

379383

損益計算書論

眞野工

R412.22/

眞野ユリ子 著



290539

損益計算書論

——ペイトン学説研究——



東京 森山書店 発行

著 者 略 歴

1935年生る
1960年3月 神戸大学大学院経営学研究科
修士課程修了 経営学修士
1963年3月 同上 博士課程単位修得
現 職
北海学園大学経済学部教授
現住所
069-01 江別市大麻扇町17-1

著者との協定
により検印を
省略します

損益計算書論

1978年1月30日 初版発行

著 者 ©^ま真^の野 ユ リ 子

発行者 菅 田 直 実

発行所 有限 森 山 書 店 〒 101 東京都千代田区神田小川町
会社 1-3 小川町ビル
電話 東京 (03) 293-7061(代表) 振替口座 東京 8-32919

落丁・乱丁本はお取りかえいたします

印刷・向上印刷 製本・永沢製本

序

慣例の会計実践においては、取得原価を基準とする各種資産原価を、実現収益に対応せしめて、過去、現在、将来の各期間に配分する会計手続を通じて、期間損益計算を行ない、損益計算書を作成して成果報告を行なうことが中心課題となる。したがって、このような場合の決算貸借対照表は、期間損益計算の観点からみて未解決の収入、支出及び収益、費用の各項目を次期損益計算へ繰越す為の手段となるものである。換言すれば、決算貸借対照表は、独立している各々の期間損益計算を連結する連結環としての役割を果たすものであり、損益計算及び損益計算書重点主義の会計理論構造が主張せられるのである。

こうした慣例の会計理論構造に対して、ペイトン学派は異質の特徴ある会計理論構造を構築し、今日まで一貫してその理論構造の展開を図ってきている。本書「損益計算書論」は、そうした彼等の会計理論体系の中で、特に継続企業の現価概念に基づく将来の収益力の測定と報告による情報伝達の問題に内在する会計理論の構造を明らかにし、その面よりペイトン学説の体系化を行おうとするものである。このために本書の出発点は、W. A. Paton and W. A. Paton, JR., Corporation Accounts and Statements, An Advanced Course, 1955, New York, The Macmillan Company に置かれている。

本書においては、第1章において、ペイトン学説の基礎をなす重要な研究課題としての原価と価値の問題を究明し、次いで会計の究極の目的は将来の収益力の測定、報告にあるべきであるという彼等の主張の理論的根拠を明示する。第2章では、同学説の大きな特質をなす利子要素の問題すなわち時間要素の問題を会計理論構造に導入した場合に、こうした会計理論構造に及ぼす影響ならびにその具体的な会計処理の原則及び報告原則の問題を究明することを目的とする。第3章では、同学説の特異な理論構造を展開するものとして、資本と利益を俊別する為の基本的な会計理論構造を明示し、これに基づく具体的な会計処理方法及び各々の計算原則と報告原則を示している。第4章では、以上のような会計理論構造に

基づいて、資産の概念ならびにその本質、及び売上原価ならびに減価償却費の各々の測定原則、会計処理方法、報告原則について明示している。第5章では、前章までの継続企業の現価概念に基づいた場合の各種費用概念の定義を行ない、さらに損益計算原則及びその報告原則ならびにその雛型を提示している。最後の第6章では、ペイトン学説の特質を成すものとして、企業の主たる財務報告書の内容を支えている理論構造と、その各々の財務報告書の相互関連性の理論についての研究を行ない、ペイトン学説の会計理論の体系を明示している。そしてその各々の報告書の雛型を示すものである。

筆者がこうした「損益計算書論」を基礎としたペイトン学説の会計理論構造論の研究に着手したのは、故山下勝治博士の御教導によるものであった。昭和33年春、神戸大学大学院で博士の門を敲いた筆者に先生が提示されたのは、上記の Paton and Paton, JR., Corporation Accounts and Statements の損益計算書を中心として研究をするようにとの御言葉であった。今ようやくこうした形で一応の纏りをつけた訳であるが、しかしなお多くの不備や欠陥を残しているのではないかとおそれている。大方の御教導をえて、さらに研究を深めていきたいと念願するものである。

最後に、日頃、筆者が数々の御教示を頂いている神戸大学会計学研究室の諸先生方をはじめ数多くの先輩・同輩・後輩の方々にこの機会に御礼を申し上げたい。

また本書をこのような形に纏め得たのは、森山書店、小梅弥一氏の御尽力の賜物である。特に、小梅氏からお話を頂いてから、筆者の側の事情から原稿の思わざる遅延や校正上のことで多大の御迷惑をお掛けしてしまった。ここに心からの御詫びと感謝とを申上げる次第である。

