

会计学

〔改訂版〕

有斐閣双書

会 計 学

山 榑 忠 恕 編

〔改訂版〕



有斐閣双書

入門・基礎知識編

【編者紹介】

山 村 忠 恕

1922年 名古屋に生まれる

1945年 旧制神戸経済大学(現神戸大学)卒業

現 職 慶応義塾大学教授

主要編著書

『監査制度の展開』(有斐閣)『近代会計理論』(国元書房)『会計学基礎講座』(共編、有斐閣)『講座簿記会計』(共編、有斐閣)『会計学講義』(編、青林書院)



有斐閣双書

会 計 学 (改訂版)

昭和45年7月25日 初版第1刷発行

昭和50年8月30日 改訂版初版第1刷発行

昭和52年10月30日 改訂版初版第3刷発行

編 者 やま ます ただ ひろ
山 村 忠 恕

発 行 者 え ぐさ ただ あつ
江 草 忠 允

東京都千代田区神田神保町2~17

発 行 所 株式会社 有 斐 閣

電 話 東京 (264) 1311 (大代表)

郵便番号 [101] 振替口座東京 6-370 番

本郷支店 [113] 文京区東京大学正門前

京都支店 [606] 左京区田中門前町44

印刷 理想社印刷・製本 稲村製本所

© 1975, 山村忠恕. Printed in Japan

落丁・乱丁本はお取替えいたします。

★ 定価は外函に表示してあります

改訂版はしがき

ここ10年来のわが国にあっては、企業会計の制度的側面に関する改革が、ひとつの懸案をなしていた。すなわち、株式会社の監査機構の改善・強化の件がそれであるが、これを最大の眼目とする商法改正がついに実現し、今年の4月2日には改正法およびこれに付随する法律の公布を見、その中心的部分は同じく昨年の10月1日から既に施行されつつある。また、このたびの上記の改正により、かの企業会計原則が商法上の会計関係規定の解釈指針として従前以上に重要な意味をもつに至ったために、これについても昨年の8月30日にその一部修正が行なわれた。

これらは、企業会計に関する制度上の動きにはかならないものの、もともと会計学の場合には、個々の会計事象が制度ないし法令の上で現実にとどのような取扱いを受けつつあるか、ということに無関心・無頓着であるわけにいかない。したがって本書の内容についても、上記の動きに即し適切な措置を講ずる必要を生じ、各章をご執筆の先生方に対しご検討を懇請した。そしてその結果、制度に密着ないし直結する関係にある若干の章を中心に、かなり大がかりな加除・修正を施すことになり、むしろ新組み同然になってしまった部分も少なくない。

もともと制度の改変に伴う見直しの作業というのは、新規書き下ろしの場合以上に煩瑣で気骨の折れるものである。とりわけご繁忙の時期にもかかわらずこのような面倒な仕事を優先的にご処理下さった執筆者諸賢のご厚誼に對し、心からお礼を申し述べたい。さらに、有斐閣編集部野村修氏には、たまたま私自身が目下療養中であるという事情も重なり、このたびもまた一方ならぬご迷惑をおかけしてしまい、まことに申し訳なく思っている。このよ

2 改訂版はしがき

うに改訂版を世に送ることができるのも、多分に同氏の熱意によるものであり、ひそかに感謝している次第である。

昭和50年6月

山 榊 忠 恕

目 次

I 序 説	1
1. 学問としての会計学	1
学問の性格(1) 会計の性格(1) 会計学の方法(4) 会計公準論 の意味(5)	
2. 企業会計の課題と構造	8
企業会計の課題(8) 企業会計の構造(9)	
まとめと展望.....	12
[文献案内]	13
II 原 価	15
1. 原価の処理	15
原価の流入(15) 原価の内部移動(16) 内部移動の勘定処理(18)	
原価の流出(19) 原価の流れの長期化(20) 変則的処理(20)	
2. 原価の認識	22
費用支出(22) 財貨の取得(23) 財貨の占有(24)	
3. 原価の測定	26
金額の認識(26) 現金による取得(27) 市場性に乏しい財貨の取 得(27) 独立当事者間の取引でない場合(28) 交換による取得 (28) 株式発行による取得(31) 贈与等による取得(32) 信用基 準による取得(33) 仕入割引(33) 信用証券による取得(35) 賦 払購入(35)	
4. 原価の分類	36
分類の必要性(36) 有形資産に算入できる原価(37) 付帯費用 (38) 有形資産に算入できない原価(39) 製品原価と期間原価	

