

增補訂

資金計算論

中村萬

財務諸表論

大阪市立大学教授
山形 休司 著



同文館

＜著者略歴＞

山形 休司（やまがた・やすし）

1930年 大阪府に生まれる。

1953年 大阪市立大学商学部卒業

1959年 大阪市立大学大学院博士課程修了

同 年 大阪市立大学商学部助手，講師，助教授を経て，現在，教授，商学博士。

著 書：

『原価理論研究』1968年，中央経済社

『生産計画の理論』1969年，森山書店

『現代会計学の基礎』1973年，中央経済社

『社会責任会計論』1977年，同文館

〔現住所〕〒614

京都府八幡市男山泉6—8

昭和54年1月20日 初版発行

《検印省略》
略称—山形財務

財 務 諸 表 論

著 者 山 形 休 司

発行者 中 島 朝 彦

発行所 同 文 館 出 版 株 式 会 社

東京都千代田区神田神保町1-41 〒101

電話（東京）294-1801～6 振替東京 0-42935

© Y. YAMAGATA

Printed in Japan 1979

印刷：三美印刷
製本：雄正社

は し が き

わが国の公表会計制度を規制するものは、「企業会計原則」と商法「計算書類規則」である。そこで、企業が外部に公表する財務諸表の作成・表示に関する理論を研究対象にする財務諸表論は、それら2つのものを体系的に解明しなければならない。本書は、公表会計制度のしくみを支える会計理論と「企業会計原則」・商法「計算書類規則」の体系的理解を通して、公表財務諸表の作成・表示に関する理論や原則を明らかにしようとするものである。そのため、とくに初学者にも判りやすく、平易・簡潔に問題の要点をまとめている。

本書は、大きく分けて、3部からなる。

序章から第2章までが第1部で、ここでは、財務諸表論の基礎理論を取扱っている。

第3章から第12章までが第2部で、主として「企業会計原則」の解説にあてられているが、ここでは常に商法「計算書類規則」との対比を念頭において解説している。第2部の中では、第3章が一般原則、第4章～第6章が損益計算書原則、第7章～第12章が貸借対照表原則である。

第13章から第14章までが第3部で、ここでは、連結財務諸表、インフレーション会計などの現代会計の主要問題を取上げた。

本書での企業会計に対する基本的立場は、つぎのようである。すなわち、企業会計は、企業に投下された貨幣資本の運動を認識・測定・記録・報告するものである。この場合、貨幣資本の拠出者は株主であり、経営者は資本の受託者である。経営者は株主に代って、貨幣資本の管理・運用を担当するのであるが、その結果を記録・報告する機能が会計である。したがって、会計は、現象的には、経営者によって株主になされる決算報告機能として出現する。しかし、近代株式会社制度のもとにおいては、企業会計の主たる計算報告機能の対象は株主であっても、それ以外にも企業をとりまく多くの利害関係者が存在す

る。そしてまた、株主の大部分は一般大衆株主でもあるので、その利益を守るためには、制度的に規制されたルールにもとづく会計計算のなされることが必要である。さもなければ、経営者の恣意によって、ゆがめられた会計計算になる危険がある。そこで、企業会計を制度的に規制するルールとしての「企業会計原則」が作られることになるのであるが、それはまた、外部専門家としての公認会計士による財務諸表の適否に関する意見表明のよりどころにもなるのである。

とにかく、近代株式会社制度のもとでの企業会計は、そのような制度的ルールとしての「一般に認められた会計原則」によって支えられた記録・計算・報告の制度によって、株主に対する経営者のアカウンタビリティを果たさんがためのものである。したがって、そこには、歴史的・社会的背景と計算技術的制約に規制された、一定の限界がある。しかし、現段階での企業会計は、それなりにまとまった個別資本の運動の認識形態でもありうる。問題は、認識対象たる企業活動そのものが歴史的に発展変化していくものであるので、その写像たる会計システムが、どこまで忠実に実体の反映でありうるかという点である。実体の変化に対応して写像も変化していかなければならない。写像が実体と一致しなくなった時には、写像の方を実体に合わせていかなければならないのである。最近のインフレーション会計にみられるように、会計なる写像の実体認識のズレがみられる時には、とくにそうである。問題は、人間の意識がどこまで忠実に実体を認識しうるかにかかっている。まさに、その点で、会計理論の正否が問われなければならない時代に直面しているのである。企業に投下された貨幣資本の運動という実体の計数的認識手段としての会計が、どこまで適正に実体を把握しているかによって、会計理論の正しさが証明されうるのである。その意味では、歴史はまさに正しい審判官であろう。

