

始



早稻田大學教授
原 嶋 茂 著
會 計 學
—————
(第一分冊)

東 京
大觀堂書店發行

特233
504



早稻田大學教授

原 嶋 茂 著

會 計 學

(第一分冊)

東 京

大觀堂書店發行



會計學

第一章	會計學ニ関スル概念	1
第二章	會計ノ概念	14
第三章	財産ト資本	18
第一節	財産	18
第二節	資本	24
第四章	複式簿記ノ基礎概念	28
第一節	資本金會計說	28
第二節	貸借対照表會計說	32
第三節	兩說ニ対スル批評	35
第五章	財産目録	45

會計學

(1)

第一章

會計學=関スル概念

會計學ノ意義

會計學ノ意義=関スル従来ノ学説ハ、大別シテニト爲スコトヲ得。広義説狹義説即チ是レナリ。

(一) 廣義説 抑モ會計學ガ簿記ノ進化發達シタルモノナルコトハ、沿革上一点ノ疑ナシ。而シテ會計學ガ簿記以外ニ研究ノ対象ヲ網羅スルハ之亦タ否定スベカラズ。広義説ヲ採ル學者ガ會計學 (Accounting) ヲ以テ會計主体ガ其ノ經營組織、事業ノ種類ノ何タルヲ向ハズ、之ニ關聯シテ發生スル各種ノ金銭的取引ヲ記録シ、整理スル科学ニシテ次ノ三大部門即チ

(1) 建設部門 (Constructive branch)

(2) 記録部門 (Recording branch)

(3) 分析又ハ批判部門

(Analytical or critical branch)

ヨリ成立スト爲シ。(1)建設部門=於テハ、新規事業

(2)
= 適應スル帳簿組織ノ立案並ニ編成、既存帳簿組織ノ改良、貸借対照表、損益計算書等ヲ作成スルコト。
次ニ (四) 記録部門ニ於テハ、以上ニ從テ設定セラレタル帳簿ニ、正確明瞭ニ記録スルコト及ビ (ハ) 批判部門ニ於テハ、前記ノ会計帳簿及ビ決算報告書ガ果シテ正確ナリヤ否ヤヲ批判シ又ハ特定ノ目的ノ下ニ会計帳簿ノ検査ヲ行フコト、之ヲ要スルニ狹義ノ会计学、簿記及ビ監査ノ三者ヲ以テ、会计学ナリトス。
(Pixley, Accountancy, p. 5). Bentley モ亦コノ見解ニ遵ヒ会计学ヲ数学ニ對比シテ説明セリ。
(The Science of Accounts, p. 77)

(ニ) 狹義説 此説ハ広義説ノ茫漠タル説明方法ニ満足スルコト能ハズトシ、広義ノ会计学中ヨリ何モノカヲ把持シ、之ヲ理論的ニ研究スルモノ即チ固有ノ会计学ナリト説明セントスルモノナリ。思フニ会计学ヲ以テ一箇ノ總括的名稱ナリトシテ、之ヲ広義ニ解スル場合ニ簿記ガ其範疇ニ屬スルハ素ヨリ論ナキ所ナリ。而レドモ之ヲ狹義ニ解シ簿記ト対立シテ其存在ヲ認識セントスル場合、其分界ヲ那邊ニ求ムベキカ。此点ニ関シテ

(3)

(イ) 高級簿記 (Advanced Bookkeeping) ヲ初級簿記ニ対立セシメ、前者ヲ以テ会计学ナリト解スル者尠カラズ。然レドモ此説ハ兩者ヲ區別スベキ実質的標準ヲ説明セザルヲ以テ非科学的ナルノ譏リヲ免レズ。現今坊間ニ行ハル、著書ノ多数ヲ其内容ヨリ檢スルニ、会计学ト稱シテ全然簿記ニ外ナラザルモノアリ。又簿記ト稱スルニ拘ラズ、実質的ニ会计学ノ研究事項ニ論及スルモノアリテ、其間雜然トシテ準繩ノ律スベキモノナシ。是レ此説ガ實體的ニ觀察シテ、高級ナル簿記ヲ以テ会计学ナリト論ジ、以テ低級ナル簿記ヨリ截然タル分界ヲ劃セント試ミタル所以ナリト雖モ、其之ヲ區別スベキ標準ナキヲ以テ、前記ノ如ク学説トシテ未ダ照セザルモノト謂フベシ。

(ロ) 或ハ兩者ノ區別ヲ以テ、学向 (Science) ト技術 (Art) 若クハ理論 (Theory) ト實際 (Practice) トノ差異ニ求メ、高級簿記ヲ以テ会计学ニ擬スルノ不當ナルヲ痛論スル者アリ。其説ク所ニ依レバ、高級簿記ハ單ニ勞力ノ節約上若クハ能率ノ増進上、初級簿記ノ進化シタルモノニ過ギズシテ、其簿記タル

(4)

ニ於テハ依然タリ、換言スレバ^{簿記ヲ以テ}会計学上ノ原理原則ヲ應用シタルモノニ外ナラズトシ (Klein, Elements of Accounts, p. 42) 以テ両者ノ區別ヲ會計士 (Accountant) ト簿記方 (Bookkeeper) トノ対立ニ依テ説明セントセリ。

(一) 會計士ハ其職業ノ基礎タリ根柢タルベキ原理原則ニ通曉スルモ簿記方ハ單ニ會計士ノ示ス所ニ追隨スル方法ヲ知レバ足レリ。

(二) 會計士ハ會計ノ組織ヲ設定スルモ、簿記方ハ會計士ノ設定シタル帳簿組織ニ順應シテ、諸種ノ取引ヲ記録スルニ止マル。

(三) 會計士ハ會計ノ原理原則ニ通曉スルガ故ニ必要ニ應ジテ會計ノ組織ニ、臨機ノ處置ヲ講ズルコトヲ得ルモ、簿記方ハニ充テガハレタル特殊ノ組織ヲ墨守スルノミニシテ、此外一步ヲ出ヅル能ハズ。

(四) 會計士ハ簿記方ノ努力ノ結果ヲ利用シテ決算書類ヲ作製シ、又ハ計算ノ状態ヲ分解シ若クハ其ノ改善ヲ献策シ得ルモ、簿記方ノ為スベキ事業ハ、試算表 (Trial Balance) ノ作成ヲ以

(5)

テ終了ス。

(一) 或ハ又會計学ヲ以テ、財産ノ増減変化ヲ正確ニ計算スル理論ヲ研究シ、損益計算書並ニ貸借対照表ノ作成及ビ分解ヲ其應用的方面ナリト解スル者アリ。例ハバ Hatfield ハ其著 Modern Accounting ノ序文第一頁ニ於テ、會計学ハ第一ニ一定時間ニ於ケル財政状態ヲ示シ、第二ニハ一定期間ニ生ゼル事業ノ結果ヲ明カニスルニ在リト論ジ、從テ貸借対照表及ビ損益計算書ノ作成ヲ以テ、其研究ノ範圍トセルガ如キ。若クハ両者ノ區別ヲ以テ其目的ノ差異ニ求メ、簿記ノ目的ハ事業主ニ歸屬スベキ債權債務ヲ表示スルニ在リ、會計学ノ目的ハ利益、損失及ビ評價ヲ表示スルニ在リ (Cole, Accounts, p. 69) トセルガ如キハ、略不同ノ説明ト謂フベシ。

(二) 更ニ又簿記ト會計学トノ區別ヲ、其研究ノ範圍ニ求メ、前者ヲ以テ企業ノ經營ニ於テ出頭スル結果ヲ明瞭ニ記録スル方法ヲ研究スルニ在リトシ、後者ヲ以テ貸借対照表ヲ中心トシテノ研究ニ在リト解ス。独逸學者ノ多数ハ此見解ヲ採ル。

以上ノ諸説ヲ仔細ニ点檢セバ、内容必ラズシモ同

(6)

一ナリト謂フベカラザルモ、会計学ヲ簿記ニ対立セシメタル場合ニ、其間優スベカラザル畛域ヲ有スルヲ窺知スルニ難カラズ。勿論両者ノ關係ハ密接ニシテ、全然分離シテ之ヲ考察スルコトヲ容サズト雖モ、此理由ヲ以テ兩者ヲ混同スルノ可ナル決論ヲ生セズ。念フニ近時会計学ガ会計学トシテ、特ニ注目セラルルニ至リタルハ、自カラ理由ノ存スルアリ。即チ会計学ガ会計学トシテ、独立ノ存在ト存続ノ可能性ヲ有スルニ拘ラズ、彼此混淆シテ顧ミザルガ如キハ、眞理ヲ探究スル学者ノ態度ト云フベカラズ。

要スルニ簿記ガ單ニ會計ノ記録ヲ取扱フベキ形式的使命ヲ有スルニ反シ、会計学ガ実体的ニ會計ノ整理ヲ、其研究ノ対象トスルモノナルハ、之ヲ會計学ノ發達ノ理由ニ根據シテ説明スルコトヲ得ベシ。而シテ其重ナル原因ノ一トシテ最近企業經營ノ組織ニ現ハレタル一大変革ヲ挙ゲルコトヲ得。蓋シ國際交通ノ發達ハ、販賣市場ノ拡張ト自由競争ヲ熾烈ナラシメタルヲ以テ、企業者ハ大量生産ニ依テ企業利得ノ減退ヲ防ガントスルニ至リ、之レガ爲メニ、經營ノ規模ヲ大ニシ、經營内部ノ特化ヲ完備シ、進歩セル

(7)

技術ヲ應用シテ、低廉ナル多量ノ製品ヲ市場ニ供給シ、以テ其競争者ヲ互ニ壓倒セントシ、爰ニ資本主義的經營ノ競争ヲ演出セリ。カクシテ大經營ニ次グニ大經營ヲ以テシ、競争ト大經營トハ互ニ因トナリ果トナリテ、市場關係ヲ混乱シ、資本ノ危険ハ益々増加シ、其極ルヤ、かるてる、とらすとノ勃興ヲ見、僅ニ資本ノ浪費ヲ防ギ、漸ク企業利得ヲ收ムルニ至リシト雖ドモ、既ニ投ジタル巨額ノ固定資本ヲ適當ニ整理スルニアラザレバ、到底企業ノ財政的本體ヲ明カニスルコトヲ得ズ。況ンヤ確實ナル企業利得ヲ享衆セントスルニ於テヨヤ。会計学ガ既ニ此時期ニ於テ大ニ其重要性ヲ認識セラレタルハ、之ヲ想像スルニ難カラズ。尤モ企業財政ノ眞実性ヲ表現スルニ、簿記ノカノミヲ以テシテ尚ホ且不完全、不充分ナリトセル思想ハ既ニ一七七四年ノ昔ニ溯リテ之ヲ窺フベク、即チ Postlethwayt ノ編纂シタル "Dictionary of Commerce" 第四版ニ於テ遺憾ナク之ヲ指摘シタリト雖ドモ、特ニ会計学ノ進歩發達ニ重大ナル別戰ヲ与ヘタル有カノ一原因ハ、之ヲ如上近世企業ノ一大変革ニ歸セザルベカラズ。

(8)

