

## 第 十 章

## 試 算 表

## 1 意義及び種類

前章に於て述べたる如く、決算の結果同一金額の新純財産即ち新資本が、一方に於ては資本金勘定の貸方残高として、他方に於ては決算残高勘定の借方残高として二重に算出表示せられたることは、其の會計年度初頭に於ける各勘定の記入又は残高に誤謬なきは勿論、年度進行中に発生したる總ての取引を各勘定の借方貸方に正確に複式記入したることを前提とする。故に新純財産の二重表示は勘定記入の誤謬を検證するの效力を有するものである。

然れども新純財産の二重表示は簿記の窮極の結果に於て初めて出現する所であるのみならず、後章詳述するが如く(1)、簿記の勘定より何時にても直に此の如き結果を綜合し得るものではないのである。従つて

隨時必要に應じて勘定記入の正否を検證せむが爲には、他の方法に依らなければならない。試算表 Trial Balance; Probabilanz 即ち是れである。

試算表とは複式簿記の元帳に就き、或一定時點に於ける總ての勘定の借方合計及び貸方合計、又は總ての勘定の借方残高及び貸方残高を内容とする借方金額欄及び貸方金額欄より成り、借方金額欄の合計と貸方金額欄の合計とが符合するや否やに依りて、勘定記入の誤謬の有無を一應檢證するを以て其の主要なる目的となす簿記技術的手段である。而して其の借方合計及び貸方合計を内容とするものを合計試算表 Trial Balance of Totals; Summen-Verkehrs-, Umsatz-) Bilanz と稱し。其の借方残高及び貸方残高を内容とするものを残高試算表 Trial Balance of Balances; Saldobilanz と稱する。

合計試算表と残高試算表との優劣論に關しては、試算表作成の目的に顧みて其の判斷を下さなければならない。

第一 試算表作成の本來の目的は勘定記入の正否の檢證である。精しく言へば各個の取引に就き同一金額の借方記入と貸方記入とが元帳勘定になされて



あるか否かを一應吟味することである。此の目的の爲には兩種試算表の間に優劣の差を見出し得ない。但し残高試算表にありては各勘定の残高算出の計算をも検証し得るの長所を有する。

第二 試算表の副目的として、企業の財政状態及び営業状態の概略又は傾向を試算表に依りて測知せむとすることが経営の見地より要求せられる。此の目的の爲には合計試算表の與ふる材料がより詳細にして有益なるべきは當然である。殊に得意先及び仕入先の各個人的勘定に就き、其の残高のみでなく借方合計及び貸方合計を各別に知ることは大に必要なることである。但し経営上最も重要なる各種損益勘定に就いては、費用勘定は借方記入一方の勘定であり、収益勘定は貸方記入一方の勘定であるから、借方合計即ち借方残高、貸方合計即ち貸方残高である。従つて此の問題には無關係である。

試算表は必要に應じ何時に於ても之を作成し得ること勿論なれども、各月末及び決算期に作成するを普通となす。而して決算試算表とは決算開始前の者を稱し、決算終了後のものは特に Post-Closing Trial Balance と稱する。

## 2 試算表の基本理論

試算表が複式簿記の勘定記入検証の效力を有するは、複式簿記の第一原理たる借方貸方平衡の原理に基づく。即ち其の複數の場合である。是れ複式簿記體系が有する一大特徴にして、其の強制的・自動的・自己監督の作用をなし、會計の正確を期する上に重大なる効果を有するものである。

## 3 検証力の限界

試算表に於て若し其の借方合計と貸方合計とが同一金額を示さざるときは、是れ明かに勘定記入に誤謬のあることを意味する。

之に反して兩者が同一金額を示したる場合に於ては如何と云ふに、此の場合には一應は勘定記入に誤謬無きことを證明するものと言ひ得るけれども、此の證明は頗る限定的のものである。之を以て直に勘定記入に誤謬絶対に無しと斷定するを得ない。何となれば試算表の借方合計と貸方合計とが符合することは、唯單に各個の取引を勘定に記入するに方り同一金額を或勘定の借方と他の勘定の貸方とに記入したる事



を證するに止り、次に列擧するが如き誤謬が其の間に生じたる場合に於ても、其の會計上の誤謬は試算表の計算に少しも影響を及さないからである。

(1) 取引が全然勘定に記入せられざりし場合

(2) 同一取引が重複して複式記入せられたる場合

例へば商品の現金賣 100 圓を現金出納帳及び商品賣上帳より現金勘定の借方と商品賣上勘定の貸方とに二重に轉記する場合の如し。

(3) 誤れる同一計數が借方及び貸方に記入せられたる場合

(4) 借方記入又は貸方記入が誤れる勘定に記入せられたる場合 例へば商品 1,000 圓を得意先甲商店に信用賣したる場合に、得意先乙商店の勘定に 1,000 圓の借方記入をなしたる場合の如き、又は建物の修繕費として費用勘定の借方に記入すべき 300 圓を故意或は過失に因りて建物勘定の借方に記入したる場合の如し。

(5) 借方記入と貸方記入とが正反對になされたる場合 例へば仕入先 A 商店より購入したる商品の中戻し品 200 圓を生じたる場合に、戻し品<sup>買</sup>勘定の貸方と仕入先 A 商店勘定の借方とに記入すべきを誤つて戻



し品勘定の借方と仕入先 A 商店勘定の貸方とに之を記入したる場合の如し。

(6) 二個以上の誤謬が相互に相殺する場合 例へば借方に於て或勘定に 1,500 圓の過大記入あり、他の勘定に 1,500 圓の過小記入ありたる場合の如き、又は或勘定の借方に 900 圓の過大記入あると共に他の勘定の貸方に 900 圓の過大記入ありたる場合の如し。

之を要するに試算表の檢證力は單に各個の取引を勘定に記入するに方り借方貸方の複式記入が跛行的に爲されたるか否かを發見し得るに止り借方記入貸方記入の計數が果して取引の計算上の結果を正確に示すか否かは全く其の關知し得ざる所である。況や取引の仕譯が會計上正當なりや否やの點に於てをや。

#### 4 形 式

試算表の形式は極めて簡單にして、貸借對照表の場合に於けるが如き諸問題を生じない。第八章の例題に據りて合計試算表及び残高試算表を作成すれば次の如し。



## (A) 合計試算表

試算表 昭和 年六月三十日

元頁	元 帳 勘 定	借 方	貸 方
2	現 金 勘 定	¥ 1,990	¥ 1,050
3	得 意 先 甲 勘 定	1,000	500
4	商 品 勘 定	1,000	800
5	什 器 勘 定	500	
6	仕 入 先 A 勘 定	815	1,000
7	支 拂 手 形 勘 定		300
8	借 入 金 勘 定		520
9	資 本 金 勘 定		1,000
10	賣 上 損 益 勘 定		200
11	利 子 收 益 勘 定		10
12	仕 入 現 金 割 引 勘 定		15
13	賣 上 現 金 割 引 勘 定	20	
14	家 賃 費 用 勘 定	50	
15	利 子 費 用 勘 定	20	
		¥ 5,395	¥ 5,395

## (B) 殘高試算表

試算表 昭和 年六月三十日

元頁	元 帳 勘 定	借 方	貸 方
2	現 金 勘 定	¥ 940	
3	得 意 先 甲 勘 定	500	
4	商 品 勘 定	200	
5	什 器 勘 定	500	
6	仕 入 先 A 勘 定		¥ 185
7	支 拂 手 形 勘 定		300
8	借 入 金 勘 定		520
9	資 本 金 勘 定		1,000
10	賣 上 損 益 勘 定		200
11	利 子 收 益 勘 定		10
12	仕 入 現 金 割 引 勘 定		15
13	賣 上 現 金 割 引 勘 定	20	
14	家 賃 費 用 勘 定	50	
15	利 子 費 用 勘 定	20	
		¥ 2,230	¥ 2,230



## 第十一章

## 複式簿記の缺點

混合勘定

其の  
性質  
を  
示す

## 1 複式簿記の缺點

財産勘定系統と資本勘定系統との二種の勘定系統を有し、企業の財産の増減變化と資本の増減變化とを併せ記録する簿記體系は、之を複式簿記と稱して單式簿記 Single-Entry Bookkeeping; die einfache Buchhaltung と區別し、且つ單式簿記に比して相對的に完全なるの故を以て往々之を完全簿記 die vollständige Buchhaltung と稱する。若し複式簿記の組織が純粹なる財産勘定及び純粹なる資本勘定のみを以て構成せられてあるならば、一方に於ては純粹なる財産諸勘定に依りて企業の財産の狀態及び増減變化が計算記録せられ、他方に於ては純粹なる資本諸勘定殊に純粹損益諸勘定に依りて其の資本狀態殊に損益の結果が計算記録せらる

べきである。従つて此の如き簿記の記録は恒に企業の財産狀態及び資本狀態を正確に表示し得べきであるから、之を稱して完全なる簿記體系と云ふことは妥當であらう。然るに所謂完全簿記なるもの即ち實際に於ける複式簿記は其の組織中に不純粹なる勘定混合勘定を有するが故に此の如き完全性を具備してゐないのである。

混合勘定とは財産勘定と資本勘定との混合體にして、其の残高は財産勘定の残高と資本勘定の残高との混合體混合残高である。財産的計數と損益的計數との混合體である。此の混合残高は混合勘定の残高として算出せられ得ること、凡ての勘定の残高と同じであるけれども、元來性質相異なる二個の未知數の代數和なるが故に何等明確なる意義を示すものでない。二個の未知數の中少くとも一方が何等かの方法に依りて既知數とならざる限り、此の混合残高は無意味なる計數として残るのみである。而して混合勘定は財産勘定系統にも資本勘定系統にも屬するが故に、各勘定系統は孰れも此の點に於て未知數を含み、之れが爲その全計算を完成することを得ない結果となる。従つて簿記は企業の財産狀態の表示も資本狀態の表示も



共に之を完くするを得ず、即ち簿記本來の目的は之に由つて全く阻害せられることとなる。然も混合勘定の混合残高を分析決定するには簿記の固有の範圍に屬せざる方法に依ることを要する。此の故に混合勘定は複式簿記の完全を害する一大缺點なりと言はなければならない。

## 2 混合勘定か化合取引か

然れども複式簿記の完全を阻害する根本的原因が果して混合勘定であるか否かに就いては、更に考察を重ねることを要する。此の問題は恰も複式簿記體系の基礎を形造るものは借方貸方平衡の原理であるか否かと云ふ問題と同様である。而して既に第七章4に於て説明したる如く複式簿記體系の基礎を形造るものは、外形上は借方貸方平衡の原理であるかの如くに見えるけれども、更に考察を深めるときは借方貸方平衡の原理その者の成立を可能ならしめる基本的事實が取引の二重性に存することを知り、従つて複式簿記體系の根本的基礎をなすものは簿記の對象たる取引の本質なることを明瞭に了解し得るのである。

複式簿記の完全を阻害する原因も亦之を外形上よ

り觀れば明かに混合勘定であるかの如くに見える。然れども何故に混合勘定を使用しなければならないかと云ふ理由を攻究するときは、混合勘定よりも更に根本的の原因が化合取引に存することを發見する。

抑、勘定は簿記の計算記録の形式又は用具に過ぎない。勘定の性質を決定するものは其の内容を成す所のものであり、内容の性質を決定するものは取引である。取引を勘定に記入するに際し化合取引の化合的結果を其の儘記入するとき、其所に混合勘定の成立を見るのである。換言すれば化合取引が原因にして混合勘定は其の結果として必然的に生ずる所の已むを得ざる嗣である。原因を除去するに非ざれば結果は免れない。商品勘定の分割を如何に行ふも遂に混合勘定を驅逐し得ざるは是れが爲である。

## 3 混合勘定

混合勘定は化合取引を記録する勘定である。化合取引は之を財産取引と損益取引とに分析して純粹財産勘定と純粹損益勘定とに記録すること理論上は不可能に非ざれども、實際上は通常不可能又は不適當なるが故に之を化合取引のまゝ取扱ひ、其の化合的結果



を混合勘定に記入し其の分析整理は決算の際一括して之を行ふ。

混合勘定の顯著なるものは商品勘定、精確に言へば混合商品勘定である。商品勘定は商品の増減又は出入を記録すること現金勘定が現金の増減又は收支を記録すると同様である。然れども現金勘定が其の借方残高として常に現金在高を示すに反し、商品勘定の残高は決して商品在高を示すものでない。何となれば商品勘定の借方は純粹なる財産取引を記入し、仕入れたる商品の價值を記入するが故に、借方合計は純粹なる財産の増加を示すけれども、化合取引たる商品の賣上を記録する貸方は純粹なる財産の減少のみを含むものに非ず、従つて貸方合計は借方に記入せられたる仕入商品の純粹なる減少額を示すものに非ざるを以てである。

商品勘定の貸方は主として賣上商品の價格を記入する。然るに商品の賣上價格なるものは財産的要素と損益的要素(即ち資本的要素)とより成る。即ち

(1) 資産商品の減少即ち賣上商品の原價

(2) 賣上利益又は賣上損失

是れである。此等性質相異なる二種の計數の代數和が

其のまゝ商品勘定の貸方に記入せられる。従つて其の貸方合計は二種の未知數の代數和に過ぎない。故に商品勘定の残高も亦、單に借方合計たる仕入商品の原價の合計と貸方合計たる賣上商品の販賣價格の合計との差額を示すに止り、賣殘商品の在高をも示し得ず賣上利益又は賣上損失をも示し得ないのである。即ち混合残高である。

例へば仕入價格即ち原價 900 圓の商品を販賣價格 1,000 圓にて現金賣したる場合に就いて見るに、之を仕譯して(A)の如くするときには事實の正確なる記録たるを得ない。

(A) 化合取引のまゝの仕譯

現金勘定	1,000
商品勘定	1,000

事實を正確に示す爲には之を財産取引と損益取引とに分析して(B)の如く仕譯することを要する。

(B) 單純取引に分析したる仕譯

(1) 現金勘定	900
商品勘定	900
(2) 現金勘定	100
商品賣上損益勘定	100



然るに商品の販賣ある毎に其の賣上商品の原價を明かにすることは、實際上不可能又は困難なるが故に、勘定記入が不眞實なるに拘らず日々多數の商品販賣の取引を商品勘定の貸方に記入するに方つては、(B)の方法に依らずして(A)の方法に依るのである。

尙混合商品勘定と純粹商品財産勘定及び商品賣上損益勘定との雛形を示し、以て混合勘定の残高の性質を明かにせむ。問題を簡單にする爲に上記の假設例に次いで現金仕入 600 圓ありたるのみにて決算を行ひたりと假定すれば決算後の諸勘定は次の如し。

第一 (A)の方法に依り化合取引を記入したる場合

借方		混合商品勘定		貸方	
(1) 現金勘定	900	(2) 現金勘定	1,000		
(3) 現金勘定	600	(4) 残高(混合残高)	500		
	1,500				1,500

第二 (B)の方法に依り化合取引を記入したる場合

借方		純粹商品財産勘定		貸方	
(1) 現金勘定	900	(2) 現金勘定	900		
(3) 現金勘定	600	(4) 残高(商品在高)	600		
	1,500				1,500
(5) 残高	600				

借方		商品賣上損益勘定		貸方	
(2) 残高(賣上利益)	100	(1) 現金勘定	100		

第一の方法に依る商品勘定即ち混合商品勘定が普通行はるゝ所にして、其の残高 500 圓は混合残高である。而して此の場合その 500 圓が賣殘商品 600 圓と賣上利益 100 圓との代數和なることは、第二の方法に於ける純粹商品財産勘定及び商品賣上損益勘定の兩残高を併せ考へれば明白であらう。

#### 4 混合勘定の残高

混合勘定である商品勘定の残高混合残高は、或場合には借方残高として貸方に現れ、或他の場合には貸方残高として借方に現れる。此の如きは純粹勘定には生ずること無き現象である。凡て勘定の残高は勘定の種類に依りて其の性質自ら一定し、常に借方残高であるか或は常に貸方残高である。然るに混合勘定の残高は財産勘定的残高と資本勘定的残高との代數和なるが故に、此等二つの残高の性質並びに其の相對的大きさ如何に因りて、或は借方残高となり或は貸方残高となり、従つて其の現れる位置も場合に依りて異なる。







第二 混合商品勘定が賣上損失を示す場合

此の場合に於ける混合残高は、(a)賣残商品と(b)賣上損失との代数和であり、(a)も(b)も共に借方残高なるが故に、恒に借方残高としてのみ現れる。

借方		混合商品勘定 (4)		貸方	
(1) 現金勘定	200	(4) 現金勘定	40		
(2) 仕入先勘定	150	(5) 得意先勘定	80		
(3) 支拂手形勘定	100	(6) 受取手形勘定	160		
		[混合残高]	170		
		(7) 残高—賣残商品	100		
		(8) 残高—賣上損失	70		
	450		450		

以上の如く混合残高の出現する位置及び其の内容は各場合に依りて種々異なる。是れ混合勘定に特有なる現象である。

5 混合残高の分析

混合残高は之を分析して二個の純粹残高となすに非ざれば、會計上何等の意味なき計數としてのみ存在する。其の分析の方法は理論的には二種の方法を想像し得れども、實際的には財産的残高即ち賣残商品の在 high を先づ決定し、之に由りて損益的残高を算出する。

而して賣残商品殊に年度末商品在 high を決定するには所謂棚卸の方法に依る。上例四種の雛形に於ける貸方最終項目(7)100圓は凡て棚卸に依りて決定せられたるものである。

