<table>
<thead>
<tr>
<th>項目</th>
<th>内容</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>タイトル</td>
<td>企業不正支出の資産性に対する理論的考察 「仮払計上税」の妥当性についての検証</td>
</tr>
<tr>
<td>作者</td>
<td>宮本 幸平</td>
</tr>
<tr>
<td>引用</td>
<td>経済論叢 (1999), 164(6): 145-159</td>
</tr>
<tr>
<td>発行日</td>
<td>1999-12</td>
</tr>
<tr>
<td>URL</td>
<td><a href="https://doi.org/10.14989/45326">https://doi.org/10.14989/45326</a></td>
</tr>
<tr>
<td>個別著者</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>タイムライン</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>日付</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>記録</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>大学院</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学部</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>年次</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与年次</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者地位</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者名前</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者住所</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者電話</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者電子メール</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究分野</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究内容</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究成果</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究進捗</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究計画</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究課題</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究目的</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究方針</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究手法</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究成果</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究進捗</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究計画</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究課題</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究目的</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究方針</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究手法</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究成果</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究進捗</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究計画</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究課題</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究目的</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究方針</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究手法</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究成果</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究進捗</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究計画</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究課題</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究目的</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究方針</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究手法</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究成果</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究進捗</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究計画</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究課題</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究目的</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究方針</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究手法</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究成果</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究進捗</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究計画</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究課題</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究目的</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究方針</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究手法</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究成果</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究進捗</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究計画</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究課題</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究目的</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究方針</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究手法</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究成果</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究進捗</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究計画</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究課題</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究目的</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>学位授与者研究方針</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>
経済論叢

第164巻 第6号
中居文治教授記念号

献辞…………………………………………西村周三
米国における法的資本制度…………………………西田博 1
分配規制・会計規定……………………………………藤原聡 41
債務負担行為の会計学…………………………………小野武美 66
創造的会計とその社会的監視…………………………富田知樹 88
利益予測に対する自己防衛行動…………………………上総康行 103
戦略的計画設定と予算管理との結合………………藤井秀樹 125
アメリカにおける利益測定論の展開…………………藤本幸平 145
企業不正支出の資産性に対する理論的考察……………池田幸雄 160
持分概念の曖昧さと会計実務における弾力性………

中居文治 教授 略歴・著作目録

平成11年12月

京都大学経済学会
企業不正支出の資産性に対する理論的考察
——「仮払計上説」の妥当性についての検証——

宮 本 千 平

Ⅰ はじめに

企業不正支出（以下、単に不正支出）は、手段がどうであるにせよ、基本的には、金銭の支出によりその対価として何らかの利益を得ることを目的とした経済的行為である。筆者はこれまでの研究において、不正支出に対する「会計上の資産性」および「税法上の損金性」について考察を行い、不正支出を「費用」もしくは「損金」とすることの問題性を指摘してきた。

かかる研究において次に考察されねばならないのは、不正支出に費用性・損金性が存しない場合に、これらを会計上いかに処理すべきかという問題である。これに関し、不正によって会社の財産を減少させめるような行為そのものは、会社と委任関係にある役務の信義義務（商法第254条）に違反するものとして同人に対する損害賠償（商法第266条）を請求すべきであるが、一旦同人に対する仮払金に計上すべきと考えられる。そしてこれを「仮払計上説」と呼ぶ場合がある。つまり、不正と判断される、もしくはその可能性が

1) 企業不正支出の費用性を基盤することの問題点については、橋本「企業不正支出の費用性に対する理論的考察」『東北大学研究報告』（第38号、1999年9月）を参照されたい。また不正支出の損金性については、橋本「法人破産における現金配当金の費用性について」『経済論』第191巻第4号、1998年4月を参照されたい。

2) 日本公認会計士協会編『理解企業の法律と会計諸務の実際』講談社、1995年、174ページ。「仮払計上説」では、従業員が支出した場合も、責任が明らかにされるまでは本人もしくは上司である常務取引会社に対する仮払金とされる。

また、河井信太郎『会計上の費用と法律上の責任』同前、1975年、94-95ページにおいても、初から不正を行う目的をもって、あるいは犯罪を実行するとして、仮払金問題を起こす可能性が
ある支出は、未決済勘定処理として仮払金勘定に資産として計上するというものですのである。

