

# 会計上の評価勘定

久野光朗

## 目次

- § 1 設定の目的と意義
- § 2 付加勘定と相殺勘定の例示
- § 3 財務諸表への表示方法
- § 4 引当金という用語をめぐる問題点

### § 1 設定の目的と意義

会計においては、簿記上の記録としては一個の勘定で処理し得るものを二つの勘定に分けて記録し、そうすることによって勘定の内容を純化し、かつ明瞭性の原則や総額主義の原則の要請を達成せしめ、多くの利害関係者へ有用な資料を提供せんとする試みがなされている。

たとえば、建物の減価償却手続については、いわゆる直接記録法によって建物勘定だけで処理することも可能であるが、これを間接記録法によって建物勘定と建物減価償却引当金勘定とに分ければ、当該建物の減価償却費累計額 (accumulated depreciation) を知ることができ、したがって減価控除原価額としての帳簿価額 (book value) のみならず取得原価 (original cost) をも把握し得る。売掛金についても、貸倒引当金勘定を設定することによって請求総額と回収可能見積額とを区別して把握することができる。また、売上高についても、売上戻り高勘定や売上値引勘定を設定することによって総売上高と純売上高とを区別して把握することができる。

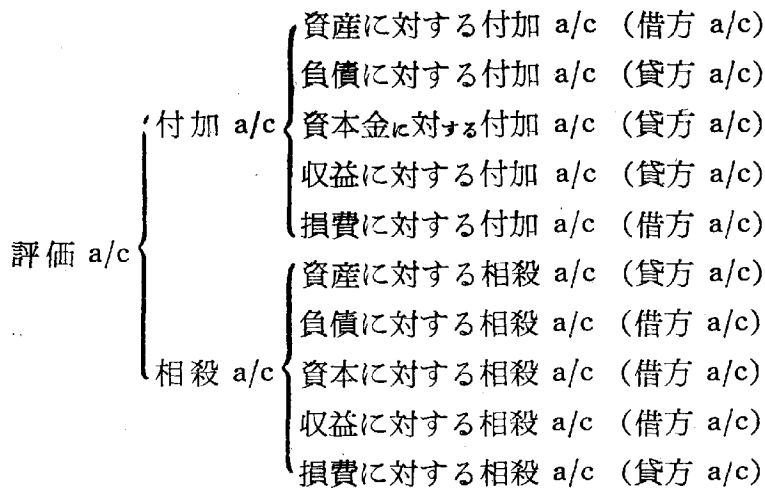
評価勘定 (valuation a/c, contra a/c, Bewertungskonto)<sup>(1)</sup>とは、上述した減価償却引当金勘定、貸倒引当金勘定、売上戻り高勘定、売上値引勘定の如く、それ

---

(1) contra a/c は相殺勘定だけを指すのではなく、付加勘定をも含む。E. L. Kohler (ed.), 「A Dictionary for Accountants」 (Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, Inc., 1957), pp. 2, 121 を参照。

自体では特に独立した意味をもたず、他の勘定に従属して当該勘定の金額を修正表示する勘定をいうのであり、かかる意味から価値修正勘定 (Wertberihhtigungskonto) とも呼ばれている。しかし、価値修正といっても、今日では静態論に基づく評価のみを主眼とするものではなく、動態論に基づく期間損益計算の正確化ということからも考えなければならない<sup>(1)</sup>。とはいえ、評価勘定はそれ自体では独立した意味をもたない従属勘定 (subsidiary or auxiliary a/c) であり、関連せる主勘定 (main, principal, major, or parent a/c) と“双子勘定 (twin accounts)”<sup>(2)</sup>として観察することが両者の関係を明確に理解する前提条件になる。

さて、評価勘定には、価値修正という機能の面で、当該主勘定に加算して修正を示す場合と減算して修正を示す場合とがあり、前者を付加勘定 (adjunct or absorption a/c) もしくは積極的評価勘定 (positive valuation a/c) というのに対して、後者を相殺勘定、控除勘定 (offset a/c) もしくは消極的評価勘定 (negative valuation a/c) などと称して二つに大きく分類するのが普通である。したがって、簿記の技術的説明として、付加勘定は当該主勘定と同じ借方側もしくは貸方側に設定され、相殺勘定は当該主勘定と反対の借方側もしくは貸方側に設定される評価勘定であるといえよう。そして、それらは資産、負債、資本(金)、収益、損費の五要素について存在するのであるから、総括して示せば次のようになるであろう。



