合には、誘導法でなく棚卸法によることも認められている。

4) 決算日後に会社の財産又は損益の状態に重要な影響を及ぼす（後発事象の）場合には、営業報告書に記載が必要となるので、当然に営業報告書も「商業帳簿」に含まれる。さらに、利益処分案や附属明細書も会社の財産及び損益の状況を明らかにするものであるから、「商業帳簿」に含まれよう。

5) 嵐村剛雄著『体系商法会計精説—商法会計規定・計算書類規則の体系的総合解説』税務経理協会1994年2月、17頁参照。

かなように、資産認識面での繰延資産の計上容認規定や負債認識面での引当金の計上容認規定さらには資産評価面での取得原価主義の採用から、継続企業を前提とした収益力表示に基本目的を置く損益法原理を導入した損益の状況と解される。したがって、「営業上ノ財産及損益ノ状況」は、継続企業の収益力表示のために損益法原理を導入したところの資本維持原理に基づく状況と解される。また、「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル為」の「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」の解釈は、「作成ニ関スル規定」であるが故に「商業帳簿」の作成規定に限定されず、それを含めた広い解釈が成り立つ⁶⁾。そのため、当該規定は「財産ノ状況」を示す貸借対照表や「損益ノ状況」を示す損益計算書の作成を含めた計算書類の規定であるとともに、仕訳帳や総勘定元帳といった会計帳簿の作成規定、及びその作成に関する監査規定をも指すことになる。

そこで次に、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」の範囲を明らかにするとともに、その具体的な規定を取り上げることにする。

2. 当該規定の範囲

この「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」の範囲には、商人一般を対象とした「第1編 総則」のうちの「第5章 商業帳簿」に関する規定や、株式会社を対象とした「第2編 会社」のうちの「会計ノ計算」に関する規定はもとより、それが「商業帳簿」の作成に関する規定であることから、作成方法に関する規定

6) ただし、商法第32条第1項の原案「商人ハ営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル為会計帳簿、貸借対照表及損益計算書ヲ作ルコトヲ要ス」を参議院修正では、損益計算書が削除された。商法第33条の規定をみるかぎり、会計帳簿の作成内容、記載事項に関する規定、貸借対照表の作成に関する規定に限定されることになり、第33条からも損益計算書は削除され、損益計算書の作成に関する規定は白紙規定となる。これは、小規模の個人企業あるいは人的会社に損益計算書の作成を課することは困難である、との理解からである。ただし、小規模の個人企業あるいは人的会社では貸借対照表の末尾に記載される純利益の数値によって総資本利益率などは把握可能であり、株式会社では損益計算書の作成規定が削除されたわけではない。したがって、損益計算書の削除はそれほどの意味をもつものでない。また、本文で示したように、そもそも「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」は、実質規定としての「総則」や「会社ノ計算」規定、計算書類規則といった作成形式規定のみならず広義的理解の下に、監査規定も含んだものと解されるべきである。

に限定されないので、「商業帳簿」の記載方法ないし記載事項を規定した計算書類規則や、作成された貸借対照表・損益計算書に関する監査報告書の記載規定までも含まれる⁷⁾したがって、財産の計上・評価に関する実質規定のみならず、形式規定である「計算書類規則」の規定、「商法特例法」の規定及び「大会社の監査報告書に関する規則」も含まれよう。というのも、「商業帳簿」を限定して取り扱えば、この規定の設定趣旨（損益法原理の導入や証券取引法監査と商法監査との実質的一元化⁸⁾）が活かされないからである。そこで、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」を具体的に概観する。

(1) 第1編総則「商業帳簿」規定

第1編総則における「商業帳簿」規定は、第32条から第36条で構成されている。第32条は商業帳簿の作成規定であり、商法計算規定の全般に係わる包括条項である。その内容は、第1項が目的規定で第2項が解釈規定である。第33条は会計帳簿・貸借対照表の作成規定であり、第1項で会計帳簿の整然かつ明瞭な記載を、第2項で誘導法による貸借対照表の作成を要請している。ただし、第3項及び第4項は貸借対照表の作成者署名の要請などで「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」とされるが、その内容から「斟酌」規定の対象外とされる。第34条は財産（流動資産・固定資産・金銭債権）の評価規定であり、流動資産については取得価額又は制作価額を原則とし、原価時価比較低価評価を容認している。固定資産については「相当ノ償却」及び「相当ノ減額」を要請し、金銭債権については回収不能見込額の控除を要請している。以上が、「商業帳簿ノ作成

7) 同様に広義の見解として、次のものが挙げられる。「第二項にいう『商業帳簿の作成に関する規定』は、会計に関する法令の全体を含むものと解される。」中村忠稿「第二章 企業会計法における包括規定」、黒澤清 総編集『体系 近代会计学 XI 企業会計法』中央経済社、1982年3月62頁。

8) 「斟酌」規定は、1974（昭和49）年4月の商法改定によって設けられたもので、同時に公認会計士が会計監査人としての計算書類の監査を株主総会の開催以前に実施することを要請している。したがって、「公正ナル会計慣行」なるものが商法計算規定の解釈指針となるだけでなく、商法上の会計監査と証券取引法上のそれとの実質的一元化を図るとともに、円滑な監査実施を果たすための基準としての役割をもつことになったとされる。

ニ関スル規定」に含まれると解される。第 35 条の商業帳簿の提出命令規定及び第 36 条の商業帳簿等の保存規定は、作成ではなく保管・提出に関する規定であるので、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」から除外される。

