
会计学総論

〔改訂版〕

早稲田大学教授

青木茂男著



中央経済社

著者略歴

昭和13年 早稲田大学商学部卒業後直ちに同学部助手となり
昭和24年 同大学教授、現在に至る。
昭和35年 「近代内部監査の研究」により商学博士
〔主要著書〕 「原価計算新稿」、「企業の予算制度論」、「現代管理会計論」、
「現代の内部監査」その他
〔役 職〕 日本学術会議会員、日本会計研究学会会長等歴任。
昭和31・32年欧米留学、昭和38・44・49・53・54年米国、
56年中国視察。

会 計 学 総 論 〈改訂版〉

昭和53年 3月20日 初版発行
昭和57年 6月25日 改訂版発行

著 者 青 木 茂 男
発行者 渡 辺 正 一
印刷所 ㈱ 文 唱 堂
発行所 株式 中 央 経 済 社
会社
東京都千代田区神田神保町1-31-2
電 話 (293) 3 3 7 1 (編集部)
(293) 3 3 8 1 (営業部)
〒101 板 橋・東 京 0-8 4 3 2

落丁・乱丁本はお取替え致します。

美行製本

4621

ISBN4-481-11782-6 C3034

まえがき

本書は会計学を初めて学ぶ人達に対して、会計学の全貌を伝えるとともに、これからの会計学の学習の第一歩たらしめることを意図して書いたものである。

私の所属する大学の学部では、昭和50年度までは、会計学系統のカリキュラムは、1年で「簿記」を習い、それから2年では「会計学」、3年以降で原価計算、管理会計、経営分析、会計監査ということで、広い意味での会計学の勉強は、「簿記」から入っていた。

しかしながら1年で「簿記」を教える場合、とかく簿記の記帳原則や技術を教えることでほとんど1年間がとられてしまい、学生の中には今日の経済社会における会計の職能や、経済社会の変化にともなう会計の役割などを理論的に研究するとか、理解するまえに、会計学系統の科目について、誤った先入感をもってしまい、会計学系統への関心をもたなくなる学生がなくなかった。

以上のような経験への反省のもとに、われわれは、昭和51年度以降、カリキュラムの改正を行い、会計学系統の最初の科目として「会計学総論」を設置し、次に「簿記」および「財務会計」をおくことにした。

本書は、以上のような考え方にもとづく、「会計学総論」のテキストとして書かれたものであるが、あわせてこれから会計学の勉強を始めようとする人達の入門書としても、役立ててもらえると思う。

本書では全体を8章に区分し、第1章で会計学の発展を歴史的にあとづけ、第2章では全般的に財務会計、管理会計を含めて今日の経済社会における会計の領域、目的、役割そして会計の公準について解説した。

第3章から第5章までは財務会計の立場からのべたのであるが、第3章では

取引の記録から財務諸表の作成にいたる簿記の機構と記帳技術のあらましを概説し、次に第4章では、財務諸表作成のための会計基準としての「企業会計原則」と商法との調整について説明し、そして第5章において、財務諸表の様式や内容の説明をした。

第6章でわが国の監査制度について概説したのち、第7章で管理会計についての基礎的理解をもってもらうための解説をし、第8章で現在の会計学が将来に向って新しい課題として関心をもっているところの幾つかのテーマをとりあげて紹介した。

本書が「会計学総論」のテキストとして、また会計学の入門書として、意図したところを伝えるものであることを願う次第であるが、また多くの批判や助言が本書に対して得られることを期待する。

本書は昭和53年3月に刊行されて以来、今日に至ったが、この間、私自身4年間にわたって本書をテキストに使用してきた。この経験にもとづいて、今回若干の改訂を行うとともに、今般の「企業会計原則」の修正や商法の改正にもとづく本書の修正を行い、本書の「改訂版」とした。

昭和57年5月

著 者

小辞典シリーズ

斬新でハンディな好評の小辞典 / 実践・研究の必備書

労働法小辞典

松岡三郎編著

労働基準法の基本的用語を中心に、関連諸法規・条約等の主要語句、更に主な労働立法や制度については、その成立経緯・意義・運用の実態までコンパクトにまとめた小辞典。簡潔明瞭な解説・重要判例の網羅等、実務性にも十分配慮した。労働法学徒、組合関係者、経営者必携

