

第八圖 方程式及び勘定形

(A) 取引

(B) 方程式

例題を記入したる勘定形式

I 企業の設立

1 現金 1,500 圓を以て企業を始む
但し負債 500 圓

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

II 経営

第一 財産取引

2 a 現金にて什器を購入す

2 $(A + a_1 - a_2) - P = K$
500 什器 | 現金 500

3 b 仕入先Aより商品を仕入る。
信用買

3 $(A + a_3) - (P + p_1) = K$
1,000 商品 | 仕入先A 1,000

4 c 現金にて買掛金を支拂ふ

4 $(A - a_4) - (P - p_2) = K$
500 仕入先A | 現金 500

5 d 約束手形にて買掛金を支拂ふ

5 $A - (P + p_3 - p_4) = K$
300 仕入先A | 支拂手形 300

第二 複合取引

6 a 商品を得意先甲に販賣す。信
用賣。但し賣上商品原價800圓

6 $\{A + (a_5 + a_6) - a_7\} - P = K + g_1$
1,000 得意先甲 | 商品 800
 | 賣上損益 200

7 b 甲より賣掛金の支拂を受く。
現金割引 4%を與ふ

7 $\{A + a_8 - (a_9 + a_{10})\} - P = K - v_1$
480 現金 | 得意先甲 500
20 賣上現金割引

第三 損益取引

8 a 利息を受取る

8 $(A + a_{11}) - P = K + g_2$
10 現金 | 利息収益 10

9 b 債務の免除を受く(仕入現金
割引)

9 $A - (P - p_5) = K + g_3$
15 仕入先A | 仕入現金割引 15

10 c 家賃を支拂ふ

10 $(A - a_{12}) - P = K - v_2$
50 家賃費用 | 現金 50

11 d 利息債務を生ず

11 $A - (P + p_6) = K - v_3$
20 利息費用 | 借入金 20

III 決算 12-15(註)

IV 帳簿の再開 16

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

式に依る簿記の全體系

A (C) 勘定形式

P K

	財産勘定系統				=	資本勘定系統	
	積極財産勘定		消極財産勘定			借方	貸方
	借方	貸方	借方	貸方			
	+A	-A	-(-P)	+(-P)		-K	+K
	+財産	-財産	+財産	-財産		-資本	+資本
1	A 1,500			P 500	=		K 1,000
2	a ₁ 500	a ₂ 500			=		
3	a ₃ 1,000			p ₁ 1,000	=		
4		a ₄ 500	p ₂ 500		=		
5			p ₄ 300	p ₃ 300	=		
6	a ₅ +a ₆ 1,000	a ₇ 800			=		g ₁ 200
7	a ₈ 480	a ₉ +a ₁₀ 500			=	v ₁ 20	
8	a ₁₁ 10				=		g ₂ 10
9			p ₅ 15		=		g ₃ 15
10		a ₁₂ 50			=	v ₂ 50	
11				p ₆ 20	=	v ₃ 20	
12-15 [註]	4,490	2,350 2,140	815 1,005	1,820	=	90 1,135	1,225
	4,490	4,490	1,820	1,820	=	1,225	1,225

[註] 決算に於ける資本方程式 $A_1 - P_1 = K_1$ は 12-15の行に於て
 $A_1 - P_1 = K_1$
 $2,140 - 1,005 = 1,135$
 として現る。

第八章 方程式と勘定形式

例題を記入したる勘定形式

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

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

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

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

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

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

一七七

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

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

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

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

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

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

第八章 方程式と勘定形式

一七六

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

第九章 決算

— 勘定の締切 —

一 決 算

決算
 企業の設立及び経営に次いで、最後に決算が来る。決算は企業の一營業年度の終結であり、簿記の終點である。一會計年度を通じて繼續的に經營の結果即ち取引の結果を計算記録したる簿記の總計算、即ち財産勘定系統の諸勘定に依つて記録せられたる各種の資産及び負債の増減に關する精細なる計算、並びに資本勘定系統の諸勘定殊に損益諸勘定に依つて記録せられたる各種の収益及び損失費用の精細なる計算が、年度末に至つて其の計算の結果を決定する。是れ即ち決算である。

資本の二重表示
 決算の結果は、一方には財産勘定系統の計算の結論として年度末に於ける純財産 *Reinvermögen* の大きさを決定し、他方に於ては資本勘定系統の計算の結論として年度末に於

決 算

ける資本の大きさを決定する。而して此等二種の計算的結論が一致すべきは勿論である。例へば前章の假設例にあつては次の如し。

(A) 財産勘定系統の結論 決算残高勘定の借方残高

$$A_1 - P_1 = K_1$$

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

(B) 資本勘定系統の結論 資本金勘定の貸方残高

$$K_0 + RG = K_1$$

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

純利益の二重表示

又同じく決算の結果を稍、異なる觀點より見るときは、簿記の全計算は決算に於て綜括せられて損益計算表と貸借対照表との二種の會計表又は財政表となる。第一に損益諸勘定に依つて記録せられたる損益の計算は、綜合せられて集合損益勘定又は損益計算表と成り、一營業年度の營業成績を明かにする。第二に財産勘定系統に屬する諸勘定の残高は、總て決算残高勘定に綜められ、其の残高として年度末資本 K_1 を算出する。而して貸借対照表は決算残高勘定の形式を少しく修整したるものである。即ち貸借対照表にあつては年度末

資本を表示するに年度始資本 K_0 と年度純利益 RG とを各別の項目となし、以て一營業年度の營業成績を明確に表示するを要する。而して其の年度純利益が損益計算表に於て算出せられたるものと一致すべきは言ふを俟たざる所である。

簿記の不全

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

其の補完

勘定の締切

本章に於ては決算を簿記の範圍内に限定して取扱ひ、姑く之を營業年度末に於ける勘定締切 Closing accounts と同意義に解し、加之、勘定締切以前に必要缺くべからざる修正記入 Adjusting entries の如き細目に亘る説明は之を後章に譲り、唯決算の大綱のみを説述

決算

するであらう。

二 勘定締切の意義

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

勘定締切の意義

三 勘定締切の方法

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

二種の方法

而して勘定締切の方法には二種の形式がある。

- (一) 單に差額即ち残高を當該勘定の借方又は貸方の一方に記入し、以て借方合計と貸方合計とを平衡せしめる方法——残高記入の方法
- (二) 差額即ち残高を他の勘定へ振替へることに依つて勘定を締切る方法——残高振替の方法

是れである。

残高繰越

(一) 残高繰越の方法

残高記入の方法は或一つの勘定に借方又は貸方一方の記入を爲すのみであるから、借方記入あれば貸方記入ありと云ふ複式簿記の第一原則に反する。従つて單純に之を行ふこと

勘定締切の方法

は許されない。之を行ふ場合には勘定の締切と同時に其の再開を併せ行はなければならぬ。所謂「残高繰越」の方法が是れである。此の方法は、英米式決算に於て、損益諸勘定及び集合損益勘定を除きたる他の總ての勘定に就き用ひられる所である。

残高振替

(二) 残高振替の方法

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

〔A〕資本勘定系統

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

〔B〕財産勘定系統

(1) 各種財産勘定 (2) 決算残高勘定

尙、戻り品勘定は其の残高を商品賣上勘定へ振替へ、戻し品勘定及び仕入運賃勘定は其の残高を商品仕入勘定又は賣上商品原價勘定へ振替へ、商品仕入勘定は其の残高を商品財産勘定又は賣上商品原價勘定へ振替へる等の順序があつて、部分的に上下主従の關係ある場合が存する。

四 大陸式決算と英米式決算

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

大陸式決算

二種の決算
勘定

(一) 集合損益勘定 Gewinn- und Verlustkonto; Profit and Loss Account.

(二) 決算残高勘定 Schlussbilanzkonto oder Ausgangsbilanzkonto; (Closing Balance

大陸式決算と英米式決算

Account)

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

集合損益勘定

(一) 集合損益勘定

集合損益勘定は總ての損益勘定の残高を以て其の記入項目とする総合勘定にして、言はば損益残高勘定とも稱すべきものである。其の借方には費用勘定及び損失勘定の借方残高が振替へられ、其の貸方には収益勘定の貸方残高が振替へられる。而して其の残高は貸方残高ならば純利益であり、借方残高ならば純損失である。次頁の雛形を見よ。

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

尙一或種の第一次損益勘定にあつては其の残高を直接に最高次の総合損益勘定たる集合

(A) 純利益を示す場合

借方	集合損益勘定	貸方
(2) 總ての費用損失		(1) 總ての収益
(a) 賣上商品原價勘定		(a) 商品賣上勘定
(b) 俸給費勘定		(b) 家賃収益勘定
(c) 販賣運賃勘定		(c) 利子収益勘定
(d) 減價銷却費勘定		(d) 仕入現金割引勘定
(e) 燈火煖房費勘定		(e) 等
(f) 消耗品費勘定		
(g) 等		
(3) 残高一純利益		
(a) 私用勘定		
(a') 資本金勘定		

(B) 純損失を示す場合

借方	集合損益勘定	貸方
(2) 總ての費用損失		(1) 總ての収益
		(3) 残高一純損失
		(a) 私用勘定
		(a') 資本金勘定

大陸式決算と英米式決算

決算残高勘定

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

損益勘定へ振替へずして、第二次・第三次等の上級勘定を経由することあるは前節述べたる所の如し。

(二) 決算残高勘定

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

各種の財産勘定は其の残高を決算残高勘定へ振替へることに依つて勘定を締切る。最後に資本金

決算残高勘定は全綜合勘定なり

勘定を締切る爲に、其の残高を決算残高勘定へ振替へる。然るときは決算残高勘定の借方貸方は $A_1 = P_1 + K_1$ の關係を出現し、其の借方合計と貸方合計とが平衡し、従つて何等の手續を須ひずして勘定を締切ることを得る。決算残高勘定を締切るときは、茲に決算の手續・勘定締切は完了するのである。

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

五 決算の理論的説明

上記の決算残高勘定に於ける最終の記入項目たる貸方項目(3)は、決算の手續上資本金勘定より振替記入したるものであるから、其の性質は資本にして財産に非ずと言はなければ

大陸式決算と英米式決算

ならない。又決算残高勘定は、之を決算の技術上又は形式上より見れば、上述の如く財産勘定系統のみならず資本勘定系統の残高をも網羅するが故に、總ての勘定の残高を以て其の記入項目とする全綜合勘定であると言はなければならぬ。

然れども之を稍々異なる觀點より考察するときは、此の勘定は綜合財産勘定にして、其の借方には總ての積極財産勘定の残高即ち積極財産構成部分を記入し、其の貸方には總ての消極財産勘定の残高即ち消極財産構成部分を記入し、此等積極・消極二種の財産的計數よりの結論として純財産の大きさを決定表示する勘定なりと解することを得るであらう。此の解釋に従へば、決算残高勘定は一個の財産勘定にして其れ自身の残高を有し、且つ平常の場合には積極財産勘定なるが故に其の残高は借方残高であり、勘定を締切るときは、之を貸方最後の項目として記入しなければならないこととなる。

他方に於て資本金勘定は、上述の如く、決算の手續上其の残高を決算残高勘定へ振替へるには相違ないけれども、之を稍々異なる觀點より考察するときは、此の勘定は資本勘定系統の最高次の綜合勘定にして、其の残高は決算直後の資本の大きさを示し、本質上貸方残高であり、勘定を締切るときは、之を借方最後の項目として記入しなければならないもの

決算残高勘定は綜合財産勘定なり

資本金勘定は綜合資本勘定なり

であると見ることを得るであらう。

決算残高勘定及び資本金勘定に就き試みたる此の第二の考察は、決算手續の形式的説明としては残高振替に依る統一的原則を徒に破壊するの嫌あれども、決算の結果を理論的且つ實質的に理解する爲には適切なるものである。之を換言すれば決算の理論的實質的説明の爲には、決算手續を勘定締切の最後の一過程前にて止め、資本金勘定より其の残高を決算残高勘定へ移轉する手續を未だ行はざる直前に於て、此等の二勘定を對照して考察することが必要である。此の場合に於て決算残高勘定は總ての財産勘定の残高を綜めたる勘定であるから、綜合財産勘定として財産勘定系統の全體を代表するものと見ることを得べく、之に對して資本金勘定は資本金勘定及び其の増減に關する損益諸勘定の残高を包含する勘定であるから、綜合資本勘定として資本勘定系統の全體を代表するものと見ることを得るであらう。而して綜合財産勘定の残高は借方残高であり、綜合資本勘定の残高は貸方残高でなければならぬ。決算残高勘定の借方残高は $A - P_1$ の計算に依つて決算に於ける純財産即ち資本 A を示し、資本金勘定の貸方残高は $K + RG$ 又は $K - RV$ の計算に依つて同じく決算に於ける資本 K を示す。此等二つの残高が相等しくあるべきことは言ふ

決算の理論的説明

を俟たない所である。

新資本の二重表示

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

六 帳簿又は勘定の再開

勘定の再開

上述の如く大陸式決算にあつては、決算に於て總ての勘定を事實上締切る。従つて次年度の開始と同時に之を再び開き直し、以て各種の取引を勘定に記録するの準備を整へなければならぬ。此の場合に於て再び開き直すべき諸勘定の残高は、總て決算残高勘定に繰められてあるから、勘定の再開又は元帳の再開は決算残高勘定に於ける財産及び資本を以て新に企業を設立し、各種の勘定を設定して其の記入をなすものであると看做すことを得るであらう。

開業残高勘定

凡て企業設立の際には一個の特殊なる勘定を設定し、以て複式記入の形式を完全にし、且つ資本の大きさを算定すること既に述べたる所の如くである。即ち開業残高勘定(Opening-

損益諸勘定は繰越残高を有せず

ungsbilanzkonto oder Eingangsbilanzkonto; (Opening Balance Account) 是れである。此

の勘定は借方には總ての消極財産構成部分及び資本を含み、貸方には總ての積極財産構成部分を含む。或年度末の決算残高勘定の借方貸方の位置を正反對にしたるものが、次年度始の開業残高勘定である。

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

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

七 英米式決算

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

而して其の決算の手續は、先づ各種の損益勘定を集合損益勘定への残高振替に依つて締切り、次いで集合損益勘定を資本金勘定への残高振替に依つて締切る。此所までの手續は大陸式の場合と全く同じである。然るとき未だ締切の終らざる勘定は資本金勘定及び財産勘定系統の諸勘定である。此等の勘定は大陸式決算に在つては凡て決算残高勘定への残高振替に依つて締切られるのである。然るに英米式の場合には決算残高勘定を設定せざるが故に之れと異なる方法に依らなければならぬ。残高繰越の方法が即ち是れである。残高繰越とは同一勘定に於て決算残高を次年度に繰越す方法である。決算残高を合計額の小さ側

英米式決算
は略式なり

残高繰越を
併用す

に記入して借方合計と貸方合計とを相等しからしめ、以て勘定を締切ると同時に、其の残高を次年度最初の記入項目として反対側に記入する方法である。斯くして同一勘定に於て借方貸方の複式記入をなし、勘定の締切と同時に勘定の再開を併せ行ふ。例へば前章の假設例に於て現金勘定は借方合計一、九九〇圓、貸方合計一、〇五〇圓であるから、其の残高は借方残高九四〇圓である。故に貸方に最後の項目として九四〇圓を記入して勘定を締切り、同時に之に對する借方記入は此の勘定の次年度最初の記入項目として之を爲し、以て勘定の再開を行ひ借方残高九四〇圓を借方の位置に復せしめるが如し。

第十章 試算表

一 意義及び種類

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

然れども新純財産の二重表示は、簿記の窮極の結果に於て、始めて出現する所であるのみならず、後章詳述する如く、簿記の勘定より何時にても直に此の如き結果を綜合し得るものではないのである。従つて隨時必要に應じて勘定記入の正否を検證せむが爲には、他

資本の二重表示

試算表

の方法に依らなければならない。試算表 Trial Balance; Probabilanz 即ち是れである。

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

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

第一 試算表作成の本來の目的は勘定記入の正否の檢證である。精しく言へば各個の取引に就き同一金額の借方記入と貸方記入とが元帳勘定になされてあるか否かを一應吟味することである。此の目的の爲には兩種試算表の間に優劣の差を見出し得ない。但し残高試算表にあつては各勘定の残高算出の計算をも檢證し得るの長所を有する。

檢證力の優劣

合計試算表

残高試算表

兩者の比較

意義及び種類

一九七

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

試算表は必要に應じ何時に於ても作成し得ること勿論なれども、各月末及び決算期に作成するを普通とする。又決算試算表とは決算開始前のものを稱し、決算終了後のものは特に Post-Closing Trial Balance と稱する。此の後の者は大陸式決算に於ては之を作成するを要しない。何となれば決算残高勘定が實質的に之れと同一物であるからである。

二 試算表の基本理論

試算表が複式簿記の勘定記入検査の效力を有するは、複式簿記の第一原理たる借方貸方

平衡の原理に基く。即ち其の複數の場合である。是れ複式簿記體系が有する一大特徴にして、其の強制的・自動的自己統制の作用をなし、會計の正確を期する上に重大なる効果を有するものである。

三 検査力の限界

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

之に反して兩者が同一金額を示したる場合に於ては如何と云ふに、此の場合には一應は勘定記入に誤謬無きことを證明するものと言ひ得るけれども、此の證明は頗る限定的のものである。之を以て直に勘定記入に誤謬絶対に無しと斷定するを得ない。何となれば試算表の借方合計と貸方合計とが符合することは、唯單に各個の取引を勘定に記入するに方り同一金額を或勘定の借方と他の勘定の貸方とに記入したる事を證するに止り、次に列擧するが如き誤謬が其の間に生じたる場合に於ても、其の會計上の誤謬は試算表の計算に少しも影響を及さないからである。

- (1) 取引が全然勘定に記入せられざりし場合
- (2) 同一取引が重複して複式記入せられたる場合 例へば商品の現金賣一〇〇圓を現金出納帳及び商品賣上帳より、現金勘定の借方と商品賣上勘定の貸方とに二重に轉記する場合の如し。
- (3) 誤れる同一計數が借方及び貸方に記入せられたる場合
- (4) 借方記入又は貸方記入が誤れる勘定に記入せられたる場合 例へば商品一、〇〇〇圓を得意先甲商店に信用賣したる場合に、得意先乙商店の勘定に一、〇〇〇圓の借方記入をなしたる場合の如き、又は建物の修繕費として費用勘定の借方に記入すべき三〇〇圓を故意或は過失に因り建物勘定の借方に記入したる場合の如し。
- (5) 借方記入と貸方記入とが正反對になされたる場合 例へば仕入先A商店より購入したる商品の中戻し品二〇〇圓を生じたる場合に、戻し品勘定の貸方と仕入先A商店勘定の借方とに記入すべきを、誤つて戻し品勘定の借方と仕入先A商店勘定の貸方とに記入したる場合の如し。
- (6) 二個以上の誤謬が相互に相殺する場合 例へば借方に於て或勘定に一、五〇〇圓の過

跛行的記入
を發見する
のみ

大記入あり、他の勘定に一、五〇〇圓の過小記入ありたる場合の如き、又は或勘定の借方に九〇〇圓の過大記入あると共に、他の勘定の貸方に九〇〇圓の過大記入ありたる場合の如し。

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

四 借方貸方不均衡の場合に於ける應急方法 (註一)

上述の如く試算表の借方貸方が不均衡なるときは、其の原因を檢索して誤謬を訂正しなければならぬ。然れども實際上は此の如き餘裕なく、速に次の決算手續に進まざるを得ない場合があるであらう。此の場合應急の處置として試算表の不均衡を除去する爲には、特に“Suspense account”未決勘定なる假勘定を設けて其の借方又は貸方に不足額を記入し、此の勘定を試算表に追加するの外ない。此の記入は借方又は貸方の單式記入を以て行

借方貸方不均衡の場合に於ける應急方法

試算表の不
均衡

其の除去法

はれるが故に、複式簿記の第一原則に對する唯一の例外である。されど此の例外即ち原則の破壊は、既に犯されたる原則の破壊即ち跛行的複式記入の相殺として已むを得ざる必要に過ぎない。

試算表不均衡の原因は之を二種類に分つことを要する。一は元帳勘定に於ける跛行的記入であり、他は試算表作成に於ける過誤である。此の區別は後に至つて誤謬の原因が発見せられ、其の訂正の記入を行ふに方り、其の記入の上に重要な差異を生ずる。前者の場合には未決勘定と訂正を要する元帳勘定との間に複式記入を要するに反し、後者の場合には單に未決勘定に再訂正の單式記入をなすを以て充分とする。又後者は之を発見すること比較的容易なるが故に、未決勘定設定の主なる原因は前者即ち元帳勘定に於ける跛行的記入である。

未決勘定の性質

未決勘定は、其の残高が借方残高を示すときは損失勘定として取扱ひ、之に反して貸方残高を示すときは負債勘定として取扱ふべきであらう。是れ會計上の保守主義に基く便宜的處理である。然れども之を損失勘定として取扱ひ、集合損益勘定へ残高を振替へて締切るときは、次年度に至り眞の試算表不均衡の原因が発見せられ、未決勘定に依る再訂正の

必要を生ずる場合に於て、甚しき不都合を來すこととなる。蓋し再訂正の記入の結果は、當然未決勘定に貸方残高を生ずるからである。然も此の貸方残高は先に前年度末に借方残高として生じ且つ集合損益勘定へ振替へたるものと同一額であるべきである。故に前後を通じて最も眞正なる計算を簿記の上に反映せしめる爲には、未決勘定の残高は、借方残高の場合と雖も、之を次年度に繰越さなければならぬ。従つて之を損失勘定として取扱ふことは、此の意味に於て不適當であると言はなければならない。

假設例に依る説明

以上の説明を明瞭ならしめる爲に、今簡單なる假設例に依つて未決勘定の用法を述べむ。

〔假設例〕 昭和十一年六月三十日決算に於て或商店の決算試算表が貸方超過五〇〇圓を示した。次年度に入り此の試算表不均衡の原因が次の四項目であつたことを發見した。

- (1) 得意先甲勘定 借方残高二〇〇圓が試算表に記載洩れであつたこと。
- (2) 運搬具勘定 借方項目中、一、四〇〇圓荷物自動車一臺現金買の取引を誤つて一、一四〇圓として記入しありたること。但し現金勘定貸方には正しく一、四〇〇圓の記入あり。

借方貸方不均衡の場合に於ける應急方法

(3) 銀行利子収益勘定 銀行勘定の利子収益六〇圓を銀行勘定に借方記入したるのみにて、之に對する銀行利子収益勘定の貸方記入を落したること。

(4) 貸倒損失勘定 得意先丁勘定の借方残高一〇〇圓を貸倒と決定して銷却したる際、之に對する貸倒損失勘定の借方記入を落したること。

此の假設例に依り、(A)六月三十日決算の際試算表の不均衡を除去し、(B)次年度に入り誤謬の再訂正を行ふこと次の如し。

(A) 未決勘定を設け、其の借方に五〇〇圓の記入をなす。但し之に對する反對記入なし。此の勘定を試算表の借方側に記載して其の均衡を回復する。

(B) 誤謬再訂正の簿記

- (1) 未決勘定貸方二〇〇圓の單式記入をなす。但し之に對する借方記入なし。
 - (2) 未決勘定貸方と運搬具勘定借方とに二六〇圓の複式記入をなす。
 - (3) 未決勘定借方と銀行利子収益勘定貸方とに六〇圓の複式記入をなす。
 - (4) 未決勘定貸方と貸倒損失勘定借方とに一〇〇圓の複式記入をなす。
- 此等の記入をなしたる未決勘定は次の如し。

未決勘定の
試算表訂正
の記入
再訂正の記
入

借方		未決勘定		貸方		
6/30	(試算表訂正)	500	6/30	残	高	500
7/10	銀行利子収益勘定	60	7/10	(得意先甲勘定)	高	200
"	銀行利子収益勘定	60	"	運搬具勘定	高	260
"			"	貸倒損失勘定	高	100
		560				560

試算表の形式

五 試算表の形式

試算表の形式は極めて簡單にして、貸借對照表の場合に於けるが如き諸問題を生じない。第八章の例題に據つて合計試算表及び残高試算表を作成すれば第九圖の如し。

[註]

(一) 試算表不均衡の場合に於ける應急方法及び其の善後處置に關する説明に就いては、英國ロンドン大學會計學教授ローランド、マギー共著會計學卷一、一二二—六頁に據る所多し。

Rowland, Stanley W. and Magee, Brian: Accounting, Part I, London 1934 (xii, 379 p.) pp. 122-6.

