

会計上の備忘勘定と対照勘定

久野光朗

目次

- § 1 備忘勘定設定の目的と意義
- § 2 対照的備忘勘定の例示
- § 3 対照勘定の概念規定に関する再検討
- § 4 貸借対照表における表示方法

§ 1 備忘勘定設定の目的と意義

会計の根源的な職能が勘定記録を通じて現存する財産の管理を行なうことであるのは周知の事実である。その特殊な場合として、たとえば、ここに正規の簿記の原則を採用した償却済みの固定資産があり、それが依然として使用能力を有し、したがって若干の価値を持っている場合、会計管理の必要上、それを除却するまで名目的な金額で帳簿記録に残しておくことがある⁽¹⁾。その名目的金額数値は、もちろん、財産の価値を示す貨幣的価値としてはほとんど意味がなく、当該財産を具体的な勘定によって表現する手段にすぎない。したがって、それは会計管理という目的から設定される備忘価額 (memorandum value) と考えられる。かかる備忘記録の金額には1円とか1,000円といった名目的な小額のラウンド・ナンバーを用いるのが一般であり、それをわが国ではドイツの1マルク勘定にならって1円勘定と称している。

(1) 取引度数の少ない大きな物的財産については、必ずしも貨幣数値による管理を必要とせず、固定資産台帳などを通じて数量数値による管理も可能である。たとえば、沼田嘉穂、「簿記論攻」(中央経済社、1961)、p. 12を参照。

次に、備忘記録を必要とするもう1つ別の場合を考えてみよう。会計記録の対象となる簿記上の取引は、日常一般にいわれている取引概念と異なり、一部の振替取引 (transfer transaction) を別にすれば、実際に財産および資本に変動を与える取引、すなわち実取引 (actual transaction) に限定するというのが慣行であるが、今日では、まだ資産および資本に変動を生じなくても、将来において一定の事実が発生する場合に備えて、これを備忘的に記録しておき、そうすることによって経営者をも含めた多くの利害関係者へ有用な資料を提供する要請が高まりつつある。たとえば、他人の債務に対する保証をする場合、保証債務という偶発債務 (contingent liability) を示すと同時に、保証債務見返という偶発資産 (contingent asset) をも示すことによって、かかる準取引 (quasi-transaction) をも仕訳して報告することが可能になる。もちろん、上のような保証債務に対する見返項目が存在しない場合、仕訳の対象とはならない。すなわち、一定期間内に故障を生じた際は返品、代品提供、無料修繕といった契約付で商品や製品の販売をすとか工事の請負をした場合⁽¹⁾、また係争中の事件における偶発債務の場合などである。

備忘勘定 (memorandum a/c, Erinnerungskonto) とは、上に述べた1円勘定、そして保証債務見返と保証債務という一对の対照勘定のごとく、備忘的会計記録を表わす勘定をいうのであり、いっさいの資産および資本を勘定記録によって把握するという会計管理上の要請に由来する技術的勘定である。換言すれば、備忘勘定は、現在の利害関係者をして将来の予測に役立つよう有用な資料を提供するための技術的勘定であり、企業会計原則でいう明瞭性の原則、なかんずく貸借対照表完全性の原則を有意義にするものと考えられる。

なお、ここで1つ注目すべきことは、留保利益の引当金、すなわち積立金

(1) しかし、一定の修理費推定額を当該期間に計上するとすれば、保証修理引当金という負債性引当金を相手勘定にして仕訳をすればよい。

に関して、次のような見解があるということである。⁽¹⁾

留保利益の引き当ては会計に重要な影響を及ぼすものではない。それは資金の用途をなんら制約するものではなく、したがって、積立金を設定したといっても、企業がその積み立てを必要とした不測の事件に備える資金を保有しているということには必ずしもならないのである。積立金は、配当目的に充当しうる留保利益を一時的に減少したことを示す一種の覚え書き (a memorandum) にすぎない。……したがって、積立金は、契約上もしくは法律上の理由によって要求される場合をのぞけば、まったく不要である。最近では貸借対照表上における積立金の数はいちじるしく減少している。

