

# 未消化有給休暇引当金に関する一考察

—その制度会計上の認知を求めて—

小 畠 信 史

## I わが国における有給休暇制度の今日的意義（序にかえて）

平成元年版「国民生活白書」によれば、わが国の労働時間は、年間ベースで欧米を二〇〇時間以上上回っている。高度経済成長期には顕著に減少したが、オイル・ショック以降は横ばい状態にあり、短縮が進んでいないのである。<sup>(1)</sup>平成2年版「労働白書」により、具体的な数値を示せば、一九八八年の年間総実労働時間の比較において、わが国のそれは、最も開きの小さいアメリカよりも二二七時間、最も開きの大きい旧西ドイツよりも五四七時間多い。一口に二〇〇時間以上というが、一日の労働時間を八時間として換算すると、わが国の労働者は、欧米の労働者より年間一ヵ月以上余分に働いていることになる。<sup>(2)</sup>欧米の労働者からみれば、まさに「働き蜂」なのである。

わが国における労働時間短縮の阻害要因としては、企業側からは、「取引先・顧客の便宜を考慮」・「必要となる人員確保が困難」・「コストが上昇」等があげられる。これに対して、労働者側からは、「長時間残業が常態となつてい  
る職場の慣行」・「超過勤務手当を経常的な収入と位置づける傾向」等があげられる。<sup>(3)</sup>オイル・ショック以降において

は、企業側にコスト意識が高まり、同業他社との熾烈な競争を勝ち抜くには無理に新規雇用を実施するよりも残業等の増加で雇用量の調整を図ったほうが有利との思考が定着し、労働者側も企業内の連帯意識に基づき、収入の増加と引換えに自己の自由時間を切り売りしてきたのである。

しかし、近年、この傾向が変わりつつある。企業側は、「新規・中途採用の充足率」・「労災発生率」・「従業員の士気・リフレッシュ度」等に好ましい影響がでるとの経営効果を認識し、労働時間の短縮に積極的な姿勢をみせている。また、労働者側も、若年層を中心に「会社のためなら自分の生活を多少犠牲にするのは当たり前のことだ」との意識を捨て、「仕事だけの人間なんて魅力ないと思う」と考えるようになってきた。特に新規学卒者にとっては、八〇%の者が就職先の決定にあたって週休二日制を重視すると答えている。<sup>(4)</sup>

ただ、ここで留意すべき点は、労働者が自由時間を思う存分享受するためには、ある程度の金銭的余裕と時間的余裕が必要であるという厳然たる事実である。<sup>(5)</sup> レジャー産業を中心としたサービス経済が発達した現代においては、旅行・スポーツなどの趣味はもちろんのこと、学習にも費用がかかる。また、一定期間の連続休暇がとれなければ、レジャーの花形たる旅行を楽しむことはできない。

以上の諸点を勘案する時、休暇をとっても所得の減少をもたらさず、かつ連続休暇を可能とする有給休暇制度は、労働者の満足のゆく形で労働時間短縮を実現するための有効な武器となるものと思われる。しかし、残念なことに、わが国においては、企業側の有給休暇に対する理解はまだまだ低く、労働基準法で定められた日数以上の有給休暇を自主的に付与しようという企業は多くはない。また、労働基準法以上の有給休暇が付与されていたとしても、それは、消化率が精皆動手当・査定等に影響を与えるものである。<sup>(6)</sup> この傾向は、特に中小企業で顕著であり、従業員一〇〇人未満の事業所の実に七〇〜八〇%が勤続一年の労働者の年休付与日数を改正前の最低付与日数である六日間に止めて

いる。<sup>(7)</sup>

このように有給休暇制度の必要性、有効性が指摘されながらも、当該制度が実務界に立法府の意向どおり浸透しない今日、その促進を図った労働基準法の改正規定を側面から支援するために、労働法とは別の観点から積極的に有給休暇制度を検討することも意義深いものと思われる。労働時間短縮についての労使間の合意が形成された今日は、有給休暇制度を実務の世界において定着、発展させるためにあらゆる努力をなすべき絶好の時期なのである。

そこで、本稿は、すでにアメリカ等の国々の会計実務において導入が図られている未消化有給休暇引当金を労働法上の論点をふまえたうえで会計学的に考察し、この引当金の制度会計上の認知の可否を検討することとする。

## II 有給休暇制度と未消化有給休暇引当金

### 一 有給休暇制度の概要

有給休暇制度とは、「労働者に休息、娯楽、自己の能力を高めるための機会を確保させる」<sup>(8)</sup>ことを目的として、その勤続年数に応じて、ある時期に継続した休みを就労したのと同様の賃金を支払う条件で特別に与えるものである。この制度は、労働者がその労働生活を一定時間中断し労働から生じる疲労の回復を図る権利、すなわち休息権に裏付けられたものである。ただし、この制度における休息には特別の意味がこめられている。休息権を具現した制度としては他に休憩および休日制度があるが、これらの制度は、労働者の身体的、精神的な疲労の回復を主眼としたものである。これに対して、有給休暇制度は、休日に関して、賃金を失わない・取得の時期ならびに期間を自ら決定できるなどの条件を付与し、労働者の労働からの開放をより高い水準において実現しようとするものであり、本質的にはいわゆる余暇を保障したものである。<sup>(9)</sup>

現在、有給休暇制度は、法律の強制によって、あるいは労働協約・慣行等を通じて広く世界に普及している。有給休暇に関して、法律上の規定を有する国としてドイツ・フランス・カナダなどがあり、労働協約上の定めが一般化している国としてアメリカ・イギリス・イタリアなどがある。<sup>(10)</sup> 有給休暇制度は、必要不可欠な労働条件として、国際的に受け入れられ、承認されているのである。

ところで、有給休暇制度の歴史は、他の休息権と比較すると非常に浅い。一九世紀においても、賃金が減少しない形で数日間の連続休暇を労働者に与える慣行は存在し、有力組合が労働協約によって有給休暇制度を確立するという事例はみられた。しかし、企業が自ら労働者の権利として有給休暇を受け入れるのにはかなりの年数が必要であったし、労働立法もそこまではなかなか進まなかった。<sup>(11)</sup> 「一九二六年までは、すべての労働者に対して有給休暇を保障する法令を制定させている国はほとんどなく、労働協約にもとづく規定によって休暇が与えられる国においては、有給休暇が画一的に与えられるという認識自体がなかった。」<sup>(12)</sup> のである。

一九三六年、有給休暇に関して、国際労働機関（以下、ILOと称する。）において第五二号条約ならびに第四七号勧告が採択され、フランスにおいて法律が制定された。同年を境に、西欧における有給休暇制度は、労使の自主的交渉を通じて飛躍的な発展を遂げることとなる。この発展過程において、指導的な役割を果たしたのはILOであった。ILOは、一九五四年には①最低基準を勤続一年につき二労働週に引き上げる、②取得条件の決定にあたっては各国の自主性を尊重する等の内容を盛り込んだ第九八号勧告を、また一九七〇年には①最低基準を勤続一年につき三労働週に引き上げる、②有給休暇権を放棄または喪失させる協定を無効ならびに禁止とすることを柱として第五二号条約の全面改訂を行った第一三二号条約を、さらに一九七四年には訓練・一般教育・社会教育・市民教育・労働組合教育を目的とした有給教育休暇の付与を促進することを目的とした第一四〇号条約と第一四八号勧告を採択し、各国

における有給休暇制度の普及、充実に重要な指針を与え続けたのである。<sup>(13)</sup>

今日、労働の機械化の進展は、確かに労働者を純粹な肉体的疲労から解放しつつある。しかしながら、技術革新、労務管理の精緻化などにもない労働密度はより高くなり、精神的疲労はかえって増大しつつある。そして、このよ  
うな状況下においては、労働者の疲労の質的变化に応じて、休息の態様もまた質的变化を遂げることとなる。ここに  
今世紀に入って、週休制度における休日とは異質の有給休暇の必要性が認識され、制度として定着した基本的事情を  
見出すことができるのである。有給休暇制度は、まさに二〇世紀的な労働条件なのである。<sup>(14)</sup>

