

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號二第 卷六十二第

行發日一月二年三和昭

論叢

- 損益勘定に關する一考察 法學博士 上野道輔
- 法人重複課稅立法の分析 法學博士 神戶正雄
- 利潤成立の機構 文學博士 高田保馬
- 社會黨の農民獲得運動 法學博士 河田嗣郎
- 長崎貿易に於ける銅及銀の支那輸出に就いて 文學博士 矢野仁一

說苑

- 重農學派の純收入論 法學士 山口正太郎

雜錄

- Fairplay 誌の批評に應ふ 經濟學博士 小島昌太郎
- 徳川時代の漁民騷動 經濟學士 黒正巖
- 紐育倫敦兩資本市場の爭覇 經濟學士 松本佳三
- 營業收益稅の改正法案 經濟學博士 沙見三郎

法令

商工會議所法施行令

經濟論叢

第二十六卷 第二號

(總發行部五拾貳號)

昭和三年二月發行

論叢

損益勘定に關する一考察

上野道輔

- 一 緒言
- 二 二勘定系統説の概説
- 三 損益取引と損益勘定
- 四 損益計算表の説明
- 五 商業會計に於ける損益勘定の性質
- 六 工場會計に於ける損益勘定の性質
- 七 結言

論叢 損益勘定に關する一考察

第二十六卷

二二五

第二號

一

第一、商品仕入勘定は、財産勘定系統に屬する勘定であるか、或は、資本勘定系統に屬する勘定であるか。換言すれば商品仕入勘定は損益勘定であるか否か。

第二、貸借對照表論の一大權威 Simon 曰く、「最後に減價銷却費を製造品の製作價格に算入するときは、之に因りて減價銷却は全く有名無實に歸するであらう。例へば或機械會社が或營業年度に於て何等の商品(製造品)をも販賣しなかつたと假定する。年度末に貸借對照表が作成される。機械の減價銷却三〇、〇〇〇マルクを計算上必要とし、之を正しく銷却する。然る後此の三〇、〇〇〇マルクを商品(製造品)の價值に加算する。然るときは、先の減價銷却は此の反對記入に依りて全然無效にされる。」¹⁾

此等二つの問題を如何に解決すべきか。第一の問題は明白に損益勘定に關する問題である。又、第二の問題も亦、窮極に於ては損益勘定に關する問題である。減價銷却費勘定と云ふ損益勘定に關する問題である。

損益勘定は勘定理論に於ける一つの難問題である。それは人的勘定系統説の理論に於ける障

1) Simon, Herman Veit; Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien. 4. Aufl. 1910. S. 346. 拙著『貸借對照表論』223頁參照。

礙である。又、人的二勘定系統説にありても、其の明解なる説明を與へ得ない。物的一勘定系統説に於ける説明も亦、批難を免れないのである。

今こゝに損益勘定に關する考察に於て明かにせむとする點の主要なるものは、損益勘定の性質が凡ての企業又は經營の會計又は簿記に於て同一であり得ないこと、換言すれば、損益勘定の簿記に於ける職能及び性質は、他の簿記に於ける總ての事項と同様に、企業又は經營の種類、性質によりて制約されるべきものであることである。此の點を説明する爲めに、先づ順序として、所謂簿記原理に於ける損益勘定の性質を説明し(第二節乃至第五節)、然る後、その所謂簿記原理なるものは商業會計の簿記理論であること、而して工場會計又は原價計算の理論に於ては、所謂損益勘定は寧ろ財産的勘定と看なければならぬことを述べるであらう。

二

損益諸勘定は損益、即ち損失費用又は収益の増加又は増減を記録する諸勘定にして、決算に於て商品賣上勘定及び商品仕入勘定等と共に、其の残高を集合損益勘定(普通單に「損益勘定」と云ふ)へ振替へることに依りて、勘定を取締る。集合損益勘定は、従つて、此等の損益諸勘定の残

高及び商品賣上勘定及び商品仕入勘定等の諸勘定の殘高を以て其の内容となし、其の殘高は、損益に關する計算の結果として、貸方殘高ならば純利益を意味し、借方殘高ならば純損失を意味する。而して集合損益勘定は其の殘高を資本勘定へ振替へることに依りて勘定を締切る。

此の如く、總て一會計年度に生ずる損益の結果は、先づ各個の損益取引の發生したる際、それと相當の損益勘定に依りて記録され、決算に至り必要な修正記入を施したる後、損益諸勘定の殘高が集合損益勘定に綜合され、更に此の勘定の殘高として算出されたる純利益又は純損失が資本勘定へ送られる。此に於て資本勘定に於ては、年度初の資本に新に年度純利益を加へたるもの、又は年度初の資本より新に年度純損失を差引きたるものが、年度末の資本を示す殘高として現れる。

