

1. 課程・論文博士の別 課程博士
2. 申請者氏名（ふりがな） 久保 大作（くぼ だいさく）
3. 学位の種類 博士（法学）
4. 学位記番号 博法第 177 号
5. 学位授与年月日 平成 16 年 2 月 19 日
6. 論文題目 商法上の会計規範の決定に関する一考察
7. 学位論文を独自にネット上に公開する場合のリンク先 URL

リンクを希望しない

8. 提出ファイルの仕様等

	提出ファイル名	使用アプリケーション	使用 OS
使用文書ファイル	久保大作.doc	Word2000	Windows98
テキストファイル	久保大作.txt		

なお、画像ファイルは存在しない。

## 論文の内容の要旨

論文の題目 商法上の会計規範の決定に関する一考察

氏 名 久保 大作

本論文は、商法会計法における会計規範がどのように決定されるべきかについて、基本的な視座を獲得すること、とりわけ、最近の日本における企業会計制度の変化が商法会計法にどのような影響を与えているかを解明し、そのなかにある問題点について検討を加えることを目的とするものである。

まず考察の基礎として、日本法における従来の考え方、そしてその変遷を、おもに立法時の議論から引き出すことを試み、次のような結論を得た。まず従来の商法会計法には、次の2つの特徴があるということが明らかになった。第一に、会計規範の決定に際して追求される会計目的が、原初商法を除いては二元的であったという点である。原初商法においては会計処理については専ら情報開示の観点から規範を定立し、配当可能利益の制限による債権者保護に関しては配当の段階になって初めて考慮していた。それが明治44年改正商法以降、会計処理の段階においても配当可能利益の調整という目的への考慮が働くようになってきた。第二に、商法会計法における会計規範の決定において、会計慣行が相当の影響力をもつ存在として考えられてきた。明治44年商法改正以降の資産評価規定等の改正における議論において「会計慣行を商法上も認容する」という理由付けによって改変されることが多く、また昭和49年商法改正によって導入された包括規定において一般的な解釈指針とされたのも「(公正な) 会計慣行」であるといった具合である。

これに対して、近時の一般条項に対する解釈論の変化、あるいは会計基準設定手続過程の変化によって、次のような変化が生じつつあることを確認した。第1に、包括規定を通

じた会計規制において決定的だった会計慣行の意義が後退し、代わりに会計基準が独自の位置を占めるものとして重要になってきたということ。そして第2に、商法上の会計処理の規定の決定についてももっぱら開示目的からその内容が決定され、配当可能利益の調整というもう1つの目的については会計処理ではなく配当計算の段階においてのみ規制するという二分的規制への回帰の種子が存在することである。

本論文はこの変化のうち第1の点について妥当なものであるかどうか検討することとした。すなわち、法律でも商慣習法（商法第1条参照）でもない単なる記述に過ぎない会計基準が商法において拘束力を持ちうるのか、特に民間の会計基準設定主体によって言明される会計基準が商法上も一定の拘束力を持ちうるのかといった問題である。

以上の問題を検討するための足懸かりとして、アメリカ法およびドイツ法における会計規制のあり方について検討することとした。アメリカはわが国で新たに導入された民間会計基準設定機関制度のモデルとなった国であること、またドイツはわが国と類似した商法会計制度を形成してきており、かつ最近になってわが国と同様に民間会計基準設定機関制度を導入していることから、それぞれ比較対照する価値があると考えられる。

アメリカ法については、証券規制における会計基準設定制度、および会社法上の配当規制における会計原則の認識のされ方についてその歴史的展開を検討し、それぞれ次のような結果を得た。

まず証券規制において、実効性のある企業情報開示制度が定められたのは1930年代の証券二法が最初であった。そこでは専門行政機関が柔軟に会計基準の設定を行なうことが予定されていたが、態勢の不備や実務の反発から、民間機関による会計基準の統一が図られることになった。その試みはたびたび挫折したが、民間機関による会計基準の設定に積極的意義を見出した証券取引委員会は、自ら積極的に会計基準の設定に乗り出すことはしなかった。これに対しては、会計基準設定権限が私的な利益に囚われているとの批判が起こった一方で、政治機関よりも民間機関のほうが政治的影響を受けにくいという擁護論も行なわれた。

一方、会社法上の配当規制に関する会計原則の内容決定に関して、20世紀初頭までの判例法上の資産評価原則は会計実務と一致していたものの、積極的に一致させることを意識してなされていたかどうかは不明であった。これに対して1923年ニューヨーク州株式会社法を解釈した *Randall v. Bailey* 判決は、配当の適法性の判断において会計実務が何らかの支持を与えるとのが考え方が明確に否定され、法と会計実務・会計原則とは全く無関係のものとして理解された。この考え方には、表示資本制度に基づく配当規制の基礎にある信託基金法理の考え方の影響が窺われた。

