

# 会計方針の定義と範囲

久 留 島 隆

- 一 はじめに
- 二 会計方針の定義
- 三 重要な会計方針の意義
- 四 会計方針の範囲
- 五 まとめにかえて

## 一 はじめに

昭和56年6月3日に成立した改正商法は、監査役の監査報告書に、「貸借対照表又ハ損益計算書ノ作成ニ関スル会計方針ノ変更ガ相当ナルヤ否ヤ及及理由」を記載しなければならない(商法281条ノ3第2項5号)と定め、商法の規定として、初めて「会計方針」という語を法律用語として用いるに至った。これに伴ない、「株式会社の貸借対照表、損益計算書及び附属明細書に関する規則」(昭和38年法務省令31号)が、「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に関する規則」(以下、計算書類規則という。)に改められ、昭和57年4月24日に公布され、同年10月1日から施行されたのであるが、その3条1項は、会計方針について次のように規定している。

「資産の評価の方法、固定資産の減価償却の方法、重要な引当金の計上の方法その他の重要な貸借対照表又は損益計算書の作成に関する会計方針は、貸借対照表又は損益計算書に注記しなければならない。ただし、商法第285条ノ2第1項に規定する評価の方法その他その採用が原則とされている会計方針については、この限りでない。」

この会計方針制度の新設は、昭和56年改正商法の目的の1つである企業の情報開示の充実と強化につながるものである。しかし、計算書類規則3条1項によると、開示すべき具体的な会計方針は、①資産の評価の方法、②固定資産の減価償却の方法、③重要な引当金の計上の方法、④その他の重要な貸借対照表又は損益計算書の作成に関する会計方針とだけ規定するにとどまり、それ以上の詳細な規定を設けていない。

そこで、商法上、この会計方針という法律用語の意味を検討すべき課題が残っていることは明らかであるから、本稿では、専ら会計方針の意義・内容・範囲等について論ずることとし、継続性の原則と深い関係をもつ会計方針の変更、開示およびその監査については、別の機会に検討することとした。

## 二 会計方針の定義

会計方針という表現が使用されたのは、国際会計基準において、会計方針〔Accounting Policy〕という言葉が用いられていること、および、この言葉の中には、経営者により採用された原則だけではなく、会計処理の手続も含まれているところ(国際会計基準1号8項)から、このような用語を用いたものである<sup>1)</sup>、と説明されている。

そこで、会計方針という新しい概念を明らかにするためには、国際会計基準および企業会計原則等において、どのような取扱いがなされているかを、必然的に検討することとなる。

アメリカ公認会計士協会の会計原則審議会〔Accounting Principles Board, APB〕が1972年4月に公表したAPB意見22号の「会計方針の開示〔Disclosure of Accounting Policies〕」は、「6財務諸表を公表せんとする会計報告主体の会計方針とは、そのおかれている状態において、財政状態、財政状態の変動、経営成績を一般に認められた会計原則に従い、適正に表示するために会計主体の主宰者により最も適当と判断されるものであり、それゆえに財務諸表の作成にそれぞれ採用される特定の原則であり、その適用方法である。」と定めているので、これを要約すれば、「財務諸表の作成に作用される特定の原則および適用方法」をいうものと解されている<sup>2)</sup>。

1975年1月に公表された国際会計基準<sup>3)</sup>1号8項「会計方針の開示」によると、「8会計方針は、財務諸表の作成表示に際して、経営者により採用される原則、基準、慣行、規程および手続を包含している。同じ問題についてさえも、多くの異なった会計方針が用いられている。その企業が置かれた環境のもとで、財政状態の経営成績を適正に表示するのに最も適切な会計方針を選択適用するにあたっては、判断が必要となる。」という内容になっている。

APB意見22号が「特定の原則であり、その適用方法である。」としているのに対し、国際会計基準の場合は、「経営者により採用される原則、基準、慣行、規程および手続を包含している。」という点で、会計方針に対する解釈が、国際会計基準の方が若干広いように考えられる<sup>4)</sup>、と指摘されている。

計算書類規則が昭和57年4月に改正される前の3条では、「評価の方法その他の会計の処理の方法を変更したときは、その旨及びその変更による増減額を貸借対照表又は損益計算書に注記しなければならない。ただし、その変更が軽微であるときは、この限りでない。」と規定するが、会計方針という語は用いられていない。