増補改訂 商法小辞典

八木 弘編著

経済取引の根本法規たる商法典—会社法はもとより、商行為・保険・海商法等—を中心に、近年とみに重要性を増している独禁法の基本的語句にまで標準的解説を施したユニークな小辞典。好評を博した旧版に、新設を含め百数十項目にのぼる改訂を加えた。学生・ビジネスマン必備

税務会計小辞典

武田昌輔編著

税務会計の日常の理解に必要とされる中核的用語ならびに法改正に伴う新しい用語を八百選び、これに簡潔・平明な解説を付したもの。この種の辞典にありがちな技術的な解説はなく、読みやすい。税法ないしは税務会計を学ぼうとする学生・社会人にとってまさに座右の書

*好評発売中—

新版簿記会計小辞典

佐藤孝一・染谷恭次郎著

手形法・小切手法小辞典

河本一郎編著

原価計算小辞典

青木茂男・小川 洸編著

財政学小辞典

木下和夫・橋本 徹編著

税法用語小辞典 改訂版

中川一郎監修 北野弘久・清永敬次編著

英和経営経理辞典

企業経営協会編

改訂中

増補改訂 経営学小辞典

山城 章編著

英和会計用語辞典

中島省吾・村瀬 玄編著

改訂中

増補 マーケティング辞典

深見義一編著

中央経済社

目 次

第1章 わが国会計学の歴史	1
1. 「帳合之法」, 「銀行簿記精法」	1
2. 商法制定と会計	3
3. 明治期のわが国の簿記・会計	5
4. 大正期から第2次世界大戦までのわが国会計	6
5. 戦後の公認会計士監査制度の誕生と「企業会計原則」 の制定	7
6. 管理会計の発展	10
(1) 予算統制, 標準原価計算	10
(2) 高度経済成長と資本予算・事業部制会計	12
(3) 管理会計における行動科学, 計量的手法, 情報システムへ の注目	12
第2章 会計の領域・目的・機能・公準	15
1. 会計の領域	15
2. 会計の目的	19
3. 会計の機能	25
4. 会計の公準	28
第3章 簿記の機構と手続	33
1. 会計と簿記	33
2. 簿記の計算項目	35

3. 勘定および勘定記入の原則	40
4. 仕訳と勘定口座への転記	42
5. 試算表の作成	50
6. 決算手続と精算表・財務諸表の作成	56
7. 帳簿組織	63
 第4章 企業会計原則と会計法規	69
1. 企業会計原則の制定とその意義	69
2. 企業会計の一般原則	74
3. 損益計算の原則	79
4. 貸借対照表の原則	84
5. 企業会計原則と商法の調整問題	92
 第5章 財務諸表	97
1. 財務諸表の本質	97
2. 財務諸表の体系と様式	102
3. 収益・費用の計算と損益計算書	110
(1) 収益および費用の計算	110
(2) 減価償却・棚卸資産費用・引当費用または損失	113
(3) 損益計算書の作成	117
4. 貸借対照表と資産・負債・資本の計算	120
(1) 貸借対照表の意義・本質	120
(2) 資 産	121
(3) 負 債	126
(4) 資 本	129
5. 利益金処分計算書・附属明細表	132

第6章 わが国の監査制度	135
1. わが国企業の監査制度	135
2. 公認会計士監査	136
3. 監査役監査	138
4. 内部監査	141
5. 各監査制度間の協調	144
第7章 管理会計	149
1. 管理会計の意義, 生成および特質	149
(1) 管理会計の意義	149
(2) 管理会計の生成	150
(3) 管理会計の特質	151
2. 管理会計の体系	153
3. 計画と統制のための会計	158
4. 管理会計と財務会計の関係	174
第8章 会計学の新課題	179
1. 会計情報制度	179
2. 連結財務諸表	181
3. 物価変動会計	185
4. 国際会計	188
<付 録> 企業会計原則・企業会計原則注解	195
索 引	213

第1章 わが国会計学の歴史

1. 「帳合之法」, 「銀行簿記精法」

近代会計についての世界最初の出版書としては、1494年出版のルカ・パチオリ (Luca Pacioli) の算術・幾何・比および比例総攬 (*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*) があげられる。パチオリはこの数学書の中で、計算および記録詳論という1章を設け、簿記について解説したのであった。

