

其の結果として更に新たなる資産の純増加を來したる事實に適當なる名稱を付し、之に對應して取得したる資産の有すると同一の價額を付して負債と稱するものである。從て貸借對照表上資産と負債とは其の總金額に於て一致し、負債は其の所有資産の構成原因を示すことになる。此の意味よりして負債を分ては資本、債務、利益の三者に大別される。

	貸方	借方	
↓財產取得の手段↑	資本	負債	↑財產取得
	↓營業經營に因る増加	↑總資本	
↓事業年度末現在	↑創業當時		
	資產	負債	
	利益		

七五 形式的負債と實質的負債 既に述べた通り負債は資産取得の手段又結果として資産と對立し貸借對照表の貸方に掲せらるゝものを總稱するから、會計學上負債と云へば實質的負債即ち債務以

外に單に整理上負債として整理され現實に負債でないものをも包含する。夫れで實質的負債に對し總負債を形式的負債と稱し、形式的負債中實質的負債を除いたものを整理負債と資本主勘定即ち純資産對應負債とに分つ。

實質的負債は即ち債務であつて、一に之を對外負債とも稱し將來一定の時期に至り特定人に對し一定の財産上の給付をなすべき義務を云ふ。會計學上其の給付の目的は金錢たるを普通とし、稀に物品若しくは勞務（商品券發行に依る収入金又は請負金の前受けの如し）たることがある。實質的負債は之を更に固定負債と流動負債とに分つ。

七六 固定負債 とは社債、借入金等の負債にして長期に亙るものを云ひ、資本金と同じく資本的収入を成して營業の基礎を形成し、主として資本的支出に充てらるべきものである。

(1) 社債 固定負債中主なるものを社債とする。社債には三年乃至五年と云ふやうな短期なものもあるが、之は募集の便宜上單に爾かするものであつて實際は借換に依り長い期間に延長されるのを常とする。社債が發行せらるゝに當り發行價格が社債額面に比し少額なることがある。此の差金を社債發行差金又は社債較差金と稱し、之が實體は一種の損金であり、手形割引の場合に於ける割引料と同一の性質を有する。從て此の差金が大であればある程其の社債に對する利子は低率である譯である。

社債較差金に付ては第二章中に於て簡単に説明を加へて置いた。社債を發行した場合其の償還に備ふる爲め、每期利益たる剰餘金の中より又は運轉資本の中より償還基金を積立て貯へ置くか、又は其都度社債の買入償還を行ふを必要とするが、事業が漸次擴張の機運に向つて居る會社にとりては此の方法は恐らく不可能であつて、償還期に至れば亦借換をなすの止むなきに至るであらう。又其の會社の株式が取引所に於て上場され、市場相場を有して居る場合に其の株式の拂込額に對する利益配當率が市場利率より高率であつて、其の配當率を引下げること困難なるときには事業擴張資金を調達するに當りては増資の方法よりも此の社債發行の手段に依るを普通とする。何となれば増資の拂込金にして資本的支出に充てられたるものは之に依りて得たる新なる設備が全能力を發揮するに至る迄は充分なる利益を伴ふことなく従て總體の利益配當率を引下げるからである。

(2) 長期借入金 は流動的短期の借入金と區別する爲め特別の科目にて整理するを要する。長期借入金に付き注意を要するは其の年賦償還に依る場合である。毎期の年賦償還金は元金の返済と利子の支拂を含むものであつて之を整理する方法に二様ある。

A 借入をなしたる時に純借入額を負債の部貸方に記入し毎年賦金を支拂ふ毎に年賦金の計算内容に従ひ借入金返済と利子支拂とに分割するもの、

B 借入時に年賦額を合計したるものを貸方に記入し、之れと純手取額との差を「年賦借入利子未決算」とも云ふべき繰延資産勘定を起し、恰も社債發行差金の整理と同様な方法に依り之を年賦金支拂の度毎に償却するものである。

七七 流動負債 とは流動資産と相對し常に流動的狀態にある負債を云ひ、更に分ちて流通負債、融通負債、一時的負債の三とする。

(1) 流通負債 とは直接に營業經營上運轉資産中の現金又は當座預金の不足に因り日常の取引に附隨して、生ずるを普通とし、其の内容は商品、原料品等収益資産仕入の結果として生じたる買掛金の支拂手形、固定資産を構成したる前項固定負債に對する利子の未拂、營業諸經常費の未拂等であつて、第一章所述収益的支出に對する代金の未拂として生じたるものである。

(2) 融通負債 とは前項の固定負債に相當するもの、期間が實質的に短期なるものを云ひ、現金又は當座預金の一時的不足を補はんが爲にする借入金である。此の負債を負擔するに依り取得したる資金は前掲流通負債の辨済に充當せらるゝか、又は商品、原料品等の収益資産の仕入又は利子經費の支拂等収益的支出に充當せらるゝを普通とする。此の負債に屬するものは手形借入、當座借越、短期の借入金等である。

(3) 一時的負債とは主として營業經營の間接的結果として、一時的に負擔したる債務であつて、事業經營上此の負債を負擔するに依り受入れたる資金は其の特に永久性を帯びるものに限る、運用資本に投入するの外、營業資金としては他に流用するを許さないものである。例へば従業員、取引店等より受入れたる保證金、營業上に非ざる一時假受金の如し。

七八 整理負債とは總負債中實質的負債及び純資産に對應する負債を除きたるものにして、貸借對照表の整理上未だ現實の負債に屬せざるものを負債として計上したるものを云ふ。實質的負債と整理負債との區別は其の負債が對外的に確定せりや否やに依り明白に之を判定し得るけれども、整理負債と純資産對應負債との區別は甚だ困難である。而も後者の區別如何は直ちに事業の純益金額計算上の問題となるから深甚なる注意を要する。之が區別の標準に付ては各其の項に付て述べやう。整理負債に屬するものは未經過利益、未確定損失、償却見返、偶發債務の如し。

七九 未經過利益とは既に收入したる利益中其の利益に相當する期間が未經過に屬する爲め、其の未經過期間に相當する分丈け利益の内より控除し、負債の部に計上したるものを云ふ。例へば銀行に於ける未經過割引料、損害保險會社に於ける未經過保險料の如きものである。既收未經過利益の實體は前受けの利益であり負債ではない。嚴格に各事業年度毎に利益を計算せんとするの結果、既に收

入したる前受けの利益を控除するに當り、整理上負債として計上せらるゝに過ぎないのである。既收未經過利益と所得税との關係に付き其の所得計算に對する影響如何と云へば、未經過利益の計上は夫れだけ其の事業年度の利益を削減することになるが、所得は各事業年度の總益金より總損金を控除したる残額に依るべきものであるから、未だ其の事業年度に屬すると認むべからざる利益を控除するは固より至當である。然し會社が其の受入れたる利益中未經過分を控除しない時は、會社は主觀的に矢張り其の分をも其の事業年度の利益と見做して居る結果に外ならないから、強て所得計算上其の未經過分の利益を控除するには及ばない扱ひになつて居る。而して未經過利益の過大計上は直に秘密積立金の形成となる。

## 取引仕例

當期收入手形割引料五四八、六一一圓中手形割引期間未經過分に對するもの三七、九四二圓未經過割引料に振替ふ。

(借) 割引料 三七、九四二 (貸) 未經過割引料 三七、九四二

八〇 未確定損失とは既に現實に發生したる損失には違ひないが、其の内容が確定せざる爲め通常の損金に計上する能はざる状態にあるものを、其の事業年度の損失に歸すべき分丈け見積り、純益金より控除する爲め夫れに該當する分を整理上負債に掲上したものである。例へば銀行業に於ける定

期預金に對する未拂利息、保險會社に於ける損害未精算金の如し。既發未確定損失の實體は損金であつて、整理上負債の部に計上せらるゝことは前の既收未經過利益と同様である。事業の基礎を堅實ならしめ又は嚴格なる損益計算を爲す上に於て、此の種の負債勘定を出来る丈け多く計上することは會計學上甚だ望まじきことであるが、會社が之を計上した場合に所得計算上其の損金たることを認容し得らるべき範圍は既に現實に發生して居る損金の限度であつて、其の事業年度若しくは夫れ以前に歸屬すべき分のみに限定せられる。故に將來發生するかも知れないと云ふ單なる豫想の損失、例へば貸倒損失準備、納税引當の如きは會計學上は之を計上することを必要とするも、所得計算上は其の事業年度の損金とならない。此等は後段に所謂積立金となるものであつて、此等の準備又は引當は其の事業年度の損失に非ずとして會計計算上の損金より控除せられる。負債の部に計上されたる未確定損失は之を繰上負債と云ふ。

#### 取引仕簿例

當期末現在各種預金に對する算出未拂利息四一、五二六圓損金に加算す。

(借) 支拂利息 四一、五二六 (貸) 未拂利息 四一、五二六

八一 償却見返 特定の所有資産中其の價格が既に現實に減損したるものを、其の資産價額から差

引いて貸借對照表の借方に掲上する代りに其の資産價額は其の儘とし、一方貸方に既に消滅に歸したる分の價額を相殺勘定として掲上することがある。之を償却見返と名付ける。例へば既に幾分減價償却せる建物、又は貸倒れの整理をしたる賣掛金を舊價額のまま、資産に計上せるに對し、其の償却したる部分の金額に付き負債に掲上せる減價償却金、貸倒金の如し。償却見返及び其れに相當する資産は共に現實の負債又は資産ではないから、所得計算上超過所得の基礎たる資本金の資産按分計算をなすに當つては、總資産より之に相當する資産を控除せねばならぬ。未經過利益と償却見返は之を總稱して繰上負債と云ふ。

八二 偶發負債 とは資産の分類中に述べた見返資産の依つて生ずべき整理上の負債であつて、其の實體は營業上偶發的に負擔した負債であつて、其の負債又は夫れに相當する資産を一般の資産負債と混合することを許さざるもの、例へば證券を以て受け入れたる保證金並に其の受入れたる證券の如き、又直接に負擔すべき當然の債務に非ずして將來直接の債務に變化すべき可能性を有するに止るもの、例へば手形の參加引受を爲したる場合の支拂承諾の如き負債である。偶發負債及び見返資産は財産の嚴格なる現況を知らんとするには必ず貸借對照表に掲上するを必要とする。

偶發負債の著名なるものは銀行信託會社等に於ける得意先の手形其の他の債務の支拂保證、及び爲

替銀行に於ける信用狀等の發行に因る支拂承諾(此等に對する見返資産は支拂承諾見返)である。前者の場合即ち他人の債務の支拂保證をなしたときは其の他人が他日債務の辨濟をなす能はざるに至つた場合に於て、其の銀行又は信託會社は自ら其の辨濟の責に任ずべき事を承諾したことを表はし、後者の信用狀を發行した場合には、外國の取引銀行又は支店が其の信用狀の名宛人又は差圖人に其の信用狀に基き交付したる金錢に對しては信用狀を發行したる銀行が辨濟の責に任ずることを表はしたものである。商店會社等に於て得意先其の他より受入れたる受取手形を銀行にて割引した場合の割引手形も之れに屬する(尙手形取引に附帶する偶發負債及見返資産に付ては第一編第四章自三三頁至三五頁參照)

八三 純資産對應負債 とは一に資本主動定とも稱し總資産が前述の所得計算上嚴格なる意味に於ける實質的負債及び整理負債を超過したる所謂正味資産に對應する負債を云ふ。而して會社に前期繰越缺損金及び当期純損金がある場合には右の正味資産に此等を加算したものに對應する負債となる。貸借對照表上缺損金が存在する場合には缺損金は資産でないから茲に謂ふ純資産對應負債中には純資産に對應しない部分が存在する譯であるが、之は異例の場合と云ふも可であるし、又此の種の負債の觀念を知る上に於て便宜であるから此の名稱を用ひて置く。

純資産對應負債を分ちて資本金、積立金、当期純損金の三とす。

- (1) 資本金に付ては別に章を設けて説明を加へる。
- (2) 茲に当期純損金とは名義上の純損金でなくして實質上の純損金である。從て茲に云ふ当期純損金の中には貸借對照表の整理上当期純損金となしたるもの以外に、其の事業年度の損金に屬せざるものを損金として計算したるに因り、前述の實質的負債又は整理負債中に整理上包含せしめた利益金をも含むのである。前者を表現純損金と稱するに對し、後者を秘密留保益金と稱する。
- (3) 茲に積立金とは過去の事業年度に於ける前段の純損金中内部に留保したるものを云ひ、純益處分を經由したるものと否とに拘らず、又其の名稱の何たるを問はない。學者中純益處分を経て積立てられたるものを積立金と稱し、純益處分を經ずして積立てられたるものを準備金と名付け、兩者を區別せんとするものがあるが余は其の間の區別を認めない。而して會社の場合に於ては茲に所謂積立金は所得税法第八條の積立金となるのであつて、貸借對照表上之を積立金又は準備金として整理したるものゝみならず、過去の事業年度より繰越したる前掲秘密留保益金をも包含するのである。前者を表現積立金と稱するに對し、後者を秘密積立金と云ふ。純損金及び積立金の性質に就ては後章純益處分の項に於て秘密留保益金及び秘密積立金に就ては後章秘密積立金の項に於て夫れ々詳

論する。

取引仕簿例

- イ 當社株金五百萬圓を倍額一千萬圓に増加し資本金五百萬圓に對する第一回拂込金總額百二十五萬圓は別途積立金中より之に充當す。
- (借) 別途積立金 一、二五〇、〇〇〇 (貸) 株金 五、〇〇〇、〇〇〇
- 未拂込株金 三、七五〇、〇〇〇
- ロ 賣掛金中回収の見込なき分二八五、〇〇〇圓也右貸倒償却を爲し諸損害準備金を以て之が補填を爲す。
- (借) 諸損害準備金 二八五、〇〇〇 (貸) 賣掛勘定 二八五、〇〇〇
- ハ 當期純益金豫想額に達せざるも利益配當率は年一割二分を維持する必要があるを以て利益配當準備金中二五〇、〇〇〇圓也當期純益金に繰入る。
- (借) 利益配當準備金 二五〇、〇〇〇 (貸) 當期純益金 二五〇、〇〇〇
- ニ 本月分税金引當製造原價に組み入る。
- (借) 製造費 一〇、〇〇〇 (貸) 税金引當金 一〇、〇〇〇
- ホ 前期分第一種所得税本税及附加税を支拂ふ。
- (借) 税金引當金 一八二、一二〇 (貸) 當座預金 一八二、一二〇
- ヘ 退職手當基金に對する當半年期分算出利息基金に繰入る。
- (借) 支拂利子 二、六五〇 (貸) 退職基金 二、六五〇
- ト 販賣掛勤務社員山下二郎氏退職に付き規定による手當支出す。

