

が一旦締切らるゝときは副主簿たる性質は一時之を失ひ、主簿たる資格に於て作用し始むるものでありますから、

(第一) 其各の合計は前述の如く之を元帳に於ける當該口座の各合計と見做し従つて、

(第二) 試算表を作製し、元帳の締切決算を行ふ場合には是等を元帳の他の口座の合計と同様に取扱はねばならぬのであります。(但し現金出納帳は實際には毎日締切をなすものでありますから、其累計よりは、貸借の差額(即ち手許有高)の方が容易に之を求め得るのであります。故に此場合には其時に於ける手許有高を現金の借方と見做す可し。)

却説乍併元帳に於ける口座が副主簿たる仕譯帳の一定期末に於ける合計を其儘に反映するに止まるのは、以上の二つに限らずして、前掲の例に於ては商品口座も亦た其借方は仕入(仕譯帳)の合計を反映し、其貸方は賣上(仕譯帳)の合計を反映するに止るのであります。故に同じ理由に基きて是等をも亦た主簿たる地位に進め得ざる可きかとは恐らく讀者の私かに懐かるゝ疑問であらうかと存じます。

そこで豫め此疑問に答へ置きますならば、是は一面よりは見れば誠に道理でありまして、従つて是等の副主簿を主簿たる地位に進めなかつたのは私の過失であるかの如くに思はれ得るのであります。併し商品の場合に於ては借方(即ち仕入)の合計及び貸方(即ち賣上)の合計の外に所謂棚卸高なるものがありました。之を其貸方に加ふるにあらざれば損益の有無多寡を検出し得ぬのであります。而も之を其貸方に加へて損益の有無多寡を検出せんとすれば必ず此三者を何處かの一口座に集めねばならぬのであります。其適當なる箇所は今の所では矢張り商品口座に外ならずと謂ふ可きであります。即ち私が此口座を仕入(仕譯帳)及び賣上(仕譯帳)の兩者に依り二つに分ちて之を代表せしむることを好まぬ所以でありまして其故にこそ此兩者は故らに之を主簿たる地位に進めなかつたのであると斯う解せられ度いのであります。

支拂手形記入帳及び受取手形記入帳に就ては初めから問題があり得ませぬから、以上を以て此節の説明を了る可しとして、最後に本節に述べたる帳簿組織の下に於て前々章に掲げたる取引例題三二四頁——三四〇頁を記録したりとすれば

如何なる形態のものとなるかを一言して讀者の參考に供しますならば、各仕譯帳の體様は總て前章に述べたるが如くであつて、元帳に於ける現金口座、和田鐵太郎受託品口座、下村正太郎組合受託品口座及び木下諒三組合受託品口座の四つのみが其姿を消すを見ると謂ふ可きであります。

第二節 本來の元帳分割

此所に私の謂ふ所の本來の元帳分割とは、前に述べたるが如く同じ種類の勘定口座を集めて一團となし、其各一團を一冊の帳簿に纏めたるものを意味するのであります。殊に、本來の」と云ふ形容詞を冠せましたのは、副主簿たる仕譯帳の或ものをして主簿たる元帳の或る口座の代表たる資格を兼有せしめ、因つて之を元帳の分割と呼ぶ前節所述の如き方法と區別して、純然たる元帳の諸口座を右述べたるが如き一定の標準に基き組織的に分割したりと云ふ意を示さんが爲めに外ならぬのであります。而して其具體的實例は應て私の示さんとする所でありますから、今は先づ斯の如き分割を必要とする其事情を明らかにして謂はゞ之が緒言となしますならば、從來述べ來りたる帳簿組織は何れも補助簿を増設し、若くは仕

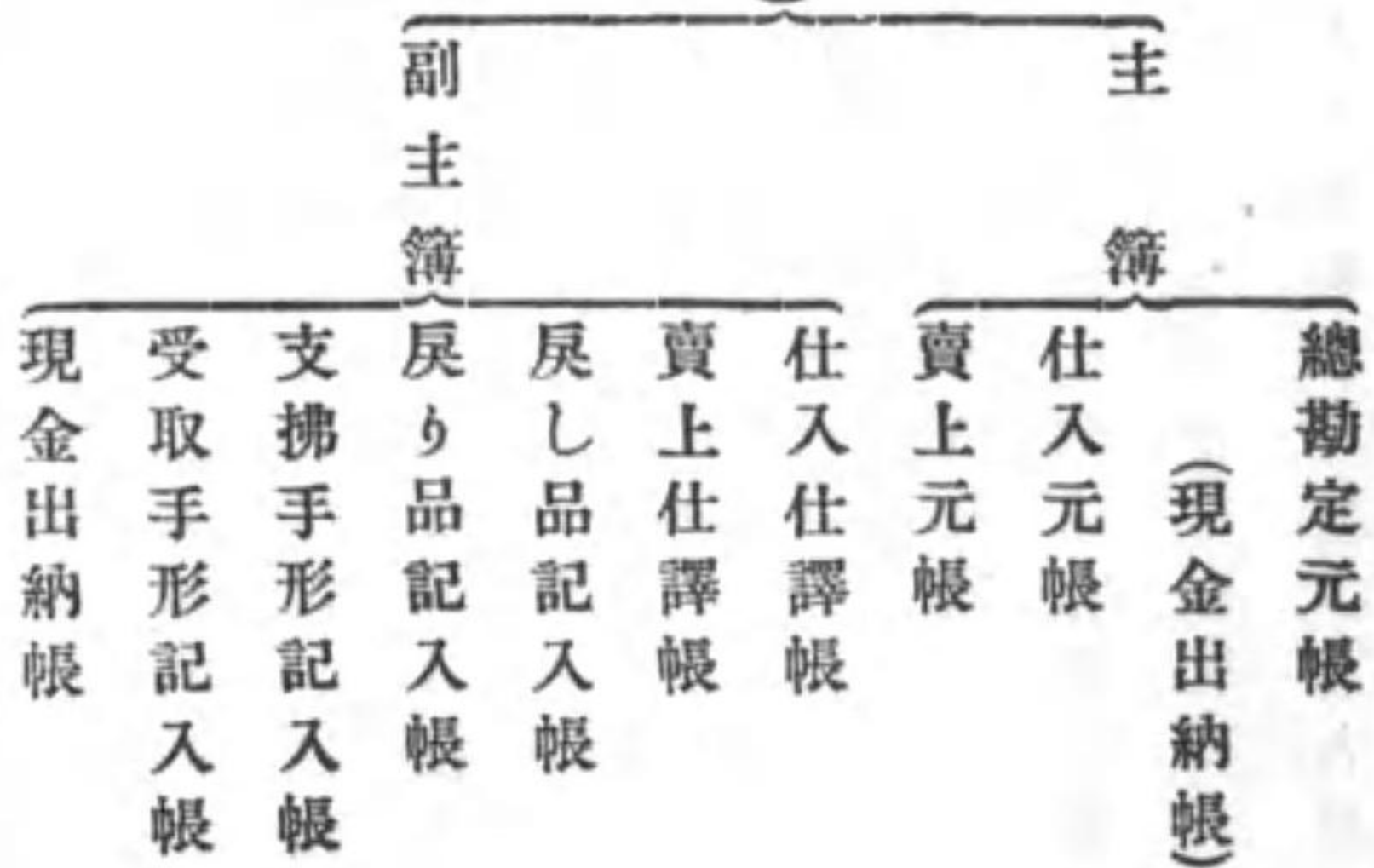
譯帳を分割する仕組のものでありますから、所謂原始的記入の關する限りに於ては幾多の人々の間に之を割り當て分擔せしむることを得て極めて便利であります。元帳への轉記は、元帳其ものが分割しあらざるが爲め、依然一人の簿記方に於て之を擔任せねばならぬのであります。取引件數の多き場合に於ては終に完全に之を記入し了らんことは到底不可能なりと云ふが如き懼れも發生するのであります。而して此際前節に述べたるが如き方法を採用するときは、或程度まで此困難を輕減緩和し得て自ら又た一個有用なる考案たるの實を示すものであります。併し此場合に於ても反對記入は必ず之を一般元帳中に收めねばなりません。營業の規模更に一層大となり、元帳へ轉記す可き取引の件數愈々益々増加するときは、終には同じ困難に遭遇せざるを得ずして結局此方法も未だ以て十分ならずと云ふ域に達するのであります。即ち應て私の此所に謂ふ所の、本來の元帳分割を必要とする理由であります。然らば其是を分割する方法は果して如何なるものでありませうか。同じ種類の勘定口座を集めて一團となし、其各一團を一冊づゝに纏むるものであるとは私の既に述べたる所であります。具體的に之を

謂へば、其は果して如何なることを意味するのでありませうか。元帳分割の方法の如きは其適宜一つに全く營業の種類状態等の如何に頼りて定まるものでありますから、一概に之を説き示すが如きは全く爲す可からざる所に屬するのであります。今世間普通の例に従ひ商品賣買を事とする企業の場合に範を探りて試みに之を説きますならば、其は元帳を分割して仕入元帳賣上元帳及び總勘定元帳の三となし、其仕入元帳には總ての仕入先人名口座を收め、其賣上元帳には總ての得意先人名口座を集め、而して其總勘定元帳には其餘の一切の勘定口座を包含せしむるのであります。然るときは仕入元帳の擔任者は仕入仕譯帳の擔任者と相提携して専ら仕入に關する記入に當り得可く、賣上元帳の擔任者は賣上仕譯帳の擔任者と協力一致して専ら賣上に關する記入に當り得可きが故に、從來一人の手に集中したる元帳轉記は三人の手に分たることとなりて其勞力は大に輕減せられ、記入は日々完全に終了せらるることとなるのであります。而して是れを實に所謂本來の元帳分割に伴ふ效果に外ならぬのであります。此效果は企業規模大なれば大なる程愈々益々顯著となると言ふも決して過言ではないのであります。

蓋し斯の如き場合に於ては仕入元帳及び賣上元帳の二者は更に之を分割してA. B. C. 又はいは、別に依る數冊若くは數十冊となし、斯くて例へば賣上元帳い——を賣上元帳わ——う、賣上元帳わ——を賣上元帳さ——す等の如くなすか若くは又た場合に依りては地理的區分に依る數冊となし、斯くて例へば賣上元帳東京の部、賣上元帳地方の部、賣上元帳外國の部等の如くなすを得る其一方に於て彼の總勘定元帳は、又た之を分ちて例へば商品勘定と損益勘定と除外せる其餘の一切の所謂損益に屬する勘定を含する損益元帳と、右に於て除外せる商品勘定と損益勘定との外に所謂資産負債に屬する一切の勘定とを集めて一冊となせる秘密元帳との二つの如くになし得るからであります。

却説乍併斯の如く分割せられたる右の元帳へ各種の仕譯帳より轉記し來る其方法は果して如何なるものでありませうか。今元帳を分割して前述の如く、仕入、賣上、及び總勘定元帳の三となすと共に、現金出納帳を總勘定元帳に於ける現金口座の代表として使用する場合を假定し、其下は左表に示すが如き各種の仕譯帳ありとして少しく之を説明して見ようと存じます。

帳簿組織(第七)



さて此場合に於ける仕入元帳には一切の仕入先人名口座を包含せしめ賣上元帳には一切の得意先人名口座を包含せしめ、總勘定元帳には其餘の一切の勘定口座を包含せしむるものなるは既に述べたるが如くでありますから、

(一) 商品を掛にて仕入れたるときは、一方に於て其取引の詳細を仕入仕譯帳に記入すると共に、他方に於ては其金額を仕入元帳に於ける當該仕入先人名口座の貸方に記入し、斯くて一定期末に至りたる時仕入仕譯帳の合計額を求め、之を總勘定元帳に於ける仕入商品口座(註一)の借方に轉記して此處に複記式記入を全ふするのであります。

(二) 一旦仕入れたる商品を瑕疵缺欠其他の事由に依り仕入先に積戻したるときは戻し品記入帳(註二)に之が詳細を記入すると共に其金額を關係仕入先人名口座の借入し、一定期末に至りたる時戻し品仕譯帳の合計を總勘定元帳の貸方に記入して、此所に於ても亦た複記式記入の完了を圖る可きであります。

(三) 仕入先に對し支拂手形を振出して掛代金の支拂をなしたるときは、支拂手形記入帳を通して其仕入先人名口座の借方に其金額を記入すると共に、一定期末に於ける支拂手形記入帳の合計を總勘定元帳に於ける支拂手形口座の貸方に記入するのであります。然るときは彼此相呼應して自ら複記式記入となるは既に讀者の察知せらるゝ所でありませう。

(四) 現金にて掛代金の支拂をなしたるときは現金出納帳の貸方側なる仕入元帳欄(此事は後に述べ)に之を記入すると共に、關係仕入先人名口座の借方に轉記するのであります。

(五) 次に商品を掛にて賣却したるときは、賣上仕譯帳を通して賣上元帳に於ける其得意先人名口座の借方に記入し、一定期末に於ける賣上仕譯帳の合計を總勘定元帳に於ける賣上商品口座(註一)の貸方に轉記するのであります。

(六) 一旦賣却したる商品の積戻しに會ひたるときは戻り品記入帳(註二)を通して當該得意先人名口座の貸方に記入し、一定期末に至りたるときは戻り品記入帳の合計を求めて、之を總勘定元帳に於ける賣上商品口座の借方に記入するのであります。

(七) 受取手形にて賣掛代金の支拂を受けたるときは、受取手形記入帳を通して其得意先人名口座の貸方に記入し、一定期末に至りたるとき其合計額を總勘定元帳に於ける受取手形口座の借方に記入するのであります。

(八) 現金にて賣掛代金の支拂を受けたるときは現金出納帳の借方側なる賣上元帳欄(此も亦た後に述べ)に之を記入すると共に、其得意先人名口座の貸方に之を記入するのであります。

(九) 仕入、賣上に關係なき其餘の一切の取引は仕入元帳及び賣上元帳と何等の關係をも有しませぬから、是等は總勘定元帳に就きて普通に必要なる記入をなせば可なるのであります。

(註一) 此處に仕入商品口座、賣上商品口座と申しますのは、普通の商品口座を右の如く二つに分ち、たるものに外ならぬのでありまして其目的は前者に在りては専ら仕入(借方)と戻り品(貸方)とを記入して其下に於て純仕入高を見出さんが爲め、後者に在りては専ら賣上(貸方)と戻り品(借方)とを記入して其下に於て同じく純賣上高を見出さんが爲めに外ならぬのであります。而して商品勘定を斯く二つに分ちますと前述の如く決算期に於て是等の兩口座を一つに集め商品棚卸高を加へて賣買損益を發見す可き一口座を必要とするのであります。其口座は普通に賣買勘定と呼稱されます。故に此場合に於ては此賣買勘定の借方に仕入商品勘定の貸借差額(即ち純仕入

高を轉記し、貸方に賣上商品勘定の貸借差額(即ち純賣上高)を轉記し、之に商品棚卸高を加へて然る後に損益の有無多寡を賣買勘定の貸借差額に依りて求むるのであると知られ度いのであります。

(註二) 戻し品記入帳とは本文に述ぶるが如く仕入れたる商品に瑕疵缺欠其他の故障ありたるが爲め之を仕入先に積戻したる際其詳細を記入す可き帳簿でありまして其様式は仕入(仕譯)帳と同様であります。戻り品記入帳とは右とは反對に賣却したる商品の積戻しを受けたる際其詳細を記入す可き帳簿でありまして其様式は賣上(仕譯)と同様であります。

第三節 區分試算の方法

本來の元帳分割の方法と、分割したる各の元帳へ各種の仕譯帳より轉記し來る其方法とは以上説く所の如くでありまして、營業の規模の大小に應じ巧に帳簿と人とを加減し得る唯一好個の手段でありますから、營業の規模大なる企業に在りては到底缺く可からざる所に屬するのであります。併し元帳を分割したるのみにて分割したる各の元帳を單獨に試算し得るのでなければ其效用は未だ以て完

全なりとは稱し難いのであります。蓋し元帳を分割して前述の如く數部數十冊となすも其は勿論元帳本來の性質を毫も更變するものでありませぬから、全體の元帳に就て之を見れば複記式記入は依然として其實を保ち、從つて借方の總合計は貸方の總合計と等しかる可き道理であります。故に今全體の元帳に就て試算表を作製すれば、記入に誤謬なき限りは、貸借必ず相平均す可きでありまして、從つて一個全體としての元帳の記入が正確なりや否やは之に依つて之を檢查し得るのであります。併し分割せられたる各の元帳に就き其記帳が正確なりや否やを檢查し又は元帳全體の試算表が誤謬の存在を示したる際に、其誤謬が果して何れの元帳に存在するや等を知らんとするには、どうしても各の元帳を單獨に平均試算し得なくてはならぬのであります。其ことの爲し得ざる限りは全體の元帳に就き一々其記入の正否を檢查すると云ふ極めて厄介なる方法を探らなければならぬからであります。

却説然らば分割せられたる各の元帳を單獨に平均試算するには之を如何にすれば宜しいでありませうか。換言すれば區分試算の目的は如何にして之を達成

し得るのでありませうか。所謂整理勘定の設定は之が解答をなすものでありまして、其然る所以は前述の記入法と照合して之を考ふるときは最も容易に之を會得し得ますから、今暫く之に従ひますならば、前述の記入法に於ては、仕入元帳の貸方にある各の記入の反對記入(即ち相手方は總勘定元帳の仕入商品口座の借方に收められ、仕入元帳の借方にある各の記入の反對記入は總勘定元帳の仕入商品口座の貸方、支拂手形口座の貸方及び總勘定元帳の一部を形くる現金出納帳の貸方側なる仕入元帳欄等に收めらるゝのでありまして、賣上元帳の借方にある各の記入の反對記入は總勘定元帳の賣上商品口座の貸方に收められ、賣上元帳の貸方にある各の記入の反對記入は總勘定元帳の賣上商品口座の借方、受取手形口座の借方及び總勘定元帳の一部として取扱ふ可き現金出納帳の借方側なる賣上元帳欄等に收めらるゝのであります。故に仕入に關係を有する一切の取引の複記式記入は仕入元帳及び總勘定元帳の兩者に跨りて完全に其實を保ち、賣上に關係を有する一切の取引の複記式記入は賣上元帳及び總勘定元帳の兩者に跨りて又た完全に其實を保つと云ふ可きであります。従つて是等三個の元帳を一體に合せて

之を見れば貸方の合計は借方の合計と一致す可き道理たること既に述べたるが如くである其反對に、各の元帳を單獨に引離して之を見れば、仕入元帳及び賣上元帳の二つは何れも其反對記入の全部を缺くこととなり、總勘定元帳は其反對記入の大部分を缺くこととなるが故に、是等の元帳の各に就て夫れ々の試算表を製作するときは、何れの試算表も其借方と貸方とは互に平均すること能はずして、之を平均せしめんが爲めには、仕入元帳及び賣上元帳の場合には何れも總勘定元帳中にある自己の反對記入を集め來りて之を補ひ、總勘定元帳の場合に於ては仕入元帳及び賣上元帳の中にある自己の反對記入を集め來りて之を補はねばならぬと云ふ道理たるを見るのであります。因つて今仕入元帳及び賣上元帳の各には總勘定元帳整理勘定といふ一つの勘定口座を新設し、其下に彼の總勘定元帳中にある自己の反對記入を蒐集し、總勘定元帳には仕入元帳整理勘定と名くる勘定口座と賣上元帳整理勘定と名くる勘定口座とを新設し、前者には仕入元帳中にある自己の反對記入を集め來り、後者には賣上元帳中にある自己の反對記入を集め來るときは、各の元帳は自ら夫れ自體に於て貸方と借方と互に相平均すること、な

るのであります。即ち區分試算の目的は此處に達成せられたるのであります。各の元帳中に設くる彼の整理勘定なるものは恰かも此目的に供用せらるゝものでありますから、そこで之を設定するは即ち區分試算の目的を達成する所以なりと斯う申すのであります。

却説乍併各の元帳中に設くる整理勘定に他の元帳中にあつた自己の反對記入を集め來るには果して如何なる手段方法を採用す可きでありませうか。仕入元帳及び賣上元帳の反對記入は總勘定元帳の各の口座に轉記せられ居り、總勘定元帳の反對記入は仕入元帳及び賣上元帳の各の口座に轉記せられ居ること前述の如くでありますから、仕入元帳及び賣上元帳の反對記入は總勘定元帳の各の口座に就て之を求め來り、總勘定元帳の反對記入は仕入元帳及び賣上元帳の兩元帳に就て之を求め來る可きかの如くであります。此方法に依るときは各の元帳の擔任者は相互に他人擔當の元帳を利用せらぬことになりまして、實際に不便少からざる其上に、各自擔任の元帳を相互に交換せしむるは、不正を行ひ易からしむるが如きものであります。此點からも決して望しきことでありませぬから、實際に

は初め各の元帳の記入材料となりたる夫れ々の原始簿から之を集め來るのであります。其記入法は大體次の如くであります。

(一) 仕入元帳に設くる總勘定元帳整理勘定には其借方に先づ(A)前期より繰越されたる掛仕入債務の總額を前期の終り若くは當期の初めに於て作製したる試算表より轉記したる後に(B)當期間の掛仕入總額を仕入仕譯帳より轉記し來り、次に其貸方に(A)當期間に於ける戻し品總額(B)掛仕入代金支拂の爲めに振出したる支拂手形總額及び(C)同じ目的の爲めに支出したる現金總額並びに(D)現金割引(註一)を受けたるときは其割引總額等を戻し品記入帳支拂手形記入帳及び現金出納帳等より轉記し來るのであります。

(二) 賣上元帳に設くる總勘定元帳整理勘定には其貸方に先づ(A)前期より繰越されたる掛賣債權の總額を同じく試算表より轉記したる後に(B)當期間に於ける掛賣總額を賣上仕譯帳より轉記し來り、次に其借方に(A)當期間に於ける戻り品總額(B)掛賣代金に對し受領したる受取手形金額の合計及び(C)同じく掛賣代金に對し受取りたる現金の總額並びに(D)現金割引(註一)を許與したる

ときは其割引總額等を戻り品記入帳、受取手形記入帳及び現金出納帳等より轉記し來るのであります。

(三) 總勘定元帳に設くる仕入元帳整理勘定及び賣上元帳整理勘定は夫れれに仕入元帳に設くる總勘定元帳整理勘定及び賣上元帳に設くる總勘定元帳整理勘定の反對勘定たる性質を有するものでありますから、前者たる仕入元帳整理勘定には(一)に述べたると同じ試算表及び原始簿より其貸方に(A)掛仕入債務の繰越總額及び(B)當期に於ける掛仕入總額を轉記し、其借方に(A)當期間に於ける戻り品總額(B)掛仕入代金支拂の爲めに振出したる支拂手形總額(C)同じ目的の爲めに支出したる現金總額(D)受けたる現金割引總額等を轉記し、而して後者たる賣上元帳整理勘定には又た(二)に述べたると同じ試算表及び原始簿より、其借方に(B)掛賣債權の繰越總額及び(B)當期に於ける掛賣總額を轉記し、其貸方に(A)當期間に於ける戻り品總額(B)掛賣代金に對し受取りたる受取手形總額及び(C)同じく掛賣代金に對し受取りたる現金の總額並びに(D)許與したる現金割引の總額等を轉記するのであります。

或は勘定科目且從つて又た試算表及び各の仕譯帳を主として之を反覆すれば、

(一) 前期より繰越されたる掛仕入債務の總額と

(二) 當期間に於ける掛仕入債務の總額とは

甲 仕入元帳に於ける總勘定元帳整理勘定の借方と

乙 總勘定元帳に於ける仕入元帳整理勘定の貸方とに記入せられ

(三) 當期間に於ける戻り品の總額

(四) 掛仕入代金支拂の爲めに振出したる支拂手形總額

(五) 右と同じ目的の爲めに支出したる現金の總額及び

(六) 受けたる現金割引の總額等は何れも

甲 仕入元帳に於ける總勘定元帳整理勘定の貸方と

乙 總勘定元帳に於ける仕入元帳整理勘定の借方とに記入せられ

(七) 前期より繰越されたる掛賣債權の總額と

(八) 當期間に於ける掛賣總額とは

甲 賣上元帳に於ける總勘定元帳整理勘定の貸方と

就中第一様式は所謂現金割引をなす約束の存する場合に之を適用し、第二様式は然る約束の存せざる場合に之を適用するものでありますが、借方金額欄を、賣上元帳欄と、總勘定元帳欄との二つに分ち、貸方金額欄を、仕入元帳欄と、總勘定元帳欄との二つに分つは雙方に共通でありまして、其目的とする所は一方に於て掛賣代金の收納と其他の事由に因る現金の收納とを區別し、他方に於て掛仕入代金支拂の爲めの現金支出と其他の事由に因る現金の支出とを區別し、斯くて整理勘定へ轉記す可き掛賣代金に對し受取りたる現金總額及び掛仕入代金支拂の爲めに支出したる現金總額を知り易からしめんとするものに外ならぬのであります。而して之れを又た既に述べたる此點に關する記入法ある所以たるのであります。が併し是等の現金出納帳は、此場合に於ては既に述べたるが如く、一面に於て仕譯帳たる性質を有すると共に、他面に於ては元帳の一部たる性質を有するものでありますから、一定期末通例は一ヶ月末なること既述の如しに於ては勿論之を締切らなければならぬのであります。而して以上の變化は、自ら此締切手續の上に、多少の變化を生ぜしむるものでありますから、其の手續も亦た合せて此所に之を説明するの要ありとして、簡單に其次第を述べて見ますと

- (一) 借方側なる賣上元帳欄の合計は之を、貸方側なる仕入元帳欄の合計の下に移し、其摘要欄に總勘定元帳整理勘定と記入して其が更に賣上元帳に於ける總勘定元帳整理勘定の借方に、摘要を現金として轉記せらるゝ其準備となし、
- (二) 貸方側なる仕入元帳欄の合計は之を借方側なる賣上元帳欄の合計の下に移し、其摘要欄に前同様總勘定元帳整理勘定を記入して、其が更に仕入元帳に於ける總勘定元帳整理勘定の貸方に摘要を現金として轉記せらるゝ其準備とするのであります。
- (三) 而して右の手續を終るときは、賣上元帳欄の總合計と仕入元帳欄の總合計とは全く同一となる筈でありますから、之を兩方の欄の最下部に記して之が結末を付くるのであります。
- (四) さて次には賣上元帳欄の合計を其隣りの總勘定元帳欄の合計の下に移し、其摘要欄に賣上元帳整理勘定と記入して其が應て總勘定元帳に於ける賣上元帳整理勘定の貸方に、摘要を現金として轉記せらるゝ其準備となし

(五) 仕入元帳欄の合計は同じく之を其隣りなる總勘定元帳欄の合計の下に移し其摘要欄に仕入元帳整理勘定と記入して、其が更に總勘定元帳に於ける仕入元帳整理勘定の借方に摘要を現金として轉記せらるゝ其準備となすのであります。

(六) 而して然るときは借方に於ける總勘定元帳欄の合計は收納したる現金の總額を表はし、貸方に於ける總勘定元帳欄の合計は支出せる現金の總額を表はすが故に、此兩者の差額を求め之を手許有高として次期(此場合に於ては翌月)に繰越し、因つて此兩欄の締切を終るのであります。

但し右は第二様式に依る現金出納帳を採出したる場合を基としての説明でありますから、若し第一様式に依る現金出納帳を採用したりとすれば、更に彼の割引欄に就て次の如き手續を履行せねばならぬのであります。即ち