パチオリはイタリアの修道僧であり、あわせて大学で数学教授として教えた。パチオリの簿記書の内容は、簿記の基本構造に関して、今日と殆どかわらないほど、ほぼ完成の域に達していたという。パチオリの名は、会計史の上で不滅のものであるばかりでなく、彼の書物は会計史研究における聖典ともいえるのである。

ひるがえって、わが国の簿記・会計の歴史をみると、わが国の古来の簿記法としては、古文書などによって、江戸時代の商家の行った帳簿記録が紹介され、次の2書などは、わが国の会計史研究の上から、貴重な文献として評価される。

小倉栄一郎著「江洲中井家帳合の法」昭和38年、ミネルヴァ書房

河原一夫著「江戸時代の帳合法」昭和52年、ぎょうせい

以上紹介したような簿記・会計書ないしは簿記の古い記録はさておいて、わ

が国の近代簿記・会計書の最初の著書としてあげられるのは、明治6年に発刊された次の2著である。この2著によって、わが国の近代簿記・会計の誕生がみられたのである。

福澤諭吉訳「帳合之法」

アレキサンダー・アラン・シャンド「銀行簿記精法」

上記2著のうち、「帳合之法」のほうは、アメリカのブライアントおよびストラットンの共著で、学校の教科書として使われていた「ブックキーピング」(1871年)の訳本であって、この訳本は初編2冊、後編2冊よりなり、初編2冊は明治6年2月に、そして後編の2冊は明治7年6月に出版されたのである。

この訳書は専ら簿記技術の解説が中心であったが、当時の企業経営者に必要不可欠な簿記の技術を教えるとともに、商工業の発展に役立たしめようとする意図のものであった。そして本書は主として学校での教科書ないしは実務の参考書として使用されたのであった。

次にアレキサンダー・アラン・シャンドの「銀行簿記精法」は明治6年12月に大蔵省から発刊された。この書物はシャンド式簿記として、その後のわが国の簿記実務の指針となったものであるが、明治6年以降逐次開設された第一国立銀行以下、多数の国立銀行に採用する目的のもとに刊行されたのである。そして明治6年末の第一国立銀行の第1期決算書は実にこの「銀行簿記精法」に準拠して作成されたのである。

何れにしろ「銀行簿記精法」は、銀行業における会計方法を詳述したものであるが、これがイギリス人であるアラン・シャンドの指導によって作成されたことにより、イギリスの会計実務の影響を強くうけたものであり、このとき以後、わが国の会計実務はイギリス会計の流れが中心となった。

またわれわれは、「銀行簿記精法」のもったわが国の新しい経済体制の推進への役割を強く認識しなくてはならない。すなわち明治新政府は殖産興業の旗印のもとに、欧米先進国の実際を学び、吸収しながら、わが国の経済体制を

急速に確立することを図ったのであって、企業への資本供給、貨幣制度の確立、租税の物納から金納制度への改革などのために銀行制度を発足させ、これを整備することが至上命題であったわけで、このためには政府は銀行の簿記・会計制度を急速に確立しなくてはならなかった。

このように考えると、「銀行簿記精法」の果たした役割は、たんなる簿記指導書の発刊ということではなく、「銀行簿記精法」なくしては、明治新政府の新しい経済体制は確立しえなかったのである。

2. 商法制定と会計

法律と会計の関係は、今日においても、会計制度上の大きな課題である。法律の裏付けによって会計はその実施が強制され、かつ制度化されるとともに、反面法律に定められた内容にもとづく拘束を受けることにもなる。

何れにしろ、このような意味において、わが国の会計の発展および制度化と、商法、特にそれにおける計算規定の制定との関係は重要な意義をもつものである。

わが国の商法制定の経緯は、次のごとく示すことができる。

- (1) ロesslerの商法草案（明治17年）
- (2) 商法の制定（明治23年公布，明治26年より施行）
- (3) 新商法の施行（明治32年）

わが国の商法制定の基礎となったのは、わが国の憲法や商法の草案起草者として有名なロessler教授によってとりまとめられ、明治17年に公表された商法草案である。ロessler草案は主としてドイツ旧商法を母体として作成された。

