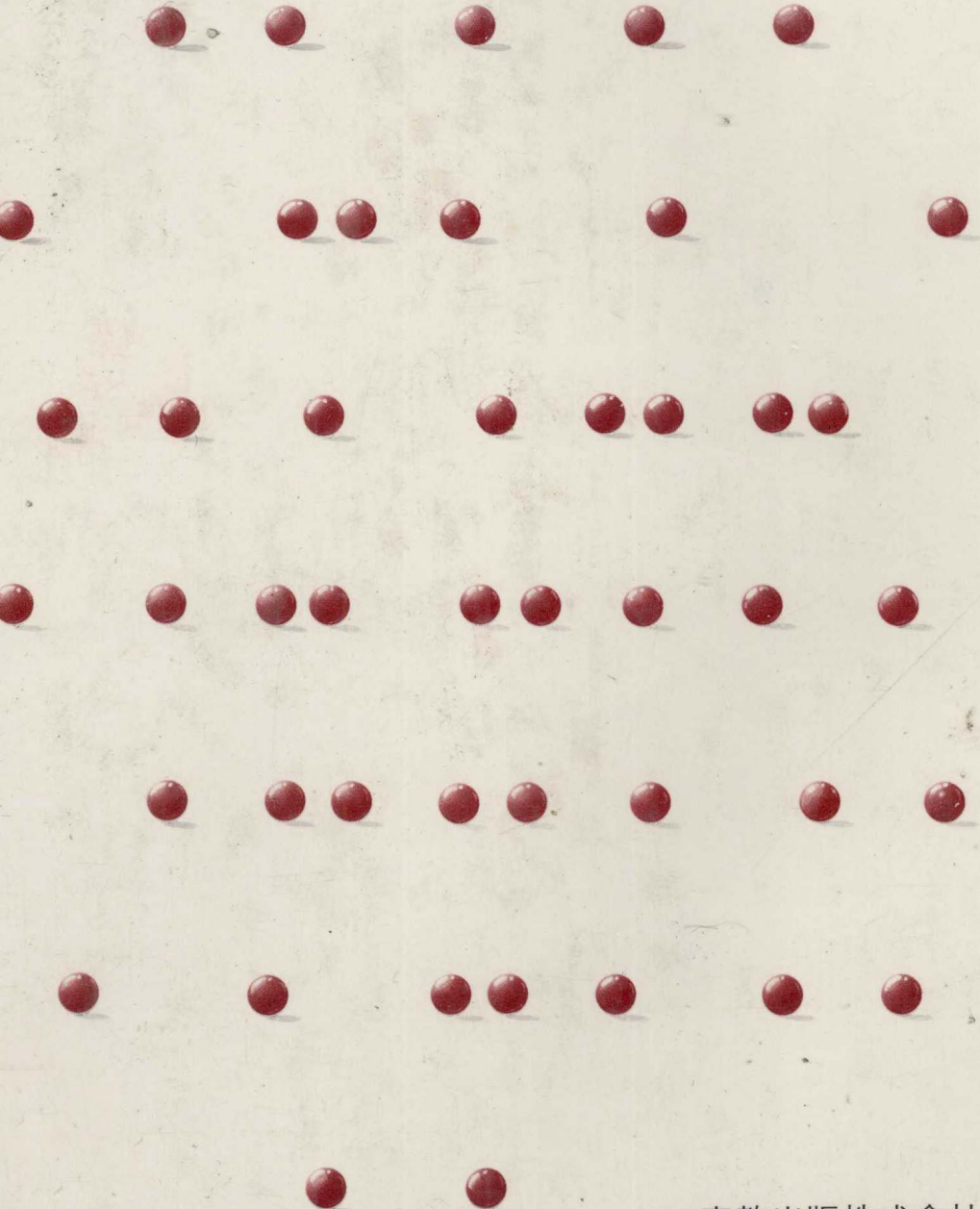


會計通論改訂版

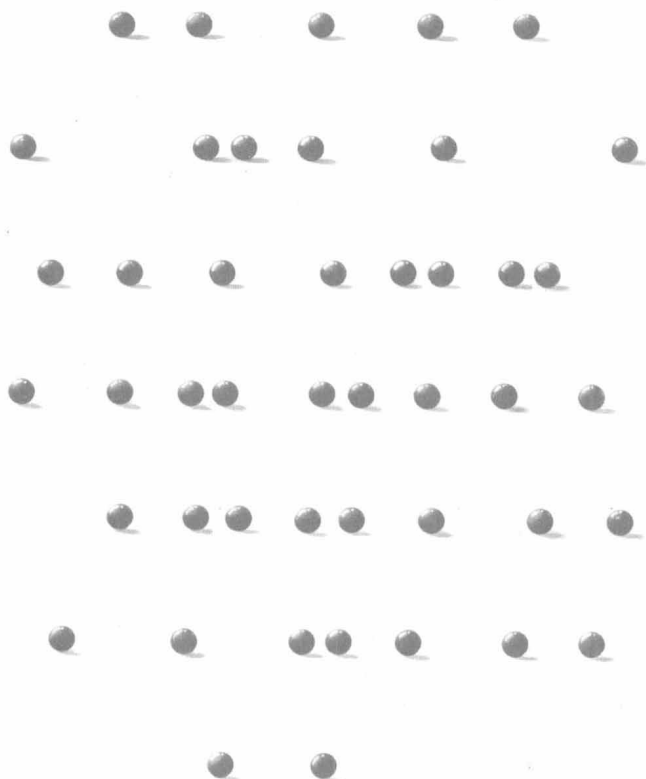
創価大学長 経済学博士 高松和男 著



実教出版株式会社

会計通論

創価大学長 経済学博士 高松和男 著



実教出版株式会社

著者略歴

高松和男

昭和25年 3月 東北大学経済学部卒業。

昭和28年 4月 福島大学経済学部講師，30年東北大学経済学部講師，
32年同助教授，41年同教授。

昭和46年 4月 創価大学長（兼教授）となり，現在にいたる。

公認会計士2次試験委員（昭和41年～47年）

経済学博士（昭和37年）

日本学術会議会員（第11期）

主要著書

簿記通論（実教出版），財務諸表論・簿記論・価値変動会計（税務経理協会），物価変動会計・資金管理（春秋社），持分会計論（森山書店），会計学概論（同文館出版），経営分析入門・経営分析の実務（日本生産性本部），例解会計学・例解商業簿記（中央経済社）など多数。

会 計 通 論 改訂版

NDC 336.92

1976年 1月15日 第1刷発行

1979年 5月20日 第2刷（改訂）発行

著 者 高 松 和 男

発 行 者 宇 野 豊 蔵

印 刷 有限会社昭文堂印刷所

製 本 株式会社若林製本工場

発 行 所 実 教 出 版 株 式 会 社

東京都千代田区五番町五番地 〒102

電話 東京(263)0111（大代表）振替 東京4-183260

© K. TAKAMATSU 1976

