

商品勘定三分割法の批判的考察（Ⅱ）

秋 葉 国 利

目 次

- I 前回の補遺——三分法における各種の決算方法
- II 三分法と資産法・費用法
- III 商品の仕訳を通した資産法と費用法の比較
- IV む す び

I 前回の補遺——三分法における各種の決算方法

前回においては、決算の方法までを含めて三分法（商品勘定三分割法）を考えた場合、第1法と第2法があることを述べたが、三分法にはこのほか少くとも3つの方法がある。

1つは、区分式損益a/c（又は「売買及び損益a/c」）の第1区分である売買a/cに期首商品棚卸高，仕入a/c未修正残高，期末商品棚卸高，売上a/c残高を記入して売上総利益を算定し，これを損益a/c第2区分に移記する方法である⁽¹⁾。この方法を三分法第3法と呼ぶことにする⁽²⁾。もう1つは売上原価a/cを用いて，これに期首商品棚卸高，仕入a/c未修正残高及び期末商品棚卸高を記入し，その残高を損益a/cに振り替える方法であり⁽³⁾，これを三分法第4法と呼ぶことにする。残りの1つは，修正後仕入a/c残高を損益a/cではなく売上a/cへ振り替え，売上a/c上で売上総利益を算定し，それを損益a/cへ振り替える方法である。日本の簿記書の中には，われわれの三分法第1法を総額法と名付け，この方法を純額法と呼ぶ書物もあるが⁽⁴⁾，ここではこれを三分法第5法と呼んでおこう。

今，設例を用いて各方法による主な関連勘定の記入面を示しておく。（参考のため，第1法と第2法に関するものをも示す。）

〔設例〕 期首商品棚卸高20,000円。決算修正前仕入a/c借方残高120,000円。
 期末商品棚卸高30,000円。当期商品純売上高150,000円。

第 1 法

		損	益
仕 入	110,000	売 上	150,000

第 2 法

		損	益
繰越商品	20,000	売 上	150,000
仕 入	120,000	繰越商品	30,000

第 3 法

売買及び損益			
繰越商品	20,000	売 上	150,000
仕 入	120,000	繰越商品	30,000
売上総利益 ⁽⁵⁾	40,000		
	<u>180,000</u>		<u>180,000</u>
		売上総利益 ⁽⁵⁾	40,000

第 4 法

売 上 原 価		損 益	
繰越商品	20,000	繰越商品	30,000
仕 入	120,000	売上原価	110,000
	<u>140,000</u>	損 益	110,000
			<u>140,000</u>

第 5 法

売 上		損 益	
仕 入	110,000	(純売上高)	150,000
損 益	40,000		売 上
	<u>150,000</u>		40,000
			<u>150,000</u>

Ⅱ 三分法と資産法・費用法

会計学で費用性資産と呼ばれるものを仕訳の上で処理する方法には、資産法と費用法の2つがある。⁽⁶⁾ 資産法とは、費用性資産を受け入れた時に資産勘定（締切り直前の残高が資産金額を表わす勘定または残高 a/c⁽⁷⁾ の借方の要素勘定⁽⁸⁾）へ借記しておき、その費用化を、費用勘定（残高が直ちに期間費用或いは、いわゆる死せる原価〔expired cost〕を表わす勘定）への借記及び上記資産勘定への貸記という仕訳で表わす方法である。費用法とは、費用性資産を受け入れた時に費用勘定（締切り直前の残高が費用金額を表わす勘定または集合損益 a/c の借方の要素勘定）へ借記しておき、期末に末消費高があれば、その金額で資産勘定（経過勘定としての資産勘定）への借記及び上記費用勘定への貸記という仕訳（決算修正仕訳）を行ない、その期に属する費用を示す方法である。