しかし、会計方針というのは、実質的には、

たとえば、減価償却について、定額法をとるか定率法をとるかというようなことであり、「会計の処理の方法」と同一であるとの見解<sup>5)</sup>が、昭和56年の商法改正時に示されている。そうであれば、旧計算書類規則においても、実質的には、会計方針について規定がなされていたということになる。結局、貸借対照表等によって会社の財産・損益の状況を正確に判断するための前提となる「会計処理の方法」等の事項ということである<sup>6)</sup>。

昭和56年10月9日に、法務省民事局参事官室から公表された「法務省令制定に関する問題点」の「二 貸借対照表及び損益計算書」の1は、「次の事項を貸借対照表又は損益計算書の注記事項とすることはどうか。(一)貸借対照表及び損益計算書の作成について採用した重要な会計方針(注)重要な会計方針の範囲については、どう考えるべきか(企業会計原則第三・一C参照)。」という形式で、会計方針を取り扱っていた。

この点、経済団体連合会は、「たな卸資産および有価証券の評価、有形固定資産の償却ならびに収益の認識に関して採られた重要な会計処理の方法に限定したうえで、貸借対照表および損益計算書に注記するとの規定を設けるべきである。」と主張し、重要な若干の項目に限定すべきであると説いている。日本公認会計士協会は、「注記すべき重要な会計方針の範囲を省令に詳細に定めることは適当でなく、公正な会計慣行の形成にゆだねるべきである。」と主張し、注記には賛成するが、その範囲は公正な会計慣行に委ねるべきであると説いた<sup>7)</sup>。

このような論議を背景にして、計算書類規則3条が改正され、企業会計原則も修正されるに及んだのである。

昭和56年6月の商法及び商法特例法の一部改正に基づき、商法の計算・公開等に関する規定が改正され、企業会計原則に関する規定が含まれていることに伴ない、企業会計審議会により、企業会計原則の見直しについて審議・検討され

た。その結果、昭和57年4月20日に公表されたところによると、従来の企業会計原則の第一「一般原則」の「四 企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。」および「五 企業会計は、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。」を受けて、企業会計原則注解の〔注1-2〕「重要な会計方針の開示について」という項目を新たに設けることとなった。これまでの企業会計原則は、個別に具体的な事項を挙げてその注記を要求していたことを考えると、新しい試みといえよう。それによると、「財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない。会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たって、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう。…代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる。」とされている。

要約すれば、会計方針とは、1つの会計事実についていくつかの一般に認められた代替的な方法が存在することを前提として、企業がその中かから選択適用した方法であること<sup>8)</sup>、会計方針は、会計処理の方法のみならず、財務諸表の表示の方法にもかかわるものであること、そして、会計方針は、特に財政状態および経営成績を、正しく示すために採用されたものであること<sup>9)</sup>、ということになる。

このことは、国際会計基準1号8項についても同様の分析をすることができる<sup>10)</sup>。すなわち、第一に、企業会計原則は、財務諸表作成に当たっての会計処理の原則および手続という選択可能な方法を前提とし、第二に、適正な表示の方がベターと解するが、「正しく示すため」のものとし、第三に、表示の方法にも会計方針が認められることを明示しているのである<sup>11)</sup>。

国際会計基準では、「原則、基準、慣行、規

程および手続」という表現を採用しているのに対し、企業会計原則注解〔注1-2〕は、「会計処理の原則及び手続並びに表示の方法」という規定の仕方であるという点で、両者の間に齟齬が生じているかのような様相を呈しているが、これについては、いずれも、会計処理および表示のうえで、選択採用の対象としうる代替的な方法を総称しているのであるから、両者の間にとりたてて差異を認めうるわけではない<sup>12)</sup>、と説かれている。

企業会計原則注解(注1-2)では、代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができるとしているが、これに対して、計算書類規則では、原則性さえあればよいこととされている。この点、計算書類規則の場合、重要でないから記載がないのか、原則だから記載がないのかという問題は残るため<sup>13)</sup>、利用者の方で困惑することも考えられる。財務諸表規則においても、計算書類規則と同様に、企業会計原則のような規定が設けられていない。この点については、財務諸表規則が、開示内容の充実の観点から、従来の開示レベルは原則として下げないとの立場に立っていることによるものと説明されているが、明らかに代替的な会計基準の認められない場合であって、しかも、その会計基準が広く周知され、普遍的な会計処理基準として、一般に広く適用されているようなものについては、当然のこととして会計方針としての記載を要しないこととした、と説かれている。

