

商法計算規定の改正

| | |
|----------|---|
| その他のタイトル | Revision of the Commercial Code relating to Accounts |
| 著者 | 伊沢 孝平 |
| 雑誌名 | 關西大學法學論集 |
| 巻 | 13 |
| 号 | 4-6 |
| ページ | 447-467 |
| 発行年 | 1964-02 |
| URL | http://hdl.handle.net/10112/00027611 |

商法計算規定の改正

伊
沢
孝
平

目次

はしがき

- 一 改正商法計算規定の基本的立場 (1) 商法の立場と会計学の立場 (2) 改正法のとった立場 (3) 財産法と損益法との優劣
- (4) 資本維持の原則および会社債権者の保護と損益法との調和 (5) 新計算規定の適用範囲
- 二 貸借対照表法における諸原則 (1) 諸原則の新法における適用 (2) 明瞭性の原則 (3) 真实性の原則 (4) 継続性の原則 (5) 法規違反の効果 (7) 損益法の立場に立つ新法下の貸借対照表と費用収益対応の原則 (以上本号)
- 三 改正商法計算規定の個別的検討 (一) 資産の評価 (1) 流動資産の評価 (2) 固定資産の評価 (3) 金銭債権の評価 (4) 社債の評価 (5) 株式の評価 (6) のれんの評価 (7) 秘密積立金 (二) 繰延資産 (1) 意義 (2) 新旧両法の比較 (3) 開業準備費用 (4) 試験研究費用・開発費用 (5) 社債発行費用 (三) 引当金 (四) 準備金 (1) 利益準備金 (2) 資本準備金 (四) 利益配当 (六) 附属明細書 (七) 財産目録

は し が き

商法は、刑法や身分法などと比較すると、その内容が極めて技術的である。商法は営利の手段であり、営利の技術だからである。その技術性の濃厚な商法の中でも、計算規定はひとときわその技術的性格が顕著である。商法は、その中へ多くの社会的原則、経済的原則、会計的原則を採り入れている。商法は或る場合にはこれらの原則をそのまま承認して、これらの原則と並行して走っている。その事實は、白地手形の商慣習法とかその他商法上の多くの制度について知ることができる。ところが、他の場合には、これらの諸原則に逆行することがある。これを例えば、権利株の譲渡の効力(商一九)とか、自己株式取得の制限(商二一)とかは、経済学上および社会学上の事實に掣肘を加えている。

法は、正義の実現と秩序の維持を目指してその努力を傾注している。法的評価に照らして、採用しうる原則は、快く導入するが、その理想に悖る原則の侵入は極力これを排斥するのである。

企業会計の原則についても、右にいったことは、そのまま妥当するのである。ある会計上の技術ないしは法則が、実際の会計処理上行われているからといって、その事實を、そのままに、法は承認しようとはしない。法の立場から、十分に検討し吟味して、採るべきは採り捨つべきは捨てるのである。

今回の商法改正(昭和三七・四・一三・成立、三七・四・二〇・公布、三八・四・一・より施行)に当って、商法の計算規定なかならず株式会社の決算貸借対照表法については、大幅な改正が行なわれた。しかもそれは、商法の企業会計法への歩み寄り、ないしは企業会計法原則の採用という形式によって行われた。

もともと企業会計の諸原則は、企業の債権者や企業への投資者たる株主の保護を目的として生れたものではない。

それは企業者その企業を合理的に経営するために考え出した企業者自身のための方法である。企業者は自己の企業の景況および財産の状態に通曉し、かつ計算を明かにしておかなくては、企業を合理的に経営することはできない。かくて、企業会計原則の存在は企業者自身の立場において必要とせられるに至ったのであるが、しかし、そのみにとどまらず、株式会社企業形態が、企業組織の中心となつて現代においては、企業の債権者および株主にとつても、企業の計算関係や財産関係が明瞭にされることが必要となつて来た。法は、むしろ会社債権者、株主の保護という見地に重心をおいて、計算関係を規制しようとしたのである。

それで、改正前の商法は、その論理必然の帰結であると考へて、ある一時点における会社財産の真価を明らかにさせようとして、財産計算法を採用し、時価主義を認めたのである。これに対して新法は、損益計算主義に移行し、原価主義に改めたのである。

法は会計法の原則に譲歩したのであるが、どのようにして、かつどのような理由で、どのような形で、この譲歩が行われているかを概観するのが本稿の目的である。

参考文献 (著者名で引用したもの)

