

株式会社計算規定における継続性の原則について

城 山 昇

目 次

はしがき

一 継続性の原則の意義

- (一) 期間損益比較としての継続性の原則
 - (二) 真実性の保障としての継続性の原則
 - (三) 会計処理の基準としての継続性の原則
- 二 粉飾決算と継続性の原則との関係
むすび

はしがき

株式会社会計における継続性の原則について、商法上は、昭和三十七年の商法改正にともない制定された「株式会社
社の貸借対照表および損益計算書に関する規則」(以下、計算書類規則という)第一章総則第三条の「評価の方法そ

株式会社計算規定における継続性の原則について

の他の会計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をしなければならない。」の規定について、この条文が、評価の方法その他の会計の処理の方法は相当の理由がない限り変更することを許さないとする、いわゆる継続性の原則を前提としての規定として、その適用があるか否かについて学説のわかれたところである。

すなわち、これを否定する立場からは、改正商法が、継続性の明文の規定をしておらず、継続性の原則は強制していないこと^①、また、企業は会計処理および記載の方法の変更は禁止されていないから、変更後処理又は記載が違法な処理又は記載とならない限り変更することができ、そして、その変更の事実が期間比較を害し、計算書類の利用者に誤った判断をさせるおそれがあるから注記するよう規定した、^②として継続性の原則を否定しているのである。

これに対して、継続性の原則を肯定する立場からは、継続性の原則は真实性の原則および明瞭性の原則とともに、企業会計の根本原則として、ドイツを始め主要国においても認められている原則であり、わが国においても、昭和三十七年改正法以前においても、この原則は通説として認められていたのであり、そして、改正法がこの継続性の原則を否定する明文規定もなく、しかも改正法の立法理由が損益法への道を開くことにあることを考えれば、損益法は企業の収益力を正確に把握することを目的としているのであるから、継続性の原則は改正法の立法趣旨自体からその存在を肯定できる、^③と主張され、改正法の規定の中における存在理由として、固定資産の評価について、毎決算期に相当の償却をなすことを要す、との規定（商法第二八五条ノ三第三項）の中の「相当の償却ヲナスコトヲ要ス」との意味は、一定の償却方法、すなわち、定率法や定額法により每期継続的にしかも計画的に減価償却をなすことを強制し

しており、また流動資産の評価について、第二八五条ノ二第二項において「前項ノ規定ハ時価ヲ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」との規定の中の「時価ヲ附スルモノ」というのは、原価で評価するという主義をとらないで、時価で評価するという主義をとってもよいという意味に解されるから、継続性の原則を前提としての規定である、と主張されて、商法上の論議となったのであるが、昭和三十七年の商法改正を契機として、この継続性の原則が企業会計において軽視される傾向を招来した。

その後、昭和四十四年二月以来、公認会計士の監査を株主総会に反映させることを主義とする商法改正が試みられ、いわゆる商法に基づく会計監査と証券取引法に基づく会計監査を一元化するための基礎として、商法の計算規定および計算書類規則と企業会計原則および財務諸表規則についての審議がすすめられて、商法改正案要綱第十五の「商業帳簿（会計帳簿、貸借対照表および損益計算書）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、いわゆる商法の会計基準に関する包括規定としての「公正な会計慣行」を具現するために企業会計原則においても、昭和四十四年十二月十六日、「企業会計原則修正案」が公表されたのであるが、企業会計原則の一般原則の五の「企業会計はその処理の原則およ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。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。」という文言中「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。④」との文言を削除したことによって、継続性の原則について、会計学の立場からも再び論議されるようになったのである。⑤

しからばこのように論議の的となる、継続性の原則とはいかなるものであるか、また、いかなる理由によりその存在を認めなければならないのかについて、会計学上の学説等も援用して、商法学の立場から粉飾決算、違法配当とも関連せしめて考察することに意味ありと考えて、その概観を明らかにしようとするものであるが、本稿は紙数制限の関係もありその大綱をのべるにとどめることとする。

注

- ① 上田明信著「改正会社法と計算規則」 五二頁
- ② 味村治論文「企業会計・十五卷五号」 九二頁
- ③ 田中誠二著「最新会社法論・下巻」 四八六頁
- ④ 田中誠二著 前掲書 四八七頁
- ⑤ 企業会計・二四卷四号 (四七年四月号)
会計ジャーナル・四卷五号 (四七年五月号)

一 継続性の原則の意義

株式会社会計における継続性の原則 (Principle of Consistency; Grundsatz der Bilanzkontinuität) とは、計算書類は形式的にも内容的にも同一の手続、基準をもって每期継続的に作成されるべきものであることを要求する原則

則である。

商法上、この継続性の原則が認められているか否かについて学説のわかれていることについては、はしがきでのべたところである。

すなわち、継続性の原則を否定する根拠として、改正商法は、この継続性の原則に従って、資産の評価方法につき、また、会計処理の方法について法律上強制していないとして、これを否定している。

これに対して、昭和三十七年の商法改正にともない制定された、いわゆる計算書類規則第一章総則第三条の「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。」との規定は、継続性の原則を前提としての規定であり、また、昭和三十七年改正法以前にも認められたものであり、改正商法が、これを否定する規定もなく、特に改正法が、損益法への道を開くにいたった立法理由を考えれば当然認められる原則であり、そして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ているため、計算書類について継続性の原則が行なわれなければ企業の損益を正確に把握することができないので、継続性の原則は企業会計の保障のためにも、また期間損益比較のためにも欠くことのできない根本原則であるが故に、これを認めなければならない原則であるとしている。

一般に認められている会計慣行または企業会計原則で認められている諸原則のうち、明瞭性の原則、真実性の原則は、計算書類規則第一章総則第二条「貸借対照表及び損益計算書は会社の財産及び損益の状態を正確に判断することができるように明瞭に記載しなければならない。」の規定、ならびに企業会計原則第一、一般原則の一に「企業会計は、

