

財務諸表の限定と本質

沼田 嘉穂

商法の規定

会計学者が財務諸表を説明するとき、常に商法の規定が引用される。しかし商法はその制定（明治32年3月、法律第48号）以来、今日まで財務諸表という用語は全く使用していない。制定当時、一般商人の商業帳簿の規定（当時の商法第26条）では、まず「借方貸方の対照表」という説明的文言を掲げ、次の条文（第27条）でこれを受けて貸借対照表なる専門用語を掲げたことは、有名な事実である。なお財産目録についても第26条で「財産の総目録」という説明的文言を使用し、第27条で財産目録といっている。このように商法は商人の計算表の名称を掲げるに止まる。

また株式会社の計算についての書類として（制定当時は第190条、今日では281条）「左の書類を監査役に提出すること（もしくは「作ること」——昭和49年の改正）を要す」とし、昭和49年の改正までは財産目録、貸借対照表、営業報告書、損益計算書、準備金及利益又は利息の配当に関する議案の五つ（昭和49年の改正で財産目録を削除し、附属明細書が前文に入った）を掲げている。すなわち商法はこれらの「書きもの」の総括名称として「書類」といい、財務諸表とはしていない。

かつて私は昭和27年の税理士試験の財務諸表論の問題として財務諸表とは何かという標題の下に商法、企業会計原則、財務諸表規則のそれを質問した。この場合、商法のいう財務諸表が果してなにを指すかを調べる必要があった。このため商法制定当時の委員会記録まで通読した。その結果、商法には財務諸表という会計概念は存在せず、商法自体から財務諸表の概念を導き出すことは不可能であることがわかった。結局、商法が掲げている書類のうち、会計学の概

念からみて、どれが財務諸表であるかを合理的に判定する以外に方法はないことを悟った。

以上のように商法は「書類」といい、財務諸表の概念はない。商法の掲げる書類が会計学から見て財務諸表に限定されていないのは、とくに営業報告書の実体を見れば一目瞭然である。

周知のように営業報告書は事業年度中における営業、とくに製造・販売などの状況を総括的に述べた書類で、上場会社がこれを株主に貸借対照表等とともに配付し、「本事業年度の経営内容は以下のとおりです。役員・従業員ともども一層の努力を致しますので、株主各位も一層の御支援を御願します」で結ぶのが常である。いわば会社の株主に対する挨拶状であり、以下に掲げられる財務諸表の前文的存在にすぎない。

このようなものが少くとも会計学上、財務諸表といえる筈はない。然るに会計学者のうちには、商法の「書類」をそのまま財務諸表と読みかえ、「商法第281条の掲げる五つの財務諸表」などと平然と説明する者がある（黒沢清氏は商法の書類をそのまま財務諸表と読みかえている。同氏著「新商法と会計原則」その他）。このような説明を行って、これに抗弁する者がいないとすれば、会計学はまことに「やわい学問」といわざるを得ない。もちろんこれに抗弁している学者もないではない。けだし当然のことである（大住達雄氏は営業報告書は財務諸表ではないと明言されている。同氏著「商法の計算理論」その他）。

営業報告書を財務諸表であるとする説明は、単に学者の個人的意見にのみ止まらず、公の書きものを以て自任する企業会計原則も同様の立場に立つものと思われる。すなわち連続意見書第一「財務諸表の体系について（昭和35・6）」、三「企業会計原則と商法」において商法第281条の規定を示し、「この規定に基づいて、商法における財務諸表の体系を考究すると次の諸点が問題となる」という。すなわちこの意見書では商法281条の五つの書類は財務諸表であることを前提としている。

なお上記の問題となる「次の諸点」のうち3営業報告書についてつぎのとおり主張する。

営業報告書

営業報告書は、一般に営業の経過および会社の状況についての文書による報告であると解釈されている。かかる営業報告は必ずしも会計帳簿に基いて作成される報告書ではないので、これを財務諸表の体系から除くことが望ましい。