(2) 第 2 編会社「会社ノ計算」規定

第 2 編会社における「会社ノ計算」規定は、債権者保護の観点から第 290 条の配当可能限度額の計算規定を中心にして、貸借対照表作成の実質面を担う具体的規定を設けるとともに、計算書類等の株主総会における報告承認等を規定している。具体的には、第 281 条は計算書類の作成義務、取締役会承認、監査役監査の規定、第 281 条ノ 3 は監査報告書の記載規定、第 284 条ノ 2 は資本・払込剰余金の規定、第 285 条は資産評価の規定、第 286 条・第 287 条・第 291 条第 4 項は繰延資産の計上容認規定、第 287 条ノ 2 は引当金計上容認規定、第 288 条・第 289 条は法定準備金に関する規定、第 290 条から第 293 条は配当可能限度額等の規定、第 293 条ノ 5 は中間配当の規定などが「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」に含まれる。また、第 282 条は計算書類・監査報告書の公示規定、第 283 条は計算書類の定時総会報告承認規定、第 293 条ノ 6 は株主の帳簿閲覧権の規定、第 293 条ノ 7 は帳簿閲覧権の拒否の規定、第 294 条は株主の検査役選任の請求規定、第 294 条ノ 2 は利益供与の禁止規定、第 295 条は会社使用人の先取特権規定であり、これらは株主保護並びに従業員保護の規定であるので、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」から除される。

(3) 商法特例法の規定

商法特例法の規定は、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律であり、会社の規模（大会社・中会社・小会社）別分類に基づく監査等を規定している。第 1 章の「総則」は、大規模会社における監査等に関する特例であることの趣旨規定であり、第 2 章は大会社に関する特例が示されている。具体的には、第 2 条が会計監査人による監査規定、第 3 条から第 13 条が会計監査人の専任、資格、任期、解任、権限、責任等の規定、第 14 条が監査役の監査報告書

の記載規定、第15条から第21条が定時総会における報告等の規定である。第3章は小会社に関する特例であり、第22条が監査役職務権限等の規定、第23条が監査報告書の提出等の規定、第25条が商法の適用除外等の規定である。上記のうち、第13条の会計監査人の監査報告書規定及び第14条の監査役の監査報告書規定が「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」に該当する。

(4) 計算書類規則の規定

計算書類規則の規定は、株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書の記載方法ないし記載事項を規定した規則である。第1章の「総則」は、計算書類等の記載に関する明瞭記載のための一般的規定を設けたものである。第2章の「貸借対照表」は、明瞭表示のための貸借対照表の区分記載及び科目設定を規定したものである。第3章の「損益計算書」は、明瞭表示のための損益計算書の区分記載及び科目設定を規定したものである。第4章の「営業報告書」は、会社の営業内容に関する重要事項を記載した報告書であり、主要な事業内容などの非会計情報も含まれている。第5章の「附属明細書」は、貸借対照表、損益計算書及び営業報告書の記載を補足する重要事項を記載するもので、直接開示情報である計算書類と異なって、本店及び支店に備え置き、閲覧に供される間接開示情報である。第6章の「貸借対照表及び損益計算書の公告」は、公告規定に従った公告のための貸借対照表及び損益計算書の要旨の記載方法を規定したものである。このうち、営業報告書に含まれる非会計情報は、その性質から「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」から除される。

Ⅲ. 「公正ナル会計慣行」の解釈とその範囲

1. 「公正ナル会計慣行」の解釈

次に、「公正ナル会計慣行」の解釈であるが、ここでは、「公正ナル」が「会計慣行」の制約条件ないし限定条件であるために「公正ナル」と「会計慣行」とに分け、便宜的に制約対象の「会計慣行」を先に取り上げる。

(1) 「会計慣行」の解釈

ここでは、会計慣行は会計に関して従来から行われている習わしである、という一応の理解から出発する。したがって、「斟酌」規定の「会計慣行」は、厳密には「公正ナル」の条件が付帯されているから、当該条件を考慮しないならば、商法計算規定にあるものに限定されずに規定にないものも含んだ広義の会計慣行となり、会計の領域にある従来からの習わしを意味することになる。すなわち、個別企業の特異性に基づいて必要とされる個々の具体的処理手続き(個別企業の会計手続)、個別企業の会計手続きが社会的に承認を得たもの(個々の会計慣習)及び個々の会計慣習が首尾一貫性をもつように体系化されたもの(会計処理・表示基準)といった広義の会計慣行である。ただし、この会計慣行がいまだ会計原則・基準にまで成熟していない会計慣行を含むにしても、わが国に限定したものとするか否か、あるいは現在の会計慣行に限定するか近い将来に慣行となるものも含むかによって、その範囲は異なる。

もっとも、わが国の企業会計原則は、1930年代のアメリカ会計原則⁹⁾を模範としたものであって、当時のわが国会計慣習がアメリカのそれよりもずいぶん遅れていたもので、実質的にはアメリカの会計慣習を要約したものとみることができる。その意味では、わが国の会計慣習に限定されたものではない。したがって、今日における激動の経済社会環境の下で企業の国際化・会計の国際化が進行する最中、わが国で会計慣行として実施されてなくても、同様の状況下にある各国で会計慣行として実施されている事象であり、かつ近い将来にわが国の会計慣行となることが合理的に判断できれば、「会計慣行」に含めることも否定されるものではない。ただし、その判断は、実際には各国とわが国との国際的関係をどう位置づけし、将来の方向性をどう判断するかに依拠されるので、なかなか容易ではない。したがって、その判断の合理性は、商法計算規定の目的

9) アメリカ会計原則とは、SHM 会計原則(Thomas H. Sanders, Henry R. Hatfield & Underhill Moore, A Statement of Accounting Principles, 1938.)を中心としたものである。このSHM 会計原則は、アメリカ会計原則の成立期にあって重要な役割を果たしたものである。

