

# 目 次

<b>第1章 序 論</b> .....	1	<b>第4章 収益会計</b> .....	27
第1節 会計の意義.....	1	第1節 収益の意義.....	27
第2節 財務会計.....	1	第2節 収益の分類.....	28
1. 会計学の研究領域.....	1	第3節 収益の認識.....	28
2. 財務会計と管理会計.....	1	1. 「認識」の意味.....	28
3. 制度会計と財務諸表.....	2	2. 収益の認識基準.....	28
第3節 企業会計の技術的構造.....	3	3. 規 定.....	36
1. 財産法と損益法.....	3	第4節 収益の測定.....	37
2. 棚卸法と誘導法.....	4	1. 「測定」の意味.....	37
<b>第2章 会計公準と会計主体論</b> .....	6	2. 収益の測定基準.....	37
第1節 会計公準.....	6	3. 規 定.....	37
1. 意 義.....	6	第5節 収益控除項目.....	38
2. 内 容.....	6	1. 内 容.....	38
3. 会計公準、会計原則、会計手続の関係.....	6	2. 表示方法.....	39
第2節 会計主体論.....	7	第6節 未実現収益.....	40
1. 意 義.....	7	1. 意 義.....	40
2. 内 容.....	7	2. 規 定.....	40
<b>第3章 会計原則</b> .....	8	3. 内 容.....	40
第1節 会計原則の概念.....	8	<b>第5章 費用会計</b> .....	44
1. 意 義.....	8	第1節 費用の意義.....	44
2. 性 格.....	8	第2節 費用の分類.....	44
第2節 「企業会計原則」の概要.....	8	第3節 費用の認識.....	45
1. 「企業会計原則」の性格〔企原、設定前文〕.....	8	1. 「認識」の意味.....	45
2. 「企業会計原則」の体系.....	9	2. 費用の認識基準.....	45
3. 「企業会計原則」と他の制度との関係.....	9	3. 規 定.....	47
第3節 一般原則.....	10	第4節 費用の測定.....	48
1. 体 系.....	10	1. 「測定」の意味.....	48
2. 性 格.....	11	2. 費用の測定基準.....	48
3. 真実性の原則.....	11	3. 規 定.....	48
4. 正規の簿記の原則.....	13	第5節 費用配分の原則.....	48
5. 資本取引・損益取引区分の原則.....	15	1. 意 義.....	48
6. 明瞭性の原則.....	16	2. 規 定.....	49
7. 継続性の原則.....	20	3. 採用理由.....	49
8. 保守主義の原則.....	22	4. 具体的適用例.....	50
9. 単一性の原則.....	23	第6節 費用収益対応の原則.....	51
10. 重要性の原則.....	24	1. 意 義.....	51

2. 規定	51	1. 適用	85
3. 適用の形態	52	2. これまでの会計処理	85
4. 対応の形態	52	3. 目的	85
5. 具体的適用例	52	4. 範囲	85
6. 費用配分の原則との関係	53	5. 用語の定義	86
第7節 経過勘定項目	53	6. 棚卸資産の区分	86
1. 意義	53	7. 通常の販売目的で保有する棚卸資産の会計処理	86
2. 時間基準（発生主義）による収益・費用の計上が認められる理由	53	8. トレーディング目的で保有する棚卸資産の会計処理	88
3. 規定	54	9. 通常の販売目的で保有する棚卸資産の収益性の低下に係る損益の表示	88
4. 内容	54	10. 通常の販売目的で保有する棚卸資産の収益性の低下に係る損益の注記	89
5. 表示及び処理	57	11. トレーディング目的で保有する棚卸資産に係る損益の表示	89
第8節 費用控除項目	57	第4節 有形固定資産原価の配分	90
1. 内容	57	1. 固定資産の意義と分類	90
2. 表示方法	59	2. 有形固定資産の概念	91
第6章 期間損益計算	60	3. 取得原価の決定	93
第1節 利益の意味	60	4. 有形固定資産原価の配分方法	100
1. 期間利益と時点利益	60	5. 減価償却	100
2. 期間利益の2つの属性	60	6. 臨時償却と特別償却	111
第2節 期間損益計算の構造	60	7. 減耗償却と取替法	112
1. 現金主義会計	60	8. 圧縮記帳	114
2. 発生主義会計	61	第5節 無形固定資産原価の配分	116
3. 現行の発生主義会計	61	1. 無形固定資産の概念	116
第3節 損益計算書	61	2. 取得原価の決定	118
1. 損益計算書の意義	61	3. 無形固定資産原価の配分方法	118
2. 当期業績主義と包括主義	61	4. のれん（営業権）	120
3. 損益計算書の構造	62	第6節 繰延資産原価の配分	122
第7章 費用配分	68	1. 繰延資産の概念	122
第1節 費用配分の形態	68	2. 繰延資産計上の根拠	123
第2節 棚卸資産原価の配分	68	3. 繰延資産の具体例	123
1. 棚卸資産の意義と範囲	68	4. 繰延資産の償却	126
2. 棚卸資産原価の配分方法	70	5. 制度上の繰延資産	127
3. 取得原価の決定	71	6. 従来の繰延資産	133
4. 払出価額の計算	72	第7節 引当金の計上	138
5. 貸借対照表価額の決定（企業会計原則上の定め→現行制度上の定めは、p. 85を参照）	80	1. 引当金の意義	138
第3節 棚卸資産の評価に関する会計基準（改正平成20年9月26日）	85	2. 引当金の計上要件（注解18）	138

3. 引当金の計上目的	140	第10章 負債会計	173
4. 引当金の分類	140	第1節 負債の概念	173
5. 引当金の取崩し	144	1. 意義	173
6. 引当金の表示	144	2. 分類	173
7. 制度上の引当金	145	第2節 負債の評価	175
<b>第8章 貸借対照表総論</b>	<b>147</b>	第3節 負債の表示	175
第1節 貸借対照表の意義と本質	147	1. 流動負債	175
1. 意義	147	2. 固定負債	175
2. 本質	147	第4節 社債	176
第2節 貸借対照表原則	148	1. 意義	176
1. 貸借対照表完全性の原則 (B/S原則一)	149	2. 減債基金と減債積立金	176
2. 総額主義の原則	150	第5節 新株予約権付社債	177
第3節 貸借対照表の区分, 配列	150	1. 新株予約権付社債の会計処理	177
1. 区分表示の原則	150	2. 会社法上の定め	179
2. 流動性配列の原則	152	第6節 偶発事象	181
<b>第9章 資産会計</b>	<b>155</b>	1. 意義	181
第1節 資産の概念	155	2. 偶発損失の開示上の取扱い	181
第2節 資産の分類	156	cf1. 偶発債務	181
1. 損益計算の観点からの分類	156	<b>第11章 純資産 (資本会計)</b>	<b>182</b>
2. 財務流動性の観点からの分類	156	第1節 純資産 (資本) の概念	182
第3節 資産の評価	162	1. 純資産の意味	182
1. 取得原価主義	162	2. 純資産の意義	182
2. 時価主義	163	3. 資本会計の中心論点	183
3. 低価主義	163	4. 会計上の純資産の意義	183
第4節 資産評価の規定と具体例	164	第2節 純資産 (資本) の分類	184
1. 取得原価基準	164	1. 株主資本の源泉的分類	184
2. 時価基準	165	2. 会計理論上の分類	185
3. 【参考】低価基準	165	3. 会社法上の分類	185
4. 無償取得資産の評価	169	4. 「企業会計基準」上の分類	187
第5節 流動資産	169	第3節 払込資本	192
1. 流動資産の分類	169	1. 意義	192
2. 金銭債権	170	2. 種類	193
3. 有価証券	170	第4節 資本金の増加	194
4. 親会社株式	171	1. 意義	194
第6節 固定資産	172	2. 形態	194
1. 有形固定資産	172	3. 会計処理	195
2. 無形固定資産	172	第5節 資本金の減少	196
3. 投資その他の資産	172	1. 意義	196

2. 形態.....	196	第7節 自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定 .....	223
3. 会計処理.....	196	第8節 自己株式の取得、処分及び消却に関する付随費用 .....	223
第6節 受贈資本 .....	198	1. 損益計算書に計上する考え.....	223
1. 意義.....	198	2. 取得に要した費用は取得原価に含め、処分及び消却に要した費用は自己株式処分差額等の調整とする考え.....	224
2. 種類.....	198	第9節 資本金及び準備金の額の減少の会計処理 .....	224
3. 会計処理.....	198	第10節 開示 .....	225
第7節 保険差益 .....	199	<b>第13章 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準 .....</b>	<b>226</b>
第8節 稼得資本 .....	199	第1節 目的 .....	226
1. 意義.....	199	第2節 (参考) これまでの貸借対照表 .....	226
2. 分類.....	199	1. 【参考】 これまでの個別貸借対照表.....	226
第9節 剰余金 .....	200	2. 【参考】 これまでの連結貸借対照表 (平成9年6月公表の連結財務諸表原則による) .....	227
1. 意義(会社法第446条).....	200	第3節 貸借対照表の表示 .....	227
2. 剰余金の処分.....	203	第4節 純資産の部の表示 .....	227
3. 剰余金の配当.....	204	第5節 貸借対照表の区分 .....	229
第10節 分配可能額 .....	206	1. 「資本の部」から「純資産の部」へ.....	229
1. 配当の制限〔会社法第461条1項〕 .....	206	2. 「純資産の部」という表記.....	230
2. 分配可能額〔会社法第461条2項〕 .....	206	3. 「純資産の部」の項目.....	230
第11節 新株予約権 .....	210	第6節 結論の背景 .....	231
1. 新株予約権の会計上の性格.....	210	1. 純資産の部の表示の背景.....	231
2. 会社法上の定め.....	210	2. 株主資本の区分の背景.....	232
3. 新株予約権の会計処理.....	213	<b>第14章 株主資本等変動計算書に関する会計基準 .....</b>	<b>234</b>
<b>第12章 自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準 .....</b>	<b>216</b>	第1節 目的 .....	234
第1節 自己株式の性格 .....	216	第2節 会計基準 .....	234
第2節 株主との合意による自己株式の取得 (会社法上の定め) .....	216	1. 表示区分.....	234
1. 総則.....	216	2. 表示方法.....	234
2. 特定の株主からの取得.....	217	3. 株主資本の各項目.....	235
3. 市場取引等による株式の取得.....	219	4. 株主資本以外の各項目.....	235
第3節 自己株式の取得及び保有 .....	219	5. 株主資本等変動計算書に記載すべき項目の範囲 .....	235
第4節 自己株式の処分 .....	220	6. 計算書の名称.....	236
1. 自己株式処分差益.....	220		
2. 自己株式処分差損.....	220		
第5節 自己株式の消却 .....	221		
第6節 その他資本剰余金の残高が負の値になった場合の取扱い .....	222		
1. 繰越利益剰余金からの減額.....	222		
2. 会計期間末における減額.....	223		