- 田中耕太郎 貸借対照表の論理 (昭一九) (商法特殊問題下 (昭三三) 所収) 本稿に引用するのは昭一九年版である。同・改訂会社法概論 (昭三〇・一〇・一五)
- 矢沢惇 企業会計法の基本問題 (田中先生還暦記念・商法の基本問題五〇三頁以下) (田中論集として引用)
- 矢沢惇・財産評価と繰延勘定 (株式会社法講座第五卷一五二頁以下) (単に「矢沢」と引用)
- 吉田昂・改正会社法 (昭和三八・二・一五)
- 田中誠二・最新会社法論下巻 (昭和三八・四・五)
- 大住達雄・商法における計算規定の改正 (法学セミナー第七九号—一九六二年一〇月号三六頁以下)。

西原寛一・商法一部改正法案意見（商事法務研究二四三号二頁以下）。

矢沢惺、江村稔、味村治、佐土井滋、流動資産の評価（商事法務研究二四六号一頁以下）。

西原寛一、大隅健一郎、山下勝治、上田明信、改正商法の疑問点の解明ⅠないしⅤ（商事法務研究二五九号二六二号二六四号二六五号）。

上田明信・逐条解説株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則（商事法務研究二七九号三頁以下）。

服部栄三・改正商法計算規定の基本的立場（法律時報四〇〇号―三五卷三号四頁以下）。

山下勝治・新計算規定における基本理念の展開（上掲法律時報九頁以下）。

飯野利夫・流動資産の評価（上掲法律時報一四頁以下）。

佐土井滋・有価証券の評価（上掲法律時報一九頁以下）。

竹内敏夫・繰延資産（上掲法律時報三三頁以下）。

高橋吉之助・引当金（上掲法律時報一九頁以下）。

西山忠範・利益概念と配当規制（上掲法律時報三五頁以下）。

鈴木竹雄・矢沢惺 計算規定の改正 私法二五号一〇一頁以下（司会・鈴木 報告、矢沢、シンポジウム。発行者―田中誠一、久保欣哉、大隅健一郎、西原寛一、喜多川篤典、服部栄三、崎田直次、上田明信、竹内昭夫）。

一 改正商法計算規定の基本的立場

(1) 商法の立場と会計学の立場^(二)、株式会社^(三)の決算貸借対照表に関して、商法がこれまで採って来た立場と会計学の立場との間には、大きな開きがある。前者は、財産計算を主眼としているが、後者は損益計算を明かにしようとする立場をとっている。従って、法律上の財産は、必ずしも会計処理上の財産とはならず、会計処理上、財産として取扱っているものも、法律上は財産とは認め難いという喰いちがいが生じている。また何を貸借対照表に掲ぐべきかの問題すなわち貸借対照表能力の問題についても、或いはそこに掲記せられている財産の評価の問題についても、法律

の立場と会計学および現実の実務処理の立場とは、互いに論争を続けて来た。^(二)

一例を貸借対照表能力の問題について、とってみても、会計学の立場からは、繰延資産や引当金の範囲を広く認める傾向があるに反して、法律の立場からは、これを狭くしぼろうとしている。

また財産評価の問題にしても、会計学の方では、損益計算を明かにしようとする立場から、原価主義をとっているのに対して、法律は、債権者の保護を主眼として、時価主義を原則としている。その著しい例を、次の判例において見ることが出来る。すなわち明治三五年の大審院の判決は『商法第二六条第一項（現三三条第一項第二項）において商人又は会社に対し、定時に財産目録を調製する義務あることを規定したるは、他人をしてその時における資産の狀態を知悉せしむるの趣旨にはかならず、故にその第二項（現三四条第一項）において、その目録調製の時における価格を付することを要すと定めたるは、転換を目的とせざる財産なると否とを問わず、客観的の価格すなわちその際における交換価格を付すべきことを指すものなること、法文上明らかなるのみならず、財産目録の調整を命じたる律意に照らし毫も疑を容るべき余地なきものとす。』（大決・明治三五・五・一四・民録八輯五卷五九頁）と判示している。^(三)これは、企業が解体せられることを前提として、企業組成財産の各個のものが有する処分価値を求めようとする態度である。この態度は、生々発展している企業の担保力を計るに適当な尺度とはいえない。このような態度は企業の目的が営業活動による利潤の獲得にあるという事実に反するだけでなく、固定資産に対して客観的交換価格すなわち時価を附するということが、実際の取扱としても不可能に近いという現実からみても、これを容認することはできない。そこで法律の見解と会計処理の立場との不調和を除くため、固定資産の価格というのは、その処分価格をさすのではなく、その営業価格または使用価格をさすのであるとの学説が生じた。しかし実際上はかような価格を的確に

