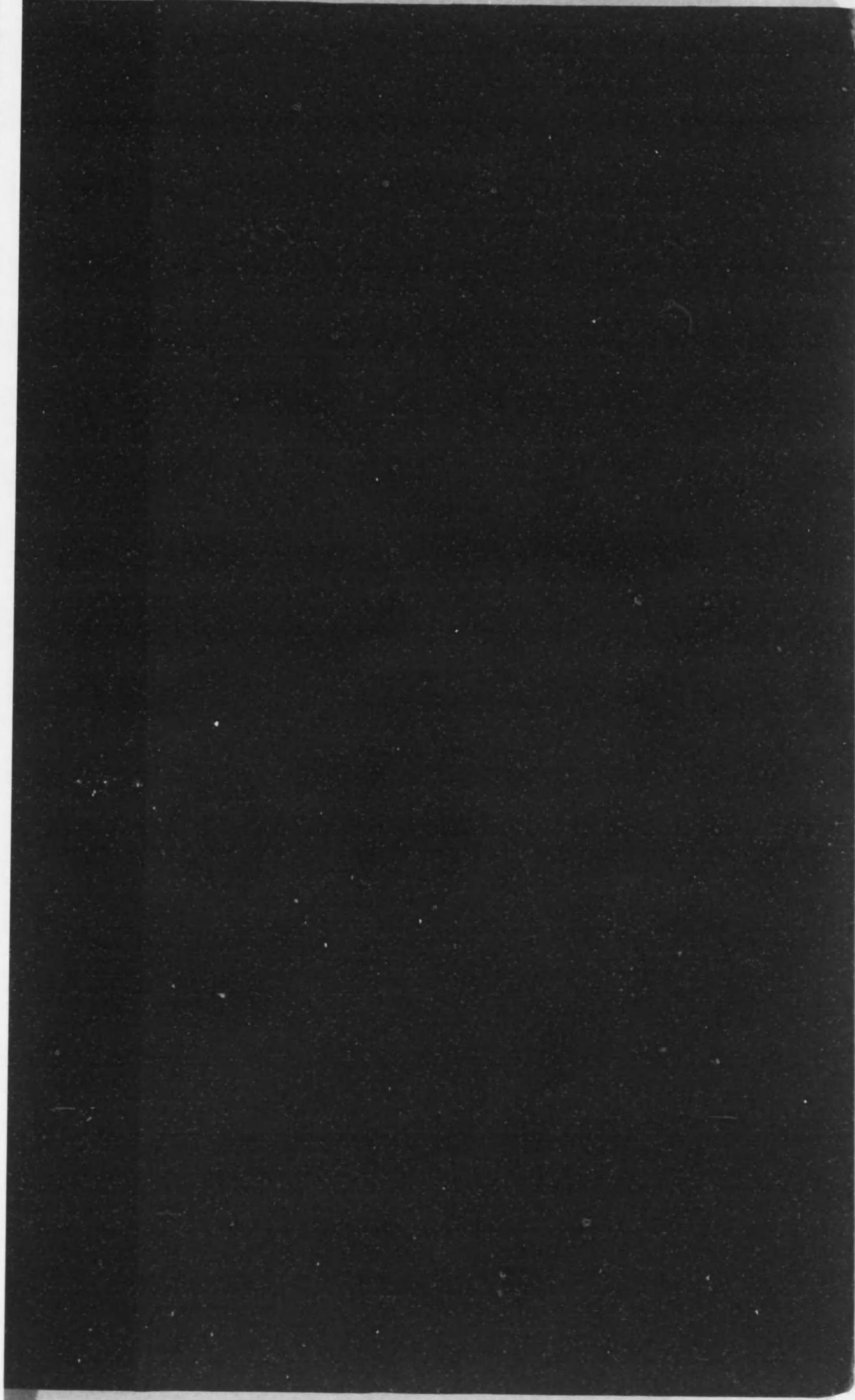
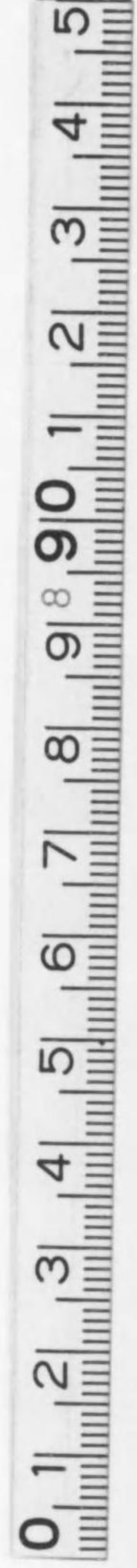




箭



380

10_n

新稿
簿記原理

上卷

上野道輔
著

東京
有斐閣



380-107

序

言

i

序 言

『簿記原理』は本年十一月を以て齡十年に達する。俗に謂ふ一昔にして十年一日の如く簿記の講義をして來たことである。此の間、稿を改むべきの必要と改めむと欲するの願望とは年と共に累加し來り遂に『新稿簿記原理』上卷の刊行を見るに至つた。

新稿は亦應て舊稿とならざるを得ない。

下卷の刊行は希くば今秋であらむことを。

昭和六年四月二十一日

東京帝國大學經濟學部研究室

上野道輔

第一版序言より

併しながら『簿記原理』の刊行は猶他にも多少の意義を有する筈でなければならない。即ち之に由つて獨逸系統の簿記學の研究が決して輕視すべからざるものであるのみならず、簿記學の理論的研究は之を英米の著書に求めるよりは寧ろ獨逸の著書に求めなければならない事を明かにすることが出来れば『簿記原理』のraison d'êtreは十分にあるのである。

『簿記原理』は簿記を理論的に説明することを目的として書いたものである。而して夫れは Schär の學說に據つたものである。即ち物的二勘定系統說殊に資本方程式に基く二勘定系統說に據りたるものである。併しながら此の事は直に本書が Schär の著書の譯書であると云ふ意味ではない。

大正十一年十月二日

東京帝國大學經濟統計研究室に於て

著 者

目 次

第一編 緒 論

第一章 簿記の生成及び發達	π
第一節 簿記及び會計學	1
第二節 會計發達の諸條件	2
第三節 複式簿記の生成	6
第四節 Pacioli 當時の簿記	11
第五節 Pacioli 及び Manzoni の簿記書の傳播	17
第二章 會計學の成立	22
第一節 近世會計學の成立	22
第二節 イギリスに於ける會計士制度	28
第三節 イギリスに於ける會計學の建設	26
第四節 アメリカに於ける會計學の發達	28
第五節 ドイツに於ける Buchhaltungs-und Bilanzlehre	34

第二編 簿記の理論

第一章 簿記の意義	43
第一節 簿記の定義	43
第二節 簿記の定義の説明	44
(1) 簿記は企業の簿記である	44

第三節 (2) 會計の時間的單位	46
第四節 (3) 簿記の對象は財産と資本とである	47
第五節 (4) 簿記の對象は取引である	52
第六節 (5) 簿記は價值計算的記録である	52
第七節 (6) 簿記は勘定形式に依る記録である	53
第八節 簿記の職能又は效用	54
第二章 簿記の起點 設立財産目録と設立貸借對照表	59
第一節 簿記の成立	59
第二節 財産目録方程式又は資本方程式	61
第三節 現金設立	63
第四節 貸借對照表と簿記	66
第三章 財産及び資本	71
第一節 簿記の基本的對象	71
第二節 資本方程式が簿記の基本方程式なること	73
(1) 自己資本の企業に於ける中心的重要	73
第三節 (2) 財産及び資本の簿記學的本質	76
第四節 $A = K$ $A - P = K$	79
第四章 損益	83
第一節 資本の増減	83
第二節 損益は資本その者の増減である	86
第三節 損益は一會計年度毎に計算せられる	88
第四節 資産と費用	89

第五節 資産は費用に化する	93
第五章 取引	98
第一節 取引の意義	98
第二節 取引の性質—二重性	100
第三節 取引の性質(其の二)	102
第四節 取引の種類	106
第一 財産取引、財産資本取引、資本取引	106
第二 單純取引と複合取引	109
第三 外部取引、内部取引、形式的帳簿取引	111
第四 現金取引、振替取引	112
第五節 單純取引(取引原型)九種と複合取引八種	112
第六章 勘定	121
第一節 勘定は簿記の本質的要素である	121
第二節 勘定の定義	122
第三節 勘定の説明	124
第四節 勘定形式に依る計算方法の特質	127
第五節 勘定の殘高	129
第六節 勘定の分類	131
第一 財産勘定系統と資本勘定系統	131
第二 個別勘定と綜合勘定	135
第三 貸借對照表勘定と損益計算表勘定	138
第四 主たる勘定と従たる勘定	139

第五 借方勘定と貸方勘定	139
第七章 借方 貸方	141
第一節 借方 貸方	141
第二節 借方貸方の原始的意義	142
第三節 借方貸方の物的意義	147
第四節 借方貸方平衡の原理	154
第八章 方程式と勘定形式	157
第一節 方程式の形式と勘定の形式	157
第二節 方程式を勘定形式に変更すること	158
第三節 例 解	160
第四節 例題を記入したる勘定形式	160
第九章 決算—勘定の締切	167
第一節 決 算	167
第二節 勘定締切の意義	170
第三節 勘定締切の方法	171
第四節 大陸式決算と英米式決算	173
第五節 決算の理論的説明	177
第六節 帳簿又は勘定の再開	180
第七節 英米式決算	182
第十章 試算表	184
第一節 意義及び種類	184
第二節 試算表の基本理論	187

第三節 検証力の限界	187
第四節 形 式	189
第十一章 混合勘定	192
第一節 複式簿記の缺點	192
第二節 混合勘定か化合取引か	194
第三節 混合勘定	195
第四節 混合勘定の残高	199
第五節 混合残高の分析	202
第六節 商品勘定の分割	209
第十二章 決算詳説	219
第一節 總 説	219
第二節 決算手続	221
第三節 修正記入	223
(I) 混合勘定の修正記入	223
(II) 財産勘定の修正記入	224
(III) 損益勘定の修正記入	225
第四節 財産勘定の修正	226
(1) 固定資産に関する減価修正の記入	226
(2) 債権に関する貸倒損失見積の修正記入	230
第五節 損益勘定の修正記入	233
(A) 費用勘定の修正記入	234
(1) 前拂費用	234

(2) 未拂費用	238
(B) 収益勘定の修正記入	239
(3) 前受取収益	239
(4) 未收収益	240
第六節 勘定締切の記入	242
第十三章 決算例解	244
第十四章 Work Sheet 又は Working Sheet	254
第一節 意義及び目的	254
第二節 形式	255
第三節 詳説	258
第四節 計算的自己統制	262
第十五章 貸借対照表	265
第一節 貸借対照表は簿記の終点である	265
第二節 借方貸方の対照表	267
第三節 貸借対照表の借方—資産の側	269
第四節 貸借対照表の貸方—負債及び資本の側	273
第五節 貸借対照表と損益計算表	276
第六節 貸借対照表の損益計算的性質	278
第十六章 損益計算表	282
第一節 總説	282
第二節 損益計算表の形式及び内容	284
第十七章 勘定學說又は簿記學說	287

第一節 勘定學說又は簿記學說	287
第二節 勘定學說の分類	287
第三節 (1) 人的—勘定系統說	289
第四節 (2) 人的二勘定系統說	292
第五節 (3) 物的—勘定系統說	294
第六節 (4) 物的二勘定系統說	304
第七節 兩學說の比較	306
第八節 結 言	310-311



第一章

簿記の生成及び發達

1 簿記及び會計學

簿記及び會計學なる語は Bookkeeping 及び Accounting の譯語として用ひ來れるものなること疑の餘地なし。會計學の生成發達は歐米に於ても最近三四十年來の事に屬し其の研究尙極めて日淺しと言はざるを得ない。之に反し簿記に關する歴史は頗る古く、第十五世紀末既に其の最初の著書が現れたのである。即ち 1494 年イタリーのヴェニスに於て出版せられたる Luca Pacioli (Paciolo) の著 Summa de Arithmetica, Geometria,

Proportioni et Proportionalita なる數學書の一節 De Computis et Scripturis が是れである。

簿記の我國への輸入はイギリス及びアメリカを通してであつて、明治六年二月發兌福澤諭吉譯『帳合之法』及び同年十二月刊行啊爾噠暹度 Alexander Allan Shand 述『銀行簿記精法』を以て其の初となす。

2 會計發達の諸條件

會計の成立發達を惹起したる諸原因又は諸條件は之を主觀的條件・客觀的條件及び技術的條件の三種に分ちて考察するを便宜とする。

(1) 主觀的條件

主觀的條件とは人が會計を行ふの能力を有すること及び會計の必要又は有用を認識することを謂ふ。而して人が會計の價值・效用を認識するは主として財産の蓄積に對する欲望殊に營利觀念の發達に基くものと考へることを得るであらう。

(2) 客觀的條件

客觀的條件とは會計の對象・目的物に關する條件を謂ふ。而して會計とは、廣義に解すれば、或經濟單位の財産狀態及び其の増減變化を計算記録することを以

て其の本質とするが故に、客觀的條件の主要なるものは次の如くである。

(a) 經濟單位が發達して其の財産の蓄積並びに收支が相當の額に達し、之を計算記録するの必要を生ずるに至れること。

(b) 信用及び信用取引の發達に因り、經濟單位相互間に於ける貸借の計算關係が繼續的となり且つ複雑となり、個人の記憶に依頼し得ざるに至れること。

(c) 殊に企業の發達に因り、各種の企業形態を生じ、企業の財産及び資本の構成益、複雑となり、其の金額愈、巨額に上るに至れること。

(d) 企業の經營を合理的に遂行し、費用を節約し收益を増大し、以て營利の目的を達成することを本質とする合理的・計算的經營の發達。

(3) 技術的條件

技術的條件とは計算記録の方法に關する條件を謂ふ。其の主なるものは次の如し。

(a) 貨幣の使用

貨幣の使用、從つて貨幣に依る價值計算が會計の生成・發達に必要缺くべからざる條件なる事は、説明を要せざる所であらう。貨幣無く價值計算無くしては、會

計の可能を想像すること全く不可能である。貨幣なき時代に於ける財産の計算は、各種の財貨に就いて數量・重量等に依る計算 Stückrechnung たるに止まり、多數異種類の財貨より成る一經濟單位の財産に就き、其の構成部分の大きさを合計して總額を算出し、之を一個の名數として表示し、又は經濟單位相互の財産の大きさを精確に比較することを得ない。然るに貨幣の使用行はれて貨幣經濟の時代となれば、此所に一個の價値の尺度たる計算の共通基礎を得、之に依りて各種財産構成部分の價値を精細に計算し、財産の總額を算出し、且つ財産相互の比較を精細に行ふことを得るに至る。眞の計算とも稱し得べき價値計算 Wertrechnung 是れである。

(b) アラビア數字の使用

アラビア數字の使用が一般計算記録の發達上一の重要なる條件を成したることは、其の1より9迄の九個の數字及び0を以て凡ゆる數を表示し得る簡明なる組織と、其の輸入前に行はれたる複雑にして不明瞭なるローマ數字の制度とを比較すれば、自ら了解せられるであらう。

アラビア數字の起原は紀元前二世紀頃印度の北部

にて使用せられたる Indo-Bactrian alphabet の一二三等の文字の頭文字を採りて作られたるものなりと云ふ。故に又インド數字 Hindoo figures アラビヤ・インド數字 das arabisch-indische Zahlenwesen などとも稱せられる。

第九世紀には既にアラビヤに輸入せられ、第十世紀末には廣くアラビヤ人の間に行はれ、次いで第十一世紀に至りムーア人に依りてスペインへ傳來した。是れ歐洲への輸入の最初である。然れども其の歐洲へ普及するに至りたる経路は、イタリーを通じてであつて、イタリーへは第十三世紀⁽¹⁾、全歐洲へは第十五世紀頃であると云ふ。従つて歐洲に於けるアラビヤ數字の使用及び普及は、次に述べる複式簿記の生成と稍その時代を同じくするものである。

此の關係に於て特に注意すべき一事がある。複式簿記の生成はアラビヤ數字の輸入に由りて初めて可能であつたと云ふ説の不正確なることは是れである。此の説は Goldschmidt⁽²⁾、Simon⁽³⁾ 等の稱へる所であるけれども、複式簿記生成當時イタリーに於ける商業帳簿はローマ數字に依りたるものであるのみならず、其の後第十六世紀に至りても猶イタリー人は一般にローマ數字を用ひ、其のアラビヤ數字を用ふる場合には、之

を摘要欄の記事中にのみ用ひ金額欄にはローマ數字を用ひたること明確なるを以てある(4)。

3 (c) 複式簿記の生成

正確なる計算記録の組織を必要とする程度に於ける財産の蓄積及び收支は、歴史上先づ國家其の他の公經濟に之を見たけれども、國家財政に關する會計は所謂簿記の組織の生成發達と直接の關係を有せざりしものゝ如くである。

簿記は其の起原に於て既に營利經濟企業の發達と密接なる關係を有したのである。即ち簿記の起原は中世イタリア商業都市に於ける企業の會計に之を發し、殊に其の銀行及び合名會社・合資會社の發達に因る所大であつた。蓋し銀行は業務の性質上多數の顧客と信用取引を營み、繼續的の貸借關係を有し、各顧客の勘定を明確に計算記録することを必要とするのみならず、顧客相互間の貸借決濟の計算を其の帳簿上に於て行ふの必要に基き、所謂貸借振替記入の方法を使用するに至つた。而して此の貸借振替記入の觀念は實に複式簿記の根本的要件を成すものである。

又合名會社及び合資會社の發達も亦中世イタリア

自由都市に於て之を見たのであるが、此等の企業形態に於ては企業組織の性質上二人以上の者が資本と勞力とを提供して共同の企業を營むが故に、損益の分配持分の計算その他の點に就き社員相互間の計算關係を明かにするを要し、従つて會社全體の會計を精細に行ふことを要する。是れ最も正確なる會計の計算記録方法たる複式簿記が、夙に合名會社・合資會社に於て發達したる所以である。

今中世イタリア商業都市に於ける複式簿記生成の經路を討究するに、最初其の萌芽を銀行の會計帳簿に於ける顧客の勘定相互間の貸借振替記入に發し、次いで此の貸借振替記入の方法が一般商業の會計帳簿に用ひらるゝに及び、複式記入に基く簿記即ち複式簿記の組織が漸次其の完成を遂ぐるに至りたるものゝ如くである。

貸借振替記入の方法はフローレンスに於て最も夙く發達したるものゝ如く、同市の一銀行の1211年の帳簿に於て既に之を見る。此の場合此の記入方法は單に顧客の勘定相互間に於てのみ行はれたるに過ぎざりしが、次いで其の商業の會計帳簿に用ひらるゝに及

んでは、人的勘定の外に物的勘定殊に損益勘定をも設定し、此等總ての勘定の中に此の方法が行はるゝに至つたのである。例へば同じくフローレンスの Riniero & Baldo Fini 商會の 1297 年の帳簿には人的勘定の外に財産及び費用に關する諸勘定を設け、此等諸勘定の中に貸借振替記入が行はれてある。此の如き物的勘定及び貸借振替記入の方法を用ふる簿記は第十三世紀末より第十四世紀初に於けるフローレンスの商業帳簿に多く見る所であり、又第十四世紀南フランスの商業帳簿にも之を見るのである。

此の如く貸借複式記入の方法が最初は人的勘定の中に、次いで物的勘定・損益勘定の間にも用ひらるゝに至りたる事は、複式簿記の組織が漸次その完成に近づきつゝあることを示すものである。然れども其の完成迄には尙その後半世紀の年月を要した。即ち現今保存せられてある最古の複式簿記の帳簿は、ジェノア市廳の會計帳簿にして 1340 年のものである。なほ同市廳の會計帳簿は 1339 年の火災に因りて此の直前の部分は焼失し、又 1278 年の帳簿は複式簿記の片影すら認め得ざるものなりと云ふ。而して此の 1340 年の帳簿は明かに當時同市の銀行に於て行はれたる會計帳

簿を模範として作られたるものである。同市のサン・ジョルヂオ S. Giorgio 銀行の帳簿は 1408 年に溯りて複式簿記に依れるものが保存せられてあり、其の開帳記入より推察すれば尙その以前より複式簿記を用ひ來れるものゝ如くである。

ジェノアに次いで複式簿記に依れる帳簿の古きものの保存せられあるはヴェニスである。而して此の場合が複式簿記生成の沿革上特に重要な意義を有する所以は、第一には其の商業の會計帳簿なること、第二には同一商會の帳簿に於て複式簿記の完成したる形式と其の稍不完全なるものとを併せ有することである。即ち Donado Soranzo 兄弟商會の新舊二種の商業帳簿にして、舊帳簿は 1410 年より 1416 年に互り、新帳簿は 1406 年より 1434 年に互るものである。而して舊帳簿は發達の半途にある不完全なる複式簿記に依れるものにして、商品賣上損益を集合損益勘定へ記入すること無く、集合損益勘定及び資本金勘定を缺くものである。之に反して新帳簿は完成したる複式簿記に依れるものにして、集合損益勘定あり資本金勘定あり、商品勘定より商品賣上損益を集合損益勘定へ振替へ、之に依り

て商品勘定を締切ることを得たのである。

なほ同じくヴェニスに於ける他の一大商家 Andrea Barbarigo の 1430-40 年の元帳に於ては、1430 年の集合損益勘定及び 1432 年の集合損益勘定の残高を 1434 年の集合損益勘定へ振替へ、此の最後の勘定の残高を資本金勘定 „Andrea Barbarigo” の貸方へ振替へ、加之この資本金勘定は其の残高を 1434 年に設定せられたる „Conto saldo de debitori e creditori” 「借方貸方残高勘定」へ振替へることに依りて締切られてある。又 1440 年元帳更新の際第二回目の「残高勘定」の設定を行つてある。

此の如く複式簿記はイタリア商業都市に於て漸次その發達を遂げ、第十五世紀の初既に其の完成を見たこと明かである。然れども當時簿記の最も進歩せるヴェニスに於てすら普通に行はれたるは、上記 Soranzo 商會の舊帳簿程度のものにして、之をヴェニス式簿記と稱しヴェニスより更にフローレンスへ傳播したと云ふ。Pacioli が其の著書に於て説述したる完全なる複式簿記も亦一般にヴェニス式方法として知られたるものゝ如く、Pacioli は之を以て最も優れたるものと做し、之を

精細に説明したるものが即ち De Computis et Scripturis である。

4 Pacioli 當時の簿記

Pacioli の著書に據り複式簿記の原形を詳細に紹述するは今その處に非ずと雖、その現代の進歩せる形式に比して如何なる特異點を有するかを明かにすることは、簿記學史の研究上無意義の業でないであらう。

(1) 三種の帳簿

Pacioli の簿記に於ては三種の帳簿を有する。(a) Memoriale (b) Giornale (c) Quaderno 是れである。其の帳簿組織單純にして仕譯帳及び元帳は各一冊より成り未だ其の分化發達を見ざる原形である。

(a) Memoriale, Memorandum. 日記帳

Memoriale 日記帳又は備忘帳は商人が總ての取引を大小の別なく、日々及び時々刻々其の發生するに従ひ記録する所の帳簿にして、賣上・仕入その他總ての取引は些細のものと雖遺漏なく此の帳簿に Who, What, When, Where を記録せられる。此の帳簿を使用するは仕事の多量又は繁忙なるが故にして、此の帳簿の記録は使用人・婦女子等にてても取引の發生あるや直に之

を行ふこと容易である。尙多くの商人は Giornale と Quaderno とのみを用ひて Memoriale を用ふることなきも、大商人は之を用ふるのである。

此の如く Memoriale を以て先づ總ての取引を其の發生順に記録し、然る後その一つ一つの取引を Giornale に記入し直すのである。此の際初めて簿記の技術的形式が入り來り、所謂借方貸方の仕譯を行ふ。加之當時貨幣制度の統一なく各市各地方に異なる貨幣制度行はれたる爲、簿記に於ける貨幣價值計算は頗る煩雜たるを免れず、取引は先づ其の實際に表示せられたる貨幣價值に依りて一度 Memoriale に記録せられ、然る後之を或一定の貨幣價值に換算するに非ざれば、元帳勘定へ記入することを得ない理である。是れ Memoriale 及び Giornale 併用の必要なる重要理由にして、仕譯帳は單に借方貸方の仕譯を行ふのみならず、特に此の換算の手續を行ふに用ひられたのである。

(b) Giornale, Journal. 仕譯帳

次に仕譯帳は其の形式極めて原始的にして、借方勘定と貸方勘定とを別行に書き又は金額欄を借方貸方二欄に別つ等の形式を備へず、例へば次の如くであつた。

Pacioli 仕譯帳の例(5)

8th of November, MCCCCLXXXIII.

Venice.