7. 株主資本等変動計算書の様式.....	237	2. セグメント情報の開示の要請.....	257
8. 注記事項.....	241	3. セグメント情報の種類.....	257
9. 中間株主資本等変動計算書.....	241	4. 開示すべきセグメント情報.....	257
<b>第15章 財務諸表.....</b>	<b>242</b>	<b>第17章 中間連結財務諸表.....</b>	<b>258</b>
第1節 損益計算書.....	242	第1節 総論.....	258
1. 損益計算書の意義.....	242	1. 意義.....	258
2. 損益計算書の表示.....	242	2. 性格.....	258
3. 製造原価報告書.....	243	3. 現行会計が実績主義を採用する根拠.....	259
第2節 貸借対照表.....	244	第2節 一般原則.....	259
1. 貸借対照表の意義.....	244	1. 有用性の原則.....	259
2. 貸借対照表の作成.....	244	2. 準拠性の原則.....	259
3. 貸借対照表の表示.....	244	3. 継続性の原則.....	260
第3節 注記.....	246	第3節 作成基準.....	260
1. 企業会計原則.....	246	1. 営業収益.....	261
2. 会社法.....	247	2. 営業費用.....	261
第4節 財務諸表附属明細表と計算書類附属明細書.....	248	3. 簡便な決算手続.....	261
<b>第16章 連結財務諸表.....</b>	<b>250</b>	第4節 表示方法及び注記方法.....	262
第1節 総論.....	250	<b>第18章 キャッシュ・フロー計算書..</b>	<b>263</b>
1. 制度的位置づけ.....	250	第1節 総論.....	263
2. 意義.....	250	1. 意義.....	263
3. 目的.....	250	2. 経緯.....	263
4. 必要性.....	251	3. 種類.....	264
第2節 一般原則.....	252	4. 位置づけ.....	264
1. 真实性の原則.....	252	5. 目的.....	264
2. 基準性の原則（個別財務諸表基準性の原則）.....	252	第2節 キャッシュ・フロー計算書の内容.....	264
3. 明瞭性の原則.....	253	1. 資金概念.....	264
4. 継続性の原則.....	253	2. 連結CF計算書の区分.....	265
第3節 一般基準.....	253	第3節 表示.....	268
1. 連結の範囲.....	253	1. 表示方法.....	268
2. 連結決算日.....	254	2. 様式.....	270
3. 親会社及び子会社の会計処理の原則及び手続.....	255	<b>第19章 外貨換算会計.....</b>	<b>273</b>
第4節 持分法.....	255	第1節 外貨換算の意義と必要性.....	273
1. 定義.....	255	1. 換算の意義.....	273
2. 原価法の欠点.....	256	2. 外貨換算の必要性.....	273
3. 制度上の取扱い.....	256	第2節 外貨建取引等会計処理基準.....	273
第5節 セグメント会計.....	256	1. 意義.....	273
1. セグメント情報の意義.....	256	2. 外貨建取引の範囲.....	274
		3. 一取引基準と二取引基準.....	275

4. 為替差損益.....	276	1. デリバティブとは.....	301
5. 換算方法.....	276	2. デリバティブの評価.....	301
第3節 外貨建取引等会計処理基準の内容 ...	277	3. 先渡取引の意義と処理.....	302
1. 外貨建取引(外貨基準一・1).....	277	4. 先物取引の意義と処理.....	303
2. 在外支店の財務諸表項目(外貨基準二).....	278	5. オプション取引の意義と処理.....	304
3. 在外子会社等の財務諸表項目(外貨基準三)...	279	6. スワップ取引の意義.....	306
<b>第20章 リース会計.....</b>	<b>280</b>	7. ヘッジ取引とは.....	307
第1節 リース取引の意義(基準第4項) ...	280	8. ヘッジ会計とは.....	307
第2節 リース取引の分類(基準第5、6項)	280	<b>第2節 複合金融商品.....</b>	<b>310</b>
第3節 リース取引の会計処理(基準第9項～)	282	1. 複合金融商品とは.....	310
.....	282	2. 新株予約権付社債の会計処理.....	310
1. ファイナンス・リースの会計処理.....	282	<b>第24章 税効果会計.....</b>	<b>312</b>
2. オペレーティング・リースの会計処理.....	283	第1節 税効果会計とは.....	312
第4節 所有権移転外ファイナンス・リース取引		第2節 なぜ税効果会計を行うのか.....	313
の例外処理の廃止.....	283	第3節 どのような項目を調整するのか.....	314
1. 従来 of 会計処理.....	283	第4節 税効果会計の2つの方法.....	315
2. 廃止の理由.....	283	第5節 表示方法.....	316
<b>第21章 物価変動会計.....</b>	<b>284</b>	第6節 税率変更の際の取扱い.....	317
1. 物価変動会計の意義について.....	284	第7節 連結財務諸表における税効果会計 ...	318
2. 取得原価主義会計の欠陥について.....	284	1. 子会社の資産及び負債の評価差額.....	318
3. 物価変動会計の目的.....	284	2. 消去された未実現損益.....	318
4. 物価変動会計の諸形態について.....	285	3. 消去された債権債務.....	318
5. 資本維持概念について.....	287	<b>第25章 研究開発費・ソフトウェア会計</b>	<b>319</b>
<b>第22章 金融商品会計(1).....</b>	<b>288</b>	.....	<b>319</b>
第1節 有価証券.....	288	第1節 研究開発費の会計処理及び表示.....	319
1. 有価証券の分類.....	288	1. 研究開発費とは.....	319
2. 有価証券の評価.....	289	2. 研究開発費の会計処理について.....	319
第2節 債権.....	295	3. 研究開発費の表示について.....	320
1. 債権の貸借対照表価額.....	295	<b>第2節 ソフトウェアの会計処理及び表示 ...</b>	<b>321</b>
2. 債権の区分.....	295	1. ソフトウェア制作費の分類.....	321
3. 貸倒見積高の算定.....	295	2. 受注制作のソフトウェアに係る会計処理.....	321
4. 債権の未収利息の処理.....	298	3. 市場販売目的のソフトウェアの会計処理.....	321
5. 貸倒引当金の会計処理.....	298	4. 自社利用のソフトウェアの会計処理.....	324
第3節 売上債権の会計処理.....	300	5. 資産計上したソフトウェアの減価償却.....	325
第4節 金銭債務.....	300	6. ソフトウェアの減価償却方法に関する開示(実務	
<b>第23章 金融商品会計(2).....</b>	<b>301</b>	指針22).....	326
第1節 デリバティブ.....	301	<b>第26章 退職給付会計.....</b>	<b>327</b>
		第1節 退職給付債務・費用の計算方法.....	327

1. 新しい「退職給付会計基準」について.....	327	5. パーチェス法と現物出資説.....	345
2. 退職給付引当金の計算プロセス.....	327	6. のれん.....	346
3. 退職給付債務の計算.....	330		
4. 退職給付費用の計算.....	331		
第2節 退職給付にかかる表示（基準四・六）	333		
1. 貸借対照表及び損益計算書.....	333		
2. 注記事項.....	333		
<b>第27章 固定資産の減損に係る会計基準</b>	<b>334</b>		
.....			
第1節 会計基準の整備の必要性.....	334		
第2節 基本的考え方.....	334		
第3節 対象資産.....	335		
第4節 減損損失の認識と測定.....	335		
1. 減損の兆候.....	335		
2. 減損損失の認識.....	336		
3. 減損損失の測定.....	337		
4. 将来キャッシュ・フロー.....	337		
5. 使用価値の算定に際して用いられる割引率... 338			
6. 資産のグルーピング.....	339		
7. 共用資産の取扱い.....	339		
8. のれんの取扱い.....	339		
第5節 減損処理後の会計処理.....	340		
第6節 財務諸表における開示.....	340		
第7節 投資不動産の会計処理.....	341		
<b>第28章 合併会計.....</b>	<b>342</b>		
第1節 合併の方式.....	342		
1. 吸収合併.....	342		
2. 新設合併.....	342		
第2節 合併の本質.....	342		
1. 現物出資説.....	342		
2. 人格合一説.....	343		
3. 両者の違いのまとめ.....	343		
第3節 合併の会計処理.....	344		
1. パーチェス法.....	344		
2. 【参考】持分プーリング法.....	344		
3. 【参考】パーチェス法と持分プーリング法の比較.....	345		
4. 【参考】経営者は持分プーリング法を好む.... 345			
5. パーチェス法と現物出資説.....	345		
6. のれん.....	346		
<b>第29章 企業結合に関する会計基準.. 347</b>			
第1節 会計基準整備の必要性.....	347		
第2節 基本的考え方.....	347		
第3節 取得と持分の結合の識別.....	349		
1. 共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合.....	349		
2. 共同支配企業の形成.....	351		
第4節 取得の会計処理.....	351		
1. 取得企業の決定方法.....	351		
2. 取得原価の算定.....	352		
3. 取得原価の配分方法.....	353		
4. のれんの会計処理.....	355		
5. 負ののれんの会計処理.....	355		
6. 逆取得における個別財務諸表上の会計処理... 356			
第5節 【参考】持分の結合の会計処理（持分プーリング法）.....	356		
1. 資産、負債及び資本の引継ぎ.....	356		
2. 企業結合年度の連結財務諸表.....	357		
3. 会計処理方法の統一.....	357		
4. 企業結合前の取引等の消去.....	357		
5. 企業結合に要した支出額の会計処理.....	357		
6. 個別財務諸表上の会計処理.....	358		
7. 共同支配企業の形成.....	358		
第6節 共通支配下の取引等の会計処理.....	358		
1. 共通支配下の取引.....	358		
2. 少数株主との取引.....	359		
第7節 開示.....	359		
1. のれん及び負ののれんの表示.....	359		
2. 注記事項.....	360		
<b>第30章 役員賞与に関する会計基準.. 362</b>			
第1節 目的.....	362		
第2節 会計基準.....	362		
第3節 検討の経緯.....	362		
第4節 会計上の考え方.....	363		
<b>第31章 事業分離等に関する会計基準 364</b>			
第1節 目的.....	364		

