

372019

體系財務諸表論
〔理論篇〕

[改訂版]

山根忠雄
著
村岡

B412.22/



290550

論表諸務財體系

〔理論篇〕

〔改訂版〕

山榊忠恕 共著
駕村剛雄



稅務經理協會

著 者 紹 介
 やま ます ただ ひろ
 山 枡 忠 恕

神戸経済大学(現神戸大学)卒業
 慶應義塾大学教授 経済学博士
 大蔵省企業会計審議会委員 (昭39~49)
 公認会計士第二次試験委員 (昭35~46)
 税理士試験委員 (昭47~48)
 著 書『近代会計理論』国元書房 昭和37年
 『複式簿記原理』千倉書房 昭和47年
 『近代監査論』千倉書房 昭和46年
 『監査制度の展開』有斐閣 昭和36年
 など多数

し ま む ら つ よ 雄
 島 村 剛 雄

立教大学大学院経済学研究科博士課程修了
 明治大学教授 経営学博士
 著 書『資産会計の基礎理論』 中央経済社 昭和51年
 『体系会計諸則精説』 中央経済社 昭和42年
 『新会計原則逐条詳解』 税務経理協会 昭和50年
 『会計原則コンメンタール』(共著)中央経済社 昭和33年
 など多数



1063-0364-3911

昭和48年1月20日 初 版 発 行
 昭和50年5月10日 改 訂 版 発 行
 昭和53年11月1日 改訂版新組発行
 昭和55年7月15日 改訂版新組6刷

体 系 財 務 諸 表 論

〔理 論 篇〕
 〔改 訂 版〕

定 価 2,400円

著 者 山 枡 忠 恕
 島 村 剛 雄
 発 行 者 大 坪 嘉 春
 印 刷 所 ミ ノ ル 印 刷
 製 本 所 三 森 製 本 所

発 行 所 東 京 都 新 宿 区 株 式 税 務 経 理 協 会
 下落合2丁目5番13号

郵便番号 161 振替 東京 9-187408 電話 (03) 953-3301 (代表)

乱丁・落丁の場合はお取替えいたします。

© 山枡忠恕 1973

本書の内容の一部又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、著者及び出版社の権利侵害となりますので、コピーの必要がある場合は、予め当社にて許諾を求めて下さい。

改訂版の刊行にあたって

わが国の公表会計制度は、「企業会計原則」や「商法」などの規制のもとに形づくられている。したがって、財務諸表論をして現実をも十分に解明しうるほどのものたらしめるには、それらの規制内容に無頓着であってはならず、とりわけその動向につき、絶えず深甚の注意を払いつづける必要がある。

このことは、もともと本書執筆のさいに特に留意した点のひとつであったわけであるが、周知のように昨年度は「企業会計原則」の側と「商法」の側との双方においてそれぞれ画期的ともいえる大修正ないし大改正が行われ、この3月末の決算期を控え関係政省令の改正もまたほぼ出揃うに至ったところから、この時期をとらえ内容の総点検を試み加除修正を大幅に施すことによって、本書をして一段とアップ・ツー・デートなものたらしめようとした次第である。

なお、本書は、初版刊行以来わずか2カ年しか経過していないにも拘らず、その間に予想外に多くの読者に恵まれたばかりか、各方面より数々の好意的なご高評やご助言をも賜わることができ、まさに著者冥利につきる思いである。しかし、それだけにまた、責任をも強く自覚しており、今後とも読者諸賢のご叱正を仰ぎ、内容の充実・向上に努めつづける所存である。

1975年 早 春

山 榊 忠 恕
嵐 村 剛 雄

は し が き

財務諸表論は、いまや多くの大学において学科目のひとつに加えられるほどに、ポピュラーな存在になりつつある。しかしながら、もともとそれは、学問の分化の過程における必然の所産として生まれ出るに至ったというよりは、公認会計士第二次試験や税理士試験の科目のひとつとして登場をみたもののようであり、その点で他の会計学系統の学科目とは生誕の由来をやや異にする。したがってまた、それらの試験との関連におけるかぎり、その領域ないし範囲や内容も明らかであるにせよ、その体系化や他の諸学科目との関係の解明は、いまなお必ずしも十分に行われてはいない。

