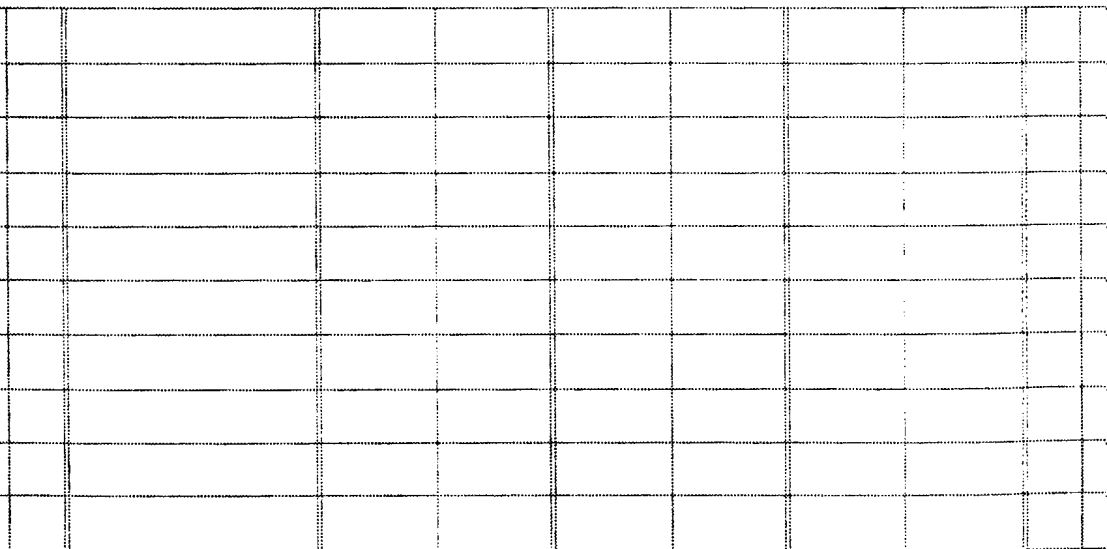


完全簿記教程Ⅲ

会社の計算と特殊問題

増補改訂

沼田嘉穂著



中央経済社

＜著者紹介＞

東京に生れ、東京に育つ。日比谷小学校、館城中学校を経て、昭和5年東京商科大学（現・一橋大学）本科を卒業。鹿児島商教授、横浜専門学校教授、東京商科大学講師、海軍経理学校嘱託教授などを歴任し、昭和14年横浜高等商業学校教授となり、戦後同校昇格とともに横浜国立大学経済学部教授、昭和46年停年退職と同時に同大学名誉教授。同年駒沢大学経営学部教授。昭和27年より税理士試験委員を委嘱され、昭和46年まで20年間にわたり簿記論を担当。なお昭和44年より税理士試験常任委員を委嘱され、昭和46年同委員会の終了まで勤む。商学博士。

主著：近代簿記（中央経済社）、体系簿記会計問題精説（同上）、簿記自習（同上）、簿記論攻（同上）、帳簿組織（同上）、商業簿記（同上）、固定資産会計（ダイヤモンド社）、簿記教科書（同文館）、会計教科書（同上）、原価計算・工業簿記教科書（同上）、企業会計原則を載く、減価償却の理論と実務（同上）、減価償却の知識（日本経済新聞社）、やさしい会計学（同上）、商法による財務諸表の知識（同上）、簿記入門（光文社）。

完全簿記教程〔Ⅲ〕 〔増補改訂版〕

昭和46年3月25日	初 版 発 行
昭和54年10月5日	63 版 発 行
昭和55年6月10日	改 訂 版 発 行
昭和58年2月10日	増補改訂版発行

著 者	沼 田 嘉 穂
発 行 者	渡 辺 正 一
印 刷 者	長 宗 泰 造

発行所 株式会社 中央経済社

東京都千代田区神田神保町1～31～2
電 話 (293) 3 3 7 1 (編集部)
(293) 3 3 8 1 (営業部)
振 替 口 座 ・ 東 京 0 - 8 4 3 2

