

商品売買取引処理法の再検討

原 俊雄

Review on the Recording for the Purchase and Sale of Inventory

Toshio Hara

This paper is to review the method of recording the purchase and sale of inventory, and their adjusting and closing procedures. Nowadays, there are various methods for doing this explained in Japanese textbooks.

The method of a merchandise account debited with inventory at the commencement of the fiscal period, debited with purchases and credited with sales is no longer found in America, England and France. In Japan and Germany, however, it remains today. The method of a merchandise account not only debited but also credited at cost price is another method found only in Japan.

In this paper, referring to the history of the methods of recording the purchase and sale of inventory, and foreign textbooks of today, I will consider the logic of the various methods used both in and outside Japan.

1 はじめに

商業簿記教育における重要な課題の一つは、営業活動の中心となる商品売買取引の処理である。簿記史の研究においても商品売買取引の処理法の歴史的発展プロセスに関する研究がすでに多くの先達によって行われている。わが国の簿記テキストでは、商品売買の処理法として様々な方法が説明されているが、大別すると①単一商品勘定を使用する方法と、②分割商品勘定を使用する方法に分類される。①については貸借ともに原価で記帳する分記法、原価で借記、売価で貸記する総記法、貸借ともに売価で記帳する小売棚卸法が、②については三分法、売上原価対立法などが挙げられる⁽¹⁾。

そこで本稿では、商品売買取引の処理法の歴史的発展プロセス、諸外国のテキストを参考にし、今日の簿記テキストで行われている処理法を再検討してみたい。なお、商品の特殊売買取引は考察の対象から除いている。

2 単一商品勘定による処理

歴史的にみると単一商品勘定の前身は、商品の種類・数量を伴う購入都度別、あるいは種類別

の口別商品勘定であると考えられる。中世イタリア商人の帳簿を分析された泉谷教授によれば、この各種口別商品勘定の処理法には、勘定残高処理法、分記法、総記法の3つの手法が存在したようである⁽²⁾。現存する最古の簿記書『スンマ』でも口別商品勘定が使用されているが、決算時の在庫の処理法について説明されていない点から判断すると、『スンマ』で採用されている方法は、勘定残高処理法であったと考えられる⁽³⁾。

この口別商品勘定による処理法は、渡邊教授の16世紀から19世紀前半にわたる英米の簿記書の研究によると、まず副次的な商品をまとめて記帳する雑商品勘定による処理法、次いで主要商品を概括する種類別商品勘定による処理法、そして単一商品勘定（一般商品勘定）による処理法へと展開していった⁽⁴⁾。ただし、口別商品勘定が使用されていた時代に、すでにYmpynの簿記書では売残商品（remainyng parcells）勘定が決算整理勘定として使用されている。この勘定は、決算時に期末棚卸高が振り替えられるという点で現代の繰越商品勘定と同じ役割を担っており、注目すべき処理法であろう。⁽⁵⁾

口別商品勘定から単一商品勘定への展開は、商品勘定の統合という展開である。これは口別商品勘定が担っていたと考えられる金額記録による計算及び物量記録による財産管理という機能のうち、前者が主要簿の単一商品勘定に引き継がれ、後者が補助簿の口別商品勘定あるいは商品有高帳に引き継がれたという点から説明できるであろうし、すでに多くの先達による詳細な研究が行われている⁽⁶⁾。残された問題は、口別、種類別、あるいは単一商品勘定が計算すべき金額の問題であろう。すなわち、商品売却時にその都度損益を計算する分記法と決算時に一括して損益を計算する総記法に関する問題である。⁽⁷⁾