2 目 次

(39)

5. 原価の費用化 40

棚卸資産原価の費用化(41) 費消数量の計算(41) 費消単価の算
定(42) 棚卸資産原価の修正(47) 設備資産原価の費用化(48)
減価償却費計算方法(49) 無形固定資産や繰延勘定の期間配分
(52)

まとめと展望..... 53

[文献案内] 54

III 収 益 55

1. 収 益 の 認 識 55

収益概念の特異性(55) 費用・収益の対応(56) 発生主義と実現
主義(57) 収益の計上と保守主義の原則(58)

2. 収益計上の基準 60

引渡し基準と権利確定主義(60) 割賦販売における収益実現基準
(62) 収益計上における「生産主義」(63) 経過勘定の処理(65)

3. 営業外収益と資本利得 67

収益の区分計上(67) 留保利益の調整額(70) 「保有利得」と資
本利得(72) 収益の源泉別表示(75)

まとめと展望..... 76

[文献案内] 77

IV 利益・利益剰余金..... 79

1. 利 益 概 念 79

2. 利益の種類と計算方法 82

全体利益と部分(期間)利益(82) 財産法的利益と損益法的利益
(83) 物的利益と貨幣利益(86) 現在の公表会計上の利益(88)

3. 利益計算の基本原則 90

費用・収益対応原則(90) 対応関係の理解(92) 対応原則の適用
(93) 対応原則適用の例外(101)

4. 利益計算の区分表示原則.....101

5. 利益剰余金104

剰余金の意義(104) 資本と利益の区別(105) 当期業績主義と包
括主義(106) 特別損益・純損益計算の内容(109) 当期業績主義
計算の補強様式(110)

まとめと展望.....111

[文献案内]113

V 資 本115

1. 資本の意義115

三つの資本概念(115) 資本の目的(117)

2. 資 本 会 計118

資本金の確立(118) 資本金の課題(120) 資本金の体系
(120)

3. 払 込 資 本122

資本金(122) 資本準備金(123) 会社の設立および増資(125)
減 資(127) 自己株式(128)

4. 修 正 資 本129

5. 贈 与 資 本130

6. 資本金の諸問題131

まとめと展望.....132

[文献案内]132

VI 財 務 諸 表.....135

1. その種類と体系135

損益計算書と貸借対照表(135) 当期業績主義と包括主義(136)

4 目 次

企業会計原則における財務諸表(139) 財務諸表附属明細表(140) 商法上の財務諸表(141) 補助財務諸表(143) 連結財務諸表(144)	
2. その作り方と意義	146
損益計算書の区分とかたち(146) 対応概念と経営成績の表示 (150) 損益計算書の例示(153) 利益処分計算書(155) 流動・ 固定の区分と財政状態の表示(156) 貸借対照表の例示(160) 財 務諸表合併のさいの特殊問題(163) 財務諸表の連結(164) 財務 諸表の意義と報告原則(169)	
3. その利用と機能	170
財務諸表の公共性・社会性(170) 利害調整機能(172) 情報提供 機能(173) 社会的機能(174)	
まとめと展望.....	175
[文献案内]	176
VII 監 査	179
1. 監査の本質	179
会計学と監査論(179) 会計監査における監査目標(180) 監査の 本質(181)	
2. 財務諸表監査制度	182
証取法監査と財務諸表監査(182) 財務諸表監査の意義(183) 監 査対象と監査範囲(185) 監査人の独立性(187)	
3. 監査基準	188
制定と変遷(188) 本 質(189) 構 成(190)	
4. 不正・誤謬と「通常の監査手続」	191
二重責任制度(191) 不正や誤謬にたいする監査人の責任(192) 正当な監査上の注意(193) 「通常の監査手続」(193)	
5. 監査報告書	195
まとめと展望.....	196