今、仮設例によって、資産法と費用法による仕訳を示してみよう。但し集合損益 a/c 及び残高 a/c への振替仕訳は省略する。

〔設例〕 (イ) 7月31日に、翌日から3ヵ月間の利息18,000円を現金で支払う。

資産法	(前払利息) 18,000	(現金) 18,000
費用法	(支払利息) 18,000	(現金) 18,000

(ロ) 9月30日に決算修正仕訳を行なう。

資産法	(支払利息) 12,000	(前払利息) 12,000
費用法	(前払利息) 6,000	(支払利息) 6,000

(ハ) 10月1日の再修正仕訳。

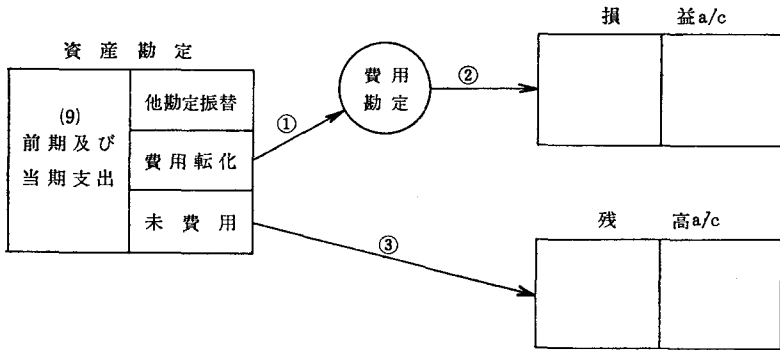
資産法	不要	
費用法	(支払利息) 6,000	(前払利息) 6,000

(ハ)の費用法でこの仕訳を行なう理由は、「費用性資産を受け入れた時には費用勘定に借記する」という処理の一貫性を保つためである。けだし前期からの繰越しも「受け入れ」の一種と解されるからである。

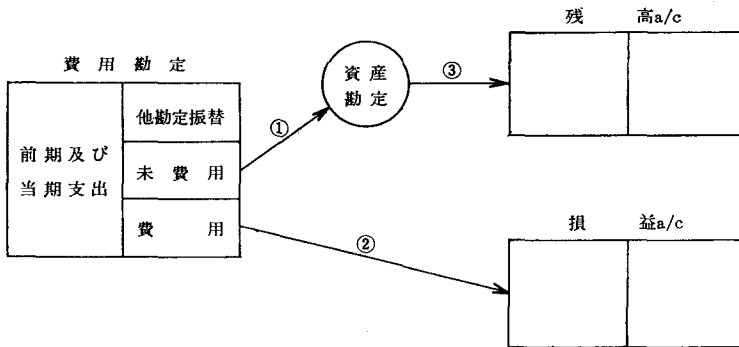
更に理解を容易にするために、資産法・費用法を図解すると次のようにな

る。(①, ②, ③などは振替仕訳の順番を表わす。)

資 産 法



費 用 法



さて、工業簿記においては、製品は明らかに資産法によって処理されている。即ち、製品（製品a/cは資産勘定である）が完成した時に

(製 品) × × (製 造) × ×

の仕訳を行ない、製品を売り上げた時には、

(売 掛 金) × × (売 上) × ×

(売上原価) × × (製 品) × ×

の仕訳を行なう。

では商業簿記における三分法についてはどうであろうか。

第1法は、費用法一般と比較して再修正仕訳が行なわれない〔或いは、期末に行なわれるところの

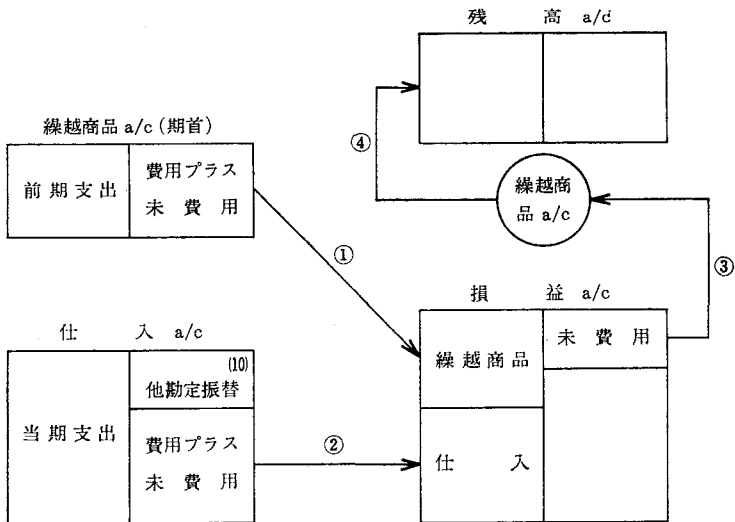
(仕 入) × × (繰越商品) × ×

の仕訳をも再修正仕訳と呼ぶならば、再修正仕訳が期末に行なわれる〕という手続き上の不一致があるけれども、費用法に従ったものと解して差し支えないであろう。何故なら、仕入a/cの締切り直前の残高は売上原価という費用を表わし、且つ又、仕入a/cは集合損益a/cの要素勘定だからである。

