

継続性の原則について

熊 本 盾 雄

一 はじめに

わが国企業会計原則は、その一般原則の五に「企業会計は、その処理の原則及び手続を毎期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。

正当な理由によって、会計処理の原則又は手続に重要な変更を加えたときは、これを財務諸表に注記しなければならない。」と指示していた。この規定がいわゆる「継続性の原則」といわれるものであるが、その内容には、認識・測定方法に関して採用する会計処理の原則や手続について、毎期継続適用することを要求するいわゆる実質的継続性と財務諸表に表示する項目の設定、区分、配列等の形式に関する同一性を要求するいわゆる形式的継続性の両面を含むものと理解されている。すなわち、会計処理の原則や手続あるいは表示方法その他の様式について、一般的にその方法が二つ以上あって、そのいずれの方法によっても適正である場合に、その一つの方法を採用したときは、正当な事由なくして他の方法に変更してはならないという意味である（注）。

昭和44年12月16日大蔵省企業会計審議会から発表された「企業会計原則修正案」においては、さきに示した一般原則五の後段を削除し、そのかわりに注解注3をもうけて「いったん採用した会計処理の原則又は手続について重要な変更が行なわれた場合には、変更が行なわれた旨及びその変更が財務諸表に与え

(注) 継続性原則の意義づけについて、ここでは企業会計原則の場合における意義のみを示したが、もともと、継続性の原則という言葉はドイツの貸借対照表理論における継続性に由来するものであることは周知のとおりであり、さらにドイツではこのほかにシュマーレンバッハのいう継続性原則という意味もあり、アメリカではまた、継続性を「首尾一貫性」consistency という意味に用いているが、これらについては、ここでは省略する。

ている影響額を当該財務諸表に注記しなければならない。」と変更された。

このたびの企業会計原則修正の主たる動機は、「株式会社監査制度改正要綱案」による監査制度の円滑な実施を確保するために、商法と証券取引法との会計基準を一致させ、もって両監査の実質的な一元化を図ることに関連して、商法と企業会計原則との調整を行なおうとするものであり、ことに継続性の原則の変更は、商法に包括規定を設ける問題すなわち「本法に定めのないものについては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準によるものとする」というような基本規定をおくこととかかわりあいをもっているといわれている。もっとも、この包括規定は、法務省法制審議会商法部会が昭和45年3月4日に発表した「商法の一部を改正する法律案要綱案」の第十五、「商業帳簿」一の2において「商業帳簿の作成に関する規定の解釈については、公正な会計慣行を斟酌しなければならない」という表現になって規定されている。

このような事情をふまえて修正案がまとめられたわけであるが、いわゆる継続性の原則についての商法がわの理解の仕方を検討し、修正案における変更ははたして妥当なものであるかどうかについて、会計理論の立場から考察しようとするのが、本稿の目的である。

二 商法における賛否両論

商法の本文には、資産の評価方法とか減価償却の手續などの会計処理の方法ないし手續について、とくに継続性を要求する規定はない。しかし、法務省令計算規則第3条1項には、「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。」と規定し、また同条2項には、「前項の規定は、貸借対照表又は損益計算書の記載方法を変更したときに準用する。」と定めている。また同18条には、「固定資産の償却年数又は残存価額を変更したときは、その旨を注記しなければならない」の規定がある。

商法において継続性原則を認めるかいなかについては説がわかれている。それは前掲第3条の解釈にもちがいを生ぜしめることにもなる。継続性原則を肯

定する説においては、第3条を、注記を条件として任意変更を認めているのではなく、注記は変更の正当性をしめす意味のものであると解釈する。これに対して、否定説は、注記を条件とした任意変更を認めていると解釈する。

継続性原則肯定説……田中誠二教授は、37年改正法の下における株式会社会計法の考え方として、

(1) 資本維持原則および会社債権者の保護と損益法的会計処理との調和を目標として解釈すること。

(2) 一般に認められる会計の慣行または原則は、改正法の下においても、その強行法的規定に明白に衝突しない限り、またつぎの3に述べる考え方との調和を考慮しながら、法的な基本的原則としての存在、もしくは「相当ノ」というような弾力的な法文またはその他の法文の内容の解釈の原則としての存在を認めるべきこと。

