
現代財務諸表論

慶應義塾大学教授

會田義雄 著

中央經濟社

〈著者略歴〉

會田義雄（あいだ・よしお）

昭和29年 慶應義塾大学経済学部卒業，同大学大学院修士課程・博士課程を経て，

昭和34年 同大学講師

昭和41年 経済学博士（慶大）

昭和45年 同大学教授，現在にいたる。

昭和49～52年 公認会計士第三次試験委員

昭和52～53年 ハーバード・ビジネス・スクール等に留学

昭和50～52年 大蔵省企業会計審議会臨時委員，54年より同委員，56年より税理士試験委員，現在にいたる。

（主要著書）

会計政策（昭38，中央経済社）

実態会社管理会計（昭41，中央経済社）

連結財務諸表論（昭49，国元書房）

会計学（昭51，国元書房）

財務諸表論（昭51，税務経理協会）

新会社財務会計（昭51，中央経済社）

簿記講義（昭54，国元書房）

現代株式会社会計（昭56，同文館）

著者との了解により
検印省略

現代財務諸表論

昭和56年5月10日 初版発行

昭和56年10月15日 第9版発行

著者 會田義雄

発行者 渡辺正一

発行所 株式会社 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（営業部）

振替口座・東京 0-8432

印刷／厚徳社

製本／誠製本

落丁・乱丁本はお取替えいたします。

4621

ISBN4-481-13502-6 C3034

は し が き

会計学の研究は、近年とみに著しい発展をとげ、その内容も豊富になりつつある。そして会計学研究の中心課題は財務諸表作成の基本原理を解明することにあるが、その会計学の内容の豊富さを反映し、財務諸表論で取扱うべき内容も豊かになりつつある。

本書は、このように豊かな内容をもちつつある財務諸表の作成原理を明らかにすることを意図しているが、同時に現代財務諸表論というタイトルを付した。その意図するところは、現代のわが国でも多くの論議を呼んでいる連結財務諸表論、為替換算会計論、さらにはインフレーション会計論をも考察の対象とし、その特徴たらしめようとしたことである。

このような意図と特徴をもたせようとする本書には、次の四本の支柱を設定するように努めた。第一の柱は、財務諸表作成の基本原理の解明という支柱である。この支柱の内容としては、企業の目的と財務諸表の役割との関係の考察、ディスクロージャーの拡張下における財務諸表のあり方の分析、会計基準および企業会計の一般原則に関する解説を盛った（第1・2・3章参照）。

第二の柱は、基本財務諸表の一つである貸借対照表の作成原理の解明という支柱である。この支柱の内容としては、貸借対照表に掲記される資産、負債および資本の会計課題ならびに貸借対照表の作成原理に関する解説を盛った（第4・5・6章参照）。

第三の柱は、もう一つの基本財務諸表である損益計算書の作成原理の解明という支柱である。この支柱の内容としては、期間損益計算の構造、損益計算書の作成方式ならびに利益金処分計算書の作成原理に関する解説を盛った（第7・8章参照）。

第四の柱は、現代の財務諸表論に対応する最近の課題の検討という支柱である。この支柱の内容としては、中間財務諸表、連結財務諸表、為替換算会計、

2 はしがき

インフレーション会計の解説を盛った（第9・10・11・12章参照）。

これらの四つの支柱に支えられて構築されている本書が，果して前述の意図ならびに特徴を十分に発揮し得ているか，いささか内心，忸怩（じくじ）たる思いがする。読者各位のご教示，ご批判をいただき，今後さらに精進したいとおもう。

本書が出版の運びとなったのは，中央経済社の諸氏の特別な配慮の賜ものである。なお校正については慶應義塾大学大学院博士課程の会田一雄君を煩わした。紙面をかりて謝意を表したい。