Debtor 1	1 "Per" Cash. "A" Capital of myself for so much cash etc., which I have in such and such place, in gold, co'n, silver, and copper of various coinage as appears in the Inventory sheet posted in cash, in all so many ducats in
Creditor 2	gold, and in coins, so many ducats. In our Venetian money it is all valued in gold, that is, in <i>grossi</i> 24 per ducat, and in <i>piccoli</i> 32 per <i>grosso</i> , so many gold <i>lire</i> . L...(<i>lire</i>) S...(<i>soldi</i>) G...(<i>grossi</i>) P...(<i>piccoli</i>)
	2 "Per" set and unset Jewels of various kinds. "A" Capital ditto so many set " <i>balassi</i> ,"

仕譯帳より元帳へ轉記する。仕譯帳の一記入に付き元帳には二記入を生ずる。借方記入及び貸方記入である。上記仕譯帳の左側にある1及び2は、元帳一頁にある Cash a/c の借方と同二頁にある Capital a/c の貸方へ轉記の濟みたる印である。之を $\frac{1}{2}$ の如く書く習慣も存する。

(c) Quaderno, Ledger. 元帳

又元帳に於ける勘定に於て其の参照欄に記す頁數は、現今の如く轉記の由來出所を示す爲の仕譯帳の頁數に非ずして、元帳に於ける反對勘定の頁數である。

例へば上例に於ては Cash a/c の参照欄には 2、Capital a/c の其れには 1 を記すが如し。

(2) 集合損益勘定

當時の商業の特殊なる性質は、其の簿記に於て商品の仕入及び賣上を各別の勘定に依りて記録すること現今の如くなるを得ざらしめた。蓋し一商人が取扱ふ商品の種類極めて多數に上りたるのみならず、商業の性質冒險的にして各 Venture 毎に其の損益を計算すること最も適當なる方法なりしが故である。従つて各 Venture の終了するや其の勘定を締切りて利益又は損失を決定し、直に之を集合損益勘定へ振替へる。それ故に集合損益勘定は現今の簿記に於ける如く年度末に於て特に設定せられ、之に依りて總ての損益諸勘定の残高を綜合して利益又は損失を算出するものではない。又商品賣上損益を算出する爲に、年度末商品在高を棚卸に依りて決定する方法を採ることを必要としないのである。

(3) 元帳の締切及び試算表の作成

既に損益の計算又は決定の方法が上述の如くなるが故に、元帳勘定の締切は其の主要なる目的を失ひたる理である。されば元帳締切の手續は Pacioli の言ふ

所に依れば、大商人は毎年殊に新年に之を行ふの慣習を守るとあるけれども、寧ろ元帳更新の際にのみ行ふを以て當時一般の慣習となしたるが如くである。例へば上に述べたる Andrea Barbarigo は 1440-49 年の元帳に於て一回も勘定締切を行ひたることなく、又其の子 Nicolo Barbarigo も 1456-82 年の元帳に於て、毎年利益の決定は之を行ひたれども勘定締切は一回も之を行はず、唯 1482 年帳簿更新の際に至り初めて行つたのみである。而して此の如き慣習は第十七世紀迄維持せられたと云ふ。

同時に又定期的に試算表を作成することも行はれず、是れ亦元帳更新の際にのみ行はれたる如くである。然も此の場合元帳の記入の正確なりや否やを驗證する方法の主なるものは試算表の作成に非ずして、仕譯帳と元帳の突合せ (The comparison of books) であつた。換言すれば複式簿記の一大長所たる自動的自己統制の作用は、複式簿記生成の當時に於ては未だ十分に了解せられざりしものゝ如くである。

(4) 企業の財政状態及び營業成績の表示

Pacioli の簿記に於ては其の第一編を財産目録 (The Inventory) と題し、簿記の記録の出發に際して財産目録

の作成の必要缺くべからざることを述べ且つ其の作成方法の詳細なる説明をなしてある。然るに決算に於ける財産目録作成に就いては全然説及んでない。加之貸借對照表及び損益計算表の作成に就いても亦其の説述を缺くのである。此の事は一見驚異に値する重要な缺點なるが如しと雖以上(2)及び(3)の説明を顧みれば其の寧ろ當然なりし所以を了解し得るであらう。

以上の如く Pacioli 當時の簿記は複式記入に依る簿記として完成したるものには相違ないけれども、之を現今のものと比較するときは尙重要な點に於て未だ不完全なる所ありしを知るのである。殊に簿記が企業の全財政状態の精細なる記録であり其の最後の歸結として一面に於ては年度末現在の財政状態を綜括的に表示する貸借對照表となり、他面に於ては一營業年度の損益計算・營業成績を綜括的に表示する損益計算表となることは未だ明確に認識せられざりし所である。況や此等の財政表作成に關して生ずる會計上の諸問題殊に評價問題の如きに至つては、全く考慮の中に入り來らざりし所にして、近世會計學の發達に依り初めて攻究せらるゝに至りたる所である。

5 Pacioli 及び Manzoni の簿記書の傳播

Pacioli の著書は嘗に最初の簿記書たるのみならず、其の後四十年 1537 年同じくヴェニスに於て出版せられたる Domenico Manzoni の著 *Quaderno doppio col suo giornale secondo il costume di Venetia* と共に永く簿記學の經典と看做され、オランダ、フランス、イギリス、ドイツの諸國語に翻譯せられて、後世簿記書の典範を成すに至つた。

Manzoni の *Quaderno doppio* に先んじ、1525 年 Giovanni Antonio Tagliente の著書 *Considerando*⁽⁶⁾ がヴェニスにて出版せられた。是れ *De Computis* に次ぐ第二の古書である。僅に二十四頁の小冊子なれども、例題を以て簿記を説明したる點に於て Pacioli の短所を補ひ得た。次いで Manzoni に至りて殊に此の點を補完した。即ち Manzoni は其の第一編に於ては殆ど全く Pacioli を祖述したるに過ぎざれども、第二編は彼の獨創に關り、例題を以て仕譯帳及び元帳の用法を説き、仕譯帳二十頁元帳四十六頁に亘り頗る精細を極めたるものなりと云ふ。此の如くにしてヴェニス式簿記の世界征服の準備は完成するに至つた。

此所に注意すべきは、ドイツに於てはイタリー書の影響未だ及ばざる以前既に二三の簿記書の出版ありたる事である。其の一はWienの算術の教師 Heinrich Schreiber (Henricus Grammateus) の著 *Künstliche Rechenbüchlein...*, Erfurt, 1518.(7) である。其の簿記に関する説明は混亂不明瞭にして著者の知識の貧弱を示すに過ぎないと云ふ。其の二は Nürnberg の商人 Johann Gottlieb (Joann Gottlieb) の著 *Ein Teutsch verstendig Buchhalten...*, Nürnberg 1531.(8) 及び *Buchhalten, Zway Künstliche vnd verstendige Buchhalten...*, Nürnberg, 1546.(9) であり、其の三は Danzig の算術の教師 Erhart von Ellenbogen の著 *Buchhalten auff Preussische münzte vnd gewicht...*, Wittenberg, 1537.(10) である。Gottlieb の説述したる簿記は最も簡單なる複式簿記にして、曩に Grammateus の説明せむと試みたと同一のものであらう。費用に関する説明を缺き且つ集合損益勘定を缺く。決算に於て一種の決算残高勘定を設け、之に依りて利益を算出する。尙彼は賣殘商品の正當なる取扱法を最初に説明したる學者なりと云ふ。

1543 年は簿記學史上重要なる年である。此の年に於て Pacioli 及び Manzoni の著書がイギリス、オランダ、

フランスの諸國語に翻譯せられ、各、其の國に於ける最初の簿記書を成した。イギリスに於ては London の算術簿記の教師 Hugh Oldcastle によりて翻譯せられた。但し此の原本は現今一部も殘存せず、僅に 1588 年同じく London の Scholemaister, John Mellis によりて増補せられたる再版 *A Briefe Instruction and maner how to keep bookes of Accomptes after the order of Debitor and Creditor, Newly augmented and set forth by John Mellis Scholemaister. London, 1588.*(11) に據りて之れありしを窺知し得るのみ。されど其の Pacioli の譯書なることは明かである。

オランダに於てはアントワープの商人 Jan Ympyn Christoffels の譯著 *Nieuwe Instructie Ende bewijs der lo-offelijcker Consten des Rekenboecks ende Rekeninghe te houdene nae die Italiaensche maiere, &c.* がアントワープにて出版せられ、且つ其の寡婦によるフランス譯 *Nouvelle Instruction et Remonstration de la tres excellente science du liure de Compte, pour compter & mener comptez, a la maiere d'Italie, &c.* が同年同地にて出版せられた。Jan Ympyn はスペイン、ポルトガル、イタリーに旅行し、殊にヴェニスに居住すること十有餘年であつたと云ふ。其の著書

がイタリー書の翻譯なることは自序に述ぶる所なれども其の Manzoni に據れること明かである。唯注意すべき進歩の點は試算表の使用である。又賣殘商品の取扱法に就いても進歩の跡を示す。尙 Ympyn の書は佛譯より更に英譯せられて 1547 年 London にて出版せられたと云ふ。(12)

終りにドイツに於ては 1549 年 Manzoni の翻譯書が Nürnberg にて出版せられた。即ち Wolfgang Schweicker; Zweifach Buchhalten, ……(13) 是れである。

此の如く第十六世紀の半頃には既に歐洲商業國にイタリー式の簿記が輸入せられたること明かである。

〔註〕

- (1) 1209 年 Leonardo Fibonacci の著 *Liber Abacci* に依りてイタリーに傳りたりと云ふ。
- (2) Goldschmidt, L.; *Universalgeschichte des Handelsrechts*. I, S. 246.
- (3) Simon, Herman Veit; *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften etc.*, 3. Aufl. 1899. S. 29.
- (4) Sieveking, Heinrich; *Aus venetianischen Handlungsbüchern*, Schmollers Jahrbuch, 25. Jahrgang, 4. Heft 1901.
- (5) Pacioli, Lucas; *An Original Translation of the Treatise on*

Double-Entry Book-keeping by Frater Lucas Pacioli. Translated for the Institute of Bookkeepers, Limited, by Pietro Crivelli. London 1924. (xviii, 125 p.) p. 26.

- (6) Tagliente, Giovanni Antonio; *Considerando io Joanni Antonio Taiente quanto e necessaria casa a li nostri magnifici getil-homeni & adaltri mercatanti el laudabile modo de tenere conto de libro dopio cioe, el Zornale el Libro conlphabetto secondo el consueto de questa inclita Citta di Venetia, &c.*—Venice, 1525.
- (7) 書名頗る長し。Penndorf, B.; *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*. Leipzig 1913. (iv, 247 S.) S. 108. を看よ。
- (8) Penndorf 前掲書 S. 113. を看よ。
- (9) 同上 S. 120. を看よ。
- (10) 同上 S. 117. を看よ。
- (11) 此の書の title page の寫眞を Brown, Richard; *A History of Accounting and Accountants*. Edinburgh 1905. (xvi, 459 p.) p. 148 に載す。
- (12) Brown 前掲書 p. 344 を看よ。
- (13) Penndorf 前掲書 S. 125 を看よ。

第二章

會計學の成立

1 近世會計學の成立

前章に述べたる如く簿記 Bookkeeping の成立は頗る古く第十五世紀に於て既に複式簿記の組織は完成したるものと認め得るのである。然るに其の進化して會計學 Accounting の成立を見るに至りたるは、前世紀の末葉より今世紀に入りて以後の事に屬し、従つて會計學は未だ其の幼年時代に在るものと言はざるを得ない。

近世會計學の成立は、國民經濟の勃興及び之に伴ふ企業の發達殊に大經營の發達、自由競争の激甚、經營の合理化等、企業經營の必要に基因したること勿論なれども、此の間に於て發達したる専門的職業としての會計士及び會計士協會制度が、會計學の成立に直接の影響を有したる事は之を看過してはならない。

専門的會計士及び會計士協會制度の發達も亦最も

早くイタリーに於てあつたのである。既に1581年ヴェニスに於て Collegio dei Raxonati (College of Accountants) の設立あり、ミランに於ては1739年會計士協會の設立を見たと言ふ。

然れども近世會計士制度の模範となり且つ會計學の成立に直接の關係を有するものは、イギリスに於ける會計士協會の發達である。而して之に次ぐものはアメリカである。近世會計の實務はイギリスに於て早く發達し、次いでアメリカに於て大に發達したると同じく、會計學は其の發祥の地をイギリスに有し、アメリカに於て其の成長を遂げ來れるものと言ふべきであらう。

2 イギリスに於ける會計士制度

イギリスに於ける會計士協會の發達は先づScotlandに起つた。即ち1853年 Edinburgh に The Institute of Accountants in Edinburghなる協會が47人の會計士の集會に於て満場一致を以て設立し、翌1854年請願に依り Queen Victoria より Royal Charter を授與せられて The Society of Accountants in Edinburghの成立を見た。是れ實に Royal Charter に依りて組織せられたる會計士協

會・Chartered Accountants の協會の最初の者である。

次いで Glasgow に於ても 1853 年の設立にかゝる會計士協會が同じく Royal Charter を得て 1855 年 The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow の成立を見、1867 年には Aberdeen に於ても同様の形式に依りて The Society of Accountants in Aberdeen の成立を見たのである。此等の協會は 1892 年に至り聯合して General Examining Board を組織し、會員資格試験の統一を成した。會員は C. A. (Chartered Accountants の略) を姓名の後に附記するの特権を公認せられてゐる。

England に於ては Scotland に遅るゝこと約二十年、1870 年に至りて Liverpool に (1) The Incorporated Society of Liverpool Accountants 及び London に (2) The Institute of Accountants が組織せられ、次いで 1871 年には (3) The Manchester Institute of Accountants, 1873 年には London に (4) The Society of Accountants in England, 1877 年には (5) The Sheffield Institute of Accountants の成立を見た。

次いで會計士協會統一の機運を生じ、1879 年の初議會に法律案の提出を見るに至りたれども、Scotland に於ける先例に倣ひて Royal Charter を請願することに改め、翌 1880 年 Queen Victoria より Royal Charter を授け

られ上記の五協會は合同して茲に The Institute of Chartered Accountants in England and Wales なる一大協會の成立を見るに至つた。當初會員數 527 名、翌年二月新會員を加へて 1025 名を算した。此の Institute こそ實にイギリス第一の會計士協會たるのみならず、實に會計士協會の世界的模範として一般に認めらるゝ所の者である。

其の後五年 1885 年 London に他の一協會 The Society of Accountants が組織せられ、商務省 Board of Trade の特許を得て法人組織となり、The Society of Accountants and Auditors と稱した。後改稱して The Society of Incorporated Accountants and Auditors と云ひ、前記の Institute に對峙してイギリス第二の大協會を成すに至つた。通常 Institute の會員を Chartered accountants と稱し Society の會員を Incorporated accountants と稱する。社會的地位信用の最大なる會計士である。

Institute 又は Society の會員となる爲には頗る嚴格なる資格條件を要する。此所には Institute 即ち The Institute of Chartered Accountants in England and Wales の規定の大要を述べむ。會員を正會員 Fellow と準會員 Associate との二種に分つ。豫備試験 Preliminary Examina-

tion, 中間試験 Intermediate Examination 及び最終試験 Final Examination に合格すること並びに會員の事務所に於て五年間の實務見習を修業することの二條件を完くすることに因りて先づ準會員 Associate (A. C. A.) となり、更に五年間會計士の實務に従事したる後、茲に初めて正會員 Fellow (F. C. A.) となるのである。なほ十六歳未滿の者は見習事務員となることを得ず、一人の Chartered accountant に付き二人を超ゆる見習事務員を置くことを得ない。高級なる専門的知識と前後十年間の實務経験を有するに非ざれば Chartered accountant となるを得ないのである。

3 イギリスに於ける會計學の建設

イギリスに於ける會計學 Accounting, Accountancy の建設に礎石を置きたる者は、Francis William Pixley と Lawrence Robert Dicksee とであり、次いで George Lisle をも之に加ふべきであらう。1881年に於て既に Pixley の監査論が出版せられ、

- (1) Pixley, Francis William; Auditors: Their Duties and Responsibilities under The Companies Acts, Partnership Acts, and Acts Relating to Executors and Trustees, and to Private Audits.

London 1881, 12th Edn. 1922. (xx, 750 p.) Auditors: Their Duties and Responsibilities; Part II. Auditors under the Local Government Acts Relating to Municipal Corporations, Urban District Councils, and County Councils. London 1906.

次いで1892年には Dicksee の監査論が出版せられた。

- (2) Dicksee, Lawrence Robert; Auditing. A Practical Manual for Auditors. London 1892, 14th Edition 1928. (xiv, 1108 p.)

此の兩書は會計監査に關する大著にして今なほ版を重ねつゝある標準書であるが、又實に近世會計學の建設に於ける二大礎石を成すものである。Bookkeeping より出で、Bookkeeping 以上の内容を有するに至りたる Accounting は、先づ此等の監査に關する著書に於て其の實體を獲たのである。

次いで1899年には George Lisle の『會計學』出で、

- (3) Lisle, George; Accounting in Theory and Practice. Edinburgh 1899, Revised and Enlarged Edition 1909. (xvi, 427 p.)

第二十世紀に入りては、

- (4) Dicksee, Lawrence Robert; Advanced Accounting; with an Appendix on the Law Relating to Accounts, by J. E. G. De Montmorency. London 1903, 6th Edition 1921. (xiv, 546 p.)
 (5) Pixley, F. W.; Accountancy. Constructive and Recording Accountancy. London[1908], 3rd Edition 1923. (vii, 335 p.)

等出で又

- (6) Encyclopædia of Accounting. Edited by George Lisle. 8 Vols. Edinburgh, 1903-8.

の出版あり、漸次會計學の成立を確實ならしむるに至つた。

4 アメリカに於ける會計學の發達

アメリカは會計の實務、會計士制度及び會計學の發達に於て遙にイギリスの後進國であつた。上記諸種の會計學書はアメリカに於ても廣く行はれ、殊に Dicksee の會計監査論は 1905 年に至り Robert H. Montgomery に依りて必要なる改修を加へられてアメリカ版の出版を見るに至り、後 1912 年 Montgomery, R. H.; Auditing Theory and Practice. New York 1912 の出づる迄最も廣く行はれたる所である。

然るに 1907 年 Sprague の名著『會計の原理』

- (1) Sprague, Charles Ezra; The Philosophy of Accounts. New York 1907. 5th Edition 1923. (xxviii, 186 p.)

現れ、次いで 1909 年 Hatfield の名著『近世會計學』

- (2) Hatfield, Henry Rand; Modern Accounting; Its Principles and Some of Its Problems. New York 1909. (xiv, 367 p.)

現るゝに及びアメリカ會計學の獨立と其の將來の發

達方向とは決定せらるゝことゝなつた。Sprague の著書は勘定 Account を中心にして會計殊に主として簿記の全體系を理論的に説明したる獨創的・理論的のものであり、Hatfield の近世會計學は豊富なる材料を以て所謂狹義の會計學を平明に説述したるものである。共に多年大學に於ける講義の實踐に由り精鍊せられて成りたる巨匠苦心の勞作である。

特に Hatfield の著書は近世會計學の發達史上重要な意義を有する。貸借對照表論を以て會計學 Accounting の本體となす所の Hatfield の見解は、其の以後に於けるアメリカの會計學界を支配したのである。此の書はイギリスは勿論ドイツ、フランスの著書より大なる影響を受け、殊にイギリスの Pixley 及び Dicksee の監査論に負ふ所頗る多く、又ドイツに於ける貸借對照表論の二大權威 Simon, H. V.; Die Bilanzen. Berlin 1886. 及び Rehm, H.; Die Bilanzen, München 1903. に負ふ所頗る多い。従つてイギリスに於て發達したる會計學殊に會計監査論及びドイツに於て發達したる貸借對照表論が、今やアメリカに於て渾然融合せられ近世會計學の成立を見るに至りたるものと見て大過ないであらう。

又 Sprague の簿記理論及び Hatfield が其の著書の巻頭二章に亘りて紹述したるドイツ——正確に言へば、スキス——の Schär の簿記理論は、恰も其の揆を一にし、本書に於て詳述せむとする所の資本方程式を基本とする二勘定系統學說である。其の會計學界に劃期的影響を與へたることは顯著なる事實である。

其の後二十餘年間に於けるアメリカ會計學は、會計實務並びに商科大學の發達に伴ひて偉大なる發達を遂げた。著述の多數にして且つ多方面に亘れるの一事善く之を示す。アメリカ會計士協會 The American Institute of Accountants の編纂にかゝる會計學文獻綜覽三卷は最も有力に之を證明するものである。

- (3) Accountants' Index. A Bibliography of Accounting Literature to December, 1920. New York 1921. (1578 p.), First Supplement. (January, 1921-June, 1923) 1923. (599 p.), Second Supplement. (June, 1923-January, 1928) 1928. (799 p.)

今其の全般に亘り詳述するは其の所に非ざれども、特に注目すべき二三の點を擧ぐれば凡そ次の如し。

(A) 原價計算論 Cost Accounting.

第一は原價計算、工場會計の顯著なる發達である。此の分野も亦最初はイギリスに於て開拓せられ、

- (4) Garecke, Emile and Fells, J. M.; Factory Accounts: Their Principles and Practice. London 1887, 7th Edn. 1922. (xx, 290 p.)
を以て其の嚆矢となすが如し。此の書はアメリカに於ても廣く行はれたれども、1899年に至り、
- (5) Arnold, Horace Lucian; Complete Cost-keeper. New York 1899.
出で、次いで、
- (6) Nicholson Jerome Lee; Factory Organization and Costs. New York 1907.
(7) —; Cost Accounting Theory and Practice. New York 1907.
(8) Webner, Frank E; Factory Costs. New York 1911. (611 p.)
(9) Church, A. Hamilton; Manufacturing Costs and Accounts. New York 1917, 2nd Edition 1929. (x, 516 p.)
(10) —; Production Factors in Cost Accounting and Works Management. New York 1910, 1919. (187 p.)
(11) —; The Proper Distribution of Expense Burden. New York 1913, 1916. (144 p.)

其の他幾多の著書相續いで出づるに及び原價計算論がアメリカに於て最も著しき發達を遂げたることを明かにしたのである。

- (12) Aktins, Paul M.; Textbook of Industrial Cost Accounting. New York 1924, (x, 396 p.)
(13) Church, A. Hamilton; Overhead Expense in Relation to Costs, Sales and Profit. New York 1930. (viii, 418 p.)

- (14) Dohr, James L.; Cost Accounting, Theory and Practice. New York 1924. (xi, 631 p.)
- (15) Jordan, J. P. and Harris, Gould L.; Cost Accounting, Principles and Practice. New York 1920, 2nd Rev. Edn. 1922. (543 p.)
- (16) Lawrence, W. B.; Cost Accounting. New York 1925, 1927. (xiv, 528 p.)
- (17) Nicholson, J. Lee and Rohrbach, John F. D.; Cost Accounting. New York 1919, 1920. (xxi, 576 p.)

原價計算制度に次ぎ其の擴張とも考へ得べき豫算統制制度 Budgetary Control の發達が最近に於て認められる。其の代表的著書は次の如し。

- (18) Mckinsey, James O.; Budgetary Control. New York 1922. (viii, 474 p.)

(B) 財政表の分析

此の如く企業經營と密接なる關係を有する會計の實際並びに理論の發達著しきと共に、財政表即ち貸借對照表及び損益計算表の分析に關する研究も亦最近特に注目に値する所である。

- (19) Bliss, James H.; Financial and Operating Ratios in Management. New York 1913. (xii, 396 p.)
- (20) —; Management through Accounts. New York 1924. (x, 851 p.)
- (21) Gilman, Stephen; Analyzing Financial Statements. New York

1925. (vii, 222 p.)
- (22) Guthman, Harry G.; Analysis of Financial Statements. New York 1926. (xi, 454 p.)
- (23) Schluter, W. C.; Credit Analysis. New York 1925. (xiii, 439 p.)
- (24) Wall, Alexander; Analytical Credits. New York 1921. (iv, 258 p.)
- (25) Wall, Alexander, and Duning, Raymond W.; Ratio Analysis of Financial Statements. New York 1928. (x, 353 p.)

(C) 會計監査

近世會計學の先驅をなしたるものがイギリスに於ける監査論の著書であつた事は、監査が會計實務中最も重要な地位を占むるが故である。同じ理由に依りアメリカに於ける監査論の著書頗る多きことも想像に難くないであらう。就中その標準書と認めらるるものは、

- (26) Montgomery, Robert H.; Auditing, Theory and Practice. New York 1912., 3rd Edition in 2 Vols. Vol. I: General Principles. 1921. Vol. II: Special Points in the Audit of Different Classes of Business. 1923 (ix, 559 p.). Vol. I. 4th Edition 1927. (x, 859 p.)

である。

尙アメリカ會計學の特徴を示すものとして次の著

書は注目に値する。

- (27) Jackson, J. Hugh; *Audit Working Papers. Their Preparation and Content.* New York 1923. (ix, 201 p. & forms)
- (28) —; *Auditing Problems. A Comprehensive Study in Principles and Procedure.* New York 1929. (xvii, 534 p.)

(D) 一般會計學書

終りに無数の會計學教科書の中主要なるものを擧ぐれば次の如し。

- (29) Kester, Roy B.; *Accounting, Theory and Practice*, 3 Vols. New York. Vol. I. 1907, 3rd Edition 1930 (xx, 835 p.), Vol. II. 1918. 3rd Edition 1930, (xx, 801 p.), Vol. III. 1921. (xiv, 718 p.)
- (30) Paton, William Andrew; *Accounting.* New York 1924, 1926. (xvi, 894 p.)
- (31) —; *Accounting Theory with Special Reference to the Corporate Enterprise.* New York 1922. (xii, 508 p.)
- (32) Hatfield, Henry Rand; *Accounting, Its Principles and Problems.* New York 1927. (xviii, 548 p.)

5 ドイツに於ける Buchhaltungs-und Bilanzlehre

ドイツに於ては元來會計學なる一個の學科を認めて來なかつた。一方には簿記 Buchhaltung に關する研究あり、他方には貸借對照表論 Bilanzlehre の發達があつた。

貸借對照表論は商法に於ける一問題として夙くより攻究せられたのである。前節に於てアメリカ會計學成立と關聯して一言したる Simon 及び Rehm は共に法律學者にして且つ貸借對照表論の最高權威と認めらるゝ所である。

- (1) Simon, Herman Veit; *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien.* Berlin 1886., 4. Aufl. 1910. (xviii, 490 S.)
- (2) Rehm, Hermann; *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und Gesellschaften m. b. H., Kommanditgesellschaften auf Aktien, eingetragenen Genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Hypotheken- und Notenbanken und Handelsgesellschaften überhaupt nach deutschem und österreichischem Handels-, Steuer-, Verwaltungs-, und Strafrecht.* München 1903., 2., völlig umgearb. Aufl. 1914. (xvi, 548 S.)

Simon の貸借對照表論は既に 1886 年に出版せられたのであつて、イギリスに於ける Pixley の會計監査論に後るゝこと僅に五年である。尙貸借對照表論に關する主要なる著書は次の如し。

- (3) Berliner, Manfred; *Schwierige Fälle und Allgemeine Lehrsätze der kaufmännischen Buchhaltung.* 2 Ede. Hannover 1893. Band I: *Praxis der Buchhaltung*, 8. Aufl. 1924. (viii, 253 S.), Band II: *Buchhaltungs-und Bilanzenlehre*, 7. Aufl. 1924. (xii, 368 S.)

