

新版 会计学

品田誠平著

中央経済社

〈著者紹介〉

現在著書 東洋大学教授、立教大学名誉教授、商学博士
コンピュータ簿記、例解コンピュータ簿記会
計、コンピュータ会計情報(共著)、電子計算
機会計入門(共著)、近代伝票会計入門、能率
簿記、原価会計、原価計算の発展(共訳)、伝
票式原価計算(共著)、割賦販売会計、割賦販
売の実務(共著)、割賦販売の法律会計税務
(編著)、外国為替会計概論、企業バウチャー
システム、近代ホテル経営、近代ホテル会計、
建設業伝票会計(共著)、伝票式税務会計(共
著)、資金管理会計

著者との
了解により
検印省略

新版 会 計 学

昭和40年 6月20日 初 版 発 行
昭和50年 6月25日 改訂版発行
昭和56年 5月20日 新 版 発 行

著 者 しな だ せい へい
田 誠 平
発 行 者 渡 辺 正 一

発 行 所 株式 中 央 経 済 社
会 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)

(293) 3 3 8 1 (営業)

〒101 振替口座・東京0-8432

印 刷/東 京 美 術

昭 和 工 業 写 真

製 本/関 川 製 本

落丁・乱丁本はお取替え致します。

3034-111012-4621

はじめに

コンピュータ時代の会計は、プログラムとデータをコンピュータに入力し、前者により後者を処理（識別、測定、記憶）させて会計情報を出力せしめ、利用者に伝達するプロセスをたどる。かかる観点から ASOBAT（38頁参照）は会計を、利用者が当該経済事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、会計データを識別し、測定し、伝達する過程であると定義したものと思考される。

この定義の問題点は、会計データを識別、測定するものは一体何かということである。識別、測定はコンピュータ処理を支配するプログラムに従って果されるが、そのプログラムは会計学上の帰納的理念たる資本（資産－負債＝資本）と利益（収益－費用＝利益）から演繹される財務諸表のフォームに基づいて人間によって作成されるものであるから、識別、測定は財務諸表のフォームに依存して自動的機械的に貫徹されるものとなる。ここに会計学に固有な財務諸表のフォームの有する意義と、その果す役割の重要性とが胚胎している。

本書は、会計学の原点とも称すべき資本と利益の概念および財務諸表のフォームを基本的命題とし、会計学の何たるやについて体系組織的に解説している。

本書の特色を、各章別に紹介すれば下記のごとくである。

第1章は、会計が生成発展し、現在会計学として確立するに及んだその歴史的発展過程を、中世の口別計算、16～17世紀の財産法的期間計算、18世紀後半の産業革命をへて成立するに及んだ損益法的期間計算の三段階に大別し考察している。また、現代会計における特色と問題点をも、指摘し解説している。

第2章は、まず会計は技術か科学かの問題を提起し、次いで科学としての会計学における時間と空間の問題について究明し、さらに会計学上の資本と利益の特色と限界について論述している。

2 はじめに

第3章は、すべての会計データを識別し、測定し、それを余すところなく会計学上の資本なる価額が利益なる価額を増殖するという関係に帰納するために不可欠な財務諸表のフォームについて詳述するとともに、財務諸表を作成するために採用される二つの異質の方法について叙述している。

第4章は、真実な財務諸表を作成するために通常採用される、複式簿記の本質とその計算機構について明らかにしている。

第5章は、複式簿記の計算過程を消え失せないように記録するために、使用される会計帳簿システムについて紹介している。

第6章は、財務諸表を構成する貸借対照表と損益計算書について、その要点を概説している。

第7章～第9章は、財務諸表を構成する根幹としての科目を資産、負債、資本、収益、費用、損益、剰余金に大別し、それぞれの概念や会計処理のほか価額と減価償却についても説明している。

第10章は、第7章～第9章において解説した事柄を学習し理解するために便ならしめるように、「問題と解答」というパターンを適用し解明している。なお、解答は昭和49年8月30日に一部修正された新企業会計原則をもととし、また昭和49年4月2日付改正の商法および昭和49年11月1日付改正の財務諸表規則ならびに同取扱要領を勘案して作成したものである。この一部の素稿は、和田成史公認会計士の労作によるものである。転じて文献紹介のうち AAA および George O. May は、龍谷大学の早矢仕健司教授が、他は大阪学院大学の青山英男助教授が分担執筆したものである。