次ニ会计学ノ発達ヲ研究スルニ方リ、看過スルコト能ハザルハ、近時企業ノ経営ガ科学的ニ行ハレントスル傾向アルコト是ナリ。蓋シ企業ノ科学的管理ハ、一方ニ於テ競争者ニ対シテ積極的攻撃的態度ヲ持セシムル便宜ヲ供スルニ止マラズ、他方ニ於テ出資者、債権者ノ利益ヲ保護スル所以ナレバナリ。其他納税政策上、利益金若クハ剰餘金配当政策上又ハ秘密積立金ヲ構成シテ、競争餘カノ涵養ニ努カスルガ如キハ、是レ亦タ会计学ノ発達ニ多大ノ刺戟ヲ與ヘタル原因トシテ觀ルコトヲ得ベシ。

上述ノ如ク簿記ト会计学トノ區別ヲ論ズルニ方リテ会计学発達ノ動因ヲ除外スルハ、自然其研究範圍ヲ混淆スル虞アリ。前述ノ如ク会计学ハ近世ノ企業ニ一大改革ヲ生ジ、其ノ財産状態ヲ明確ナラシムル道程ニ於テ、諸種ノ難問ニ逢着シ、従来ノ單純ナル簿記ヲ以テシテ、到底之ヲ解決スルニ至難ナルヲ自覺スルニ及ビ、茲ニ会计学ヲ簿記以外ニ組織的ニ攻究セントスル機運ヲ醸成シタルモノニシテ、實ニ會計ニ關スル研究ハ、簿記ニ始マリ、会计学ニ進化シタルモノト謂フベシ。是ヲ以テ会计学ノ目的ガ貸借

(9)

対照表ニ於ケル借方、貸方ノ冠詞、資産負債ノ位置、勘定科目ノ排列乃至ハ減損價額ノ表示方法等ノ如キ形式論ニ拘泥セズ、實質的ニ企業ノ財政状態ヲ直視シ、企業ノ最終目的タル利潤ヲ正確ニ測定スルニ在ルハ明カニシテ、從テ会计学ガ評價論ヲ中心トシテ、存在ノ意義ヲ有スルモノナルハ自明ノ理ナリ。Kleinガ簿記ノ使命ヲ以テ試算表ノ作成ヲ以テ終了スト論ジタルハ、一面ノ真理ヲ傳フルモノト謂フベシ。

上述ノ如ク会计学(Accounting)ノ意義ニ關シテ、學者ノ説ク所區々タリト雖モ、予ハ之ヲ以テ、一會計主体ニ屬スル財産ノ本質並ニ其ノ構成原因ヲ觀察シテ、其ノ因果關係並ニ成果ヲ、貨幣價值ニ依テ正確ニ記録表示スルガ爲メニ必要ナル原理原則ヲ攻究スル学科ナリト謂ハント欲ス。今之ヲ分析シテ説明スレバ次ノ如シ。

(第一) 会计学ハ財産ニ關スル学科ナリ。

是ニ会计学ハ企業ノ会计学ニシテ企業ノ目的ハ利潤ノ獲得即チ正味身代ノ伸長ニ在リ而シテ正味身代ノ消長ハ、一ニ財産ノ構成要素タル資産ト負債トノ

(10)

綜合價格即チ現在ノ正味身代ヲ、期首ノ正味身代ニ比較スルコトニ依テノミ測定セラルルモノナルガ故ニ、會計學ガ其研究ノ対象ヲ財産ニ求ムベキハ、多言ヲ要セスシテ明カナリ。

(第三) 會計學ハ 一會計主体ニ屬スル財産ニ關スル 学科ナリ。

前述ノ如ク財産ハ資産ト負債ノ二者ヨリ成リ、前者ハ其歸屬者タル一定ノ會計主体ニ有利ナル結果ヲ來タシ、後者ハ不利ナル結果ヲ贏ラスモノナリ。而シテ茲ニ有利不利ナル現象ハ特定ノ人ニ對シテ發生スル事實ニ付テノ陳述ニアラザレバ、全然意義ヲナサズ。是レ財産ノ得喪変更ニ付キ直接利害ヲ感ズル會計主体ノ認識ヲ必要トスル所以ニシテ、殊ニ近時負債ヲ以テ資本ナリト解シ、資産ニ資本ナル方程式ニ依テ會計學ヲ新クニ建設セントスル學說ヲ生ジ、從來ノ企業會計學ハ將ニ資本主債権者共同會計學ノ如キ不純ニ墮セントスルノ秋、特ニ一定ノ會計主体ニ屬スル財産ナル語ニ、強調ヲ附セントスルハ、決シテ故ナキニアラズ。

(11)

(第三) 會計學ハ 財産ノ本質並ニ其構成原因ヲ觀察シテ、其因果關係並ニ成果ヲ記錄表示スルガ爲メニ必要ナル原理原則ヲ攻究スル 学科ナリ。

會計學ガ財産ヲ以テ其研究ノ対象トスル以上、其本質並ニ成因タル資本ノ構成、内容等ニ關シテモ、同様ニ之ヲ攻究スルノ要アルベク、殊ニ吾人ハ企業ヲ以テ進行シ継続スルモノナリト豫定スルガ故ニ、財産ノ構成要素ヲ動態的ニ觀察シテ、其増減変化ニ着眼シ、以テ其因果關係ヲ明カニスルト共ニ、其成果ヲ正確ニ表示スベキ統計的記錄ヲ提供スルハ、之ニ依テ企業ノ現勢ヲ察知スルニ足ルノミナラズ又以テ企業ノ現状ニ誘改シタル由來ヲ闡明スルニ足ルベシ、乃チ會計學ハ上述ノ目的ヲ達成スルガ爲メニ必要ナル原理原則ヲ攻究スルニ在リ。

(第四) 會計學ハ 一會計主体ニ屬スル財産ノ本質並ニ其構成原因ヲ觀察シテ、其因果關係並ニ成果ヲ貨幣價値ニ依テ正確ニ記錄表示スルガ爲メニ必要ナル原理原則ヲ攻究スル 学科ナリ。

會計學ハ財産ニ關スル学科ナリト雖トモ、財産タル有体物並ニ無体物タル權利、義務及ビ事實關係共

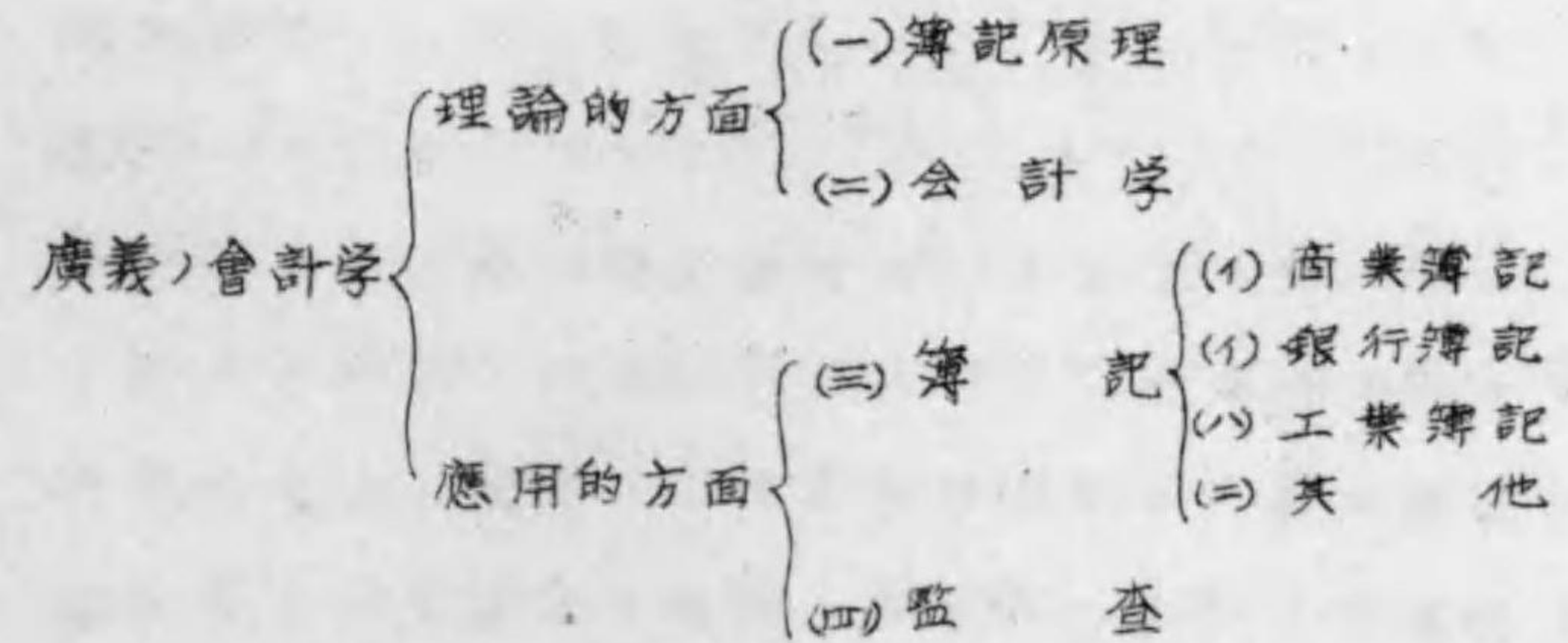
(12)

物ヲ直接攻究スルモノニアラズシテ、其ノ之ガ有スル効用ヲ通ジテ發揮スル貨幣價值ニ依テ、其増減変化ヲ闡明セントスルニ在リ。故ニ財産ニ關スル記録ハ、其ノ種類ト價額トノ二重記録ニ依テ表示セラレルモノトス。

以上ハ狹義ノ會計学ヲ實質的ニ、其ノ最モ重要ナル職分上ヨリ觀察シタルモノナリト雖モ、敢テ記録方面ノ理論的建設的方面ヲ除外スルモノニアラズ、故ニ Pixley 一派ノ會計学ノ一部門タル建設的方面ヲ以テ會計学ナリト謂フコトヲ得ベシ。而シテ簿記学ニ於テハ簿記ニ固有ノ理論ト應用トノ兩方面ヲ併セ有スルニ反シ、會計監査ハ簿記ニ依テ記録セラレタル帳簿及ビ諸表ヲ分解シ、之ヲ會計学ノ基礎タル原理原則ニ照シテ、其當否ヲ批判スルニ在ルヲ以テ會計学ハ監査ニ對シテ其理論的基礎ヲ供スルモノト謂フベク、從テ監査ハ元來固有ノ理論的方面ヲ缺キ寧ロ單ニ手續方法中ニ一定ノ原則ヲ發見セントスルニ過ギズ。是ヲ以テ監査ハ會計学ノ理論的ナルニ對シテ、應用的方面ヲ其分野ト見ルコトヲ得ベシ。即チ広義ノ會計学ヲ分類シテ、所謂會計学ノ地位ヲ求

(13)

ムレバ次表ノ如シ。



第二章 會計ノ概念

前章ニ於テ述ベタルガ如ク、會計學トハ一會計主体ニ屬スル財産ノ状況並其増減変化ノ記録及ビ之レガ整理ニ關スル理論的研究ヲ行フ学科ニシテ、其實務ヲ會計ト謂ヒ、其計算ノ範圍ヲ會計單位ト謂フ。而シテ財産上ノ変動ニ依テ直接影響ヲ蒙ルモノハ會計主体ナリ。

