

継続性の原則の本質に関する一考察

百合野 正 博

- I. 企業会計原則上と監査報告準則上の継続性の原則についての2重規定
- II. 継続性の原則をめぐる企業会計原則と商法の対立
- III. わが国の会計慣行と継続性の原則
- IV. 継続性の原則の本質
 - (1) 継続性の原則と財務諸表の比較可能性
 - (2) 継続性の原則と経営者の利益操作の排除可能性

I. 企業会計原則上と監査報告準則上の 継続性の原則についての2重規定

周知のように、わが国の監査基準は、その報告基準の二において、「財務諸表に対する意見の表明は、財務諸表が企業の財政状態及び経営成績を適正に表示しているかどうかについてなされなければならない」と規定して、いわゆる「適正表示の監査」を行うことを要求している。

そして、財務諸表が企業の財政状態および経営成績を適正に表示しているかどうかを記載するための具体的な内容として、監査報告準則の三の(1)において、次の事項を列挙している。

- 「1 会社が採用する会計処理の原則及び手続が、『企業会計原則』に準拠しているかどうか。
- 2 会社が前年度と同一の会計処理の原則及び手続を適用しているかどうか。

3 財務諸表の表示方法が、一般に公正妥当と認められる財務諸表の表示方法に関する基準又は法令に準拠しているかどうか。」

さらに、これらの、(1)企業会計原則への準拠性、(2)その継続性の遵守性、および(3)表示の妥当性、の三つの記載に関して重要な除外事項がある場合には、「当該除外事項を明示し、かつ、それが財務諸表に与えている影響を記載しなければならない」と監査報告準則は規定しているのである。

ところが、一方、わが国の企業会計原則は、その一般原則の五において、「企業会計は、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない」という継続性の原則の規定を設けているから、先述したように、監査報告準則において、まず企業会計原則への準拠性を問題にしたうえでさらにその継続性の遵守性を問題にするということは、監査報告準則がその点に関して重複した規定を設けているのではないだろうかという疑問を生じさせることとなる。

たとえば、江村稔教授は、「継続性の原則が(企業)会計原則のなかにふくまれており、かつ、解釈上、この原則が、きわめて重要な原則であるとされているならば、(企業)会計原則の準拠を検討の第一のポイントとし、あわせて、継続性の原則の遵守を第二のポイントとしてあげることが、無用のくりかえしにすぎないのではないかという疑問は、当然に生じてくるであろう¹」(カッコ内引用者)と述べられ、山榊忠恕教授は、「継続性の原則はもともと企業会計原則それ自体の内容の一部を占めるものである。したがって継続性の吟味もまた、合原則性の検討のなかに当然に含まれてしまう関連にあり、理屈の上では重ねてこれを掲げなくてもよいはずである²」との疑問を呈しておられる。さらに、高田正淳教授は、「『企業会計原則』の一般原則には、この継続性原則が掲げられており、第1の個

1 江村稔『財務諸表監査—理論と構造—』国元書房、1963年、289ページ。

2 山榊忠恕『近代監査論』千倉書房、1971年、220ページ。

別意見においても当然この点にふれることになるから継続性原則に関しては重複がみられる。これをつきつめていけば、意見表明方式の全体に対する疑問もでてくる³』とまでいきっておられるのである。

このような疑問に対して、企業会計制度対策調査会、企業会計基準審議会および会計監査基準懇談会の構成員であり、企業会計原則と監査基準を直接作成する立場におられた黒澤清教授と岩田巖教授の考え方を参照してみることにする。

まず黒澤教授は、「(会計原則の遵守の)要件をよく吟味してみると、当該監査年度における監査対象たる財務諸表の作成にあたって企業が採用した会計処理の原則が、『企業会計原則』に準拠したかどうかを問題にしているのである。なるほど継続性の原則は、企業会計原則のひとつであるが、それは内容的な原則すなわち会計処理の原則そのものではなくて、会計処理の原則に関する原則すなわち会計処理の原則の適用における継続性の原則である。したがって第一の要件がみたされた場合でも継続性の原則に準拠しているかどうかは、かならずしも明白になっているとはいえない。そこで当年度に採用した会計処理の原則と前年度以前に採用して来た会計処理の原則とを比較して、継続性が守られているかどうかを(吟)味しなければならないのである⁴」(カッコ内引用者)と述べて、継続性の原則が会計処理の原則そのものではないから、会計処理の原則および手続の企業会計原則への準拠性を内容としている第一番目の規定からは外れることとなり、第二番目の継続性の遵守性の規定が必要とされるとの立場に立っておられる。

また、岩田教授は、企業会計原則の一般原則を解説しておられる中で、「第五原則にはまず『企業会計は、その処理の原則及び手続を每期継続し

3 高田正淳『最新監査論』中央経済社、1979年、263ページ。

4 黒澤清『監査基準解説』森山書店、1957年、60ページ。

て適用し、みだりにこれを変更してはならない。』とある。これはいわゆる継続性の原則 (principle of consistency) である。ここで処理の原則とは貸借対照表原則、損益計算書原則を指すものであろう⁵と述べておられるところから、企業が採用する会計処理の原則及び手続が企業会計原則に準拠しているかどうかを吟味することは、いいかえるならば、企業会計原則のうちの貸借対照表原則と損益計算書原則に準拠しているかどうかを吟味することを要求していると考えることができ、したがって、どうしても第二の継続性の原則の遵守性の規定が必要であると考えられるわけである。

このように、黒澤・岩田両教授によれば、監査報告準則の規定はなんら重複したものと考えられず、そのために、昭和25年7月に設定された最初の監査基準において、監査実施基準の六に、「監査人は、企業が採用する会計処理の原則及び手続を検閲して、これが『企業会計原則』に準拠しているか否か及び当年度も継続して適用されているか否かを確かめなければならない」という規定が重複した内容をもつものであるとは考えられずに設けられることとなったのであろう。

しかしながら、わが国のように成文化された「企業会計原則」ではなくて「一般に認められた会計原則」という概念の会計原則があって、しかも継続性の原則はその中に含まれずにもっと基本的な要請であると考えられている米国の場合においては、脇田良一教授も指摘しておられるように、「会計処理の原則および手続が（一般に認められた）会計原則に準拠して選択されたものかどうか、それが継続して適用されているかどうかを監査人のチェックポイントであり、財務諸表の適正性の構成要件をなすという意味において並記されているのであって、決して重複記載されるものでない」⁶（カッコ内引用者）と考えることができるであろうが、しかし、わが

5 岩田巖『会計原則と監査基準』中央経済社、1955年、257ページ。

6 脇田良一『財務諸表監査論』中央経済社、1977年、300ページ。

国の場合には成文化された「企業会計原則」が存在しており、その一般原則が全体を制約するものである以上、一般原則の五において継続性の原則が規定されているにもかかわらず、監査報告準則において企業会計原則への準拠性の吟味に加えて継続性の遵守性の吟味を併記することは、やはり「無用の繰り返しといわねばならない⁷」と考える。

