

791
27



0020463-000

791-27

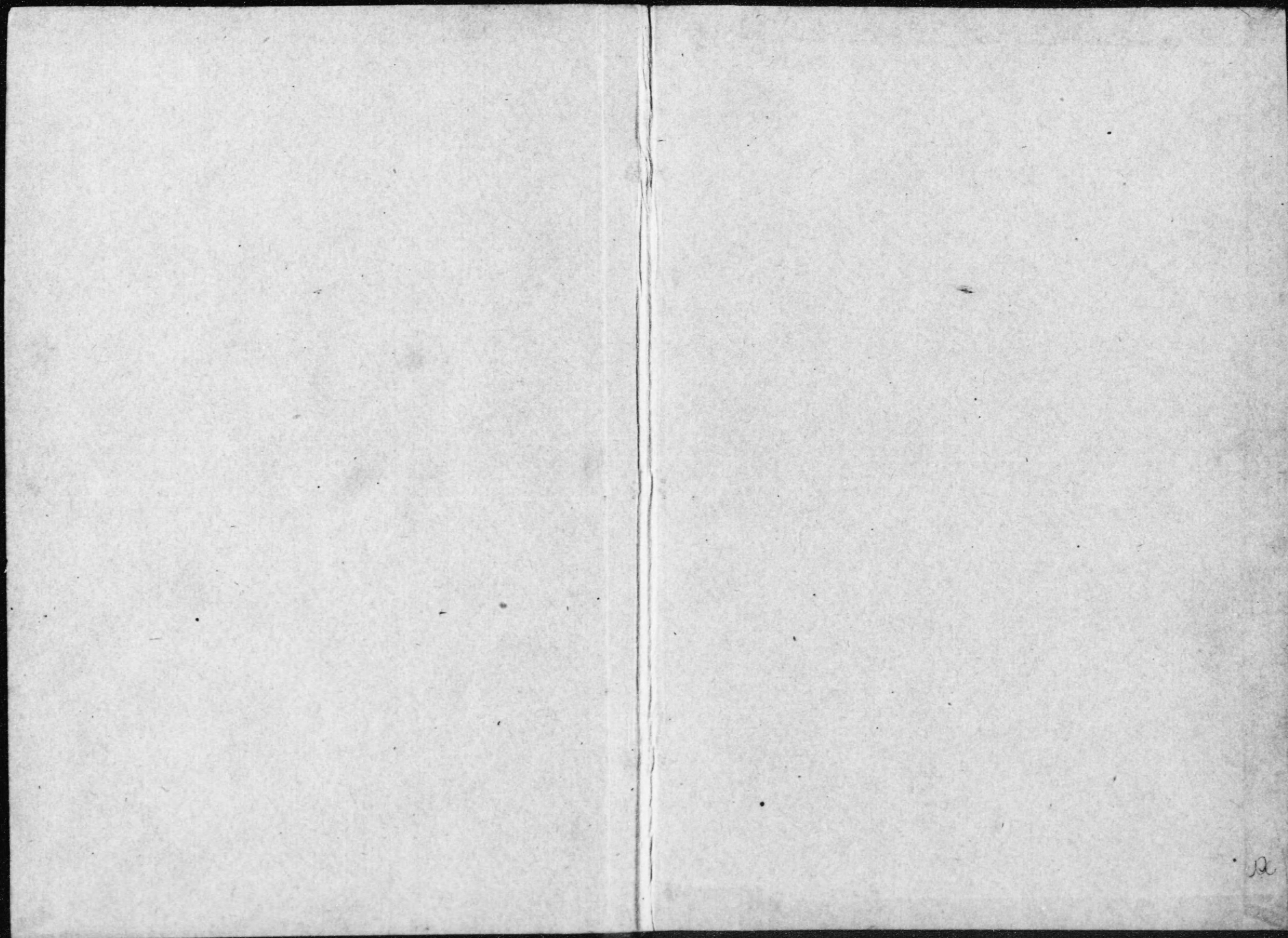
入門経済学

ダイヤモンド社

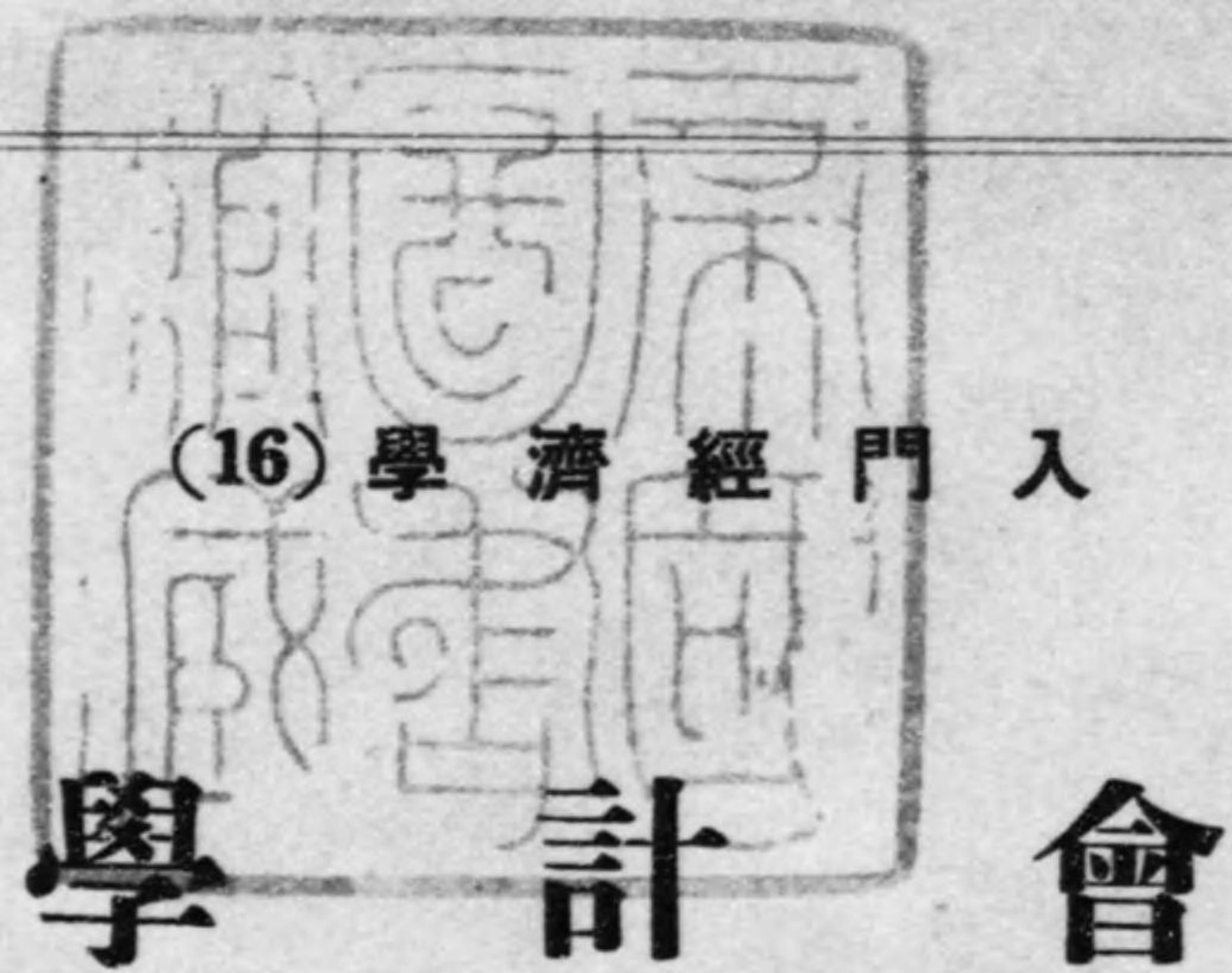
第16

昭15

ADB



22

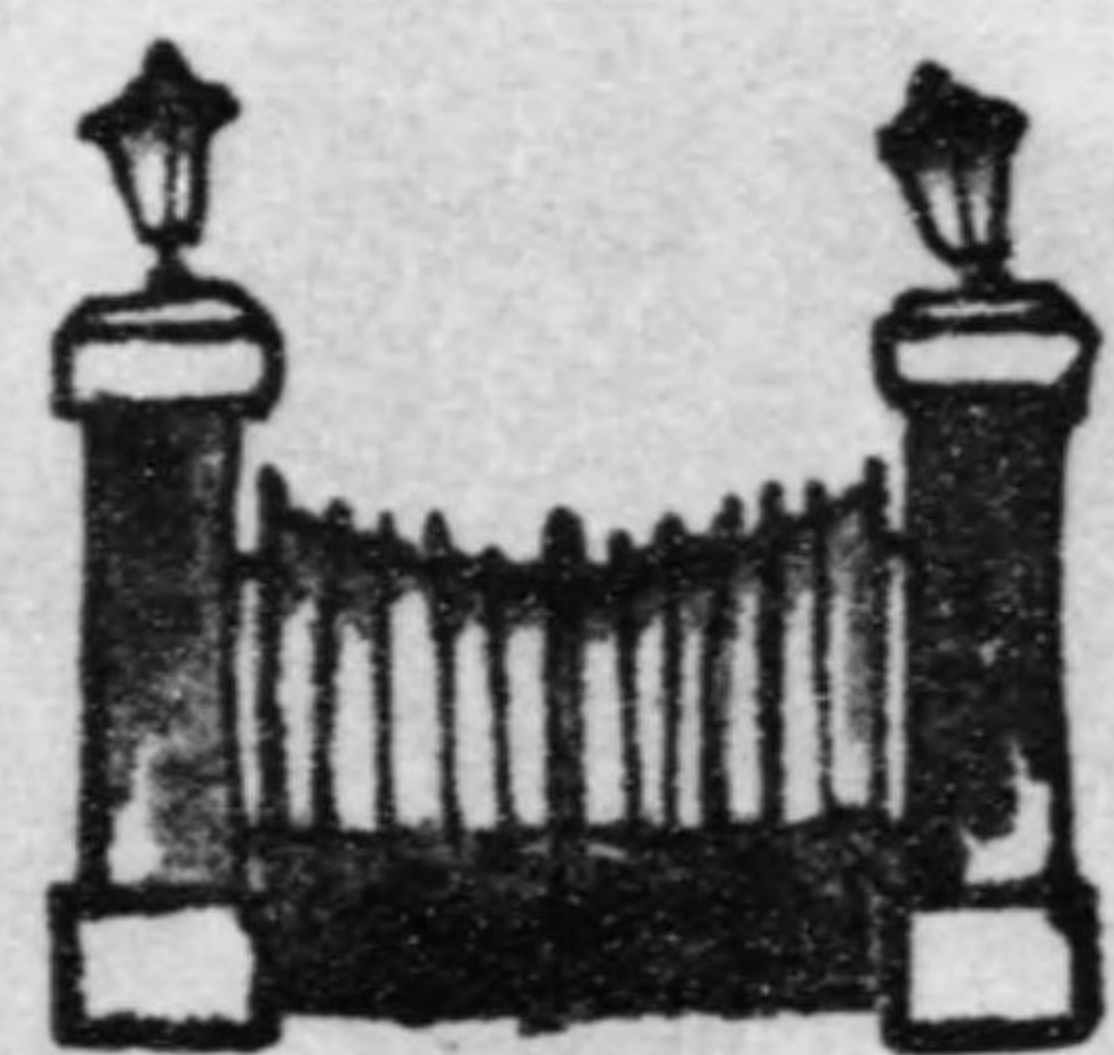


(16) 學濟經門入

會計會

士博學商・授教大早

著衛兵安川谷長



版社ドニヤイダ



序 文

世はまさに經理時代である。會計學者は我が世の春を謳歌してもよい。大體會計學が經營上の武器として讚美されるやうになつて來たのは、そう古い時代ではないが最近に於ける會計學の飛躍はどうだ。事業自身が既に經理を樞軸として經營せねばならぬやうになつただけでなく最早國家からも經理統制を受ける時代になつた。だから會計學は經營的會計學から社會的會計學へと躍進して來たのである。諸君自身が世の中を眺めてみただけでも今はまさに經理全勢の時代だといふことに氣付くであらう。即ち戰時體制下にある事業は既に配當制限を受けて居り特に軍需産業方面は陸海軍軍部から極めて最近に於て統一原價計算制度實施を強制されるし、また陸軍軍需品を供給する産業は陸軍當局より利潤統制を受けて居るし、それから戰時適正價格の立場からは原價計算と利潤問題とがその核心をなすものとして尊重されて居る。更に大藏省は近き將來に於て經理統制を一段と強化しやうとしてさへ居る。斯うなると會計學は事業の單なる自己擁護的な武器でなくて社會的見地から國家の産業を指導する位置を獲得しつ

ある。

私は斯うゆう時代に誰れにでも判る會計學を書く責任を負はされた。そして一氣に書き上げたのが即ちこれである。だが私は會計學に就て豫備的知識のないものを目標として書いたことゝて簡潔と明快とを心懸けた。そのため餘り議論張らず通説に重きを置いて書いた嫌があるかも知れない。それ故従來の私の著書と或は學説が一致しない處もあるだらうが、これは要するに、前記のやうな理由から起つたのであることを承知して戴きたい。

兎に角、會計學の常識化を痛感して居る時代また常識化に努力せねばならぬ時代にこの著述が幾分でもその目的達成に役立てば何よりも嬉しいことである。

昭和十五年盛夏

伊豆伊東にて

長谷川 安兵衛

會計學 目次

第一章 會計學の一般概念

- 一 會計學の意義……………三
- 二 新しい會計學の體系……………六
- 三 會計學の經營援助……………九

第二章 財務諸表

- 一 財産計算と損益計算……………二
- 二 財産目録……………三
- 三 損益計算書……………五
 - 1 損益計算書とは何か……………五
 - 2 現金主義決算と發生主義決算……………六
 - 3 損益計算書の形式……………八

4 區分計算.....一九

第三章 貸借對照表

一 貸借對照表とは何か.....二〇

二 貸借對照表の目的.....二六

1 靜態觀學說.....二七

2 動態觀學說.....二八

3 有機觀學說.....二九

三 貸借對照表の構造原理.....三〇

四 貸借對照表の四大原則.....三一

1 貸借對照表眞實性.....三七

2 貸借對照表明瞭性.....三七

3 貸借對照表繼續性.....三八

4 貸借對照表單一性.....三九

五 貸借對照表の實體.....三九

1 標題の問題.....四〇

2 表の構造.....四〇

3 流動性配列順.....四〇

4 固定性配列順.....四一

5 項目の分類.....四一

六 貸借對照表の公表.....四二

第四章 財産の評價原則

一 評價の目的.....四三

二 原價主義評價.....四三

三 時價主義評價.....四四

四 低價主義評價.....四五

五 商法に於ける規定.....四五

六 資本的支出と収益的支出.....四六

第五章 減價とその償却

一 減價の意味.....四七

二 減價の原因.....四七

三 減價を定める要素.....四七

1 資産原價.....四七

2 残存價值.....四七

3	耐用年數	三
四	代表的減價償却法	三
1	直線法	三
2	殘高定率法	三
3	延年數法	三
4	減價基金法	三
5	年金法	三
6	運轉時間法	三
五	減價償却と修繕維持	三
六	資産耐用年數の改正	三

第六章 固定資産

一	資産の性質分類	三
二	固定資産	三
1	土地	三
2	建物	三
3	機械	三
4	工具、機具、農具、漁具、容器	三

第七章 無形資産

一	無形資産の種類	三
1	營業上の權利に關するもの	三
2	發明、意匠、著作に關するもの	三
3	鑛業に關するもの	三
4	漁業に關するもの	三
5	賃借に關するもの	三
6	其他のもの	三
二	暖簾とは何か	三

三 暖簾の生ずる原因

四 暖簾の評価法

1 取引量式評價法

2 株価式評價法

3 年數式評價法

4 還元式評價法

五 暖簾の償却問題

第八章 非營業用資産

一 投資

1 不動産

2 同系會社出資

3 同系會社勘定

4 關係會社有價證券

5 出資金

6 有價證券

7 金錢信託

二 特定資産

第九章 流動資産

一 流動資産の分類

二 棚卸資産

1 原材料

2 貯藏品

3 仕掛品

4 半成工事

5 製品

6 副製品

7 商品

三 即座資産

1 現金

2 銀行預金

3 郵便貯金、振替貯金

4 受取手形

5 賣掛金

6 未収入金

7 一時的有價證券.....二六

8 短期貸付金.....二六

第十章 雜勘定 (借方)

一 雜勘定の分類.....一三〇

二 雜勘定の内容.....一三一

1 假拂金.....一三一

2 未決算.....一三一

3 未經過諸費用(繰延資産).....一三三

4 未收諸收益(累積資産).....一三五

5 其他.....一三五

第十一章 負債

一 負債の分類.....一三七

二 長期負債.....一三六

1 社債.....一三九

2 長期借入金.....一三九

3 同系會社勘定.....一四〇

三 短期負債

1 買掛金.....一四〇

2 銀行當座借越.....一四一

3 支拂手形.....一四一

4 割引手形.....一四一

5 未拂配當金.....一四一

6 未拂税金.....一四二

7 未拂社債利息.....一四二

8 社債未拂金.....一四二

9 未拂工賃.....一四二

10 受託販賣未拂金.....一四三

11 受託買付前受金.....一四三

12 前受金.....一四三

13 短期借入金.....一四三

14 商品券・飲食券.....一四三

15 預り金.....一四三

16 身元保證金.....一四三

17 退職積立金.....一四三

- 18 預り保証金.....一四七
- 19 分類配当利子所得税.....一四七
- 20 配当利子特別税.....一四七
- 四 雑勘定 (貸方).....一四八
 - 1 假受金.....一四九
 - 2 未経過受入利息等.....一四九
 - 3 借受有價証券.....一五〇
 - 4 預り保証有價証券.....一五〇

⑨ 第十二章 社債の會計處理

- 一 資金源泉としての社債.....一五三
- 二 社債の發行.....一五三
- 三 社債發行差金及發行費.....一五三
- 四 社債利拂.....一五三
- 五 社債の償還.....一五六
- 六 減債基金制度.....一五六
- 七 外社債の評價.....一五八

第十三章 會計資本

- 一 資本とは何か.....一六六
- 二 設立に關する會計.....一六七
- 三 現物出資の會計.....一六七
- 四 増資に關する會計.....一七五
- 五 減資に關する會計.....一七五

第十四章 補足勘定

- 一 評價勘定.....一七七
- 二 資産に對する評價勘定.....一七八
 - 1 減價償却引當金.....一七八
 - 2 貸倒引當金.....一七九
 - 3 修繕引當金.....一八〇
 - 4 自家保險引當金.....一八〇
- 三 負債たる性質を持つもの.....一八二
 - 1 納税引當金.....一八二
 - 2 退職給與引當金.....一八三

- 3 退職手当積立金.....一八三
- 四 資本に對する評價勘定.....一八三
 - 缺損金.....一八三
- 五 對照勘定.....一八四
- 六 偶發債務.....一八四
 - 1 割引手形.....一八六
 - 2 保證債務.....一八六
 - 3 商品保證.....一八九
 - 4 配當保證.....一八九
 - 5 社債支拂保證.....一九〇
 - 6 訴訟事件.....一九〇
 - 7 先物賣買契約.....一九〇
 - 8 配當追徴義務.....一九一

第十五章 利益の配當.....一九二

- 一 利益配當の種類.....一九二
 - 1 利益配當の行はれる時期から觀て.....一九二
 - 2 利益配當の順位から觀て.....一九二

第十六章 積立金

- 3 經營者の意思によつて.....一九四
- 二 配當の支拂形態.....一九四
- 三 利益處分に關する制限.....一九七
 - 1 法規上の制限.....一九七
 - 2 定款上の制限.....一九九
 - 3 契約上の制限.....一九九
- 四 配當の會計處置.....二〇〇
- 五 配當を請求し得る株主.....二〇〇

第十六章 積立金.....二〇〇

- 一 積立金とは何ぞ.....二〇〇
- 二 積立金の種類.....二〇〇
- 三 積立金の目的.....二〇〇
- 四 法定積立金.....二〇二
 - 1 法定積立金の意味.....二〇二
 - 2 法定積立金の種類.....二〇三
 - 3 法定積立金の使命.....二〇三
 - 4 法定積立金の源泉.....二〇四

五 任意積立金……………二七

六 積立資金……………三〇

七 法定積立金の取前順位……………三三

八 祕密積立金……………三六

附 録

財務諸表準則……………三一

貸借対照表……………三一

財産目録……………三四

損益計算書……………三五

財産評價準則……………三六

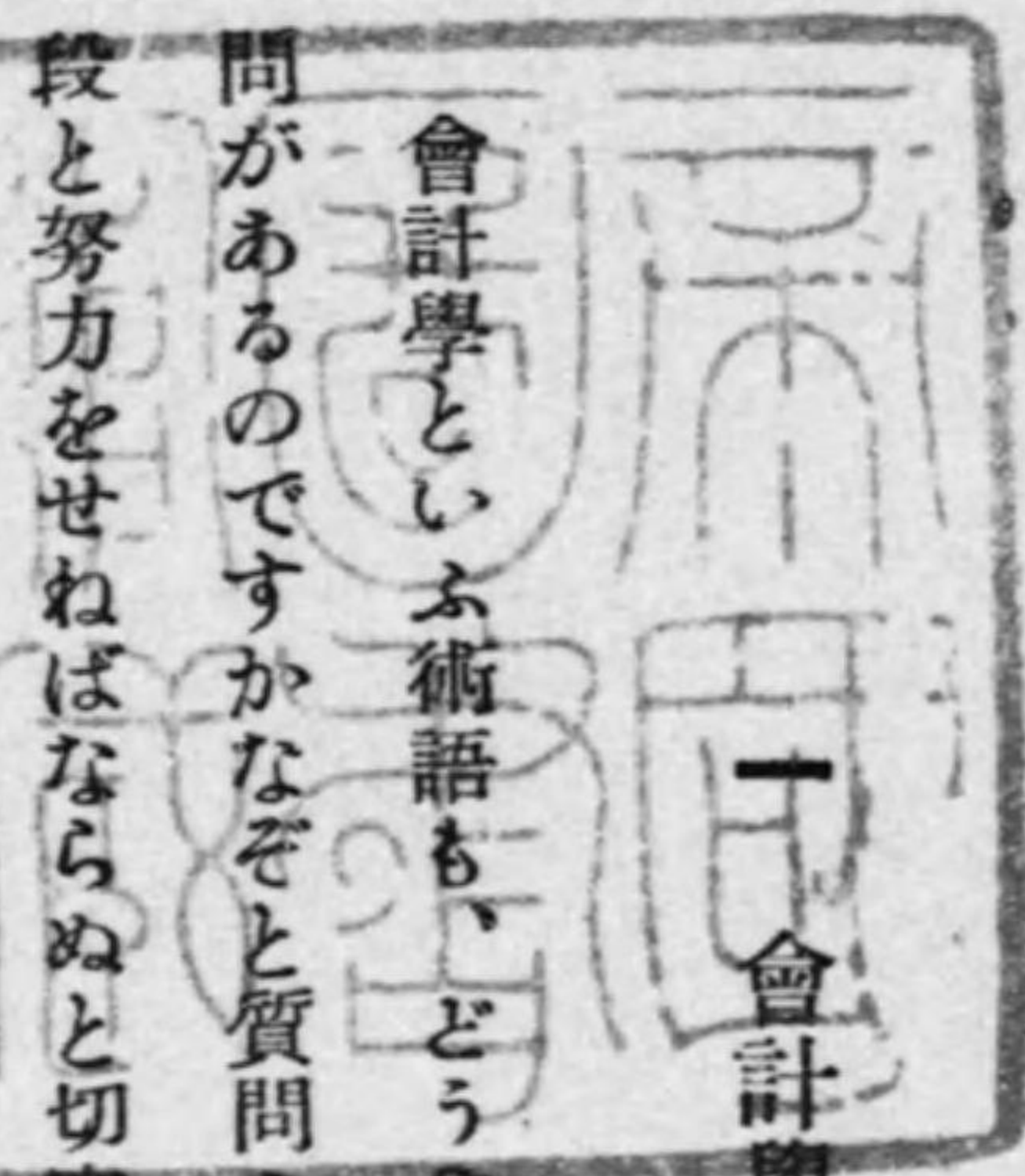
陸軍軍需品工場事業場財務諸評準則……………三九

陸軍「適正利潤率算定要領」……………四四

著者略歴……………奥付

會 計 學

第一章 會計學の一般概念



會計學といふ術語も、どうやら常識になつて來たが、それでも年輩の人達からは往々會計學など、いふ學問があるのですかなぞと質問されることがある。まだ、こんな人達が居ることを思ふと會計學の普及に一段と努力をせねばならぬと切實に考へさせられる。

然らば會計學とはどんな學問であるか？ 大體會計學といふ學問が建設されたのは古い昔ではない。學問的發達から云へば、まだ、學問上の幼兒である。先づ新興科學と云ひ得るもの、一つである。だが發達は新しいが僅かの間によくもこんなに進歩し、また學問として重視されるに至つたものであることだと思つてつくづく感じさせられる。私が會計學の研究に一生を捧げる氣になつたのは今から二十年餘になるが、その頃の會

計學は學問的な形は幾分整つて居つたが、その論ずる核心は貸借對照表を中心として所謂技術論から一步を踏み出した程度に過ぎなかつた。そして會計學といふ邦語文獻は至つて寡く僅かに英米に於ける文獻で以て會計學とは何であるかといふことを知る程度であつた。だが英米の文獻の多くは會計學とは何であるかといふ定義を與へてくれずにブックキラ棒に會計學の内容を説明するだけであつたから、我々は英米の會計學書を通讀して初めて會計學とは、こんなものかといふことが判る程度であつた。その後二十年間ばかりの間に會計學は飛躍した。そして第一次世界戦争に逢遇して從來の會計學の理論に破綻が起つたり、また戰時經濟のために急激に原價計算の必要を痛感したり、更に資金放資をなす方面からは會社の會計的分析が必要となつたりして、會計學に新しい領域が開拓されて來た。それから從來の會計學が兎角經營の跡仕末だけをなすに過ぎなかつたのが種々の新興科學の刺戟を受けて事前的に經營を指導する方面に、その翼をのばすに及んで會計學といふもの、尊敬が事業界から一段と増すに至つた。こうなつて來て會計學は新しい方面に運命を開拓して今では學問としても押しも押されぬ尊嚴を備へるに至つたものである。私達からすれば今昔の感に堪へぬ程の進展振りである。こゝにいふやうな状態であるから、現在會計學に定義を與へることは先づ以て困難なことであると云へる。それが會計學に定義を與へぬ學徒を多からしむる所以でもある。だが私は現在暫定的に會計學に對し次のやうに定義を與へて居る。

