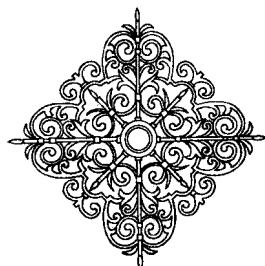


財務会計の基礎

早稲田大学教授

新井清光 編著



中央経済社

編者の
了解により
検印省略

財務会計の基礎

昭和58年6月10日 第1刷発行

編 者 あら い きよ みつ
新 井 清 光

発行者 渡 辺 正 一

* * *

発行所 (株) 中央経済社

〒101 東京都千代田区神田神保町1-31-2

電話・(293) 3371 (編集部)

(293) 3381 (營業部)

振替・東京 0-8432

印刷·清水印刷

製本・誠製本

落丁・乱丁本はお取替えいたします

ISBN 4-481-11457-6 C 3334

ま え が き

本書は、早稲田大学教授・商学博士 染谷恭次郎先生の還暦をお祝いして、その門下生および商学部専任教員が執筆した記念論文集の一部を市販用にとりまとめたものである。

もともと上記の記念論文集『財務会計の基礎と展開』は、第1部 染谷学説研究、第2部 財務会計の基礎、および第3部 財務会計の展開、の3部から構成されているが、本書はその第2部を単行本として公刊したものである。

いうまでもなく、財務会計は、企業の外部利害関係者に対して会計情報を提供することを目的とするものであり、したがってその内容はきわめて社会的・法制的な色彩を帯びている。このため、財務会計はしばしば制度会計とほぼ同意語のものとして理解され、論じられているが、本書では、そのような制度会計的な研究から一步離れて、財務会計理論に関する先覚の思想、その発展の歴史、会計測定の構造、財務会計情報の社会的有用性などについての基礎的な研究を試みている。本書が、財務会計理論の深化・発展にいささかなりとも貢献できれば幸いである。

最後に、本書の執筆に参加して下さった方々および市販性に乏しい本書の出版を快よく引き受けてくれた中央経済社に対して心から深く感謝申しあげる。

昭和58年 春

新 井 清 光

執筆者一覧（執筆順）

早稲田大学教授	新井清光	（第1編1章）
東洋大学教授	穂山幹夫	（第1編2章）
香川大学商業短期大学部助教授	三木正幸	（第1編3章）
専修大学教授	竹林代嘉	（第1編4章）
小樽商科大学短期大学部助教授	渡辺和夫	（第1編5章）
立正大学教授	高松正昭	（第1編6章）
明治学院大学教授	森藤一男	（第2編1章）
富山大学経営短期大学部助教授	榊原英夫	（第2編2章）
東北学院大学教授	野口和男	（第2編3章）
大阪商業大学助教授	山本誠	（第2編4章）
東邦学園短期大学講師	中野一豊	（第2編5章）
早稲田大学教授	石塚博司	（第3編1章）
早稲田大学教授	大塚宗春	（第3編2章）
大阪学院大学助教授	杉山晃一	（第3編3章）
駒澤大学教授	中原章吉	（第3編4章）
専修大学助教授	黒川保美	（第3編5章）
明治学院大学講師	針谷達志	（第3編6章）
早稲田大学教授	塩原一郎	（第4編1章）
日本大学教授	青柳清	（第4編2章）
明治大学教授	河合邦良	（第4編3章）
公認会計士	高橋久夫	（第4編4章）
青山学院大学教授	岡下敏	（第5編1章）
専修大学教授	小澤康人	（第5編2章）
独協大学助教授	中村泰将	（第5編3章）
東北学院大学助教授	高橋志朗	（第5編4章）

