

「商品勘定」とは何だったのか

久野秀男

目 次

- I. 「实在勘定」か「名目勘定」か
(補論) C.E.Spragueの<論考: 商品勘定>
- II. 実名諸商品勘定の「棚卸評価」
 - (1) この課題に対する『簿記書』の便宜的な対応
 - (2) ステビン (Simon Stevin) : 『簿記書』の場合
 - (3) T. ディルワース (英)、W. ジャクソン (米)、W. イングリス (英) 及びフルトン・イーストマン (米) : 『簿記書』の場合
- III. 『簿記書』にみられる「棚卸評価」の実況と課題
- IV. 記帳法: 分記法と総記法

I. 「实在勘定」か「名目勘定」か

(補論) C.E.Sprague の<論考: 商品勘定>

「商品勘定」は、「实在勘定」(real account)か「名目勘定」(nominal account)か、それともシェヤー及びその亜流のいう「混合勘定」(mixed account)か。

この命題は、一つには勘定の分類に関わってくる。「人名勘定」(personal account)と「非人名勘定」(impersonal account)という二分類、さらに、「非人名勘定」を「实在勘定」と「名目勘定」とに再分類するという本来的な勘定分類については、ここでは暫らく問わないとして、債権・債務勘定並びに資本金勘定を人名勘定から实在勘定の範疇に移して、通俗的に「实在勘定」と「名目勘定」とに二分類した場合、「商品勘定」は果たしてどちらに帰属するのか。

どちらにも帰属しないが故に「混合勘定」であるのか。もしそうであるなら、

①そもそも「混合勘定」という概念それ自体が、果たして有意義に成立し得るものなのか。

②「商品勘定」は、本源的・沿革的にみて「实在勘定」か「名目勘定」か。

シェヤーやハットフィールド及び彼等の亜流は、次の様な基本的認識に立脚している。

「商品勘定」は、商品財貨の増減を継続的に記録し、随時もしくは定時にその在庫高を確認・管理することを目的としたものである。当該勘定の借方側は商品財貨の増加を示し、貸方側は「利益金額だけ多い」商品財貨の減少を示し、その帳尻(但し借方にある場合は「利益金額だけ少ない」(sum less the profits)商品財貨の在庫高を示す。この様な記帳の誤謬を訂正する目的で、定時もしくは随時に商品の「棚卸」を行なう。従って、「棚卸」から次の「棚卸」までの間は、この種の「混合勘定」が存在する限り、複式簿記は

「不完全な」状態にある。

「棚卸から次の棚卸までの間は、複式簿記は不完全な状態にある」ことから、これを以て「複式簿記における止むを得ざる弊害：ein notwendiges Übel」であり、「複式簿記の欠陥」であるというのである。

この種の誤解は、商品勘定が本源的・沿革的にみて「名目勘定」であるという基本的な認識の欠如に由来している。複式簿記の起源と進化の課程を通じて、債権・債務の人名勘定に始まり、個別の「実名諸商品勘定」（例えば生糸、胡椒、胡桃、丁字等）毎に別途に一座の勘定口座を開設し、また、個別のベンチャーについてもそれぞれ別途に勘定口座を開設し、これらの「名目勘定」を複式簿記のシステムに組み込むことによって完成の域に近づいたのである。例えば、胡椒勘定の借方側には「仕入原価」及び「仕入諸掛」からなる諸費用を記帳し、その貸方側には「売上高」及び「付帯収益」からなる諸収益を記帳した。別個に一座の勘定口座を開設した「実名諸商品勘定」や「個別ベンチャー（separate venture）勘定」の場合では、完売ないし事業の完結を待って当該勘定の「帳尻」（純損益）を元帳に常時開設されている損益勘定口座に振替えてその都度締切られた。「損益勘定」の登場は、時期的には「残高勘定」よりも早い。「残高勘定」の登場は、「棚卸法」を複式簿記のシステムに組み込んだ段階である。なお、実名諸商品勘定の時代は相当長期にわたっているので、商品取引の反復・継続が顕著になるにつれて、個々の実名諸商品勘定の場合でも、仕入・売上が反復・継続していることから、所定の時点で在庫が空になることは希有の場合であろう。ましてや、複数の実名諸商品勘定について、所定の時点で足並み揃えて在庫が空になることなど、およそ望むべくもない。かくして、「商品棚卸」：stock-

taking のもつ意義は次第に大きくなり、とくに「集合商品勘定」：merchandise account の場合では、決定的な意義をもつに至り、「棚卸法」：inventorization という成果・損益測定の方法が、完全に複式簿記のシステムに組み込まれていくのである。かくして、「実名諸商品勘定」ないし「集合商品勘定」について、各勘定の「帳尻」（帳簿在高：sollen bestand 当為在高）と「棚卸高」（実在高：sein bestand）との比較という「棚卸法」（inventorization）の採用は、まさに必然的であり決定的な意味を持つと共に、「定期決算制」への方向は確定的なものとなるのである。

さらに、「棚卸法」（inventorization）が複式簿記の記帳システムに完全に組み込まれるようになって、随時ないし定時の「棚卸」の目的そのものは、商品財貨の管理ないし商品勘定の誤謬の訂正にあったのではなく、一貫して商品売買に伴う「損益（成果）の測定」にあったのである。すなわち、「棚卸」の意義ないし目的は、商品財貨の「財産（価値）計算」ではなくて、むしろ「仕入（費用）」の調整（offset）であった。

コーラー（E.Kohler）の A DICTIONARY for ACCOUNTANTS：染谷恭次郎訳『コーラー 会計学辞典』では、mixed account につきその事例として、商品勘定とともに「修正前の前払費用」を挙げている。「修正前の前払費用」を含めるこの筆法では、資産と費用との「混合」並びに負債と収益との「混合」が、時間の経過とともに不可避的に生じているという認識に立脚しており、決算整理の主なものは、この種の所謂「混合勘定」を「単純勘定」（この用語はないが）に整理する手続きに他ならないということになる。かくして、「集合商品勘定」が混合勘定であるのみならず、設備、建物のような固定資産、繰延資産及び前払費用のような「費用性（原価性）資産」並びに前受収益は、ことごとくが「混