落丁・乱丁本はお取替え致します。 厚徳社／関川製本

ISBN4-481-00121-6 C 2334

小 序

第Ⅰ巻および第Ⅱ巻で複式簿記一巡の基礎理論と技術の説明を終わった。第Ⅲ巻では、(1)今日の学習簿記として知っていなければならない特殊問題、(2)第Ⅱ巻までの説明ではなお不十分であると思われる事柄についての補足、および(3)より高度のこまかい部分の処理、の3点を目標として説明を進めた。これによって企業の計算と記帳について必要な全領域にわたる学習を完成しうる。

第Ⅰ・Ⅱ巻の説明では、できうる限り学問系統を守り、すなわち理論体系を遵守した。それは説明の上で相互関連を綿密にし、学習上効果的であるからである。第Ⅲ巻は特殊問題と第Ⅱ巻までの補足的説明が主体であるため、有機的、体系的な説明形態を樹立することは不可能であり、各章ごとに独立した説明となっている。その内容を大きく分類すると、大略つぎの4項目からなる。

- (1) 商品の売買に付帯するいろいろの問題
- (2) 法人企業、とくに株式会社の財務計算の実体とその処理
- (3) 本・支店の会計および親会社と子会社の連結計算
- (4) 実務の上で使用される特殊な簿記法

なおこれに加えて、いままでの章で取扱う機会のなかった事項について、

- (5) 勘定科目解説

として、これをまとめて説明した。

簿記学と会計学とは、ともに企業の財務計算を対象とする。この対象の同一である二つの学科は当然その内容が類似・重複し、これを截然と区分することは困難である。とくに高度の簿記に進むほど、その説明は理論を主体とし勝ちであるから、会計学に接近する。しかし私は簿記学の領域をできうる限り厳格に遵守した。すなわち簿記学の目標である計算と記帳に焦点を合わせて説明することに努力した。記帳練習の重要性は高度の簿記の学習についてもなんら変わるところはない。このため第Ⅰ・Ⅱ巻と同様に、常に例題を掲げて説明し、また各章末に記帳練習問題を設け、学習者の記帳練習に役立つように仕組んだ。

第Ⅲ巻の学習まで進まれた方々は、既に高度の簿記知識を修得されておられ

るため、過去の税理士試験などの国家試験問題も十分に解答しうるはずである。このため章末の記帳練習問題のうちに、この種の問題をいくつか変形して採り入れた。学習される方は、これを解答することによって自己の技能の進歩に多大の自信をえられるものと思う。

学習者は第Ⅰ・Ⅱ巻を完全に身に付けられるためには、さぞ苦勞されたであろう。第Ⅲ巻の学習は最後の頑張りであり、仕上げであるから挫折されないことを望む。これを克服されれば簿記学を完全学習されたわけであり、今日の簿記学の全領域について完璧な知識と技能を身に付けられたものと確信する。よって本書の第Ⅰ巻の初頭に私が明言し、約束したように、簿記学者としての私の知識とほぼ同一程度の知能をえられたものと自負されてよい。

私は老軀に鞭打ってこの3冊の学習書を完成した。これには約2か年の歳月を費やした。学習者諸君は私に比すれば若年の方々であるから、その学習に私の執筆ほどの苦勞はいらないと思う。最大限で私と同程度の努力をされれば、本書全巻の学習は実を結ぶことは確かである。

最後に一言申し述べたい。第Ⅲ巻の各章末の記帳練習問題は、私が長年にわたり、税理士試験委員として出題した「簿記論」の問題を、そのまま、もしくはいくらか修正したものが多い。すなわち、本書の記帳練習問題の程度は税理士試験の程度である。よって学習者がこれを完全解答しうれば、税理士試験に合格する実力を十分に持たれた実証である。（昭和46年3月）

改訂版について

本書は、昭和46年3月に初版を公刊したが、昭和49年3月に商法の商業帳簿および株式会社の計算規定の改正があり、このため、とくに株式会社の計算の章（第20章・21章）などを書き改めた。これに続き、昭和50年6月に連結財務諸表制度が公表された。よってこの部分を書き改めた。（昭和55年6月）

増補改訂版について

今般、株式会社の計算についての商法およびこれに関する一連の諸規定（57年10月施行）が大幅に改正されたのを機に、改正に関係する部分はもとより、全巻を見直し、その結果、Ⅲ巻について、全面的に加筆した。