第5法も費用法の一つとみて良いであろう。ただし仕入a/cは集合損益a/cの要素勘定でこそないが、未消費高を繰越商品a/cへ振り替えた後の仕入a/c残高は売上原価という費用の金額を表わしているからである。

問題は第2法から第4法までである。今、第2法を図解すれば次のようになる。

三分法第2法

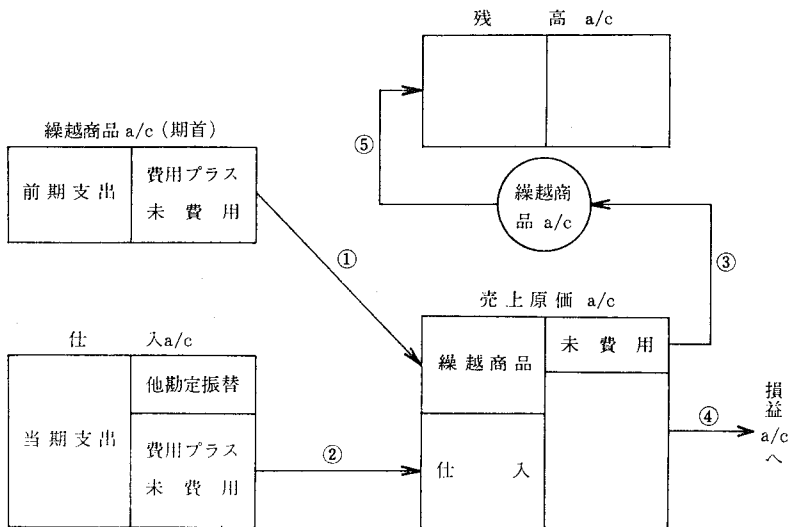


この図を先の資産法・費用法の図と比較してみると、三分法第2法は通常
 の費用法ではないが費用法に近い方法であるように思われる。仕入a/cは注釈付
 きの意味において損益a/cの要素勘定であり（損益a/cの通常の借方の要素勘定
 は損益a/cの上でそのまま費用金額を表わすが、ここでの仕入a/cは損益a/cの
 上で修正前の費用金額を表わしている）、また未費用高を示す経過勘定も用い
 られているからである。この方法は、通常の方法における費用勘定を期末に
 損益a/cの上に再現し、損益a/cの上で修正計算を行なう費用法の変則形態であ
 るように思われる。

第3法についても同様のことが言えるであろう。何故なら、第3法の売買及
 び損益a/cと第2法の損益a/cとは単に区分があるなしの違いだけであって、勘
 定間の振替関係は第2法と全く同様だからである。

次に第4法は、その仕入a/cを売上原価a/cの、いわば部分勘定とみなすなら
 ば、第2法や第3法以上に通常の方法に近い形態であるように思える。何故
 なら次図で示すように、三分法第4法の売上原価は費用法一般の費用勘定に近
 似しているからである。

三分法第4法



商品勘定三分割法の批判的考察（Ⅱ）

以上をまとめれば、三分法はそのどれもが費用法もしくは費用法に準ずる方法に属するものである、と結論付けて良いであろう。

Ⅲ 商品の仕訳を通した資産法と費用法の比較

商業簿記の通常の解説書における商品の仕訳処理には専ら三分法が用いられているので、それは費用法（或いは費用法に準ずる方法）を意味することになるが、もちろん資産法による仕訳処理も可能である。本節では、商品の処理における資産法と費用法を検討し、これを通して2つの方法の特徴を考察してみよう。なおここでの費用法としては、典型的な費用法に最も近い三分法第1法、しかも再修正仕訳がほどこされる三分法第1法を取り上げることにする。