終りに本書の今回の改訂に際し種々お世話になった中央経済社の長田光雄編集部次長と松枝孝夫氏に対し、厚く感謝の意を表す次第である。

昭和56年 春

著 者

目 次

第1章 会計の生成, 発展, 確立 1~36

第1節	口別計算	1
	口別営業と口別計算 (1)	
第2節	財産法的期間計算	4
第3節	損益法的期間計算	7
第4節	損益法的期間計算の特色	10
	1 費用収益の対応 (10) 2 時価主義, 原価主義と再評価 (10)	
	3 現金主義, 発生主義, 実現主義 (20) 4 資本と資本剰余金 (24)	
第5節	損益法的期間損益計算と諸問題	25
	1 資金情報の重要性 (25) 2 利益能力会計 (32)	

第2章 会 計 学 37~54

第1節	会計と会計学	37
	1 会計は技術か科学か (38) 2 技術と科学の語意 (39)	
	3 著者の見解 (39)	
第2節	会計学と空間的限定	39
	1 会計学とその実体としての企業 (40) 2 企業の展開する経済現象 (41)	
	3 企業の貫徹する経済本質 (42)	
	4 企業の形態 (43) 5 企業の組織 (44)	
第3節	会計学と時間的限定	44
	1 企業の全営業期間 (44) 2 企業の一会計期間 (45)	
第4節	企業の認識測定と価額的写像	46
	1 アナログ的写像とデジタル的写像 (46) 2 貨幣評価と価額的写像 (47)	
	3 企業の経済現象とデジタル的写像 (47) 4 企業の経済本質と価額的写像 (48)	

2 目 次

第5節	企業の価額測定とフォーム	49
1	総資本と総利益のフォームを適用した場合 (50)	
2	可変資本と利潤のフォームを適用した場合 (50)	
3	貸借対照表と損益計算書のフォームを適用した場合 (51)	
4	要約 (52)	

第3章 財務諸表のフォームと財務諸表の作成 55~78

第1節	財務諸表のフォームと財務諸表	55
第2節	財務諸表のフォームとその本質	58
第3節	財務諸表の作成方法	61
1	たな卸法 (61)	
2	誘導法 (63)	
3	財産法と損益法 (64)	
第4節	財務諸表と取引および伝票	65
1	取引 (65)	
2	取引を立証する証拠 (66)	
3	取引の例説 (67)	
4	伝票 (70)	
5	伝票の作成例解 (74)	

第4章 誘導法と複式簿記 79~100

第1節	複式簿記にかんする諸定義	80
第2節	複式簿記の構成要素としての勘定の本質と形式	82
1	一般用語としての勘定 (82)	
2	複式簿記における勘定の本質 (82)	
3	複式簿記における勘定の形式 (83)	
4	階梯形式と勘定形式 (84)	
5	借方と貸方 (86)	
6	借方勘定と貸方勘定 (87)	
第3節	勘定科目	91
1	勘定 (91)	
2	科目 (91)	
3	勘定科目 (91)	
第4節	複式簿記	93
1	複式簿記の解説 (93)	
2	分析計算 (95)	
3	分類計算 (96)	
4	総合計算 (97)	
5	要約 (99)	

第5章 会計帳簿 101~136

1 会計帳簿の意義 (101)	2 計算過程と記録・写像過程 (101)	
第1節 仕 訳 帳	102	
第2節 総勘定元帳, 補助元帳	103	
第3節 試算表, 精算表	105	
1 試算表 (105)	2 精算表 (106)	
第4節 複式簿記と財務諸表	107	
精算表と期末修正 (108)		
第5節 主要簿, 補助簿	116	
1 主要簿 (116)	2 補助簿 (116)	
第6節 会計帳簿の形態	118	
第7節 各種の会計帳簿システム	119	
1 イタリア式システム (124)	2 アメリカ式あるいはボストン式システム (125)	
3 行列式システム (126)	4 その他のシステム (127)	
第8節 伝票会計システム	127	
1 仕訳票 (129)	2 勘定票 (129)	3 総勘定元帳 (130)
4 各補助元帳 (131)	5 能率簿記表 (132)	6 決算の概要 (134)
7 要約 (135)		

