

審議會「原則」における疑問點

木村重義

序 說

- 一 未收收益
- 二 割賦基準
- 三 損益計算書の総額主義
- 四 商品評價損益の表示法
- 五 内部損益の表示
- 六 臨時巨額の損失
- 七 有形固定資産の除却
- 八 取得原價以外の評價基準
- 九 各資産科目の評價原則

序 說

企業会計基準審議会の「企業会計原則」——以下それぞれ単に審議會、「原則」とよぶこととする——は、我國の企業会計の實務を指導し、企業会計關係法規をその規定を尊重して改正せしめようという目的によつて作成された、公

審議會「原則」における疑問點

的な基準である。審議會は「原則」に關連して、「商法と企業會計原則との調整に關する意見書」および「税法と企業會計原則との調整に關する意見書」——以下それぞれ單に「商法意見書」「税法意見書」とよぶ——を公表した。これら一連の文書を讀むうちに生じた種々の疑點について、筆者は今までに發表した研究のうちに時折それを述べたこともあるし、また會計理論の上からそれを批判したこともある。本稿は特別の主張のない立場で右の審議會文書を讀む場合にも生ずるであろうような疑問點數個を取上げて指摘することを目的とする。それが何故に疑問であるかということについては、やはり筆者の見解による何か批判といふべきものを含むのは避け難い。しかし本稿に述べるところの批判らしいもの他に根本的な批判が多くあり得るし、また疑問點とても、他にもあり得ることはほとんど言うまでもないであろう。

審議會が未拂費用の見越と未收収益の見越とについて異なる規定をしていることは疑いない。損益計算書原則のAにおいて、未拂費用については、これを『當期の損益計算書に計上しなければならぬ』と單純に規定しているのに對し、『未收収益は、これを貸借對照表資産の部に記載したときは、これを當期の損益計算に計上する。』と述べている。未拂費用についても、これを貸借對照表負債の部を記載したときは、これを當期の損益計算に計上する、と言いうることは同様であるが、貸借對照表への記載が損益計算における計上の前提・條件または理由であるかのように考えるとすれば、未收収益・未拂費用のいずれについても適切でない。未收収益や未拂費用が資産・負債として認められなければならないことを理由に、年次決算において、たとえば未收利息や未拂賃金が損益計算に取上げられるのではない。ただ未收収益についての右のような「原則」の規定の趣旨は、この場合、保守主義的な配慮が特に必要

であることを言うにあると解されている。

未收収益に關する「原則」の規定に對する私の不満は、保守主義的處理をもつと明瞭に表明すべきであることにあ
るが、「税法意見書」を見るに及んで、未收収益の本質に關する審議會の見解に疑念をもつに至つた。問題は「税法
意見書」各論、第一の一「未收収益」に述べられていることに關する。意見書はいう。

『會計上の未收収益とは、すでに外部に役務を提供したが、その對價を受取つていない場合、またはその對價が確
實に成立していない場合における發生収益をいうのであるが、會計慣行上、商品・製品等の販賣に關する取引には適
用されず、主として「契約上の収益」(contractual revenue)に限定されている。ここにいう對價の未收とは、貨
幣またはその等價物の未收あるいは債權の未確定の状態を意味する。したがつて財貨または役務を賣却して、その對
價としての債權が成立した場合は、未收収益の問題は會計上生じない。たとえば、會計上の未收収益に屬する未收利
息は、單に元本たる債權の經過期間に對する利息發生高の當期所屬の部分をいい、利息請求權の期日の到來したもの
を意味するのではない。同様な意味で、會計上、未收地代、未收使用料等はここにいう未收収益勘定に計上されるこ
とになる。』『かように未收収益は、必ずしも債權として確定したものではなく、しかもその回収は確實ではないか
ら、慎重な會計處理を尊重する健全な會計慣行においては、發生主義の例外を認め、當期の損益計算から未收収益の
計上を除外する會計處理法を容認しているのである。……』

未收収益は販賣商品代金の未回收分すなわち營業債權を含まないことは意見書の述べるとおりであり、「販賣」と
言うは當らない有價證券・不用財産・廢棄品・屑物等の「賣却」から生ずる未收金もまた、未收収益として問題にな
るのではない。^{*} 役務の提供についても、右の引用文に「役務を賣却して、その對價としての債權が成立した場合は、
未收収益の問題は會計上生じない」とあるように、それは賣掛金——運送業における營業債權のような場合——や、

未收金——たとえば商工業者が自己のトラックで他人の財貨を有償で運搬した場合——として處理される。そこで未收収益として處理されるべきものは「貸借契約等に基き發生した營業外収益で、貸借對照表日までの収益に屬し、貸借對照表日後において確實に入金すると認められるもの、例えば未收利息・未收地代・未收家賃・未收手数料（但し、賣掛金の項目に屬するものを除く。）等をいう」と説明されているのは正當である。

