

會計學通論

産業經理協會理事長
名古屋學院大學教授

林 順 一 著

國 元 書 房

会計学通論

<検印省略>

昭和55年4月25日 印刷

昭和55年5月10日 発行

著 者 林 順 一

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

© 林 順 一 1980 年

(大場製本)

1034-800044-1703

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。

序

戦後 30 年間におけるわが国経済の発展はまことに目覚しく、明治維新後の輝かしい歴史も到底これに較ぶべくもない。このような経済発展に科学的、社会的測定基礎を与えたものが会計であった事实は、きわめて重要である。かつて昭和 24 年に企業会計原則が設定された当時は、太平洋戦争後日なお浅く、わが国は国土の荒廃と甚だしい社会の混乱から必死に立直ろうとしていた時代であった。荒廃と混乱は会計の面でも同様であった。同原則によれば、“我が国の企業会計制度は、欧米のそれに比較して改善の余地が多く、且つ、甚しく不統一であるため、企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実情”にあり、いわば、まったく未成熟の状態にあった。また“我が国経済再建上当面の課題である外資の導入、企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正化等の合理的な解決のためにも、企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題”であったのである。

その後企業会計原則は数次にわたり修正が施され、また証券取引法による公認会計士監査が実施されるようになった。さらに商法の計算規定の改正および中間財務諸表ならびに連結財務諸表制度が導入されるなど、企業会計原則設定当時とは正に昔日の感がある。

しかも昭和 49 年には商法および企業会計原則の改正が行なわれ、ようやく両者の一元化がほぼ達成されるとともに、商法特例法の制定により監査制度は一段と強化された。また、世界の主要国会計士団体からなる国際会計基準委員会は、相次いで種々の国際会計基準を公表し、近い将来における加盟国間の会計の統一を志向するなど、今や世界的次元で会計が考えられるようになっており、その発展は注目し値いする。

しかしながら、その反面、粉飾決算が依然跡を絶たず、とくにここ数年間は不正経理や汚職が頻繁に表面化したため、これが政治問題化するとともに大き

な社会問題にも連なる結果となったのである。このような諸不祥事件が、かえって会計に対する一般の関心を急速に強めたことは、まことに皮肉といわざるをえない。

他面において、企業は第1次オイルショック以来、長い間酷しい減量経営を強いられてきたが、なお今後も引続き一段と酷しい経営努力を要請されるに至っている。企業はこれへの正しい対応により自らの発展を図らねばならないが、会計もまたその科学的測定基礎としての社会的役割りを充分に果たさなければならぬ。今や会計は社会の末端にまで浸透し、好むと好まざるとにかかわらず、単なる経理的測定の手段から、ディスクロージャーを含めた倫理的側面をもった社会的公器となったのである。

本書は、企業会計原則を中心に、法的拘束力をもつ商法・同計算書類規則および財務諸表等規則について解説するとともに、必要に応じ税法上の取扱いにも説明を加えた。さらに例題を設けてその処理について解説を行ない、理論と実務の両面から総合的な理解が得られるよう留意した。なお、解説に関連する簿記的技法の詳細については、別著「商業簿記通論」(国元書房版)を参照されたい。

昭和52年から連結財務諸表制度が導入されるとともに、従来の半期報告書制度が装いを変え、中間財務諸表制度として適用されることとなったので、これらについても、それぞれ独立の章を設けて説明を加えた。

本書の公刊にあたっては、国元書房社長国元孝治氏ならびに同社専務国元誠氏の配慮を辱うするとともに、財団法人産業経理協会常務理事伊坂信一氏の尽力に負うところが大きであった。なお校正については名古屋学院大学助手内倉滋氏の協力を得た。ここに諸氏に対し深甚の謝意を捧げることを許していただきたい。

昭和55年4月1日

林 順 一

目 次

第 1 章 序 論	1
第 1 節 企業会計の意義と目的	1
§ 1 企業会計の意義	1
§ 2 企業会計の目的	1
第 2 節 財務会計と管理会計	3
§ 1 財 務 会 計	3
§ 2 管 理 会 計	3
第 3 節 会計の社会的責任	4
第 4 節 会 計 の 主 体	5
§ 1 資 本 主 理 論	6
§ 2 企業主体理論	6
第 5 節 会 計 の 機 能	7
第 6 節 財務会計の計算構造	8
§ 1 損益計算書と貸借対照表	8
§ 2 複式簿記の機能	9
§ 3 会計学と簿記学	10
第 7 節 会 計 公 準	10
§ 1 会計公準の意義	10
§ 2 企業実体の公準	11
§ 3 会計期間の公準	11
§ 4 貨幣的評価の公準	12
第 2 章 会 計 原 則	13
第 1 節 会計原則の意義	13
第 2 節 わが国の企業会計原則	13