第6章 財務諸表 137~164

第1節 財務諸表の形式	137
1 勘定式 (137)	2 報告式 (137)
第2節 貸借対照表	138
第3節 損益計算書	143
1 総括損益計算書, 区分損益計算書 (145)	2 包括主義損益計算書, 当期業績主義損益計算書 (146)
第4節 財務諸表例説	147

4 目 次

第1章～第6章の文献紹介 (150)

第7章 資 産 165～262

第1節 資 産	165
1 資産の意義 (165)	
2 資本的資産と運転資産 (168)	
3 現金預金 (169)	
4 一時投資と長期投資 (170)	
5 偶発資産 (171)	
第2節 棚卸資産	171
1 棚卸の意義 (171)	
2 棚卸資産評価 (172)	
3 棚卸利益 (175)	
4 実地棚卸 (176)	
5 帳簿棚卸 (180)	
6 継続棚卸 (181)	
第3節 受取勘定と貸倒	182
1 受取勘定 (182)	
2 貸倒償却の会計的認識 (183)	
3 貸倒償却見積の諸方法 (184)	
4 修正記入 (185)	
5 貸倒の確定とその帳消 (186)	
6 帳消された貸倒金の回収 (187)	
第4節 有形固定資産	188
1 固定資産の意義 (188)	
2 固定資産の種類 (188)	
3 固定資産の評価 (189)	
4 固定資産原価の決定 (193)	
5 固定資産の単位 (194)	
6 固定資産と内部統制 (196)	
7 改良と維持および修繕 (201)	
8 取替と除却 (202)	
第5節 無形固定資産	203
1 無形資産の意義と種類 (203)	
2 無形資産の償却 (207)	
第6節 評価と価額	208
1 評価 (208)	
2 会計評価 (209)	
3 継続価額 (209)	
4 原価主義と低価主義 (210)	
5 価額 (211)	
6 歴史的 原価と実際原価 (212)	
7 種々なる価額概念 (212)	
第7節 減価償却	215
1 減価償却会計概説 (215)	
2 減価の意義 (224)	
3 減 価発生 の原因 (227)	
4 減価償却費 (228)	
5 減価償却 費の計算 (229)	
6 減価償却法 (237)	
7 アモーティゼ	

ーションとディブリーション (243)	8 第7章の文献紹介 (244)
---------------------	------------------

第8章 資本, 負債 263~288

第1節 資 本	263
1 株式会社の資本 (263)	2 資本の諸概念 (268)
第2節 負 債	271
1 負債の意義 (271)	2 短期負債と長期負債 (271)
3 当座借越 (272)	4 債券 (272) 6 社債 (274)
第3節 引 当 金	281
1 レザーブ, アロウアンス, プラビジョン (281)	2 引当金, 積立金 (283)
3 引当金の種類 (284)	4 第8章の文献紹介 (285)

第9章 剰余金, 収益, 費用, 利益と損失 289~322

第1節 剰 余 金	289
1 剰余金の会計 (289)	2 剰余金の諸概念 (293)
第2節 収 益	295
1 インカム (295)	2 収益 (300)
第3節 費 用	302
1 アウトレイ (302)	2 費用 (303)
第4節 利益と損失	309
1 利益 (309)	2 損失 (311) 3 損益と損得 (312)
4 資本利得と資本損失 (313)	第9章の文献紹介 (314)

第10章 問題と解答 323~428

総合問題 (402)

第1章 会計の生成，発展，確立

第1節 口 別 計 算

経済発展に伴って展開し来った営業にかんする会計の生成，発展，確立を，旅商の口別営業における口別計算，定住商人の継続営業における財産法的期間計算，そして産業革命を契機として生成するに及んだ，資本制企業における損益法的期間計算の三段階に区分して以下考察する。

現在，一般に会計ないし会計学と称されているものは，企業会計ないし企業会計学のことである。それは損益法的期間計算を果すことを特色とするものである。これには特に，第4節，第5節を補足的に設けて解説をしている。