* 證取委規則取扱要領、第四十五に「商業、工業、鑛業等を營む會社が商品または製品以外の物品、例えば土地、建物その他の固定資産または有價證券を賣却した場合その他營業主目的以外の取引をした場合に發生する一時的の債權を未收入金として處理した場合」とあるのを参照すべきである。

** 證取委規則取扱要領、第五十七、參照。

未收収益が問題となるのは主として「契約上の収益」に限定されることは承認されるべきであるとして、意見書が、未收収益とは、すでに外部に役務を提供——これは資金の融通をも含むような廣義の表現であると解して——したが、その對價を受取つていない場合、またはその對價が確實に成立していない場合における發生収益をいうとしている、その意味が必ずしも明瞭ではない。それは、すぐその後で「ここにいう對價の未收とは、貨幣またはその等價物の未收あるいは債權の未確定の状態を意味する」として、對價の未收ということの中に債權未確定の状態を含め、しかもこれと「對價が確實に成立していない」状態との關係が明瞭でないからでもある。未收利息に例をとれば、利息に關する契約が有るのかないのか明瞭でない場合、利息受領に關する契約は有るが利息計算方式が未確定で要するに利息の現實の計算ができない場合、利息計算方式は確定しているが受領の期日が未到來の場合等、種々の場合がある。また利息未入金の場合、期日前の當然の未入金の場合もあれば、期日後であつて未入金の場合もあるであろう。またそのいずれにしても將來の入金の豫想が確實・不確實の差異があり得る。

未收収益は、債権としての期日は未到来であつても、請求権は確實に存し、將來の入金の豫想は確實でなければならぬ。未收収益に對する貸倒引當金の設定は通常、行われず、貸倒の危険の存するだけそれだけ未收収益の計上を控えめにすべきであると考えられる。決算當時、未收収益の計算方式は未確定であつても、決算終了までにそれを確定できるならば、そのために未收収益の計上を妨げないはずである。意見書において未收収益はどのような場合に未收収益として計上され得て、どのような場合に計上され得ないかは、明瞭にされてなく、その計上において保守主義的配慮が必要であることが必ずしも強調されていない。むしろ期間損益計算から未收収益の計上を除外する会計處理法」を容認しているのである。もし意見書が保守主義の趣旨により、すべての種類のすべての場合の未收収益の計上を損益計算から除外する会計處理の原則および手續を認めるとすれば、それは全く行過ぎである。

通常の場合、未收利息・未收地代・未收使用料等は將來の入金について確實で、その例外的な不確實な部分について保守主義を適用して判断することが必要なのである。期日の到來したもので未收のものはむしろかえつて確實性が少いと言ひ得る。「税法意見書」のこの「未收収益」と題する部分における「對價の未成立」「債権の未確定」の概念の不明瞭に加えて、「役務の給付はすでに行われたが、未だ對價の確定しない勘定（たとえば後拂運賃のごとき）たる未收収益勘定」という規定は明らかに不適切ではなからうかという疑念を避け得ないのである。

なお、證取委規則取扱要領の第五十八に『前拂費用及び未收収益でその額の恒常的なもの又は僅少なもので資産に計上しないものは、掲記しないことができるものとする。』と規定しているのは、重要性の基準であると解される。その恒常的なものは、その額が相當に大きいときは資産としての重要性が少いことはないが、損益計算における重要性は少いのである。ただ未拂費用および前受収益についてはこれに對應する規定がないのは、貸借對照表表示における保守主義的な考慮の結果ではなからうかと推察される。

「税法意見書」はその各論、第一の二「割賦販賣収益」において次のように言う。

『損益計算書原則三のBでは、「割賦販賣等に關する未實現収益は、原則として當期の収益に算入してはならない」と規定し、割賦販賣収益の實現の時期は、割賦賣上高の部分的實現の觀點から、割賦金の入金のときとする。長期の割賦販賣の場合には、収益の期間的配分の不安定を生ずるおそれがあり、危険性を考慮しなければならぬので、租税目的上においても、かかる會計處理が原則として容認されているところである。』『しかしながら、會計原則においては、割賦金を回収した各期間に、代金の回収額に比例して割賦販賣収益を配分する會計方法を認めるのに對して、税法上の割賦基準は、割賦金入金の時期をもつて割賦販賣収益の實現のときとするのではなくて、割賦金の支拂期限の到來のときをもつて、入金の有無にかかわらず、その實現のときとみなすのである。（法人税法取扱通達、二百五十、参照）』『これは未收収益の場合と同じく、發生主義の適用に弾力性を認めないもので、健全な會計慣行の發展を阻害するおそれがあるので、通常の意味における所得の割賦計算の原則を認めるよう改めることが望ましい。』

もし商品の引渡と營業債權額の確定とをもつて營業収益が實現するという一般的基準を適用するならば、商品引渡によつて割賦販賣が履行された時に營業収益は實現するはずであるが、割賦販賣の場合に特に割賦基礎 *instalment basis* による収益の、いわば繰延計上がみとめられるべきことは私も異議がない。しかし、審議會がその「原則」において、損益計算書の三Bの規定で、割賦基礎を容認する趣旨をもつと解するは善いとしても、その規定が、割賦販賣収益の實現の時期を割賦金の入金のときとするという趣旨のものであると解し難いのではなからうか。「税法意見書」の主張する賦金入金基礎も税法の規定する賦金期日基礎も、いずれも、選擇して繼續適用されるべき一般に認め