企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供しなければならない。」と、また、同第一、一般原則の四に「企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。」との規定からも明らかのように、真実性の原則ならびに明瞭性の原則または正確性の原則といわれるものであるが、企業会計における原則の、会計処理の原則と会計報告の原則のうち、後者すなわち会計報告の原則に属するものである。

しからば前者すなわち会計処理の原則とはいかなるものであろうか。

わが企業会計原則第一、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朝継続して適用し、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。」と規定しているが、この継続性の原則こそ会計処理の原則にほかならないのである。

このように企業会計における根本原則のうち、会計報告に関する原則である真実性の原則、明瞭性の原則のみが認められて、いま一つの根本原則である会計処理の原則ともいべき継続性の原則が否定せられるということはどういうことであろうか。

なんとすれば、会計報告の原則とみられる真実性の原則は、それが会計報告の表示のみの原則ではなく、内容的には会計処理に関する原則でもあることを考えなければならないのである。すなわち、真実な会計報告をなすべき原則であるとともに真実な会計処理を要求する原則でもあることに注意すべきである。

しかうして、会計処理の原則としての継続性の原則が、真実性の原則を保障する原則である所以が存するのである。

したがって、真実性の原則は、内容的には真実なる会計報告を要求する面と、真実なる会計処理を要求する面とを包含しているものと考えられるのである。

以上の観点に立って、継続性の原則が、真実性の保障としても、期間損益比較の上からも、また、会計処理の基準としても欠くことのできない原則であると考え、そして、いかなる理由により認められなければならないかについて考察することとする。

(一) 期間損益比較としての継続性の原則

継続性の原則が、ドイツの学者によって貸借対照表継続性の原則 (Grundsatz der Bilanzkontinuität, der Bilanzanständigkeit; Kontinuität der Bilanzansätze) として提唱されたのは、^①主として財産評価に関して前年度の財産評価の基準と後年度の財産評価の基準を異にしなければならないという、^②いわゆる評価基準の継続性で前年度と後年度の期間損益比較を困難ならしめないようにと要請するところの比較可能性に求めているといえよう。

田中耕太郎博士によれば、継続性の原則は真実性の原則の一面の発現と認められ得るとい^③う、いわゆる真実性の原則を保障する原則であるとともに、この継続性の原則が期間損益比較のためにも要請される原則であると主張されている。

すなわち、ある年度の貸借対照表は前年度と同一の方法、すなわち項目の分類、配列および評価方法において同一の原理に従って作成されなければならず、もし作成方法が時々異なる時は、企業者は営業の成績を比較することを得ず、帳簿利益 (Buchgewinn) と経営利益 (Betriebgewinn) とを区別することを得ず、又一般公衆は財産状態に関する、正確なる認識を有し得ないのである、と。^④

また、佐藤孝一教授は、継続性の原則は一度決定した企業会計の計算内容および表示形式等はこれを継続して実行すべく、みだりに変更しないよう要求する原則であり、項目の名称 (用語)、分類、区分、総合、配列、様式等、主として形式に関するものを「形式継続性」と呼ぶが、この原則を遵守しないときは比較可能性の原則を根本から破壊し、比較観察を全く不可能ならしめ、^⑤「形式継続性」についていえば、この原則を採用することによって表示された企業内容の比較観察が極めて容易になることはいうまでもない、^⑥と説かれて、「形式継続性」は、利害関係者をして、企業内容の比較可能性を容易ならしめるものであることを指摘されて、

「会計原則の適用における継続性の重要なことは、これをいくら強調しても強調しづることではない。認められた会計原則が継続的に遵守される限り、歴史的諸表は比較可能となるであろう。」^⑦と説かれて、継続性の原則が相対的真実性との関連において、期間損益比較の面からも要求される原則であると主張されている。

井上達雄教授は、企業会計における継続性の原則について、ドイツのシュマーレンバッハの主張する継続性の原則とドイツ商法に規定される貸借対照表継続性の原則とを比較吟味してみる場合、前者すなわちシュマーレンバッハの主張する継続性の原則は実質的継続性といわれ、後者すなわちドイツ商法に規定する貸借対照表継続性の原則は形式

的継続性を規定するものであるとして、後者のドイツ商法の貸借対照表継続性の原則は、貸借対照表につき、その作成手続、科目の分類、科目の配列、資産評価の原則などにつき、当期もまた前期同様に継続的におこなうべきで、変更を許さないとの建て前で、これは形式的継続性を規定したものであり、わが国の企業会計原則の継続性の原則も形式的継続性を意味するもので、それは報告および処理の両面における継続性を要求するもので、報告形式上の継続性は、財務諸表の継続性で、借貸対照表の区分、科目分類および配列などにつき、また損益計算書においてはその科目分類、区分計算などにつき、理由なくして変更することを許さない主旨であり、会計処理上の継続性は、会計処理の原則および手続は理由なくして、その変更を許さないとすのであると、先ず継続性の原則の意味についてのべられて、企業会計上の比較可能性と継続性の原則との関連について、今日の企業会計は、事業年度を半年とか一年に区切って、その期間内の経営成績をみるという期間計算を行なうわけであるが、当該事業年度の成績を判断するにしても、ただその年度の計数だけをみたのではほんとうのことはわからないので、そこで、当期の財務諸表は過去の事業年度の財務諸表と比較（期間比較）したり、他の企業の財務諸表と比較（企業比較）してみなければならぬわけであるが、このような比較を行なう場合、各年度の資料が同一の基準で作成された会計の結果でなければ、その比較は全く意味のないもので、たとえば減価償却を行なう場合、前年度は定率法で行ない、今年度は定額法で行なうことになる、他の条件を一定と仮定した場合でも、両年度の損益の額は違ったものとして現われてくる。そこで、期間比較を正しく行なうためには、一たん採用した会計処理の原則とか手続が、期間によって変更されるのは困るわけで、企業会計原則はこれを防止するために規定を置いたのであり、このように、継続性の原則は比較のための要請でも

あるので、この原則はまた「比較性の原則」と呼ぶものもある^⑩と、のべられて、継続性の原則が比較性の原則 (Grundsatz der Vergleichbarkeit) であることが主張されている。