[文献案内]	197
VIII 商法と会計	199
1. 商法における会計の意義——企業会計法——	199
商法の目的(199) 企業会計法の内容(200) 企業会計法はどのよ うな形で存在するか(200)	
2. 企業内容の表示	202
計算書類(202) 貸借対照表(203) 損益計算書(204)	
3. 法定資本の維持	205
法定資本の構成(205) 法定資本の維持(206) 法定準備金の制度 (207)	
4. 配当利益の確保	208
利益の処分(208) 配当可能利益の確保(209) 企業会計の検査 (210)	
まとめと展望	212
[文献案内]	213
IX 公共会計と管理会計	215
1. 企業会計の二つの側面	215
公共会計の成立(215) 公共会計と管理会計の分化(216) 両会計 の相違点(217)	
2. 管理会計の本質と体系	218
管理会計と経営管理(218) 管理会計論の生成(219) 管理会計論 の発展と体系(221) 体系論のその後の発展(222) 管理会計の領 域と今後の発展(223)	
3. 計画のための会計	223
経営計画と会計(223) プロジェクト別利益計画と会計(225) セ グメント別利益計画と会計(227)	

6 目 次

4. 統制のための会計	229
統制会計の意味(229) 業績基準の設定(230) 実績と基準の比較 (230)	

まとめと展望	231
--------------	-----

[文献案内]	231
--------------	-----

X 会計の近代化

1. 会計近代化の動向	233
-------------------	-----

2. 会計における情報と測定	235
会計情報(235) 会計測定(237)	

3. 会計情報システム	241
行動的接近(241) 責任会計(242) 収益性会計(243) ネットワ ーク(243)	

4. 情報会計	244
---------------	-----

5. 結 び	245
--------------	-----

まとめと展望	246
--------------	-----

[文献案内]	246
--------------	-----

企業会計原則

(企業会計原則)	250
----------------	-----

(企業会計原則注解)	258
------------------	-----

索 引

I 序 説

1. 学問としての会計学

学問の性格

およそ学問の名で呼ばれているものは、いずれも固有の認識対象ないし研究対象と、独自の対象接近方法とをもち合わせており、それらによってそれぞれの学問の性格もまた、おのずから規定されるという関連にある。ことに、個々の学問分野にあって理論と言われているものは、その領域についてのフィロソフィーをも形成する立場にあるところから、哲学の指示するふたつの問題域、つまり、存在論と認識論という2本の柱を内包するものと考えることができる。すなわち、① その学問の研究対象をなす事象の存在を、どのようなものとして観念するか、そしてまた、② その対象に対して、どのような形でもって接近を試みるか、という問題である。

もともとそれらは、理論を展開するにあたって、まずもって念頭に置かなければならない性質の二大命題であり、それらが、けっきょくはその学問の性格自体を内面的に規定することにもなるわけである。そこでまず、会計学の研究対象をなしているものの性格を明らかにすることによって、その存在の意味を探り、つぎにそれらに対する会計学の接近方法、すなわち一般に方法論と呼ばれているものにも焦点を合わせてみよう。

会計の性格

端的に言えば、会計学は文字どおり会計に関する学問であり、その意味では、会計学の研究対象は「会計」という形でもって現に存在するものにほかならないということになる。しかし、そのようなたぐいの答え方というのは、形式論理的には成り立ちうるかもしれないが、

内容をまったく欠き、そこには実質的な規定をなんら見いだすことができない。やはり、われわれとしては、「会計」というものの意味を明らかにするとともに、それが存在することの意味をも確かめてみる必要があるであろう。

そのさいに、まず指摘しておかなくてはならないことは、会計 (accounting) と計算 (counting) との関係についてである。ことに世間には、会計をもってカネ勘定の別名でもあるかのように解釈する向きさえもある。しかし、会計が貨幣を計算や表示の手段に用いるのは、さまざまな財貨・用役や経済活動を純粹に同質な量として統一的に把握するための方便であり、しかも企業の特性を合理的に象徴しようような尺度としては、この貨幣に優るものが、ほかに存在していないからにすぎない。会計は、けっしてカネ勘定自体を自己の課題としているわけではないのである。