第2節 会計処理の目的	364	第3節 取得したサービスの認識	378
第3節 分離元企業の会計処理	367	1. 費用認識に根拠があるとする考え方	378
1. 分離元企業の会計処理	367	2. 費用認識の前提条件に疑問があるとする考え方	378
2. 受取対価が現金等の財産のみである場合の分離元企業の会計処理	368	3. 費用認識に根拠がないとする考え方	379
3. 受取対価が分離先企業の株式のみである場合の分離元企業の会計処理	369	4. 見積りの信頼性の観点から、費用認識が困難又は不適當であるとする考え方	380
4. 受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式である場合の分離元企業の会計処理	370	第4節 権利確定日以前の会計処理	381
5. 開示	371	1. ストック・オプションの計上	381
第3節 資産の現物出資等における移転元の企業の会計処理	372	2. ストック・オプションの費用計上額	381
第4節 結合当事企業の株主に係る会計処理	372	3. ストック・オプションの公正な評価単価	381
1. 被結合企業の株主に係る会計処理	372	4. ストック・オプション数	382
2. 結合企業の株主に係る会計処理	373	第5節 権利確定日後の会計処理	383
3. 分社型の会社分割における分割会社の株主に係る会計処理	374	第6節 未公開企業における取扱い	384
4. 現金以外の財産の分配を受けた場合の株主に係る会計処理	375	第7節 財貨又はサービスの対価として自社株式オプションを付与する場合の会計処理	384
5. 開示	376	第8節 財貨又はサービスの対価として自社の株式を付与する場合の会計処理	384
第32章 ストック・オプション等に関する会計基準	377	第9節 開示	385
第1節 目的	377		
第2節 用語の定義	377		

# 第1章 序 論

## I C Oチェック・ポイント

- ・皆さんが今から学ぶ「財務諸表論」がどのような学問であるかということの概要をつかむこと。
- ・企業会計の技術的構造を理解すること（期間損益計算方法としての財産法・損益法，貸借対照表作成方法としての棚卸法・誘導法）。

## 第1節 会計の意義

### 会計の意義

会計（accounting）とは、特定の経済主体が営む経済活動およびこれに関連する経済的事象を主として貨幣額で測定し、記録し、かつ、伝達する行為である。

## 第2節 財務会計

### 1. 会計学の研究領域

会計学の研究領域を大別すると、次のようになる。

〔①家計 ②企業会計 ③官庁会計 ④社会会計〕

①～④のうち、一般には②企業会計（特に株式会社についての会計）が会計学の主たる研究領域とされている。したがって、本書でも企業会計について学んでいくことにする。

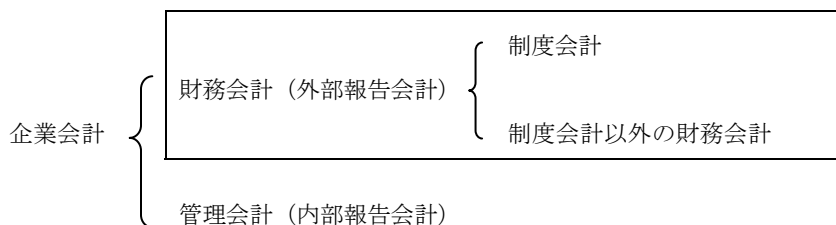
### 2. 財務会計と管理会計

企業会計を定義すると次のようになる。

「企業会計は、企業すなわち営利を目的とする経済組織体における資本の調達と資本の増殖（財の運用）のための活動とこれに関連する事象をとらえる会計である」（新井清光著『財務会計論』中央経済社P5）

そして、企業会計は、会計情報の提供先の相違によって、**財務会計**（financial accounting）と**管理会計**（management accounting）に二分される。

<理解図>



財務会計について学ぶ学問を財務会計論と呼ぶわけであるが、財務会計論は、財務諸表 (financial statements) によって一定の目的 (注) に役立つ会計情報を提供することの研究を主眼としている学問分野であるところから財務諸表論とも呼ばれる。公認会計士試験の財務諸表論は、上記<理解図>の □ でくられた部分を対象とする。

(注)

以下に、財務会計と管理会計の目的をまとめておくことにする。

○財務会計の目的

外部利害関係者に対してそれぞれの必要とする会計情報を提供する



外部利害関係者による合理的な意思決定に資する (←目的)

企業は投資者から拠出された資本に対する管理・運用の責任 (受託責任) を負うこととなるが、当該受託資本を管理・運用した結果について財務諸表により開示、報告することを通じて受託責任が果たされる。

○管理会計の目的

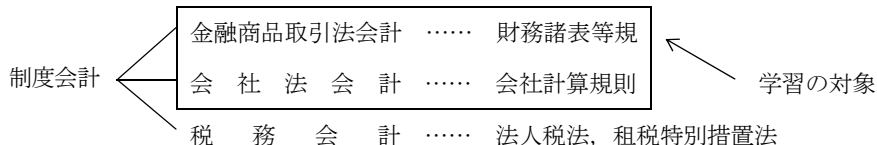
経営者に対して必要な会計情報を提供する



経営管理上の合理的な意思決定に資する (←目的)

### 3. 制度会計と財務諸表

制度会計とは、伝統的財務会計として、会計規範によって制約される会計をいう。財務会計、特に伝統的財務会計といわれる領域は、社会的制度会計として存在しており、会社法、税法、金融商品取引法および企業会計原則などの会計規範によって制約され、企業は、決算日ごとに、定期的に財務諸表を作成し、報告する義務を負う。



#### (1) 財務諸表の目的

- 金融商品取引法会計 … 投資者 (株主など) の投資意思決定に資する情報を提供すること。
- 会社法会計 … 分配可能額の計算など、債権者保護に資する情報を提供すること。
- 税務会計 … 適切な課税計算に資する情報を提供すること。

#### (2) 財務諸表の限界

- ① 相対的真実性を保証するにすぎない。(「真実性」の意味については後述)
- ② 貨幣的数値によって測定しえないものは、会計の対象にならない。
- ③ 利用者の意思決定に際し、すべての必要な情報を提供するものではない。

## 第3節 企業会計の技術的構造

### 1. 財産法と損益法

企業会計とは、企業の経済活動つまり企業の資本運動を貨幣数値でもって有機的・統一的に把握するための計算報告機構であるといえる。そして、その最大の役割は企業が一定期間にどれほどの成果、つまり利益をあげたかを計算すること、すなわち期間損益計算にある。

(コメント) 期間損益計算とは、全体損益計算(口別計算)と対比される損益計算である。

全体損益計算とは、中世の貿易業のように一回の航海をもって解散するという当座企業を前提とし、企業の開始から消滅までの損益計算を行うものである。これに対し、今日の企業会計は、半永久的に存続する継続企業を前提とするため、ある一定の人為的期間(通常は1年)における企業の収益力の計算を行うことが最大の課題となる。これが期間損益計算の意味するところである。

そして期間損益の計算方法として「財産法」と「損益法」があげられる。これら2つの内容をまとめると以下ようになる。

#### (1) 財産法

##### ① 意義

財産法とは、期首と期末の純財産額の比較によりその期間の損益を計算する方法である。

##### ② 計算式

###### i) 原則

$$\text{損益} = \text{期末純財産} - \text{期首純財産} = (\text{期末資産} - \text{期末負債}) - (\text{期首資産} - \text{期首負債})$$

###### ii) 期中に追加元入等があった場合

$$\text{損益} = (\text{期末資産} - \text{期末負債}) - \{(\text{期首資産} - \text{期首負債}) + \text{追加元入} - \text{引出額}\}$$

##### ③ 特徴

i) 長所… 実地調査にもとづくため、利益を实在性の面から確定しうる。

ii) 短所… 利益の原因別分析が不可能である。

#### (2) 損益法

##### ① 意義

損益法とは、一会計期間の収益と費用を比較して損益を計算する方法である。

##### ② 計算式

$$\text{期間損益} = \text{期間収益} - \text{期間費用}$$

##### ③ 特徴

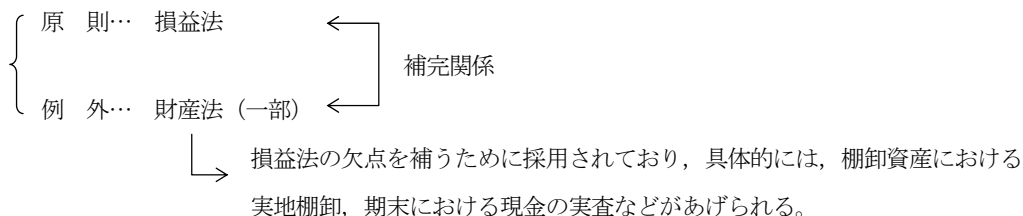
i) 長所… 利益の原因別分析が可能である。

ii) 短所… 実地調査を伴わないため、利益を实在性の面から把握できない。

### (3) 現行会計の立場

現行会計は、固定資産の巨大化による実地調査の困難性、組織的帳簿記録の発達等により、損益法をベースにし、財産法を部分的に採用する方法が用いられ、両方法が相互補完し合う関係となっている。