そして、その具体的事例として、①外貨建資産および負債の本邦通貨への換算基準として、昭和54年6月26日付企業会計審議会報告「外貨建取引等会計処理基準」を適用している場合、②一般の商工業会社が収益の計上基準として引渡基準を採用している場合、③費用の計上基準として発生基準を採用している場合等が挙げられている<sup>14)</sup>。

企業会計原則の修正をうけて、同様の観点から、昭和57年9月21日に改正された「財務諸表

等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(以下、財務諸表規則と略称する。) 8条ノ2は、「財務諸表作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法」を会計方針としている。ここにおいても、会計方針の具体的な概念に触れた規定はない。しかし、企業会計原則における定義に合致するもの<sup>15)</sup>と解されている。

修正企業会計原則における会計方針の概念も、改正計算書類規則における会計方針の概念も、実質的には大きな差異はないと解すべきであろう<sup>16)</sup>。

「会計方針」とは何か、その概念については、商法自体はもちろんのこと、計算書類規則も明らかにしていない。したがって、この点についての明確化は「公正なる会計慣行」(商法32条2項)を代表するものとしての企業会計原則に委ねられることになる<sup>17)</sup>、との見解がある。

商法の立場からすると、商法32条2項の斟酌規定からして、商法281条ノ3第1項5号および計算書類規則における会計方針は、企業会計原則注解(注1-2)の規定に従って解すべきであるから、「会計方針」とは、「企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たってその財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続」を意味することになる<sup>18)</sup>。しかし、計算書類規則では、貸借対照表または損益計算書の「記載方法」については、別に定められている(計算書類規則3条3項)ために、企業会計原則注解(注1-2)に定められているもののうち、「表示の方法」は除かなければならない<sup>19)</sup>。

### 三 重要な会計方針の意義

修正企業会計原則注解〔注1-2〕によると、「財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない。」と定めているが、ここでいう「重要な会計方針」を考慮するに当たって、参考となるのは、国際会計基準1号である。すなわち、経

営者が適切な経営方針を選択適用し、財務諸表を作成する際に考慮しなければならない事項として、① 慎重性〔prudence〕、② 形式よりも実質の優先〔substance over form〕、③ 重要性〔materiality〕とが挙げられている。

ここで、「慎重性」というのは、「多くの取引は、不可避免的に、不確実のもとにある。このことは、財務諸表を作成するにあたって、慎重性の行使により認識されなければならない。しかしながら、慎重性は、秘密積立金の設定を正当化するものではない。」という意味のものである。また、「形式よりも実質の優先」とは、「取引、およびその他の事象は、単に法的形式面ではなくて、その実質と財務的形態に基づいて会計処理され、表示されなければならない。」ものである。そして、「重要性」とは、「財務諸表は、評価または意思決定を左右するに足る重要な項目のすべてを開示しなければならない。」ものである。

これら3つの事項は、財務諸表を作成するにあたって考慮しなければならない重要な要素ではあるが、「重要性」という事項に相当するものが「重要な会計方針」ということになる。

たとえば、具体的には、棚卸資産や有価証券の評価方法、減価償却資産の減価償却(償却方法、耐用年数、残存価額)、収益費用の計上基準等の重要な計算基準が、「重要な会計方針に該当することとなる<sup>20)</sup>。

この点、会計の目的は、企業の利害関係者が経済的意思決定を行なう際に役立つ有用な財務的情報を、彼等に提供することであるから、重要性も誰にとっていかなる意味で重要であるかが明らかにされなければならないという前提から、企業の利害関係者には多種多様のグループ<sup>21)</sup>があるものの、主な財務諸表利用者によって意思決定のために要求され、利用される財務会計情報には、利害関係者すなわち、財務諸表利用者にとって最大の関心事として、「企業の収益力」があるから、重要性は特に「企業の収益力」を示す指標である当期純利益に対する影

響いかにによって判断されなければならないという見解<sup>22)</sup>がある。この立場によると、利害関係者の意思決定に役立つ情報、特に「企業の収益力」の指標としての当期純利益に影響を及ぼす情報であるかどうか的重要性の判断の基準であるから、「重要な会計方針」とは、財務諸表利用者の意思決定に関係があり、大きな影響を及ぼすおそれのある会計処理の原則および手続とその適用方法を明らかにし、説明するところのものでなければならない<sup>23)</sup>、ということになる。

