

右の表に於て現金は甲の出資にして不動産は乙の出資たるなり、然れども是等の資産は一度會社に受入れたる以上最早之を出資せる各社員とは全然無關係なり。従て他日若し此不動産に與へたる評價が不當なりとして其價格を減少せば、此減少額は會社の損失となりて當然甲乙兩社員に分擔せしむべく、決して之を最初其不動産を出資せる乙社員にのみ負擔せしむべきものにあらざるなり。斯の如くして組合又は會社の會計に於ては出資財産に正當公平なる評價を與ふること極めて肝要なりとす。

(三) 未拂込株金額の記帳取扱法

新會社の起されしとき第一著手事務は株式の募集にして、株式全部の引受終りたる時は會社は成立し、其際に於ける會社の貸借對照表を作成すれば次の如し。

資産の部		負債の部	
一、拂込未済株金		一、株金	
一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇		一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	

此場合に會社の金庫に拂込まれし財産は未だ一もなきも株式募集事務の終了は是等申込者に對し會社は適法に何時にても其引受株金額の拂込をなさしめ得る權利を有し、此權利は恰も商人が有する營業上の賣掛金又は受取手形と同一にして眞實一種の會社資産たるなり。而して株金の拂込を通知し拂込まれたるとき、記帳取扱法は賣掛金又は受取手形が支拂はれたる場合と同様にして、受取りたる現金は借方に拂込未済株金は貸方に仕譯記入せられ、其結果拂込未済株金なる科目は資産中より消滅し之に代はるに現金其他の資産生ずべし。然るに株式は一時に其全額の拂込をなさしむることは寧ろ稀にして、普通之を數回に分ち事業の進行に伴れ漸次

其拂込をなさしむるものなり。従て會社が株金全額の拂込を要求せざりし場合に於て、例へば百萬圓の株金中其半額即ち五拾萬圓丈拂込をなさしめたる時に於て、殘餘の五拾萬圓は何時にても前以て豫告をなし其拂込を命じ得る資産として取扱ふを當然とす。然るに未拂込株金額の取扱法に關しては各國にて行はるゝ處必ずしも一樣ならず、即ち佛蘭西及我國にては一般に未拂株金額は會社の資産として之を貸借對照表の資産の部に掲げ又獨逸及亞米利加にても或例外はあるも一般には矢張之を資産として取扱ひ株金總額と拂込未済株金額との双方を貸借對照表に現はすも、獨り英國にては貸借對照表に於て科目として掲ぐるは株金中實際拂込を終りたる部分にして未拂込株金額は全然同表より除外さるゝなり、従て未だ其全部の拂込を終はらざる間は株金總額は科目として現はれざるなり。斯くして株金の全額が未だ拂込まれざる場合に作成すべき貸借對照表の形式には次に掲ぐるが如く二つありて其我國會計部内に於て使用さるゝ

は第一形式のものなり。

第一形式

資産の部		負債の部	
一、現金	五〇〇、〇〇〇、〇〇	一、株金	一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
一、拂込未済株金	五〇〇、〇〇〇、〇〇		
合計	一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	合計	一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇

第二形式

資産の部		負債の部	
一、現金	五〇〇、〇〇〇、〇〇	一、株金	五〇〇、〇〇〇、〇〇
		總額	一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
		拂込未済額	五〇〇、〇〇〇、〇〇
		差引拂込額	五〇〇、〇〇〇、〇〇
合計	五〇〇、〇〇〇、〇〇	合計	五〇〇、〇〇〇、〇〇

(四) 株金を減少せる場合の記帳取扱法

株式會社にて資本の減少が行はるる場合は普通次の二つにして、殊に第二の目的のため行はるゝこと最も多しとす。

(一) 事業縮少の結果多額の資本を要せざるに至りしため行はるゝ場合
 (二) 連年事業不振のため生じたる缺損を填補するため行はるゝ場合

今(一)の場合に於て法規に準據し株式一部を現金にて拂戻し株金額を減少せしときの記帳法は普通の負債を支拂ひたる場合の記帳法と同様にして、資産の部にて支拂ひたる現金は負債の部にて減少せる株金と相殺せられ其以上財政状態に何等の變化を惹起せず。次に(二)の場合即ち缺損填補のため資本の減少さるゝときには株式は現金にて拂戻されずして會社は株主より其所有する株式の一部を無償にて引渡を受くるが故、此場合には資本の減少は會社の資産に同額の過剰を作ることとなり、此過剰額は實際會社の貸借對照表に成立し居る缺損額を償却する資金となるなり。今或會

社の財政を次の貸借對照表が示す如しと假定し

貸借對照表	
資産の部	負債の部
一、現金其他の資産一四〇、〇〇〇、〇〇〇	一、株金 一五〇、〇〇〇、〇〇〇
一、缺損 一〇、〇〇〇、〇〇〇	
合計 一五〇、〇〇〇、〇〇〇	合計 一五〇、〇〇〇、〇〇〇

株主總會にて決議の上此缺損を填補し且つ幾分かの積立を設くるため株主の所有する株式の一割を會社に返付することとなりたりとせば株金減少後の財政は次の貸借對照表が示す如し。

貸借對照表	
資産の部	負債の部

一、現金其他の資産	一四〇、〇〇〇、〇〇〇	一、株金	一三五、〇〇〇、〇〇〇
合計	一四〇、〇〇〇、〇〇〇	一、積立金	五、〇〇〇、〇〇〇
		合計	一四〇、〇〇〇、〇〇〇

第拾章 損益計算

(一) 利益の意義

經濟學者は企業に投ぜられたる資本の収益を以て次の三要素より成立するものとなす。

- (1) 資本其者の利子
 - (2) 資本喪失の危険に對する保険料
 - (3) 資本主自ら企業經營に従事するときは其經營監督に對する報酬
- 今我國にて商工業に投ぜられ居る資本の利子を假りに平均年七分なりとすれば、是れ他より資金を借入れ企業を經營するものが年々其借入資本に對し支拂ふ利子歩合なり、而して此利子は貸主より見れば貸倒れ即ち資本喪失の危険に對する保険料を包含するものなり。尙ほ資本喪失の危険に

對する保險料の何たるやは次の説明に依て一層明瞭に了解するを得べし、現今我國の政府公債は年五分の利子を支拂ふに對し民間株式會社にて募集する社債の内には年七分の利子を支拂ふものあり、是れ公債の場合には其所有者は資本喪失の危險更に之れなきが故年五分の収入は全部其利子と看做し得べきも、社債の場合には年七分の収入は其内五分が専ら資本使用に對する純粹の利子にして、残り二分は資本喪失の危險に對する保險料たるなり。然れども此場合には右七分の収入中に經營監督に對する報酬は含まれず、是れ社債權者は會社事業の經營に干與する權利なければなり。従て今自己の資本を以て企業を經營する者は其營業より收むる利益が次の三收入より成立することを豫期せざるべからず。

- (一) 營業に元入せる資本金に對する利子。何となれば元入財産を自ら資本として使用せざれば他に放資して之に對し利子を受取り得ればなり
- (二) 元入資本を營業失敗により喪失するの危險に對する保險料。此保險料

の割合は營業の性質により異なるものにして危險の度大なる丈其割合は大ならざるべからず

(三) 自ら其營業を經營し勞力時間を之れに傾注するに對し受くべき報酬。以上は經濟上利益の内容に關する説明なり。次に會計上營業利益とは資本を使用して獲たる總收入より、資本使用に必要なりし入費及其使用に伴ひ發生せし損失を支拂ひ、尙ほ之より使用せる資本額を償却して残る剩餘なり、而して此收入より入費及損失を差引きたる後、其使用せる資本額を填補するに足る丈の資産が残らざるときは、其企業の結果は缺損を生ぜしものなり。

今或期間の營業より生ぜし利益高の幾何なるかは其期間の始めと終りとに於ける貸借對照表と同期間内に於ける資本引出額とを知れば容易に確知するを得るなり。例へば一月一日に於て或商人の貸借對照表に資本金五萬圓とありて同年十二月卅一日には右資本金五萬參千圓となり居り、而

して其年度内に營業より引出せし金額貳千〇八拾圓なりとせば、同年度の營業利益高は五千〇八拾圓たること明かなり、即ち此金額は參千圓に引出額貳千〇八拾圓を加へしものなり、若し此貳千〇八拾圓を營業より引出さざりせば十二月卅一日に於ける資本額は五萬五千〇八拾圓たりしなるべし、故に此額と最初の資本額五萬圓との差五千〇八拾圓は當年度の利益額たること明かなり。斯の如く單に營業利益高を知ることとは極めて容易なるも、利益高の外此利益を生じたる損益關係を精密に知り各年度の収益費用を他年度の収益費用に對比し、以て將來純益の増大する様畫策すること最も肝要なり。茲に於て損益勘定に關する研究は會計上極めて必要事項たるなり。

(二) 損益勘定

損益勘定は各會計年度に於て營業上其期間に生じたる純損益を現はすものにして損益に屬する諸勘定の殘高を總括集合す、即ち此勘定の貸方には

利益たる各殘高を集め借方には其期間の収益上要せし損失費用たる各殘高を集む。從て此勘定の貸借差引額は營業全體の純損益を現はし、若し貸方合計が借方合計より大なれば純利益を表はし、小なれば純損失を意味す。而して此勘定の純損益高は常に貸借對照表に於ける純損益高と一致するものにして、若し記帳計算上誤記誤算あれば此兩者は決して一致せず。而して此勘定は普通一會計年度を占むる一時的の勘定にして期間の終りには締切り、其純益額は一個商店のときには資本金勘定に運び會社の場合には配當金、積立金、繰越金等の所謂資本勘定に移さるゝなり。蓋し資本主の營業に對する實際の利害は營業上各損失費用を生じ或は各利益を生ずる毎に變動し、理論上是等の各變化は直に資本勘定に記入せざるべからざるも、便宜上等日々の變化は資本主を代表する各損益科目にて處理し置き、或時期即ち慣習上各年度の終りに至り是等の總てを損益勘定に集むる故、此勘定の貸借差額は其年度内に營業上資本主の出資高に生じたる變化の

結果を現はすものなり。斯の如くして損益勘定は營業財産高の上に生ずる一切の變化を現はすものにして資本勘定に從屬する一時的假勘定に外ならざるなり。

凡そ資産の價格に生ずる或變化は直に損益勘定に反射せざるべからず、即ち交換取引にあらずして資産勘定の價格に影響する取引は必ず損益勘定に反對の記入を惹起すなり。故に是迄論じ來れる諸問題と損益勘定とは極めて密接の關係あるものにして財産評價問題は明かに又損益に關する問題なり、何となれば資産の帳簿價格に生ずる變化は純財産高の上に之れと對應する變化を惹起すを意味すればなり。又或支出が資本的支出たるや収益的支出たるやの問題は明かに亦其支出の損益勘定より除去さるべきや否やの問題を決するにあり。又減價償却問題に就ては固定資産の減價を償却せば之を損益勘定に費用として課せざるべからず。斯くして損益勘定は會計上生ずる一般問題を他方より觀察する結果に外ならざるなり。

り。

而して各年度の損益勘定には其營業期間に生ぜし總利益と要せし總入費とを集めざるべからず。従て一ヶ年未滿の損益計算をなすときには利子、保険料其他定期に支拂をなす入費に就て其計算期間に割當つべき分は費用として其期の計算に加ふるを要す、例へば利子全部の支拂が次年度に行はるゝとき當年度の期間に相應する分は當期の費用に加ふるが如し。即ち會計上繰延負債として處理せらるゝ金額は同時に損益勘定に費用として現はるゝなり。

(三) 損益勘定の區分

損益の計算は單に純損益高を見出すを以て目的となすにあらずして、營業の結果を精確明瞭に現はし之に依て經營上如何なる部分に缺點ありや又將來如何にせば其利益を増加するを得べきかを研究推知せざるべからず。之れがためには損益關係の非常に複雑なる場合には從來唯だ一個の勘定

に作れる損益勘定を一層規律的一層實際的なる形式の元に現はすの必要あるなり。従て今日歐米の實地會計に於ては損益勘定を數個の部分に區別して全體の損益項目を各部分に分類配置して現はすこと行はる。斯く損益勘定を區分して表示することは別に純損益高を從來の損益勘定より一層正確に現はす譯にあらざるも損益計算を從來より非常に詳細に一層明瞭に現はすことを得て如何なる個處に節約すべき冗費ありや又如何なる方面に變化の發生せしかを知り得るなり。今や各種の營業は競争の結果其利益の限度^{マージン}非常に小となり商品の賣價は出來得る限り低廉になすを要するが故、商業家工業家は常に商品の仕入原價又は製造原價と營業經費との關係を精密に知り以て相當の利益を收むる様心掛けざるべからず。而して之れが爲めには上述の如く複雑なる損益科目を適當に區別分類して現はし、以て常に或年度の營業成績を他年度の成績と比較して其賣上高と營業費との關係に於て又は總利益と純利益とが賣上高に對する比例の

上に生ずる變化の程度及原因を確むることに注意せざるべからず。

然れども損益勘定の區分法及各區分に包含せしむべき項目に關しては、實際一般に認識せられたる形式なく又理論上一般的形式はあるべからず、何となれば凡そ會計の組織は撓め易く曲げ得らるゝを要し、決して或一定の窮屈なる一般的形式に拘束すべからざればなり。故に損益勘定の區分法に就ても亦各商店各會社各自其營業關係に適應して最も明瞭に損益狀態を現はし得る形式によるべきものとす。是れ今日歐米の會計學者が其著書に掲ぐる損益勘定の區分形式の互に相異なるのみならず、同一著書内に散見する損益勘定の形式すら各場合により相違あるに徴するも明かなり、従て營業の性質異なるにより其區分の形式内容に相違を生ずや勿論なりとす。而して損益勘定を計算上數個に區分して種々異なる損益項目を各區分へ適當に分類配置し、如何に複雑なる會計なりとも一見其營業の結果を精確明瞭に知り得る様其區分法を組織するには非常の熟練と判斷と

を要するなり。

茲に損益勘定區分法の一例として最も多數の場合に適用することを得、從て會計家が模範形式として屢々引用する英國會計學者リヌリー氏の區分法を示さんに、同氏は損益勘定を次の如く四つに區分す。

第一區分は**販賣勘定**(Trading Account)と稱し此區分にては商品賣買より生ぜし總利益を現はすを目的とし、其貸方には商品賣上高(若し賣上代金に對し割引割戻をなしたれば是等を差引きたる實際賣上高)を記入し、借方に賣却せる商品の原價を記入す。商品の原價は商品其者の原價に運賃税金其他之を取得するに要せし總費用の加はりしものより成立するが故、茲に原價とは斯る仕入に要せし支出をも包含するなり。尙ほ借方には販賣に直接關係ある諸種の費用を記入す。而して前營業期より持越の商品及當期末の賣殘商品は實際の賣上部分を知るため各々此區分に記入さる。此勘定の貸借差額は總利益(Gross Profit)として第二區分に運

ばる。而して或營業にては商品は始め買入れし儘即ち同一狀態にて賣却さるゝも他の營業にては始め買入れしものに加工して賣却することあり、從て後の場合には此加工に要せし賃銀をも亦費用として借方に記入するなり。

第二區分は**普通營業損益勘定**(Ordinary Business Profit and Loss Account)と稱し此區分にては普通の營業利益高を見出すを目的とし、貸方には第一區分より運び來れる商品賣買利益と其他の利益即ち商品賣買に直接關係なき収益例へば地所家屋の賃貸料、有價證券賣買利益等の如し)とを記入し、借方には商品販賣に直接關係なき經常入費例へば家賃、税金、給料、雜費等の如し)と貸倒、盜難、寄附等の原因より生ずる營業上の損失とを記入す。而して此部分の差額は普通營業利益として次の第三區分に運ばる。

第三區分は**純利益勘定**(Net Profit Account)と稱し此區分にては資本の過不足に基く外部投資又は借入に關する損益を記入して純利益額を現はす

を目的とし、貸方には第二區分より運び來れる其期間の普通營業利益金の外に資本過剰に基く收入例へば貸付金の利子の如きを記入し、借方には資本不足に基く支出例へば社債其他借入金金の利子の如き入費を記入す。而して此區分の貸借差額は純利益として第四區分に運ばる。

第四區分は損益配分勘定 (Profit and Loss Appropriation Account) と稱し利益金の處分關係を現はすを目的とし、貸方には第三區分より運び來れる純利益金と前年度より繰越の利益額とを記入し、借方には此利益が如何に處分配賦せられしかを現はす、即ち會社組織にて營業するときには此區分の借方には配當金、積立金及次年度繰越金の形式にて記入せらるゝなり。

損益勘定

(第一區分) 販賣勘定

▲は未記

<p>(借方)</p> <p>一、原價</p> <p>.....</p>	<p>(貸方)</p> <p>一、賣上高</p> <p>.....</p>
--------------------------------------	---------------------------------------

賣却せる部分の原價にして輸入税引取運賃等其取得に要せし總入費を含みしもの

一、販賣入費

販賣に直接關係ある入費にして例へば賣子の給料、商品送届費等の如し

一、總利益

合計

取引先に對し賣上代金の割引割戻をなしたるときは是等を差引きし實際賣上高

合計

(第二區分) 普通營業損益勘定

<p>(借方)</p> <p>一、一般營業費</p> <p>販賣に直接關係なき費用從て賣上高の多寡に應じ増減することの少き固定費にして、例へば地代、家賃、税金、給料、旅費、雜費、修繕保存費等の如し</p> <p>一、營業損失</p> <p>例へば貸倒金、盜難紛失金、雇人費消金等の如し</p>	<p>(貸方)</p> <p>一、總利益</p> <p>一、其他の營業收益</p> <p>販賣に直接關係なき收益にして例へば所有地所家屋の一部を賃貸して得る收入の如き又は他人のため或勤勞をなし之に對して得る手数料等の如し</p>
--	--

一、普通營業利益

合計

.....

合計

.....

(第三區分)

純利益勘定

(借方)

一、資本不足に基く費用

例へば社債又は借入金の利子の如し

一、純利益

合計

.....

(貸方)

一、普通營業利益

一、資本過剰に基く収益

例へば公債株券より得る収入の如き又は貸金より得る利子の如し

合計

.....

(第四區分)

損益配分勘定

(借方)

利益金處分

一、純利益

(貸方)

.....

一、株主配當金

一、積立金

一、後期繰越金

合計

一、前期繰越金

合計

.....

(四) 販賣勘定

販賣勘定 (Trading Account) とは商業會計に於ける損益勘定の第一區分にして商品賣買より直接に生じたる損益の計算を他の原因より生じたる損益計算と區別して表示するため工夫せられたる方法なり。然れども此の勘定は計算上の用語として其の使用法不定にして之れが損益勘定内に包含さるゝ一區分たるや或は又た損益勘定に包含せられざる獨立の勘定たるかを斷定するは稍々困難なり。何となれば或會計家は販賣勘定を以て損益勘定の一區分と認むるも、他の會計家は此兩者を全然別個の勘定と認め、

即ち損益勘定なる名稱は前掲リヌリー氏の四區分中其第二區分以下に與へ、第一區分たる販賣勘定は損益勘定に含まれざる獨立の勘定となせばなり。次に販賣より生ぜし損益を他の部分の損益と區別して計算すべきことは今日多數會計家の一致する所なるも、其販賣勘定と稱する部分に如何なる項目を包含せしむべきかに關しては各會計家の意見區々にして一致せず。今其細目の點に於ける差異は看過するも二個の異なる慣習行はるゝを知る。(一)は此勘定に商品原價の外其販賣に直接關係ある總ての入費を包含せしむるものにして、リヌリー氏の販賣勘定は即ち是れなり。此法に於ては販賣勘定に含ましむべき所謂販賣入費なるものは一般の營業費と如何なる標準により區別選擇すべきかに付困難あり。或會計學者は大體賣上高の多寡に比例して増減する費用をば販賣入費と看做すべしと論ずるも、此區別法も實地に當ては屢々曖昧なる場合を生ず。(二)は此勘定に組入るゝ項目を賣上高と其原價とに關するものに限りて販賣費の如き其

他の項目は一切除外す。故に此場合には販賣勘定の貸借差額は單に賣上高より其原價を差引きたるものを示すに過ぎずして、此金額は當然販賣利益にあらず、從て此場合の貸借差額は理論上重要な數字にあらず。然れども此法は原價と賣價との比較をなし種々の統計的結果を求むるには便なりとす。且つ又商人が商品の賣價を定むるには一般に其原價を基礎とし之れに或歩合を加へたるものを以てするか、或は原價と賣價との差額が賣價の或歩合に相當する様定むるものとす。例へば今或商品を一個壹圓貳拾錢の割にて買入れし場合に、其賣價は原價の二割五分の利益を生ずる様定むるか否らざれば賣價の二割が總利益となる様定め得べし、即ち此賣價は何れの場合も壹圓五拾錢也。斯く賣價を定むるに原價を基礎とすることは殆んど絶対に必要なり、何となれば販賣入費は其商品の賣價を定むるときには猶ほ不明なるも此際原價は送り狀に依て直に確むることを得ればなり。故に今第二法の如く販賣勘定に包含せしむる項目を賣上高と

其原價とに限るは、計算整理の形式を實際上の營業手續に稍々一致せしむるの利便を有するなり。

販賣勘定と損益勘定とを分離せる場合の例

販賣勘定

▲は朱記

(借方)		(貸方)	
一、原價	一五、〇〇〇、〇〇	一、賣上高	五六、〇〇〇、〇〇
前年度繰越高	三三、〇〇〇、〇〇		
當年度仕入高	四八、〇〇〇、〇〇		
小計	二二、五〇〇、〇〇		
賣殘高	二五、五〇〇、〇〇		
差引	二、五〇〇、〇〇		
一、販賣諸入費	▲二八、〇〇〇、〇〇		
一、損益勘定	五六、〇〇〇、〇〇	合計	五六、〇〇〇、〇〇
合計	五六、〇〇〇、〇〇		

損益勘定

(借方)		(貸方)	
一、一般營業費	七、〇五〇、〇〇	一、販賣勘定(總利益)	二八、〇〇〇、〇〇
地代家賃	二、〇〇〇、〇〇		
給料	三、五〇〇、〇〇		
内譯	一、〇〇〇、〇〇		
雜費	五五〇、〇〇		
減價償却費	▲二〇、九五〇、〇〇		
一、普通營業利益	二八、〇〇〇、〇〇	合計	二八、〇〇〇、〇〇
合計	二八、〇〇〇、〇〇		
一、借入金利息	六〇〇、〇〇	一、普通營業利益	二〇、九五〇、〇〇
一、純利益	▲二〇、三五〇、〇〇		
合計	二〇、九五〇、〇〇	合計	二〇、九五〇、〇〇
		一、積立金	五、〇〇〇、〇〇
		一、配當金	一二、〇〇〇、〇〇
		合計	二〇、三五〇、〇〇

一、繰越金	三、三五〇、〇〇
合計	二〇、三五〇、〇〇
合計	二〇、三五〇、〇〇

(五) 製造勘定

製造勘定 (Manufacturing Account) とは販賣する商品の一部又は全部を他より仕入れずに自ら製造する營業に於ける販賣勘定の敷衍に外ならず。即ち販賣勘定にては第一の科目として仕入商品の原價を掲ぐるも、若し其商品を自ら製造して販賣する場合には先づ製造勘定に依て其物品の製造原價を詳細に現はし、而して此原價を次に販賣勘定に運び其以後の取扱は商品を他より仕入販賣する場合の計算法と同様なり。唯だ困難なるは製造勘定には如何なる項目を包含せしむべきかを決するの點にありて、彼の販賣勘定に組み入るべき項目に就ても亦實際には相違あるなり。次に掲ぐるは製造勘定

の一例なり。

製造勘定

▲は朱記

(借方)		(貸方)	
製造原價 (製造に直接關係ある一切の費用を包含す)		販賣勘定 ▲▲▲▲	
一、原料品	.....	合計	.....
一、原料品引取運賃	.....	
一、賃銀俸給	.....	
一、原動力費	.....	
一、工場費	.....	
一、工場機械減價償却費	.....	
合計	.....	合計	.....