昭和58年2月

著 者 沼 田 嘉 穂

目 次

第18章 商品売買に付帯する諸問題および特殊商品売買

§ 115	商品の評価と商品有高帳への価格併記法	3
§ 116	値引, 割戻	8
§ 117	仕入諸掛の原価加算	10
§ 118	保証販売引当金, 景品付販売引当金, 価格変動準備金	13
§ 119	小売棚卸法	14
§ 120	先物売買と契約勘定	17
§ 121	委託・受託売買	18
§ 122	割賦販売とその処理	25
§ 123	その他の売上取引	28
	【テスト】	29
	記帳練習問題 (31)	30
	記帳練習問題 (32)	33

第19章 勘定科目解説

§ 124	勘定科目の性質と分類	37
§ 125	財務諸表の上での勘定科目の分類と配列	40
§ 126	特殊な勘定科目	41
§ 127	当座資産に属する勘定科目——(1)預金	45
§ 128	(2)売掛金と未収金——滞り売掛金の処理	46
§ 129	(3)未収収益および前払費用	47
§ 130	(4)その他の当座資産勘定と仮勘定	48
§ 131	棚卸資産に属する勘定科目	49
§ 132	有形固定資産勘定	53
§ 133	無形固定資産勘定	55

2 目 次

§ 134 投 資 等	56
§ 135 繰 延 資 産	57
§ 136 負 債 総 説	59
§ 137 負債科目解説	61
§ 138 引当金の性質と内容	62
§ 139 資本と資本勘定	66
§ 140 社員の脱退についての権利金または負担金	68
§ 141 組合員の加入についての権利金	71
§ 142 合名会社, 合資会社, 有限会社の資本金	72
§ 143 利益・損失に属する勘定の解説	74
§ 144 未決算勘定	76
§ 145 試算表で誤謬のあることを発見した場合の搜索方法	77
§ 146 誤謬の訂正方法	79
【テスト】	80
記帳練習問題 (33)	82
記帳練習問題 (34)	84

第20章 株式会社の計算(1)

§ 147 総 説	87
§ 148 株式会社の設立と資本金	88
§ 149 株式と株式資本金	89
§ 150 商法による株式会社の資本構成	95
§ 151 資本準備金	96
§ 152 利益準備金	99
§ 153 増 資	100
§ 154 会社の合併計算——(1)合併差益と合併交付金	101
§ 155 会社の合併計算——(2)営業権の計上	105
§ 156 会社の分割——財産の分離と移管	106

§ 157 社 債	108
【テスト】	112
記帳練習問題 (35)	114
記帳練習問題 (36)	115
記帳練習問題 (37)	117

第21章 株式会社の計算(2)

§ 158 株式会社の損益計算	119
§ 159 当期末処分利益（未処分剰余金）の算定	123
§ 160 利益処分の手続ならびに計算	127
§ 161 処分利益の決済	129
§ 162 積立金の内容とその性質	131
§ 163 積極積立金——減債基金積立金	135
§ 164 当期末処理損失（未処理欠損金）の算定	139
§ 165 当期損失および欠損金の処理についての簿記上の手続	144
【テスト】	146
記帳練習問題 (38)	147
記帳練習問題 (39)	148

第22章 支店会計と連結財務諸表

§ 166 支店会計の内容	153
§ 167 支店の財産を本店の財産から分離する手続	155
§ 168 本支店間の取引および支店相互間の取引の記入	156
§ 169 本支店の決算と計算の合併——(1)未達取引	157
§ 170 (2)内部含み益の削除計算	158
§ 171 支店の純損益の本店への付け替えおよび内部取引の削除	160
§ 172 支店をもつ場合の決算手続の順序	161
§ 173 本支店の合併計算についての例題表示	161

4 目 次

§ 174 本支店の連結財務諸表	168
§ 175 支配会社、従属会社（親子会社）の連結財務諸表の作成	170
【テスト】	177
記帳練習問題（40）	178
記帳練習問題（41）	180