られる会計處理の原則であると認識すべきではなからうか。「原則」の立場において、企業が賦金期日基礎を用うることに、特に反対すべき理由はないであろう。また、税法の立場において、納税者に賦金期日基礎と賦金入金基礎とを選択適用させることにも大きな障害はないであろう。

賦金入金基礎は實現原則にもとずく現金基礎の特殊の場合であり、賦金期日基礎は發生基礎 *accrual basis* の特殊の場合であるという見方もできないことはないであろう。しかし私はこの兩方法をそれほど大きな原理的差異を認めらるまでもないと考へる。意見書も、このような問題が生ずるのは長期の割賦販賣の場合であると言ひ、また、割賦販賣上高の部分的實現の擬制がなされると見ている。賣上債權が短期債權であるなら、賣上収益は現金収入をまつまでもなく實現したものとみなされるべきであるというのが理論的であり、賦金期日基礎に對し賦金入金基礎の方が一層理論的でありかつ通常の方法であるという主張がなされるとすれば、それに對して疑問をいだかざるを得ない。^{*}

* 本節については拙稿「長期工事と割賦販賣との収益」企業會計、第五卷、第十號、參照。

三

審議會の「原則」損益計算書原則一のB『損益の記載は、總額により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り損益計算書から除去してはならない。』と、三のC『賣上高は、總額主義の原則に従ひ、賣上値引、戻り高等を總賣上高から控除する形式で純賣上高を表示する。』とをあわせ讀むと、賣上値引や戻り高は費用の項目であるという結論に導くかのようなのであるが、それは如何なるものであらうか。例えば戻り高は一旦記録された賣上高が戻り品の事實により過大であつたことを示すのであり、収益の一部が正當に取消される場合なのである。戻り高を含む總賣上高は収益額としてはそれだけ過大なのであり、正しい収益額を示すためにはむしろ總賣上

高と戻り品額とは相殺すべきである。「賣上品の量目不足・品質不良・破損等の理由により代價より控除される額」*であるところの賣上値引についてもまた同様である。かくて戻り高や賣上値引は費用とは見られないというのが正しい考えではなからうか。

* 證取委規則取扱要領、第百六十九、參照。

損益計算書に總賣上高を示すことには異議はなく、従つてそれからただちに賣上値引や戻り高を控除する形式は當然とられなければならない。しかしこの計算表示形式が「總額主義の原則に従い」必要とされるといふかのような、先に引用した損益計算書原則、三のCの規定のしかたは、一のBの規定を損益計算書における「總額主義」の定義ないし説明の趣旨のものと解するかぎり、これと前後矛盾するのである。私は一Bを損益計算書における總額主義に關する基準であると解し、三Cは「總額主義の原則に従い」の文言を削除すれば、總額主義には直接關係はないが、「原則」としては在つてよい規定であると考へる。一Bを損益計算書における總額主義を表現する規定と考へず、總額主義を何等限定しないすれば、總額主義とは、損益計算書に計上すべきものは除去してはならない、という無意味な概念になつてしまふ。

年次損益計算は一会計年度に屬する収益と費用とを對應せしめる計算であるが、損益計算書において、このような本質的要素のほかに附隨的事實をも示すことには反對する必要はない。賣上値引・戻り高等はこのような關連事實として示されるのであつて、それは「利害關係人に對して必要な會計事實を明瞭に表示し、企業の狀況に關する判斷を誤らせない」ために必要とされるのである。理由の何であるかを問はず、損益計算書に計上される——實は計上といふよりも、記載される——すべての計數を収益か費用と呼ぶとすれば、それは單に便宜の呼稱にすぎない*。収益あるいは費用でなくても、關連事實の明瞭・詳細な表示のために、記載することを勸奨する項目があり得るのである。

* 證取委規則、第五十八條には、「賣上値引および戻り高が「賣上高に關する費用」と指稱されている。

右の所論に對し、小さなことにこだわるものと解する人があるかもしれないが、われわれが、特定年度の収益額がどれだけであるかを問題とするとき、これは問題にしないではいられない點である。たとえば財務諸表分析において、年度末の企業資産總額に對する期間収益の比率を計算しようとするとき、資産に屬するものが何であり、その價額はどれほどか、ということと同時に収益の大きさ、それが何を含み、何を含まないかが明瞭でなければならぬ。