ないし「斟酌」規定の趣旨に求めざるを得ないであろう。

さらに、この「会計慣行」を個々の企業で従来から行ってきた会計処理・表示の方法や手続きとするか、業種や規模別に区分するなどの一定範囲内の企業で一般に認められる会計処理・表示の方法や手続きとするかによって、それ自体の範囲は多少なりとも異なることになる。しかし、いずれの場合においても、「公正ナル」という条件を付すかぎり、商法でいう「会計慣行」の範囲は著しく制約され、その範囲に違いはみられなくなる。すなわち、特定の利害関係者に限定されないで誰に対しても公正であれば、「会計慣行」を個別・連結単位でみるか業種単位でみるかは問題とされなくなるからである。

このような「公正ナル」の解釈についての詳細は、次項で取り上げるとして、この「公正ナル会計慣行」は、単に従来から内外で行って来た会計処理の方法や手続きではなく、それを商法が法的立場から合理的な会計処理・表示の方法ないし手続きに限定することを意味している。その意味で、「公正ナル会計慣行」は、いわば会計実践としての指導的役割を期待されるものとみることができ、企業を取り巻く社会経済環境の変化に即応するものでなければならない。また、商法に具体的な規定がない場合には、商法計算規定の目的ないし「斟酌」規定の趣旨に基づいた解釈などによって、さらには国家の政策的配慮やそれに伴った法改正などによって企業の会計実務ないし会計慣行の変更を余儀なくされることもあろうし、これに基づく規定を設けるべく、速やかに商法改正を図るべきところである。

そこで、「公正ナル会計慣行」の内容をより明確に捉えるために、「公正ナル」がどのような意味として「会計慣行」に付されたものか、その解釈を指摘しておく。

(2) 「公正ナル」の解釈

すでに述べたとおり、「公正ナル会計慣行」は、単なる会計処理・表示の方法ないし手続きとしての会計技法的・会計実践的な慣行を意味するものではない。公正という条件を付すことに大きな意義をもつのである。すなわち、「公正ナル

会計慣行」は、利害の調和を崩さずに会計上の秩序を保ち、企業を取り巻くさまざまな経済社会環境ないし状況の変化に対応するための合理的な根拠が付与された会計慣行である、と筆者は考えている。この合理的根拠の有無に関する判断が「公正ナル」に求められるとすれば、「公正ナル」は各種利害関係者の利害調整を図り、とくに債権者保護ないし株主保護の観点から会社財産及び損益の状況を明らかにするための合理性判断の根拠を意味することになる。

そこで、公正の意味であるが、それは、一般に法の秩序を支配するところの公正を意味するものと解される。¹⁰⁾すなわち、法の秩序が重視されるのは、人間の社会生活において利害の対立が生じたときなどであり、この場合、個人的偏見をもたずに法の秩序で公平に裁くことが重要となる。その根拠を公正性に求めるのである。これを商法会計の領域にあてはめても、利害調整を必要とする点で基本的な違いはみられない。したがって、「公正ナル」の公正を、各種利害関係者の誰に対しても公平で、かつ個人的偏見がなく、その根拠も合理的に見いだされることである、と解すべきである。

商法計算規定においては、取引関係者（ないし債権者）保護を中心にした各種の利害調整を図ることが重要とされているので、個人企業であれ、株式会社企業であれ、各種利害関係者がいる以上はその利害調整が求められ、何も債権者のみに限定されるものではない。したがって、「会社ノ計算」規定が債権者保護の立場から利益配当規制を中心とした規定体系をもつものであっても、取引関係者間の利害対立が認められる限り、その調整を図る必要はある。そこで、利害調整に結びついた「公正ナル会計慣行」の「斟酌」規定を設けたもの、と解すべきである。しかし、斟酌すべきは「会計慣行」ではなく、「公正ナル会計慣行」であって、それに「公正ナル」の限定条件を付した理由は、債権者保護を中心としながらも株主保護をも合わせもった利害調整機能を果たす商法の立場では、各種利害関係者の誰にでも公平で、かつ個人的偏見に歪められない「会計慣行」であると判断できるような合理的根拠をもつ「会計慣行」に制限する

10) 久保田音二郎稿「公正なる会計慣行の基礎」『企業会計』第25巻第9号、1973年20頁参照。

必要があったからである。いい換えれば、無条件（無制約）に会計慣行を斟酌すれば、経営者の立場に偏った会計慣行を斟酌することになりかねず、その結果、株主どころか経営者への手厚い保護を招くことになり、かえって債権者保護及び株主保護に反するとの慎重な判断があったものと解されよう。その意味で、「公正ナル」の限定条件は、会計処理・表示における経営者の恣意性を排除するものである。

この限定の合理的根拠については、「企業会計原則」における一般原則が重要なカギを握るとみられる。また、企業は、それを取り巻く社会経済環境の変化に合理的に対応していかなければならず、その場合の合理的であるか否かの判断も、「企業会計原則」の一般原則がカギを握っている。そもそも、「企業会計原則」は、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」であって、そこでの個々の具体的な会計原則ないし会計基準などは、企業会計の実務の中から一般的・共通的なものを抽出して導き出したものである。また、一般原則は、こうした帰納的アプローチにより導き出された個々の具体的な会計原則ないし会計基準についての根拠を明らかにするところの、企業会計全般にわたる包括的理論規範としての性質をもつ原則である¹¹⁾。この一般原則が遵守されてはじめて、会計目的が達成されるものであって、かつ、会計目的には投資家一般を含む各種利害関係者間の利害調整目的が含まれる関係から、一般原則には企業の財政状態や経営成績を明らかにするための公正性が包含されている、とみることができる。商法での公正性は、現在債権者・現在株主・経営者のそれぞれの立場を考慮した秩序維持であり、この秩序維持としての利害調整が企業会計原則における会計目的に含まれる関係から、厳密には利害関係者は一致しないながらも、利害対立からの秩序維持という視点からは基本的に一致したものとして解しても差し