(1) この点については、特に減価償却引当金が当該有形固定資産の評価ということよりも期間費用としての減価償却費計上の結果であることを考えよ。詳しくは、山下勝治，“会計的判断とその論理—引当金の近代的解釈のために—”，『企業会計』，19 ※

上記のような分類による勘定処理方法を採用するとすれば、 $A$  (資産) +  $V$  (損費) =  $P$  (負債) +  $K$  (資本) +  $G$  (収益) という試算表等式は、評価勘定の設定によって次のような等式で示されることになろう (小文字は評価勘定を示し、それぞれダッシュのついていないものは付加勘定、ダッシュのついていないものは相殺勘定であるとする)。

$$A+V+a+v+p'+k'+g'=P+K+G+p+k+g+a'+v' \quad \text{もしくは}$$

$$(A+a-a')+(V+v-v')=(P+p-p')+(K+k-k')+(G+g-g')$$

## § 2 付加勘定と相殺勘定の例示

### 1. 資産に対する付加勘定

- (一) 固定資産や商品などの増価勘定 (appreciation a/c)
- (二) 未収利息勘定 (accrued interest receivable a/c)<sup>(1)</sup>
- (三) 引取運賃勘定 (freight-in a/c)<sup>(2)</sup>

### 2. 資産に対する相殺勘定

- (一) 固定資産や商品などの低価引当金勘定 (allowance for depreciation a/c)
- (二) 減価償却引当金勘定 (accumulated depreciation a/c)<sup>(3)</sup>
- (三) 売掛金に対する相殺勘定
  - A. 貸倒引当金勘定 (allowance for bad debts a/c)
  - B. 売上値引引当金勘定 (allowance for sales allowance a/c)
  - C. 売上割引引当金勘定 (allowance for sales discount a/c)

\* 59年10月, pp.2~7, および阪本安一, “会計上の引当金と準備金,” 「産業経理」, 1961年9月, pp. 12~17 を参照。

(2) S.Gilman, 「Accounting Concepts of Profit」 (New York, The Ronald Press Company, 1939), p. 347.

(1) W. A. Paton & R.L.Dixon, 「Essentials of Accounting」 (New York, The Macmillan Company, 1958), pp. 165~166 を参照。

(2) 商業会計における商品や工業会計における原材料などの仕入に付帯する引取運賃は直接当該資産勘定へ借記するのが普通であるが、もし引取運賃勘定を独立させておれば、期末に存在する商品もしくは材料などに該当する分は当該資産勘定の付加勘定と考えられる。

(3) 貸倒引当金勘定以外のものは特殊な業種においてのみ用いられるだけで一般的なものではない。詳しくは、岩田・片野・松本・番場編, 「簿記会計ハンドブック」 (同文館, 1952), pp. 435~438 を参照。

- D. 売上戻り高引当金勘定 (allowance for sales returns a/c)
- E. 販売運賃引当金勘定 (allowance for freight-out a/c)<sup>(1)</sup>
- F. 集金費引当金勘定 (allowance for collection cost a/c)<sup>(2)</sup>
- G. 価格保証引当金勘定 (allowance for price declines a/c)
- H. 容器引当金勘定 (allowance for containers consigned a/c)<sup>(3)</sup>
- (四) 割引手形勘定 (notes receivable discounted a/c)<sup>(4)</sup>
3. 負債に対する付加勘定
- (一) 未払利息勘定 (accrued interest payable a/c)
- (二) 社債打歩勘定 (premium on bonds a/c)
4. 負債に対する相殺勘定
- (一) 支払手形割引引当金勘定 (allowance for discounts on notes payable a/c)
- (二) 仕入値引引当金勘定 (allowance for purchase allowance a/c)
- (三) 仕入割引引当金勘定 (allowance for purchase discount a/c)
- (四) 社債割引勘定 (discounts on bonds a/c)<sup>(5)</sup>
- (五) 自己社債 (treasury bonds a/c)
5. 資本金に対する付加勘定
- 資本勘定のうち資本金 (capital stock) を除くすべての勘定——株式発行差金, 株式払込剰余金, 固定資産評価差益, 減資差益, 合併差益, 再評価積立