第23章 特 殊 記 帳 法

§ 176 総 説	183
§ 177 多欄式現金出納帳	183
§ 178 仕訳元帳——表式元帳	186
§ 179 仕訳伝票とその仕訳帳などへの流用	190
§ 180 日 計 元 帳	192
§ 181 証憑記入式簿記方法	195
【テスト】	201
記帳練習問題（42）	202
記帳練習問題（43）	203
解 答 編	207
索 引	239

完 全 簿 記 教 程〔Ⅲ〕

会社の計算と特殊問題

凡 例

学習の便宜を省み，文中に参照ページ（または節〔§〕）をしばしば示した。この場合，第Ⅰ巻および第Ⅱ巻のページ等については〔Ⅰ〕または〔Ⅱ〕と記してある。第Ⅲ巻（本書）の参照ページ等については，単にページ等のみを示してある。

第18章 商品売買に付帯する諸問題 および特殊商品売買

商品売買に関しては、既に〔Ⅰ〕巻第9章および〔Ⅱ〕巻第14章でかなり詳しく説明した。しかし商品売買は売買業の中心的取引であり、これに付帯する諸問題の簿記上の処理は重要であるから、まず第14章の説明を補足しよう。そのつぎに特殊商品売買と商品売買についての特殊記帳法を取扱う。

§ 115 商品の評価と商品有高帳への価格併記法

商品の評価についての説明は本来、会計学の範囲であって、簿記を対象とする本書の説明の範囲外である。しかし商品有高帳との関係があるので、ここに商品の評価法の総覧だけをしておこう。

商法、税法の規定も考慮のうちに入れて、棚卸商品の評価方法として実用されるものはつぎの9種である。

棚卸商品の評価方法	原 価 法	実 際 原 価 法 (個 別 法)	……………(1)
			口 別 法
		後 入 先 出 法……………(3)	
		平 均 法	単 純 平 均 法……………(4)
			総 平 均 法……………(5)
			移 動 平 均 法……………(6)
		その他の原価法	最 終 仕 入 原 価 法……………(7)
			売 価 還 元 法……………(8)
	低 価 法	……………(9)	

実際原価法は実際の取得原価で記帳し、よって棚卸商品の評価も実際の取得価額によって行なう。第9章に示した貴金属商の例がこれである。実際原価法による評価は骨董商、貴金属商または特殊機械の製造・販売業のように非代替

4 第18章 商品売買に付帯する諸問題および特殊商品売買

商品について行なわれ、代替商品については無意味である。

原価の意味に二つあり、一つは実際の取得価額を指す。実際原価法による原価がこれである。いま一つは評価原則としての原価である。後者の場合、実際の原価のみを指すのではなく、計算原価をも指す。評価法としては、実際原価を利用することは上に指摘したように稀であって、一般には計算原価を利用する。その計算の仕方として(a)口別法と(b)平均法とがある。これは商品有高帳の価格併記とともに説明しなければならないから、あとまわしとし、その前に最終仕入原価法と売価還元法とを説明しよう。

最終仕入原価法は、法人税法施行令第28条（棚卸資産の評価方法）の第1項第1号のトに規定するもので、法人税法では、法人が商品の評価法についてとくに届出をしなかったときには、最終の取得価格によって棚卸商品を評価すると規定した。すなわち、この評価方法は税法の所産であり一種の便宜法であって、会計理論に立脚するものではない。最終の仕入価格が異常な場合（例えば少量仕入で割高であるなど）には、正しい評価額とならないという欠点がある。

売価還元法も法人税法の所産（上掲条文、チ）である。税法は、例えば小規模の企業で原価計算を実施していないなどの理由で、棚卸商品（製品）の原価が不明な場合には、売価に過去の経験率による総益率を適用して原価を還元計算によって定めることができるとしている。これも便宜法である。

口別法は買入口別に単価、金額を別記するもので、ときに別記法ともいわれる。これに(1)先入先出法または仕入順法と、(2)後入先出法または仕入逆法とがある。前者は繰越高ならびに早く仕入れたものから減少記入を行なうもので、後者はその反対に、最終の仕入のものから順次遡って減少記入を行なうものである。

