



---

# 財務會計原理

明治大学教授

寫村剛雄著

---

中央經濟社

### 《著者紹介》

明治大学教授・経営学博士

- 著書 「体系会計諸則精説」(中央経済社)  
「会計原則コンメンタル」(中央経済社)  
「会計原則逐条詳解」(税務経理協会)  
「資産会計の基礎理論」(中央経済社)  
共著 「体系財務諸表論」(税務経理協会)  
「体系簿記論」(税務経理協会)  
「会計学原理」(有斐閣)  
編著 「体系会計学習辞典」(税務経理協会)  
「新版勘定科目全書」(中央経済社)  
「会計処理全書」(中央経済社)

著者との  
了解により  
検印省略

## 財務会計原理

昭和59年2月10日 第1版発行

著者 <sup>しま</sup> 巖 <sup>むら</sup> 村 <sup>つよ</sup> 剛 <sup>お</sup> 雄  
発行者 渡 辺 正 一

発行所 ㈱ 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・東京 0-8432  
印刷／東光整版印刷  
製本／美行製本

落丁・乱丁本はお取替え致します。

ISBN 4-481-11562-9 C 3034

## 序 文

財務会計論は、もちろん企業の財務会計制度の特質究明を課題とするが、研究対象である財務会計制度が、もともと「会計」としての精巧な計算技術構造を内包しており、また「制度」としての各種基準法規類からなる規制体系を外被としているため、技術的側面と制度的側面との2面から統合的に研究する必要がある。

財務会計は会計情報の利用者である利害関係者の関心にこたえることを基本目的とするものであるから、その計算技術構造は、企業および社会経済的諸条件の変化発展にともなう利害関係者の関心内容の推移に応じて、質的・量的に発展拡充される性質のものである。他方、それが社会的な制度として機能するためには、会計情報の信頼性が不可欠の条件であり、その確保手段が各種基準法規類からなる社会的な規制体系としてあらわれる。つまり、財務会計制度は、利害関係者の関心適合性を内容とする会計情報の有用性と、社会的制度としての成立要件である原則準拠性や適法性を前提とした会計情報の信頼性の両面から、その特質が究明されるべきものである。

本書は、このような視角からの財務会計論の研究過程をとおして、これまでに各種雑誌等に発表してきた論稿のうち、基礎理論に関するものを体系的に整理補筆をなしてまとめたものである。本書は、第1部 財務会計論の方法と特質、第2部 財務会計の主要概念、の2部構成をとっている。

第1部は、1 会計概念と理論構築の方法、2 会計数値の意味と限界、3 会計上の価値と価額、4 評価の多元性と多様性、5 会計の客観性と有用性、6 会計基準と一般原則論、7 保守主義と期間計算、8 未確実性と期間計算、9 会計情報の開示制度、10 会計方針等の開示方法、の10章からなっている。この第1部は財務会計理論構築上の会計概念の特質指摘と会計数値の特質究明を目的としている。

第2部は、1 資産の本質と内容、2 資産の分類と表示、3 引当金の本

## 2 序 文

質と内容、4 制度上の引当金と表示、5 資本の本質と内容、6 資本剰余金の性質と分類、7 収益の本質と内容、8 収益認識原則と業績表示、9 費用の本質と内容、10 費用収益の対応関係、の10章からなっている。この第2部は財務会計の基礎概念をその拡充展開の面から特質究明をはかったものである。

なお、補論として「会計理論と利益平準化」を付したが、これは会計理論と会計実践との接点上の問題であり、その概要整理をこころみたものである。上述のように、本書は財務会計制度を研究するにあたっての基本思考に重点をおいて、その特質究明を意図したものであり、書名を『財務会計原理』としたのもそのためである。ちなみに、財務会計制度の計算構造論面からの具体的な展開は『資産会計の基礎理論』として、また会計制度論の面からの具体的な展開については『体系会計諸則精説』として、すでに中央経済社から刊行している。