第九圖
合計試算表及び残高試算表
試算表 昭和二年六月三十日

元頁	元帳勘定	合計		残高	
		借方	貸方	借方	貸方
2	現金勘定	¥ 1,990	¥ 1,050	¥ 940	
3	得意先甲勘定	1,000	500	500	
4	商品勘定	1,000	800	200	
5	什器勘定	500		500	
6	仕入先A勘定	815	1,000		¥ 185
7	支拂手形勘定		300		300
8	借入金勘定		520		520
9	資本金勘定		1,000		1,000
10	賣上損益勘定		200		200
11	利子収益勘定		10		10
12	仕入現金割引勘定		15		15
13	賣上現金割引勘定	20		20	
14	家賃費用勘定	50		50	
15	利子費用勘定	20		20	
		¥ 5,395	¥ 5,395	¥ 2,230	¥ 2,230

第十一章 複式簿記の缺點

— 混合勘定 —

一 複式簿記の缺點

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

複式簿記は完全簿記と稱する

本状態を正確に表示し得べきであるから、之を稱して完全なる簿記體系と云ふことは妥當であらう。然るに所謂完全簿記なるもの即ち實際に於ける複式簿記は、其の組織中に不純粹なる勘定・混合勘定を有するが故に、此の如き完全性を具備してゐないのである。

混合勘定とは財産勘定と資本勘定との混合體にして、其の残高は財産勘定の残高と資本勘定の残高との混合體・混合残高である。財産的計數と損益的計數との混合體である。此の混合残高は混合勘定の残高として算出せられ得ること、凡ての勘定の残高と同じであるけれども、元來性質相異なる二個の未知數の代數和なるが故に何等明確なる意義を示すものでない。二個の未知數の中少くとも一方が何等かの方法に依つて既知數とならざる限り、此の混合残高は無意味なる計數として残るのみである。而して混合勘定は財産勘定系統にも資本勘定系統にも屬するが故に、各勘定系統は孰れも此の點に於て未知數を含み、之れが爲その全計算を完成することを得ない結果となる。従つて簿記は企業の財産状態の表示も資本状態の表示も共に之を完くするを得ず、即ち簿記本來の目的は之に由つて全く阻害せられることとなる。然も混合勘定の混合残高を分析決定するには簿記の固有の範圍に屬せざる方法に依ることを要する。此の故に混合勘定は複式簿記の完全を害する一大缺點な

混合勘定

りと言はなければならぬ。

二 混合勘定か化合取引か

然れども複式簿記の完全を阻害する根本的原因が果して混合勘定であるか否かに就いては、更に考察を重ねることを要する。此の問題は恰も複式簿記體系の基礎を形造るものは借方貸方平衡の原理であるか否かと云ふ問題と同様である。而して第七章第四節に於て説明したる如く、複式簿記體系の基礎を形造るものは、外形上は借方貸方平衡の原理であるかの如くに見えるけれども、更に考察を深めるときは借方貸方平衡の原理その者の成立を可能ならしめる基本的事實が取引の二重性に存することを知り、従つて複式簿記體系の根本的基礎をなすものは簿記の對象たる取引の本質なることを明瞭に了解し得るのである。

複式簿記の完全を阻害する原因も亦、之を外形上より觀れば明かに混合勘定であるかの如くに見える。然れども何故に混合勘定を使用しなければならぬかと云ふ理由を攻究するとき、混合勘定よりも更に根本的原因が化合取引に存することを發見する。

抑、勘定は簿記の計算記録の形式又は用具に過ぎない。勘定の性質を決定するものは其

混合勘定か
化合取引か化合取引が
眞の原因

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

三 混合勘定

混合勘定は化合取引を記録する勘定である。化合取引は、之を財産取引と損益取引とに分析して、純粹財産勘定と純粹損益勘定とに記録すること理論上は不可能に非ざれども、實際上は通常不可能又は不適當なるが故に之を化合取引のまゝ取扱ひ、其の化合的結果を混合勘定に記入し、其の分析整理は決算の際一括して之を行ふ。

混合勘定の顯著なるものは商品勘定、精確に言へば混合商品勘定である。商品勘定は商品の増減又は出入を記録すること、現金勘定が現金の増減又は收支を記録すると同様である。然れども現金勘定が其の借方残高として常に現金在高を示すに反し、商品勘定の残

混合商品勘定

高は決して商品在高を示すものでない。何となれば商品勘定の借方は純粹なる財産取引を記入し、仕入れたる商品の價値を記入するが故に、借方合計は純粹なる財産の増加を示すけれども、化合取引たる商品の賣上を記録する貸方は、純粹なる財産の減少のみを含むものに非ず、従つて貸方合計は借方に記入せられたる仕入商品の純粹なる減少額を示すものに非ざるを以てである。

商品勘定の貸方

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

- (1) 資産・商品の減少即ち賣上商品の原價
- (2) 賣上利益又は賣上損失

是れである。而して此等性質相異なる二種の計數の代數和が、其のまゝ記入せられたる商品勘定の貸方の合計は言ふまでもなく此等二種の未知數の代數和に過ぎない。従つて商品勘定の残高も亦、單に借方合計たる仕入商品の原價の合計と貸方合計たる賣上商品の販賣價格の合計との差額を示すに止り、賣上商品の在高をも示し得ず、又賣上利益又は賣上損失をも示し得ないのである。即ち混合残高である。

混合残高

混合勘定

商品賣上の仕譯

例へば仕入價格即ち原價九〇〇圓の商品を販賣價格一、〇〇〇圓にて現金賣したる場合に就いて見るに、之を仕譯して(A)の如くするときは事實の正確なる記録たるを得ない。

(A) 化合取引のまゝの仕譯

現金勘定	1,000
商品勘定	1,000

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

(B) 單純取引に分析したる仕譯

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

然るに商品の販賣ある毎に其の賣上商品の原價を明かにすることは、通常の場合、實際不可能又は困難なるが故に、勘定記入が不眞實且つ不明瞭となるに拘らず、日々多數の

商品販賣の取引を簿記するに方つては、(B)の方法に依らずして(A)の方法に依り、商品勘定の貸方に化的計數一、〇〇〇圓を記入するのである。

尙、混合商品勘定と純粹商品財産勘定及び商品賣上損益勘定との雛形を示し、以て混合勘定の殘高の性質を明かにせむ。問題を簡單にする爲に、上記の假設例に次いで現金仕入六〇〇圓ありたるのみにて決算を行ひたりと假定すれば、決算後の諸勘定は次の第十圖に示す所の如し。

而して(A)の方法に依る商品勘定即ち純粹商品財産勘定と純粹商品賣上損益勘定との合體である混合商品勘定が普通行はれる所にして、其の殘高五〇〇圓は混合殘高である。此の場合その五〇〇圓が賣殘商品六〇〇圓と賣上利益一〇〇圓との代數和なることは、(B)の方法に於ける純粹商品財産勘定の借方殘高六〇〇圓と、商品賣上損益勘定の貸方殘高一〇〇圓とを併せ考へれば明白であらう。

四 混合勘定の殘高

混合勘定である商品勘定の殘高・混合殘高は、或場合には借方殘高として貸方に現れ、

混合勘定の殘高

混合殘高は借方又は貸方殘高となる

第十圖

(A) 化合取引の儘にて商品賣上を記入したる場合

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

(B) 單純取引に分析して商品賣上を記入したる場合

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

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

賣上利益を示す場合

或他の場合には貸方残高として借方に現れる。此の如きは純粹勘定には生ずること無き現象である。凡て勘定の残高は勘定の種類に依つて其の性質自ら一定し、常に借方残高であるか、或は常に貸方残高である。然るに混合勘定の残高は、財産勘定の残高と資本勘定の残高との代數和なるが故に、此等二つの残高の性質並びに其の相對的大きさの如何に因つて、或は借方残高となり或は貸方残高となる。従つて其の現れる位置も亦、場合に依つて異なるのである。之を攻究すること次の如し。

第一 混合商品勘定が賣上利益を示す場合

此の場合に於ける混合商品勘定の混合残高は、(a)賣残商品と(b)賣上利益との代數和である。而して(a)は資産を示すが故に借方残高であり、(b)は利益を示すが故に貸方残高である。従つて(a)と(b)との優劣如何に因つて次の三種の場合を生ずる。

- (一) (a)が(b)より大なる場合 借方残高
- (二) (a)が(b)より小なる場合 貸方残高
- (三) (a)と(b)とが相等しき場合 残高無し

是れである。第十一圖を参照せよ。

混合勘定の残高

第十一圖

混合商品勘定の混合残高の位置を示す圖表

第一 賣上利益を示す場合

借方		混合商品勘定 (1)	貸方	
(1) 現金勘定	200	(4) 現金勘定	60	
(2) 仕入先勘定	150	(5) 得意先勘定	120	
(3) 支拂手形勘定	100	(6) 受取手形勘定	240	
(8) 残高一賣上利益	70	[混合残高]	30	
		(7) 残高一賣残商品	100	
			520	
	520			520

借方		混合商品勘定 (2)	貸方	
(1) 現金勘定	150	(4) 現金勘定	60	
(2) 仕入先勘定	150	(5) 得意先勘定	120	
(3) 支拂手形勘定	100	(6) 受取手形勘定	240	
[混合残高]	20	(7) 残高一賣残商品	100	
(8) 残高一賣上利益	120			
	520			520

借方		混合商品勘定 (3)	貸方	
(1) 現金勘定	150	(4) 現金勘定	60	
(2) 仕入先勘定	150	(5) 得意先勘定	100	
(3) 支拂手形勘定	100	(6) 受取手形勘定	240	
[混合残高]	0	[混合残高]	0	
(8) 残高一賣上利益	100	(7) 残高一賣残商品	100	
	500			500

第二 賣上損失を示す場合

借方		混合商品勘定 (4)	貸方	
(1) 現金勘定	200	(4) 現金勘定	40	
(2) 仕入先勘定	150	(5) 得意先勘定	80	
(3) 支拂手形勘定	100	(6) 受取手形勘定	160	
		[混合残高]	170	
		(7) 残高一賣残商品	100	
		(8) 残高一賣上損失	70	
	450			450

和

賣上損失を示す場合

(1) 混合残高が借方残高なる場合
 例へば借方残高即ち賣残商品(a)が一〇〇にして貸方残高即ち賣上利益(b)が七〇なる場合には、混合残高は借方残高三〇であること第十一圖(1)に示す所の如し。

(2) 混合残高が貸方残高なる場合
 例へば賣残商品(a)一〇〇、賣上利益(b)一二〇なる場合には、混合残高は貸方残高二〇であること同上(2)の如し。

(3) 混合残高が零なる場合
 此の場合借方合計と貸方合計とが相等しき場合である。然れども此の事は混合商品勘定が最後に表示すべき兩残高の皆無なることを必しも意味するものではない。唯此等の兩残高も亦相等しい場合である。同圖(3)を見よ。

第二 混合商品勘定が賣上損失を示す場合
 此の場合に於ける混合残高は、(a)賣残商品と(b)賣上損失との代数和であり、(a)も(b)も共に借方残高なるが故に、恒に借方残高としてのみ現れる。同圖(4)を見よ。

以上の如く混合残高の出現する位置及び其の内容は各場合に依つて種々異なる。是れ混合

勘定に特有なる現象である。

五 混合残高の分析

混合残高の分析
棚卸に依る
年度末商品
在高の決定

混合残高は之を分析して二個の純粹残高となすに非ざれば、會計上何等の意味なき計數としてのみ存在する。其の分析の方法は理論的には二種の方法を想像し得れども、實際的には財産的残高即ち賣殘商品の在高を先づ決定し、之に由つて損益的残高を算出する。而して賣殘商品殊に年度末商品在高を決定するには所謂棚卸 Stocktaking, Inventory taking の方法に依る。上例四種の雛形に於ける貸方最終項目(7)一〇〇圓は凡て棚卸に依つて決定せられたるものである。

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

次に(7)一〇〇圓を貸方に記入するときは、之に依つて賣上商品の原價が算出せられ、以て最後の残高として賣上利益又は賣上損失を算出するに至る。其の計算過程次の如し。

混合残高の性質

商品賣上利益又は賣上損失を算出する計算

(1) 賣上商品の原價を算出する。

(A) 借方合計——(1)+(2)+(3).....	¥ 450	(表示すべき)
(B) 賣殘商品——年度末商品在高(7)	—100	
(C) 賣上商品の原價	¥ 350	

(2) 賣上商品原價を賣上總額より差引きて賣上利益を算出する。

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

(売上% = 非利加)

以上の説明は賣上利益の生ずる場合に就き、第十一圖所掲混合商品勘定(1)の雛形に據つて之をなした。尙、他の雛形に據るも同じであり、又賣上損失の場合に就いても理論は同じである。

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

第一 代數式に依る混合残高の性質の説明

$$x = \text{賣上商品の原價}$$

$$y = \text{賣殘商品の原價即ち年度末商品}$$

在高

$$x + y = \text{商品全體の原價即ち商品勘}$$

定の借方合計

混合残高の分析

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

(一) 利益を生ずる場合(其一) 但し混合残高が借方残高の場合 雛形(1)

借方合計(=E) = $x + y$

貸方合計(=A) = $x + g$ (一)

借方混合残高(=S) = $E - A = y - g$ (1)

故に $g = y - S$ である。

(二) 損失を生ずる場合 雛形(4)

E = $x + y$

A = $x + v$ (一)

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

故に $v = S - y$ である。

(1)式と(2)式とを併せ一般的の式にて示せば

損失の場合

利益の場合
(其一)

$$E - A = S = y + s \dots\dots\dots(3)$$

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

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

(三) 利益を生ずる場合(其二) 但し混合残高が貸方残高の場合 雛形(2)

此の場合には上の場合と反對の減法に依つて

貸方合計(=A) = $x + g$

借方合計(=E) = $x + y$ (一)

貸方混合残高(=H) = $A - E = g - y$

を得、 $g = s + y$

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

となすことを得る。

故に $s = H + y$ である。

混合残高の分析

混合残高の分析法

賣残商品と與へて賣上損益を算出する法

第二 代數式に依る混合残高分析方法の説明

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

[A] x を先づ決定し之に由つて y を算出する方法

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

x が既知數となつたから $y = a$ とする。然るとき(3)式は $E - A = a + H$ となり、轉項に依つて

$$E = (A + a) + H \dots\dots\dots(5)$$

を得る。此の式に依り、利益を生ずる場合と損失を生ずる場合とを説明すれば次の如し。

(一)利益を生ずる場合(其一) 雛形(I)

此の場合には(5)式に於て $-s$ を採り、

$$E = (A + a) - s \text{ を得、轉項に依りて}$$

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

を得る。此の式の示す意義は、棚卸に依つて決定せられたる商品在高(a)は之を貸方に記入すべきこと、而して此の記入を爲すときは商品勘定は最早混合勘定の性質を失ひて純粹なる資本勘定となり、其の残高は賣上利益が幾何であるかを示すこと、なると云ふのである。尙此の式は決算に際し商品勘定に記入すべき項目の位置を明かに示す。即ち a は借方残高として貸方に入り、 s は貸方残高として、借方に現れることを示すのである。

(二)損失を生ずる場合 雛形(4)

此の場合には(5)式に於て $+s$ を採り、

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

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

(三)利益を生ずる場合(其二) 雛形(2)

此の場合には(4)式より $A - E = s - a$ を得、轉項に依つて

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

を得る。此の式の示す意義は(5)式の示すものと全く同じ。

〔B〕を先づ決定し之に由つて y を算出する方法

此の方法は賣上利益又は賣上損失を先づ決定し、之に由つて賣殘商品の在高を算出するものなれども、是れは單に理論上に於て想像し得られるに止り實際には不可能である。

x が既知數となつたから $x = y$ となす。然るとき(3)式は

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

となる。之に依り、利益の場合と損失の場合とを區別すれば次の如し。

(一)利益を生ずる場合(其一) 雛形(1)

此の場合には(7)式に於て $-b$ を採り、

$$E - A = y - b \text{ を得、轉項に依つて}$$

$$E + b = A + y \dots\dots\dots(71)$$

を得る。

(二)損失を生ずる場合 雛形(4)

此の場合には(7)式に於て $+x$ を採り、(一)の場合と同様に

賣上損益を
與へて賣殘
商品を算出
する法

$$E = A + b + y \dots\dots\dots(711)$$

を得る。

此等兩式が示す意義は、決定せられたる利益(6)は之を借方に、損失(6)は之を貸方に記入すべきこと、而して此の記入をなしたるときは商品勘定は最早混合勘定の性質を失つて純粹なる財産勘定となり、其の殘高(7)は商品在高を示すこととなる、と云ふのである。

(三)利益を生ずる場合(其二) 雛形(2)

此の場合には(4)式に於て $x = b$ を採り、

$$A - E = b - y \text{ を得、轉項に依つて}$$

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

を得る。此の式は(7)式と全く同一である。

六 商品勘定の分割

混合商品勘定は商品に關する總ての取引を記録するが故に、常に混合勘定として勘定組織中に於ける一大障礙を成すのみならず、經營上必要又は有用なる各種の材料を全く不明

分割の目的

商品勘定の分割

に附するの缺點を有する。是れ先に述べたる勘定の内容單純の原則及び一勘定一残高の原則に反するものである。第一に商品賣上高の如き、第二に商品仕入高の如きは、經營上最も重要な計數にして簿記の勘定に依り各別に記録せらるべきものである。而して曩に述べたる如く混合勘定その者を除去することは、化合取引の存する限り不可能なれども、商品の賣上・仕入等を各別の勘定に依つて記録することは固より容易である。

通常、混合商品勘定の代りに次の三種又は五種の勘定を用ふる。(1)商品財産勘定 Merchandise Inventory a/c (2)商品仕入勘定 Purchases a/c (3)商品賣上勘定 Sales a/c (4)戻し品勘定 Purchases Returns a/c (5)戻り品勘定 Sales Returns a/c 是れである。就中、(4)は(2)の補助的勘定であり、(5)は(3)の補助的勘定である。尙(6)仕入運賃勘定 In-Freight and Cartage a/c を(2)の補助的勘定として用ふることがある。又(7)賣上商品原價勘定 Cost of Sales a/c, Cost of Goods Sold a/c なる綜合勘定を決算に至つて設定することが近時行はるゝに至つた。

分割したる
諸商品勘定

諸種の分割
法
第一法

此等の商品諸勘定の用法には大同小異諸種の方法がある。其の主なるもの次の如し。
第一法 スプレイング Sprague の方法(註一)

第十二圖

商品勘定の分割 (1)

1 商品財産勘定 (商品在表)

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

2 商品仕入勘定

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

3 商品賣上勘定

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

商品勘定の分割

二二七

此の方法は最も夙く示されたものにして、商品財産勘定に於て賣上商品原價を算出し、商品賣上勘定に於て賣上總利益又は總損失を算出する方法である。第十二圖参照。

第十二圖の雛形は第十一圖所載の混合商品勘定(2)に稍、修正を施して三勘定に分割記入し、且つ決算の順序をA、B、C、Dを以て示したるものである。之に依つて明かなる如く、先に混合商品勘定(2)に於て並び示されたる二種の殘高・賣殘商品及び賣上利益は、(1)商品財産勘定と(3)商品賣上勘定とに於て各別に示されることとなり、一勘定一殘高の原則が回復せられたると共に各勘定の内容は單純となつた。

次に此等三種の勘定の用法及び性質を略説せむ。

(一)商品財産勘定

商品財産勘定は財産勘定にして財産たる商品の増減を記録し、其の殘高は商品在高を示す。而して其の記入は開業の時及び決算即ち年度末に於てのみ生ずる。(1)先づ開業の時商品あれば之を借方に記入する。經營中に於ける商品の増加即ち仕入商品は、商品仕入勘定の記録する所である。(2)決算に至り商品仕入勘定の殘高を此の勘定へ振替へる。然るとき此の勘定の借方には年度始商品在 high 及び年度仕入總額が綜められ、商品の増加の全額を

商品財産勘定

示す。

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

(二)商品仕入勘定

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

商品仕入勘定

(三)商品賣上勘定

商品賣上勘定は商品の賣上を記録し、其の殘高として賣上利益又は賣上損失を示す勘定

商品賣上勘定

商品勘定の分割

貸方の残高

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

此の勘定の残高——賣上總額——は賣上商品原價と賣上利益又は賣上損失との代數和であるから、之れより賣上利益又は賣上損失を算出するには、賣上商品原價を差引かなければならない。乃ち先に商品財産勘定に於て算出したる賣上商品原價三〇〇圓を此の勘定の借方へ記入し、賣上總額四二〇圓より之を差引く。然るときは貸方残高として賣上利益一一〇圓を示す。之を集合損益勘定へ振替へることに依つて勘定を締切る。尙、賣上損失を生ずる場合には借方残高となること言ふを俟たない。

第二法

第二法 ケスター Kester 第二版の方法(註二)

此の方法は商品仕入勘定に於て賣上商品原價を算出する。其の借方残高三〇〇圓が即ち是れである。而して之れがため決算手續に於て(A)先づ商品財産勘定より年度始在高五〇

第十三圖 商品勘定の分割 (2)

商品勘定の分割

(1) 商品財産勘定

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

(2) 商品仕入勘定

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

Handwritten notes: 400, 400, 400

(3) 商品賣上勘定

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

Handwritten notes: 420, 420, 420, 420

第十四圖

商品勘定の分割 (3)

(1) 商品財産勘定

(1) 残	高		50	(3) 棚卸残高	✓	100
(2) 商品仕入勘定	A		50			
			100			100
(4) 残	高	✓	100			

(2) 商品仕入勘定

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

(1a) 商品財産勘定

(1) 残	高		300	(2) 集合損益勘定		200
			300	(3) 棚卸残高	✓	100
(4) 残	高	✓	100			300

(1a) 商品財産勘定

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

圓を此の勘定の借方に振替へ、(B)次に年度末在高一〇〇圓を此の勘定より商品財産勘定の借方に振替へるのである。従つて商品財産勘定は極めて單純となり、唯年度始及び年度末の商品在高を記入するに過ぎない。尙此の點に就き注意すべきは、上記ケスターの雛形にありては形式上唯年度始在高のみを記入するかの如く見える。然れども是れは記入を簡略にしたるのみにして、精細なる記入をなせば次の如くなるべきである。

