

木村栄吉 編著
成田修身

簿記新教程

経営会計全書

14



日本評論社

執筆者紹介（執筆順）

山 口 孝	明治大学商学部教授
木 村 栄 吉	明治大学商学部助教授
成 田 修 身	日本大学商学部教授
大 野 文 子	明治大学短期大学教授
森 川 八洲男	明治大学商学部教授
遠 藤 孝	駒沢大学経済学部教授
佐 藤 博 明	静岡大学人文学部教授
鈴 木 義 夫	明治大学商学部教授
森 章	明治大学商学部教授

検 印
省 略

木村栄吉・成田修身編著 簿記新教程（経営会計全書 14）

1980年6月10日 第1版第1刷発行

日本評論社発行

（発行人 小林昭一）

東京都新宿区須賀町14 電話／東京341—6161（代）

〒160 振替／東京0-16番

印刷／港北出版印刷株式会社 製本／高陽堂

© 木村栄吉・成田修身 1980年

Printed in Japan

刊 行 の こ と ば

1970年代の資本主義世界は、巨大な転換の局面をむかえようとしている。

人類は、第二次世界戦争が終ってから、すでに四半世紀を経験した。この間、世界資本主義は、いわゆる「科学技術革命」によって著るしい発展をしめたにもかかわらず、ついに安定の時期をもちえなかった。

戦後、世界資本主義のリーダーとして資本主義世界に君臨しつづけたアメリカは、命運をかけたベトナム侵略戦争に大きく敗北し、その地位をはなはだしく低下させた。それはまた、資本主義世界全体の地位の低落を意味するものであった。

一方、アメリカへのふかい従属のもとで速やかな復活をとげた日本独占資本主義は、GNPを資本主義世界第二位へ増大させ、その巨大企業は、すでに多国籍企業への途を歩みはじめた。同時に日本独占資本主義は、世界でもっとも深刻な公害と資源の浪費、高物価、重税、おどろくほどの低福祉をもたらした。そして広範な国民の体制批判を呼びおこすにいたっている。

われわれが研究対象とする企業は、この変動をもたらす原動力の一つであり、いうまでもなくそれ自体が、もっとも著るしい変化をとげつつある。その変化は、たんに多国籍企業への発展や「科学技術革命」といわれるものの利用、行動科学の導入にとどまるものではない。人類史の巨大な転換のなかで、企業そのもののあり方について、根本的な考え直しを迫られているものである。それは、たんに技術的な発想の転換だけではない。人間にとって企業とは何かについての徹底した再検討を、時代の要求として受けとめる必要に迫られているといえよう。

2 刊行のことば

この時代の根源的な要求を、情感としてとらえるだけでなく、科学としてとらえるためには、新しく生れてくる諸現象、その変化を、歴史の流れとして法的に把握し、その法則が企業の活動およびその制度のなかに、いかに貫徹しているかを解明するほかはない。そして正しいヒューマンイズムの観点に立って、将来を正しく展望するものでなければならない。それは必然的に、革新の政府と関連しての巨大企業にたいする民主的規制や、経営学・会計学を国民のものにしようとする発想を成熟させるものである。

われわれは、この時代の要求にこたえ、数多くの研究者の、共同研究によって、経営会計全書を発刊する。この共同研究が、せまりくる新しい時代の科学的経営会計学になんらかの役割を果すことを深く祈念してやまない。なお、全書刊行にあたり、日本評論社の炭谷巴之助氏の長期にわたる支援に心から感謝の意を表しておきたい。

1974年 5月

経営会計全書刊行委員会

代表 岩 尾 裕 純

は し が き

企業簿記は、資本の形成とともに生成した企業資本の運動を記録・計算し、管理・統制するための技術であるが、今日の国家独占資本主義段階での資本の腐朽性・寄生性が深まるなかで、巨大企業の内部では、利益の隠蔽・高蓄積の強力な手段となっている。したがって、本書の執筆にあたっては、企業簿記について、その原理としくみ——記帳・計算技術を修得できるよう心がけるとともに、こうした歴史的・社会的・制度的性格をもった企業簿記が、資本の強蓄積にどのように貢献しているかの問題をも解明した。

