

財産法と損益法の計算的構造

岩 田 巖

一 二の利潤計算方法

會計學は利潤計算の方法を通常つぎのごとく説明してゐる。利潤の算定には財産法および損益法といふ二種の方法がある。前者は期初・期末の正味財産即ち資本の差として利潤を計算する方法であり、後者はその期間に發生せる個々の損費収益を集計比較してその差額を利潤とするものである。複式簿記においてはこの二種の方法は一個の計算機構の中で同時に遂行され、財産法の結果は貸借對照表に表示され、損益法の結果は損益計算書に集計せられるといふのである。

なるほど形式的には財産法と損益法は複式簿記組織に統合され、前者は貸借對照表となり、後者は損益表に集合されて、利潤の二面的計算を可能ならしめると説明しうるか

もしれない。けれども兩者は決して無内容なる計算型式ではなく、特定の内容から成るものであつて、その内容を分析するとき、そこに内在する根本觀念には本質的に異なるものがあり、特定の計算原理が暗黙のうちに豫定されてゐることを發見するであらう。この兩者の方法は一つの計算原理に支配される相互補充的な計算であるといふよりはむしろ實質的には別個の原理にもとづく對立的な方法であり、それぞれ獨自の計算構造をその背後に包藏するものである。従つて財産法と損益法とは通常の解釋のごとく複式簿記の一の計算組織に統合されるのでもないければ、前者が貸借對照表となり、後者が損益計算書となるのでもない。逆に兩者の方法は各々それ自身の構造のうちに、複式簿記と貸借對照表と損益計算書とをそれぞれ異れる特定の關係において包攝するのである。

二 財産法の構造

財産法は通常つぎの數式で表現される利潤算定方法である。

期末資本—期初資本=利潤

即ち一計算期間の兩端における資本の比較を通じて利潤を算定せんとするのである。ところでこの資本額が兩時點における資産負債の比較によつて決定されることはいふまでもない。だから財産法は次の二の計算に分解することができる。

期初資産—期初負債=期初資本

期末資産—期末負債=期末資本

第一の式は期初貸借対照表における計算であり、第二の式は期末貸借対照表に相當するものである。かくて財産法は二の時點における貸借対照表の比較計算からなるといひうるであらう。さらに進んで、資本の計算要素たる資産負債は如何にして決定されるか、といふに、兩時點に現存する實際在高の實地棚卸と評價によつてこれを把握することができる。それ故財産法は簿記の記帳に倚存することなしに、

財産目録を基礎として成立するといふことにならう。かやうにして財産法の構造は財産目録にもとづく貸借対照表の比較計算といふ形態に一應分析することが可能である。

然しながらこの意味における財産法は當該計算期間において増資減資が行はれなかつたことを前提としての計算にすぎない。もし中途で元入引出が行はれた場合にはそのまゝでは妥當しないのであつて、期初資本は元入引出の額によつて修正することが必要である。だから正しくは財産法における控除項目は期初資本にあらずして期末元入高であるべきである。この意味において財産法を期初期末貸借対照表の比較計算と解することは正當でない。また期末正味資産は棚卸評價の結果であるが、これより控除さるべき項目は財産目録にもとづく貸借対照表の計算結果ではない。かくて財産法は棚卸計算のみに倚存することはできないのである。然らば期末の元入高は如何にして決定されるかといふに財産法においてはこれを算定することこそ複式簿記の任務であるとするのである。即ち財産法の構造においては複式簿記は取引の二重記帳により試算表において二の方面から期末元入資本を算定する計算機構としての性格を與

へられるのである。従つて一方においては期末貸借対照表が資産負債に關する棚卸計算の結果から正味財産を計算し、他方においては試算表が元帳勘定の集計によつて期末元入高を決定するのであつて、この二種の資本計算の結合こそ財産法の計算構造である。

三 試算表の資本計算的性質

試算表は通常仕譯帳から元帳への轉記の正否を吟味する驗算手段であつて、實質的な意味を有する計算ではないと解釋されるが、財産法の見地においては、單純な驗算表以上の重要な任務を與へられるのであつて、貸借對照表に對立する別個の資本計算表なのである。