11) もちろん、一般原則は、演繹的アプローチにより会計目的から導きだされた会計原則であって、理論規範としての性質のみならず、個々の具体的会計原則ないし会計基準などを適用する場合の基本指針としての意味を持つことで、それら全体の体系化を図るのに有用な原則であることはいうまでもない。

支えないであろう。ここに、企業会計原則の大部分が取り入れるべきとされる。また、「企業会計原則」は理論規範及び実践規範としての性質をも合わせもつので、公正性かつ妥当性を包含していることになる。ここでの妥当性は作成・表示面での理論適合性と実践適合性を指し、公正性はその作成表示原理の裏にある利害対立面での調和適合性を意味している¹²⁾

これ以外にも「公正ナル」を支えるものとして位置づけられるものに、「各種意見書」などが挙げられる。というも、これらは解釈指針としての意義をもち、各種利害関係者に公平でかつ個人的偏見に歪められない合理的正当性を有しているからである。さらに、合理的根拠として考えられるのは、商法計算規定の目的及び「斟酌」規定の趣旨を挙げることもできる。というも、株主に対する配当規制を通して債権者の利益擁護を果たし、商法監査と証券取引法監査の実質的一元化を図ることにあるから、これらを積極的に推し進める会計処理・表示の基準や手続き、さらには監査の基準や手続きは「公正ナル」ものと解することができよう。

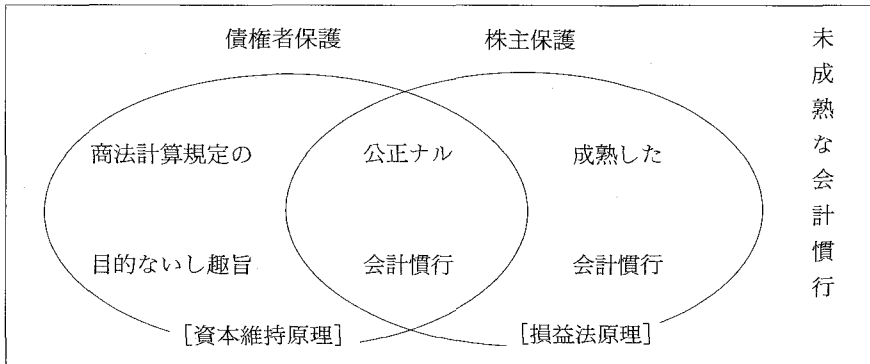
(3) 損益法原理導入としての「公正ナル会計慣行」

「会計慣行」は、すでに述べたとおり、商法で規定されたものに限らず、商法計算規定にないものであっても会計の領域にある従来からの習わしであればそれらも含まれる。すなわち、会計規範（理論規範・実践規範）としての会計処理・表示基準のみならず、いまだそのレベルにまで成熟していないものまでも包括した広義の会計慣行とみることができる。しかし、商法の「会計慣行」が仮に法的秩序を乱すような未成熟なものであれば、かえって債権者保護に反することになり、場合によっては株主保護にも反する結果を招きかねないことになる。商法が「公正ナル」で限定する対象としての「会計慣行」は、未成熟

12) したがって、公正性と妥当性とは、表裏一体の関係である。しかし、「企業会計原則」でいう公正性は、厳密に言えば、現在の債権者・株主並びに将来の投資者も含むために、商法の公正性よりも若干その範囲は広くなる点で一致しない。むしろ、「企業会計原則」の公正性が商法のそれを包括する関係にあるといえる。

な慣行を除いて成熟したものに限り、発生主義会計における損益法原理に基づきながら費用収益対応を重視した期間的経営成績を表示するための「会計慣行」を指し、それによって現在と将来の株主相互間における利害調整及び現在株主と経営者間の利害調整を図る意味での株主保護を達成するものと解すべきとなる。その関係を示せば、次の図 I のとおりである。

〔図 I〕



(*ここでの資本維持原理とは、債権者保護目的を達成するための原理であり、実質の意味での資本維持でもなければ、実体的な意味での資本維持でもない。この原理は、配当可能限度額計算を用いることで間接的に債権者の担保財源たる会社財産の保全を図っており、維持すべき資本の枠を決定したものである。)

商法は、もともと、取引関係者の利益擁護を目的とした商業帳簿の作成等を要請しながらも、委託受託契約に基づいた出資関係から出資者（ないし株主）への経営者責任の解明を要請するものである。そのことから、商法の主要な規定が債権者保護を根底に置こうとも、「斟酌」の対象とすべき「公正ナル会計慣行」は、利害調整の枠内にある債権者以外の利害関係者（株主）を前提とし、発生主義会計による期間的経営成績の結果を有用な会計情報の形で株主に提供することで、法的秩序を保つべく経営者と現在株主との利害調整・現在と将来の株主相互間の利害調整を行っている。もちろん、当該情報が債権者に対する有用性を否定するものではない。すなわち、継続企業であろうと、また倒産企業であろうと、企業の正常収益力の表示は、株主ばかりか債権者にとっても大

いに有用である。したがって、株主を前提とした利害調整状況を明らかにする当該情報が、「公正ナル会計慣行」の内容を規定することになると考えられる。それ故に、「公正ナル会計慣行」の「斟酌」には、現在株主と経営者の間及び現在と将来の株主相互間の利害調整を図るために、有用な会計情報の提供にどの程度損益法原理を導入すべきか、といった判断の指針的役割が付与されていることになる。

