

大正四年六月二十一日第三種郵便物認可 (毎月一回一日發行)

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號五第 卷七十二第

行發日一月一十年三和昭

論叢

混合勘定に關する一考察 法學博士 上野道輔

勤勞所得に對する課稅 法學博士 神戸正雄

貞享以後長崎の支那貿易に就いて 文學博士 矢野仁一

租稅負擔及び經費の國際比較 經濟學博士 沙見三郎

說苑

重農學派の人口論 法學士 山口正太郎

明治初年に於ける大阪通商會社 經濟學士 菅野和太郎

雜錄

伊太利に於ける貯蓄銀行制度改正に就いて 經濟學士 松岡孝兒

佐田介石の舶來品排斥の思想と運動 經濟學博士 本庄榮治郎

(纂轉載)

謹んで
御大禮を祝し奉る

京都帝國大學經濟學會

經濟論叢

第二十七卷 第五號

(通卷第百六拾號)

昭和三年十一月發行

論叢

混合勘定に關する一考察

上野道輔

一 緒言

二 簿記理論に於ける混合勘定の重要

三 簿記技術に於ける混合勘定の必要

四 混合勘定の分割

五 商品買上勘定は單純なる損益勘定なるか

六 混合勘定の意義、種類及び條件

一 緒言

曩に本誌二月號に於て「損益勘定に關する一考察」¹⁾を行ひ、損益勘定が勘定理論又は簿記理論上

論叢 混合勘定に關する一考察

第二十七卷 六一七 第五號

一

重要な問題であると共に、其の性質甚だ明確ならず、商業會計理論に於ける場合と原價計算理論に於ける場合とに依りて相異なる用法、從つて相異なる性質のものであることを明かにし、且つ損益計算表の説明と共に商品仕入勘定の²⁾本質を攻究し、商品仕入勘定が損益計算表上の一項目たるに拘らず、其の本質は却つて財産勘定と見るべきものであり、殊に財産勘定たる商品財産勘定に從たる勘定であることを説明したのである。

爰には同じく損益計算表上の一項目にして、且つ屢々商品仕入勘定と共に損益勘定なりと稱せられる商品賣上勘定の³⁾性質を攻究し、本質上その單純なる損益勘定に非ずして、混合勘定であり、混合勘定たる點に於て混合商品勘定と實質上異らざる所以を明かにせむと欲する。

此問題は、之を他の方面より見るときは、則ち、抑々混合勘定とは何であるか、混合勘定の意義、性質、條件等に關する問題である。それ故に一般的に「混合勘定に關する一考察」なる標題の下に於て之を取扱ひ、且つ問題を單に商品賣上勘定の性質論のみに限極せずして、廣く混合勘定に關する重要な諸問題に涉りて説述するであらう。蓋し此の如くすることに依つて、本論文の主問題の理解が更に完全に得らるべきであらうと考へるからである。

二 簿記理論に於ける混合勘定の重要

- 1) 經濟論叢第二十六卷第二號。
- 2) Purchases account.
- 3) Sales account.

抑々混合勘定が勘定理論上又は簿記學上特に重要視せられるは何故であるか。勘定が簿記の最も本質的なる特徴を形造るが故に、勘定に關する問題、從つて混合勘定の問題が重要なる意義を有つのであらうか。

勘定分類論上の問題として考へれば、混合勘定は唯單に財産勘定系統に屬する勘定と資本勘定系統に屬する勘定との複合體であるに過ぎない。故に其の殘高が財産勘定の殘高と資本勘定の殘高に損益勘定の殘高との複合物であり、此等兩種の殘高の性質並びに其の相對的の大きさ如何に依つて、混合殘高の現はるべき位置——借方殘高として貸方側に現はるべきか或は貸方殘高として借方側に現はるべきか——が或は借方側であり或は貸方側である場合を生ずる。此の事は單純なる財産勘定及び單純なる資本勘定の場合と異なる所にして、興味ある混合勘定の特異性である。

併しながら混合勘定が簿記理論上特に重要な意義を有するは、此の如き純理論上の複雑性に關する興味に因るものではなく、複式簿記即ち完全なる簿記組織に於ける致命的缺陷を成すものと考へられるからである。

蓋し財産勘定系統と資本勘定系統とを併せ有し、企業の財産殊に財産構成部分の増減變化並びに資本の増減變化殊に損益の増減を記録計算する所の簿記の體系は、之を複式簿記と稱して單式簿記と區別し、且つ單式簿記と比較して相對的に完全なる簿記體系であるが故に、往々之を完全

1) 詳細なる説明は摘著『簿記原理』第十二章、89頁以下を参照。

なる簿記體系と稱する。若しも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、此の如き簿記組織に於ては、一方には純粹なる財産諸勘定に依りて企業の財産の状態及び増減變化が記録計算せられ、他方には純粹なる資本諸勘定に依りて資本の状態及び損益が記録計算せらるべきである。従つて何時に於ても簿記の記録に依つて、企業の財産状態と資本状態とを明かにし得る理であるから、此の如き簿記體系を指して完全なる簿記と稱することは妥當であらう。

