

(ホ) 棚卸品 茲に棚卸品 (Inventories) と稱するのは商工省の「財務諸表準則」に所謂作業及販賣資産 (Working Assets) 即ち商業會計に於ける商品・未着品及び積送品並に工業會計に於ける原料・貯藏品・仕掛品・製品及び副製品等を指すのである。前掲の「財産評價準則」には是等の諸資産は原則としては凡べて低價主義によつて評價すべき旨を規定して居る。これは安全第一主義を根本精神とする場合に當然採るべき方針ではあるが、低價主義必ずしも安全に非ざることには既に述べた通りである。次に是等諸資産の評價に關する特殊問題に就いて略述を試みる。

(i) 商品 元來棚卸品を所有する目的はこれに加工し又は加工することなくして直接に販賣せんがためであるから、其の目的より云ふときは當然賣價主義によつて評價すべきであるにも拘らず、今日商品は須らく賣價にて評價すべきであると唱へる論者が無いのは寧ろ奇異の現象であると云はねばならない。尤も Kester 教授はこの點に關して大略次の如き所説を發表して居る。即ち同教授の説によれば商品の評價は貸借對照表を本位とするときは純賣價主義によつて評價すべきであつて、原價主義も時價主義も何れも不適當である。何となれば貸借對照表の一大主眼とする所は其の企業の支拂能力を示す點にある。然るに企業の支拂能力は其の所有する流動資産の換價額の多寡によつて判定せらるべきもので、商品の換價額とは畢竟其の純賣價額に外ならないからである。然し乍ら他方損益計

算書を本位とするときは賣價主義は不可である。何となれば賣價は普通原價より大であるから、これによつて商品を評價するときは所謂未實現利益 (Unrealized Profit) を計上することとなるからである。即ち商品は損益計算書を本位とするときは原價主義に又貸借對照表を本位とするときは純賣價主義によらねばならないと云ふことになる。故にこの矛盾を調和せんとすれば結算に際して原價と純賣價との差額に對して次の如き修正仕譯をすればよい。

〔借方〕 商品棚卸増價 (Merchandise Valuation) 〔貸方〕 棚卸商品評價益豫想高 (Estimated Profit from Sales Valuation of Mase Inventory)

而してこの際貸方に生じた科目はこれを損益勘定に移記することなく、評價益積立金の如き科目として貸借對照表上に表示して置くのである。

尙次に列擧するが如き場合に限り商品を純賣價で評價しても差支ないと論ずる者もある。

(a) 既に Firm Order 即ち所謂確定注文を入手して居るが、何等かの事由によつて未だ現品を發送する運びに至らない商品を持合せて居るとき。かゝる場合の商品なる資産は既に販賣を實行して入手した現金、手形又は賣掛金等の如き資産と殆ど同じであるからである。

(b) 相場が著しく下落して其の純賣價の方が原價よりも遙に安い商品を所有して居るとき。かくの



如き場合には其の商品を假令賣價で評價しても決して未實現の利益を計上することとならないのみならず、反對に相當の棚卸評價損を見積ることとなるからである。

(c) 常に確實なる需要性があつて販賣よりは寧ろ其の仕入に多大の努力を必要とする商品を所有して居るとき。例へば金の如き商品を所有して居る場合にはこれを純賣價で評價しても毫も不安はないからである。

(d) 棚卸商品の正確なる原價が判明せぬとき。原價を正確に算定することが困難なる商品の評價は純賣價によるより外に方法がない。Nester 教授はかくの如き商品の適例として豚肉商が店頭にて販賣して居る豚肉の諸部分を擧げて居るが、多くの者がこの種商品の例に擧げて居る棚卸品は製糖業に於ける砂糖と糖蜜、石油精製業に於ける原油と石油又は其の他の諸製品等の如く所謂共通原價 (Joint Cost) の性質を有するものである。然しながら是等の棚卸品は何れも工業會計の製品に屬するもので嚴格なる意味に於ける商品ではない。

棚卸商品を時價價額で評價するときは、原價と時價との差額に相當する金額だけ當該營業年度の販賣原價を高低せしめることとなるから (時價が原價より安い場合には販賣原價が高くなりこれに反するときには低くなつて) 正確なる販賣益を知ることが出來なくなる。故にこの缺點を除去せんとするに

は棚卸商品を常に原價で評價して、別に時價との差額に對して

〔借方〕	商品評價損	×××	〔貸方〕	商品棚卸評價準備金	×××
	(時價が原價より安いとき) 又は、				
〔借方〕	商品増價	×××	〔貸方〕	商品評價益積立金	×××
	(時價が原價より高いとき)				

なる仕譯を行へばよい。かゝる場合商品棚卸評價準備金又は商品増價なる二勘定は夫々商品に對する消極的又は積極的評價勘定となるのであるから結局棚卸商品を時價で評價したこととなつて、しかも正確なる販賣益を示すことが出來ることとなるのである。

同一の商品を二回以上に互つて仕入れた場合に其の各場合に於ける仕入値段が同一でないときの原價の算定法には種々の別がある。

(a) 實際原價法 時を異にして仕入れた商品を容易に區別することが出來得る場合には夫々其の實際要した原價によつて評價すればよい。この方法を假りに實際原價法と名づけて置く。

(b) 最近購入原價法 (Recent Purchases or First-in First-out Method) これは最初に仕入れた商品から順次に販賣したものと見做し、従つて現在手許に残つて居る商品は比較的最近に仕入れたも



のであるとの假定に基づいて棚卸品を評價する方法である。例へば甲品の賣買が次の如くに行はれたとすれば、其の賣残高二百個中五十個は十月二十日に仕入れた分即ち六圓替のもの、百個は同月十日に仕入れた分即ち五圓八十錢替のもの、残り五拾個は十月一日に仕入れた分即ち五圓替のものであると假定して、これを千百三十圓と評價するのである。

〔甲品賣買例〕

仕 入		販 賣	
十月一日	二〇〇個 五圓替 一、〇〇〇圓	十月十五日	一〇〇個
同 十日	一〇〇個 五圓八十錢替 五八〇圓	同 廿五日	五〇個
同 廿日	五〇個 六圓替 三〇〇圓	(残)	(二〇〇個)
(計)	三五〇個 一、八八〇圓	(計)	三五〇個

(c) 加重平均原價法 (Weighted Average Method) 前例によれば總計三百五十個の甲品の總原價は千八百八十八圓であるから其の一個の平均原價は五圓三十七錢強となる。故にこの單價を基礎として算出した千七十四圓を以て棚卸高の評價額とする方法を加重平均原價と云ふのである。

(d) 移動加重平均原價法 (Moving Weighted Average Method) この方法は賣買の行はれる都度

手持商品の加重平均原價を算出し、これによつて其の評價額を決定せんとするのである。故に前出の例の棚卸高二百個の評價額は次の計算の示すが如く千八十二圓六十八錢となる。

月 日	摘 要	残	高
十月一日	仕入 二〇〇個 五圓替	二〇〇個 五圓替	一、〇〇〇・〇〇
同 十日	同 一〇〇個 五圓八十錢替	三〇〇個 五圓廿六錢六厘	一、五八〇・〇〇
同 十五日	販賣 一〇〇個 五圓二六錢六厘	二〇〇個 同	一、〇五三・三四
同 二十日	仕入 五〇個 六圓替	二五〇個 五圓四一錢三厘	一、三五三・三四
同 二十五日	販賣 五〇個 五圓四一錢三厘	二〇〇個 同	一、〇八二・六八

即ち上記四種の評價法による評價額を比較對照すれば次表の示すが如くなるのである。

評價法	評價額	單 價	備 考
a	一、〇八八・〇〇	五圓四四〇	a法は手持品中百個は十月一日に六十個は同十日に残四十個は同二十日に夫々仕入れたものであることが判明したとの假定による評價である
b	一、一三〇・〇〇	五圓六五〇	
c	一、〇七四・〇〇	五圓三七〇	
d	一、〇八二・六八	五圓四一三	



(ii) 仕掛品及び製品 是等の棚卸品を正確に評價せんとするには彼の原價計算制度の實施を必要とする。而して其の評價の方法は實際要した原料費及び工賃の合計に一定の標準に従つて割賦した製造費の分擔額を加へた金額によるのであるが、其の詳細なる研究は原價計算に譲り茲にては自己資本に對する一定歩合の利子をも製造費中に計上すべきや否やに關する積極消極兩説の概要を紹介するだけに止める。

積極説

(a) 利子を原價の一部と見做すことは經濟學の通説である。會計學は廣義の經濟學の一分科であるから資本・財産・原價等の諸用語の意義も當然共通のものであるべき筈である。

(b) 自己資本に對する利子は實際支拂つたものでないからこれを原價中に計上することは不可であると論ずる者があるが、彼の減價償却費の如き費用も決して實際支拂つたものでないが、今日これを原價中に計上することを不可と唱へる者は一人もないではないか。

消極説

(a) 經濟學上の用語と會計學上の用語とは必ずしも其の意義を同じくするものでない。従つて經濟學上利子が原價構成の一要素であるからとの單なる理由によつて會計學上の原價も利子を含むべきであるとの結論を下すことは出来ない。

(b) 借入金又は社債の利子は實際支拂つたものであるから、これを製造原價中に加算することは必ずしも不合理とは云へないが、自己資本に對する利子は單なる推定上の金額で決して外部に支拂つたものでないから、この點に於て他人資本に對する利子とは大に趣を異にして居る。

(c) 評價が過大となるとの反對説は利子は原價を構成する要素でないといふ前提に基いた議論であるから論理學上の誤謬を犯して居る説である。又未實現利益の豫斷であるとの批難は自己資本の利子を原價中に計上するときの貸方科目を受入利子としてこれを全部損益勘定に移記した場合を考へての説であるが、棚卸品の評價額中に含まれて居る利子に相當する金額はこれを受入利子勘定より控除して資本利子準備金勘定に振替へさへすればよいのである。

(d) 資本の利子を見做しては機械による製造と手工による製造との得失又は例へば電力を他より供給を受けることと自ら發電所を設けて自給政策をとることの優劣等の比較をすることは不可能である。

(e) 利子算出の基礎金額並に利率が不明であるとの批難をするものがあるが、會計學上の計算の大部分は推定に基いたもので決して一定不動の原理によつたものではないから、この批難も亦敢て當らないものと云はねばならない。

(c) 自己資本に對する利子を原價中に加算するときには結算に際して仕掛品及び製品の棚卸高はこの金額だけ評價過大となつて其の結果未實現利益を豫斷することとなるから不可である。

(d) 利子を計算する基礎となる金額並に利率に關する積極論者の説は區々で一定して居らない。かゝる不確定なる議論に基いた利子を加算しては到底正確なる原價の計算は期し難い。

(e) 海外に於ける判決例の大部分は自己資本の利子を原價中に計上することを認めない。

(f) 米國の銀行業者は利子を加算した棚卸品の評價額を承認しない。



我が商工省の「製造原價計算準則」は資本利子に關して左の如くに規定して居る。

運轉資本に對する利子は次に列擧する如き特殊の場合を除きては之を原價に加へざるものとす。

(一) 原料又は製品が長期間の貯藏を必要とする場合

(二) 設備又は方法を異にする同種作業間の原價を比較する場合

(三) 原料、部分品、動力等を外部より買入るゝと、自己生産を行ふと何れが有利なるかを比較判定する場合

(四) 製品の賣價を決定する場合

(五) 製造に長期間を要する事業に於て、之に要する放資金額と前受金との各利子を比較して見積價額を決定せんとする場合

(六) 價格協定、統一原價計算制度設定等客觀的原價を計算する場合

(へ) 負債 財産の評価に關して從來發表せられた諸學說の殆ど全部は各種の資産の評価に關するもので、負債の評価と云ふことに就いては格別の議論はなく、凡て負債は其の辨濟期に支拂を必要とする金額を以て評價するのが原則で、借入金如き利子付の負債にあつては時の経過に伴つて其の辨濟額が増加するが、それは普通未拂利息なる別箇の勘定に記帳して置くので負債そのものの帳簿

價格を修正する必要はない、唯利息を元金に繰入れた場合に未拂利息と借入金との振替を行へばよい、これを要するに負債の評価問題は頗る簡單で何等難點はないと一般に云はれて居つた。然しながら負債の評価に關しても若干の議論はあるのである。前述の如く負債は凡て辨濟期に支拂を必要とする金額を以て評價するのが原則である以上、買掛金中現金割引有効期限前のもので且つこれを利用する意志のある分に對しては「借」仕入割引準備金「貸」仕入割引 なる修正仕譯を行ふ必要があることは嘗て説明した通りである。併しながら社債發行差損金又は差益金を貸借對照表上に掲載することを認める以上、これは社債に對する消極的又は積極的の評価勘定とも解し得るから、この意味に於て負債の現價を評價したものと云ひ得る。次に退職給與積立金の如く從來一般に正味財産の一部を構成するものとして取扱はれて居つた勘定中には眞の負債を示す部分が混左して居る場合が多いのであるから、其の額を決定することも亦負債の評価に關する問題として考慮を要する重要な事項である。其の他無料修繕・現金返却・代品無償引換等の保證付販賣を行つて居る企業にあつては是等の保證のために發生することあるべき損失に備へるために貸倒豫想高を計上すると同じ方法によつて「借」保證辨償豫想高「貸」保證準備金 なる修正仕譯を行ふ必要がある。かゝる場合に貸方に現はれる保證準備金は偶發債務を示す勘定であるから其の金額の決定は即ち負債の評価問題として取扱はれるべ



きものであると論ずる者もある。

九 財産評價に關する我が法令の規定 我が國の現行法令中 Going Concern の財産評價に關する規定は極めて少數にして、次に拔萃したのは殆ど其の全部である。

- (イ) 「財産目録ニハ動産、不動産債權其他ノ財産ニ價額ヲ附シテ之ヲ記載スルコトヲ要ス其價額ハ財産目録調製ノ時ニ於ケル價額ニ超ユルコトヲ得ス」(商法第二十六條第二項)
- (ロ) 「國債ノ價額ヲ財産目録ニ記載スルニハ商法第二十六條第二項ノ規定ニ拘ラズ大藏大臣ノ告示スル標準發行價格ニ依ルコトヲ得但シ其ノ取得ノ際ニ於ケル時價ヲ超ユルコトヲ得ズ。前項ノ規定ハ外國ニ於テ發行シタル國債ニハ之ヲ適用セズ」(昭和七年法律第十六號國債ノ價額計算ニ關スル法律全文)

昭和六年より同七年にかけて有價證券の市價が暴落したために銀行業者、保險業者の如くに巨額の有價證券を所有して居るものは非常な窮地に陥つたことがある。これを救済する意味で、この法律が公布せられたのであるが、同年の十二月頃には國債の市價は何れも額面以上となつてこの救済法の必要はなくなつて、今日では全く空文に過ぎない状態である。

- (ハ) 「財産目録ニ記載スル有價證券以外ノ財産ノ價額ハ實費決算額ヲ超ユルコトヲ得ス。財産價額

ヲ消却シタルトキハ消却額ヲ原價ヨリ控除シタル殘額ヲ以テ實費決算額トス」(地方鐵道會計規程第九條)

(この規定は軌道事業にも準用せられることになつて居る)

- (ニ) 「財産目録ニ記載スル固定資産及貯藏品ノ價額ハ取得價額又ハ製作價額ヲ超ユルコトヲ得ズ。固定資産ノ減損額ハ之ヲ取得價額又ハ製作價額ヨリ控除スルコトヲ要ス。但シ減損ノ控除ニ代ヘテ之ニ相當スル銷却引當金ヲ計上スルコトヲ得」(電氣事業會計規程第五條)

是等の諸規定の外に破産債權即ち破産者に對して破産宣告前より有する債權の評價法に關する二三の規定が破産法に設けられてあるが、是等は何れも例外的の場合に於ける評價であるから説明を省略する。

財産評價に關する我が商法規定の變遷に就いては嘗て詳述しかたら重ねて説かないが、改正商法中には財産の評價に關し右以外に若干の親規定が設けられてあるから、次にそれを列擧する。

- (ホ) 「財産目録ニ記載スル營業用ノ固定財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スル價額ヲ附スルコトヲ得ズ」

(改正商法第二百八十五條)



これは株式會社のみに關する規定である。この規定が施行される様になつた曉には營業用の固定資産に關する限り評價益を認むべきや否やの問題は消滅することとなる譯である。

(へ) 「第六十八條第一項第七號ノ規定ニ依リ支出シタル金額(會社の負擔に歸すべき設立費用及び發起人が受くべき報酬の額を指す)及設立登記ノ爲ニ支出シタル税額ハ之ヲ貸借對照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得、此ノ場合ニ於テハ會社成立ノ後、若シ同業前ニ利息ヲ配當スベキコトヲ定メタルトキハ其ノ配當ヲ止メタル後五年内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ爲スコトヲ要ス」(改正商法第二百八十六條)