〔Ⅱ〕巻第14章 § 82（107ページ）で商品有高帳を説明したが、そこでは仕入価格は欄外に記入し、増減記入はもっぱら数量のみによった。この場合、仕入価格は各種商品について単一としたからこのような記入方法をとることが可能であったが、仕入価格が仕入のつど異なる場合、商品有高帳に数量とともに価格併記をしようとすれば、どのような方法を探らなければならないかを省みよう。

(1) 先入先出法の記帳例

× × 商品

日付	仕 入			売 渡			残 高		
月日	数 量	単 価	金 額	数 量	単 価	金 額	数 量	単 価	金 額
10 1	繰 越								
	1,000	252	252,000				1,000	252	252,000
2				400	252	100,800	{ 600	252	151,200
5	500	265	132,500				{ 500	265	132,500
8				400	252	100,800	{ 200	252	50,400
							{ 500	265	132,500
10				{ 200	252	50,400			
				{ 100	265	26,500	{ 400	265	106,000
15	700	271	189,700				{ 700	271	189,700
20				{ 400	265	106,000			
				{ 100	271	27,100	{ 600	271	162,600
25	300	268	80,400				{ 300	268	80,400
29				200	271	54,200	{ 400	271	108,400
							{ 300	268	80,400

(2) 後入先出法の記帳例

× × 商品

日付	仕 入			売 渡			残 高		
月日	数 量	単 価	金 額	数 量	単 価	金 額	数 量	単 価	金 額
10 1	繰 越								
	1,000	252	252,000				1,000	252	252,000
2				400	252	100,800	{ 600	252	151,200
5	500	265	132,500				{ 500	265	132,500
8				400	265	106,000	{ 600	252	151,200
10				{ 100	265	26,500	{ 100	265	26,500
				{ 200	252	50,400	{ 400	252	100,800
15	700	271	189,700				{ 700	271	189,700
20				500	271	135,500	{ 400	252	100,800
							{ 200	271	54,200
25	300	268	80,400				{ 300	268	80,400
							{ 400	252	100,800
29				200	268	53,600	{ 200	271	54,200
							{ 100	268	26,800

6 第18章 商品売買に付帯する諸問題および特殊商品売買

そのことは同時に口別法、平均法などの実行に関係してくる。すなわち口別法、平均法は商品有高帳で価格併記を行なった上でその計算が可能となる。前ページに口別法についてごく簡単な例示により、その記帳処理を示した。

この例示でわかるように先入先出法では、棚卸商品の評価額は最後に仕入れたものおよび順次その前回の仕入商品の仕入価額となるから、時価に近くなる。反対に後入先出法では繰越商品の評価額または早期の仕入価額によって棚卸商品が評価される。上例では2日および10日の売上取引で、繰越商品に売上が600個食込んでいるため、棚卸商品中、前期からの繰越商品の仕入価格（単価）で評価される部分が400個に止まった。もし売上商品が繰越商品に食込まなかった場合——仕入が常に売上に先行したとき——には、前期からの繰越商品の評価額はそのまま棚卸商品の評価のうちに含まれることになる。このことは、ときに、古い昔の評価額が棚卸商品の評価として継続して使用される結果を生じ、棚卸商品の評価額が名目金額に陥る場合もありうる。

平均法には前掲のように単純平均法、総平均法および移動平均法の三つがある。単純平均法は、ある事業年度または原価計算期間（通常1か月）の仕入（および繰越）単価の平均価格によって同一期間のすべての売上原価および棚卸商品の評価額を計算するものである。上例の場合、平均単価は $\text{¥} 264 \left(\frac{252+265+271}{4} + 268 \right)$ であり、これで棚卸高700個を計算した¥184,800がその評価額となる。

総平均法は仕入（および繰越）単価と仕入（および繰越）数量との加重平均によって平均単価を算出する。上例では¥261.84となる。これによって売上原価および棚卸商品の評価を行なう。

移動平均法は仕入のつど仕入商品と手許商品との加重平均によって平均価格を算出し、これによって売上商品の原価を評価し、なおこの計算の結果として棚卸商品の評価額を算出する。前例によってその記帳を示そう（次ページ）。