混合勘定」であるということになるので、「混合勘定の存在は複式簿記の欠陥である」などとはいうも愚かである。所謂「混合商品勘定」の記帳法を、わが国の『簿記テキスト』では「総記法」と称するが、左頁に仕入原価を右頁に売上売価を記帳するこの記帳法は、商品売買取引の実体をそのまま忠実に記録するものであり、投下資本の循環過程（G-W-G'）を忠実に記録に反映している。この側面からも、「複式簿記の欠陥」であるなどとは到底いえない。「取引の実体」を人為的に分解して記帳する所謂「分記法」は、資本循環過程を忠実に記録することをもって本分とする複式簿記の記帳法としては、明らかに誤りであり、資本循環に関わる「事実の正確な記録」ではない。「分記法は混合勘定を理解させるための学習上の手段」であるという見解もみうけられるが、むしろ、かかる「学習」それ自体が、不必要であり無意味である。

「実名諸商品勘定」が、本源的・沿革的にみて、「名目勘定」（nominal account）であったことを指摘する記述が、ブラウン編著『会計史』第1部 V. J. Row Fogo 稿「簿記史」（pp.97-98）にみられる。次の通りである。

「組織的な複式簿記への発展の第一歩は、極めて遅々たるものであった。銀行が実施した諸方法の中には、＜振替記帳（cross-entries）＞と呼べるようなある種の基本的な手続を含んでおり、この基本的な手続が、徐々に諸商品勘定（commercial accounts）にまで拡がっていった様である。銀行の場合では、この工夫は極く自然なものであった。銀行家の仕事の大部分は、正金による支払の困難と危険とによって、代金決済の媒介として行動することにあつた。これは昔も今も変わりが無い。商人が銀行に預金をするのはこのためである。銀行は、或る顧客の借方と他の顧客の貸方とに帳簿上振替記帳をする丈である。この種の記帳は自然の成り行きから生じたもの

であり、その起源は極めて古い。1211年のフローレンスの銀行家の勘定帳簿にまで遡ることが出来る。この着想を商業会計（mercantile accounting）に応用すると、実り多いものであることがわかった。すなわち＜名目諸勘定＞（nominal accounts）の形成を齎らしたのである。Rinerio, Baldo Fini 商会の1297年以降の帳簿には、人名勘定のみならず商品勘定も開設されており、これら二群の勘定には、それぞれ貸借記帳がなされたのである」

さらに、ペラガロ（E. Peragallo）著『複式簿記の起源と進化』（1938. p. 7）は、ジェノア市庁出納長の帳簿に開設されている「胡椒勘定」について、次の様にいう。

「この胡椒勘定は、複式簿記の起源と進化における極めて重要な事実、すなわち名目勘定の存在を証明している」

繰返すが、商品勘定、就中「実名諸商品勘定」は、本源的・沿革的にみて「名目（損益・成果）勘定」である。

複式簿記の生成史上、周知の様に「債権・債務」の増減・変動を記録する「人名勘定」に始まり、次いで「現金勘定」と「実名諸商品勘定」が登場し、やがて「資本主勘定（費用勘定を含む）」の出現によってこの記帳システムが完成の域に達する。

当初の「商品勘定」は全て個別の「実名諸商品勘定」であって、機能的な「集合商品勘定」は未だ登場しておらず、生糸・胡椒・胡桃・丁字といった個別の商品について、それぞれ一座の勘定口座を元帳に開設している。パチョーリ以来といわれた十七世紀初頭を飾るステビン（Simon Stevin）の簿記書にも実名四商品勘定がみられる。彼の簿記書に出てくる「損益計算書」に相当する「資本在高の証明」には、実名四商品勘定のそれぞれの利益が報告されている。ただし、「貸借対照表」に相当する「資本主 DR の資本報告書」（その

様式は「英国式」の資産の側：（貸方）には、胡桃・胡椒を除き「繰越商品」に関する記載が無い。ということは、これらの報告書の作成時点では、丁字・生姜は完売の状態にあり在庫が無いのである。正確にいうと、胡桃・胡椒は「先入先出原価」が適用できるような「取引事例」を、丁字・生姜は完売で在庫が無くなるような「取引事例」を、それぞれ意図的・作爲的に作っているのである。詳細は次項を参照されたい。

当初の実名諸商品勘定口座では、前述の様に、その借方側には商品の仕入原価及び仕入諸掛り（付帯諸費用）を記帳し、その借方側には商品の売上高及び付帯諸収益を記帳した。完売を待って同勘定口座の貸借差額（純損益）を、常時開設されている損益勘定口座に振替えた。諸商品に共通の小口損益は、実名諸商品勘定口座に割り当てることなく、直接、損益勘定口座に振替えた。「棚卸法」を記帳システムに導入した完備した体制に成り切ってはいなかったのであり、「棚卸」：stock-takingの意義は充分には認められていなかったのである。旧元帳に余白がなくなり新元帳に引継ぐ様な場合、相続によって「新元帳」に引継ぐ様な場合では、完売に至らない「実名諸商品勘定」は、各々の「帳尻」（残高）をそのまま新元帳に継承したのである。実名諸商品勘定口座の記帳は、明らかに「損益・成果」の計算を意図したものであって、「商品財貨」の増減・変動を管理するという意図は認められない。個別の「実名諸商品勘定」は、それぞれ個別の「商品損益勘定」に他ならなかったのである。個別のベンチャー（separate ventures）についても同様であり、それぞれ個別の「ベンチャー損益勘定」であった。

（補論）C. E. Sprague の〈論考：商品勘定〉

C. E. Sprague 著『勘定学』（The Philosophy of Accounts, 1907.）の巻末に収録されている〈論考：商品勘定〉には、問題の核心に迫る指摘があるので、紹介・論評しておこう。

彼は、基本的な勘定分類に際して、“specific”と“economic”という概念を用いる。訳し難いが、おおまかなところでは、“real”（実在）と“nominal”（名目）の両概念に相当するとみてもよからう。