捕捉することは困難なので、商法学者は、通常は、その取得価額または製作価額を標準として差支えないだろうと説明して来た。このようにして理論と現実との離反を防いでは来たが、しかし商法においても、実際の慣行を無視することができなくなつたので、昭和十三年の商法の改正に当り、第三四条第二項を追加して、固定資産の評価にあつて、原価主義を是認し、さらに第二八五条を新設して、株式会社にあつては、営業用の固定資産については、その取得価額または製作価額を越える価額を附してはならないとして、この範囲においては、時価評価主義を排斥した。^(四)

しかし昭和十三年の改正後も商法は流動資産については、依然として交換価格主義を固執しており、固定資産についても、交換価格主義が原則で、選択的に原価主義を採用することを認めなかつた(商三四条参照)。

債権者保護の必要から、財産の評価に時価主義を固執する法律の立場と、損益計算(利潤計算)の必要性から、財産の評価に、原価主義を主張する会計学の立場および会計処理の慣行とを、いかに調整するかが、今回の商法改正における審議の眼目であつた。また期間損益を明瞭にするともに、後述の費用収益対応の要請を充たそうとする会計学の立場と、株主、債権者の保護を厚くしようとする法律の立場との衝突を緩和しようとする努力として、繰延資産の範囲の拡張と引当金の計上の認否とが、大きく問題として取り上げられた。

(一) 改正商法計算規定の基本的立場については、服部・法時三五卷三三四頁以下、山下・同上九頁以下、西山・同上三七頁以下、田中誠二・最新会社法論下巻四八〇頁五〇五頁、大住・法セ七九号三七頁四〇頁、吉田・改正会社法はしがき二頁本文一八頁三三頁、矢沢・株式会社講座V一五一九頁以下(以下著者名のみで引用するのは本著である)参照。

(二) 実務と法との対立の原因について、田中耕太郎・三〇五頁は、法が純法律的立場から、債権者保護の趣旨を固執しているに反して、実務の世界においては、貸借対照表を、企業本位の立場から、すなわちこれを以て企業の損益計算の手段と見る立場から、貸借対照表に臨んでいゝることに帰するとされている。

(三) 田中耕太郎・二〇二頁以下は、債権者保護が、法の至上の要請であり、債権者の積極的保護方策は、債務者の弁済能力の有無を判断する資

料としての企業財産の価値を表示することであるとされている。

評価原則の沿革については、矢沢・一五三七頁以下参照。

(四) 営業用固定資産について、商法のとった原価主義は、債権者保護と企業者の便宜を計る立場との妥協点であるとの説(田中耕太郎二一〇—

二一八頁三七頁以下)があるのに対して、これは妥協ではなくて、時価主義という財産計算の原理と原価主義という損益計算の原理を、不統一に混在、併立せしめたものだとの批評がなされている(矢沢・田中論集五二三頁五三九頁)。すなわち、旧商法上では、両原理は未だ妥協し、調和される域には達していなかったと批評されているのである。

(2) 改正法のとった立場 新法は、企業会計原則との調整を意図して、これに歩み寄った。企業会計原則の掲げる規則の総てを、そのまま採用したわけではないが、その主要な部分は、商法上の原則として採り入れた。その限りにおいて、新法は企業会計原則の合理性を是認したのであって、新商法の規定を基礎づけることのできる会計理論は、企業会計原則を支える近代会計学の理論である。(一)

換言すれば、新法は、従来とっていた財産法の立場から、企業会計原則のとっている損益法の立場に移行したのである。(二)

財産法というのは、期末における純財産額と資本との差額をもって利益または損失とする計算方法であって、その計算方法としては、期末において実地に棚卸しをして財産目録を作成し、これに基づいて貸借対照表を作成して行うのである。故にこの計算方法を「棚卸法」または「財産目録法」(Inventory method)ともいう。期末という時点における財産の在高を基準とする時点の計算方法である。それは期末において即時清算するものと仮定して損益を計算するものである。財産の評価は、必然的に時価主義とならざるをえない。

この方法は、企業活動の結果にもとづく損益以外に、物価の変動による損益を、損益計算に混入させるから、正確

な意味での企業成績を表現することはできない。

損益法というのは、期間収益と期間費用との差額をもって、期間損益とする損益計算の方法をいう。その計算方法は、期中の経営活動を、発生の都度、会計帖簿に記録し、その記録の結果から誘導して損益計算書を作成して、損益を計算する。従ってこれを「誘導法」ともいう。損益計算は、企業の得た収益とこれ得るに要した費用との差額を集計して得られる筈である。損益法においては、財産評価は、原価主義によって行われる。^(三)

財産法によれば、現実の財産状態が損益に反映し、損益法によれば、企業活動の成果が損益に反映する。財産法は企業の即時清算を仮定するものであり、損益法は、企業の永続を仮定するものである。

