

[論文]

混合勘定に関する一考察
A Study on Mixed Account

大 澤 一 雄

- 〈目 次〉
1. はじめに
 2. J. F. シェーアの混合勘定
 3. K. メレロヴィッツの混合勘定
 4. おわりに

1. はじめに

勘定には財産の項目をこれに付しているものがある、現金勘定、商品勘定をその例として考えられる。勘定にはいずれにも借方と貸方が備えられており、一つの勘定の借方に計上されていることは別の勘定における貸方計上が必ず行なわれている。企業活動のすべてを余すところなく一つの勘定に収容することは不可能であるが、企業活動を計算対象とする幾つかの勘定を用いてその全体を余すところなく収容することが可能である。その場合に勘定そのものが財貨の流れを把握するものとしての役立ちに加えて、混合勘定としての性格を帯びてくると考えることが可能である。このことに関して、J. F. シェーア¹⁾が提唱している「システムマティックな帳簿記帳」の内容を取り扱うことによって、混合勘定がどのような意味を持つかを検討する。

2. J. F. シェーアの混合勘定

J. F. シェーアは、その著書「帳簿記帳の方法」²⁾において、複式簿記(die doppelten Buchhaltung)をシステムマティックに行なうことを主張している。この場合、シェーアは「私(ich = Johann Friedrich Schär)は25年以上に亘(わた)って商業学校において(an einer Handelsschule)」³⁾教職にあったことを記し、シェーア自身の経験から「第一年のコースは約100人の高校の生徒がおり、第二年のコースには50人の高校の生徒がおり、第三年のコースに

はほぼ15人から20人までの高校の生徒がいた。半分以上の者が一年のコースだけを学び、高校の生徒の1/5のものは3年間全体の教材に達することはない」⁴⁾ことを示し、このような状況における複式簿記の法則(das Gesetz der doppelt Buchhaltung)⁵⁾を以下のように示している。

この法則は「誰かが受け取る(Wer empfängt)」ことが「借方(Soll)」となる。このことは「誰かが失う(Wer verliert)」ことが認識されなければならないことを意味しているものと考えられる。反対に、「誰かが与える(Wer gibt)」ことが「貸方(Haben)」となる。このことは「誰かが獲得する(Wer gewinnt)」ことが認識されなければならないことを意味しているものと考えられる。つまり、「受け取る」ことと「獲得する」ことに対峙するものが「失う」ことと「与える」こととした場合に、これらが製品の受け渡しを想定しているものと考えることが可能であり、これら製品の受け渡しが直接的に行なわれるのではなく、且つ、物々交換を想定したものでない場合には、製品の受け渡しに関した介在するものがあることが可能であり、これを商業と考えた場合には、岡本人志氏が紹介されているシェーアの所説の「商業は、生産者と消費者との間の場所的、時間的、および人的分離を克服し、供給と需要を平均させ」⁶⁾ことが複式簿記を採用している企業において認識されなければならないことになる。

つまり、上記にあるシェーアが示している複式簿記の法則はこうした商業が果たす役割のうち時間的手続きを収容することになる。なぜならば、生産者と消費者との

誰かが受け取り	—	または失い	—	これが「借方(Soll)」である。
Wer empfängt		oder verliert		der „Soll!“
誰かが与え、		または獲得し、		これが「貸方(Haben)」である。
Wer gibt	—	oder gewinnt	—	der „Hat“.

1) 本稿において、以下においてシェーアのみで示すこととする。

2) 「帳簿記帳の方法」の原題は「Methodik der Buchhaltung」であり、「die Buchhaltung」の訳語として「簿記」がより適切なものと考えられる。シェーアの著書「Methodik der Buchhaltung」の内容が日常的な営業取引の簿記的な取り扱いプロセスを経て、一定期間毎に作成される貸借対照表に関する解説をシェーアが行なっており、このことは勘定への記帳手続きについての説明が詳細に取り扱われていることから、単に、「簿記」よりも「帳簿記帳」がこうした内容をより良く示しているものと考えられることから「帳簿記帳の方法」と記すことにする。

3) Johann Fredrich Schür: „Methodik der Buchhaltung“ S.12 Verlag von Ernst Siegfried Mittler & Sohn, Berlin 1913
ただし、本稿では1981年に日本書籍から復刊されたものを用いている。

4) Johann Fredrich Schür: a.a.O. S.12

5) Johann Fredrich Schür: a.a.O. S.18

6) 岡本人志:『経営経済学の形成』森山書店 1984年 P.21

関わり合いが供給者と需要者として、そしてこの両者が企業から構成されている場合には、これら企業相互間の取引関係が想定されなければならないことになる。そして、このような取引関係の決済が最終的な決済である現金によるものではなく信用取引に基づいて行なわれている