「商品勘定」は“specific”か“economic”か。はたまた、実在勘定か名目勘定か。

彼は次の様にする。

「そこで、商品勘定を何れかの勘定分類に帰属させなければ気の済まない一部の論者達は、商品勘定を純然たる〈支出・収入勘定〉（Outlay and Income account）とみなしてきた。この場合では、商品を財産であるとはみず、むしろ、究極的にはより大きい金額の収入によって償われる現金支出の一形態に過ぎないとみるのである。その差額は利益となる。なお、手持商品の価値が無視出来ない程に大きい場合を考えると困難が生ずるが、この困難を克服する道は、手持商品を仕入の調整項目、すなわち、その相殺項目（an offset）とみなすことである」

具体的な記帳に即して解説してはいないが、敢えて事例に即して敷衍すればこうなる。

（事例）期首繰越高	なし。
期中仕入高	100,000円。
期中売上高	70,000円。
期末棚卸高	60,000円。

商 品	
仕 入 100,000	売 上 70,000
(差引)期末棚卸高 60,000	
40,000	
売上総利益 30,000	
70,000	70,000
70,000	70,000

さらに、次の様にいう。

「他の論者達は、この商品勘定を厳密に実在勘定たる資産として分類している。この場合での困難は、この勘定の貸借差額を出そうとしても、貸借に対応関係がないために無意味な結果になることである。この場合では、次の様に見做すより他はない。すなわち、利益金額の限度までの価格の増加があり、商品は売却されることによってその限度まで増価したのであると」

Here the assumption is made that there is an increment of value to the extent of the profit ; that the merchandise, so far as sold, has appreciated to the extent.

最後の英文を並記した部分が多少とも分かり難いが、その主旨からいえば、ハットフィールド著『現代会計学』(p.23)での次の記述の方が分かりがよい。筆者(久野)としては、主旨そのものには賛同できないが。

「商品勘定の貸記額は、利益金額だけ大きい商品の減少額である」。従って、「商品勘定の貸借差額即ちその帳尻は、売上商品の利益相当金額だけ少ない手持商品となるので」、「随時もしくは定時に棚卸を行なって当該時点における正しい手持商品を知る必要がある。この場合、当該棚卸額と商品勘定の帳尻との差額が売上総利益となる」

This results in balance in the Merchandi-

se account which does not show the value of the unsold stock, but that sum less the profits on the goods sold. Mixed accounts are cleared at intervals by crediting the account with the inventory value of goods on hand, leaving a difference between the total debits and total credits of the account, corresponding to the profits realized.

Ⅱ. 「実名諸商品勘定」の「棚卸評価」

(1) この課題に対する『簿記書』の便宜的な対応

往時の『簿記書』にみられた便宜的な、もっとはっきりいえば問題回避的な対応策は、次の通りであった。実例は(2)以下で紹介する。

- ① 各口の「実名諸商品勘定」につき、それぞれに完売まで待って、その「帳尻」を常時開設されている損益勘定口座にその都度振替える。
- ② 『簿記書』で「会計期間」(らしいもの)が設定されている場合には、決算日には既に完売になっているか、あるいは、買入順に払出していつて決算日近く仕入れたものが(あるいは、その一部が)残っている様な「取引事例」を意図的に作る。
- ③ 甚だしい場合には、期首繰越高の一部がそのまま期末に在庫しているような「取引事例」を意図的に作る。
- ④ あるいは、「期首繰越高」・「第一回仕入」・「第二回仕入」と続いても、何れも単価が同じであるような「取引事例」を意図的に作る。
- ⑤ 入庫・出庫について、買入順の手続きをとるが、在庫がうまい具合に都合よくゼロなり、もしくは、ゼロになった後で仕入れた分(もしくはその一部)が期

末に在庫している様な「取引事例」を意図的に作る。

(等等)

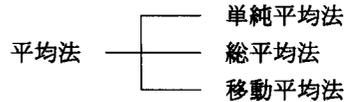
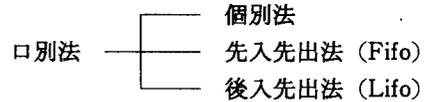
- ⑥ これを要するに、『簿記書』の上では「棚卸評価」という課題を意図的に避けようとするのである。

「棚卸法」を複式簿記のシステムに組み込む場合、その最大の難関は「棚卸評価」にある。「後入先出法」を除いては、「商品在高帳」のような補助帳簿を使っている場合、払出しの「費用評価」の結果は、自ずから「棚卸評価」に一致する。ただし、「帳簿棚卸」を採用していない場合、つまり「商品在高帳」を開設していない場合では、在庫品の在高について、その「数量」の確認は専ら「実地棚卸」に依存する(依存せざるを得ない)。

難関は、それに如何なる金額を付けるか、つまり「棚卸評価」の課題である。

ここに「棚卸法」(inventorization)とは、「実名諸商品勘定」もしくは機能的な「集合商品勘定」の「帳尻」と「棚卸高」との比較によって「売上総損益」を計算・確定する方法をいう。その中心的な課題は、先に述べたように、「損益計算」の締切りに際して、当該時点における「実名諸商品勘定」もしくは機能的な「集合商品勘定」について、その在庫品の「棚卸評価」をどうするかである。

現今の『テキスト』・『参考書』類では、次の様な方法が網羅的に提示されている。



その他 — 先入手持法 (期別後入先出法)
 — 最終仕入原価法
 — 売価還元原価法 等

往時の『簿記書』の著者達の中にも、この課題について苦心した人々があり、例えば、次掲の通りである。ただし、古典簿記書について普く調査した訳ではなく、たまたま目についたものをピック・アップしたに過ぎないことを予めお断りしておく。なお、種々な方法を列挙したケースは皆無であり、各々独自の方法を採用している。その方法につき特に名称を付けるといったケースも皆無である。以下で(採用した方法)とあるものは、筆者(久野)が当てはめた名称である。なお、(書名)は短く省略してある。

(年次)	(著者名)	(書名)	(採用した方法)
1765	William Gordon	The Universal Accountant	最終仕入原価法
1813	Michael Power	Book-keeping No Bugbear	先入先出法
1822	R.Langford	Merchants' Accounts	最終仕入原価法
1839	Isac P. Cory	A Practical Treatise on Accounts	最初仕入原価法
1843	B. F. Foster	Double Entry Elucidated	市価法