終りに商品賣上勘定は賣上を記入し其の總額を其の儘殘高として示し、之を集合損益勘定へ振替へる。此の如く此の方法に於ては賣上利益一二〇圓の代りに賣上總額四二〇圓及び賣上商品原價三〇〇圓が集合損益勘定へ振替へられるのである。

第三法 **ペイトン Paton の方法**(註三)
 ペイトンの示す方法は大体は第二法と同じなれども、商品財産勘定と商品仕入勘定との間に於ける振替記入に就き稍異なる方法を採用

商品勘定の分割

第十五圖

商品勘定の分割 (4)

1 商品財産勘定

(1) 年度始商品在高	C	50	(2) 賣上商品原價勘定	A	50
(3) 賣上商品原價勘定	C	100	(4) 残高	F	100
		150			150
(5) 残高	F	100			

2 商品仕入勘定

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

3 商品賣上勘定

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

4 賣上商品原價勘定

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

5 集合損益勘定

(1) 賣上商品原價勘定	E	300	(1) 商品賣上勘定	D	420
--------------	---	-----	------------	---	-----

二三五

第四法

賣上商品原價勘定

第十一章 複式簿記の缺點 混合勘定
第十四圖参照。

尙、商品財産勘定に於て年度始在高が年度末在高より大なるときは、其の差額は之を商品仕入勘定へ振替へることなく、直接に集合損益勘定へ振替へるのである。第十四圖(1a)の商品財産勘定が夫れである。蓋し此の場合に於ける商品財産勘定の残高二〇〇圓は、財産の減少を意味し、財産の減少に因る損失として集合損益勘定借方へ送られるのである。

第四法 ケスター Kester 第三版の方法(註四)

此の方法は決算に至り特に賣上商品原價勘定 Cost of Goods Sold a/c, Cost of Sales a/c を設定し、此の勘定に於て賣上商品原價を算出して集合損益勘定へ送る方法である。但し商品賣上勘定は第二法の場合と同じ。即ち第二法の場合と同じく、集合損益勘定へ送る計数は商品賣上 Sales 殊に商品純賣上 Net Sales と賣上商品原價とである。されど第二法に於ては賣上商品原價を商品仕入勘定にて算出する。是れ明かに名實相伴はざる缺點である。此の缺點を改良したるものが即ち此の第四法である。

賣上商品原價勘定は、第十五圖雛形に依つて明かなる如く、先づ借方に(1)年度始商品在高五〇圓及び(2)本年度中の商品仕入高三五〇圓をそれ〴〵商品財産勘定及び商品仕入勘定

二三四

より振替記入し、次に此の借方合計四〇〇圓より差引くべき項目として、貸方に財産目録作成に依り決定したる(3)年度末商品在高一〇〇圓を記入すれば、其の結果借方残高三〇〇圓が算出される。是れ賣上商品原價である。借方合計四〇〇圓は(a)既に販賣せられたる商品三〇〇圓と、(b)未だ販賣せられざる商品一〇〇圓とを包有する。故に之より(b)を差引けば、(a)三〇〇圓が残る。是れ即ち賣上商品原價である、資産たる商品の中にて既に販賣せられたるもの、即ち資産の既に費用化したるものである。

賣上商品原價勘定の使用は、最初原價計算に於て發達したる所である。而して此の場合に於ては個々の商品販賣の取引ある毎に、賣上商品原價勘定に記入を生じ、資産商品(即ち完製品)が販賣に因つて費用に變化することを簿記に於て明かに認識するのである。例へば原價一〇〇圓の商品を一三〇圓にて現金賣するときは、此の取引の仕譯は次の如く、二重の仕譯となる。

(a)	130	現金勘定	130
		賣上商品原價勘定	100
(b)	100	賣上商品原價勘定	100
		完製品勘定	100

即ち商業簿記に於ける普通の方法たる(a)の記入の外に、更に(b)の記入を生ずる。此の(b)

の記入は即ち上述の「商品の費用化」を意味するものである。

然るに商業簿記に於ては、年度進行中個々の販賣取引ある毎に、賣上商品原價勘定を出動せしめて、此の如き記入を行ふことは出来ない。蓋し商業會計に於ては原價計算を行はず、従つて賣上商品の原價は販賣の際之を明かにするを得ないからである。唯決算に至り同一名稱の綜合勘定を設定し、之に依り、一年度中の商品賣上全體に就き、其の原價を算出するに過ぎない。然も此の場合財産目録作成の手段を必要とすること、前述の如くである。されど賣上商品原價勘定の商業簿記への進出は、常に技術上の一大進歩たるに止らず、簿記理論上亦重大なる意義を有する。蓋し之に依り資産たる商品が販賣に因つて賣上商品原價即ち費用に變質することを、簿記技術上、特定の勘定に於て認識するに至つたからである。従つて曩に第四章第五節に於て商品は費用化せずと言へる説明も亦、之に依つて制限を受けなければならない。

第五法 販賣勘定を使用する方法

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

第十六圖 販賣勘定

(1) 商品財産勘定	50	(2) 商品財産勘定	100
(3) 商品仕入勘定	350	(4) 商品賣上勘定	420
(5) 集合損益勘定	120		
	520		520

れる所である。換言すれば販賣勘定は第四法に於ける賣上商品原價勘定と同一内容の外、更に商品賣上勘定の残高をも併せ有し、商品賣上より賣上商品原價を差引いて賣上總利益を算出し、之を集合損益勘定へ振替へることに依つて勘定を締切るのである。販賣勘定は賣上商品原價勘定と共に綜合的損益勘定に屬し、集合損益勘定の下位に在るものである。但し販賣勘定を使用する場合には、賣上商品原價勘定は使用する必要がない。第十六圖雛形を参照すべし。此の雛形に依つて明かなる如く、此の場合貸方残高一二〇圓が賣上總利益として算出せられたるものである。尙、賣上損益を生ずる場合には借方残高を示すこと勿論である。

(註)

- (一) Sprague: The Philosophy of Accounts, 1908. Monograph B. The Merchandise Account.
- (二) Kester: Accounting Theory and Practice, Vol. I. 2nd Edition. 1922 pp. 116—121.
- (三) Paton: Accounting 第十九章。
- (四) Kester: Accounting Theory and Practice, Vol. I. 3rd Edition. 1930 第九章。

第十二章 決算詳説

一 總 説

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

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

之に對し他方に於て財産勘定系統に屬する諸勘定の締切は、各々その残高を決算残高勘

決算の形式的説明

定へ振替へることに依つて行はれる。而して決算残高勘定は其の残高として、總ての積極財産の合計より總ての消極財産の合計を差引きたるもの—— $A_1 - P_1 = K_1$ ——即ち年度末純財産を示す。而して純財産と資本とは其の大きさを同じくする。

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

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

若し簿記に於ける總ての勘定が悉く純粹勘定であり、且つ其の記入が精細を極め、常に現在の事實を正確に反映するものであるならば、決算に於ける勘定締切の手續は上述の如きを以て足るべきである。然るに實際の簿記は然らず。第一に混合勘定を使用せざるべからず、又第二にその勘定記入の對象たる取引は所謂外的取引に止るが故に、各勘定の残高は必しも其の時現在の事實を正確に示すものではない。従つて此の如き簿記の不完全なる

簿記の不完全

財産目録に
依る補充

記録を補充する爲には、決算に於て特に行ふべき諸種の手續を必要とするのである。而して此等の手續は、要するに、決算財産目録の作成に依り、簿記の一會計年度の計算の結果たる試算表に必要な修正を加へる事に歸着する。

二 決算手續

決算の手續は大要次の如き順序を以て行はれる。

決算手續の
順序

第一 試算表の作成

第二 財産目録の作成

第三 ワーキング・シート Working Sheet の作成

第四 修正記入

(一) 混合勘定たる商品勘定の整理

(二) 財産勘定の修正記入

(1) 固定資産に關する減價修正の記入

(2) 債權に關する滞貸修正の記入

(3) 所有財産殊に有價證券に關する評價損失の修正記入

(三) 損益勘定の修正記入

(1) 前拂費用の修正記入

(2) 未拂費用の修正記入

(3) 前受取収益の修正記入

(4) 未收収益の修正記入

第五 勘定締切の記入

(一) 資本勘定系統に屬する諸勘定の締切

(1) 各損益勘定の締切

(2) 集合損益勘定の締切

(3) 私用勘定の締切

(4) 資本金勘定の締切

(二) 財産勘定系統に屬する諸勘定の締切

(1) 各積極財産勘定及び各消極財産勘定の締切

決算手續

(2) 決算残高勘定の締切

第六 決算後試算表 Post-Closing Trial Balance の作成

第七 損益計算表及び貸借対照表の作成

以上七項目の中、第一、試算表の作成及び第五、勘定締切の記入の二項目に就いては既に説明したる所である。第二、財産目録の作成は決算手續に於ける重要な一齣にして、第三以下の手續は之を俟つて始めて行ひ得る所である。第三、ワーキング・シートの作成に就いては便宜上その説明を後章に譲る。第六、決算後試算表の作成とは所謂勘定締切後の試算表 Post-Closing Trial Balance の作成にして、之に依つて諸勘定の修正記入及び締切記入が誤謬なく爲されたるか否かを検するのである。此の試算表は英米式決算に特有のものである。最後に第七、損益計算表及び貸借対照表の作成は、是れ即ち簿記の窮極の結果たること言ふを俟なたい。

三 修正記入

修正記入

年度進行中諸種の取引が発生するに従ひ、簿記が其の結果を記入し來りたる各勘定の計

數殊に残高は、必しも決算日現在に於ける各種の資産・負債又は損益の正確なる状態又は大きさを示すものではないから、此の如き不完全なる計數又は残高に修正を施し、以て正確なる現在の事實に合致せしめる爲に行ふ記入を總稱して修正記入 Adjusting entries, Adjustment entries と謂ふ。

修正記入は之を次の三種に大別することを得るであらう。

① 混合勘定の修正記入

年度末商品在高を財産目録の作成殊に棚卸に依つて決定し、之を以て混合勘定たる商品勘定の混合残高を分解して損益的残高を算出する爲の記入、又は之を商品財産勘定の借方に記入すると同時に賣上商品原價勘定の貸方に記入し、以て賣上商品原價を算出する記入が是れである。此の記入は廣義に於ける修正記入には屬するけれども、次に擧げる二種の修正記入とは稍、その性質を異にするものである。

尙この點に關しケスターは次の頁に列擧する所の賣上商品原價勘定への振替記入を全部修正記入と做すが如くである。(註一)

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

混合勘定の
修正記入

らう。

賣上商品原價勘定への振替記入

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

財産勘定の修正記入

(二) 財産勘定の修正記入

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

損益勘定の修正記入

(三) 損益勘定の修正記入

なる。故に此種の修正記入は所謂内部取引にして且つ損益取引である。

損益勘定の残高に修正を加へ、以て當該年度に屬する正確なる費用又は収益を示すべき計數となす記入にして、其の結果他方に於て、一種の經過的資産又は負債を發生せしめ、所謂經過勘定 Transitorisches Konto 即ち經過的財産勘定の設定並びに其の記入を惹起することとなる。故に此種の修正記入は、(二)の場合と同じく、損益取引にして且つ内部取引である。然れども之を相對的に言へば、(二)の場合は財産の増減殊に減少に因る損益殊に費用の發生であるに反して、(三)の場合は損益の増減に因る財産の増減殊に資産の増加又は負債の増加であると考ふべきであらう。

修正計數

以上何れの場合に於ても修正記入を行ふには、先づ修正計數又は修正材料 Adjustment

Data が與へられなければならない。而して之を決定する方法は、或は棚卸 Stock-taking

or Inventory-taking に依つて年度末商品在高を決定するが如き、或は豫定の減價計算に據

つて本年度減價銷却高を決定するが如き、或は又計算上未經過保険料、未收家賃収益等の

財産目録の作成

金額を決定するが如き、諸種の場合があるけれども、要するに、廣義に於ける財産目録の

修正記入

評價問題

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

四 財産勘定の修正

一 固定資産に關する減價修正の記入

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

會計學の領域

固定資産の減價銷却

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

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

故に例へば運搬具勘定に就き其の原價五六〇圓の一〇%の減價銷却を行ふときは、其の

財産勘定の修正

減價銷却費

減價修正勘定

仕譯次の如し。

減價銷却費勘定 56

運搬具減價修正勘定 56

尙、之を勘定形式にて示せば第十七圖の如し。

運搬具減價修正勘定は價值修正勘定又は評價勘定の一種にして、運搬具勘定に從屬する關係に立つ。言はゞ運搬具勘定の貸方の部を別に獨立せしめて一個の勘定となし、之に減價に因る運搬具の價值の減少のみを記録するものである。故に運搬具の現狀を知るには、此等主従二個の勘定を併せ讀むことを要する。例へば上の假設例に於て第二年度末昭和十一年十二月三十一日に於ける運搬具の現價は、此等二個の勘定の殘高を以て計算し四四八圓となること次の如し。

原價 560 圓 - 減價 112 圓 = 現價 448 圓

尙、運搬具減價修正勘定の貸方殘高は各年度末に於て五六圓宛を増し、第十年度末に至つて五六〇圓となる計算である。此に於て運搬具の減價銷却は完了する。乃ち此の貸方殘高五六〇圓を運搬具勘定へ振替へ、以て此の事を明かにする。但し此の場合、計算を簡單

價值修正勘定

第十七圖

借方		運搬具勘定				貸方	
昭和11年 (1) 1/1	現金勘定	A	560	昭和11年 (2) 6/30	殘高	D	560
昭和11年 (3) 7/1	殘高	D	560	昭和11年 (4) 12/31	殘高	H	560
昭和12年 (5) 1/1	殘高	H	560				

財産勘定の修正

借方		運搬具減價修正勘定				貸方	
昭和11年 (2) 6/30	殘高	E	56	昭和11年 (1) 6/30	減價銷却費勘定	B	56
昭和11年 (5) 12/31	殘高	K	112	昭和11年 (3) 7/1	殘高	E	56
				昭和11年 (4) 12/31	減價銷却費勘定	F	56
							112
				昭和12年 (6) 1/1	殘高	K	112

借方		減價銷却費勘定				貸方	
昭和11年 (1) 6/30	運搬具減價修正勘定	B	56	昭和11年 (2) 6/30	集合損益勘定	C	56
昭和11年 (3) 12/31	運搬具減價修正勘定	F	56	昭和11年 (4) 12/31	集合損益勘定	G	56

二五一

にする爲残價を全く考慮の外に置く。

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

貸倒損失の修正

貸倒債権の整理

貸倒損失の見積

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

甲商
貸倒

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

滞貸修正勘定

此の場合に於ても(一)の場合に於ける減價修正勘定に相當する價值修正勘定を設定することを要し、之を滞貸修正勘定と謂ふ。即ち債権修正の貸方記入は特に滞貸修正勘定の貸方に記入することを要し、得意先勘定その者の貸方に直接記入して其の借方残高より決定的に之を控除することを許さないのである。蓋し此の貸方記入は評價上・推算上の貸倒債権を意味するに止り、決定的・實際的の貸倒債権に非ざるが故である。此の點は先の減價修正勘定の場合と其の性質を異にする所である。此の意味に於て滞貸修正勘定の設定は絶對的必要なるに反し、減價修正勘定は有用なれども絶對的必要ではない。滞貸修正勘定は通常滞貸準備金勘定又は貸倒準備金勘定と稱せられる。然れども其の純粹なる準備金勘定に非ずして寧ろ價值修正勘定なること減價修正勘定と同じである。但し滞貸修正勘定の性質は稍、複雑にして準備金勘定の性質をも併せ有するものと解すべきである。(註二)

今假設例に依つて滞貸修正勘定及び貸倒損失勘定の用法を説明すること次の如し。尙、第十八圖を参照せよ。

(1) 第一年度末決算に於て得意先勘定の借方残高三、六〇〇圓に對し二%の貸倒損失を見積る。(Aの記入)

貸倒損失勘定 72
 滞貸修正勘定 (貸倒損失) 72
 (2) 第二年度に於て得意先乙に對する債権一〇〇圓が貸倒となる。(Dの記入)

貸倒損失勘定 100
 得意先勘定 100

(3) 第二年度決算に至り滞貸修正勘定の貸方残高七二圓を貸倒損失勘定へ振替へ、貸倒損失勘定の借方残高一〇〇圓より之を差引く。蓋し此の七二圓は第一年度決算に於て既に豫め貸倒損失として損益計算に負課したるものなるが故に、其の重複計算を避ける爲である。(Eの記入)

滞貸修正勘定 72
 貸倒損失勘定 72

此の記入即ち取引の性質を精確に考察するときは、滞貸修正勘定が準備金勘定たるの性

第十八圖

得意先勘定滞貸修正の簿記

借方		滞貸修正勘定		貸方			
昭和11年 (2) 6/30	残 高	C	72	昭和11年 (1) 6/30	貸倒損失勘定	A	72
昭和11年 (4) 12/31	貸倒損失勘定	E	72	昭和11年 (3) 7/1	残 高	C	72
(6) "	残 高	H	80	(5) 12/31	貸倒損失勘定	F	80
			152				152
				昭和12年 (7) 1/1	残 高	H	80

借方		貸倒損失勘定		貸方			
昭和11年 (1) 6/30	滞貸修正勘定	A	72	昭和11年 (2) 6/30	集合損益勘定	B	72
昭和11年 (3) 10/31	得意先勘定	D	100	昭和11年 (4) 12/31	滞貸修正勘定	E	72
(5) 12/31	滞貸修正勘定	F	80	(6) "	集合損益勘定	G	108
			180				180

財産勘定の修正

二五五

質を併せ有することを認識せざるを得ないのである。此の事は、第二年度に於て発生したる貸倒損失が見積額の七二圓未満例へば五〇圓であり、従つて滞貸修正勘定に二二圓の貸方残高を示す場合を考へれば更に明瞭であらう。

(4) 此の年度末に於て得意先勘定の借方残高四、〇〇〇圓を示し、之に對して前年度と同じく二%の貸倒損失を見積る。仕譯(I)と同じ。(Fの記入)

以上假設例を記入したる滞貸修正勘定及び貸倒損失勘定を示せば、第十八圖の如し。

評價損失の修正

(三) 所有財産殊に有價證券に關する評價損失の修正記入

所有財産殊に有價證券に關する勘定の借方残高は、其の決算に於ける現實價值を必しも表示するものではない。従つて決算現在の標準價值に依つて之を評價修正し、其の結果評價損失を生じたるときは、之を例へば有價證券評價損失勘定の借方に記入するを要する。之に反して評價利益を生ずべき場合には、修正を施さざるを以て會計學上の通説となす。

五 損益勘定の修正記入

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

純粹なる損益的残高となす爲の記入にして、其の結果他方に於て一種の經過的資産又は經過的負債を發生せしめ、經過的財産勘定の設定並びに其の記入を惹起することとなる。蓋し損益勘定の記録は平常單に現金收支に依る損益取引の結果を記入するに過ぎざるが故に、(一) 計算上明かに本年度の損益に屬すべき費用なるに拘らず、未だ支拂なきの故を以て費用勘定に記入なきものあるべく、(二) 又之に反して單に現金の支拂ありたるの故を以て費用勘定の借方に記入を生じたる金額の中には、次年度に屬すべき部分を含むものもあるべきである。従つて決算に際し正確なる一營業年度の損益計算を決定せむとすれば、此の如き未拂の費用及び前拂の費用を加減し、以て費用勘定の残高をして純粹なる費用項目たらしめなければならない。

収益勘定に就いても亦同じ。未收収益及び前受取収益の修正を必要とする。

斯の如くにして損益勘定の修正記入は次の四種の場合となる。

(A) 費用勘定の修正記入

(1) 前拂費用 Prepaid expense

凡て費用として現金の支拂あり又は費用たるべき消耗品等の購入あるときは、其の全額

前拂費用

損益勘定の修正記入

を現金勘定の貸方と或種の費用勘定の借方とに記入する。例へば三月一日に火災保険料一年分六〇圓を支拂ふときは、現金勘定の貸方と保険料勘定の借方とに六〇圓の記入を生じ、後者は六月末の決算に至るも猶六〇圓の借方残高を示す。然るに此の六〇圓の中、正確に本年度の費用に属するものは三月より六月迄の四月間の保険料二〇圓のみであつて、残りの四〇圓は次年度の保険料即ち所謂未経過保険料たること明白である。故に次の如き修正記入を施し、六〇圓より四〇圓を差引かなければならない。

未経過保険料勘定	40
保険料勘定	40

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

経過勘定に依る方法

(a) 特に経過勘定を設定して整理する方法
次に示す第十九圖の雛形に依つて明かなる如く、経過勘定たる未経過保険料勘定は唯決算の際にのみ記入を生ずる勘定である。是れ経過勘定なる名稱の由來である。経過勘定は財産勘定にして其の残高は貸借対照表上の項目となる。

第十九圖

経過勘定に依り未経過保険料を修正する方法

損益勘定の修正記入

借方		保険料勘定		貸方	
昭和11年 (1) 3/1	現金勘定	A 60	昭和11年 (2) 6/30 (3) "	未経過保険料勘定	B 40
				集合損益勘定	C 20
					60
昭和11年 (4) 7/1	未経過保険料勘定	E 40	昭和11年 (5) 12/31 (6) "	未経過保険料勘定	F 10
				集合損益勘定	G 30
					40
昭和12年 (7) 1/1	未経過保険料勘定	K 10			

借方		未経過保険料勘定		貸方	
昭和11年 (1) 6/30	保険料勘定	B 40	昭和11年 (2) 6/30	残高	D 40
昭和11年 (3) 7/1	残高	D 40	昭和11年 (4) 7/1	保険料勘定	E 40
昭和11年 (5) 12/31	保険料勘定	F 10	昭和11年 (6) 12/31	残高	H 10
					50
昭和12年 (7) 1/1	残高	H 10	昭和12年 (8) 1/1	保険料勘定	K 10

第二十圖

簡略法に依る未経過保険料の修正

(1) 費用勘定としての方法 Expense Method

借方		保 險 料 勘 定				貸方	
昭和11年 (1) 3/1	現金勘定	A	60	昭和11年 (2) 6/30 (3) "	(未経過ノ分) 集合損益勘定	B C	40 20
			60				60
昭和11年 (4) 7/1	残 高	B	40	昭和11年 (5) 12/31 (6) "	(未経過ノ分) 集合損益勘定	D E	10 30
			40				40
昭和12年 (7) 1/1	残 高	D	10				

(2) 資産勘定としての方法 Asset Method

借方		保 險 料 勘 定				貸方	
昭和11年 (1) 3/1	現金勘定	A	60	昭和11年 (2) 6/30 (3) "	集合損益勘定 残 高	B C	20 40
			60				60
昭和11年 (4) 7/1	残 高	C	40	昭和11年 (5) 12/31 (6) "	集合損益勘定 残 高	D E	30 10
			40				40
昭和12年 (7) 1/1	残 高	E	10				

