

特許權勘定	六、〇〇〇
保険料勘定	一、五〇〇
石炭勘定	四、五〇〇
諸用品給付勘定	一九、〇〇〇

半製品三九五、〇〇〇弗を構成する諸原價の價額は現に製造品の製造に用ひられたる分量である。併し購入したるものの全部が必ずしも同一年度に生産に使用されるものでないこと前述の如し。故に勞力二〇〇、〇〇〇弗は購入の全部であるが、原料に就いては仕入總額一〇〇、〇〇〇弗、生産使用額一五〇、〇〇〇弗である。これは一見奇なるが如くなれども、原料は此の外に一〇〇、〇〇〇弗の年度始殘高があつたのであり、合計二〇〇、〇〇〇弗より年度末在高五〇、〇〇〇弗を差引いて得たるものが、此の一五〇、〇〇〇弗である。原料としての資産は一五、〇〇〇弗だけ減少したのであるから、之を原料勘定の貸方へ記入する。以下建物、設備等の諸勘定の貸方記入は凡て之れと同じ意味である。

(一) 完製品 三七五、〇〇〇弗
次いで半製品が完製品となれば、半製品勘定から出でて減少なれば貸方—完製品勘定(借方)へ入る。

(借方) 完製品勘定	三七五、〇〇〇
(貸方) 半製品勘定	三七五、〇〇〇

此の三七五、〇〇〇弗なる計數は、半製品勘定に於ける借方合計三九五、〇〇〇弗より年度末在高二〇、〇〇〇弗を差引きて得たるものである。

第三 賣上

賣上と云ふ出來事は之を二方面から考察しなければならない。

(一) 商品賣上總收益	四二五、〇〇〇弗
内 現金賣	二五〇、〇〇〇
掛 賣	一七五、〇〇〇
(借方) 現金勘定	二五〇、〇〇〇
受取勘定勘定	一七五、〇〇〇
(貸方) 商品賣上勘定	四二五、〇〇〇

借方記入は現金及び受取勘定と云ふ資産の増加にて明瞭である。商品賣上勘定の貸方四二五、〇〇〇弗は總收益の増加である。是は再三説明したる如く、賣上商品の原價を構成する諸種の資産給付の價値の減失と、期待されてある純收益との二つのものの複合體である。此の

1) 前出、本章第二節、332, 333頁參照。

前の者は賣上のありたる際一時假に此の収益勘定に記入されたのである。後に至り之を本来記入すべかりし筈の諸種資産勘定へ振替へなければならぬ。是れ次に説明する所である。

(一) 賣上商品原價 三六〇、〇〇〇弗

(借方) 賣上商品原價勘定

三六〇、〇〇〇

(貸方) 完製品勘定

三六〇、〇〇〇

此の記入は完製品三六〇、〇〇〇弗が販賣されて企業の資産たる存在を失ひ、費用と化したる事實を明かにするものである。従つて資産たる完製品三六〇、〇〇〇弗の減少と云ふ事實は完製品勘定の貸方に記入され、其の費用と化したりと云ふ事實は費用勘定たる賣上商品原價勘定の借方に記入されるのである。上記(一)に於て説明したる取引は營業年度中數多く生ずる取引であつて、其の商品賣上勘定に記入されたる事實は、商品賣上あり、収益ありたりと云ふ事實である。然るに(二)の記入は決算の際行ふ記入である。賣上商品の原價三六〇、〇〇〇弗と云ふ計數は決算の際財産目録の作製に依りて完製品年度末在高を決定して一五、〇〇〇弗を得たる結果、之を本年度製造完製品總額三七五、〇〇〇弗(此の場合年度始在高なし)より差引きて算定したるものである。