本書は3編から構成されている。まず第Ⅰ編では、簿記とはなにかを問いながら、それが歴史的・社会的・制度的性格をもったものであることを明らかにするとともに、とくに職業会計人の道を志向する読者のために、その現状と試験制度の内容を紹介している。ついで、科学的簿記研究の対象と方法に言及し、それをもとに、取引から決算、財務諸表の作成にいたる簿記演習を展開している。なお、ここまでの学習で本書は、読者が個人企業での簿記計算実務に習熟できるように十分な配慮をしているつもりである。第Ⅱ編は、株式会社簿記の研究である。そこでは主として減価償却、引当金、費用・収益、資本会計など株式会社簿記特有の問題を例題解説をつうじて論述している。さらにここで、株式会社簿記に関する包括的な練習問題と解答をかかげ、通常の記帳・計算実務を会得できるよう計ってあるのも本書の特徴のひとつといえるであろう。第Ⅲ編では、株式会社簿記の発展・展開過程の問題として、本支店ならびに連結財務諸表の理論と実務をとりあげ、さらに今日のコンピュータ簿記・会計を概説し、最後に株式会社簿記の社会主義企業簿記への継承問題を解明している。

本書は共同執筆の所産である。したがって、この書の編別構成はもとより、それぞれの執筆内容にわたって、できるかぎりの統一を計り、調整を加えたつもりである。それにもかかわらず用語や内容上の不統一あるいは重複などがあるかもしれない。編者の力量不足にご寛容をこう次第である。なお、本書にかかわる参考文献は、国内文献に限定して、できるかぎり簡潔に一括して巻末に付することにした。

つぎに本書はその刊行が2カ年余りも遅れている。それは編者をはじめ執筆担当者の多くがこの期間海外に留学し、本書の構成・内容について十分な共同討議ができなかったことによる。そのために、資料、内容などに若干古くなったところがあるかもしれない。しかし、簿記を学ぼうえで基本的に変更の要がないところはそれを生かし、さらに新たな資料などを加えて内容を充実させ編さんしている。

本書の執筆担当はつぎのとおりである。序章 山口孝、第1章 木村栄吉・成田修身、第2章 木村栄吉、第3章 成田修身、第4章 大野文子、第5章 成田修身、第6章 森川八洲男、第7章 遠藤孝、第8・9章 佐藤博明、第10・11章 成田修身、第12章 鈴木義夫、第13章 第1・2節 山口孝、同第3節 森章の諸氏である。上記のほか、共同討議に参加して執筆を進められながら、今回の執筆が不可能となった麻生健二（明治大学）、松本穰（同）の両氏にたいしては、あらためて謝意を表したい。

最後に、本書の刊行にいたるまで終始お世話をいただいた日本評論社の牧野正孝氏と、もとの全書の編集担当者であった炭谷巴之助氏の惜しみないご配慮とご尽力にたいして、心から感謝とお礼を申し上げる次第である。

1980年3月

編 著 者

目 次

刊行のことば

は し が き

第Ⅰ編 企業簿記の原理 Ⅰ

序章 簿記を学ぶにあたって Ⅰ

1 簿記とはなにか	1
簿記を学ぶにあたって〔1〕 企業簿記とはなにか〔3〕 簿記は慣習的・制度的である〔3〕 簿記は歴史的・社会的性格をもつ〔4〕 簿記採用の原則〔4〕	
2 職業会計人制度の現状と課題	5
公認会計士制度の現状と試験制度〔5〕 税理士制度の現状と試験制度〔7〕 公認会計士・税理士制度の今後の課題〔8〕	

第1章 科学としての企業簿記 Ⅱ

1 簿記の対象と方法	11
簿記・会計の研究対象〔11〕 簿記の対象としての企業資本の活動〔12〕 企業資本の活動と簿記・会計的把握〔14〕 簿記・会計の研究方法とその手続〔16〕	
2 簿記計算の手段と前提	17
「取引」と「勘定」記録〔17〕 複式記入法とその本質〔18〕 企業体の前提（企業と資本主との区分）〔19〕 期間計算の前提〔20〕 貨幣計算の前提〔20〕	
3 簿記の種類	21
単式簿記と複式簿記〔21〕 家計簿記と企業簿記〔22〕 工業簿記・商業簿記・銀行簿記〔23〕 企業簿記の位置づけ〔24〕	