定価はカバーに表示してあります。

3063—2338—3205

序

本書は、企業の計算制度としての複式簿記の技法に立脚して、現代の会計学の全体系を学習できるように、その基本原理を総合的に論述したものである。すなわち、簿記手続の発展としての会計の基礎知識を整理し、もって会計のシステムについて理解できるよう試みている。

およそ会計制度は、企業の経営活動を測定し、その結果としての企業の経営成績について、内部および外部的な情報の伝達を目的としている。こうした会計のシステムを理解するためには、簿記手続と会計理論とを有機的に結合した統一的な体系が構成されなければならない。このような観点に立って、本書は、動態的な簿記機構のうえに、実践的な会計理論を展開し、もって現代企業における会計の応用能力を涵養することをめざしている。

本書の構成は、かねてから著者が考えてきた体系にもとづいて、まず、第1章～第5章においては、「総論」として、現代会計学の性格および特質を明らかにした。とりわけ、情報伝達の用具としての財務諸表を中心に、会計のメカニズムを理解することに重点をおいて説明した。

つぎに各論として、第6章～第9章においては、「損益計算書」に関連して、現代企業における損益計算の課題と、期間損益計算の原則についてのべた。また、第10章～第17章においては、「貸借対照表」に関連して、資産・負債・資本の諸概念と、その評価原則に中心をおいて論述した。さらに、第18章～第20章においては、損益計算書と貸借対照表とに関連する応用的、具体的な問題をとりあげている。

