

会计学一般理論

— 決定版 —

経営学博士

山下勝治 著

千倉書房

昭和43年 4月 1日	初版	昭和54年 3月 1日	13版
昭和43年 8月 1日	2版	昭和55年 4月 1日	14版
昭和44年 2月 1日	3版		
昭和44年10月10日	4版		
昭和45年 3月 1日	5版		
昭和46年 1月20日	6版		
昭和46年 6月10日	7版		
昭和47年 2月10日	8版		
昭和47年 8月10日	9版		
昭和48年 3月 1日	10版		
昭和49年 1月20日	11版		
昭和49年 6月15日	12版		

『会 計 学 一 般 理 論 一 決 定 版 一 』



著 者 ^{やま} ^{しん} ^{かつ} ^じ
山 下 勝 治

神戸市東灘区岡本町4-6-22

著作権者 © 山 下 千 鶴 子

東京都中央区京橋2-4-12

発行者 千 倉 悦 子

東京都文京区白山3-1-26

印刷者 (有) 昭 文 堂

東京都中央区京橋2-4-12 京橋第一生命ビル 〒104

発 行 所 千 倉 書 房

TEL (273) 3931(代) 振替・東京 2-978

3063-0077-4606

目 次

決 定 版 へ の 序	
第 1 版 序	
第Ⅰ編 総 説	1
第1章 近代会計の史的発展	3
第2章 近代会計制度の成立基盤	10
第1節 お互いに相対立する利害関係者グループ	10
第2節 債権者利益保護のための会計方式	13
第3節 財産法的利益計算方式における利害調整機能	16
第4節 財産法的利益計算方式の発展形態の一例	18
第5節 近代会計制度の成立基盤	20
第3章 企業会計領域の分化	23
第1節 損益計算から資本剰余金の独立	23
第2節 企業会計領域としての損益計算と資本剰余金計算	27
第Ⅱ編 損益計算論	29
第1章 損益計算制度の発展	31
第1節 口別損益計算制度	31
第2節 期間（総括）損益計算制度	33
第3節 期間損益計算制度の口別計算化	35
第2章 期間損益計算における費用・収益・	
利潤概念	38

第1節	費用・収益・利益の概念	38
第2節	費用概念の本質	40
第3節	費用概念の変質と損益計算の実践的課題	43
第3章	期間損益計算の基本形態	45
第1節	期間損益計算と全体損益計算	45
第2節	期間損益計算と期間外損益項目	48
第4章	期間損益計算における計算原則	52
第1節	発生原則	52
第2節	費用・収益対応原則	58
	Ⅰ. 発生原則の適用によって費用・収益が一方的に決定される場合	58
	Ⅱ. 費用・収益対応原則の適用によって費用・収益が決定される場合	59
第3節	費用・収益対応原則の適用形態	61
	Ⅰ. 費用・収益対応原則適用の原型	61
	Ⅱ. 費用・収益対応原則適用の例外形態	62
	Ⅲ. 固定費としてのピリオド・コスト	63
	Ⅳ. 企業会計原則における費用・収益の対応	64
第5章	期間損益計算における取引価額	65
第1節	取引価額——発生額主義	65
第2節	取引価額主義の根拠	66
第3節	貨幣価値変動と取引価額主義	69
第6章	期間収益の限定方法	71
第1節	売上収益の実現基準	71
	Ⅰ. 通常の売買取引形態	71
	Ⅱ. 特殊の売買取引形態	73
第2節	特殊契約収益の実現基準	76