場合には、こうした取引内容を取り扱う帳簿記帳上の手続きが準備されていなければならないことになる。

こうした点に関して、シェーアは「記録文書にしたがって貸借対照表に収容されているもの」として以下の数値例を示している⁷⁾。

【図表 1—1】

借方	為替手形勘定	13,000	貸方	現金勘定	10,000
	債権者勘定	12,000		商品勘定	35,000
	資本勘定	55,000		為替手形勘定	15,000
				債務者勘定	20,000
		80,000			80,000

そして、シェーアはこれら七つの勘定に関して、それぞれの担当者を任命するという内容を示している⁸⁾。このことは企業活動が単純の一人の人間によって経営されるものをシェーアが想定していないことを意味しているものと考えることが可能である。そして、このようにひとつの勘定に例え一人の人間であったとした場合でも専

従の担当者を配置することは企業活動が分業⁹⁾にもとづいて遂行されなければならない点をシェーアが想定していたものと考えることが可能である。

シェーアは上記の貸借対照表からその活動を開始した企業が期末の時点での貸借対照表が以下になるものとしての数値を示している¹⁰⁾。

【図表 1—2】

借方、現金勘定	10,100 ^{ズル}	貸方、為替手形	13,570 ^{ズル}
借方、商品勘定	32,000 ^{ズル}	貸方、債権者勘定	12,300 ^{ズル}
借方、為替送金勘定	15,850 ^{ズル}	貸方、資本勘定	55,380 ^{ズル}
借方、債務者勘定	23,300 ^{ズル}		
	81,250 ^{ズル}		81,250 ^{ズル}

7) Johann Fredrich Schür : a.a.O. S.21

8) Johann Fredrich Schür : a.a.O. S.19 ~ 21

つまり、現金勘定をバルドゥイン (Balduin) ・ 商品勘定をシーザー (Cäsar) ・ 送金為替勘定 (das Rimessenkonto) をディートリッヒ (Dietrich) ・ 債権者勘定をエルヴィーン (Erwin) ・ 為替手形勘定をフリッツ (Fritz) ・ 債権者勘定をゲオルク (Georg) ・ 資本勘定をアドルフ (Adolf) として、それぞれの担当者として任命している。

9) この「分業」という言葉に関してのシェーアがどのように考えていたかに関して、岡本人志氏は「分業とは、・・・(中略)・・・生産者と消費者との中間に参入することである。シェーアは、商品を販売する商人が同時に銀行家、運送業者、保険業者などを兼ねていた時代が過ぎ去って、これらが銀行業、運送業、保険業などの独立の職業に発展したことに論及し、そしてこの発展が未だ終わりに達していないことを指摘する。・・・(中略)・・・それが存在しないときよりも安価に、より確実に、より合目的に遂行されうるときのみに、その存在が是認される。・・・(中略)・・・この条件を満たさないときには、・・・(中略)・・・排除される」ことになる点を指摘されている。さらに、「シェーアは、・・・(中略)・・・販売論およびそれと密接な関連をもつ商業経営原価理論について注目すべき所説を述べている」点を指摘されており、企業外部における他企業との関わり合いの中で、販売を行なう企業を想定する場合には、ここで指摘されているような条件を充足しているかに関しては、原価理論に基礎を置いた判断がなされることになることをシェーア自身が認識していたことが述べられているものと考えることが可能である。

さらに、企業がその外部において分業を行なう場合には、競合他社との競争からここで述べられているような排除という事態が考慮されることになるが、企業内における分業の場合には、シェーアが示しているような一つの勘定に一人の担当者を任命していることは個々で見られるような排除という事態が現れないものと考えられる。つまり、ここで任命された担当者各自が相応の能力を兼ね備えていることが想定されているものと考えられる。

岡本人志：『経営経済学の形成』森山書店 1984年 P.25 ~ 26

10) Johann Fredrich Schür : a.a.O. S.27

これら【図表1-1】と【図表1-2】の二つの貸借対照表から理解できることは、基本的には、期末貸借対照表の借方・貸方のそれぞれの合計額が81,250^円であり、企業活動が開始される時点での貸借対照表の借方・貸方のそれぞれの合計額の80,000^円よりも1,250^円増加していることであり、企業の営業規模がこの1,250^円拡大されたものと判断することが可能である。さらに、これら二つの貸借対照表のうち、資本勘定を比較した場合には、期末時点では55,380^円が計上されており、開始時点での55,000^円よりも380^円増加したことになり、この380^円が利益獲得額として判断することが可能である。