昭和56年 陽春

三田山上にて

會 田 義 雄

目 次

第1章 企業会計と財務諸表	1
第1節 企業の目的と財務諸表	1
1 企業の目的と資本計算制度	1
2 財務諸表の意義	2
3 会計学研究の意義	3
第2節 企業会計の発達	6
1 会計の前史としての複式簿記の誕生	6
2 債権者のための会計の発展	7
3 投資家のための会計の発展	7
4 経営管理者のための会計の発展	8
5 企業の社会性と社会的責任会計	9
第3節 財務諸表の機能	9
1 経営成績と財政状態の測定機能	10
2 経営成績と財政状態の開示・報告機能	10
3 経営管理への役立ちと受託責任解除の機能	11
4 課税所得計算上の基礎資料としての機能	11
第2章 財務諸表論総説	15
——性格・体系・ディスクロージャーの拡大等——	
第1節 財務諸表の性格	15
第2節 財務諸表の体系	16
1 総 説	16
2 企業会計原則と財務諸表規則における体系	17
3 商法と税法における体系	18

2 目 次

4 貸借対照表の特徴と調整問題	22
第3節 財務諸表とその監査制度	23
第4節 ディスクローチャーの拡大と財務諸表	27
1 ディスクローチャーの拡大化の動向	27
2 財政状態変動表	28
3 リース会計情報制度	35
第3章 会計公準と企業会計の一般原則	39
第1節 会計公準	39
1 会計公準の意義	39
2 企業実体の公準	40
3 会計期間の公準	40
4 貨幣的評価の公準	41
第2節 企業会計の一般原則	43
1 真実性の原則	43
2 正規の簿記の原則	47
3 資本取引と損益取引の区別の原則	48
4 明瞭性の原則	51
5 継続性の原則	54
6 保守主義の原則	60
7 単一性の原則	64
8 重要性の原則	65
第4章 貸借対照表論	69
第1節 貸借対照表の本質	69
1 貸借対照表完全性の原則	69
2 貸借対照表明瞭性の原則	70
3 貸借対照表と損益計算	70
第2節 貸借対照表の構造	72

1 貸借対照表区分の原則	72
2 貸借対照表配列の原則	74
3 貸借対照表科目分類の原則	74
4 法制間の貸借対照表構造の比較	77
第5章 資産会計論	85
第1節 資産評価論	85
1 企業会計原則の資産評価基準	85
2 資産の本質と評価基準	86
3 金銭債権の評価	88
4 有価証券の評価	89
5 棚卸資産の評価	91
第2節 固定資産会計	96
1 固定資産の意義と取得原価	96
2 減価償却	99
3 無形固定資産	103
4 投資その他の資産	105
第3節 繰延資産	106
1 繰延資産の意義・範囲	106
2 繰延資産の内容と評価	107
3 臨時巨額の損失の繰延経理	112
第6章 負債と資本の会計	115
第1節 負債の会計	115
1 負債の意義・分類	115
2 流動負債	117
3 固定負債	122
4 特定引当金	127
5 偶発債務	129

4 目 次

第2節 資本の会計	130
1 資本の概念と区分表示	130
2 資本金の会計	133
3 剰余金の会計	142
第7章 損益計算基準	153
第1節 損益計算の基本原則	153
1 利益概念と損益法・財産法	153
2 現金主義・発生主義および実現主義	155
3 費用収益対応の原則	158
第2節 収益の認識計上基準	160
1 通常の販売形態の認識基準	160
2 特殊販売形態の認識基準	161
3 長期工事収益の認識基準	164
4 収穫基準の適用されるケース	165
第3節 費用の認識計上基準	165
1 費用の認識基準	165
2 費用の測定基準	167
第8章 損益計算書と利益処分計算書	169
第1節 損益計算書の本質と形式	169
1 貸借対照表から損益計算書への重点移行	169
2 損益計算書の本質	170
3 損益計算書の形式——当期業績主義と包括主義	171
第2節 損益計算書の区分と様式	172
1 区分計算	172
2 損益計算書の様式	177
第3節 利益処分計算書その他	181
1 利益処分計算書の意義と内容	181

2 損失金処理計算書	183
3 附属明細表(書)	185
4 その他の財務表	187

第9章 中間財務諸表 193

第1節 中間財務諸表の本質	193
1 二つの中間財務諸表制度	193
2 中間財務諸表の基本的性格と有用性	194
3 中間財務諸表作成の一般原則	195
第2節 中間財務諸表作成の会計基準	197
1 営業収益の計上基準	197
2 営業費用の計上基準	198
3 営業外収益と営業外費用の計上基準	201
第3節 中間財務諸表の表示形式	201
1 中間貸借対照表の表示形式	202
2 中間損益計算書の表示形式	202
3 中間財務諸表の注記	203