この点に関して、久保田音二郎教授は、「たしかに、継続的に経営している会社が、その会計処理の原則および会計手続・会計方法を前年度と継続的に適用している場合には、重複している⁸」と述べて、一応は重複する場合もあるという事実を認めながらも、まず、財務諸表監査の生成期である1930年代の初め頃の米国においては、経理操作をするために継続性の原則を遵守しない会社が多く、そのために「重複を承知の上で政策的に必要な指示であった⁹」という歴史的な説明をされたうえで、さらに、しかしながら今日のわが国においては、企業会計原則にいう継続性の原則は「会社がゴーイングコンサーンであり、そのもとで会計処理と会計手続を継続的に適用すべきであるというズレンとしてこれを指示しているのである¹⁰」から、継続企業の監査の場合には問題はないとしても、新設会社の初年度の監査の場合には「監査人が企業会計原則にいう継続性の原則を借用しようと思っても、借用のすべがない¹¹」こと、および、企業会計原則にいう継続性の原則が変更を認めているのは正当な理由のある場合に限られているから、正当な理由がない場合にもやはり「その借用のすべがない¹²」こと、これら二つの理由によって、監査報告準則における会計処理の原則および手続の「継続的適用の問題は、企業会計原則における継続性の原則とは必ずし

7 同書、300ページ。

8 久保田音二郎『適正表示の監査』中央経済社、1972年、11ページ。

9 同書、180ページ。

10 同書、180ページ。

11 同書、181ページ。

12 同書、181ページ。

も重複した記載事項とはいえない¹³と主張される。しかしながら、1930年代初頭の米国においては重複が承知の上の事柄であったとされる点については、上述したように、米国の「一般に認められた会計原則」はわが国の「企業会計原則」とは異なってその中に継続性の原則が明文規定されているのではないからにも重複を承知する必要はなかったのであり、また、初年度の監査の場合には借用のすべがないのではなくて継続性を問題にする必要がないのであり、さらに、企業会計原則のみならず監査報告準則が変更を認めているのもまた正当な理由のある場合に限定されているのであるから、このような理由づけによっては、重複していないと納得することはできず、どうしても、重複していると考えざるをえないのである。

それでは、企業会計原則への準拠性の吟味とその継続性の遵守性の吟味とを、あえて重複させてまでも併記させることとなっている理由をどのように考えればよいのであろうか。先に引用した、重複するのではないかとの疑問を示しておられる3教授は、この点についてそれぞれ次のように述べておられる。まず、江村教授は、「この（無用の繰り返しにすぎないのではないかという）疑問は、同じ考え方によって、反論される性格のものであるといえる。すなわち、継続性の原則が会計原則のなかでも、とくに重要な原則であるとされる以上、むしろ、これを強調して、会計処理の当否の判定の基準とすることこそ、妥当であるとも考えうるからである」¹⁴

（カッコ内引用者）と述べられ、山梶教授は、「あえて並列させる挙に出ているものは、この継続性をとりわけ重視し、その吟味の必要を特に強調しようとしてのことにほかならない」¹⁵と述べられ、そして高田教授は、「継続性原則に関して一つの個別意見があげられているのは、その原則が

13 同書, 181ページ。

14 江村, 前掲書, 289ページ。

15 山梶, 前掲書, 220ページ。

とくに重要であることによると考えることができる¹⁶」と述べられ、いずれも、継続性の原則のもつ重要性こそが、あえて重複してまでもこれを併記することとなっている理由であるとの考え方を示しておられる。

わたくしは、継続性の原則がどのような理由で重要であると考えられるかについての検討は後の章に譲るとして、ここでは、監査報告準則において企業会計原則への準拠性の吟味とその企業会計原則にすでに規定されている継続性の遵守性の吟味とをあえて理論的整合性を犠牲にしてまでも併記させる結果となっているのは、継続性の原則がそれほどまでに重要であるためであるという、この考え方を支持しておきたい。

II. 継続性の原則をめぐる企業会計原則と商法の対立

このように、会計学者の間においては、継続性の原則の重要性は自明の理と考えられており、昭和24年7月に設定された最初の企業会計原則の一般原則の五において、

「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、濫りにこれを変更してはならない。

正当な理由により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」

という規定が設けられて以来、「継続性の原則は、財務諸表が簿記の記録のみならず、個人的判断と会計的慣行に依存するという事実から当然要求される原則である¹⁷」（傍点引用者）として、今日でも一般原則の中で重要な地位を占めているのである。

ところが、このように、継続性の原則が企業会計原則において重要な地位を占め、しかも企業会計原則が最初に設定されたさいの前文に、

16 高田，前掲書，263ページ。

17 岩田，前掲書，264ページ。

- 「1. 企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当って従わなければならない基準である。
2. 企業会計原則は、公認会計士が、公認会計士法及び証券取引法に基き財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準となる。
3. 企業会計原則は、将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関連ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである」

と述べて、それがもっている指導原理としての性格をはっきりさせたうえで、企業会計に関係のある諸法令が制定改廃される場合にはこれを尊重しなければならない旨の提言を行っていたにもかかわらず、とくに商法からはこの前文に関して好意的な理解が示されてきたとはいえない状況なのである。

とくに、昭和49年の商法改正以前においては、現実問題として、商法が継続性の原則を認めていたと積極的に肯定することはできないであろう。その証拠に、昭和44年12月に公表されたいわゆる「企業会計原則修正案」は、「企業会計原則は、本来、関係法令の将来の改廃に際して提言するための根拠となるべきものであるが、今回の調整に当たっては、商法が強行法規たることにかんがみ、企業会計原則の指導原理としての性格を維持しながら、注解等において商法に歩みよることとした¹⁸」として、継続性の原則の第2項である、「正当な理由によって、会計処理の原則また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」

18 大蔵省企業会計審議会「商法と企業会計原則との調整について」（昭和44年12月16日）

という規定を削除したが、その理由は、「商法専門家側から、商法の計算規程には、継続性の原則はふくまれていない、商法との調整をはかるのが目的であるならば、『企業会計原則』から『継続性の原則』を削除すべきであるという要求があり、それに対する妥協をはかることにあった」から、「第2項を削除しても、第1項が残るので継続性の原則は否定されたことにならないが、第2項の削除によって継続性の原則は緩和されることになる」という、「はなはだ非論理的」な解釈をとった、と黒澤教授によって酷評される結果となったのである。

そして、そのさい新たに設けられた注解3は、

「企業会計上継続性が問題とされるのは、一つの会計事実について正当と認められる二つ以上の会計処理の原則又は手続が存する場合である。

このような場合に、企業が選択した会計処理の原則及び手続を每期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、この結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らしめることになる。

したがって、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」

と述べて、まさしく、内川菊義教授が指摘しておられるように、「変更が行われた場合には、その変更の行われた旨およびその財務諸表に対する影響額のみ注記して、その変更の理由については、これを注記する必要がないこととなっているために、企業は、その欲するときに自由に変更を行