通常の簿記書によれば、試算表はつぎの内容からなると説明される。

資産＋損費＝資本＋負債＋利益

といふことは、試算表以前において、すでに資産と損費、資本と利益の區分が定つてゐることを意味する。けれどもこれは一定の簿記學說を前提とせるひとつの解釋にすぎない。これと異なる見方はいくらか可能である。試算表にお

いてはここに損費として計上された額が果して眞の損費か否かこの収益額が當期に屬する収益とみとむべきかどうかはいまだ明かでないと解すべきが至當である。それは決算整理によつて許多の修正をうけることから明白であらう。通常は取引を記帳するに當つて直ちに資産か損費かの區別をつけるがこれは假の處理にすぎない。このことは収益についても同様である。この點からすれば損費勘定は決算整理以前においてはすべて前拂金の性質を有する資産勘定であり、収益勘定は前受金のごとき負債勘定であると解することが可能である。即ち試算表においては損費勘定も収益勘定も存在しないのであつて、その借方勘定はすべて資産であり、貸方においては負債勘定と利益勘定の區別はない。試算表の内容をかく解するとき、借方資産勘定と貸方負債勘定の差（借方残高）として一種の正味資産が計上されることになる。この正味資産こそ期末の元入高、元入資本を示すものにほかならない。蓋しこの額は試算表の性質上所謂資本勘定の貸方残高（元入高）と當然一致すべき筈だからである。かくて試算表は二種の機能をもつといふことができる。一は廣義の資産と負債を比較して期末元入高を

決定する資本計算機能であり、他はこれと本来の資本勘定残高と照合によつて計算の正否を吟味する驗算機能である。

四 財産法における貸借対照表と

損益計算書

財産法はすでに述べたごとく貸借対照表による資本計算と試算表による資本計算から成立するものである。だがこの二の資本計算が意味を異にすることは注意すべきである。貸借対照表の項目は實際の棚卸評價にもとづく財産目録に由來するものであつて、ここで決定されるのは期末の正味財産・資本の實際残高である。これに反して試算表が勘定の集計によつて決定するところのものは、計算上の資本残高、資本の帳簿残高である。試算表による資本の帳簿残高は貸借対照表に導入され、實際残高と比較されて、利潤の額を明かにするのであるが、財産法の計算が貸借対照表の形態で行はれるといふことは、財産法にとつて本質的なことではない。この方法の本来の特徴は資本の實際残高と計算残高との比較といふ點に存するのである。兩者の差引計算が貸借対照表で行はれるとしても單にその表示型式として

これを利用するにすぎない。財産法の見地においては貸借対照表はあくまでも資本實際残高の決定を本来の任務とするものである。蓋し資本を決定することが先決問題であつて、利潤は資本計算の結果であり、資本が正しく算定されるかぎり、正しい利潤はおのづから明かとなると解するのが財産法本来の建前だからである。それ故財産法の計算構造はその全體が資本計算であつて、貸借対照表のみならず、試算表も從つてまた複式簿記もすべて資本計算の性格を附與されるのである。

そこで問題になるのは損益計算書である。これは如何なる任務があたへられ、如何なる關係におかれるか。損益計算書が利潤の構成要素を展開して表示する任務をもつことはいふまでもない。だから外面的にはここでは恰も損益法の計算が行はれるごとく見えるかもしれない。然しながら財産法の構造においては利潤構成要素たる收益損費は損益法におけるごとくそれ自身獨自の原理に從つて單獨に捕捉されるのではない。これは資本構成要素たる資産負債の帳簿残高と實際残高の比較から結果する派生的項目にすぎない。從つて損益計算書も資本計算の原理によつて支配され

るのであり、二の資本計算から生ずる副産物であつて、それ自身独自の意義を有するものではない。この關係を數式によつて示せば次のごとくである。

貸借對照表計算 資産實際殘高—負債實際殘高

＝資本實際殘高……(1)

試算表計算

資産帳簿殘高—負債帳簿殘高
＝資本帳簿殘高……(2)

第一式より第二式を控除すれば

(資産實際殘高—負債實際殘高)—(資産帳簿殘高—負債帳簿殘高)
＝資本實際殘高—資本帳簿殘高＝利潤……(3)