尚ほ次に實際の數字を以て製造勘定、販賣勘定及損益勘定の關係を示すべし。

製造勘定

一、原料品原價	七、〇〇〇、〇〇	一、販賣勘定	▲七七、一〇〇、〇〇
前年度繰越額			
當年度仕入額	五〇、〇〇〇、〇〇		
小計	五七、〇〇〇、〇〇		
年度末使用殘	九、〇〇〇、〇〇		
差引	四八、〇〇〇、〇〇		
一、貸銀	二五、〇〇〇、〇〇		
一、諸備品使用高	一、〇〇〇、〇〇		
一、工場費	二、五〇〇、〇〇		
一、機械減價償却費	六〇〇、〇〇		
合計	七七、一〇〇、〇〇	合計	七七、一〇〇、〇〇

販賣勘定

一、製造勘定(製造原價)	七七、一〇〇、〇〇	一、賣上高	一六二、八〇〇、〇〇
一、販賣人費	八、〇〇〇、〇〇		
一、損益勘定	▲七七、七〇〇、〇〇		
合計	一六二、八〇〇、〇〇	合計	一六二、八〇〇、〇〇

損益勘定

一、倉庫賃借料	二、〇〇〇、〇〇	一、販賣勘定(總利益)	七七、七〇〇、〇〇
一、役員給料	二、五〇〇、〇〇		
一、廣告費	五〇〇、〇〇		
一、雜費	二、〇〇〇、〇〇		
一、什器雜作減價償却費	一、〇〇〇、〇〇		
一、賣掛金貸倒額	一、二〇〇、〇〇		

會計學		會計學	
一、普通營業利益		一、普通營業利益	
▲六八、五〇〇、〇〇	合計	六八、五〇〇、〇〇	合計
七七、七〇〇、〇〇			
一、借入金利子		一、普通營業利益	
五〇〇、〇〇	合計	六八、五〇〇、〇〇	合計
▲六八、〇〇〇、〇〇			
一、純利益		一、純利益	
六八、五〇〇、〇〇	合計	六八、〇〇〇、〇〇	合計
		一、前年度繰越利益	
一、配當金		六〇、〇〇〇、〇〇	
六〇、〇〇〇、〇〇			
一、積立金		一五、〇〇〇、〇〇	
一五、〇〇〇、〇〇			
一、次年度へ繰越		六九、〇〇〇、〇〇	
六九、〇〇〇、〇〇			
合計	合計	合計	合計
一四四、〇〇〇、〇〇	一四四、〇〇〇、〇〇	一四四、〇〇〇、〇〇	一四四、〇〇〇、〇〇

製造勘定と販賣勘定とを別々に有する場合に於て製品が製造勘定より販賣勘定に移さるゝ價格に關しては明かに二種の異なる主義あり。第一の

主義にては製品は其製造原價にて販賣勘定に運ぶべきものとし、第二の主義にては製造原價によらずして公平なる市價によるべきものとす。換言せば其商品を自ら製造せず他の製造者より買入れしとすれば其際賣主たる右の製造業者に支拂ひたりし價格によるものとす。而して第二主義論者の主張する點は斯くなすときは之に依て有效なる製造の結果として生ぜし製造上の利益と適當なる販賣により獲たる販賣上の利益とを明かに區別して現はすを得べしと云ふにあり。此關係を例を以て説明せん。今或製造會社が拾萬圓の製造原價にて或物品を生産し其當時此物品の普通卸賣値段は拾壹萬圓なりとし、而して此物品は壹萬五千圓の販賣費用を拂つて拾四萬五千圓に賣却せられたりと假定す。此場合に若し製品が其製造原價によらず其市價に依て販賣勘定に運ばるゝときは次に示す如くにして、此結果は製造利益壹萬圓と販賣利益貳萬圓とを現はす。然れども若し之れが製造原價にて運ばれたりとすれば其利益は販賣勘定にのみ參萬

圓として單一に現はるべし。

製造勘定

▲は朱記

一、製造原價	一〇〇、〇〇〇、〇〇	一、販賣勘定	一一〇、〇〇〇、〇〇
一、製造上の利益	▲二〇、〇〇〇、〇〇	合計	一一〇、〇〇〇、〇〇
合計	一二〇、〇〇〇、〇〇		

販賣勘定

一、製造勘定(市價)	一一〇、〇〇〇、〇〇	一、賣上高	一四五、〇〇〇、〇〇
一、販賣費	一五、〇〇〇、〇〇	合計	一四五、〇〇〇、〇〇
一、販賣上の利益	▲二〇、〇〇〇、〇〇		
合計	一四五、〇〇〇、〇〇		

損益の計算を表示するに當り製造上の利益と販賣上の利益とを區別する

の有利なることは言を俟たざる所にして、殊に其販賣する商品が一部は自ら製造せしもの一部は他の製造業者より買入れしものなるときは此兩者を區別するの利益更に一層大なりとす。然れども一ヶ年内に製造せし商品全部が其年度内に賣却せられざる限り此區別をなすことには大なる反對あり。何となれば斯る場合には會計々算内に未だ賣却せざる製品に屬する利益、換言せば現實ならざる假定的の利益を加ふるに至るが故なり。例へば今前例の場合に於て製品の半分が七萬貳千五百圓にて賣却せられたりと假定して説明せんに、此際若し製造勘定より販賣勘定に其原價にて運びたりとせば、販賣勘定にて總利益七千五百圓たるを現はすべし。然るに之を市價にて運ぶときは其計算次に示すが如くにして總利益は七千五百圓の代りに壹萬貳千五百圓たるを現はすなり。而して此差異は後の場合に製品の内未だ賣却せられざる部分の利益五千圓を計算に加へたるに因ること明かなり。

製造勘定

一、製造原價	一〇〇,〇〇〇,〇〇	一、販賣勘定(市價)	一一〇,〇〇〇,〇〇
一、製造上の利益	▲一〇,〇〇〇,〇〇	合計	一一〇,〇〇〇,〇〇
合計	一一〇,〇〇〇,〇〇		

販賣勘定

一、製造勘定	一一〇,〇〇〇,〇〇	一、賣上高	七二,五〇〇,〇〇
製造高(市價)	一一〇,〇〇〇,〇〇	合計	七二,五〇〇,〇〇
賣殘高	五五,〇〇〇,〇〇		
差引販賣高	五五,〇〇〇,〇〇		
一、販賣費	一五,〇〇〇,〇〇		
一、販賣上の利益	▲二,五〇〇,〇〇		
合計	七二,五〇〇,〇〇		

想ふに此問題は賣殘商品は原價にて棚卸すべきか將た市價にて棚卸すべきかの問題と相同じ。曩きに財産評價法の場合に説明せる如く賣殘商品を市價により評價するは、市價が原價より高きときに於て未だ現實にせざる豫想利益を計算に加ふるの結果となるが故是れ確實を主義とする會計の反對する所なり。而して此關係此觀念は製造品の場合にも同様に適用さるゝものにして、即ち製造勘定より販賣勘定に移す製品の價格を原價によらずして市價によるは未だ現實にせざる利益を計算に加ふるものとして排斥せざるべからず。然れども製造會社にて其製品より得たる利益を計算するに當り之を製造上の利益と販賣上の利益とに區別して現はすことは將來の經營上有益なる参考となるが故此點に於て市價計算主義は製造勘定の場合には利益あり。而して此利益たる彼の計算内に現實ならざる利益を加へ會計を不確實ならしむと云ふ批難不利益に比し遙に大なると、尚ほ右の批難は斯くして見出す不確實の利益額を特別積立金に繰入れ

之を配當より除外することに依て避くるを得るが故、是等の理由よりして多數の會計家は製造品に就ては寧ろ保守慎重なる原價計算主義を捨て、市價計算主義を採用することに賛するなり。

(六) 所有資産の價格の騰貴は之を利益として配當し得るや

市價の變動により所有資産の價格に騰貴を來たしたるとき之を利益として配當し得るや否やの問題は、其騰貴が現實にせられたる場合と單に計算上得られたる場合とに區別して論ぜざるべからず。今若し價格の騰貴が其資産を實際賣却して現實にせられたるときは之を利益として他の營業利益と同様損益勘定の貸方に記入し其結果を配當し得ること勿論なり。尤も其利益の特殊例外的なるときは保守的に之を積立金勘定に組入れ利益となさざることあり。例へば或貿易會社にて所有地所を賣却して利益を生じたる場合の如し。次に價格の騰貴より生ずる利益が其資産を實際

賣却して得たるものにあらずして之を從來の記帳價格より高價に棚卸し計算上得られたるものなるときは、此利益は彼の損益勘定より生ずる現實の利益とは大に其性質を異にし、此場合には結局所有資産は原價にて棚卸すべきか將た市價にて棚卸すべきかの問題に歸著するなり。曩きに資産評價の項にて論ぜし如く、若し價格の騰貴が單に一時的なるときは之を利益と看做すべからざるや勿論にして假令其騰貴が永久性確實なる場合にも若し其資産の性質が工場敷地の如き機械の如き家屋什器の如き營業繼續中は賣却して其利益を現實にする能はざるものなれば、前の場合同様其騰貴より生ずる利益は計算外に置かざるべからず。然れども價格の騰貴が商品有價證券等の流動資産に起るときは其取扱法一樣ならずして、獨逸法は資産の評價に付原價計算主義を採りて未だ賣却せざる商品又は有價證券の價格に生ずる騰貴を利益として計算するを許さざるも、奧太利法及我現行法は時價計算主義を採るの結果斯る利益をも計算して配當に加

ふることを認許するなり。然れども多數會計家の説は財政の鞏固を計るため常に獨逸法の保守主義に味方して商品、有價證券等より算出する利益は實際に賣却せる部分より確實に生じたるものに限るに賣残部分を時價に依て棚卸し生ずる利益を計算に加ふることには反對するなり。尤も營業閉鎖の時又は會社解散の時の計算に於ては營業繼續の場合と異なりて、是等の資産は時價にて棚卸し其價格に生ずる騰貴を利益として計算すると敢て不可ならず。要するに未だ現實にせられざる利益を基礎として配當を定むるは不當なり、蓋し實現せざる計算上の豫期は利益にあらずして單に利益の期待に過ぎざればなり。

尙ほ或論者は曰く今商品其他の資産が實際に原價以上にて賣却せられ即ち價格の騰貴が現實にせられたるときに於ても、其代金が支拂はれざる間は其利益は未だ確實に得たるものにあらず從て之を配當するは不可なりと、然れども此議論は明かに謬見たるなり。想ふに未だ現實にせられざる

利益と既に現實にせられたる利益との區別は、決して其代價が現金にて支拂はれたる利益と之れが現金以外の資産にて支拂はれたる利益との區別に同じからず。苟も一度取引にして完結せば其賣渡代價が現金にて支拂はれしと手形にて支拂はれしと又掛となりたるを問はず利益は實際現實にせられたるものにして、之を損益勘定に加へ配當に附すること論理上何等の不都合なし。勿論現金以外の財産にて支拂を受くるときには是等が實際に其代價丈の價格を充分確實に有することを必要條件とす。從て商品に掛にて賣却せしときは其債權の確實なるを要し買主に對する其權利狀態が善良なる限り利益は現實にせられしものにして、若し不良なるときは利益なきのみならず原價をも併せ喪ふものなり。且つ又賣却せる資産の代價を掛となしたるとき此權利は貸借對照表に將來實收せらるべき未收資産として現はるべし、然るに一度自己財産として同表の資産に加へられたる賣掛金は此表貸方に於ける特に或科目に對するものとして區別す

る能はず。何となれば貸借對照表に於ける貸方科目と資産とは相互的に何等の關係なく、唯だ借方の資産總額が貸方の負債及資本の總額に均しき迄のことなる故、最初は貸方の利益に對し、借方の賣掛金が生じたりとするも其賣掛金の貸倒は之を生じたる利益を喪ふことゝはならざるなり。故に此點より論ずるも亦資産が原價以上にて實際賣却せられたるとき其代金の支拂はれざる間は其騰貴を利益として計算すべからずと云ふ議論の眞理ならざること明かなり。

(七) 損益勘定歩合表示

商業家又は工業家は各年度末の決算により其營業期間に儲けたる單に純利益額を知るのみにては不充分にして如何にして其純利益を獲たるかを精密に知らざるべからず、而して之を最も明瞭に詳細に知り得るには損益勘定を區分して作成するにあり。凡そ如何なる營業に於ても數年間其損益勘定を同一區分法の元に規則正しく各項目を分類配置して作成すれば、

是等各年度の損益計算を比較することに依て其利益に生ずる如何なる變化の原因をも知り又其營業上如何なる箇處に弱點の存するかを明かにするを得て、將來其損失を豫防するの處置を取り其悲運沒落を避くる手段方法を講じ得べきなり。而して純利益の減少は之を左の諸因に歸せざるべからず。

- 一、賣上高の減少
- 二、賣相場の低落
- 三、原價の増加
- 四、經費の増加
- 五、以上諸因の結合

而して各年度の損益勘定の比較をして其間に生ずる變化の關係を知るに最も有效ならしむるには此勘定に於ける總ての記入金額を共通の分母に約するにあり。之れに就ては損益各項目が商品の賣上高若くは其原價に

對して有する比率を知るを要す、即ち總利益、入費及純利益等が賣上高又は其原價の百に對し如何なる歩合にあるかを計算するにあり。之れがためには損益勘定に於ける貸借兩金額欄の側に一欄を設け各損益項目の賣上高に對する百分率を表示するを便とす。凡そ損益勘定に於ける各數字は他と比較せず單獨には其意味を解すること困難にして、殊に總利益、入費及純利益が明かなる法則なく高低する營業の場合に於て然りとす。然るに上述の如く各數字を共通の比に約するときは始めて各項目の數字の充分なる意味を了解し且つ相互の關係を明かに知り得るなり。斯くして或年度の營業を他年度又は數年度の營業に比較するときは其間に於ける如何なる變化も直に明瞭となり其原因を容易に調査するを得べし。而して各項目の歩合を計算するに當り多數の商業にては比較の基礎標準として賣上高を採るを可とするも、或營業にては其原價を基礎とするの優れることあり、又時としては比較の基礎を製品各個の原價に採ることもありとす。

然り而して損益勘定に於ける各項目の數字が賣上高に對する百分率を算出するに當り之れに要する計算上の手数を非常に省略し得る數種の計算法あり。其第一法は四桁對數を使用するものにして求むる歩合が小數二位以下を必要とせざるときは此方法最も適當なり。第二法は先づ除數の積を示す表を準備し之に依て計算する方法にして求むる歩合を非常に精確に見出し得るなり。第三法は除數を小數に化し之を各項目の數字に乘ずるにありて數多の除法を行ふ代りに一の除法と數多の乘法とを以てす、蓋し除法は乘法よりも非常に煩雜なるが故之に依て計算勞力を大に省き得るなり。

次に掲ぐる例につき以上三法による各計算法を夫れ夫れ説明すべし

損益勘定		(借方)	(貸方)
原價			賣上高 9,199—
繰越高	3,165—		
仕入高	3,073—		
	6,238—		
賣殘高	3,179—		
	3,059—		
賃銀	2,053—		
	5,112—		
▲▲▲利益	▲4,087—		
	9,199—		9,199—
地代及税金	633—	▲▲▲利益	4,087—
雜費	340—		
給料	263—		
貸倒金	120—		
	1,356—		
▲▲▲利益	▲2,731—		
	4,087—		4,087—

▲は朱記

上掲損益勘定の借方に於ける項目金額は次の如し

- 一、原價 三、〇五九
- 二、賃銀 二、〇五三
- 一、總利益 四、〇八七
- 一、地代及税金 六三三
- 一、雜費 三四〇
- 一、給料 二六三
- 一、貸倒金 一二〇
- 一、純利益 二、七三一

以上の各金額が賣上高九、一九九に對する百分率を計算せざるべからず
第一法——四桁對數を使用して計算する法

四桁對數を使用して右に列記せる各項目の金額が賣上高に對する百分率を計算すること次の表に現はすが如し。第一欄は科目を第二欄は其金額

を第三欄は各金額の對數を第四欄は第三欄に示す各對數に 2.0363 を加へて得たるものを現はすなり。

科目	金額	各金額の對數	上欄の各數字に 2.0363 を加へしもの	賣上高に對する百分率
原價	3,050	3.4856	1.5219	33.26
貸銀	2,053	3.3124	1.3487	22.32
總利益	4,087	3.6115	1.6478	44.44
地代及税金	633	2.8014	.8977	6.88
雜費	340	2.5315	.5678	3.70
給料	263	2.4200	.4563	2.86
貸倒金	120	2.0792	.1155	1.31
純利益	2,731	3.4364	1.4727	29.70

各科目が賣上高九一九九に對する百分率を見出すためには各科目の金額

に $\frac{100}{9199}$ を乘ぜざるべからず、而して $\frac{100}{9199}$ の對數は次に計算する如く 2.0363 なり。

$$\log. \frac{100}{9199} = \log. 100 - \log. 9199 = 2 - 3.9637 = 2.0363$$

故に各科目金額の對數に $\frac{100}{9199}$ の對數を加へ得たる數即ち第四欄に列記する數は各科目が賣上高に對する百分率の對數なり、從て此對數の眞數を見出せば之れ求むる歩合なり。斯くして得たる百分率は小數の最後の數字が絶對に正確ならざるも實際の目的には此數にて充分なり。

第二法——除數の乘積表を使用して計算する法

除數は九一九九なり今此除數の一より一〇迄の乘積を示す表を作成せば次の如し。而して是等の積數を計算するとき除數の二乗は九一九九に九一九九を加へて得、三乗は二乗の積に九一九九を加へて得、四乗は三乗の積に九一九九を加へて得、斯くして十乘に至れば九一九九の十倍なる故其數の九一九九〇たることを直に見出し得べし。

3. 總利益

9199 : 4087 :: 100 : x
 9199)108700(44.428
 36796
 40740
 36796
 39440
 36796
 26440
 18398
 80420
 73592

4. 地代&税金

9199 : 633 :: 100 : x
 9199)63300(6.881
 55194
 81060
 73592
 74680
 73592
 10850
 9199

1. 原價

9199 : 3059 :: 100 : x
 9199)305900(33.253
 27597
 29930
 27597
 23330
 18398
 49320
 45995
 33250
 27597

2. 賃銀

9199 : 2053 :: 100 : x
 9199)205300(22.317
 18398
 21320
 18398
 29220
 27597
 16230
 9199
 70310
 64393

斯く除數の乗積表を作れば除法を行ふに當り一々積數を計算するを要せずして此表を参照し適當の乘數を知り其積數を寫し取りて各金額の歩合を容易に見出し得べし。而して此際省略除法の規則を適用するときは其計算を尙一層簡單ならしむるを得るなり。次に前掲の八科目に付右乗積表を用ひて其前半は普通の除法により後半は省略除法により各歩合の計算を示すべし。