(b) 簡略法 特に経過勘定を設定せざる方法

此の方法は損益勘定に修正記入を施すと共に、其の反対記入を繰越残高として同一勘定の反対側に記入し、以て複式記入を了するものにして、言はゞ修正記入と同時に残高繰越を行ふ方法である。従つて一勘定に損益的残高と財産的残高とを示す結果となる。第二十圖参照。

煖房用石炭その他凡て消耗品に關する費用勘定に就いても、之れと同様なる修正記入の必要を生ずることが普通である。但し其の修正計數は、商品の場合と同様に、財産目録作成の方法に依る。

未拂費用

(2) 未拂費用 Accrued expense

取引の發生なければ勘定の記入は生じない。従つて費用の支拂なき限りは、計算上既に發生してゐる筈の費用と雖も費用勘定の借方に記入せられることはない。此の如き既生未拂の費用の修正は決算の際之を行ふ。例へば六月末日に於ける燈火煖房費勘定が借方残高九〇圓を示すとき、之を以て直に本年度の燈火煖房費の總額九〇圓なりと即斷するを得ない。例へば六月十一日以後に使用したる電氣、瓦斯の料金に就いては、未だ其の請求書も

損益勘定の修正記入

第二十一圖
未拂費用の修正

借方		燈火煖房費勘定		貸方	
昭和11年 月 1—6 (1)	(合 計) A 90	昭和11年 6/30 (3)	集合損益勘定 C	100	
6/30 (2)	未拂燈火煖房費勘定 B 10			100	
	100				昭和11年 7/1 (4)
					未拂燈火煖房費勘定 F 10

借方		未拂燈火煖房費勘定		貸方	
昭和11年 6/30 (2)	決算残高勘定 D 10	昭和11年 6/30 (1)	燈火煖房費勘定 B	10	
昭和11年 7/1 (4)	燈火煖房費勘定 F 10	昭和11年 7/1 (3)	開業残高勘定 E	10	

呈示せられず、況や其の支拂は爲されてゐないであらう。故に九〇圓の中には含まれてないのである。然れども此の未拂の分を決算の計算中に入れなければならぬことは勿論である。今之を一〇圓なりとすれば、次の如き記入を要する。

燈火煖房費勘定 10
未拂燈火煖房費勘定 10

従つて燈火煖房費勘定は一〇〇圓の借方残高を示すこととなり、他方に於て未拂燈火煖房費一〇圓は経過の負債として貸借対照表上の貸方項目となる。第二十一圖の雛形を参照すべし。

前受取収益

(B) 収益勘定の修正記入
(3) 前受取収益 Deferred Income

利子・地代等の支拂を受取る時は、現金勘定の借方と利子収益勘定、地代収益勘定等の収益勘定の貸方とに記入をなす。此の場合に於て受取りたる収益の一部が次年度に於て生すべき利子・地代等の對價の前受取であることがある。例へば三月三十日に三月より八月に至る六ヶ月分の地代三〇〇圓を受取り、六月決算に於て地代収益を決定する場合には、地代収益勘定の貸方残高三〇〇圓に修正を加へ、次年度に屬すべき地代一〇〇圓は前受取収益として取扱ひ、之を経過的負債と爲すことを要する。其の勘定記入の雛形は第二十二圖に示す所の如し。

未收収益

(4) 未收収益 Accrued Income

是れは(3)前受取収益の場合と正反對の場合である。例へば本年度の収益に屬すべき利子二〇圓が、計算上は明白に發生してゐるに拘らず、未だ支拂期日到来せざる爲に其の支拂を受けず、従つて利子収益勘定に其の記入のない場合である。決算の際この既生未收の利子収益二〇圓を利益として利子収益勘定に加算するを要するは言ふを俟たない。是れは恰

損益勘定の修正記入

損益勘定の修正記入

第二十四圖

借方		利子勘定 (1)		貸方	
昭和11年 月 月	(1) 1-6 現金勘定	400	昭和11年 月 月	(2) 1-6 現金勘定	500
	(3) 6/30 (未拂利子費用)	50		(4) 6/30 (未收利子収益)	100
	(5) " 集合損益勘定	150			
		600			
昭和11年	(7) 7/1 未收残高	100	昭和11年	(6) 7/1 未拂残高	50

借方 利子勘定 (2) 貸方

昭和11年 月 月	(1) 1-6 現金勘定	400	昭和11年 月 月	(2) 1-6 現金勘定	500
	(3) 6/30 (未拂利子費用)	50		(5) 6/30 集合損益勘定	50
	(4) " (前受取利子収益)	100			
		550			550
昭和11年	(6) 7/1 (未拂残高)			(7) " (前受取残高)	50
					100

借方 利子勘定 (3) 貸方

昭和11年 月 月	(1) 1-6 現金勘定	400	昭和11年 月 月	(2) 1-6 現金勘定	500
	(5) 7/1 集合損益勘定	250		(3) 6/30 (未收利子収益)	100
		650		(4) " (前拂利子費用)	50
					650
昭和11年	(6) 7/1 (未收残高)	100			
	(7) " (前拂残高)	50			

二六五

第二十二圖

前受取収益の修正

借方		地代収益勘定		貸方	
昭和11年	(2) 6/30 前受取地代勘定	B 100	昭和11年	(1) 3/30 現金勘定	A 300
	(3) " 集合損益勘定	C 200			300
		300			
			昭和11年	(4) 7/1 前受取地代勘定	E 100

第十二章 決算詳説

借方 前受取地代勘定 貸方

昭和11年	(2) 6/30 残高	D 100	昭和11年	(1) 6/30 地代収益勘定	B 100
昭和11年	(4) 7/1 地代収益勘定	E 100	昭和11年	(3) 7/1 残高	D 100

第二十三圖

未收収益の修正

借方		利子収益勘定		貸方	
昭和11年	(3) 6/30 集合損益勘定	B 80	昭和11年 月 月	(1) 1-6 現金勘定	60
		80		(2) 6/30 (未收ノ分)	A 20
					80
昭和11年	(4) 7/1 残高	A 20			

二六四

複雑なる損益勘定

も信用賣に依つて生じたる賣上利益と同一性質のものである。第二十三圖参照。
終りに損益勘定の修正記入に關聯して注意すべきは、若し或一個の損益勘定例へば利子勘定に依つて利子収益と利子費用とを併せ記録する場合には、二個の修正記入を要し、其の結果として三個の残高が一つの勘定に生ずることがあり得る。此の如き勘定の使用は避くべきこと言ふを俟たない。第二十四圖は利子勘定に就き起り得べき主なる場合を示す。

六 勘定締切の記入 Closing Entries

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

〔註〕

- (一) Kester: Accounting Theory and Practice, Vol. 1, 1930, p. 272. 但し數字は本章の例題と同一のものに改む。
- (二) 滞貸修正勘定の用法及び性質に關する詳細の説明は拙著『簿記理論の研究』第八章を看よ。

第十三章 決算例解

1 問題

次に掲ぐる(A)試算表及び(B)修正計數を以て決算を行ふべし。

(A) 試算表

試算表 昭和 年六月三十日

借方残高 貸方残高

1 現金勘定	¥ 1,150	
2 受取手形勘定	2,490	
3 得意先勘定	3,600	
4 滞貸修正勘定		—
5 商品財産勘定	5,100	
6 運搬具勘定	560	
7 運搬具減價修正勘定		—
8 什器勘定	450	
9 什器減價修正勘定		—
10 建物勘定	5,000	
11 建物減價修正勘定		—
12 支拂手形勘定		¥ 1,000
13 仕入先勘定		1,600
14 資本金勘定		15,000
15 私用勘定	100	

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

2 解答

第一 ワーキング・シートの作成 次章に譲る。

(第二 修正記入 但し簡略法に依る。)

① 商品勘定の整理 (正確なる意味の修正記入のみならず勘定締切の記入をも併せ行ふ。)

①	賣上商品原價勘定	5,100	
	商品財産勘定		5,100
②	賣上商品原價勘定	16,500	
	商品仕入勘定		16,500
③	賣上商品原價勘定	280	
	仕入運賃勘定		280
(4)	戻し品勘定	1,500	
	賣上商品原價勘定		1,500
(5)(a)	商品財産勘定	6,700	
	賣上商品原價勘定		6,700
2.(b)	貸倒損失勘定	77	
	滞貸修正勘定		77

✓ 16	商品賣上勘定	19,500	
	17 戻り品勘定	460	
	18 商品仕入勘定	16,500	
	19 戻し品勘定		1,500
	20 仕入運賃勘定	280	
	21 販賣運賃勘定	440	
	22 販賣部俸給勘定	1,100	
	23 保険料勘定	60	
	24 一般俸給勘定	630	
	25 燈火煖房費勘定	90	
	26 消耗品費勘定	140	
	27 諸費用勘定	500	
	28 貸倒損失勘定	—	
	29 減價銷却費勘定	—	
✓ 30	家賃収益勘定		50
		¥ 38,650	¥ 38,650

(B) 修正計數

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

77 + 14 = 91

	諸費用勘定		500
	貸倒損失勘定		72
解	減価銷却費勘定		351
	12. 家賃収益勘定	60	
答	集合損益勘定		60
	13. 集合損益勘定	2,097	
	私用勘定		2,097
	14. 私用勘定	1,997	
	資本金勘定		1,997
	15. 各種の財産勘定の締切(残高繰越)		
	16. 資本金勘定の締切(同上)		

第四 決算完了後に於ける元帳勘定

(備考)

- (1) 勘定に附したる番號は試算表及び決算運算表のものと同一。
- (2) 参照欄に記せる數字は上記の修正記入及び締切記入に附したる番號と同一。
- (3) 財産勘定系統に屬する諸勘定は、特に説明上必要の者を除くの外は、之を省略し、其の代りに大陸式決算の決算残高勘定を最後に添附す。

3.	減価銷却費勘定	351	
	(c) 運搬具減価修正勘定		56
	(d) 什器減価修正勘定		45
	(e) 建物減価修正勘定		250
4.(f)	保險料勘定(前拂)	40	
	保險料勘定		40
5.(g)	消耗品費勘定(前拂)	30	
	消耗品費勘定		30
6.(h)	燈火煖房費勘定	10	
	燈火煖房費勘定(未拂)		10
7.(k)	家賃収益勘定(未收)	10	
	家賃収益勘定		10

第三 勘定締切の記入 但し英米式締切法に依る。

8.	商品賣上勘定	460	
	戻り品勘定		460
9.	商品賣上勘定	19,040	
	集合損益勘定		19,040
10.	集合損益勘定	13,680	
	賣上商品原價勘定		13,680
11.	集合損益勘定	3,323	
	販賣運賃勘定		440
	販賣部俸給勘定		1,100
	保險料勘定		20
	一般俸給勘定		630
	燈火煖房費勘定		100
	消耗品費勘定		110

解答

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

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

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

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

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

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

二七三

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

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

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

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

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

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

第十三章 決算例解

二七二

借方		32 集合損益勘定		貸方			
(2) 6/30	賣上商品原價勘定	10	13,680	(1) 6/30	商品賣上勘定	9	19,040
(3) "	販賣運賃勘定	11	440	(12) "	家賃收益勘定	12	60
(4) "	販賣部俸給勘定	11	1,100				
(5) "	保險料勘定	11	20				
(6) "	一般俸給勘定	11	630				
(7) "	燈火暖房費勘定	11	100				
(8) "	消耗品費勘定	11	110				
(9) "	諸費用勘定	11	500				
(10) "	貸倒損失勘定	11	72				
(11) "	減價銷却費勘定	11	351				
(13) "	殘高一私用勘定	13	2,097				
			19,100				19,100

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

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

二七五

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

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

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

借方		30 家賃收益勘定		貸方			
(3) 6/30	集合損益勘定	12	60	(1) 1-6	(合計)		50
				(2) 6/30	(未收ノ分)	7	10
			60				60
(4) 7/1	殘高	7	10				

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

第十三章 決算例解

二七四

借方		貸方		
(1) 6/30	現金勘定 15	1,150	(4) 6/30 滞貸修正勘定 15	72
(2) "	受取手形勘定 15	2,490	(7) " 運搬具減價修正勘定 15	56
(3) "	得意先勘定 15	3,600	(9) " 什器減價修正勘定 15	45
(5) "	商品財産勘定 15	6,700	(11) " 建物減價修正勘定 15	250
(6) "	運搬具勘定 15	560	(12) " 支拂手形勘定 15	1,000
(8) "	什器勘定 15	450	(13) " 仕入先勘定 15	1,600
(10) "	建物勘定 15	5,000	(17) " 未拂燈火暖房費勘定 15	10
(14) "	未收家賃収益勘定 15	10	(18) " 資本金勘定 16	16,997
(15) "	未経過保険料勘定 15	40		
(16) "	消耗品財産勘定 15	30		
		20,030		20,030

第十四章 決算運算表

一 意義及び目的

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

Work Sheet 又は Working Sheet 精しへ言へば The accountant's "work sheet" はアメリカ會計士の間にて實際の必要上近時廣く行はる、所の決算計算の分析表・一覽表又は運算表とも稱すべきものにして、言はば決算一覽表 Abschlussstabelle, Abschlussstabelle である。或は之を精算表と譯す。茲には假に決算運算表と稱する。

意義及び目的

作成の目的

決算運算表作成の目的は、第一には複雑なる決算記入を簿記の帳簿に記録するに先立ち、豫め帳簿外に於て其の仕譯及び計算を行ひ、之に依つて帳簿記入の正確を期すると共に、かくして作成せられたる決算運算表を以て帳簿記入の基礎となすに在る。第二には之を以て決算會計表即ち損益計算表及び貸借対照表作成の基礎材料となすに在る。而して此の第二の目的が決算運算表の形式上に大なる影響を及すことは、特に注意を要する點である。

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

二形式

決算運算表の形式には六桁式、八桁式、十桁式等種種のものがある。茲には十桁式のものに據つて説明するであらう。蓋し此の種の形式が稍、標準形式を成すが如くであるのみ

十桁式決算運算表

第二十五圖
十桁式ワーキング・シートの形式

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

形式

ならず、又決算手續の全體を完全に示すからである。十桁式決算運算表の雛形は第二十五圖及び別表第二十六圖に掲げる所の如し。

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

之を換言すれば、(1) と(2) との計數の加減計算の結果が(3)

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

決算運算表に記載する元帳勘定の試算表は整然たる分類法に據つて其の項目を排列することを要する。是れ先に述べたる決算運算表の第二の目的を達成する爲に必要なが故である。同一の理由に基き、修正記入に因つて生ずる経過的資産及び経過的負債に就き、(A)未収収益、(B)前拂費用、(C)未拂費用、(D)前受取収益の四種を分つて可とする。

凡て(1)試算表乃至(5)貸借対照表は、各々その借方合計と貸方合計とが相等しき金額を示さざるべからざること言ふを俟たない。又(4)損益計算表の残高殊に貸方残高と、(5)貸借対照表の残高に殊に借方残高とが、同一金額を示さざるべからざること勿論である。此等計算上の諸關係は此の表をして自ら其の計算の正否を検證し得る能力を有せしめる。換言すれば決算運算表は此の如き自己統制の作用を其の内部に具へ、之に依つて先に述べたる第一の目的を有効に果すことを得るのである。

60		
1,500		
6,700		
	10	
	40	
	30	
		10
27,760	20,130	18,033
		2,097
27,760	20,130	20,130

第二十六圖 Working Sheet 雛形

Working Sheet

昭和 年六月三十日

元頁	元帳勘定	試算表		修正記入		修正試算表		損益計算表		貸借対照表	
		借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
1	現金勘定	1,150				1,150				1,150	
2	受取手形勘定	2,490				2,490				2,490	
3	得意先勘定	3,600				3,600				3,600	
4	滞貸修正勘定				(b) 72		72				72
5	商品財産勘定										
	年度始在高	5,100			(1) 5,100						
	年度末在高			(a) 6,700		6,700				6,700	
6	運搬具勘定	560				560				560	
7	同減價修正勘定				(c) 56		56				56
8	什器勘定	450				450				450	
9	同減價修正勘定				(d) 45		45				45
10	建物勘定	5,000				5,000				5,000	
11	同減價修正勘定				(e) 250		250				250
12	支拂手形勘定		1,000				1,000				1,000
13	仕入先勘定		1,600				1,600				1,600
14	資本金勘定		15,000				15,000				15,000
15	私用勘定	100				100				100	
16	商品賣上勘定		19,500				19,500	19,500			
17	戻り品勘定	460				460		460			
18	商品仕入勘定	16,500			(2) 16,500						
19	戻し品勘定		1,500	4) 1,500							
20	仕入運賃勘定	280			(3) 280						
21	販賣運賃勘定	440				440		440			
22	販賣部俸給勘定	1,100				1,100		1,100			
23	保険料勘定	60			(f) 40	20		20			
24	一般俸給勘定	630				630		630			
25	燈火煖房費勘定	90		(h) 10		100		100			
26	消耗品費勘定	140			(g) 30	110		110			
27	諸費用勘定	500				500		500			
28	貸倒損失勘定			(b) 72		72		72			
29	減價銷却費勘定										
	運搬具			(a) 56		56		56			
	什器			(d) 45		45		45			
	建物			(e) 250		250		250			
30	家賃収益勘定		50		(k) 10		60	60			
31	賣上商品原價勘定			(1) 5,100	(4) 1,500	5,100	1,500	5,100	1,500		
				(2) 16,500	(a) 6,700	16,500	6,700	16,500	6,700		
				(3) 280		280		280			
32	未收収益										
	家賃収益勘定			(k) 10		10				10	
33	前拂費用										
	保険料勘定			(f) 40		40		40			
	消耗品費勘定			(g) 30		30		30			
34	未拂費用										
	燈火煖房費勘定			(h) 10		10				10	
								25,663	27,760	20,130	18,033
35	純利益							2,497			2,097
	合計	38,650	38,650	30,593	30,593	45,793	45,793	27,760	27,760	20,130	20,130

第十四章 決算運算表

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

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

凡て(1)試算表乃至(5)貸借対照表は、各々その借方合計と貸方合計とが相等しき金額を示さるべからざることと言ふを俟たない。又(4)損益計算表の残高殊に貸方残高と、(5)貸借対照表の残高に殊に借方残高とが、同一金額を示さるべからざること勿論である。此等計算上の諸関係は此の表をして自ら其の計算の正否を検證し得る能力を有せしめる。換言す

此は此の如き自己統制の作用を其の内部に具へ、之に依つて先に述べたる第

三 詳 説

別表第二十六圖の決算運算表は前章の假設例題に依つて作成したるものである。今この雛形に據つて稍、詳細なる説明を試みるであらう。

修正記入を
要せざる項
目

(1) 凡て修正記入を施す必要な勘定の残高は、試算表に現れたる計數を其のまゝ修正試算表へ送り、更に其の性質に應じて或者は損益計算表へ、或者は貸借對照表へ送られるのである。現金勘定・受取手形勘定以下此の種の勘定頗る多し。此の場合に於ては修正試算表欄は全然不用なる重複を記すに過ぎない。

修正記入

(2) 修正記入

次に修正記入の必要な勘定については、之を行ひたる後修正せられたる残高を修正試算表の借方又は貸方へ送る。修正記入の材料となる所謂修正材料は曩に述べたる如く財産目録作成の結果に依つて與へられる。決算運算表の中に特に一欄を設けて修正材料又は修正計數を掲げる形式を採れば、試算表欄の次に之を置く。更に残高試算表の外に合計試算表を掲げるならば、之を残高試算表の前に置く。斯くするときには十四桁式となる。然れど

第二十七圖 商品勘定の取扱法

(A) Working Sheet (A)

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

(B) Working Sheet (B)

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

(C) Working Sheet (C)

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

商品勘定の
取扱法

も此等の欄は徒に無用なる重複と煩雜とを加へるに過ぎない。

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

次に修正記入に關する各個の場合に就き説明せむ。

(3) 商品勘定に關する取扱法

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

(A) 賣上商品原價勘定を設けて整理する方法。(註一)
別表第二十六圖に示す所の如し。尙この部分のみを示せば別表第二十七圖(A)の如し。

(B) 賣上商品原價勘定は設けざれども賣上商品原價の各構成要素を其のまゝ損益計算表へ送る方法。(註二) 第二十七圖(B)を参照すべし。

(C) 商品仕入勘定に於て賣上商品原價を算出して之を損益計算表へ送る方法。(註三) 第二十七圖(C)を看よ。

貸減
倒價
損銷
失却

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

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

尙、(A)の場合に於ける勘定記入の雛形は前章に示す所の如し。又(C)の場合に於ける商品仕入勘定は上記の如き内容を有し、残高一三、六八〇圓を示す。又この場合商品財産勘定の残高振替法が特殊である。

以上の中(A)と(B)とは共にケスターに據れるものにして、(A)は(B)の改良せられたるものである。孰れの方法に従ふも、要は損益計算表に於ける賣上商品原價の部に掲ぐべき總ての構成要素を決算運算表の損益計算表に於て詳細に示すに在る。之に反して(C)のペイトンの形式にあつては此の點不充なりとの非難を免れない。

(4)減價銷却及び貸倒損失

此等の財産勘定に關する修正記入の説明は既に

第十二章に於て之をなした。何れも價值修正勘定の貸方と費用勘定の借方とに記入を生ずる。別表第二十六圖雛形に於て(b)、(c)、(d)、(e)を附したる四對の貸借記入である。尙、上例に於ては滞貸修正勘定及び各種の減價修正勘定に残高なき場合を假定したけれども、之れある場合が寧ろ普通である。然るときは試算表の貸方と新に當決算に於て修正記入として生じたる修正記入欄の貸方との合計が、修正試算表に記され、更に貸借對照表貸方へ記されることとなる。

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

經過資産・
經過負債

(5) 經過的資産及び經過的負債の諸項目の設定
損益勘定に修正記入を施すときは、他方に經過的資産又は經過的負債を生ずること既説の如し。之を別表第二十六圖に於ては、(32)未收収益、(33)前拂費用、(34)未拂費用の諸項目に依つて類別し、更に其の内譯を詳細に示す。此の外に第四の場合として前受取収益なる經過的負債項目あれども、上例には此の場合なし。此等の諸項目を設定して整理を行

ふは、單に形式を整へ計算を明瞭にする爲のみならず、曩に述べたる決算運算表第二の目的に因る所大である。

四 計算的自己統制

計算的自己
統制の能力

決算運算表は其の組織の内部に於て計算的自己統制の作用を有すること既に述べたる所の如し。尙、之を列舉して説明すること次の如し。

- (1) 試算表以下各欄の借方合計と貸方合計とが符合すべきこと。
- (2) 損益計算表の残高と貸借對照表の残高とが符合すべきこと。例へば上例に於ては純利益二、〇九七圓が損益計算表の貸方残高であると同時に、貸借對照表の借方残高として現れるが如きである。

- (3) 修正試算表の借方合計と貸方合計とが符合するは勿論、此等の計數は損益計算表の借方合計と貸借對照表の借方合計との和と符合し、且つ損益計算表の貸方合計と貸借對照表の貸方合計との和と符合すべきである。但し此の場合に於て後の二表に於ける残高二、〇九七圓は計算に加へない。

此の第三の點は、修正試算表と損益計算表及び貸借對照表との間に存する計算的關係上當然の事である。何となれば修正試算表の借方貸方に記されたる各計數は、其の性質に應じて或者は損益計算表へ、或者は貸借對照表へ振分けられるのであり、此等の計數以外のものは損益計算表にも貸借對照表にも記入せられないからである。唯殘高二、〇九七圓のみは別にしなければならない。

