

継続性概念の検討(1)

——会計理論と商法との断層——

小 泉 明

企業会計上、継続性の意義については、わが国の企業会計原則・一般原則五に示されることによって、一応明らかとなっている。しかしながら、会計上の継続性の問題が、これまで企業会計の発展や財務諸表の表示目的の変遷にともない、いろいろな角度からとりあげられており、その内容も必ずしも整理されているとはいえない。また論議に統一をみないところも少なからずあるのが実情である。

昭和44年12月に公表された「企業会計原則修正案」および「企業会計原則注解修正案」は、商法監査と証券取引法にもとづく財務諸表監査の一元化を焦点として、企業会計原則の修正を行なったものである⁽¹⁾。この中で修正された重要項目の一つとして継続性の原則があげられるが⁽²⁾、公表以来これについての論議も広く行なわれ今日に至っている。

継続性とは、英語の consistency の訳語である。会計学上の consistency とは、一つの企業実体が、同一の会計処理方法を毎期一貫して遵守しなければならないことを意味したものである⁽³⁾といえよう。本稿は、この会計理論としての継続性概念を考察しつつ、更に関連する商法との問題を論じようとするものである。

注 (1) 昭和43年9月法務省民事局参事官室が、「株式会社監査制度改正試案」を公表した。この内容は、監査役の権限拡張および公認会計士による監査の導入を支柱としたものであった。前者は商法固有の問題であるが、後者は公認会計士の財務諸表監査が存在していることから、この財務諸表監査と商法監査とを一元化する

2 継続性概念の検討 (1)

要請が生じたものである。昭和44年7月法務省の法制審議会商法部会は、「株式会社監査制度改正要綱案」なるものを公表した。同部会は、昭和41年11月以来、如何にして商法における監査制度を充実強化すべきかについて審議を進めていたのであるが、これをとりまとめ公表するに至ったものである。この要綱案によれば第14において、資本金1億円以上の株式会社は、計算書類について公認会計士又は監査法人の監査を受けなければならないとあり、現在証券取引法の規定にもとづいて公認会計士の監査を受けている会社は、新たに商法上においても公認会計士の監査を受けなければならないこととなる。その実施にあたっては、商法監査の会計基準と財務諸表監査の会計基準との間の調整を図らなければならないという問題が生じた。昭和44年8月大蔵省証券局幹事案として公表された「企業会計原則修正案」および「企業会計原則注解修正案」は、会計側としてこれに必ずるものであり、同年12月の企業会計審議会報告の修正案はその最終案となっている。

- (2) このほかに修正された重要事項としては、重要性原則の明文化、剰余金の三分類説の採用、当期業績主義損益計算から包括主義損益計算への移行、未収収益の計上、繰延勘定、引当金、有価証券の評価等があげられる。
- (3) consistency のほかに continuity という用語が、会計学上継続性と訳されている。しかしこれは、企業の営業活動の連続性を意味するもので、ここでとりあげる継続性概念の範囲には入らない。
- (4) AICPA, *Accounting research study No. 1; The Basic Postulates of Accounting*, by M. Moonitz 1961. の公準 C3 Consistency の項参照。

I 継続性概念の内容

ドイツ会計学における *Kontinuität* には伝統的に二つの意味が含まれているといわれてきた。第1は貸借対照表の項目の分類や配列をみだりに変更してはならないというものであり表示項目における継続性を意味し、岩田教授はこれを報告原則としての継続性と呼んでいる⁽¹⁾。第2はシュマーレンバッハが動的貸借対照表の基本原則の一つとして強調したもので、ある年度の決算貸借対照表は、翌年度の開始貸借対照表と一致しなければならないという意味である。換言すれば、資産・負債・資本の勘定残高を洩れなく次年度へ繰

越す必要を意味したものである。これを岩田教授は記帳原則としての継続性と呼んでいる⁽³⁾。この二つの意味は、いずれも貸借対照表の形式的な継続性を示したものである。しかしながら、今日のドイツの貸借対照表継続性原則 (*Grundsatz der Bilanzkontinuität*) は、この外に会計処理の原則および手続の継続性をも意味している。評価の継続性 (*Bewertungs stetigkeit*) とも呼ばれるもので米国の consistency に該当する。