しかしながら、このような二つの貸借対照表の比較プロセスに加えて、シェーアは経営主が私的に用いられているものが200^円あることを明らかにしており¹¹⁾、したがって、この200^円の経営主(das Prinzipal)の私的な企業の資本金からの流用がない場合には、上記の資本勘定の貸方残高が55,580^円となる。しかしながら、資本勘定の残高だけを増加させるだけでは複式簿記の手続きが完了したことにはならない。つまり、シェーアは「現金勘定・債務者勘定・債権者勘定」の計上内容の検証が行なわれ

なければならない点を指摘している¹²⁾。

しかしながら、シェーアは「実際には、商品勘定・送金為替勘定・為替手形勘定・雑費勘定における損失と収益を集めることだけができる¹³⁾」として、これらの四つの勘定での検証プロセスから得られたデータからの損益勘定を以下になるものとして示している¹⁴⁾。

この【図表1-3】にある損益勘定における「純利益額」が580^円となっており、上述したように【図表1-1】と【図表1-2】の二つの貸借対照表におけるそれぞれの資本勘定の比較から得られた380^円の増加分と経営主が私的に流用したものであるものとしての200^円とを考量した場合に得られる580^円と同額になる。上述の箇所でシェーアは期末貸借対照表における資本勘定と営業開始時の貸借対照表における資本勘定との比較から580^円の増加が確認されただけでは不十分な報告であり、その根拠として経営主の私的な200^円の複式簿記的な処理を求めた。

その際に期末貸借対照表における資本勘定の貸方残高だけを増加させるだけではなく現金勘定・債務者勘定・債権者勘定のそれぞれの計上内容の検証を実施することが考えられていた。つまり、これら三つの勘定が資本勘

【図表1-3】

商品勘定 借方-損益勘定 貸方		損益勘定 借方-為替手形勘定 貸方	
商品における収益	800 ^円	為替手形における損失 ¹⁵⁾	70 ^円
為替送金勘定 借方-損益勘定 貸方		雑費における損失	200 ^円
為替送金における収益	50 ^円	純利益額	580 ^円
合計：収益	850 ^円	合計：収益プラス純利益	= 850 ^円

11) Johann Fredrich Schär : a.a.O. S.27

12) Johann Fredrich Schär : a.a.O. S.27

13) Johann Fredrich Schär : a.a.O. S.27

14) Johann Fredrich Schär : a.a.O. S.27 ただし、この期末における貸借対照表は開始時の貸借対照表との比較を容易にするために、借方に記載されている勘定部分は「借方、現金勘定・借方、商品勘定・借方、為替送金勘定・借方、債務者勘定」に留めており、同様に貸方に記載されている勘定部分は「貸方、為替手形・貸方、債権者勘定・貸方、資本勘定」に留めている。

15) 上記の「為替手形における損失」に関して、シェーア(Johann Friedrich Schär)は原書の【脚注】において以下のような説明を加えている。すなわち、「教師に関する注釈：債務手形勘定(das Schuldwechsekonto)と為替手形勘定(das Trattenkonto)が損失を伴って締め切られているという帳簿記帳における非日常的なケースに出くわすものである。実際には、為替手形勘定(das Trattenkonto)は純粋な手持ち勘定(reines Bestandskonto)として扱われ、年度末の場合には(beim Jahresschluß)債務手形から(aus den Schuldwechseln)割り引かれたもの(der Diskont)が一時的な貸借対照表の借方として扱われる。しかし、実際にはこれらの勘定が損失でもって締め切られるというケースに入る、例えば、負債手形は発生している場合には、貸方に割り引かれた金額だけが収容されるか、または、手形が書き換えられたりまたは手形の拒絶証書が作成された場合には、これらに該当する費用(die betreffenden Kosten)は直ちに為替手形勘定に貸方記帳されることはない。(為替手形を導入している場合には、より詳細なことが考えることになる)」

Johann Fredrich Schär : a.a.O. S.28

定を増加させる効果を持つものであり、現金勘定の増加が資本勘定の増加を伴うことが推定可能であり、【図表 1-1】において現金勘定と同じ側に位置している債務者勘定に関しても、同様に、債務者勘定の増加が資本勘定の増加を伴うことが推定可能となる。そして、【図表 1-1】において資本勘定と同じ側にある債権者勘定に関しては、現金勘定・債務者勘定にみられたようなこれらの勘定の増加が資本勘定を増加させる効果を持つこととは、反対に、債権者勘定の減少が資本勘定の増加を伴う効果を持つものであり、このような三つの勘定における営業開始時から期末の時点までの計上内容の検証が必要となる¹⁶⁾。