前述したように口別商品勘定時代の商人の帳簿に分記法が存在しているようであるし、単一商品勘定が登場した当初も分記法を使用している文献が若干存在するが⁽⁸⁾、総記法が主流であり、私の調べた限りにおいて19世紀末以降の英米、現代の独仏の簿記あるいは初級会計学のテキストに分記法の説明は見られない。これに対して、わが国のほとんどのテキストでは、まず最初に分記法が説明され、その実践が困難であるという点から総記法、あるいはそれを省略し三分法などの説明が行われている。諸外国ではすでに存在しない分記法がわが国に残っているのは、明治時代に多数の抄訳本あるいは祖述本が出版されたFolsomの簿記書の影響によるものと考えられる。Folsomは分記法による単純勘定としての商品勘定を説いた後、実務で採用されているという総記法による混合勘定としての商品勘定とその決算整理の意味（混合勘定の単純勘定化）を説明しており⁽⁹⁾、わが国の簿記書と同じ説明手法をとっている。

周知の通り、分記法の長所は商品勘定の借方残高（当在高）による管理が可能になることと、販売時に売買損益が判明するという点である。しかし、原価による管理は単一商品勘定で行うよりも管理を必要とする商品の種類別に行うべきであろうし、販売時の売買損益計算は実施可能性の見地から問題がある。⁽¹⁰⁾

それにもかかわらず分記法を採用する理由は何か。確かに現代のような情報処理能力を前提とすれば、分記法は一部の例外を除き実施可能である。この場合、分記法の欠点は収益（売上）の発生と費用（売上原価）の発生という二つの取引を相殺する純額法の処理法という点である。資本等式あるいは貸借対照表（等式）に基づき、取引をこれらに与える影響を示すという導入法をとる場合、収益と費用が相殺されるのは避けられないことではあるが、問題はそれを「商品販売益」という収益として説明するのか、売上高と売上原価を背後に想定して「純利益」として説明するのかである。例を挙げると、原価¥100の商品を¥150で掛売りした時に、前者によれば、資

産の増加が¥150、資産の減少が¥100、したがって資本の増加¥50、これを収益として説明する。これに対して、後者によれば、¥50の資本増加を収益として説明するのではなく、売上高¥150－売上原価¥100という計算にも触れ、純利益として説明するのである⁽¹¹⁾。わが国のように導入時に収益として説明すると、商品売買取引の処理においても分記法に触れざるをえないであろう。

また、これとは異なる見地から分記法を解釈することもできる。それは分記法の商品勘定を、通常の商品売買業の勘定ではなくサービス業の勘定と考えることである。

例えば、受託買付業を考えてみよう。現代のテキストでは、買付時、費用立替時及び買付計算書送付時に受託買付勘定に借記する方法のみが説明され、オフ・バランスとなる受託品の処理には触れていない。貸借対照表が確立していなかった時代において、簿記の財産管理という目的を考えれば、他人の財産ではあるが買付から引渡しまでの記録は不可欠であろう。そこで、買付代金のみを商品勘定で処理し、引渡し時に受取手数料を分割して計上すれば、外見上は分記法による処理となる⁽¹²⁾。

別の例として、金融業を考えてみよう。金融業は資金提供というサービスの対価として利息を受取り、資金調達のコストとして利息を支払うわけであるが、金銭債権・債務（元本）と金融収益・費用（利息）は別勘定で処理されている。これを商品売買業に適用すると、元本に相当するのが商品で、利息に相当するのが販売益及び仕入諸掛となる⁽¹³⁾。前出のFolsomは、勘定を財貨の勘定と用役の勘定に分類し、金銭債権債務及び商品を前者に、金融収益・費用及び販売益・仕入諸掛を後者に帰属させている⁽¹⁴⁾。この勘定分類法が分記法（ただし仕入諸掛の原価算入も行わない）と結びつくのは当然の帰結であろう。

では次に、総記法について考えてみよう。総記法の欠点は商品勘定の貸借差額が当在高等の意味のある金額を単独で示さないために、会計期間中に商品の管理ができないという点、初学者が決算時の処理を理解しづらいという点が挙げられる。

まず前者については、管理が必要な商品については商品有高帳の意義を強調することによって対処できるであろう。既述の通り、口別商品勘定が単一商品勘定へ統合されても、口別商品勘定の機能は補助簿に現存しているのである。