なお、商法には、営業報告書についての具体的規定がなく、現に作成されている営業報告書は、その形式、内容ともに多種多様で統一を欠き、また営業報告書が財務諸表の関連書類としての性格をもあわせ有することにかんがみ、営業報告書の作成方法とその記載事項については、新たに規定を設けることが望ましい。

以上の意見書の説明をみるに、商法が財務諸表とっていないものを、独断的に財務諸表であるときめ付け、営業報告書は財務諸表としての条件を備えていないから削除すべきであるとし、他方、営業報告書は財務諸表関連書類であるから、商法でその作成方法、記載内容を規定せよ、という。

前述のように営業報告書は企業が株主に対して行う会計報告の前文であり、挨拶状である。挨拶状の内容まで商法で定める必要はないし、定形的に定められるものでもなかろう。全くこのような意見書は空虚な作文であり、噴飯ものである。

以上で商法の規定から見た財務諸表とこれにまつわる意見を述べた。結局、商法の規定自体からは財務諸表の概念は導き出せまいとの一言に尽きる。

企業会計原則の財務諸表体系——その公表から今日までの変化

つぎに企業会計原則は財務諸表をどのように見てきたかを顧みよう。企業会計原則は昭和24年の初公表以来、49年の修正まで3回変っており、財務諸表の体系も変更しているので、まずその発表以来、今日までの変化の跡をたどろう。

昭和24年7月の公表

企業会計原則の設定について

三 企業会計原則に従って作成される財務諸表の体系は、次のとおりである。

損益計算書

剰余金計算書

剰余金処分計算書

貸借対照表

財務諸表付属明細表

(注) 現行商法の規定に基づき、財産目録を作成する必要がある場合は、この原則に準じて作成するものとする。

なお剰余金計算書は利益剰余金計算書と資本剰余金計算書とに区分して、それぞれの剰余金の変動を記載するものとする。但し利益剰余金については、その明細を損益計算書に剰余金の区分を設けて記載し、資本剰余金については、その明細を貸借対照表に記載することができる、と付言している(損益計算書原則のうち剰余金計算書)。

なお当時の財務諸表準則および財務諸表規則を見ても、利益剰余金計算書と資本剰余金計算書との二つの表を掲げることはせず、剰余金計算書に利益剰余金区分と資本剰余金区分の2区分をおき、両剰余金の変動を表示している。

昭和29年7月の修正では利益剰余金計算書、資本剰余金計算書なる文言は消え去り、「剰余金計算書は利益剰余金計算と資本剰余金計算とに区分し、それぞれの剰余金の変動を記載する」とし、また昭和38年11月の修正で「利益剰余金計算書は、一会計期間における利益剰余金の変動を記載し、当期末処分利益剰余金を表示しなければならない」となり、ここで資本剰余金の変動計算は剰余金計算書に関する限り姿を消した。このため38年の改正で剰余金計算書は利益剰余金計算書と読みかえられる結果となった。

昭和49年の改正で剰余金計算書は全部削除され、財務諸表としての地位を失った。

他方、剰余金処分計算書は昭和24年の公表以来38年の修正までは(29年の修正で字句の訂正はあったが)、大体そのまま残存した。しかし49年の改正で内容はかなり異り、むしろ「利益処分計算書」と読みかえることが妥当である。

以上から49年の修正による企業会計原則の財務諸表体系は(1)損益計算書、(2)

貸借対照表、(3)財務諸表附属明細表、(4)利益処分計算書の4表となる。

企業会計原則はなにゆえこのような特殊な財務諸表体系を作ったか

企業会計原則の財務諸表体系についての批判をする前に、会計学が成立したとみられる19世紀末から、今日までの会計理論、会計慣習として認められた財務諸表はどのようなものであったかを極く簡単に述べておこう。