もちろんこの財務諸表論をもって会計学（狭義のそれ）の代名詞とみなしてしまえばそれまでであるし、事実そのように解釈しても、さして大きな支障はあるまい。また、会計学の書物のなかで章の名として財務諸表の文字が冠せられている部分を拡大させ、これを財務諸表論とよぶことも可能であるし、そのような内容のものもまた、その名に値しよう。しかしながら、俗に財務諸表論の名でもってよばれているもののイメージが、過去20年あまりのあいだに、多少とも定まりはじめつつあるような気もする。本書は、そのようなイメージを造形化することによって、財務諸表論のひとつのパターンを呈示しようとするものである。

われわれは、公表会計制度のもとにおける会計報告書こそが財務諸表論の前提をなす財務諸表にほかならない、と解釈する。したがって、財務諸表論は、財務諸表の作成過程としての企業会計を公表会計制度との関連においてとりあげ、その体系的な究明をはかる学問である、と考える。そこで、本書では、公表会計制度の特質にかんがみ、つぎの三つの点に特に留

意した。

すなわち、公表会計制度そのものが、もともと企業の利害関係者に対する会計報告を課題とするものであるところから、報告の内容もそれら利害関係者の関心に適合したものでなければならない。そしてそのことは、適合性ないし目的関連性が、財務諸表論の理論構成にあたって、そのバックボーンの役を果す筋合いにあることを意味する。しかも、利害関係者の関心は、あながち固定的なものでなく、社会的・経済的な諸条件の発展・変化とともにむしろ推移する性質のものであるから、それらの諸条件を背景にしながら適合性の解明にあたらなければならない。これが、第一の点である。

つぎに、財務諸表は、企業の経済活動すなわち資本運動に関する報告書であり、それら企業資本運動の合目的にして統一的な計算は、もともと資本増殖高計算と資本有高計算との有機的な結合のうえに成立している。したがって、そのような計算機構の技術的なしくみ、およびそれを支える処理原則の体系的な把握が必要になる。また、その場合、会計行為は、経験的にこそ一体的なものとしてわれわれの眼に映ずるにせよ、認識対象としてこれをとりあげようとするかぎり、それらの識別をはかるとともに、各種会計行為の相互関連を明確にしなければならない。これが、第二の点である。

さらに、財務諸表論を抽象理論としてでなく現実解明のための理論として成立させるには、現行の公表会計制度が会計報告の信頼性の確保のために会計諸則によって規制されているところから、会計学の基礎理論を土台にしつつそれらの規制内容の比較・整理をも行うことが必要になる。しかも、それらの単純な比較・整理のみでは不十分であり、それらが各種会計行為のどの面に関する指示であり、また基本原理との関連においてどのよ

うな意味をもっているのかを、体系的・立体的に解明しなければならぬ。これが、第三の点である。

要するに、われわれとしては、以上のような視点からする財務諸表論の体系化を試みたわけであるが、本書の姉妹書として『体系財務諸表論』〔基準篇〕をも刊行するという前提のもとに構想を練ったために、会計処理の具体的な基準や手続に関する詳細な説明は、姉妹書にゆずった。しかしながら、これら両書は、いずれか一冊のみをもってしても中途半端なことになるまいよう、しかも両書を合わせても重複をきたさないように、もともと慎重に構成されている。

なお、具体的な執筆にあたっては、われわれのこれまでの研究成果を整理し交換することによって、ひとまず全体をとおしての共通の素稿を作成のうえ、これに対して相互に何回となく綿密な検討を加え合いながら、文字どおり両者共同して本書を作り上げた。分担執筆に類する単純な共著に終らせたくなかったからである。ただ、なにぶんにも執筆期間が限られていたために、推敲の不足する箇所を残しているかと思う。読者各位の好意的なアドバイスをお願いするものである。