(3) できるだけ条文に忠実に、また制定当時の立案の歴史的資料に重きをおいて解釈するのが適当であること。

以上の基本的な考え方に立って、商法においても継続性の原則は認められていると解する。その理由は、継続性の原則は、真実性の原則および明瞭性の原則とともに、貸借対照表その他財務諸表についての根本原則として、ドイツを始め主要国において認められている条理上当然の原則であり、わが国でも、37年改正法以前にも、商法総論の貸借対照表の説明において継続性の原則を認めるのは多数説であり、改正法上特にこれを否定する規定なく、しかも改正法の立法理由が損益法への広い道を開くにあることを考えれば、わが改正法においてもこれを認めることが明らかといえることにある。

そして、改正法の主要な立法理由が、一般に行なわれている損益法への道を大きく開くことにあると考えれば、損益法は企業の収益力を正確に表示することを目的とし、このためには、財務諸表につき継続性の原則が行なわれなければ、企業の損益を正確につかむことができないのであって、すでに改正法の立法趣旨自体からその存在を肯定できる。（改正法は財産法的な会計処理をも許

しているのであるから、損益法的な会計処理を強制することは認められないとの反論もあるが、…改正法は損益法的会計処理に重点をおき、財産法的会計処理は、これに支障なき範囲において残存を認められると解すべきである。）

のみならず、改正法の規定の中にも、その存在を肯定するものがあるので、その一は、固定資産の評価につき毎決算期に相当の償却をなすことを要すとの規定（285条ノ3・1項）は、一定の償却法、すなわち定率法または定額法等により、継続的な計画的な償却をなすべきことを強制しているのです、継続性の原則の認められていることを示すが、これは根本原則の一表現と考えるべきである。また、流動資産の評価につき第285条ノ2第2項が「前項ノ規定ハ時価ガ取得価額又ハ製作価額ヨリ低キトキハ時価ヲ附スルモノトスルコトヲ妨ゲズ」と定めているうちの「時価ヲ附スルモノ」というのは、時価で評価するという主義をとっているという意味に解せられるから、継続性の原則の存在を前提とした規定で、これを認める根拠になる。

継続性の原則は相当な理由ある場合に限り変更を許すとするのであるから、相当の理由につき明白な標準を与え得ないと、違法配当についての刑事責任を決する必要があるため、罰法定主義の関係上、困難を生ずるとの非難については、資産の評価規定において相当な語は、多くの場合に用いられており（285条ノ3ないし285条ノ6）、これも違法配当の刑事責任に関係することを思うと相当の理由ある場合という語を特にさける必要はないと思う。ただ、民事責任の場合と刑事責任の場合を区別し、それが刑事責任に関する場合は、厳格に解釈することにすれば、別に差支えはない¹⁾。

継続性原則否定説……(1)商法は継続性の原則を強制する規定を設けていない。たとえば資産の評価については、原価主義によっても低価主義によってもよい。そして一つの方法を採用したときは、その後は每期継続してその方法を採用し、正当な事由なくして他の方法を採用してはならないとする趣旨の規定はない。何の規定も設けられていないにもかかわらず、設けたと同じに解釈す

1) 田中誠二著「会社法詳論，下巻」。

るのは無理である。継続性の原則の有無は、利益の配当に関する規定等（民事上は商法第290条，第266条第1項第1号，第266条ノ2，刑事上は商法第498条第3号等）の重要な法律効果を定める規定の適用につき，その結果を異にする。実定法上の根拠なくして一般抽象的な会計理論でこのような結果を生ぜしめる解釈は，適切な解釈ではない。

商法が継続性に関する規定を設けなかったのは，正当な事由がないときは，評価の方法の変更を禁ずるとすることは，現段階における経済界の実情からみて行き過ぎになると考えたからである（大企業と中小企業を区別していない現行法のこととも考慮された）。また，何が正当な事由かということが必ずしも明らかでないために惹起するであろう紛争を避けるのが立法的には妥当であると考えたからであろう。