「會計學とは會計主體に歸屬する財産の價值的變化、財産の移動を記録、計算、整理、分析する諸原則を

研究する學問である。而して研究對象となるものは過去の數字は素より未來の數字にも及ぶものである」と。

この定義に就て幾分次の諸點を補足説明して置きたい。その第一は會計主體といふ言葉であるが、この會計主體とは會計を行ふ本體を指すのであつて、多くの場合に於て會計主體は利潤追求をなす事業そのものであるが、會計は必ずしも營利事業だけに生ずるものでなくて、營利目的を持たぬ團體に於ても起るものである。例へば國家地方自治體とか慈善事業、學校等に於ても會計問題は起るのであり、此等も會計主體となるものである。そこで會計主體から觀て會計學は營利事業會計と非營利事業會計とに區別出來得るものである。だが非營利事業會計は大體に於て通常會計學として論せらるゝ處から除外されるもので、大體會計學と云へば營利事業會計だと思つて差支へない。

それから會計學は事業に歸屬する財産に關する研究であつて、それは必ず貨幣價値で表現出來るものでなければならぬ。若し何圓何十錢といふやうに貨幣的に量り得ないものは會計から除外されるべきものである。次に會計學は財産價値が増加したり減少したり、或は價値の増減がなくとも甲の財産から乙の財産へと移動したことを取引の形に於て整然明瞭に記録し、その價值的變化を計算したり、また此等を整理して決算したり決算諸表を作つたり、それから此等の諸資料から經營指導のための批判をしたり分析したりすることの諸原則の研究を本來の使命とするものである。だが會計學は會計學獨自の形式で記録、計算、整理する技術

を取扱ふことは勿論、會計さるべき諸現象を對象として、その本質を究明することを目標とするものであり、この點こそ會計學を學として取扱はせる所以である。尙最後に會計學の定義に就て注意すべき點は會計さるべき對象は過去の數字だけでなく未來の數字も含むといふことである。これが會計學に新に與へられた重大使命であり、この未來的數字を會計學が取扱ふことによつて、會計學が眞に經營の指導役となり得るのである。若しも會計學といふものが過去の經營取引の跡仕末だけをなすのならば所謂「帳附け」の域を脱せず、いつも下積的な仕事として事業界から輕視される運命に置かれるのであるが、經營計畫、資金計畫を前以て建設し經營のバイロットとして役立つ會計學の新領域が考究されるに至つて會計學は俄然その華かさを加へるに至つたのであり、こゝに初めて事業界が會計學に對して新しい認識を與へるに至つたのである。

二 新しい會計學の體系

過去の經營状態を記録・計算・整理・分析することを目標とした會計學では、その研究の範圍を次の三つとするのが從來の一般の見解であつたやうである。

- 1 記録的部門……簿記
- 2 建設的部門……組織建設、財務諸表の調製

3 批判的部門……會計監査

この研究範圍で満足したのは三四十年前の會計學である。現在の會計學は、そんな狭い研究範圍に屈しては居らぬ。過去二十年の會計學の成長振りは驚異的で會計學はアメリカに於ける科學的管理法の刺戟を受けて、會計學に技術家的の見解をとり容れ、またドイツに勃興した經營經濟學の長所を抱き込んで經營經濟學的色彩を帯びる等、相當顯著な内容的の變化が起つた。勿論それは研究對象が全然違つて來たといふ譯ではないが、研究の領域が意外に擴大されたのである。そこで現在の會計學に對しては、どうしても新しい體系を與へねばならなくなつて來た譯である。それならば新しい會計學の體系とはどんなものか？

先づ會計學に於ては現在でも尙過去の經營活動の貨幣的記録・計算・整理を土臺とせねばならぬことは云ふ迄もない。この過去の記録に重點を置く會計學を過去の會計學又は回顧的會計學とも云ひ得るのである。この過去の會計學で取扱ふ處は大要次のやうである。

- 1 簿記論……記録・計算・整理に關する技術的研究
- 2 會計組織論……帳簿組織其他組織問題に關聯する研究
- 3 會計原論……會計全般に關する理論的研究特に財務諸表の調製、評價論等を繞つて
- 4 財務諸表分析……財務諸表を通しての經營分析並に批判
- 5 會計比較……比較觀察による經營批判

- 6 會計監査……會計記録に關する正否檢證
- 7 原價會計……會計的統制の下に行はれる製品原價計算

前記の過去の會計學に對して未來的貨幣數字を取扱ふ會計學が發達したこと既述の通りであるが、これはいづれも未來計算を土臺とする計畫的會計であつて積極的に經營統制を目標とする會計學であると云へる。これを未來的會計學と名附け得るが、その内容をなすものは次の二つである。

- 1 標準原價論
- 2 豫算統制論

標準原價も豫算統制も今から二十年ほど前、殆んど時を同じくしてアメリカに發展した新しい會計學である。そして前者の標準原價論は製造事業に於ける「あるべき原價」即ち計畫原價の研究をなすもので、經營統制、原價統制、能率測定、價格政策の基調に役立てんとするものであり、その重要性は時と共に益々重きを加へるやうになつて來た。我國でも標準原價の研究が業界並に學界に眞劍に行はれるやうになつたことは欣ぶべき現象といつてよい。

次に豫算統制は豫算の形式に於て未來經營に對する計畫を樹てるので、事業の全活動は豫算計畫によつて統制指導されて行くのである。これまた會計學の新しい領域として生れ出で現在の事業經營は豫算統制を樞軸として動く状態にある。會計學に興味を持ち會計學の妙味を味はんとする者は未來的會計學の研究に手を

染めて行かねばならぬ。この著述に於ては遺憾乍ら斯る問題にまで觸れる餘裕がない故、それ等の各々に就ては讀者が別々に研究されることを薦めたい。

三 會計學の經營援助

事業の規模が小さく、また經營組織が單純で經營者が眼と耳で獨裁的に十分に經營し得る時は、經營者は動もすれば自分の經驗とか度胸とか經營的才能を信じ切つて經營に會計の援助を求めることが少い。それも時に成功することがあるが、もうさういつた時代は最早過ぎ去つて、現在ではどうしても經營合理化には會計の援助を仰がねばならなくなつた。時代は、まさに會計時代である。實に會計學は經營にとつては「暗夜の提灯」いや「暗夜の電燈」のやうなものであるといつても過言ではあるまい。

大體會計は事業の活動能力と財政實狀とを貨幣的に表現するものであつて、従つて事業の規模が大きくなり經營組織が複雑化して來ると、經營者は自分一個の眼と耳とだけで經營指導することは殆んど不可能になつて來るので、勢ひ經營者は事業經營方針の大綱だけに就て指揮命令をなし、經營がどういふ状態になつて居るか、そして經營は合理化されて經營者の望むやうな方向にあるか、それとも經營者の望む處と違つた方向にあるかどうかは會計を通して初めて把握し得るのである。それ故會計制度の價値は事業規模の擴大

と組織の複雑化に正比例するものであつて、現在に於ては會計制度は經營援助に缺くべからざるものとして偉大な尊敬を持たれて居るのである。而も既に述べたやうに會計が新しい使命を以て將來のための前計畫を立て經營活動を指導するやうになつて來てからは、會計は未來に就ても發言を持つやうになつて來て、眞に會計學が飛躍する時代になつて來たのである。そこで私はこう云ひたいのである、即ち現在に於ては勿論將來に於ては愈々益々、事業經營のよき指導者として會計に頼らねばならず經營合理化の第一歩は實に會計にあると。それから私は最後の言葉として「會計を輕んずる者は會計に泣く」といふことを強調して置きたいのである。

第二章 財務諸表

一 財産計算と損益計算

會計學では營利事業の財産の變化・移動を記録・計算・整理・分析するに必要な諸原則を研究するのだが、これは結局事業の財産計算と損益計算とをするためである。

それならば財産計算とは、また損益計算とは何であるか？ 會計學で財産計算といふのは、その營利事業の或る一定時点の財産状態がどうなつて居るかを計算することであり、また損益計算は一定期間に於てどれだけの活動をなし、その結果どれだけの損益を挙げたかを計算することである。この二つは會計學の到達すべき終點であつて、この終點に達する迄の経過を簿記獨得の特殊形式を用ひて貨幣で示す技術が簿記である。そして會計學の中心問題は何といつても財産計算と損益計算とを表現する計算諸表に集まるのである。

借て財産計算に於ては何年何月何日現在の事業に屬する財産がどういふものから成り、またどれだけの値打を持つて居り、それから財産の源泉は何であるかを正確に知らうとするのである。そして此の財産計算の結果を組織的に表現する計算表が財産目録と貸借対照表とである。それから何年何月何日から何月何日に至る一定期間にどれだけの活動をなし、その結果どれだけの利益を挙げたか、または缺損に終つたかを計算することが損益計算であり、その計算を組織的に展開する計算表が損益計算書とか損益表とか呼ばれるものである。そして財産目録と貸借対照表と損益計算書との三つは、いづれも決算の結果を展開する計算表である處から一括して一般に決算報告書といつて居る。だが會計學では寧ろこれを財務諸表と呼ぶものが多いのである。

斯やうにして決算報告書とか財務諸表とかいふものは、すべて決算といふものをやつて決算の結果知り得た財産計算と損益計算とを表現する計算表であるから、こゝに決算とはどういふことであるかを一言して置かねばならない。この決算といふのは營業年度（または會計年度）毎に、どれだけの財産状態があり、またどれだけの業績が挙げられたかを知るための會計上の縮く、り的な手續を指すのであつて、この決算をなすための時間的間隔を決算期間とか會計年度とか營業年度とかいふのである。そして豫め定めた決算期間毎にやる決算が定期決算であり、その決算期間の途中に於て大體の損益豫測をつけるための決算が假決算である。そして定期決算は半年とか一年とかに一度の決算であるが假決算は一ヶ月毎とか三ヶ月毎とか短期に行はれる。

故これを短期決算といふことが出来るのである。最近短期損益計算といふ言葉をきくやうになつたが、これは毎月末に或は三ヶ月末に短期間の損益を知るための假決算を指すのである。

借て、またもう一度財務諸表に戻るが、この財務諸表は前述のやうに三つの計算書類から成立して居る。株式會社では取締役は此等の財務諸表に營業報告書、積立金及利益配當處分に關する議案を附して定時株主總會二週間前に監査役の手許に監査のために提供することが必要である。そして監査役が此等の計算書類に眼を通して正確なることを認證したものは次いで株主總會に提出され、その承認を受けねばならぬものである。だが株主總會承認後に於て社會に公表すべきものは、この中の貸借対照表だけである。然し會社は此等の計算書類を秩序的に且つ組織的に配列して、これを印刷した上株主に配布するが、これを通常考課状と呼んで居る。諸君は「考課状の見方」といふ言葉をよくきくであらうが、これは考課状に示す決算書類をどうして分析し批判するかといふ觀察眼を與へることをいふのである。

二 財産目録

財産目録といふのは營利事業の財産を目録化したもので、一定時點に於てどれだけの財産があるかを財産個々に就き數量と金額とを明細に且つ組織的に示した計算書類である。そしてこれは商法の規定によつてど

うしても作成せねばならぬ計算書類なのである。この財産目録は貸借対照表と相當似通つて居るが、次の點に於て異なるものである。

- 1 財産目録は財産内容の明細を數量的に並に金額的に詳はしく表示すべきであるが貸借対照表は財政状態が經營に反映する現狀を展開するのである。従つてこの點から觀て財産目録は財産構成を微細に示すことに重點を置くが、貸借対照表は財産状態の構成を綿密に示すことよりは正確な資産價值を表はすことに重きを置くのである。
- 2 財産目録では財産と云はるゝものだけを展開すればよいので資本に就ては表示する必要はないが貸借対照表では、財産状態を示す他に資本状態並に資本構成をも明確に展開することが要求される。次に財産目録の形式であるが、これは大體貸借対照表に準ずるのである。果して負債は財産目録に示すべきものであるかどうかは會計學上の大きな悩みであるが、通説では負債もこれに列挙すべきものとして居る。こゝに參考までに商工省の財務諸表準則の財産目録作成上の注意を列挙すれば次のやうである。

 - 1 資産項目を先に列挙し負債項目は後に列挙し其の差額を純財産として示す。
 - 2 未拂込株金は資本勘定に屬する項目であるが、拂込權を現はすもの故財産目録に掲げることが必要だが、これは純財産の次に示すべきである。
 - 3 固定資産は現在額の外に取得原價及減價償却累計を記載すべきである。また償却済或は無償取得のものも營業用のものは摘要欄に示すべきである。

ものも營業用のものは摘要欄に示すべきである。

- 4 土地、建物及設備に就ては其の所在地、坪數、用途及價額を示すべきである。
- 5 有價證券は金額の外に其の種類、額面又は株數及拂込額を記載すべきこと。金額が市場價格と著しく異なる場合は市價を附記するを可とする。
- 6 雜勘定に屬する項目には各々其の内容を示すべき説明を附記すべきである。
- 7 引當勘定に就ては種別毎に引當の目的、用途等適當なる説明を附記すべきである。

三 損益計算書

1 損益計算書とは何か

營利事業は結局利益を擧げることが目的である。そして事業が自由に利益獲得が出来る經濟時代が、即ち自由經濟の時代なのである。處が支那事變以後の我國は所謂全體主義を基調とする統制經濟の時代となつて利益追求に就ても拘束を受けるやうになつて來た。即ち公益優先の時代が來て私益は後廻しといふことになつたのである。だがこゝにいふ時代が來ても營利事業の利益追求は否定されるものでなく、たゞ飽くなき^貪慾

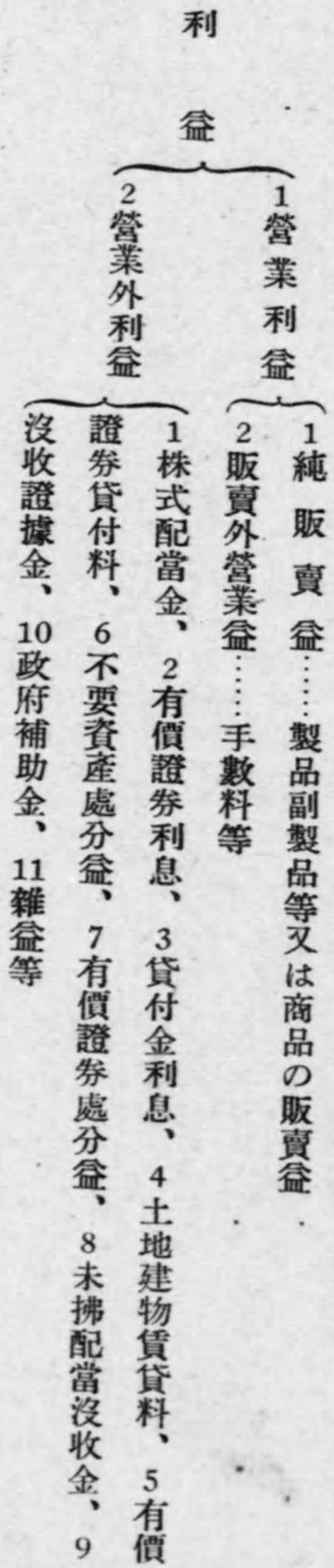
だけが拘束されるのである。

倍て營利事業が利益追求を目標として働いて居る以上、どれだけの利益を擧げたかを正確に知ることが必要である。そしてそれは定期的に計算されるのであつて損益を知るための時間的間隔が決算期間であることは既に述べた處である。この決算期間にどれだけ働いて、それによつて事業の目指す利益がどの程度にあつたかを測定するための計算書類が、こゝにいふ損益計算書である。それ故損益計算書は事業に於ける一定期間の損益成立の過程を組織的に且つ正しく示すための計算表であるといふことが出来るのである。この表は事業經營者にとつても、また事業を批判するものにとつても最も重要な計算表であり、貸借対照表と相並んで計算書類の二大双壁をなすものである。だが貸借対照表と損益計算書とは表面的には對立する別個の計算書類ではあるが両者は密接不離の關係に立つものであつて、両者は簿記の仕組を通して睨み合はせに作成すべきもので決してチグハグの状態にあるものではない。従つて兩者を相關聯する關係に置いて眺め觀察し批判しなければ本當に其の會社の内容は判らないのである。嘗てイギリスの學者が貸借対照表と損益計算書との關係を評して貸借對照表は一個人の肖像のやうなものであるが、損益計算書は傳記のやうなものだといつたが寔に興味ある言葉である。

2 現金主義決算と發生主義決算

次に損益計算に於ては、たゞ帳簿に示されて居るものだけで計算するのか、それとも決算時の帳簿には少しも示されていないが既に其の期の利益又は損失として取扱つても差支へないものや、或は前取または前拂のもので次期に繰延べられるものも計算の中に入るべきであるかは損益に大きな影響を齎らすものである。前者を現金主義決算といつて、すべて現金收支のものだけで従つて帳簿に示されたものだけを土臺として損益計算するのである。これに對して後者を發生主義決算といつて帳簿に出てるやうが、みなからうが損益に影響の及ぶ項目は、すべて決算時に整理計上して損益を決定するのである。一般には發生主義で決算をするこゝになつて居る。

倍て事業の利益は事業固有の營業から擧げたものであらうと、また不要土地を處分し有價證券を賣却して得たものであらうとも何等差支へない。今事業の利益の源泉を表で示せば次のやうである。



3 損益計算書の形式

これ等の利益がどうして挙げられたかを組織的に且つ正しく詳はしく示す表が損益計算書であるが、この損益計算書の形式はどんなものであるか？ この形式に就ては大體次の二つがある。

I 勘定式

2 報告式

(A) 勘定式

勘定式にせよ報告式にせよ損益計算書にも標題が必要であつて、その内容は損益計算書であることを示す見出と決算期間と社名との三つである。

倅て損益計算書の勘定式といふのは損益計算書を左右兩側に分ち損費項目を左側に収益項目を右側に示すのである。だが實際界に見られるものには左側に収益項目を右側に損費項目を列挙するものは見當らない。我國では銀行の損益計算書は勘定式になつて居り、また商工省の財務諸表準則でも雛形としては勘定式を與へて居る。そして準則は若し損益計算書を日本式の縦書をとり、上段と下段或は前部と後部とに分ける場合は上段又は前部に収益項目を下段又は後部に損益項目を記載すべきことを教へて居る。

(B) 報告式

次に報告式といふのは左右兩側に分けず一列に上下に損益の過程を報告的に示す形式であつて先づ利益の根源である賣上高を示し、これから賣上原價を構成する項目、次いで販賣費を控除して總賣上益を出し、それから營業費を差引いて營業利益を出し更に臨時の損益を加へたり或は引いたりして最後に當期純益金を知り得るやうにしたのである。

前記二つの形式の中、収益及損費が明確に區分され兩者が混合して居るやうな項目がない時は勘定式が便利であるが、混合項目がある際は寧ろ報告式をとることが便宜である。銀行が勘定式をとるのも要するにさういふ理由から來て居るのである。

4 區分計算

損益計算書に於ては損益の過程をハッキリ示すために區分計算が必要であり、また區分計算して欲しいものである。この區分計算は損益の原因をその根源に溯つて合理的に幾つかの段階に分離するのである。そしてこの區分計算に就ては財務諸表準則は商事會社に對しては

1 第一區分 賣上損益計算

2 第二區分 營業損益計算

3 第三區分 純損益計算

また工業會社に對しては

- 1 第一區分 製造原價計算
- 2 第二區分 賣上損益計算
- 3 第三區分 營業損益計算
- 4 第四區分 純損益計算

に區分計算すべきことを教へて居るのである。

第一區分の製造原價計算は製品の原價計算を示す段階である。そして左側には繰越仕掛品、消費原料、直接工賃、割掛製造間接費を示すが工業の性質によつては例へば注文生産のやうに注文品の製作に特に要する設計圖、模型等の費用は特別費として左側に加へる。これに對して右側には出來上つた製品原價及副製品原價を示すが、その差額は現在仕掛中の製品を示すのであり、それは次期に繰越されるものである。

次に第二區分は製品副製品又は商品の販賣上の損益だけを示す區分である。この區分の左側には製品及副製品又は商品の繰越高、その期間に完成した製品及副製品の原價並に販賣上の諸経費が示されるに對し、右側には製品及副製品の賣上高及製品副製品の現在高とが示される。そして兩者の差額は即ち賣上損益金を表はすものである。

それから第三の區分は營業損益を示す區分で賣上總益金から營業費例へば事業管理費とか、經營費とかい

ふやうなものを控除して營業損益を展開するのである。

最後の純損益計算は營業利益であらうが營業外損益であらうが、すべてを含む事業としての最終の損益を示すための區分である。即ちこの區分に於ては營業外の利益を加へ、また損失を控除して當期純損益が一目にして判るやうにするのが役目である。

偕て最後に一言したいことは損益計算書は事業の損益過程を示すものである故、この表には事業の機密が多分に含まれる。そこで精細な損益事項はこれを發表することを躊躇する傾向がある。また商法も損益計算書の公表は別段要求してないので損益計算だけは公表を控へるものが多いし、また考課状なぞでも申譯的に大ザツバな損益計算を示すだけで詳しいことを示さないのが我國の現状である。だが稀には相當精しい損益計算書を新聞などに公表するものがあるがこゝに參考までに眼についたものを示さう。世の中の事業が皆こゝにいふやうに損益計算までも精しく公表してくれると事業の正確な批判が出来るのであるが、といふことを痛切に感ずる。

損 益 計 算 書	
借 方	貸 方
コース維持費	正會員入會金
二五、三二九・〇七	一八、七五〇・〇〇

(自昭和十四年一月一日
至同十二月三十一日)

第二章 財務諸表

コース改良費	一、一八〇・四六
借地料	一五九・〇九
税金	一、三三九・三五
保険料	二九五・六〇
給料	八、四九六・五〇
雑給被服	一、二二六・八五
交通費	二、〇七〇・九九
通信費	一、二一六・〇三
文房具費	四三五・二〇
印刷圖書	一、五七三・四五
電燈電力燃料	三、九一一・五一
消耗品	一、〇二五・五四
雑費	二、八八三・四九
雑品	四七六・一七
交際會議費	四七七・一〇

週間會員入會金

會費	二、七八〇・〇〇
ロッカールント	二四、八六八・〇〇
グリーンファイ	三、八五八・〇〇
グリーンファイ	一一、五六〇・二七
ビジャースグリーンファイ	八、三六五・八〇
キャデファイ	三五四・三七
食堂	二、一七五・三五

二三

ゴルフ聯盟勘定	一、三五〇・九五
營繕費	三、九八五・七六
道路補修費	六七〇・五
寄附金	六九五・〇〇
利子	二、五七九・四九
雑損	四六七・一五
原價銷却費	二一、三四四・三二
當期利益金	一七五・六七
合計	七二、七五一・七九

合

計

七二、七五一・七九

昭和十五年一月

株式會社〇〇〇カントリー俱樂部

第三章 貸借対照表

一 貸借対照表とは何か

會計學では先づ貸借対照表の意味をハッキリ把んで置くことが最も必要なことである。然らば一體貸借対照表とは何であるか？ この問に對して私は、かう答へる。貸借対照表とは事業の或る一定時點（何年何月何日といふ一定の時）に於ける財政實態がどういふ状態にあるかを總括的に且つ秩序正しく示す計算表である。言葉を換へれば例へば或る事業の期末或は何時の時でもその事業の資産と負債と資本との關係がどういふ形に於て現はれて居るかを知らるための決算書類の一つである。そこで貸借対照表は或る一定の時の財政實態を展開するための表である處から、恰も事業財政の早取寫眞のやうなものであると云はれて居る。近頃會計學の知識が普及して來たので貸借対照表といふ邦語の代りに原語その儘のバランス・シートといふ言葉

を使ふことが一つの流行となり、それが非常に眼立つて來た。

次に貸借対照表といふ語源を調べてみるとこれに關しては次の三つの説がある。

- 1 平均表とする説
- 2 残高表とする説
- 3 年次計算表とする説

第一の説は要するにバランス・シートはラテン語の「天秤」といふのから轉化したのであるから、左右が平均するといふ處に特色があるのだといふのである。元來天秤は左右に秤皿があり、それが平均することは誰れでも知つて居る。そこで、この天秤のやうに事業の財政状態を右に資産を左に資本（負債を含めた）を對立させて平均させたものが會計學では貸借対照表といふのだと説くのである。こゝにいふ説明は獨逸の學徒及この流を汲む學者に多くみられるのである。

これに對して第二の説はバランス・シートを平均表だと解さないうで残高表だと説明するのである。會計學でバランスといふのは残高のことである。例へばバランスが幾らあるといふことは残高が幾らあるといふことなのである。勿論バランスといふのは残高を意味するばかりでなく時に平均と解されることもあるので、例へばバランスがとれるといふことは平均するとか均衡がとれるとかいふことを意味するのである。だが普通は寧ろ残高の意味に解される。そこで貸借対照表とは貸借平均する表といふ意味でなく總勘定元帳の各口

座を縮切つた後の残高を蒐集した表と解すべきであるといふ。尤も残高を一表に總括する時、會計學の特色として貸借が平均することは動かし得ない事實であるから、貸借が平均するといふことはたゞ残高を集計した結果として起るのである。この見解は寧ろ英米派に多いやうである。

最後に第三の説は一つの異説ではあるが、然し餘り重視されぬ説である。この説の見解はバランス・シートは平均表とか残高表の意味でなく、それは年次計算表だと解釋するのである。元來バランス・シートはフランス語のビランから來たのであり、そしてビランはビル (bil) とアン (an) から成立する處から、この意味を解釋すればビルは計算することを意味しアンは一年といふことを指すのであるから、結局バランス・シートといふことは一年一回の事業計算の結果を示す表だとみるべきであるといふのである。然しこれはや、コヂ附けの解釋のやうな氣がする。これを要するに前記三説の中ではどうも残高説が最も妥當のやうにも考へられる。

二 貸借対照表の目的

貸借対照表とはどんなものであるかといふことは大體了解し得たと思ふのだが、この貸借対照表はどんな目的で作るのか？ 言葉を換へれば貸借対照表の目的は果して何か？ この貸借対照表の目的觀は會計學で