#### <理解図>



## 2. 棚卸法と誘導法

上記で説明した「財産法」と「損益法」が期間損益の計算方法であるのに対して、ここで説明する「棚卸法」と「誘導法」は貸借対照表の作成方法である。「棚卸法」と「誘導法」の内容をまとめると以下ようになる。

### (1) 棚卸法

#### ① 意義

棚卸法とは、帳簿記録とは別に、実地棚卸などによって直接的に資産・負債を把握し、それに基づいて貸借対照表を作成する方法をいう。

#### ② 理論的背景

静態的会計思考または静態論

### (2) 誘導法

#### ① 意義

誘導法とは、帳簿記録に基づいて貸借対照表を作成する方法をいう。

#### ② 理論的背景

動態的会計思考または動態論

#### cf 1. 財産法・損益法と棚卸法・誘導法の関係

財産法・損益法が期間損益の計算方法であるのに対して、棚卸法・誘導法は貸借対照表の作成方法である点に関して両者は厳密に区別されなければならない。ただし、両者はまったく無関係というわけではない。すなわち、財産法は、棚卸法によって作成された二時点の貸借対照表の比較により損益を計算する。また、損益法では、組織的な会計記録から費用収益項目を抜き出して損益計算を行い、それに関係のない項目を貸借対照表に収容する。これは、誘導法による貸借対照表が作られることを意味している。

#### cf 2. 静態論と動態論

かつて、ドイツにおいて「貸借対照表の見方」について一大論争が巻き起こったことがある。

当時の会計学者シュマーレンバッハは、会計の基礎には収入、支出があり、その収支を期間に配分するために貸借対照表が存在しているという考え方を示した。彼は、これまでの貸借対照表に

どのような形にせよ財政状態の表示を期待する学説を「静的貸借対照表論」あるいは「静態論」と称し、損益計算を会計の目的として会計の仕組みを説明する自己の見解を「動的貸借対照表論」あるいは「動態論」と名付けた。これ以来、会計学は損益計算の見地を議論の中心におき、会計現象を説明するようになった。もっとも、近年では再び貸借対照表を重視するアプローチ（最近ではこれを資産・負債アプローチと呼ぶ）が一般的になりつつある。

例えば、後半学習する税効果会計や退職給付会計では資産・負債アプローチの影響が見られる。

## 第2章 会計公準と会計主体論

### I C O チェック・ポイント

- ・会計公準とは何か、会計公準には具体的にどのようなものがあるのかを押えること。
- ・会計主体論は、初学者には非常に理解しにくい分野である。また、試験における出題可能性も低いところであるので、ここでは概要だけを把握しておいてほしい。

### 第1節 会計公準

#### 1. 意義

会計公準とは、企業会計の理論的および実践的な基礎をなす諸概念によって構成されるものであり、会計が成立しうるための基本的前提をいう。

#### 2. 内容

##### ① 企業実体の公準（会計単位の公準）⇒会計の範囲的or場所的限定

企業それ自体が会計計算を行なう単位（場所的単位）として存在しているという前提である。具体的には、企業がその所有者を離れて存在して資産を所有し、負債を負う経済的実体であることを認めたものであり、会計を行なう範囲を限定する公準である。

##### ② 継続企業の公準（会計期間の公準）⇒会計の時間的限定

企業の営む事業が半永久的に継続するという前提である。つまり、企業が一般にその経済活動を反復的・継続的に営みその生命が恒久的とみなしうることから、企業会計上この連続的な営業活動を人為的に区切って期間ごとの会計計算を行おうとする公準である。

##### ③ 貨幣的評価の公準（貨幣的測定の公準）⇒会計の内容的限定

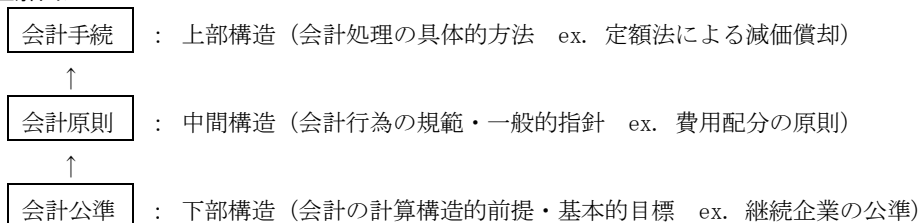
異質の財貨または用役を最終的には同質の経済価値尺度としての貨幣という測定単位をもって统一的に測定表示するという前提である。

これは、企業の経済活動をあらかず資産・負債・資本（＝純資産）・収益・費用という5要素につき、比較可能な同一測定手段を用いることによって利益計算を可能ならしめるというものである。

#### 3. 会計公準、会計原則、会計手続の関係

財務会計は、下記の<理解図>のように、下部構造、中間構造及び上部構造の3つから成り立っているものとして把握される。

##### <理解図>



## 第2節 会計主体論

### 1. 意義

会計主体論とは、企業会計における「企業観」を考えるものである。すなわち、企業会計は一体誰のために行われるべきものであるかということ、またそのためには、企業会計上、企業をいかなる社会的存在とみるべきであるかということを論ずるものである。

### 2. 内容

#### ① 企業と資本主（株主）との結びつきを重視する主体論

- i) 資本主理論… 企業を資本主によって所有されるものとしてとらえ、会計はもっぱら企業所有主のために行われると考える理論。
- ii) 代理人理論… 企業を資本主とは別個の存在であると認めるものの、資本主集団の代理機関とみなし、経営者は資本主から経営の委託を受けた資本主の代理人であると考える理論。

#### ② 企業と資本主を切断して考え、企業自体の独立的存在を重視する主体論

- i) 企業主体理論… 企業を株主や債権者とは別個の独立した継続的存在として捉え、会計は企業独自の立場に立って行われ、企業に財貨を拠出した持分所有者（株主・債権者）に対して報告が行われるとする理論。
- ii) 企業体理論… 企業を、株主・債権者・従業員・取引先・国家・地域住民など多くの利害関係者集団によって構成される社会的制度として捉え、これら利害関係者の総体としての社会に対して会計報告がなされるとする理論。

## 第3章 会計原則

### ICOチェック・ポイント

- ・本章では、出題頻度の高い「企業会計原則」について学ぶ。「企業会計原則」の概要を把握するとともに、「企業会計原則」の中心をなす「一般原則」について、その内容を把握すること。

### 第1節 会計原則の概念

#### 1. 意義

会計原則とは、会計処理の原則及び手続等をいい、会計実践を社会的に統制して社会に会計的秩序を実現させるための規範である。

#### 2. 性格

##### ① 社会的規範性

会計原則は、会計行為の指針、社会的規範としての意味を有し、有用にしてかつ妥当な会計の体系的基準である。

##### ② 理論（指導）規範性と実践規範性

会計原則は、特定の利害関係者の要求に偏ることなく広く経済全体の利害関係の調整を長期的に図ろうとする理論規範性と個別的、短期的な要求をみたすために広く社会的な利害関係の調整を図ろうとする実践規範性との二つの側面を有している。

##### ③ 流動性・発展性

会計原則は、恒久的・普遍的な法則ではなく、一定の社会的制度や経済体制によって変化するものである。

### 第2節 「企業会計原則」の概要

#### 1. 「企業会計原則」の性格〔企原，設定前文〕

##### ① 財務諸表作成基準

「企業会計原則」は、企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当って従わなければならない基準である。