そしてこのロessler草案を基礎として、司法省は商法の法律案を作成し、帝国議会に上程して、採決されたのは、明治23年であった。しかしながらこの

商法規定の公布後において、英法派、仏法派などによる批判と反対運動が激化し、結局、商法のうち会社法の部分が明治26年から実施されることになった。

明治26年の商法制定によって、商人に対する次のような規定が確立された。

商業帳簿

計算書類としての財産目録、貸借対照表、事業報告書、利息又は配当金の分配案

その後商法が全面的に実施されたのは、明治32年からであって、この時から、計算書類のなかに、損益計算書がかかげられるようになり、第190条において次のごとく定められ、細部にわたってはともかく、大体现行法に近い計算書類体系がもたれるようになったのである。

「第190条 取締役ハ定時総会ノ日ヨリ1週間前ニ左ノ書類ヲ監査役ニ提出スルコトヲ要ス

- 1 財産目録
- 2 貸借対照表
- 3 事業報告書
- 4 損益計算書
- 5 準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案」

かくして商法制定によって、会計は法律との結合のもとに、会社の実務の中に定着するに至ったのである。しかしながら他面、その後の新しい会計の視点の発展とともに、企業会計と商法の会社の計算規定との間の調整をはからねばならないという点についての課題もこの時から芽生えるようになったのであって、特に昭和24年に「企業会計原則」が制定され、昭和38年に商法が計算書類規則を制定してからは、商法と企業会計の調整の問題が、重要な課題となり、昭和49年および昭和56・7年の「商法」および「企業会計原則」のそれぞれの改正によって、相当大幅に両者間の調整がはかられたのであるが、何れにしろこのような両者の調整課題が関心をあつめるようになったことは無視できない。

3. 明治期のわが国の簿記・会計

明治6年(1873年)の「帳合之法」および「銀行簿記精法」によってスタートしたわが国の近代簿記・会計は、昭和48年(1973年)で、100年を経過した。この100年のうちの前半の約40年間に近い明治期のわが国の簿記・会計の発展はどうであったか。

明治期のわが国の簿記・会計学の特色としていえることは、概して簿記書中心の時代であったといえる。すなわち簿記の記帳手続の解説を中心とした書物が多く、必ずしも会計理論の研究にまでは至っていなかった。この時期の状況を要約すると次のとおりである。

- (1) 概していうと外国のものを吸収するということで、特に当初の頃はイギリスやアメリカの簿記書の翻訳や、解説の簿記書が多かった。
- (2) 当初銀行簿記、商業簿記などの書物が中心であったが、その後次第に業種別の簿記書もみられるようになった。
- (3) 帳簿組織については、明治期の末頃から、カード式記帳法やルーズリーフ式の簿記を紹介する書物もみられるようになった。
- (4) 会計学の先駆的な書物がみられるようになった。

以上列挙したところについて若干説明を加えると、わが国の政治、法律、経済、文化などの全てがそうであったように、簿記・会計についても、英米の先進国のそれを学び、わが国に導入し、かつ紹介するということから始まったのであった。

次に明治期の簿記・会計書は概していえば簿記書中心であった。ただし当初の簿記一般や銀行簿記、商業簿記から次第に官庁簿記や農業簿記、鉄道簿記、工業簿記などの書物も、それぞれの業種の発展に応じてみられるようになってきた。

次にカード式記帳法やルーズリーフ式の簿記書が明治39年から40年にかけてみられるようになった。簿記の典型的な帳簿組織は、今日の簿記書でも、仕訳帳→総勘定元帳ということで、装丁帳簿によることを原則としているが、実際に企業が採用している帳簿組織としては、カード式やルーズリーフ式が多い。そしてこのような着想が何時頃から行われてきたかにつき、明治末期において既にカード式やルーズリーフ式記帳法の書物が出されていたことに興味を覚えるのである。

最後に明治期は概して簿記時代であったといったのであるが、会計学の書名を冠した書物も明治末期にはあらわれるようになった。一般に公刊されたものとしては、当時早稲田大学教授であった吉田良三教授の「会計学」があげられる。これは吉田教授の著書が出された明治43年の前年に当たるところの1909年発行のアメリカのハットフィールド「モダン・アカウンティング」の影響が大きかったといわれる。

