

■用語の解説

トライアングル  
体制

本文でも説明したように、証券取引法による会計、会社法（商法）による会計、税務会計の三つが混然とした形で、わが国の会計制度となっていることを指す。それぞれの目的が異なっているため、それぞれの目的のために改正を行おうとした場合に、ほかの規制との調整が難しいこともあり、いわゆる「三すくみ」状態になるため、目的を十分に果たせていないのではないかと批判もある。

確定決算主義

株主総会で確定した決算数値を基にして、その確定した決算数値に課税政策を反映した税務調整を行って、課税所得の計算が行われること。

損金経理

法人がその確定した決算において、原価、費用または損失としてそれらの額を経理処理すること。

(会計慣行の)  
斟酌規定

会計慣行＝会計基準の考え方をくみ取って会社法（商法）の規定を適用しなければならないとする規定。  
商法第32条第2項の「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」、会社計算規則第3条「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」など。

財務会計

企業を対象とする会計のうち、会社の経営成績、財政状態などを外部の利害関係者に報告する外部報告会計。  
制度会計（会社法（商法）会計、証券取引法会計）とそのほかの財務会計（例えば、任意に作成する英文財務諸表など）に分けることができる。

CSR  
(Corporate  
Social  
Responsibility:  
企業の社会的責任)

CSRの定義自体は多種多様であり、国や地域、文化や歴史的背景により、ポイントとされる項目が異なるといわれている。共通項を要約すると「地域、社会や地球環境などの幅広い対象に対して企業が貢献していくこと」を指しているものといえる。

※なお、平成18年6月7日に金融商品取引法が成立したことに伴い、証券取引法は金融商品取引法に名称を改めることとなっています。

<参考文献>

- 「財務会計論」 飯野利夫著 同文館出版
- 「最新 財務諸表論（第10版）」 武田隆二著 中央経済社
- 「財務会計・入門（第四版）」 桜井久勝、須田一幸／著 有斐閣

# 内部統制について（その1）

弁護士 鳥飼重和

## 1. 二つの法律における内部統制

### 1.二つの法律の内部統制

内部統制には、会社法上の内部統制と金融商品取引法上の内部統制がある。金融商品取引法は2006年6月に成立した。この二つの法律における内部統制を整理して理解する必要がある。

### 2.会社法と金融商品取引法における内部統制の差異

会社法と金融商品取引法の間における内部統制の関係を整理するために、以下に、両者の内部統制に関する差異を取り上げる。

#### (1) 内部統制の対象範囲

内部統制の対象範囲は、会社法上の内部統制が広く、金融商品取引法上の内部統制は狭い。簡潔に両者の内部統制の対象範囲を示す。

#### ① 会社法上の内部統制の対象範囲

会社における「内部統制全般」の体制の整備・運用が、会社法上の内部統制の対象範囲である。対象範囲は内部統制の「全般」であるから、その一部に限定されている金融商品取引法の対象範囲よりも広い。

#### ② 金融商品取引法上の内部統制の対象範囲

「財務報告に係る」内部統制体制の整備・

運用が、金融商品取引法上の内部統制の対象範囲である。対象範囲が「財務報告」に限定される点で、会社法上の内部統制の対象範囲よりも狭い。

内部統制の対象範囲の差異を示すと<図1>のようになる。

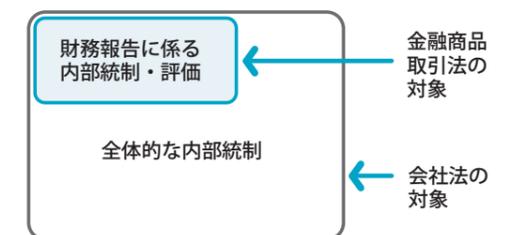
#### (2) 内部統制の主体

内部統制の主体は、内部統制の対象範囲の広狭などに影響されて、以下のように異なっている。

#### ① 会社法上の内部統制の主体

会社法上の内部統制は、内部統制全般の体制の整備・運用を対象にし、それについての基本方針の決議は取締役会の義務となっている。その結果、取締役会が内部統制の主体となる。