##### ② 会計士監査における監査人の判断基準

「企業会計原則」は、公認会計士が、公認会計士法及び金融商品取引法に基き、財務諸表の監査をなす場合において判断の拠り所となる基準となる。

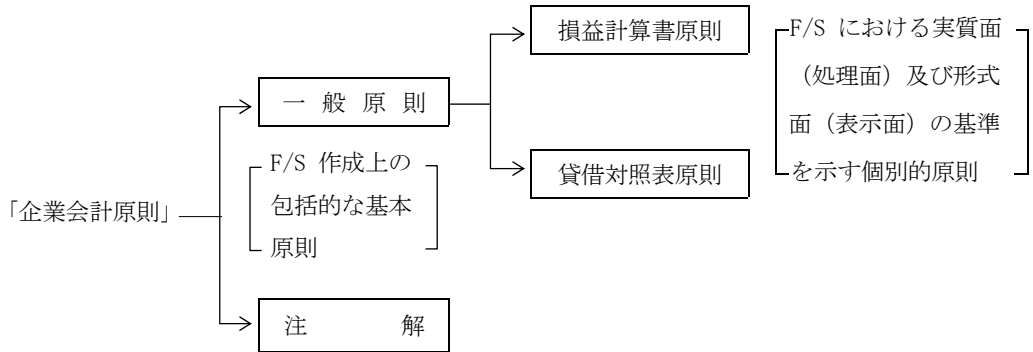
##### ③ 関係諸法令に対する指導性

「企業会計原則」は、将来において、会社法、税法、物価統制令等の企業会計に関係する諸法令が制定改廃される場合において、尊重されなければならないものである。

## 2. 「企業会計原則」の体系

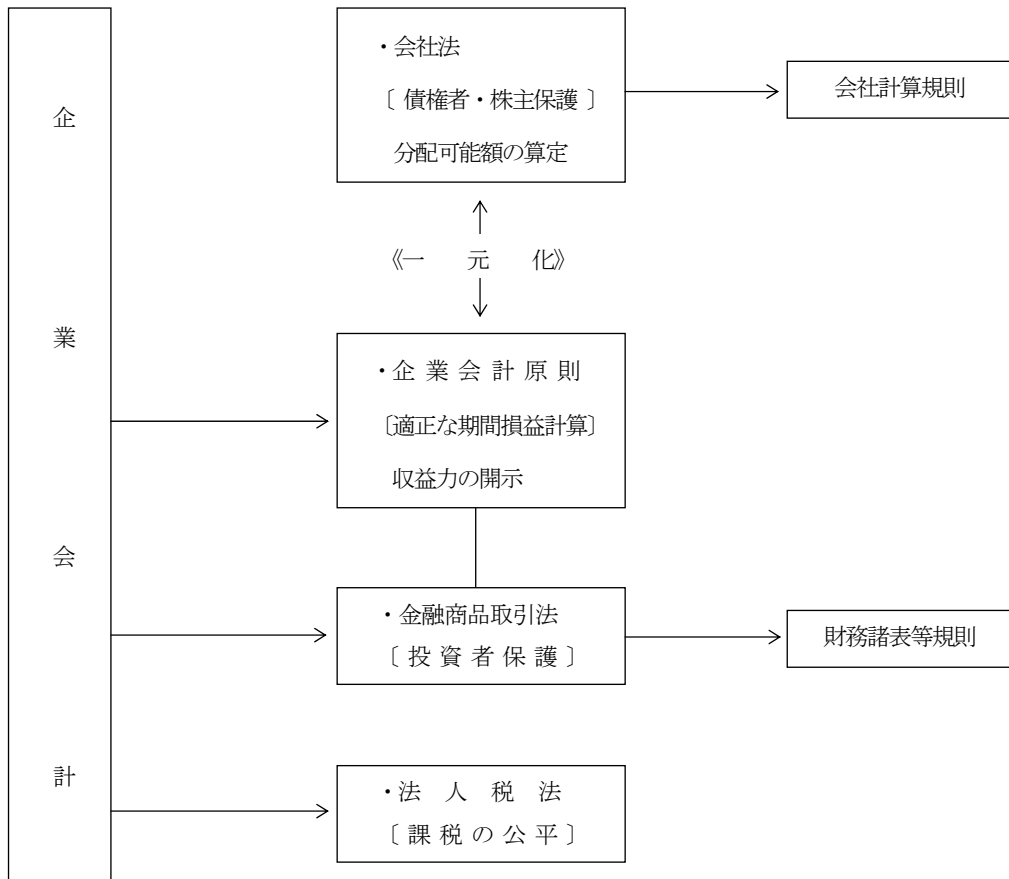
「企業会計原則」は、一般原則、損益計算書原則および貸借対照表原則の三部によって構成され、さらに「注解」を追加的・補足的に加えたものとして体系づけることができる。

<理解図>



## 3. 「企業会計原則」と他の制度との関係

<理解図>



① 会社法と「企業会計原則」との関係

「企業会計原則」は、現在および将来の投資者を中心とした利害関係者に対して、有用な会計情報を提供することを目的とし、その計算構造は、継続企業を前提としたうえで、業績指標性と処分可能性を特質とした利益計算を中核としている。

他方、会社法の計算規定は、ディスクロージャーの充実とともに、現在株主と現在債権者を中心とした取引関係者を保護することを基本目的といわれており、その計算構造は、株主と債権者との利害調整をはかるための分配可能額計算を中核とすることになる。

このようにみれば、この「企業会計原則」と会社法計算規定の計算原則および計算構造は対照的な性格を有する。

このため、二つの会計の一元化が図られている。会社法の計算規定は企業会計の大枠を規定し、証取法会計においても、それを実践規範として遵守し、「企業会計原則」は会社法431条の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の基礎として、会社法が定め得ない領域の規範とされる。

株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。

[会社法431条]

② 金融商品取引法と「企業会計原則」との関係

金融商品取引法（金商法）それ自体は、連結財務諸表・個別財務諸表などの作成方法等についての規定を設けず、193条において、連結財務諸表規則（連結財規）及び財務諸表等規則（財規）に委ねている。さらに、連結財規及び財規に定めのない事項については、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」（G A A P）に従うこととされる（連結財規1条1項、財規1条1項）。G A A Pには、「企業会計原則」をはじめ、企業会計審議会から公表された企業会計の基準、企業会計基準委員会の企業会計基準が該当するとされる（連結財規1条2項、財規1条2項）。

このように、金商法にしたがって作成される（個別）財務諸表は、その内容（会計処理）において「企業会計原則」に基づき、その形式（開示）において「財務諸表等規則」に基づいて作成されなければならない。

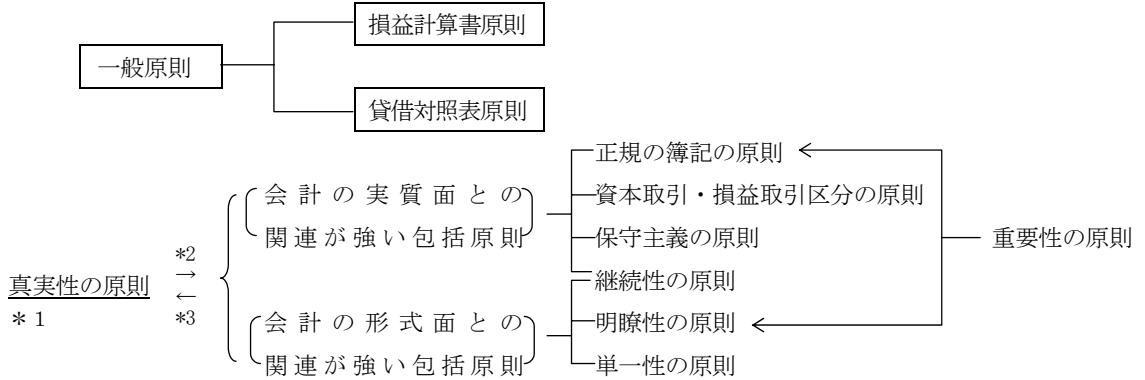
この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従って内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。[金融商品取引法第193条]

### 第3節 一般原則

#### 1. 体系

一般原則は、企業会計の全領域にかかわる包括的な基本原則である。以下の図は、一般原則を会計行為（認識・測定・記録・表示）のどの側面に強く関係するかによって体系化したものである。なお、ここで実質面とは認識・測定を、形式面とは記録・表示を指す。

<理解図>



- \* 1 : 真実性の原則は、すべての原則を包括する根本原則である。
- \* 2 : 真実性の原則の枠内で、他の原則は認められる。
- \* 3 : 諸原則の遵守によって真実性の原則の目的は達成される。

(コメント)

実質面	— 会計処理 (認識・測定) 面	<---- YES	} 利益 (当期純利益) に影響を与えるか?
形式面	— 記録・表示面	<---- NO	

## 2. 性 格

一般原則の性格は3つに大別できる。

- ① 包括原則としての性格… 会計の全般にかかわる基本的原則である。
- ② 理論規範としての性格… 真実な会計報告つまり有用で信頼できる会計情報を提供するために、理論上当然に従うべき原則である。
- ③ 適用指針としての性格… 具体的な会計処理の原則や基準を適用する場合の基本指針を示すものである。

## 3. 真実性の原則

### ① 規 定

企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。〔企原、一般原則一〕

関連規定…〔会社法431条 (計算等 : 会計の原則), 会社法435条 2 項 (計算書類等の作成及び保存), 財務諸表等規則 5 (真実性)〕

株式会社は、法務省令で定めるところにより、各事業年度に係る計算書類 (貸借対照表、損益計算書その他株式会社の財産及び損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして法務省令で定めるものをいう。) 及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成しなければならない。

〔会社法435条 2 項〕

法の規定により提出される財務諸表の用語、様式及び作成方法は、次に掲げる基準に適合したものでなければならない。

一 財務諸表提出会社（法の規定により財務諸表を提出すべき会社、指定法人及び組合をいう。以下同じ。）の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する真実な内容を表示すること。〔財務諸表等規則第5条〕

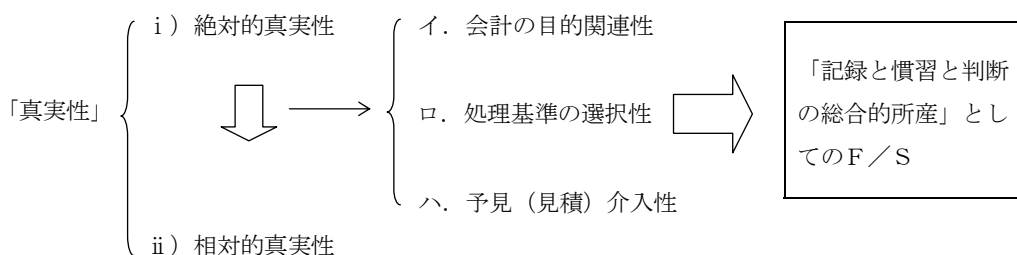
② 位置づけ

この原則は「企業会計原則」の頂点に位置して、全体の中核をなす総括的な根本原則である。

また、他の六つの一般原則と損益計算書原則および貸借対照表原則は、ここにいう「真実」の内容を明確にするとともに、その範囲を限定するものである。これら諸原則を遵守することによって、企業会計の真実性は実質面・形式面の両面において達成されることになる。

③ 「真実性」の内容

<理解図>



i) 絶対的真実性

絶対的真実性とは、継続企業を前提としない静態論会計において目標とされていた。

そこでは、財産計算を目的とし、企業所有の資産および負担する負債はすべて貸借対照表に表示する（貸借対照表完全性の原則）と共に資産は売却時価主義により評価する（真正価値の原則）方法がとられた。

ii) 相対的真実性

「真実性の原則」にいう真実性が、相対的真実性とならざるをえない理由は以下のとおりである。

イ. 会計の目的関連性

会計情報は、情報利用者すなわち利害関係者の企業に対する関心に適合した内容のものでなければ本来的に意味のないものである。したがって、この関心適合性つまり目的関連性は会計の本質的条件である。

ただし、ここで問題なのは、利害関係者の企業に対する関心内容が、企業および社会的諸条件の発展変化によって推移するという事実である。したがって、会計の計算方法ないし処理原則・基準も本質的に発展変化する性質をもつということになる。

ロ. 処理基準の選択性

「企業会計原則」は、唯一の処理を強制するのではなく、複数の代替的な処理を容認している。（これにより、多様な企業の経済的実態を会計に反映することができると考えられている。これを経理自由の原則という。）これは企業の多様性および仮定計算の介入にもとづくもので