(1) 販売運賃は売主負担という契約で販売した商品を着払いという条件によって買主が一時立替払いをする場合、売主は買掛代金の支払いに際して支払運賃相当額だけ少なく送金してくるので、それを見越して設定されるものである。

(2) 「財務諸表規則取扱要領」第78によれば、見積回収費を貸倒引当金に含めることが認められている。

(3) 特殊な業種においては、商品を繰返し使用される容器に収めて販売しているが、その容器のコストが商品代金に含まれて販売され、買主が容器を返送してきた際に売主が容器相当額を買主に対する当該売掛金勘定から減額する契約がある場合、その分を見越して設定されるものである。

(4) 偶発債務を示す備忘勘定でもあり、また対照勘定でもある。ただし、割引手形見返勘定を設定しない場合は対照勘定でないという見解もある。たとえば、戸田義郎稿「簿記一新会計実務講座第3巻」(春秋社, 1955), p52。しかし、その場合でも、受取手形勘定と見合う実質の一部対照勘定と考えるべきではなかろうか?たとえば、神戸大学会計学研究室編、「会計学辞典」(同文館, 1955), p. 593を参照。

(5) 会計実践では前払利子と考えて繰延勘定に計上しているが、その実質は未払利子を示すものであり、したがって社債の実価は社債割引相当額を控除したものと考えるべきであろう。W.A. Paton & A. C. Littleton, 「An Introduction to Corporate Accounting Standards」(Illinois, The American Accounting Association, 1940), pp. 38~39, 74, 中島省吾訳, 「会社会計基準序説」(中央経済社, 1953), pp. 65~66, 130を参照。

金などの資本剰余金 (capital surplus), そして利益準備金, 任意積立金, 当  
期未処分利益剰余金などの利益剰余金 (earned surplus) は資本金に対する付  
加勘定<sup>(1)</sup>と考えられる。

## 6. 資本に対する相殺勘定

- (一) 引出金勘定 (drawing a/c)
- (二) いわゆる繰延勘定 (deferred charges) の一部<sup>(2)</sup>
- (三) 自己株 (treasury stock)<sup>(8)</sup>
- (四) 未発行資本金 (unissued capital stock)<sup>(4)</sup>

## 7. 収益に対する付加勘定

販売の委託をした積送品の売上および未着品の転売について, 積送品売上

- (1) 積立金に関して次のような注目すべき見解があるが, かかる見解を是認するとすれば, 積立金は一種の備忘勘定とも考えられるのではなからうか? “積立金は, 配当目的に充当し得る留保利益を一時的に減少したことを示す一種の覚え書き (a memorandum) にすぎない。……したがって, 積立金は, 契約上もしくは法律上の理由によって要求される場合を除けば, まったく不要である。” J. N. Myer, 「Financial Statement Analysis」 (New York, Prentice-Hall, Inc., 1952), p. 56, 西野・海藤共訳, 「J. N. マイヤー財務諸表分析」 (中央経済社, 1957), p. 63 を参照。
- (2) 少なくとも建設利息は利益の前払分であり, それは資本の相殺勘定と考えるべきであろう。たとえば, 木村重義, “繰延資産の特質,” 「産業経理」, 1959年4月, p. 51 および渡辺実, “建設利息の配当に関する諸問題,” 「会計」, 1960年10月, p. 510 を参照。また, 「企業会計原則」では, その貸借対照表原則一のDにおいて, 企業の堅実性を害しない限り巨額の臨時損失を資産の部に計上することを認めているが, かかる繰延損失や欠損金なども資本に対する相殺勘定である。しかし, 創業費や株式発行費に関しては, 企業実体説に基づけば資産性が認められるであろう。たとえば, W. A. Paton & A. C. Littleton, 「An Introduction to Corporate Accounting Standards」 (Illinois, The American Accounting Association, 1940), p. 9, 中島省吾訳, 「会社会計基準序説」 (森山書店, 1953), p. 14 を参照。
- (3) 株式会社が自己の発行済株式を取得することは一般に商法第 210 条によつて禁じられているが, 同条は取得を認める四つの場合を挙げている。その場合, 自己株を資本の控除項目と考える立場と資産と考える立場がある。前者の立場をとつているものには, たとえば, 「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」第 11 および H. A. Finney & H. E. Miller, 「Principles of Accounting—Intermediate」 (Englewood, Cliffs, N. J., Prentice-Hall, Inc., 1958), p. 146 などがあり, 後者の立場をとるものには, たとえば「財務諸表規則」第 12 条がある。
- (4) 定額資本金制度のもとにおいて存在した未払込資本金 (unpaid capital stock) は無論のこと, 授權資本制度のもとにおいても発行株式が額面株のみであるとすれば, 未発行資本金を設定する余地がある。その場合, それは資本の払込請求権を示す資産勘定と考えるよりも資本勘定の控除項目とみなすべきである。なお, アメリカにおいて見られる株式割引 (discount on capital stock) も資本に対する相殺勘定である。