此の如く修正試算表の欄は決算運算表の中央に位し、一方に於ては最初の二欄、試算表欄及び修正記入欄に於ける計數の計算的結果を全部総め、他方に於ては此等の計數を後の二欄、損益計算表及び貸借對照表に割當てるのであるから、決算運算表の計算の順序又は組織に於て重要な地位を占めるものと言はなければならない。(註四)

〔註〕

- (一) Kester, Accounting Theory and Practice, Vol. I, 3rd Edition, pp. 254, 255.
- (二) 同上第二版。pp. 226, 227. 尙この方法に據る勘定雛形は本書第十一章第六節に掲ぐ。二二二頁を看よ。
- (三) Paton; Accounting, p. 441. 尙本書第十一章第六節、二二三頁を看よ。
- (四) 尙ワーキング・シートの詳細なる説明は、拙著『簿記理論の研究』第十二章を参照。

第十五章 貸借對照表

一 貸借對照表は簿記の終點である

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

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

貸借對照表は簿記の終點である

第二十八圖

集合損益勘定

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

決算残高勘定 (1)

(1) A ₁ (總ての積極財産)	20,030	(2) P ₁ (總ての消極財産)	3,033
	20,030	(3) K ₁ (年度末資本)	16,997
			20,030

修正したる決算残高勘定 (2)

(1) A ₁ (總ての積極財産)	20,030	(2) P ₁ (總ての消極財産)	3,033
		(3) K ₀ (年度始資本)	15,000
		(4) RG (年度純利益)	2,097
		(5) -k (資本引出額)	1,997
	20,030		20,030

資本金勘定

(3) 私用勘定	100	(1) 残高 (K ₀)	15,000
(4) 残高 (K ₁)	16,997	(2) 集合損益勘定 (RG)	2,097
	17,097		17,097

私用勘定

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

められることとなる。尙、資本金勘定の残高を決算残高勘定へ振替へたる後に於ては、一會計年度の簿記全體は窮極に於て決算残高勘定となるのである。今此の關係を明かにするため必要なる勘定雛形を示せば第二十八圖の如し。

二 貸借対照表

前章に掲げたる決算運算表に基き貸借対照表及び損益計算表を作成すれば、第二十九、三十圖及び三十二圖(三二二頁所載)の如し。(A)勘定形式 Account Form 及び(B)報告形式 Report Form を併せ示す。但し損益計算表にあつては勘定形式を省略す。茲には先づ貸借対照表に就いて説明し、次章に於て損益計算表に關する説明をなすであらう。作成の順序に従へば、寧ろ損益計算表の説明を先にすべきであるが如きも、兩種財政表の關係上其の了解を容易ならしめる爲には寧ろ貸借対照表の説明より始めるを可とする。此所に作成の順序とは、正確に言へば、簿記に於ける集合損益勘定と決算残高勘定との設定及び記入の順序を指す。決算運算表に於て兩者孰れを先に作成すべきかの問題は、寧ろ兩者は同時に作成せらるゝに至るものなりと解すべきであらう。

貸借対照表と損益計算表

貸借対照表

第二十九圖
貸借対照表(報告形式)雛形
貸借対照表 昭和 年六月三十日現在

(I) 財産ノ部

(A) 資産

流動資産			
現金	¥1,150		
受取手形	2,490		
得意先勘定	¥3,600		
(減)滞貸修正額	72	3,528	
商品		6,700	
未收収益			
未收家賃		10	
前拂費用			
未經過保險料	¥ 40		
消耗品在高	30	70	
固定資産		¥ 13,948	
運搬具	¥ 560		
(減)減價銷却額	56	¥ 504	
什器	¥ 450		
(減)減價銷却額	45	405	
建物	¥5,000		
(減)減價銷却額	250	4,750	5,659
資産合計			¥ 19,607
(B) 負債			
流動負債			
支拂手形	¥1,000		
仕入先勘定	1,600		
未拂費用			
未拂燈火暖房費	10	¥2,610	
固定負債			
...			
...			
負債合計			¥ 2,610
純財産現在高			¥ 16,997
資本金年度始在高	¥15,000		
(減)私用引出額	100	¥14,900	
年度純益金		2,097	
資本現在高			¥ 16,997

2,097
1,250
5,000
1,000
2,000

第三十圖
貸借対照表(勘定形式)雛形
貸借対照表 昭和 年六月三十日現在

借方	貸方	借方	貸方
流動資産	流動負債	流動資産	流動負債
現金	形定	現金	形定
受取手形	仕入先勘定	受取手形	仕入先勘定
得意先勘定	未拂費用	得意先勘定	未拂費用
(減)滞貸修正額	未拂燈火暖房費	(減)滞貸修正額	未拂燈火暖房費
商品	固定負債	商品	固定負債
未收収益	負債合計	未收収益	負債合計
未收家賃	資本	未收家賃	資本
前拂費用	資本金年度始在高	前拂費用	資本金年度始在高
未經過保險料	(減)私用引出額	未經過保險料	(減)私用引出額
消耗品在高	年度純益金	消耗品在高	年度純益金
	資本合計		資本合計
運搬具		運搬具	
(減)減價銷却額		(減)減價銷却額	
什器		什器	
(減)減價銷却額		(減)減價銷却額	
建物		建物	
(減)減價銷却額		(減)減價銷却額	
資産合計		資産合計	
¥1,150		¥1,150	
2,490		2,490	
¥3,600		¥3,600	
72		72	
6,700		6,700	
3,528		3,528	
10		10	
¥40		¥40	
30		30	
70		70	
¥13,948		¥13,948	
560		560	
56		56	
¥504		¥504	
450		450	
45		45	
405		405	
5,000		5,000	
250		250	
4,750		4,750	
5,659		5,659	
¥19,607		¥19,607	
1,000		1,000	
1,600		1,600	
2,610		2,610	
...		...	
...		...	
2,610		2,610	
15,000		15,000	
100		100	
14,900		14,900	
2,097		2,097	
16,997		16,997	

決算運算表の貸借対照表欄又は決算残高勘定と貸借対照表殊に其の勘定形式のものを比較して考へるときは、貸借対照表作成上考慮を要すべき諸要點を會得し、且つ貸借対照表は其の勘定形式の者ですら猶ほ勘定その者ではなくして、決算報告書である所以を知るであらう。況や報告形式の貸借対照表に於てをや。

以下雛形に據り主なる諸點を説明せむ。

(1) 貸借対照表は貸方借方の對照表である。

借方に資産を掲げ、貸方に負債及び資本を掲げ、殊に資本に就いては一會計年度の營業成績として生じたる資本の増加額又は純利益を表示する。借方が資産の側にして貸方が負債及び資本の側なることは、簿記の技術上明白にして疑の餘地なき所である。然るにイギリス (England) に於ては古くより之れと正反對の形式が行はれて來た。所謂イギリス形式 English Form である。又我國に於ても舊商法破産編の條文中此の形式を採りたる痕跡がある。(註二) 改正破産法は最早之を蹈襲せざりしに拘らず、法學者中には今も猶依然として貸方資産の貸借対照表を説く者あるが如し。

(2) 借方貸方の標題

借
方
借
方
の
對
照
表

貸方借方の
對照表

借方貸方の
標題

貸借対照表の左側と右側とに附する標題の名稱は借方及び貸方である。資産及び負債を以て之に代らしむること普通なれども、不正確なる標題たるを免れない。英米會計學者の通説は、貸借対照表は勘定に非ざるが故に、勘定に特有なる借方 Dr. 貸方 Cr. を用ふべからずと云ふ。Assets—Liabilities, Assets—Liabilities and Net Worth 等となす。又 Net Worth の代りに Capital 又は Proprietorship を用ふる。Liabilities 負債を以て貸方全體の標題となすことの不當なることは一般の認むる所である。又 Assets—Equities を主張する者あり。

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

三 (3) 借方——資産の側

借方資産

借方に掲げる項目は積極財産殊に資産の構成部分の總體である。尙、營業成績が純損失

借方——資産の側

を生じたる場合には、年度純損失の項目は借方最終の項目として示される。又株式會社の場合に於て未拂込資本金・缺損金（繰越缺損金）の如き自己資本に關する價值修正項目及び社債割引金の如き負債に關する價值修正項目が、消極的項目として借方に掲げられることがある。

資産を大別して流動資産及び固定資産の二種とすることは、負債を流動負債及び固定負債の二種とすること、共に一般に行はれる所である。

流動資産

✓ (A) 流動資産 Current, floating, or circulating assets. (quick, or liquid assets)

流動資産とは現金及び容易に又は短期間に現金に變形すべき管の職能的性質を有する資産の總稱である。之を以て流動負債即ち短期負債を完済し得るや否やを明かにする事は、貸借対照表の重要な一目的である。此の度合を表示する比率として酸性試験比率 "Acid test" ("Acid test" ratio) 及び流動比率 Current ratio, Working capital ratio を用ふる。又流動資産總額より流動負債總額を差引きたる残高を稱して運轉資本 Working capital と云ふ。此等の比率を算出する公式次の如し。

$$\text{酸性比率} = \frac{\text{Cash} + \text{Receivables} + \text{Marketable securities}}{\text{Current liabilities}}$$

其の分類

$$\text{流動比率} = \frac{\text{Current assets}}{\text{Current liabilities}}$$

流動資産は更に其の性質に依つて、次の如く分類することを得る。

- (a) 現金 Cash 手許現金及び銀行勘定（當座預金）
 - (b) 受取手形及び受取勘定 殊に得意先勘定
之を Receivables と總稱することがある。商品を販賣して得たる手形上又は帳簿上の債權にして應て現金となるべきものである。
 - (c) 有價證券 財政的保證財産。遊資の利用として所有する公債・社債・株式にして、必要あるときは賣却して現金に換へ得べきものを謂ふ。
 - (d) 商品又は取引財産 Inventories, working assets; Verkehrsvermögen 商品（狹義の）・完製品・半製品（仕掛品）・原料。
 - (e) 未收收益 Accrued income
 - (f) 前拂費用 Prepaid expenses
 - ✓ (B) 固定資産 Fixed, or capital Assets
- 固定資産は又使用財産・經營財産 Gebrauchsvermögen, Betriebsvermögen, Anlagever-

mögen 等とも稱せられ、販賣に依つて直に換價せられる取引財産と異り、企業經營の爲に長期に互り使用せられる事を其の職能とする資産である。従つて其の評價の標準は流動資産の場合と自ら異らざるを得ない。時價即ち其の時に於ける賣却價値又は市場價格 Market price; Markt-oder Börsenpreis を以て標準價値となすことを得ないのである。通常「原價(減)減價」Cost less Depreciation の計算に依る。上記雛形に依つて明かなる如く、運搬具・什器・建物の各種固定資産は原價 Cost value より減價銷却累計額 Accrued depreciation を差引いて現價 Present value を算出し、之を本金額欄に掲げる形式を採る。是れ最も適當なる表示方法である。減價銷却累計額は言ふ迄もなく減價修正勘定の貸方残高である。此の如くにして算出せられたる現價が現在の賣却價値に非ざることとは明かである。

固定資産の分類

- 固定資産は次の如く分類することを得る。
- (a) 有形固定資産 Tangible fixed assets
 - (i) 減價銷却の必要なもの 例。土地。
 - (ii) 減價銷却の必要あるもの 例。運搬具・什器・建物・機械・器具・工場。
 - (iii) Depletion を生ずるもの 例。鑛山・炭坑。

(b) 永久投資 Permanent investments 例。持株、即ち同系會社又は從屬會社への出資、同貸金。

(c) 無形財産 Intangible assets; Immaterielle Werte.

- (i) 権利としての無形財産 例。特許權。
- (ii) 事實關係としての無形財産 例。暖簾 Goodwill。創業費 Organization expense; Organisationskosten, Errichtungskosten も亦之に屬するものと解し得るであらう。

繰延資産

(C) 繰延資産 Deferred assets

流動資産及び固定資産と相並んで繰延資産を別つことはアメリカに於て一般に行はれる所である。

- (a) 前拂費用 これは上掲流動資産(I)である。次年度に屬すべき費用の前拂を謂ふ。
- (b) 狹義の繰延資産又は繰延費用 數多の會計年度に互つて漸次銷却せらるべき前拂費用を謂ふ。例。社債割引金。特別廣告費。創業費。

四 (4) 貸借対照表の貸方

貸借対照表の貸方

貸方は負債及び資本

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

負債

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

流動負債

流動負債又は短期負債とは支拂期日の六ヶ月乃至一年以内に到來すべき負債の總稱である。其の主なる者は支拂手形及び仕入先勘定その他の支拂勘定である。之を Payables と總稱する。又流動負債の中に於て未拂費用 Accrued expenses 及び前受取収益 Deferred income, Deferred liabilities (繰延負債) を各、特殊項目として取扱ふこと、流動資産に於ける前拂費用及び未收収益の場合と同じである。是れ決算手續上の理由に因るものにして、所謂経過勘定に生ずる残高である。或は之を経過的資産及び經過的負債 Transitorische Aktiva, Transitorische Passiva と稱する。

固定負債

固定負債は長期の負債にして、借入金・社債等が其の主なる例である。凡て負債は其の貸借対照表價值明確にして、資産に於ける如き困難なる評價問題を生じない。唯所謂偶發債務 Contingent liabilities 即ち不確定債務に就き問題がある。

資本又は自己資本

(B) 資本

自己資本即ち資本は、資産と負債との價值の差額たる抽象的存在に過ぎざるが故に、其れ自身の實質的問題を有し得ない。唯企業形態の相異に依つて其の構成を異にし、株式會社の場合に於て最も複雑である。茲には先づ上例に依り個人企業の場合に就いて説明せむに、資本の部は第三十一圖の如き種々の形式を以て示すことを得るであらう。

個人企業

第一形式は年度純利益二、〇九七圓を其の儘本金額欄に記し、私用引出額一〇〇圓の差引計算を別に示す。之に反し第二形式は純利益より私用引出額を先づ差引き、其の残高一、九七圓を本金額欄に掲ぐる。兩者の異なる要點は年度純利益二、〇九七圓を本金額欄に示すか否かの點である。然るに年度純利益を獨立の一項目として貸借対照表上に明示することは最も重要な意義を有するが故に、第一形式を採らなければならない。

第三形式は第一形式を稍、改變したるものである。(註三)

貸借対照表の貸方

第三十一圖
個人企業の貸借対照表に於ける資本の部

第一形式		
資本金	年度始在高	¥ 15,000
純利益	年度純利益	2,097
		<u>¥ 17,097</u>
(減)私用引出額		100
		<u>¥ 16,997</u>
第二形式		
資本金	年度始在高	¥ 15,000
純利益	年度純利益	¥ 2,097
(減)私用引出額		100
		<u>1,997</u>
		<u>¥ 16,997</u>
第三形式		
資本金	年度始在高	¥ 15,000
(減)私用引出額		100
		<u>¥ 14,900</u>
純利益	年度純利益	2,097
		<u>¥ 16,997</u>

年度純利益

年度純利益二、〇九七圓は言はゞ貸借対照表の残高である。而して貸借対照表の計算は元來決算残高勘定と同一性質なるが故に財産的計算である。従つて其の残高は借方残高でなければならぬ。之を決算残高勘定に於ては、年度末資本金一六、九九七圓として示し、貸借対照表に於ては稍、形式を改めて上に示したる如く、年度純利益二、〇九七圓を別個の項目として示す。年度純利益二、〇九七圓は他方に於て損益計算表に依り其の貸方残高として算出せられる。貸借対照表に表示せられる純利益が果して其の貸借対照表のみの計算に依つて算出せられ得るか否かは一の問題である。

株式會社

株式會社の資本を構成する項目は、(1)株式資本金(單に資本金とも謂ふ)、(2)未拂込資本金、(3)法定準備金、(4)各種の任意準備金、(5)前期繰越金、(6)缺損金、(7)當期純益金、(8)當期純損金等である。就中(2)、(6)、(8)は消極的資本項目にして貸借対照表上借方に掲げられるを普通とし、殊に(2)は會社が他日株主に對して未拂込株金の拂込を請求し得べき一種の債權なるが故に、資産たる性質をも併せ有するものと解すべきである。次に(3)、(4)、(5)は之を總稱して準備資本と云ふ。就中(5)は通常(7)と相竝んで貸借対照表の貸方最後の所に示され、甚しきに至つては兩者を併合して一項目となし、之を當期利益金と稱するが如き謬

貸借対照表の貸方

見が行はれてゐる(註四)。されど前期繰越金は年度始資本Kの一部を成すこと、株式資本金及び他の準備金と同じく、本質上当期純益金とは全く異なるものである。

(7) 当期純益金即ち年度純利益の本質及び其の重要性に就いては上述したる所の如し。株式會社の貸借対照表に於て其の眞實明瞭なる表示の必要なるは、言ふを俟たない。尙、(8) 当期純損金を生じたるときは、其の項目は借方に現れて其の最終項目となる。此の場合に於て前期繰越金及び其の他の準備金を取崩して之を填補し、貸借対照表上当期純損金を全く示さず、或は更に一步を進めて相當額の当期利益金を示すが如きは、貸借対照表眞正原則に反するものである。

五 貸借対照表と損益計算表

貸借対照表は損益計算表を包含す

貸借対照表上の純利益二、〇九七圓は損益計算表の貸方残高と符合すべきものである。換言すれば損益計算表は此の純利益又は時としては純損失の由つて生じたる、詳細にして直接の計算を明かにする損益の計算表である。此の意味に於て貸借対照表は損益計算表を其の中に包含するものと解し得べく、損益計算表は貸借対照表上の一項目の詳細なる計算

兩者の比較

表なりと解し得べきである。従つて此等二種の財政表を相對的に評價するとき、貸借対照表を主たるもの、より重要なものと做すを以て普通とする。殊に貸借対照表は決算毎に株式會社に依つて公告せられるが故に、廣く一般に知られてゐる決算報告書である。

又貸借対照表を肖像 Portrait 又は寫眞 Snapshot に、損益計算表を傳記 Biography 又は活動寫眞 Motion Picture に譬へることは廣く認められる所である。貸借対照表は或一定時點に於ける企業の財政状態の綜括的表示であり、企業の切斷面 Cross section of the business である。之に對して損益計算表は或一定期間に於ける企業の經營 Operations 又は活動 Activities 其の者の計數的・貨幣價值的表示にして、經營表 Statement of business operation とも稱すべきものである。前者は企業の靜態統計であり後者は企業の動態統計である。故に貸借対照表は例へば第何期末昭和十一年六月三十日現在の企業の財政状態を示し、損益計算表は第何期昭和十一年一月一日乃至六月三十日の企業の活動状態の累積的計算を示す。此の意味に於て一は靜的 static、他は動的 dynamic の性質を有する。

従つて貸借対照表は、其れ自身の計算に依つて、年度純利益又は年度純損失と云ふが如き資本の増加額又は減少額を算出し得るの能力を有する筈がない。何となれば資本の増加

貸借対照表は純損益を算出し得るか

貸借対照表と損益計算表

額又は減少額と云ふ觀念は、一定期間を前提とするものにして、動態統計に關するものなるを以てある。然るにも拘らず總ての貸借対照表は純利益又は純損失を表示し、然も此の計數は其の項目中最も重要なものであり、此の項目無き貸借対照表は殆ど想像し得られざる所である。但し茲に貸借対照表とは決算貸借対照表を指す。

然らば貸借対照表の計算に依つては、純利益の算出は絶對的不可能であるかと言ふに、必しも然らず。一個の貸借対照表に依つて算定せられ得るものは、其の瞬時に於ける財産構成部分の靜態及び資本構成部分の靜態であり、上例に於ては資本金一六、九九七圓である。而して此の資本金一六、九九七圓は財産的計算の結果として算出せられたるものである。資産一九、六〇七圓及び負債二、六一〇圓が先づ算出せられ、然る後兩者の差額として純財産即ち資本一六、九九七圓が決定せられたのである。然れども之れより先、前年度末に於て貸借対照表の作成あり、之に依つて資本金一五、〇〇〇圓の決定があり、此等二個の貸借対照表の作成に依り、始めて次の如き計算を以て純利益は算出せられるのである。

- (1) 昭和10年12月31日即ち昭和11年1月1日現在の資本 $(K_0) = A_0 - P_0 = ¥15,000$
 (2) 昭和11年6月30日現在の資本 $(K_1) = A_1 - P_1 = ¥16,997$

二個の貸借対照表に依る

(3) 昭和11年1月1日乃至6月30日年度純利益 $(RG) = K_1 - (K_0 - k)$
 $= ¥16,997 - (¥15,000 - ¥100) = ¥2,097$

六 貸借対照表の損益計算的性質

以上説明したる所の貸借対照表は、言ふまでもなく、決算貸借対照表 *Schlussbilanz*, *Ab-schlussbilanz* 又は年度末或は期末貸借対照表 *Jahresbilanz* である。通常之を損益計算表 *Erfolgsbilanz*, *Ertragsbilanz* に對して財産貸借対照表 *Vermögensbilanz* と稱する。而して單に貸借対照表と言ふときは、此の決算貸借対照表を意味する。

然れども廣義に於ける貸借対照表には此の外には設立貸借対照表 *Gründungsbilanz* あり、清算貸借対照表 *Liquidationsbilanz* 破産貸借対照表 *Konkursbilanz* 等がある。後二者は企業財産の賣却處分を目的として作成せられるものであるから、之を賣却貸借対照表と總稱し得べく、之に對して設立貸借対照表及び決算貸借対照表は企業の經營を前提とし、所謂「繼續企業の原則」*The principle of going concern* の下に作成せられるものであるから、之を經營貸借対照表と總稱し得るであらう。又後者を平常貸借対照表 *Ordentliche*

平常貸借対照表と非常貸借対照表

Bilanzen と稱し、前者を非常貸借対照表 Ausserordentliche Bilanzen と稱する。此等兩種の貸借対照表は共に或一定時點に於ける企業の財産状態又は財政状態を表示するには相違ないけれども、其の所謂財産状態又は財政状態なるものは、決して同一意義のものではなく、一を以て直に他に代らしめることを得ないものである。例へば決算日に企業を賣却せむとする場合を假定するに、決算貸借対照表を以て直に其の賣却價格を決定せむとすることの不合理不適當なるは疑を容れざる所であらう。

之を換言すれば決算貸借対照表は財産貸借対照表と稱せられ、財産状態又は財政状態を表示するものなりと稱せられるけれども、其の所謂財産状態・財政状態とは單純なる意味に之を解釋することを得ず、一種特別な意義を有するものと言はなければならぬ。即ち夫れは或一時點に於ける企業の切斷面であると云ふ意味に於て靜態統計であるけれども、元來企業なる者は本質上一個の連續的存在であり、營利を目的とする存在である。而して貸借対照表は、此の如き本質を有する企業が毎營業年度末に於て企業會計の決算の結果として作成する所のものである。故に貸借対照表は此の企業の連續性及び營利性の支配を受け、之によつて其の本質を制約せられ決定せられざるを得ないのである。