口別営業と口別計算

イタリア諸都市では12世紀以来東洋貿易の振興に伴って商業は著しく発展し利貸資本と共に商業資本は次第に増大したが，14～15世紀の商業は冒険的な口別取引（partiehandel）であり，商売は未だ一定の場所に定着して営業を継続して行うものでなく，旅商，ないし，冒険的な航海を伴う口別取引を行うものであった。

口別取引においては一口ごとの商品の仕入と販売が独立の営業であったので，各口別に商品の仕入額と売上額とが区別され，それぞれの口別の売上の完了を待って，それぞれの口別売上高（収入額）とその仕入高および費用（支出額）とが比較され，その差額が口別計算上の損益として算定され，かつ，組合約款に

基づき利益は分配されたのである。

S. Paul Garner 教授は、「多くの工業簿記の実務と技術とは産業革命よりも遙か以前のものである。……それは、14世紀ごろにはじまる。その当時、イタリア、イギリス、フランダース、ドイツの商業の急速な発展の結果として、毛織物、絹織物、書籍、鋳貨ならびに当時一般的に使用されていたその他の諸品目の製造をいとなむために、製造事業がいろいろの個人や組合によって設立されはじめていた」と述べ、1350年から1600年までの原価計算について文献を引用し論述している。そしてこれらの初期の工業会計制度の目的が、(1)個々の事業の持分 (proprietorship) と収益の勘定を定期的に、かつ、正確に維持するために、一般に用いられたものではないということ、さらに(2)原価の算定が、製品の販売価格の設定のためにほとんど利用されなかったことの2点を指摘するとともに、その制度が主に(1)製造の各段階における会計管理 (accounting control) のためのものであり、また、(2)材料を使用する際の無駄と仕損じとを少なくするためのものであったと著書 *Evolution of Cost Accounting to 1925* において指摘している。このことは当時の事業形態が個人や組合 (joint venture type) であり、また、Raymond de Roover (*Speculum*, p. 26) が叙述するようにメディチ家の毛織物の売上原価の約90パーセントが材料費、労務費を含む直接費であったことから判明するように、材料の会計管理が原価管理において、また、利益の実現のために極めて主要であったからである。

ド・ルーバァー (De Roover) は「各々の冒険的取引に別個の勘定を開くのがメディチ家を含む中世商人の慣習であった。このような勘定は、すべての支出、原価、諸費用を借方に記入した。そして、売上高を貸方に記入した。冒険的取引が終った後に残った差額は、利益か損失のいずれかを示し、商品損益 (profit and loss on merchandise) 勘定に振替えた。このように、売買 (trade) から生じた利益と、交換 (exchange) から生じた利益とは別々にされていた。それぞれの冒険的取引ごとに別々の勘定を開設する冒険取引会計 (venture accounting) は、棚卸資産の評価を必要としなかった」と述べている (拙者共訳「ガーナー原価計

算の発展」532頁、一粒社)。

イタリア諸都市では12世紀以来東洋貿易の振興に伴って商業は著しく発展し、利貸資本と共に商業資本は次第に増大したが、14世紀から15世紀の商業は冒險的な口別取引 (Partiehandel) であり、商売は未だ一定の場所に定着して継続して行われなかった。

口別取引における資本と利益とは、口別計算 (Partierechnung) によって容易に算定されたのである。

口別計算における商品の仕入と販売とは、すべて口別商品 (a lot of commodity) にかかわるものであり、商品仕入代金と商品売上代金とはそれぞれの口別に区分され、また、その他の費用も各口別商品に振当てられた。

各口別商品の損益計算は口別商品の販売の完了を待って行われるものであったから、口別商品にかんする仕入額・支出額は口別商品に対する投下資本、口別商品にかかわる販売額・収入額は口別商品にかんする回収資本、そして、後者から前者を差し引いた額が口別商品の売買損益として算定されたのである。