勘定 (consignment sales a/c) および未着品売上勘定 (sales for merchandise in transit a/c) などで処理する場合、それらは一般の売上勘定に対する付加勘定と考えられる。

#### 8. 収益に対する相殺勘定

- (一) 売上戻り高勘定 (sales returns a/c)
- (二) 売上値引勘定 (sales allowance a/c)
- (三) 売上割引勘定 (sales discount a/c)<sup>(1)</sup>

#### 9. 損費に対する付加勘定

- (一) 引取運賃勘定 (freight-in a/c)<sup>(2)</sup>

#### 10. 損費に対する相殺勘定

- (一) 仕入戻し高勘定 (purchase returns a/c)
- (二) 仕入値引勘定 (purchase allowance a/c)
- (三) 仕入割引勘定 (purchase discount a/c)<sup>(3)</sup>

### § 3 財務諸表への表示方法

評価勘定は、それ自体では特に意味を持たない従属勘定であり、その当該主勘定と一緒に観察する必要があることは既に説明したとおりである。したがって、それを財務諸表へ表示する場合にも、当該主勘定と併記して示すことが望ましい。もっとも、先に示した評価勘定の中には、たとえば引取運賃勘定の如く、一時的な評価勘定として会計期間中だけ設定され、会計期末に作成される財務諸表では当該主勘定に吸収されてしまうものも存在する。

評価勘定を財務諸表へ表示する場合、付加勘定については、それが主勘定と同じ側にあるところから特に問題は生じないのであるが、相殺勘定については

(1) W.A.Paton & A. C. Littleton, 「An Introduction to Corporate Accounting Standards」 (Illinois, The American Accounting Association, 1940), p, 29, 中島省吾訳, 「会社会計基準序説」 (森山書店, 1953), pp, 49~50 を参照。

(2) 仕入勘定に対する付加勘定である。なお、資産に対する付加勘定としての引取運賃勘定をも参照。

(3) W. A. Paton & A. C. Littleton, 「An Introduction to Corporate Accounting Standards」 (Illinois, The American Accounting Association, 1940), pp. 63~64, 中島省吾訳「会社会計基準序説」 (森山書店, 1953), pp. 109~110 を参照。

それが主勘定と反対側にあるところから特に表示方法を注意しなければならない。すなわち、損益計算書や貸借対照表には報告式 (report form) と勘定式 (account form, T form, skelton form) という二様式があるが、報告式の場合はもちろんのこと勘定式の場合でも、相殺勘定に関しては当該主勘定から控除する形式で両者を併記して示すべきであり、<sup>(1)</sup> かくすることによって総額主義の原則を充足させ、ひいては明瞭性の原則をも充足させることができるのである。次に、相殺勘定の幾つかについて、その表示方法を示してみよう。

まず、損益計算書における商品総売上高に対する相殺勘定としての売上値引および売上戻り高、総仕入高に対する相殺勘定としての仕入値引および仕入戻り高の控除形式による表示方法、そして貸借対照表における受取手形および売掛金に対する相殺勘定としての貸倒引当金、土地を除く有形固定資産に対する減価償却引当金の控除形式による表示方法を「財務諸表準則」によって示せば次のとおりである。<sup>(2)</sup>

会社名 損益計算書			
自 昭和×年×月×日 至 昭和×年×月×日			
I 純売上高			
1.	商品総売上高	×××	
2.	売上値引戻り高	×××	×××
II 売上原価			
1.	期首商品棚卸高	×××	
2.	商品純仕入高		
	総仕入高	×××	
	仕入値引、戻り高	×××	×××
	計	×××	
3.	期末商品棚卸高	×××	×××
	売上総利益		×××
III 一般管理費及び販売費			
1.	.....		
2.	.....		