会計学は信用状態の正しい表示を目標としてイギリス、ドイツの商法学者によって創始された学問である。このため貸借対照表が財務諸表の主体であったことは、疑問の余地がない。また会計慣習として欧州大陸(ドイツ、イタリア、フランス等)ではこれに付随して財産目録が作成された。すなわち大陸法では貸借対照表と財産目録が財務諸表である。

イギリスおよびアメリカでは財産目録を作成せず、附属明細表(Supplementary or Supporting Schedules)をもって貸借対照表を補充する方法をとった。すなわち、貸借対照表と附属明細表が財務諸表であった。この信用状態表示目的の時代における損益計算書は貸借対照表に計上される当期純損益なる1科目を詳細に説明する附属明細表とみることができる。財務諸表の主体はあくまで貸借対照表であった。わが国の初期の会計学者(大正時代末年頃まで)が独逸の *Bilanzlehre* を貸借対照表論と訳したことは、その間の事情を最もよく物語っている。

1920年頃から損益計算主体の会計理論、すなわち動態論が盛んになり、ここで財務諸表の体系にも大きな変化を生じた。すなわち損益計算書が貸借対照表と並ぶ地位を得た。よって今日では貸借対照表、損益計算書がともに財務諸表の主位であり、附属明細表が従属的にこれを補充する。このような系体が最も基本的な財務諸表であることは疑う余地はない。

さて企業会計原則はその公表において剰余金計算書、剰余金処分計算書の二つを損益計算書および貸借対照表と並べて主体的な財務諸表として示した。最初にこれを見たとき、私は非常に驚いた。もとよりアメリカではこの種の表が附属表としては広く作られていることは十分知っていた。例えば *Disposition of Surplus St.*, *Appropriation of Reserve St.* などは、附属明細書として

広く作られている。しかしそのようなものが貸借対照表、損益計算書と並ぶ位置付けの下に財務諸表として示された例はいまだ見たことがない。

しかし私は企業会計原則の作成者が資料としたであろう一つの事実を偶然にも手にしていた。それは昭和22年12月に GHQ から発表された「工業会社および商事会社の財務諸表作成に関する指示書」(Instructions for the Preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies)における財務諸表である。

当時、日本はアメリカ軍の統治下にあり、主な企業はすべて制限会社に指定され、定期的に財務諸表を GHQ に提出することを要求されていた。この財務諸表の統一を得るためこの指示書が関係会社に渡された。指示書はアメリカの CPA のウィリヤム・ヘッスラーなる人が作ったとのこと。なお原本は一行おきに英文・日本語を示している。日本語は元商科大学専門部教授（当時、安田保善社囑託社員）村瀬玄氏の訳によるとのことである。

この指示書ではつぎの六つの財務諸表を同列に示している (Exhibit A より Exhibit F)。

Exhibit A 総合（または簡略というべきか）貸借対照表 (Summary Balance Sheet)

Exhibit B 総合損益計算書 (Summary Profit and Loss Statement)

Exhibit C 貸借対照表 (Balance Sheet)

Exhibit D 損益計算書 (Profit and Loss Statement)

Exhibit E 剰余金調整計算書 (Surplus Reconciliation Statement)

Exhibit F 蓄積未処分利益処分案 (Plan for Disposition of Accumulated Undivided Profit)

企業会計原則がこの指示書に掲げられた財務諸表を参考としこれを無批判に採り入れたことは明かである。なおExhibit E の剰余金調整計算書の内容は利益剰余金計算書であるが、資本金の増減は含まれていない（利益剰余金と資本剰余金の区分はこの指定書では見当らない）。すなわち企業会計原則がこの指示書を基として剰余金計算書を作成したことは明かであるが、それに利益剰余金の

増減計算以外に資本剰余金の増減計算をも加えたことは、企業会計原則の創作（全く無駄な創作）である。

次に企業会計原則が剰余金計算書を損益計算書と並んで、主たる財務諸表として掲げた理由はいま一つある。それは当期業績主義計算を実行するため、ある種の損益（すなわち、臨時または特別損益のあるものおよび前期損益修正）を損益計算書から外して利益剰余金計算書に移動したかったこと、並びに企業会計原則の立場から資本剰余金の増減であると主張した損益（「その他の資本剰余金」の内容をなすものの大部分はそれである）を資本剰余金計算書に移動したかったこと、による。