(一) 吉田・はしがき二頁本文一八頁以下。

(二) 吉田・一九頁。矢沢・田中論集五三三頁以下には、旧法の採用していたフランコ・ジャーマン的計理体系と、新法がとったアングロ・アメリカンの計理体系との比較がある。

(三) 原価主義は、現在英米独の諸外国法のとるところでもある(矢沢・一五二〇頁)。

(3) 財産法と損益法との優劣^(二) 企業の有する財産が債権者に対する担保であり、また株主の保護上も重要なものたることはいうまでもない。しかし企業がその営業活動を継続してゆく限り、企業はその利用している固定設備を売却処分して、これを債務の弁済に充当するものではない。債権者は企業を殺して自己の債権の満足を得ようとするものではなく、企業を活かしてその収益から債権の満足を得ようとするものである。債権の担保となるものは、企業の有する固定資産の処分価格であるというよりも、その収益力である。^(三) すなわち当該固定資産が何年間の使用に耐え、その使用年限内に投下価額を減価償却により回収したうえ、さらにいくばくの余剰価値を生ずるかということである。

また株主の保護という点からいっても、必ずしも財産法の立場が優れているとは断じ難い。

もし企業が一時的のものであり、企業主が前後を通じて同一人であるならば、損益は、企業の解散時に計算すれば足るであろう。しかし今日においては、企業は殆ど半永久的であり、企業の所有者と目せられる株主の変動が、企業の全存続期間を通じて生じないということはありえない。期間損益計算すなわち損益法の立場は、企業の解散を仮定してはいないのであって、むしろ解散しないものとして、一定の期間毎に利益があったなら、それを配当するという利益配当制度の存在を前提として行われているものである。いわば利益算定のための計理体系である。損益法によることによって、一時的に投資した株主も、その投資期間に於いて利益の配当を受けうべき理論的根拠を有しうるのである。

企業の存続することを前提とする限り、そしてそれがまた通常の事象であるが、債権者および株主の保護上、財産法よりも、損益法が優れている。新法が原則として損益法の立場に転換したのも当然であろう。

かくして新法は、損益法の立場に立ち、貸借対照表能力の問題については、繰延資産の種類を増加するとともに、引当金の計上を認め、財産評価に関しては、原価主義を採用した。^(三)

(一) 大住・法セ上掲三九一四〇頁、吉田二二頁。

(二) 大住・上掲、矢沢・一五二一頁、吉田・二二頁。

(三) 原価主義を採用する積極的理由については、田中耕太郎・三〇七頁以下を、またその採用の勸説については、同上三四八頁参照。なお参考のため原価主義の正当性の根拠について田中耕太郎・三〇七頁以下を抄録してみよう。

原価が多く可能な価値中において多くの場合に客観的確認が最も容易なこと。価値の標準としてのその正確性よりも寧ろその確実性の要求から、新に取得せられた資産を、その想像的価値よりも、寧ろ原価を以て記帳する一般原則が生ずる（ハットフィールドの説）。

ゲルストネルは、取得価額の慣行を次の理論に従って合理化する。財産物件が未だ出て行かない限りは、決して譲渡価値、販売価値、実現価値、清算価値で評価せられ得るものではない。各資産項目は原則として、取得費用価値を最高として簿記上の計算に基づいて評価せられなけ

ればならぬ。この故に決算貸借対照表は、この取得費用価値を以て貸借対照表価値と為さなければならぬとしている。

太田教授の説は、原価主義の主張は評価の目的を営業損益の計算にありと観念することに由来する。

全国民経済を顧慮する法律的立場からしても是認せらるべきものを有するにおいては、それは法的規範にまで高められて差支えなく又立法政策上高められなければならないものであるとある。

取得費用および製作費用と雖も、屢々偶然的事情に左右されることなしとしないが、兎に角それは営業が事実上支払った価額でありこれこそその時において存在し、需要供給の基礎の上に客観的に決定せられた唯一の価値判断の結果を形成するものである。

田中耕太郎博士は「私は立法論として会計学者の主張に従い固定資産のみならず流動資産に關しても取得価額主義を採用すべきものと考へる。」(三四八頁)といわれている。

(4) 資本維持の原則および会社債権者の保護と損益法との調和 損益法による会計実務は、資本維持および会社債権者保護に対する考慮が不十分であつて、両者は全面的に対立すると考へる見解もある。

