

In the Meiji era, commercial transactions might be on a premise of cash transactions, at least at the end of some period, though.

明治期は、少なくとも何かの末日時点ではですが、商取引は現金取引を前提としていたのでしょう。

会社設立時

現金	100	資本金	100
----	-----	-----	-----

期首日

現金	40	資本金	100
棚卸資産	30		
有形固定資産	30		

←「商取引を開始しようと思って会社を設立する」ことを考えれば、「会社設立時＝期首日」である。

期中

現金	20	仕入債務	20
売上債権	40	資本金	100
棚卸資産	30		
有形固定資産	30		

←期中は掛取引が行われ得る。つまり、期中の(仮想的な)貸借対照表には売上債権や仕入債務が計上されている。

期末日(配当前)

現金	60	仕入債務	0
売上債権	0	資本金	100
棚卸資産	30	当期利益	20
有形固定資産	30		

←期中は掛取引が行われ得るが、その”掛け”は月末払いや年末払いであったであろう。したがって、期末日時点での貸借対照表には掛勘定はない。

期末日(配当後)＝翌期首日

現金	40	仕入債務	0
売上債権	0	資本金	100
棚卸資産	30		
有形固定資産	30		

←現金取引であれば、当期利益分の手許現金は必ず会社にあるので配当する。配当後は貸借対照表は期首日の貸借対照表に戻る。

以下、同様のサイクルが每期每期繰り返される。

以上のサイクルを見れば分かるように、期中の取引のことはともかくとして、期間損益計算に関して言えば、「商取引は全て現金取引である」と言える。つまり、貸借対照表に掛勘定が残っていない場合は、売上高は現金主義に基づいた売上高と言える。では、期末日の貸借対照表に掛勘定が残っていたら期間損益どうなるだろうか？つまり、貸借対照表に掛勘定が残っている場合は実現主義に基づいた売上高となるが、その点は問題ないだろうか？これは、「収益認識基準」に関連する論点である。例えば以下のような財務諸表を考えてみよう。

実現主義会計に基づく貸借対照表：期末日（配当前）

現金	40	仕入債務	0
売上債権	20	資本金	100
棚卸資産	30	当期利益	20
有形固定資産	30		

当期の損益計算書上の売上高は200であるとする。
話の簡単のため、ここでは仕入れは全て現金取引とする。

この場合の売上高200は実現主義会計に基づいて算出（認識）された売上高であり、当期利益20も実現主義会計に基づいて算出（損益計算）された当期利益である。ではこの場合、当期利益20を株主に配当してしまってもよいだろうか。というのは、現金主義会計に基づく場合、会社の売上高は実は $200 - 20 = 180$ であり、会社の当期利益も20減少して実は0である、と考えねばならないのではないだろうか。上記の貸借対照表のように、仮に手許現金は十分にあるとしても、実現主義会計のまま利益を配当してしまうと、ある理論上の不整合が生じるであろう。それは出資者側の収益認識である。出資者の他の所得は全てが現金主義に基づいて算出された収益（≒益金）であろうが、会社からの受取配当金だけは実現主義会計に基づいて算出された収益（≒益金）、ということになってしまわないだろうか。特に戦前の税制度であれば、「会社の利益＝出資者の利益」という性質が極めて強い。「会社の利益＝出資者の利益」という性質が極めて強いというより、おそらく税法概念上はまさにイコールと呼ばねばならない利益概念（≒税目）であろう。そうすると、出資者の課税所得が、現金主義会計に基づくものと実現主義会計に基づくものが合算されていることになるであろう。配当金20は間違いなく現金で受け取っているのだから、結局課税所得の全てが現金主義会計に基づき算出されているのではないかと考えてはならない。そもそもその配当金20自体が実現主義会計に基づく数値である、というふうに考えねばならない（そのように収益を捉えねばならない）。出資者の立場からすると、課税所得が過大ということになると思う。これは、「会社の利益＝出資者の利益」と捉えていることから起こる不整合であると言える。現行の税制であれば、法人税という存在によって会社の利益と出資者の利益は税負担の主体として税法上切り離されている。したがって、現行の税制であれば、実現主義会計に基づいて算出された利益を出資者に配当してもこの不整合は生じない。出資者の所得は全て現金主義会計に基づいて算出された収益（≒益金）、というだけだ。要するに、戦前の制度であれば、「売上債権を回収していない分は売上は実現していない」と考えないといけないうように思う。