経営者自身が200^円の経営者の私的な流用を把握しており、このことについての複式簿記的な取り扱いが行われていたかに関しての確認が求められている場面も想定可能である。その場合、上記の現金勘定・債務者勘定・債権者勘定の勘定に関しては経営者の私的な流用が行われた時点ではその証拠となる書類がない場合においても勘定の計上内容には誤りがないものと考えることが可能である。そして、これら三つの勘定の期末時点での残高が【図表 1-2】における期末貸借対照表にみられるように集められた場合には経営者の私的な流用200^円が判明していない場合には、期末貸借対照表の借方・貸方の合計額が81,250^円で一致していることから誤りのない複式簿記の手続きが行われたものと判断される。

他方、上記の「現金勘定・債務者勘定・債権者勘定」の他に、「商品勘定・送金為替勘定・為替手形勘定・雑費勘定」の営業開始時から期末の時点までの計上内容の検証が行われることは、「商品勘定」に関しては実際の商品の受け入れと引渡しが行われた時点ではその証拠となる例えば納品書といった証拠書類との検証が行われる。こ

のことは企業が他の経済主体である取引先との間で取り交わされた取引内容が存在したことを証明するものがあり、この証明するものに基づいて複式簿記的な手続きが進められていなければならない。このことは「雑費勘定」に関しても同様であり、「雑費勘定」という一括した項目ではなく例えば企業内で消費されている水道・電気・事務用品等のそれぞれの代金の支払いが行われた時点では証拠書類としての領収書が必ず存在しており、この証拠書類に基づいた複式簿記的な処理がすすめられている。

「送金為替勘定・為替手形勘定」に関しては、これらを取り扱うものが企業外部に存在している銀行業を営む銀行、郵便事業を行う企業体といった専門業者に委託することを意味し、これら委託業者からの証拠書類に基づいた複式簿記の手続きが完了していることから、当然の如く、これら二つの勘定に記載されている内容についての検証は可能となる。加えて、これら送金為替・為替手形の決済は銀行業を営む銀行、郵便事業を行う企業体に開設されている預金口座からの引き落としによって行なわれることが想定されることから、この預金口座の記帳を行なっている勘定の検証によっても残高の把握がなされているものと考えられる。

以上のような【図表 1-3】の損益勘定に収容されている商品勘定・送金為替勘定・為替手形勘定・雑費勘定がそれぞれがひとつの勘定として検証可能性を持つものと考えることが可能であるが、前述しているように勘定そのものが、例えば、これらの勘定のうち商品勘定を考えた場合には、商品の受け取りが行なわれた場合には借方に受け取っている数量を基礎にした受取額が計上されることになる。そして、この受取額は受け取りの際に支払われた現金によって把握されることになる。つまり、商品勘定の借方(Soll)と現金勘定の貸方(Haben)¹⁷⁾の記帳

16) 「現金勘定・債務者勘定・債権者勘定」といったこれら三つの勘定と「資本勘定」との、ここでみられるような関連に加えて、「資本勘定」それ自体における減少をも検証することが考えられる。このような場合には、単純な資本勘定における増加の記載漏れと判断することが出来る。しかしながら、ひとつの勘定における単純な誤りを起因として期末貸借対照表の残高380^円が不十分のものとして把握されているのではなく、経営者自身の200^円の私的な流用が明らかにされていることから上記のような記載漏れという単純な理由から期末貸借対照表の残高の誤りが把握されたものではなく、さらに、単純な誤りを犯すような者が勘定の記帳担当者には任命されていないことが想定できる。なぜならば、資本勘定に関しても企業内分業によって、一人の担当者が定められており、その担当者には十分な複式簿記の手続きを実施する能力を兼ね備えている者であることがシェアによって想定されているからである(脚注9.を参照)。

17) ここでみられるような決済が現金で行なわれるのではなく、信用取引に基づいて行なわれる場合には、売掛金・支払手形勘定の貸方(Haben)計上が行なわれる。そして、その後に、最終的な決済である現金の支出が行なわれた場合には、ここでの売掛金・支払手形勘定の借方(Soll)と現金勘定の貸方(Haben)の計上が行なわれることになり、商品の購買時と購買商品の代金の支払いの間に現れてくるタイム・ラグを複式簿記的な処理が勘定の計上によって進められていくことを確認することができる。