第10章 連結財務諸表 207

第1節 総 説	207
1 連結財務諸表の目的	207
2 一般原則	208
3 一般基準	211
第2節 連結貸借対照表の作成基準	216
1 基本原則	216
2 投資勘定と資本勘定の相殺消去	217
3 少数株主持分	220
4 債権・債務の相殺消去	221
5 持分法	223

6 目 次

6 表示方法	226
第3節 連結損益計算書の作成基準	227
1 基本原則	227
2 連結会社間取引の相殺消去	228
3 未実現損益の消去	229
4 表示方法	234
第4節 連結剰余金計算書の作成基準	235
1 連結剰余金計算書の意義・内容	235
2 利益処分取扱方法——確定方式と繰上方式	237
3 表示方法	237
第5節 連結財務諸表の注記事項	238
1 注記事項の意義	238
2 「連結原則」の注記事項	238
第11章 為替換算会計	241
第1節 為替換算会計の意義	241
1 換算レートを選択	242
2 換算差損益とその会計処理	243
第2節 外貨建取引の原始記帳	244
——1取引基準と2取引基準の問題を含む——	
1 1取引基準	245
2 2取引基準	245
第3節 決算時の外貨建項目の換算	247
1 外国通貨	247
2 外貨建金銭債権債務（外貨預金を含む）	247
3 外貨建有価証券	248
4 換算差額の処理	250
第4節 在外支店等の財務諸表項目の換算	250

1	棚卸資産及び有形固定資産等の換算	251
2	収益項目及び費用項目の換算	251
3	換算差額の処理	252
4	本則的換算法と例外的換算法——決算日レート法	252
第5節	在外子会社等の財務諸表項目の換算	253
1	通貨及び金銭債権債務の換算	254
2	有価証券の換算	254
3	棚卸資産及び固定資産等の換算	255
4	収益及び費用の換算	255
5	当期純利益及び期末留保利益	255
6	換算差額の処理	256
7	本則の換算方法と例外的換算法——決算日レート法	256
第12章	インフレーション会計	259
第1節	インフレーション会計の意義と論説	259
1	インフレーション会計の意義	259
2	取得原価主義の長所とその限界	260
3	貨幣価値修正計算	263
4	一般物価変動会計か個別物価変動会計か	267
第2節	アメリカのインフレーション会計の動向とその特徴	269
1	アメリカのインフレーション会計制度化の動向	269
2	FASB第33号の要点	270
第3節	イギリスのインフレーション会計の動向とその特徴	274
1	イギリスのインフレーション会計制度化の動向	274
2	SSAP第16号におけるインフレーション会計の要点	275
第4節	西独のインフレーション会計の要点	278
第5節	わが国でのインフレーション会計制度の問題	280

第1章 企業会計と財務諸表

第1節 企業の目的と財務諸表

1 企業の目的と資本計算制度

現代経済の担い手は企業であるといわれるほどに、企業は財の生産の場として、交換・流通の中心的な場として、交通・金融等の用役提供の場として、それは経済社会の中核としての役割を果たしていると認められている。

企業の目的はなんであるか、見解は多様である。単一の目的に容易に一元化するのは困難であるとも解される。学説上も、企業目的を営利追求目的とか、生産行為目的等に一元化して把握する見解もあるが、多元的目的を主張する見解もある。企業目的に関する学説の多様さは、下記のように展望される。

- ① 利益追求説（最大利潤追求説または長期安定的利益追求を目的とする説）
- ② 企業維持説（企業の存続・維持そのものを目的とする説）
- ③ 社会的責任論説（利潤概念を否定して、むしろ社会的責任を果たすべきことを目的とすべきであるとする説）
- ④ 行動科学的企業目的論ないし企業成長性説
- ⑤ 生産体説ないし自律経営体説（生産等を目的とする面を重視する説）
- ⑥ 複数目的説（利益追求目的に加えて、上記の諸目的のいくつかを複数目的としている面を強調する説）