會計主体ハ營利ヲ目的トスルヤ否ヤニ依リ、之ヲ商人、非商人ノニ種ニ區別スルコトヲ得、此点ヨリ會計ヲ、營利會計、非營利會計ノ二者ニ區別ス。營利會計ハ個人、組合及ビ会社ノ三種ニ區別スルコトヲ得ベク、或ハ之ヲ單獨企業、共同企業ノニ種ニ大別シ共同企業ヲ更ニ組合企業ト法人企業トニ區別シ、法人企業ヲ或商法ノ會社及ビ産業組合ノニ種ニ區別ス、故ニ會計主体ノ種類ハ個人、組合及ビ会社ノ三者ヲリトス。

次ニ非營利會計ノ主体トシテ、個人、組合、社團、財團及ビ國家ヲ挙グルコトヲ得ベシ。

以上營利會計、非營利會計ノ二者ハ、ソレゾレ異ナル目的ヲ有スルモノナリ。即チ營利會計ハ企業ノ最終ノ目的タル利潤ニ着目スルモノナルガ故ニ常ニ資本維持ノ原則ニ立脚シテ、損益ノ計算ヲ重要視ス。換言スレバ收支ノ差額ヲ、有利ニ増大シテ、以テ正味身代 (Net worth) ノ増殖ヲ目的トスルモノ、非營利會計ハ之ニ反シテ、支出ソノモノヲ目的トス。換言スレバ其支出ハ營利會計ニ於ケルガ如ク、直接収益ヲ目的トスルモノニアラス。故ニ營利會計ヲ事業會計ト呼ブニ對シテ、非營利會計ヲ消費會計ト謂フ。國家ハ消費會計ノ主体中ソノ最大ナルモノナリ。

凡ソ事業會計ノ支出項目中、資本的支出ハ措テ尙ハザルモ、収益的支出ハ之ヲ事業ノ有利ナル進行ニ必要ナルモノニ限定スルヲ要スルハ、企業ノ健全ナル發達上注意スベキコトニ屬ス、故ニ事業會計ト消費會計例ヘバ家計トハ、截然區別シテ相侵サザランコトヲ要ス、然レドモ事業會計ニ消費會計ガ混在スル場合、事業會計ニ於テハ單ニ消費會計ノ混入セル事實ヲ其終明瞭ニ記録シ置カバ可ナリ蓋シ會計學ノ使命ハ之レニ依テ企業ノ方針ヲ確立シ、之レガ将来

(16)

ヲ指導スル教育的効果ヲ有スルモ不謹慎ナル経営ノ方針ヲ実力的ニ抑制シ、阻止スル機能ヲ有セス。是ヲ以テ主人自カラノ私用ニ属スル交際費ヲ店ノ経営トシテ支辨セシムル場合アルモ、單ニ之ヲ別勘定トシテ処理シ、店ノ交際費勘定中ニ記入セシメザルコトヲ要スルノミ。

会計單位ハ便宜上更ニ其内部ニ於テ數個ノ会計單位ニ分割セララルト看做サルルコトアリ。例ハバ大ナル企業ハ会計上ノ見地ヨリ、往々複數ノ企業ヨリ成立スルモノト看做サルル場合ノ如キ是レニシテ、即チ支店ヲ有スル場合若クハ本店ニ経営ノ中心ヲ置クモ、必ラズシモ單純ナル一休ヲ為サズシテ多數事業ノ集團ト看做サルベキ場合ノ如キ是レナリ。

原則トシテ一箇ノ会計主体ニ對シテ一箇ノ会計單位アルノミ。故ニ一會計單位内ニ數箇ノ會計單位アルガ如キモ、是等ハ獨立シテ外部ニ對シテ存在ノ意義ヲ有スルモノニアラズ。是等ヲ合併シテ始メテ完全ナル一會計單位ヲ構成スルモノトス。カクノ如ク一會計單位ノ分割セラレタルモノヲ、分立會計ト謂ヒ、一會計單位内ノ分立會計ヲ綜合統轄シタルモノヲ分

(17)

立會計ニ對シテ集中會計ト云フ。

分立會計ハ之ヲ特別會計ト混同スベカラズ。蓋シ特別會計ハ一般會計ニ對スル名称ニシテ一般會計ヨリ獨立シテ存在スルモノナレバナリ。故ニ使用人恩給積立金又ハ職工幸福増進積立金等ノ名称ヲ以テ、財団法人ヲ組織シ、之ヲ企業ノ一般會計ト全然關係ナキ状態ニ置ク場合ニハ、是等ノ積立金ハ純然タル特別會計ヲ構成スルモノトス。

會計單位ハ期間ノ點ヨリ獨立シタルモノト看做サル。之ヲ會計年度ト謂フ。即チ會計年度トハ計算ヲ開始スベキ日ヲ初日トシ、之ヲ締切ルベキ日ヲ最終日トセル期間ヲ指スモノナリ。

會計年度ハ損益計算ヲ行フ便宜上劃定シタル一定期間ニシテ、我商法ハ少クとも毎年一回決算ヲ行フコトヲ規定スルガ故ニ、會計年度ハ一曆年ヲ最長期間トシ特別ノ法令ヲ以テ之ヲ定メザル限り、之レヨリ短カキ期間ヲ撰定スルハ商人ノ自由ナリ。然レドモ一般ニ一年ヲ上半期、下半期ノ二期ニ分ツモノ多シ。

會計
外

第三章 財産ト資本 第一節 財産

第一、財産ノ意義

一 会計主体ニ属スルモノニシテ、苟モ貨幣價值ヲ有スルモノハ、其ノ有体物タルト無体物タルトヲ向ハズ、又其ノ権利タルト義務タルトヲ論セズ、或ハ又ホダ権利トシテ法ノ保護ヲ受クルニ至ラザルモ事實上財貨トシテ一般ニ認識セラレ、從テ取引ノ目的ヲ得ベキモノハ、会計學上是等ヲ總稱シテ財産 (Goods) ト謂フ。

上記ノ意義ニ於ケル財産ハ、会計學上財産タルベキモノニ付キ、專ラ貨幣價值ヲ有スベキコトノ共通の性質ヲ標準トシテ、附シタル總括的名称ナリト雖モ財産ハ其ノ之レガ會計主体ニ与フル利害得失ノ点ヨリ觀察シテ、之ヲ資産 (Assets) ト負債 (Liabi-

lities) ノ二者ニ大別スルコトヲ得ベシ。前者ハ營利ノ手段トシテ、現ニ企業ノ圈内ニ存在スルカスハ現ニ存在セザルモ將來^{必ラス}存在スベキ地位ニ置カレタル財産ヨリ成立スルモノナルガ故ニ、常ニ會計主体ニ對シテ有利ナル財産ナリト雖モ、後者ハ財貨ヲ將來企業ノ圏外ニ拉致スルモノニシテ、Spragueノ所謂 Postpond decreases of assets = 該当スルモノナルガ故ニ、此點ヨリ資産ヲ積極財産ト稱シ、負債ヲ消極財産ト呼ブ。

資産ハ積極財産ナルガ故ニ正 (+) ヲ以テ示スベク負債ハ消極財産ナルガ故ニ負 (-) ヲ以テ表スベキナリ。而シテ兩者ノ代数和ガ積極ノ剩餘トシテ現ハルル場合、之ヲ資本、純財産 (Net assets) 若クハ正味身代 (Net worth) ト謂フ。即チ資本ハ資産ヨリ負債ヲ控除シタル残高ナリ。

今此關係ヲ方程式ニテ示セバ次ノ如シ。

$$\text{資産} - \text{負債} = \text{資本}$$

会計學上財産ノ意義ヲ上記ニ解スルハ、現今ノ通説ナリト雖モ、他ニ之ト異ナル解釈ヲ爲スモノアリ所謂資産財産説、資本財産説是レナリ。

(20)

(甲) 資産財産説

此説ハ會計主体ニ有利ナル資産ノミヲ以テ財産ナリト解シ、不利益ナル負債ヲ資本ト同視スルモノニシテ、現今 Paton, Cole, Nicklisch 等ノ主張スル所ナリ。念フニ此説ノ理論上ノ根據ハ、^{資産タル}財産ヲ以テ企業ノ營利手段ナリト解シ、之ヲ組織的ニ構成シタル者換言スレバ之ニ對シテ請求權ヲ有スル者ハ、自己ナルカ將又他人ナルカノ見地ヨリ財産ヲ觀察シタルモノナリ。故ニ其關係ヲ方程式ニテ示セバ次ノ如シ。

$$\text{財産} = \text{資本}$$

$$\text{又ハ} \quad \text{資産} = \text{自己資本} + \text{他人資本}$$

上述ノ資産財産説ヲ通説ト比較スルニ、單ニ形式上ノ向題トシテ、前者ハ後者ヨリモ、財産ヲ狹義ニ解シ、資本ヲ広義ニ解シタル差アルニ過ギザルガ如シト雖モ、元來資本ト財産トハ全然異ナル觀念ナルヲ以テ、此説ノ当否ヲ批評スル前提トシテ、負債タル他人資本ガ果シテ資本ノ性質ヲ有スルヤ、若クハ財産ノ性質ヲ有スルヤニ付キ、深刻ナル検討ヲ必要トスベシ。

(21)

(乙) 資本財産説

此説ハ資産ヨリ負債ヲ控除シタル^{高ナル所謂資本}残^ハヲ以テ財産ナリト解スルモノナリ。然レドモ此説ハ會計ノ成立原因ニシテ同時ニ存続ノ條件タル財産對資本ノ二元的觀念ヲ破壊スルモノナルガ故ニ、會計學上ノ學説トシテハ全然價值ナキモノトス。

第二 財産ノ分類

財産ハ觀察ノ標準如何ニ依リ種々ニ分類スルコトヲ得。以下其重ナルモノヲ挙グベシ。

(甲) 財産ノ主体ニ依ル分類。此分類法ニ依ルトキハ、財産ヲ私有財産ト公有財産ノ二者ニ大別スベク、前者ハ更ニ之ヲ個人財産、組合財産及 法人財産ノ三者ニ、後者ハ之ヲ国有財産及ビ市町村等ノ自治団体ノ財産ノ二者ニ小別スルコトヲ得ベシ。而シテ本要ニ於テ主トシテ攻究セントスルハ、私有財産ニ屬スル法人財産ニシテ、殊ニ現今ノ企業組織ノ大宗タル、株式会社ヲ中心トスルモノナリ。

(乙) 財産利用ノ目的ニ依ル分類。此分類法ニ依ルトキハ、私有財産ヲ營利財産ト享樂財産ノ二者ニ大

(22)

別スベク、前者ハ更ニ之ヲ資本的財産ト収益的財産トノ二種ニ、後者ハ之ヲ使用財産ト消費財産トノ二種ニ小別スルコトヲ得ベシ。次ニ公有財産ハ之ヲ行政上ノ目的ヲ達スルガ爲メノ財産ト財政上ノ目的ヲ達スルガ爲メノ財産トニ小別スルコトヲ得。而シテ本要綱ニ於テ攻究セントスルハ、私有財産中ノ營利財産ニ属スルモノナリ。

(丙) 財産ノ構成々分ニ依ル分類。此分類法ニ依ルトキハ、財産ヲ資産即チ積極財産ト負債即チ消極財産トノ二種ニ大別スルコトヲ得ベシ。

(丁) 財産取得ノ目的ニ依ル分類。此分類法ニ依ルトキハ、収益 (Revenue) ノ基礎ヲ認定スルガ爲メニ換言スレバ転賣ヲ目的トセズ、比較的長ク使用スル意思ヲ以テ取得シタル資産ヲ固定資産ト云ヒ、此目的ノ爲メニ調達シタル資金ニ属シテ発生シタル負債ヲ固定負債ト云フ。之ニ反シテ直接収益ノ爲メニ、換言スレバ転賣ニ依テ収益ヲ争ゲンガ爲メニ取得シタルモノニシテ、結局現金ニ還元セラレテ所謂運轉資金 (Working fund) ヲ構成スル資産ヲ流動資産ト云ヒ、直接収益ノ營利行爲ニ属シテ発生