〔設例〕 某商品に関する3月中の取引を商品在高帳の形式で示すと次の通りである。（売上単価は一律に15円、会計期間は1ヵ月とし、仕入諸掛の問題は考慮外に置く。また減少分の仕入単価の決定は先入先出法による。）

商 品 在 高 帳

日付	摘要	増 加			減 少			残 高		
		数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
3	1 前期繰越	50	10	500				50	10	500
	5 仕入	100	11	1,100				{ 50	10	500
								{ 100	11	1,100
	10 売上				{ 50	10	500	90	11	990
					{ 10	11	110			
	19 売上				80	11	880	10	11	110
	20 仕入	60	12	720				{ 10	11	110
								{ 60	12	720
	26 売上戻り (19日分)	10	11	110				{ 20	11	220
								{ 60	12	720
	27 売上				{ 20	11	220	40	12	480
					{ 20	12	240			
	31 棚卸減耗損				5	12	60	35	12	420
	// 次期繰越				35	12	420			
		220		2,430	220		2,430			

これを資産法と費用法の両方で仕訳し、主な勘定記入面を示してみる。

A. 資 産 法

1日	(商 品)	500	(諸 口)	500
5日	(商 品)	1,100	(買 掛 金)	1,100
10日	(売 掛 金)	900	(売 上)	900
	(売上原価)	610	(商 品)	610
19日	(売 掛 金)	1,200	(売 上)	1,200
	(売上原価)	880	(商 品)	880
20日	(商 品)	720	(買 掛 金)	720
26日	(売 上)	150	(売 掛 金)	150
	(商 品)	110	(売上原価)	110
27日	(売 掛 金)	600	(売 上)	600
	(売上原価)	460	(商 品)	460
31日	決算修正仕訳			
	(棚卸減耗損)	60	(商 品)	60

商 品

3/ 1	前 期 繰 越	500	3/10	売 上 原 価	610
5	買 掛 金	1,100	19	売 上 原 価	880
20	買 掛 金	720	27	売 上 原 価	460
26	売 上 原 価	110	31	棚 卸 減 耗 損	60
			"	残 高	420
		<u>2,430</u>			<u>2,430</u>

売 上 原 価

3/10	商 品	610	3/26	商 品	110
19	商 品	880	31	損 益	1,840
27	商 品	460			
		<u>1,950</u>			<u>1,950</u>

棚 卸 減 耗 損

3/31	商 品	<u>60</u>	3/31	損 益	<u>60</u>
------	-----	-----------	------	-----	-----------

B. 費用法

1日	(繰越商品)	500	(諸口)	500
"	(仕入)	500	(繰越商品)	500
5日	(仕入)	1,100	(買掛金)	1,100
10日	(売掛金)	900	(売上)	900
19日	(売掛金)	1,200	(売上)	1,200
20日	(仕入)	720	(買掛金)	720
26日	(売上)	150	(売掛金)	150
27日	(売掛金)	600	(売上)	600
31日	決算修正仕訳			
	(繰越商品)	420	(仕入)	480
	(棚卸減耗損)	60		

繰越商品

3/1	前期繰越	500	3/1	仕入	500
31	仕入	420	31	残高	420
		<u>920</u>			<u>920</u>

仕入

3/1	繰越商品	500	3/31	諸口	480
5	買掛金	1,100	"	損益	1,840
20	買掛金	720			
		<u>2,320</u>			<u>2,320</u>

棚卸減耗損

3/31	仕入	<u>60</u>	3/31	損益	<u>60</u>
------	----	-----------	------	----	-----------

Aのように商品売買の仕訳処理に資産法を用いる方法は、我が国では木村重義教授、飯野利夫教授などが既に示している。⁽¹¹⁾（但し、資産法という名称は用いていない。）

飯野教授は、いわゆる棚卸計算法と関連させて三分法の仕訳例を挙げ、継続記録法と関連させてわれわれの言う資産法の仕訳例を挙げている。⁽¹²⁾しかしなが

らこのことは、継続記録法が直ちに資産法に結び付き、棚卸計算法が直ちに三分法に結び付くという意味ではないと思われる。ただし継続記録法・棚卸計算法⁽¹³⁾というのは価値測定の方法ないし原価配分の方法であり、これと仕訳すなわち元帳記録とは、直ちに結び付くものではないからである。