なお審議會は、賣上現金割引を營業外費用項目としている。この計算法ないし處理法について異論があり得るのであるが、これを論ずることは本稿の趣旨外であるとして、賣上割戻は賣上現金割引が費用であること以上の理由によつて費用とみとめられるのに、「原則」においてどのような取扱うべきかを明らかにしていない。^{*}證取委規則取扱要領によれば、それは「賣上値引に準じて取り扱う」ものとされているが、右に私見をのべたように、賣上値引は費用ではないので、明白に費用であるところの賣上割戻を同様に扱ふとすれば不合理である。多額の取引をした得意先に對して賣上割戻をしたとすれば、それは營業政策上必要であつた費用と解すべきで、受身に許容しかつ利息の性質をもつと解される賣上現金割引とも異なる性質の費用である。特殊の場合でなければ實際上重要な問題を生じないかもしれないが、やはり疑問點の一つである。

* 賣上現金割引そのものに關しても、「原則」自体は何も言及しない。しかし附隨の「準則」においてそれを營業外費用に屬する一項目としている。

** 證取委規則取扱要領、第七十、參照。

四

審議會「原則」における疑問點

審議會は流動資産の評価損益をどのように財務諸表に表示すべきかを規定しないので、あたかも流動資産の評価損益というものは存在しないかのようなのである。固定資産評價損益については、それを資本剰余金計算書に計上することが規定されている*。ところが「原則」の評価規定を見ると、そこではあきらかに、取得原價のままでない計數で評價される場合のあり得るのは流動資産の方であることが述べられているので、固定資産評價損益は例外的な扱いにおいてのみ生ずるのであると解される。流動資産評價損益の表示法が當然明瞭であつて特に規定するまでもないということもないので、具體的な規定のないことは一應缺點である。

* 損益計算書原則、七のB、参照。

流動資産である有價證券は原則として時價評價であるとされているので、この原則に従つて期末評價をすると、評價損益は通常生ずることになる。證取委規則取扱要領によれば、有價證券評價損益は、有價證券賣却損益と並んで、營業外収益・費用に屬すると規定されているが、審議會の考えもこれと同じであろう。

* 有價證券評價損益（および次に述べる原材料評價損益）が營業外収益・費用に屬するという規定は證取委規則にも見えず、その取扱要領第八十二・百八十三にはじめて現れている。

棚卸資産のうち原材料についてのみは、その評價損益を營業外収益・費用として計上する規定が、證取委規則取扱要領に見えている。ところがこれと照應するかのよう^{*}に、手持原材料（および貯藏品）の賣却額についての規定——それは一般の賣上高に含まれる——もまた證取委規則取扱要領にのみ見えている。審議會の見解もこれと同じであるかもしれないが、商品および製品（半製品・副産物・作業屑等をも含む）の評価損益の表示方法については、審議會の「原則」も證券取引委員会の規則も、これを明らかにしていない。もつとも、棚卸資産は原價基礎によつて評價することが原則で、従つて評價損益の問題はなく、ただ商品および原材料についてのみ、貸借對照表原則、五のA、第

二項により、時價によつて評價した場合に評價損益が生ずるといふように問題を一應、限定できるであろう。

※ 第六百六十三。

期末商品手持高について時價によつて評價した場合も、審議会の損益計算書原則、三のDに規定される賣上原價記載の方法を用いるときは、その評價損益は表面に出ることなく處理されてしまふとも推測される。すなわち賣上原價の記載を「當期の商品仕入高に期首商品棚卸高を加え、期末商品棚卸高を控除する形式で」行う場合、この期末商品棚卸高に時價の價額を付するとすれば、評價損益そのものは特別に分離されず、賣上利益にまぎれこんでしまふ。このような場合、その賣上利益は、賣上高から販賣商品の原價を差引いた單純な賣上利益と次期繰越商品の時價による評價損とに分割すべきである。販賣活動の成績は商品評價損の有無・程度と無關係ではない。しかし賣上利益と評價損益とは區別して報告されるべきことは少くとも明瞭表示の基準の要求するところであるはずで、審議会が「原則」において何故これを基準化しなかつたか疑問である。

損益計算書における賣上利益の表示が「原則」の規定しているような形式で行われているのが實際であるといふことは認められる。しかし商品をその取得原價以外の評價基礎で評價した場合の評價損益を、そのようなものとして明瞭に表示することを要求するのは無理な要求ではない。ただそれを損益計算書のどの部分に記載するかは異論のない問題ではないであろう。原材料評價損益を營業外収益・費用として記載することは、原材料を轉賣することは企業の本來目的とするところではないことを理由とするのも一應みとめられるであろう。取引資産の評價損が、その仕入數量が多すぎたか、賣却活動が成功しなかつたかに關連すると考えられる場合には、その損失は營業外費用に屬するとはみなされない。そこで商品の評價損益を原材料の評價損益に準じて營業外収益・費用として記載することはなされないはずであるが、それならそれをどのように表示すべきかについて、審議会の見解は私の知りたいところである。

五

損益計原書原則、三のE「同一企業の各經營部門の間における商品等の移轉により發生した内部利益は、賣上高及び賣上原價を算定するに當り除去しなければならない。」に關連して、次に考察する。