かかる観点からすれば、利益性引当金、すなわち積立金なるものは、資本金に対する付加的評価勘定であると同時に、一種の備忘勘定であるといえるのではなからうか。

さて、備忘勘定は、いわゆる1円勘定のように対照表示によらないものと、保証債務勘定と保証債務見返勘定のように対照表示によるものとの大別できるので、前者を一方的備忘勘定と称し、後者を対照的備忘勘定と称して区別することが望ましいように思われる。対照的備忘勘定は、備忘勘定であると同時に対照勘定とも称されているものであるが、次に項を改めて代表的な事例を挙げてみることにしよう。なお、先にちよつと触れたが、積立金をも一種の備忘勘定と考えるならば、それは、当該勘定に見合う特定資産が設定されている場合はもちろん、設定されていなくても、資本金に対する付加的評価勘定であるという点から、対照的備忘勘定と考えられるであろう。⁽²⁾

§ 2 対照的備忘勘定の例示

(1) 他人の債務に対する保証の場合

当座預金における借越契約の保証、他人の借入金や社債の元利金に対する保証をした場合、下記のような仕訳を行ない、保証債務なる偶発債務が消滅

(1) J. N. Myer, *Financial Statement Analysis* (New York, Prentice-Hall, Inc., 1952,) p. 56, 西野・海藤共訳, 「J. N. マイヤー財務諸表分析」(中央経済社, 1957), p. 63 を参照。

(2) 本稿, § 3 対照勘定の概念規定に関する再検討 を参照。

する時に逆仕訳をすればよい。⁽¹⁾

(借 方) 保証債務見返 (Borrower's Liabilities on Guaranties)

(貸 方) 保証債務 (Liabilities on Guaranties)

(2) 受取手形の譲渡と為替手形の振り出しの場合

受取手形を商品の仕入れ、買掛金の決済、あるいは銀行での割引によって満期前に他人へ裏書譲渡する場合、その手形が不渡りになった際は後者 (posterior endorser) からの償還請求権 (right of recourse) に応じて手形代金その他の支払いをしなければならないので、その偶発債務を表示するため下記のような仕訳を行ない、支払人が満期日に支払った旨の通知を受けた時に逆仕訳をすればよい。⁽²⁾⁽³⁾

(借 方) 裏書義務見返 (Per Contra for Contingent Liabilities on Bills Endorsed)

(貸 方) 裏書義務 (Contingent Liabilities on Bills Endorsed)

また、受取手形を満期前に裏書譲渡する場合、裏書手形見返と裏書手形、あるいは割引手形見返と割引手形という勘定を使用することもあり、さらにまた、裏書手形勘定あるいは割引手形勘定だけで偶発債務を示すこともある。そして、この場合の裏書手形勘定あるいは割引手形勘定に関しては、一般に受取手形勘定に対する相殺的評価勘定としての機能だけを重視する傾向

(1) 銀行業においては、手形の引き受け (acceptance) や裏書き (endorsement)、各種の保証、信用状 (L/C) の発行などによって生ずる偶発債務を表示するため支払承諾見返 (per contra for acceptances and guarantees) および支払承諾 (acceptances and guarantees) という勘定を使用している。

(2) わが国の手形法、第48条および第77条によれば、次の金額を支払わなければならない。1) 引受または支払あらざりし手形の金額および利息の記載あるときはその利息、2) 年6分の率による満期以後の利息、3) 拒絶証書の費用、通知の費用およびその他の費用。

なお、これまでの簿記文献では、小切手に関する偶発債務を表示するために備忘勘定を用いる例は述べられていないが、小切手法、第39条にみられるごとく、小切手に関しても遡及義務があるので、同様の処理方法を行なうべきである。