おわりに、われわれ両名の間の連絡や作業の進行に並々ならぬ熱意を傾け、連日のように双方を往復のうえ昼夜を分かたず督励これ努められた税務経理協会の野淵幹雄君の労をねぎらうとともに、同君に対するお礼のことばを申添えさせていただきたい。

1973年 新 春

山 榊 忠 恕
嵐 村 剛 雄

目 次

改訂版の刊行にあたって

は し が き

第 I 部 財務諸表論の方法と基盤

第 1 章	財務諸表論の対象と方法	3
第 1 節	広義の会計学と財務諸表論	3
1	会計学と会計	3
2	会計の分類形態	4
3	財務会計の特質	6
4	公的会計としての財務会計	8
5	財務会計と財務諸表論	8
第 2 節	財務諸表論の研究手法	10
1	財務諸表論の研究範囲	10
2	目的関連性にもとづく体系的究明	11
3	会計行為の識別にもとづく体系的究明	13
4	会計諸則の比較にもとづく体系的究明	15
第 3 節	財務諸表論体系と会計諸則	16
1	基本的な財務諸表	16
2	会計諸則における財務諸表体系	19
第 2 章	財務諸表論の会計主体論的基盤	23
第 1 節	会計主体論の発展と背景	23
1	ビジネス・エンティティの概念と会計主体論との関係	23
2	会計主体論の発展と分類	24

2 目 次

第2節	資本主理論とその推移	26
1	原初的な資本主理論の概要	26
2	代理人理論の概要	27
第3節	理論基盤としての企業体理論	29
1	企業主体理論の概要	29
2	企業体理論の概要	30
3	企業体理論の限界	32
第3章	財務諸表論の会計構造論的基盤	35
第1節	会計構造論の発展と背景	35
1	資本運動と会計構造	35
2	口別利益計算構造から期間利益計算構造への発展	37
3	現金主義的利益計算構造から 発生主義的利益計算構造への発展	38
4	財産法的利益計算構造の背景	39
5	財産法的利益計算構造と静態論的会計構造との関係	40
6	損益法的利益計算構造の背景	41
7	損益法的利益計算構造と動態論的会計構造との関係	43
8	多元的利益計算構造（情報論的会計構造）への動き	44
第2節	理論基盤としての発生主義的会計構造	44
1	発生主義的会計構造の概要	44
2	発生主義的会計構造と収益の実現	46
3	発生主義的会計構造と費用の発生	47
4	発生主義的会計構造と経過勘定	48
第3節	理論基盤としての動態論的会計構造	50
1	動態論的会計構造の概要	50
2	動態論的会計構造論の分類	53
3	費用動態論の概要	55
4	現金動態論の概要	56
5	資金動態論の概要	59

第4章 財務諸表論の会計原則論的基盤	62
第1節 会計原則論の発展と背景	62
1 会計原則論の概要	62
2 会計原則設定の必要性と背景	64
第2節 理論基盤としての会計公準	65
1 会計公準と会計原則との関係	65
2 ビジネス・エンティティの公準	67
3 継続企業の公準	68
4 貨幣評価の公準	70
第3節 理論基盤としての会計原則	72
1 会計原則と会計基準との関係	72
2 会計原則と会計ドクトリンとの関係	74

第Ⅱ部 財務諸表の作成原理と一般原則

第5章 会計諸則の性格と計算原理	79
第1節 「企業会計原則」の計算原理	79
1 「企業会計原則」の設定経緯	79
2 「企業会計原則」の性格	81
3 「企業会計原則」の計算原理	84
第2節 「商法」計算規定の計算原理	86
1 「商法」計算規定の改正経過	86
2 「商法」計算規定の性格	88
3 「商法」計算規定の計算原理	89
第3節 「財務諸表規則」と「計算書類規則」	92
1 「財務諸表規則」の性格	92
2 「計算書類規則」の性格	93