企業会計原則のこのような独自の主張（それは独自の主張ではなく、大部分はSHMの受け売りといった方が適切であるが）を満足させるために剰余金計算書を損益計算書と並ぶ地位の財務諸表として掲げたことは十分に推測できる。しかし仮りに当期業績主義が正しい計算であり、それを認めたとしても、損益計算書から損益の一部を剰余金計算書に移動する必要は全くない。すなわち、損益計算書で区分計算を行い、当期業績主義による純損益を計上し、次の区分で臨時・特別損益および前期損益修正損益を計上することによって、損益計算書のみで当期業績主義計算の結果は十分に果せる筈である。

にも拘らず、剰余金計算書なるものを財務諸表の一つとして掲げたことは一つは上述のようにアメリカの指示書が無批判に採り入れたこと、および企業会計原則論者の独りよがり的な見てくれ主義から来たものと解する以外にない。

企業会計原則はその前文（二の1）で「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なかから、一般に公正妥当と認められたところのものを要約したものであって、（以下省略）」といている。このように会計慣行を遵守すべきことを明言しながら、日本はもとより、諸外国にも類例のない財務諸表体系を掲げて得意とした心理は全く理解に苦しむ。結局、このような独断的な財務諸表体系は、前述のように修正のつどその影が薄くなり、昭和49年の最終修正で正統会計理論どおりに帰復した。しかしこの間30年も掛り、なおその修正には商法学者の商法の上からの圧力が多分に加わったことを顧み

るとき、会計学者の無気力を思わせるものである。

財務諸表とはそもそもいかなる書類を指すか

会計書で財務諸表の定義を掲げたものを見たことがない。それは常識用語であり、自明のことであるとされているようだ。しかし財務諸表の限定をなおざりにしたからこそ、営業報告書が財務諸表であるなどという愚人の説明が飛び出すのである。企業会計原則は「企業会計原則によって作成される財務諸表の体系は次の通りである」として損益計算書以下のものを並べているだけで、財務諸表とは何かという、その限定は全く行っていない。なお「財務諸表の体系」といっているが、財務諸表の種類を挙げるに止まり、体系すなわち各財務諸表の関係に関する理論は何もいっていない。全く笑止の至りである。

英語で財務諸表を **Financial Statement** いう。Statement は書きもの一般を指し（例えば経済白書のごときもの）、必ずしも表形成のものには限られない。この意味からいえば営業報告書も **Business or Affairs St.** である。しかし会計上の Statement はより限られた形式と内容を持つべきであり、とくに会計概念としては、かくあらねばならない。

企業の会計が勘定科目を基礎とし、なお貨幣金額を手段として行われている限り、会計上の表である財務諸表は科目と金額の計上からなり、なおその合計額または差額が算出された形式のものでなければならない。これが財務諸表の形式的限定である。

つぎに財務諸表の内容的限定がある筈である。結論からいえば、財務諸表は簿記に基いて（いわゆる記帳の裏付けをもって）作成されることを要するか、それを要しないか、の点である。これについては定説はない。すなわち(1)記帳との関連性を必要としないとする説、再言すれば簿記を全く実施しなくても財務諸表は作りうるとの説、(2)記帳を前提として作るべきである、但し記帳は常識簿記でよく、複式簿記と限定しない、とする説、(3)財務諸表は複式簿記を前提としてのみ作成しうる。複式簿記に基かない表はたとえその形式は財務諸表の形をとっても、内容的には財務諸表とはいえない、とする説、の三つがある。