19 黒澤清（編著）『新企業会計原則解説』税務経理協会、1975年、8ページ。
大蔵省証券局企業財務第2課々長補佐の奥村氏は、はっきりと、「……修正案では、本文では従来の考え方をさらに強いかたちで残した結果となったが、実質的には注解において商法に歩みより、注記すれば変更理由の当否は問わないことになったわけである」と述べておられる。（奥村光夫「企業会計原則修正案について」『商事法務研究』第511号、1970年、5ページ。）

うことが可能となって、継続性の原則は、実質的には守られない結果となっている²⁰」わけであり、いかに商法への妥協の産物とはいえ、この「企業会計原則修正案」は非常に大きな問題をはらんでいたのである。

ところが、昭和49年の商法改正にさいして、その第32条第2項において、「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」という、いわゆる包括規定が新設されたこととともない、上記の企業会計原則修正案の文言は再び修正されることとなる。それは、商法改正法案が国会を通過するさいに付された付帯決議の一つとして、企業会計原則修正案が「企業の真実な会計に関する報告の作成の根拠となり、かつ、商法第32条第2項に規定する『公正な会計慣行』を意味するに値するものとなるよう十分な見直しを加えなければならないという勧告をうけた²¹」ことによるものであり、したがって、先の企業会計原則修正案が継続性の原則の第2項を削除した理由が「継続性の原則を否定する法解釈論への妥協²²」にすぎなかった以上は、「『公正なる会計慣行』の解釈に基づいて、商法もまた継続性の原則を尊重するという立場を貫くことになった²³」からには、当然、その見直しが必要となるからである。その結果、上記の企業会計原則修正案の注解3の第3項は、新企業会計原則においては、

「従って、いったん採用した会計処理の原則又は手続は、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適用しなければならない。

なお、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、これを当該財務諸表に注記しなければならない」と修正されることとなった。

20 内川菊義「継続性の原則と商法計算規定(1)」『同志社商学』第35巻第4号、1983年、7-8ページ。

21 黒澤『新企業会計原則解説』13ページ。

22 同書、8ページ。

23 同書、14ページ。

そして、昭和49年の商法改正にさいしての参議院での審議において、財務省の川島民事局長が、「……しかし、その内容がやはり『公正なる会計慣行』というものを反映しているというふうにいたしますと、その企業会計原則で継続性の原則を守らなければならないということがはっきりしております以上、商法の解釈といたしましても、この32条のしんしゃく規定を通じまして、継続性の原則を守らなければならないと、こういうことが出てまいると思います²⁴」とはっきり答弁されている以上は、会計学者の立場としては、「(商法に関しても)継続性の原則の肯定説をとるのが妥当と考²⁵える」(カッコ内引用者)のが当然であろう。

また、会計学者ばかりでなく商法学者の中にも、この点について肯定的な考え方を示される論者も多く、たとえば、田中誠二教授は、一般に認められた会計の慣行または原則を適用すべきことが昭和49年の改正商法の第32条第2項において明定されたことをはっきりさせた後、「私は、従来の商法の下でも、……継続性の原則を認めるべきものと解釈していた(が)……、このことは49年改正法により明白となった²⁶」(カッコ内引用者)と述べておられるし、大隅健一郎、今井宏両教授も、「……いわゆる継続性の原則が商法上の原則として認められるかどうかについては従来から議論がある。……これを否定する見解も少なくなかったが、しかし貸借対照表および損益計算書の作成を要求する法の趣旨(財産状態および損益の状況の真実・公正な表示)および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すべきこと(商32Ⅱ)からみると、これを肯定すべきものと考²⁷える」とはっきり述べておられるのである。

しかしながら、他方、この継続性の原則を商法上認めることができない

24 同書、13ページ。

25 嵐村剛雄『会計原則逐条詳解』税務経理協会、1982年、49ページ。

26 田中誠二『再全訂 会社法詳論(下巻)』勁草書房、1982年、715ページ。

27 大隅健一郎、今井宏『新版 会社法論 中巻Ⅱ』有斐閣、1983年、335ページ。

という立場に立っておられる論者も依然として存在する。

すなわち、昭和49年の改正商法により、「新企業会計原則は、商法第32条第1項の企業会計の目的に関する規定および同条第2項の公正なる会計慣行のしんしゃく規定を媒介として、商法の会計に関する諸規定の解釈指針として確定された²⁸」とされる黒澤教授の解釈とは裏腹に、当時の法務省民事局参事官の味村治氏は、「公正な会計慣行とは、会計上ならわしとして行なわれているものであって、商業帳簿作成の目的に照らして公正なものを用いる」とされ、それが「……公正な会計慣行を重視するが、新しい合理的な会計処理を妨げないように配慮されたものである。もちろん、そのような新しい会計処理の方法は商法の解釈上許容される範囲内であることを要し、そのためには公正な会計慣行と同様に合理的であって商法上許容される範囲内にあるということが客観的に首肯できるものであることが必要である²⁹」(傍点引用者)と述べ、また、同じく田辺明参事官も、「公正な会計慣行とは、会計の実務において行なわれている公正なならわし、しきたりである」とされるものの、それは「企業会計原則そのものではないが、これを含むものと考えられ」、「会計慣行の公正性は、商法の目的理念によって判断される³⁰」(傍点引用者)と述べておられ、いずれも、企業会計原則をそのまま公正な会計慣行と見なすのではなく、あくまでも商法の目的理念に照らして判断しなければならないと主張されているのである。³¹

したがって、この主張によれば、商法第32条第2項の規定が存在してい

28 黒澤 『新企業会計原則解説』20ページ。

29 味村治 『『商法改正案要綱』について』『企業会計』第22巻 第4号、1970年、87-88ページ。

30 田辺明 「商法の一部を改正する法律案要綱案について」『商事法務研究』第517号、1970年、3ページ。

31 「企業会計原則は、その前文において、(指導原理性をうたっているが) …、実は少数の審議会の委員の考えを調整してできた作文に過ぎないのがその実体であると思う」(カッコ内引用者)という極論も存在する(『商事法務研究』第522号、1970年、62ページ)。

ても、企業会計原則がそのまま公正な会計慣行と見なされるわけではないから、企業会計原則上の規定であっても商法上認めることのできないものが存在することとなり、先の味村氏が別稿において、「……企業会計原則の記述する継続性の原則が会計慣行というに足りるほど成熟しているということはできない」から「継続性の原則は、商法の計算規定の解釈にあたって斟酌すべきものでもなく、」³²「商法第32条第2項が新設されたことによって、継続性の原則が商法の要請するところになったとは到底理解しがたいのである」と述べて、継続性の原則が商法上認められるものではないという見解を示されるところとなるのである。

Ⅲ. わが国の会計慣行と継続性の原則

それでは、継続性の原則は、味村氏が主張されるように、わが国においては会計慣行と呼べるほどには成熟していないものなのであろうか。

味村氏は、前掲論文において、「企業会計原則が昭和24年に発表されて以来、継続性の原則は企業会計原則において重要な地位を占めてきたのであるから、慣行となっていると考えるのが自然であるかもしれない」が、「しかし、企業会計原則が継続性の原則を定めていることと、継続性の原則が慣行化されていることとは別の事柄である」³³と述べ、企業会計原則が標榜している、それが一般に公正妥当と認められた慣習を要約したものであるという点について疑問を呈示しておられる。すなわち、岩田教授が、企業会計原則を設定するにあたっては、「……従来、わが国の会計実務の間に慣習として発達してきたものなかから一般の人がこれは公正にして妥当だと認めたものはこれを大いに尊重して取り上げた」だけでなく、「また、欧米諸国の会計実務における正当な慣行もなるべくこれを取り入