1.....	9,199
2....	18,398
3....	27,597
4....	36,796
5....	45,995
6....	55,194
7....	64,393
8....	73,592
9....	82,791
10....	91,990

5. 雜費

$$9199 : 340 :: 100 : x$$

9199)34000(3.696
27597
6403
5519
884
828
56
55

6. 給料

$$9199 : 263 :: 100 : x$$

9199)26300(2.859
18398
7902
7359
543
460
83
83

7. 貸倒金

$$6199 : 120 :: 100 : x$$

9199)12000(1.304
9199
2801
2760
41
37

8. 純利益

$$9199 : 2731 :: 100 : x$$

9199)273100(29.688
18398
89120
82791
6329
5519
810
736
74
74

第三法 — 除數を小數に化し之を各金額に乘じて計算する法
 除數は九一九九なり今之を小數に化するときは〇〇〇一〇八七となる此
 小數を各科目に乘じて得る數は除數の一に對する各科目の比なるが故百
 に對する比を見出すには之に百を乘ぜざるべからず從て各科目に〇一〇
 八七を乘ずれば其結果は是等科目の賣上高に對する百分率を現はすなり。
 而して此法も亦省略乘法を適用すれば其計算を一層簡單ならしむるを得
 るなり。次に示す計算は八科目中前半は普通の乘法後半は省略乘法によ
 りたるものなり。

1. 原價

3059
.01087
21413
2.4472
30.590
33.25133

2. 賃銀

2053
.01087
14371
1.6424
20.530
22.31611

3. 總利益

4087
.01087
28609
5.2696
40.870
44.42569

(借方)		損益勘定		(貸方)	
摘要	売上高ニ對スル歩合	金額	摘要	売上高ニ對スル歩合	金額
原價	33.25	3,059	賣上高	100.00	9,199
賃銀	22.31	2,053			
	55.57	5,112			
▲總利益	▲44.43	▲4,087			
	100.00	9,199		100.00	9,199
地代及税金	6.88	633	總利益	44.43	4,087
雜費	3.70	340			
給料	2.86	263			
貸倒金	1.30	120			
	14.74	1,356			
▲純利益	▲29.69	▲2,731			
	44.43	4,087		44.43	4,087

▲は朱記

今第二法により算出せる百分率を前掲損益勘定に於ける各項目に附記するときは次の如し。三法中第二法は他の方法に比し歩合を現はすことも正確なるも實地に於ては他の二法により算出する歩合にても充分なり。

7. 貸倒金	120	4. 地代及税金	633
	.01087		.01087
	1200		.04431
	96		.5064
	8		6.330
	1.304		6.88071
8. 純利益	2731	5. 雜費	340
	.01087		.01087
	27310		3400
	2185		272
	191		24
	29.686		3.696
		6. 給料	263
			.01087
			2630
			210
			18
			2.858

第十一章 積立金

(一) 總說

一個商店の會計に於ては損益勘定は期末に締切り其貸方残高たる純益金は資本金に合するも會社の會計に於ては營業より生ずる純利益は常に資本金と區別し之は株主又は社員に配當金として分配し直に會社の支配より出で去るなり。然れども利益の全部を配當することは稀にして普通其一部は會社會計内に残し置くを常とす。斯く出資者に配當せず會社に留保されたる利益を積立金と稱し營業上會社資本の一部を構成することゝなるなり。即ち積立金は各種事業に於て毎決算期に利益金より作らるゝものにして將來不慮の損失を發生せしとき填補する目的にて又は營業資本を強大にし財政の安固を計る目的にて損益勘定に現はるゝ純益の一部

を配當せず其會計部に保有せるものなり。斯くして積立金とは元來株主に配當金として分配すべきものを營業上留保せる利益の集積に外ならざるが故利益金同様出資者に對する所謂内部負債にして損益勘定の借方に記入し其金額を積立金勘定の貸方に記入することに依て作らるゝものなり。而して積立の目的が損失填補に對する場合に於て此種の積立金たる現在既に發生せる損失に對する積立の意味にあらずして現在の損失は充分填補して残れる將來の損失に對し備ふるものと知らざるべからず。故に此意味に於て積立金は正當に評價せられたる資産總額より外部債權者に對する全負債額と資本金額とを差引き残れる剩餘の部分たらざるべからず從て缺損の繰越あるときは之を差引きたる後にあらざれば積立金を設くる能はず。而して積立金は營業上會社資本の一部を構成し且つ資本主に對する負債たる點に於て其性質資本金と同じきも前者は利益を積立て獲たる資本にして其額年々増加するに對し後者は株主又は社員に

依て直接拂込まれたる資本にして其額一定し居るの相違あるなり。前述の如く積立金は普通營業利益の一部を配當より留保することにより作らるゝものなるも、之に對する或例外あり。そは株式會社が株式を打歩にて發行せる場合に於て其際株式に對し受入るゝ金額の資本金に超過する額は普通に積立金となすなり。故に此場合には積立金は設けらるゝも會計上未だ利益の積立金は一もあらざるなり、即ち其積立金は株主の出資の一部分を以て作られたるものにして、普通に積立金は配當より留保せし利益なりと云ふ一般的定義に例外をなすものなり。然れども斯る打歩は直接積立金勘定の貸方に記入して利益となすべからざるか將た損益勘定の貸方に記入して當然利益の一部となし得べきかは稍々疑問にして、獨逸及我國の商法に於けるが如く成文法を以て明かに之れを積立金となすべく規定しある場合は之を利益に加ふる能はざること勿論なるも、斯る法律上の禁なき限りは打歩に對する受入金額を配當に利用し得る利益として

取扱ふも敢て不法にあらざるべし。然れども實際會計に於ては、英米兩國の如く假令法律上積立金に加ふべき規定なき場合にても、會社の財政地位を強固ならしむるため之を利益となさず積立金となすを普通とす。

積立金は又名準備金とも稱し、普通兩者同様の意味に使用せられて其間に何等の區別なきものゝ如し。最も或學者は此兩語の使用法を區別し、積立金を以て配當平均積立金、家屋新築積立金、社債償還積立金の如く損失填補の準備たらざる利益の積立を現はす場合に用ひ、準備金を以て貸倒準備金、減價償却準備金の如く將來貸倒又は減價より當然生ずる損失填補の準備たる利益積立を現はす場合に用ゆべしと主張するも、是れ會計上一般に認められたる區別にあらざると同時に法律上使用する準備金なる語の意味とも一致せざるなり。又英語にても Reserve と Reserve Fund との兩語ありて兩者同じく積立金の意味に使用せらるゝも、從來屢々此兩語の間に區別を試みられたり。然れども其區別は各會計學者に依て相違し一致を見る

能はず、例へばエヂス氏は Reserve Fund を以て廣く一般の目的に向て準備せられたる利益の積立を意味し Reserve を以て特に其目的を限定せる積立金を意味するものとなすに對し、レム氏は Reserve Fund を以て貸借對照表に公然記載されたる積立金を意味し Reserve を以て所謂秘密積立金を意味するものとなすが如く、尙一方にデクシー氏は Reserve Fund を以て配當より留保されたる利益の積立を意味し Reserve を以て減價償却金の如き借方の當該資産勘定より差引くべき金額を示す所謂減價勘定を意味するものとなし、更に又一方にはビスクレイ氏の如く Reserve Fund を以て積立金が之れを代表する特定資産を有する場合に使用し Reserve を以て代表する特定資産を有せざる場合に使用すべしと主張するものがあるが如し。

銀行及保險に關し使用さるる準備金(Reserve)なる語は一般會計にて使用する準備金(Reserve)とは全然其意味を異にするも、名前の同じきため偶々誤解を惹起すことあり。銀行の場合に使用する準備金とは預金支拂準備金の

ことにして、即ち手許にある現金、他銀行への預け金又は容易に現金に引換へ得る有價證券等の資産を意味し、次に保險の場合に使用する準備金なる語も亦同様に特別の意味を有し、即ち其負擔する危險に對し責任準備金として手許に有する現金、有價證券等の資産其者を意味す。斯く是等の準備金は特別の意味を有し居りて利益とは何等の關係なし、從て兩者とも利益の留保たる會計上の準備金とは全然異なるなり。故に銀行及保險の場合に於ける準備金は之を貸借對照表に現はすときには其借方に資産の名稱を以て掲げ、斯くして同表の負債の部に現はるる準備金は専ら配當より留保せる利益の集積を指示する語として使用すべきものとす。

(二) 積立金の種類

積立金の種類は之を大別して法定積立金と任意積立金との二つとなすことを得るなり。

(一) 法定積立金とは法律の規定に準據し設くる積立金にして其目的其金額

及其積立の割合に至る迄悉く法規にて定められ、定款又は總會の決議により自由に變更するを得ざるものなり。即ち我商法百九十四條の規定によれば株式會社は其資本の四分の一に達する迄は利益の配當をなす毎に準備金として其利益の二十分の一以上を積立つるを要すとあり。凡そ營利事業に於ては或年度に多大の損失をなし之れがために大打撃を蒙り社會の信用を失ひ株主に配當をなし能はざるに至るは經濟上望ましからず、故に平素利益の中より其幾分を積立て將來の缺損に備ふるは會社の基礎を永遠に鞏固ならしむ所以にして是れ法定積立金の制度ある所以なり。故に此積立金は將來缺損を生じたるるとき之を填補し其期の利益配當を無事ならしむるにありて此目的以外に決して之を流用する能はず。斯くして今次の財政を現はす會社にて

貸借對照表
 資産の部 負債の部

一、諸種の資産	六一五、〇〇〇、〇〇	一、資本金	五〇〇、〇〇〇、〇〇
		一、積立金	七五、〇〇〇、〇〇
		一、利益金	四〇、〇〇〇、〇〇
合計	六一五、〇〇〇、〇〇	合計	六一五、〇〇〇、〇〇

豫期せざりし損失四萬圓を生じ之を其期の利益に賦課せば此會社は當期は全然利益配當をなし能はざるの地位にあるべし、然れども此不慮の損失を積立金より填補するときは次の結果を生じ、明かに利益配當のなし得べきを現はすなり。

資産の部	負債の部
一、諸種の資産	一、資本金
五七五、〇〇〇、〇〇	五〇〇、〇〇〇、〇〇
	一、積立金
	三五、〇〇〇、〇〇

合計

五七五、〇〇〇、〇〇

一、利益金

四〇、〇〇〇、〇〇

合計

五七五、〇〇〇、〇〇

法定積立金に組入るべきものは

(一) 株式を打歩にて發行したる場合の其額面に超ゆる金額

(二) 毎年の利益の二十分の一以上の金額

とす。後の場合に於ける積立の割合は法律が其最小限を定めたるもの故
定款又は總會の決議にて此割合を輕減することは得ざるも五分以上に増
加することは自由なり。而して積立金額は資本の四分の一に達するを限
度とする故此額に達したるときは最早積立の必要なきも其後之より損失
を填補して四分の一以下に降れば再び達する迄更に積立の必要あるや勿
論なりとす。而して此積立金は會社の資本的基礎を強固にし以て債權者
に對する擔保を増大にし其利益を保護する所以なるが故、萬一會社が此準

備金を控除せずして利益の配當をなしたるときは會社債權者は之を返還
せしむることを得るなり。然り而して株式會社に法定積立金の制度あり
て他の合名會社合資會社に此制なきは、株式會社が其責任の有限なるに基
くは勿論なるも、亦一は經濟界に於ける大現象にして其盛衰は一般經濟社
會の安寧に至大の關係あるにより其財政を鞏固にし世上の信用を増大な
らしむるは國家經濟政策上必要なるが故なるべし。

(二) 任意積立金とは法規の強制する所にあらず會社が自衛的に總會の決議
により任意に設くる積立金にして、其目的は元より其金額及其積立の割合
の如き總て自由に定むることを得て、又何時にても總會の決議を以て任意
に變更改廢するを得るものなり。而して任意積立金は或特定の目的に向
て積立らるゝ場合と特定の目的を有せず總ての目的に使用し得る様總括
的に積立らるゝ場合とあり。前者の如く積立の目的が特に限定さるゝと
きは其金額に其目的の名稱を付して任意積立金を數種に區別すること例

へば配當平均積立金、家屋新築積立金、社債償還積立金、貸倒積立金、保儉積立金、病傷救濟積立金と稱するが如し。而して後者の如く或特殊の目的に向て積立せず一般的に總括して設けるときは別途積立金若しくは繰越金の如き名稱にて一個の積立金勘定により處理するものとす。次に各種會社の財政に於て最も普通に見出さるる任意積立金の種類を挙げ各其性質を説明すべし。

(イ) 配當平均積立金 (Reserve for the Equalization of Dividends)

營業好成績にして利益の多きときは多大の配當をなし、之に反し不成績の營業期には忽ち其配當率を非常に輕減する如きは株式の市價に亂高下を來たすこととなり事業經營上望ましからず。配當平均積立金は即ち此弊を防がため設くるものにして、利益の多き年度に其一部を積立て置き之を以て利益少き年度の不足を補充し毎期の配當を可成平均せしむるなり。而して此積立金の特質は將來生ずる損失を填補するもの

にあらずして、永久に利益たる根源の性質を維持保存し唯だ其利益が當年度内に配當されず將來の年度に於て配當さるゝにあり。

(ロ) 減價償却積立金 (Reserve for Depreciation)

減價償却積立金とは建物、機械、器具等の如き固定資産を有するとき、是等の減價償却額を年々其原價より差引き之を損失として利益に賦課する代りに是等資産勘定は原價の儘に記帳し置き其償却額丈負債の部に利益を積立つる場合に設けらるゝものなり。故に此積立金は全然利益の留保を現はすものにあらずして資産價格より差引きをなさざるべからざることを示す評價勘定なり。然れども此科目を其儘貸借對照表に記載するときは他の積立金同様利益の積立を現はすものなりとの誤解を惹起さしむる恐れあるが故、斯る差引きを示す科目は貸借對照表に記載するに當つて資産の部に於ける當該資産の價額より差引き之を負債の部に積立金として現はさざるを可とす。

(ハ) 貸倒積立金 (Reserve for Bad & Doubtful Debts)

貸倒積立金とは賣掛金、受取手形等の如き營業上の貸金が將來貸倒れとなり生ずる損失を填補する目的にて設けらるゝものなり。此場合は減價却積立金の場合の如く別に貸金の上には自然的の消耗減價あるにあらざり、又多數取引先勘定の何れも其貸倒れとなることは未だ知るべからず、又彼等の内何人に對する分が貸倒れの恐れありとも疑ふ能はず、從て何れの貸金も其全額を以て記帳しあり、然れども過去營業上の經驗に徴し其一部分は貸倒れとなること殆んど避くべからざるにより、將來其損失の發生せしとき填補して之を其營業期の損失とせざる様なすため此積立金を設くるなり。故に今或會社の貸借對照表を看て、之れに現はるゝ貸倒積立金が減價却に近似するか將た利益の積立留保に近似するかを外部よりして觀察判定するは不可能なり。若し「プロバビリチ」の法則の元に貸倒損失の發生すること確實なれば、論理上此積立金は未

だ實現せざるも當然成立する損失に對する減價償却に外ならず、之れに反し實際貸倒れとなるの見込は極めて尠きも主として財政の安固を計る慎重の用心より設けしものなれば、此積立金は利益の積立留保と云はざるべからず。

(ニ) 社債償還積立金 (Debenture Redemption Fund)

次章減債基金の部を見よ

(ホ) 保險積立金 (Reserve for Insurance)

保險積立金とは大會社にて自家保險の制を採用せる場合に設くる積立金にして例へば汽船會社にて其所有船舶に對し保險會社に保險を付せずして其保險料を自ら積立て置き他日損害の發生せしときには之を以て其損失を填補するの政策を採りたる如き場合に其貸借對照表に於て見出さるゝ科目なり。而して會計上此積立金を設くる方法は年々保險會社に支拂ふべかりしと同額の保險料を収益に賦課し、即ち損益勘定の

借方に記入し一方に之を保險積立金勘定の貸方に記入するにあり。而して斯る積立金は利益の留保たるや否やを決するは實際上稍々困難にして、會社が解散して其清算をなすとき又は自家保險の制度を改め將來の損失に對しては保險會社に保險を付することゝなりし如き場合には此積立金勘定の殘存高は利益たること明かなるも、若し會社が其業務を繼續維持し而して自家保險の制を改めざる限りは、此積立金は其性質減價償却積立金又は貸倒積立金と同じきものなり。若し非常に多數の船舶を有し且つ危險の航路多きときは、「プロバビリチ」の法則より將來に於ける損害の發生は寧ろ確實なる事實にして、假りに正確なる計算が十年毎に百萬圓宛損害あることを現はすとせば、利子の關係は無視して右財産喪失の年割宛額として拾萬圓宛年々其收益に課せざるべからず、而して斯る金額の集積は未だ其損害は實現せざるも論理上豫期すべき損失を代表するもの故決して利益の留保にあらざるなり。

欠

欠

是等積立金につき其性質上の區別を明かにする點にあり、即ち損失の填補を示す積立金と利益の留保を示す積立金とは決して同一視すべからず。例へば減價償却積立金、貸倒積立金、保險積立金等の如き消耗破損、貸倒、沈没等より生ずる損失の填補を示すものと家屋新築積立金、配當平均積立金、社債償還積立金等の如き全然利益の留保を現はし資本の附加、資産の増加を意味するものとは根本的に相違する故此兩者を區別することは極めて肝要なり。

(三) 積立金は特定資産を以て其實體を區別し置くを要するや

利益の一部が配當より取除かれ積立金として留保することの決定せられしとき、之に關する簿記上の取扱は單に一方に於て損益勘定の借方に記入し同時に其金額を積立金勘定の貸方に記入するに過ぎず。故に會計上利益を積立つと云ふは別に現金を金庫に死藏するの謂ひにあらずして、之に

對する實體は總て事業上利用せられ事實は資本の一部をなすものなり。即ち積立金は會社の貸借對照表に負債科目として貸方に現はれ、之に對する實體は全資産中に含まれて借方に存し營業上使用せらるゝなり。凡そ營業上利益を發生するとは其金額丈資産の増加せしことにして、即ち利益の發生には之れが實體として常に同額の資産の増加を伴ふものなり。而して積立金は此利益を留保し積立てたるものなる故之に對しても亦當然同額の資産を伴はざるべからず、即ち其實體たる同額の資産存在せずして積立金を談ずるは自家撞着なり。然るに此觀念よりして積立金に關し屢々次の如き解釋をなすものあり。

積立金は必ず常に之を代表する同額の特定資産を有せざるべからず、即ち積立金勘定の金額は營業外に放資し之により獲たる特定資産を以て此勘定を代表する實體となし、他の營業上の一般資産と區別し置くを要す。

茲に於て積立金勘定の金額は之を特定財産に放資するを要するや否や、換言せば之を營業外に放資し獲たる特定資産を以て代表さるゝ積立金と之を代表する特定資産を有せざる積立金との間には著しき差異ありや否やの問題を研究せざるべからず。貸借對照表の貸方に於ける積立金が一方借方にて或特別の資産により代表せられざるべからずとの説は是れ此表借方の或特別科目が貸方の或特別科目と對應符合することを主張するものにして先づ第一此點に於て右の説は謬見たるを免れず。何となれば貸借對照表は嘗だ資産總額より外部負債額を差引きたるものが内部負債額に均しきことを示し、同表の平均は單に資産を現はす諸勘定金額の和と負債及資本を現はす諸勘定金額の和との間に存在するのみにして、決して借方に於ける或特別の資産が或特別の貸方科目に對應符合することなければなり。即ち今工場を建設するに社債を起し、機械を購入するに銀行より借入金となし、他の流動資産は元入資本より獲たりとするも、貸借對照表は

是等三對を別々に平均せしむることなくして同表の現はす所は次の如し。

工場+雑費+其他の資産 = 資本金+社債+借入金

假令最初に於ては或貸方科目と或借方科目との間に一致符合の保たれたりとするも、此對應は資産上に絶えず連續的に發生する變化に依て失はれ其最初の關係は直ちに追跡する能はざるに至る。例へば銀行の場合に於て各預金者は其預金額に對應する丈の或特別の通貨又は其他の資産を以て拂込みたるべし、然れども其對應は銀行に其金錢又は他の資産の權利移轉すると共に直に失はれ預金者甲の權利を代表する特別の資産は存在せざるなり。斯の如くして貸借對照表に於ける貸方科目と資産とは全然別個の觀念にして會計上此兩者は常に區別して混淆せざるを要す。故に以上の理由よりして貸方積立金と借方資産中の或者との間には簿記計算上何等の連絡關係なし。次に貸借對照表の貸方に於ける積立金勘定の金額に對し同表借方に之を代表する特定資産を區別して有することは否らざるに於て

る場合よりも其積立金の成立を一層確實鞏固ならしむるものにあらず、又該代表資産は其目的通り積立金に役立ちをなすものにあらず。故に此點に於ても亦積立金に特定の代表資産を要すとの説の眞理ならざるを知るべし。實例を以て之を證せん、今貸借對照表が次の如き財政を現はす場合に於て

① 貸借對照表	
資産の部	負債の部
一、諸種の資産	一、資本金
一、積立金用有價證券	一、借入金
合計	一、積立金
一、〇〇、〇〇〇、〇〇	合計
一〇、〇〇〇、〇〇	一、〇〇、〇〇〇、〇〇
一〇、〇〇〇、〇〇	一〇、〇〇〇、〇〇
一二〇、〇〇〇、〇〇	一二〇、〇〇〇、〇〇