この條文は財産の評價に關する規定と云ふよりは寧ろ創業費の取扱方に關する規定と云ふべきものである。創業費に關しては第五章に於て詳説する。

(ト) 「社債權者ニ償還スベキ金額ノ總額ガ社債ノ募集ニ依リテ得タル實額ヲ超ユルトキハ其ノ差額ハ之ヲ貸借對照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得、此ノ場合ニ於テハ社債償還ノ期限内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ爲スコトヲ要ス」(改正商法第二百八十七條)

この條文も財産の評價に關する規定と云ふよりは寧ろ社債發行差損金及び發行費の取扱方に關する規定と云ふべきである。このことに就いても第五章に於て述べる。

(チ) 「第一項ノ規定ニ依リテ配當シタル金額(所謂建設利息を指す)ハ之ヲ貸借對照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得、此ノ場合ニ於テハ年六分ヲ超ユル利益ヲ配當スル毎ニ其ノ超過額ト同額以上ノ金額ヲ償却スルコトヲ要ス」(改正商法第二百九十一條第三項)

この條文も要するに建設利息の取扱方に關する規定に外ならない。建設利息の何物たるやの説明も第五章に譲る。



## 第五章 損益計算論

### 一 概 說

營利企業の簿記の二大目的とする所は(イ)一定時に於ける財政状態を一目瞭然たらしめることと(ロ)一定期間内に発生した正味財産増減の原因即ち損益の内容を明示することにある。而してこの前者の目的を達するために作成せられるものが貸借対照表にして、後者の目的を果すために調製せられるものが損益計算書なのであるから、是等兩財務表の簿記、會計學上に於ける重要さには何等甲乙の差はない筈である。唯強ひて其の效用の異つて居る點を擧げるならば、前者は財政状態を表はし後者は營業状態を示して居るのであるから、其の企業に對して現在又は將來債權を有する者にとつては、貸借対照表の方が損益計算書よりも一層有益なる參考資料を供するが、其の企業の現在又は將來の出資者にとつては、これに反して損益計算書の方が貸借対照表よりも差當り必要な參考資料を與へると云ふに過ぎない。蓋し貸借対照表によつては支拂能力を判定することを得、損益計算書によつては収益能力を推知することが出来るからである。更に是等兩者の差異を述べるならば、貸借対照表は靜的にして現状を示すに反し、損益計算書は動的にして活動を表はして居る。前



者を人の肖像とするなれば後者は其の傳記に相當するものであると説明する者もあり、又前者は活動寫真に於けるスタイル（大寫し）に等しく後者はムーヴィー（連續する寫真）に該當すると云ふ者もある。

斯くの如く企業の財政状態と損益の内容とは互に唇齒輔車の關係を有して居るにも拘らず、會計學從來の態度は動もすれば財政の状態を示す貸借對照表の研究に全力を集注して、損益の計算を表はす損益計算書の研究を等閑に附した嫌があつた。然しながら最近に至つて公益企業の料金制定上並に所得稅額又は營業收益稅額決定等に正確なる損益計算を行はねばならない實際上の必要に迫られて、損益計算書に關する各種の研究も漸く盛に行はれんとする傾向を見るに至つたことは、誠に喜ばしい現象であると云はねばならない。

二 損益の意義 利益 (Profit or Gain) 又は損失 (Loss or Expense and Loss) なる語は世人が日常絶えず口にする言葉であるが、其の正確なる意義を簡單に述べることは頗る困難である。これ蓋し損失なる概念は元來利益とは全く正反對の概念であるから、利益なる語の意義を明らかにさへすれば損失なる語の意義もおのづから判然となる理であるが、抑も利益とは何ぞやと云ふ問題に對しては今日少なくとも次に掲げるが如くに經濟學者法律學者及び企業家と云ふ三種の異つた階級の人々が各

其の独自の立場から觀察して夫々異つた解答を與へて居るからである。即ち經濟學者は主として資本主義制度の行はれて居る現時の社會に於て利潤——彼等は利益のことを普通利潤と呼んで居る——の發生する所以、其の發生の正當なる理由並にそれが何人の手に入るべき性質のものであるか等の諸問題を検討して居るのであるが、彼等は一般に「利潤とは企業の總收穫中より生産費を控除した殘高即ち所謂剩餘價值を指したものである」と定義し又時としては「生産費より生産の三要素（土地、勞力及び資本）に對する報酬たる地代、賃銀及び利子を控除した剩餘を以て即ち利潤となしこれは企業家が受くべき報酬である」と説明することもある。又法律學者は専ら所得稅、營業收益稅の算定上若くは株式會社が行ふ株主配當金が果して合法的のものであるか否か等の問題に關聯して利益なる語に興味を有して居るのであるが、彼等は豫め利益なる概念に對して抽象的の意義を下すことなく寧ろ係争の中心となつて居る個々の事實問題に就いてそれが立法の精神に鑑みて又法令の條文に照して果して利益と見做すべきものであるか否かを判別することに努力して居る様である。故にある場合には「利益とは資産の總額より負債及び出資額を差引いた殘高に外ならず」と云つたり又或る場合には「賣價より原價を控除した剩餘が即ち利益である」と述べたりして居る。最後に企業家にとつては利益なる概念は最も密接なる利害關係を有するもので、彼等の唯一の目的はこの利益を得んがためであると云つ



ても敢て過言でない。彼等にとつては利益の多寡が即ち經營の巧拙を判定する唯一の資料であり同時に又直ちに其の企業經營上の方針を左右せしめる原因ともなるのであるが、彼等は普通「一定期間内に發生した正味財産額の増加を以て其の期間内に擧げ得た利益高である」と考へて居る。

次に會計學者の説明を窺ふに會計學に於ては損益なる語を種々の意味に使用して居るが、これを大別するときは廣義の損益と狹義の損益との二つに分けることが出来る。「利益とは一企業に投下せられたる正味財産額の現實なる増加を意味し損失とはこれに反して其の減少を指す」又は「利益とは收益 (Income or Revenue) が經費 (Expenses) 並に各種の事故に基因する資産價値の減少 (Loss) に超過する部分を意味し損失とはこれに反して後者が前者に超過する部分を指す」と云ふ場合は狹義の損益を説明したもので、かゝる場合の利益は結局企業家の考へて居る利益と全然一致して居るが、會計學で普通に利益又は損失と稱するのは廣義の損益即ち前掲第二の説明にある「收益其のものを利益經費並に各種の事故に基因する資産價値の減少其のものを損失」と云つて居る。故に時としては狹義の損益を純益金又は缺損金と名づけて廣義の損失と區別することがある。會計學は極めて廣き意義に於ける經濟學の一分科であるから、この兩者が使用する術語は當然同じ意義を有すべき筈であるとの説が最近一部識者間に唱へられて居るが現在の處では未だそんな域に達して居らない。次に法律學者の利

益即ち立法上の利益は理論上より云ふときは當然會計學上の利益と一致すべき筈であるが、實際上に於ては法律は課税上の便宜又は其の他の理由によつて種々なる規定を設けて居るから會計學上の利益は必ずしも税法上の利益と一致して居らない。この不一致を見るに至つた原因中には租税政策上の必要より生じたものもある。是等は已むを得ないが中には法文が不適當又は不備のために醸されて居るものも決して少なくない。是等の不一致を除去することも會計學の一任務であると云はねばならない。

### 三 利益の發生する場合 利益の發生を伴ふ取引には次の六種類の型式が想像し得られる。

- (イ) ある資産の増加が直ちに同額の正味財産の増加となるもの
- (ロ) ある負債の減少が直ちに同額の正味財産の増加となるもの
- (ハ) ある資産が減少するもこれと同時にそれよりも多額の他の資産が増加するもの
- (ニ) ある資産が減少するもこれと同時にそれよりも多額の負債も減少するもの
- (ホ) ある負債が増加するもこれと同時にそれよりも多額の資産も増加するもの
- (ヘ) ある負債が増加するもこれと同時にそれよりも多額の他の負債が減少するもの

右の内イロは損益取引でハニホへは混合取引である。混合取引中交換取引に屬する部分を分離すれば結局利益は(a)資産が増加する又は(b)負債が減少することによつて發生することとなる。然るに今日



の經濟社會に於ては(b)の如き事實が起ることは極めて稀で、強ひて其の實例を求めらば、ある債務が消滅時効に罹るか或は債權者の好意によつて其の返済を免除せられた如き場合が即ちそれに該当するのであるが、かゝることは寧ろ例外事に屬するから、普通の場合としては利益は資産の増加によつて發生すると云ふことが出来る。然らば資産は如何なる場合に増加するかと云ふに最も廣く認められて居るのは資産を其の原價より高い値段で他人に販賣した場合である。即ちこの場合には販賣益に相當する金額だけある種の資産が増加すると考へられるのである。然しながらこの説は單に最も廣く認められて居る説であると云ふに止まり、未だ決して最も合理的のものであると證明濟の説ではないのである。換言すれば如何なる場合を以て資産の増加と見做すかに關しては右以外にも種々異説があるのである。即ち今日までに利益の發生を伴ふ資産の増加と考へられた場合は次に列擧するが如くに五つもあるのである。これ損益計算論に議論の多い一原因となつて居る。

(イ) 現金入手説 例へば貸付金千圓の元利合計として現金千二百圓を入手したときは百二十圓の利益が發生したと考へるのである。(この場合入手した残り千圓の現金は交換取引に屬するものであるから利益發生とはならないのは云ふまでもないことである。) 又原價千圓の問品を千五百圓に賣つて其の代金を入手したときに始めて五百圓の利益が發生したと考へるのである。この説は最も保守

的の考へ方で諸經費に關しても現金を支拂ふまでは損失は發生せぬと考へるのであるから、これを現金主義の損益計算法と稱して居る。損失の發生に關してかくの如き考へ方を固守して居るものは今日殆どないと思ふが、利益の發生に就いてはこの解釋が實際に行はれて居る場合は決して少くない。米國の大藏省も月賦販賣業者の所得税査定上其の利益金算出に際してはこの説を採用して月賦販賣によつて得た總利益中一營業期間内に實際集金した月賦金に比例する部分だけを當該營業期間の利益とすることを承認して居る。然しながらかゝる特殊の場合を別として一般的にかくの如き解釋をなすことは穩當ではない。其の理由は後に述べる所によつておのづから明らかになると思ふ。

(ロ) 掛賣實行説 例へば原價千圓の製品又は商品を千五百圓に賣つたときは未だ其の代金を入手せぬ場合にでも既に五百圓の利益を得たと考へるのである。前に述べた如く今日最も廣く行はれて居るのはこの解釋である。これ蓋し原價千圓の製品又は商品が千五百圓に賣られたことは事實にして、販賣前に自分の所有して居る製品又は商品が將來千五百圓に賣却せられる可能性があると云ふ單なる希望又は豫想とは異つて五百圓は既に賣掛金なる買主に對する債權となつて現實に存在して居る立派な一資産であるからだとの理由によつたものである。尤もこの資産は現金とは聊か其の性質を異にして居つてこれを以て直接に自分の欲する所の財貨を購入したり或は税金の支拂等に充當することは出



來ないが、近き將來に換價せられる可能性は極めて濃厚である。唯茲に問題となるのは萬一其の債權が回収不可能に陥つた場合は如何と云ふ點である。萬一左様なことになつたとすればそれは決して利益の發生どころか確實なる損失の發生であるが、しかし其の場合の損失は五百圓に非ずして千圓である。故にかくの如き非常の場合を考慮に入れて未だ現金を入手せぬ間は五百圓の資産増加を認めることは不都合であるとの現金入手説に従ふときは、製品又は商品の原價千圓に對する債權も同じ理由によつてこれを資産と認めることは出來ないこととなり、前に示した掛賣なる取引は結局原價千圓に相當する金額だけ資産の減少と同時に正味財産の減少を惹起する損益取引であると解し、他日千五百圓の現金を入手したときそれだけ正味財産の増加を伴ふこれ亦損益取引であると考へねばならぬこととなる。かくの如き考へ方は絶對的に不合理であるとは云へないが、少くとも常識的の考へ方でないこと云ひ得る。勿論賣掛金なる債權が換價せられるまでには時として相當に長い時日を要し又其の一部分は貸倒となつて回収不能に終ることも決して稀でない。故に結算期毎にこの貸倒の豫想高を損失中に計上することによつて利益金に對して適當の修正を行ふ必要があるは云ふまでもないことである。

等しく掛賣實行説であるが賣買契約締結と同時に利益が發生したと考へる場合と、賣買契約履行の曉即ち賣買の目的物が買主の手に移つたときに始めて利益が發生すると考へる場合とがある。普通の

賣買にあつては其の何れによるも損益の計算には何等影響を及ぼさないが、比較的長期に互る先物賣買契約の如き場合にあつては其の何れによるかによつて利益の所屬會計期を異にする場合がある。即ちかかる場合には(i)其の利益の金額を賣買契約を締結した營業期の利益と考へるか(ii)賣買契約を全部履行し終つた營業期の利益と考へるか又は(iii)賣買の目的物を引渡す毎に其の數量に比例するだけの利益が發生したと考へるか三様の解釋がある。實際上の取扱としては(iii)説によるのが一番便利である。

(ハ) 實物完成説 主として賣行の見込が極めて確實なる農産物の收穫、鑛産物の採掘又は製造品の製造工程が完了したときに利益が發生すると考へる説である。かくの如き考へ方が實際に採用せられる範圍は極めて限定せられて居るが、ある種の企業にあつては利益獲得の成否が販賣よりは寧ろ製造に係つて居るものがある。即ち製造の技術にさへ成功すれば販賣は手を束ねて待つて居つてもよいと云ふ様な場合にはかくの如き考へ方をとり入れることもあながち不合理とは云へない。請負によつて引受けた工事又は製造が完成した場合の如きは尙更のことである。而してかくの如き場合に利益發生と見做される金額は完成した其の資産の賣價から原價と販賣に要する諸費用とを控除した殘額である。掛賣を實行しても其の代金を入手するまでは未だ利益の發生を認めない現金入手説論者がかかる考へ方に對して猛烈なる反對を唱へるは當然のことである。又一般の商工業者がかくの如き方針即ち



所謂純賣價主義によつて其の棚卸品を評價することは未だ實現せざる利益を計上することとなるから絶對的に排斥すべきであると云ふ説は會計學界の輿論であつて、これに對しては何人も異議を挿むものはない。

實物の完成を以て利益の發生と見做すことは現今に於ては米國の大藏省が農業者の所得を査定する場合に採用して居る。即ちこの説によるときは農業者の利益は農作物を收穫した年度に發生したものと見做してこれを販賣した年度に發生したものとしないのである。

(ニ) 實物完成歩合比例説 實物完成説を多少修正した考へ方にして、實物完成までに比較的長い時日を要する場合にはある營業期間内に得た利益は其の期間内に實物が完成した歩合に比例して算出すべきであると云ふ説である。例へば某造船所に於て新造を引受けた船舶一隻が前後三年度に互る二十ヶ月の日月を要して完成し總額五十萬圓の利益を得たとすれば其の利益を實物完成の歩合に比例して第一年度第二年度及び第三年度に夫々按分せんとする方法である。(ハ)説によるときはこの五十萬圓の利益は全部第三年度の利益となつて第一年度及第二年度には毫も利益がなかつたこととなるが、かゝる斷定は決して合理的のものでないと云ふのが、この説を主張する者の論點とする所である。實物完成の曉には必ず一定の價額で販賣し得られることが確實なる場合にあつてはこの説の如き考へ方

も亦一理あるが、茲に考究を要するのは如何にして實物完成の歩合を決定するかの問題である。期間に比例せしめるのも一方法であるが最も合理的なのは實際要した總費用の豫定費用全額に對する比によつて決定する方法である。

(ホ) 増價説 嘗て説明した最狹義の増價即ち單なる市價の騰貴に基因する資産價値の増加換言すれば棚卸評價益を利益の實現と見做す説である。前掲四説の何れかを主張する論者がこの種の利益を否認するは勿論であるが、其の否認の理由とする處は唯かくの如き利益は「未實現利益」(Unrealized Profit) 又は「單なる紙上の利益」(A mere paper profit) に過ぎないからと云ふ點のみである。然しながら、かくの如き議論は論理學上に所謂先決問題要求の誤謬 (Fallacy of begging the question) を犯して居るものと云はねばならない。何となればこの議論は「利益はいつ實現するや」(When is profit realized?) の問題に對して「利益は現金を入手したとき、掛賣を實行したとき又は實物が一部若くは全部完成したときに實現する」と云ふ説を認めない限り成立しないからである。