然るに所謂完全なる簿記體系即ち實際に於ける複式簿記に於ては、其の組織の中に混合勘定なるものを含むが故に、此の如き理想的なる完全性を具備してゐないのである。之を換言すれば、混合勘定なるものは複式簿記の完全性を阻害するものである。

三 簿記技術に於ける混合勘定の必要

混合勘定は所謂混合取引、正確に言へば複合取引の一種なる化合取引を記録するために設けられる。化合取引は純理上に於ては之を二分して交換取引及び損益取引となし、交換取引の積極的結果と消極的結果とは、共に財産的價值であるから、二つ又は二つ以上の財産勘定に之を記録し、損益取引の一對の結果は、一方は財産的價值であるから財産勘定に、他方は損益的價值であ

1) 所謂混合取引、複合取引、化合取引の概念に關しては、潮著『簿記原理』第五版以後の版第六章珠に41、42頁及び近刊『簿記理論の研究』第七章參照。

るから損益勘定に記録し得べき理である。是れ純理上頗る明白である。併しながら實際上に於ては此の事は困難又は不可能であるから、取引發生の際勘定に記入するに當つて便宜上一時假りに之を一括して化合的計數のまゝ混合勘定に記入し置き、其の分析整理は後に決算の際に譲らざるを得ないのである。

混合勘定の中で最も顯著なるものは、言ふ迄もなく商品勘定である。商品勘定は商品の出入又は増減を記録する勘定であること、猶現金勘定が現金の出納又は増減を記録する如くである。併しながら現金勘定が常に借方残高として現金の在高を示すに反し、商品勘定は其の残高に依つて商品の在高を示すものでない。蓋し商品勘定の借方は總て商品の増加殊に仕入商品の價値を記入するのみであるが、其の賣上商品の價値を記入する貸方は、化合取引の化合的價値を其の記入の對象とするが故である。

例へば(一)先づ商品九〇〇圓を現金にて仕入れ、(二)之を現金一〇〇〇圓にて販賣したる場合を假定して考へて見るに、(一)の商品現金仕入の取引は交換取引である。之に反して(二)の商品賣上の取引は單純取引に非ずして複合取引殊に化合取引である。故に之を仕譯して、

(A) (借方) 現金勘定

一〇〇〇圓

(貸方) 商品勘定

一〇〇〇圓

となして記入することは明かに事實を精細且つ正確に記録するものでない。

事實を精細正確に示すためには、此の化合取引を(a)交換取引と(b)損益取引との二つの單純取引に分割し、左の如く仕譯して記入しなければならない。

(B)(a)(借方) 現金勘定

九〇〇圓

(貸方) 商品勘定

九〇〇圓

(b)(借方) 現金勘定

一〇〇圓

(貸方) 商品賣上損益勘定

一〇〇圓

然るに販賣毎に其の賣上商品の仕入價格を明かに知ることは、事實上不可能又は困難なるが故に、勘定記入の不正不完全なるに拘らず、便宜上(二)の如くに仕譯して賣上商品の販賣價格一〇〇圓全體を一時假りに商品勘定の貸方に記入するの外ないのである。併し此の如き記入が事實の正確なる結果を示さずして不正なる記入たることは明白であつて、一方には商品勘定に於て商品の減少を一〇〇圓だけ過大に記入し、他方には賣上損益勘定の貸方に當然記入すべき筈の賣上利益の増加一〇〇圓を記録せず即ち一〇〇圓だけの利益の増加を過小に計算記録したる理である。此の如く商品勘定は一の混合勘定であつて、其の借方は單純に商品の仕入價格即ち財産のみを含むが、其の貸方は單に減少したる商品の價值(即ち賣上商品の仕入價格)を含むのみに止まら

ず、賣上利益(資本の増加)をも含むのである。¹⁾ 従つて其の残高は商品在高(財産)を示すには非ずして、唯仕入れたる商品の仕入價格の合計と賣上商品の販賣價格の合計との差額を示すに過ぎない。而して此の差額即ち商品勘定の残高は、商品在高(即ち財産的残高)と賣上利益²⁾(即ち資本的残高又は損益的残高)との複合物である。即ち混合勘定たる商品勘定は其の借方貸方の記入の結果より、財政的結論として、財産的残高たる賣上商品の在高を算出することも出來ず、又資本的残高たる賣上利益又は賣上損失を算出することも出來ない。其の残高は此等二種の残高然も二個の未知數より成る所の一個の未知の内容を有する計數であるに過ぎないのである。