## 二 わが国における有給休暇制度

わが国において、有給休暇制度は、遅くとも昭和一〇年代までにかなり一般的なものとなっていた。民間労働者に  
対しては、「慰労休暇」・「特別休暇」等の呼称で今日の姿に近似した有給休暇が与えられていた。また、公務員に対  
しては、『官庁執務時間並休暇ニ関スル件』(大一一・七・四、閣令六)によって、いわゆる賜暇制度が認められてい  
た。戦後、労働基準法の有給休暇規定がさしたる反論や特別の注目をあびることなく制定法化されたのは、このため  
である。<sup>(15)</sup>しかし、戦前におけるわが国には、西欧において有給休暇制度の普及、発展の一翼を担った労使の自主的交  
渉という基盤がなかった。それゆえ、わが国において有給休暇制度が実質的に普及、発展するためには、昭和二二年  
の強行保護法規たる労働基準法の成立を俟たなければならなかった。

有給休暇制度を定めた労働基準法第三九条に関する訴訟は多く、最高裁判決だけでも五つを数える。国鉄郡山工場  
賃金請求事件(最第二小判、昭四八・三・二二)、<sup>(16)</sup> 全林野白石営林署未払賃金請求事件(最第二小判、昭四八・三・二二)、<sup>(17)</sup>  
徳島県職組事件(最第二小判、昭五三・一二・八)、<sup>(18)</sup> 電電公社此花局事件(最第一小判、昭五七・三・一八)、<sup>(19)</sup> 高知郵  
便局事件(最第二小判、昭五八・九・三〇)<sup>(20)</sup> である。これらは、主として労働争議にかかわる判決であり、①有給休

暇の請求は、指定権であり、使用者の承認、不承認の予知はない、②使用者の正当な時季変更権の行使は、労働者の指定権に優先する、③同一企業内の組合指令に基づく他の事業場のスト応援は、有給休暇の成否に何ら影響をあたえるものではない等の諸点を明確にしたものであった。わが国における有給休暇にかかわる法理論は、これらの判決を通じて徐々に整備されていった。しかしながら、有給休暇制度が、実務の世界において欧米なみの水準で普及、定着することはなかった。

昭和六二年四月一日、「週四〇時間労働制」を目標として、<sup>(21)</sup>労働基準法が四〇年ぶりに大幅に改正された。この改正において、有給休暇制度にかかわる条文は、かなり実効性のあるものに改善された。改正労働基準法は、まず、年次有給休暇の付与日数を三労働週以上と定めるILO第一三二号条約との均衡を図るため、勤続一年の労働者の年次有給休暇付与日数を六日から一〇日に引き上げた（労法三九I）。次にパートタイム労働者の保護を厚くすることを目的として、パートタイム労働者に対して年次有給休暇の比例付与制度を新設した（同条III）。さらに、年次有給休暇の取得率を向上させるため、労働者が自らの業務を調整しながら年次有給休暇を遠慮なく取得できるように労使協定による年次有給休暇の計画的付与制度を導入した（同条V）。そして最後に、年次有給休暇を取得した労働者が、精皆勤手当・賞与等の算定にあたって不利益を被らないように、年次有給休暇の取得にかかわる不利益取扱を禁じる旨の訓示規定を設けたのである（同一三四）<sup>(22)</sup>。

わが国の有給休暇制度は、立法府の指導の下、約半世紀の歳月を経て、ようやくILOが提唱する姿で実務の世界に根を降ろす基盤を整えたのである。

### 三 未消化有給休暇引当金の概要とその労働法的観点からの分析

欧米の会計学においては、有給休暇制度を会計学的に把握する概念として未消化有給休暇引当金が存在する。未消

化有給休暇引当金とは、従業員の有給休暇について、まったく役務の提供を受けないにもかかわらずその給与だけは支払わなければならないという事実をふまえ、将来従業員に支払われるであろう給与相当額を認識・測定し、これを引当計上するものである。すなわち、法律または慣習により、勤続年数が一年以上でないし二週間、五年以上または一〇年以上で三週間、二〇年以上で四週間以上というように有給休暇を従業員に与えることを制度化している企業にあつては、有給休暇にかかわる給与は、従業員のこれに先立つ一定期間の勤労の対価の一部と考えられる。それゆえ、会計年度終了時において、従業員が費消すると見積られる金額が存在する場合には、発生主義の思考にしたがいその見積額を当期の費用として繰り入れるのである。

ところで、わが国において、未消化有給休暇引当金の導入を検討するに際しては、まず有給休暇に関して、その種類、繰越の適否、買上げの可否を労働法的に考察する必要がある。

まず、有給休暇には、二種類のものがある。ひとつは、労働基準法第三九条が定めるものであり、もうひとつは、企業が労働契約・就業規則等により、本条所定の日数を越え、あるいは本条の要件を緩和して付与したものである。一般に、前者を法定有給休暇、後者を法定外有給休暇と称している。法定外有給休暇については、有給休暇に関する労働法上の規制を当事者の合意によって緩和することが可能である。後に論ずる繰越、買上げにかかわる制限は一切なく、特定の利用目的にかぎって有給休暇を認めたり、有給休暇を積立てさせたり、前借りさせることなども許される。<sup>(23)</sup>

次に、有給休暇の繰越とは、労働基準法が規定する有給休暇が対象年度内に完全に消化されなくて残っている場合に、これを次年度以降に持ち越して使用することをいう。この繰越に関しては、肯定説と否定説がある。肯定説は、<sup>(24)</sup>①繰越を認めないとかえって労働者が保護されない結果となる、②有給休暇制度は長期的視点に立つものであり、実

情論としても労働者が自己の生活計画のなかで二、三年のあいだに休暇を配分することを認めるべきである、<sup>(25)</sup> ③現行法は有給休暇を年次ごとの絶対的なものとしておらず、労働者の意思による利用選択の余地をのこしている等<sup>(26)</sup>を論拠とし、否定説は、①有給休暇権は休息権の一種であり、単に各年度ごとに発生するだけでなく、各年度内において休息することを予定しているものである、<sup>(27)</sup> ②休息権の事実上の放棄として休暇請求権が消滅する、<sup>(28)</sup> ③労働者が取得する休暇日数が各年ごとに定められているので、その年度内に時季指定がなされ休暇が消化されなければ、特定すべきものとしての労働日がなくなり、有給休暇権は履行不能によって消滅する等<sup>(29)</sup>を論拠とする。ただし、否定説にあっても、就業規則または労働協約によって次年度以降への繰越を認めた規定を定めた場合には、繰越された有給休暇は法定外有給休暇として創設的に与えられるとされている。

最後に、有給休暇の買上げとは、労働者が有給休暇を現実取得しないにもかかわらず、金銭を支給することによりこれを付与したこととする行為をいう。判例と学説の多くは、労働者の有給休暇権の行使を妨げるものとして、これを否定する。ただし、法定外有給休暇に関しては、時季指定が労働者の権利として認められていることを根拠として、法定外となった有給休暇についてまで買上げの特約を否定することはできないとの主張が強くなされており、行政解釈もこの見地に立っている。<sup>(30)</sup> また、退職する労働者や人員整理の対象となった労働者にかかわる有給休暇の買上げに関しては、これを例外的な措置と理解し、肯定しているようである。<sup>(31)</sup>

以上の議論を整理すると図1. のようになる。

このように、わが国において未消化有給休暇引当金が導入された場合には、未消化有給休暇引当金が、I. 計上一年以内に権利の消滅によって戻入れられる型、II. 計上一年以内に権利の消滅または買上げによって戻入れられる型、III. 計上一年以上をへて権利の消滅によって戻入れられる型、IV. 計上一年以上をへて権利の消滅または買上げによつ

	種 類	1年 以上の 繰越	買上	買上に あたって の消化率 の考慮	勘定科目	類 型	
有給 休暇	法定有給休暇 (労働基準法上の有給 休暇)	○	×	/	引当金	Ⅲ.	
		×	×	/	引当金	Ⅰ.	
	○	○	○	○	引当金	Ⅳ.	
			×	×	未払費用	/	
	法定外有給休暇 (就業規則または労働 協約等上の有給休暇)	×	×	/	引当金	Ⅲ.	
		○	○	○	○	引当金	Ⅱ.
				×	×	未払費用	/
		×	×	/	引当金	Ⅰ.	