企業の連續性及び營利性

窮極に於て損益計算的

斯の如く貸借対照表は、之を損益計算表に比較して相對的に言へば、財産的計算であり靜態統計であるけれども、其の財産的計算と稱し靜態統計と稱するもの、本質を、更に繼續的企業の本質に顧みて考察するときは、其の意義の單純ならざることを知るのである。而して窮極に於て損益計算的と云ふ原理が、貸借対照表をも支配することを認めなければならぬこと、なるのである。(註四)(註五)

〔註〕

- (一) 私用勘定の用法に就いては本章第四節、二九九、三〇〇頁及び第十三章二七五頁を參照。
- (二) 舊商法破産編第一〇一七條、第一〇五〇條、第一〇五一條等。例へば第一〇一七條には次の如き文句がある。
「……貸方財産ノ全部若クハ一分ヲ藏匿シ轉匿シ若クハ脱漏シ又ハ借方現額ヲ過度ニ掲ケ……タルトキハ詐欺破産ノ刑ニ處ス」

(三) 此等諸形式の相異は私用勘定の用法と密接なる關係を有する。第一形式と第三形式とは二八八頁所載の私用勘定・集合損益勘定及び資本勘定に據り、第二形式は二七五頁所載のものに據る。

(四) 貸借対照表の損益計算的性質を主張し、殊に損益計算のみが其の唯一の目的であると主張する學說を動的貸借対照表說 die dynamische Bilanzlehre と稱する。フンシャー Fischer, Rudolf シュマールンバッハ等の主張する所にして、殊にシュマールンバッハの名を以て代表される貸借対照表學說である。然れども翻つて英米會計學
貸借対照表の損益計算的性質

を顧るときは、其の説明に於て何等特別の問題とすることなく又特別の論争もなく、唯當然自明の事として貸借対照表の損益計算の本質を認めるものゝ如くである。而して企業會計の實際的發達に伴つて發達し來れる英米會計學が、貸借対照表の實際的・現實的目的・本質を正當に認識して説明することは、寧ろ當然の事であつて、敢へて異とするに足らざる所である。問題は寧ろ、何故にドイツ學界に於てフィッシャー、シュマーレンバッハ説が出現せざるを得なかつたかといふ點に在る。

(五) 貸借対照表に關する詳細なる説明は、所謂「會計學」Accounting に於て取扱ふ所である。

第十六章 損益計算表

一 總 說

決算の結果、一營業年度の繼續的計算記録たる簿記の元帳勘定の全體が、集合損益勘定及び決算殘高勘定に綜括せられ、又決算表・決算報告書として、其の形式内容を整頓したる損益計算表及び貸借対照表と成ることは既に述べたる所である。而して貸借対照表は、其の殘高又は結論として、年度純利益又は年度純損失を表示し、然も之を特別の一項目として純粹なる營業成績の表示たらしめることを要する。然れども此の純利益又は純損失、例へば上例に於ける純利益二、〇九七圓の發生の原因又は由來に關する説明に至つては、貸借対照表の全く關與せざる所である。

損益計算表は即ち此の説明を與へる。此の意味に於て損益計算表は貸借対照表上の一項目に關する補充的説明を爲すものと解せられる。然れども此の事は直に兩者の地位の上下

貸借対照表
の結論

損益計算表
は内容的
説明を示す

損益計算表
の結論

又は主従を決定するものではない。
一 營業年度に於ける企業經營の動態統計の綜括的表示、又は一營業年度に於ける營利諸活動の計數的・貨幣價值的表示たる損益計算表の結論は、言ふ迄もなく、年度純利益又は純損失である。二、〇九七圓である。

損益計算表
の構造

一 營業年度に於て企業が爲したる總ての活動は、主として商品賣上の總収益を獲得する爲である。故に損益計算表が示すべき第一の計數は、一營業年度中に得たる商品賣上の總収益でなければならぬ。次に此の總収益より先づ賣上商品原價を差引いて賣上總利益と稱するものを見出し、更に販賣費及び一般營業費を差引いて賣上純収益又は純利益を算出する。従つて損益計算表に於ける第二の計數は賣上商品原價に關するものであり、第三は販賣費及び一般營業費の構成を明かにするものである。以上が商業的企業の損益計算の主なる部分である。尙、金融上の収益及び費用、並びに其の他の収益及び費用をも之に加減し、窮極に於て年度純利益又は純損失幾何と云ふ結論に到達する。

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

二 損益計算表の形式及び内容

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

損益計算表
の諸部門

損益計算表の比較的分化發達したるものは、次の五部より成る。

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

是れである。尙、工業的企業にあつては販賣損益計算に於ける賣上商品原價に關する部分の代りに、製造損益計算なる部門を設けることを要する。

此所には第三十二圖雛形に據つて簡單なる説明をなすであらう。

第三十二圖

損益計算表 自昭和 年一月至昭和 年六月

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

商品賣上高

(I) 商品賣上高 Sales

一營業年度の商品賣上高は營業本來の營利活動の成果にして、收益の主要なる源泉である。商品賣上勘定の貸方残高一九、五〇〇圓より戻り品勘定借方残高四六〇圓を差引いて純賣上高 Net Sales; Rein- oder Nettoerlös 一九、〇四〇圓を算出し、之を本金額欄へ送る。尙、控除すべき項目として賣上値引割戻 Sales Rebates and Allowances 及び賣上現金割引 Sales Discounts 等あり。但し賣上現金割引は之を金融損益項目と做す見解がある。

賣上商品原價

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

商品賣上高より第一に控除すべき項目は賣上商品原價である。賣上商品原價の算出法は、既に賣上商品原價勘定の説明に際して述べたる所である。損益計算表の此の部分は、實質上單に賣上商品原價勘定の内容を羅列するに過ぎない。是れ先に賣上商品原價勘定を稱して、集合損益勘定の一部を成す綜合損益勘定であると言へる所以である。尙、販賣勘定は以上(1)及び(2)を其の内容とし残高として賣上總利益を示す。

賣上總利益

(3) 賣上總利益 Gross Profit on Sales.

商品賣上高一九、〇四〇圓より賣上商品原價一三、六八〇圓を差引いたる残高五、三六〇

損益計算表の形式及び内容

圓を賣上總利益と稱する。之れより更に販賣費及び一般營業費を差引けば、其の殘高は賣上純利益 Net Profit on Sales である。

販賣費
 一般營業費
 雜收益
 年度純利益

- (4) 販賣費 Selling Expenses.
- (5) 一般營業費 General Administrative Expenses.
- (6) 雜收益
- (7) 年度純利益 Net Profit for the Year; Jahresgewinn.

年度純利益は賣上純利益二、〇三七圓に雜收益六〇圓を加へたるものにして二、〇九七圓となる。

尙、金融的費用及び収益に關する部分あるときは、雜収益及び費用即ち非營業的損益計算の前に入る。利益處分計算は主として株式會社の場合に於て諸種の問題を有する。茲には損益計算表の結論として純利益二、〇九七圓の決定を見、貸借對照表に於ける同一結論の決定と相照應して、純利益の二重表示を現すに至りたる結果を以て複式簿記體系の歸結と做し、之を以て第二編簿記の理論の終結とする。

純利益の二重表示

第三編 簿記の帳簿

第一章 簿記の帳簿

一 簿記の理論と實際

以上の説明に依つて明かなる如く、第二編に於て「簿記の理論」を説明するに方つては方程式及び勘定形式殊に勘定形式を中心にして之を行ひ、簿記の帳簿のことは全然考慮の外に置いた。換言すれば簿記の理論的説明は簿記の構成諸要素たる勘定形式・借方貸方・取引・財産・資本・損益に關する説明、企業の設定又は會計年度の開始より經營を経て決算に至る一會計期間 The accounting cycle 殊に決算手續・試算表・決算運算表・財産目錄・貸借對照表・損益計算表に關する説明等を以て終るのである。殊に簿記組織の基本を成す所の諸關係たる財産對資本の關係——資本方程式、取引の二重性——貸借方程式、借

簿記の理論的説明

方貸方平衡の原理等に關する説明の如きに至つては、方程式及び勘定形式に依る説明方法が特に有効である。而して此等の場合に於て、簿記の帳簿に關する問題は全く無關係である。

然れども勘定形式は抽象的に存在せずして簿記の帳簿の中に設定せられてあるは勿論、勘定形式を有する帳簿即ち元帳のみを以て簿記を行ふことは諸種の實際的困難又は不都合を伴ふ。従つて勘定形式に依つて簿記を説明し、元帳のみを以て簿記を行ふことが、理論上に於ては可能にして且つ必要なるに拘らず、實際的には帳簿無き簿記の存在を想像すること能はず、帳簿組織を顧慮すること無くしては、簿記組織・會計制度を建設・考案し又は其の運用を理解すること不可能である。此に於て簿記の帳簿に關する説明が必要である。

二 傳統的三帳簿

傳統的三帳簿

曩に第一編第一章に於て述べたる如くバチョーリの簿記に於ては三種の帳簿を有した。即ち(a)日記帳 *Memoriale* (b)仕譯帳 *Giornale* (c)元帳 *Quaderno* 是れである。(註一)

此等三種の帳簿は以後永く複式簿記に必要缺くべからざる三帳簿として三位一體を成し、此等三種の主要帳簿無くしては複式簿記の存在不可能なりと想像せられて來たのである。

日記帳

(a)日記帳 *Memoriale*; *Memorandum*

Memoriale は總ての取引を其の發生するに際し先づ記録する日記帳又は備忘録である。其の記録の形式は年代順 *chronological* であり、全く自由にして何等簿記の技術的形式に拘束せらるゝことなし。例へば各個の取引を記録するに方り、之を元帳勘定の科目に基き借方貸方に仕譯するが如きことを行はない。(註二)

仕譯帳

(b)仕譯帳 *Giornale*; *Journal*; *Journal (Memorial)*

仕譯帳は一度日記帳に記録せられたる取引を更に簿記技術的形式に依つて改整し、元帳勘定への記入の準備を行ふと同時に、取引の内容・性質・條件等に就き必要なる説明を簡単に摘録し以て他日の參考に資する。簿記の技術は仕譯帳に於て始めて入り來る。取引を借方項目と貸方項目とに分析することを稱して仕譯 *Journalizing* と云ふ。仕譯帳は取引を仕譯することを以て其の主なる職能とする帳簿である。

元帳

(c)元帳 *Quaderno*; *Ledger*; *Hauptbuch*

傳統的三帳簿

元帳は勘定の帳簿 Book of Accounts であり、本帳簿であり、複式簿記その者である。日記帳及び仕譯帳は元帳への記録の爲の準備手段として存在する。仕譯帳に於て仕譯せられたる各取引の借方項目と貸方項目とは、元帳の相當勘定の借方と貸方とに移し記入せられる。之を稱して轉記 Posting と云ふ。簿記に於ける記録の手續は仕譯と轉記とである。以上三種の傳統的帳簿の中、日記帳は夙くより不用に歸したるを以て、現今猶用ひられてゐる簿記固有の帳簿は仕譯帳と元帳とである。

三 元帳と仕譯帳

元帳と仕譯帳とは凡ての簿記に必要缺くべからざる帳簿にして、兩者相俟つて簿記の記録を容易ならしめ且つ完全ならしめるものである。既に言へる如く、元帳は勘定であり實に簿記その者である。故に勘定無き簿記を想像し得ざるが如く、元帳無き簿記は想像し得られない。されど元帳をして、此の如き簿記の本體として、純粹なる計算的機構たるを得せしめる所以の者は、別に仕譯帳の存するが故である。

仕譯帳に關しては、近世會計實務の進歩が常に仕譯帳分割制度の發達に伴つて所謂仕譯

簿記に必要
不可缺の二
帳簿

元帳

仕譯帳

帳 Journal の重要性を著しく減殺したるのみならず、傳票制度の發達に伴ひ漸次仕譯帳を廢止して傳票 Tickets 又は Original papers or documents よりの直接元帳記入を行ふの傾向あるを認めなければならぬ。然れども此の事は單に仕譯帳の形式又は組織に關する問題である。簿記の記録の技術的順序としては、第一に取引その者の記録と、第二に勘定形式に依る計算記録とを要し、従つて其の間に取引の仕譯を行ふの必要あるは言ふを俟たない所である。此の意味に於て仕譯帳は元帳と共に簿記に必要缺くべからざる帳簿であると言ひ得る。

仕譯帳と元帳とを比較して相對的に其の特質を説明すれば次の如し。

(I) 記録の順序

簿記固有の記録として其の順序を言へば、仕譯帳は第一次記入又は原始記入の帳簿であり、元帳は第二次記入又は最終記入の帳簿である。同一の材料たる取引を先づ仕譯帳に記録し、更に之れより元帳へ轉記するのである。總て簿記の記録は原則として此等二種の帳簿に二重に記録せられることを要する。

之を換言すれば元帳の記入は必ず仕譯帳より之を轉記するを要する。蓋し此の如くする

兩者の特質

記録の順序

に非ざれば、簿記に於て此等二種の帳簿を併せ使用する主要なる理由を没却するに至るが故である。既に述べたる如く、元帳勘定の記入に誤謬・脱漏等ありや否やは、試算表の作成に依つて一應は検証し得れども、此の検証の効力は頗る制限的である。従つて元帳に就き完全なる監査を行はむとするには、元帳に對し仕譯帳を以て「突合せ」The comparison of Books をなすの外方法がない。然るに此の場合に於て、若し仕譯帳に記録なき取引が元帳に記入してあるならば、突合せの方法は不可能となるであらう。

故に總て元帳の記入は仕譯帳を経由するに非ざれば之をなすべからず。是れ簿記帳上の大原則である。此所に元帳の記入とは單に外部取引より生ずるものに止らず、内部取引及び形式的帳簿取引より生ずるものをも包含する。苟も元帳勘定に生ずる記入は總て此の原則に據るべきである。但し残高繰越の記入は之に對する唯一の例外をなす。蓋し此の場合に於ては特に仕譯帳の記録に依つて元帳記入を統制するの必要なのみならず、仕譯帳に記録すべき取引の説明皆無なるを以てある。

(2) 勘定の帳簿と取引の帳簿

元帳は勘定 Account より成り、仕譯帳は取引 Transaction より成る。元帳に於ては多

帳簿の突合せ

Transacted

記帳上の大原則

勘定の帳簿
取引の帳簿

數の勘定を設け、各種の資産・負債・資本・収益・費用・損失に就き其の價値の増減又は増加の計算を行ふ。元帳の記録の單位は勘定である。而して此等の勘定に増減の結果を惹起すものは凡て取引であるが、取引を取引として記録するは元帳の職分に非ずして、仕譯帳である。仕譯帳は取引の發生するに隨つて之を記録する。各個の取引を記録の單位として、取引その者を記録するのである。

然るに取引は本質上積極的結果と消極的結果とを惹起す。是れ簿記に於ける最も重要な記録材料にして、之を記録するは即ち元帳である。元帳勘定に於ける借方記入と貸方記入とが其の記録である。而して取引の記録と勘定の記入即ち仕譯帳と元帳との聯絡は、各取引を借方記入と貸方記入とに分解すること即ち仕譯に依つて完くせられる。

(3) 價値計算と備忘記録

元帳の記録は勘定形式に依る價値の増減計算に重きを置くが故に、金額欄が其の主要なる部分であり、摘要欄には僅に反對勘定の名稱を記して、複式記入の他方の記入が何勘定に爲されてあるかを示すに過ぎず、甚しきに至つては此の欄の記入を全然省略する。仕譯帳は恰も此の缺點を補ふ。其の記録の單位は取引その者にして取引の内容・性質・條件等

價値計算と
備忘記録

の要領を摘要又は説明 Narrative, narration, explanation として摘要欄に附記し、以て將來の参考に資すること其の主要なる一職分である。但し取引の詳細なる内容に關しては送状等の原始書類 Original documents に譲り、仕譯帳の摘要欄には單に其の記録の出所を番號等に依つて示すに止めること最も實際的である。此の點、恰も元帳の摘要欄をプランクのみになし置き、唯參照欄に仕譯帳の頁數を記すに止めるのと同様である。

同時的と發生順

(4) 同時的記録と發生順記録

元帳の記録は同時的 synchronistisch であり、仕譯帳のは發生順・年代順 chronologisch である。仕譯帳は企業に起る總ての取引を發生するに隨つて記録するが故に、其の記録の順序は自ら取引發生の順序に依ることとなる。是れ仕譯帳を Journal (日記帳) と稱する所以である。然るに元帳の記録は多數の勘定形式に依る記録なるが故に、之を全體に就いて見れば、同時的・平面的であると言ひ得る。唯各勘定の借方又は貸方一方の記入に就いて言へば、其の記録が取引の發生順に依るものなること言ふを俟たない。

四 主要帳簿と補助帳簿

主要帳簿と補助帳簿

主要帳簿と補助帳簿又は副帳簿の分類も亦廣く行はれる所である。主要帳簿とは總ての複式簿記體系に絶對的必要にして、一個の簿記體系の全體に關する帳簿の總稱である。之に反して補助帳簿とは總ての複式簿記體系に絶對的必要なるものでなく、又一個の簿記體系の全體に關するものでもない。既に主要帳簿に記録ある或種の財政的事項に就き、特に詳細なる記録を必要又は有用となす場合に於て使用せられる帳簿の總稱である。

従つて主要帳簿は一般的に元帳殊に一般元帳と仕譯帳殊に綜合仕譯帳とより成るものであると言ひ得るに反し、補助帳簿に關しては此の如き一般的説明をなすことを得ない。各個の場合に依り、自ら異なる所の相對的問題である。例へば一般元帳に對する補助元帳たる得意先勘定元帳及び仕入先勘定元帳の如きは、商業會計に於ける補助帳簿の顯著なる例であり、又綜合仕譯帳に對する補助仕譯帳又は部分仕譯帳たる現金出納帳及び(一般)仕譯帳、又は現金收納帳、現金支拂帳、商品仕入帳、商品賣上帳等の如きは、ドイツ式簿記及びフランス式簿記に於ける補助仕譯帳の例である。(註四) 又銀行會計に於ける主要帳簿は計算部會計に於ける總勘定元帳及び日記帳より成り、補助帳簿は營業部會計に於ける各種の部分元帳・準部分元帳及び之に附屬する諸種の帳簿並びに傳票及び増補日記帳等を總稱

銀行會計の例

補助元帳と補助仕譯帳

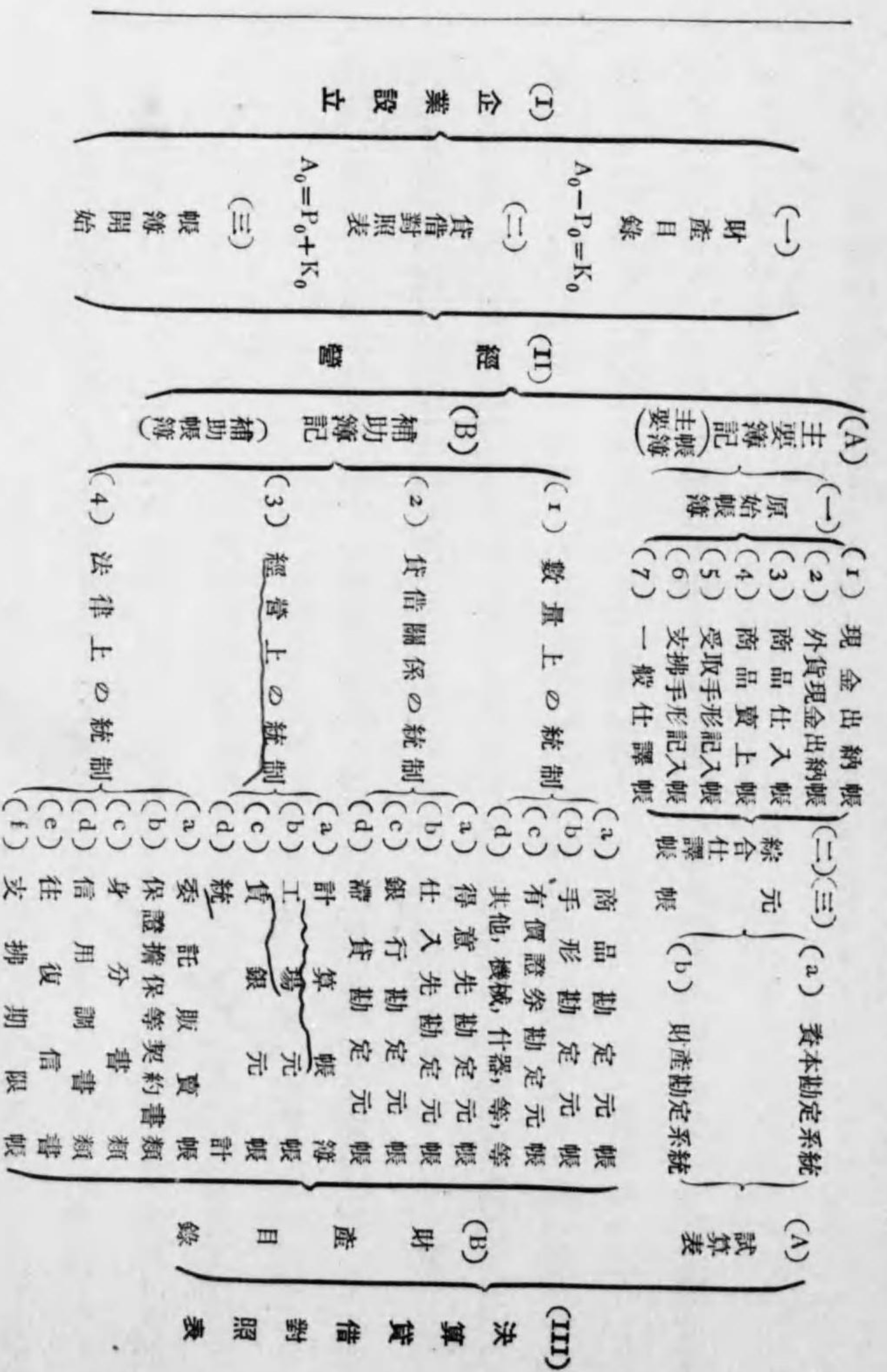
するものと解すべきであらう。尙、傳票は本質上仕譯帳にして、營業部會計及び計算部會計の兩者に屬する帳簿である。

簿記帳簿組織は簿記組織又は會計組織全體の主要なる一部分を成し、簿記組織は企業の種類・企業形態の種類・規模の大小等に依つて相異なる問題である。之に關する一例として、シニヤーの示す簿記の全組織並びに帳簿組織に關する雛形は参考に値する所大なるを以て、之を第三十三圖に掲げる。特に**主要簿記** Hauptverbuchung と**補助簿記** Nebenverbuchung との竝立に注意すべきである。(註五)

〔註〕

- (一) 第一編第一章第四節を參照。
- (II) Memoriäle と相當する語は英語の Day-book, blotter, jotter, memorandum, ユーメン語の Strazza, Kladder Brouillard 等である。Kassenbuch (現金出納帳) と相対んで用ひられる Memorial なる術語は仕譯帳の意として日記帳 Memoriäle である。
- (III) ドイツ式簿記及びフランス式簿記に就いては後章(第四編第二章)を參照。
- (IV) Schär, Buchhaltung und Bilanz, S. 138.