しかし、資本維持の原則の意義について、通説のように、資本額に相当するだけの処分価値のある資産を会社に維持することを要する原則であると解しないで、資本額に相当するだけの収益力のあるもの、すなわち将来収益源たる費用に変わりうるものを維持することを要する原則と解すれば、損益法との調和は遙かに容易となる。^(一) しかし資本維持の原則をこのようなものであるべきだと解しなくとも、上にのべたように、すでに現実に、会社債権者は、その担保として、会社財産の処分価値を重視しているのではなく、その有する収益力に着目しているのであるから、損益法の会計実務は、会社債権者の保護従つて資本維持の原則とも両立し調和しうるのである。^(二)

後に述べるように、新法が、繰延資産の種類を限定したり、利益配当の制限をしたりしているのは、損益法の採用を制限したというよりも、その濫用を警戒したのである。すなわち繰延資産は、繰延勘定に値するだけの収益力のあるものか否か必ずしも明白でない場合があるからである。

(一) 田中誠二・最新会社法論下巻四八四頁、会社債権者は、会社の収益力に重大な関心を有せざるをえないことにつき矢沢・田中論集五一六頁、大住・上掲法セ四〇頁参照。

(二) 飯野・時報上掲一四頁は、原価主義は、未実現利益を排除して、それを計上した場合に利益処分形で会社外に流出する可能性のある会社財産を、流出させないことになるから、資本維持に役立つとされている。

田中耕太郎・三三七頁以下は、次のように言われている。評価問題に関する限り、取得価額を付する慣習において、決算貸借対照表が、その主要目的を損益計算におき乍ら、而も財産表示の目的をも近似的の意味において不完全ながら達成しているものと考えられる。

歴史的事実である取得価額の計数は、不動性を有し、従って貸借対照表の内容的継続性はこれによって厳格に維持せられることになる。然らば損益計算目的よりするこの合理性は財産表示の目的を阻却するものであるかという点、そうではない。仮に取得に際して或る財産を、企業者が特に必要とするため高価に買入れたとする。この主観的価値は、企業の継続中は、引続いて存在すべく、それが、取得価額が客観的価値より高い場合でも、引続いて記載されうる理由をなすのである。それは交換価額による個々の資産の評価に企業的有機体性を付与したものと認められる。

また企業者は本来「経済人」であり「営利人」である。彼のなす取引は給付反対給付間の対等価値の原則によって支配せられ、従って彼が営業用として或る財産を取得しようとする場合にも、最小の犠牲を以て最大の効果を収めようと努力すべく、彼の相手方も、通常の場合には、相当の価額以下で売渡すということはなく、従って取得価額は、その当時において存在するところの、需要と供給との基礎の上に客観的に決定せられた価値判断であり、原則として極めて合理的なものと認めて差支えない。これ取得価額が、財産表示の立場からして、客観的価値に代って記載せられても、債権者保護に大して欠けるところがない理由である。なお取得価額を付するときは、評価の恣意を防止することができる。

実質的な観察を下すなら、取得価額主義は、貸借対照表の二個の目的である財産表示と損益計算との二個の異なる原理の妥協点である。財産表示は債権者保護をその主旨とし、損益計算は企業者の利便を主旨とする。

(5) 新計算規定の適用範囲、^(一)新法は、規模の大小、資本の多寡を問わず、すべての株式会社および有限会社に適用または準用される。

株式会社および有限会社における資産の評価に関しては、商法総則の規定は適用されず、専ら二八五条ノ二以下の規定の適用または準用がある。併し株式会社（有限会社）のすべての貸借対照表または財産目録に適用があるので

なく。専ら決算貸借対照表および財産目録についてのみ適用がある。

新法適用の時期については、附則八条は、新法が期の途中から適用されることのないように配慮し、最初に到来する決算期の次の期から適用するものとしている。計算は、一営業年度毎に内容的にも手続的にも一貫した組織的なまとまりをなしているものであるから、期の途中で内容上の法則や手続を改めることは、実務上混乱を生ぜしめるのみならず、結果を不明瞭ならしめるからである。

(一) 吉田・八〇頁以下、上田明信・商事二七九号三頁。

二 貸借対照表法における諸原則

(1) 諸原則の新法における適用 公正妥当と認められる会計の一般慣行または主要国の会計法において一般に認められている原則は、新法の下においても、その強行法的規定に明白に衝突しない限り、認むべきである。次にのべる明瞭性の原則、真实性の原則、継続性の原則は、貸借対照表の作成に関し、旧法の下でも認められていた。^(一)すなわち簿記および会計技術の諸概念は、「はしがき」でも述べたとおり、法の精神に反しない範囲において法的概念と認められると同様に、これらの分野において認められている諸原則も亦法規の精神に反しない範囲内において、それが本来技術的性質を有しながら、同時にそのまま法的原則として通用することとなる。^(二)ここにおいては、会計の諸原則は法と並行して走りうるのである。