■図1 内部統制の対象範囲の差異



弁護士 鳥飼重和（とりかい しげかず）

(略歴) 中央大学法学部卒業。  
税理士事務所勤務後、司法試験に合格。弁護士。  
日本税理士連合会顧問、中小企業庁中小企業政策審議会企業制度部会委員。  
(専門分野) 経営法務を中心とした会社法、税務訴訟を中心とした税法。  
(主著書) 「定款変更と企業防衛対策の実務」 清文社  
「株主総会の議長・答弁担当役員に必要なノウハウ」 商事法務  
「平成18年株主総会徹底対策」 共著 商事法務

② 金融商品取引法上の内部統制の主体

金融商品取引法上の内部統制は、財務報告に係る内部統制体制の整備・運用を対象とし、財務報告に対する信頼性を確保しようとするものである。ここでの内部統制の主体を、金融商品取引法は、代表取締役とした。すなわち、代表取締役が財務報告に係る内部統制の整備・運用を評価・報告するのである。

内部統制の主体の差異を図にすると<図2>のようになる。

(3) 内部統制に対するモニタリングの主体

会社法と金融商品取引法では、内部統制に関してモニタリングをする主体が異なる。以下、その差異を簡潔に示す。

① 会社法上の内部統制のモニタリング主体

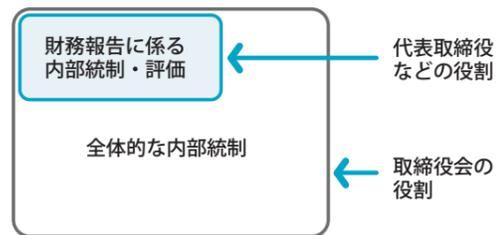
会社法上では、取締役会が行う内部統制全般の整備・運用に関するモニタリングは、監査役(会)設置会社では監査役(監査役会)の役割となっている。委員会設置会社では、監査委員会である。