(2) 商法は，配当可能利益の算定を第一義としているから，継続性の原則を強制しなければならない，とするほどのこともないと考えたためであろう。ただし，継続性の原則に従うことが適切な会計処理であることまで否定しているのではない。継続性の原則に従わなくても違法な会計処理とはしない，というだけのことである。

(3) 商法は，期間損益計算をする途を開いて企業会計原則の考え方を大幅に導入しているが，この期間損益計算を明らかにすることを強制しているわけではない。たとえば繰延資産の償却の規定，負債性引当金の計上を認めた規定があるが，計上しないからといっても違法にはならない。近代会計学の基本的要請を示す企業会計原則，あるいは期間損益計算の立場において，継続性の原則を要求しているからといって，直ちに商法が継続性の原則に従うことを強制していると解釈するのは，大きい飛躍がある²⁾。

このような否定説の根源はどこにあるのであろうか。おもうに，商法規定は損益法の立場を基本的にはとり入れたとはいっても，その根底には，依然としてぬけきれない財産法的思考ののこりかすが存在するためではないかと考えら

2) 上田明信稿「商法における継続性」企業会計19巻2号。

れる。このことは、江村教授のつぎの指摘からもうかがえるところである。すなわち「商法における株式会社会計についての規制は配当可能金額の最高限度を算定することにあると解されている。しかもその配当可能金額は、決算日における貸借対照表に即して、そこに示されている純資産額から配当不能とされる各種の項目もしくは金額をマイナスする算式によって算出しようとしている。貸借対照表上の純資産額は実地調査法ではなく損益法によって誘導された貸借対照表にもとづいて定められる。それにもかかわらず、各種資産の貸借対照表価額にかんする法的規制を加えることによって、きわめて強く、時点中心の考え方をとっているものと解されざるをえない。さらに、配当可能金額の総額を定めようとする立場は逆に、その内訳ないし構成を無視することを意味し、每期反覆して行なわれ、しかも每期連続してゆく期間計算の結果もまた、ほとんど意味を有していないことになる。このように考えてみると、わが商法の規定は、本来、会計処理の適用を、みずから否定するような考え方を基礎として構成されていたといわざるをえない。」³⁾

また、木内佳市教授も「継続性原則に関する商法と企業会計原則との違いはともに継続企業を前提とする期間損益計算の考え方を採用しているにもかかわらず、商法が配当可能利益の規制方式として、損益計算書を中心とした期間利益の累積額である未処分利益剰余金を用いることなく、従来のように貸借対照表を中心とする純資産維持の方式を用いていることにあると考えられる。」⁴⁾と。

ところで、継続性原則について、諸外国の立法例はどうなっているかを概観してみよう。まず西独の場合には、継続性の原則に関しては、形式的継続性——前年度末の貸借対照表項目の金額がそのまま当年度の計算に引きつがれるという、いわゆる貸借対照表同一性、および貸借対照表項目の名称・分類の継続、減価償却費の記載方法等のいわゆる報告形式の継続性を意味する——のみ

3) 江村稔稿「企業会計原則の修正について」商事法務研究501号。

4) 木内佳市著「企業会計の一般原則概説」。

を要求し、実質的継続性は要求しない。株式法の決算についてもまた実質的継続性は要求されない。すなわち同一の評価原則の継続的適用および同一評価額の継続は義務づけられない。ただ株式法第 160条第 2 項，第 4 センテンスにおいて、決算書類に関して比較性を妨げる変更，ことに減価償却方法，資産評価法の重要な変更が行なわれた場合には，これについて営業報告書において説明することを要求しているに止まる。

フランス 商會社法（1966年改正，第 341条第 1 項）は、「計算書類は，毎期，前年度と同一の形式および同一の評価方法に従って作成されるものとする」旨を規定している。この点に関して，形式および評価方法の変更の提案がなされる場合には，従来の形式および評価方法に従って作成された計算書類と新しい形式および評価方法に従って作成されたそれとを比較勘案し，かつこれに関する取締役会の報告にもとづき，株主総会は変更の内容を検討し，この変更の提案に関して意思の表明をすることが要求されている（第 341条第 2 項）。第 341条は強行規定ではあるが，しかし継続性の原則を破ること自体が違法に問われるということにはならない。

