

氏名	宮本幸平
学位(専攻分野)	博士(経済学)
学位記番号	経博第89号
学位授与の日付	平成12年3月23日
学位授与の要件	学位規則第4条第1項該当
研究科・専攻	経済学研究科組織経営分析専攻
学位論文題目	企業不正支出に対する費用性および法的責任の研究

論文調査委員 (主査) 教授 中居文治 教授 日置弘一郎 教授 上總康行

### 論文内要の要旨

本論文は、近年社会的問題となっている企業不正支出に対する会計上の費用性と、取締役、監査役および公認会計士の法的責任について、会計理論および法理論の先行研究を援用、敷衍しながら考察している。特定の企業不正支出に会計上の費用性が存しない場合、①取締役に対する善管注意義務(善良なる管理者の注意をもって委任事務を処理すべき義務)・忠実義務違反や会計帳簿・財務諸表の不実記載などの問題、および②監査役・公認会計士に対する監査責任の問題、が浮上する。そこで、企業不正支出における費用性の所在を明らかにし、費用性のない企業不正支出に対する法的責任の所在を明らかにすることが本研究の目的である。

研究は大きく分けて、3点より構成されている。第1は、企業不正支出の費用性を会計理論的に考察する部分であり、第2章、第3章および第4章より構成されている。

第2章では、企業不正支出に対する費用性の有無が会計理論的に考察され、まず判例および法学説の立場を概観している。判例では、不正支出であっても将来の利益を確保する支出もしくは円滑な企業発展の効果を認め得る支出は、民事上適法と判示されている。つまり、当該支出は将来において利益獲得および企業発展に関わることが予測できる支出であるから、支出が適法と判断されたのである。また学説においても、会社のための支出でないことが認められる場合、および公序良俗に反する支出に対する商法罰(違法配当罪営業範囲外の投機取引罪・利益供与等)となる場合を除き、会社利益のためになした支出はたとえ不正支出であってもすべて適法とされている。しかし、会計理論によって不正支出の費用性の有無を考察した結果、おもな勘定科目とされる交際費や接待費などは、他の販管費と異なり、「支出の目的」と「相手先」が明示されなければ収益との対応関係が明らかとならず、費用と客観的に判断することができないことを立論している。そして、費用と客観的に認識できない支出(「支出の目的」と「相手先」が不明瞭な支出)をなし、これを誘導して財務諸表を作成した取締役、および当該支出を看過して監査報告をしなかった監査役・公認会計士に対しては、十分に注意して任務を遂行したことを立証しない限り、善管注意義務および忠実義務に違背したものとすべきと結論付けている。

第3章では、不正支出に対する主要な経理手段とされる「使途秘匿金」について、これが法人税法で規定された支出形態であることから、税法上の損金性を考察の対象としている。とくに、当該研究の第一人者である松沢智教授は、「相当性」を具備した「使途秘匿金」を損金と判断したことから、税法理論および会計理論(両者は法人税法第22条第4項によって連関している)によって当該所説の是非を検証している。損金算入基準を「相当性」に求める根拠と考えられる「交際費の固定性」に焦点をあてて妥当性を検証した結果、交際費は理論的に期間対応性が稀薄であるから期間対応費用の特質たる固定性を具備するものとはいえず、したがって交際費が固定的支出であることを前提に「相当性」をもった額の使途秘匿金を損金と推認することはできないと結論付けた。さらに第2章で得た結論を援用して、「支出の目的」と「相手先」を明示することによってのみ、当該期間において獲得された収益の総計と、同じく当該期間に発生した交際費の総計とが、もれなく期間を媒介として対応し、費用認識が可能になるものとしている。

第4章では、企業不正支出が「費用」と認識できない場合にいかなる勘定科目で処理すべきかを示すため、不正支出の「仮

払計上説」に焦点をあて、その妥当性を検証した。不正によって会社の財産を減少せしめるような行為は、会社と委任関係にある取締役の忠実義務に違反するものとして同人に対する損害賠償を請求すべきであるから、同人に対する仮払金（すなわち「資産」）に一旦計上すべきと考えるのが「仮払計上説」の論拠である。一方、当該説には、「清算の保証がなく、事後処理が明らかでない」こと、および「利益捻出につながる」ことが問題点として指摘されているが、考察によって、①求償を前提に監査役・公認会計士の業務執行によって強制的になされ、財務諸表において「注記」などで開示されるべきものであるから、明らかに事後処理が実行されるものであり、②求償を前提とした仮払金は、用役潜在性に基づく「将来キャッシュ・インフロー」という担保（損害賠償）が存在するから利益捻出の危険性が相殺されること、を示した。そして企業不正支出を仮払金勘定へ計上することが理論的に妥当であるから、当該支出には「費用性」よりもむしろ「資産性」が内包されるものと判断した。