しかし、損益法原理に基づく「公正ナル会計慣行」たる有用な会計情報は、規定の解釈段階でのみ導入されるのであるから、商法計算規定にない事象については、「公正ナル会計慣行」を斟酌することはできない。その意味で、全面的に損益法原理が導入されているわけではなく、商法上は利害調整の手段としての機能しかもたないことになる。結局、損益法原理の導入に関する判断は、利害調整をどう行うべきかに依拠することになるが、「公正ナル会計慣行」を斟酌する前の段階で、すでに「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ」として適用対象の規定を制限して商法計算規定にないものを排除しているので、損益法原理の導入に関する判断結果が「斟酌スベシ」の解釈とその根拠に結びつくことになる。主として債権者保護の見地から商法計算規定が設定されている関係から、「斟酌」対象規定の制限及び「斟酌」の程度によって、債権者保護の枠内で「公正ナル会計慣行」を導入することになる。この場合、「斟酌」の意味を参考程度にしなさいと解すれば、「公正なる会計慣行」のもつ利害調整が果たせず、商法の法たる意義が失われてしまう。商法における利害調整機能を前提に考えるならば、「斟酌」の意味は積極的に取り入れなさいと解すべきであろう。この点については、後に詳述する。

2. 当該慣行の範囲

「公正ナル会計慣行」は、損益法原理に基づく「会計慣行」を現在株主と将来株主との利害調和として受け入れながらも、現在株主に対する債権者利益の擁護の観点から「公正ナル」¹³⁾ものに限定し、斟酌すべきとして位置づけられた会計慣行である。したがって、企業実務ないし会計慣習のうちで一般に公正妥

当と認められたところを要約した「企業会計原則」を、債権者保護に基づく配当可能限度額の計算体系に反しない範囲での株主保護といった利害調整機能と、利害調整の結果を示す会計情報の開示といった情報提供機能の観点から捉えれば、「公正ナル会計慣行」に相当すると考えられる。ただし、商法が企業会計原則を全面的に導入すべきかは疑問が残る。そこで、この点については次項で検討するとして、ここでは、企業会計原則に限定すべきか否かについての範囲を検討するために、上記二つの機能的観点から、それ以外の対象を探ることにする。

「公正ナル会計慣行」の範囲は、商法計算規定がもつ利害調整機能の内容に依拠されるが、このことは同時に、誰と誰との利害対立を想定したものか（利害対立関係）、及びどういった利害調整であるのか（利害調整方法ないしその手段）によって、利害調整機能の内容が異なることを指している。その結果、「公正ナル会計慣行」の範囲も異なるのである。したがって、まず、利害調整を意図した商法を歴史的に取り上げることで、商法が想定している利害関係者を限定する。

そこで、簡単ながら取り上げたいのが、わが国商法に間接的に影響を及ぼしたとされる 1673 年のフランス商事条例 (Ordonnance du commerce)¹⁴⁾ である。

13) 企業会計上でいう公正妥当性とはその性質を異にする。すなわち、公正妥当性とは、会計処理の基準の「適正性」を導き出すための抽象的・観念的・普遍的概念である。これを公正性と妥当性とに分けて考察すれば、公正性は、中立的でかつ客観的立場にある法律上の利害調整を意図した概念で、その意味では、いわゆる法規範たる「適法性」を導き出すためのものである。また、妥当性は、会計上の理論規範としての妥当性と実践規範としての妥当性の双方を兼ねた「適正性」を導き出すためのものである。したがって、公正妥当性とは、「適法性」を包含した「適正性」であるといえ、企業会計原則でいうところの、一般原則たる真实性・明瞭性・継続性の各原則に対する準拠性によって支えられ、検証可能性によって保証されるものである。しかし、商法でいう「公正ナル」概念は、むしろ各種利害関係者間の利害調整を意図した「適法性」を導き出すための概念である。

14) フランス商事条例は、商業帳簿並びに財産目録に関する包括的規定を広範な統一経済領域に適用される近代国家の法令に置いた最初のものであった。その内容は、立法趣旨を示した前文と 12 章 122 条から成っており、そのうちの第 3 章「大商人、普通商人及び銀行業者の帳簿及び記録簿について」で、10 か条から成る規定を設けていた。これが、今日の商法の商業帳簿規定の始まりとされる。この条例は、商人法典 (Code Marchand) 又はジャック・サヴァリーの名に因んでサヴァリー法典 (Code Savary) とよばれることもある。

岸悦三著『会計生成史—フランス商事王令会計規定研究—』同文館、1977 年 1 月、196—202 頁参照。

これは、詐欺破産防止と商事裁判における証拠としての利用のために「商業帳簿」の作成を要請するものであった。¹⁵⁾ この当時、債権者から財産を預かる商人がその財産を隠匿・不当処分・浪費を伴って破産させる詐欺破産が横行していたことから、こうした商人から債権者の財産を保護する必要が生じたとされる。これは、商人と債権者との利害対立を調整するための商業帳簿の規定による債権者の直接的保護である。また、商事条例には、過怠破産防止を目的とした財産目録作成規定もみられた。¹⁶⁾ しかし、今日のわが国商法では、商業帳簿の規定はあるものの、財産目録はその機能が失われていることから、1899（明治32）年の制定当初に存していた財産目録の作成規定は、1974（昭和49）年の改正で商法から削除された経緯がある。今日では、それに代わるものとして附属明細書の作成が商法第281条で要請されている。わが国商法は、配当規制を行うことで担保財源たる資本維持を図り、会社の財産及び損益の状況を開示する要請をしている。これに基づいて、債権者は破産原因たる支払不能（支払能力の状況）を判断し、破産を予測している。その判断は会計的手段によって行われることから、直接に会社財産の維持保全を図るものではなく、間接的保護¹⁷⁾といえよう。