は最も難かしい問題で仲々議論が多いと同時に、また頗る興味深いものだといふことを最初に念頭に置いて貰ひたい。從來この貸借対照表の目的に就ては英米の學者は誰一人として疑を持つものがなく、貸借対照表は要するに事業の一定時點の財政状態を示す表だと簡単に解して來たのであるが、獨逸のシュマールンバッハが、この目的觀に對して眼覺しい一石を投じて以來、獨逸の會計學徒が急に騒ぎ初めたのであり、今では貸借対照表の目的を如何に解すべきかは會計理論上の最も大切な問題となつてしまつたのである。

倂て貸借対照表の目的に就ての學者の見解を觀察すると次の三つの異つた學說があることが判る。

- 1 靜態觀 (一般說)
- 2 動態觀 (シュマールンバッハ說)
- 3 有機觀 (シユミット說)

この三學說の中で、靜態觀と動態觀とは學問上相對立する學說だが、有機觀だけはまつたく別個の見解に立つ説である。然しこれを強ひて兩説に對立させやうとすれば中間説だと云へぬこともない。それならば此等の學說は貸借対照表の目的をどう解釋するのか、そして何處に其の特色があるのかといふことを簡単に述べて置かねばならない。

1 靜態觀學說

（態靜觀は要するに貸借対照表は事業の一定時点の財政實態を表現する計算表だとする處に特色がある。別言すれば靜止状態に於ける財政實態の断面であつて、これは損益計算のための手段ではなく財産計算の結果を表はす形式であるといふのである。大體貸借対照表の目的は一般にこう解釋されて來たのであるが、この學說に對して爆弾的な反對意見を述べたのが動態觀の提唱者シュマーレンバッハである。そして彼は自分獨得の新見解である動態觀を學界に發表するに當つて從來の目的觀を靜態觀と名附けたのである。この靜態觀に就て注意すべき點は要するに貸借対照表の目的は財産計算のためであり、その計算の結果を表現するといふ、たゞ一個の目的を持つに過ぎぬといふことである。

2 動態觀學說

動態觀は貸借対照表の目的を損益計算の手段だとするにある。言葉を換へれば貸借対照表は財産計算の結果一定時点に於ける財政實態がどうなつて居るかを表現するのが目的でなく、結局貸借対照表は正しい損益計算をするために用ふるものであるといふのである。この點から貸借対照表の目的を損益計算の手段と解するので、これを動態觀と呼ぶ所以は貸借対照表は事業の動きである活動力を知るための損益計算の手段、つまり事業動態を知るための一手段だと解する處にある。

然らば何故にシュマーレンバッハは、こんな學說を立てたのか？ 彼は先づ事業の目的は利益追求にある

と解する。そこでこの目的から考へれば貸借対照表は事業の財産がどの程度あるかといふことよりは、正しい損益計算の手段に使はねばならぬとする。

元來事業は財産と稱するものを所有するが、それは要するに利益増進のための經營手段に過ぎないものであり、事業としては要するに收支計算の結果事業としての収入の増加を目標とするものである。處が斯やうにどれだけの利益があつたかを知るために事業では半年とか一年とかいふやうに、會計年度（決算期）を設けるのであるが、この損益計算のための時間的の分岐を設けるためこゝに収入と支出とが収益と費用とにピッタリ一致しなくなる。例へば機械を買ふ。こゝに支出が起る。そしてこの機械のための支出も永い眼から觀れば事業の費用である。だが損益を知るための會計年度といふものがあるため機械の形を持ち機械としてそれが働く限りは、それは費用でなく資産として取扱はれるのである。それ故、機械其他の有價物件に對して支出されたものは未消費の部分だけは費用ではないのである。また保険料にせよ、地代にせよその費用を即座に支拂はないで翌期に於て支拂つたとすれば費用は既に發生して居り乍ら、その支出だけが次の會計年度に起るのである。

斯う考へると會計年度の損益計算から觀る時は収入が常に収益であり支出が常に費用だとは云ひ得ない。そこに必ず喰違ひが起るのである。そこでこの時間的に起る喰違ひを結び附ける働きを持つ何かの形式が會計學上必要となつて來るので、この働きをなす連結帶が即ち貸借対照表だといふのがシュマーレンバッハの

最後の有機観は貸借対照表の目的を事業自身の立場から観察しないで事業を國家といふ綜合經濟としての有機體に於ける一細胞とし、その立場から観るのである。従つて靜態觀と動態觀とが事業といふ個別經濟の見地から貸借対照表の本質を観察するに對して、この説は國民經濟の見地からそれを観察するといふことが大きな特色である。

大體國家といふものを産業の立場から観れば、その中には多くの事業が存在しこれが綜合して一つの有機體を形造つたものであつて、その意味から國家を綜合經濟といふのであるが、この綜合經濟といふ有機體の細胞を形成するものが即ち事業である。そこで事業といふものは孤立的に存在するものでなくして綜合經濟の一細胞として働くのであつて、綜合經濟と個別經濟との間、これをもつと端的に云へば國家と事業との間には有機的の結び付きがあるのである。それ故貸借対照表もこの有機的關聯を重視して觀察しなければならぬといふのがこの有機觀の出發點であり、また有機觀と呼ばれる理由でもある。

斯ういつた立場を採る有機觀はドイツのシュミットによつて唱導されたのであるが、この有機觀は貸借対照表の目的を靜態觀の如くに財産計算の表現形式だといふ目的だけに限定せず、また動態觀のやうにそれは損益計算の手段だといふことを特に強調せず、兩者の目的を包含して貸借対照表の目的は實に財産計算を確定する目的を持つと同時に、損益計算の手段として働くものであるといふ二大目的を強く主張するのである。それ故有機觀は靜態觀や動態觀が一元的目的即ちたゞ一つの目的を強調するに對立して徹底した二元的

目的即ち二つの目的を堅持するのである。

以上で貸借対照表の目的に對する現在の會計學界の動向が臆げ乍ら判つたこと、思ふが、この中通説としては靜態觀が今尙有力である。たゞ新進の會計學徒の中には或は動態觀に或は有機觀に共鳴するものが漸く増して來たことは最近の會計學界を知るのに極めて重要なことである。

三 貸借対照表の構造原理

貸借対照表は通常會計學獨得の専門的形式で示される。そこで貸借対照表の構造原理に就て大體の知識を持つて置くことは貸借対照表を知る上に於て重要である。

元來事業には資本が必要である。そしてこの資本が土臺となつて事業が開始されるといふことは何等説明を俟つ迄もない。この資本は原則として現金の形で出資される。處が會計學では資本といふのは形のないただ計算上の大きさを示す抽象的な概念だと解して居るが、この資本は必ず或る形に具體化されるものである。例へば資本金五萬圓で事業を初め、この資本は全部現金で元入されたとすれば、その事業の資本は五萬圓だが、それは現金といふ形で現はされて居る。この資本の具體化されたものを經濟學者は資本財といふが會計學では特に資産と呼ぶのである。再言すれば會計學では資本は一つの計算の大きさを現はすものだと観るが、

それは必ず資産といふ形で現はれるものであり、兩者の價值は次の方程式の如く必ず一致するものである。これが會計學の基礎理論である。

購置機器

そして會計學では左側を借方と呼び、それは必ず資産を示すものであり、これに對して右側を貸方と呼びそれは必ず資本を現すものとする。例へば今事業に現金五萬圓を投じたとすれば、これを會計學的に示せば次のやうになる。

$$\text{現金 } 50,000 = \text{資本 } 50,000$$

次に、この事業で營業上に必要な土地、建物、什器を總計一萬圓買入れ、その代金を現金で支拂つたとすれば次のやうに變化して來る。

$$\begin{array}{l} \text{現金 } 40,000 \\ \text{土地建物什器 } 10,000 \end{array} = \text{資本 } 50,000$$

更に今度は商賣のための商品を一萬圓だけ掛で買つたとする。若しこれを現金で買つたとすれば現金が減少して商品といふ形の資産が増すのであるが、掛で買入れると商品といふ資産は増したが現金は減少せず、その代り買掛金といふ負債が殖へたのである。この負債といふものは會計學上どう取扱ふかは一つの難問題であるが、これを一つの資本と解し而もそれは事業出資者以外から提供された資本と理解することが便宜で



ある。勿論これに就ては一般には負債も一つの財産であり資産がプラスの財産であるに對して負債はマイナスの財産だと説明するのである。

それはいづれとして、商品を掛で買つたとすると前述の方程式は次のやうに變つて來る。

$$\begin{array}{l} \text{現金 } 40,000 \\ \text{土地建物什器 } 10,000 \\ \text{商 品 } 10,000 \end{array} = \begin{array}{l} \text{資本 } 50,000 \\ \text{負債 } 10,000 \end{array}$$

さて次は、この商品の中、原價五千圓のものを掛で六千圓に賣渡したとすればどうなるか？ そうすると賣掛金といふ資産が六千圓増加したが、その代り商品は五千圓を減じまた利益金一千圓を得たことになる。この利益金は即ち結局資本の増加になるのであるから、それは右側に示されねばならぬことになる。そこで方程式は次のやうに變化して來る。

$$\begin{array}{l} \text{現金 } 40,000 \\ \text{土地建物什器 } 10,000 \\ \text{商 品 } 5,000 \\ \text{賣 掛 金 } 6,000 \end{array} = \begin{array}{l} \text{資本 } 50,000 \\ \text{負債 } 10,000 \\ \text{利益金 } 1,000 \end{array}$$

前記の諸方程式を觀て讀者は次の二點を特に感ずるであらうと思ふ。

- 1 左側には必ず資産が示され右側には必ず資本が示されること
- 2 各々側の金額總計は相互に等しくなること

倍て貸借対照表の構造は前記の原理に従つて表現されるのであつて貸借対照表を観ると原則として左右に分れて居り左側に資産が右側に資本（負債をこめて）が示されて居ることを知るであらう。會計學ではこの左側を借方、右側を貸方といふ獨得のテクニクで呼ぶが、これは取引の資産と資本とを左右に仕譯する時に特に使ふのである。

○ 四 貸借対照表の四大原則

貸借対照表は、たゞ一定時点の事業財政を示せばよいといふのではなく貸借対照表本來の機能を遺憾なく發揮させるために一定の原則に遵つて作成することを心懸くべきである。そしてその原則には四つあつて、これを貸借対照表の四大原則と呼んで居る。それは次のやうである。

- 1 貸借対照表眞實性
- 2 貸借対照表明瞭性
- 3 貸借対照表繼續性

4 貸借対照表單一性

1 貸借対照表眞實性

貸借対照表眞實性といふのは貸借対照表は偽りない財政實態を展開せねばならぬといふのである。我々はよく嘘で固めた貸借対照表といふ言葉をきくが、嘘八百の財政實態を示した貸借対照表は眞實性を破壊したものである。貸借対照表は赤裸々な財政實態を示すことに苦心すべきであつて誤問化したり化粧を施してはならぬものである。この眞實性は貸借対照表の實質の問題であるから、形式問題などと異つて大いにその原則の遵守に努力せねばならぬのである。

だが實際問題としては現在の會計學では財産評價原則とか減價償却の原則とか等々眞實性を解決すべき根本原則が満足的に確立されて居らぬので遺憾乍ら眞實性の發揮は難かしい状態にある。たゞ我々としては貸借対照表が嘘で固めたものにならず、寧ろ保守的立場から眞實に近い財政實態を展開するやう努力すべきことをこゝに強調して置きたい。

2 貸借対照表明瞭性

貸借対照表明瞭性といふのは事業の財政状態は、これを明瞭に表現すべきであるといふのである。假令、

偽りのない赤裸々な財政状態でも、その表現の仕方が拙く、従つて、内容が不明瞭であつては何にもならない。誰れがみても財政状態の内容がハッキリ判るやうに注意せねばならない。貸借対照表の内容を明瞭に判らせるため、貸借対照表を標準化することが先進國の間にみられる。我國でも國家的監督を必要とする事業に對しては、政府がこれ等の事業に就き貸借対照表の形式諸項目の名稱、分類、配列等に就き標準を與へて居る。

例へば普通銀行、貯蓄銀行、信託會社、電力事業、保險業等がその例である。また商工省財務管理委員會でも産業會計の合理化のため財務諸表準則を發表して、その據るべき方向を與へて居るが此等は貸借対照表明瞭性の發揮に大いに役立つものである。

3 貸借対照表繼續性

貸借対照表繼續性といふのは表の形式、内容表現、評價の原則等はこれを變更しないで出来る限り繼續すべしといふことである。

云ふ迄もなく評價原則が年々變つたり、また表の形式や項目の名稱、分類、配列を變更したりしたのでは貸借対照表は眞實を失ひ明瞭を缺くことになる。そこで眞實性と明瞭性とを發揮するためには、この繼續性が必要になつて來るのである。

だがこゝに注意すべきことは繼續性は元來が眞實性、明瞭性を發揮するために伴つて起る問題であるから從來の遺方が眞實性を維持出來ず、また明瞭性を缺く場合は思ひ切つて繼續性を放棄して新しい編制をなさねばならぬことが起るといふことである。

4 貸借対照表單一性

貸借対照表單一性といふのは貸借対照表は一事業の一時點に於ては、たゞ一つに限られるといふことである。言葉を換へれば事業が經營用に使ふ貸借対照表と社會に公表する貸借対照表とはその内容に於てまったく一致すべきもので、その間に相違があつてはならぬといふことである。若し事業が經營用のものと社會に公表するものとを區別すれば、それは貸借対照表單一性を破壊するものと云はねばならぬ。然し世の中には平氣で單一性の原則を蹂躪する會社が仲々に多い。遺憾千萬である。

五 貸借対照表の實體

次頁に示すのは新聞紙に公表された簡単な貸借対照表の一例である。

1 標題の問題

貸借対照表の標題に就ては表名、決算日、事業名、決算回数等の四つの問題がある。この中前三者は標題として逸することの出来ぬ問題であるが、決算回数だけは示しても示さなくてもよいもので、たゞあるに越したことはない程度のものである。即ち標題としては先づ第一に貸借対照表と銘打つことが必要であり、これに次いでは何時の貸借対照表であるかをハッキリさせるために決算日を示し、更に事業の社名を掲げねばならない。この標題に就ては案外に貸借対照表と示さずして決算報告と示すものが多いが、これは改めたい一點である。前記の貸借対照表では此等の他に公表日を示して居るが、これは蛇足といつてもよい。

2 表の構造

表の構造に就ては種々の問題が起るのである。例へば、この表を横書式にするか、それとも縦書式にするか、それから表の形式は勘定式がよいかどうか、項目の見出文字はどうするか、また内容表現は英國式によるか米國式によるか等々が議論的となるのである。故に此等に就て簡単に述べて置くことが必要である。

(A) 横書式か縦書式か

これは我國だけで起る獨自の問題である。外國の貸借対照表は例外なく横書式だが我國では文字が縦書式

で書かれるので自然貸借対照表も縦書式が行はれる。そして永い間慣習として、縦書式が行はれて來た關係上、今でも我々が目撃する貸借対照表は斷然縦書式が多い。だが閱覽者には横書式が見よい。故に閱覽者の便を考へるならば横書式に改むべきであらう。

(B) 勘定式か報告式か

貸借対照表の形式には勘定式と報告式とがある。そして勘定式とは貸借対照表の内容を示すのに左右に欄を分つて簿記の勘定口座のやうに對比形式で示すものであり、報告式とは左右對比の形式を採らないで丁度報告書のやうに一列に諸項目を上から下へ列擧する遣方をとるものである。前者の形式に就ては専門的な表現形式をとるため、また専門的形式と呼ぶことがあり、これに對して後者の形式は何等専門的な表現形式によらぬため非専門的形式などと呼ぶことがある。大體我々が眼に觸れる貸借対照表は勘定式であり、それは横書式は素より縦書式に就ても云ひ得ることである。處がこの勘定式をとる際左側には資産を右側には資本を示すべきか、それとも正反對に左側に資本を右側に資産を示すべきか、學界では問題になつて居る。前者が通常米國式とか大陸式とか云はれ後者が英國式と呼ばれるのである。英國式はスコットランドを除くイギリス本國だけで使用されるので其れ以外の國では用ひられない。何故に國によつて内容表現が斯う正反對になるかといふと、英國では貸借対照表自體を事業本位から觀るに對し、それ以外の國では貸借対照表を帳簿本位から觀察するからこんな反對になるのである。だが學界論争の結果は、甚だ煮え切らぬがどつちでもよ

いことになつて居る。それは恰も服装に於て左前でも右前でも國によつて違ふてもよいといふやうな理窟なのである。

借て我國では貸借対照表は横書の場合は例外なく米國式であるが、縦書式の場合は案外に「負債之部」を先頭にするものが多い。だが縦書式の場合は「資産之部」を先にすべきが米國式から觀て當然のやうである。

次に報告式といふのは餘り用ひられない。米國は特殊の事情からこの形式を採る會社があるが、我國などでは殆んど見掛けることがない。だがこの報告式に關聯して一言して置きたいことは説明的形式といふのである。これは單純な報告式でなく各項に就き簡單な説明を附加する形式である。この形式の特色は簡單ではあるが、要點の説明が與へられて居り、また形式も専門的形式によらないため誰れにでも貸借対照表が判るといふ點である。米國では最初銀行方面に採用されたが意外の好評だつたため、今では銀行以外の事業でも屢々採用して居るといふことである。如何にしたら誰れにでも貸借対照表の内容が判るやうになるかといふことに留意する經營者は、この説明的形式に就ても研究することが必要である。

(C) 内容項目に對する見出

貸借対照表の形式に勘定式を用ふる時は必ず、その内容項目に對する見出をどうするかといふ問題が起る。この場合左側に見出として「資産」又は「資産之部」と示し右側に「負債」「負債及資本」又は「負債之部」と示すものや、或は勘定口座と同様に簡單に左側「借方」右側「貸方」と示すものや更に左側「借方(資産)」

右側「貸方(負債及資本)」と丁寧を示すものなどあつて頗るマチ／＼である。だが、見出としては左側を「借方」右側を「貸方」とすることが最も簡潔であると同時に當を得て居ると思ふ。それは左側「資産」右側「負債及資本」とするよりは借方、貸方で示すことが勝る所以は借方側には必ずしも資産だけが示されるのでなく、資産として偽裝されるものや缺損金の如き反對側から控除されるべきものが含まれるからであり、また貸方側にはこれまた必ずしも負債及資本だけが表現されるものでないからである。商工省の財務諸表準則でも見出は左側を「借方」右側を「貸方」として示すべきことを教へて居るが結構である。

(D) 項目の配列

貸借対照表に掲げられる項目は、たゞ雜然と配列されるよりも一定の順序によつて配列されることが必要である。前掲の貸借対照表の如きはこの點がメチャ／＼である。それならばどういふやうに配列するのがよいのか？ この配列順序に關しては大體二つの説がある。

3 流動性配列順

これは資産、負債、資本の配列を換金性から觀て最も現金に換へ易いものから困難なものへの順序によつて示すのである。こゝに換金性といふのは現金に代へ得る性質をいふので換金性の容易なものは受取手形、賣掛金、製品、原料、半製品等であり困難なものは土地、建物、機械器具、什器等である。そして換金性の

強いものは事業にとつて資金が流動化状態にあるために流動性資産といふのであり、流動性配列順といふ名稱もこゝから来て居るのである。この流動性配列順を具体的に示せば先づ貸借対照表の左側には現金を先頭に列挙し次いで受取手形、賣掛金、製品、他のストックを、それから土地、建物、機械等を列挙し最後に假拂金、前渡金、未経過保険料等の雑勘定を示し、これに對應して右側には左側と睨合はせて短期負債である支拂手形、賣掛金、未拂配當金、未拂税金、従業員預り金等を先づ列挙し、これに次いで長期負債である社債を而して最後に資本金に關する諸項目を掲げるのである。

4 固定性配列順

固定性配列順は前記と正反對に資金の固定化の強いものを先頭に掲げ、それより漸次流動性のものを列挙する主義である。

前記二つの主義の中で、いづれが勝るかといふに、それは勿論貸借対照表の用途によつて異なるが原則としては固定性配列主義がよい。なんとなれば貸借対照表の第一次用途は經營者に財政實態を展開するにある故に經營者にとつては資本がどういふ形に變つて居るか、そしてこの場合に資金が固定化して居る設備に先づ第一に着眼するからである。

5 項目の分類

公表貸借対照表では項目を分類せぬものが非常に多い。前掲の貸借対照表の如きもまさにさうである。だが、貸借対照表の明瞭性から觀て項目を適正に分類することは非常に必要なことである。それならばどういふやうに分類をなすべきであるか？ これに就ても種々の議論が起るが、こゝでは商工省の財務諸表準則の分類法を參考までに示すことにする。即ち財務諸表準則は、次の如く資産を六つに分類し負債及資本を五つに分類する。

1	固定資産	設備として引續き營業用に供する資産
2	投資	統制のため、または利殖のため投下した資金
3	特定資産	營業用と區別して或る特定の目的にだけ使ふべき資産
4	作業及販賣資産	販賣を目的とする資産又は販賣資産に轉換する資産
5	流動資産	現金及短期間に現金化して支拂手段となる資産
6	雑勘定	所屬不明、繰延、累積せる諸項目
1	長期負債	辨済期限が一ヶ年以上に及ぶ債務
2	短期負債	辨済期限が一ヶ年以内の債務

債		3 引當勘定……特定の損失に對する準備であつて、たゞ其の負擔が當該年度に屬し乍ら金額が見積に止まるもの
資		4 雜勘定……所屬未定又は長期短期負債に屬せざるもの
本		5 株主勘定……公稱資本金、積立金、繰越利益金の如く正味資本を構成するもの

借て貸借対照表の項目分類には商工省の準則に示す分類法によることをすゝめたい。尙こゝに貸借対照表の構造を圖解して示すことは讀者にとつて參考となることが多いと信じ次頁に披瀝してゐる。

六 貸借対照表の公表

株式會社では貸借対照表は、これを社會に公表せねばならないのである。そして改正商法ではその公表は官報または時々に関する日刊新聞によらねばならないことになつた。この公表された貸借対照表を通常公表貸借対照表といふのである。

借て貸借対照表の形式に就ては我國では銀行業、信託業、保險業、電力業に對しては從來から一定の形式に従ふべきことを特別法で規定して居る。だが改正商法では、すべての事業に對してその據るべき貸借対照表の形式を一定することにした。然し現在その形式は未だ制定されて居らない。この貸借対照表に就ては商

貸借対照表の構造圖解

借方 (資産)		貸方 (負債及資本)				
營業資產	流動資產	現金預金	短期負債	支拂債務		
		受取債權		銀行借越		
		有價證券等 (一時的ノモノ)		未拂配當金		
		商・製品		前受金		
		仕掛品		假受金		
		原料		預り金		
	固定資產	作業・販賣資產	貯藏品等	長期負債	商品券	
			土地		受入信認金	
			建物		従業員預り金等	
		有形固定資產	機械工具		正味資本	社債
			製圖型等			長期借入金
			無形資產			同系會社勘定
非營業資產	無形資產	營業權	自己資本	資本金		
		特許權		法定積立金		
		商標權		別途積立金		
	雜資產	實用新案權等		資本	配當平均積立金	
		假拂金			新築積立金	
		未決算			前期繰越金	
投資	創業費	資本	当期利益金			
	社債發行費等					
	同系會社證券					
	出資金等					
				金銭信託		
				不動産投資等		

(註)

- 1 資産を營業用と然らざるものとに區別す
- 2 迅速資産は財務諸表準則の流動資産に同じ
- 3 資本を他人資本と自己資本とに分別す

人たるものは必ず開業時及一年一回一定時に作成すべきことになつて居り、これは帳簿に記載してもよければまた編綴して置いてもよいが作成者はその責任を明かにするため、これに署名して置かねばならない。そして斯やうにして作成せられた貸借対照表を社會に公表せねばならぬものは既に知る通り、たゞ株式會社だけである。然らば貸借対照表はこれを何時公表すべきであるか、そしてどの程度の詳しさに於て公表すべきものであるか？ 先づ第一の公表の時期であるが、改正商法では株主總會に於て貸借対照表が承認されたならば遅滞なく公表せねばならぬことに改正した。それから公表の精疎の程度であるが、それは事業が經營用として作成する程詳はしくなくとも差支へなく内容さへ誤間化さねば簡潔でよいのである。我々が目撃する貸借対照表は非常に簡單なものばかりであるが、それでもよいのである。そういふ財政内容の表現が疎略なものを要約または集約貸借対照表といふのである。だが銀行のやうに監督官廳に提出するものと同様に精細に亘つて財政内容を公表せねばならぬものもあることに注意すべきである。斯る貸借対照表は前者に對し精密貸借対照表とか非要約貸借対照表とかいふのである。

第四章 財産の評價原則

一 評價の目的

財産をどう評價するかといふことは會計學では最も難かしい問題であると同時に最も重要な問題とされて居る。なんとすれば財産評價の仕方如何で損益はどうにでも動かし得るし、また財政状態もどうにでも片附け得るからである。例へば或る事業に於て今期の營業成績はどうみても香しくなく従つて當然、缺損状態にでもならねばならぬ時でさへも財産を實際價值以上に吊り上げ所謂過大評價すれば評價上の利益で缺損は埋め合はされるどころか逆に帳簿上では利益が出て来るし、また財政状態も實質はいづれとしても兎に角表面的にはよくなる。こういふ操作も評價一つで自由に出来るのである。損益や財政状態がペン先一つでどうにでもなるといふことは結局、評價のしやうによつてどうにでもなるといふことなのである。

この評價といふ意味は會計學では事業に所屬する有價物件がどれだけの値打を持つて居るかといふことを

量つてその価値を定めることであり、それはつまり事業の資産の値踏みである。この評価問題は物の値打の動搖しない時代は、それ程問題にならないが現在のやうに著るしい物價騰貴の時代になつて來ると特に重視される問題となるのである。

この財産の評価は通常、事業を繼續して行く場合、決算の度毎に問題となるのである。これを繼續企業の評價といふのである。會計學で評價と云へば、先づこれを指すのであると考へてよい。だが評價は前記のやうな場合だけに行はれるのでなくて、また次のやうな場合にも問題となるのであり、而も評價はすべてを通して同一原則で縛る譯にはゆかない。従つて評價はその目的によつて異なるものであることを第一に知らねばならぬ。

- 1 事業譲渡の場合
- 2 破算又は清算の場合
- 3 公益事業に於ける料金決定の場合
- 4 公課税決定の場合

事業の譲渡は屢々行はれるが殊に新時代に即應するための合併、合同等による事業譲渡は相當に多い。こゝういふ場合にも評價問題が當然起るが、それは多く事業を全體として其の儘譲渡するための評價であつて個々の資産の評価問題ではない。所謂事業評價といふものが起るのである。こゝういつた評價では個々の財産の