このように、本書においては、会計に関する重要問題が、ひとつおり網羅されているから、これを通読することにより、明確な知識の整理ができるはずである。また、各章ごとに、問題や演習問題を数多く掲げているから、これを参照することにより、基礎から応用にいたるまで、重点的に学習するこ

とができるであろう。

本書のなりたちについて一言すれば、同じ出版社から、すでに公刊している拙著『簿記通論』の続篇として、まとめられている。本書を執筆するにあたり、教科書ないし参考書として利用できるように、内容の取捨および選択に留意し、また叙述も平易に努め、さらに商法との関連についても、じゅうぶんに配慮している。よって、前著と併読することにより、会計学の統一的学習に役立つことと確信する。

本書は公刊以来多くの読者を得て、ここに改訂版を刊行することができた。

改訂にあたっては、さらに内容の充実につとめ、新たに連結財務諸表などいくつかの章をつけ加えた。読者各位のご高評を得たい。

本書の出版については、出版社をはじめ、多くの方々からのご高配をいただいている。ここに、心からの感謝の意を表する。

昭和54年3月

高 松 和 男

目 次

第 1 章	会 計 お よ び 会 計 学	1
1.	会計の職能 (1)	
2.	財務会計と管理会計 (2)	
3.	会計の主体 (4)	
4.	会計学の体系 (6)	
5.	会計公準 (8)	
第 2 章	会 計 の 目 的	10
6.	静態論と動態論 (10)	
7.	収支計算と損益計算 (12)	
8.	損益計算書 (15)	
9.	貸借対照表 (18)	
10.	企業利益の二重計算 (20)	
第 3 章	会 計 の 機 構	23
11.	会計の対象 (23)	
12.	会計の形式 (26)	
13.	測定の原理 (27)	
14.	簿記と測定の機構 (29)	
15.	記録の総合一決算手続 (31)	
16.	会計における報告書 (33)	
第 4 章	会計原則と財務諸表	37
17.	会計原則の成立 (37)	
18.	わが国の企業会計原則 (38)	
19.	商法における計算書類 (40)	
20.	会計原則と財務諸表 (41)	
21.	財務諸表の本質と限界 (43)	
22.	財務諸表付属明細表 (44)	
第 5 章	会計の一般原則	47
23.	真実性の原則 (47)	
24.	正規の簿記の原則 (49)	
25.	資本取引・損益取引区分の原則 (51)	
26.	明瞭性の原則 (52)	
27.	継続性の原則 (54)	
28.	安全性の原則 (55)	
29.	単一性の原則 (56)	
30.	重要性の原則 (58)	
第 6 章	損益と損益計算	60
31.	損益計算の課題 (60)	
32.	損益計算の形態 (61)	

2 目 次

33.	期間損益計算の方法 (63)	34.	期間損益計算の原則 (65)
35.	発生主義の原則 (67)		
第7章	収益の認識と測定		70
36.	収益の発生と実現 (70)	37.	実現主義の原則 (71)
38.	生産基準による収益測定 (73)	39.	回収基準による収益測定 (75)
第8章	期間損益計算の原則		78
40.	期間収益の計上と実現主義 (78)	41.	割賦販売と収益測定 (79)
42.	その他の特殊取引 (80)	43.	費用の認識と測定 (83)
44.	期間費用の計上と対応 (84)		
第9章	損益計算書		87
45.	損益計算書の意味 (87)	46.	損益計算書の形式 (88)
47.	損益計算書のひな形 (90)	48.	営業損益 (92)
49.	営業外損益 (96)		
第10章	貸借対照表		100
50.	貸借対照表の本質 (100)	51.	貸借対照表の種類 (102)
52.	貸借対照表の形式 (103)	53.	貸借対照表科目の分類 (106)
54.	貸借対照表のひな形 (108)		
第11章	資産と資産評価		113
55.	静態論における資産概念 (113)	56.	動態論における資産概念 (114)
57.	資産の分類 (116)	58.	資産評価の意味 (119)
59.	資産評価の一般原則 (121)		
第12章	棚卸資産と棚卸評価		123
60.	棚卸資産の種類 (123)	61.	棚卸資産の評価 (126)
62.	棚卸評価の方法 (127)	63.	棚卸資産の評価損と減耗損 (131)
第13章	固定資産と繰延資産		135
64.	有形固定資産 (135)	65.	無形固定資産 (137)
66.	固定資産の評価 (139)	67.	減価償却の方法 (141)