第2章 企業簿記の原理と機構 26

1 企業簿記の原理	26
-----------	----

貸借対照表の性格と基本等式〔26〕 営業活動と試算表等式〔29〕
 決算財務諸表と精算表等式〔32〕

2 企業簿記のしくみ	35
取引とその性格〔35〕 勘定科目と勘定記入の法則〔36〕 仕訳の 法則と元帳記入（転記）〔40〕 試算表の作成と貸借平均の原理〔42〕	
3 決算の意義と手続	47
決算の意義と会計政策〔47〕 決算予備手続〔48〕 決算本手続 〔57〕 決算財務諸表の作成〔64〕	

第3章 帳簿組織の展開と役割 72

1 帳簿組織の発展略史	72
イタリア式簿記法からイギリス式簿記法までの経緯〔72〕 アメリカ 式簿記法の展開〔74〕	
2 仕訳帳の分割	75
多桁仕訳帳（多欄仕訳帳）〔75〕 表式仕訳元帳〔77〕 特殊仕訳帳 （分割仕訳帳）と総合仕訳帳〔78〕	
3 元帳の分割	83
元帳の分割と独自平均元帳の機能〔83〕 元帳の分割と今後の展開 〔85〕	
4 帳簿組織の展開と今後の課題	86
伝票会計制度〔86〕 証憑記入帳制度（voucher register system） 〔88〕 簿記・会計の機械化〔91〕	

第Ⅱ編 株式会社簿記の構造 93

第4章 資産の意義と役割 93

1 当座資産の意義と内容	93
現金・預金〔93〕 受取債権〔94〕 有価証券〔99〕	
2 棚卸資産の意義と役割	101
棚卸資産の意義〔101〕 棚卸資産の評価〔102〕	
3 有形固定資産と減価償却	107
減価償却の意義と機能〔107〕 減価償却の計算要素と方法〔108〕	

減価償却の効果〔111〕 税法・商法上の減価償却〔113〕 減価償却の処理と更新〔115〕

4	無形固定資産の意義と役割	118
	法律上の権利と営業権〔118〕	
5	投資その他の資産の拡大化	120
	投資の拡大と長期前払費用〔120〕	
6	繰延資産の本質と役割	122
	繰延資産の本質〔122〕 繰延資産の内容〔123〕	

第5章 負債の意義と役割 128

1	負債の意義と特徴	128
	負債の意義と内容〔128〕 簿記・会計上の負債の特徴〔129〕	
2	社債の機能と役割	130
	社債の発行〔130〕 社債の償還〔132〕 社債の借換え〔132〕 減債基金の設定〔133〕 転換社債の株式への転換〔134〕	

第6章 引当金の意義と役割 135

1	引当金の意義と分類	135
	引当金の意義〔135〕 引当金の分類〔135〕	
2	負債性引当金の種類	139
	負債性引当金の項目と内容〔139〕	
3	利益留保性引当金	143
	利益留保性引当金の本質〔143〕 利益留保性引当金の処理〔146〕	
4	商法上の引当金	147
	商法上の引当金の定義〔147〕 商法上の引当金の処理〔148〕 引当金明細表〔149〕	

第7章 資本と剰余金・準備金制度 151

1	簿記・会計上の資本の意義	151
	二つの資本概念〔151〕 株式と資本金〔152〕	

2 「資本取引と損益取引区分の原則」とその批判	154
資本と利益との区分 [154] 資本概念の拡大化と利益概念の縮小化 [155]	
3 資本剰余金の内容とその批判	156
資本剰余金の意義 [156] 資本剰余金の区分とその批判 [156]	
株式発行差金 [157] 株式払込剰余金 [158] 減資差益 [159]	
合併差益 [160] 再評価積立金 [162] 建設助成金・工事負担金 [163]	
贈与剰余金・債務免除益 [164] 貨幣価値の変動にもとづいて生じた保険差益 [165]	
4 利益剰余金の性格	166
利益剰余金の源泉と特別損益項目 [166] 利益準備金と任意積立金 [167]	