計算書類規則3条1項の「その他の重要な会計方針」という場合の重要性の判断は、貸借対照表等の利用者がその記載から会社の財産状態を判断するのにつき参考となる程度が重要かどうかによる<sup>24)</sup>。いずれにしても、重要性を有するかどうかの判断は、経営者が自己の責任においてなすべきものである。

#### 四 会計方針の範囲

計算書類規則3条1項但書は、「商法第285条ノ二第1項に規定する評価の方法その他その採用が原則とされている会計方針については、この限りでない。」と規定しているから、商法285条ノ2第1項に規定する流動資産の評価の方法その他その採用が原則とされている会計方針が採用されているときは、開示を要しないのである。この但書の中の「その他」の例としては、日本公認会計士協会会計制度委員会による昭和58年7月7日の「商法の計算書類における重要な会計方針の開示について」によると、収益の計算基準に適用される実現主義、費用の計上基準に適用される発生主義等が該当すると解されている。

企業会計原則注解の〔注1-2〕によると、会計方針の例としては、次のようなものがある。

- イ 有価証券の評価基準及び評価方法
- ロ たな卸資産の評価基準及び評価方法
- ハ 固定資産の減価償却方法

- ニ 繰延資産の処理方法
- ホ 外貨建資産・負債の本邦通貨への換算基準
- ヘ 引当金の計上基準
- ト 費用・収益の計上基準

これら7項目のうち、ニ～トについては、少なくとも一般の事業会社にあつては、いずれも注記すべき事項にはならないとの批判的見解がみられる。すなわち、繰延資産の処理方法については、貸借対照表上残高が開示され、しかも、開発費、開業費、試験研究費の会計額が法定準備金を超過する場合には、その超過額も注記するということになっており、さらに、商法において定められている一定年限内に均等額以上の償却をすることが義務づけられ、それ以外の代替的な償却方法が認められていないこと、外貨建ての資産・負債の本邦通貨への換算基準についても、すでに、企業会計審議会は「外貨取引等会計処理基準を定めており、それ以外の代替的な方法が認められていないこと、引当金についても、引当金という名称が付されていれば、重要でない引当金の計上基準も全部注記事項とするかのごとき供示も適当とはいえないこと<sup>25)</sup>などが挙げられている。

これに対して、先の日本公認会計士協会会計制度委員会の見解は以下のとおりである。すなわち、繰延資産の処理方法については、「繰延資産は、一定の期間内に每期均等額以上の償却をしなければならないこととされており、償却の方法に選択があるので、これを開示する必要がある。」と説明している。

また、繰延資産に計上することが認められているものは、これをその支出時において費用として処理するか又は資産に計上するかいずれかを選択できるので、これに関する処理方法を開示する必要がある。」と説明している。

繰延資産の場合には、減価償却における定率法とか定額法というような明確な償却方法はないが、その償却方法の幅が広いだけに、かえってその開示の必要性を肯定すべきである<sup>26)</sup>との

見解も示されている。

利害関係人は、貸借対照表や損益計算書を通して会社の財産および損益の状態について判断するのであるから、繰延資産の処理方法も、計算書類規則3条1項に定める「その他の重要な会計方針」に含まれると解される<sup>27)</sup>。

外貨建資産及び負債の本邦通貨への換算基準についても「外貨建資産及び負債の本邦通貨への換算は『外貨建取引等会計処理基準』に基づいて行われる。しかしながら、この基準では、代替的な会計基準が認められていないから、この『外貨建取引等会計処理基準』で示されている範囲内で処理が行われている場合には、会計方針としてこれを開示しなくても会社の財産及び損益の状態を誤らせることにはならないであろう。

しかしながら、マルチカレンシー・ローン及び長期為替予約等の会計処理については『外貨建取引等会計処理基準』に定めがなく、実務上、会社が適当と考える方法により処理を行っている。また、著しい為替相場の変動が生じた場合又は通貨体制が変更された場合等、『外貨建取引等会計処理基準』に定められた損算の方法をそのまま適用することが適当でないと認められる場合は、それに対応した特別の処理がなされる場合もある。このような場合は、それを開示する必要がある。

なお、外貨建売買取引を主たる営業活動として営んでいる商社等においては、企業活動に特殊性があるため『外貨建取引等会計処理基準』がそのまま適用されない場合がある。この場合も、同様に開示が必要である。」と説明している。当該基準を適用するのが適当でないような企業活動に特殊性があるのであれば、この見解のようにその方法を注記する必要があるものと解すべきである。