(23)

シタル負債ヲ流動負債ト云フ。

(戊) 財産ノ形態ニ依ル分類。此分類法ニ依ルトキハ、財産ヲ有体財産ト無体財産トニ大別スルコトヲ得ベク、負債ハ其性質上当然無体財産ナリ。而シテ有体資産ハ之ヲ動産不動産ノ二種ニ區別スベク、無体資産ハ之ヲ権利ト事実關係トノ二種ニ區別スルコトヲ得ベシ。

(己) 準財産。準財産ハ之ヲ二種ニ大別スルヲ便トス。其一ハ所謂偶発財産ニシテ、其財産トシテノ性質ガ、偶発的條件ノ完成スルマデ不確定ナルモノヲ云ヒ、之ヲ偶発資産ト偶発債務ト二者ニ區別ス。故ニ此種ノ準財産ハ一定ノ條件成就ト同時ニ、純然タル財産ニ変更スルモノトス。

其二ハ所謂過渡的財産ニシテ、會計年度ノ独立性ヨリ來タル年度計算ノ確立ヲ期スルガ爲メニ、會計ノ内部ニ於テ收支ヲ調整シタル一時的財産ヲ云フ。而シテ此種ノ收支ニ属スル取引ガ、特定ノ年度ニ行ハレタリヤ否ヤニ依リ、之ヲ繰延財産ト繰上財産トニ種ニ區別シ、更ニ之ヲ細別シテ、繰延資産、繰延負債及ビ繰上資産、繰上負債ノ四種トス。

第二節

資本

第一、資本ノ意義

一會計主体ニ屬スル財産ノ綜合價額ヲ資本ト云フ。即チ資本ハ一方ニ於テ、資産ヨリ負債ヲ控除シタル残高トシテ、企業ノ正味身代ヲ抽象的ニ展開スル職分ヲ有スルト共ニ、他方ニ於テ會計主体ニ其自由処分ヲ許容スル最高限度ヲ劃定スルモノナリ。

此ノ如ク資本ガ單ニ計算上ノ大サヲ示ス残存價額 (Residual value) ヲ有スルニ過ギザルコトハ、資本ノ最も重要ナル特質トシテ、夫ノ事物ソレ自身ニ付テ直接ニ價值ノ計算ヲ可能トスル財産殊ニ負債タル所謂他人資本ト區別スベキ重要ノ點ナリ。殊ニ資本ヲ以テ、會計主体ニ其自由処分ヲ許容スル最高限度ヲ劃定スルモノナリトスルハ、資本ノ重要ナル第二ノ特質ニシテ、企業が利潤ノ獲得ヲ最終ノ目的トシテ活動スルハ、畢竟スルニ資本ニ此特質アレバナリ。然ルニ負債タル他人資本ハ、契約上一定ノ請

求權ヲ表現スルニ過ギザルヲ以テ、唯之ヲ適法ニ主張シ履行セシムル點ニ於テ、企業ノ成敗ニ利害ヲ有スルニ止マリ、會計主体ニ對シテハ常ニ不利ナル關係ニ於テ對立スルモノナリ。是レ亦資本ヲ負債タル他人資本ヨリ區別スベキ主要ノ點ナリトス。

要スルニ財産ハ形ノ如ク、資本ハ其影ニ似タリ。影ハ形ニ從テ能ク其大小長短ヲ映出スベシト雖モ形ヲ離レテ其存在ヲ認識スルコト難シ。是レ資本ガ物的勘定タリ實在勘定タル財産勘定ヲ通ジテ、客觀的ニ其價值ヲ測定セラルル所以ナリ。是ヲ以テ財産ト資本トノ關係ハ次ノ三場合ヲ出デザルモノトス。

正資本ノ場合 資産 > 負債

無資本ノ場合 資産 = 負債

負資本ノ場合 資産 < 負債

上掲三者中負資本ノ場合ハ、Spragueノ所謂支拂不能 (Insolvency) ノ状態ナリ。コノ支拂不能ノ状態ヲ以テシテ尚且企業ノ存続ヲ可能ナラシムルコトアルハ、信用ノ存在スルニ依ル。

(26)

第二、資本ノ分類

資本ハ其構成ノ原因ヲ標準トスルニ依リ、之ヲ原始的若クハ一次的資本ト承継的若クハ二次的資本トニ區別スルコトヲ得ベシ。

原始的資本ハ、個人企業若クハ組合企業ノ場合、企業ノ主体タル者が、其財産ヲ營業ノ爲メニ醸出スルコトニ依テ構成セラレ、法人企業ノ場合ニハ、会社ヲ組織スル社員ガ一定ノ財産ヲ会社ノ爲メニ醸出スルコトニ依テ構成セラルルモノトス。而シテ資本ノ構成原因タル財産ノ醸出ハ單ニ營業開始ノ時ノミナラズ、營業上ノ必要ニ應シ其後ニ至リテモ隨時行ハルルコトアリ。之ヲ増資ト云フ。増資ハ新株若クハ優先株ノ発行ニヨリテ之ヲ行フコトヲ得ベシ。之ニ反シテ一旦醸出シタル財産ノ一部ヲ以前ノ状態ニ復歸セシムルカ又ハ缺損ヲ資本金ニ依テ整理スルコトアリ。之ヲ減資ト云フ。

額面超過額ノ性質ニ付テハ異説アリト雖モ予ハ之ヲ以テ株主ノ出資ニ係ル資本ナリト解スルガ故ニ当然原始的資本ニ屬スルモノナリ。

原始的資本ヲ構成スベキ財産ノ醸出ハ、原則トシ

(27)

テ金錢ヲ以テ爲スコトヲ要スルモ、合名会社、合資会社及ビ株式合資会社ノ無限責任社員ハ金錢其他ノ財産出資ノミナラズ、勞務又ハ信用ヲモ出資ノ目的ト爲スコトヲ得(商法七一條)ルモ、合資会社ノ有限責任社員及ビ株式会社ノ株主ハ、勞務又ハ信用ヲ以テ出資ノ目的ト爲スコトヲ得ズト雖モ、苟モ財産出資タル以上ハ金錢出資ノミナラズ、其以外ノ財産ヲ以テ出資ノ目的ト爲スコトヲ得ベシ(商法一〇八條)。而シテ組合員ハ金錢其他ノ財産出資以外ニ勞務ノ出資ヲ認メタル。(民法六六七條)

次ニ承継的又ハ二次的資本ハ原則トシテ營業ノ結果タル利益ニ依テ構成セラル、モノナリト雖モ往々營業以外ノ原因ニ依テ構成セラルルコトアリ、資産ノ評價益ハ其一例ナリ。

二次的資本ハ其構成ノ時期ヲ標準トシテ、前期ニ屬スルモノト当期ニ屬スルモノトニ區別スルコトヲ得ベシ。前者ハ諸積立金及ビ繰越益金ヨリ成リ後者ハ^{当期}營業利益、雜收入、評價益等ヨリ成ル。

第四章

複式簿記ノ基礎觀念

複式簿記ノ基礎觀念即チ複式簿記ノ構成ニ関スル理論ニ付テハ、現今之ヲ資本會計說 (*Theory of Proprietorship Accounting*) ト貸借対照表會計說 (*Theory of Balance Sheet Accounting*) ノニ大學說ニ區別スルコトヲ得ベシ。而シテ兩者ガ財産対資本ノ關係ニ依テ、複式簿記ノ理論的構成ヲ説明セントスルハ即チ一ナリト雖モ、立論ノ基礎タル財産対資本ノ觀念ニ関シテ、兩者ノ向ニ根本的差異アリ。是レ兩說ノ岐ルル所以ナリ。

第一節

資本會計說

資本會計說ハ複式簿記ノ機構タル財産対資本ノ關係ヲ、資産負債対資本ノ關係トシテ觀察スルモノニシテ、之ヲ方程式ニテ示セバ次ノ如シ。

資産 — 負債 = 資本

資本會計說ガ何故ニ財産対資本ノ關係ヲ、上述ノ如ク資産負債対資本ノ關係トシテ觀察シタルカニ付テハ、少クトモ次ノ二ツノ理由ヲ數フルコトヲ得ベシ。即チ其一ハ財産ト資本トノ關係ヨリ生ズルモノニシテ、其二ハ簿記ト企業トノ關係ヨリ生ズルモノナリ。以下其大要ヲ述ブベシ。

(第一) 財産ト資本トノ關係

會計學上財産ト資本トハ、論理學上ノ所謂對過 (*Antithesis*) ナリ。別チ兩者ハ元來同一事物ニ對スル側面的考察ノ結果トシテ成立スル觀念ニシテ、事物ヲ物的ニ觀察スルトキ財産ナル觀念ヲ得ベク、事物ヲ抽象的ニ觀察スルトキ資本ナル觀念ヲ得ルモノトス。即チ前者ハ物的觀念ナルガ故ニ、財産ノ構成要素ニ付テ直接ニ價值ノ計算ヲ行フコトヲ得ルモ後者ハ物的ノ實在ヲ缺ク抽象的觀念ナルガ故ニ、資本ソノモノニ付テ直接ニ價值ノ計算ヲ行フニ由ナク、僅ニ財産系統ノ勘定ヲ通ジテ間接ニ其ノ價值ヲ測定シ得ルニ過ギズ。此意味ニ於テ資本ハ財産ノ反映ト看ルベク、之ヲ貨幣價值ニ於テ表示セバ

(30)

財産 = 資本 ナル等式ノ成立スル所以ナリ。

上述ノ如ク財産ハ資本ト異ナリ其自体ニ付テ、價値ノ計算ヲ行ヒ得ル特質ヲ有スルガ故ニ、此特質ヲ標準トシテ簿記學上勘定ヲ財産勘定ト資本勘定ノ二者トシ、若クハ実物勘定(Real Accounts)ト名目勘定(Nominal Accounts)ノ兩者ニ大別ス。而シテ財産ハ其ノ之ガ資本トノ關係ヨリ、更ニ之ヲ資産ト負債ノ二種ニ區別スルコトヲ得ベシ。而シテ前者ハ資本ヲ増加スル原因ナルニ反シテ、後者ハ資本ヲ減少スル原因ナリ。即チ兩者ハ其性質ニ於テ積極消極ノ差異アリト雖モ、財産タル性質ニ至リテハ即チ一ナリ。是レ財産對資本ノ關係ガ、資産負債對資本ノ關係ニ於テ表示セラルル所以ナリ。

(第二) 簿記ト企業トノ關係

簿記ハ企業ノ簿記ニシテ、企業ハ企業者ガ其危険ト計算トニ於テ、利潤ヲ最終ノ目的トシテ活動スル統一組織ナリ。故ニ企業ノ財産ニ生ズル一切ノ事件ニ對シテ、法律上事實上ノ全責任ヲ負擔スル者ハ独リ企業者タルノミ。有限ノ責任ヲ負擔スルニ過ギザル法人企業者ニ在テハ、往々其財産ニ對スル利害

(31)