I. 収益実現を契約行為完了時とみる基準（工事完成基準）	77
II. 収益実現を部分進行とみる基準（工事進行基準）	78
第7章 期間費用限定の一般原則	81
I. 期間発生額がそのまま当該期間の費用額となる場合	81
II. 期間発生額が費用・収益対応原則によって算定される場合	82
第8章 費用の個別的・直接的把握法	84
出入計算法—継続記録法	
第1節 出入計算法における払出原価	84
I. 払出原価算定法	84
II. 払出原価算定の適用形態——都度法と期間一括法	87
第2節 棚卸資産原価配分法としての出入計算法	91
第3節 原価配分法としての原価計算法	93
第9章 期間費用の一括的・間接的把握法	96
——棚卸計算法——	
第1節 棚卸計算法の性格	96
第2節 棚卸計算法における棚卸評価	98
第3節 取得原価法の代用法	101
第4節 期末棚卸における低価主義	104
第5節 原価配分法としての棚卸計算法	108
第10章 貸倒引当金・貸倒準備金	111
第11章 期間費用の一括把握法としての減価償却法	116
第1節 減価償却法の構造	116
第2節 固定資産の減価原因	121
第3節 固定資産減価の本質と減価償却	123

I. 価値移転的減価と財産的減価	123
II. 減価償却の本質	126
第4節 減価償却のもつ自己金融説	131
第5節 減価償却法の選択原理	134
第6節 固定資産の残存価額	139
第7節 減価償却法の代用法	142
I. 取替資産	142
II. 少額の減価償却資産	145
III. 劣化資産・循環資産	145
第8節 貨幣価値変動と減価償却費	146
第9節 相当の償却と固定資産価額	150
第12章 一時的に繰延べられた資産	152
第1節 旧商法上の繰延資産	152
第2節 改正商法上の繰延資産	152
第3節 新商法規定で新たに認められた繰延資産	154
I. 開 業 費	154
II. 社債発行費	154
III. 試験研究費・開発費	155
第13章 期間損益計算の真実性	157
I. 継続性原則	157
II. 相互的・相対的真実性	159
III. 全体的・相対的真実性	160
IV. 全体的・相対的真実性と決算貸借対照表制度	162
第Ⅲ編 資本剰余金論	165
第1章 損益会計領域から資本会計領域の分離	167
第2章 資本取引の意義	169

Ⅰ. 資本取引における資本概念	169
Ⅱ. 複会計制度のもとに成立した資本資産・資本取引の概念	169
Ⅲ. 近代会計における資本取引	172
第3章 資本剰余金	175
Ⅰ. 利益剰余金と資本剰余金の区別	175
Ⅱ. 剰余金の区分表示	175
Ⅲ. 資本剰余金の本質	177
Ⅳ. 資本剰余金の区分	179
第4章 自己株式の発行に伴う資本剰余金	180
Ⅰ. 株式会社の新設・増資	180
Ⅱ. 他会社の合併	181
第5章 自己株式の回収に伴う資本剰余金	184
Ⅰ. 減資の方法として自己株式の買上消却	184
Ⅱ. 一時所有の自己株式	185
Ⅲ. 配当すべき利益をもってする自己株式の買上消却	186
第6章 財産評価替えに伴う資本剰余金	190
Ⅰ. 評価性剰余金の本質	190
Ⅱ. 資産再評価法と再評価積立金	191
第7章 その他の資本取引にもとづく資本剰余金 ..	194
Ⅰ. 広義の資本剰余金源泉	194
Ⅱ. 国庫補助金	195
第8章 資本の振替取引	201
Ⅰ. 株式配当	201
Ⅱ. 準備金の資本組入れ	203
Ⅲ. 社債の株式転換	204
第Ⅳ編 財務諸表	205
第1章 近代的な財務諸表体系	207