此の(7)の項目は言ふ迄もなく混合商品勘定が財産勘定としての商品勘定の勘定締切の結果表示すべき財産的残高にして借方残高である。唯混合勘定なるが故に勘定自身の借方記入及び貸方記入の計算的結果として之を算出することは不可能である。

次に(7)100圓を貸方に記入するときは、之に依りて賣上商品の原價が算出せられ、以て最後の残高として賣上利益又は賣上損失を算出するに至る。其の計算過程次の如し。

(I) 賣上商品の原價を算出する。

(A) 借合方計—(1)+(2)+(3).....	¥ 450
(B) 賣残商品—年度末商品在 high(7).....	100
(C) 賣上商品の原價.....	¥ 350

(II) 賣上商品原價を賣上總額より差引きて賣上利益を算出する。

(D) 賣上總額 貸方合計—(4)+(5)+(6).....	¥ 420
(C) 賣上商品の原價.....	350
(E) 賣上利益.....	¥ 70



以上の説明は賣上利益の生ずる場合に就き混合商品勘定(1)の雛形に據りて之をなした。尙他の雛形に據るも同じであり又賣上損失の場合に就いても理論は同じである。

混合商品勘定の混合残高の性質並びに其の分析方法を説明する爲に代數式を用ふるときは下の如く明確なる結果を得る。

第一 代數式に依る混合残高の性質の説明

$x =$  賣上商品の原價

$y =$  賣殘商品の原價即ち年度末商品在高

$x + y =$  商品全體の原價即ち商品勘定の借方合計

$x + y =$  賣上商品の販賣價格即ち其の原價 + 賣上利益 —— 商品勘定の貸方合計

$x - v =$  賣上商品の販賣價格即ち其の原價 - 賣上損失 —— 商品勘定の貸方合計

(I) 利益を生ずる場合 但し混合残高が借方残高の場合 雛形(1)

$$\text{借方合計}(= E) = x + y$$

$$\text{貸方合計}(= A) = x + y \quad (-)$$

$$\text{借方混合残高}(= S) = E - A = y - y \dots (1)$$

故に  $y = S$  である。

(II) 損失を生ずる場合 雛形(4)

$$E = x + y$$

$$A = x - v \quad (-)$$

$$E - A (= S) = y + v \dots \dots \dots (2)$$

故に  $v = S - y$  である。

(I) 式と(2)式とを併せ一般的の式にて示せば

$$E - A = S = y \mp z \dots \dots \dots (3)$$

を得る。但し  $z$  は賣上利益( $g$ )及び賣上損失( $v$ )を現し、 $-z$  は利益の場合、 $+z$  は損失の場合である。

此の(3)式は商品勘定の混合残高の性質を示す。即ち混合残高( $S$ )は賣殘商品在高( $y$ )と賣上利益又は賣上損失( $z$ )との代數和であることを明かにする。

(III) 利益を生ずる場合 但し混合残高が貸方残高の場合 雛形(2)

此の場合には上の場合と反對の減法に依りて

$$\text{貸方合計}(= A) = x + g$$

$$\text{借方合計}(= E) = x + y \quad (-)$$

$$\text{貸方混合残高}(= H) = A - E = g - y$$

を得、 $g = z$  とすれば

$$A - E = H = z - y \dots \dots \dots (4)$$

となすことを得る。



故に  $z = H + y$  である。

## 第二 代數式に依る混合殘高分析方法の説明

混合殘高  $S$  又は  $H$  は二つの未知數  $y$  と  $z$  との代數和であるから、混合殘高を分析する方法には理論上二つの場合を想像することが出来る。

[A]  $y$  を先づ決定し之に由りて  $z$  を算出する方法

此の方法は普通行はれる商品勘定整理の方法にして、棚卸に依りて商品在 High ( $y$ ) を決定し、之に由りて賣上利益又は賣上損失 ( $z$ ) を見出すのである。

$y$  が既知數となつたから  $y = a$  とする。然るとき (3) 式は  $E - A = a \mp z$  となり、轉項に依りて

$$E = (A + a) \mp z \dots\dots\dots (5)$$

を得る。此の式に依りて利益を生ずる場合と損失を生ずる場合とを説明すれば下の如し。

(I) 利益を生ずる場合 其の一 雛形(1)

此の場合には (5) 式に於て  $-z$  を採り、

$$E = (A + a) - z \text{ を得、轉項に依りて}$$

$$E + z = A + a \dots\dots\dots (51)$$

を得る。此の式の示す意義は、棚卸に依りて決定せられたる商品在 High ( $a$ ) は之を貸方に記入すべきこと、而して此の記入を爲すときは商品勘定は最早混合勘定の

性質を失ひて純粹なる資本勘定となり、其の殘高 ( $z$ ) は賣上利益が幾何であるかを示すことゝなると云ふのである。尙此の式は決算に際し商品勘定に記入すべき項目の位置を明かに示す。即ち  $a$  は借方殘高として貸方に入り、 $z$  は貸方殘高として借方に現れることを示すのである。

(II) 損失を生ずる場合 雛形(4)

此の場合には (5) 式に於て  $+z$  を採り、

$$E = A + a + z \dots\dots\dots (511)$$

を得る。此の式が示す意義は、前の式 (51) が示すものと同じであつて、唯此の場合には純粹なる資本勘定となりたる商品勘定の殘高は、賣上損失を示し其の位置は貸方でなければならぬと云ふ點が異なる。

(III) 利益を生ずる場合 其の二 雛形(2)

此の場合には (4) 式より  $A - E = z - a$  を得、轉項に依りて

$$E + z = A + a \dots\dots\dots (6)$$

を得る。此の式の示す意義は (51) 式の示すものと全く同じ。

[B]  $z$  を先づ決定し之に由りて  $y$  を算出する方法

此の方法は賣上利益又は賣上損失を先づ決定し、之



に由りて賣殘商品の在 high を算出するものなれども、是れは單に理論上に於て想像し得られるに止り實際上は不可能である。

$z$  が既知數となつたから  $z = b$  とす。然るとき (3) 式は

$$E - A = y \mp b \dots\dots\dots (7)$$

となる。之に依りて利益の場合と損失の場合とを區別すれば次の如し。

(I) 利益を生ずる場合 其の一 雛形(1)

此の場合には (7) 式に於て  $-b$  を採り、

$$E - A = y - b \text{ を得轉項に依りて}$$

$$E + b = A + y \dots\dots\dots (7I)$$

を得る。

(II) 損失を生ずる場合 雛形(4)

此の場合には (7) 式に於て  $+b$  を採り、(I) の場合と同様に

$$E = A + b + y \dots\dots\dots (7II)$$

を得る。

此等兩式が示す意義は、決定せられたる利益 ( $b$ ) は之を借方に、損失 ( $b$ ) は之を貸方に記入すべきこと、而して此の記入をなしたるときは商品勘定は最早混合

勘定の性質を失ひて純粹なる財産勘定となり、其の殘高 ( $y$ ) は商品在 high を示すこととなる、と云ふのである。

(III) 利益を生ずる場合 其の二 雛形(2)

此の場合には (4) 式に於て  $z = b$  を採り、

$$A - E = b - y \text{ を得轉項に依りて}$$

$$E + b = A + y \dots\dots\dots (8)$$

を得る。此の式は (7I) 式と全く同一である。

## 6 商品勘定の分割

混合商品勘定は商品に關する總ての取引を記録するが故に、常に混合勘定として勘定組織中に於ける一大障礙を成すのみならず、經營上必要又は有用なる各種の材料を全く不明に附するの缺點を有する。第一に商品賣上高の如き、第二に商品仕入高の如きは經營上最も重要なる計數にして簿記の勘定に依り各別に記録せらるべきものである。而して曩に述べたる如く混合勘定その者を除去することは化合取引の存する限り不可能なれども、商品の賣上・仕入等を各別の勘定に依りて記録することは固より容易である。

通常混合商品勘定の代りに次の三種又は五種の勘定を用ふる。(1) 商品財産勘定 Merchandise Inventory



a/c (2) 商品仕入勘定 Purchases a/c (3) 商品賣上勘定 Sales a/c (4) 戻し品勘定 Purchases Returns a/c (5) 戻り品勘定 Sales Returns a/c 是れである。就中、(4) は (2) の補助的勘定であり、(5) は (3) の補助的勘定である。尙 (6) 仕入運賃勘定 In-Freight and Cartage a/c を (2) の補助的勘定として用ふることがある。

此等の商品諸勘定の用法には大同小異諸種の方法がある。其の主なるもの次の如し。

第一 Spragueの方法(1)

(1) 商品財産勘定

(1) 開業時商品在高		50	(3) 商品賣上勘定	B	300
(2) 商品仕入勘定	A	350	(4) 残高一年度末在高	D	100
		400			400
(5) 残高	D	100			

(2) 商品仕入勘定

(1) 現金勘定		100	(4) 商品財産勘定	A	350
(2) 仕入先勘定		150			
(3) 支拂手形勘定		100			
		350			350

(3) 商品賣上勘定

(4) 商品財産勘定	B	300	(1) 現金勘定	60
(5) 集合損益勘定	C	120	(2) 得意先勘定	120
			(3) 受取手形勘定	240
		420		420

上記の雛形は 201 頁所載の混合商品勘定(2)に稍、修正を施して三勘定に分割記入し且つ決算の順序を A, B, C, D を以て示した。之に依りて明かなる如く、先に混合商品勘定(2)に於て並び示されたる二種の残高賣残商品及び賣上利益は、(1) 商品財産勘定と(3) 商品賣上勘定とに於て各別に示されることとなり、一勘定一残高の原則が回復せられたると共に各勘定の内容は單純となつた。

次に此等三種の勘定の用法及び性質を略説せむ。

(1) 商品財産勘定

商品財産勘定は財産勘定にして財産たる商品の増減を記録し其の残高は商品在高を示す。而して其の記入は開業の時及び決算即ち年度末に於てのみ生ずる。(1) 先づ開業の時商品あれば之を借方に記入する。経営中に於ける商品の増加即ち仕入商品は、商品仕入勘定の記録する所である。(2) 決算に至り商品



仕入勘定の残高を此の勘定へ振替へる。然るとき此の勘定の借方には年度始商品在高及び年度仕入總額が綜められ商品の増加の全額を示す。

次に貸方項目(3)及び(4)は計算の順序に従へば寧ろ此の反對に記入しなければならない筈である。何となれば棚卸の手續に依りて(4)年度末商品在高が先づ與へられるに非ざれば、(3)賣上商品原價を算出し得ざるを以てある。之を換言すれば眞の意味に於ては(3)が此の勘定の残高である。唯形式上商品財産勘定としては年度末商品在高を借方残高として貸方最終項目に掲げ且つ之を次年度に繰越すことを要するが故に上記雛形の如くするのである。此の點明かに無理を含む。

#### (2) 商品仕入勘定

商品仕入勘定は商品の仕入を記録する財産勘定にして借方一方に記入を生ずる。但し戻し品を併せ記録する場合には貸方記入をも生ずる。其の借方合計即ち借方残高は仕入總額を示し、之を商品財産勘定に振替へることに依りて勘定を締切る。故に此の勘定は商品財産勘定に従たる勘定である。

#### (3) 商品賣上勘定

商品賣上勘定は商品の賣上を記録し、其の残高として賣上利益又は賣上損失を示す勘定である。故に外形上より見れば損益勘定の如く考へられるけれども其の内容の實質を精確に考察するときは明かに混合勘定である。蓋し商品賣上なる取引は化合取引にして商品賣上勘定は此の化合取引より生ずる化合的結果を記入するからである。此の勘定は貸方一方の記入を生じ、其の貸方合計即ち貸方残高は賣上總額を示す。但し戻り品をも併せ記録する場合には借方記入をも生ずること勿論である。

◇ 此の勘定の残高——賣上總額——は賣上商品原價と賣上利益又は賣上損失との代數和であるから之れより賣上利益又は賣上損失を算出するには、賣上商品原價を差引かなければならない。乃ち先に商品財産勘定に於て算出したる賣上商品原價 300 圓を此の勘定の借方へ記入し、賣上總額 420 圓より之を差引く。然るときは貸方残高として賣上利益 120 圓を示す。之を集合損益勘定へ振替へることに依りて勘定を締切る。尙賣上損失を生ずる場合には借方残高となること言ふを俟たない。



第二 Kester 第二版の方法<sup>2)</sup>

## (1) 商品財産勘定

(1) 年度始商品在高		50	(2) 商品仕入勘定	A	50
(3) 残高	B	100			

## (2) 商品仕入勘定

(1) 現金勘定		100	(5) 商品財産勘定	B	100
(2) 仕入先勘定		150	(6) 集合損益勘定	C	300
(3) 支拂手形勘定		100			
(4) 商品財産勘定	A	50			
		400			400

## (3) 商品賣上勘定

(4) 集合損益勘定	D	420	(1) 現金勘定		60
			(2) 得意先勘定		120
			(3) 受取手形勘定		240
		420			420

此の方法は商品仕入勘定に於て賣上商品原價を算出する。其の借方残高 300 圓が即ち是れである。而して之れがため決算手續に於て(A)先づ商品財産勘定より年度始在高 50 圓を此の勘定の借方に振替へ、(B)次に年度末在高 100 圓を此の勘定より商品財産勘定の借方に振替へるのである。

従つて商品財産勘定は極めて單純となり、唯年度始及び年度末の商品在高を記入するに過ぎない。尙此の點に就き注意すべきは、上記 Kester の雛形にありては形式上唯年度始在高のみを記入するかの如く見える。然れども是れは記入を簡略になしたるのみにして、精細なる記入をなせば次の如くなるべきである。

## (1a) 商品財産勘定

(1) 年度始商品在高		50	(2) 商品仕入勘定	A	50
(3) 商品仕入勘定	B	100	(4) 残高	高	✓ 100
		150			150
(5) 残高	高	✓ 100			

終りに商品賣上勘定は賣上を記入し其の總額を其の儘残高として示し、之を集合損益勘定へ振替へる。此の如く此の方法に於ては賣上利益 120 圓の代りに賣上總額 420 圓及び賣上商品原價 300 圓が集合損益勘定へ振替へられるのである。

第三 Paton の方法<sup>(3)</sup>

Patonの示す方法は大體は第二法と同じなれども、商品財産勘定と商品仕入勘定との間に於ける振替記入に就き稍、異なる方法を採用。



(1) 商品財産勘定

(1) Balance		50	(3) Inventory	✓	100
(2) 商品仕入勘定	A	50			
		100			100
(4) Balance	✓	100			

(2) 商品仕入勘定

(1) 現金勘定	100	(4) 商品財産勘定	A	50
(2) 仕入先勘定	150	(5) 集合損益勘定		300
(3) 支拂手形勘定	100			
	350			350

尙商品財産勘定に於て年度始在高が年度末在高より大なるときは、其の差額は之を商品仕入勘定へ振替へることなく直接集合損益勘定へ振替へること次の如し。

(1a) 商品財産勘定

(1) Balance	300	(2) 集合損益勘定	200
		(3) Inventory	✓ 100
	300		300
(4) Balance	✓ 100		

第四 Kester 第三版の方法(4)(5)

此の方法は決算に至り特に賣上商品原價勘定 Cost



of Goods Sold a/c を設け、此の勘定に於て賣上商品の原價を算出する方法である。尙商品賣上勘定は第二法の場合と同じ。

(1) 商品財産勘定

(1) 年度始商品在高	50	(2) 賣上商品原價勘定	A	50
(3) 残高	B	100		

(2) 商品仕入勘定

(1) 現金勘定	100	(4) 賣上商品原價勘定	C	350
(2) 仕入先勘定	150			
(3) 支拂手形勘定	100			
	350			350

(4) 賣上商品原價勘定

(1) 商品財産勘定	A	50	(2) 商品財産勘定	B	100
(3) 商品仕入勘定	C	350	(4) 集合損益勘定		300
		400			400

第五 Trading Account を使用する方法

此の方法は決算に至り特に販賣勘定 Trading Account を設け、此の綜合勘定に於て賣上總利益を算出して之を集合損益勘定へ振替へる方法にして主としてイギリスに於て行はるゝ所である。



## 〔註〕

- (1) Sprague; The Philosophy of Accounts. Monograph B. The Merchandise Account.
- (2) Kester; Accounting Theory and Practice, 2nd Edition. pp. 116-121.
- (3) Paton; Accounting 第十九章。
- (4) Kester; Accounting Theory and Practice, 3rd Edition. 第九章。
- (5) 賣上商品原價勘定の使用は元原價計算に於て發達したる所である。其の商業會計に應用せらるゝに至りたることは唯單に技術上の一大進歩たるに止らず簿記理論上亦重大なる意義を有する。蓋し之に依り資産たる商品が販賣に因りて賣上商品原價なる費用に變質することを簿記技術上明かに認識するに至りたるを以てある。従つて曩に商品は費用化せずと言へる説明も亦之に依りて制限を受けなければならない。第四章5.96頁を参照。



## 第十二章

## 決算詳説

## 1 總 說

第九章に於て決算の手續及び理論を説明したる際には、決算を勘定締切の意に解し、且つ問題を簿記の範囲内に限定して、形式的に複式簿記の最後に到達すべき結論が資本の二重表示なる所以を明かにしたのである。

即ち一方に於て資本勘定系統に屬する諸勘定の締切に在りては、先づ損益諸勘定を集合損益勘定への残高振替に依りて締切り、次に集合損益勘定を資本金勘定(又は私用勘定)への残高振替に依りて締切る。然るとき資本金勘定に於ては、此の如くにして綜合算定せられたる年度純利益又は年度純損失を年度初資本金に加減したるもの—— $K_0 + RG$  又は  $K_0 - RV$ ——を其の残高として示す。是れ年度末資本金  $K_1$  である。



