

継続性の変更とその「正当な理由」 に関する一考察

百合野 正 博

- I 継続性の原則における「正当な理由」の意味
- II 「正当な理由」の具体的内容
 - (1) 会計事実と会計環境の混交
 - (2) 監査委員会報告第20号の例示と企業会計原則・注解3における「正当な理由」
- III 継続性の変更の本来の性格と「正当な理由」

I 継続性の原則における「正当な理由」の意味

前稿¹において、わたくしは、企業会計原則の一般原則に規定されている「継続性の原則」の本質がたんに財務諸表の期間比較可能性を確保することにあるのではなくして、経営者による恣意的な利益操作可能性を排除して財務諸表の相対的真実性を維持することにある、と主張した。それは、次のような4段階の思考にもとづくものである。

すなわち、

1. 一つの会計事実について、一般に公正妥当と認められる会計処理の原則または手続がただ一つしか存在していないなら、どれをどのように選択するかということに関して問題は生じないが、しかし、現実には、二つ以上の選択可能な会計処理方法の認められる、あるいは認めざるをえ

1 拙稿「継続性の原則の本質に関する一考察」『同志社商学』第36巻第4号、1984年。

- ない場合があること、
2. その場合には、企業はそれらの選択可能な方法の中から一つを選択適用する自由を有していること、
 3. ただし、その選択適用の自由は無制限に認められるのではなくして、ひとたび選択適用した方法はそれ以降継続適用することが前提条件となっている。それは、そうすることによってはじめて、恣意的な利益操作可能性が排除されて、期間損益計算における相対的真実性が確保されるからに他ならないこと、
 4. そして、その相対的真実性を維持するために、変更についての「正当な理由」がない限り一旦選択適用した方法を変更してはならないこと、である。

このように、一つの会計事実について複数の会計処理方法が存在していたとしても、それだからといって、経営者の自由裁量にまかせた選択と変更が認められるということの意味しているのではない。「当初における自由選択は認めるが、その後の期間的自由選択は認めない²」という制約が課せられているのである。それは、複数の会計処理方法が存在している場合には、どの方法を選択適用するかによって自ずと損益計算の結果に差異の生ずる可能性があるから、「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³」という非常に不都合な事態を招来するからである。

他方、たとえ選択適用する会計処理方法が異なることによって期間損益計算の結果に差異が生じたとしても、継続性の原則を遵守して同一の方法を適用しつづけるならば、山下勝治教授が述べておられるように、「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

2 岩田 巖『会計原則と監査基準』中央経済社、1955年、324ページ。

3 同書、324ページ。

相互に同一計算方法にしたがって算定される（こととなる結果）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みてお互いに真実である、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⁴」（カッコ内引用者）と考えられる。

このように、継続性の原則は、一つの会計処理方法を長期にわたって継続的に適用することを通じて利益操作可能性を排除するとともに相対的真実性を支える重要な原則なのである。

しかしながら、それだからといって、企業会計原則は会計処理の方法の変更を全面的に禁止しているわけではない。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、みだりにこれを変更してはならない」（傍点引用者）と規定するとともに、注解の3において、「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」（傍点引用者）と述べているように、会計処理の方法を変更することに関して「正当な理由」のある場合に限って、それが認められることとなっている。

そして、ここで注意しておかなければならないことは、先述したように、会計処理の方法を変更した場合にはそれによって相対的真実性が破壊されることになるのであるから、この「正当な理由」については、相対的真実性を犠牲にしてまでも会計処理の方法を変更せざるをえないだけの強力な根拠が必要とされるということである。

ところが、このように、「正当な理由」については強力な根拠が必要とされるにもかかわらず、企業会計原則それ自体は、その設定の当初以来今日まで、それについての具体的な解釈指針を与えてきていない。もちろん、企業会計原則がその規定の中に「正当な理由」という文言を用いてい

4 山下勝治『会計学一般理論—決定版—』千倉書房、1968年、159ページ。

るからといって、必ずしもその解釈指針を示さなければならないわけではない。たとえば、「正当な理由」を厳密に定義づけすることができて解釈の余地のない場合や、それ自体があまり重要性をもっていないために、どのように解釈されても結果に大きな影響のない場合には、解釈指針を示す必要はないであろう。が、しかし、たとえば商法上継続性の原則を認めない立場に立たれる味村治氏が、「会計上の継続性の原則は、その内容が必ずしも明らかでなく、ことにどのような理由が会計処理の方法を変更することについて正当な理由とされるのかが不明であって、これに法律上の効果を結びつけることは、法的安定を害する⁵」と述べ、また同じ立場の吉田昂氏も、「(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である⁶」(カッコ内引用者)と述べて、いずれもこの「正当な理由」の内容の不明瞭さについて批判を加えておられるように、「正当な理由」については大いに議論の余地がある。また、先述したように、「正当な理由」の有無は、会計処理の方法を変更して期間損益計算における相対的真実性を破壊することを可とするかどうかを判断する重要な基準なのである。したがって、企業会計原則が「正当な理由」という用語を使用しながらその解釈指針を具体的に提示していないということは、そのこと自体が一つの重要な問題をはらんでいるといえるであろう。

もっとも、企業会計原則が設定された当初は、この「正当な理由」についてそれほど大きな注意が払われなかったのではないだろうか、ということとは想像できるのである。たとえば、昭和25年3月に中央経済社から刊行された『企業会計原則(黒澤清教授訳解付)』は、その副題が示している