ある。異なった計算結果をもたらす処理基準の選択適用を認めることは、会計情報の真実性が相対的な性格であることの避けられない計算技術的理由の1つである。

ハ. 予見（見積）の介入性

会計は継続企業の活動を人為的に区切った期間計算であるから、計算対象となる事象には未確定事象が含まれるのを避けられない。このことから、予見計算の介入が避けられないことになる。予見計算は誤差を伴うのが一般的であるから、その点でも、会計情報の真実性が相対的なものとならざるをえない。

iii) 「真実な報告」の意味

「真実な報告」とは、相対的真実性を満たし、(財務諸表利用者にとっての)有用性と信頼性とをそなえた報告であることを意味する。具体的に、その報告は、一般に公正妥当と認められた会計基準に準拠して作成された財務諸表、換言すれば、他の一般原則及び損益計算書原則、貸借対照表原則に準拠して作成された財務諸表を示している。

iv) 「真実性の原則」の保証（継続性の原則との関係）

企業会計は、本来相対的・主観的な側面をもちながらも、他方においては、これが有効に利用され信頼される客観的な側面も要請されている。この両側面を調和するためには、社会的な同意に基づいて統一化された会計処理の諸原則・諸基準が必要となる。なかでも継続性の原則は、同じ会計処理の原則及び手続を継続して適用していることを要求しており、「真実性の原則」を保証する役割を強く果たしていると言える。

v) 真実性（適正性）と適法性

結局のところ、会社情報の真実性ないし適正性は、原則準拠性を意味し、適法性も同様に法規準拠性を意味する。

「企業会計原則」は、本来、利害関係者にもっとも有用で信頼できる会計情報を提供するための原則・基準であり、最適性を指向するものである。これに対して、商法の計算規定は、利害関係者を保護するために最少限必要な社会規範としての性格をもつにすぎない。

以上のことから考えれば、有用性と信頼性とを必要とする「真実な報告」は、適法であるだけでなく適正でなければならない。つまり、適法であるというだけでは、必ずしも「真実な報告」とはいえない、ということになる。

## 4. 正規の簿記の原則

### ① 規 定

企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。〔企原，一般原則二〕

関連規定…〔会社法432条1項（会計帳簿の作成及び保存）、〔注解1〕（重要性の原則）〕

株式会社は、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない。〔会社法432条1項〕

② 位置づけ

- i) 広義説… 会計処理及び帳簿記録に関する規定であり、重要性の原則による判断を含むものと解する見解
- ii) 狭義説… 帳簿記録のみに関するものであり、記録という形式面から真実性の原則を支えるものと解する見解

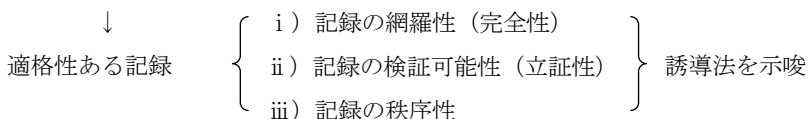
③ 「正規の簿記」の意味

企業が利害関係者に公表する財務諸表の作成資料とする簿記であれば、当然、真実な会計情報を提供するための適格条件が充された簿記でなければならない。「正規の簿記」とは、このように、「公表財務諸表の作成資料として適格性の認められる簿記」という意味である。

④ 「正規の簿記」の要件

<理解図>

「正規の簿記」



- i) 記録の網羅性… 記録の範囲に関する要件。すべての取引が洩れることなく記録されていることを要求した条件である。(貸借対照表完全性の原則に通じる)
- ii) 記録の検証可能性… 記録の根拠に関する要件。記録された事柄が現実の取引事実を示す証拠資料に裏付けられたものであることを要求した条件である。
- iii) 記録の秩序性… 記録の方法に関する要件。損益法による期間損益計算を大前提として、会計記録が組織的かつ相互合理的に連絡できるようになっていることを要求した条件である。

⑤ 正規の簿記の原則と重要性の原則との関係 (広義説)

「企業会計原則」の貸借対照表原則一や注解1によると、重要性の原則によって簿外資産や簿外負債の存在が認められている。このことから重要性の乏しいときの簡略な処理は、企業会計の目的上、正規の簿記の原則に従った処理とされるから、重要性の原則は正規の簿記の原則に包括された関係にあると言える。

⑥ 正規の簿記に基づいて作成される貸借対照表の特徴

- i) 会計帳簿から誘導的に作成されるものであること。  
 会計帳簿に記録されたすべての資産、負債および資本項目につき決算日現在の次期繰越残高を示した残高表としての性格をもっている。逆にいえば、それは、売却時価による財政状態を示すための一覧表ではない。
- ii) 損益計算書と密接な関係をもって作成されるものであること。  
 期間損益計算においては、貸借対照表は損益計算書に従属する地位を占めることになり、また前者は連続する各期間の損益計算書を結ぶ連結環の役割をもつことになる。

## 5. 資本取引・損益取引区分の原則

### ① 規定

資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。  
〔企原，一般原則三〕

関連規定…〔会社法445条1項、2項、3項（資本金の額及び準備金の額），〔注解2〕（下記参照）〕

株式会社の資本金の額は、この法律に別段の定めがある場合を除き、設立又は株式の発行に際して株主となる者が当該株式会社に対して払込み又は給付をした財産の額とする。

〔会社法445条1項〕

### ② 位置づけ

株主から拠出された資本と、その運用によって稼得された利益とを峻別すべきことを要請し、真实性の原則を支える原則である。これは、単に貸借対照表資本の部の分類原則ではなく、利益計算を基本目的とした会計全般にかかわる包括的な基本原則である。

### ③ 必要性

- i) 資本取引と損益取引を区別 → 期間損益計算要素を明確に識別する  
→ 企業の収益力を正しく算定する
- ii) 資本剰余金と利益剰余金を区別 → 元本と果実を明確に識別する  
→ 維持すべき資本を正しく算定する

### ④ 資本取引と損益取引

【注2】資本取引と損益取引との区別について

- (1) 資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金、すなわち利益の留保額であるから、両者が混同されると、企業の財政状態及び経営成績が適正に示されないことになる。従って、例えば、新株発行による株式払込剰余金から新株発行費用を控除することは許されない。
- (2) 商法上資本準備金として認められる資本剰余金は限定されている。従って、資本剰余金のうち、資本準備金及び法律で定める準備金で資本準備金に準ずるもの以外のものを計上する場合には、その他の剰余金の区分に記載されることになる。

損益取引とは、企業資本の運用取引（営業取引）から生じた自己資本増減要素としての収益・費用項目を発生させる取引をいう。

また、資本取引とは、企業に拠出された元本（払込資本）を増減させる取引をいう。なお、この狭義の資本取引の他に、国庫補助金などの受贈資本、保険差益などの評価替資本を含めて広義の資本取引と呼ぶことがある。この場合には、当期損益による自己資本の増減取引を除いた自己資本増減取引が資本取引となる。

### ⑤ 資本剰余金と利益剰余金

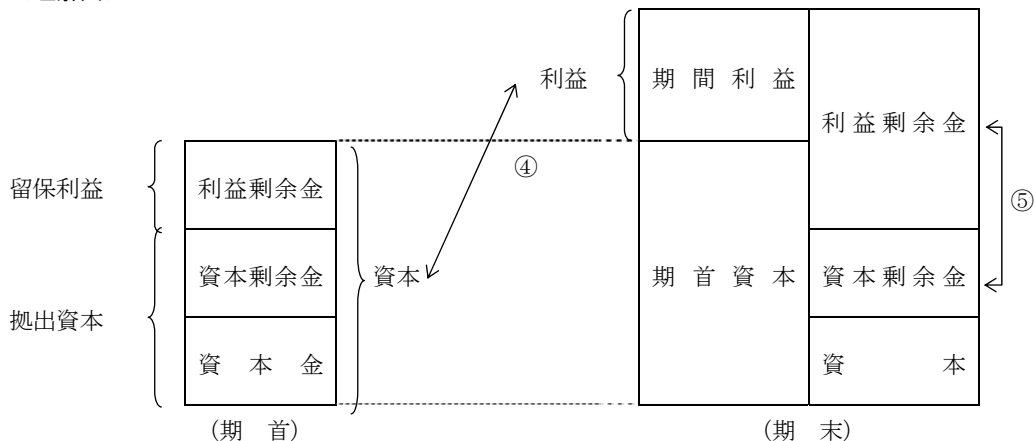
特定時点の持分を分配可能なものと分配不能なものに区別することは、理論的には、剰余金を資本剰余金と利益剰余金に区分することによって明確となる。しかし、現行の制度会計においては、必ずしもこのような明確な区分がなされているわけではない。なぜならば、利益準備金のように、稼得された利益でありながらも法的に拘束が強制されるという項目もあり、会計上と会社法上の資

本の概念等の違いがみられるからである（＊１）。

＊ 1

資本剰余金は「資本準備金」と「その他の資本剰余金」に区分され、理論的には分配不能なはずの「その他の資本剰余金」は法的には配当可能である。また、利益剰余金は理論的にはすべて配当可能なはずであるが、法的にはそのうちの「利益準備金」が配当不能なものとして拘束される。

<理解図>



## 6. 明瞭性の原則

### ① 規定

企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し、必要な会計事実を明瞭に表示し企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。〔企原、一般原則四〕

関連規定…〔財規5、〔注解1〕〕

### ② 位置づけ

報告という形式面から真実性の原則を支える基本原則である。

### ③ 内容

- i) 明瞭表示… 詳細性、概観性
  - ii) 企業内容開示（ディスクロージャー）
- } 企業の収益性や安全性の判断に有効な表示

### ④ 具体例

- i) 総額主義〔企原、損益計算書(P/L) 原則一・B、貸借対照表(B/S) 原則一・B〕

B 費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。

〔企原、損益計算原則一・B〕

資産、負債及び資本は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は資本の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。