之に對し他方に於て財産勘定系統に屬する諸勘定の締切は、各、その残高を決算残高勘定へ振替へることに依りて行はれる。而して決算残高勘定は其の残高として、總ての積極財産の合計より總ての消極財産の合計を差引きたるもの—— $A_1 - P_1 = K_1$ ——即ち年度末純財産を示す。而して純財産と資本とは其の大きさを同じくする。

此の如くにして決算の結果は、資本勘定系統の計算と財産勘定系統の計算とより同一なる結論に到達するに至る。

尙技術上に於ける勘定締切の最後の手續としては、資本金勘定を締切る爲に其の貸方残高を決算残高勘定へ振替へる。然るとき決算残高勘定に於て其の借方合計と貸方合計とは相等しくならざるを得ない。乃ち其の儘にて勘定を締切る。此に於て決算に於ける勘定締切の手續は全く完結するのである。

若し簿記に於ける總ての勘定が悉く純粹勘定であり、且つ其の記入が精細を極め常に現在の事實を正確に反映するものであるならば、決算に於ける勘定締切の手續は上述の如きを以て足るべきである。然るに實際の簿記は然らず。第一に混合勘定を使用せざる

べからず、又第二にその勘定記入の對象たる取引は所謂外的取引に止るが故に、各勘定の残高は必ずしも其の時現在の事實を正確に示すものではない。従つて此の如き簿記の不完全なる記録を補完する爲には決算に於て特に行ふべき諸種の手續を必要とするのである。而して此等の手續は要するに決算財産目録の作成に依り、簿記の一會計年度の計算の結果たる試算表に必要な修正を加へる事に歸着する。

## 2 決算手續

決算の手續は大要次の如き順序を以て行はれる。

第一 試算表の作成

第二 Working Sheet の作成

第三 修正記入

(I) 混合勘定たる商品勘定の整理

(II) 財産勘定の修正記入

(1) 固定資産に關する減價修正の記入

(2) 債權に關する滞貸修正の記入

(III) 損益勘定の修正記入

(1) 前拂費用の修正記入

(2) 未拂費用の修正記入



(3) 前受取収益の修正記入

(4) 未收収益の修正記入

#### 第四 勘定締切の記入

(I) 資本勘定系統に属する諸勘定の締切

(1) 各損益勘定の締切

(2) 集合損益勘定の締切

(3) 私用勘定の締切

(4) 資本金勘定の締切

(II) 財産勘定系統に属する諸勘定の締切

(1) 各積極財産勘定及び各消極財産勘定の締切

(2) 決算残高勘定の締切

√ 第五 試算表 Post-closing Trial Balance の作成

#### 第六 損益計算表及び貸借対照表の作成

以上六項の中にて、第一、試算表の作成及び第四、勘定締切の記入の二項に就いては既に説明したる所である。第二、Working Sheetの作成に就いては便宜上その説明を後に譲る。第五、試算表の作成とは所謂勘定締切後の試算表 Post-closing Trial Balance の作成にして、之に依りて諸勘定の修正記入及び締切記入が誤謬なく爲されたるか否かを検するのである。最後に第六、損益計算表及び貸借対照表の作成は簿記の窮極の結果

たること言ふを俟たない。

### 3 修正記入

年度進行中諸種の取引が発生するに従ひ簿記が其の結果を記入し來れる各勘定の計數殊に残高は、必ずしも決算日現在に於ける各種の資産・負債又は損益の正確なる状態又は大きさを示すものではないから、此の如き不完全なる計數又は残高に修正を施し以て正確なる現在の事實に合致せしめる爲に行ふ記入を總稱して修正記入 Adjusting entries, Adjustment entries と謂ふ。

修正記入は之を次の三種に大別することを得るであらう。

#### (1) 混合勘定の修正記入

年度末商品在高を棚卸に依りて決定し、之を以て混合勘定たる商品勘定の混合残高を分解して損益的残高を算出する爲の記入、又は商品財産勘定の借方に年度末商品在高の記入を行ふと共に賣上商品原價勘定の貸方に之を記入して賣上商品原價を算出する記入が是れである。此の記入は廣義に於ける修正記入には屬するけれども、次に擧ぐる二種の修正記入とは稍、



その性質を異にするものである。

尙この點に關し Kester は次に列擧する所の賣上商品原價勘定への振替記入を全部 adjusting entries と做す。(1)

(1) 賣上商品原價勘定	5,100	
商品財産勘定		5,100
(2) 賣上商品原價勘定	16,500	
商品仕入勘定		16,500
(3) 賣上商品原價勘定	280	
仕入運賃勘定		280
(4) 戻し品勘定	1,500	
賣上商品原價勘定		1,500
(5) 商品財産勘定	6,700	
賣上商品原價勘定		6,700

然れども此の如く解するとき修正記入と勘定締切記入との區別は不明瞭となるであらう。

#### (II) 財産勘定の修正記入

財産勘定殊に資産勘定の残高に修正を施し、以て決算時現在に於ける状態を示すべき計數となす記入にして、其の結果他方に於て損益を生じ損益勘定に記入を惹起することとなる。故に此の修正記入は所謂内部

取引にして且つ損益取引である。

#### (III) 損益勘定の修正記入

損益勘定の残高に修正を加へ、以て當該年度に屬する正確なる費用又は収益を示すべき計數となす記入にして、其の結果他方に於て一種の經過的資産又は負債を發生せしめ所謂經過勘定 Transitorisches Konto 即ち經過的財産勘定の設定並びに其の記入を惹起することとなる。故に此の種の修正記入は (II) の場合と同じく損益取引なる内部取引である。然れども之を相對的に言へば (II) の場合は財産の増減殊に減少に因る損益殊に費用の發生であるに反して、(III) の場合は損益の増減に因る財産の増減殊に資産の増加又は負債の増加であると考ふべきであらう。

以上何れの場合に於ても修正記入を行ふには、先づ修正計數又は修正材料 Adjustment Data が與へられなければならない。而して之を決定する方法は、或は棚卸 Stock-taking or Inventory-taking に依りて年度末商品在高を決定するが如き、或は豫定の減價計算に據りて本年度減價銷却高を定むるが如き、或は又計算上未經過保險料未收家賃収益等の金額を定むるが如き、諸種の場合があるけれども、要するに廣義に於ける財産目



録の作成 die Inventur, Aufnahme des Inventars; Inventory-taking に依るものにして、財産評價 Valuation of Assets; Bewertungをも其の中に含むのである。之を換言すれば試算表より損益計算表及び貸借対照表を誘導作成するには、其の間に於て財産目録の作成を必要とし、財産評價の問題を解決することを要する。而して此等の問題は所謂狭義の會計學 Accounting proper の領域に屬する問題にして、簿記固有の問題ではない。此の場合簿記は Accounting proper に於て解決せられ與へられたる修正材料に依りて適當なる勘定記入を行ふを以て其の職分とするのである。

#### 4 財産勘定の修正

##### (1) 固定資産に關する減價修正の記入

建物機械器具什器運搬具等の各種の固定資産は言ふ迄も無く凡て一定の壽命を有し、年を経るに従ひ斷えず其の價値の減少を來し、終には壽命盡きて使用に耐へざるに至り、全く其の價値を失ふか或は僅少なる殘價 Residual value; Endwert を殘して企業外に處分せられることとなる。減價 Depreciation; Abschreibung なる經濟的事實は固定資産につき必然的に生ずる現象

ではあるが、一つ一つの會計上捕捉し得べき外部取引として發生するものに非ざるが故に、通常の取引例へば地代の支拂、債權の貸倒、家屋の燒失等の場合に於けるが如く、其の取引の發生に依りて之を勘定に記録するを得ないのである。是れ決算に至り固定資産勘定に就き特に修正記入の手續を行ひ、老廢・使損その他の原因によりて生じたる減價を會計上認識し、其の金額を算定して、之を其の原價又は帳簿價値より差引かなければならない所以である。

此の如き固定資産の減價は其の當然の結果として他方に於て資本の減少即ち費用を生ずる。之を減價銷却費 Depreciation expense と謂ふ。従つて減價修正の記入は或固定資産勘定の貸方と減價銷却費勘定の借方とに爲すを以て足るが如くなれども、斯くするときには減價の累積進行する状態を明かにし得ざるのみならず、固定資産の原價をも不明ならしむるが故に、其の結果工場機械等の年齢は勿論規模 Capacity の大きさをも窺知し得ざるに至る。されば特に減價修正勘定なる別個の勘定を設定し、其の貸方に年々の減價銷却額を記入するを以て適當なる方法となす。

故に例へば運搬具勘定に就き其の原價 500 圓の 10



%の減價銷却を行ふときは其の仕譯次の如し。

減價銷却費勘定 56

運搬具減價修正勘定 56

尙之を勘定形式にて示せば次の如し。

借方		運搬具勘定				貸方	
1931				1931			
(1) 1/1	現金勘定	A	560	(2) 6/30	残高	D	560
1931				1931			
(3) 7/1	残高	D	560	(4) 12/31	残高	H	560
1932				1932			
(5) 1/1	残高	H	560	(6) 6/30	残高	N	560
1932							
(7) 7/1	残高	N	560				

借方		運搬具減價修正勘定				貸方	
1931				1931			
(2) 6/30	残高	E	56	(1) 6/30	減價銷却費勘定	B	56
1931				1931			
(5) 12/31	残高	K	112	(3) 7/1	残高	E	56
				(4) 12/31	減價銷却費勘定	F	56
			112				112
1932				1932			
(8) 6/30	残高	O	168	(6) 1/1	残高	K	112
				(7) 6/30	減價銷却費勘定	L	56
			168				168
				1932			
				(9) 7/1	残高	O	168

借方		減價銷却費勘定				貸方	
1931				1931			
(1) 6/30	運搬具減價修正勘定	B	56	(2) 6/30	集合損益勘定	C	56
1931				1931			
(3) 12/31	運搬具減價修正勘定	F	56	(4) 12/31	集合損益勘定	G	56
1932				1932			
(5) 6/30	運搬具減價修正勘定	L	56	(6) 6/30	集合損益勘定	M	56

運搬具減價修正勘定は價值修正勘定又は評價勘定の一種にして運搬具勘定に従属する關係に立つ。言はゞ運搬具勘定の貸方の部を別に獨立せしめて一個の勘定となし之に減價に因る運搬具の價值の減少のみを記録するものである。故に運搬具の現状を知るには此等主従二個の勘定を併せ讀むことを要する。例へば上の假設例に於て第三年度末 1932年6月30日に於ける運搬具の現價は此等二個の勘定の残高を以て計算し 392 圓となること次の如し。

$$\text{原價 } 560 \text{ 圓} - \text{減價 } 168 \text{ 圓} = \text{現價 } 392 \text{ 圓}$$

尙運搬具減價修正勘定の貸方残高は各年度末に於て56圓宛を増し第十年度末に至りて 560 圓となる計算である。此に於て運搬具の減價銷却は完了する。乃ち此の貸方残高 560 圓を運搬具勘定へ振替へ以て此の事を明かにする。



〔減價修正勘定は通常減價償却準備金勘定と稱せられるれども、其の本質は自己資本勘定に非ずして消極財産勘定である。之に對し減價銷却費勘定は損益勘定にして、其の残高を集合損益勘定へ振替へることに依りて勘定を締切る。〕

(2) 債權に關する貸倒損失見積の修正記入

或得意先例へば得意先甲商店に對し企業が有する債權にして回収不能と確定したるときは、其の金額を甲商店勘定の貸方と貸倒損失勘定の借方とに記入し、以て貸倒債權の整理を行ふべきこと言ふを俟たない。此の手續は何時にても此の如き事實の發生するや否や直に之を行ふべきものにして、決算の際特に取扱ふべき事項には屬さない。茲に決算の修正記入として掲ぐる所の貸倒損失見積の修正記入は之れと異り、何れの特定の得意先に對する債權も未だ回収不能と確定したるに非ず、又必ずしも回収不能の危險ありと云ふにも非ざれど、多年の經驗に據り得意先勘定の中幾パーセントかの貸倒が必ず生ずべきを知悉するが故に、決算に於て財産評價の際得意先勘定に就いて嚴格なる評價を行ひ、確實なる債權としての正味の金額を決定するに方り、將來生ずべき貸倒損失の確率を豫め

見積り、之を以て一方に於ては得意先勘定の残高に修正を加へ、他方に於ては損失として之を貸倒損失勘定の借方に記入するのである。

此の場合に於ても(1)の場合に於ける減價修正勘定に相當する價值修正勘定を設定することを要し、之を滞貸修正勘定と謂ふ。即ち債權修正の貸方記入は特に滞貸修正勘定の貸方に記入することを要し、得意先勘定その者の貸方に直接記入して其の借方残高より決定的に之を控除することを許さないのである。蓋し此の貸方記入は評價上・推算上の貸倒債權を意味するに止り、決定的・實際的の貸倒債權に非ざるが故である。此の點は先の減價修正勘定の場合と其の性質を異にする所である。此の意味に於て滞貸修正勘定の設定は絶對的・必要なるに反し、減價修正勘定は有用なれども絶對的・必要ではない。滞貸修正勘定は通常滞貸準備金勘定又は貸倒準備金勘定と稱せられる。然れども其の純粹なる準備金勘定に非ずして寧ろ價值修正勘定なること減價修正勘定と同じである。但し滞貸修正勘定の性質は稍複雑にして準備金勘定の性質をも併せ有するものと解すべきである。

今假設例に依りて滞貸修正勘定及び貸倒損失勘定



の用法を説明せむ。(2)

(1) 第一年度末決算に於て得意先勘定の借方残高 3,600 圓に對し 2% の貸倒損失を見積る。(A の記入)

貸倒損失勘定 72

滞貸修正勘定 72

(2) 第二年度に於て得意先乙に對する債權 100 圓が貸倒となる。(D の記入)

貸倒損失勘定 100

得意先勘定 100

(3) 第二年度決算に至り滞貸修正勘定の貸方残高 72 圓を貸倒損失勘定へ振替へ貸倒損失勘定の借方残高 100 圓より之を差引く。蓋し此の 72 圓は第一年度決算に於て既に豫め貸倒損失として損益計算に負課したるものなるが故に其の重複計算を避くる爲である。(E の記入)

滞貸修正勘定 72

貸倒損失勘定 72

此の記入即ち取引の性質を考察するとき滞貸修正勘定が準備金勘定たるの性質を併せ有することを認識せざるを得ないのである。

(4) 此の年度末に於て得意先勘定の借方残高 4,000

圓を示し、之に對して前年度と同じく 2% の貸倒損失を見積る。仕譯(1)と同じ。(F の記入)

以上假設例を記入したる滞貸修正勘定及び貸倒損失勘定は次の如し、

借方		滞貸修正勘定				貸方	
1931				1931			
(2) 6/30	殘 高	C	72	(1) 6/30	貸倒損失勘定	A	72
1931				1931			
(4) 12/31	貸倒損失勘定	E	72	(3) 7/1	殘 高	C	72
(6) "	殘 高	H	80	(5) 12/31	貸倒損失勘定	F	80
			152				152
				1932			
				(7) 1/1	殘 高	H	80

  

借方		貸倒損失勘定				貸方	
1931				1931			
(1) 6/30	滞貸修正勘定	A	72	(2) 6/30	集合損益勘定	B	72
1931				1931			
(3) 10/31	得意先勘定	D	100	(4) 12/31	滞貸修正勘定	E	72
(5) 12/31	滞貸修正勘定	F	80	(6) "	集合損益勘定	G	108
			180				180

### ○ 5 損益勘定の修正記入

損益勘定の修正記入とは損益の残高に修正を加へて本年度に屬する費用又は収益を示す純粹なる損益



的残高となす爲の記入にして、其の結果他方に於て一種の経過資産又は経過負債を発生せしめ、経過的財産勘定の設定並びに其の記入を惹起することゝなる。蓋し損益勘定の記録は平常單に現金收支に依る損益取引の結果を記入するに過ぎざるが故に、(1) 計算上明かに本年度の損益に属すべき費用なるに拘らず、未だ支拂なきの故を以て費用勘定に記入なきものあるべく、(2) 又之に反して單に現金の支拂ありたるの故を以て費用勘定の借方に記入を生じたる金額の中には、一部分次年度分の費用を含むものもあるべきである。従つて決算に際し正確なる一營業年度の損益計算を決定せむとすれば、此の如き未拂の費用及び前拂の費用を加減し、以て費用勘定の残高をして純粹なる費用項目たらしめなければならない。

収益勘定に就いても亦同じ。未收収益及び前受取収益の修正を必要とする。

斯の如くにして損益勘定の修正記入は次の四種の場合となる。

(A) 費用勘定の修正記入

(1) 前拂費用 Prepaid expense, Deferred expense.