次に後者については、現行の決算手続を多少変更することが必要である。総記法による決算時の貸借差額は、期末棚卸高と販売益の差額である。この両者の金額のうち先に把握できるのは期末棚卸高であり、その後販売益が判明する。これに対して決算記入においては、販売益の損益勘定への振替が期末棚卸高の残高勘定への振替あるいは次期繰越記入に先行する。この計算と記帳手順の齟齬が初学者に難解な点であろう。また、間接仕訳法を採ると、粗利部分は決算時に商品販売益という勘定を経由させて損益勘定へ振り替えられている。私見によれば、これは分記法の思考に引きずられた処理法である。では、どうするか。別稿⁽¹⁵⁾でも触れたが、それは商品勘定を資産の勘定ではなく、商品の仕入・売上を計上する勘定と考えることである。したがって、まず決算整理として期末棚卸高を商品勘定から繰越商品勘定へ振り替えた後、通常の手続と同様に、商品勘定から損益勘定への振替、繰越商品勘定から残高勘定への振替を行えばよい。総記法の商品勘定を前提に三分法を説明するのであれば、むしろこの方法を採用すべきであろう。⁽¹⁶⁾

20世紀初頭のアメリカの経営会計学百科事典では、`Merchandise Account` について総記法の処理のみが解説されており、商品勘定を売買取引と粗利を示す勘定であり不完全な売買勘定（trading account）であるとしている⁽¹⁷⁾。売買勘定は粗利を計算する勘定であるから、ここでは商品勘定の目的を損益計算にあると考えていることになる。

総記法の商品勘定の目的を分記法の延長線上で考えるのではなく、あくまでも損益計算に限定すれば、問題はその損益が帳簿上、決算時にしか判明しないという点であろう。しかしこれは総記法固有の問題ではなく、三分法にも共通する問題であり、そもそも両者は外部取引の記録と、決算すなわち人為的な期間区分をまったく別問題と考えている⁽¹⁸⁾。総記法は、取引記録においては証憑の金額に基づく事実通りの記録を行い、完売すれば貸借差額で損益を計算できる方法であり、現代のように期間損益を計算する必要がある場合には、売残り部分を損益計算から除外する修正を加えて損益を計算する方法なのである。したがって、取引記録の段階で決算を考慮し反映させる分記法とはまったく相容れない思考に基づく処理法なのである。

3 商品勘定の分割

歴史的には、前節で触れたように口別商品勘定が統合され単一商品勘定となり、その後、単一商品勘定が再分割され、現代の処理法となったと考えられる。久野教授はアメリカにおける商品勘定再分割を考察し、1880年代初頭から商品勘定分割論が展開され始めてきたことを明らかにされ、これに対するイギリスの影響を示唆されている⁽¹⁹⁾。

残念ながら、筆者もアメリカの商品勘定分割論（1882年）に先行するイギリスの文献は発見できなかった。ただし、イングランド及びウェールズ勅許会計士協会の1883年1月の最終試験の第9問で示されている残高試算表では、仕入（Purchases）、商品及び原材料（Stock and Materials）一期首棚卸高で計上、売上（Sales）勘定が使用されている⁽²⁰⁾。この点から、イギリスではすでに1880年代に商品勘定の分割が定着していたことが推測される。

商品勘定再分割の論拠としては、単一商品勘定処理では返品等の理由により貸借に売価と原価が混在し、修正を施さなければ分析に利用できないという点が挙げられるが⁽²¹⁾、さらに、職能別組織の採用による業務（仕入・販売）の分割、それに伴う帳簿（仕入帳・売上帳）の分割という側面の影響も考えられる⁽²²⁾。

では、商品勘定はいくつに分割するのか⁽²³⁾。わが国では一般に三分法が採られている。以下では、諸外国の処理法を設例を用いて比較してみたい。

[設例]