以上の説明を更に具體的に理解せしめる爲めに、先の假設例に依り上記二種の仕譯法に従ひ、商品賣買に關する取引を勘定形式に記入して示すであらう。尙説明を完全にし且つ明瞭にする爲めに、最も簡單なる場合を假定し、上記取引のありたる後、商品六〇〇圓を現金にて仕入れたるのみにて決算を行ひ勘定を締切りたるものと假定する。然るときは決算を行ひたる後の商品勘定及び其の他の勘定は次の如くである。

1) 尙混合商品勘定の借方項目及び貸方項目の詳細なる説明は、後出第四節を參照。

2) 正確に言へば賣上利益又は賣上損失。

第一圖 化合取引を記入したる混合勘定と
單純勘定とを比較對照したる雛形

(A) 混合商品勘定に依りて化
合取引を記録したる場合

混合商品勘定(混合勘定)

(1) 現金勘定	900	(2) 現金勘定	1000
(3) 現金勘定	600	1[混合残高]	500
(5) 残高 賣上利益 (集合損益勘定へ)	100	(4) 賣残商品 (決算残高勘定へ)	600
	1600		1600

(B) 單純勘定に依りて化合
取引を記録したる場合

商品財産勘定(純粹財産勘定)

(1) 現金勘定	900	(2) 現金勘定	900
(3) 現金勘定	600	(4) 残高 商品在 (決算残高勘定へ)	600
	1500		1500

商品賣上損益勘定(純粹損益勘定)

(2) 残高 賣上利益 (集合損益勘定へ)	100	(1) 現金勘定	100
	100		100

此の圖解に依りて明かなる如く、(B)の方法に於ては混合勘定を用ひず、化合取引たる商品の販賣より生ずる化合的價値、賣上價格一〇〇〇圓を分解して商品財産九〇〇圓の減少と賣上利益一〇〇圓の増加となし、前者は純粹なる財産勘定たる商品財産勘定の貸方に記入し、後者は純粹損益勘定たる商品賣上損益勘定の貸方に記入したのである。従つて此の場合に於ては勘定締切の結果として、商品財産勘定の借方殘高六〇〇圓は商品在高を明示し、商品賣上損益勘定の貸方殘高一〇〇圓は賣上利益を明示する。是れ化合的計數の記入なく、従つて混合殘高の發生することなきを以てある。

之に反して(A)の方法に於ては混合勘定を用ひて化合取引の結果たる化合的計數一〇〇〇圓を其のまゝ記入したのである。従つて混合商品勘定を締切りて生ずる殘高は混合殘高五〇〇圓である。此の五〇〇圓は言ふ迄もなく先に(B)の方法に於て明示せられたる二つの殘高、即ち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の代數和でなければならぬ。

併し(A)の方法に於て混合勘定を使用したる結果、勘定記入よりの計算即ち固有の簿記の結果としては單に混合殘高五〇〇圓を算出し得るのみにして、(B)の場合の如き明確なる二個の純粹殘高を得ることは出來ないのである。是れ通常混合勘定が簿記の完全なる運用を阻害する必要已

むを得ざる禍であると稱せられる所以である。

混合殘高五〇〇圓を分析する方法に就いては、爰には詳述することを略す¹⁾。要するに財産目録の作製、棚卸の方法に依つて賣殘商品の在高を決定し、之に依りて混合殘高より賣上利益を算出することゝなるのである。棚卸、廣く言へば財産目録の作製なるものは、固有の簿記の範圍に屬せざる別個の手續である。然も之に據るに非ざれば混合殘高の分析は不可能である。故に混合勘定は簿記の獨立を阻害する原因であると謂はれるのである。

棚卸に依りて決定せられたる商品在高六〇〇圓は、混合商品勘定の借方貸方記入より算出せられたる眞の殘高ではない。併し先に(B)に於ける商品財産勘定の殘高として決算殘高勘定へ振替へられたる如く、此の場合に於ても之を決算殘高勘定へ振替へなければならぬ。又次年度始には孰れの場合に於ても、之を開業殘高勘定に依りて再び元の位置に復せしめなければならぬ。此の意味に於て此の六〇〇圓は殘高であり、勿論財産的殘高である。従つて借方殘高である。故に決算に於て之を貸方の最終項目として記入する。然るときは混合商品勘定は其の借方貸方の記入項目の結論として殘高を算出し、賣上利益一〇〇圓を得るに至るのである。此の如くにして混合勘定たる商品勘定には二個の殘高が現はれる結果となる。而して此の場合特に注意すべき點は、棚卸の手續に依るに非ざれば混合殘高の分析は不可能であり、従つて商品勘定の究極の結論