(一) 借方側なる割引欄の合計は一旦之を、貸方側なる割引欄の合計の下に移し、其摘要欄に「與へたる割引」と記すと共に、更に之を總勘定元帳に於ける割引口座(又は直接に損益口座)の借方に、摘要を諸口としつゝ、轉記し

(二) 貸方側なる割引欄の合計は、同じく一旦之を借方側なる割引欄の合計の下に移し、其摘要欄に「受けたる割引」と記すと共に、更に之を總勘定元帳に於ける割引口座(又は損益口座)の貸方に、摘要欄に諸口と記しつゝ、轉記するのであります。

(三) 然るときは借方割引欄の合計と貸方割引欄の合計とは互に一致す可きに依り之を雙方の欄の最下部に記して此兩欄の結末を付くるのであります。而して右と共に此場合に於ける現金出納帳の締切手續も亦た終るのであります。併し注意深き讀者は以上と共に各整理勘定へ轉記す可き割引總額なるものは、即ち此許與したる割引及び受けたる割引の二つなることに留意せられたることであらうと思ひます。

(附言) 猶ほ此場合に於て現金出納帳に設くる割引欄なるものが、其他の欄と異りて總勘定元帳に於ける當該口座を代表するものにあらずして、單に(割引)仕譯帳の代表に外ならざるは、右述ぶるが如く借方及び貸方に於ける各の合計を一々總勘定帳に於ける割引口座(又は損益口座)に轉記することゝな

せるに依りて極めて明瞭に示されて居るであらうと思ひますが、何故斯の如き異性質のものを同一帳簿に收むるのでありませうか、其理由果して如何とならば、元來此割引は既に述べたるが如く掛賣代金の現金拂掛仕入代金の現金拂に對して夫れに與へ若くは受くるものでありますから、其授受は現金の收納支出と相並びて發生し、之が記帳を必要とするときは即ち又た現金の收支を記帳す可き場合たるのであります。故に今現金出納帳に其一欄を設け現金の收支と相並べて同一線上に之を記入する仕組となすときは別の帳簿に分ちて之を記入するよりは、遙かに少き勞力を以て同じ目的を達し得ますから、そこで斯の如くに爲したのであると申す可きであります。

次に以上は、掛にて商品を賣買したる場合のみを想定して區分試算の方法を説きたるものであります。が、實際に於ては現金に依る賣買も亦たある可きは勿論であります。そこで此場合も亦た之を説明せねばならぬとして其方法を申しますと之れには二つあります。就中其一は仕入元帳及び賣上元帳に關係を生ぜしめ

ぬものであります。支出したる現金は現金出納帳の貸方總勘定元帳欄に記入し之に換へて受取りたる商品は直ちに之を仕入商品口座の借方に記入し、受取りたる現金は現金出納帳の借方總勘定元帳欄に記入し、之に換へて賣渡したる商品は直ちに之を賣上商品口座の貸方に記入すると云ふが如くにするものであります。而して此方法は稀に現金賣買をなす商店の如きにありては必ずしも棄つ可からずであらうと思ひますが、併し其他の商店にありては商品の仕入は仕入全體として之を知り得るが如くになし、商品の賣上は賣上全體として之を知り得るが如くなし置くことを必要としますから、然る場合には第二の方法として

(A) 仕入元帳に別に現金仕入勘定なる一口座を開くと共に、他方に於ては仕入仕譯帳に現金仕入欄なる一欄を増設し、總ての現金仕入は一旦此現金仕入欄に記入し、其許に於いて日々又は毎週の合計を求め、然る後に一方之を現金出納帳の貸方側なる「仕入元帳欄」に轉記すると共に、他方にありては之を彼の現金仕入勘定の借方に轉記するのであります。

(B) 賣上元帳に現金賣なる勘定口座を開くと共に、賣上仕譯帳に現金賣上欄な

る一欄を増設し、總ての現金賣上は一旦此欄内に記入して其許に於て日々又は毎週の合計を算出し、然る後に一方之を現金出納帳借方側なる、賣上元帳欄に轉記すると共に他方にありては又た之を彼の現金賣口座に轉記するのであります。

而して此手續を終るときは現金に依る賣買も、掛にて賣買したる場合と同様に取扱はるゝことになりすから、一定期末に於て仕入譯帳に於ける現金仕入欄の總合計を掛仕入欄の總合計と合はせて、既に述べたるが如く、一方に於て總勘定元帳に於ける仕入商品口座の借方と仕入元帳整理勘定の貸方とに轉記すると共に他方に於ては之を仕入元帳に於ける總勘定元帳整理勘定の借方に轉記し、賣上仕譯帳に於ける現金賣上欄の合計と合せて、總勘定元帳に於ける賣上商品口座の貸方と賣上元帳整理勘定の借方と、賣上元帳に於ける總勘定元帳整理勘定の貸方とに轉記すれば宜しいのであります。

最後に、以上述べたるが如き記入法に従ひ、掛仕入總額戻し品總額、支拂手形總額、掛賣總額、戻り品總額、受取手形總額等を總勘定元帳の仕入整理勘定、及び賣上元帳整理勘定へ夫れ々轉記する際に、一旦之を一般仕譯帳の許に集めて之を爲す可き

や否や、換言すれば一般仕譯帳を通ずるを可なりとするや否やは、純然たる理論の上より見れば通ずる可、通ぜざるも亦た可なりでありまして、遽かに其一ならざる可からずと言ふ道理は存在しないのであります。が、實際上に於ては之を通ずる方が普通でありますから、而して之を通ずることにすれば、其總合計(現金出納帳は仕譯帳たる資格に於て其一部をなすと見做す)は總勘定元帳の借方若くは貸方の一方の總合計と一致す可き筈となりて自ら記入脱漏の有無を検する一端ともなりすから今之を通す方に従ふこととして其方法を一言致しますならば、例へば一定期末に於ける仕入仕譯帳の合計たる掛仕入總額は三九七頁に述べたる記入法に従ひ仕入商品勘定の借方に記入せらる可きにして、而して又た他方に於ては四〇五頁及び四〇七頁に述べたる整理勘定への記入法に従ひ仕入元帳整理勘定の貸方に轉記せらる可きでありますから、其は一般仕譯帳の面に於ては自から左記の如くなり、其他も亦た之に準じますから今其形を例示しますと斯うなります。

一般仕譯帳

年 月 日

摘要	元丁	
	借方	貸方
仕入商品	14,660.00	
仕入元帳整理勘定		14,660.00
本月中仕入合計		
同		
仕入元帳整理勘定	114.00	
戻シ品		114.00
本月中戻シ品合計		
同		
仕入元帳整理勘定	6,420.00	
支拂手形		6,420.00
本月中支拂手形合計		
同		
賣上元帳整理勘定	13,730.00	
賣上商品		13,730.00
本月中賣上合計		
同		
賣上商品	96.00	
賣上元帳整理勘定		96.00
本月中戻り品合計		
同		
受取手形	4,675.00	
賣上元帳整理勘定		4,675.00
本月中受取手形合計		
同		

或は此場合に於て是等の總額を斯の如くにして一般仕譯帳を通ずる其目的は右述ぶるが如く是等を總勘定元帳に於ける夫れれの勘定口座と仕入元帳整理勘定及び賣上元帳整理勘定とに轉記するが爲めではなくして右の元帳に於ける整理勘定へ轉記するが爲めであると解する者があります。而して其解釋に従ふときは、其仕譯は四〇七頁以下に述べたるが如くでありますから、右の形式は自ら變化して次頁の如くなり、従つて彼と此とを比較するときは、兩者間の相違は、右の形式にありて一々仕入商品、支拂手形、賣上商品、受取手形と言へるものを次の形式にありては悉く之を改めて總勘定元帳整理勘定と呼稱したる點に最も良く現はると謂ひ得るのであります。併し之と同時に我々の注意を逸す可からざるは、前の場合に在りては仕入元帳に於ける總勘定元帳整理勘定及び賣上元帳に於ける總勘定元帳整理勘定への轉記が各の特殊仕譯帳より直接に爲さるゝこと、なり、後の場合に在りては總勘定元帳に於ける仕入商品口座、支拂手形口座、賣上商品口座、受取手形口座等への轉記が各個の特殊仕譯帳より直接に爲さるゝこと、なる、と云ふ右の相違に伴ふ他の相違であります。元丁欄に於ける記號數字等が彼と

一般仕譯帳

大正十一年十月三十日

摘要	元丁	借方		貸方
		借	貸	
總勘定元帳整理勘定	仕元6勘元9	14,660.00		14,660.00
仕入元帳整理勘定				
本月分仕入合計				
同				
仕入元帳整理勘定	勘元9仕元6	114.00		114.00
總勘定元帳整理勘定				
本月分戻シ品合計				
同				
仕入元帳整理勘定	勘元9仕元6	6,420.00		6,420.00
總勘定元帳整理勘定				
本月分支拂手形合計				
同				
賣上元帳整理勘定	買元6勘元8	13,730.00		13,730.00
總勘定元帳整理勘定				
本月分賣上合計				
同				
總勘定元帳整理勘定	買元6勘元8	96.00		96.00
賣上元帳整理勘定				
本月分戻リ品合計				
同				
總勘定元帳整理勘定	買元6勘元8	4,675.00		4,675.00
賣上元帳整理勘定				
本月分受取手形合計				
同				

會計學

四二〇

此との間にありて相違するは即ち此相違を暗示するものでありますが、此點は特に之を明瞭ならしめて置く必要がありますから、故らに斯く讀者の注意を促さんと欲するのであります。

猶ほ又た此二方法の優劣に就ては世間に定論と云ふ程のものがありませんが、私に於ても妄りに之を判定せざる可しとして、唯だ此兩方法の取捨を決定する根本の考へ方のみに就て一言致しますならば、(一)若し仕入元帳及び賣上元帳の如きを、一部の人々の解するが如く補助元帳に外ならずとすれば其大要は、勿論之を彼の總勘定元帳中に集め來らねばならぬのでありまして、彼の仕入元帳整理勘定及び賣上元帳整理勘定は恰も此爲めに設けられたる勘定口座、——而も此場合に於ては本來の勘定口座たるものでありますから、苟も一般仕譯帳を通すと、なす限りは、必ず前の方法に依るを正當とす。然れども(二)若し各の元帳は何れも同じ資格のものにして、彼此の間に優劣の差を設く可からずとすれば、右の如き必要なくして、各の元帳中に設くる整理勘定は何れも其元帳を單獨に平均せしめんが爲め的手段として、故らに差加へたる特殊の勘定口座——本來の意味に於ては決し

總 記

四二一

て勘定口座にあらざる勘定口座でありますから、是等への記入は一般仕譯帳を通じて之をなす場合に於ても、總勘定元帳に於ける本來の勘定口座に運ばんが爲めの一過程を形くる前の方法に依るの必要なくして、却つて各の元帳の整理勘定に適當に記入せんが爲めの一過程に外ならずと解す可き後の方法に依るを適當とす。と斯ふ謂ひ得るかと思ひます。

何れにせよ今は實例に就きて之を練習す可きの時なりとして、左に簡單なる一例を掲げます。

- 大正十一年十一月一日 現金五千五百圓也を資本として營業を始む。
- 同日 今川商店より掛にて商品千〇五十圓也を買入る。
- 同日 新納商店より現金にて商品三千〇五十圓也を買入る。
- 二日 上杉商店へ掛にて商品を賣渡す、此代價千四百十圓也。
- 三日 今川商店へ掛代金支拂の爲め本日附十日限り約束手形金六百圓也を振出し、殘額は現金にて之を支拂ふ。
- 四日 營業什器百五十圓也現金にて買入る。

- 五日 武田商店へ商品千三百七十五圓也掛にて賣渡す。
- 六日 青木商店より商品千九百七十圓也を買入れ代金として本日附十五日限り支拂の約束手形を振出す。
- 七日 里見商店へ商品千三百六十五圓也現金にて賣渡す。
- 八日 第十五銀行へ現金二千圓也を預入れ、當店預金勘定を開く。
- 九日 武田商店より掛賣代金の支拂として十日限り約束手形八百七十五圓也を受取る。
- 十日 大久保商店より商品千九百圓也掛にて買入る。
- 十一日 廣告費として現金三十圓也を支拂ふ。
- 十二日 佐々木商店より大久保商店振出し本店宛一覽後一ヶ月限り支拂の爲替手形千五百圓也を呈示されたるにつき引受を示す。
- 十三日 本月三日附本店振出し今川商店宛約束手形金六百圓也本日満期日につき現金にて支拂ふ。
- 十四日 新田商店へ商品千七百七十圓也掛にて賣渡す。

- 十五日 上杉商店へ商品九百五十圓也現金にて賣渡す。
- 十六日 本月十日大久保商店より買入れたる商品の一部汚損したるものありたるにより積戻す此金額百十四圓也。
- 十七日 新納商店より商品二千二十圓也掛にて買入る。
- 十八日 里見商店へ商品千五百五十五圓也を賣渡し内入として同商店振出し本店宛一ヶ月限り支拂の約束手形千四百圓也を受取る。
- 十九日 青木商店より商品八百五十圓也を買入れ代金として本日附一ヶ月限り支拂の約束手形を振出す。
- 同日 本月九日附武田商店振出し本店宛約束手形本日満期日につき右代金八百七十五圓也現金にて受取る。
- 二十日 新田商店より掛代金の内入として荒木商店振出し本月三日附二十日限り支拂の約束手形一千圓也を受取る。
- 同日 里見商店より去る十八日同店へ賣渡したる商品の一部に瑕疵ありたる由にて其積戻しを受く此金額九十六圓也。

二十日 武田商店へ商品千四百圓也を賣渡し一ヶ月限り支拂の約束手形を受取る。

二十一日 本月六日附本店振出し青木商店宛約束手形千九百七十圓也本日満期日につき現金にて支拂ふ。

二十二日 今川商店より商品二千二百六十圓也掛にて買入る。

二十三日 上杉商店へ商品二千三百二十五圓也現金にて賣渡す。

二十四日 本日現金にて二千五百圓也第十五銀行へ當座預金をなす。

同日 新納商店へ掛代金の内拂として一ヶ月限り支拂の約束手形千五百圓也を振出す。

二十五日 新田商店へ商品九百八十圓也現金にて賣渡す。

二十六日 雇人給料として現金二百三十圓也を支拂ふ。

二十八日 本月二十日新田商店より受取りたる荒木商店振出し約束手形千圓也本日満期日につき現金にて受取る。

二十九日 大久保商店より商品千五百六十圓也掛にて買入る。

仕入仕譯帳

大正十一年十一月一日

簿記	摘要	元丁	現金仕入	掛仕入
	今川商店 掛ニテ買入ル 1	1		1,050.00
	同 日			
	現金仕入勘定 新納商店ヨリ買入ル 5	5	3,050.00	
	同 日			
	青木商店 掛ニテ買入ル 2	2		1,970.00
	同 日			
	大久保商店 掛ニテ買入ル 3	3		1,900.00
	同 日			
	新納商店 掛ニテ買入ル 4	4		2,020.00
	同 日			
	青木商店 掛ニテ買入ル 2	2		850.00
	同 日			
	今川商店 掛ニテ買入ル 1	1		2,260.00
	同 日			
	大久保商店 掛ニテ買入ル 3	3		1,560.00
	同 日			
	本月分仕入合計		3,050.00	14,660.00

三十日 里見商店へ商品千二百圓掛にて賣渡す。
同日 第十五銀行へ現金二千圓也當座預金となす。

(訂正及補遺)

(一) 四〇八頁第一行目乙の項に仕入元帳整理勘定とあるは賣上元帳整理勘定の誤也。

(二) 四一五頁十一行目日々又は毎週の合計を求めの次に左の十三字を加ふて之を此口座の貸方に記入し。

四一六頁二行目合計を算出しは合計を算出して之を此口座の借方に記入しと云ふ十三字を加へて讀む可し。

戻シ品記入帳

大正十一年十一月十日

摘要	元丁	金額
大久保商店 本月十日大久保商店ヨリ買入レタル 商品ノ一部汚損アリ積戻ス	仕元 3	114.00
本月分合計		114.00

戻リ品記入帳

大正十一年十一月二十日

摘要	元丁	金額
里見商店 本月十八日里見商店へ賣渡シタル商 品ノ一部瑕疵アリ積戻サル	買元 5	96.00
本月分合計		96.00

賣上仕譯帳

大正十一年十一月二日

摘要	元丁	現金賣	掛賣
上杉商店 掛ニテ商品ヲ賣渡ス 五日	買元 1		1,410.00
武田商店 掛ニテ商品ヲ賣渡ス 七日	買元 2		1,375.00
現金賣勘定 里見商店へ賣渡ス 十四日	〃 3	1,365.00	
新田商店 掛ニテ賣渡ス 十五日	〃 4		1,170.00
現金賣勘定 上杉商店へ賣渡ス 十八日	〃 3	950.00	
里見商店 掛ニテ賣渡ス 二十日	〃 5		1,555.00
武田商店 掛ニテ賣渡ス 二十三日	〃 2		1,400.00
現金賣勘定 上杉商店へ賣渡ス 二十五日	〃 3	2,325.00	
現金賣勘定 新田商店へ賣渡ス 三十日	〃 3	980.00	
里見商店 掛ニテ賣渡ス	〃 5		1,200.00
本月分賣上合計		5,620.00	5,620.00
			13,730.00

現金出

(借方)

月日	摘要	元丁	賣上元帳	總勘定元帳
十一年 11/1	資本金元入	高 1		5,500.00
7	現金賣勘定	賣 3	1,365.00	
15	" "	"	950.00	
19	受取手形 本月九日武田商店 振出約手	買 5		875.00
23	現金賣勘定	賣 3	2,325.00	
25	" "	"	980.00	
28	受取手形 本月二十日新田商店 ヨリ受取りナル 約手	買 5		1,000.00
			5,620.00	7,375.00
"	總勘定元帳整理勘定	仕 6	3,500.00	
"	賣上元帳整理勘定	買 8		5,620.00
			9,120.00	12,995.00
12/1	繰越高			15.00

納帳

(貸方)

月日	摘要	元丁	仕入元帳	總勘定元帳
十一年 11/1	現金仕入勘定	仕 5	3,050.00	
3	今川商店掛代金ノ内	" 1	450.00	
4	營業費什器	買 2		150.00
8	第十五銀行當座預金	" 3		2,000.00
11	營業費廣告費	" 2		30.00
13	支拂手形 本月三日付今川商店 宛約手	" 4		600.00
21	" " 本月六日付青木商店 宛約手	" 4		1,070.00
24	第十五銀行當主預金	" 3		2,500.00
26	營業費雇人給料	" 2		230.00
30	第十五銀行當主預金	" 3		2,000.00
			3,500.00	9,480.00
"	總勘定元帳整理勘定	買 6	5,620.00	
"	仕入元帳整理勘定	買 9		3,500.00
"	手許有高			15.00
	(朱記)		9,120.00	12,995.00

支拂手形

日附	摘要	手形番號	種類	受取人	振出人又 ハ裏書人	
						十一
11	3	商品買入代金	1	約、手	今川商店	當店
"	6	"	2	"	青木商店	"
"	12	商品買入代金ノ内	101	爲、手	佐々木商店	大久保商店
"	19	商品買入代金	3	約、手	青木商店	當店
"	24	商品買入代金ノ内	4	"	新納商店	"
"	30	本月分合計				

四三三

受取手形

日附	摘要	手形番號	種類	支拂人	振出人又 ハ裏書人	
						十一
11	9	商品掛賣代金ノ内	10	約、手	武田商店	武田商店
"	18	"	71	爲、手	里見商店	里見商店
"	20	"	35	約、手	荒木商店	新田商店
"	"	商品掛賣代金	16	"	武田商店	武田商店
"	30	本月分合計				

記入帳

手形 日附	期間	満期日			支拂場所	金額	額		末 摘要	
		年	月	日			月	日		
11	3	十日間	11	11	13	當店	600.00	11	13	期日支拂濟
"	6	十五日	"	"	21	"	1,970.00	"	21	"
"	12	一覽後 一ヶ月	"	12	12	第十五銀行	1,500.00			
"	19	一ヶ月	"	"	19	當店	850.00			
"	24	"	"	"	24	"	1,500.00			
							6,420.00			

會計學

記入帳

手形 日附	期間	満期日			支拂場所	金額	額		末 摘要	
		年	月	日			月	日		
11	9	十日限	11	11	19	東京	875.00	11	19	期日取立濟
"	18	一ヶ月	"	12	18	"	1,400.00			
"	3	廿五日	"	11	28	"	1,000.00			期日取立濟
"	20	一ヶ月	"	12	20	"	1,400.00			
							4,675.00			

四三二

新納商店							
(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/24	支拂手形	支手 1	1,500.00	十一年 11/17	仕入商品	仕入 1	2,020.00

現金仕入勘定							
(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/1	現金	現 1	3,050.00	十一年 11/1	仕入商品	仕入 1	3,050.00

總勘定元帳整理勘定							
(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/30	諸口仕入	仕入 1	14,600.00	十一年 11/30	現金	現 1	3,500.00
				"	戻シ品	戻 1	114.00
				"	支拂手形	支手 1	6,420.00

今川商店							
(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/5	支拂手形	支手 1	600.00	十一年 11/1	仕入商品	仕入 1	1,000.00
"	現金	現 1	450.00	" 22	"	"	2,260.00

青木商店							
(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/6	支拂手形	支手 1	1,970.00	十一年 11/6	仕入商品	仕入 1	1,970.00
" 19	"	"	850.00	" 19	"	"	850.00

大久保商店							
(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/12	支拂手形	支手 1	1,500.00	十一年 11/10	仕入商品	仕入 1	1,900.00
" 16	戻シ品	戻 1	114.00	" 29	"	"	1,560.00

會計學

四三四

上杉商店

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/1	賣上商品		1,410.00				

武田商店

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/5	賣上商品	夏1	1,375.00	十一年 11/9	約束手形	夏1	875.00
"20	"	"	1,400.00	"20	"	"	1,400.00

現金賣勘定

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/7	賣上商品	夏1	1,365.00	十一年 11/7	現金	夏1	1,365.00
"15	"	"	950.00	"15	"	"	950.00
"23	"	"	2,325.00	"23	"	"	2,325.00
"25	"	"	980.00	"25	"	"	980.00

仕入元帳試算表

大正十一年十一月三十日

借方	元丁	勘定科目	元丁	貸方
1,050.00	1	今川商店	1	3,310.00
2,820.00	2	青木商店	2	2,820.00
1,614.00	3	大久保商店	3	3,460.00
1,500.00	4	新納商店	4	2,020.00
3,050.00	5	現金仕入勘定	5	3,050.00
14,660.00	6	總勘定元帳整理勘定	6	10,034.00
24,694.00				24,694.00

會計學

賣上元帳試算表

借方	元丁	勘定科目	元丁	貸方
1,410.00	1	上杉商店	1	
2,775.00	2	武田商店	2	2,275.00
5,620.00	3	現金賣勘定	3	5,620.00
1,170.00	4	新田商店	4	1,000.00
2,755.00	5	里見商店	5	1,496.00
10,391.00	6	總勘定元帳整理勘定	6	13,730.00
24,121.00				24,121.00

新田商店

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/14	賣上商品	買上 1	1,170.00	十一年 11/20	受取手形	受手 1	1,000.00

里見商店

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/18	賣上商品	買上 1	1,555.00	十一年 11/18	受取手形	受手 1	1,400.00
" 30	"	"	1,200.00	" 20	戻り品	戻り品 1	96.00

總勘定元帳整理勘定

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/30	現金	現 1	5,620.00	十一年 11/30	諸口賣上	買上 1	13,730.00
"	戻り品	戻り品 1	96.00				
"	受取手形	受手 1	4,675.00				

支拂手形

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/13	現金	現1	600.00	十一年 11/30	諸口	支手1	6,420.00
"20	"	"	1,970.00				

受取手形

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/30	諸口	支手1	4,675.00	十一年 11/19	現金	現1	875.00
				"28	"	"	1,000.00

仕入商品

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/30	諸口	仕入1	14,660.00	十一年 11/30	諸口	支手1	114.00

賣上商品

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/30	戻品	戻品1	96.00	十一年 11/30	諸口	賣上1	13,730.00

資本金

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
				十一年 11/1	現金	現1	5,500.00

營業什器

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/4	現金	現1	150.00				

第十五銀行

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/8	現金	現1	2,000.00				
"24	"	"	2,500.00				
"30	"	"	2,000.00				

營業費

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/10	現金	現1	30.00				
26	"	"	230.00				

禮記

四四一

會計學

四四〇

總勘定元帳試算表

大正十二年十一月三十日

借方	元丁	勘定科目	元丁	貸方
		實本金	1	5,500.00
150.00	2	營業什器		
6,500.00	3	第十五銀行		
260.00	4	營業費		
2,570.00	5	支拂手形	4	6,420.00
4,675.00	6	受取手形	5	1,875.00
14,660.00	7	仕入商品	6	114.00
96.00	8	賣上商品	7	13,730.00
13,730.00	9	賣上元帳整理勘定	8	10,391.00
10,034.00	10	仕入元帳整理勘定	9	14,960.00
15.00	11	現金手許有高		
52,690.00				52,690.00

賣上元帳整理勘定

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
11/30	諸口賣上	1	13,730.00	11/30	現金	1	5,620.00
					商品	1	96.00
					受取手形	1	4,675.00

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
11/30	現	1	3,500.00	11/30	諸口	1	14,650.00
	支拂手形	1	114.00				
	受取手形	1	6,420.00				

第四節 分割したる各の元帳を更に細分したる場合の記入法

仕入賣上兩元帳を細分したる場合 元帳を分割して總勘定元帳仕入元帳及び賣上元帳の三つとなしたる各の元帳を更に細分したる場合の記入法は以上説く所の如くであります。斯の如くに分割したる各の元帳を更に細分したる場合の記入法は果して如何なるものでありませうか。仕入元帳及び賣上元帳の二つを細分したる場合より之れが説明に着手致し

ますならば、此場合に於ては第一に現金出納帳の仕入元帳欄、仕入仕譯帳の掛仕入欄、戻し品記入帳の金額欄、支拂手形記入帳の金額欄等を何れも例へば第一仕入元帳欄、第二仕入元帳欄と云ふが如くに細分し、第二に現金出納帳の賣上元帳欄、賣上仕譯帳の掛賣欄、戻り品記入帳の金額欄及び受取手形記入帳の金額欄等を、前と同じく例へば第一賣上元帳欄、第二賣上元帳欄と云ふが如くに細分し、更に第三に總勘定元帳に於ける仕入元帳整理勘定及び賣上元帳整理勘定の金額欄を、何れも右に相應するが如くに細分し、さて然る後に前述の記入法に基き、第一仕入元帳及び第一賣上元帳に關するものは第一仕入金帳欄及び第一賣上元帳欄に記入し、第二仕入元帳及び第二賣上元帳に關するものは第二仕入元帳欄及び第二賣上元帳欄に記入することゝなすのであります。然るときは其結果は細分せられたる右の元帳の貸借互に平均することゝなるのでありまして、其次第は既に讀者の察知せらるゝ所であらうと存じます。