本書をまとめるため、これまでに発表してきた論稿を整理補筆する過程でつくづく感じたことは、著者の思考形式がすでに他界されている 恩師 木村重義博士のご教示に負うところが大きいことである。その特徴は、限られた特定の見地にたつ理論体系を構築し、その理論構造から外れる事象については例外事象として、または理論性を欠くものとして放置ないし排斥するのではなく、重層構造的・立体的な理論構築による現実解明理論を志向することにある。ここに、あらためて先生にお礼を申しあげるとともに、ご冥福をお祈りするものである。最後に、本書の刊行にあたって示された中央経済社のご厚意に感謝するとともに、とくにご苦勞をおかけした長田光雄氏に心から謝意を表するしだいである。

昭和59年新春

長女曜子の病氣快癒を感謝  
しつつこの序文を記す

嵐 村 剛 雄

# 目 次

## 第1部 財務会計論の方法と特質

|          |                                          |    |
|----------|------------------------------------------|----|
| <b>1</b> | 会計概念と理論構築の方法 .....                       | 3  |
| 1        | 会計概念の技術性と歴史性 .....                       | 3  |
| 2        | 理論構築へのアプローチ .....                        | 9  |
| 〔1〕      | 会計主体論的アプローチ .....                        | 9  |
| 〔2〕      | 計算構造論的アプローチ .....                        | 13 |
| 〔3〕      | 会計原則論的アプローチ .....                        | 16 |
| <b>2</b> | 会計数値の意味と限界 .....                         | 21 |
| 1        | 評価と会計数値 .....                            | 21 |
| 2        | 配分のなかの評価 .....                           | 23 |
| 3        | 数値の比較性 .....                             | 25 |
| 4        | 予見数値の判断基準 .....                          | 27 |
| 5        | 会計数値と対応概念 .....                          | 29 |
| <b>3</b> | 会計上の価値と価額 .....                          | 32 |
| 1        | 価値と価額の関係 .....                           | 32 |
| 2        | 各種の価値と価額 .....                           | 36 |
| 〔1〕      | 他の資産に対する支配力を示す意味の「価値」とその表示価額 .....       | 36 |
| 〔2〕      | 特定資産を取得するに要した流出資産相当「価値」とその<br>表示価額 ..... | 37 |
| 〔3〕      | 特定資産を取得するに要する流出資産相当「価値」とその<br>表示価額 ..... | 38 |

## 2 目 次

|                                            |    |
|--------------------------------------------|----|
| 〔4〕 保有主体の終局目的のための統一的利用「価値」とその表<br>示価額..... | 39 |
| 〔5〕 保有主体の具体目的のための個別的利用「価値」とその表<br>示価額..... | 40 |

## 4 評価の多元性と多様性 ..... 49

|                        |    |
|------------------------|----|
| 1 評価基礎の多元性 .....       | 49 |
| 2 混合評価としての原価主義評価 ..... | 50 |
| 3 単一評価としての時価主義評価 ..... | 54 |
| 4 複合評価としての多元評価 .....   | 56 |

## 5 会計の客観性と有用性 ..... 61

|                  |    |
|------------------|----|
| 1 客観性の二つの意味..... | 61 |
| 2 会計目的の客観性 ..... | 63 |
| 3 会計処理の客観性 ..... | 64 |
| 4 会計報告の客観性 ..... | 67 |

## 6 会計公準と一般原則論 ..... 71

|                   |    |
|-------------------|----|
| 1 会計公準と会計原則 ..... | 71 |
| 2 一般原則の内容 .....   | 73 |

## 7 保守主義と期間計算..... 78

|                        |    |
|------------------------|----|
| 1 保守主義概念の階層性.....      | 78 |
| 〔1〕 計算構造をささえる保守主義..... | 79 |
| 〔2〕 判断基準としての保守主義.....  | 80 |
| 〔3〕 財務政策としての保守主義.....  | 81 |
| 2 実現主義と保守主義.....       | 82 |
| 3 収益認識基準と保守主義 .....    | 85 |

|               |    |
|---------------|----|
| 4 発生主義と保守主義   | 88 |
| 5 予見計上要件と保守主義 | 91 |

## 8 未確定性と期間計算 97

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| 1 後発事象と未確定性                  | 97  |
| $\ll A-I \gg$ の後発事象          | 99  |
| $\ll A-II \gg$ の後発事象         | 101 |
| $\ll B-I \cdot II \gg$ の後発事象 | 102 |
| 2 費用計上と未確定性                  | 103 |
| $\ll A-I \gg$ の価値減少          | 104 |
| $\ll A-II \gg$ の価値減少         | 105 |
| $\ll B-I \cdot II \gg$ の価値減少 | 105 |
| 3 収益計上と未確定性                  | 106 |
| $\ll A-I \cdot II \gg$ の価値増加 | 107 |
| $\ll B-I \cdot II \gg$ の価値増加 | 108 |