凡て費用として現金の支拂あり又は費用たるべき

消耗品等の購入あるときは、其の全額を現金勘定の貸方と或種の費用勘定の借方とに記入する。例へば三月一日に火災保険料一年分60圓を支拂ふときは、保険料勘定の借方に60圓の記入を生じ、六月末の決算に至るも猶60圓の借方残高を示す。然るに此の60圓の中正確に本年度の費用に属するものは三月より六月迄の四月間の保険料20圓のみであつて、残りの40圓は次年度年の保険料即ち所謂未経過保険料たること明白である。故に次の如き修正記入を施し、60圓より40圓を差引かなければならない。

未経過保険料勘定 ……………40

保険料勘定……………40

此の修正記入を簿記する方法に二種あり、(a) は理論的に完全なるもの、(b) は實際的簡略法にして普通行はれる所である。

(a) 特に経過勘定を設定して整理する方法

次に示す雛形に依りて明かなる如く経過勘定たる未経過保険料勘定は唯決算の際にのみ記入を生ずる勘定である。是れ経過勘定なる名稱の由來である。経過勘定は財産勘定にして其の残高は貸借対照表上の項目となる。



借方		保険料勘定		貸方			
1931	(1) 3/1	現金勘定	A 60	1931	(2) 6/30	未経過保険料勘定	B 40
					(3) "	集合損益勘定	C 20
			60				60
1931	(4) 7/1	未経過保険料勘定	E 40	1931	(5) 12/31	未経過保険料勘定	F 10
					(6) "	集合損益勘定	G 30
			40				40
1932	(7) 1/1	未経過保険料勘定	K 10				

借方		未経過保険料勘定		貸方			
1931	(1) 6/30	保険料勘定	B 40	1931	(2) 6/30	残高	D 40
1931	(3) 7/1	残高	D 40	1931	(4) 7/1	保険料勘定	E 40
	(5) 12/31	保険料勘定	F 10		(6) 12/31	残高	H 10
			50				50
1932	(7) 1/1	残高	H 10	1932	(8) 1/1	保険料勘定	K 10

(b) 簡略法 特に経過勘定を設定せざる方法

此の方法は損益勘定に修正記入を施すと共に其の反対記入を繰越残高として同一勘定の反対側に記入し、以て複式記入を了するものにして、言はゞ修正記入と同時に残高繰越を行ふ方法である。従つて一勘定

に損益的残高と財産的残高とを示す結果となる。

(1) 費用勘定としての用法 Expense Method

借方		保険料勘定		貸方			
1931	(1) 3/1	現金勘定	A 60	1931	(2) 6/30	(未経過の分)	B 40
					(3) "	集合損益勘定	C 20
			60				60
1931	(4) 7/1	残高	B 40	1931	(5) 12/31	(未経過の分)	D 10
					(6) "	集合損益勘定	E 30
			40				40
1932	(7) 1/1	残高	D 10				

(2) 資産勘定としての用法 Asset Method

借方		保険料勘定		貸方			
1931	(1) 3/1	現金勘定	A 60	1931	(2) 6/30	集合損益勘定	B 20
					(3) "	残高	C 40
			60				60
1931	(4) 7/1	残高	C 40	1931	(5) 12/31	集合損益勘定	D 30
					(6) "	残高	E 10
			40				40
1932	(7) 1/1	残高	E 10				



## (2) 未拂費用 Accrued expense

取引の発生なければ勘定の記入は生じない。従つて費用の支拂なき限りは、計算上既に発生してゐる筈の費用と雖も費用勘定の借方に記入せられることはない。此の如き既生未拂の費用の修正は決算の際之を行ふ。例へば六月末日に於ける燈火煖房費勘定が借方残高90圓を示すとき、之を以て直に本年度の燈火煖房費の總額90圓なりと即斷するを得ない。例へば六月十一日以後に使用したる電気、瓦斯の料金を就いては未だ其の請求書も呈示せられず、況や其の支拂は爲されてゐないであらう。故に90圓の中には含まれてないのである。然れども此の未拂の分を決算の計算中に入れなければならないことは勿論である。今之を10圓なりとすれば次の如き記入を要する。

燈火煖房費勘定	10
未拂燈火煖房費勘定	10

従つて燈火煖房費勘定は100圓の借方残高を示すこととなり、他方に於て未拂燈火煖房費10圓は經過的負債として貸借對照表上の貸方項目となる。

借方		燈火煖房費勘定		貸方		
1931 1-6	(合 計) A	90		1931 6/30	集合損益勘定 C	100
(2) 6/30	未拂燈火煖房費勘定 B	10				
		100				100
				1931 7/1	未拂燈火煖房費勘定 F	10

借方		未拂燈火煖房費勘定		貸方		
1931 6/30	決算残高勘定 D	10		1931 6/30	燈火煖房費勘定 B	10
1931 7/1	燈火煖房費勘定 F	10		1931 7/1	開業残高勘定 E	10

## (B) 収益勘定の修正記入

## (3) 前受取収益 Deferred Income

利子・地代等の支拂を受取るときは、現金勘定の借方と利子収益勘定、地代収益勘定等の収益勘定の貸方とに記入をなす。此の場合に於て受取りたる収益の一部が次年度に於て生ずべき利子・地代等の對價の前受取であることがある。例へば三月三十日に三月より八月に至る六ヶ月分の地代300圓を受取り、六月決算に於て地代収益を決定する場合には、地代収益勘定の貸方残高300圓に修正を加へ、次年度に屬すべき地



代 100 圓は前受取収益として取扱ひ經過的負債と爲すことを要する。其の勘定記入の雛形次の如し。

借方		地代収益勘定		貸方			
1931				1931			
(2) 6/30	前受取地代勘定	B	100	(1) 3/30	現金勘定	A	300
(3) "	集合損益勘定	C	200				
			300				300
				1931			
				(4) 7/1	前受取地代勘定	E	100

借方		前受取地代勘定		貸方			
1931				1931			
(2) 6/30	残高	D	100	(1) 6/30	地代収益勘定	B	100
1931				1931			
(4) 7/1	地代収益勘定	E	100	(3) 7/1	残高	D	100

(4) 未收収益 Accrued Income.

是れは(3)前受取収益の場合と正反對の場合である。例へば本年度の収益に屬すべき利子20圓が計算上は明白に發生してゐるに拘らず未だ支拂期日到來せざる爲に其の支拂を受けず、従つて利子収益勘定に其の記入のない場合である。決算の際この既生未收の利子収益20圓を利子収益勘定に加算するを要することと言ふを俟たない。

借方		利子収益勘定		貸方			
1931				1931			
(3) 6/30	集合損益勘定	B	80	(1) 1-6	現金勘定		60
				(2) 6/30	(未收利子)	A	20
			80				80
1931							
(4) 7/1	未收残高	A	20				

終りに損益勘定の修正記入に關聯して注意すべきは、若し或一個の損益勘定例へば利子勘定に依りて利子収益と利子費用とを併せ記録する場合には、二個の修正記入を要し、其の結果として三個の残高が一つの勘定に生ずることがあり得る。此の如き勘定の使用は避くべきことと言ふを俟たない。次に掲ぐる所は利子勘定に就き起り得べき主なる場合を示す。

借方		利子勘定(I)		貸方			
1931				1931			
(1) 1-6	現金勘定		400	(2) 1-6	現金勘定		500
(3) 6/30	(未拂利子費用)		50	(4) 6/30	(未收利子収益)		100
(5) "	集合損益勘定		150				
			600				600
1931				1931			
(7) 7/1	未收残高		100	(6) 7/1	未拂残高		50



借方		利子勘定 (II)		貸方	
1931 1-6	現金勘定	400	1931 1-1	現金勘定	500
(3) 6/30	(未拂利子費用)	50	(5) 6/30	集合損益勘定	50
(4) "	(前受取利子収益)	100			
		550			550
			1931		
			(6) 7/1	(未拂残高)	50
			(7) "	(前受取残高)	100

借方		利子勘定 (III)		貸方	
1931 1-6	現金勘定	400	1931 1-6	現金勘定	500
(5) 7/1	集合損益勘定	250	(3) 6/30	(未收利子収益)	100
			(4) "	(前拂利子費用)	50
		650			650
			1931		
(6) 7/1	(未收残高)	100			
(7) "	(前拂残高)	50			

## 6 勘定締切の記入 Closing Entries

以上述べたる修正記入を混合勘定、財産勘定及び損益勘定に行ふときは、總ての勘定の残高は決算日現在に於ける資産・負債・収益・費用又は資本を示すものとなる。此に於て勘定の締切を行ふ。此の勘定締切の手續は既に第九章に於て詳述したる所である。

### 〔註〕

- (1) Kester; Accounting Theory and Practice. Vol. I. 1930. p. 272.  
但し数字は次章の例題と同一のものに改む。
- (2) 滞貸修正勘定の用法及び性質に関する詳細の説明は拙著『簿記理論の研究』第八章を看よ。



## 第十三章

## 決算例解

本章に於ては一の假設例を以て決算手續の全體を示すであらう。

〔例題〕

次の試算表及び修正計數を以て決算を行ふべし。

(A) 試算表

試算表 昭和 年六月三十日	
	借方残高 貸方残高
1 現金勘定	¥ 1,150
2 受取手形勘定	2,490
3 得意先勘定	3,600
4 滞貸修正勘定	—
5 商品財産勘定	5,100
6 運搬具勘定	560
7 運搬具減價修正勘定	—
8 什器勘定	450
9 什器減價修正勘定	—
10 建物勘定	5,000
11 建物減價修正勘定	—

12 支拂手形勘定	¥ 1,000
13 仕入先勘定	1,600
14 資本金勘定	15,000
15 私用勘定	100
16 商品賣上勘定	19,500
17 戻り品勘定	460
18 商品仕入勘定	16,500
19 戻し品勘定	1,500
20 仕入運賃勘定	180
21 販賣運賃勘定	440
22 販賣部俸給勘定	1,100
23 保険料勘定	60
24 一般俸給勘定	630
25 燈火暖房費勘定	90
26 消耗品費勘定	140
27 諸費用勘定	500
28 貸倒損失勘定	—
29 減價銷却費勘定	—
30 家賃収益勘定	50
	¥ 38,650
	¥ 38,650

(B) 修正計數

- (a) 年度末商品在高 ¥ 6,700  
 (b) 貸倒損失見積額 得意先勘定借方残高の 2%, ¥ 72  
 (c) 運搬具本年度減價銷却額 原價の 10%, ¥ 56  
 (d) 什器同上 " 10%, ¥ 45



(e) 建物同上	"	5%	¥ 250
(f) 未経過保険料	¥	40	
(g) 消耗品使用残り在高	¥	30	
(h) 燈火煖房費未拂額	¥	10	
(k) 家賃収益未收額	¥	10	

此の假設例に依り決算をなすこと次の如し。

第一 Work Sheet の作成 後章に譲る。

第二 修正記入 但し簡略法に依る。

1. 商品勘定の整理

正確なる意味の修正記入のみならず勘定締切の記入をも併せ行ふ。

(1) 賣上商品原價勘定	5,100	
商品財産勘定		5,100
(2) 賣上商品原價勘定	16,500	
商品仕入勘定		16,500
(3) 賣上商品原價勘定	280	
仕入運賃勘定		280
(4) 戻し品勘定	1,500	
賣上商品原價勘定		1,500
(5)(a) 商品財産勘定	6,700	
賣上商品原價勘定		6,700
2.(b) 貸倒損失勘定	72	
滞貸修正勘定		72
3. 減價銷却費勘定	351	
(c) 運搬具減價修正勘定		56

(d) 什器減價修正勘定		45
(e) 建物減價修正勘定		250
4.(f) 保険料勘定(前拂)	40	
保険料勘定		40
5.(g) 消耗品費勘定(前拂)	30	
消耗品費勘定		30
6.(h) 燈火煖房費勘定	10	
燈火煖房費勘定(未拂)		10
7.(k) 家賃収益勘定(未收)	10	
家賃収益勘定		10

第三 勘定締切の記入 但し英米式締切法に依る。

③. 商品賣上勘定	460	
戻り品勘定		460
④. 商品賣上勘定	19,040	
集合損益勘定		19,040
⑩. 集合損益勘定	13,680	
<del>賣上商品原價勘定</del>		13,680
11. 集合損益勘定	3,323	
販賣運賃勘定		440
販賣部俸給勘定		1,100
保険料勘定		20
一般俸給勘定		630
燈火煖房費勘定		100
消耗品費勘定		110
諸費用勘定		500



	貸倒損失勘定		72
	減価銷却費勘定		351
12.	家賃収益勘定	60	
	集合損益勘定		60
13.	集合損益勘定	2,097	
	私用勘定		2,097
14.	私用勘定	1,997	
	資本金勘定		1,997
15.	各種の財産勘定の締切 (残高繰越)		
16.	資本金勘定の締切 (同上)		

第四 決算完了後に於ける元帳勘定

(備考)

- (1) 勘定に附したる番號は試算表及び Working Sheet のものと同じ。
- (2) 参照欄に記せる數字は上記の修正記入及び締切記入に附したる番號と同じ。
- (3) 財産勘定系統に屬する諸勘定は之を省略す。

借方		5 商品財産勘定		貸方	
(1) 1/1	残高 × 5,100	(2) 6/30	賣上商品原價勘定 1 1)	5,100	
(3) 6/30	賣上商品原價勘定 1(5)	6,700	(4) 残高 × 6,700		
		11,800		11,800	
(5) 7/1	残高 × 6,700				

借方		16 商品賣上勘定		貸方	
(2) 6/30	戻り品勘定 8	460	(1) 1-6 (賣上商品合計)		19,500
(3) 〃	集合損益勘定 9	19,040			
		19,500			19,500

借方		17 戻り品勘定		貸方	
(1) 1-6	(合計)	460	(2) 6/30	商品賣上勘定 8	460

借方		18 商品仕入勘定		貸方	
(1) 1-6	(仕入商品合計)	16,500	(2) 6/30	賣上商品原價勘定 1(2)	16,500

借方		19 戻し品勘定		貸方	
(2) 6/30	賣上商品原價勘定 1(4)	1,500	(1) 1-6 (合計)		1,500

借方		20 仕入運賃勘定		貸方	
(1) 1-6	(合計)	280	(2) 6/30	賣上商品原價勘定 1(3)	280



借方		21 販賣運賃勘定		貸方	
(1) 1-6	(合 計)	440	(2) 6/30	集合損益勘定	11 440

借方		22 販賣部俸給勘定		貸方	
(1) 1-6	(合 計)	1,100	(2) 6/30	集合損益勘定	11 1,100

借方		23 保険料勘定		貸方	
(1) 3/1	現金勘定	60	(2) 6/30	(未経過保険料)	4 40
			(3) "	集合損益勘定	11 20
		60			60
(4) 7/1	残 高	4 40			

借方		24 一般俸給勘定		貸方	
(1) 1-6	(合 計)	630	(2) 6/30	集合損益勘定	11 630

借方		25 燈火暖房費勘定		貸方	
(1) 1-6	(合 計)	90	(3) 6/30	集合損益勘定	11 100
(2) 6/30	(未拂の分)	6 10			
		100			100
(4) 7/1	残 高	6 10			

借方		26 消耗品費勘定		貸方	
(1) 1-6	(合 計)	140	(2) 6/30	(前拂の分)	5 30
			(3) "	集合損益勘定	11 110
		140			140
(4) 7/1	残 高	5 30			

借方		27 諸費用勘定		貸方	
(1) 1-6	(合 計)	500	(2) 6/30	集合損益勘定	11 500

借方		28 貸倒損失勘定		貸方	
(1) 6/30	滞貨修正勘定	2 72	(2) 6/30	集合損益勘定	11 72

借方		29 減価銷却費勘定		貸方	
(1) 6/30	運搬具減価修正勘定	3(c) 56	(4) 6/30	集合損益勘定	11 351
(2) "	什器減価修正勘定	3(d) 45			
(3) "	建物減価修正勘定	3(e) 250			
		351			351

借方		30 家賃収益勘定		貸方	
(3) 6/30	集合損益勘定	12 60	(1) 1-6	(合 計)	7 50
			(2) 6/30	(未收の分)	7 10
		60			60
(4) 7/1	残 高	7 10			



借方		31 売上商品原価勘定		貸方			
(1) 6/30	商品財産勘定	1(1)	5,100	(4) 6/30	戻し品勘定	1(4)	1,500
(2) "	商品仕入勘定	1(2)	16,500	(5) "	商品財産勘定	1(5)	6,700
(3) "	仕入運賃勘定	1(3)	280	(6) "	集合損益勘定	10	13,680
			21,880				21,880

借方		32 集合損益勘定		貸方			
(2) 6/30	売上商品原価勘定	10	13,680	(1) 6/30	商品売上勘定	9	19,040
(3) "	販賣運賃勘定	11	410	(12) "	家賃収益勘定	12	60
(4) "	販賣部俸給勘定	11	1,100				
(5) "	保険料勘定	11	20				
(6) "	一般俸給勘定	11	630				
(7) "	燈火燧房費勘定	11	100				
(8) "	消耗品費勘定	11	110				
(9) "	諸費用勘定	11	500				
(10) "	貸倒損失勘定	11	72				
(11) "	減價銷却費勘定	11	351				
(13) "	残高一私用勘定	13	2,097				
			19,100				19,100

借方		14 資本金勘定		貸方			
(3) 6/30	残高	16	16,997	(1) 1/1	残高 ×	15,000	
				(2) 6/30	私用勘定	14	1,997
			16,997				16,997
				(4) 7/1	残高	16	16,997

借方		15 私用勘定(1)		貸方			
(1) 1-6	(合計)		100	(2) 6/30	集合損益勘定	13	2,097
(3) 6/30	資本金勘定	14	1,997				
			2,097				2,097

〔註〕

(1) 私用勘定の用法に就いては第十五章266-7頁及び274-5頁を参照。



## 第十四章

### Work Sheet 又は Working Sheet

#### 1 意義及び目的

第十二章に於て決算手續の詳細を説明するに方り、試算表の作成に次いで財産目録の作成を行ひ之に依りて與へられたる修正計數を以て修正記入を行ひ、次いで勘定締切の記入を行ふこと、而して此等の簿記の帳簿その者に關する決算記入に先立ち、Work Sheet 又は Working Sheet の作成あることを述べた。本章に於ては Working Sheet 作成理由及び Working Sheet その者に就いて稍、詳細なる説明をなすであらう。