② 金融商品取引法上の内部統制の

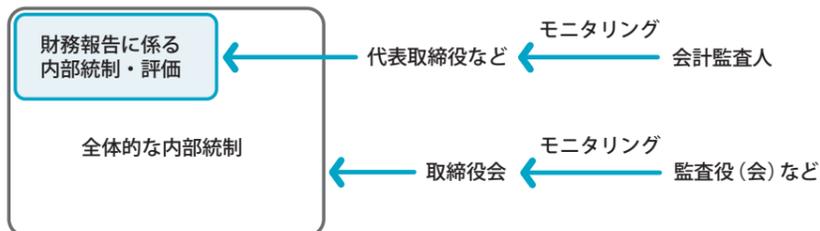
モニタリング主体

金融商品取引法上では、代表取締役などの財務報告についての内部統制の評価・報告に

■図2 内部統制の主体の差異



■図3 内部統制のモニタリング主体の差異



対し、会計監査人がモニタリングすることになっている。

内部統制のモニタリングの差異を図にすると<図3>のようになる。

(4) 法律違反に関しての罰則の有無

内部統制に関する法律違反に対する罰則については、会社法と金融商品取引法で異なる。

① 会社法違反の罰則

金融商品取引法のような罰則規定はない。

② 金融商品取引法違反の罰則

金融商品取引法では、内部統制報告書等の重要な事項について虚偽などがあった場合には、5年以下の懲役または500万円以下の罰金となる。

(5) 法律が適用される会社の範囲

会社法と金融商品取引法の適用対象となる会社の範囲が異なる。

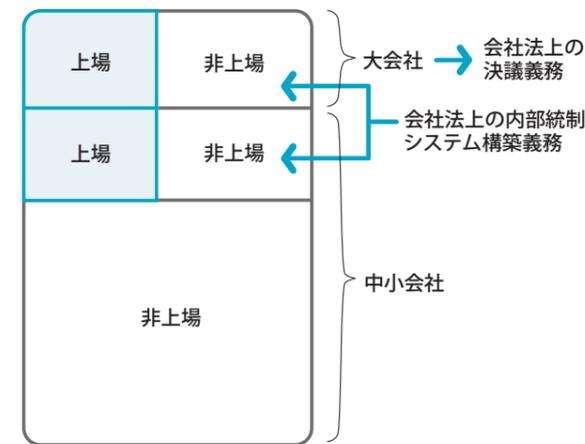
① 会社法の適用対象となる会社の範囲は広い。

会社法では、取締役会で内部統制体制に関する基本方針を決議すべき会社は、大会社であり、上場の有無を問わない。さらに、会社法に関する判例の解釈で、取締役が内部統制システム構築義務を負うのは、大会社に限られない。従業員を系統的に管理する必要がある会社は、大会社でなくても、取締役が内部統制システム構築義務を負うことになる。従って、会社法の適用範囲は、大会社よりも広がる。

② 金融商品取引法の適用対象となる会社の範囲は狭い。

金融商品取引法では、財務報告に関する内部統制の適用を受ける会社を証券取引所に上場している会社に限定している。

■図4 法律が適用される会社の範囲の差異



上場企業=金融商品取引法の適用

法律が適用される会社の範囲は<図4>のとおりである。

(6) 保護される利害関係者の範囲

事実上、会社法が保護することになる利害関係者の範囲は広く、金融商品取引法が保護する利害関係者の範囲は狭い。

① 会社法が保護することになる

利害関係者の範囲

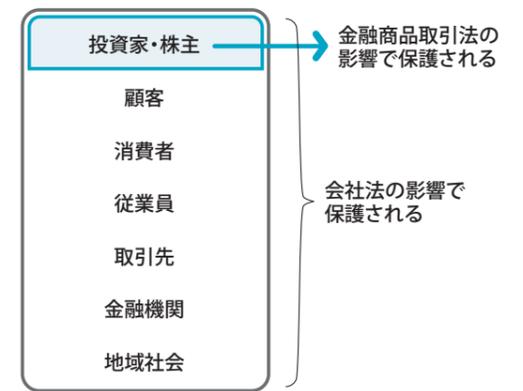
会社法上の内部統制は会社の全般の活動を対象とすることから、それによって保護される利害関係者は広がる。顧客、消費者、従業員、株主、投資家、取引先、金融機関、地域社会など、広範囲に及ぶ。

② 金融商品取引法が保護する利害関係者の範囲

金融商品取引法で保護される利害関係者は、主として株主、投資家である。

保護される利害関係者の範囲の差異を図で示すと<図5>のようになる。

■図5 保護される利害関係者の範囲の差異



価値の向上を期待されて株主総会で選任され、会社との間で委任契約をした者である。そのため、取締役は、会社の企業価値を向上させるために、善管注意義務の一内容として、会社の全体をガバナンスする責任を負うことになる。この責任が、いわゆる判例がいう、取締役の内部統制システム構築義務である。この取締役の義務を果たすために、取締役で構成される取締役会が会社全般に関する内部統制体制の整備・運用に関する基本方針を決定する義務を負う。

この会社法上の義務は、財務報告に関する内部統制を含んでいる。財務報告に関する内部統制体制の整備・運用は、粉飾決算の例を持ち出すまでもなく、企業価値の向上に深く関連するからである。

2. 金融商品取引法による内部統制が

必要な理由

会社法上の内部統制でも、財務報告に関する内部統制を含んでおり、投資家・株主の保護を対象領域としている。従って、内部統制に関して、新たな法律を作って投資家・株主の保護を図る必要がないかのように見える。