いま同一企業が製造部門と販賣部門にわかたれ 製造部門が販賣部門に引渡す製品を、特定價格で賣渡すかのよう
に記録するものとする。そして、(イ)製造部門は一單位あたり九十萬圓の製品を十單位製造した、(ロ)製造部門から販賣
部門に製品八單位を一單位につき百萬圓で引渡した、(ハ)販賣部門は七單位の製品を一單位につき百二十萬圓の代金で
外部に賣却した、という諸取引を、製品・商品および損益計算のための勘定に記録すると次のようになる。(金額は
千圓單位)

製品勘定	商品勘定	損益勘定
(√) 900	800	700 (√) 840

この場合、損益勘定の貸方残高十四萬圓は、販賣部門があげた賣上總利益ではあるけれども、それを計算するに用い
られた賣上原價七十萬圓には製造部門から販賣部門に製品を引渡す際に加算された一單位あたり一萬圓の「内部利
益」が含まれているだけ過大であるので、販賣量七單位分七萬圓を控除して、賣上原價を六十三萬圓とし、その結果、
正しい賣上總利益を二十一萬圓としなければならぬのである。繰越商品（製品も全く同じものであるゆえこれに含
まれるべきである）の計算については、製品勘定については、その借方に八萬圓を記入して、借方残高十八萬圓
をその在高を示す残高として、繰越商品勘定に送り、商品勘定については、その貸方に一萬圓を記入して、借方残高、

九万圓を繰越商品勘定に送ると、繰越商品勘定は商品繰越高として二十七万圓（單價九万圓のもの三單位）を示すこととなる。この繰越在高價額を算出するための製品勘定借方記入の八万圓と製品勘定貸方記入の一万圓と合して、借方の七万圓が、損益勘定における賣上原價額修正のための貸方記入七万圓に對應するものである。

このような場合を記録するための諸勘定の設定方法やそれへの記入方法は右に挙げた例におけると異なるものを考へ得るが、損益計算と在高表示とが右におけるような結果となることは先に掲げた審議会の規定の趣旨であろう。しかしこれは資産の實際原價と損益の實現額とをもつて決算を行う企業会計本来の方法に従うものであるので、この損益計算書原則、三Eの規定が存しなくてもそのように表示しなくてはならないものと考ええる。むしろこのように原則的に計算・表示しないことが認められる場合があるなら、それを明示すべきではなからうか。

もつとも審議会は財務諸表準則、損益計算書準則の第十五において「会社の採用する原價計算方法に基いて發生する原價差額は、營業外収益又は營業外費用の部に記載する。」と規定し、「内部利益」の處理と異なる方法が認められる場合を示している。例を假設して、(イ)第一工程は實際原價九百万圓の生産要素を費やして十單位の半製品を製造したが、その半製品は「会社の採用する原價計算方法に基いて」一單位十萬圓と評價された、(ロ)第二工程は第一工程の製品八單位を受け、新しい生産諸要素八十万圓を費やして完製品を製造した、(第一・第二工程とも期首繰越品は全く存しなかつた。) (ハ)完成品七單位を單價二十四萬圓で販賣した、とする。この諸取引を最少限度に必要な諸勘定に記録すると次のとおりである。（金額は千圓單位）

原價差額勘定		第一工程勘定		第二工程勘定		損益勘定	
100	(√)900	100	800	800	1,400	1,400	(√)1,680

審議會「原則」における疑問點

この場合には、右の四個の勘定の残高はそれぞれそのまま財務諸表に現れる。すなわち第一工程勘定の残高は半製品價額として、第二工程勘定の残高は完製品價額として、貸借対照表に記載され、損益勘定の計數はそのまま損益計算書に、原價差額勘定の残高も「原價差額」として損益計算書にそれぞれ表示されるのである。しかし半製品と完製品との價額にも賣上總利益の價額にも原價差額が混入していることは、混入した原價差額が除かれている前述の「内部利益」の場合と比較すると、具體的に明白である。

（「原價差額」の例における第二工程・損益の二勘定の記入計數は「内部利益」の例における商品・損益の二勘定の記入計數のちようど倍である。それで、後例の原價差額勘定貸方の十萬圓を、第一工程勘定に二萬圓、第二工程勘定に一萬圓、損益勘定に七萬圓とふり分けた結果は——ただし後の二勘定の記入はそれぞれ半額であつたとして——前例の計數と一致する。）

すでに一言したように、「原則」は原價差額の處理について何も述べていないが、「準則」の規定からしても、審議會が原價差額を營業外収益としてか營業外費用としてか處理することを規定した結果、取得原價額による資産の記載と未實現収益・費用の計上禁止とに反する結果になることをどのような理由でどのような限度において認めるかが問題となるが、それについては何も知ることができない。

原價差額がその本質上、概して小額のものであることを前提とし、それゆゑに重要度の低い價額に修正をほどく手数をはぶくことをみとめる趣旨であるなら、そのことを明瞭に述べるべきではなからうか。それはともかくとして、原價差額を内部利益の場合のように處理することをも認めることは審議會の立場であらうか。また内部利益の逆の場合の内部損失も、内部利益と同じ原則で處理することはやはり審議會の立場であらうか。さらに、内部利益や原價差額についてそれが「發生」したという表現がなされているが、それが「計算」された場合の問題であるので、そ