増價を利益と見做す論者の説く處によれば一定期間の利益とは其の期首に於ける正味財産額と同期末に於ける正味財産額との差に外ならない。而してこの正味財産額は如何にして決定するかと云ふに未だ換價しない各種の資産を其の原價又は時價の何れかによつて評價し其の總額から凡べての負債の



總額を控除することによつて算出するのであるが、この際資産の評価に際しては原價によるよりも時價による方が遙に正確である。從來の會計學者は時價が原價より低い場合には時價による評價を強制するにも拘らず、これに反する場合即ち増價の場合には極力これによる評價を排斥するは大なる矛盾と云はねばならない。自己の所有にかゝる土地又は有價證券の時價が騰貴して原價の二倍にもなつて居るにも拘らず、其の資産價値が從來と何等の變動なしと考へるが如きは愚の至りである。上述の如き場合に其の人が裕富になつたと考へることに何人も疑を容れるものはない筈である。即ち資産は交換によつてのみ増加するに非ず單なる増價によつても増加するのである。反對論者或は云はんかくの如き利益は恰も浮べる雲の如きものにして市價の變動によつて忽ち消滅するに至らんと。然れども將來は將來にして現在に於ける市價の變動をも考慮に入らざれば假令原價又は低價によつて評價しても決して安全であるとは斷言出來ない。何となれば何人と雖も將來如何なることがあつても市價が原價又は低價以下に下落せざるべしとの保證をなし得ないからである。尤も増價による利益は營業上の利益 (Operating Profit) ではないから株式會社等がこれを處分して株主の配當に充てるが如きことは假令法令で禁止してない場合に於ても絶對的に避くべきである。これを要するに増價に基

因する資産價値の増加は、現金の入手、債權の發生、實物の完成と相伍して等しく利益の發生を伴ふものと考へて何等差支はないと云ふにある。

これを實際の例に徴するに我が現行法令中にはこの問題に關しては何等の規定がないが、既に述べた如く改正商法は株式會社に對して營業用の固定資産には其の取得價額又は製作價額を越ゆる價額を附することを禁止して居るから、同法實施の曉には株式會社に限り營業用の固定資産の増價は認められないことになる。大正二年の第三十回帝國議會に於て貴族院は株式會社が財産評價を利益として處分することを禁止せんとしたが衆議院の反對する處となつて其の目的を達し得なかつたことがある。又數年前我が行政裁判所は某株式會社の不動産評價益に對して所得税を賦課した稅務署の處置を正當なりと認めた判決例もある。是等の事實によれば我が現行法令は増價による利益の計上並に其の配當を禁止して居らないと解釋することが出来る。

海外に於ける學說、法令の規定並に判決例は區々にして一定して居らないが、増價を全然無視すべしとの説は漸次勢力を失ひつゝあるものの如く、これに代るに(i)増價は利益の原因であるがこの利益は單に資本の増加を齎す利益(Capital Gain)であるから株主に配當すべからざるものであり、又同時に所得税若くは營業收益稅等の如き租稅の客體ともなすべきものでないとの説 (ii)資本の増加を伴ふ



利益であるから株式の形式でなら株主に配當してもよいが現金等の資産を以てする配當に充てることが禁止すべきであるとの説 (iii) 固定資産の増價は無視するか或はこれを帳簿上に記入することを認めてもこれを利益中に計上せざることとし流動資産の増價に限り法令又は定款に禁止してない以上現金其の他の資産による配當に充てても差支なし等の諸説が擡頭する様になつた。

預け金若くは貸付金に對する利息を元金に繰入れたるときはこれを利益發生として取扱ひ又結算期に諸未收利益を其の期の利益中に計上することは今日一般に認められて居る處であるが、これは前掲五説の何れに該當する利益の發生であるかと云ふに、この際記帳を必要とする「預け金」「貸付金」又は「未收……」なる借方科目は「賣掛金」と略同性質のものであるから(ロ)の掛賣實行説に準すべきものであると云ふのが最も分り易い説明である。

**四 利益の種類** 利益はこれを種々の標準によつて分類することが出来る。次に列擧するのは其の主なるものである。

**【甲】 發生の原因を基とする區別**  
如何なる原因によつて發生した利益であるかを分類の標準とするときは利益に次の二種の別が生ずる。

- (イ) 營業上の利益 (Operating Profit or Profit from Operations)  
(ロ) 營業外の利益 (Non-operating Profit)

前者は其の企業本來の目的とする處の營利行爲より生ずるもの即ち例へば物品販賣業會計に於ける商品賣上高の如き収益を指し後者は右以外の諸收入例へば固定資産の販賣より得た利益、建物・土地の賃貸料・有價證券の利息・配當金、預け金・貸付金の利息等の總稱である。是等營業外の諸利益中、預け金・貸付金の利息、有價證券の利息又は配當金、仕入割引等の如き主として財政上より生ずる利益を財務収益 (Financial Income) と云ふことがある。

この區別の實益は營業外の利益には所得税を課せざる代りにこれを配當に充ててることを禁止せる國に於て痛感せられる外尙ほ一般に他の同業者との營業成績を比較する場合等にも其の必要が認められる。

**【乙】 發生の時期を基とする區別**

この區別は法人特に株式會社會計に於て屢々論議せられる問題である。株式會社の利益を其の發生時期によつて分類するときは次の如くなる。

- (イ) 成立前の利益



- (ロ) 成立後の利益
  - (i) 開業準備期の利益
  - (ii) 開業中の利益
  - (iii) 解散時の利益
    - (a) 清算利益
    - (b) 合併差益

改正商法の規定によると凡べて會社は本店の所在地に於て設立の登記を爲すことによつて成立することとなつて居る。而して株式會社の設立の登記は (i) 發起人が株式の總數を引受けたるときは遅滞なく各株に付第一回の拂込をなし取締役及び監査役を選任し、且つ取締役が検査役の選任を裁判所に請求し其の検定役が法定の諸事項の調査を終了したる日より二週間内に又(ii) 發起人が株式の總數を引受けざる時は先づ株式の募集をなし、株主を決定し各株に付第一回の拂込をなさしめ、其の全部拂込済を待つて取締役及び監査役の選任其の他所定事項を議決するために招集した創立總會終結の日又は創立總會に於て變更の決議をした事項があるときは其の手續終了の日より二週間内に爲すを要することとなつて居る。又現行商法にあつても會社の成立には發起成立と公募成立との二場合があり、後者の場合には會社成立までに相當長い期間があるから、會社成立前と雖も種々なる原因による利益が発生することがある。例へば(a) 證據金並に株式拂込金に對する利息 (b) 棄權又は失權に基因する證據

金の沒收 (c) 割増金附の株式を發行したときは其の割増金等は其の主なるものである。嘗て日露戰役の直後に南滿洲鐵道株式會社が設立されたときは株式の申込が千七十四倍あつたため其の證據金の利息だけでも約百二十四萬圓の巨額に達したことがある。尤も茲に例示した(c)の割増金が會社にとつて利益であるか否かに關しては大に議論の存する所であるが、其の詳細なることは追つて説明することとし、茲では一應利益として置く。

【丙】 配當に充て得るや否やを基とする區別

これも亦専ら株式會社會計に於てのみ論ぜられる區別にして、法律上株式會社の利益は次の二種に分けることが出来る。

- (イ) 株主に配當し得る利益
- (ロ) 株主に配當し得ざる利益

我が商法の規定によれば所謂法定準備金として控除を必要とする利益以外にはこれを株主に配當することに關しては別に何等の制限はないが、海外諸國の法規中には株式會社が株主に配當し得る利益は前掲【甲】の分類に示した營業利益のみに限られ營業外の利益はこれを株主に配當することを禁止して居る處がある。米國の國立銀行は其の資本の二割に達するまでは利益を配當する毎に必ず其の一



割を準備金として留保するを要し、又州立銀行に對しても州によつては或はこれに類する制限を加へて居る處もあるが、これ以外には英米兩國の株式會社には法定準備金の留保を必要として居らない様である。

【J】 損益計算書上の區分を基とする區別

時として損益計算書の内容を數個の部門に區分して表示することがある。かゝる場合の區分を分類の標準とするときは利益には次の如き種類がある。

- (イ) 總收益 (Gross Income) 製品又は商品の總賣上高のこと。  
 (ロ) 純收益 (Net Income) 正味賣上高のこと。正味賣上高の最も合理的なる算出法は總賣上高より戻入高・賣上値引高及賣上割引の和を控除する方法である。茲に賣上値引高 (Sales Allowances) と云ふのは販賣製品又は商品中に見本と相違せるもの、汚損又は破損せるものがあつたり或は受渡が約束の期日より遅延した等の事由を口實として得意先より申込んで來た交渉に應じて許容した賣價の値引高のことにして、賣上割引 (Sales Discounts) と云ふのは得意先が賣買契約締結の際に約束した條件に示してある期限内に代金の支拂を履行した場合に許容する一定歩合の現金割引のことである。この現金割引はこれを賣上高より控除せずして、營業外の費用として別に計上するのが一般に行はれ

て居る取扱方であるが、これは賣上高の減少と見做すのが最も合理的なのである。又時としては貸倒(實際に發生したる分も豫想高即ち將來發生の見込ある分も)並に販賣に要した運賃をも賣上高より控除した殘額を以て正味賣上高とする流儀もあるが、この取扱方には賛意を表しかねる。

- (ハ) 販賣總益 (Gross Profit from Sales) 正味賣上高から販賣原價を差引いた殘額を云ふ。商品の販賣原價は其の期首棚卸高に正味仕入高及び仕入諸費用を加へた和から其の期末棚卸高を控除した殘額である。而して正味仕入高の算出法にも(i)總仕入高から返却高及び仕入値引高の和を差引く方法と(ii)更に仕入割引の金額をも控除する方法との二様ある。この場合にも正味賣上高の計算方に述べたと同様(ii)法が合理的の取扱であるが、一般には(i)法が採用されて仕入割合は營業外の利益中に計上されて居る。

- (ニ) 販賣純益 (Net Profit on Sales) (ハ)の販賣總益から販賣費を差引いた殘りが販賣純益である。如何なる費用を販賣費とするかは後の説明に譲る。  
 (ホ) 營業利益 (Profit from Operations) (ニ)の販賣純益から總係費を控除した殘りが營業利益である。總係費の説明も後に譲る。

- (ヘ) 當期利益金 (Profit for the Period) (ホ)の營業利益に營業外の利益を加へたる和から營業外



の費用を控除したものが即ち當期利益金である。時としてはこの利益金を當期純益金と稱し、それに前期繰越益金や諸積立金の戻入などを加へたものを當期利益金と云ふこともある。

【戊】内容を基とする區別 あらゆる營利企業の會計に發生する凡べての利益を其の内容に従つて分類した場合の一覽表、換言すれば各種の利益を示す勘定を悉く網羅せる科目表を作成することは始ど不可能でもあり又左程學問上の價值もないことであるが、この分類による利益の主なるものを一通り調べて見ることは必ずしも無益の業ではない。よつて參考のため次に一般商工業會計に普通使用される利益に屬する勘定科目の主なるものを列擧して見る。

製品・商品・副製品・屑物賣上高（分割記帳法を採用した場合）

同販賣益（在來の記帳法を採用した場合）

受入手數料・受入利息・受入保管料・受入特許權使用料

各種固定資産・有價證券販賣益

貸地料・貸家料

有價證券評價益

株式配當金

有價證券償還益

銷却債權取立益

受入寄附金・補助金・獎勵金

仕入割引

社債發行差益金

株式割増金

雜收入

不用品拂下代金

外國爲替益金

以下是等の諸勘定中損益の計算に關して種々異説あるものに若干の説明を補足して置く。

(イ) 仕入割引 賣主が買主に許容する現金割引は賣主にとつては賣上割引であるが、買主にとつては仕入割引となる。賣上割引が如何なる性質のものであるかは嘗て説明した通りで、これによつて仕入割引の性質も容易に了解することが出来るから改めて説明しない。仕入割引勘定の會計上の取扱方に關しては次に列擧するが如く五説ある。



- (i) 營業上の利益として取扱ふべしとの説
- (ii) 營業外の利益として取扱ふべしとの説
- (iii) 商品仕入高勘定に對する消極的評價勘定として取扱ふべしとの説
- (iv) 結算に際し賣殘品の評價を行ふ際にも將來掛買代金を決濟する場合に許容される割引額を控除すべしとの説
- (v) 凡べて仕入商品の價額は代金支拂の際許容される現金割引を控除したる金額にて記帳し仕入割引なる勘定の使用を廢止すべしとの説

以上五説の内(i)説及び(ii)説は營業上又は營業外の差はあるが何れも仕入割引を以て利益であると斷じて居る點に於ては一致して居る。商品仕入に要した金額が最初賣主が申出た値段より少額であつてもそれは利益に非ずして節約し得た費用に過ぎない。然るに買主がこれを利益だと考へたのにも一理はある。即ち往時運送機關が未だ今日の様に發達して居なかつた時代には、賣主が貨物發送後これが買主の店に到着し、買主が其の代金を支拂ひそれが賣主の手に届くまでには少なからざる日數を要したのであるから、資金を必要とする賣主は其の豊富な買主に對して、後者が未だ商品を手入れせぬ前に其の代金の前借を申込み、其の代償として代金以上の商品を發送することを約束した慣習があつた。

かくの如き場合に於ける買主の記帳は例へば九百五十圓の前借に對して千圓の商品を發送せしめたとすれば、

(a)	現金を支拂つた時	〔借〕	賣主人名又は未着商品	一、〇〇〇—	〔貸方〕	現金	九五〇—
(b)	商品を手入れた時	〔借〕	商品又は商品仕入高	一、〇〇〇—	〔貸方〕	賣主人名又は未着商品	一、〇〇〇—

である。即ち上述の如き場合には買主は元金九百五十圓と其の利息五十圓とに相當する金額の返済を現金の代りに商品なる資産にて受入れたのであるから、其の商品の仕入原價は明らかに千圓にして、買主はこの取引によつて五十圓の利益を得たことはたしかである。換言すればかくの如き時代に於ける普通の代金支拂期日は買主が商品を手入する時期と略一致して居るのであるから、前例の五十圓は現金割引と云ふものの實は賣主に於て買主が商品を手入する迄借用した金錢に對して支拂つた利息に外ならなかつたのである。運送機關の發達した今日にあつては買主が商品を手入するのは賣主がこれを發送後間もない頃で、其の時期は割引有効期間の終りと殆ど一致して居る。故にかゝる場合に於ける現金割引は買主が商品入手後普通の代金支拂期までの日數に對して行はれるので、往時とは事情が全く一變して居る。



前に(iii)説が最も合理的であると云つたのは仕入割引を利益と見做さずして商品仕入高の減少とする點に於て然りと云ふ意味である。(iii)説も(iv)説又は(v)説に比すれば多少の缺點がある。即ち(iii)説は既に記帳済の仕入割引を商品仕入高に對する消極的評價勘定として取扱ふべしと説くのみで(iv)説の如く更に進んで賣殘商品の評價に際しても、將來許容を受け得る割引見込額の控除を行ふべしと云はぬ點に於て理論上の矛盾がある。尙ほ(iii)説及び(iv)説とも次の如き缺點があることに注意せねばならない。

(a) 仕入割引を利用しなかつた場合の商品の原價はこれを利用した場合の原價より高價となるから殆ど同數量の棚卸商品を擁して居る二商店があるとすれば資金不足のために仕入割引の利用不可能なる商店の方が資金豊富にして常に仕入割引を利用する店より商品棚卸高が多額となつて外形上財政状態がより良好なるかの如く見へる。

(b) 時として同一商品に對して二種の異つた單價を生ずることがある。

(c) 結算期間<sup>マダギツ</sup>際に仕入れてまだ割引有効期間内にある商品に對しては期末に其の修正を必要とする。

(v)説は是等の諸缺點を除去する目的を以て、最近一部の學者によつて主張せられて居る新記帳法である。尤もこの説による記帳法にも數種の別があり又この説に對しても種々議論はあるが、次には仕

入割引なる勘定の使用を廢止し得る記帳法一種を例示するのみに止める。

〔例一〕 甲商店ヨリ商品千圓ヲ掛買ス。十日以内ニ代金ヲ支拂フトキハ二分割引ヲナス條件附ナリ。

〔借〕 商品仕入高 九八〇—      〔貸〕 買掛金 九八〇—

〔例二〕 右代金ヲ割引有効期間内ニ小切手ニテ支拂フ。

〔借〕 買掛金 九八〇—      〔貸〕 當座預金 九八〇—

最初から十日以内に代金を支拂ふ積りで二分引の金額で記帳して置くから、仕入割引なる勘定は發生しない。しかし萬一割引有効期間内に支拂はなかつた場合には千圓の支拂を必要とするから、其の時には別の記帳を必要とす。即ち