- (4) Fischer, Rudolf; Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind. 2 Bde. Leipzig 1905/08. (xii, xii, 433 S.)
- (5) —; Die Buchführung und Bilanzaufstellung nach Handelsrecht. Leipzig 1923. (125 S.)
- (6) —; Ueber die Grundlagen der Bilanzwerte. Leipzig 1909. (84 S.)
- (7) Gerstner, Paul; Bilanz-Analyse. Ein Führer durch veröffentlichte Bilanzen. Berlin 1911, 9. Aufl. 1928. (xv, 453 S. m. 4 Taf.)
- (8) Leitner, Friedrich; Grundriss der Buchhaltung und Bilanzkunde 2 Bde. Berlin. Band I: Die doppelte kaufmännische Buchhaltung, 1909, 7. Aufl. 1923. (viii, 349 S.), Band II: Bilanztechnik und Bilanzkritik. 1911, 8. u. 9. Aufl. 1929 (x, 481 S.)
- (9) Osbahr, Wilhelm; Die Bilanz von Standpunkt der Unternehmung. Die bisherige und zukünftige Gestaltung der Grundfragen des Bilanzproblems. Berlin 1918, 3. Aufl. bearb. H. Nicklisch. 1923. (xvi, 193 S.)
- (10) Passow, Richard; Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen. 2 Bde. 3. Aufl. der „Bilanzen der privaten Unternehmungen.“ Leipzig 1910. (xii, 355 S.) Band I: Allgemeiner Teil. 1921. (vi, 376 S.), Band II: Die Besonderheiten in den Bilanzen der Aktiengesellschaften, G. m. b. H., usw. 1923. (viii, 310 S.)
- (11) Reisch, Richard und Kreibitz, Josef Klemens; Bilanz und Steuer. Grundriss der kaufmännischen Buchführung unter

- besonderer Würdigung ihrer wirtschaftlichen und juristischen Bedeutung. 2 Bde. Wien 1907/8, 3. Aufl. 1914/15. Band I: Einfache und doppelte Buchführung bei Privatunternehmungen. (ix, 419 S.), Band II: Die Buchführung der öffentlich Rechnung legenden Unternehmungen. 1923. (iv, 491 S.), 4. Aufl. 1930. (xviii, 853 S.)
- (12) Schär, Johann Friedrich; Buchhaltung und Bilanz auf wirtschaftlichen, rechtlichen und mathematischen Grundlage für Juristen, Ingenieure, Kaufleute und Studierende der Privatwirtschaftslehre mit Anhängen über „Bilanzverschleierung“ u. „Teuerung, Geldentwertung u. Bilanz.“ 5., durchges. u. erw. Aufl. Berlin 1922. (xxiv, 496 S. m. Abb.)—Einführung in das Wesen der doppelten Buchhaltung auf wirtschaftlicher und mathematischer Grundlage. 1911.
- (13) Schmalenbach, Eugen; Dynamische Bilanz. 4. Aufl. (der „Grundlagen dynamischer Bilanzlehre.“ Leipzig 1911.) 1926. (xii, 375 S.)
- (14) Schmidt, Fritz; Die organische Tageswertbilanz. 3., durchgesehene u. erweiter. Aufl. (der „organischen Bilanz im Rahmen der Wirtschaft.“ Leipzig 1921.) 1928. (340 S.)
- (15) Sewering, Karl; Die Einheitsbilanz. Die Überbrückung des Gegensatzes zwischen statischer und dynamischer Bilanzlehre. Leipzig 1925. (viii, 84 S.)
- (16) Stern, Robert; Die kaufmännische Bilanz, ihre ordnungsmässiger Aufbau sowie deren wissentlich unwahre Darstellung. Leipzig

1911. (xi, 203 S.) 4. Aufl. 1922.

- (17) Zimmermann, Heinrich; Die Jahresbilanz der Aktiengesellschaften nach deutschem und schweizerischem Recht. Zürich 1912. (xiv, 435 S.)

次に簿記の研究殊に簿記理論の研究は、實にドイツの學者が爲し遂げたる一大貢獻なりと言はなければならぬ。先に一言したる如くアメリカに於ける簿記理論の發達は一方 Sprague の独自の研究に負ふ所大なると共に、Hatfield により紹述せられたる Schär の簿記理論に負ふ所極めて大である。

Schär, Johann Friedrich (1846-1924) が初めて其の簿記理論を公にしたるは 1890 年にして Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung, Basel 1890. と云ふ僅四十頁の小冊子に依つてである。之に先んずること三年 1887 年同じくスキスベルンに於て、

- (18) Hügli, Friedrich; Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen. Ein Lehrbuch der Buchhaltung. Bern 1887., 3. Aufl. 1923. (xii, 680 S.)

が出版せられ、又後三年 1893 年ドイツに於ては、

- (3) Berliner, Manfred; Buchhaltungs- und Bilanzenlehre. Hannover 1893.

が出たのである。Hügli と Schär とは二勘定系統説の

創設者若しくは完成者であり、Berliner は一勘定系統説の夫れである。而して此等二種の勘定學説の間には爾來是非の議論盛に交換せられ、勘定理論延いては一般簿記理論の發達を促進したる所大である。(1)

簿記に關する主要なる著書は、上記 (3) Berliner (8) Leitner, (11) Reisch und Kreibitz, (12) Schär, (18) Hügli の外次の如し。

- (19) Adler, A.; Buchhaltungsübungen für Fortgeschrittene. Leipzig 1908, 3. Aufl. 1921. (121 S.)
- (20) Biedermann, H.; Leitfaden der Buchhaltung mit Musterbeispielen und Aufgaben. 2 Bde. Zürich. Teil I: Elemente und Einführung in die Doppelten Buchhaltung. 3. Aufl. (viii, 173 S.) Teil II: Kontentheorie und Abschlusstechnik. 1926. (vii, 186 S.)
- (21) Beigel, R.; Buchführung und Bilanzen der Handelsgesellschaften nach Gesetz und Technik. 2 Teile. Leipzig 1914, Neu bearb. v. P. Prater. 1925. Teil I: Die offene Handelsgesellschaft. Die Kommanditgesellschaft. Die stille Gesellschaft. Die G. m. b. H. (136 S.) Teil II: Die A.-G. Die Kommanditgesellschaft auf Aktien. (180 S.)
- (22) Ciompa, Pawel; Grundriss einer Ökonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche Theorie der Buchhaltung. Lemberg 1910. (xvi, 202 S.)
- (23) Gerstner, Paul; Interessante Fälle aus der Buchhaltungspraxis. 3. Aufl. Leipzig 1921. (340 S.)

- (24) Grossmann, Hermann; Einführung in das System der Buchhaltung auf Grundlage der Bilanz. 3. verb. Aufl. Berlin 1927 (125 S., 2 Beil.)
- (25) Hügli, Friedrich; Buchhaltungs-Studien, Bern 1900. (151 S.)
- (26) Kalveram, Wilhelm; Kaufmännische Buchhaltung. Berlin 1929. (294 S.)
- (27) Maurus, Otto; Unterrichtliche Einführung in das Wesen der Doppelten Buchführung. Stuttgart 1926. (178 S.)
- (28) Obst, Georg; Einführung in die Buchführung, 4. vollst. neubearb. Aufl. Stuttgart 1926. (viii, 186 S.)
- (29) Pape, Ernst; Grundriss der doppelten Buchführung. Leipzig 1920, 2. Aufl. 1921. (iv, 88 S.)
- (30) Schär, Johann Friedrich; Methodik der Buchhaltung, Berlin 1913. (viii, 128 S.)
- (31) —; Kaufmännische Unterrichtsstunden, (System Schär-Langenscheidt) Kursus I. Buchhaltung, 14. Aufl. Berlin 1921. (854 S.)
- (32) Schigut, Eugen; Buchhaltungskunde für Juristen. Wien u. Leipzig 1912, 2. völlig umgearb. Aufl. 1927. (206 S.)
- (33) Scubitz, Friedrich; Doppelte Buchführung. Methodische Anleitung zum Selbstunterricht. Mit Anhang: Die amerikanischen Buchführung, besorgt von Professor Franz Scubitz. 5. Aufl. Stuttgart 1920. (viii, 197 S.)
- (34) Seidler, Gustav; Einführung in die doppelten Buchführung mit besonderer Berücksichtigung der Bilanzlehre auf wirtschaftswissenschaftlichen Grundlage. Wien 1918, 2. Aufl. 1922. (vii,

- 96 S.)
- (35) Skokan, Karl; Buchhaltung und Bilanz auf wirtschaftstheoretischen Grundlage. 2. Aufl. der „Neuen theoretischen Grundlegung des privatwirtschaftlichen Rechnungswesens.“ Wien 1924. (viii, 95 S.)
- (36) Ziegler, Julius (und Dörfel, Franz); Lehrbuch der Buchhaltung für höhere kommerzielle Lehranstalten. 3. Bde. Wien 1904. Teil I: Einfache Buchhaltung. 4. Aufl. 1924. (v, 156 S.) Teil II: Doppelte Buchhaltung. 4. Aufl. 1922. (vi, 265 S.) Teil III: Sondergebiete der Buchhaltung. 3. Aufl. 1924. (iv, 287 S.)

〔註〕

- (1) 拙著『簿記理論の研究』第五章二勘定系統説の研究を参照。

第二編

簿記の理論

第一章

簿記の意義

1 簿記の定義

此所に會計學の一分科として講述せむとする所の簿記學は、其の研究の範圍を企業の簿記に限定しなければならない。是れ常に簿記並びに會計學發達の沿革上當然自明の事であるのみならず、特に研究に値する簿記の體系は企業の簿記に於て之を見るからである。

此の意味に於て、簿記とは或一つの企業の歴史的記録にして、其の財産及び資本の状態並びに増減變化を勘定と稱する特殊の形式に依りて價值計算的に記述するものである、と謂ふことを得るであらう。

2 簿記の定義の説明

以下順次に此の定義の重要な要素を説明敷衍し、以て簿記の本質を明かにするであらう。

(1) 簿記は企業の簿記である

企業とは或一定の資本と財産とを有し營利を目的とする各個の經濟單位である。或一定の資本と或一定の財産組織。利益の獲得・資本の増殖。經濟主義又は合理主義。精細緻密なる計算、其の計算的記録の客觀的・普遍的正確性及び明瞭性。會計の形式化。此の如くにして企業の會計、企業の簿記は發達し來つたのである。

企業の形態には個人企業あり、共同企業殊に合名會社・合資會社・株式會社等の會社組織がある。會社の場合に於ては、法律上の意味に於ても企業は企業主殊に社員又は株主とは別個の獨立の人格者であり、従つて企業の簿記も亦其れ自身別個の存在を有し、企業主の簿記に非ざること明かである。之に反し個人企業の場合に於ては、企業主と別個の人格者たる企業の存在を法律上は認めないのである。然れども會計學簿記學の見地より觀れば、孰れの場合に於ても簿記なるも

のは企業の簿記にして企業主の簿記ではない。企業の獨自の存在を認め、企業その者の會計を認むるに非ざれば、簿記の名に値する簿記體系の生成又は發達は想像し得られざる所である。

故に例へば或企業主甲が其の所有にかゝる三個の企業 A、B、C を經營しつゝある場合に於て、企業 A、企業 B、企業 C には各、その企業の簿記の存在すること勿論であるけれども、企業主甲の簿記なるものが此等三個の企業全體を網羅する所の一個の簿記として存在することは無いのである。

又企業その者の會計又は簿記は、之を企業主の家計又は家計簿記と截然區別することを要する。而して企業の會計又は簿記が取扱ふ固有の範圍は、理論上企業財産又は營業財産 *Geschäftsvermögen* に限り、企業主の私用財産 *Privatvermögen* は其の範圍外なりと解さなければならぬ。

尙この點に關聯して特に注意を要すべき一事がある。上に述べたる簿記は企業の簿記にして企業主の簿記に非ざると云ふ意味は、一つの體系たる企業の簿記にありて其の全體を指導し統括する中心的原理が企業主の利害に在り、企業主の立場を基本として企業の

簿記が行はれてあり、従つて企業主の立場を基本として企業簿記を解釋すべきであるとなす所の簿記理論を否定するものに非ざることと是れである。換言すれば、簿記は企業の簿記なりと云ふ事と、企業主中心の簿記理論 The Proprietary or Proprietorship Theory of Accounts とは、相互に矛盾せる觀念に非ざることと是れである。

3 (2) 會計の時間的單位

次に簿記は企業の歴史的記録である。従つて簿記は企業の設立と共に始り、其の解散又は清算と共に終る。人の一生に出生・生存・死亡の三階段ある如く、企業にも亦設立・經營・解散の三階段がある。

之れと同時に曆年を以て人の一生の期間を劃する如く、企業の全一生に就いては營業年度 Geschäftsjahr 又は會計年度 Rechnungsjahr; Accounting or Fiscal Year を區分し、企業の經營殊に會計は一營業年度を單位にして行はれ、各營業年度末に於て會計の決算を行ひ會計帳簿の締切を爲し諸決算報告書を作成し、一營業年度の營業成績を決定する。

營業年度は一ケ年又は六ヶ月を以て一期となすを以て通例とする。就中後者が我國に於ける大多數の

場合である。其の何月に始り何月に終るかに就いては、實際上の統一なく又商法の一般的規定なし。但し銀行法、信託業法施行細則等の如き特別法には之を規定するものがある。

此の營業年度と云ふ時間的制限は常に簿記の實際を拘束するのみならず、簿記會計學の理論並びに諸概念も亦之に依りて制約せられざるを得ない。殊に損益計算なるものは元來一定期間を前提として始めて意義あるものであるから、損益の概念及び之に關する諸問題は營業年度なる時間的制限に依りて直接に制約せられる。此の事は又同時に其の反面に於て、財産の概念及び大きさの決定に關しても亦間接に其の影響を與へることを意味する。

尙營業年度の外に、更に短期の會計上の期間が設けられることがある。殊に一月を以て其の單位とすること多し。

4 (3) 簿記の對象は財産と資本とである

簿記は其の計算記録の範圍を或一つの企業の歴史に限り、且つ其の計算記録は時間的制限として各營業年度を單位として行はれる。然るに企業の設立する

や其所に企業の財産の成立あり、又同時に企業の資本の成立がある。企業、財産、資本。此等三つの者は觀念上同時に其の成立を見るのである。而して簿記の成立も亦之れと同時になければならぬ。簿記は企業の成立するや先づ其の財産及び資本を計算記録する。

例へば或企業を起して營利を行はむとする企業主が 10,000 圓の現金を彼の總財産の中より取出して新に設立せむとする企業へ投資したる場合を考ふるに、斯くして設立したる企業の會計に於ては、現金 10,000 圓より成る所の財産 10,000 圓の成立あり、同時に資本 10,000 圓の成立がある。従つて簿記は此の會計上の事實・出來事即ち所謂取引を記録しなければならない。

設立貸借對照表

財 産		資 本	
現 金	10,000圓	資本金	10,000圓

此の如く企業の設立あれば、必ず財産と資本との成立あり、之を記録することに依りて簿記の起點が劃せられる。財産及び資本は簿記の起點に於て先づ其の一對の對象を成す。

(A) 財産の變化—所謂資本の循環

次に企業は所謂經營の段階に入り、凡ての活動は營利のため資本増殖の爲になされる。而して凡ての營利活動は、簿記が價值計算的記録の對象として之を認識する限りに於ては、財産及び資本の價值に増減變化を惹起す所のものとして現れる。商店・工場の建設、機械・什器の購入、商品・原料の仕入、商品の販賣、俸給・賃銀の支拂、銀行預金の預入又は引出、得意先勘定の取立、支拂手形の支拂、家賃・地代・利子の支拂又は受取等、總て財産の價值の増減變化を惹起し又は資本の價值の増減變化を惹起さないものは無いのである。

財産殊に財産構成部分の價值は、企業經營の進行に伴ひ絶えず増減變化してゆくものである。設立當初の現金 10,000 圓より成る財産組織を以ては、企業は其の營利活動を爲し得ない。現金は營利手段として單なる潛勢力たる存在に過ぎないからである。現金を以て商品を仕入れ、商品を販賣して再び現金となし、或は商品を信用賣して得意先勘定となし、得意先勘定は更に受取手形となり銀行預金となり遂に再び現金となる。斯の如き過程を稱して「資本の循環」(Der Kreislauf des Kapitals) と云ひ、企業の經營又は營利は資本の循環に依りて行はれるのである。

之を資本の循環と稱すれども、正確に言へば資本の内容・實體たる財産の構成組織に於て其の構成部分の形態に生ずる種々の變化にして、其の本來の形態たる貨幣より始り、幾多の形態上の變化を経て再び原始的形態たる貨幣に復歸する過程である。財産の變形過程である。此所に資本なる語は一般經濟學上の用例に従ひたるものにして、簿記學上に於ける嚴格なる意味の資本ではない。

資本の循環には上例の如く、現金—商品—現金の如き最も簡單なる形態あり、或は、現金—商品—得意先勘定—受取手形—銀行預金—現金の如き稍複雑なるものあり、一聯の長短種々の形態として生滅すれども、其の連鎖の各環を成すものが各種の財産構成部分たることに至つては總ての場合を通じて同一である。又その循環過程の發生及び進行は企業の經營に伴ひ、數多くのものが或は相並び或は相前後し、頗る錯綜せる關係に於て在ること想像に難くないであらう。

凡て簿記に於て企業の經營の歴史、從つて資本循環の過程を記録するには、連鎖の環たる各種の財産構成部分に就いて其の價値の増減を記録するの外方法がない。是れ簿記の對象の一つは企業の財産殊に財産

構成部分の價値及び其の増減變化なりと謂ふ所以である。換言すれば簿記の對象の第一は全體として言へば企業に於ける資本の循環であり、個別的に言へば財産殊に財産構成部分の價値の増減變化であると言ひ得るのである。

(B) 資本の増減——損益

然るに若し簿記が唯單に所謂資本の循環のみを其の對象となし、財産の増減變化のみを記録するに止るならば、簿記は頗る不完全なる企業の歴史的價値計算的記録となり了るであらう。蓋し此の如き簿記に於ては、資本その者の増減變化に關する計算記録を缺き、企業の損益計算を全く缺くことゝなるからである。

簿記は企業設立の當初に於て既に財産と資本との成立を認識して各別に之を記録したると同じく、企業經營の價値計算的記録としても亦、一方には財産の増減變化の跡を明細に記録すると共に、他方に於て資本の増減變化の跡を明細に記録することを要する。從つて簿記の對象の第二は資本の増減變化でなければならぬ。然るに資本の増減變化に關する計算とは主として損益に關する計算である。而して凡て損益に關する計算は財産の増減と密接なる關係を有する

こと、恰も資本の財産に対する関係と同じである。然も財産と資本とが全然別個の概念であると同じく、損益に関する計算は財産に関する計算と全然別種の計算である。此等兩種の計算の本質・異同並びに関係を明確に理解するに非ざれば、簿記の本質・組織を理解すること不可能である。

5 (4) 簿記の對象は取引である

而して財産構成部分の價値の増減を惹起し、資本の増減・損益を生ぜしむる出來事を總稱して簿記學上取引 Transaction; Geschäfte, Geschäftsfälle と謂ふ。簿記は一つ一つの取引が財産及び資本の價値の上に惹起す結果を正確に記録しなければならない。苟も簿記の記録する所のものは總て取引であり、取引にして簿記の記録せざる所のものがあつてはならない。簿記の對象は總て取引なりと言ひ得るのである。

6 (5) 簿記は價値計算的記録である

簿記の記録が貨幣價值的計算・貨幣計算 Geldrechnung 又は價値計算 Wertrechnung を以て其の本質となすことに就いては、特別の説明を要せざる所であらう。簿

記の主なる要素は形式上より見れば數 Number; Zahl であり、實質上より言へば價値 Value; Wert である。是れ簿記を稱して計數に依る企業の歴史 die Geschichte einer Wirtschaftsführung in Zahlen なりと云ふ者ある所以である。(1)

故に金錢に見積ることを得ざるもの・貨幣價値に依りて計算表示し得ざるものは、總て簿記の取扱ふこと能はざる所、簿記の對象となり得ざる所である。従つて簿記の記録又は其の結果たる貸借對照表が示す所の企業の財政状態又は經濟力は、單に物的・貨幣價值的なる一資料たるに過ぎない。

7 (6) 簿記は勘定形式に依る記録である

簿記は企業に於て生ずる取引、財産及び資本の増減變化を記録するに方りて、單に之を其の發生の順序に従ひて記録するに止る營業日誌たるを以て終るものでない。簿記の記録は其の中に此の如き部分をも包含するには相違ないけれども、簿記の簿記たる所以、簿記の本質は勘定 Account; Konto と稱する特殊の形式に依りて其の計算及び記録を最も簡明に最も精細に且つ最も正確に行ふ點に存するのである。勘定形式

は單なる計算記録の形式に過ぎない。故に勘定形式に依る計算記録と云ふ事は、唯簿記の外形的特徴を形造るに過ぎざるかの如くに考へられるかも知れないが、實は決して然らず。是れが實に簿記の本質を成し、勘定即ち簿記と謂ふも大過ない程である。勘定を離れては簿記の生成殊に完成は想像し得られない。是れ簿記學を『勘定の學』Die Lehre von den Kontenと稱する者ある所以である。(2)

8 簿記の職能又は效用

簿記が企業に於て如何なる職能を有するか、又企業に對して如何なる效用を有するかは、以上説明したる簿記の意義性質より容易に演繹し得べき所である。此所には二三學者の所説を紹述して説明に代へるであらう。

英國會計學界の耆宿 Dicksee は簿記を定義して、「簿記とは貨幣又は貨幣價値の移動を内容とする取引を正確に帳簿に記録するの學である」となし。(3) 此の如き取引を記録するに方りて達成すべき二個の目的、又は或簿記組織の良否を判断するに方りて決定的にして重要なる二個の同等なる標準を擧げて、

- (1) 後日記憶の力を借りることなく、簿記の記録に依りて取引の正確なる性質を了解し得るやうに、明瞭に取引を記録すること。
- (2) 此等諸取引の綜合的結果が其の或期間に關するものたると或時期に關するものたるとを問はず、何時に於ても容易に之を見出し得るやうに、取引を分類して記録すること。

となした。是れは Dicksee が取引を中心として簿記を考察し、簿記の主要なる帳簿たる仕譯帳と元帳とを考慮の中に置きて簿記の職能を説明したるものであらう。尙彼は元帳締切の目的を論ずるに際して簿記の職能を述べてゐる。曰く。「元帳締切の目的は二重である。(1)記録したる諸取引の純粹なる結果、即ち利益又は損失を見出すこと。(2)決算日に於ける各勘定の狀態(即ち残高)を後日の參考に便なる形式を以て記録に留め置くこと。是れである」と。(4)

Reisch und Kreibig⁽⁵⁾ は簿記の職能 Leistung と效用とを區別し、凡ての秩序ある簿記より期待すべき主なる職能を次の四項目となす。

- (1) 企業設立の時並びに營業年度末に於ける最廣義の財産の表示

- (2) 各種有形財産の増加及び減少の表示
- (3) 企業の債権及び債務の増減の表示
- (4) 或營業年度に生じたる利益又は損失の表示

是れである。換言すれば企業の財産及び其の構成部分の状態並びに其の増減變化を明瞭に記録し、且つ企業經營の經濟的結果即ち損益を計算記録することを以て簿記の主要なる職能となすのである。Leitner⁽⁶⁾も亦簿記の解決すべき一般的課題 die generellen Aufgaben は此等二つのものであると曰ふ。

次に Reisch und Kreibig が簿記の效用又は實際的意義 die praktische Bedeutung として説く所に依れば、商業及び工業の企業主に法律は簿記を強制するが、併し彼れ自身の利益も亦之を強制するのである。秩序整然たる簿記の實益は頗る多種である。就中その主要なるものは、第一、何時に於ても企業全體の状況並びに各部分の状況を直接又は間接に確知することを可能ならしめ、之に依りて規模の大小に拘らず凡ゆる營利經濟の存立に必要缺くべからざる所謂遺漏なき秩序を經營内に維持することを得せしむる事である。加之、第二には信頼し得べき正確なる簿記の記録は、之に依りて使用人の不正行爲を監督することを可能ならし

める。此の事は主人の雙眼を以てする直接監督の及ばざる大企業に於て殊に重要な意義を有する。第三に企業の經營政策、利益政策の計畫改良の爲に必要な資料を供給すること、即ち簿記の beratende Funktion も亦一の重要な職能である。⁽⁷⁾

之を要するに簿記は本來企業經營の歴史的記録であり、企業經營の爲の一手段である。夫れ自身目的ではなく又自動的獨立の機關でもない。其の第一の職能は企業經營の營利活動の結果たる財産上及び資本上の増減變化を拾集して計算記録し、其の記録を分類し整理し、秩序整然たる正確にして完全なる企業の財政的價值計算的記録を作ることにある。然れども歴史的記録が過去の事實の集成より種々の規範又は有力なる批判の資料を供給するが如く、簿記の記録も亦企業經營上最も有力にして缺くべからざる將來の道案内たる職能を有すること亦疑なき所である。⁽⁸⁾

〔註〕

- (1) Leitner, Friedrich; Grundriss der Buchhaltung und Bilanzkunde. Band I: Die doppelte kaufmännische Buchhaltung, 6. u. 7.

- Auf. 1923. S. 1.
- (2) Schär, Johann Friedrich; Buchhaltung und Bilanz, 5. Aufl. 1922. S. 65.
- (3) Dicksee, Lawrence Robert; Bookkeeping for Accountant Students, 6th Edition 1909. p. 1.
- (4) Dicksee 前掲書 p. 30.
- (5) Reisch, Richard und Kreibitz, Josef Klemens; Bilanz und Steuer, Band I: Einfache und doppelte Buchführung bei Privatunternehmungen, 3. Aufl. 1914. S. 2.
- (6) Leitner 前掲書 S. 5.
- (7) Reisch und Kreibitz 前掲書 S. 2. § 3. の大要。
- (8) Schär 前掲書序文に掲ぐる標語は次の如し。
Die Buchhaltung ist die untrügliche Richter in der Vergangenheit, die notwendige Führerin der Gegenwart und die zuverlässige Ratgeberin der Zukunft jeder Unternehmung.

第二章

簿記の起點

—設立財産目録と設立貸借対照表—

1 簿記の成立

企業の設立と同時に企業に於ける財産及び資本の成立あり、同時に又簿記の成立あることは既に前章に於て一言した。此の場合に於て簿記の原始的記録の對象たり材料たる財産及び資本の状態は、抑如何にして決定せられ、何に依りて與へられるものであるか。是れ簿記の成立に際し先づ第一に起るべき問題である。

簿記に此の原始的の記録材料を決定して與へる所のものは、設立財産目録及び設立貸借対照表である。商法は第二十六條に於て、商人の開業の時又は會社の設立登記の時に動産・不動産・債權・債務其の他の財産の總目録——即ち財産目録——及び貸方借方の對照表

——即ち貸借對照表——を作り、特に設けたる帳簿に之を記載することを要する旨を規定してある。即ち企業が設立すれば直に其の財産の状態を總ての財産構成部分に付いて實地に調査し、且つ評價を行ひて之に適當なる價值——商法は價額と言ふ——を附し、以て財産目録 *das Inventar, die Inventur; Inventory* を作らなければならない。之を稱して設立財産目録又は開業財産目録と云ふ。之に依りて企業の財産の詳細なる内容を明かにすると共に、財産の綜括的狀態をも明かにすることを得る。

設立貸借對照表又は開業貸借對照表は此の如き設立財産目録を基本にして作製せられたる設立當初に於ける企業の財産狀態及び資本狀態の綜括的財政表である。財産目録が財産のみに關する精細なる、個々の財産構成部分を明かにする所の總目録なるに對して、貸借對照表は財産及び資本に關する綜括的・概括的なる、從つて財産に關しては單に各種の財産構成部分のみを示す所の表である。財産目録は其の固有の内容を單に財産のみに限るに反して、貸借對照表の内容は更に資本の狀態をも含むことを要する。又財産目録は單純なる總目録に過ぎざるが故に或一定の特

別なる形式に據ることを要せざるに反し、貸借對照表は簿記特有の技術的形式たる勘定形式に據るを以て其の本來の形式となす。貸借對照表 *Bilanz; Balance Sheet* は之を語源學的に考へ且つ形式を主にして考へれば、貸方と借方との對照表にして、其の貸方合計と借方合計とが恒に相等しく、權衡 *Balance* の狀態を保つことを以て本質とするものである。(1)

2 財産目録方程式又は資本方程式

財産目録及び貸借對照表に掲ぐる財産は、之を大別して二種となす。

- (I) 積極財産 *Aktiva, Aktiven, die positiven Vermögensbestandteile*. 即ち資産 *Assets*.
- (II) 消極財産 *Passiva, Passiven, die negativen Vermögensbestandteile*. 即ち負債 *Schulden; Liabilities*.