總勘定元帳を細分したる場合 次に總勘定元帳を例へば損益元帳と秘密元帳との二つの如くに細分したる場合に就て、之を單獨に貸借相平均せしむる方法を述べますな

らば、其は前節に述べたる普通の方法に則り損益元帳及び秘密元帳の雙方に整理勘定を開設し、前者たる秘密元帳整理勘定には秘密元帳中に收められたる損益元帳の反對記入を回收し來り、後者たる損益元帳整理勘定には損益元帳中に收められたる秘密元帳の反對記入を回收し來るものに外ならぬのであります。故に前述の區分試算の方法を十分に會得せられたる讀者の前に更に之を反覆するは丁寧に失して却つて煩しと云ふ感を禁め得ぬのであります。併し他方に於ては其手續に多少相違する所もありませんから、今資本金勘定、仕入商品勘定、賣上商品勘定、賣買勘定、損益勘定、什器勘定等を秘密元帳中に集め、其餘の勘定を總て損益元帳中に集めたる場合をとり、前記の例題に就て之が運用を示すことに致しますならば、此場合に於て各の元帳に於ける勘定口座に實際に記入を終りたる其形體は前掲の總勘定元帳に於ける資本金、營業什器、仕入商品、賣上商品等の諸口座を一方に集めて、之に賣買勘定と損益勘定との二つを加へたるものを秘密元帳、其餘の勘定口座を他方に蒐集したるものを損益元帳と呼ぶものと異らざるのであります。故に又た此場合に於ける損益元帳が其自體に於て貸借相平均せざるは資本金、營業

什器、仕入商品、賣上商品等に關する口座が秘密元帳中に移されたるが爲にして、秘密元帳が單獨に平均せざるは資本金、什器、仕入商品、賣上商品等に關する反對記入が自己の中にあらざるが爲めなるは甚だ明瞭であります。因つて今損益元帳に秘密元帳整理勘定なる口座を開き、之れに秘密元帳中にある自己の反對記入を集め來り、秘密元帳中に損益元帳整理勘定なる口座を設け、之に損益元帳中にある自己の反對記入を集め來るときは、雙方共に單獨に貸借平均することゝなること前述の如くであります。此際各自の整理勘定に集め來るものを、普通の場合に於けるが如く同一原始簿に記入し置くときは秘密にす可きものを秘密になし得ざることゝなり、ますから、此場合に於ては秘密になす可きものは秘密仕譯帳を通して秘密元帳に轉記し、秘密にする必要なものは損益元帳に於ける秘密元帳整理勘定を秘密元帳中に移されたる總ての勘定口座の代表と見做し、普通の場合に於て是等の諸口座に轉記す可きものは總て次に例示するが如く一般仕譯帳(現金出納帳は其一部也)を通して此口座に轉記するのであります。

正誤 四三〇頁現金出納帳貸方三行目に營業費、什器とあるは營業什器の誤也

現金

(借方)				現金	
日附	摘要	丁數	賣上元帳	總勘定元帳	
十一月十一日	秘密元帳整理勘定	損元 1		5,500.00	

出納帳				(貸方)	
日附	摘要	丁數	仕入元帳	總勘定元帳	
十一月十一日	現金仕入勘定	仕元 5	3,050.00		
3	今川商店 掛代金ノ内	カ 1	450.00		
4	秘密元帳整理勘定	損元 2		150.00	

一般仕譯帳

大正十一年十一月三十日

摘要		元丁	借方	貸方
秘密元帳整理勘定	仕入元帳整理勘定	損元 1	14,660.00	
本月中仕入合計	日	カ 9		14,660.00
仕入元帳整理勘定	秘密元帳整理勘定	損元 9	114.00	
本月中戻シ品合計	日	カ 1		114.00
賣上元帳整理勘定	秘密元帳整理勘定	損元 8	13,730.00	
本月中賣上合計	日	カ 1		13,730.00
秘密元帳整理勘定	賣上元帳整理勘定	損元 1	96.00	
本月中戻リ品合計	日	カ 8		96.00

秘密仕譯帳

大正十一年十一月一日

摘要	元丁	借方	貸方
損益元帳整理勘定		5,500.00	
資本金			5,500.00
現金元入高			
四日			
營器什業		150.00	
損益元帳整理勘定			150.00
椅子、テーブル式			
三十日			
仕入商品		14,660.00	
損益元帳整理勘定			14,660.00
本月分仕入合計			
同日			
損益元帳整理勘定		114.00	
仕入商品			114.00
本月分戻シ品合計			
同日			
損益元帳整理勘定		13,730.00	
賣上商品			13,730.00
本月分賣上合計			
同日			
賣上商品		96.00	
損益元帳整理勘定			96.00
本月中戻リ品合計			

四四九

秘密元帳整理勘定

(借方)

(貸方)

日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一年 11/4	現金	1	150.00	十一年 11/1	現金	1	5,500.00
30	仕入元帳整理勘定	1	14,660.00	30	仕入元帳整理勘定	1	114.00
"	賣上元帳整理勘定	"	96.00	"	賣上元帳整理勘定	"	13,730.00

損益元帳試算表

大正十一年十一月三十日

借方	元丁	勘定科目	元丁	貸方
14,906.00	1	秘密元帳整理勘定	1	19,344.00
6,500.00	2	第十五銀行		
260.00	3	營業費		
2,570.00	4	支拂手形	4	6,420.00
4,675.00	5	受取手形	5	1,875.00
13,730.00	6	賣上元帳整理勘定	6	10,391.00
10,034.00	7	仕入元帳整理勘定	7	14,660.00
15	1	現金手許有高		
52,690.00				52,690.00

四四八

第二編 會計學本論

第一章 貸借對照表

第一節 貸借對照表の定義

複記式原理と各種帳簿組織の下に於ける其運用とに關して試みたる前編の説
 明は、盡す可くして未だ自ら盡さざる所甚だ多く、従つてあらゆる意味に於て未完
 成であると告白せざるを得ないものであります。之が補正は別の機會に之を讓
 るの外なしとして本編に於ては私の所謂會計學本論なるものを一葉の貸借對照
 表と損益表とを前にして、其各の科目に附す可き價額を討議し、損益の有無多寡を
 精密に檢覈し行く心持ちにて講述して見たいと存じます。

貸借對照表の定義
 答へて見ますと、貸借對照表とは、複記式原理に基きて記入せられたる

帳簿の締切り手續完了せる際、各の勘定口座に残存する差引残高を秩序正しく配

損益元帳整理勘定

(借方)				(貸方)			
日附	摘要	仕丁	金額	日附	摘要	仕丁	金額
十一月 11/30	資本	1	5,500.00	十一月 11/30	營業什器	1	150.00
"	仕入商品	"	114.00	"	仕入商品	"	14,660.00
"	賣上商品	"	13,730.00	"	賣上商品	"	96.00

秘密元帳試算表

大正十一年十一月三十日

借方	元丁	勘定科目	元丁	貸方
19,344.00	1	損益元帳整理勘定	1	14,906.00
	2	資本	2	5,500.00
150.00	3	營業什器	3	
14,660.00	4	仕入商品	4	114.00
96.00	5	賣上商品	5	13,730.00
34,250.00				34,250.00

(以上を以て第一編を終ることゝす)

置せるものなり」と謂ひ得るのでありまして、其次第は第一編に於ける決算諸表のビツクスレ 説明を参考して之を見らるゝならば、自ら明白であらうと存じます。

然れば彼のビツクスレイ氏が「貸借對照表とは一定時期に於て損益に屬する勘定を『損益勘定』に運び然る後に元帳に於ける諸勘定口座の借方残を適當なる名目の下に總括して之を一方に列ね、同じく元帳に於ける諸勘定口座の貸方残を適當なる名目の下に總括して之を其他方に列ねたるものなり」と説明せられたるは最もよく事の肯綮に中れるものでありまして、多くの會計學者の贊成を吝まざる所なりと申す可きであります。

ところが獨逸の學者の或者は、貸借對照表の定義を斯の如くに限定することを以て不當であると爲し、自らは之よりも稍々廣汎なる定義を與へやうとして居ります。而して其趨勢は早晚アメリカの如きに於て相當の勢力を占め、延びては終に我日本の如きにも波及して來るのであらうと推察せられますから、而して又た此點に於ける見解の相違は動もすれば會計學全體の議論の上に重大なる影響を與へんとするものでありますから、今其一斑を讀者の前に紹介すると共に、私自身

が何故此新說に追隨せざるか、其理由をも合せて茲に明にして置かうと存じます
バツソウの 却說然らば其獨逸の學者の説とは果して如何なる說であるかと申し
定義 ますと、其は例へばバツソウの如く、英吉利、佛蘭西、獨逸、伊太利、西班牙、葡

萄牙、和蘭、瑞西等の國國に於ける貸借對照表の相當語 Balance Sheet, Bilan, Bilanz, Bilanzio, Balance, Balanço, Balans, Balansräkning等は、何れも羅典語の形容詞 Bilanx(Bi は二個の意、lanxは皿を有すの意なり)より出でたるものであつて、元來は libro(秤の意なる語と結び付きて libro bil anx 即ち二個の皿を有する秤を意味せるものであると云ふを基礎として、一企業の貸借對照表とは、貨幣に評價せられたる積極財産を一方に置き、貨幣に評價せられたる負債と純財産とを他方に置いて之と相對立せしめたるものなり」と定義し、而して此對置は複記式簿記の助けを借らずとも之を爲し得るが故に、貸借對照表は必しも複記式簿記を基礎として作製せらるゝものにあらずとなし、従つて複記式簿記に基礎を置いて、貸借對照表を説明する前に述べた様な定義を排斥するのであります。彼自身の言葉を茲に引用して參りますならば、彼は(第一)貸借對照表は概念的にも(狹義に解せられたる)簿記からのみ説明せらる可

しとは斷じて謂ひ得ない。貸借對照表の概念と本質とは、(前述の如く)繼續的記帳と何等の關係なしに説明せられ得。(第二)貸借對照表は事實上常に簿記に基くとも斷じて謂ひ得ない。貸借對照表の調製が系統ある簿記の基礎なくして可能なることを直ちに認めんが爲めには開始貸借對照表開始殘高表を想起することを必要とするのみである。例へば破産の場合に於ては、破産債務者が初めより秩序ある記帳を爲さざりしか、若くは又た之を湮滅せるかの時に於ても貸借對照表は猶ほ當然調製せらるゝのである。貸借對照表は商業簿記に基きてのみ調製せられ得と主張するは甚だ大なる誤である。貸借對照表調製の可能性は他の簿記の許に於ても絶無ではない。大福帳式簿記を採用せる企業の如きに於ても亦た、貸借對照表を調製し得るのであつて、事實上に於ても亦た折々之が発生を見るのである。斯の如き場合に於ては、貸借對照表調製の勞力は恐らくは一層大であらう、蓋し此場合に於ては、商業簿記中に存在する多くの事項は、他の方法に依りて初めて作り出されねばならぬからであるが、併し、貸借對照表は此場合に於ても亦た兎に角可能なるのであつて、若し吾々が同じ資産負債状態を有する二個の企業——其一つ

は商業簿記を有し、他は大福帳簿記を有する——に對し、同じ原則に基きて貸借對照表を調製するとせば、一つの貸借對照表は恰も他の貸借對照表と同一なる觀を呈するであらう。以上述ぶる所に從へば、複記式簿記の如き商業簿記の一定體系が、貸借對照表調製の爲めの前提にあらざると自明なりと説くは、唯だ自分の説を盡さんが爲めにのみ必要たるのである。若し複記式簿記が貸借對照表調製の爲めの前提なりとすれば、法律に依りて貸借對照表作製の義務を課せられたる大多數者は全く之を果し得ないであらう、何となれば斯の如き義務を課せられたる者の一小部分のみが複記式簿記を採用し得るからである。(第三)最後に法律は貸借對照表を帳簿の締切りと見做せり、換言すれば簿記に依屬せる貸借對照表を要求すと謂ふも亦た正當ではない。此見解の正當ならざるを明にせんが爲めには、此場合に於ても再び開始貸借對照表を指示する丈けの必要とするのみである。然れども締切貸借對照表締切り殘高表は原則上如何なる點に於ても開始貸借對照表と異なる所がないのである。加之、商法(獨逸)は第三十九條に於て明に簿記を貸借對照表の基礎となす可しと要求せずして却つて財産目録を之が基礎となす可

しと要求したのである云々と申すのであります。即ち何れも一應は甚だ尤もなるかの如くに開ゆる理由のみでありまして、其法律に關係する部分の

右の批評

如きは、直ちに取つて以て我商法の第二十五條及び第二十六條の解釋となし得るが如くでありますから、殊更に吾々の同意を表せねばならぬものゝ如くに思はるゝのであります。併し私は夫れにも拘らず此説に従ふことが出来ないのであります。蓋し私の見る所を以てすれば、パツソウの此説は字義的に釋ね得たるものを以て特殊の派生的となりたるものを排しようとする、前に私が廣義に會計學を解せる人々に就て指摘したると同じ誤謬に基いて居るからであります。語を換へて詳しく之を申しますれば、歐洲諸國に於ける貸借對照表の相當語が、何れも羅典語 Bilanx 又は Libro bilanx より派生したるは、或はパツソウの言ふが如くでありまして、是に疑を挾むが如きは全く吾々の爲し得ざる所であるかも知れませが、併し今日の實際に於て貸借對照表と謂ふは此 Libro bilanx の考へを、企業の財産上に生ずる増減變化の顛末を正確明瞭に知悉する目的を以て記録し行く上に應用して案出したる彼の複記式簿記の締切り手續完了せる際、各の勘定口座の下

に残存する差引殘高を秩序正しく配置せる一個の表を意味するのが常であります。決してパツソウの言ふが如く、積極的財産をとりて之を一方に置き、消極財産と積極消極兩財産の差額をとりて之を他方に置き、斯くて左右雙方を平衡せしめたるものの總てを爾か稱するのではありませぬ。即ち其限りに於ては甚だ特殊的となるのであります。併し斯く特殊のとなりたるものこそ世間普通に所謂貸借對照表に外ならぬのであります。今遽に此事實を無視して再び、廣汎なる意義に之を解釋せんとするは、假令字義的には洵に正しいとするも、しかも實際には甚だ不當にして矢張り一個の誤謬たるを免れずと申さねばならぬからであります。而して是れが即ち私が、貸借對照表は概念的にも複記式簿記からのみ之を説明し得とは斷じて謂ふ可からずとなすパツソウの説に賛意を表し兼ねる所以であります。一度此點を斯く解しますると、パツソウが貸借對照表は事實上に於ても常に複記式簿記に基くと謂ふ可からずと爲す第二の主張も亦た自ら崩壊するに至るであらうと存じます。蓋しパツソウは、既述の如く、開始貸借對照表をとりて、此は之れ貸借對照表が複記式簿記に基かずして作製し得らるゝ證據なり

と爲すのでありまして、其意は勿論開始貸借對照表は複記式簿記の結果として生じたるものと謂ふ可からずして寧ろ之に先ちて存在する其準備なりと謂はんとするに在るのであります。併し或る科目をとりて、此は資本主の貸す所にして營業主の借る所なりとなし、他の科目をとりて、此は營業主の貸す所にして資本主の借る所なりと仕譯し行くことが、既に複記式原理の應用に外ならずして、從つて複記式簿記の一端なりとすれば、而して此仕譯なくしては開始貸借對照表なるものなしとすれば、開始貸借對照表も亦た複記式簿記に基きて初めて發生するものでありまして、其普通の貸借對照表(即ちバツソウの所謂締切貸借對照表)と異なる所は、其が關係各口座の下に轉記せらるゝと同時に、直ちに締切られたる一事に過ぎずと謂はねばならぬからであります。バツソウは更に破産債務者の所謂破産貸借對照表(Kon kursbilanz)を取りて、此も亦た貸借對照表が複記式簿記に基かざして作製し得らるる一個の證據なりと爲して居るのであります。私は此點に就ては、斯の如きは假令日獨兩國の商法の如きに於て之を、貸借對照表なりと稱しましても、而も其實質は決して、貸借對照表ならずして、實は英國の慣習に所謂 Statement of

Affairs (財産狀態一覽表)に外なりませぬから、此を以て彼を推すは一個の混同なりと申さうと存じます。ピックスレイの言を引きて此點に關する私の主張を更に一層有力ならしめますならば、即ち次の如くであります。「貸借對照表なる語は又た屢々簿記の原理を熟知せざる商人其他の人々の間に在りて、専門家たる會計士間に財産狀態一覽表として知らるゝものを言ひ表はす語として濫用せらる。此書類は、一定時に於て、個人又は會社の財政的地位を、其財産が破産狀態にて整理せらるるといふ假定の下に表示する目的の爲めに、事實及び數字の集成として作製せらるゝ一覽表である。換言すれば、一方に會社が外部債權者に對して負ふ所の負債を有し、他方に實際上又は想定上賣却し得可き價值にて特に評價したる資産を有する一覽表は、屢々誤つて貸借對照表なりと呼稱せらる。」

却説然らばバツソウが更に語を尋で、同じ資産負債狀態を有する二つの企業——其一つは複記式簿記を有し、他の一つは大福帳式簿記を有す——が、同じ原理に從ひて貸借對照表を作製するとせば、一つの貸借對照表は他の貸借對照表と全く同一なる外觀を呈するであらうと説く、其言に對しては如何なる批評を下す可き

でありませうか。私は、同じ原理に従ひてと云ふ其原理が複記式原理を意味するものならば——而して私は此場合に於ては必ず之を意味するものであらうと思ひます——兩者が全く相等しきは甚だ當然にして、毫も怪しむを須むざるものなりと申さうと存じます。蓋し此場合に於ては兩者の一つが複記式簿記を有し、他が大福帳式簿記を有すると云ふ其相違は貸借對照表の作製に着手せらるゝと同時に消滅に歸して仕舞うからであります。別の語を以て詳しく之を申しますれば、大福帳式簿記を有する企業は、此場合に於ては其平常の簿記法を擲ちて遽かに複記式簿記を採用するのであります。パツソウが、斯の如き場合に於ては貸借對照表作製の勞力は恐らくは更に一層大であらう、蓋し複記式簿記に存在する多くの項目は、此場合に於ては他の方法に依りて初めて作り出されねばならぬからである」と申しますのは、即ち偶々彼より此に移る其代價を表明するものに外ならずと解して差支ないからであります。

遮莫斯の如くにして次第にパツソウの説を拒み行くときは、結局彼が「若し然りとすれば法律に依りて貸借對照表作成の義務を課せられたる者の多くは全く之

を果し得ないであらう蓋し複記左簿記を適用し得るは斯る義務を負はせられたる者の一小部分に過ぎぬからである」と説く其言に逢着して茲に一個の行詰りを生ず可きは、商法第二十五條及び第二十六條の如き規定を有する我邦の如きに於ては殆んど必然の運命と申す可きでありますが此點に對しては如何に之に酬ゆ可きでありませうか。私は斯の如き間に對しては、先づ第一に、私の今試みつゝある所は、會計學に所謂貸借對照表とは何ぞやと云ふ問題を讀者の前に闡明せんとするに在りて、其他に在るのではないと云ふことを指摘して之に應じたいと存じます。蓋し私の任務とする所が此所に在る限り、私の説く所の當否は、總て其が會計學上當さに然か呼ばる可きものを爾か稱し居るや否やに依りて判斷せらる可きでありまして、決して其が法律解釋の上に及ぼす影響の如何に依りて左右せらる可きものではないと云ふことになるからであります。而して、若し世間の實際に於て之を不便なりとなしますならば、之が是正は法律の規定其ものゝ中に之を索む可きにして、會計學上の稱呼其ものゝ中に之を索む可からずと云ふことにならるからであります。具體的に申しますれば、我商法が其第二十六條に於て總ての

商人に貸借對照表作製の義務を負はることが、多數の人々に不可能を強ゆるの結果となりますならば宜しく其法律規定を改正す可きにして、決して貸借對照表其ものゝ意義を擴大して一時を糊塗す可きものではないと云ふことになるからであります。次に私の提出し得る第二の答へは、商法が其第二十六條に於て總ての商人に、貸借對照表作成の義務を課するは、決して能はざるを人に強ゆるが爲めではなくして、實は時々貸借對照表を作製して自家營業の結果を審査し、之に基きて今後の經營方針を決定する習慣を、總ての商人の間に鼓舞推奨せんが爲めである、商法が同條に於て、、、、一定ノ時期ニ於テ之ヲ作り特ニ設ケタル帳簿ニ之ヲ記載スルコトヲ要ス。と規定しながら、之に違反したる場合の制裁を何處にも規定せざりしは、即ち之が證據であることと云ふことであります。蓋し第二十六條の規定が、一部の商人に於て複記式簿記を採用すること能はずして従つて、貸借對照表を作製するを得ずと云ふ事實と衝突して實際に不都合を生ずるは、右の規定が絶對的強行規定たる性質を有する場合のことでありまして、一旦之を以上の如くに解したる場合に於ては法律上何等の不都合をも生じないと云ふことになりま

すから、此點に關するバツソウの顧慮も亦た實際に無用となるからであります。却説以上はバツソウの説を借りて廣義に、貸借對照表を解釋する者の説を讀者の前に紹介し、次に之が批評を試むることに依りて狹義に貸借對照表を解する側の意見を辯護したるものであります。此際右と關聯せしめて、貸借對照表を資産負債表と呼ぶの可否を説くは、諸種の點より見て甚だ便利でありますから、以下少しく之を試む可しとして、今先づ貸借對照表に就き、其借方に列せらるゝものが、適當なる名目の下に總括せられたる元帳諸勘定口座の借方残にして、其貸方に列せらるゝものが、同じく適當なる名目の下に總括せられたる元帳諸勘定口座の貸方残なることを明らかにするだけをして満足せず、更らに一步を進めて、其諸勘定口座の性質を精細に審査するときは、借方に現はるゝものは、何れも何等かの形態に於ける、資本財の代表にして、貸方に現はるゝものは、何れも何等かの形態に於ける、私が特に稱して債務と言へるものと、出資者としての資本主を代表するものと呼べるものと二つ、即ち合せて所謂資本額増減の原因なるものゝ代表に外ならざることを發見するのであります。然れば貸借對照表は又

た之を稱して、資本の體現たる資本財と、資本増減の原因たる債務及び資本主の出資との對照表なりとも謂ひ得るのでありますが、此の際自己の經營の結果を資本主に報告する營業主の見地に立ちて、是等の資本財は自己の所有に委ねられたるものにして、應て自己の資産たるものなりとなすときは、同時に其所有の原因は債務と資本主の出資とに基くものにして、此は營業主の負債なりと爲し得るのであります。而して是れが實に貸借對照表即ち資産負債表なりとの稱ある所以でありますから、結局貸借對照表を稱して資産負債表なりと爲すは營業主が資本主に對する自己の立場より之を觀察するが爲めに外ならずして、從つて他の立場より之を見るときは、其が全く不當たるは勿論なりと謂はねばならぬのであります。而して又た之を斯く解するときには、貸借對照表を稱して資産負債表なりと爲すは全く一個の誤謬に外ならずと爲す世論の大部分も、茲に漸く消滅し去るであらうと存じます。蓋し之を非なりとなす世論の大部分は、貸借對照表は資本主に對する營業主の關係を示す、謂はゞ相對的性質を有する一個の報告書なりとして之を見ないで、單に當該營業の財産上の關係が如何なる状態に

在るやを示す、謂はゞ絶對的性質を有する一個の表として之を見る點に、其議論の根柢を有するが如くであるからであります。今ベントレイ氏の説を取り來つて之が一例に充てますならば、其は實に次の如くであります。

ベントレイ 「貸借對照表」なる語に代へて資産負債表なる語を用ゐんとするも亦た氏の批語 適當ではないと自分は信ずる。蓋し貸借對照表は單に資産負債のみ

の一覽表ではないからである。詳しく言へば、素と貸借對照表なるものは元帳に於ける勘定科目中其性質の互に相類似せるものは、例へば各得意先への掛代金は之を未收掛代金勘定に總括し、各仕入先よりの掛代金は之を未拂掛代金勘定に總括するといふが如くに、總て一括綜合し、損益に屬する勘定は又た之を損益勘定——此勘定の最後の差引残高は言ふまでもなく純財産の一種である——に一括綜合し、さて然る後に是等諸勘定口座の残高を一表中に收めたるものに外ならぬのであつて、是等の残高中の資本金剰餘金及び結局剰餘金の變體と看做す可き諸種の積立金等は又た負債を示す項目ではなくして、實は相合して負債に對する資産の超過額を示すものたるのである。換言すれば資産總額より負債總額を差引き

て其残額の多寡如何なるかを示す金額たるのである。即ち現に營業中に屬する企業の眞の正味財産を示す金額に外ならぬのである。

即ちベントレイ氏は「負債の意味を私の前に所謂債務の義に解し、因つて是を資産より差引きたる残額を正味財産と名け斯くて貸借対照表は資産負債及び正味財産の三者を表示するものなれば、此を單に資産負債表と稱するは當らずと、斯う主張するのでありまして、一應は洵に道理たるかの如くに聽ゆるのであります。併し斯の如きはベントレイ氏が資本主と營業主とは互に相對立するものにあらざして、却つて一體として外部の第三者に對向するものなりといふ見地に立ちて「負債の意味を解するより來る一個の抗議に外ならぬのであります。然れば今其

右の批評

見地を變へて資本主と營業主とは互に相對立するものにして、貸借対照表は自己の經營の結果を資本主に報告する營業主の報告書に外ならずと爲し、因つて負債の意義をより廣く解釋して營業主の資本主に借る所も亦た其一端なりと爲すときは、ベントレイ氏の抗議は茲に全く其立場を失ひて自ら消滅に歸せざるを得ないこととなるのであります。而も此後の立場こそ實に貸

借対照表即ち資産負債表なりとなす者の普通に據る所なれとは、私の既に説きたる所でありますから、そこで私は此點に於けるベントレイ氏の抗議に道理あるを認めずして却つて、貸借対照表即ち資産負債表なりと爲す者の側に幾多の道理あるを認むる者であります。併し此は之れベントレイ氏及び其側に立つ者が、貸借対照表を稱して資産負債表なりと爲すは全く一個の誤謬に外ならずと唱ふるが問題は他に爲めでありまして、決して、其他の理由に基くのではありませぬ。故に在り

今若し貸借対照表を呼んで資産負債表なりと爲すは誤謬なりや否やと問はれずして、貸借対照表を資産負債表なりと稱するは賢明なりや否やを問はれんならば、私は直ちに「否賢明ならず」と斯う答へんと欲するのであります。蓋し貸借対照表を稱して資産負債表なりと爲す者の眞意は右の如くでありまして、決して誤謬を以て之を貶す可きものではありませぬが、併し世間の實際に於て此は

資産負債なる名稱は誤解を招き易し

某企業の資産負債表なりと言ふが如き場合に於ては、大抵の人は、其資産「負債」の意味を、右の如く資本主に對する營業主の内部關係に於て然るものなりと解せずして、却つて反對に、ベントレイ氏の言ふが如く、其企業又は資

本主の第三者に對する外部關係に於て然るものなりと解し、斯くて諸種の誤解を其上に重ねるの常であるからであります。或は此場合に於ても、其は世間の人の誤にして我等の誤にあらず、故に正す可きは世間の人の誤解にして我等の稱呼にあらずと言はゞ、其もまた一應の道理たるかも知れませぬが、併し私は斯の如くにして此誤解せられ易き名稱を墨守し、斯くて更に幾多の紛糾を重ねるは、初めより此名稱を撤廢して、貸借對照表は即ち貸借對照表にして其他の何物にもあらずと爲すの甚だ簡便輕易なるに如かずと、斯う言はんと欲するのであります。

第二節 貸借對照表の形式

即ち私はベントレイ氏の説く所とは全く異なる意味に於て貸借對照表を資産負債表なりと稱するに反對するものであります。併し兎にも角にも一度此點を斯く決定しますると、世間に所謂貸借對照表の形式論なるものに對する私の態度も亦た自ら茲に決定することゝなります。蓋し貸借對照表の形式論とは貸借對照表の左側及び右側には如何なる見出しを附するを以て最も適當なりとするやに就て議論を重ねるをいふものであります。實際には