第6章 会計諸則における一般原則	95
第1節 一般原則の性格と構成	95
1 一般原則の性格と内容	95
2 会計行為にもとづく一般原則の分類	96
3 指示内容にもとづく一般原則の分類	98
第2節 真実性の原則	99
1 会計の歴史性にもとづく真実性の内容	99
2 会計の技術性にもとづく真実性の内容	101
3 静態論的会計における真実性	102
4 動態論的会計における真実性	104
5 適法性と真実性	105
第3節 正規の簿記の原則	107
1 正規の簿記の原則の必要性	107
2 正規の簿記の要件	108
3 正規の簿記と簿外資産および簿外負債との関係	110
4 正規の簿記と簿記形態ならびに帳簿形態	111
5 商法上の商業帳簿との関連	112
第4節 資本・利益区別の原則	113
1 資本・利益区別の原則の必要性	113
2 資本と利益との区別の基準	115
3 区別基準としての維持拘束性と処分性	117
4 区別基準と資本の部の区分表示	119
第5節 明瞭性の原則	120
1 明瞭性の原則の必要性	120
2 明瞭表示の方法	122
3 区分表示の原則	123
4 総額表示の原則	126
5 項目設定の概観性	127
6 重要事項の注記	128
7 附属明細表の作成	130

第6節	継続性の原則	131
1	継続性の原則の意味	131
2	継続性の原則の理論性	133
3	会計数値の継続性との関係	135
4	変更を認めうる正当な理由	136
5	商法と継続性の原則	137
第7節	保守主義の原則	139
1	保守主義の原則の必要性	139
2	基本原理に関連する保守主義	141
3	判断基準としての保守主義	142
4	財務政策としての保守主義	143
5	保守主義と低価法による評価との関係	144
第8節	単一性の原則	145
1	単一性の原則の必要性	145
2	絶対的単一性と相対的単一性	147
3	単一性の原則の現実的意義	148
第9節	重要性の原則	149
1	重要性の原則の二面性	149
2	狭義の重要性の原則	150
3	重要性の原則の適用例	150
第10節	客観性の原則	152
1	客観性の原則の必要性	152
2	客観性の相対的性格	153
3	近代会計における客観性	154

第Ⅲ部 損益計算書の概要と基本原則

第7章	会計上の利益概念	159
第1節	利益概念の諸相	159
1	利益概念の相対的性格	159

6 目 次

2 近代会計における利益概念	160
第2節 当期業績主義的損益計算書と利益概念	162
1 業績表示利益と分配可能利益	162
2 当期業績主義的損益計算書の理論性	164
3 当期業績主義的損益計算書における 分配可能利益の表示	166
第3節 包括主義的損益計算書と利益概念	167
1 原初的な包括主義と近代的な包括主義	167
2 包括主義的損益計算書の理論性	168
3 包括主義的損益計算書における当期業績利益の表示	170
第8章 収益の概念と基本原則	172
第1節 収益の認識原則	172
1 実現主義の内容	172
2 実現主義の根拠	175
3 実現主義と利益の処分性	178
4 実現主義の適用	179
第2節 収益の測定原則	182
1 取引価額の内容	182
2 取引価額の根拠	184
第9章 費用の概念と基本原則	186
第1節 費用の認識原則	186
1 発生主義の内容	186
2 費用の発生の段階性	188
3 発生主義の根拠	189
第2節 費用の測定原則	190
1 原価配分の内容	190