- (2) ステビン (Simon Stevin):『簿記書』の場合

ジモン・ステビン (Simon Stevin: 1548 Bruges-1620 Hague) の『簿記書』については、内外の数多くの専門家が論じているが、

世間で会計史家と称している連中は、内外ともに、全部とはいわないが、その相当数のものは、「簿記」・「会計」の素人ではないかと疑わせるような趣きがある。彼等の間では「天才ステビン」とか「パチョーリ以来の簿記学者」とかいう風評があるが、果たしてそうか疑問に思う。

ステビンはその『簿記書』：Livre de compte de prince a la maniere d' Italie en finance ordinaire, etc. Leyden 1602（仏語版）と Verrechnung van Domeinen, ende vorstelyke Boeckhouden. Amsterdam 1604（蘭語版）で、元帳に胡桃、胡椒、丁字及び生姜の四実名商品勘定口座を開設した。そのうち、胡桃勘定と胡椒勘定の実況は、次頁以下の通りである。丁字と生姜は完売で在庫がないので、帳尻（純損益）を損益勘定に振替えるだけですむ。

Fol.		Noix debet. 1600.		℥	onc.	ℒ	℔	8
1	0	Janvier	Par capital fol. 3	320	0	144	0	0
2	28	Mars	Par David Roels fol. 15	238	0	95	4	0
3	30	May	Par Arnault Jacques fol. 15	171	0	68	3	0
4	28	Juillet	Par casse fol. 19	240	0	84	0	0
Somme				969	0	391	12	0
31	Decem.	Par compte de prouffit & perte fol. 19, mis ici pour solde de ce compte estant prouffit advenu sur noix				109	7	2
Somme				969	0	500	19	2

Fol.		Noix credit. 1600.		℥	onc.	ℒ	℔	8
3	30	May.	Par Pierre le Blanc fol. 10	558	0	334	16	0
4	4	Juillet.	Par Omar le Noir fol. 8	171	0	85	10	0
5	4	Aoust.	Par poivre fol. 6	66	11	20	0	0
Somme				795	11	440	6	0
31	Decem.	Par capital fol. 2, à cause qu'en l'estat se trouvent 173 ℥ 5 onces des noix, vaillans presentement 7 ℔ la livre, faitz		173	5	60	13	2
Somme				969	0	500	19	2

Fol.		Poivre debet. 1600.		℥	onc.	ℒ	℔	8
1	0	Janvier	Par capital fol. 3	758	0	94	15	0
5	4	Aoust.	Par noix fol. 7	120	0	20	0	0
Somme				878	0	114	15	0
31	Decem.	Par compte de prouffit & perte fol. 19, mis ici pour solde de ce compte, estant prouffit advenu sur poivre				18	19	0
Somme				878	0	133	14	0

Fol.		Poivre credit. 1600.		℥	onc.	ℒ	℔	8
4	4	Juillet.	Par Omar le Noir fol. 8	758	0	113	14	0
31	Decem.	Par capital fol. 2, à cause qu'en l'estat se trouvent 120 ℥ du poivre vaillans presentement 40 ℔ la livre, faitz		120	0	20	0	0
Somme				878	0	133	14	0

(仏語版)

6		Noten debet. T'jaer 1600.			
Fol.		Ⓔ	onc.	℔	8
1	o Januar. Per capitael fol. 3	320	0	144	0 0
2	28 Maerse. Per Dawis Koels fol. 15	238	0	95	4 0
3	30 Meje. Per Aernout Jacobs fol. 15	171	0	68	8 0
4	28 Julius. Per casse fol. 19	240	0	84	0 0
	Somme	969	0	391	12 0
31	Decem. Per rekening van winst en verlies fol. 19, hier gestelt by sote van desen, wesende prouffys op noten			109	7 2
	Somme	969	0	500	19 2

7		Noten credit. T'jaer 1600.			
Fol.		Ⓔ	onc.	℔	8
30	Meje. Per Pieter de Wisse fol. 10	558	0	334	16 0
4	Julius. Per Omaer de Swarte fol. 3	171	0	85	10 0
5	4 August. Per peper fol. 6.	66	11	20	0 0
	Somme	795	11	440	6 0
31	Decem. Per capitael fol. 2 deur datter inde Raetmaking bevonden sijn 173 Ⓔ 5 oncen noten, nu weerdich 7 ℔ 5 pons, come	173	5	60	13 2
	Somme	969	0	500	19 2

		Peper debet. T'jaer 1600.			
Fol.		Ⓔ	onc.	℔	8
1	o Januar. Per capitael fol. 3	758	0	94	15 0
5	4 August. Per noten fol. 7	120	0	20	0 0
	Somme	878	0	114	15 0
31	Decem. Per rekening van winst en verlies fol. 19, hier gestelt by sote van desen, wesende prouffys op peper			18	19 0
	Somme	878	0	132	4 0

		Peper credit. T'jaer 1600.			
Fol.		Ⓔ	onc.	℔	8
4	Julius. Per Omaer de Swarte fol. 3	758	0	113	14 0
31	Decem. Per capitael fol. 2 deur datter inde Raetmaking bevonden sijn 120 Ⓔ peper, nu weerdich 40 ℔ 5 pons, come	120	0	22	0 0
	Somme	878	0	135	14 0

(蘭語版)

「商品勘定」とは何だったのか (久野)

6 頁						7 頁											
仕頁	日	月	胡桃 借方. 1600.	lb.	onc.	£.	s.	b.	仕頁	日	月	胡桃 貸方. 1600.	lb.	onc.	£.	s.	d.
1	0	1	資本勘定 3丁	320	0	144	0	0	3	30	5	ビエール・ ルブラン 10丁	558	0	334	16	0
2	28	3	デビット・ ロエル 15丁	238	0	95	4	0	4	4	7	オマル・ ルノアール 8丁	171	0	85	10	0
3	30	5	A. ジャック 15丁	171	0	68	8	0	5	4	8	胡椒 6丁	66	11	20	0	0
4	28	7	現金 19丁	240	0	84	0	0				計	795	11	440	6	0
			計	969		391	12	0				資本勘定 2丁	173	5	60	13	2
	31	12	損益勘定			109	7	2				計	969	0	500	19	2
			計	969	0	500	19	2									