5 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、994ページ。

6 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。

ように、その前年に黒澤教授が『財政経済弘報』に連載された「訳解」を採録したものであるが、そこでは、「（継続性の原則は）企業会計が前期と今期と次期とを比較可能にするように、一貫した会計基準又は手続を採用することを要求するものである」⁷（カッコ内引用者）という説明は行われているものの、当時の一般原則の五の後段である「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、これを財務諸表に註記しなければならない」という文章に關してはまったく触れられていない。また、黒澤教授とともに企業会計原則制定の提唱者であった岩田巖教授も、その著『会計原則と監査基準』において、「正しい処理が重要でないというのではない。が、処理を変更しない方がより重要なのである。だからといって処理手続の変更を禁止するわけではない。正当な理由があれば変更もまた已むをえない」⁸と述べて、「正当な理由」がある場合には会計処理の方法を変更することもやむをえないとの考え方を示しておられる。が、しかし、それだけであって、「正当な理由」そのものの内容については触れておられないし、上掲の一般原則の五の後段については、「この大意は特に説明するまでもあるまいが、ここにいわゆる重要性の原則（principle of materiality）が頭を出していることは注意すべきである」⁹と述べて、「正当な理由」よりもむしろ「重要性の原則」に着目しておられるほどである。

それでは、他方、岩田教授が、「継続性はアメリカでは最も重要な原則と認められている」¹⁰と述べておられる、そのアメリカにおいて、継続性の原則を最初に取り上げたといわれているいわゆるメイ書簡の書かれた当時においては、会計処理の方法を変更することはどのようにとらえられてい

7 『企業会計原則（黒澤清教授訳解付）』中央経済社、1950年、56ページ。

8 岩田、前掲書、265ページ。

9 同書、257—258ページ。

10 同書、265ページ。

たのであろうか。メイ書簡を受けて、ニューヨーク証券取引所々長であったR.ウィットニーは、同取引所に上場されている各社の社長宛に6項目の質問事項を送付し、各社の監査人からそれぞれの項目について回答を得るように要望したが、その第5番目の質問事項は、「財務諸表は監査人の意見によれば、会社が正規に採用している会計方法を継続的に適用して、適正に決定されているかどうか¹¹」という、継続性の原則に関するものであった。これに対して、その当時の9大会計事務所は、次のように回答しているのである。まず、継続性の原則そのものについては、「われわれは証券取引所と同じように、方法の継続性に大きな重要性を認めます¹²」と述べて、その重要性を認めている。が、さらにつづけて、「この問題に対してさらにわれわれの意見が求められていると思われることは、原則がたとえ継続的に守られているとしても、経営成績の決定において必然的に判断が重要な役割を果たすということです。監査人の意見では、経営者の判断が年度初めにおけるよりも年度末において多少保守的であっても、あるいはその逆であったとしても、会計士が第5の質問に（会計方法を継続的に適用して、適正に決定されている、と）肯定的に答えることに反対することはない、とわれわれは考えます¹³」（カッコ内引用者）と答えて、継続性の原則を遵守することに関して、多少の融通をきかせうるとの考え方を示しているのである。この点に関しては、メイ自身も、「監査報告書……において継続性が強調されていることはまったく望ましいことである」と述べて、継続性の原則を重視するという考え方を示しながら、さらにつづけて、「しかし、普通法と同様に、会計も安定性ととも弾力性と適応性とを要素をもたなければならない。それゆえ、継続性の絶対的なルールは存

11 AIA, *Audit of Corporate Accounts*, 1934, p.16. (加藤盛弘他共訳『会計原則の展開』森山書店, 1981年, 81ページ。)

12 *Ibid.*, p.25. (同訳, 92ページ。)

13 *Ibid.*, p.25. (同訳, 92ページ。)

在しえないのであって、ただ、継続性が通常のばあいには維持されなければならないという一般的な勧告と、継続性からの重要な離脱とその結果とは、適当に明示されなければならないというルールとが存在するのである¹⁴と述べて、やはり、継続性の原則を遵守することに関して、弾力的な取り扱いをすることが許されるとの考え方を示しておられるのである。

とすれば、わが国において企業会計原則を設定するさいに、継続性の原則の重要性を認識するその程度が上述のような低いものであったとしても、それはあなたがち責められるべき筋合のものではないのかも知れない。

しかしながら、企業会計原則が設定された当初の状況はどうであれ、「正当な理由」の有無が、期間損益計算における相対的真実性を犠牲にしてまでも継続性の原則を遵守しないことを認めるか否かの鍵となる程の重要性をもっている限りは、その内容を検討しないで済ませることはできないのである。

しかも、細田末吉氏がはっきりと指摘しておられるように、「利益の捻出又は圧縮を意図し目的としたことが明白な会計処理方法の変更事例は、枚挙にいとまがなく、その会社数、件数とも夥しい数にのぼっているにもかかわらず、それらの変更事例のすべてが『正当な理由』のある変更とされているのが現今の偽らざる現実である¹⁵」ならば、「正当な理由」の内容の検討を通じて「継続性の原則」の意義を再認識することは、われわれ会計学者につきつけられている当面の大きな課題であるということができであろう。

14 G. O. May, *Financial Accounting*, The Macmillan Co., 1946, pp. 44—45.
（木村重義訳『財務会計』同文館、1970年、47—48ページ。）

15 細田末吉「継続性原則の本質的機能—利益操作を意図した会計処理方法の排除に関する提言—」『JICPA NEWS』第284号、1980年、20ページ。

II 「正当な理由」の具体的内容

前章でも触れたように、企業会計原則それ自体は、その設定の当初以来今日まで、「正当な理由」についての具体的な解釈指針を与えてきていない。このことが、先に引用したように、継続性の原則を商法上認めない立場に立たれる論者がその論拠の一つとして「正当な理由」についての不明瞭さを指摘されることの有力な根拠の一端となっているばかりか、継続性の原則を商法上認める立場に立たれる論者でさえもが、「正当な理由の不明瞭性は一応これを首肯し得るにしても……」¹⁶と述べて、同様に「正当な理由」についての不明瞭さを指摘されるところとなっているのである。

それでは、「正当な理由」の具体的内容は何によって知りうるのだろうか。

たとえば、棚卸資産の評価基準および棚卸方法の変更の認められる場合として、旧財務諸表規則取扱要領第179は、「経済事情の著しい変動、経営規模の変更等に基く正当な理由がある場合」と規定していたし、旧法人税法取扱基本通達179も「経済事情の激変、事業の規模の著しい拡張又は縮小等により従前の評価の方法によっては適当な評価をなすことができないと認められ、且つその後変更した方法を相当期間内に再び変更するようなことがないと認められるとき」と規定していたから、これらによれば、「正当な理由」の内容を「経済事情の著しい変動」や「経営規模の著しい変更」のあった場合と考えることができるであろう。

