

企業連結會計

今田 正 著

東京 森山書店 發行

今 田 正 著

企 業 連 結 会 計

東 京 森 山 書 店 發 行

1968年 大阪市立大学大学院
経営学研究科修士課程修了
1984年 長崎大学商科短期大学部教授
1981年 } アメリカ・ライス大学へ海外研究
1982年 }

共 著

『会計学講座』世界書院，
(第1巻，第3巻，第5巻，第7巻，第9巻)

著者との協定
により検印を
省略致します

企業連結会計

定価 3,600 円

1968年7月25日 初版第1刷発行

著 者 ©^{いま}今^だ田^{ただし}正 〒850 長崎市西山町3-94

発行者 菅 田 直 文

発行所 有限 森 山 書 店 〒101 東京都千代田区神田錦町
会社 1-10 林ビル
電話 東京(03)293-7061 (代表) 振替口座 東京 8-32919

落丁・乱丁本はお取りかえいたします。印刷・向上印刷 製本・永澤製本

ISBN 4-8394-1691-5

は し が き

現代会計の性質をどのようなものとして理解するか。それは、こんにち、会計の研究に課されている最も重要な主題である。

現代会計は、こんにち、大きな歴史的な変化のなかにある。それは、現代アメリカ会計にみられるように、インフレーション、リース、税配分、年金、企業結合、連結といった新しい会計領域の展開として示され、財務諸表上に新たな会計項目が登場している。このような諸会計領域の中であって、その制度化過程が変転を遂げた事例として、現代会計制度を特徴づけるものに連結会計がある。

本書は、現代会計実務を特徴づける典型例を連結会計に求め、これを支える現代会計理論の特質を、アメリカ会計制度にそくして分析することによって、現代会計の制度的なあり方を検討しようと企図している。

連結会計は、利益測定、資産評価、あるいはまた開示の問題を包含する広い会計領域であるが、本書の第1部においては、連結会計領域を広く位置づけ、連結財務諸表、持分法会計、企業結合会計の各会計が、いかなる論理によって一般に認められた会計原則の位置を占めるにいたったか、また、その計算構造がもつ制度性とそれが果たす会計効果とが分析される。

つづいて、第2部では、これら会計実務に基本的論理を提供する現代会計理論の機能を、大戦後における主要なアメリカ会計理論の展開を跡づけ、その論理上に果たした役割を明らかにすることによって検証し、現代会計に果たす現代会計理論・学説の制度上の役割が分析される。

周知のように、連結会計は、実務自身としては古い歴史を有しながら、企業の集団化、国際化のもとでの情報の開示という新しい装いをもって現代会計の中心的問題領域の一つとなっている。

だが、会計実務の基本的特質は、それが会計文書（実務）現象として存立して

いるところにある。この場合、会計文書は単なるディスクロージャーではない。会計文書はディスクロージャーという形式をとりながら、同時に文書証拠としての会計機能を秘めていることが看過されてはならない。貸借対照表、損益計算書がそうであるように、連結財務諸表もまた、一定の会計形式をもって、税、配当、料金等の特定の経済現象上の金額を合理づけるという制度的、会計的機能を有している。すなわち、連結会計制度もまた、その固有の計算構造によって会計数字が証拠づけられるのである。連結理論が連結財務諸表をディスクロージャー制度の一環として論理化するのは、まさに連結財務諸表をその表明上どおりのこととして論理化することにほかならない。そうして、その基礎をなしているのが情報の論理である。

ところで、情報論理の特徴は、財務諸表の利用者の意思決定に有用な経済情報の提供という情報の開示の論理が、その論理内容のうちに、報告情報は形式が支配するのではなく、実質が支配するよう表明すべきであるという「経済的実質」なる論理が用意されていることである。このことによって伝統的な会計の論理の転換が計られている。

まさに、この情報の財務諸表上の開示という論理と結びついて、法的形式ではなく経済的実質を開示するという論理に支えられたものが連結会計にはかならない。この論理に基づいて、連結諸概念と計算手続とが合理化されるのである。

このような基本論理に支えられた連結会計制度のもつ現実的会計効果はなにか。本書では、連結会計の歴史的 성격の分析から出発し、現代連結会計実務の基本的構造が、利益縮小機構にあることが実証的に解明される。

次に、本書の第二の特徴は、連結財務諸表、持分法会計、および企業結合会計という会計領域の関係が体系的、かつ理論的に解明されることである。従来、わが国においては、とりわけ連結財務諸表作成と企業結合会計（合併会計）とは別個の会計領域として取扱われてきた。しかし、アメリカ会計理論においてはこれらはけっして別個の領域として取扱われていない。本書では、アメリカにおける会計概念に即して分析するため、企業結合会計、連結財務諸表、持分法会計を一体として体系的に位置づけ、これらを論理的に相互に関係づけて分析している。

