

会计学基礎講座

2 経営財務会計

飯野利夫 編集
山栴忠恕

会 計 学 基 礎 講 座

編 集

飯 野 利 夫
山 杵 忠 恕

2 經 営 財 務 会 計

有 斐 閣

編 者 紹 介

いいのとしお
飯野利夫 前一橋大学教授
やまますただひろ
山栴忠恕 慶応義塾大学教授

執筆 者 紹 介

やまますただひろ 慶応義塾大学教授
山栴忠恕 慶応義塾大学教授
あおやぎぶんじ 横浜市立大学教授
青柳文司 慶応義塾大学教授
たかはしきちのすけ 慶応義塾大学教授
高橋吉之助 慶応義塾大学教授
たかまつかずお 創価大学教授
高松和男 創価大学教授
くさかべよいち 早稲田大学教授
やざわまこと 東京大学教授
矢沢惇 東京大学教授
かみむらひさお 東北大学助教授
上村久雄 東北大学助教授
みやがわよしはる 広島大学教授
宮川嘉治 広島大学教授
あいだよしお 慶応義塾大学教授
会田義雄 慶応義塾大学教授

経営財務会計

会計学基礎講座 第2巻

昭和38年8月15日 初版第1刷発行
昭和40年4月10日 再版第1刷発行
昭和43年5月20日 3版第1刷発行
昭和48年7月20日 3版第4刷発行

¥ 950.

編 者

いいのとしお
飯野利夫
やまますただひろ
山栴忠恕
え江ぐさ草 ただあつ允

発 行 者

発 行 所

東京都千代田区神田神保町2~17

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 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・河北印刷株式会社 製本・稲村製本所
© 1968, 飯野利夫・山栴忠恕, Printed in Japan
落丁・乱丁本はお取替えいたします。

1334-051221-8611

編 者 の こ と ば

戦後、わが国の企業会計は、敗戦に伴う企業の再建・整備という課題を担ってスタートした。その後も、経済変動の激化、科学技術の躍進による産業の拡大、経営の形態・規模・方式の変化、租税および公的統制の増大などのさまざまな要因に即応して、目ざましい進歩をとげ、こんにちでは、もはや、近代社会において必須の用具と認識されるにいたっている。

そして企業会計に見られるこのような動きは、同時に会計学の興隆を裏書きするものにはかならない。ことにわが国では、いまや会計学は戦前のそれにくらべてまったくその面目を一新し、その学問的な向上はきわめて顕著である。しかしこのような短期間における著しい発展にもかかわらず、これを他のいくつかの学問と比較すると、会計学がいまなお未成熟の段階にあることは否定できない。ところがこのような事態に対処してその一層の向上を図ろうとする場合、とくに留意しなければならないことがある。それは会計学のように現実と至近距離にある学問にあっては、現実に関心をもつことは必要であるにしても、ただそれだけに眼を奪われることなく、その原理的な解明と反省とをかけたときもおろそかにしてはならない、ということである。

ところが会計学が既成のいくつかの学問のように、徒らに実用知識の域に低迷することなく、科学としての体裁を整えるにいたったのは、それにかかわりをもつ多くのひとびとが、そのときどきの問題の解決だけに甘んずることなく、高い志操をもって、何代にもわたる地道な沈潜をつづけられた結果にほかならない。この講座の編集にあたって、ことさら原理的なものの究明に重点をおいたのも、そのような感慨がたえずわたくしたちの胸中に去来していたからにほかならない。

かくて、わたくしたちは、最近の会計学界の動向と会計学上の成果とを十分に尊重しながら、水準を落とさず、高い格調を維持し、しかもできるだけ平易

に近代会計学の骨格を読者に伝えようとした。しかし、さきにも指摘したように会計学自体が未完成の学問であるだけに、どのような構成によるかがわたくしたちの当面した第1の悩みであった。多くの大学で採用している講座編成や公認会計士試験に見られるような科目編成、つまり簿記論、会計学（財務諸表論）、原価計算論、監査論などといった、ありきたりの形を踏襲することに甘んじないで、組織的にして全一的である計算秩序体系の全貌を描き出すのにふさわしい、何か新鮮な編成を試みたかったのである。その点、もし許されるなら、在来の慣例にとらわれない思いきった試みを、この講座において実行したいという抱負は十分に持ち合わせていた。しかし、この講座がこのような個人的な意欲を充たすのに果たしてふさわしい機会であるかどうか、そしてまた、このようなことを行なうのにその時機が十分に熟しているかどうかを考慮し、紆余曲折の末、とりあえず、第1巻 企業会計原理、第2巻 経営財務会計、第3巻 経営管理会計、という、一見平凡な編成を採用することに甘んぜざるを得なくなった。