32 味村治「継続性の原則の現実」『現代商法学の課題（中）』有斐閣、1975年、1015-1016ページ。

33 同論文、997ページ。

れることにした³⁴」と述べておられることや、黒澤教授が同様の主旨のことを述べておられる点をとらえて、「企業会計原則に定めていることがすべてわが国において慣習として行われてきたものであるとは限らない³⁵」と述べて、継続性の原則がわが国の慣習ではなかったと主張されるのである。

この点については、岩田教授が、シャープ勧告によってわが国の税法が継続性の原則をとり入れたことに関連して、「この継続性の原則は、アメリカの会計学がいだしたものである³⁶」と述べられ、また、「今日わが国の会計学において、継続性と呼ばれているのは、アメリカ会計学でいわゆる consistency という言葉を翻訳したものである³⁷」と述べておられるところから、あたかもそれ以前のわが国には全く存在しなかった考え方を、新しく企業会計原則を設定するさいに織り込んだものであるかのように理解されてしまったのであろうと想像できる。

しかしながら、この継続性の原則は、なにも、企業会計原則が設定されたことにより初めてわが国で知られるところとなった考え方ではないのである。

まず、昭和11年2月に臨時産業合理局が公表した「財産評価準則」は、その前文において、「固より之を法規に依りて強制すべき性質のものには非ざるも、苟も財務の公正、事業の堅実を企図する者は宜しく本準則に準拠して評価を為すべきことを希望して已まず」と述べているように、証券取引法の規制をうける会社が企業会計原則に準拠した会計処理を行わなければならないとは異なって、あくまでも任意規定ではあったけれども、しかし、減価償却に関して、次のような規定を設けていた。

「五 本準則に於ける減価償却とは、固定資産に付其の耐用命数と残存価

34 岩田、前掲書、268ページ。

35 味村、「継続性の原則の現実」997ページ。

36 岩田、前掲書、392ページ。

37 同書、389ページ。

額とを測定し、予め定むる方式に依り計算せる減価額を営業成績の如何に拘らず每期継続的に当該資産の原価より減額し、之を損費に計上することを謂ふ。

⋮

八 償却額は事業の性質及物件の種類を考慮して、原価より残存価額を控除せる金額を耐用命数に均分し每期一定額を償却する定額法、耐用命数内に所定額を償却し得るやう定めたる逓減法又は産高若くは利用高に応じて償却する比例法等に依りて之を計算するものとす。財産目録には償却額計算法を附記するを可とす。(傍点引用者)

すなわち、定額法・逓減法・比例法の中からあらかじめ選択した特定の方法によって、每期継続的に減価償却を行うことを求めているわけであり、まさしく、減価償却費の計算に継続性の原則を適用することを要求しているものに他ならない。しかも、「営業成績の如何に拘らず」と明記していることは、後に詳論するように利益操作性を排除するという継続性の原則の本質を鋭くついているものとして特筆に値するであろう。

また、昭和14年に陸軍省令として制定された「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」は「軍需品工場事業場検査令施行規則第一条ニ依り軍需品工場事業場検査令第三条ニ定ムル工場事業場其ノ他ノ場所ニ於テ施行スベキ軍需品ニ関スル原価計算ニ付定」めたものであり、その第16条において減価償却に関して、次の規定を設けていた。

「一、減価償却トハ經常ノ減価償却ヲ意味シ固定資産ノ原価、耐用命数及残存価格ヲ測定シ当該固定資産ノ原価ヲ每期継続的に減額シ以テ投下資本ノ回収ヲ為スコトヲ謂フ
減価償却ハ営業成績ノ如何ニ拘ラズ予メ定ムル所ノ計算方式ニ依リテ行フベキモノトス

六. 減価償却費ノ計算ハ原則トシテ定額法ニ依ル

鉦山ノ如ク量的減価ヲ生ズル資産及其ノ付屬設備ニ付テハ生産高比例法ニ依リ採掘又ハ採取数量ニ比例シテ償却スルモノトス」

この場合には、上記の「財産評価準則」が減価償却の方法として定額法・通減法および比例法の三法をあげていたのとは異なり、方法としては、原則としての定額法と鉦山業における生産高比例法しかあげていないから、その「每期継続的ニ減額シテ」の意味するところは、定額法もしくは生産高比例法をあらかじめ定めて、それに従って営業成績に左右されないように正しく減価償却を行うことを要求しているものであり、選択の幅はせまく、かつその選択の基準が業種によることを明示されてはいるけれども、しかし、恣意的な利益操作を排除するところに継続性の原則の精神がうたわれていると考えることはできるであろう。

ところが、これらの、継続性の原則が文言にはっきりと現われている規定とは対照的に、その点が曖昧な規定も確かに存在していた。

たとえば、昭和17年の閣令・陸軍省令・海軍省令第一号の「原価計算規則」は、減価償却に関して、まず、製造工業については、

「一. 減価償却トハ經常ノ減価償却ヲ意味シ固定資産ノ原価、耐用年数及残存価額ヲ測定シ当該固定資産ノ原価ヲ每期継続的ニ減シ以テ投下資本ノ回収ヲ為スコトヲ謂フ

八. 減価償却ハ定額法ニ依ル但シ業種ニ依リ必要アルトキ又ハ固定資産ノ性質上之ニ依リ難キトキハ定率法ニ依ルコトヲ得」

として、定額法か定率法によって減価償却を行うことは述べていても、あ

らかじめそれらのうちのどちらかを選んでそれを継続的に用いることまでは要求していないし、また、鉱業の場合にも製造工業の場合と同様の減価償却に関する定義を行つたうえで、その方法について次のように述べている。

「七. 固定資産ノ減価償却ハ生産高比例法、定率法又ハ定額法ニ依リ計算スルコトヲ原則トス

減価償却ノ方法ハ同一業種ニ属スル事業場ニシテ経営規模ノ同一ナルモノニ在リテハ已ムヲ得ザル場合ヲ除クノ他之ヲ統一スルモノトス」

すなわち、この場合には、減価償却の方法として三つの方法をあげているながら、そして、同一業種で同一規模の事業場においては同一の方法を選択する、つまり、いわば横の関係における一貫性は要求しているものの、「予め定むる方式に依り計算せる減価額を営業成績の如何に拘らず継続的に当該資産の原価より減額し、之を損費に計上すること」を要求していた「財産評価準則」の精神は全くここではどうかえす、縦の関係における継続性の原則は要求されていると考えることはできないのである。