が行なわれる。

ひとつの営業取引が行なわれた場合には、ここでの商品売買取引にみられるような商品勘定と現金勘定のふたつ勘定が密接に関わっていることになる。企業が数多くの取引を行なっている場合には、【図表 1-1】に関して、シェーアが「記録文書にしたがって貸借対照表に収容されているもの」¹⁸⁾という表現をしていることは、この営業を開始した時点での貸借対照表に計上されている勘定の残高がこの一覧表である貸借対照表に集合させられ、そして、これらの借方と貸方の合計額80,000²⁰⁾で一致しており、システムマティックな帳簿記帳がなされていることが証明されたことになる。同様に、【図表 1-2】の期末貸借対照表の借方と貸方の合計額81,250²⁰⁾で一致していることからシステムマティックな帳簿記帳が完了させられていることが証明されたことになる。

そして、システムマティックな帳簿記帳を完了させるために、シェーアは基本的に設けられなければならない勘定について以下のように述べている¹⁹⁾。

1. 資本勘定(Kapitalkonto)・商品勘定(Warenkonto)・現金勘定(Kassakonto)
新しい損益勘定として(als neues Verlust- und Gewinnkonto)利子勘定(das Zinsenkonto)と割引勘定(das Diskontokonto)が現れる、商品勘定に関しては商品計算についての値引き(Rabatt)とそのほかの差し引き(andere Abzüge)の計算がおこなわれる。
2. ビジネスの経過が決算の際にすべての商品が販売されていないものとの区別される
(複式帳簿記帳における棚卸しと言った徹底的調査)
勘定システム(Kontensystem)：現金、商品種類 A、商品種類 B、損益、資本
3. 人名勘定における計算と貸借対照表勘定の導入
Einführung der Personenrechnung und des Bilanzkontos.
4. 銀行取引(der Bankverkehr)の導入 Einführung des Bankverkehrs.
この目的のために、われわれは簡潔なビジネスの経過(die kurzen Geschäftsgang)を銀行取引の最も頻繁に起こる形態(die häufigsten Formen des

Bankverkehrs)に結び付けられ。

勘定システム(Kontensystem)：現金、商品勘定、債務者勘定、債権者勘定、銀行勘定、損益勘定、資本勘定、貸借対照表勘定、

5. 手形流通(der Wechselverkehr)、(送金為替[Rimessen])
所有手形、(約束手形[Eigenwechsel]と引受手形[Akzente]といった)負債手形(das Schuldwechsels)の流通、

(混合勘定を用いる帳簿記帳と混合勘定を用いない帳簿記帳を比較する機会がある)

ここでの 1 における資本勘定(Kapitalkonto)・商品勘定(Warenkonto)・現金勘定(Kassakonto)に関しては、前述したように資本勘定の残高が営業を開始した時点での残高と期末の時点での残高と比較されることにより一定期間内における損益を定められることを可能にする勘定である。商品勘定に関しては、営業取引を想定する場合には商品の受け取り・引き渡しの把握が行なわれていなければならないことから設けられる勘定である。さらに、信用取引を想定する場合に、継続的な取引関係にある取引先との間で行なわれる値引き(Rabatt)とそのほかの差し引き(andere Abzüge)の計算の基礎データがこの商品勘定において把握されていることになる。現金勘定に関しては、最終的な決済手段としての機能を有する現金通貨の受け入れと払い出しの把握は必ず行われなければならない取引内容である。そして、さまざまな金融取引から獲得される利息の受け入れと支払いの把握もこの現金勘定によって直接的にも・間接的にも実施されることになる。そして、ここでシェーアによって指摘されている割引取引が現金勘定との関わり合いを持つこととして想定できることは、実際の割引額が現金の受け入れと支払いを伴わない場合でも、商品の受け入れの場合には、総額としての購買額が購買総量を基礎にして把握されることになり、このデータから割引額が定められる場合には現金の払い出し額が減額されているものであるが、現金の払い出し額の把握だけではこのような商品の購買取引に関連した割引取引の把握は困難であることから、商品勘定との関わり合いからこの割引取引の記帳が実施されるべきである。つまり、実際に購買している・受け取

18) Johann Fredrich Schär : a.a.O. S.21

19) Johann Fredrich Schär : a.a.O. S.21

られている商品が減少することなく、支出されるべき現金が減少されていることから、支払われることのない現金(Soll)と割引額(Haben)を内容として複式帳簿記帳が行なわれる。同様のことが商品の引き渡しの場合、つまり、商品の販売が行われた後に割引取引を実施した場合には、割引額(Soll)と受け取ることのない現金(Haben)の帳簿記帳が行なわれる。