是れである。

各種の資産及び負債は各、個別的に捕捉し認識し且つ評價することを得るものである。即ち個別的・具體的存在を有する價值である。若し然らずとせば財産目録の作成を行ひ積極財産及び消極財産の各構成部分を財産目録上の項目として掲ぐることは全然不可

能となり、従つて簿記の成立は不可能とならざるを得ない理である。

資産合計より負債合計を差引けば、其の差引残高として純財産 Reinvermögen; Net Worth を得る。是れは企業主に歸屬すべき正味の財産である。簿記學上之を資本 das Kapital と稱する。今資産を A、負債を P、資本を K にて現せば、此の關係は次の如き式にて示すことを得る。

$$A - P = K$$

此の方程式を稱して財産目録方程式 die Inventurgleichung 又は資本方程式 die Kapitalgleichung と云ふ。財産目録固有の内容は此の式の左側のみである。右側の K は財産目録作成の結果として生じたるもの、財産計算の結果たる一個の残高計算的夫さ Rechnungsgrösse たるに過ぎない。然るにも拘らず此の方程式を特に資本方程式と稱する所以は、簿記に於ける資本の地位が特に重要なるのみならず、此の方程式が資本を中心とする簿記理論の基本的關係を表現するからである。

今この資本方程式の形を少しく變ずれば、所謂貸借對照表方程式 die Bilanzgleichung; Balance Sheet Equation

$$A = P + K$$

を得る。此の場合に於て各項目殊に P の性質が轉項に因りて一變するが如きことは考へられない。此の事は K に就いても亦同じである。又 K が此の方程式又は貸借對照表に必要缺くべからざる固有の一要素なることを忘れてはならない。若し K を除去するならば貸借對照表方程式は直に破れ、貸借對照表なるものは亡くなるのである。但し K が消極的價值なる場合及び K が零なる場合もあり得る。

3 現金設立

企業設立當初に於ける簿記の最初の記録材料たる A、P、K は、先づ第一に財産目録の作成に依りて A 及び P の各構成部分が決定せられ、之に依りて資産合計 A 及び負債合計 P が算定せられ、然る後 A より P を差引きたる計算的結果として K が決定せらるべきこと上述の如くである。第一に財産目録の作成、次いで第二に之に基く貸借對照表の作成の順序である。然るに此の如き計算の順序を顧みず、財産目録の作成を無視し、企業の設定あれば直に設立貸借對照表の成立ありと考ふる學者多きは、何故であらうか。蓋し企業の設定

立形態の單純なる場合のみを考慮に容れて簿記の出發を説明することが普通なるが故であらう。然らざれば此の關係に關する檢討の未だ精密ならざるに因るものであらう。

企業設立の最も單純なる形態は個人企業の現金設立である。例へば茲に或個人が現金 10,000 圓を資本として或企業を開始したる場合を假定すれば、此の場合企業の設立當初に於ける企業の財産及び資本の状態は極めて簡單にして明瞭であり、特に財産目録作成の手續に依りて財産殊に各種財産構成部分を數量的並びに價值的に計算決定し、然る後財産に由りて資本を計算的に決定するが如き事は、實際的に考へれば全然問題にならない所である。蓋し現金 10,000 圓より成る財産と、之に由りて決定せられたる資本 10,000 圓とが、何等の手續計算を俟たずして企業の設立と同時に分明せるが故である。

然れども理論上より考へれば、此の場合に於ても猶財産目録を作成し、之に依りて先づ財産の状態を決定し、然る後此の如き財産目録に基き貸借對照表を作成するものと解すべきである。即ち上例を以て財産目録を作成すれば次の如し。

設立財産目録

(I) 資産の部	
1. 現金	¥10,000
(II) 負債の部	
無し	—
(III) 差引殘高 資本金	¥10,000

尙之を財産目録方程式にて示せば次の如し。

$$A - P = K \dots\dots\dots (1)$$

$$10,000 - 0 = 10,000$$

P が零であるから之を除去すれば次の如くなる。

$$A = K \dots\dots\dots (2)$$

$$10,000 = 10,000$$

此の(2)式のみを見るときは、資本 K が差引殘高であること、其の成立上一つの計算的大さであることを了解すること困難であらう。然れども是れ單に P が零なる特別の場合なるが故である。完全なる一般的關係を示すものは上記(1)式であり、之に依りて K の一般の本質は了解し得られるのである。

次に此の財産目録に依りて貸借對照表を作成すれば次の如し。

借方		貸方	
現金	¥ 10,000	負債	—
		資本金	¥ 10,000
	¥ 10,000		¥ 10,000

此の如くにして決定したる企業設立當初の財産状態即ち現金 10,000 圓より成る所の財産、及び資本状態即ち資本金 10,000 圓より成る所の資本を、簿記は勘定形式に依りて記録する。即ち次の如し。

(財産勘定系統)	(資本勘定系統)
現金勘定	資本金勘定
10,000	10,000

4 貸借対照表と簿記

簿記の出發又は起點に於ける財産目録及び貸借対照表の相對的地位は、以上の説明に依りて略明かとなつたであらう。又上例に依りて明かなる如く、設立貸借対照表を豫め與へるときは、簿記が元帳勘定に企業設立の記入をなすに方り、唯貸借対照表に準據して其の借方項目は元帳勘定の借方に、其の貸方項目は元帳勘定の貸方に記入するを以て足り、其の間に何等の考慮を重ねる必要なく、此の點少くとも學習上又は實踐

上頗る便宜であると言はなければならない。又貸借対照表が企業の財政状態の綜括的表示として一表の中に一目瞭然たる形式に於て企業の財産の各種構成部分及び資本の状態を表示すること、従つて各個財産構成部分に關する餘りに詳細なる計算記録たる財産目録に比して遙に會計技術的であり、此の點に於て特に重要な意義を有することも亦之を認めなければならない。

然れども更に攻究を重ねるときは、此等の諸點は單に貸借対照表が簿記の體系に特有なる計算記録の形式たる勘定形式を以て其の形式となし、簿記の體系に於ける勘定記入の原則に依りて其の借方貸方の諸項目を記載するものであり、従つて夫れ故に簿記技術的の特徴と長所とを有すると云ふ一事に歸著する。之を換言すれば貸借対照表は簿記體系よりの所産であると云ふ事である。此の事は簿記の發達史が指示す所に依りて明白なるのみならず、貸借対照表 Balance Sheetなる語の傳統的定義が之を側面より證明する所である。(2)

Balance Sheet とは、英國會計學界の一大權威 Pixley の下せる定義に従へば、下の如くである。(3)

"A Balance Sheet is simply what its name implies, a sheet or collection of balances, and is really a Statement in an abstract form of the debit balances and the credit balances of the Ledger or Ledgers, after the elimination of such balances as have been transferred to the Revenue or Profit and Loss Account."

即ち彼は貸借對照表を以て集合損益勘定作成以後に於ける元帳勘定の借方残高及び貸方残高を集めて作成せられたる残高表であるとなし、複式簿記の組織を前提とすること明かである。此の複式簿記を前提とする貸借對照表の傳統的定義は、實にイギリス會計學者の定説なるのみならず又アメリカに於ける通説である。即ち其の最古にして最有力なる會計士協會 The American Institute of Accountants の會計術語特別委員會に依り發表せられたる定義に於て、特に其の複式簿記の帳簿に依りて作成せられたることを必要となし、單式簿記の帳簿又は備忘録に依りて作成せられたる同種の表「資産負債表」 Statement of Assets and Liabilities と特に區別してある。(4)

此の定義は又所謂貸借對照表は複式簿記の最後の結果として、決算に於て元帳勘定の残高を綜めたるものなる事を明示する。而して此の事は其の反面に於て貸借對照表が簿記の出發又は起點に於て、簿記の元

帳勘定の記録の基本として作成せらるゝものに非ざる事を意味する。換言すれば所謂貸借對照表とは決算貸借對照表であり、設立貸借對照表は此の意味の貸借對照表とは考へられてゐないのである。

▲此の最後の點は特に重要な意義を藏する。何となれば此の事は貸借對照表の形式が元簿記に於ける勘定形式に由來することを明かにするのみならず、又實に貸借對照表が元來複式簿記に於ける決算残高勘定 Schlussbilanzkonto; Closing Balance Account であることを指示するからである。決算残高勘定は英米の簿記に於ては久しき以前より其の存在を失ひ、從つて我國に於ても通常顧みられざる所である。之に反してドイツの簿記に於ては今なほ之を存し、尙決算残高勘定と共に開業残高勘定 Eröffnungsbilanzkonto; Opening Balance Account をも用ふる。而して決算残高勘定の使用はイタリアに於ける複式簿記生成の初期に於て既にあり、又ドイツに於ける簿記發達史に依れば第十六世紀末頃には既に簿記の勘定組織中に確固たる地位を占め居たるものゝ如くである。

之を要するに貸借對照表は簿記の沿革上決算残高勘定として發達したるものにして元簿記の組織中の

一勘定に過ぎない。企業設立の當初に貸借對照表を作成するの慣習又は法規は遙に後世の發達に屬する。故に現時に於ける簿記が商法の規定に依り又は企業會計の必要に依りて設立財産目録に次いで設立貸借對照表を作成し、従つて簿記の出發又は起點に於て貸借對照表の出現あるの事實は、之を認めざるを得ないけれども、之れが爲に簿記と貸借對照表との間に存する本來の關係を忘却し又は無視してはならないのである。

〔註〕

- (1) 貸借對照表は die Bilanz, Balance Sheet, le bilan 等に該當する語にして、bilanz, balance, bilan 等の文字は元ラテン語の bilanx より出で、bilanx とは libra bilanx の略にして、天秤ばかり Zweischalige Wage を意味すると云ふ。
- (2) 拙稿簿記の出發に於ける一問題、經濟論叢第三十一卷第一號昭和五年七月所載參照。
- (3) Pixley, Francis William; Auditors. Their Duties and Responsibilities under the Companies Acts, Partnership Acts, &c. 12th Edition. London 1922. p. 518.
- (4) The Journal of Accountancy, Vol. XXXVI. No. 2. 1922, p. 142.

第三章

財産及び資本

1 簿記の基本的對象

財産 das Vermögen 及び資本 das Kapital は簿記の基本的對象の一對である。簿記——所謂完全なる簿記又は組織的簿記 die vollständige oder systematische Buchhaltung 即ち複式簿記 die doppelte Buchhaltung は一つの企業に於ける財産の増減變化に關する計算と、資本の増減變化に關する計算との二種の計算を包含する。故に財産及び資本の本質並びに兩者の異同、關係を明瞭に理解するは、簿記の理論を理解する爲に根本的の必要である。此所に簿記學上財産とは積極財産・資産及び消極財産・負債を含み、資本とは積極財産より消極財産を差引きたる殘高、純財産を謂ふこと既に述べたる如くである。資本とは自己資本又は企業主資本 das Eigenkapital oder Unternehmerkapital である。(1)

尙資本の概念に關しては之れと異なる學說がある。

即ち資本とは貸借対照表の貸方 Passiva 全体であり、財産とは其の借方 Aktiva 全体である。Paton の用語を以てすれば、借方 Assets—貸方 Equities である。(2) 資本とは企業資本 Unternehmungskapital にして自己資本と他人資本又は借用資本 das Fremd-oder Leihkapital とを併せたるものであり、之に對して財産又は企業財産・營業財産 Unternehmung=oder Geschäftsvermögen なる概念を對立せしむること、經營經濟學上の通説である。(3) 又簿記學上又は會計學上に於ても此の如き財産及び資本の概念を採る學説少くない。

此の如く財産及び資本の概念に關しては二種の見解が並び存する。即ち次の如し。

(A) 資本方程式を基本とする見解

$$A - P = K$$

積極財産 - 消極財産 = 資本

(B) 貸借対照表方程式を基本とする見解

$$A = P + K$$

財産 = 他人資本 + 自己資本

企業財産 = 企業資本

財産 = 資本

此等二種の見解の相異點は、形式上に於ては單に P を

財産と解するか資本と解するかの問題に歸するけれども、此の相異は簿記理論上極めて重要なものである。而して少くとも簿記理論に關する限りに於ては、(A)即ち K のみを資本となし、K とは $A - P$ の計算的結果であるとなす見解を以て正常なりと信ずる。

2 資本方程式が簿記の基本方程式なること

然らば何故に資本方程式 $A - P = K$ が簿記に於ける基本的關係を示すものであるか。其の主要なる理由は凡そ二つある。

(1) 自己資本 K が簿記に於ける中心的重要性を有すること。

(2) 簿記の全體系に於て財産的計算と資本的計算との二大系統を區別し、對立せしむることの適當なること。而して財産の中に積極財産 A 及び消極財産 P を含ませ、之に對立する資本として自己資本 K を置くことが、簿記學上に於ける此等三者の本質上正當なること。

是れである。

以下此等の二點に就いて説明するであらう。

(1) 自己資本の企業に於ける中心的重要

第一に資本K・自己資本が企業の簿記に於て中心的重要性を有するは極めて明白なる事實にして殆ど説明を要せざる所であらう。此の點に關して先づ注意すべきは、簿記は企業の簿記にして企業主自身の簿記に非ずと云ふ事と、企業の簿記に於て企業主資本即ち企業主資本主の利害が中心的重要性を有すると云ふ事——The Proprietary theory of accounts——とは全然別個の觀念にして明確に區別して考へなければならぬと云ふ事である。企業の簿記・企業の會計を一個獨自の全體として取扱ひ、企業主の簿記・企業主の會計と明確に區別するを要するは自明の事である。次に此の如き一個の全體としての企業の會計・企業の簿記に於て、何が中心的位置を占むるか。簿記の全體系を統括し、簿記の全計算を歸一せしむるものは何であるか。夫れは明かに企業主資本即ち資本Kである。蓋し企業の目的は營利であり、資本の増殖である。企業の營利活動の結果又は危険は企業主の計算又は責任に於て在り、損益の歸屬する處は企業主資本Kにして其の増加又は減少を生ずるものなること疑なき所である。

此の事は個人企業たると共同企業殊に株式會社たるとに依りて本質的に異なる所を見ない。個人企業に

於て企業主個人の地位が重要なるは明かである。彼は企業所有主にして同時に企業經營主である。従つて企業主資本即ち資本Kが中心的重要性を有することも亦明かである。

株式會社に於ては、株主の地位殊に其の企業經營に對する關係に於て、之を個人企業の企業主と同一視すべからざるは言ふを俟たない。然れども此の場合に於ても會社の存立の基礎を成すものは明瞭に株式資本であり、自己資本Kである。是れ株式會社が特に資本的會社又は物的會社と稱せらるゝ所以にして、株式會社の資本とは即ち株式資本・自己資本を意味するのである。株式資本即ち株式會社なりと言ふも過言でない。又株式會社に於て企業經營の危険・損益の歸屬する處は何處であるかと言へば、夫れは言ふ迄もなく株式資本・自己資本である。之を要するに株式會社の場合に於ては、個人企業の場合に於けると同様に、自己資本が企業の中心的位置を占むるのみならず、會社の責任は企業主資本主の人的無限責任に非ずして自己資本を以て限度となすが故に、特に自己資本Kの重要性大なりと言はなければならぬ。

3 (2) 財産及び資本の簿記學的本質

次に簿記に於ける財産及び資本の概念並びに内容を定むるに方り、財産とは A 及び P を含み資本とは K でなければならない理由を簿記學的本質論より説明するであらう。

抑、簿記に於て其の價值計算の對象となる總てのものを根本的範疇に依りて分類するときは窮極に於て財産と資本との二種類に歸せしむることを得る。而して此の場合に於て分類の標準となるものは、簿記學的標準とも稱し得べき價值計算上に於ける標準である。即ち價值の具體的 concrete なりや、抽象的 abstract なりやの別である。財産は具體的價值として存在するに對し、資本は抽象的價值として存在するに過ぎない。

財産、正確に言へば財産構成部分が具體的價值として存在すると云ふは、例へば現金・銀行預金・商品・受取勘定殊に各得意先勘定・什器・機械・建物等、各種の財産構成部分は、各個の独自の價值的存在を有し、従つて其の者自身に就いて直接に價值計算を行ひ得ると云ふ意味である。現金は現金その者に就いて其の何千何百何十何圓あるかを直接に計算し決定し得る。銀行預金

然り、商品然り、得意先に對する受取勘定然り、什器・機械・建物等皆然り。凡て此等の積極財産の構成部分に就いては、其の各個が具體的價值として存在すること明かである。

之に反して資本が抽象的價值であるとは如何なる意味であるか。此所に抽象的價值とは計算的價值又は計算的大きさ der gerechneter Wert, eine blosse Rechnungsgrösse 等(4)とも謂ふ。單に計算上の大きさとしてのみ存在し、財産の如く個々の具體的の價值としての存在を有せざるの謂である。従つて其の者自身に就き直接の價值計算を行ふこと不可能なるものである。資本 K は正に斯の如き性質である。企業設立の當初に於て資本の成立は財産の成立に因りてのみ可能であり、其の大きさは財産の大きさに依りてのみ定ること前章述べたる所の如し。資本方程式は善く此の間の關係を明示する。A-P の計算の結果として算出せられたる残高が即ち K である。又資本の増減は必ず財産の増減に因る。財産の増減なくして資本の増減の生ずることはない。加之、或一時點に於て資本の大きさを計算決定せむとするには、直接に資本その者に就いて之を行はむとするも、捕捉し得べき資本そ

の者の具體的價値の存在は無い。必ず先づ資本の具體的内容たる財産に就いて計算を行ひ、然る後此の如き財産計算の結果として二次的に資本の大きさを算出し得るのである。

以上の説明に依りて財産が具體的價値であり資本が抽象的價値であると云ふ意味が明瞭となり、積極財産は財産であり自己資本は資本であることが明瞭となつたであらう。然らば負債Pは此の關係に於て如何なる地位を占むべきであるか。他人資本として資本的性質であるか、或は消極財産として財産的性質であるか。

曰く。負債は消極財産として財産的性質である。具體的價値であつて、單なる抽象的價値又は計算的大きさではない。此の事は財産目録作成の可能を認むる以上は、既に其の前提として當然承認せられたる筈の事實である。又積極財産たる受取勘定・受取手形が簿記學上の意味に於ける財産であり具體的價値である以上は、消極財産たる支拂勘定・支拂手形等も亦同一理由に基き簿記學上の財産であり具體的價値でなければならぬ。得意先A商店に對して有する受取勘定が何萬圓あるかを直接に其の財産構成部分に就い

て計算決定し得ると同じく、仕入先甲商店に對して有する支拂勘定何萬圓と云ふ事も直接に其の者に就いて計算決定し得るのである。共に此の意味に於て具體的價値であり、従つて財産である。凡て消極財産の構成部分は積極財産の構成部分と同じく具體的價値として存在する。唯企業に對して消極的 negative の財産である。

4 A=K A-P=K

財産及び資本の本質及び兩者の關係は以上述べたる所の如し。此の財産と資本との間に成立する等値關係資本方程式は、一つの企業の成立と共に成立し、企業の經營に因りて財産の構成組織に種々複雑なる變化を生じ又その大きさに如何なる増減を來しても、少しも動搖することなく恒に平衡状態を維持する。而して之を單なる分解方程式 *Analytische Gleichung* と見るも、或は其の簿記の基本關係を表現する深遠なる本質に依りて解するも、此の方程式には次の如き關係が當然存在すべきこと明かである。(5)

(a) 凡て右側に於ける増減即ちKの増減は、左側に於ける増減即ちA又はA-Pに於ける増減の變化を

前提とする。而して A 又は A-P に於ける變化は其の構成部分の變化に因る。

(b) A 又は A-P の構成部分、 a_1, a_2, a_3 等又は $a_1, a_2, a_3 \dots$ 、 p_1, p_2, p_3 等の相互間に於て價值の交換又は移動を生ずるも其の總和たる A 又は A-P の大きさに變化なき限りは、K の大きさに變化を生ずることなし。〔財産取引又は交換取引〕

(c) 之に反して、A 又は A-P 全體の價值に増減の變化を生じたるときは、K に於ても之れに相等しき大きさの變化を生ずる。此の場合 A 又は A-P の構成部分の或者に價值の増加又は減少を生じ、之を相殺すべき價值の減少又は増加が他の構成部分に生じない場合である。〔財産資本取引又は損益取引〕

(d) 方程式の兩側は恒に平衡 Bilanz; Balance の状態を維持しなければならない。

○ 終りに注意すべきは、此の資本方程式は單に與へられたる關係を表示する形式に過ぎないと云ふ事である。此の如き形式の方程式が先づ與へられ、然る後種種の意義・關係又は理論を之に依りて導き出さむとするのではない。又 A, P 及び K の性質が此の方程式に依りて始めて決定せらるゝが如きことはない。恰も

正反對に、A, P, K の本質が上述の如き客觀的事實に基ける理論に依りて決定せられたる結果、其の關係を一個の方程式にて表現したるものが即ち此の資本方程式 $A-P=K$ である。故に轉項に依りて、

$$(1) A = P + K$$

$$(2) A - K = P$$

等の如き方程式に變形することは數學的には可能であるけれども、簿記學上に於ては此等の方程式を採らないのである。殊に (2) の式の如きは P 及び K の本質上簿記學に於ては成立すること不可能であると言はなければならない。

〔註〕

- ①) 拙著『簿記理論の研究』第六章簿記學上に於ける資本の概念に關する一考察を參照。
- (2) Paton; Accounting Theory with Special Reference to the Corporate Enterprise. New York 1922. 第二章。
—; Accounting. New York 1926. 殊に第二章 Assets and Equities.
- (3) Nicklisch, Heinrich; Wirtschaftliche Betriebslehre. 6. Aufl. der „allgemeinen kaufmännischen Betriebslehre.“ Stuttgart 1922. (vi, 332S.)

- (4) Schär; Buchhaltung und Bilanz. 1922. [S. 14., Leitner; Grundriss. Band I. S. 24.
- (5) Schär 前掲書 S. 14.

第四章

損 益

1 資本の増減

企業に於ける資本の成立が其の企業の成立及び其の企業の財産の成立と同時であること、然も原始資本の大きさは設立財産目録の作成に依り、財産的計算に依りて決定せられたる財産殊に純財産の大きさによりて定ること既に述べたる所の如し。又資本の増加減少は財産の増加減少に因りてのみ生ずること資本の本質上當然である。財産無き所に資本無く、財産の増減無くしては資本の増減の生ずること無し。

故に資本の増減の純結果即ち一營業年度の營業成績は財産的計算に依り純財産の増加額又は減少額を以て之を算定することを得る。此の場合に於ける計算方法は年度始及び年度末に於ける財産目録又は貸借對照表の作成に依るものにして、其の計算の方式次の如し。

- (1) 年度始の資本 (K_0) $A_0 - P_0 = K_0$
 (2) 年度末の資本 (K_1) $A_1 - P_1 = K_1$
 (3) (A)年度純利益 (RG) $K_1 - K_0 = RG$
 又は(B)年度純損失 (RV) $K_0 - K_1 = RV$

此の財産的計算に依りて知り得る所は、唯或一營業年度に於て生じたる資本の増加・純利益 Reingewinn; Net Profit 又は資本の減少・純損失 Reinverlust; Net Loss が何萬何千圓であると云ふ事のみである。例へば上述の方法に依りて、 $K_0=10,000$ 圓、 $K_1=11,000$ 圓を算定すれば、 $RG=K_1-K_0$ に依りて、 $11,000$ 圓 $-10,000$ 圓 $=1,000$ 圓となり、純利益 $1,000$ 圓なることを知り得るが如し。

然れども此の純利益 $1,000$ 圓は抑、如何にして生じたるか。之を獲得する爲に幾何の商内 business をなし、幾何の費用を要したるか。例へば其の年度純利益 $1,000$ 圓は次の(A)、(B)孰れの場合であるか。

損益計算表(A)

(1) 總 賣 上 高	¥ 60,000
(2) 賣上商品原價	40,000
賣上總利益	¥ 20,000
(3) 營 業 費	19,000
純 利 益	¥ 1,000

損益計算表(B)

(1) 總 賣 上 高	¥ 30,000
(2) 賣上商品原價	20,000
賣上總利益	¥ 10,000
(3) 營 業 費	9,000
純 利 益	¥ 1,000

此の如き純利益發生の徑路・由來に關する直接の内容的説明は、財産的計算に依りては明かにすること能はざる所である。蓋し(1)總賣上高、(2)賣上商品の原價、(3)營業費は財産目録又は貸借對照表に掲ぐべき項目に非ず、財産的項目に非ざるを以てある。

然も此等の諸項目に關する精確なる統計は、管に純利益の計算上必要なるのみならず、企業經營上最も必要とする所である。單に純利益 $1,000$ 圓圓獲たりと云ふ事を知り得たるのみにては、成程營業成績の良否は之に依りて判斷し得るに相違ないけれども、如何なる點に就き經營上の改善を行ふべきかに關しては其の方向・見當すら知ることが得ないのである。故に企業の簿記にして苟も經營の爲に有用又は必要なる手段たらむとせば、此の如き諸項目に就き精確なる計算記録を行はなければならない。是れ財産的計算と相並

んで損益計算を行ふ所以である。

2 損益は資本その者の増減である

簿記學上、損益 Profit and Loss, Revenue and Expense; Gewinn und Verlust なる觀念は資本その者の増減を意味する。資本が概念上財産と全然別個の者であり、然も財産と離るべからざる形影相伴ふの關係を有し、言はゞ財産の反映とも稱し得べきであると同じく、資本の増減たる損益も亦財産の増減に因りてのみ生じ、然も財産の増減その者とは別個の存在として取扱はれるものである。換言すれば簿記は一方には財産及び其の増減變化と他方には資本及び其の増減即ち損益との二種類の計算を明確に區別し、各種の計算を別々に記録することを要する。

普通一般の考へ方に依れば、此等二種の計算又は觀念は明確に區別せられずして同一視せられる。利益又は収益とは即ち財産殊に現金の増加であり、費用又は經費とは直に財産殊に現金の減少である。例へば利子50圓を受取ると云ひ、或は家賃100圓を支拂ふと云ふ場合に於て、普通一般の考へ方に在りては、利子50圓を受取るとは即ち現金50圓を受取ることの意味し、