Work Sheet 又は Working Sheet 精しく言へば The accountant's "work sheet" はアメリカ會計士の間に於て實際の必要上近時廣く行はるゝ所の決算計算の分析表・一覧表又は運算表とも稱すべきものにして、言へば決算一覧表、Abschlusstableau, Abschlusstabelle である。或は之を精算表と譯す。

Working Sheet 作成の目的は(第一)には複雑なる決算記入を簿記の帳簿に記録するに先立ち、豫め帳簿外に於て其の仕譯及び計算を行ひ之に依りて帳簿記入の正確を期すると共にかくして作成せられたる Working Sheet を以て帳簿記入の基礎となすに在る。(第二)には之を以て決算會計表即ち損益計算表及び貸借對照表作成の基礎材料となすに在る。而して此の第二の目的が Working Sheet の形式上に大なる影響を及すことは特に注意を要する點である。

Working Sheet は元來實際家が實際上の理由に據りて使用する技術上の手段 technical device たるに過ぎざれども、一表の中に決算手續全體を網羅するが故に決算手續を理解する爲にも亦之を研究することが必要である。此の意味に於て Working Sheet は實際上は勿論理論上に於ても亦重要な意義を有するものと言はなければならない。

#### 2 形 式

Working Sheet の形式には六桁式、八桁式、十桁式等種類のものがある。茲には十桁式のものに據りて説明するであらう。蓋し此の種の形式が稍、標準形式を成



すが如くであるのみならず、又決算手續の全體を完全に示すからである。十桁式 Working Sheet の雛形は次の如く又別表第一圖に掲ぐる所の如し。

十桁式ワーキング・シートの形式

元頁	元帳勘定	試算表		修正記入		修正試算表		損益計算表		貸借対照表	
		借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方

之に依りて明かなる如く、此の Working Sheet は一表の中に、(1) 試算表殊に残高試算表。(2) 修正記入。(3) 修正後の試算表 Adjusted Trial Balance (4) 損益計算表。(5) 貸借対照表を綜めたるものにして、先づ(1) 試算表に現れたる各勘定の残高に(2) 必要なる修正記入を施し、以て決算日現在に於ける正確純粹なる残高となす。是れが(3)の修正済み試算表に現れる計數である。然る後損失費用及び収益に關する計數は總て之を(4)の損益計算表の借方及び貸方へ振替へ、資産・負債及び資本に關する項目は總て之を(5)の貸借対照表の借方及び貸方へ振替へるのである。

之を換言すれば、(1)と(2)との計數の加減計算の結果が(3)の借方項目・貸方項目となり、(3)の借方項目・貸方項目が性質に應じて(4)又は(5)へ振分けられるのである。従つて複雑ならざる場合にありては(3)を省略して、(1)と(2)との加減計算の結果を直接に(4)及び(5)へ記入する方法を採り得る。然るときは八桁式の Working Sheet となる。

Working Sheet に記載する元帳勘定の試算表は整然なる分類法に據りて其の項目を排列することを要する。是れ先に述べたる Working Sheet の第二の目的を達成する爲に必要なるが故である。同一の理由に基き、修正記入に因りて生ずる經過的資産及び經過的負債に就き、(A) 未收収益、(B) 前拂費用、(C) 未拂費用、(D) 前受取収益の四種を分つを可とする。

凡て(1) 試算表乃至(5) 貸借対照表は、各、その借方合計と貸方合計とが相等しき金額を示さざるべからざること言ふを俟たない。又(4) 損益計算表の残高殊に貸方残高と、(5) 貸借対照表の残高殊に借方残高とが同一金額を示さざるべからざること亦勿論である。此等計算上の諸關係は Working Sheet をして自ら其の計算の正否を検證するの能力を有せしむる。







第一圖 Working Sheet 雜形

Working Sheet

昭和 年六月三十日

元頁	元帳勘定	試算表		修正記入		修正試算表		損益計算表		貸借對照表	
		借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
1	現金勘定	1,150				1,150				1,150	
2	受取手形勘定	2,490				2,490				2,490	
3	得意先勘定	3,600				3,600				3,600	
4	滞貸修正勘定				(b) 72		72				72
5	商品財産勘定										
	年度始在高	5,100			(1) 5,100						
	年度末在高			(a) 6,700		6,700				6,700	
6	運搬具勘定	560				560				560	
7	同減價修正勘定				(c) 56		56				56
8	什器勘定	450				450				450	
9	同減價修正勘定				d) 45		45				45
10	建物勘定	5,000				5,000				5,000	
11	同減價修正勘定				(e) 250		250				250
12	支拂手形勘定		1,000			1,000				1,000	
13	仕入先勘定		1,600			1,600				1,600	
14	資本金勘定		15,000			15,000				15,000	
15	私用勘定	100				100				100	
16	商品賣上勘定		19,500			19,500		19,500			
17	戻り品勘定	460				460		460			
18	商品仕入勘定	16,500			(2) 16,500						
19	戻り品勘定		1,500	(4) 1,500							
20	仕入運賃勘定	280			(3) 280						
21	販賣運賃勘定	440				440		440			
22	販賣部俸給勘定	1,100				1,100		1,100			
23	保險料勘定	60	(-)		(f) 40	20		20			
24	一般俸給勘定	630				630		630			
25	燈火暖房費勘定	90	(+)	(h) 10		100		100			
26	消耗品費勘定	140	(-)		(g) 30	110		110			
27	諸費用勘定	500				500		500			
28	貸倒損失勘定			(b) 72		72		72			
29	減價銷却費勘定										
	運搬具			(c) 56		56		56			
	什器			(d) 45		45		45			
	建物			(e) 250		250		250			
30	家賃收益勘定		50	(+) (k) 10		60		60			
31	賣上商品原價勘定			(1) 5,100 (4) 1,500		5,100 1,500		5,100 1,500			
				(2) 16,500 (a) 6,700		16,500 6,700		16,500 6,700			
				(3) 280		280		280			
32	未收收益										
	家賃收益勘定			(k) 10		10				10	
33	前拂費用										
	保險料勘定			(f) 40		40				40	
	消耗品勘定			(g) 30		30				30	
34	未拂費用										
	燈火暖房費勘定				(h) 10		10				10
35	純利益							25,663 27,760		20,130 18,033	
	合計	38,650	38,650	30,593	30,593	45,793	45,793	27,760 27,760		20,130 20,130	

27,760  
+ 20,130  
47,890  
→ 2,097  
~~45,807~~  
= 45,792

25,663  
20,130



採れば試算表欄の次に之を置く。更に残高試算表の外に合計試算表を掲ぐるならば、之を残高試算表の前に置く。斯くするときには十四桁式となる。然れども此等の欄は徒に無用なる重複と煩雜とを加ふるに過ぎない。——

修正記入は前章列挙したる所の如く、凡て借方貸方の複式記入を以て行はれる。修正記入欄に之を記入すること別表雛形の如し。従つて此の欄に於ても亦借方合計と貸方合計との金額は當然符合すべきである。

次に修正記入に關する各個の場合に就き説明せむ。

● (3) 商品勘定に關する取扱法

商品勘定の締切法に種々の方法あるが如く、又その Working Sheet 上の取扱法にも諸種の方法が考へられる。

(A) 賣上商品原價勘定を設けて整理する方法。(1)

別表第一圖に示す所の如し。尙此の部分のみを示せば別表第二圖(A)の如し。

(B) 賣上商品原價勘定は設けざれども賣上商品原價の各構成要素を其のまゝ損益計算表へ送る方法。(2) 第二圖(B)を看よ。



(C) 商品仕入勘定に於て賣上商品原價を算出して之を損益計算表へ送る方法<sup>3)</sup>。第二圖(C)を看よ。

尙(A)の場合に於ける勘定記入の雛形は前章に示す所の如し。又(C)の場合に於ける商品仕入勘定は次の如き内容を有し、残高 13,680 を示す。又この場合商品財産勘定の残高振替法が特殊である。

借方		商品仕入勘定		貸方	
(1) 1-6 (仕入合計)		16,500	(2) 6/30 商品財産勘定	A	1,600
(3) 6/30 仕入運賃勘定	B	280	(4) " 戻し品勘定	C	1,500
			(5) " 集合損益勘定	D	13,680
		16,780			16,780

借方		商品財産勘定		貸方	
(1) 1/1 残高	×	5,100	(2) 6/30 年度末在	E	6,700
(3) 6/30 商品仕入勘定	A	1,600			
		6,700			6,700
(4) 7/1 残高	E	6,700			

以上の中(A)と(B)とは共に Kester に據れるものにして、(A)は(B)の改良せられたるものである。孰れの方法に従ふも要は損益計算表に於ける賣上商品原價の部に掲ぐべき總ての構成要素を Working Sheet



第二圖 商品勘定の取扱法

(A) Working Sheet (A)

元頁	元帳勘定	試算表		修正記入		修正試算表		損益計算表		貸借対照表	
		借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
5	商品財産勘定 年度始在高	5,100			(1) 5,100						
	年度末在高			(a) 6,700		6,700				6,700	
18	商品仕入勘定	16,500			(2) 16,500						
19	戻し品勘定		1,500	(4) 1,500							
20	仕入運賃勘定	280			(3) 280						
31	売上商品原価勘定			(1) 5,100 (2) 16,500 (3) 280	(4) 1,500 (a) 6,700	5,100 16,500 280	1,500 6,700	5,100 16,500 280	1,500 6,700		

(B) Working Sheet (B)

元頁	元帳勘定	試算表		修正記入		修正試算表		損益計算表		貸借対照表	
		借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
5	商品財産勘定 年度始在高	5,100				5,100		5,100			
	年度末在高			(a) 6,700	(a) 6,700	6,700	6,700		6,700	6,700	
18	商品仕入勘定	16,500				16,500		16,500			
19	戻し品勘定		1,500				1,500		1,500		
20	仕入運賃勘定	280				280		280			

(C) Working Sheet (C)

元頁	元帳勘定	試算表		修正記入		修正試算表		損益計算表		貸借対照表	
		借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
5	商品財産勘定	5,100		(1) 1,600		6,700				6,700	
18	商品仕入勘定	16,500		(2) 280	(1) 1,600 (3) 1,500	13,680		13,680			
19	戻し品勘定		1,500	(3) 1,500							
20	仕入運賃勘定	280			(2) 280						

heet 又は Working Sheet

に於て売上商品原価を算出して表へ送る方法。③。第二圖(C)を

ける勘定記入の雛形は前章に示の場合に於ける商品仕入勘定は残高 13,680 を示す。又この場合振替法が特殊である。

商品仕入勘定

貸方

16,500	(2) 6/30	商品財産勘定	A	1,600
280	(4) "	戻し品勘定	C	1,500
	(5) "	集合損益勘定	D	13,680
16,780				16,780

商品財産勘定

貸方

5,100	(2) 6/30	年度末在高	E	6,700
1,600				
6,700				6,700
6,700				

とは共に Kester に據れるもの改良せられたるものである。孰は損益計算表に於ける売上商品總ての構成要素を Working Sheet



の損益計算表に於て詳細に示すに在る。之に反して(C)のPatonの形式にありては此の點不充分なりとの非難を免れない。

(4) 減價銷却及び貸倒損失

此等の財産勘定に關する修正記入の説明は既に第十二章に於て之をなした。何れも價值修正勘定の貸方と費用勘定の借方とに記入を生ずる。別表雛形に於て(b),(c),(d),(e)を附したる四對の貸借記入である。尙上例に於ては滞貸修正勘定及び各種の減價修正勘定に殘高なき場合を假定したけれども、之れある場合が寧ろ普通である。然るときは試算表の貸方と新に當決算に於て修正記入として生じたる修正記入欄の貸方との合計が修正試算表に記され更に貸借對照表貸方へ記されることとなる。

他方に於て貸倒損失勘定(28)及び減價銷却費勘定(29)の借方記入は凡て終に損益計算表借方に入る。貸倒損失勘定は年度進行中にも借方記入を生ずることあり、從つて試算表に殘高を示すことがある。

(5) 經過的資産及び經過的負債の諸項目の設定

損益勘定に修正記入を施すときは、他方に經過的資産又は經過的負債を生ずること既説の如し。之を別



表 Working Sheet に於ては、(32)未収収益、(33)前拂費用、(34)未拂費用の諸項目に依りて類別し、更に其の内譯を詳細に示す。此の外第四の場合として前受取収益なる経過的負債項目あれども、上例には此の場合なし。此等の諸項目を設定して整理を行ふは單に形式を整へ計算を明瞭にする爲のみならず、曩に述べたる Work Sheet 第二の目的に因る所大である。

#### 4 計算的自己統制

Working Sheet は其の組織の内部に於て計算的自己統制の作用を有すること既に述べたる所の如し。尙之を列挙して説明すること次の如し。

- (1) 試算表以下各欄の借方合計と貸方合計とが符合すべきこと。
- (2) 損益計算表の残高と貸借対照表の残高とが符合すべきこと。例へば上例に於ては純利益2,097が損益計算表の貸方残高にして、且つ貸借対照表の借方残高として現るゝが如きである。
- (3) 修正試算表の借方合計と貸方合計とが符合するは勿論、此等の計数は損益計算表の借方合計と貸借対照表の借方合計との和と符合し、且つ損益

計算表の貸方合計と貸借対照表の貸方合計との和と符合すべきである。但し此の場合に於て後の二表に於ける残高2,097は計算に加へない。

此の第三の點は修正試算表と損益計算表及び貸借対照表との間に存する計算的關係上當然の事である。何となれば修正試算表の借方貸方に記されたる各計数は其の性質に應じて或者は損益計算表へ、或者は貸借対照表へ振分けられるのであり、此等の計数以外のものは損益計算表にも貸借対照表にも記入せられないからである。唯残高2,097のみは別にしなければならぬ。

此の如く修正試算表の欄は Working Sheet の中央に位し、一方に於ては最初の二欄試算表欄及び修正記入欄に於ける計数の計算的結果を全部総め、他方に於ては此等の計数を後の二欄損益計算表及び貸借対照表に割當てるのであるから、Working Sheet の計算の順序又は組織に於て重要な地位を占むるものと言はなければならない。(注) (注) (注) (注) (注)



〔註〕

- (1) Kester; Accounting Theory and Practice, 3rd Edition, pp. 254, 255.
- (2) 同上第二版。pp. 226, 227. 尙この方法に據る勘定雛形は本書第十一章6に掲ぐ。214頁を看よ。
- (3) Paton; Accounting, p. 441. 尙本書第十一章6. 216頁を看よ。
- (4) 尙 Working Sheet の詳細なる説明は、拙稿 Working Sheet に就いて(國家學會雜誌第四十五卷第二號昭和六年二月所載)を参照。

## 第十五章

### 貸借對照表

#### 1 貸借對照表は簿記の終點である

決算手續は Working Sheet の作成に次いで一方に於ては貸借對照表及び損益計算表の作成となり、他方に於ては元帳勘定の修正記入及び締切記入となる。共に Working Sheet を基礎として之を行ふ。

貸借對照表及び損益計算表は所謂財政表 Financial Statements 又は會計表 Accounting Statements にして簿記の元帳勘定その者ではない。然れども實質上より言へば貸借對照表は決算殘高勘定であり、損益計算表は集合損益勘定である。大陸式決算にありては、集合損益勘定及び決算殘高勘定を設定し、總ての元帳勘定の殘高を此等二勘定へ振替へるのであるから、決算全體の計算、従つて一會計年度の簿記全體の計算は、集合損益勘定及び決算殘高勘定、又は集合損益勘定の殘高を



振替記入したる資本金勘定及び決算残高勘定に綜められることとなる。尙資本金勘定の残高を決算残高勘定へ振替へたる後に於ては、一會計年度の簿記全體は窮極に於て決算残高勘定となるのである。

今此の關係を明かにするため必要なる勘定雛形を示せば次の如し。

## 集合損益勘定

(2) V(總ての費用)	17,003	(1) G(總ての収益)	19,100
(3) 残高(RG)-資本金勘定	2,097		
	19,100		19,100

## 決算残高勘定 (1)

(1) $A_1$ (總ての積極財産)	20,030	(2) $P_1$ (總ての消極財産)	3,033
		(3) $K_1$ (年度末資本)	16,997
	20,030		20,030

## 修正したる決算残高勘定 (2)

(1) $A_1$	20,030	(2) $P_1$	3,033
		(3) $K_0$ (年度始資本)	15,000
		(4) RG(年度純利益)2,097	
		(5) $-k$ (資本引出額) 100	1,997
	20,030		20,030

## 資本金勘定

(3) 私用勘定	100	(1) 残高( $K_0$ )	15,000
(4) 残高( $K_1$ )	16,997	(2) 集合損益勘定(RG)	2,097
	17,097		17,097

## 私用勘定 (1)

(1) 現金勘定	100	(2) 資本金勘定	100
----------	-----	-----------	-----

## 2 借方貸方の対照表

前章に掲げたる Working Sheet に基き貸借対照表及び損益計算表を作成すれば、別表第三圖及び第四圖所載の如し。(A) 勘定形式 Account Form 及び (B) 報告形式 Report Form を併せ示す。但し損益計算表にありては勘定形式を省略す。

茲には先づ貸借対照表に就いて説明し、次章に於て損益計算表に關する説明をなすであらう。作成の順序に従へば寧ろ損益計算表の説明を先にすべきであるが如きも、兩種財政表の關係上其の了解を容易ならしむる爲には寧ろ貸借対照表の説明より始むるを可とする。此所に作成の順序とは正確に言へば簿記に於ける集合損益勘定と決算残高勘定との設定及び記