以上、各種損益勘定、集合損益勘定及び資本勘定より成る一連の勘定系統は、所謂資本勘定系統にして、複式簿記の體系の一半を形造るものである。蓋し複式簿記の體系は資本勘定と財産勘定系統との二種の勘定系統より組成され、一方に於ては財産勘定系統に屬する諸勘定に依りて、財産殊に財産構成部分の價値の増減變化を記録計算し、他方に於ては之れと同時に資本勘定系統に屬する諸勘定に依りて、資本の増減變化を記録計算し、以て一企業の財産及び資本の狀態並びに其の増減變化を此等二種の勘定系統の計算に依りて明かにし、所謂資本又は純財産の増減變化

1) 修正記入に就いては、拙著『簿記原理』第十三章參照。

を二重又は複式に計算表示する所の計算的機構である。

茲に財産とは積極的財産即ち資産と、消極的財産即ち負債とを併せ稱し、資本とは積極的財産の合計より消極的財産の合計を差引きたる残高、即ち自己資本又は企業主資本を意味する。故に財産と資本との間には恒に等價値關係が存在する。

$A - P = K$ 即ち 資産 - 負債 = 資本 なる方程式これである。此の方程式を稱して簿記學上資本方程式と云ふ、簿記に於ける基本的方程式である。

資本勘定系統に相對する財産勘定系統は、各種の積極的財産構成部分即ち資産に關する勘定、各種の消極的財産構成部分即ち負債に關する勘定、及び此等總ての勘定の残高を以て内容とする決算殘高勘定より成る。

總て一會計年度に生ずる財産上の増減變化の結果は、先づ各個の取引——交換取引、損益取引又は複合取引——の發生したる際、それらの積極的及び消極的財産勘定に依りて記録され、決算に至り必要な修正記入を施したる後、各財産勘定の残高は決算殘高勘定へ送られる。此に於て決算殘高勘定に於ては、其の借方に總ての積極財産勘定の残高即ち積極財産構成部分を綜め、其の貸方には總ての消極財産勘定の殘高即ち消極財産構成部分を綜め、積極財産合計より消極財産合計を差引きたる殘高が現れて、年度末の純財産を示すのである。而して此の決算殘高勘定の

- 1) A は Aktiva (積極財産即ち資産)、P は Passiva (消極財産即ち負債)、K は Kapital (資本) を意味する。
- 2) Kapitalgleichung; Proprietorship equation.

借方殘高として示されたる純財産と、先に資本勘定の貸方殘高として示されたる年度末資本とは、恒に同一大きさを示すべきこと言ふを俟たざる所である。これが資本又は純財産の二重表示であつて、複式簿記の特質である。

財産勘定系統に依る計算は、各個の具體的價值としての積極的及び消極的財産構成部分の價値の増減に關する計算であり、之に反して資本勘定系統に依る計算は、元來抽象的價值、計算的、殘高の大きさとしてのみ存在する資本その者の増減に關する計算である。而して損益に關する諸勘定は此の如き資本その者の増減に關する各種の項目に就き設けられ、其の一會計年度間に累積増加する費用、損失又は收益の計算を明かにする勘定である。

財産勘定系統の計算の全部が、決算に於て綜括されて決算殘高勘定に、又、資本勘定系統の計算の全部が、同じく資本勘定に集められること既に述べたる如し。決算殘高勘定は財産勘定系統の最上位にある綜括的財産勘定であり、資本勘定は資本勘定系統の最上位にある綜括的資本勘定である。複式簿記の全體系の計算の結果は、結局に於て此等二個の綜括勘定に集められるのである。之を簡單なる雛形を以て示すときは、第一圖に掲ぐる所の如し。

此の雛形に依つて明かなる如く、決算殘高勘定の計算は積極財産と消極財産との差額として純財産即ち資本の大きさを算出するものであつて、

第一圖

(A) 純利益を生じたる場合

決算残高勘定

(1) 總ての積極財産 (A_1)	5500	(2) 總ての消極財産 (P_1)	1000
		(3) 殘高即ち年度末純財産 (K_1)	4500
	5500		5500

資本勘定

(3) 殘高即ち年度末資本	4500	(1) 年度初の資本 (K_0)	4000
		(2) 純利益 (RG)	500
	4500		4500

(B) 純損失を生じたる場合

決算残高勘定

(1) 總ての積極財産 (A_1)	5000	(2) 總ての消極財産 (P_1)	1200
		(3) 殘高即ち年度末純財産 (K_1)	3800
	5000		5000

資本勘定

(2) 純損失 (RV)	200	(1) 年度初の資本 (K_0)	4000
(3) 殘高即ち年度末資本 (K_1)	3800		
	4000		4000

$$A_1 - P_1 = K_1$$

が其の計算の方式である。之に對して資本勘定の計算は資本その者の増減を年度初の資本と年度純利益又は純損失との代數和に依りて算出するものであり、(A)純利益を生じたる場合には年度初の資本に純利益を加へたるもの、(B)純損失を生じたる場合には、年度初の資本より純損失を差引きたるものが、年度末資本の大きさとして算出されるのである。其の計算の方式は、

$$(A) \quad \text{純利益を生じたる場合} \quad K_0 + RG = K_1$$

$$(B) \quad \text{純損失を生じたる場合} \quad K_0 - RV = K_1$$

である。

而して此等二種の計算、即ち財産勘定系統の計算と資本勘定系統の計算とが、同一の結果に到達し、共に決算即ち年度末に於ける資本(K_1)の大きさを示すべきことは勿論である。上例に於ては、(A)の場合にはそれ〴〵四五〇〇圓を示し、(B)の場合にはそれ〴〵三八〇〇圓を示すべきであるが如し。以上述べ來れる所は、複式簿記の全體系を説明するに、資本方程式を基本とする物的二勘定系統の理論に依りてなしたるものである。³⁾