再調達價值即ちその資産と同一物件を再び作るならば、どれだけのコストを要するかといふ點以外に特に事業全體としての収益力即ち事業の稼高が尊重されることを注意しなければならない。

次に破算又は清算のために評價することもあるが、この場合の評価の特色は資産を強制處分した時の實現し得る値打によるのである。従つてこの場合の評価は普通よりも非常に低いものである。即ちそれは捨値だからである。

それから公益事業では適正な料金を定める前提として評價が行はれる。例へば鐵道、軌道、電氣、水道、運河等々では必ず料金を決定せねばならないが、この場合の評価はどうしたならば適正な料金を定め得るかといふ立場から値踏みするのであつて、一般の評価原則に従ふ譯にはゆかない。

最後の公課税決定のための評價は稅務署が所得稅や營業收益稅を課する立場から獨自の評価法をとるのであつて、これまた一般の評価原則と同じ譯にはゆかない。こゝでは専ら事業を繼續する場合の決算時に於ける評價に就て簡單に説明することにしよう。

二 原價主義評價

資産の評価に就ては帳簿に示される原價によるべきものであるといふのが、原價主義評價である。例へば

手持商品に就て云へば、その評價は商品の仕入原價によるべきであるとし、また機械とか建物であるならば、その市場から調達した原價又は製作原價によるべしといふのである。だが建物とか機械とかいふやうな固定資産に就ては原價から減價償却（これに就ては、また後程説明する）を控除したものを指すのである。この原價主義は帳簿に現はれた價格で評價するのであるから實行に就ては最も簡單である。だがこの原價主義を主張する學者は比較的少ない。そして學説としては兎に角として徹底した原價主義をとることは實際には重大な摩擦や問題を起すのである。それに就て少しく述べてみよう。

1 物價が下落した場合。原價主義は物價が安定して居る場合は實際上の故障は起らない。だが物價が下落した場合はどうか？ 物價が著るしく低落した場合でも原價主義は、その暴落を無視して原價によつて評價するのであるから現實の價値以上に評價される結果となり、所謂過大評價が起るのである。例へば建物を五十萬圓で建設した處數年後に於て不景氣が襲來して物價が下落したとすれば、そして若しも物價下落時代に、これを建てれば二十五萬圓で立派に建設が出来るとすれば、それを原價の五十萬圓で評價することは、その當時の物價から觀ては原價と時價との差額だけ即ち二十五萬圓だけは實質的には過當に評價されて居ることになる。そこでこの評價原則をとれば時價を無視するため實質的には無い處の價値が帳簿上には示されるので従つてこの評價を基礎として算出された利益で以て配當するとすれば、それは所謂蝟配當となつて自己の資本を喰ふことになり、その度合が大きくなると

きは事業の財政は破綻することになる。恐るべきことである。原價主義評價をやつて財政危機を招いて居る事業は特に不景氣時代に見掛ける。

2 物價が騰貴した場合。物價が騰貴し時價が高くなつて居る際に原價で評價すると時價の値上りを無視しただけ財政は堅實になり實際的には悪影響を與へることがない。

前記のやうに考へると原價主義評價を徹底的に遵守すると物價下落の際に大きな問題を生ずることに注意せねばならぬ。

この原價主義評價を主張するもの、理論的根據は大體次のやうであるとみてよい。

- 1 貸借對照表の持つ比較機能即ち前期と当期とを比較して進展の状態と度合とを知る働きから觀て評價は外部的な動搖から影響を受けない基準を原則とすることがよい。この意味合に於て原價に勝るものはない。
- 2 貸借對照表作成法から觀て帳簿價値である原價によるものが最も當を得て居る。
- 3 設備として働く固定資産は處分を目的とせず使用することを目標とする資産である故、その評價は市價の動搖を無視してもよい。

三 時價主義評價

時價主義評價は原價はどうであらうとも、これを無視して、まったく評價時點の時價で評價するのである。従つてこの主義は原價主義評價と相對立するものである。この時價主義評價に於ける時價は評價時點に於ける市場價值又は取引所價值を指すのである。例へば機械の評價ならば評價時點に於て市場から同一機械を買ふとすれば、その價格はどれだけであるかといふ市場價值をとりまた有價證券の如きであれば株式取引所に於ける公定相場によるのである。

それならばこの時價主義評價の理論上の根據は何處にあるのか？ その根據を挙げれば次のやうであるが、それを觀れば原價主義評價と根本的に相容れず相對立することがハッキリ判る。

1 貸借對照表の役目は評價時點の「ありの儘」の偽らぬ財政實態を展開するにある。故に原價で評價したのでは遺憾乍ら、ありの儘の財政實態は示されない。なんとすれば原價は過去の市場價值であつても、現在の市場價值ではないから原價と時價とが同一でない限り嘗ての市場價值で評價したのでは現實價值を示さず、結局それはたゞ一種の財政上の意見を示すに過ぎなくなるからである。従つて財政實態を展開するためにはどうしても時價でなければならぬ。

2 現在の經濟社會は動く社會である。そして事業は動く社會に孤獨的に存在するのでなく、有機的に關聯を持つて居るから社會の動きは事業の財政にも直接的に反映せねばならない。言葉を換へれば物價が高くなれば、その物價騰貴は當然、事業の財政狀態に現はれて來なければならぬし反對に物價が下落すればこれまた、財政狀態に影響を與へなければならぬ。この反映が財政狀態に現はれてこそ正しい財政實態が表現出來得るのである。この意味から云つて動く經濟社會に於て事業が動かぬ原價を評價原則としてとることは矛盾である。

この時價主義は物價が著るしく動搖した時代を背景として勢力を持つて來た學說である。だから惡性インフレーション時代を通過した國では、この時價主義は會計學者の堅持する處である。この時價主義は理論的には堂々たるものであるが、この時價主義一本槍で行くと實際問題として時價が極端に暴落すると、事業會社はその時價に評價替へせねばならぬ結果として産業界は俄然動搖を來さねばならず、時に相次ぐ破産者を生ぜざるを得ないかも知れぬ。又これを反對に時價が暴騰した時は時價まで引き上げ得るのであるから、そこに必ず計算上の利益が出來る。だがこれは、まったく計算上の且つ帳簿の上だけの利益であつて現實に現金でつかんだ利益ではない。それ故斯やうな豫想されただけで實現化されたのでない利益を現實に配當したならばどうなるか？ 斯ういふことを續けて居ると反動時代が來れば、その事業は一たまりもなく財政上の破綻を來すにきまつて居る。今度改正商法で株式會社では營業用の固定資産に就ては原價を越へて時價まで

引き上げ評價することを禁じて居るのは要するに前記の弊害を押へるためである。

この時價評價主義の修正説に時價準備主義ともいふべきものがある。これは時價主義で行けば實際上恐るべき弊害が起ること既に述べた通りだが理論的にはどうみてもどの説よりも堂々たるものである。故にこの時價主義の理論を尊重し乍ら實際上の弊害を除去しやうとする方法さへ考へ出せばよいのである。それが時價準備主義であつて資産は原則として時價で評價するが評價上の利益は、これを營業上の利益から嚴重に區別して別個の取扱をなし必ず準備金として保留して決して配當には利用せしめず、これを將來の價格下落に對する用意として積立保留せしむるといふのである。

四 低價主義評價

この評價は原價と時價とを比較してどちらか低い方で評價するのである。この意味に於て、この主義は原價主義と時價主義との折衷案だとも云へる。だが根本の考へ方は原價主義であつて、たゞ原價主義一本槍で行くと種々の實際的弊害が起るからそれを除くために時價をも考慮に入れたのである。それ故この主義は大體原價主義で行つて、そして資産の時價が下落した時は時價まで引下げて評價するが反對に時價が騰貴した時はこれを無視して原價の儘で置くといふのである。例へば建物を十萬圓で建設した。それ故、貸借對照表

に於ては建物價值を原價の十萬圓で現はす。處が不景氣の時代が來て物價が下落して、それと同一建物が七萬圓で出來るとしたならば、この主義では思ひ切つて七萬圓で評價替へをして三萬圓だけは損失として計上する。だが反對に好景氣時代が來て物價が騰貴し最早十五萬圓を出さねば同一建物が出來ない時代になつても、時價の十五萬圓まで引きあげないで依然として十萬圓の儘で置いて評價上の利益は出さない。そうしてみるとこの低價主義評價は要するに安全第一主義の評價だといふことが出來るし、そのこともよく判るであらう。結局この主義は穩健着實を旨とするのであつて「豫想された損失は容赦なく計上せよ、だが豫想された利益は斷然排斥せよ」の原則で行くべきだといふことを強調するのである。こゝにいふ譯で、評價主義の理論上の缺陷はいづれとしても穩健な従つて實用的であるだけに實際的には、この主義は非常に勢力があり我實業界ではこの評價主義で行つて居るといつても過言ではない。商工省の資産評價準則でも、この低價主義を推賞して居るがこれは蓋し穩健なる且つ實際的に弊害を残さぬ主義だからである。

五 商法に於ける規定

資産の評價に於ては會計學界では前記のやうに學説が區々であるが、商法では事業は資産をどう評價するかといふことに就て規定を與へて居る。これは勿論、事業の資産評價から生ずる弊害を押へやうとするのが

目的なのである。

借て改正商法には事業の評価に就いて總則編に次の如き規定がある。

『財産目録ニハ動産不動産、債權其ノ他ノ財産ニ價額ヲ附シテ之ヲ記載スルコトヲ要ス、其ノ價額ハ財産目録調製ノ時ニ於ケル價格ヲ超ユルコトヲ得ズ

營業用ノ固定財産ニ付テハ前項ノ規定ニ拘ラズ其ノ取得價額又ハ製作價額ヨリ相當ノ減損額ヲ控除シタル價額ヲ附スルコトヲ得』

これは個人事業でも會社事業でも、すべて事業に共通する評價規定であるが、これに依ると我商法では評價は時價までは評價することを認めてゐるのである。勿論事業は原價で評價してもよいが、時價が低落した時はこの規定によつて時價以上に評價してはならぬのであるから原價を時價まで切下げねばならない。だが時價が昂騰した時は原價の儘据置いてもよし、また時價まで引き上げてもよい。そこに融通性を與へて居るのである。斯やうに時價が騰貴した時は時價まで引き上げてもよいのであるから、この規定に従つて時價で評價すると評價益が出るが、それは法規が立派に認める處である。斯やうに時價まで評價替へして評價利益を出してみた處で、個人事業や合名、合資會社事業のやうに全部又は一部が無限責任である場合は、大した弊害もないが株式會社のやうに、まったく資本だけに基礎を置く事業であり且つ利益の分配を最大目標とするものにあつては評價益の配當は頗る危険である。このため株式會社に於ては特に別個の評価規定を與へて

居ることに就ては後程説明する豫定である。

借て我商法は要するに時價最高主義であるが、こゝにこの評價規定の適用の困難なる資産が出て来る。それは即ち營業用使用する固定資産である。この固定資産の性状は賣ることが目的でなく事業經營上、永年繰り返し使用する處の設備である。そこで時價といつてみた處で據るべき時價といふものがない。この時價のない資産をどうして時價で評價するのか？これが一つの問題であり悩みである。それから固定資産は元來が設備として使ふのであるから強ひて時價に依るべき必要はなく、適度の減價償却さへすれば取得原價又は製作原價で評價しても事業自體も第三者も害する惧はない。また物價暴落時代に、こういった設備までも時價まで引き下げねばならぬとすれば大設備を持つ事業は一體どうなるのか？それを要求することは事業に對しては餘りに苛酷であり實際にも適用し難いので、改正商法では特に營業用の固定資産は時價が低落した時でも取得原價又は製作原價から、適度の減價償却を控除した價額で評價してもよいことにした。これは注意すべき點である。

次に株式會社に對しては別個の評価規定があることを既に指摘して置いた。それは實に次のやうである。

「財産目録ニ記載スル營業用ノ固定資産ニ付テハ其ノ取得價額又ハ製作價額ヲ超ユル價額、取引所ノ相場アル有價證券ニ付テハ其ノ決算期前一月ノ平均價格ヲ超ユル價額ヲ附スルコトヲ得ズ」

云ふ迄もなく株式會社は有限責任であり資本だけを基礎とする會社であるから、これに對しては法律上の

監督が十分でないといふ種々の弊害が起る。株式會社亡國論など、いふのが飛び出すのも株式會社から起る弊害を重視してある。そこで株式會社の營業用固定財産は如何なる場合でも取得原價又は製作原價を超えて評價してはならぬといふのである。例へば昔安い土地を買つて營業所を建て事業をした處、社會の發展で其の土地が五倍にも十倍にも値騰りした。こんな場合も安い地價を高い現在の地價まで引き上げ利益を出すことを禁じたのである。この規定がない前は、こういった手が使はれて時に會社内容のボロを匿したり、また利益がない時こういふ處で利益を捻出して配當したりしたことが公然と行はれたが改正商法では斷然これを禁じたことは注目すべき點である。

それから株式會社では手持有價證券を故意に煽つて決算面を誤間化したりすることがある。御承知のやうに有價證券に就ては取引所を通して公定相場が立てられる。勿論取引所に上場されないやうな従つて公定相場のないやうな有價證券もある。だが公定相場のある有價證券は決算日の公定相場が即ち時價である。従つて時價で評價するとすれば決算日の公定相場に依る譯であるが、この相場は或る點までどうしても動かし得るのである。それは決算日近くになつて會社が自らまたは證券會社其他の手を通して株價工作をやり株價を吊り上げるのである。即ち手許有價證券が低落するやうな場合は、特に前記のやうな工作をやるので、これを挺入れと呼んで居る。こういふ株價工作が公然と平氣で行はれて居ることは事實であり、まったく苦々しいことである。そこで改正商法では、こういった腹黒い經營者の老獪手段を封ずるために公定相場のある有

價證券は其の決算期前一月の平均相場を超えて評價してはならぬことにした。これも要するに資産評價の弊害を押へるにある。

六 資本的支出と収益的支出

評價に關聯する問題として支出を會計學上どう観るかといふ點を無視することは出来ない。この支出は、その處置如何によつては資産ともなり、また經費ともなるのであつて資産として取扱ふ場合、そこに必ず評價問題が起るのである。

倍て支出は會計學上、次の二つに區分するのが通説である。

- 1 資本的支出 (Capital Expenditure)
- 2 収益的支出 (Revenue Expenditure)

こゝに資本的支出といふのは設備として働く資産またはその構成のための支出であつて會計學上、資産として處置出來得るものに對する金錢的支拂である。次に収益的支出といふのは經營を維持しつゝ、利益獲得のために使はれる金錢的支拂で會計學上、經費として取扱はるゝものである。斯う説明すれば兩者の境界はハッキリするやうであるが實際問題に突き當ると、そのいづれで處理してよいか、その去就に迷ふものが相當

に多い。而もその處置を誤れば會計もメチャ／＼に混亂するのであり従つて支出を正しく處理することは實に大きな問題である。然らば兩者は何處で判斷するのかと云へば大體次の諸點の一つに該當するものは、これを資本的支出として資産の取扱をなすものであり、そうでないものは當然収益的支出として經費の取扱をするものである。

- 1 會計學に於て資産として認められる有價物件を獲得又は有價物件を構成するための支出
- 2 資産價值を現實に増加せしめる支出
- 3 収益力、生産力、能率の増進を伴ふ支出
- 4 支出の効果が將來の會計年度に及ぶ支出

第五章 減價とその償却

一 減價の意味

會計學では減價とその償却問題がこれまた頗る重視される課題である。それならば一體減價とは何であるか？この減價は現在原語の儘デプレシエーションで通るほど一般的に使用される術語となつて來て居る。この減價といふ言葉は字の意味から云へば如何なる種類の財貨にせよ、その價值又は價格の減退することを指すのであるが會計學のやうな専門的な立場からは、その意味がモット限定されて來るのである。そして會計學では經營設備即ち固定資産が設備として利用せられるか又は自然的に時の経過のために、または新發明出現等のためにその資産價值を永久的に且つ継続的に減退する事實をいふのである。従つて流動資産に於ける價值の減退や物價の騰落から生ずる資産價值の増減はデプレシエーションから區別するのである。

元來設備として年々繰り返して使用される固定資産も、これを使へばどんなに堅牢を誇る設備でも原則と

して物理的破壊は免れないものである。勿論部分的の破壊程度なら修繕によつて補はれるが、いくら修繕に修繕を加へても破壊度合が大きくなつて手のつけやうがなくなり最早設備として使ひ切れぬ時が来るのである。そしてその時こそは新しい設備と取換をせねばならぬのである。それ故設備の取換が起る時に、その設備価値を一邊に損費として取扱ふと損益計算に大きな狂が生ずるのであつて斯ういふ取扱は會計學的にみて正當な處置とは云ひ得ないのである。なんとなれば取換を要する設備は、取換せねばならぬ時になつて、一時に、その資産価値を減退してしまつたのでなく永い間設備として使用して居る間に繼續的に使耗りにより摩損により其他の物理的毀損によつて取換をせねばならなくなつたのであるから、その設備を利用して居る期間に公平に資産価値の減退に應じて割當てねば正確な損益計算は出来ない譯であり、また正確な財産計算も出来ない。これが會計學でデプレシエーションを喧しく論ずる所以である。

偕て次は減價償却とはどういふことを云ふのか？ この減價償却といふことは要するに經營設備に生ずる減價額を無期繼續して減價を生じた資産から帳簿上控除し且つそれを損費として損益計算に計上することである。

二 減價の原因

デプレシエーションは經營設備の物理的破壊が大體その實質的な内容をなすものであるが、それは必ずしも物理的破壊だけと、一致するものでなく其他の原因によつても減價は生ずることがある。こゝに減價の生ずる原因を少し説明して置かう。

先づ減價の原因として次の二つを擧げることが出来る。

- 1 物理的原因（物理的減價）
- 2 機能的原因（機能的減價）

第一の物理的原因とは物理的破壊作用によつて生ずるものを總稱するものであつて例へば使耗り摩損は勿論錆附き其他の自然的腐蝕等がそれである。この物理的原因は經營設備を使つても使はなくとも規則正しく發生することが特色であつて實質的には、この原因によるデプレシエーションが最も多いのである。

第二の機能的原因はまた經濟的原因とも云はれるものであつて、物理的原因に對しては非物理的原因とも名附け得るものである。これは事業規模の擴張とか或は新發明の公開等によつて従來の設備が不適當になるとか又は陳腐化してしまつて設備としての價值を夥しく減少せしむる原因を指すのである。従つてこれは主として社會進歩、科學の發達から起るものであり日進月歩の現代では、この原因から生ずる犠牲は仲々大きいものである。我々は減價は物理的破壊作用から來るものだとばかり考へてはならぬもので、この機能的原因から生ずる減價が意外に恐ろしいものであることを知らねばならない。

尙前記以外に減價發生の原因として地震、雷雨、暴風雨、火災、噴火、戦争等の不可抗力や寄生虫、微生物有機物の發生、電気分解、結晶化等々のまったく偶發的に生ずるものも擧げられる。だがこれ等の原因によつても勿論資産價值の減退が起るが、こういった偶發的原因は、まったく豫測の困難なものであるから、こゝでは減價の原因として除外して置く。そして此等の原因から生ずる價值の減減はデプレシエーションとしてよりは發生時の損失として取扱ふべきことが正しいことを附言して置きたい。

倍て減價發生の原因に就ては一應の解決を與へた譯だが、これ等の原因も調査すれば種々なものがあるから、其の重要なものに就てだけでも簡単な説明を與へて置くことが必要である。先づ物理的原因としては次の二つがある。

- 1 使耗り摩損（設備使用から生ずる）
- 2 腐蝕（時の経過から生ずる）

第一のウェアー及テイヤーが代表的な物理的破壊作用である。即ち資産は使へば使ふほど破損が生ずる。素より使用如何によつてはその度合に大きな差を生ずる。同じ資産でも亂暴に使ふのと丁寧に使ふのとでは破壊の度合が著るしく異り従つて資産の耐用年數に開きを生ずるし、また同一資産でも使用目的が違へば破壊の度合が違ふ。例へば建物を工場用として使ふ場合と事務所用として使用する場合とでは破壊の度合に差が生ずることは餘りにも明瞭である。だが孰れの場合でも資産は、これを使用すれば、使耗りや摩損を生ずる

ものでいくら修繕してみても遂には資産として役立たぬ時が来るにきまつて居る。

第二の腐蝕は資産を使用することによつて生ずるものでなく、たゞ資産を其の儘にして置いても時の経過によつて破壊が起るのである。建物、什器等の年齢による腐蝕や、機械等の錆附きの如きはそれであつて時にはこの腐蝕による破壊から生ずる減價は使用から生ずる減價よりも大きいことがある。

次に機能的原因に就て觀るにこれにも次の二つの原因がある。

- 1 不適應
- 2 陳腐化（廢化）

この兩者とも機能的または社會的に發生するもので物理的破壊作用から生ずる減價とは大いに違ふ。それだけに減價發生の度合が正確に豫測出来ぬものであり、半ば偶發的に起るものである。我々はこの不適應を事業規模の擴大、經營政策の變更、社會需要の變化等から、從來使用して居つた資産が最早其の事業には適應しなくなる事實と解して居る。例へば事業擴充によつて、それに應ずるためには設備を取換へることがより經濟的である場合は新設備と置換へるとか、或は鐵道會社で社會的需要の激増から從來の汽罐車を強力な汽罐車に代へねばならぬとか、又は大車輛を使用せねばならぬといふが如きがこれである。この不適應な事業の内部的關係から生ずることもあれば、事業の外交的關係即ち社會的關係から生ずることもある。だがいづれにせよ不適應なるものは資産としての本來の機能を全然失つた譯ではなく、他の事業には立派に資産とし

て流用出来るといふことが一つの特色である。

倍て次の陳腐化であるが、これは発明的改良によつて新式設備が出現し従つてこれ迄の設備は最早舊式となり経済的見地から取替を餘義なくせられることによる資産価値の急激な減退を指すのである。言葉を換へれば、科學の進歩に基く發明改良による資産の財的犠牲をいふのである。この犠牲は現在のやうな科學時代には注視すべき點である。この陳腐化は主として機械に起るものであるが、時には工場全設備に就き、または建物、船舶、車輛等にも起るのである。我國の實際に就て觀ると陳腐化の最も頻繁に起り易い機械類は化學工業、人絹業、航空機製作業等の新興産業方面に多い。

三 減價を定める要素

デプレシエーションがどれだけ起り、それをどう償却するかといふことに就ては、どういふ點を考慮すべきであるか？ 大體減價を決定する要素として(1)資産原價 (2)残存價值 (3)耐用年數の三つが挙げられる。

1 資産原價

減價を決定すべき基礎となるものは資産の調達原價である。そして若し設備資産が市場から購入したので

あれば、その取得原價をまた自ら製作した時はその製作原價によるべきである。

2 残存價值

設備資産は設備として最早其の生命を失つたとしても、その設備を構成する金屬とか木材とかは他に利用の出來得るものであり従つて或る價值を持つものである。これを残存價值といふのであるが、これは償却を要しないものである。そこで、この残存價值を見込まねばならない。素より資産を不要として處分する前に、この残存價值を見込むのであるから正確な計算は出來ぬが、その資産の實體をなす金屬が潰し金として、また古材としてどの程度の値打を持つかといふことを計算してみるのである。これを廢物價值といふのである。だが不適應の如く、また陳腐化の如く資産としての機能を失つたのでなく、その設備が他に設備として流用出来る場合はその残存價值は廢物價值よりも大きい。例へば紡績等の發達して居る我國では各事業とも最新式の紡績機械を使つて居るため、舊式機械は陳腐化してしまひ勝であり、従つてこの舊式機械は操業を中止して利用しないことがある。處が今若し北支方面に紡績等を初める場合、差し當り最新式の紡績機械を必要とせず我國で陳腐化したといひ得る程度のもので十分間に合ふとすれば、内地で持て餘して居る舊式機械を北支に移し流用すればよい譯になる。そうする時はこの陳腐化した機械の處分價值は潰し値段よりは遙かに大きい。斯る流用價值を稱して會計學では救濟價值と名付けて居る。我稅務署では設備資産たぐひの残存價值を一

律に資産原價の一割として居る。

3 耐用年數

これは資産としての壽命を指すのである。即ち資産が設備として、どれだけ使ひ得るかの期間である。堅牢な資産は數十年の長きに亘つて耐へ得るが、數年しか使用に耐へ得ぬ固定資産もある。この耐用年數は技術家の立場からは可成正確に計算出來得るが、實際的にそれだけの壽命を持つかどうかは資産の用途、資産の維持政策の如何、その使用法、資産所在の環境等によつて相當變化して來るのである。それから資産が資産として耐へ得る技術家の計算による命數を自然命數又は物理的命數といふが、この命數は不適應、陳腐化によつて短縮されることになる。これを經濟的命數といふのである。これを要するに資産の耐用年數に就ては商工省財務管理委員會の財産原價準則の教ふるやうに

- 1 使用者は時の経過に因る物質的減耗又は効用の減退
- 2 技術の進歩發達による陳腐化
- 3 經營方法又は經濟事情の變化による利用價値の減耗

等を考慮して慎重に定むべきである。我國では資産種別によりどの程度の耐用年數が認められて居るかは又改めて説明する。

四 代表的減價償却法

減價は毎期どの程度に償却して行くべきかに就ては種々の方法がある。こゝでは、その代表的な方法に就てだけ簡単に説明する。

1 直線法

直線法といふのは毎期繼續して同一額だけを償却して行くのである。これを一般に均等額償却法と云はないで直線法といふ理由はこの償却の仕方をグラフで現はすと直線となつて示されるからである。この直線法はその計算が最も簡單であつて、資産原價から殘存價値を差引いた金額を耐用年數で除せばよいのである。例へば今十萬圓の機械が十箇年の壽命を持ち潰し値段が五千圓だと假定すれば十箇年間に九萬五千圓を償却すべきであり、従つて一箇年間に九千五百圓若し年二回の決算であれば毎期四千七百五十圓の償却となるのである。

この方法は計算が誰れにでも出来るほど單純であり、また減價は毎期平等に發生すると考へることも強ち不當ではないので實際には最も廣く採用されて居る方法である。我稅務當局もこの方法を認めて居るが最近

特に注意すべきことは軍部の強制する軍需工場原價計算要綱では減價償却は原則としてこの直線法によるべきことを規定して居る。外國の學者の中にも、この直線法を推賞して居るものが相當ある。