図1. わが国における未消化有給休暇引当金の分類

て戻入れられる型の四類型の有給休暇にかかわる将来の支出がこの引当金の対象となるのである。なお、就業規則または労働協約によってその買上げにあたり消化率が考慮されない旨規定されている有給休暇にかかわる将来の支出は、未消化有給休暇引当金の設定対象とはされない。なぜなら、未消化分が将来すべて買上げられるのであれば、それは引当金ではなく未払費用として処理されるべきものだからである。

### Ⅲ 未消化有給休暇引当金の会計学的検討

#### 一 FASB基準書第四三号上の未消化有給休暇引当金

未消化有給休暇引当金を会計学的に考察する際の有効な資料としてFASB基準書第四三号『有給休暇に関する会計』がある。

一九八〇年一月に公表されたこの基準書は、有給休暇にかかわる費用の負債への計上要件として次のものを指示している。<sup>(32)</sup>

- (一) 従業員が有給休暇を取得する権利に関して雇用者が支払わねばならない債務が、すでに提供された用役にもとづくものであること
- (二) 有給休暇を取得する権利にかかわる債務が、確定または累積するものであること
- (三) 有給休暇に対応する支払いの発生の可能性が高いこと
- (四) 有給休暇に対応する支払額を合理的に見積ることができること

FASB基準書第四三号の主張をこれらの要件に関連づけて紹介することにより、この基準書における未消化有給休暇引当金の姿を概観してみることとする。

まず、(一)および(二)における“債務”に関しては、その範囲から将来の支給額が不確実であり、見積りに必要とされる努力が効果と比較して大きなものとなる病欠勤務に関連する債務を除外し、未消化有給休暇引当金の対象を基本的に有給休暇に限定している。<sup>(33)</sup>次に(三)における“確定”とは、従業員が解雇されても雇用者が支払い義務を負っているような場合を意味し、この“確定”にはすでに確定したものでだけでなく、発生が推定される部分も含まれる。したがって、過去に提供された役務の対価である未確定の有給休暇についての権利にもとづき支払いが生じるであろうと予想される債務も、当該金額の合理的な見積りが可能なかぎり、計上しなければならぬ。また、“累積”とは未消化の有給休暇を次期または次期以降に繰越すことができる場合を意味する。最後に、(四)における“見積り”に関しては、行使されないで見積られる金額は有給休暇に対応する支払額のなかから控除されなければならない。さらに、未確定の有給休暇の権利にかかわる債務を認識するか否かは、①その権利が当期末に期限切れとなるか、②次期に繰越され累積していくか、との基準によって判断される。権利の期限が切れた有給休暇については認識すべき負債はない。逆に繰越された有給休暇については、次期以降に生じる支払いの原因が当期にあると合理的に見積ることが可能であるならば、当期末に債務を認識しなければならないからである。<sup>(34)</sup>

FASB基準書第四三号の指示する未消化有給休暇引当金は、端的にいえば、従業員が過去の勤務にもとづいて取得した有給休暇の権利を、以下の計算式により会計学的資源として認識、測定するものである。

計算式：従業員一日当たりの給料×当該従業員の既取得有給休暇日数×当該従業員にかかわる消化率＝未消化有給  
休暇引当金繰入額

既述したように、わが国においては、未消化有給休暇引当金に関し、買上げにあたって消化率が考慮されるか否かが重要な問題となる。しかしながら、アメリカにおいては、損益計算の結果を処理するという思考にもとづき、発生費用が支払いの有無あるいは債務の確定に関係なく認識され、その貸方項目として未払費用が計上されるため、わが国という引当金もこの未払費用に含まれることとなる。<sup>(35)</sup>したがって、FASB基準書第四三号もこの点を問題としてはいない。

なお、FASB基準書第四三号は、類似事項との整合を図らなければならぬことを理由として、未消化有給休暇引当金の繰入額の算定にあたって生じる、①現在の支給額あるいは将来の支給額のいずれを基準とするか、②現在価値に割引くか、③計画された増加分を影響させるか、との問題を将来の課題としている。<sup>(36)</sup>これらの諸点は、わが国においても、期間損益計算の精緻化と実務上の簡便性の要請の対立にかかわらしめて、しばしば退職給与引当金に関して議論されるものである。

## 二 アメリカ国内歳入法上の未消化有給休暇引当金とその処理

アメリカでは、かつて税法上で未消化有給休暇引当金が認知されていたが、現在ではこれにかかわる規定が廃されている。しかしながら、未消化有給休暇引当金の全体像をより具体的に把握するために、未消化有給休暇に関する費用の引当処理を容認していた一九八七年改正以前のアメリカ国内歳入法を検討することも意義深いものと思われる。

アメリカ国内歳入法にあっては、納税者は課税所得の算定に際して、(a)現金主義、(b)発生主義、(c)別段の定めにより認められる方法、(d)上記各方法の組合せ、のいずれかを選択することができる (Sec. 446(c))。そして、同法は、(b)発生主義を採用した納税者の損金算入時期を、まず「債務を確定させるすべての事実が発生し、当該債務額が合理的かつ正確に算定できる課税年度」と定め (Reg. §1.461-1(a)(2))、さらに役務提供等について「発生」を「提供

が行われた時点」と規定している (Sec. 461(a)(1)(2))。したがって、一九八七年改正以前アメリカ内国歳入法において、未だに提供が行われていない将来の費用である未消化有給休暇引当金繰入額は、第四六三条によって特別に認められる損金算入項目と位置づけられていた (a)(5)(c))。

一九八七年改正以前アメリカ内国歳入法は、未消化有給休暇引当金の適用について、「発生主義を採用して自らの課税所得を計算する納税者」のみが選択権を有すると規定していた (Sec. 463(a))。そして、その選択にあたっては、納税者が有給休暇計画を備えていることを必要条件としていた (Reg. 81.463(e)(1))。つまり、発生主義の下、各従業員の有給休暇にかかわる未確定債務額が有給休暇計画にもとづいて合理的かつ正確に算定されることを、未消化有給休暇引当金を適用する際の要件と定めていたのである。

また、同法は、未消化有給休暇引当金の処理方法を次のように規定していた。

(一) 有給休暇に関して、事業の遂行にあたって通常かつ必要な費用として損金控除が認められる金額は、以下の合計金額である (Sec. 463(a))。

① 課税年度終了日以前に従業員によって獲得された有給休暇の未消化分にかかわる債務額のうち、課税年度または課税年度終了日から一二ヶ月以内に支払いが予想されるものの当該課税年度における合理的な増加額

② 当該課税年度終了日において仮勘定の減少があれば、その減少額

(二) 未消化有給休暇引当金をはじめて設定する納税者に関して、最初の課税年度における未消化有給休暇引当金の期首残高は、その課税年度直前の三課税年度で引当を行っていたと仮定した場合の各年度末の最高額である (b)(2))。