おもうに企業の目的は、現代においては社会的責任などの条件によって制約されていることは否定できない。しかし、資本主義経済を構成する企業であるかぎり、企業目的は究極的には利益追求にこそあると解される。もとよりそこ

2 第1章 企業会計と財務諸表

で求められている利益は、従業員の生活を犠牲にしたり、不公正な競争によってえられる短期的な極大利潤ではない。すなわち、従業員の福祉をはかり、新技術を創造し、新市場を開拓し、生産性を向上することによってえられる長期安定的な利潤こそが、現代企業の目的としている利益と解されるのである。いわば社会的責任を果たしたうえでの利益追求こそが現代企業の目的と解されるのである。

さて、利益を追求するためには、まず企業に資本が投下されねばならない。そしてその資本運用の成果として企業利益が稼得されつづけるわけである。いうまでもなく、投下された資本運用のためには、人の労働を必要とする。その意味からして、企業には資本の面と労働の面という二つの面が認められねばならないのである。

そして会計は、この二つの面のうち前者の資本の調達・投下・運用の事実を記録し、分類し、計算し、報告をすることを職能とする特徴がある。そして、当該企業の一定期間の経営成績と期末の財政状態を報告することを究極的な任務としているのが企業会計にほかならない。

このように、企業目的とされた利益は、会計によって記録、分類、計算、報告されるのであり、企業のあるところ、必ず会計を必要とする。かくして企業とは、かかる資本計算制度をもつものに限るといわれるほどに、企業と会計とは切っても切れない密接な関係をもつものである。

2 財務諸表の意義

前述のように企業の経営活動は資本の調達・投下・回収活動の連続であり、その間にあって企業は投下資本をこえる収益たる利益の追求を意図して資金運用をつづけるわけである。そして、かかる資本の調達と運用ならびにその経営成果を記録、計算、整理し、企業利益を測定し、かつ報告するという会計業務が要請されるのである。

このような資本運動の記録、分類、整理と企業利益の測定という企業会計の職能は、究極的には一定期間である会計年度末に作成される財務諸表を通じて

なされる。その財務諸表の基本的なものは貸借対照表と損益計算書の二つである。前者は会計年度末という一定時点の財政状態を要約表示したものであり、後者の損益計算書は会計年度中における経営成績を表示するものとして、企業の基本的財務情報ないし主要会計情報を構成するものである。企業の基本的財務諸表たる貸借対照表と損益計算書とを資本運動の観点から分析するに、貸借対照表は期首ないし期末の資本の有高（ストック）を示し、損益計算書は会計期間中の資本の流れ（フロー）を表示している。それゆえに、貸借対照表は当期と来期との資本の流れを結びつける関節ないし連結帯という機能を果たしているといふことができる。

さて、財務諸表は一定の会計期間の経営成績と期末の財政状態を表示するものであるが、後述の企業会計の発達（本章第2節）にみられるように、企業の規模が拡大化し、企業をとり巻く投資者、債権者、従業員、国家地方公共団体等の利害関係者が増加するにつれて財務諸表の意義も役割も重視されるようになった。なぜならば、これらの利害関係者の範囲が広がり、その関係者の数が増加するにつれて、企業とこれら利害関係者との距離は離反することになるからであり、かつ、それらの利害関係者は、経営者が作成する財務諸表に基づいて投資をつづけるか否か、貸付をするか否かという意思決定をしなければならないからである。かくして、近代企業にあっては、企業とその利害関係者との連結環としての役割を果たすものとして財務諸表の意義が認められるのである。たとえば資金を投下して、その成果分配としての配当を期待し、かつ、株価の上昇を期待する投資者は、企業の提供する貸借対照表および損益計算書を分析して、企業財務の安全性、収益力を判定し、あるいは成長力を予測して投資の意思決定をするのであり、それらの財務諸表は、まさに企業と投資者とを結びつける連結環としての機能を果たしているのである。