理想的、理論的には第3説が正しいことはいうまでもない。商法は第2説をとるものごとくである。すなわち商業帳簿の規定のうち第33条第2項において「貸借対照表は……毎決算期において会計帳簿に基き之を作ることを要す」と明言する。すなわち、帳簿を基礎とすることを要求している。但し複式簿記は商法の性質上、要求していない。なお法人税法は青色申告の前提として複式簿記を要求しているから、その財務諸表も当然、複式簿記の結果から作成されたものでなければならない。

財務諸表と簿記との関係について、企業会計原則はどのように見ているであろうか。

企業会計原則は一般原則のうちで「正規の簿記の原則」を掲げ、簿記に言及している。しかしそこでは「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」というのみで、簿記の内容、簿記と財務諸表との関係は全く述べていない。すなわち、企業会計原則は前記の財務諸表の内容限定のうち(1)説をとっているのか(2)説をとっているのか(3)説は当然とっていない)も不明である。然らば企業会計原則は簿記と財務諸表との関係を全く無視している(すなわち第(1)説)のかというに、そうでもない。そのことは旧注1(簿外資産について)および現行原則注1(重要性の原則)で、両者の関係が示されている。すなわち、ある種の財産が記帳から外されたときには財務諸表からも外すことを説明している。

以上は注に現れた事項であり、少なくとも企業会計原則の本文をみる限り、簿記と財務諸表との関係は全く述べられていない。

企業会計原則がなにゆえ簿記と財務諸表との関係を述べなかったのであろうか。実際のところは外部者にはわからない。しかしありうべき理由の一つとして、前述のように企業会計原則が財務諸表の体系として剰余金処分計算書なるものを掲げたことによるものとも思われる。それは処分案であり、帳簿記入の結果としての表ではないのであるから、これを財務諸表とみる限り、財務諸表を簿記の結果としての表であるとはいえなくなる。

このことはたんに企業会計原則のみの問題ではなく、会計理論としての財務

諸表の成立についての根本的な問題である。

商法の書類としての「準備金及利益又は利息の配当に関する議案」

上述のように商法第281条の書類のうち、どれが財務諸表であるかは、会計学の理論に基いて判定しなければならない事項であるが、そのうちとくに問題となるのは「準備金及利益又は利息の配当に関する議案」である。上述の財務諸表の内容限定についての第(1)説をとれば、あとは形式の適否のみであるから、形式的にはこの表は財務諸表とというるであろう。内容限定として第(2)および第(3)説をとる限り、この表は財務諸表とはいえない。すなわちそれは利益処分プランであり、未だ帳簿に記入されておらず、よって帳簿記入に基いて作成されるべき表ではないからである。私は本論の初めに示したように、かつて税理士の財務諸表論の試験問題として、財務諸表とは何を指すかとの質問をしたが、この場合も商法第281条の財務諸表としてはこの表は採点上はノー・カウントとした。

ここで利益処分表（損失処理表も含めた意味で）について、企業会計原則はどのような態度を採ったかを一瞥しよう。前述のように昭和24年の公表においては剰余金処分計算書といい、38年の修正で利益剰余金計算書となり、49年9月の修正で利益処分計算書と読みかえることになった。よって今日では過去の事実論じてみても実務上は無意味である。しかし学問としては過去の事実も明かにしておく必要がある。

企業会計原則は利益剰余金（資本剰余金の増減についても利益剰余金と同時に併せ取扱ったが、この点はしばらく論外として）の変動、とくに利益剰余金の処分について剰余金計算書と剰余金処分計算書とに股がって2重の取扱をしていた。すなわち剰余金計算書で前事業年度の未処分利益の当事業年度中における処分額を計上し、剰余金処分計算書で当事業年度末の未処分利益の繰越額の次事業年度における処分額を計上している（当時の財務諸表規則〔昭和25年9月制定〕、第4章および第5章参照）。これをもって見ると剰余金処分計算書に示される利益処分は明かに処分の確定ではなく処分の案でなければならない。しかるに連続意