- ①期首商品棚卸高100円
- ②仕入500円
- ③売上700円（売上原価400円）
- ④決算日、期末商品棚卸高200円

アメリカでは一般的に売上原価対立法が採用されている。⁽²⁴⁾

Inventory		Cost of goods sold		Sales revenue
①100	③400	③400		③700
②500				

この売上原価対立法は継続記録法（perpetual inventory system）を前提とする。したがって、売上原価対立法が適用できるのであれば、分記法の実施可能性を問題として総記法、三分法を説明す

る意味はなく、問題は純額法（分記法）か総額法（売上原価対立法）かという点と、外部取引と内部取引を混同した処理法（分記法）か分別した処理法（売上原価対立法）かという点であろう。これに対して、棚卸計算法（periodic inventory system）の下では次のような処理になる⁽²⁵⁾。

Inventory		Purchases		Sales	
①100	④100	②500	④500	④700	③700
④200					
Income Summary		④決算整理仕訳			
④100	④200	Dr. Income Summary 100		Cr. Inventory 100	
〃 500	〃 700	Dr. Inventory 200		Cr. Income Summary 200	

また、あるテキストでは次のような処理もみられる⁽²⁶⁾。

Inventory		Purchases		Sales	
①100	④100	②500	④500		③700
④200					
Cost of goods sold		④決算整理仕訳			
④400		Dr. Inventory 200		Cr. Inventory 100	
		Cost of goods sold 400		Purchases 500	

まず、前者は売上原価の計算を仕入勘定ではなく損益勘定で行っている。これは損益計算書の様式に従ったものであろう。また後者の特徴は、決算整理の結果として売上原価が間接的に把握されるのではなく、売上原価（400）が直接把握された後、決算整理仕訳を行っている点にあり、売上原価対立法の後に考案された方法であることは明白である。いずれにせよ、両者とも継続記録法に基づく売上原価対立法の後に、棚卸計算法による処理法を説明している。わが国のように、継続記録法を前提とする純額法の分記法から、継続記録法を前提としなくても採用できる総記法、総額法の三分法という展開ではなく、総額法処理が前提なのである。しかしながら、売上原価対立法の説明との一貫性を考えれば、上記の処理法のように仕入勘定は使用せず、購入時も商品勘定で処理し、決算時に④（借）売上原価400（貸）商品400という整理仕訳をしたほうが望ましい⁽²⁷⁾。イギリスのあるテキストでは次のように処理されている。⁽²⁸⁾

Stock a/c		Purchases a/c		Sales a/c	
①100	④100	②500	④500	④700	③700
<u>100</u>	<u>100</u>				
④200					
Trading and profit and loss a/c					
④Opening Stock	100	④Sales	700		
〃 Purchases	500				
〃 less Closing stock	<u>200</u>				
	400				
Gross profit c/d	<u>300</u>				
	<u>700</u>	Gross profit b/f	<u>700</u>		
			300		

この処理法の特徴は、期末棚卸高の次期繰越記入を省略し、売買勘定への振替と翌期首の日付で行うべき前期繰越記入が複式記入されている点、そして売買勘定が使用されているという点にある。

前者は記帳の簡略化という理由によるものであろう。後者の売買勘定はイギリス特有の勘定である。イギリス特有のものといえば、複会計制度も挙げることができるが、これは1868年の鉄道事業法によって制度化されたものである。この中で作成が義務づけられた9号書式の収益勘定 (Revenue Account) では、借方の支出欄に主として営業費用が、貸方の収入欄に主として営業収益が計上され、差額の営業利益が10号書式の純収益勘定 (Net Revenue Account) に振り替えられる⁽²⁹⁾。商品売買業の場合、この営業利益を計算する収益勘定に相当するのは売買勘定である。また、サービス業の収入額で測定される営業収益に対応するのは総額の売上高であって純額の売買益ではないから、売買勘定導入前にその機能を担っていたのは総記法の商品勘定であると考えられる。イギリスでは特殊仕訳帳制が前提であるので、総記法の商品勘定には仕入帳、売上帳から合計転記される。ここで商品勘定の売買勘定という決算勘定への移行に伴い、従来の商品勘定に代わるものとして期中の売買を処理する仕入勘定及び売上勘定と、売買も意味する 'merchandise' 勘定に代わる在庫のみを処理する 'stock' 勘定が必要となってきたことが推測される。