入の順序を指す。Working Sheet に於て兩者孰れを先に作成すべきかの問題は、寧ろ兩者は同時に作成せらるゝに至るものなりと解すべきであらう。

Working Sheet の貸借対照表欄又は決算残高勘定と貸借対照表殊に其の勘定形式の者とを比較して考ふるときは、貸借対照表作成上考慮を要すべき諸要點を會得し、且つ貸借対照表は其の勘定形式の者ですら猶勘定その者に非ずして決算報告書なる所以を知るであらう。況や報告形式の貸借対照表に於てをや。

以下雛形に據り主なる諸點を説明せむ。

(1) 貸借対照表は貸方借方の對照表である。

借方に資産を掲げ、貸方に負債及び資本を掲げ、殊に資本に就いては一會計年度の營業成績として生じたる資本の増加額又は純利益を表示する。借方が資産の側にして貸方が負債及び資本の側なることは、簿記の技術上明白にして疑の餘地なき所である。然るにイギリス (England) に於ては古くより之れと正反對の形式が行はれて來た。所謂イギリス式形式 English Form である。又我國に於ても舊商法破産編の條文中此の形式を採りたる痕跡があり(2)、改正破産法は最早之を踏襲せざりしが如きも、法學者中今猶依然として



第三圖 貸借對照表 雛形

(A) 勘定形式

借方		昭和 年六月三十日現在		貸方	
<b>資産の部</b>				<b>負債の部</b>	
<b>流動資産</b>				<b>流動負債</b>	
現金			¥1,150	支拂手形	¥1,000
受取手形			2,490	仕入先勘定	1,600
得意先勘定	¥3,600			未拂費用	
(減)滞貸修正額	72	3,528		未拂燈火煖房費	10
商品		6,700		<b>固定負債</b>	
未收収益				—	
未收家賃		10		<b>負債合計</b>	<b>¥2,610</b>
前拂費用					
未經過保險料	¥ 40				
消耗品在高	30	70			
		¥13,948			
<b>固定資産</b>				<b>資本の部</b>	
運搬具	¥ 560			資本金	
(減)減價銷却額	56	¥ 504		年度始在高	¥15,000
什器	¥ 450			(減)私用引出額	100
(減)減價銷却額	45	405		<b>純益金</b>	<b>2,097</b>
建物	¥5,000			<b>資本合計</b>	<b>16,997</b>
(減)減價銷却額	250	4,750	5,659		
			¥ 19,607		¥19,607

(B) 報告形式

貸借對照表

昭和 年六月三十日現在

〔I〕 財産の部	
<b>(A) 資産</b>	
<b>流動資産</b>	
現金	¥1,150
受取手形	2,490
得意先勘定	¥3,600
(減)滞貸修正額	72
商品	6,700
未收収益	
未收家賃	10
前拂費用	
未經過保險料	¥ 40
消耗品在高	30
	70
	¥ 13,948



(A) 資産

流動資産

現金	¥1,150		
受取手形	2,490		
得意先勘定	¥3,600		
(減)滞貸修正額	72	3,528	
商品	6,700		
未収収益			
未収家賃	10		
前拂費用			
未経過保険料	¥40		
消耗品在高	30	70	¥13,949

固定資産

運搬具	¥560		
(減)減価銷却額	56	¥504	
什器	¥450		
(減)減価銷却額	45	405	
建物	¥5,000		
(減)減価銷却額	250	4,750	5,659
資産合計			¥19,607

(B) 負債

流動負債

支拂手形	¥1,000		
仕入先勘定	1,600		
未拂費用			
燈火煖房費	10	¥2,610	

固定負債

— ¥ —

負債合計	¥2,610
純財産現在高	¥16,997

[II] 資本の部

(C) 資本

資本金年度始在高	¥15,000		
純益金	2,097		
		¥17,097	
(減)私用引出額	100		
資本現在高			¥16,997



貸方資産の貸借対照表を説く者あるが如し。

### (2) 借方貸方の標題

貸借対照表の左側と右側とに附する標題の名稱は借方と貸方とである。英米會計學者の定説は貸借対照表は勘定に非ざるが故に勘定に特有なる借方 Dr. 貸方 Cr. を用ふべからずと云ふ。Assets—Liabilities, Assets—Liabilities and Net Worth 等となす。又 Net Worth の代りに Capital 又は Proprietorship を用ふる。Liabilities 負債を以て貸方全體の標題となすの不當なることは一般の認むる所である。又 Assets—Equities を主張する者あり。

ドイツに於ては Aktiva—Passiva を最も普通とする。但し Passiva なる語は狹義に於ては負債 Schulden を意味するが故に、恰も Liabilities と同様なる非難を生ずる。財産 Vermögen—資本 Kapital を以て貸借対照表の借方貸方の内容を現す概念となす説亦廣く行はる。

### 3 (3) 借方—資産の側

借方に掲ぐる項目は積極財産殊に資産の構成部分の總體である。尙營業成績が純損失を生じたる場合には、純損失の項目は借方最終の項目として示される。



又株式会社の場合に於て拂込未済株金・缺損金・繰越缺損金の如き自己資本に關する價值修正項目及び社債割引金の如き負債に關する價值修正項目が消極的項目として借方に掲げられることがある。

資産を大別して流動資産 Current Assets 及び固定資産 Fixed Assets の二種となすは負債を流動負債及び固定負債の二種となすことゝ共に一般に行はるゝ所である。

(A) 流動資産 Current, Floating, or Circulating Assets.  
(Quick, or Liquid Assets)

流動資産とは現金及び容易に又は短期間に現金に變形すべき筈の職能的性質を有する資産の總稱である。之を以て流動負債即ち短期負債を完済し得るや否やを明かにする事は貸借対照表の重要な一目的である。此の度合を表示する比率として Acid Test 及び The Working Capital Ratio を用ふる。又流動資産總額より流動負債總額を差引きたる殘高を稱して運轉資本 Working Capital と云ふ。

流動資産は更に其の性質に依りて次の如く分類することを得る。

(a) 現金 Cash 手許現金及び銀行勘定(當座預金)

- (b) 受取手形及び受取勘定殊に得意先勘定  
之を Receivables と總稱することあり。商品を販賣して得たる手形上又は帳簿上の債權にして應て現金となるべきものである。
- (c) 商品又は取引財産 Verkehrsvermögen; Working Assets. 商品(狹義の)・完製品・半製品(仕掛品)・原料。
- (d) 未收收益 Accrued Income
- (e) 前拂費用 Prepaid Expenses, Deferred Charges
- (f) 有價證券 財政的保證財産  
遊資の利用として所有する公債・社債・株式にして必要あるときは賣却して現金に換へ得べきものである。
- (B) 固定資産 Fixed, or Capital Assets  
固定資産は又使用財産・經營財産 Gebrauchsvermögen, Betriebsvermögen, Anlagevermögen 等とも稱せられ、販賣に依りて直に換價せらるゝ取引財産と異り、企業經營の爲に長期に互り使用せらるゝ事を其の職能とする資産である。従つて其の評價の標準は流動資産の場合と自ら異らざるを得ない。時價即ち其の時に於ける賣却價值又は市場價格 Market Price; Markt-oder Börsenpreis を以て標準價值となすことを得ないのである。



通常原價(減)減價 Cost less Depreciation の計算に依る。上記雛形に依りて明かなる如く、運搬具・什器建物の各種固定資産は原價 Cost Value より既生減價額 Accrued Depreciation を差引きて現價 Present Value を算出し、之を本金額欄に掲ぐる形式を採る。是れ最も適當なる表示方法である。既生減價額は言ふ迄もなく減價修正勘定の貸方残高である。此の如くにして算出せられたる現價が現在の賣却價值に非ざることには明かである。

固定資産は次の如く分類することを得る。

- (a) 有形固定資産 Tangible Fixed Assets
  - (i) 減價銷却の必要なきもの 例。土地。
  - (ii) 減價銷却の必要あるもの 例。運搬具・什器・建物・機械・器具・工場。
  - (iii) Depletion を生ずるもの 例。鑛山・炭坑。
- (b) 永久投資 Permanent Investments 例。持株。
- (c) 無形財産 Intangible Assets; Immaterielle Werte.
  - (i) 権利としての無形財産 例。特許権。
  - (ii) 事實關係としての無形財産 例。暖簾 Good-Will。創業費 Organization Expense; Organisationskosten, Errichtungskosten も亦之に屬するものと解し得るであらう。

#### 4 (4) 貸借対照表の貸方

貸方に掲ぐる項目は消極財産殊に負債と自己資本即ち資本とに關するものである。此等二種類は簿記學上其の本質を異にし、一は財産に屬し他は資本である。貸方の側に於ては第一に此等兩種を截然區別するを要する。而して資本は其の本質上積極財産より消極財産を差引きたる残高としての存在なるが故に負債を先にし資本を後に置くべきである。

##### (A) 負債

負債は之を流動負債即ち短期負債と固定負債即ち長期負債とに大別すること前述の如し。

又流動負債の中に於て未拂費用 Accrued Expenses 及び前受取収益 Deferred Income, Deferred Liabilities (繰延負債)を各特殊項目として取扱ふこと流動資産に於ける前拂費用及び未收収益の場合と同じである。是れ決算手續上の理由に因るものにして、所謂經過勘定に生ずる残高である。或は之を經過的資産及び經過的負債 Transitorische Aktiva, Transitorische Passiva と稱する。

固定負債は長期の負債にして、借入金・社債等が其の主なる例である。



凡て負債は其の貸借対照表価値明確にして、資産に於ける如き困難なる評價問題を生じない。唯所謂偶發債務 Contingent Liabilities 即ち 不確定債務に就き問題がある。

## (B) 資本

自己資本即ち資本は資産と負債との価値の差額たる抽象的存在に過ぎざるが故に其れ自身の實質的問題を有し得ない。唯企業形態の相異に依りて其の構成を異にし、株式會社の場合に於て最も複雑である。茲には上例に依り個人企業の場合に就いて説明せむに、資本の部は次の如き種々の形式を以て示すことを得るであらう。

## 第一形式

資本金	年度始在高	¥ 15,000
純利益	年度純利益	2,097
		¥ 17,097
(減)私用引出額		100
		¥ 16,997

## 第二形式

資本金	年度始在高	¥ 15,000
純利益	年度純利益	¥ 2,097
(減)私用引出額	100	1,997
		¥ 16,997

## 第三形式

資本金	年度始在高	¥ 15,000
(減)私用引出額		100
		¥ 14,900
純利益	年度純利益	2,097
		¥ 16,997

第一形式は年度純利益2,097圓を其の儘本金額欄に記し、私用引出額100圓の差引計算を別に示す。之に反し第二形式は純利益より私用引出額を先づ差引き、其の残高1,997圓を本金額欄に掲ぐる。兩者の異なる要點は年度純利益2,097圓を本金額欄に示すか否かの點である。然るに 年度純利益を獨立の一項目として貸借対照表上に明示することは最も重要な意義を有するが故に第一形式を採らなければならない。

第三形式は第一形式を稍、改變したるものである。(9)

年度純利益2,097圓は言はゞ貸借対照表の残高である。而して貸借対照表の計算は元來決算残高勘定と同一性質なるが故に財産的計算である。従つて其の残高は借方残高でなければならない。之を決算残高勘定にありては借方残高即ち資本金16,997圓として示し、貸借対照表にありては稍、形式を改めて上に示し



たる如く、年度純利益2,097圓を別に示す。年度純利益2,097圓は他方に於て損益計算表に依り其の貸方残高として算出せられる。貸借対照表に表示せられる純利益が果して貸借対照表その者の計算に依りて算出せられ得るか否かは一の問題である。

### 5 貸借対照表と損益計算表

貸借対照表上の純利益2,097圓は損益計算表の貸方残高と符合すべきものである。換言すれば損益計算表は此の純利益又は時としては純損失の由つて生じたる詳細にして直接の計算を明かにする損益の計算表である。此の意味に於て貸借対照表は損益計算表を其の中に包含するものと解し得べく、損益計算表は貸借対照表上の一項目の詳細なる計算表なりと解し得べきである。従つて此等二種の財政表を相對的に評價するとき貸借対照表を主たるもの、より重要なものと做すを以て普通となす。殊に貸借対照表は決算毎に株式會社に依りて公告せらるゝが故に廣く一般に知られてゐる決算報告書である。

又貸借対照表を肖像 Portrait 又は寫眞 Snapshot に、損益計算表を傳記 Biography 又は活動寫眞 Motion Picture

に譬へることは廣く認めらるゝ所である。貸借対照表は或一定時點に於ける企業の財政状態の綜括的表示であり、企業の切斷面 Cross section of the business である。之に對して損益計算表は或一定期間に於ける企業の經營 Operations 又は活動 Activities 其の者の計數的・貨幣價值的表示にして、Statement of Business Operation と定義するを得る。前者は企業の靜態統計であり後者は企業の動態統計である。故に貸借対照表は第何期末昭和六年六月三十日現在の企業の状態を示し、損益計算表は第何期昭和六年一月一日乃至六月三十日の企業活動状態の累積的計算を示す。此の意味に於て一は靜的 Static、他は動的 dynamic の性質を有する。

従つて貸借対照表は其れ自身の計算に依りて年度純利益又は年度純損失と云ふが如き資本の増加額又は減少額を算出し得るの能力を有する筈がない。何となれば資本の増加額又は減少額と云ふ觀念は、一定期間を前提とするものにして動態統計に關するものなるを以てである。然るにも拘らず總ての貸借対照表は純利益又は純損失を表示し、然も此の計數は其の項目中最も重要なものであり、此の項目無き貸借対照表は殆ど想像し得られざる所である。但し茲に貸



借対照表とは決算貸借対照表を指す。

然らば貸借対照表の計算に依りては純利益の算出は絶対的不可能であるかと言ふに、必ずしも然らず。一個の貸借対照表に依りて算定せられ得るものは、其の瞬時に於ける財産構成部分の静態及び資本構成部分の静態であり、上例に於ては資本金 16,997 圓である。而して此の資本金 16,997 圓は財産的計算の結果として算出せられたるものである。資産 19,607 圓及び負債 2,610 圓が先づ算出せられ、然る後兩者の差額として純財産即ち資本 16,997 圓が決定せられたのである。然れども之れより先、前年度末に於て貸借対照表の作成あり、之に依りて資本金 15,000 圓の決定があり、此等二個の貸借対照表の作成に依りて初めて次の如き計算を以て純利益は算出せられる。

$$(1) \text{ 昭和5年12月31日資本} \quad A_0 - P_0 = K_0 = \text{¥}15,000$$

$$(2) \text{ 昭和6年 6月30日資本} \quad A_1 - P_1 = K_1 = \text{¥}16,997$$

$$(3) \text{ 昭和6年1月乃至6月年度純利益} \quad RG = K_1 - K_0 \\ = \text{¥}16,997 - \text{¥}15,000 = \text{¥}1,997$$

## 6 貸借対照表の損益計算的性質

以上説明したる所の貸借対照表は言ふ迄もなく決

算貸借対照表 Schlussbilanz, Abschlussbilanz 又は年度末又は期末貸借対照表 Jahresbilanz である。之を損益計算表 Erfolgibilanz, Ertragsbilanz に對して財産貸借対照表 Vermögensbilanz と稱する。而して單に貸借対照表と言ふときは、此の決算貸借対照表を意味する。

然れども廣義に於ける貸借対照表には此の外に尙設立貸借対照表 Gründungsbilanz あり、清算貸借対照表 Liquidationsbilanz 破産貸借対照表 Konkursbilanz 等がある。後二者は企業財産の賣却處分を目的として作成せらるゝものであるから、之を賣却貸借対照表と總稱し得べく、之に對して設立貸借対照表及び決算貸借対照表は企業の經營を前提とし所謂繼續企業の原則 The principle of going concern の下に作成せらるゝものであるから、之を經營貸借対照表と總稱し得るであらう。又後者を平常貸借対照表 Ordentliche Bilanzen、前者を非常貸借対照表 Ausserordentliche Bilanzen と稱する。此等兩種の貸借対照表は共に或一定時點に於ける企業の財産状態又は財政状態を表示するには相違ないけれども、其の所謂財産状態又は財政状態なるものは決して同一意義の者ではない。一を以て直に他に代らしむることを得ない者である。例へば決算日に企



業を賣却せむとする場合を假定するに、決算貸借対照表を以て直に其の賣却價格を決定せむとすることの不合理不適當なるは疑を容れざる所であらう。

之を換言すれば決算貸借対照表は財産貸借対照表と稱せられ、財産状態又は財政状態を表示するものなりと稱せらるれども、其の所謂財産状態・財政状態とは單純なる意味に之を解釋することを得ず、一種特別な意義を有するものと言はなければならない。即ち夫れは或一定時點に於ける企業の切斷面たる意味に於て靜態統計ではあるけれども、抑、企業なる者は本質上一個の連續的存在であり、營利を目的とする存在である。而して貸借対照表は此の如き本質を有する企業が毎營業年度末に於て會計決算の結果作成する所のものである。故に貸借対照表は此の企業の連續性及び營利性の支配を受け、之によりて其の本質を制約せられ決定せられざるを得ない。

斯の如く貸借対照表は、之を損益計算表に比較して相對的に言へば財産的計算であり靜態統計であるけれども、其の財産的計算と稱し靜態統計と稱するものの本質を更に繼續的企業の本質に顧みて考察するとき、其の意義の單純ならざるを知るのである。而して