したがって、本研究の第1段階として第2章・第3章および第4章で構成された不正支出の費用性の考察においては、「支出の目的」と「相手先」を明らかにして収益（をもたらした商品）との対応を確定しない限り支出を費用認識できないことを論拠に、相手先を明示するはずがない不正支出が費用（損金）でないことを新たに示したのである。

第2に展開された考察は、企業不正支出に対する取締役、監査役、および公認会計士の法的責任の所在である。前段階において不正支出に費用性が存しないことが明らかとなったので、これを前提として、支出行為および虚偽開示に対する取締役の責任と不正の看過に対する監査役および公認会計士の責任が考察の焦点である。

第5章の取締役の責任については、事後に社会的事件になるなどして信用の失墜が認められるような不正支出を開示しなかった取締役は、当該義務懈怠に対する責任を追及されるべきと考えた。「支出の目的」と「相手先」が明示されない交際費・接待費などは費用と客観的に判断できない。費用と認識できない支出をなし、これを誘導して財務諸表を作成したことは、善管注意義務および忠実義務の違反に相当すると判断している。また、「質的重要性」の観点を援用して、事後における不正発覚によって信用が失墜して会社に損害をもたらすことが明らかな賄賂や損失補填・利益供与の類いは、取締役の開示責任が問われるものと結論付けている。

第6章の監査役の責任について、商法の通説では、監査報告書の二号意見（会計帳簿の不正確性）を述べるときには同時に四号意見（財務諸表の不正確性）を述べるものと考えられているから、貸借対照表に「重要」な影響が及ばなければ、帳簿の不実を二号意見として述べなくとも責任を問われないと考えられていた。しかし、企業の支出が費用認識されるためには、たとえ不正支出であろうと「支出の目的」や「相手先」を帳簿に明記して獲得収益に貢献されたことが客観的に示されなければならない。不正支出の温床たる交際費の帳簿について、監査役が支出相手先を監査して不明確な記載を摘発し、これが是正されない場合は、四号意見に相当するか否かを問わず、二号意見を表明すべきであり、十分に支出相手先および取引内容を調査せずに、あるいは調査・発見したにもかかわらず、故意に二号意見を表明しなかった場合は、善管注意義務の懈怠に及ぶものと判断している。

第7章の公認会計士の監査責任についても、監査役と同様に、四号意見に及ぶような「重要性」を持たなくとも、二号意見で帳簿不実の有無を問うべきと考えた。総会屋への利益供与や損失補填等の不正・違法支出は、「支出の目的」や「相手先」を帳簿上で明示しないことが想定され、信用低下に繋がって長期的に資産喪失を招く可能性があるから、「質的重要性」を具備するものと斟酌すべきであり、発見した場合は金額の多少に関係なく監査報告書に記載もしくは監査役に報告すべきものとするのが妥当である。そこで、「支出の目的」や「相手先」を帳簿上で明示しない支出を帳簿不実（二号意見）の対象としなかったり、質的に重要な不正支出を量的に重要でないという理由で看過もしくは是認した場合は、善管注意義務違反の可能性に問われるべきと判断している。

このように本研究の第2段階として、①費用と認識できない不正支出を誘導して財務諸表を作成し、もしくは質的重要性のある不正支出の開示を怠った取締役の善管注意義務および忠実義務違反、②相手先を帳簿上で明示しない支出を帳簿不実（二号意見）の対象としなかったり、質的に重要な不正支出を量的に重要でないという理由で看過もしくは是認した監査役および公認会計士の善管注意義務違反、が成立することを新たに示している。

第3に展開された考察は、不正支出を起こす以前に、いかにこれを抑止すべきかということであり、企業不正支出の監視の懈怠に対する責任の所在を明らかにすること、および監視（モニタリング）機能を充実させるために法制度をいかに整備すべきかを検討すること、の2点が考察されている。

第8章は、「内部統制」という企業内部の不正監視機構について、その問題点を明らかにした上で、統制の不備に対する監視責任の所在を検討している。内部統制の設定および運営は、「不正行為を監督して抑止する」という善管注意義務・忠実義務に包括される行為であるから、内部統制の設定・運営者たる取締役は、他の取締役および従業員が不正を行っていないかについて、内部統制に基づいて監視しなければならないと考えた。そして、当該任務の懈怠によって不正行為が看過された場合は、善管注意義務・忠実義務および監視義務（商法第260条第1項）によって、損害賠償責任を負うものと新たに結論付けている。

第9章は、不正支出に対する「コーポレート・ガバナンス」のあり方を考察しながら、監視（モニタリング）機能を充実させるために法制度をいかに整備すべきかについて検討している。わが国のコーポレート・ガバナンス機構は、株主による会社支配、銀行による干渉、および両者によるモニタリングが不十分であるから、経営者の恣意に不正支出の意思決定が可能となる。これを抑止するには、①株主代表訴訟制度を現行で維持して抑止効果を図ること、および②取締役からの独立性が証明できる者を社外監査役に登用して不正のチェックを強化すること、が最低限必要な措置になると判断している。