關係ガ、債權者ノ夫レヨリモ深刻ナラザルガ如キ觀ヲ呈スルコトアリト雖モ、是レ唯ダ外觀ニ過ギズシテ苟クモ企業ガ有機的統一組織トシテ存続スル限リ企業ノ財産ニ關シテ全責任ヲ負擔スル者ハ、依然トシテ企業者ニ存スルモノトス。Patonガ債權ヲ以テ企業ニ對スル請求權ナリト解セズシテ、直接ニ企業ノ財産ソノモノニ對スル請求權ナリト主張シ、之ヲ所謂資本ト同視シテ説明大ニ努ムルニ拘ラズ、所論透徹ヲ缺キ、遂ニ要領ヲ得ルニ至ラザルハ、畢竟スルニ上述ノ區別ヲ明カニセザルガ爲メナリ。

上述ノ如ク企業ノ財産ニ關シテ、深甚ノ利害ヲ感ズルハ常ニ企業者ニシテ、是レ企業者ガ企業ノ最終ノ目的タル利潤即チ資本ノ増加ヲ重大視スル所以ナルト同時ニ、簿記ガ企業ノ簿記タル以上、其理論的構成ノ重点ヲ資本ニ存ゼシムルコトヲ要スルハ、論理當然ノ歸結ナリ。故ニ

資産 — 負債 = 資本

ナル資本方程式ハ企業進行ノ結果トシテ現ハレタル損益ヲ資本勘定ニ統一シテ、新ニ財産ト對立スル關係ヲ生ズ。即チ企業進行ノ結果ハ次ノ企業方程式ニ

(32)

依テ表示セラルルモノトス。

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

第二節

貸借対照表會計説

貸借対照表會計説ハ、複式簿記ノ理論的構成タル財産対資本ノ關係ヲ資産対負債資本ノ關係トシテ觀察スルモノニシテ、之ヲ方程式ニテ示セバ次ノ如シ。

$$\text{資産} = \text{負債} + \text{資本}$$

此説ハ現今 *Nickklisch, Paton, Cole* 等ニ依テ主張セラルル一新説ニシテ、其立論ノ基本的構成ヲ前記資本會計説ニ比較スレバ、下ノ二項ニ要約スルコトヲ得ベシ。

(甲) 資産即チ積極財産ノミヲ以テ財産ナリト觀念シ。會計學上一般ニ解セラルル財産ノ觀念中ヨリ負債即チ消極財産ヲ排斥シタルコト。

(乙) 資産即チ積極財産ニ對スル持分権 (*Equity*) 又ハ請求権 (*Ownership-Claim*) ニ立脚シテ、從

(33)

テ一般ニ財産トシテ處理セラルタル負債ニ資本ノ位置ヲ与ヘタルコト。

Paton 一派ノ説明スル所ニ據レバ、凡ソ企業ガ其目的ヲ達セントスル道程ニ於テ、唯一ノ營利手段タルモノハ單ニ資産ノミナリ。而シテ資産ヲ其構成ノ由來ニ溯テ考察スレバ、一般ニ企業主自身ノ出資ニカ、ルコトヲ常例トスルモ、信用制度ノ發達ト企業組織ノ複雑化トハ、企業主以外更ニ第三者ニ依ル資本ノ供給ヲ必要トスルニ至リ、今ヤ企業組織ノ單純ナル個人若クハ組合事業ニ於ケル所有主勘定 (*Proprietorship account*) ノミヲ以テ、財産歸屬ノ分野ヲ明確ナラシムルコト能ハザルガ故ニ、從來ノ資本ナル意義ニ企業者若クハ資本主以外ニ広ク財産ニ對シテ請求權ヲ有スル第三者ヲモ網羅スベキ總括的意義ヲ含蓄セシメザルベカラズ。此ノ広義ニ於ケル資本ノ積極財産タル資産ニ對スル關係ハ、資産ガ企業ノ營利手段タル財産トシテ各種ニ分類セラルル資本即チ請求權トシテハ、之ヲ構成スル價值ガ何人ニ歸屬スルヤノ標準ニ依テ分類セラルベシ。是ヲ以テ積極財産タル資産ノ構成ガ、自己ノ資本ニ由來スル

(34)

場合ト、他人ノ資本ニ由來スル場合トニ區別シ、前者ヲ自己資本 (Own-capital) 後者ヲ他人資本 (Loan-capital) トニフ。故ニ上掲ノ貸借対照表方程式ハ次ノ如ク表示スルコトヲ得ベシ。

$$\text{資産} = \text{他人資本} + \text{自己資本}$$

今一定時ニ於ケル企業ノ財政状態ヲ示スモノトシテ、具体的ニ表示スレバ下ノ如シ。

左方	貸借対照表		右方
家屋	¥ 5,500.00	買掛代金(他人資本)	¥ 2,000.00
商品	¥ 6,000.00	借入金(他人資本)	¥ 3,000.00
貸付金	¥ 2,000.00	資本金(自己資本)	¥ 10,000.00
現金	¥ 5,000.00		
	<u>¥ 15,000.00</u>		<u>¥ 15,000.00</u>

(35)

第三節

両説ニ対スル批評

以下両説ニ対スル批評ヲ試ミル順序トシテ、両説ノ異ナル要点ヲ摘記スレバ次ノ如シ。

(第一) 会計学上財産ニ対スル見解ノ差異

(1) 資産負債説。此説ハ財産ノ綜合價額ヲ増加スベキ積極財産タル資産ト、財産ノ綜合價額ヲ減少スベキ消極財産タル負債ノ兩者ヲ以テ、財産ノニ大構成要素ナリトスルモノニシテ、資本会計説ハ此見解ノ下ニ成立スルモノナリ。

(2) 資産説。此説ハ財産ノ綜合價額ヲ増加スベキ有体物、権利及ビ事實関係即チ積極財産タル資産ノミヲ以テ、財産ナリト解スルモノニシテ、貸借対照表会計説ハ此ノ見解ニ依ルモノナリ。

(第二) 会計学上資本ニ対スル見解ノ差異

(1) 資本会計説ニ依テ複式簿記ノ根本原理ヲ説明セ

(36)

ントスル学説ハ、資本ヲ以テ一種ノ残存價額 (Residual value) ナリト觀ジ、其價額ハ財産勘定系統ノ價值ヲ秤量スルコトニ依ツテ、間接ニ測定セラルベク直接ニ資本具ノモノニ付キ独立シテ價值ノ秤量ヲ容サザルモノナリト解ス。

(四) 之ニ反シテ貸借対照表會計說ハ資本ヲ以テ財産換言スレバ資産ノミニ對立スル觀念ナリトスル結果、自然資本ヲ広義ニ解シ、所有權ヲ限界トシテ資本ヲ自己資本ト他人資本トニ區別ス。

(第三) 勘定系統上損失ノ地位ニ関スル差異

資本會計說ヲ以テ複式簿記ノ根本原理トスル場合資本勘定ト財産勘定トハ截然區別セラレ、損失利益ノ如キ資本勘定ハ当然資本ト同列ニ在リ。即チ

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

ナル等式ノ示スガ如ク、損失ハ利益ト共ニ資本ノ側ニ在ルモ、複式簿記ノ根本原理ヲ貸借対照表會計說ニ依テ説明セントスル学説ハ、簿記ト貸借対照表トヲ通ジテ、形式上統一の說明ヲ与ヘントスルガ爲メニ、損失ヲ資産ノ側ニ現出セシメザルベカラズ。即

(37)

チ次ノ等式ノ示ス所ナリ。

$$\text{資産} + \text{損失} = \text{他人資本} + \text{自己資本} + \text{利益}$$

以下両說ノ間ニ存スル相異点ヲ標準トシテ批評セントスルニ方リ、先ヅ両說ノ基本的結構ヲ形式的ニ觀察スレバ、貸借対照表會計說ハ貸借対照表ヲ出发点トシテ簿記理論ヲ構成セントスルモノナルガ故ニ、兩者ノ間ニ何等ノ矛盾ナク、統一の說明ヲ可能ナラシムル特長アリ。殊ニ此說ハ資本維持ノ原則ヲ固執スル現今ノ株式会社ノ會計ヲ説明スルニ甚ダ便ナリ、然レドモ上述ノ形式論ヨリ離レテ、實質的ニ簿記理論構成ノ基本的理由ヲ省察シテ、両說ヲ批評スルハ妥当ナルベク此点ニ関シテ検討スベキハ(第一) 財産ニ資本ナル方程式ニ對スル實質的觀察及ビ(第二) 簿記ノ理論ヲ貸借対照表ノ形式ニ從テ構成セシムベキ實質的理由如何ニ在リ。

(第一) 前述ノ如ク財産ト資本トハ、元來同一事物ニ對スル側面的考察ノ結果トシテ成立スル對遇觀念ナリトスル点ニ於テ、両說其揆ヲ一ニス。而シテ其異ナルハ負債ノ地位ニ在リ。即チ一方ハ之ヲ財産ナリト主張スルニ反シテ、他方ハ之ヲ資本ナリト解ス。

(38)

故ニ負債ヲ其ノ性質上ヨリ觀察シテ、財産資本ノ孰レニ屬セシムルヲ正當トスルカヲ明ニスルト共ニ、簿記ガ企業ノ簿記タルコトヲ前提トスル場合資本ノ意義ヲ單純ナル残高觀念ニ解スベキカ又ハ之ヲ廣義ニ解シテ單純ナル残高觀念ニ配スルニ負債ナル他人資本ヲ以テスル複合觀念ニ求ムベキカヲ明ニスルノ要アリ。後者ニ付テハ既ニ前章ニ於テ述ベタルヲ以テ、以下前者ニ付テ論証スベシ。

負債ガ財産ナルカ資本ナルカヲ決定スルニ方リ先ヅ資本ノ特質ヲ抽出シテ之ヲ負債ノ性質ニ對照スルヲ便トス。而シテ資本ノ特質トシテ、(甲)残存價額タルコト及ビ(乙)永続的性質ヲ有スルコトノニ點ヲ挙グルコトヲ得。

(甲) 資本ハ残存價額タルコト

資本ガ一種ノ残高トシテ、資本ソノモノニ付テ直接ニ評價スルコト能ハザルニ反シ、負債ハ直接ニ獨立シテ價值計算ノ目的タリ得ルハ既ニ述ベタル所ナリ。念フニ負債ハ通常契約ノ結果トシテ發生シ、履行ニ依テ消滅ス。此ノ如ク負債ガ通常契約ノ結果トシテ發生スルモノナル限り、原則トシテ其ノ價額ハ

(39)

契約ノ最も重要ナル内容ヲ構成スルモノニシテ、負債ガ資本ノ如ク残高タル性質ヲ有セズ、事實上法律上負債其モノニ付テ直接ニ評價ヲ可能ナラシムルハ畢竟スルニ負債ガ契約關係ニ由來シテ發生スル當然ノ結果ナリ、從テ資本ノ一特質タル残存價額ヲ負債ニ認ムルニ由ナシ。然ルニ Paton 一方ニ於テ資本ヲ以テ残存價額ナリト論ジ、他方ニ於テ負債ヲ契約ノ結果トシテ發生スルモノナリト述ベタルニ拘ラズ玉石同架兩者ヲ打テ一丸トシ、*Properties = Equities* ナル方程式中ニ複式簿記ノ根本原理アリト絶叫スルモ、此説ガ正當ナルガ爲メニハ資本ト負債トガ本質的ニ同一ノ内容ヲ有スベキコトヲ必要トス。若シ負債ガ資本タリ得ルトせば、資本モ又負債タリ得ベシ。然レドモ此ノ如キハ明白ナル悞謬論トシテ學者ノ排斥スル所ナリ。