右借入金の期日到來せしとき金融界の逼迫は其借換へを許さず是非とも

之を支拂はざるべからずとして、此必要の元に右支拂資金を作るため積立金用有價證券を賣却し之に依て其借金を支拂ひたりとせば貸借對照表は次の如く變ずべし。

貸借對照表	
資産の部	負債の部
一、諸種の資産	一、資本金
一一〇、〇〇〇、〇〇	一〇〇、〇〇〇、〇〇
	一、積立金
	一〇、〇〇〇、〇〇
合計	合計
一一〇、〇〇〇、〇〇	一一〇、〇〇〇、〇〇

即ち此場合には積立金に對し其代表資産として特に他の一般資産と區別して設け置きたる有價證券は積立金には何等の役立ちをもなさずして消失し斯くて特定資産の設定は之を設定せざりし場合と何等の差異なきこととなるなり。次に積立金が之を代表する特定資産を有することにより

其成立を確實にせらるゝこと更に之れなきを説明せんに、今前掲(A)の貸借對照表が現はす財政の場合に其翌年度の營業に於て金壹萬圓の缺損を生ぜりとせば貸借對照表は次の如く變ずべし。

貸借對照表	
資産の部	負債の部
一、諸種の資産	一、資本金
一〇〇、〇〇〇、〇〇	一〇〇、〇〇〇、〇〇
一、積立金用有價證券	一、借入金
一〇、〇〇〇、〇〇	一〇、〇〇〇、〇〇
合計	合計
一一〇、〇〇〇、〇〇	一一〇、〇〇〇、〇〇

斯くして積立金を代表する特定資産たる有價證券は猶ほ依然元の儘に残存するに拘らず積立金勘定は最も有効に使用せられて消滅せり。此際假りに積立金を家屋新築用として積立てたるものなりとするも右の場合に貸借對照表を次の如く作成するは不條理なり。

貸借對照表

資産の部		負債の部	
一、諸種の資産	一〇〇,〇〇〇,〇〇	一、資本金	一〇〇,〇〇〇,〇〇
一、積立金用有價證券	一〇,〇〇〇,〇〇	一、借入金	一〇,〇〇〇,〇〇
一、缺損	一〇,〇〇〇,〇〇	一、家屋新築積立金	一〇,〇〇〇,〇〇
合計	一二〇,〇〇〇,〇〇	合計	一二〇,〇〇〇,〇〇

何となれば此場合に積立金は壹萬圓丈利益の留保あるを示すに對し缺損は積立つべき利益の一も存在せざるを現はすものなればなり、即ち財政状態を現はす貸借對照表の形式に於て一方に缺損即ち損益勘定の借方残高を示すと同時に他方に於て積立金即ち損益勘定の貸方残高を現はすが如き不一致を許さざればなり。

以上説明するが如くにして積立金勘定の金額は之を營業外に放資して代

表資産を特に區別し置くとも又は之を一般資産として營業内に残し運用するとも其積立金たることには兩者更に相違なし。尙ほ積立金は特定財産に放資すべきや否やの問題に關し茲に或有力なる泰斗の説を引用せんに獨逸會計學者レム氏は曰く

積立金は資産にあらず唯だ單に資産額を指示する簿記學上の術語にして、其金額丈の資産は配當することも支拂ふことも得ざるを意味するものなり。然れども積立金は資産其者にあらざる故此科目は決して貸借對照表の資産の部に現はす能はず、從て又之を資産に振替へ或有價證券に投資することはなし能はざるなり。

デクシー氏の如きも亦殆んど之れと同説なり、然れども他方に於てピクスレー (Pixley) ダウソン (Dawson) ホアトラー (Whitley) の諸氏は積立金には必ず同額の特定代表資産を要することを主張するなり。

然り而して以上は専ら理論上の觀察なるが次に實際上より此問題を研究

せんに、會社が所有する總資本を其經營する事業に投資運用するは是れ會社財産の全部を單一なる冒險事業に投じ居るもの故、若し一朝蹉跌せば非常の悲境に沈淪すべし。之に反し其積立資本丈にても之を營業以外の確實なる財産に放資し置くときは一朝有事に際し所謂外資の借入れ能はざる危急の場合に於ても容易に其放資額丈は現金となし得るの利便あり。又積立金にして必要の生じたる時即金を要する如き目的に向て設けらるゝ場合には、之を自己の營業内に放資し置くよりは營業外に放資し置くを以て積立の目的に適するものと云はざるべからず。此道理より若し會社にして財政上斯くなし得るなれば、其積立金は別に營業外に投資し其實體を他の一般營業資産より區別し置くを可とす。然れども之れは積立金が其事業以外に其金額丈放資して實體を區別し置かざれば眞の積立金にあらずと云ふ議論とは全然別問題なり。而して積立金を特定資産にて區別し置くとするも之を現金にて死藏する如きは愚策なり。元より必要の

生じたる時は直に現金となすを要する故之れが放資の目的物は大に選擇せざるべからず、故に容易に現金に換へ難き財産に固定せしめ又は不確實なる株券に投資する如き或は投機事業に注入する如きは大に不可にして、有事の際には直に現金に引換ゆるを得て確實安全に相當の収益をなし得るものを選ばざるべからず、從て銀行の定期預金となすか又は確實なる有價證券にて保有するを適當とす、蓋し斯くすれば積立の目的に反せずして相當の収益をなし得べければなり。然れども特定財産に放資することには一大不利益の附隨することあるを思はざるべからず、何となれば積立金として相當安全なる放資法に於ては預金とするも有價證券にて保有するも其利廻りは年四五分を出でず、然るに之を營業上の流動資産中に自由に運轉するものとせば其収益は決して四五分に限られざればなり。殊に運轉資本に不足を告げ高利の借入金となすとき一方に低利に資金を死藏する如きは極めて拙策たるなり、故に運轉資本を平素多額に要する商業會

計の如きに於ては必ずしも積立金を營業外に放資する方法を強行するの價值なし。而して積立金が特定財産に放資せられたる場合に於て之を貸借對照表資産の部に記載するには其特定財産が有價證券なるときは積立金用有價證券なる名稱を以てし若し又其資産が銀行への預け金なるときは積立金用預け金なる名稱を以てするを適當とす。

今積立金に關する各國の法規につき見るに英國會社法の規定は或目的のため設けられたる積立金は其金額を會社營業上使用するとも將た重役が適當と考ふる他會社の株券社債券又は政府公債に放資するとも總て會社當局者の自由に一任す。米國に於ける判決例は或事件の場合には積立金には之れに對應する資産を特に區別し置くを要すとなし又他の事件の場合には之を要せずとなす。佛國にては積立金を營業外に放資し他會社の株券政府公債等にて有することは慣習上之れなし。我商法の規定は其第一百九十四條にて單に利益を配當する毎に準備として其利益の二十分の一

以上を積立つることを要すと云ひ之を特定財産に放資して代表資産を區別して置くべきや否やの點は指示せず。想ふに此點は英國の規定同様會社當局者の自由に一任しあるものなるべし。然れども鐵道會計準則に於ける積立金は其條文より推定して營業外に放資し特定資産を以て區別し置くを要するものゝ如し。而して實地會計に於ては之れに關する狀態不同にして諸會社の發表する貸借對照表に現はるゝ積立金勘定は多數の場合之を代表する特定の資産を有せざるなり、尙ほ特定の代表資産を設ける場合に於ても同表借方に現はるゝ放資財産額は必ずしも貸方に於ける積立金と同額ならずして單に其一部分が特定財産に放資され居ることあるなり。

(四) 秘密積立金

秘密積立金 (Secret Reserve) とは事實上成立する積立金を記帳計算上隱蔽して現はざるとき呼稱するものにして、銀行、鐵道會社、保險會社の如き巨大

なる財政を有する會社會計に於て屢々發見せらるゝなり。凡そ積立金とは純財産高の増加せし場合に之を出資者に配當せず會社が留保するとき成立するものにして、換言せば資産總額より外部負債額を差引きたる殘額の尙ほ元入資本額に超過する部分が事業會計上保有さるゝとき成立す。而して實際に純財産高の増加ありて之れが會計上留保され居る以上は、假令會社帳簿上の計算が斯る剩餘の成立を示し居らずとも事實上積立金は成立し居るものと謂はざるべからず。然るに諸種の會社にて財政の鞏固安全を計る目的より、或は利益に對する課税を輕減するため、或は利益額の非常に大なるとき其實際額の發表を營業政策上望まざるとき、故意に其記帳計算上斯る積立金の存在を顯はさざること屢々行はる。而して之れがためには所有資産を不當低廉に評價し、或は當然貸借對照表に記載すべき資産を計算より除外し、或は負債額を實際より多額に現はし、或は資本的支出を費用として取扱ひ、以て事實上成立する純財産の増加を隱蔽するにあ

り。故に斯る場合には會計學上秘密積立金ありと稱せらる。例へば今或會社の財政を次の如しと假定す。

貸借對照表	
資産の部	負債の部
一、固定資産 一〇〇、〇〇〇、〇〇	一、株金 一〇〇、〇〇〇、〇〇
減價償却高 五、〇〇〇、〇〇	一、利益金 五、〇〇〇、〇〇
差引現價 九五、〇〇〇、〇〇	
一、現金 一〇、〇〇〇、〇〇	
合計 一〇五、〇〇〇、〇〇	合計 一〇五、〇〇〇、〇〇

若し此場合に於て實際には其價格に斯る減少を生じ居らざるに拘らず、該固定資産に對し更に五千圓の減價償却を行へりとせば貸借對照表は次の如く現はすべし。

貸借對照表	
資産の部	負債の部
一、固定資産 一〇〇,〇〇〇,〇〇	一、株金 一〇〇,〇〇〇,〇〇
減價償却高 一〇,〇〇〇,〇〇	
差引現價 九〇,〇〇〇,〇〇	
一、現金 一〇,〇〇〇,〇〇	
合計 一〇〇,〇〇〇,〇〇	合計 一〇〇,〇〇〇,〇〇

即ち貸借對照表は固定資産の現價を九萬圓と表示するも、其實際價格は九萬五千圓にして實際上資産額は株金に五千圓丈超過す、然れども貸借對照表には一も利益を現はさざる故會社は此利益を配當するを要せずして、其結果當然配當金として支拂ふを得べかりし現金五千圓は無理遣りに營業上の運轉資本に附加せられたるなり。斯くして此場合には資産を實際價

格より五千圓丈低く評價することにより事實上は成立する五千圓の利益を帳簿に現はさずして祕密に積立つるの結果となるなり。尙ほ此他の場合を説明せんに實際は新資産の買入れを現はす所謂資本的支出を費用として取扱ふことにより亦同様に祕密積立金を作り得べし。例へば今金五千圓を工場改築費又は其増築費として支出せりとせば此金額は工場の價格に附加せざるべからず、而して現金より不動産に變りし資産の變化は利益金又は積立金には何等の影響を及ぼさず、然れども此場合に若し右の支出が單に入費として取扱はるれば現金の支拂はれたるとき資産額は明かに其金額丈減少することとなりて其支出により獲たる新資産は全然帳簿に現はれざるなり。斯くして一方に所有資産を記帳上實際より低價に現はし他方に同金額丈利益額を實際得たる額より少く現はすことにより其間に自然祕密積立金の設けらるることとなるなり。

今之を歐米諸國に於ける會社會計の實際に徴するに銀行の場合に於て最

も屢々此積立金の設定せらるゝを認む。蓋し銀行は其性質上財政の鞏固と信用の維持増進とを計るを要するにより、平素其有する資産の或者を過少に評價することに依て秘密積立金を設け置き、之に依て將來發生する或種の損失は之を株主及社會に知らしめず内密に填補し、其信用を傷けざる様なす目的より之を實行すること特に多ければなり。而して我國の銀行中にも其例を見出すこと敢て難からず、著者が知れる或銀行員の談によれば都下某大銀行の如き其所有する有價證券を正當に評價するときは何時にても之れよりして能く百萬圓以上の利益を算出し得べしと、果して此言の如くんば是れ即ち一種の秘密積立金を有するものと謂はざるべからず。尙ほ又米國の鐵道會社中には其線路の價格を非常に低く評價するか或は所有資産に物質的增加を來たす所謂資本的支出を事業費又は維持費として収益に賦課することにより、銀行の場合同様秘密積立金を有するもの極めて多しと稱せらる。而して秘密積立金に依て損失を填補する方法は

貸借對照表に其損失額を填補するに足る丈秘密積立金を代表する資産を顯はすにより行はる。例へば次の貸借對照表が示す如き財政あり。

資産の部		負債の部	
一、諸貸出金	五〇〇、〇〇〇、〇〇	一、諸預り金	四〇〇、〇〇〇、〇〇
一、有價證券	九〇、〇〇〇、〇〇	一、資本金	三〇〇、〇〇〇、〇〇
一、現金	二〇〇、〇〇〇、〇〇	一、積立金	一〇〇、〇〇〇、〇〇
一、缺損	一〇、〇〇〇、〇〇		
合計	八〇〇、〇〇〇、〇〇	合計	八〇〇、〇〇〇、〇〇

此場合に從來其有價證券を非常に低く評價して秘密積立金が壹萬圓以上設定せられ居りたりとせば之れが評價を正當なる價格に近づかしむることにより右缺損額を填補し得ること次の如し。

貸借對照表	
資産の部	負債の部
一、諸貸出金	一、諸預り金
五〇〇、〇〇〇、〇〇	四〇〇、〇〇〇、〇〇
一、有價證券	一、資本金
一〇〇、〇〇〇、〇〇	三〇〇、〇〇〇、〇〇
一、現金	一、積立金
二〇〇、〇〇〇、〇〇	一〇〇、〇〇〇、〇〇
合計	合計
八〇〇、〇〇〇、〇〇	八〇〇、〇〇〇、〇〇

凡そ貸借對照表の目的とする所は出來得る限り正確に財政の實際狀態を現はすにありて、實際以上強固に現はすことも亦實際以下薄弱に現はすことも兩者共に正しからず。然るに祕密積立金の設立は其貸借對照表に現はるゝ會社財政を實際より鞏固に表示するの結果となりて、是れ保守慎重の主義より論ぜば批難すべきにあらざるも、之れが爲め會社財政の眞狀を現はさざることゝなるが故會計の原則より見ては反對せざるべからず。

斯く祕密積立金の設定は理論上に於ては否とすべきものなるも實地會計上に於ては之を是とすべき長所なきにしもあらず。即ち多數の場合に所有資産の評價は人情實際價格より高く見積らるゝの傾向あるにより祕密積立金の設定は自然此弱點を補ふの効果あり。其他株主は一意配當の多からんを望むのみにして會社永遠の利益を考ふる者少く利益金處分の際には積立金を減少しても配當金を多からしめんと欲する傾きあるを以て、眞の純益を株主に發表せず密かに積立つるは策の得たるものにして必ずしも不正と云ふべからず。是れ今日保守的會計家が祕密積立金の設定を主張する最有力の論據にして斯る目的の範圍に於ては或程度迄之を認容すべき道理あるなり。然れども斯る長所は同時に又之れが短所にして即ち會社當局者にして公正忠實ならざる限りは貸借對照表に公然發表せられざる帳簿外の祕密財産あるに乘じ種々の私利を謀り、或は之を以て投機の尻拭をなし或は又業務の拙劣より生ずる損失を竊かに填補するが如き

弊害を生ずべし。而して假令業務執行者が斯る不正行爲をなさざるとするも猶ほ全然弊害なきにあらず。何となれば祕密積立金たる實際儲けたる利益を配當金として支拂ふを妨ぐる手段となるが故優先株主に對しては回復すべからざる損失を與ふるの結果となり、又普通株主と雖も會社の財政眞狀を知らざるものは其貸借對照表にて發表さるゝものを以て正確なりと考へ、之れが爲め所有株券を實價以下にて處分する様誘導さるゝ恐れなきにあらざればなり。

(五) 積立金の支拂に關する記帳法

積立金とは利益の集積に外ならざるが故其支拂は利益の支拂はるゝと同方法により行はるゝなり。然れども嚴格に云へば積立金の支拂と云ふよりは其帳消しが行はるゝことなり、何となれば積立金は貸借對照表の貸方に於ける負債科目たるの意味に於て積立金夫れ自身は支拂ふ能はずして廣く之を代表する借方の或資産が支拂はれ之が貸方積立金勘定との消

合ひを惹起すものなればなり。以下斯る消合ひに關する記帳法に付論究すべし。

積立金には將來發生する或不慮の損失に對する準備として設けらるゝものと、又將來利益の少き營業期に其配當額を補充するため設けらるゝものと、又資産購入若くは負債償還の資金となすため設けらるゝものとあり。茲に不慮の損失とは火災、暴風雨、地震等の如き所謂天災により生ずる損失たることあり、或は貸金の貸倒れとなり、又は所有有價證券の時價低落により生ずる損失たることあり、或は經營上の不結果に基く損失たることあり。斯る損失の發生せしとき若し之を填補する積立金なきときは當然其營業期の収益に課せられ其金額丈純利益高を減ずべし。然れども積立金の設けある場合には是等の損失は各目的に向て準備せられたる積立金と消合ひ填補せられて積立金勘定は帳消しせらるゝなり。次に積立金が配當の支拂ひに使用さるゝときも亦此勘定は帳消しさるゝの結果を惹起す、此際

積立金勘定を直接配當金勘定に振替へ帳消しするも、又は積立金の其部分を一先づ損益勘定に振戻し然る後更に配當金勘定に振替へ帳消するも最後の結果より見れば何等の相違なし。要するに積立金は利益を留保し積立てたるものなる故、普通利益金の使用さるゝ如く之を以て直接に或損失と消合ふことも又は損益勘定に振戻して消滅せしむることをも得るなり、唯だ損益に振戻せば一時積立てられたる利益は最早積立金にあらずして、普通の利益金と同様に取扱ひ處分し得べきを現はすものなり。然るに屢々積立金が以上の如く損失を填補するためにあらず又は配當をなすに使用するためにもあらずして事業擴張の資金となす爲め設けらるゝことあり、即ち損益取引を填補するためにあらずして交換取引を填補するため積立てらるゝことあり。斯くして今次の財政の場合に於て

資産の部		負債の部	
一、諸種の固定資産	九〇、〇〇〇、〇〇〇	一、資本金	一〇〇、〇〇〇、〇〇〇
合計	一、二〇〇、〇〇〇、〇〇〇	合計	一、二〇〇、〇〇〇、〇〇〇

此處には事業擴張の積立金は家屋を新築するため設けられたり、而して今や之を新築すべき時期到来し積立金額は恰も右新築費を填補するに足る丈積立てられたりとす。従て此際若し家屋が新築されるれば現金は貳萬圓丈減少す、然れども此支出は損失にあらずして支拂金額と同價格の家屋は現金と交換に入り來るなり、故に貸借對照表は次の如く現はるべし。

資産の部		負債の部	
一、現金	三〇、〇〇〇、〇〇〇	一、家屋新築積立金	二〇、〇〇〇、〇〇〇
合計	一、二〇〇、〇〇〇、〇〇〇	合計	一、二〇〇、〇〇〇、〇〇〇

資産の部		負債の部	
一、諸種の固定資産	一一〇、〇〇〇、〇〇〇	一、資本金	一〇〇、〇〇〇、〇〇〇
一、現金	一〇、〇〇〇、〇〇〇	一、家屋新築積立金	二〇、〇〇〇、〇〇〇
合計	一二〇、〇〇〇、〇〇〇	合計	一二〇、〇〇〇、〇〇〇

然るに積立金の性質及之れが記帳法に通ぜざるものは往々此場合に現金を貸方積立金を借方と仕譯して其貸借對照表を次の如く現はすことあり。

資産の部		負債の部	
一、諸種の固定資産	九〇、〇〇〇、〇〇	一、資本金	一〇〇、〇〇〇、〇〇
一、現金	一〇、〇〇〇、〇〇		
合計	一〇〇、〇〇〇、〇〇	合計	一〇〇、〇〇〇、〇〇

然れども斯る記帳取扱ひをなすときは新築家屋なる財産は全然帳簿に顯はされずして所謂祕密積立金を造る場合となるなり。凡て利益に對し課する能はざるものは道理上何物と雖も亦積立金に課するを得ず、即ち家屋の新築購入は交換取引にして單に資産の轉換を意味し損益には何等の關係なきが故之に關する支出は決して利益の變名たる積立金に賦課する能はざるなり。従て上掲家屋の新築せられ代金の支拂はれたる場合に於て

家屋新築積立金勘定は何等の影響を受けず依然として殘存するなり。然れども積立の目的は最早果たされたる譯故、向後此積立金を從來の名稱の儘に存するは稍々不穩當なるべし。因て此際之れに或變化を施すこと必要にして、從來の家屋新築積立金は利益金に振戻すか若くは一般的積立金に振替ゆるを至當とす。而して此場合に之を利益に振戻すは理論上は正當なるも其財政々策上には變更を來たすことゝなるなり。何となれば利益に振戻せば此金額は配當として支拂はれ會社財政より出で去り、新築せられたる家屋は最早積立金に依て填補せられしことゝならずして資本金より填補されたるの結果となればなり。故に此場合には之を一般的積立金に振替ゆるを以て最も適當なりとす。次に資産の買入れの如く負債の支拂ひも亦交換取引にして損益取引にあらざる故前の場合同様其支拂を積立金に對し賦課するを得ず、従て此場合に負債償還のために準備されたる積立金の取扱方は上述の家屋新築積立金の取扱方に同じ。之を要する

に損失を填補するため若くは配當をなし得るため準備せられたる積立金は各其目的を果すと同時に記帳上消合ひを生じ貸借對照表より消滅するも、資産を購入建設するため若くは負債を償還するため準備せられたる積立金は其目的を達するも記帳上何等の影響を受けずして依然貸借對照表に貸方科目として残存するものなり。