而して此の原價三六〇、〇〇〇弗の完製品が先に四二五、〇〇〇弗の賣價を以て販賣された

のである。故に若し當時此の原價が明かになつてゐたならば、次の如き勘定記入を爲し得たる理である。

(借方) 現金勘定

二五〇、〇〇〇

受取勘定勘定

一七五、〇〇〇

(貸方) 完製品勘定

三六〇、〇〇〇

賣上純収益勘定

六五、〇〇〇

換言すれば収益勘定たる商品賣上勘定に總収益四二五、〇〇〇弗の記入をなす代りに、總収益の構成要素の中、財産的要素たる商品即ち完製品三六〇、〇〇〇弗は之を資産勘定たる完製品勘定の貸方に記入し、残りの純収益六五、〇〇〇弗は之を純粹資本勘定たる賣上純収益勘定の貸方に記入し得たる理である。然るときは如何なる差異を生じたであらうかと云ふに、極めて重大なる差異を生じたであらう。即ち此の場合には収益勘定たる商品賣上勘定は不用に歸し、又費用勘定たる賣上商品原價勘定も亦不用に歸したる理である。換言すれば補助勘定は全然不用に歸し、基本勘定のみにて事足る結果を生じたる理である。併しながら以上の如き假定條件は實際上は存在しない。従つて(一)と(二)との二重の手數を經、収益勘定と費用勘定とを使用して、結局同一の結果を得るのである。即ち収益勘定(商品賣上勘定)

財 産		資 本	
増加	減少	減少	増加
現金勘定		支拂勘定勘定	
75,000	27,000		100,000
250,000	200,000		
勞力勘定		支拂貸銀勘定	
200,000	200,000	200,000	200,000
石炭勘定		商品賣上勘定	
5,000	4,500	425,000	425,000
保險料勘定		賣上商品原價勘定	
2,000	1,500	360,000	360,000
諸用品給付勘定		費用收益勘定	
20,000	19,000	360,000	425,000
		65,000	
受取勘定勘定		純收益勘定	
175,000			65,000
半製品勘定			
395,000	375,000		
完製品勘定			
375,000	360,000		

第二十四圖
例題記入済勘定雛形

財 産		資 本	
増加	減少	減少	増加
土地勘定		株式資本金勘定—普通株	
100,000			200,000
建物勘定		株式資本金勘定—優先株	
200,000			200,000
減價修正勘定			
	4,000		
設備勘定		擔保附社債勘定	
100,000			100,000
減價修正勘定			
	10,000		
特許權勘定		無擔保社債勘定	
100,000			100,000
創業費勘定		支拂手形勘定	
25,000			100,000
原料勘定			
100,000	150,000		
100,000			

簿記理論の研究

の貸方四二五、〇〇〇弗より費用勘定（賣上商品原價勘定）の借方三六〇、〇〇〇弗を差引いて純收益六五、〇〇〇弗を算出するの外ないのである。

以上説明したる所に依り、前記諸取引を記入したる元帳勘定を示すこと次の如し。

九 結 言

ペイトンの損益勘定理論に關する説明は大要以上の如し。今その説明の過程を考へて見るに、その損益勘定理論を建設せむが爲めに用ひられたる基本的觀念は、恐らく原價計算に於ける損益勘定理論より暗示を獲たるものであらうと推察されるのである。原價計算に於ける損益勘定理論は極めて明瞭なるものである。間接費配賦問題の如き一部分としての難問題は、姑く措き、直接原料、直接労力を始めその他總ての原價要素の價値が製造行程の進行に伴ひ、初めは半製品の價値となり、次いで完製品の價値となることの技術上又理論上明瞭なるは、實に其の特質である。工場に於ける總ての費用は皆悉く其の製造品の原價を構成する。而して此等の原價要素たる原料、勞力、工場、機械、器具等の各項目は、ペイトンの最も明瞭に説明したる、かの資産經過の三段階を各別に經過するものにして、原價計算に於ては善く其の經過の跡を追求して計算記録し得る。而して製造行程の完了は亦極めて明確であつて、技術的に之を決定し得るのである。總て工場に於ける經營の結果が生産されたる製造品の價値となり、其の製造品の價値が財産的存在であることに少しの疑を容れる餘地もないのである。

1) Paton, Accounting. P. 54 參照。

加之、資産の經過すべき最後の段階を越えるに當つては、既に所謂工場會計に屬すべき原價計算の範圍を脱してゐるのである。従つて此の段階に於ける出來事は、之を精確に考へれば、最早原價計算の問題には屬せざるものであると言はなければならぬ。此の段階に於て資産變じて費用と化すと云ふけれども、此の際問題になる所の資産とは完製品その者であつて、之を完製品の原價構成要素たる各種の固定資産、流動資産、給付に溯らしめ、此等各項目の價値が此の時資産より費用に化するのであると解することは、徒に分析を極端に行ひて其の濫用に陥りたるものであつて、事實を却つて不明にする虞があるのではなからうか。寧ろ此等の原價構成要素たる各項目の資産は、既に半製品と化し完製品と化したときに、其の原形を失ひたるものであり、資産たる半製品又は資産たる完製品が其所に其の代りに出來たのである。而して完製品が販賣されるとき即ち第三段階を經過するときは、單に完製品として企業外に逸失するに過ぎない。資産が資産として減少するのである。之を資産の減少と解する以外に何物とも解し得ないのであると考ふべきではなからうか。