アメリカにおける企業結合会計概念は、複数の企業、あるいはその純資産が共通の支配のもとで一つの会計実体を形成する事象または取引を意味するとされ、かならずしも法的単一体（法的合併）に限定されない。親会社—従属会社関係からなる連結会計をも包含する概念として位置づけられるところに特徴がある。

最後に、本書では、これら会計実務を支える会計理論・学説が果たす現代的制度な役割とそのあり方が論証される。ここでは、現代会計理論の展開を、単にその論理の系譜としてではなく、各理論モデルがその時々にも果たした制度的役割が分析される。すなわち、ある理論は伝統的会計論理の排撃に向けられ、他の理論にあっては現代会計理論の論理構築への積極的役割を担うといった、個々の理論としては、独自の論理構築と主張点を有しながら、またそれ自体は極めて抽象的な論理内容を有しながらも、その時々においてアメリカ会計制度を支える役割を担ったものであることが分析される。ここでは、諸理論・学説は研究の対象として、主観的判断を排し、その論理展開に従って検証し、それが果たす客観的役割が分析される。すなわち、ここでは、理論・学説の単なる論理内容の分析ではなく、それがアメリカ会計制度の総体の中で機能する、その制度的なあり方を検証しようという分析が試みられている。

本書は、著者が10余年にわたって研究対象としてきた連結会計および学説研究に関する研究成果を、上のような視点から、一部修正を加え、とり纏めたものである。今後の研究の一里塚としたい。

顧みれば、著者の大学院生時代、連結会計を現代会計の研究においては是非とも取り組むべきテーマの一つとしてご教示いただいたのは恩師宮上一男先生であった。本書を纏め得たのも、院生時代から今日まで、絶えざるご指導をいただいた大阪市立大学名誉教授宮上一男先生のお蔭である。ここに、その学恩に深甚なる謝意を捧げる。

同志社大学教授加藤盛弘先生、大阪産業大学教授遠藤一久先生には、本書の内容をなす研究過程の全期間を通じて懇切なるご指導と励ましをうけた。また、「企業会計制度研究会」のみなさんには、具体的研究と討議を通じて力強いご支

援をいただいた。また、長崎大学教授平尾勇先生には、学生時代よりご指導と温かい励ましをいただいた。深い感謝の意を表したい。

最後に、本書の公刊にあたって多大のご配慮をいただいた森山書店菅田直文氏および小梅弥一氏に厚くお礼を申し上げる。

1988年5月

今 田 正

目 次

第1部 企業連結会計の現代的特徴

第1章 アメリカ会計実務の制度的特徴	3
1 会計実務の制度性	3
2 会計原則の性質と会計実務	8
3 税会計制度と一般に認められた会計原則	14
4 配当現象と一般に認められた会計原則	24
5 公益事業料金現象と一般に認められた会計原則	26
第2章 連結公表会計実務の生成	29
1 序	29
2 無議決権証券発行と持株会社支配	30
3 持株会社会計操作と連結財務諸表公表の提唱	38
4 連結会計の制度化	44
第3章 連結財務諸表の制度性	48
——「少数株主持分」概念にそくして——	
1 序	48
2 「少数株主持分」概念の制度性	49
3 「少数株主持分」概念の論理的性質	53
4 実体理論の論理破綻と資金理論	57

5 少数株主持分の評価と持分区分表示の意味	61
第4章 持分法会計の制度的意味	67
1 序	67
2 『APBオピニオン』第18号の役割	69
3 持分法会計処理方式の構造	71
4 持分法会計の性質とその意味	81
第5章 企業結合会計の性質	83
1 序	83
2 企業結合会計処理法の計算構造とその論理	85
3 企業結合会計と一般に認められた会計原則の役割	103
4 企業結合会計の性質	113
第6章 資金理論と連結会計	123
1 序	123
2 資金概念の連結会計への適用	125
3 資金理論による連結諸問題の検討	128
4 結 語	142
補論 わが国における連結財務諸表制度化の意味	145
1 序	145
2 会計の論理としての連結財務諸表	146
3 連結財務諸表の会計的現実	152
4 連結財務諸表制度化の意味	157