〔例三〕 右代金ヲ割引有効期間後ニ小切手ニテ支拂フ。此ノ金額千圓ナリ。

〔借〕 買掛金 九八〇—      〔貸〕 當座預金 一、〇〇〇—

仕入割引放棄高 二〇—

この場合借方に發生する「仕入割引放棄高」は營業外の費用中に計上せらるべき性質のものである。

(ロ) 社債發行差益金 株式會社が其の社債を發行する方法は三種ある。即ち第一は額面で發行する方法(平價發行)第二は額面以下で發行する方法(割引發行)及び第三は額面以上で發行する方法



(割増金附發行)である。從來割引發行が最も多く採用されて居つたが、最近は一般に平價發行が行はれて居る様である。割増金附發行の實例は最近あまりない様であるが、社債が割増金附即ち所謂ブリミアム附で發行せられる場合は其の利率が市場一般の金利よりも高いために投資者にとつて有利であるからである。而してこの割増金が即ち社債發行差益金である。社債發行差益金は社債發行の瞬間に於てのみ社債に對する積極的評價勘定であることは既に述べた通りであるが、其の後に於ても決して純然たる利益ではない。この差益金は將來會社が社債金額を償還し終るまで比較的長期に互つて市場一般の金利よりも高い利息を支拂はねばならぬ代償として豫め社債權者から預つて居るものと解すべき性質のものである。故に社債の利息を支拂ふ都度其の利率と市場一般の金利との差に相當する金額だけはこの差益金中から填補する様な記帳法を採用する必要がある。この方法を社債發行差益金の償却 (Amortization) と云ふ。されば社債發行差益金は實際會社が支拂ふ社債利子の總額に對する消極的評價勘定たる役目を果すものである。

社債發行差益金の償却法に(i)直線法及び(ii)複利法の二種ある。次に各法による記帳法を例示する。

〔例一〕 四年後ニ償還スベキ年六分利付(年二回拂)社債百萬圓ヲ發行シ百三萬五千八百五十圓ノ入金アリタリ。(コノ利廻ハ年五分ニ當ル)

〔借〕 現 金	一、〇三五、八五〇―	〔貸〕 社 債	一、〇〇〇、〇〇〇―
		社債發行差益金	三五、八五〇―

〔例二〕 半年後ニ利息三萬圓ヲ支拂フ

(i) 直線法

〔借〕 社債利子	二五、五一八・七五	〔貸〕 現 金	三〇、〇〇〇―
	社債發行差益金	四、四八一・二五	

この場合、會社が實際支拂つた現金は三萬圓であるが、其の内四千四百八十一圓二十五錢(割増金總額の八分の一)は豫て社債權者より預り居つた分を返済したものと考へ殘額をこの期の損失中に計上すべき利子額とするのである。

(ii) 複利法

〔借〕 社債利子	二五、八九六・二五	〔貸〕 現 金	三〇、〇〇〇―
	社債發行差益金	四、一〇三・七五	

利廻が五分であるから百三萬五千八百五十圓の二分五厘に當る二萬五千八百九十六圓二十五錢だけを實際支拂を必要とする利子と見做してこの期の損失中に計上し殘額は直線法同様豫て社債權者より



預り居る分を返済したものと考へるのである。

〔例三〕 一年後ニ更ニ利息三萬圓ヲ支拂フ。

(i) 直線法 〔例二〕と同じ。以下倣之。即ち利息支拂の都度〔例二〕に示したと同様の記帳を繰返して行へばよいのである。

(ii) 複利法

〔借〕 社債利子 二五、七九三・六五

〔貸〕 現金

三〇、〇〇〇—

社債發行差益金 四、二〇六・三五

社債發行差益金の残高三萬千七百四十六圓二十五錢を百萬圓に加へたものを社債の現價と見做して其の二分五厘に當る二萬五千七百九十三圓六十五錢をこの際支拂を必要とする社債の利子として其の期の損失中に計上し、これを三萬圓から控除した残額四千二百六圓三十五錢だけ更に社債發行差益金を減少するのである。

以下利息支拂の都度社債の現價即ち社債の額面に社債發行差益金勘定の残額を加へた金額の二分五厘に當る金額を社債利子として損失中に計上し、これと三萬圓との差額だけづゝ社債發行差益金勘定の残高を減少すればよいのである。

これが社債發行差益金の合理的の取扱方であるが、我が國の商法にはこの差益金の會計上の取扱に關して何等の規定を設けてない。嘗て私設鐵道株式會社會計準則中に社債發行の差益は償還金出途に依り資本勘定若くは社債償還準備金に編入すべき旨の規定があつたが、この準則の代りに制定された現行の地方鐵道會計規程中には左様な規定は見當らないから、會社が差益金を受入れた營業期の利益として如何様に處分しても決して違法ではないが、これを配當金として社外に流出せしめるが如きことは絶對的に避けねばならぬ不穩當の處置である。

(ハ) 株式割増金

我が現行商法第九十四條第二項には「額面以上ノ價額ヲ以テ株式ヲ發行シタルトキハ其額面ヲ超ユル金額ハ前項ノ額(資本の四分の一)ニ達スルマデ之ヲ準備金ニ組入ルルコトヲ要ス」と規定しあり又改正商法は其の第二百八十八條第二項に於ては「額面以上ノ價額ヲ以テ株式ヲ發行シタルトキハ其ノ額面ヲ超ユル金額ヨリ發行ノ爲ニ必要ナル費用ヲ控除シタル金額ハ前項ノ額ニ達スル迄(資本の四分の一)之ヲ準備金ニ組入ルルコトヲ要ス」と規定せんとして居る。何れにしても是等の條文は株式割増金即ちプレミアムを利益と見做しての規定である。何となれば若しプレミアムが利益に非ずして反對論者の唱へるが如くに資本の一部分であるなら、かゝる規定は全く不必要であるからである。



又我が行政裁判所は過去三十年間以上に互つて常にプレミアムはこれを受入れた會社にとつては利益であるから、これに所得税を賦課するのは至當であるとの判決例を下して居る。然るに學者間には今日尙ほプレミアムは利益に非ずとの見解を抱いて居る者が極めて多數ある。これプレミアム問題を會計學上に於て吟味する必要があるのである。抑も我が國に於て株式會社に株式の額面以上の發行を許したのは明治三十二年六月十六日より施行された新商法を以て始めとする。明治二十三年に公布せられた舊商法には株式は必ず額面を以て發行すべきものと規定してあつたから、我が國に於て始めてプレミアム附の株式を發行したのは明治三十二年六月以後のことに相違ないが、それが果してどの株式會社によつてなされたのであるかは不幸にして知り得ない。然しながらこのプレミアムを利益として取扱ふべきや否やに關しては明治三十二年に既に金澤稅務監督局管内に於て問題となつた様であるから新商法實施直後に同地方にある某會社がプレミアム附の株式を發行したことはたしかである。然るに明治四十四年二月に大藏省主稅局長より全國の各稅務監督局長に對して「株式會社が額面以上の價額を以て株式を發行したる場合に於て其の額面を越ゆる金額に對し所得税を課せざる向も有之哉に聞及候處（得共の意か）右は課稅すべき義と存候爲念此段及通牒候也」と云ふ通牒を發して居る處を見ると、それまでは稅務當局の取扱も區々で一定して居らかつたらしく思はれる。この問題が當事

者間に於て争はれた結果遂に行政裁判所への争訟沙汰となつたのは明治四十年の始めである。

以下プレミアム問題に關する行政裁判所の判決例の主なるものの要旨並に積極・消極兩論者所説の概要を摘記する。

【甲】判例の要旨

(i) 名古屋銀行に對する分

株式會社名古屋銀行は明治三十九年上半年期に於て五十萬圓の増資をなし、各株主より一株（額面五十圓）に付金十五圓宛のプレミアム附にて拂込を爲さしめたる際計十五萬圓の利益を得たが、この利益は營業上の利益に非ずして營利の事業に屬せざる一時の所得であるから、所得税の賦課を免れ得べき性質のものであるとの理由で争つたのであるが、行政裁判所は株式募集は營業資本の増加にして此の行爲は營業上これを必要なりとして爲したものであるから其の結果得た利益は即ち營利の事業に屬するものと爲さざるを得ないと判定した。即ちこの訴訟に於てはプレミアムが利益なることに關しては當事者間に争なく唯一「營利の事業に屬せざる一時の所得」なるか否かが争點となつたのである。（營利の事業に屬せざる一時の所得は現行所得稅法第十八條第五號の規定によつても所得稅を課せざることになつて居る）



## (ii) 共通銀行に對する分

株式會社共通銀行は明治三十九年十二月設立を發起し資本の總額を三十萬圓とし、一株五十圓總株數六千株の内四千株は二圓のプレミアム附にて發行したるを以て計八千圓の割増金を受入れたが、商法の規定に従つてこれを全部準備金に組入れ明治四十年四月に開業したるにも拘らず、稅務署はこの八千圓に對して所得稅を課せんとしたるを以て銀行は(a)この割増金は全部準備金に繰入れたるものにして其の性質資本と同視すべきものである。(b)假りにこれを利益とするも營利の事業に屬せざる一時の所得である、又(c)營業開始以前の收入に屬するを以て營業上の利益と云ふ能はずと云ふ三點で争つたが、行政裁判所は(a)準備金に組入るることを要すれども、これがためにプレミアムが會社の資本の性質を有するものなりと云ふを得ず、何となれば會社の純然たる利益も亦これを準備金中に組入るべきものなればなり、(b)株式の募集は資本の調達にしてこの調達は營業上必要缺く可らざる行爲なればこれに由て得たる利益は即ち營利の事業に屬する利益と云はざるを得ず又(c)株式の募集は營業開始前なりとするも其の募集は發起人が銀行のためになしたる行爲なるのみならず現に創立總會の決議を得て銀行の準備金中に組入れたる以上は營業上の利益と認めざるを得ずと判定した。

## (iii) 板取川電氣株式會社に對する分

本會社は大正二年下半年に十五萬圓の増資を行ひたる際内七萬三千六百五十圓に對して七千六百五十五圓八十錢のプレミアムを受入れたのであるが會社は(a)益金の意義に付ては所得稅法に何等解釋的規定なきを以て商法に依るの外なく、而して商法に依るときは所得稅法に所謂益金は商法第九十條第四號損益計算書の益の部に計上するもの同稅法に所謂損金は該計算書の損の部に計上するものを指し所謂總益金總損金は即ち其の合計にして差引純益を以て所得と解釋すべきものとす而して普通會社の利益と稱するもの、内には損益計算中に組込むべきものと然らざるものとありてプレミアムの如きは即ち損益計算中に組込むべからざるものなれば益金に非ず、(b)單に所得稅法中の文字のみより解釋するも損金を控除し得べからざる利益即ちプレミアムの如きは法人所得の基礎たる益金と認むべきものに非ず、(c)會社の積立金・準備金を資本金と算定し營業稅を課すべき事は營業稅法施行規則第五條の規定する所なり、而してプレミアムは商法第九十四條第二項に依り準備金に組込むべきものにして其の準備金が資本金と共に營業稅を課すべきものなる以上更に所得稅法に於て益金と認むるは失當なり、(d)プレミアムはこれに關する株式の發行につき經費を要したりとするも其の金額の全部を準備金に組込むべきものなること及び會社が他の會社の株式募集に應じ額面以上の拂込をなすもこれを其の會社の損金として計上せざる商習慣あり、而して拂込みたるプレミアムを損金とすべからざるも



のなる以上其の金額の拂込を受けたる會社の益金となすことも亦不合理なることより見るもプレミアムを所得税法に所謂益金と認むべきものに非ず、(e)プレミアムは他の損益計算に關係なく直ちに準備金に組込むべきものなるが故に其の準備金と確定したる金額を先づ益金とし後に準備金に組込まんとするが如きは商法に違反するものなり、(f)稅務當局は會社の損益は會社財産上の全體の成果を指稱するといふもプレミアムは成果につき缺くべからざる根本を求むべからざるが故に成果に非ず隨つてこれを利益と認むべきものに非ずとの諸理由を提つて争つたが、行政裁判所は(a)プレミアムは會社の積極的財産を増加したる収入なること明白なるが故に稅務當局がこれを利益としたるは失當に非ず(b)所得税法中には損益計算中に組込むべきものなるや否や又損金を控除し得べきものなるや否やに依り益金と否とを區別すべき旨の制限規定なく、(c)プレミアムを準備金に組込むべき旨の規定は單に公益上の必要に基づく利益金處分の制限に過ぎずしてこの制限あるが爲にプレミアムが益金なることの性質を變更するものに非ず、(d)營業税法施行規則に依り營業稅の課稅標準と爲すべき資本金額として準備金を其の計算中に加ふればとて其の準備金に組込まるべきプレミアムが會社の益金なる以上所得税法に依りこれを純益金中に算入すべからざる理由なく、又(e)額面以上の拂込を爲したる會社がこれを損金に計上せざる商習慣あればとてこれを収入する會社の利益と認むべきものなる以上其の會社の益金

と認むべからざる理由なきが故に稅務當局のとつた處置は正當だと判定した。

(vi) 京都電燈株式會社に對する分

この會社は大正六年五月に始まる事業年度に受入れたプレミアム四十九萬千四百三十九圓を益金なりとして所得稅を課せられたに對して、(a)プレミアムは株式の引受に因り株主の拂込みたる金額なること拂込株金と異なることなし、會社は社團法人にして實質に於て其の資産は株主の共有なれば株主の出資は株金の額面内なると額面外たるとを問はず内部關係に於ける資金の異動に外ならず、株金の拂込が會社の益金に非ざる如くプレミアムの拂込あるも會社の益金となるものに非ず、(b)プレミアムはこれを積立金とするも配當金とするも共に利益の處分に非ずして拂込金の資本化又は拂戻となるものと云ふべし、(c)株式會社の益金とは現在の資産より債務を控除したる殘額純資産が法人を構成する人々の醸出せる金額を超過する場合の差額なり、株式の拂込金もプレミアムの拂込金も共に株主がこれに依りて會社の營業元本を構成せんとするものなるが故に純資産がこれを超過するに非ざれば利益の存在なきこと當然なるを以てこれを控除せざるべからず、(d)プレミアムは商法上の資本金に非ざるも商法上の資本金とプレミアムとは共に株主の株式引受に因り醸出する金額なることに於て差異あることなく、資本金は會社債權者の共同擔保として特に處分上の制限あるの差あるにすぎずとの諸理由



を申立て、争つたが、行政裁判所は、(a)プリミアムは會社の商法上の資本金額を構成するものに非ず、(b)又其の拂込額の割合に對して利益を配當し及び清算の場合に殘餘財産を分配するものに非ざるのみならず、(c)商法第九十四條第二項及び第九十五條の制限に反せざる限り利益の配當に充つるを得るものなり、(d)プリミアムは株式の引受に因り拂込みたる金額なること拂込株金に同じきも、株金は資本金額を構成しプリミアムは然らざるの差異ありが故に、プリミアムの拂込は株金の拂込と異なり資本金額以外に於て會社財産を増加せしむるものにして益金たるに妨げあることなく、株式の引受に因り拂込みたる金額なることの故を以て益金に非ずとなすを得ずと判定した。

(v) 大阪商船株式會社に對する分

大阪商船株式會社は大正六年の下半期に新株二十五萬七千五百株を公募して得たプリミアム千六百四十七萬三千七百二十八圓六十錢を益金と見做されてこれに所得税を賦課せられたるを不當として行政訴訟を提起した。この訴訟事件は其の金額が頗る巨額なりし點、原告の訴訟代理人が何れも在野法曹界中の錚々たる名士たりし點並に當時この種の訴訟が頻々として提起せられたが、其の際に本訴訟と同一要旨の理由が再三引用せられた點等によつて大に世人の注意を喚起したものである。故に煩を厭はず次に大阪商船株式會社がプリミアムを利益に非ずと主張した理由及び行政裁判所の判決理由の

