

新井益太郎編

論 總 學 計 會

東京 森山書店 發行

執筆 者 紹 介

成蹊大学教授 新井 益 太 郎
成蹊大学教授 武 田 昌 輔
成蹊大学教授 三 澤 一
成蹊大学教授 松 葉 邦 敏
成蹊大学助教授 徳 谷 昌 勇

著者との協定
により検印を
省略します

会 計 学 総 論

1979年3月30日 初版発行©

編 者 新 井 益 太 郎

発行者 菅 田 直 実

発行所 有限 森 山 書 店 東京都千代田区神田小川町1-3
会社 小川町ビル 千101
電話 東京 (03) 293-7061 (代表) 振替口座 東京 8-32919

落丁・乱丁本はお取りかえいたします 印刷・向上印刷 製本・永澤製本

は し が き

社会科学のなかで会計学が占める地位は最近急激に高まってきました。企業の計算制度を知ることなしには企業のもつ意味を理解することはできませんし、企業の計算制度を知るには会計学を学ぶよりほかに方法はありません。経済を動かしているのは株式会社を代表とする企業であり、この企業が経済のなかに占める立場が高まれば高まるほど会計学の重要性は高くなるといえます。会計学を知ることなしに、企業の理解はできません。

ところで、会計学を学ぶ場合に二通りの行き方がふつうに考えられています。一つはまず簿記の研究から入るもので、原則として簿記原理を最初に商業簿記の形で学び、次に製造工業の計算制度として原価計算と工業簿記を理解し、その後会計学や税務会計などを研究するという方法であります。この方法は最も伝統的なもので、恐らく明治時代から今日に至るまで広く行なわれてきたものであります。そして、現在でも高校や大学における会計教育で一般に採用されています。この方法の欠点は簿記原理といい、原価計算といいすべて極めて専門的になってかなり読者に負担をかけることが上げられています。とくに簿記原理にはかなり技術的な要素が多く入りこむために理解するのに初心者は大変苦勞することが多く、大学においては会計学に対する研究意欲を学生がなくなってしまうことが多いといえましょう。

本書はこのような欠点を除くために書かれた会計学の入門書であります。すなわち本書を全体として4章に分け、まず第1章総論において会計学の領域と企業経理の公開と公認会計士監査ならびに企業経営と会計を論じ、次に第2章で財務会計の全般にふれ、財務諸表、損益計算、資産会計、減価償却、引当金、負債と資本、連結財務諸表を述べ、第3章で管理会計の概要を説明しました。第2章と第3章は企業会計の二大機能である外部報告会計（財務会計）と内部報告会計（管理会計）の解説であり、本書の中心的内容を示すものであります。最後に会計学

の展開として、税務会計をまず示し、次に情報会計、E D P会計を始めとする会計学の新しい方向を説明しております。

会計学総論として、従来の会計学の範囲を十分に検討し、簿記原理としての技術的領域を外した内容を有機的に解明することにより会計学に対する興味と理解をえせしめようとする意図の下に書かれたものであります。

本書の執筆には成蹊大学経済学部の会計学スタッフの全員が当りました。いわば分担執筆ではありますが、日常の教育において密接に連絡をとっていますから決して違和感はないと思います。