また、わが国商法に影響を及ぼしたとされる1794年プロシア普通国法では、会社の会計規定の中に出資者相互間の利害調整を図る分配利益計算原則に関する任意規定がみられ、さらに、1843年プロシア株式会社法では、分配利益計算原則が定款に記載することを強制されるに至った。¹⁸⁾ わが国商法でも、配当可能限度額計算は「会社ノ計算」規定の根幹であり、分配利益計算が株主総会で承

15) 安藤英義著『商法会計制度論』国元書房、1985年6月、11頁参照。

16) フランス商事条例において、財産目録の作成規定は第3章の第8条である。
岸悦三著『前掲書』、203頁。

17) 債権者のための直接的保護とは、債権者のために会社財産を完全なる形で保全することである。しかし、会社財産は利益獲得目的のために運用手段として利用されるので、そのまま保全されることはありえないし、それを法律上規制することもできない。もちろん、法律上で会社倒産を禁止することもできないのはいうまでもない。したがって、会計的手段を用いて、詐欺破産ないし過怠破産防止を図る間接的保護によらざるを得ないのである。

18) 安藤英義著『前掲書』、158頁参照。

認められることで、現在株主相互間の利害調整はもとより、現在と将来の株主相互間の利害調整が図られることになる。その場合、分配利益計算がどのように行われるかによって、どの程度利害調整が果たされるかが決定する。具体的には、債権者保護の見地から、商法第 285 条における配当制限規定を中心にして、債権者の担保財源たる資本の維持が要請されている。この資本維持は、直接的な財産保全ではなく、資本の食いつぶしとなる減資を避けるべく、純資産額から配当不能額を控除する方法で行われており、その体系は配当可能限度額の計算体系として位置づけられている。したがって、債権者保護機能を中心としながらも、その一方で、資産評価規定では取得原価主義に基づいて資産評価が行われ、かつ繰延資産の任意計上を容認した規定もみられるところから、利益の隠蔽を避ける株主保護機能をあわせもつ利害調整機能である。より具体的にいえば、ここでの利害調整機能は、債権者保護機能を根幹に置きつつ、その枠内で補完する機能としての株主保護機能が併存しており、その手段としては、債務者のための破産予測情報の開示（状況開示）と、株主のための発生主義会計に基づく情報の報告（状況報告）がある。これは、会社経営のいかなる状況にも対応できるように考慮された利害調整機能である。

それ故に、そこでの情報提供機能は、株主相互間の利益擁護をもたらす損益法原理に基づく会計思考の導入を意味し、「会計慣行」も無制約のものではなく、損益法的会計思考に結びつく「公正ナル」といった制約がなされることで、社会的承認がなされたものに限定して取り扱われる。したがって、「公正ナル会計慣行」には、狭義の利害調整機能（債権者保護機能）に反することなく、株主保護機能をもたらす損益法的会計思考である「企業会計原則」や、現在と将来の投資者との利害対立を調和するといった投資者保護を図るものとして、1963（昭和 38）年に制定された大蔵省令の「財務諸表等規則」・「財務諸表等規則ガイドライン」も含まれよう。これらは、投資者の投資意思決定に有用な情報を提供すべく、改正拡充され、実践規範としての役割を果たしてきたものである。また、今日の企業の業種は多種多様であり、「企業会計原則」が設定当初に想定した商工業の一般的な業種ばかりでなく、特殊な業種における企業も存

在しているので、公益性の見地から特殊な業種に関連する法令が認められている。すなわち、特殊業種に対する会計関連法令（業種別会計規則）も利害関係者に対する情報提供の意味で、「公正ナル会計慣行」に含まれよう。たとえば、建設業法施行規則・造船業財務諸表準則・証券会社に関する省令・鉄道事業会計規則・一般旅客自動車運送事業会計規則・銀行法施行規則・保険業法施行規則・電気通信事業会計規則等の業種別規則であり、有用な会計情報の提供を目的とした会計関連省令である。

しかし、商法における利害調整は、企業資本の提供者間の利害調整であり、課税目的のための納税者間の利害調整や納税者（個人企業や法人企業）と税務当局との利害調整までは含まない¹⁹⁾したがって、「公正ナル会計慣行」には、公平な課税所得計算のための法令である法人税法・所得税法・租税特別措置法、耐用年数省令等の税に関する法令は除外される²⁰⁾ 仮に、法人税法等を「公正ナル会計慣行」に包含させた解釈とすれば、確定決算主義を前提とする法人税法において、逆基準性問題²¹⁾を招く結果となる。さらに、将来に会計慣行となり得る可能性のあるような有力学説等も、単純にみれば会計慣行でないために、

19) 税法における利害調整には、納税者間の利害調整と、納税者と税務当局との利害調整がある。前者は、租税の賦課・徴収等をめぐる利害相対立する関係を調整するものであり、納税負担能力の異なる納税者には負担能力に応じた納税を、同一負担能力の納税者には同一の納税を課する意味での利害調整である。後者は、租税負担の配分をめぐる利害相対立する関係を調整するものである。

20) たとえば、商法第34条第2号で固定資産の評価に対して、「其ノ取得価額又ハ制作価額ヲ附シ…」と規定しているので、贈与資産については取得価額又は制作価額がないことになる。したがって、税法で認められる圧縮記帳の処理は不可能となる。商法上で認められないとすれば、税法と商法との対立が生じ、法体系に矛盾をもたらすことになる。この場合、商法の「公正ナル会計慣行」の「斟酌」規定を根拠に、商法上の取得原価に関する解釈に弾力性をもたせて、圧縮記帳を例外として認めさせている。すなわち、「企業会計原則」の「資産の貸借対照表価額五F」では、「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。」とした上で、「注解（注24）」で圧縮記帳を容認している。