1977年12月

眞野 ユリ子

目 次

第1章 原価と現価	1
1 序	1
2 時 価	1
3 取 得 原 価	2
4 買入以外の方法により取得した資産の価格決定	4
5 取得原価と価値の關係	5
6 原価主義会計からの離脱	6
7 結 語	8
第2章 利子要素の会計処理問題	11
I 見積利子の測定とその処理	11
1 序	11
2 会計上の利子要素の問題をめぐって	11
3 会計処理の具体例	13
4 結 語	17
II 短期の受取債権勘定ならびに支払債務勘定	19
1 序	19
2 短期的な受取債権、支払債務の勘定の評価に関して	19
3 短期的な受取債権、支払債務の勘定の評価に関する会計手続	20
4 現 金 割 引	22
5 結 語	23
III 手 形 割 引	24
1 序	24
2 支払勘定と受取勘定に内包されている利子要素	25

3	利 子 要 素	28
4	内包利子分離のための修正記入	31
5	結 語	33
Ⅳ	前 払 保 険 料	35
Ⅴ	長 期 債 券	39
1	序	39
2	社債割引の本質	39
3	社債価格の構成要素	43
4	債券発行の記帳について	44
5	割引の累積及びプレミアムの消却の記帳手続	46
6	利子年金のつかない債券の利子要素とその記帳について	49
7	結 語	50
第3章 在 量 と 流 量		53
Ⅰ	不良債権勘定の会計処理問題	53
1	序	53
2	不良債権勘定の会計処理の問題	53
3	不良債権勘定の会計処理に関する例示	55
4	結 語	57
Ⅱ	創設原価と資本調達原価	57
1	序	57
2	創設原価ならびに関連原価の本質	58
3	創設原価ならびに関連原価の消却	59
4	資本調達の原価	60
5	未消却の債券資本の調達原価	60
6	債券資本の調達原価の会計処理	62
7	結 語	63
Ⅲ	保守主義会計実践	64

1 序	64
2 保守主義会計に対する反論	65
3 損益計算書の性格とその機能	67
4 貸借対照表の性格とその機能	68
5 結 語	69

第4章 売上原価と減価償却費の測定73

I 売上原価の測定73

1 序	73
2 後入先出法と純利益	74
3 先入先出法と棚卸資産利益	75
4 棚卸資産額の測定をめぐる	77
5 取替原価基準による測定	80
6 結 語	82

II 減価償却費の測定84

A. 複利法による減価償却計算84

1 序	84
2 定額法について	84
3 定額法に反対する理論的根拠	85
4 複利法について	88
5 複利法の問題点について	90
6 残存価額の見積について	93
7 年金法について	95
8 年金法の賛否両論	96
9 減債資金法について	97
10 通減法について	99
11 結 語	101

B. 取 替 原 価 基 準	104
1 序	104
2 歴史的原価法の問題点	105
3 固定設備資産の資本概念について	106
4 修正原価と取替原価	108
5 取替原価の重要性	111
6 結 語	113
C. 現 在 原 価 基 準	114
1 序	114
2 折衷的手続	115
3 新規開始手続	122
4 新規開始手続——棚卸資産を構成する減価償却費	124
5 連続的に修正を行なうことについて	126
6 価格下落の修正	128
7 折衷の手続と新規開始手続	131
8 現在原価を基準とする損益計算書と貸借対照表について	132
9 付属明細表について	135
10 結 語	137
第5章 損益計算書の内容と雛型	141
1 序	141
2 区分形式に対する批判	142
3 収益控除項目の分類について	143
4 当期業績主義と包括主義	147
5 損益計算書における利子費用の取扱いについて	149
6 損益計算書の雛型	150
7 結 語	151

第6章 企業財務報告書の会計理論構造と体系	155
1 序	155
2 資産と持分の関係	155
3 原価と費用の区別及び修正	157
4 企業の財務報告書の体系	159
5 結 語	167

第1章 原価と現価

1. 序

費用測定基準を原価に求めるか時価に求めるかについての論争がなされてきてすでに久しい。ここでは、ペイトン教授が1946年3月号のジャーナル・オブ・アカウンタンシィ (The Journal of Accountancy) に発表した論文「会計学における原価と価値」(Cost and Value in Accounting) に即して、彼のいう取得原価の概念を明確にし、あわせて彼のいう会計測定の基準としての価値概念との関係を明らかにすることを目的とするものである。けだし、原価と価値の問題は、ペイトン学説の基礎をなす重要な研究課題であるからである。