此の簿記理論に於て、損益勘定は如何なる地位を占め、又如何なる性質の勘定と看られるであらうか。此の事は既に以上の説述に依りて略明かなる如く、損益勘定は資本勘定系統に屬する諸

1) RG は Reingewinn (純利益)を意味する。

2) RV は Reinverlust (純損失)を意味する。

3) 資本方程式を基本とする物的二勘定系統説に關する詳細なる説明は、拙著『簿記原理』及び『二勘定系統説研究』(經濟學論集第一卷第一號)、『私經濟學上に於ける資本の概念に關する一考察』(同上第一卷第二號)を参照。

勘定であり、従つて其の性質は資本勘定と同一のものでなければならぬ。即ち損益勘定は、抽象的價值又は計算的價值である所の資本その者の増加(即ち収益)又は減少(即ち損失、費用)に關する勘定であるから、抽象的價值を内容とする勘定でなければならぬ。

此の意味に於て、英米會計學書に謂ふ所の『名目勘定』なる名稱は、善く損益勘定の本質を現すものであると言はなければならぬ。又損益勘定を稱して『一時的資本勘定』となし、狹義の資本勘定、株式資本勘定、準備金勘定等を稱して『既定資本勘定』となし、此等兩種の資本勘定を總稱して資本勘定となす所の説も亦、損益勘定の性質並びに其の勘定理論上に於ける地位を明かにするものと言ふべきである。

之を要するに、損益勘定は資本勘定系統に屬する勘定であつて、抽象的價值を内容とする勘定なること、資本勘定その者と同じである。此の點に於て、財産勘定系統に屬する諸勘定たる資産勘定及び負債勘定とは、全然其の性質を異にするものである。

又、損益勘定は資本勘定系統に屬する勘定なるが故に、其の借方貸方の性質も亦、資本勘定と同一性質を有し、従つて財産勘定系統に屬する諸勘定とは正反對のものである。即ち損益勘定の貸方は資本の増加、収益の増加又は損失費用の減少を意味し、其の借方は資本の減少、損失費用の増加又は収益の減少を意味する。總て資本の積極的又はプラスを意味する計數は、損益勘定の

- 1) Nominal Accounts. これは Real Accounts (財産勘定)に對する名稱である。
- 2) Temporary Proprietorship Accounts
- 3) Vested Proprietorship Accounts
- 4) Kester, R. B.; Accounting Theory and Practice, Vol. I. 1922. 殊に pp. 213-220 参照。

貸方に記入され、之に反して資本の消極的又はマイナスを意味する計數は、其の借方に記入される。これは財産勘定に於ける借方貸方と、正に正反對である。

従つて、總て費用損失を内容とする損益勘定、例へば支拂利子勘定、俸給勘定、減價銷却費勘定等にありては、其の記入は通常借方記入のみであり、借方殘高が其の勘定の示すべき殘高である。即ち資本の消極的又はマイナス的計數を示す殘高は、借方殘高である。これは財産勘定に於て、總て財産の積極的又はプラスを示す計數又は殘高が、借方記入又は借方殘高であるのと、正に正反對である。

同様に、總て収益、利益を内容とする損益勘定、例へば受取利子勘定、商品賣上勘定等にありては、其の記入は通常貸方記入のみであり、其の殘高は貸方殘高である。貸方は資本の増加即ちプラスを示す計數又は殘高である。これは財産勘定殊に負債勘定に於ける貸方記入及び貸方殘高が、財産のマイナス的性質を有するのと、恰も正反對である。

此の事は、先に第一圖に示したる決算殘高勘定の殘高が借方殘高であり、資本勘定の殘高が貸方殘高であることに依りても、亦明かに知られるであらう。

本節に於ては、取引に關する方面より考察を試み、以て損益勘定の性質殊に其の財産勘定との關係を明かにするであらう。

簿記學上、簿記の對象たる取引を分類して、交換取引、損益取引、混合取引の三種となし、或は、之を第一に單純取引と複合取引とに二大別し、更に單純取引を分ちて、財産取引又は交換取引、財産資本取引殊に損益取引、資本取引の三種となし、複合取引を分ちて、混合取引、化合取引の二種となす。今こゝに損益勘定に關聯して問題となる取引は、損益取引である。複合取引は元來數種の單純取引の複合體であるから、之に對して別の考慮を施すことを要さない。又財産取引は損益には關係なきものであり、資本取引は特殊のものであるから、共に損益勘定には關係を有さない。