しかし当該所論に対しては、① 支出の弁済・清算による費用処理が必ず行われるという価訳がなく、事後処理が明らかでないから、仮払金としての要件を具備していないこと、② 明らかに費用支出であるにもかかわらずこれを資産として仮払金に計上すれば利益が捻出されてしまうこと、などが理論的問題点として指摘されている。

そこで本編は、「仮払計上説」の妥当性について会計理論および法解釈論に基づいて考察し、不正支出の資産性を検証することを主たる目的とする。まず第Ⅰ節では、仮払金とされた不正支出の資産性を検証するための前段階として、アメリカの先行研究を中心に資産の意義について概観する。第Ⅱ節では著者等の意義を敷衍しながら、上記の2問題について考察し、「仮払計上説」の妥当性を検証する。さらに第Ⅲ節においては、仮払金処理を前提とした場合に生じる法的責任について、実定法に即して新たに明示したいとおもう。

II 会計上の資産の定義と仮払金の特質

本稿は、不正支出を仮払金に計上することの妥当性について検証することが主たる目的であるが、本稿ではまず、考察を進めるうえでの前提を明らかにする。

すなわち、アメリカの先行研究における会計上の資産の定義を示し、さらに、仮払金の意義および法的性質についても触れておく。

1 アメリカの先行研究にみる資産の定義

一般に、資産は3つの方法によって生じるものとされている。第1は、企業が自資資本もしくは他人資本を通達することによって現金・預金などを獲得する方法であり、第2は、販売による収益の対価として現金・売掛金・受取手形
などを獲得する方法である。また第3は、企業内で使用する目的あるいは他へ販売する目的で、財貨もしくは利益を取得する方法である。第1と第2の方法によって生じるが、貨幣性資産であり、第3の方法によって生じるのが費用性資産である。貨幣性資産は費用性資産取得のために用いられることもあり、他の貨幣性資産に転換することもある。これに対して費用性資産は、おもに販
消していく。

Paton and Littleton は資産について、「生産のために取得された要素で経営
過程のなかで正に、売上原価」または「経費」として取り扱われうる点に注
していくものは、「資産」と呼ばれており、そのようなものとして貸借対照表
に表示されている。しかしながら、このような「資産」が実上「未決状態
の対取収益為替」（revenue charges in suspense）であり、次期以降に費用ま
たは経費として取引対応せしめられるのを待っているものとしている。

また W.J. Vatter は、「資産はその性格上経済的なものであり、将来の事象
に備えてこれを変形するか、交換するかあるいは貯蔵するといった用意潜
在性の形で、将来の欲望の満足を具体化したもの」とする。かかる Vatter の
見解は、Paton and Littleton の「[用意]、すなわち、交換された場合には、そ
の企業にさらに他の用意の潜在を供給する、かかる用意の潜在こそが、会計の
背後にある重要な用件である。」とする見解に強い影響を受けているものと学
説上考えられている。

4) 第3の方法で資産を取得する目的として、企業内で使用する目的、他へ販売する目的以外に、
「それを持つことによる利益を得る目的」も挙げられる。（清水宗一「資産会計論」森下書店、
1989年、49ページ）。
5) 同上書、49ページ。
6) W.A. Paton and A.C. Littleton. An Introduction to Corporate Accounting Standards. AAA,
1940, p. 25. (中島秀雄『会社会計基準通説』森下書店、1971年、43ページ）。
7) Vatter は統計で、『資産を増減するためにどのような手段あるいは方法（賃借法、売倉法、価
格変動法または任意的評価法）が用いられようとも、資産は他の財貨や法律上の権利または貨幣不動産で
なく用意潜在性である』と主張している。（W.J. Vatter. The Fund Theory of Ac-
counting and Its Implications for Financial Reports, 1947. 藤野洋・中島友喜共訳『資金会計論』
岡文堂、1971年、31ページ）。
8) W.A. Paton and A.C. Littleton, op. cit., p. 13. (中島秀雄訳『資産会計学』、21ページ）。
9) 清水宗一「資産会計、53ページ。
さらに、アメリカ会計学会（以下、AAA）1957年改訂会計原則では、「資産とは、特定の会計的実体の中で企業の活動に充てられている経済的資財である。資産は予想される業務活動に利用しうるあるいは役立てる、用役潜在性の状態である。ある種の資産の意義は、その企業実体の活動に結びつくかかもしれないが、企業活動を前提としている」としており、資産の用役潜在性を説明している。そして当該見解はSproue and Moonitz (1962年会計原則案)においても見出されることができる。彼らによれば、「資産は、期待される将来の経済的な利益を、これに対する権利が現在または過去の取引の結果である、企業によって取得されたものを表わすものであり、「将来の経済的効益をもたらすことのできるはっきりした能力、資源を価値あるものとする属性である」と考えている。