(3) このほかにも手形割引義務見返と手形割引義務、譲渡手形義務見返と譲渡手形義務、あるいは償還義務見返と償還義務という名称の勘定が使用されている。

があるが、偶発債務を表示する備忘勘定としての機能を見逃すことはできないし、受取手形勘定との関係で対照勘定でもあると考えられる。⁽¹⁾

次に、受取手形を振り出す場合、受取手形の裏書譲渡の場合と同じように遡及義務に応じなければならない場合がある。すなわち、得意先をして仕入先の債務に対する支払いをさせるべく仕入先を指図人、得意先を名宛人とする為替手形を振り出す場合であるが、そのような場合、得意先が支払拒絶をした時の偶発債務に備えて備忘勘定を設定するとすれば、次のような仕訳が行なわれる。⁽²⁾

(借 方) 振出為替手形義務見返

(貸 方) 振出為替手形義務

(3) 先物売買の場合

先物売買 (purchase and sale of futures) の契約を行なう場合、売り手側においては、将来の代金受け取りに関する権利とともに、物価変動のいかんにかかわらず契約価格にもとづく商品引き渡しの義務があり、また、買い手側においては、将来の商品を受け取る権利とともに、物価変動のいかんにかかわらず契約価格にもとづく代金の支払義務がある。かくして、かかる偶発債務と偶発資産とを備忘的に示すため、売り手側と買い手側とでは、それぞれ次のような仕訳をすることがある。⁽³⁾

(1) この場合の裏書手形勘定あるいは割引手形勘定は裏書手形見返勘定あるいは割引手形見返勘定を相手勘定に持たないから対照勘定でないという見解が一般であろう。たとえば、戸田義郎稿、「簿記——新会計実務講座第3巻」(春秋社、1955)、p. 52 を参照。しかし、評価勘定——少なくとも相殺的评价勘定は、すべて対照勘定であるという筆者の見解に立つかぎり、受取手形勘定と対照勘定をなしていることになる。本稿 §3 対照勘定の概念規定に関する再検討、拙稿、「会計上の評価勘定」、『商学討究』、第12巻・第3号 (1961年11月)、pp. 17~29 を参照。

(2) この為替手形の振り出しに関する遡及義務の備忘記録については、従来ほとんど認識されていなかったようである。沼田嘉穂、「簿記教科書」(同文館、1956) p. 143 を参照。

(3) 売渡契約 (買受契約未払) なる偶発債務の金額は、契約時の価額をもってするのが普通であろうが、物価変動などによって売り手 (買い手) が契約を履行しない場合に買い手 (売り手) へ支払うべき違約金をもってすべしという見解も存在するようである。

売り手側：

(借 方) 売渡契約未収 (Accounts Receivable Contracts)

(貸 方) 売渡契約 (Sale Contracts)

買い手側：

(借 方) 買受契約 (Purchase Contracts)

(貸 方) 買受契約未払 (Accounts Payable Contracts)

上に説明してきた3項の備忘勘定は、いずれも偶発債務の表示ということをも主たる目的とし、付随的に偶発資産を示す備忘勘定である。これに対してこれから例示する5項の備忘勘定は、たんに将来の取引事項を備忘的に示すという点で、幾分その間に相違がみられる。そこで、後者をとくに備忘評価勘定 (memorandum valuation a/c) と称する場合もある。⁽¹⁾

(4) 受託販売の場合

販売を委託された受託商品は、受託者に当該商品の所有権が移転したのではないので、ただ受託販売に関連する立替費用だけを××商店受託販売勘定 (Consignments In) という勘定で処理するのが普通であるが、受託商品を受け取った時に送状価格で対照的備忘勘定を設定し、代金決済時に逆の仕訳をして消滅させる次のような仕訳が考えられる。

(借 方) 受託販売品 (Consignments)

(貸 方) 受託販売 (Consignments in)