そして、このような内容が、昭和23年3月の総理府令第14号「原価計算規則」に引きつがれていて、そこには、「財産評価準則」が求めていたような継続性の原則を重視する規定の存在しないことを知るとき、わたくしがこの節において論じようとしたこと、すなわち、味村氏が「企業会計原則に定めていることがわが国において慣行となっていることは、証明を要する事柄である」と批判されていることに対して、企業会計原則が設定される以前においてすでにわが国にも継続性の原則という考え方が存在したのであるということは、実際には、その考え方が存在したにもかかわらず、その規定は時を経るにしたがって、当初の厳密さを欠いた曖昧なもの

へと後退した内容のものとなっているのである。とすれば、わたくしの意図に反して、味村氏が「企業会計原則が継続性の原則を定めていることと、継続性の原則が慣行化されていることとは別の事柄である」と述べておられるその表現をそのまま借りて、「財産評価準則が継続性の原則を定めていることと、継続性の原則が慣行化されていることとは別の事柄である」、つまり、たしかに、企業会計原則が設定される以前からわが国にも継続性の原則という考え方は存在していたのであるが、しかし、それがその当時のわが国に根づいていたということはできないのであって、けっきょく、味村氏が断定しておられるとおり、「継続性の原則が会計慣行というに足りるほど成熟しているということとはできない」という具合に、会計慣行とはなっていないという理由によって、継続性の原則の存在を否定せざるをえないことになってしまうのであろうか。

もちろん、今日でも現実の問題としては、継続性の原則が遵守されない場合も少なからず存在しており、公認会計士によって付される限定意見もその多くが継続性の原則に関するものであるから、その現象面だけをとらえるならば、たしかに「継続性の原則が会計慣行というに足りるほど成熟しているということとはできない」という指摘は当を得ていることになるのかもしれない。

しかしながら、かりに十歩下がってその事実を認めたとしても、それだからといって、「継続性の原則は、商法の計算規定の解釈にあたって斟酌すべきものでもない」と結論づけるのは、大きな問題があると考ええる。というのは、もしも、会計慣行でないからという理由でそれを考慮しなくてもよいとするならば、会計処理を行う立場にとって望ましくない原則もしくは手続は、基本的には遵守したくない原則もしくは手続であろうから、自

38 実例は、番場嘉一郎監修『会社の決算と開示』中央経済社の各年度版に詳しい。

ら会計慣行とはなりにくい性格をもっているわけであって、けっきょく、会計慣行が偏向したもののばかりになってしまう恐れが多分にあるからである。

したがって、継続性の原則が企業会計原則にはっきりと規定されていること、および、戦前の財産評価準則にも規定されていたということは、その規定されていること自体が継続性の原則のもつ重要性を物語っていると考えられるのであり、かりに味村氏が主張されるように継続性の原則が会計慣行でない、あるいは、慣行どしたくない性格のものであるとしても、それだからといって継続性の原則を無視してもよいことにはけっしてならないのであって、会計慣行たらしめないことの方にこそ重大な問題があると考えられるのである。

IV. 継続性の原則の本質

継続性の原則が非常に重要なものであると考えるわたくしたちの立場とは対照的に、継続性の原則が不要なものであるとする立場の商法学者の主張は、おおむね次の4点に集約することができるであろう。³⁹ すなわち、

1. 商法は資本充実の原則の上に立って、資本に相当する財産を維持することに重点をおいている。したがって、期間比較の維持を目的とする継続性の原則は、商法に明文の規定がない以上、商法がこれを要求していると解することはできない。
2. 継続性の原則が要求されているとするならば、商法が認めている会計処理の方法の間での変更であったとしても、取締役が商法第266条の3による責任を負うことがある（とくに、その変更の結果が違法配当となった場合には、取締役の会社に対する違法配当による損害賠償責任、債権者の株主に対する違法配当返還請求および取締役の違法配当による刑

39 味村、「継続性の原則の現実」993-994ページ。

事責任の各責任を生ずることになる)が、これは商法が二つ以上の会計処理を認めた趣旨にそぐわないし、また、継続性の原則の内容が明確でないために法的安定を害する。

3. 継続性の原則は比較可能性の維持を目的とするが、比較可能性を維持することは、注記等の方法によって可能である。
4. 株式会社の計算書類は株主総会で確定するから、商法が継続性の原則を要求するという説は、過去の会計処理の方法を正当な理由がなければ変更することができないという拘束を株主総会に課すことになるが、このようなことは商法の体系に合致しない。

この最後の点に関しては、味村氏は、つづけて、「定款のような会社の根本規則でさえも、株主総会の特別決議をもってすれば、法律に反しない限り、変更することができるのであって、それについて正当な理由が要求されることはない」から「商法が二以上の会計処理の方法を許容している場合に、その範囲内で方法を変更することは、正当な理由がない限り株主総会の決議をもってしても許されないとすることは、定款変更に比して著しく厳格であって、明文の規定がなくては認めることができない⁴⁰」と述べて、定款変更ですら正当な理由を必要としないのであるから、継続性の変更にも当然に正当な理由は必要としないと主張されている。

したがって、一方で、味村氏が、「どのような理由が会計処理の方法を変更するについて正当な理由とされるのかが不明⁴¹である」と述べ、また同様に、吉田昂氏が、「(日本公認会計士協会の考えている正当な理由が)信頼できるものであるかどうかは疑問⁴²である」(カッコ内引用者)と述べて、いずれもこの正当な理由の内容について批判を加えておられるのであるが、しかし、その正当な理由については次稿において詳論することと

40 同論文、994ページ。

41 同論文、994ページ。

42 吉田昂「会社の計算規定改正について」『商事法務』第834号、1979年、4ページ。

し、本章においては、正当な理由とは別個の、継続性の原則は比較可能性の維持を目的とするものなのかどうかという点、および、認められた会計処理の方法の間での変更がどうして問題になるのかという点についての考察を行うこととする。

(1) 継続性の原則と財務諸表の比較可能性

まず、味村氏が、「期間比較の維持を目的とする継続性」と述べられたり、あるいは河本一郎教授が、継続性の原則の「重点は、財務諸表の期間比較を可能にすることに⁴³」と述べておられるように、継続性の原則を否定されたり、積極的には肯定されない論者の主張は、継続性の原則の本質を期間比較を可能にすることに求めるものであるが、この考え方を推し進めるならば、その比較可能性を維持することは、「計算書類の表示を工夫することによって」可能となる。すなわち、企業会計原則が主張するような継続性の原則の意義をことさらに大きく前面に押し出すまでもなく、たんに、「期間比較を可能にするために注記をする⁴⁴」ことで十分であることとなり、けっきょく、「商法は、継続性の原則を表示の問題として捉えている⁴⁵」という主張につながる事となる。

このような、継続性の原則の主たる機能が財務諸表の期間比較にあるとする考え方は、たんに商法学者の間だけにとどまらず、会計学者の間にも散見できるのである。たとえば、『近代会計学小辞典』は、「継続性の原則は、第一には、毎期の財務諸表の比較可能性を保つことを要請している⁴⁶」と述べているし、また、『現代会計学辞典』も、「継続性の原則に反して、いったん採用した会計処理の原則または手続を変更すると、同一の