(借) 退職手當基金 二、五〇〇圓

(貸) 當座預金 二、五〇〇圓

八四 負債の分類 以上述ぶる所に依り負債に關する大體の説明を終つたのであるが此等を一表に

纏むれば左の通りである。



八五 負債の評価 負債の評価は至つて簡單である、既に述べたやうに負債は資産取得の手段又は結果であり、貸借対照表上資産と相對立して掲上せらるゝから、負債價額の總合計は資産價額の夫れと同一額である。故に負債價額の總合計は總資産の評価が確定するに依り自ら定まるのであつて、負債の評価として注意を要するは單に其の各内容毎の負債の價額を如何に定むるやの問題となり、而も各種負債の中前述實質的負債の價額は對外的に確定せられて居るから、結局は整理負債と純資産對應負債との價額を如何に決定すべきやの點に歸着する、之に關し具體的に注意すべき要點を掲ぐれば左の通りである。

- (1) 未經過利益の計上を漏さるること、
- (2) 未確定損失の計上を忘らざること、
- (3) 資本金、積立金と實質的負債との區別を明瞭ならしむること、

右の内(1)と(2)に付ては會計上より見れば成るべく範圍を廣く掲上するを可とするも、其の結果は動もすれば夫れ丈け其の事業年度の純益金を削減し秘密留保益金を構成することになるから、嚴正なる純益金額の計算上は既に其の計算されて居る此等の勘定並に其の金額に付き、事實上整理負債に屬するものなりや若くは秘密留保益金を構成するものなりやの區分觀察を爲すを必要とする。

## 第六章 資本金及附帶事項

八六 資本金の性質 茲に資本金とは第一章に於て述べた資本的収入の重要な部分を占むるものであつて、夫れ自體資産を意味するものではなく又純粹なる債務でもなく、前章に於て述べたやうに積立金、純益金と共に純資産對應負債をなすものである。

資本金は會社にありては定款に定められたる一定の標準額であつて(商法五〇條、一一〇條)會社が存立の基礎として標準的に有すべき純資産價額の限度を云ふ。會社の有する純資産は營業の盛衰に依り資本金を超ゆることもあれば之を下ることもあるが、資本金は純資産の標準額であるから、會社の一定時に於て有する純資産が之より大なりとするも資本金は直ちに増加せらるゝことなく、之より小なりとするも直ちに減少せらるゝことはない。即ち其の増差額は純益金又は積立金となり減差額は缺損金又は前期繰越缺損金となるのである。資本金は合名會社及び合資會社にありては出資金とも稱し、株式會社にありては株金とも云ふ。而して資本金中拂込未済に係る金額を未拂込資本金と云ふが、未拂込資本金は純然たる資産であり債權に屬する。株式會社に於て第二回、第三回の株金の拂込を徴す

る場合に拂込期限の到来前未だ全部の株式に對する拂込を完了せざる間に、一部の株式に付き受入れたる拂込金は之を假受金として整理し置き未拂込資本金を夫れ丈減額せしめない。又既に拂込期限到来するも極く少數の株式に付き拂込未了なるときは、期限到来と共に拂込總額だけ未拂込資本金を減少せしめ、拂込なき金額の分は現實の拂込を了する迄又は所謂失權手續（商一三〇條、一五三條）を執行することに依る拂込金の受け入れを了する迄假拂金等の科目にて整理して置く。而して右の失權手續執行の結果終局に於て手取金が其の株式の拂込金に不足したるとき其の不足額は會社の損失に歸する。

**八七 現物出資** 資本金の拂込は通常現金又は爲替券小切手等の現金に代る證券を以て拂込まれるが、定款に特に定めたる場合に於ては（商五〇條、一三二條）金錢以外の資産を以て其の拂込に充つることを得る。此の場合の出資を現物出資と云ふ。現物出資に就て注意すべきは左記の諸點である。

- (1) 其の現物が果して確實に拂込充當價格と同等若くは同等以上の價格を有するや否や、
- (2) 其の營業にとり必要又は重要ならざるものに非ざるや、
- (3) 融通性即ち資金化性に乏しきものにあらざるや、

併し今日に於ては實質上の現物出資であつても表面上一應現金を以て拂込をなしたることゝなし、

取引銀行等と特約を結び現金を引出さざるとを條件として、預金證書を作成せしめて會社の設立登記其の他の手續を経たる後、其の現物を賣却の形式を以て會社の所有に歸せしむる事が多く行はれるから、前段の諸點に付き注意をなさんとするには斯くの如き假裝の事實の有無に着眼することが必要である。

**八八 勞務信用の出資** 合名會社の社員及び合資會社の無限責任社員は勞務又は信用を以て出資の目的となすことが出来る（商法五〇條、七一條、一〇八條の反面解釋）。合資會社の有限責任社員、株式會社の株主は之れが出来ない。勞務又は信用は財産なりや否や、信用に就ては異議を唱ふる學者もあるが余は兩者とも財産に非ずと解する。蓋し此等は財産權の客體となすことが出来ないからである。又元來出資の目的たるものは収益の基本となり得べきことを要件とするが、収益の基本たるものには物的のものと人的のものがある。勞務及び信用は人的収益基本であつて出資者其の人を離れては獨立に且つ客觀的に存在し得ない。従て客觀的存在を以て要件とする財産とは勿論其の間確たる區別が存在する譯である。信用にして個人と關係なく其の營業者の商號又は屋號若くは取扱商品の商標等と離るべからざる關係を有するのは、即ち營業權又は商標權であつて之は現實に財産である。非財産としての信用即ち人的信用と、財産としての信用即ち營業權、商標權等の物的信用との間には截然たる區別



別を設くる事が必要である。以上の如く勞務、信用は資産ではないが此等の出資をなしたるものに對する利益配當又は殘餘財産分配の標準を定むる爲め之れに評價を付する、故に之が評價の標準は會社の社員間の合意で以て任意に定むることが出来る。

而して會社の出資中勞務、信用を包含する場合に、會計學上資本金は此等の評價額を加算したるものを掲記するを便とする。此の場合に貸借對照表上借方に表はれる勞務、信用の評價額は固より實質的資産ではなく單なる整理資産である。會社の資本金中勞務信用の出資に係る金額は所得税法の解釋に於ては超過所得、清算所得計算上、拂込資本金額より除算せられる。

八九 額面超過金 株式會社に於て株式を發行する場合に定款に特別の規定を設くれば額面以上の價格を以て發行することが出来る（商法一二二條、二一二條の三）。此の場合に株式發行に因る資産の受入額と發行株式の拂込總價額との差を額面超過金と云ふ。

額面超過金は會社新設及び増資に依る株式募集の場合に附せられるが、之れが拂込は其の株式の第一回の拂込と同時になさなくてはならない（商一二九條、二一三條）。株式募集の場合に額面超過金が附せられる場合は、其の會社の財産状態頗る堅實にして多額の積立金を有し、會社の事業が甚だ有望にして其の株式に對する利益配當歩合が優に市場利廻を超過すべき豫想が確實であり、若しくは舊株



對しては現に高率の配當を續けて居るやうな場合である。額面超過金の金額は實際上其の株式の株式市場に於ける人氣に依つて動かさるゝこと大であるが、正常な標準を示せば市場利廻りを超過する豫想利益配當金を市場利廻にて還元したるものである譯である。會社が額面超過金を收入したるときは所謂法定準備金に繰入れ之れを積立てねばならぬ（商一九四條第二項）。額面超過金は利益なりや資本なりや、此の問題は一度會計學界に於て論争の的となつた所であるが、

(1) 資本なりとする説の根據は額面超過金は株式金額の拂込と同様株主の會社に對する出資であつて、株主は之れを支拂ふも夫れ丈け高價なる株式を取得することとなり、之れに因り何等損益する所はない（上田博士、株式會社經濟論二六二、毛戸博士、京法十二卷一〇八六）。又商法上株式を引受けたる者が之れを拂込まないときは其の引受人を失權せしむることを得るものとせるは、商法も其の出資たるの性質を認めたるものとしなければならぬ（松本博士、法律新聞一三九九號四）と云ふのにある。

(2) 利益なりとする説の根據は會社が負債を超過して有する資産は資本及び利益である。資本は商法上一定の標準額にして株式に分れたるものを云ひ、株主が會社に提供する財産總てを云ふものでない。故に額面超過金は會社の負債でもないから之を利益と云はねばならぬ。商法第一九四條二項

の規定に見るも一般營業利益金と同様之を會社の利益と見て居ると解すべきであると云ふのにある。

要之(イ)實質上より見るに額面超過金は會社が現實に收入する財産であつて、會社の豫想超過收益力の反映として收入する利益であり資本ではない。(ロ)商法上より見るも額面超過金は會社の資本金を構成せずして(商一二〇條、一四三條)利益配當、清算の場合に於ける殘餘財産の分配の割合を定むる標準となるものでもなく(商一九七條、二二九條)、商法一九四條第二項、第一九五條の制限に反せざる限り利益の配當に充つるを得るものでもあるから之を利益となすに何等の妨げない。即ち從來に於ける所得稅課稅上も之を利益と解釋して居り、行政裁判所の判決も之を維持して居る。(行政裁判所明治四十年第二〇號、同年第四八號、四十一年八一號、同年第七九號、大正二年第三號、四年第三九號、八年第八一號、同年第七九號、八年第四二號、同年第三五號、同十五年第一九六號事件判決)

## 取引仕簿例

イ 豫てプレミアム付にて募集中の當社特許株式總額五百萬圓は去る十日満株となり第一回拂込金一株金十二圓五十錢宛及び額面超過金額金百二十萬圓本日拂込を了す、本日入金三十二萬圓也右當座預金とし先の假受分と共に本勘定に振替ふ。

(借) 當座預金 三二〇、〇〇〇 (貸) 未拂込株金 一、二五〇、〇〇〇  
假受金 二、一三〇、〇〇〇 (貸) 額面超過金 一、二〇〇、〇〇〇

ロ 額面超過金一、二〇〇、〇〇〇圓本日法定積立金に振替ふ。  
(借) 額面超過金 一、二〇〇、〇〇〇 (貸) 法定積立金 一、二〇〇、〇〇〇

九〇 減資差益 會社が一時若くは長期間に亙りて多大の缺損を蒙り、若くは評價甚だ過大となりたる多額の不良資産を有するに至りたる場合に、非常手段として其の拂込資本金を無償にて減少し、計算上生じたる差益金を以て之が補填若くは價格切下に充當することがある。此の場合に其の計算上生じたる差益金を減資差益と云ふ。減資差益は益金なりや否や、此の點に關しては學者間に論争あるを聞かぬが余は利益に非ずと解すべきであると信ずる。其の理由とする所は次の通りである。

(1) 元來會社の拂込資本金は純資産の價額の全部又は一部であつて會社の負債ではない。而して利益は前提として資産を増すか又は外部に對する負債を減じ、所有財産の絶對的增加を來すべきものなるに、減資差益は單に拂込資本の金額を減じただけであつて、何等資産を増し若しくは外部に對する負債を減ずるのでない。故に減資差益は利益でない。

(2) 會社の資本金は既に述べたやうに會社存立の基礎として、會社が標準的に有すべき純資産價額の限度であつて、會社の無償減資の行爲は會社が經營上の種々なる不便を除去せんが爲めに、其の標準額を株主總會の決議即ち自己の意思を以て引下ぐる定款の變更及び其の實行々爲に外ならない。

其の效果として株主が所有株式及び其の拂込金を減少せしむる丈けである。従て單に此の標準額を引下ぐるに依り利益を生ずるとは解し難い。

(3) 無償減資の結果は一見株主が夫れ丈け損失を蒙むるやうであるが、實際はさうでなく株主の損失は會社が無償減資をせねばならない状態に立至つた時に既に所有株式の時價の下落となつて表はれて居る。故に減資差益は夫れ自體直に株主の損失ともならない。

(4) 減資差益と額面超過金との主なる相違は (1)前者は單に内部的に會社存立の基礎たる純資産の標準額の引下げであつて、資産又は負債の絶對的増減を伴はないのであるが、後者は現實に資産を得又は負債の減を伴ふ。(2)前者は通例會社の損失多大なるときに生ずるが後者は収益多大なることを豫想せらるゝ時に生ずるの點等にある。

尙行政裁判所では最近營業税の免除計算上減資差益は前期繰越缺損の補填に充當された限度に於て益金に算入しないと云ふ判決をしたが(大正十四年第七〇號、同年十月三十日判決)此の判旨は現行第一種所得金額計算上に準用されることになつて居る。

取引仕簿例

去る八月三日臨時株主總會の決議を經たる當社株式二株を併合して一株となし、全額拂込資本五百萬圓を二百五十萬圓に半減

するの件は本日漸く諸般の手續を了したるを以て、右減資に依る差益金は之を予の議案の通り前期繰越缺損金の補填並に手持原料品、仕掛品及び製品 並に工場、機械の價格切下に充當し、殘額は後期繰越金となす。

(借) 株金	二、五〇〇、〇〇〇圓	(貸) 前期繰越缺損金	一、三五六、三二〇
		原料品	三〇〇、〇〇〇
		仕掛品	一五、〇〇〇
		製品	二〇〇、〇〇〇
		工場建物	二〇〇、〇〇〇
		機械設備	二五〇、〇〇〇
		後期繰越金	四三、六八〇

第七章 減價償却

九一 減價償却の意義 既に述べたやうに固定資産は永久的に収益の基本として使用する資産であるが、固定資産と雖も其の性質上年月の經過又は外界の事情に因り其の包容する機能又は效用が年々減耗することを普通とする。此等の減耗したる機能又は效用は之を價額に見積れば其の固定資産の取得原價と廢物に歸したときの殘骸價額との差額に相當することとなり、此の金額は其の使用年限中の

各年度の基本的収益が之を直接損金として負擔せねばならない事になる。斯の如く固定資産の取得費用の一部宛を使用年限中の各年度の損失に課し、夫れ丈け其の帳簿價額を減額して行くことを減價償却と云ふ。減價償却と修繕費とは別個の問題である。修繕費に付ては第一章に於て述べたが、損失としての修繕費は唯單に資産の活動を阻止する原因を除くと云ふ原狀回復の爲の費用であるから、修繕費の支出は減價償却を不要ならしむるものではない。

減價償却は評價損ではない。減價償却は固定資産の價值中減耗に歸した部分を直接損失として其の得たる基本的収益に負擔せしむるの結果、其の記帳價額の一部宛が年々減少し行くのであつて、決して固定資産の評價損を立てるのではない。兩者の間には判然たる區別を付すること必要であつて、其の實益とする所は製造業に於て工場機械の減價償却は直接損失であるが、評價損は間接損失たる雜損失をなすの點にある。而して固定資産の物理的又は經濟的效用は其の時價の騰落と關係なく減少するのであるから、時價の騰落は又勿論減價償却を不要ならしむるものではない。