(一) 田中誠一・新版商法総論全訂版三三五頁。

(二) 田中耕太郎・八四頁以下。

(2) 明瞭性の原則 貸借対照表は明瞭に且つ概観ができるように作成せねばならぬとする原則である。すなわち記載内容や項目の配列区分などを明白にすべしとする原則である。^(一)これは商人が自己の企業を忠実に管理し、それに関して計算を明瞭にする義務を負担することから生ずる当然の義務である。正規の簿記の諸原則からして生ずる原則であつて、その根拠として特別の規定は必要でない。

(一) 田中耕太郎・八五頁、同・改訂会社法概論四一七頁、田中誠一・四八六頁。

(3) 真実性の原則 明瞭性の原則は、貸借対照表の形式的真実性の原則ともいえるが、^(二)真実性の原則は、内容的に不真実な貸借対照表の作成を禁止することを意味する。真実は恣意に対するものであり、真実性の原則は、恣意的の貸借対照表の作成を禁止することを意味する。すなわち現存する資産および債務が正確に記載されており、不存在の財産の記載のないこと及び各財産の評価が適正なことの二つを含むものであるが、^(三)当然の原則であつて、法の特別の明文を待つまでもなく、明瞭性の原則と同様に、貸借対照表自体の性質に由来する。^(四)従来この原則が目標としていたところは、一般公衆殊に債権者保護の精神に基く資産の過大表示の防止に あつた。しかし損益法の立場からすると過小評価従つて秘密積立金の防止をも含むことになる。

(一) 田中耕太郎・八八頁。

(二) 田中誠一・四八六頁。

(三) 田中耕太郎・九〇頁。

(4) 継続性の原則 この原則は、各項目の内容および評価標準を、各年度にわたり同一なように継続させ、その変更を許すのは、相当の理由ある場合に限ることとし、営業成績をできるだけ明らかにさせることを要するとする原則である。^(一)

広義においては、項目の分類、配列および財産の評価等貸借対照表作成の方法に關していわれるのであるが、狹義においては、財産評価の点に關してのみ主張せられ、前年度と後年度とに關して財産評価の標準を異にすべからずという意味をもつのである。^(三)

貸借対照表の作成方法が、時々で異ると、企業者は營業の成績を比較しえず、帳簿利益(評価益)と経営利益(營業によってえた利益)とを區別することができなくなる。そうすると一般公衆は勿論、企業者自身もまた財産状態に關し正確な認識を有しえないことになる。

然しながら、われわれが真實性の原則に対して近似性のみしか要求しえないと同じく、継続性の原則もその徹底を要求することは不可能である。蓋し真實は継続せらるべく、これに反して誤謬は継続せられてはならない。従つてわれわれは継続性の原則を犠牲にして、眞実に従わなければならない場合があるからである。

継続性の原則は、前年度の貸借対照表に關して準拠した作成方法が、一応新貸借対照表の規準となるものであり、前者は後者の基礎とせらるべきものという意味を有するものである。^(三)

継続性の原則が、新法の下でも認められるかについては、他の二つの原則とは異り、見解が分かれている。認められていないとする説は、その理由として、新法の明文によつて定められていないこと、繰延資産の償却の規定を見るとその期間が区々であること、および、引当金の計上は任意であることを示している規定のあることを挙げて^(四)いる。またこの原則を、公正妥當な會計の原則として認容するには今後の検討をまつ必要があるとして、消極的見解を表明する者もある。^(五)

これに対して継続性の原則は、新法の下でも認められているという見解がある。^(六)

その理由は、この原則はドイツを始め主要諸国において認められている条理上当然の原則であり、旧法上はわが国でも、この原則を認めることは、通説であり、新法上特にこれを否定する規定なく（二八五条ノ第二項については後に論ずる）しかも改正法の立法理由が、損益法への道を開くにあることを考えれば、わが新法においても、これを認めるのが当然であるというにある。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、継続性の原則が行われなくてはならないのであって、すでに新法の立法趣旨自体からその存在を肯定できる。新法の規定自体の中にも、その存在を肯定しているものと解せられるものがある。その一つ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（二八五条ノ第三項）である。相当の償却とは、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意味しているので、継続性の原則の認められることを示している。

また、流動資産の評価につき第二八五条ノ第二項が「時価ヲ附スルモノトスルコトヲ妨グズ」と定めているのは、時価で評価して後に原価まで戻して評価しうることを認めたのではなく（すなわち会計学上でいう洗い替え方式を認めたのではなく）、一度時価で評価したら、これを基準として時価で評価すること（会計学上でいう切りはなし方式）を認めたものであるから、^(七)これも継続性の原則の存在を前提とした規定であるとする。^(八)