而して積立金が之に對し特に其金額丈の資産を區別して有する場合も否らざる場合も其記帳上の取扱法は全然同一なるは注意すべきことなり。

今貸借對照表が次の如く財政を現はすとき

資産の部		負債の部	
一、固定資産	八〇、〇〇〇、〇〇〇	一、資本金	一〇〇、〇〇〇、〇〇〇
一、積立金用有價證券	二〇、〇〇〇、〇〇〇	一、家屋新築積立金	二〇、〇〇〇、〇〇〇
二、現金	二〇、〇〇〇、〇〇〇		
合計	一二〇、〇〇〇、〇〇〇	合計	一二〇、〇〇〇、〇〇〇

即ち積立金が有價證券に投資せられて之を代表する同額の特定財産を有する場合に右積立金の目的とする家屋が新築せられしときには、其代金の支拂は該有價證券を賣却して獲得する現金にてなすことも得べく又既に手許に有する現金を以てすることも得べし。而して何れの場合に於ても固定資産は二萬圓丈増加し而かも積立金勘定は何等の變化なく残存し、唯だ前述の如く此際之を貸借對照表に記載するに其名稱を一般的積立金に變更するに過ぎずして、即ち積立金に關する記帳取扱方は兩者の場合全然相同じきなり。尚ほ右の如く積立金を代表する特定資産の有價證券にて保有する、場合に於て若し株式市場の狀況が其證券を賣離すの不利益なるときは、家屋新築費は手許に有する現金にて支拂ふか又は手形を振出し一時借金となすことあるべし。而して後の場合に於ける貸借對照表は次

の如くなるべし。

資産の部		負債の部	
一、固定資産	一〇〇、〇〇〇、〇〇	一、資本金	一〇〇、〇〇〇、〇〇
一、積立金用有價證券	二〇、〇〇〇、〇〇	一、支拂手形	二〇、〇〇〇、〇〇
一、現金	二〇、〇〇〇、〇〇	一、別途積立金	二〇、〇〇〇、〇〇
合計	一四〇、〇〇〇、〇〇	合計	一四〇、〇〇〇、〇〇

右の關係は再び積立金に關する觀念が實際上之を代表する特定資産を有する場合も否らざる場合も全然同一なるの事實を一層明かに證明するものなり。

第拾二章 減債基金

(一) 減債基金の意義及其設置法

減債基金(Sinking Fund)とは元來政府又は公共團體の財政に於て公債を償還するため設くる基金なるも、亦民間株式會社の會計に於て社債償還の目的より之を設くることありて、殊に米國諸鐵道會社の貸借對照表にては最も普通に發見さるゝ科目なり。故に茲に減債基金とは株式會社にて將來其發行せる社債其他の負債を支拂ふ準備手段として年々一定金額を積立て之れに其利子を積算して作る基金のことを意味し、即ち毎年同一金額を其資産より騰出し之を減債基金管理者(Sinking fund trustees)に拂込むか又は確實なる有價證券に投資して社債の期限到來する時迄之を複利法に依て集積するにあり。然り而して負債の支拂は交換取引にして損益に關係なき

が故將來負債を支拂ふ準備として減債基金へ年々拂込む金額は決して損失にも費用にもあらざるなり。
 今或鐵道會社の貸借對照表が次の如き財政を現はすと假定して

資産の部		負債の部	
一、線路車輛其他	四九、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	一、株金	三〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
一、現金	二、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	一、社債	二〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
合計	五一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	一、利益金	一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
合計	五一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	合計	五一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇

右社債償還のため減債基金を設け最初の年賦拂込額として其運轉資金の内より現金貳拾萬圓を取出し、之を基金管理者(信托會社の如し)に預け入れたりとせば貸借對照表は次の如く變ずべし。

資産の部 (A)		負債の部	
一、線路車輛其他	四九、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	一、株金	三〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
一、減債基金用預け金	二〇〇、〇〇〇、〇〇	一、社債	二〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
一、現金	一、八〇〇、〇〇〇、〇〇	一、利益金	一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
合計	五一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	合計	五一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇

此場合の減債基金は資産より作られたるものにして該基金の設置は營業利益金に何等の關係なし。

凡そ減債基金の目的は社債なる負債を支拂ふ資金を作るにあり、而して負債の支拂は決して損失費用にあらざる故此基金の設置は損益勘定には全然無關係たるなり、從て嚴格に論ずれば減債基金は必ず資産より作らるべし。

さものなり。然るに實際には屢々之れが營業利益金の積立に依て作らるゝことあり、即ち減債基金への年賦拂込を資産よりなさずして収益に賦課す、故に此場合には利益の留保に依て償還基金設けられ社債は利益より支拂はるゝことゝなるなり。而して斯く減債基金が利益より作らるゝことは會社財政を強固にする保守思想に基くものにして、其結果は株主への配當に利用すべき金額の減少となる。然れども利益の積立は損失となるものにあらざるが故計算上現はされたる會社の利益額は之れがため減少するの結果とはならざるなり。

今前記鐵道會社の場合に於て減債基金への年賦拂込額を營業利益金に賦課するときは其貸借對照表は次の如く現はるべし。

資産の部		負債の部	
(B)			
一、線路車輛其他		一、株金	三〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇

		一、社債	二〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
		一、減債基金	二〇〇、〇〇〇、〇〇
		一、利益金	八〇〇、〇〇〇、〇〇
一、現金	一、八〇〇、〇〇〇、〇〇		
合 計	五一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	合 計	五一、〇〇〇、〇〇〇、〇〇

以上の如く減債基金を設くる方法には之を資産より作るものと利益より作るものとの二種ありて、今此兩者を比較するに、前の場合には減債基金を現はす科目が其貸借對照表の借方即ち資産の部にのみ現はれ、後の場合には貸借双方即ち資産の部及負債の部に現はる。而して又前の場合に於ては社債権者は特に全體より區別せる資産にて擔保を與へらるゝも、會社の資産總額は之れがため少しも増加せず、然るに後の場合に於ては其社債に對し特別の資産が擔保に供さるゝと同時に利益を留保して此基金を作り

し結果會社の總資産額は夫れ丈増加を生ず。尙ほ後の場合には會社の株主は營業利益金より先づ其減債基金に對する年賦額を控除したる後にあらざれば利益の配當を受くる能はざるなり。

利益より作る減債基金は實際の場合には寧ろ社債償還積立金なる名稱に依て會社の貸借對照表に現はさること多し。是れ蓋し毎年一定の金額を利益より差引き之に對する實體を特定財産に投資し複利にて積立て置き、社債の満期到來せしとき之を右積立金にて償還するものなればなり。而して普通の積立金は將來生ずる不時の損失に備ふるため、即ち全然用心的の準備として利益より控除し設くるものなるも、社債償還積立金は斯く不時の損失に備ふるためにあらずして將來或時期に至り或金額の要せらるゝこと明かなるものに對し、即ち期限を定め借入れたる社債なる負債を支拂ふ準備として積立つるものなり。斯くして普通の積立金は之に對する實體を必ずしも營業外に放資して區別し置くを要せずして寧ろ多數の

場合之を營業内に止め運轉資本の一部として利用し以て其收益の増加を計るを適當となすも、之に反し減債基金たる積立金は必ず之を何時にても容易に現金となし得る營業外の確實なる財産に投資し置き、以て將來社債償還期の到來せしとき營業上の運轉資金に支障を與ふることなく之を支拂ひ得る様なきべからず。

(二) 減債基金放資法

減債基金の目的は年々一定金額を積立て之を複利にて集積し置き、將來社債の償還期に至り之を以て其運轉資金に障礙を與ふることなく該社債を償却するにあり。故に此目的を果たすためには毎年此基金への拂込額は之を營業財産より引出し、必要の際直に現金となし得て然も相當の収益を生ずる外部財産に放資するを要す。從て

- (一) 之を現金にて信託會社に預け入れ置くか
- (二) 公債又は確實なる他會社の株券に放資し置くか

(三) 否らざれば之を以て直接に自會社の發行せる社債券を買ひ入るゝか
 三者其一を選ばざるべからず。然れども第一の放資法は受取る利子歩合
 の低きため反對多く、第二の放資法は斯くして多額の有價證券を有すると
 きは、之を他の目的に流用するの恐れあると及是等の證券が相場低落のた
 め其價格を減少する危険あるとの外尙ほ又比較的利子歩合低きの批難
 あり、蓋し確實なる證券程其收益は少なければなり。第三の放資法は今日
 歐米諸國にて一般に行はるゝ處にして最も適當なる方法なりとす。何と
 なれば此場合には買入れたる證券は此基金にて償還せんとする負債の一
 部にして、即ち基金放資により獲たる證券は夫れ自身基金の目的を果し居
 るが故、第二法の缺點たる價格低落の危険問題は發生せず、又基金として所
 有する證券を誤用するの恐れも其買入れたる社債券を以て社債發行額と
 消し合ひ再び讓渡しの出來ざる様なすことにより防止するを得べく、而し
 て又利子は之を確實なる他の證券に投資して獲べきよりも遙かに高率た

るを得なければなり。而して減債基金が第一法により信託會社に預け入
 れられしとき又は第二法により有價證券に投資されしときには、夫れ夫れ
 減債基金用預け金又は減債基金用有價證券なる科目にて之を會社の資産
 として貸借對照表資産の部に現はさざるべからず。然れども第三法によ
 り自會社の社債券を買入れし場合には資産として記帳せず、之を以て負債
 の部に於ける社債發行額と消合ひ社債總額を夫れ丈減少するものとす。
 即ち此場合には減債基金として買入れし證券は負債を支拂へるものとし
 て取扱ひ、支拂はれたる負債は最早會社の計算に現はれざることゝなるな
 り。今減債基金が自會社の社債券に投資せられ是等の社債券は其社債額
 と消合ひたりと假定せば、前掲(A)(B)の貸借對照表は夫れ〳〵次の加く變ず
 べし。

資産の部		負債の部	
一、線路車輛其他		一、株金	三〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇

資產の部		負債の部	
一、線路車輛其他		一、株金	三〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
一、現金	四九、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	一、社債	一九、八〇〇、〇〇〇、〇〇
	一、八〇〇、〇〇〇、〇〇	一、減債基金	二〇〇、〇〇〇、〇〇
		一、利益金	八〇〇、〇〇〇、〇〇
合計	五〇、八〇〇、〇〇〇、〇〇	合計	五〇、八〇〇、〇〇〇、〇〇

(三) 減債基金の利子

減債基金の原理は其年賦拂込額に利子を集積することを意味する故之を

投資して得る利子も亦此基金に加へられ社債償還の目的に充當せらるゝものとする。而して基金放資より生ずる利子は當然會社収益の一部をなすものにして、之れが減債基金を放資して得たるものなること及社債償還なる特別の目的に直に充當さるゝことの二事由は決して其利子が會社の収益たる性質を變ずるものにあらず、從て理論上此利子は會社の一般収益勘定に現はさるべからず。然れども實際會計に於ては基金の投資より導く収入は會社損益勘定の貸方には記入せずして、直接に負債の部に於ける減債基金勘定の貸方に記入するか、又は減債基金収入と稱する如き此基金に附屬する勘定の貸方に記入さるゝなり。斯くして減債基金が利益より作られ居る場合には此基金への年賦拂込額丈年々の利益額を實際より少く表示するが如く、此利息額丈も亦年々の利益表示額を減少す。然れども之は單に株主への配當に利用すべき利益額を減ずるものにして、貸借對照表には基金に組入れし分も亦此利息額も皆な利益の積立として現はされ

事實上の利益額は減少することなし。
 今前に掲げたる貸借対照表(B)の場合に貳拾萬圓の基金年賦額が年五分の
 利子にて直に信託會社に預け入れられたりとせば、他の關係を無視して其
 年の終りに於ける貸借対照表は次の如くなるべし。

資産の部		負債の部	
一、線路車輛其他	四九、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	一、株金	三〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
一、減債基金用預け金	二一〇、〇〇〇、〇〇〇	一、社債	二〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
一、現金	一、八〇〇、〇〇〇、〇〇〇	一、減債基金	二一〇、〇〇〇、〇〇〇
合 計	五一、〇一〇、〇〇〇、〇〇〇	一、利益金	八〇〇、〇〇〇、〇〇〇
		合 計	五一、〇一〇、〇〇〇、〇〇〇

斯くて年數の重なると共に年賦拂込額と之に對する複利の集積とに依て

減債基金と基金用預け金とは漸次増加して社債償還期には遂に兩者の金額が何れも社債額と一致するに至るべし。此際若し減債基金が信託會社の如き基金管理者に拂込まれ居るときは利子に關する計算は總て右管理者の手に依て行はるゝなり。而して減債基金を以て自會社發行の社債券を買入れし場合には是等の證券は社債額と消し合ひ帳消しせらるゝも、會社は最後迄社債發行總額に對する利子を支出して集積せざるべからず。

(四) 減債基金を以て社債を償還せしときの

記帳法

減債基金が資産を積立て作られ居るとき即ち此勘定が貸借対照表の資産の部にのみ現はれ居る場合に於て、社債償還期に至り之を以て其社債を支拂ひたるときは借方の積立資産と貸方の社債とが消し合ひとなるのみにて貸借対照表には之れ以上何等の變化を惹起さず。次に減債基金が利益より作られ居るとき即ち此勘定が貸借対照表の資産及負債双方の部に現

はれ居る場合に於て、社債の償還期到来せしときには此勘定の金額は兩者何れも社債額に均しからざるべからず。即ち貸借對照表は次の如くなるべし。

資産の部		負債の部	
一、線路車輛其他	四九、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	一、株金	三〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
一、減債基金用預け金	二〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	一、社債	二〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
一、現金	一、八〇〇、〇〇〇、〇〇	一、減債基金	二〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
合計	七〇、八〇〇、〇〇〇、〇〇	一、利益金	八〇〇、〇〇〇、〇〇
		合計	七〇、八〇〇、〇〇〇、〇〇

而して此基金を以て社債を償還すれば貸借對照表は次の如く變ずべし。但し此際基金が基金管理者に一任せられあるときは社債權者は其所有債

券を右管理者に呈示し其手より支拂を受くるなり。

資産の部		負債の部	
一、線路車輛其他	四九、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	一、株金	三〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
一、現金	一、八〇〇、〇〇〇、〇〇	一、減債基金	二〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
合計	五〇、八〇〇、〇〇〇、〇〇	一、利益金	八〇〇、〇〇〇、〇〇
		合計	五〇、八〇〇、〇〇〇、〇〇

即ち社債が支拂はれたるときはの仕譯は

(借)社債二〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇、一(貸)減債基金用預け金二〇、〇〇〇、〇〇〇、一

となる故負債の部に於ける減債基金即ち社債償還積立金は一切何等の影響を受くることなくして、支拂はれたる社債額と同額の貸方残高を此勘定に於て見出すべし。是れ一見奇なるが如きも前章積立金の項にて説明せし家屋新築積立金を以て家屋を新築購入せし場合の記帳法と全然同一關

て利子を集積すべき期間を少しも餘さざるなり。斯くして以上の關係は次の如くなるべし。

$$(1+i)^{n-1} + (1+i)^{n-2} + \dots + (1+i) + 1$$

上式は右の如く簡約にするを得べし $\frac{(1+i)^n - 1}{i}$

此金額を以て償還すべき社債總額(P)を除するときは、年々基金に拂込むべき金額を見出し得るなり。斯くして

$$\text{減債基金年賦拂込額} = \frac{iP}{(1+i)^n - 1}$$

右の計算法に就ては次の二點を注意せざるべからず。

- (一) 毎年度末の年賦拂込額を或特定財産に投資するには多少の遲滯あるを免れず、即ち基金への拂込金額を其日直ちに投資するは困難なること

- (二) 利子の割合は永き期間内には幾分か低落するを免れざること

右の結果實際に於ては此計算法により算出せる年賦額を毎年基金に拂込

み特定財産に放資し、n年目末の社債償還期迄複利にて集積せる金額は償還すべき社債額に達せざるなり。尙ほ此計算法に於ては年々社債に對し支拂ふ利子は會社普通の營業費と看做して其年度の收益に課し右計算内には含めざるなり。

第拾三章 原價計算

(一) 原價計算の目的

製造上生ぜし利益の構成要素と販賣上得たる利益の構成要素とを夫れ夫れ區別して現はす目的より製造勘定及販賣勘定なる特殊の勘定使用せらるゝことは既に第拾章損益計算の項にて説明せしが如し。然るに近代の企業に於ける競争の激烈と利益限度の縮少とは事業經營上製造勘定の現はすが如く單に一會計年度に於ける製品全體の原價を知るのみにては不十分にして、進んで各製品毎に又は工事の各段階各部分毎に其原價を精算するを必要となすに至れり。即ち原價勘定は製造勘定よりも原價を計算すること一層詳細に一層解剖的ならざるべからず。然り而して製品原價に付斯く精密の計算をなすに至りしは比較的近世のことにして、學者が其

必要を推賞せしは既に前世紀の初め即ち千八百三十二年に出版されたるチャールズ・バブバーヂ氏の製造經濟(Economy of Manufacture)なる著書中に見ゆと稱せらるゝも、實際事業界に於て工場經營者が之を行ふに至りしは今より僅かに五十年前のことなりとす。爾來此問題は大に一般製造業者の注意を喚起し、之に關する會計家及技術家の研究は漸次原價の計算を發達せしむるに至れり。

今原價計算の目的效用を列記せば次の如し。

(一) 製造家は此計算に依て或製品の生産原價を精密に知ることを得るが故之に據り其製品の代價を相當の利益を收めて販賣し得る様定むるを得又之に依て將來同種の物品を製造するに當り之に要する生産費の見積を安全に計り得べし。而して土木、造船機械の如き工業に於ては此必要殊に大なりとす、何となれば是等の場合には其製造品は一般市場に持出して販賣するよりは寧ろ請負仕事として引受くること多ければなり。

斯くて同一仕事に付前嘗て精確に作られたる原價の計算書あれば、之を基礎とし唯だ其後に於て原料品價格及賃銀割合の上に生じたる變動に關して之に必要な修正をなすことにのみより、充分の自信を以て新たな製造注文を幾何の代價にて引受くべきかを決し得ればなり。

(二) 凡そ企業の確實なる經營は製造品の市價が其生産費を償ひたる上尙ほ相當の利益を其製造者に得せしむる場合にありとす。而して製造家が既に競争に依て其代價の確定せられ居る市場にて販賣する商品を其市價の元に製造し果して能く其生産費を償ひ尙且つ相當の利益を擧げ得るや否やは總て原價計算に依て知り得るなり。從て斯る準據なく單純なる計算の元に其製造を繼續するときは、該製品の代價は常に相當の利益を生ぜざるのみならず反對に損失を負ふことあるべし。想ふに市價なるものは其物品の生産に付特別の便宜を有する一部少數の生産者に依て定めらるゝものなるが故、生産に便宜を有することの少き競争者は

其製品を該市價にて販賣せば相當の利益を得る能はざるや明かなり。又時として市價は生産費に付精確なる計算をなさず唯だ想像の元に其代價は充分相當の利益を生ずるものと誤信し、實際には却て損失をなして販賣しつゝある少數の無智なる競争者に依て定められるゝこともあり。故に製造家が其生産を繼續するに當ては先づ以て其原價計算により現在の市價にて其製造品を賣却し果して能く相當の利益を收め得べきや否やを確めたる上之を決するは、常に製造家其人の利益たるのみならず、尙又社會一般の福利たるなり、何となれば之に依て資本の誤導を防ぎ其損失を免るゝことを得ればなり。

(三) 次に原價の計算は製造上或新たなる方法を採用するの有利なるや否や又は手工に代ゆるに機械を以てするの優れるや否やを決するに當り、利益あるなり。尙又此計算は工場經營上の缺點を調査するに就ても便利あり、例へば今或物品の製造原價が從來より増加せりとせば此増加は原

價計算により如何なる原因に基くかを知り得べし。此際右原價の増加が時代の推移に伴れ當然起るべき原料品價格の騰貴と賃銀割合の騰貴とによることあるも、亦他方に於ては其原因が工場監督の不行届、勞働分配の不適當、原料取扱上の不注意等其經營上の缺點に係ることあればなり。

(二) 原價構成要素

原價を適當に計算するには先づ以て之を構成する費用の各種類に付完全なる智識を有するを必要とす、而して原價計算上斯る費目は次の如く區別して説明するを便とす。

(甲) 直接費

直接費とは特定品又は仕事の特定部分に直接負擔せしむることを得る費用の總稱にして、其特質は常に製品の生産高に比例して増減するにあり。

一、原料品代價

二、賃銀

の二つは其重なるものにして、即ち或物品を製造するために使用せられたる原料品の代價と其製造に直接關係の勞働に對し支拂はれたる賃銀との兩費目は當然其製品に負擔せしむべき直接費なり。而して此兩者は何れの場合に於ても常に製品原價の基礎的部分を構成する二大要素たるなり。

(乙) 間接費

間接費とは全體の製造に係り従て特定品又は仕事の特定部分に直接負擔せしむること能はざる費用の總稱にして、其特質は製品の生産高に比例して増減することの極めて微弱なるにあり。而して之を分つて工場費と一般經營費との二種となす。