4. 大正期から第2次世界大戦までのわが国会計

大正期から第2次世界大戦までのわが国会計の推移は、次のごとく要約しようと思う。

- (1) 貸借対照表論にウエイトがかけられていたが、「会計学」の書物が大正期に入るとともに多くみられるようになった。また英米的な会計のほかにドイツ会計学の影響もみられ、会計学の理論的研究が手がけられるようになった。
- (2) わが国の製造業が日清・日露戦争後次第に発達し、特に第1次世界大戦時に工業の飛躍的發展がみられたが、このような経済背景のもとに、工業会計や原価計算の書物が大正期に入るとともに多くなり、昭和初期の不況期において、この傾向はさらに進められた。そして「標準原価計算」や

「予算統制」など、今日の管理会計の先駆的文献も出されるようになった。

- (3) 第1次世界大戦後ずっと昭和初期まで続いた経済不況期において、会社の破綻などもみられるとともに、「会計監査」や「経営分析」への関心がたかまり、この関係の著書も多くみられるようになった。
- (4) 日本会計学会（大正6年）や日本会計研究学会（昭和12年）などの会計学研究の団体が設立され、また職業会計人の制度や団体の設立もみられ、集団的研究と実務の両面から会計の発展を支えるようになった。
- (5) 商工省に財務管理委員会が設けられ（昭和5年）、財務諸表準則、製造原価計算準則などが制定され、学界人の政府・官庁による準則制定作業への参加が行われるとともに、ここに政府機関による準則、要綱、基準といったものの先鞭がもたれた。
- (6) 第2次世界大戦中およびその前の戦争経済態勢下において、会計は統制経済下における価格統制、物価統制、配当統制、原価計算要綱・準則、財務諸表準則、軍需工業適正利潤率算定要領およびこれらの検査・監督制度などをおり込んだ役割を果たしたのであった。

5. 戦後の公認会計士監査制度の誕生と「企業会計原則」の制定

わが国の会計は、第2次世界大戦後において、新しい時代を迎えた。すなわちそれは公認会計士の監査制度と、「企業会計原則」の制定である。

元来企業の財務諸表監査を業とするところの会計士の制度の必要性は、明治末期の日糖事件や、それにともなうマクドナルド駐日英国大使の示唆などもあり、比較的早くから識者によって唱えられた。農商務省からも、明治42年に「公許会計士制度調査書」が出されたり、また大正3年の第31帝国議会以降、

大正15年に至る間に会計（監査）士法案の議案が数度にわたって議会上程されたのであるが、遂に具体化しなかった。

そしてこれに代って昭和2年に計理士制度についての法案が出され、計理士制度が生れたのであるが、これは必ずしも独立的な会計監査人とは同じものでなく、監査よりも代理記帳や税務に重点がおかれ、その資格の取得も容易であったゆえに、監査担当者としての適切な制度とはいえなかった。

だが第2次世界大戦後において、アメリカの占領政策の一環として、財閥解体と集中排除、そして証券民主化と外国資本の導入のために、計理士制度を廃止して、公認会計士制度の導入が行われた。かくして昭和23年7月に公認会計士法が公布され、証券取引法にもとづく公認会計士による財務諸表監査がわが国でも実施されることになった。

公認会計士による監査は、その後証券取引法関係の監査だけでなく、

学校法人の監査

労働組合の監査

上場申請会社の監査

中小企業投資育成会社の投資対象会社の監査

日本電信電話公社の請負業者の監査

のほか、昭和49年からは商法監査としての公認会計士や監査法人の監査にまで拡大している。そしてこのような公認会計士の監査制度（主として証券取引法上の監査）との関係で、戦後のわが国の会計理論における画期的な前進をもたらしたのは、大蔵省企業会計審議会による「企業会計原則」の制定であった。

すなわち、昭和24年7月に経済安定本部企業会計制度対策調査会によって、「企業会計原則の設定について」という前文と、「企業会計原則」および「財務諸表準則」とが発表された。

「企業会計原則」はその後、昭和29年、昭和38年の修正を経て、最近では、昭和49年および昭和57年4月に修正が行われた。「企業会計原則」の発表によ