また、日本公認会計士協会は、監査委員会報告第20号「正当な理由にもとづく会計処理の原則又は手続の変更について」において、「正当な理由」にもとづく変更と認めることとする事項を次のように列挙している。

16 久保欣哉「再び継続性の原則について」『青山学院創立90周年記念法学論文集』1964年、113ページ。

- 「(1) 従来、慣行的に採用されていた会計処理の原則又は手続から明らかに合理的であると認められる会計処理の原則、又は手続に変更する場合
- (イ) 税法に規定する方法から他の一般に認められた合理的な方法への変更
 - (ロ) 現金主義による会計処理の方法から発生主義による会計処理の方法への変更
- (2) 従来、採用されていた会計処理の原則、又は手続によった場合にくらべ、会社の財務内容をより適正に表示することとなる場合の変更
- (3) 会社の財務状態に著しく不利な影響を及ぼす可能性のあるときに、保守主義の原則を適用し会計処理の方法を変更する場合、たとえば、たな卸資産の時価が取得原価より著しく下落する傾向ある場合における原価基準より低価基準への変更
- (4) 会計処理について規制する法令、又は税法の所得計算に関する規定の改正等にもなってもって変更する場合
- (5) 会社の業務を監督する行政庁における関係法令等の解釈、運用方針等にもなってもって変更する場合」

そして、これらの場合のすべてやその一部が、会計学の教科書等において、継続性の変更を認める「正当な理由」として例示されることが多いのである。しかしながら、これらの例示については、それらをそのまま受け入れることのできない問題点が伏在していると考えられる。本章においては、その点についての考察を行うこととする。

(1) 会計事実と会計環境の混交

まず、先に掲げた、「経済事情の著しい変動、経営規模の変更等に基づく」場合とする旧財務諸表規則取扱要領第 179 の規定については、味村氏

が、「(正当な理由の) 定義づけを行ったのではない」(カッコ内引用者) とされながらも、「正当な理由を例示した」¹⁷ものにとらえられ、また、木内佳市教授が、「いずれも真実性の原則および明瞭性の原則を害する場合には限定されている」¹⁸との条件をつけておられながらも、「正当な理由」による変更の例示としてとらえてもよいとの考え方を示しておられるのに対して、監査委員会報告第20号は、これにかかる「正当な理由」による変更の例示としてはとらえていない。すなわち、その「解説」の6「会計事実の変動により会計処理の方法を変更する場合について」において、「経済的事情の変化にともない会計処理の方法を変更する場合は、会計処理の原則又は手続の変更には該当しない」として、次の3つの場合を例示している。

「1) 為替変動等著しい経済情勢の変化にともない、従来の会計処理の方法からより妥当な会計処理の方法へ変更する場合

2) 陳腐化等の理由により設備資産の耐用年数を短縮する場合

3) 関係会社の新設、工場買収、合併等著しい企業規模の変化にともない、従来の会計処理の方法では実態に即し得なくなった場合において、より妥当な新しい会計処理方法を採用する場合」(傍点引用者)

この「解説」には、「わが国における監査実務の面から見ると、上記各項目を正当な理由にもとづく継続性の変更としてとらえてもよいのではないかという意見もあった」という限定はつけられているものの、その「解説」が、「本答申は『副会長通牒』と基本的には変わった考え方を示していない」と述べているように、基本的には、監査委員会報告第20号の前年に発表された日本公認会計士協会副会長通牒「当面の証券取引法監査実施に関する留意事項」(以下、副会長通牒と略す)において示されていた、「会計事実に変動があったため、従来採用している会計処理の方法をその

17 味村、前掲論文、1011ページ。

18 木内佳市『企業会計の一般原則概説』税務経理協会、1969年、121ページ。

まま適用することにより財務諸表の適正性を害することが明らかな場合には、当然にその会計事実に適応する会計処理の方法に改めなければならないのであるから、この場合は、会計処理の原則又は手続の変更には該当しない」との考え方を踏襲している。すなわち、会計処理の方法を「当然に」変更しなければならない場合というのは、変更するかしないかの判断の余地がないのであるから、継続性の原則を適用する以前の問題であり、したがって、変更にさいして「正当な理由」を考慮する必要もないと考えられているのであり、「為替変動等著しい経済情勢の変化」や「関係会社の新設、工場買収、合併等著しい企業規模の変化」という状況がその場合に相当すると見なされているわけである。

ところが、このような考え方は、監査委員会報告第20号が発表されたのと同じ昭和50年5月7日に発表された、日本公認会計士協会会計制度委員会報告『「継続性の原則」『特定引当金』等と商法監査の実施との関連について』（以下、会計制度委員会報告と略す）において示されている考え方とは必ずしも一致していないのである。

まず、監査委員会報告が例示している上記の2つの事例のうち、後者の「関係会社の新設、工場買収、合併等著しい企業の規模の変化」が生じた場合については、「従来の会計処理の方法では実態に即し得なくなった場合において、より妥当な新しい会計処理方法を採用する」（傍点引用者）という条件が付されているのであるから、この場合には、会計制度委員会報告が、「会計事実に変化が生じたような場合、あるいは、当期より新しく発生した会計事実に対し、従来と異なった方法を採用しても、これは継続性の問題とはならない」と述べているように、継続性の原則を適用する以前の問題と考えてもさしつかえはないであろう。