注

- ① 田中耕太郎著「商法学・特殊問題下」 七五頁
Paul Gerstener, Bilanz-Analyse, 11. Auf, 1944, SS. 55, 57.
- ② 田中耕太郎著 前掲書 七五頁
- ③ 田中耕太郎著 前掲書 七六頁
- ④ 田中耕太郎著 前掲書 七七頁～七八頁
- ⑤ 佐藤孝一著「財務諸表通論」 三二頁
- ⑥ 佐藤孝一著 前掲書 三二頁～三三頁
- ⑦ 井上達雄著「企業会計原則の解明」 四九頁
- ⑧ 井上達雄著 前掲書 五〇頁
- ⑨ 井上達雄著 前掲書 五一頁
- ⑩ 井上達雄著 前掲書 五一頁

(二) 真実性の保障としての継続性の原則

継続性の原則が、ドイツの学者によって貸借対照表継続性の原則 (Grundsatz der Bilanzkontinuität, der Bilanzanständigkeit; Kontinuität der Bilanzansätze) として提唱されたことは、^⑪ 前述した。

すなわち、この継続性の原則は、前年度の貸借対照表に採用された貸借対照表作成の方法が将来の年度においても継続して適用されなければならないとするもので、それは項目の分類、配列および財産の評価に関するものであるが特に財産評価の点に関して、前年度と後年度とにおける財産評価の基準を異にしなければならないという意味を有するのである。^②

田中耕太郎博士によれば、この継続性の原則が特に強調せられる所以は、貸借対照表が法規と通常の商人簿記の諸原則に反して恣意的に作成せられるところの警戒に帰着するものであるが、しかしながら、この原則は理論上資産評価のみに限られた問題ではなく、真实性の原則の一面の発露である、とのべられて、この継続性の原則が真实性の保障のために要請される原則でもあると主張されている。^④

また、佐藤孝一教授は、継続性の原則が真实性、明瞭性を保障する原則であるとして、継続性の原則は、これを一度決定した企業会計の計算内容および表示形式等はこれを継続して実行すべく、みだりに変更しないように要求する原則であり、財産評価、減価償却、原価計算方法等、主として計算方法や計算内容に関するものを「内容継続性」と名附けるが、この原則を遵守しないときは真实性を失い、明瞭性を害う、と説かれて、継続性の原則が、真实性、明瞭性を保障する原則であるとし、ついで「内容継続性」について、真实性の原則としての「相対的真實性」との関連について、「内容継続性」について述べれば、企業会計において、ある会計問題につき、いくつかの計算方法がある場合、そのうちある一定の計算方法を採用して、これを每期継続して適用する場合には、他の方法を同様に每期継続して適用する場合に比して、その計算結果に殆んど相違のないことが実証されるのであり、したがってここに「継続

性の原則」は、いわゆる「相対的真実性」と重要な関連を持つことが指摘される、と説かれて、「内容継続性」は相対的真実性との関連において真実性を保障する原則であると主張されている。

継続性の原則が、真実性の保障のための原則であるとともに期間損益計算の真実のために要請される原則であるとされているものとして、

田中（誠）博士は、継続性の原則は真実性の原則を保障するためにこれを分離できない原則であり、企業会計が慣習と判断に基づきなされるから、絶対的な真実性を期待できないので、実際に期待できる真実性を求める以外になく、それを保障するのが、継続性の原則であり、たとえば、資産の評価につき原価法ならば原価法を、また低価法ならば低価法を長期継続的に適用すれば、期間相互の損益計算としてみれば、可及的な真実をつかみ得ることになる、とのべられて、計算書類規則第三条一項の「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。」の規定は、継続性の原則を前提としての規定と解されて、

「相当の理由によって変更したときはその旨の注記を要することになる。」とのべられている。^⑧

企業会計が、人為的に区画された期間の損益を求めねばならないという会計の特殊性にかんがみ、事実上不可能な絶対的真実性に代るものとして、實際上期待できる真実性、すなわち相対的真実性を保障するものとして、継続性の原則を援用する以外にないとして、この継続性の原則が期間損益計算に適用せられるべき重要な原則であるとして、山下勝治教授は、期間損益計算は、区劃の困難な期間費用、期間収益を人為的に区劃、これを限定しようとするところに特質があり、絶対的真実性が期待されないとともに宿命的課題があり、その期待しえない絶対的真実性に代え

て、理論的にも実際のにも期待しうる真実性として相対的真実性におきかえて期間損益計算の重要な課題としての期間損益の比較可能性を期待するところに、その相対的真実性のもつ根拠を求めようとするものであり、企業会計における「真実性原則」は、企業会計における中枢課題として期間損益計算目的との関連において、しかも、その比較可能な期間損益の確定という具体的な課題との関連において、初めて問われる原則であり、企業会計における「真実性原則」が「相対的真実性」という構造をもつにいたった理論がみられ、そういう意味において、継続性のもっている重要な意義をよりよく理解することができるのである。^⑩とのべられて、継続性の原則が、期間損益計算の相対的真実性を保障するものであるとし、そして、継続性の原則の内容としての会計処理方法の継続性について、

「一般に継続性原則とは、損益計算における費用、収益の限定方法に数種の方法が認められている場合、そのいずれか一つの方法の選択的適用は、これを企業の自由に任ずものであるが、しかし、一たび選択させられた方法は、これを毎期継続的に適用し、任意に他の方法を適用することを排除する原則である。」^⑪とのべられて、企業会計原則第一、一般原則五の「企業会計は、その処理の原則およ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。」の規定の会計処理の継続性についてのべられている。

そして、その例を減価償却方法における定額法ならびに定率法が認められているのは、それは絶対的なものが存在しないことに由来するものであるからとし、その採用する方法の相違によって、それぞれの期間損益計算の結果は異なることはいうまでもない。そこで考えられることは、そのいずれの方法を選ぶかは企業の自由であるが、一度採用した方法はこれを毎期継続的に適用することによって、期間損益計算の相対的な真実性を求める以外にないのであ