目 次

第1編 財務会計の基礎

1 章	現行制度会計における貸借対照表の構造と機能・1	
1	会計の一般的機能とその歴史的変化……………	2
2	現行制度会計における貸借対照表の構造と機能……………	5
3	現行制度会計における貸借対照表の構造に対する批判……………	7
2 章	財務報告の目的に関する基礎的考察・10	
1	財務報告目的論台頭の背景……………	11
2	基礎的検討課題……………	12
3 章	売却価値会計モデルの構成方法・20	
1	「企業利潤測定論」の論理的枠組……………	21
2	売却価値モデルの構成方法……………	23
4 章	ペイトン学説における財務報告目的・30	
1	主要目的強調の理由……………	31
2	財務会計および管理会計との関連……………	33
3	その他の目的観との関連……………	35
5 章	リトルトンの会計理論の構造・39	
1	ふたつの視点……………	39
2	演繹法と帰納法……………	40
3	規範論と説明論……………	43

6 章 ベッドフォードの利益算定理論・48

- 1 定義論——序に代えて…………… 48
- 2 操作的利益と構成的利益…………… 50
- 3 操作的利益のデータ・ベース志向…………… 53

第2編 会計測定の構造

1 章 計算対象の本質・59

- 1 問題接近の方向…………… 59
- 2 会計システムの必要条件…………… 60
- 3 計算対象と基本用語との関係…………… 62
- 4 貨幣思考による計算対象の限定…………… 63
- 5 数量としての貨幣…………… 65
- 6 管理保全責任の説明…………… 67

2 章 スチュワードシップ概念に基づく

原価主義会計擁護論の展開・70

- 1 スチュワードシップ概念に基づく伝統的な原
価主義会計擁護論の分析…………… 70
- 2 スチュワードシップ概念に基づく伝統的な原
価主義会計擁護論に対する批判…………… 73
- 3 スチュワードシップ概念に基づく新たな原価
主義会計擁護論…………… 75

3 章 資産の本質としての用役可能性説の吟味・79

- 1 用役可能性説の源流…………… 79
- 2 資産の本質としての用役可能性概念…………… 80
- 3 用役可能性の会計的測定…………… 82

4 若干の問題点と会計理論の展開	84
4 章 二つのノレン理論とノレンの 構成項目別分割表示・89	
1 実在ノレンのイメージング	90
2 ノレンの本質把握論とノレンの存在把握論	92
5 章 財務会計における直接原価計算の課題・100	
1 アメリカの直接原価計算論争の論点	101
2 棚卸資産評価法と両計算利益の問題点	103
3 関連原価計算の理論的帰結	106
 第3編 財務会計情報の開示	
1 章 会計における機能的固定・111	
1 会計測定の不完全性	111
2 複数の会計処理方法	112
3 情報システムとしての会計	113
4 これまでの調査研究	114
5 実証研究の必要性	118
2 章 会計情報と株価・123	
1 モデル設計の方法	123
2 研究方法の吟味	128
3 章 情報選択に対する受け手の影響可能性・132	
1 フィードバック概念	133
2 外部会計におけるフィードバック	135

4 目 次

4 章 企業付加価値会計の一視点・141

- 1 企業付加価値の計算目的と概念・計算構造……………142
- 2 企業付加価値の計算目的と計算単位・
報告対象・計算期間……………147
- 3 減価償却費の取扱いについて……………148

5 章 社会責任会計の基礎・151

- 1 企業の社会的責任……………151
- 2 企業の社会活動の発展……………153
- 3 社会的パフォーマンスを考慮した社会責任会計の目的…155

6 章 病院経営分析の視点・161

——安定性分析の意義を中心として——

- 1 問題の所在……………161
- 2 安定性の概念……………162
- 3 外部環境への適応の意義……………163
- 4 内部構造の分析……………167

第4編 財務会計情報の監査

1 章 監査意見の特性・171

- 1 独立検証説……………173
- 2 監査意見の特性と論証としての監査……………174
- 3 論証としての監査と変則性……………175
- 4 検証としての監査……………177
- 5 検証機能委任説の提唱……………178

2 章 監査機能の深化と拡大・182

- 1 問題の所在……………182
- 2 監査機能の重点移行……………182
- 3 会計原則への準拠性監査の内容移転……………184
- 4 監査機能の拡張……………186

3 章 監査役制度の問題点・191

- 1 監査制度の推移……………191
- 2 監査役制度の改正……………192
- 3 監査役監査の機能（1）……………193
- 4 監査役監査の機能（2）……………194
- 5 監査役制度の問題点……………195