家賃100圓を支拂ふとは即ち現金100圓を支拂ふことを意味する。然るに簿記の考へ方に在りては、一方に財産の増加又は減少として現金50圓の受取又は現金100圓の支拂を認識すると共に、他方に資本の増加を生ずる収益項目たる利子収益50圓又は其の減少を生ずる費用項目たる家賃費用100圓を認識し、恒に必ず財産と資本との兩方面の計算記録を別々に並び行ふのである。

既に資本が抽象的價值である以上、その増減に關する損益も亦抽象的價值を内容としなければならない。利益又は収益は抽象的價值の増加であつて具體的價值の増加ではない。例へば利子収益50圓を生ずると云ふ場合に於て、利子収益50圓とは利子として受取りたる現金50圓ではないのである。又費用又は損失は抽象的價值の減少であつて具體的價值の減少ではない。例へば家賃費用100圓の發生と云ふ場合に、家賃として支拂ひたる現金100圓は明かに具體的價值・財産100圓であるが、家賃費用として簿記の認むる費用100圓は之れではなくして現金100圓の減少に因りて生じたる資本の減少100圓である。孰れの場合に於ても現金50圓の受取、現金100圓の支拂は、現金勘定に記入

せられ、此の記録の示す所は唯現金50圓増加し、次いで現金100圓減少し、結局現金50圓の純減少を生じたることのみである。損益に関する計算は此の財産的計算に依りては全然不明である。

3 損益は一會計年度毎に計算せられる

損益とは資本の増減に関する概念である。然るに凡て増減の計算・動態統計なるものは、或一定の期間を前提するに非ざれば成立しない。故に損益の計算には必ず或期間を前提することを要する。此の點に於て財産的計算と其の性質を異にする。是れ貸借對照表が或時點 *Zeitpunkt* 例へば昭和六年六月三十日現在のものであるに反して、損益計算表は或期間 *Zeitraum* 例へば昭和六年一月一日より六月三十日に至る營業年度に関するものなる所以である。

同様に損益なる概念も亦或會計期間を前提する。通常一會計年度なる時間的單位を標準とし、一會計年度毎に其の計算を新にするのである。損益に関する諸勘定は一會計年度限りの勘定である。此の點は決算に於ける勘定締切の説明に依りて更に明瞭となるであらう。

4 資産と費用

會計學上資産と費用との區別は財産と資本との區別の一つの場合であるから、理論上極めて明白なるべき筈である。然るに實際上は必ずしも然うでない。此の問題は所謂資本對收益 *Capital versus Revenue* の問題である。

第一 (A) 家賃として現金100圓を支拂ふときは營業費の一項目たる家賃費用として100圓の費用 *expense* を生じ、(B) 之に反して現金10,000圓を費して商店を建設するときは建物10,000圓の資産を生ずる。

孰れの場合に於ても現金100圓又は現金10,000圓の支出 *expenditure* 財産の減少が一方に生じたるに對して、(A) の場合は費用100圓を生じ、資本の減少100圓を惹起したるものと認定せられ、(B) の場合は資産10,000圓の増加を持來し、財産10,000圓の増加を生じたるものと認定せられる。

第二 同じく石炭を購入する場合に就いて考ふるに、(A) 商品としての石炭1,000圓を現金買にて仕入れたるときは、商品1,000圓の増加にして資産即ち財産の増加であり、(B) 煖房用の消耗品として石炭50圓を購

入したるときは、費用50圓の發生・消耗品費又は煖房費50圓の發生として資本の減少と認められる。

以上は凡て商業會計に於ける場合のみを考慮の中に置いて其の顯著なる例を挙げたれども、更に工場會計の場合をも考慮の中に容れて考へるときは、會計學上費用なる概念が益、不統一にして不可解のものであるかの如くに見ゆるであらう。

第三 例へば上例第二に於て煖房用石炭50圓は營業費の一部と認められたるに反して、工場會計の場合に於ては煖房費その者が單純なる費用に非ずして資産たる製造品——工場會計の用語を用ふれば、半製品 Work in Process 及び完製品 Finished Stock——の原價を構成する一要素と認められるのである。又商業會計にありては使用人の給料・俸給は言ふ迄もなく營業費であり、商品の原價を構成すべき要素ではない。然るに工場會計にありては直接製造に従事する労働者の賃銀は勿論、工場に於ける凡ての勞力費は技師・事務員の俸給に至る迄皆直接費又は間接費として製造品の原價の構成要素である。

以上諸種の場合に於て費用を資産より區別する所の標準・規範は何であるか。

第一 家賃 100圓を建物 10,000圓と比較して考ふるに、建物が有形資産として企業の財産の一部を形成すること明確なるに反し、家賃 100圓なるものは其の内容として捕捉し得べき何物をも發見することを得ない。又之を無形資産と解し、一月間の商店使用と云ふ營業上價值ある必要缺くべからざる Service を其の内容とするものと解するも、通常家賃費用の發生は此の如き無形資産を獲得すると同時に之を消費する場合である。従つて無形資産・家賃としての存在が會計上發生せざるを平常とする場合である。

第二 此の場合に於ては有形無形の別は全く區別の標準となり得ない。購入したる當時に於ては煖房用の石炭50圓も商品たる石炭1,000圓も全く同一状態に在る。故に一を資産と解すれば、他も亦論理上資産と解さなければならぬ。然るに會計學上前者を費用、後者を資産と認定するは何故であるか。曰く。前者は其の企業に對する本來の職能が費用となるべきもの、即ち一會計年度内に消費せらるべきものであるに反し、後者は資産としての商品たることを本來の職能とするものなるが故である。

第三 第三の場合に至つては更に會計上の技術的

差異に依りて決定せられる問題である。工場會計にありては製造品の原價を構成せざる單純なる費用は存在しない。資産勘定と區別して別に費用勘定の存在することは無いのである。之に反して商業會計にありては凡て營業費は費用として取扱はれ、之を商品の價值構成要素と認めない。資産としての商品の價值は所謂廣義の仕入原價にして、仕入價格及び仕入運賃その他の仕入の爲に費したる費用より成る。其の以後に於て生ずる一般營業費及び販賣費は、其の構成要素に屬せざるものにして即ち費用である。商業會計に於ては此所に截然たる區別を立て、費用なる觀念が存在する。

純粹の理論として考ふるときは、商業會計に於ても亦工場會計に於ける損益理論——費用即資産の理論が成立すべきであらう。商業的企業に於ける凡ての營業費は悉く商品の原價を構成すべきであり、從つて將に販賣せられむとする商品の價值には、廣義の仕入原價の外に總ての營業費の割賦額が加算せらるべきであらう。然れども實際上は此の如き精緻なる原價計算は行はれてゐない。一會計年度の營業費は同一年度に於て生じたる商品賣上の總収益より控除すべ

き費用である。換言すれば營業費は販賣せられたる商品の原價の構成要素ではあるけれども、未だ販賣せられざる商品の價值の構成要素とはならないのである。若し之に反して營業費を手許商品の價值の中に加算することを認めるならば、凡て商業的企業は商品を販賣することなければ損失を生ずること無しと云ふ不合理なる會計的結果を生ずるに至るであらう。

5 資産は費用に化する

企業が財産殊に資産を獲得して使用・所有又は處分するは、凡て營利目的の爲である。純利益を獲得せむが爲である。而して資産が此の目的を達成するため即ち其の職能を果す爲には、原形のまゝの資産として永久に存続し得るものに非ざること言ふを俟たない。資産は先に説明したる如く企業經營に隨ひて資本循環の運動即ち變形過程に於て在ると共に、又遂には資産たる性質を喪失して費用と化するものである。變質過程を経過するものである。例へば建物 10,000 圓は永久に 10,000 圓の資産として企業内に存続するものではない。商品 1,000 圓亦然り。販賣せられて貨幣と成るに非ざれば、商品の商品たる職能は盡されず、商

品の商品たる本質は發揮せられないのである。

然らば資産は遂に何に化するか。又資産が資産たる性質を喪失するは何時であるか。

第一 建物 10,000 圓 — 固定資産

建物 10,000 圓は永久に其の原價 10,000 圓を持続するものでない。或一定の壽命即ち使用年限があり、壽命の盡きる時は建物としての存在、資産たるの存在を喪失する。例へば使用年限を20年と假定すれば20年後には建物 10,000 圓は無くなり、其の結果 10,000 圓の損失、資本の減少を生ずる。是れ總減價銷却費である。之を六ヶ月又は半年を一會計年度とする各會計年度の損益に分擔せしむるときは各年度減價銷却費 250 圓となる。換言すれば資産・建物は各會計年度に其の價値の四十分の一即ち 250 圓づゝを減却し、250 圓の資産は消失して費用と化するものと會計上認められるのである。之を勘定形式にて示せば次の如し。

建 物 勘 定			
10,000			
建物減價修正勘定	減價銷却費勘定		
(1) 250	(1) 250		

第二 商品

次に商品 1,000 圓は販賣に因りて其の資産たる地位を喪失する。例へば商品 1,000 圓が 1,500 圓にて現金賣せられたる場合には、次の如き記入を生ずる。

商 品 勘 定	現 金 勘 定
1,000 (1) 1,000	(1) 1,500
賣上損益勘定	
(1) 500	

即ち商品 1,000 圓の減少が商品勘定の貸方に記入せられると同時に、販賣に因りて生じたる賣上利益 500 圓は利益又は収益として賣上損益勘定の貸方に記入せられる。但し通常は賣上商品の原價 1,000 圓は販賣の際之を知ること不可能なるが故に、賣上利益 500 圓も亦之を知ることが得ず、賣上 1,500 圓を其のまゝ商品勘定又は商品賣上勘定の貸方に記入する。之を賣上 sales 又は總収益 gross revenue と稱する。

商品賣上勘定	現 金 勘 定
(1) 1,500	(1) 1,500

此の如く總収益は資産の減少 — 商品勘定の貸方

1,000圓——と資本の増加——賣上損益勘定貸方500圓——との二要素の化合體である。而して之を總收益と稱して特に資本の總増加 gross increase in proprietorship と做すは其の主要なる性質に依るのである。總收益は一會計年度の商内 business の總量にして利益の源泉である。之れより賣上商品の原價を差引き更に總營業費を差引けば、殘高として賣上純利益又は年度純利益が算出せられる。

商品は販賣に因りて商品たる存在を喪失する。然れども之に因りて資産より費用に變質するのではない。上の例に依りて明かなる如く、1,000圓の商品は販賣せられて現金1,500圓となるのである。故に賣上利益500圓の事を姑く考慮の外に措けば、商品は化して現金となり、以て資本循環の最終の過程を完了するのである。此の點は固定資産が費用に化する、上述第一の場合と異なる所である。

第三 消耗品——費用

終りに消耗品たる石炭50圓に就いて考ふるに、其の資産なるか費用なるかを購入當時に於ける問題として決定せむとすれば、明白に資産50圓と斷定しなければならぬ。而して其の資産たる石炭50圓が日々消

費せられて煙と化するに隨ひ、其の分量・價值だけが費用となるのである。故に最も精緻なる會計を行はむとすれば、石炭資産勘定と消耗品費勘定又は煖房費勘定との二種の勘定を設定し、購入したる50圓の石炭は先づ資産勘定の借方に記入し、然る後日々の消費額を此の勘定より消耗品費勘定又は煖房費勘定へ振替ふること、恰も固定資産勘定と減價銷却費勘定とを建物に就いて設定するが如くすべきである。然れども此の如くするは、徒に簿記の手數を加重するに止りて之を償ふべき實益伴はざるが故に實際上は之を行はず、最初より煖房費と看做し、之を費用として取扱ふのである。

凡て費用及び費用勘定に就いては、此の説明が適合する。

〔註〕

- (1) 拙著『簿記理論の研究』第九章損益勘定に關する一考察及び第十章ベイトン教授の損益勘定理論を参照。尙 Paton; Accounting. 第六章 Expense and Revenue Accounts を看よ。

第五章

取 引

1 取引の意義

簿記學上取引 Transactions; Geschäftsfälle, Geschäftsvorgänge, Geschäfte とは形式的に説明すれば、簿記が記録する個々の對象にして元帳勘定の借方と貸方とに記入せられる等價の積極的要素と消極的要素とより成るものであり、實質的に説明すれば、企業の財産及び資本の構成又は大きさに變化を惹起す各個の價值計算的現象である。既に述べたる如く簿記は企業の財産殊に財産構成部分の増減變化と、資本殊に資本構成部分の増減變化並びに損益の發生を勘定形式に依りて正確に計算記録する。然るに財産及び資本の成立並びに其の増減變化は、簿記の對象として之を認識する限りに於ては、凡て個々の取引として發生するものにして、簿記は此の如き取引を勘定形式に依りて記録するに方り必ず其の積極的要素と消極的要素とを別

別に捕捉するのである。

簿記が勘定形式に依りて記録する所のものにして取引に非ざるもの無く、取引にして簿記の記録せざるものがあつてはならない。また財産又は資本の増減變化を惹起す現象にして取引に非ざるもの無く、取引にして財産又は資本の増減變化を惹起さざるものはあり得ないのである。

従つて簿記學上取引と稱するものは其の範圍極めて廣く、商品の仕入・販賣、債權の回收、債務の辨濟、銀行預金の預入・引出、地代・家賃・利子・俸給・賃銀等の支拂・受取等の如き企業外部の者と交渉ある場合——Explicit business transactions——は勿論、建物・機械・什器等の減價・銷却、建物の燒失、製造原料の庫出、準備金の積立・取崩等の如き企業内部に於て發生する出來事——Internal or implicit transactions——に至るまで、苟も企業の財産又は資本の狀態に變化を惹起すものは、皆之を取引の中に網羅し、其の結果を勘定形式に依り正確に記録するを要する。加之、元帳勘定締切の記入の如き純然たる會計技術的記入——Formal book transactions——も亦各、個々の取引として簿記の記録の對象となるものと見るべきである。

又經濟學上取引を物々交換・現金取引・信用取引の三種に分つ場合に於て、所謂取引とは財貨の交換又は賣買等經濟單位相互間に於ける經濟活動を意味する。然るに簿記學上に謂ふ取引は全く其の觀念又は觀點を異にし、或一つの企業の會計の觀點より之を考察し、取引が企業の財産及び資本の價值に及ぶ結果に重きを置く。従つて經濟學上の取引は上述の外部取引殊に其の一部分に限局せられるに反し、簿記學上の取引は廣く内部取引その他をも包含する。又その種類を分つに方りても分類の標準が自ら相異なる。なほ簿記學上の分類として、現金取引を完成取引 Complete transactions、信用取引を未完成取引 Incomplete transactions となす者あれども、是れ上述の簿記學と經濟學との觀點の相異を混同せる嫌ありと言はざるを得ない。之に比すれば信用取引を解して取引の一要素が法律財貨 Rechtsgüter 即ち債權又は債務より成るものとなす見解は、當を得たるものと言ふべきであらう。(1)

2 取引の性質——二重性

取引は企業の財産及び資本の價值に増減の變化を惹起すに方り、恒に必ず積極・消極の二重の結果を惹起

す。之を取引の二重性と稱し得るであらう。例へば、

(1) 商品1,000圓現金にて仕入れると云ふ取引は、一方に商品1,000圓の増加と、他方に現金1,000圓の減少と云ふ二重の結果を生ずる。

(2) 又10,000圓の建物焼失すと云ふ取引に就いて觀るに、此の取引は一見10,000圓の建物の減少と云ふ唯一の結果のみを生じたるかの如くに考へられるけれども、更に精密に此の取引の會計上の結果を討究するときは、建物の焼失に因りて他方に10,000圓の損失即ち資本の減少を生じたることを知るであらう。之を資本方程式の關係より説明すれば、財産の側に於て其の構成部分の或者に10,000圓の減少を生じ、或他の構成部分に之を相殺すべき價值の増加を生じない場合、従つて財産全體の大きさに10,000圓の純減少を生じ、其の結果資本の大きさにも之に等しき減少を生ずべき場合である。即ち一方に財産10,000圓の減少を生じ、他方に資本10,000圓の減少を生じ、斯くして二重の結果を企業の會計上に生じたる場合である。

此の如く、(1)の場合には財産の側に於て或財産構成部分・商品の増加と共に、或他の財産構成部分・現金の減少を惹起して二重の會計的結果を生じ、又(2)の場

合には財産と資本との兩方面に於て價值の減少を惹起し、同じく二重の會計的結果を生じたのである。孰れの場合に於ても二重の結果を生ずることに至つては同一である。一方に積極的結果と他方に消極的結果、而してプラスとマイナスとが恒に等價值である。取引は方程式である。この總ての取引が必ず積極的と消極的との二重の結果を惹起すものであると云ふことは、簿記の基本的事實である。取引の二重性を認識すること無しに複式簿記の組織を了解せむとするは到底不可能である。實に取引の二重性は複式簿記の基礎を成す所の第一事實である。取引の二重性は財産對資本關係即ち資本方程式の關係と相俟つて複式簿記の組織の兩輪雙翼を成す。

3 取引の性質 (其の二)

簿記の對象たる取引の範圍又は要件に就いては次の諸點を注意することを要する。

第一 簿記が勘定形式に依りて記録する取引は、原則として財産殊に財産構成部分の價值の増減が現實に發生したることを要件とする。

(A) 現實に財産殊に財産構成部分の價值に増減を

生じたる取引は、悉く之を元帳勘定に記録するを要する事に就いては、何等の疑なき所である。若し此の原則を認めないならば簿記の記録の完全は期し得ないからである。然れども此の原則に對しては次の如き例外の存することを認めなければならない。

(1) 固定資産に就いて生ずる使損時の經過その他の原因に因る減價 Depreciation の事實は理論上は日々又は時々刻々現實に發生しつゝあるものと考へられるけれども、之を日々の簿記に於て記録することは實際上行はざる所である。便宜上決算に至り一纏に減價銷却の手續を執るのである。

(2) 資産の消費即ち費用化が少額づゝ繼續的に行はれる場合に於て、此の如き現實の財産の減少を簿記は記録しない。例へば煖房用石炭の場合の如し。但し此の如き場合に於ては最初より之を資産と見ずして會計上費用と看做すものと解すべきである。

(B) 之に反して財産殊に財産構成部分の價值に現實の増減を生ぜざる場合は、簿記せざるを以て原則とする。従つて賣買契約の成立、買註文の發送の如きは、簿記の勘定形式に依る記録には上らないのである。又土地・建物に抵當權を設定し、有價證券を擔保に入れ

る場合の如きも、亦通常簿記が勘定形式に依りて記録せざる所である。

此の原則に對しては次の如き例外の存することを認めなければならない。

(1) 受取手形を割引に附して譲渡したる時は、資産たる受取手形は現實に減少するが故に、此の取引は之を受取手形勘定の貸方に記入すべきこと勿論であるが、此の場合譲渡したる手形の裏書上の償還責任は現實の債務に非ずして不確定債務 contingent liability である。従つて財産殊に消極財産の現實の増加と認めることを得ない。然れども此の不確定債務を勘定形式に依りて記録すべしとなすことが簿記の實際上承認せられる所であり、殊に銀行會計に於ては法規の定むる所である。之を例示すること次の如し。此の場合、割引手形勘定が即ち不確定債務を記録する勘定である。

受取手形勘定	現金勘定
10,000	(1) 9,000
割引手形勘定	割引料勘定
(1) 10,000	(1) 100

なほ銀行會計に於ては此の外不確定債務を内容とする支拂承諾なる貸方勘定あり、且つ之れが均整勘定 Adjustment a/c として借方に支拂承諾見返なる項目を設け、以て現實の財産状態に増減の結果の生ずるを防止する。此の一對の借方勘定・貸方勘定を設定する方法は、簿記の取扱ふ取引の範圍を擴大する場合に於ける便利なる一方法である。

(2) 未だ財産の價値の減少が現實に發生せざる場合に於ても、評價又は推算に依りて財産の價値の減少を會計上決定し、之を一個の取引として簿記することがある。決算に於て受取勘定に關する貸倒損失を見積り、一方には貸倒損失の發生と他方には受取勘定の價値修正項目たる消極財産の増加とを簿記する場合の如し。但し此の場合の滞貸修正勘定——通常滞貸準備金勘定と稱す——の性質が單純なる價値修正勘定であるか否かは問題である。(2)

第二 財産の價値の増減に關係なき取引

財産の側に於ける價値の増減なくして取引の發生する場合は極めて少い。蓋し資本の本質上その増減・損益の發生は必ず財産の増減を前提とするが故に、資本の大きさに現實の増減を生ずる取引にして財産に

關係なく發生するものは有り得ないからである。唯決算手續の勘定締切記入 Closing entries 即ち formal book transactions には、其の資本勘定系統に屬する諸勘定に關するものに此の種の取引がある。又株式會社の會計に於ては資本の構成複雑なるが故に諸種の資本構成部分の項目を設定することを要し、此等相互の間に於ける計算的價值の移動を生ずること、恰も財産構成部分相互間に於ける交換取引の如きがある。例へば純利益の一部を法定準備金に積立て、法定準備金を取崩して缺損金を填補するが如き場合の如し。

4 取引の種類

取引の種類は分類標準の異なるに従ひ種々に分つことを得る。其の主なるもの次の如し。

第一 財産取引・財産資本取引・資本取引

取引の中には企業の財産又は資本の價值に變化を惹起すに方り、單に財産組織の内部に於て各種財産構成部分即ち各種の資産及び負債の相互間に價值の交換又は移動——一方の増加と他方の減少——を生ずるに止り、財産全體の價值に増減を生ぜず、従つて資本の大きさには何等の影響をも及ぼさざるものがある。

前例(1)の場合には此の種の取引である。又之に反して財産構成部分の或者の價值の増加又は減少を惹起すのみにて、之を相殺すべき他の財産構成部分の價值の減少又は増加を惹起すことなく、従つて財産全體の價值に増減の變化を生じ、同時に資本の大きさに増減の結果を生ずるものがある。前例(2)の場合には此の種の取引である。第一種の取引は財産の方面に於てのみ生ずる價值計算的現象であり、第二種の取引は財産の方面と資本の方面とに於て生ずるものがある。故に前者を財産取引と謂ひ、後者を財産資本取引と謂ひ得るであらう。普通には財産取引を稱して交換取引 Tauschgeschäfte; Exchange transactions と云ひ、財産資本取引を損益取引 Gewinn und Verlustgeschäfte; Profit and loss transactions と云ふ。

交換取引なる名稱は一般に廣く行はれる所であるが、財産組織内部に於ける所謂交換取引に就いて稍、精確に攻究するときは、交換即ち一の財産勘定と他の財産勘定との間に雙方的授受の行はれる事實を發見することを得ないのである。例へば商品勘定に1,000圓の増加あり、現金勘定に1,000圓の減少ある場合に就いて考ふるに、商品勘定は唯受くるのみであり、現金勘定

は唯授くるのみである。此の如きは交換に非ずして価値の移動又は移轉である。一方的の運動である。

又損益取引なる名稱も亦廣く行はれ、從來財産資本取引と同意語に用ひられたる所であるが、精確に考ふるときは損益取引の中に包含せしむべからざる財産資本取引が存する。企業設立の取引の如き又は増資及び減資の如きは之を損益取引なる概念にて理解すること無理なりと言はざるを得ない。

終りに資本の増減殊に損益の發生は、資本の本質上財産の増減の結果として生ずるものである。財産の増減無しに、資本の増減・損益の發生を考ふることは不可能である。此の意味に於て資本の方面のみに於て生ずる取引即ち資本取引とも稱すべき種類の取引は通常考へられないのである。唯資本の構成複雑なる株式會社の場合に於ては、資本の内部に於て其の構成部分相互の間に計算的価値の移動を生ずる。例へば純利益の一部を法定準備金に積立て又は法定準備金を取崩して缺損金の填補に充つるが如きは其の例である。又勘定締切の記入には資本取引に屬するものがある。

以上の如くにして取引は之を三種に大別すること

を得る。

- (I) 財産取引又は交換取引
- (II) 財産資本取引又は損益取引
- (III) 資本取引

是れである。

第二 單純取引と複合取引

以上三種の取引の外に、財産取引と財産資本取引との合體したる取引がある。之を複合取引と稱する。複合取引に對して以上三種の取引を單純取引と總稱することを得るであらう。

複合取引は、取引發生の際之を其の構成部分たる單純取引に分解し得るか否かに依り、二種に分つことを得る。

- (I) 混合取引 單純取引に分解し得る複合取引
 - (II) 化合取引 單純取引に分解し得ざる複合取引
- 是れである。

(a) 複合取引の最も顯著なるものは、商品の販賣である。例へば商品 600 圓現金にて賣ると云ふ一個の取引に就いて考ふるに、此の取引は理論上之を分解して

- (1) 現金 500 圓の増加と商品 500 圓の減少とより

成る財産取引

- (2) 現金 100 圓の増加と賣上利益 100 圓の發生と
より成る損益取引

の二個の單純取引となし、此等二者より成立つものと考へることを得る。但し賣上商品の原價 500 圓なりと假定す。

(b) 又他の顯著なる一例を挙げむに、額面 1,000 圓の受取手形を銀行にて割引に附し、割引料 20 圓を支拂ひ手取金 980 圓を受取ると云ふ取引は、

- (1) 現金 980 圓の増加と受取手形 980 圓の減少と
より成る財産取引
(2) 割引料費用 20 圓の發生と受取手形 20 圓の減少と
より成る損益取引

の二個の單純取引に分解することを得る。

此の如く複合取引は少くとも理論上は之を其の構成部分たる財産取引と損益取引とに分解することを得べきである。然るに實際上は複合取引の中には取引發生の際従つて勘定記入の際之を單純取引に分解し得るものと然らざるものがある。換言すれば複合取引の複合的・積極的又は消極的要素即ち財産的計數と損益的計數との代數和が取引を仕譯して帳簿に

記入する際に、此等二種の純粹なる計數に分解し得られるものと然らざるものがある。上例 (a) は取引發生の際複合的・消極的取引要素なる商品賣上 600 圓を商品 500 圓なる財産的計數と賣上利益 100 圓なる損益的計數とに分解し得ざる取引であり、(b) は其の複合的・積極的取引要素 1,000 圓を分解して、現金 980 圓の増加なる財産的計數と割引料 20 圓費用の發生なる損益的計數とになすことを得る取引である。

此の如く複合取引を混合取引と化合取引との二種に分つことは簿記の技術上極めて重大なる意義を有する分類法である。而して通常混合勘定の問題に關聯して問題となる所のものは、複合取引中の化合取引である。

なほ此所に複合取引と稱するものは、財産取引と損益取引との結合したるものを指す。二種以上の財産取引の結合したる取引例へば商品 1,000 圓を仕入れ代金の中 200 圓現金にて支拂ふと云ふ取引の如きは、廣義に於ける複合取引⁽³⁾を設くるときは明かに之に屬すべきものなれども、此所に謂ふ狹義の複合取引には入らない。