わが国では、第1の表示項目における継続性は、財務諸表の表示形式に関する継続性のみを意味するごとく考えがちである。しかし項目の名称や分類配列の継続性の要求は、財務諸表の観察者に対し比較観察の便宜を与えようとするものであって、単純に名称や分類配列が同一であっても、そこに盛られている内容が異っては無意味となる。逆に、表示項目が、異なった構成、名称、配列をもつときは、たとえその表示内容や金額が同一であってもこれを観察する利害関係者を迷わす結果となる。このように表示項目の継続性は、内容の同一性の要求、すなわち実質的継続性に係わっているものとみることができる⁽⁴⁾。

わが国の企業会計原則・一般原則五によれば、「企業会計は、その処理の原則及び手続を毎期継続適用し、みだりにこれを変更してはならない」と表示している。これは極めて実質的継続性を要求したものであるが、これにはまたその背後において、形式的要求が含まれているものと考えらるべきである。

表示項目における継続性は、財務諸表の比較性一特に期間比較性一を保持することに主たる意義をもつが、実質的面をも含めることによって、財務諸表の明瞭性をも支える一つの基礎基準となる。

第2の岩田教授がいうところの記帳原則としての継続性とは、財務諸表に表示される金額に関したものである。前期決算の貸借対照表における資産・負債・資本の各項目の金額が、そのまま当期に引継がれて、当期首貸借対照表のそれらの項目の金額となる。当期は、この金額を基礎として、期間中に生じた諸取引の結果を加え、整理、集合することにより、当期の損益計算書

4 継続性概念の検討 (1)

の各項目の金額を算定する。同時に当期末における貸借対照表の資産・負債・資本の金額が決定され、更にこの当期末貸借対照表に記載された金額は次期以降の損益計算のために引継がれるのである。このような表示金額に関する継続性は、表示項目のように一定不変とすることを要求したものではない。財務諸表に表示される金額は、決算のたびに变化するのが普通である。ここでいう継続性には、貸借対照表動態論が前提として存在する⁽⁵⁾。またシュマーレンバッハの説く、一致の原則を成立せしめる前提ともなる⁽⁶⁾。

わが国の継続性という場合は、consistencyの訳語とされているが、その源泉をドイツ貸借対照表論に求めるわが国会計学にとっては、表示項目における継続性も、記帳原則または表示金額としての継続性も、ともに継続性概念の範疇に含められてきたと見ることができる。

米国において、継続性概念が初めて大きく問題視されたのは、1929年の大恐慌の対策として、1932年から4年にかけてA I Aの特別委員会とニューヨーク証券取引所との間で取交わされた往復書簡に由来する。この中でも証券取引所上場委員会からA I A特別委員会へ宛てられた第一回目の書簡は、「株式上場会社の決算報告書に関し、取引所が対処すべき将来の方策について」という答申書であり、重要な意義をもったものであった。答申の要旨は、①一般投資家の会計に関する無知、無理解に対し、会計の意義や限界について、取引所が啓蒙教育を行う必要のあること。②投資家の利益を保護するため、決算報告書を改善し、明瞭な信頼されるものにする⁽⁷⁾こと。この二点である⁽⁸⁾。

継続性の問題は、決算報告書の改善に関する提案に関連して次のように述べている。

「貸借対照表や損益計算書が個人的判断の反映したものであり、その価値は判断を下す者の能力と誠実さに依存しており、このことは投資家のよく知るところである。しかしながら処理方法の重要性および特に方法を毎期継続することの重要性については、いまだ同様には理解されておらない。この現

状を改善する方策として次の二つのことが考えられる。第一は、承認される種々の方法の中から一組の詳細な処理規則を選び、一定の産業部門に属する一切の会社に強制することである。この方策は鉄道その他公益事業において適用されているものである。第二は、一切の会社に対して、承認される会計方法である限り、自由に選択させる。ただし、採用した方法の公開と、毎期間その継続的適用を要求することである⁽⁹⁾。