窮極に於て損益計算的と云ふ原理が貸借対照表をも支配することを認めなければならない。(4)(5)。

## 〔註〕

- (1) 私用勘定の用法に就いては本章4. 274-5頁及び第十三章252-3頁を参照。
- (2) 舊商法破産編第1017條、第1050條、第1051條等。
- (3) 此等諸形式の相異は私用勘定の用法と密接なる關係を有する。第一形式と第三形式とは266-7頁所載の私用勘定・集合損益勘定及び資本金勘定に據り、第二形式は252-3頁所載のものに據る。
- (4) 所謂「動的貸借対照表論」 Dynamische Bilanzlehre. Schmalenbach, E.; Dynamische Bilanz. 4. Aufl. 1926.
- (5) 貸借対照表に關する詳細なる説明は拙著「貸借対照表論」を参照。



## 第十六章

## 損益計算表

## 1 總 說

決算の結果、一營業年度の繼續的計算記録たる簿記の元帳勘定の全體が集合損益勘定及び決算残高勘定に綜括せられ、又決算表・決算報告書として其の形式内容を整頓したる損益計算表及び貸借對照表と成ることは既に述べたる所である。而して貸借對照表は其の残高又は結論として年度純利益又は年度純損失を表示し、然も之を特別の一項目として純粹なる營業成績の表示たらしむることを要する。然れども此の純利益又は純損失例へば上例に於ける純利益2,097圓發生の原因又は由來に關する説明に至つては、貸借對照表の全く關與せざる所である。

損益計算表は即ち此の説明を與へる。此の意味に於て損益計算表は貸借對照表上の一項目に關する補

充的説明を爲すものと解せられる。然れども此の事は直に兩者の地位の上下又は主従を決定するものではない。

一營業年度に於ける企業經營の動態統計の綜括的表示又は一營業年度に於ける營利諸活動の計數的貨幣價值的表示たる損益計算表の結論は、言ふ迄もなく年度純利益又は純損失である。2,097圓である。

一營業年度に企業が爲したる總ての活動は主として商品賣上の總收益を獲得する爲である。故に損益計算表が示すべき第一の計數は、一營業年度に爲したる主要なる營利活動の分量 The volume of business 即ち商内商品賣上高の金額幾何である。次に此の營業本來の總收益を獲得する爲に要したる販賣費及び一般營業費幾何であるか。其の内譯諸項目如何。かくして生じたる賣上利益又は賣上損失幾何なりや。尙金融上の收益及び費用、並びに其の他の收益及び費用をも之に加減し、窮極に於て年度純利益又は純損失幾何と云ふ結論に到達する。

此の如き計算は之を貸借對照表の財産的計算に比較すれば、遙に企業に内部的にして經營に直接なるものである。



## 2 損益計算表の形式及び内容

損益計算表が其の實質に於て集合損益勘定と同じであり、其の形式に勘定形式と報告形式との二種あることは、恰も貸借対照表の決算残高勘定に於ける關係及び其の形式に二種あると同様である。

損益計算表の比較的分化發達したるものは、次の五部より成る。

- (1) 販賣損益計算 Sales section, trading section.
- (2) 一般營業損益計算 General section, general administrative section.
- (3) 金融損益計算 Financial section, financial management expense and income.
- (4) 非營業損益計算 Non-operating expense and income.
- (5) 利益處分計算 Appropriation or disposition of profits.

是れである。尙工業的企業にありては販賣損益計算に於ける賣上商品原價に關する部分の代りに製造損益計算なる部門を設くるを要する。

此所には上に掲げたる別表第四圖雛形に據りて簡單なる説明をなすであらう。

- (1) 商品賣上高

仕 入 運  
 (減) 戻 し  
 純 商 品 仕  
 (減) 年度末商品  
 賣 上 商 品  
 賣 上 總 計  
 販 賣  
 俵 給  
 運 送  
 減 價 銷 去  
 運 搬  
 什  
 販 賣 費 各  
 一 般 營 業 費  
 保 險  
 俵 給  
 燈 火 煖 房  
 消 耗 品  
 諸 費  
 貸 倒 損  
 減 價 銷 去  
 建  
 一 般 營 業 費  
 販 賣 費 及 一 般  
 賣 上 純 計  
 雜 收  
 家 賃 收  
 年 度 純 利



第四圖 損益計算表 雛形 (報告形式)

損益計算表

自昭和 年一月至昭和 年六月

商品賣上高	
商品賣上總額	Y 19,500
(減) 戻り品	460
純商品賣上高	Y 19,040
賣上商品原價	
年度始商品在高	Y 5,100
仕入商品總額	Y 16,500
仕入運賃	280
	Y 16,780
(減) 戻し品	1,500
純商品仕入高	15,280
	Y 20,380
(減) 年度末商品在高	6,700
賣上商品原價	13,680
賣上總利益	Y 5,360
販賣費	
俵給費	Y 1,100
運送費	440
減價銷却費	
運搬具	Y 56
什器	Y 45
	101
販賣費合計	Y 1,641
一般營業費	
保險料	Y 20
俵給費	630
燈火煖房費	100
消耗品費	110
諸費用	500
貸倒損失	72
減價銷却費	
建物	250
一般營業費合計	1,682
販賣費及一般營業費	3,323
賣上純利益	Y 2,037
雜收益	
家賃收益	60
年度純利益	Y 2,097



一營業年度の商品賣上高は營業本來の營利活動の成果にして収益の主要なる源泉である。商品賣上勘定の貸方残高 19,500 圓より戻り品勘定借方残高 460 圓を差引きて純賣上高 Net Sales; Rein- oder Nettoerlös 19,040 圓を算出し之を本金額欄へ送る。尙控除すべき項目として賣上値引割戻 Sales Rebates and Allowances 及び賣上現金割引 Sales Discounts 等あり。但し賣上現金割引は之を金融損益項目となす見解がある。

(2) 賣上商品原價 Cost of Goods Sold, Cost of Sales.

商品賣上高より第一に控除すべき項目は賣上商品原價である。之を算出すること次の如し。

(a) 年度始商品在高	.....	¥ 5,100	
(b) 年度商品純仕入高			
(1) 總仕入高	.....	¥ 16,500	
(2) 仕入運賃		280	
		<u>¥ 16,780</u>	
(3) (減)戻し品		1,500	15,280
			<u>¥ 20,380</u>
(c) (減)年度末商品在高			6,700
賣上商品原價	.....		<u>¥ 13,680</u>

(3) 賣上總利益 Gross Profit on Sales.

商品賣上高 19,040 圓より賣上商品原價 13,680 圓を



差引きたる残高5,360圓を賣上總利益と稱する。之れより更に販賣費及び一般營業費を差引けば其の残高は賣上純利益 Net Profit on Sales である。

(4) 販賣費 Selling Expenses

(5) 一般營業費 General Administrative Expenses.

(6) 雜收益

(7) 年度純利益 Net Profit for the Year; Jahresgewinn.

年度純利益は賣上純利益2,037圓に雜收益60圓を加へたるものにして2,097圓となる。

尙金融的費用及び收益に關する部分あるときは雜收益及び費用即ち非營業的損益計算の前に入る。利益處分計算は主として株式會社の場合に於て諸種の問題を有する。茲には損益計算表の結論として純利益2,097圓の決定を見貸借對照表に於ける同一結論の決定と相照應して純利益の二重表示を見るに至りたる結果を以て複式簿記組織の歸結となし、以て簿記理論の説明を了へる。

## 第十七章

### 勘定學說又は簿記學說

#### 1 勘定學說又は簿記學說

勘定學說 Kontentheorien とは勘定理論に關する諸學說を謂ふ。而して勘定は簿記の形式的並びに實質的本體をなすが故に、勘定學說は簿記學說 Buchhaltungstheorien とも稱せられる。

然らば勘定理論とは何を意味するかと言ふに、勘定理論とは勘定の本質に關する理論並びに勘定記入に關する理論の系統的説明である。第一に勘定の本質に關する理論は勘定の本質、計算材料即ち勘定が記録する材料又は價值の本質及び勘定の分類に關する。第二に勘定記入に關する理論は借方貸方の記入法則に關する説明である。

#### 2 勘定學說の分類



勘定學說の主なるものを大別して、人的説 Personalistische Theorien と物的説 Materialistische Theorien との二種となすことを得。兩者は更に之を分ちて各、一勘定系統説 Einkontenreihentheorien 及び二勘定系統説 Zweikontenreihentheorien となすことを得る。

人的説は又擬人説 Personifikationstheorie と稱せられ、凡て勘定を人格者と看做し勘定と勘定との關係を人格者相互の間に於ける貸借關係なりと做し、從つて勘定記入に就いても借主貸主又は受取人授與人の觀念を以て借方記入貸方記入の意義を説明する。之に反して物的説又は現實説 Realistische Theorien は勘定を人格視せず勘定は勘定にして或價值の増減を記録計算する形式に過ぎない、勘定の本質は其の内容たる價值その者の本質に基いて決定すべきであり、從つて勘定記入の説明、借方貸方の意義に就いても人的説明法を排斥し殊に人的關係なき所に之を用ふるが如きは非論理的にして實害大なりとなすものである。

次に一勘定系統説は總ての勘定の本質及び内容即ち計算材料に就き一元的説明を與へ、從つて勘定に本質的種類あるを認めず、又借方貸方の意義及び勘定記入の法則に就いても唯一個の統一的觀念を以て之を

説明せむとする學說である。之に反して二勘定系統説は勘定の本質に基き勘定に二種の基本的種類即ち二勘定系統の存することを認め、從つて借方貸方の意義及び勘定記入の法則に就いても二元的説明を要するものとなす學說である。

以上二種の分類法に依りて四種の勘定學說を分つことが出来る。(1) 人的—勘定系統説 (2) 人的二勘定系統説 (3) 物的—勘定系統説 (4) 物的二勘定系統説是れである。尙(4)には後に述ぶる如く、(A) 資本方程式を基本とする學說と(B) 貸借對照表方程式を基本とする學說との別があり、又この外に(5) 物的三勘定系統説なるものがある。

### 3 (1) 人的—勘定系統説

此の學說は總ての勘定を人格者と看做し、取引を之等人格者間に於ける貸借關係と考へ、借方貸方の意義を解して、借主貸主となし、勘定記入の説明としては單一なる法則を與へ、受取人借方授與人貸方を以て總ての場合に適用する統一的記入法則となすのである。

此の學說は通常擬人説と稱せられるものにして勘定理論發達の初期に於ける説明たるに過ぎない。擬



人説は人的勘定に就いては明瞭なる説明を與へる。例へば給付を受取りたる勘定所有者は借主となるから其の勘定に借方記入を生じ給付を授與したる勘定所有者は貸主となるから其の勘定に貸方記入を生ずるが如し。

然れども此の説明は人的勘定以外の勘定に就いては單に譬喩としてのみ有效である。それにも拘らず第一に現金勘定、商品勘定、手形勘定等の財産勘定に就いては、尙理解し得べき説明であり得る。例へば現金勘定は之を現金出納係、支拂手形勘定は之を支拂手形保管人と看做し、以て之等の人格者に對し受取人借方授與人貸方の説明を適用し得るが如し。第二に資本金勘定に就いても亦、譬喩的説明としては尙理解し得べき説明を與へる。何となれば資本金勘定を以て他の人的勘定殊に債權者勘定と同様に取扱ひ得るからである。

然れども損益勘定に就いては此の學説は明瞭なる説明を與へることを得ない。何となれば例へば現金にて利子50圓を支拂ひたる場合に就いて此の學説の説明法を適用せむに、先づ授與人たる現金出納係即ち現金勘定に貸方記入が生ずることは明かであるが、受

取人借方の記入は如何なる勘定になすべきであらうか。此の學説の指示す所に従へば夫れは明かに50圓を受取りたる何某と云ふ人の勘定即ち或債權者勘定でなければならないであらう。故に此の取引の仕譯は下の如くである。

(a) 債權者何某勘定	50
現金勘定	50

然るに(a)の仕譯は明かに事實に反するものにして、事實を正しく示すには利子費用勘定を借方に立て、

(b) 利子費用勘定	50
現金勘定	50

としなければならない。

同様に又利子地代等を受取りたる場合に就いても此の學説は事實に適合する仕譯法則を與へ得ないのである。

此の如く損益取引の勘定記入に對しては、受取人借方授與人貸方の法則は有效でないと言はなければならない。勿論(b)の如き仕譯をなし利子費用勘定の借方に記入を行ひたる後に於て、之を解釋して利子費用勘定は利子保管人であつて50圓を受取つて保管するものであると言ふことは不可能に非ざれども、此の



如き説明は徒に人的説明であるに止る。

之を要するに人的一勘定系統説は少くとも損益勘定の記入に就いては事實に適合する説明を與へることを得ない。従つて勘定學說としては不完全なるものであると言はなければならない。

#### 4 (2) 人的二勘定系統説

人的一勘定系統説の缺點を補完したるものは人的二勘定系統説である。此の學說は Logismografia; Logismographie 式簿記形態の勘定理論であると云ふ。ロヂスモグラフィアにありては勘定即ち簿記に於ける人々を分ちて四種類となす。(1) 企業主又は資本主 Eigentümer (2) 管理人 Verwalter (3) 代理人 Agenten (4) 取引先 Korrespondenten 是れである。就中(4) 取引先は企業外部の取引先即ち仕入先及び得意先との取引を記録する勘定即ち此等の人格者であり、(3) 代理人とは其の他の財産構成部分例へば現金・商品・有價證券・什器・建物等の勘定即ち此等の各種財産構成部分の保管の任に在る人格者である。(2) 管理人に對しては何等特別の計算記録を生じない。何となれば管理人は唯企業主と代理人及び取引先との中間に於ける媒介者と

して出現するに過ぎないからである。従つて此の勘定の借方貸方は常に相等しい。開業残高勘定及び決算残高勘定が是れである。

此の如くにして勘定又は人格者の種類は實際上三種となる。而して(3) 代理人及び(4) 取引先は彼等の權利義務の關係に於て(1) 資本主又は企業主に對して正反對の地位に立つ。従つて窮極に於ては二種類の勘定系統が對立することとなる。

第一 (1) 資本主又は企業主の勘定 即ち資本金勘定及び其の下級勘定たる損益諸勘定

第二 (3) 代理人及び(4) 取引先の諸勘定 即ち財産構成部分の諸勘定

是れである。此の二勘定系統の分類は恰も資本方程式を基本とする物的二勘定系統説に於けるものと一致する。

次に勘定記入の法則及び借方貸方の意義に關する説明は上述二勘定系統の分類に基き自ら二元的となり然も人的説明である。即ち財産勘定系統に就いては受取人借方授與人貸方なる人的説本來の説明法を襲用し資本勘定系統に就いては別の説明を用ゑる。

(凡て資本の増加殊に利益の發生あるときは資本主の



權利に屬すべきものとして其の勘定の貸方に記入し、之に反して資本の減少殊に損失費用の發生あるときは其の借方に記入するものとなす。

然るに其の損益勘定に關する説明は頗る奇異なる譬喩に據るものにして、例へば利子費用50圓の支拂ありたる場合に利子費用勘定の借方記入を生ずる理由は、利子費用勘定なる人格者が資本の減少を惹起したるの罪過に對して人的責任を負ひ制裁又は罰金として夫れだけの金額を賦課せらるゝものと解するのである。又反對に資本の増加利益の發生あるときは其の損益勘定例へば地代收益勘定なる人格者は其の功勞に對する褒賞として其の貸方に記入を生ずるものと解する。此の如き譬喩に依る説明法は實に理論上一顧の價值を有せざるのみならず、事實の真相を不明ならしむるの實害大なりと言はざるを得ない。

### 5 (3) 物的—勘定系統說

物的—勘定系統說の要旨に曰く。凡て勘定は企業の財産の増減を記録するものにして其の本質は皆同一である。勘定の内容たる計算材料の本質的差異に基く勘定の種類は無い。即ち財産勘定・資本勘定の種

別を否定する。唯企業に對して積極的價值を有するものと消極的價值を有するものとの別に依りて、同一性質の財産勘定の中に積極的財産勘定と消極的財産勘定とがあるのみである。従つて勘定記入の法則も亦當然單一にして財産の増加借方・財産の減少貸方と云ふ唯一個の法則が總ての勘定に適用する。

此の學說の主唱者 Manfred Berliner は簿記理論は貸借對照表論の次に來るべきものとなし、設立貸借對照表を基本前提として簿記の成立を考へる。従つて簿記に於ける勘定の設定は最初設立貸借對照表を基本にしてなされ、各種の財産につき一個の元帳勘定が設定せられる。勘定の目的は財産の状態及び變化を計算するに在る。而して貸借對照表は「積極」Aktiva と「消極」Passiva との二部より成るが故に、勘定にも亦「積極勘定」die aktiven Konten と「消極勘定」die passiven Konten とがある。

此の如く設立貸借對照表  $A = P + K$  を前提し之を基本として簿記の勘定は設定せられ、「積極」Aに關する勘定は積極勘定にして「消極」即ちP及びKに關する勘定は消極勘定である。共に財産に關する。

此の學說は勘定の本質的種類を認めず、唯積極勘定



即ち借方勘定と消極勘定即ち貸方勘定との別を認めるのみであるから、其の當然の結果資本金勘定及び損益諸勘定も亦積極勘定又は消極勘定として財産勘定の一種とならざるを得ない。而して資本金勘定は貸方勘定であるから消極勘定として仕入先勘定・支拂手形勘定等と同一物となり、収益勘定も亦然り。之に反して費用勘定は積極勘定として現金勘定・得意先勘定・什器勘定と同一物にならざるを得ない。之を換言すれば物的一勘定系統説は之を物的二勘定系統説に比較すれば、次の二點に於て特異性を有する。