第三 外部取引・内部取引形式的帳簿取引

此の分類法は本章第一節に於て既に説明したる所である。(4) 此の關係に於て決算の修正記入 Adjusting entries は内部取引に屬するものであらう。

第四 現金取引振替取引

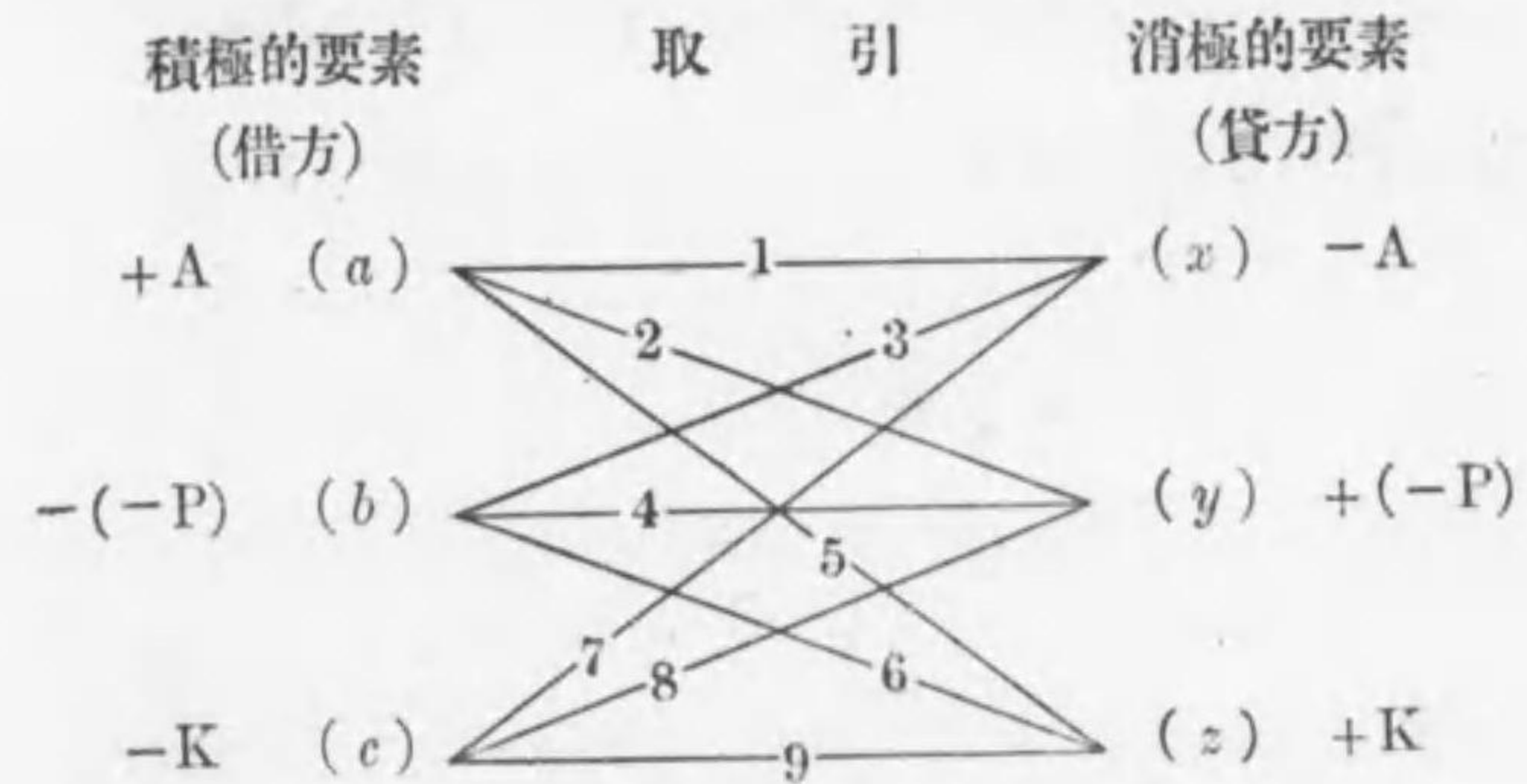
銀行簿記に於ける取引の分類法は取引を現金取引と振替取引との二種類に別つを一般とする。是れ蓋し銀行業に於ける現金の地位の重要性に由來するものにして殊に現金の増減が大多數の取引の積極又は消極一方の要素を成すが故である。此の分類法を直に商業簿記工業簿記等に適用せむとするは當を得ざるものである。銀行簿記に於ける現金取引は特殊の意義を有する。従つて其の振替取引に就き亦然り。

5 單純取引(取引原型)九種と複合取引八種

單純取引及び複合取引の起り得べき總ての場合を攻究する爲には次の如き圖表に依りて考へることが最も便宜にして有效である。

先づ圖表に就いて説明する。凡て取引は積極的要素と消極的要素とより成立つ。積極的要素及び消極的要素につき、積極財産(資産)・消極財産(負債)及び資本(自己資本)の三種の價値を區別すれば、積極的要素は

單純取引(取引原型)九種の組合せを示す圖表



- (a) 積極財産の増加—— +A にて現す。
 (b) 消極財産の減少—— -(-P) にて現す。
 (c) 資本の減少殊に損失の發生—— -K にて現す。
 の三種となり、之に對して消極的要素は
 (x) 積極財産の減少—— -A にて現す。
 (y) 消極財産の増加—— +(-P) にて現す。
 (z) 資本の増加殊に利益の發生—— +K にて現す。
 の三種となる。

茲に取引要素の積極的・消極的とは言ふまでも無く相對的觀念にして、プラス・マイナス又は陰陽と云ふ如き關係である。取引の積極的要素又は取引の積極的結果は勘定の借方に記入せられ、取引の消極的要素又

は取引の消極的結果は勘定の貸方に記入せられる。

積極的要素 (a), (b), (c) と消極的要素 (x), (y), (z) との間に成立つ組合せは九種にして九種のみである。即ち財産取引四種、財産資本取引四種、資本取引一種である。之を説明すること次の如し。

第一 財産取引四種 (圖表取引原型 1-4)

(A) 1. 積極財産のみより成る財産取引

或種の積極財産が増加し、之に對して同一價值の他種の積極財産が減少する場合。例へば現金にて商品を仕入れる場合又は受取手形の支拂を受ける場合。

(B) 積極財産と消極財産とより成る財産取引

此の種の取引に就いては、更に二つの場合を區別することを要する。

2. 兩種の財産が共に増加する場合 例へば掛(信用)にて商品を仕入れる場合。

3. 兩種の財産が共に減少する場合 例へば買掛金を現金にて支拂ふ場合。

(C) 4. 消極財産のみより成る財産取引

例へば帳簿上の債務を手形にて辨済する場合。

以上各種の取引を $A-P=K$ なる資本方程式に依

り、式にて示せば次の如し。

$$1. A+a_1-a_2-P = K \quad \text{但し} \quad a_1=a_2$$

$$2. A+a_1-(P+p_1) = K \quad \text{但し} \quad a_1=p_1$$

$$3. A-a_1-(P-p_1) = K \quad \text{但し} \quad \text{同上}$$

$$4. A-(P+p_1-p_2) = K \quad \text{但し} \quad p_1=p_2$$

此等の式が明かに示す如く、凡て財産取引は財産の側に於て生ずる財産内部の出來事、即ち價值の移動又は價值の形態上の變化にして、資本の價值には全然影響を及ぼさざるものである。

第二 財産資本取引殊に損益取引四種 (圖表取引原型 5-8)

損益取引の起る場合は次の四つの場合に限る。

(A) 利益又は収益を生ずる場合

5. 積極財産の増加する場合

例へば利子収益として現金を受取る場合。

$$A+a_1-P=K+g \quad \text{但し} \quad a_1=g$$

6. 消極財産の減少する場合

例へば債務の免除を受ける場合。

$$A-(P-p_1)=K+g \quad \text{但し} \quad p_1=g$$

(B) 損失又は費用を生ずる場合

7. 積極財産の減少する場合

例へば現金にて地代を支拂ふ場合。

$$A - a_1 - P = K - v \quad \text{但し} \quad a_1 = v$$

8. 消極財産の増加する場合

例へば利子を支拂ふ債務の發生する場合。

$$A - (P + p_1) = K - v \quad \text{但し} \quad p_1 = v$$

此等の式が明かに示す如く、凡て財産資本取引殊に損益取引は財産構成部分の價値の増減を惹起すと共に、常に資本の價値にも増減の變化を惹起す取引にして、即ち財産の増減に由つて資本の増減殊に利益収益又は損失・費用を生ずる取引である。

第三 資本取引 (圖表取引原型 9)

資本の方面に於て資本諸項目の間に計算上、一方に價値の増加を生ずると共に他方に價値の減少を生ずる取引である。例へば純利益 g を法定準備金に積立てる場合。

$$9. A - P = K + k - g \quad \text{但し} \quad k = g$$

第四 複合取引八種

複合取引は既に述べたる如く、財産取引と損益取引との複合體である。而して此等兩種の取引原型即ち單純取引が結合して複合取引を構成し得る總ての場合を前記圖表に據りて攻究するときは、次の如き八種

の場合が考へられる。

(A) 利益又は収益を生ずる場合

(a) 積極的要素 (a) 「積極的財産の増加」を中心として構成せられたる複合取引

10. 取引原型 1 と 5 との複合體

即ち積極財産のみより成る財産取引にして、且つ積極財産の増加に因り利益の發生する取引。例へば原價 a の商品を $a + a_1$ にて販賣し賣上利益 g を得る場合。

$$A - a + (a + a_1) - P = K + g \quad \text{但し} \quad a_1 = g$$

11. 取引原型 2 と 5 との複合體

即ち積極財産と消極財産とが共に増加し、且つ積極財産の増加に因り利益の發生する場合。例へば委託販賣品を現金 $a + a_1$ に販賣し、手数料として g の利益を得る場合。

$$A + (a + a_1) - (P + p) = K + g \quad \text{但し} \quad a = p, a_1 = g$$

(b) 積極的要素 (b) 「消極財産の減少」を中心として構成せられたる複合取引

12. 取引原型 3 と 6 との複合體

即ち消極財産と積極財産とが共に減少し、且つ消極財産の減少に因り利益の生ずる場合。例へば

仕入先に對する $p+p_1$ の負債を現金 a にて支拂ひ現金割引 g を受ける場合。

$$A-a-\{P-(p+p_1)\}=K+g \quad \text{但し } a=p, p_1=g$$

13. 取引原型 4 と 6 との複合體

即ち消極財産のみより成る財産取引にして、且つ消極財産の減少に因り利益を生ずる場合。例へば仕入先勘定 p_1+p_2 を支拂手形 p_1 にて支拂ひ、同時に債務の一部免除 g を受ける場合。

$$A-\{P+p_1-(p_1+p_2)\}=K+g \quad \text{但し } p_2=g$$

(B) 損失又は費用を生ずる場合

(a) 消極的要素 (x) 「積極財産の減少」を中心として構成せられたる複合取引

14. 取引原型 1 と 7 との複合體

即ち積極財産のみより成る財産取引にして、且つ積極財産の減少に因り損失を生ずる場合。例へば原價 a_1+a_2 の商品を a_1 にて販賣し賣上損失 v を生ずる場合。

$$A+a_1-(a_1+a_2)-P=K-v \quad \text{但し } a_2=v$$

15. 取引原型 3 と 7 との複合體

即ち積極財産と消極財産とが共に減少し、且つ積極財産の減少に因り損失を生ずる場合。例へば

p_1 の負債を現金 a_1 にて辨済し同時に遅延利息として現金 a_2 を支拂ふ場合。

$$A-(a_1+a_2)-(P-p_1)=K-v \quad \text{但し } a_1=p_1, a_2=v$$

(b) 消極的要素 (y) 「消極財産の増加」を中心として構成せられたる複合取引

16. 取引原型 2 と 8 との複合體

即ち積極財産と消極財産とが共に増加し、且つ消極財産の増加に因り損失を生ずる場合。例へば p_1+p_2 の支拂手形を以て割引料(利息) v を支拂ひ、現金 a_1 を借入れる場合。

$$A+a_1-\{P+(p_1+p_2)\}=K-v \quad \text{但し } a_1=p_1, p_2=v$$

17. 取引原型 4 と 8 との複合體

即ち消極財産のみより成る財産取引にして、且つ消極財産の増加に因り損失を生ずる場合。例へば p_1 の負債と其の利子 v の支拂の爲に p_1+p_2 の支拂手形を振出す場合。

$$A-\{P+(p_1+p_2)-p_1\}=K-v \quad \text{但し } p_2=v$$

此等の式が明かに示す如く、凡て複合取引は其の一半は財産取引にして財産構成部分の内部に於て財産構成部分相互間に増減を惹起し、又其の一半は損益取引として財産及び資本の兩方面に涉つて價値の増減

を惹起す所の取引である。

〔註〕

- (1) Schär; Buchhaltung und Bilanz, S. 23.
 (2) 拙著『簿記理論の研究』第八章滞貸修正勘定の性質及び用法を参照。
 (3) Paton; Accounting, p. 65. 参照。
 (4) Paton 前掲書 pp. 57-8.

第六章

勘 定

1 勘定は簿記の本質的要素である

勘定 Account; das Konto, die Konten なる形式が常に簿記の外形的特徴を成すに止らずして其の實質的本體を成すことに就いては既に一言した。簿記が凡ての企業の會計を計算記録する方法として最も正確にして最も明瞭であり、世界的に普遍なる制度として行はるゝに至りたる主なる原因は、其の計算記録の形式が勘定と云ふ最も單純なる形式に據る事に存する。

「組織的簿記の歴史は『太初に勘定 das Konto; die ratio ありき』と云ふ文章を以て始められなければならない。簿記學を今も猶勘定學 Kontenlehre と稱する者あるは正當であり、簿記の全體を意味する語としてフランス語にては Comptabilité イタリア語にては Ragioneria を使用する。……一度會計の計算記録の形式として勘定が使用せらるゝや、^{此所}此所に組織的簿記生成の萌芽は

発生した。記録を司る者その人個人の尺度に合せて調製せられたる無秩序無組織の記録の集合は、勘定の作成に因りて永久に破棄せられた。而して混沌の中に一つの確固たる考案 Ein festes Gedankengefüge が建てられ、此の上に凡ての計算は確立し得るに至つたのである。(1)

勘定を外にしては簿記の成立、發達を考へること全く不可能である。又簿記と言へば直に勘定を聯想し、勘定に關する理論は簿記の主要なる部分を占めるものである。

2 勘定の定義

勘定とは同一種類又は同一名稱の財産構成部分又は資本構成部分の價値の増加及び減少を左右相對する借方貸方又は貸方借方の二欄に各別に記録し、其の増減の結果を明かにする所の價值計算的記録の特殊なる形式である。

勘定の標準形式は凡そ下の如し。(123頁所掲)

此の雛形に依りて明かなる如く、勘定には先づ第一に其の標題即ち名稱を定めなければならない。否、寧ろ勘定に依りて記録計算せらるべき或種の資産・負債・

費用・収益等が先づ決定せられ、然る後その各項目に就きそれぞれの勘定を設定するのである。第二に勘定は左右の二部より成る。會計學上左側を借方 Debtor side, Debit side; Sollseite, 右側を貸方 Creditor side, credit side; Habenseite と稱し、其の標題として借方 Dr.; Soll, Debet, 貸方 Cr.; Haben, Kredit を用ふる。借方貸方の各部は各、四欄を有する。

借方				勘 定				貸方			
年月日	摘 要	頁數	金 額	年月日	摘 要	頁數	金 額	年月日	摘 要	頁數	金 額
(1)	(2)	(3)	(4)	(1)	(2)	(3)	(4)	(1)	(2)	(3)	(4)

- (1) 年月日欄 取引を記入したる年月日を記す。記入の日は取引發生の日と同一なるを普通とすれども、常に必ずしも然らず。
- (2) 摘要欄 反對勘定の名稱を記す。
- (3) 參照欄 記入の出所を明かにするため、同一取引が記録せられたる第一次記入帳の頁數を記す。
- (4) 金額欄

就中勘定として必要缺くべからざるは、左右兩側の別と金額欄とである。摘要欄の如きは實際上は反對

勘定の名稱を記すことを略し、ブランクの儘になし置くこと少くとも近時アメリカの實際なるが如し。

3 勘定の説明

簿記の記録は勘定形式のみに依りて爲されるのではない。取引の發生するに隨ひて之を記録する。營業日誌は實際上必要缺くべからざること勿論なるのみならず、此の如き營業日誌即ち日記帳又は仕譯帳が一方に存在することに因りて、簿記の本體を成す所の勘定形式に依る計算記録が其の固有の目的を達成する爲に必要な最小限度の單純なる形式を採り得るに至つたのである。此所に固有の目的とは企業の財産及び資本の増減變化を計算記録する事を謂ひ其の必要な最小限度の單純なる形式とは勘定の標題及び左右兩側の金額欄を謂ふ。勘定形式に依る計算は左右兩金額欄を有し、一方には價值の増加・プラスの計數を記録し、他方には其の減少・マイナスの計數を記録し、各欄の合計の差額を算出することに依りて増減の結果を明かにするを以て其の特質とする。

而して勘定は各種の財産構成部分及び資本構成部分の總てに亘り、又各種の収益費用・損失に就き之を設

け取引に因りて生じたる増減變化の結果は悉く之を記録しなければならない。簿記に於ては取引にして勘定に記録せられざるもの無く、又勘定なき財産、勘定なき資本、勘定なき収益費用等は存在し得ないのである。然れども勘定の種類及び數の多少は各個の場合に依りて自ら異り、企業の規模の大小、企業形態の種類、財産組織の複雑、損益計算の精粗等に因りて制約せらるべき問題である。此の點に關しては勘定組織は頗る弾力性に富む。

尙勘定に關し二三の重要なる點を説明せむ。

(1) 勘定は内容單純にして標題明瞭なることを要する。

勘定の標題又は名稱が明瞭にして其の内容を正確に表示するを要するは言ふを俟たざる所である。眞正なる準備金に非ざるものを準備金と稱するが如きは普通行はるゝ所なれども、改正すべきである。例へば減價銷却準備金勘定・滯貸準備金勘定の如し。得意先勘定を受取勘定・仕入先勘定を支拂勘定と稱するは一般的用語にして、受取手形勘定・支拂手形勘定と相並び、且つ Accounts Receivable a/c; Accounts Payable a/c の譯語としては正確なれども、内容の性質を正確に表示せ

ざる名稱たるの嫌がある。支拂利子・受取利子等の名稱も亦一般に行はるゝ所なれども、利子費用・利子収益となすを可とする。

次に勘定は内容の單純なることを要するとは、一つの勘定に於て其の價値の増減を記録せむとする財政的事項の單純性を謂ふ。即ち或一種類の資産、或一種類の負債、或一種類の費用等と云ふが如きである。例へば現金勘定の如きは明かに内容單純の原則に適ふものである。如何に多種多様の取引が此の勘定に記入せられても、總ての記入は現金の増加又は現金の減少のみであるから、現金の増加總額と現金の減少總額とを明かにし、之により單一の財政的結論、現金の現在高を算出し得るのである。之に反して利子費用と利子収益とを一個の利子勘定にて記録することは、一見現金勘定の場合と何等異なる所なきが如くに見ゆるけれども實は然らず。單純性の原則に反するものである。蓋し利子費用と利子収益とは元來各別種の財政的事項にして、經營上並びに會計上各別の計數として初めて意義を有するものなるが故である。又一個の商品勘定を以て商品の仕入、商品の賣上及び商品財産を記録するが如きは最も不適當である。

此所に注意すべきは内容單純の原則は普通の勘定に關するものにして、集合損益勘定・決算残高勘定の如き綜合勘定は此の限に在らざることである。

4 (2) 勘定形式に依る計算方法の特質

勘定は左右相對する借方貸方の二部より成り、(1) 一方に價値の増加・プラスの計數を記入し、(2) 他方に價値の減少・マイナスの計數を記入し、(3) 之に因りて其の増減の結果を算出する。之を現金勘定に就いて説明すれば、(1) 其の借方には現金の増加・受取りたる現金・プラスを記入し、(2) 貸方には現金の減少・支拂ひたる現金・マイナスを記入し、(3) 此の勘定の計算記録の結果は借方合計より貸方合計を差引きたる残高として、現金の現在高が算出せられるのである。而して此の三種の要素の計算的關係は、之を直截に式にて示せば次の如くである。

$$(1) - (2) = (3)$$

借方合計 - 貸方合計 = 借方残高

然るに勘定に記載せられる形式にては次の如し。

$$(1) = (2) + (3)$$

借方合計 = 貸方合計 + 借方残高

借方	現金勘定		貸方
(1) 受取りたる現金	10,000	(2) 支拂ひたる現金	4,000
		(3) 残高(未だ支拂はざ る現金)	6,000
	10,000		10,000

此の如く勘定形式に依る計算方法は第一には減法を全然用はず、之に代へるに所謂加法的減法 *additives Subtrahieren*,⁽²⁾ *additive Subtraktion* ⁽³⁾を以てすること。第二には加減兩法を混用せず、プラスの計算を一方の側に於て行ひ、マイナスの計算を他方の側に於て行ひ、何時に於てもプラスの合計とマイナスの合計とを各別に知り且つ之に因りて其の差額を算出し得ることに於て其の特長を有する。之に依りて加減混用の複雑にして過誤の生じ易き弊を除去し得るのみならず、所謂階梯計算 *Staffelrechnung* 又は残高計算 *Saldorechnung* に比し、より多くの *information* を得るの利益がある。*Sprague*⁽⁴⁾ は此の後の者をも *account* なりと言ふけれども、此の者は上に述べたる勘定形式に特有なる計算方法を缺くが故に正確なる意味に於ける勘定とは稱し得ないと言はなければならぬ。

以上は現金勘定を例として説明したのであるが、勘

定の内容を成す(1)プラス、(2)マイナス、(3)残高の三要素は原則として總ての勘定の有する所である。唯この關係に於て特に注意すべきは、プラスの側従つて又マイナスの側は勘定の種類に依りて借方貸方を異にする點である。現金勘定の如き積極財産勘定にありては上述の如くであるが、之に反して消極財産勘定にありては正反對に次の如き關係となる。

$$(2) + (3) = (1)$$

$$\text{借方合計} + \text{貸方残高} = \text{貸方合計}$$

此所に(1)、(2)、(3)の番號は常に勘定の内容の三要素を示すのみならず、(1)は最初の記入項目、(3)は最終の記入項目なることを意味する。

尙場合によりては残高の全然生ぜざることがあり得る。又勘定の種類に依りては借方又は貸方一方の記入のみを生ずるものがある。損益に關する諸勘定は此の種の勘定である。但し此の場合、決算の修正記入は考慮の外に措く。

5 (3) 勘定の残高

勘定形式に依る記録計算の最後の結果は、勘定の残高 *Balance; Saldo* にして、借方合計と貸方合計との差引

計算に依りて算出せられる。而して上に述べたる勘定形式に依る計算方法の結果、借方残高は貸方の最終項目として記入せられ、貸方残高は借方の最終項目として記入せられる。例へば現金勘定に於ては借方残高6,000圓が貸方の最終項目として記入せられ、仕入先勘定に於ては貸方残高500圓が借方の最終項目として記入せられる。之を換言すれば凡て残高の性質即ち借方残高・貸方残高の別と残高の記入せられる借方・貸方の位置とは正反對であることに注意しなければならぬ。

凡て残高は一勘定一残高なるを以て原則とする。是れ勘定の内容單純の原則より生ずる當然の結果である。又残高の現れる借方貸方の位置は勘定の種類に依りて自ら一定してゐる。此の原則に對して例外を成すものは混合勘定である。

終りに残高は唯單に勘定の借方記入の合計と貸方記入の合計との差額として算出せられたるものであるから、其の計數は常に必ずしも其の時現在の實際の状態と一致するものではない。帳簿上の在高又は帳簿價值 Buchbestand oder Buchwert は必ずしも Istbestand oder Istwert と一致しない。此所に簿記の計算記録と

しての限界があり、決算に於ける財産目録作成の必要が生ずる。例へば上例の現金勘定の残高6,000圓は多數の現金の受取及び支拂の金額を現金勘定に記録したる結果、帳簿上の計算に依り現在残存してあるべき筈の金額 Sollwert を示すに止り、實際上果して6,000圓の現金が現存するか否かは必ずしも保證し得ない。此の事は固定資産勘定、得意先勘定等の場合に於て特に顯著にして且つ重要な意義を有する。此の點に關する詳細の説明は後出決算詳説の章に譲る。

6 勘定の分類

勘定は標準の異なるに隨ひ種々の種類に分つことを得る。其の主要なる分類法次の如し。

第一 財産勘定系統と資本勘定系統

勘定の内容の性質に就き簿記の基本的對象である財産と資本との區別を標準として分類するときは勘定を財産勘定系統と資本勘定系統との二大系統に分つことを得る。

[A] 財産勘定系統に屬する勘定 Bestandkonten (Schär),
die Konti der Vermögensbestandteile (Reisch-Kreibig)

財産勘定系統に属する勘定即ち財産勘定は各種財産構成部分に就き其の価値の増減又は増加を記録する勘定である。財産勘定は更に積極財産勘定と消極財産勘定とに分つことを得る。

(I) 積極財産勘定殊に資産勘定

(a) 個別勘定 例。現金勘定、銀行勘定、各得意先勘定、受取手形勘定、商品財産勘定、商品仕入勘定、什器勘定、建物勘定、土地勘定、拂込未済株金勘定、等。

又経過の資産勘定之に属す。

(b) 総合勘定 例。得意先綜合勘定。

(c) 残高勘定 例。決算残高勘定。

(II) 消極財産勘定殊に負債勘定

(a) 個別勘定 例。各仕入先勘定、支拂手形勘定、借入金勘定、社債勘定、等。

又経過の負債勘定之に属す。

尙固定資産に對する減價修正勘定、得意先勘定に對する滞貸修正勘定等の價值修正勘定は消極財産勘定なれども正確なる意味に於ける負債勘定ではない。

(b) 総合勘定 例。仕入先綜合勘定。

(c) 残高勘定 例。決算残高勘定但し貸方残高を生ずる場合)。

(III) 総合財産勘定 General-Bestandkonten 例。決算残高勘定。

[B] 資本勘定系統に属する勘定 Kapitalkonten(Schär), die Konti des Reinvermögens oder reinen Vermögens (Reisch und Kreibig)

資本勘定系統に属する勘定即ち廣義に於ける資本勘定は、資本殊に資本構成部分、又は資本の増加又は減少に關する項目即ち各種の収益又は損失・費用に就き、其の価値の増減⁺又は増加を記録する勘定である。資本勘定は之を資本構成部分に關する諸勘定と損益に關する諸勘定とに分つことを得る。

(I) 資本構成部分に關する諸勘定 Konten für Kapitalbestände(Schär), Vested Proprietorship Accounts(Kester) 例。資本金勘定、株式資本金勘定、法定準備金勘定、各種の任意準備金勘定、拂込未済株金勘定、私用勘定 Privatkonto; Personal, Drawing or Current a/c.