このように、二つの方法を提案しているが、前者を一般産業の企業に適用するには無理があり、実現性のあるのは後者であるとも述べている。

企業に対し会計処理の方法については、広い選択の余地を残し、代りに採用した処理方法を公開させ、さらにこれを毎期継続的に適用させ、みだりに変更してはならないということは、今日の consistency の内容であり、わが国の継続性概念の中心ともなっているものである。しかしこのような思考は、この往復書簡で初めて生じたものではない。書簡の中でも述べられているが、1918年の内国歳入法の施行規則に既に示されており、連邦所得税法でもそれ以来採用していたものである⁽¹⁰⁾。

会計処理の原則および手続上の継続性とは、consistency の内容である。わが国ではこれを中心として、更に前述の表示項目における継続性、記帳原則または表示金額としての継続性を含めたものが、継続性の概念を構成しているとみられる⁽¹¹⁾。

注 (1) 岩田敬著『会計原則と監査基準』中央経済社 昭30、390ページ。これはゲルストナーの説く継続性を意味しているものとみられる (P. Gerstner, *Bilanz-Analyse*, S.S. 58—61)。

(2) E. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 7 Aufl., 1939, S. 99.

(3) 岩田敬 前掲書 391ページ。これは貸借対照表同一性の原則とも呼ばれているものであり、わが国企業会計原則の正規の簿記の原則に含まれるものと考えられる。

(4) この表示項目の継続性は、実質的継続性には係っていないという解釈をとった場合、「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」(以下計算書類規則と略称) 第3条から、商法上にもこの継続性は存在するとみられる。また商法例

6 継続性概念の検討 (1)

からも認める見解がある。(「継続性をめぐる問題点」企業会計21巻5号 76—77ページの味村治氏発言)

- (5) シュマーレンバッハによれば、継続性とは、企業が受けた給付(費用又は将来費用)および企業が提供した給付(収益又は将来収益)は、すべてその期の損益計算に計上せられるか、又は後期の損益計算に計上せられるために繰延べられるか、いづれかに処理され、如何なる給付もそのままに放棄されることのないようにすることを意味する。故にその期の損益計算に計上されなかった給付は、すべてこれを貸借対照表上に記載し、後の期間に引継ぐことにするのである(E. Schmalenbach, *a. a. O.*, S.S. 96—97; 土岐政蔵訳第7版動的貸借対照表論77—83ページ参照)と述べている。
- (6) 一致原則(*Grundsatz der Kongruenz*)とは、企業の開業から解散に至るまでの企業全生涯の総利益は、その間における企業の全収入から全支出を差引くことによつて計算できるが、各期間の利益の合計がまた総利益と一致するように期間損益計算を行うよう要求したものである。しかし、当期業績主義損益計算の立場においては、期間利益に期間外損益を加算しなければ企業の全体利益とならない。
- (7) A I A (米国会計士協会、1957年A I C P Aと改称)の証券取引所協力特別委員会(*the Special Committee on Cooperation with Stock Exchanges of the American Institute of Accountants*)とニューヨーク証券取引所上場委員会(*Committee on Stock List of the New York Stock Exchange*)との間で16カ月に渡つて取交わされた書簡であり、のちこれがまとめられ1934年1月21日に会計士協会から *Audit of Corporate Accounts* として公表されたものである。
- (8) 岩田巖 前掲書 39ページ。
- (9) A I A, *Audit of Corporate Accounts*, 1934. 岩田巖 前掲書44ページ参照。なお、Paul Grady も詳細な解説をしている P. Grady (ed.), *Memoirs and Accounting Thought of George O. May*, Ronald Press 1962, pp. 57—74.
- (10) 歳入局 (*Bureau of Internal Revenue*) 施行規則第45号第24条において「法は、各納税者が自己の目的に最も適合すると思われる会計の形式および組織を採用せしめることを考慮している」と述べている。また連邦所得税法 (*federal income-tax law*) には、1918年以来「純所得は、納税者が帳簿記入に當つて常に使用している会計方法に従つて計算するものとする」という規定がある (G. O. May, *Financial Accounting*, New York 1943. p. 76)。
- (11) 米国の税法では、consistency の用語は、項目の間で違つた会計手続きを用いてはならない、の意味にも使用されていたようである (岩田巖前掲書 292 ページ参