ちなみに第1巻では、もともと原理的な解明を重視して編まれたこの講座のなかにあっても、とりわけ原理的な掘り下げを旨とし、とくに近代的な会計思考と歴史的な変遷との関連において、会計とくに企業会計の基本的諸問題を浮き彫りにしようとした。

これを承けて第2巻と第3巻とでは、そのような思考によって展開されている近代会計学の骨格を捉えようとした。さまざまな要因によってめざましい発展をとげているこんにちの企業会計のなかでも、最も著しい動きの1つは財務的情報を伝達するという使命が増大したことであろう。しかも企業会計に托されているそのような使命は、単に投資家との関係だけではなくて、ひろく財務管理のために必須のものとして重要視されるにいたっている。第2巻というのは、そのような気運にも応えようとするものなのである。さらに、こんにちの企業会計は経営の量的拡大化と質的複雑化に伴って、生産性向上のための用具として大いに活用されるにいたっている。第3巻は、実は近代会計に対するこのような期待との関連において編まれたのである。かくて、かの財務会計論に

配するに管理会計論という、一見、ありきたりの分類法に通ずるかに見えるこのような編成によりながら、実はできるだけ新しい内容と味わいを盛ろうとしたのである。

幸いにして学界の精鋭諸兄の協力のもとに、滞りなく編集を終えることができたことを心から感謝するとともに、この講座の実現のために終始非常な熱意を示され、またいろいろと御迷惑をおかけした有斐閣の諸氏、ことに池淵 昌氏に敬意を表したい。

昭和38年6月

飯野 利夫
山 榊 忠 恕

目 次

第1章 経営財務会計の性格	1
Ⅰ はじめに	1
Ⅱ 財務会計概念の端緒	2
Ⅲ 財務会計概念の普及	4
Ⅳ 伝統的な財務会計観の破綻	6
Ⅴ 「財務会計」の意味	9
Ⅵ 「財務会計」の素性と性格	11
Ⅶ 私会計としての財務会計と公会計としての財務会計	14
Ⅷ 財務会計の財務的機能とその限界	16
第2章 経営財務会計の体系	21
Ⅰ 構造体系	21
1. 会計過程のヨコ割り構造	21
2. 会計過程のタテ割り構造	25
3. 会計過程のウラ・オモテ構造	28
Ⅱ 機能体系	31
1. 会計の技術目的と利用目的	32
2. 利用目的による体系分類	34
第3章 経営財務会計の基本問題	39
Ⅰ 企業資本の源泉と使途	39
1. 企業資本の源泉	39
2. 貨 幣	40

目 次

3. 企業資本の使途	40
4. 企業資本計算式	42
Ⅱ 原価と費用	43
1. 費用の基礎としての原価	43
2. 原価の費消と費用の発生	45
3. 原価の配分 (I)——原価費消の認識	46
4. 原価の配分 (II)——費用の認識	49
Ⅲ 資本と利益	53
1. 資本金と損益会計	53
2. 資本金における認識と測定	58
3. 資本剰余金	62
4. 利益剰余金	65
Ⅳ 配当可能利益	69
1. 配当可能利益と商法	69
2. 繰延勘定の基本問題	73
第4章 財務諸表の構成	79
Ⅰ 財務諸表の機能	79
1. 財務報告の意味	79
2. 財務報告の主体	81
3. 財務報告の対象	83
4. 財務報告の客体	85
Ⅱ 財務諸表の構造	86
1. 商法における計算書類	86
2. 会計原則と財務諸表	88

3. アメリカにおける財務諸表の種類	90
4. 財務諸表の本質と限界	92
Ⅲ 財務諸表の体系	94
1. 損益計算書	94
2. 剰余金計算書・剰余金処分計算書	97
3. 貸借対照表	99
4. 付属明細表	102
Ⅳ 財務諸表の表示方法	104
1. 財務諸表の改善方法	104
2. 補足的資料の利用	105
3. 比較財務表の作成	107
4. 連結財務表の作成	109
Ⅴ 補助財務表の作成	110
1. 補助財務表の意味	110
2. 資金計算書の作成	113
3. 付加価値計算書	115
4. 補助財務表の特質	118
第5章 財務監査——証券取引法と会計——	121
Ⅰ 財務監査の概念	121
1. 財務監査の本質	121
2. 財務監査の性格	125
Ⅱ 財務監査の構造	126
1. 財務諸表の性質と監査の必要性	126
2. 財務監査の体系	128