2に関しては、ここで表現されている「ビジネスの経過」が商品販売取引を想定している場合には、商品勘定が当然のごとく商品の受け入れ・引き渡しを把握している。そして、ここで「商品種類A・商品種類B」が示されていることは可能な場合には取り扱っている商品毎に勘定が設けられることを意味しているものと考えられる。そして、「損益勘定」が示されていることは商品の受け入れが商品の販売を目的としており利益を獲得するために準備されている財産の増加を意味することになる。そして、この増加させられている財産が引き渡されることは商品の販売が実現したことを意味することであり、この販売を実現した商品の引き渡し額が売上原価額として商品の販売利益額を把握する場合の基礎となる。したがって、この売上原価額の把握が商品勘定において行われ、その算定結果が損益勘定へ計上される場合には、単純に損益勘定(Soll)と商品勘定(Haben)という複式帳簿記帳がなされることになる。そして、売上原価額の算定の場合には、購買された商品と販売された商品との比較考量が行われることになるが在庫されている商品の精確な把握が必要となる。つまり、取り扱われている商品が幾つかの種類に及んでいる場合にはその商品種類別の把握が必要となり、さらに、商品としての品質を維持しているかについての検品作業による品質管理が行われなければならない。このような損益計算を目的として商品勘定に収容されているデータの検証はその基礎にある購買額と販売額の把握が精確に行われていることが必要となり、現金で商品の購買が行なわれた場合には商品の受け入れ(Soll)と現金減少(Haben)、現金で商品の購買が行なわれた場合には現金の増加(Soll)と商品の引き渡し(Haben)といったそれぞれの複式帳簿記帳がなされる。

3に関しては、ここでの1と2のつぎに現れていることから信用取引関係を想定しているものと考えられる。商品の購買・販売といった活動が信用取引で行なわれることは2でみたような商品の購買が行なわれた場合には

商品の受け入れ(Soll)と信用勘定の増加(Haben)、商品の販売が行なわれた場合には信用勘定の増加(Soll)と商品の引き渡し(Haben)といった複式帳簿記帳が行なわれることになる。しかしながら、ここでみられる信用勘定の増加が借方(Soll)と貸方(Haben)のいずれにも現れることからシェーアが示している【図表1-1】における営業が開始された時点での貸借対照表と【図表1-2】における期末貸借対照表のいずれにも「債権者勘定・債務者勘定」が設けられており、これらが商品売買取引において見られる信用勘定の増加をそれぞれ意味しているものと考えられる。したがって、これら「債権者勘定・債務者勘定」といった二つの勘定の残高は財産の在り高を意味することになるが、この在り高が決算が行われる時点で、貸借対照表勘定の債権者勘定の残高数値の受け取り(Soll)と債権者勘定の残高数値の貸借対照表勘定への引き渡し(Haben)としての複式帳簿記帳がなされることになり、同時に、債務者勘定の残高数値の貸借対照表勘定への引き渡し(Haben)と貸借対照表勘定の債務者勘定の残高数値の受け取り(Haben)といった複式帳簿記帳が行なわれることになる。

4に関しては、3における信用取引が行われる場合に、その信用の引き受けが手形を用いて行われる場合に、すなわち、商品の購買が行なわれた場合には商品の受け入れ(Soll)と手形勘定の増加(Haben)・①、商品の販売が行なわれた場合には手形勘定の増加(Soll)と商品の引き渡し(Haben)・②といった複式帳簿記帳が行なわれることになる。そして、最終的な決済機能を有する現金によって決済が行われた場合には、①での手形勘定に関して、手形勘定の減少(Soll)と現金の減少(Haben)が、そして、②での手形勘定に関して、現金勘定の増加(Soll)手形勘定の減少(Haben)といったそれぞれの複式帳簿記帳が行なわれる。

以上のように、商品売買取引に限定して検討した場合には、シェーアが示しているシステムマティックな帳簿記帳を完了させるために設けられるべき勘定がひとつのサイクルを形成することをも意味しているものと考えることが可能であり、そして、営業取引そのものが一定のサイクルをもって執り行われているものと考えることが可能である。

3. K. メレロヴィッツの混合勘定

第2節でみたようにシュエアが示しているように複式帳簿記帳がシステムマティックに行われる場合には設けられている勘定が商品売買取引の場合を検討したようにひとつのサイクルをもった営業取引を勘定間で追求することが可能であった。特に、商品売買取引の決済が現金によって行われており、商品の購買・販売における割引取引(die Geschäft von Diskonto)が行われる場合には、

割引された後に支払われる金額・受け取られて金額が現金勘定に計上されることになる。

この関係を複式帳簿記帳では、商品の購買時点では商品の増加(Soll)と現金の減少(Haben)・割引額(Haben)・①としての、そして、商品の販売時点では現金の増加・割引額(Soll)と商品(Haben)・②としての複式帳簿記帳がなされるものと考えることが可能であり、関連勘定における計上状況を示すと以下のようになる¹⁾。