読者の皆さんの本書に対する注文を広く期待し、本書が長く改善されていくことを望んでいます。

昭和54年2月

新井 益 太 郎 識

目 次

第1章 総 論.....	1
--------------	---

第1節 会計学の領域	1
------------------	---

1 会計と会計学	1
2 会計学の発展	1
3 わが国の会計および会計学	3
4 会計学の前提	4

第2節 企業経理の公開制度と会計監査	7
--------------------------	---

1 企業経理の公開	7
2 財務諸表の仕組	8
3 「企業会計原則」の内容	20
4 英米独における会計原則の展開	26
5 公認会計士監査	29

第3節 企業経営と会計	34
-------------------	----

1 会計と報告機能	34
2 内部報告会計の範囲	35
3 外部報告会計の範囲	37

第2章 財 務 会 計	39
-------------------	----

第1節 財 務 諸 表	39
-------------------	----

1 財務諸表の概念	39
2 財務諸表と企業の利害関係者	40
3 財務諸表と会計原則	41
4 損 益 計 算 書.....	43

5 貸借対照表	48
第2節 損益計算	53
1 損益計算の意義	53
2 損益計算の方法	54
3 費用および収益の認識基準	56
4 費用収益対応の原則	60
5 費用配分の原則	62
第3節 資産会計	63
1 資産の概念	63
2 流動資産とその評価	70
3 棚卸資産とその評価	71
4 固定資産とその評価	81
5 繰延資産とその評価	85
第4節 減価償却	87
1 減価償却の意味	87
2 減価償却の目的	88
3 減価の発生原因	89
4 減価償却資産	90
5 減価償却の計算要素	91
6 減価償却の方法	94
7 個別償却と総合償却	99
8 繰延資産の償却	101
第5節 引当金	106
1 引当金の設定	106
2 負債性引当金と評価性引当金	107
3 各種の引当金	108
第6節 負債と資本	114

1 負債の概念.....	114
2 負債の分類.....	115
3 流動負債.....	116
4 固定負債.....	119
5 偶発債務.....	123
6 資本の概念とその分類	124
7 払込資本.....	126
8 資本金の減少	130
9 資本準備金.....	131
10 受贈資本.....	132
11 評価替資本.....	134
12 留保利益.....	136
第7節 連結財務諸表	140
1 連結財務諸表の意義とその目的	140
2 一般原則.....	141
3 一般基準.....	143
4 連結貸借対照表の作成基準	144
5 連結損益計算書の作成基準	151
6 連結剰余金計算書の作成基準	155
第3章 管 理 会 計	157
第1節 総 論	157
1 管理会計の本質	157
2 管理会計の体系	159
3 管理会計の新しい体系	162
4 管理会計の領域	164
5 管理会計の社会的役割	166

第2節 定型的組織行動のための会計	168
1 短期利益計画のための会計	168
2 予算管理のための会計	173
3 原価管理のための会計	179
4 資金管理のための会計	187
5 事業部制のための会計	190
6 内部監査のための会計	194
第3節 非定型的組織行動のための会計	197
1 長期利益計画のための会計	197
2 設備投資計画のための会計	201
3 価格決定のための会計	207
第4章 会計学の展開	213
第1節 税法と企業会計	213
1 税法と企業会計	213
2 税務会計の特色	214
3 課税所得と企業会計との調整問題	217
4 確定決算主義	218
5 税法における実質主義	219
第2節 会計学の新しい方向	220
1 情報会計	221
2 EDP会計	223
3 人的資源会計	225
4 社会責任会計	227
5 国際会計	229
付 録	
1 企業会計原則	(2～9)

2	企業会計原則注解.....	(10～18)
3	商法（抄）	(19～27)
4	商法計算書類規則.....	(28～33)
5	計算書類規則にもとづく貸借対照表様式	(34～35)
6	計算書類規則にもとづく損益計算書様式	(36～37)

索引		(1 ～ 8)
----	-------	-----------

第1章 総論

第1節 会計学の領域

1 会計と会計学

会計の用語は合計と類似し、計算を合わせることをいう。計算を事実に合わせていることが会計であり、記録と事実の照合といってもよい。この場合の計算はふつう営利企業（以下単に企業という）や国家などの経済単位の貨幣計算のことである。ふつう企業はたとえば一定の期間に営業活動によりどれだけ損益が生じたかまたは一定の日現在において財政状態はどの程度であるかを貨幣数値で計算し、国家や地方自治体、家計などではどれだけ収支があり、その結果としてどれだけ収支残高（実際有高）が生じたかを計算する。したがって会計の用語は企業にも非営利の経済単位にも共通して用いられるが、会計学が内容とする会計は原則として企業会計である。

会計学は企業の会計を取扱い、簿記原理、財務諸表論、原価計算、監査、税務会計など企業の計算に関係するすべての社会科学の総括的な名称である。会計学で用いられている用語は世界各国で用いられる用語と共通の内容が与えられ、たとえば簿記、財務諸表、原価計算などの意味はわが国においても、英、米、独など西欧諸国でも全く同様である。われわれは会計学を学ぶことによって、このような世界各国で用いられている共通の社会科学を学ぶことができる。