(註) Bentley 曰ク

"If capital is a liability, the surplus is also a liability; and if surplus is a liability, the deficit is an asset, an obvious reductio ad absurdum" (Bentley,

(40)

Science of Accounts, p. 57)

(乙) 資本ハ永続的性質ヲ有スルコト。

資本ハ財産ノ反映ナリ。企業ガ財産ヲ營利ノ手段トシテ、利潤ノ獲得ニ努カスルニ方リ、財産ソノモノハ形態的ニ幾多ノ変化ヲ遂クルモ、資本ハ一種ノ残高トシテ企業ノ存続ト其運命ヲ共ニス。而シテ企業ハ原則トシテ其永続性ヲ豫定スルモノナリ。

從テ之ト運命ヲ一ニスル資本ニ永続性アルヤ勿論ナリ。之ニ反シテ負債ハ契約ノ内容トシテ早晚消滅スベキコトヲ予定ス。乃チ此点ヨリ論スルモ、負債ヲ以テ資本ナリトスルハ妥當ナラス。

次ニ複式簿記ノ理論的構成タル勘定系統ヲ、財産ト資本トノニ大勘定ニ區別シテ対立セシメ、所有權ヲ標準トシテ財産ニ對スル場合、該財産ハ單獨ニ出資者タル一會計主体ニ屬スルモノナリヤ將又債權者ヲモ参加セシムルモノナリヤ。若シ後者ヲ以テ正當ナリトセバ

財産 = 他人資本 + 自己資本

ナル方程式ノ成立ヲ見ルベク、此場合自己資本ト他人資本トハ、資本トシテノ本質ニ於テ全然同一ナリ

(41)

ヤ否ヤハ、此說ノ妥當性ヲ決スル上ニ於テ重要ナリ

抑々企業ノ營利手段タル財産ヲ其構成ノ源泉ヨリ區別スレバ、自己ノ出資タル自己資本ト他人ノ出資タル他人資本トニ者ニ大別スルコトヲ得ベシト魚モ上式ガ正當ニ成立スルガ爲メニハ、他人資本ノ供給者タル債權者ハ自己資本ノ供給者ガ有スルト同一ノ支配權ヲ、企業ノ財産ソノモノニ對シテ有セサルベカラズ。念フニ債權ハ相手方ニ對シテ單ニ作爲不作爲ヲ要求スル權利タルニ止マリ、直接ニ物權的效果ヲ伴フモノニアラス。故ニ他人資本ヲ自己資本ト同列ニ置キ、對財産ノ關係ヲ兩者一律ニ説明セントスルハ妥當ナラス。Paton ハ之ヲ肯定センガ爲メニ辯難大ニ努ムル所アリト雖モ、要スルニ牽強附會ノ說ニシテ株ルニ足ラザルモノナリ。

尚ホ負債ガ資本ニアラザルコトハ、(1) 危険ノ程度及ビ(2) 報酬ノ点ヨリモ容易ニ説明スルコトヲ得ベシ。

(42)

(1) 危険ノ程度。 出資ニハ常ニ危険ヲ伴フ。有限ノ責任ヲ特色トスル株式会社ノ株主ノ地位ハ此点ニ於テ他人資本ノ供給者タル債権者ノ地位ニ髣髴タルモノアルモ、残余財産ノ分配ニ参加スル点ニ於テ債権者ガ株主ニ優先スル権能アリ。従テ危険負担ノ程度ニ根本的差異アリ。

(2) 報酬。 他人資本ノ供給者タル債権者ノ出資ニ対スル報酬ハ、金額並ニ時期ノ点ニ於テ豫メ確定セルモ、自己資本ノ供給者タル企業ノ持主ニ対スル報酬ハ、其時期ニ於テ不定ナルノミナラス、其割合モ配当シ得ベキ利益 (*Profit available for dividend*) ノ多寡ニ依リテ異ナル。

(第二) 現今一級ニ行ハルル貸借対照表ノ形式ヲ以テ、複式簿記ノ理論的構成トノ間ニ学理上何等ノ關係ヲ有セザル傳統的慣習ナリトスルハ、多数学者ノ一致セル見解ナルガ如シ。故ニ若シ能キ得バクンバ其形式ヲ複式簿記ノ理論構成ノ形式即チ

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

ナル方程式ニ従テ表示センコトヲ主張スル *Sprague* アリ。此点ニ於テ *Rehm* モ亦經濟上ノ目的ヨリ觀

(43)

察シテ、貸借対照表ノ正當ナル形式ハ消極財産ヲ控除式ニテ表示スベキモノナリト論ズルモ、上式財産勘定ニ負數アリテ、看者ニ不便ヲ与フルガ故ニ、現行ノ形式ニ甘んズベシト唱フル *Hatfield* アリ。然ルニ *Paton* ハ現行ノ形式ヲ以テ、企業ノ財政状態ヲ最モ論理的ニ表示スルモノナリトシ、極力其傳統的の遺物ニアラザルコトヲ痛諭シ、之ニ依テ複式簿記ノ理論的構成ヲ建設センコトヲ主張ス。

念フニ簿記ハ企業ノ簿記ナリ。故ニ簿記ノ全理論ハ企業ノ目的ト合ハスル点ニ其基礎ヲ置カザルベカラズ。而シテ企業が利潤即チ資本ノ伸長ヲ中心トシ、之ヲ最終ノ目的トシテ活躍スルモノナル以上、簿記ガ其理論ヲ資本ノ合理的展開ニ求ムベキハ事物当然ノ歸結ナリト謂ハザルテ得ズ。貸借対照表ガ資産ト負債トヲ対立セシムルコトニ依テ、一定時ニ於ケル企業ノ財政状態ヲ表示スルハ、單ニ形式的方法的ノ向題ニ止マリ、本質論トシテ絶対ノ價值ヲ有スルモノニアラズ。換言スレバ企業ノ支拂能力ハ、敢テ資産ト負債トヲ対立セシメザルモ、直接控除ノ形式ニ依ルモ同一ノ目的ヲ達スルコトヲ得ベク、而モ此形

(44)

式ニ依テ資本ハ勘定系統中重要ナル独立ノ地位ヲ占ムルニ至リ、企業ノ目的ト簿記理論トノ間ニ存スル合一的関係ヲ統一的ニ説明スルコトヲ得ルノ便アリ。Rehm ガ貸借対照表ノ重要ナル職分ヲ以テ、利益ノ表示並ニ配当ノ宣言ニ関シテ基礎ヲ興フルモノナリト論ジタルハ大ニ其真意ヲ味フベク奇矯ノ言トシテ直ニ排斥スベカラズ。

(45)

第五章

財産目録

第一 財産目録ノ意義

凡ソ商人ガ損益ノ計算ヲ為スニハ其財産ノ現在額ヲ調査シ之ヲ其資本ト対照セザルベカラズ。損益ハ乃チ此比較ノ結果ナリ。而シテ若シ財産ノ現在額ニシテ不正ナランカ、損益計算ノ基礎ヲ破壊シ延テ損失ヲ利益ニ又利益ヲ損失ニ帰セシムルコトナキヲ保スベカラズ。是レ商法ガ商人ニ屬スル財産ノ各種目及ビ價額ヲ明瞭ナラシムル財産目録ノ調製ヲ要求シタ所以ニシテ實ニ財産目録ハ損益計算書及ビ貸借対照表作製ノ標準タリ。基礎ヲ為スモノト謂フベク、從テ投資家ニ對シテハ損益ノ計算ガ正当ニ行ハレタリヤ否ヤ又之ト取引ヲ為ス者ニ對シテハ取引ヲ継続スルモ可ナリヤ。其義務ヲ履行スルニ充分ナル資産ヲ有スルヤ否ヤ若クハ其營業ノ將來ニ對シテ信用ヲ置クモ可ナリヤ等要スルニ、商人ノ利害關係ニ對シテ其資力ヲ示シテ是非ノ判断ヲ為サシムル材料ヲ供スルモノト謂フベシ。

(46)

我商法ハ其第二十六條第一項ニ於テ「動産不動産債務其他ノ財産ノ總目録及ビ貸方借方ノ対照表ハ商人ノ開業ノ時又ハ会社設立登記ノ時及ビ毎年一回一定ノ時期ニ於テ之ヲ作り特ニ設ケタル帳簿ニ之ヲ記載スルコトヲ要ス」トシ主トシテ財産目録貸借対照表作製ノ時期ヲ定メ其第二項ニ於テ「財産目録ニハ動産不動産債権其他ノ財産ニ價額ヲ附シテ記載スルコトヲ要ス其價額ハ財産目録調製ノ時ニ於ケル價額ニ超ユルコトヲ得ズ」ト規定シ以テ財産評價ノ方針ヲ示セリ。

上述ノ如ク財産目録ハ損益計算書並ニ貸借対照表ノ作製ニ前提ヲナスベキ基礎書類ナルヲ以テ單ニ商人ノ開業、若クハ設立又ハ毎年一定ノ時期ニ必要ナルノミナラズ、会社ノ合併、組織変更及ビ解散ノ時ニ於テモ亦之ヲ必要トスベシ。此点ヨリ財産目録ノ種類ヲ(イ)商業財産目録(ロ)決算財産目録(ハ)閉業財産目録ノ三者ト為スコトヲ得。

(イ) 商業財産目録

商人ガ開業ノ時及ビ会社設立登記ノ時調製スルモノヲ云フ。会社ノ設立ト開業トハ必ズシモ時期

(47)

ヲ一ニセズト雖モ業ヲ営ムノ意思ヲ以テ会社ヲ設立スルモノナルガ故ニ便宜上之ニ屬セシメタリ。

(ロ) 決算財産目録

毎年一回一定ノ時期但年ニ回以上利益ノ配當ヲ為ス会社ニ在リテハ毎配当期ニ調製スルモノヲ云フ。

(ハ) 閉業財産目録

会社が合併ヲ為シ若クハ組織ヲ変更シタルトキハ其決議ノ日ヨリニ週間以内又会社が解散シタルトキハ清算人ノ就職後遅滞ナク作製スルモノヲ云フ。

以上ノ三者中決算財産目録ハ其性質上最も重要視セラル。商業財産目録ハ最も單純ナルヲ普通トシ、唯現物出資ノ存スル場合ニハ多少注意ヲ要スルモノトス。尚何レニスルモ創業費ヲ如何ニスベキヤガ問題ノ中心ヲ為スト云フモ可ナリ。

上述ノ如ク財産目録ヲ調製セシムル目的ハ主トシテ利害關係者ノ利益ヲ保護スルニ在ルヲ以テ一般ニ事物ノ批判ヲ利害關係者ノ判断ニ一任スルノ風アル邦國ニ於テハ財産目録ノ規定ヲ缺ク。英國ノ如キ是

(48)

ナリ。又總テノ点ニ於テ英國ノ慣習ヲ倣ヘル米國モ亦然リトス。是レ英米ニ於ケル會計処理ノ正当ニシテ且正直ナル取テ法規ノ存在ヲ必要トセザルモノト觀察スルコトヲ得ベシ。而シテ英米ニ於ケル棚卸 (Inventory) ハ其意義なクシテ我國一部ノ人士ニ依テ解セラルルガ如ク單ニ原料、半製品、製品又ハ商品ノ實際現在高ヲ調査スルニ止マラズ固定資産、流動資産並ニ債務ノ評價ヲモ包含シ之ヲ最格ニ行フヲ以テ法制上ノ規定ナキモ實態ハ存スルナリ。(Kester, *ibid*, *Inventory of Liabilities*, p. 342)。