これは所得税の根本にまでさかのぼる議論になると思う。
課税所得があったとは、税負担者の現金がその分増加した、
という意味なのではないだろうか。
所得税の概念というのは、すぐれて現金主義会計にも基づいている、
というのが、そもそもの所得税と呼ばれる税の考え方なのではないだろうか。
現金を受け取った、だから、それに対して課税する、というシンプルな論理の流れがある。
売上債権の回収がまだなら現金は受け取っていない、
つまり、厳密な意味では売り上げはまだ実現してないと考える、
これが本来の所得税の考え方なのではないだろうか。
法人の場合は、掛取引を行うことが前提であるから、
法人所得税では実現主義会計を採用している、というだけなのではないだろうか。
適正な期間損益計算のため、法人税所得税でも実現主義会計に基づき課税所得を
計算することにも一定の合理性はあろう。
しかし、売上債権では法人所得税は支払えないであろう。
期中に売上債権を1円も回収しなかった場合のことを想定してみれば分かるであろう。
売上高は計上され、当期利益も計上される。
しかし、現金は1円も増加していない(利益に見合う現金増加がない)ので、税は支払えない。
所得税というのはそもそも現金主義会計というのが基本的考え方ではないだろうか。
ただ、法人所得税法では、売上債権の回収は行われるものだ、との前提を置いているから、
法人に対しては実現主義会計に基づき課税を行っているのであろう。
自然人の場合も、個人事業での商取引のことを考慮し、
所得税法上実現主義会計に基づき課税を行っている部分があると思う。
しかし、本来は所得税と呼ばれる税は全て現金主義会計で収益を認識していくものだろう。
以上書いたことを踏まえると、現在とは正反対に、
「戦前は株式会社の商取引は現金取引を前提としていた」、と言えると思う。
そうでなければ、出資者の課税所得の計算上、不整合が起こることになる。
当時の商法や所得税法に、この潜在的不整合についての言及があったかどうか。
もしなかったのだとすれば、当時の時代背景や当時の商取引の常識として、
現金取引を行うことはあまりにも当たり前のことであった、ということなのかもしれない。
逆から言えば、当時は実現主義会計という考え方や言葉すらなかったのかもしれない。
株式会社では(少なくとも期末日ベースでは)当然に現金取引を行うもの、
という大前提が当時あったのであれば、
商法上の利益配当と所得税法上の所得計算との間に
当然に理論的不整合はなかった(理論的不整合は生じ得なかった)、ということになるだろう。
私が以上書いたことは、戦前であればある意味当然に現金主義会計であったために、
全く問題にならなかった点なのかもしれない。
しかし、現在のように逆に掛取引を行うことが前提になると、
その利益額は現金主義会計に基づく数値ではなく
実現主義会計に基づく数値ということになる、ということに気付いた。
課税が現金主義ベースで行われるのなら、戦前の配当方法の場合、
実現主義会計に基づく利益額では出資者は課税計算ができないのではないか、
と思いついた次第である。
戦前の制度であれば、株式会社と出資者は同一の利益計算過程を持たねばならない、
ということだ。
戦前は株式会社も出資者も(現在でいう)現金主義会計で貫徹していたのであろう。
戦後になり、法人の捉え方・見方が変わり、法人税という考え方が出てきたわけであるが、
おそらくそれと同時に法人では実現主義会計に基づく課税所得計算が行われるようになり、
その結果、株式会社の利益計算過程と出資者の利益計算過程も分かれたのであろう。
法人税の導入は、利益の帰属主体を変えただけでなく、
課税所得計算の際に適用される会計基準をも変えた、ということになるだろう。

法人所得税法では収益認識基準として実現主義会計を採用しているというのは、裏を返せば、「売上債権は必ず回収される」ということを前提にしているということだ。そうでなければ、とても収益が実現したとは見なせないであろう。

この「何を前提にして法や会計基準を構築するか」という観点は重要である。

例えば、次のような収益認識基準に関する論点がある。

論点を絞るため、ここでは実現主義会計のことは前提・所与のこととする。

売上高の実現は、「顧客が商品を受け取った時」か、それとも、「商品を出荷した時」か、という議論がある。

税務理論に一番沿った考え方をするならば、

売上高の実現は、「顧客が商品を受け取った時」となろう。

「顧客が商品を受け取った時」が他方よりも取引の実現に間違いがないと言えるであろう。

つまり、この考え方の背景には、出荷した商品が届かないこともあるかもしれない

という考えや、相手がいつ受け取るか分からないでは取引は完了したとは言えない、

という考えがあるであろう。

しかしながら、出荷した商品が顧客に届かないということは現実にはまずあり得ない

ことであるし、出荷した商品をいつ受け取るかは顧客の勝手、という考え方もある。

販売を行う者としては、注文通りの商品を間違いなく顧客に対し出荷をした、ということで、販売者としての商取引の義務はそれで履行し終わった、という考え方もある。

この考え方に立てば、売上高の実現は「商品を出荷した時」、

と考えることには何ら問題はないと言えるであろう。

出荷した商品は必ず顧客に届くことを前提に商取引は行うであろう。

また、顧客が商品を返品することを前提には商取引は行わないであろう。

簡単に言えば、「何を前提に商取引を行うか」の違いである。

収益認識基準の差異は次のように分類することもできる。

① 商品を顧客が受け取り、なおかつ、商品代金も受領し終わった時。

② 商品を顧客が受け取っただけの時（商品代金の受領はまだの時。売掛金の状態の時）

③ 商品を顧客に対し出荷した時（商品代金の受領は当然まだの時。）

④ 商品売上の契約を顧客と締結した時（商品の出荷すらまだの時。）

収益認識基準の違いとは、何を前提とするかに基づく相対的な違いに過ぎない。

①の場合は、商品代金の受領までが商取引と見ている。

売掛金の回収はできないことがあることを前提としていると言える。

②の場合は①に対し、売掛金の回収はできることを前提にしていると言える。

③の場合は②に対し、商品は必ず届き返品もないことを前提にしていると言える。

④は極端な話であるが、③に対し、販売を行う者として今後必ず商品を販売すること、そして顧客は今後注文のキャンセルなどは行わないことを前提にしていると言える。

究極的には、①のみを収益認識基準とするべきかもしれない。

①の収益認識基準のことを現金主義会計と呼ぶわけだ。

そして、収益認識基準として②が認められるのなら、③も認められるべきはないか。

④は理解の助けとするため、敢えて極端な例を出した。

法人所得税法が商品代金の受領がまだなのに、収益と見なし課税しているとすれば、

元来の所得税の考え方からすると、取引がまだ完了していない段階で課税している、

という言い方ができるであろう。

絶対に間違いはない、絶対に確実だ、と主張するためには、課税においても、

Cash is king.

なのだろう。