り、これを逆にいうと、期間損益計算において、每期異なる費用ないし収益の限定方法を用いると、それぞれの期間損益の内容はそれぞれ異なる基準によって計算せられ、計算の客観性を失うので、同一の方法を継続的に適用することによって、期間損益計算に恣意性の要因を排除する必要となる^⑫。そして、会計処理方法に二つ以上の方法が一般に認められ、その選択適用が企業の自由に任されているということは、その認められているどの方法にも絶対的に正しいものがないということで、そこで、そのうちの一つの方法を選択適用してみても、損益計算が真実なものとなるということの保証はどこにも存在していない。そこで、このように二つ以上の選択可能な方法があるとき、そのいづれか一つの方法を選択する場合、その計算結果が何ゆえに損益計算の真実性を保障するものであろうか、と問われて、永続企業を前提とする期間損益計算においては、その計算の絶対的真実性を期待できないことは、人為的な期間計算の宿命であり、そこで何らかの人為的方法によって、現実に実現可能な意味での損益計算の真実性を求める以外にない。それは損益計算結果の真実性を一つの特定期間の損益計算に求めるに代えて、多数期間にわたる期間相互間に見られる真実性にこれを求めるという考え方をとる以外にないからであり、そして、それはすべての期間における損益計算を相互に同一の計算基準にしたがって計算することによって、各期間にわたる損益計算がお互いに真実であるという意味における期間損益計算の相対的真実性が保障せられるものである、とのべられて、継続性の原則が、期間損益計算上からの相対的真実性の保障のために要求される原則であるとともに、会計処理の継続性について、

『その時々都合のよい結果を導くために、会計処理方法を勝手に変更する自由を制限するものであるところ
に、継続性の原則が実質的に重要な意味をもつものであり、継続性の原則は、いわゆる損益計算における人為的な

「利益操作」の余地を排斥するために極めて重要な原則である。」^⑩として、継続性の原則が期間損益計算における相対的真実性を保障する原則であるとともに、会計処理の方法の人為的「利益操作」を排除する重要な会計処理の原則であるとみているのである。

われわれが、継続性の原則を認めなければならない理由は、実は、期間損益計算における相対的真実性を保障する原則であるのが、その一つであり、いま一つは、会計処理の方法の人為的「利益操作」を排除する重要な会計処理の原則でなければならないが、その二である。

注

- | | | |
|---|-------------------------------------|------|
| ① | 田中耕太郎著 前掲書 | 七五頁 |
| | Cf. Gerstner, op. cit., SS. 55, 57. | |
| ② | 田中耕太郎著 前掲書 | 七五頁 |
| ③ | 田中耕太郎著 前掲書 | 七六頁 |
| ④ | 田中耕太郎著 前掲書 | 七六頁 |
| ⑤ | 佐藤孝一著 前掲書 | 三二頁 |
| ⑥ | 佐藤孝一著 前掲書 | 三二頁 |
| ⑦ | 田中誠二著 前掲書 | 四八八頁 |
| ⑧ | 田中誠二著 前掲書 | 四八八頁 |
| ⑨ | 山下勝治著「企業会計原則の理論」 | 五三頁 |
| ⑩ | 山下勝治著「会計学一般理論」 | 八四頁 |
| ⑪ | 山下勝治著「会計学一般理論」 | 八四頁 |
| ⑫ | 山下勝治著 前掲書 | 八五頁 |
| ⑬ | 山下勝治著 前掲書 | 八五頁 |
| ⑭ | 山下勝治著 前掲書 | 八六頁 |
| ⑮ | 山下勝治著 前掲書 | 八六頁 |

(三) 会計処理の基準としての継続性の原則

山下教授は、期間損益計算における相対的真実性の保障のための重要な原則であることについては詳しく説明されているが、しかし、人為的「利益操作」を排除する重要な会計処理の原則については詳しい説明はなされていない。

そこで、われわれは、人為的「利益操作」を排除する会計処理の原則について、会計処理の継続適用が要請される理由について考察する必要がある。

しかし、人為的「利益操作」を排除する原則を考察する前に、いままでのべてきたいま一つの理由である期間損益比較の原則が、いかなる理由により、継続性の原則の真の理論的根拠とならないか、について検討しなければならない。

すなわち、毎期おなじ会計処理を継続適用すれば、その結果得られた会計数値の比較はつねに十分な意味を有するものであるかどうかである。

この点について、黒沢清教授は、減価償却の定率法を適用した場合、期中の増設や改良が行なわれないという諸条件が一定であると仮定した場合、毎期の減価償却額が逡減して行くのはいうまでもなく、いまかりにこの方法による減価償却費が前期が二万円、今期が一万五千元、総収益ならびに減価償却費をのぞくそれ以外の費用が、今期も前期も全くおなじで、それぞれ、一〇万と五万円であったとした場合、今期の純益が五千元だけ多いというただそれだけの理由で今期の方が前期よりも好成績であるといえるか否かは疑問である。というのは五千元の差はいくらでもなく、減価償却費を毎期漸次逡減して行く定率法によって計算したことの結果生じたもので、経営活動そのものとは無

関係なものであり、このような場合には期間損益比較を有効なものとするためには、減価償却費控除前の純益で比較するか、それとも減価償却費を今期と前期とをおなじに計算しなおして比較しなければならなくなってくる。このことからあきらかなように、每期おなじ方法を継続適用したからといって、ただちに比較可能性が保証されることにはならない^①、と例示している通り、継続性の原則が期間損益比較のために要請される原則としての根拠は薄弱となるようである。

しからば、会計処理についてその期間的継続の必要なのは一体なぜであろうか、かりにこのことを要請しないとすればどんなことになるであろうか^②、と、問われて、

「物価水準の上昇期には後入先出法をとるよりも先入先出法によった方が期間費用は少なく、期間利益はそれだけ多くなる。また固定資産の減価償却費の計算にあたって定率法を適用すると、はじめのうちは定額法よりも減価償却費は大きい^③が、後には定額法によったよりも少なくなる。そこでいま会計処理について継続適用という枠をはずして、その変更を無条件にみとめるとすれば一体どんなことになるであろうか。