照)。例えば、棚卸資産に属する製品と原材料に対して異なる手続き基準、先入先出法と総平均法とを採用するとした場合、継続性に反するというのである。しかしこれは期間には関係ない。同じ原材料の中でも、消費される状態や取扱い方法の違いから、異なる手続き基準が採用されても、それが同一勘定科目内の表示額計算でない限り、会計理論上承認されるのであって、このような意味の一貫性は範囲外となる。(A I C P A, *Accounting Research Study No. 7, Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*, by P. Grady, 1965 p. 32 スタディグループ黒沢清監訳『会計原則研究』日本経営出版会 昭43 57ページ参照。同様の見解である。)

一方、企業会計は、企業自身の継続性を助長するために奉仕するものであるとの見解に立った継続性の主張もみられる。当期の経常損益計算に対して、将来の損失や将来の利益を当期に計上したり、当期に無関係な費用、収益を計上したりすること、期間損益計算を不正確にするので許されないのであるが、総体損益計算の一部であるという理由で、また企業自身の継続維持には、期間損益の平均化も必要であるという理由で、費用収益の対応計算を重視しないものである。これは継続性概念の枠外であって、保守主義として討論すべきである。

II 継続性の意義

A I Aの特別委員会とニューヨーク証券取引所との間の往復書簡は、継続性概念を広く認識させる役割を果たした。その後、A I Aから公刊されたS H M会計原則書には次のような条文が掲げられている。これはまたわが国の現行会計原則、一般原則五に採用されたものである。

「いくつかの項目に適用される処理方法の基準は、毎期間一貫して遵守されなければならない。処理方法の変更を必要とするときは、その変更に対して正当な注意を払わなければならない」⁽¹⁾。

近代会計において、継続性と呼ばれる原理は、一般に①財務諸表の期間比較性を保持する手段として、また②財務諸表への恣意性排除の意義、役割をもつものであるといわれている。⁽²⁾

第1の財務諸表の期間比較可能性にその意義を求めるものとしては、A I

8 継続性概念の検討 (1)

C P A の監査手続委員会が1963年までに公表した「監査基準と手続書」⁽⁴⁾がある。この中で継続性基準の目的を、財務諸表の期間比較性が、採用された会計原則およびその処理方法の変更によって著しく影響されていないことを保証すること。またこのような変更により、比較性が著るしく影響された場合その変更の性質および財務諸表への影響を記載させることとしている⁽⁵⁾。

企業会計審議会報告の企業会計原則修正案では、注解3において、継続性原則が期間比較性のために必要であることを次のように明確にしている。

「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。」

会計原則修正案では、その意義を期間比較性のみ限定しているが、これ⁽⁶⁾までもこれに類似する説はあった。しかしこのように厳密に期間比較性のみ限定したものは見当たらない。『consistency は確かに期間比較性のみを重視しており、処理および手続の変更については注記で救われているようである⁽⁷⁾が、わが国の慣行からみると、⁽⁸⁾その必要性は他からも求められなければならない。

第2の財務諸表への恣意性排除とは、期間損益計算において利益操作の可能性を排除するというところにある。例えば減価償却法として認められる定率法と定額法を、自由に交互にその方法を変更することが可能であれば、容易に利益操作も可能となる。期間損益計算に可能な限りの客観性を保証する途は、継続性原則の適用を強制する以外にない⁽⁹⁾とすら考えられるのである。

現行の企業会計原則は、一般原則五の後段において

「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。」

という条文を掲げている。

恣意性排除の要請は、極めて実践的なものであるが、この後段の部分も前半の原則的な立場より脱却して、実践規範的性格を備えたものとして重要視されてきた。正規の簿記の原則と継続性の原則が、財務諸表の相対的真実性を支える柱であるという主張もあるが、継続性の原則が支柱たり得たとすれば、それは後段の文言に依存することによって称えられたものであろう⁽⁶⁾。