本書の執筆にあたっては、すぐれた先学の諸著作から、色々とご教示を得た。とくに、飯野利夫『財務会計論』（同文館）、武田隆二『最新財務諸表論』（中央経済社）、馬場克三『会計理論の基本問題』（森山書店）、番場嘉一郎『詳説企業会計原則』（森山書店）、山榘忠恕・嶋村剛雄『体系財務諸表論（改訂版）』

〔理論篇〕と〔基準篇〕（税務経理協会）の諸著作には、教えられるところが多かった。記して感謝の意を表したい。

出版に際しては、同文館の方々、とくに武井隆男氏と松元司氏には大変お世話になった。心から厚くお礼申し上げる。

最後に私事にわたって恐縮であるが、本書を亡父悦の霊前に捧げたい。1977年12月31日、父悦は76歳の生涯を閉じた。正直で誠実に生き、いつも無言の励ましと暖かい心遣いをしてくださった父に、傾慕の情やみがたい。いまはただ、永遠の眠りの安からんことを祈るのみである。

1978年12月10日

山形休司

目 次

序 章 財務諸表論の課題	3
第1節 会計学と財務諸表論	3
第2節 財務諸表論の研究対象	6
第3節 財務諸表の体系	9
第1章 財務諸表論の基礎理論	13
第1節 会計主体論	13
第2節 会計公準論	16
第3節 計算構造論	19
第2章 企業会計原則と商法計算規定	26
第1節 企業会計原則	26
第2節 商法計算規定	29
第3章 企業会計の一般原則	34
第1節 真実性の原則	34
第2節 正規の簿記の原則	37
第3節 資本・利益区別の原則	39
第4節 明瞭性の原則	42
第5節 継続性の原則	45
第6節 保守主義の原則	48
第7節 単一性の原則	51
第8節 重要性の原則	52

第9節 一般原則の問題点	55
第4章 収益・費用の認識・測定と対応原則	59
第1節 近代会計上の利益概念	59
第2節 収益の認識	63
第3節 収益の測定	68
第4節 費用の認識	71
第5節 費用の測定	74
第6節 費用・収益対応の原則の意味	78
第7節 費用・収益対応の原則の内容	81
第5章 経常損益の計算・表示	85
第1節 損益計算書の区分	85
第2節 営業損益計算の区分	88
第3節 売上高と売上原価の計算・表示	91
第4節 販売費・一般管理費の表示	95
第5節 営業外損益の内容	99
第6章 特別損益・当期純利益・未処分利益	102
第1節 特別損益の内容	102
第2節 特定損益の内容	105
第3節 当期純利益	108
第4節 未処分利益の計算と表示	109
第5節 利益金処分計算書または損失金処理計算書	111
第7章 貸借対照表の本質と基本原則	113
第1節 貸借対照表の本質	113
第2節 貸借対照表の表示原則	116

第3節 貸借対照表科目の分類基準	119
第8章 流動資産の処理と表示	123
第1節 現金・預金と各種債権の処理と表示	123
第2節 有価証券の処理と表示	125
第3節 棚卸資産の処理と表示	129
第4節 棚卸資産の原価配分方法	133
第9章 固定資産の処理と表示	140
第1節 固定資産の部の区分と内容	140
第2節 有形固定資産の処理と表示	142
第3節 減価償却計算	146
第4節 無形固定資産の処理と表示	152
第5節 投資その他の資産の処理と表示	155
第10章 繰延資産の処理と表示	159
第1節 繰延資産の性質と表示	159
第2節 繰延資産の内容と処理	162
第11章 負債の処理と表示	167
第1節 負債の性質と区分	167
第2節 負債の表示	169
第3節 負債性引当金	172
第4節 特定引当金	175
第12章 資本の処理と表示	180
第1節 資本の部の区分	180
第2節 資本剰余金の処理と表示	183

第3節	利益剰余金	188
第13章	連結財務諸表	193
第1節	連結財務諸表の意義	193
第2節	連結財務諸表の目的と連結の範囲	196
第3節	連結貸借対照表の作成	199
第4節	連結損益計算書の作成	205
第5節	連結剰余金計算書の作成	210
第14章	現代会計の諸問題	214
第1節	インフレーション会計の諸形態	214
第2節	インフレーション会計の問題点	218
第3節	外貨建取引の会計	223
第4節	リース会計	226
索 引		231

財 務 諸 表 論

序 章 財務諸表論の課題

第1節 会計学と財務諸表論

今世紀の初頭に成立し、1930年代に一応の理論的完成をみた会計学は、企業に投下された資本の運動を二元的勘定システムで有機的・統一的に計算捕捉し、結果を期間的に報告する機構を研究対象にするものである。すなわち、企業の経営活動を、投下貨幣資本の運動の側面から、貨幣金額で価値的に認識・測定・記録・表示するのが会計学である。したがって、会計学とは、企業会計のしくみを研究対象とするのであるが、その場合、企業会計のしくみとは、企業に投下された資本の運動を、貨幣計数で、勘定システムによって統一的・有機的に把握し、計算報告する機構のことである。