英国会社法（1948年法および1967年法），第 149条，第 1 項には、「会社の貸借対照表は，すべて，それぞれの会計年度末における会社の状況を真実かつ公正に表示するものでなければならない」と規定されている。

この規定の解釈に関して，イングランドおよびウェールズ勅許会計士協会の「会計原則に関するリコメンデーション No18」は次のような説明をしている。

貸借対照表の機能は特定日における会社の状況の **true and fair view** を与えることにある。**true and fair view** とは，項目の妥当な分類およびグルーピングを意味する。したがって貸借対照表は，貸借対照表日における資本金の額，準備金の額および負債の額ならびにこれらの具象たる諸資産の額を要約した形で示すとともに，これらの項目の性質を示すための十分なインフォメーションを提供することを要する。

また **true and fair view** とは，一般に認められた会計原則の首尾一貫的

な適用を意味する。諸資産には通常、原価を基礎とする価額を付するという評価原則がコンシステントに適用されなければならない。

損益計算書の一般目的は、認められた会計原則のコンシステントな適用にもとづいて算定された各年度の税引前および税引後の利益または損失の **true and fair view** を示すことでなければならない。

適用した会計原則に変更が加えられ、その影響が著しい場合には、その事実および影響がディスクローズされなければならない。

以上のように独・仏では会社法上、会計処理に関する継続性の原則（とくに実質的継続性の原則）の適用は強制されないと解されており、英国では会計専門家によって会社法上会計処理の継続性は強制されると解されている⁵⁾。

三 継続性原則が要求される論拠

つぎに、企業会計原則における継続性原則の論拠について考察してみよう。

(1) 継続性原則は会計の真実性を支える原則である。

近代企業会計は、継続企業を前提として、人為的に会計期間を区切り、この区切られた期間の損益計算によって、企業の収益力を知ることが主たる目的とするものであるといわれている。期間損益計算の方式は、期間中の実現収益とこれに対応する期間費用の比較による。損益は収支にもとづいて計上されるのであるが、収支と損益との間には期間的ズレが生ずる。したがって、損益の期間的帰属の決定にさいして、そこには当然判断が介入し、会計慣習にもとづく会計処理の原則や手続によらざるをえない面が生ずる。「財務諸表は事実と慣習と判断の総合的表現である」という言葉は、近代企業会計の特徴ある性格を表現したものであり、そこからまた当然、会計の究極目標である真実性は絶対的なものではなく、相対的真実性をもって満足せざるをえないという性格づけがなされる。

会計のもつこのような特質から、同一の会計事実について異なった結果があらわれる二つ以上の会計処理原則や手続が承認されなければならない。そして

5) 番場嘉一郎稿「企業会計原則修正の意義ならびに修正案の解説」会計97巻2号。

それぞれの会計主体は、この一般に公正妥当であると社会的に容認されている会計処理の原則や手続のなかから、それぞれの会計主体の現実的諸条件——企業規模、業種、形態、経営態様等——にもっとも適応したものを判断して選択することになる。選択した方法のいかんによって、企業の経営成績と財政状態には異なった結果が生じてくる。しかしながら、一たん採用した方法を継続的に適用してゆくかぎり、長期的観察では、えらんだ方法による結果は、えられなかった他の方法によった場合の結果と同じになる。すなわち、同一の会計事実について、かりにAとBの二つの会計手続があったとした場合、Aの方法をとるかBの方法をとるかによって、一会計期間の経営成績と財政状態は異なる結果を示すが、一たん採用した方法を継続的に適用すれば、数期間の観察では、A法による場合もB法による場合も、ともに同一の結果がえられることになる。いま、具体的な一例を示すこととする。

取得原価 150万円、耐用年数 5年、残存価額はかりに取得原価の10%として、ある有形固定資産の減価償却を定額法による場合と定率法による場合とによって示す。

定率 $r = 0.369$		第1年 度末	第2年 度末	第3年 度末	第4年 度末	第5年 度末	累 計
定額 法	P/L の減価償却費	万円 27	万円 27	万円 27	万円 27	万円 27	万円 135
	B/S の資産価額	123	96	69	42	15	残存価額 15万円
定率 法	P/L の減価償却費	55	35	22	14	9	135万円
	B/S の資産価額	95	60	38	24	15	残存価額 15万円