6 頁						7 頁											
仕頁	日	月	胡椒 借方. 1600.	lb.	onc.	£.	s.	d.	仕頁	日	月	胡椒 貸方. 1600.	lb.	onc.	£.	s.	d.
1	0	1	資本勘定 3丁	758	0	94	15	0	4	4	7	オマル・ ルノアール 8丁	758	0	113	14	0
5	4	8	胡桃 7丁	120	0	20	0	0				資本勘定 2丁	120	0	20	0	0
			計	878	0	114	15	0				計	878	0	133	14	0
	31	12	損益勘定 19丁			18	19	0									
			計	878	0	133	14	0									

(邦 訳)

「商品勘定」とは何だったのか（久野）

胡桃		胡桃	
(借方)		(貸方)	
期首繰越	144・0・0	期中売上	440・6・0
期中仕入	247・12・0		
計	391・12・0		
損益勘定	109 7・2	資本（主）勘定	
		（残高）	60・13・2
合計	500・19・2	合計	500・19・2

胡椒		胡椒	
(借方)		(貸方)	
期首繰越	94・15・0	期中売上	113・14・0
期中仕入	20・0・0		
計	114・15・0		
損益勘定	18・19・0	資本（主）勘定	
		（残高）	20・0・0
合計	133・14・0	合計	133・14・0

商品在高帳（胡桃）

月 日	摘 要	入 庫		出 庫		在 庫	
		lb.	onc.	lb.	onc.	lb.	onc.
1 0	期首繰越高	320	0			320	0
3 28	仕入：D.ロエル	238	0			558	0
5 30	売上：P.ルブラン			558	0	0	0
5 30	仕入：A.ジャック	171	0			171	0
7 4	売上：O.ルノアール			171	0	0	0
7 28	仕入：現金	240	0			240	0
8 4	交換：胡椒			66	11	173	5
期 末	（12月末日）	969	0	795	11	173	5

原典(仏語・蘭語)と邦訳とを示した。元帳・勘定口座の記帳内容は、このように具体的であり詳細である。また両勘定口座の記録を現代風に簡明にしたものと、筆者(久野)が原典の勘定口座の記録内容をもとにして調製した「商品在高帳」とを前頁に掲示しておいた。ステビンの『簿記書』には、この種の「商品在高帳」に相当する補助帳簿はみられない。

胡椒勘定の方はいたって簡単で、期首の758 lb. (94 £. 15 s.) を七月四日にオマール・ルノアールに売却し、次いで八月四日にアンドリュー・ニコラから胡桃との物々交換で入手した120 lb. (20 £.) が、そのままそっくり期末に在庫している。

胡桃勘定については、多少とも手がこんでいるので、まず「商品在高帳」(胡桃)をみて頂きたい。七月四日の販売により在庫が再度ゼロになり、次いで七月二十八日に仕入れた分については、その一部を売却しその一部がそのまま期末に在庫している。

何れにしても、肝腎要な「棚卸評価」の問題については、問題それ自体を意図的に回避しているのである。『簿記書』の著者としては、とんだところで繕いを出しているといわざるを得ない。しかし、さらに時代が下がっても、『簿記書』の上ではこのような傾向が続くのである。

日本の高名な某会計史家は、筆者(久野)が別に発表した「論文」中の前掲の「商品在高帳」(胡桃)を引用した上で、「おおむね、仕入口毎に売却し、在庫を空にする方法をとっているのも、煩雑を避け、説明を簡易にするためであろう」と述べた。啞然とせざるを得ない。典型的な「蠹鼠の引倒し」である。『簿記書』の読者の立場からいえば、「煩雑を避け」てもらっては甚だ迷惑であり、「説明を簡易」にしてもらっては困るのである。これでは「何も説明していない」に等しいのであり、あからさまに言えば、ステビンは「説

明することそれ自体を回避した」のである。お神輿を担ぐのもいいが、ご神体をよく見極めることだ。会計史家が「簿記」の素人では困る。

(3) T.ディルワース(英)、W.ジャクソン(米)、W.イングリシ(英)及びフルトン・イーストマン(米)：『簿記書』の場合

前世紀に入ってから、それぞれに一座の勘定口座を開設した実名諸商品勘定が継承されたが、他方では、次第に機能的な「集合商品勘定」(所謂「混合商品勘定」)が登場するようになると、随時もしくは定時の「棚卸」：stock-taking が持つ重要な意味が、一段とクローズ・アップされるようになる。過渡的な取扱いを含めて、この経緯を明示し、併せて「棚卸評価」の問題ともかかわる諸点を、若干の『簿記書』を通じて解明したい。

T.ディルワース(Thomas Dilworth)：THE YOUNG BOOK-KEEPER'S ASSISTANT *etc.*, 1839.

元帳には、それぞれに一座の勘定口座を開設した十七の実名諸商品勘定群がみられる。煙草、紙、カナリー・ワイン、ホップ、フランス・ワイン、麻布、ブロード、シャロン織物、粗織毛布、ポート・ワイン、リスボン・ワイン、毛織物、胡椒、ノルウェー・クレープ、デュロイ、Sagathee及びサージである。