2 会計学の発展

古代ローマやエジプト時代にも会計は存在したが、中世における諸侯、寺院の会計は金銭会計として発展し、商業や経済の拡大とともに企業会計が発生するに至った。14世紀から15世紀に至って複式簿記がイタリアの自由都市に広く用いら

れるようになり、これはドイツ、フランスなどを経て英国に伝えられた。18世紀の後半から約1世紀の間に展開した産業革命はまず英国に出現し、資本主義体制下において繊維工業での技術革命と蒸気機関の発明を契機とする冶金工業や軍需品工業、機械工業の発展は目ざましく、19世紀の後半には英国は「世界の工場」といわれるようになった。このような資本主義体制に最もよく適合する計算制度として複式簿記が広く用いられ、英国は会計学が最も早く発展した国として有名である。資本主義は複式簿記を除いては理解することができない程である。

資本主義を推進したのは株式会社企業（英国の東印度会社がその最初でその設立は1602年に遡るが、1657年以来株式会社としての実体をもつに至ったといわれている。なお英国の東印度会社と同年度に設立された オランダ東印度会社もまた、株式会社の起源と呼ばれている。）であった。自由主義の経済思想は18世紀の後半英国において強く主張され西欧諸国に波及したが、私有財産制度の容認を前提とする株式会社がこの発展に大いに貢献した。株式会社の財産や資本の増減を継続的に適確に計算し、損益を正しく算定する技術として複式簿記は欠かせない用具であった。

ドイツやフランスにおける企業は英国程自由主義的ではなく、国家の制約を相当程度受けたが、これは主に商法や税法を中心とするものであった。ドイツの旧商法（1861年）やフランス商業条令^(注)（1673年）は企業（商人）の計算制度に対する制約を与えたが、同時に財務諸表の性格、内容、評価論についての研究を促進するようになり、大陸法的な計算制度として各国に伝えられ、英国やアメリカを中心とする会計理論にも大きな影響を与えた。

（注） Ordonnance de Commerce で世界最初の成文商法である。

20世紀に入るやアメリカは世界で最も近代企業が発達した国となった。豊富な資源と、広大な土地をもつこの新興国家は多種の民族の混合体ではあったが、それだけに自由な個人主義を尊重し、一つの統一ある国を作り上げることに成功し、機械工業、重化学工業などが巨大な発展を遂げ二度にわたる世界大戦において主導的役割を果し、世界のリーダーシップをとるに至った。この国に発展した株式会社の計算について科学的、理論的な研究が著しく行われるようになり、会計理論はアメリカを先進国とするようになった。

3 わが国の会計および会計学

わが国の会計の起源もかなり古くまで遡ることができるが、江戸時代の元禄年間（1688年～1703年）には商人の会計が単式簿記を中心として成立し、幕末には複式記入に近い会計も行われたが、明治に入って西欧の複式簿記が導入されて、英、米、独、仏などの会計理論が主に議論されるようになった。

明治6年（1873年）12月に大蔵省は英国人アラン・シャンドの講述にかかる「銀行簿記精法」（全5冊）を公刊し、わが国の国立銀行の經理の発展を促し、福沢諭吉も同6年アメリカの簿記教科書（Bryant & Stratton : Common School Bookkeeping, 1871）を翻訳した「帳合之法」（初編は単式簿記、二編が複式簿記で明治7年刊行）を出版し、以後外国の簿記教科書が数多く翻訳され、明治9年には一橋大学の前身たる商法講習所が設立され、のち東京商業学校、東京高等商業学校、東京商科大学などと改名されたが、簿記、会計学の普及と会計学者の養成に大きな功績を残すこととなった。

昭和2年（1927年）に計理士法が公布され、同5年に商工省（現在の通産省）臨時産業合理局が設けられ、各種の財務諸表に関する準則などが制定され昭和16年には「製造工業原価計算要綱」が企画院から公表された。また昭和12年には吉田良三、太田哲三、黒沢清氏などによって日本会計研究学会が設立され、会計学の研究も相当程度進歩した。