43 河本一郎『現代会社法（新訂第二版）』商事法務研究会，1982年，435ページ。

44 吉田，前掲論文，3ページ。

45 同論文，3ページ。

46 黒澤清『近代会計学小辞典』春秋社，1972年，92-93ページ。

会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難にさせる⁴⁷として、いずれも、継続性の原則の主たる機能を財務諸表の期間比較を可能にする点に求めているのである。さらに、企業会計原則の注解3も、先に引用したように、「企業が選択した会計処理の原則及び手続を每期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、この結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らしめることになる」と述べていることから、この文言をそのまま読めば、「異なる利益額が算出される」との記述が、たんなる事実関係の記述として、あたかも自然に算出されるかのような印象を与えるのみで、その算出しうる面については前面に出さないこととなり、けっきょく、それにつづく、期間比較を困難ならしめることによって利害関係者の判断を誤らしめることになるという記述に重点があるかのように理解される構造となっている。すなわち、内川教授が指摘しておられるように、「継続性の主たる機能は財務諸表の期間比較にある、という理解に導く可能性を含んでいる⁴⁸」と考えられるのである。

しかしながら、企業会計原則に規定されている継続性の原則の機能を、このように、財務諸表の比較可能性におくということは、次の2つの理由によって正当化することはできないであろう。

その第1は、継続性の原則の主たる機能を財務諸表の期間比較を可能にすることに求めるのであれば、上述の商法学者の主張のように、期間比較を可能にするための注記を財務諸表上に行って、利害関係者がそれを読んで判断することができるようにすれば、それで十分であるということになり、商法学者の主張に対抗しえないこととなる。そのため、企業会計原則

47 青木茂男編著『現代会計学辞典』税務経理協会、1983年、186ページ。

48 内川、前掲論文、23ページ。

が継続性の原則を主張するためには、財務諸表の期間比較を可能にすること以外に継続性の原則の根拠を求めなければならないのである。

その第2は、継続性の原則の機能を財務諸表の比較可能性におくならば、「どのような会計処理の原則ないし手続きであれ、それを毎期継続して適用すればつねに比較可能な財務諸表が得られることにならなければならない」が、たとえば、飯野利夫教授も指摘しておられるように、減価償却費を定率法によって計算する場合には、その方法が逓減するという性格をもった方法であるために、「定率法を毎期継続して適用したところで、比較可能な数値を得ることはできない⁵⁰」わけであって、最初から、それは保証されていないこととなり、この期間比較可能性の確保ということは、継続性の原則の機能と考えることはできないのである。

とすれば、継続性の原則の本質を何に求めればよいのであろうか。それは、山下勝治教授が、「企業会計原則上の継続性の原則は、いわゆる期間損益計算に人為的な『利益操作』の余地を排斥するために考えられたものであって、企業会計における期間損益計算の真実性を支える原則である⁵¹」と述べられ、また、飯野教授が、「会計処理の原則等について期間的な継続的適用が要請される真意は、比較可能な財務諸表を得るというよりはむしろ、一方では経営者の利益操作を封ずるためであるとともに、他方では財務諸表の相対的真実性を保証するためである⁵²」と述べておられるように、経営者の利益操作性を排除することによって、「期間損益計算の真実性」ないし「財務諸表の相対的真実性」を保証するというところにこそ重点をおくべきであるとする。

49 飯野利夫「継続性の原則について」(黒澤清編著『新企業会計原則解説』税務経理協会、1975年、所収)、85ページ。

50 同論文、86ページ。

51 山下勝治『会计学一般理論—決定版—』千倉書房、1968年、160ページ。

52 飯野、前掲論文、87ページ。

そして、注解3の規定については、飯野教授が指摘しておられるように、「(注解3の規定は)継続性の原則の基本的要請である利益操作の防止ないし相対的真實性との関連にはまったくふれられていないものとして適當ではない」⁵³(カッコ内引用者)と考えられるものであって、「もしかりに継続して適用しなければ真實性が保証されず、したがって比較可能性が得られないことを主張しようとする趣旨であるとすれば、そのことをはっきり表現すべきである」⁵⁴ことを指摘しておかなければならないと考える。

このように、利益操作可能性を排除することによって期間損益計算における真實性を保証するものとして、この継続性の原則をとらえるならば、先に引用した商法学者の主張、すなわち、計算書類の表示を工夫することや、財務諸表の期間比較を可能にするために注記をすることは、第2義的な意味しかもちえないものになってしまうことになる。そればかりか、注記することは、たんにそれによって財務諸表の期間比較は可能となっても利益操作を排除することは不可能であるということだけにとどまるものではなくして、さらに重要なことには、内川教授がはっきりと指摘しておられるように、「むしろ逆に、その注記によって、この経営者による利益操作の事実を、そのまま財務諸表上において肯定する結果となる」⁵⁵、つまり、財務諸表を利用する場合の有用性は保持しえたとしても、より根本的な、経営者に対して会計責任を全うさせることが侵害されてしまうことになると考えられる。したがって、継続性の原則の本質を財務諸表の期間比較の確保に求めて、それが守られない場合でも財務諸表に注記することによって十分に補うという考え方は、とうてい受け入れることができないのである。

53 同論文, 87ページ。

54 同論文, 87ページ。

55 内川, 前掲論文, 25ページ。

(2) 継続性の原則と経営者の利益操作の排除可能性

それでは、味村氏が、「同じ経理内容を有する甲・乙両会社があって、甲会社は固定資産の償却について定率法を流動資産の評価について低価法を、乙会社はそれぞれ定額法及び原価法を採用していたところ、甲会社が償却方法又は流動資産の評価方法を変更して定額法又は原価法を採用してようやく配当可能利益が生じたという場合を仮定すると、甲会社の取締役は民事上及び刑事上の責任を負い、乙会社の取締役は何らの責任を負わないことになる。このような結果は、商法がいずれの方法をも認めている趣旨に反する⁵⁶」と述べられ、また、吉田氏が、「私が理解できないことは、二つ以上の会計処理が認められている場合に、その一つを選択し、後にそれを変更したとき、それが違法となるということである。例えば、固定資産の償却方法として、定額法と定率法とが認められており、そのいずれを採用するも差しつかえない（ということは、いずれを採用するも適法だということであろう）とすれば、適法な償却方法をやめて適法な償却方法に変更するとすれば、それがなぜ違法となるかが理解できないのである⁵⁷」との疑問を呈しておられるように、一般に認められた会計処理の方法相互間の変更がなぜ違法となるのかという商法学者からの疑問に対しては、どのように答えればよいのであろうか。

この点に関しても、上述したように、継続性の原則の本質が、経営者の利益操作可能性を排除し、もって期間損益計算の真実性を確保することにあることを理解すれば、それによって説明しうるのである。

周知のように、この継続性の原則がアメリカの会計学界において初めて取り上げられたのは、1932年9月22日付けの、アメリカ会計士協会証券取引所協力特別委員会からニューヨーク証券取引所株式上場委員会にあて