2. 時 価

同教授は、時価 (market value) は企業が取引を成就する際の基準になるものであると主張して、次のような見解をあらわしている。すなわち、「あらゆる企業取引の成就のための基準は、時価であるということは、われわれの経済体制では久しい間の公理であった。適正価格 (proper price), 換言すれば公正価格 (right price) は、その取引時 (the date of transfer) の一般の経済状態に一致する合理的な価格である。公正な時価以外の基準を採ることは、当事者にとって不用の損失を意味し、また他の関係者にとって予想しない利得を意味するということで、不公平となる。例えば、現在の状態で1カ月につき時価 \$100 の賃料を要する使用中のビルディング (building) の所有者が1カ月につき \$75 で他の関係者に賃貸する場合 (このような行為が自主的になされた場合でも、あるいは何らかの強制的な方式の結果の場合でも), ビルディングの所有者は、借用者に対して、明らかに、事実上月々 \$25 の贈与ないしは助成金を供給することになる。さらに、現実

の経済的重要性を持つ諸要素に一致しないで、人為的な価値で財貨や用役を譲渡することは、重要な測定を無視し勝ちとなり、また聡明な資源の利用へと導かない。このように、上例によると、\$100の用役価値をもつものをわずか\$75で価格づけることは、結果として、この経済的要素をその現行の価格(⁽¹⁾prevailing value)からみて正当とされない下位の利用に向けさせることになる。」

上の論拠に基づいて、同教授は、取引当事者がいかにように変化しようとも、時価あるいは公正な市価(fair market value)を基準とした売買取引がなされるべきであることは明確な経済的事実であり、決して、売手の側の原価でもって売買取引はなされない、と主張している。すなわち、「企業取引が管理されるべき基準は、契約当事者の関係によって変えられない。すなわち、公正な市価(現行の経済的な重要性)は、すべての取引の場合に適正な測定の基準である。したがって、関係当事者間の取引、ならびにいわゆる独立当事者間の取引は『その能力に応じた』商業基準に基づいて完了されなければならない。買手と売手が関係させられる場合、売手にとって(あるいは以前の他の所有者にとって)財貨ならびに用役は公正な市価よりもむしろ原価で譲渡されなければならないと考えられている若干の法律家団体の見解は、経済理論、企業経営の实践、会計実践の観点からみた場合、根拠のないものである。實際上、取引時の公正な市価以上あるいは以下の価格での譲渡は、支配的な株式利益の観点からも、通常望ましいものではなく、また少数株主ならびに少数債権者の観点からも弁護の余地のないものである。独立の当事者間の取引と比較して、関係者間の取引の場合には、その条件が一般の経済状態には関係しないという可能性があるが、しかし、この事実の故に取引時に公正な市価の基準を捨ててよいということにならないことは明らかであろう。関係者間の取引の場合に、独立の当事者の取引の場合と同じ状況に一致するような条件を入れることを保証するように、特別の注意を払うことが各各の経営者の義務である。⁽²⁾」

3. 取得原価

同教授は、取得時の資産価値は、実際に支払われた価格によってあらわされる

のであり、したがって取得原価は当該資産の取得時の価値を立証するにすぎないという見解を示している。すなわち、「大多数の取引について、取得時の資産の公正な最も信頼できる測定基準は、実際の支払価格である。経営遂行の過程で定期的に取得された標準財貨ならびに用役についての正常な支払価格は、広範な市場を支配し、作用している複雑な影響の結果である。特定の資産を譲渡する場合、その支払価格は、当事者間の商議の結果であり、また一般に、その金額で実際の支出をなすことにより第三者の意見でもって裏付ける必要のない信頼性のある公正な価値の指標である。……」⁽³⁾「適正な原価の測定は、資産を取得する当事者が支払った現金総額である。使用される媒介物が現金以外の資産である場合、譲渡された資産の公正な市価は取得された資産の原価を表わす。その対価が用役の形式である場合にも、同様の原則が守られる。すなわち、提供された用役の公正な市価は、取得された要素(factor)原価を表わす。すべての直接取引に際しては、次の二段階が入ってくると考えられる。すなわち、(1)公正な市価の金額で現金を手放して資産に転換すること、(2)欲求される資産を取得するために実現した現金(cash implicitly received)⁽⁴⁾を利用することである。」