(一)左側に「借方」——資産の部」と記し右側に「貸方」——負債の部」と記すものと

(二)左側に「借方」——負債の部」と記し右側に「貸方」——資産の部」と記すものと

(三)左側に「資産の部」と記し右側に「負債の部」と記すのみにて、借方、貸方の語を全く省略に附せるものと

(四)左側に「負債の部」右側に「資産の部」と記すのみにて借方、貸方の語を全く削除したるものと

(五)左側に「借方」右側に「貸方」と記すのみにて「資産の部」及び「負債の部」なる兩語は全く之を附せざるものと

(六)左側に「借方」——資本及び負債の部」と記し右側に「貸方」——財産及び資産の部」と記すものと

(七)左側に「資産の部」右側に「負債及び正味財産の部」と記すもの、其他等の數種を數へ得るのであります。一旦右述べたるが如き理由により貸借對照表は單に之を對借對照表と稱す可きにして、決して資産負債表と稱す可きにあらずとすれば「資産」及び「負債」なる語は左右何れの側にも之を置く可からずして、而し

吾人の斷案

て之に代る可き借方及び貸方なる語は、貸借對照表の趣意が一定時に於ける帳簿締切りの形に於て企業の財政状態を表示せんとするに在る限り、當然其締切りの際に於て借方残の表はるゝ左側に借方、貸方残の表はるゝ右側に貸方といふ形式に於て採用せられねばならぬと斯う云ふことになるからであります。即ち此場合に於ては、私は以上の諸形式中の第五形式に従はんとするものゝ如くであります。併し實際に行はれて居る第五形式の中には左側なる借方の下に「貸方残」を表示し、右側なる貸方の下に「借方残」を表示し、斯くて私の採用せんとするものとは全く其内容の置き方を反對にして居るものがありますから、彼此の相違は特に讀者の注意を乞はんと欲する所であります。が併し是等の諸點は以上の諸形式に關する説明を大體紹介し了りたる後に於て再び反覆する方貸借對照表 が一層理解に便利でありますから、以下少しく之を試みやうと存じま

諸形式の説

明 す。そこで今先づ以上諸形式中の首めの四つを採り、相互に之を比較

して見ますると(一)と(三)とは左側を「資産の部」となし右側を「負債の部」となす點に於て互に相等しくして自ら一類をなし(二)と(四)とは左側を「負債の部」となし、右側を「資

産の部」となす點に於て又た互に相等しくして自ら他の一類をなすことを發見す大陸式及び英國式の比 及び英國式貸借對照表なるものでありまして、貸借對照表の形式論は

實に此兩者の何れを是とし何れを非とするやの論争に其端を發するものに外なりませぬから、今第一着歩として兩者の主張を此所に擧げますならば、例へばジョ英國式に對するライル氏の批難 殘高表と之を貸借對照表の形にて示せるものを掲げ、然る後に次の如く説いて居ります。曰く

「全く複記式簿記に遵據して記帳せられ、勘定口座の貸借平均(締切の意なり)の如きも仕譯帳の媒介を通じて爲さるゝ帳簿組織に於ては、殘高勘定」と題せらるゝ一勘定口座使用せられ總ての殘高は年度末に於て之に轉記せらるゝが故に、元帳の勘定は上記の元帳殘高表に示さるゝが如くに之に表はるゝであらう。開始記入の爲めには更に一個の殘高勘定使用せらる可しと雖も、併し勘定科目は必ずや締切殘高勘定とは全く反對なる側に顯はるゝであらう。然れば、貸借對照表は、若し

上に示せるが如き形式にて與へらるゝとせば、實際に於て締切殘高勘定の謄寫である。此の見地よりすれば資産は疑もなく締切殘高勘定の借方側に相當する貸借對照表の左側に置かる可きである。加之資産を代表する一切の殘高は、借方殘なるが故に、會計人は自から資産と、勘定口座又は一覽表の借方又は左側とを聯合せしむるに至る。然れば理論的には左側こそ即ち資産が貸借對照表中に顯はる可き當然の側たるのである。併し實際に於ては資産は通例右側に見出さるゝが故に、更に深く此問題を探究するは興味津津たるものあるを認むると共に又た必ず有益なるを見るであらう。貸借對照表の根本概念は一企業の元帳諸勘定口座が一特定時點に於て如何なる状態にあるやを示す一覽表たる點である。若し吾々が一見して直ちに一組幾冊かの元帳の内容を明かにし且つ之を理解し得んならば貸借對照表の如きは其必要を見ざるものたるに至るであらう。然かも吾々此を爲し得ざるが故に、茲に貸借對照表を作製するものなるが、併し此際會計の原則上當然爾かある可き筈なりとして、一旦借方側に置かれたる資産及び貸方側に置かれたる負債が何故其位置を變ぜざる可からざるかは到底其理由を明かに

し得ざるものである。此習慣は議會の諸條令特に會計理論を熟知せざる人々に依りて作られたるに相違なき一八六二年の會社條令中に規定せられたる形式の影響によりて生じたるものと思はる。××××。一八六二年の會社條令に附屬せるA表中に規定せられある貸借對照表の形式は負債を其左側に置くものにして、此形式こそ實に現今合衆王國を通じて一般に採用せらるゝものたるのである。××××。此形式は素と貸借對照表なるものは一企業の勘定に外ならざるが故に、其企業は一切の資産を貸記せられ、企業一切の負債を借記せられざる可からずといふ一個の理由の上に支持せらるゝものである。併し此主張に對する駁論は表は勘定口座たるものでは斷じてなくして、實は一個の殘高、又は元帳諸殘高の抜萃であるといふことである。云々

即ちライル氏は貸借對照表の根本概念は一企業の元帳に於ける諸勘定口座が一定時點に於て如何なる状態にあるやを示すに在りといふを基礎として、資産は左側に負債は右側に置かる可きものなりと主張するのでありまして、此論は大陸式に賛成する多くの學者に依りて好んで引用せらるゝのであります、英蘭公認

ア
ツ
カ
ウ
ン
の
英
國
式
辯
論

會計士協會の機關雜誌「會計(The Accountant)」の記者は斯の如き攻撃に對し次の如き説をなして英國式を辯護して居ります。

「現今の貸借對照表を以て、必要な決算記入を行ひたる後に於ける財政状態を示す爲めに作成したる簡單なる第二次的試算表と解することを得とするも、同時に貸借對照表を目して營業の外部當事者(此内に營業所有主を含む)との關係を示す一勘定となすことも亦毫も妨ぐる所なきなり。同表をば爾かく解釋する時には、借方に記入す可きは、營業が他より何物かを受取り、それに對して尙未だ反對給付を爲す責任ある項目なりとす。何となれば、營業が他より何物かを受取り之に對して尙未だ反對給付を爲さざる項目は即ち營業の借なればなり。換言せば貸借對照表の借方に記入する項目は元帳の貸方殘高なりとす。而して反對の方面即ち、貸借對照表の貸方に記入す可きは營業が第三者に提供したる諸給付にして未だ補償を得ざる從つて未決に屬する項目即ち元帳借方殘高なりとす。斯く解するに於ては貸借對照表は受取りたる物を以て借方とし、渡したる物を以て貸方となす可しと云ふ總勘定元帳の不易の原則に矛盾するとなし。(一九一七年十月

二十日發行 The Accountant 掲載——譯文は雜誌會計大正六年十二月號に收められたる渡部義雄君のものを借用す)

デ
イ
ツ
キ
ン
の
英
國
式
を
可
と
す

次にエー、エル、デイツキンソン氏も亦た英國式を正當なりとして、「貸借對照表は、米國に行るゝが如く、借方側に資産を置きて作製せらる可きや、若しくは又た英國に行はるゝが如く、貸方側に之を置きて作製せらる可き

やは嘗つて幾多の論争を見たる所である。議論の秤量は、貸借對照表は財産所有者の位置を明かにせんとするものなれば、彼の所有する物を彼に、貸記し、彼の負ふ所のものを彼に借記す可きなりと云ふ理論に基き後者に有利なるが如く思はる。財産所有者は自己の財政状態の明瞭なる理解と記録とを目的として、自己を幾つかの異なる衣囊に分ちて考へ、各衣囊には夫れ々々に彼の財産の或る格段なる種類を收むと想定す。故に彼は簿記の規則に従ひ格段なる種類に附する價値を各衣囊に借記し、且つ其は彼より受取られたるものなりとして之を彼自身に貸記す。是等の衣囊は彼の元帳に於ける各種の財産及び費用勘定を代表するものにして之に對當する貸方勘定は彼自身又は一般に所謂資本勘定である。彼の帳簿より

たるものである。故に帳簿締切のときに於て各勘定口座の下に残存する残高を一表中に蒐集するときは、所謂資産なるものは總て其右側に表はれ、所謂負債なるものは總て其左側に表はれて、茲に所謂開始残高表なるもの、發生を見るのであるが、此開始残高表こそ即ち所謂英國式貸借對照表に外ならぬと斯う申すのであります。而して此説明に對しては、所謂英國式貸借對照表の發生と所謂殘高勘定右に對する口座の廢止とが、歴史的に其時期を等しふせざるを病むやの批評もあつたが、ケスター氏の評言が併し最も巧にして又た最も眞に近きもの、如しとはケスター氏の主張する所でありませぬ。而して私は、後に之を述ぶるが如く、多くの人が英國式貸借對照表の發生と前述の決算方法の廢止との間に何等かの關係あるが如くに説く事實に徴して、此ケスター氏の評言を當れりとして私に支持しやうとするものであります。

モンゴメリ さて最後にアール、エッチ、モンゴメリ氏は此形式間の相違を心理的的説明に説明して次の如く説いて居ります。

「余が此慣習の唯一健全なる理由なりと思惟し得るものは、保守的傾向を有する英國人は先づ第一に彼の負債を調査して、然る後に之を決済履行す可き資産の足るものありや否やを見んとし……大抵の米國人は先づ第一に彼の資産を調査し、次で彼の資産の超過額が自己の期待するが如く爾かく大なるものありや否やを見んが爲めに其負債を一覽すといふことである」

即ち何れも皆一説たるを失はずと申す可きものであります。併し私は既に述べたるが如き理由に依り既に述べたるが如き結論に達したる者でありますから再び吾人の斷案を反覆す。此何れにも從はずして、依然自己の説を守つて行かうと存じます。換

言すれば、借方残は借方残なるが故に、之を普通に借方側として知らるる左側に置き、貸方残は貸方残なるが故に、又た之を一般に貸方側として知らるる右側に置く可しと斯う主張するのであります。が併し、貸借對照表に借方側及び貸借對照表の見出しの語を用ひ、貸方側なるもの果してこれ有るでありませうか。此間に答ふるは自己の主張を守る上に於て必要なるのみならず、他方に於ては前に掲げたる形式中の(一)と(三)とを比較し、若くは(二)と(四)と對較して其何れが是なるやを決定する上に於ても亦た必要でありますから、以下暫く此問題に就て言ふ所ある可

ライル氏の として、最初に先づ二三先輩の意見を叩いて見ますると、彼のライル
反對論 氏は表は勘定口座たるものでは斷じてなくして、實は一個の残高又は

元帳諸残高の拔萃である云々と説ける前述の言に次いで、英國式及び大陸式の何
れの形式が用ゐらるゝにせよ、借貸なる省略語は決して貸借對照表に附せらる可
きではない、何となれば、貸借對照表は、既に述べたるが如く、一個の勘定口座たるも
のではないからである」と主張し、前に述べたる The Accountant の記者は同じ個所に
アツカウン 於て、一營業年度末に於て元帳内の一勘定として設けられたる、残高勘
タント記者 定に元帳残高を一應轉記して以て帳簿の締切りをなす方法を採用せ
の反對論 定に元帳残高を一應轉記して以て帳簿の締切りをなす方法を採用せ
る大陸式記帳法を捨てたる我英國式にありては、貸借對照表は最早全然元帳の一
勘定にあらずして、實は元帳の示す財政状態の概要を示す表に過ぎず。之れ我國
(英國)多くの會計士の有する意見なりとす。若し貸借對照表を斯く解するとせば、
同表を元帳と同一の形式に作製せざるは勿論一應の理由ありと稱すべく、従つて
貸借對照表にありては、貸方借方なる習慣的記號……を省略するも亦た合理的
なりとす。かくの如き事情の下にありて説明の簡單明瞭ならんことを欲するの

結果貸借對照表の兩側に附する名稱を貸方借方以外の語に換へんと欲するに至
るは自然にして其結果として陳腐の語たる「資産及び負債」なる語が貸借對照表に
用ひらるゝに至りたるは疑のなき所なり。只「資産」「負債」の兩語を用ふるは舊式單
式簿記の遺物たる財産狀況一覽表(Statement of Affairs)の用語を、今日再び使用するに
至りたるものなりと謂ふ可きなり」と申して居りますから、而して此記者の言ふが
如く此は多くの會計士、學者の意見でありますから、此點に關しては兩形式の主張
者共に一齊に私の主張を拒むものと謂はゞ謂ひ得るのであります。之に對抗し
て自家の主張を立せんとするは、必ずしも容易の業ではありませぬが

吾人の主張

併し、貸借對照表の根本概念は一企業の元帳諸勘定口座が一特定時點
に於て如何なる状態にあるやを示す一覽表たる點である」とはライル氏自身の説
く所でありまして、現今の貸借對照表を以て必要なる決算記入を行ひたる後に於
ける財政状態を示す爲めに作成したる簡單なる第二次的試算表と解することを得
得るとする云々とは又たアツカウンタント記者自らの言でありますから、元帳諸
勘定口座の借方残を一方に列ねて之に借方なる見出を附し、元帳諸勘定口座の貸

方殘を他方に列ねて之に貸方なる見出を附するは、貸借對照表は洵に一個の表にして勘定、口座にあらざとするも、しかも猶ほ甚だ當然にして毫も怪しむを須むずと、斯う私は言はんと欲するのであります。而して又た實際私は此見地に立ちて再び諸種の貸借對照表に、借方側及び貸方側ありとなす者であります。一度此點形式を許すを斯く決定して見ますると、左側に借方——資産の部と記し右側に貸方——負債の部と記すものと、左側に資産の部と記し右側に負債の部と記すのみにて借方貸方の語を全く省略に附したるものとの比較に於ては、前者は借方、貸方なる見出しを本體として有し、資産の部及び負債の部なる語は單に之に對する割註として之を有するものに外なりませぬから、借方、貸方なる語を全く省略に附し「資産の部及び負債の部」なる語のみを生かせる後者よりも正當なるに近しと謂はねばならぬかと存じます。同理により左側に借方——負債の部と記し右側に貸方——資産の部と記すものと、之より借方貸方なる語を全く削除し去りて單に左側に負債の部、右側に資産の部と記すものとの比較に於ては、前者を是とし後者を非なりとなさねばならぬが如くであります。併し此場合に於ては借方に列記せ

らるゝものは、前述の如く、借方殘にあらざして貸方殘であり、貸方に列記せらるゝものは又た貸方殘にあらざして借方殘でありますから、其内容は見出しと相適ふこと能はずして、従つて之を削除せる後のものこそ却つて正當なれといふことになるのであります。が併しながら私の見る所を以てすれば、是等の形式は、既に述べたるが如く、兩つながら之を採用す可きものでありませぬから、此場合に於ても亦た之を問題にせざる方が寧ろ一層適當なるのであります。

却説然らば次に、左側に借方——資本及び負債の部と記し、右側に貸方——財産及び資産の部と記す第六形式と、左側に資産の部、右側に負債及び正味財産の部と記す第七形式とに就ては如何なる批評を之に下す可きでござりませうか。先づ前者に就て之を申し上げますならば、此形式は一八六二年の會社條令(英蘭の)附屬A表中に規定せられたるものでありまして、所謂英國式、貸借對照表の起源たるものでありますから、此後者に就て述べたる前の批評は、其全部を移して茲に之を適用し得ることゝ存じます。因つて此點に關しては彼を移して此に代ふとして、次に後者たる第七形式は、ベントレイ氏の提案でありまして、其理由

は氏自身の言を以てすれば、貸借対照表の右側には、負債なる見出を附するを通例となせども、併し此見出は十分ではないと信ずる。蓋し此右側には、負債の外に、負債に對する、資産の超過額即ち前に詳述せる彼の「正味財産」をも亦た之を掲ぐるからである。詳しく言へば、貸借対照表の左側には自己の有する「資産」の總額を掲げ、其右側には此左側に相對して返済を必要とする「負債」と「正味財産」とをわはせて之を掲ぐ可きものたるのである（詳細は東甌五郎氏著「商業會計第二輯」を参照）といふに在るのであります。併し私は同じ理由を以てすれば、左側に附するに「資産」なる見出を以てするも未だ以て足れりとなす可からざるが故に、氏の此提案も亦た十分なりと謂はねばならぬといふ結果になるであらうと存じます。蓋し、表の他の側たる所謂「資産」の中には、實在する資産即ち觸知し得可き資産を代表する項目が自ら包含せられあると共に、或は何等かの價值を代表し或は何等の價值をも代表せざる費用——貸借対照表作製の日に於て「損益勘定」の下に見出され得可き「缺損金」を含む——の如きも亦た包含せらる（ピックスレイ氏著會計學二一八頁）ものであるからであります。否更らに一般的に之を言へば、借方残及び

貸方残の性質を遺憾なく言ひ表はすが如き見出は、終に何處にも之を求め得可かカアター　らざることを、洵にカアター氏の次の言の如くであるからであります。氏の言　「時としては「資産」及び「負債」なる見出しを全く除き去りたる貸借対照表を見ることあり。而して其の奨めらるゝ見出は、「資本金、積立金及び負債」、「財産、資産及び費用」なれども然も猶ほ正確を缺く。「負債及び諸種の貸方残」、「資産及び諸種の借方残」と言はゞ一層標的に近かる可し。他方に於て「元帳の貸方」、「元帳の借方」なる見出は正確なる稱呼なれども併し甚だ説明的にはあらざる可し」(R. N. Carter Advanced Accounting p. 44)。

斯様に申しますると、ベントレイ氏の側に立つ人々は、或はカアター氏の右の言を逆に引用し來りて、此は兩刃の劍である、何となればカアター氏の右の言は眞にベントレイ氏に有利ならざれども、併し其と同時に「借方」貸方なる見出を以て満足せんとする汝の説の如きにも亦た有利にあらざればなりと、斯う言はるゝかも知りませぬが、併し説明的なりと稱して不正確なる見出を附し、斯くて誤解の種を蒔かんよりは、假令甚だ説明的にあらずとするも、しかも正確なる見出を附し、斯くて

生半可なる解釋を下すの餘地なからしむる方が此場合に於ては一層緊要不可缺であり、ますから、そこで私は前述の如く「借方」貸方なる見出を採つて動かぬのであります。

第三節 貸借對照表作成の目的

却説以上は貸借對照表の定義性質並びに形式に關する説明を普通よりも稍詳細ならしめて、是等の諸點に關する讀者の了解を益さんと試みたるものであります。次に斯の如き貸借對照表を作製する其目的は果して那邊に存すと云ふ可きでありませうか。私が先きに貸借對照表本來の趣意は一定時に於ける帳簿縮切通説に基く
りの形に於て企業の財政状態を表示せんとするに在りと説きたるは、
通説に従つて極めて簡単に此間に答へたるものでありまして、其意味
は企業の一方に於て有する資産が他方に於て有する負債を償ふに足るや否やを
明かにするに在り、換言すれば企業の辨濟能力如何を明かにするに在りといふに
異らぬのであります。而して此際資産負債といふは、私の前に述べたるが如く、自
己の經營の結果を資本主に報告する營業主の見地に立ちて之を謂ふものにして、

決して其他の見地に立ちて爾か云ふものにあらずと爲すときは、其は又た決して
誤謬を以て之を稱し得可きものではありませぬが、併し私は夫れにも拘らず、通説
に基く此答を以て自ら満足し得ざるものであります。蓋し此答を以
てしては、未だ何故に斯の如き意味合に於て所謂企業の財政状態なる

其缺點

ものを明かにし來る必要ありや、其趣意目的如何といふ反問の生じ來るを禁め得
ずして、而かも終に之に答ふるを得ないからであります。

却説然らば斯の如き問題に對し、斯の如き疑問の餘地なからしむる一個の答解

自分の答解

たり得可きものは、果して何處に之を索め得るでありませうか。私は
自分が前に貸借對照表の本質に就きて述べたる次の言中に之を索め
得となす者であります。「貸借對照表の借方に現はるゝものは何れも何等かの形
態に於ける資本財の代表にして、其貸方に現はるゝものは何れも何等かの形態に
於ける私が特に稱して債務と言へるものと、出資者としての資本主を代表するも
のと呼べるものとの二つ、即ち合せて所謂資本額増減の原因なるものゝ代表に外
ならぬのである。故に貸借對照表は又た之を稱して資本の體現たる資本財と資

本増減の原因たる債務及び資本主の出資との對照表なりとも謂ひ得るのであるが、此際自己の經營の結果を資本主に報告する營業主の見地に立ちて、是等の資本財は自己の所有に委ねられたるものにして、應て自己の資産たるものなりとなすときは、同時に其所有の原因は債務と資本主の出資とに基くものにして、此は營業主の負債なりと爲し得るのである。蓋し私の此言に依るときは、一定時期に於て企業の資産負債の状態を明かにするは、即ち其時に於ける資本財と資本増減の原因とを明かにする所以にして、而して其時に於ける資本財と資本増減の原因とを明かにするは、即ち又た其時に於ける資本が如何なる資本財の形態にて存し、又た如何なる原因に基きて存在するかを明かにする所以なりと、斯ういふことになるからであります。而して若し之に對して、一定時點に於ける資本が如何なる資本財の形態をとり如何なる原因に基きて存在するかを明かにする其實の實益は如何と、斯様に問ふ人がありますならば、直ちに其は(第一)に固定資本と流動資本との割合を明かならしめ、(第二)に流動負債に對する流動資産の割合如何を明かならしめ、(第三)に資本主の出資中、其幾許が資本金の形をとり、其幾許が

貸借對照表の實益

益は如何と、斯様に問ふ人がありますならば、直ちに其は(第一)に固定資本と流動資本との割合を明かならしめ、(第二)に流動負債に對する流動資産の割合如何を明かならしめ、(第三)に資本主の出資中、其幾許が資本金の形をとり、其幾許が

積立金の形をとり、其幾許が配當金若くは利益金等の形をとりて存在するかを明かならしめ、(第四)に、是等を前期の夫れと比較することに依りて事業の盛衰如何をト知することを得せしめ、斯くて企業經營今後の方針を決定する上に於て、缺く可からざる一個の指針を供するに至ると、斯様に答へ得るからであります。而して

第二義的目的

私は之を以て貸借對照表作成の目的を實質的に説明せるものと爲すものであります。併し一定時點に於て貸借對照表を作製するは商法

の規定を遵守する上に於ても亦た必要とする所なりと謂は、謂ひ得るのであります。蓋し商法は其第二十六條第一項に於て、動産不動産債權債務其他の財産の總目録及び貸方借方の對照表は商人の開業の時又は會社の設立登記の時及び毎年一回一定の時期に於て之を作り特に設けたる帳簿に之を記載することを要すと規定し、次に第二十七條に於て更に、年二回以上利益の配當をなす會社に在りては毎配當期に前條の規定に従ひ財産目録及び貸借對照表を作製することを要すと規定して、同じ要求を反覆して居るからであります。併し商法の此規定は、一方に於て貸借對照表が能く前述の目的に役立つものなるを認むると共に、他方に於ては

商人は時々之を作製して自家營業の趨勢をトし、經營方針を確定するの用に供するものなれば、今法律を以て年々任意の一定時期に於て之を作製す可しと規定するも、其は單に此點に關する企業其自身の要求を強むるの作用をなすのみにして特に企業の利益を阻害すと言ふ可からざる其反對に、當該企業の榮枯盛衰に何等かの利害關係を有する第三者は、之に依りて時々其企業が財政上如何なる状態に在りやを明かにすることを得て、自家利益の擁護上少からざる利益を得可しと認めたる結果に外ならぬものでありますから、其意義は終に第二義的たるを免れざる其上に、法律上に於ける其性質は、私の既に述べたるが如く、絶對的強行規定たるものではありませぬから、之を彼の實質上の目的と平行せしめて同格に論ずるは、爲す可からざる所であると、私には考へらるゝのであります。

第四節 貸借對照表の要件

貸借對照表究極の目的は、企業の資本が一定時點に於て如何なる資本財の形態をとりて存在し、且つ如何なる原因に基きて存在するかを明かにするに在りて、之に伴ふ實益は經營の當否を判じ、今後の方針を確定する基礎を得るに在りと言ふ

可きものなるは、正さに上述の如くであります。貸借對照表をして能く此所期の目的に適はしめ、所期の實益を收めんが爲めには、其必要條件として第一には正確第二には一見明瞭なる二つの資格を具備せしむることを必要とするのであります。蓋し貸借對照表の表示する所が、正確の點に於て頼む可からずとすれば、其價値は勿論皆無たる可くして、而して又た假令正確なりとするも、明瞭の點に於て缺くる所ありとすれば、之を見る者にとりての其價値は又た全く皆無なるに近くして、従つて所期の目的は是に依りては到底之を達成し得ざるが故であります。が併し、貸借對照表をして出來得るだけ完全に是等の要件を具備せしめんが爲めには、帳簿締切りの前後に於て各種の手續と用意とを必要とするのであります。因つて以下先づ明瞭なることの要件を説き次に正確なることの要件を叙説して見たいと存じます。

第一 明瞭なることの要件

貸借對照表の表示する所をして一見明瞭なる要件に合致せしめんが爲めには、帳簿の締切り手續終了せる際各勘定口座に残存する諸殘高を貸方借方の二大綱

目の下に蒐集するのみを以て満足す可からずして、更に各殘高の性質を尋ね、其異同に基きて之を適當なる名稱の下に總括すると共に、他方に於ては、斯く總括せらるべきもの、中に其性質の互に相近似するものは又た一定の順序適當なる分類と排列

の下に互に相近く並立せしめて自ら一個の集團となし、各の集團には其集團の性質を最も明かに表示する總名を冠らしむることを必要とするのであります。換言すれば、其は適當なる分類と適當なる排列とを必要とするのであります。其標準の詳細は勿論企業の異なるに従つて異りますが、一概に之を定むることは出来ませぬが普通の商企業の場合を目標として二三の例を挙げますならば、例へば人名勘定の如きは、元帳内に於ては各取引先に就きて一々口座を別にし、之を示す可きは勿論であります。貸借對照表に之を掲ぐるに際しては、借方殘なれば未收掛代金勘定なる一名稱の下に總括し、貸方殘なれば未拂掛代金勘定なる名目の下に一括して之を表はすのであります。次に商品の如きも亦た其取扱ふ品種は必ずしも一つならずして、従つて元帳内には其種類に應じて別々の口座を設けある場合を見ることとせうが、貸借對照表に掲載す

二三の例

る場合には總て之を一括して商品なる一科目の下に之を表示し置くのであります。即ち要約して之を言へば、元帳に口座を設くるに當りては、事の詳細を知るの必要より各科目の相異點に着眼して細かに之を分析し行くに反し、貸借對照表を作製する當りては各科目の共通點に着眼して一緒に之を綜合し來り、斯くて能く