その結果はあきらかである。利益をかくすためにこれまで先入先出法を適用していたものが、たいした理由もなく、後入先出法に変更することも予想され、またこれとは逆に企業の対外的信用を維持、向上させたり、経営者の経営上の失敗をかくしたり、またある場合には、配当率を維持するために、純益がないにもかかわらず、これまで定額法を採用していた相当年限を経過した償却性資産について定率法に変更して減価償却額を少なく計上することによって、定額法を継続適用した場合にくらべて幾分大きな純益を計算報告することが考えられないこともない。

また価額水準の上昇期であれば、後入先出法から先入先出法に変更することによってその目的をある程度達することができ^③。」とのべられて、

「このような会計処理を変更することによって、利益を作り出すことも、かくすこともできる。すなわちある会計処理について、いくつもの方法がみとめられている今日の財務会計のもとでは継続性の原則によって束縛しなければそれらの諸方法をたくみに使いわけることによって利益操作 (manipulation) の行われる余地が多分にあるといわなければならない。

このようなことはなほ遺憾なことではあるが、少なくともこれまでの企業会計の実務のなかでは相当ひろく行われていたようであるし、また現に相当根づく執拗にはびこっているらしい。ここにこそ財務諸表を作成するものの主観的判断や自由裁量の介入し得る余地の多分にある今日の財務会計において、計算方法の継続適用がとくに声高くきけなければならない理由がある^④。」と、のべられて、継続性の原則が会計処理の基準、すなわち、利益操作排除のため必要欠くべからざる原則であることの理由を主張されている。

しかしながら、会計処理の継続性の変更が認められないわけではない。すなわち、会計処理の変更について、

「会計処理に関する継続性の原則がねらっているところがこのように利益操作への途を封ずることによって、出来るだけ公正な利益を計算することであってみれば、これまで適用していた方法ではそのような目的を十分に達し得ないような事態の発生することもないではない。そのような場合には、公正な利益を計算し得るような方法への変更がみとめられるのはいうまでもない^⑤。」と、のべられて、その変更が認められる場合の具体的なものとして、企業会計原

則は「……みだりにこれを変更してはならない」といい、また「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……」と、いつているにすぎない。

それでは、ここに「正当な理由」とは具体的には、どのような場合をさすのであろうか、と問われて、棚卸資産の評価基準ならびに棚卸方法の変更が認められる場合を例示して、『企業会計原則にいわゆる「正当な理由」をある程度具体化したものとして注目しなければならない』^⑦と、のべられている。

注

- | | | |
|---|----------------------|----------|
| ① | 黒沢 清編「現代経済学演習講座・会计学」 | 九八頁 |
| ② | 黒沢 清編 前掲書 | 九九頁 |
| ③ | 黒沢 清編 前掲書 | 九九頁～一〇〇頁 |
| ④ | ⑤、⑥ 黒沢 清編 前掲書 | 一〇〇頁 |
| ⑦ | 黒沢 清編 前掲書 | 一〇二頁 |

二 粉飾決算と継続性の原則との関係

われわれは、継続性の原則の意義について、真実性の保障としての継続性の原則ならびに期間損益比較としての継続性の原則、会計処理の基準としての継続性の原則について考察を試みたのであるが、特に会計処理の基準としての

株式会社計算規定における継続性の原則について

継続性の原則を利益操作排除のための原則としての面から吟味する必要があると考える。すなわち、商法上は、この利益操作が粉飾決算（逆粉飾決算をも含む）ないしは違法配当との関連性を有するからである。

利益操作について考察すると、一般的には、利益の過大表示すなわち粉飾決算と利益の過少表示すなわち逆粉飾決算とにわけることができる。そして内容的には前者の場合には、架空利益を計上していわゆる蛸配当をする場合、新株発行や社債発行を容易にする場合、企業経営者が企業経営上の失敗や欠陥を隠蔽して自己の経営手腕等を誇示して多額の役員報酬や賞与を得る場合等が考えられ、後者の場合には、会社の財産的基礎を強固にする場合等もあるが、課税所得の過少表示すなわち脱税を行なう場合、株主の配当要求額を少なくするための対応策として適正な利益配当額より減殺されたいわゆる低率配当を行なう場合、会社財産の横領をなす場合等をあげることが考えられるのであるが、会社の計算をめぐって発生する不正事件と考えられるものに期間損益計算における利益操作による粉飾決算がある。粉飾決算は、実際とは異なる利益を計上することであり、貸借対照表ならびに損益計算書に計上される当期利益は、収益または費用の操作をなして損益計算書上において行なわれ、それはまた同時に貸借対照表上において、資産、負債の操作をなして行なわれるのである。

例えば、固定資産の評価について、商法は、固定資産の取得原価主義と毎決算期に相当の償却をなすことを強制している（商法第二八五条ノ三）。そこで、相当の減価償却額の範囲と継続性の原則とを関連せしめて考えると、われわれは、相当の償却とは、計画的あるいは規則的な合理的な一定の減価償却の方法によって当該固定資産に相応する耐用年数（期間）にわたって償却すべきものと解するのであるが、しかし、継続性の原則の適用を否定する立場から

は、減価償却の方法について継続性の原則を強制していないという。^①したがって、ここに恣意性の介入する余地があり利益操作も可能となるのである。

すなわち、相当年数経過後の固定資産の場合、減価償却方法を定率法から定額法に変更することによって、償却額を多くすることもできるし、また逆に定額法から定率法に変更することによって償却額を少なくすることもできるし、また当該固定資産の耐用年数（償却年数）を延長することによって償却額を減らすこともできるし、また逆に耐用年数を短縮することによって償却額を多くすることもできるのである。

殊に近代産業のごとき強大な固定資産ないし設備を有する企業においては、このような利益操作は特に減価償却において利用されるのである。すなわち、償却資産の耐用年数の変更、償却方法の変更によって償却額を自由に多くすることも、また少なくすることもできるのである。

