

会计学概論

大岩弘和 著
大野 浩吉
綱島 將吉



（第一版）

中央経済社

著者紹介

大 岩 弘 和 (おおいわ ひろかず)
昭和40年 名古屋大学大学院経済学研究科博士課程終了
現 在 中京大学商学部教授

大 野 浩 (おの ひろし)
昭和41年 明治大学大学院商学研究科博士課程終了
現 在 金沢大学法文学部助教授

綱 島 將 吉 (誠忠) (つなしま まさよし)
昭和42年 明治大学大学院商学研究科博士課程終了
現 在 中京大学商学部教授

会 計 学 概 論

昭和54年6月5日 第1版発行

著 者 大 岩 弘 和
大 野 浩
綱 島 將 吉

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/文 唱 堂

製 本/関 川 製 本

落丁・乱丁本はお取替え致します。

1034-118528-4621

は し が き

会計は、経済社会を構成する個々の経済単位の経済的事象を会計固有の方法と様式によって計数的に評価し、記録計算し、それを要約し、伝達するシステムである。

会計情報は、経済人の合理的な意思決定の基礎的資料として採用される。

会計は、その中心を企業会計に志向している。企業会計は企業活動を対象として、貨幣価値計数的に把握するあらゆる計算制度を包含する。なかんずく近代株式会社の形態をとっている企業の社会的使命が非常に重視されている。ここでは企業の存続、維持、発展という企業経営の社会的使命が存在する。また、株主、債権者、従業員、税務当局およびその他の官庁、消費者ならびに地域社会などの企業をとりまくさまざまな利害関係者が存在し、企業に対して不断の関心をもっている。

企業会計は、このような各種利害関係者の要請にこたえて、会計の一連の手続によって作成された財務諸表を公開しなければならない。

会計の社会性がたかまるにつれて、財務諸表の作成、報告に関する会計処理の手続および方法について、統一的なルールが必要となる。このルールは、可能なかぎり論理一貫した会計理論に立脚するものでなければならない。この意味において、会計学、経済学、商学、経営学を学ぶ者にとって基本的に重要な学問である。

会計学は、広い意味において、簿記論、財務諸表論、原価計算論、予算統制（管理）論、経営分析、監査論などの多くの分野を包摂する。

本書は、第1部において広義の企業会計の領域を若干基礎的に指摘し、さらに財務諸表会計について論述し、のちに第2部において、財務諸表会計以外の領域についてとくに原価計算論、予算統制論、監査論にわたる課題をとりあげた。

2 は し が き

なお本書は、会計学を学ぶ者が、会計学のアウトラインを十分にマスターできるように配慮されて作成されたものである。

本書の出版にあたって、ご協力を下された中央経済社の社長 渡辺正一氏をはじめ各位にたいして、とりわけ長田光雄氏、河野正道氏にたいして厚くお礼を申し上げる次第である。

昭和54年 4 月

大 岩 弘 和
大 野 浩
綱 島 將 吉

目 次

第1部 財務諸表論

第1章 会計学の基礎	3
1. 企業会計の目的	3
2. 財務会計と管理会計	4
第2章 会計公準と会計原則	10
1. 会 計 公 準	10
(1) 会計公準の意義	10
(2) 会計公準の種類	11
2. 会 計 原 則	16
(1) 会計原則の成立と意義	16
(2) 財務諸表の体系	17
(3) 会計原則の体系	19
(4) 企業会計原則の一般原則	20
第3章 収益と費用の認識と計上	27
1. 収益の意義	27
(1) 収益の認識基準	28
(2) 収益の認識と発生主義	28
(3) 収益の認識と現金主義	29
(4) 収益の認識と実現主義	30
2. 費用の意義	30
(1) 費用の認識と発生主義	31
(2) 費用の測定基準	31
(3) 費用収益対応の原則	32

2 目 次

(4) 総額表示の原則	33
(5) 対応表示の原則	33
(6) 包括業績主義損益計算書	33

第4章 売上原価 35

1. 売上原価の意義	35
2. 棚卸資産原価の配分	36
(1) 消費数量計算	36
(2) 消費価格計算	38
3. その他の売上原価算入項目	51
(1) 原価差額	51
(2) 棚卸資産評価損	52
(3) 棚卸減耗費	57

第5章 減価償却 58

1. 減価償却の意義	58
2. 減価償却の本質	61
(1) 価値移転説	62
(2) 費用配分説	62
3. 減価発生の原因	64
(1) 物理的原因	64
(2) 機能的要因	65
4. 減価償却計算の基礎的前提	66
(1) 取得価額	67
(2) 耐用年数	67
(3) 残存価額	68
5. 減価償却の計算方法	70
(1) 定額法	71
(2) 定率法	73
(3) 級数法	77
(4) 生産高比例法	78

