

# 財務會計論

一橋大学教授

中 村 忠 著

国 元 書 房

# 財務會計論

一橋大学教授

中村 忠著

国元書房

## 著者略歴

なかむら ただし  
中村 忠

昭和 5 年 東京に生れる

◇ 28 年 一橋大学商学部卒業

◇ 33 年 一橋大学大学院商学研究科博士課程修了

現 在 一橋大学商学部教授

企業会計審議会委員，法制審議会商法部会委員

## 主要著書

資本金計論（増訂版），昭和 50 年

新訂現代会計学，昭和 57 年

新版株式会社会計の基礎，昭和 57 年

株式会社の経理と監査，昭和 58 年

# 財 務 会 計 論

## <検印省略>

---

昭和 59 年 10 月 20 日 印 刷 昭和 59 年 11 月 1 日 発 行

---

著 者 中 村 忠

発 行 者 国 元 孝 治

印 刷 所 株式会社 技 報 堂

発 行 所 株式会社 国 元 書 房

郵便番号 [101]

東京都千代田区外神田 6-14-11

電話 (03)836-0026(代) 振替口座 東京 3-9248

---

© 中 村 忠 1984 年

(協栄製本)

本書の内容の一部あるいは全部を無断で複写複製（コピー）することは、法律で認められた場合を除き、著作者および出版社の権利の侵害となりますので、その場合にはあらかじめ小社あて許諾を求めて下さい。

ISBN 4 — 7658 — 0540 — 9

## まえがき

本書は、財務会計についてこれまでに発表した小論の中から 28 点を選び、体系的に配列したものである。もちろん、ここに採録するに当たっては、制度改革に伴う修正や新しい文献を参照して加筆するなど必要な手直しを行った。中には書き下ろしに近いものもある。そのため当初どの雑誌に発表したかは示さないことにした。

私も会計学の勉強を始めてからすでに 30 年あまりになり、その間に発表した論文はかなりの分量に達している。しかしそれらを読み返してみると、単行本に採録しうるものは意外に少ない。それは私が主として制度会計の問題を取り上げているからである。制度会計は学説研究と違って、発表された時点では一応読まれるにしても、その制度が改正されればもはや過去のものとなってしまう。寿命が短いのである。

本書に収めた小論の中には、会計学の教科書で述べられている通説に対する疑問とか、教科書では触れていない問題の解明などが含まれており、財務会計について一応の知識を持っている人たちが、さらに勉強しようとする場合、多少なりと参考になるであろう。

各章は、いずれも文字どおりの小論文である。私が書くものは大体において短いのが特徴である。人にはいろいろのタイプがあって、長編でないと自分の主張を十分に展開できないという人もいるが、私は短編のほうが書きやすい。短編ならば論点がはっきりしており、それに対する私の考え方を端的に示すことができるからである。

なお、巻末に財務会計に関するエッセイを付け加えた。私はこれまでにかなりのエッセイ（会計に関するものだけではない）を書いており、いずれ 1 冊にまとめたいと思っているが、とりあえずその中から本文にかかわりのある 3 点を

選んで収録したのである。ここに登場するペイトン，リトルトン，ブロード，コーラー，太田哲三，岩田 巖という方々の著書・論文から私は多くのことを学ばせていただいた。これらのエッセイは，論文とは違い加筆しなかったので掲載誌を付記してある。

意外に思われるかも知れないが，本書は私にとって『資本金論』に次ぐ2冊目の論文集である。しかし今回はまとめるのに大変時間がかかった。かつてのような馬力がなくなったことが，その最大の原因である。

予定より大幅に遅れたにせよ，本書が日の目をみるにいたったのは，ひとえに国元書房専務・国元 誠氏の長年にわたる熱心な励ましのお陰である。編集の段階でも種々お世話になった。ここに記して厚くお礼を申し上げたい。