② 残高定率法

残高定率法といふのは毎年一定率で減價償却をして行くが、減價を算出する基本金額を資産残高に置くのであり従つて實質的には償却金額が年々遞減して行く方法である。この方法を用ひやうとする時は次の公式によつて算出することが必要であり、若しこの計算を略さうとするならば、この公式を基礎として計算早見表でも作つて置くことである。

$$\text{減價} = 1 - \frac{\text{残存價值}}{\text{資産原價}}$$

この公式によつて計算した場合は一年間の償却率が出て來るのであるから、年二期の決算をなす會社では、これを二分して毎期の償却高とすることが便宜である。勿論正確に毎期の償却高を計算しやうとすれば耐用年數を二倍して償却率を算出すればよい。また此の公式による場合は残存價值が零であつては計算不能となるから残存價值を名目的金額で現はして計算すべきである。例へば残存價值を一圓とするといふやうである。それからこの公式により計算した償却率を應用する時金額的に端數が生じ易いが、これを四捨五入することによつて生ずる耐用期限末に於ける残存價值との僅かの喰違の如きは問題にする必要はない。この償却法は、

實質的に初期に償却額が多く漸次遞減して行き耐用年數の半に於て殆んど大半を償却してしまふ結果となる故、陳腐化の犠牲を豫期せらるゝ資産に適用することが賢明であり、また堅實主義の經營をなす事業では全體的にこの方法を採用することもよい。我稅務當局も減價償却法として、この方法をも認めて居るから、これに依るも差支へない。

3 延年數法

この延年數法は残高定率法の精神に基く方法で、いはゞ残高定率法の代用物である。これは要するに残高定率法が、數學の知識を借りねばならぬので、實際の適用が厄介である處から誰にでも簡單に計算出來てそして償却額が年々遞減して行く方法が考案されたのである。そして延年數法は耐用年數の總延年數を計算し、これを分母として資産の遞減して行く耐用年數を分子として年々の償却額を算出するのである。例へば五年間の耐用年數の機械、そしてその原價が四萬圓、残存價值が一萬圓であるとする時は第一年度の償却額はどうかして計算するか？ かういふ場合はこの機械の總延年數は云ふ迄もなく $5+4+3+2+1=15$ であることが判る。従つて最初の年に於て償却すべき率は $\frac{5}{15}$ 即ち三分の一であるから第一年度に償却すべき金額は $(¥40,000 - 10,000) \times \frac{1}{3} = ¥10,000$ であることが知り得る。斯やうにして第二年度は $\frac{4}{15}$ を償却して行くのである。



4 減債基金法

減債基金法といふのは年々同一額を償却して行くが、その償却額は必ず營業外部に放資して置き、それから生ずる複利利子を加へて耐用年數の終に於て資産原價を回収する方法である。これを減債基金法と呼ぶ所以は、償却法が丁度長期借入金の一辨濟法である減債基金と同一だからである。この方法の特色は減債償却を、營業外部に放資するといふこと、減債償却に利子を考慮するといふ點である。それから此の減債基金法を適用すると耐用年數の終に於ける實質の償却累計額は資産原價よりも低いことになる。これは要するに利子を加へて最終年度に於て資産原價に達するやうな仕組みの計算だからである。この方法は耐用年數の終に於て現實に資産取替の資金を獲得出来るといふ點に特色を持つものであり、従つて多額の取替資金を必要とする資金に適用することが賢明だと云はれて居る。だが實際的には餘り採用されては居らぬやうである。最後にこの方法の公式を示せば次のやうである。

$$D = (V - V_n) \frac{\gamma}{(R_n - 1)}$$

Vは資産原價、 V_n は残存價值、 R_n は耐用年數、 γ は利率Rは $(1 + \gamma)$ である。

5 年金法

年金法は年々一定額を償却して行くが、設備資産には資本が投せられて居るのであるから、減債償却に當りこの投下資本利子回収を考慮して償却するものである。その方法が年金法と云はれる譯は減債償却に年金法を適用したからである。であるから年金法では資産原價の償却の他に利子が回収されるので、従つて耐用年數の終に於ては資産原價以上が償却されることになり、償却累計から資産原價を控除した金額は即ち投下資本利子の累計である。そういふ譯であるから、この方法によると資産の取替を要する時に少し位、物價が騰貴しても取替原價の増加を補ひ得る特色がある。だがこの方法に就ては種々の短所もあるので實際的には餘り用ひられぬやうであるが、この方法の公式を示して置かう。記號は減債基金法と同一である。

$$D = (VR_n - V_n) \frac{\gamma}{(R_n - 1)}$$

6 運轉時間法

これは自動車、金錢登録器、航空機其他諸種の機械の如く資産の壽命が専ら、その利用時間に關係するものに對して、使用せられる方法であつて減債償却上の耐用年數を曆年に置かないで資産の運轉時間に置くのである。そして斯る機械の總利用時間を技術的に豫定計算し、これによつて運轉一時間の償却額を算出し置きその期間に於ける實動時間に乗じて償却額を計算するものである。この原理を鑛山業に適用し、その産出高を土臺として減債償却をなすものや鐵道業、海運業の如く走哩數を基準として償却なすものもある。

五 減價償却と修繕維持

デプレシエーションと修繕維持との間には密接な関係がある。若し設備資産が適當に手入されて行くならば、その耐用年数は技術的に測定されただけは十分に保ち得るし、また手入さへよければそれ以上の壽命さへ保持し得ることもある。我々個人の衣服、器具等に於てもまさにさうであるが、事業會社に於ける微妙なる機械の如きは特にさうである。即ち此等の設備に就て絶へず油さし、掃除、修繕等々の手入が注意深く行はれねばならぬのである。斯やうに設備資産固有の機能に就て正常の能率を維持するために加へられる手入を總稱して維持と云ひ、此等の設備の部分は破壊に對して原狀回復のための手入を修繕といふのである。だから修繕は一種の維持である。

斯やうにして適度の維持が加へられるならば、設備資産はその本來の性能に就て豫定通りの能率を擧げ得るものである。だから設備資産に就て適度の維持政策さへ採れば耐用年數の途中に於て減價償却する必要はないなぞといふ意見を吐く人があるが、それは誤りである。それは勿論修繕維持によつてその固有の性能に就て豫定の能率が發揮されて行つたとした處で纏ては壽命が來て、何程修繕しても修繕し切れずどうしても取替を要することは必然であるから、耐用年數の終つた時に一度に資産原價を損失として計上することはそ

の期の損失を過大ならしむるものであり従つて損益計算を亂すものであるから、いか程適度な修繕維持を加へて行くからとて規則正しい減價償却を無視してはならない。それからまたこんな議論をする人がある。「世の中が進歩すると資産は孤獨的に存在するのではなく此等の資産が綜合して一つの有機體をなして働いて行く。例へば工場設備といふものから觀れば土地建物機械等々が綜合して一つの集團となつて活動して行くが、こんな場合工場設備といふ大きな有機體から觀察すれば、その中に存在する機械といふものは、有機體の中の一つの組織部分に過ぎない、丁度機械自身に於て云へば齒車とか心棒とかいふやうな存在にしか値しなくなつて來る。そこで工場設備といふ建前から考へると多くの機械の中の一取替の如きは、一つの修繕にしか過ぎないのであるから、減價償却をしなくともよいものであるといふ意見を吐くものがある。これも一面傾聽すべき點がない譯ではないが、それは工場設備といふ有機體内に於ける部分的取替とみる點に於て特色があるけれどデリケートな、そして高價な機械の取替の如きを一修繕とみることが正確な損益計算からまた財産計算から正しいかどうかは大きな疑問である。私は、こういつた意見は無視出來ないとしても遽かに賛成し兼ねるもので、その立場から減價償却を無視することには反對である。」

六 資産耐用年數の改正

設備資産の減價償却に就ては耐用年数の査定が仲々難かしい。殊に設備資産の種類が夥だしく且つ時代の歩みに従つて増加する時には各種別の資産に就てどれだけの耐用年数とすることが公平であるかといふことが問題となる。我國では大蔵省が課税の立場から設備資産の各々に就き精細な表を作つて耐用年数を定めて居るから、事業は大體この耐用年数を土臺として償却して行くことがよい。勿論必ずしも、この耐用年数表によらねばならぬといふのではない。

倍て現在我稅務當局が採る耐用年数は昭和十二年五月に改正したものであつて、大體に於て從來の耐用年数を幾分短縮したものである。今こゝに參考までに耐久年数の改正された部分を示せば次のやうである。

固定資産耐久年数改正表 (昭和十二年四月改正)

種類	構造	耐久年数		經濟聯盟改正案
		改正前	改正後	
事務所住宅用建物	煉瓦造、石造	七〇年	一〇〇年	(煉瓦・木造三〇年) 四〇年
	鐵骨煉瓦又ハ石造、鐵筋混凝土造、鐵骨鐵筋混凝土造、ブロックコンクリート鐵骨鐵筋混凝土造	八〇年	一〇〇年	
	土造	五〇年	五〇年	
工場倉庫用建物	木骨煉瓦又ハ石造、木骨鐵網混凝土造	三〇年	五〇年	三〇—四〇年 (煉瓦・石造二〇年)
	煉瓦造、石造、鐵骨亞鉛鐵板張	六〇年	七〇年	

船	煙突	附屬建物	工場倉庫用建物		
			木造	土造	
船	煙突	附屬建物	鐵筋混凝土造	三〇年	七〇年
			煉瓦造	四〇年	五〇年
			鋼製内部煉瓦被覆	二五〇年	一五〇年
			鋼製	一〇〇年	五〇年
			鐵船ノ内	二〇〇年	二五〇年
			外國航路優秀旅客船	二〇〇年	二五〇年
			其他漁業用船舶及油輪船(タンカー)ニハ二割程度ノ斟酌ヲナスコトヲ得	二五〇年	二五〇年
			木船	一五〇年	一五〇年
			小形發動機船	一五〇年	一五〇年
			小蒸氣船ノ内	一〇〇年	一〇〇年
木造發動汽船	一〇〇年	一〇〇年			
鐵船ノ	鐵船	鐵船	一五〇年	一五〇年	

機	械	鐵製	二五〇	二五〇	種類別ニ細目ヲ計 上ス
器	具	木製	一〇〇	一二〇	

この改正に就て注意すべき點は次のやうである。

- 1 耐用年数を業界の要望に従つて相當程度に短縮を断行したこと
- 2 設備資金を細目化し、また新興産業の勃興によつて新に生じた資産に就て耐用年数を示したこと
- 3 化学工業、自動車業、航空機業に對しては發明改良の犠牲である陳腐化の生じ易いことを考慮して耐用年数を特に短縮したこと

次に、前記の改正後間もなく支那事變が起つたので國家總動員を要する戦時體制に應じて時局産業に就ては設備資産の耐用年数を更に短縮化したとその改正要點は次のやうである。

- 1 時局産業に就き短縮したこと
 - 2 資産種別でなく業態別に耐用年数を定めたこと
 - 3 改正適用を受ける設備資産は昭和十二年七月一日以後の新設、擴張または進水のもの
 - 4 時局産業以外のものでも時局のため深夜作業、晝夜二部交替作業をなすため特に減價が強く起るものに對しては二割以内の増加償却を認め得ることにしたこと
- こゝに參考までに時局産業の耐用年数改正表を示せば次のやうである。

時局關係産業固定資産減價償却堪久年数表 (昭和十三年六月)

一、時局關係産業ノ固定資産減價償却堪久年数ニ付テハ昭和十二年七月一日以後ノ新設、擴張又ハ進水ニ係ルモノヨリ左表ノ堪久年数ニ依リ取扱フモノトス。但シ海運業ノ項「總噸數千噸以上ノ鐵船」中發動機船ニ付テハ昭和十二年七月一日前進水ニ係ルモノニ付テモ此ノ堪久年数ヲ適用スルコトヲ得ルモノトス。

業 別	種 目	堪 久 年 数	備 考
石 炭 鑛 業	汽 鑽	八 年	亞炭及硫黃ノ鑛業モ之ニ準ズ
	原 動 機	八	
	鑿 岩 機	二	
	工 作 機 械	一 五	
	工 匠 具 類	七	
	鐵 管 類	七	
	架 空 索 道	一 五	
	載 炭 機	四	
	其 他 ノ 機 械 器 具	七	
	建 物 其 ノ 他 ノ 固 定 資 産	現 行 ノ 四 分 ノ 三	
	汽 鑽	一 〇	
原 動 機	八		
石 炭 酸 製 造 業	汽 鑽 及 原 動 機	現 行 ノ 三 分 ノ 二	
	機 械 裝 置	七 年	
	建 物 其 ノ 他 ノ 固 定 資 産	現 行 ノ 四 分 ノ 三	
	自 動 車 及 自 動 車 部 分 品 製 造 業		
	小 型 自 動 車 (關 係 ヲ 除 ク)		
	鐵 道 用 及 軌 道 用 車 輛 製 造 業		
	航 空 機 及 航 空 機 部 分 器 製 造 業		
	軸 受 及 鋼 球 製 造 業		
	兵 器 及 兵 器 部 分 品 製 造 業		
	硫 酸 製 造 業		
	石 炭 酸 製 造 業		

尙前記の他、工作機械製造業に就ては、この事業の自給自足を確立するために政府は、この時局産業の新設擴張に對し特に特筆すべき減價償却を許し、新設後五ケ年内に利益に應じ設備資金の六割償却を認め若しそれだけ償却し得ない時は政府が不足分だけを補給することにした。それから更に昭和十四年四月からは臨時租税措置法によつて時局産業の資産減價償却に就き次の如き理由に基き特例を許したのである。即ち政府は出來得る限り事業をして設備資産の減價償却を多からしめ事業財政の安固を圖ると同時に生産力擴充に邁進せしむるために時局に緊急な事業に要する工場用建物機械設備及び船舶にして昭和十四年四月一日以後に新設したもの又は製造したものは、その原價の三分の一に相當する金額に就て取得後三年間に特別の均等償却を認め残餘の價額に就ては普通の償却をなし得ることとしたのである。別言すれば時局産業に就ては結局次の如き償却を認めるのである。

1 取得價額の三分の一に相當する金額に就ては耐用年數を三年とし均等償却の方法によつて算出したる償却金額

2 取得價額の三分の二に相當する金額に就ては耐用年數に依り算出したる償却金額

そして前記特別償却が認められる時局産業は直前示した時局關係産業三十の業種である。

倍て減價償却に就ては我稅務當局は直接法によつて償却せず間接法で償却する時はその償却を利益の留保と看做して課税するといふから注意すべきである。然らば直接法とか間接法といふのは、どういふのである

かと云へば直接法とは直接償却法で償却したデプレシエーションを其の資産から直接に控除する遣方である。例へば今十萬圓の建物を今期五千圓だけ減價償却した場合、その建物價値を九萬五千圓で現はす方法である。處が間接法といふのは間接償却法であつてデプレシエーションを償却しやうとしなからうと資産價値を其の儘にして置き償却した減價は減價引當金といふ勘定で別個に示して置くのである。例へば前例によれば建物價値は何時も十萬圓で示して置き、五千圓だけ償却した減價は貸借對照表の反對側即ち貸方側に減價引當金で現はすのであつて建物の現在價値を知らうとする場合は建物價値から減價引當金だけを差引くのである。この減價引當金を設けると我稅務當局に利益の留保と睨まれるのであるから、我事業家はこの點に注意して無用の厄介を起さぬやうにすることがよい。商工省財務管理委員會の財務諸表準則では、この減價償却に就ては直接法を暗示し償却累計を其の資産種別毎に括弧内に明示することをすゝめて居る。

尙減價償却に就ては資産毎に個別的に償却しないで綜合償却といつて償却を要する全資産に就き五%ならば五%といふやうに綜合的に償却することが仲々盛んに行はれる。それから我國ではこのデプレシエーションの償却を學理的に償却せず利益如何に應じて償却を加減し恰も利益處分を思はせるやうな遣方をとるものが意外に多いが、こゝにいふ會計學的弊風は一日も早く改めたいものである。

第六章 固定資産

一 資産の性質分類

資産といふのは資本の具體的な形であつて事業としては有價物件として自由移轉の出来るものであり、また他の角度から観れば利益を生み出す源として直接間接に働くものである。この資産を商工省の財務諸表準則では次の六つに分類して居る。

- 1 固定資産……營業用の設備であつて引き續き設備として使用せられるもの
- 2 投資……事業が利殖のため、または他事業を支配するために投じた資金
- 3 特定資産……或る特定目的のためにだけ使ふ目的で營業用と區別してある資産
- 4 作業及販賣資産……棚卸資産と呼ぶる、もので販賣處分を目的とする資産と販賣資産に變つて行く資産

- 5 流動資産……支拂手段になる資産で現金または短期間に現金に變る資産
 - 6 雜勘定……所屬不明か又は資産として便宜上取扱はれる前拂諸經費或は未収益の如きもの
- 前記は我國獨得の資産分類法といつて差支へないかも知れない。

二 固定資産

固定資産は性質上、處分を目的としない資産であつてその資産の耐用年數間はこれを繰り返し營業用に使ふことが特色である。これを固定資産と呼ぶのは資本が資産に就て相當永い間固定化する處から來て居るのである。この固定資産は、それが具體的な形體を備へて居つても、また我々の肉眼では見えず且つ五覺に觸れることが出来ないものであつても差支へないのである。前者を有體資産（有形資産）後者を無體資産（無形資産）と名附け、これを區別して居る。

先づ有體固定資産にはどんなものがあるかと云へば次のやうなものがある。

- 1 土地、2 建物、3 工作物、4 機械、5 工具、器具、農具、漁具、容器、6 什器、造作、7 木型、鑄型、雛形、圖面、原畫、原版、8 軌道、軌條、索道、車輛、9 道路、水路、坑道、10 船舶、艇、工船、船渠、11 窯、爐、煙突、12 裝置、13 設備、14 建設費、興業費、鑛區、15 其他

前記の資産に就て逐一説明することは容易でないから、こゝでは重要な固定資産に就てだけ解説して行く。

1 土地

これは營業用の土地（地所）を指すのであつて營業外のものは土地であつても別な取扱をすべきである。

イ、土地の原價 土地の原價に就ては買入代金は勿論、仲介者手数料、所有移轉の登録税、不動産所得税、地均し費、地上げ費、石垣、護岸、道路、下水等の加工費改良費乃至は瓦斯水道の施設費用を加ふべきである。また道路改正のための受益者負擔金、下水道負擔金を加へても差支へない。

ロ、土地の減價 土地はいくら使つても使耗りや摩損がない。そこで原則的には減價償却をする必要がない。固定資産で償却を要しないものは、この土地が典型的であり、又電話の如きもさうである。だが土地には物理的な減價がなくとも、時に經濟的減價が起る事があるから注意すべきであり、さうなつた時はそしてそれが永續するやうな場合は土地に就ても土地價格の下落だけ減價償却すべきである。例へば從來非常に繁華な土地が種々の事情から淋れて土地價格が下落した時のやうな場合である。

ハ、土地の評價 土地の評價は原價によるべきであるが、勿論土地が値下りした時は時價まで引下げ、其の代り時價が騰貴してもこれを無視することが健全な評價主義だと云はれて居る。尙土地の評價に

就て注意すべきは改正商法に於ける株式會社の評價規定である。昭和十年五月一日から實施された會社法に於てはこゝにいふ規定がある。即ち株式會社に於ては營業用の固定資産は其の取得價額または製作價額を越ゆる價額で評價してはならぬといふのである。これは主として土地の評價を目標とした評價規定であつて、よく安く買つた昔の土地を時價まで引き上げて利益を作りだす危い藝當をやつて社會に迷惑を掛ける不徳義な會社が意外に多いから、今度商法を改正して安く買つた土地は現在馬鹿々々しい値段になつて居つても昔の儘で評價せねばならぬことにした。

2 建物

工場用たると事務所用、住宅用たるを問はず建物は一括してこの建物で整理する。これは、また家屋とか時には營造物、築造物、建屋なども云はれることがある。

イ、建物の原價 建物の原價は契約によつて新築させる場合は契約價格の他に請負附屬の費用、登録税、不動産取得税を加算したものである。また既設の建物を買つた時は買入値段の他、仲介者手数料登録税、不動産所得税等を加へたものであり、自己建設の場合は建築費の他設計費、建築監督費、火災保険料等の建築關係の諸費用は原價に加ふべきものであり登録税、不動産所得税は素より加算しても差支へない。

ロ、建物の減價 建物の減價は、その構造によつてその度合が頗る異なるものである。例へば鐵筋鐵骨のもの煉瓦造り石造りのもの、又は木造建物とでは耐用年數に相當大きな開きがある。我稅務當局では事務又は住宅用の建物に就ては、その壽命を煉瓦造、石造は七十年、鐵骨煉瓦又は石造、鐵筋コンクリート、鐵骨鐵筋コンクリート、ブロックコンクリート等は八十年、土造は五十年、木骨鐵網コンクリート、木骨煉瓦又は石造木造は三十年として居る。それから工場倉庫用になると、その壽命は短く煉瓦造、石造、鐵骨アエン鐵板張は六十年但し劇藥使用工場は三十年、それから鐵骨煉瓦又は石造鐵筋コンクリート、鐵骨鐵筋コンクリート、ブロックコンクリート等は七十年但し劇藥を使用する工場は三十五年、土造は三十五年、木骨煉瓦又は石造、木骨鐵網コンクリート、土造、木造は二十年、但し劇藥使用工場は十年である。また附屬木造建物の壽命は十五年とされて居る。従つてこれを基準として減價償却すればよいが財政の健全化を圖るためには、もつと高い償却をなすべきことも考へられる。優秀經營と云はれる事業では、こういった資産を早く償却して實際の値打よりズット低く評價して居るものが多い。

ハ、建物の評價 建物の評價は建物原價からその時までの減價償却を差引いた價額によるのである。そして株式會社では建物の時價がどんなに騰貴したからといつて、取得原價又は製作原價以上に評價してはならぬことは土地とまつたく同じである。

3 機械

現在は機械の利用が非常に多い。まさに機械の時代である。従つて機械の資産は占める位置は無視出來ない。

イ、機械の原價 機械は自作の場合は製作原價、市場より仕入れた場合は買入原價に試運轉費、据附費、引取費等を加ふべきものである。

ロ、機械の減價 機械は物理的減價の他に機能的減價の機會が非常に多い。即ち新發明による機械の陳腐化の危險が多分にある。この點を償却に當り特に注意すべきである。我稅務當局では機械類に就て大體に於て汽罐十年乃至十五年、原動力機二十年乃至二十五年、鐵製一般機二十五年乃至三十年、特殊機械十年乃至十五年の壽命とみて居る。

ハ、機械の評價 機械も原價からそれまでのデプレシエーションを控除した價額で評價すべきである。

4 工具、器具、農具、漁具、容器

工具はハンマー、錐、工作機械に使用する刃のやうに直接物を造り出す仕事に携はる物品であり器具は物指、計量器、スバナ等の如く寧ろ仕事を援助する物品である。それから農業、製糖會社で農業に使用する物

品を農具と云ひ、また漁業會社で漁業に使用する網等々を漁具といふ。それから製品が液體又は半液體の場合には、その保管に容器を使用する。例へばビール、清酒、味噌、醤油、アルコール、其他の製造會社では容器を使ふ。これ等の減價評價等に關しては大體機械に準じてよい。

5 什器、造作

什器は机、椅子、金庫、冷蔵庫、電話器、計算器、タイプライター、書棚、自轉車等の事務用の物品をいふのであり、造作とは普通建物に附着する備附品を指すのである。

6 木型、鑄型、其他

事業の性質によつては木型、鑄型、設計圖、原版等を使用する。例へば製鐵事業、鑄物事業、印刷所、建築業等には斯ういつた資産がある。これ等が將來繼續して使用される時は立派な一つの資産であるけれど、健全な財政策をとる會社では、それが小額である場合は經費に落してしまふ。

7 軌道、車輛、索道、其他

事業の性質によつては、また一貫作業をなす事業では自ら軌道を持ち車輛によつて製品を運搬することが

ある。また此等の代りに軌條、索道等を使用するものもある。此等も固定資産であるが、その壽命は相當永い。

8 船舶、艇、船渠、工船

船會社に於ける主要な固定資産は船舶、艇である。この船舶を自ら建造する時は建造原價が、また注文した時は契約原價が船舶の原價となることは云ふ迄もない。この船舶も鐵船、木船によつて壽命が異り、また同じ鐵船でも旅客船と漁業用船乃至は油艀船とでは幾分耐用年數が異つて來る。そして船舶の壽命は鐵船二十年乃至二十五年であり木船は十五年程度である。それから艇、小蒸汽船は十年乃至十五年の壽命である。この船舶に就ては外國航路の旅客用優秀船には陳腐化が起り易いことを申添へて置きたい。

次に造船會社では船渠、造船臺、岩壁、ガントリークレーン、場内「レール」の如き種々の設備がある。それから北洋漁業、捕鯨事業では船舶内に工場設備を有する工船なるものを使用するが、此等は船舶並に工場建物に準すべきである。

9 爐、窯、煙突

製鐵、硝子製造等の會社に於ては巨大な爐の設備を要するしセメント、陶器、煉瓦等の製造會社では窯を

使用する。煙突はいづれの事業にも必要な一つの装置である。

10 設備、装置

事業会社にはよく設備とか装置とか云はれる資産があるが、その両者は明確に區別すべきものである。然らば設備とはどういふ意味か？ 偕て設備といふのは機械とか器具とかいふやうに獨立した物件を指すのでなく、幾つもの物件が集まつて、それが一塊りとなつて獨立した能力を持つ生産單位となるのである。例へば運搬設備といふ場合は軌道、車輛、汽罐車、信號機等が一體となつて、それ自身が運搬用の設備となるのであつて、此等の設備を解體すれば軌道とか車輛とかいふ個別的な資産となるのである。それ故設備と名附け得るものは非常に多いので製鍊設備、採鑛設備、選鑛設備は鑛山業にみられる設備であり、發電設備、送電設備、變電設備、配電設備、需要者屋内設備は電力事業にみられる設備である。

次に装置であるが、この装置も設備と同じやうに幾つもの物件から成立して一つの生産單位になるのであるが、この装置の特色はそれが獨立して或る能力を持つものでなくして或る設備に附屬して初めて能力を發揮し得るといふのである。この點が設備と根本的に異なる點であつて例へば暖房装置と云へば、これが建物に附屬して初めて室を暖める役立ちをなすのである。こういった装置は文化の進むと共に漸次増加して行くものであつて誰でも知つて居る装置には、前記の他にエレベーター装置、防火装置、通風装置、衛生淨化装置、

欠

MISSING

2 収益力 暖簾は超過収益力に依存するものであるから正確に暖簾を評價しやうとすれば、正しい収益力を求めなければならない。そしてそれを基として超過収益力を定めるのである。この場合収益力の判断には少なくとも數ヶ年間の平均をとらねばならない。