第三十三圖 シニヤー簿記組織及び帳簿組織の表



主要帳簿と補助帳簿

三二五

第二章 仕譯帳

Buchhaltungsformen

一 仕譯帳と元帳

帳簿組織と簿記形式

既に述べたる如く簿記の固有の帳簿は元帳と仕譯帳とである。以下數章に亘つて先づ仕譯帳に關する説明をなし、次いで元帳の説明に入るであらう。

又簿記の帳簿組織に關する問題は所謂簿記形式又は簿記方法 *Buchhaltungsformen* oder *Buchhaltungsmethode* の説明として第四編に譲る。唯此所に仕譯帳及び元帳の組織を述べるに先立ち、豫め注意すべきは、凡て帳簿組織は一企業に就き一個の有機的全體として存在するものなるが故に、仕譯帳組織と元帳組織とは離るべからざる關係に於て考慮せらるべきことは是れである。

二 仕譯帳の形式及び用法

標準形式

年月日

摘要

元帳頁數

第三十四圖 仕譯帳の標準形式

年月日	摘要	元帳	借方	貸方	頁
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	

仕譯帳の標準形式は凡そ第三十四圖の如し。

(1)年月日欄 取引發生の年月日を記す。仕譯帳が日記帳たるの性質上缺くべからざる項目である。取引發生の日と仕譯帳記録の日とは同一なるを普通となすべきも、常に必しも然らず。

(2)摘要欄 摘要欄には二種の記録をなす。第一には取引の仕譯を行ふ。即ち元帳の勘定科目に準據して取引を借方項目と貸方項目とに分析し、以て元帳記入の準備を整へることは是れである。第二には取引の要領の摘録である。

(3)参照欄 参照欄には元帳の頁數を記す。即ち摘要欄に於て仕譯したる借方項目及び貸方項目を各、元帳勘定に轉記したる時は、一方仕譯帳の参照欄には轉記先元帳勘定の頁數を記すと同時に、他方元帳の参照欄には記入の出所たる仕譯帳の頁數を記す。之に依り兩帳簿の聯絡を保持し、以て帳簿突

仕譯帳と元帳 仕譯帳の形式及び用法

合せを可能ならしめる。又この記入の有無に依つて元帳への轉記が済みたるか否かを知る。

(4)借方金額欄 説明を要せず。

(5)貸方金額欄 同上。

尙、仕譯帳の形式には上記の標準形式と多少異なるものがある。就中元帳頁数を左端に、年月日を中央部に記すはイタリー式の原形である（註二）。又多桁式仕譯帳に就いては後説に譲る。

今第二編第八章の假設例に據つて取引を記録し、且つ之を元帳勘定へ轉記したる後の仕譯帳雛形を示せば第三十五圖の如し。但し此の場合各取引の説明書を省略し、取引に附したる番號を以て取引發生の年月日と假定し、元帳勘定に附したる番號を以て其の所在の元帳頁數と假定する。

仕譯帳の借方と貸方及び借方合計と貸方合計とは常に相等しきこと言ふを俟たない。上例に於て借方合計及び貸方合計は共に五、三九五圓である。此の數字は同日作成したる元帳の合計試算表と一致すべきこと勿論である。（註三）
之に依つて仕譯帳に依る元帳の統制が成立つ。

第三十五圖 仕譯帳

年月日	摘要	元頁	借方	貸方
昭和11年 9月1日	現金勘定	2	1,500—	
	借入金勘定	8		500—
	資本勘定	9		1,000—
2	什器勘定	5	500—	
	現金勘定	2		500—
3	商品勘定	4	1,000—	
	仕入先A勘定	6		1,000—
4	仕入先A勘定	6	500—	
	現金勘定	2		500—
5	仕入先A勘定	6	300—	
	支拂手形勘定	7		300—
6	得意先甲勘定	3	1,000—	
	商品勘定	4		800—
	賣上損益勘定	10		200—
7	現金勘定	2	480—	
	賣上現金割引勘定	13	20—	
	得意先甲勘定	3		500—
8	現金勘定	2	10—	
	利子收益勘定	11		10—
9	仕入先A勘定	6	15—	
	仕入現金割引勘定	12		15—
10	家賃費用勘定	14	50—	
	現金勘定	2		50—
11	利子費用勘定	15	20—	
	借入金勘定	8		20—
	繰越		5,395—	5,395—

仕譯帳の形式及び用法

三 仕譯帳の進化

仕譯帳の進化

仕譯帳又は仕譯帳の組織は一個の帳簿より成るものあり、或は數種の帳簿より成るものあり、或は又元帳と同一帳簿に於て存在するもの等がある。此等の差異は實際上の便宜に基き發達したる所にして、所謂簿記形式又は簿記方法の相異に關する問題である。理論上に於ける仕譯帳の性質・職能は之に因つて何等の變化をも生ずることがない。

簿記發達史上に於ける仕譯帳又は仕譯帳組織進化の跡を推測するに、凡そ次の如き變遷を経て現今の發達段階に到達したるもの、如くである。此所に現今の發達に於ける仕譯帳組織とは英米會計學書に普通見える所にして、現金出納帳（又は現金收納帳及び現金支拂帳）・商品賣上帳・商品仕入帳・戻り品記入帳・戻し品記入帳等の特殊仕譯帳及び一般仕譯帳より成るものを意味する。（註三）

仕譯帳の發達進化の段階を大別して凡そ次の四段階となし得る。

(1) 原形 イタリーに於ける原形は一冊の仕譯帳を以て總ての取引を網羅したるものにして、豫め日記帳 Memoriale に記録したる各個の取引を仕譯帳に於て個々別々に仕譯し、且

イタリー簿記の原形

綜合仕譯法の考

第三十六圖 仕譯帳

年月日	摘要	元頁		借方		貸方	
		11	30	150	00	150	00
昭和11年 9月10日	甲 商店 勘定 定 商品 賣上 勘定 (說 明)	11	30	150	00	150	00
	乙 商店 勘定 定 商品 賣上 勘定 (說 明)	12	30	250	00	250	00
	丙 商店 勘定 定 商品 賣上 勘定 (說 明)	13	30	300	00	300	00
	丁 商店 勘定 定 商品 賣上 勘定 (說 明)	14	30	450	00	450	00

仕譯帳の進化

つ其の借方項目及び貸方項目を一つ一つ元帳へ轉記するの形式である。例へば或日に商品の信用賣が四件ありたりとすれば、四個の取引は日記帳より各別に仕譯帳へ移し記されて仕譯せられること第三十六圖の如し。

(2) 綜合仕譯法の發達 第二の發達段階に於ては一冊の仕譯帳が總ての取引を取扱ふこと第一の場合と同様なれども、日記帳より取引を採録仕譯するに方り、同一種類の取引が數個あるときは、之を一纏めにして一個の綜合仕譯を行ひ、以て數個の個別仕譯に代へる方法が發達したであらうと想像せられる。（註四） 例へば

綜合仕譯帳
の特殊日記帳
の分化

第三十七圖
仕 譯 帳

年月日	摘 要	元 頁	借 方	貸 方
昭和十一年 九月十日	甲 商店 勘定	11	150	—
	乙 商店 勘定	12	250	—
	丙 商店 勘定	13	300	—
	丁 商店 勘定	14	450	50
	商品賣上 勘定	30		1,150
				50

第三十七圖の如し。

此の綜合仕譯の方法は記帳手数の省約を來すこと頗る大である。第一に仕譯帳の記録に於て其の數を約半減し、第二に元帳への轉記に於て亦同數の節減を見るのである。加之、商品賣上勘定の記録としても亦、四個の貸方項目を記入するよりも一日の信用賣總額一、一五〇・五〇圓一口を記入する方が遙に意義大である。是れ綜合轉記又は合計轉記の利益である。

(3) 原始帳簿の分割と綜合仕譯帳の發達(註五)(註六)

次の發達段階に於ては原始帳簿たる日記帳が分化して數個の帳簿となつた。綜合仕譯の方法を、原始帳簿の分割に依つて、更に根本的に行ふことである。即ち現金出納帳・商品賣上帳・商品仕入帳等の特殊日記帳が發達して各々現金取引・商品賣上・商品仕入等同種取引の記録

のみを取扱ひ、殘餘の數少き取引を取扱ふ日記帳と共に日記帳組織を構成した。此等の帳簿は補助帳簿 Auxiliary Books にして仕譯帳其の者ではない。

而して仕譯帳は依然として本來の重要な地位を保有し、實に簿記その者 The Book であつた。總ての取引は悉く仕譯帳に記録せられざるべからず、凡て元帳の記入は必ず仕譯帳を経由せざるべからざること從來と異なる所を見ない。唯この場合に於ける仕譯帳の仕譯形式は綜合仕譯である。然も主要なる取引は種類に依つて各種の特殊日記帳の取扱ふ所なるが故に、既に其所に於て綜合仕譯が行はれる理である。従つて仕譯帳に於ける綜合仕譯の手續は極めて簡單にして、毎月一回と云ふ如く定期的に次の如き記録を行ふを以て足りるのである。

綜合仕譯帳
への移記

(a) 現金出納帳の一月分の記録は二個の長き綜合仕譯として仕譯帳に移し記される。
(i) 現金收納に關する總ての取引

現金	×	×	×
勘定	×	×	×
口	×	×	×
同	×	×	×
同	×	×	×
等	×	×	×

仕譯帳の進化

(2) 二現金支拂に關する總ての取引

諸	口	現	金	勘	定				
何々	何々	何々	何々	何々	何々	×	×	×	×
何々	何々	何々	何々	何々	何々	×	×	×	×
等	等	等	等	等	等				

(b) 商品賣上帳よりは一月の商品賣上に關する取引の總てが一個の綜合仕譯として移記せられる。

(3)	諸	口	商	品	賣	上	勘	定	
	甲	乙	甲	乙	甲	乙	甲	乙	
	商	商	商	商	商	商	商	商	
	店	店	店	店	店	店	店	店	
	勘	勘	勘	勘	勘	勘	勘	勘	
	定	定	定	定	定	定	定	定	
	等	等	等	等	等	等	等	等	

(c) 商品仕入帳よりは同じく一月の仕入に關する取引の總てが一個の綜合仕譯となる。

(4)	商	品	仕	入	勘	定			
	諸	諸	諸	諸	諸	諸			
	A	B	A	B	A	B			
	商	商	商	商	商	商			
	店	店	店	店	店	店			
	勘	勘	勘	勘	勘	勘			
	定	定	定	定	定	定			
	等	等	等	等	等	等			

(d) 日記帳 最後に日記帳よりの仕譯に關しては第二段階に於けると同様に於けると同様にして、幾多の綜合仕譯を行はざるを得ないけれども其の數は極めて少い。

此の如き仕譯帳を稱して綜合仕譯帳 Sammeljournal と云ふ。此の方法は其の當然の結果として仕譯帳より元帳への轉記をも月一回と云ふ如く定期的に行ふこととなり、従つて元帳勘定の計數は現在のものを示さず、甚しきときは一月遅れとならざるを得ない。此の如きは簿記の記録として大なる缺點である。殊に各得意先勘定及び各仕入先勘定の如き常に日日の貸借關係の明確なる殘高を明かにすることを必要とする勘定に於て然り。而して其の禍因をなす者は明かに綜合仕譯帳である。

(4) 綜合仕譯帳の廢止

此の故に次の發達の段階に於ては、必然的に綜合仕譯帳の廢止を行ふこと、ならなければならぬ。之れと同時に、從來補助帳簿又は日記帳の地位にありたる諸種の原始帳簿は、各、直接に元帳へ轉記を行ふに至るべきである。之を換言すれば、先に補助帳簿として單に綜合仕譯帳に從屬しむる此等の帳簿は、今や仕譯帳の地位に進み、元帳と相並んで簿記の主要帳簿を形造るに至つたのである。是れ即ち英米に於ける現今の仕譯帳組織であ

綜合仕譯帳の廢止

(2) 二現金支拂に關する總ての取引

諸	口				
現金	勘定			×	×
何々	勘定	×	×		
何々	勘定		×		
等々	勘定				

(b) 商品賣上帳よりは一月の商品賣上に關する取引の總てが一個の綜合仕譯として移記せられる。

(3)

諸	口				
商品賣上	勘定		×	×	×
甲商店	勘定	×	×		
乙商店	勘定	×	×		
等々	勘定				

(c) 商品仕入帳よりは同じく一月の仕入に關する取引の總てが一個の綜合仕譯となる。

(4)

商品仕入	勘定	×	×	×	
諸	口				
A商店	勘定			×	×
B商店	勘定			×	×
等々	勘定				

(d) 日記帳 最後に日記帳よりの仕譯に關しては第二段階に於けると同様にして、幾多の

綜合仕譯を行はざるを得ないけれども其の數は極めて少い。

此の如き仕譯帳を稱して綜合仕譯帳 *Samuel Journal* と云ふ。此の方法は其の當然の結果として仕譯帳より元帳への轉記をも月一回と云ふ如く定期的に行ふこととなり、従つて元帳勘定の計數は現在のものを示さず、甚しきときは一月遅れとならざるを得ない。此の如きは簿記の記録として大なる缺點である。殊に各得意先勘定及び各仕入先勘定の如き常に日日の貸借關係の明確なる殘高を明かにすることを必要とする勘定に於て然り。而して其の禍因をなす者は明かに綜合仕譯帳である。

(4) 綜合仕譯帳の廢止

此の故に次の發達の段階に於ては、必然的に綜合仕譯帳の廢止を行ふこと、ならなければならぬ。之れと同時に、從來補助帳簿又は日記帳の地位にありたる諸種の原始帳簿は、各々直接に元帳へ轉記を行ふに至るべきである。之を換言すれば、先に補助帳簿として單に綜合仕譯帳に從屬しむる此等の帳簿は、今や仕譯帳の地位に進み、元帳と相並んで簿記の主要帳簿を形造るに至つたのである。是れ即ち英米に於ける現今の仕譯帳組織であ

の綜合仕譯帳の廢止

る。此所に注意すべきは、綜合仕譯帳の廢止は綜合仕譯及び綜合轉記その者を廢止したるに非ざることである。此の點はなほ後説に依つて自ら明白となるであらう。

四 仕譯帳の分割と多桁式仕譯帳

仕譯帳帳簿組織の發達又は改善を指導規定する主要條件は記帳手数の節約 Labor saving 及び記帳事務の分掌 Division of labor である。前節述べたる綜合仕譯及び綜合轉記の方は主として第一の條件を充すものであり、日記帳又は仕譯帳の分割は二つの條件を充すものである。

綜合仕譯が仕譯帳に於ける借方記入・貸方記入を約半減し、綜合轉記が元帳に於ける借方記入・貸方記入を約半減することは既に一言したる所である。又仕譯帳の分割即ち特殊仕譯帳の分化が簿記事務の分掌を可能ならしめることも明白である。特殊仕譯帳は同一種類の取引に就き組織的に綜合仕譯を行ひ、常に仕譯形式に於て完全に借方又は貸方一方の項目を省略するに止らず、借方又は貸方の金額欄その者を全然不用ならしめるものである。例へば前節の假設例を特殊仕譯帳である商品賣上帳に記録するときは、第三十八圖に示す

記帳手数の節約と記帳事務の分掌

仕譯帳の分割

多桁式仕譯帳

長所

第三十八圖 商品賣上帳

年月日	元帳勘定(借方)	摘要	元頁	金額
昭和11年10月9日	甲 商店		11	150
" " " "	乙 商店		12	250
" " " "	丙 商店		13	300
" " " "	丁 商店		14	450
				50

仕譯帳の分割と多桁式仕譯帳

如く僅に借方勘定四個の記入となるが如し。而して凡て貸方項目は商品賣上勘定なること自明なるが故に之を記さず、月末に至り又は定期的に金額欄の合計額を綜合轉記に依つて元帳の商品賣上勘定貸方へ記入するを以て足りるのである。

此の關係に於て仕譯帳の分割と並び説かれるものは多桁式仕譯帳 Columnar Journals, Divided-column Journals にして即ち仕譯帳の金額欄の桁数を多數にする方法 Columnizing である。されど多桁式仕譯帳の使用は簿記事務分掌の條件を充すことなく、記帳手数節約の實益を擧げること亦多大なりと言ふを得ない。仕譯の形式は個別仕譯にして綜合仕譯に非ず、一取引につき借方貸方の複式記入を行ふ。唯金額欄の増設に依り、同一元帳勘定へ轉記すべき借方項目又は貸方項目を特殊金額欄に記入し、其の合計を一括し

短所

て當該元帳勘定へ轉記するの利益を有するのみである。即ち綜合轉記の利用である。之に反して多桁式仕譯帳は形式複雑なるが故に、次に擧げるが如き短所を有するものである。

使用の困難

(1) 使用上の困難

形式の複雑は其の當然の結果として使用上、より多くの注意と熟練とを必要とし、然も其の間過誤の生ずべき機會の増加するを免れない。

帳簿の不經濟

(2) 帳簿の不經濟

既に述べたる如く、多桁式仕譯帳は仕譯帳の記入数を節約するの利益なきのみならず、多數金額欄の増設は第一には帳簿の横の幅を擴大せしめ、第二には多數の金額欄に無益なる餘白を生せしめるを免れない。

此の事は常に帳簿の不經濟なるのみならず、徒に尨大なる帳簿は使用上甚だ不便なるを以て、上述第一の缺點を助長し、仕事の能率を阻害するものと言はざるを得ない。

試算表の利益を形式上失ふ

(3) 試算表の利益を形式上失ふこと

單純なる仕譯帳にあつては借方金額欄と貸方金額欄とは取引毎に同一計數を記入し、從

多桁式特殊仕譯帳

つて借方合計と貸方合計とは常に等しきこと一目瞭然である。此の事は仕譯帳の或一頁が記入済となつて借方合計及び貸方合計を次頁へ繰越すとき、及び決算に於て試算表作成のときに最も顯著に現れる。然るに多桁式仕譯帳にあつては其の實質に於ては何等相異なきこと勿論なれども、形式上仕譯帳に於て一目瞭然たる結果を示し得ないのである。

以上の如くなるを以て、多桁式仕譯帳は仕譯帳分割と並び説かれること普通なれども、其の實益に至つては到底同日の論に非ず、一を以て他に代へることを得ない。寧ろ特殊仕譯帳の場合に於て多桁式を必要又は有益とする場合が多いのである。此の點に就いては、各種の特殊仕譯帳を説明するに従つて、明瞭となるであらう。

五 仕譯帳の分類

仕譯帳は、標準の異なるに従ひ種々の分類法に依つて、種類を分つことを得る。

第一 單桁式仕譯帳と多桁式仕譯帳

此の區別は金額欄の單數複數に依る形式上の標準に據るものである。例へば前出第三十五圖の雛形は單桁式一般仕譯帳であり、後出第八章四四八頁に掲げる者は多桁式である。

單桁式・多桁式仕譯帳

第一次・第二次仕譯帳

特殊仕譯帳についても單桁式及び諸種の多桁式形式がある。後章参照。

第二 第一次仕譯帳と第二次仕譯帳

此の分類の標準は、仕譯帳に於ける記録殊に仕譯が第一次的であるか、或は第二次的、即ち既に他の仕譯帳に於て仕譯記録したる取引を、第二次的に仕譯採録したるものであるかの別に據るものである。

(A) 第一次仕譯帳

(a) 完全仕譯帳又は全部仕譯帳

(I) 單一仕譯帳

(b) 不完全仕譯帳又は部分仕譯帳

(II) 一般仕譯帳

(III) 特殊仕譯帳

(B) 第二次仕譯帳

(a) 完全仕譯帳又は全部仕譯帳

(IV) 綜合仕譯帳

全部・部分仕譯帳

第三 完全仕譯帳又は全部仕譯帳と不完全仕譯帳又は部分仕譯帳

此の分類の標準は、仕譯帳が簿記の記録すべき取引の全部を網羅するか、或は其の一部のみを記載するかの別に依るものである。

(a) 完全仕譯帳又は全部仕譯帳

(A) 第一次仕譯帳

(I) 單一仕譯帳

(B) 第二次仕譯帳

(IV) 綜合仕譯帳

(b) 不完全仕譯帳又は部分仕譯帳

(A) 第一次仕譯帳

(II) 一般仕譯帳

(III) 特殊仕譯帳

第四 一般仕譯帳と特殊仕譯帳

此の分類は不完全又は部分仕譯帳に關するものにして、其の標準は仕譯帳の取扱ふ取引

一般・特殊仕譯帳

仕譯帳の分類

が特殊の種類に限定せられるか否かに據る。

(II) 一般仕譯帳

(イ) 一般仕譯帳

(III) 特殊仕譯帳

(1) 現金取引に關する特殊仕譯帳 (現金仕譯帳)

(ロ) 現金出納仕譯帳 (ハ) 現金收納仕譯帳 (ニ) 現金支拂仕譯帳 (ホ) 小口

現金支拂仕譯帳

(2) 商品取引に關する特殊仕譯帳 (商品仕譯帳)

(ヘ) 商品仕入仕譯帳 (ト) 商品賣上仕譯帳 (チ) 戻し品仕譯帳 (リ) 戻り品

仕譯帳

(3) 手形取引に關する特殊仕譯帳 (手形仕譯帳)

(ヌ) 受取手形仕譯帳 (ル) 支拂手形仕譯帳

仕譯帳各論

第三章 一般仕譯帳

一 仕譯帳各論

仕譯帳各論

前章に於て仕譯帳全般に關する總説を終へた。本章以下に於ては各種の仕譯帳に就き稍詳細なる説明を試みるであらう。即ち前章の最後に示したる、仕譯帳第四分類表に基き、(一)一般仕譯帳、(二)現金取引に關する特殊仕譯帳、(三)商品取引に關する特殊仕譯帳に就き、章を別ちて順次説明せむ。而して(四)手形取引に關する特殊仕譯帳に就いては、其の特殊的性質に鑑み、茲には其の説明を省略する。

二 一般仕譯帳

一般仕譯帳

一般仕譯帳 General Journal は第一次仕譯帳にして不完全又は部分仕譯帳である。今之を、同じく「一般」General とする形容詞を冠する一般元帳 General Ledger が、文字通

仕譯帳各論 一般仕譯帳 一般仕譯帳の取扱ふべき取引

りに一般的全體的元帳であり、従つて部分的又は不完全元帳に非ざる者であるのに比較して考へるときは、一般仕譯帳の場合に於ける「一般」といふ語の頗る不適當なるを覺えるのである。されど此の場合に於ける「一般」とは特殊に對する意味の一般である。換言すれば、或特殊の、特定種類の取引のみを記録する特殊仕譯帳に非ずして、限定し得ざる多種多の取引、言はゞ「其の他の取引」を凡て取扱ふの謂である。

一冊の完全單一仕譯帳が發達分化して、多數の特殊仕譯帳の獨立を見るや、此等各種の特殊仕譯帳が取扱ふ取引の数は、全取引の大部分を占むべきこと勿論なれども、尙その外に少數の多種多なる取引が残らざるを得ない。此の如き殘餘雜多の取引を取扱ふ第一次記入の帳簿が、即ち一般仕譯帳と稱せられる者である。

三 一般仕譯帳の取扱ふべき取引

一般仕譯帳は、其の本質上特殊仕譯帳の發達程度如何に依つて、其の取扱ふべき取引の範圍を異にすべきである。然れども其の主要なるものは、凡そ次の如き種類に大別し得るであらう。

opening Entries

一般仕譯帳
の取扱小取
引

開業の記入

(A) 開業の記入 Opening Entries

例へば昭和十一年一月一日、現金一、五〇〇圓及び借入金五〇〇圓より成る財産と、資本金一、〇〇〇圓より成る資本とを以て或企業を設立するとき、下の如き開業の記入を一般仕譯帳に行ふ。一般仕譯帳(I)を見よ。