第2部 現代会計理論の特徴

第1章 現代会計理論の制度的特質	163
1 会計理論と会計制度	163
2 会計論理の転換	164
3 現代会計の論理構築	175
4 要 約	183
第2章 戦後ペイトン会計理論	184
——『経済学談義』にそくして——	
1 『経済学談義』の基礎概念	184
2 減価償却論の意味	190
3 物価水準変動と費用	192
4 『経済学談義』の性質と役割	197
第3章 ヴァッター資金理論	205
1 資金理論の方法と資金概念	205
2 資金理論における資産・持分・費用・収益の概念	210
3 ヴァッター資金理論の論理構造	218
4 ヴァッター資金理論の現実的意味	223
第4章 エドワーズニベル会計理論	226
1 序	226
2 理 論 の 基 礎	228
3 理論の基本構造	230
4 現在原価会計の構造	238

5	エドワーズ＝ベル会計理論の現実的役割	241
第5章 マテシッチ会計理論..... 244		
1	序	244
2	マテシッチ会計理論の方法	245
3	マテシッチ理論の論理構造	248
4	マテシッチ会計理論の現実的意味	258
第6章 スターリング会計理論 262		
1	序	262
2	「配分」の論理から「測定」の論理へ	263
3	エクシット・ヴァリュウ会計の展開	267
4	エクシット・ヴァリュウと財務諸表	274
5	スターリング会計理論の論理構造と現実的意味	278
索 引		(1~6)

第1部 企業連結会計の現代的特徴

第1章 アメリカ会計実務の制度的特徴

1 会計実務の制度的性

(1) 会計と経済現象の成立

こんにち、会計は税務申告書上、株主総会の決算書類、証券取引所への届出書類、あるいは公共料金決定のための届出書類等としてたち現われている⁽¹⁾。会計は、いわゆる決算実務を中心として遂行せられ、この決算制度の表現である会計利益によって企業課税、支払配当が決められるという仕組みとなっている。すなわち、会計実務の結果としての計上利益にもとづく配当可能利益の媒介によって利益配当が決定せられ、この株主総会によって確定された利益に基づいて課税所得が決まる。また、公共料金の改訂にあたっては、その原価計算が料金決定の資料として用いられるのである。このように、形式的、手続的には、配当、税、公共料金、その他は一定の会計方法にもとづいて算出された会計上の利益数字によって決定される仕組みのものとなっている。かくて、会計という表示形式がなければ、税、配当は決まらないという事実関係からすれば、税、配当は表面上は会計によって決定されているかにみえる。すなわち、経済的現実現象が会計という形式に依拠しているのである。

では、会計は現実の関係として税、配当を決定しているであろうか。留意すべきことは、税、配当は、現実を支払わねばならないという客観的、経済的な現実過程である。つまり、税、配当は客観的に、経済的なものとして、すなわち、客観的経済法則に規定されるものであって、文書上、書かれることによって決まるというものではない。それらは客観的経済現象であり、実質内容的には、その経済法則の規定するところによって独自に決定せざるを得ないものである。したが

って、その実質は会計(形式)の如何にかかわらず、また極端には、会計がなくとも、その経済過程は存立し、発現しなければならない⁽²⁾。たとえば、会計上、いわゆる「赤字」であっても、賃金は支払われねばならないし、また「増配当」とよばれるごとく、「赤字」であっても、配当は支払われねばならない。このことは、配当現象がいかに厳然たる経済法則に規定されたものであるかの証拠でもある。

それでは、何故会計上の利益数字を基礎として税、配当は決定されるものという形式が必要とされるのであろうか。それは、配当抑制、減免税といった法則的経済現象はそのままでは現実的に社会的に成立し得ないからである。すなわち、「実質的内容的な配当などが、その成立のための媒介手段として会計という形式的な表現を要求するのである⁽³⁾」。

しかし、税、配当などが、現実社会的に成立しうるためには、それが客観的で正当なものであるという社会的合意が必要である。ここに、税、配当が利益数字を最終的な計算項目とする決算制度によって自動的に導き出されたものであるという会計形式が用いられ、そのように外貌化されるのである。このように、会計形式は客観的経済法則によって成立するその経済現象を現実的に成立せしめることに必要とされる制度的形式なのである。かくて、現実の会計実務は税、配当といった経済的現実内容に直接に規定されて、その合理化要請に応じた制度的会計実務とならざるを得ない。かくて、会計実務は多様である。しかし、会計実務は恣意的な会計方法によるものとして利益数字を描きだすことは許されない。それでは会計利益に信頼性を付与することはできない。ここに本来多様で変動的な会計実務に「合意」を得るためには会計実務を権威づけ、合理づける手段、論理が必要となる。この会計実務の制度的機能を支える役割を演ずるのが会計監査、会計諸法規および会計原則を含む会計理論なのである。

かくて、会計実務および、これを論理化する会計原則はそれを規定づけている経済現象(配当抑制・減免税)との関係において考察されねばならない。

(2) 会計実務を規定する経済過程

では、以上のような会計制度の機能を要請している経済的現実はいかなる内容のものであろうか。制度現象としての会計が果す経済関係は税、配当現象に典型的にみることができよう。