排列の順序

其大要を明瞭ならしめんとするのであります。次に斯く一括綜合したるものを其性質の近似に従ひて、一定の順序の下に排列せんとする其順序も亦た同じ理由に依りて、劃一的に之を定むることは、勿論不可能であります。併し世間に屢々其實例を見るが如く、何等の主義原則に基かずして漫然之を羅列するが如きは、決して嘉す可きことではないのであります。於是乎一部の學者は此點に關する準則として、普通に所謂資産の部、即ち私の所謂借方の部に於ては、現金に換へ得ることの難易を標準として順序を定め、或は現金、受取手形等を先頭として器具機械建物土地等を最後に置き、或は反對に土地建物機械器具等を先頭にして受取手形現金等を最後に置く可く、而して普通に所謂負債の部、即ち私の所謂貸方の部に於ては、又た之に相對應して支拂決濟を必要とするこの遲速を

標準として次第を立て、或は支拂手形未拂掛代金等を最先として社債株金等を最後に置くか、或は其逆に出て株金社債等を劈頭として未拂掛代金受取手形等を殿に置く可しと説くのであります。彼のライル氏の如きは其一人でありまして、實に左の如く之を主張して居ります。

ライル氏の「最も理解し易くして且つ貸借對照表適用の目的に最も有効なるが如き形態に於て、最も充實せる報告を與へ得るが如くに、貸借對照表の各種項目を配置するには、多大なる熟練の示さるゝものあるを見る可し。

資産を配列するに際して最も善き規則たるものは、是等を最も容易に現金に換へ得る其順序に之を置くに在り、換言すれば最も容易に現金に換へ得可き資産を以て始め、現金に換ふるとの最も困難なる可きものを以て之を終るに在り。此方法の下に於ては、最も利用に便なる資産即ち現金——手許に在ると銀行に預金しあるとを問はず——は、假令世間の實際に於ては其が既に現實にせられたる資産にして即座に如何なる負債の決済にも之を利用し得といふ立場より最後に置かるゝこと屢々ありと雖も、而も最先さに置かる可きものなり。而して又た現金は

銀行に預金しあるものも手許に在るものも同様に利用に便なるを以て、銀行に預金しある額と手許に在る額とは、假令別々に示さるとするも、而も合計して、一個の主たる項目の下に現はする可きなり。現金の次には直ちに現金に換へ得る可き投資を掲ぐ可く、之に次いで得意先即ち商取引上に於ける債務者の負ふ金額を掲げ、内譯項目の下に受取手形に關しての得意先の負債額と帳簿上の掛代金とを別々に明示す可し、蓋し受取手形の形にて存するものは、帳簿上の掛代金の形にて存するものよりも一層直接に、如何なる負債の辨濟にも利用し得ると共に、有效に抗辯せらるゝ其度合も亦た小なればなり。帳簿上の掛代金は更に確實なるものと疑はしきものとに分類して之を示す可く、貸倒れ又は値引に基く損失に對する準備若くは積立は掛代金額を主要金額に運ぶに先ちて合計額より之を控除す可し。次に製造せられたる手許商品若くは直ちに販賣し得可き手許商品を掲げ、然る後に製造の過程中に在る商品及び製造に用ゐらる可き商品及び貯藏品を掲げ、其後に固定備品、機械及び他の同様なる資産の價值を詳細に示し、當該會計年度内の支出に基く増加分及び減價に關聯しての控除等を示す可し。土地若くは建

物の形に於ての不動産は之に次ぎ、續いては專賣特許權、版權及び暖簾の如き實在の度劣り抽象的色彩優る資産を、若し之れありとせば、掲載す可し。

外部の債權者に負ふ負債は株主又は事業所有者に對する負債よりも前に之を掲載す可し。世間に對する負債は請求權の先後に準じて之を掲ぐるか、若くは又た債權者が其を強要し得る權利の優劣に準じて之を掲ぐ可し。無擔保債權者に對する負債額は最初に之を掲ぐ可きにして、支拂手形の形にて債權者に負ふ額と帳簿上の掛代金の形にて債權者に負ふ額とは別々に之を示すを可とす可し。之に次いで地代租税賃銀其他に對する既に期限の到來して而も未だ支拂を了せざる諸種の負擔を掲ぐ可し。不動産に對する抵當は、時としては擔保に供せられたる財産物件よりの控除として資産中に現はさるゝことおれども、併し營業繼續中に屬する企業の會計に於ける原則としては負債中に列ねて之を示すをより善しとす可し。次に對人信用に基く普通の借入金たると社債券に基くものたるとを問はず、借入資本金の詳細を掲ぐ可し。外部債權者に對する一切の負債を掲げ、其金額を合計して斯かる債權者に負ふ所の全額を示し了りたる時は、組合員又

は株主に對する負債額を資本金積立金及び未配當又は未處分利益金に分ちて別々に示す可し。負債と資本とを無差別に掲載し若くは之を一つに合計するが如きことは決して之を爲す可からずして、却つて外部債權者に負ふ金額と株主に負ふ金額とは別々に分ちて之を示す可きなり。株式會社の場合に在りては、損益勘定口座に現はるゝ借方殘は之を資産の中に加ふ可からずして、却つて資本金若くは株主に負ふ其他の金額より差引く可き筈のものとする(ライル會計學七六—九)。

ライル氏の 猶ほライル氏は右の主張を次の如き表に具體化して居りますから序範式

で之を茲に掲載致します。(但しライル氏は負債を左側に、資産を右側に置く英國式に則つて居りますが、私は故らに左側に資産を置き右側に負債を置く形に引直して示すことに致しました——一般の範式の一つとして示すには前に述べたる理由に依り、其方が便利であらうと思ふからであります)。

次に固定資産を以て始め流動資産を以て終る排列法は、前に屢々述べたる一八六二年の英國會社條令附屬A表に其一例を見るのでありまして、實に左記第二表の如くであります。

會社貸借對照表

(一八六二年の會社簿令A表に依るもの) (年 月 日)

資本及負債	財産及資産
(I) 資本金	(III) 會社ノ債權
1. 株式數	7. 不動産
2. 一株ノ拂込済金額	a. 所有土地
3. 拂込未済アラバ其性質及 ビ其人ノ氏名	b. 所有建物
4. 没收株式アラバ其詳細	c. 賃借建物
(II) 會社ノ債務ト負債	8. 動産
5. 不動産抵當借入金又ハ社債	d. 手許商品
6. 會社ノ債務額	e. 備品
a. 手形引受ニヨルモノ	以上原價ト合セテ積立金又 ハ損益勘定ニ課セラレタル 價格減少トナ示スモノトス
b. 商品其他ノ物品掛買代 金	(IV) 會社ノ債權
c. 訴訟費用未拂金	9. 手形其他ノ證券ヲ所有ス ル確實ナル債權
d. 社債其他借入金ニ對ス ル未拂利子	10. 無擔保ニテ確實ナル債 權
e. 未拂配當金	11. 疑ハシキモノ及ビ貸倒 レ
f. 上記以外ノ債務	會社ノ取締役又ハ社員ニ對 スル債權ハ他ト引離シテ之 ヲ示ス可シ
(VI) 積立金	(V) 現金及投資
萬一ノ損失ニ備フル爲メ利 益ヨリ控除セル金額	12. 投資ノ性質及利率
(VII) 損益	13. 現金預入先及ビ利付ナ ルヤ否ヲ示ス可シ
配當金其他ノ支拂ニ供用シ 得ル殘額ヲ示ス	

偶發的負債、1. 債務ニアラザレドモ或ハ請求セラルルヤモ知レザル請求金、
2. 或ハ辨濟ノ責任生ズルヤモ知レザル金額

貸借對照表

(年 月 日)

資産	負債
現金	未拂掛代金
手許有高	支拂手形
銀行預金	帳簿上ノ借
投資	未拂諸費用
未收掛代金	地代
受取手形	税金
帳簿上ノ貸	賃銀等
確實ナルモノ	不動産抵當借入金
不確實ナルモノ	…品抵當ノ分
内	未拂利子
貸倒又ハ割引準備金	其他ノ借用金
手許商品	(當日迄ノ利子ヲ含ム)
(評價法ハ……)	外部債權者ニ對 スル負債合計
製造出來品	株主ニ對スル負債
製造中ノモノ	資本金
原料	積立金
貯藏品	純益
固定備品機械	
前期價格	
爾後增加額	
内	
減價消却	
不動産	
土地	
建物	
暖簾其他不 確定ノ資産	

(備考) 損益勘定が損失を示
したるときは株主に
負ふ額より之を差引
きて示すを可とす

右形式に對する
クシイ教授の註解

而して之に對する註解は、ディックシー教授 (Prof. Dicksee) の次の言中に之を發見し得るのであります。「貸借對照表の負債側に於ける最も

重要な項目は——少くとも株式會社の場合に於ては——株主の資本金にして、

資本金

其金額は、謂ふまでもなく、緊要なる法律上の手續を履むにあらざれば當初の限界以上に之を増加し、又は夫れ以下に之を減少することを得

ざるものなり。故に資本金勘定を(貸借對照表に)記載するに際しては、第一に公稱資本、即ち定款によりて認められたる限界を示し、第二に發行せられたる各種株式の數と價格とを示し且つ之に對する拂込請求額を明かにす可し——但し拂込延滞のものあらば、其株式數を明示しつゝ、其金額を之より差引く可し。佛蘭西並びに南亞米利加に於ては發行せられたる資本の全額を負債として表はし、拂込未請求額を資産として表はすの常なれども併し此は採用するに望まじき形式にあらずとす、蓋し拂込未請求資本金額は殆んど偶發的資産以上に出づと云ふを得ざるものなればなり。否！更に一步を進めて之を言へば、其は屢々實現性の甚だ疑はしき價值の一つたることあるを見ればなり。貸借對照表に記載せらる可き次の

没收株式

項目は、没收株式に對して拂込まれたる金額なりとす。但し此は會社が没收したる株式を再發行せざりし場合に限ることにして、會社が再

び之を發行したるときは此項目は當然積立金中に吸収せらる可し。次に來るは

社債、債券

社債券に基く金額にして、其金額は實收額を以てせず券面額全體を以て之を表はし、且つ利率を之に附記せざる可からず。割引額は(若し之

ありとせば)其が利益金より消却せらるゝまでは一個の資産として示されざる可からず。株式又は社債券の發行によりて得られたる割増金は當然之を特別積立金中に加ふ可し。社債券が債務に對する擔保として發行せられたるときは其債務額を提供せられたる擔保の詳細と共に負債として記載す可し。貸借對照表上に於ける次の項目は不動産抵當の借入金額にして、其は普通に言へば不動産抵當の借入金に實際永久的なり。此場合に於ても亦た利率を明記す可きものとす。次に來るは會社の普通の負擔にして、A表に従へば次の如き小分の下

其他の債務

に細別せらる。

- (a) 手形引受による債務 (b) 商品其他の物品に對する掛買代金。 (c) 訴訟

費用に對する債務。(d) 社債其他の借入金に對する未拂利子。(e) 未拂配當金 (f) 上述以外の債務

就中(d)項の社債其他の借入金に對する未拂利子は借入金自體に對する一個の追加として示さるゝと極めて普通の習となれり。而して此は勿論會計人の見地よりすれば何等の異論をも挟み得ざる一個の手續にして、而も又た是れを實に其適當なる場所なりと思はる。負債側に於ける次の項目は、萬一の場合に備ふる爲

積立金 積立金より控除せられたる金額を示す積立金なりとす。而して是れぞ恐らくは積立金の定義として好個のものなりと稱し得可くして

従つて特別なる不慮に備ふる爲め特別なる積立金の創設せらるゝとある可しと雖も、而も利益金より控除せられざる金額は適當に之を積立金と稱し得ざるは自明の理なりと謂ひ得可し。乍併實際に於ては、屢々積立金なる見出の下に、利益金より控除せられたりとは如何にしても考へ得られざる有らゆる種類の項目包含せらるゝが故に、茲に眞の利益金とは何ぞやといふ稍々大なる問題を生ずれども、併し積立金なる名稱は少くとも次のものには決して適用し得可からずと謂はざ

る可からず。

(a) 財産の減價に備へ其將來の更新の爲めに用意する目的を以て控除せる金額。蓋し此は利潤に對する賦課にして、之より控除せられたる金額にあらざればなり。

(b) 機械其他の修繕及び補充の爲めに損益に課せられたる金額を均等ならしむ目的を以て控除せられたる金額。此も亦た利益に對する賦課たるが如く思はるればなり。

(c) 貸倒れ又は投資物の減價に基く損失に備ふるが爲めに設くる積立金も亦た同様に利益に對する賦課たるが如く思はる。但し斯く控除せられたる金額が、其場合に於ける諸般の事情が之を必要とする以上に大なるときは、自格別なれども、併し斯の如き場合に於ては損失に對し正當なる準備金と考へらるゝものを利益に賦課し、更らに用意周到と思はるゝ其以上の準備金を單純なる積立金の形にて蓄積する方一層適當なる方法たる可し。

(d) 投資價格變動勘定 此は更らに之を説明するにあらざれば決して、貸借對

照表面に顯はれざる項目にして、従つて其理由のみよりしても其意義の決して明瞭ならざるものなり。即ち其は或は投資物が原價よりも高く再評價せられ、其差益が損益勘定又は積立金勘定の貸方に運ばれずして此勘定に運ばれたることを意味し、或は又た反對に投資物が其實際價格よりもより高き價格にて貸借對照表中に表はされ、投資價格變動勘定に於ける金額は將來の損失を見越して控除せる金額たることを意味することある可し。前者は特別積立金の形となすを極めて正當となすものなれども、後者(實際には單なる減價勘定に外ならざるものなり)は資産として表はされたる價格より差引く形にて表はすを正當なるものとす。

(e) 減債基金、若くは割引にて發行せられたる社債券の償還借地權の更新其他に基く將來の損失に備ふる目的を以て控除し、且つ特に投資したる金額。

(f) 生命保險會社の所謂「準備金」——即ち實際には後年に至り生存の豫想が短縮し危險が増加するに伴れて保險料金の不足を來すに備へんが爲め保險加入の初期に於て被保險者に依りて支拂はれたる過剰保險料より控除せられ

たる基金に外ならざるもの。生命保險會社の準備金は大概は、豫納せられたる保險料金にして、積立てられたる利益金にあらざればなり。

猶ほ此點に關し申し添へ置く可きことは、主として豫想外の不慮に備ふるの目的を以て實際に利益金中より控除せられたる金額にあらざるものを積立金として記載するの不適當なるは毫も疑ふ可からずといふことなりとす。……貸

未配當利益 借對照表の負債側に於ける最後の項目は未配當利益金の殘高(繰越益金)なりとす。此殘高は何等の彫琢を加へずして其儘之を貸借對照表

に示し、損益均分勘定(又は損益勘定の末段)に於て貸借對照表面に示されたる殘高と當期間の損益勘定の殘高との間に於ける關係を示す方より、良しとせらる。乍併貸借對照表面に事の詳細を示すは、其が其場合に於ける事實を爾かく明瞭に語る可しとは思はれずといふ一事を除けば、毫も反對す可きことにはあらざるなり。

偶發的債務

偶發的債務の問題に關しては、斯の如き負債は知らるゝ限りは總て貸借對照表に記載す可きにして、假令其が決局會社に對する要求となることなくして終る可しと豫期せらゝものなりとも之を脱漏す可からずといふの

資產側の説 外詳細に之を論ずるの必要な可し。却説次に資産の側に轉じて

明 之が説明を試む可しとして、負債の場合と同様各種の項目の下に分ちて之を論ずるを便なりとす可し。さてA表は先づ第一に、所有土地、賃借土地及び「賃借建物」を問題として、是等は別々に、而して陽には減價消却に對する差引をなさずして、記載せらる可きとを要求す。而して此際故らに、陽にはなる語

固定資産 を用ゆるは商品及び備品の場合には特に減價消却に就て規定しながら、此場合に於ては減價消却に就て何等言ふ所なきが故に外ならざるが、此事實は法律が單會計制度に依る勘定の場合に於ても會社の永久的資産は毎期に必ず再評價せらるゝことを要すと爲すの意にあらざることを示すものゝ如く思はる。而も此は價格騰貴の可能性と價格低落の可能性との二方面を有する問題なるが故に——此は銘記せざる可からず——今假りに「賃借物」を除外して之を見るとすれば、其は會社は永久的資産の騰貴若くは下落をして營業利益の上に影響する所あらしむ可からずと言はんとするの意なりと想像するは決して失當にあらざると爲し得可し。乍併賃借物の減價は之を無視せしむるの意なりと想像するは爲し得

可からざる所なるが故に、會社の法律上の義務の關する限りに於ては、此點は定かならずと謂ふ可し。但し此際如何なる道に出づるを以て適當とするやは自明にして、此點に關しては何等不明確なる所なきなり。次にA表は商品及び備品は、原價にて之を記載し積立金若くは損益に課せられたるが如き價格減損は此より之を差引く可しとなす。而かも備品は明かに「固定資産」たるものなれば

流動資産

商品の前に之を置くをより、正當とす可く、而して又た、積立金に課せら

れたるが如き價格減損を差引くといふも奇妙なるが如く思はる可し。蓋し積立金なるものが既に定義せるが如く、不慮に備へんが爲めに利益金より控除せる金額たる限り當然積立金に課せらる可き控除額は豫想外の減損に之を限る可きにして、規則正しく發生する減價消却に之を適用す可きにあらざるが如く思はるればなり。次に來るは、會社の有する債權にして、此は何故かは知らざれども、會社の有する債務の場合に於けるが如く内譯項目の下に之を示さずして一債權 一項目を別にして記載す可しとなすが如く思はる。其項目とは即ち次の如し。(一)會社が手形其他の擔保を有する確實なる債權(二)會社が何等の擔保

貸借對照

年 月

會計學本論

資 產 之 部			
現 金			
1. a. 手許有高……紙幣及貨幣		000	
1. b. 銀行預金		000	0000
受取手形及諸受取未濟勘定			
3. 得意先振出シ受取手形所有高(滿期日以前ノモノ)		000	
5. 裏書又ハ保證ニヨリ割引キシ又ハ賣渡シタル受取手形		000	
7. 得意先ニ係ル諸受取未濟勘定(滿期日以前ノモノ)		000	
9. 得意先振出シ諸受取手形、但滿期日經過ノモノ(評價額\$00)		000	
11. 得意先ニ係ル諸受取未濟勘定 " " (" \$00)		000	
小 計		000	
內 控 除 高			
13. 滯貸準備金	00.		
15. 代金割引額、當方負擔運賃、割戻金等ニ對スル準備金	00.	減000	0000
棚 卸 品			
17. 原料品手許殘		000	
19. 製造中物品		000	
21. 引渡未濟約定品	00.		
內 控 除 高		減 00.	
23. 仕上製品手許殘		000	0000
其他ノ流動資産(Quick assets)(詳細ニ記載ス)			
.....		000	
.....		000	0000
流動資産(Quick assets)合計(但諸放資金額ヲ除ク)			0000
證 券 類			
25. 容易ニ賣却シ得テ而カモ營業上支障ナキ諸證券		000	
27. 役員、株主又ハ使用人振出シノ約束手形		000	
29. 役員、株主又ハ使用人ニ係ル受取未濟勘定		000	0000
流動資産合計			0000
固 定 資 産			
31. 機械及裝置物ニ使用ノ土地		000	
33. 機械及裝置物ニ使用ノ建物		000	
35. 諸 機 械		000	
37. 小道具及諸裝置物		000	
39. 模型及設計圖		000	
41. 事務所用什器及諸設備品		000	
43. 若シアラバ其他ノ固定資産(詳細ニ記載ス)		000	
.....		000	
小 計		000	
內 控 除 高			
45. 減價償却準備金	減000		0000
固定資産總額			0000
繰延諸經費			
47. 前拂ニ屬スル諸營業費、利子、保險料、諸税金其他ノ前拂金			0000
其他ノ資産 (49)			
.....			0000
總 資 産			0000

五二一

表 樣 式

日

會 計 學

負 債 之 部			
支拂手形及諸未拂金勘定			
無擔保爲替手形及約束手形			
2. 買入商品代金又ハ原料品代金ニ對シテ爲替手形支拂承諾高		000	
4. 買入商品代金又ハ原料品代金ニ對シテ振出シノ約束手形		000	
6. 借入金ニ對シテ銀行宛テ振出シノ約束手形		000	
8. 手形仲買人ヲ經テ賣渡シタル約束手形		000	
10. 機械代金諸裝置増設代金等ニ對シテ振出シノ約束手形		000	0000
12. 株主、役員及使用人ヘ支拂フベキ約束手形		000	
無擔保未拂金勘定			
14. 買入商品及原料品代金(滿期日以前ノモノ)		000	
16. 買入商品及原料品代金(滿期日經過ノモノ)		000	0000
18. 株主、役員及使用人ニ對スル未拂金勘定		000	
擔保付債務			
20. a 裏書又ハ保證ニヨリ割引キシ又ハ賣渡シタル受取手形(借方(5)ニ記載ノ通り)		000	
20. b 他人ヘ割引キシ又ハ讓渡シタル得意先ニ係ル受取未濟勘定(借方(7)ニ記載ノ通り)		000	
20. c 在庫商品ニ對スル先取權ニヨリタル借入金ノ債務		000	0000
20. d 有價證券擔保ニヨリタル借入金ノ債務		000	0000
22. 已ニ附帶ノ未拂諸負債(利子、税金、賃料等)			
其他ノ流動負債(詳細ニ記載ス)		000	0000
.....		000	0000
流動負債合計			0000
固 定 負 債			
24. 諸裝置抵當借入金證書(滿期日何年月日)		000	
26. 其他ノ不動産抵當借入金證書(滿期日何年月日)		000	
28. 機械及裝置ニ對スル動産質借入金證書(滿期日何年月日)		000	0000
30. 社債(滿期日何年月日)		000	
33. 其他ノ固定負債(詳細ニ記載ス)		000	0000
.....		000	0000
總 負 債			0000
正味資本額			
34. 若シ會社ノ場合ナリトセバ			
(a) 優先株資本金(但發行未濟株金ヲ控除ス)		000	
(b) 普通株資本金		000	
(c) 積立剩餘金及繰越益金		000	
內 控 除 高			
(d) 暖簾代ノ帳簿面價額	00		
(e) 缺損繰越高(若シアラバ)	00	減 00	0000
36. 若シ個人又ハ組合ノ場合ニアリトセバ			
(a) 資本金		0000	
(b) 繰越利益金加算又ハ缺損繰越高減算		和 又 減 00	0000
合 計			0000

五二〇

次にパウル、ゲルストナー氏が其著「貸借對照表の解剖」に於て與ふる所の範式もパウル、ゲルストナー氏亦た同じ目的に出づる一個の別案でありまして、其特徴は、借方の部の範式

於ては固定資産流動資産及び其他の資産の三大別に之を分ち、固定資産の下に於ては固定性の強きものを先にして固定性の弱きものを後にし、流動資産の下に於ては流動性の強きものを前にして然らざるものを後にし、貸方の部に於ては借入資本自己資本及び其他の負債の三つに大別して、借入資本の下に於ては永久的性質を有するものを先きにして然らざるものを後にし、自己資本の下に於ては元入資本を前にして純益の如き容易に処分し得るもの、換言すれば資本性の乏しきものを後にすといふが如く、夫れ「」の性質を斟酌し之を基準として排列の順序を律したる點に之を發見するのであります。五〇九頁所載のものは即ち右の範式であります。

最後に五一〇—五一頁に掲ぐるは米國聯邦準備金局が商工業者の作製する米國聯邦準備局の範式 財政報告書の模範的様式として提案したるものでありまして、草案者は「米國會計士協會」であるとのことでもありますから、其影響も可なり大

きいであらうと私かに想像して居るのであります。

却説然らば以上の諸形式中其何れを採つて此所に最も適當なるものと爲し得る優劣は一概に論じ難し

業の種類性質が異なるに従つて異らねばならぬ其上に、元來此問題を喧しく言ふ所以は、貸方借方雙方の諸項目を排列する上に於て何等の秩序をも設けざるときは、其表示する所一見明瞭の實を缺き、此點より、誤解を招くの懼あるが故に、努めて此缺點を避けんとするにあるものに外なりませぬから、一旦何等かの原則に基き一定の順序立つ以上は、其が如何なる形式なるにもせよ、目的の大半は既に達成せられたるものでありまして、従つて其以上に亘りて巨細の點までも總て一様に之を律せんとするは謂は「柱」に膠して瑟を鼓するの類たるを免れずと斯う申さねばならぬかと存じます。然れば私は以上の諸様式に就きて妄りに褒貶を敢てすることを欲しませぬが、併し借方の部に於て現金並びに直ちに現金に換へ得可きものを筆頭に置き、貸方の部に於て支拂手形未拂掛代金等總て最先に支拂をなす可きものを筆頭に置く配置法は銀行業の如きに

大體の批判

最も適當にして、左右雙方の順序を右と反對になせるものは普通の商工業の如きに最も適當なりと申すことだけは、茲に確言しても差支なからうかと存じます。

猶ほ此點に關聯して論ぜねばならぬ問題は、一般に所謂評價勘定又は相殺勘定なるものは、獨立したる一科目の形にて之を示すを可とするや、若くは又た相當科目より差引きて之を示すを可とするやといふ問題であります。此は一々の場合に就きて之を述ぶる方が便利でありますから、此所には之を述べずとして、次に複合會計制 資本金の用途を特に明瞭ならしむる目的を以て案出せられたりと稱せらる——彼の複合會計制度 (Double account system) を説明しようと思ひます。

第二、明瞭なることの要件の續き——複合會計制度

却説然らば其所謂複合會計制度とは何であるかと申しますと、其は一八六八年の英國鐵道條令中に規定せられたる貸借對照表の特別なる一形式で

複合會計制度の特徴

ありまして其特徴は普通の場合に於けるが如く、總ての科目を一個の貸借對照表に示さずして却つて之を資本勘定(詳しくは、資本勘定面の收入及び支

出)と、一般貸借對照表との二部分に分割し、前者には資本的收入と資本的支出に關するものを記載し、後者には其一方に前者の差引殘高と収益的收入とを記載し、他方に収益的支出を記載する點に在るのであります。語を換へて詳しく申しますれば、前者たる資本勘定 (capital account) には其貸方に株金、社債等の如き所謂永久的性質を有する負債を掲げ、其借方に土地、建物、機械其他の如き所謂固定資産なるものを記載し、貸方借方雙方の差額は、貸方殘なれば之を後者たる「一般貸借對照表」(general balancesheet) の負債側——英國式にては左側に在ると既に述べたるが如し——に運び、借方殘なれば之れを其資産側——英國式にては即ち右側——に運ぶのであります。而して後者たる「一般貸借對照表」には、上記の如くにして記入せられたる「資本勘定」よりの繰越額の外に、其負債側に積立金、支拂手形、未拂掛代金等の如き所謂「流動負債」を掲げ、其資産側に手許貯藏品、受取手形、未收掛代金、現金其他の如き所謂「流動資産」を掲ぐるのであります。普通には單一の貸借對照表を以て示す可きものを、茲に於ては斯の如く二個部分に分ち、兩者を合せて一個の貸借對照表たる用を果させますから、そこで之を複合會計制度と名け、普通の單一の對借對

單一會計制 照表を以てするものを之に對して單一會計制度(Single account system)と名くるのであります。

今デイクシイ教授の範例を借りて同一財政状態を單一會計制度と複合會計制度との雙方にて表示し兩者の相違を一層明瞭ならしめますならば次の如くであります。

(備考、一)「資本勘定」より「一般貸借對照表」へ繰越されたるものが「借方残」にして、從つて後者の「資産側」に現はるゝときは、此は資本が使ひ過ごされて収益より補充せられあることを示すものでありますから、其は後日資本の増額を俟つて初めて其姿を消す可き性質のものたるのであります。「資本勘定」よりの繰越額が「貸方残」にして從つて「負債側」に現はるゝときは、其は、右とは反對に、資本の一部が「運轉資金」として使用せられあることを語るものであります——實際には此方が普通なるは言ふまでもないことであります。