三、工場費

工場内にて製造に關し要する費用の總稱にして、工場機械器具の修繕保

存費、火災保險料及是等の減價償却費、機械器具の運轉費、工場敷地の家賃又は地代及税金、點燈料其他工場監督者の給料又は工場番人時間係掃除夫等の賃銀の如き何れも之に屬す。是等の入費は原料及賃銀と同じく製造と密接の關係あるものなるも、其性質固定費用なるが故生産高に比例して増減すること極めて尠きなり。而して近時の生産業は固定資産を要すること大にして固定資産の増加は之れが修繕保存費、減價償却費及運轉費等の増加を意味するが故、近時の工業に於ては工場費も亦原價構成の一大要素たるを失はず。

四、一般經營費

或は又事務費とも稱し營業全般の行政及販賣に關する費用の總稱にして、給料旅費雜費等の店費、廣告料其他の販賣費及企業經營上必要なる一般的費用を包含す。此種の費用は前三者と異なり製造とは直接に關係なく且つ工場費に比し一層固定の性質強きものにして、生産額の多少と

は殆んど何等の關連なく即ち事業の生産高は一般經營費を少しも増加することなしに能く從來の二倍又は三倍となすを得べし。

以上説明せし原價構成要素中直接費たる原料品代價と賃銀との和を普通に素價(Prime cost)と稱し、又之に工場費を加へたるもの即ち原料、賃銀、工場費の三者を合せたるものを工場原價(Factory cost)と稱することあり。

(三) 間接費の轉嫁法

理論上苟も生産に多少の關係あるものは其如何なる費用たるを問はず總て之を原價に算入せざるべからず、故に製品の原價は以上説明せる四種の費額を加へたるものなり。而して是等費目中原價の基礎的部分を構成する原料品と賃銀とは原價計算上其費額を最も容易に最も確實に知るを得るなり。何となれば此兩者に就ては各製品の負擔額を定むるに當り、理論上何等の疑ひも亦實際上何等の困難もなく、其製造に實際使用されたる原料品代價と直接費されたる勞働賃銀とを明かに計算し得ればなり。然る

に原價構成の間接費用たる工場費と一般經營費との兩者は其生産する製品の全體に係る費用にして原料賃銀の如く特定品の生産又は分配に對し使用されるものにあらざる故、是等は特定品又は仕事の特定部分に直接負擔せしむること能はず。茲に於て是等兩種の費目は原價を計算するに當り如何なる標準の元に如何なる割合により各製品に配賦すべきかの困難なる問題を生ず。從て原價の計算に付眞に研究を要するは間接費の轉嫁法にして以下専ら此點に關し説明すべし。

今若し製品が其種類、形狀、品質を相同じくするものにして、各製品に要せし原料品と支拂ひたる賃銀とが略ぼ相同じきとき換言せば各製品の素價が相均しき場合には、間接費を是等製品に轉嫁する方法は其總額を各製品に平等に算入せば可なり。然れども種類、形狀、品質の異なる物品を製造するときは、各製品に就て第一使用せし原料品は其分量、品質、價格を異にし次に又之れが製造に要せし労働の等級、分量等をも異にするが故、斯る場合

には其全體の製品に係る間接費を前の場合の如く各種の製品に對し均一に賦課する能はず。茲に於て間接費は是等製品に如何なる條件を基礎として轉嫁すべきかの問題を生ず、而して此際間接費の内工場費に就ては普通に採用せらるゝ主義四種あり、即ち次の如し。

(一) 賃銀を基礎とするもの

此主義にては或期間に支拂ふ全體の賃銀が同期間に要する工場費の總額に對する比率を、特定品に付支拂ひたる賃銀に乘じ得たる額を以て該製品に賦課すべき工場費と看做すなり。例へば今或製品に付支拂ひたる賃銀を百圓とせば該製品に轉嫁すべき工場費は、其年度に全體の製造に對し支拂ふ賃銀總額(一萬圓と假定)にて同年度に要する工場費總額(二千圓と假定)を除し得たる比率二割を百圓に乘じて見出す金額貳拾圓なるが如し。

(二) 製作に費されたる労働時間を基礎とするもの

此主義にては或期間に於ける製造全體の労働時間數が其期間に要せし工

場費の總額に對する比率を、特定品の製作に費したる労働時間數に乘じ得る額を以て該製品に負擔せしむべき工場費と看做すなり。

(三) 原料品代價を基礎とするもの

此主義にては或期間に全體の製造に付使用せし原料品總額が其期間に要せし工場費總額に對する比率を、特定品に使用せし原料品代價に乘じ得たる額を以て該製品に負擔せしむべき工場費と看做すなり。

(四) 賃銀と原料品代價との和即ち素價を基礎とするもの

此主義にては或期間に全體の製造に付支拂ひたる賃銀總額と使用せし原料品總額との和が其期間に要せし工場費の總額に對する比率を、特定品に付支拂ひたる賃銀と使用せし原料代との和に乘じ得たる額を以て該製品に負擔せしむべき工場費と看做すなり。

以上の四主義は其何れを採用するも先づ以て比率を計算するため其年度に要する工場費總額と其外各主義に應じて労働時間總數賃銀總額

原料品總額の内何れか其一又は二を知らざるべからず。然れども現に進行しつゝある年度に於ける是等の各數額を知ることとは殆んど不可能なるが故、以上の方法の何れかに據り年度進行の途中に於て各種製品の出來上る都度之に負擔せしむべき工場費の割合を定むるには、是等の各數額は過去の統計に歸納して概數によるの外なし。從て各項目に付可成公平に近き數字を得る様何れも最近に於ける過去數年間の平均額を見出し、然る後是等相互の比率を計算し之を標準として其割合を定めざるべからず。

例へば今或製造會社の過去數年間に費せしものを平均して得たる一ヶ年の工場費總額を貳萬圓、賃銀總額を八萬圓、原料品代價總額を拾萬圓、労働時間總數を四十萬時間なりとせば、相互の比率に於て工場費は賃銀の八分の二即ち二割五分に相當し、又原料品代の十分の二即ち二割に相當し、又賃銀及原料代の和の十八分の二即ち一割一分一厘に相當し、更に又労働時間數の四十分の二即ち五分に相當するなり。從て此際或特定品の原價を計算

するに當り、之に使用せし原料品代價を貳千圓直接費せし賃銀を千八百圓及其製作に要せし労働時間數を七千五百時間なりと假定せば、該製品に賦課すべき工場費の割宛額は之れが計算の基礎異なるに依て次の如く相違あり。即ち(1)賃銀標準主義によれば千八百圓の二割五分即ち四百五拾圓となり(2)労働時間標準主義によれば七千五百の五分即ち參百七拾五圓となり(3)原料品代標準主義によれば貳千圓の二割即ち四百圓となり(4)素價標準主義によれば參千八百圓の一割一分一厘即ち約四百貳拾貳圓となるなり。

右の關係を一表に現はせば次の如し

計算の基礎	一ヶ年總額	工場費總額二萬圓との比率	特定品に要せし各數額	特定品に對する工場費の割宛額
支拂 賃銀	八〇、〇〇〇	二割五分	一、八〇〇	四百五拾圓
労働時間數	四〇〇、〇〇〇	五分	七、五〇〇	參百七拾五圓
使用原料代	一〇〇、〇〇〇	二割	二、〇〇〇	四百圓
賃銀+原料代	一八〇、〇〇〇	一割一分一厘	三、八〇〇	四百貳拾貳圓

以上四法中賃銀標準主義は他の主義よりも普通の製造業に於ては一般に採用さるゝものゝ如し、然れども是れ此主義の理論上正當なるがためならずして唯だ適用の便利なりと云ふ事實其者が廣く使用さるゝ所以なり。而して此主義は原價構成要素中賃銀が原料品代價に比し多額なる場合には比較的公平に庶幾かるべし。然れども此法が支拂賃銀の割合に非常の差異ある場合に於て其賃銀の優劣如何を一切顧みざるは缺點なり、何となれば今熟練なる高給の職工を用ひ短時間に作業を終れる製品と不熟練なる低給の職工を用ひ長時間を費して成れる他の製品との上に工場機械の火災保険料又は工場敷地の地代の如き間接費を賃銀標準主義により配賦するの不公平なること明かなればなり。想ふに多數の場合に各製品に對する工場費の配賦は支拂賃銀を標準とするよりも寧ろ労働時間に比例して分配するの優れるものゝ如し。是れ蓋し工場主任の給料、工場番人掃除夫の賃銀の如き家賃地代の如き又は工場に係る税金、保険料、點燈料及其減

價償却費の如き所謂工場費の多數は時間に比例するものにして、即ち是等の入費は時間の長さに従ひ益々多くを要するの性質を有すればなり。故に此理由よりして工場費の分割賦課を時間に比例せしむる時間標準主義は理論上他の主義に優れるものと云はざるべからず。然れども此主義と雖も亦全然缺點なきにあらず、即ち此主義に據れば百圓の機械を動かす未成年者の労働時間にも壹萬圓の機械を動かす成年者の労働時間にも同様の賦課をなすの不都合あるなり。次に原料品標準主義及素價標準主義の兩者は理論上最も反對多し、蓋し原料品は賃銀に比し年々其相場の變動すること多く、然も製造に使用せる原料品代價の増減と其間接費たる工場費の増減との間には理論上何等の關係を有せざればなり。且つ又工場費を過去の統計數に打算し得たる比率を基礎として各製品に賦課するには比較的不動の基礎によること必要なればなり。

斯の如くして四法共理論上に於ては完全ならず、從て其内何れか一主義に

執著するは不可なるが如し。因て比較的批難少き賃銀を基礎とするものと労働時間を基礎とするものとの二主義を併用し、各主義の缺點は相互に他の主義に依て補ふことゝなすを最も優れりとす。故に工場費を次の如く二つに分類し各分類に從て以上の二主義を適宜採用せば比較的公平に工場費の轉嫁を行ひ得べし。

(一) 機械器具の運轉費、修繕保存費、及其減價償却費等は支拂ひたる賃銀に比例して各製品に配賦すること

(二) 工場主任の給料、工場番人掃除夫等へ支拂ふ賃銀、工場に係る家賃、地代、租税、保険料、點燈料、及其修繕保存費、減價償却費等は製作に要せし労働時間に比例して各製品に配賦すること

次に一般經營費の分配に就ても亦工場費と同様の困難あり、而して此種の費用を製品原價に賦課する方法は次に掲ぐる項目の何れかに比例して其割合を定むべきものとす。

(一) 支拂賃銀

(二) 製作に費されたる労働時間

(三) 賃銀、原料代及工場費三者の和即ち工場原價

右の内第三の標準が理論上最も正當なるべし、何となれば之れ生産に關する總ての要素を包含するものなればなり。而して一般經營費も亦理論上原價構成の一要素たるが故、上記の標準により各製品の原價に當然分割賦課すべきものなり、然れども前に述べたる如く此種の費用は製品の生産高に比例して増減すること極めて微々たる固定費にして、他の生産費に比すれば原價計算に關係薄きのみならず、之を公平に配賦するの至難なるがため一般經營費は之を原價計算より除外することもあり。然れども亦自家製品の原價と市場相場とを對照して營業上の立場を明かにせんと欲するときは此種の費用をも必ず計算に容れざるべからず。

然り而して製品原價の計算に當り直接費たる賃銀及原料品代價は常に其

確定額を原價勘定に記入することを得るも、間接費に就ては其實際額は後日に至り確定するものにして、計算の當時原價勘定に記入する額は何れも過去の統計數を基礎として算出せるものなるが故、後日に至り確定する實際の費額と統計的に歸納して製品に賦課せし豫想額との間には元より幾分の相違あるを免れざるなり。

原價計算に就ては間接費の外に尙或特別なる費用の取扱ひに關し屢々困難の生ずることあり。今或製品のため特に製圖又は模型を要したるとき是等の費用が製品原價中に包含せらるべきは勿論なるも、模型に就ては同一模型が後日他の製品に再三役立つことあるが故、斯る場合には最初之に依て作りし製品に其費用の全部を負擔せしむるは不當なり。殊に同一模型が數年間使用せらるゝ場合に於ては、之に要せし金額の幾何を費用となし幾何を資産として取扱ふべきかの一般的問題あるのみならず、尙其費用と確定せし部分は該模型により製作せし特別の製品にのみ賦課すべきか

將た工場費として一般製品に賦課すべきかの疑問あり。又若し模型を作り損ひ不成功に終りしときは、此出來損ひの費用は其後満足なる模型により製作せし製品の原價に賦課すべきや將た一般製品に賦課すべきやの問題を生ず。又之れと同様に今請負事業に付特別の模型を作るに要せし費用は、其請負仕事を完成するの費用として考ふべきか、或は其模型が將來の請負仕事に役立ち得ると豫想するときは其費用の一部を資産として殘存せしむべきかの疑問を生ずべし。然れども是等は何れも特別の場合に生ずる費用にして一般の間接費にあらざる故、其取扱法も亦實地各場合に臨み適宜決定すべく、之れが一般的取扱法を定むるは極めて困難なるべし。

第拾四章 破産の場合に於ける財政實狀表示法

英國會社法にては會社が破産せしとき裁判所に提出すべき財政一覽表の形式に就て規定あり、是れ本章にて説明せんとする財政實狀調査表及缺損勘定の二者にして破産財政の眞狀を最も明瞭に現はし得るものなり。從て是等は現今實際に於ては獨り英國のみならず斯る場合に準據すべき形式の規定なき他諸國の會計家に依ても亦屢々使用せらるゝことあり。

(一) 財政實狀調査表(Statement of Affairs)

財政實狀調査表とは營業上の資産が負債を償却する能はざるに至りしとき即ち破産せしとき、其清算に依て實收せらるべき見込額を債權者に示すため案出せられたるものにして、其作成法は會計にて普通此種の表を作成

する方法とは稍々異なりて、先づ帳簿に現はるゝものを基礎とし之に帳簿外の事實を調査し得たる材料を加味して作成せる資産負債表なり。従て此表の資産負債額は貸借対照表の如く總勘定元帳に於ける各科目金額と必ずしも一致するものにあらざ、然るに此表と貸借対照表とは双方同じく資産負債を現はす表たるの理由よりして屢々混同さるゝことあり。元より營業が普通の状態にて繼續せらるゝ場合に作る實狀調査表は全然帳簿に現はるゝものを以て調製するか故普通の貸借対照表に外ならず、然れども破産の場合に債権者へ財産實收見込額を知らしむるため作成する同表は營業が普通状態に繼續するとき作るものとは異なる方法にて調製さるゝ故、元帳口座の残高を其儘表示する普通の貸借対照表とは大に異なるなり。

此表の内容は之を概説すれば一方に當時其營業に屬する各種の資産を何れも破産状態に於て確實に實収し得べき見込額を其價格として列記し、他

方に營業上の總負債を或資産を提供して全部擔保を與へあるものと一部擔保を與へあるものと又無擔保のものとの區別して列記す。而して擔保となせる資産と其負債とは消合ひ双方とも此表の金額欄には現はさず、又特別の債務即ち債権者に優先的請求權ある負債は普通債務の支拂に充當すべき資産額を現はす前に總資産額より差引き、斯くして普通の無擔保債務額に對し分配さるべき資産額を明にするなり。以下尙之を詳説せん。

此表の目的は破産者の財政眞狀を現はし、各種の債権者即ち優先債権者全部擔保付債権者、一部擔保付債権者及無擔保債権者が各々破産者現時の財産より其債権額に對し幾何の配當を受け得べきかの見込額を示すにあり。故に此表を作成するには其調査材料を帳簿以外に互て見出すを要す、然れども勿論其基礎は會計帳簿に現はるゝものに採り之を他の出處より獲たる材料にて補足訂正して調製すべきものとす。而して破産状態に於ける資産に就ては之を評價すること極めて困難にして、總て實際に是等を賣却

して實收し得べき價格は其帳簿上に現はれ居る各價格より著しく低下に見積るを要す。故に實狀調査表を以て債權者が各自己の債權額に對し破産者の財産は果して能く幾何の確實なる辨濟力を有するかを知り得るの表として調製するには、是等資産に最も信憑するに足る評價をなし得べき經驗と智識とを兼備する専門家に其鑑定評價を依頼するを可とす。斯くして此表に於ける各資産に就ては其帳簿上の價格と清算により實收し得べき價格とを併記し、以て記帳價格と實收價格との間に幾何の差あるやを示すなり。而して是等資産中負債の擔保となり居るものは其負債額と相抵消し合ひ實收金額欄に記載せず。又賣掛金に就ては其回收確實なるものと不確實なるものと及全然見込なきものとの三つに區別し、不確實なる貸金は其辨濟を受け得べき見込額を記載し、全然見込なき債權額は唯だ摘要欄に現はすに止め實收金額欄には加へず。而して此表に各資産を記載するには第一章貸借對照表の場合に論ぜしと同様の分類排列法に基き列

記すべきものとす。而して個人商店破産の場合には營業上の資産外に向ほ家具の如き生命保険證券の如き其私有財産をも亦此表に含めざるべからず。次に此表に記載すべき負債に就ては破産者の帳簿に記載されある總負債を記入するのみならず、其他帳簿には記載しなくとも當然支拂を強制する、未納税金の如き未拂賃銀の如き債務をも掲ぐるを要し、尙又偶然に發生する債務例へば破産者が銀行にて割引せる手形の不渡となり或は其振出せる手形が満期日に支拂人に依て支拂はれざるより生ぜし償還義務の如きをも包含せしめざるべからず。而して税金、地代、家賃賃銀の如き優先的請求權ある債務、即ち破産者現時の資産より其全額の支拂を受け得る權利あるものは全資産額より先づ差引き、其殘額を以て普通債權者への分配に充つべきものとす、尤も或會計家は特別の擔保にて保證せられざる債務を斯く優先的に差引くことには反對するも、一般には斯く取扱ふを慣例とす。而して優先權ある債務も亦負債の部に記入すべきも其金額は負

債額の合計に含ましめず。而して全部擔保付の債務は負債の部に記入せらるゝも、其金額は亦負債額の合計に加へずして擔保物件たる資産額より差引となす、其際擔保たる資産の價格が其負債額より大なるときは此資産價格より右負債額を差引きたる残額は普通債務の支拂に充當し得べき部分なる故此差額は資産の部の實收金額欄に記入す。次に一部擔保付の債務は負債の部に記入するも其擔保ある部分は差引き残りの擔保なき部分を普通の無擔保債務と同様の分配を受くるものとして其金額欄に記入す、而して右擔保となり居る資産は其詳細を資産の部に記入するも其金額は實收金額欄に現はさざるものとす。斯く此表に於て擔保ある負債額と其擔保となり居る有形資産の價格とを相殺し是等を双方の金額欄より取除くは、畢竟一方に資産の部に於て擔保なき普通の債権者が分配を受け得る資産額の幾何なるかを知り、他方に負債の部に於て分配に利用せらるべき資産額に對する普通無擔保の債務額は幾何なるかを現はすの目的に外な

らず。斯くして最後に雙方の金額欄の合計を比較し清算に要する費用は無視して破産者の現財産より普通の無擔保債権者に支拂ひ得べき配當率を現はし置くなり。

而して財政實狀調査表には該表に掲ぐる各種の資産負債に就て是等の詳細を現はす目錄を別に添付するを普通とす、從て之により各債権者の姓名、住所、金額は元より其債権の性質、擔保の有無等を知り得るなり。

(二) 缺損勘定 (Deficiency Account)

缺損勘定とは財政實狀調査表の補充附録にして同表に現はるゝ缺損の如何にして發生せしやを説明するものなり、從て實狀調査表には常に缺損勘定を隨伴せしむるものとす。而して此勘定の貸方には現在の資本金額、積立金額及収益を記入し、借方には破産者の帳簿に現はるゝ諸種の損失費用及實狀調査表に現はるゝ資産評價上生ぜし損失其他不時に發生せし損失等を記入す。斯くして算出する此勘定の貸借差額は實狀調査表に於ける

缺損額に一致せざるべからず、故に此勘定を數年間の營業に互り出來得る限り精密に作成せば破産の原因を決定する上に大なる效力あるべきなり。次に會社破産の場合に於ける財政状態を假定し以上説明せる處に従て調製せる之れが財政實狀調査表及缺損勘定の形式を掲ぐべし。

問題一

某株式會社財政上窮厄に陥り其資産を以て負債を辨償する能はざるため遂に某月某日會社は破産清算を餘儀なくさるゝに至れり。同日其會計帳簿より作れる試算表次の如し

借方		貸方	
一、現金	三〇〇、—	一、資本金	六〇、〇〇〇、—
一、銀行預金	二、五〇〇、—	一、掛代金	八〇、〇〇〇、—
一、商品	一三、〇〇〇、—	一、支拂手形	三三、〇〇〇、—
一、有價證券	一五、〇〇〇、—	一、擔保付借入金	七〇、〇〇〇、—
合計	二四三、〇〇〇、—	合計	二四三、〇〇〇、—

一、諸入費	三、七〇〇、—
一、賣掛金	五八、五〇〇、—
一、機械器具其他	三〇、〇〇〇、—
一、地所工場建物	二〇、〇〇〇、—
合計	二四三、〇〇〇、—

右帳簿に現はるゝものゝ外、會社財政に付實際上詳密の調査をなせし結果次の如き事實を發見せり。

- 一、商品は時價九千五百圓機械器具は時價壹萬圓と認めらる
- 一、賣掛金に就ては全額の内壹萬貳千圓は全然辨濟さるゝの見込なく、又六千五百圓は回收疑はしくして唯、其内の壹千圓丈は確かに取立て得べき見込あり、而して殘額四萬圓は回收確實なるものと認めらる
- 一、有價證券は時價壹萬圓と認めらる、然れども該證券は支拂手形壹萬參千圓の擔保となり居れり