1) 『簿記原理』91頁以下參照。

たる年度末商品在高並びに年度賣上利益(又は賣上損失)は孰れも之を明かにすること不可能である云ふことである。

四 混合勘定の分割

前節に於て述べたる如く、混合勘定たる商品勘定は一勘定に二個の残高を生ずる勘定である。

是れ一勘定一残高を普通とする一般の勘定に對して異常なる例外をなすものである。加之、混合商品勘定に於ては、商品の仕入も商品の賣上も、從つて亦年度始商品在高も、皆悉く併せ記入せられる。更に又、仕入れたる商品を仕入先に返戻し、及び販賣したる商品を得意先より返戻せられたるときにも亦、此等の戻し品及び戻り品は、同じく混合商品勘定に記入せられる。即ち戻し品は仕入商品よりの控除項目として貸方に記入せられ、戻り品は賣上商品よりの控除項目として借方に記入せられる。且つ仕入商品及び販賣商品の價格に就き特別の値引及び割戻あるときは、此等の仕入割戻値引、³⁾賣上割戻値引も亦、戻し品及び戻り品と同様に此の勘定に記入せられるのである。

此の如くにして一個の混合商品勘定の借方貸方には、假令その總ての記入項目は商品の價値の増加又は減少に關するものであるには相違ないにしても、頗る複雑なる諸種の項目を網羅し、内

- 1) Purchases Returns, Returned Purchases.
- 2) Sales Returns, Returned Sales.
- 3) Purchases Rebates and Allowances.
- 4) Sales Rebates and Allowances.

容の單一性を理想とする勘定の本質に反するものと言はなければならぬ。況や商品仕入の總額及び純額、商品賣上の總額及び純額等の計數は、企業の經營上及び會計上最も重要な意義を有し、各々別個の計數として簿記の帳簿殊に元帳に於て勘定形式に依つて記録せられ、常に明瞭に表示せられ得べきことを要するに於てをや。

此に於て混合商品勘定分割の必要を生ずる。

混合商品勘定の分割殊に分割せられたる各勘定の用法及び決算に於ける勘定締切の方法等に關する詳細の説明は、此所に省細する。¹⁾

混合商品勘定を分割して三個又は五個或は七個の勘定となす。尙正確に言へば一個の混合商品勘定を使用することを廢し、最初より三個乃至七個の勘定を設定して之に代へ、以て商品の賣買に關する諸取引を分ち記入するのである。此の如き混合勘定の分割が如何なる結果を生ずるであらうか。²⁾

第一圖(A)に掲げたる混合商品勘定を三勘定に分割するときは、第二圖に示す如き勘定雛形を得られる。³⁾

- 1) 此の點に關しては、『簿記原理』96頁以下、『簿記理論の研究』78頁以下を看よ。
- 2) Purchases Rebates and Allowances a/c 及び Sales Rebates and Allowances a/c を加へるときは七個となる。
- 3) 更に完全なる雛形は『簿記原理』97頁、『簿記理論の研究』81頁參照。

第二圖 混合商品勘定を三個の勘定に分割したる雛形

(1) 商品仕入勘定

(1) 現金勘定	900	(A) 残高 仕入商品總額 (商品財産勘定へ)	1500
(3) 現金勘定	600		
	1500		1500

(2) 商品財産勘定

(A) 商品仕入勘定 (仕入商品總額)	1500	(B) 賣上商品の仕入價格 (商品賣上勘定へ)	900
		(D) 残高 賣上商品在商 (決算残高勘定へ)	600
	1500		1500

(3) 商品賣上勘定

(B) 商品財産勘定 (賣上商品の仕入價格)	900	(2) 現金勘定	1000
(C) 残高 賣上利益 (集合損益勘定へ)	100		
	1000		1000

先づ此の雛形に就き簡單に説明せむ。先に混合商品勘定に併せ記入せられたる商品の仕入と商品の賣上とは、此の場合各々別個の勘定、商品仕入勘定と商品賣上勘定とに別ち記入せられる。

次に決算に於ける勘定締切の手續は、混合商品勘定の場合には唯棚卸に依り賣殘商品の在高を決定し之を貸方(4)に記入して、貸方殘高一〇〇圓を算出し、之を借方(5)に記入することに依つて完了するのである。然るに三個の勘定に依る場合には、其の手續自ら複雑となり、雛形に示す如く、(A)(B)(C)(D)四對の記入を必要とする。

第一に商品仕入勘定を締切る爲めに借方殘高一五〇〇圓を貸方に記入する。是れ(A)の記入にして、其の反對記入は商品財産勘定の借方(A)である。之に依りて仕入商品の總額即ち本年度に於て増加したる商品の價值を商品仕入勘定より商品財産勘定へ移したのである。此の用法に於ける商品仕入勘定は商品財産勘定に従たる勘定にして、財産勘定と看做すべきものである。¹⁾

第二に商品財産勘定に於て其の殘高を決定して、勘定を締切らなければならぬ。而して雛形に於ては(D)借方殘高六〇〇圓が當然の結果として現はれたるかの如く見える。併しながら少しく精密に考察するときは、如何にして此の殘高が算出せられたるかに就き、不審を抱かざるを得ないであらう。蓋し之を算出する爲めには先づ(B)九〇〇圓が與へられなければならない。然るに(B)賣上商品の仕入價格は如何にして得られたか。何處から來たか。是れ大いなる疑問である。實に