ところが、他方、前者の「為替変動等著しい経済情勢の変化」にともなって会計処理の方法を変更する場合については注意する必要がある。すな

わち、会計制度委員会報告が、「会計環境と会計事実とは異なるものであることに留意する必要がある。会計事実とは、会計上の取引が存在し会計仕訳を行う対象となる事実であり、会計環境とは、このような会計事実をとりまいて、そして、この事実に対して採用する会計処理の原則又は手続の選択に影響をおよぼすようなもろもろの要因をいうのであって、これを混交すると、すべての変更を会計事実の変更に帰着させ、継続性原則の適用を免れさせることとなる」と述べて注意を喚起している、その会計環境と会計事実の混交に相当すると考えられるのである。会計制度委員会報告は、つづけて、「棚卸資産の受払いという会計上の取引について継続記録を行い、……従来、先入先出法を採用してきたものについて、インフレの亢進という経済情勢の変化に応じて、……後入先出法に変更したような場合を規定してみると、棚卸資産の受払いを継続記録をもって行っているという事実が会計事実であり、会計環境は、インフレの亢進という経済情勢をいう」との、会計事実と会計環境の定義づけを行っただけで、「これを、かりに、会計事実と会計環境を混同し、インフレの亢進という経済情勢の変化を会計事実の変化と見るときは、会計事実が変化したのであるから、同一の会計事実でなくなり、したがって、もはや継続性原則の適用対象ではないとされるおそれが生じる」と述べているとおり、「著しい経済情勢の変化」というものは会計事実の変化としてではなく会計環境の変化としてとらえなければならない。つまり、「著しい経済情勢の変化」が生じたとしても、それは、監査委員会報告第20号が述べているような、無条件で「会計処理の原則又は手続の変更には該当しない」と考えてもよいものではなくして、まさしく、「正当な理由」の有無についての判断を行わなければならない場合に相当すると考えられるのである。黒澤教授は、旧著において、継続性を遵守しなくてもよい「正当な理由」について、「いちじるしい情勢の変動（すなわち景気の変動、戦争の発生、インフレーション）

19
シヨンの激化等）があった場合」（傍点引用者）を挙げておられたが、しかし、資本主義経済体制においては日常茶飯事ともいえる「景気の変動」を「正当な理由」としてとらえたり、まして、会計事実の変動と見なした場合に生じる弊害は、深く考えるまでもなく自ずから明らかであろう。

すなわち、著しい経済情勢の変化があったからといっても、その場合に
行われる会計処理方法の変更が無条件で「会計処理の原則又は手続の変更
には該当しない」としてそのまま認められるものでもなければ、「正当な
理由」にもとづく変更と見なされるわけでもない。内川教授が指摘してお
られるように、著しい経済情勢の変化があったにもかかわらず、「従前の
会計処理の方法が、なお、これまでと同様に、一般に公正妥当と認められ
る企業会計の基準に照らして、会社の財政状態および経営成績を適正に表
示していると認められる」場合も存在しうるのであるから、かかる状況に
おいて会計処理の方法の変更が行われたならば、「その変更は、公正な会
計基準の観点、つまり、会社の財政状態および経営成績を適正に表示す
るために行われた変更である、とはいえないものとなっている」²⁰のである。

以上述べたように、会計事実と会計環境とを混交することは、継続性の
原則の効果を実質上無効にしてしまうほど重大な問題を含んでいるが、現
実に監査委員会報告第20号の「解説」の記述においてそれが見られるとい
うことは、「正当な理由」に関する日本公認会計士協会の考え方の曖昧さ
を如実に物語っているといえるであろう。

(2) 監査委員会報告第20号の例示と企業会計原則・注解3における

「正当な理由」

前節で考察したように、監査委員会報告第20号の「解説」において、

19 黒澤清『監査基準解説』森山書店、1957年、68ページ。

20 内川菊義「継続性の原則と商法計算規定(2)」『同志社商学』第35巻第5号、1984年、23ページ。

「会計処理の原則又は手続の変更には該当しない」場合すなわち継続性の原則を適用する以前の問題として例示されている項目の中には、その意図に反して、会計事実の変動と会計環境の変動を混交したものが含まれている。が、しかし、そのことについては一応考察の外におくこととするならば、監査委員会報告第20号は、「当然に変更しなければならない場合」については継続性の原則を適用する以前の問題ととらえているのであるから、監査委員会報告第20号それ自体が例示している本章の冒頭に引用した5つの事例については、当然のことながらそれらが「当然に変更しなければならない場合」に該当すると考えているはずはないであろう。ところが、この監査委員会報告第20号の本文と解説とを読み比べて検討するならば、それが必ずしもそうとはいきれないと思われるのである。

まず、「会計事実に変動があったため、従来採用している会計処理の方法をそのまま適用することにより財務諸表の適正性を害することが明らかな場合には、当然にその会計事実に適応する会計処理の方法に改めなければならないのであるから、この場合は、会計処理の原則又は手続の変更には該当しない」（傍点引用者）とする副会長通牒に示された考え方に関しては、これをその文面どおりにとらえるならば、異論をとなえる余地はないであろう。というのは、財務諸表の適正性を害することが明らかな会計処理の方法というのは、その状況においては一般に公正妥当な会計処理の方法と見なすことができないであろうから、その状況に合致する一般に公正妥当な会計処理の方法に変更しなければならないことになり、変更するかしないかという判断の入り込む余地はないから、これは継続性の原則が適用される以前の問題であると考えられるからである。この点については、新井清光教授が、「変更された新たな原則等がその変更の背景となった状況に正しく合致するという事由……が積極的に明示できるならば、その変更は『してもよい』といったものではなく……つまり継続性原則上

の変更（2号限定にかかわるもの）ではなく……『しなければならない』といった会計原則本来の適用問題（1号限定にかかわるもの）になるはずである²¹」（傍点引用者）と述べておられるとおりである。