上の表に見られるように、いずれの方法をえらぶかによって、毎期の減価償却費は異なり、したがって毎期の純利益はちがってくるし、また毎期末の資産価額、したがって財政状態は異なってくる。しかしながら、5カ年累計では、両法ともに減価償却費の累計は等しく 135万円であり、残存価額は同じくともに15万円である。このことが、継続性の原則が要求される根本的な理由であり、継続性の原則が、いわゆる相対的真実性を支える柱であるといわれるゆえんで

ある。かりに継続性の原則を無視して、企業が任意に処理原則や手続きを変更することをみとめるとすれば、企業の財務政策的意図によって期間利益操作の余地を与えることになり、会計報告の客観性、信頼性はうしなわれ、真実性が保証されないことになる。ここに継続性の原則をまもることが真実な報告の不可欠の条件であるといわれるゆえんがある。

(2) 継続性原則は期間比較可能性を確保するためのものである。

企業会計は企業の利害関係者に対して有用性のある会計情報を提供するものでなければならない。利害関係者が企業の経営成績および財政状態の適確な動向を把握し、その投資意思を決定するためには、一期間だけでなく連続する数期間の財務諸表を比較することによってはじめてより正確な情報を確保することが可能となる。この期間比較性を確保するための手段が継続性の原則にほかならない。なぜならば、ほんらい数値の比較性は認識・測定の実質面における同一性と報告表示の形式面における同一性を前提としてえられるからである。すなわち、継続性は一般にみとめられた会計原則のなかから特定の一方法を選択する自由を容認した結果として、財務諸表の比較可能性を確保する救済策としてあらわれたものといえるのである。

A I C P Aの監査手続委員会が発表した「監査手続意見書第31号」においても、会計原則および適用方法の期間的継続性の目的が、財務諸表の期間的比較可能性にあることを強調している。とくに損益計算書は継続企業の成果の人為的な期間計算であるので、その正しい意味の解釈には期間的比較が重要である。

継続性は財務諸表によって適確な会計情報を把握するための重要な要件ではあるが、同時にそこには限界があることを知らなければならない。

第一にバッカーが指摘するように、継続性は財務資料に比較可能性を与えるが、その資料自体の正しさを保証しない。よくいわれるように継続性は相対的真実性を保証するものであるが、一期間の財務諸表の内に相対的真実性があるのではなく、それは多数期間の財務諸表の比較からえられるものである。

第二に継続性は財務諸表の期間的比較可能性の全てを保証しない。財務諸表の期間的比較可能性は会計諸原則の変更のみでなく、経営および会計の基礎的諸条件の変化によっても乱される。

第三に継続性の保証する比較可能性は、同一企業の財務諸表の期間的比較可能性であり、他企業との比較可能性は含まない。他企業との比較を必要とするときには、財務諸表に注記された会計方法とか、基礎数値により、自分で比較可能性をつくらねばならない。

第四に会計方法の継続的適用が比較可能性を保証しないことがある。たとえば黒沢博士が指摘されるように定率法によって減価償却を行なった場合、その期間的利益への影響が今期と次期とでは相違し、比較可能性が保証されない（黒沢清編「会計学」96頁）。比較可能となるためには、その定率法による減価償却の対象である企業の固定資産の構成が、毎年の未償却残を平均化するという前提が必要であろう。このように個々の適用のケースを吟味すれば、必ずしも期間的比較可能性を保証しない場合がある⁶⁾。

つぎに、低価主義と継続性原則の関連についてふれる。棚卸資産評価の一般的な原則は原価主義である。原価主義の根本思考は費用配分の原則であるとともに、適正な期間損益の算定をもって会計の主たる目的とする損益法の計理体系を意味する。このように原価主義評価をもって原則とするものの、時価が原価より低いときは、低い方の時価をもって評価することを例外的に認める。これが、いわゆる低価主義評価である。商法においても、流動資産の評価については、第285条ノ2において、原価主義と低価主義を認める旨の規定を定めている。低価主義は、ほんらい、合理性のある評価原則であるとはいいがたいものであるが、古くから会計慣行として認められてきた評価法であり、保守主義の立場から実務界の支持をえているので、原価主義の例外として、これを採用することが認められている。