(B) 經營中の記入 Current Entries

經營中即ち年度進行中に生ずる諸取引の主なるものに就いては、各種特殊仕譯帳を以て之を記録するが故に、一般仕譯帳の取扱ふべき取引は其の殘餘のものゝ總てである。其の主なるもの二三を挙げれば次の如し。

(a) 商品以外の資産の信用賣及び信用買

商品の仕入及び賣上は商品仕入帳及び商品賣上

信用賣買

年度進行中
の記入

一般仕譯帳 (1)

昭和十一年 一月一日	現金	勘定	2	1,500	—
	借入金	勘定	8		500
	資本金	勘定	9		1,000

一般仕譯帳 (2)

一月一日	什器	勘定		1,500	—
	A家具商店	勘定			1,500

一般仕譯帳の取扱ふべき取引

三四五

帳の取扱ふ所、又總て現金の收納及び支拂は現金出納帳の取扱ふ所である。然るに什器の信用買の如きは此等孰れにも屬せざる取引なるが故に一般仕譯帳に於て之を取扱ふ。一般仕譯帳(2)を見よ。

手形取引

(b) 手形の授受

手形に關する取引は複雑である。其の支拂及び支拂の受取は現金の收支に關する取引なるが故に現金出納帳の取扱ふ所である。受取手形を銀行にて割引に附し手取金を現金又は預金となす場合、手形貸付を受ける場合等も亦同様である。

一般仕譯帳が取扱ふ手形取引は、手形上の債權又は債務成立の記録にして現金に關係なき場合である。例へば得意先甲商店より賣上商品の代金の支拂として一、五〇〇圓の約束手形を受取るときは、一般仕譯帳に下の如き

一般仕譯帳(3)

月	日	受取手形勘定	1,500	—	
9	8	得意先甲勘定			1,500

得意先甲勘定

月	日	商品賣上勘定	1,500	—	月	日	受取手形勘定	1,500	—
9	8				9	8			

一般仕譯帳(4)

月	日	仕入先A勘定	4,500	—	
9	14	支拂手形勘定			4,500

品戻り品戻し

記帳を行ふ。一般仕譯帳(3)を見よ。この取引は、先に得意先甲に對し商品一、五〇〇圓を發送したる際、商品賣上帳に於て記録し元帳の得意先甲勘定借方へ轉記したる賣掛金一、五〇〇圓の支拂として、甲商店より受取りたる受取手形である。尙この場合に於ける得意先甲勘定をも併せ示さむ。

又仕入商品の代金支拂として例へば仕入先Aに對し四、五〇〇圓の約束手形を振出すときは、其の一般仕譯帳の記録は上に示す所の如し。一般仕譯帳(4)を見よ。

尙、手形取引に關する補助帳簿又は特殊仕譯帳として受取手形記入帳及び支拂手形記入帳を使用することがある。殊に手形取引多數に上る場合に於て然り。

(c) 戻り品及び戻し品に關する取引

特殊仕譯帳の中に戻り品仕譯帳 Sales Returns Journal 及び戻し品仕譯帳 Purchase Returns Journal を設けざる場合に於ては、戻り品及び戻

一般仕譯帳の取扱ふべき取引

元帳の誤記
訂正帳

一般仕譯帳 (5)

9月	23日	戻り品勘定	500	—	—	—
		得意先乙勘定			500	—
"	24日	仕入先B勘定	350	—	—	—
		戻し品勘定			350	—

一般仕譯帳 (6)

(1)	得意先甲勘定	380	—	—	—
	得意先乙勘定			380	—
(2)	仕入先D勘定	1,800	—	—	—
	商品仕入勘定			1,800	—

し品に關する取引は一般仕譯帳にて取扱ふ。例へば得意先乙へ販賣したる商品二、五〇〇圓の中五〇〇圓が、見本と相違の理由に因つて九月二十三日返戻し來りたるときは、一般仕譯帳に於て上の如く仕譯する。又仕入先Bに對し仕入商品四、五〇〇圓の中三五〇圓を九月二十四日返送したるときは上に示す所の如し。一般仕譯帳(5)を見よ。

(d) 元帳記入の誤謬訂正の記入

凡て元帳勘定の記入に誤謬ありたることを發見したるときは直に之を訂正すべきは勿論である。而して此の如き特別の記入は一般仕譯帳の取扱ふ所である。

例へば、(1)得意先甲勘定に借方記入すべき

決算の諸記
入
修正記入

勘定締切の
振替記入

筭の賣掛金三八〇圓が、得意先乙勘定に記入しありたることを發見したる場合の如き、(2)或は仕入先D勘定の貸方に於て一、三二九圓とあるべき筭の記入が、三、一二九圓となりゐたることを發見したる場合の如きに於ては、其の訂正の記入を一般仕譯帳に於て行ふことと前頁所載の一般仕譯帳(6)の如し。現金勘定の修正の場合も亦同じ。(註七)

(1) 修正記入 Adjusting Entries

決算に於ける修正記入に關する説明は既に詳述したる所である。總て修正記入は一般仕譯帳にて取扱ふ。其の一例は二六九、二七〇頁に在り。

(2) 勘定締切の記入 Closing Entries

次に勘定締切の記入も亦一般仕譯帳にて取扱ふ。

(a) 損益諸勘定の締切記入

(b) 集合損益勘定の締切記入

(c) 私用勘定の締切記入

(d) 財産勘定系統に屬する諸勘定の締切記入

一般仕譯帳の取扱ふべき取引

(e) 資本金勘定の締切記入

是れである。就中(d)は財産勘定系統に屬する諸勘定の締切にして、大陸式決算の場合には而決算残高勘定への残高振替記入に依り、英米式決算の場合には残高繰越記入に依る。而して残高繰越の記入は仕譯帳を経由するを要せざるに既に述べたる所の如し。(e)資本金勘定の締切記入の場合亦之れと同じ。尙、詳細の説明は前出。第二編第十三章参照。又其の仕譯雛形は二七〇、二七一頁に在り。

(f) 試算表の不均衡を修正する爲の記入(註八)

[註]

- (一) 本書一三頁参照。
- (二) 同上二九〇頁参照。
- (三) 仕譯帳の進化の敘説は主としてスプイレンクに據る。Sprague, C. E.: The Philosophy of Accounts. 第十五章。
- (四) 綜合仕譯を最初に説述したる簿記書はオランダのニコラウス・ペトリー Nicolas Peurie の著(一五八八年)にして、次いでシモン・ステヴィン Simon Stevin (一六〇五年) に至り組織的に之を行つたと云ふ。(Brown, R.: A History of Accounting and Accountants. 第六章参照。)
- (五) 原始帳簿分割に関しては、ゲオルク・ニコラウス・シュルツの著 Georg Nicolaus Schurtz: Nutzbare

Richtschnur der Iohlichen Kaufmannschaft, Nürnberg 1695 (初版一六三二年)の序文中に、當時實務に於て既に其の行はれるたることを記してあると云ふ。(Brown 前掲書一四三頁)。又ヘンドルフに依れば原始帳簿の分割の行はれたるは第十八世紀にして其の最初はフランスに於て云ふと云ふ。(Perndorf, B.: Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, S. 201)

- (六) 綜合仕譯帳 Sammeljournal はフランソワ・ド・ラ・ポルト De la Porte の著書(一六七三年)に見えるのを最初となすと云ふ。(Perndorf 前掲書二〇三頁)
- (七) 後出。次章第九節を参照。
- (八) 前出。第二編第十章第四節を参照。

第四章 現金の收支に關する仕譯帳

一 現金仕譯帳

現金出納帳 Cash Book, Cash Journal; Kassenbuch, Kassabuch は特殊仕譯帳の一にして現金の收納及び支拂に關する取引即ち現金取引 Cash Transactions; Bargeschäfte を記録する第一次記録の帳簿である。

第一 現金出納帳は現金取引に關する第一次記録の帳簿である。故に總ての現金取引が此の特殊仕譯帳に記録せらるべきことを言ふを俟たない。

第二 然れども現金取引に非ざる取引にても、其の發生が常に現金の收納に關聯して起るものは、記帳の便宜上之を現金出納帳にて取扱ふ。例へば現金割引 Cash Discounts; Skonto, Kassa-Skonto の授受は其の顯著なるものである。現金割引は取引その者として見れば、現金の授受を含まざること第三十九圖に示す仕譯に依つて明かである。

企業設立の取引

第三十九圖

(1) 賣上現金割引 Sales Discounts

現金勘定	980	—	
賣上現金割引勘定	20	—	
得意先甲勘定			1,000

(2) 仕入現金割引 Purchase Discounts

仕入先A勘定	2,500	—	
現金勘定			2,450
仕入現金割引勘定			50

されど其の發生は常に現金の收納又は支拂に伴ふものにして、一個の複合現金取引として起るものなるが故に、記録の便宜上之を現金出納帳に記録するのである。

第三 現金出納帳は現金取引に關する第一次記録の帳簿なるが故に、總ての現金取引は最初に此の帳簿に記録せらるべきである。但し此の原則に對しては一つの例外がある。即ち企業設立の取引は、夫れが單純なる現金設立の場合たると、財産組織の複雑なる場合たるとを問はず、一般仕譯帳に先づ之を記録すべきである。従つて此の場合、現金出納帳に於ける例へば設立當初の現金在高一、五〇〇圓の記録は、一般仕譯帳の記録より二次的に移し行ふこととなる。尙この場合に於て元帳の現金勘定へは孰れ

現金仕譯帳

現金出納帳
の借方と貸
方

現金勘定を
兼ねる

現金收納帳
現金支拂帳

第四章 現金の收支に關する仕譯帳

の仕譯帳より轉記すべきかの問題を生ずる。但し現金設立の場合には現金出納帳を以て第一
一次記録の仕譯帳となす簡略法も亦行はるゝが如し。

現金出納帳は現金收納に關する取引を記録する部分と、現金支拂に關する取引を記録す
る部分とより成る。恰も勘定形式が借方と貸方とより成るが如し。借方側に現金收納を貸
方側に現金支拂を記録する。

尙、現金出納帳は特殊仕譯帳なるが故に、現金勘定は別に元帳に於て之を設定すること
理論上疑なき所なれども、現金出納帳の借方貸方の記録が既に勘定形式に依るものと同じ
の効果を有するが故に、英米殊にイギリスに於ては元帳に於ける現金勘定を省略し、現金
出納帳をして之を兼ねしめること普通なるが如し。

現金出納帳を二分して現金收納帳 Cash Receipts Journal と現金支拂帳 Cash Disburse-
ments Journal となすこと、恰も商品賣買に關する特殊仕譯帳として商品賣上帳と商品仕
入帳との二種を設けるが如くすることがある。凡て此等の特殊仕譯帳は各取引につき借方
又は貸方一方の項目のみを記すを以て其の特徴とするものにして、借方貸方の複式仕譯を
完全に記す普通の仕譯帳と大に異なる所である。之を對照して示せば第四十圖の如し。

第四十圖

(A) 普通の仕譯帳に依る複式仕譯形式

一般仕譯帳

年月日	元帳勘定及摘要	元頁	借方	貸方
9月5日	商品仕入勘定 仕入先A勘定		3,500	—
6日	得意先甲勘定 商品賣上勘定		—	4,500
15日	現金勘定 得意先甲勘定		4,500	—
20日	仕入先A勘定 現金勘定		3,500	—

(B) 特殊仕譯帳に依る單式仕譯形式

(a) 商品仕入帳

年月日	元帳勘定(貸方)	元頁	金額
9月5日	仕入先A勘定		3,500

(b) 商品賣上帳

年月日	元帳勘定(借方)	元頁	金額
9月6日	得意先甲勘定		4,500

現金仕譯帳

三五五

(A) 普通の仕譯帳

年月日	摘要	元頁	金額
7月 2日	現金勘定	150	—
	商品賣上勘定		150
	現金賣		
	現金勘定	3,500	—
	得意先甲勘定		3,500
	賣掛金ノ支拂ヲ受ク		

現金收納帳

(B) 現金收納帳

年月日	元帳勘定(貸方)	摘要	元頁	金額
7月 2日	商品賣上勘定	現金賣	150	—
	得意先甲勘定	賣掛金ノ支拂ヲ受ク	3,500	—

以下主なる雛形を掲げて簡單なる説明を加へむ。

第一 現金收納帳(I) 一桁又は二桁形式

現金收納帳(I)は最も單純なる形式の現金收納帳である。此の現金收納帳は後出第四十五圖の現金支拂帳(I)と併せて一冊の現金出納帳を成すものである。殊に繰越残高即ち八月一日残高一三〇圓の記入は現金支拂帳月計三、三二〇圓を三、四五〇圓より差引きたるものである。金額欄に内譯金額欄と合計金額欄とを設けたるは、一日・一週又は一月間の現金收納合計を現金勘定へ轉記するに方り過誤なき

(c) 現金收納帳

年月日	元帳勘定(貸方)	元頁	金額
9月 15日	得意先甲勘定		4,500

(d) 現金支拂帳

年月日	元帳勘定(借方)	元頁	金額
9月 20日	仕入先A勘定		3,500

第四章 現金の收支に關する仕譯帳

二 現金收納帳

現金收納帳又は現金出納帳の借方側は現金の收納を含む諸取引を記録する特殊仕譯帳である。

現金收納帳に記録せられる取引は凡て其の借方要素が現金の増加・收納即ち現金勘定借方項目である。故に之を普通の仕譯帳に記録すれば、次頁に示す如く常に借方は現金勘定となる。現金收納帳に於ては此の常に繰返される借方項目現金勘定に關する記録を省略し、貸方項目に關する部分のみを記録するのである。又元帳勘定への轉記も個々の個別轉記は凡て貸方項目に就いてのみ之を行ひ、借方項目の轉記は日日又は週末毎或は月末毎に綜合轉記即ち合計轉記を用ひ、其の日・週又は月の總收納額を一括して現金勘定へ轉記する。

第四十一圖
現金收納帳(1)

年月日	元帳勘定(貸方)	摘要	元頁	金額	合計
昭和11年 7月 1	諸口	開業當初現金在高	✓		1,500 —
2	商品賣上勘定	現金賣	40	150 —	
3	商品賣上勘定	現金賣	40	200 —	
14	得意先甲勘定	賣掛金ノ支拂ヲ受ク	11	350 —	
15	得意先乙勘定	賣掛金ノ支拂ヲ受ク	12	450 —	
25	銀行勘定	預ケ金ヲ引出ス	3	300 —	
29	受取手形勘定	丙振出ノ約手	10	500 —	
31	現金勘定(借方)	月計	1		1,950 —
					3,450 —
8月 1	殘高	現金賣	✓		130 —
2	商品賣上勘定 等等	現金賣	40	30 —	

を期する爲である。但し現金支拂帳と全く別個の特殊仕簿帳として取扱はれ、繰越残高を有すること無き現金收納帳の場合には、此の如き特別の注意を必要としない。

(1) 一日 諸口 1,500.—

此の記録は先に一般仕簿帳に於て記録したる企業設立の取引にして現金一、五〇〇圓の在高・收納を此所に記す。此の項目は既に一般仕簿帳より元帳の諸勘定へ轉記したるものなれば、現金收納帳よりの元帳轉記は不要である。是れ殊に合計金額欄に記し、且つ轉記不要の印 Check ✓

(又は Cross X) を附したる所以である。

(2) 二日 商品賣上勘定 150.—

三日 商品賣上勘定 200.—

此等の取引は現金收納帳に記録すると同時に個別轉記に、依り元帳四〇頁に在る商品賣上勘定の貸方へ記入する。即ち下の如し。

尚、後章述ぶるが如く商品賣上の取引は總て商品賣上帳に記録し、定期的に綜合轉記に依つて商品賣上勘定へ記入するが故に、上記の現金賣一五〇圓及び二〇〇圓も亦一月の賣上總額例へば一〇、三五〇圓の中に含まれて商品賣上勘定へ轉記せられることとなる。然るときは此の二重の記入を避ける爲に特別の方法を講ずることを要する。此の點に關する詳細の説明は後章に譲る。

(3) 一四日 得意先甲勘定 350.— 説明を要せず。

一五日 得意先乙勘定 450.— 同上

(4) 二五日 銀行勘定 300.— 同上

現金收納帳

商品賣上勘定 (40頁)

年月日	元帳勘定	金額
昭和11年 7月 2	現金勘定 收	150 —
7	現金勘定 收	200 —

(5) 二日 受取手形勘定 500— 同上
 (6) 三日 現金勘定 借方 1,500—
 最後に、月末に至り現金受取総額一、九五〇圓を元帳一頁にある現金勘定の借方に轉記する。之に依り一月間の入金取引は總て借方貸方の複式記入を完全に終る。

三 第二 現金收納帳(2) 三桁形式

第四十二圖の雛形は多桁式仕譯帳の一例にして、三桁式現金收納帳又は六桁式現金出納帳借方側である。現金金額欄の外に賣上現金割引金額欄及び銀行金額欄の二欄を設けたる點に於て其の特色がある。此等の金額欄の記入は、定期的に元帳の賣上現金割引勘定・現金勘定及び銀行勘定へ其の合計額の綜合轉記を行ふこと、第一雛形に於ける現金勘定への轉記と同じである。

現金金額欄

(1) 現金勘定金額欄

現金金額欄の用法は大要第一雛形の場合と同じ。

現金賣

(1) 現金賣の取引

三桁式現金
收納帳

第四十二圖
現金收納帳(2)

昭和 11年	元帳勘定 (貸方)	摘要	元頁 賣上現 金割引	現金	銀行
8月1日	残高		√	130	1,800
2	商品賣上勘定	現金賣	√	300	
3	商品賣上勘定	現金賣	√	200	
"	現金勘定	銀行へ預入	√		200
15	得意先甲勘定	賣掛金, 5%割引	11	380	
16	得意先乙勘定	賣掛金, 小切手	12		500
20	得意先丙勘定	賣掛金, 小切手2%割引	13	12	588
24	受取手形勘定	甲振出約手取立	10		1,500
25	銀行勘定	當座預金ヲ引出ス	√	500	
31		合計		1,510	4,588
		(減) 月始残高		130	1,800
			32	1,380	2,788
			(38)	(1)	(3)
9月1日	残高		√	95	3,098

第二 現金收納帳(2) 三桁形式

但し二日及び三日の取引に就き注意すべきは、此の場合特に参照欄に轉記不要の印を記したる點である。蓋し此等の取引は商品賣上なるが故に商品賣上帳に於ても之を記録するを要し、賣上總額例へば二、九〇〇圓の中に含まれ、綜合轉記に依つて商品賣上勘定へ轉記せらるべき二〇〇圓及び三〇〇圓なるを以て、あを参照せよ。

(2) 當座預金の引出

當座預金の
引出

二五日の取引は當座預金より五〇〇圓を引出したる取引にして、他方現金支拂帳銀行金額欄に現金勘定五〇〇圓の記入を生ずるものである。共に個別轉記を要せず。

銀行金額欄

(II) 銀行勘定金額欄

現金の預入

(I) 現金を銀行に預入れる取引

現金を當座預金勘定へ預入れる取引、例へば三日の取引は、

200 銀行勘定 / 現金勘定 200

なるが故に、一方現金出納帳借方又は現金收納帳の銀行金額欄と、他方現金出納帳貸方又は現金支拂帳の現金金額欄とに二〇〇圓の記入を生ずる。但し銀行金額欄の設なき場合には現金出納帳借方又は現金收納帳の記入は生じない。

小切手の受取

(2) 小切手にて支拂を受けたる取引

受取りたる小切手は同日銀行へ預入れるを以て普通とするが故に、此の如き取引は銀行金額欄へ記す。(註一) 例へば上例一六日及び二〇日の取引の如し。此の事甚だ當然にして明瞭なれども、其の然る所以は銀行欄なる特別金額欄を設けたるを以てある。

銀行金額欄なき場合

若し此の欄の設なき場合には、次の如き煩雜又は不適當なる方法に依らざるを得ない。

(a) 現金收納帳と現金支拂帳とにて取扱ふ方法

例へば上例一六日の取引は、之を二段に分ちて次の如く仕譯し、

(イ) 現金の受取 小切手五〇〇圓得意先乙より受取る

500 現金勘定 / 得意先乙勘定 500

(ロ) 現金の支拂 小切手五〇〇圓銀行へ預入る

500 銀行勘定 / 現金勘定 500

(イ)を現金收納帳、(ロ)を現金支拂帳に記録する。第四十三圖を見よ。

(b) 一般仕譯帳にて取扱ふ方法

凡て小切手取引は、之を現金出納帳にて取扱はずして、一般仕譯帳に依る方法が考へられる。言はゞ之を現金取引と看做さないのである。上例一六日及び二〇日の取引を一般仕譯帳に於て仕譯すれば、三六五頁に示す所の如し。

之に依つて明かなる如く、凡て小切手取引は本來銀行勘定と他の勘定との間に借方貸方の記入を生ずるものにして現金勘定とは無關係である。故に現金出納帳は其の單純なる形式のものにては、之を記録し得ざること寧ろ當然である。強ひて之を取扱はむとすれば、

引賣上現金
金額欄

増加
其他預金の

一般仕譯帳

月	日	銀行勘定 得意先乙勘定	500	—	500	—
8	16					
	20	銀行勘定 賣上現金割引勘定 得意先丙勘定	588	—	600	—
			12	—		

第二 現金收納帳(2) 三桁形式

(a) 法の如き迂回重複の記入法を講ずるの外ない。
然れども小切手は會計上廣義の現金として認められ、小切手の授受は現金出納事務の一部として取扱ふこと最も適當なるが故に、其の第一次記入帳簿は現金出納帳たることを要する。是れ現金出納帳に特に銀行勘定欄を設ける所以である。
(3) 其他預金の増加ありたる取引
上例二四日の取引は、豫て銀行に取立依頼中の得意先甲振出し約束手形一、五〇〇圓が取立済となり、當座勘定に預入の記入ありたる場合である。
(III) 賣上現金割引勘定金額欄
現金收納帳又は現金出納帳借方に設けたる賣上現金割引金額欄は、賣掛金の支拂を受取る際得意先に授與したる現金割引を記入する欄である。取引を記入する毎に、此の欄の金額と手取金即ち現金金額又は銀行金額欄記入の金額とを併せたるもの

第四十三圖

(イ) 現金の受取

現金收納帳

8	16	得意先乙勘定 賣掛金, 小切手	12	500	—	
	31	現金勘定(借方)	1			500

(ロ) 現金の支拂

現金支拂帳

8	16	銀行勘定 小切手銀行へ預入ル	2	500	—	
	31	現金勘定(貸方)	1			500

尙之を元帳勘定に記入するときは次の如し。

(1) 現金勘定

8	31	收I	500	—	8	31	支I	500	—
---	----	----	-----	---	---	----	----	-----	---

(2) 銀行勘定

8	16	現金勘定	支I	500	—				
---	----	------	----	-----	---	--	--	--	--

(12) 得意先乙勘定

					8	16	現金勘定	收I	500	—
--	--	--	--	--	---	----	------	----	-----	---

第四章 現金の收支に關する仕譯帳