56 味村、「継続性の原則の現実」995ページ。

57 吉田、前掲論文、3ページ。

た、いわゆるメイ書簡においてであった。そこでは、その当時行われていた会計的慣行に意見の一致が見られない現状を認識したうえで、その状況を改善する方法としては、まず、その当時用いられていた一群の認められる諸方法の中から、一定の種類すべての会社を拘束するような一組の詳細な規則を有能な権威者が選択することが考えられるが、その方法にはきわめて強い反論があるのでこれを放棄し、もう一つのより実行可能な方法をとることが提案されていた。すなわち、「すべての会社に……非常に幅広い制約の範囲内において、自己の会計方法を選択する自由を残しておく(が)、しかし、その採用した方法については開示し、その方法を年々継続して適用することを要求する⁵⁸」(カッコ内引用者)ことである。この考え方の根底には、「〈会計方法の選択の〉許容範囲がきわめて大きいところでは、もし投資家が、会社が採用する方法について知っており、そして、その方法が毎年継続して採用されることが保証されるなら、会社が利益の報告においてどのような厳密なルールあるいは慣行を用いたかということは、投資家にとっては、たいして重要なことではありません⁵⁹」、すなわち、会社の選択した会計方法を開示するとともに、その方法を毎年継続して適用することを条件として、はじめて会計方法の選択の幅を広く認めるという考え方が示されているのである。

この考え方は、1936年の『独立公会計士による財務諸表の検査』にも引きつがれており、その総説において、「企業がその利益を報告するにあたってどのような厳密な原則や方法を適用するかということよりも、それが一定の範囲内にあるならば、採用した原則をずっと継続して遵守するということが重要である⁶⁰」と、はっきり、認められた会計処理方法である

58 AIA, *Audits of Corporate Accounts*, 1934, p. 7. (加藤盛弘 他共訳著『会計原則の展開』森山書店, 1981年, 70ページ。)

59 *Ibid.*, p. 7. (同訳, 70ページ。)

60 AIA., *Examination of Financial Statements*, 1936, p. 3. (同訳, 108ページ。)

からといってその自由な変更を認めてよいというものではなく、それを継続して遵守することが重要であると明記している。

つまり、複数の会計処理方法が認められているのは「唯一の絶対的なものが存しないこと⁶¹に由来する」からに他ならないが、しかし、それは無条件に認められるのではなくして、第1には「選択すべき会計慣行は……『一般に認められた会計原則』に準拠するものでなければならない⁶²」という制約をうけるとともに、第2には「一旦採択した以上は、変更を正当と認める事情が発生しないかぎり、每期一貫して同一の手続を連用しなければならない⁶³」という制約をうけるのである。ここでは、選択される会計処理の方法が一般に公正妥当と認められたものであるからといって、その自由変更が認められるのではなくして、継続的に適用されなければならないことがはっきりと示されている。それは、「每期自由に手続の選択を認めるならば、利潤操作は如何ようにも行いうる⁶⁴」からであって、それによって相対的な真実性が侵害されるからである。

今、AとBの2つの会計処理の方法があって、両者とも一般に公正妥当と認められた会計処理の方法であると仮定すれば、ある期間においてAを選択適用することによって求められる利益額とBを選択適用することによって求められる利益額とがたとえ異なっていたとしても、それらは両者とも相対的に真実な利益額であると考えることができるし、さらに、翌期以降ずっと両者の利益額に差がありつづけたとしても、それらはやはり相対的に真実な利益額であると考えられるのである。それは、Aを選択した場合には一貫してAを適用しつづけることにより、また、Bを選択した場合には一貫してBを適用しつづけることにより、いずれの場合にお

61 山下，前掲書，158ページ。

62 岩田，前掲書，323ページ。

63 同書，323ページ。

64 同書，324ページ。

いても、「すべての期間において、それぞれの期間損益計算上の費用・収益が、それぞれ相互に同一計算方法にしたがって算定される」ことになる結果、「それぞれの期間における損益計算が、期間相互にわたって互いに真実である、という意味での期間損益計算の相対的真実性が保証されるものとなる⁶⁵」と考えられるからである。したがって、継続的に適用してきたある一般に公正妥当と認められた会計処理の方法を当期において変更する場合には、たとえその変更後の方法がこれまでと同様に一般に公正妥当と認められた会計処理の方法であったとしても、またその変更の理由が何であっても、結果的には、それまで維持されてきた期間損益計算における相対的真実性の連続はその時点で途切れることになると考えられるのである。それだからこそ、かりに変更を行うとすれば、その相対的真実性を犠牲にしてまでも変更せざるをえないだけの十分な根拠が必要とされることになり、「正当な理由」の有無を重要視しなければならない理由は、まさしくここに存在すると考えられるのである。

とすれば、正当な理由の有無にかかわらず継続性の原則を認めない商法学者が、一般に認められた会計処理の方法相互間の変更がなぜ違法となるのが理解できないという疑問を呈示されることについては、複数の選択可能な一般に認められた会計処理の方法が存在するからといって、その方法相互間の自由な変更を認めたならば、恣意的な利益操作が可能となって相対的な真実性が破壊されることになるから、正当な理由なくしては変更を認めることはできない、いいかえるならば、「いくつかの方法のうちから任意の一つを選択適用する制度そのものが継続適用を前提とするので、この場合、継続性が守られないなら、複数の方法をみとめることは無意味なばかりでなく、有害な混乱をもたらすことになる⁶⁶」ということを見

65 山下、前掲書、159ページ。

66 木村重義『会計原則コンメンタール』中央経済社、1958年、62ページ。

落としておられるといわざるをえない。すなわち、一般に認められた会計処理の方法が複数存在していて選択可能であるとしても、それだからといって、それがそのまま無制限な自由選択を認めることにつながるのではなくして、その選択可能性はあくまでも継続的な適用が前提とされており、その継続的に適用することによってはじめて、恣意的な利益操作が排除されて、期間損益計算における相対的真実性が維持されるのである。

この点については、継続性の原則を認めない商法学者の主張の例として、吉田氏が、固定資産の減価償却の方法を変更する場合をとりあげて、定額法から定率法に変更することによって生じるかもしれない「利益の差は、定額法と定率法との償却額の差異に基づくものであって償却方法を変更したことに基づくものではない⁶⁷」と述べておられることを吟味するとはっきりするであろう。吉田氏が主張されるように、定額法から定率法に変更することによって生じるかもしれない利益の差は、たしかに、定額法と定率法の償却額の差異にもとづくものではあるけれども、しかし、重要なことは、その差は、かりに償却方法を変更しなかったならばけっして表面には出て来ることのない差なのであるということである。すなわち、その利益の差は、たんなる帳簿上の操作にもとづいて創出された利益、つまり一種の架空利益以外の何者でもないと考えられるのである。

とすれば、先に引用した味村氏の例示における、「甲会社が償却方法又は流動資産の評価方法を変更して……ようやく配当可能利益が生じたという場合」は、まさしく、従来の方法では配当可能利益が算出されなかったにもかかわらず、償却方法の変更というたんなる帳簿上の操作を行うことによってそれを創出するという、文字どおり架空の利益を捻出したわけであるから、たとえ変更後の方法もこれまでと同様に認められた方法であったとしても、その帳簿上の操作によって架空利益を創出するという行為そ