- 1) 商品仕入勘定の借方 (1), (3) の記入。
- 2) 商品賣上勘定の貸方 (2) の記入。此等の (1) (2) (3) の記入の番號は第一圖 (A) に於けるものと同じ。
- 3) 此の點に關しては、前出經濟論叢第二十六卷第二號所掲の論文を參照。

此の賣上商品の仕入價格が與へられたる計數であり、既知數であり得るならば、今此所に論じつゝある問題は全部不必要となり、其の存在を失ふべきである。賣上商品の仕入價格が判明してゐるならば、化合取引たる商品賣上なるものは存在しない。商品の賣上は第一圖(B)の如き單純勘定の上に依りて記入せられ得る所の二個の單純取引となり得る理である。即ち混合商品勘定の必要が無くなる理である。

此の不審を説明するに先だち第三の勘定、商品賣上勘定の縮切殊に其の殘高に就いて少しく考察せむ。其の殘高一〇〇圓が借方最終の項目として示されてある。而してこれは賣上利益である。貸方に記入したる賣上總額一〇〇圓より賣上商品の仕入價格九〇〇圓を差引いて得たる殘高であるから、明かに賣上利益である。而して利益を殘高として示す勘定であるから、商品賣上勘定は損益勘定であり、然も唯一つの殘高のみを有し、其の殘高が利益(或は損失)であるから、單純なる損益勘定でなければならぬ。

此の如き解釋又は斷定が果して正しいであらうか否か。換言すれば商品賣上勘定は單純なる損益勘定であるか否か。是れ本論文に於ける主問題である。

翻つて再び縦形に就いて考へる。

商品賣上勘定の締切は其の借方に(B)賣上商品の仕入價格九〇〇圓を商品財産勘定より移し記入することに依り、(C)殘高 賣上利益一〇〇圓が算出せられたのである。然るに此の(B)の記入は、先に商品財産勘定の締切に關して問題となりたる貸方項目(B)と一對をなすものである。抑、此の(B)九〇〇圓は何處より出で來れるものであるか。曰く。商品財産勘定に於ても、先に説明したる混合商品勘定の場合に於けると全く同様に、先づ棚卸に依りて年度末に於ける賣殘商品の在高を決定し、之を借方の(A)仕入商品總額より差引き、以て賣上商品の仕入價格を算出するのである。従つて貸方に於ける(B)と(D)との記入は、計算の順序に従ひ且つ項目の本質に依るならば、先づ(D)を記入し、(A)より(D)を差引きたる殘高として最後に(B)が記入せらるべき理である。然るに特に此の當然の順序に反する形式を採りたる理由は、蓋し勘定の結論——殘高——を最終項目として示すべき一般的原则に據りたるに過ぎない。財産勘定たる商品財産勘定の殘高は財産でなければならぬ。即ち(D)でなければならぬ。故に(D)は棚卸に依りて決定せられたるに拘らず、又殊に此の勘定の計算上の殘高は(B)であるに拘らず、形式上の理由に依り(D)が此の勘定の殘高と看做され其の位置を占めるのである。而して財産的殘高であるから決算殘高勘定へ振替へられ、次年度始には開業殘高勘定を通じて再び此の勘定の本來の位置たる借方に振替へられること勿論である。

五 商品賣上勘定は單純なる損益勘定なるか

前節に掲げたる雛形を見るときは、商品賣上勘定の残高は賣上利益一〇〇圓の貸方残高を示し、之を集合損益勘定へ振替へることに依つて勘定は締切られる。故に形式上其の損益勘定殊に單純なる損益勘定たること明白なるが如く見える。

併しながら更に精細に考察を重ね、殊に残高たる賣上利益の算出せられる経路に就いて攻究するとき、其の決して單純なる損益勘定に非ざることを知るであらう。

抑商品賣上勘定は如何なる種類の取引を記入する勘定であるか。言ふ迄もなく商品の賣上その者を記入する勘定である。然らば商品の賣上は簿記學上如何なる種類の取引であるか。言ふ迄もなく化合取引である。正確に言へば化合取引の化合的要素又は化合的結果を其のまゝ記入する勘定が、即ち商品賣上勘定である。従つて商品賣上勘定には既に記入の當初より必然的に化合的計數を含むのである。否寧ろ商品賣上勘定は此の如き化合的計數のみを記録する勘定である。例へば第二圖雛形に就いて言へば貸方項目②一〇〇〇圓のみを記録するのである。蓋し商品賣上は所謂總收益である。財産たる商品の價值の減少九〇〇圓と賣上利益一〇〇圓とより成る所の化合物なるを以てある。財産的價值と損益的價值との化合物なるを以てある。