要旨を轉載する。

(i) 大阪商船株式會社の主張要旨

(a) 會社事業ニ於テハ各社員ハ會社ノ目的ヲ達スル爲メ出資ヲ爲シ、其ノ出資中財産出資ノ價格ノ總額カ會社ノ基本財産即チ資本ノ額ト爲ルモノニシテ、會社ノ純財産額（總財産額中ヨリ總債務額ヲ控除シタルモノ）カ此ノ資本額ヲ超ユルニ非サレハ會社ノ利益ナルモノアルヘカラス。故ニ社員ノ出資ハ會社ノ利益ニ非スシテ之ト對立スルモノナリト云ハサルヘカラス。株式會社ハ社員（株主）カ財産出資ノミヲ爲ス會社ニシテ其ノ資本ハ株主ニ分タレ株主ハ株式ノ金額ヲ出資スルヲ常トス。此ノ場合ニ於テ其ノ資本カ會社ノ利益ニ非サルコトニ付テハ何人モ異論ナカルヘシ、是レ其ノ資本カ總株主ノ出資ヨリ成ルカ爲メニ外ナラス。然レトモ株式會社ハ時トシテ額面以上ノ價格ヲ以テ株式ヲ發行シ株主ハ額面以上ノ金額ヲ拂込ムコトアリ、此ノ場合ニ於テモ株金額ニ當ル部分カ株主ノ出資ナルニ付テハ異論ナカルヘシ。然ラハ額面超過額ハ額面額ト同シク出資ノ性質ヲ有スルカ又ハ之ト異ナル性質ヲ有スルカヲ尋ヌルニ、抑株式ノ發行價額ナルモノハ會社ノ一株ノ株主タラントスルモノカ會社ニ出金スル額ニシテ株主カ會社ノ目的ヲ達スル爲メ醸出スルモノナレハ、發行價額中株金額ニ當ル部分ト額面超過額ニ當ル部分ト同一ノ性質ヲ有スト云ハサル可ラス。又我商法カ株式ノ引受價額ハ株式申



込證ニ記載スヘキモノトシ以テ額面超過額ノ拂込義務ヲ株式申込ノ效果ナリトシ、額面超過額ノ拂込ハ第一回ノ株金拂込ト同時ニ之ヲ爲ス事ヲ要スルモノトシ、其拂込ヲ爲ササル引受人ヲシテ失權セシムルコトト爲セルハ額面額ト額面超過額トカ同一性質ナルコトヲ認メタルモノト解セサルヘカラス。然レハ株金額ニ當ル部分カ株主ノ出資ニシテ會社ノ利益ニ非サル事前述ノ如クナル以上、額面超過額亦株主ノ出資ニシテ會社ノ利益ニ非スト云ハサル可ラス。是レ内外諸國ノ學說及諸外國ノ判例ノ殆ト一致スル所ナリ、就中普國高等行政裁判所ノ如キハ永久反對ノ意見ヲ格守シタリシモ、遂ニ一千九百二年六月二十五日ノ聯合部判決ヲ以テ通説ニ從ヒタリ。

(b) 額面超過額カ會社ノ利益ニ非サルコトハ下ノ設例ニ付研究スレハ容易ニ之ヲ看取スルコトヲ得ヘシ。例ヘハ五十圓株一萬株ヲ七十五圓宛ニテ發行シ設立シタル甲會社ト、五十圓株一萬五千株ヲ平價ニテ發行シ設立シタル乙會社トヲ比較スルニ、甲會社ノ株主ハ株金トシテ五十萬圓額面超過金トシテ二十五萬圓ヲ醸出シ、乙會社ノ株主ハ株金トシテ七十五萬圓ヲ醸出スルノ差アリト雖、甲會社ノ株主モ乙會社ノ株主モ資金トシテ七十五萬圓ヲ會社ニ醸出スルニ至リテハ一ナリ。斯ル場合ニ於テ甲會社カ二十五萬圓ノ利益ヲ得タリト云フヘカラサルハ常識判斷上明瞭ナルノミナラス、甲會社ハ其ノ成立ト同時ニ額面超過額ヲ取得シ、會社成立後會社トシテ之ヲ取得スルモノニ非サルカ故ニ、之ヲ以テ

甲會社ノ利益ト云フ事ヲ得サルヤ論ヲ俟タス。然レハ設立ノ場合ニ於ケル額面超過額ノ利益ニ非サルヤ明ナリト云フヘシ。而シテ増資ハ資本ノ調達ニシテ額面超過額ノ性質ハ設立ノ場合ト増資ノ場合トニ依リ異ル事ナキヲ以テ、設立ノ場合ニ於ケル額面超過額ニシテ利益ニ非サル事前述ノ如クナル以上増資ノ場合ニ於ケル額面超過額亦利益ニ非スト云ハサルヘカラス。又合名會社ノ新入社員ニ出資額ノ半額ニ當ル地位ヲ有セシムル場合ヨリ推考スルモ同一ノ結論ニ達スヘシ。例ヘハ甲乙二人各一萬圓ヲ出資シテ合名會社ヲ組織シ多年經營ノ結果二萬圓ノ積立金ヲ有スルニ至リシモ更ニ二萬圓ノ資金ヲ要スルニ依リ丙ヲ入社セシメテ右二萬圓ヲ出金セシメ之ニ甲乙ト對等ノ權利ヲ有セシムル事トセンカ、丙ノ出資二萬圓ハ甲乙ノ一萬圓ノ出資ニ匹敵スルニ止マルト雖モ其ノ金額二萬圓カ出資タルコト疑ナシ、今資本金百萬圓ト諸積立金百萬圓トヲ有スル株式會社カ更ニ二百萬圓ノ資金ヲ要スル場合ニ於テ二百萬圓ヲ増資シ平價ニテ株式ヲ發行スル時ハ舊株主ヲ害スルテ以テ、二百萬圓出金スル新株主ハ之ヲ百萬圓出資シタル舊株主ト對等ノ地位ニ立タシメサル可ラス。然ルニ株主ノ地位ハ株金額ニ依ルヲ以テ此目的ヲ達スルニハ、資本金百萬圓ヲ増加シ額面超過額トシテ百萬圓ヲ出金セシメサル可ラス。而モ前例ノ合名會社ノ場合ニ於テ二萬圓カ丙ノ出資タルコト疑ヒナキカ如ク、此ノ場合ニ於テモ二百萬圓カ株主ノ出資タルコト疑ヒナキモノトス。蓋シ合名會社ニ於テハ社員ノ財產出資ノ總額カ資本ナ



リト雖モ、株式會社ニ於テハ先資本額ヲ定メテ之ヲ株式ニ分ツコトヲ要シ、而モ法律ハ株式ノ金額ト社員ノ出資額トノ一致ヲ要求セルヲ以テ資本金額ト總株主ノ出資額トノ一致セサル場合ヲ生スルコトアリ。然レトモ株主ノ出資モ合名會社ノ社員ノ出資モ同一ノ性質ヲ有スルモノナルヲ以テ、株式會社ニ於テ利益ノ有無ヲ決スルニ當リテハ資本額ニ依ラス總株主ノ出資額ニ依ラサルヘカラサルヤ明ナリ。稅務當局ハ法定準備金カ資本ノ四分ノ一ニ達シタル後ニ於ケル額面超過額カ配當シ得ヘキモノタルコトヲ根據トシテ、額面超過額ハ資本ニ非スト爲シ商法第百九十四條第二項ノ規定ハ額面超過額カ資本タル性質ヲ有セスシテ配當シ得ヘキ利益ナルコトヲ前提トシ唯或場合ニ於テ其ノ處分ニ制限ヲ附シタル例外的規定ナリト論スルモ、商法カ法定準備金ニ組入レタル後殘存スル額面超過額ヲ株主ニ配當スルヲ禁セサルハ、株式資本ノ減少ニ付定メラレタル手續ニ依ラスシテ之ヲ株主ニ拂戻スコトヲ認容シタルニ過キス、形式ハ利益ノ配當ニ同シトスルモ其ノ實質ハ所謂建設利息ノ配當ト同シク資本ノ一部拂戻ナリ。要スルニ法定準備金ニ組入レタル後殘存スル額面超過額ノ配當ヲ禁セサル商法ノ規定ハ其ノ資本ニ非サルコトヲ認メタルモノニ非サルナリ。

(c) 更ニ又所得稅法ノ精神ヨリ論スルモ額面超過額ハ利益ト稱スヘキモノニ非ス、從テ之ニ對シテ所得稅ヲ課スル可ラサルモノトス。元來所得稅ナルモノハ各個人ノ所得ニ對シテ各個人ノ擔稅力ニ應ジ公平ニ賦課ス可キモノナルカ故ニ、法人ニ賦課スルハ法人ヲ獨立ノ擔稅力者トシテ其所得ニ課稅スルニ非ス、會社事業ヨリ生スル所得ニ付テモ株主カ會社ヨリ受ケタル配當金ニ對シテ株主ヨリ所得稅ヲ徵收スヘキモノ也ト雖モ、斯クテハ株主カ其會社ヨリ受ケタル配當金ノ申告ヲ怠リ脫稅スルノ弊アルヲ以テ法律ハ配當金ノ淵源ニ付テ課稅スルノ主義ヲ採リタルモノ也。所得稅法第四條第二項及第五條第六號カ第一種ノ所得トシテ所得稅ヲ課セラレタル法人ヨリ受ケタル配當金ニ所得稅ヲ課セサル事ト爲シタルハ、此趣旨ヲ證明スルモノニシテ財政學者ノ所謂遡源徵收主義ヲ採リタルニ外ナラサル也。斯ノ如ク會社ノ所得ニ對シテ課稅スルハ各株主ニ對シテ課稅スルニ代ヘテ便宜上會社ニ對シ課稅スルモノナルヲ以テ、株主カ株主トシテ會社ニ醸出シタルモノハ所得稅法ニ所謂利益ト稱スル事ヲ得ス、從テ之ニ對シテ所得稅ヲ課ス可ラサルモノ也。然ルニ額面超過額ナルモノハ前述ノ如ク株金額ト同ジク株主カ株主トシテ會社ニ醸出スル者ナルヲ以テ之ニ對シテ課稅ス可ラサルヤ勿論也トス。

(d) 以上述べタル所ニ依リ額面超過額ノ利益ニ非サルコト明ナリト信ス、而シテ行政製判所幾多ノ判決ハ額面超過額ノ利益ナルコトヲ前提トシ而モ其ノ何カ故ニ利益ナルヤヲ說示セラレサリシニ最近大正四年六月二十一日ノ判決ニ於テハ、額面超過額ハ會社ノ積極的財產ヲ增加スル收入ナルカ故ニ利益ナル旨ヲ說示セラレタリ。思フニ額面超過額ハ會社ノ積極的財產ヲ增加スル收入ナルコト疑ヒナシ



ト雖、而モ會社ノ積極的財産ヲ増加スル收入ハ總テ利益ナリト云フヲ得ス。若シ然リトセンカ資本ノ増加モ會社ノ積極的財産ヲ増加スル收入ナルカ故ニ會社ノ利益ナリト云ハサルヲ得サルニ至ルヘシ。會社計算ニ於テハ既ニ述ヘタルカ如ク資本ト利益トハ相反スル觀念ニシテ、會社ノ積極的財産ヲ増加スル收入中資本ニ屬スルモノハ利益ニ非ス、而シテ額面超過額ハ既ニ述ヘタルカ如ク資本ニ屬スルモノナルヲ以テ額面超過額カ會社ノ積極的財産ヲ増加スルヲ理由トシテ會社ノ利益ナリト論斷スルハ誤レリ。

(e) 額面超過額ハ會社ノ利益ニ非ス從テ之ニ對シテ所得稅ヲ課スヘキモノニ非サルハ前述ノ如シ。然レトモ假ニ百歩ヲ讓リ額面超過額亦會社ノ利益ナリトスルモ、商法第九十四條第二項ニ依リ法定準備金ニ組入ルル部分ハ所得稅法ニ所謂利益ニ非スト思考ス。蓋額面超過額中當然法定準備金ニ組入ルヘキ額ハ當該營業年度ノ成績如何ヲ問ハスシテ之ヲ法定準備金ニ組入ルルコトヲ要シ、之ヨリ當該年度ノ損金ヲ控除スルコトヲ得サルモノナルヲ以テ之ヲ損益計算ノ利益ニ算入スルコトヲ得ス。而シテ損益計算ノ益金ニ算入スヘカラサル利益ナルモノアリ得ヘカラサルヲ以テ、此ノ部分ノ額面超過額ハ利益ニ非スト云ハサルヘカラス。是ニ由テ之ヲ觀レハ會社ノ收得シタル額面超過額中少クトモ商法第九十四條第二項ニ依リ法定準備金ニ組入ルヘキ金額九百九十二萬五千五百九十三錢ニ對シ所

得稅ヲ賦課スルハ不當ナリトス。

(ii) 行政裁判所ノ判決理由要旨

株式會社ガ額面以上ノ價額ヲ以テ株式ヲ發行シタル場合ニ於ケル額面超過額カ會社ノ株主タラントスル者ノ出資ナルコトハ會社ノ主張スル所ノ如シ。然レトモ商法ニ於テ資本ト稱スルハ株式券面額ヲ指シ額面超過額ハ其中ニ包含セス從テ額面超過額ハ株主總會招集ノ請求、利益若ハ利息ノ配當請求清算ノ場合ニ於ケル殘餘財産ノ分配請求其他社員權ノ行使ニ何等影響スル所ナキト同時ニ營業上ヨリ生スル利益ト同ク會社ニ於テ株主ニ配當スル等自由ニ之ヲ處分スルヲ得ヘク何等資本ニ關スル制限規定ノ適用ヲ受クルコトナシ。唯額面超過額カ營業上ヨリ生スル利益ト異ル所ハ會社ノ準備金カ未ダ資本ノ四分ノ一ニ達セサル場合ニ於テ營業上ヨリ生スル利益ハ商法第九十四條第一項ニ依リ其ノ二十分ノ一以上ヲ之ニ組入ルルヲ以テ足ルモノナルニ、額面超過額ハ同様第二項ニ依リ準備金カ資本ノ四分ノ一ニ達スルマテ之ニ組入レサル可ラサルノ相違アルノミ。而シテ額面超過額ハ商法ニ於テ之ヲ資本ト稱セス資本ニ關スル規定ヲ適用セス、會社ノ自由處分ニ委シタルコトモ營業上ヨリ生スル利益ト前示準備金ニ組入ルヘキ限度ヲ除キテハ何等異ル所ナキ以上、所得稅法ノ適用ニ付テモ額面超過額ハ之ヲ資本ト認メス同法第四條第一項ノ總益金中ニ包含セラルルモノト解スルヲ相當トス。然レハ稅務



當局カ會社ノ取得シタル額面超過額ヲ其所得金額中ニ算入シタルハ不當ナリト云フコトヲ得ス會社ハ普國行政裁判所ノ判例ヲ採用シテ論辯スルモ、右判例ハ普國所得税法ニ於テハ營業上ヨリ生スル會社ノ所得ニ非サレハ所得稅ヲ課セサルモノナルコトヲ前提トシ、其ノ前提ノ下ニ額面超過額ハ營業上ヨリ生スル會社ノ所得ト認ム可ラス。從テ之ニ對シ所得稅ヲ賦課スヘキモノニ非スト判示シタルニ過キス。而モ我所得税法第四條第一項ハ必シモ營業上ヨリ生スル所得ニ非サレハ課稅セサルノ法意ナリト解スルヲ得サルノミナラス、我商法ニ於テハ額面超過額ト雖必シモ常ニ準備金ニ組入ルルコトヲ要スモノニ非スシテ配當シ得ルモノナルコトハ前ニ説明シタルカ如ク、之ヲ獨逸商法ニ於テ營業上ヨリ生スル所得ニ非サレハ配當スルコトヲ許サス額面超過額ハ之ヲ配當スルニトヲ得スシテ常ニ其ノ全部ヲ準備金ニ組入レサルヘカラサルモノニ對比シ、其ノ間大ニ相違スル所アルカ故ニ彼我同一ニ論斷スルコトヲ得サルモノトス。又會社ハ會社ニ對スル所得稅ハ遡源徵收ノ主義ニ依リ各株主ニ對シテ課稅スルニ代ヘ便宜上會社ニ賦課スルモノナルカ故ニ、株主カ株主トシテ會社ニ釀出シタル額面超過額ニ對シテハ所得稅ヲ賦課スヘカラサルモノナリト主張スルモ、所得税法ハ大體ニ於テ遡源徵收ノ主義ヲ採用シタルニ過キササルモノト解スヘク而シテ額面超過額ハ必シモ之ヲ釀出シタル當該株主ノミノ利益ニ歸スルモノニ非ス、他ノ株主ノ利得ニモ歸スルハ勿論當該株主中ニ在リテモ釀出額ト利得額トノ損得