低価主義を採用した場合、継続性の原則の適用が問題になる。これについて

6) 森 実稿「アメリカにおける継続性の原則」企業会計14巻8号。

黒沢教授は「商法第 285条ノ 2 の法文の文理解釈（すなわち時価を附するものとするを妨げず」という文言の論理的解釈）からいっても、原価主義の例外として低価主義を許容した精神からいっても、継続性の原則の適用を必要とするものと解釈する。継続性を否定することは、評価のし意性をきたし、原価主義のたてまえを崩してしまうおそれがある。すなわち、企業は、原価主義のかわりに低価主義を採用した場合、每期ひきつづいて低価主義評価を適用し、正当な理由なしに、みだりにこれを変更してはならないということになる。あるときは低価主義をとり、他のあるときは原価主義を採用するというごときし意的な評価政策のもとに利益操作をする不健全な経理は認められない」と説いている⁷⁾。同説は阪本安一教授論文⁸⁾ および田島四郎教授の論稿⁹⁾にもみられる。

資産評価についての一般的な原則は原価主義であり、低価主義を採用することも認められ、時価主義評価は理論としてはありうるが、実践としては通説ではない。低価主義は論理的な弱さをもつが、保守主義をとりでとして会計実践の場では強固な地盤をきづいているものである。すなわち、低価主義は、資産評価の基準として、原価主義とともに、一般に認められた会計処理の原則である。したがって企業は原価主義か低価主義かのどちらかを選択し、そのえらんだ方法を一貫して継続的に適用することが必要である。このような理解が誤りでなければ、低価主義はなんら継続性の原則と矛盾するものではない。

四 「正当な理由」について

会計処理の原則や手続 および報告形式は、みだりに変更することは許されないが、正当な理由ある場合にはその変更が認められる。しからば「正当な理由」による変更とは何であろうか。企業会計原則や注解はこれについてはなんらふれていない。修正案の解説のなかにも「正当な理由とはいかなる理由を

7) 黒沢 清稿「企業会計原則と棚卸資産評価 および繰延資産について」企業会計 14巻 11号。

8) 阪本安一稿「情報会計と継続性原則の重要性」税経セミナー15巻 2号。

9) 田島四郎稿「会計理論における継続性の諸問題」企業会計14巻 8号。

さすのか、必ずしも明瞭でなく、おそらく十人十色の答えがでるかもしれない¹⁰⁾とか、あるいは「結局、第三者を納得させるに足る程度の合理的な理由とか、やむを得ざる理由という程度の、かなり幅の広い弾力的な解釈をせざるを得ないのではないかと思う」¹¹⁾等の表現が見られる。あるいはまた、「正当な理由による変更とは、おおまかにいって、そこにし意的な意図がはたらいでないという点が重要なポイントであり、変更の必要性が外的条件の変化に基づいている場合であるともいえる」¹²⁾という説明などがある。

抽象的にこれを論ずれば、継続性原則は真実性の原則を支える重要な役割をはたしているものであるから、会計処理方法を変更することが、企業の諸条件の変化によりよく適合し、利害関係者の関心に対する会計報告の有用性をたかめ、もって真実性の原則によりよく合致すると認められる場合には、その変更は正当な理由による変更であるとして容認されるということができよう。具体的にはつぎのような例があげられるであろう。

(I) 企業の経営環境、実体等に変化があった場合

1. 事業の種類、業態、規模等における変更
2. 経営組織の変更——個人企業から会社組織へ、または会社の合併等
3. 近代的生産設備への改新——これにともなって、減価償却法を従前の定額法から定率法へと変更するとか、あるいは従来の商的工業会計から正規の原価計算制度へ変更する場合等もありえよう。
4. 製品、商品等の種類の変更あるいは生産方式、販売方式等の変更——たとえば、販売部門の一部にスーパーマーケット方式を採用したことによりこの部門の棚卸資産評価にだけは売価還元法を採用するとか、あるいは月賦販売方式の拡大により、この部門の収益認識基準を従前の割賦基準から販売基準へ変更するとき場合もありえよう。