また、A という計算方法を採るとして機械や建物の減価償却額はいくらになるか、というようなたぐいの計算も、会計上しばしば行なわれるけれども、もともとそれら個々の計算自体は、しょせん単純な技術計算にすぎず、それらがけっして会計そのものまでも意味するものではない。勘定や計算が会計の一部となりうるためには、そこに必ず内容的な限定が必要なはずだからである。

それゆえ、われわれは、単純な記録や計算それ自体を超えた会計の論理とでもいうべきものを窮めなければならない必要に迫られるわけであり、そのためには、なによりもまず、この会計をもって、意思をもつ人間の秩序的な経済行為の表現であり、そこに見られる計算や処理は、一定の目的によって導かれ、おのずから統一的・秩序的なひとつの経済計算体系とでもいうべきものをも形成しつつあるものとして、これを観察しなければならないことになる。

つまり、そのことは、会計上の個々の行為、したがってまた個々の事象を、

それぞれ意味をもつものとして受取るとともに、その意味するところを、つねに会計の究極目的との関連において、有機的・全体的に把握し理解していくことの必要をも示唆するものである。そしてもしそうだとすれば、会計は、経済単位、企業会計の場合には企業という経済単位を前提にしてのみ、そしてまた、それについての全体としての有機的な観察をもってしてのみ、はじめて可能になるとも言えよう。

われわれは、経済単位を前提にしない計算や勘定というのは、なるほど計算であり勘定ではありうるかもしれないが、ついに会計とまではなりえないであろうこと、さらに会計とは、もともとそれらの経済単位におけるわれわれ人間の計慮^{エルヴエーグンク} (Erwägung) の精神の発現にほかならず、その意味でそれは、それ自体まさに経済^{ベグイルトシヤフテン}する (bewirtschaften) こと以外のなにものでもないということを、あらかじめ銘記しておくべきであろう。しかし、会計がそのようなものであるとしても、それを解明しようとする場合に、その究極的な存在の意味を、どのように受取るか、ということが問題になる。そのことに、ここで少し触れておこう。

会計は、人間の意識に基づき、目的によって導かれた行為にほかならないから、そこに見られる事象それ自体もまた、意欲されたものである。したがって、会計には、意欲し向上しようとする人間の基本的性格が体现されているものと、考えることができる。言いかえるならば、人間行動としての会計はそれが念願する本来的な秩序 (ゆたかな社会を形成するもろもろの秩序の一翼をなすものとしてのそれ) へと、不断の進化を試みつつあるはずであり、ザインとして現にわれわれの眼に映じる会計の姿というのは、たんにその一道程にあるものにすぎないと言えよう。

もっとも、このような解釈というのは、あるいは一種の価値判断に立脚するものと見られなくもない。なるほど、かのヴェーバーも (Weber, M.), 理

論展開過程における価値自由性 (Wertfreiheit) ^{ヴェーアフトフライヘイト} を強く主張し、理論構成の途上における価値判断の混入を、きびしく戒めてはいる。しかしながら、そのヴェーバーにしたところで、理論の展開に完全に先行する想念、つまり認識対象自体がもともとどのようなものとして存在すると見るかという次元における想念についてまでも、没価値性を要求したわけではない。

われわれとしては、会計を人間行動と見るかぎり、そしてまた会計学を社会科学として確立しようとするかぎり、上記のような解釈は、むしろ積極的に要請されてしかるべきだと思うし、そのような解釈を前提に、会計学をもって、人間行動としての会計の本来的ないし本質的なありかたこそを解明するための学問であると考えている。

会計学の方法 つぎの問題は、そのような性格の研究対象に対して、どのような形でもって接近を試みるか、ということである。まずこれまでの会計学を、ごく簡単に概観してみよう。

隣接の諸学問との関連からすれば、会計学というのは、経済学・統計学・法学の三者にまたがる境界領域に位置するものであるとされている。したがって、おのずからそれら三つの側面からするアプローチ、ないしはそれら三者の立場の総合化という形でのアプローチが存在している。