この方法は単価に端数を生じ、その四捨五入等のため、いくらかの誤差を生ずることをまぬがれないが、それはたいした欠点ではない。なお平均単価を仕入のつど算出しなければならないから、手数を要するが、最近では計算機の利用が普及したので、この点もほとんど問題とならなくなった。

移動平均法の記帳例

× × 商 品

日付	仕 入			売 渡			残 高		
月日	数 量	単 価	金 額	数 量	単 価	金 額	数 量	単 価	金 額
10 1	繰 越								
	1,000	252	252,000				1,000	252.0	252,000
2				400	252.0	100,800	600	252.0	151,200
5	500	265	132,500				1,100	257.9	283,700
8				400	257.9	103,160	700	257.9	180,540
10				300	257.9	77,370	400	257.9	103,170
15	700	271	189,700				1,100	266.2	292,870
20				500	266.2	133,100	600	266.2	159,770
25	300	268	80,400				900	266.8	240,170
29				200	266.8	53,360	700	266.8	186,810

単純平均法、総平均法の欠点の一つは、ある 期間（財務計算では1事業年度、原価計算制度を実施しているときには原則として1か月。この場合、月別平均法という）が経過してからでないと、平均原価が解らないことである。このため売上商品の単価の記入を平均原価の算定期間の終りまで待たなければならない。この点、移動平均法は優れている。すなわち、この方法では原価は仕入のつど計算されるから、売上と同時にその原価を記入することができる。

低価法とは、原価と時価とを比較して低い方による方法である。棚卸商品の原価の算出法には上述のごとく8種類があり、このため、それらの一つによって計算された原価と時価とを比較することになる。時価が原価より低いため時価を採った場合には、決算整理として評価損を計上する。その処理方法は既に述べた（〔Ⅱ〕巻第17章、196 ページ）。ここで一言しておきたいことは、原価法は期末の棚卸商品の評価法であるとともに、期中の売上商品の評価方法（すなわち売上原価の決定方法）でもある。しかし時価は期末の棚卸商品の評価についての考慮要素であるに止まり、売上商品の原価の評価には採り入れられない。すなわち、たとえ商品の評価法として低価法を採るにしても、商品有高帳の売渡価額（一般に払出価額という）は原価による。

§116 値引、割戻

値引、割戻は売買商品についてあとからの値段の修正である。戻り、戻しも売買商品についてあとからの修正であるが、この場合には商品が移動する。値引、割戻は金額の修正に止まり、商品の移動はない。

値引とは売買商品のうち特定のものについて取引価額を引下げることという。原則としてある事故が認められたときに発生する。例えば品違いまたは破損、毀損、滅失、変質などによる価値の低下があったときなどである。

割戻はある取引先との間の、ある期間における取引商品全体について値段の減額を行なうことをいう。この場合、(a)ある事実の発生を条件とすることもあり、または(b)なんらの条件を付けないこともある。(a)の場合、例えばある期間（半年または1年など）の取引高がある金額に達したことがごく一般的な条件である。値引が特定の商品について行なわれるのに反して、割戻はある取引先についてある期間における取引商品全体について一括的に行なわれる。

従来、簿記書で一般に述べられてきた処理方法としては、値引についても、割戻についても、仕入または売上取引の仕訳の反対の仕訳によるものとされてきた。それは過去の仕入または売上取引についての減額記入または相殺記入を意味する。すなわち、仕入商品についての値引または割戻があったときの仕訳は

（買 掛 金） ××× （仕 入） ×××

のごとくであり、売上取引についての値引または割戻については、つぎのとおりである。

（売 上） ××× （売 掛 金） ×××

〈備考〉 仕訳は借方、貸方を互いちがいに書くのが定則であり、〔Ⅱ〕巻まで、すべてこの原則によって例示を掲げてきた。しかし紙面の節約のため、〔Ⅲ〕巻では上に示すように貸借を1行に並べて書く方法をとった。これは略式であり、正式の方法でないことを心得ておいていただきたい。

この仕訳は戻し、戻りの仕訳となら異ならない。その理由は戻し、戻りも値引、割戻も過去の売買高が金額的に減少する点では全く同じであり、簿記が金額記入を主体とすることから、このような結果となったのである。仕入帳、