これらについては、何れもが「棚卸評価」の困難な問題を避けるために、次の様な「取引事例」となっている。

「商品勘定」とは何だったのか（久野）

煙草勘定：期首繰越高と2口の仕入ともに単価が同じで、しかも完売で在庫品無し。

紙勘定：期首繰越高のみで仕入が無く、しかも完売で在庫品無し。

カナリー・ワイン勘定：期首繰越高と2口の仕入とは何れも単価が同じであり、在庫品にはその単価を適用。

ホップ勘定：期首繰越高（単価2）と1口の仕入（単価1.8）で、在庫品には単価1.8を適用。買入順。

フランス・ワイン勘定：期首繰越高（単価27）と1口の仕入（単価30）で、在庫品には単価30を適用。買入順。

麻布勘定：期首繰越高を完売して在庫品無し。

ブロード勘定：同 上

シャロン織物勘定：同 上

粗織毛布勘定：期首繰越高（単価3.6）と1口の仕入（単価3.4）で、在庫品には単価3.4を適用。買入順。

ポート・ワイン勘定：2口の仕入で、完売して在庫品無し。

リスボン・ワイン勘定：3口の仕入（単価同一）で、在庫品有り。同単価を適用。

毛織物勘定：1口の仕入を完売して在庫品無し。

胡椒勘定：同 上

ノルウェー・クレープ勘定：同 上

デュロイ勘定：1口の仕入で在庫品有り。

Sagathee 勘定：同 上

サージ勘定：同 上

中には、一見して「先入先出（買入順）法」の様なものもあるが、“Fifo”の pricing-formula というよりも、実際的にはむしろ「個別法」の延長とみるべきであろう。

W.ジャクソン(William Jackson): BOOK-KEEPING, in the TRUE ITALIAN FORM etc., 1811.

この『簿記書』の元帳にも、実名諸商品勘定群が開設されており、「取引事例」の実情はディルワースの場合と同じである。

W.イングリシ(W. Inglis): BOOK-KEEPING, by SINGLE and DOUBLE ENTRY etc.

この『簿記書』は、加藤^{ナカバ}斌訳『商家必用』

の原典として著名であるが、その元帳には、紙、葡萄酒、砂糖、茶及びコーヒーの五実名商品勘定群とともに「一般商品勘定：Goods-general Account」を併設している点¹が、最も注目される。まさに過渡期である。この事例からも、実名諸商品勘定の時代が長く続いたことがわかる。

フルトン・イーストマン (Levi S. Fulton & Geo W. Eastman) : A PRACTICAL SYSTEM OF BOOK-KEEPING, revised ed., 1868.

この『簿記書』の元帳にも、機能的な「集合商品勘定」(Merchandise Account) が開設されている。その実況は、次の通りである。

商品 勘定

仕 入 (原価) : cost	売 上 (原価) : proceed
	残 高 978.34
損 益 488.49	
5768.86	5768.86

「日記帳」（「当座帳」）の末尾に、注目すべき次の「覚え書」がある。

MEMORANDUM : Balance of Merchandise unsold as per Inventroy taken June 30th, 1849, amounts to \$ 978. 34

「覚え書」 : 1849年6月30日に作成した財産目録によれば、在庫品の棚卸高は978ドル34セントに達している。

完全な形で、「棚卸法」(inventorization)を複式簿記のシステムに組み込んでいる。「財産目録」を作成し、「実査」に基づいて在庫品の「棚卸」を行なっている。ただし、「棚卸評価」の側面からは、その方法が明らかではなく問題を残している。

Ⅲ. 『簿記書』にみられる「棚卸評価」の実況と課題

ここで参考のために、古典簿記書に散見される「棚卸評価」の方法を検討してみよう。いうまでもなく、現今の様に、幾つもの方法を列挙しているわけではなく、著者達が自ら良しとする方法を示しているわけである。また、彼等は各々の方法に特別な名称を付けているわけでもない。予めお断わりしておく。

また聞きで申しわけないが、こんな話しを聞いたことがある。現今、わが国の法人企業のうちで、数の上では圧倒的多数を占めている中小零細企業では、教科書に書いてある「商品在高帳」のような補助帳簿を使ったためしが無い。「帳簿棚卸」によらず、専ら「実

地棚卸」によっており、実査によって確認した数量に「最終仕入単価」を適用していると。周知のように、法人が予め税務署に届出をしていなければ、税法上ではこの「最終仕入原価法」によったものとみなされる。

確かに、「商品在高帳」のような補助帳簿を実際に記帳するのは、手間からいっても容易ではない。従って、数量の確定を専ら「実地棚卸」によったとして、問題は、適用すべき「単価」の決定である。簡易・至便を主とすれば、「最終仕入単価」も選択肢の一つとなろうが、次頁上段の様な場合も考えられる。

「商品勘定」とは何だったのか(久野)

- ①「最終仕入原価」 ②「最初仕入原価」 ③「先入先出原価」
④「先入手持原価(期別後入先出原価)」

この他に、次の場合も考えられる。

- ①「売価」 ②「売価還元原価」

「帳簿棚卸」を前提とすれば、次の様な「平均値」も得られる。

- ①「単純平均原価」 ②「総平均原価」 ③「移動平均原価」

「最終仕入原価法」(単価)が適用し易いというのなら、同様に、「最初仕入原価法」(単価)も適用し易いのが道理である。ただし、昔も今も「最初仕入原価法」などという用語はないが。

期首繰越高 無し
第1回仕入数量30個・単価2円

として「最初仕入原価」を適用すれば、 $10 \times 2 \text{円} = 200 \text{円}$ となるが、「先入手持原価」であれば、 $30 \times 2 \text{円} = 60 \text{円}$ 、 $50 \times 3 \text{円} = 150 \text{円}$ 、 $20 \times 4 \text{円} = 80 \text{円}$ の合計で、290円となる。

「先入先出原価」の場合では、「個別法」の適用が「仕入(買入)順」であったために、結果的にみてそうなったというケースもあろう。

最終仕入数量60個・単価3円
最終仕入前の仕入数量30個・単価2円

として「最終仕入原価」を適用すれば、 $100 \times 3 \text{円} = 300 \text{円}$ となるが、「先入先出原価」であれば、 $60 \times 3 \text{円} = 180 \text{円}$ 、 $30 \times 2 \text{円} = 60 \text{円}$ 、 $10 \times 4 \text{円} = 40 \text{円}$ の合計で、280円となる。

「売価」(市価)を適用するケースは、往時

「先入手持原価」と「最初仕入原価」とで同一の場合もあろうが、前者の適用の場合では、物量の面で多層的にその構成を考慮するであろうから、両者で必ずしも同一にはならない。例えば、実地棚卸量が100個だとして、