67 吉田，前掲論文，5ページ。

のものは、その目的からしても正当化されるものではないのである。

そして、たとえ一般に公正妥当と認められた会計処理の方法相互間の変更であったとしても、その変更によって計上される利益がたんなる帳簿上の操作による架空利益であるという考え方を推し進めるならば、草島清氏が主張しておられるように、「粉飾決算・虚偽記載は、利益操作の手段の可否をいうものではないから」、「架空売上、架空売掛金による2億円の架空利益と、減価償却費を2億円削減することによる架空利益とで差異を設けるべきいわれはない⁶⁸」、すなわち、会計処理の方法を変更することによって計上される利益は、架空利益であるというその性格においては粉飾によって計上される利益と同一視されることになるのである。この点については、内川教授も、「(会計処理の方法を変更することによって計上される利益は)その企業の取得した実体利益をあらわさず、たんに帳簿上の操作にもとづく架空利益である、という点においては、(粉飾によって計上される利益と)まったく同一の性格をもつものとなっている⁶⁹」(カッコ内引用者)ことを指摘しておられるとおりである。

このように、会計処理の方法を変更することによって計上される利益はその期においては架空利益の性格をもつものであり、そのような架空利益を計上させないために継続性の原則が存在していることを理解するならば、先に引用した、継続性の原則を不要なものとする商法学者の主張のうちで、まだ検討していない、「商法は資本充実の原則の上に立って、資本に相当する財産を維持することに重点をおいている」との主張に対しては、継続性の原則を遵守しなければ相対的真実性が維持できないのであるから、それによって資本充実の原則が侵害される場合があると反論しうる

68 草島清「粉飾決算の現状とその背景」『法律のひろば』第23巻第1号、1970年、41ページ。

69 内川、前掲論文、31ページ。

し、また、「取締役が商法第266条の3による責任を負うことがあるのはおかしい」という主張に対しても、変更することによって粉飾による利益と同様の性格をもった架空利益を計上すれば、その責任を問われるのは当然のことであると反論しうるのである。この点については、田中教授が、「継続性の原則を認めると、たとえ変更の注記をしても客観的に相当と認められる理由なくして変更をすると、取締役の責任を生ずる⁷⁰」と述べられ、また、サンウェーブ事件の判決が、「企業がその財産の評価について一定の方法を採用し、これを継続していながら、ある時期において、決算操作や決算粉飾のためにその評価方法を変更することは、たとえそれが法の認める方法であったとしても許され⁷¹ない」と述べて、いずれもはっきりと取締役の責任の生ずることを認めているのである。

しかしながら、他方、ここで注意しておかなければならないことは、内川教授が、「たんに、この会計処理の方法を変更するにすぎない期間利益の操作は、粉飾による場合とは異なって、その計上利益の差額部分がのちには相殺されて、全期間的には、他の公正妥当な会計処理の方法による場合と、その利益計上額を一致せしめることになるのであるから、この変更による期間利益の操作を粉飾による虚偽の利益表示と同様の意味にとらえて、これを公正妥当な会計処理の方法に違反すると結論づけてしまうことには、明らかに矛盾⁷²が感じられる」との疑問を呈示しておられるように、会計処理の方法の「変更にもとづく財務諸表上の計上利益は、それが、期間利益としては……粉飾にもとづく計上利益と同様に、企業の実体利益をあらわさず、たんなる帳簿上の操作による架空利益をあらわすことになるけれども、全体利益としては、後者のそれとは異なって、企業の実

70 田中，前掲書，717ページ。

71 矢沢淳「継続性の原則とサンウェーブ事件刑事判決」『商事法務』第695号，1975年，18ページ。

72 内川，前掲論文，29ページ。

体利益をあらわして架空利益のままには終わらない⁷³」という特徴をもっているということである。すなわち、たんに変更の行われた期間の計上利益だけをとり出すならば、先に述べたように、それは架空利益であるという性格をもっている点において粉飾による利益と同一視しうるが、しかし、長期的にみた場合には、粉飾による利益が架空利益のままであるのに対して、会計処理方法の変更による利益は架空利益のままでは終わらないという特徴をもっているから、その点において、会計処理方法の変更による利益と粉飾による利益とをはっきりと峻別しなければならないということである。

たしかに、会計処理の方法が変更された期間だけをとりあげるのではなくして、その会計処理の方法が終了するまでの全期間をとりあげるか、あるいは、全体利益の問題としてとりあげるならば、上述のように、会計処理の方法を変更することによって計上される利益は、粉飾によって計上される利益とは異なって、いずれ修正されるという意味では肯定的にうけとることも可能であるかもしれない。しかしながら、そのように、会計処理の方法が終了するまでの全期間もしくは全体利益をとりあげるのであれば、「会計処理を每期継続しなくても、一方では前期からの繰越額をそのまま今期の計算に用いるとともに、他方ではいわゆる包括主義的な利益概念をとるかぎり、シュマーレンバッハのいわゆる期間利益の総和と全体利益との合致がえられる⁷⁴」のであるから、かりに、会計処理の方法が每期変更されて、その結果期間損益計算の相対的真実性が維持されなかったとしても、全体的にはなんら問題を生じさせないというきわめて不都合な結果となってしまうのである。

すなわち、会計処理の方法を変更することによって計上される利益は、その変更された期間においては架空利益であったとしても、全体利益とし

73 同論文、32ページ。

74 黒澤清編『新経済学演習講座 会計学』青林書院、1959年、98-99ページ。

ては架空利益のままでは終わらないという性格をもっており、それはたしかに粉飾によって計上される利益と区別するメルクマールではあるけれども、しかし、そのことに重点をおきすぎたならば、かりに継続性の原則に違反して恣意的な会計処理の方法の変更を行ったとしても、全体利益の観点からはなんら問題を生じさせないことが浮き彫りにされてしまい、継続性の原則の本質である、恣意的な利益操作可能性を排除することによって期間損益計算における毎期の相対的真実性を保証するという機能が、全体利益としては正しくなるという点に隠されてしまうこととなり、ひいては、それを根拠として、会計処理の方法を任意に変更することを重要視しないことへとつながってしまう恐れがあると考えられるのである。

したがって、一方においては、会計処理の方法を変更することによって計上される利益の性格と粉飾によって計上される利益の性格とのあいだに上述のような相違点がある以上は、それを無視したままでおいておくわけにはいかないのではないだろうかという疑問は残るものの、期末において会計処理の方法を変更したいという動機のうちで正当な理由のないものは、それらの利益の性格の合致点である架空利益を計上することであると考えられるから、少なくともこの点については見逃すことはできないのである。

以上述べてきたように、継続性の原則は、たんなる期間比較を可能にするための原則ではなくして、期間損益計算における相対的な真実性を支える重要な原則である。とすれば、注解3が述べている「正当な理由により変更を行う場合」の「正当な理由」は、先にも述べたように、相対的な真実性を破壊してまでも変更することが望ましいだけの十分な根拠をもったものでなければならないことになる。続稿においては、今日一般に考えられている正当な理由が、それだけの大きな根拠をもっているものであるかどうかという点に焦点をあてて考察することとする。