目 次

Ⅲ 財務監査の機能	130
1. 批判的機能と指導的機能	130
2. 監査の効果	131
Ⅳ 監査基準	133
1. 監査基準の意義	133
2. 監査基準の内容	135
Ⅴ わが国の財務監査制度	139
1. 法定監査の実施	139
2. 被監査会社の範囲の拡大	140
第6章 商法・税法と会計	143
Ⅰ 商法の論理と会計の論理	143
1. 商法による会計規制の目的	143
2. 商法による会計規制の論理	145
3. 配当可能利益計算の規制と会計の論理	147
4. 企業の経理内容の報告の規制と会計の論理	151
5. 商法と会計原則	156
Ⅱ 税法の視点と会計の視点	158
1. 税法と会計原則	158
2. 企業会計の基本構造	164
3. 税務会計の基本構造	173
4. 2つの会計の調整問題	183
展 望	
持分会計論争	189
Ⅰ 論争の焦点	189

Ⅱ 持分概念および持分概念の適用をめぐる論争	189
Ⅲ 企業体持分の是認をめぐる論争	196
Ⅳ 企業体持分の範囲をめぐる論争	200
資本剰余金論争	204
Ⅰ 諸学説の展望	204
1. 資本剰余金会計総論上の諸学説	204
2. 資本剰余金会計各論上の諸学説	207
Ⅱ 資本剰余金の帰属をめぐる論争	211
1. 論争の経過	211
2. 主体持分説	212
3. 発行持分説	213
Ⅲ 創業利得説と醸出資本説との論争	214
1. 論争の経過	214
2. 創業利得説	215
3. 醸出資本説	216
Ⅳ 結 び	217

文 献 案 内

Ⅰ 経営財務会計の性格	219
Ⅱ 経営財務会計の体系	227
Ⅲ 経営財務会計の基本問題	233
Ⅳ 財務諸表の構成	243
Ⅴ 財 務 監 査	246
Ⅵ 商法・税法と会計	253
索 引	259

第1章 経営財務会計の性格

I はじめに

われわれのみるところによれば、**企業会計**というのは、企業資本の展開する統一的・持続的な運動過程を逐一克明に捕捉しつつ、その顛末を計数的に明らかにすることにより、それら企業資本運動の計算的管理を行なうための機構にほかならない。したがって、もともとそれは、組織的・一体的な、1つの経済計算秩序をなす全一体的なものであるはずである。

ところが、そのような全一体としての企業会計こそが、その考察の対象ではありながらも、少なくともこれまでのところ、一般に採択され、それゆえにまたおのずからひろく支配的な風潮をなしつつあるのは、ことさらにそこに、財務会計 (financial accounting) と管理会計 (managerial accounting) という「2つの会計」の並存を前提にしつつ、しかも暗黙のうちにそのいずれかの会計こそを任意に想定しながら、これに接近するというアプローチの仕方にほかならない。この講座が、第2巻と第3巻とに、それぞれ「経営財務会計」「経営管理会計」というタイトルを当てなければならなかったのも、さしあたってのところ、そのような風潮と実績との存在を無視し去ってはしまえなかったからである。

しかし、いずれは、そのようなアプローチの仕方ないしは分類意識自体が再検討されなければならない筋合にあること、これら2つの会計を全一体としての企業会計のなかに再統合することが必要であることは、企業会計それ自体が、もともと全一的なものであるかぎり、いうまでもないところである。ここでは、それらのことまでを問題にすることは差し控えねばならないものの、少なくとも、われわれとしては、俗に財務会計と呼び慣わされているものの素姓を探り、

その意味を明らかにしておくことだけは必要であろう。

II 財務会計概念の端緒

ちなみに、この財務会計という呼称自体の出現は、そう古いことではない。もともと、企業会計を、なんらかの基準に立脚しつつ2つに分類しようとする試みが芽生えはじめるに至ったのは、今世紀に入ってからのものであり、先駆的・散発的な2、3の試用例を別とすれば、財務会計という呼称が生れたのも、そのさいのことであつたからである。