継続記録法とは、商品⁽¹⁴⁾の受入れ又は払出しのたびごとにその数量と金額（払出単価の決定に総平均法などがとられて実際単価が判明しない場合には、予定単価に基いて計算された金額）を商品在高帳に記録しておき、帳簿の上で残高が分るようにしておく方法である。これに対して棚卸計算法とは、期末に実地に商品⁽¹⁴⁾の残存数量を調べ、単価を決定して、当期に属する費用（売上原価など）と次期に繰越すべき商品原価を算定する方法である。

すでに注意を促したように、棚卸計算法・継続記録法は価値測定の方法である。これに対して、資産法・費用法は、測定された価値を元帳（総勘定元帳）に記録する方法、いわば価値表現の方法である。棚卸計算法が資産法と、また継続記録法が費用法と結び付いて用いられる場合も当然考えられる。

次にこれらの結び付き関係を検討してみよう。

(1) 継続記録法と資産法

設例で示したAはこの組合せを取り扱っている。商品在高帳と商品a/cを比較すれば明らかなように、両者の記録は金額的に完全に一致している。

（ここで示した商品a/cは標準式のもので残高の記載はできないが、残高式商品a/cを用いれば、その金額記録は商品在高帳と完全に一致する。）

ここでは1種類の商品しか考慮に入れなかったが、もし多数種の商品（それゆえ多数の商品在高帳）を考慮に入れるならば、この組合せの下では、商品在高帳は商品a/cの明細表と言っても良いであろう。総勘定元帳の記入と補助帳簿の記入が密接に結び付くわけであり、資産法は継続記録法の長所をいかに表現し得る方法である。

(2) 継続記録法と費用法

商品在高帳とBにおける繰越商品a/c及び仕入a/cを比較してみれば明らかなように、補助簿と元帳との対応関係はそれほど明白ではない。商品在高帳

は繰越商品a/cの明細表でもなく、⁽¹⁵⁾さりとて仕入a/cの明細表でもない。費用法は継続記録法の特徴を何ら元帳の上に反映させることができない方法である。資産法の大きな特徴は、資産の費用化を仕訳の形で示し、費用と収益の対応を元帳の上で把握できる点にある。しかるに費用法にあっては、資産は仕訳の上で既に費用化してしまっている。

費用法にできることは、費用未転化高を費用a/cの貸方に記入して、本来の費用（或いは、死せる原価〔expired cost〕）を間接的に表現することだけである。しかもこのようにして示された本来の費用は決して或る個別取引における費用の額ではなく、期首からその取引が行なわれた時点までの費用累積高である。その取引における収益と対応する費用を表現することは、費用法の下にあっては絶望的に不可能である。

例えば、設例における19日の取引を文章の形で表わせれば次のようになる（数量の面は省略）。

「仕入原価880円の商品を1,200円で掛売りした。」

費用法が採用されている場合、いま仮りに

（繰越商品） 110 （仕 入） 110

の仕訳を付け加えた所で、このようにして仕入a/cの上に示される仕入費用（売上原価）は1日から19日までの累積額1,490円であって、決して19日の売上原価880円ではない。費用法ではこの880円を表わせないのである。

(3) 棚卸計算法と資産法

今、設例の取引を棚卸計算法に基く取引に転換するために、商品の払出しと期中の残高、26日の戻り商品の取得原価、及び期末の棚卸減耗損の各資料が不明であると仮定する。即ち、判明しているのは期首商品棚卸高、当期商品仕入高、期末商品棚卸高、売上高、売上戻り高のみである。この資料を資産法で表現した場合の商品a/cと売上原価a/cを示せば次の通りである。

商 品				
3/ 1	前 期 繰 越	500	3/31 売 上 原 価	1,900
5	買 掛 金	1,100	〃 残 高	420
20	買 掛 金	720		
		<u>2,320</u>		<u>2,320</u>
売 上 原 価				
3/31	商 品	<u>1,900</u>	3/31 損 益	<u>1,900</u>