4 章 会計組織と内部統制・200

- 1 内部統制の概念……………201
- 2 会計組織と内部統制……………204

第 5 編 財務会計の歴史

1 章 資本勘定の登場過程・209

- 1 自己完結的記録手続としての複式簿記……………209
- 2 資本勘定登場以前の展開……………210
- 3 資本勘定登場の外的要因……………213
- 4 資本勘定登場の経過……………215

2 章 アメリカ電話電信会社における

減価償却の展開・218

- 1 取替・更新準備金思考から耐用年数思考への移行過程…219

6 目 次

2 定額法の内容と採用の論拠·····	222
---------------------	-----

3 章 アメリカ会計学のパラダイム形成過程・229

1 会計パラダイム形成以前の段階·····	231
2 会計パラダイムの出現と形成·····	233
3 会計パラダイムの承認——通常科学——·····	235

4 章 シェアップ勧告の沿革・240

——法人税と個人所得税に見られる体系
を中心として——

1 法人擬制説的体系と総合所得税体系·····	241
2 体系の変遷·····	243
3 変遷の原因·····	245

第1編 財務会計の基礎

1章 現行制度会計における貸借対 照表の構造と機能

ま え が き

貸借対照表の本質，構造，機能などについては，すでに内外の多くの先学によって論じられている。したがって，ここに表題のようなテーマで一文を草することは，いまさらの感が強いが，このテーマについての研究は，「企業会計原則」（第三，一），「商法」（第281条ノ3第1項第1号），「計算書類規則」（第2条第1項）などにおいて求められている貸借対照表の機能，役割などを正しく理解するためにも依然必要であると考ええる。

なお，貸借対照表の構造と機能を論ずるためには，その前段階の議論として，貸借対照表論や損益計算書論を含む財務会計理論そのものを論ずる必要があるが，これについては，別稿「現行財務会計理論の再検討」（番場嘉一郎博士還暦記念論文『現代会計学の基本課題』中央経済社，昭和47年，110—126頁所収）およ

び同「取得原価主義会計の再検討」(拙著『会計公準論<増補版>』中央経済社、昭和53年、341—361頁所収)を参照されたい。

1 会計の一般的機能とその歴史的变化

貸借対照表の構造も、またそれを規定する貸借対照表の機能も、ひろく会計そのものが果たすべき社会的機能をどのように規定するかによって異なることはいうまでもない(拙著、前掲『会計公準論<増補版>』309—315, 322—326頁)。

歴史的にみると、会計が果たしてきている一般的な機能としては、少なくとも、次の三つをあげることができる。第1は、経済活動または経済的意思決定の合理化手段としての機能であり、第2は、受託責任の解明手段としての機能、第3は、経済財の分配手段としての機能である。すなわち、第1の機能は、企業の内外の利害関係者がその経済行為を合理的・計画的に営むための手段としての「意思決定会計機能」であり、第2の機能は、経済財を所有しまたは支配する者に対して、それを管理しまたは運用することを委ねられた者がその管理・運用に関する受託責任を明らかにするための「受託責任会計機能」であり、第3の機能は、企業が生産した成果(または保有している経済財)をその構成員または利害関係者に対して分配するための「分配会計機能」である。

もっとも、このような三つの一般的会計機能は、会計が歴史的に果たしている機能を一般化したものにすぎず、こうした会計機能の実質的な意味と内容は、各時代によって当然異なるものである。

一般論として考えるならば、会計がどのような実質的な意味と内容をもつ機能を果たすべきかは、会計が行われる場所的単位としての経済主体(企業)がどのような目的のもとに組織され、また運営されているかによって(つまり経済主体の目的によって)決まるものであるが、この目的は当該経済主体を構成する者やそれと重要な利害関係をもつ者の意思や要求によって決定され、しかもこうした意思や要求は、時代や環境の変化に応じて当然変わるものであるから、結局、会計機能は、時代とともに変化する可変的・歴史的なものである。

したがって、貸借対照表の機能も構造も、会計の機能そのものの歴史的な変化に即して常に変動的であるから、それらは、超歴史的・一般的ではなく、会計機能の歴史的変化に即して歴史的・個別的に分析され把握されなければならない。