それならば、監査委員会報告第20号が「正当な理由」にもとづく変更と認めるものとして列挙している例示のうち、「(1) 従来、慣行的に採用されていた会計処理の原則又は手続から明らかに合理的であると認められる会計処理の原則、又は手続に変更する場合」（傍点引用者）においても、その文面上、上記の副会長通牒において示されていた「財務諸表の適正性を害することが明らか」（傍点引用者）という判断基準と同様の明白な判断基準が示されているのであるから、これもまた、「正当な理由」の判断を行う以前の、「当然に変更しなければならない場合」ととらえるべきではないだろうか。すなわち、これら両者には、ともに「明らかに合理的な方法」が存在しているのであるから、両者をことさらに区別する必要はまったくないのであって、両者とも、継続性の原則に拘泥することなく当然に明らかに合理的な方法に変更しなければならない場合に相当すると考えられるのである。

他方、監査委員会報告第20号が「当然に変更しなければならない場合」として例示している「為替変動等著しい経済情勢の変化にともない、従来の会計処理の方法からより妥当な会計処理の方法へ変更する場合」（傍点引用者）という文面には、先の副会長通牒が示していたような明白な判断基準が示されているわけではない。すなわち、経済情勢に著しい変化が生じたために従来の会計処理の方法が公正妥当なものでなくなったから新しい方法に変更するのではなくして、「より妥当な」という表現が示しているように、従来の会計処理の方法も依然として公正妥当な方法ではある

21 新井 清光「企業会計の一般原則」（黒澤清、番場 嘉一郎監修『体系制度会計Ⅰ』中央経済社、1978年、所収。）130—131ページ。

けれども、変化後の経済情勢にとってはその方法よりも妥当と思われる(が、しかしそれを客観的に示すことのできない)方法が存在するという状況を想定していると考えられるのである。つまり、この場合は、一般に公正妥当と認められる会計処理の方法相互間の、客観的には明示しえない相対的な優劣を問題にしているといえるであろう。

そして、このように、一般に公正妥当と認められる会計処理の方法相互間の相対的に劣った方法から相対的に優れた方法へ行われる変更でありながら、その優劣については客観的に明示することのできない場合についても、監査委員会報告第20号が考えているように「会計処理の原則又は手続の変更には該当しない」として継続性の原則の適用以前の問題ととらえることが可能であるのならば、同じく監査委員会報告第20号が「正当な理由」にもとづく変更と認めるものとして列挙している例示のうち、「(2) 従来、採用されていた会計処理の原則、又は手続によった場合にくらべ、会社の財務内容をより適正に表示することとなる場合の変更」(傍点引用者)もまた、その判断基準は曖昧なものであるけれども、「正当な理由」にもとづく変更の事例ではなくして、変更しなければならない場合の事例すなわち継続性の原則を適用する以前の問題ととらえられることになるのではないだろうか。つまり、これら二つの例示をことさらに区別しなければならない理由は見当たらないように考えられるのである。

さらに、吉田氏もまた、監査委員会報告第20号の例示を詳細に検討されたうえで、次のように明確に批判しておられるのである。すなわち、監査委員会報告第20号「に掲げる正当な理由に基づく会計処理の変更の場合には、(5)の場合を除いては、変更しなければ、違法となる場合であるから、正当な理由に基づく会計処理にはちがいないのであるが、これでは、会計処理を変更しなければ違法となる場合以外には、会計処理の変更は許されないということになりそうだ(もっとも、行政官吏の指導があるときはそ

れが妥当であると否とに関係なく正当な理由に基づく変更となっているが)。とすると、会計処理の原則または手続の変更は従来正当でない原則または手続を採用していた場合に、これを変更して適正な処理に変更する場合にのみ正当の理由があると認められるのであって、したがって、会計処理の原則または手続の変更が認められる場合は殆んどないということになる²²つまり、吉田氏は、5つの事例が、相対的な優劣の判断を行う以前の、先に引用した副会長通牒の考え方と同様の、まさしく当然に変更しなければならない場合の例示であると考えておられるのである。

そして、監査委員会報告第20号の示している5つの事例が、相対的に優劣のつけられる場合であって、その場合には当然に最適の方法を選択適用しなければならないという考え方を支持するにせよ、あるいは、正当でない方法から正当な方法への変更の場合であるという考え方を支持するにせよ、いずれにしても、これらの事例は、当然に変更しなければならない場合の事例であると考えられるであろう。とすれば、内川教授が、「企業会計原則の注解3において問題となっている継続性の変更は、選択適用の認められている方法相互間の変更、つまり、変更前の方法に対して変更後の方法が、より合理的あるいはより適切であるとはいえない場合の変更であるのに対し、（監査委員会報告第20号）に示されている、正当な理由にもとづく変更として認められている5つの事例の場合は、いずれも、変更前の方法に対して変更後の方法がより合理的あるいはより適切であるといえる場合の変更であるから、……その正当な理由についての説明は、……（注解3で問題となる場合の変更についての正当な理由に関しては）少しも説明を与えたことにならない²³」（カッコ内引用者）と批判しておられることは、まさしくそのとおりであると考えられるのである。

22 吉田，前掲論文，5ページ。

23 内川，前掲論文，21ページ。

しかしながら、ここで注意しなければならないことは、内川教授が自ら疑問を呈しておられるように、「変更前の方法と変更後の方法とが、同様に、企業会計上合理的であり適正であると認められる場合において、その変更が企業会計上『正当な理由』にもとづくものであるという場合が、はたして、企業会計原則注解等で一般的に規定しうる形において存在しうるであろうか²⁴」という疑問が生じるということである。

すなわち、客観的に優劣の明らかな会計処理の方法相互間においては、相対的に劣った方法から相対的に優れた方法へと変更することについては、それを正当化する基準が客観的に示しうるのに対して、他方の客観的に優劣のつけがたい会計処理の方法相互間においては、どちらかを選択適用することについて客観的な判断基準が存在しえないのであるから、当然のことながら、優劣のつけがたいある方法から優劣のつけがたい別の方法に変更することについても、「客観的な」判断基準が存在するはずはないのである。しかも、継続性の原則というものは、本来、一つの会計事実について二つ以上の優劣のつけがたい会計処理の方法の選択適用が認められている場合に機能すべき原則であるから、変更についての「正当な理由」が必要とされるのは、その優劣のつけがたい会計処理の方法相互間の変更であるにもかかわらず、その場合には、上述のように客観的に「正当な理由」を提供することができず、逆に、「正当な理由」を客観的に思考しうる場合というのは、上述のように、会計処理の方法相互間に優劣のつけられる場合であり、その場合には、優れた方法を選択する判断が客観的に行いうるのであるから、継続性の原則を適用する必要がなくなってしまうという、まったく奇妙な事態を招来することとなるのである。