企業会計原則修正案では、この後段の部分が削除された。代りに注解3が付されているが、これによって注記さえ怠らなければ、「正当な理由」なしに変更が認められることとなる。これまでも、正当な理由による変更とはみられない変更を、公認会計士が是認した例は多い⁽⁶⁾が、このまま修正案が原則となった場合、更に多くの継続性の変更が出現することとなる。

財務諸表の利用者の多くは、損益計算書の最後に示される純利益のみに関心を寄せ、詳細な注記事項により、財務諸表の修正をも試みることは少ない。修正案にみられる期間比較性のみをその根拠とした継続性は、結果的に比較性さえ保てれば、その範囲において利益操作にもとづく処理、手続の変更を承認するという緩和策となる。また注記によって、比較可能性が保たれたとしても、その効果は余り期待できない。わが国の実情を考えると、危惧の念を抱かざるを得ない。

注 (1) T. H. Sanders, H. R. Hatfield & U. Moore, *A Statement of Accounting Principles*, AIA 1938.

(2) Gilman は、「どうすれば継続性を会計 convention と考え得るかを知ることもむづかしいのであって、それは通則と名づけるか、原理と名づけるかのいずれかである。後者の方が適しているように思われる」(S. Gilman, *Accounting Concepts of Profit*, New York 1939, p. 201, 久野光朗訳『ギルマン会計学 上』同文館出版 昭40年250ページ)と述べている。原則と言われるのが普通であるが、より基本的な、本来は原理と呼ぶことのできる性格をもつものとする。

(3) 日下部与市稿「継続性の原則に関する会計の視点と商法の視点」(「商事法務研

究」No. 493 2ページ)

- (4) AICPA, *Statements on Auditing Procedure; Auditing Standards and Procedures*. 尚 1951年までの公表分を集大成したものは、*Condification of Statements on Auditing Procedure* として刊行している。
- (5) AICPA, *Auditing Standards and Procedures*, p. 42.
- (6) 例えば、佐藤孝一教授は、「継続性の原則とは、一度決定した企業会計の内容及び形式等はこれを統継して実行するべく、みだりに変更しないよう要求する原則であって、この原則を遵守しないときは、比較観察を全く不可能ならしめることになる。」と述べている。しかし、比較観察については、「時間比較又は期間比較(同一経営における各会計年度間の比較)と経営比較(各経営相互間の比較)を可能ならしめるべしとする比較性の原則を、実行するための附随的な原則とみなすことができよう。」と述べており、期間比較のみに限定してはいない(佐藤孝一著『新版会计学入門』同文館出版 昭39 38—39ページ)。また Montgomery も「統一的方法に従うことが肝要である。さもなければ、ある事業の財務諸表と他の事業の財務諸表との比較は誤解を招くに至るであろう」(S. Gilman, *op. cit.*, p. 361 久野光朗訳『ギルマン会计学 中』同文館出版 昭42 126ページ)と述べている。
- (7) 中村忠稿「企業会計原則修正案の解説」(『産業経理』30巻4号 177ページ)。
- (8) 渡辺実教授は、「これまでの継続性変更の実態を調べると、99%まで利益操作を目論んだものであったとみることができる」と述べている(第29回日本会計研究学会全国大会における研究報告「70年代における公認会計士監査のビジョン」)。
- (9) 山下勝治著『財務諸表原則論』中央経済社 昭38 41ページ。期間的継続性よりもむしろこの利益操作排除策に主要な意義があるとする見解もある。黒沢清編『経済学演習講座、会计学』青林書院 91—101ページ参照。
- (10) 近山仁郎稿「継続性の原則をめぐる理論と政策」(『企業会計』22巻7号 48ページ)参照。
- (11) 森田源一郎稿「監査証明上の継続性」(『企業会計』19巻2号 74ページ)において、「定率法より定額法への変更を、正当な理由があると認めたとか、消極的に妥当と認めたとする意見が、多数であったということである。調査によれば、昭和36年6月までの、定率法から定額法への変更会社106社のうち、減配会社35社、無配転落40社、合計75社となっていて、しかも、償却方法を変更した決算期または次期決算期から、無配転落、減配に踏み切っている。」と述べられている。