(一)②における「仮勘定」とは、設定初年度の期首残高を「未消化有給休暇引当金の期首残高から、その設定年度以前の年度で損金として控除が許された未消化有給休暇引当金繰入額のうち直前の年度末において支払いが行われてい

ない金額を控除する」ことにより算定し(6)(ii)、減少が生じた場合には、その期首残高から未消化有給休暇引当金の期末残高を控除した金額を損金算入(6)(3)(A)、増加が生じた場合には、未消化有給休暇引当金の期末残高からその期首残高を控除した金額を益金算入する(6)(3)(B)のために設けられる一種の調整勘定である。<sup>(37)</sup>

以上の諸規定からも明らかのように、一九八七年改正前アメリカ内国歳入法上の未消化有給休暇引当金は、わが国の会計学が想定する引当金と特に乖離したものではない。適用要件から判断するかぎり、同法は未消化有給休暇引当金を、発生主義会計制度の下で、有給休暇計画により未消化有給休暇にかかわる支払いの債務性が客観的に裏付けられ、その対価が合理的に算定できる場合において存在が認められるものと理解していた。また、ここに規定されていた処理方法も、「仮勘定」という耳慣れない勘定科目を用いてはいるが、この勘定を設定する目的は、有給休暇にかかわる将来支払い額をその権利発生年度の損金として是認し(「仮勘定」の減少―損金算入)、実際支払い額を実行年度の損金として否認する(「仮勘定」の増加―益金算入にとまなう相殺)ところ<sup>(38)</sup>にあり、結果的には有給休暇に関して当期見積り変更額を繰入れ、当期権利消滅額を戻入れるものであった。

現行アメリカ内国歳入法が明文をもって認知している引当金は、貸倒引当金だけである。そして、この貸倒引当金も、一九八六年改正連邦税法施行以後、その適用範囲が中小銀行にかぎられるものとなってしまっている。近時、アメリカ税法は極度に現金主義的色彩を強めている<sup>(39)</sup>。しかしながら、アメリカ税法にあっては、わが国法人税法が採るいわゆる確定決算基準の概念がなく、申告調整の幅がかなり大きい。したがって、企業会計は企業会計、税法は税法の思考をそのまま貫くことが可能なのである。なお、現在、未消化有給休暇引当金を税法上認知している主要国は、フランスとブラジルである。<sup>(40)</sup>

### 三 わが国における引当金理論と未消化有給休暇引当金

FASB基準書第四三号ならびに一九八七年改正前アメリカ内国歳入法を検討するかぎり、会計学の立場から未消化有給休暇引当金に何ら疑問点を見出すことはできない。そして、この引当金が、わが国においても、理論的承認が得られるものであり、かつ実践的適用が可能なものに思われてならない。

引当金は、発生主義会計制度の落とし子ともいえる存在である。発生主義会計制度とは、費用および収益を現金の受け取りと支払いの際に認識する現金主義会計制度と対照的な概念であり、期間損益計算の精緻化を目的として、「経済財の真の流れ」を可能なかぎり正確かつ綿密に把握しようとするものである。<sup>(41)</sup>この発生主義会計制度における「もし企業が用役を受入れ、これを当期の活動に利用したならば、純利益の算定にあたっての費用を認識するために、負債が必然的に発生することとなる。」<sup>(42)</sup>との考え方の下に、引当金繰入額が費用として認識され、引当金が負債としての地位を与えられることとなるのである。

発生主義会計制度においては、費用の認識基準として、発生主義の原則（発生基準）と費用収益対応の原則（対応基準）が適用される。両原則は、「財貨または役務などの費消によって費用として認識されたものの中から、財貨または役務の提供などの事実に基づいて、認識された収益に関連あるものを選びだし、これを特定期間の費用として認識し、」<sup>(43)</sup>と説明されるように、基本的には、前者が先行して適用され、後者が期間費用を把握する段階において修正あるいは検証的な意図で適用されると理解されている。ただし、引当金繰入額の認識にあたっては、いずれの原則についても広義、狭義の立場がある。そして、歴史的に考察した場合、両原則の広義説は、引当金会計の領域にあって、抽象的な概念たる引当金の理論的整備を目的として登場してきたものである。

たとえば、製品保証引当金・返品調整引当金・工事補償引当金にかかわる繰入額を認識するに際しては、消費とい

う事実にもとづいて費用の認識を行う伝統的な思考を拡大して、「価値消費の原因」<sup>(44)</sup>の発生にもとづいて費用を認識するという理論が構築された。また、債務保証損失引当金・損害補償損失引当金にかかわる引当金繰入額を認識するに際しては、対応を収益と費用の個別的、直接的な因果関係と捉える伝統的な思考を拡大して、対応を収益と費用の相関関係と捉える理論が主張された。<sup>(45)</sup>

会計学上一般に承認され、わが国の企業会計原則上も認められている引当金について、発生主義の原則と費用収益対応の原則を広義、狭義に解した場合において、これらの引当金繰入額がどのように認識されるのかを示すと図2. のようになる。

この図において注目すべき点は、当期以前の労働の対価たる賃金あるいは給料の後払い部分を「労働用役費消の意味における価値消費事実」<sup>(46)</sup>を基礎として認識する退職給与引当金繰入額および賞与引当金繰入額が、発生主義の原則と費用収益対応の原則をとると狭義に解しても認識されるという事実である。そして、前節の定義からも明らかのように、従業員が当期以前の労働の結果として取得した有給休暇の対価を価値消費事実にもとづいて繰入れる未消化有給休暇引当金もまたこの類型に属するものである。この意味においては、未消化有給休暇引当金は、伝統的な会計理論に保証された、あるいは最も強固な会計理論の裏付けを有する引当金なのである。

#### 四 わが国に未消化有給休暇引当金が導入された場合の会計処理

わが国に未消化有給休暇引当金が導入された場合の会計処理を検討するに際しては、まずこれにかかわる三つの問題を労働法の側面から確認しておく必要がある。

第一点は、有給休暇を金額換算するにあたって、その値をいくらにするのかという問題である。現行労働基準法は、有給休暇に対して支払われる賃金の算定方式として、いわゆる平均賃金方式、通常の賃金方式、標準報酬日額方式の

発生主義の原則	広	製品保証引当金繰入額 返品調整引当金繰入額 工事補償引当金繰入額	狭	費用収益対応の原則
	狭	売上割戻引当金繰入額 退職給与引当金繰入額 賞与引当金繰入額 修繕引当金繰入額 特別修繕引当金繰入額 売上債券に関する貸倒引当金繰入額	義	
		営業外債券に関する貸倒引当金繰入額 債務保証損失引当金繰入額 損害補償損失引当金繰入額	義	

図2. 発生主義の原則および費用収益対応の原則と主要引当金繰入額の関係

三つを規定している（労法三九四）。<sup>(47)</sup> 各々の方式の概要は以下のとおりである。

(一) 平均賃金方式—平均賃金を算定すべき事由の発生した日以前三ヶ月間にその労働者に対し支払われた賃金の総額を、その期間の総日数で除した金額（労法一一一）

(二) 通常の賃金方式—所定労働時間労働した場合に支払われる通常の賃金（労規二五）

(三) 標準報酬日額方式—健康保険法第三条に規定される金額

昭和二七年改正以前においては、平均賃金方式のみが規定されていたが、この方式による計算がかなり複雑なため、事務簡素化を図る観点から三つの方式の選択が認められた。ただし、わが国の賃金体系は、諸外国と比較して一般に支払い項目が多く、その構成が複雑である。また、ここに年功序列的要素が加味され、その決定方法も複雑である。

それゆえ、(一)ならびに(二)の方式を採用する場合には、有給休暇に対して支払われる賃金の具体的金額は、労働者に不利益を与えない範囲内で、自己の就業規則その他の規定にもとづき企業ごとに独自に算出されることとなるのである。

第二点は、有給休暇日数を計算するにあたって、いつをその起算日とするのかという問題である。労働法上、原則的には、有給休暇の付与日数を算定する際の起算日は、労働者の在籍の出発点たる雇入れ日（労働契約成立日）である。しかしながら、この原則を貫くと、起算日が各労働者ごとに異なることとなり、有給休暇にかかわる計算事務が非常に煩雑となる。そこで、実務上では、「勤続年数二年未満の者、一年につき六日」・「採用当年は、採用の月を除き一月につき一日の割で計算した日数」<sup>(48)</sup>等の規定を就業規則その他に設け、簡便化を図る場合が多い。これらの規定は、労働基準法が定める有給休暇の最低付与日数を保証する限りにおいて適法である。

第三点は、有給休暇の権利行使・消滅等を認識するにあたって、その充当順位をいかに判断するのかという問題である。労働基準法は、この点について明文規定をおいていないので、就業規則その他の規定がある場合にはこれにし

設例1.