昭和59年10月

中 村 忠

## 目 次

## 第 1 部 財務会計の基礎

|                          |    |
|--------------------------|----|
| 第 1 章 財務諸表論の体系           | 3  |
| 1 貸借対照表アプローチと収益費用アプローチ   | 3  |
| 2 「企業会計原則」の影響            | 6  |
| 3 財務諸表論の新しい領域            | 9  |
| 4 財務諸表論をいかに学ぶか           | 10 |
| 第 2 章 企業会計制度における貸借対照表の役割 | 12 |
| 1 ま え が き                | 12 |
| 2 貸借対照表に関する商法の規定         | 13 |
| 3 配当可能利益の規制              | 16 |
| 4 財政状態の表示                | 18 |
| 5 貸借対照表と損益計算書            | 19 |
| 第 3 章 財務会計と制度会計          | 22 |
| 1 財務会計という用語              | 22 |
| 2 「制度会計」の誕生              | 23 |
| 3 制度会計と情報会計              | 25 |
| 4 アメリカの現状                | 26 |
| 5 これからの方向                | 27 |
| 第 4 章 「企業会計原則」の性格と機能     | 29 |
| 1 「企業会計原則」の設定            | 29 |

|                         |                     |    |
|-------------------------|---------------------|----|
| 2                       | 性 格 と 機 能           | 30 |
| 3                       | 性 格 の 変 化           | 33 |
| 4                       | 「企業会計原則」の体系         | 35 |
| 5                       | 財務諸表の体系             | 36 |
| 6                       | 財務諸表準則              | 37 |
| 第 5 章 会計公準論の回顧と展望       |                     | 39 |
| 1                       | 会計公準論の導入            | 39 |
| 2                       | 新しい会計公準論            | 40 |
| 3                       | わが国での論議             | 43 |
| 4                       | 今 後 の 課 題           | 47 |
| 第 6 章 財産法と損益法           |                     | 48 |
| 1                       | ま え が き             | 48 |
| 2                       | 財産法・損益法という用語の出現     | 49 |
| 3                       | 財産法・損益法の理論的解明——岩田学説 | 50 |
| 4                       | もう一つの財産法・損益法——山下学説  | 52 |
| 5                       | 理念的と形式的             | 54 |
| 第 7 章 費用配分の原則と費用収益対応の原則 |                     | 55 |
| 1                       | 費用配分の原則とは何か         | 55 |
| 2                       | 費用収益対応の原則           | 57 |
| 3                       | 直接的対応と間接的対応         | 60 |
| 4                       | 両 原 則 の 関 係         | 61 |
| 第 8 章 費用配分原則の発展         |                     | 63 |
| 1                       | ま え が き             | 63 |
| 2                       | ドイツにおける発展           | 63 |

|                |                  |     |
|----------------|------------------|-----|
| 3              | アメリカにおける発展       | 68  |
| 第 9 章          | 経理自由の原則とは何か      | 83  |
| 1              | まえがき             | 83  |
| 2              | 用語の由来            | 84  |
| 3              | 税法への要求           | 85  |
| 4              | 商法への要求           | 86  |
| 5              | 指導規準としての経理自由の原則  | 88  |
| 第 10 章         | 保守的経理と保守主義       | 90  |
| 1              | まえがき             | 90  |
| 2              | 研究・開発費           | 91  |
| 3              | 偶発損失             | 93  |
| 4              | 低価基準             | 94  |
| 5              | 後発事象             | 95  |
| 6              | わが国の会計基準との比較     | 96  |
| 7              | むすび              | 98  |
| 第 2 部 会計処理の諸問題 |                  |     |
| 第 1 章          | 収益認識の基準          | 101 |
| 1              | 問題点              | 101 |
| 2              | 実現主義の意味          | 102 |
| 3              | 長期工事収益の認識基準      | 103 |
| 4              | 割賦販売収益の認識基準      | 105 |
| 5              | 収益認識の基礎としての決定的事象 | 106 |
| 第 2 章          | 先入先出法と後入先出法      | 109 |

vi 目 次

|                        |                    |     |
|------------------------|--------------------|-----|
| 1                      | ま え が き            | 109 |
| 2                      | 後入先出法の生成と発展        | 110 |
| 3                      | 後入先出法に対する批判        | 111 |
| 4                      | バーデンの提言            | 114 |
| 第 3 章 棚卸資産の評価——低価基準の検討 |                    | 117 |
| 1                      | ま え が き            | 117 |
| 2                      | 「会計研究公報」第43号       | 117 |
| 3                      | 低価基準における時価         | 119 |
| 4                      | 低価基準の適用            | 123 |
| 5                      | む す び              | 124 |
| 第 4 章 株 式 の 評 価        |                    | 126 |
| 1                      | ま え が き            | 126 |
| 2                      | 持 分 法              | 127 |
| 3                      | 時価法を認めようとする動き      | 129 |
| 4                      | ストーリーイ=ムーニッツのモノグラフ | 132 |
| 5                      | FASB ステートメント第12号   | 134 |
| 6                      | む す び              | 138 |
| 第 5 章 自己株式の会計          |                    | 140 |
| 1                      | 自己株式の意味とその会計的性格    | 140 |
| 2                      | 自己株式の会計処理          | 142 |
| 3                      | 自己株式の貸借対照表表示       | 150 |
| 4                      | アメリカの自己株式会計        | 150 |
| 第 6 章 の れ ん の 会 計      |                    | 154 |
| 1                      | ま え が き            | 154 |