また最近では、かの情報科学の急速な抬頭や情報処理技術の著しい進歩などを背景に、企業において情報システムが強調されているところから、会計をもって、経営情報システムのひとつと考え、そのようなものとしての会計を解明しようとする、経営情報論的ないし経営管理論的アプローチも試みられつつある。

あるいはドイツの会計学がそうであるように、「組織」と「価値の流れ」とが、企業の二面をなすものであるとして、価値の流れ (Fluss der Werte, Wertumlauf) の側面をもって会計学の対象と観念し、経営経済学的な接近

を図ろうとする行きかたもある。また、アメリカの会計学のように、会計を経済生活を営むうえでのひとつの手段とみなし、いわば有用な道具ないし社会的制度としては、会計がどのようにあるべきかといった方向でもって、プラグマティズムに立つアプローチを展開する例も存在する。

さらにはまた、「帰納」と「演繹」という観点よりすれば、これまでの会計学にあっては、どちらかと言うと、現に存在するザインとしての会計を所与のものと考え、ときになんらかの改善策を提唱するというようなことはあるにもせよ、少なくとも基本的には、帰納的接近法を採る理論展開こそが主であった。

このように、会計に対するアプローチの仕方は、実にさまざまな姿を呈しており、そのいずれも会計をとらえ、これを解き明かそうという点でこそ一致しているにしても、会計学の方法は、いまだ定立を見るに至っていない。社会現象が時代の推移につれて変質を見せるのと同様に、アプローチの仕方もちまた、つねに変動的であるのかもしれない。

しかしながら、会計自体の性格および会計というものの存在の意味が、もしもさきに述べたようなものであるとすれば、いわば実存的な性格を有する会計の本来的な姿、つまり「あるはずの姿」とでもいったものこそを明らかにするという方向でもって、むしろ演繹的な理論展開を図るところにこそ、会計学の進むべき道が存在するような気がする。事実、最近では演繹的なアプローチの必要を説く向きが非常に増えている。

会計公準論の意味 そのような方向での理論展開の基礎になるのが、いわゆる

会計公準論であろう。ここ数年来、企業会計の基盤をなすポスチュレイト (postulates)、つまり俗に公準の名で呼ばれているものの発掘につとめることにより、会計学の新たな展開を図ろうとする気運が急速に昂まってきているけれども、これにはそれなりの理由があるように思う。

つまり、これまでの会計学にあつては、メイ (May, G. O.) のいう「経験の蒸溜」(distillation of experience) の語がそのままあてはまるように、会計事象を観察してその実態を把握し、それらのなかから一般に公正妥当と認められるものを選抜のうえ、これを秩序づけることによって、現に行なわれている会計実務を論理的に説明しようとする接近方法が採られがちであった。これが、さきに紹介した帰納的接近法にはかならない。

しかしながら、そのような方法をもってしては、会計実践の改善・発展を、じゅうぶんには期待しえないばかりか、実務の説明理論としてさえも、いまや徐々に行きづまりをきたしはじめつつあるかのようである。そこで、すでに指摘したような演繹的接近法こそが注目されはじめたわけであり、帰納的接近法から演繹的接近法へのそのような移行の具体的な現われこそが、俗に会計公準論と呼ばれるものの登場にはかならないと解釈できよう。

ちなみに、会計公準というのは、会計それ自体の基盤をなし、したがってまた会計学の形成要因ともなる最も基本的な前提ないし命題のことであり、多くの学者たちによって肯定されているものに、つぎの数個のものがある。

(1) 目的適合性 (relevance) の公準 これは、企業会計というものは、もともと企業内外の各種利害関係集団の要請を充たすために存在しているものであるという前提である。つまり、目的に関する公準にはかならない。

(2) 企業体 (business entity) の公準 これは、企業会計というものは、もともと企業の会計であり、特定の企業体を中心として展開されるものであるという前提である。ただし、これを単に企業会計の領域(場)を限定する公準と見るか、それとも会計的判断の主体を企業体に求めようとする公準と見るかについては、意見のわかれるところであり、前者の見解によれば客体に関する公準、後者の見解に従えば主体に関する公準ということになる。

(3) 企業継続 (enterprise continuity) の公準 これは、企業会計とい