甲社は、以下の条件の下に、平成〇1年度より未消化有給休暇引当金を計上することとした。

共通条件

- ① 従業員は、A、Bの2名である。ただし、Bの入社日は、平成〇2年8月1日である。
- ② 会計期間は、4月1日から3月31日までの1ヵ年である。
- ③ 有給休暇の起算日は、毎期4月1日であり、途中入社者に対しても雇入れ日にかかわらず有給休暇を付与している。
- ④ 有給休暇に支払われる賃金の算定方式には、通常の賃金方式が採用されている。
- ⑤ 有給休暇は、法定外有給休暇として1年の繰越しが認められ、権利消滅時に未消化分の40%が買上げられるものである。
- ⑥ 有給休暇の充当順位については、法定有給休暇を優先している。

		平成〇1年度 (未消化有給休暇引当金計上初年度末)	平成〇2年度	平成〇3年度
従業員A	個別条件	月給 : 50万円 1ヵ月当り労働日数 : 25日 有給休暇年間付与日数 : 15日 有給休暇年間予想消化率 : 80%	月給 : 75万円 1ヵ月当り労働日数 : 25日 有給休暇年間付与日数 : 20日 有給休暇年間予想消化率 : 80% 有給休暇年間消化日数 : 5日	月給 : 75万円 1ヵ月当り労働日数 : 25日 有給休暇年間付与日数 : 20日 有給休暇年間予想消化率 : 80% 有給休暇年間消化日数 : 8日
	個別仕訳	(未消化有給休暇引当金繰入額) 24万円 (未消化有給休暇引当金) 24万円 $\frac{50万円}{25日} \times (15日 \times 80\%)$	(未消化有給休暇引当金繰入額) 48万円 (未消化有給休暇引当金) 48万円 $\frac{75万円}{25日} \times (20日 \times 80\%)$ (未消化有給休暇引当金) 10万円 (未消化有給休暇引当金戻入額) 10万円 平成〇1年度消化分 : $\frac{50万円}{25日} \times 5日$	(未消化有給休暇引当金繰入額) 48万円 (未消化有給休暇引当金) 48万円 $\frac{75万円}{25日} \times (20日 \times 80\%)$ (未消化有給休暇引当金) 24万円 (未消化有給休暇引当金戻入額) 24万円 平成〇2年度消化分 : $\frac{75万円}{25日} \times 8日$ (未消化有給休暇引当金) 8万円 (現金) 8万円 平成〇1年度買上分 : $\frac{50万円}{25日} \times (15日 - 5日) \times 40\%$ (未消化有給休暇引当金) 6万円 (未消化有給休暇引当金戻入額) 6万円 平成〇1年度権利消滅分 : 24万円 - 10万円 - 8万円
	合計仕訳	(未消化有給休暇引当金繰入額) 24万円 (未消化有給休暇引当金) 24万円	(未消化有給休暇引当金繰入額) 53万円 (未消化有給休暇引当金) 53万円 (未消化有給休暇引当金) 10万円 (未消化有給休暇引当金戻入額) 10万円	(未消化有給休暇引当金繰入額) 54万円 (未消化有給休暇引当金) 54万円 (未消化有給休暇引当金) 43万円 (過年度未消化有給休暇引当金繰入額修正損) 3万円 (未消化有給休暇引当金戻入額) 35万円 (現金) 8万円 (給料) 3万円
従業員B	個別条件		月給 : 25万円 1ヵ月当り労働日数 : 25日 有給休暇年間付与日数 : 10日 有給休暇年間予想消化率 : 50%	月給 : 25万円 1ヵ月当り労働日数 : 25日 有給休暇年間付与日数 : 12日 有給休暇年間予想消化率 : 50% 有給休暇年間消化日数 : 8日
	個別仕訳		(未消化有給休暇引当金繰入額) 5万円 (未消化有給休暇引当金) 5万円 $\frac{25万円}{25日} \times (10日 \times 50\%)$	(未消化有給休暇引当金繰入額) 6万円 (未消化有給休暇引当金) 6万円 $\frac{25万円}{25日} \times (12日 \times 50\%)$ (未消化有給休暇引当金) 5万円 (未消化有給休暇引当金戻入額) 5万円 平成〇1年度消化分 : $\frac{25万円}{25日} \times 5日$ (過年度未消化有給休暇引当金繰入額修正損) 3万円 (給料) 3万円 平成〇1年度修正分 : $\frac{25万円}{25日} \times 3日$
合計仕訳		(未消化有給休暇引当金繰入額) 24万円 (未消化有給休暇引当金) 24万円	(未消化有給休暇引当金繰入額) 53万円 (未消化有給休暇引当金) 53万円	(未消化有給休暇引当金繰入額) 54万円 (未消化有給休暇引当金) 54万円

たがうこととなる。ただし、法定有給休暇の繰越を否定する立場からは、繰越された有給休暇が法定外のものであることを理由として、法定有給休暇の優先的充当が強く主張されている。<sup>(49)</sup>

次に、具体例により未消化有給休暇引当金がわが国に導入された場合の会計処理を示すこととする。

#### IV 未消化有給休暇引当金と制度会計

##### 一 企業会計原則上の引当金と未消化有給休暇引当金

わが国の企業会計原則は、注解一八において引当金を「将来の特定の費用または損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができるときには、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。」と定義づけている。

一般に、諸外国の会計原則ならびに法規は、引当金を真正面から定義していない。アメリカでは前項第一節で述べたような考え方が支配的なため、A A Aの会計原則は「利益および剰余金の充当、またはある会計期間の費用の過大計上によって引当金を設定し、この引当金に以後の会計期間の費用ならびに損失を負担させるという方法を通じて、利益の額が歪曲、あるいは人為的に平均化されてはならない。<sup>(50)</sup>」との、A I C P Aの公報は「当期の収益に対応すると見積られる費用および損失は、合理的な測定ならびに期間配分が可能な範囲内において当期の損益計算書に計上されることが望ましい。」<sup>(51)</sup>との指示を与えるにとどまる。また、旧西ドイツ株式法第一五六条第IV項における引当金にかかわる規定は、「引当金は、理性的・商人的な判断により必要なだけ設定する。」<sup>(52)</sup>というものである。わずかに、わが国の企業会計原則を継承した経緯を有する韓国の企業会計基準が、第四七条第I項において「当期の収益に対応す

る費用として、将来支出することが確実なものと当期収益から控除することが合理的なものについては、その金額を見積って負債性引当金として計上しなければならぬ<sup>(53)</sup>。」と比較的本質をついた定めをおくのみである。したがって、わが国企業会計原則における引当金の定義は、「定義というにはあまりに冗長<sup>(54)</sup>」との批判はあるものの、国際的にみればかなり評価されるべきもののように思われる。