〔企原、貸借対照表原則一・B〕

主に費用と収益、資産と負債につき、科目の一部また全部の相殺を行うことは、明瞭表示を害

するので許されない。

ii) 区分表示〔企原, P/L原則二, B/S原則二〕

損益計算書には、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならない。

〔企原, 損益計算原則二〕

貸借対照表は、資産の部、負債の部及び資本の部の三区分別に分ち、さらに資産の部を流動資産、固定資産及び繰延資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に区分しなければならない。

〔企原, 貸借対照表原則二〕

a. P/L… 営業損益計算, 経常損益計算および純損益計算に区分表示。

→ 経営成績の分析判断に有用

b. B/S… 資産, 負債および資本に区分。資産, 負債は流動, 固定に区分。

→ 財政状態, 企業の流動性に関する判断に役立つ。

iii) 損益計算書対応表示〔企原, P/L原則一・C〕

費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。〔企原, 損益計算原則一・C〕

iv) 貸借対照表における項目の配列〔企原, B/S原則三〕

資産及び負債の項目の配列は、原則として、流動性配列法によるものとする。

〔企原, 貸借対照表原則三〕

a. 流動性配列法（「企業会計原則」の立場）

b. 固定性配列法

v) 科目設定の概観性

資産、負債及び資本の各科目は、一定の基準に従って明瞭に分類しなければならない。

〔企原, 貸借対照表原則四〕

科目名でその内容が明確に表現されることが重要。制度上の基準は財務諸表等規則が標準的。

vi) 会計方針の開示〔注解1-2〕

会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たって、その財政状態および経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則および手続ならびに表示の方法をいう。

会計方針の開示が要請される理由は、1つの会計事実について複数の会計処理方法が認められている場合、選択する方法によって利益が異なるためであり、財務諸表の利用者に作成方法としての前提や基礎を明らかにすることにより、その理解を助けるためである。

- イ. 有価証券の評価基準及び評価方法
- ロ. 棚卸資産の評価基準及び評価方法
- ハ. 固定資産の減価償却方法
- ニ. 繰延資産の処理方法
- ホ. 外貨建資産・負債の本邦通貨への換算基準
- ヘ. 引当金の計上基準
- ト. 費用・収益の計上基準

代替的な会計処理方法が認められていない場合には、会計方針の注記をする必要がないため省略することができる。

〔財規8の2〕を参照。

財務諸表作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他財務諸表作成のための基本となる事項（次条において「会計方針」という。）で次の各号に掲げる事項は、キャッシュ・フロー計算書の次に記載しなければならない。ただし、重要性の乏しいものについては、記載を省略することができる。

- 一 有価証券の評価基準及び評価方法
- 二 たな卸資産の評価基準及び評価方法
- 三 固定資産の減価償却の方法
- 四 繰延資産の処理方法
- 五 外貨建の資産及び負債の本邦通貨への換算基準
- 六 引当金の計上基準
- 七 収益及び費用の計上基準
- 八 ヘッジ会計（ヘッジ手段（資産（将来の取引により確実に発生すると見込まれるものを含む。以下この号において同じ。）若しくは負債（将来の取引により確実に発生すると見込まれるものを含む。以下この号において同じ。）又はデリバティブ取引に係る価格変動、金利変動及び為替変動による損失の可能性を減殺することを目的とし、かつ、当該可能性を減殺することが客観的に認められる取引をいう。以下この号及び第六十七条第一項第二号において同じ。）に係る損益とヘッジ対象（ヘッジ手段の対象である資産若しくは負債又はデリバティブ取引をいう。第六十七条第一項第二号において同じ。）に係る損益を同一の会計期間に認識するための会計処理をいう。第八条の八第一項第二号において同じ。）の方法
- 九 キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲
- 十 その他財務諸表作成のための基本となる重要な事項

〔財務諸表等規則第8条の2〕

第128条 注記表（個別注記表及び連結注記表をいう。以下この編において同じ。）については、この章の定めるところによる。

第129条 1. 注記表は、次に掲げる項目に区分して表示しなければならない。

- 一 継続企業の前提に関する注記
- 二 重要な会計方針に係る事項（連結注記表にあつては、連結計算書類の作成のための基本となる重要な事項）に関する注記
- 三 貸借対照表等に関する注記
- 四 損益計算書に関する注記
- 五 株主資本等変動計算書（連結注記表にあつては、連結株主資本等変動計算書）に関する注記
- 六 税効果会計に関する注記
- 七 リースにより使用する固定資産に関する注記
- 八 関連当事者との取引に関する注記
- 九 一株当たり情報に関する注記
- 十 重要な後発事象に関する注記
- 十一 連結配当規制適用会社に関する注記
- 十二 その他の注記

第130条 貸借対照表等、損益計算書等又は株主資本等変動計算書等の特定の項目に関連する注記については、その関連を明らかにしなければならない。〔会社計算規則第128条～130条〕

重要な会計方針に係る注記事項は、損益計算書および貸借対照表の次にまとめて記載しなければならない。〔注解1－4〕

vii) 企業の財務内容を判断するために重要な事項の注記〔企原、B/S原則一・C〕

- イ. 受取手形の割引高又は裏書譲渡高
- ロ. 保証債務等の偶発債務
- ハ. 債務の担保に供している資産
- ニ. 発行済株式1株当たり当期純利益及び同1株当たり純資産額

これらの事項は、貸借対照表に注記する。

viii) 重要な後発事象〔注解1－3〕

後発事象とは、貸借対照表日後に発生した事象で、次期以後の財政状態および経営成績に影響を及ぼすものをいう。

財務諸表には、損益計算書及び貸借対照表を作成する日までに発生した重要な後発事象を注記しなければならないが、これは当該企業の将来の財政状態及び経営成績を理解するための補足情報として有用であるからである。

- イ. 火災、出水等による重大な損害の発生
- ロ. 多額の増資又は減資及び多額の社債の発行又は繰上償還

- ハ. 会社の合併, 重要な営業の譲渡又は譲受
- ニ. 重要な係争事件の発生又は解決
- ホ. 主要な取引先の倒産

なお, これらの注記事項は, 重要な会計方針の注記の次に記載することができる。〔注解 1 - 4〕

※修正後発事象と開示後発事象

上述の注記が必要な後発事象は「開示後発事象」と呼ばれる。これに対し, 当期の財務諸表を修正する必要がある後発事象は「修正後発事象」と呼ばれている。

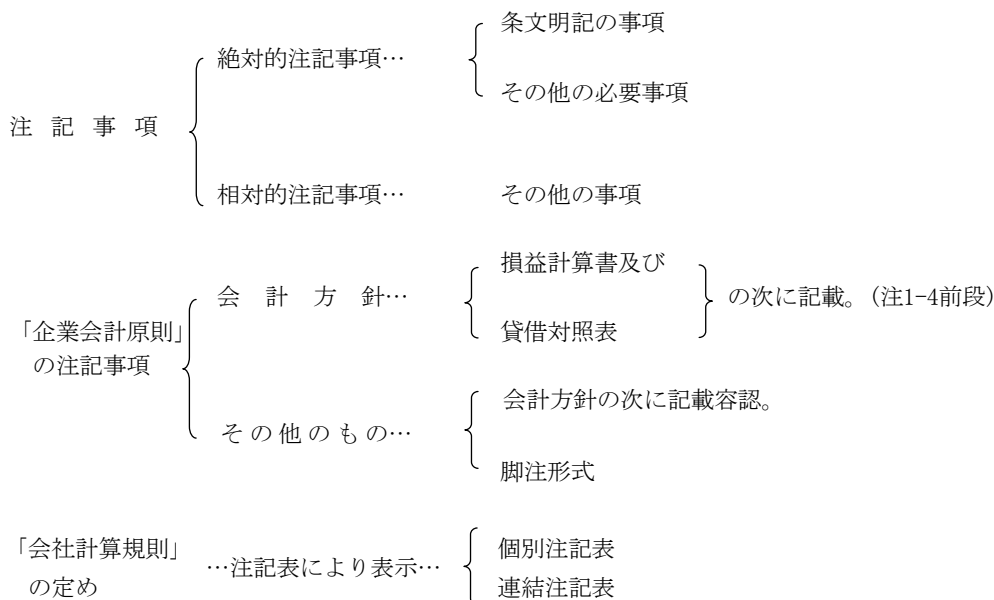
修正後発事象とは, 決算日後に生じた事象が, 決算日現在の状況について追加的ないしより客観的な資料を提供するものである。これにより, 決算日またはそれ以前における会計上の判断や見積もりを修正する必要がある場合には, その事象を当期の財務諸表に反映させる必要がある。

ix) 附属明細表

⑤ 注記について

注記は財務諸表の補足説明であって, 会計情報拡充の重要な手段であるから, 条文明記事項以外にも必要に応じて追加すべきである。

<理解図>



7. 継続性の原則

① 規 定

企業会計は, その処理の原則及び手続を每期継続して適用し, みだりにこれを変更してはならない。〔企原, 一般原則五〕

関連規定…〔会社計算規則132条2項, 財規 5 III, 〔注解 3〕〕

2 会計方針を変更した場合には、次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）も重要な会計方針に関する注記とする。

- 一 会計処理の原則又は手続を変更したときは、その旨、変更の理由及び当該変更が計算書類に与えている影響の内容
- 二 表示方法を変更したときは、その内容〔会社計算規則132条2項〕

財務諸表提出会社が採用する会計処理の原則及び手続については、正当な理由により変更を行なう場合を除き、財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適用されていること。

〔財務諸表等規則第5条3号〕

企業会計上継続性が問題とされるのは、一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められている場合である。

このような場合に、企業が選択した会計処理の原則及び手続を每期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、この結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らしめることになる。

従って、いったん採用した会計処理の原則又は手続は、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適用しなければならない。

なお、正当な理由によって、会計処理の原則又は手続に重要な変更を加えたときは、これを当該財務諸表に注記しなければならない。〔企原、注解3〕

## ② 位置づけ

真実性の原則を処理面（実質面）と報告面（形式面）で支える原則である。

## ③ 会計処理の原則・手続に複数性が認められる理由

- i) 企業の多様性… 企業はその業種、規模、経営態様等が多種多様であり、処理原則等の適用条件が異なる。
- ii) 仮定計算の介入… 会計事象のなかには、なんらかの仮定を設けなければ計算が不可能または困難なケースが多く含まれている。その場合、仮定はどこまでも仮定であるから、本来的に複数性を伴うものである。