第8章 費用・収益の性格と役割 169

1 期間損益計算と費用・収益	169
仕入・売上・繰越商品勘定の成立と期間損益計算 [169] 制度概念としての費用・収益 [172]	
2 費用・収益項目の分類	174
販売費および一般管理費勘定 [174] 営業外収益・費用勘定 [174]	
特別利益・特別損失勘定 [176] 特定利益・特定損失勘定 [177]	
3 費用勘定の資本主義的性格と特徴	179
地代および家賃、役員報酬、租税公課、支払利息および割引料 [179]	
交際費、広告宣伝費、寄付金（政治献金）、使途不明金など [179] 為替換算差損、有価証券評価損、諸引当金・準備金繰入など [181]	
公害関係費（「社会的費用」）の認識と簿記・会計的处理 [181]	
4 特殊な商品売買の処理	183
委託販売と受託販売 [183] 委託買付けと受託買付け [185] 未着商品売買 [186]	
割賦販売 [187] 試用販売 [189] 先物売買 [190] 長期請負工事 [190]	

第9章 決算財務諸表の構造と性質 192

1 決算財務諸表の意義	192
決算簿記の会計的性質 [192] 決算財務諸表の制度的性質 [194]	
2 決算財務諸表の構造	196

損益計算の二面的構造〔196〕 決算財務諸表の制度的体系〔199〕
 決算財務諸表体系の変貌〔205〕

3 決算財務諸表の性質	209
決算財務諸表の虚構性〔209〕 決算財務諸表の機能〔211〕	
〔株式会社簿記の総合例題〕	214

第Ⅲ編 株式会社簿記の展開と継承 225

第10章 本支店合併財務諸表 225

1 本支店の会計手続	225
本店集中会計制度〔225〕 本支店独立会計制度〔226〕	
2 本支店間の取引とその処理	228
本店と支店間の取引〔228〕 支店相互間の取引〔230〕	
3 本支店財務諸表の合併手続	231
未達取引の処理〔231〕 内部利益の控除〔232〕 内部取引に関する諸勘定の相殺・振替〔233〕 本支店合併財務諸表の作成〔234〕	
4 在外支店の会計処理	235
外国貨幣の換算と為替相場〔235〕 変動相場制による会計処理〔236〕 在外支店の会計処理基準〔238〕	

第11章 連結財務諸表 243

1 連結決算制度の意義と役割	243
連結財務諸表の制度化とその経緯〔243〕 連結の一般基準と連結範囲〔244〕 連結決算制度と連結財務諸表〔246〕	
2 連結財務諸表の作成手続	249
連結財務諸表と本支店合併財務諸表〔249〕 連結貸借対照表の作成とその手順〔250〕 連結損益計算書の作成とその手順〔253〕	
3 在外子会社の連結	257
世界企業＝多国籍企業と連結財務諸表〔257〕 在外子会社に生ずる簿記・会計上の諸問題〔259〕 在外子会社の外国通貨の換算〔260〕	

第12章 情報システムと簿記・会計 267

1 簿記・会計の機械化と会計情報システム	267
簿記・会計の機械化と情報処理 [267] コンピュータの構造と特徴 [269]	
2 コンピュータ導入の簿記・会計的意義	272
情報システムとコミュニケーション・システム [272] 簿記・会計におけるコミュニケーション [274]	
3 コンピュータ・システムの特徴と限界	276
コンピュータと報知システム [276] コンピュータ・システムの問題点 [278]	

第13章 簿記の歴史と課題 281

1 簿記の歴史	281
原始共同体社会 [281] 奴隷制社会と簿記 [282] 封建制社会と簿記 [284] 複式簿記の成立 [285] 産業資本主義と簿記 [287] 独占資本主義と簿記 [289]	
2 簿記の発展と課題	290
勘定学説の発展 [290] 近代的株式会社の発展と持分理論 [292] 企業簿記の課題 [294]	
3 社会主義簿記への継承	295
社会主義簿記の特徴と課題 [295] 社会主義簿記の対象と方法 [297] 社会主義簿記の運営上の特徴 [299]	