かような、資産の本質を「用役潜在性」や「経済的効益概念」によって基礎づける定義の体系は、1957年改訂会計原則、1962年会計原則案をたどって、1985年の財務会計基準審議会（FASB）における財務会計概念ステートメント第6号【財務諸表の構成要素】へと継承・展開されていった。FASBでは資産について、「過去の取引または事象の結果として、特定の実体によって取得または支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的効益」と定義されていている。

一方、アメリカ公認会計士協会（以下、AICPA）の会計原則委員会（以下、APB）は、1970年にAPBステートメント第4号【企業体の財務諸表の基礎を

10）AAA, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements, 1957, p. 103. （中村啓輔監修『増訂・AAA 会計原則』中央経済社、1964年、88ページ）。
12）森井啓樹『現代企業会計論』森山書房、1997年、45ページ。
13）FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, 1985, par. 25. （平松一夫・広瀬義明訳『FASB 財務会計の概念』中央経済社、1990年、207ページ）。
なぜ基礎概念と会計原則を発行したが、このなかで資産について、「一般に認められた会計原則に従って認識、測定された一企業体の経済的資源。資産は、資源ではないが一般に認められた会計原則に従って認識、測定された一定の繰延償を含む。」と定義している。ここでいう「経済的資源」とは、経済活動に伴う将来利益を現在において資することと考えられるから、AICPA の所述についても、AAA の見解と同等であると解されよう。

2 会計上の「仮払金」の意義と法的性質
仮払金とは、「現金支払はあったが、まだこれを処理すべき勘定あるいは金額が未確定の場合、これが確定するまでの一時その支払を処理する勘定」であり、「あくまで一時的な支払勘定で、かかる不明確な科目は往々懸用されるおそれがあるため、つとめて使用をさけるべき」とされている。また貸借対照表原則四の（一）では、「仮払金、未決算等の勘定を貸借対照表に記載するには、その性質を示す適当な科目で表現しなければならない」と規定している。

他方、仮払金の法的性質は、会社と仮払金を受けた者との消費貸借契約（民法第587条）に基づく金銭の交付であり、仮払を受けたのが取締役である場合には、取締役の承認を要する金銭の貸付に該当する（商法第265条）。そこで、取締役に対する仮払である限り1件ごとに取締役会の承認を得ることが必要であり（通説）、この承認なくして行われた仮払は商法第265条違反の金銭の貸付となり、この仮払をおこなった他の取締役は、会社に対して連帯して返済義務を負うことになる（商法第266条第4項）。
かかる法的性質を前提にすると、「仮払計上認」に基づいて不正支出行為者に支払われた仮払金は、消費貸借契約に基づく「貸付金」の性質を付帯することになる。

15) 神戸大学会計学研究室編「会計学辞典」第5版、同文館、1997年。
16) 河井信太郎, 通説, pp.ページ。
とになる。そこで、当該仮払金は企業にとっての金銭債権と考えられるから、
前述した、資産が生じる方法の3分類のうち、売掛金や受取手形と同様に、取
引によって生じた貨幣資金債権と考えることができる。ただし「仮払金」は、主
目的の営業取引による債権ではなく17)。さらに貸借対照表原則の（一）Dに
いては「債権のうち、役員等企業の内部に対するもの（中略）」は、特別の科
目を設けて区別して表示し、又は注記の方法によりその内容を明瞭に示さな
ければならない。」とされている。したがって、仮払計上説を前提とした場合、
使途が不明瞭な支出は注意を喚起すべき債権として、特別科目による区分表示
と注記を要するものと考えられる。

III 不正支出における「仮払計上説」の妥当性

以上の議論によって、アメリカの先行研究に基づく会計上の資産の定義、お
よびわが国の会計制度における仮払金の意義について明らかにした。本冊では
これらを敷衍しつつ、不正支出を「仮払計上説」に基づいて資産化することの
妥当性について考察する。