(1) 「財務諸表規則取扱要領」第9によれば、かかる控除形式による表示方法を採用する限り、それが横書き、縦書き、左右対照式などの書式にかかわらず、それは説明的な様式であるとして、報告式だと称している。

(2) 貸倒引当金および減価償却引当金に関しては、「財務諸表規則」第19条および第33条で規定している如く、当該資産勘定から個別的に控除することが困難な場合、関連資産の合計額から一括控除の形式で示すこともできる。

会社名 貸借対照表

昭和×年×月×日

資産の部

I 流動資産

1. 現金預金		×××
2. 受取手形	×××	
貸倒引当金	<u>×××</u>	×××
3. 売掛金	×××	
貸倒引当金	<u>×××</u>	×××
4. ....		
.....		

II 固定資産

(i) 有形固定資産

1. 建物	×××	
減価償却引当金	<u>×××</u>	×××
2. ....		
.....		

次に、株式会社における自己株の表示方法については未だ定説が見られないけれども、H. A. Finney および H. E. Miller に従って一般に説明されている三つの方法を示せば次のとおりである。なお、これら三つの方法のうちアメリカでは第三法が次第に多く採用される傾向にあるとのことである。<sup>(1)</sup>

(第一法) 括弧表示法

株主持分：

普通株 .....	\$ 100,000
払込剰余金 .....	15,000
留保利益 (このうち自己株の原価 \$ 12,000 が拘束を受ける) .....	<u>25,000</u>
合計 .....	\$ 140,000
差引自己株の原価 .....	<u>12,000</u>
株主持分 .....	\$ 128,000

(1) H. A. Finney & H. E. Miller, 「Principles of Accounting—Intermediate」 (Englewood Cliffs, N. J., Prentice—Hall, Inc., 1958), pp. 150~151.



（第二法） 留保利益二分法

株主持分：		
普通株	.....	\$ 100,000
払込剰余金	.....	15,000
<b>留保利益</b>		
拘束分—自己株原価額	.....	\$ 12,000
自由分	.....	13,000
		<u>25,000</u>
合計	.....	\$ 140,000
差引自己株の原価	.....	<u>12,000</u>
株主持分	.....	\$ 128,000

（第三法） 脚注表示法

株主持分：		
普通株	.....	\$ 100,000
払込剰余金	.....	15,000
留保利益（脚注を参照）	.....	<u>25,000</u>
合計	.....	\$ 140,000
差引自己株の原価	.....	<u>12,000</u>
株主持分	.....	\$ 128,000

脚注 配当金および自己株の取得は留保利益から所有自己株の原価を差引いた額に限られる。

最後に、欠損金の表示方法に関しては、「企業会計原則」の貸借対照表原則の四の（三）のCによれば、利益剰余金から控除する形式で示し、また利益剰余金が存在しない場合とか欠損金を超える場合には資本の合計から控除する形式で示すこととされている。

§ 4 引当金という用語をめぐる問題点

評価勘定の勘定科目を示す用語に関して、付加勘定の多くは一般に相手勘定との関係が明確なので特に誤解を生ずることはない。しかし、相殺勘定については、社債割引勘定、引出金勘定、仕入割引勘定の如く当該勘定科目が明確に内容を示しているものも存在するとはいえ、一般に××引当金と称されているものが多く、その引当金という用語によって評価勘定以外の引当金と誤解を生

ずる場合が少なくない。

おそらく××引当金と称されるものについて一般的に言えることは、先に述べた負債に対する相殺勘定としての仕入割引引当金勘定の如き例外はあるけれども、貸借対照表の貸方側に表示し得るということであろう。したがって、××引当金と称されるものは、少なくとも従来の貸借対照表における貸方構成項目からすれば、資産に対する相殺勘定、負債、および資本という三つの項目について考えられ、基本的には次のように分類することができるであろう。<sup>(1)</sup>