特に商法の規定が任意性を許容する規定の多い点からみて、このような利益操作が貸借対照表上の純資産額の確定に影響をおよぼすことを想定してみると、いわゆる粉飾決算をすることも、また逆粉飾決算をすることも可能である。

継続性の原則を否定する立場からは、商法においても、継続性の原則を全く無視しようとするのではなく、評価の方法その他の会計処理の方法を変更することは配当可能利益の増加または減少をきたし、会社が恣意に評価の方法等を変更して配当可能利益を多くし、あるいは少なくするおそれがある^②、と、継続性の原則の不適用が配当可能利益の増減を認めながら、経理操作を行なう目的で評価の方法を変更しても、好ましいことではないが、商法上は、違法

とはならず、その動機が違法であったとしても評価方法の変更等自体を違法ならしめるものではない、として^③いるが、このような不当な利益操作による利益の確定が果して正当なる利益として有効性をもつかどうかは甚だ疑問である。すなわち、利益操作をなした計算書類は真実なる期間の損益状態を記載したものと認められないので、真実性ないし正確性の原則にも反することとなるからである。

ちなみに、西ドイツ株式法は、確定された年度決算書の無効を規定し（第二五六条）、評価規定に対する違反により、項目が過大に評価されたとき（同条五項一号）、また、項目が過少に評価され、かつ、それによって会社の財産状態または収益状態が故意に不正確に再現され、または隠蔽されたとき（同条五項二号）は、年度決算書は無効とされており（同条五項本文）、利益操作による利益の確定を無効ならしめるものとしているが、不正確な期間損益を計算しながら適正な利益配当をしようとする商法上の計算手続等についてあいまい性を許すべきでないとするものとして注目すべきである。

そこで利益配当についてのべると、利益配当は株式会社にとつては本質的なものである。

すなわち株式会社は営利法人であるから会社に利益があればこれを株主に配当すべきは当然である。利益があつても配当をせず会社に留保することも残余財産が増加するから営利の目的を達しないわけではないが、株式会社は存続期間が極めて長期であること、実際上は容易に解散し得ないこと、株主は事業の経営に当るよりも配当の多いことを目的とすること、株式の有償譲渡の自由は利益配当を前提として可能なこと、等からすれば、株式会社の利益配当は本質的なものといえる。^{④⑤}

しかし利益配当の条件は利益がなければ配当はできない。そこで利益配当をするには、まず会社の純利益を算定しなければならない。この純利益は当該年度の純利益と前期繰越金との合計額であり、純利益は貸借対照表上の純資産額から、①資本の額、②資本準備金および利益準備金の合計額、③当該決算期に積立てを要する利益準備金（商法第二八八条）、④開業準備費（商法第二八六条ノ二）、試験研究費、開発費（商法第二八六条ノ三）の繰延資産があるときは、これらの繰延資産のうち②の法定準備金額と③の利益準備金との合計額を超えるときはその超過額を控除した額を限度とする（商法第二九〇条一項）が、なお定款の定めや株主総会決議による積立てを要する準備金があれば、これらを控除した金額が配当可能利益の限度である。

ただし、前記の④の繰延資産について配当制限をしたのは、これらの繰延資産の内容は必ずしもつねに明確とはいえず、その計上が適正に行なわれないおそれがある結果不確実な資産を認めることとなり、しかもそれが巨額になると資本維持の原則を実質的に破壊することとなるからである。その他の繰延資産Ⅱのれん（商法第二八五条ノ七）、創立費（商法第二八六条）、新株発行費（商法第二八六条ノ四）、社債発行費（商法第二八六条ノ五）、社債発行差額（商法第二八七条）、建設利息（商法第二九一条）については、その範囲が明確であり、また多額でもないことから配当制限は行なわれない。

このように前記の計算による当期の配当可能利益に前期繰越金を加算した金額が当期の処分すべき金額であるが、欠損がある場合には、当該年度の利益をもってまずこれを填補し、その残額から前記の準備金等や任意準備金を控除して配当額を算定する。また、もし当該年度が欠損の場合には、配当準備積立金があればそれを取崩して利益に振替

えて前記の順序により配当額を算定することとなるが、配当準備積立金がない場合には無配当か後期損失繰越しとなる。

しかし、株主は配当額の多額を望み、会社役員もこれを迎合して名目上の利益を計上して、いわゆる蛸配当を行ない、株価をつりあげて投機をなし、あるいは不当な賞与金をせしめる等の不正が行なわれる例もまれではなく、すなわち違法配当の問題が生ずる。

違法配当とは、前記の如き要件（商法第二九〇条一項）に違反する利益配当をいい、内容的には、①利益の確定ならびに ②処分の手続に違反するとき、③配当利益がないのに配当をするいわゆる蛸配当をいうことができる。

利益の確定と処分とは、株主総会の専属決議事項（商法第二八三条一項）であり、その決定を取締役会に一任することは許されずその決定は無効である^⑦。また、配当可能利益がないのになされた利益配当の決議は当然に無効であり、決議無効確認の訴えの対象となる^{⑧⑨}。

そして違法配当をした取締役、監査役に対しては罰則の制裁が加えられる（商法第四八九条三号）。

また、蛸配当の試案を株主総会に提出した取締役は会社に対して連帯して違法配当額の弁済責任を負い（商法第二六六条一項）、また監査役も連帯して損害賠償責任を負う（商法第二七七条）。

なお蛸配当をなして会社の業績をよくみせ、第三者をあざむき損害を与えたときは、取締役、監査役は、これらの第三者に対しても損害賠償責任を負う（商法第二六六条ノ三）。

そこで商法上継続性の原則の適用があるか否かが問題となるが、わが商法上は、評価の方法その他の会計処理の方

法について、計算書類規則第三条の「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。」の規定について継続性の原則を前提としての規定であるか否かについて学説がわかれている。

すなわち、継続性の原則を肯定する立場からは、商法が期間損益計算を重視しており期間損益計算には継続性の原則は不可欠であり、正当な理由がなければ償却方法や評価方法その他の会計処理の方法の変更は許されないとするのに対して、否定説の立場からは、商法は期間比較よりも配当可能利益の算定を重視しており、商法に継続性を要求する規定もなく、また変更を認める正当な理由が明らかでないこと等を理由として、継続性の原則を否定していることについては前述した。