しかしながら、以上のような公正な市価に基づかない、関係当事者間の人為的な価格基準となる場合には、当該資産の取得原価は取得時の資産価値を立証するものとはなり得ない。したがって、同教授は、このような場合には、適正な修正を行なって原価資料の限界について明瞭表示をするべきであることを主張する。すなわち、「関係者間(between affiliate's)の取引で決められた価格は、——公正な市価を上まわる価格またはそれを下まわる価格は、人為的な基準に基づいた価格であり、また独立の当事者間の取引の場合でさえも、指定された価格は実際の価値の信頼できる証拠とはなり得ない。すべての問題になる状況の場合には、会計担当者は譲渡の時の価値の測定として契約条件の妥当性を考査するために必要と考えられる、あるいは実行できると考えられるような方法をとらなければならないのであり、そして各自原価が合理的に公正な価値を支持し得ない場合、会計担当者は適正な修正を奨励しなければならず、また——少なくとも——原価資料⁽⁵⁾の限界の明瞭表示を力説しなければならない。」

4. 買入以外の方法により取得した資産の価格決定

会社会計の観点から、株式の応募者が現金以外の資産を譲出した場合には、その資産は株主による投資資産を意味する。したがって、同教授はこのような投資資産に対して株式が発行される場合、その株式の発行価格がその投資資産の価格を決定すると主張する。すなわち、「会社の株式の応募者が現金以外の資産を譲出する(『払込む』)場合、その取引は、会社会計の観点から、買入と考えられてはならない。当該企業にとって、その取引は、現金の譲出の場合と全く同様に、株主によって投資された資産の受取から成る。このような資産を取得するに際して、会社は交換の際に対価の支払をしない。株式の発行は、株主によって投資された金額の証拠になる。ところが譲出された資産については支払が行なわれない。したがって、受取った資産の公正な市価は、株式資本に貸方記入する金額で決定する。例えば、新規に会社が創立され、当該会社にある種の特許権を譲出する人に対して、当該会社の株式が発行される、と仮定しよう。この場合、適正な会社会計の目的のために、その特許権の公正な市価を決定しなければならないのであり、そしてこのような市価 (value) は資産勘定への借方計上ならびに資本金への貸方計上のための測定⁽⁶⁾の基準になる。」「他方、株主が現金以外の資産で譲出したことを表わすために同様の証券が発行される時に、証券市場での会社証券の価格は、ほぼ、受取った資産の公正な市価の重要な間接的証拠となるであろう。再び上例を参照すると、特許権に対して発行された株式が、じきに、相当の価格で取引される場合、その株式の現行価格は、当該企業に譲出された特許権の価格測定のための重要な証拠になる。さらに、既存の市価のある株式を所有する企業が、現金以外の資産を譲出する当事者に対し同様の株式を発行する場合、その株式の既存の価格は、受取った資産について認識可能な価格を示すための申分のない証拠⁽⁷⁾となるであろう。」

また、資産は贈与、相続、発見、不測の取戻し、等々によって取得される。これらの資産の価格は、取得日の公正な市価が見積られるべきであり、この公正な市価が当該資産の取得時の価格である。同教授は、このような見解を示して、こ

の問題に関して、次のように説くのである。すなわち、問題の「資産は、多くの場合、贈与、相続、発見、不測の取戻し（例えば、敵国に設立された設備や以前に失ったものとして消却した資産の取戻し）、原価の発生がほとんどない——原価の発生額が無視し得るほどの金額にすぎない方法またはその他の方法によって取得される。すべてこれらの特定の状況においては、取得時の公正な市価が見積られるべきであり、そしてこのような市価は、管理会計目的ならびに財務会計目的のいずれのためにも適正な記録の基準となる。会計計算ならびに財務諸表から、原価を要せずしに取得した資産を除外することは、帰するところ重要な事実の隠蔽になり、そしてこのような方策は、理論上、会計担当者によって支持され得ない。事実上、会計担当者は、原価を要せずしに取得した資産が、現金の形で取得したものである場合には、それを除外する方策をとるとは考えられない。等しく、取得時の価格の決定が実施可能であり、その金額が金額的に重要であるならば、非現金資産⁽⁸⁾の存在を無視することは不合理である。」

同教授は、さらに、生産ならびに稼得の過程を経て取得される資産についても、取得時の公正な価格で計上されなければならないと主張する。すなわち、「資産が買入以外の方法で取得されるもう一つの主たる企業経営の過程は、生産ならびに稼得である。他の手段によって取得される資産と同様に、顧客からの資産の流れは、取得日の公正な価格で諸勘定に記録されなければならない。現金受取の場合、測定の問題は何ら生じない。短期の受取債権の場合は、普通、集金可能な金額を見積って記録される。その他の種類の資産が顧客から受取られる場合、往々起こっているように、受取日の公正な市価を見積ることが、会計のための適正な基準である。」⁹⁾

5. 取得原価と価値の関係

これまでみてきたところからも明らかになるように、同教授は、資産の取得時には、その取得原価と価値は、全く同じであると主張する。換言すれば、彼は、資産の取得時の原価は、当該資産の取得時の時価であるとの見解を表明し、そして当該資産の取得時の取得原価は、価値測定の基準としてもっとも重要であると