|                   |                        |     |
|-------------------|------------------------|-----|
| 2                 | カトレット=オルソンの主張とこれに対する批判 | 155 |
| 3                 | APB 意見第16号および第17号      | 158 |
| 4                 | APB 意見に学ぶ              | 161 |
| 第 7 章 引当金の概念と分類   |                        | 163 |
| 1                 | ま え が き                | 163 |
| 2                 | 注解 18 の修正              | 163 |
| 3                 | 引当金の概念                 | 165 |
| 4                 | 引当金の分類                 | 168 |
| 5                 | 引当金の設定根拠               | 170 |
| 第 8 章 資本金と資本準備金   |                        | 172 |
| 1                 | 株式制度と資本金計上基準           | 172 |
| 2                 | 額面超過資本金                | 175 |
| 3                 | 額面・無額面の転換と株式分割         | 176 |
| 4                 | 無額面株式発行会社の無償増資         | 177 |
| 5                 | 減 資 差 益                | 178 |
| 6                 | 合 併 差 益                | 179 |
| 7                 | む す び                  | 180 |
| 第 9 章 企業結合の会計処理   |                        | 182 |
| 1                 | ま え が き                | 182 |
| 2                 | 論議の発端と推移               | 182 |
| 3                 | APB 意見第16号             | 185 |
| 4                 | む す び                  | 188 |
| 第 10 章 条件付新株発行の会計 |                        | 190 |
| 1                 | ま え が き                | 190 |

|                   |     |
|-------------------|-----|
| 2 転換社債            | 190 |
| 3 スtock・ワラント      | 194 |
| 4 スtock・オプション     | 197 |
| 5 メルチャーの主張        | 200 |
| 6 メルチャー説の検討       | 202 |
| 第11章 中間配当の財源と会計処理 | 205 |
| 1 中間配当の財源         | 205 |
| 2 限定説の根拠と会計処理     | 207 |
| 3 非限定説に対する批判      | 210 |
| 4 中間配当の見送りと限定説    | 212 |
| 第12章 商法計算規定の問題点   | 214 |
| 1 商法と「企業会計原則」     | 214 |
| 2 商業帳簿に損益計算書を加える  | 216 |
| 3 包括規定を強化する       | 217 |
| 4 有価証券の評価         | 218 |
| 5 繰延資産の償却         | 219 |
| 6 額面主義からの脱皮       | 221 |
| 7 連結および中間財務諸表     | 222 |

## 第3部 財務報告

|                |     |
|----------------|-----|
| 第1章 財務報告の過去と現在 | 225 |
| 1 ま え が き      | 225 |
| 2 会社法による財務報告   | 226 |
| 3 証券取引法による財務報告 | 228 |

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| 4 利用者志向の財務報告 .....            | 230 |
| 第 2 章 アメリカにおける連結会計の発展 .....   | 233 |
| 1 連結会計の生成 .....               | 233 |
| 2 連結会計基準の探求 .....             | 237 |
| 3 連結グループ主体の理論 .....           | 244 |
| 4 「個別」中心から「連結」中心へ .....       | 247 |
| 5 持分法の適用 .....                | 250 |
| 6 む す び .....                 | 253 |
| 第 3 章 連結財務諸表と個別財務諸表 .....     | 254 |
| 1 わが国の連結財務諸表制度 .....          | 254 |
| 2 「個別」対「連結」 .....             | 255 |
| 3 連結財務情報の精度 .....             | 256 |
| 4 連結財務諸表の利用 .....             | 258 |
| 第 4 章 中間財務諸表 .....            | 261 |
| 1 わが国の中間財務諸表制度 .....          | 261 |
| 2 A P B 意見第 28 号 .....        | 262 |
| 3 「中間財務諸表作成基準」 .....          | 265 |
| 4 今後の問題 .....                 | 273 |
| 第 5 章 損益計算書の任務と構成 .....       | 275 |
| 1 問題の提起 .....                 | 275 |
| 2 期間外損益——当期業績主義の遺物 .....      | 277 |
| 3 昔の当期総利益を見直す必要はないか .....     | 279 |
| 4 損益計算書の本文は当期純利益までとすべきか ..... | 280 |
| 第 6 章 営業報告書と附属明細書の問題点 .....   | 282 |

x 目 次

|   |                       |     |
|---|-----------------------|-----|
| 1 | ま え が き .....         | 282 |
| 2 | 営業報告書の性格と商法上の扱い ..... | 282 |
| 3 | 営業報告書の記載事項 .....      | 284 |
| 4 | 附 属 明 細 書 .....       | 288 |
| 5 | む す び .....           | 292 |