第2回仕入数量50個・単価3円
第3回仕入数量40個・単価4円

往時の『簿記書』の「取引事例」では、そうなっているケースが多い。

「先入先出原価」と「最終仕入原価」とで同一の場合もあろうが、前者の適用の場合では、物量の面で多層的にその構成を考慮するであろうから、両者で必ずしも同一にはならない。例えば、実地棚卸量が100個だとして、

最終仕入前前の数量20個・単価4円

では案外に多かったのではないかと考えられる。別に詳細に調査して統計をとったわけではないが、今世紀の初頭に米国で刊行された次掲の『事典』の記事からも類推出来る。

The American Business & Accounting Encyclopaedia, 1901.(p. 121)

— Goods on hand, whether manufactured or purchased, should never be valued for inventory purpose at selling price —

「製造したものであろうと、購入したものであろうと、手持商品の棚卸評価について売価によってはならない」

「売価によってはならない」とわざわざ

断っているのは、まさしく語るに落ちたもの

で、反面解釈としては、「売価によっている」ケースが相当程度にみられたのではあるまいか。「売価」の利点は、その適用の簡便さにある。「売価還元原価法」もその延長線上にあるとみてよい。この場合、「未実現利益の不計上」などという気の利いた雰囲気はない。専ら便宜の措置である。

一会計期間を通じては、いうまでもなく、その期の「初めの仕入原価(単価)」とその期の「終わりの仕入原価(単価)」の適用が、共に明瞭で紛れがなく、また簡易・至便である。現今、「最終仕入原価法」の適用が広く行き渡っている実況については既に述べたが、

「最初仕入原価法」とも呼ぶべき方法についての往時の事例についても、次頁に紹介しておこう。

「最終仕入原価法」の事例：The Universal Accountant *etc.*, by William Gordon (1765)

1765年に、W. ゴードンの『簿記書』の第2版がエディンバラで刊行された。

十八世紀の中葉に刊行されたこの『簿記書』の pp. 36-37 には、Leger. Rum 勘定がみられる。その実況は、次の通りである。

36 (2) L E G E R

	Run,	Dr	Cr	Punch.		
Jan. 1	To Stock, at 40 l. per puncheon, for	24	5	960	00	00
11	To Sundries, at 42 l. per punch. for	30		1260	00	00
15	To Cash, for charges from Greenock,		1	3	10	00
May 26	To Sundries, at 45 l. per puncheon,	20		900	00	00
June 10	To Cash, for charges from Greenock,		1	5	15	00
	To Profit and Loss, gained, —		8	353	15	00
			74			3483 00 00

L E G E R (2) 37

	Contra,	Cr.	Punch.			
Jan. 8	By Cash, at 45 l. per puncheon, for		20	1	900	00 00
16	By Sundries, at 50 l. per punch. for		4		200	00 00
Feb. 6	By Bills receivable, at 50 l. per punch.		10	3	500	00 00
	for — — — — —					
April 12	By do do at 50 l. 10 s. per punch. for		10	3	505	00 00
22	By Misses Bannerman, at 52 l. per puncheon, for		4	11	208	00 00
	By Balance, at 45 l. per punch. for		26	15	1170	00 00
			74			3483 00 00

「商品勘定」とは何だったのか（久野）

この元帳：ラム酒勘定・借方側の「摘要 整理すると、こうなる。」欄」の記録内容に基づいて「仕入」の実況を

日付	摘要	単価 (ポンド)	数量 (パンチ)	金額 (ポンド)
1月1日	期首繰越高	40	24	960
11日	仕入 (第1回)	42	30	1260
3月26日	仕入 (第2回)	45	20	900
			74	3120

(4月22日の棚卸数量26パンチ)

在庫品26パンチの「棚卸評価額」は、次の通りである。

先入先出法の場合： $45 \times 20 + 42 \times 6 = 1152$ ポンド

先入手持法（期別後入先出法）の場合： $40 \times 24 + 42 \times 2 = 1044$ ポンド

単純平均法の場合： $(40 + 42 + 45) \div 3 \times 26 = 1100$ ポンド

総平均法の場合： $3120 \div 74 \times 26 = 1096$ ポンド

最終仕入原価法の場合： $45 \times 26 = 1170$ ポンド

ラム酒勘定・貸方側の末尾は、

By Balance, at 45 l. per punch. for 26 punch. 1170 l. 00 00

とある。最終仕入単価45ポンド（数量20パンチ）を在庫数量26パンチの全てに適用しているのであり、明らかに「最終仕入原価法」の適用であって先入先出原価ではない。

「最初仕入原価法」の事例：A Practical Treatise on Accounts, etc., by Isac P. Cory (1839)

1839年に前世紀を代表する『簿記書』がロンドンで刊行された。著者はケンブリッジ Caius カレッジの fellow であり、上級裁判所の法廷弁護士であった Isac P. コリーである。

彼は、元帳の「総括」に関して、名目勘定の closing 「締切」と実在勘定の balancing とを明確に区別して認識しており、また、「商品棚卸」：stock-taking の意義についても、次の様に明確に述べている。

「商人は、毎年1回ないし2回在庫商品を

確認するために（久野注：コリーは rest という概念を使っているが、rest 「残高」の確認という意味であろう）実査して、彼の資本と損益とを確定する」と。

APPENDIX II. の LEDGER (P.12) にある「ワイン勘定口座」は、次頁の通りである。

D'		WINE.		£	s.		
		Port. Pipes.	Sherry. Hbds.				
Jan. 1	To Stock	57	37	at 60	0	13420	
					50	0	11850
2	To Cloth		3	40	0	1120	
8	To A. Alexander	30		53	10	11605	
			7	44	0	1308	
31	To Profit					487	
		87	47			7790	
31	To Balance†	68		60	0	4080	
			47	50	0	2350	
		68	47			6430	

304

		CONTRA.		£	s.	C'
		Port. Pipes.	Sherry. Hbds.			
Jan. 2	By Cash	2		at 75	0	1150
17	By Sundries	15		70	0	21050
23	By Sundries	2		80	0	2160
	By Balance	68		60	0	4060
			47	50	0	2350
		87	47			7790
31	By Balance transferred to the Merchandise account					156430
						6430