一、地所工場建物は時價九萬圓と見積らる、而して是等は全部借入金七萬圓の擔保となり居れり

(備考)以上時價とあるは何れも是等資産を清算競賣して實收し得べき價格を意味す

一、偶然に發生せし負債として裏書せる手形の不渡により生ぜし償還債務壹萬五千圓あり

一、會社資産に對し優先的請求權ある負債として未納税金六百圓、未拂地代四百圓及未拂賃銀五百圓あり

以上帳簿に現はるゝものと實地調査により得たる事實とを以て實狀調査表及缺損勘定を作成せば各々次に掲ぐるが如し。

(借方)		缺損勘定		(貸方)	
諸入費		資本金	60,000		
試算表に現はるゝ分	3,700	▲ 缺 損	36,200		
未納税金未拂地代及賃銀	1,500				
	5,200				
資産評價より生ぜし損失					
有價證券	5,000				
賣掛金	17,500				
商 品	3,500				
機械器具	20,000				
地所建物	30,000	76,000			
裏書手形不渡による損失	15,000				
	96,200			96,200	

▲は朱記

資産の部 財政實狀

摘	要	帳簿價額	實收見込額
金 銀			
現金手許有高		300	300
銀行預金		2,500	2,500
		2,800	2,800
有價証券(債權者に交付しあり)			
時價	10,000		
擔保となれる負債額より差引きとす			
賣掛金			
確實なる分	40,000		
不確實なる分	6,500		
(此内千圓丈は取立の見込あり)			
全然見込なき分	12,000		
	58,500	58,500	41,000
商 品			
機械器具其他		13,000	9,500
地所工場建物			
(借入金の擔保となりをれり)			
此時價見積	90,000		
借入金額を差引く	70,000		20,000
		239,300	83,300
優先請求權ある債務(負債の部に掲げあり)			
普通債權者に分配し得る資産額			1,500
(債權額ノ六割九分三厘強ニ當ル、但シ清算ニ要スル費用ハ此内ニ含マル)			81,800
▲ 缺損			36,200
			118,000

調査表 負債の部

摘	要	總債務	分配ニ組入ルべき金額	會計學
普通の無擔保債務				
掛代金		80,000	80,000	
支拂手形		20,000	20,000	
		100,000	100,000	
一部擔保付債務				
(有價証券を擔保とす)				
此債務額	13,000	13,000		
擔保とせる資産價格	10,000		3,000	
全部擔保付債務				
(地所工場建物を擔保とす)				
此債務額は其全部を擔保とせる資産價格より差引く		70,000		
偶然に發生せる債務				
裏書せる手形の不渡により生ぜし償還義務		15,000	15,000	
優先請求權ある債務				
税金	600			
地代	400			
貸銀	500			
資産より差引く	1,500		1,500	
		199,500		
			118,000	

問題二

甲乙兩社員よりなる合名會社某商會營業失敗のため其總資産を以て總負債を支拂ふ能はざるに至り、遂に明治四十三年六月三十日破産の手續を採るに至れり。今會社の帳簿及帳簿外に互り調査して得たる財政事項次の如し。

一、現金手許有高

金貳千圓也

一、賣掛金 總額貳萬八千圓也

此内回收確實なるもの

金貳萬圓也

回收不確實なるもの參千圓にして

金壹千圓也

内取立の見込あるもの

全然回收の見込なきもの五千圓也

一、商品、時價

金壹萬九千圓也

一、地所家屋、原價參萬圓にして時價見積

金貳萬五千圓也

但し右不動産は借入金貳萬參千圓の擔保となり居れり

一、有價證券、時價

金壹千五百圓也

但し右證券は借入金四千圓の擔保として債權者に交付しあり

一、普通無擔保債務

掛代金

金五萬圓也

支拂手形

金壹萬圓也

一、一部擔保付債務(有價證券擔保)

金四千圓也

一、全部擔保付債務(不動産擔保)

金貳萬參千圓也

一、破産財團に對し優先請求權ある債務

未納税金、未拂賃銀及給料合計

金壹千圓也

當會社は明治四十一年一月一日の設立に係り營業開始當初の兩社員出資額は甲貳萬五千圓、乙貳萬九千圓なり、而して最初の一ケ年間には參萬圓の純益を生ぜしも其後十八ヶ月間に於て四萬參千圓の損失をなし居れり。

資産の部 財政實狀

摘	要	實收見込額
現金手許有高		2,000
賣掛金		
確實なる分	20,000	
不確實なる分參千圓、内見込ある額	1,000	
全然見込なき分五千圓也	0	21,000
商 品	時價	19,000
不動産(借入金の擔保となり居れり)	30,000	
此時價見積	25,000	
借入金額を差引く	23,000	2,000
有價證券	時價 1,500	
右證券は借入金の擔保として債權者に交付しあるが故其價格は右負債額より差引きとす		
		44,000
優先請求權ある債務を差引く		1,000
普通債權者に分配し得る資産額		43,000
(配當額一圓ニ付六拾八錢八厘ノ割合、但シ清算ニ要スル費用ハ差引キアラザルナリ)		
▲ 缺 損		▲ 19,500
		62,500

調査表 負債の部

摘	要	分配ニ組入ルべき金額
普通の無擔保債務		
掛代金	50,000	
支拂手形	10,000	
		60,000
全部擔保付債務		
(不動産擔保)	23,000	
此債務は擔保とせる資産價格より差引く		
一部擔保付債務(有價證券擔保)		
此債務額	4,000	
擔保とせる資産價格	1,500	2,500
優先請求權ある債務		
資産より差引く	1,000	
		62,500

而して兩社員が出資以來今日迄に會社より引出せる金額は甲貳萬圓、乙貳萬八千五百圓なりとす。
以上の材料を以て實狀調査表及缺損勘定を作成せば次の如し

(借方)		損勘定		(貸方)	
營業損失		營業開始當初兩社員の出資			
後の十八ヶ月間に生ぜし損失	43,000	甲社員	25,000		
初の一年間に生ぜし利益	30,000	乙社員	29,000		
資産評價より生ぜし損失	13,000				
不動産	5,000	▲ 欠損	54,000		
賣掛金	7,000		19,500		
社員引出額	20,000				
甲社員	28,500				
乙社員					
					73,500
					73,500

第十五章 合名會社及合資會社の會計上發生する計算問題

(一) 利益分配に關する計算法

合名會社及合資會社の場合に於て其營業利益金を社員間に配當する割合は、若し定款に定めあれば之に從つて分配し、否らざるときは次に掲ぐる組合に關する民法第六百七十四條の規定を準用し各社員の出資額に應じて分配するものとする。

民法第六百七十四條、當事者が損益分配の割合を定めざりしときは其割合は各組合員の出資の價額に應じて之を定む。
 利益又は損失に付てのみ分配の割合を定めたるときは其割合は利益及損失に共通なるものと推定す。

(甲) 利益が各出資額に應じて分配される場合

會社又は組合の場合に於て營業利益金が各社員又は各組合員の出資額に比例して分配さるとき各出資者への利益配當額を計算する方法は、先づ分配せらるべき利益額を總資本高にて除し、斯くして資本金一圓に割宛てらるゝ利益額を算出し之を各社員又は各組合員の出資額に乗ずるにあり。例へば今甲乙兩名よりなる合名會社に於て分配せらるべき利益額を九百圓なりと假定し、而して甲社員の出資額は四千貳百圓、乙社員の出資額は參千八百圓として會社の資本金を合計八千圓なりとせば、資本金一圓が受くべき利益配當額は八千分の九百に相當す、從て此商に四千二百を乗じて得る四百七拾貳圓五拾錢は是れ甲社員への利益配當額にして、參千八百を乗じて得る四百貳拾七圓五拾錢は是れ乙社員への利益配當額なるが如し。

$$\begin{aligned} \text{甲社員} & \dots\dots\dots 4,200 \times \frac{900}{8,000} = 472.50 \\ \text{乙社員} & \dots\dots\dots 3,800 \times \frac{900}{8,000} = 427.50 \end{aligned}$$

(乙) 利益が特定の比に應じて分配さるゝ場合

利益が或特定比率に從つて分配さるゝ場合の計算法は、先づ比數を合計し此合計數にて分配すべき利益額を除し得る商に各社員又は各組合員への分配率を現はす比數を乗ずるにあり。斯くして今前例に於ける利益金九百圓を2,3,4の割合にて甲乙丙三人の社員間に分配するには、比數の合計9にて九百圓を除し得る商百圓に2,3,4を乗じ得る所の貳百圓、參百圓、四百圓は夫れ夫れ三社員への分配額を現はすなり。又同様に利益金千貳百圓を1,3,1,2,1,6の比にて甲乙丙三社員に分配するには、各分數を共通分母6に約して2,3,1の整數比に改め、6にて千貳百圓を除し得る商貳百圓に2,3,1を乗じ得る所の四百圓、六百圓、貳百圓は夫れ夫れ甲乙丙三社員の所得となるなり。

(丙) 利益が出資額と其出資が營業に投ぜられ居りし期間とに比例して分配さるゝ場合

合名會社及合資會社の場合には一營業期間に於ける各社員の出資額は普通一定し居るが故茲に説明する如き利益の分配問題は生ぜざるも組合の場合に於ては時として各組合員が一營業期間内に數回出資をなし又一方には其出資の一部を引出すこと行はれ得るが故茲に説明する如く其利益が各組合員の出資額と之れが營業に投ぜられ居りし期間とに應じて分配せらるゝ場合を屢々實現することあるべし。而して斯る場合の計算法は先づ各組合員の資本金勘定に付其貸方に於ける出資額に拂込日より該營業期末日迄の期限を乗じて積數を算出し若し一方借方に引出額あるときは同方法にて其積數をも計算して之を貸方積數より差引き斯くして各組合員の出資に付純積數を見出し是等純積數に應じて利益額を分配するにあり。

例一、今甲乙兩人組合を組織し共同商業を營み其年度の終りに於ける利益が兩組合員の間に出資高と之れが營業に投ぜられ居りし期間とに

比例して分配さるゝものとして其利益額を壹萬圓、兩組合員の出資關係を次の如しと假定す。

一月一日	甲出資	金貳萬圓也
〃	乙出資	金壹萬五千圓也
二月廿八日	甲出資	金六千圓也
三月卅一日	乙出資	金五千圓也

(第一法) 積數を算定するに各出資額に乗すべき期間を月數により計算するものにして此法によるときは利益額は次の如く分配さるゝなり。

$$\begin{aligned} \text{甲} \dots\dots\dots & 20,000 \times 12 = 240,000 \\ & 6,000 \times 10 = 60,000 \\ & \hline & 300,000 \\ \text{乙} \dots\dots\dots & 15,000 \times 12 = 180,000 \\ & 5,000 \times 7 = 35,000 \\ & \hline & 215,000 \\ & \hline & 515,000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{甲の所得} & \dots \text{¥}10,000 \times \frac{300,000}{515,000} = \text{¥}5,825 \frac{24}{100} \\ \text{乙の所得} & \dots \text{¥}10,000 \times \frac{215,000}{515,000} = \text{¥}4,174 \frac{76}{100} \end{aligned}$$

(第二法) 各出資産額に乗ずべき期間を日敷によるものにして第一法よりは一層精確なる計算法なり、今此法により算定するときは利益は次の如く分配せられ、即ち第一法に比し甲の所得を九拾貳錢丈多からしむるなり。

$$\begin{aligned} \text{甲} & \dots \dots \dots 20,000 \times 365 = 7,300,000 \\ & \quad 6,000 \times 306 = 1,836,000 \\ & \quad \underline{\hspace{1.5cm}} 9,136,000 \\ \text{乙} & \dots \dots \dots 15,000 \times 365 = 5,475,000 \\ & \quad 5,000 \times 214 = 1,070,000 \\ & \quad \underline{\hspace{1.5cm}} 6,545,000 \\ \text{甲の所得} & \dots \text{¥}10,000 \times \frac{9,136,000}{15,681,000} = \text{¥}5,826 \frac{16}{100} \end{aligned}$$

$$\text{乙の所得} \dots \text{¥}10,000 \times \frac{6,545,000}{15,681,000} = \text{¥}4,173 \frac{84}{100}$$

例二、此場合は分配せらるべき利益を七千圓、其年度の兩組合員の資本金勘定を次の如しと假定す

(引出額)		甲資本金勘定		(拂込額)	
8.1	現金	5,000	繰越高	10,000	
10.1	〃	2,000	現金	3,000	
			〃	2,000	
			11.1		

乙資本金勘定		繰越高		現金	
		1.1	6,000		
		6.1	5,000		
		12.1			500

第一法により算定せば利益の分配次の如し

$$\begin{aligned} \text{甲} & \dots \dots \dots 10,000 \times 12 = 120,000 \\ & \quad 3,000 \times 8 = 24,000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 &2,000 \times 2 = \underline{4,000} \\
 &148,000 \\
 \text{差引} &\dots\dots\dots 5,000 \times 5 = 25,000 \\
 &2,000 \times 3 = \underline{6,000} \quad - 31,000 \\
 &117,000 \\
 \text{乙} &\dots\dots\dots 6,000 \times 12 = 72,000 \\
 &5,000 \times 7 = 35,000 \\
 &500 \times 1 = \underline{500} \quad 107,500 \\
 &\underline{224,500} \\
 \therefore \text{甲の所得} &\dots\dots\dots \#7,000 \times \frac{117,000}{224,500} = \#3,648 \frac{11}{11} \\
 \text{乙の所得} &\dots\dots\dots \#7,000 \times \frac{107,500}{224,500} = \#3,351 \frac{81}{81} \\
 \text{第二法により計算するときは次の如し} \\
 \text{甲} &\dots\dots\dots 10,000 \times 365 = 3,650,000 \\
 &3,000 \times 244 = \underline{732,000}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 &2,000 \times 60 = \underline{120,000} \\
 &4,502,000 \\
 \text{差引} &5,000 \times 152 = 760,000 \\
 &2,000 \times 91 = \underline{182,000} \quad - 942,000 \\
 &3,560,000 \\
 \text{乙} &\dots\dots\dots 6,000 \times 365 = 2,190,000 \\
 &5,000 \times 213 = 1,065,000 \\
 &500 \times 30 = \underline{15,000} \quad 3,270,000 \\
 &\underline{6,830,000} \\
 \therefore \text{甲の所得} &\dots\dots\dots \#7,000 \times \frac{3,560,000}{6,830,000} = \#3,648 \frac{61}{61} \\
 \text{乙の所得} &\dots\dots\dots \#7,000 \times \frac{3,270,000}{6,830,000} = \#3,351 \frac{39}{39}
 \end{aligned}$$

(二) 新社員入社の場合の記帳計算法

合名會社又は合資會社の場合に於て既に成立し居る會社が新たに社員の入社を許すときに當て、新入社員が中途其營業に加入するの關係より其會

社の暖簾に對し或金額の支拂をなすを必要とすることあり。而して此金額の取扱法は普通、新社員が之を會社に拂込み會社の計算上舊社員の資本金を夫丈増加するにあり、然れども亦其金額が新社員より直接舊社員の手現金にて支拂はるゝこともあるべし。而して斯く新社員が舊社員に對し暖簾代價を支拂ふ代りに舊社員は新社員に對し後者が入社當時の貸借對照表に現はるゝ資産に付保證を與へざるべからず、從て其資産が帳簿上の價格を實現せざるときは其損失額は舊社員が負擔すべき責任あり、故に新社員を營業に加入せしむるときには最も正確なる貸借對照表を調製すること極めて肝要なりとす。

次に掲ぐるは某年十二月卅一日に於ける一合名會社の貸借對照表にして、同社は甲乙二人の社員より組織せられ印刷及出版業を經營するものなり。今兩社員は新たに丙なる者を社員として入社するを許し、丙は十二月卅一日に會社へ參萬六千圓の拂込をなせり、其内貳萬八千圓は同人の出資額と

なり残り八千圓は暖簾に對し舊社員へ支拂はるゝものなり。而して舊社員は此八千圓を出資額に應じて分配し、其分配額は會社より引出さず、各自の資本金勘定を夫丈増加せり。而して之に對し舊社員は會社現在資産の正確を保證するため次の貸借對照表に現はるゝ各種資産に付左の如く其評價を新たにせり。

- 一、賣掛金は一部の貸倒を豫想して其四分を減額すること
- 一、書物及印刷用紙は其五分を減額すること
- 一、版權は貳萬四千圓と見積ること
- 一、印刷工場機械及營業用建物は貳萬五千圓と見積ること
- 一、造作及什器は千七百圓と見積ること

新社員の拂込額は取引銀行へ預金となし以上の新評価を行ひたる結果一月一日に於ける舊社員の本勘定及新貸借対照表は次の如し。

資産の部		負債の部	
一、賣掛金	八、〇〇〇、〇〇	一、掛代金	一五、〇〇〇、〇〇
一、書物及印刷用紙	七、〇〇〇、〇〇	一、借入金	七、〇〇〇、〇〇
内譯	四、〇〇〇、〇〇	一、資本金	五〇、〇〇〇、〇〇
書物		甲出資額	三〇、〇〇〇、〇〇
印刷用紙	三、〇〇〇、〇〇	乙出資額	二〇、〇〇〇、〇〇
一、版權	二五、〇〇〇、〇〇		
一、工場機械及建物	三〇、〇〇〇、〇〇	合計	七二、〇〇〇、〇〇
一、造作及什器	一、五〇〇、〇〇		
一、銀行預金	五〇〇、〇〇		
合計	七二、〇〇〇、〇〇		

(借方)	甲資本金勘定	(貸方)
減價の分擔額	繰越高	30,000
是れ新評價により生ぜし資産減少額の五分の三にして其内譯次の如し	暖簾代價分配額	4,800
賣掛金	是れ丙社員が入社に關し拂込みたる八千圓の五分の三なり	
書物及印刷用紙		
版權		
工場機械建物		
4,002		
~~~~差引~~~~		
造作及什器價格増加の分配額(五分の三)		
120		
3,882		
▲残高	▲30,918	
	34,800	
	<u>34,800</u>	

第拾五章 合名會社及合資會社の會計上發生する計算問題

(借方)	乙資本金勘定	(貸方)
減價の分擔額		繰越高 20,000
是れ新評價により生ぜし資産減少額の五分の二にして其内譯次の如し		暖簾代價分配額
賣掛金 128		是れ丙社員が入社に關し拂込みたる八千圓の五分の二なり 3,200
書物及印刷用紙 140		
版權 400		
工場機械建物 2,000		
	2,668	
~~~~~差引~~~~~		
造作及什器價格増加の分配額(五分の二) 80		
	2,588	
▲殘高	▲20,612	
	23,200	
		23,200

會計學

150

丙入社後に於ける新貸借對照表

資産の部		負債の部	
一、賣掛金	七、六八〇、〇〇	一、掛代金	一五、〇〇〇、〇〇
一、書物及印刷用紙	六、六五〇、〇〇	一、借入金	七、〇〇〇、〇〇
内譯		一、資本金	七九、五三〇、〇〇
書物	三、八〇〇、〇〇	甲出資額	三〇、九一八、〇〇
印刷用紙	二、八五〇、〇〇	乙出資額	二〇、六一二、〇〇
一、版權	二四、〇〇〇、〇〇	丙出資額	二八、〇〇〇、〇〇
一、工場機械及營業用建物	二五、〇〇〇、〇〇		
一、造作及什器	一、七〇〇、〇〇		
一、銀行預金	三六、五〇〇、〇〇		
合計	一〇一、五三〇、〇〇	合計	一〇一、五三〇、〇〇

第拾五章 合名會社及合資會社の會計上發生する計算問題

三五

(三) 社員退社の場合の記帳計算法

社員退社の場合に生ずる記帳計算法を例を以て説明せんため、今甲乙丙三社員よりなる一合名會社又は合資會社ありと假定し、同社は其定款に於て三社員の利益分配の割合を2、3、4と定むるものとす。又社員の一が退社するとき其退社員に支拂ふべき金額算定の關係を規定して、其出資額に若し積立金繰越金等利益の留保あるときは是等を利益分配の割合に應じて分割せるものを加へ、尙ほ之に最近の決算日より死亡日迄の期間に生ぜし營業利益金として最近三ヶ年間の平均利益額を基礎とし計算せる金額を加へたるものとなす。而して斯く算定せし金額を退社員又は其相續人に支拂ふには之を三分して何れも年五分の利子を付したる三ヶ月後拂、六ヶ月後拂、九ヶ月後拂の約束手形を振出し、三回に分ち支拂ふことを得るものと規定しありとす。此外尙ほ會社の暖簾に付て、其退社が死亡によるるときには最近三ヶ年間の平均利益額一ヶ年分を以て評價し、死亡社員に對す

る之れが分配額は上記の金額と共に其相續人に支拂ふべき旨規定せらるゝものとす。

以上の關係の元に、今三社員の一人丙が六月三十日に死亡し、十二月卅一日に終る最近三ヶ年間の平均利益額を壹萬八千圓なりと假定せば、右死亡退社員の相續人へ前記規定に基き支拂をなすの結果會社財政に如何なる變動を生じ、又之に關し生ずる取引は如何に記帳せらるゝかを示すため、次に掲ぐる六月三十日の會社試算表を基礎として最近六ヶ月間の販賣勘定、損益勘定、各社員勘定、及丙退社後の貸借對照表を調製すべし。

次の試算表に現はるゝものゝ外機械に付ては六ヶ月間の減價として其價格一割を減額し、賣殘商品の價格は五千參百圓なりとす。

販賣勘定(六月卅日に終る六ヶ月間)