戦後には昭和24年（1949年）に「企業会計原則」が経済安定本部の「企業会計制度対策調査会」（現在の大蔵省企業会計審議会）より発表され、昭和22年に公布された「証券取引法」にもとづく公認会計士監査の基盤を与え、昭和25年には「監査基準」が、37年には「原価計算基準」が公表されて公認会計士監査の進展とともに大きな影響を企業会計に与えるに至った。また商法も戦後会計理論の影響を受けて屢々改正され、昭和49年の改正法は資本金5億円以上の会社については公認会計士の監査を監査役監査に加えて導入するとともに中間配当の制度を設けて一年決算への移行を容易にさせると同時に連結財務諸表制度の準備段階を形づくることとなった。

英・米・独・仏などの会計理論の摂取はもちろん、わが国企業の発展にともな

う会計事象の解明にも努力が捧げられ、法人税法（昭和15年所得税法から分離、その後数次の改正を経て、昭和40年に全文改正された。）などの規定の整備とも関連してわが国の企業会計は欧米先進国の水準を超えるものが生まれ、その会計理論もまた世界各国から高い評価を与えられるようになった。

4 会計学の前提

会計学が研究対象としているのは資本と経営とが分離した株式会社の会計制度に関するものであるが、このような株式会社企業の会計制度を理解するために会計公準といわれる会計理論の前提条件を明らかにしておくことが必要である。会計公準の用語は会計理論を成立させる基礎的な前提という意味を持ち、これを否定すると会計理論そのものも成立しない。会計公準の研究はアメリカにおいて、1930年代に始まり、現在でも続けられているが、そのうち代表的なものを次に示しておくこととする。

(1) 企業実体

企業は出資者、債権者、従業員、消費者、国家など企業を取りまく多くの利害関係者とは全く別個の存在であって、企業としての自己の意思をもち、法律上は権利・義務の主体となって企業活動を行う実体をもつものであるとするのが企業実体の公準である。

現在の代表的企業形態である株式会社は、商法上法人としてその会社の各前の下に各種の財産をもち、多くの従業員を雇い、営業を行い、ときには訴訟の当事者ともなっているから、法人の考え方はこの企業実体の考え方と極めて類似する。しかし、法人の概念は結局個人に分解されるものである点が企業実体の概念と異なっている。企業実体は出資者たる個人に分解されることなく存在するとみるのである。

次に、このような企業実体を継続企業体としてみる必要がある。すなわち、企業実体としての企業が一旦営業を開始したときには無限にその営業活動を続けるものと理解し、決して解散や解体を前提としないとするのである。

中世における企業は市を追って多く一航海、一回限りの貿易を行ういわゆる冒

陰商人であり、航海や、一回限りの貿易が終ると、企業は解散され収支の差額としての利潤の分配を出資者に行ったにすぎなかった。しかし、商人が市に定着して営業を行うようになると、都市化の現象が生じ継続して都市において営業が行われるに至り、ここに継続企業としての概念が発生した。

継続企業の考え方は企業実体の公準と密接に結びついている。

(2) 会 計 期 間

無限に営業活動を継続する企業実体は会計期間（事業年度、営業年度ともいう）を区切って、その期間の経営成果と財政状態の確定を行うとするのが会計期間の公準である。

商法も税法もこの公準が企業に適用されることが認められており、1年を会計期間としてわが国および欧米諸国では企業が損益計算と財政状態の確定をしているのがふつうである。ただし、銀行業などでは現在でも半年の会計期間が用いられている。

冒険商人の計算では会計期間の公準は存在せず、一航海や一回限りの市の交易が損益計算の内容であったが、商人が定着し、製造工業や商品売買業が継続して事業を営むに至って会計期間の計算が行われるようになった。フランス商業条令（1673年）において会計期間が法定されたが、14、5世紀の頃複式簿記が完成した時点では未だ会計期間は存在しなかった。損益計算もまた会計期間の法定化によって大きな変化を遂げた。すなわち一航海や一回限りの市の交易においては仕入れた商品はその場限りで売却され、清算基準が損益計算の内容であったが、継続企業の場合には売残商品や製品を強制的に売却処分する必要はなく、したがって原価（仕入価額や製造原価）で棚卸して次期に繰越すことが慣行化し、ここに資産評価の基準として原価主義が用いられるようになった。また、定着する企業の建物や使用する機械装置や備品などについては減価が認識され、19世紀の後半頃から減価償却の考え方が生まれるに至った。