の見解を表明している。すなわち、「原価 (cost) と価値 (value) は、対立させられないし、また相互に排他的な用語でもない。取得時には——少なくともほとんどの取引では——、原価と価値は同じである。支払手段が、上で注目したように現金以外の資産であるという場合、資産の取得原価はこのような他の資産の公正な市価によって測定される。事実上、原価は、それが取得時の公正な概算価格である故に、重要である。原価は、それが支払価額を表わしているという理由で、基本的な重要性を持っているのではない。すなわち、原価は、取得されたものの価値の測定基準として重要なのである。近年、会計学上コスト・アプローチ (the cost approach) とヴァリュ・アプローチ (the value approach) の対比を使いすぎる傾向がある。原価は、一般に、取得時に、価値(あるいは最も有効な価値の証拠)を表わしている。原価は、当然に、取得日以降の日時の価値を示すものではない⁽¹⁰⁾。かくして、原価は、取得時の価値すなわち時価をあらわしているにすぎないのであって、取得時以降の価値(言いかえれば取得時以降の価格)を測定するものではないのである。

なお、強制等の全く商業ベース (basis) からかけ離れた異常事態の中で商取引がなされたために取得時の原価が時価とかけ離れている場合には、その取得時の時価、すなわち取得時の公正な市価に基づく測定・表示に修正するべきである、と彼は主張する。すなわち、「実質上、支払価格が取得時の公正な市価と関係がないということを示すための、説得力ある証拠が手元にある場合は、会計記録のための基準として、原価よりも、価値が選ばれるべきである。例えば(共謀当事者、強制、あるいはその他の何らかの非商業上の影響のような)異常な状況の結果、当該時点で \$1,000,000 の公正な市価をもつ資産が \$2,000,000 の現金総額あるいは同等物支出総額で取得されるということを仮定しよう。このような状況で、買手の帳簿上の当該資産の望ましい測定は \$1,000,000 であり、そしてこの計数と支出総額との差額は損失(あるいは贈与)⁽¹¹⁾であり、資産の原価ではない。」

6. 原価主義会計からの離脱

同教授は、伝統的に、会計担当者は、資産の取得時以降に当該取得原価を修正

する際に、取得原価の減少分を測定することには積極的であるが、当該原価の増加分の測定を認めようとしなないという事実を指摘する。そして、このような現実の理論的に一貫性のない測定方法を考慮して、さらに、取得時の原価で測定された資産を、取得時以降には、現在価値 (current value) で測定するべきであると主張している。そして現価を基準とする測定について彼はドール (James L. Dohr) 氏の次の言葉を引用して現価の重要性を強調するのである。すなわち、「資産の財務上の重要性は、過去の事実からよりもむしろ現在の事実や予測から明白に決定されるべきである。通常、予測は、それらが将来に何が起こりそうであるかを指摘するために言われる場合に限り、重要である。結果として資産の現価 (present value) が、概して顕著な重要性をもつ測定基準である。正確性の程度は異なるとしても、現価こそが、所有者が売上についてどれだけ実現できるかを予測することを可能するものである。現価は、資産が関係する範囲で、借入能力を決定する。現価は、所有者としての収益能力を表わす。現価は贈与をなすための能力を測定すると言われる。現価は、資産に保険がつけられる際の基準なのである。」⁽¹²⁾⁽¹³⁾⁽¹⁴⁾

さらに、同教授は、動的な経済の進行状態に応じて会計計算を行なっていくためには、取得原価主義 (historical cost basis) に固執するのは正しくないとして、取得原価主義会計からの離脱を主張する。すなわち、「現価が重要なのは、企業で価値が創造される特定の方法によって実質的な影響を受けないという理由による。このように、贈与によって受取られた広大な土地は、買入によって取得した同じ広大な土地と同様に考えられるべき資産であり、資産としての意義を持っている。同様に、広大な土地について著しい価値増加があった場合、その追加の価値は重要性を失うものでもなければ、方法が変わったことを理由として、資産の要素が不適切かつ問題となるというものでもない。」⁽¹⁵⁾「……長期耐用命数の資産の場合、取得原価——取得日の概算現価——は、取得日以後の取替原価 (replacement cost) ないしは価値のその他の証拠に比して不的確な測定基準になる。減価償却、償却 (amortization)、あるいは消耗 (depletion) を条件とする資産に関して、厳密に取得原価に基づいた営業活動に関するチャージ (charges to operation) は、これが現在価値による生産原価と一致していないということ、ならびに諸勘