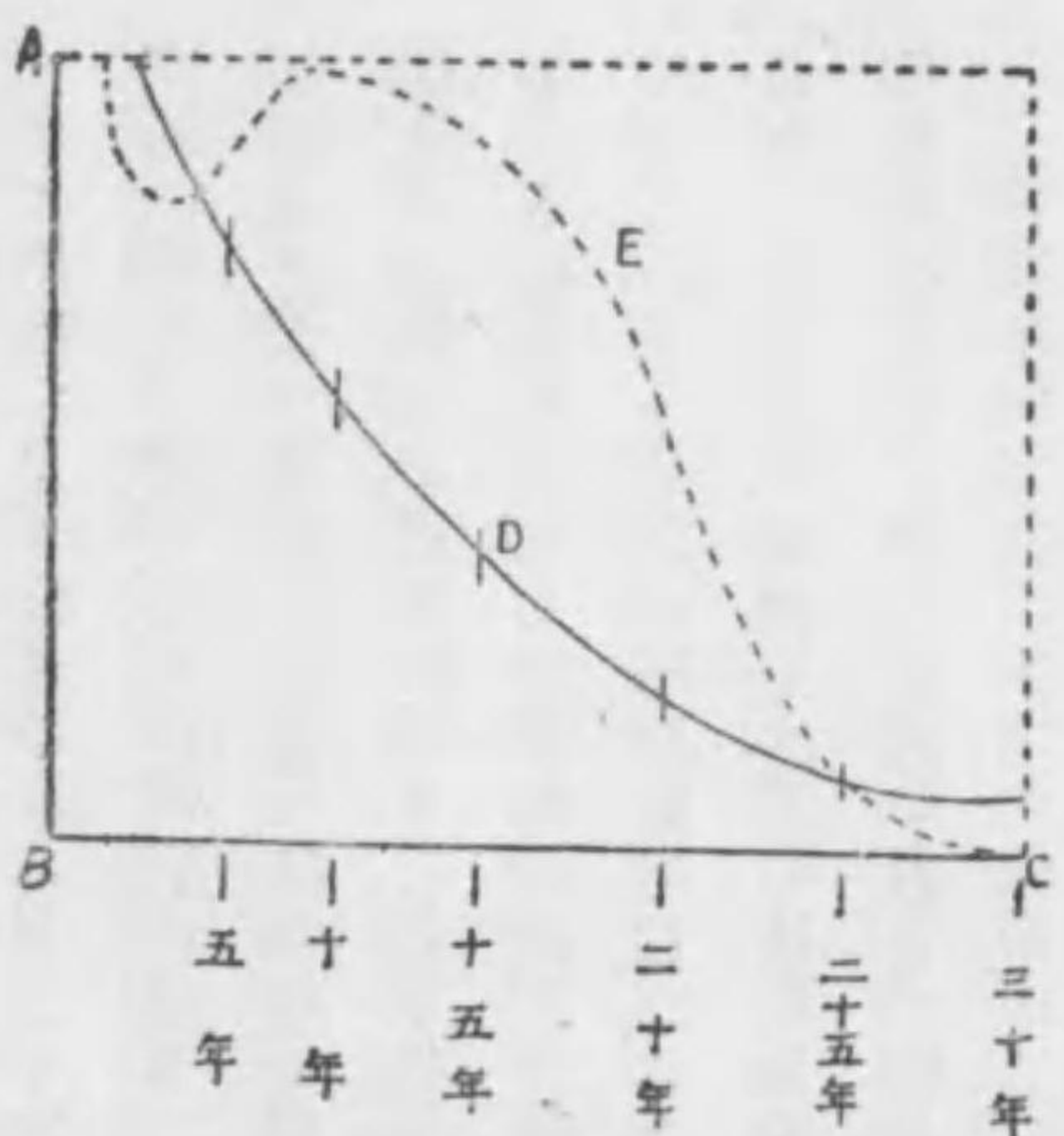
#### 九二 減價償却の基礎 減價償却の基礎となるものは左記事項である。

- (1) 原價 とは取得原價のことである。之れに付ては第一章中に述べた所に依り明白であらう。
- (2) 殘骸價額 とは固定資産が収益の基本たるべき適格を失ひ廢物に歸した際に於ける處分價額であ

る。殘骸價格は之を處分する時に於ける販賣を對象としての時價であるべきであるから、第三章に於て述べたものゝやうに之が賣却を許さない状態にある廢止機械の殘骸價額は夫れが機械として有する時價ではないことになる。又賣却し得べき状態に置かんには其の賣却に依り取得し得べき代價を超過する費用を要すると云ふ場合には殘骸價格は零である。例へば水力發電所に於ける廢止水路に埋設したる鐵管の如きである。

- (3) 耐久年限 とは収益の基本として物理的に及び經濟的に使用し得べき年限である。機械として物理的の耐久年數は略其の性質に依り一定して居る。勿論實際に於ては多少長短の差違を生ずることはあらうが、適當な修繕を怠らない限りは當初の耐久年數を大抵維持することが出来る。然し能率優秀なる機械の發明が頻りに起り得べき性質のものにありては、物理的の耐久力は未だ充分の餘裕がある場合に於ても經濟的の耐久力は短縮され易い。斯る性質の機械に付ては當初耐久年數を測定するに當り十分其の點を顧慮したる上で決定すべきである。通常機械の能率が三割程度丈け減耗するときは最早や經濟上は其の使用に耐えないと云はれて居る。

原價殘骸價格、及び耐久年數との關係を示し減價償却の理論を圖解すれば左の通り。



上圖の中、A Bの線は原價、B Cの線は耐久年數、Dの線は減價償却の線、DとB Cとの間の線は記帳價額、A Dの線は既償却済額、Eの曲線は效用を示す。

減價償却の方法に付ては種々ある。以下例を擧げて説明しやう。

**九三 定額法又は原價法** 償却すべき額を耐久年數を以て整除したる額を毎期の償却額とする。

償却額 =  $\frac{\text{原價} - \text{殘骸價格}}{\text{耐久年數}}$

例 機械一臺、原價百五十圓、殘骸價格五十圓、耐久年數五ヶ年とすれば一年一期としての毎期償却額は

$$\frac{¥150 - ¥50}{5} = ¥20$$

即ち二十圓となる。

此の方法は機械能率が毎年同一であるとすれば毎期の負擔が平等となり合理的と云へるが、其の場合では適當でなす。

**九四 未償却殘高法** 未償却殘高に一定の歩合を乗じ償却高を計算する法である。詳言すれば第一年度に於ては記帳價額に對し或る歩合を乗じて償却額を出し、第二年度以降に於ては其の記帳價額より右の償却額を控除したる殘額に其の歩合を乗じて償却額を計算し之を控除するとし、斯くて耐久年數を經過すれば殘骸價額に到達すると云ふ方法である。

例 前の例に従へば其の償却歩合は

$$1 - \sqrt[5]{\frac{50}{150}} = 0.19726$$

となるから此の歩合を未償却殘高に乗じて毎期の償却額を計算する。前掲の例に依り定額法に依る場合と定率法に依る場合とを對照して各年度末毎に償却額殘高を示せば左の如し。

年度末	定額法		定率法	
	償却高	殘高	償却高	殘高
0.	0	150.00	0	150.00
1.	20.00	130.00	29.59	120.41
2.	20.00	110.00	22.75	96.66
3.	20.00	90.00	19.07	77.59
4.	20.00	70.00	15.32	62.27
5.	20.00	50.00	12.27	50.00
		100.00		100.00

此の方法は元來固定資産の能率は初年度に高く次第に年月を經過するに従ひ累退的に減少するを普通とするから、能率高きときに多くの償却をなし其の低下するに従ひ償却額を少くすることになり、設備に對する經費の負擔を平等ならしむる効果がある。現今第一種所得の計算中減價償却に關する取扱も原則として此の償却方法に従ふことになつて居る。

今定額法に依る場合と定率法に依る場合との償却歩合を示せば左記の通り（但し定率法に依る場合の残骸價額は原價の一割としたるもの）

耐久年數	原價に對する歩合	未償却殘高に對する歩合	耐久年數	原價に對する歩合	未償却殘高に對する歩合
三	、三三四	、五三六	四〇	、〇二五	、〇五六
四	、二五〇	、四三八	四五	、〇二三	、〇五〇
五	、二二〇	、三六九	五〇	、〇二〇	、〇四五
六	、一六七	、三一九	五五	、〇一九	、〇四一
七	、一四三	、二八〇	六〇	、〇一七	、〇三八
八	、一二五	、二五〇	六五	、〇一六	、〇三五
一〇	、一〇〇	、二〇六	七〇	、〇一五	、〇三二

一二	、〇八四	、一七五	七五	、〇一四	、〇三〇
一五	、〇六七	、一四二	八〇	、〇一二	、〇二六
二〇	、〇五〇	、一〇九	八五	、〇一二	、〇二六
二五	、〇四〇	、〇八八	九〇	、〇一二	、〇二五
三〇	、〇三四	、〇七四	九五	、〇一一	、〇二四
三五	、〇二九	、〇六九	一〇〇	、〇一〇	、〇二三

備考

本表の歩合は何れも年額に依れるものとす、従て一年を以て事業年度とせざるものにおいてはその比例に依り計算するものとす。

九五 償却基金積立法

とは年々償却したる額だけ之を別途に投資し、又は信託會社に預け入れをなし之に依り生ずる利子収入も此の償却額に加算し積立をなし、斯くて耐久年數を經過し其の固定資産の取替を要するに至る時其積立てたる資金を以て其の取替の爲に要する支出に充つる方法である。

例 前掲の場合一ヶ年の放資利廻五分とすれば

$$\text{償却額} = \frac{(150 - 50) \times 0.05}{1.05^5 - 1} = \frac{5}{1.27628 - 1} = \frac{5}{0.27628} = 18.1$$

即ち十八圓十錢となり之れを各年度毎に表にて示せば次の通り。

	償却費としての経費	既償却に對する利子	實際上償却する金額に加入する額	償却資金累積高	資産の減價累次額
0.	0	0	0	0	150.00
1.	18.10	0	18.10	18.10	131.90
2.	18.10	0.90	19.00	37.10	112.90
3.	18.10	1.85	19.95	57.05	92.95
4.	18.10	2.85	20.95	78.00	72.00
5.	18.10	3.90	22.00	100.00	50.00
計	90.50	9.50	100.00		

之を仕譯にて示せば

(イ) 第一年目に於ては

a 償却を行ひたるとき

(借) 減價償却費 一八、一〇 (貸) 機械 一八、一〇

b 之れを放資したるとき

(借) 償却基金(又は運用資産) 一八、一〇 (貸) 現金 一八、一〇

(ロ) 第二年目に於ては

a b の仕譯の外

c 放資に依る利子を収入したるとき次の仕譯をなし以降之れに従ふ。

(借) 償却基金(又は運用資産)、九〇 (貸) 機械、九〇

此の方法は減價償却をなさんが爲に特に資金を擁して備へねばならないから、事業が次第に擴張の氣運に向つて居て手許資金の缺乏を來し勝ちな場合には實行困難であり、且つ將來に對する放資利廻を豫め一定することも不合理を來す缺點がある。

九六 年金法 既にも述べたやうに固定資産は將來の収益能力に對する前拂であるから、將來に於ける減價償却額は現金取得の時から其の償却の時迄に至る利子をも負擔せねばならぬとする理由を以て案出されたのが此の方法である。即ち前例に従へば毎年償却は

$$\frac{(150 - 50) \times 0.05}{1.05^5 - 1} + 150 \times 0.05 = \frac{5}{27628} + 7.50 = 25.22$$

即ち二十五圓六十錢となる。

此の償却方法を行ふには、(1)償却資産の記帳價額に所定の利率を乗じて之れを借方に加ふると同時

に之れを損益勘定の貸方に利子収入として掲げ、(2)算出額を固定資産勘定の貸方と損益勘定の借方とに記入し償却して次期に繰越す、(3)従て償却に依る純損失額は算出額より利子収入額を控除したものであつて、(4)純損失額は年度の経過に従ひ増加する。前例に依り機械勘定口座の整理と純償却損金を年度別に示せば左の通りであるが、此の方法は、(1)固定資産に對して利子を加算するの不合理と、(2)純償却損金額が次第に増加し未償却残高法に依る長所と反對の結果となり、(3)利率が人為的に定まるの點に於て非難がある。

借 機 械 勘 定 貸			
1. 買入額	150.00	償却高(損失)	25.60
利子(利益)	7.50	繰 越	131.90
2. 繰越	130.90	償却高(損失)	25.60
利子(利益)	6.60	繰 越	112.90
3. 繰越	112.90	償却高(損失)	25.60
利子(利益)	5.65	繰 越	92.95
4. 繰越	92.95	償却高(損失)	25.60
利子(利益)	4.65	繰 越	27.00
5. 繰越	72.00	償却高(損失)	25.60
利子(利益)	3.60	繰 越	50.00

利子額及純償却額

年 度	年 金 額	利 子 額	正 味 償 却
1.	25.60	7.50	18.10
2.	25.60	6.60	19.00
3.	25.60	5.65	19.95
4.	26.60	4.65	20.95
5.	25.60	3.60	22.00
	128.00	28.00	100.00

減償償却の方法としては以上の外保険法、再評價法等があるが大して重要でもないから説明は省略するが、此等の諸方法の中で最も合理的であり又一般的だとせらるゝは未償却残高法である。

九七 特殊減償の處理方法 以上は常態としての減償償却であるが、當初豫定として居た耐久年數が種々なる事情の爲めに突發的に短縮せらるゝ場合がある。例へば突發の事變の爲め致命的の損傷を受け餘命幾何もなきに至り、又は最新機械の發明、流行の變遷等に因り經濟上最早使用に耐えず廢棄しなければならぬ様になる場合の如きである。斯くの如き事情は勿論或る程度迄當初に於て豫想されるが、其の豫想の範圍を突破した豫測し得べからざる不時の原因の爲めに效用の激甚にして且急速的な減耗を來したときには、其の損失は其の一事業年度の基本的収益が能く其の負擔に堪へる所でない。又其の損失の性質から言つても必ずしも一事業年度のみ損金と云ふことが出來ないから、斯る事由に基く損失は之を減償償却の手段に俟つことなく、其の事業年度の雜損として廢棄損又は取替損を計上し、其の金額大なるときは積立金を以て之が補填に充つるを相當とする。

九八 減償償却の記帳整理方法 減償償却の記帳整理に付ては勿論之れを損益計算に於て損金として掲上するのを正當とするのであるが、時としては純益金處分をなすに際し計上するものもある。然し既に述べた様に減償償却は基本的収益が負擔すべき現實の損金であつて、會計學上之れを控除した



る残額が純益金であるべきであつて、決して純益金の中からそれが補填に充てらるべき性質のものではない。故に純益處分を以て減價償却を計上するのは純益金を過大に粧はんとするものであつて、會計學上正當な處分ではないのである。又減價償却をなしたるときには其の償却額丈け資産價額を減少せしむるを普通とするが、之れを減少せしむる代りに負債の部に償却見返勘定を起す方法もある。前の場合に依れば貸借對照表上固定資産の當初取得額と既に償却をなしたる額とを知るに由なく、後の場合には積立金と誤解せらるゝ恐れがある。減價償却の金額は耐久年數の定め方如何に依り加減されるが故に正當な耐久年數より短く見積つた場合には其の差額丈け秘密積立金を構成することになる。減價償却の所得計算との關係は一定の標準に依る原則的是認範圍があつて、其の範圍内にありては損益計算を経たるものは勿論純益處分に依りたるものと雖も、會社が之れを損金とする意思を有して居たときは損金として認容し、其の範圍を超えた部分は損金より除算する。故に償却見返負債と償却積立金との判別の問題も所得税の課稅取扱上大局から見れば大して困難なく解決されるであらう。