(5) 委託販売の場合

商品を他に委託して販売する場合、当該商品を仕入勘定から積送品勘定へ振り替え、売上済みになった時、当該勘定もしくは積送品売上勘定への貸方記入をすとか、積送品売買損益勘定を起こして処理するのが普通であるが、当該積送品の仕入原価をもってする次のような対照的備忘勘定による仕訳も考えられる。

(1) たとえば、村瀬玄、「英文簿記用語解説」(中央経済社、1958)、p. 109 を参照。

(借 方) 積送品 (Consignments out)

(貸 方) 委託販売 (Consignees)

(6) 割賦販売の場合

割賦販売の処理方法に関しては種々の方法があるけれども、その収益認識基準として販売基準ではなくて割賦基準による場合⁽¹⁾、割賦販売を行なった時に下記のような備忘仕訳をしておき、割賦金を入手したつど、当該金額だけ逆仕訳をして減額していく方法がある⁽²⁾。

(借 方) 割賦売掛金 (Installment Accounts Receivable)

(貸 方) 割賦売上 (Installment Sales)

(7) 試用販売の場合

試用販売では得意先が買い取りの意思を表明することによって売上収益の記識を行なうのが慣行であるが⁽³⁾、商品を引き渡した際に次のような備忘仕訳をしておき、得意先が意思表示をした時に逆仕訳をして消滅させる方法も考えられる。

(借 方) 試用販売売掛金 (Accounts Due on Sales on Approval)

(貸 方) 試用販売 (Sales on Approval)

(8) 有価証券の差し入れ、受け入れ、および貸借の場合

有価証券などを保証金の代用または担保として差し入れるとか、使用料を稼ぐために貸し付ける場合、また逆の立ち場から有価証券などを受け入れたたり借り入れたりする場合、ともに財産の管理という面を考慮して次のような

(1) 企業会計原則の損益計算書原則三のB、および企業会計原則注解の注2を参照。

(2) ここでは商品引き渡し時に所有権が移転する場合を前提としたが、割賦金完済時に所有権が移転することを前提にすれば、割賦売上契約勘定と割賦仮売上勘定で処理すればよい。また、割賦購入の場合、割賦金完済時に所有権が移転することを前提とすれば、割賦仕入勘定と割賦仮受契約勘定で処理すればよい。くわしくは、たとえば、片野一郎、「簿記精説」(同文館出版、1962)、pp. 197~205を参照。

(3) (1)を参照。

仕訳をすることができる。⁽¹⁾

保証金の代用に差し入れる場合：

(借 方) (保証) 差入有価証券 (Pledged Securities)

(貸 方) 有価証券 (Securities)

担保として差し入れる場合：

(借 方) (担保) 差入有価証券

(貸 方) 有価証券

貸し付ける場合：

(借 方) 貸付有価証券 (Securities Loaned)

(貸 方) 有価証券

保証金代用に受け入れる場合：

(借 方) 保管有価証券 (Securities Stored)

(貸 方) 預り(保証)有価証券 (Securities Received for Guarantees)

担保として受け入れる場合：

(借 方) 保管有価証券

(貸 方) 預り(担保)有価証券

借り入れる場合：

(借 方) 保管有価証券

(貸 方) 借入有価証券 (Securities Borrowed)

§ 3 対照勘定の概念規定に関する再検討

——とくに備忘勘定および評価勘定との関係——

(1) 記帳価額についていえば、差し入れや貸し付けの場合は帳簿価額により、受け入れや借り入れの場合は額面金額もしくは時価によることになろう。なお、貸借の場合について、ここでは貸貸借もしくは使用貸借を前提として対照的備忘勘定の事例になると考えたのであるが、銀行法の規定にみるごとく消費貸借を前提とするならば、貸付有価証券勘定および借入有価証券勘定は、ともに備忘勘定ではなくなるであろう。銀行法施行細則に定められている貸借対照表雛形を参照。また本稿、§4 貸借対照表における表示方法をも参照。