1494年にはイタリアのヴェニスで日記帳 (Memoriale)、仕訳帳 (Giornale)、元帳 (Quaderno) の3冊を使用するルカ・パチョーリ (L. Pacioli) の「スムマ」・簿記書が公刊されたが、そこでは商品売買勘定と商品棚卸勘定の分化はなく、また、開業時に財産目録を作成することを叙述していたが、期末ないし決算のための財産目録の作成を欠いていた。なお、試算表は口別計算に適用された複式簿記の計算上の正否をためす技術的な検算表の役目を果すものに過ぎなかった。当時の売買には、次のごとき種々の方法があった。「買入れは通常、(1)現金払、(2)掛払、(3)商品交換、(4)一部現金払残額掛払、(5)一部現金払残額交換、(6)一部交換残額掛払、(7)為替手形、(8)一部為替手形残額掛払、(9)一部為替手形残額交換の9種の方法によって行われ、……売却にも種々の方法があった。」

(片岡義雄著「パチョーリ簿記論の研究」1～73頁、森山書店)

口別 (損益) 計算における利益は、上述のように組合員に分配され、また、それは口別営業における収入が支出を超える金額として認識され測定されたの

4 第1章 会計の生成、発展、確立

である。さらに、その利益は収入が支出を超える額、つまり、収支の増加額として算定されたのである。

口別（損益）計算においては、利益の額と収支の増加額とは合致し、両者は乖離する点がなかったので、損益情報のほかに殊更、資金情報を作成する必要を生じなかった。

第2節 財産法的期間計算

16世紀から17世紀になると同種の商品を大量に取引するメッセ商売が起り、商品の取扱いが専門化する。また、商品流通量の増大は次第に一定の場所に店舗を設けて商品を常時在庫して売買をする定着営業を出現せしめる。定住商への移行は地域社会における人間的信頼関係を深め、得意先に対しての売掛金、仕入先に対する買掛金などの信用取引を発生せしめる。経済発展に伴い、一地方から他地方へ航海して冒険的な口別商業を営む旅商から、次第に一定の場所に店舗を設けて長期的継続的な商売を営む定住商への移行は、店舗の土地建物等の固定資産、商品手持高・動産、信用取引に伴う債権債務を生ずるに至る。

口別営業のごとく営業期間が短期の場合は、口別営業の開始から終了までの全営業期間についての損益を計算する口別損益計算を適用することが可能である。ところが長期間に及んで継続して営業を行う定住商人に移行すると、全営業期間は長期化し決算期間も長期化するので、営業とは無関係の暦上の時間的長さである半年とか1年とかの一定の期間を1会計期と定め、1会計期間ごとに決算を行って当該期間の損益を算定する財産法的期間損益計算システムが生成するようになる。

文献的には会計期間の成立は1669年パリの商人団体がルイ14世に請願して、1673年にフランス商事法令（Ordonnance du Commerce）を立法せしめたことに由来する。「これは陸上商事に関する規定であり、帳簿章において商人に対して各年ごとに財産目録の作成を命じているが貸借対照表に関する規定はみられ

ない。なお貸借対照表が成文商法上表われるに至ったのは1807年のナポレオン商法の破産編においてである。」と岡田誠一教授（『簿記会計論攻 中央経済社』）は叙述されている。

財産目録の内容は、動産、不動産、債権、債務であり、それは実地棚卸に基づいて作成された。

小島男佐夫教授は、「この法律の有力な立案者の1人サバリ（Savary, Jacque）は、1675年に『完全な商人』を出版し、この書物で、実地棚卸にもとづく貸借対照表作成の必要を説き、上記条文に対する、解釈を試みようとした。」（『新会計学辞典』神戸大学会計学研究室編）と述べておられる。

口別計算は複式簿記を生成せしめ、財産法的期間計算への移行は期末財産目録の導入とこれにもとづく貸借対照表を作成する契機となった。

営業の継続化長期化に照応する商法の制定により、商人は毎年1回商店の積極財産と消極財産の価額を実地調査・実地棚卸を行って算定し、両者を財産目録（inventory）に記載し、それから貸借対照表を作成して積極財産と消極財産の差額としての正味財産額を求め、これを資本の価額として算定したのである。

かかる財産法的期間計算においては期首、期末の貸借対照表によって算定される正味財産の価額が期首、期末における「資本」として、また、期間における正味財産の価額の増減が期間における「損益」として測定された。

財産法的期間計算において財産目録から誘導的に作成される貸借対照表と、後述する損益法的期間計算において会計帳簿から誘導的に作成される貸借対照表とは、名称は同じであっても、その意義は相違している。