此の點に關する見方に就いては、ペイトンの見解に對し以上の如き批評が加へられると考へるが、此の問題は姑く措き、工場會計に於ける損益勘定理論は損益勘定その者の否定であり、その損益勘定は即ち財産勘定と看做されなければならぬ事は明瞭であらう。

然るに商業會計に於て、果して之れと同一の理論が適用し得るか否か。是れは大なる疑問である。ペイトンは理論上其の可能なるを信ずるかの如く見える。其の説明に於て屢々商業的企業と工業的企業とを併せ説き、大體に於て同一理論を兩者に適用せむとするものの如くである。唯商業的企業に於ける費用の中には第一第二第三段階の経過が同時に生ずるもの、例へば販賣運賃の如きがあることを指摘してゐるに過ぎない。

若し商業會計に於て、商品の貸借對照表價值を決定するに方り、仕入原價の外に總ての營業費を賦課すること、恰も工場會計に於ける完製品の場合と同様になし得るならば、而して斯くすることが正當と認められるならば、商業會計に於ける損益勘定理論を工場會計に於ける損益勘定理論と同一のものとして解することも、亦正當なりと解せられるであらう。然るに此の如きは少くとも現在の商業會計に於ては認められてゐない。資産としての商品の價值は仕入原價であり、販賣費その他一般營業費は唯賣上商品に關するものとなされてある。之を賣上商品の原價を構成するものと考ふべきか、或は單に費用と考へ會計上財産的のものとして認めざるべきかに就いては、議論があり、ペイトンは此の點に就き精細なる説明を試みたること先に述べたるが如し。併し今此所に明かにせむとする點は、賣上商品に關する問題ではなくして、企業に於ける財産としての商品の價值に就いてある。而して此の價值又は原價の構成に關聯して考へるときは、工場會計の場合と商業會計の場合とに依り、全然異なる原則の存する事實を認めなければならぬと考へるのである。

損益勘定理論は勘定理論上極めて重要な問題にして且つ困難なる問題である。ペイトン教授の此の問題に關する説明は、上述したる所に依りて明かなる如く、精細にして適切なる所甚だ多い。殊に費用勘定及び収益勘定設定の必要を明瞭に説明したる如き、費用と収益との關係を明瞭に説明し、費用を以て収益より控除すべきものとなしたる如き、企業に於ける資産の経過すべき三段階に關する説明、就中資産が費用と化する段階の明示等の如きは、最も精細を極めたる分析であり又は適切を極めたる解釋であると言はなければならぬ。損益勘定理論に關し商業會計と工場會計との別に依り、其の取扱方の相異従つて其の本質上の相異の存することは、曩に他の機會に於て指摘したる所であるが、今ペイトン教授の損益勘定理論を讀み其の精細なる説明に接したるに拘らず、此の點に關する解決に就いては充分なる説明に接することなきを遺憾とする。

尙損益勘定の綜合的結果たる一營業年度の純利益又は純損失とは何であるか。それは企業主資本の増加にして之に歸屬すべきものであるか、或は企業資本の増加にして其の全體に歸屬すべく、従つて純利益は企業主資本のみに歸屬すべきものに非ざるか。此の問題はペイト

ンの損益勘定理論に於ける一の特異點を成すものであること先に一言したる所の如くであり、又一般に會計學上一の重要な問題たるに相違ないけれども、爰には之を取扱はない。

簿記理論の研究

昭和三年十月十六日印刷
昭和三年十月二十日發行

簿記理論の研究奥附
定價金 參圓

著作
所權
有

著 者 上 野 道 輔

發 行 者 江 草 重 忠

印 刷 者 佐 藤 駒 次 郎

發 行 所 有 終 閣
東京市本郷區森川町一丁目
電話九段三三三番・三三三番
振替貯金口座東京三三〇番

(東京市本郷區森川町一丁目・電話九段三三三番・三三三番)

57

上野先生著述目錄

訂增
簿記原理 全一冊

定價金貳圓參拾錢 郵送料金拾八錢

貸借對照表論 全一冊

定價金四圓 郵送料金拾八錢

588
14