必シモ互ニ相同シカラサルカ故ニ、之ニ對シテ課稅スルモ大體ニ於テ遡源徵收ノ主義ニ背戾スルモノト云フコトヲ得ス。會社ノ此論旨ハ理由ナシ。又會社ハ額面超過額中法定準備金ニ組入ルヘキ部分ハ當該年度ノ成績如何ニ拘ラス之ニ組入ルルコトヲ要シ之ヨリ當該年度ノ損金ヲ控除スルコトヲ得サルヲ以テ、之ヲ損益計算ノ利益金ニ算入スルコトヲ得ス利益金ニ算入スヘカラサル利益ナルモノアリ得ヘカラサルヲ以テ、少クモ此ノ部分ノ超過額ハ利益ニ非スト主張スルモ此ノ如キハ或種ノ所得ニ關シ特ニ其ノ處理ノ方途ヲ限定シタル場合ニ生スヘキ結果タルニ過キスシテ、之カ爲額面超過額ノ性質ニ變更ヲ來スヘキモノニ非ス。

### 【乙】消極論者所說の概要

- (i) プリミアムは株主が拂込んだものである。凡べて株主の拂込んだものは其の名稱の如何を問はず悉く出資金である。利益はこの出資金を運用して始めて生ずるものである。
- (ii) プリミアムは多く場合會社の成立前に受入れられるものである。會社が未だ其の營業を開始しない前に利益を擧げ得る筈はないから、これは決して利益でない。
- (iii) プリミアムは會社にとって資本的収入 (Capital Receipt) である。これを支拂つた各株主は決してそれを損失發生として記帳しないから、これを受取つた會社にとつても決して利益とは云へな



い。又プレミアム附で株式を發行した場合には株金の第一回の拂込と同時にこのプレミアムをも拂込まねば株主たる権利を享有することが出来ないものであるから、額面金額と全く同一の性質を有して居るものと云はねばならない。

(iv) プリミアム附で株式を發行するにつき特別の経費を要してもこれをプレミアム中から支辨することを許されないから、この點から見ても決して益金たる性質を有して居らない。

(v) プリミアムを時として株主に配當することがあるが、これは出資金の一部拂戻と見るべきもので利益の配當ではない。

【丙】積極論者所説の概要

(i) 株式會社の資本は必ず株式に分たねばならない。プレミアムは株式に分たれたものでないから資本ではない。利益又は利息の配當並に解散時に於ける殘餘財産の分配は何れも額面金額に應じてこれを行ふこととなつて居つて、プレミアムは何等資本的の待遇を受けて居らない。

(ii) 會社は時として成立前にでも種々なる原因によつて利益を得ることがある。プレミアムは會社成立前の收入であるからとの理由では利益でないこと云ふことは出来ない。殊にこの議論は増資の場合に於けるプレミアムには全然用ふることは出来ない。

(iii) プリミアムを支拂つた各株主がこれを損失發生として記帳せぬから、これを受入れた會社も亦決して利益とすることは出来ないとの議論は到底承服し難い議論である。この論法を商品賣買取引に適用するときは商品販賣益なるものは存在せぬこととなる。又プレミアムを株金の第一回拂込と同時に拂込ませることは公益上の必要より規定せられたことで、決して額面金額と同一の性質を有して居るからではない。

(vi) 損金を控除し得べきものなるや否やによつて益金か否かを區別すべき旨の規定はないから、プレミアム附で株式を發行した場合に特に要した経費をプレミアム中から支辨することが出来ないとの理由によつて、プレミアムには益金たる性質がないとの議論も亦承服し難い。獨乙の商法では株式發行の費用をプレミアム中より控除することを許して居る。(我が改正商法も亦これを許さんとして居る)

(v) プリミアムを準備金に繰入れよと規定してあることそれ自身が既にプレミアムが利益であることを物語つて居る。準備金が資本の四分の一以上ある場合にはプレミアムを全部利益金として處分することも許されて居るのであるが、これを社外に流出せしめることは策の得たものではないと云ふだけのことである。



これを要するに會計學者の殆ど凡べてがプレミアムは利益に非すと主張し歐米各國の判例の多くがこれを益金と見做して所得税を課税するは妥當でないと斷定して居るにも拘らず、我が行政裁判所が當然課税すべき利益であると判定して居るのはプレミアム並に所得税に關する法令の規定が彼我多少異なる點があるからである。著者はプレミアムは會計學上所謂利益に相違ないが、この利益は増價の場合の利益同様資本的利益 (Capital Gain) であるから、結算に際しても損益勘定に移記すべき性質の利益でない。従つてこれに課税することは不合理であり又これを配當に充用することも不穩當であるとの意見を抱いて居るものである。

**五 損失の種類** 損失も亦これを種々なる標準によつて分類することが出来る。次に列擧するのは其の主なるものである。

【甲】性質を基とする區別

- (イ) 經營費 (Expenses)  
(ロ) 眞の損失 (Losses)

この區別は曩に損益の意義を説明したときに述べた通りであるが、更に繰返して云ふならば經營費は収益を擧げるに必要な支出 (即ちある資産の減少又は負債の發生) にして普通の場合には營業の結

果手許に入り來る収益中より十分に填補し得る性質のものであるに反して、眞の損失は何等の反對給付をも齎さない單なる資産價值の減少にして、其の發生は多くは突發的なるのみならず企業主の自發的行爲によらないものである。例へば給料・廣告料・税金等の支拂は前者に屬し天災・地變・盜難等に基因する各種資産の物質的滅失・毀損又は相場の下落による資産價值の減少等は後者の主なるものである。この兩者を區別することは左程困難なる業ではないが、彼の固定資産に對する減價償却高と債務者の破産其の他に因つて發生する貸倒とは多少問題になる。蓋し是等の損失は營業上避くべからざるものであると云ふ見地からしてこれを經營として取扱ふことにも又企業主の自發的行爲によらない原因による單なる資産價值の減少であると云ふ理由によつてこれを眞の損失と見做すことにも各一理あるからだ。

【乙】發生の原因を基とする區別

- (イ) 營業上の損失 (Operating Expense)  
(ロ) 營業外の損失 (Non-operating Expense and Loss)

この區別の簡單なる説明は聊か困難である。蓋し前者は其の企業の普通の活動に必要な凡べての經費を指すのであると一般に説明せられて居るが、如何なる活動を普通の状態と見做すべきやに對し



て判然たる區別の標準がなく、又時としては營業部員本來の活動に必要な經費即ち營業上の利益を擧げるに必要な經費が營業上の損失にして、然らざるものは凡べて營業外の損失であるとも説明せられることがあるが、この場合にも如何なる範圍の活動を本來の活動と見做すべきやは容易に決定し難いからである。故に結局個々の場合に就いて夫々其の何れに屬するものであるかを決定するより外ないのである。唯凡べての場合を通じて云ひ得ることは【甲】の分類による眞の損失は常に營業外の損失であると云ふことである。この區別の實益は彼の營業上の利益及び營業外の利益の區別の如くは法令の適用上には何等の關係なく、専ら一企業内に於ける各係員の責任を明らかにし且つ其の能率増進を圖る上の參考資料を作るために經營者にとつて必要であると云ふに過ぎない。以下この區別に關聯して特に検討を必要とする數種の經費に就いて説明する。

(i) 地代及び家賃 經營資金の不足より生ずる借入金に對して支拂ふ利息・手形の割引料等が營業外の損失なる以上、同じ理由によつて資金不足にて地所又は建物を所有し得ざるために支拂ふ地代及び家賃も亦當然營業外の損失中に計上すべきであると主張する論者がある、これに對して地代及び家賃は自ら地所及び建物を所有する場合に支拂ふ必要ある税金・修繕費・保險料並に減價償却費等に代るべき性質のものである。是等の諸費用が營業上の損失として取扱はれる以上地代及び家賃も亦當

然營業上の損失中に計上せられるべきであるとの反對論もある。何れも一理ある議論ではあるが、眞理は蓋し其の中間にあると思ふ。地主に支拂ふ地代中には土地の使用料以外に税金をも含んで居ることとは事實であるから、かゝる場合の地代は一部は營業上の損失、一部は營業外の損失であるが其の割合を決定することは頗る困難である。又家賃にしても時としては賃借せる一部を更に他人に又貸することがある。かゝる場合には其の又貸した部分に對する借家料は營業外の損失中に計上すべきである。營業外の損失中利息・割引料・貸倒・賣上割引等を財務費 (Financial Expenses) と云ふことがある。

(ii) 貸倒 貸倒は前に述べた如くにそれが經費であるか將又眞の損失であるかに就いても議論があるのみならず、等しく營業上の損失論者中にも、(a)賣掛金の回收が不能に陥ることは凡べての營業に避くべからざる出來事であるから、これがために生じた損失は販賣に必要な經費の一種と見るべきであると説明する者と (b)貸倒の發生するのは要するに得意先の信用調査が不十分であつたことを物語つて居るのであるから其の係員が責任を負はねばならぬ性質の經費であると論ずる者とがある。又同様に等しく營業外の損失論者中にも (a)貸倒の發生するのは全く豫想することの出來ない突發的の出來事であるから天災・地變等に準すべき眞の損失である。これを營業上の損失と見ることは不當



であると唱へる者と (b) 掛賣を廢止して全部現金賣にさへすれば貸倒を皆無にすることは可能であるにも拘らず、敢て掛賣を行ふ所以のものはこの方針によらねば所期の賣上高を擧げることが出来なくなつて其の結果運轉資金の不足を生じ經營上に支障を來たすからである。換言すれば掛賣は將來の運轉資金を豊富にせんがために貸例の生ずることを萬々承知の上行ふのである。即ち貸倒の性質はさし當り運轉資金を豊富にせんがためにする借入金に對して支拂ふ利子と殆ど同じものであるから、これは眞の損失に非ずして一種の財務費と見るべきであると主張する者がある。又最近はこれを損失とせずして商品賣上高に對する消極的評價勘定の如くに考へて損益計算書上に於ては貸倒豫想高を商品戻入高賣上値引高等と合算して總賣上高より控除した殘額を正味賣上高とする取扱方も海外では一部商工業者間に行はれて居る様である。

(iii) 税金 營業上の利益に賦課せられた税金は營業上の損失であるが、營業外の利益に賦課せられた税金は營業外の損失であるは勿論のことである。税金に關して會計學上嘗て議論の争點となつたことがあるのは所得税は經費なるか否かの問題である。即ち所得税は普通他の税金と同様に實際これを支拂つた營業期の損失として計上せられて居るが、この取扱方は誤りであつて理論上より云ふときは其の所得の發生した營業期に於ける利益金の處分として計上すべきものであるとの説が一部識者間

に唱へられて居る。英國に於ては所得税は經費に非ずとの主義が採用せられて居る様であるが、我が國や米國などに於てはかゝる主義による損益の計算法は稅務當局が認めない。米國の州際商業委員が制定した同國鐵道業者の作成すべき損益計算書の雛形中には税金及び回收不能の債權を營業上の損失にも非ず又營業外の損失にも非ざる一種特別の項目として取扱つて居る。

【丙】發生の時期を基とする區別 損失發生の時期を分類の標準とするときは損失は次の二種に大別せられる。

- (イ) 經常の損失
- (ロ) 臨時の損失

この區別による(イ)の經常の損失に關しては茲に特に云ふことはない。次には(ロ)の臨時の損失中會計學上特殊の取扱をなす習慣があるもの二三に就いて略説する。

(i) 創業費 (Organization or Preliminary Expenses) 専ら株式會社の會計に發生する經費である。創業費を構成する費目を大別すると次の三つとなる。

(a) 商法に所謂會社の負擔に歸すべき設立費用 株式會社の設立發起人が創立事務所を開設して株式の募集・株主の決定・株金第一回の拂込・創立總會の開催等會社成立までに必要な諸種の手續



をなすに要した凡べての費用を總稱して設立費用と云ふ。是等の諸費用は通常發起人が立替へて置いて會社成立後其の返濟を受けけるのであるが、其の額は豫め定款に記載して置かねばならないことになつて居る。

(b) 發起人に支拂ふ報酬 發起人は會社の創立に關しては少なからざる努力・苦心を拂ふものであるから普通會社成立後には取締役又は監査役となり或は將來増資の場合には新株割當に關して優先權を與へられる等種々特別の利益を享有することになつて居るが、これ以外に會社の創立事務が一通り終了したときに報酬を貰ふことがある。この報酬の額も設立費用同様豫め定款中に記載して置かねばならない事項になつて居る。

(c) 會社成立後開業までに要する特別の費用 設立登記申請用収入印紙代・開業式典費・株券印刷費等の諸費用も當然創業費中に計上せらるべきものである。商法に所謂設立費用と會計學上の用語たる創業費とを同意語に解して(c)の諸費用は會社成立後に要したものであるから、是等は創業費中に計上すべからざるものであると論ずる者がある。然しながら設立費用と創業費用とは必ずしも同意語ではない。著者は茲に述べた如く設立費用は創業費構成の一要素であると考へて居る。

是等三種の費用以外に尙ほ時としては開業後事業開發に必要な諸費用例へば世人をして其の會社

の存在を認識せしめんがために行ふ大々の宣傳廣告等に要する費用の如きものをも創業費中に計上せんとする者があるが、是等は別個の費用として整理すべきものである。

創業費就中設立費用の會計上の取扱方に關しては次に示す如く四種の説がある。

(a) 減價償却を必要とせぬ無形資産なりとの説 何々株式會社なる法人が出来たのは全く設立費用の支出による賜物である。この支出は發起人に於て濫費せざりし限り必ず會社財産中の何物かに轉化して残つて居る筈である。故に法令でこれを資産中に計上することを禁止せざる限り設立費用を無形資産の一種と見做して貸借對照表に掲載して何等の差支なく且これに對しては減價償却を行ふ必要なしと云ふ議論である。米國の鐵道會社會計ではこの説に従つて設立費用を處理して居る。

(b) 減價償却を必要とする無形資産なりとの説 設立費用を無形資産と見做すことは(a)説と同様であるが、他の固定資産と同様に年々減價償却を行ふ必要があるとの主張である。この説は主として歐洲大陸諸國に於て唱へられ伊太利に於ては現に實際に採用されて居る。即ち同國に於ては株式會社の存續期間が五十年である關係上設立費用は毎年其の五十分一宛償却せねばならぬことになつて居る。

(c) 純粹の費用なりとの説 設立費用の内容は定款・目論見書・株式申込證用紙等の印刷費・株



式募集廣告料・創立事務所の家賃・事務員の給料・諸手當・通信費等が其の主なるものである。是等の諸費用は支出と同時に全く消へ去つて何等資産價値の増加を惹起するものでないから、純然たる損失に外ならない。故に出來得る限り早く其の全額を損失中に計上すべきである。この未償却分が残つて居る限り利益の配當をなすを得ずと主張する者と、必ずしも第一期末の結算に於て其の全額を損失中に組入れるに及ばない、一部分は未経過保険料の如く繰延費用として貸借對照表に記載して置けば利益の配當をしても差支ないと論ずる者がある。

(d) 一部分は無形資産一部分は費用なりとの説 設立費用中他日其の事業を他に賣却するときには買手に譲渡することが出来る性質の分は(b)説によつて處理し然らざるものは(c)説によつて取扱はんとする折衷説である。換言すれば新しく會社を設立すれば入用であるが既設の會社を買収すれば不用だと云ふ様な費用はこれを無形の資産と見做すのであるが、設立費用中の大部分は他人に譲渡することが不可能のものであるから、是等は出來得る限り迅速に償却すべきであると(d)説論者は述べて居る。

結算に際しては本勘定はこれを繰越し假勘定は凡べて損益勘定に移記するのが元帳締切の原則であるにも拘らず、創業費に限り一部はこれを繰越し一部はこれを損益勘定に移記する記帳法が一般に行はれて居る様に見受けられるが、これはこの(d)説によつたものと云ふことが出来る。何となれば若し

(b)説によつたのであるなら損益勘定に移記する金額だけは一旦「創業費償却」とでも稱する勘定に記して其の勘定を移記すべきであり又(c)説を支持するのであるなら未償却分を一先づ「未償却創業費」勘定に分記した上残額のみを損益勘定に移記すべきであるからである。

貸借對照表上に掲載せられてある創業費は正味財産に對する消極的評價勘定にして、未経過保険料等の如き繰延費用とは其の性質を異にして居ると論ずる者もある。

これを各國の法制・判例・慣習等に徴するに我が國の現行商法には創業費の會計上の取扱に關しては何等の規定もないが、改正商法には會社の負擔に歸すべき設立費用及び發起人が受くべき報酬の額を支出したとき並に設立登記のために支出した税額はこれを貸借對照表の資産の部に計上すること得るもこの場合に於ては會社成立の後、若し開業前に利息を配當すべきことを定めるときは其の配當を止めたる後五年内に毎決算期に於て均等額以上の償却を爲す必要がある旨の規定が新しく設けられた。