先に(1)で資産法は継続記録法の特徴を余す所なく表現し得る方法であると述べたが、これは棚卸計算法の場合でも当てはまる。棚卸計算法は期間費用(ここでは売上原価)を一括的に把握・計算する方法であり、棚卸計算法と結び付いた資産法は期間費用を一括的に把握・仕訳する方法である。ここでは価値計算の方法と価値表現の方法とが完全に結び付いている。資産法は棚卸計算法の特徴をも余す所なく表現し得る方法である。ここで述べた資産法の費用把握方法を、われわれは「費用転化高一括仕訳法」(資産を商品及び製品に限定するならば「売上原価一括仕訳法」と名付けることにする。

(4) 棚卸計算法と費用法

(3)で示した資料に基づいて棚卸計算法と費用法を組み合わせた場合の繰越商品a/cと仕入a/cを示せば次のようになる。

繰 越 商 品				
3/ 1	前 期 繰 越	500	3/ 1 仕 入	500
31	仕 入	420	31 残 高	420
		<u>920</u>		<u>920</u>
仕 入				
3/ 1	繰 越 商 品	500	3/31 繰 越 商 品	420
5	買 掛 金	1,100	〃 損 益	1,900
20	買 掛 金	720		
		<u>2,320</u>		<u>2,320</u>

先に見たように継続記録法と費用法の組合せの場合には、費用法は、継続記録法が提供する資料、即ち期中における商品の日々の費用化及び日々の残高を元帳の上に表示し得なかった。しかしながら、ここで見るように価値測定法が棚卸計算法である場合には、それはせいぜい期末における実地棚卸高及びこれによって判明する期中の一括的な費用という資料を提供するだけなので、この程度の資料ならば費用法によっても元帳の上に充分表現することができる。

以上で4通りの組合せの検討が終ったが、ここで継続記録法と資産法の組合せにつき若干の補足をしておこう。(3)でわれわれは費用転化高一括仕訳法という用語を用いたが、同様に、8頁で示したAの仕訳方法を「費用転化高その都度仕訳法」（費用が専ら売上原価ならば「売上原価その都度仕訳法」と呼ぶことができるであろう。今、前者を「一括法」、後者を「その都度法」と略称するならば、一般には、継続記録法はその都度法と結び付き、棚卸計算法は一括法と結び付く。

しかしながら継続記録法の場合には、これを一括法と結び付けても良い。売上原価は商品在高帳から判明するものであるから、これを取引の都度元帳へ記入せずに、期末に一括して

$$(\text{売上原価}) \times \times \quad (\text{商 品}) \times \times$$

の仕訳を行おう。実務的にはむしろこの方法の方が適しているであろう。

但し一括法をとる場合でも、売上戻り品の原価は仕訳しておくことが望ましい。何故なら、売上戻り品などはそうひんぱんに起る取引ではなく、これをいちいち記入してもそれほど記帳のわずらわしさはないし、又この記入によって商品a/cの借方合計が商品在高帳の増加欄の合計と一致し、商品a/cは最終的に商品在高帳を統括する勘定となるからである。

今、設例を一括法によって記入した後の商品a/cと売上原価a/cを示せば次のようになる。

商		品	
3/ 1 前 期 繰 越	500	3/31 売 上 原 価	1,950
5 買 掛 金	1,100	" 棚 卸 減 耗 損	60
20 買 掛 金	720	" 残 高	420
26 売 上 原 価	110		
	<u>2,430</u>		<u>2,430</u>
売 上 原 価			
3/31 商 品	1,950	3/26 商 品	110
		31 損 益	1,840
	<u>1,950</u>		<u>1,950</u>

資産法の一つの特徴は、必要に応じてその都度法、一括法を選択適用できる点にある。なお、通常の工業簿記の解説書は、製品の処理に当然の如くその都度法を採用しているが、一括法を採用してもさほど不都合なことはない。