3 還元率 還元率は即ち利廻であるが、この決定も仲々難かしい。この利廻も事業の性質や危険度合によつて非常に異なるがこの還元率が低くなると暖簾價值は大きくなることに注意すべきである。

4 利益繼續年數 超過収益力がどの程度繼續され得るかといふことは暖簾の評價に大きな關係を持つものである。この豫想に就ては事業に對する競争の存在、その度合或は一般景氣狀況等を考慮すべきである。

前記が暖簾の評價の梗概であるが、この暖簾に關し嘗て東京市が東京地域の十七の商店街に就て興味ある調査をした。勿論この暖簾代は學理的な評價によつたものではないが東京市内に於ける繁華な商店街がどの程度に評價されてあるかを觀ると頗る興味がある。これは昭和十年十二月十日現在を土臺としたものである。

東京市内商店街調査

1 淺草雷門商店街 (中見世、雷門二丁)	イ、地價 (最) 最高 坪		五〇〇圓
	ロ、家賃 (間口二間半 奥行四間)	最低	三五〇圓
ハ、老舗料 (同上)			五〇圓
			二五、〇〇〇圓

2 佐竹本通商店街
 (下谷區竹町)
 一、地價 (東京市有地、從つて不明)
 二、家賃 (間口二間、奥行四間半)
 三、老舖料 (同)
 四〇〇—五〇〇圓見當

3 上野廣小路商店街
 (廣小路、元黒門町、上野三橋町)
 一、地價 (最最高)
 二、家賃 (間口二間、奥行六間)
 三、老舖料 (同)
 五、〇〇〇—三、〇〇〇圓

4 初音坂下商店街
 (下谷初音、本郷坂下)
 一、地價 (最最高)
 二、家賃 (間口三間、奥行三間)
 三、老舖料 (同)
 一八〇圓
 一三〇圓
 三〇圓

5 十條商店街
 (王子十條、下十條)
 一、地價 (最最高)
 二、家賃 (二間間口)
 三、老舖料
 一、〇〇〇圓
 一五〇圓
 一〇〇圓
 三〇圓

6 集鴨商店街
 (二丁目、三丁目、四丁目、五丁目)
 一、地價 (最最高)
 二、家賃 (二間間口)
 三、老舖料
 一、〇〇〇圓
 四〇〇圓
 二八〇圓
 三〇—三五圓
 一、五〇〇圓

7 神樂坂商店街
 (神樂町、上宮比、希町、通寺町)
 一、地價 (最最高)
 二、家賃 (二間間口)
 三、老舖料 (同)
 一、〇〇〇—一、五〇〇圓
 五〇圓
 三〇〇圓
 四〇〇圓

8 新宿商店街
 (角管一丁目、四丁目、宿二丁目、三丁目、新)
 一、地價 (最最高)
 二、家賃 (二間間口)
 三、老舖料
 一、〇〇〇圓
 一五〇圓
 二〇、〇〇〇圓

9 高圓寺商店街
 (高圓寺六丁目、七丁目)
 一、地價 (最最高)
 二、家賃 (二間間口)
 三、老舖料 (同)
 最近賣買なき爲不明
 三〇—四〇圓
 二、〇〇〇圓

10 澁谷道玄坂
 (澁谷區上通神宮通)
 一、地價 (最最高)
 二、家賃 (間口二間、奥行三間)
 三、老舖料 (同)
 一、五〇〇圓
 〇〇〇圓
 七五圓内外
 二、〇〇〇圓

11 武藏小山商店街
 (小山銀座、小山本通)
 一、地價 (最最高)
 二、家賃 (二間々口)
 三、老舖料
 不詳
 二〇〇圓
 五〇圓
 一、五〇〇圓

12 蒲田商店街
(御園町、新宿町)

イ、地價 (平均)	三〇〇〇圓
ロ、家賃 (二間々口)	五〇一六〇圓
ハ、老舗料 (同)	二、〇〇〇圓

13 銀座通商店街
(銀座一、八丁目)

イ、地價 (平均)	三、五〇〇圓
ロ、家賃	二、五〇〇圓
ハ、老舗料	一〇〇—二、〇〇〇圓 (平均は不明)

店舗により著るしき懸隔あり

14 人形町通り
(人形町)

イ、地價 (平均)	八〇〇圓
ロ、家賃 (一戸平均)	五〇〇圓
ハ、老舗料	一〇〇圓

五、〇〇〇圓(賣値)

15 小川町商店街
(神田小川町)

イ、地價 (平均)	五〇〇圓
ロ、家賃 (三間々口)	三〇〇圓
ハ、老舗料	一〇〇圓

なし

16 龜戸商店街
(城東龜戸)

イ、地價 (平均)	四〇〇圓
ロ、家賃 (二間々口)	二〇〇圓
ハ、老舗料	四〇圓

一、〇〇〇圓

17 小松川春日町商店街
(江戸川區逆井町)

イ、地價 (平均)	七〇圓
ロ、家賃 (間口二間、奥行四間半)	四五圓
ハ、老舗料 (同)	二五圓

四〇〇圓

五 暖簾の償却問題

暖簾は超過収益力さへあれば発生した譯であり、その超過収益力が將來に於ても期待され、ば暖簾といふ無形資産を計上しても差支へない筈であるが、會計學説としては暖簾は一定の代價で買取つた場合だけ、その原價で暖簾を計上することを許して居るのである。何故に自己創設の暖簾を計上することを認めぬかと云へば、從來健實な經營振りをとり所謂秘密積立金のある事業では暖簾は必ず発生するのであるから、それを許すと暖簾といふ無形資産を悪用する惧があるのと、また暖簾發生の根源である超過収益力の實在を認識することは仲々容易でなく、その評價も難かしく且つ誰れでも一定の價値を認め得る有形資産と異つて資産としては聊か不安を持つものだからである。

偕て暖簾は有償取得の時だけ、その原價に於て資産として計上することは許されるが將來その事業が超過収益力を増したからといつて、その價値を増すことは出来ない。だが、暖簾は反對に、これを償却すべきで

あるか？ これに就ては學説はマチ／＼で償却せねばならぬものであると主張するものもあれば條件附で償却を主張するとか、或は償却反對とか種々雑多であるが、通説としては償却をなすべしといふにある。その根據は要するに暖簾の源泉である超過収益力は永久的に存続するを得ず且つ財政的見地からは不安な資産だからといふにある。商工省財務管理委員會の財務諸表準則でも、また財産評價準則でも有償取得の場合に限つて無形資産の計上を認めるが、これは有形資産と同じく毎期減價償却を行ふべしと教へて居る。現實問題としても先づ各國の事業とも多くの場合暖簾は償却して居るやうである。斯やうにして償却して行くと何年かの後には暖簾は償却し盡されてしまう。従つて償却し終つた時はこの暖簾は帳簿から姿を消す譯であるが、そうなつた場合嘗て暖簾といふ資産が實在して居つたことを示すために、この資産を名目的價値で現はす場合がある。これを備忘勘定といふ。我國でも富士通信機製造會社が特許權を一圓で計上して居るが、これは備忘勘定の一例である。

尙暖簾以外の無形資産に就ては大體暖簾に準ずるものであるから説明を省略する。

第八章 非營業用資産

一 投資

事業が持つ資産は必ずしも營業用としてばかり使用されるものでなく、中には營業用を使用せぬものがある。これは非營業用資産であつて、その代表的なものは投資と特定資産とであらう。

借て投資といふのは、その資産の使用目的が營業用でなく利殖用とか他の事業の統制用とかの見地から資産を所有することである。特に他の事業を支配するために最近投資が盛んに行はれるものでコンツェルンの發達は、この投資を促進するものである。此の投資に屬すべきものには次のやうなものがある。

1 不動産

不動産とは地所、家屋を含めたものを名附けるが、會計學でたゞ不動産と云へばそれは營業外の土地建物

と考へて差支へない。事業は種々の必要から、こういった資産を持つことがある。例へば抵當流れ物件を所有する場合または將來事業擴張に備へて所有する土地の如きが、それである。處が事業が持つ資産の中にはどの點までが非營業用資産であり、どれだけが營業用資産であるかを區別するに困難を感ずることがある。例へば大きな建物を建設してその一部を營業用として使用し他は、これを貸事務所とする場合、その建物に投じた資本のどれだけを營業用としどれだけを投資とするか、問題となる。こういった場合、建物全部を固定資産として表はすことが仲々多いが、喧しく云へばこれは營業用建物と投資とに區別すべきである。

2 同系會社出資

同系會社といふのは資本系統及支配系統を同じくするものを指すのであるがコンツェルンの發達によつて同系會社は益々多くなつて行く。従つて親會社に於ては、その傘下に集まる同系會社に對する出資株式や社債の所有が仲々大きい。この同系會社に對する出資は子會社、孫會社、姊妹會社、を支配することが目的であつて、その所有は永續的である。この點が利殖用に持つ株式や社債と異なる點である。故にこういった特殊目的を持つ資産は同系會社出資といふ別名で明確に表現すべきである。

この同系會社に對する出資は元來が統制用であるから、その資産の評価は市價の動搖を考慮する必要はない筈であるが、若しこういった資産に就ても公定相場があれば、その公定相場を考慮に入れ、市價が低落した

際は市價まで切下げることが健全財政の見地からは安全である。勿論市價が騰貴した時は、これを無視することは云ふ迄もない。また投資の中には公定相場のためぬものがあるが、こういった市價のないものは原價で評價することも已むを得ないが會社の内容が悪化しその實質が低下したことが判然たる場合は、それに應じて投資價值を切下ぐべきである。

3 同系會社勘定

これは同系會社に對する出資でなく此等の同系會社と營業取引をなし、それから生ずる營業上の債權または貸付金を指すのである。この勘定はそれが同系會社に對する營業債權であるといふ點に於て一般營業債權と異なるだけであるから、これに準すべきである。

4 關係會社有價證券

關係會社有價證券といふのは營業關係先の發行する社債、株式等の有價證券を所有する場合に名附けるものである。この營業關係先は單なる密接なる顧客關係だけで、その間には何等資本的連繫はない。こういった株式債を所有することも時に起ることがある。例へば取引關係の圓滑化を圖るために、その會社の有價證券を所有したり、また營業關係先が與へる新株引受權によつて株式を所有したりすることは、その一例である。

こういう場合の有價證券所有は單なる利殖用でなく、さればといつて統制用でもないが一種の投資であることは誤りもないから、斯る名稱の下に整理するのである。

5 出 資 金

こゝに云ふ出資金は同系會社以外へ對する出資金である。例へば組合出資金とか信認金とかいふものは、これに類するものであり、また敷金の如きも、これに準ずるものである。

6 有 價 證 券

これは利殖用として長期間所有する有價證券を指すのであるが、これは同系會社、關係會社以外の有價證券を一括するものである。

7 金 錢 信 託

信託會社に對する金錢信託は長期間信託されるものであり、且つ預金と異つて所有關係が變つて來るものであるから流動資産として取扱ひ得ぬものである。

二 特定資産

特定資産といふのは或る特定目的に使用することに限定された資産であつて營業用に供せられず特別に區分されたものである。これは積立金の實體を明かにするためとか、又は或る種の負債の實體を明かにするためにその實體を營業用から切り離して置くのである。例へば積立金は利益を社外に分配しないで社内留保したものであるが、其の儘では積立金は何等かの形の資産に於て營業に使はれて行くのである。それが商品としてあるか、現金としてあるか、それとも建物としてあるか判らないだけである。だが積立金の性質によつては、それを營業に使つて居つてはまづいことがある。例へば増設積立金に就てみれば、これは云ふ迄もなく將來の設備擴張の用意であるが、若し積立金を營業に使つて行く時は増設の時機が來た際、その増設のために、一時に多額の現金を要する。處が手許にはそれだけの現金がない。それでは困る。そこでそのための準備として積立金を設ける度毎に、いつでも現金化出来る有價證券とか、預金とかにして、その實體をハッキリさせて置くと増設の必要が起つても間誤附くことがない。こういつた放資は決して營業用にしないことが原則であつて、或る特定目的にだけ使はれる用意である處から、これを特定資産といふのである。

以上のやうに特定資産は特定目的のための放資であるが、これは通常次の三つのものに對して設けられる

のである。

一一〇

- 1 負債勘定に對するもの 例へば従業員預り金とか身元保證金等に對して特定資産を設ける。云ふ迄もなく會社によつては従業員の貯蓄を奨励するため銀行よりも高い利息を與へることがある。こういった従業員預り金を營業に運用して居る會社もあるが従業員保護の建前から、その實體を明かにして置くことがよい。身元保證金に就ても同様である。
- 2 引當勘定に對するもの この引當勘定といふのは特定の損失に對する準備だが、その負擔は其の期に屬するものであつてもたゞ金額が不定で見積によつて定められるものである。例へば減價償却とか貸倒とか公課税とかに對する引當は其の代表的なものである。先づ減價償却に就て云へば、この減價は資産價值の恒久的減退であつて、その期負擔の減價は立派な經費であるが、その金額は見積程度に過ぎない。この減價に對し設ける準備が引當勘定である。そしてこの引當勘定は設備取替の準備であるが通常の儘ではその實體は不明である。そこでその取替準備金を特定放資することが應々起るのである。貸倒引當も、税金引當も皆さうである。
- 3 積立金勘定に對するもの 直前述べた増設積立金とかまたは退職給與基金等の實體を明かにすることは仲々盛んに行はれる。また退職手當積立金の如きは法規によつて、必ずその實體を明かにし營業資産と區別することを要するが、これは實質的には積立金ではない。これに就ては又説明する。

前記は特定資産の一例であるが、すべて特定目的のために營業用と區別せねばならぬ時は、その特定目的と特定放資の實體を的確に表示出来るやうな名稱を與へることが必要である。例へば従業員預り金を金銭信託した時は「従業員預り金引當金錢信託」といふやうに、また「發明獎勵積立金」を有價證券に投資した時は「發明獎勵積立金引當有價證券」といふやうに、それから退職手當積立金を定期預金とした時は「退職手當積立金引當定期預金」といふやうに示すべきである。だが幾多の引當金を設け、これは一々個別的に勘定を設けることが煩はしいやうな際は「諸勘定引當有價證券」とか「諸勘定引當預金」と一括して示してもよい。勿論會社によつて引當勘定といふ名稱を用ひず見返勘定を使用して居るものも相當多い。例へば退職手當積立金を預金した場合「退職手當積立金見返勘定」とするやうなのは、其の一例である。

第九章 流動資産

一 流動資産の分類

流動資産は資本が固定化しないで流動化状態に置かれてある資産である。言葉を換へれば事業から観て絶えず現金への循環状態にある資産である。もつと具體的に云へば賣ることが目的である資産と支拂手段である資産とである。云ふ迄もなく賣ることが目的である資産は、その性質から絶えず處分されるものであり、従つてこの資産は常に循環作用が行はれて新しい資産へと變つて行くのであり、また現金の如きはまったく直接支拂に當てられることが目的であつて常に動いて居る。現金のことを「御足」といふのは、この性質を表はしたのである。斯やうに流動化状態にある資産を一括して流動資産といふのであるが、この流動資産中にはまったく性質の異つた次の二つの資産を含んで居る。

1 棚卸資産（轉賣資産）

2 即座資産（支拂手段資産）

第一の棚卸資産は、其の儘商品として賣られるか或は製品となるための準備である原料仕掛品、半製品等であつて總て當然轉賣さるべき資産に轉換するものである。これを棚卸資産と呼ぶのは、この資産の特色として時々棚卸を必要とするからであり、またこれは轉賣が目的でありまた轉賣さるべき物品の作業に使はれる處から、作業販賣資産とも云はれるのである。

それから第二の即座資産とは現金及即座にまたは短期間に現金化し得る資産を指すので、即座に支拂手段になる處から即座資産と云ひ得るのである。こゝに兩者の資産を分類してみれば次のやうである。

- 1 棚卸資産（1 原材料、2 貯藏品、3 仕掛品、4 半成工事、5 製品、6 部分品、7 副製品、8 商品）
- 2 即座資産
 - 1 現金、銀行預金、郵便貯金、振替貯金、2 受取手形、3 賣掛金、4 未収入金、5 受託販賣立替金、6 受託買付立替金、7 短期貸付金、8 一時的有價證券

二 棚卸資産

1 原材料

原材料といふのは製品の基本体となる物資である。この原材料の原價は仕入値段に引取運賃其他の附帶費用（原料副費）を加へて差支へない。この原材料の評價は原價と市價とを比較して安い値段をとることが安全であり穩健だと云はれて居る。

2 貯藏品

これは燃料、ベルト、摩擦油、包装材料、金剛砂といふやうな工場需要品を指すのである。これは製造に就て原材料のやうに製品の基本体となるものでなく製造を補助するものである。尙會社によつてこの貯藏品に相當するものを次の二つに區別するものがある。

1 需要品 これは機械器具及これ等附屬品並に作業または工事に要する諸材料其他の用品を指すのである。

2 用度品 これは消耗物品にして例へば用紙類（製圖用、荷造用、一般用等）荷札類、パンフレット類、家具類、文房具類、印判類、被服類、印半纏、手拭、手帳、書籍及雜誌類として居る。

3 仕掛品

これは原料に製造工程が加へられつゝあるもので、まだ製品として完成しない途中にある物資を指すのである。

ある。

4 半成工事

これは建築、造船、橋梁等の注文または請負工事の場合、その工事が完成せず完成の途中にある工事をいふのである。この半成工事に就ては完成に長期間を要する時は、その作業が相當進行し且つ完成引渡によつて利益を得る見込が確實な場合は、その進行度合に應じて利益を見込んで差支ない。

5 製品

製品とは原料に加工して完製品として出来上つたものを指すのであり、これは賣ることが目的である資産である。この製品の評價はこれまた比較低價主義に依ることが穩健だと云はれて居る。

6 副製品

これは事業が目的とする主製品を製造する場合に派生的に生ずる副産物である。科學の進歩と共に工業方面に於ては從來廢物として捨て去つたものが利用されてドン／＼副産物が出来るやうになつた。特に化學工業方面には副産物の數が多い。

7 商 品

商品は少しも加工せず其儘の形で賣ることが目的で所有する物資である。この商品の評價は、比較低價主義をとることが安全である。

三 即座資産

1 現 金

現金といふ場合は手許現金は勿論預金等も含めることがあるが、こゝに云ふ現金は現在手許にある現金だけを指すのである。即ち手許にある通貨や小切手類だけを云ふのである。この現金を今尙、正金とか正貨とか金銭とかいふ名稱を用ひる事業が相當多いがこれはやめて然るべきである。

2 銀行預金

これは銀行に當座預金として預入れ、いつでも必要に應じ即座に拂戻の出來得る預金を指すのである。金

錢信託や定期預金等はこの中には含めない。

3 郵便貯金、振替貯金

郵便貯金も廣い意味の現金であるが、この利用が多い時は、この勘定を設けるのもよい。また最近では振替貯金の利用が普及して來たので、こういった項目を見掛けることも仲々に多い。

4 受取手形

これは營業債權が手形の形になつて居るものであつて、これは掛賣の結果、受取つた商業手形だけをいふのである。それ故一時的貸付に對して取る手形は、これから區別すべきものであつて、これは短期貸付金として取扱ふべきものである。この受取手形は時々銀行に於て割引されたり裏書讓渡されたりする。また受取手形に就ては不渡も生ずることに注意すべきである。

5 賣 掛 金

これは營業債權の中、帳簿上だけの債權を指すのである。これはまた受取勘定とか得意先勘定とか云はれるもので信用販賣の結果生ずるのである。この賣掛金に就ては貸倒が起り易い。そこで受取手形と一緒にし

て貸倒引當金を設ける必要が起る。

6 未収入金

これは賣掛金と異つて主として請負事業のやうに商品または製品を販賣せぬ事業の未収入金を整理するものである。例へば建築、造船、住宅會社等に多くみられる項目である。

7 一時的有價證券

これは餘り現金を遊ばせて置くことは不經濟であるから、現金の一部を有價證券に一時放資する場合生ずるものである。

8 短期貸付金

これは營業の關係から取引先に對し一時的に貸付けた前貸金の如きを指すのである。明治製菓や極東煉乳の貸借對照表をみると搾乳貸金といふ項目があるが此れは一種の前貸金である。尙こゝに注意を要する點は重役や従業員に貸付けたものはこの短期貸付金として整理することが不適當だといふことである。これはただ、別個の項目として取扱ふべきであつて、商工省の財務諸表準則では斯ういつた會社内部の貸付金は社

内貸付金及立替金で整理し、流動資産から切り離して雜勘定として取扱ふべしと教へて居る。

第十章 雜勘定（借方）

一 雜勘定の分類

雜勘定とは固定資産にも屬せず、また流動資産でもない資産を一括した名稱である。此の雜勘定の中には誰がみても直ちに資産だと認め兼ねるもの、然し乍ら會計學では資産と認め得べき項目が相當に多いのである。こういった性狀を持つ資産を偽裝資産などと呼ぶ學者もある。この雜勘定として擧げられるものには次の如きものがある。

- 1 所屬不明資産……資産であるが所屬の判然たらざるもの
 - 1 假拂金
 - 2 未決算等
- 2 繰延資産……前拂經費で一時資産として繰延べるもの
 - 1 未経過保険料
 - 2 未経過割引料
 - 3 前拂地代及家賃
 - 4 前拂税金
 - 5 前拂利息
 - 6 開

- 7 社債發行差金及發行費
- 8 創業費
- 9 建設利息
- 10 研究費
- 11 前拂廣告費等
- 3 累積資産……未だ收入されないが當然資産として取扱ひ得るもの
 - 1 未收利子
 - 2 未收手数料
 - 3 未收倉敷料
 - 4 未收割戻金
 - 5 未收保険料
 - 6 未收政府補助金等
- 4 其 他……前記に屬しないもの
 - 1 貸付有價證券
 - 2 差入保證金
 - 3 保證差入有價證券
 - 4 保管有價證券

二 雜勘定の内容

1 假拂金

假拂金は、その名の如く所屬の定まらぬ一時的の支拂金や内拂金を指すのである。従つてこの假拂金は、その所屬が判然とした時は直ちに適當な項目に振替整理せねばならない。この假拂金の中、特定の目的で支拂つた假拂金の如きは、たゞ假拂金と示さないで、その特定目的が判るやうにその目的を冠することがよい。例へば建築のための假拂金ならば「建築假拂金」といふやうに示すことである。極東煉乳の貸借對照表をみ

ると半成工事假拂金といふのがあつたが、これなどは其の一例である。

2 未 決 算

これは支拂の處置が未確定のものを指すのである。例へば訴訟事件の費用であるとか或は臨時の損失でどう處理するか判然としないものとかは、それが確定するまで未決算勘定で整理するのである。震災や戦争によつて突發した損害を一時未決算で處理する會社も仲々多い。

3 未經過諸費用（繰延資産）

この中には既に述べたやうに諸種の前拂費用がある。この諸費用の中で其の期に屬しない部分即ち未經過部分は會計學上資産として取扱ひ得るものである。その代表的なものは未經過保険料、未經過割引料、前拂地代及家賃、前拂税金、前拂廣告料等々である。だが此の前拂のものの中には、會計學上非常に難問題視されて居るものがあるから、それ等に就て少し述べて置かう。

イ、創業費　これは會社設立のための費用である。斯やうにこの費用は會社の組織費であるから單なる經費でなく會社の生命のある限りこの支出の恩恵を受ける譯である。そこでこの支出をどう取扱ふかといふことは會計學上最も難かしい問題の一つとされて居る。そしてこれに對しては前拂經費として取扱ひ一時的

に資産として計上するが成るべく早く償却すべしといふ説や、これは會社組織費であり會社の續く限り、その恩恵を受けるのであるから其の組織價值を認めて無形資産として取扱ふべしといふやうな説もある。だが通説は前拂經費説と考へて差支へない。この創業費の處置に對して改正商法は一つの曙光を與へたもので斯る創業費並に設立登記のための税額はこれを資産として計上しても差支へないが、そうする場合は會社成立後五ヶ年以内に毎決算期に於て均等額以上を償却せねばならぬことにした。

ロ、建設利息　建設利息といふのは事業が開業をなす迄即ち建設中に株主に利息の形で配當を許したものである。この建設利息の配當には必ず裁判所の認可が必要で、裁判所は事業の性質上登記後二ヶ年以内に開業の出來ないと認めるものに對して五分まで建設利息の配當を許すのであるが、これは公益性企業の發達を促進するために國家が法律を以て許したものである。この建設利息は果して會計學上どう處置するかも極めて難かしい問題とされて居るもので學説も、また區々である。これに對して改正商法は新に次の規定を與へた。即ち「建設利息として配當した金額は貸借對照表の資産の部に計上することを得、この場合に於ては年六分を超ゆる利益を配當する毎に其超過額と同額以上の金額を償却することを要す」と。これに依れば建設利息はこれを缺損として、または填補を要せぬ缺損として處置しなくても差支へないもので、これを資産として貸借對照表に計上し得るものである。だが斯やうにして計上したものは其の儘にして置くべきでなく、開業後に於て其の會社が六分以上の利益配當が出来るやうになり六分を超へて配當した時は、その都度超過

額と同額以上を必ず建設利息の償却に充て漸次償却して行くべきである。例へば今若し八分の配當をすれば六分を超える二分に相當する額と同額またはそれ以上の額を建設利息の償却に當てねばならぬのである。だが六分以上の配當が出来ない時は其の儘にして置いてよいもので利益配當の度合に應じて償却することが特色である。

ハ、研究費 研究費の處置も會計學では難かしい問題の一つになつて居る。云ふ迄もなく事業の性質によつては、研究所を設け多額の費用を掛けて研究に努力し新發明、工夫等に精進して居る。この研究費は經費として取扱ふべきか、それとも資産として取扱つてもよいかはこれまた難問題である。然し研究費は單純な經費ではない處から單純な經費として取扱ふべきではない。だがさればとて研究は新發明、工夫を目標として居るが必ずしも發明が出来る譯でもなく、また出来てみた處で研究費を償ふだけの新發明であるかどうかも判らぬから無條件に無形資産とする譯にもゆかない。そこで一般には、研究が完成される迄一時これを一種の繰延資産として取扱つて居るやうである。この研究費に似た性質を持つものは試掘費や鑿泉費等がある。

ニ、社債發行差金及發行費 これは社債を割引發行した場合の額面との差額及社債發行上の諸費用を一括したものである。この割引、發行差金及發行費は社債發行の年度が負擔すべきものではないから、これを一時繰延資産として計上するのである。改正商法では、これまた社債發行差金及發行費の處理を規定して、これは貸借對照表の資産の部に計上し得るが必ず償還期限内に毎期均等額以上を償却せねばならぬことにし