21) 逆基準性とは、課税所得を有利に導こうとする配慮が確定決算に影響を及ぼすことをいう。すなわち、本来の会計処理の基準による商法の確定決算の結果に基づき、税法規定の別段の定めにより修正することで課税所得を計算するが、税法規定を念頭に置くことで確定決算の内容を歪めることである。

これに含めるべきではないと解される。すなわち、商法が実際の会計実務ないし会計慣行を前提とすると解すれば、将来における会計実務ないし会計慣行となるべき性格の会計理論などはそれが未確定であるが故に、「公正ナル会計慣行」に含めないのが現実的であろう。ただし、このような会計理論なども、商法計算規定の目的ないし「斟酌」規定の趣旨を鑑みて展開された合理的なもので、近い将来にわが国の会計慣行となりうることが確実と判断されるなれば、「企業会計原則」設定の経緯を勘案しながら、アメリカにおける現実の会計慣行に照らして、「斟酌」の対象とすることができよう。わが国の内外を含めて経済社会環境の変化が著しい状況下、企業会計原則を中心にしただけでは対応困難となるので、「公正ナル会計慣行」の範囲を弾力的に解釈しないかぎり、会社の「財産及び損益ノ状況」を明らかにすることはできず、その結果、債権者あるいは株主の利益擁護が果たせないばかりか、企業それ自体も資金調達が困難となり、その存続さえ危うくなる。逆に、経済社会環境ないし会計環境が安定している場合には、「公正ナル会計慣行」の範囲に有力学説等を含む必要はなくなる。

こうした点を考慮すれば、商法が「公正ナル会計慣行」の内容を具体的に示す規定を設けなかったことに対して、一応の理解を示すことができる。すなわち、経済社会環境の著しい変化に伴って企業会計原則などに大幅な修正が将来に加えられるとしても、その間にも商法がその変化にいち早く対処できるように弾力的解釈を可能とすべく、その内容を明らかとする明文を避けたものとおもわれる。それ故に、この弾力的な「斟酌」規定は、将来も含めてさまざまな会計環境の変化を考慮したものともみることができるといえる。ただし、この「斟酌」規定が設けられたことにより、少なくとも「公正ナル会計慣行」を要約したものとされる「企業会計原則」は、商法計算規定の解釈指針としての役割をもつと同時に、監査制度の円滑な実施を確保するための基準としても重要な役割を担うこととなったともいえる。

IV. 「斟酌スベシ」の解釈

1. 斟酌の意味

広辞苑によれば、斟酌とは「あれこれ照らし合わせて取捨すること」²²⁾であったり、参酌と同意にとれば「比べて参考にすること」である。筆者は、その時々
の事情などを十分に考慮しながら取捨することと解している。これを商法会計
の領域に当てはめれば、商法規定における「斟酌スベシ」とは、「公正ナル会
計慣行」を「営業上ノ財産及ビ損益ノ状況ヲ明ラカニスル」ための「商業帳簿
ノ作成ニ関スル規定」に照らして、公正であるところの「会計慣行」を商法計
算規定の解釈にあたって必ず参考資料としなければならない、と解される。し
たがって、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」だけではいろいろとこまかい問題が
でてくるので十分とはいえず²³⁾「会計慣行」の存在を容認するというよりもむ
しろ尊重する見解とみるのが妥当する。これは、企業を取り巻く経済社会環境
の著しい変化に対応できるように一般の会計実務・慣習は日々発展している状
況下で、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」だけでは十分に対応できないばかり
か、商法計算規定や計算書類規則の具体的規定で画一的に規制できるもので
なく、「斟酌」規定でその弾力的対応を図ることを期待したもの、とみることが
できる。

2. 斟酌の程度

前項の理解に基づけば、ここでは斟酌程度が問題となる。というのも、斟酌
程度のいかんでは、経営者の判断によってさまざまな会計処理・表示が容認さ
れる結果を招くことになるからである。しかし、「斟酌」規定が損益法原理の導
入及び商法監査制度と証券取引法監査制度との実質的一元化を図っている点に
着目すれば、証券取引法でいう一般に公正妥当と認められる会計処理・表示の

22) 新村出編『広辞苑 第五版』岩波書店 1998年11月、1110頁(参酌)参照及び1381頁(斟酌)。

23) 「商法改正三法案国会審議状況速報(5)」『商事法務』第635号 1973年7月、8頁参照。

基準にあわせて、損益法原理の導入を証券取引法会計と同程度に要請されるものと解すべきである。したがって、債権者保護の枠内で積極的に考慮に入れるべし、ということである。ただし、積極的といいながらも、企業会計原則と商法とは基本目的のすべてが一致しているわけではないので、そのまま考慮に入れることができないものもありうる。たとえば、会計主体論から導き出される資本と利益の概念に対する違いなどが挙げられる。それ故に、商法は、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」の解釈にあたって「公正ナル会計慣行」に含まれるところの企業会計原則を斟酌する段階で、商法計算規定の目的ないし「斟酌」規定の趣旨に照らして考慮外に置くことになる。

また、「公正ナル会計慣行」そのものの範囲を企業会計原則のみならず限定するか否かによっても、さらに、商法計算規定が「公正ナル会計慣行」だけを唯一の解釈資料とするか否かによっても見解の分かれるところである。すなわち、規定の文言からは、「公正ナル会計慣行」の内容ばかりか、そのみを唯一の解釈資料とするとの解釈もできないので、それを数多い解釈資料の中に加えるとする説も存している²⁴⁾しかし、このように解釈資料を拡大すれば、解釈資料の範囲からの選択基準を経営者の主観的判断に委ねることになりかねず、株主保護機能が損益法原理を解釈レベルで導入すべきことを要請しているといえども、債権者保護機能が配当可能限度額の計算を中心に置いている点から、かえって債権者保護を達成できなくなる場合も考えられるので、この説は認めがたい。また、会計監査人による監査の適法性を判断する場合も、適法であるか否かの判断が困難となり、かえって不要な混乱を招きかねないので問題がある。ただし、企業を取り巻く経済社会環境の著しい変化に伴う事象が生じた場合で、当該事象に該当する商法の規定がないときには、商法計算規定の目的ないし「斟酌」規定の趣旨を考慮し、速やかに法改正を行わなければならない。すなわち、ある事象に対する「会計慣行」がまだまだ成熟してない段階で、かつ債権者保護の観点等から会社の財産及び損益の状況を明らかにしていないと判断される場