第三式より明かなることく利潤は資産負債の實際殘高と帳簿殘高との比較によつてこれを計算することが可能であるが、この計算こそ財産法における損益計算書の本質的内容をなすものである。以下この點を數式に分解して説明した。

5. [I] 資産實際殘高と資産帳簿殘高との比較

(1) 前者>後者ナルトキ

資産實際殘高—資産帳簿殘高＝實際殘高超過額＝收益

例 有價證券ノ評價額ガ帳簿價額ヨリ大ナルトキ評價益ヲ生ズ

(2) 前者<後者ナルトキ

資産實際殘高—資産帳簿殘高＝帳簿殘高超過額＝損費
例 有價證券ノ評價額ガ帳簿價額ヨリ少ナルトキ評價損ヲ生ズ

(3) 前者＝後者ナルトキ

資産實際殘高—資産帳簿殘高＝0……損益ナシ

例 現金ノ實際殘高ト帳簿殘高トガ一致セル場合

(4) 前者＝0ナルトキ

資産實際殘高—資産帳簿殘高＝帳簿殘高＝損費

例 給料勘定ニ於テ帳簿殘高ノミアル場合

(5) 後者＝0ナルトキ

資産實際殘高—資産帳簿殘高＝實際殘高＝收益

例 商品棚卸高ノ如シ

[II] 負債實際殘高と負債帳簿殘高との比較

(1) 前者>後者ナルトキ

負債實際殘高—負債帳簿殘高＝實際殘高超過額＝損益

例 貸倒引當金ノ修正ノ場合

(2) 前者<後者ナルトキ

負債實際殘高—負債帳簿殘高＝帳簿殘高超過額＝收益

例 修繕保證引當金ノ一部份期限經過ノ場合

(3) 前者＝後者ナルトキ

負債實際殘高—負債帳簿殘高＝0……損益ナシ

例 借入金ノ實際殘高ト帳簿殘高トガ等シキ場合

(4) 前者＝0ナルトキ

負債實際殘高—負債帳簿殘高＝帳簿殘高＝利益

例 手数料ヲ前受シ用役給付ガ完了セル場合

(5) 後者＝〇ナルトキ

—負債實際殘高＋負債帳簿殘高＝負債實際殘高＝損費

例 未拂金發生ノ場合

【Ⅲ】 資産實際殘高＋負債帳簿殘高トノ比較

資産實際殘高＋負債帳簿殘高＝収益

例 既收利息ト未收利息ヲ合計スル場合

【Ⅳ】 負債實際殘高＋資産帳簿殘高トノ比較

—負債實際殘高—資産帳簿殘高＝損費

例 既拂雜費ト未拂雜費ヲ合計スル場合

以上の説明より明なるごとく利潤を構成する積極項目（所謂収益）および消極項目（所謂損費）は資本構成要素たる資産負債の實際殘高と計算殘高の比較から派生するのである。損益計算書はこれを整理集計比較して表示するにすぎないのであつて、決して貸借対照表と異なる原理にもとづくものでない。この二表は資本の計算殘高と實際殘高の比較といふ財産法の本質的内容を異れる型式によつて表現したものにほかならないのである。

五 損益法の構造

損益法は収益—損費＝利潤なる數式を以て示されるやうに表面的には利潤構成要素の簡單なる差引計算にすぎない。

だが差引計算の背後には損益法獨得の構造と原理が内在するのであつて、財産法とは本質的に區別さるべき利潤計算方法である。

抑々利潤の發生が認められるのは給付に對する報酬が給付のための手段の費消を償つてあまりある場合であるが、給付の報酬は金錢の收入となつて實現され、費消せる手段は對價として金錢の支出を伴ふものである。従つて利潤の算定は報酬としての收入と費消の對價たる支出の比較によつてこれを行ふことが可能である。損益法はこの事實を基礎とする計算であつて、ここに収益とは給付の對價たる收入を意味し、損費とは費消の對價たる支出にほかならない。かくて損益法の根柢にはまづ第一に收支計算が存在するといふことができる。

損益法における收入支出計算と損費収益計算との關係をみるに、一期間の收入支出の比較から直接に利潤を計算しえざることはいふまでもない。收入支出の全部が収益損費となるものではなく、これに關係なき中性的な收支が多分に存在するからである。中性的收支にはつぎの二種がある。絶對的なる中性收入および中性支出と相對的なる中性收入