【図表2-1】

現金勘定				割引額勘定				商品勘定			
商品	②	商品	①	商品	②	商品	①	現金・割引額	②	現金・割引額	①
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

これら三つの勘定に関しては、第2節でみたようにそれぞれの勘定に帳簿記帳担当者が任命されている場合が想定可能である。このことは商品売買取引に関連して現金を取り扱う部署と商品を取り扱う部署が個別的に設けられていることは理解が容易であるが、割引額勘定に関しては商品を取り扱う部署が②の即ち商品の販売における割引額を決定するのではなく商品の販売を担当している部署で決定されることが想定される。このことは商品の購買に関しては、商品の購買部署が購買取引先からの商品購買額からの割引額の通知受け取った場合に、この

受け取った内容がこの割引額勘定の担当者に伝達されることによって計上がなされるものと考えることが可能である。

したがって、上記の【図表2-1】に示されている現金勘定・割引額勘定・商品勘定に関しては、商品売買取引に関連している部署でのそれぞれ商品売買取引に関連している内容を名称にもつ勘定を設けることが可能になるものと考えられる。そして以下の【図表2-2】にみられるような商品売買取引に関わる部署勘定を設けることが可能になる。

【図表2-2】

経理部勘定				商品購買部・販売部勘定				商品保管部勘定			
商品	②	商品	①	商品	②	商品	①	現金・割引額	②	現金・割引額	①
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

1) 商品勘定においては、購買した時点での仕入原価をもって借方と貸方が計上されており、この商品勘定それ自体では①と②との差額が在庫高を意味することになる。現金勘定における借方計上額は販売された時点での受け取られた金額であり、貸方計上額は商品の購買された時点での支払われた金額であり、ここでみられるような購買取引がひとつ、販売取引がひとつといった極めて限定されたものを想定した場合には、これらふたつの取引から売上利益が算定されることになる。さらに、割引額勘定においては現金勘定にみられるような実際の現金の受け取り・支払いがなく、購買取引先・販売取引先との継続取引を維持していることから現れてくるもの取引内容である。そして、割引額勘定における貸方計上可能額は収益としての性格を持つものと考えることが可能であり、借方計上可能額は損失としての性格を持つものと考えることが可能であることから、このような実際の現金の受け取り・支払いを伴わない勘定においても損益計算が可能になり、つまり、割引額の算定に関しては、一定期間内における割引額勘定の残高が貸方に現れることが重要なものになる。

しかしながら、これらの勘定では商品売買取引に関わる人員・部署を維持していくために必要となる費用額が計上されることになるべきである。企業内部における分業が実現されているそれぞれの部署で把握される費用額は商品売買取引に関連したものであるが、企業活動に資するものであると考えることが可能であることから原価としての性格を持つようになることが可能である。

ここで想起されるのは、岡本人志氏がシェーア自身が「販売論およびそれと密接な関連をもつ商業経営原価理論について注目すべき所説を述べている」²⁾を指摘されているが、それは上記の単純ではあるが経理部勘定、商品購買部・販売部勘定、商品保管部勘定として表わされている商品売買取引に限定した内容を検討することによって、シェーアのこうした考え方の契機となったものが明らかになると考えられる。

原価計算においては確かに部門別原価計算の領域があ

る。しかしながら、より明確に【図表2-2】にある三つの勘定の取り扱い内容がK. メロヴィッツ³⁾によって行われている⁴⁾。つまり、メロヴィッツの場合には、ここで検討している商品売買取引とは直接的な関連を持つものとは考えられない事務費が取り扱われているが、この事務費そのものは企業活動に関わっているものであり、以下のような事務費勘定に関連している勘定を配置することが可能である。そして、この事務費勘定が事務手続きを行う部署である事務所を計算対象としており、「事務所には事務用機器が設置されており、この事務用機器を活用する従業員がおり、事務作業を行なううえで消費される事務用の材料が用意されており、事務用機器を維持補修する仕事があること、さらに事務所で作成された作業が完了した給付を需要者に提供する際の発生するものとしての郵便原価(Postkosten)が含まれていること」⁵⁾がメロヴィッツによって想定されている。

ここで示されているような設置されている事務機器・

【図表2-3】

原価種類諸勘定			事務費勘定			給付完成勘定		
(事務所の賃金・給料勘定)			原価種類勘定	...	給付完成勘定	...	事務費勘定	...
		事務費勘定					