(II) 損益勘定 Erfolgskonten, Gewinn-und Verlustkonten; Profit and loss accounts, Temporary proprietorship accounts(Kester)

(a) 個別勘定 例。利子収益勘定、家賃収益勘定、俸給勘定、廣告費勘定、燈火煖房費勘定、減價銷却費勘定、貸倒損失勘定、等。

(b) 残高勘定 例。賣上商品原價勘定、集合損益勘定。

(III) 綜合資本勘定 General-Kapitalkonten 例。資本金勘定。

[C] 混合勘定 Gemischte Konten(Schär), Bestanderfolgskonten(Leitner, Reisch und Kreibig); Mixed accounts.

混合勘定とは化合取引の化合的結果を其の儘記録する勘定にして、財産勘定と資本勘定との兩性質を併有するものである。商品勘定は其の主なる例である。商品賣上勘定も亦之に屬するものと解し、殊に其の主要なる本質に基き混合損益勘定と稱すべきである。

以上説明したる第一の分類法は理論上財産資本の二大勘定系統を分つと雖之に因りて財産勘定資本勘定及び混合勘定の三種を生ずる。是れ恰も從來廣く行はれたる取引の分類法が取引を分ちて交換損益及び混合の三種となすものに照應する。従つて財産勘定は交換取引を記録し、資本勘定殊に損益勘定は損益取引を記録し、混合勘定は混合取引を記録すると言ひ

得るかの如くに考へられるであらう。然れども是れは次の如き意味に於て言ひ得るに過ぎない。即ち交換取引は其の積極・消極の二結果共に財産的なるが故に、財産勘定のみの記録する所である。損益取引は其の一面は財産的結果を他の一面は損益的結果を生ずるが故に、財産勘定と損益勘定との記録する所である。同様に所謂混合取引は混合勘定と財産勘定との記録する所にして其の一面の財産的計數と損益的計數との化合したるものが混合勘定に記録せられるのである。尙混合勘定は財産勘定たる性質をも有するが故に交換取引をも記録する。

第二 個別勘定と綜合勘定

勘定の内容の性質に就き個別的なるか綜合的なるかの區別を標準として分類するときは、勘定を個別勘定 Einzelkonten, Spezial- oder Partikularkonten; Individual accounts, specific accounts と綜合勘定 Sammelkonten oder Kollektivkonten; Summary accounts とに分つことを得。綜合勘定は更に之を分ちて、綜括勘定と残高勘定との二種となすことを得る。

即ち次表の如し。

(I) (a) 個別勘定

(II) 総合勘定

- (b) 綜括勘定 Kollektiv- oder Generalkonten (Leitner);
Control or Controlling accounts (統制勘定)
- (c) 残高勘定 Sammelkonten (Leitner), Generalkonten
(Reisch und Kreibig); Summary and clearing ac-
counts (Kester)

就中、(c) 残高勘定とは其の記入材料が他の勘定の残高なるものを謂ふ。總ての損益勘定の残高を集めて其の内容とする集合損益勘定 Gewinn- und Verlustkonto; Profit and Loss Account 總ての財産勘定の残高を其の内容とする決算残高勘定 Schlussbilanzkonto, Ausgangsbilanzkonto は最も顯著なる例である。資本勘定系統の總計算を綜合する所の資本金勘定は其の原始的記入及び特別の場合を除くの外原則として決算に於て集合損益勘定の残高を振替記入する勘定なるが故に残高勘定に屬するものと看ることを得る。なほ Kester は(1) Profit and Loss a/c (2) Cost of Goods Sold a/c (3) Manufacturing a/c を擧ぐ。イギリスにて普通用ひられる Trading a/c も亦之に屬する。

次に (b) 綜括勘定は綜合勘定なる點に於ては残高

勘定と同じであるけれども、残高勘定の記入材料が他の勘定の残高なるに反し綜括勘定の夫れは直接に取引の結果である。換言すれば其の勘定記入の第一次的なる點に於て綜括勘定は残高勘定と異り個別勘定と同じである。他方に於て其の個別勘定との異同及び關係を見るに、綜括勘定を設定するときは之に關する詳細なる計算を別に多數の個別勘定に依りて記録することを要する。綜括的・概括的の計算と個別的・部分的の計算とを併せ行ふ場合である。數十乃至數百口の得意先に就き各個の人名勘定 Personal accounts たる個別勘定を設けると同時に、此等全部の計算を綜括的に記録する一個の綜括勘定として得意先綜括勘定を別に設くるが如し。又仕入先勘定に就きても同様である。

綜括勘定は元帳組織殊に元帳の分割と密接なる關係を有する問題にして、詳細の説明は後章に譲る。之を統制勘定と稱するは、之に依りて其の部分的詳細なる個別勘定の計算記録、即ち部分元帳例へば得意先勘定元帳、仕入先勘定元帳を統制するが故である。又之を均整勘定 Adjustment account と稱するは、之に依りて一般元帳を Self-balancing Ledger たらしむる職能を有す

るが故である。銀行簿記に於ける一般元帳即ち總勘定元帳には綜括勘定極めて多し。工業簿記に於ても亦然り。

第三 貸借對照表勘定と損益計算表勘定

總ての勘定は決算に於て其の計算の結果たる残高を貸借對照表又は損益計算表へ綜められる。而して勘定の性質種類に依り其の孰れの所屬なるかは自ら一定してゐる。貸借對照表勘定 Balance sheet accounts と損益計算表勘定即ち損益勘定 Profit and loss accounts との區別は此の如き會計の實際的理由に基いて生じたるものである。従つて嚴密なる理論的分類法と稱することを得ない。此の分類に於ては集合損益勘定の位置に就いて疑を生ずるであらう。其の残高たる純利益又は純損失が貸借對照表に記載せられるが故に之を貸借對照表勘定と見るべきか。或は集合損益勘定は即ち損益計算表なるが故に性質上は損益勘定と同一種類に屬するものとなすべきか。蓋し問題であらう。又商品財産勘定 Merchandise Inventory a/c の位置は如何。其の残高は貸借對照表上の一項目となると同時に又損益計算表上の一項目ともなるを普通

とするのである。

此の分類法と表面上類似し然も實質的には大に異なるは Paton の分類法である。(5)

第四 主たる勘定と従たる勘定

勘定と勘定との間に主従の關係を有し兩者を併せて考ふることを要する場合がある。凡て價值修正勘定 Valuation account; Wertberichtigungskonto, Bewertungskonto は従たる勘定である。例へば減價修正勘定は或主たる勘定例へば建物機械・什器・運搬具の如き勘定に従たる勘定である。得意先勘定の價值修正勘定たる滯貸修正勘定も亦然り。拂込未済株金勘定は株式資本金勘定に従たる勘定と解し得る一面を有する。

又戻り品勘定は商品賣上勘定に戻し品勘定は商品仕入勘定に従たる勘定であると見得るであらう。

第五 借方勘定と貸方勘定

勘定の残高が平常借方残高であるか貸方残高であるかの形式的標準に依りて分類すれば勘定は借方勘定 Debit accounts; die Kontenreihe für die Aktiven (Schär) 及び貸方勘定 Credit accounts; die Kontenreihe für die

Passiven の二種となる。兩種勘定を表にて示せば次の如し。

(I) 借方勘定

(a) 積極財産勘定殊に資産勘定

(b) 消極資本構成部分勘定

(c) 損失勘定・費用勘定

(II) 貸方勘定

(d) 消極財産勘定殊に負債勘定

(e) 資本構成部分勘定

(f) 収益勘定

〔註〕

(1) Sombart, W.; Der moderne Kapitalismus, 7. Aufl. 1924.

II. Band. S. 112.

(2) Kalveram; Kaufmännische Buchhaltung. S. 39.

(3) Leitner; Grundriss. Band I. S. 37.

(4) Sprague; The Philosophy of Accounts. 第一章。

(5) 拙著『簿記理論の研究』第十章ペイトン教授の損益勘定理論を参照。

第七章

借 方 貸 方

1 借方貸方

借方貸方なる術語は簿記に於ける最も顯著なる術語であり、又簿記と言へば借方貸方の謎であるかの如き感を生ぜしむる程、借方貸方の意義は難解であるかの如く思はれてゐる。

借方 Debtor, Dr., Debit; Soll, Debet とは勘定の左側を謂ひ、貸方 Creditor, Cr., Credit; Haben, Kredit とは勘定の右側を謂ふ。従つて一つの勘定に就いて言へば、借方貸方は相互に正反對の性質を有し、積極消極・正負又はプラス・マイナスの關係に立つこと明かである。然れども借方常に必ずしも價値の増加又は積極的價値を意味するに非ず、貸方常に必ずしも價値の減少又は消極的價値を意味するに非ず。其の性質は勘定の種類に依りて自ら異なる。是れ借方貸方の意義性質に就き特に説明の必要を生ずる所以にして、所謂「貸借理論」

The Philosophy of Debit and Credit と稱するもの是れである。

又借方貸方とは元來借主貸主又は借手貸手を意味する語にして、Debtor 及び Creditor の譯語なること疑なき所である。然れども此の事は直に借方貸方の説明に擬人的又は人稱的色彩を帯びしむることを要する理由とはならない。又借方貸方と云ふ語は貸借關係を意味するかの如くに考へられるけれども、價值を内容となし本來物的性質なる勘定に關する説明に於て貸借關係の如き人的觀念を使用することは理論上不當なるのみならず之れが爲に却つて事實の真相を不明となす弊害を伴ふものである。

2 借方貸方の原始的意義

勘定の借方貸方の原始的意義が其の字義と同じく借主貸主を意味し、貸借關係即ち信用取引の記録を行ふに方りて用ひられたることは疑なき所の如くである。イタリアに於ける複式簿記發達の初期に於ける元帳勘定には、借方の記入にはラテン語にて debet dare (should give) イタリア語にて de dare (must give) なる術語を、貸方の記入には debet habere (should have); den

avere (must have) なる術語を用ひ、又 Luca Pacioli の De Computis に於ては dee dare と dee havere とを用ひたと云ふ。(1) ドイツ語の借方 Soll は Soll geben より geben を省略し、貸方 Haben は Soll haben より Soll を省略したるものにして元來イタリア語の直譯である。英語にては夙くより意譯して Debitor, Creditor を用ひたるが如し。例へば 1660 年の元帳勘定は次の如し。

A Ledger Account of 1660 (2)

(Left Folio)

Fol. 1. Anno 1633, in London

Cash is Debitor	£	s	d
1 Jan. To Stock for several coynes of money	1000	15	7
27 Feb. To Jacob Symonson his account current	328	10	11
Etc.			

(Right Folio)

Cash is Creditor	£	s	d
4 Jan. By George Pinchbak paid in part	144	—	—
13 March By Figs in Company, 3/5 R. R., 2/5 for me ..	8	7	6
Etc.			

尙元帳勘定の記入は元文章なりしが、1604年オランダの Simon Stevin の著書に於ては既に之を廢し且つ借方貸方は勘定の標題と共に勘定本欄の上部に別に

掲ぐる形式を示す。是れ一大進歩である。

A Ledger Account of 1604 (3)

(Left Folio)		(Right Folio)	
Notes Debet	Year 1600	Notes Credit	Year 1600
	£ s d		£ s d
30 Jan.		30 May	
Per capital fol.3.....	144 0 0	Per Peter DeWitt	
28 March		fol. 10	334 16 0
Per David Roels fol.15..	95 4 0	4 Aug.	
		Per pepper fol.16..	20 0 0

尙勘定形式進化の跡を示す爲に、第十八世紀型及び第十九世紀型をも附記せむ。(4)

第十八世紀型

Dr.	William Smith	per contra	Cr.
	(Left folio)		(Right folio)

第十九世紀型

Dr.	Bills Receivable		Cr.
1847		1847	
May 10	To Wm. Johnson 150-00	Nov. 10	By Cash 150-00

勘定が債権者又は債務者の計算即ち貸借関係を記録する場合に於ては、借方貸方、Dr., Cr.; Soll geben, Soll haben は字義通りの意義を有した。例へば甲が1,000圓の金額を受取るときは、夫れだけの債務を負ひ、借主

債務者となるから、其の人甲の勘定の借方 Dr. へ債務の金額1,000圓を記入する。又此の金額は其の勘定主甲が他日支拂ふことを要するものであるから、これを Soll geben; de dare の側に記入するのである。同様に或人Aが10,000圓の金額を貸與するときはAは10,000圓の債権を有することとなり、貸主・債権者となるから債権者Aの勘定の貸方 Cr. へ10,000圓を記入する。又此のAが貸與へたる10,000圓は他日Aに對して其の返済あるべく、貸主Aは之を受取るべきであるから、之をAの勘定の Soll haben; den avere の側に記入するのである。之を要するに借主 Debtor となれば借方 Debtor, Dr. の記入あり、貸主 Creditor となれば貸方 Creditor, Cr. の記入あり、借方貸方は字義と意義とに於て明白に其の記入の性質を現すを得たのである。換言すれば受取人借方授與人貸方の原則のみにて貸借理論は説明し得たのである。

然るに借方貸方の兩欄を有する勘定形式が貸借関係の計算を記録するに止らず、企業の財産及び資本の構成部分の總てに互りて使用せられ、債権者・債務者・得意先・仕入先の如き所謂人的勘定の外、財産に關する勘定としては現金・商品・土地・建物・什器等の物的勘定を生

じ、又資本に關する勘定としては資本金勘定及び各種の損益勘定を生ずるに至り、總ての取引に就き其の積極消極兩方面の結果を捕捉し之を此等の勘定に依り借方貸方へ複式に記入するに至るや、此所に複記式簿記の組織は完成したのである。然れども之れと同時に複式簿記に於ける勘定の種類は複雑となり、借方貸方なる術語は其の原始的・字義的意義を以てしては、總ての勘定に就き名實相伴ふ説明を與ふること能はざるに至つた。蓋し借方貸方即ち借主貸主なる語は元來人的關係を現す文字である。故に非人的・物的性質・内容を有し、然も借方貸方——否、左側右側——の性質が正負相反する所の諸種の勘定の左側右側の標識として之を使用するに至れば、其の間に無理を生じ其の統一的・原始的意義を支持すること能はざるに至るは理の當然である。

此の如くにして借方貸方なる術語は唯單に簿記の傳統的形式として勘定の左側右側を現す符號たるに止り、其の本來の意義は全く喪失し、之に代ふるに左右又は黑白等の文字を以てするも不可なきに至つたのである。

3 借方貸方の物的意義

前節に述べたる如く借方貸方の原始的意義は簿記理論上一般的貸借理論の説明としては非認せらるゝ所である。唯僅に記憶法又は便宜的教授法として猶多少の命脈を保持しつゝあるに過ぎない。抑、借方貸方の意義に理論的説明を與へむとするには、勘定の本質、從つて勘定が記録する材料の本質及び取引の積極消極の二要素の本質に溯りて之を攻究しなければならぬ。乃ち財産勘定系統に屬する諸勘定と資本勘定系統に屬する諸勘定とに就き、借方貸方の物的・實質的意義を説明すること下の如し。

[A] 財産勘定系統に屬する諸勘定

財産勘定系統に屬する諸勘定に在りては、借方は財産の増加を意味し、貸方は其の減少を意味する。借方プラス、貸方マイナスである。

然れども此の財産勘定に關する一般的意義は、積極財産勘定と消極財産勘定とに依りて自ら其の個別的意義を異にして解釋せられなければならない。

(1) 積極財産勘定殊に資産勘定

積極財産勘定殊に資産勘定に就いては、上の法則は

其の儘に之を解釋し得る。借方は資産の増加、貸方は資産の減少である。

借方	現金勘定	貸方
(1) 現金の増加又は受取	(2) 現金の減少又は支拂	
	(3) 残 高	

借方	得意先勘定(債権勘定)	貸方
(1) 債権又は賣掛金の増加 (a) 商品勘定又は商品 賣上勘定	(2) 債権又は賣掛金の減少 (a) 現金勘定 (b) 受取手形勘定 (c) 商品勘定、商品賣上勘 定又は戻り品勘定 (d) 賣上現金割引勘定	
	(3) 残 高	

(2) 消極財産勘定殊に負債勘定

之に反して消極財産勘定殊に負債勘定に就いては直に此の如くなるを得ない。何となれば上記の一般的法則に於て財産の増加又は財産の減少と謂ふとき、其の所謂「財産」とは言ふ迄もなく正數の財産即ち積極的財産を意味する。然るに消極財産勘定の内容は消極的財産にして積極的財産即ち「財産」とは正反對の性質のものである。故に借方は財産の増加なりと云ふ

一般的法則を此の場合に適用せむとするに方つては其の所謂財産の増加を以て直に消極的財産の増加と解すべからざること明白である。否、恰も此の正反對に財産即ち積極的財産の増加を意味する借方は、消極財産勘定に就いては其の價値の減少、消極的財産の減少を意味することゝならなければならない。

同様に又貸方は財産の減少なりと云ふ一般的法則は、積極的財産の減少を意味し、従つて消極的財産の増加を意味する。

之を要するに財産と云ふ絶對的無差別の立脚地より觀て立言するときは、積極財産勘定たると消極財産勘定たるとの別を問はず、總ての財産勘定に通じて一般的に借方は増加・プラスを意味し、貸方は減少・マイナスを意味する。之に反して積極的財産と消極的財産との區別を設け、相對的差別の立脚地より觀て各別に借方貸方の意義を言ひ現すときは、積極財産勘定と消極財産勘定とに就き其の増減又はプラス・マイナスの意義は正に正反對とならざるを得ず、即ち前者に就いては借方増加又はプラス、貸方減少又はマイナスなるに反し、後者に就いては借方減少又はマイナス、貸方増加又はプラスとなるのである。

借方(+),-(-P)	仕入先勘定	貸方(-),+(-P)
(2) 債務又は買掛金の減少		(1) 債務又は買掛金の増加
(a) 現金勘定		(a) 商品勘定又は商品仕入勘定
(b) 支拂手形勘定		
(c) 商品勘定、商品仕入勘定又は戻し品勘定		
(d) 仕入現金割引勘定		
(3) 残高		

[B] 資本勘定系統に属する諸勘定

資本勘定系統に属する諸勘定に在りては、借方貸方の意義性質は財産勘定系統に属する諸勘定に於ける場合と正反對でなければならない。此の事は財産と資本との本来の關係上當然の理である。財産と資本とは本来陰陽表裏の關係に立つもの、換言すれば方程式の左右兩側に相對立する關係にあるものであるから、其の勘定の借方貸方の意義性質も亦當然正反對とならなければならないのである。

尙この關係は企業設立の際に於ける財産及び資本の成立の狀態に據りても説明することを得る。例へば或企業主が現金 10,000 圓を資本として企業を開始する場合を假定すれば、此の場合簿記は次の如き記録

を作る。

[A] 財産勘定系統

借方(+)	現金勘定	貸方(-)
資本金勘定	10,000	

[B] 資本勘定系統

借方(-)	資本金勘定	貸方(+)
		現金勘定 10,000

即ち現金勘定の借方に企業の財産として現金 10,000 圓の成立を記録し、同時に之に對して資本金勘定の貸方に資本 10,000 圓の成立を記録する。簿記の成立の最初に於て既に此の如き財産と資本との對立關係が成立するのである。財産勘定に在りては借方プラス、資本勘定に在りては貸方プラスの記入原則が簿記に於ける基本的事實である。

此の基本的事實は又他方に於て取引の本質に基づくものである。凡て簿記の對象たる取引は各個の方程式を成す。而して現金設立も亦一つの取引であり、従つて方程式を成す。即ち其の左側の項目は財産殊に現金 +10,000 圓にして、右側の項目は資本殊に資本金 +10,000 圓である。簿記は此の如き取引を勘定形式に

依りて記録し、上記雛形の如く方程式の左側項目は現金勘定の左方即ち借方に、右側項目は資本金勘定の右方即ち貸方に記入するのである。

資本勘定系統に属する諸勘定の借方貸方諸項目は凡そ次の如くである。

(1) 資本金勘定

借方(-)	資 本 金 勘 定	貸方(+)
(2) 資本の減少	(1) 資本の成立又は増加	
(A) 資本金の減少引出	(A) 原始的資本金	
(a) 現金勘定(又は資産勘定)	(a) 開業残高勘定	
(B) 年度純損失	(b) 現金勘定又は諸口	
(a) 集合損益勘定	(B) 追加資本金	
(b) 私用勘定	(a) 現金勘定(又は資産勘定)	
(3) 残 高	(C) 年度純利益	
	(a) 集合損益勘定	
	(b) 私用勘定	

(2) 収益勘定

借方(-)	家 賃 收 益 勘 定	貸方(+)
(2) 収益の減少	(1) 収益の増加	
(A) 前受取の分(年度末)	(A) 受取りたる家賃収益	
(a) 前受取家賃収益勘定	(a) 現金勘定	
(3) 残 高	(B) 未收の分(年度末)	
(a) 集合損益勘定	(a) 未收家賃収益勘定	

収益勘定は貸方勘定にして然も其の年度進行中の記入は貸方記入のみなるを以て原則とする。

(3) 費用勘定及び損失勘定

借方(-),+(-v)	保 險 料 費 用 勘 定	貸方(+),-(-v)
(1) 費用の増加	(2) 費用の減少	
(A) 支拂ひたる保険料	(A) 前拂の分(年度末)	
(a) 現金勘定	(a) 未経過保険料勘定	
	(3) 残 高	
	(a) 集合損益勘定	

損失勘定は資本の減少に關する各種の費用又は損失を記録する勘定であるから、消極的資本勘定であり、従つて借方勘定にして然も其の年度進行中の記入は借方記入のみなるを以て原則とする。

以上説明したる如く各種勘定の借方貸方の性質殊に其の借方貸方孰れの側がプラスの性質を有し、其の勘定の本來の側であるかは、各種勘定の性質に依りて自ら一定してゐるのである。貸借對照表方程式又は之に費用収益の二項を加へたる残高試算表方程式は此の關係を最も明白に示す。即ち次の如し。

$$(I) \quad \begin{array}{ccc} & \text{(借方勘定)} & \text{(貸方勘定)} \\ & A & = P + K \end{array}$$

$$(II) \quad A + V = P + K + G$$

4 借方貸方平衡の原理

以上は借方貸方の性質を各種の勘定に就きて説明したのであるが、同じく借方貸方の関係は各個の取引に就きて存し、複式簿記全体の計算に就きても亦存する。是れ借方貸方平衡の原理とも稱し得べきものにして、借方貸方は各個の取引に就き及び複式簿記全体に就き、其の大きさ必ず相等しく、恒に平衡の状態を維持すべきであると云ふ原理である。借方 = 貸方 又は 借方合計 = 貸方合計 を以て此の関係を現し得るであらう。

借方貸方平衡の原理は取引の本質即ち其の二重性に基く。既に述べたる如く凡て簿記の記録の對象たる取引は其の結果を企業の財産及び資本の増減に生ずるや、恒に必ず積極的方面と消極的方面とに發現するものである。従つて簿記が取引の結果を勘定形式に依りて記録計算するに方り、最も自然にして且つ合理的なる方法は、取引毎に積極的及び消極的の二方面の記入を勘定形式に於て爲す方法でなければならな

い。而して此の積極的方面の勘定記入を借方記入と謂ひ、消極的方面の勘定記入を貸方記入と謂ふのである。此の場合に於て借方記入と貸方記入とが其の大きさ相等しく、即ち借方貸方平衡の原理が成立するは、取引の本質上當然の事であると言はなければならない。此所に注意すべきは、以上の説明に於て借方記入は積極的、貸方記入は消極的であると云ふ場合に於て積極的消極的と言へるは、曩に取引の説明に方り取引の要素又は結果に就き用ひたると同一の意味に於てである。各種勘定に就き借方貸方の性質が各、積極的なりや消極的なりやの問題に關する前節の説明の場合とは區別して考へなければならない。

借方貸方平衡の原理が各個の取引に就き、即ち其の單數の形に於て恒に成立する以上は、其の複數の形に於ても亦當然成立しなければならない。従つて複式記入に依る簿記は、何時に於ても其の記録を借方記入と貸方記入とに二大別すれば、兩者は必ず其の大きさ相等しかるべき理である。換言すれば複式簿記に於て總ての勘定の借方合計の總計と貸方合計の總計とは恒に相等しきことを要する。是れ試算表の原理を成すものにして複式簿記の強制的自己統制作用 Die

zwangsläufige Selbstkontrolle (5) として其の一大特徴たる點である。

〔註〕

- (1) Littleton, A. G.; Evolution of the Ledger Account (in the Accounting Review. Vol. I. No. 4. 1926.) に據る。
 (2) 同上。
 (3) 同上。
 (4) 同上。
 (5) Schär; Buchhaltung und Bilanz. S. 38.