のように表現されるべきではなからうか。

六

貸借対照表原則、一のDに「……当期純利益又は剰余金の處分によつて處理することのできない巨額の臨時的損失は、企業の堅實性を害しない限り、次期以後の期間に配分して處理するため、經過的に貸借対照表の資産の部に記載することができ。」と規定されている臨時巨額の損失の問題は、審議会がかなり力説するところであつて、「商法意見書」第十三には「〔商法〕第二百九十條によれば、会社は損失を填補し、且つ準備金を控除した後でなければ利益配當をなすことを得ないことが規定されているが、資本の一定割合を超えるとき臨時巨額の損失を生じた場合には、貸借対照表資産の部にこれを繰延べ計上し、一定年限内に償却する制度をみとめるよう改めること。但し、臨時巨額の損失をみとめる條件は戦災、天災等特別の場合に限ること。——理由。臨時巨額の損失の繰延計上をみとめることは企業財政の回復を速かならしめ、却つて健全な会計慣行の發展に資するものである。』と述べ、また「税法意見書」も各論、第一の五において「……電気事業会計規則、ガス事業会計規則、地方鐵道業会計規則等においても、この原則がとり入れられており、一般私企業の会計慣行上も健全な会計實務として認められているものである。……』と述べている。

この臨時巨額の損失について審議会の主張するところは二點あると考えられる。すなわち、その第一はこのような損失を繰延べていながら利益剰余金の一部を配當し得るものとする、第二はこのような損失を貸借対照表の資産の部に記載しうるものとする、ことである。しかしこの二點を結合して主張しなければならぬ理論上の理由が存するかは疑問である。第一點は今問題外として、それに對する賛否の如何にかかわらず、第二點の主張に對する私見

に關してのみ述べることにする。

缺損金一般について「原則」貸借對照表原則、四(三)〇は「貸借對照表上の缺損金は、利益剰余金からの控除の形式で貸借對照表に記載する。利益剰余金の存在しない場合には、缺損金は資本の合計から控除の形式で貸借對照表に記載する。」と規定しているが、臨時巨額の損失をも何故この形式で記載し得ないのであるか。もちろん缺損金は勘定式の貸借對照表においては、その借方に記載し得るが、報告式を採ると解される「原則」の立場では、臨時巨額の損失を貸借對照表の資産の部に記載する理由は見出し得ないはずである。またいずれにしても、缺損金の或る場合に剰余金から控除の形式で或る場合に資産の部に記載の形式で、これを示すこと理由は見出し得ない。臨時巨額の損失を他の缺損金と區別して經理すること、區別して記載することは、それを剰余金から控除の形式で記載しても可能なことである。

臨時巨額の損失を資産の部に記載することは、それは損失ではなくて資産であるかのように思わせることにより貸借對照表の讀者を惑わすことになりはしないだろうか。讀者はそれによつて惑わされず、それが損失であることをよく理解するであろうことを確信できるならば、貸借對照表の勘定式も、そもそも決して悪いものではないのである。臨時巨額の損失の明瞭表示は、それを繰延べていながら利益配當を行いうる制度を行うと否とにかかわらず、奨められてよいことであるが、審議会の方式では不明瞭表示ではなからうか。その方式で記載しなければ、實質上の目的が達せられないものであらうか。

七

有形固定資産の「除却」に關連して、貸借對照表原則の次の三つの規定が問題になるであらう。すなわち、四(一)

資産のBにおける『有形固定資産を削除したときは、削除した固定資産原価と減償償却引當金とを貸借対照表から除去しなければならぬ。』五のDにおける『償却済の有形固定資産は、削除されるまで残存價額又は備忘價格で記載する。』および一のAにおける『正規の……減償償却方法に従つて處理される場合生じた簿外資産は、貸借対照表の記載外におくことができる。』

簿外資産や簿外負債は資産・負債の廣義の過小表示の一つの場合であるが、記録對象が帳簿に記載されない場合であつて、記録された計數が過小である場合、いわば過小評價の場合、ではないと解される。しかしそれならば正當な減償償却計算手續において簿外資産が生ずることは、重要性の基準により記録が便宜省略されうる場合を除いて、あるかいなか疑問である。残存價額を皆無として減償償却計算を行い、有形固定資産價額を減償償却額だけ直接に切下げる方法において、償却済になつてその資産をなお使用中ないし保有中である場合には、簿外資産が生ずるが、減償資産價額を直接に切下げるのは、正當な減償償却方法であるとは認められないはずである。

右の簿外資産の問題と關連して、または關連しないかもしれないが、「原則」は「除却」をどのような意味にもちいているかという疑問が生ずる。有形固定資産を削除したとき、その資産の原価と減償償却引當金とを貸借対照表から除去しなければならないという規定について見ると、除却するまでは原価と減償償却引當金とが貸借対照表に記載されていることを前提としていと解される。一方、償却済の有形固定資産は、除却されるまで、残存價額または備忘價額で記載するという規定は、除却の前でも残存價額で示される場合がありうることを言う。ここで「償却済」とは何を言うかが問題になるであろう。通常それは、豫定の償却計畫を實施して、償却期限が満了したにかかわらず、設備がなお使用され続けられる場合を指すものと解されるであろう。「償却済」をそのように解するならば、償却済の設備についても、貸借対照表にその原価と減償償却引當金とを記載することが必要とされるはずである。貸借対照表