## 第八章 損益計算

九九 損益の概念 元來營業にありては利益を收むるを目的として居るから、損益の觀念は營業會計にとり最も重大であると謂はねばならぬ。如何なるものが損であるか益であるかと云ふことに付ては、第一編に於ても述べて置いたが、本編第一章に於ける収益的支出は損金となり、収益的収入は益金となるのである。而して一事業年度に於ける總損金と總益金との差を純益金又は純損金と稱ふる、純益金は夫れ丈け純資産の増加を表はし、純損金は反對に其の減少を示すのである。而して茲に注意すべきは資産負債の一方的増減は直ちに損益となつて表はれるのであつて、前に述べた繰延資産の増加は損失の減少となり、繰延負債、繰上負債、並に純益處分に依らざる準備金、積立金の増加は實質上又は表面上利益の減少となつて表はれるのである。

損益に實際的損益と觀念的損益との二つがある。實際的損益とは實質的資産負債の事實的増減に因る損益を云ひ、例へば商品賣買損益、利子の收入、營業費の支拂の如きものであつて、觀念的損益とは財産其のものゝ外形は損益の發生する以前と何等異ならないが、其の有する價額が増減するのを云

ひ、例へば資産の評価損益、減價償却の如きものである。損益の計算をなすに當り實際的損益に付ては之を計上することに比較的誤りはないが、觀念的損益に付ては性質上誤謬脱漏を生ずる恐れが多いから、之れを計算するに就いては深甚の注意を要する。

一〇〇 事業年度 損益は固より各事業年度毎に區分して之を計算することを必要とする。事業年度とは創業の日又は一損益計算期の翌日より起算し更に損益計算期又は解散迄に至るの營業期間を云ふ。損益計算期とは單に決算期とも稱し商法第二十六條及び第二十七條に所謂財産目錄及び貸借對照表を作成すべき時期を指すのである。會社にありては一年を二事業年度に分ち上半期、下半期と稱するものが多いが、事業年度を定むるには大體次の標準に依る。

- (1) 營業の閑時を便とする、取引の繁多なる時期は債權債務の未決済なるもの多く、商品、製品の在庫品を調査することも亦容易でない。
- (2) 通常月末を以て期日とするを便とする。
- (3) 債權、債務の決済期が習慣上一定して居るときは其の期を過ぎてから決算するを便とする。
- (4) 季節に依り取引高に變化ある場合に一年を二期に分つに當つては、各期其の繁閑期を同一程度に包含するやうに事業年度を定むること。

$$\text{純資産} - (\text{負債} + \text{資本}) = \text{純利益} - \text{損失}$$

(借方) (貸方) (借方) (貸方)

(借方) (貸方)

(5) 一年一回の製造をなし又は製品の需要期あるもの、例へば酒造業、製氷業、清涼飲料水製造業等は一年一回の決算とするを便とする。

一〇一 損益計算の方法 に二者がある。

- (1) 損益勘定計算法 損益の事項別に整理し其の期間の總損金と總益金とを比較して純損益の計算を爲す法である。但し期末に於て固定資産の減價償却、流動資産の評価損等の觀念的損金、未経過、未收、未拂の損益等の整理資産負債勘定を正確に計算しなければ計算の正鵠は期し難い。
- (2) 資産負債比較法 期末に於ける各種の資産負債を個々に付き評價整理して純資産の額を知り、之れと期首に於ける純資産の額とを比較し其の差を純損益とする方法である。勿論期中に資本の異動があつた場合には之が加減をすることを必要とする。

複式簿記に依る決算法は右の兩者を同時に併用し、相互に照合することになるが、單式簿記に依る決算法は先づ後者の方法に依り純損益金の額を確定し然る後、現金出納帳、賣上帳、仕入帳等に依り之れに符合すべき損益計算の内譯を調製するのである。從て單式簿記に依る損益計算に就ては特に誤謬を生じても夫れ自體では發見の手段がないから注意を要するのである。

一〇二 直接利益と間接利益 益金を分かつて直接利益と間接利益とする。直接利益とは營業の永

簿記會計學講義  
損益計算の注意  
損益計算の注意  
損益計算の注意

久的直接基本たる固定資産及び一時的の基本たる収益資産が營業經營の結果として齎す収益にして、其の營業に屬する各種の収益中基本的地位に立つものである。例へば物品販賣業に於ける賣上高、商品賣買益、製造業に於ける製造高、製造益、販賣高、販賣益、運送業に於ける收入運送料、倉庫業に於ける保管料の如し。故に營業成績の消長は直ちに此の直接利益の多少に依り之を知ることが出來、二事業年度以上に互り又は同業者との間、之が固定資産及び収益資産の現在高、若くは損金中直接損失、間接損失に對する割合を比較すれば大體の營業の推移、優劣を知ることが出来る。

間接利益とは總利益金中基本的収益を控除したる殘額を謂ふのであつて、營業經營の間接的結果として臨時に生ずる収益を云ふ。例へば不用固定資産の處分益、運用資産より生ずる預金利子等の収益、資産評價益等である。營業の常態としては間接利益金の總益金に對する割合は直接利益の夫れに比し甚だ小である筈である。

一〇三 直接損失及間接損失 損金を分かつて直接損失と間接損失の二とする。直接損失とは前掲の基本的収益を得べき營業行爲をなすに直接必要なる損失を云ふ。例へば物品販賣業に於ける賣上商品に對する原價（前期繰越商品に仕入高を加算し後期繰越商品を控除したるもの）販賣費、製造業に於ける原料使用高及び加工費、販賣製品に對する原價（前期繰越製品に製造高を加算し後期繰越製品

を控除したるもの）販賣費、固定資産の減價償却金、勞銀の如きものである（尙詳しくは後章原價計算の項參照）。直接損失と基本的収益を比較すれば製造能率、販賣能率等を知るを得るのであつて、營業成績の大要は之に依つて判明する。

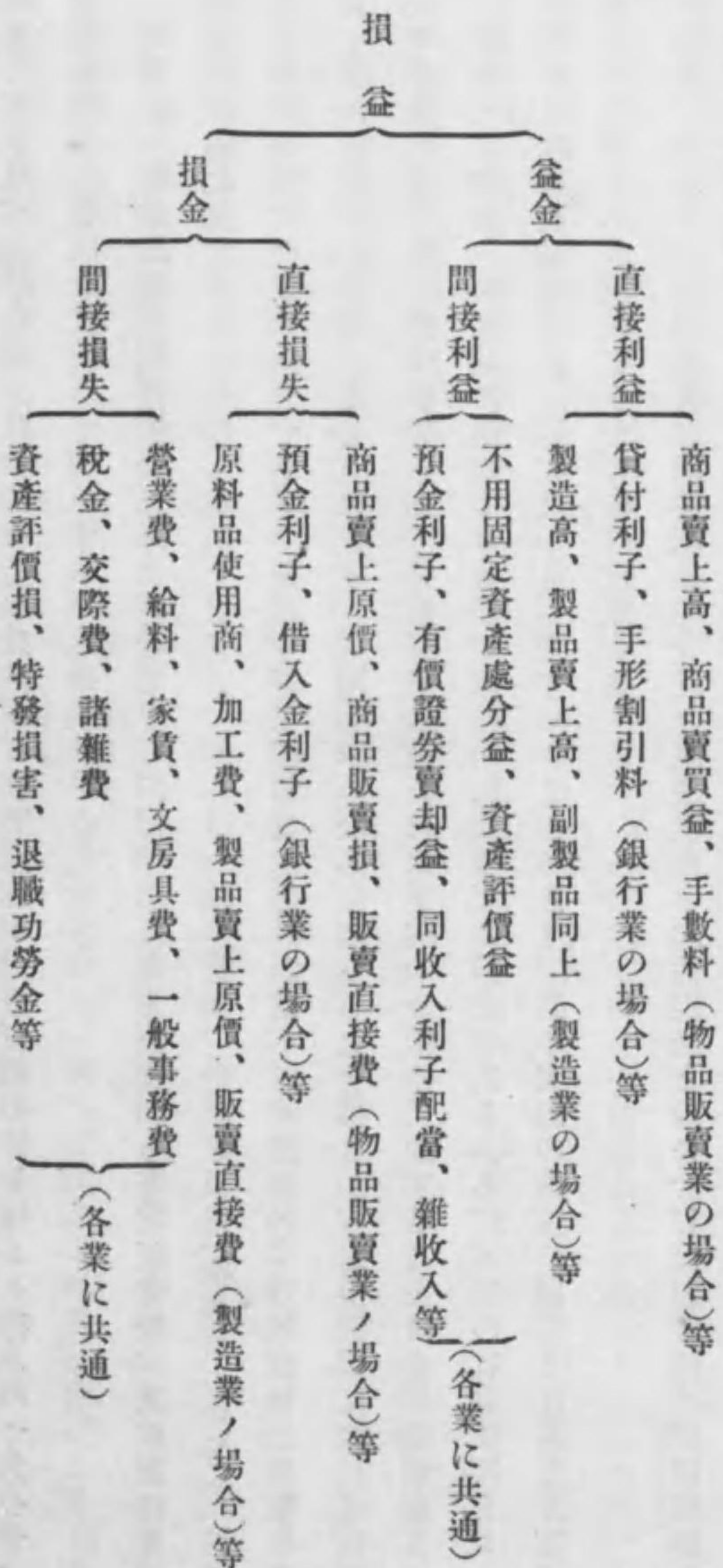
間接損失とは前述の直接損失以外に營業を営むに常時必要なる損費即ち營業經常費、及び臨時突發の事故の爲に生じたる損失即ち雜損失を云ふ。例へば一般事務費、營業諸雜費、従業員の功勞金、特殊損害金、資産評價損の如きである。此の中營業經常費は之が基本的収益に對する割合を二事業年度以上又は同業者と比較することに依り、事務能率の優劣を知ることが得るが、之が性質は概して固定的な損失であつて、直接損失の如く營業狀態の消長に依り其の金額の異動することは少いのである。

雜損失は益金中雜収益に相對するもので例外的に突發する損金であるから、常時の収益能率を見る上に於ては雜収益と共に一般收支から引離すべきものであり、其の支出の内容に關しては果して其の營業が負擔すべき損失なりや否やに注意を要する。

夫れで以上の直接利益及び間接利益の合計と直接損失と間接損失との合計を差引すれば、純損益金を得らるのであるが、營業政策上其他の事由に依り時に特殊損害金の如きものを繰延資産となし、計算上の損失を少くして利益を多く表示すること間々あり、又は利益を秘密積立金となし隠匿して置

いて實際よりも過少に表すこともある。此等に就ては後章假裝決算の項に於て詳述しやう。

一〇四 損益の分類 以上述べた損益の分類を一表に示せば次の通り。



一〇五 損益計算書 は一事業年度に於ける營業經營の履歴即ち損益の明細を示すものであるが、

之が調製に付ては既に述べた損益の項目を漫然羅列するのではなく之が排列に付き特段の注意を要するのであつて、直接利益と直接損失と對照して其の差益を知り、之と間接損失中の營業經常費と對照して營業の一般成績を知り、之に雜損益を加減して純損益金の額を求め得らるゝやうに掲上すべきである。或る會社の損益計算書を見るに左の甲表の如しとするとき、之を會計學上理論的な損益計算書に作り直せば乙表の通りとなる。

甲表 損益計算書 自昭和二年六月一日 至同 年十一月三十日 武州紡績株式會社

利益ノ部	
製品賣上高	六、二五九、二二八・〇〇
原棉轉賣高	八〇〇、〇〇〇・〇〇
原棉在高	三、二四六、二六七・〇〇
仕掛品在高	二〇八、九二一・〇〇
製品在高	一、六五六、八九八・九三
貯藏品在高	三七五、六三九・四五

收入利子配當金  
雜益

一一、九五〇・〇〇

四二、四一五・八三

計 一二、六〇二、三二〇・二一

損失ノ部

三、一七五、三〇七・〇〇

三二八、六八〇・八一

二、七一八、七二〇・〇〇

三〇五、八九六・〇〇

二、一八〇、〇八〇・〇〇

三九五、四二〇・一一

一、〇三九、八五〇・五四

一五八、七七〇・八四

一五八、二一三・二七

二六七、九九四・九六

六三、八六七・八四

原棉買入高  
貯藏品買入高  
原棉繰越高  
仕掛品繰越高  
製品繰越高  
貯藏品繰越高  
職工給料  
職工手当  
動力費  
消耗品費  
器具機械修繕費

工場諸經費

二一一、二六一・三九

支拂利子

六四、五〇〇・〇〇

社債較差金

二三、二〇〇・〇〇

工場器具機械減價償却

一八九、九七二・六〇

使用人給料

二三〇、三六七・〇〇

旅費及交際費

三二、〇二二・五〇

保險料

四二、八〇五・六六

營業費

一三七、八二六・六九

諸雜費

八一、〇四〇・三九

建物減價償却

一三、二〇〇・九九

稅金

六二、三二五・〇〇

建物評價損

一〇〇、〇〇〇・〇〇

雜損

三四、五八三・四七

當期純益金

五八六、四一三・一五

計

一一、六〇二、三二〇・二一

		前頁より續く	
社債及借入金利子	¥ 64,500.00		
社債較差金償却高	" 23,200.00		
工場器具機械減價償却高	" 189,972.60		
工場諸負擔額計	¥ 277,672.60		
仕掛品前期繰越高	" 305,896.00		
合計	" 4,679,748.91		
同上當期末評價額差引	" 208,921.00		
当期仕上製品原價	¥ 4,470,827.91		
製品前期繰越高	" 2,180,080.00		
合計	" 6,950,907.91		
同上當期末倉庫在高差引	" 1,656,898.93		
製品賣上原價		4,994,008.98	
製品製造販賣益		1,265,219.02	
使用人給料	¥ 230,367.00		
旅費及交際費	" 32,022.50		
保険料	" 42,805.66		
營業費	" 137,826.69		
諸雜費	" 81,040.39		
建物減價償却高	" 13,200.99		
税金	" 62,325.00	599,588.23	
營業經費			
当期營業利益		665,630.79	
收入利子配當金	¥ 12,950.00		
雜益	" 42,415.83		
合計	¥ 55,365.83		
建物價額特別切下	" 100,000.00		
雜損	" 84,583.47		
雜損益差引損		79,217.64	
当期純益金		586,413.15	

乙表 損益計算書

1.