見書第一、財務諸表の体系について三の五の剰余金処分計算書の説明によると、商法の「準備金及利益又は利息の配当に関する議案」は株主総会において承認を得ない未確定のものであるが、剰余金処分計算書は既に確定された剰余金の処分に関するものである点が異なる、といている。企業会計原則には株主総会を軽視し、種々の点について総会の承認を不必要とする考え方がある。それは考え方と立場の相違であって、ここでは批判しない。しかしそのことは別論として、剰余金処分計算書が次期における利益の処分を示す限り、たとえそれが株主総会の承認を要せず、企業独自の決定によりうるとしても、それは決定方法の問題であり、当期の未処分利益の処分が決算時(剰余金処分計算書も他の財務諸表と同様、日付の上では決算時に作成され、決算時の企業の状況を示す表である)に行われるのではない。すなわちそれは次期中における取引である。この点から帳簿には未記入であることは疑いがない。よって商法の処分案と同一の性質を持ち、これと異ったものではなからう。

以上は企業会計原則の意見書の過去の不合理を指摘したのみで、今日では既に剰余金処分計算書は壊滅し、利益処分計算書となったから、過去の独断はすべて帳消しとなっている。

商法の処分案に関する規定は陳腐化して不合理であり、 現行規定に則して改むべきである

以上の意見書のいうがごとき末梢的事項ではなく、商法の計算書類としての「準備金及利益又は利息の配当に関する議案」は名称についても、内容についても根本的に改むべきであると確信する。

まず用語についてであるが、準備金および利益の配当といている。しかし今日のところ商法および商法関係法規(例えば計算書類規則)では準備金とは法定準備金のみを指し、資本金および法定準備金以外の資本(純財産)はこれを剰余金の名称で一括している。このため準備金が法定準備金を指すかぎり配当等に処分することはできない。このため商法が上記の書類で指している準備金は、昔日の遺物である。すなわち、商法はかつて(戦前)は、資本金以外の純

財産を法定準備金と任意（または別途）準備金とに分け、任意準備金は自由に処分しうる準備金とした。すなわち現行法の剰余金を指す。「準備金及利益の配当に関する議案」はこの時代の規定であり、今日まで無修正で生き残っている。よって過去の商法の歴史を知らないとは解釈できない。商法が規定の訂正によって用語を変更したにも拘らずこのように古い規定の用語をそのまま残し、人を迷わせることは著しい怠慢という以外はなく、早急に改むべきである。なお「準備金及利益の配当」というが、利益の処分は配当のみには限らない。よって配当と限定せず、「処分」とすべきである。

なお利益についてのみ規定し、損失の処理が欠けている。この点も改正すべきである。

よってもしこの書類の規定を現状のままとして最低限度に改訂するならば「剰余金及利益の処分または損失の処理に関する議案」とすべきであろう。

なお商法第291条の利息の配当は明治・大正年間の私設鉄道ブーム時代の産物で、今日その適用を受けている企業は存在しないと思う。よって商法第291条はこれを削除し（必要が起これば特別法で規定すればよい）、以上の条文からは利息の配当の文言は削除すべきである。

以上は利益処分案を現状のままとして、その字句を訂正するに止める場合を述べたが、実はそれでは商法の処分・処理の実体には符合しないのである。すなわち商法の処分の対象は剰余金であり、処理の対象は欠損金である。再言すれば、商法は当期の利益・損失を処分・処理の対象とはしていない。よって剰余金の処分に関する議案（財務諸表としては、剰余金処分計算書）、および欠損金の処理に関する議案（欠損金処理計算書）とするのが正しい。

当期に損失が計上されても、前期からの積立金または繰越利益が当期の損失を填補し、なお残余がある場合には、剰余金の存在を示し、配当その他に処分することができる。よってこの場合、剰余金処分計算書を作成することになる。反対に当期に純利益を計上し得ても、前期からの繰越損失があり、当期の純利益によってこれを填補した結果、なお純財産が資本金および法定準備金の合計額に不足している場合には、当年度は欠損年度であり、配当等の処分はできない。