にその原價と減價償却引當金とを記載することは、その資産が使用されている間は、償却済であると否とを問わないのである。

「原則」における右のような矛盾は「償却済」の解釋があやまつてゐる所から生ずるのかもしれない。「償却済」とは使用廢止——私はその場合を「廢棄」とよんでいるが——を言うのかもしれない。そのように解すると、貸借對照表原則、五Dの規定はよく理解できるが、四(一)Bの規定は、有形固定資産の「除却」の場合の規定ではなくて、「廢棄」の場合の規定でなければならぬことになる。なお「原則」は備忘價額というものを認める必要はないと思ふが如何なるものであろうか。ただし、「殘存價額」は廢棄される資産の處分可能價額と一致すべきであり、これを見積る場合に保守主義的考慮を無用視する必要はないのである。

八

資産評價額についてどのように算定されたものを原則的であるとすべきかは、審議會の「原則」のような公的基準がかならずしも明示する必要はないであろうが、「原則」がその貸借對照表原則の五において『貸借對照表に記載する資産の價額は、原則として、當該資産の取得原價を基礎として計上しなければならぬ。取得原價以外の評價基準によつて資産を再評價した場合にはその評價基準を貸借對照表に註記するものとする。』という要求をしていることに關連しては、原則的な評價額と例外的な評價額とを區別して、後者の場合にはそれについてどのような評價基準が適用されたかを註記することが必要となるのである。

資産が取得原價額そのもので表示されている場合はもとより、取得原價を基礎としてゐると考えられる債權額から貸倒引當金額を控除した金額および有形・無形固定資産および繰延勘定の取得原價額から(減價)償却引當額を控除

した金額によつて表示されている場合には、それは原則的處理の結果であり、「原則」の規定に従えば、特に註記することは必要ではないと解される。例外的評價基準の故に註記を必要とする場合について疑問の生じうる主な科目は棚卸資産と有價證券とであろう。

貸借對照表原則、五Aの第一項は『商品、原材料、仕掛品、半製品、製品、その他貯藏品等の棚卸資産の取得原價は實際購入原價又は平均購入原價により決定するものとする。買入順法、平均原價法等により取得原價を算定し難い場合には、基準棚卸法、小賣棚卸法等による一定の棚卸評價基準を採用することができる。』と規定しているが、同じ五Aの第二項に比すれば、原則的な處理について規定していると見られるので、實際購入原價法から小賣棚卸法にいたるまでの例示された棚卸評價基準——それは例示であつてその他のこれに準ずる方法たとえば先入後出法を同列にみとめない趣旨ではないであろう——は取得原價法に屬する方法として、註記を要する例外的方法ではないと解されるべきものようである。しかし審議會は「税法意見書」の各論、第一の七において『……賣價還元法（小賣棚卸法を含むものとみなす。）は、原價法に含まれる棚卸手續ではなくて、原價法（原價主義）に對して、別個の期末棚卸評價の一方方法である……』と言つていたので、小賣棚卸法をとる場合にはその旨を特に註記しなければならぬであろう。しかしまた何故、小賣棚卸法はたとえば最終仕入原價法を含む原價法に屬しないか、その理由は説明されていない。

貸借對照表原則、五Aの第二項『商品及び原材料については、その時價が取得原價よりも下落した場合には時價により評價することができる。』は、商品と原材料とについて低價法の選擇適用をみとめる趣旨であると解する。商品あるいは原材料について、低價法を採用した場合は繼續して適用しなければならぬという規定であるか、時價が取得原價よりも低い場合に、低價法を適用してもしなくてもよいという繼續性の適用を必要としない規定であるか、そ

の行文からは断定できないが、前者の趣旨のものであるうか。いずれにしても低價法を適用した場合はそのことを註記しなければならないはずである。

貸借對照表原則、五B『市場性ある有價證券にして、一時的所有のものは、原則として、時價により評價する。但し、市場の狀況等を勘案し、適當な減價を考慮して評價することができる。』の場合は、時價法による評價が原則として行わるべきではあつても、時價法によつて評價した旨を註記しなければならぬと解すべきであろう。しかし但書を適用した場合にこの註記の問題はどうなるであろうか。但書を適用した場合であつても、基礎は時價法であるから、時價法による評價として註記すべきか、または時價法によりしかも「適當な減價を考慮」した旨註記すべきか、いずれであろうか。ここに、會計實務を公的基準で規制しようとする基準主義と機械的な基準適用で律しきれない判斷行使とが衝突する一つの場合が見られるのである。これは流動資産である有價證券評價にのみ關連する問題ではない。疑問はむしろ「取得原價以外の評價基準によつて資産を再評價した場合にはその評價基準」を註記しなければならないという一般規定において、何を評價基準というかにある。この場合、原價法・時價法・低價法の三者が評價基準であるのか、その何れかを基礎にしてそれを適當に増額・減額する方法は別の評價基準と認められるのか、一般に評價基準として何がみとめられるのか疑問である。