自昭和2年6月1日  
至同年11月30日

武州紡績株式會社

簿記會計學講義

摘	要	金額
製品賣上高		6,259,228.00
原棉当期買入高	¥ 3,175,307.00	
同上轉賣高	" 800,000.00	
差引	¥ 2,375,307.00	
同上前期繰越高	" 2,718,720.00	
計	¥ 5,094,027.00	
同上當期末倉庫在高差引	" 3,246,26.700	
原棉当期使用高		¥ 1,847,760.00
貯藏品当期買入高	¥ 328,68.081	
同上前期繰越高	" 395,420.11	
計	" 724,100.92	
同上當期末倉庫在高	" 375,639.45	
差引貯藏品總使用高	" 348,461.47	
内職工賄費トシテ使用高差引	" 39,007.55	
貯藏品使用高		¥ 309,453.92
職工給料	¥ 1,039,850.54	
職工手當賄費	" 197,778.39	
動力費	" 158,213.27	
消耗品費	" 267,994.96	
器具機械修繕費	" 63,867.84	
諸經費	" 211,261.39	
工場費計		¥ 1,938,966.39

次頁へ續く

## 第九章 貸借對照表

一〇六 貸借對照表の意義 貸借對照表とは一定の時期に於ける營業上の資産及び負債の價額を示し、之を對照して其の財産状態を正確且つ簡明に表示する一覽表である。

貸借對照表の作成方法に付ては前編に於て簡單に述べて置いたが、如何なる時期に於て之を作成すべきやと云へば、商法に於ては左記の場合を指定して居る。

- (1) 商人の開業の時又は會社設立の時、
- (2) 年一回一定の時期、
- (3) 年二回以上利益配當をなす會社にありては毎配當時期、
- (4) 株式會社に於て社債募集をなす時、
- (5) 會社解散の時、

右の外必要と認むる場合には隨時之を作成すべきは云ふ迄もないが、此の中(二)と(三)は個人營業又は會社營業の各事業年度末に相當するものであつて、此の時期に於て作成されたる貸借對照表は損

益計算書の作成をも伴ひ會計學上他に比し極めて重要な意義を有するものである。

貸借對照表に登載すべき資産及び負債の分類並に之に付すべき價格の標準及び其の相互關係に付ては既に詳論を盡した通りである。

貸借對照表と損益計算書とは相互に關聯するものであつて、後者は前者中に包含せらるゝ純損益の額を詳細に説明したものと見られる。即ち損益計算書は營業經營の經過を示すものなるに對し、貸借對照表は其の結果として一定時に於ける財産の状態を示す。例をとれば損益計算書は履歴書であり貸借對照表は寫眞である。從て損益の發生は直ちに資産負債の増減となり貸借對照表に現はれるのである。又貸借對照表上の資産及び其の評價の絶對的増減は、必然損益計算書に表るべきである。要するに兩者の間には密接不可離の關係があり、一方の誤謬若くは計算の變更は必ず他の誤謬又は計算の變更となつて居る筈である。

次に貸借對照表と財産目録との關係に付き一言せんに財産目録は一營業に屬する資産、負債の内譯詳細を示すべきものであるが、斯く言へば財産目録は詳細なる貸借對照表に相當するやうだけれども、貸借對照表と財産目録とは自ら其の目的を異にする。即ち前者は營業上の資産負債を對照して其の財産状態を示すものであるに對し、後者は其の資産及び負債の内譯詳細を示すに止まつて居る。故に財産

目録に掲ぐべき資産の部には特殊損失金の繰延に係るもの、如き、又は缺損金の如き其の資産の實體がでないものは之を掲ぐるを要しない。又負債の部には資本金、積立金、純益金等の資本主勘定即ち純資産對應負債は之を掲ぐる必要がない。従て勿論財産目録は貸借を一致させなくとも差支はないのであるが、財産目録は資産目録でないから資産の外債務も掲ぐることを要することは勿論である。

一〇七 資産負債勘定の配列 貸借対照表の作成方に付ては大體前編に於て述べたから、茲には其の内容たる資産負債勘定の配列に付き述べる。

(1) 貸借対照表に掲ぐる項目は數年間なるべく變更せしめないこと、此れ數期間の營業状態を比較考究するに便ならしめんがためである。

(2) 項目は適當に分類綜合すること、必ずしも總勘定元帳に於ける資産負債勘定の残高を總て各勘定毎に擧げる如き必要はない、然れども其の綜合に際しては勿論一定の標準に従ふを必要とするが其の大體の標準は次の通り。

(イ) 各資産負債の項目は其の異種の分類に屬するものとの間區別を付し之を併合せざること。例へば商品代金又は賣掛金に對する受取手形と運轉資産としての手形貸付とは等しく手形債權なるも之を併合せざること。

(ロ) 現金、當座預金、振替貯金の如きは之を一括して現金として可なり。

(ハ) 場合に依つては賣掛勘定と受取手形とを合せ買掛勘定と支拂手形とを併合するも差支なし。

(ニ) 營業權、特許權等の無形資産は之を有形資産と混同しないこと。

(3) 相殺勘定たる資産、負債の二勘定は被控除科目の摘要欄に對手勘定たる控除科目の名稱及び金額を掲げ、其の差引額を資産又は負債金額欄に載せるも可なること、例へば資産の部には工場機械勘定の總額を示し、負債の部に減價償却金又は償却準備金を掲げる代りに、資産の部に於て總額と償却金額又償却準備金額との差引を示し、負債の部には別に其の勘定を掲げざるが如し。

(4) (2)の各分類に屬する資産負債は之を適當な順序に接近せしめ其の分類毎に小計を附すること。

(5) 資産負債の相互對應勘定に屬するものは成るべく貸借の同じ段に對立せしめ、其の對照に便ならしむること、例へば固定資産と固定負債及び資本主勘定は貸借側の同位地に配列するが如し。

(6) 資産負債各勘定の配列順位に付ては先づ通常實質的資産に付き資金化の難易を標準とし、其の極端なものより始め反對の極端なものに終るやうな順位に配列し負債は之に對應せしめて配列する。整理資産負債は其の下段に置くを普通とする。

而して資金化の最難なるものを先にするや又は最易なるものを先にするやは、其の何れか營業活動



の主たる要素をなすものを先にする。例へば電力事業にありては發電所、水路、送電線の如き資金化の最難なる固定資産を先にし、百貨店、大小賣商店の如きは現金、商品の如き資金又は資金化の最易なるものを先にするが如し。

一〇八 純損益金の表示形式 貸借対照表上一事業年度の純損益金は前記繰越損益金と併立又は對立せしむるを可とするか、若くは之と合算又は差引するを可とするか、事業年度末に於ける純損益金は其の時現在に於ける缺損金又は自由に處分し得べき利益金を示せば足りるから、前期繰越損益金は之を損益計算書に於て其の期の純損益金と加減して、貸借対照表には其の合算額又は差引額のみを計上すれば足りるとなす者がある。銀行法に依る銀行の貸借対照表の雛型では此の方法を採つて居り、銀行は總て之れに従つてゐる。然し營業に於ける損益は一事業年度毎に計算することを必要とし前期の損益と当期の損益とを混同することは絶対に避くべきであるから、貸借対照表も前期繰越損益金と当期純益金とは之を區別して掲上するを要すとなすものもある。余は後説を以て可とするも表示の形式は当期純損益金の摘要欄に於て其の合計又は差引を示せば宜しいと思ふ。

一〇九 貸借対照表の形式 貸借対照表の形式に付き在來の様式に依るもの別紙甲表を最も理想的なるものとして思考する標準形式に直せば別紙乙表の通りである。尙貸借対照表の形式に英國法と米

國法とがあるが、此等は現今日本に用ひられてゐるものと少しく其の形式を異にして居る。

米國法は資産を借方に負債を貸方に掲げ整理資産負債中の偶發債務及び見返資産を流動負債、流動資産中に包含せしめて合計をとるが、英國法は反對に負債を借方に資産を貸方に掲げ偶發債務及び見返資産を貸借対照表の貸借より除外して負債の餘白に偶發債務の摘要と金額とを掲記するに止む。

甲表 貸借對照表 (昭和二年十一月三十日現在) 武州紡績株式會社

資 産 ノ 部		
未 拂 込 株 金		二、三二二、五〇〇・〇〇
土 地		八〇七、九一一・三五
建 物		五一四、八三八・六三
工 場		一、三〇一、八八一・五〇
機 械 設 備		一、二七九、三六四・三三
器 具 什 器		三五一、一九六・七六
公 債		一八九、六〇〇・〇〇
株 券		一二五、〇〇〇・〇〇

製	品	一、六五六、八九八・九三
仕	掛	二〇八、九二一・〇〇
原	棉	三、二四六、二六七・〇〇
貯	藏	三七五、六三九・四五
受	取	二、二九一、七六八・四四
手	形裏書保證見返	一、一〇〇、〇〇〇・〇〇
未	經過保險料	七七、八八八・七七
社	債較差	三四、八〇〇・〇〇
銀	行預	六八〇、二四五・八二
現	金	八七、五一・五五
計		一六、六四二、二三三・五三
株	負債ノ部	七、六二五、〇〇〇・〇〇
法	定積立	四三〇、〇〇〇・〇〇

別	途	積立	金	七八〇、〇〇〇・〇〇
諸	損	害	準備	三〇〇、〇〇〇・〇〇
退	職	恩	給	二九六、八七五・〇〇
社	債			一、五〇〇、〇〇〇・〇〇
借	入			八〇〇、〇〇〇・〇〇
支	拂	手	形	二、二七七、五二二・九一
未	拂			三〇四、九二〇・〇一
假	受			二五五、〇〇〇・〇〇
假	預	リ	金	一四三、〇〇〇・〇〇
社	債	積立	金	二四、六四四・一三
未	拂	配	當	二一、〇七二・〇〇
手	形裏書	保	證	一、一〇〇、〇〇〇・〇〇
前	期	繰	越	一九七、七八六・三三
當	期	純	益	五八六、四一三・一五
計				一六、六四二、二三三・五三

(借方) 昭和2年11月30日現在

貸借

第二編 會計原論 第九章 貸借對照表

摘	要	金額
現金		
通貨	87,511.55	
銀行預金	680,245.82	767,757.37
受取手形		
受取手形		2,291,768.44
棚卸品		
製品	1,056,898.93	
仕掛品	208,921.00	
原棉	3,246,267.00	
貯藏品	375,639.45	5,487,726.38
有價證券		
公債	189,000.00	
株券	125,000.00	314,600.00
<u>流動資產計</u>		8,861,852.19
固定資產		
土地	807,911.35	
建物	514,838.63	
工場	1,301,881.50	
機械設備	1,279,364.33	
器具什器	351,196.76	4,255,192.57
<u>固定資產計</u>		4,255,192.57
繰延資產		
未經過保險料	77,888.77	
社債較差金	34,800.00	112,688.77
見返資產		
受取手形裏書讓渡分		1,100,000.00
<u>整理資產計</u>		1,212,688.77
<u>總資產合計</u>		14,329,733.53

二四五

對照表

武州紡績株式會社 (貸方) 乙表

簿記會計學講義

摘	要	金額
支拂手形		
支拂手形		2,277,522.91
未拂金及一時預金		
未拂金	304,920.01	
假受金	255,000.00	
假預金	143,000.00	
社員積立金	24,644.13	
未拂配當金	21,072.00	748,636.14
<u>流動負債計</u>		3,026,159.05
社債及借入金		
社債	1,500,000.00	
長期借入金	800,000.00	2,300,000.00
<u>固定負債計</u>		2,300,000.00
保證債務		
手形裏書保證		1,100,000.00
<u>整理負債計</u>		1,100,000.00
<u>負債總計</u>		6,426,159.05
株金		
舊株	¥ 5,000,000	
內未拂込	" 1,000,000	4,000,000.00
新株	¥ 2,625,000	
內未拂込	" 1,312,500	1,312,500.00
<u>諸積立金</u>		
法定積立金	430,000.00	
別途積立金	780,000.00	
諸損害準備金	300,000.00	
退職恩給基金	296,875.00	1,806,875.00
當期純益金		
當期純益金	586,413.15	
前期繰越金	197,786.33	784,199.48
<u>正味資產計</u>		7,903,574.48
<u>總負債合計</u>		14,329,733.53

二四四

一一〇 貸借対照表の欄外利用 貸借対照表に掲載せらるる資産、負債の各項下に直接又は間接に附帯する事項はなるべく詳細に之を貸借対照表上に表示するを可とするが、貸借対照表の形式の上からは許されないものであるから、其の欄外を利用して之を附記することにすれば甚だ有益である。我が國に於ては從來殆んど此の如きことをなす習慣はないけれども、最近に至つては漸次一般に普及せられんとする傾向がある。

貸借対照表の欄外を利用して附記するを可とする重なる事項は左記の通りである。

- (1) 銀行當座預金勘定に於て當座借越契約が結ばれて居る場合には其の要項、
- (2) 受取手形、賣掛金、貸付金等に付き特に擔保の設定があれば其の要點、
- (3) 所有動産、不動産に付き火災保險が附してある場合には其の要點、
- (4) 過去に於て行ひたる固定資産の減價償却金の累計、
- (5) 資産を原價にて評價し記入してある場合に、其の原價と時價との開きが異常に大であれば其の事實、

## 第十章 純損益處分

一一一 純損益の處分 會社に於ては一事業年度の純損益金は個人營業の場合と異り、直ちに資本金に加減せらるることなく其の期の純損益金として、其の儘翌事業年度に繰越され重役に於て之が處分原案を作成して置き、社員總會又は定時株主總會を開催して其の事業年度の決算に對する承認を求むると同時に、右純損益處分案を附議して其の處分内容を確定せしむるのである。而して一事業年度の純損益金は通例其の前事業年度に於ける純損益處分の結果、其の事業年度に繰越されたる繰越損益金と一括して同時に處分せられるのである。

然し配當平均準備金、損害補填準備金、別途積立金等の積立金を相當多額に有し、每期相當の利益配當を續けて居るやうな株式會社にありては、或る事業年度の成績が純損失を示したとするも營業政策上損益計算を行ふに當り以上の如き積立金を減少せしめて之を利益に繰入れ、純損益處分に於て其の損失なることを發表せずして利益がある如く假裝し、而も相當の利益配當を爲すのが通例である。而して純損益を發表したる場合に之が處分をなすに當ては前期よりの繰越益金があれば之と相殺し、

繰越損金があれば之に加算せらるゝ。此の場合に以上の處分を純損益處分に於てなすことなく損益計算に於て直ちに行ふて了ひ其の結果を貸借對照表に掲げるやり方もある。

純益金の處分内容は先づ前期繰越損金があれば之を補填したる後、損金の補填並に支出、準備金の積立、配當金、賞與金の支出等に充てられる。尤も此等の處分割合は通例定款に規定を設けて一定して置くやうである、蓋し定款に定めて置けば其の處分内容に關して生ずべき株主總會に於ける紛義等を或る程度に防止し得るからである。以下順を追ふて此等の項目に付説明を加へやう。

一一二 損金の補填並支出 純益處分に於て補填せらるゝ損金として通常掲記せらるゝものは固定資産の減價償却金である。減價償却金を益金處分に於て計上することの不可なることは先に第七章中に於て述べて置いたから茲に再び繰返すことをしない。

純益處分に於て支出せらるゝ損金としては社長重役の死亡退職の際に支出せらるゝ功勞金が通例夫れである。功勞金は性質上純然たる損金ではあるが其の事業年度の一般損金とは別個に引離すべきものであるから、之を純益處分に於て計上することは強ち不當ではない。又他の一面より見るも純益處分は通常株式會社の場合は新聞紙上に廣告せらるゝから、該功勞金を純益處分に於て計上するは退職若くは死亡したる重役の功勞を一般に表彰することにもなる。功勞金の金額が相當大であり之を其の