68. 減価償却の記帳方法 (144)	69. 繰延資産の分類 (145)
第14章 貨幣資産の内容	151
70. 現金資産の種類 (151)	71. 受取債権の内容 (153)
72. 受取債権の評価 (156)	73. 短期の投資資産 (158)
74. 長期の投資資産 (161)	
第15章 持分と持分会計	164
75. 会計上の持分 (164)	76. 会計主体と持分概念 (165)
77. 利害者持分会計 (167)	78. 企業持分会計 (169)
第16章 負債とその分類	173
79. 会計上の負債 (173)	80. 流動負債 (173)
81. 固定負債 (175)	82. 引当金 (177)
83. 偶発債務 (180)	84. 減債基金 (181)
第17章 資本項目の分類	183
85. 資本の性格と区分 (183)	86. 企業の形態と資本勘定 (184)
87. 株式会社の資本金 (186)	88. 法定準備金 (188)
89. 任意積立金 (192)	
第18章 剰余金とその処分	196
90. 剰余金の区分 (196)	91. 当期業績主義と包括主義 (197)
92. 特別損益項目 (199)	93. 未処分利益の計算 (202)
94. 剰余金の処分手続 (203)	95. 利益処分計算書 (205)
96. 欠損の処理 (206)	
第19章 連結財務諸表	209
97. 連結財務諸表の一般基準 (209)	98. 連結貸借対照表の作成 (211)
99. 連結損益計算書の作成 (215)	100. 連結剰余金計算書の作成 (218)
第20章 財務分析	221
101. 財務諸表の分析 (221)	102. 経営比率による収益性の分析 (222)
103. 損益分岐点分析 (224)	104. 構成比率による流動性の分析 (225)

4 目 次

105. 資金運用表分析（226）	
付 録	229
株式会社の貸借対照表，損益計算書及び附属明細書に関する規則	231
企業会計原則の設定について	237
企業会計原則の一部修正について	238
企業会計原則	239
企業会計原則注解	245
連結財務諸表の制度化に関する意見書	253
連結財務諸表原則	255
連結財務諸表原則注解	260
索 引	265

第 1 章 会計および会計学

1. 会計の職能

会計 (accounting) とよばれる社会的行為は、ほんらい、いかなる職能をもっているか。すなわち、会計が企業ならびに社会にたいして、はたすべき主要な役割は何か、という問題については、多くの議論が行われてきた。

ペイトンによれば、会計は企業の経営活動の管理に役立つことを目的として、(1) 経済的資料を測定し、(2) これを利害者集団に伝達するという、相互に密接に関連した二つの面をもつ、としている。すなわち、このことから、会計の固有の基本的な職能は、会計情報の測定 (measurement) と伝達 (communication) との二つであるといわれる。

会計の第 1 の職能は、**会計情報の測定**という職能である。すなわち**測定職能**は、企業の経済活動を測定し、その結果と原因とを明らかにする職能をもつ。企業は、財貨の生産と配給、または用役の提供を目的とする経済体であって、この目的を達成するため種々の経営活動が行われる。企業は、たえず外部から財貨・用役を受取り、また、たえず外部に新しい財貨・用役を提供する。このような一連の日々の経営活動を測定することが、会計の第 1 の基本的な**測定職能**である。

経済発展の初期においては、企業の規模も小さく、経済活動もきわめて単純であった。この事情においては、経営活動はかならずしも測定を必要とせず、記憶の力だけでじゅうぶんであった。しかし、企業が大規模となり、また複雑な経営活動が営まれるようになると、そこに測定という会計職能がどうしても必要となってくる。しかも、初期における部分的な測定から、企業における活動の全般的な測定へと、測定職能の発展がみられる。

こうした測定職能をつうじて、企業をとりまく種々の利害者集団との取引

関係が明確に測定され、彼らの協力の姿と、その結果である企業の社会的貢献の度合いが明らかにされる。

伝達職能 会計の重要な第2の職能は、会計情報の伝達という職能である。

すなわち、会計はすでに測定した会計情報を、企業の内部・外部における利害者集団に伝達する職能をもつ。企業は、種々の利害者集団の協力により、経営活動を達成することが可能となるから、これら企業に関与したすべての利害者集団にたいして、適切な信頼できる情報を提供する義務が与えられている。この義務をはたすものが、会計における伝達職能である。