特に「仮払計上説」の問題点として、① 支出者の弁済・清算による費用処
理が必ず行われる保証がなく、事後処理が明らかでないから、仮払金としての
要件を具備していないこと。② 費用支出を資産として仮払金に計上すれば利
益がで出されてしまうこと、が指摘されているため、これらについて理論的に
検討し、「仮払計上説」の妥当性を判断することにしたい。

1 事後処理が明らかでないとされる「仮払計上説」の問題点

仮払計上説の立論における前提は、業務監査および会計監査によって監
査役および公認会計士などが指摘された、使途が明らかにされていないかもし
くは自発的に使途を隠匿した支出（使途秘密金など）に対する求償にある18)。

17) 新井満久『現代会計学』第5版、中央経済社、1998年、75ページ。
18) 仮払秘密金の定義および内容については、前揭、原和『法人税法における仮払秘密金ノ
つまり、使途を明らかにできない支出は、開発費・会議費など不正支出である場合が多く、かかる支出は、会社と委任関係にある取締役の忠実義務（商法第254条ノ3）に違反する行為として損害賠償責任（商法第266条）に問われるものであるから、司法判断が下されるまでの間、誤忘のための未決済勘定処理をして、支出行為者に対する仮払金とするのである。

こうした前提において不正支出が仮払金に計上された場合、「仮払計上権」に対して指摘される「支出者の弁済・清算による費用処理が必ず行われる保証がないこと」および「事後処理が明らかでないこと」などの問題点は、解決をみるのではないか。仮払金に計上するのは、使途が不明で不正につながる可能性の高い支出であり、求償を前提に監査役もしくは公認会計士の業務執行によって強制的に計上されるものであり、さらには財務諸表において「注記」などで開示されるべき類いのものである。監査役もしくは公認会計士が把握・管理する支出が仮に弁済・清算されない場合には、もはや、会社による損害賠償請求もしくは株主代表訴訟（商法第267条）の契機となることに間違いはない。したがって、事後処理においても明らかに実行されるはずである。そこでなければ、監査役・公認会計士の任務雰囲気となり、善管注意義務にかかわる問題となるであろう。

また損害賠償請求の結果、不正を行うことが会社の利益のため相当と認められて取締役に損害賠償責任が負われる場合も想定されることから、求償を前提とした「仮払計上権」が妥当でないとの考え方も導きだせる。東京地方裁判所5年9月16日判決（「村元証券損失補償事件」）において、「損失補償を实施しても、それにより東京放送との取引関係が維持され、（中略）それによって村元証券が既に相当額の利益を得ており、かつ、今後も得られる見込みであるこ

19) 本件裁判所は、60年3月29日判決（高橋糸利進事件）、東京地方裁判所9年3月13日判決（日興証券損失補償事件）などがある。詳しくは、前掲「企業不正支出の費用性に対する理論的考察」を参照されたい。

20) 日本公認会計士協会実務会議、前掲書、375ページ。
152(820) これが認められるこことから、損失補填が取扱役の任務（具体的には善管注意義務および忠実義務）に背いた支出行為でないとの判示が下されている。しかしここで注目すべき判示は、「（利益が）今後も得られる見込があるところが認められる」という部分であり、ここにおいて、損失補填に対する用務潜在性（将来の経済的便益が見込まれるものと断定できる。つまり、損害賠償責任が否認された場合でも、当該支出によって取引関係を維持され、将来におけるキャッシュ・インフローが期待できるならば、特定期間における不正支出を（用務潜在性を具備した）資産とすることについて会計理論上問題ないわけではない。

さらに法解釈論からみると、仮払金の法的性質は会社と仮払金を受けた者（ここでは不正支出行為者）との間で発生し得る契約（民法第587条）に基づく金銭の交付であり、仮払を受けた者が取扱役である場合には、取扱役が承認を要する金銭の貸付けに該当する（民法第265条）。したがって、当該仮払金は他の取扱役が共通で認識することでもあるから、支出者の弁済・清算による処理は会社（および取扱役会）の責任のもとで管理されるのであり、事後処理が不明になることは考えられないことである。

2 利益択出につながるとされる「仮払計上説」の問題点

たとえ仮払が不正で不正につながる可能性の高い支出であっても、これを資産として仮払金に計上すれば結果として利益が択出されることがになり、懲罰的措置がかえって有利に働くことになる。これが「仮払計上説」の抱えるもう一つの問題点である。