## 9 会計情報の開示制度 112

|                     |     |
|---------------------|-----|
| 1 会計情報開示制度の拡充化      | 112 |
| 〔1〕 会計単位的面からの拡充     | 112 |
| 〔2〕 報告時期的面からの拡充     | 113 |
| 〔3〕 評価基礎的面からの拡充     | 114 |
| 〔4〕 財務諸表体系的面からの拡充   | 114 |
| 〔5〕 明瞭表示的面からの拡充     | 115 |
| 2 会計諸則と計算原理         | 116 |
| 〔1〕 企業会計原則の目的と計算原理  | 118 |
| 〔2〕 商法の計算規定の目的と計算原理 | 119 |
| 〔3〕 財務諸表規則と計算書類規則   | 120 |

|           |                   |     |
|-----------|-------------------|-----|
| <b>10</b> | <b>会計方針等の開示方法</b> | 122 |
| 1         | 重要な会計方針の「記載」      | 123 |
|           | 〔1〕 会計方針の内容       | 123 |
|           | 〔2〕 「注記」と「記載」の関係  | 125 |
|           | 〔3〕 記載個所の問題       | 125 |
|           | 〔4〕 会計方針記載の省略     | 126 |
| 2         | 後発事象の注記           | 127 |
|           | 〔1〕 注記の記載方法       | 128 |
|           | 〔2〕 後発事象の発生期間     | 129 |
| 3         | 1株当たり純資産額等の注記     | 129 |
|           | 〔1〕 記載方法と記載個所     | 130 |
|           | 〔2〕 計算の方法         | 130 |
| 4         | その他の注記事項          | 131 |

## 第2部 財務会計の主要概念

|          |                 |     |
|----------|-----------------|-----|
| <b>1</b> | <b>資産の本質と内容</b> | 137 |
| 1        | 資産の本質論          | 137 |
|          | 〔1〕 本質論の経過      | 137 |
|          | 〔2〕 学説の分類       | 138 |
| 2        | 表示形式に第一義をおく本質観  | 138 |
|          | 〔1〕 一元的精緻化説     | 139 |
|          | 〔2〕 多元的精緻化説     | 140 |
|          | 〔3〕 形式的本質規定の特徴  | 142 |
| 3        | 指示内容に第一義をおく本質観  | 143 |
|          | 〔1〕 統一的サービス能力説  | 143 |
|          | 〔2〕 個別的サービス能力説  | 144 |
|          | 〔3〕 内容的本質規定の特徴  | 145 |

|          |                   |            |
|----------|-------------------|------------|
| 4        | 資産概念の相対的性格        | 146        |
| 5        | 伝統的資産概念の限定条件      | 148        |
| 6        | 資産概念の拡大化傾向        | 150        |
| 7        | 資産価額測定が多角化傾向      | 153        |
| <b>2</b> | <b>資産の分類と表示</b>   | <b>159</b> |
| 1        | 分類視点と分類形態         | 159        |
| 2        | 認識上の分類            | 160        |
| 3        | 測定上の分類            | 164        |
| 4        | 報告上の分類            | 167        |
| <b>3</b> | <b>引当金の本質と内容</b>  | <b>171</b> |
| 1        | 計上根拠の分類           | 171        |
| 2        | 価値減少事実の発生と引当金     | 173        |
| 3        | 価値減少事実の未発生と引当金    | 176        |
| 4        | 計算目的と期間負担の合理性     | 179        |
| 5        | 信頼性確保の条件          | 181        |
| <b>4</b> | <b>制度上の引当金と表示</b> | <b>185</b> |
| 1        | 商法上の引当金と公正な会計慣行   | 185        |
| 2        | 資産に係る引当金の表示       | 190        |
|          | 〔1〕流動資産に係る引当金     | 190        |
|          | 〔2〕固定資産に係る引当金     | 191        |
| 3        | 負債の部記載の引当金の表示     | 193        |
| 4        | 特別法上の準備金の表示       | 194        |
| <b>5</b> | <b>資本の本質と内容</b>   | <b>196</b> |
| 1        | 資本概念規定の視点         | 196        |