第2章 損益計算書の報告基準	209
I. 総額主義の原則	210
II. 区分・対応表示の原則	210
III. 報告形式	213
IV. 商法上の損益計算書	213
V. 経常性基準による分類	214
第3章 損益計算書の基本様式	217
I. 包括主義の損益計算書様式	217
II. 当期業績主義の損益計算書様式	219
III. 利益剰余金計算書の独立	224
IV. 公表損益計算書様式の実例	226
第4章 貸借対照表作成の2方法	229
第1節 棚卸計算法	229
第2節 誘導法	231
第5章 貸借対照表能力	233
I. 臨時巨額損失	234
II. 簿外資産	234
第6章 資産の貸借対照表価額	236
第1節 貸借対照表資産の分類	236
第2節 貨幣的資産の貸借対照表価額	237
第3節 費用性資産の貸借対照表価額	238
I. 固定資産の貸借対照表価額	238
II. 棚卸資産の貸借対照表価額	240
第4節 純計算的資産項目の貸借対照表価額	242
I. 見越貨幣資産の価額	243
II. 繰延項目の価額	243
第5節 貸借対照表上の資産概念	244

第6節 貸借対照表の負債価額	246
第7章 貸借対照表機能	247
第1節 期間損益計算の連結機能	247
第2節 期間利益の表示・確認機能	248
I. 期間利益の表示機能	248
II. 表示期間利益の確認機能	249
第3節 企業財政状態の表示機能	251
第8章 貸借対照表の報告基準	253
第1節 報告基準としての明瞭性原則，総額原則， 区分・分類原則	253
第2節 報告基準としての貸借対照表形式	253
第9章 利益処分案	261
第10章 財務諸表付属明細表	262
第11章 連結財務諸表	265
I. 支配会社従属会社	265
II. 連結調整勘定	265
III. 連結剰余金	266
IV. 未実現損益	266
付 録	
I. 商法中「計算規則」に係る条文抜粋	3
II. 大蔵省「企業会計審議会」中間報告「企業会計原則」	6
III. 企業会計審議会「企業会計原則」注解	14
事項・外国人名索引	1～19

第 I 編

總 說

第1章 近代会計の史的発展

(1) 組織的な企業会計方式は、いうまでもなく、何人かによって突然として発見せられたものではない。それは素朴的な会計方式から、長い歴史的過程のうちに次第に成熟した形態をとるようになったものである。その発展は、実は、会計主体としての企業ないし企業体の発展によって促進されたものとみられるので、その企業体の発展に相应する近代的な会計方式の発展としてこれを理解することができる。

周知のように、企業会計の原初形態として考案された非組織的な勘定記録（account keeping）の方法は、13世紀中葉、イタリア地方において、もっぱら人名勘定—顧客勘定について考えられたものであることは、簿記史家の一致している結論^{*}といってよい。この勘定記録方法が、何よりもまず、人名勘定について発生したことは、そのことを理由づける十分な根拠があるはずである。いうまでもなく、記録は備忘手段としての意味をもつので、中世の商人が、備忘手段としての記録方法をまず人的関係にみられた債権・債務領域—信用取引（Kreditgeschäft）領域について意識したことは極めて自然なことであるからである。そこに、取引先に対する債権・債務の変動を、記録によって確かめる組織的な方法として人名勘定の導入がみられたものである。このような意味をもつ商人の原初的な勘定記録方法は、漸次、人名勘定から物的勘定へと拡張され、遂には、そこに名目的な損益勘定—資本主勘定（proprietorship account）の導入が考案され、ここに、近代的な会計方法としての組織的な複式簿記が誕生するようになったものである。複式簿記成立の時期とか場所は、正確にこれを規定することは困難であるが、商人の間に次第に発達した素朴的な人名勘定記録方法が、13・4世紀における商

業取引の発達、商企業形態の発展などに促され、漸次、部分的に改良されつつ、長い歴史的経過のうちに生成発展したものである。換言すれば、個人的な商人がその個人事業の立場からする備忘的勘定記録の段階においては、未だ損益勘定とか資本主勘定などを導入すべき現実的の必要は認められないが、商業方法ないし商企業形態の新たな発展は、そのうちに損益勘定—資本主勘定の導入を必要とすべき現実的条件が招来するものである。その典型は、これを大規模な冒険貿易（venture）という商業方式の発生に促されて成立した組合企業・会社企業という共同企業形態の発展にこれを求めることができる。

* Heinrich Sieveking, Aus venetianischen Handlungsbüchern, Schmoller Jahrbuch, Leipzig, 1901, II. S. 306.