しかし前項でも述べたとおり、当該説は、監査役もしくは監督正会計士の業務

21）『東洋タイムズ』827号、1993年、35ページ。
22）ただし、こうしたケースの場合は損害賠償が生じないから、当該資産の価値をどのようにするかが問題となる。
23）戸井信大郎：前掲者、96ページ。消費費用負担とは、当事者の一方が金銭その他の、数理、品質、および数理の形態を巡じることを目的して相手方から金銭その他のものを受取ることによって成立する契約という。
企業不正支出の資産性に対する理論的考察

執行に至って強制的に仮払金に計上されることが前提であり、当然、第三者によって把握・管理されるべきものである。監査役・公認会計士は委任者である会社に対し、職務を行う際に通常の思案を有する社会的平均人が自己の事務を行うことに留意して用いる注意をもってこれを行う義務を負担している（商法288条、民法644条）。かかる観念において、事前に社会的事件になるとして利用の失墜につながる可能性が多分に存する不正支出の費用処理を是認し、懲罰に努めないことは、利益が損出されることよりもかえって通常の思案を有する社会的平均人の注意義務違反になるのではないか。財務諸表において仮払金として賃産計上された不正支出は、「注記」などで記載内容を示すならば、第三者に対して注意を喚起できるはずであり、現に貸借対照表原則四者の（一）Dにおいて、債権のうち役員等企業の内部に対するものは、特別科目による区別表示および注記を促している。

また、商法および会計学の通説では、重要性をもたない取引について、計算書類に影響を及ぼさない程度であれば、当該事項を監査報告書に記載することを要さないとされている（ただしこの点につき、筆者には反論がある）。したがって、不正支出が賃産として仮払金に計上され、利益損出につながるとして、重要性を持たない程度の金額の賃産の財務諸表（商法では計算書類）に影響を与えない場合であれば、会計上、さほど意味を持たないと判断できるのである。

さらに、監査役・公認会計士の管理に基づく求償が「仮払計上説」の前提であり、求償とは将来に補償が得られるよう仕向ける行為であるから、かかる行為によって、「発生の可能性の高い将来の経済的減損」（FASB財務会計概念ステートメント第6号）がもたらされるものと考えられる。使用が明らかでなく不正につながる可能性が高い支出に対し、求償を前提に仮払金勘定に計上さ

24）河井信太郎、同上書、179ページ。
25）森田正「会計監査人」（土佐克郎他編『会社法解釈』有斐閣、1985年）、230ページ。ただし当該説は筆者に反対であり、編著『企業不正支出における取締役の法的責任』『経済論叢』第153巻第4号、1999年4月、において反論が述べられている。
れた場合、かかる仮倉金は用役潜在性を具備し、資産的特性を内包することになる。つまり、当該支出が理論上において資産だとすれば、利益拠出につながって額罰的措置が（かえて）有効に働いたとしても、これに対しては、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（具体的には損害賠償）が存在するものと解される。

したがって、たとえ不正支出を仮倉勘定に計上することで利益拠出されたとしても、「重要性」がなければ会計上問題とはならない。そして、仮倉金とした場合には損害賠償という「将来キャッシュ・インフロー」が潜在するから、不正支出は本来の資産性を具備するものと考えることができる。

IV 仮倉計上例を前提とした法的責任の所在

商法では、取締役が、営業注意を欠くものであったと事後的に評価される態様をもって職務を遂行し、それがために会社に一定の損害をもたらしたと認定されれば、会社に対して損害賠償責任を負うことになる（商法第266条）36）。またこれは、監査役および公認会計士に対しても充当する法的効力である（商法277条、商法特例法第9条）。

そこでこれまでの議論から、不正支出の「仮倉計上例」が理論的に妥当であることを前提にすると、「営業注意を欠くものであったと事後的に評価される態様をもって職務」による不正支出も費用として処理されたことに対し、取締役・監査役・公認会計士の法的責任が形成される可能性が生じる。つまり、不正な支出と事後的に評価される態様をもって職務に基づく取引は、損害賠償の可能性を付帯するものであるから、「仮倉計上例」に従えば、仮倉金に計上すべきであり、これを費用として会計処理したことに対する法的責任の所在が新たに問題となるのである。