事業年度の純益金よりのみ支出することが出来ないやうな状態にあるときは、別途積立金等を一應純益金に繰入れたる形式をとり之より支出することが普通である。

一一三 法定積立金 茲に法定積立金とは商法第一九四條第一項並に第二項に所謂準備金であつて、株式會社にありては該規定に依り資本金の四分の一に達する迄は毎決算に其の利益中五分、銀行にありては資本の總額に達する迄は一割（銀行法第八條、但し此の銀行法は本稿執筆中迄は未施行に付き目下昭和二年六月現在を以てすれば従前の銀行條例に依り一般株式會社の例に従ふ）に相當する金額を準備金として積立てねばならぬ。此の場合の資本金は拂込資本金に非ずして公稱資本金を指稱すと爲すのが通説である。之は株式會社は物的會社であつて特に資本維持の原則が嚴格に用ひられねばならず且つ殊に銀行にありては其の存立の基礎を鞏固にせねばならぬと云ふ必要に基いて居る。又株式會社が株式を額面以上にて發行した場合に收入する額面超過金も其の時に於ける法定積立金が資本金の四分の一に達せざる限りは、之を積立てねばならぬことは第六章中に述べた通りである。法定積立金は任意積立金等他に適當の財源なきとき缺損金の補填に充當せらるゝ場合を除くの外之を減少せしめて他の用途に振宛てることは出来ない。

而して法定積立金が資本金の四分の一に達せざる限は假令或る事業年度の利益中其の五分又は一割

に相當する金額以上を積立てたとするも、一旦之を法定積立金として積立てた以上は其の超過積立額と雖も法定積立金たるの性質を失ふことなく、又既に積立てたる法定積立金が資本金の四分の一以上に達して居る場合は縦令法定積立金たるの名稱を用ひて積立てたとするも、其の四分の一超過額の實質は任意積立金であつて此の分は任意に處分して差支へないのである。

一一四 任意積立金 任意積立金は其の事業年度に於ける利益の多少に依り任意に必要と認むる目的の爲に積立てられるものである。其の目的に依り大別すれば大體左記の通りである。

(1) 將來發生すべき特定の損失に對する準備金

イ、自家保險積立金、汽船會社又は工場を多數に有する事業會社が其の汽船又は工場に損害保險を附する代り純益の一部を留保して積立てるものである。

ロ、機械設備價格償却積立金、機械設備に對しては勿論毎期相當の減價償却を行ふも新機械の發明の爲め取替に依る損失、種々なる原因に依る破損等異常特別の損失に備ふる爲め積立つるもの。

ハ、貸倒れ補填積立金、銀行等の如く常に多額の貸出をなし又は一般に賣掛金を多額に有する會社にありては、其の貸倒れに因り發生すべき損失に對し特殊の準備金を備ふることが必要である。

ニ、恩給退職手當積立金、給與規定等に依り重役使用人等の退職、死亡、又は其の家族の不幸等の

事故發生の場合に支給せらるべき恩給、給與金等に對して備へ置くものである。

(2) 配當平均積立金、毎期の配當を平均に維持せんが爲めに純益多き年度に利益の一部分を留保するものである。汽船會社、請負會社、土地會社、戰時事業會社等の如く毎期の純益が平均せず多額の増減がある會社に於ては正に此の必要が大である。

(3) 事業擴張の爲めにする積立金

イ、増築積立金

ロ、新築積立金

事業擴張の爲め新に工場、機械等の固定資産を取得し、又は取替へんとする場合に要する資金に備ふる爲め之に相當する資産を資金化性に富む公債、社債、定期預金等に運用して積立を爲し置くものである。

(4) 税金引當金 所得税、營業收益税等其の一切の國稅、地方稅等の直接稅の支出に備ふるものである。酒稅、麥酒稅、其の他消費稅等の間接稅に對しては製品の原價に振替へられるから別に引當金を積立てる必要はない。又税金中主なるものは所得税及び營業收益稅であるが之等の金額は相當大であつて、而も性質上其の事業年度の純益金より支拂はるべきものであるからと云ふことを理由

とし、損金として積立てる方法、又は其の他の積立金、並に配當金、賞與金等の處分に入るに先ち之を差引する方法もある。余は此の二者の中後者の整理方法を以て優れりと思ふ。

**一一五 配當金** 株主に對する利益の割賦金である、英米に於ては其の期の利益中事業年度の中途に於て中間配當をなすことが出来るが、我國に於ては特別法に依る滿鐵會社の場合を除くの外、斯る制度なく決算承認の定時株主總會又は社員總會の決議に依り確定し支出せらる。配當金の割合は拂込株金に對し年利率を以て呼ぶのである。而して配當率は營業政策上之を一定せしめて濫りに變更せぬが宜しい。之を濫りに變更すれば會社に對する投資家は甚だ不安を感じ、殊に其の株式が取引所に上場されて居る場合に於ては其の相場が變動し堅實性を失つて外部の信用も悪くなる。故に利益が異常に多かつた年度に於ては前述の利益配當準備金等として積立て置き配當率を平均せしむるやうに努めねばならぬ。

又會社の株式が取引所に上場されて居る場合に其の価格は純益金の多少と云ふ點よりも寧ろ利益配當金の多少と云ふことに依り影響を受けることが大である。故に株主は配當金の増額を希望し要求することが切であるが、會社の營業政策上基礎の安固を圖らんとするならば濫りに配當金を増加せしむべきでない。大體の標準を云へば配當金は多くとも通常の場合、相當なる固定資産の減價償却金を控

除した所の純益金の三分の二程度を越えぬ方が宜い、又當期純益金は相當にあつても現金、預金等の運轉資産が固定資産化せられて居る爲め少くなつて居る時には成るべく利益配當を行はぬが宜い。

**一一六 賞與金** 純益處分に於て計上せらるゝ賞與金は會社の重役に對するものである。即ち之に依り會社として重役の努力に酬ひ、重役と會社の事業との利害關係を深からしめんとするものであつて、其の支出割合は定款に規定を設けて一定して置くのが通例である。又重役個人として會社の重役たるの資格を有するが爲めに特に種々なる寄附金其他の交際費の支出を必要とするから、此の分をも交際費等として純益處分に於て賞與金と一括して支出せられることがある。時としては創立記念等として重役以外に一般従業員、職工に對し給與せらるゝこともあるが、之が實質は損金であつて所得税計算上は純益處分に於て支出したりとするも前段の重役に對する賞與と異り損金として課税上控除せられる。而して使用人に對する賞與を純益處分に於て支出する實例もあり、爾かすれば所得税の課税を免れないが、之は性質上損失に屬する諸給與等の損金勘定として支出せらるべきものである。

**一一七 後期繰越金** 後期繰越金は其の性質は積立金と同一である。唯更に翌期の純益金が處分せらるゝ場合に之と合算されるの差違があるに過ぎない。後期繰越金の金額は大體前期分と大差なからしむるやうにすることが必要である。

## 第十一章 原價計算

一一八 原價計算の必要 原價計算とは各製品の製造原價を綜合的に且つ解剖的に知る方法であつて、之を行ふべき必要は大別して、

イ 或る會社の収益が正當に計算され表示され居るや否やを知らんとする爲め。

ロ 自己が營んで居る營業に付き有利にして確實なる經營方針を維持せんとする爲め。

の二方面にある。前者は會社の監査役、稅務調査官吏、若くは或る會社に投資をし又は其の營業を買收せんとする地位にある者の如く批判的客觀的立場にある者より見たる必要にして、後者は營業者自身若くは會社の取締役、支配人、技師の如く主觀的立場にある者より見たる必要である。

後者の主觀的立場より見たる必要は更に大別して左の諸點に歸するが、之等の諸點は又之を反面より見れば批判的立場にあつて原價計算を行ふ場合の着眼點となるのである。

(1) 各製品の實際原價を知ること、製造業者は之に依り自己の製品の原價を知り之を基礎として収益

を計算し其の販賣代價を計算することが出来る。批判的立場に立つ者は直接間接の資料を蒐集し之を基礎として原價計算を行ひ其の實際原價を知ることによりて、之を市場に於ける其の製品の賣價と比較し推算して、其の會社の製品販賣益又は製造益が正當に計算されて表示せられて居るや否や、若し其の決算上發表せられたる製品販賣益又は製造益が虚構の數字であるとすれば其の正當額は幾何なるやを大體知ることが出来るのである。營業者自身にとり原價計算が特に必要なのは土木建築の如き工事の請負、造船業の如き製造請負を營む場合であつて、此等の營業者は過去の實績又は豫算に依る詳細な原價計算をなすことに依り、採算上或る程度迄の確信を以て汽船、軍艦等の一口の契約金額の大なる請負契約をなすことが出来るのである。

(2) 市場に於ける製品代價の確定せるとき之と同一の製品を新規に自己の工場に於て作製して果して競争に堪へ利益を擧げ得べきか否かを知ること、即ち營業者は正確なる原價計算をなすことに依り無謀の競争を挑むことなく、有利に且つ確實に營業の擴張をなすことを得るのである。

(3) 新式の機械又は新製造方法を採用することの有利なるや否や及び其の有利又は不利の程度を知ること、例へば勞力を自働的機械に改めんとする場合又は從來使用せる舊式の機械を廢棄し、高價の新式機械を使用せんとするが如き場合に營業者は其の結果如何なる採算を得るかを知ることが出来る。



(4) 一般工場經營方法の良否を調査し得ること、即ち原價計算を行ふことに依り經營主腦者自身は其の消費する原料、動力、勞力の浪費を防止し且つ各工場又は各作業分課に屬する工場間若くは數月或は數事業年度間に於ける製造能率を比較勘案し、之が成績に鑑み施設改善を施し製品の原價を低くする方法を講ずることを得ると同時に、工場長、工場監督、技師、職工等を監督することが出来る。又批判的立場にありて二つの會社の營業經營の良否及び營業成績を比較せんとする場合に於ては、其の二つの會社に於ける原價計算上の各項目に屬する數字を適當なる方法に依り調査し、各項目毎に之を對照することに依り其の業績の優劣の生ずる原因及び程度並に表面上表はれたる營業成績の當否を知ることが出来るのである。

(5) 會社内部の總括計算課と各課との間帳簿を照合し相互に記帳の正否を確むること、例へば總利益金は各製品又は各工事毎の利益の合計と一致し居るや、或は總括計算課に於ける總勘定元帳又は補助元帳に於ける原料の使用總高、單價、數量、並に勞賃の支拂高及び各直接費の數額は原價計算に採用せられたる數字、換言すれば各原料受拂係、支拂係、工場係等に於ける帳簿上の數字と一致するや否やを知り相互の記帳の正否を確むることが出来る。此の點は主觀的立場にある營業者自身のみならず會社の監査役、稅務調査官吏の如く批判的立場にありて帳簿検査を行はんとする者にとり

### 一一九 原價計算の項目

- (1) 原料代價 とは製造に使用する原料及び貯藏材料品の價額のみならず、之が購入に附帶する手数料、運賃、保險料、陸揚費、輸入稅、爲替損益、其の他をも加算したるものを云ふ。
- (2) 勞賃 とは直接作業に従事する職工に對し支拂ふ賃銀手當である（勞賃をも直接費中に包含せしむる學者もある）。
- (3) 直接費 とは製造に直接要する費用を指すものにして、一物品の製造又は一工事をなすに直接關係を有する工場若くは作業場の費用にして、之に屬する主なる項目を掲ぐれば左の通り。
  - イ、工場の地代、賃借料、保險料及び工場に對する公課等。
  - ロ、動力、燃料、瓦斯、電氣、點燈、水、暖房等の費用。
  - ハ、專賣特許品を製造する場合には其の專賣特許權の償却金又は其の使用料、鑛山、炭鑛の場合は鑛區稅等。
  - ニ、製品に賦課される間接國稅、例へば酒類に於ける酒稅、織物、砂糖に於ける消費稅等。
  - ホ、職工以外の作業に關係する者に支拂ふ俸給及び賃銀、即ち工場内に於ける技師長、技師、技手、機關士、貯藏品係、製品係、勤怠係、工場監督、工場支配人等に支拂ふ俸給、賃銀、賞與、手當。

へ、器具、機械、工場設備の修繕維持費、減價償却金其の資産價額に對する見積利子、又は之等の資産獲得の爲にしたる社債、長期借入金に對する利子等。

(4) 製造費 とは以上の原料代價、勞賃及び直接費の三者を合計したものであつて、製品の直接原價に相當し、製造會社に於て手持製品の評價を爲す標準となるべきものである。而して此の項目は工業簿記に於ける記帳の整理上通例製品仕掛けに關する勘定を爲すに用ひられるのであつて、其の記帳整理の方法を述べれば原料代價は原料仕込の都度製造費に振替へられるのであるが、勞賃及び直接費の各項目に屬するものは現實支出又は支出確定の際、一應其の項目の下に損金に計上せられたる後、更に製造費に振替へられ之に加算せられる、製品が出来れば其の數量に相當する價額丈け、後述の方法に依り計算せられたる所に從ひ製品の價格として製造費勘定より製品勘定へ移される。

(5) 間接費 とは一般の事業經營費を指すものにして一般事務費、製品の販賣、輸送の費用、其他日常營業を營むに要する費用にして直接費に非ざる一切のものを包含する。其の主なるものを擧ぐれば次の通り。

イ、重役の報酬、支配人及び事務員の給料、賞與等。

ロ、事務所、店舗、倉庫、見本室等に對する地代、家賃、保險料、減價償却金等。

ハ、同上の建物内又は其の屋外等に於ける點燈費、暖房費、水道費等。

ニ、旅費、販賣人の俸給、販賣手数料、運送費、印刷費、廣告費、通信費等。

ホ、貸倒金、割引料等。

ヘ、營業用什器、附屬品等の減價償却金、修繕維持費等。

ト、所得税、營業稅等の直接稅並に其他の公課。

チ、社債、借入金に對する利子等。

(6) 販賣原價 とは前述の製造費に間接費を加算したもので最低の販賣價額をなすものである。

(7) 販賣代價 とは前記の販賣原價に豫想利益を加算したるものにして、其の製品を販賣する價格である。

一一〇 原價計算の方法 原價計算の方法は規模の大小、工程の難易、製品の種類、及び品質内容等が單一なりや多種多様なりや等に依り簡單の場合もあれば複雑なる場合もあるが、要するに原價計算は一工場又は一工事區域を單位として之を行はねばならない。

原價計算の最も簡單な場合は專業として營む製氷業に於けるが如く、製造操作の簡單にして之に要する時間も短かく且つ其の製品の品質の一定せるものを多數製造する場合である。斯る場合に於ては

或る期間に於て支出したる前掲の原料代價、勞賃、直接費、間接費の合計を其の一製造期間に於ける製造數量にて除すれば直ちに製品一單位當の製造原價を算出することが出来る。而して其の最も複雑なる場合は造船業、機械製造業に於けるが如く製品又は其の部分品の内容が一品毎に異つて居り、而も其の製造工程が甚だ複雑して居る場合である。此の複雑な場合に於ける原價計算法に就ては製品の性質に應じ二三の方法があるが、左に逐次簡單に説明をしよう。