て居る。

4 未收諸收益 (累積資産)

其の期の収益ではあるが、まだ未収入のものが屢々起り得る。例へば國債、地方債、社債等の未收利子、また問屋或は委託販賣の未收手数料の如き、或は保險会社の未收保險料、船舶會社に對する未收割戻、倉庫會社の未收倉敷料、それから政府補助金の未収入のもの、如きが代表的なものである。こういった未收諸收益は一時資産として取扱ふもので、これ等の資産は未收ではあるが既に發生して累積して居る處から累積資産と呼ぶのである。

5 其 他

事業によつては有價證券を貸付けるが、この貸付有價證券は手持有價證券と區別して別個に取扱ふべきであるが、これも一の雜勘定である。それから、また信認金や敷金を提供した場合はそれは差入保證金といふのである。この場合此等を差入保證金勘定で整理しないで信認金とか敷金とかいふ勘定で整理する處が相當多い。それから賣買契約上の保證金を差入れる場合があるが、この場合は契約保證金といふ勘定で取扱ふ處もある。筆者はこの勘定を明治製菓、明治商店、極東煉乳、昭和護謨等の貸借對照表に見受けた。それから保

證金代用として有價證券を提供した時は「保證差入有價證券」とすべきであり、こういつた勘定も屢々見受ける處で富士通信機製造の貸借對照表には、この勘定が載つて居る。今度は逆に顧客先から保證金代用として有價證券を受入れた時は「保有々價證券」で整理し自己所有の有價證券と區別すべきである。

第十一章 負債

一 負債の分類

負債といふのは事業が、その出資者以外から仰ぐ資金を指すのである。大體事業はその經營に必要な資本を出資者と出資者以外から調達する。前者を自己資本といひ後者を他人資本とか借入資本とか呼んで居る。それ故負債もまた資金調達の源泉である。だが事業としては經營資金は出資者から仰ぐのが本來で従つて自己資本は經營資金の本源的な源泉であり、出資者外から仰ぐ資金は寧ろ傍系的な源泉である。然し事業の性質殊に設備經營と稱して、大規模な且つ巨額な固定資産を必要とする事業では出資者からの資本だけでは經營資金が賄ひ切れぬので負債に負ふことが非常に多くなつた。この負債には營業上自然に生ずる營業負債と資金調達の手段として特に用ひる負債とある。買掛金とか支拂手形とかいふやうなものは前者の例であり社債とか銀行借入金とかいふやうなものは後者の例である。

この負債は會計學では辨濟期限の長短から區別分類する。これは要するに支拂の長短は事業の支拂能力の點から觀て重要だからである。この負債を分類すれば大要次のやうである。

- 1 長期負債
 - 1 社債（擔保又は無擔保）
 - 2 長期借入金
 - 3 同系會社勘定
- 2 短期負債
 - 1 買掛金
 - 2 銀行當座借越
 - 3 支拂手形
 - 4 割引手形
 - 5 未拂配當金
 - 6 未拂税金
 - 7 未拂社債利息
 - 8 未拂工賃
 - 9 社債未拂金
 - 10 受託販賣未拂金
 - 11 受託買付前受金
 - 12 前受金
 - 13 短期借入金
 - 14 商品券
 - 15 預り金
 - 16 身元保證金
 - 17 退職積立金
 - 18 預り保證金
 - 19 配當利子所得税
- 3 雜勘定
 - 1 假受金
 - 2 未經過受人利息
 - 3 借入有價證券
 - 4 預り保證有價證券

二 長期負債

これは辨濟期限又は償還期限の長期なものであるが、長期か短期かといふことは會計學では一年を基準にして居るので、借入の時から一年以内に辨濟期限が來るものが短期負債で、それよりも辨濟期限の長いもの

が長期負債だとして取扱ふのである。それ故長期負債には二十年、三十年といふ長期のものもある譯である。この長期負債は固定資産に對して固定負債とも呼ぶものである。この長期負債の代表的なものは何といつても社債であり、事業が發達して經營資金を巨額に要するやうになつて來ると社債に頼る度合が強くなり、現在に於ては社債は資金調達上の重要な源泉になつて居る。

1 社債

社債といふのは會社が證券を以てする負債であり、この證券は他の負債と異つて自由に讓渡出來得ることが特色である。この社債に就ては説明せねばならぬことが多いので又別に改めて述べることにする。

2 長期借入金

長期借入金は社債のやうに證券を以てする負債でなく銀行其他から借入れる比較的長期の借入金である。この借入金には土地、建物、機械、船舶等の不動産を擔保にし、または工場財團とか鐵道財團とかいふやうに財團を組織して、これを擔保に供することが原則である。これは屢々社債化する前提として行はれることがあり、従つてこゝいふ場合は將來社債に肩代りせられる。

3 同系會社勘定

同系會社からの借入金や營業上の債務をこの勘定で一括する。これは資産側に示される同系會社勘定と反對のものであつて、一般の借入金や營業債務と區別すべきものである。

三 短期負債

これは主として營業關係から生ずる一時性の負債で一年以内に辨済期限が来るものである。これはまた流動負債と云はるゝものである。その種類は非常に多い。

1 買掛金

買掛金は仕入先との營業關係から生ずる債務である。これはまた掛買金とか營業借とか仕入先とか支拂勘定とか種々の名稱で呼ばれることに注意されたい。現在のやうな信用時代（勿論戰時經濟時代のやうに現金主義が多くなつて來た時は例外であるが）には商品とか原料とか部分品とかを掛で買ふが、其の場合はこの勘定で整理する。そしてこの勘定は支拂期限が來ると自然に支拂はれて行き、また別に新しい買掛金が生じ

て絶へず回轉して居る。

2 銀行當座借越

これも一種の短期負債であつて、これは銀行と當座借越の契約ある事業が、その借越の極度内に於て銀行から借越したものを指すのである。この借越は預金を超へて小切手を振出した時に起るものである。我國ではこの種の借越は仲々盛んに利用される。

3 支拂手形

これは仕入代金を手形で支拂つた時に生ずるものである。だが一時資金の調達のために融通手形を發行する場合もこれで整理するが、支拂手形は出來るだけ仕入代金に對する支拂商業手形だけを整理し、資金融通のために發行する手形は、手形借入金とか單に借入金で整理して兩者を區別することが望ましい。

4 割引手形

これは受取手形の中、信用ある手形を銀行で割引いた時に生ずるものである。この場合は割引手形勘定は一種の負債勘定であると同時に受取手形から差引くべき勘定であり、それから裏書讓渡獨得の償還義務をも

表現するといふ複雑な勘定である。

5 未拂配當金

これは利益配當金として支拂の確定したものに對し株主から何等の請求がないものを指すのである。そして未拂配當金は何時請求されるかも知らぬ負債であるから云ふ迄もなく短期負債である。これは定款に規定した時効期間内に請求がないと没收出來得るものである。

6 未拂税金

確定した税金の中、未だ支拂の済んでない未拂税金を示すものである。事業では税金を見込んで税金引當金のやうな準備金を設けることが多い。

7 未拂社債利息

これは社債利息の中で既に支拂期限が来て居るに拘らず請求のない利息を整理するものである。社債を發行して居る會社では、この短期負債が出て来る。

8 社債未拂金

これは社債の償還期限が来て居るに拘らず社債権者から何等償還を請求して來ないものを指すのである。こゝいつた暢氣な社債権者もある。

9 未拂工賃

これは決算日の未拂工賃を指すのであるが、こゝいふ未拂工賃が生ずるのは工賃を半月とか一ヶ月とかに支拂ふ結果である。

10 受託販賣未拂金

これは商品の委託販賣を受けた場合、そしてそれを處分して受託販賣の賣上金を得たがまだその支拂をしてないものを整理する。

11 受託買付前受金

これは買付を委託された場合、その買付資金を前受した場合に設ける勘定である。

12 前受金

これは工事手附または商品の手附金として受取つた場合に生ずるもので、受託買付の如く他人の依頼による買付のための前受金とは全然異なるものである。

13 短期借入金

これは銀行其他から一時的に借入れる短期借入金を整理するものである。

14 商品券・飲食券

商品券の利用は我國では仲々に多い。特に百貨店はその首位にある。この商品券の發行に就ては商品券所持人保護のため商品券取締法があり、發行商品券の三分の二以上に相當する國債を供託せねばならない。だが商品券の發行が三千圓未満の場合は、この供託は免除される。この商品券を發行した場合は商品券勘定を起すべきであるが百貨店の如きは商品券を勘定として示すと、その百貨店の信用程度が判るので故意にカモフラージュするため「預り金」勘定で整理して居る。だが商品券勘定で示す會社もあり森永キャンデーリストアの貸借對照表には商品券及飲食券勘定といふのがあつた。

15 預り金

これは従業員貯蓄金とか或は營業上の一時的預り金等を整理するのである。だが工事とか商品とかの手附金の如きは前受金で整理せねばならぬこと既に述べたやうである。

16 身元保證金

會社によつては従業員から身元保證金をとることがある。そして就職と同時に一定の身元保證金を取るものと給料の百分の五といふやうに毎月一定率を身元保證金として取るものとある。大體後者が多い。この毎月定期的に積む身元保證金に就ては最高限度額を定めることが普通であり、これに對しては一定の利息を與へその利息は定期的に元金に繰込む。この身元保證金は従業員預り金に含めて整理することもあり、さうすることも差支へない。

17 退職積立金

この退職積立金は退職積立金規定に基いて會社が勞務者のために賃金の一部を退職後の用意として積立てるのを指すのである。そしてこの社會立法に從つて退職積立金を設けねばならぬ事業は常時五十名以上の勞

務者を使用する工場並に鑛山である。然らば退職積立金は賃金のどの程度を積立てるのかと云へば勞務者賃金の百分の二に相當するものを事業主が勞働者の名義に於て積立てるのである。だから退職積立金といふけれど普通積立金のやうに利益の留保ではなくまったく一種の強制貯金である。

この退職積立金を勞務者の賃金から差引いて支拂つた時は次のやうな仕譯をなすべきである。

借方	工賃	×××	貸方	現	金	×××
				退職積立預り金	×	

偕て事業主はこの退職積立金を行政官廳から許可を受け且つ勞務者の同意を経た時は豫め確實な方法及一定率の利子を定めて、その資金を運用することが出来るのである。そしてこの積立預り金は勞務者が退職し死亡しまたは解雇した時は返還せねばならない。その時は次の仕譯によるのである。

借方	退職積立預り金	×××	貸方	現金	×××
預り	利息	×			

この退職積立金は、その預り金の實體を示すために預金其他に特定放資するのである。その時は、次のやうな仕譯をなすべきである。

借方	退職積立金引當預金	××	貸方	現金	××
----	-----------	----	----	----	----

それが勞務者退職に當つて、この特定資産としての預金を引出したならば次の如き仕譯をなすのである。

借方	現金	××	貸方	退職積立金引當預金	××
----	----	----	----	-----------	----

この退職積立金の實體を表はすために預金とする場合、これを「退職積立金同手當法ニヨル預金」(日本電工の如く)と貸借對照表に示すものがあるが、少し長たらしく且つ勘定科目としては適當ではない。また會社によつては退職積立保管金とするものもある。

18 預り保證金

これは顧客先から取引上の信認金として受取る保證金の如きを整理するものである。また建物の一部を賃貸する場合にとる敷金も一種の預り保證金である。これは前受金や預り金と異つて一時的のものでなく、取引が行はれる限り、また賃貸が行はれる限り預つて置くものである。理研アルマイトの如きは、これを信認預り金と呼んで居るし、また會社によつて單に信認金とか敷金といふ勘定科目を用ひるものもある。

19 分類配當利子所得税

最近に於て根本的な税制改革が行はれ、そしてそれが昭和十五年から實施された。これによつて利益配當並に利子に對する所得税は源泉課税となつたのである。そして會社から支拂を受ける配當に對しては、その配當額から其の十分の一を控除した金額に對し、分類所得税として百分の十が課せられるのである。それが

らまた外地にある株主に對しては百分の十五が課せられる。この分類所得税は株主が各自に税務署に納めるのでなく、會社は配當支拂に當つてこの分類所得税額だけを控除して渡し、會社はその税額を徴収した時は翌月の十日までに一定の書式の拂込書及計算書を作り、これに添へて最寄の日本銀行本店、支店又は代理店に拂込むのである。

この配當利子所得税を配當から控除して預り、これを日本銀行に納付する迄どうして處理するかと云へば、これを簡単に整理しやうとすれば「假受金」又は「預り金」で片付けてもよいが、正確に整理しやうとすれば、配當利子所得税といふ勘定科目を用ひるべきである。また給料も源泉課税となつた結果、これに準じて會計處置をなすべきである。

20 配當利子特別税

配當利子に對しては所得税が源泉課税となつたこと直前述べたやうであるが尙一割以上の配當をなす場合は新に配當利子特別税が課せられることになつた。從來（支那事變以來）七分以上の配當をなす場合は七分を超える配當に對しては支那事變特別税の中、利益配當特別税が百分の十だけ課せられたが今度税制改革によつてこれは廢止され、その代りに一割以上の配當に對しては配當利子特別税が課せられることになつた。そして利益配當に就ては年一割を超える部分に對し百分の十五が課税されるのである。例へば年一割二分の

配當をなす場合、そして假りに一株の拂込が三十七圓五十錢の場合は一期間の一株の配當額は二圓二十五錢であるから一割を超える金額は三十七錢五厘である。従つてこれに百分の十五の配當利子特別税が課せられるとすれば課税額は一株に就き五錢六厘二毛五糸である。この配當利子特別税が課せられる利益配當に對しては分類所得税の計算は利益配當額から配當利子特別税相當額を控除した残額に課するものである。例へば前記の例に就てその計算例を示せば一株の配當金二圓二十五錢から配當利子特別税として五錢六厘二毛五糸を控除した残額二圓十九錢三厘七毛五糸に對し九パーセントを課するので即ち一株に就き十九錢七厘四毛三糸七五が配當利子所得税として課せられるのである。この配當利子特別税も分類所得税と同様、配當金から控除し會社が直接に税務署に納付するのであるから、その會計處理は配當利子所得税に準ずるものである。

四 雜勘定(貸方)

雜勘定(貸方)は貸借對照表の貸方側に示される雜勘定であつて雜負債とも稱すべきものである。そして長期及短期負債に屬せずまた所屬未定の負債或は負債に準ずるものがこれに屬する。

1 假 受 金

これは所屬未定の受入金または金額が不確定のため所屬を定め兼ねる受入金である。これは所屬が確定し、又は金額が確定した時はそれ〴〵適当な項目に振替を要するもので、従つてこれはまったくの一次的な項目である。たゞこゝに注意を要する點は假受金でも、若し現金で返済せねばならぬものは「預り金」で整理すべきことである。

2 未経過受入利息等

前取した収益の中でその期に屬しない部分は次期の収益である。それ故それは次期に繰越す必要がある。例へば前取利息、前取家賃地代、前受廣告料等がそれであつて、この繰越された部分は一種の負債である。此等は一々個別的に示さず一括して「未経過利益」として計上しても差支へない。

3 借受有價證券

これは保證金代用として第三者から借受けた有價證券を指すのである。一般の事業でもたまには有價證券を借受けることもあるが、それが最も多く生ずるのは何といつても銀行である。

4 預り保證有價證券

これは主として顧客先から保證金の代用として受取つた有價證券でこの有價證券を保管する場合この勘定で整理するのである。

第十二章 社債の會計處理

一 資金源泉としての社債

社債といふのは株式會社（又は株式合資會社）が社債券と稱する證券を發行して一般から調達する負債であつて、この社債の特色は契約に基いて一定の利子を定期的に支拂ふと共に特定時に元本（元金）を償還することを約束することとで長期負債の代表的なものである。廣く社債といふ中には特殊銀行又は特殊會社の發行する債券と稱するものや營利株式會社の發行する會社債といふものを含む。大體債券といふのは特殊の目的例へば國家産業に必要な資金を得るとか或は拓植事業の發展を計るための資金を獲得するといふやうな目的で發行されるので資本の何倍といふやうに發行限度が擴大されて居り、此等は特に會社債と區別して債券と云ふのである。そしてその中には割増金附のものさへある。

偕て株式會社では事業に必要な資本は出資者から求めるだけでなく、また第三者からも調達する。社債はそ

の調達手段の一つであつて、特に長期資金を調達する際に盛んに用ひられるもので、現代のやうに大規模經營の時代には社債は資金調達の見逃し得ない源泉である。そして社債は現在驚く程巨額に發行されて居る。

二 社債の發行

株式會社で社債を發行しやうとする時は株主總會の特別決議が必要である。そして社債を發行し得る限度は拂込資本額であつてこれを超へては發行し得ないのである。また缺損會社で現存する財産が拂込資本よりも少ない時は、その現存財産の範圍内でしか社債は發行出来ない。

斯やうに社債に對する擔保能力といふ點から前記のやうに發行限度に原則を立て、居るが、これには幾つかの例外がある。その第一は電氣事業會社でこれは拂込資本の二倍まで發行を認められて居り、また第二は滿鐵でこれもまた二倍まで許されて居る。それから最近國策的見地から或る種産業の保護を要するものに就ては特に社債發行限度を擴大して生産力擴充の便宜を與へて居るが、それ等の主なるものは自動車製造事業、人造石油製造業、工作機械製造業、航空機製造業等であり、此等の諸事業はいづれも拂込資本の二倍まで社債發行を認められて居る。この社債發行には擔保附のものとなし無擔保のものとなる。だが近來社債淨化運動に於て擔保附を社債發行の常道であると唱導したり、また擔保附社債信託法の改正によつてオープンエンド・モ

一ゲージ制が採用されるやうになつてから擔保附が非常に多くなつたし、また或る種事業の社債は特別法で必ず擔保附とせねばならぬとして居る。この擔保附社債に於て擔保物件として提供し得るものは限られて居り、それは(1)動産質(2)證書ある債權質(3)不動産抵當(4)船舶抵當(5)鐵道抵當(6)工場抵當(7)鑛業抵當(8)軌道抵當(9)運河抵當(10)漁業財團抵當(11)自動車交通事業抵當(12)株式質の十二種である。(5)(6)(7)(8)(9)(10)の如きは財團といふものを組織する必要がある。

偕て株式會社に於て社債を發行したとすれば會計上どう處理するか？

1 社債百萬圓募集の決議をした時は次のやうに仕譯する。

借方 未拂込社債 一、〇〇〇、〇〇〇 貸方 社債 一、〇〇〇、〇〇〇

勿論この場合擔保附であらうが無擔保であらうが劃一的に社債勘定で處理せずに、擔保附社債を發行した時は擔保附社債、無擔保の時は無擔保社債と明確に區別すべきものである。

それから社債を直接發行した時即ち會社自體が募集に關する一切の手續をなす場合は申込證據金を直接に受取ることになる。だが借換發行の場合は舊社債券を代用證券として提供することを許し證據金をとらない。この申込證據金は社債額面百圓に就て三圓から五圓程度を徴收する。

2 申込證據金を額面百圓に就き三圓受取つた時は次のやうに仕譯する。

借方 現金 三〇、〇〇〇 貸方 社債申込證據金 三〇、〇〇〇

この申込證據金は未決算勘定や假受金で處理しても差支へない。この申込證據金は社債募入が確定すると拂込金に振替へられるが、若し社債申込者が違約した時は違約金として沒收される。

次に社債募集が打切られ募入が確定すれば拂込が行はれ、こゝに社債券が發行される順序となる。

3 社債を額面で發行し現金にて拂込まれ且つ申込證據金を拂込金に振替へた時は、次のやうな仕譯となる。

借方 現金 九七〇、〇〇〇
 社債申込證據金 三〇、〇〇〇 貸方 未拂込社債 一、〇〇〇、〇〇〇

以上の取引を勘定の形で示してみると次のやうである。

未 拂 込 社 債			
(1) 1,000,000	(3) 1,000,000		
× × 社 債			
		(1) 1,000,000	
社 債 申 込 證 據 金			
(3) 30,000	(2) 30,000		
現 金			
(2) 30,000	(3) 970,000		

だが社債は直接募集されることは殆んどなく先づ間接募集されるとみてよい。この間接募集といふのは銀行なり信託會社なり、または證券業者なりに一定の手數料を支拂つて募集手續を任せるのである。この間接募集の中には請負募集と稱して前記のやうな専門業者に任せるが公募が豫定の募集額に達しない場合即ち社債が消化し切れない場合には請負募集したものが責任を以て残りを引受けるのと、總額引受と稱して社債全額を専門業者が初めから單獨で引受けてしまふのとある。後者の場合は後日に至つて社債の賣出をやることが多い。

この間接募集で請負募集の際は、これまた應募者から申込證據金をとつたり、借換の時は代用證券をとつたりすることは何等直接募集と變りがない。この場合銀行に請負募集させると申込證據金其他拂込金はその會社の銀行預金に振替へられて行くもので會社は銀行の報告を俟つて記帳して行けばよいのである。この場合割引發行されたならば即ち額面以下の價格で發行されたならば、その割引額は社債發行差金で整理する。

1 社債を擔保附にて百萬圓請負募集の決議をなし、額面百圓に就き九十九圓五十錢にて發行することとす。

借方 未拂込社債 一、〇〇〇、〇〇〇 貸方 擔保附社債 一、〇〇〇、〇〇〇
 2 請負募集者東京銀行より報告あり。申込證據金を振替への上全額拂込すと。

借方 銀行預金 九九五、〇〇〇 貸方 未拂込社債 一、〇〇〇、〇〇〇
 社債發行差金 五、〇〇〇

3 東京銀行に請負募集手數料として額面百圓に就き一圓五十錢を支拂ふ。
 借方 社債發行費 一五、〇〇〇 貸方 銀行預金 一五、〇〇〇
 尤も社債發行差金と發行費は一括して通常社債發行差金及發行費で處理してしまふのである。前記の取引を勘定の形で示すと次のやうになる。

未 拂 込 社 債	
(1) 1,000,000	(2) 1,000,000
擔 保 附 社 債	
	(1) 1,000,000
銀 行 預 金	
(2) 995,000	(3) 15,000
社 債 發 行 差 金	
(2) 5,000	
社 債 發 行 費	
(3) 15,000	

三 社債發行差金及發行費

社債は額面で發行されるか或は割引で發行されることはあつてもプレミアム附で發行されることは先づない。そして割引發行された時は、額面との差金は社債發行差金で整理することは前に述べた。また社債はどういふ發行値段で募集されやうとも或る程度の發行費は掛るが、これは社債發行費で整理すべきことも、これまた述べた。それならば社債發行差金及發行費は社債發行期が負擔すべき損費であるか、それともこれを將來に繰延べてもよいのであるか？

素より社債發行差金は社債の利子が低いか、又は其他の事情で割引せねばならぬために生ずるのであるから、社債全期間に關聯するものであつて社債發行の初年度がこれを全部負擔すべき理由はない。また發行費とてもさうである。斯やうに社債發行差金は初年度が負擔すべき損費でなく實質は社債利子の前拂であるから、これを一種の前拂經費として貸借對照表の借方に記載し得るものであつて、償還期限内に定期的に償却して行くべきものである。改正商法でもさう命じて居るが、その規定は社債割引の場合の割引額はこれを貸借對照表の資産の部に計上することが出来るが、斯うした場合は社債償還の期限内に毎決算期に均等額以上の償却をなすことが必要だとして居る。

倍て社債發行差金は償還期限内に定期的償却が必要だとすれば、どう償却するかといふことも一つの問題であるがこれには次の二法がある。

- 1 直線法（又は均等額償却）
- 2 真正率法

この直線法は均等額に償却して行くので我商法はこれを認めて居る譯である。これを直線法といふのは、この方法を圖で表せば直線となつて示されるからである。これは社債發行差金を償還期限で除せば簡単に計算出来るものである。若し利拂期毎に均等額償却をしたとすれば次のやうな仕譯をとる。

借方	社債發行差金償却	×××	貸方	現金	×××
	社債發行差金償却	××		社債發行差金	××

斯うして行くといふ償還期限の終りに於て社債發行差金は消滅してしまふことになる。この直線法は簡單だといふ點で採用に便利だといふ特色がある。

これに對し真正率法は單純に均等額を償却しないで數學的に社債發行差金の償却高を計算し置き、これに従つて償却して行くのである。この方法を真正率法と名附ける所以は、割引發行が行はれるのは利子が安いからで、パー（額面）で發行し得る利子は果して幾何であるかといふ、真正利子を土臺として償却高を算出して行くにある。この方法は正確であり科學的だと云はれて居るが、その採用には種々の面倒がある。

四 社債利拂

社債は定期的な利拂が必要である。この利拂は毎年二回に支拂ふのが原則で年一回拂は稀である。この利拂に就ては社債券面に利札といふ利息受領券を附して置き、利拂期が来るとその分だけを切り取つて一定の支拂場所に請求させ現金で渡すことにする。だが會社の本社、支社、出張所で支拂ふことは殆んどなく銀行又は信託會社に支拂を委託するのである。この社債利拂期に於て支拂を銀行に委せる時は、その利拂分だけを支拂資金として銀行預金から振替へるのであるが、そうする時は次の仕譯をとるのである。

借方 社債利子 ××× 貸方 銀行預金 ×××

そうすると社債権者なり其他から利札と引換に支拂請求を受けると、銀行は豫め預つて置いた支拂資金から支拂つてやるのである。斯やうにして一定の利拂が過ぎると整理して會社に報告があるが、未請求の分に對しては會社は將來の支拂用として未拂社債利子を貸借對照表に計上すべきである。この未請求の利子も一定期間請求がないと時効にかゝるものであり、時効にかゝつた利子は沒收されて雑益として處理される。

五 社債の償還

社債は償還期限があるから、その期限が来ると償還される。だが我國の社債は、こういった定期償還制でなく据置期限（これは償還の出来ない期限）が過ぎると随時にその一部または全部を償還出来る隨時償還制にして居る。これは要するに隨時償還制が、いつでも低利に借換が出来ると、また資金が潤澤になつてくれれば餘裕金を償還に當て得て會社に有利だからである。

借て隨時償還制に於ては一部償還の場合は抽籤償還、番號順償還または買入償却或は此等が併用されるが、その中で抽籤償還が一番多い。斯やうにして社債が償還された時は次の仕譯によるのである。

借方 擔保附社債 ××× 貸方 現金 ×××

(又ハ無擔保社債)