会計は、これら二つの相互に密接に関連しあった職能をもつ。伝達職能は、つねに測定職能の遂行を前提として行われる。測定職能によって準備された情報を、定期的または随時的に、収集編成して利害者集団に伝達する。また、測定職能は、つねに伝達職能の遂行を予定して行われる。企業におけるすべての会計事実が、いつでも利用できるように整理しておくのが測定職能であるが、それはつぎの伝達を予定して、それに好都合なような形で行われるのが通例である。

このように、会計はその固有の職能として、測定および伝達の職能を有する。会計は、これらの職能をはたすことによって、企業をとりまく利害者集団の取引関係を測定し、彼らの要求する情報を提供するばかりでなく、さらにすすんで、利害者集団の間の利害調整の用具としても有効に作用する。会計は、そのために設けられた企業の計算制度である。

2. 財務会計と管理会計

財務会計 会計は、基本的には財務諸表 (financial statements) を中心として

行われる。すなわち、測定された結果は、損益計算書・貸借対照表などの財務諸表にまとめられ、この財務諸表をもって利害者集団にたいして伝達される。このように財務諸表の形で企業の経済性を報告する会計、いいかえると、財務諸表の形に企業全体の経済活動を総括し、その結果と原因とを利害者集団に伝達する会計を、財務会計 (financial accounting) という。

また、財務諸表を作成するためには、決算とよばれる手続がとられるところから、財務会計は**決算会計**ともいわれる。

財務会計は、正規の手続を経て作成された情報を提供する手段として、きわめて重要である。企業に直接に関与しない多くの利害者集団は、この財務諸表をつうじて、はじめて企業の状況を知ることが可能となり、これにもとづいて彼らの意思を決定し行為をおこすことになる。このため、財務諸表を中心とする財務会計は、会計職能の遂行という見地から、もっとも重要な会計制度であるといわなければならない。

安全な取引関係の維持と債権者保護の立場をとる商法は、早くから財務諸表の作成と公表を規定している。したがって現代社会においては、財務会計は法律上の制度ともなっており、法的に規制されている。このため、測定および伝達の職能を遂行する会計は、財務会計の形で公式に制度化されているところである。

管理会計 測定および伝達の会計職能は、たんに財務諸表にかんしてだけ行われるわけではない。むしろ近年のいちじるしい傾向は、こうした会計職能の経営管理の分野への発展である。すなわち、経営管理のための手段として会計職能を達成しようとするわけであり、これこそ、会計のもっとも原始的な要求であったとさえいわれている。このように、経営管理のために会計を利用する方法が、**管理会計** (management accounting) にほかならない。

もちろん、企業の経営成績をあらわす財務諸表も、経営者にとっては有用な管理のための手段である。しかし、企業の規模が大きくなり複雑な経済活動が営まれる場合には、財務諸表以外にも種々の情報を必要とする。ここに、経営者にたいして経営管理に役立つ情報を提供するという会計職能が成立する。経営者はこうした情報を会計から受取り、これにもとづいて現状を判断し、経営計画のための基礎資料として利用し、標準および予算と対比させて経営活動を管理する。

管理会計においては、記録された会計事実が種々の目的のために定期的・

随時的に計算される。すなわち、たんに企業全体についての経済性を計算するだけでなく、たとえば、部門別・地域別などの部分的な経済性計算も多く行われ、また経済性以外の計算、たとえば、流動性計算なども行われる。

とにかく、経営管理上、必要とされる種々の計算が行われる。その計算の時期も定期的（たとえば1か月・1週ごと）であるばかりでなく、必要に応じて随時的にも行われる。しかも、管理会計は企業内部における計算であるから、決算のような正規の計算手続を経ることなく、記録された会計事実そのものについて直接に行われる。

測定された結果を、経営者にたいして伝達するためには、各種の報告書がつくられる。とくに、管理会計においては口頭報告も多く行われるが、一般には、**管理報告書**（management reports）の形で文書報告が多く用いられる。しかも、こうした報告は、最高経営者にたいしてだけでなく、下部の管理者にたいしても行われる。報告書の内容も、経営全般にわたる全般的なものから、特殊な1事項の明細書にいたるまで、種々のものがあり、いずれも経営者の要求にかなうような形態で作成される。