Penndorf, B., Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, Leipzig, 1913, SS. 41—42.

(2) すでに1338年には、フローレンス地方には有力組合企業が数えられ、数年後には108の有力組合企業が存していたと伝えられているが^{*}、この種の組合企業においては、資本の出資者と、その資本を運用する営業担当者とはおのずから相違し、すべての出資者が同時に営業担当者となることはまれなことである。そこでは、多数の出資組合員は特定組合員に一切の営業を委託し、各出資組合員は、営業利益の分配に預かる単純な関係をもつ。したがって営業を担当する特定組合員は、組合員出資資本の受託者となり、多数の出資組合員は資本の委託者という単純な関係におかれ、そこには資本の委託者、受託者関係が成立する。そこでは営業担当者としての組合資本の受託者は、各組合員出資資本をそれぞれ明確にするとともに、その運用の結果としての損益を明確にし、これを委託者としての組合出資者に報告ないし分配する会計上の責任を自覚せずにはいられない。すなわち組合資本の受託資本の受託者としての営業担当者は、その責任上、営業によって起る一切の取引を組織的に記録し、もって、営業財産変動と並んで営業損益を正確に算定し、常時、各組合員に帰属すべき損益を明確にして、各組合員別出資資本を正確に確定

すべき必要を生ずる。換言すれば、資本の受託者としての会計責任（accounting responsibility）の自覚が、その責任を果すのにふさわしい組織的な会計方法を考案することとなる。すなわち、商業取引形態の発展に相応して発展した組合企業形態では、それぞれの出資者持分を正確に記録する必要から損益勘定—資本主勘定の導入を必要とし、ここに組織的な会計方式としての複式簿記を考案すべき実際の必要が生ずる。この意味において、複式簿記の発生を古代ローマにおける主人勘定（master's account）ないし代理者簿記（agency bookkeeping）に求めようとする見解は、一概にこれを否定できないものがある。^{**}

* Peragallo, E., Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping, N. Y., 1938, pp. 18—19.

** Littleton, A. C., Accounting Evolution to 1900, N. Y., 1933, p. 32—.

(3) 周知のように、その初期にみられた組合企業の段階では、その組合企業体が出資者人格から一応独立するとはいえ、企業体と出資組合員との間には、なお何らかの人格的な結びつきがみられたものであるが、株式会社企業においては、企業と出資株主との間の関係は、株式制度を媒介として単純な物的関係にまで変質することとなる。そこにはいわゆる企業の所有と経営の分離現象という関係が成立する。ここに、株式会社企業において完全な物的秩序の形成がみられる。このことは、人格的な資本主勘定から物的な資本金勘定への転化の事実にもみられる。近代会計思想成立の基盤としてのビジネス・エンティティ（business entity）—企業実体の認識が、そこに確立するようになったものである。^{*}

* Stephen Gilman, Accounting Concepts of Profit, N. Y., 1939, p. 38—.

制度的会計学の特色をもつアメリカ会計学においては、企業を支えるものとしての社会的な制度、ないし社会的な仮定（convention）をとり上げることが一般に考えられている。その基本的な社会的仮定としては、一般に business entity, accounting period, monetary valuation の3つがあげられ、これら3つの基本的仮定のもとに企業会計が支えられていると説かれている。ここにビジネス・エ