第一 資本金勘定を消極勘定即ち負債勘定と看做すこと

第二 損益諸勘定なる種類を認めずして之を財産勘定と看做すこと

是れである。

第一 資本金勘定を一種の負債勘定と見る見解

物的一勘定系統説は又營業學說 *Geschäftstheorie* と稱せられる。蓋し此の學説は營業と營業主とを截然區別し、簿記を以て營業の簿記にして營業財産の計算記録を目的とするものと考へ、營業財産と營業主の私用財産との區別並びに其の關係を明かにし、以て所謂營

業の資本即ち純財産が營業に對して一つの消極的財産なる所以を説くからである。

Berliner は資産が本來の積極的項目であり負債が本來の消極的項目であることの絶對的に正常なること、及び簿記が資産及び負債の外に所謂純財産商業用語に於ける資本並びに其の増減たる損益を計算記録することを認め、然る後自ら問題を提起して曰く。「純財産は本來の積極的項目と解すべきか、又は本來の消極的項目と解すべきか」。

此の疑問に對する彼の解答は凡そ次の如くである。

(1) 簿記の形式上

「純財産即ち營業財産の分配に際し企業主に歸屬すべき積極財産の計算的部分は、彼の爲に設定せられたる勘定——資本金勘定・株式資本金勘定——の貸方に記入せられ、又貸借對照表に於ては其の貸方側——『消極』——に記載せられることに就いては、何等の争なき所である。従つて純財産は純形式的には負債と全然同一に取扱はれるのである。従つて之を負債と同じく消極的項目と看做すことも亦最も當然の事理である」。

(2) 純財産の實質上



次に純財産を消極的項目と解すべき實質的理由が企業の營業財産と企業主の總財産又は私用財産との對立關係に存する所以を述べて大要次の如く説明する。

凡そ營業が商事會社に依りて經營せられる場合に於ては、其の營業財産が社員又は株主の財産と法律上別個の財團を形成すること疑なき所である。又一個人の經營による營業に於ても其の營業に投じたる財産は、營業主個人の私用財産と區別して別個の財團を形成するものと看做し得べく、又簿記上に於ては斯く看做さなければならぬ。而して今私用財産と營業財産との關係を考察するに、夫れは即ち營業主の總財産又は私用財産の簿記と營業財産即ち營業の簿記との關係であり、此等兩種の簿記は互に相對立する關係にあるものである。營業主が其の私用財産より例へば 10,000 圓の財産を取出して營業に投下すれば、私用財産の簿記に於ては之を積極財産として取扱ひ、營業勘定の借方に 10,000 圓の記入をなすであらう。之に對して營業財産即ち營業の簿記に於ては之を消極財産として取扱ひ、營業主勘定の貸方に 10,000 圓の記入をなすであらう。此の營業主勘定は即ち資本金勘定

株式資本金勘定にして、其の貸方 10,000 圓の項目は營業の純財産を示すものである。是れ純財産が營業の簿記に於て消極的項目とならざるを得ない所以である。純財産が經濟的概念として負債と全然相異なることは自明の事である。然れども此所には夫れを問題としてゐるのではない。問題は貸借對照表の右側に現れる純財産を簿記の計算的項目として積極的項目と解すべきか、消極的項目と解すべきかと云ふ點である。

加之、純財産を消極財産となす見解は他の有力なる根據を有する。會社の社員又は株主は利益配當を受くる權利を有し、少くとも利益に對する請求權を有する。又會社の清算の際には殘餘財産の分配を受くる權利を有する。即ち此の如き場合には眞實の債務關係が生ずるのである。従つて豫め一種の潛勢的債務關係 ein latentes Schuldverhältnis を認容し、又少くとも營業財産と私用財産との關係を簿記學上負債關係の如きもの——余は負債關係としてとは主張しない——として取扱ふことは當然の如く見える。

## 第二 損益勘定なる種類を否定する見解

物的—勘定系統說は勘定には唯一種類あるのみ、勘



定は總て財産勘定なりと主張する。既に資本金勘定を以て消極財産勘定となす。資本の増減に關する損益諸勘定も亦財産勘定とならざるを得ない。

然らば損益勘定は如何なる意味に於て財産勘定となり得るか。其の勘定の内容・計算材料は如何なる意味に於て財産的性質であるか。是れ特別の説明を必要とする難點である。

例へば現金にて利子 500 圓を受取りたる場合には現金勘定の借方 500 圓と利子収益勘定の貸方 500 圓とに記入を生ずる。此の場合現金勘定の借方 500 圓が財産の増加を意味すると同様に、利子収益勘定の貸方 500 圓は「財産の減少」を意味すると解する。其の所謂減少したる財産 500 圓とは抑、何であらうか。物的勘定系統説の説明に依れば、是れは利子と云ふ資本の效用である。例へば 10,000 圓の資本を一年間使用し得る権利又は之を使用することに依りて得る所の效用であると解する。同様に俸給勘定・賃銀勘定の借方記入は財産の増加にして即ち使用人が提供する勤勞・勞働と云ふ財産の増加であると解する。又手数料費用勘定に於ける借方記入は取引の機會と云ふ財産の増加を意味する。

此の如く所謂損益勘定に於ても財産の増加又は減少を記入すること、他の總ての勘定に於けると同じであり、財産の増加は借方に其の減少は貸方に記入せられること亦同じである。但し此の場合に於ける財産とは勤勞效用の如きものを意味する。

此の損益勘定を否定する所の損益勘定理論は物的勘定系統説の顯著なる特異點である。之に對しては次の如き非難が加へられる。

(1) 損失勘定を説明し得ざること

損益勘定の財産的説明は總ての損益勘定に就いて説明を與へ得るものではない。費用の發生を以て「財産の入り」となし、収益の發生を以て「財産の出」となす説明は、現金その他の財産を以て支拂ひたる費用又は受取りたる収益に對して對價・反對給付が全然存在せざる場合には適用することを得ない。例へば家屋の燒失に因る損失の發生、租税の費用その他不生産的費用に就いては、現に燒失したる家屋の價值・現に支拂ひたる現金の減少に對する對價・反對給付として如何なる形態に於ても「財産の入り」と云ふ事實の存在を想像し得ないのである。換言すれば損益勘定を財産勘定と解する理論は狭義の損失に就いては適用不可能であ



ると言はなければならない。

此の非難に對し Berliner は答へて曰く。凡て簿記は主として商業(即ち企業)の簿記である。而して商人は其の本質上對價なき取引をなすこと無し。従つて其の簿記に於ても全然對價なき取引は之を問題の外に措いて差支ないのである。

(2) 所謂「財産」とは何であるか

損益勘定を財産勘定となし、其の借方貸方を解して「財産の増加」「財産の減少」となすことは、明白に事實の實際と正反對の説明を與へるものである。例へば地代を支拂ひ之を地代費用勘定の借方に記入したる場合に、之を解して「財産の増加」と稱し、利子を受取りたる場合に記入したる利子収益勘定の貸方項目を「財産の減少」と稱するが如し。

然れども此の事は單に損益を損益として認めずして之を財産の増減と同視する基本觀念より生ずる一結果に過ぎない。従つて此の基本觀念が果して妥當であるか否かを検討しなければならない。既に述べたる如く損益を財産と看做す見解は其の所謂財産なるものゝ中に、人の提供する労働・勤勞及び物が吾人に與へる效用をも包含せしめる。然るに労働・勤勞・效

用を簿記學上又は會計學上の財産と認め得るか否かは頗る疑問である。少くとも財産目録又は貸借對照表に財産として掲げられるものゝ中には、労働・勤勞その者又は效用その者は入らない。唯前拂の費用及び未收の収益を積極財産、前受取の収益及び未拂の費用を消極財産の一種として取扱ふのみである。

従つて縱令物的・勘定系統說の見解に従ひ損益を財産と認めても、なほ其の財産の中に就いて區別を設け、一方には貸借對照表能力ある財産と他方には貸借對照表能力なき財産との二種を分たなければならない。而して損益は此の後者に屬する。然れども此の如きは唯單に名のみ財産にして實は財産に非ざるもの又は簿記會計學上の意義に於ける財産に非ざる財産と謂ふに過ぎない。是れ徒に財産の概念内容を擴張して之を不明に歸せしむるのみ。

此の如く物的・勘定系統說の損益勘定理論は之を商業簿記の理論として考へるときは上述の如き非難を免れない。然るに之を工場會計・原價計算論に於ける損益勘定理論として見るときは其の説の正鵠に中れることを認めざるを得ない。蓋し工場會計に於ける損益勘定殊に費用勘定——貸銀勘定・原料勘定及び



總ての間接費勘定——は實際上並びに理論上財産勘定たる性質を有するものと認むべきを以てである。

#### 6 (4) 物的二勘定系統說

物的二勘定系統說の要旨に曰く。勘定には其の内容即ち計算材料の本質的差異に基き財産勘定と資本勘定との二種類あり、而して此等二種の勘定系統は互に相對立する。蓋し財産と資本とは數學的正反對の性質を有するが故である。従つて勘定記入の法則も亦財産勘定と資本勘定とに就き正反對である。即ち前者にありては借方増加貸方減少なるに反し、後者にありては借方減少貸方増加である。

物的二勘定系統說には二種の學說がある。

第一 資本方程式を基本とするもの

第二 貸借對照表方程式を基本とするもの  
是れである。

##### (I) 資本方程式を基本とする二勘定系統說

此の學說は Hügli 及び Schär に依りて系統立てられたるものにして、本書に於て詳細に説述したる所である。アメリカに於ては Sprague, Hatfield を首め Kester 等の採る所にして従來の通説である。The proprietary

theory of accounts と稱せられる。

(II) 貸借對照表方程式を基本とする二勘定系統說

此の學說は Nicklisch が其の著 Allgemeine kaufmännische Betriebslehre. 1912. (Wirtschaftliche Betriebslehre. 6. Aufl. 1922.) の『資本と財産 貸借對照表』なる章に於て説述したる所にして、企業の總財産の勘定系統と總資本の勘定系統とを對立せしめ、前者には積極即ち資産の勘定を屬せしめ、後者には消極即ち自己資本及び他人資本の勘定を屬せしめる。Nicklisch の簿記理論は大要次の如し。

簿記の全體に通ずる基本方程式は貸借對照表方程式  $A = P + K$  である。財産と資本とは同一物に對して與へたる二つの異なる概念である。財産とは具體的組織としての營利手段を意味し、資本とは、夫れが如何なる財貨によりて構成せられてあるかを問はず、單に營利手段の價值の合計を意味する。營利手段は財産としては財貨の種類に依りて分類せられ、資本としては之を構成する價值が何人に屬するかと云ふ標準に依りて分類せられる。又財産としては企業の經濟的力を構成し、資本としての組織に於ては何人が此の財産に對して權利を有するか、企業主か或は他人



か、而して其の額は幾何なるかと云ふ事を明かにする。

此の如く企業財産と企業資本とが同一物に與へられたる二つの異なる名稱であると云ふ事實に基き、貸借對照表方程式が當然成立する。

總 財 産                    =   總   資   本

他人資本に由る財産   =   他人資本

自己資本に由る財産   =   自己資本

此の財産と資本との關係は常に總ての貸借對照表に就いて存するのみならず、簿記の全組織に就いて存するものである。故に簿記に於ける勘定の種類は根本に於ては唯二種あるのみ。財産勘定及び資本勘定是れである。

財産と資本とは貸借對照表に於て之を對立せしめる。故に財産勘定の入及び出と資本勘定の入及び出とは、正反對に之を取扱はなければならない。従つて勘定記入の法則は財産勘定の入・借方—出・貸方なるに反し資本勘定の入・貸方—出・借方となる。

## 7 兩學說の比較

此等の兩學說を比較批判すること次の如し。

### 第一 形式的標準に依る比較批判

此の標準は更に之を數種の個々の標準となすことを得る。即ち(1)簿記理論の説明が貸借對照表と簿記とを通じて統一性を有すること。(2)簿記理論の基本を表現する方程式に負數を含まざること。(3)勘定記入の法則の説明が單純であること等が其の主なるものである。之等三個の形式的標準に依つて兩學說を比較するときは、第一學說は不完全にして第二學說は完全である。即ち第二學說は貸借對照表を基礎とし貸借對照表方程式を基本とする簿記理論なるが故に、其の財産及び資本の概念・内容は貸借對照表と簿記とに通じて全く同一である。又貸借對照表の左側右側を其のまゝ勘定の借方貸方となすが故に、此の點に於ても説明の統一を有する。此の事は其の基本方程式  $A = P + K$  及び  $A + V = P + K + G$  の式に負數の無い事に依つても直に了解せられる。次に勘定記入の法則に就いても第二學說の説明が第一學說に比してより單純明瞭なること、亦之等の方程式の明示する所である。

### 第二 實質的標準に依る比較批判

此の標準は主として簿記の基本概念たる財産及び資本の概念・内容が簿記の本質に基く根據を有するか



否かの點に關する。

財産と資本との對立、從つて財産勘定系統と資本勘定系統との對立を認むることは物的二勘定系統說の特質である。唯資本方程式  $A - P = K$  を基本とする學說はA及びPを財産となしKを資本となすに反し、貸借對照表方程式  $A = P + K$  を基本とする學說はAを財産となしP及びKを資本となすの相異がある。故に兩學說の差異はPの取扱に歸着する。

然らばP負債は簿記學上Aと同一性質であるかKと同一性質であるか。此の問題は既に本編第三章に詳述したる如くPは企業の簿記に於て消極的財産として財産の一部を構成し、A及びPより成る財産に對立せしむるに資本Kを以てすることが此等三項目の計算的本質に適合すること明かである。Nicklischの説明に従へば財産の特性は具體的價值であり、斷えず變化する所のものであるに反し、資本は抽象的のもの das Abstraktes 一個の單純なる計算的の大きさ eine blosse Rechnungsgrösse であり、殘留する所のもの das Bleibendes である。今此等の特性の中孰れが果して負債Pの具有する所であるかを考察するに、負債はAと同じく具體的價值として存在し又斷えず發生し且つ消滅する

所のものであり、資本Kの如き永久性を有するものに非ずと言はなければならない。唯負債 Passiva は資産 Aktiva の如く積極的ではなくして恰も其の正反對である。即ち消極的の財産である。

次に資本をKに限定する理論的根據は如何と言ふに、曩に詳述したる如く第一にはKの簿記學的本質と、第二には企業に於けるKの中心的重要性とが即ち是れである。

此の如く負債を財産殊に消極財産となし、簿記理論の基本關係を資本方程式に置く所の第一學說は、一方に於ては簿記の實際的事實を正確に認識して之を明瞭に解説すると共に、又他方に於ては同一性質の構成部分より成る財産・A及びPと、之れと全く計算的性質を異にする資本・Kとを以て其の基本概念となすが故に、第二學說に比し此の點に於て勝れたるものと言はざるを得ない。

之を要するに實質的標準に依りて兩學說を批判したる結果は、恰も形式的標準に依りたる場合と正反對にして、資本方程式を基本とする物的二勘定系統の優れるを知るのである。



## 8 結 言

以上勘定學說の主なるものに就き其の特質並びに批判の大要を述べた。之に依りて明かなる如く、人的學說は理論的價值なきものである。理論的意味に於ける勘定學說の發達は1890年前後にして、一方にHügli及びSchärの學說、他方にBerlinerの學說の發表に始る。爾來此等兩學說間の論争は學界に大なる刺激を與へ簿記理論發展に大なる貢獻をなした。或は此等の學說を稱して簿記學說の舊派と云ふ。蓋し此等の學說より新に派生展開して別に學說を成したるものにNicklischの二勘定系統說あり、又Leitner, Obst, le Coutre等の唱導する三勘定系統說あるを以てある。

此等所謂新派簿記學說は凡て貸借對照表を基本とする勘定學說にして此の點に於てBerlinerの勘定學說と同じである。物的三勘定系統說 Materialistische Dreikontenreihentheorie は  $A = P + K$  に於ける三種の項目A, P及びKに關する三種の勘定系統を別ち、之により一方にはSchärの學說に於ける消極的財産勘定に關する勘定記入法則上の複雑又は不一統を避くると同時に、他方に於てはNicklischの學說がPの特質を無

視してKと同一視するの非論理を避けむとするものである。其の他の點に於てはNicklischの學說と異なる所なし。特に一學說として認むべきものであるか否か蓋し疑問であらう。

## 〔註〕

- (1) 尙勘定學說に關する詳細なる説明は『簿記理論の研究』第四章勘定學說、第五章二勘定系統說の研究、第六章簿記學上に於ける資本の概念に關する一考察を参照。



大正十一年十一月十五日初版印刷  
大正十一年十一月二十日初版發行  
昭和二年四月十一日增訂第五版印刷  
昭和二年四月十五日增訂第五版發行  
昭和六年五月一日新稿第十一版印刷  
昭和六年五月五日新稿第十一版發行

著作權所有

著 作 者      上 野 道 輔  
發 行 者      江 草 重 忠  
                    東京市神田區一ツ橋通町五番地  
印 刷 者      島 連 太 郎  
                    東京市神田區美土代町二丁目一番地

新稿簿記原理上卷奥附

定 價 金 貳 圓 五 拾 錢

發 行 所      書 肆 有 斐 閣

東京市神田區一ツ橋通町五番地  
電話九段三二二・三二三番・振替東京三三〇番



4326  
17/10/1917

上野先生著述目錄

簿記理論の研究 定價金 參圓 郵送料金拾八錢 全一冊

貸借對照表論 定價金 四圓 郵送料金拾八錢 全一冊

新簿記原理 定價金 貳圓五拾錢 郵送料金拾八錢 全一冊 上卷



27.5.13



380-10^



1200501453623

380  
10^

終