凡て損益の發生する場合を考へるに、損益とは資本の増減であり、而して資本の増減は必ず財産の増減あることを前提とするから、損益の發生があるには必ず財産の増減が無ければならぬ。財産の増減なくして損益の發生あることは、想像し得ざる所である。損益取引は財産と資本との兩方面に涉りて價值の増減を惹起す所の取引である。損益取引を稱して財産資本取引と云ふは、蓋し之れが爲めである。

損益取引の起り得る場合は、次に示す如き四種あるのみである。利益を生ずる場合二種と、損

1) 『簿記原理』第六章を參照。

失を生ずる場合二種とである。

(A) 利益を生ずる場合

(一) 積極財産の増加に因る利益の發生

例へば利子、地代等の支拂として現金を受取る場合。

(二) 消極財産の減少に因る利益の發生

例へば債務の免除を受ける場合。

(B) 損失を生ずる場合

(三) 積極財産の減少に因る損失の發生

例へば利子、地代、俸給等を現金にて支拂ふ場合、又は家屋の燒失に因り損失を生じたる場合。

(四) 消極財産の増加に因る損失の發生

例へば借入金に利息債務が發生したることを會計上認めることに依りて、一方に借入金の元本にそれだけの負債の増加を生じ、他方には之れと同額の支拂利子としての費用を生ずる場合の如し。

此等四種の損益取引を、基本方程式たる資本方程式に依りて、式にて示せば次の如し。

- (一) $A + a - P = K + g$ 但し $a = g$
 (二) $A - (P - p) = K + g$ 但し $P = g$
 (三) $A - a - P = K - v$ 但し $a = v$
 (四) $A - (P + p) = K - v$ 但し $P = v$
- 猶、之を元帳勘定に依り借方貸方に仕譯するときは、次の如し。
- (一) 現金勘定 (資産の増加、 $+a$)
 (借方) 受取利子勘定 (利益の増加、 $+g$)
- (二) 仕入先勘定 (負債の減少、 $-p$)
 (借方) 受取現金割引勘定 (利益の増加、 $+g$)
- (三) 支拂地代勘定 (損失の増加、 $-v$)
 (借方) 現金勘定 (資産の減少、 $-a$)
- (四) 支拂利子勘定 (損失の増加、 $-v$)
 (借方) 借入金勘定 (負債の増加、 $+(-p)$)
- 以上の仕譯を更に勘定形式に改め、例へば、(一)の取引は、之を現金勘定の借方と受取利子勘定の貸方とに、例へば一〇〇圓の記入を爲す等のことは、此所には省略する。

1) g は Gewinn (利益) を意味する。
 2) v は Verlust (損失) を意味する。

之を要するに損益取引は必ず財産の方面と資本の方面とに跨りて價値の増減を惹起す取引である。而して損益勘定は其の半面の結果たる資本上の價値の増減、即ち損益の結果のみを取扱ふのである。此の財産上の價値の増減と、資本上の價値の増減即ち損益の結果とを明確に區別して考へることは、實に簿記に於て特に發達したる特殊の考へ方である。換言すれば、これが即ち財産的計算と資本的・損益的計算、財産勘定系統と、資本勘定系統、又は單に財産と資本、此等二種の相對立する觀念である。財産と資本との觀念は、複式簿記に於ける最も重要な基本觀念である。

普通一般の考へ方に依れば、利子を受取ると云ひ、或は地代を支拂ふと云ふ場合に於て、利子を受取るとは即ち現金を受取ることを意味し、地代を支拂ふとは即ち現金を支拂ふことを意味する。一方に一の財産構成部分たる現金の受取即ち増加、又は支拂即ち減少と、他方に資本の増加を生ずる利益項目たる受取利子、又は其の減少を生ずる損失項目たる支拂地代とを、各別々に認識することは、通常行はざる所であらう。况や上述(四)の取引の如き場合に於て、一方に借入金に利子の加算されたる事實即ち負債の増加と云ふ財産的の事實を認めると同時に、他方に於て、之れに因りて當然生ずべき損失費用の發生即ち資本の減少と云ふ資本的・損益的の事實を認めることは、通常行はれざる所である。然るに簿記にありては、此の如き兩方面の分析的見方が、根本

的に必要である。此の如き見方を以てするに非ざれば、簿記の計算は不可能である。此の意味に於て損益的と云ふこと、損益勘定なるものは、簿記殊に複式簿記に特有のものであると言ふことが出来るであらう。益損勘定が單式簿記の組織に於て存在せずして、唯複式簿記の組織にのみ存在することは、簿記學上周知の事である。

四

本節に於ては、更に他の方面より損益勘定に就いて考察し、以て損益諸勘定の全體が如何なる構成に於て一體を成し、如何なる關係に於て簿記體系中に其の職能を果すかと云ふ點を究めるであらう。是れは主として損益諸勘定殊に損益計算表に依る純利益算出の方法に關する説明に歸する。而して之れと同時に商品賣上勘定、商品仕入勘定に對する損益勘定の關係、殊に商品の價值に對する損益勘定の關係を明かにすることに依りて、損益勘定の性質が明かに了解されるに至るであらう。

先に述べたる如く、損益諸勘定は決算に於て其の殘高を集合損益勘定へ送ることに依りて、其の職分を完了して勘定を締切るのである。従つて損益勘定に依る一會計年度の計算の全體は、結局一つの集合損益勘定に綜められる理である。それ故に損益諸勘定の全體としての構成、其の一