(備考、二) 此所に掲ぐる例に於て明かに之を見るが如く「資本勘定」に於ては「資産」が左側に、「負債」が右側に現はるゝに反し、「一般貸借對照表」に於ては「資産」が右側に、「負債」が左側に現はるゝ點は、洵にケスター氏の言ふが如く「英國人自らさへもが説明を企てざる一個の矛盾」(ケスター氏會計學六九頁)にして、從つて讀者は其理解に苦しむと爲さるゝかも知れませぬが、併し「資本勘定」は勘定なるが故に即ち彼の如くにして「一般貸借對照表」は表なるが故に即ち又た此の如しといふが恐らくは彼等の試むる一個の辨であらうと私自らは私かに想像して居るのであります。

單一會計制度		業對照表(年月日)	
負債	資産	負債	資産
公稱資本 2,000,000.00	鐵區信地權、設備、機械其他(前期報告ノ通り)	1,500,000.00	1,500,000.00
甲株(一株100圓半額拂込済) 500,000.00	當期擴張	200,000.00	200,000.00
乙株(一株100圓全額拂込済) 1,000,000.00	減價消却	1,700,000.00	1,700,000.00
社・立 債(五分利附)	手許貯藏品	- 120,000.00	1,580,000.00
積立金 50,000.00	整理公債		100,000.00
未拂掛代金 50,000.00	未收掛代金		200,000.00
支拂人名 50,000.00	現金(手許有高及預金)		300,000.00
損益勘定 2,500,000.00			320,000.00
會計師水瀧			2,500,000.00

複 合 會

績 業 株
資 本

(借 方)

會計學本論

要 摘	前 期 末 迄 / 支 出	當 期 支 出	合 計
土 地	5,000.00		50,000.00
開 墾 費	1,000,000.00	125,000.00	1,125,000.00
地 上 設 備 機 械	250,000.00	45,000.00	295,000.00
車 輛	100,000.00	25,000.00	125,000.00
事 務 所 用 建 物	25,000.00		25,000.00
坑 夫 住 宅	7,500,000.00	5,000.00	80,000.00
資 本 勘 定 殘 高	1,500,000.00	200,000.00	1,700,000.00
			300,000.00
			2,000,000.00

一 般 貸 借

負 債	金 額
資 本 勘 定 (貸 方 殘)	300,000.00
積 立 金	200,000.00
減 價 消 却 基 金	120,000.00
未 拂 掛 代 金	
支 拂 手 形	50,000.00
人 名 勘 定	50,000.00
	200,000.00
	920,000.00

五二九

計 制 度

式 會 社
勘 定 (年 月 日)

(貸 方)

會計學

要 摘	前 期 末 迄 / 收 入	當 期 收 入	合 計
甲 株	500,000.00		500,000.00
乙 株	500,000.00	500,000.00	1,000,000.00
社 債	500,000.00		500,000.00
			2,000,000.00

對 照 表 (年 月 日)

資 產	金 額
手 許 貯 藏 品	100,000.00
整 理 公 債	200,000.00
未 收 掛 代 金	300,000.00
現 金 (手 許 有 高 及 預 金)	320,000.00
	920,000.00

五二八

従つて其事業を有効に続け行かんが爲めに支出する是等資産の修繕並びに取換費は、大體に於て毎年大差なき様に自から均分せられ、従つて毎年の収益に可なり公平に賦課せらるゝが如き結果となるが故に減價消却準備金を見積りて之を収益に課し資産の取換へが實際に生ぜるときに其儘之を資本化するよりは、消耗固定資産の取換へに對する準備金を収益より直接に「維持費」として支出する方が、より確實にして又たより健全なる會計上の基礎を供する所以なりと思惟せられたるに依るとのことであり、複合會計制度の短所は即ち此點より生ずるのであります。其主要なるものは實に左の三つであります。

(一) 企業が創設せられたる初の二三年間に於ては諸種の設備悉く新規にして修繕を必要とすること少く、取換費用の如きは全く之を必要とせざるを以て其當然負擔す可き減價消却の賦課を免ぜられたる一時の収益は自から實際よりも過大ならざるを得ずして、従つて手一杯に之を配當するときは、其配當は所謂我と吾身を食ふ蝸配當となりて企業を損ずるのみならず、其株式價格を實際以上に奔騰せしむる其反對に、後年に至り修繕、取換を必要とすること

漸く頻繁となるときは、其時々々の収益より一切の費用を支出せざる可からざるを以て、自から配當は減じ、格式價價も亦た之に準じて低下せざるを得ざるに至る。

(二) 固定資産は總て當初の原價を以て之を維持し、取換費用は總て之を収益に課する約束なるを以て、取換費用が會社創立の當時よりも高價となりたるときは其資本的支出は其時に於ける實際支出よりも少く現はされ、従つて収益に對し不當の賦課をなすに至る其反對に、取換費用が安くなりたるときは収益が其差額丈け不當に膨大する結果となる。

(三) 普通の單一會計制度の下に於ては、廢棄せられた固定資産は廢物價格に達するまで消却せられて収益に課せらる可しと雖も、複合會計制度の下にありては其取換へを必要とするまでは収益に課せられざるを以て、而して廢棄せられたる固定資産に就ては取換を必要とするが如きことあらざる可きを以て、結局廢棄せられたる固定資産は永く収益に課せられずして其原價の儘にて「資本勘定」面に現はれ居ることゝなるといふ一個の不都合を生ず

即ち約めて之を申しますれば、複合會計制度の缺點は(第一)に毎年の利益を正しく表示せず(第二)に財政状態の眞想を語らずといふ二點に存在するのであります。が併し實際に於ては主義を捨て形態を救ひ、複合會計制度の下に於て修繕及び取換費準備金若くは減價消却準備金なる一個の勘定を作し此勘定を通じて年々相當の金額を収益に賦課累積し行きますが故に、以上の短所缺點は茲に大いに輕減緩和せらるゝのであります。而して然るときは複合會計制度も亦た無難に之を複合會計制・用ひ得といふことになるのであります。然らば其は單一會計制度の度を適用す可き企業。如く總ての企業に之を適用し得るかと申しますと、デイクシイ教授は

「複合會計制度に基く計算は(其反對の明證なき限り)當日迄の實際取換費用以上に出づる何等の準備金を示さざるものと想像せられ、單一會計制度に依る計算は各種資産の實際の價格を示すものにして、假定的價格を示すものにあらずと想像せらる。故に會社の資産に正確なる價格を附すること、假令不可能ならずとするも、しかも容易ならずして、而して其資産は永久的性質を有し且つ運轉資本の大部分を占むといふが如き企業に於ては、複合會計制度を用ゆる方、株主の誤解を招く憂

少きが故に之を可とし、反對に資本の大部分を普通の商業に投ずるが如き企業に於ては單一會計制度を用ゆるを可とす。蓋し是等の場合に於ては、永久的資産は全體の資本中の一小部分を形くるものにして、従つて資本の殆んど全部を固定資産に投じ之を以て會社の事業を遂行する場合を豫想する複合會計制度の如きは之を適用す可くもあらざればなり。(Dicksee, Auditing, p. 267)と大體此様に答へて居るのであります。而して是れを聽て多數會計學者の意見であると思ひますから、之を以て私の答へに代へ次に之に適合するが如き企業の種類を擧げて見ますと略ぼ左の如くであります。

- | | | |
|----------|----------|-----------|
| 一 鐵道會社 | 一 電氣鐵道會社 | 一 瓦斯會社 |
| 一 電燈會社 | 一 水道會社 | 一 電信、電話會社 |
| 一 海底電信會社 | 一 水力電氣會社 | 一 運河會社 |
| 一 鑛山會社 | 一 汽船會社 | 一 造船會社 |
| 一 船渠會社 | 一 製鋼會社其他 | |

複合會計制度に關し、も一つ此所に申し添へ置く方が讀者の爲めに便利であら

うと思はれますことは、舊資産を取換ゆると同時に増設若くは規模の擴張をなしたるときは、取扱方でありませぬ。蓋し斯る例は世間の實際に於て屢々見る所の事増設及擴張 實でありますが、此場合に資本と収益との間に如何に之を割り當つ可取扱方 いかは一個の問題たるを失はぬからであります。そこで今カアター

氏に従つて其方法を述べますと之には次の如き二つの方法があるのであります。即ち其第一は資本勘定面にある其資産の價額全部を収益に振り戻して消却する其一方に於て増設若くは擴張を含む取換費用全部を新たに資産の價額として計上するのであります。例を以て之を申しますれば、資本勘定面に十二萬圓也として計上せられある資産が十六萬圓也の費用にして取換へられ且つ擴張せられたるときは、其十二萬圓也は之を収益に振り戻して消却し其代りに十六萬圓也を資本勘定面の借方に記入するのであります。次に第二の方法は其資産を取換へて現在するが儘の状態に復するのみにて何等の増設又は擴張を行はざる場合には果して幾何の費用を必要とするかを計算して、此金額丈けを収益に課し、此金額と實際に支出したる費用との差は之れを誠に増設若くは擴張の實額なりとして、資

本勘定の借方に記入するのであります。前の例に就て之を言へば、純然たる取換費は十萬圓也にて十分なりとせば其十萬圓也 収益に課し、實際支出との差額たる六萬圓也を、資本勘定に借記するのであります。即ち其結果は之を表示すれば

「資本勘定」

收 益

第一法	一六〇,〇〇〇 ^円	一二〇,〇〇〇 ^円
第二法	一八〇,〇〇〇	一〇〇,〇〇〇

といふことになるのであります。

(備考) 此際若し舊資産を賣却して一定金額を得たりとせば、此は夫れ丈け取換費を少からしめたるものなりとして之より減じて之を示すを可とすとのことであります。

貸借對照表

の繼續性

却説最後に一見明瞭なることの要件の一つとして是非共記憶して置かねばならぬことは、以上何れの形式を採用するとしても一旦其形式を定めたるときは永く其形式を守りて科目の名稱、順序の如きも妄りに之を變更す可からずといふことであります。蓋し貸借對照表を通して其企業の發達を窺

はんが爲めには、幾年度かに亘る貸借対照表を順次に比較対照し來ることを必要とするのでありますが、此際彼此の形式間に相違する所ありて、而も科目の名稱配列の順序の如きも亦た同じからずとすれば、其相互の比較対照は甚だ困難にして終には事實上不可能となるやも知れぬからであります。否、更に一步を進めて之を言へば、屢々其形式名目、順底等の如きを變更するは故らに右の目的を達成せざらしめんとするものなりとの疑惑を醸し易くして此點からも亦た甚だ不利益であるからであります。乍併他方に於て變更す可き必要の生ぜるときに之を變更せずして舊態を墨守するが如きも亦た甚だ愚でありますから、斯の如き場合には一方に於て遲疑することなく之を變更すると共に、他方に於ては營業報告書に其次第を明記し、而して若し出來得可くば、獨逸銀行の營業報告書に其一例を發見し得るが如く、別に舊形式に従へる貸借対照表を作製し之をも合せて之に記載し置くのであります。

(追録) 猶ほ本文中には之を加へませんでした。米國の會計學者は貸借対照表の形式に勘定式(Account form)及び報告式(Report form)又は一覽式(Statement form)

の二種ありとして、勘定式とは左右の兩欄に分ちて之を示す普通の貸借対照表の如きを謂ひ、報告式又は一覽式とは上下又は前後の順序に之を置たるものを謂ふと申す様な説明を之に下して居ります。即ち此説に従ふときは、私の既に掲げたる諸種の範式の如きは何れも所謂勘定式貸借対照表であります。我邦の諸會社が新聞紙上に公告する貸借対照表の如きは所謂報告式又は一覽式貸借対照表に外ならぬのであります。而して其範式は前記の範式を上下又は前後の形に改むれば直ちに之を得ることが出來ますから、今更めて之を示さずとも毫も差支ないであらうと存じます。

第三 正確なることの要件

却説以上は貸借対照表をして一明見瞭なる要件を具備せしむるが爲めに必要なる手段なりとして、次に之を正確ならしむるには果して如何なる條件を必要とするてありませうか。先づ第一には事實を事實として記載せなければならぬので事實の遺漏 あります。換言すれば如何なる事實も其事實在りの儘に之を表示し、計算の過誤 態に或は之を隠蔽し、或は之を粉飾して、事實を矯むるが如きことを爲

す可からざるは勿論記載を粗忽にし計算を等閑にして事實に遺漏を生じ計數に過誤を來さしむるが如きことも嚴重に之を戒めねばならぬのであります。就中事實を隱蔽し又は之を粉飾して、企業の財政状態を其實際よりも或は不良なるかの如くに之を装ひ、或は良好なるかの如くに之を装はんとするは、事の真相を表示することが自己又は自己の会社に有利ならざるが如くに思惟せらるゝ場合に容易に陥り易き一個の誘惑でありまして、之と抗爭して能く自家の立場を失はざらんが爲めには甚大なる努力を必要とすることも時にはあるてありませうが併し虚構を以て一時を糊塗することの終に有利ならざるを知らるゝならば斷乎として之に反對す可き道理たることを合點せらるゝてあらうと存じます。次に事實の遺漏計算の過誤の如きは執務に油斷ある其結果に外なりませぬから、一方に於て嚴重に之を監督すると共に他方に於ては試算表の作製を頻繁にし元帳の單獨平均法(即ち區分試算の方法)を採用するといふが如き手段工夫を廻らして出來得る限り完全に之を豫防しなくてはならぬのでありまして、實に吾々の怠る可からざる所たるのであります。

正確なる貸借對照表の第二の要件は其各の項目又は科目に附せらるゝ價額が正確なる價額を失はずといふこととであります。而して其次第は額を附す可し

正確なる價額を有せざる貸借對照表が終に何等の用をも爲さざるを知らば自ら明白であらうと存じますが、併し此際如何なる價額を各項目に附するを以て正當確實なりと爲す可きやに就ては會計學者と商法學者との間に意見の相違ありて互に一致せざる其上に商法學者相互間にも亦た異なる見解行はれて歸一する所なき有様であります。故に此點に關する世論の現状は洵に混沌正當なる價額として其何れが是にして其何れが非なるやは遽かに之を判定し難き價とは何ぞや

状態にありと謂はねばならぬのであります。因つて以下先づ世間普通に行はるゝ諸説を列擧して讀者の參考に供し、然る後に自己の最も正しとする説に就きて其理由を述ぶることに致しますならば最も多種多様なものは商法第二十六條(獨逸商法第四十條)に所謂「財産目録調製ノ時ニ於ケル價額」の解釋より生ずる商法學者の所説でありまして、其主なるものは略ぼ次の如くであります。

第一 交換價格説 此説は又一に賣却價格説若くは交易價格説と稱せらるゝ

交換價格説

ものでありまして、之を主張する者の趣旨は嘗つて大審院の下したる判決例とバツソウが獨逸商法第四十條に下したる解釋論とを參看するときは最も明かに之を認め得るが如くでありますから茲に之を掲げますならば順次に左の如くであります。

大審院の判 例 「商法第二十六條第一項ニ於テ商人又ハ會社ニ對シ定時ニ財産目錄ヲ調製スルノ義務アルコトヲ規定シタルハ他人ヲシテ其時ニ於ケル賣

産ノ状態ヲ知悉セシムルノ趣意ニ外ナラズ、故ニ其第二項ニ於テ其目錄調製ノ時ニ於ケル價格ヲ附スルコトヲ要スト定メタルハ轉換ヲ目的トセザル財産ナルト否トヲ問ハズ客觀的ノ價格即チ其際ニ於ケル交換價格ヲ附ス可キコトヲ指スモノナルコト法文上明カナルノミナラズ財産目錄ノ調製ヲ命ジタル律意ニ照ラシ毫モ疑ヲ容ル可キ餘地ナキモノトス」

「法律が各個の企業家より貸借對照表の調製を要求するは如何なる理由に基くバツソウの ものにして、其が之に對して一定の評價規定を置くは何故なりやと、斯う正當に吾々は問はねばならぬのである。各企業家は自己の利益の

爲めに貸借對照表の作製を強要せらるゝのであらうか若くは又た第三者たる債權者又は官廳の利益の爲めに之を強要せらるゝのであらうか。××××××。規則正しく貸借對照表を作製するは企業家自身の爲めに有利なりとの考が時々立法者の胸裡に共に往來したる可きは、洵にあり得可からざることではない。が併しながら債權者に對する顧慮が最初より決定的であつたのである。××××××。乍併債權者達は仰も如何なる利害關係を企業者が規則正しく貸借對照表を調製すると否とに對して有するであらうか。第一に彼等(此場合に於ては司法官をも其中に數へやうと思ふ)は企業家が破産せる場合に貸借對照表を基礎として債務者の財産状態に對する概觀を得ることが出来ねばならぬのである。司法官に對しては此外に猶ほも一つ彼等は貸借對照表に依りて財産減却の原因を尋ね破産せる企業家の不法行爲の有無を確め従つて之が制裁を要するや否やを確定する地位に置かるといふ利害關係があるのである。破産の際に債權者及び司法官をして企業家の財産關係若くは其漸次的發達を洞察することを得せしむるといふ此考へは明かに立法者にとりて最も重要な動機であつたのである。

法律上の規定に對する違背が實際に財産の滅却を見たる場合にのみ罰せらるるといふことは是よりして説明せらるゝのである。× × × × ×。何れにせよ貸借對照表作製の義務を規定したるは殆んど全く債權者及び司法官の利益を思ふてなりといふ前述の言は之より生ずるのである。(而して世人は此立場より貸借對照表は前述の目的を果さんが爲めには眞實なる何等の粉飾をも施さざる財産状態を寫し出さねばならぬといふ要求に到達したのであつて、且つ又た此目的は總ての財産物件及び債務には其市價を附す可しと規定するに依りて最も善く成就するを得可しと信ずるに至つたのである故に吾々の研究の結果は商法獨逸第四十條)の一般的評價規定は賣却價格を準繩なりと爲すと斯う云ふことである。立法者は明かに年々財産目錄を調製するに際しては個々の財産物件を其賣却價格にて評價し此財産目錄を基礎として眞實に合する貸借對照表を作製す可しと斯う此點を考へたのである。(Passow; Die Bilanzen der privaten Unternehmungen. S. 107—109)

第二 個人的價格說又は特殊的使用價格若くは特殊的交易價格說。此說はヘル

個人的價格 マンワイトシモンの唱道するものでありまして、其大要は貸借對照表

説 是一定人格の財産の表示たる可きものである。個々の財産物件は此人格より切り離さるゝときは別種の性質を有するに至るものである——即ち多數は全く讓渡し得可からざるものであるが、併し更により多くは第二の所有者の掌裡に於ては其價格を變ずるものである。或る人に對しては使用物件としてのみ考察せらる可きものも、他の人に對しては讓渡物件としてのみ意義があるのである。或る人が事業界に於ける其關係又は地位の上から高價に賣却し得るものも、他の人は著しく低き價に於てのみ之を賣却し得るに過ぎないのである。同一の物件も異なる人に對しては其物の上に費し得る手段の多少に従ひ且つ又た其遂行する目的に従ひて、異なる使用價格を有し得るのである。却説併しながら自己の財産状態の肖像を作らんとする商人又は株式會社にとりては、其所有する物件が他人の掌裡に於て如何なる價值を有するか、若くは彼が其物件を持續的に事業經營の用に定めたりとせば其が如何なる賣却價格を有するか或は又た彼が販賣の爲めに買入れたる物件が如何なる使用價格を有するかの如きは全く無關心

の事たるのである。若し商人が其物件の用途を変更したりとせば之に對する價格の基礎は爲めに自ら變化するであらう。例へば若し彼が何等かの理由に基き工場的に經營し來りたる工業的企業を賣却せざる可からずとすれば彼が此決心を抱くに至りたる其暖間より其使用價格は最早問題たらずして讓渡價格のみが問題たるのである。然れば吾々は貸借對照表に對して準繩とならねばならぬ價格は個人的價格なりと稱し得るのである。特殊的使用價格又は特殊の交易價格は即ち是れてある。而して使用價格若くは交易價格の何れが準繩たる可きやは事實問題であつて目的物の用途如何に依つて定まる。(H. V. Simon; Die Bilanzen. S. 303—305)と云ふ基礎として「價格評定の爲めには財産物件は——債權は除外例として——讓渡を目的とするものと使用を目的とするものとの二種に區別せらる以下の説明に於ては之を讓渡物件及び經營物件と名くるであらう。(同上三二六頁)となし法律は讓渡を目的とする物件も亦た單に普遍的な交易價格にて評定せらる可きにあらざといふより發足するが故に而して此種の物件に對しては使用價格は問題となり得ざるが故に餘すところは特殊の讓渡價格にて之を評價する

の一事に過ぎぬ。× × ×。他人にとりてはあらゆる任意の讓渡價格の收め得らるゝものありとするも、其會社に對しては其收得し得る金額のみが準繩たり得るに過ぎぬ。(同上三六〇——三六一頁)商人が持續的に經營の用に供する物件を獲得するや否や之を獲得したる時に準繩たりし其状態にて之を所有し且つ利用し得ることのみが彼に對して問題たり得るのである。而して事實上若くは法律上の理由より此状態に缺陷を生ずるときは其限りに於て所有者に對する經營價格は實際減少するのである。(従つて)部分的又は全體的減價より生ずる損失を調整せんが爲めに必要な手段が講ぜられねばならぬのである。× × ×。故に經營物件の個人的價格は取得價格より經營價格の減價を差引きたるものである。(同上四〇八頁)と斯うであります。

第三 營業價格說 此説はスタウプやレームの唱ふるものでありまして其骨子は營業上の財産は營業を其儘繼續するものとして觀察する場合と營業を廢止するものとして之を觀察する場合とに依りて自ら評價の方法を異にせざるを得ずとなし而して財産目録及び貸借對照表は營業中の一定時期に於ける財産状態

營業價格説

を如實に表示するものなるが故に、其價格は營業を其儘繼承して經營し行かんとする者に譲渡す價格即ち營業價格にて之を評價せざる可からずと主張するものであります。而して世間の實際に於て營業を其儘繼承して經營し行かんと欲する者に譲渡するは之を居拔譲渡と申す様でありますから居拔譲渡價格 私は之を居拔譲渡價格と名けやうと存じます。今スタウプ及びレームの説く所を紹介して見ますと夫れに次の如くであります。

「法律の目指して居る價格概念の意味する所は財産物件が營業に對して有するスタウプの客觀的價格であつて、一時に之を競賣する場合に一般に附せらる可き價格でもなければ、營業主の純然たる主觀的見込若くは純然たる主觀的特質に基く價格でもない。其は又た營業の収益を參酌せらる可きものでもない——詳しく言へば財産物件は其が良好に進行して行く營業内に於て利用せらるゝの故を以て上記の價格よりも高價に評定せらる可きではないのである。帝國高等商法院が次の判決例に於て意味する所も亦た營業に對する客觀的價格たるのである。『貸借對照表の根本には全體の積極財産及び消極財産を假りに一

時賣却するといふ思想が横つて居るが併し此際實際には清算が企てらるゝのではなくして却つて營業の繼續が意圖せらるゝのであるといふ見地より發足せねばならぬのである。従つて個々の價格を調査し確定するに際しては、其清算が此上に及す可き一切の影響は之を顧慮することを必要とせぬのである。』× × ×
× 斯くて帝國高等商法院の基礎とする所の價格は、之を此問題に關聯して生ずる他の價格概念、即ち一方に於ける個人的價格及び他方に於ける一般的賣却價格と區別するが爲めに、財産物件の營業價格と稱するを適當とするであらう。Staub

Commentar zum Handelsgesetzbuch 8th Auflage S. 215)

「附せらる可き交換價格若くは使用價格は個人的價格即ち其物件が恰も現在の營業主に對して有する價格でもなければ、普遍的價格即ち其物件の所屬する營業の如何及び其充當せらるゝ使途の如何等を問はずして之

に歸せらるゝ價格でもない。其は實に營業價格詳言すれば其物件が此營業の用に供せらるゝに因りて有する所の價格、即ち其物件が此營業に對して有する所の讓渡價格若くは使用價格たるのである。故に其物件が特に此營業主に對して有

する讓渡價格若くは使用價格を之に附す可きではないが併しながら同時に亦た其物件が營業の解體に際して孤立せる個々の財物として有する讓渡價格又は使用價格を附す可きでもない否附せらる可きは其物件が假りに其營業が現在以外の營業主の手に依りて續行せらるゝとするも猶ほ有す可き其讓渡價格又は使用價格たるのである。財産物件が繼續して營まるゝ營業の構成部分として有する所の價格即ち營業が其儘に繼續せらるゝといふ條件にて譲り渡さるゝ場合に有する價格も一つ換言すれば經營の設備が第三者に依りて營業の繼續せらるゝ場合に——即ち同様な利用の行はるゝ場合に——其第三者に對しても亦た有する價格、斯う云ふ價格が標準となるのである。他の語を以てすれば評價の基礎たるものは其物件が斯の如き營業の悉皆の思慮ある所有者に對して有する讓渡價格及び使用價格たるのである。× × × 吾々の採用する此價格概念は主觀的事情を顧慮することを禁ずるものではない。唯だ其が此營業の悉皆の思慮ある所有者に屬し得るものたることを必要とするのみである。(Rehm, Die Bilanzen. 1903 — p. 60)

次に右商法學者間に於ける諸種の解釋論に對峙して別に一個獨特の見解を爲すものは會計學者の唱ふる價格論でありまして之には

第四 固定資産は原價に依り流動資産は市價に依るを原則とす可しといふ説と

第五 固定、流動兩資産共に原價に依るを原則とす可しといふ説との二種ありと謂はゞ謂ひ得るのであります。蓋し前者は個別主義に基き後者は劃一主義に基くといふ其相違を有するが故であります。併し事の實際に於ては前者には但し流動資産の市價が原價より高きときは其原價に依る可しといふ但書が加へられ、後者には又た但し流動資産の原價が市價よりも高きときは其市價に依る可しといふ但書が附加せられますが故に其實際の結果より言へば兩者は結局一に歸して全く何等の相違なきに至るのであります。即ち又た豫め讀者の注意を請はざる可からざる一點なりとして、今ハットフィールド氏の言を借りて前者の主張を明かにし、グルストナー氏の説を採りて後者の代表となし、すならば即ち左の如くであります。

「今日一般に採用せられ種々に應用せらるゝ大原則は財産目録は現に營業中に在りとしての現所有者に對する資産の價格を其基礎となす可しといふに於て、正當なる價格は資産が現在之を所有する營業に對して有する價格であつて、其が他人——普通の顧客たる若しくは清算の際の競買人たるとを問はず——に對して或は有することある可き其價格ではないのである。× × × 尙に會社企業の場合に在りては、是は債權者の利益よりは株主の利益を代表するものであらう。併しながら若し總ての資産が強賣の際に現實になし得る價格にて掲載せらるるものなりとせば辨濟能力あることを示す貸借對照表は一つもあらぬであらう。故に斯の如き基礎の上に立つ評價は不條理であつて、財産目録の價格の基礎は現に營業中にありとしての所有者に對する資産の現在價格なりといふ大原則が採用せられねばならぬのである。此規則に對しては、主として自欺的過大評價を防ぐ目的を以て採用する例外又は制限があるであらう。此事實は「固定資産と流動資産との間に存する他の極めて重要なる區別に導く。× × × 固定資産とは恒久的使用若しくは永續的使用の爲めに購はれたる資