§ 1 一般原則	14
§ 2 損益計算書原則	21
§ 3 貸借対照表原則	22
第3章 損益の計算	24
第1節 期間損益計算の原則と方法	24
§ 1 期間損益計算の性格	24
§ 2 財産法と損益法——棚卸法と誘導法——	24
§ 3 当期業績主義と包括主義	26
§ 4 費用収益対応の原則	27
第2節 収益の認識と測定	28
§ 1 現金主義	28
§ 2 発生主義	29
§ 3 実現主義	30
§ 4 収益計上の基準	31
第3節 費用の認識と測定	40
§ 1 費用の意義と分類	40
§ 2 費用の認識と測定	43
第4節 損益の区分計算	45
§ 1 期間損益計算と期間外損益計算	45
§ 2 営業収益費用と営業外収益費用	45
§ 3 損益の区分計算の方法	46
第4章 資産の評価	49
第1節 資産の意義と分類	49
§ 1 資産の意義	49
§ 2 資産の分類	49
第2節 資産の評価	50
§ 1 評価の意義と範囲	50
§ 2 評価の重要性	51

第3節 評価基準	52
§ 1 企業会計原則の評価方法	52
§ 2 原価基準——原価主義	54
§ 3 時価基準——時価主義	54
§ 4 低価基準——低価主義	55
第5章 減価償却	57
第1節 減価償却の意義および目的	57
§ 1 減価償却の意義	57
§ 2 減価償却の目的	57
第2節 非償却資産	58
§ 1 永久資産	58
§ 2 取替資産	58
第3節 減価発生の原因	59
§ 1 物理的減価——物質的減価	59
§ 2 経済的減価——機能的減価	59
第4節 減価償却費の計算要素	60
§ 1 取得原価	60
§ 2 残存価額	60
§ 3 耐用年数	61
第5節 減価償却の計算方法	61
§ 1 定額法	61
§ 2 定率法	62
§ 3 級数法	63
§ 4 償却基金法	65
§ 5 比例法	67
第6節 減価償却費の記帳と表示	68
第7節 個別償却と総合償却	69
§ 1 個別償却	69

§ 2 総 合 償 却	70
第 8 節 固定資産の除却・売却	71
§ 1 除 却	71
§ 2 売 却	71
第 9 節 臨時償却と特別償却	72
§ 1 臨 時 償 却	72
§ 2 特 別 償 却	73
第 6 章 当 座 資 産	74
第 1 節 当座資産の意義と分類	74
第 2 節 現 金・預 金	74
§ 1 現 金	74
§ 2 預 金	74
§ 3 小 口 現 金	75
第 3 節 受取手形・売掛金と貸倒引当金	75
§ 1 受 取 手 形	75
§ 2 売 掛 金	76
§ 3 貸 倒 引 当 金	76
第 4 節 一時的所有の有価証券	78
§ 1 範 囲 と 取 得	78
§ 2 評 価	79
第 5 節 その他の流動資産	80
§ 1 未 収 収 益	80
§ 2 前 払 費 用	80
§ 3 未 収 金	80
§ 4 前払金（前渡金・手付金）	81
§ 5 短 期 貸 付 金	81
§ 6 立 替 金	81
§ 7 仮 払 金	81

§ 8 自 己 株 式	82
第 7 章 棚 卸 資 産	83
第 1 節 棚卸資産の意義および分類	83
§ 1 意 義	83
§ 2 範 囲 と 分 類	83
第 2 節 棚卸資産の取得原価	85
§ 1 購入品の取得原価	85
§ 2 生産品の取得原価	86
§ 3 その他の場合の取得原価	86
第 3 節 消費量の計算	87
§ 1 継続記録法	87
§ 2 棚卸計算法	87
§ 3 その他の方法	87
第 4 節 消費価格の計算	88
§ 1 原 価 法	89
§ 2 予定価格法	93
§ 3 標準原価法	93
§ 4 その他の方法	93
第 5 節 期末棚卸高の計算	96
§ 1 実 地 棚 卸	96
§ 2 棚 卸 減 耗	97
§ 3 評 価	98
第 8 章 有 形 固 定 資 産	101
第 1 節 固定資産の意義および分類	101
第 2 節 有形固定資産の意義および分類	101
第 3 節 取 得 価 額	102
第 4 節 資本的支出と修繕費	104