36）東洋 Mitchell 取締役の会社に対する責任 (加美和照編 取締役の権限と責任 中央経済社, 1994年), 211ページ。
企業不正支出の役割性に対する理論的考察

1 商法第266条第2項の責任

「仮払計上説」を前提とした場合、不正支出の費用処理に対する具体的な法的責任としては、商法第266条第2項の適用が相当と考えられる。株式会社の計算書類に記載すべき重要な事項について、虚偽の記載を行った場合、取締役は、損害賠償の責任に任ずられなければならない。

同法第266条第2項の適用では、会計関係者の記載とされるが、通説とは、重要な事項を記載しないことや誤解をさせないために必要な事項の記載を欠く場合も含まれる。

したがって、不正が明らかでなく不正につながる可能性が高いかた支出（当時）で、善管注意を欠くものであったと（事後的に）評価された支出に対し、支出行為者への貢献として注記で記載することをせずに費用処理した行為は、十分に注意したことを立証しない限り、重要な事項を記載しないこともしくは誤解をさせるために必要な事項の記載を欠く場合に相当する可能性がある。

また、監査役および公認会計士についても、監査報告書に記載すべき重要な事項に対して虚偽の記載をした場合に、上掲の第266条第2項が適用される（第260条第2項）。この場合、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（貸借対照表及び損益計算書の不正確性）を述べるものとされている。貸借対照表および損益計算書に重要な影響が及ばなければ、帳簿の不実な二号意見として述べなくても責任を問われないのが実情である。

しかし、貸借対照表および損益計算書に重要な影響がない取引で、これが事後に違法となって社会的信用の失墜に至るような場合、当該取引を発見した監査役・公認会計士が（使用・監督が明かでない等の）二号意見表明を要しないとは必ずしもいえない。監査報告書に記載するほど重要な違法行為でありながら、計算書類全体として違法であるため、会社の財産および損益情報を正しく示す
ているとの総合意見を表明するのは矛盾であるから、たとえ四号意見に及ぶような重要性をもたないとも、帳簿不実の有無を二号意見として表明すべきである。

したがって、事後において不正・違法と判断された支出につき、監査段階で看過もしくは費用化を容認した監査役・公認会計士は、これを仮払金としなかったこと、もしくは監査報告書に二号意見（会計帳簿における仮払の不明瞭性など）を述べなかったことにつき、注意を怠らなかったことを立証しないかぎり、第280条第2項および商法特例法第3条により、損害賠償責任を負う可能性があるものと解せられる。

2）虚偽記載に対する証券取引法上の責任

他方、証券取引法（以下、証券法）でも、「有価証券報告書のうち重要
な事項について虚偽の記載があり、又は記載すべき重要な事項若しくは誤解を生じさせたために必要な重要な事実の記載が欠けているとき」に、役員およ
び公認会計士は、当該記載が虚偽であり又は欠けていないことを知らないで当該
有価証券を取得した者に対し、記載が虚偽であり又は欠けていることにより生
じた損害を賠償する義務に任ずる（証券法第24条の4）。ただし、賠償を請求
できる者は、虚偽記載があることを知らされて証券を得た者の限られる。

また、虚偽記載等のある書類を閲覧していないが「不実の情報が組込まれた株

29）那田節夫『新株式取引会所法解説（昭和49年改正）』朝倉新書、1980年、149ページ。
30）日本公認会計士会監査基準委員会報告第3号において「監査人が財務諸表に含まれた虚偽
記載の重要性を判断する際においては、実質的および質的側面の両方を考慮しなければならない」と
し、金額的に重要なが質的側面から検討を要する虚偽記載を発見した場合には、他の項目に
影響を及ぼしていないか調べるべきであるとされている。なお、同報告第5号において「当該受取年度
においては虚偽記載の重要性の明確なを超えない場合であっても、将来において虚偽の影響
の減少を想定せねど受取年度以降の財務諸表に重要影響を与えることが見込まれる場合には、その
旨財務諸表に明示がなされているかどうかを検討」すべきことを示唆している。
31）証券法では、有価証券届出書の虚偽記載に関する賠償責任の条文が先に規定されている（証券法第18
条から第22条）。有価証券届出書の虚偽記載はこれらに適用する規定となっている（証券法第24
条の4）。しかし、投資のための意思決定情報として有価証券届出書が必要一般的利用されて
いるため、ここでは、有価証券届出書の虚偽記載に対する責任を考察の対象としている。
企業不正支出の発生性に対する理論的考察