|    |                   |     |
|----|-------------------|-----|
| 6  | 目 次               |     |
| 2  | 資本と利益との区別         | 198 |
| 3  | 資本の区分表示           | 201 |
| 4  | 商法上の分類            | 203 |
| 6  | 資本剰余金の性質と分類       | 206 |
| 1  | 損益計算視点からの性質       | 206 |
| 2  | 財政状態表示視点からの性質     | 208 |
| 3  | 資本剰余金の種類          | 211 |
| 7  | 収益の本質と内容          | 216 |
| 1  | 収入と収益             | 216 |
| 2  | 伝統的実現概念の内容        | 224 |
| 3  | 伝統的実現概念の根拠        | 227 |
| 4  | 実現概念の拡大化傾向        | 231 |
| 5  | 革新的実現概念の根拠        | 234 |
| 6  | 実現概念の相対的性格        | 237 |
| 8  | 収益認識原則と業績表示       | 243 |
| 1  | 収益の「発生」と「実現」との関係  | 244 |
| 2  | 実現主義にもとづく収益認識の適合性 | 247 |
| 3  | 実現主義にもとづく収益認識の限界  | 250 |
| 9  | 費用の本質と内容          | 256 |
| 1  | 費用の発生             | 256 |
| 2  | 費用の配分             | 259 |
| 10 | 費用収益の対応関係         | 262 |
| 1  | 対応の実質             | 262 |

|                         |     |
|-------------------------|-----|
| 2 対応概念の必要性和拡充 .....     | 265 |
| 〔補論〕 会計理論と利益平準化 .....   | 275 |
| 1 利益平準化の効果 .....        | 275 |
| 2 利益平準化の会計手続 .....      | 279 |
| 〔1〕 総収益操作 .....         | 279 |
| 〔2〕 繰延項目および無形資産会計 ..... | 280 |
| 〔3〕 棚卸資産会計 .....        | 283 |
| 〔4〕 固定資産会計 .....        | 285 |
| 〔5〕 引当金会計 .....         | 288 |
| 〔6〕 非経常項目の処理 .....      | 289 |
| 3 現行制度会計と利益平準化 .....    | 290 |
| 索引 .....                | 293 |

## 第 1 部 財務会計論の方法と特質



# 1 会計概念と理論構築の方法

## 1 会計概念の技術性と歴史性

財務会計論の研究にあたっては、まず、会計についてのまったく自明の事実認識を出発点とする必要がある。それは、会計が利害関係者に対する企業の経営活動（運動）ないし状態（存在）の貨幣計数的計算表示技術である、という事実である<sup>(1)</sup>。この単純な事実認識から、会計学研究のための三つの基本視点がみちびきだされる。第1の視点は、計算表示技術そのこと、すなわち計算表示のしかた（技術性）に関するものであり、第2の視点は、計算表示された会計情報を利用する利害関係者の関心の推移（歴史性）にかかわるものであり、第3の視点は、この二つの視点のむすびつき、すなわち会計の技術性と歴史性と理論的関連である。

まず、会計の技術性の面に関する第1の視点であるが、会計が貨幣計数的計算表示技術であるところから、会計の問題は、当然に、計算表示行為を形成する二つの側面、すなわち計算表示の形式（表示形式）<sup>(2)</sup>と計算表示される対象（指示内容）<sup>(3)</sup>との貨幣計数的なむすびつきの関係<sup>(4)</sup>に、基本的な分析視点がおかれねばならない。このことは、とりわけつぎの2点にその理論上の意味をもつ。

第1点は、会計概念分析にあたっては、企業の経営活動ないし財政状態そのものが直接の分析対象ではないということである。それは、計算表示（会計）の直接の対象ではあるが、計算表示のしかたの特殊性究明（会計学）の場では、第2次的・間接的な対象としてとりあげられるべき関係にある。もちろん、こ