個の全體としての意義を了解する爲めには、集合損益勘定に就いて考察することが、最も適當にして捷徑である。然るに集合損益勘定は、所謂報告的・非技術的形式に改造されて損益計算表となるのであるから、此の目的の爲めには損益計算表が最も善く役立つ。故に此所には損益計算表に依りて損益諸勘定全體を考察するであらう。損益計算表の雛形を示せば、第二圖の如し。

第 二 圖
損 益 計 算 表

商品賣上總額		19,500	
(減)戻り品		460	
純商品賣上高			19,040
年度始商品在高	5,100		
商品仕入總額	16,500		
(減)戻し品	1,500		
純商品仕入高	15,000		
仕入運賃	280	15,280	20,380
年度末商品在高			6,700
賣上商品の原價			13,680
總賣上利益			5,360
販賣費用			
俸給費	1,100		
運送費	440		
減價銷却費用	101	1,641	
一般費用			
俸給費	710		
燈火暖房費	40		
消耗品費	110		
諸費用	500		
保險料	40		
貸倒損失	72	1,472	3,113
純賣上利益			2,247
利子割引料			60
純利益			2,307

I) 『簿記原理』118頁所掲のものを採る。此の損益計算表と共に貸借對照表、集合損益勘定その他決算に関する説明等は同書に載る。

第二圖錐形に依つて明かなる如く、此の損益計算表は大體五部又は六部より成る。即ち次の如し。

- (一) 商品賣上の總収益に關する諸項目より成る部分
- (二) 賣上商品の原價に關する諸項目より成る部分
- (三) 販賣費用に關する諸項目より成る部分
- (四) 一般營業費用に關する諸項目より成る部分
- (五) 營業本來の収益に非ざる収益に關する諸項目より成る部分
- (六) 殘高純利益

右六部分の中(三)と(四)とは併せて一部分を成すものと考へることを得べく、又(五)は左程重要な部分でない、少くとも今こゝに問題として考慮中に置かむとする點には關係を有さない。猶この損益計算表よりも更に詳細なる内容を有する種類のものあることは勿論であるが、こゝには上記の錐形に依つて説明を進めるであらう。

一營業年度に於ける企業經營の動的狀態の綜括的表示又は一營業年度に於ける營利活動の計數的表示たる損益計算表の到達せむとする結論は、言ふまでもなく純利益(又は純損失)であるが、其の純利益が如何にして生じたるかを、最も理論的なる順序に依り、最も明瞭なる形式に於て説

1) 例へば拙著『貸借對照表論』第十三章損益計算表に掲ぐる錐形の如し。同書454頁以下參照。

明することが、損益計算表作成に關する形式的要件である。上記の損益計算表に於ては、大要次の如き順序に依りて、此の説明を與へてある。

(一) 純商品賣上高即ち營業本來の總收益

第一に掲げられる項目は、營業本來の總收益にして、利益の唯一又は主なる源泉なる商品賣上高である。企業經營に關する諸活動の全部は、窮極に於て凡て此の商品賣上なる總收益の獲得の爲めに爲されるものと見得るであらう。商品賣上高は、一營業年度に於て企業の爲したる仕事の總量である。

商品の賣上は所謂混合取引、精確に言へば複合取引殊に化合取引に依りて生ずる。此の場合、商品賣上勘定の貸方に記入される計數、商品賣上なる總收益は、財産としての商品又は商品の原價の減少と云ふ消極的財産的要素と、賣上利益の増加と云ふ積極的損益的要素より成る。而して此の貸方記入に相對する借方記入は、賣上代價として、現金勘定、得意先勘定又は受取手形勘定なる積極財産勘定に於て、財産の増加として記入されるのである。

(二) 賣上商品の原價

商品賣上なる總收益より順次必要なる費用を差引きて、遂に純賣上利益を算出するに至るまでには、二段の計算を要する。

第一段には、賣上總收益に含まれたる上記二種の要素、即ち財産的要素たる賣上商品の原價と、損益的要素たる賣上利益との中に於ける、財産的要素たる賣上商品の原價を算出し、之を賣上總收益より差引く計算である。此の計算の結果、殘高として算出されるものは、即ち其の損益的要素たる賣上利益殊に賣上總利益である。此の場合特に注意を要すべき點は、此の第一段の計算に於て商品賣上總收益より差引くべき賣上商品の原價と云ふ項目は、財産的性質を有することである。

賣上商品の原價を算出する計算は、上記の雛形に依りて明かなる如く、(a)年度初の商品在 high と、(b)年度間に於ける商品仕入總額とを併せたるものより、(c)年度末の商品在 high を差引くのである。猶この(b)の計數を算出するには、總仕入高より戻し品總額を差引き、仕入に要したる運賃の總額を加算することを要する。加之、仕入運賃以外の費用にして仕入の爲めに生じたるものは、凡て商品仕入原價中に算入すべきである。