我が商法が創業費を貸借對照表の資産の部に計上することを許したのは立法者が創業費を純粹の費用と認めたからである。即ち前掲諸説中の(c)説を採用したものと云はねばならない。創業費は費用ではあるが法律は當分これを資産として取扱ふことを許すと云ふに過ぎない。商工省の「財産評價準則」



中に創業費は開業三年以内に於て成るべく速にこれを償却すべきものと規定して居るのは創業費を資産と見做す(b)説を支持して居るものであると考へられないでもないが、改正商法と同じ精神であると見ても差支ない。何れにしても三年と五年との差はあるが、其の間はこれを資産として取扱ふことを認めて居るものと解釋される。然るに我が保險業法の規定によると設立費用及び初の五年度の營業費は十年を超えざる期間内に於て定款の定むる所に従ひ毎年其の一部を償却することを得とあるが、設立費用及び營業費の全額を償却したる後に非ざれば相互會社は其の基金の償却又は剩餘金の分配をなすことを得ず又株式會社にあつては其の利益の配當を行ふことを得ざる旨の規定もあるから結局設立費用はこれを純粹の費用と認めて居るが、必ずしも第一期末の結算に於て其の全額を償却するに及ばないと云ふことを指示して居るに過ぎない。決して資産としての取扱を許して居るのではないと云ふことになる。獨逸の商法は明文を設けて設立費用を資産として貸借對照表に掲げることが禁止して居るが、この規定は同國に於ては創業費を資産と見做す學説及び慣習が相當廣く行はれて居ることを間接に物語つて居るものと云はねばならないが、これは決して同國に於ける學界の輿論を代表して居るものではない。即ち同國に於てはこの規定の可否に關して今日尙ほ烈しい議論が戦はされて居るのである。英國に於ては創業費は通常三年乃至六年間に償却する慣習があるが、これを全部償却しなくと

も配當を行つて差支ないとの判例もある。米國に於ては前述の如く創業費を一種の無形資産として取扱ふ慣習も絶無とは云へないが、最近の傾向はこれを資産と見做すことは誤りである。出來得る限り速かに利益中より償却すべきであるとの説が一般に認められて居る様である。

(ii) 建設利息 (Interest on Capital paid out of Capital) 凡べて會社は原則として利益を得なければ配當することを許されないことになつて居る。これは當然のことであるが株式會社に限つて一つの例外的の規定が設けられてある。即ち我が現行商法によれば株式會社にして其の目的たる事業の性質上會社が本店の所在地に於て設立の登記をした後二年以上も開業することが出來ないと認めるときは裁判所の認可を得て定款を以て開業をなすに至るまで法定利率を超えない範圍内に於て一定の利息を株主に配當することを許されて居る。この規定によつて配當する利息が即ち建設利息なのである。建設利息は開業前に配當するものであるから、其の會社に開業前の利益がない限り株主の醸出した拂込株金中から支辨せねばならない。故にこれは法律が認めた一種の蝟配當に外ならないのである。何故に法律がかゝることを許したかと云ふに、株主が株金を拂込んだ後三年も四年も全く無配當と云ふことが始めから分つて居る場合には、そんな事業に出資する者は殆どないかも知れない。故にかゝる事業を保護・獎勵する意味に於て其の一手段として特に前述の如き例外的の規定を設けたのである。



この場合の開業とは一部の開業をも含むか否か並に法定利率が五分（民事）であるか將又六分（商事）であるかに關して疑義があつたので改正商法には全部の開業なる字句を用ひ又其の利率を五分と明記して是等の疑義を一掃した。

建設利息の性質如何に關しても創業費と略同様の異説があるが、この費用に限りこれを資産化する説が最も有力である。蓋し建設利息の配當を必要とする企業は主として鐵道業・運河業等の類で是等諸事業の會計に於ては營業收益を生ずる固定資産の建設完了までに支出した凡べての費用を悉く資本的支出として取扱ふことになつて居るからである。然るに我が改正商法には建設利息はこれを貸借對照表の資産の部に計上することを得るも、その場合には年六分を越ゆる利益を配當する毎に其の超過額と同額以上の金額を償却することを要する旨の規定があつて、これを永久に資産化することを認めないことになつて居る。又商工省の「財産評價準則」にも略これと同様の規定があつて、かゝる費用は成るべく速かに償却すべきものとして居る。

(iii) 社債發行差損金 社債を割引の方法即ち其の額面以下の手取金にて發行した場合に生ずる勘定であるから、これも亦株式會社に特有のものである。社債發行差損金は社債發行の瞬間に於ては社債なる負債に對する消極的評價勘定であることは嘗て述べた通りであるが、其の後に於ては將來社債

權者に支拂ふ利息が市場一般の金利に比して少いから其の代償として豫め其の不足分を前拂してあるものと見做すのである。故に利息支拂の都度社債發行差益金の場合に述べた取扱法に準じて直線法又は複利法によつて其の一部を社債利子と振替へること次に示す諸例の如くにすればよいのである。

【例一】三十年後ニ償還スル年六分五厘利附（利息年二回拂）ノ社債百萬圓ヲ九十二萬五千圓ノ手取ニテ發行ス（コノ利廻ハ七分一厘強ニ當ル）

[借]	現	金	九二五、〇〇〇—	[貸]	社	債	一、〇〇〇、〇〇〇—
		社債發行差損金	七五、〇〇〇—				

【例二】半年後ニ第一回ノ利息三萬二千五百圓ヲ現金ニテ支拂フ

(a) 直線法	[借]	社債利子	三三、七五〇—	[貸]	現	金	三二、五〇〇—
					社債發行差損金		一、二五〇—

利息支拂の都度差損金七萬五千圓の六十分の一に當る千二百五十圓宛を償却してこれを社債利子に加へさへすればよいのである。

(b) 複利法



[借] 社債利子	三二、八三七―	[貸] 現 金	三二、五〇〇―
		社債發行差損金	三三七―

實際支拂つた利息は三萬二千五百圓であるが、社債の現價九十二萬五千圓に對する三分五厘五毛に當る三萬二千八百三十七圓(圓以下切捨)の利子を支拂ふ必要があるとみて右の如き仕譯をするのである。

【例三】 一年後ニ第二回ノ利息ヲ現金ニテ支拂フ

- (a) 直線法 【例一】と同じ。(以下倣之)
- (b) 複利法

[借] 社債利子	三二、八四九―	[貸] 現 金	三二、五〇〇―
		社債發行差損金	三四九―

この際に於ける社債の現價は九十二萬五千三百三十七圓であるから其の三分五厘五毛に當る三萬二千八百四十九圓(圓以下切捨)の利子を支拂ふものとして右の如き仕譯をするのである。(以下倣之)

我が國に於てはかゝる場合の社債の利廻率を算出するには一般に

$$\frac{\text{額面} \times \text{利率}}{\text{發行價額}} + \frac{\text{額面} - \text{發行價額}}{\text{期間}} \times \text{發行價額}$$

なる公式を採用して居る様であるが、この公式は元金の償還期に一括して受取る額面と發行價額との差額をも利子の支拂を受ける毎に一部分宛支拂はれるものと假定しての計算であるから正しい算出法ではない。即ち正確なる利廻率はこの公式によつて算出せられた利率より幾分か低いのである。眞の利廻率を求める公式は別にあるが償還期が二十年又は三十年と云ふが如き長期に互る場合には其の計算は非常に複雑になつて實際に應用することは困難である。故に實際には極めて精密なる社債利廻表が出版せられて居るから、それによつて正確なる利廻率を知るより外にない。

(iv) 實驗費 (Experiment Cost) 新規の發明又は特許權の獲得等のために支出した諸費用をも一種の無形資産として貸借對照表上に掲載して差支ないとの説を唱へる者がある。而して其の理由とする所は他人の發明にかゝる方法を買収したり、特許權の讓渡を受けたりした場合にこれを無形の資産として貸借對照表に掲げることは何人も認める處である以上、自らかゝる發明をしたり、特許權を得んがために要した費用も亦當然これと同じ取扱をなすべきだと云ふにある。成功した實驗費を資産化した會計上の取扱を合法的の行爲であると宣告した判例は米國にあるが、實驗が果して成功するか否かは將來になつて判明する問題で支出の當時には全く不明であるのみならず、若し類似の實驗を屢々繰返して行つた場合にはこれに要した費用中幾何が成功の部に屬し幾何が不成功に終つた部分である



かを判別することも頗る困難なる問題であるから、かゝる費用は寧ろ全部損失として取扱ふ方が安全であると云はねばならない。

(v) 事業開發費 (Development Expense) この種の費用は新規に開業した商店が老舗の同業者と競争して營業せんがために支出する巨額の廣告宣傳・礦山業に於て礦脈に達するまでに土石を開鑿するに要する費用等を指したものであるが、其の性質は前述の實驗費に相似たものであると云ひ得る。是等の諸費用を資産化する取扱を是認せんとする者もあり、又實際に於ても資産化して居る例も決して少なくない。商工省の「財産評價準則」中にもかゝる廣告宣傳費に關しては其の支出が巨額にして次期以後の負擔に繰延ばされたものは効果の殘存する程度を見積りてこれを評價すと規定し又開發費に就いても其の内容を検し、損失に屬する分はこれを償却すべきものとすと規定して居るからこの種費用の資産化をある程度まで認めて居るものと解釋される。

(vi) 巨額に上る突發的の損失 天災・地變に基因する損失にして其の金額が巨大なるものは、其の金額を一會計年度の損失として損益計算に計上することは殆ど不可能に近いことであるから、これを數期の會計年度に互つて償却するために其の一部を後期に繰越すことがある。かゝる場合に後期に繰越された金額は資産でないことは云ふまでもないが尙ほ所謂繰延費用でもない。これは單なる正味

財産に對する消極的評價勘定に外ならない。然るに英國に於ては嘗てかゝる缺損金の繰越額が未だ全部償却されないにも拘らず偶々某會計年度に利益があつたからとて其の利益を株主に配當した取締役の行爲を合法的の處置であると宣告した有名なる判例がある。蓋しかくの如き非常時の損失を全部償却するまで全然配當を行ふことを得ずとするは配當を唯一の收入とする株主に對してあまりに殘酷であるとの人道的の考へからなされた名(?)判決であるらしいが、其の不穩當なるは云ふまでもないことである。尤も我が國の所得税法施行規則中にも法人の前事業年度より繰越した益金又は損金は其の事業年度の所得計算上益金又は損金にこれを算入せずとの規定があるから、前述の如き場合には我が國に於ても其の擧げ得た利益に對する所得税の賦課は免れることは出來ないが、其の利益額が繰越された缺損金以下である場合には配當は出來ないことになつて居る。若しかゝる場合に配當をしたときは會社の債權者はこれを返還せしめることが出來るのみならず、會社の取締役又は支配人は體刑又は罰金刑に處せられることになつて居る。

【丁】 損益計算書に於ける部門を基とする區別

損益計算書に於ける損失の部門には次の四部門がある。

(イ) 販賣費 (Selling Expenses)



- (ロ) 總係費 (General Expenses)
- (ハ) 經營費 (Administrative Expenses)
- (ニ) 財務費 (Financial Expenses)
- (ホ) 眞の損失

右の内總係費とは企業全體に要する諸費用を指し經營費とは企業の幹部に要する諸費用例へば重役の給料・報酬・交際費並に重役室の係員に給する俸給を始め其の他の諸給及び其の他重役室に要する各種の費用を意味するのであるが、普通にはこの兩者を合併して總係費と稱して居る。

【戊】 勘定科目を基する區別 次に一般商工業會計に屢々用ひられるこの區別による各種の損失を示す科目の一覽表を示す。

- 【イ】 販賣費に屬するもの
  - 販賣員諸給 (給料・被服費・賄費・旅費・賞與金其の他諸手当)
  - 販賣運賃
  - 廣告料 (販賣に關する)
  - 見本費

- 荷造費
  - 配達費 (貨物自動車・自轉車・リカー等に要する諸費用)
  - 支拂手数料
  - 集金費
  - 顧客接待費
  - 倉敷料
- 販賣部の負擔に屬する借地料・借家料・暖房費・店員教育費・冷房費・店員慰勞費・車馬賃・通信費  
修繕費・保険料・消耗品費・税金・減價償却費・瓦斯電燈水道料・文房具・組合加入費等。
- 【ロ】 總係費
    - 事務員諸給 (内容は販賣員諸給と同じ)
    - 廣告料 (販賣に關するもの以外の)
    - 訴訟費
    - 寄附金
- 販賣部及び重役室を除く諸部の負擔に屬する諸費用 (内容は販賣部の負擔に屬する諸費用と同じ) 等



〔ハ〕 經營費

重役諸給

重役室の負擔に屬する諸費用（内容は販賣部の負擔に屬する諸費用と同じ）

交際費

機密費等

〔ニ〕 財務費

貸倒

利子及割引料

賣上割引

集金費（販賣費中に計上することもある）

〔ホ〕 眞の損失

現金不足

商品評價損

違約金・罰金・損害賠償費・見舞金等。

其の他天災・地變又は事故に基因する諸資産の毀損又は滅失より生ずる各種の損失

六 税法上の損益 我が現行法中利益を課税の客體とせるものは所得税法及び營業收益税法の二

基本法とこれに多少の増税を課せる臨時租税増徴法及び支那事變特別税法の二特別法との四法ある。

元來所得 (Income) と収益 (Revenue) とは嚴格なる用法に従へば決して同一の概念に非ざるも營業事業を主體として論ずるときは所得税法に所謂所得と營業收益税法に所謂収益とは全く同意語にして又同時に會計學上に於ける純利益とも同じ概念である。故に理論上より云ふときは税法上の利益は即ち會計學上の利益であるべき筈なるが、國家は課税上の便宜其の他種々の理由よりして所得又は營業収益の算出に關し幾多特殊の規定を設けて居るから、實際にあつてはこの兩者間には相當に甚しい不一致がある。この不一致を出來得る限り少なくすることが會計學の一任務であることは既に述べた通りである。

【甲】 所得税法上の損益計算法

(イ) 法人の所得 法人の所得を第一種所得と稱しこれを次の三種に細分して居る。

(a) 普通所得 各事業年度の總益金より總損金を控除したる金額を指す。保險會社に在りては各

事業年度の利益金（株式會社の場合）又は剩餘金（相互會社の場合）による。但し前事業年度より繰



越したる益金又は損金は其の事業年度の所得計算上益金又は損金にこれを算入せず。

(b) 超過所得 普通所得が當該年度の資本金額（各月末に於ける拂込株式金額・出資金額又は基金及積立金額の月割平均を以てこれを計算す。繰越缺損金がある場合には従前はこれを控除したが昭和九年の改正により現在では控除せぬこととなつて居る）に對し年百分の十の割合を以て算出したる金額を越ゆる額を指す。

(c) 清算所得 法人が解散した場合に其の殘餘財産の價額が解散當時の拂込株式金額又は出資金額を越ゆる額を指す。法人が合併した場合には合併によつて消滅した法人の株主又は社員が合併後存続する法人若くは合併によつて新たに設立した法人より合併によつて取得する株式の拂込済金額又は出資金額及金銭の總額が合併によつて消滅した法人の合併當時の拂込株式金額又は出資金額を超過するときは其の超過金額はこれを合併によつて消滅した法人の清算所得と見做される。

(d) 個人の所得 營利企業に従事する個人の所得は前年中の總収入金額より必要の經費を控除した金額、但し前年一月一日より引續いて營業を行つて居ない場合は其の豫算年額。茲に必要な經費と稱するのは商工業會計にあつては仕入品の原價・原料品・場所物件の修繕費又は借入料・場所又は業務による公課・雇人の給料其の他収入を得るに必要なものに限る家事費及びこれに關聯するものは除外されて居る。

は除外されて居る。

【乙】營業收益税法上の損益計算法 營業收益税を課せられる主體は營利法人と同法に列擧せる各種の營業を爲す個人とであつて、何れも營業の純益に賦課せられることになつて居る。而して其の純益の算出法は大體に於て所得税法の所得算出法と同一である。唯少しく異つて居る所は (a) 所得税法には保險會社の所得に關し特別の規定が設けてあるに反し、營業收益税法にはこの特別の規定がないことと (b) 法人が各事業年度に納付したる地租額又は資本利子税額並に個人が其の營業用の土地につき納付したる地租額はこれを損金又は必要經費に算入せずして其の納付すべき營業收益税額より控除することになつて居る二點である。