## ④ 継続性の原則の適用条件

- i) 一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則または手続の選択適用が認められている場合。
- ii) 一般に公正妥当と認められたある方法から他の一般に公正妥当と認められた方法に変更される場合。
  - a. 認められない方法 → 認められない方法
  - b. 認められた方法 → 認められない方法
  - c. 認められない方法 → 認められた方法 … 当然の変更
  - d. 認められた方法 → 認められた方法 … 継続性の原則の問題

## ⑤ 要請理由

- i) 期間比較性の確保←会計情報の有用性  
利害関係者が企業の経営成績や財政状態を判断する場合、1期だけの財務諸表ではなく数期間

の財務諸表による動向としての業績把握が不可欠である。そのためには、財務諸表が期間比較性を具備しなければならない。数値の比較性は計算方法ないし処理方法の同一性を条件とする。

ii) 利益操作の排除←会計情報の信頼性

その時々々の財務政策上の都合で異なった処理方法の選択適用を認めれば、利益計算に恣意性が介入し、会計情報の信頼性がそこなわれることになる。

iii) 会計処理の首尾一貫性

iv) 利害関係者間の利害調整

v) 簡易な会計処理の可能性

⑥ 【注解3】における「正当な理由」とは？

- i) 内的理由… ・経営方針の変更、業種の変更、取引方法の変更、経営組織の変更  
                   ・会計処理方法のより適正な処理方法への変更
- ii) 外的理由… ・法令又は税法等の制定・改廃  
                   ・経済環境の急激な変化

⑦ 変更した場合の注記

「正当な理由」によって、会計処理の原則または手続に必要な変更を加えた場合には、その旨を財務諸表に注記しなければならない。

i) [財規8の3]

イ. 変更が行われた旨   ロ. 変更の理由   ハ. 当該変更が財務諸表に与えている影響

ii) [会社計算規則132条2項]

イ. 変更が行われた旨   ロ. 変更の理由   ハ. 当該変更が計算書類に与えている影響

8. 保守主義の原則

① 規 定

企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。[企原、一般原則六]

[注解4] 保守主義の原則について

企業会計は、予測される将来の危険に備えて慎重な判断に基づく会計処理を行わなければならないが、過度に保守的な会計処理を行うことにより、企業の財政状態及び経営成績の真実な報告をゆがめてはならない。

② 位置づけ

会計処理における計算面（実質面）で真実性の原則を支える原則である。<下記⑥参照>

③ 内 容

今日の会計は継続企業を前提として期間損益計算を行っているため、会計期間を人為的に区切る必要があり、これにより主観的判断が内在する。このような企業会計において将来予測を行うには、不確実かつ予測困難な場合が多く、その予測は、慎重なものにならざるを得ない。

会計原則における保守主義の原則は、資産の評価または利益の計上における過少表示を認め、逆に、偶発損失または偶発債務をあらかじめ記載表示することを要請している考え方である。

しかし、逆に過度の保守主義は、企業財政を不健全にすることになり、適正な損益計算を妨げる結果となることに注意しなければならない。

④ 要請理由

- i) 利害関係者の財務上の安全性（資本維持の原則）
- ii) 経営者の利害関係者に対する受託責任からの慎重性
- iii) 損益計算上の不確実性

⑤ 適用例

- i) 資本的支出と収益的支出の判定→不明確な場合は収益的支出とする。
- ii) 棚卸資産における低価法の適用
- iii) 後入先出法（インフレ時）
- iv) 減価償却における定率法
- v) 割賦販売における回収基準または回収期限到来基準の適用

⑥ 真実性の原則との関係

保守主義の原則は、企業の安全を保護しながら健全な発展をはかるため、予想される将来の危険に備えて慎重な判断に基づく会計処理を行なわねばならないことを要請したものである。

真実性の原則と保守主義の原則は両者相反するものでなく、保守主義の原則は、真実性の原則を実務に適用する場合の判断基準であり、企業会計の慣習上認められている基準、慎重の基準である。それゆえ、真実性の原則は正しい意味での保守主義の原則を包括する。

9. 単一性の原則

① 規定

株主総会提出のため、信用目的のため、租税目的のため等種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は、信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、政策の考慮のために事実の真実な表示をゆがめてはならない。〔企原、一般原則七〕

② 位置づけ

単一性の原則は、実質一元・形式多元を意味するものであり、同一目的に対して同一の財務諸表を作成しなければならない。

ひいては、財務諸表が単一性の原則に基づいて作成されたことは、真実性の原則を保証することになる。したがって、単一性の原則が守られていれば財務諸表は真実性の原則による真実なものともみなされることになり、両原則は密接な関係を有しているといえる。それ故に、単一性の原則は、真実性の原則を他の言葉でいいかえたに過ぎないともいわれている。

③ 「信頼しうる会計記録」とは？

単一性の原則にいう「信頼しうる会計記録」という言葉は、「企業会計原則」に基づいて作成されたもので、正規の簿記の原則による会計帳簿に基づいた会計記録をいう。それ故に、財務諸表がなんらかの会計記録に準拠しないで単に政策的な考慮に基づいて財務諸表の上だけで勝手に作成されたりすることは許されるべきではない。

したがって、「信頼しうる会計記録」の意味は、財務諸表が1つの信頼しうる会計記録に基づいて作成された報告書であるという事実を重要視する意味に用いられている。

## 10. 重要性の原則

### ① 規定

企業会計は、定められた会計処理の方法に従って正確な計算を行うべきものであるが、企業会計が目的とするところは、企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあるから、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則に従った処理として認められる。

重要性の原則は、財務諸表の表示に関しても適用される。

重要性の原則の適用例としては、次のようなものがある。

- (1) 消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品等のうち、重要性の乏しいものについては、その買入時又は払出時に費用として処理する方法を採用することができる。
- (2) 前払費用、未収収益、未払費用及び前受収益のうち、重要性の乏しいものについては、経過勘定項目として処理しないことができる。
- (3) 引当金のうち、重要性の乏しいものについては、これを計上しないことができる。
- (4) たな卸資産の取得原価に含まれる引取費用、関税、買入事務費、移管費、保管費等の付随費用のうち、重要性の乏しいものについては、取得原価に算入しないことができる。
- (5) 分割返済の定めのある長期の債権又は債務のうち、期限が一年以内に到来するもので重要性の乏しいものについては、固定資産又は固定負債として表示することができる。

[企原，注解1]

### ② 意義

重要性の原則は、真実な処理・表示の具体的な方法に関する1つの判断基準である。重要性の高いものは厳格に処理・表示し、重要性の乏しいものは真実な報告をそこなわないかぎりでは処理・表示を省略するということである。

### ③ 位置づけ

重要性の原則は、「企業会計原則」の一般原則に掲げられているものではない。しかし、一般原則の注解であるとともに、損益計算書原則や貸借対照表原則に共通した原則といわれ、いわゆる広義の一般原則として、7つの原則の内に重要性の原則を含んで取り扱われている。

### ④ 性格

<理解図>

重要性の二面性	{	i) 積極的重要性… 重要性の高いもの → 厳密に処理 ii) 消極的重要性… 重要性の乏しいもの → 簡便，省略の容認
---------	---	-----------------------------------------------------------------

### ⑤ (企業会計原則における規定の) 要請理由

- i) 実質面の要請… 計算経済性及び記帳の便宜性からの要請
- ii) 形式面の要請… 詳細だけでなく概観性を重視する。

### ⑥ 重要性の判断

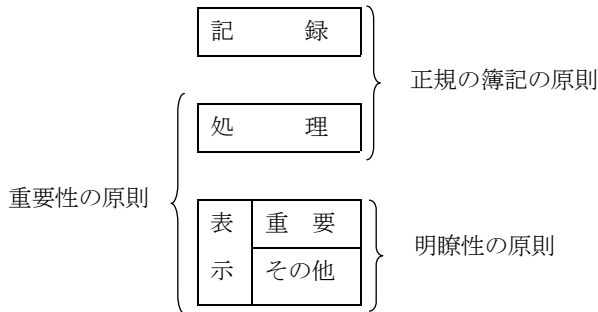
重要性の判断を下す際には、「重要性」とは何かという問題が生ずる。この「重要性」の意味には「質的重要性」と「量的重要性」の2つがある。また、重要性の判断にも、「実質面の判断」と

‘形式面の判断’がある。以下にそれぞれの説明をまとめることにする。

- i) 科目の重要性（質的重要性）  
質的側面からみたもので重要性の高いものは独立科目で表示し、低いものはまとめられる。  
(例) 自己株式、親（子）会社株式、関係会社や従業員役員等の債権・債務、引当金等
  - ii) 金額の重要性（量的重要性）  
量的側面からみたもので重要性の高いものは厳密な会計処理で独立科目で表示し、低いものは簡便な処理が認められる。
- i) 実質面（会計処理を省略するか否か）の判断  
当期の期間利益に対し、いかほどの影響をもたらすかによって決定。
  - ii) 形式面（表示面）の判断  
他の科目との相対的金額の比較によって決定。

⑦ 他の一般原則との関係

<理解図>



⑧ 適用例

i) 会計処理面〔注解1〕

- a. 消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品等の費用処理。
- b. 経過勘定項目計上の省略
- c. 引当金計上の省略
- d. 付随費用の棚卸資産原価算入の省略

ii) 表示面

- a. 分割返済の長期債権・債務について1年基準適用の省略
- b. 質的に重要な科目の明瞭表示
  - ・自己株式、親会社・子会社等の株式の表示
  - ・仮払金・仮受金・未決算の表示
  - ・企業内部者に対する債権・債務や親会社・子会社等に対する債権・債務の表示
- c. 量的に重要な科目の明瞭表示
  - ・金額の大きい科目 → 他の科目と区別して記載する。
  - ・金額の小さい科目 → 他の科目に含めて記載できる。