しかし、不正会計によって、米国や日本で大きな不祥事が続発し社会的に大きな影響を与えた。米国では、エンロンやワールドコム

2. 内部統制の本質と二つの内部統制

1. 内部統制の本質と会社法上の内部統制

内部統制の本質は、会社の企業価値の向上にある。つまり、内部統制は、会社の企業価値の向上を目的とする体制の整備・運用である。また、会社法上、取締役は、会社の企業

などの不正会計で、大企業が瞬く間に倒産し、株券は紙くずになったため、従業員は失業し、株主は大きな損失を被った。同時に、虚偽の財務報告によって資本市場の公正性に対する信頼感が損なわれた。日本でも、不正会計に関する不祥事が続発し、社会的に大きな影響を与えた。

不正会計による社会的な影響を図で示すと<図6>のようになる。

不正会計は、特に資本市場の公正性に対する信頼を揺るがし、株主・投資家に強い影響を与える。それは、多くの悲劇を生み出し、経済全体に対しマイナスに作用する。そこで、財務報告に対する資本市場の信頼を確保し、同時に、投資家・株主を保護するために、資本市場、投資家・株主と会社の接点となる財務報告に対する特別な内部統制が必要になっ

たのである。

米国では、資本市場への影響を避けるため、エンロンが不正会計で破綻した8カ月後の2002年7月に、サーベインズ・オックスレイ法（SOX法）を成立させ、財務報告に対する内部統制を強化した。

日本でも、不正会計の不祥事を経験し、不正会計の防止と投資家・株主の保護を目的として、2006年6月に金融商品取引法が成立した。

この結果、財務報告に対する内部統制に関しては、上場企業においては、会社法上の規律と金融商品取引法上の規律で重なる部分が出てくる。この点に関する整理が必要となる。

次回以降、まず、金融商品取引法における内部統制の検討をし、その後、会社法と金融商品取引法における内部統制の調整を検討することにしたい。

■図6



# 「棚卸資産の評価に関する会計基準」の解説

公認会計士 湯川喜雄

## 1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）から、平成18年7月に「棚卸資産の評価に関する会計基準」（以下、本会計基準）が公表されています。これまでは、棚卸資産の評価基準として、原価法と低価法の選択適用が認められていましたが、本会計基準適用後は、後述するように収益性が低下した場合には、帳簿価額を正味売却価額まで切り下げなければならないものとされています。本稿では、本会計基準について解説しますが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをお断りします。

## 2. 本会計基準の目的

棚卸資産に関する会計処理という場合、通常、評価基準（原価法、低価法）と評価方法（先入先出法、移動平均法など）の二つに区分されますが、本会計基準は、前者の評価基準の問題とそれに係る開示についてのみ扱っています。

## 3. 棚卸資産の範囲と分類

商品、半製品、製品、原材料、仕掛品などの外形を備えた資産であること、営業目的達成のため売却を予定する資産であることという2点に該当する場合に棚卸資産としています。また、販売活動および一般管理活動において短期間に消費される事務用消耗品なども、棚卸手続という観点からの類似性により、棚

卸資産に含まれています。このため棚卸資産の範囲に関しては、従来から変更はありません。

ここでいう売却には、通常の仕入れた棚卸資産の販売のほか、活発な市場が存在することを前提として、棚卸資産の保有者が単に市場価格の変動により利益を得ることを目的とするトレーディングを含むものとされています。前者に対応する棚卸資産を「通常の販売目的で保有する棚卸資産」、後者に対応する棚卸資産を「トレーディング目的で保有する棚卸資産」と本会計基準では位置付け、それぞれ会計処理と開示が定められています。ほとんどの企業においては、「通常の販売目的で保有する棚卸資産」に該当する取引が多いものと思われます。

## 4. 通常の販売目的で保有する棚卸資産の会計処理

### (1) 簿価切り下げの根拠

本会計基準では、固定資産の減損処理などにおける簿価切り下げの考え方と同様、収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合に、回収が見込める水準まで帳簿価額を切り下げることとされています。これまでの低価法の根拠とされていた保守主義という考え方は、採られていません。また、品質低下損、陳腐化評価損および低価法評価損について、その発生原因は異なるとしながらも、収益性が低下しているという点では、違いがないものとして取り扱っています（<表1>参照）。