【丙】税法上損益計算に關する特殊問題 以上に略述した如く我が税法上の損益算出に關する規定は頗る抽象的のものにして總益金及び總損金の意義を定めた條文はなく又必要經費に就いても其の主なるものは具體的に列擧してあるが最後に「其の他収入を得るに必要なものに限る」との總括的規定があるから其の内容は決して明かではない。故に我が稅務當局は時々斷片的に發せられる主務官廳の訓令・指令又は通牒により若くは各自の獨斷によつて或はある収入を益金と見做し或はある支出を損金又は必要經費として取扱つて居る。これがために納稅者と稅務當局との間に見解を異にして最



後の決定を行政裁判所の判決に仰いだ例は頗る多くある。

次に税法上損益に關する特殊問題として検討せんとするのは税法上の規定又は主務官廳の訓令・指令通牒若くは行政裁判所の判決例中の主なるもの數種に就いての概要である。

(イ) 法人の前期繰越缺損金 既に述べた如くこれは其の事業年度の所得又は營業收益計算上損金とせぬことになつて居る。然るに商法の規定によれば繰越缺損金は常に損金として取扱はれて居つて、會社はこれを填補した後に非ざれば配當を爲すことを許さないのであるから、茲に商法と税法とに一つの矛盾がある譯だ。この矛盾の是非如何に關しても種々議論があるが、かくの如き損益計算は會計學上到底これを承認することが出来ないのみならず、この規定は實に商法と矛盾して居るばかりでなく後に述べる如く所得税法中の規定とも抵觸して居るから、これは須らく削除すべきであるとの説が最も正しいと云はざるを得ない。獨逸國に於ても所得税法制定當時の政府案では矢張りこれを損金と認めなかつたが、議會で審議の結果これを損金とすることに修正されたとのことである。我が國に於ても大正十五年に所得税法施行規則が改正(?)せられるまではこれを損金として控除して居つたのである。

繰越缺損金を損金と見做ぬ規定が所得税法中の他の規定と抵觸して居る所は次の三點である。

- (i) 法人の清算所得を計算する場合にはこれを損金として控除することを認めて居る。
- (ii) 所謂同族會社に對する税額加算に關する規定(この規定は配當金の綜合課税を免かれる目的を以て不當の利益留保を爲すことを防止するために設けられた制度であるが)中にある保留金の算出上に於てもこれを損金と見做さないことになつて居るが、それではこの規定制定の精神に一致せぬこととなる。(缺損金の填補に充てた所得は利益の留保と見做す旨の判決例がある)
- (iii) 超過所得に對して累進法による高率の課税をなさんとする立法の精神に鑑みてもこれを損金中に算入せぬことは其の趣旨に適合せぬこととなる。

(ロ) 所得又は純益の二元的計算 所得又は純益の計算方法に關する規定は其の主體が法人である場合と個人である場合とによつて根本的に異つて居る。何故にかくの如き差別待遇をしたのであるか立法の精神が果して那邊にあるか、吾人不幸にして知らないが、個人營業は一般的に法人の如くに商業帳簿が完備して居らないから同一の取扱ひをしなかつたのであると一般に云はれて居る。然しながら會計學上の見地より云ふときは損益計算の方法は其の主體が法人である場合と個人である場合とによつて異なる筈はないのである。我が法令の法人に對する損益計算の方法は大體に於て會計學上の損益計算の方法と一致して居るが個人の場合には大いに異つて居る。即ち個人の場合の純益は前に述べ



た如く總収入金額より必要経費を控除した金額によると云ふのであるが、前年以前の貸倒金や建物器具類の減價償却高・同賣却損・棚卸品の評價損、休業銀行の預金切捨又は盗難火災等による眞の損失・營業に關係なき借入金の子、寄附金等は原則として必要経費から除外せられて居る。尤も最近は稅務當局の手加減で減價償却や貸倒の如くに經常的に發生する費目に就いては多少これを必要経費中に計上する傾向を生じ又行政裁判所の判決にも減價が顯著にして償却の確實なるものに限りに必要経費と認められた例もあるが、一方總収入金額中には不用品の賣却代の如き營業上の収入でないものを加へるのであるから、一般納稅者が稅務當局の苛斂誅求を叫ぶのもあながち無理とは云へない點もある。寄附金の如きも米國に於ては個人の場合には其の所得高中より控除するも法人の場合には控除を許さず我が國とは全く正反對の取扱になつて居る。是等の矛盾は一刻も速かに改善する必要があると思ふ。

(ハ) 退職給與積立金 實際に支出した給與金はこれを損金として益金中から控除することを認めるが將來支出を要する分を見越してこれを損金中に計上することを許さぬことになつて居るが、前に説明した如くこの種積立金は假令それが利益の處分として生じたものであつても、ある程度まではこれを負債と見做す必要がある。幾何の額を負債と見るべきやは一概に論ずることは出來ないが、例へ

ば従業員に停年制を實施して居る諸會社なれば現従業員の加重平均年齢と停年との差に相當する期間過去數年間に實際支出した給與金の平均年額を支給するものと考へ一定利率によつてこの年金の現價を求め、これに相當する金額だけこれを負債と見ればよいのである。

(ニ) 賞與金 役員賞與金・交際費・功勞金・慰勞金等の名稱で比較的多額の金員が屢々支出せられ、これが損金であるか、利益の處分であるかに關しても絶えず行政訴訟が繰返されて居るが、我が國に於ける現在の取扱は大體次の様になつて居る。

- (i) 重役に支出したもの
- (a) 定款に規定の有無に拘らず凡べて利益金の處分として發表したものは損金と見做さず。
- (b) 例令利益金の處分として發表せざる場合と雖も原則として利益の處分と見做し唯其の役員に別に報酬を支給せず各自は賞與なるも實質は全く報酬と認められる場合に限り例外としてこれを損金と認むること。かゝる場合には利益の處分として發表したときと雖も同様の取扱をすること。
- (c) 交際費は會社の負擔に歸すべき支出に使用せられたことが明白なる場合に限りこれを損金と認め其の使途の明瞭ならざるものはこれを利益の處分と推定すること。
- (d) 功勞金・慰勞金等の如き臨時の支給に屬するものは假令利益金の處分として發表したる場合に



於てもこれを損金として取扱ふこと。

- (ii) 使用人に支給したもの
- (a) 會社が利益金の處分として發表したものはこれを認めること。
- (b) 然らざる場合は假令利益の發生を豫想し得る時期に於て支給したものにても明かに利益の處分たることを認め得べき場合の外はこれを損金として認めること。

使用人に支給した賞與金も、嘗ては利益金の處分にして損金に非ずとの判決例が屢々宣告せられたのであるが、大正六年以降行政裁判所は從來の解釋を改め普通の賞與金は利益の有無に拘らず定期に支給するものであると云ふ理由によつて、これを損金とすることを認める様になつたのである。

**七 損益計算書の檢討** 損益計算書の本質及び其の重要性並に貸借對照表との關係等は既に述べた通りであるから再説しない。以下主として損益計算書の形式及び分析に關して若干の考察を試みて本項を終ることとする。

**【甲】形式** 損益計算書の形式にも貸借對照表と同様に勘定式と報告書式との二様式がある。勘定式の損益計算書に於ては損失を左側即ち借方に、利益を右側即ち貸方に掲げるのが簿記の慣習なるにも拘らず、我が銀行法施行細則の附屬業務報告書雛形中に例示せる銀行業者が其の筋に提出を要

する損益計算書には、これと全く反對の配置法を採用して居る。然しながらかくの如き配列法を是認すべき何等會計學上の根據はないのである。

これを簿記の歴史に徴するに、營業の結果發生せる損益の金額を確知することの必要は極めて初期時代より感ぜられた様である。故にこの目的を達するために未だ複式記帳法が採用せられなかつた時代に既に比較貸借對照表を作成することによつて各營業期の損益を算出して居つた。而してこの時代に於ける損益は所謂財産法 (Assets and Liabilities Method) と稱する計算法即ち期首の正味財産と期末の正味財産とを比較し、それに途中に於ける減資又は引出金並に増資を加減することによつて算出したのである。然れどもこの方法によつては單に損益の金額を知り得るのみで其のよつて生じた経路は全然知ることが出来ない。

この缺點を補ふために案出せられたのか即ち勘定式の損益計算書である。茲に注意を要することは損益の計算 (Determination or Calculation of Profit or Loss) と損益計算書の作成とは全然別箇の問題であると云ふことである。彼の單式簿記の損益計算法は前述の財産法によるのであるが、これは單式簿記は決して損益計算書を作成せぬ記帳法であると云ふことを意味して居るのではない。學者往々にして單式簿記にあつては損益の内容を知るに由なしとしこれを其の一缺點なりと指摘して居るが、



これは損益の計算と損益計算書の作成とを混同した誤つた説と云はねばならない。單式簿記を採用して居る場合に損益計算書を作るとは相當に厄介で多くの手数を要し、複式簿記に於けるが如く簡單には行かないが決して不可能ではない。單式簿記にあつても損益計算書を作成さへすれば損益の内容を詳知することは可能なのである。尤も茲に云ふ勘定式の損益計算書は複式記帳法採用後の産物らしく想像せられるが、必ずしも複式記帳法によつて轉記せられた總勘定元帳から作つたものではない。勘定式の損益計算書には各種の収益並に費用の總額が項目別に列擧してあるから事業經營者に對して相當有益なる參考資料を供することが出来るが、一企業内の機能上の組織である諸部門別による損益の内容はこれを知るに由ない。故にこの缺點を除去するために工夫せられたものが、主として英國に於て行はれる部門別による勘定式損益計算書である。我が商工省の「財務諸表準則」に示しある損益計算書も亦この形式のものを採用して居る。

勘定式の損益計算書は報告書式に比し其の財務表としての價値は著しく少ないと云はねばならない。最も理想的の損益計算書は其の原名 Profit and Loss Statement が示す如く報告書式 (Statement Form) のものたるを要すとは著者年來の主張である。然るに英語にも Income Sheet なる語あり、又我國に於ても今日尙ほ損益表なる名稱を用ひて損益計算書も貸借對照表同様當然勘定式のもものが正

式であるかの如くに考へて居るものがあるのは遺憾に堪へないことである。

次に損益計算書の雛形二種を示す。

この例に示せる如く販賣運賃を賣上高より控除する表示法は米國に於て最近廣く行はれんとする傾向があるが、これは寧ろ販賣費中に計上すべきものである。商品の期首在高に正味仕入高及び仕入諸費用を加へた合計は總原價であるがこれを一般に販賣可能高 (Available for Sale) と云つて居る。貸倒の取扱方は(a)賣上高より控除するか(b)販賣費中に加へるか(c)總係費中に計上するか或は(d)營業外費用とするかの四通りある。仕入割引及び賣上割引は夫々仕入高及び賣上高より控除する方が合理的の取扱方であることは既に述べた通りである。

【乙】分析 損益計算書の分析に關しても貸借對照表の分析と同様に増減法・趨勢法及び比率法の三種の診斷方法が適用せられる。例へば比率法に就いては、

- (i) 純益金の正味財産高並に正味賣上高に對する比率
- (ii) 販賣費及び總係費の總額並に各費目別による正味賣上高に對する比率
- (iii) 商品回轉率

等には一定の標準となるべき數値がある筈であるが、從來何れの企業にあつても損益計算書の公表は



商品總賣上高	.....	
内戻入高・値引高及販賣運賃	.....	×××××
(正味賣上高)		
販賣原價	.....	
商品期首在高	.....	
總仕入高	.....	
内返却高及値引高	.....	
仕入諸費用	.....	
(販賣可能高)	×××××	
内期末在高	.....	
(販賣總益)	×××××	
販賣費	.....	
(内譯省略)	.....	
(販賣純益)	×××××	
總係費	.....	
(内譯省略・經營費ヲ含ム)	.....	
(營業利益)	×××××	
營業外收益	.....	
仕入割引	.....	
受入利息	.....	
有價證券販賣益	.....	
貸地料	.....	
(營業外費用)	×××××	
營業外費用	.....	
賣上割引	.....	
貸倒	.....	
利子及割引料	.....	
有價證券評價益	.....	
(當期利益金)	○○○○○	

〔ロ〕 綜合表示法による報告書式の例

賣上損益計算

商品及積送品繰越高	8,921,000—	商品及積送品賣上高	20,698,000—
仕入高	17,559,000—	商品及積送品現在高	8,024,000—
販賣費	1,029,000—		
小計	27,509,000—		
(賣上利益)	1,213,000—		
	28,722,000—		28,722,000—

營業損益計算

營業費	951,600—	賣上利益	1,213,000—
納稅引當損	123,600—	受入手數料	46,000—
従業員退職給與引當損	25,400—	受入利息割引料	23,000—
貸倒償却	47,800—	有價證券利息及配當金	37,500—
支拂利息割引料	83,600—	雜益	6,500—
雜損	37,700—		
小計	1,269,700—		
(營業利益)	56,300—		
	1,326,000—		1,326,000—

純損益計算

創業費償却	5,000—	營業利益	56,300—
營業權償却	15,000—	償却債權取立益	3,000—
有價證券賣却損	56,000—	有價證券償還益	2,700—
建物商品火災損失	76,000—	小計	62,000—
		(當期純損失)	90,000—
	152,000—		152,000—

純損益處分計算

當期損失金	90,000—	前期繰越利益金	97,500—
後期繰越利益金	7,500—		
	97,500—		97,500—

〔イ〕 四部門に分割せる勘定式の例 (財務諸表準則)より引用)



貸借對照表以上にこれを好まぬ傾向があるために是等に關する研究は未だ十分に行ふことが出來ない。従つて貸借對照表に於けるが如き標準比率を示すことも不可能であつたが、最近各種企業損益計算書の分析も著しく進歩したから、遠からざるうちに當事者にとつて種々有益なる參考資料を提供し得る日が到來することと思はれる。かくなれば會計學が一般社會に寄與する效益も亦一層増加する次第である。

損益計算書の分析に際し第一に着眼すべきは次の四比率である。

(イ) 掛代金未收高の賣上高に對する比 (Receivable Turnover) 一營業期間の正味賣上高を期末に於ける受取勘定即ち賣掛金及び受取手形勘定の合計にて除した商が即ちこの比である。假りにこの比が5で其の營業期間を一年とすれば一年に債權が五回回收せられたことを示す。換言すれば七十三日毎に一回回收せられたこととなるのであるから若し代金支拂の條件が七十三日拂であれば極めて順調なるも若し六十日拂が原則であるとすれば回收は稍緩慢だと云はねばならない。

(ロ) 棚卸高の賣上高に對する比 (Inventory Turnover) 一營業期間の販賣原價を平均棚卸高にて除した商が即ちこの比である。この比は高ければ高い程商品の回轉率が速かであることを示して望ましい現象である。魚類商の比率は蓋し三百六十五に近く、亞で青物商・牛豚鳥肉商等も相當に高

い比率を示すに反し貴金屬商・各種美術品等の回轉率は極めて低いに相違ない。

(ハ) 賣上高の固定資産に對する比 一營業期間の正味賣上高を固定資産の總額にて除した商が即ちこの比である。この比は主として資本の大部分が固定する工企業の會計に於て用ひられるものにして固定資産の製品賣上能率を測定することが出来る。

(ニ) 賣上高の正味財産額に對する比 一營業期間の正味賣上高を正味財産の總額にて除した商が即ちこの比を示す。この比は放資額の適否を判斷するに必要である。即ちこの比率が年々増加の傾向を示すときは投下資本が最も有利に使用せられつゝあることを物語つて居るのであるから、喜ばしい現象と云はねばならないが、時としては資金不足のために巨額の借入金をして居る場合即ち所謂 Overtrading に陥つて居る場合もあり得るから、この點に特に注意を要する次第である。又利益の有無を無視して極度の廉賣を行つて居る場合並に賣上高は増加せずして正味財産額の減少に基因する場合にも同様の現象を呈するからこれも亦注意せねばならない。

以上の外前述した (i) 純益金の正味財産高並に正味賣上高に對する比率 (ii) 販賣費及び總係費即ち營業費の各費目別による正味賣上高に對する比率等も十分に吟味する價值がある。

次に増減法又は趨勢法を用ひて數年間の營業消長の状態を調査せんとする場合には例へば商品の賣



上高は單に金額のみならず尙ほ其の數量をも併記する様に注意せねばならない。これは相場に變動があつた場合にはかくせざれば正確なる増減を知ることが出來ないからである。

會計學提要 (終)

昭和十三年十一月十五日 印刷  
昭和十三年十一月二十日 發行  
昭和十五年二月十五日 再版發行

會計學提要

定價貳圓參拾錢



著者 村 瀨 玄

東京市牛込區早稻田鶴卷町四三六

發行者 竹 内 淳 郎

東京市牛込區早稻田鶴卷町三七一

印刷者 横 澤 藤 盛

發行所

東京市牛込區鶴卷町  
振替東京二二三七三七番  
電話牛込(四)五七三五番

敬文堂書店