此等(a)(b)(c)諸項目に就いて、其の性質が財産的のものであることは、特に説明を要さないであらう。(a)(b)(c)は商品在 high であるから、其の財産的項目であること固より明白である。(a)は前年度末の貸借對照表上資産の側に掲げられたる項目「商品」であり、(c)は本損益計算表作成と同時に作成されたる本年度末の貸借對照表上に於ける資産項目「商品」である。又(c)商品の仕入原價總額

が、財産としての商品の増加を意味することも亦、疑の無き所である。

此の如く、賣上商品原價の部に於ける總ての項目は、財産的項目であつて、損益的項目に非ずと言はなければならぬ。損益計算表中に在る項目なるに拘らず、此等の諸項目が損益的項目に非ずして財産的項目であると云ふことは、一見甚だ不合理なるかの如き感を惹起すであらう。併しながら少しく精密に考慮を重ねるときは、其の決して然らざる所以を了解し得るであらう。蓋し顧みて(一)に掲げたる純商品賣上高その者が、既に財産的要素と損益的要素との複合體である事實に考慮を拂ふならば、(二)の部に於ける賣上商品原價殊に其の諸項目が、財産的なることの寧ろ已むを得ざる必要であることを了解し得るからである。

(三) 販賣費用及び一般營業費用

以上の計算に依りて、純商品賣上高より其の原價を控除し、以て總賣上利益を算出した。次に第二段の差引計算を行つて、此の總賣上利益より純賣上利益を算出する順序である。即ち販賣費用及び一般營業費用の合計を計上し、之を總賣上利益より差引くのである。

此の場合に於て、販賣費用に關する諸項目たる俸給費、運送費、減價銷却費、及び一般營業費用に關する諸項目たる体給費、燈火煖房費以下貸倒損失等が、純粹なる損益勘定殊に費用勘定なることは明かである。此等の費用は如何なる財産をも形造るものでない、單純なる費用である。

此等の費用が財産たる商品の價格を構成すると云ふことはないのである。此の點は、(二)に於ける諸項目と全然相異なる所である。販賣費用及び一般營業費用は、商品賣上の總收益を獲得する爲めに必要缺くべからざる費用であるに相違ない。又此の總收益殊に總賣上利益より此等の費用の合計を差引かなければ、純賣上利益従つて純利益を算出し得ないことは明かである。従つて平常の場合、商品の販賣價格の中には、當然此等の費用の合計が包含されてなければならぬ。併しながら、此の事は直に此等の販賣費用及び一般營業費用が財産たる商品の價值の中に當然包含されるものであると云ふ事を意味し得ない。商品の貸借對照表價值の計算に於ては、此等の費用は計算の外に置かれるのである。

第一段の差引計算に依りて算出されたる總賣上利益より、販賣費用及び一般營業費用の合計を差引きて得たる殘高は、即ち純賣上利益である。純賣上利益は、營業本來の純利益にして、企業が一營業年度に於て得たる唯一又は主なる利益である。

(四) 營業本來の收益に非ざる收益

以上の計算に依りて得たる純賣上利益の外に、他の收益あるときは、之を加算することに依り、最後に、年度純利益が算出される。

(五) 年度純利益

1) 此の部分は更に分割されて二部分となり、收益の外に費用に關する諸項目を含む場合あり。詳細の説明は『貸借對照表論』第十三章參照。

損益計算表の殘高たる年度純利益と、貸借對照表の殘高たる年度純利益とが、當然相等しい計數であるべきことは言ふを俟たない。損益的計算の結論と、財産的計算の結論とが、共に決算に於て一營業年度に於ける營業成績の結果を明かに示すのである。

五

以上の説明は、凡て商業會計に於ける損益勘定に就いての説明である。一般に簿記理論に於て取扱はれる所の損益勘定の性質その他に關する説明は、商業會計の範圍に限りて、爲されてゐる。蓋し一般に簿記並びに簿記學の發達が、早くより商業簿記に於て發達したるが故に、簿記理論の對象も亦、自ら商業簿記の範圍に限られ來れるものであらう。

此の場合に於て、損益勘定殊に費用勘定は、以上の説明に依りて明かなる如く、資本勘定系統に屬する勘定であり、此の種の勘定従つて其の内容は、原則として財産的の性質を有さないものと考へられてゐる。例へば、俸給費は單純なる費用であり、減價銷却費は單純なる費用である。俸給費勘定の借方記入は、現金にて俸給を支拂ひたるときに、現金勘定の貸方に支拂ひたる現金の金額が記入され、之に對する反對記入として爲される。一方に財産としての現金が減少し、他方之に對する反對の結果としては、如何なる種類の財産の増加なく、従つて資本の減少を惹起し

1) 貸借對照表の計算に依る純利益の算出に關しては、説明すべき事あれども、こゝには省略する。『貸借對照表論』第一章殊に18頁以下參照。

たる結果として、單純なる費用の發生があり、之を俸給費勘定の借方に記入するのである。

又、減價銷却費勘定の借方記入も亦、單純なる損失費用を意味する。固定資産たる什器及び運搬具に減價の發生ありたる事實を會計上認識し、之を什器減價修正勘定及び運搬具減價修正勘定の貸方に記入すると共に、此等資産の價値の減少に相對する他の一面の結果としては、何等財産上の價値の増加ありたる事實を認めることを得ず、單に其れだけの財産の減少に因る資本の減少、即ち損失の發生がありたるのみである。故に此の損失を減價銷却費勘定なる損益勘定の借方に記入するのである。