産の謂ひであり、流動資産とは其使用の比較的短き資産か若しくは商品として轉賣する目的を以て購はれたる資産の謂ひである。× × × 一般に固定資産は其後の價格減少を無視して之を其原價にて繼續記載するを正當なりと思惟せらる。然れども資産の評價に於ては現時の價格に注意せねばならぬのである——但し其市場價格が其原價以上に出でたる場合に於ても猶ほ之を採用し得るや否やに關しては若干の問題ありと知る可きである。」(Hatfield. H. R.; Modern Accounting P. 80—82)

「此簿記の任務は第一に商行爲を表示し、第二に財産の状態を表示するに在る。ところが商行爲は仕入と販賣とより成るものである。故に簿記は

第五説に對するゲルト氏の説明 (a) 仕入より生ずる商行爲と (b) 販賣より生ずる商行爲とを記録せねばならぬ。従つて商業簿記に對しては (a) 仕入價格 (b) 販賣價格の二つより善くは (a) 仕入價格又は製造價格 (b) 販賣價格の二つの帳簿價格があるのみである。前者即ち仕入價格又は製造價格は財産物件の入りたる際又は製造せられたる際に之を記帳し、後者即ち販賣價格は其出でたる際に之を記帳

するのである。蓋し簿記は價格の「入り」と「出」を關知するのみであるからである。従つて總ての財産物件は其入りたる際に記帳せらるゝのであつて、此は其帳簿價格即ち入帳價格である。而して其が出でたるときに初めて他の帳簿價格即ち販賣價格又は出帳價格を見るのである。さて然らば此兩者間には果して如何なる相違が存在するか。(a) 入帳價格は一般商業上の原則に従へば所謂取得費用價格であつて、仕入價格と製造價格とは兩つながら之に屬すと解す可きである。乍併此取得費用價格若くは原價は普通の營業に於ては綿密に計算せられたる價格であつて、(二) 商品の買入原價——原料及び材料の仕入又は取得費用 (三) 買入又は製造に要せる特別經費 (三) 仕入若くは經營に要せる一般經費の分擔額より成る。(b) 出帳價格は之に反して販賣費用と利潤歩合と並びに危險に對する保險料との和丈け高められたる價格である。併し此價格は現實の取引のみを記載す可き簿記の原則に従へば物件が賣却せられたるときに初めて計算せらるゝのであつて、貸借對照表には、賣却せられたる商品、有價證券若くは其他の生産物の反對價格を表はす項目、即ち税金、銀行預金受取手形、賣掛代金等の形にて表はさ

るゝに過ぎない。× × × 故に財産物件は其が未だ出で行かざる限りは決して讓渡價額販賣價額實現價格清算價格約して言へば法學者の所謂客觀的價額にて評價せられ得るものではないのである。而も悉皆の財産物件悉皆の資産は財産目錄及び貸借對照表調製の時に於ては未だ出で行かずして當該企業の財産中に存在するものであるから、其價額は原則上取得費用價額を最高として簿記上の計算に基きて評定されねばならぬのである。故に決算貸借對照表は此取得費用價額を以て貸借對照表價額となさねばならぬのであるが、併し其は財産目錄調製の時に財産物件に附せらるゝ價額に依りて改算されるのである。而して此最初の(若くは事實上の)取得費用價格の最高限を時價に引下ぐるといふ一事こそ即ち彼の財産目錄の特別任務たるものであるが、併し其方法は財産物件が固定資産たるか若くは流動資産たるかに従つて自ら相異して居る。即ち前者の場合に於ては割り當てられたる減價消却の方法に依り (b) 後者の場合に於ては市場價格若くは取引所價額を有する商品又は有價證券は、若し其が仕入又は製造價額以下に在るときは、其市場價額若くは取引所價額にて評價せらるといふが如くにし

て行はるゝのである。(Paul Gerstner: Bilanzanalyse, S. 72—75)

却説然らば以上の諸説中其何れを以て茲に最も當を得たるものと爲し得るで

以上の諸説ありませうか。次に掲ぐる答案は私の嘗つて試みたるものでありま

に對する取捨して、今日より之を見れば論じて未だ盡さざる點も多々ありますが、併

し大體の主張に於ては甚しく之を變更す可き必要ありとも思はれませぬから、二

三の個所に多少の修正を加へたるのみにて茲に之を引用し來ることを許して頂

きます。

「今姑く商法學者と同じ見地に立ちて論ずれば、吾人は第二の營業價額説即ち吾

人の所謂居拔讓渡價額説を以て最も當を得たるものなりと言はんと

欲す。何となれば法が商人又は會社に對し、財産、目錄及び貸借對照表

作製の義務を課したるは、是れに依りて其商人又は會社の經濟上の地

位に對して何等かの利害關係を有する者に、該商人又は會社は今後尙ほ取引を繼

續するに値するや否や、其負擔する所の義務を履行するに足る十分なる資産を有

し居るや否や、其營業の將來に信用を置くも果して間違なきや否や等、約言すれば

商法學者と
同一見地よ
り觀察すべ
可ば第二説
をこれよ

該商人又は會社の經濟的状況を判斷する材料を得せしめんとするにありとし、而して此目的の爲めには商人又は會社の有する資産が嘗つて幾何の價額にて取得せられ且つ幾何の減價を見るに至りたるや其現在の使用價値は果して幾何なりや等を明かにし來るも其は一切無益にして、必ず明かにし來ることを要するは、却つて其現在の賣却價額即ち今實際に其資産を賣却するとせば果して幾何の價額を掌裡に收め得可きやといふ其價額に外ならずとするも、其所謂賣却價額なるものは其營業を其儘繼承して經營せんとする者に之を讓渡するとしての價額たる可くして其他の價額たる可きにあらざるは營業中にある企業の資産評價が問題にして營業を解體して個々に之を處分しつゝある企業の資産評價が問題たらざる點より推して容易に之を察知し得ればなり。或は語を換へて更らに稍詳細に之を言へば、元來一定の財物を取りて一定の目的に供用し行くは即ち應て其用途を漸次に特殊化し行くものに外ならずして、從つて其限りに於ては其物の效用を高め其價値を増加し行くものなれども、一般的用途の側より之を見れば、其は益々之より遠かり行くものに外ならずして、從つて愈々益々其效用と價値とを喪失し

行くものと言はざる可からず、故に公平に物の價額を評定せんとせば、須らく其物の供用せらるゝ目的に従つて順當に之を觀察し來る可きにして、決して其道程を逆にして一般的用途に立ち歸り、彼處に就きて之を觀察し來る可きにあらずと言ふ可し。即ち又た營業中にある企業の資産は、假令賣却價額に依つて之を評價せざる可からざる場合と雖も、其營業を其儘に繼承して經營せんとする者に譲渡する其讓渡價額即ち所謂居拔讓渡價額ならざる可からずといふ所以の一端たるものにして、吾人は實に之を以て最も合理的なるものと爲す者なるが、併し吾人は此說に従ふも猶ほ甚だ大なる實際上の不便に逢着するを覺悟せざる可からざるなり。何となれば居拔讓渡價額も亦た一種の交換價額に外ならざるが故に、是を基礎として一切の資産を評價するものとせば、賣却を目的とせざる彼の實際上の缺點

固定資産の如きも亦た、其時々之の景氣如何に従ひて、或は高き價格を示し、或は低き價格を示すことゝなるが故に、其結果は所謂評價損益の發生となりて事業の遂行より生ずる實際の損益を端的に看取するを得せしめざることゝなればなり。例を擧げて更に之を言へば、例へば景氣上進し資産價額又た従つて向上

する場合に於ては、假令一方に於て營業上の實際に損失を生ずるも、其損失は他方に生ずる評價益の爲めに補償せらるゝ形となりて端的に顯はれざるが故に、損失の事實と之を生むに至りたる經營方針の錯誤とは久しく注意を惹かずして看過せられ、此點より望ましからざる結果を生ずることゝなるのみならず、時には帳簿の表面に於て利益を生ずる計算ともなるが故に、利益配當をなす可くある例へば株式會社の如きにありては、株主が其表面上の利益の由つて來る原因を正解し、自ら進んで是を積立金勘定の如きに之を編入することを議決するにあらざれば、他より借入金をなしてまでも之を各自の間に配當し了らざるを得ずといふ不都合なる事實を生じ、不知不識の間に事業存立の基礎を危からしめ、終には債權者並びに其他の利害關係者に累を及ぼす結果となる其反對に、景氣沈靜に傾く場合に於ては資産價額は下降するの一方にして、爲めに生ずる評價上の損失は事業の遂行より生ずる現實の利益を容易に相殺し去つて、帳簿上の計算に於ては却つて損失を示すが如きことゝもなる可きが故に、第九十五條第一項に於て「會社の損失ヲ填補シ且前條第一項ニ定メタル準備金ヲ控除シタル後ニ非ザレバ利益ノ配當ヲ

爲スコトヲ得ズと規定し、而して其損失に就ては事業の遂行より生じたるものと資産の評価より生じたるものたるを問はざる我現行商法の下に於ては、株主は實際に生ぜる多大なる利益を會社の庫中に擁しながら全く何等の配當をも受くるとを得ずといふ不可思議なる立場に置かれ、斯くて此場合に於ては債權者其他の者の利益は法外に篤く保護せらるゝに反し、株主の利益は全く無法に蹂躪せらるるといふ批評の自ら生ずるを禁め得ざればなり。而して是れ實に資産の評価を交換價額中の最も穩當なるものに依らしむるとしても猶ほ避くるを得ざる實際上の不便なるが故に、同じ規定を有し同じ解釋の下さるゝを見る獨逸商法は獨逸商法第二六一條の

一 條に左の如き規定を置けり。

第二百六十一條 貸借對照表ヲ調製スルニハ第四十條ノ規定ヲ左ノ標準ヲ以テ之ヲ適用ス

一 取引所價額又ハ市場價額ヲ有スル有價證券及ビ商品ニハ貸借對照表調製ノ時ニ於ケル取引所價額又ハ市場價額ヲ超ユル價額ヲ附スルコトヲ得

ズ。但シ此價額ガ取得價額又ハ製造價額以上ニ出ルトキハ取得價額又ハ製造價額ヲ以テ其最高價額トナス可シ

二 其他ノ財産ニハ取得價額又ハ製造價額ヲ其最高價額トシテ之ヲ附ス可シ

三 轉賣ノ用ニ供セズシテ寧ロ繼續的ニ會社ノ營業遂行ノ用ニ供セラルル設備及ビ其財産ニハ價格ガ其以下ナルニモ拘ラズ取得價額又ハ製造價額ヲ附スルコトヲ得。但シ減價ニ等シキ額ヲ差引キタルトキ又ハ之ニ相等スル更新基金ヲ計上シタルトキニ限ル

(以下略す)

即ち事實に於て會計學者の主張を法文上に承認採用したるものと言ひ得可くして實に又た事理當然の結果なりとす。然るに我商法は其第二十六條第二項に於て獨逸商法第四十條第二項の規定と同趣意の規定を設けながら、獨逸商法第二四十四條の百六十一條の如き規定は終に何處にも是を置かざるなり。即ち應て商法改正案法の不備として指摘せざるを得ざる所なると共に、明治四十四年の商

法改正に當り政府が第九十條の二として

財産目録ニ掲クル動産、不動産、債權其他ノ財産ノ價額ハ取引所ノ相場アル財産ニ付テハ財産目録調製ノ時ニ於ケル相場ニ、其他ノ財産ニ付テハ財産目録調製ノ時ニ於ケル價額ニ超ユルコトヲ得ズ、但シ其相場又ハ價額ガ財産ノ取得價額又ハ製作價額ニ超ユルトキハ其取得價額又ハ製作價額ニ超ユルコトヲ得ズ、繼續シテ營業ノ用ニ供スル財産ニ付テハ前項ノ規定ニ拘ラス其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（明治四十四年一月案）

なる規定を加ふ可しと提案したるに對し、貴族院が財産目録所載の財産に時價よりも低き取得價額又は製造價額を附するは會社の財産状態を不明ならしめ是に不利益を蒙らしむるものなれば、此を改正して取得價額又は製作價額以上に出づる時價を附するは妨げざれども評價益は之を利益として處分することを得ずとなすに如かずといふ見地より、更めて

貴族院案

第九十條ノ二 繼續シテ會社ノ用ニ供スル財産ヲ財産目録ニ記載スルニ

ハ其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

第九十四條ノ二 第二十六條ノ規定ニ依リ會社ノ財産ニ附スル價額ガ取得價額又ハ製作價額ヲ超ユルトキハ其差額ハ利益トシテ之ヲ處分スルコトヲ得ズ

（以下省略）

となす可しと提案し、而して衆議院が或る場合には評價益をも之を配當することとを許さざるに於ては賣買を假想して評價益を配當するに至る弊を生ず可しとの理由の下に政府案並びに貴族院案を二つながら否決し去りたるは、前者は所謂會社の財産状態なるものに對する自己の解釋に缺陷あることを曝露し、後者は一般に斯の如き問題を論議す可き資格なきことを自白したるものにして、何れも識者の譏笑を免れ得ざるものなりと言はずんばあらざるなり。

乍併、元來如上の議論は、前に言へるが如く、商法學者と同じ見地に立ちて資産評

商法學者の價の原則に關する諸説を批判するとして生ずる吾人の意見に外なら見地を批判す。然かも吾人に言はんと欲するところは實は更に一步を進めて商

法學者の立つ見地其もの、是非を問ひ彼處より議論を決せんとするに在るなり。

夫れ然り、然らば商法學者の見地とは何ぞや、其缺陷は果して何處にありや。惟

ふに此問題に關して商法學者の通患とする所は貸借對照表の本質を正解せざる

商法學者の點に存し而して其缺陷は其當然の結果として資産の性質を顧慮せず、

通弊

一概に其所謂客觀的價額又は交換價額を以て評價す可しといふ見地

を離れ得ざる點にありとす。蓋し商法學者の貸借對照表に對する見解を見るに、

概ね、貸借對照表とは資産の項目、價値を一方に置き、負債及資本の項目、價値を他方

に對置して一定時に於ける人の財産状態を示せるものなり、の類にして未だ其が

一個の殘高概覽表換言すれば、或る一定時期に於て未だ尙ほ完結を告げざる諸取

引の性質及金錢的價額をば適宜の項目に分類表示したる一覽表に外ならずして

是を資産負債の對照表といふは第二義的意味合に於て初めて然るものなるを了

解したるものなく、従つて貸借對照表の效用は財産の現状を表示するにありとい

ふも、其意はデイクシー教授の所謂「貸借對照表の任務は主として收入と支出とを夫れ々々の年度間に割り當てたる其割當の合理なること證明し、且つ又た企業の財政上の地位即ち其が其當時の負債に應ぜんが爲めに利用し得る資源を示すに在り」といふにありて決して其他にあらざるを明にせざるなり。即ち聽て前述の如く客觀的價額又は交換價格と云ふに囚られて却つて會計學者の提唱する資産評價の原則を拒む所以なるが、併し其主張の貫徹を圖らんとせば實際上に多大なる不利不便の生起するを覺悟せざる可からずして到底忍び得る所にあらず、即ち自家本來の主張に一步を譲つて實際の事情との調和を見出さんとし、此處に各種の形態に於ける彼の營業價額説を生むに至り、終に其讓歩の一端は獨逸商法第二百六十一條の規定となりて表顯し來れりと雖も、然かも斯の如きは言はば第一着歩に於ける過失を爾後に於て始末せんとするものに外ならずと稱す可きものたるなり。斯く言はゞ人或は反駁して謂はん、曰く資産評價の標準として客觀的價額又は交換價額を採用するを可とす可きか否かは、法が貸借對照表の作成を命じたる其根本の精神に照らして之を決すべきものたるや論なし、然るに立法の精神

は他人ヲシテ其時ニ於ケル資産ノ狀況ヲ知悉セシムルノ趣意ニ外ナラズ而して
公衆の保護
と客觀的價
格
此精神に添ふ評價が客觀的價額を措きて他に之れなきは事理の最も
見易きものなり。然るに此根柢を無視して徒らに誹謗の言を放つは

不遜にして且つ無謀なりと。然れども吾人は此反駁に對して左の如く主張せんと欲す、曰く此點に關する立法の精神が論者の言ふが如くなる可きは吾人又た之を疑はずと雖も、然かも夫れよりして直ちに、故に貸借對照表に記載す可き價額は客觀的價額ならざる可からずと論斷し得るや否やは大に之を疑はざる可からざるなりと。蓋し是を實際の場合に照らして考ふるに、世人が商人又は會社に對して或は信用を與へ或は取引を開始して何等かの利害關係を結ばんとするに先ち確めんと欲する所は、大多數の場合に於て、該商人又は會社が營業を繼續し行くものとして何等かの形に於て是に關係する其安否なり、從つて知らんとする所は該商人又は會社が營業の狀態にありて有する資力及び信用の如何にして該商人又は會社が異常の場合に際しても猶ほ債務を完済し取引を完了し得るや否やにはあらず、而して既に營業の狀態にあるを前提として利害の關係を結ぶが故に其後

に於ても知らんとする所は其狀態が如何に推移し變遷しつゝありやにして其他にはあらざるなり。勿論財界の風雲急にして形勢日に險惡を加へつゝあるが如き場合には、最惡の場合を想像して陰に陽に相手方の左る場合に於ける資力信用をも之を知らんとするならんも是は之れ例外なるのみか却つて平常斯の如き場合を想像しつゝあらざりし證據に外ならずといふ可し。即ち第二十六條の規定が公衆保護の規定なりといふ一事より推して其が常に營業の解體又は讓渡の際に於ける價額を記載す可しと命ずるものなりと解釋するの當否を疑ふ所以にして、實に又た立法の眞精神は營業の狀態に於ける商人又は會社の財政狀態を表示せしめんとするに在り、換言すれば商法第二十六條第一項に貸方借方の對照表といふは簿記に謂ふ所の貸借對照表に外ならずして、決して商法學者が定義する所の如きものにあらず、從つて是れに記載す可き價額も亦た會計學者の主張する所に從ふを以て正當にして且つ充分なりとなす可きなりと主張する所以なりとす。然るに多くの商法學者が之を然らざるものゝ如く云ふは、一方に於て貸借對照表又た一に資産負債表と稱すといふ其資産負債表の意味を深く詮議せずして單純

に法律的意義に於ける資産と同じく法律的意義に於ける負債との對照表なりと
 解し、而して他方に於て財政状態を示すとあるを又た單純に財産状態を示すもの
 と解し、其が前に引用せるデイクシイ教授の言の如き意なるを逸したる其結果に
 して到底誤解と云ふの外なしと信ず。或は更に獨逸商法第二百六十一條の規定
 公衆保證とを援用し來りて之を言へば、彼の規定は、吾人の既に述べたるが如く、實
 獨逸商法二六一條 實際上の必要より會計學者の主張を容れて之を法文となしたるものと
 謂ひ得可くして其限りに於ては所謂客觀的價額説より離脱せるものに外ならざ
 る可きが、獨逸に於ける株式會社の債權者其他は此規定の故に果して其利益を脅
 かされたりと謂ひ得可きや否や。客觀的價額に依らざれば公衆保護の目的を達
 成せられざるかの如くに説く商法學者は必ず其然らざる可からざるを主張す可
 きものなるが實際に於て此事甚だ多からざるは即ち聽て吾人叙上の主張を裏書
 するものにあらざるなきか。即ち合せ録して識者の示教を乞はんとする所以な
 りとす。

x x x x x x x x x x

x x x x x x x x

財産目録に記載す可き「財産目録調製ノ時ニ於ケル價額」とは如何なる價額を意
 味するやの問題に對して余輩の嘗つて抱持せるところの見解は曩きに其大要を
 披瀝せるが如くにして、其大體の思想傾向は今日に於ても未だ大に變動するこ
 ろなきなり。然れども其後に於ける余輩の思索は自ら當時の卑説を以て足らざ
 る所甚だ多しと爲さざるを得ざるに至らしめたり。蓋し余輩當時の見解は只管
 に會計學者の通説に跟随せるものにして、隨つて商法の評價規定と會計學者の通
 説との間に一見超ゆ可からざる溝渠の存するを見るや、直ちに會計學者の側に立
 ちて商法學者の所説に論難を加ふるのみにして兩者間には互に相通ずる大道の
 存するものなきや否や等の問題は總て之を不問に附したればなり。
 會計學者の通説と商法の學說との融和 然かも今日よりして之を見れば、兩者間には互に讓歩す可き點の存す
 るものありて、相互に之を讓れば坦々たる大道は直ちに兩者間に展開し來る可き
 を確言し得るものなり。乃ち今先づ會計學者間の通説を取りて之を檢するに、其
 主張は、固定資産の評價は、一般に時價を願ずして其取得價額又は製造價額に依り

て繼續す可く、流動資産の評価は同じく其取得價額に依るも時價が其よりも低き場合には其時價に依る可しと謂ふにあれども、併し他方に於て彼等は固定資産に會計學者の就て減價銷却を行ふ可き必要あることを極力主張する者なるが故に所國時ニ於ケル價額」結局彼等の終局に於て表はさんと欲する價額は、固定資産の場合に於ては

原簿價額—原簿時價

流動資産の場合に於ては、取得價額なるか又は

原簿價額—原簿時價

にして他の語を以て之を言へば是れぞ即ち會計學者の「財産目録調製ノ時ニ於ケル價額」なりと謂ふ可し。然れば今會計學者にして、例へば英國に於て發表せらるゝ多くの貸借對照表に其實例を見るが如く、財産目録又は貸借對照表に内側欄外側欄の二欄を設け其内側の欄には資産項目に就て言へば其取得原價額と之より控除す可き減價消却額とを並置し、負債項目例へば資本の如きに就て言へば其公稱額と未拂込株金額とを並置し此處に於て見出されたる其差額のみを外側の欄

に移し置くの方法を講ずることに同意せんならば、其立場は一層明瞭となり商法學者の了解を得る上に於て利する所蓋し鮮少にあらざる可し。即ち總て余輩の會計學者に要求する所の讓歩なるが此要求は會計學者の通説に何等實質的の變更を加ふるものにあらざる其上に、ハットフィールド氏の如きは是れに依りて世間公衆の欺瞞せらるゝ機會の減少す可きを説きて賛意を表するが如くなれば、甚しき反對に遭遇することなくして容易に許容せらる可きかと信ず。

然れども難問は商法學者が會計學者の右の如き讓歩を以て能く自ら甘んずるや否やに在りと謂はざる可からず。而して若し商法學者にして以上の讓歩を以て足れりとせざらんか、余輩の會計學者に要求せるところは結局無用に歸するが故に、以下に於ては商法學者をして之を認容せしむるに努めざる可からずとして、先づ商法學者と會計學者と互に意見を異にするに至りたる理由を考ふるに、其は前者が飽くまでも客觀的價額を主張するに對し後者が遽かに之を承認するを肯ぜざるに基くものにして、其究極の原因は會計學者が貸借對照表作成の目的は企業經營の結果を明かにして將來の方針を定むる上に必要なる一個の羅針盤を得

會計學者と
商法學者と
の根本的杆
格

んとするに在りとなすに對し商法學者が第三者の保護といふを強調して容易に之に服せざるに胎胚するものなりと謂ひ得可し。然れば兩者意見の杆格は、商法學者に於て第三者の保護なる目的は客觀的價額を附するに依りて必しも安全に達成せらるゝものにあらず、否時には却つて之が妨げとなるものなりとの事實を認めて一步を會計學者の前に譲らざる限りは到底融和の望あることなしとも謂ひ得可し。然れども此點は余輩の既に論じたる所なるが故に今再び之を敢てせずとして、今回は我商法の評價規定の沿革より考へて、其起源に從へば解釋論としても會計學者の説に合意せざるを得ざるものなることを明かにす可し。

却説方今一般に行はるゝ所の見解に從へば、我商法の評價規定は獨逸商法の評價規定の沿
價規定の沿
章
就て行はるゝ所の解釋論は又た直ちに擇りて我商法の解釋論に援用し得るものなるかの如く説かるゝの常態なるが、兩者は果して然かく互に相近似せるや否や。改正日本商法の第二十六條は改正前の同條の嚴格主義を緩和する

目的を以て之を修正したるものに外ならざる其上に、所謂客觀的價格主義を唱ふる商法學者が商法の改正と共に其主義を改めたりとも思惟せられざるを以て余輩が此論文に於て目的とする議論の爲めには改正前の日本商法第二十六條を引獨逸商法と
日本商法と
の比較
の之に對當する部分とを比較すれば左の如し。

日本商法第二十六條第二項

「財産目録ニハ動産、不動産、債權其他ノ財産ニ其目録調製ノ時ニ於ケル價格ヲ附スルコトヲ要ス」

獨逸改正商法第四十條

「財産目録及ビ貸借對照表設定ノ際ニハ總テノ財産目的物及ビ債務ヲ其設定ノ起レル時點ニ於テ是等ニ附與セラル、價格ニテ記載ス可シ。
疑ハシキ債權ハ眞ニ近キ價格ニテ記載ス可ク、回收不能ノ債權ハ之ヲ消却ス可シ。」

獨逸舊商法第三十一條

「財産目録及び貸借対照表調製ノ際ニハ總テノ財産部分及び債權ヲ其調製ノ時ニ於テ是等ニ附與セラル、價格ニテ記載ス可シ」

(第二項は前同様)

即ち日本商法には其目録調製ノ時ニ於ケル價格ヲ附スルコトヲ要スとあり、獨逸商法には其設定ノ起レル時點ニ於テ是等ニ附與セラル、價格ニテ記載ス可シ、又は其調製ノ時ニ於テ是等ニ附與セル、價格ニテ記載ス可シとある次第なるが、是等は措辭の方法を異にして然かも其意義を同じふするものなりや否や。若し此間に對して直ちに然りと答ふる者あらんには、余輩は更に獨逸舊商法の草案と獨逸舊商法 して知らるゝ左記の文を引用し來りて、此と彼と何れが日本商法の規草案との比較 定に一層近似せるやを問ふ可し。

獨逸舊商法第三十一條の草案

「財産目録及び貸借対照表調製ノ際ニハ總テノ財産部分及び債權ニ其目録調製ノ時ニ於テ彼等ガ有スル價格ヲ附ス可シ。

疑ハシキ債權ニハ眞ニ近キ價格ヲ附ス可ク、回收不能ノ債權ハ之ヲ消却ス可

シ。

然る時は恐らくは何人と雖も此後者こそ日本商法第二十六條の源泉たることを拒まざる可し。蓋し其目録調製ノ時ニ於テ彼等ガ有スル價格ヲ附ス可シ「Sind nach dem Werte anzusetzen, welchen sie zur Zeit der Aufnahme haben」とあるを其目録調製ノ時ニ於ケル價格ヲ附スルコトヲ要ス」と譯出するは其調製ノ時ニ於テ是等ニ附與セラル、價格ニテ記載ス可シ」 Sind.....nach dem Werte anzusetzen, welcher ihnen zur Zeit der Aufnahme beizulegen ist)又は其設定ノ起レル時點ニ於テ是等ニ附與セラル、價格ニテ記載ス可シ」(Sind.....nach dem Werte anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Anstellung Statfinder)を然か譯出するよりも一層自然なるに近きは明々白々たればなり。

夫れ然り然れども此後者と前の二者とは同一事を意味することなきや否や。「彼等の有する(Sie haben)と言ふ」と「彼等に附與せらるゝ(ihnen beizulegen ist)」と言ふとが決して同一にあらざるを知る者は、此間に對して直ちに「否然らず」と答ふるに躊躇せざる可しと雖も、然かも斯の如き抽象的拒否は未だ以て兩者間に横はる重大