1. 評価性引当金 (valuation reserve)
2. 負債性引当金 (liability reserve)
3. 利益性引当金 (surplus reserve)

なお、引当金の分類上、将来の現金支出に対する準備を示すために収益に対応せしめられる費用計上の結果として設定される引当金を特に“営業費引当金 (operating reserve)”と称する場合もある。また、後述する修繕引当金のように一年もしくは数年間の費用を均等化するために予定計算として設定される引当金を特に“予算引当金 (budgetary reserve)”と称することもあり、それが利益平準化のためになされるとすれば“利益平準化引当金 (profit-equalization reserve)”と考えられるが、両者の厳密な区別は困難なことが少なくない。<sup>(2)</sup>しかし、ここでは、いちおう前記の三分類にしたがって考察を進めることにする。

会計理論上、広義の引当金を上記の三つに分類することができるとしても、会計実践においては、会計知識の不足なども手伝って厳密に分類し得ない場合が数多く見られるようである。それは公認会計士による監査報告書の意見区分

(1) しかし、企業体理論の立場から持分理論に従って利害者持分と企業体持分とに分類せんとする見解もある。たとえば、高松和男、「引当金および積立金の本質、」「会計」、1961年9月、pp. 424~435 を参照。また、貸借対照表の貸方側を負債、引当金、および資本の三区分に分類し、引当金の区分には、いわゆる負債性引当金のほかに減価償却引当金をも含めんとする見解もある。たとえば、木村重義、「引当金の本質と表示、」「産業経理」、1960年12月、pp. 21~25 を参照。

(2) H. A. Finney & H. E. Miller, 「Principles of Accounting-Intermediate」 (Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, Inc., 1958), pp. 442~458 を参照。なお、黒沢博士は、黒沢・江村・長谷川・加藤・奥原による座談会、「引当金の実態をさぐる、」「企業会計」、1960年6月、p. 98 で、利益平準化に関する引当金について次のように述べておられる。“……、利益の平準化を一般に認められた公正な方法でやるということになれば、それが財務諸表にディスクローズする方法として最も妥当なものが引当金なんです。”

で引当金に関して限定事項 (qualification) の付せられることが少なくないという事実が立証している。そして、その分類上の誤謬、もしくは分類が不可能だということは、上記の三つの引当金項目間の区別が理論どおりに実行できないことに起因している。すなわち、次の三つの区別が不可能な場合が存在するものと考えられる。

1. 評価性引当金と負債性引当金との区別
2. 負債性引当金と利益性引当金との区別
3. 利益性引当金と評価性引当金との区別

先ず、広義に引当金と称されているものの中には、納税引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、退職給与引当金などの如く、評価性引当金と同じように期間収益に対応される期間費用の見積計上の結果として設定される負債性引当金が存在する。かかる負債性引当金は、将来における特定の支出に対する引当額を示すとか、金額の未確定な将来の負債に対する支払基準を示す項目であり、貸借対照表でも負債の部に計上すべきものである。すなわち、「企業会計原則」によれば、納税引当金や修繕引当金は流動負債に属し、退職給与引当金や特別修繕引当金は固定負債に属するものとしている<sup>(1)</sup>。しかし、修繕引当金および大修繕引当金に関しては相殺勘定と解される場合もある。たとえば、“それは実際に修繕をしたのではないのであるから当該固定資産の価額がそれに対する減価償却引当金勘定が示している金額以外になおこの勘定が示している金額だけ減少していると解する方が適當である”<sup>(2)</sup> という見解に基づくのである。

次に、負債性引当金と利益性引当金との類別が曖昧になっていることがある。それは退職給与引当金 (reserve for retirement allowance) について見られる。すなわち、退職給与引当金を設定する場合の原初的な意図としては従業員が退職した場合に支払うべき退職金に備えるのであるから、それが負債性引当金であることに異論を生じないのであるが、もし自己の都合によって退職する従業員があるとすれば、それらの従業員に対する退職金は最初の退職金設定の意図とは違って全額が支払われない場合もあり、かくして退職給与引当金の実