第 八 章

方程式と勘定形式

1 方程式の形式と勘定の形式

以上數章に亘る説明に依つて明かなる如く簿記の全體系は方程式を要素として組織せられてある。即ち先づ第一に簿記の出發點に於て企業の設立と共に財産と資本との成立あり、此所に資本方程式が成立する。而して財産及び資本は簿記の一對の基本的對象にして、資本方程式は簿記の基本關係を表現するものである。第二に財産及び資本の價值に増減の變化を惹起す取引は、凡て同一額の積極的及び消極的の二方面の結果を生ずるが故に、夫れ自身各個の方程式を成すものである。第三に取引を勘定に記入するに方つては同一額のプラス・マイナスを借方と貸方とに仕譯して記入するが故に、其の借方記入と貸方記入とは相等しからざるを得ない。即ち借方貸方平衡の原理が成立し、取引の勘定記入は各個の方程式を成すもので

ある。

此の故に簿記の全體系を解剖して説明するに基本的觀念として方程式を用ふるときは適切且つ明確なる理論的説明を與へ得る。然れども方程式の形式を以て實際的簿記の記録を作成し得ざるは言ふを俟たざる所である。借方貸方の兩側を有する勘定形式が實に此の目的の爲に使用せられるのである。此に於て方程式の形式に依る簿記の理論と勘定形式に依る簿記の實際との關係又は聯絡を明かにするの必要を生ずる。

2 方程式を勘定形式に変更すること

方程式を勘定形式に変更するに方つて注意を要する點は、方程式に於てはマイナスの符號を用ふること自由なるに反し、勘定形式に於ては絶對的に之を用ひ得ないことである。即ち勘定に於ては直接減法の計算形式を採らず其の代りに借方貸方の中一方の側を以て減法的性質を有するものと定め、マイナスの計數は此の側に記入するのである。故に方程式を勘定形式に変更するには先づ方程式に於けるマイナスの符號を除去することを要する。例へば次の例題に於て、

(1) 企業設立の資本方程式 $A - P = K$ を勘定形式に変更するには、先づ之を $A = P + K$ に改めたる後、 A は現金勘定の借方に、 P は借入金勘定の貸方に、及び K は資本金勘定の貸方に記入せらるゝこととなる。又(4)現金にて買掛金を支拂ふと云ふ交換取引は、之を資本方程式に基き $(A - a_1) - (P - p_1) = K$ の式を以て表示することが簿記學的に最も精確なる方法なれども、之を勘定形式に依りて記録するには、先づ總てのマイナス符號を有する項目を轉項に依りて正數項となし、 $A + p_1 = a_1 + P + K$ に改變し、然る後 a_1 及び p_1 の借方貸方の位置を決定しなければならない。

之を要するに資本方程式及び之を基本として取引を表示する方程式の形式は、簿記の本質並びに以引の本質を明かにするものである。然れども簿記の技術的形式並びに取引の簿記的形式を表示するものは $A = P + K$ 及び 借方 = 貸方 なる方程式である。即ち貸借對照表方程式である。而して勘定の記入には唯借方記入と貸方記入とがあるのみであるから、總ての取引を仕譯するには此の後の形式に據らなければならない。此の關係に於て消極的財産は一の障礙である。蓋し消極的財産は元來基本方程式 $A - P = K$

に於て既にマイナスの符號を有するを以てある。
簿記の基本的關係を此の資本方程式に依らず、貸借對照表方程式に依るものとなす見解を採るならば此の如き障礙は全然最初より生じないのである。資本方程式を基本とする二勘定系統説は此の點に於て一の複雑性を有する。

3 例 解

次に簡單なる假設例を以て企業の設立より經營を経て決算に至るまでの簿記の全體を、方程式と勘定形式とを對照して圖解せむ。162-3 頁所載の圖表を看よ。尙この圖表に於て方程式と共に仕譯即ち借方貸方方程式を併せ掲げたるは、之に依りて方程式より勘定形式への改變を容易に了解せしめむが爲である。

4 例題を記入したる勘定形式

此の例題を記入したる各種の勘定を示せば次の如し。161 頁及び 164-6 頁所載の勘定雛形を看よ。但し大陸式に據る。

借方		(1) 開業残高勘定 (昭和 年1月1日) 貸方	
(1) 借入金勘定	500	(1) 現金勘定	1,500
(1) 資本金勘定	1,000		
	1,500		1,500

借方		(2) 現金勘定		貸方	
(1) 開業残高勘定	1,500	(2) 什器勘定	500		
(7) 得意先甲勘定	480	(4) 仕入先A勘定	500		
(8) 利子収益勘定	10	(10) 家賃費用勘定	50		
		(14) 決算残高勘定	940		
	1,990				1,990

借方		(3) 得意先甲勘定		貸方	
(6) 諸口	1,000	(7) 諸口	500		
		(14) 決算残高勘定	500		
	1,000				1,000

借方		(4) 商品勘定		貸方	
(3) 仕入先A勘定	1,000	(6) 得意先甲勘定	800		
		(14) 決算残高勘定	200		
	1,000				1,000

借方		(5) 什器勘定		貸方	
(2) 現金勘定	500	(14) 決算残高勘定	500		

(A) 取引

(B) 方程式

I 企業の設立

1 現金 1,500圓を以て企業を始む
但し負債 500圓

1 $A - P = K$
1,500 現金 | 借入金 500
 | 資本金 1,000

II 経営

第一 交換取引

2 a 現金にて什器を購入す 2 $(A + a_1 - a_2) - P = K$
500 什器 | 現金 500
3 b 仕入先 A より商品を仕入る、
信用買 3 $(A + a_3) - (P + p_1) = K$
1,000 商品 | 仕入先 A 1,000
4 c 現金にて買掛金を支拂ふ 4 $(A - a_4) - (P - p_2) = K$
500 仕入先 A | 現金 500
5 d 約束手形にて買掛金を支拂ふ 5 $A - (P + p_3 - p_4) = K$
300 仕入先 A | 支拂手形 300

第二 複合取引

6 a 商品を得意先甲に販賣す、信
用賣。但し賣上商品原價 800圓 6 $\{A + (a_5 + a_6) - a_7\} - P = K + g_1$
1,000 得意先甲 | 商品 800
 | 賣上損益 200
7 b 甲より買掛金の支拂を受く、
現金割引 2% を興ふ 7 $\{A + a_8 - (a_9 + a_{10})\} - P = K - v_1$
480 現金 | 得意先甲 500
 | 20 賣上現金割引

第三 損益取引

8 a 利子を受取る 8 $(A + a_{11}) - P = K + g_2$
10 現金 | 利子収益 10
9 b 債務の免除を受く (仕入現金
割引) 9 $A - (P - p_5) = K + g_3$
15 仕入先 A | 仕入現金割引 15
10 c 家賃を支拂ふ 10 $(A - a_{12}) - P = K - v_2$
50 家賃費用 | 現金 50
11 d 利息債務を生ず 11 $A - (P + p_6) = K - v_3$
20 利子費用 | 借入金 20

III 決算 12-15(註)

IV 帳簿の再開 16

- (註) 12 損益諸勘定の締切
13 集合損益勘定の締切
14 財産勘定系統の諸勘定の締切
15 資本金勘定の締切

(C) 勘定形式

財産勘定系統				資本勘定系統	
積極財産勘定		消極財産勘定		借方	貸方
借方	貸方	借方	貸方		
+A	-A	-(-P)	+(-P)	-K	+K
+財産	-財産	+財産	-財産	-資本	+資本
1 A 1,500			P 500		K 1,000
2 a 500	a ₂ 500				
3 a ₃ 1,000			p ₁ 1,000		
4	a ₄ 500	p ₂ 500			
5		p ₄ 300	p ₃ 300		
6 a ₅ +a ₆ 1,000	a ₇ 800				g ₁ 200
7 a ₈ 480	a ₉ +a ₁₀ 500			v ₁ 20	
8 a ₁₁ 10					g ₂ 10
9		p ₅ 15			g ₃ 15
10	a ₁₂ 50			v ₂ 50	
11			p ₆ 20	v ₃ 20	
12-15 (註)	4,990	2,850	815	1,820	90
		2,140	1,005	1,820	1,135
	4,990	4,990	1,820	1,820	1,225
					1,225

(註) 決算に於ける資本方程式 $A_1 - P_1 = K_1$ は 12-15 の行に於て

$$A_1 - P_1 = K_1$$

$$2,140 - 1,005 = 1,135$$

として現る。

借方		(6) 仕入先A勘定		貸方	
(4) 現金勘定	500	(3) 商品勘定	1,000		
(5) 支拂手形勘定	300				
(9) 仕入現金割引勘定	15				
(14) 決算残高勘定	185				
	<u>1,000</u>				<u>1,000</u>

借方		(7) 支拂手形勘定		貸方	
(14) 決算残高勘定	300	(5) 仕入先A勘定	300		

借方		(8) 借入金勘定		貸方	
(14) 決算残高勘定	520	(1) 開業残高勘定	500		
		(11) 利子費用勘定	20		
	<u>520</u>		<u>520</u>		

借方		(9) 資本金勘定		貸方	
(15) 決算残高勘定	1,135	(1) 開業残高勘定	1,000		
		(13) 集合損益勘定	135		
	<u>1,135</u>		<u>1,135</u>		

借方		(10) 賣上損益勘定		貸方	
(12) 集合損益勘定	200	(6) 得意先甲勘定	200		

借方		(11) 利子収益勘定		貸方	
(12) 集合損益勘定	10	(8) 現金勘定	10		

借方		(12) 仕入現金割引勘定		貸方	
(12) 集合損益勘定	15	(9) 仕入先A勘定	15		

借方		(13) 賣上現金割引勘定		貸方	
(7) 得意先甲勘定	20	(12) 集合損益勘定	20		

借方		(14) 家賃費用勘定		貸方	
(10) 現金勘定	50	(12) 集合損益勘定	50		

借方		(15) 利子費用勘定		貸方	
(11) 借入金勘定	20	(12) 集合損益勘定	20		

借方		(16) 集合損益勘定		貸方	
(12) 賣上現金割引勘定	20	(12) 賣上損益勘定	200		
(12) 家賃費用勘定	50	(12) 利子収益勘定	10		
(12) 利子費用勘定	20	(12) 仕入現金割引勘定	15		
(13) 資本金勘定	135				
	<u>225</u>		<u>225</u>		

借方		(17) 決算残高勘定 (昭和 年6月30日)		貸方	
(14) 現金勘定	940	(14) 仕入先A勘定	185		
(14) 得意先甲勘定	500	(14) 支拂手形勘定	300		
(14) 商品勘定	200	(14) 借入金勘定	520		
(14) 什器勘定	500	(15) 資本金勘定	1,135		
	<u>2,140</u>		<u>2,140</u>		

借方		(18) 開業残高勘定 (昭和 年7月1日)		貸方	
(16) 仕入先A勘定	185	(16) 現金勘定	940		
(16) 支拂手形勘定	300	(16) 得意先甲勘定	500		
(16) 借入金勘定	520	(16) 商品勘定	200		
(16) 資本金勘定	1,135	(16) 什器勘定	500		
	<u>2,140</u>		<u>2,140</u>		

第九章

決算

勘定の締切

1 決算

企業の設立及び経営に次いで最後に決算が来る。決算は企業の一営業年度の終結であり簿記の終点である。一會計年度を通じて継続的に経営の結果即ち取引の結果を計算記録したる簿記の總計算、即ち財産勘定系統の諸勘定に依りて記録せられたる各種の資産及び負債の増減に關する精細なる計算及び資本勘定系統の諸勘定殊に損益諸勘定に依りて記録せられたる各種の収益及び損失費用の精細なる計算が年度末に至つて其の計算の結論を決定する。是れ即ち決算である。

決算の結果は一方には財産勘定系統の計算の結論として年度末に於ける純財産 Reinvermögen の大きさ

を決定し、他方に於ては資本勘定系統の計算の結論として年度末に於ける資本の大きさを決定する。而して此等二種の計算的結論が一致すべきは勿論である。例へば前章の假設例に在りては次の如し。

(A) 財産勘定系統の結論 決算残高勘定の借方残高

$$A_1 - P_1 = K_1$$

$$2,149 - 1,005 = 1,135$$

(B) 資本勘定系統の結論 資本金勘定の貸方残高

$$K_0 + RG = K_1$$

$$1,000 + 135 = 1,135$$

又同じく決算の結果を稍異なる観点より見るときは簿記の全計算は決算に於て綜括せられて損益計算表と貸借対照表との二種の會計表又は財政表となる。第一に損益諸勘定に依りて記録せられたる損益の計算は綜合せられて集合損益勘定又は損益計算表と成り、一營業年度の營業成績を明かにする。第二に財産勘定系統に屬する諸勘定の残高は決算残高勘定に綜められ、其の残高として年度末資本 K_1 を算出する。貸借対照表は決算残高勘定の少しく形式を整理したるものである。なほ貸借対照表に在りては資本 K_1 を表示するに年度始資本 K_0 と年度純利益 RG とを各別の

項目となし、以て營業成績を明確に現すことを要する。而して其の純利益が損益計算表に於て算出せられたるものと一致すべきは言ふを俟たざる所である。

此の如く簿記の記録は決算の結果此等二種の財政表に綜括せられ、殊に窮極に於ては貸借対照表となるものであると考へることを得る。然れども年度進行中發生する所謂外部取引のみを記入するに止り且つ化合取引の記入をも必要とする簿記の元帳勘定の計數又は残高を以ては、直に此等の財政表を作成するを得ない。此の間に於て解決すべき問題が存在する。之を換言すれば決算直前の試算表より損益計算表及び貸借対照表を作成するには、其の中間に特別の手續を要し、殊に財産評價問題の如き簿記理論の範圍に屬せざる問題を含むのである。故に試算表作成以後に於ける決算の手續は固有の簿記に非ずして、狹義の會計學 Accounting properの領域に屬するものと解せられてある。

此所には決算を取扱ふに簿記の範圍内に限定し、姑く之を營業年度末に於ける勘定締切 Closing accounts と同意義に解し、加之、勘定締切以前に必要缺くべからざる修正記入 Adjusting entries の如き細目に亙る説明

は之を後章に譲り、唯決算の大綱のみを説述するであらう。

2 勘定締切の意義

勘定の締切は、之を實質的に言へば、勘定に依る計算の財政的結論を決定することである。凡て勘定は其の内容たる或種の價值が企業の経営中取引に因りて生じたる増加及び減少を借方貸方又は貸方借方に記録し、此等の積極的財政事項と消極的財政事項との比較計算に依りて財政的結論を決定することを其の目的とする。例へば現金勘定は現金と云ふ一種の資産に就き、其の増加を借方に其の減少を貸方に記入し、借方合計より貸方合計を差引きて現金の残高幾何なるかを決定するが如し。而して決算に於て勘定を締切るは此の決定を行ふ爲である。Dickseeが元帳締切の第二の目的は元帳締切日に於ける各勘定の状態を後日の参考に便なる形式を以て記録に留め置く事である」と曰ふは、此の事を意味する。損益諸勘定の如く單に借方又は貸方一方の記入のみを生ずる勘定に在りては、所期の結論を決定するに借方合計と貸方合計との差引計算を行ふの要なく、唯單に借方合計又は貸

方合計を算出するを以て足ること勿論である。

3 勘定締切の方法

勘定の締切は、之を形式的に言へば、其の借方合計と貸方合計とを相等しからしむる爲に、兩者の差額を金額の小なる側に記入する事である。此の差額を稱して勘定の残高 Balance; Saldo と云ふ。残高は即ち先に言へる財政的結論である。

而して勘定締切の方法には二種の形式がある。

(I) 單に差額即ち残高を當該勘定の借方又は貸方の一方に記入し、以て借方合計と貸方合計とを平衡せしむる方法——残高記入の方法

(II) 差額即ち残高を他の勘定へ振替へることに依りて勘定を締切る方法——残高振替の方法 是れである。

(I) 残高記入の方法

此の方法は或一つの勘定に借方又は貸方一方の記入を爲すのみであるから、借方記入あれば貸方記入ありと云ふ複式簿記の第一原則に反する。従つて單純に之を行ふことは許されない。之を行ふ場合には勘定の締切と同時に其の再開を併せ行はなければなら

ない。所謂残高繰越の方法が是れである。此の方法は英米式決算に於て、損益諸勘定及び集合損益勘定を除き、他の總ての勘定に就き用ひらるゝ所である。

(II) 残高振替の方法

此の方法は大陸式の決算に於ては總ての勘定に就き、又英米式の決算に於ては損益諸勘定及び集合損益勘定に就いて用ひられる所である。而して残高振替の順序は勘定の性質に依り自ら一定してゐるから、此の標準に依つて上級勘定下級勘定の順位を區別することを得る。然るときは決算の手續は下級勘定より上級勘定へ順次其の残高を振替へゆき、遂に最上級の勘定たる決算残高勘定へ總ての勘定の残高を振替へることを以て完了するものであると言ひ得る。其の順位は大要次の如し。

[A] 資本勘定系統

- (1)各種損益勘定 (2)集合損益勘定 (3)私用勘定
(4)資本金勘定 (5)決算残高勘定

[B] 財産勘定系統

- (1)各種財産勘定 (2)決算残高勘定

尙戻り品勘定は其の残高を商品賣上勘定へ振替へ、戻し品勘定及び仕入運賃勘定は其の残高を商品仕入

勘定又は賣上商品原價勘定へ振替へ、商品仕入勘定は其の残高を商品財産勘定又は賣上商品原價勘定へ振替へる等の順序ありて部分的に上下主従の關係ある場合が存する。

4 大陸式決算と英米式決算

決算即ち勘定締切の方法には大陸式と英米式との二種がある。大陸式決算は形式上完全にして且つ理論的なれども實際的には不要なる煩瑣を含む。之に反して英米式決算は實際を主とするものにして、大陸式より單純化したる簡便法である。従つて簿記の理論を主として説明し簿記の到達する歸結を明かにする爲には、大陸式決算の形式に依るを可とする。故に此所には先づ大陸式決算を説明し然る後英米式の之れと異なる點を述べるであらう。

大陸式決算に於ては決算の爲に特に二個の勘定を設定する。

- (1) 集合損益勘定 Gewinn-und Verlustkonto; Profit and Loss Account.
(2) 決算残高勘定 Schlussbilanzkonto oder Ausgangsbilanzkonto; (Closing Balance Account).

是れである。而して勘定の締切は總ての勘定に就き
 残高振替の形式に依りて行はれる。即ち其の残高を
 集合損益勘定又は決算残高勘定へ振替へることに依
 りて勘定を締切るのである。

(1) 集合損益勘定

(A) 純利益を示す場合

借方	集合損益勘定	貸方
(2) 總ての費用損失 (a) 賣上商品原價勘定 (b) 俵給費勘定 (c) 販賣運賃勘定 (d) 減價銷却費勘定 (e) 燈火暖房費勘定 (f) 消耗品費勘定 (g) 保險料勘定 (h) 利子費用勘定 (k) 家賃費用勘定 (l) 賣上現金割引勘定 (m) 貸倒損失勘定 (n) 等 (i) 残高—純利益 (a) 私用勘定 (a') 資本金勘定	(1) 總ての収益 (a) 商品賣上勘定 (b) 家賃収益勘定 (c) 利子収益勘定 (d) 仕入現金割引勘定 (e) 等	

(B) 純損失を示す場合

借方	集合損益勘定	貸方
(2) 總ての費用損失	(1) 總ての収益 (i) 残高—純損失 (a) 私用勘定 (a') 資本金勘定	

集合損益勘定は總ての損益勘定の残高を以て其の
 記入項目とする綜合勘定にして、言はゞ損益残高勘定
 とも稱すべきものである。其の借方には損益勘定殊
 に費用勘定及び損失勘定の借方残高が振替へられ其
 の貸方には損益勘定殊に収益勘定の貸方残高が振替
 へられる。而して其の残高は貸方残高ならば純利益
 であり、借方残高ならば純損失である。

各種の損益勘定は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。而して集合損益勘
 定は其の残高を資本金勘定(又は私用勘定)へ振替へる
 ことに依りて勘定を締切る。此の如くにして總ての
 損益勘定の残高は集合損益勘定(及び私用勘定)を經由
 して終に資本金勘定に綜合せられる結果となる。

尙或種の第一次損益勘定にありては其の残高を直

接に最高次の総合損益勘定たる集合損益勘定へ振替へずして、第二次・第三次等の上級勘定を経由することあるは前節述べたる所の如し。

(2) 決算残高勘定

借方	決算残高勘定	貸方
(1) 總ての積極財産 (a) 現金勘定 (b) 商品勘定 (c) 得意先勘定 (d) 受取手形勘定 (e) 什器勘定 (f) 等		(2) 總ての消極財産 (a) 仕入先勘定 (b) 支拂手形勘定 (c) 借入金勘定 (d) 滞貸修正勘定 (e) 什器減價修正勘定 (f) 等 (3) 純財産即ち資本 (a) 資本金勘定

決算残高勘定は財産勘定系統に属する總ての勘定の残高及び最後に資本金勘定の残高を綜めたる総合残高勘定である。其の借方には各種の積極財産勘定の借方残高が入り、其の貸方には各種の消極財産勘定の貸方残高が入り、且つ最後に資本金勘定の貸方残高が入る。故に借方には總ての積極財産構成部分を総め、貸方には總ての消極財産構成部分及び資本即ち純財産を総める。

各種の財産勘定は其の残高を決算残高勘定へ振替へることに依りて勘定を締切る。最後に資本金勘定を締切る爲に其の残高を決算残高勘定へ振替へる。然るときは決算残高勘定の借方貸方は $A_1 = P_1 + K_1$ の関係を出現し、其の借方合計と貸方合計とが平衡し、従つて何等の手續を須ひずして勘定を締切ることを得る。決算残高勘定を締切るときは、茲に決算の手續勘定締切は完了するのである。

此の如く大陸式の決算に於ては、總ての勘定は順次上級勘定への残高振替に依りて勘定を締切り、其の結果窮極に於て總ての勘定の總ての残高は悉く決算残高勘定に総合せられることとなる。故に一營業年度を通じ繼續的に精細なる記録を行ひたる簿記の勘定計算の全體は、年度末に至り決算手續の結果一個の決算残高勘定に総合せられる。此の意味に於て決算残高勘定は常に財産勘定系統中最高次の総合勘定たるに止ず、總ての勘定中最高次の全総合勘定であると言はなければならない。

5 決算の理論的説明

上記の決算残高勘定に於ける最終の記入項目たる

貸方項目(3)は決算の手續上資本金勘定より振替記入したるものであるから、其の性質は資本にして財産に非ずと言はなければならない。又決算残高勘定は、之を決算の技術上又は形式上より見れば、上述の如く財産勘定系統のみならず資本勘定系統の残高をも網羅するが故に、總ての勘定の残高を以て其の記入項目とするものであると言はなければならない。

然れども之を稍、異なる觀點より考察するときは、此の勘定は総合財産勘定にして、其の借方には總ての積極財産勘定の残高即ち積極財産構成部分を記入し、其の貸方には總ての消極財産勘定の残高即ち消極財産構成部分を記入し、此等積極消極二種の財政的事項よりの結論として純財産の大きさを決定表示する勘定なりと解することを得るであらう。此の解釋に従へば決算残高勘定も亦一個の財産勘定にして其れ自身の残高を有し、且つ平常の場合には積極財産勘定なるが故に其の残高は借方残高であり、勘定を締切るときは之を貸方最後の項目として記入しなければならないのである。

又他方に於て資本金勘定は上述の如く決算の手續上其の残高を決算残高勘定へ振替へるには相違ない

けれども、之を稍、異なる觀點より考察するときは、此の勘定は資本勘定系統の最高次の総合勘定にして、其の残高は決算直後の資本の大きさを示し、本質上貸方残高にして、勘定を締切るときは之を借方最後の項目として記入しなければならないものであると見ることを得るであらう。

決算残高勘定及び資本金勘定に就き試みたる此の第二の考察は、決算手續の形式的説明としては残高振替に依る統一的原則を徒に破壊するの嫌あれども、決算の結果を理論的且つ實質的に理解する爲には適切なるものである。之を換言すれば決算の理論的實質的説明の爲には、決算手續を勘定締切の最後の一過程前にて止め、資本金勘定より其の残高を決算残高勘定へ移轉する手續を未だ行はざる直前に於て、此等の二勘定を對照して考察することが必要である。此の場合に於て決算残高勘定は總ての財産勘定の残高を総めたる勘定であるから、総合財産勘定又は総合的單一財産勘定として財産勘定系統の全體を代表するものと見ることを得べく、之に對して資本金勘定は資本及び其の増減に關する損益計算の結果を包含する勘定であるから、総合的單一資本勘定として資本勘定系統

の全體を代表するものと見ることを得る。而して前者は其の残高が借方残高であり、後者は其の残高が貸方残高でなければならない。決算残高勘定の借方残高は $A_1 - P_1$ の計算に依りて決算に於ける純財産即ち資本 K_1 を示し、資本金勘定の貸方残高は $K + RG$ 又は $K - RV$ の計算に依りて同じく決算に於ける資本 K_1 を示す。此等二つの残高が相等しくあるべきことは言ふを俟たない所である。

此の如く決算の結果として新純財産即ち新資本が二重に算出表示せられることは、複式簿記の體系が財産勘定系統と資本勘定系統との二系統より構成せられ、此等二つの勘定系統が異種の計算を通して同一の結果に到達すべきものであることを意味する。

6 帳簿又は勘定の再開

上述の如く大陸式決算に在りては、決算に於て總ての勘定を事實上締切る。従つて次年度の開始と同時に之を再び開き直し、以て各種の取引を勘定に記録するの準備を整へなければならない。此の場合に於て再び開き直すべき諸勘定の残高は、總て決算残高勘定に綜められてあるから、勘定の再開又は元帳の再開は

決算残高勘定に於ける財産及び資本を以て新に企業を設立し、各種の勘定を設定して其の記入をなすものであると看做すことを得る。

凡て企業設立の際には一個の特殊なる勘定を設定し、以て複式記入の形式を完全にし、且つ資本の大きさを算定すること既に述べたる所の如くである。即ち開業残高勘定 *Eröffnungsbilanzkonto* oder *Eingangsbilanzkonto*; (Opening Balance Account) 是れである。此の勘定は借方には總ての消極財産構成部分及び資本を含み、貸方には總ての積極財産構成部分を含む。或年度末の決算残高勘定の借方貸方の位置を正反對にしたるものが、次年度始の開業残高勘定である。

此所に注意すべきは、總て損益に關する諸勘定は開業残高勘定に出現せざることである。此等の諸勘定は決算に於て其の残高を集合損益勘定へ振替へ、更に此の勘定の残高として資本金勘定へ送られて新資本の一部分を構成するに至るものである。損益なるものは本質上一會計年度限りのものである。故に次年度に繰越すべき残高を有すべき理がない。又之を他の方面より説明すれば、開業残高勘定は企業設立當初の財産及び資本を内容とする。而して企業設立の當

初に方つては、収益・費用・損失等、經營を行ふに因りて初めて生ずべきものは未だ存在すべき理がないのである。

損益勘定が繰越すべき残高を示す場合に於ては、其の残高の性質は損益その者に非ずして財産的のものである。此の點に關する詳細の説明は後章に譲る。

7 英米式決算

以上は大陸式決算並びに勘定再開の手續である。其の方法は形式的統一と完全とを具備する。然れども殆ど同時に同一内容を有する二個の残高勘定を設定するは、明かに形式的重複なりと言はなければならない。英米式決算に在りては此の重複を省略する。即ち決算の爲特に設定する残高勘定は唯一つ集合損益勘定のみにして、決算残高勘定及び開業残高勘定は共に之を設定しないのである。

而して其の決算の手續は、先づ各種の損益勘定を集合損益勘定への残高振替に依りて締切り、次いで集合損益勘定を資本金勘定への残高振替に依りて締切る。此所までの手續は大陸式の場合と全く同じである。然るとき未だ締切の終らざる勘定は資本金勘定及び

財産勘定系統の諸勘定である。此等の勘定は大陸式決算に在りては凡て決算残高勘定への残高振替に依りて締切られるのである。然るに英米式の場合には決算残高勘定を設定せざるが故に之れと異なる方法に依らなければならない。残高繰越の方法が即ち是れである。残高繰越とは同一勘定に於て決算残高を次年度に繰越す方法である。決算残高を合計額の小さい側に記入して借方合計と貸方合計とを相等しからしめ、以て勘定を締切ると同時に其の残高を次年度最初の記入項目として反対側に記入する方法である。斯くして同一勘定に於て借方貸方の複式記入をなし、勘定の締切と同時に勘定の再開を併せ行ふ。例へば前章の假設例に於て現金勘定は借方合計1990、貸方合計1050であるから、其の残高は借方残高940である。故に貸方に最後の項目として940を記入して勘定を締切り、同時に之に對する借方記入は此の勘定の次年度最初の記入項目として之を爲し、以て勘定の再開を行ひ借方残高940を借方の位置に復せしむるが如し。