つまり、生産規模の拡大、生産競争の激化に伴い、それら生産面ないしは工程面にかんする管理の問題が擡頭しはじめるにつれ、在来の計算領域を管掌しつつあつたそれまでのアカウントたちのほか、かれらとは別個のグループ、たとえば能率技師たちなどの手によって、工場会計（factory accounting）ないしは現場会計（works accounting）という、伝統的な会計にとっては未開拓の、あたらしい会計領域が開発されるようになったこととの関連上、そこにおのずから一般会計（general accounting）とこの工場会計という区分が芽生え、しかも、ややもすれば、前者、すなわちそれまでにも存在していたような、いわゆる本社で行なわれる性質の会計のことを、ことさらに財務会計の名でもって表現するという傾向までもが生じはじめたわけである。

ただ、この場合には、さしあたってのところその分別の基準にしても、どちらかといえば、それが、その対象ないしは領域のいかにおかれ、一般会計（財務会計）と工場会計とは、もともと同一範囲のものを別個の観点から相互に取り上げるというのではなく、しかもそれらは、かならずしも全体と部分との関係にあるというのではなく、むしろ両者が単純な分業関係におかれ、前者としては、企業資本の運動過程の内部に新たに大きく介入するに至った内部取引ないしは製造過程にかんする計算については、それをもっぱら司るべくそこに登場をみた後者の手にそのほとんどを委ねることにより、みずからは従前通り

の領域に重点をおきつつ、外部取引ないしは流通過程の計算としての性格を一層鮮明にすることになったにすぎないものとみることができる。

その意味では、一般会計（財務会計）と工場会計という分類は、そこに従前から存在していた企業会計の範囲を前提にしつつ編み出されたものではなく、企業資本の運動過程の迂回化に照応する会計計算領域の拡大のゆえに、従前の企業会計の範囲がそのまま一般会計（財務会計）の名で呼ばれ、あたらしく加わるに至った領域ないしは過程のそれが工場会計と名づけられただけのことである。

しかし、いずれにしても、そのころから、企業資本の運動過程すなわち企業の活動過程自体、製造過程の介入のゆえに、財務過程—購買過程—販売過程—財務過程、という形よりは、財務過程—購買過程…製造過程…販売過程—財務過程、という形こそがむしろ支配的になり、しかもやがては、一般会計と工場会計という分けかたにしても、すでに多少は言及ずみのように、それらが、財務・購買・販売などを通じて展開される、いわゆる企業と市場とのあいだの交通関係こそを計数的に捕捉しようとする**外部取引会計**と、製造という生産関係こそを計数的に跡づけようとする**内部取引会計**という明確な分類にまで、その意識を整えあげることになっていった。そして、その場合にあってはまた、前者すなわち外部取引会計こそが、しばしば財務会計の名でもって表現されるようになった。

ところで、企業会計を2つのものに分類するとともに、その1つを指すに財務会計の名をもってする試みというのは、これに尽きるわけではない。つまり、やがてはこの企業会計を、むしろその計算形態ないしは計算単位の観点から、**期間計算**（Zeitrechnung）と**給付計算**（Stückrechnung, Einheitrechnung）とに分けようとする傾向もまた、現われはじめたのである。この場合には、期間を単位とし一定期間に生起する会計事実をその対象とするものが前者であり、製品・用役などを単位としそれら1給付単位あたりの計算を行なう性質のものが後者であるというわけであるが、そのような気運が、いつとはなしに、財務会計をもって、あたかもそれが、**期間計算**ないしは**決算会計**（Abrechnung）などの別名でしかないかのような先入主を、ひとびとのあいだに植えつけることになった

ものといえる。

III 財務会計概念の普及

このように、今世紀に入るとともに、あるいは工場会計にたいする本社会計を意味するものとして、さらにはまた給付計算にたいする期間計算を意味するものとして、いずれにしても従前からの計算領域を前提とする伝統的な計算形態を指すものとして、財務会計という表現こそが、好んで用いられるようになったわけであるが、この財務会計という用語がさらにその普及をみるに至ったのは、大規模経営の出現と、そこに窺われる出資と経営との分離傾向の一段の進行とに伴い、企業会計にたいする新たな要請が擡頭しはじめたこととの関連上、かりに同一の計算領域を前提にする場合であってもなお、それを観察するさいの取り上げかたの面に分化の気運が生じるようになったことによってである。つまり、企業会計を、その計算領域の差に応じてというよりは、むしろその職能ないしはそれに寄せられる要請自体の分化に照応して、大きく財務会計と管理会計とに区別してかかるという風潮こそが、ついに一般化しはじめたわけである。