此の事にして誤なしとすれば——而して其の誤なきことは明白である——商品賣上勘定は其の内容の性質上混合勘定でなければならぬ。夫れは決して單純なる損益的價値を記録し、單純なる損益的内容を有する勘定ではないのである。

此の點は殘高が唯一個にして單純なる賣上利益(又は單純なる賣上損失)であると云ふ事に依つて何等實質的影響を蒙るものでない。恰も夫れと正反對に、此の如き損益的殘高が算出せられるに至る経路を攻究することに依つて、益₃此の點の正しきを確めるのみである。總收益一〇〇〇圓即ち商品賣上勘定の混合殘高⁽³⁾より、純粹なる損益的殘高たる賣上利益一〇〇〇圓Cを算出する爲めには、雛形の示す如く、B賣上商品の仕入價格九〇〇圓を必要とする。⁽³⁾よりBを差引いて初めてCを得るのである。然るにBは如何なる性質の九〇〇圓であるか。言ふ迄もなく財産たる商品九〇〇圓である。前節に説明したる如く、商品財産勘定に於て算出して得たる賣上商品の仕入價格九〇〇圓である。而して夫れが商品賣上勘定の借方項目として如何なる意義を有するかと言ふに、頗る複雑なる意義を有する。

凡て財産的項目にして借方項目であるものは、普通の場合ならば單純なる積極財産の増加であるか、然らざれば單純なる消極財産の減少である。然るに此の九〇〇圓は此等二つの中の孰れにも當らない。然らば何であるか。曰く。「積極財産の減少」である。一(一)である。從つ

て二重のマイナスが相殺されてプラスとなり、 A として借方項目にして且つ財産的項目である理である。蓋し(B)は元來貸方項目又は貸方混合殘高一〇〇〇圓より差引くべき項目として意義を有するものである。然るに此の貸方混合殘高(2)は既に述べたる如く、財産の減少九〇〇圓と利益の増加一〇〇圓より成る。故に(2)一〇〇〇圓より「財産の減少」九〇〇圓を差引くときは、利益の増加一〇〇圓が殘高として残るは自明の理である。此の貸方一〇〇〇圓より「財産の減少」九〇〇圓を差引く所の項目が、即ち借方(B)九〇〇圓である。「財産の減少」から更に控除する所の財産的項目九〇〇圓である。故に「財産の減少の減少」と謂ふのである。¹⁾

以上の縷説に依り、借方項目(B)の性質及び意義を明かにし、従つて商品賣上勘定の内容が單純ならざることを明かにした。之に依つて商品賣上勘定が單純なる損益勘定たり得ないことを推察し得たであらう。

次に一步を進め、商品賣上勘定が混合勘定たること、其の實質に於て混合商品勘定と同じであることを明かにするであらう。此の點は一見然らざるかの如く見える。混合商品勘定の混合勘定たることは、何人も疑はざる所であり、混合勘定即ち混合商品勘定の觀ある程である。之に反して商品賣上勘定は唯單に賣上のみを記録し、其の記入は貸方記入のみであり、其の殘高は唯一個の貸方殘高であつて賣上利益を示し、——但し異常の場合には借方殘高を生じて賣上損失を示す

1) 此の點に關しては『簿記理論の研究』第十章第六節參照。

ことあり——集合損益勘定へ振替へられる。換言すれば其の殘高は損益計算表上の一項目となり、貸借對照表上の項目とはならない。此の如きは凡て損益勘定の性質、特徴を現はすものであるから、此等の點より判斷するときは商品賣上勘定は損益勘定なりと言はざるを得ない。

併しながら此等の諸點は要するに言はゞ形式的の問題である。換言すれば形式的特徴に據つて勘定の種類を分つならば、商品賣上勘定は損益勘定と決定し得るであらう。之に反して勘定の内容の實質に就いて考慮を拂ふならば、商品賣上勘定は混合勘定たること混合商品勘定と同じと言はざるを得ない。何となれば混合商品勘定の混合勘定たる所以は何處に在るかと言へば、夫れは化合取引を記入することに在り、従つて其の借方貸方の記入より生ずる殘高が混合殘高とならざるを得ないことである。而して此の如きは商品賣上勘定に就いても亦全然同じである。

又混合商品勘定の混合殘高より賣上利益を算出するには、財産目録の作製に依りて商品在高を決定することを要し、之に依つて初めて賣上利益を沈澱せしめ得るのであり、此の點に於て混合勘定は簿記の獨立を阻害すると謂はれるのである。然るに此の如きは實に商品賣上勘定に就いても亦全然同じである。例へば第二圖に示せる商品賣上勘定は唯一〇〇〇圓の貸方記入あるのみである、然も此の一〇〇〇圓は賣上總額たるに止まり、化合的計數である。之より賣上利益を算出する爲めには、先づ財産目録の作製に依りて商品在高を決定し、之に依りて賣上商品の仕入價格