10) 番場嘉一郎稿「継続性の原則の修正」税経セミナー15巻3号。

11) 日下部与市教授発言「座談会“企業会計原則の修正方向”」企業会計21巻10号 99ページ。

12) 浅地芳年著「新財務諸表規則逐条詳解」。

（Ⅱ）経済事情の著しい変動による変更——たとえば、急激なインフレーションによる物価の急騰の場合に、正しい期間損益計算を行ない資本維持の会計を行なう意図をもって、固定資産の再評価を行なったり、あるいは棚卸資産評価について従来の先入先出法を変更して後入先出法を採用するとき事例。

（Ⅲ）商法その他事業関係法規の改正等によりその改正に合わせるための変更。

なお、つぎのような場合には、理論的には事実の変動であって継続性の原則の変更ではないと解されるであろう¹³⁾。

1. 設備の陳腐化による耐用年数の短縮，減価償却率の増加
2. 操業度の変動による修繕率，減価償却率等の変更
3. 信用状態の変化による貸倒引当金の設定率の変更
4. その他の事実の変化による会計処理の変動

継続性を変更した場合の措置については、修正案注解の注3では、「いったん採用した会計処理の原則又は手続について重要な変更が行なわれた場合には、変更が行なわれた旨及びその変更が財務諸表に与えている影響額を当該財務諸表に注記しなければならない」と指示している。この指示は現行財務諸表規則第五条の第二項に定めるものと趣旨を同じくするものようであるが、ただ規則第五条の第二項では変更の理由をも注記することとしているが、この変更の理由を明らかにすることは、し意的な変更による利益操作の排除を高める見地からしても必要なことであると考えられる。また、当該変更が財務諸表に与えている影響とは、当該会計処理について前事業年度と同一の基準を適用した場合において計上されるべき当期純利益又は当期末処分利益金その他の重要な項目の金額に、当該変更が差異を与える結果となったことをいうものである。したがって影響の内容の注記は、影響を受けた重要な項目及びその差異の金額を明らかにするものとする。ただし、その金額を正確に算定することが困難な場合には、適当な方法による概算額を記載することができる。（財務諸表規則取

13) 黒木正憲著「演習財務諸表」。

扱要領第三）。

五 第二項削除の経緯

修正案で第二項を削除した経緯については、番場教授の解説が端的にこのかんの事情を明らかにしている。すなわち、「正当な理由とはいかなる理由を指すのか、必ずしも明瞭でない。いかなる理由が正当な理由に該当しまたは該当しないかについて人々の意見をたたけば、十人十色の答えがでるような状態である。そのようなデリケートな判断がからむ継続性の原則の適用に関して、商法上正当とされたり、されなかったりし、適法か違法かの問題が取り上げられることは適当とは考えられない。会計専門家によって企業が継続性の原則に反すると判断される経理をしたとしても、直ちにこれを違法なりとすることには疑問がある。

Aの方法もBの方法もいずれも適法とされている会計処理方法である場合に、企業がA法からB法にのりかえたとしても、商法上、これを不当な変更とし、これに罰則を適用するようなことはできないではないか。万人が万人、明確に不当な変更なりとするケースもあろうが、そうは割り切れないケースがしばしば生ずるとすると、商法決算に継続性の原則の適用があり、違法に問われることがあるとすることは適当とは考えられない。

会計処理方法に変更が加えられた場合に、一々、適法か違法かを誰が判断するのか。適正、不適正の判断なら、会計専門家、公認会計士がやって然るべきだが、適法か違法かの判断なら裁判所がこれに当るほかなかろう。ところで現実の問題として会計処理方法の変更はケースとして少なくないから、裁判所に十分な処理能力があるとはいえないであろう。また会計処理方法の変更について裁判所が裁いて違法に問うというケースが頻発すれば、実業界に大混乱が生ずるのではないか。適法の会計処理方法を明らかに不法な会計処理方法に変更したという場合は別として、一般的には商法として継続性それ自体を問題にしないでおくに如くはない。ただ注記のみを要求するに止めることが賢明である。そんな考え方が商法専門家、法律関係者の間には濃厚なのであった。そこで