会計学の研究対象である企業資本の運動は、資本主義経済の進展につれて複雑・巨大化しつつ発展・変化してきた。会計学もそれに対応して発展してきたものである。すなわち、中世の当座的冒険企業から近世の継続的定着企業形態へ、個別株式会社から企業集団の形成へというように、企業資本の集中・集積の形態は、時代とともに変化していく。それに対応して会計的計算活動も、口別損益計算から期間損益計算へ、個別会計から連結会計へと、その研究対象や計算構造を大きく変えてきたのである。かくて、会計学の1つの大きな特徴は、歴史的に変化していく学問であるということである。それは、会計学の研究対象である企業資本の運動そのものが歴史的に発展・変化していくからであるが、一方、会計報告利用者の関心の推移が、計算報告機構としての会計に反映するからでもある。すなわち、債権者の立場から財産の有高を重視するか、

4 序 章 財務諸表論の課題

一般株主の立場から企業の収益力に注目するかに応じて、会計理論は静態論から動態論へと変わってきたし、最近では、企業の社会的責任についての報告を求める社会責任会計も出現してきている。いずれにしても、会計学は歴史的性格の強い学問であるが、このことは、資本の運動が、その時代の要請に適合していなければ存立しえないことによっている。

会計学は歴史的性格をもつとともに、技術的性格の強い学問でもある。それは、会計学が、企業資本の運動の計算捕捉の学問であることに由来する。資本の運動を、勘定という計算単位と分類様式で、貸借二元的に計算捕捉する複式簿記機構を前提にして形成される学問であるので、会計学は投下資本の利益測定計算のシステムであるともいえる。すなわち、会計学の研究対象である企業会計そのものが、利益測定システムという計算技術的側面をもっているので、会計学は、技術的性格の強い学問になる。

いま、そのような会計を、報告目的を中心に分類してみると、外部報告会計と内部報告会計に分けられる。外部報告会計とは、外部利害関係者(株主・債権者など)への報告を目的とする会計であり、内部報告会計とは、企業内部の経営管理者への報告を目的とする会計である。前者を一般に、財務会計とよび、後者を管理会計という。いいかえれば、外部利害関係者に対する決算報告を目的とする会計が財務会計(financial accounting)であり、経営管理者に計画や統制のために役立つ情報を提供するのが管理会計(management accounting)である。財務会計は、期間計算であり、事後会計である。それに対して管理会計に含められる原価計算は給付計算であり、予算は事前計算である。管理会計は、計画のための会計と統制のための会計に分けられたり、意思決定会計と業績管理会計として体系づけられたりもするが、要するに、経営管理のために役立つ会計である。

会計には、意思決定のために役立つ情報を提供するという機能があるので、会計を情報システムと考える思考もある。情報会計というのがそれであるが、これは、会計を情報提供機能という側面からとらえようとするものである。財務会計には、投資家の意思決定に役立つ情報を提供するという機能があり、管

理会計には、経営管理者の意思決定に役立つ情報を提供するという働きがある。そこで両者は、ともに情報提供機能をもつのであるが、その役割期待は根本的に異なる。財務会計は公表会計制度として、企業をとりまく各種の利害関係者に、利害関係の調整結果を報告しなければならないので、法的規制のもとに行なわれるものである。管理会計は、経営管理者が合理的意思決定のために有用と思えば利用すればいいが、必ずしも制度的に必要なものではない。また、財務会計は株主から委託された財産の健全な運用をはかるという意味での会計責任（アカウントビリティ）を果たさんがための会計であり、管理会計は plan—do—see という経営管理プロセスを有効に運用するためのものである。したがって、財務会計では、企業財産の維持・回収ということが最も重要であり、管理会計では、管理手段としての会計的手法の有用性が第一義的である。両会計のこのような差異を無視して、会計を情報システムとして規定することには問題がある。とくに、会計情報と経営情報の区別が困難になり、会計行為の特殊性が見逃される危険がある。