思うに継続性の原則は、損益を明かにしようとする損益法を採用する限り、条理上当然認めらるべきものである。^(九)

(一) 田中敏二・四八六頁。

(二) 田中耕太郎・一〇〇頁。

(三) 田中耕太郎・一〇四頁一〇五頁。

(四) 上田・商事二五九号四頁五頁、同・財弘九三六号四頁、味村・商事二四六号一四頁、佐土井・時報四〇〇号二〇頁。

(五) 吉田・一〇三頁。

(六) 田中誠二・四八六頁、矢沢・商事二四六号一四頁、西原・商事二五九号五頁、大隅・商事上掲、旧法上認める者（田中耕太郎・九九頁以下、同・改訂会社法概論四一七頁）。

(七) 飯野・時報四〇〇号一七一八頁、吉田・一〇二頁、大隅・商事二五九号四頁、西原・商事同上は、切りはなし方式を認めたものとしてい

(八) 田中誠二・四八七頁、上掲の大隅・西原両氏は、継続性の原則が条理上当然行われているものとして、その結果として、「切りはなし方式」を承認している。そのような考え方からすれば、商二八五条ノ二第二項は、必ずしも継続性の原則を容認する根拠とはなしえない。

(九) 継続性の原則は、旧法下において、商慣習ないし商慣習法として法的拘束力を有していたとする説（矢沢・一五三〇頁）。

(5) 法規違反の効果 上述の諸原則に違反した場合には、二面の効果を生ずる。^(二) 一つは違法配当の場合の効果であり、他は虚偽報告の場合の効果である。^(三)

(一) 矢沢・一五二三頁参照。ドイツ商法典三八条、ドイツ株式法二二九条は、会計帳簿および年度決算書の作成については、正規の簿記の諸原則に従うべき旨を規定している。スイス債務法九五九条も同趣旨である（矢沢・一五二九—一五三〇頁参照）。わが財務諸表規則一条も同趣旨である。

(二) 例えば継続性の原則に反すると、たとえ変更の旨の注記をしても、客観的に相当と認められる理由なくして変更すると、取締役の責任（二六六条一項五号二六六条ノ三条第一項）を生ずる。

(6) 損益法の立場に立つ新法下の貸借対照表と費用収益対応の原則 損益法とは、前述のように、期間収益と期間費用との差額を以て、期間損益とする損益計算の理論をいう。そして費用収益対応の原則というのは、総ての費用と収益とを、その発生源泉に従って分類し、各収益項目と、その収益を生み出すために要した費用項目とを、対応表示しなければならぬとするものである。^(一) 対応表示とは、その発生した期間並びに分類せられた項目に正しく割り当て処理することをいう。

期間費用と期間収益とを相互の関連において把握する方法として二つの方式が考えられる。一つは、期間費用を先

ず確定し、この期間費用に対応すべき期間収益を確定する方式であり、他の一つは、期間収益を先ず確定し、この期間収益に対応すべき期間費用を確定する方式である。通常の取引形態では、商品または製品の販売に先行して、仕入または製産があるので、期間収益確定以前に、これと比較すべき費用の全部が測定できる状態にあるから、費用の全部を測定してこれに収益を割り当てるところの後者の方式によるのを相当とする。

期間収益は、その期に販売された売上品によって得られた売上収益（売上高）である（役務の給付を目的とする場合には営業収益である）。損益計算としては、先ずもって、この売上収益から売上原価を控除しなければならぬ。売上原価は、売上収益獲得のための直接の犠牲であるから、第一に、売上収益から回収さるべきものである。この関係を計算理論の上に反映させるとすれば、同一売上品が帶有する費用と収益とは、同時に発生したものと認識し、計算すべきこととならう。費用収益対応の原則において、対応表示とはこのように費用と収益とを対応させることをいう。

右の「同時に発生したものと認識」とは、次のようなことを意味する。原材料の購入価額は、その購入の際に支出されるが、これを以て直ちに費用の発生があったものとは見ない。その原材料は、生産のために使用されるが、それによつても、原材料の原価が消費されたとは見ない。それは生産物の原価に転嫁される、材料費、労務費、経費が集合されて、生産物の製造原価が形成される。そしてその生産物の販売によつて、初めてその原価が消費されたものと認識するのである。すなわち売上収益と売上原価とが、売上品を介して、相対応して同時に発生したものと見るのである。

費用収益対応の原則にあてはめて、期間費用を把握するについて問題となるのは、次のような費用である。

(イ) 固定資産の償却費^(三) 固定資産は、その資産の使用期間中に生産された生産品によって得られた収益全部のために投ぜられた犠牲であるから、その全収益から回収されなければならない。しかしその費用が個々の生産品についていくらになるかを算出することは絶対に不可能である。従ってそれは期間費用として把握するのほかはない。具体的には、一定の基準により、取得原価を全使用期間に配分するのである。当期に配分された原価は、固定資産償却費として当期の期間費用となる。次期以降に配分された原価は、固定資産の価額として繰延べられる。