【注】 会計職能の発展は、さらに多方面におよんでいる。たとえば、企業は国家にたいして納税義務を有する。この義務の正当な遂行は、企業が提供する情報に依存する面が多く、よって会計は、各種の報告書をつうじて情報の提供を行う。このような会計の分野は、**税務会計**とよばれる。

また、会計職能の遂行は、近年の国民所得統計の発展につれて、ますます重視されるにいたった。このための公的な機関にたいする会計の報告職能は、**社会会計**とよばれる分野である。

3. 会 計 の 主 体

会計主体とは、会計上の判断をくだし処理を行う主体ということであり、こうした会計的思考の中心を**会計主体**という。いいかえれば、どのような立場から会計上の判断を行い会計処理を行うかという、会計のよって立つ観点（view point）にかんする問題である。会計主体についての論議は、会計の中心が資本主であるか、または企業自体であるかによって、一般に、資本主理論

(proprietary theory) と、企業主体理論 (entity theory) とに分けられる。

資本主理論 資本主理論は、会計の主体を資本主（株式会社の場合には株主）

にもとめ、資本主のために資本主の見地から、すべての会計的判断を行おうとする立場をいう。したがって、資本主理論においては、企業におけるすべての資産は資本主の所有する財産であり、すべての負債は資本主の負担する債務である。また、資産と負債の差額としての純財産は、資本主に帰属する財産の純額を意味する。会計の目的は、こうした資本主に帰属する純財産を中心として、その増減変化の測定を行うことであるとする。

資本主理論は、個人企業の場合には比較的よくあてはまる。また組合企業の場合にも、冒険取引 (venture) が行われた時代には、よく事実に適合したといわれる。それは、組合企業の資本主である組合員の利益は、ちょうど個人企業の場合と、まったく同一理念にしたがって決定されるからである。

経済の発展につれて、人的企業から物的企業への発展、とくに株式会社企業の生成発展につれて、企業における所有と経営の分離がみられるようになった。その結果、資本主と企業とを区別しない原始的な資本主理論は、理論的にも実践的にも不合理なものとなった。そこで、こうした資本主理論の欠陥を補い、現代社会に適合した形で資本主理論を発展させるものとして、代理人説 (agency theory) がみられるようになった。

代理人説は、個人企業における資本主中心の考え方を、そのまま株式会社に拡張適用し、株式会社は普通株主の集合体として、彼らの代理人として活動を営む組織体であるとみる。株式会社が、株主のたんなる代理人にすぎないものであるかぎり、株式会社の経済活動は、けっきょくは普通株主に帰着する。すなわち、会社の利益は株主の利益であり、企業危険の責任は株主がこれを負担するものとする。このため代理人説は、資本主理論を株式会社企業に適用した、いわば近代的な資本主理論であるといえることができる。

企業主体理論 株式会社企業が大規模化し、所有と経営の分離がすすむにつれて、株式会社を普通株主の集合体として、彼らの代理人的な組織として理解する資本主理論は、その妥当性に限界がみられるにいたっ

た。とくに、現実の会計的判断が、資本主の立場からだけ行われるという考え方は、制度化された株式会社の場合には、まったく不適當である。そこで、資本主理論にかわって登場したのが、**企業主体理論**である。

ここに企業主体理論とは、会計の主体を、資本主の人格から独立した「企業それ自体」にもとめ、この見地から、すべての会計的判断を行おうとする立場をいう。したがって企業主体理論においては、資本主・経営者・債権者などの利害者集団とは別個の人格を有する存在として、エンティティの概念がみとめられ、そして、このエンティティをもって会計の主体とする。

企業主体理論においては、企業の資産は「企業それ自体」によって所有され、またすべての負債および資本は、企業自体の債務であると考えられる。さらに、会計上の利益にかんしても、「企業それ自体」の利益としてとられ、利益処分によって株主に配当されるまでは、エンティティに帰属する利益とみられる。この見解にしたがえば、企業が作成する財務諸表は、すべての持分権者にたいするエンティティによる会計報告書なのである。

ところで企業主体理論といっても、エンティティの性格にかんして種々の見解がある。とりわけ、エンティティを社会制度としての企業体と理解する立場がある。これが**企業体理論** (enterprise theory) である。