西ドイツ株式法にも継続性の規定はないが、しかし表示の面において、各営業年度の期間比較を妨げないよう各営業報告書において固定資産の個々の項目について、その営業年度の増加に対してなされた減価償却および価額修正が記載されなければ各年度決算書の比較を妨げるので前年度の年度決算書とその年度の決算書との差異、特に計画外減価償却または価額修正の実行を含めて評価方法および評価方法の重要な変更が説明されなければならない、かつ計画外減価償却または価額修正の実行を含む評価方法および償却方法の変更の結果、その変更がなければ示されたであろう金額の上下一〇〇分の一〇よりも多くなる年度剰余金または年度欠損金^が示される場合において、その差額が、資本の一〇〇分の〇・五を超過するときは、その差額^が記載されなければならない、と規定している（西ドイツ株式法第一六〇条二項）。

わが商法においても、減価償却方法を変更したときは、計算書類規則第三条一項の適用があり、同条二項は、貸借対照表または損益計算書の記載方法を変更したときに、同条一項の規定を準用している。

さらに、同規則第十八条は「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。ただし、その変更が軽微であるときは、この限りでない。」と規定しており、貸借対照表は公告しなければならない（商法第二八三条二項）が、変更の注記を省略して公告することができる（計算書類規則第四六条）とともに、変更の旨の注記さえすれば足りるが、西ドイツ株式法は、変更の結果示された金額が一定額以上であるときはその額を記載することを要求している点で詳細であり、また注目すべきである。

というのは、わが商法においては、変更の旨を注記さえすれば足りるが、西ドイツ株式法においては、変更の結果示された金額が、変更されなかったならば示されたであろう金額より一定額以上である場合その超過額が記載されなければならない点である。

計算書類規則第三条ならびに第十八条の但し書には「その変更が軽微であるときは、この限りでない。」旨の規定をしているが、軽微であるか否かの基準は必ずしも明確ではなく、会計慣行上も、いわゆる重要性の原則 (Principle of Materiality) が作用することとなるのであるが、その基準は明らかではなく、ただ「金額の重要性」とか「科目の重要性」とかの説明にとどまっているにすぎない。

計算書類規則第三条は「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。」と規定し、また、同規則第十八条には「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。」と規定しているが、「注記」をすることによって、株主、会社債権者の保護が果して十分であろうか。特に商法の規定が任意性を許容する規定の多い点からみて、この利益操作が貸借対照表上の純資産額の確定に影響をおよぼすことを想定してみると、いわゆる粉飾決算をすることも、また、逆粉飾決算をするも可能であり、この不当な利益操作が、違法配当、刑事責任との関連性がないとはいえないのであり、したがって配当政策や課税政策上の観点からの変更は、常に正当な理由とはいえないのである。^⑩

なんとなれば、実際界における経理操作は、しばしば配当政策のために行なわれるからである。すなわち、まず配当額を決定して、その配当額に対する当期利益の過不足を経理操作によって算出しているのが実情だからである。期間の営業利益の利益操作をなしての高率配当は架空利益の計上によって行なわれる、いわゆる蝟配当が行なわれることとなる。

そこで違法配当罪は、専ら架空利益を計上して蝟配当を行なった場合の高率配当の問題と考えられているが、利益操作による利益の過少表示の株主への配当額を少なくするための利益操作をなして適正な利益配当額よりも減殺された、いわゆる低率配当を行なった場合も違法配当罪が考えられるのではなからうか。^⑪

なんとなれば、架空利益を計上してのいわゆる蝟配当は粉飾決算に通じ、適正な利益配当額よりも減殺されたいわゆる低率配当は逆粉飾決算に通ずるからである。

証券取引法の適用をうける公開会社等が大蔵大臣に提出する財務諸表については（証取法第一九三条）、財務諸表規則は、会計処理の原則および手続について変更が行なわれた場合には、その旨、変更の理由および当該変更が財務

〔註〕株式会社計算規定における継続性の原則について

諸表に与えている影響の内容を当該財務諸表に注記しなければならない旨を定め（同規則第五条一項三号）、また、表示方法を変更した場合には、その旨およびその内容を当該財務諸表に注記しなければならない旨を規定している（同規則第七条二項）。

さらに財務諸表を公認会計士が監査する際の基準を定めた「財務諸表の監査証明に関する大蔵省令」は、財務諸表の項目が前年度と同一の基準により処理されているかどうか、同一の基準により処理されていない場合には、その基準の変更が正当な理由に基づいていると認められるときは、その変更があった旨、その基準の変更が正当な理由に基づいていないときは、その旨、そのように認めた理由および変更が財務諸表に与えている影響について、公認会計士が意見を表明することを要求している（監査証明省令第四条三項二号）が、これらの規則等は特定の株式会社すなわち上場会社のみに適用され、非上場の株式会社には適用されていない。

また、法人税法は、有形固定資産については定額法および定率法を、鉱業用減価償却資産については定額法および定率法のほかに生産高比例法を、また無形固定資産については定額法を、鉱業権については定額法および生産高比例法を認めている（法人税法施行令第四八条）。減価償却資産の償却方法については国税局長の承認を受けてその他の償却方法を選択することを認めている（同令第四八条の二）。

しかし法人税法上は、償却方法を変更しようとするときは税務署長の承認を受けなければならない、と規定している（同令第五二条）。

これらの規定は税法が、継続性の原則を前提として、各事業年度の所得計算の正確性を期して課税の適正を期せん

とすること、法人すなわち企業の期間損益計算において企業経営者の恣意的な評価方法等の選定による利益操作排除に関する規定である。

これは商法上も全く同じであるといえるので、商法のみが継続性の原則を否定することは企業の期間損益計算を不確実ならしめることを法が認めることとなるのである。

税法上の課税所得は、法人すなわち企業の当該事業年度の所得を前提とするものであり、商法上の配当可能利益も、本来的には企業の当該会計期間の利益を前提とするものであり、正確な期間損益計算という点からも同じであり、また、税法も商法も、計算原理上からは、期間損益計算すなわち当期業績主義を前提とした財産法的計算原理すなわち包括主義の上に立っていることも同じである。