(5) 減債基金償却法	80
(6) 年金償却法	82
(7) 取 替 法	84
6. 個別償却, 組別償却および総合償却	86
(1) 個 別 償 却	86
(2) 組 別 償 却	87
(3) 総 合 償 却	88
7. 減価償却の記帳	90
(1) 直 接 法	90
(2) 間 接 法	90

第6章 繰延資産と引当金 82

1. 繰延資産の意義	92
(1) 創業費(創立費および開業費)	93
(2) 試験研究費	95
(3) 開 発 費	96
(4) 新株発行費	96
(5) 社債発行費	97
(6) 社債発行差金	98
(7) 建 設 利 息	98
(8) その他の繰延資産	99
(9) 臨時巨額の損失	100
2. 長期前払費用	101
3. 引 当 金	102
(1) 負債性引当金	104
(2) 評価性引当金	106
(3) 特定引当金	108

第7章 資産会計 110

1. 資産の意義	110
2. 資産の分類	111
3. 資産の測定評価の意義	113

4 目 次

4. 取得原価基準	115
5. 時 価 基 準	116
6. 流 動 資 産	117
7. 固 定 資 産	119
第8章 持分会計論	120
1. 総 論	120
2. 株主持分の会計	123
(1) 資 本 金	123
(2) 剰 余 金	126
(3) 資本剰余金	126
(4) 利益剰余金	131
3. 債権者持分の会計	132
(1) 流 動 負 債	133
(2) 固 定 負 債	133

第2部 管理会計論と監査論

第9章 原価計算論	139
1. 原価計算の意義	139
2. 原価計算の目的	141
3. 原 価 概 念	145
(1) 原価の一般概念	145
(2) 原価計算制度における原価の基礎概念	146
(3) 原価計算制度における原価の諸概念	147
(4) 操業度と原価概念	149
(5) 特殊原価概念	153
4. 原価計算制度	155
(1) 実際原価計算制度	155
(2) 標準原価計算制度	156
(3) 直接原価計算制度	156

5. 製品原価の構成	157
(1) 原 価 要 素	157
(2) 製品原価の構成	158
6. 原価計算のプロセス	159
(1) 原価の費目別計算	159
(2) 原価の部門別計算	160
(3) 原価の製品別計算	162
第10章 予算統制論	166
1. 予算統制の意義	166
2. 予算統制の前提条件	166
(1) 予算統制組織の確立	167
(2) 予算統制規定	168
(3) 予算期間	169
3. 予算の体系	170
(1) 予算体系の意義	170
(2) 予算体系に関する諸説	171
(3) 予算の体系化	180
4. 予算統制の功罪	182
第11章 監 査 論	185
1. 監査の生成	185
2. 監査の目的	186
3. ディスクロージャー思考の生成と展開	188
(1) ディスクロージャー思考の生成	188
(2) 監査思考とディスクロージャー	190
(3) ディスクロージャーの体系	192
(4) ディスクロージャーの限界	194
(5) 結 語	195
4. 独立性の系譜	196
(1) 独立性の生成	196
(2) 独立性の必要性	199

6 目 次

(3) 監査機関の生成と独立性	202
(4) 英国における監査機関の生成	204
(5) 英国における監査機関の展開	207
(6) 監査職能の分化と独立性	210
(7) 結 語	213

5. 監査と真実性	213
-----------	-----

<付 録>

1. 企業会計原則	226
2. 企業会計原則注解	234
3. 商法計算書類規則	243
4. 財務諸表規則取扱要領様式	249

索 引	255
-----	-----

第1部 財務諸表論

第1章 会計学の基礎

1. 企業会計の目的

広くは、企業会計は、企業活動を対象として貨幣価値計数的に把握する全ての計算制度を意味する。しかし、狭義の場合は、財務諸表計算制度を意味する。ここでは、その目的について、財務諸表を中心に述べよう。

シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) を始めとする動態論者による企業会計の目的は、企業会計の1期間の成果計算(損益計算)を行うことである。

この場合、損益計算は売上高、売上原価を内容とする損益計算書を意味する。損益計算書と貸借対照表は、対照され、損益計算書が、企業会計の主目的となる。

シュマーレンバッハは、貸借対照表が年次決算の女王ではなくて召使いである⁽¹⁾、損益計算書は、貸借対照表の内容を決定せねばならないが、貸借対照表は損益計算の内容を決定するものではない⁽²⁾、と述べているごとく、貸借対照表は、損益計算を補助することを目的とする。

元来、ドイツにおいては、19世紀の後半、主として、商法学者によって、貸借対照表の研究が行われ、一定時点における企業の財政状態を示す貸借対照表を債権者保護の立場から、主目的と考え、損益計算を法律的な財産計算に属したものと考えていた。

ところが、シュマーレンバッハは、経営経済学者であり、ドイツ商法学者の財産計算を中心とする考え方を排した。シュマーレンバッハは、経済性を企業

の原理とし、利潤計算こそ会計の本質であると考えていたことから、損益計算書、貸借対照表を経済性の見地から観察したものと理解できる。したがって、企業会計の中心は、損益計算であると考え、損益計算を主目的として強調したものと考える。その強調は、シュマーレンバッハの門下生によって強められたものであった。