を算出し、而して後賣上商品の仕入價格を賣上總額より差引き、此所に初めて賣上利益を得るのである。

此の如く商品賣上勘定と混合商品勘定とを比較研究するときは、實質上その混合勘定たる點は全く同じである。唯その相異の點は第一に前者は唯商品賣上のみを記録するを以て其の内容甚だ單一であるに反し、後者は商品賣上の外、商品の仕入その他總て商品の増減に關する計數を記録するが故に其の内容頗る複雑であること、及び第二は前者は究極に於て殘高一個を示すに反して後者は二個の殘高を示すことである。

之を要するに商品賣上勘定は形式的には損益勘定と看做さるべきも、實質的には混合勘定と看做さるべきものにして、此の後の點に於て混合勘定の典型たる混合商品勘定と何等異なる所なきものと言はなければならぬ。

六 混合勘定の意義、種類及び要件

以上の説明に依り、商品賣上勘定が實質上混合勘定たること混合商品勘定と異らざる所以を明にした。然るに通常混合勘定と言へば直に混合商品勘定を意味し、混合商品勘定即ち混合勘定なりと言ふも大過なき程である。而して商品賣上勘定は損益勘定又は名目勘定と看做される。

又之に反して他方に於ては混合勘定なる語は極めて廣義に解せられて使用せられる。即ち此の場合に於ては、費用としての利子と収益としての利子とを併せ記録する利子勘定の如きを稱して混合勘定と云ふ。¹⁾蓋し費用たる利子と収益たる利子とは、元來各々別個の勘定即ち利子費用勘定と利子収益勘定²⁾に依りて記録せらるべきものであり、此等の勘定は各々一個獨立の損益勘定として存在すべきものであるに拘らず、相合して一個の複合勘定を形成するとの謂であらう。利子費用と利子収益とは共に損益的價值であるから、同じく利子としての費用と収益との計算を同一勘定の中に記録することは、一見當然なるが如くに考へられるけれども、此の兩者の間には本來不可分の關係があるのではない。現金の出納を一個の現金勘定に記録し、借方と貸方との記入より現金在高を算出する場合は、全く其の性質を異にするものである。夫れは恰も仕入先勘定と得意先勘定とを併せたる如きものである。

又此の如き複合的利子勘定にありては、未拂の利子費用と未收の利子収益とを生ずる場合には、勘定締切の際、獨逸式の方法に従つて特に所謂經過勘定を用ひざる限りは、利益又は損失としての殘高の外に、經過的資産として借方殘高と經過的負債としての貸方殘高が現はれることとなり、一勘定に三個の殘高を有する結果となること第三圖に示す所の如し。

- 1) Sprague, C. E.; The Philosophy of Accounts 5th Edition 1922. p. 77.
- 2) Interest Cost account, Interest Expense account.
- 3) Interest Revenue account.
- 4) Transitorisches Konto. 『簿記原理』106頁以下參照。

第三圖

複合利子勘定

(1) 現金勘定	400	(2) 現金勘定	500
(3) 未拂利子	50	(4) (未收利子)	100
(5) 殘高 (集損益へ 勘定)	150		
	600		600
(6) 殘高 (未收利子)	100	(7) 殘高 (未拂利子)	50

論叢 混合勘定に關する一考察

又上例複合利子勘定に於ける場合の如く、損益勘定にして然も決算の際資産又は負債の殘高をも含むものあるは周知の事實である。更に他方に於ては財産勘定にして然も決算の際その殘高の一部が損益的性質を併せ有するに至るものがある。例へば建物、什器、運搬具等の固定資産勘定は是れである。此等の勘定は明かに純粹なる財産勘定である。併しながら其の内容たる借方殘高は必ずしも其の全體が常に純粹なる財産的價値を示すものではない。固定資産には必然的に減價が生ずるが故に、年度初に於て一〇、〇〇〇圓であつた什器、三〇、〇〇〇圓であつた運搬具は、年度末決算に於ても猶一〇、〇〇〇圓であり、三〇、〇〇〇圓であり、其の全體が財産的殘高を意味すると云ふことはあり得ない。例へば一〇、〇〇〇圓の中五〇〇圓、三〇、〇〇〇圓の中一、〇〇〇圓は既に減價として銷却したる部分即ち最早財産に非ずして費用、損失と化したる部分として存在するものと看るべきである。換

言すれば此時に於ける什器勘定、運搬具勘定の借方殘高は單純なる財産的殘高に非ずして、財産的殘高と損益的殘高との混合體、即ち一個の混合殘高であると言はざるを得ない。此の事實は到底否定し得ざる所である。この事あるが故に決算に於て特に財産目録の作製に依りて固定資産の評価を行ひ減價償却の修正記入を爲すことを要するのである。