IV む す び

前号及び本号にわたって三分法を批判して来たわけであるが、ここで今まで述べたことをまとめ、且つ若干の補足を試みよう。

一般には、混合勘定としての商品a/cを分割することによって

- (1) 商品a/cの混合勘定性を排除すること
- (2) 仕入取引・売上取引の数値を勘定面から直ちに把握すること
- (3) 仕入帳・売上帳などの特殊仕訳帳と総勘定元帳における仕入a/c・売上a/cなどを金額的に一致させ、上記特殊仕訳帳を上記勘定に流用すること

が可能になると言われている。しかしながら三分法は、ネットとしての商品販売益に代えてグロスとしての売上収益概念を導入することにより、資産の要素と利益（ネット）の要素との混合という意味での混合勘定性を排除し得たけれども、仕入a/cには依然として、資産と費用（取引の進行と共に発生して行く費用）との混合という性格が残った。また仕入a/cには仕入取引に基かない商品の受入れや払出し（これを「他勘定振替高」と仮称する）も記入されるた

め、それは金額的に仕入a/cと一致せず(三分法第1法や第5法のように仕入a/cの上で売上原価の修正計算を行なえば、仕入a/cはますます仕入帳と一致しなくなる)、当然仕入取引の金額を示さない。従って上記(2)、(3)は売上取引には妥当しても仕入取引には妥当しない。(但しアメリカで一般に行なわれているように、他勘定振替高を繰越商品a/cの貸方に記入し、且つ期末に仕入a/c未修正残高を損益a/cに振り替えて損益a/cの上で売上原価の計算を行なうならば、仕入a/cは仕入取引額を表わす勘定となる。しかし、そうなると繰越商品a/cは経過勘定ではなくなり、その性格があらためて問題になる。商品a/cを分割するとき他勘定振替高を考慮しなかった所に三分法の大きな理論的誤謬がある。)

我が国で最も一般的な三分法第1法による仕入a/cは、仕入取引の金額を表わす勘定というよりは、売上原価という費用を表わす勘定(期末に修正され、損益勘定へ振り替えられる費用の勘定)である。このことは、現在の会計慣行では行なわれていないけれども、仕入a/c以外の費用勘定一般に行なわれている手続きに従って、仕入a/cにも再修正仕訳をほどこすならば、一層明白になる。或る日付の仕入a/c残高は、期首からその日付までの売上原価最大可能額を表わす。

ところで商品のような費用性資産を、再修正仕訳がほどこされた三分法第1法のように処理する方法は費用法と名付けられ、これは資産法と対立する方法である。費用法は、費用性資産の受け入れが即ち消費、という仮定に従っている。だがこのような仮定は、流動的無形費用性資産(例えば前払利息)や流動的有形費用性資産で在庫管理を行なう必要のないもの(例えば消耗品)には適用できるかも知れないが、商品のように企業の中核的な有形資産で管理の必要なものに対しては不適當であるように思える。取引を取引通りに仕訳できる資産法の方が、商品の仕訳処理には適当な方法であると言えよう。

以上が前号及び本号の要旨と補足であるが、次号以下では、新しい標題の下に、資産法を基礎にし帳簿組織や特殊商品販売をも視野に置いた商品勘定を提起する予定である。その際、前回で少し触れた損益計算書や精算表の形式をも

取り上げるつもりである。(完)