企業体理論によれば、会計的判断の主体として企業体のみとめ、しかもその企業体は、すべての利害者集団をもって組織化された、社会的責任を遂行するためにそれ自身の権利をもつ、一つの社会的制度と規定する。こうした社会的制度としての企業体が、企業をとりまく利害者集団にたいして社会的責任をもち、彼らの意思決定の中心となる。

4. 会計学の体系

企業の計算制度としての会計は、これを技術的な面と理論的な面との、二つの側面から研究されなければならない。すなわち、会計学は、会計の技術的な面をとり扱う簿記を下部構造、会計の理論的な面をとり扱う会計理論を上部構造として、この二重構造において、会計を統一的な研究対象としてみ

る学問である。

簿記 会計の技術的構造をなすものは、簿記技術、とりわけ複式簿記である。複式簿記は、測定および伝達の会計職能を行うにあたって、その具体的な技術的手段ないし方法として成立した。その萌芽形態は、イタリアにおける近世都市にみることができる。当時の銀行家が複式簿記の技術を用いていたことは、1494年ヴェネチアにおいて刊行されたパチオリの数学書にみられる。この複式簿記が、19世紀における株式会社制度の発生・普及とともに、世界各国において企業の会計方法として確立するにいたった。

もちろん、会計方法としては、簿記だけがあるわけではない。しかし現代社会においては、会計職能の遂行は簿記を中心として行われるものであって、簿記以外の会計方法、たとえば原価計算・統計・予算なども、簿記からまったく独立に行われるわけではない。むしろ種々の会計方法は、簿記を中心とし母体として、それとしっかりと有機的に結びついて、その全体が企業において常時継続的に行われる会計制度を形成している。このため複式簿記こそは、産業社会において一般にみとめられた会計方法であり、この複式簿記を中心として会計職能が完全にはたされる。

会計理論 会計理論は、ほんらい、簿記から進化していったものである。

すなわち、企業の会計方法として確立された複式簿記の技術は、やがて世界各国において採用されるにいたったが、経済の発展にともない、単純な簿記技術的方法だけでは解決できない多くの問題が生じ、ここに理論的な知識が必要とされた。その結果として、簿記技術から発展して会計理論が成立した。

会計理論は、主として会計職能が財務諸表を中心として行われてきたところから、財務会計の理論として展開された。これは、一般に財務諸表論という名称でよばれるものであり、それは財務諸表の作成方法ならびに表示様式にかんする理論的研究を、その内容とする。前者、すなわち財務諸表の作成方法にかんする研究は内容論といわれ、財務諸表の作成原理、とくに損益計算および資産評価の問題が、その中心である。これにたいして後者、すなわ

ち財務諸表の表示様式にかんする研究は形式論といわれ、財務諸表の記載様式ないし記載事項にかかわるものである。

ほんらい理論は、行為の本質を規定し、その妥当性を判断するための尺度である。この意味から、会計の目的をとり扱い、会計の本質を規定するものが会計理論であって、それはたんに財務会計の理論であるばかりでなく、管理会計にかんする理論でもあり、いわば会計の社会的責任遂行の度合いをみるための、共通の尺度であるといいうる。

このように会計理論は、会計学の理論的構造をなすものとして、会計の見方ないし考え方をとり扱う首尾一貫した理論体系であるのにたいして、簿記は会計学の技術的構造をなすものとして、会計理論の支配をうけて会計方法として機能する。会計学は、まさにこうした二重構造をなすものとして理解されなければならない。

会計理論は目的にかんする理論体系であるが、簿記は手段にかんする技術体系である。このため、前者においては因果の法則性が、後者においては手段の合目的性が、ともに研究の中心課題となる。このような簿記技術と会計理論との二重関係が明らかにされることによって、会計学の学問的性格も明確にされた。すなわち会計学は、一方においては、会計理論の内的深化へすすむとともに、他方においては、簿記技術の合理性の追求へと展開されてゆかなければならない。

5. 会 計 公 準

会計および会計学を研究するさい、留意しなければならないことは、会計公準 (accounting postulates) とよばれる与件ないし前提条件についての理解である。会計は、いくつかの与件のうえに成立しているものであり、それは一般につぎの三つの基礎であるといわれている。

- (1) 実体公準 (entity postulate)
- (2) 期間公準 (period postulate)
- (3) 貨幣公準 (monetary postulate)