繰越高	10,000	賣上高	200,000
仕入高	158,000	賣殘高	5,300
	168,000		
工場賃銀及給料	25,000		
工場税金	100		
工場地代	300		
減價償却費 (機械の一割)	200		
	193,600		
▲總利益	▲11,700		
	205,300		205,300

損益勘定(六月卅日に終る六ヶ月間)

事務費		販賣勘定(總利益)	11,700
給料	400		
地代、税金、保険料	200		
雜費	200		
	800		
旅費	800		
貸倒金	1,500		
利子	800		
	3,900		
▲純利益	▲7,800		
	11,700		11,700

試算表(六月三十日)

商品繰越高	10,000		會計學
仕入高	158,000		
工場賃銀及給料	25,000		
賣上高		200,000	
受取手形	2,000		
仕拂手形		5,000	
事務所給料	400		
事務所雜費	200		
賣掛金	50,000		
貸倒金	1,500		
現金	2,700		
工場地代	300		
旅費	800		
工場税金	100		
事務所地代、税金及保險料	200		
工場	6,000		
機械及器具	2,000		
事務所造作及什器	250		
掛代金		15,000	
利子	800		
甲資本金勘定		9,000	益
乙資本金勘定		11,750	
丙資本金勘定		19,500	
	260,250	260,250	

損益配分勘定

丙社員へ配當額	4,000	損益勘定(純利益)	7,800
<small>定款の規定に據れば退社員には最近三ヶ年間の平均利益額を基礎として配當すべきなり、因て此場合には平均利益額一萬八千圓の半額の九分の四を配當す</small>			
甲社員へ配當額	1,520		
乙社員へ配當額	2,280		
<small>是れ純利益七千八百圓より丙への配當額四千圓を差引きし殘額を2と3との割合にて配分せしものなり</small>			
	<u>7,800</u>		<u>7,800</u>

甲資本金勘定

▲殘高	▲10,520	繰越高	9,000
		利益配當額	1,520
	<u>10,520</u>		<u>10,520</u>

乙資本金勘定

▲殘高	▲14,030	繰越高	11,750
		利益配當額	2,280
	<u>14,030</u>		<u>14,030</u>

丙資本金勘定

▲殘高	▲31,500	繰越高	19,500
		利益配當額	4,000
		暖簾割當額	8,000
		<small>最近三ヶ年間の平均利益額一萬八千圓の九分の四</small>	
	<u>31,500</u>		<u>31,500</u>

上記丙資本金勘定の殘高參萬壹千五百圓は其相續人に支拂ふべき金額なり、但し此支拂は定款の規定により三分して何れも年五分の利子を加へたる三ヶ月後拂六ヶ月後拂、九ヶ月後拂の約束手形を以てするを得るなり。而して之を三等分せる壹萬〇五百圓の三ヶ月間の利子は百參拾壹圓貳拾五錢なり、故に各手形の金額は次の如くなるべし。

三ヶ月後拂第一手形 金壹萬〇六百參拾壹圓貳拾五錢也
 六ヶ月後拂第二手形 金壹萬〇七百六拾貳圓五拾錢也
 九ヶ月後拂第三手形 金壹萬〇八百九拾參圓七拾五錢也

今丙社員の死亡に基く取引を仕譯帳に現はせば次の如し

仕 譯 帳

六月三十日

暖 簾	8,000		
丙 資 本 金		8,000	
損 益	7,800		
甲 資 本 金		1,520	
乙 資 本 金		2,280	
丙 資 本 金		4,000	
丙 資 本 金	31,500		
丙 相 續 人		31,500	
利 子	787 50		
丙 相 續 人		787 50	
三ヶ月後拂手形の利子	131 ²⁵		
六ヶ月後拂手形の利子	262 ⁵⁰		
九ヶ月後拂手形の利子	393 ⁷⁵		
丙 相 續 人	32,287 50		
支 拂 手 形		32,287 50	
三ヶ月後拂手形	10,631 ²⁵		
六ヶ月後拂手形	10,762 ⁵⁰		
九ヶ月後拂手形	10,893 ⁷⁵		

右の仕譯を元帳に轉記せば其結果丙相續人勘定は次の如くなるべし

丙 相 續 人 勘 定

支 拂 手 形	32,287 50	丙 資 本 金	31,500
	32,287 50	手 形 利 子	787 50
			32,287 50

尙、右仕譯轉記の結果は暖簾なる新勘定を開設し其借方に八千圓記入せられ、是れ會社の所有する暖簾の原價となるなり。又利子勘定は其借方に七百八拾七圓五拾錢記入せられ、此金額は次の營業期の損益勘定に運ばるべきものにして、丙死亡後作る貸借對照表には繰延資産として現はるゝなり。最後に丙社員死亡に基き生ぜる以上の取引を仕譯轉記したる上同人退社後直に作成せし貸借對照表は次の如し。

貸借對照表

資産の部		負債の部	
一、賣掛金	五〇,〇〇〇,〇〇	一、掛代金	一五,〇〇〇,〇〇
一、受取手形	二,〇〇〇,〇〇	一、支拂手形	三七,二八七,五〇
一、工場	六,〇〇〇,〇〇	取引先へ支拂ふべき分	五,〇〇〇,〇〇
一、機械器具	一,八〇〇,〇〇	丙相續人へ支拂ふべき分	三二,二八七,五〇
一、造作什器	二五〇,〇〇	一、資本金	二四,五五〇,〇〇
一、手形利子	七八七,五〇	甲出資額	一〇,五二〇,〇〇
一、暖簾	八,〇〇〇,〇〇	乙出資額	一四,〇三〇,〇〇
一、商品	五,三〇〇,〇〇		
一、現金	二,七〇〇,〇〇		
合計	七六,八三七,五〇	合計	七六,八三七,五〇

(四) 合名會社又は合資會社を株式會社に變更する場合の記帳計算法

合名會社又は合資會社が其組織を變更して株式會社となせしときには、普通其帳簿は全然新たにせらるゝものなるも、時としては新會社に於て舊會社の帳簿を襲用するの却て便利なることあり。而して後の場合の記帳計算法は次の例により知るを得べし。

今甲乙兩社員より成立し鐵物を營業とする合名會社旭商會が其組織を變更し旭株式會社として登記せり、而して新株式會社は一月一日に於ける舊合名會社の資産負債全部を承繼せり。次に掲ぐるは舊會社の貸借對照表なり。

資産の部		負債の部	
一、賣掛金	八〇,〇〇〇,〇〇	一、掛代金	七〇,〇〇〇,〇〇

一、商品	一四〇、〇〇〇、〇〇	一、支拂手形	二〇、〇〇〇、〇〇
一、倉庫	三〇、〇〇〇、〇〇	一、資本金	一七〇、〇〇〇、〇〇
一、銀行預金	一〇、〇〇〇、〇〇	甲出資額	一一〇、〇〇〇、〇〇
		乙出資額	六〇、〇〇〇、〇〇
合計	二六〇、〇〇〇、〇〇	合計	二六〇、〇〇〇、〇〇

新會社の資本金は參拾萬圓にして之を一株五拾圓の株式六千に分てり、而して新會社が舊會社へ其營業讓受代金として支拂ふべき額は貳拾萬圓にして、内拾五萬圓は現金にて支拂ひ残り五萬圓に對しては全額拂込濟と認むる新會社の株式千株を交付することとせり、而して株式殘額貳拾五萬圓は廣く一般より募集し全額の拂込を受けたるものとす。此際舊會社の帳簿を新株式會社にて襲用し得る様なすには舊會社の帳簿に對し如何なる記入を必要とするかを説明せざるべからず。上述の如く貳拾萬圓が營業

讓受代金なる故之より舊會社の資本金拾七萬圓を差引きし殘額參萬圓は舊會社の暖簾に對し支拂へるものとの認めらる、故に舊帳簿へ新に暖簾に關する勘定を起さざるべからず。而して若し兩社員が舊會社の營業利益金を甲は三分の二、乙は三分の一の割合にて分配するものと假定せば、右暖簾代の内貳萬圓は社員甲の資本金勘定、壹萬圓は乙資本金勘定の何れも其貸方に記入すべきなり。而して交付する株式五萬圓は兩社員へ等分に配賦さるゝものとせば、新會社が襲用せんとする舊會社の帳簿になすべき必要の仕譯次の如し。

甲資本金勘定			
株 金	25,000	繰越高	110,000
銀行預金	105,000	暖 簾	20,000
	<u>130,000</u>		<u>130,000</u>

乙資本金勘定			
株 金	25,000	繰越高	60,000
銀行預金	45,000	暖 簾	10,000
	<u>70,000</u>		<u>70,000</u>

以上の仕譯を元帳に轉記するの結果兩社員の資本金勘定は次の如く現はるべし。

仕 譯 帳

暖 簾	30,000	會 計 學
甲 資 本 金		20,000
乙 資 本 金		10,000

甲資本金	25,000	
乙資本金	25,000	
未拂株金	250,000	
株 金		300,000
<small>若し一般の株主より其引受株式に對し支拂はるゝ現金が直に銀行へ預金にせられたり とせば次の仕譯を必要とす</small>		
銀行預金	250,000	
未 拂 株 金		250,000
<small>若し舊會社の社員が銀行小切手にて支拂はれたりとせば仕譯次の如し</small>		
甲資本金	105,000	
乙資本金	45,000	
銀 行 預 金		150,000

若し新會社が舊會社の帳簿を襲用せざるときは、舊帳簿に次の如き締切記入をなさざるべからず。

仕 譯 帳

旭株式會社	290,000	
賣掛金		80,000
商 品		140,000
倉 庫		30,000
銀行預金		10,000
甲資本金(暖簾代割當)		20,000
乙資本金(同上)		10,000
掛代金	70,000	
支拂手形	20,000	
甲資本金 (新會社より株式にて得し分)	25,000	
甲資本金 (新會社より現金にて得し分)	105,000	
乙資本金 (新會社より株式にて得し分)	25,000	
乙資本金 (新會社より現金にて得し分)	45,000	
旭株式會社		290,000

而して新會社にては新に使用する帳簿へ營業開始に關する次の仕譯を記入せざるべからず。

仕 譯 帳

銀行預金	250,000	
株 金		250,000
賣掛金	80,000	
商 品	140,000	
倉 庫	30,000	
銀行預金	10,000	
暖 簾	30,000	
旭商會		290,000
旭商會	290,000	
掛代金		70,000
支拂手形		20,000
株 金		50,000
銀行預金		150,000

第拾五章 合名會社及合資會社の會計上發生する計算問題

(五) 清算の場合に於て社員間に殘餘資産を分配する法

合名會社又は合資會社が解散せし場合に其清算に關する最後の事務として殘存する資産を社員間に分配する方法に付ては屢々誤れる計算の行はるゝことあり。今説明のため甲乙兩社員より組織せらるゝ合名會社を假定し、該會社は甲が貳萬圓を乙が五千圓を出資し居り利益は等分に分配さるゝものとす、然れども缺損打續きしたため間もなく解散することゝなり、其資産を以て負債全部を支拂ひたる後餘す所の資産額は唯だ僅かに壹萬圓となれり。即ち次に掲ぐる貸借對照表の現はすが如し。

貸借對照表

一、現金	一〇、〇〇〇、〇〇	一、甲資本金	二〇、〇〇〇、〇〇
一、缺損	一五、〇〇〇、〇〇	一、乙資本金	五、〇〇〇、〇〇
合計	二五、〇〇〇、〇〇	合計	二五、〇〇〇、〇〇

合計

二五、〇〇〇、〇〇

合計

二五、〇〇〇、〇〇

斯る場合に殘餘資産の分配法に關し、或者は其利用せらるゝ現金壹萬圓を利益分配の割合を基礎として計算し即ち兩社員が各々五千圓宛を取得する様分配すべしと主張し、又或者は出資額を基礎として計算し甲に八千圓乙に貳千圓を分配すべきを主張す、然れども是等は何れも會計上正しき分配法にあらず。蓋し法律の規定によれば社員が利益に付てのみ分配の割合を定めたるときは其割合は損失にも共通なりと認めざるべからざる故、此場合には壹萬五千圓の缺損は利益同様兩社員へ等分に負擔せしむべきものなり、從て會計上の計算は次の如く現はさるべからず。

貸借對照表

一、現金	一〇、〇〇〇、〇〇	一、甲資本金	一一、五〇〇、〇〇
一、乙社員缺損	二、五〇〇、〇〇		

會計學	一二、五〇〇、〇〇	合計	一二、五〇〇、〇〇
-----	-----------	----	-----------

即ち甲は管に現金壹萬圓を受取る権利あるのみならず、尙ほ乙に對して貳千五百圓丈の請求權を有するなり。
 一層複雑なる場合に於ても此原則は總て同様に適用せらるべし。例へば今甲乙丙三人の社員より成立する合名會社又は合資會社ありて其清算の最後に於ける財政狀態を次の如しと假定す。

貸借對照表

一、現金	二二、〇〇〇、〇〇	一、甲資本金	二〇、〇〇〇、〇〇
一、缺損	四八、〇〇〇、〇〇	一、乙資本金	五、〇〇〇、〇〇
合計	七〇、〇〇〇、〇〇	一、丙資本金	四五、〇〇〇、〇〇
		合計	七〇、〇〇〇、〇〇

右缺損を各社員が分擔せし結果は次の如く現はるべし。

貸借對照表

一、現金	二二、〇〇〇、〇〇	一、甲資本金	四、〇〇〇、〇〇
一、乙社員缺損	一一、〇〇〇、〇〇	一、丙資本金	二九、〇〇〇、〇〇
合計	三三、〇〇〇、〇〇	合計	三三、〇〇〇、〇〇

然るに今若し乙社員が破産して同人に對する請求權は無價值となりたりとせば、殘存する資産を甲と丙とに如何に分配すべきかの問題に關しては法律家及實際家の意見區々にして、或者は此際兩社員が現金の半額宛を得べしと主張し、或者は甲が壹萬圓丙が壹萬貳千圓を得べしと云ひ、又或者は更に異なる取得額を主張す。然れども會計上此問題の解決は極めて簡單明瞭なり、即ち此場合に甲と丙とに償還すべき參萬參千圓の支拂をなすに利用さるゝ現金は僅かに貳萬貳千圓のみしかなき故、兩社員は更に合せて

壹萬壹千圓の損失を負擔せざるべからず、而して此損失額は定款の規定により兩社員等分に負擔すべきものなるが故其結果は次の如く現はるべし。

一、現金	二二、〇〇〇、〇〇	一、丙資本金	二二、五〇〇、〇〇
一、甲社員缺損	一、五〇〇、〇〇		
合計	二三、五〇〇、〇〇	合計	二三、五〇〇、〇〇

即ち甲は當に會社殘存資産より何等の分配を受くる能はざるのみならず、尙ほ丙に對して千五百圓の支拂をなさざるべからず。

之を要するに清算の場合に於て各社員間に資産最後の分配をなす方法は、先づ定款の定むる所に從て各社員に損益を分擔せしめ、其結果現はるゝ各社員資本金勘定の殘高に付、一方に於て支拂義務ある社員より取立て之に殘存資産を加へたるものを以て、他方に償還を受くべき權利ある社員へ支

拂をなすにあり。

然るに茲に缺損分配の問題と異なりて明かに資産の分配に關する問題あり、是れ清算の場合に於て殘餘資産が何れも現金以外のものなるときは等を數回に分ち漸次賣却するものとし、毎回其賣却により現金を實收する都度之を社員間に分配せんと欲する場合に起る問題にして、其目的は將來一部の資産が其記帳價格を實收する能はずして損失を生ずるも過去の分配が各社員に其當然受くべき分配高以上不當の取得をなさしむることなき様毎回の實收額を分配するにあり。今之を一合名會社の場合につき説明せん、同社は其定款にて損益分配の割合を甲社員5乙社員3丙社員2の比に定め、而して其清算の場合に於ては該會社の貸借對照表が現はす所次の如し。

貸借對照表

一、諸種の資産	二五〇、〇〇〇、〇〇	一、甲資本金	一〇〇、〇〇〇、〇〇
一、缺損	五〇、〇〇〇、〇〇	一、乙資本金	一〇〇、〇〇〇、〇〇
合計	三〇〇、〇〇〇、〇〇	一、丙資本金	一〇〇、〇〇〇、〇〇
		合計	三〇〇、〇〇〇、〇〇

既に説明せし原則に基き右缺損を各社員に分擔せしむれば其結果次の如くなるべし。

貸借對照表

一、諸種の資産	二五〇、〇〇〇、〇〇	一、甲資本金	七五、〇〇〇、〇〇
		一、乙資本金	八五、〇〇〇、〇〇
		一、丙資本金	九〇、〇〇〇、〇〇
合計	二五〇、〇〇〇、〇〇	合計	二五〇、〇〇〇、〇〇

即ち會社の殘存資産に對し各社員の請求權は甲七萬五千圓、乙八萬五千圓、丙九萬圓となる、此際若し殘存せる資産が全部現金なれば各社員は之に依りて以上算出せる請求額の完全なる支拂を受くるを得て茲に提出する問題は起らざるなり。然れども此場合に殘存せる資産は何れも現金以外のものにして、從て是等を漸次數回に分つて賣却し其代金を實收する都度社員に支拂をなすものとす、今若し是等資産を爾後三回に分ち賣却するものと假定せば、毎回其賣却より收むる金額は社員間に如何に分配せば適當なりやの問題を生ず。先づ第一回の賣却により拾萬圓を實收せりとせば此金額を三社員に分配する方法は、各社員が最初出資せる金額の割合即ち拾萬圓宛の比に從て三等分すべきものにあらず、又損益分擔の割合たる5、3、2の比に依りて分配すべきものにあらず、又現在の帳簿に於ける資本金勘定の殘高たる七萬五千、八萬五千及九萬の比に依りて分割すべきものにあらずして、之れが正當なる分配法は次の如し。第二回第三回の賣却に依りて

残る資産より果して尙ほ幾何の現金が確實に收得せらるゝやは前以て知ること不可能なるが故、若し第一回の賣却により拾萬圓を實收せしのみにて残る資産の賣却よりは僅少の現金しか實收する能はざるものと假定せば、向後二回目三回目の賣却に於て生ずる損失を其都度各社員に定款にて定めある5、3、2の割合により分擔せしめ得る様なすがため、第一回の分配に於て各社員の分限を均等になすこと必要なり。即ち若し貳拾五萬圓の帳簿價格を有する残存資産より全然現金の實收をなし能はざるものと假定せば、右資産は全部損失となり各社員の損失額は甲七萬五千圓、乙八萬五千圓、丙九萬圓たるべし。然れども定款の規定によれば三社員が損失を分擔する割合は5、3、2の比なるが故、甲の分擔額七萬五千圓に對しては乙は四萬五千圓内は三萬圓を分擔せば可なり。従て第一回の賣却により實收せる現金拾萬圓を分配する方法は、三社員向後の請求權を甲七萬五千圓、乙四萬五千圓、丙三萬圓の關係に至らしむる様右拾萬圓より甲に或支拂をな

す前、先づ以て乙に四萬圓丙に六萬圓の支拂をなすにあり。而して此場合には第一回の資産賣却實收額を丁度三社員向後の請求額が上記の比となるに充分なる様定めたる故、簡短に説明するを得たるも、假令第一回の實收額が之より少額なりし場合に於ても其分配を決するの道理は同一たるなり。斯くして第一回の分配に依て社員間の分限に修正の行はれたる以上、爾後残りの資産を賣却して實收する金額は社員間に損益分擔の割合に據り即ち5、3、2の比に分割するを得べし。是れ資産の分配が損益の分配と同じきが故に、あらずして、最初の分配により各社員向後の請求額が損益分配の割合と同一關係に置かれたるに因るなり。斯くて第二回目の實收額を八萬圓第三回目の實收額を六萬圓と假定して、是等を損益分配の割合に従ひ分配せる後の各社員資本金勘定は次の如く現はるべし。

甲 資本金勘定

缺損分擔額	25,000	當初出資額	100,000
第二回實收額の五割	40,000		
第三回實收額の五割	30,000		
▲残高	▲5,000		
	<u>100,000</u>		<u>100,000</u>

乙 資本金勘定

缺損分擔額	15,000	當初出資額	100,000
第一回實收額の四割	40,000		
第二回實收額の三割	24,000		
第三回實收額の三割	18,000		
▲残高	▲3,000		
	<u>100,000</u>		<u>100,000</u>

丙 資本金勘定

缺損分擔額	10,000	當初出資額	100,000
第一回實收額の六割	60,000		
第二回實收額の二割	16,000		
第三回實收額の二割	12,000		
▲残高	▲2,000		
	<u>100,000</u>		<u>100,000</u>

第十六章 商品に關する問題

(一) 棚卸をなさずして有荷^{ストック}を確むる法

棚卸とは一定時に手許に有する商品又は製品の數量品質を檢查し其價格を評定することにして、定期又は毎決算期に商品賣買損益を知るため行はれ、其他尙ほ破産をなし債權者に破産財團を提供する場合に於て行はるゝものなり。斯くして棚卸の際賣殘商品に附する價格は棚卸の行はるゝ目的に依て相違し、若し其目的が商品賣買損益を知るにあるときは普通其原價にて評價し、破産の場合にはこれを競賣して確に實收し得る價格によるなり。而して巨大の手許殘品を有するときは是等を実際に一々精査して其價格を確むることは非常の時間と手數とを要するが故、實地には多數の營業に於て棚卸は年々一回行ふを普通とし、毎月又は毎週之を行ふ如きは殆んど不可能なりとす。然るに平素常に巨額の有荷^{ストック}を有する商工業に於て