投資に屬する資産を投資價値で記載した場合——貸借對照表原則、五F參照——どのようにそのことを貸借對照表に註記すべきか、それは何か評價基準によつて評價したとみとめられるか、さらに考察を徹底させると、營業債權の評價は回収價値により、商品の評價は販賣價値によるのであり、そのような價値を表わす價額で貸借對照表に記載すべきではなからうかが疑問となる。

資産評價に關する原則的な場合と例外的な場合との區別を、「原則」解釋上、評價基準の註記に關する疑問として取上げたが、この評價原則を審議會がどのように考へていると推測すべきかを「商法意見書」「税法意見書」の述べるところと照合した場合に生ずる疑問を本節に記すこととする。

「商法意見書」第八、財産の評價に、商法における会社財産の評價特則の改正提案のうち、次のようにいう。

『……(ロ) 固定資産の評價は、第二百八十一條の計算書類の作成目的上、原價主義により、減價償却をすること。したがつて、取引所の相場ある有價證券についても、投資(長期投資)の目的で所有するものの評價は原則として取得原價を基準とすること。』

(ハ) 流動資産の評價は、棚卸資産、有價證券およびその他の流動資産に區別し、棚卸資産については原價主義または低價主義の選擇をみとめ、取引所の相場ある有價證券(短期投資の目的で所有するものに限る)については時價主義をみとめ、その他の流動資産については原價主義を原則とする。』

右の規定において、固定資産の評價について、いわゆる償却資産の場合は疑問の余地は一應ない。ただ商法が「營業用—固定財産」と言つてゐるものが、「原則」における固定資産と同一であるか否かは疑問である。有形・無形の固定資産は原價マイナス減價の額で評價されると言つてよいとしても、投資である固定資産の價額についてはそのよな觀念は適しない。意見書からの引用文が、固定資産の評價は原價主義により減價償却をする、「したがつて」長期投資である有價證券についてもその評價は原則として取得原價を基準とするという表現をしているのは、強いられた演繹ではなからうか。「したがつて」という推理は不必要ではなからうか。長期投資である有價證券について「原

則として取得原價を基準とする」評價は、「原則」でいう投資價值による評價を含む意味であらうか。

棚卸資産の評價については、先ず、「原則」は原價主義または低價主義の選擇をみとめると解し得るのは、商品および原材料についてであると規定するのに對し、「商法意見書」においては棚卸資産一般についてであるかのように表現している。この點において審議會はそのはじめの見解を改めたのであらうか。なお、審議會はその後に公表した「税法意見書」各論、第一の七において「棚卸資産の評價については、法人税法第九條の七により、命令で定める事業の種類ごとに命令で定める方法のうちいずれか一を選定し、その方法によらなければならぬ旨を規定し、法人税法施行規則第二十條により「原價法 時價法・低價法」の三つの評價方法を規定した。この規定は、會計原則において一般に認められている原價主義、低價主義等の評價の基準とほぼ一致するにいたり、企業會計の發達に寄與するところすくなくない……」とのべ、時價法を留保すれば、「商法意見書」と調和する表現をとつている。

「原則」は決算貸借對照表における棚卸資産評價の時價法を認める立場にないのであるが、税法が時價法を認めていることに關連して『時價法は、期末棚卸の評價基準から除外し、必要あれば期中の棚卸評價の基準として選擇することを認めること。』と述べている。この「必要あれば」というのは、企業の側で必要とする場合をいうのか、税法の側で必要とする場合をいうのか明瞭でない。なお「期中の棚卸」というのは、「税法意見書」の同じ節において、帳簿棚卸または恒久棚卸を指すことが明らかにされている。そして「期中の帳簿棚卸については、個別法、先入先出法、後入先出法、移動平均法等の區別を認めるほか、標準原價計算制度を採用している企業に對しては、標準原價法の適用を認めること。この場合、期中棚卸における標準原價と實際原價との差異は、損益勘定に算入することを認めること。』とは述べているが、期中の棚卸評價について「時價法」がどのように適用されるのか、期末棚卸の評價額との差異はどのように處理されるのかについては述べていない。

「商法意見書」は流動資産である有價證券については「時價主義をみとめるべきであると商法の改正提案をしているが、商法の時價以下主義は時價主義をみとめる立場にあるので、現行商法のその規定をみとめる趣旨であつて、實は格別の改正提案ではないのか、或いは時價以下主義ではなくて時價主義の提案であるのか、必ずしも明瞭でない。「原則」の關係規定の但書「市場の状況等を勘案し、適当な減價を考慮して評價することができ。」を勘案すれば、流動資産である有價證券については時價以下主義が「原則」の立場でもあると解するのが正しいかもしれないのである。