ンティティとは、資本主から独立したものとしての営業が企業会計の主体として理解されるものである。

こうした物的秩序としてみられる企業実体の典型としては株式会社企業にこれを求める。その株式会社企業の資本構成の内容は、一般的には、それは株式資本（自己資本）と借入資本（他人資本）から成るものである。そうした資本構成の相違は、ビジネス・エンティティの立場からは、そこには所有上の区別などは存しない。企業に対する一切の資本の提供は、同時に、その提供者の人格から離れて、それがビジネス・エンティティそのものの所有となる。すなわち企業は、同時に独立の資本構成体という性格をもつゆえんである。周知のように、株式制度の普及と、証券市場の発達とは相まって、株式資本の表現としての株式の利潤証券化、その物的化の傾向を促進しているので、株式会社と株主出資者との関係は、今日では、純粋に物的関係を表わす持分（equity）ないし会社財産に対する株式持分（stock holders' equity）関係にまで発展しているといえることができる。ここに、所有主理論としてのプロプライエタリシップの立場ではなく、ビジネス・エンティティの立場が、会計理論構成の立場となりうる十分な根拠がみとめられる。^{*} われわれは、そこに近代会計成立の歴史的・経済的背景をみる。

* エンティティ・セオリーとプロプライエタリー・セオリーとは、会計の基本的構造に関する見方という考え方が広くとられている。ここでエクイティ（equity）とは、持分を意味する。もともと、エクイティは法律上の概念であるが、ここでは、原則として出資者の企業体に対する抽象的な権利を表現するものとして用いる。出資者が企業に資本を投下すれば、出資者は具体的な所有権を失い、企業全財産に対しその出資額に応じた持分権をもつという関係を生ずる。この出資者のもつべき出資額相応の持分権がエクイティの内容にほかならない。エンティティ・セオリーでは、営業は、つねにその営業主から分離したものとして見られるところに特色がある。営業所有者（プロプライエター）のための会計を意味するものとしてのプロプライエタリー・セオリーから区別される（Stephen Gilman, *Accounting Concepts of Profit*, pp. 47—48）。

ビジネス・エンティティ概念については、会計の領域を法的な企業から拡大し

て、企業支配の及ぶ経済領域を含めたものを企業実体として、これを理解しようとするものがある。会計報告のためにコンツェルン貸借対照表の必要を指摘するところに意味がある。アメリカ会計学会による1957年の「会社財務諸表に関する会計および報告基準」(Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statement)のうちにみられる「a business entity is a formal or informal unit of enterprise」という表現にみられる見解が、これである(Accounting Review, Oct., 1957, p. 537)。同様の考え方が、昭和42年5月19日大蔵省内企業会計審議会から発表された「連結財務諸表に関する意見書」においても同様にビジネス・エンティティがみられる。すなわち、「これら2つの会社は単一の組織体とみられる。ここにコンツェルンピラントが作成される実際的必要がある」と。

(4) 日本に伝わる古来の大福帳における記録は、中世のイタリア簿記にみられるように、商人の売掛代金に関する記録として、得意先人名別にこれを断片的に記録する備忘記録の方法であるから、それはいわゆる非組織的な^{*}単式簿記法であるといえることができる。組織的な複式簿記法は、1873年、福沢諭吉訳「帳合之法」— Bryant, H.B. and Ctratton; Common School Bookkeeping (1871年) — ならびに同年発行大蔵省訳出の「銀行簿記精法」(Alexander Allan Shand 講述)によって初めてわが国に紹介されたものであった。その後、1908年には東夷五郎「商業会計」、1910年には、吉田良三「会計学」の出版とか、H. R. Hatfield, Modern Accounting (1908年), Cole, W. M., Accounts (1908年)など、アメリカ会計学が逐次導入されたものであった。

^{*} 山下勝治稿、出雲地方にみられた出雲帳合における両面勘定、彦根高商論叢20巻12月、本社と支社との貸借関係を両面勘定によって照合する会計思考もあるが、考え方としては単式簿記法である。

ドイツ会計学(Bilanzlehre)の導入は、1900年以後のことに属する。すなわち、1920年東京商科大学、これにつづいて1928年神戸商業大学ならびに大阪商科大学の設立に始る。Gerstner, Bilanz-Analyseの研究は、国松