事務用機器を活用する従業員・事務作業を行なううえで容易されちる事務用の材料などが原価財として把握され、【図表2-3】における原価種類諸勘定から振り替えられていることになる。幾つかの原価額が振り替えられていることは事務費勘定の借方が集計勘定としての意味を持つことになり、したがって、事務手続きが完了した時点で、メロヴィッツが指摘しているような給付として完成させられた金額は事務費勘定の貸方において表わされることになる。しかしながら、このような完成させられた給付そのものが外部に販売される場合には、例えば、

なんらかの書式を持った書類が販売価格を持って提供される場合には、【図表2-3】における給付完成勘定を経て、損益計算が行われる損益勘定の借方への振替手続きが行われることになる。

企業内での分業が実現されている場合には、事務所で作成された書類が商品売買取引をスムーズに進めるといふ機能を持つものとして考えることが可能であり、したがって、上記の給付完成勘定が【図表2-2】における商品購買部・販売部勘定、商品保管部勘定のいずれかに振り替えられる可能性がある⁶⁾。このように事務費勘定

2) 岡本人志：『経営経済学の形成』森山書店 1984年 P.26

3) 本稿において、以下ではメロヴィッツのみで示すこととする。

4) 詳しくは、以下を参照されたい。

拙稿：『原価情報伝達プロセスに関する一考察』中央学院大学商経論叢（第24巻 第2号） 2010年 3月

5) Konrad Mellerwicz：„Kosten und KostenrechnungII Verfahren” S.240 Verlag Walter De Gruyter 1974

6) ただし、【図表2-3】に見られる原価種類諸勘定から振り替えられ、事務費勘定で集計されたか借方合計額が貸方合計額として、純粋な意味での商品売買取引における損益額が算定された後に利益額が実現されている場合には、この実現額から差し引かれるという手続きも考えられる。

そのものは特に商品勘定にみられるような商品の受け入れ・引き渡しだけを計算対象とするものではなく、この事務費勘定の借方において原価種類の合計、貸方においては給付完成額を決定するという意味でひとつの混合勘定を意味することになる。

したがって、商品の売買取引のみを計算対象とした場合において、商品の受け入れ(Soll)・商品の引き渡し(Haben)が複式帳簿記帳として取り扱われていくことになるが、商品売買取引に関わる部署を計算対象とする場合に現れてくる経理部勘定、商品購買部・販売部勘定、商品保管部勘定に関しても、ここでの事務費勘定でみられるような複式帳簿記帳を用いなければならないことになる。このことは、シェーアが述べている「システムマテックな帳簿記帳の典型的な表示」⁷⁾の中でみられる営業経過の内容については、これまで見てきたような現金勘定の残高・商品勘定の残高の他に、特に「ポートフォリオにおける送金為替」のような項目が含まれていることは、企業活動のすべてを計算対象とする会計が、前述したように最も単純な営業サイクルを示すことになることを意味しているものと考えられ、企業活動そのものがシステムマテックに実施されることによって企業が持つ目標により良く達成するために必要になるものであると考えることができる。

さらに、信用取引を前提とした場合には信用勘定が用いられることになるが、前述したシェーアが述べている「システムマテックな帳簿記帳の典型的な表示」においては「流通している負債手形・負債手形の支払い・債権者への送金為替」といった売掛金勘定・買掛金勘定そして受取手形勘定・支払手形勘定といったもの以上に最終

的な決済に関する項目が示されており、このことは商業経営的な領域における重要項目としてシェーアが考えていたことを示しているものと考えられる。

4. おわりに

シェーアが主張している混合勘定は商品売買取引が信用取引によって行われる場合に、この取引が売掛金・買掛金といった勘定によって取り扱われ、そして、商品売買の最終的な決済が行われる以前に、値引きといった商品売買取引額を減少させる取引が売掛金・買掛金といった勘定において計上されることになり、これら売掛金・買掛金といった勘定が商品売買取引において取り扱われることに加えて決済額の把握をも把握するという機能を明らかにしている。他方、メレロヴィッツの場合には、事務費勘定が事務手続きを行っている部署を計算対象としており、つまり、シェーアが取引先との関連性を計算対象としている点とは異なっている。そして、この事務費勘定の借方計上が原価種類勘定からの振替額である。そして、この借方計上額が貸方計上の基礎となり、事務手続きを完了した時点での企業内での関連部署への給付提供額の決定の基礎となる機能をメレロヴィッツが明らかにしている。

このように一つの勘定が企業が行っている活動を取り扱うことになるが、勘定に計上される内容が単純な財貨のフローだけにとどまるのではなく一定期間における企業活動を計上する意味を持つことになり、このような意味が混合勘定と特徴づけているものと考えられる。

7) Johann Fredrich Schär : a.a.O. S.30 ~ 31