および中性支出がこれである。前者は資本の拂込、借入金による収入、資本の拂戻、借入金の辨済による支出のごとく、全々損益に關係なき収入支出である。後者は次期以後の損益収益とはなるが、当期の損益には無關係なる繰延収入、繰延支出である。

かやうに收支計算には中性的收支項目が含まれてゐるから、損益法においては收支計算から当期の損費たる支出と収益たる収入とを選択することが必要である。この選擇基準を收支計算それ自體に求めようとするのが所謂現金主義計算であるが、これは利潤計算を不正確ならしめるものであつて、小規模の事業以外には適用されない。これに對して選擇基準を物量計算に求めるのが所謂發生主義計算である。これは資材勞働用役等の生産要素の消費量および製品の生産販賣、用役の提供のごとき給付量を物量的に捕捉し、これを基準として収入より収益を、支出より損費を選択するのである。この選擇にあたつて當該期間の収入支出のみに拘泥すべからざることはいふまでもない。苟しくも物量計算によつて今期に屬する費消の事實が確認されるかぎりその對傾たる支出は前期に屬すると後期に屬するとを問は

ず、すべて損費として把握すべきである。このことは収益についても同様である。今期の支出にあらずして今期の損費となるものを附加損費といひ、今期の収入にあらずして、今期の収益となるものを附加収益と呼ぶ。これを要するに、損益法の構造は収入支出に關する貨幣計算と費消給付に關する物量計算とから成立するものであつて、物量的規準による収益および損費の選擇がその前提となるのである。この計算の結果を整理集計するものが損益計算書であることは敢へて附加へるまでもあるまい。むしろ問題は貸借對照表が損益法の構造において如何なる性格を與へられ、如何なる地位を占むべきかである。

この問題に明かにするには損益法における複式簿記、特に試算表の意味を考察することが必要である。

六 試算表の收支計算的性質

損益法の觀點からすれば、試算表は單なる複式簿記の驗算表たるばかりでなく、一種の收支計算表たる性格をもつと解釋される。蓋し借方の資産（現金をのぞく）および損費の勘定はその大部分が金錢の用途をあらはすものであり、

貸方の資本・負債・収益勘定は概ね収入の事由を示すからである。もとより受取勘定や支拂勘定のごとく金錢收支を伴はざる勘定も含まれてゐるから、單純にこれを收支計算表と見ることはできない。けれどもこれらの未收支項目も收支簿記の説明を援用してこれを現金取引に分解して解釋すれば、必らずしもこの見方は不可能ではなく、試算表を以て廣義の收支集計表と看做することもあながち牽強附會ではない。記帳上支出にはすでに使途によつて資産と損費の區別を附し、収入はこれを資本と収益に區分するが、これは假の分類にすぎないのであつて、眞の區別は費消・給付の物量的基準による選擇を俟つてはじめて判明する。かくてこの選擇以前においては各勘定科目は單なる金錢の使途・収入の事由を意味すると解釋されるのである。

試算表が收支計算表であるとすれば、貸方收入科目と借方支出科目との差として貸方殘高が計上されるが、これは現金の現在高を意味するものである。これと並んで本來の現金勘定においても借方殘高として現金現在高が算定される。試算表はこの二種の現金殘高を比較照合して驗算の役目を果すのである。従つて試算表は收支計算および照合檢

算の二の機能を存するといふことができる。かやうに試算表が收支計算であるとすれば、その基礎となる複式簿記がその本質において收支計算たることはいふまでもない、ここにおいて損益法における複式簿記および試算表の任務が明瞭となる。損益法の計算において費消給付の物量的基準により損費たる支出と収益としての収入を選擇する場合、一期間の収入支出を記録集計して選擇資料を提供するものが複式簿記であり試算表である。

七 損益法における貸借對照表

以上に述べたところから損益法の構造における貸借對照表の地位は容易に推測しうるであらう。これは試算表による收支計算を基礎として損費収益を選擇した結果、派生する副産物にすぎない。即ち試算表の收入支出項目より損費と収益の項目を選擇するとき當期の利潤に無關係なる收入支出項目が残ることになる。この殘餘項目は次期以後の利潤算定の基礎となるものである。従つて適當にこれを整理集計して次期の計算へ繰越さねばならない。この役割を果すのが貸借對照表であつて、その本質的内容は收入支出の