1782		CLARET.		Dr.		
				£.	s.	d.
Jan.	2	To Cash, bought from Arthur Alloway, at £32. per	12	1	33	4
	5	To Cash, paid Cooperage, &c.		1	4	
April	15	To Sundries, received per the Eagle, from Peter Laroche.	10		300	
		To Profit and Loss, gained hereby		11	12	4
			22		812	

1782		CONTRA.		Cr.		
				£.	s.	d.
Jan.	10	By Cash, sold Charles Carleton	0	1	12	
	15	By Linen Cloth, delivered in Barter at £40. per Tun.	1	2	3	60
Feb.	1	By Ben. Bewley, sold ditto, in Account.	1		3	45
	9	By Ben. Bewley, sold ditto, in Account, at £44. per	3		3	432
	14	By Charles Carleton, sold ditto, at 1 Month, at £44. per	2	2	5	110
March	15	By General Account of Wares, sold John Jones	1		8	45
April	9	By Cash, sold John Tisby, at £44. per	2		1	88
June	16	By Sundries		2		20
		Used in filling those that leaked		1		
		By Balance, remaining unsold	10		12	300
			22			812

同口座の借方側には、1月2日と4月15日との2口の仕入が記帳されている。貸方側の6月16日の最終記帳の by Balance (在庫品) は、第2回目の仕入分300ポンド (数量10 Tun.) がそっくり残ったことになっており、すくなくとも形の上では、買入れた順序の払出しになっている。

『簿記書』では、このような取引の設例が圧倒的に多いが、「棚卸評価」の課題を意図的・作為的に回避している傾向が顕著な様に見える。

IV. 記帳法：分記法と総記法

わが国の『簿記教科書』・『簿記参考書』類で解説されている「分記法」と「総記法」に関しては、すでに別論・別著でも折りにふれて述べておいたので、ここでは、簡明・率直に要点を述べることにしたい。まず、その実況から述べる。

主として英米の『古典簿記書』を通覧した限りでは、日本語の「分記法」・「総記法」に相当する簿記用語に、お目にかかったことはない。

わが国の『簿記教科書』等の定石的な記述では、まず最初に、勘定科目を中心とした章・節で「分記法」を解説し、「取引」を人為的に分割して、商品販売損益勘定と商品勘定とにわけ、商品勘定の借方は「商品財貨」(資産)の増加、その貸方は「商品財貨」(資産)の減少と説明する。「商品勘定」を資産の増減を記録する实在勘定であるとする説明であり、「実名諸商品勘定」であろうと「集合商品勘定」であろうと、商品勘定が本来的・沿革的にみて「名目(損益)勘定」であるという基本的認識が全く欠如している。

話が進んで、帳簿組織ないし特殊機能勘定の説明になると、一転して、「総記法」なるものの解説を行なう。販売の都度、その原価を確定し売価との差額を測定することを前提と

した「分記法」では、その類に耐えないというのである。

そんなことは、最初からわかりきった話である。「類に耐えない」方法などは、およそ考えたこともなかったのである。西欧の(英米の)『簿記テキスト』を通覧した限りでは、昔も今も「分記法」などという用語にも、あるいは、そのような非現実的な記帳法にも、いまだかつてお目にかかったことはない。本体がないのだから、「分記法」という用語がないのは思えば当たり前であり、「分記法」という用語がないのだから、「総記法」という用語もない。これもまた当たり前である。

結論を急ごう。企業会計における「簿記」の職能は、「取引」を「資本循環過程」に即して把握し、その実態を忠実に継続的な記録に投影することにある以上、その実態に即した記帳法である所謂「総記法」こそが正統かつ適切な記帳法であり、「取引」を人為的に分割した所謂「分記法」の記帳法は間違っている。

ジェヤーやハットフィールド及び彼達の亜流は、実に奇妙な「論法」を展開する。すなわち、

- ① 「総記法」と称する記帳法では、「商品勘定」が「混合勘定」となる。
- ② 「混合勘定」の存在は、複式簿記の欠陥でありこの記帳法は正しくない。
- ③ 正しくない記帳がなされてきた(いる)のは、専ら「便宜」(convenience)のためである。
- ④ 「混合勘定」がみられる限り、記帳内容は「所定の時点における営業の状態」(the status of the business)を示していない。
- ⑤ 従って、「しばらく後の時点で」、「この誤り」(the errors)を正すことが必

要となる。

- ⑥ それは、「商品棚卸」：stock-taking or taking stockによってなされる。すなわち、在庫品についてその数量と金額とを確認し、商品勘定の「誤った表示」(the wrong showing)を訂正するための帳簿記入を行なう。
- ⑦ 複式簿記の記帳システムは、元来「自足的なもの(self-sufficient)」ではなく、「複式簿記それ自体からは幾分離れた商品の実査」という手続によって補完されている。

逐一、すでに本稿で論じたので、ここでは簡潔に意見を述べる。

- ① 「混合勘定」という概念それ自体が意味をなさない。
- ② 所謂「混合勘定」の存在は、複式簿記の欠陥ではない。
- ③ 「実名諸商品勘定」の場合でも、「集合商品勘定」の場合でも、所謂「総記法」の記帳は、「便宜」の所産ではなく、むしろ、「取引の事実」に忠実な記帳である。
- ④ 資本循環の「動態(運動)」に即して、その過程を忠実に反映する複式簿記の記帳では、「所定の時点における状態」を示さないことは、むしろ当然の帰結である。
- ⑤ 所定の時点、例えば「決算時点」を考えると、その時点での商品棚卸の目的は、在庫商品金額、彼らにいわせれば「売上総利益金額だけ少なく表示されている金額」(「誤った表示」)を訂正するためとなるのであるが、実はそうではなくて、「売上原価」を確定するための仕入金額に対する「相殺勘定」(offset account)の確定にある。
- ⑥ 「棚卸」は、複式簿記の枠外のもので

ある。「幾分離れた」(ハットフィールド)どころではない。西欧の複式簿記を導入する以前のわが国の商人達も、商品売買に伴う利益算定にはこの方法を用いてきた。

「棚卸法」を複式簿記システムに組み込んだことによって、「定期決算制」への方向は、まさに決定的なものとなり、この記帳システムは、まさしく完成の域に達したのである。