2	原価配分と費用配分との関係	193
3	原価配分の根拠	194
第10章	費用・収益対応の原則	197
第1節	費用・収益の実質的対応関係	197
1	実質的対応関係の内容	197
2	実質的対応関係の形態	199
3	他の損益計算実質原則との関係	200
第2節	費用・収益の形式的対応関係	201
1	形式的対応関係の内容	201
2	形式的対応と成績表示との関係	202
第11章	経常損益の内容と表示原則	204
第1節	費用・収益の区分表示	204
1	費用・収益の区分表示の内容	204
2	営業損益と営業外損益との区分基準	205
第2節	費用・収益の総額表示	207
1	費用・収益の総額表示の内容	207
2	総額表示の原則の適用形態	209
第3節	経常損益の内容	211
1	営業損益の二区分表示	211
2	販売費及び一般管理費の内容	212
3	営業外損益の内容	215
第12章	特別損益の内容と表示原則	217
第1節	特別損益の内容	217
1	経常損益と特別損益との区分基準	217

8 目 次

2 特別損益の内容	218
第2節 特定損益の内容	220
1 特別損益と特定損益との関係	220
2 引当金の合目的取崩と目的外取崩	221
第13章 当期純利益と未処分利益	224
第1節 当期純利益の表示	224
1 法人税・住民税の性質	224
2 法人税・住民税等の表示	225
第2節 当期末処分利益の表示	226
1 未処分損益区分の内容	226
2 特定積立金の取崩	227
3 中間配当額の表示	228
第14章 利益金処分計算書	230

第Ⅳ部 貸借対照表の概要と基本原則

第15章 貸借対照表の本質	235
第1節 財政状態の実質内容	235
1 静的貸借対照表論と動的貸借対照表論	235
2 動的貸借対照表の特質	236
第2節 貸借対照表完全性の原則	237
1 完全性の原則の相対的性格	237
2 完全性の原則と繰延資産容認指示との関係	239

第16章 資産の概念と基本原則	241
第1節 資産の認識原則	241
1 収益力要因としての資産	241
2 貸借対照表の借方項目の内容	242
3 資産性の確認基準	243
4 認識面からの資産の分類	245
第2節 資産の測定原則	247
1 原価主義の原則	247
2 原価主義の根拠	249
3 原価の認識	251
4 原価の測定	252
5 資産原価の配分基準	256
第3節 資産の表示原則	257
1 分類基準と分類形態	257
2 営業循環基準および1年基準の適用	258
第4節 貨幣性資産の性質と測定	260
1 貨幣性資産の性質と範囲	260
2 貨幣性資産項目の測定	261
第5節 棚卸資産の性質と測定	263
1 棚卸資産の性質と範囲	263
2 棚卸資産項目の測定	263
3 低価法の理論性	265
第6節 有形固定資産の性質と測定	267
1 有形固定資産の性質と範囲	267
2 有形固定資産項目の測定	268
第7節 無形固定資産の性質と測定	270
1 無形固定資産の性質と範囲	270
2 無形固定資産項目の測定	271
第8節 外部投資の性質と測定	272

10 目 次

1 外部投資の性質と範囲	272
2 「投資その他の資産」区分と長期前払費用	273
3 投資項目の測定	274
第9節 繰延資産の性質と測定	275
1 繰延資産の性質と範囲	275
2 資産性のない繰延資産項目	276
3 繰延資産項目の測定	277
第17章 負債の概念と基本原則	279
第1節 負債の認識原則	279
1 給付義務としての負債	279
2 負債と資本との区別	280
第2節 負債の測定原則	282
1 測定基礎としての給付義務額	282
2 未確定の給付義務額	283
第3節 負債の表示原則	284
1 負債の二区分表示	284
2 負債の三区分表示	285
第4節 流動負債の範囲と性質	286
1 流動負債の内容	286
2 営業債務の性質と分類	287
3 流動負債としての経過勘定	288
第5節 固定負債の範囲と性質	289
第6節 引当金の性質と分類	290
1 評価性引当金と負債性引当金	290
2 負債性引当金の計上条件	292
3 法的債務性にもとづく負債性引当金の分類	294
4 相手勘定にもとづく負債性引当金の分類	295
5 流動性にもとづく負債性引当金の分類	296