この *Randall v. Bailey* 判決の考え方は、後に表示資本制度に基づく配当規制を維持する立法においても引き継がれている。一方で、1977年カリフォルニア州一般会社法や1980年模範事業会社法典など、表示資本制度を廃棄し新たな配当規制を敷いた立法においては、「一般に認められた会計原則」が配当の適法性を判断する際の基準としても直接に引用さ

れるようになった。

ドイツ法については、商法典における会計規制上の一般概念たる「正規の簿記の諸原則」概念に対する解釈論の変化、および1998年商法典改正によって導入された民間会計基準設定機関によって制定される会計基準が「正規の簿記の諸原則」概念を中心とした商法会計法の中でどのような地位を得るものとして制度設計されたかを検討し、次のような結果を得た。

すなわち、1897年商法典の立法者は、1861年一般ドイツ商法典の考え方を引き継ぎ、商人の慣習に依存する形で「正規の簿記の諸原則」という包括規定を設けた。伝統的学説は立法者の考え方を引き継ぎ、会計規定において明文化されていない部分については慎重な商人の慣習からの帰納によって会計規範が導き出されると解していた。しかし不正な会計行為が行われるようになった結果伝統的学説は支持を失い、代わりに会計の目的から会計規範を演繹するという演繹説が主流となり現在にいたった。しかし演繹説にも、法の規定そのものからは一義的に会計の目的を導き出すことができず、それゆえに複数の会計目的の優先順位について解釈上・立法上の争いが存在し得るし、現在も存在している。

一方、1970年後半にも会計規定の柔軟化を目標とした会計基準設定機関制度導入論が存在したが、近年における導入論への支持の拡大の背景となったのは、資本市場の世界的統合の進展と国際的会計基準の急速な発展であった。そこで1998年商法典改正によって会計基準設定機関についての定めをおき、その中で当該機関の任務について規定するとともにその基準定立方法についても若干の定めをおいた。そしてこの定めに従って設立された会計基準設定機関が定め且つ連邦法務省が公示した会計基準を遵守して作成されたコンツェルン決算書は、コンツェルンに関する正規の簿記の諸原則を遵守して作成されたものと推定されるものとした。しかし民間機関による会計基準の効力はあくまでも推定的効力であり、最終的に正規の簿記の諸原則を確定する権限が立法者と裁判所に属することについてはこれまでと替わらないものとされていた。このような制度内容となった背景には、ドイツにおける国家権力行使の正統性原理、とりわけ法規範設定における民主国原理と法治国原理に対する配慮があった。

以上の比較法から、次のような示唆を得られた。

1) 会計基準の定立においては会計の目的をどのように考えるかが重要な意味を持っている、という点。これには2つの意味がある。

第1に、実効的に会計規範を形成していく上で考慮の中心とされるべきなのは「どのような会計慣行が存在しているか」よりも「会計目的からどのような会計規範が導かれるか」であるという示唆を得た。その意味で、企業会計原則や各種の意見書が「公正な会計慣行の要約」であるがゆえに商法規範の一部となるのではない、と解しているように見える我が国の最近の考え方はその限りで正しい方向を向いているように思われる。

第2に、会計基準の定立は、異なる政策目的間の優先順位の選択という政治的な問題になりうる。ここから更に2つの示唆が生じる。第1に、商法会計が企業情報の開示と配当

規制による債権者保護という複数の政策目的を担っている限り、企業情報の開示を専らの目的として作成される証券取引法会計上の会計原則がアプリオリに商法上の会計原則として妥当するという結論を支持することは適当でないという点。第2に、目的の内容の特定や目的間の優先順位を法解釈によって導き出すことは必ずしも容易ではないため、明確な基準が必要ではないかという点である。

2) 民間の会計基準設定機関によって設定された会計基準が「そのまま」商法上も妥当すると考えることは、正統性の問題が生じうる、という点。これにも2つの意味がある。

第1に、会計の目的が単一であったとしても、民間会計基準設定機関に対しては「私益の追求ではないか」という観点からの批判が生じうるということ。

第2に、仮に民間会計基準設定機関が公正誠実に基準設定に当たっていたとしても、商法会計の目的の内容や、複数ある目的の間の優先順位を決定できるのは誰か、という観点から正統性が問題となりうるということである。具体的には、国家機関が関与しなければならないのか、民間機関に委譲できるのか、はたまた市場に委ねることができるのか(すべきなのか)、という点である。

以上の示唆から、今後の研究における2つの課題が導かれる。第1に商法会計の目的に関する更なる解明、そして第2に、民間機関による基準定立についての正統性をめぐる議論についてのさらなる検討である。