対照勘定 (per contra a/c) もしくは見合勘定 (contrast a/c) の概念規定は、きわめて曖昧である。その理由は、対照勘定が、複式簿記機構にとって不可欠な勘定として昔から存在していたのではなく、経済社会の歴史的発展にともなう複雑な取引内容をできるかぎり反映し、これを管理して報告しようとする要請にもとづき、随時必要に応じて考案されてきた技術的勘定であるということによるのであろう⁽¹⁾。そこで、以下において、対照勘定と考えられるものについての概念規定を整理してみることにする。

まず、多くの簿記文献に見られる伝統的な最狭義の概念規定によれば、同一取引にもとづいて借方と貸方の双方に同一金額で同時に発生し、かつ同一金額で同時に消滅する勘定であり、将来の事項に関する備忘勘定であるとしている⁽²⁾。対照勘定をこのように理解するとすれば、それは、筆者が前項で例示した対照的備忘勘定のみを指していることになる。

次に、もう少し概念を拡張した規定として、とくに貸借対照表で借方と貸方の双方に同一金額をもって対立している勘定だとする見解もある⁽³⁾。この見解によれば、必ずしも同一の取引に由来することを前提とせず、貸借対照表のうで結果的に貸借同額で対立している特定の勘定を指すことになるので、負債性引当金を含めた各種の負債、そして利益性引当金としての各種の積立金でも、それらと同額で見合っている各種の特定資産 (reserve fund) があれば、両方とも相互に対照勘定であるということになる。これは、前者

(1) しかし、沼田嘉穂、「近代簿記」(中央経済社、1954)、p.37 では、純粹に会計計算という観点からすれば、対照勘定の記入は“たいして実益のあるものとは思わない”と述べ、また、“簿記技術の小手先細工であり、”“主として簿記教育上の机上説明にすぎない”といているが、後述する広義の対照勘定の概念規定を前提とする場合、とくに会計管理および会計報告という観点からすれば、けっして無用のものとは考えられない。

(2) たとえば、沼田嘉穂、「簿記教科書」(同文館、1956)、p.166、井上達雄、「例解会計簿記精義」(白桃書房、1960)、pp.54~55、山樹忠恕、「複式簿記通論」(中央経済社、1962)、p.112などを参照。

(3) たとえば、片野一郎、「簿記精説」(同文館出版、1962)、pp.163~164を参照。

の規定が対照的備忘勘定もしくは形式的対照勘定と称されるものだけに限定していたのに対して、実質的対照勘定をも加味している点に特色がある。

しかし、もっと広義の概念規定も見られる。すなわち、比較的新しい見解であるが、上記のような貸借同額で直接に対応関係を示しているもののほか、たとえ同額でなくても直接関連を有している貸借双方の勘定を実質的一部対照勘定として含めるのである。⁽¹⁾したがって、この広義の概念規定によれば、各種負債および各種積立金に見合う特定資産が存在すれば、たとえその特定資産が関連負債および関連積立金と同額だけ設定されていなくても、両者はともに対照勘定だということになる。

最後に、筆者は、上記の概念規定に評価勘定その他のものをも加味して、最広義のものを考えてみた。すなわち、まず各種評価勘定と当該主勘定との間における直接的関連性に着目したのである。これについては、もちろん、多くの異論がでるであろうが、少なくとも相殺的評価勘定と当該主勘定とについては容認されるのではなかろうか。ただ、筆者自身としても、付加的評価勘定まで含めることに関しては、まだ確言できない状態であるが、対照勘定という場合の対照関係は必ずしも貸借双方における見合関係に限定する必要がないと思うのである。⁽²⁾また、これは少し極論になるかもしれないが、本支店間で独立会計になっている場合の本支店間の貸借関係を示す支店勘定お