それでは、会計機能は歴史的にどのように発展してきているか。

この問題に答えることは、いわゆる会計主体論や会計機能論、さらには会計公準論の展開へとつながるものであるが、その詳細は別著（前掲『会計公準論＜増補版＞』197-234頁）にゆずることとし、便宜上その発展（前世紀中頃からの）の歴史を英米を中心に概括すると、三つの段階に分けることができる。

第1期は、およそ前世紀中頃から1920年頃までの段階にみられる会計機能である。この時代においては、未だ証券市場は十分に発達せず、企業がその生産手段の調達資金を借入資本に依存していたため、企業会計の機能としては、株式会社制度における本来の株主有限責任制と相俟って、物的会社たる株式会社の財産の確保(会社資本の維持)を図るための、債権者保護目的の会計機能が重視されていたのである。したがって、この時代においては、会社の支払能力または財務的健全性を把握するための貸借対照表中心の会計が行われ、そのため貸借対照表の構造は、その借方側において物的財産の实在高とその売却時価価値を示す一方、その貸方側において、法律上または契約上の債務の現状と純資産額を示すもの、つまり財産貸借対照表の構造をとったのである。また、このような財産貸借対照表を作るためには、一切の資産項目を網羅的に調査する財産目録の作成が不可欠の前提条件となっていたのである。

しかしながら、その後、近代的な大規模機械生産の発展とそれに伴う固定設備の増大の結果、これに要する長期資金の需要が増大したために、一方においては借入資本が長期化し、他方においては株式発行による自己資本の調達が広く行われるようになり、その結果いわゆる資本と経営が分離し、不在株主たる一般投資家グループが発生してきた。また、この時代においては、税制面で財産課税から所得課税への大幅な変化がみられたことも見逃すことができない。

したがって、1930年前後からの第2期における会計は、こうした長期貸付資

金および危険資本の提供者たる投資家保護目的の会計に加えて、課税所得計算目的の会計を重要な会計機能とするようになった。このため、企業の短期的債務弁済能力よりは長期的債務弁済能力を示すものとしての収益力、またはそれを法律制度的に表現するものとしての配当可能利益や課税所得を明らかにするための損益計算書重視の会計が展開されるようになり、貸借対照表は損益計算書に対して従属的な地位しか認められなくなったのである。

すなわち、貸借対照表の機能は、期間損益計算を継続的にを行い、その計算結果をある程度まで具体的な形で保証するための機能、つまり連続する各期の損益計算書をつなぐ「連結環としての役割」へと変化し、またその記載金額（とくに費用性資産の金額）は未費消原価を示すにすぎなくなった。したがって、貸借対照表の構造は「残高表」としての貸借対照表または成果対照表としての構造をとるようになった。

しかしながら、さらに1960年代以降においては、会計の社会的機能に関する考え方は再び大きく変化し始めてきている。その主な原因は、後にも触れるが、非回帰的な貨幣価値の下落傾向、利害関係者グループの多様化とその利害の対立化、企業の社会的責任の増大などである。

したがって、この第三期に入ってから会計の機能観は、従来のような投資家保護目的や分配可能利益の計算目的から、各種利害関係者の情報要求に応じうる情報提供目的観へと変化してきている。このため、貸借対照表の機能についても、損益計算書に従属する「連結環としての役割」から脱皮して、貸借対照表は少なくとも損益計算書と同格的な地位を持ち、企業の財政状態に関する情報提供機能を積極的に果たすべきであると主張されてきているのである。したがって、貸借対照表の構造は、「残高表」としての貸借対照表ではなく、資産や負債についての実態を示す貸借対照表の構造が要求され、このため資産の貸借対照表価額についても伝統的な原価主義評価に対して時価主義評価が、補完的なものとして、または代替的なものとして主張されるようになってきているのである。