注

- | | | | |
|---|---|--|------|
| ① | ② | 上田明信著 前掲書 | 五二頁 |
| ③ | | 上田明信著 前掲書 | 五三頁 |
| ④ | | 「残余財産を増殖するにおいては営利法人の本質に反しない」(昭和元・一二・二七・大判) | 二〇六頁 |
| | | 「詳解法学便覧改訂版商法会社Ⅱ」 | 一二四頁 |
| ⑤ | | 田中誠二著「全訂最新会社法論・下巻」 | 二四頁 |
| ⑥ | | 河井信太郎著「粉飾・倒産の法律責任」 | 一七五頁 |
| ⑦ | | 前田信二郎著「会社犯罪の研究」 | |

株式会社計算規定における継続性の原則について

⑧ 株式会社法講座・第四卷

一三一九頁

⑨ 恒田文次意見「株主総会専属決議事項を取締役会だけで決議執行した場合訴訟法上決議無効確認の訴えの対象となる」

(昭和四五年五月会社訴訟事件に關しての討議)

⑩ 久保欣哉論文・青山学院創立五十周年記念「法学論文集」

一一三頁

⑪ 河井信太郎著 前掲書

二一九頁

むすび

以上、株式会社会計における継続性の原則の意義について、会計学からの学説等も援用しながら商法学の立場から粉飾決算（逆粉飾決算を含む）ないし違法配当罪と関連せしめて考察を試みたのであるが、違法配当罪について、継続性の原則と関連せしめた場合、処分可能利益の配当について、その配当手続方法に違法性がある場合ではなく、利益の範囲確定方法に違法性がある場合で、不当な利益の過大表示または過少表示の問題である。

違法配当罪は、本来、利益がないにもかかわらず財産の不当な過大評価等による架空利益を計上して、いわゆる剰配当を行なう場合の高率配当の問題のみに考えられているが、財産の不当な過少評価等による利益の過少表示の場合の株主への配当額を少なくするための利益操作をなして適正な配当額よりも減殺された、いわゆる低率配当を行なう場合も違法配当罪が成立すると考える。

たとえば、利益の過少表示による簿外資産や秘密積立金は必ずしも貸借対照表や損益計算書に表示されないで会社の役職員の横領の手段として利用される場合がある。

簿外資産について考えると償却性資産の計画外の過大償却をなして相当価額の資産であるにもかかわらず簿外資産として処理し役職員の個人所有としたり、また時価相当価額で売却処分してその売却代金を横領する場合等である。

また秘密積立金については、昭和三十七年の商法改正以前においては会社の財産的基礎を強固にするため債権者保護の目的に適合するものである等の理由上から利用され、特に利益配当の平準化を可能にする等企業経営者にとって利益となる面が多い点が強調されていたが、しかし秘密積立金の設定を自由に認めると、企業は利益操作の手段として多額の秘密積立金を設定して利益を少なくしたり、またある場合には秘密積立金を取崩すことによって、企業が現実には利益が生じない場合でも利益を計上することが可能となり、会社の損益を不明瞭ならしめる場合が多いと共に役員らの不法行為（たとえば横領）を誘発するおそれが多分にある等の点から、改正商法は、評価基準を定めることによって資産評価を一本化して、役職員の恣意性を排除することとしたのである。そして現行法の改正の趣旨が適正な期間損益計算の算定という損益法への移向としての立法理由から不当な過大評価ならびに過少評価は許されないのである。

したがって不当な過大評価による利益の過大表示による高率配当すなわち蝸配当と共に不当な過少評価による利益の過少表示による低率配当も違法配当罪の対象となるものと考ええる。

また「注記」の問題であるが、わが商法は、計算書類規則第三条に「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を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、同規則第十八条は「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。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、共に、評価の方法その他の会計処理の方法ならびに固定資産の償却年数または残存価額を変更したときは注記をする旨要求しているが、これらの変更が軽微である場合は注記をしなくてもよいとしている。

そこで、これらの変更が軽微であるか否かを検討することによって、これらの規定が、継続性の原則を前提としての規定であるか否かも判明することとなる。

すなわち、変更した場合の価額（変更後の数値をいう）が何を基準として軽微であるかまたは軽微でないかということであって、その前提となる基準は、変更前の価額（数値）であり、それは継続的に適用されてきた評価方法ならびに会計処理により表示されてきた価額（数値）である。いま仮りにこの価額（数値）を、便宜上、基準価額（数値）と名付けると、この基準価額（数値）に対して変更後の価額（数値）が軽微であるか否かということである。

しかし、変更後の価額（数値）が基準価額（数値）に対して軽微であるか否かの判定基準は、わが商法上は明定されていない。

西ドイツ株式法（第一六〇条二項）を援用してみると、変更後の価額（数値）が変更前の基準価額（数値）に対して、過大評価等により基準価額（数値）の一〇〇分の一〇を上廻って超過した場合、また過少評価等により基準価額（数値）の一〇〇分の一〇を下廻って超過した場合は、その超過額の注記を要する、との意味に解せられるから、そ

の注記を要する場合の軽微であるか否かの基準は変更前の基準価額（数値）の上下一〇パーセントということになる。

以上より、西ドイツ株式法ならびにわが商法にも継続性の規定はないが継続性の原則を前提としての規定であると解することができるのである。

高率配当すなわち蝟配当が債権者保護に違背する行為であると同様に、不当な利益の過少表示による適正な利益配当額より減殺された低率配当は株主権の侵害であると共に簿外資産、秘密積立金を役職員の横領の手段として用いられる場合は債権者保護にも違背する行為であることを考える場合、配当の不当な減殺を抑制する法的規制が必要であり、また、「注記」についての規定が存在する以上「軽微」であるか否かの基準を明らかにするような規定を設けるべきであろう。