3 会計学研究の意義

本書は財務諸表論を主たる内容としている書であるが、この財務諸表論は狭義の会計学と同意義であると一般に解されている。すなわち広義の会計学とは、

4 第1章 企業会計と財務諸表

ここでの財務諸表論のほかに、簿記論、原価計算論、会計監査論を含むものである。さて財務諸表論を中核とする会計学とは企業会計を研究対象とする科学であると解されているが、その企業会計は前述のように企業の資本運動を記録、分類、計算、報告することを職能としている。それ故に会計学は、企業の資本運動を記録、分類、測定、報告する上の諸原則および基準、いわばその法則を研究する学問である。

今日における会計学の研究領域は広められ、学校法人の会計とか、政府や公益法人の会計なども研究の対象とすることがある。しかし通常はまずもって企業の会計をその研究対象とする。学校法人会計や公益法人会計では、会計学の中心課題である企業会計の方式のうち、財務諸表の形式とか、減価償却などの会計方式の適用が主として問題とされ、かつ企業会計とのちがいにに関する研究が主たる課題とされる。それ故に会計学の学習に当っては、まずもって企業会計そのものの法則を研究対象とする必要が認められるのである。

そもそも会計学は法則科学なのであって、企業の会計、すなわち企業の資本運動を記録、分類、測定、報告することを認識の対象とするのである。その会計における諸原則・諸基準であるところの法則を研究する学問が会計学なのであり、それは経験対象であるところの会計業務とは区別される。すなわち、かかる資本運動の記録、分類、測定、報告業務は、いわゆる会計業務としていわば経験対象とされることが多いのである。企業会計は経験対象とされる場合と認識対象とされる場合は峻別されるべきものであり、前者は会計担当者の行う会計ないし会計業務といわれるものであり、後者は、その会計に関する法則、諸原則、基準を研究する学問としての会計学を指すものと解される。

さて、利潤の獲得を意図するためには、まず企業に資本が投下されねばならない。そしてその資本を有効に運用した成果として、企業利益が創出されていく。いうまでもなく、投下された資本を運用するためには、人の労働が必要とされる。その意味で、企業には資本の面と労働の面との2つの側面、いわば価値の面と組織との2つの面がある。そして経営学は、その組織の理論と組織を通じての経営管理を主たる研究対象とした学問という特徴をもっている。

これに対するに会計学は、前者の価値の面を研究の対象とし、資本の調達・投下・運用の事実たる取引を記録し、その資本運用に基づく経営成果を測定し、かつ、企業をとりまく、投資者等の多数の利害関係者に、その経営成果ならびに資本運動に基づく財政状態を報告する上の原理・原則を研究する学問なのである。企業資本の調達・投下・運用を記録し、分類し、測定し、報告するシステムを通常、資本計算制度というが、会計学はまさに資本計算制度における法則ないし合理的原則・基準を研究する学問であるといえる。

このような研究対象をもつ会計学研究の意義は、第1に企業への資本提供者である株主ならびに将来、資金を投下しようとする投資者集団、および貸付資本ならびに企業間信用の提供者たる債権者集団に対して、経営成績と財政状態について真実の情報を提供することにある。この側面は通常、財務会計の領域といわれるが、この側面は商法規定ならびに証券取引法という法律制度にかかわる会計を取扱うために制度会計ともいわれる。

会計学研究の第2の意義は、税務会計上の法則ならびに基準制定のための原理を提供することにある。課税制度は課税公平の理念に基づき、いわば負担能力に応じた課税を基本としなければならない。そのためには真に担税能力のある企業利益に税が賦課されるべきであり、そのために真実の経営成績を明らかにする計算制度こそが樹立される必要がある。会計学はこの真実の経営成績を測定する法測・基準を解明するものであり、ここに会計学研究の別の意義があるといえよう。

会計学研究の第3の意義は、企業規模の拡大に伴う企業経営管理上の合理性を確保することに役立つ側面にみられる。企業の規模が拡大するに伴い、投資家、債権者からの調達資本に加え、社会資本も企業に導入されることが多くなる。さらに取引先、従業員、地域社会等、企業をとり巻く利害関係者の範囲は増加することになる。このことは一方で企業の社会的責任を自覚せしめ、かつ企業の存続発展そのことが国民経済発展の基盤として重視されとともに、他方、企業経営を担う担当者は経営者集団として、企業に対して一つの利害者集団を構成しつつ経営の維持発展を直接の職責とすることを自覚せしめる。そ