(1) たとえば、神戸大学会計学研究室編、「会計学辞典」(同文館、1955)、p. 593、渡辺進編、「基準会計学辞典」(中央経済社、1962)、p. 274などを参照。

(2) この点、対照勘定に相当する英語として、わが国では per contra a/c という語を使っているが、英米の最近の会計文献においては、筆者が知るかぎり、当該用語は存在せず、ただ付加的評価勘定をも含めた評価勘定に相当するものとして contra a/c という用語が見られるだけである。たとえば、E. L. Kohler (ed.), *A Dictionary for Accountants* (Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, Inc., 1957), pp. 2, 121 を参照。しかし、A. C. Littleton によれば、per (by) という前置詞は、15・16世紀における典型的な仕訳形式において、貸方側の前に A (to) という前置詞を付すのに対して借方側に付せられていたとのことであり、さらに、18世紀初頭におけるイギリスの元帳においては、勘定科目が左側の借方頁のみに示されるようになり、右側の貸方頁には per contra という言葉が記入されるようになったとのことである。片野一郎訳、「リトルトン会計発達史」(同文館、1952)、pp. 166~189, 161 を参照。

よび本店勘定という対応勘定 (reciprocal a/c) もしくは照合勘定 (adjustment a/c) と称される社内勘定をも含めることができるであろう。さらにまた、とくに同一人に対する売買関係から生ずる債権と債務を示す2つの勘定が独立しておれば、それらをも含めることができるであろう。⁽¹⁾

そこで、上述してきた対照勘定に関する4つの概念規定について、とくに備忘勘定と評価勘定との関係から再整理をして図示すれば、次のようになるであろう。

最広義の対照勘定：

対 照 勘 定						
	備忘勘定	評価勘定	特定資産	一部の負債	対応勘定 など	
A	B	C	D	E	F	G
1円 勘定	— 対照的備忘勘定					

(見返勘定を持たない場合の裏書手形勘定
と割引手形勘定, 積立金勘定)

広義の対照勘定：

B	Cの一部	E	F
---	------	---	---

狭義の対照勘定：

B	Cのごく 一部	Eの一部	Fの一部
---	------------	------	------

最狭義の対照勘定：

B

§ 4 貸借対照表における表示方法

最広義の対照勘定を前提とすれば、前項で説明したごとく、評価勘定も含

(1) イギリスあたりの会計文献では、このような2つの勘定のことを contra a/c と称しているようである。たとえば、*Carter's Advanced Accounts* (London, Sir Isac Pitman & Sons, Ltd., 1957), pp. 305, 310 を参照。

まれるので、その表示は貸借対照表に限定されるわけではない。しかし、備忘勘定および対照勘定の財務諸表への表示は、一般に貸借対照表においてなされると考えられる。

評価勘定の財務諸表における表示方法については、かつて述べたことがあるので、⁽¹⁾ここでは省略する。また、特定資産の表示方法は、負債性引当金をも含む各種負債および各種積立金との関連性を明瞭に示す勘定科目で投資の部におけるその他の投資という区分へ計上すればよいので、別に問題は生じない。⁽²⁾さらにまた、負債の表示方法についても、ここでは対象の範囲外なので、割愛する。対応勘定は、いうまでもなく社内勘定であって、決算時に相殺されてしまい、財務諸表へ計上されることはない。そこで、以下、備忘勘定に限定して表示方法を述べてみる。

まず、1円勘定と称される備忘勘定は、その設定目的が備忘的勘定記録を通じて資産の管理を行なうことにあるので、貸借対照表では、大項目主義をとる関係上、一般に独立表示されることはないであろう。しかし、とくに表示することが必要な場合には、表示されることもあり、⁽³⁾また注記をもって示すことができるであろう。すなわち、償却済みの資産や被災資産などで、ほとんど帳簿価額のないものでも、それらが稼働中の資産もしくは相当金額に評価される資産であれば、その資産の種類、特別損失として処理した時の簿価、簿外資産とした理由や時価などを注記するのである。⁽⁴⁾