**一三一 工程別原價計算法** 一製品の品質、種目、内容が均一して居つて數段の工程を経るもの、及び製品の品質、種目、内容は異なるも其の製造過程に於て製品の多數に付き均一したる操作をなす工程を経るものは、其の工程毎に原價計算をなす必要がある。此の場合に一工程と他の工程との間共通したる直接費、間接費等は後述の如き適當なる方法に依り各工程毎に區分して其の分擔額を定むべきであつて、一工程の製品は再び他の工程の原料となる譯である。而して此の工程別原價計算を爲す場合には別に各工場費總括表を作成する。直接費及び間接費の區分法に就ては後に一括して述べやう、工程別原價計算書の様式を簡單に示せば左の通り。

工場別原價計算表

月日	原料使用高		製品出来高		屑品及分減		甲消耗品		乙消耗品		職工給料		諸費用		費用合計		原料代價		費用合計		
	数量	金額	数量	金額	数量	金額	数量	金額	数量	金額	数量	金額	分擔額	合計	一買日當	一買日當	一買日當	一買日當	一買日當	一買日當	

甲工場費用日表

各工場費總括表

月日	倉庫原料引渡高		甲工場費用		乙工場費用		丙工場費用		電氣費用		合計	減價償却金		營業費	利息概算	總計	一個當原價
	數量	金額	費用	費用	費用	費用	費用	費用	費用	費用							

一二三 製品別原價計算法 製品の品質、種目、内容が様々であつても一工場に於て同一の品質、種目、内容の製品のみを製造せらるゝ場合に於ては原價計算は一工場を單位として行はれるから各工場分に對する直接費並に間接費のみを配分すれば宜しいのであるが、一工場に於て數種の製品を製造する場合には使用原料及び勞賃についても其の原料の使用割合、職工の從業割合等により適當に各製品毎に配分し一製品毎の數字を算出せねばならない。之れが配分計算に關する簡單な様式を示せば次の通り、而して副産物を生ずる場合の處理方に付ては別に述べる。

製品別原價計算表

使用原料分割表

月日	前日繰越原料		本日受入原料		合計		本日原料残高		本日使用原料		甲製品		乙製品		丙製品	
	数量	金額	数量	金額	数量	金額	数量	金額	数量	金額	数量	金額	数量	金額	数量	金額

勞賃分割表 A工場

月日	總額		甲製品		乙製品		丙製品		動力		監理費		雜役費	
	人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額

一二三 指圖式原價計算法 製品又は其の部分品の形状、内容等が一個毎に異なる場合、例へば電球器具、機械の設計書、艦船の部分品等の如く獨特の内容を有する物品を製作する場合には此の方法に依るを便とする。即ち製作を開始するに當り責任者、技師等より製作指圖書を發行し、詳細なる設計内容、製作に關する要項を別紙に認め添付し置き之に従ひて製作せしむる様になつて居る。而して此の場合に於ける製品は甚だ口數が多數に上るから一種目毎に番號を付し其の番號に依り整理する。又原料代價、勞賃、直接費、間接費等は自然一品毎に分割するの整理を取らねばならぬ、此の制度に於ける製造勘定は右の番號毎に補助元帳を用ひて整理するのである。製作指圖書の様式を示せば次の如し。

甲表 (製品一個の場合)

指圖書番號		品名		製作指圖書番號		製作内容		別紙設計書の通り					
年	月	日	年	月	日	完成期日指定	年	月	日				
工事番號	製品番號	使用番號	数量	原価	金額	職工賃	金額	直接費	金額	合計	間接費	金額	總計
			單價			人員		金額			分割割合		

乙表 (製品多數の場合)

指圖書番號		様式		仕上單價		個數					
月日	摘要	原	料	職工賃	金額	直接費	金額	合計	間接費	金額	總計
		番號	數量	人員		金額			分割割合		
			單價								

一三四 直接費配分法

直接費の項目に付ては既に述べて置いたが、之等の項目に屬するものは大抵總額で表はれるから、工程別又は製品別に原價計算をする場合には其の直接費の總合計中其の工程又は製品が分擔すべき金額を適當に區分算出せねばならぬ、之が配分の標準に種々ある。

- (1) 勞賃法、支拂勞賃を標準とし其の百分比を以て工程別又は製品別に直接費の總額を按分する。但し此の方法に依る場合は作業が單純で原價の内勞賃が大部分を占め、且つ其の作業に使用する機械、設備が各工程又は製品間同じく而も職工の賃銀が均一又は均一に近き場合たるを要する。
- (2) 勞働時間法、或る製品の製造又は工事に要したる勞働時間の比に依り按分賦課するものである。直接費中動力費、點燈、暖房費、地代、減價償却金等其の他の配分は此の方法に依るを寧ろ合理的とするのであるが、其の各工程に於て異種の機械を使用する場合は不公平を生ずるを免れない。
- (3) 原料代價法、使用原料代價の比に依り按分せんとするものであつて、原料代價は製造費中の主なるものを占むるから一應は相當だとする根據もあるが、元來原料代價は直接費と何等の關係なきのみならず市場相場の變動に依り増減するものであるから此の方法は適當でない。
- (4) 原料代價勞賃法、使用原料代價と支拂勞賃との合計額の比に依り按分せんとするものである。此の方法は互に兩者の短所を補ひ得るの利益はある。

(5) 機械運轉時間法 一定期間各機械の運轉維持に要したる直接費の總額を同期間の運轉作業時間數にて除して、作業一時間に對する直接費の割合を見出し之を其の使用したる機械の臺數並に實際運轉時間數に乗じて賦課すべき直接費の金額を見出す方法である。

(6) 製品個數法 出來したる或る種類の製品の數量の總數に對する割合を見出し、其の種類の製品に對する直接費の總額又は一個當り金額を求むる方法である。

(7) 差別的配分法 既に述べたるもの、如く一率に配分するに非ずして直接費の各費目の内容に付き夫れ夫れ適當の方法を用ひて配分する方法である。例へば地代、家賃、土地建物に對する公課、點燈、暖房費等は各機械が占有する面積により、之を賦課し、動力の費用は各機械が使用する一馬力に對する割合に依り、瓦斯、水道、電氣等の費用は各工場に於けるメートルに依り、機械の減價償却金は機械の運轉時間數の比に依るが如きである。

要するに直接費の配分法は製品の種目、内容、規模の大小等に依り異なるべきであり、其の如何なる方法が宜いかは一律に斷ずる譯には行かない。夫れで或る作業の性質、實狀、製品の内容、工程の難易等種々なる點を顧慮したる上其の作業にとり最も合理的にして且つ便宜なりと認めらるゝ方法に依るべきである。此の意味よりして最後の差別的配分法を以て最も優れりとする。

一二五 間接費配分法 間接費は前に其の項目を列舉したるが如く經營費、販賣費等日常營業を營むに必要な費用であるが、之を配分する標準は聊か前述の直接費の配分法と異り左の通りある。

- (1) 勞賃を標準とするもの
- (2) 原料、勞賃に直接費の配分額を加算したるものを標準とするもの
- (3) 一物品の製造又は一工事の完成に要する時間を標準とするもの
- (4) 製品の個數を標準とするもの

右の中最も合理的にして簡單なりと認めらるゝ方法は第二の方法であるが、間接費配分の標準に付ても前項直接費に於けると同様、事業の性質、作業の内容、製品の種目、販賣の經路等種々なる方面より判斷したる上其の最も合理的なりと認めらるゝ方法に依るべきである。

一二六 原價豫算法 直接費、間接費を各製品に配分し賦課するに當り、造船業、機械製作業、工事請負業の如く製品、又は工事の内容が區々である場合は前掲の標準に依るの外ないが、電球、窓硝子、紙の如く製品の内容が一定して居つて、其の種別が相當多く製品の數量亦多額なるときは數年間の統計的數字を基礎とし、製品一單位當りの直接費及び間接費を豫定して各製品に賦課して一旦製品の受拂を整理し置き、爾後實績に依る正當の直接費又は間接費の合計額が判明したる時に會て豫定して賦課し

たる金額との差を加減して實際の原價に引直す方法がある。之を直接費及び間接費の豫定賦課と云ふ。現時に於ける進んだ會計組織に於ては此の原價計算を爲すに當り、前期分の實績等に依り製品一個當りの直接費及び間接費のみならず使用原料代價、並に勞賃をも豫算して假定單價を定め、期中に於ける製品の受拂即ち出來高及び賣上の際に於ける拂出高は全部之に依りて整理し、一事業年度終了後實際の數字を得ると同時に製品の製造原價、賣上原價並に期末現在價格等を是正する方法を採つて居る所が往々にして見受けられる。

此の原價豫算法に依る實際の帳簿諸勘定整理方を例を以て示せば次の通り。

取引例

- イ 原料及び貯蔵品使用高製造損益に振替ふ（實際は倉庫より工場へ拂出の都度此の記帳を爲す）。
  - (借) 製造損益 六〇、〇〇〇
  - (貸) 原料品 五〇、〇〇〇
  - 貯蔵品 一〇、〇〇〇
- ロ 勞賃及び直接費支拂ふ（現金支拂の都度此の記帳を爲す）。
  - (借) 勞 賃 三〇、〇〇〇
  - (貸) 現金 四五、五〇〇
  - 直接費 一五、五〇〇
- ハ 勞賃及び直接費支拂高及び同引當金製造損益に拂替ふ（實際は毎週一回又は毎月一回定期に此の記帳を爲す）。
  - (借) 製造損益 五一、〇〇〇
  - (貸) 勞 賃 三〇、〇〇〇

直接 費 一五、五〇〇  
直接費引當 五、五〇〇

- ニ 製品一〇〇、〇〇〇個出來庫入す、豫算に依る假定原價（製品價格なる勘定科目を用ふ）を一個一圓三十五錢とし在庫品勘定に振替ふ（實際は毎週一回又は毎月一回定期に此の記帳を爲す但し右假定原價は一期間同一價格に依る。尙此の外前期繰越製品五、〇〇〇個あり、此の記帳單價一圓三十錢）。
  - (借) 在庫品 一三五、〇〇〇
  - (貸) 製品價格 一三五、〇〇〇
- ホ 製品九八、〇〇〇個 二圓五十錢替にて賣渡す（現實販賣の都度此の仕譯を行ふ）
  - (借) 受取手形 二四五、〇〇〇
  - (貸) 賣上高 二四五、〇〇〇
- ヘ 右賣却に依り在庫品の拂出整理を爲す、此の場合の拂出は繰越製品より爲すことあり、當期製品より爲すことあり互に混同すべきを以て右賣却品の拂出單價は一切當期分製品價格一圓三十五錢に依る（此の記帳は現實拂出の都度之を行ふ）。
  - (借) 賣上原價 一三二、三〇〇
  - (貸) 在庫品 一三二、三〇〇
- ト 當期中製品出來高一〇〇、〇〇〇個分假定原價を製造損益と振替ふ（此の記帳は決算期末一回之を行ふにて足る以下同じ）
  - (借) 製品價格 一三五、〇〇〇
  - (貸) 製造損益 一三五、〇〇〇
- チ 右振替の結果に依る製造損益の勘定殘高を在庫品勘定に振替へ以て在庫品勘定の假定殘高を修正す。
  - (借) 製造損益 二四、〇〇〇
  - (貸) 在庫品 二四、〇〇〇
- リ 而して當期中製品賣却に依る在庫品九八、〇〇〇個の拂出價格即ち賣上原價は當期中の假定原價一個當一圓三十五錢に依りたるを以て期末精算に依る當期分製品の實際原價一個當一圓十一錢に修正す。
  - (借) 在庫品 二三、五二〇
  - (貸) 賣上原價 二三、五〇〇

又 終りに右賣上原價修正の結果は前期よりの繰越製品に相當する分の原價も一律に當期分實際原價に依り計算せらるゝことなるから、右製越製品の記帳單價一圓三十錢と當期分實際單價一圓十一錢との差額十九錢の五、〇〇〇個分を當期の賣上原價に加算す。

(借) 賣上原價 九五〇圓 (貸) 在庫品 九五〇圓  
右の仕譯に依る製造損益、在庫品、製品價格、賣上原價の請勘定口座を示せば次の通り。

製造損益

イ 諸口	60,000	ト 製品價格	135,000
ハ 諸口	51,000		
チ 在庫品	24,000		
	<u>135,000</u>		<u>135,000</u>

在庫品

前期繰越	6,500	ヘ 賣上原價	132,300
ニ 製品價格	135,000	チ 製造損益	24,000
リ 賣上原價	23,520	又 賣上原價	950
		繰越	7,770
	<u>165,020</u>		<u>165,020</u>

製品價格

ト 製造損益	135,000	ニ 在庫品	135,000
	<u>135,000</u>		<u>135,000</u>

賣上原價

ヘ 在庫品	132,300	リ 在庫品	23,520
又 在庫品	950	損益	109,730
	<u>132,250</u>		<u>133,250</u>

賣上高

損益	245,000	ホ 受取手形	245,000
	<u>245,000</u>		<u>245,000</u>

損益

賣上原價	109,730	賣上高	245,000
	<u>109,730</u>		<u>245,000</u>

即ち期末現在品數量七、〇〇〇個單價一圓十一錢價額七、七七〇圓となる。

一二七 副産物價額の處理 製造業の種類に依ては一種又は數種の副産物を生ずることがある。而

して其の價額が僅少なるときは其の賣却額を副産物收入として利益の部に繰入るゝを通例とするが、



之が價額が相當大なるときは之が整理方法如何に依り主製品の原價に多大の影響を及ぼすことになるのである。夫れで茲に副産物の評價は重要な問題となるのであるが、之が正當と認めらるゝ標準は其の生産當時の公平なる市價より之が販賣に要する費用並に相當の見積利益を控除したるものに依るべきである。故に作業に依り生じたる副産物ある時は右の標準に依る評價額を其の作業に依り製作したる總體の製品の原價より控除し、其の残額を製作個數にて除せば主製品に付て其の正確なる一個當りの原價を知ることを得るのである。而して副産物を更に作業の原料又は材料として消費するとき、正確なる原價計算を行はんとせば之を時價にて評價し使用原料代價に加算すべきであつて前段に依る評價と右の評價との差額は別に副産物益として利益に計算すべきである。

## 第十一章 假裝決算——秘密積立金

一二八 假裝決算の意義 假裝決算とは正當なる會計記録に對し故意に作爲して假裝の記録を加へたるに依る決算にして、眞正ならざる財産状態を表示するものである。假裝決算の態様に二様ある、一は正當額以上に利益の大なることを裝ふ決算で、他の一は正當額以下に利益の小なることを裝ふ決

算である。前者は通例會社が剰配當をなす場合、又は會社が合併若くは買收せられんとするとき若くは社債を發行せんとするとき其の條件を有利ならしめんとする場合等に行はれ、後者は會社の利益が異常に大であつて其の金額を發表することが其の會社の得意先又は其の製品の消費者に値下要求等の動機を與へ、若くは一部株主に利益の増配要求の動機を與へることを避けんとする場合、或は秘密に毎期の利益金又は利益配當金を相當額に維持せんとする場合、又は營業の基礎を堅實にせんが爲め資産の内容を通常以上に充實せしめんとする場合、若くは租税其の他の負擔の輕減を圖らんとする場合等に行はれる。