Bennettガ“*The whole balance sheet is an inventory*”ナリト言ヒタルハ之ヲ上記ノ如クニ解シテ始メテ英ノ意ノ存スル所ヲ知ルベキナリ。而シテ英米ニ行ハルル“*Statement of Affairs and Deficiency Account*”ハ一種ノ財産目録トシテ觀察セラルベキモノナリ。

第二、財産目録ト貸借対照表トノ差異

財産目録ト貸借対照表トハ其成立ノ目的ヲ異ニスルヲ以テ当然其内容ヲ一ニセザルモノナリ。殊ニ財

(49)

産目録ト資産トノ混同ニ至テハ屢々之ヲ新聞紙上ニ於テ散見ス。商法ハ財産目録ニ記載スベキ事項ヲ記載セズ又ハ之ニ不正ノ記載ヲ爲シタルトキ發起人會社ノ業務ヲ執行スル社員、取締役、外國會社ノ代表者、監査役又ハ清算人ハ五円以上五百円以下ノ料料ニ処スナル罰則ノ規定ヲ設ケタルニ拘ハラズ、特殊銀行タル横濱正金、日本勤業、日本興業等ノ三大銀行ヲ始メトシ、日本郵船、大阪商船等ノ二大會社ガ今尚依然トシテ舊商法時代ノ資産一方ノ財産目録ヲ調製スルガ如キハ特筆スベキ好適例ナリ。

上述ノ如ク財産目録ト貸借対照表トハ其成立ノ目的ヲ異ニスルヲ以テ兩者ノ差異ハ此点ヲ明カニスルニ依ッテ自ラ解決セラルベキモノナリ。即チ兩者ノ差異ハ之ヲ其經濟的機能ニ求ムベク、而シテ之ヲ明カニスルコトヲ得レバ自ラ兩者ノ間ニ内容上ノ區別ノ存在スルヲ知ルコトヲ得ベキナリ。

(甲) 經濟的機能ノ差異

財産目録ガ財産評價ノ問題ト關聯シテ財産ノ種類毎ニ其内容ヲ展開セシムル財産ノ分解的總目録ナルニ反シテ貸借対照表ハ資産ヲ以テ負債ニ對スル擔保

(50)

トシテ觀察シタル事業ノ財政状態ヲ表示シタルモノナリ。而シテ資産負債ノ價值ハ財産目録ノ價額ヲ標準トスルモノナルガ故ニ貸借対照表ハ此點ニ於テ價額決定ニ關スル事項ヲ財産目録ニ譲リタルモノト解スベク、從テ財産ハ種類毎ニ其内容ヲ展開スル必要ナク却ツテ同一性質ヲ有スル科目ハ寧ロ之ヲ統轄シテ表示スルヲ便トス。即チ財産目録ハ財産其モノニ重キヲ措クニ反シテ貸借対照表ハ財産其モノヨリモ、寧ロ借方貸方平均ノ理ヲ示スノ方程式ニ根據シテ自己資本他人資本ニ對スル資産ノ均勢力ヲ示シタルモノトシテ看ルベキモノトス。貸借対照表ガ一定時ニ於ケル事業ノ財政状態ヲ表示スル貴重ナル基礎資料トヲ尊重セラルル恰モ損益ノ計算ガ財産目録ノ示ス正当ナル價額ヲ標準トシテ行ヒタルモノナルガ故ニ其計算ニ權威アルト同様ニ貸借対照表ニ於テモ資産負債ガ財産目録ノ定ムル基礎的標準ニ根據シタルモノトシテ爰ニ其均勢力ニ千鈞ノ重ミヲ生ズル所以ナリ。故ニ兩者ノ孰レヨリモ特ニ此場合ニ於テ金錢價值ヲ分離シテ考察スルコトヲ得ズ。故ニ兩者ノ差異ヲ以テハ財産ノ表示ニシテ他ハ財政ノ表示ナリ

(51)

ト云フハ、茲ニ財政ヲ以テ收支ノ均衡ヲ示スモノナリト解スル場合ニ於テノミ正当ナル用語ト謂フベシ。故ニ兩者ノ差異ヲ以テハ財産ノ表示ニシテ他ハ價值ノ表示ナリトスルハ妄當ナラス。

(乙) 内容上ノ差異

我國ニ舊商法ノ行ハレシ當時ニ於テハ財産目録ニ記載スベキ事項ヲ單ニ動産不動産ニ限リタルヲ以テ財産目録即チ資産目録ナリト解シタルハ寧ロ当然ナリト言ヒ得ベキモ改正商法ハ之ヲ以テ狹隘ニ失シ物權以外ノ財産權ヲ除外スルノ結果トナルヲ以テ債權債務其他一切ノ財産ヲ記入スベキモノト改メタルガ故ニ、其範圍ニ於テ会計學上ニ所謂財産ト同一義ヲ有スルモノナリ。而シテ現行商法ニ於テ貸借対照表トハ財産勘定即チ資産負債勘定以外ニ資本勘定ノ存在スルコトヲ要件トスルヲ以テ其内容ノ同一ナラザルコトヲ知ルベシ。

上述ノ如ク財産目録ニ關スル法文ノ規定ハ特定ノ時ニ於ケル財産ノ現況ヲ其種類並ニ價額ノ点ヨリ明示スルコトヲ要スルモノナルガ故ニ以下之レヲ財産目録ニ記載スベキ財産ノ内容ト其價額トニ分テ其大

(52)

要ヲ述ブベシ。

第三 財産目録ノ内容

会計学上ノ見地ヨリ財産目録ノ内容ハ会計学上財産ト認メラルルモノノ全部ヲ包括ス。而シテ財産ハ資産ト負債ヨリ成ルモノナルガ故ニ負債モ亦資産ト共ニ財産目録ノ記載事項ノ内容ヲ為スベキモノナリ。然ルニ今尚往々新聞雑誌等ニ於テ「財産目録ハ貸借対照表中資産ノ部ト同一ニ付略ス」ナル広告ヲ見ルコトアリ。其正当ナラザルハ明カナリ。

第四 財産目録ノ記載價額

財産目録ノ記載價額ニ関シテ我商法ハ「財産目録調製ノ時ニ於ケル價額ニ是ユルコトヲ得ズ」ト規定シ價額ノ最高限度ヲ時價ニ制限セリ。而シテ爰ニ所謂時價ノ意義ニ付テハ舊商法第三ニ條第二項ニ「財産目録及貸借対照表ヲ作ルニハ總テノ商品、債権及ビ其他總テノ財産ニ當時ノ相場又ハ市場價値ヲ附ス辨済ヲ得ルコトノ確ナラザル債権ニ付テハ其推知シ得ベキ損失額ヲ控除シテ之ヲ記載シ又到底損失ニ歸スベキ債権ハ全ク之ヲ記載セズ」ト規定スル如ク時價主義ノ評價ヲ原則トスルモノナリヤ。

(53)

此点ニ関シ大審院ハ判決シテ曰ク「商法第二十六條第一項ニ於テ商人又ハ会社ニ對シ定時ニ財産目録ヲ調製スルノ義務アルコトヲ規定シタルハ他人ヲシテ其時ニ於ケル資産ノ状態ヲ知悉セシムルノ趣旨ニ外ナラズ故ニ其第二項ニ於テ其目録調製ノ時ニ於ケル價額ヲ附スルコトヲ要スト定メタルハ轉換ヲ目的トセザル財産ナルト否トヲ向ハズ客觀的ノ價格即チ其際ニ於ケル交換價格ヲ附スベキコトヲ指スモノナルコト法文上明カナルノミナラズ財産目録ノ調製ヲ命ジタル律意ニ照シ毫モ疑ヲ容ルベキ餘地ナキモノトスト(民事判決録ハ輯五卷)。念フニ貸借対照表ハ現實ノ財産状態ノ客觀的眞實ニ適合スルコトヲ要スルトセバ其價額ハ一般取引價額タル交換價額ニ依ルベク、任意的ノ主觀價額ニ依ルベカラザルナリ。然レドモ繼續企業ノ貸借対照表ヲ以テ一定時ニ於ケル財産ノ擬制的瞬間的價格ノ觀念ナリトセバ必ラスシモ換算價格ノ觀念ニ依ルコトヲ要セズ。又之ニ依ラントスルモ財産ノ性質ニ依リ實際上不能ニ了ルコトアレバナリ。

繼續企業ノ財産ニ對シテ交換價額ヲ附スルノ實際

(54)

的ナラザルハ独リ固定資産ニ対スルノミナラズ流動資産タル操業資産(Working Assets)ニ付テ云フモ亦同一ノ結果ニ歸スベシ。於是乎本條ノ規定ヲ以テ通説ハ時價ノ評價ヲ原則トスル舊商法ト異ナリ、時價ヲ評價ノ最高限度トセルニ過ギザルモノナリト解セリ。從テ本條ハ時價ニ超ユル評價ヲ禁止セルモノニシテ、時價ヨリ低キコトヲ妨グズ。是レ財産ヲ過大ニ評價スルハ營業ノ基礎ヲ危クスルモノナルガ故ニ之ヲ禁ズル必要アリト雖モ財産ヲ過小ニ評價スルハ營業ノ基礎ヲ堅實ニスル所以ナルガ故ニ之ヲ許スモ差支ナシ(幸尾教授商法原理第二七〇頁以下)然ルニ改正商法ノ解釈トシテモ尚時價評價ヲ原則トセルモノナリトシ若シ然ラズトセバ如何ナル評價ヲ為スモ可ナルコト、ナリ不都合ナル結果ヲ生ズト論ズル學者アリ(竹田博士商法總論第四〇〇頁以下)而シテ固定資産ニ付テハ實際上ノ不便ヲ顧慮シ商法第二十六條第二項ヲ以テ實際ニ行ハルル慣習法ニ依リ一部変更セラレタルモノト解スルモ一方法タルベキモ慣習法ヲ以テ商法ヲ変更スルニ對シテハ反對論アリ得バク寧ロ論理解釈ニ依ル法文ノ変更ト觀テ固

(55)

定資産ニ限リ原價ヲ以テ評價スベキモノナリトスル學者アリ。松本博士曰ク商法第二十六條第二項ニハ当然不文ノ例外アリ。固定財産ニ付テハ其取得價額又ハ製作價額ヨリ相当ノ減損額ヲ控除シタル價額ヲ附スルコトヲ妨グザルモノト解ス。是レ法律ノ精神ニ照シテ法文ニ一部的ノ変更ヲ加フルモノニシテ解釈論トシテ之ヲ認メザルベカラズト。(商法總論三一ニ頁以下)

固定資産ノ再評價ニ原則トシテ原價ヲ維持スル會計上ノ理由ハ是等ハ直接收益ヲ目的トセズ營業ノ為メニ繼續シテ使用スルニ在ルヲ以テ毫モ收益ニ影響ヲ与ヘザル繼續價格(Going Concern Value)タル原價ノ据置ヲ可トシ、斷エズ變動シテ熄マザル競争價格タル市價ニ據ル必要ヲ認メザレバナリ。念フニ固定資産ガ營利手段トシテ当初ノ功率ヲ發揮スル以上、減價償却ノ向題ヲ別トシ、之ヲ原價ニ依テ維持スルモ何等差支アルコトナク、之ヲ時價ニ依テ評價セントスルノ却テ種々困難ナル向題ヲ惹起スベシ。獨乙商法ガ原則トシテ時價主義ヲ採ルニ拘ラズ株式會社ノ固定資産ノ評價ニ付キ原價ヲ標準トスベキ旨