さらに、重要な引当金の計上方法について、「引当金は、その設定要件を具備している限り必ず計上すべきものであって、これを計上するかを任意に選択することはできない。しかしな

がら、引当金のうちには、その計上金額の算定方法として、二つ以上の方法が存在している場合がある。その一例として退職給与引当金をあげることができる。退職給与引当金の設定方法としては、将来支給額予測方式、期末要支給額計上方式及びこれらに基づく現価方式があり、そのいずれを採用するかによって計上額を異にする。このように、引当金の計上額の算定方法として二つ以上の方法が存在している場合には、これを開示する必要がある。

また、引当金のうちには、会社固有の事情に基づいて計上され、その計上額も固有の条件に基づいて算定されるものがあり、その計上理由及び算定方法の開示が社会の財産及び損益の状態を判断する上で特に必要となるものがある。このような場合には、これを開示する必要がある。

引当金が重要であるか否かは、個々の会社の実情に基づいて判断しなければならない。」と説いている。

最後に、費用・収益の基準については、「収益は、実現主義の原則に従い、一般的に引渡基準によって計上される。費用は、発生主義の原則に従って計上される。このような一般原則に従っている限り、これに関する会計方針を開示する必要はない。

しかしながら、割賦販売や延払販売等による収益の計上については割賦販売基準又は延払販売基準等の採用が認められており、また、長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準の採用が認められている。このような、一般原則と異なる基準により収益及び費用の計上が行なわれている場合には、これを開示する必要がある。」と説明する。

これらについても、計算書類規則3条1項に定める「その他の重要な会計方針」に含まれると解すべきであろう。

結局、企業会計原則注解〔注1-2〕が列挙する事項について批判的見解は、一般的立場に基づいた場合の考え方であり、他方、日本公認会計

士協会会計制度委員会の説明は、これら批判的立場を踏まえたうえで、かなり具体的かつ特殊な状況を想定した考え方であるといえよう。実務的な観点からすれば、企業会計原則注解〔注1-2〕のように、具体的項目が多い方が、実際上会計方針として記載すべきか否かにつき判断するさいには、便利である。

財務諸表規則8条ノ2は、以下のものを挙げている。

- 一 有価証券の評価基準及び評価方法
- 二 たな卸資産の評価基準及び評価方法
- 三 固定資産の減価償却の方法
- 四 繰延資産の処理方法
- 五 外貨建の資産及び負債の本邦通貨への換算基準
- 六 引当金の計上基準
- 七 収益及び費用の計上基準
- 八 その他財務諸表作成のための量要な事項

計算書類規則では、会計方針の具体例として列挙されている事項は、企業会計原則および財務諸表規則の場合に比較して、少ないことはすでに指摘されていることである。しかし、計算書類規則に明示されていないが、企業会計原則および財務諸表規則に列挙されている事項は、計算書類規則が定めているその他の重要な貸借対照表又は損益計算書の作成に関する会計方針」の中に包含できるものであるから、その内容は同一であると解される。重要性の程度は、その会社において当該会計方針がもつ意味による。特に、繰延資産の項目が、計算書類規則の中で明示されなかったのは、「わが国実践会計において繰延資産の会計処理等は比較的乏しい事例と解したものととも考えられよう<sup>28)</sup>。」と説かれている。

ただ、重要な外貨建資産・負債については、計算書類規則23条ノ2(資産)および32条ノ2(負債)が、その旨を貸借対照表に注記しなければならないと規定している。また、引当金について、特に「重要な」という表現が付け加えられた根拠は、引当金の計上理由・額の算定方法

等が、一般には附属明細書の注記事項となっていること(計算書類規則47条1項1号)およびすべての引当金が会社の財産の状況において重要な意味をもつものではないことを配慮したものである<sup>29)</sup>、と説明されている。

重要な会計方針として例示した7項目については、おおむね、従来の財務諸表規則上各条文において、それぞれ財務諸表に注記しなければならないものとして規定されていたものを1箇所にとりまとめて記載することとしたものと、一般的に説明されている。