- (1) これは専らイギリスで行なわれる方法である。売買 a/c (trading a/c) を損益 a/c から独立した勘定として説明する書物もあるが(例えば, L. C. Cropper, *Higher Book-keeping and Accounts*, London, 1927, p.13 et seq.; 片野一郎『新稿簿記精説』, 同文館, 昭和43年, 142—144頁), 最近のイギリスの簿記書は, それをむしろ売買及び損益 a/c (trading and profit and loss a/c) の第1区分と見ているようである。(例えば, Big, Wilson and Langton, *Book-keeping and Accounts*, 14th Ed., London, 1956, p.20 et seq.; Midgley & Goater, *Book keeping & Accounts*, London, 1966, p.2 et seq.)
- (2) われわれが三分法第1法, 第2法, 第3法などと言う時には, その順序は全く便宜的である。従ってわれわれの三分法第1法を, 他の論者が, 例えば三分法第3法と呼んでも何ら差し支えない。
- (3) Kester, *Accounting — Theory and Practice*, Vol.1, 3rd Ed., New York, 1930, p.98
- (4) 例えば, 沼田嘉穂『簿記教科書』, 七訂版, 同文館, 昭和44年, 105頁。
- (5) 売上総利益40,000円は元帳面での単なる記入であって, 仕訳帳の上でこれに対応する仕訳が行なわれるわけではない。
- (6) 資産法・費用法に触れた文献には次のものがある。Carson, Carlson & Boling, *College Accounting*, 8th Ed., Cincinnati, 1967, pp.348-357; ナイスウォンガー及びフェス共著, 西山及び泉共訳著『簿記会計の原理』, 上巻, 税務経理協会, 昭和43年, 254—259頁。泉谷勝美『簿記学概論』, 増補版, 森山書店, 昭和44年, 218頁。これらの方法を, カーソン等は asset method, expense method と呼び, 泉谷教授は資産主義, 費用主義と呼んでいるが, ナイスウォンガー等は特別の名称を与えていない。
- (7) いわゆる英米式決算をとる簿記では残高a/cが存在しないが, ここでは理念的な残高a/c, 即ち「すべての実在勘定は決算期末に残高a/cへ振り替えられる。」という理念に従った残高a/cが考えられている。
- (8) 集合勘定(その主要なものは残高a/cと集合損益a/c)へ集められる勘定を, われわれは要素勘定と名付けることにする。即ち要素勘定は集合勘定の対概念を表わす。例えばこの言葉を用いて, 「どの要素勘定も, 残高a/cと集合損益a/cの共通の要素勘定となることはできない。」という理念的な簿記原則を述べることができる。
- (9) 「前期の支出」という言葉は, 前期及びそれ以前の支出をも意味するものとする。
- (10) 前回で述べたように(『一橋研究』, 第24号, 28頁及び41頁の注(3)を参照), アメリカの簿記書は他勘定振替高を繰越商品a/cに貸記する説明方法を取っている。しかし, 他勘定振替高が前期支出高を超過した場合にその超過額をどう処理すべきかの説明は, われわれの知る限り見当たらない。

商品勘定三分割法の批判的考察（Ⅱ）

- (11) 木村重義『簿記要論』，中央経済社，昭和38年。飯野利夫「講座・簿記の基礎7」『税経セミナー』，昭和45年4月号，28—32頁。また 畠村剛雄教授も同じような仕訳法を挙げ，これに売上原価対立法という名称を与えている（畠村剛雄『簿記の学び方』，白桃書房，昭和46年，93頁以下）。
- (12) 飯野利夫稿，前掲講座，前掲箇所。
- (13) 一般には，継続記録法・棚卸算法は棚卸資産の数量把握の方法であり，これと先入先出法・後入先出法などの原価配分の方法が結び付いて費用計算が行なわれるとされている。（例えば，番場嘉一郎『棚卸資産会計』，国元書房，昭和38年，334—376頁。）しかしここでは，数量計算に払出単価の計算が結合されたものとしての継続記録法・棚卸算法を考える。（故・山下勝治博士は継続記録法・棚卸算法を原価配分の方法としている。山下勝治『会計学一般理論——決定版』，千倉書房，昭和43年，84—110頁などを参照。）
- (14) 適用資産の範囲はもっと広いが，ここでは商品を代表例とする。
- (15) 沼田嘉穂教授は「商品在高帳と繰越商品a/cとの金額的一致が得られ，商品在高帳を繰越商品a/cへ流用することができる。」と説明しているが（『完全簿記教程』，第2巻，中央経済社，昭和46年，103頁）これは疑問である。商品在高帳は期中連続的な帳簿であり，繰越商品a/c（日本の三分法では経過勘定の一種）は期首・期末一回的な勘定である。両者が金額的に一致すると言ってもそれは期首と期末だけのことであり，総勘定元帳から繰越商品a/cを省いて商品在高帳にその役目を果させるということは実際上不可能であろう。なお沼田教授は同じ個所で「売上帳と売上a/cは金額的に一致し，前者を後者へ流用することができる。」と述べているが，われわれはこの表現には異存がない。
- (16) 山下勝治，前掲書，96—110頁。

（筆者の住所：東京都武蔵野市境南町2—26—5）