燈火暖房費勘定、貸倒損失勘定等に就いても亦、同様である。

凡て此等の損益勘定の殘高は、借方殘高ではあるが、決して積極的財産を意味するものではない。貸借對照表上の資産項目とはなり得ないのであつて、上述の如く損益計算上の費用項目となる。殊に此等の費用項目は、それ自身として各個の資産項目と看られないのみならず、他の資産殊に商品の價値を構成するものとも看られないのである。

商品の價値、會計學上、貸借對照表上に於ける商品の價値殊に原價價値を構成する要素は、前節に於て述べたる如く、仕入價格及び仕入運賃その他の仕入の爲めに要したる費用のみであつて、其の以後に於て發生する所の販賣費用及び一般營業費用は、其の構成要素に屬さないのであ

る。此所に截然たる區別を立て、財産たる商品の原價々値は、廣義に於ける仕入原價である。

此の點に關しては、何等の疑なき所である。若し之に反し、商品の價値又は原價價値を決定するに際して、販賣費用及び一般營業費用の割當額を配賦して加算するが如きことを爲す者があるならば、其の處置の不當にして不合理なるに驚かない者は無いであらう。「賣れない商品の價値に、利子の損失、取締役の俸給、倉庫その他の建物の減價銷却費等の一般營業費用の割當額を、年々加算せんとするが如き處置の不當なること言ふを俟たざる所である。」¹⁾

之を要するに、商業簿記にありては、實際に於ても理論に於ても、財産としての商品の原價價値又は價値を構成する諸要素の中に、販賣費用及び一般營業費用を入れることを爲さないのである。販賣費用及び一般營業費用に關する損益諸勘定は、單純なる損益勘定にして、損益勘定たるに止まる。

六

然るに工場會計又は工場簿記にありては、損益諸勘定の職能、從つて其の性質は、上述の商業會計又は商業簿記に於ける場合と全く異なるのである。此の場合に於ける損益諸勘定殊に費用勘定は、資本の減少の計算を記録する所の、單純なる費用、損失に關する勘定ではなくして、寧ろ財

1) Simon 前掲書 S. 345. 拙著『貸借對照表論』222頁。

産的勘定殊に資産勘定たる性質を有する。凡て損益諸勘定に依りて計算記録される諸費用は、製造品の原價價值を構成し、工場に於て發生する所の費用にして、製造品の原價價值の構成要素とならざるものは、一つも無いのである。而して製造品、精確に言へば完製品及び半製品が、資産であることは明確である。それ故に工場會計に於ける總ての損益勘定は、製造品の價值の構成要素としての資産を内容とする勘定であり、即ち資産勘定であると言はなければならぬ。

此の如く、損益勘定が商業會計と工場會計とに於て、相異なる職能を有し、従つて相異なる性質の勘定と認めなければならぬことは、頗る不當にして不可解の事の如くに見える。併しながら事實の實際に於て此の如くであり、且つ理論上も亦此の如くでなければならぬのである。然らば何故に然るや。蓋し簿記又は會計なるものは、元來企業又は經營の簿記又は會計であり、従つて其の性質は企業又は經營の特性によりて制約されるからである。商業の會計又は簿記は、商業と云ふ企業の特性によりて、其の性質、其の計算の方法、勘定の種類、性質等が制約され、又工場會計又は簿記は、工場經營の特性によりて、此等總ての事が制約されるのである。損益勘定の職能及び性質に就いても亦、同じである。

工場會計の特質は、工場に於て製造する製造品の製造原價に關する計算を明かにする點にある。製造品を製造する爲めに要する總ての費用、即ち原價の諸要素に關する計算を明かにし、此

等の原價諸要素が製造品の製造に用ひられて、製造品の價値を構成するに至る計算を明かにすることが、工場會計の主なる特質である。

而して此等の原價諸要素に關する勘定、例へば直接原料勘定、直接勞力勘定、各種の間接費に關する勘定、例へば動力費勘定、減價銷却費勘定、消耗品費勘定等の勘定は、所謂「名目勘定」即ち損益勘定である。併しながら其の名稱は同じく名目勘定であり、損益勘定であるに拘らず、其の職能、實質は寧ろ財産的勘定と同じものであると言はなければならない。蓋し總て此等の工場會計に於ける損益勘定にありては、其の借方に記入したる價値は、製造品の製造に用ひられるに従つて、先づ半製品勘定へ送られ、半製品の製造が完了するときは、半製品勘定より完製品勘定の借方へ移されるのである。而して半製品も完製品も共に財産たること明確であり、従つて半製品勘定も完製品勘定も明かに財産勘定である。それ故に此等の損益勘定その者も亦、財産たる半製品又は完製品の價値の構成要素を内容とする勘定であり、其の内容は、假令その者自身としては直に財産的のものとは看做され得ないとしても、財産の構成要素たる意味に於て財産的のものであると言ひ得るのである。