第5節 評価替え	106
第9章 無形固定資産	107
第1節 無形固定資産の意義および種類	107
§1 意義	107
§2 種類	107
§3 評価	107
第2節 のれん（暖簾）	108
§1 のれんの意義	108
§2 のれんの代価と償却	109
第3節 その他の無形固定資産	110
第10章 投資その他の資産	112
第1節 投資の意義と分類	112
第2節 投資有価証券	113
第3節 関係会社有価証券	114
第4節 その他	115
第11章 繰延資産	117
第1節 繰延資産の意義および種類	117
第2節 創立費	118
第3節 開業費	119
第4節 開発費	120
第5節 試験研究費	121
第6節 新株発行費	123
第7節 社債発行費	123
第8節 社債発行差金	124
第9節 建設利息	125

第10節 その他の繰延資産	126
§ 1 その他の繰延資産	126
§ 2 臨時巨額の損失	126
第12章 負 債	128
第1節 負債の意義および分類	128
§ 1 意 義	128
§ 2 分 類	128
第2節 流 動 負 債	129
第3節 固 定 負 債	131
§ 1 社 債	131
§ 2 長期借入金	134
第4節 引 当 金	135
§ 1 引当金の意義	135
§ 2 負債性引当金	136
§ 3 特定引当金	138
第5節 偶 発 債 務	139
§ 1 意 義	139
§ 2 会計処理と表示	140
第13章 資本金および資本剰余金	141
第1節 資 本 金	141
§ 1 資 本 の 意 義	141
§ 2 企業形態と資本金	141
§ 3 株式会社の資本金	143
§ 4 資本金の増加	144
§ 5 資本金の減少	147
第2節 資 本 剰 余 金	148
§ 1 剰余金の意義	148

§ 2 資本剰余金の意義	150
§ 3 資本準備金	150
§ 4 その他の資本剰余金	153
第14章 利益剰余金	157
第1節 利益剰余金の意義	157
第2節 利益処分と会計処理	157
§ 1 利益処分	157
§ 2 会計処理	158
第3節 処分済利益剰余金	159
§ 1 利益準備金	159
§ 2 任意積立金	160
第4節 未処分利益剰余金	161
§ 1 未処分利益	161
§ 2 中間配当	162
第5節 未処理損失金の填補と処理	163
§ 1 欠損填補	163
§ 2 処理	163
第6節 利益処分計算書	164
§ 1 利益処分計算書	164
§ 2 損失金処理計算書	165
第15章 損益計算書	167
第1節 財務諸表の意義と体系	167
§ 1 財務諸表の意義	167
§ 2 財務諸表の体系	167
第2節 損益計算書の意義と作成方法	169
§ 1 損益計算書の意義	169
§ 2 損益計算書の作成方法	170

第 3 節 商法・企業会計原則と損益計算書	178
第16章 貸借対照表	180
第 1 節 貸借対照表の意義および種類	180
§ 1 意 義	180
§ 2 種 類	180
第 2 節 作 成 方 法	181
§ 1 作 成 原 則	181
§ 2 様 式	182
第 3 節 財務諸表附属明細表	185
第17章 連結財務諸表	186
第 1 節 連結財務諸表の意義と目的	186
第 2 節 一 般 原 則	186
§ 1 連結財務諸表真实性の原則	187
§ 2 連結財務諸表準拠性の原則	187
§ 3 連結財務諸表明瞭性の原則	187
§ 4 連結財務諸表継続性の原則	187
第 3 節 一 般 基 準	187
§ 1 連 結 の 範 囲	188
§ 2 連 結 決 算 日	188
§ 3 親会社および子会社の会計処理の原則および手続	189
§ 4 在外子会社等の財務諸表項目の換算	190
第 4 節 連結貸借対照表の作成基準	190
§ 1 連結貸借対照表作成の基本原則	190
§ 2 投資勘定と資本勘定の相殺消去	190
§ 3 少数株主持分	192
§ 4 債権と債務の相殺消去	196
§ 5 持分法の適用	196
§ 6 表 示 方 法	198

第 5 節	連結損益計算書の作成基準	200
§ 1	連結損益計算書作成の基本原則	200
§ 2	連結会社相互間の取引高の相殺消去	200
§ 3	未実現損益の消去	200
§ 4	表 示 方 法	201
第 6 節	連結剰余金計算書の作成基準	203
§ 1	連結剰余金計算書の作成	203
§ 2	表 示 方 法	204
§ 3	連結損益及び剰余金結合計算書	204
第 7 節	連 結 精 算 表	205
第 8 節	連結財務諸表の注記事項	206
第 18 章	中 間 財 務 諸 表	207
第 1 節	中間財務諸表制度	207
第 2 節	中間財務諸表の性格	207
第 3 節	一 般 原 則	208
第 4 節	作 成 基 準	208
§ 1	営 業 収 益	208
§ 2	営 業 費 用	208
§ 3	営業外収益または営業外費用	209
§ 4	特別利益または特別損失	209
§ 5	法 人 税 等	209
第 5 節	中間財務諸表の表示	210
付 録 I	企 業 会 計 原 則	211
II	企業会計原則注解	218
索 引		226