なお、フランス商業条令においては商人には2年ごとに財産目録の作成を強制したが、のち1年を会計期間とするように改められ、英米においても法令上1年が普及した。また税法も1年を国の財政の立場から会計年度とするようになった

ため、1年が会計期間の最長とすることが定着した。わが国においては大企業は半年を以て会計期間とすることが多かったが、昭和49年の商法改正により1年決算が中間配当の制度をふくめることとしたため、大部分の企業は1年決算へ移行するに至った。

(3) 貨幣評価

企業の損益計算や財政状態の確定はすべて貨幣数値によるとするのが貨幣評価の公準である。現代の経済は貨幣を中心として営まれているため、貨幣数値を用いることは当然ともいえる。しかし、損益計算を行うにも、財政状態を確定するにも貨幣額を用いるということは、貨幣が計算の尺度となるということであるから、貨幣価値が変化しないことを前提としなければならない。貨幣評価の公準はそのため貨幣価値不変とも貨幣価値安定の公準ともいわれる。貨幣価値が一定であるとの前提に立って会計理論が作られている。

しかし、現実の経済においては貨幣価値は不断に変化している。どのような経済体制を採用するにせよ、貨幣が経済のなかに用いられている限り、経済の発展にともない長期的には貨幣価値は下落するともいわれる。今日の1円は明日の1円ではなく、昨日の1円も今日の1円の価値をもつわけではない。わが国が明治以降、西欧と接触して貨幣経済が近代化されて既に100年以上経過しているが、円の価値は短期的にはともかく長期的には価値低下を続けていることは誰も否定することはできない。したがって、会計学の理論が貨幣価値不変の公準を採用することは無意味であるともいわれる。この点ではわが国のみならず、アメリカでも英国でもドイツでも同様である。

貨幣価値が変動するにしても、現代の経済が貨幣を中心としていることは否定することができないから、この貨幣評価の公準を放棄することができない。貨幣価値が変動しないことを前提として会計理論が形成され、貨幣価値の変動が生じたとき、会計理論の修正を行うことが最も便宜である。貨幣価値の変動に対応する会計を貨幣価値変動会計または貨幣価値修正会計という。ただ最近ではアメリカにおいて、不断に変化する現在の貨幣価値すなわち時価を用いて会計処理をすべきであるとする立場も有力である。

第2節 企業経理の公開制度と会計監査

1 企業経理の公開

企業が国民経済のなかで大きな力をもつようになると企業の経理を公開させて、社会的な制約を与えることとなる。わが国においても（電力業、鉄鋼業などを始めとして）資本金1,000億円を超え、従業員数万をかかえる企業が多くなった。100万から120万に達する企業が存在し、数千社は証券取引所に株式を上場して、自己資金を証券市場から集め、また同時に社債を発行して借入金を証券市場や金融機関などから集めている。企業なくしては経済は考えられない状態となっている。企業の経理が正しく行われないと、企業の利害関係者に与える影響は重要である。企業の計算をもととして、株主は配当金を受取り、債権者は利息を受け、従業員は賃金、給料を支給され、消費者は衣食住を買入れ、国家や地方自治体は税金を徴収するからである。正しい企業の損益計算と財政状態の確定が要求され、これを具体化したものとして財務諸表が公開される。財務諸表には企業の経理が集約されているから、この公開は企業経理の公開であるといっていよい。

商法は商人に対して現在、貸借対照表が決算確定後に官報または日刊新聞に公告されるべきことを強制し^(注)、会社の計算についての規定を設け、更に株式会社の貸借対照表、損益計算書及び附属明細書の作成に関する規則（以下「計算書類規則」という）を法務省令によって定めている。証券取引所に株式を上場している与否とを問わずすべての株式会社にこれが強制される。

（注）商法第283条

証券取引法は証券取引所に株式を上場している会社について有価証券報告書を大蔵省に提出すべきことを命じ、有価証券報告書は証券取引所において誰でも閲覧でき、また大蔵省印刷局によって印刷せられて市販されている。有価証券報告書は会社の概況、事業の内容と設備の状況、営業の状況、経理の状況が詳細に記載せられ、公認会計士の監査報告書が経理の状況に付ては示されている。

法人税法は企業の課税所得を計算することを定めたものであるが、一定金額以