ところで、財務諸表論とは、財務会計で作成される決算書類たる財務諸表の作成にかかわる理論である。したがって、その研究対象は公表会計制度のもとにおける会計報告書であり、そのような会計報告書作成のための基礎理論、財務諸表作成のための諸原則、および具体的な処理基準を解明するものである。いいかえれば、財務諸表論は、公的会計の視点から、財務諸表作成のための理論や原則を体系的に究明し、実践の処理の指針を与えんとするものである。したがってそれは、制度会計としての特徴と、財務諸表作成のための理論基盤としての側面と、会計行為を規制する会計原則（社会的行動基準）の体系と、具体的な処理基準の展開となって現われる。また、公表会計制度は、企業資本の記録技術を対象にする簿記理論と、会計報告書の作成を問題にする財務諸表論と、財務諸表の適否についての独立監査人の意見表明プロセスを取扱う会計監査論によって支えられるものでもある。いいかえれば、財務諸表論には、財務諸表作成の計算技術的根拠を取扱う簿記理論が前提にあり、作成された財務諸表の適否についての意見表明を取扱う会計監査論が、財務諸表論の延長線上に

あるということである。

要するに、財務諸表論は、企業会計のうち管理会計でなく財務会計に属し、財務会計の一分野である制度会計の中心に位置し、財務諸表の作成にかかわる理論を取扱うものである。制度会計以外の財務会計には、たとえば、インフレーション会計や人的資源会計・社会責任会計などがある。

第2節 財務諸表論の研究対象

財務諸表論は、公表会計制度のもとにおける財務諸表の作成に関する理論体系である。したがって、財務諸表論は、まず、公表会計制度の本質に立脚しつつ検討しなければならない。公表会計制度というのは、利害関係者に企業の経営活動状況を報告するという課題をもち、法的規制のもとに行なわれる制度である。企業をとりまく各種の利害関係者に、企業の活動状況を報告するためには、各種の利害関係者の関心に適合した情報を提供しなければならない。利害関係者の関心適合的な情報というのは、利害関係者の関心の的が何であるか、ということに依存している。しかるに、利害関係者の関心の的は固定的なものではない。企業をとりまく社会的・経済的諸条件の発展・変化に応じて変わってくる。そこに、会計理論が歴史的に変遷していく理由があることは、すでに述べた。

ところが、資本主義的企業にあっては、利益の追求ということが主要な任務であるので、各種利害関係者に共通する関心事も、結局は、利益の達成度ということになる。このことは、経営組織の共通目標が多元的・多面的であることを認めたとしても、貨幣的利益満足化目標の重要性は否定しえないということである。そこで、公表会計における中心課題もまた、利益の計算におかれることになる。会計が投下資本の運動の計量的捕捉であるということの結果から必然的にそうなるのである。すなわち、資本の運動とは、もともと利益を追求することであり、資本とは利益獲得を目指した価値の運動体以外の何物でもないからである。

たしかに利益概念自体も歴史的なものである。すなわち、取得原価主義にも

とづく利益計算とインフレーションを考慮して修正原価や時価にもとづいた利益計算とでは、利益の実質は全く違ってくる。とはいえ、企業目標の中心に、投下貨幣資本効率の満足化目標が来ることは、強調しておかなければならない。それが、企業存立のための基本条件であり、現在の経営管理システムの基本的課題なのであり、財務会計の基本目標にも照応しているのである。

とにかく、財務諸表論は公表会計制度のもとにおける財務諸表の作成を研究対象とするので、現行財務諸表の作成を規制している会計諸則（とくに「企業会計原則」と「商法」計算規定）に、まず注目しなければならない。それらの会計諸則は、私的会計機能と公的会計機能との統一をはかるための社会的な行動基準としての性格をもつものである。すなわち、勝手な会計計算が行なわれては社会的制度としての企業をとりまく各種の利害関係者にいろいろなあつれきを及ぼすので、社会的行動基準として、会計計算の内容を規制するものが会計諸則である。したがってそれは、それぞれの時代の社会的・経済的要請を加味したものになっている。もともと会計原則は、資本委託者としての株主と受託者としての経営者の関係から、経営者の恣意的な計算を規制する制度的なルールとして、アメリカで1930年代に形成されたものである。わが国では、昭和24年にはじめて、企業会計原則が制定された。その主たる内容は会計行為の理論規範である。かくて、財務諸表論の中心領域は会計行為の規制ルールたる会計原則の理論であるが、その前提に、会計理論を支える基礎的前提理論があり、それは、会計公準論、会計主体論、計算構造論からなる。また、会計原則はさらに具体的な処理基準ないしは処理手続にまで展開されるが、それらは個々の会計処理にあたっての準拠基準になるものである。いいかえれば、会計原則論が会計行為の理論規範を内容とするものであるのに対して、会計基準論というのは具体的適用面における実践規範である。かくて、会計理論の構造は、基礎的前提（公準論）の上に、会計原則論が樹立され、それにもとづいて会計処理の手続が出てくることになる。たとえば、継続企業の前提から、費用の期間配分原則が合理化され、その具体的な処理手続として、定率法や定額法による減価償却という会計手続が出てくるのである。