価で証券取引をした者もまた虚偽記載等の被害者であるとする、書類の閲覧の有無を問わないとする解釈が妥当である31)。

しかし、虚偽記載が明らかになった場合でも、当該事項につき「相当な注意」を用いたにもかかわらず知ることができなかった取締役・監査役、および監査証明に「故意又は過失がなかった」と証明会計士には、損害賠償が免責される場合同32)(証取法第24条の3)。すなわち、その者が就いている役職・地位から客観的に判断される「相当な注意」の義務を尽くして、開示書類の内容の完全性や正確性を調査・分析し、また虚偽記載等のある開示がなされないようにする努力が彼らに求められるわけである33)。

ここで、証取法と商法に共通する貸倒対照表など計算書類の虚偽記載については、同法の適用関係が問題となる34)。証取法が「有価証券取得者」との関係で役員の責任を規定するのに対し、商法の虚偽記載責任は、役員・証明会計士が責任を負う相手方にある事実なく、いくらでも広がり得る。そこで、株式・社債の流通市場を経由した損失については、市場に関する専門の法である証取法上の責任規定が、商法第266条ノ3第2項の責任の限界を測るもの（前者が後者の限界）と解される35)。

いずれにせよ、不正支出が事後に法とならば、本来なら当該支出を仮払金とし、かつ注記すべきであったものに対し、「差し注記を欠くものであり、事後に注記される種類をもらった事実」とみなされるから、証取法上の「重要な事項について虚偽の記載があり、又は記載すべき重要な事項を失誤を生じさせたために必要な重要な事実の記載が欠けている」ものと解される。当該記載が虚偽であり又は欠けていることを知らぬで、当該有価証券を取得した者に対し、記載が虚偽であり又は欠けていることにより生じた損害を賠

32) 尾崎、『取締役の虚偽開示責任』(増補修正版、朝日書店)，344ページ。
33) 河本一郎『証券取引法の基本問題—民事責任を中心として—』(時事法学会雑誌)第2巻第3号，4号，1973年，239-247ページ。
34) 増補修正版，朝日書店，346ページ。
35) 上述同名『計算書類の虚偽記載と商法第266条ノ3第2項の責任』(岡崎ジュリスト 会社判例白書)第六巻，有斐閣，1989年，120ページ。
1. 「清算の保証がなく、事後処理が明らかでない」とされる点につき、仮払金への計上は、求償を前提に監査役もしくは公認会計士の業務執行によって強制的になされ、さらには財務諸表において「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はずである。また、仮払金は会社と仮払金を受けた者との契約の終了に基づく金銭の交付であるから、取扱役会の承認を受けた金銭の貸付に該当するため、事後処理が不明になることは考えられない。

2. 「利益拠出につながる」とされる点につき、仮払金として資産計上された不正支出は、「注記」などで対処内容を開示すれば、第三者に対して注意を喚起できるはずであり、また商法の規定では、金額の多い方に「重要性」をもたらす計算書類に影響を及ぼさない程度であれば、会計上問題ないと考えられている。さらに、求償を前提に仮払金に計上された場合、かかる仮払金は、용역財産性に基づく「将来キャッシュ・インフロー」という担保（具体的には損害賠償）が存在するものと考えられ、利益拠出の危険性が相殺される。

「仮払計上上の問題点が理論的に認められる以上、便益が不明確で将来違法となる可能性が存する支出を仮払金として資産計上することに問題はないと考えられる。当該会を前提とした場合、次に挙げられる法的責任の可能性を明らかにすることができる。

1. 管理注意を欠くものであったと事後的に評価された支出に対し、支出行為
企業不正支出の資産性に対する理論的考察

2. 不正支出が事後に違法となった場合、本来なら当該支出を仮払金とし、かつ注記すべきであったのに対して、「重要な事項について虚偽の記載があり、又は記載すべき重要な事項若しくは誤解を生じさせないために必要な重要な事実の記載が欠けている」ものと断言され、当該記載が虚偽である又は欠缺していることを知らさなければ当該有価証券を取得した者に対し、役員・公認会計士は記載が虚偽であり又は欠けていることにより生じた損害を賠償する責に任ずる可能性が生じる（証券法第24条の4）。