III 「処理の原則および手続」の検討

企業会計原則・一般原則五にみられる継続性の原則は、文言からすれば、会計処理の原則および手続を毎期継続して同一のものを通用することを指示した実質的継続性である。棚卸や減価償却の方法は、いくつかの方法から選択適用を認めている。そのいづれを採用するかによって期間利益は大きく左右されるのである。企業は、一旦採用した処理や手続の方法を年々継続して適用することによって、損益計算を手続的に正常化させ、期間利益の比較を可能とし、また期間比較を通して企業の状況をも明らかとならしめようと目指すのである。

ここで注意を要するのは、前述したごとく文言的には直接表わされていないが、会計処理の原則や手続を毎期継続適用することは、表示項目における継続性および財務諸表に示される表示金額の継続性をも含まれていると解釈すべきことである⁽¹⁾。

次に問題とされるのは文言内容である。「会計処理の原則および手続」とは何をいうのか、また「正当な理由」とは具体的に説明したときどのような場合が考えられるのかといった実質的継続性の内容如何である。この問題は、これまでの継続性の研究の中では等閑視されていた側面ということができよう⁽²⁾。

会計処理の「原則」と「手続」とを区分することについては、実際にも本質的にもその意義は余りないとする見解もあるが⁽³⁾、例えば計算書類規則の第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。ただし、その変更が軽微であるときは、この限りでない。」

とあるが、これが会計処理方法の変更であるのか⁽⁴⁾、あるいは、会計事実の変更であるのかは注意を要する。後者の場合は、会社の耐用年数決定の基礎と

なっていた諸条件が著しく変化した要因による変更だとか（これは継続性の変更とはならない）、背後にある客観的事情は何ら変化しないにもかかわらず、経営者の主観的な意志による一方的な変更（明らかな継続性の変更）とかで、耐用期間や残存価額を定める基準が、会計事実に関連して改めて問題とされる。もし減価償却方法を処理の原則とし、会計処理を行なうために処理以前に行なう耐用期間や残存価額の算定方法を手続と称するならば、この会計処理の原則と会計処理の手続きの関連を明らかにすることは意義のあることといえよう。⁽⁵⁾

企業会計の処理の原則とは、一般的にみて基本的条件を指しているものと考えられる。今日、棚卸資産の評価については、原価主義または低価主義のいずれかであることが必要とされるが、これは「処理の原則」といえよう。次に、ここで原価主義を採用したとしても、個別原価法、先入先出法、後入先出法等のいずれの方法によるかという具体的な選択が必要である。これは一応「手続」に属する事項とみることができる。実務上、更に「適用方法」の問題が残る場合がある。後入先出法は、その適用方法が期別であるか、月別であるか、その都度であるかによって当該棚卸資産の原価配分の結果が異なる。⁽⁶⁾従って実質的継続性は、当然適用方法までも含むこととなる。

会計処理の原則、手続、適用方法の一般的なものを分類に従い例示すれば次のようになる。

項 目	処理の原則	手 続	適 用 方 法
棚卸資産評価基準	1. 原価主義	① 個別原価法 ② 先入先出法 ③ 後入先出法 ④ 単純平均法 ⑤ 移動平均法 ⑥ 総平均法	A. 期別先入先出法 B. 月別先入先出法 C. その都度先入先出法。 A. 期別後入先出法 B. 月別後入先出法 C. その都度後入先出法。 A. 月別総平均法 B. 期別総平均法。

項 目	処理の原則	手 続	適 用 方 法
		⑦ 売価還元原価法 ⑧ 修正売価法 ⑨ 最終仕入原価法	A. 売価還元平均原価法 B. 売価還元後入先出法。 A. 期末棚卸資産に最終仕入原価を適用する方法 B. 期中払出品に最終仕入原価を適用する方法。
	2. 低価主義		
有価証券評価基準	1. 原価主義 2. 低価主義		
貯蔵品の処理基準		① 期中消耗高処理法 ② 期中購入高処理法 ③ 期中払出高処理法	
有形固定資産償却基準	間 接 法	① 定 率 法 ② 定 額 法 ③ 産高比例法 ④ 取 替 法 ※その他に、個別償却法と総合償却法がある。	A. 用役・生産高法 B. 運転時間法 C. 販売量に比例して償却費を計上する方法 D. 特定注文品に対する完成度合を基準として償却費を計算する方法。
無形固定資産償却基準	直 接 法	① 定 額 法 ② 利用期間按分法	
繰延資産償却基準	直 接 法	① 定 額 法 ② 利用期間按分法	