第 1 章 序 論

第 1 節 企業会計の意義と目的

§ 1 企業会計の意義

会計学は会計を対象とする。会計とは“経済主体の経済活動を貨幣額によって記録測定し、伝達する手段”をいう。したがって、会計は国家・地方公共団体・学校・家庭等でも行なわれるが、これらは消費経済会計といわれ、主として金銭の収支を記録計算する単純な収支計算である。

これに対し、企業は財貨あるいは役務を生産、販売して利益を獲得することを目的とする有機的組織体であるから、企業ではこの目的に従い、収支計算のほかに特に損益計算が行なわれている。この点が企業会計と消費経済会計とを区分する最大の相違点といわれる。このように会計は企業において最も重視され、今日では「会計」とは「企業会計」を意味するものと考えるのが一般的である。

特に経済社会の発展につれて企業の経済活動は拡大、複雑化するとともに企業の利害関係者も飛躍的に増加し、今や企業は社会的公器であるといっても過言ではなく、これら利害関係者への適切な情報提供の意義が一段と増し、会計の使命はますます重視されるようになった。

§ 2 企業会計の目的

企業は利潤の獲得を目的とする。利潤 (income, Gewinn) とは、企業活動の結果獲得した価値が、これを得るために要した犠牲価値を超過した場合の剰余すなわち収益と費用との差額をいい、企業の成果はこれによって示される。

したがって企業会計は、企業が一定期間における活動の結果どれだけの利潤をあげたか、その計算を行なうことを任務とする。

企業会計はまた企業の一定時点における財政状態 (financial condition) すなわち資本の調達源泉とその運用状態を明らかにすることを目的とする。

損益計算を目的とする前者の考え方を動的観あるいは動態論というのに対し、後者の見解は静的観あるいは静態論ともいわれ、かつて一般的な見解とされていた静態論は今やその席を動態論にゆずり、今日では動態論こそ支配的な

考え方であるといわれている。

このように企業会計は、企業利益の決定と財政状態に関する情報を企業の利害関係者に定期的に提供することを中心的任務としているが、企業はこれを要約して損益計算書 (profit and loss statement) と貸借対照表 (balance sheet) の2つによって情報提供を行なっている。

(1) 静態論 (Statik)

第2次大戦後に「企業会計原則」が制定され、損益計算書を中心とする動的観が支配的になるまでは、長期間にわたり貸借対照表論がわが国会計学の中心的な研究対象とされていた。静的貸借対照表という言葉は静態論者がこれを称えたものではなく、動態論者のシュマーレンバッハが自己の主張する動的貸借対照表に対してこのように名付けて以来一般化したものであって、貸借対照表は一定時点における企業の財産状態・資本有高を表示するものであり、会計はその計算を行なうことを目的とするものであるとする立場が静態論といわれるものである。

1673年に公布されたフランスの商業条例は、法律に初めて商業帳簿や貸借対照表および財産目録の規定を設けたものといわれ債権者保護を目的としたものであるが、静態論は、この思想が法律学者から会計学者に受継がれて会計理論となったものである。

(2) 動態論 (Dynamik)

動態論は静態論に対する批判として現われたものである。すなわち、長い間債権者保護の立場に立ってきた静的観に対し、新たに利潤計算を企業会計の目的とする考え方がこれにとって代わり、従来の貸借対照表を企業の財産価値を示すものとする考え方は事実上否定されるに至った。つまり、企業は永久に継続するものであり、会計は一定期間の損益計算を行なうものであることを前提とすれば、会計は収入支出と収益費用とのズレを調整し、収益費用の期間的対応を正確ならしめなければならない。代表的動態論者であるシュマーレンバッハは、損益計算の方法としては損益計算書がその直接的な手段であって、貸借対照表はその補助手段に過ぎず、収入支出と収益費用との計算の食違いを収容するもの、すなわち損益計算によりそれらの諸勘定が損益勘定に振替えられた後に残った残高勘定、つまり、次期に繰越される勘定の一覧表が貸借対照表であり、したがって貸借対照表は2つの期間の損益計算をつなぐものであるという。