そして、そのことをふまえたうえで企業会計原則の注解3を読めば、その意味するところは、内川教授が指摘しておられるように、「企業会計原

24 同論文, 21ページ。

則の注解3における……変更においては、たとえ、その会計実務上においては、……（種々の正当とされる）理由が述べられているとしても、それらの理由は、さきの一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして、会社の財政状態および経営成績をより適正に表示する、という意味における『正当な理由』ではなくして、たんに、『財務の健全化』あるいは『事務の合理化』さらには『経営環境の変化に伴う減価償却費の合理的な期間配分』等、その変更を行った企業自身にとっての『正当な理由』、したがって、より正確に言えば、企業自身にとってより有利でありより適切であるという意味における『正当な理由』となっているのである²⁵（傍点ならびにカッコ内引用者）と結論づけざるをえないことになるであろう。

が、しかし、わたくしは、現在の会計処理の方法を選択する方法と継続性の原則の規定をもってすれば、次章において述べるような仕組みによって、もともと、「正当な理由」というものが、客観的に納得しうる「正当な理由」ではなくして、内川教授が指摘しておられるような、企業自身にとっての「正当な理由」と理解せざるをえないと考えるものである。

III 継続性の変更の本来の性格と「正当な理由」

企業は、最初に、ある会計処理の方法を選択適用するさい、どのような基準によってそれを行うのであろうか。まず、企業会計原則の注解1—2は、「財務諸表には、重要な会計方針を記載しなければならない」として、7つの会計方針を例示したうえで、「会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たって、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう」と述べている。その記述から、会計方針を選択適用するさいには、その会計

25 同論文、22ページ。

方針が財政状態と経営成績を正しく示すことをその判断の基準とすべきことが要求されていることは理解できる。また、会計制度委員会報告が、「企業会計が一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則及び手続の選択適用を認める理由は、企業の多様性に即し、その時の事情に最適の方法を採用させるためである」（傍点引用者）と述べているところから、その正しく示すことに優劣の順位づけられる場合には、その中の最適の方法を選択適用すべきであるとの考え方の示されていることも理解できる。が、しかし、その「正しく示す」あるいは「その時の事情に最適の」という判断が、かりにあらゆる場合において「客観的に」行いうるとすれば、くり返し述べたように、継続性の原則は不要であるということになってしまうのである。なぜならば、客観的に優劣の明らかな会計処理の方法相互間においては優れた方法を選択する基準が客観的に示されているわけであるから、当初の選択適用にさいしてその優れた方法を選択しなければならないのは当然のことであるし、それ以降においても、その方法が相対的に劣った方法になってしまったならば、その時点で優れた方法へと変更しなければならないことになり、本来一つの会計事実について二つ以上の優劣のつけがたい会計処理の方法の選択適用が認められている場合に機能する原則である継続性の原則というものは必要がないからである。

他方、企業会計原則において、相互に優劣をつけがたい二つ以上の合理的な方法が認められている場合には、そのいずれを採用するかは、企業にとってまったく自由である。すなわち、企業は、与えられた会計処理の方法のうち、自己にとってもっとも都合のよい、あるいはもっとも有利な方法を選択することが可能なのである。この点について、木村重義教授は、「もともといくつかの方法のうちからある方法が選ばれるのは、その方法が当該企業にとって(イ)有利であるか(ロ)実情に即しているか(ハ)技術的に最も簡単であるか、によるであろう」(傍点引用者)と述べて、会計処理の方

法を選択適用するさいの判断基準が、当該企業の主観にもとづくという考え方をはっきりと示しておられる。また、熊野實夫教授は、「会計方針の決定はすぐれて経営的な決定であり、会計のなしうることは、経営者の決定を財務諸表に映しとることだけである」と述べて、会計方針の決定が経営方針の決定に準ずるといふ考え方を示しておられる。²⁷

したがって、一方で河合信太郎氏が、「主観的判断が専断であっていいということはなく、むしろその判断は客観的に合理性をもつことが要請されるのである。そして慣習の採用についても、よるべき慣習は、できるだけ真実表現のために役立ち得る方法を採用することが義務づけられている」との主張を行われても、それを強制する手段のない現実のもとでは、やはり内川教授が指摘しておられるように、「現在の企業体制のもとでは、各企業の経営者は、法に違反しないかぎり、自由に企業の経営方針を決定することができる。同様に、その一部を構成する会計方針についても、公正な会計基準の範囲内において、これを自由に決定することができる」という状況の存在することを認めざるをえないであろう。²⁸

しかも、そのような自由を認める根拠は、黒澤教授が、「継続性の原則が、一方において企業経理の自由を認めている根拠は、いかなる会計処理の原則でも、それが合理的方法であるかぎり、これを長期間継続的に適用するときは、それらの間の誤差が減少し、異なる方法によって求められた結果が、ほぼ一致するにいたるものである」と述べておられるように、どのように自由に決定されようとも、それが一般に公正妥当と認められた方法であるならば、継続的に適用されている限り、問題は生じないと考えら