棚卸資産の中で、例えば同じ原材料であっても、種類毎に適当な分類を行ない、相互に異なる処理手続、あるグループは先入先出法を、他のグループは総平均法を採用したとしても、異なる勘定科目で表示される限りは承認されるものである。ただし、この時に枠組される内容については期間継続の一貫性が必要とされる。減価償却の総合償却法の場合も同様である。この内容

の同一性は、表示項目の継続性に関わるものであることに注意を要する。

会計処理の原則に関連するものとして、「計上基準」の問題がある。例えば、販売基準を出荷基準とするか検収基準とするか、売上計上の締切日は毎月月末とするか等は、継続性の問題である。また引当金の繰入基準および繰延資産の繰延基準といったものも計上基準の継続性と考えられる。

注 (1) 表示金額の継続性は、処理の原則や手続の継続性とは関係がないように思われがちであるが、阪本安一教授は、「今日の企業会計上における金額決定上の重要な諸原則としては、原価主義の原則および、費用配分の原則などがあるが、これらを継続適用することは、結果的にみて財務諸表の表示金額における継続性を果たしめることになる」と述べている（阪本安一著『最新財務諸表論』税務経理協会 昭45 246ページ）。

中村忠教授は、「わが国やアメリカではシュマーレンバッハ流の継続性（貸借対照表同一性）は当然のこととされている」（中村忠稿「商法と継続性原則」企業会計 21巻5号 88ページ）と、また沼田嘉穂教授は、財務諸表に関する継続性は、(a)作成の基礎と(b)形式との二つの部面に及ぶとして、作成の基礎についての論述の中で、この金額の継続性を承認している（沼田嘉穂著『精説会計学』白桃書房 昭39 56ページ）。

(2) 木村重義著『新版会計原則コンメンタール』中央経済社 昭45 79ページ参照。

(3) 木村重義稿「継続性の意義と限界」（「企業会計」19巻2号 58ページ）。

(4) 例えば、定率法から定額法への変更といったような減価償却方法の変更を指す。

(5) 高橋正二氏は、会計の「処理」と「手続」を次のように区分している。「会計手続とは、会計処理を行うために処理以前になす一連の会計行為を総称するものであって、減価償却において定額法を用いるか、または定率法を用いるか、何れかの方法により減価償却費を算出するが、この償却費算出までの行為が手続である。会計の処理は、会計手続によって到達した事柄を勘定科目という方法で整理することである。減価償却の取扱について、有形固定資産については、減価償却引当金勘定の設定により間接法を用い、無形固定資産または繰延勘定は直接法を用いるという原則は会計処理の原則である。」高橋正二著『新例解会計原則精義』中央経済社 昭39 97—98ページ）と述べている。

見解を異にするものとしては、木村重義教授は、低価法における資産原価額を決定する方法として、たとえば先入先出法を選択することは会計処理の原則の決定に属することとしている（木村重義著 前掲書 75ページ参照）。また「××

法と名称のある方法が、その適用にあたってさらに特定されるべき点を有するばあい、原則と手続の差異が生ずるといことになるのであろう」(木村重義稿前掲論文 59ページ)とも述べている。

- (6) 先入先出法においては後入先出法と異なり、期別先入先出法、月別先入先出法その都度先入先出法のいずれを適用したとしても原価配分の結果は等しいという特色をもっている。しかし、その結果の詳細程度は違うのであるから、やはり同一適用方法の継続性は要求されよう。(「継続性をめぐる問題点」 企業会計 21巻5号 73ページ の討論での日下部教授発言参照)。
- (7) グルーピングの一貫性である。本稿 I 継続性概念の内容 の注(II)にとりあげている項目間における会計手続の一貫性は、継続性問題の枠外であるが、一貫した処理手続の対象となる当該グループの内容構成は、期間的一貫性を必要とする。

(未 完)