### 論文審査の結果の要旨

本論文は、戦後から今日に至るまで間断なくわが国で社会問題となっている企業不正支出に対してその会計的費用性と法的責任について多面的かつ理論的に検証した先駆的研究である。賄賂・損失補填・利益供与・使途秘匿金などの企業不正支出について、通説とされる会計・理論および先行研究を援用することで費用性の有無を検証し、結果として、当核支に費用性が存在しないことが立論されている。さらに、費用性が存しないことを前提とした場合に、不正行為の法的責任者である取締役および不正行為を監視すべき法的立場にある監査役・公認会計士に対していかなる法的責任が成立するかについて、法解釈の先行研究や判例を敷衍しつつ新たな解釈が示されている。

第一は、企業不正支出を会計処理する際の主たる科目が交際費であることに着目し、これが費用と認識されるための条件を抽出して、当該条件を不正支出が充足しないことを明らかにした点である。現行の会計実務において、交際費は特定収益と対応しない期間対応費川として支出期間に認識されており、これについては、先行研究をサーベイして当該論拠を明らかにしている。しかし交際費は企業にとって不可欠な支出ではなく期間総利益との対応性が希薄であるから、むしろ個別対応性を具備するものであることが説明されており、この他複数の所説を総括することによって、支出相手先や使途が会計・帳簿上明らかでない支出は費用性が認められないことを立論している。特に、費用認識の中心的基準である「発生主義」に内在する問題点を明示し、交際費の即費用化に対して鋭い批判を行なっていることが注目に値する。

第二は、企業不正支出を仮払金（すなわち資産）にすべきことを明言した点である。先行研究で指摘されている不正支出の「仮払金論・上説」に着目してその正当性を会計理論的に示し、さらに、仮払金処理すべきところを費用処理した場合に生じる法的責任について述べられたのは、これまでに見られない考察展開である。

第三は、企業不正支出が非費用であることを前提とした場合の、取締役・監査役および公認会計士の法的責任の所在を示した点である。これまでの会計実務および監査実務における慣習では、金額が「量的重要性」に乏しい支出について会計帳簿が不明瞭であった場合、および監査において不正が看過された場合でも責任を問疑されることがなかった。しかし不正支出に対しては「質的重要性」を前提にすべきとの指摘があり、当該所説を検証することにより、取締役・監査役および公認会計士に対する法的責任が存在すべきとの解釈が提示されている。つまり、支出相手先や使途が明らかでない支出は費用とは認できないから、これを費用処理した場合は会計帳簿の不実記載とみなされ、当該支出をなした取締役をはじめこれを是正しなかった取締役、監査において看過した監査役・公認会計士には法的責任が生じるのであり、かかる解釈について、説得力をもった展開がなされている。

第四は、企業不正支出を抑止することを目的とした企業内組織である内部統制制度について、先行研究および関連判例を検証し、そこから内部統制の不備に対する法的責任の可能性を示唆した点である。つまり、内部統制は不正行為を監視するフォーマルな組織であることに着目し、かかる点から取締役の監視責任を誘導したところが注目に値するものである。

意欲的な研究であるだけに、残された課題もいくつかある。第一に、本論文はわが国の会計制度・判例を考察の主な対象としているために、欧米の制度・判例に対するサーベイおよび分析が不十分な点である。不正支出問題は、総会屋への利益供与や使途秘匿金などわが国特有の事項が多いことは理解できるが、たとえばアメリカにおける公認会計士制度やイギリ

ス・ドイツにおける会社法制度などをさらに深く考察していれば、わが国の制度に対する問題点が一層明確になると考えられ、この点が残念である。

第二に、今後企業不正支出を減衰せしめるためにいかなる措置を講ずるべきかについての考察が不十分な点である。一応、コーポレート・ガバナンスの考察において不正支出を抑止するための立法論が展開されているが、先行研究および法改正試案をサーベイしたに止まっており、ディスクロージャー制度のあり方を含め、筆者は更なる研究を行なうべきである。

第三に、筆者は、不正支出に費用性が認められないから即ち仮払金（資産）だと結論づけているが、交際費等を利益処分とする所説も存在することから、企業不正支出の利益処分的性格についても、先行研究を敷衍しつつ考察を行なうべきである。また、本論文は主として商法の枠組みで企業不正支出に対する理論的考察が行われているが、この枠組みを越えて、より広い視野からの一層の研究が望まれる。

このように改善すべき点は残されているが、このことは本研究の学術的貢献を否定するものではない。斬新な視点から社会的問題の会計理論的考察を行なった本論文の内容は、博士（経済学）の学位論文として価値あるものと認められる。なお、平成11年12月29日、論文内容とそれに関連した試問を行なった結果、合格と認めた。