(56)

ヲ規定シタルハ實ニ吾人ノ意ヲ得タルモノナリ。學者或ハ固定財産評價ノ標準ヲ財産目録及貸借対照表調製ノ精神ニ求メ、本制度ノ目的ノ第一ハ債権者ヲシテ商人ノ財産ヲ知ラシムルニ在リ。第二ハ商人ノ爲メニ營業ノ成績ヲ明ニシ損益計算ノ基礎ヲ示サントスルニ在リ。而シテ第一ノ見地ヨリスレバ財産ノ交換價額ハ評價ノ標準トナルベク、第二ノ見地ヨリスレバ營業價格ハ其標準トナルベシ。以上兩者ノ目的ハ互ニ容レザルモノナルガ故ニ何レカノ點ニ於テ妥協點ヲ見出スノ要アリ。此事タル甚ダ至難ノ業ナルモ實際ノ慣行ハ之ヲ實際ノ取得價格又ハ製作價格ニ求ムルニ一致ス即チ此價格ニ於テ財産ノ營業ヲ離レテ有スル價格ト營業ヲ前提トシテ有スル價格ト能ク調和スルガ如シ。而シテ法文ニ「財産目録調製ノ時ニ於ケル價額」トハ固定財産ニ付テハ取得價格ヨリ減損額ヲ控除シタルモノト解スベシト（田中耕太郎氏商法總論概要第二二四頁）。然レドモ貸借対照表作製ノ目的ガ一次的ニハ債権者ノ爲メニシテ、二次的ニハ企業主タル商人ノ爲メナルカハ會計學上議論アル問題ニシテ、此點ニ於テ前掲大審院ノ判決ハ

(57)

他人ノ爲メニスルモノナリト謂ヒ、瑞西債務法ハ株主ノ爲メニスルモノナリト規定ス。孰レニスルモ固定財産評價ノ標準ヲ原價ニ求メタルハ、本條解釈上ノ一進歩ナリト謂フベシ。

次ニ操業資産タル原料半製品等ハ製品ト異ナリ未ダ流通的性質ヲ具備セザルモノナルヲ以テ寧ろ固定資産ニ準ジ之ヲ原價ニシテ評價スルヲ可トス。

解釈論トシテモ之ヲ認メザレバ首尾一貫セザル不合理ニ墮スベシ。

最後ニ負債ニ付キ我商法第二十六條第一項ハ「動産、不動産、債務其他ノ財産云々」ト規定シタルニ拘ラス、其第二項ニハ「動産、不動産、債権其他ノ財産云々」ト規定シ特ニ債務ナル文字ヲ此場合除外シタル理由如何。

- (1) 財産目録ノ記載事項中ニ債務ヲ排斥シ、財産目録即チ資産目録ノ意ニ解シタルモノナリヤ
- (2) 消極財産即チ義務ニ付テハ價額アルベキ理ナシトノ意ニ因ルカ
- (3) 或ハ又債務ヲ以テ当然其價還額タル金額ヲ一貫スベキモノトシ從テ再評價ノ必要ナキモノト

(58)

シテ省略シタルモノナリヤ

(二) 若クハ又財産目録ニ記載スル債務ニ價額ヲ附スベキハ當然ナレドモ本條ノ規定ハ相接債務ニ適用ナキモノト謂ハザルベカラズ。即チ債務ニ時價ヲ超エザル價額ヲ附スベシト謂フハ無意義ニシテ却テ時價ニ下ラザル價額ヲ附スベシト言ハサルベカラズ而シテ同規定ハ直接ニ債務ニ適用ナキモ積極財産ノ過大評價ヲ禁止スル精神ヲ應用シ債務ノ評價額ハ寧ロ大ニ失スルモ小ニ失スルコトナキヲ要ス。

然レドモ負債ハ消極財産トシテ積極財産タル資産ト共ニ純資本構成ノ原因ナルガ故ニ財産目録ニ記載スベキ事項タルコトハ勿論ナリ。而シテ我商法ガ財産目録ノ記載事項トシテ負債ヲ掲ケザル理由ヲ以テ上述ノ如ク(ハ)ニ在リトスレバ實際的見地ヨリ之ヲ承認スベキモノナルコト前段ニ詳述シタル所ナリ。然レドモ此規定ヲ以テ債務ニ対立セシメテ無意味ナリト謂フハ餘リニ法文ノ未ニ趨リタル解釈ナリト謂ハザルヲ得ズ。乃チ債務ノ消極的財産タル点ヲ注視シ当然

(59)

本條ノ規定ヲ逆ニ解釈スベキナリ。即チ債務ニ付テハ資産ノ過小評價ヲ許容スルト同一ノ理由ニ依リ其過大評價ヲ許容スルモノナリト解シ、其最小限度ヲ時價ニ求メタルモノトスルヲ以テ正当ノ解釈ナリトスベシ。

元來継続企業ノ財産ニ対スル評價ノ方法ニハ種々アリト雖ドモ其最も代表的ナルハ原價主義、時價主義、比較低價主義及ビ取替價格主義ノ四種トス。

(イ) 原價主義

原價主義トハ財産ヲ取得又ハ製作シタル原價ヲ以テ其價格ト爲スモノヲ云フ。官有財産管理規則、大藏省所管官有財産取扱規程其他新官有財産ノ評價法ハ多クハ此主義ニ據ル。

(ロ) 時價主義

時價主義トハ財産目録ヲ調製スル時ニ於ケル價額ニ據ルモノニシテ市場價額ヲ有スルモノニ付キ行ハルルモノトス。

(ハ) 比較低價主義前ニ主義ニ據ル價額ヲ比較シ其低キニ據ルモノニシテ即チ原價ガ時價ニ比シテ低廉ナルトキハ原價ニ據リ、之ニ反スルトキハ

(60)

時價ニ據ルモノヲ謂フ。

(三) 取替價格主義

此主義ハ公益会社ノ財産評價ニ採用セラルルモノニシテ、財産評價ノ當時之ト同一ノ種類及ビ性質ノモノ取得スルニ裁許ノ取替價格ヲ要スルヤニ根據スルモノニシテ普通ノ企業ニハ未ダ行ハレザル評價主義ナリ。

以上ノ四主義中比較低價主義ハ最も低キ價額ヲ以テ記載スルモノナルガ故ニ他ノ二者ヨリモ比較的安全ナルモノナリト云フモ妨ゲズ。原價主義ハ之ヲ一貫スルトキ若シ製作價格若クハ取得價格ニ異動ヲ生ジタル場合過大評價ニ陥キル弊アリ。尤モ時價主義ノ行ハルル場合ニハ原價主義ハ時價ヲ最高限度トスベキモノナルガ故ニ此憂ナシ。時價主義ハ財産ノ現狀表示ヲ目的トスル場合ニ最も適切ナリト雖モ、原價ノ如何ニ依リ不時ノ利益ヲ帳簿上ニ見之ヲ以テ利益ノ配當ニ充當スルコトナキヲ保セズ。故ニ此缺陷ニ備フル方法ト共ニ採用セバ尠クモ此弊害ヲ除去スルコトヲ得ベク、例ハバ此種ノ利益ヲ積立テシメテ利益ノ配當ニ充當スルヲ禁ズルガ如キ是ナリ。

(61)

財産評價ニ関シテ独乙商法ハ稍精細ニ規定スルヲ以テ參考ノ為メ下ニ掲グ。

第四〇條 貸借対照表ハ独乙帝國ノ相場ヲ以テ調製スルコトヲ要ス。

財産目録及ビ貸借対照表ヲ調製スルトキハ之ヲ調製スル時期ニ於テ有スル價格ヲ以テ總テノ資産及ビ負債ヲ記載スルコトヲ要ス。

不確實ナル債権ハ其概算額ヲ以テ之ヲ記載シ、取立難キ債権ハ之ヲ記載スルコトヲ得ズ。

ト規定シ、時價主義ヲ原則トスルガ如キモ、株式会社ノ財産評價ニ付テハ次ノ如ク特別ノ規定ヲ設ケタリ。

第二六一條 貸借対照表ヲ調製スルニハ商法第四〇條ノ規定ヲ左ノ標準ニ依リテ之ヲ適用ス。

(一) 取引所又ハ市場價格ヲ有スル有價証券及ビ商品ハ貸借対照表調製ノ時ニ於ケル取引所又ハ市場價格ヲ超ユルコトヲ得ズ。但其價格が取得價格又ハ製作價格ヲ超ユルトキハ此價格ヲ超ユルコトヲ得ズ。

(二) 其他ノ財産ハ取得價格又ハ製作價格ヲ超ユル

(62)

コトヲ得ズ。

(三) 販売ヲ目的トセス継続シテ經營ノ目的ニ使用セラルル固定資産ハ時價ニ拘ハラズ、減價償却ヲ行ヒタルカ又ハ取替準備金ヲ積立タル場合ニ限り取得原價又ハ製作原價ニ超ルコトヲ得。

(四) 創業費ハ貸借対照表ノ借方ニ記載スルコトヲ得ズ。

トスルガ如ク若クハ瑞西債務法第六五六條ニ「貸借対照表ハ株主ガ会社ノ現実ノ財産状態ヲ容易ニ知り得ル如ク之ヲ明細且總括的ニ作製シ、次ノ事項ニ注意スベシ。

(一) 設立費創業費等ハ初年度ノ決算ニ於テ全部之ヲ償却スベシ。但定款又ハ株主總會ノ決議ニ依リ五箇年ヲ超ヘサル期間ニ分割シテ償却スルコトヲ得。

(二) 土地建物機械ハ取得原價ヨリ適當ナル減損額ヲ控除シタルモノヲ以テ其最高額トス。

(三) 取引所ノ相場アル有價証券ハ貸借対照表作製ノ日ヨリ溯リ一箇月間ノ平均相場ヲ以テ其最高額トス。

(63)

(四) 在庫品ハ原價ヲ以テ其最高額トシ、原價ガ市場價格ヨリ高キトキハ市場價格ヲ以テ其償額トス。

(五) 不確實ナル勘定ノ総額及ビ減價償却額ノ総額ヲ記載スベシ。

(六) 資本金積立金并ニ別途積立金ハ之ヲ貸方ニ記載スベシ。

(七) 社債ハ償還ヲ要スル金額ヲ以テ記載シ之ニ對シテ発行價格ト償還金額トノ差額ハ之ヲ借方ニ記載シ償還期限マデ年度償却ノ方法ニ依リ償却スルコトヲ得。

昭和十年十月一日印刷
昭和十年十月五日發行

會 計 學
(第一分冊)

不 許 腹 製



定價金四拾五錢

著 者 原 嶋 茂

發 行 者 北 原 義 太 郎
東京市澁橋區戸塚町一丁目

印 刷 所 文 眞 堂
東京市牛込區早稻田大學前
電 話 半 込 四 五 二 四 七

發 行 所

大 觀 堂 書 店

東京市澁橋區戸塚町一丁目
電話東京五二三七一 電話半込四三三五六

特233

504

終