(ロ) 前払費用と未払費用 購入した用役が当期および次期に跨って提供される場合に、その対価は、すでに支払済であるときは、次期の分が「前払費用」^(三)である。反対に未払のときは、当期の分が「未払費用」といわれる。

(ハ) 繰延資産と引当金

(a) 繰延資産^(四) 後にのべる開業費・開発費・試験研究費等の費用は、当期において支払済であり、かつ前払費用とは異り、反対給付の受領も完了しているものである。物理的には費消されたものである。しかし、それは将来その効果が発現するものと期待されている経費であって、その結果である収益は、まだ実現していない。しかし将来の収益のための犠牲であることは確かである。従ってそれは将来の収益から回収されるのが、合理的であるということができよう。そこで、これを支出した期にのみ、一時に費用として負担させることなく、その効果が発現することの期待される相当の期間にわたって配分されるのである。その次期以降に配分される費用が、繰延資産として、貸借対照表の資産の部に計上されるのである。それは、資産ではなく、費用を期間を以て分割するだけのものである。

もし、財産法の立場から、開業費等の繰延べを認めるとすれば、これを無形の資産と考えるほかあるまいが、これらの費用を、資産と認めることは、何としても無理である。蓋しそれらの中には換金性はないからである。それは

結局費用に外ならない。従って用語法としては、繰延資産といわないで、繰延費用という方が正確である。^(五)

(b) 引当金^(六) 繰延資産と正反対の関係にある費用が、引当金である。真の意味の負債ではないが、貸借対照表の負債の部に計上することができる(二八七条ノ二)。引当金は、将来支出することが予定されている費用である。一定期間後に為される予定の修繕に備える費用の如きはこれに当る。それは当期において支出されたものではない。その反対給付である役務の提供も受領していない。契約もされていない。それは債務ではない。従って財産法の立場からは、負債として計上することはできないであろう。しかしそれは当期において支出しなくてはならない等の費用である。その費用が将来において(例えば五年後の修繕実施時に)支出され、その期だけで、この費用を負担せしめられたならば、当期の利益は将来期の犠牲において、計上されたことになる。ちょうど繰延資産の場合と反対の関係が成り立つ。もし繰延資産の繰延べによって、期間損益配分の公平を図るのであれば、引当金の繰上げ計上(費用の見越し計上)を認めるのでなければ首尾一貫しない。

引当金を計上するには、それが当期の費用であると認めべき事実上の根拠があることを必要とする。すなわち支出が確定で、当期の費用として計上できるものではなくてはならぬ。それは、当期における事実上の利益の不存在または損失の存在(例えば修繕が行われていないため、修繕されていたならあるべかりし利益の不存在)があるためであり、将来それを補正するための費用(例えば修繕費の支出)が予定されていることを根拠とするのである。この点において、それは任意準備金とは異なるのである。

(ニ) 一般管理および販売費 前者は生産に直接に使用される費用でないから、個別的に生産費に結び付けることは困難である。後者は販売活動に関する費用であって、収益実現前の費用である。このような理由により、これら

の費用については、費用収益対応の原則は、厳密な意味においては適用がない。従ってその期間内の発生額は、それ自体として、収益と対応させないで、決定するほかはないといわれている。しかし期間単位をもって、期間費用を期間収益との対応関係において把握することはできるであろう。

(ホ) 営業外収益および営業外費用 企業本来の活動以外の原因から生じた収益（例えば保険会社の保有する有価証券より生じた収益）および費用（保険会社の育英資金の寄付）は、営業外収益および営業外費用として、営業損益計算から区別して計算される。損益法は損益計算の上に、企業活動の成果を如実に反映させることを理念とするから、営業損益と営業外損益とを区別して計算するのである。営業外収益および営業外費用の認識については、費用収益対応の原則の適用の余地のないことはいうまでもない。さりとて、これらの費用、収益の認識について独自の方式があるわけではないから、営業費用のそれと同様の計算方法によるのほかはない。

- (一) 大住・前掲法セ四二頁、吉田・二六頁。
- (二) 吉田・二八頁以下。
- (三) 矢沢・一五七四頁、鈴木⇨矢沢・一二九頁。
- (四) 矢沢・一五七三頁、鈴木⇨矢沢・一二八頁。
- (五) 吉田・三〇頁。
- (六) 鈴木⇨矢沢・一二三頁。

(未完)