2 現行制度会計における貸借対照表の構造と機能

前段においては、会計機能の発展段階を三つに分け、併せてそれぞれの段階における貸借対照表の特徴的な機能と構造を簡単に述べた。

ところで、現行制度会計にみられる会計機能は、前掲第2期の会計機能であり、このことは現行制度会計の構造的特徴をとらえ、その理由を明らかにすることによって論証できることである。

現行制度会計の構造的特徴については、別稿（拙著『新版財務会計論』中央経済社、昭和57年、17—21、46—48頁）で詳論したので、要点のみを述べると、まずその会計処理上の基本的な考え方として「原初取引価額主義」（または取引主義、外因主義）をあげることができる。これは、原則として、企業が外部者と取引を行った場合にのみ、その取引事実および取引価額にもとづいて帳簿記入を行い、さらにその帳簿価額を基礎として財政状態および経営成績を報告すべしとする考え方であり、これが貸借対照表および損益計算書の各項目の処理基準に次のように反映されている。すなわち、まず貸借対照表項目についてみると、貨幣性項目（現金預金、金銭債権・債務など）は、企業が外部者との実際取引の結果保有し、または負っている項目の名目もしくは契約価額または回収可能額もしくは弁済額で記帳され（額面額・回収または弁済額主義）、また費用性資産は、企業が当該項目の取得のために要した支出額で記帳され（取得原価主義）、さらに資本項目のうち払込資本（資本金および資本剰余金）は、企業に対して実際に払い込まれた額によって記帳される（払込価額主義。なお留保利益は、費用収益の計算結果たる差額が振替えられたものにすぎない）。次に、損益計算書項目についてみると、費用項目のうち即時に当期の費用として計上される項目（給料、光熱費など）は、貨幣性項目の実際の支出またはその支出義務の発生にもとづいて、他方、費用性資産の費用化額として計上される項目（売上原価、減価償却費など）は、すでに取得原価主義によって記帳された金額の期間的な費用配分計算（費用配分の原則）にもとづいて記帳される（発生主義）。他方、収益項目は、企業が外部者との間

で行われた確定的な取引（商品の販売や役務の提供など）にもとづいて記帳される（実現主義）。

右に述べたように、現行制度会計においては、原初取引価額主義がその会計処理上の基本的な考え方とされており、またこの考え方が貸借対照表項目および損益計算書項目に対する各種の処理基準として展開されているが、このような処理基準のうち最も中心的なものは、費用性資産に対する取得原価主義と収益の計上基準としての実現主義である。しかも費用性資産の貸借対照表価額をその取得原価を基礎として測定するということは、未実現の利益（評価益）を排除することに結びつくものであるから、取得原価主義と実現主義とは本質的に一体のものである。いやむしろ、前者は後者の副産物であるとさえいえるし（R. T. Sprouse and M. Moonitz, “A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises”, *ARS. No. 3*, AICPA, 1962, p. 16. 佐藤孝一・新井清光訳『会計公準と会計原則』中央経済社、昭和37年、130頁）、したがって原価主義は本質的に保守主義の思想にもとづいているといえる（たとえば、R. R. Sterling, *Theory of the Measurement of Enterprise Income*, University Press of Kansas, 1970, p. 261; M. Moonitz and L. H. Jordan, *Accounting, An Analysis of Its Problems*, Holt, Rinehart and Winston, Inc., 1963, Vol. I, p. 168 参照）。

このようにみてくると、現行制度会計における貸借対照表の構造は、収益項目に対する実現主義と費用項目に対する発生主義または費用配分の原則と結びつく取得原価主義会計の構造としてとらえることができる。この点については別稿でも論じたところであるが（「取得原価主義会計の再検討」『会計』第103巻第1号、18—23頁）、この構造にみられる会計的特性としては、第1に、資産の入帳価額の確定性とその後の費用または売却に至るまでの記録計算上の追跡可能性という意味で「検証可能性」という特性が、第2に、取得原価主義そのものが未実現利益または評価益の計上を排除すること（貨幣性資産の裏づけのある利益のみを計上すること）を目的とする実現主義と結びついているという意味で「保守主義性」または「財務的健全性」という特性が、さらに第3に、記録計算上の明確性や簡便性などを含む、実践上の要件を備えているという意味で「実行