26 木村重義『会計原則コメンタール』中央経済社、1958年、62—63ページ。

27 熊野實夫「会計方針の変更と継続性の原則」『企業会計』第34巻第8号、1982年、82ページ。

28 河合信太郎『会計上の粉飾と法律上の責任』同文館、1979年、23ページ。

29 内川、前掲論文、26ページ。

30 黒澤清『近代会計学』春秋社、1951年、308ページ。

れているからである。

ところが、上述したように、一般に認められた会計処理の方法の範囲において、企業が自由に自己の会計処理の方法を選択することができるのであれば、しかも、その適否を客観的には判断しえないのであれば、各企業の経営者が法に反しない限り自由に決定しうる経営方針の変更にもとづいて、あるいは、たえず変動している経済環境のその変化に応じて、それらに適応すべくこれまでの会計処理の方法から別個の会計処理の方法へ変更することは、それらがいずれも一般に公正妥当と認められた会計処理の方法の範囲内であれば、自由に行いうることとなるのではないだろうか。つまり、これを行えないという理由は存在しないように考えられるのである。もっとも、この変更によって継続性は切断されることになるから、その変更の理由、影響額等の注記は当然に行わねばならないことになるが、しかし、基本的には、その変更を否定する理由は見当らないようにも思えるのである。

この点を重視される新井教授は、「本来、正なる原則等には必ずその正当性を裏づける論拠があり、しかもその正当性は……変更理由の正当性と結びついているために、正なる原則等の変更については、これらの『正当な理由』を適宜³¹あてはめることにより、変更の正当化は随時可能になるものと考えられる」と主張しておられる。これは、一般に公正妥当と認められる方法相互間においては、当初の選択適用が自由に行えるのと同様に、その後の変更もまた自由に行えるとする考え方である。

この考え方が是認しうるものであるならば、昭和31年12月に設定された旧監査報告準則が、「監査人は、次に掲げる場合には、その旨及び理由並びに第二号若しくは第三号の場合にはその財務諸表に及ぼす影響を記載しなければならない」と規定していた項目のうち、第三号の「企業の採用す

31 新井、前掲論文、134ページ。

る会計処理の原則及び手続について、当期純利益に著しい影響を与える変更が行われた場合」の後段に、「但し、正当な理由による期間利益の平準化又は企業の堅実性を得るために行われている場合を除く」（傍点引用者）と記述されていたことに端的にあらわれているように、現実には存在している、「会社の決算というものは景気の変動による影響を受けるから、企業会計の現場では毎年度ごとに絶対的真実をつらぬくことは難しい。会社の信用を維持し、企業の安定経営をはかるためには各年度の利益の平準化とすることを考えなければならない³²」という主張や、「たまたま利益が多いので、むしろ健全なる、ベターな方法へ変えていく。それはむしろ好ましいことではなからうか」という主張を受けて、会計処理の方法を変更することが安易に行われるのではないだろうか、ということは十分に想像できるのである。そして、さらに、新井教授が述べておられるように、「監査意見の表明に関し、しばしば原則違反（1号限定）よりは継続性違反（2号限定）のほうが罪が軽い？と俗にいわれる」状況³⁴があれば、「この原則は事実上『尻抜け』になっているといわざるをえない³⁵」という状況へとつながっていくこともまた、十分に想像できるのである。

にもかかわらず、会計学者は、なぜ継続性の原則を重視し、「正当な理由」のない限り会計処理の方法を変更すべきでない」と主張しているのだろうか。しかも、一般に公正妥当と認められた会計処理の方法相互間においては、変更することについての「正当な理由」を客観的には明示することができないにもかかわらず、みだりに変更してはならないと執拗に主張しているのである。

それは、前稿において考察したように、每期自由に継続性の変更を認め

32 井口茂『基礎商法 会社編（新版）』東京法学院出版、1982年、341—342ページ。

33 川北博他編『改正商法』財経詳報社、1981年、251ページ。

34 新井、前掲論文、131ページ。

35 新井清光「商法計算規定の改正と会計上の諸問題」『商事法務』827号、5ページ。

るならば、企業利益の操作を自由に行うことを容認することになるからに他ならない。木村教授が、「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³⁶」とはっきり述べておられるように、複数の会計処理方法が認められていること的前提条件として、継続適用という制約が存在しているのである。

とすれば、「継続性の原則における変更とは、常に正なる原則等間の変更であり、かつ、それらの正なる原則等の背後には、それらを正当化する理由が必ず用意されているはずであるから、(それが用意されていなければ原則等そのものの正なることの主張はできないはずである)、これらの原則等間の変更には、どのような変更であっても当然、それを正当化する論拠・理由が存在している³⁷と考えられる」という新井教授の主張は、会計処理方法の公正妥当性をそのまま変更の正当性と結びつけておられる点において謬見といわねばならないであろう。細田氏が主張しておられるように、「新たに方法を選択することと、すでに選択し、適用してきた方法を他の方法へ変更することを同一視することは、後者には従来適用してきた方法を廃棄するという重大なプロセスが含まれている点を全く無視するものであって到底首肯しがたいところである。変更によって新たに選択される方法がいかに正当と認められるものであるからといって、ただそれだけで従来の方法を廃棄³⁸することを当然に正当化することはできない」からである。

したがって、たとえ現実が、「会計処理方法の変更によって利益の検出又は圧縮という魔法にも似た絶大な効果が期待され、しかも監査上もフリ

36 木村, 前掲書, 62ページ。

37 新井, 「企業会計の一般原則」, 134ページ。

38 細田, 前掲論文, 21ページ。

ーパスということであれば、利益の平準化、安定配当が強く要請される今日の企業において敢然と伝家の宝力が抜き放たれ、魔法の杖が振られるのはむしろ当然のこと³⁹であるとしても、そのことを是認してしまって、新井教授が主張しておられるように、「継続性の原則は、正なる原則等間における変更を対象とし、かつ、その目的は期間比較の確保にあるのであるから、変更が行われた場合には、過年度との比較ができるような措置を会社側に要求することこそ有意義な措置であって、理由の正当性をうんぬんすることは余り実質的な意味をもたない⁴⁰」と考えることは、たとえ注記するなどの措置をとったとしても、かりに経営者によって利益操作が行われた場合に、その利益操作を排除することができない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、「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、そのまま財務請求表において肯定する結果とさえなる⁴¹」からとうてい首肯しえないし、また、味村氏が主張しておられるように、「正当な理由」の不明瞭さを根拠として、これに法律上の効果を結びつけることに反対し、もって法的安定性をえようとすることは、久保教授が、「不当な利益操作→違法配当→刑事責任の関連性を、継続性の原則適用の否定によって断ち切り、結果として現状を承認することで法的安定性を確保しようと目論みることが、実は企業理事者の対社会的責任を糊塗し、ひいては法秩序に対する真摯なる信頼感を阻害し、むしろわが国社会の一般的道義の頹廃を助長するに至る⁴²」恐れがあると述べておられるように、これもまた認めることはできないのである。