企業会計原則と財務諸表規則との間の違いは、形式的には、企業会計原則には、財務諸表規則に定める「その他財務諸表作成のための重要な事項」が規定されていないという点だけにある。この問題に関して「それは、企業会計原則では、主要な項目を例示するという形をとっているためであると考えられる<sup>30)</sup>。」との指摘がある。このような場合、例示的列挙か、それとも限定的列挙であるかが争われるけれども、企業会計原則の場合、注解の〔注1-2〕は、「会計方針の例としては、次のようなものがある。」として、7項目を挙げているのであるから、明らかにいわゆる例示的列挙をしているものと解すべきである。したがって、投資勘定の金額が巨額である場合およびリース取引が多くある場合の会計処理についての会計方針が別個に含まれるし、また、この企業会計原則は、個別財務諸表を前提としているから、連結財務諸表の場合には、連結範囲基準、持分法適用の方針、税効果会計の方法等も会計方針に加えられる<sup>31)</sup>と考えられている。

財務諸表規則8号に該当する事項としては、当面、支払利息を資産の取得原価に算入する会計処理を採用している場合のその会計処理の内容、適格退職年金制度等を採用している場合の過去勤務費用の会計処理の内容等が予定されている<sup>32)</sup>(財務諸表規則取扱要領9の12)。

APB意見書22号は、企業による会計方針について通常求められる開示の例として「連結の

方針、償却方法、無形資産の償却、たな卸評価方法、試験研究および開発費、外国通貨の換算、長期工事契約についての利益の認識、フランチャイズおよびリース営業からの収益の認識」を含むものとしている。無形資産の償却について、企業会計原則の場合の八、財務諸表規則の場合の三、計算書類規則の場合の②において取り上げられていないことを除いて、APB 意見書22号に列挙されている事項は、計算書類規則、企業会計原則および財務諸表規則に列挙されている事項と、実質的には同一と考えて良い。

なお、この意見書に示されている「無形資産の償却」が、企業会計原則等では取り上げられていない理由として、次のような見解が示されている。すなわち、「わが国の会計実務では、無形固定資産（ただし、営業権を除く）の償却はもっぱら定額償却という形をとって行われるために、一般に認められた代替的な方法が存在する余地がないためであると考えられる<sup>33)</sup>。」と解されている。

## 五 まとめにかえて

計算書類規則、企業会計原則および財務諸表規則を、「企業会計法」としての構成部分と解するならば「会計方針」という新しい概念を、昭和56年の商法改正を契機に取り入れ、しかも、その内容に共通性を持たせたということは「企業会計法」という新しい領域の体系化という点からも、極めて望ましいことである。また、このような相当程度の画一化がなければ、経理自由の原則はあるものの<sup>34)</sup>、企業情報開示の徹底という点で後退するものと思われる。

「会計方針」の内容をなす具体的な記載事項について、国際会計基準等にならって<sup>35)</sup>、明確化したことは、情報公開という面で、強化・拡充がはかられたことになり、このことは、英米型会計の基底に流れる開示主義への方向を従来よりも一層強めた<sup>36)</sup>という評価がなされている。

会計方針の採用の多様性は、その結果として、財務諸表の利用者に多くの混乱と誤解を招くものである。企業が、多様な会計方針の選択の自由を有していて、仮りに一度選択した会計方針を「継続性の原則」によって変更を拘束することができたとしても、常に生み出される類似の事象や条件の相違によって同一の会計方針でも異なった情報結果が生じやすい<sup>37)</sup>。したがって、財務諸表利用者の立場から、会計方針の諸問題が明確化されなければならない<sup>38)</sup>。財務諸表の利用者に企業についての判断を誤まらしめず、さらに進んで的確な判断を可能にするためにも<sup>39)</sup>、会計方針につき、実質的に統一化されたと評価してもよい状況のもとでは、大きな実効性を今後示すものと思われる。

ただし、その場合でも、理論的解明をしておくべき課題がある。すなわち、会計方針の定義および範囲の問題のほか、会計方針の変更、開示および監査の問題が、会計学との関係において<sup>40)</sup>検討されないでは、商法上の会計方針をめぐる諸課題を解明したことにはならないからである。

## 注

- 1) 元木 伸「株式会社の計算・公開に関する改正試案の解説(3) 計算書類等〔二〕」『商事法務』860号(1980. 1) 39頁。
- 2) 長嶋義基「企業活動と社会的責任～重要な会計方針の開示について～」『中央学院大学論叢』17巻2号(1982.12) 224頁。
- 3) この国際会計基準1号「会計方針の開示」の形成に影響を及ぼしたものとして、1971年11月に発表されたイギリス勅許会計士協会〔The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW〕の標準会計手続書〔Statement of Standard Accounting Practice, SSAP〕2号と、1972年4月に発表されたアメリカ公認会計士協会〔American Institute of Certified Public Accountants, AICPA〕の〔The Accounting Principles Board, APB〕意見書22号がある、と指摘されている(森川八洲男・前掲税経セミナー22巻2号18頁。中島省吾「会計方針と後発事象」『企業会計』34巻7号(1982. 7) 109-110頁参照。)
- 4) 長嶋義基・前掲224頁。