24) 並木俊守著『商法会計規定の実務』中央経済社、1985年8月、2頁参照。

合には、当該事象に関する損失の著しい発生が見込まれる額を配当可能限度額の計算に取り入れなければ、債権者の利益を害する危険性や、将来株主の利益を害する危険性さえ生じる。したがって、商法計算規定の目的ないし「斟酌」規定の趣旨を考慮した法改正的対応が迫られるであろう。

現行の商法計算規定は、「公正ナル会計慣行」を「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」の解釈にあたって斟酌する規定であるので、債権者保護機能に限定されたものよりはむしろ利害調整機能を補完するものとして、債権者保護の枠内で損益法的思考である「公正ナル会計慣行」が現在株主と経営者との利害調整及び現在と将来の株主相互間の利害調整を達成できるように、慎重な対応を図っている。「斟酌」規定は、「商業帳簿ノ作成ニ関スル」規定の解釈にあたっての指針として位置づけられ、株主保護機能を果たそうとしているものとみるべきであろう。したがって、商法における利害調整機能には、債権者保護のみならず株主保護が含まれたもので、株主保護が含まれる根拠は損益法原理に基づく「公正ナル会計慣行」に求められるのである。

V. お わ り に

これまで、「斟酌」規定に限定した上で、法的秩序維持を前提とした利害調整機能の観点から当該規定を解釈し、そこでの「公正ナル会計慣行」の内容及びその範囲を究明することで、商法と企業会計原則との関係を明らかにしてきた。

損益法原理の導入によって各種利害関係者間（現在と将来の株主間、現在株主と経営者との間）の利害対立を調和するとともに、商法監査制度と証券取引法監査制度の実質的一元化を図ってきた「公正ナル会計慣行」の斟酌規定が、斟酌対象を証券取引法第193条でいうところの「一般に認められる公正妥当な企業会計の基準」ではなく、「公正ナル会計慣行」とした理由は、それが「一般に認められる公正妥当な企業会計の基準」と完全に一致するものではなく、「財務諸表等規則」・「財務諸表等規則ガイドライン」も含んだ広義の会計処理・表示基準であると指摘されるからである。企業を取り巻く社会経済環境に著しい

変化がみられる今日、その変化にいち早く対応態勢に入るのが会計実務ないし会計慣行であり、より進んだ会計慣行を基に企業会計原則が修正されるとともに、商法の改正指針としての機能を果たすならば、企業会計原則は商法改正に先立ってリーダー・シップを発揮していることになる。しかし、反面において、商法が強制法規であるが故に、企業会計原則が「同注解」や「各種意見書」などで商法に歩み寄りながらその枠内に収まることで、「公正ナル会計慣行」としての地位を確保しようとしたならば、会計実践にあたっての指導性に大いに疑問が生じる。

実際に、1974（昭和49）年8月30日の「企業会計原則の一部修正について」において、企業会計原則は「公正ナル会計慣行」の要約であって商法の解釈指針として位置づけられ、かつ監査制度の円滑な実施を確保するための基準であると述べられているように、企業会計審議会が商法の解釈機関としての立場を保つことで、企業会計原則は指導原理としての役割を維持しながらも、新たに商法の解釈指針としての役割を有することになった。この商法の解釈指針としての役割をいい換えれば、会計実践に適合するガイドラインとしての会計基準の整備改善を図る試みでもある。経済社会環境の変化に対応する個別的・具体的会計実践適合型の会計基準を設定することも重要な役割である。しかし、現実的には、会計基準の国際的統一化が叫ばれる時代に、英・米を中心とした各国の対応と比較しても企業会計原則の遅れは顕著であり、その指導性に疑問視される部分もみられる。また、商法が国会で改正されるために、その改正は単純には進展せず、その対応はずいぶんと遅れる傾向にある。その間、会計実務にそぐわない商法計算規定によって商法違反となる実務も生じることになり、会計実践上の新たな進展を阻害されることになる。

今後の企業会計原則の役割は、指導原理を維持しながら、たえず商法改正にあたって指導的役割を発揮するとともに、会計実践の改善を目的とした個別的事項に関する会計基準を設定していかなければならない。しかし、現実のこうした背景を鑑みると、今日のような経済社会環境の変化が著しい状況の下では、商法がいち早く対応できるよう、「公正ナル会計慣行」の指す内容を「企業

会計原則」・「同注解」・「各種意見書」のみならず、「財務諸表等規則」・「財務諸表等規則ガイドライン」、それらの改正の基礎になる会計慣行とすべきであるとともに、さらに将来の会計慣行を生み出す会計事象についても、アメリカの会計慣行を基に商法計算規定の目的ないし「斟酌」規定の趣旨に照らして社会的承認を得るものであれば、「公正ナル会計慣行」としての地位にあるものと解すべきである。付け加えて、特定業種に対する特別法に基づく会計規則も法体系の観点から当然含まれると解すべきであるが、租税特別措置法上の規定はその性質から外されよう。また、商法の規定にない会計事象についても、公認会計士が商法計算規定の目的ないし「斟酌」規定の趣旨を反映しながら当該事象に関する適法性の有無を判断できるような規定を別個に設けるべきであろう。