参考文献 302

第Ⅰ編 企業簿記の原理

序章 簿記を学ぶにあたって

1 簿記とはなにか

簿記を学ぶにあたって 企業簿記の歴史を知ることは、企業簿記が、人類にどのようなかわりあい方をもってきたかを知るうえで、きわめて重要なことである。企業簿記についての科学的な研究は過去の歴史の光のなかではじめて可能となるのである（詳しくは第13章参照）。

ここでは、このような主題にはいる前提として、簿記とはなにかを概説するとともに、上の観点から簿記の歴史と簿記の現状とのなかで、企業簿記学習の課題を明らかにしよう。

そのさい、まず簿記とはなにか、そしてさらに企業簿記とはなにか、が問われなければならないであろう。簿記（Bookkeeping, Buchhaltung）とは、人間による財貨・用役の生産や分配あるいは消費の過程を事実即して記録・計算し、その結果をふたたび事実と照合する技術や制度である、ということができる。

すなわち簿記とは、(1) 財産（剰余生産物）とその変動（生産、分配、消費過程）、(2) 記録、計算、照合手段（記録用具、記数制度など）＝簿記手段、(3) 記録・計算、照合労働＝簿記労働によって成りたっている。

(1) 財産（剰余生産物）とその変動。ここでいう帳簿記録＝簿記とは、財産とその変動の記録・計算に限られている。したがって、人間の社会労働が人間の社会的消費以上に生みだすところの剰余生産物——財産——が存在しなければ、記帳も存在しない。

剰余生産物はどのような生産様式をとろうとも社会の成員の共同の生産の結果得られたものであり、この生産の過程は同時に、原材料や用役、生産用具、労働の消費の過程（生産的消費過程）である。生産物（製品）はつぎの生産過程に労働の対象として受入れられるか、あるいは最終消費者の手に渡って、労働力の再生産にやくだつ、このプロセスが部分的に、あるいは全体的に記録・計算、照合すなわち簿記の対象となる。

(2) 簿記手段。記録・計算、照合など簿記の作業を行なうためには、そのための材料や用具を必要とする。記録のためには、石や粘土や羊皮紙や紙や記憶装置が開発され、文字や記数法が生みだされる必要があった。

(3) 簿記労働。記録・計算、照合などの労働を簿記労働または記帳労働とよぶ。簿記労働は生産、分配、消費という経済過程を遂行するうえで不可欠の行為として必要とされる。剰余生産物が少なくあるいは経営の規模が小さいばかりには、簿記労働は、共同体の首長や、経営者の管理機能＝経済行為のひとつとして、行なわれている。剰余生産物が増えあるいは経営が大規模化するにつれて、この労働は、専門の簿記係りにまかされることとなる。簿記労働が新しい型の労働として生産的労働から分離・独立して営まれるのは、「この分業により時間、骨おりおよび出費が節約される¹⁾」からである。簿記労働そのものが生産を増やすわけでないが、それによって、生産的労働そのものが容易となり、生産を増大させるのに間接的な役割をはたす。

簿記は、その過程の管理統制および観念的総括機能を営むものとしては、生産過程が多数の労働者の手で行なわれるようになればなるほど、ますます必要となる。だから「資本制的生産では手工業＝および農民経営の分散的生産でよりも必要となり、共同体の生産では資本制的生産でよりも必要となる²⁾」共同体においては、原始共同体においても簿記の萌芽形態がみられるし、太古のインドの共同体においては、農業簿記係があらわれている。後にも述べるように、資本主義社会では利益の追求のために、簿記は不可欠の手段となっている。身近なものとなってきた社会主義への過渡期の社会さらに社会主義の社会においても、ますます生産の社会化はすすみ簿記は必要不可欠となる。