付 録

|   |                            |     |
|---|----------------------------|-----|
| 1 | この1冊——ペイトン・リトルトン『序説』 ..... | 295 |
| 2 | 先学の業績——海外旅行余談 .....        | 299 |
| 3 | 一橋会計学を担った人たち .....         | 305 |

|           |     |
|-----------|-----|
| 索 引 ..... | 321 |
|-----------|-----|

## 第 1 部

### 財 務 会 計 の 基 礎



## 第 1 章 財務諸表論の体系

わが国で財務諸表論という呼称が一般化したのは、昭和 23 年に制定された公認会計士法において、第 2 次試験科目の一つとして挙げられてからである。それ以来「財務諸表」とか「財務諸表論」と題する書物は、数えきれないほど多く公刊されている。

そのほか「会计学」という表題の書物も、大体は財務諸表論を主な内容としている（私の『新訂現代会计学』も、その一例である）。最近は「財務会計論」という表題の書物も出ているが、これは財務諸表論とイコールとみてよい。

これらの書物で取り扱われている内容は、大体において同じである。それは当然かも知れない。もともと材料が同じなのであるから、できあがった料理も、そう違ったものになるはずはない。材料の中心をなしているのは「企業会計原則」である。

もちろん料理の味はコックの腕前によって非常に違う。ただあちこちの書物や論文を寄せ集めただけで研究書でもないし、といって教科書としても不適当なものもあれば、理論的に首尾一貫しており説明もわかりやすい立派な書物もある。

料理の上手下手はともかく、料理の方法も人によって異なる。それが財務諸表論の体系に大きく影響する。それは具体的には、バランスシート・アプローチを採るかインカム・アプローチを採るかという組立て方の違いである。まずこの点から述べていこう。

### 1 貸借対照表アプローチと収益費用アプローチ

ここに貸借対照表アプローチとは、貸借対照表に記載される資産、負債、資

本を先に説明し、そのあとで収益、費用を説明する方法である。これに対し収益費用アプローチは、その逆に収益、費用を先に説明し、それから資産、負債、資本を説明する方法である。

両者の違いは、単に説明の順序が先か後かというだけではなく、どちらを主とするかにある。収益費用と資産負債は裏腹の関係にあるので（たとえば収益の発生は、資産の増加または負債の減少を伴う）、どちらを主にしようと、他方を全く説明しないで済ますわけにはいかない。しかしどちらを主とするかによって、記述内容にかなりの違いが出てくる。

二つの方法は、それぞれ長所と短所を持っている。貸借対照表アプローチの長所は、費用性資産の費用への転化の説明がしやすいこと、非費用性資産（貨幣性資産）や負債項目の説明が十分に行えることである。しかし貸借対照表項目が主になるため、どうしても収益費用の説明が弱くなる。

私が学生時代に読んだ太田哲三先生の『会計学』は貸借対照表アプローチであった。だいたい収益費用アプローチが導入されたのは戦後のことであるから、太田先生の著書に限らず戦前の書物は、ほとんどすべてが資産評価中心の貸借対照表アプローチである。しかしこの方法だと初学者は財務諸表論の全体の構造が理解しにくいので、単なる貸借対照表項目の解説と誤解するおそれが大きい。

現に私は、やはり学生時代に収益費用アプローチで書かれた最初の体系的な書物である山下勝治先生の『会計学新講』（のちに『会計学一般理論』と改題）を読んだ時、その新鮮さに目をみはる思いであった。

それで私は、自分で学生に教えるようになってから、二つの方法を試みた結果、収益費用アプローチのほうがベターだという結論に達した。特に繰延資産や負債性引当金を説明するのに、このほうがわかりやすいからである。

繰延資産は、固定資産や棚卸資産と違って実体のない資産である。財貨や役務はすでに消費されてしまっているのであるが、その全額を発生した年度の費用として収益に負担させるのは合理的でないので、繰り延べて少しずつ負担させる。そのために資産として扱う——これが繰延資産である。だから費用の概