のことは、企業の経営活動ないし財政状態の直接の分析が会計理論の展開にさいし不必要であるとか、または重要でないということとは異なる。しかし、それはどこまでも、会計の特殊性を究明するにあたっての有効な手がかりを提供する意味においてであり、その分析結果がそのまま会計概念を規定することにはならない<sup>(5)</sup>。一方、計算表示の形式の面、すなわち計算構造のみを分析対象とすることによっても、会計概念は実質性をもちえないということがその第2点である。

問題は、企業の経営活動ないし財政状態のどのような側面が、どのような計算構造をとおして、どのように計算表示（計算構造の運用）されているかについてのそれらのむすびつきの特殊性をあきらかにすることにある。たとえば、この関係を資産についてみれば、特定の計算構造およびその計算構造の特定の運用基準に制約された表示形式としての貸借対照表上の資産項目（価額）が、指示内容である現存する経済原資（economic resources）<sup>(6)</sup>のどのような側面と、どのような計数的結合関係にあるのか、その関係を明示するかたちで資産概念が規定されるのでなければ、会計概念としての実質性を欠くであろう。より具体的にしめせば、企業の経済原資をそのままとりあげ、企業の営利目的の観点から、収益力要因として性格規定をなしても、または収支計算を原型とする期間利益計算としての会計計算構造の面から、単純に未解決支出（Schwebende Posten, Ausgabe noch nicht Aufwand）ないし未償却原価（unamortized cost）と規定しても、それらはいずれも一面的であり、会計上の資産概念を実質的にあきらかにしたことにはならない。

かりに、経済原資を収益力要因としてとりあげるとすれば、貸借対照表上の資産項目（価額）と個々に計数的結合関係をみいだせるようなかたちで、それらの性格がなんらかの計数的観念において理解されねばならない。すなわち、特定の計算構造にもちこまれたかたちでの性格規定でなければならず、計算構造そのものの特殊性、およびその計算構造の運用のしかたの特殊性が、実質的に会計上の資産概念を規定することになる。この意味で、財務会計論の研究にあたっては、表示形式（計算構造）の面からの性格規定と指示内容（経済原資）の面からの性格規定との関連に視点をおく必要がある。

つぎに会計の歴史性に関する第2の視点であるが、それは、財務会計が利害関係者に対する会計情報提供のための計算表示技術であるところから、そこには、当然に、利害関係者の関心に応じた会計情報の有用性が、計算表示の前提として要請されざるをえないという事実である。そして、この事実認識は、つぎの2点に会計概念分析上の意味をもつものである。第1点は、企業活動の質的量的な発展、すなわち資産構成の高度化や規模の巨大化、さらには企業をめぐる経済的、社会的諸関係の複雑化と、それを反映する資本構成の変化にしたがい、利害関係者の関心の中心も、それらの発展変化に応じておのずから推移するものであり、したがってまた会計情報の有用性も、そのときの客観的諸条件によって規定されるということである。利害関係者に対する会計情報の有用性を前提とする計算表示は、必然的にそのときの利害関係者の関心に左右される関係にあり、その意味で、会計概念はきわめて相対的、歴史的な性格のものであるといえる<sup>(7)</sup>。

第2点は、企業の利害関係者は、投資者、債権者、従業員、政府、消費者等の種々のグループからなるが、それらの利害関係者グループの利害そのものはかならずしも共通するものではなく、むしろ相反する面が大きいということである。したがって、利害関係者の関心を問題とするときには、利害関係者一般ではなく、計算表示の重点がおかれる特定のグループの関心としてとらえる必要がある。そのばあい、計算表示にあたって、どの利害関係者グループの関心に中心がおかれるかは、基本的には企業に対してどのグループがもっとも支配力をもつかに依存するであろう<sup>(8)</sup>。かくして、会計概念の歴史性は、もちろん、その基盤は企業そのものおよび企業をとりまく社会経済的諸関係の発展変化にもとめられるのであるが、直接には、企業に対する支配的な利害関係者グループ（資本主義企業のもとでは投資者および債権者からなる資本提供者）の関心に対する依存性として理解される<sup>(9)</sup>。

それでは、利害関係者の関心に対する依存性としての会計概念の相対性ないし歴史性と、さきにとりあげた技術性とはどのような関連にあるかが問われねばならない。これが第3の視点である。そのばあい、今日の企業の経済活動の特質が営利性にあり、したがって資本提供者の関心の中心が提供資本の維持を