繰延見越項目集計表にほかならない。この関係を数式によつて説明すれば次のごとくである。

試算表(収支計算表)……収入－支出＝餘剰金(現金残高)

(1)

損益計算書……… 収益－損費＝利潤………(2)

第一式より第二式を控除して整理すれば

(収入－収益)－(支出－損費)＝餘剰金－利潤………(3)

第三式の左邊における収入支出収益損費の關係を分析すれば次のとき結果が生ずる。

【I】 収入ト収益ノ比較

(1) 収入>収益ナルトキ

収入－収益＝収入超過額＝負債(+) 例 収益前受ノ場合

(2) 収入<収益ナルトキ

収入－収益＝収益超過額＝資産(－) 例 収益未收ノ場合

(3) 収入＝収益ナルトキ

収入－収益＝〇……資産負債ナシ 例 利息ノ収入額ガ全部収益ノ利息トナル場合

(4) 収入＝〇ナルトキ

収入－収益＝収益超過額＝資産(－) 例 未収益發生ノ場合

(5) 収益＝〇ナルトキ

収入－収益＝収入超過額＝負債(+) 例 前受金發生ノ場合

【II】 支出ト損費ノ比較

(1) 支出>損費ナルトキ

(－支出)－(－損費)＝支出超過額＝資産(－) 例 固定資産ノ償却ノ場合

(2) 支出<損費

(－支出)－(－損費)＝損費超過額＝負債(+) 例 未拂経費發生ノ場合

(3) 支出＝損費トナルトキ

(－支出)－(－損費)＝〇……資産負債ナシ 例 支拂額ヲ全部ガ損費トナル場合

(4) 支出＝〇ナルトキ

(－支出)－(－損費)＝損費超過額＝負債(－) 例 損費ノ全部ガ未拂ナル場合

(5) 損費＝〇ナルトキ

(－支出)－(－損費)＝支出超過額＝資産 例 土地勘定ノ場合

【III】 収入ト支出トノ比較

(1) 収入>支出ナルトキ

収入－支出＝収入超過額＝負債又ハ資本(+) (2) 収入<支出ナルトキ

収入－支出＝支出超過額＝資産

以上に述べた収入支出損費収益の比較から生ずる収入超過額と損費超過額は所謂負債または資本であり、支出超過額と収益超過額は所謂資産に相當するものであるが、計算の示すごとく前者は^{プラス}を伴ひ後者には^{マイナス}が附せられてゐる。それ故第三式の右邊から次のごとき等式が成立する。

$$(\text{収入} - \text{収益}) - (\text{支出} - \text{損費}) = \text{資本} + \text{負債} - \text{資産}$$

$$\text{故に 餘剰金} - \text{利潤} = \text{資本} + \text{負債} - \text{資産} \dots (4)$$

餘剰金と資金とを合併して整理すれば第四式は次のごとく變化する。

$$\text{資産} = \text{資本} + \text{負債} + \text{利潤} \dots (5)$$

この第五式を表に示したものが貸借対照表であることはいふまでもない。従つて損益法における貸借対照表は収入支出計算から費消給付の物量的基準によつて損費収益を選択

した結果生ずる一種の收支計算表であつて、財産法における資本計算表としての貸借対照表とは本質的に異なるものである。

以上において利潤算定方法たる財産法と損益法の計算構造を明かにした。前者は二つの資本計算を根柢とし、資本の實際殘高と計算殘高の比較の本質とするものであり、後者は収入支出の貨幣計算と費消給付の物量計算から成立し、物量的基準による収益損費の選擇がこの計算の特徴である。財産法においても損益法においても貸借対照表と損益計算書はその表示型式として用ひられるが、兩表の本質および關係は財産法と損益法とは根本的に異なるものであつて、財産法における損益表觀こそ所謂靜態論の意味における利潤計算であり、損益法における貸借対照表觀こそ所謂動態論的貸借対照表觀にほかならない。