「一般原則」の文言から「正当な理由によって……」という第二項の文言を削除し、かつ注解注3で変更に関する注記を義務づける旨を明らかにして、継続性の原則の表現を商法専門家、法律関係者の考え方に合致させることとした。つまり、商法上も継続性の原則は尊重されるのであるが、会計処理の方法の変更が正当な理由によるものか否かを問うことはしないことにしたのである」と¹⁴⁾。

六 修正案への批判

継続性の原則に関する修正案が、前にのべた商法側の考え方を斟酌して、これとの調整を図るための処置であったにしても、この修正案は、はたして妥当なものであろうか。

私見によれば、継続性の原則は企業会計の相対的真実性を確保するためにまもらなければならない不可欠の原則である。すなわち、近代企業会計が継続企業を前提とした期間損益計算を主たる目的とするものであり、事実と慣習と判断の所産であるという特性からみて、さらには損益法の計算論理を貫くかぎり、継続性の原則はどうしてもまもらなければならないものと考えられる。なるほど商法は強行法規であるから、会計処理については当然その適法性が問われなければならないが、同時にその妥当性を無視することはできないはずである。継続性の原則を否定する考え方が、はたして一般に認められた公正妥当な会計処理の原則だといえるかどうか疑問である。一般に認められている会計処理法のなかにおける変更はなんら問われるべきことではないというような考え方で、どうして会計の相対的真実性が保証されるのであろうか。このような考え方で、期間比較性の機能が失われることはもちろん、何よりもし意的な利益操作の弊害をつのらせる余地を与えるだけであると考えられる。

番場教授でさえ、会計専門家としての個人的意見として、「継続性の原則の適用にからんで、罰則の適用とか、決算の無効とかいう問題が生ずるという法律関係のことをはなれて論ずるならば、継続性の原則の存在はなんら問題とさ

14) 番場嘉一郎稿「前掲論文」会計97巻2号。

れるべき事からではありえない。いなむしろ継続性の原則はなくてはならない存在なのである。商法としても企業がみだりに継続性の原則に反する経理をやるとすれば、いかに注記義務を履行しているにしても、会計処理の変更自体を不問に付しておくことはできなくなるのではないかとわれわれ会計専門家は感じさえするのである」¹⁵⁾とのべている。

継続性原則を要求するとすれば、罰則の問題とか、無効決算の問題とかの法律関係がからむというけれども、がんらい、企業がいつたん選択した会計処理の原則や手続は、さきにのべた「正当な理由」とみられる特別な条件が生じないかぎり、むやみと変更される性格のものではない。なぜならば、一般に認められた二つ以上の会計処理法のなかから企業がえらんだ方法は、その企業の条件にもっとも適応する唯一のそして最高の会計処理法なのであろうから、その後特別な条件の変動が生じないかぎり、みだりにこれを変更するときことはとうてい承認しがたいものであるからである。会計の相対的真実性は一つの期間だけでは保証されないもので、同一会計処理法の長期継続適用によってはじめて可能となるものなのである。

このような会計理論の立場からすれば、修正案は、「正当な理由による変更……」の文言を削除するかわりに、むしろ積極的に何が「正当な理由」であるかを明確にすることこそ、その本来の機能をはたすことになるのではないかと考えるのである。

「企業会計原則は、商法のよって立つ根本理念と矛盾するものであってはならないとともに、すべてを法的規制にかかわらしめる必要はない。企業会計原則は、会計処理の原則および手続の変更にかんする「妥当性」の基準を示せば充分である。したがって、一般原則の五の文言を修正して、商法のなかに入りこもうとする方針、したがって、商法的な意味での「適法性」の基準として機能しようとする方針は、原理的に適当とはいいがたいであろう。むしろ、企業会計原則は、どのような会計処理の変更が「正当な理由」によるものであり、

15) 番場嘉一郎稿「前掲論文」会計97巻2号。

また、どのような変更が「正当な理由」によらないものであるか、あるいは、会計処理が変更された場合における注記のあり方などを、個々のこととりあげ、かつ、きめ細かく述べる必要があったはずである」¹⁶⁾という江村教授の見解に賛成するものである。

16) 江村 稔稿「前掲論文」商事法務研究501号。