いま、ここで、アメリカ法人税の動向を例にとろう。税収源泉に着目すれば、個人所得税が戦時税収源として大きく拡大を示す1941年以前の28年間（1913年の法人税導入以降）のうちの17年間は法人税収入は個人所得税のそれを上回っていた。しかるに、1941年から1967年の間は法人税収入は個人所得税収入を下回り、以降、漸次その比重を低下せしめている。かくて、連邦歳入に占める法人税収入は19パーセントであったが、1982年度には、それがわずか6パーセントを占めるにすぎない。この間、第2次大戦以降法人税率は1952年—1963年の間の52パーセントをピークに、1979年度当初に46パーセントに低下したにすぎない⁽⁴⁾。

このような連邦歳入に占める法人税収入比率の相対的低下は企業減税と個人所得税等の相対的増税を意味している。では、この企業減税において会計はいかなる機能と論理を果しているのであろうか。企業の総売上収益額は増大するのであるから税額の減少は費用の傾向的増大の結果に他ならない。すなわち、法人税率は比較的高率で推移してきたのであるが、費用増大は、なにかんずく、減価償却引当額等の増大に帰せられる。減価償却に関していえば、第2次世界大戦前においては直線法が基準であったが、1954年税法により加速減価償却法の導入が計られ、1962年からは、一時中断があったが、機械、設備資産投資に対する投資税額控除が導入されたのである⁽⁵⁾。これらの税会計実務の会計効果はつぎのような数字に示されている。第1表は企業の税引前利益に対する支払税額の比率を示す。

1951年、会社の税引前利益に対する法人税額の比率は44.3パーセントであった。それが、1965年には34.3パーセント、1975年、28.0パーセント、1981年、20.4パーセント、そうして、1982年、13.1パーセントと、著しい減少傾向を示している。しかるに、この、いわゆる実効税率の減少は一般的な法人税率が52パーセントから46パーセントへと、わずか6パーセント減少した期間に生じたのである。他方、このような税控除額の増大（＝費用増大）は配当可能利益の縮小をも意

第1表 会社利益に対する一般税率と実効税率

年	法人税率 (%)	税引前利益 (10億ドル)	連邦法人税	
			金 額 (10億ドル)	税引前利益に 対する比率
1950	42.00	41.1	15.6	38.0
1951	50.75	42.7	18.9	44.3
1952	52.00	37.9	16.7	44.1
1953	52.00	40.6	17.6	43.4
1954	52.00	38.3	16.6	43.3
1955	52.00	49.3	20.8	42.2
1956	52.00	49.2	20.5	41.7
1957	52.00	47.6	19.9	41.8
1958	52.00	43.4	17.5	40.3
1959	52.00	52.2	21.6	41.4
1960	52.00	50.2	20.5	40.8
1961	52.00	51.0	20.8	40.8
1962	52.00	57.8	21.7	37.5
1963	52.00	62.4	23.7	38.0
1964	50.00	69.1	24.5	35.5
1965	48.00	80.4	27.6	34.3
1966	48.00	86.5	29.8	34.5
1967	48.00	84.1	28.0	33.3
1968	52.80	92.7	30.2	32.6
1969	52.80	91.2	29.7	32.6
1970	49.20	78.5	26.3	33.5
1971	48.00	90.9	30.1	33.1
1972	48.00	106.8	33.4	31.3
1973	48.00	126.2	39.0	30.9
1974	48.00	134.3	40.0	29.8
1975	48.00	136.3	38.2	28.0
1976	48.00	168.0	48.7	29.0
1977	48.00	203.0	55.7	27.4
1978	48.00	237.7	64.3	27.1
1979	46.00	255.4	64.9	25.4
1980	46.00	254.8	58.6	23.0
1981	46.00	261.9	53.5	20.4
1982	46.00	238.3	31.3	13.1

※直線法を越える加速減価償却額等を含む。

〔出所〕 Pechman, J.A., *Federal Tax Policy*, 4th ed., 1983, p.144 より作成。

味する。事実、J.A. ペックマン (Pechman) は、第2次世界大戦以後、会社のキャッシュ・フローに対する配当の比重は、戦前に比し、著しく低下しているという⁽⁶⁾。いうまでもなく、これは主要には高い減価償却引当額の結果に他ならない。とりわけ、1954年以前、資産は基本的に直線法によって償却された。しかるに、1954年法は新資産について、二倍定率法、および級数法を導入したのである。また、減価償却費増大のいま一つの要素は耐用年数の短縮である⁽⁷⁾。1942