- 5) 元木 伸・前掲39頁.
- 6) 稲葉威雄『改正商法関係法務省令の解説』(商事法務, 1982.10) 16頁.
- 7) 『経理情報』302号 (1982. 1) 17頁. 『監査役』155号 (1981.12) 15頁. 稲葉威雄・前掲書 109頁.
- 8) Solomons, D. MAKING ACCOUNTING POLICY, 1986, P. 20.
- 9) 森川八洲男「重要な会計方針の開示」『税経セミナー』28巻2号 (1983. 2) 17頁.
- 10) 会田義雄「重要な会計方針と変更理由の開示・監査」『税経通信』37巻10号 (1982. 7) 39頁.
- 11) 会田義雄・前掲40頁.
- 12) 中島省吾「重要な会計方針・後発事象の開示」『企業会計』34巻6号 (1982. 6) 82頁.
- 13) 稲葉威雄・前掲書17頁.
- 14) 新井清光他6名『改正財務諸表規則等の解説』別冊商事法務62号 (1982.11) 4~5頁.
- 15) 森川八洲男・前掲17頁.
- 16) 宇南山英夫「会計方針変更の概念と本質」『税経セミナー』27巻11号 (1982.10) 3頁.
- 17) 森川八洲男・前掲17頁.
- 18) 山村忠平「会計方針の変更」『青山法学論集』25巻4号 (1984. 3) 12頁. 会田義雄「会計方針の開示をめぐる諸課題」『会計』122巻2号 (1982.8) 167頁. 北村吉弘「重要な会計方針の開示について」『企業会計』35巻号4号 (1983. 4) 62~63頁.
- 19) 藤野信雄「改正法務省令における会計方針をめぐって」『会計』122巻2号 (1982. 8) 90頁.
- 20) 居村次雄「企業の立場からみた『重要な会計方針』」『会計ジャーナル』14巻5号 (1982. 4) 35頁参照.
- 21) Solomons, D. op. cit. p.74 によると, 1. Investors and creditors 2. Managers 3. Auditors 4. Regulators 5. The Public at large とに分けることができる.
- 22) 宇南山英夫・前掲5頁.
- 23) 宇南山英夫・前掲5頁.
- 24) 蓮井良憲「会計方針の注記」『産業経理』45巻4号 (1986. 1) 116頁参照. 今村憲助「重要な会計方針の記載と監査」『代行レポート』(東洋信託銀行) 63号 (1982.12) 12頁参照.
- 25) 河本一郎他9名『法務省令の実務的検討と事例分析』別冊商事法務63号 (1983. 3) 13~14頁(窪内発言) 参照.
- 26) 山村忠平・前掲15頁.
- 27) 蓮井良憲・前掲産業経理45巻4号17頁参照.
- 28) 会田義雄・前掲税経通信37巻10号41頁.
- 29) 稲葉威雄・前掲書17頁.
- 30) 森川八洲男・前掲19頁参照.
- 31) 会田義雄・前掲税経通信40頁.
- 32) 新井清光他6名前掲書3頁.
- 33) 森川八洲男・前掲19頁.
- 34) 溝口一雄「会計方針の開示」『会計』107巻3号 (1975. 3) 4頁参照.
- 35) 会田義雄・前掲会計122巻2号170頁参照.
- 36) 森川八洲男・前掲19頁.
- 37) 岩村一夫「会計方針とその変更の開示~USAのディスクロージャー事例(-)」『会計』108巻1号 (1975. 7) 93頁参照.
- 38) 高田正淳「会計方針開示の意義と方法」『会計』122巻2号 (1982. 8) 110頁参照.
- 39) 飯野利夫「会計方針の開示をめぐる諸問題」『会計』107巻3号 (1975. 3) 15頁参照.
- 40) 若杉 明「会計方針変更についての監査意見」『監査役』210号 (1985.11) 4~7頁参照.

〔くるしま たかし 横浜国立大学経営学部教授〕