獨逸商法 なる相違を明らかにするに足らざるなり。因つて以下少しく詳細に草案の由来、之を辨ぜんならば、元來彼の獨逸商法第三十一條の草案なるものは普魯西亞の一般獨逸商法制定の際普魯西亞より提出せられたる(一八五七年)第二章案 草案

〔財産目録及ビ貸借對照表調製ノ際ニハ在庫中ニ其價格ノ少ヲ見タル商品及ビ價格低落セルカ若クハ使用ニ因リテ損耗セル建物又ハ什器ヨリ相當ノ減額ヲナスヲ要ス、

損失ト見做サル可キ滞リ債權ハ全然之ヲ消却シ、疑ハシキ債權ハ相當ニ減價セラレテ記載セラレザル可カラズ〕

に對し、是は(第一)商品の品質低下に因りて生ぜる價格の減損のみを顧慮すれば足り、市況の變動に基く價格減損の如きは之を顧慮するに及ばずといふが如き誤解を惹起するの憂あり(第二)價格減少のみを顧みて價格増加を顧みざるの缺點あり(第三)疑はしき債權の計算に關して各所に行はるゝ商習慣を無視せるものなりとの非難を加へ次の如き修正案を提出せるを三對十一にて否決し去ると共に、他方

に於ては起草委員をして前掲第三十一條草案の如くに起稿せしめたるものなり。

修正案第一、

〔財産目録及ビ貸借對照表調製ノ際ニハ一切ノ資産ヲ其眞實ナル價格ニテ嚴密ニ評價ス可シ、特ニ損失ト見做サル可キ債權ハ全ク之ヲ消却シ疑ハシキ債權ハ相當ナル控除ヲ加ヘテ之ヲ記載ス可シ、
又は

〔財産目録及ビ貸借對照表調製ノ際ニハ商品、船舶、建物及ビ什器ハ嚴密ニ其眞實ナル價格ニテ之ヲ記載ス可シ
損失ト見做サル可キ滞リ債權ハ全然之ヲ消却シ、疑ハシキ債權ハ相當ナル控除ヲ加ヘテ之ヲ記載セザル可カラズ〕

修正案第二、

〔財産目録及ビ貸借對照表調製ノ際ニハ、初メテ之ヲ調製スル時ナルト其後ニ於テ之ヲ調製スル時ナルトヲ問ハズ毎ニ總ラノ財産部分及ビ債權ヲ其ガ各調製時ニ於テ有スル價格ニテ記載ス可シ、

故ニ取立不能ノ債權ハ全ク之ヲ消却ス可シ、但シ疑ハシキ債權ハ現行商習慣ヲ斟酌シテ其眞實ト思ハル、價格ニテ之ヲ記載ス可シ。」

然れば前掲の彼の草案は之を普魯西亞の此第二草案の如くに解釋す可きにして、然るときは余輩が先きに會計學者の通説を其意を損ずることなくして變形すれば茲に彼等の所謂其時に於ける價格を得可しと説ける其價格と前掲の草案に所謂目録調製ノ時ニ於テ彼等ノ有スル價格とは恰かも合致するを見る次第なるが、此點は普魯西亞第二草案の前身たる第一草案を援用すれば更に一段の明瞭を加ふるを見る可し。蓋し該第一草案は殆んど全く會計學者の所説を其儘に法律化せるものと言ふも、不可なき程相互に類似し居ればなり。即ち左の如し。

プロシヤの 普魯西亞の第一草案

第一草案

「財産目録及ビ貸借對照表調製ノ際ニハ商品ハ其取得セラレル價格ニ

テ之ヲ記載スルニ止メ、若シ又タ其目録調製ノ時ニ於ケル普通ノ價格ガ其以下ナリトセバ此低下セル價格ニテ之ヲ記載スルニ止ム可シ。

在庫中ニ其價格ノ減少ヲ見タル商品及ビ使用ニ因リテ損耗セル什器ヨリハ

此外ニ更ニ相當ノ減額ヲナスコトヲ要ス

損失ト見做サル可キ滯リ債權ハ全然之ヲ消却シ、疑ハシキ債權ハ相當ナル控

除ヲ加ヘテ之ヲ記載セザル可カラズ」

他方に於て獨逸舊商法の規定(第三十一條)は第二讀會に於て前掲の第一草案を殆んど暗黙の間に變更し、第三讀會を経て終に法律となりたるものにして、獨逸改正商法の規定(第四十條)は舊商法の右の規定に字句上の修正を加へて其意義を一層精確ならしめたるものに外ならざるなり。而して是等の規定に對する解釋論は時に異論を聞かざるにあらざれども、大體に於て普通に商法學者の説く所の如くなりとすれば、此と彼とは全く反對の方向に走るものにして其差異は誠に天地霄壤も徒ならずと謂ふ可きなり。

然り而して、我商法の評價規定は此獨逸商法の規定に基かずして、彼の第一草案我評價規定より淵源したるものなること既に述べたる所の如くなりとすれば、獨逸商法の解釋論に依ひて我商法の評價規定を解釋せんとするは誠に當らざるの甚しきものにして、此點に根據を置きて會計學者に反對する其反對論

は終に成立す可からざるものなりと謂はざる可からざるなり。即ち余輩が我商法學者より讓歩を希望する所以なるが、若し彼等にして猶ほ第三者の保護を名として是に反對するあらんか、余輩は普魯西亞の委員が前掲の普魯西亞第二草案に附せる趣意書中に於て、斯の如き規定の目的は財産目録及び貸借對照表作成の最良方法を商人に示教せんとするものにあらずして、第三者の利益を保護せんとするものなりと説ける事實を指摘して余輩曩日の議論と併せ讀まんことを切に懇願せんと欲するものなり。

遮莫以上余輩の説く所にして若し商法學者の同意を贏ち得るに足るものあらんか、余輩が會計學者に讓歩を求めたるは決して徒爾ならざりしものにして、實際社會の是れに依りて享くる利益も亦た決して少々にして止まざる可きなり。

即ち以上を要約して之を言へば私は商法學者の唱道する所に従ひ所謂客觀的價格若くは交換價格を以て、貸借對照表の各科目に附す可き價額なりと爲すときは、其最も穩當なるものに依るとするも猶ほ評價損益の發生を免れずして、従つて經營の結果として實際に生ぜる營業損益を明瞭に看取す

以上の要領

るを得せしめざるを以て此目的の爲めには——而して是れぞ實に貸借對照表作成の目的たるなり——會計學者の主張する價額を以て正當なりと爲さざる可らずと斯様に主張するのでありまして、商法學者が若し之に對して其は第三者の保護と相容れずと唱へますならば、私は獨逸商法第二百六十一條の規定を指摘し來つて其必しも然らざるを立證せんとすると共に、他方に於ては我商法の評價規定は獨逸舊商法第三十一條の草案に發端するものにして獨逸新商法第四十條の規定とは措辭と共に意味合を異にするを以て、商法學者が獨逸新商法第四十條の規定に準じて我商法の評價規定を解釋せんとするは沿革的にも亦た全く一個の斷事なりと謂はんと欲するのであります。而して是ぞ難て此問題に對する私の斷案でありますが故に、以下に於ては一方に於て取得價額の何たるやを明らかにすると共に他方に於て減價消却のことを申述べねばならぬのでありまして自ら次章の問題たるのであります。

(注意) 此所まで書いて來て此議論の初頭に當然記述し置くことを不用意にも全く書き漏して居たことを發見致しました。因つて今之を補正する爲

め五三一頁二行目の「而して」より同五行目の「正當確實なり」と爲す可きや「迄を」削除し、其代りに

「蓋し貸借對照表にして一度此要件を缺如するときは、假令其他の要件が洵に善く完備して些かも間然する所なしとするも、其は未だ以て正確なる財政狀態の表示と爲すことを得ぬからであります。が併しながら此際如何なる價額を各項目に附したならば、因つて以て之を正當確實なる價額と稱し得るでありませんか。貸借對照表貸方の部に列舉せらるゝは資本主の諸種の形態に於ける出資と債務との二つでありまして、營業主の立場より之を見れば其は總て自己の負債に外なりません。而して自己の負債は素より其全部を完済す可き性質のものでありますから、是等は何れも其時に於ける全額を以て之を表はす可きであります。此點に就きては疑を容る可き餘地毛頭あることなしと謂ふ可きであります。故に是等の項目若くは科目に就きては假令後に述ぶるが如き多少複雑したる問題の發生を見ることあるも、然かも本來の所謂評價問題の發生を見ることがないのであります。之に反して貸

借對照表借方の部に列舉せらるゝは、何れも土地建物機械器具等の如き所謂資本財を代表する項目でありまして、従つて其價額は諸種の原因の爲めに左右せられますから、是等の項目若くは科目に就きては一定時に於て如何なる價額を附するを以て正當確實なりやといふ問題の發生を見るのであります。貸借對照表に於ける評價問題は斯くして自から資産の評價問題に外ならずといふことになるのであります。之が答案なる一文を挿入することに致させて頂きます。

第二章 取得價格の算定

却説然らば取得價額(若くは取得原價)とは果して何であつて又た如何にして算定せらるゝのでありませうか。今先づゲルヌストナーに従つて簡單に之を説けば取得價額と 其は既に述べたるが如く「綿密に計算せられたる價額であつて(一) 商は何ぞや 品の買入原價——原料及び材料の仕入又は取得費用(二) 買入又は製造に要せる特別經費(三) 仕入若くは經營に要せる一般的費用の割當額の三つよ

り成るのであります。然れば貨物の取得價額は其本來の代價に仲介料、運賃、關稅、其他の費用、陸揚費、通關手数料、印紙代、登記料等の如き當該貨物の取得に要したる一切の費用を加算すれば容易に之を算定し得る道理でありまして、従つて問題は甚だ困難ならざるかの如くに思はれますが、併し實際に於ては是等の費用其もの算定の困難

易なるものではないのであります。ハットフィールド氏に従つて之を例示すれば、例へば鐵道會社の場合に於て其主要資産たる鐵道線路の取得價額中に線路用地の買入代價、レール、枕木の買入代價及び其敷設に従事せる技師、監督者の俸給、工夫の勞銀等を加算するは議論のないところでありませうが、此外に猶ほ會社の創業費を加ふ可きや否やといふ問題に就ては恐らくは議論

其理由なきを得ずであります。然もハットフィールド氏の指示する所に依れば米國の内國商業委員會は創業費は之を建設勘定に借記す可しと定めたりとのことであります。即ち聽て其當否を檢せざるを得ざる所以であります。同様の問題は建設期間中に社債権者又は株主に對して支拂ふ利子に就ても亦た生

起せざるを得ないであります。蓋し利子の支拂は其自身として之を見れば勿論資産物件の價額を増加するものでありませぬが、併し此利拂なくんば社債権者若くは株主を誘致することを得ず、社債権者若くは株主を誘致することを得ざれば建設を行ふことを得ずとすれば、其利拂は建設に必要な費用の一端にして、従つて之を建設費中に加へ因つて更に取得價額中に加へらるゝは當然なりと謂は

ば謂ひ得るからであります。因つて今是等の諸點を考ふ可しとして

會社創業費の問題
最初に會社の創業費をとつて見ますと、此は會社が發起せられて其成立に至る迄に要する一切の費用を指すものでありまして、其内容は、(1) 假定款及び見積書作成に關する一切の費用、(2) 株式募集に關する一切の費用、(3) 創立事務所の費用、(4) 創立總會に關する費用、(5) 設立登記に關する費用、(6) 株券作製に關する費用、(7) 發起人に對する報酬、(8) 通信費其他の費用等より成ると謂ひ得るのであります。而して之が性質に就きては、カーター氏、ケスタ

其性質

ハットフィールド氏は、之を資本的支出に屬すといふが如くでありませうが、デイクシイ氏やビックスレイ氏の如き權威者は之を繰延資産に外な

らずと解するものの如くであります。従つて會計上に於ける之が取扱方に就てもケスター氏やハットフィールド氏は——カアター氏は別——之を資産として

取扱法

持續し行くことに強き反對を試みませぬがディックシイ氏やピック

スレイ氏は出來得可くば初めより之を載せざるを可とし、已むを得ずして之を載せたる場合には二三ヶ年の間に之を消却するに努む可しと主張して居ります。而も之れ實に英國の法律が資産として繼續記入し行くことに反對せざる其事實の面前に於て敢てせらるゝ主張でありますが故に、此兩者の意齟が那邊にあるかは之を窺知するに難くないと存じます。獨逸に於ては前に屢々引用

獨逸商法の

規定

せる第二百六十一條の第四號に於て「設立費及び管理費ハ資産トシテ

貸借對照表ニ之ヲ記載ス可カラズ」と規定して居りますが故に、創業費

は總て之を第一年度に於て負擔せざる可からざるとなり、實際に甚だ不便でありますが故に、大抵の會社は最初の株式をプレミアム附にて發行し之を創業費に充當するのとてあります。蓋し過ぎたるは猶ほ及ばざるの類であります。が、今パツソウの傳ふる所に從ひ何故斯の如き嚴重なる手段に出でたるか其理由を

其理由

明らかにして後日の參考に供しますならば其は、先づ第一に如何なる費用が創業費に算入せらる可きやに就て定論を缺く……實際の慣行

により短期間に創業費の概念確定するに至る可しといふは個々の企業の特徴異なるが故に之を期待するを得ず。加之、斯の如き割り當ては最初の設立費に限りて之を許す可きや、若くは又た後日増資に因りて必要となれる設立費にも亦た之を及ぼす可きや、及び其總額は設立資本若くは後日の増資額に準じて一定の割合以内に之を限ると命ぜられざる可からざるや否や等に就いては今猶ほ疑の決せざるものありて存す。反之、創業費が本來の會社資産を形成せざるは、其價值が之に因りて招徠せられたる成果によりて初て明らかにせらるゝものなるによりて疑ふ可くもあらざるなり。故に草案は斯の如き不明瞭なる要求に聽従するとを得ざるなり。若し之を顧慮するに於ては容易に不正當なる配當と投機の煽動とに手引を與ふるに至る可きなり。他方に於て現行法の規定は眞實なる過酷と弊害とに導くものにあらざるなり」と斯ういふのであります。即ち之を約言すれば其は、創業費は本來の會社資産を形成するものにあらざるが故に此は之を貸借對

照表に記載す可からずと爲すものでありまして、是をハットフィールド氏が純理論の見地よりすれば會社を組織するが爲めに必然的に費さるゝ一切の費用は不動産、機械若くは手許商品と同様當然其會社の資産であると思惟せらる。株主若ハットフィールド氏は所有者にとりては其は利潤の由來する投資の一部分にして従つて資本的支出である。斯の如き一會社を設立するが爲めに必要なる費用たるが故に競争者たるものも亦た同種の支出の爲めに資本を準備するにあらざれば實際に生ずるを得ず、従つて完全に設立せられて現實に存在する會社は新經營者に對して創業費に等しきプレミアムを値すといふ可きである。加之、斯の支出を他の何等かの方法によりて處理するときは、會社が名目上の餘剰を以て創始せられたる場合以外に於ては初めより資本に浸入することを必要たらしむといふ不合理なる結果を見るに至るであらう」(Hatfield: Modern Accounting p. 78)と説きケスター氏が「是等(創業費)は必要不可缺なる費用にして、之を缺くときは會社は初めより成立するを得ざるものである。既に組織せられて直ちに營業を開始し得可き會社は其諸要素が未だ協同的活動状態に齎せられざるものに比較する

ときは一層優良なる地位に在るものである。機械を据付けて直ちに使用し得るやうにする費用が其装置の價額に附加せられて資本化せらるゝと同様に會社の創業費も亦た組織せられたる事業要素が未だ組織せられざる同一要素よりもより大なる價額を有する其尺度なりとして當然之を資本化し得るであらう。……故に創業費は分類の見地よりすれば、繰延費用若くは前拂費用として之を處理するよりは寧ろ無形資産として之を處理するを最可とす可きであらう。嚴密なる理論よりすれば是等費用の價値は會社の存續する限り存續するのである」(Kester: Accounting, theory and Practice P. 330)と言ふに比較するときは全く正反對の位地に立ち従つて全く正反對の取扱方を主張する所以となるのであります。而して其然る限りに於ては兩者共に全く合理的であります。併し他の見地よりすれば兩者は何れも其一方の極端に失すと評す可きでありませう。蓋し創業費は洵に一個の費用に外ならずして従つて本來の資産として之を貸借對照表に示すは絶対に許す可からざる所に屬すとすも、然も其費用たる最初の年度にのみ之を負擔せしむ可きものではなくして嚴密に之を言へば、會社存續の

全年度に亘りて之を負擔せしむ可き筈のものでありますから、年々其一部分宛を消却し行き、従つて其殘餘を前拂經費の一つとして年々貸借對照表に記載し行く其取扱方をも併せて之を禁ぜんとするは即ち一個の極端に陥れるものと言はねばならぬ其一方に於て、創業費はハットフィールド氏に従ひ一個の資本的支出に外ならずとするも然も其は會社其ものに體現するものでありまして其他の資産に體現するものでありませぬが故に、其は誠にケスター氏の言ふが如く一個の無形資産たるものでありまして、従つて、成る可く速かに之を消却し去るを以て會社の財政状態を強固ならしむる所以となしますが故に、否更に一步を進めて之を言へば會社は會社自身にとりては其資産たるを得ざるものであります故に、之を資産の一つとして永久に貸借對照表に記載するは即ち又た他の極端に流れたるものなりと言ひ得るからであります。即ち私は此點に於ては會社の創業費を繰延資産として貸借對照表に表はし可及的速かに之を消却し去るを以て最も穩當と爲すものでありまして従つて、此は之を取得價額中に加ふ可からずと言はんと欲するのであります。

自分の見解

建設利息と取得價額 却説然らば次に建設期間中に社債権者又は株主に對して支拂ふ利息は之を取得價額中に加ふることを得るでありませうか否か。ハットフィールド氏やレーム氏は既に述べたるが如き理由に依りて之を肯定して居るのであります。是は果して正當と言ひ得るでありませうか否か。建設期間中に株主に對して支拂ふ所謂建設利息に就ては一九〇八年の英國の會社法は其第九十一條に於て

「長期間に亘りて利益を得ること能はざる工事又は建物の建設費若くは設備の調製費を支辨せんが爲めに金錢を得る目的を以て株式を發行したるときは、會社は當該株式の當時の拂込済み金額に對し、本條に掲げたる條件と制限とに背かざる限り、其期間中利子を附し、之を其工事又は建物の建設原價若くは其設備の調製原價の一部として資本の借方に記入することを得。

但し

(二)斯の如き支拂は定款又は特別決議によりて承認せらるゝにあらざれば之を爲すことを得ず。

- (二)斯の如き支拂は、定款又は特別決議によりて承認せられたると否とに拘らず豫め商務院の認可を得るにあらざれば之を爲すことを得ず。
- (三)商務院は斯の如き支拂を認可する以前に會社の費用に於て事の状況を調査報告す可き者を任命することを得るのみならず、之が任命をなすに先ち調査費用の支拂に對し保證を與ふ可きことを會社に請求することを得。
- (四)該支拂は商務院に依りて決定せらる可き期間中に限り之を爲す可し。此期間は何なる場合に於ても工事又は建物の實際に完成せられたる、若くは設備の調製せられたる其翌半期の終了後に亘る可からず。
- (五)利率は如何なる場合に於ても年四分若くは參議院の命令によりて臨時に決定せらるゝが如きより、低き率を超ゆ可からず。
- (六)利子の支拂は之を以て其支拂を受くる當該株式の拂込金額の減少と爲す可からず。
- (七)會社の計算書は當該計算書の關係する期間中に資本より支拂はれたる株金額と其利率とを明示せざる可からず。

(八)本條に於ける規定は一八九四年及び其後に於ける法令に依りて修正せられたる印度鐵道條令の適用せらるゝ會社には何等の影響を及ぼすことなし。

獨逸商法の規定
「企業の準備より其完全なる營業開始に至るまでに必要なる期間に對しては一定額の利子を株主に契約することを得。定款は利子の支拂が最後に終熄す可き時點を明示せざる可からず」

我商法の規定
と爲し、而して我商法は其第九十六條に於て

「會社ノ目的タル事業ノ性質ニ依リ第四百四十一條第一項ノ規定ニ從ヒ本店ノ所在地ニ於テ登記ヲ爲シタル後二年以上開業ヲ爲スコト能ハザルモノト認ムルトキハ會社ハ定款ヲ以テ開業ヲ爲スニ至ルマデ一定ノ利息ヲ株主ニ配當スベキコトヲ定ムルコトヲ得但其利率ハ法定利率ニ超ユルコトヲ得ス前項ニ掲ゲタル定款ノ規定ハ裁判所ノ認可ヲ得ルコトヲ要ス」

と定めて居りますが故に、而して是等の利息は日獨兩商法の規定に於ても之を資産の價額中に加ふることを許すものなりや否やに就ては、一般に法律は甚だ長き

建設期間を要し、従つて時としては數年間に亘りて利益を見ることを得ざる企業の爲めに、元入資本金額を超過せる純益に限りて之を配當することを得といふ原則に特例を設け、建設利息を許すに依りて株式の發行を容易ならしめ

右の解釋論

斯くて資本の調達に便利ならしめんとしたのであるが若し單に夫れ丈けのことにして斯く支拂ひたる建設利息は之を資産の原價中に算入することを得ずとすれば其額丈けは當然資本の減少となりて貸借對照表面に表はれ來らねばならぬが故に、其は資本維持の原則と衝突し、従つて後に至り實際に利益の發生を見たる場合に之を填補せざるを得ずして株主は茲に再び利益配當を受くるを得ざる窮地に陥るを見るであらう。然るときは法律の救済は一時の救済に止り、株主は企業が利益を生まざるに建設利息の支拂を受け、企業が利益を生むときに却つて何等の支拂をも受けずといふ奇妙なる地位に置かるるのであるが、斯の如きは勿論法律の本旨にあらざる可きが故に建設利息は之を資産の取得原價中に加ふるを得るものと謂はねばならぬのであるといふが如くに主張せられずから(H. Passow, Die Bilanzen S. 247 參照)結局此問題は法律上の問題としては世に

既に定論ありといふ可きでありませうが(註一) 會計學上の問題としては必ずしも爾く簡單に論斷するを得ないのであります。蓋し會計學の見地よりすれば建設期間中に社債権者並びに株主に對して支拂はるゝ一切の利子は工事建物其他會計學より 爲めに其費用として支拂はるゝものではなくして、資金調達の爲め見たる建設 利益 に其費用として支拂はるゝものに外なりませぬから、此は是等資産の

取得原價中に算入す可き性質のものにあらずと謂はねばならぬ其一方に於て、總て是等の利子は將來に於ける収益中より支出せらる可きものであつて資本より之を支拂ふは一時之を立替ふるの意味に外ならずと解す可きものでありますから、是れも亦た會社の創業費と同じく繰延資産の一として貸借對照表に表はし順次に其一部分づゝを消却し行くを以て最も適當と爲すと謂ひ得るが如くであるからであります。

取得價額算 取得價額の負定に關しもう一つ茲に困難なる問題と成りますのは仕定に關する 入價額を異にせる同種商品の一部分づゝが殘存する場合に於て其取

他の困難 得價額を如何に算定するや及び夫れ々に品等若くは品種を異にせる商品を一

個の綜合價格にて買入れ其一部分を處分したる場合に其取得價額を如何に決定するやといふ問題であります。そこで先づ第一の場合に就て之を申しますならば此場合に於ても其各の殘存部分が別々に保存せられ従つて彼此明白に區別し得られますときは問題は至極簡單でありまして容易に之を算出し得るのであります。其各の部分の部分が斯く判然と區別しあらざるときは稍々複雑なる計算手續を必要とするのであります。即ち此場合に於ては等差式平均 (Weighted average) に依る平均價格を求めて之を其取得價額と爲すのであります。一例を擧げて之を明らかに致しますならば本年二月小麥一千石を三十圓替にて買入れ四月に至りて更に五百石を三十一圓替にて取得し五月に入りて七百石を三十二圓替にて賣却したりとして六月の決算期に於て殘存八百石の取得價額を算出せんとすれば等差式平均に依る各一石の價額は

$$(1,000 \times 30.00 + 500 \times 31.00) \div (1,000 + 500) = 30.3333$$

に當るが故に八百石の取得價額は二萬四千六百六十六圓六十六錢となるのであります。次に第二の夫れ々々に品等若くは品種を異にせる商品を一

個の綜合價格にて買入れ其一部分を處分したる場合とは例へば土地株式會社が富豪の邸宅を一手に買入れ之を幾つかの區劃に細分して世間公衆に賣出したる場合の如きをいふのであります。此場合に於ては各區劃は其地位の便否如何に従ひ其價值を異にしますが故に其取得價額も亦た之に準じて各區劃互に相異ると謂はねばならぬのであります。従つて其一部分を賣却したる場合に於て貸借對照表を製作するとせば其殘餘の土地の取得價額は如何にして之を算出す可きかは自ら一個の問題たらざるを得ないのであります。斯の如き場合に於ては土地全體の時價(市價)と賣却したる部分の時價此價格にて賣却したるものと假定すとの比を求め之を當初の買入價格全體に乘じ、因つて得たる額を賣却したる土地の取得價額とし、此を買入價格全體より差引きたるものを殘餘の土地の取得價額となす可しとはジモン氏及びハットフィールド氏の唱ふる所でありまして、又た最も穩當と爲す可きであらうと存じます。因つてジモン氏に従ひ之が公式を掲ぐれば次の如くであります。

$$\text{賣却したる土地の取得價額} = \text{土地全體の取得價額} \times \frac{\text{賣却したる土地の時價}}{\text{土地全體の時價}}$$

(註一) 法が元入資本金額を超過せる純益に限りて之を配當することを得と定めたるは即ち資本維持の爲めに之を定めたるものに外ならず。故に建設利息に關して之が例外を認めたるは同時に資本維持の原則に對して例外を認めたるものに外ならずと言はざる可からず。従つて建設利息を資産の原價中に算入せずして其額丈け資本の減少となることあるも其は法律の認めたる例外に屬するが故に其限りに於ては後日の利益に依りて之を填補するの必要あることなしといふ議論もあり得可しと想像せらるゝのであるが、是は法律論に屬し吾人には關係なきが故に今は敢て之を穿鑿せずして以上の如く言ひ置くこと知られたし。

第三章 減價消却

第一節 減價消却の意義

却説以上を以て取得價額の算定に關する説明を終りましたから、次には減價消却に關する説明を試みざる可からずとして最初に其意義を解説致しますならば

減價消却の意義 總じて事業遂行の用に供せらるゝ資産物件は、土地の如き僅數の例外を除けば、何れも或は自然的毀損に因り或は使用に基く磨滅消耗に因

り、或は又た期間の經過に因り一定の歳月を経るときは全然使用へに堪ざるに至るか、若くは又た假令然らずとするも舊式に屬して其使用繼續は經濟上却つて之を不利益とすといふが如き状態に到達するものでありまして、之に對して修繕手入等の如き維持手段を講ずるときは勿論或程度まで其存續期間を長からしむることを得るのであります。而して又た夫れ故に世間の實際に於ても常に油斷なく之を爾かするの常であります。併し其効果には技術上經濟上自ら一定の限度なるものがありますから結局總ての資産物件は早晚遲速の差はあれども悉く廢物たる可き運命を有すと謂はねばならぬのであります。而して其時には之を取得するに要したる費用換言すれば其價額は全部若くは大部分茲に消盡せられたることとなりますが故に、右の事實は之を別言すれば資産價額の消盡を意味すと謂はねばならぬのであります。即ち聽て減價なる概念の發生を見る所以でありまして、デイクシイ氏の所言に則りて之を説明すれば減價とは資産物件の所有享