次に、いわゆる対照的備忘勘定の表示方法については、それらが一般に実

(1) 拙稿、「会計上の評価勘定」『商学討究』第12巻・第3号（1961年11月），pp. 17～29 を参照。

(2) 財務諸表準則の貸借対照表準則，第32，財務諸表規則，第33条などを参照。

(3) われわれは、このような実例の1つをアメリカの The Reece Corporation の1960年と1961年の12月31日付けの貸借対照表に見ることができる。すなわち、同社はボタン穴の縫い方に特殊な特許権を有しており、これを\$ 1という名目額で計上している。L. E. Morrissey, Contemporary Accounting Problems (Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, Inc., 1963), p. 340 を参照。

(4) 財務諸表規則取扱要領，第96，第97 を参照。

取引にもとづいて設定されるものでないから、貸借対照表への記載能力を有しないというのが通説となっている。しかし、各種債務の保証、先物売買契約などに関する偶発債務については、公開性の観点から、その種類、保証先、および金額を注記すべきであり⁽¹⁾、また、受取手形の割引もしくは裏書譲渡、為替手形の振り出しなどともなる偶発債務については、受取手形割引高もしくは受取手形裏書譲渡高、為替手形振出高などの科目をもって当該受取手形および為替手形の額面金額による注記をすべきである⁽²⁾。ただ、これら偶発債務の金額が相対的に大きくない場合、重要性の観点からすれば、とくに注記しなくてもさしつかえないであろう。

第3に、受託販売、委託販売、割賦販売、および試用販売の場合については、それらが純然たる備忘勘定であるという点から考えて、とくに表示する必要はないであろう。ただ、委託販売や試用販売における積送品に関しては、それが資産総額中に相当額を占めるような場合があれば、商品勘定もしくは製品勘定から区別し、積送品勘定の名で独立掲記すべきであろう⁽³⁾。

最後に、有価証券の差し入れ、受け入れ、および貸借の場合であるが、使用貸借を前提とするかぎり、当該金額が相対的に小さければ、いずれも原則として注記だけにとどめてさしつかえないであろう⁽⁴⁾。ただし、少なくとも流動資産としての有価証券を保証金代用もしくは担保として供したり、また他に貸し付けたりすることは、たとえ使用貸借による場合でも、財務流動性の測定に影響を及ぼすと考えられるので、差入有価証券勘定についても貸付有価証券勘定についても、それらが相当額に達する場合、たんなる注記にとどめず、有価証券勘定からその他の流動資産項目へ区別して計上すべきであり、

(1) 財務諸表準則の貸借対照表準則、第67、財務諸表規則、第58条、財務諸表規則取扱要領、第131、第132、第133などを参照。

(2) 財務諸表規則、第21条、財務諸表規則取扱要領、第58などを参照。

(3) 財務諸表規則、第17条によれば、資産総額の1/100に相当する金額を超える場合に独立掲記すべしとしている。

(4) 企業会計原則の貸借対照表原則一のC、財務諸表規則、第43条、財務諸表規則取扱要領、第94、第95などを参照。

もし短期間に返却される見込みがない場合には投資の部におけるその他の投資の区分へ計上すべきであらう。⁽¹⁾ 保管有価証券勘定、そしてその相手勘定たる預り有価証券勘定および借入有価証券勘定については、旧財務諸表規則において、それぞれその他の流動資産とその他の流動負債へ計上する旨の規定があったけれども、⁽²⁾ 使用貸借を前提とするかぎり、注記にとどめるべきである。

(1) 財務諸表準則の貸借対照表準則、第8、財務諸表規則取扱要領、第43などを参照。

(2) 旧財務諸表規則、第39条、財務諸表規則取扱要領、第43、第44、第110、第111などを参照。