前者の貸借対照表における資産は積極財産、負債は消極財産、資本は正味財産の期末残高を意味し、これらの価額は客観的価値としての時価であるのに対し、後者の貸借対照表における資産は、期末における現金預金などの貨幣的資産の残高と貨幣的資産の支出額たる原価の当該期間において未だ費用化されない有用な残留部分とを意味し、積極財産とは思考されない繰延資産や無形固定資産などが資産の重要な地位を占めるものとなり、また、資産は原価をもとと

して、その価額が算定されるからである。

財産法的期間計算においては、貸倒は積極財産の減少と考えられ償却されたが、固定資産の減価償却費はまだ原価の期間的配分 (allocation of cost) の問題と思考されず、評価 (valuation) の問題として処理された。

財産法的期間損益計算においては口別計算のごとく全営業期間ではなく、全営業期間を会計期間ごとに区切って毎会計期間における損益を計算するものである。期間損益は会計期間の始め・期首とその終り・期末とにおいて、企業の積極財産と消極財産を実地に調査して財産目録を作成することによって求められる。積極財産は動産、不動産、債権を、また、消極財産は債務を意味する。この場合に動産、不動産の金額は、時価をもって記載される。財産目録には積極財産と消極財産とが、種類別に分類され、数量と単価が記入され、その積数としての金額が記載され、積極財産と消極財産の総額が算定される。そして、財産目録から貸借対照表の借方に積極財産が、また、その貸方に消極財産が転記される。次に前者から後者を差し引いた差額たる正味財産の額が、資本として算定され貸借対照表に記入される。

かくのごとくして作成された期末と期首の貸借対照表における正味財産たる資本を比較することによって、前者が後者を超過する金額、すなわち、期間における正味財産・資本の増加額が期間利益として算定される。ただし、期中に資本の追加額や払戻額を生じた合は、その額を上述の期間における正味財産の増加または減少の額から差引または加算して期間損益とする。

財産法的期間損益計算においては上述のごとく期末と期首の正味財産を対応させることによって、その差額が期間損益として算定される。それゆえに利益の実体は口別計算における現金の増加部分から、正味財産の増加部分に変化する。

S. Paul Garner 教授は1700年から1885年に至る原価計算の文献を年代順に示し、この間の緩慢な発展を論述している。

第3節 損益法的期間計算

18世紀の産業革命を契機として機械を生産手段として商品を間断なく工場生産するようになると、流動資産に対する固定資産の占める割合は増大し、また、変動費に対して固定費の占める比重が大きくなる。かかる動向は、経営における単位当り原価を決定する要因として操業度の向上を重要ならしめる。

製品の生産過程に照応し製品原価を計算し、それを当該期間の売上高、つまり、収益に対応する部分たる製品売上原価、つまり、費用と、将来の期間の売上高に対応する部分たる製品棚卸高、つまり、資産とに分化し、収益に費用を対応せしめなければ期間損益を算定しえなくなると、これらの過程を辿って損益を計算するシステムでない財産法的期間損益計算は必然的に不適応化し陳腐的なものとなる。そして、製品の生産過程を余すところなく追跡捕捉する原価計算と財務会計とが有機的に結合された損益法的期間損益計算が適応するものとして成立するようになる。

損益法的期間損益計算の成立は、正規の簿記の原則に基づき損益計算書および貸借対照表を誘導的に作成する慣行の一般化を意味し、また、費用、収益を発生主義、実現主義に基づいて認識し、損益を費用収益対応の原則によって測定するシステムの招来を意味する。そして、資産の価額は、原則として原価をもって評価される。

財産法的期間計算から損益法的期間計算への移行は、製造業にあっては「原価記録と財務記録との統合」と製品等の棚卸資産の評価について「原価主義・低価法」の採用を必要ならしめる。

ガーナー教授は、「1908年までに、アメリカの原価の専門家たちは、製造元帳と総勘定元帳に言及して、その二つを結合させる考え方の萌芽が存在していたが、その二つを相互にはっきりと結合させなかった」が……「いまや、少なくともアメリカにかんする限りでは、原価帳簿と財務帳簿との結合の機構及