ところで、味村氏は、「株式会社の計算書類は、最終的には、株主総会

39 同論文、25ページ。

40 新井、「企業会計の一般原則」、142ページ。

41 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、25ページ。

42 久保、前掲論文、114ページ。

の決議によって確定するのであるから、商法が継続性の原則を要求するという説は、過去における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ることになるが、そのような結論は、商法の体系に合致しないということである。すなわち、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。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⁴³と述べて、継続性の変更については、ことさらに「正当な理由」を必要とするものではないという主張をしておられる。ここで、定款変更については、法に反しない限り「正当な理由」がなくてもそれを行いうることはそのとおりであるとしても、重要なことは、定款変更は将来に向かって効果を有するものであって、過去の事実を遡及的に修正することを目的としたものではないということである。すなわち、定款にせよ、経営方針にせよ、それらは、いずれも将来に向かって効果を有しているのである。そして、同時に「いったん採用した経営方針を、その結果をみて遡及的に変更するということは、客観的な歴史的事実を覆すことであって、とうてい不可能である⁴⁴」ということに注意しなければならない。

ところが、会計上の決算は各会計年度末に行われるところから、「経営者が、そのこうむった損失あるいは不当に過大な利益を、従来採用していた会計方針のその期末における変更によって糊塗しあるいは隠蔽しようとする⁴⁵」ことはしばしば実務上で見られるところであって、これは、会計

43 味村、前掲論文、994ページ。

44 内川、「継続性の原則と商法計算規定(2)」、27ページ。

45 同論文、26ページ。

方針の場合には、技術的に修正が可能であるところから、期末において会計方針の変更、すなわち継続性の変更を行って、結果として経営方針を事後的に修正しようとしていることに他ならない。

すなわち、経営方針あるいは味村氏の主張される定款変更の場合には、その変更が、たんに将来に向かってなされるにすぎないが、しかし会計方針の変更の場合には、その変更が過去に遡及して行われうることである。いいかえるならば、先の味村氏の主張は、定款変更のように将来に向かって効力を有する変更と、会計方針の変更のようにすでに生じてしまっている過去に向かって遡及的な効果をもたらしうる変更とを、同一の性格をもった変更としてとらえるという過ちを犯しておられるといわざるをえないのである。

すなわち、期末において会計処理の方法を変更することは、それがすでに生じている事実に対して、それを修正するという遡及的効果をもたらすからこそ、それを認めることができないという意味で、会計学者は継続性の原則を重視し、「正当な理由」のない限り変更してはならないと主張しているものであると、わたくしは考えるのである。

しかしながら、本稿における考察を通して「正当な理由」というものを客観的には提示することのできないことが明らかとなった。

それでは、かかる現状においてどのような改善策が考えられるであろうか。たとえば、一つの方法として、内川教授は、「選択の認められている会計処理の原則または手続相互間の変更については、前期末において選択適用された会計処理の原則または手続が、当期首においてそのまま受け継がれた場合には、その当期末においては、その受け継がれた会計処理の原則または手続の変更は、企業会計上適正な変更としては認められるべきではない⁴⁶」と主張しておられる。

46 同論文、24ページ。

それは、本稿における考察から明らかになったように、会計方針の選択が経営方針の一端として各企業の自主的な判断において任意に行いうるという性格をもつものである以上は、その変更が、公正妥当と認められた会計処理の方法相互間の 変更である限り、その変更についての「正当な理由」に関していくら議論を重ねたところで、客観的に認められる「正当な理由」の具体的内容を明示することはできず、その「正当な理由」は当該企業にとっての「正当な理由」としか考えることができないのであるから、けっきょく、「正当な理由」の具体的内容を明らかにすることが継続性の原則を厳格に適用することの助けとはなりえないということである。そのことはまた、むしろ、会計方針の選択およびその変更が経営方針の一端であるというその事実の方に目を向けることによって、継続性の原則をとらえ直した方が実状に即しているのではないか、ということに他ならない。

そして、会計方針と経営方針とを同一視するのであれば、結果を見て経営方針を適及的に変更することが絶対に不可能である以上は、会計方針もまた、結果を見て適及的に変更することを認めるべきではないと考えるものである。

ただし、翌期からの変更では手遅れとなってしまうような場合、すなわち、当期末において会計処理の方法を変更しないならば企業の存続が危うい場合には、企業自体の継続性を優先させるために会計方針の継続性の変更を例外的に認めてもさしつかえないであろう。ただし、そのような緊急の場合には利益操作の余地はないであろうと思われるからである。

一方、定款の変更と同様に、将来に向かって会計方針を変更することは当然に認められるが、しかし、その場合でも、みだりに変更することは認められないであろう。というのは前稿で考察したように、一定の方法を継続的に適用することによって各期間が相互的に真実であるという意味での

相対的真實性が維持されているわけであるから、たとえ翌期からであっても、会計方針を変更することによって期間損益計算における相対的真實性に分断が生じることになる以上は、やはり、そこにも変更をするだけの十分な根拠が必要とされるからである。が、その場合の「正当な理由」は、その企業にとっての「正当な理由」であっても、それを認めるべきであろう。なぜならば、その場合の変更は利益操作を目的として行われるのではなくして経営方針の変更の一環として行われるのであるし、また、そうであるならば、たとえ相対的真實性に分断が生じたとしても、それは変更の理由やその与えている影響額等を財務諸表に注記することによって補いうると考えられるからである。