(1) 貸借対照表原則四の(二)のAの第3項およびBの第2項、ならびに注解17を参照。

(2) 村瀬玄，“勘定一夕話，”「簿記」，1951年11月，p. 77，および「英文簿記用語解説」(中央経済社，1958)，p. 86。

質は一部分が負債性引当金から利益性引当金に変化することになる。

第三に、利益性引当金と評価性引当金との区別が明確に行なわれない場合として、期間費用の見積計算の結果として設定せられる減価償却引当金や貸倒引当金などがある。すなわち、それらが適正な金額以上に設定されている場合、その超過分は、実質上、評価性引当金ではなくて利益性引当金と考えられるからである。そして、そのような事実は、税法が認めている貸倒引当金のいわゆる累積的設定法や減価償却における特別償却制度を採用する限り、存在している。さらに、税法に関連して言うならば、税法が減価償却準備金とか貸倒準備金というように準備金という用語を使用しているところに誤解を生ずる余地があるのである。<sup>(1)</sup>

以上、広義の引当金の中に含まれる評価性引当金、負債性引当金、そして利益性引当金の三つについて、それらが会計実践において厳密に分離し得ない事実を説明したが、それらが混同されやすい原因には二つの事柄が考えられる。<sup>(2)</sup> 第一に、事業で用いられている用語の沿革に由来するものであり、第二に、三つの項目がいずれも決算時点において前後して設定されることが多いためである。

わが国では、引当金という用語と交替的に使用されているものに準備金および積立金という用語があることは周知のとおりであるが、英米においても、allowance, reserve, および provision という用語が交替的に用いられており、それら英米の会計用語がわが国にも混乱して導入されているものと思われる。参考までに、貸倒引当金と減価償却引当金に相当する用語に関して、最近アメリカにおいて使用されている術語の趨勢を示せば次のとおりであるが、特に減価償却引当金という用語に代えて減価償却費累計額 (accumulated depreciation) と

(1) 税法上の貸倒準備金は、長期債権に対しても適用されるなど、ここにいる貸倒引当金とは必ずしも同じでない。たとえば、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」の各論における第一損益の期間的割当の問題の六を参照。また、その詳細な処理手続については、武田昌輔「準備金及び引当金—貸倒準備金、」『産業経理』1960年1月, pp. 146~141 を参照。

(2) 片野一郎, 「新版簿記精説」(同文館, 1956), p. 85 を参照。

(3) American Institute of Certified Public Accountants, 「Accounting Trends and Techniques in Published Corporate Annual Reports」(N. Y., N. Y., The Institute, 13th ed., 1959) pp. 46, 69.

いう術語を使用する傾向が高まっていることに留意すべきであろう。

(貸倒引当金に相当する用語)

	1958	1957	1955	1950
“Allowance for” .....	283	273	248	169
“Reserve for” .....	160	164	181	248
“Provision for” .....	36	35	31	37
その他 (明示しないものを含む)	121	128	140	146
	<u>600</u>	<u>600</u>	<u>600</u>	<u>600</u>

(減価償却引当金に相当する用語)

	1958	1957	1955	1950
“Accumulated” .....	249	230	190	98
“Allowance for” .....	118	120	127	108
“Reserve for,, .....	134	147	166	275
その他 .....	99	103	117	119
	<u>600</u>	<u>600</u>	<u>600</u>	<u>600</u>

次に広義の引当金がいずれも決算時点に前後して設定されるということについてであるが、少なくとも評価性引当金および負債性引当金は原則として収益に対応せしめられる見積費用計上の結果として決算時に設定せられるのに対して、積立金としての利益性引当金は原則として決算後における利益処分の結果として設定せられるという点で両者を用語の上でも明確に区別することが必要である。たとえば、退職給与引当金が負債性引当金とみなされるのは、労働協約もしくは労働基準法第89条の規定に基づいて作成した就業規則で定めた範囲に限るべきであり、それを超えて設定される場合とか利益処分によって設定される場合には利益性引当金としての退職給与積立金として示すべきである。

最後に、上述したとおり、評価性引当金および負債性引当金と利益性引当金との区別は重要であり、かつそれが実行可能だとしても、評価性引当金と負債性引当金との区別はそれほど重要でなく、また実行も容易でないと言えるのではなかろうか？ 両者は動態論に基づく正確な期間損益計算の要請によって設定され、それらが企業財政に及ぼす効果はまったく同じであるという事実が存在するからである。