それは、おおむね今世紀の20年代以降のことであり、そこでは、一方で経営からの分離を余儀なくされた一般の遙有株主たちをはじめとする、いわゆる外部の利害関係者たちの保護という社会経済的な要請が、そしてまた他方にあつては経営内部の合理化のための経営者職分の確立という経営管理的な要請が、ともに企業会計に寄せられるに至り、ついにそこに、財務会計と管理会計という、いわゆる2つの会計の対立をさえ生み出すことになったものとされている。

いうまでもなく、そこには、直接的にはこの管理会計の生成を支えるものとして、標準原価計算や予算統制といった計数的な管理手法も、つぎつぎに案出されていたものの、管理会計というのは、それら個別の管理手法自体を指称する名辞であるというよりは、管理という明確な目的意識のもとに構成された総

合的な計算体系のことにほかならず、その意味で、ここに新らしく表面化するに至った財務会計と管理会計という形における対立は、さきに指摘したように、計算領域のいかに基づく対立ではなく、それかといって単純な手法の域にとどまる対立でもなく、それはまさしく企業会計それ自体の機能面における分化こそを反映する対立であると解釈すべきであろう。

ちなみに、もともと会計の職能としては、かのペイトンの表現に従えば、(1)経済的な数値を測定・整序し (measuring and arraying economic data), (2)それらの顛末を利害関係者に伝達する (communicating the results of this process to interested group) こと、すなわち、(1)測定の職能と、(2)伝達の職能とをあげることができよう (W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, 1949, p. 1) し、またスタンスによれば、(1)測定 (measurement) の職能、つまり会計的な測定によって生産性の向上に寄与すること、(2)伝達的手段 (means of communication) としての職能、つまり経営とその経済との実情を伝達すること、(3)社会的な要具 (social instrument) としての職能、つまり生産成果の配分にかんする計画と管理とのための要具を提供することの3つをあげることができる (M. H. Stans, "The Future of Accounting", *Handbook of Modern Accounting Theory*, 1955, edited by M. Backer, p. 595) わけであるが、これらの場合、ペイトンのいう利害関係者のなかには、もともと、いわゆる外部に位する利害関係集団のほか、経営者もまた含まれているし、スタンスにしても、さきの測定の職能や伝達的手段としての職能のなかに、それらを通して経営管理職能の存在をも示唆している。

そこで、対象とする計算領域こそ、かりに同一ではあっても、そこには所有と経営との分離、経営者職分の確立などの事態に直面するとき、伝達の対象のいかに応じ、取り上げる立場ないしは視角をいちおう異にする2つの会計、すなわちどちらかといえば外部の利害関係集団本位の会計と、少なくとも直接的には内部の経営者の職分であるところの経営管理への奉仕を旨とする会計とが、企業会計の全領域を貫通する並列的にして対立的な2つの大きな体系として、一応は成立する。事実、「財務会計」と「管理会計」、つまりこんにち俗にそれらの名でもって呼ばれる2つのものというのは、本来は1つの会計にほか

ならなかったものが質的に分化したわけであり、しかもそれらは、なによりもまず機能面における対立物として、その時点をひとしくしつつ生れ出るに至ったものといえる。

もっとも、その場合、財務会計と呼ばれるものの体系といえども、かの**当期業績主義** (current operating performance theory) の採用に見られるように、経営管理目的への役立ちということを全然考えていないわけではないし、管理会計と呼ばれるものの体系にあっても、外部の利害関係集団の関心が全面的に無視されているというわけではない。しかし、それら2つの会計は、不幸にも、かのヤヌスの神の2つの表情を申し受けつつその登場を見るに至ったものであるかのように、ともすれば相互に反撥をくりかえし、みずからの優越性を主張してやまないのである。

IV 伝統的な財務会計観の破綻

すでに明らかなように、今世紀の20年代ごろからの企業会計の世界には、全一的な企業会計を、なによりもまず、その機能ないしは目的の分化に照応しつつ、大きく財務会計と管理会計とに区別してかかるという傾向が顕著であり、しかもそのような風潮というのは、こんにちにあってもなお、かなり支配的である。

そして、そこでは、いわば外部報告会計の性格をもつものが前者であり、むしろ内部報告会計の性格を有するものが後者であるとされている。また、それら両者のうち、前者を指して企業会計、後者にたいしては、これと明確に区別をするために、むしろそれに**企業計理**もしくは**経営計算**などの名を当てるという場合もないではない。しかも、この後者については、最近では、さらにそれが**計画のための会計** (accounting for planning) と**統制のための会計** (accounting for control) とに分けられる気運にもある。

また、企業会計というのは、その時点ないしは姿勢のいかに即しつつ、観