殊に況や、原價要素の中に於て直接原料の如きは、其の財産たること疑のなき所である。而して直接原料が製造品の價値を構成する一要素たることと、其の他の諸構成要素、例へば直接勞

力、動力費、工場減價銷却費、機械減價銷却費等が製造品の價值を構成する要素たることとの間には、全然差異が無いのである。

加之、此等の損益勘定の用法、即ち其の借方記入、貸方記入の生ずる状態を観るときは、皆均しく財産的勘定殊に資産勘定たる事實を明かに認め得るであらう。就中最も明瞭にして説明の必要なきものは、直接原料勘定である。直接原料勘定は直接原料の増減を記録する勘定である。直接原料を例へば五〇〇〇圓購入するときは、其れだけの直接原料の増加であるから、此の勘定の借方に五〇〇〇圓の記入をなす。又、右の小三〇〇〇圓を製造に使用するときは、それだけの直接原料の減少であるから、此の勘定の貸方に三〇〇〇圓の記入をなす。而して此の貸方記入の反對記入は、半製品勘定の借方になされる。此の如く、直接原料勘定は明かに資産勘定である。

次に直接勞力勘定に就いて觀ても亦、之れと同様の結果を得るであらう、例へば直接勞力の貸銀五〇〇〇圓を支拂ふときは、一方に於ては現金五〇〇〇圓の減少を生ずるから、現金勘定の貸方に五〇〇〇圓の記入を生じ、他方に於ては直接勞力勘定の借方に五〇〇〇圓の記入を生ずる。而して此の五〇〇〇圓の勞力は製造品の製造に用ひられて半製品の價值の一部分を構成する。故に此の事實を明かにする爲めに、直接勞力勘定の貸方と半製品勘定の借方とに五〇〇〇圓の記入をなす。此の如く、直接勞力勘定の借方には勞力の増加、購入されたる勞力が記入され、貸方には勞力の減少即ち製造品の製造に用ひられて半製品の價值の中へ移り入りたる勞力が記入される。

のである。

又、減價銷却費勘定に就いても同様である。例へば機械減價銷却費五〇〇〇圓を計上する場合を見るに、先づ固定資産たる機械に五〇〇〇圓の價値の減少を生じたる事實を認める爲め機械減價修正勘定の貸方に五〇〇〇圓の記入をなし、其の反對記入として機械減價銷却費勘定の借方に五〇〇〇圓の記入をなす。而して此の減價銷却費五〇〇〇圓は製造品の價値の中に入るのであるから、上述の二つの場合と同じく、此の事實を明かにする爲めに、機械減價銷却費勘定の貸方と半製品勘定の借方とに五〇〇〇圓の記入をなす。此の如く、減價銷却費勘定の借方には減價銷却費の増加が記入され、貸方には其の半製品の價値の中へ移り入りたるものが記入される。之を換言すれば、製造品の製造の爲めに機械を使用し、機械には五〇〇〇圓の價値の減少を生じ、製造品の價値は同時に五〇〇〇圓だけ増加したのである。此の價値の移動を最も明瞭に記録する爲めに、特に減價銷却費勘定を設け、此の勘定に依りて機械勘定と半製品勘定との間の仲介をなさしめるのである。

以上説明したる所は、總ての損益勘定に就いて同様である。之を要するに、工場會計に於ける損益勘定は製造品の原價構成要素の増減を記録する所の勘定であり、此等の原價構成要素は資産たる半製品又は完製品の價値を形造る。此の意味に於て損益勘定は財産勘定である。

損益勘定の職能及び性質が、商業會計に於ける場合と工場會計に於ける場合に依りて、全く相異なること上述の如し。故に同じく減價銷却費勘定なる損益勘定と雖、其の工場會計の範圍に屬するものと、商業會計の範圍に屬するものとに依りて、其の性質を異にするのである。一を以て直に他を律することを得ない。先に掲げたる Simon の主張の半は正當にして、然も結論の誤れる所以は、此の理を無視したる結果である。

一般に所謂簿記原理なるものは商業簿記の原理である。此の意味に於ける簿記理論に於ては、損益勘定を資本勘定と共に資本勘定系統に屬せしめる。而して是れは正當である。資本方程式を基本とする物的二期定系統説の理論は正當である。従つて物的二期定系統説の損益勘定理論は、之を是認することを得ない。併しながら、工場會計に於ける損益勘定理論として考へるときは、物的二期定系統説の説明は、正鵠に中れるものと言はなければならない。それは前節に於て説述したる所と略同じである。

終りに一言附加すべきことは、商業會計の範圍に於ても、損益勘定殊に費用勘定に依りて記録される販賣費用及び一般營業費用を、直接に商品の價值の中へ算入しなければならないのではないか、と云ふ疑問が生ずるであらう。併しながら此の如きは即ち原價計算の理論を直に商業會計に適用せむとすることである。少くとも従來の商業會計に於ては、此の點に於て工場會計と異なるのである。(一九二八・一一一)