よって欠損金処理計算書を作ることになる。

このように見てくると純財産の処分・処理について企業の作成すべき書類は剰余金処分計算書，欠損金処理計算書の2種類のいずれかである。なおこの場合の剰余金とは商法のいう剰余金の意味であり，かつての企業会計原則のいった利益剰余金の意味ではない。この点とくに注意を要する。

財務諸表規則は昭和49年の改正前は剰余金計算書，欠損金計算書の標題の下に規定していた。しかし，この剰余金・欠損金は当期業績主義計算の結果として計上されたものであった。このため当期業績主義計算の消滅とともに，財務諸表規則の規定も改正し，利益処分計算書，損失処理計算書とした。しかしその改正内容は商法の計算とは全く矛盾した結果となった。すなわち，当期純損失が計上された場合，規定どおりの手続によれば損失金処理計算書を作成しなければならない。しかしその期で利益配当を行う時には利益処分計算書を作るという極めて変則的な結果を生じた。この点について同規則取扱要領第173の3につきのような規定を見る。

当期末処理損失金額がある場合において，任意積立金の取崩しにより配当その他の利益金処分が行われている場合には，利益金処分計算書を作成するものとする（以下省略）。

これを以てみても財務諸表規則の改訂がいかに商法の処分・処理計算書に対して矛盾したものであるかを知ることができよう。

余談であるがこの矛盾を正当なものであるかのごとく見た上で，国家試験に出題されている例がある。すなわち次のとおりである（公認会計士2次，財表，昭和50年）

当期末処理損失金額がある場合において，任意積立金の取崩しにより配当その他の利益処分が行われるとき，そのことを示す計算書は下記の三つのいずれであるか。冒頭につけた符号により答えなさい。なおこの利益処分はありえないと考えるときは「否」と書きなさい。

- A 損失金処理計算書 B 利益金処分計算書
- C 損失金処理計算書と利益金処分計算書のどちらでもよい

仮りに私が試験委員ならば次のように出題する。

当期末処理損失金額が計上されたとき損失金処理計算書を作成する。しかしこの場合任意積立金を取崩して配当その他の利益処分を行ったときには利益処分計算書を作ることになる。なにゆえこのような矛盾を生じたのであろうか。その理由を説明しなさい。

科学はすべて誤りや矛盾をそのまま覚え込めばよい、というものではなからう。真実の理解こそ重要である。

結 論

財務諸表の限定と本質を過去および現在の制度会計を顧みながら、かなり詳細に説明してきた。ここで全部を総括して本論を終ることにする。

(1) 財務諸表は会計記録を前提とした表でなければならない。それは科目と金額とを羅列した表形式の書類であることを要する。単なる言葉による説明書は財務諸表ではない。

商法は付属明細書といい明細表とはいっていない。このことは明細書のうちには説明書的なものも含まれることを意味し、それは財務諸表としての形式を備えない。

(2) 財務諸表の内容をなす作成の基礎は理想としては複式簿記によることが望ましい。しかし複式簿記以外の簿記によっても作りうる、もしくは記録なくしても作りうるとの説もあり、この点必ずしも統一していない。

(3) 今日の現状の下で、商法を前提とした会計理論上の財務諸表はつぎのとおりである。

貸借対照表および損益計算書（この二つは記帳を基礎とする。できれば複式簿記によることが望ましく、理論的である。）

剰余金処分計算書または欠損金処理計算書（これらは処分・処理案の内容をもつから、記帳のみにはたより得ない。）

付属明細書のうち表形式をとったもの（これらのものも記帳を基礎とすべきであるが、ときには記帳にたより得ないものもありえよう。）

以上の他、中間決算による財務諸表、連結財務諸表などいろいろの部面があり、それらの財務諸表の限定・格付けも必要であり、重要な研究課題であるが、本稿はこれで擱筆する。