企業簿記とはなにか 企業とは、営利を求めて組織された経営体であり、ふるくは古代商人から、封建制社会の胎内から生成した前期的商人あるいは職人ちたも営利を求めて経営を遂行するが、資本主義社会において企業は支配的な存在となる。

企業に投入された財産は資本 (capital) であり、資本は利潤をもとめて、回転する。したがって「過程の統制と観念的総括」としての簿記は、営利を目的として利用されることとなる。主として簿記は、企業とくに下請企業の労働者をできるかぎりきびしく働かせ、低賃金で高利潤を実現する用具として使用される。同時にまた簿記は、株主・債権者、労働者、政府、消費者、地域住民などに公表される財務諸表作成の基礎としてもちいられる。大企業は、多面的に稼得した大きな利潤 (独占的高利潤) をできるだけ少なめに表示し (これを逆粉飾という)、中小零細企業などは、銀行や取引先などから信用をうるために損失を隠蔽したり利益を過大表示する (粉飾という)。そのさいにも簿記々録を基礎にしてこのような利益操作が行なわれる。

大企業の簿記は、主として複式簿記 (double entry bookkeeping) の原理を利用して行なわれている。複式簿記とは、取引を、二面的に記入し、利益を財産変動の原因と結果から把握することにより多様な経理情報を確保できるという優れた特徴をもっているが、多くの簿記労働を要する。これにたいして、小零細企業においては、簿記労働を節約できる、慣習的ないわゆる単式簿記 (single entry bookkeeping) を利用しているところもある。単式簿記は、企業にとって最小限必要な簿記である。それは取引を二面的に記入するとはかぎらず、利益も一面からしか求められないためにこの言著がもちいられる (第1章第3節参照)。

簿記は慣習的・制度的である 簿記は、人間の経済行為のなかで慣習的なものとして存在している。およそひとつの商人社会には、慣習的な簿記が存在している。それは簿記が、商人社会内部において内外にたいする財務情報の伝達手段であることからきている。簿記が商人社会の共通の用語である点において、簿記は言語に似ている (今日のコンピュータ簿記の技法は、この簿記の言語的側面のみを技術化したものにはかならない)。

簿記はたんなる慣習 (convention) にとどまらず、現代資本主義のもとでは権

力機構によって制度化されるばあいが多い。わが国企業会計原則では「企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則にしたがって、正確な会計帳簿を作成しなければならない」（一般原則の2）とし、商法は「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」（商法32条2項）と規定している。

簿記は歴史的・社会的性格をもつ

簿記は、商人社会の共通の用語であるから言語に似た面をもつが、同時に簿記は、経済の発展に応じて変化し、社会構造の違いによって多様であるという点では言語とは異なる。簿記は同じ時代においても社会主義社会と資本主義社会ではその意味と内容を大いに異にしている。複記式という形式においては似た面をもつが、後述するように利益の計算方法について大いに異なる（第13章第3節参照）。

同様に簿記は、歴史的にも大いに変化をとげている。古代商人の簿記と、前期の商人の簿記および資本主義企業の簿記とは、形式、内容そのもつ意味が異なる。この変化や多様化をもたらした基礎には経済様式の差があることはいうまでもなく、したがって簿記のもつ歴史的・社会的性格は、法則性をもつものののである。

簿記採用の原則

簿記は、生産の社会化のなかで必然的に生成するのであるが、個々の経営内部では、どのような簿記を採用するかについて選択が行なわれる。特定の簿記組織は、それを採用したことから生ずる簿記費用を、その消費からもたらされる便益が上回ることを期待して採用される。すなわち

$$\text{簿記費用} < \text{簿記便益}$$

という算式が簿記採用の原則となる。『近代簿記の原理』の著者 W. R. ハミルトンはいっている。「あらゆる事業において、最小限必要な財務情報というものがある。この限界を越えて（とくに製造業において）より立ち入ったぼう大な情報が存在している、簿記は必要なら、それを提供しよう工夫されるであろう。しかし簿記にはかねがかるので、どれほど多くの可能な情報が生みだされるべきかは、もっぱら簿記によって得られる価値にたいする、それをうるためについやされるコストの関係によって支配されあるいは支配さるべきであ