假裝決算は要するに虚偽の決算であるから會計學上嚴格に排斥すべきものである。殊に架空の利益を單に數字上膨脹せしめて成績の優良を衒ひ所謂剰配當を行ふが如きに至つては、明かに違法の行爲であり且つ會社の會計を紊亂せしめ會社存立の基礎を危くするものであるから絶対に之を避けなければならぬ。然し同じ假裝決算であつても利益を實際額以下に表示するものは所謂秘密積立金を作成するものであつて、學者に依つては會社の基礎を堅實ならしむる所以であつて一概に排斥すべきものでないと思ふ者もある。併し何れにしても假裝決算は其の結果として財産の現況及び損益の状態に付き眞正ならざる表示をなすものであつて之を認容し得べきものではない。

一二七 假裝記録の説明 假裝の決算を行はんとするには假裝の記録をなさねばならぬ。假裝記録の方法は假裝決算の態様に依つて異なるのであるが、假裝決算の目的は要するに正當額以上に利益を計上するか又は正當額以下に利益を計上するにあるから、假裝記録は結局其の目的に依り利益を不當に増大せしむる記録又は減少せしむる記録なのである。而して利益の増加は之を反面より見れば損失の減少であるが之は資産の一方的増加又は負債の一方的減少の結果であり、利益の減少は之を反面より見れば損失の増加であるが之は資産の一方的減少若しくは負債の一方的増加の結果に外ならないから、假裝記録は又同時に架空の資産を掲記し、若しくは實質的の負債を掲記せしめざらしむるか（即ち利益の架空増）又は實質的の資産を掲記せず若しくは架空の負債を掲記せしむる（即ち利益の架空減、秘密留保）記録なのである、以下場合を分ちて説明しやう。

一二八 利益増大の方法 正當額以上に利益を増大せしめんとするには先に述べたるが如く資産を正當額以上に評價し又は全然架空の資産を掲記するか若しくは負債を實際正當額以下に計上せねばならない。而して資産を正當額以上に掲上する場合には貸借對照表上の負債は實際額の通りであつて、資産が膨脹した金額丈當期純益金が増加する（後掲第二例第二圖参照）。又負債を正當額以下に計上する場合には資産は實際額の通りであつて、負債は其の削減された分丈けが貸借對照表上に表はれず其の

金額だけ當期純益金が増加するのである（後掲第三例第三圖参照）而して如何なる場合に於ても利益を架空に増大せしめんとするには結局は右の二方法を出でては外にあり得ないのである。

以下判り易いやうに例を擧げて説明しやう。

例一 正當決算の場合

或る會社の正當なる決算に依る貸借對照表及び損益計算書を左記の通りとする。

貸借對照表

借 方		貸 方	
原料	二〇、〇〇〇	未 拂 金	一〇、〇〇〇
品 製 品		其 他 の 負 債	八〇、〇〇〇
其 他 の 資 産	八〇、〇〇〇	當 期 純 益 金	一〇、〇〇〇
計	一〇〇、〇〇〇	計	一〇〇、〇〇〇

損益計算書

		借 方				貸 方	
	製 造 費		三〇、〇〇〇		製 品 賣 上 高		五〇、〇〇〇
	其 他 の 損 金		二五、〇〇〇		其 他 の 益 金		五〇、〇〇〇
	當 期 純 益 金		一〇、〇〇〇				五〇、〇〇〇
計			五五、〇〇〇	計			五五、〇〇〇

之を圖解すれば第一圖の通りであるが、其の

ABの線は試算表の借方、CDの線は其の貸方を示す。

AFの線は資産の實在高、CGの線は負債の實在高を示し、即ちAFの線は貸借対照表の借方、

CHの線は其の貸方を表す。

FBの線は損金の實際金額、GDの線は益金の實際金額を示し、即ちEBの線は損益計算書の借

方、GDの線は其の貸方を示す。

EF及びGHの線は何れも純益金を示すのであるが、貸借対照表の場合は貸方としてGHの線と

なり、損益計算書の場合は借方としてEFの線となる。

例二 今若し純益金を五、〇〇〇圓増大せしめんとし、製品の價額を膨脹せしめんとするには左記の仕譯を行ふ。

(借) 製 品 五、〇〇〇圓

(貸) 製 造 費 五、〇〇〇圓

爾かすれば前掲の貸借対照表は製品勘定及び純益金勘定五、〇〇〇圓を増し、損益計算書は製造費勘定五、〇〇〇圓を減じ、純益金勘定は五、〇〇〇圓を増す、即ち第一例の貸借対照表及び損益計算書は左掲の通り、變化するのである。



貸借対照表

借		貸	
原料品	製品	未拂金	
		其他の負債	
其他の資産		当期純益金	
計		計	
	二五、〇〇〇 <small>円</small>		一〇、〇〇〇 <small>円</small>
	八〇、〇〇〇		一五、〇〇〇
	一〇五、〇〇〇		一〇五、〇〇〇

損益計算書

借		貸	
製造費		製品売上高	
其他の損金		其他の益金	
当期純益金		計	
計		計	
	二五、〇〇〇 <small>円</small>		五〇、〇〇〇 <small>円</small>
	一五、〇〇〇		五、〇〇〇
	五五、〇〇〇		五五、〇〇〇

而して前掲第一圖は第二圖の通りに變化し、F點はF<sub>1</sub>に移動する。

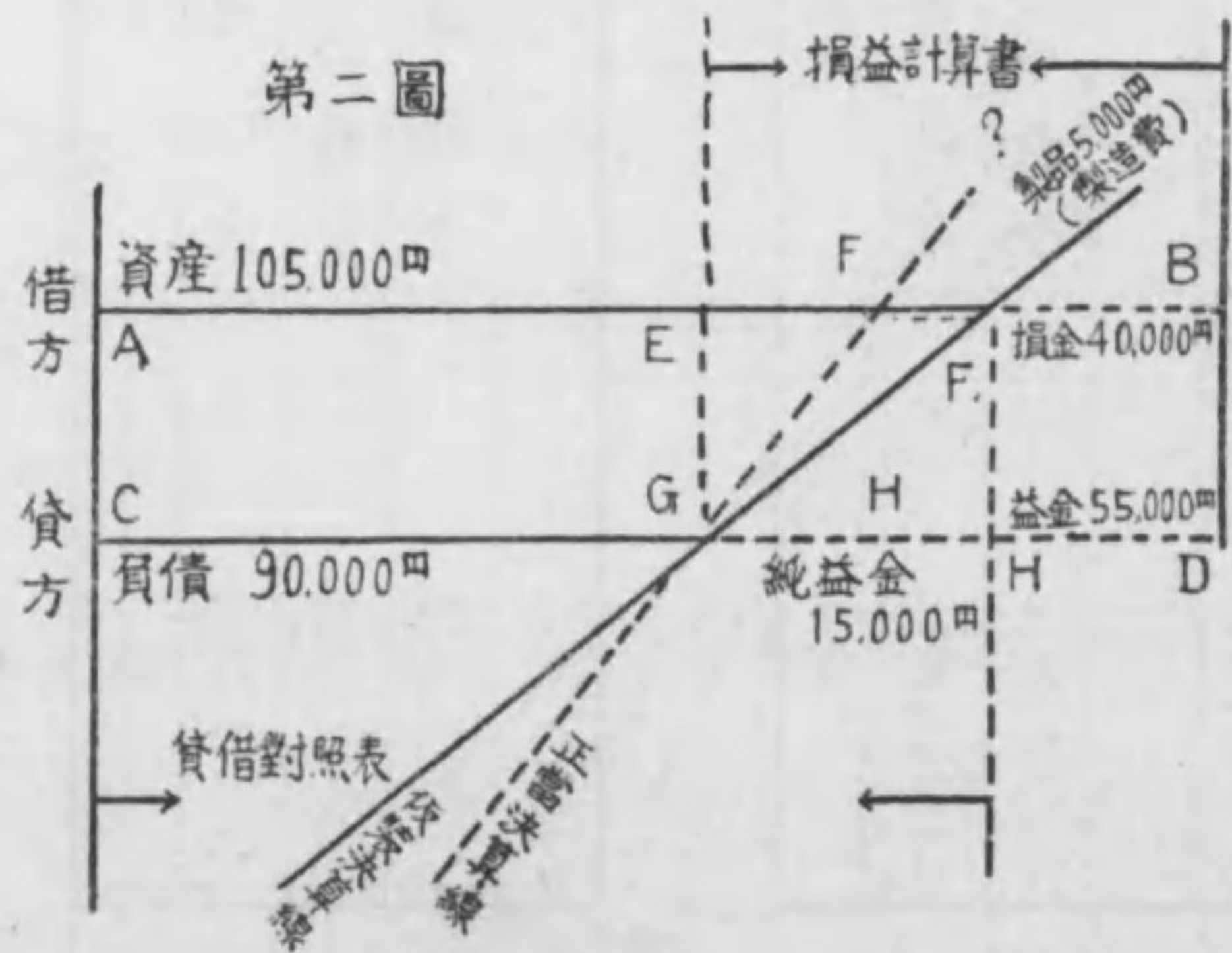
即ちF<sub>1</sub>の線五、〇〇〇圓は製造費たる損金が製品たる架空の資産に假裝されたものなることが判然する。

例三 又同じく純益金を五、〇〇〇圓増大せしめんとし未拂金の價額を減少せしめんとするには左の仕譯を行ふ。

(借) 未拂金 五、〇〇〇圓  
(貸) 賣上高 五、〇〇〇圓

爾かすれば第一例の貸借対照表及び損益計算書は次の通り變化する。(第二例の夫れと比較のこと)

第二圖



貸借対照表

借		貸	
原料品	製品	未拂金	
20,000	20,000	5,000	
其他の資産		其他の負債	
80,000		80,000	
計	100,000	計	100,000
		当期純益金	15,000
		其他の負債	80,000
		未拂金	5,000
		計	100,000

損益計算書

借		貸	
製造費		製品売上高	
30,000		55,000	
其他の損金		其他の益金	
15,000		5,000	
当期純益金		計	60,000
15,000			
計	60,000		

而して前掲第一圖は第三圖の通りに變化し、G點はG<sub>1</sub>に移動する。即ちG<sub>1</sub>の線五、〇〇〇圓未拂金たる負債が賣上高たる架空の益金に假装されたものなることが判然するのである。

要之今日實際社會に於て架空利益の計上は色々の形式を以て行はれて居るが、仔細に之を解剖すれば終局に於て前掲の二つの方法に歸着して了ふのであつて、其の方手段としては架空資産を計上するか又は現實の負債を計上せざるかの二つに限られて居る。

第三圖



一二九 利益削減の方法 正常額以下に利益を削減せんとするには先に述べたやうに負債を正常額以上に計上し、又は全然架空の負債を掲記するか若くは資産を實際正常額以下に計上せねばならない。而して負債を正常額以上に計上する場合は貸借対照表上の資産は實際額の通りであつて、負債が膨脹した金額丈け当期純益金が減少する（後掲第四例第四圖参照）。又資産を正常額以下に計上する場合には負債は實際額の通りであつて、資産は其の削減された分丈けが貸借対照表に表はれず其の金額丈け当期純益金が減少するのである（後掲第五例第五圖参照）。而して如何なる場合に於ても利益を架空に減殺せんとするには結局右の二方法を出で、は外にあり得ないのである。

例四 正常決算の場合を前掲第一例の如しとして今純益金を五、〇〇〇圓削減せんとし未拂金を架空に膨脹せしめんとするには左記の仕譯を行ふ。

(借) 賣 上 高 五、〇〇〇圓 (貸) 未 拂 金 五、〇〇〇圓

然かすれば第一例に示したる貸借対照表は未拂金五、〇〇〇圓を増し純益金五、〇〇〇圓を減じ、損益計算書は賣上高五、〇〇〇圓を減じ純益金五、〇〇〇圓を減ずるのである、即ち左記の通りとなるのである。

貸借対照表

借		貸	
原料品	製品	未拂金	
八〇、〇〇〇	二〇、〇〇〇	一五、〇〇〇	
計		計	
		五、〇〇〇	
		計	
		一〇〇、〇〇〇	

損益計算書

借		貸	
製造費		製品賣上高	
三〇、〇〇〇		四五、〇〇〇	
計		計	
五〇、〇〇〇		五、〇〇〇	
		計	
		五〇、〇〇〇	

而して前掲第一圖は第四圖の如く變化するのである。

即ちG點はG<sub>1</sub>に移動し、G、G<sub>1</sub>の線五、〇〇〇圓は賣上高なる益金が未拂金たる架空の負債に假裝されたものなることが判然する。

例五 又若し純益金を五、〇〇〇圓減少せしめんとし、原料品の價額を小額ならしめんとすれば左記の仕譯を行ふ。

(借) 製造費 五、〇〇〇圓  
 (貸) 原料品 五、〇〇〇圓

爾かすれば第一例の正當なる貸借對照表は原料品勘定及び純益金勘定五、〇〇〇圓を減じ、損益計算書は製造費勘定五、〇〇〇圓を増し純益金勘定五、〇〇〇圓を減する。

貸借對照表

借		貸	
原料品	製品	未拂金	
一五、〇〇〇圓		一〇、〇〇〇圓	
其他の資産		其他の負債	
八〇、〇〇〇圓		其他の益金	
		当期純益金	
		五、〇〇〇圓	
計	九五、〇〇〇圓	計	九五、〇〇〇圓

損益計算書

借		貸	
製造費		製品賣上高	
三五、〇〇〇圓		五〇、〇〇〇圓	
其他の損金		其他の益金	
一五、〇〇〇圓		五、〇〇〇圓	
		当期純益金	
		五、〇〇〇圓	
計	五五、〇〇〇圓	計	五五、〇〇〇圓

第四圖



而して前の第一圖は第五圖の如く變化し、F點はF<sub>1</sub>に移動しF<sub>1</sub>E<sub>1</sub>線五、〇〇〇圓は原料品たる資産が製造費たる架空の損金に假裝されて居ることになる。而して今日往々にして決算上利益削減を行ふて居るものがあるが、其の手段は何れも終局に於て右の二方法の外に出づるものはないのである。

以上概略利益増大の方法及び削減の方法に關する抽象的の説明を了したが、之が實際的手段に至りては各々其の營む營業の種類、大小、態様に依り異なり、甚だ複雑を極めて居るから別稿帳簿及び決算の見方に譲り本稿に於ては省略して置く。



昭和二年七月十一日印刷  
昭和二年七月十五日發行

定價一圓五十錢



著者 織田吉藏  
發行者 東京市神田區表猿樂町二三 百瀬清一  
印刷者 東京市神田區三崎町三丁目六五 西村由太郎  
印刷所 東京市神田區表神保町一〇 同興舎

發行所

東京市神田區表猿樂町二三  
振替東京七二八三三

文精社



終