わが国において、企業会計原則上の引当金の定義が洗練されているには事情がある。昭和三〇年代から四〇年代にかけての高度経済成長期、その財源確保の手段として引当金あるいは準備金が着目され、旧商法第二八七条ノ二を拡大解釈することによりこれを実現するという引当金会計が実務界において実践され、税法も政策的配慮からこの引当金会計を是認した。これに反して、会計学はあくまで引当金の理論的妥当性を追求し、これを主張することにより、行き過ぎた実務上の引当金会計を正そうとした。そして、その結果が注解一八の引当金の定義なのである。いいかえれば、この文言は、会計学が実務の世界に示した現段階での引当金会計の理論的結晶なのである。

もちろん、この定義とて完全なものではない。特に企業会計原則の実践的規範たる側面を強調するならば、このような抽象的な規定は満足のないかないところであろう。「どのような条件のもとで、どれだけの引当金を設定すべきか、また、その個々の引当金について、どのような条件のもとで、どれだけの引当金の取崩しを行うべきか<sup>(55)</sup>」という具体性に乏しく、実践的な基準となりえないからである。しかし、もともと引当金の本質が見積りという不確実な概念にある以上、その理論的な定義が抽象性をおびるのはいたしかたないことである。また、本稿の目的が未消化有給休暇引当金を制度的に認知させることにある以上、引当金の定義としては注解一八を採用すれば十分である。それゆえ、この定義に沿って議論を進めることとする。

企業会計原則注解一八の引当金にかかわる規定は、(a)将来の特定の費用または損失であること、(b)発生の可能性が

高いこと、(c)発生が当期以前の事象に起因していること、(d)発生金額を合理的に見積ることができること、の四要件に分類することが可能である。そして、これらの要件のうち、(a)は先に紹介したFASB基準書第四三号の(一)と、(b)は(三)と、(c)は(一)と、(d)は(四)と各々ほぼ符合することとなる。すなわち、FASB基準書第四三号の提示する未消化有給休暇引当金については、わが国企業会計原則においても十分に引当金として認められるものであるとの判断が可能なのである。しかも、アメリカのように就業規則または労働協約等によって有給休暇が保障されるのではなく、その最低基準が刑罰をもって履行が強制される労働基準法に定められているわが国にあっては、(a)、(b)、(c)、(d)の四要件はより確実に保障されていると考えることもできる。

昭和五七年に公表された『負債性引当金等に係る企業会計原則注解の修正に関する解釈指針』は、注解一八に掲げられている引当金の例示について、「すべて注解一八に定める引当金として正当視されることを意味するものではない。また、この例示は、未払金又は未払費用として処理されるべき項目を引当金として処理すべきことを要求しているものでもない。」と述べ(指針一⑤)、この例示が単なる参考であることを明らかにしている。そうであれば、企業会計原則上、未消化有給休暇引当金の認知の障害となるものはなにもないはずである。

## 二 商法上の引当金と未消化有給休暇引当金

商法が引当金に対して設けている唯一の規定は、第二八七条ノ二である。同条は、引当金を「特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ノ引当金ハ其ノ営業年度ノ費用又ハ損失ト為スコトヲ相当トスル額ニ限り之ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルコトヲ得」と定めている。

従来から商法においては、秘密準備金の積立を禁じた立法趣旨に鑑み、「特定ノ」という本条文言の意味を狭く解するいわゆる引当金狭義説が有力であったが、昭和五六年の改正商法の下、この説は通説的地位を占めることとなっ

た。計算書類を取締役会かぎりで確定することが可能であるという商法特例法第一六条第一項をふまえて、「其ノ営業年度ノ費用又ハ損失」性を強調した条文を解釈するならば、本条の規定する引当金から高度経済成長期に実務界において財源確保の手段として使われた利益留保性引当金が排除されることは明白だからである。

商法における引当金にかかわる解釈の特徴は、これを法的債務とそうでないものとに厳密に区分するところにある。もともと、商法は損益の計算にあたっては財産法的見地に立っており、この見地に準拠したとき第二八七条ノ二の規定は「法律上の債務でないものの負債の部への計上を許容する」<sup>(56)</sup>ものである。それゆえ、債務は負債として貸借対照表に当然計上されるものであり、その計上が任意とされる第二八七条ノ二に定められる引当金は債務でないとの思考が重視されることとなるのである。ここにおいては、企業会計原則にあって引当金と例示されている製器保証引当金・売上割戻引当金・返品調整引当金・賞与引当金・工事補償引当金・退職給与引当金は条件付債務であるがゆえに債務たる引当金として債務の取扱いをうけることとなり、法的債務性を有しない修繕引当金・特別修繕引当金・債務保証損失引当金・損害補償損失引当金のみが第二八七条ノ二の引当金として引当金の取扱いをうけることとなる。また、商法は、引当金の範囲からいわゆる評価性引当金を除外している。このため、貸倒引当金は、金銭債権にかかわる取立不能見込額の控除として引当金とは別個の取扱いをうけることとなる(商二八五ノ四II)。商法上の引当金を通説にしたがって分類すると図3.のようになる。

ところで、商法第二八七条ノ二は実体規定であり、引当金に関して、その本質は示すものの、設定基準および範囲については何ら指示を与えていない。そして、現在、多くの商法学者は、引当金にかかわる問題の解答を会計学ならびに企業会計原則に委ね、自らの理論を主張していない。本条の解釈にあたり、斟酌規定たる商法第三二条第二項の「商法としては、基本的な重要規定を設けておき、後は、公正な会計慣行により、これを解釈し補充してゆくことが

区 分		具 体 例
引当金	法的債務	債務たる引当金 製品保証引当金 売上割戻引当金 返品調整引当金 賞与引当金 工事補償引当金 退職給与引当金
	非法的債務	商法第287条ノ2の引当金 修繕引当金 特別修繕引当金 債務保証損失引当金 損害補償損失引当金
金銭債券にかかわる取立不能見込額の控除		貸倒引当金

図3. 商法上の引当金の分類

事物自然の性質上正当なのである。<sup>(57)</sup>」との立法趣旨に照らし、「公正なる会計慣行によって認められる引当金のことである。」<sup>(58)</sup>との姿勢を採っているのである。商法の側のこのような態度は、「引当金(商二八六ノ二)の条文をあれこれ解釈し、その範囲や計上の要否等を付度することは、ふたたび引当金を混乱の渦に引込む以外の何ものでもない。」<sup>(59)</sup>との批判への対応として適切なものである。

そうであれば、会計学の思考に合致し、また公正なる会計慣行を要約したものである企業会計原則の指示にも反しない未消化有給休暇引当金は、当然に商法上の引当金として認知されるべき存在である。ただし、未消化有給休暇引当金を商法上の引当金として認知した際には、これを債務性引当金と考えるか、あるいは第二八七条ノ二の規定する引当金と考えるかが問題とされることとなる。退職給与引当金ならびに賞与引当金については、労働協約あるいは就業規則の規定を基準として、これらがある場合には債務性引当金、これらがない場合には第二八七条ノ二の規定する引当金と通説的に判断されているので、未消化有給休暇引当金についてもこの基準の適用が可能であると思われる。

### 三 税法上の引当金と未消化有給休暇引当金

わが国の現行法人税法が認めている引当金は、貸倒引当金(法五二)・退職給与引当金(法五五)・特別修繕引当金(法五六)・賞与引当金(法五四)・返品調整引当金(法五二)・製品保証等引当金(法五六の二)の六種類である。そして、所得税法においても事業所得の算定上、青色申告事業者にこれらの引当金の計上が認められている。