シュマーレンバッハが、企業の本質から会計の本質を導いていることは、正しいと考えられる。しかし、損益計算書のみが唯一の企業会計の目的とするのは行きすぎである。

商法学者の強調する財産の在高を明らかにする貸借対照表は、企業の財政状態を明らかにするものであり重要である。貸借対照表は、経営成績を明らかにする損益計算書と同時に作成されるものである。

損益計算書と貸借対照表は、ともに、企業会計の目的であり重要な地位にあるといえよう。いいかえれば、企業会計の目的は、企業の一期間の経営成績と期末の財政状態とを明らかにすることを目的とするものである。

2. 財務会計と管理会計

企業会計は、上述のごとく、経営成績と財政状態を示すことだけではない。これを利害関係者に報告することをも目的とするものである。その場合の目的の相違により、財務会計と管理会計とに区別される。

通常、企業会計といった場合は、財務会計を意味し、また、財務諸表を意味していた。

管理会計は、企業の経営管理に役立ことを目的とする会計である。したがって、財務諸表も含まれると思われるが、一般には、予算統制、原価計算、標準原価計算、経営分析があげられる。

そもそも、原価計算は、その生成の初期から経営管理の用具であるという考え方が支配的であった。

例えば、アメリカにおいて、ペイトン、ディクソン (Paton and Dixon) は、財務会計に対立する概念として原価計算をおき、これを管理会計と考えていた⁽³⁾。

スタンフォード大学のジャコブセン (L. E. Jacobsen) も、普通の使い方では、管理会計は原価計算を意味すると考えるのが通例である⁽⁴⁾、と述べていることから明らかである。

ところで、シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) は、財務簿記 (Finanzbuchführung) と経営簿記 (Betriebsbuchführung) とを対立的に分類している。

主として、財務簿記は仕入先、得意先および支払手段の管理に関係している。そこでは収支計算、支払および収納ならびに支払諸機関との処理が会計事務として重要となり、この処理については、企業の立場からは対外的なものといふことができる。

経営簿記は、企業内部の経営活動に対する計算処理であって、企業が経営としての生産を行う内部的過程を把握しようとし、経済性の原理にしたがって、この経営過程を管理しようとする点に任務がある。

ここにおいて、経営簿記を管理会計と考えてさしつかえないであろう。そこでは、年次損益計算を財務会計とも思われる財務簿記の主要計算と考えている。

これに対して、賃金計算、材料計算、短期損益計算、原価計算を管理会計である経営簿記の計算制度と考えている⁽⁵⁾。

わが国においては、古川栄一教授の体系論がこの見解に属する。教授は計算目的の相違による管理会計の体系化にあたって、予算、短期簿記、事後原価計算 (部分原価計算)、標準原価計算 (事前原価計算)、経済性計算、経営比較および経営統計が管理会計に属するものとして考えられている⁽⁶⁾。

そこでは、次に述べる長谷川安兵衛教授の計算方法の相違と報告制度の特徴は問題とならずより多くの計算制度が考えられたのであった。

長谷川安兵衛教授は企業会計を過去計算と未来計算に2分し、過去計算には簿記および実際原価計算、また、未来計算には、予算統制と標準原価計算をそ

れぞれ含め、未来計算をもって管理会計と規定する⁽⁷⁾。実際計算としての財務会計から見積計算としての管理会計への展開は企業会計の歴史的発展でもある。

長谷川博士の未来計算のみを管理会計とされる見解に対して、古川教授は、次のごとく批判されている。

未来計算に重点において予算統制および標準原価制度をもって管理会計を代表させるべきではない。それには、さらに過去計算に対する比較分析の方法として、経営分析および経営比較の方法も当然に考慮されねばならない。管理会計の特質は、それが未来計算であるという点のみに存するのではない。それはこの未来計算と実際計算との相互の比較分析ということが重要なのであり、企業会計における比較分析の方法の導入こそは、まさに管理会計としての本質的特徴をなすものといえることができる。

管理会計としては、実に、このような比較分析の方法を、企業会計に導入することによって、財務会計および原価会計の批判および指導をなし、これによって経営活動に対する管理的役割をはたさんとするものである。

このような観点からは、管理会計の範囲はたんに予算統制および標準原価計算の形態のみに限定される必要はない。それはさらに経営分析や経営比較の領域にまで拡大されねばならないのである⁽⁸⁾。

さて、管理会計について、次のものにつき列挙し、説明する。

① 予算統制

② 原価計算

③ 標準原価計算

⑤ 経営分析

1. 予算統制

予算統制 (Budgetary Control) は、現代企業の経営管理方法として、第一次大戦後に、アメリカの企業において導入され、わが国にも紹介され、予算管理とも呼ばれる。

予算統制は、企業の全体的立場から、将来の一定期間において、予算を編成