この償還に於ては額面が償還される。だが社債契約に於て額面以上を償還することを約束した時は、それだけ餘分に償還せねばならない。たゞ額面以上の償還は各社債とも均等額で割増金に差等をつけてはならない。例へば勸業債券のやうに割増金に格段の差があつてはならぬもので、額面百圓に就き平等に三圓とか五圓とかいふやうにせねばならない。

社債は償還されずに借換されることがある。これは新社債を發行して舊社債と交換して社債を延長するの

である。この場合の仕譯は次のやうになる。

借方	擔保附社債(舊)	XXXX	貸方	擔保附社債(新)	XXXX
	(又ハ無擔保)			(又ハ無擔保)	

六 減債基金制度

社債は償還のための用意として償還基金が設けられる。これを普通減債基金と呼んで居る。この減債基金は自發的に設けられるのと強制的に設けられるのとある。

先づ第一の自發的減債基金は社債が償還期限が来た時金額を一度に現金で支拂ふことは會社の財政を壓迫することが大きいので經營者が普段から償還のための支拂基金を設けて行くのである。斯やうに經營者が自己擁護のために償還基金を設ける處から自發的減債基金と名附ける譯である。これに對して強制的減債基金は社債契約に於て會社が每期一定額とか又は一定額以上とか或は每期其の額を遞増して行くといふやうに償還基金を設けることを約束するのである。それ故こいつた契約條項を持つと會社は強制的に、この償還基金を設けなければならない。そして前記のやうな契約を持つ社債を一般に減債基金附社債と名附けて居るのである。我國でも近來メッキリ減債基金制度を設けるものが多くなり、これが原則となつて來た。この減債基金は元來が社債償還基金であるから、利益からこれを設けやうとも、また營業用の資産から償還のための資金

を區別して置かうと、かまわないのであるが先づこれは利益の一部を割いて設けるものだと考へて間違はない。併て我國の減債基金制は償還基金を設けるけれど、外國のやうにそれを外部に放資したり、または事業内に流用したりして償還期限まで保留して置かないで每期設ける減債基金だけを一部償還に當て、しまふのである。それ故我國の減債基金制は一種の償還制であるとみてよい。だが減債基金はその度毎に社債の償還に當てなくて償還期限まで保留してもよいがそうする場合は、營業用の資産と區別して特定放資をすることが必要だと云はれて居る。そうする場合は、これを會計上どうするかを少し述べて置かう。

先づ會社が減債基金條項に従つて每期一定額の減債基金を利益から設けたとすれば次のやうな仕譯をとることになる。

借方	前期損益	XXXX	貸方	減債積立金	XXXX
これを擔保附社債の信託契約によつて擔保物件の委託を受けて居る受託會社(信託會社または許された幾つかの銀行)に現金で預入れた時は次のやうな仕譯をとる。					
借方	減債積立引當預金	XXXX	貸方	現金	XXXX
	(又ハ金錢信託)				

そして此の特定資産から生じた利息は、これを元金に繰入れてゆくのもよければ、その期の収益にしてもよい。

斯やうにして償還期限まで減債基金を設けて置き、そして償還期限が来たならば、この特定資産を引き出

して社債の支拂に當てるのである。

1 引當預金を引き出した時は次の仕譯をとる。

借方 現金 ×××× 貸方 減債積立引當預金 ××××

2 これを以て社債の償還をなした時は次の仕譯をとる。

借方 社債 ×××× 貸方 現 金 ××××

借て減債基金はこうして其の所期の目的を達しても、まだ利益の留保として残るのである。即ち其の儘にして置けば減債積立金は消えないのである。これを消さうとすれば取崩してしまつて配當に流用するか或は他の積立金に振替へてしまふのである。だがこれは他の積立金（例へば別途積立金とか法定積立金とか）に振替へて事業の内部に残し事業財政を鞏固にすることが賢策だと云はれて居る。

七 外社債の評價

社債は額面發行だらうが割引發行だらうが、額面で表示される。即ち額面だけが會社の固定負債として示される。そして、これは貨幣價值が動搖しても變化することはない。

處が社債に就て特に評價を必要とする時は外社債である。勿論外社債も爲替相場がバー近くで維持される

ならば内社債と同様、問題はない。だがこゝ十數年來のやうに爲替相場が激變した時代には、外社債を發行した當時の換算率のまゝで据置くか、それとも變動した爲替相場によつて評價しなほすかは大きな問題である。例へば假りに外社債をアメリカで一千萬弗發行したとする。若し爲替相場が五十弗であるとすれば、その會社はこれを五十弗で換算して社債二千萬圓として計上する。だが爲替相場が暴落して二十五弗となつたとし、これによつて換算評價換をせねばならぬとすれば忽ちその社債は四千萬圓に増加することになる。爲替相場だけの動搖でこんなに負債が激増するのであるから事業會社にとっては外社債の評價をどうするかといふことは大きな問題である。嘗て我國の大電力會社はこの苦い經驗を持つて居るのである。この場合、外社債の評價を決算日の爲替相場で評價せねばならぬとすれば忽ち破算の問題が起るかも知れぬので、商工省の財産評價準則ではそのための用意として外社債は爲替相場の變動があつても、これを無視し社債發行當時の換算額で計上してもよいが、たゞ減債基金制によつて次期に於て償還すべき金額に就てだけは決算日の爲替相場によるべしと教へて居る。これはまつたく一つの便宜的な評價である。然し爲替相場の低落が一時の場合にはこれでも差支へはないが、その回復の見込が立たぬ時は償還に際して生ずる爲替上の損失に對する積立金を設けて置くことが必要である。この積立金を爲替差損填補積立金といふが外社債を發行した大電力會社の貸借對照表にはこういつた積立金を見掛けることがある。

第十三章 會計資本

一 資本とは何か

事業を開始するには資本が必要だといふことは餘りにも明瞭である。この資本といふのは會計學では一體どう解釋するのであるか？ この資本の解釋は會計學でも一番解決の困難な問題であるといつてもよいのである。そしてこれに對する明快な解決は將來の會計學者に課せられた大きな課題である。

大體會計學では資本といふのは具體的な形を持つたものでなく、たゞ計算上の大きさを表はす抽象觀念だといふ考へ方を持つて居る。そして資本が一つの形に具體化されたものが資産であると解するのである。故に具體化された物件は資本の實體に過ぎないとみるのである。これに就ては貸借對照表の處で簡単に述べた筈である。處がこゝに一つ困る問題が起るのは負債は果して資本か、それとも財産といはれるもの、中で消極財産（マイナスの財産）といはれるものであるかといふことである。通説では負債はマイナスの財産であ

るとされて居る。そしてこの負債に對して資産を積極財産（プラスの財産）として居るのである。だが經營に要する資金は出資者から提供するものであらうが、他人から調達したものであらうが、その源泉には關係なくそれは資本であつて出資者から醸出されたものは自己資本であり、他人から提供されたものは他人資本（借入資本）であり、そしてこの資本が具體化されたものが即ち資産だといふ説もある。

偕て資本と負債とは同一性質のものであるか、それとも本質的に違ふものであるかといふことが會計學の大きな悩みであることに注意して欲しい。

二 設立に關する會計

事業を起すには資本が先決問題だが、この事業開始に必要な資本を起業資本と云ひ得るのである。この起業資本は個人事業では元入資本と呼び、合名、合資會社では出資金と名づけて居る。そして株式會社では資本金とか株金とか呼んで居るが、いづれも起業資本であることは誤りがない。

偕て株式會社では事業を開始する前に會社を設立しなければならぬが、これは必ず商法の規定に従つて一定の手續を採ることが必要である。勿論營業開始に就て認可を受けねばならぬものや設立に許可を要するものはそれ／＼の手續を経ねばならない。この株式會社の設立には發起設立と募集設立とあるが、發起設立

は發起人だけで株式總數を引受て會社が成立する形であり、募集設立は株式の一部又は大部分を公募して成立する形である。そして設立の形としては募集設立が一般的である。

この株式會社の設立に當り株式を公募する時、發起人自身が株式募集上の事務一切をとることを直接募集と云ひ、それを銀行、證券會社其他に委嘱することを間接募集と稱するのである。大會社を設立する場合はこの後者の間接募集が廣く行はれるのである。然らば會社を新設する場合はどういふ會計處理をとるのか？先づ直接募集から述べる。會社設立に當つて株式を募集するには無責任な株式申込を防ぐために申込證據金を一株につき五圓程度徴收する。そこで株式の申込をしやうとするものは株式申込證二通を作成し、こゝの申込證據金を提供して申込をなすのである。そうすると發起人又は創立事務所では次の仕譯をなすべきで

1 株式募集に當り證據金を受取つた時は

借方 現金 ××× 貸方 申込證據金 ×××

斯やうにして株式募集をなし、それを締切ると株式の割當となるのである。勿論申込株數が募集株數に達しない時は残株は發起人が引受けねばならない。そうでないと株式會社は成立しないからである。

次に株式の割當が済み總株數が引受けられたとなると第一回の拂込といふ段取りになるが、その際は證據金は株式拂込に當てられ、募入漏の株數に對しては同人割當の株式拂込に振替へるか全然割當のない申込人に對しては申込證據金を返還する。この場合申込證據金には利息を附する必要はない。

借て株式の引受けが確定すると會社は成立する譯であるから次の仕譯が必要である。その金額は素より公稱資本金である。

借方 未拂込株金 ×××× 貸方 株金(又は資本金) ××××

そして第一回四分の一拂込をなし申込證據金を拂込に當てたとすればどうするか？

借方 現金 ×××× 貸方 未拂込株金 ××××
 申込證據金 ×××

この株式の拂込は必ず現金でなすべきもので小切手とか手形ではいけない。若し小切手手形で支拂ふと、それが現金化される迄は拂込と看做されない。

次に申込證據金を割當漏の申込人に返還した時は次のやうに仕譯する。

借方 申込證據金 × 貸方 現金 ×

それから會社を設立するには創業費が掛るが、この創業費はどの程度まで掛るものかこれを定款に記載せねばならない。若し定款に記載してある以上を要してもその超過に對しては會社は責任を持たない。この創業費の負擔が確定した時は會社は次の如き仕譯を要する。

借方 創業費 ×× 貸方 現金 ××

借て今度は間接募集の場合の會計處理を述べやう。この間接募集は手数料を與へて募集一切を第三者に任

せるのであるから、それを委嘱した時は募集事務が精算される迄は其の儘にして置いて、これに對する報告を俟つて會計を處理すればよい。そして株金の拂込、創業費等の取扱は間接募集に準ずればよいのである。

尙株式募集に關聯しては次のやうな問題が起る。それは申込が割當てられ且つ拂込の請求を受け乍ら拂込をしないもの、または拂込期日に遅れて拂込んだものに對する會計處理である。先づ割當株式の拂込に就て、その拂込に應せぬ時は會社は商法の規定に従つて一定期間内に拂込むべきこと、若しその期間内に拂込をしない時は株式を處分すべきことを通知するのである。それでも拂込に應じない時は、その株式を競賣に附するのであるが、若し裁判所の許可を得れば競賣でない他の方法もとり得るし、それから競賣しても競落出來なければ資本減少の規定に依つて株式の消却をなすことも出來るやうになつた。そして株式を競賣其他の方法で處分して得た金額は拂込滞納金及違約金に充てるものであるが、若しそれでも不足した分は株式引受人に對し請求出來得るものである。

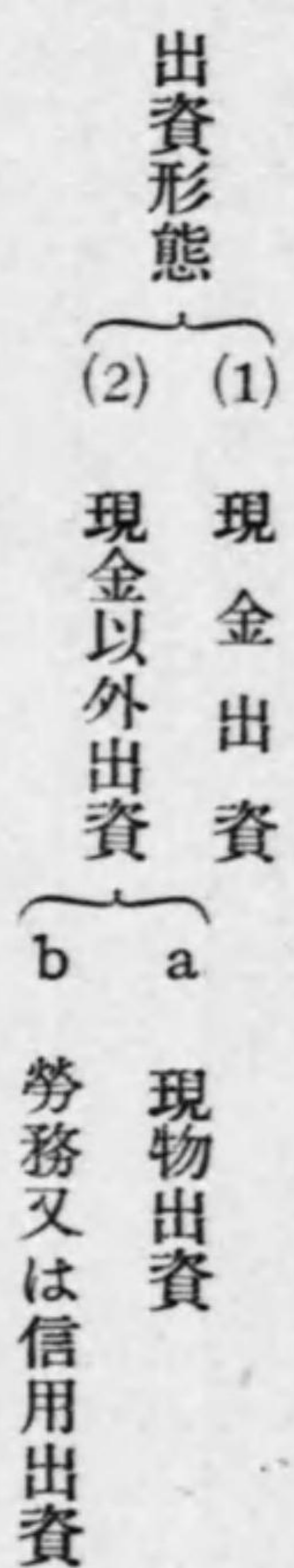
次に何かの都合で拂込期日に拂込まなかつたり、その拂込を忘れてたりしたやうな時は一定期間内に拂込むべきこと、そして拂込に當つては拂込金の他に延滞日數に對する延滞利息を添ふべきことを通知する。そしてこの延滞日歩は通常百圓に就て四錢であるが、もつと高日歩をとる會社もある。この延滞利息に就ては、これを雜收入として處理する。

それから株金の拂込に就ては改正商法では拂込の取扱場所として銀行、信託會社を株式申込證に明記する

ことが必要となつた。これは從來、兎角拂込をしないのに拂込を假想して幽靈株を發行することが行はれたので、その不正を防止するためである。

三 現物出資の會計

株式會社の出資の形は原則的には現金出資であるが、有價物件を出資する現物出資も認めるのである。この現物出資は發起人だけに限つて許されるのである。大體事業の出資の形には次のやうなのがある。



偕て現物出資は物資（それは土地とか機械とか建物とか商品とかいふやうな物資でもよければ特許權、營業權、鑛業權といふやうな權利でもよい）を以て出資するのであるが勞務又は信用出資は自分の頭腦とか技能といふやうな勞務を提供するか或は社會的な信用を提供するといふやうな出資の形である。だがこの勞務又は信用出資は合名合資會社だけに限つて許されるので株式會社の出資形態としては認められない。これは株式會社が資本に重きを置く會社で人間に重きを置く會社ではないからである。

この現物出資は現金出資と違つて値打がハッキリしない。それ故値踏み如何によつて、どうにでも動し得

るのであり、それだけに取締を嚴重にしないと種々の弊害が起り易いのである。そこでこの弊害を除くために商法では嚴重な規定を設けて居る。例へば現物出資の場合は定款に出資者の氏名、出資財産、その價格これに對して與へる株式の種類及株式を記載せねばならぬのも其の一つである。また財産引受けと稱して表面的には現物出資にせず置き會社が成立してから現物出資しやうと考へて居つた財産を會社が引受ける形にして巧に現物出資の規定を逃れやうとする遺方を防止するために會社成立後に譲受けることを約束した財産、その價格及讓渡人の氏名はこれを定款に明記せねばならぬこととして脱法的な現物出資を防ぐやうにした。それから現物出資をした時は、その財産の給付は第一回の拂込日に全部なさねばならぬことにした。だが登記、登録、其他權利の設定又は移轉を以て第三者に對抗するに必要な行爲は會社成立後になしてもそれは差支へないのである。

倍て此の現物出資の場合は、その現物出資者に與へる株式の種類は改正商法では普通株でも優先株でも差支へない。恐らく今後は現物出資者に對しては普通株を現金出資者に對しては優先株を與へることが起りはしないかと思ふ。それから現物出資者に與へる株数は創立總會に於てその割當が不當だとみれば訂正が出来るのである。それから現物出資者に對しては一般に全額拂込株を與へるのである。それ故現物出資がある場合は現物出資者に全額拂込株が與へられ、現金出資者には一部拂込株が與へられることになり勝である。

四 増資に關する會計

株式會社では種々の理由から資本を増加するが、この増資の場合には一定の手續を経ることが必要である。即ち株主總會に於て特別決議を要することである。この特別決議といふのは總株主の半數以上、資本の半額以上に當る株主が出席して議決權の過半數で決議することである。勿論現在の戰時體制下にあつては増資決議をなす前に豫め臨時資金調整法によつて監督官廳（大藏省）の認可を受けねばならない。だがこの認可は頗る嚴重である。

次に増資は從來例外事業を除いては全額拂込後でなければ出来なかつたのであるが、こういった規定を與へて置いた處で變態増資といふ遺方でいくらでも脱法出来るし、またこの規定のために未拂込を残した儘の會社は悲境に際して更生の途を閉ざってしまうので、改正商法ではこの規定を削除して未拂込の儘でも増資が出来ることにした。

倍て増資に際しては増資新株を公募することもあるが多くの場合、現在の株主とその新株に就ての募入優先權を與へる、例へば倍額増資に當つて現在株主に舊一株に就て新一株を與へるといふやうである。これを新株引受權といふのである。これは株主を優遇する手段である。この新株引受權が與へられても、これは株

主に與へられた権利であつて義務ではないのだから権利を放棄してもよいのである。然し株價が額面を遙かに超へて居るやうな場合は特殊事情でもあるのでなければ新株引受權を放棄する株主は先づない。

次に増資新株を公募する時、その會社が信用があり優良會社であつて株價が額面より相當高い時株式にプレミアムが附く。即ち額面以上の値段で株式を募集する。尤も公募に限らず新株引受權を與へる際にさへプレミアムを附ける場合がある。最近三菱社が増資するに當つて同社の株主並に同系會社の株主に新株引受權を與へるやうだが、その株式プレミアムが一株五十圓であるといふ。そして總額六千萬圓のプレミアムであり、それからプレミアムの税金として國家に納めるのが二千八百萬圓だと噂されて居る。この株式のプレミアム附發行は増資新株だけでなく會社新設の場合にもある譯であるが其の例は至つて寡い。

この株式プレミアムには今述べたやうに税金が課せられるのだが果してプレミアムに課税すべきものであるかどうかは大きな問題なのである。この株式プレミアムに課税する理由は要するにこれを利益とみるからである。だが會計學から觀て株式プレミアムは利益かそれとも資本かといふことが、いつも議論になるのだが會計學者の説は大體、これを資本と觀て利益ではないといふことに一致して居るといつてもよい。

倍て増資新株に就ては會計學上から申込證據金の問題とか第一回拂込金問題とか拂込延滞とか不能とか株式プレミアム問題とか種々の問題があるが、これ等は新設の場合のそれに大體準ずるものである。だが此等の中株式プレミアムに就ては説明してなかつたので、この點を幾分假說例を以て補足して置く。

1 株主總會に於て増資決議をなす	
借方	未拂込株金 ×××
	貸方 株金 ×××
2 一株に就きプレミアムを五圓附し第一回拂込と同時に現金にて徴收す	
借方	現金 ×××
	貸方 未拂込株金 ×××
	株式プレミアム ××
3 株式プレミアムを發行費を除き法定積立金に繰入る。	
借方	株式プレミアム ××
	貸方 法定積立金 ××
	プレミアム發行費 ×

五 減資に關する會計

株式會社では資本を減少することがある。これを減資といふが、これは大體缺損を整理し不良資産を除く等會社更生のためになすのである。だが稀には資本の過剰を調整するためにやることもある。この減資もまた株主總會の特別決議が必要である。

この減資方法には次の如く種々ある。

- 1 未拂込株金の免除
- 2 拂込額の一部拂戻 株式額面額を減する方法
- 3 株式の併合 株数を減する方法
- 4 株式の消却

倍て株式會社に於て減資を株主總會で決議し、これに依つて缺損金を填補しまた建物機械等の不良資産を整理したとすれば次のやうな仕譯となり、減資だけ資本は減ずる。

借方	株金	××	貸方	繰越缺損金	××
				建物	×
				機械	×

尙株式を併合して減資をする時は併合に適しない半端株の處理とか併合のため提供しない株式をどうするかといふやうな問題もあるが、こゝでは説明を割愛して置く。

最後に減資に就て注意して置きたいことは改正商法では資本減少の規定によらないで株主に配當すべき利益で以て買入償却をなし得ることにしたことである。そのためそういった規定を定款に與へる會社が改正商法實施後ポツリ／＼散見するやうになつた。

第十四章 補足勘定

一 評價勘定

引當勘定に就ては既に諸所で觸れて置いたし、また今後も觸れたりする。これは一般に準備金勘定といはれるものである。この準備金勘定に就ては、こゝに會計學上のテクニックである評價勘定といふものを説明して置かねばならない。この評價勘定といふのは資産なり、または資本なりから當然差引くべきものを故意に貸借對照表の反對側に示したものを指すのである。何故差引くべきものを反對側に示すかといふと、代數の公理に一方側の項目を他方側に持つて來ると、それはマイナスになるといふ點から來たので、例へば減價償却のための準備金は、當該資産から當然差引いて、資産の現在額で貸借對照表の借方に示すべき處を、資産を原價の儘とし、この準備金を反對側の貸方に示すのであつて、そうすると差引いたと同じ結果になるのである。

この評價勘定は斯やうに或る資産なり資本なりから控除すべきものであるから、それは明かに差引勘定であり相殺勘定である。この意味合に於て、この勘定は獨立した項目といふよりは或るものに附屬的のものであり補足的のものである。

この評價勘定の代表的なものが即ち引當勘定であるが勿論評價勘定はこれだけではない。その主要なものは大體次のやうである。

- 1 資産に對する評價勘定
 - a 減價償却引當金
 - b 貸倒引當金
 - c 修繕引當金
 - d 自家保險引當金等
- 2 負債たる性質を持つもの
 - a 納税引當金
 - b 退職給與引當金
 - c 退職手當積立金
- 3 資本に對する評價勘定

a 缺損金

二 資産に對する評價勘定

資産に對する評價勘定はすべて引當勘定である。

1 減價償却引當金

これは固定資産に生ずる減價償却を其の資産から各自控除しないで、所謂間接法によつて減價償却のための準備を設ける場合に、その引當金を指すのである。これに就ては減價償却の處を参照されたい。

2 貸倒引當金

これは營業債權の中、回收不能の損失に對する引當金である。従つて營業債權に對する評價勘定である。この營業債權には賣掛金、受取手形、未収入金、諸貸付金等があるが、此等の營業債權は取引に當り如何に慎重に調査をなし、また取立に就て如何に嚴重に努力しやうとも、或る程度の貸倒は先づ免れないものである。この貸倒の生ずる原因は大體次のやうである。

- 1 顧客先の信用調査が粗漏のため
- 2 顧客先の豫め悪意による詐欺行爲
- 3 顧客先の信用状態悪化のため

斯やうに營業債權に就て或る程度の貸倒は已むを得ない處であるから、これを豫想して大なり小なり豫めこの貸倒に對する準備が必要であり、この準備が即ち貸倒引當金である。それならば貸倒はどの程度にこれを見込んで準備することがよいか？ これは勿論事業の性質によつて大いに異なる。即ち非常に貸倒の危険に曝される事業と、比較的貸倒の危険の少ない事業とを同一に取扱ふことは出来ない。だが事業は、その事業の性質や過去の經驗等を土臺として總賣上高に對して何パーセントとか、總營業債權の何パーセントとか或は現在の營業債權の何パーセントといふやうに或る基準に對して貸倒を定める。だが總賣上高を基礎とすることは正しいとは云へない。なんとすれば貸倒は賣上高に正比例する傾向を持つといふことは否定出来ないが、それはすべて掛賣の場合であつて現金賣の度合によつては必ずさうだとは云はれないからである。従つて貸倒の見込は總營業債權又は現在の營業債權を土臺とすることが無難である。

3 修繕引當金

この修繕引當金は船舶、設備、裝置等にかかる大修繕のための準備である。いふ迄もなくすべて設備に就て

は破損毎に小修繕を加へるが數年毎に大修繕を加へる必要が起る。この大修繕のための用意が修繕引當金である。従つて決して利益の留保ではなく、此等の固定資産に對する評價勘定である。

4 自家保險引當金

これは保險を附すべき物件が多く且つそのため保險料が高む時は自家保險が行はれる。斯やうに火災其他による危険から生ずる損害を保險するための準備を自家保險引當金といふのである。

三 負債たる性質を持つもの

引當勘定の中には引當金はその性質に於て負債たるものがある。

1 納税引當金

この納税引當金は公課税を納付するための用意として準備したものである。會社によつては諸税引當金とか税金引當金とか呼んで居る。大體、營業税、家屋税、地租等々の公課税は當然經費たる性質のものであるが、その負擔額は確定しない。そこで此等の公課税をその儘に無視せず納税のための準備をなすのである。

従つて納税引當金は金額未確定の負債である。それ故これは負債として取扱ふことが順當かも知れない。

2) 退職給與引當金

會社によつては勞務者を除く従業員に社則による退職給與を與へる。そしてそのための用意として退職給與引當金を設ける。この引當金は従業員が退職に際して確實に支拂ふべき性質のものである故、決して利益の留保と考へてはならぬ。これも寧ろ負債に近いものである。たゞ異なる點は退職給與は従業員が圓滿退職したる場合に與へるものであつて、解職その他の場合は與へないし減額されるかも知れないといふ點である。言葉を換へれば、その給與に就き餘程經營者の意思が働くといふことである。

3 退職手當積立金

この積立金は事業主が法規に従つて勞務者の退職手當として保留した積立金である。即ち法規によれば事業主は毎年一回以上、一定の期末に於て其の期間中の賃金の百分の二（勞務者の強制積立の退職積立金と同率）に相當する金額を退職手當積立金として遲滞なく積立せねばならないものである。従つて表面は積立金と名附けて居るが確かに一つの引當勘定であり、また實質的には負債である。この退職手當積立金は會社によつてその名稱が幾分異なるものであるが、多くはこの積立金の上に工員とか工務員とか職工とか鑛夫とか従

業員とか使用人とか勤務員とかの名を冠して居る。また中には、これは法規による強制である處から法定退職手當積立金とも呼ぶものがある。

この退職手當積立金は命令の定むる處によつて、その實體を明かにして置かねばならぬといふのが其の特色である。それならばどんなものに放資して營業用の資産と明確に區別せねばならぬかといふと、放資方法としては郵便貯金、銀行預金、金錢信託、登録國債の四種が許されて居るだけである。だが事業主が豫め確實な方法及利子を定めて行政官廳の許可を受けるならば退職手當積立金を運用することが出来るのである。

四 資本に對する評價勘定

これは資本金より控除さるべきものを貸借對照表の借方側に示したものであり従つて資本に對する評價勘定である。

缺 損 金

株式會社では一旦資本金と確定したならば資本確定の原則に従つて資本金を變更することが出来ない。そこで缺損金が生じても、それを資本金から差引かないで資本金は何時も公稱資本にして置き缺損金は、これを反對側に示すのである。