戦前、わが国の税法においては引当金についての損金算入の定めがなかった。シャープ勧告にもとづく昭和二五年の税制改革において、現在の貸倒引当金と特別修繕引当金の前身である貸倒準備金と船舶修繕引当金が規定され、以後、昭和二七年に退職給与引当金、昭和四〇年に返品調整引当金・賞与引当金、昭和四五年に製品保証等引当金(ただし、創設時の名称は、完成工事補償引当金)が規定され、今日にいたっている。

わが国法人税法の引当金に対する態度は、債務確定主義を貫き、原則として将来費用ならびに損失については損金算入を認めないとしながらも、いわゆる「別段の定め」により限定的にこれを容認するものである（法二二三）。近代的な発生主義会計制度をその計算体系内にはほ採り入れているといいつつも、「企業がどのような引当金を設定することが適当であるかのルールが存在しない」という現状をふまえ、制限列举方式を堅持しているのである。現行法人税法の根底には、依然として、引当金を否定した「学説上の原理は観念的であって其の許されたる範囲内に於ける最小限度と最大限度との間隔稍々大なる場合においては、少なくとも課税原則上衡平の理念に支配される特殊の定型性を以て律するの己むなきに至る。<sup>(61)</sup>」との戦前思想が脈脈と流れているのである。

税務当局も引当金の認知にあたってかなり慎重な方針を採っている。昭和四六年八月の税制調査会『長期税制のあり方についての答申』は、税法が引当金を設定する際の基準として、以下の四点を指摘している。

- (1) 企業が利益の有無にかかわらず、その引当金を計上するという会計慣行が確立していること
- (2) 繰入率につき客観的かつ合理的な経験値が存在すること
- (3) 当期の収益に対応する費用が、翌期以降に支出されることが確実であること
- (4) その引当額が、相対的に大きいため、企業経営に相当程度影響すること

つまり、会計慣行の存在、理論的・計算技術的客観性および確実性、重要性を判断基準として、一般的に費用として承認されるものだけに引当金繰入額たる地位を与え、この貸方科目を引当金として認めているのである。

ただし、この方針の裏側に実務の世界に対する政策的配慮が存することは否定できないところである。特別修繕引当金は、その創設時の名称からも明らかなように、船舶安全法に規定される四年に一回の定期検査を念頭においたものであるし、退職給与引当金の創設に関しては、労働組合の発達にともなう退職給与規定の普及が少なからぬ影響を

与えた。また、返品調整引当金については出版業等における特約を無視することはできないし、製品保証等引当金と民法第六三八条の瑕疵担保責任との間にはかなり緊密な関係がある。さらに、賞与引当金繰入限度額の算式は、わが国の賞与が通常益暮に支給されているという事実を考慮したものである。<sup>(62)</sup>

以上をふまえて、未消化有給休暇引当金の税法上の認知を検討した場合、第一に議論すべきは会計慣行の水準である。なぜなら、既述したように、未消化有給休暇引当金は、会計学の観点からは客観性、確実性、重要性ともに十分な水準にあると判断されるものだからである。

税法上の引当金の認知にかかわる会計慣行の水準は、あくまで課税公平の原則から導かれる企業の恣意性排除の要請により、その適否が決せられるものであり、これ以上でもこれ以下でもないはずである。つまり、税法は、この会計慣行を引当金認知の絶対的条件としているのではなく、制約条件としてとらえているのである。わが国の有給休暇制度は、諸外国のように労働協約上の制度として徐々にその地位を固めてきたものではなく、戦後、労働基準法によって突如として法的に形成されたものである。したがって、わが国においては、未消化有給休暇引当金に対する会計慣行がないのではなく、有給休暇制度そのものに対する社会慣行が確立されていないのである。そうであれば、税法が、会計慣行の脆弱性を楯にとり、理論的に企業の恣意性を排除することが可能な水準にある未消化有給休暇引当金を否定することはできないはずである。

第二に議論すべきは政策的配慮の必要性の有無であるが、これに対する解答は明確である。政策論としては、有給休暇制度について、その社会的慣行を確立することこそが正しい。したがって、税法が採るべきは、これにかかわる未消化有給休暇引当金の認知を積極的に推進する途のほずである。

## V 実務の世界における引当金会計（結びにかえて）

引当金会計は、その歴史的経緯および理論的不完全さから、理論上でさえしつば目的と効果が混同され、実務上では両者が完全に混同されている。細田末吉博士は、引当金の実態をいみじくも「現実の企業会計では、引当金が適正な期間損益を算定されるために設定されることは、きわめて稀なことに属し、その多くは、主として税法または商法の規定（ないしは、解釈）を根拠として、①節税、および②一定の目的のもとに利益（表示額）の圧縮を意図して設定されるものが大部分であると推測される」と論じておられる。<sup>(63)</sup>そして、このような混同ゆえに、引当金は、昭和六二年の政府税制調査会の答申のように、税法上の地位の取消さえも主張されることとなるのである。<sup>(64)</sup>

確かに、企業にとって、引当金にとまなう課税の繰延の効果は、非常にメリットのあるものである。例えば賞与引当金により課税所得が一億円減少したとすると、法定利率の年利六％で計算しても、上期賞与を支払うまで半年間あり、納税額を借入金でまかなうと仮定した場合、三〇〇万円の利息の節約となる。しかも、これは、国税通則法第六四条によって負担が求められている年利七・三％の利子税を考慮しない金額なのである。さらに、このメリットは企業規模が大きくなれば必然的に大きくなるものであり、いきおい企業規模が大きくなるにしたがって引当金の利用割合が高くなる。それゆえ、大企業優遇政策反対の声にも支えられ、税法上の引当金は痛烈な批判をあびることとなるのである。<sup>(65)</sup>

引当金は、準備金とは異なり、基本的には期間損益計算の精緻化という会計学の要請をうけて制度会計上認知されたものである。したがって、結果として課税の繰延という効果をもたらすとしても、いわゆる確定決算基準を採用するわが国にあっては、租税負担力のある適正な課税所得を算定するために不可欠な要素であり、その存在は決して否定されるべきものではない。ただし、引当金に関して、前述のような批判が声高になされている今日において、あえ

て引当金の範囲を拡大するのであれば、やはりそこには強力な理論的かつ政策論的な根拠が必要であると思われる。しかしながら、未消化有給休暇引当金は、理論的にはもちろん、政策論的にも国民感情を納得させる十分な根拠を有するものである。

筆者は、未消化有給休暇引当金の制度会計上の認知が、有給休暇制度の実務の世界における定着、発展に対して好ましい効果をもたらすと信ずるものである。特にこの引当金の税法上の認知は、税法の支配下にある中小企業の行動に少なからぬ影響を与えるはずである。そして、この領域こそが、有給休暇制度がもっとも後進的なところなのである。

引当金会計は会計学において最も未成熟な分野の一つであり、有給休暇規定は、昭和六三年の労働基準法の改正により立法的に整備されたとはいえ、過去に最高裁判決が五つもだされているほどの労働法上の争点である。浅学非才の筆者にとって、本稿は手にあまるものであった。なお一層の研究を重ね、他日を期したい。

最後に、本稿をまとめるにあたって貴重なご意見を頂戴した東京理科大学工学部の横山和夫教授に感謝の意を表する。

〔注〕

- (1) 経済企画庁編『国民生活白書(平成元年度)』大蔵省印刷局、平成元年、一一二―一一三頁。
- (2) 労働省編『労働白書(平成二年版)』第一法規、平成二年、二二六頁。
- (3) 経済企画庁編、前掲書、一一四―一一五・一六六頁。
- (4) 同右、一七二―一九一頁。
- (5) 平成元年五月に発表された「余暇と旅行に関する世論調査」によれば、余暇生活の阻害要因として多くの労働者は「平日

の自由時間が少ない」(三九・三%)、「金銭的余裕がない」(三一・二%)、「長期休暇がない」(二八・五%)、「休日が少ない」(二七・八%)を挙げている(内閣総理大臣官房広報室「余暇と旅行に関する世論調査」『ニュー・ポリシー』第九巻第六号、一九八九年、三二頁)。

(6) 昭和六一年七月に実施された世論調査によれば、年次有給休暇を年六日以上使わなかった理由として「精皆勤手当てがもらえないから」が第六順位(五・四%)、「査定に影響するから」が第八順位(二・〇%)となっている(総理府公報室「労働時間・週休二日」『世論調査』一月号、一九八七年、三三頁)。

(7) 平賀俊行著『増補 改正労働基準法―背景と解説―』日本労働協会、昭和六三年、三一六頁。

(8) International Labor Organization, *Recommendation concerning Annual Holidays with Pay*, Recommendation No. 47, 1936, pre..