併しながら、什器勘定、運搬具勘定等を目して混合勘定となす者は通常無いのである。同様に又利子費用勘定、利子收益勘定、消耗品費勘定、保険料勘定等を混合勘定と解して混合商品勘定と同一種類に屬せしめむとする者は無いのである。

以上述べ來れる種々の場合を綜括して考へるときは、混合勘定なる語が或は廣く或は狭く、種々異なる意味に於て用ひられてある事實の存することを知り得るであらう。之を列擧するときは、凡そ次の如き結果を得る。

第一 混合商品勘定の場合

此の場合には(一)所謂混合取引即ち化合取引の化合的結果を記入すること、(二)殘高として混合殘高を有すること、(三)然も此の混合殘高を分析したる二個の結果、二個の殘高を其の同一勘定に於て示すこと——此等の三條件を具備する。

第二 商品賣上勘定の場合

此の場合には(一)及び(二)の條件は具備するけれども、(三)の條件は之を缺くのである。何となれば商品賣上勘定は唯一個の殘高——賣上利益又は賣上損失——を有する勘定なるを以てである。

第三 複合利子勘定の場合

此の場合に於ては前二者と全然異なる意味に於て混合勘定なる語を解釋しなければならない。前記三條件の中孰れの者も此の意味に於ける混合勘定には具備してない。唯その借方貸方の記入項目が本來各個獨立の存在を有するものであり、同一財政事實のプラスとマイナスとの價值ではないといふ意味に過ぎない。之を混合勘定と稱するは寧ろ避くべきであらう。少くとも今此所に考慮中に容るべきものでは無い。

第四 固定資産の場合

此の場合は三條件中(二)のみを具備する。

上記三條件の中、(一)と(二)とは實質的の條件であり、(三)は形式的條件であると言ひ得るであらう。實質的及び形式的兩種の條件を完備する所の混合商品勘定は完全なる混合勘定と稱し得べく、之に對して實質的條件のみを具へて、形式的條件を具へざる所の商品賣上勘定は不完全な

る混合勘定と稱し得べきであらう。而して此等兩種の混合勘定を併せたるものを廣義の混合勘定となし、之に對して完全混合勘定を狹義の混合勘定となし得るであらう。

此の如く混合勘定の意義を分ち、其の條件を區別するときは、商品賣上勘定を目して單純なる損益勘定となす見解の眞意が、明瞭に理解し得られる。即ち此の見解は形式的條件に重きを置いて定義を定めたるものである。併しながら實質的條件を主として考へるときは、商品賣上勘定は明かに混合勘定である。而して混合勘定を一般單純勘定と區別し、殊に之を以て複式簿記の完全と獨立とを阻害する禍因なりとなす場合に於ては、形式的條件よりも寧ろ實質的條件に重きを置くべきこと亦自明の理であらう。従つて商品賣上勘定は之を混合勘定なりと解するを以て妥當となす。此の意味に於て商品賣上勘定は混合商品勘定と同一なる種類に屬すべきである。唯混合商品勘定は、財産、資本孰れの勘定系統に屬すべきかと言へば、シェーヤーの言ふ如く混合財産勘定と考へて財産勘定系統に屬せしむべきものである。之に反して商品賣上勘定は其の主なる性質が損益勘定的であり、其の殘高が損益的殘高であるから、之を混合損益勘定と稱すべきであらう。

以上を以て商品賣上勘定の本質を明かにし、其の實質上混合勘定であること、而して混合的損益勘定と稱すべきことを明かにした。

終りに一言すべきは、混合勘定たるべき最小限度の條件に就いてである。上記(二)の條件、混合殘高を有することが夫れであるが如くに考へられるが、先に固定資産の勘定に就いて述べたる所に依つて明かなる如く、此の見解は是認することを得ない。然らば夫れは何であるか。曰く、(一)の條件即ち化合取引の化合的結果を記入することは是れである。此の條件を具備するとき、必然的に(二)の條件も亦之に隨伴して生じ來る。(二)を具へること必ずしも(一)をも具へることではないが、(一)を具へることは必ず(二)をも併せ具へることを意味する。

之を要するに、混合勘定たる最小限度の條件は、化合取引の化合的要素又は結果を其の儘記入することである。而して此の條件は必要條件にして且つ實質的條件である。之を具備する勘定は實質的の意味に於ける混合勘定である。混合商品勘定及び商品賣上勘定は共に此の種の混合勘定である。然るに混合商品勘定を特に混合勘定と稱し、商品賣上勘定を混合勘定と解せざる見解の一般に行はれる所以は、更に混合勘定たるべき第二の條件として形式的條件を附加し、一勘定に於て財産的殘高と損益的殘高との二個の殘高を併せ示すことを必要と考へるからである。之を完成條件となし、狹義の完全なる混合勘定たるべき一條件と見れば、可いであらう。

—一九二八、一〇、一一—