(9) 東京大学労働法研究会著『注釈労働時間法』有斐閣、平成二年、五九一―五九二頁参照。

(10) 同右、六〇〇―六〇二頁参照。

(11) 秋田成就著『休息・休日・休暇 労働法実務大系12』総合労働研究所、昭和五五年、二九頁参照。

(12) Valticos, N., *International Labour Law*, Kluwer, 1979, p. 142.

(13) *Ibid.*, p. 142-147.

(14) 東京大学労働法研究会著、前掲書、五九四頁参照。

(15) 同右、六〇二―六〇四頁参照。

(16) 『労判』、第一七一巻、一〇頁以下。

(17) 同右、一六頁以下。

(18) 『労判』、第三二二巻、四九頁以下。

(19) 『労判』、第三八一巻、二〇頁以下。

(20) 『労判』、第四一六巻、三二頁以下。

(21) 労働基準調査会編『改正労基法ハンドブック 法案編―法案の対照解釈と改正の経緯―』労働基準調査会、昭和六十二年、

七―一九頁参照。

- (22) 平賀俊行著、前掲書、三一―三一五・三二六―三二八頁参照。
- (23) 東京大学労働法研究会著、前掲書、七〇―七〇七頁参照。
- (24) 松岡三郎著『條解労働基準法 三訂版』弘文堂、昭和二九年、二二―四頁。
- (25) 沼田稲次郎著『労働法要説「改訂版」』法律文化社、昭和四九年、三〇〇頁。
- (26) 石井照久著『新版 労働法 下Ⅱ』弘文堂、昭和四五年、一九三頁。
- (27) 安屋和人稿「年次有給休暇」石井照久・有泉亨編『労働法体系5 労働契約・就業規則』有斐閣、昭和四五年、一一二頁。
- (28) 秋田成就著、前掲書、二二―八頁。
- (29) 山口浩一郎稿「年次有給休暇をめぐる法律問題」『上智法学論集』第二五卷第二号、一九八二年、七二頁。
- (30) 昭和二三・三・三一労働省労働基準局長通達第五一三号・昭和二三・一〇・一五労働省労働基準局長疑義通達第三六五〇号。
- (31) 片岡昇著『新労働基準法論「共同研究労働法3」』法律文化社、昭和五七年、二九〇頁・秋田成就著、前掲書、一二―五頁等。
- (32) Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards, *Accounting for Compensated Absences*, SFAS No. 43, 1980, par. 6.
- (33) *Ibid.*, par. 7・15, Financial Accounting Standards Board, Current Text, *Compensation to Employees: Paid Absences*, sec. C44. pars. 108―109.
- (34) Financial Accounting Standards Board, SFAS No. 43, pars. 12―13, Financial Accounting Standards Board, Current Text, sec. C44. pars. 105―107.
- (35) 渋谷道夫・飯田信夫著『英和对照アメリカの会計実務詳解』中央経済社、昭和六三年、一八四―一八五頁参照。
- (36) Financial Accounting Standards Board, SFAS No. 43, par. 20, Financial Accounting Standards Board, Current Text, sec. C44. par. 103.
- (37) *Internal Revenue Code: Complete Text with Index 1986*, St. Pall. Minn. West Publishing Co., 1986, *Code of Federal Regulations 26*, the Office of Federal Register National Archives and Records Administration.

tion, 1986.

- (38) 白須信弘著『アメリカ法人税法詳解「第三版」』中央経済社、昭和六三年、二五七―二五九頁参照。
- (39) 佐藤文雄稿「アメリカにおける貸倒引当金の会計と税務」『産業経理』第四八巻第一号、一九八八年、八四―八七頁参照。
- (40) サンワ・等松青木監査法人編『海外税務ハンドブック「改訂版」』税務研究会出版局、平成元年、二八〇―二八一・五一九頁参照。
- (41) Vatter, W. J., *Managerial Accounting*, Garland Publish Inc., 1986, p.40.
- (42) Hendriksen, F. S., *Accounting Theory* 4th ed., Richard D. Irwin, Inc., 1982, p.417-418.
- (43) 飯野利夫著『財務会計論「改訂版」』同文館、昭和五九年、第一章三五頁。
- (44) 武田隆二稿「損益会計における基礎的諸概念の検討」『会計』第一三三巻第二号、一九八八年、五頁。
- (45) 代表的な見解として、井原理代稿「引当金会計に関する一考察」『会計』第一二四巻第三号、一九八三年、二六一―四三頁。
- (46) 畠村剛雄著『新会計原則逐条詳解―連結財表原則併説』税務経理協会、昭和五〇年、二四三頁。
- (47) 各々の算定方式の詳細については、秋田成就著、前掲書、二三七―二四三頁、本多淳亮著『賃金・退職金・年金 労働法実務大系13』総合労働研究所、昭和四六年、六八―七〇頁等参照。
- (48) 本多淳亮・佐藤進著『増訂 就業規則―理論と実務―』ダイヤモンド社、昭和四五年、三四一頁。
- (49) 山口浩一郎稿、前掲論文、七二―七三頁。
- (50) American Accounting Association, *Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements*, 1941, sec. C. par. 4.
- (51) American Institute of Certified Public Accountants, *Accounting Research Bulletin, Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins*, ARBNo. 43, 1953, chap. 6. par. 4.
- (52) 中川美佐子著『西ドイツ会計制度論―イギリスとの対比において―』千倉書房、昭和六〇年、四八頁参照。
- (53) 高承禧著『韓国会計原則の展開』檀大出版部、昭和六一年、一九七頁参照。
- (54) 細田末吉著『改正商法による引当金会計の実務』中央経済社、昭和五八年、四頁。
- (55) 同右、七頁。

- (56) 監査法人太田哲三事務所編『商法会計の実務（改訂版）』中央経済社、昭和五八年、一三〇頁。
- (57) 田中誠二・喜多了祐著『全訂 コンメンタル商法総則』勁草書房、昭和五〇年、三三〇頁。
- (58) 鈴木竹雄著『新版会社法 全訂第二版』弘文堂、昭和五七年、二一七頁。
- (59) 細田末吉著、前掲書、一九七頁。
- (60) 武田昌輔著『新講 税務会計通論』森山書店、平成二年、一九一頁。
- (61) 片岡政一著『新税務會計原理』文精社、昭和一四年、五一九―五二〇頁。
- (62) 西野襄一著『法人税法原論』税務経理協会、昭和五六年、二六四―二七〇頁参照。
- (63) 細田末吉著、前掲書、二一五頁。
- (64) 政府税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』（昭六一・一〇）は、特に貸倒引当金、退職給与引当金および賞与引当金について、廃止を前提とした見直しを答申した（第二・二・四・（2））。ただし、売上税法案にかかわる混乱の中、この廃止案は見送られた。
- (65) たとえば、村上晴男稿「大企業・資産家優遇税制の是正と財源資産（国税関係）」不公平な税制をただす会編『納税者からの税制改革』労働教育センター、昭和六三年、一三〇―一三三頁。