したがって、この商品勘定が売買勘定という決算勘定へ転換したという外部的な要因と、採用されていた帳簿組織という内部的な要因がイギリス流の商品勘定分割を生み出したと考えることができる。そして、これが売買勘定のないアメリカおよび日本で三分法となったのではなかろうか。フランスのテキストでは、次のように処理されている⁽³⁰⁾。

Stock initial		Achats de marchandises		Ventes	
①100	④100	②500	④500	④700	③700
Stock final		Variation des stocks			
④200		④100	④200		
Compte de résultat			Bilan		
Achat de marchandises	500	Ventes	700	Stocks	200
Variation des stocks	(-100)				

この処理法の特徴は、期首棚卸高と期末棚卸高がそれぞれ別勘定で処理され、在庫変動勘定で相殺された後、損益勘定に振り替えられている点である。これはプラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable Général) に従った処理法である。それによれば原材料及び商品在庫変動勘定は仕入勘定とともに損益計算書勘定 (Comptes de gestion) 系統のクラス6の費用の勘定 (Comptes de charges) に帰属するが、仕掛品及び製品在庫変動勘定は売上勘定とともに損益計算書勘定系統のクラス7の収益勘定 (Comptes de produits) に帰属している⁽³¹⁾。在庫変動勘定は1982年の改訂で新設された勘定であるが、原材料及び商品と仕掛品及び製品の在庫変動勘定の帰属の相違は、付加価値計算上、仕掛品・製品が総生産高の計算要素であるのに対して、原材料及び商品が前給付費用であることに起因すると考えられる⁽³²⁾。すなわち収益性計算から生産性計算への分析目的の重点の移行がこのような処理法を導いたのである。フランスにおける商品勘定分割の論拠は、1982年以前の文献の検討が不可欠であろうが、1982年の改訂だけを考えれば、生産性という分析

目的に基づくものであるといえよう。

ドイツでは、まず総記法の処理が説明され、それを前提として商品勘定が次のように分割されている⁽³³⁾。

Gemischtes Warenkonto				
		①100	③700	
		②500	④200	
		④300		
Warenbestand		↓	↓	
①100	④200		Warenverkauf (Warenerfolg)	
②500	〃 400		④400	③700
Gewinn-und Verlustkonto				
		④300		

この処理法の特徴は、原価部分と売価部分への二分割法であるという点、そして損益勘定には粗利を振り替える純額法であるという点にある。ドイツは単一仕訳帳制を前提としているので、商品勘定分割の論拠が帳簿組織に基づくものではなく、もっぱら売価と原価の貸借への混在の排除に基づくものであるならば、この処理法はまさにそれに応じた分割法である。

また、純額法採用の理由としては、まず第一に、‘Erfolg’ と ‘Gewinn’ を厳密に総額と純額という意味で使い分ければ、損益勘定 (Gewinn-und Verlustkonto) には純額で振り替えられることになる。第二の理由として、総記法の商品勘定をイギリスのように売買勘定と考えれば、そこから損益勘定へ振り替えられるのは粗利のみということになろう⁽³⁴⁾。

4 むすび

以上、単一商品勘定の処理法と、現代の諸外国における分割商品勘定を一瞥した。ここで明らかになったことは、まず第一に、分記法は歴史的には劣勢な処理法であり、現代ではわが国のテキストでしかみられないという点である。わが国では、分記法の実施可能性を問題として総記法、三分法という説明を行うが、実施可能性の点からいえば売上原価対立法も同様であって、もし、初学者にわかりやすいという点を強調するならば、わが国と比べてより丁寧な説明を行っているアメリカのテキストにも存在するはずである。したがって分記法の存在意義は、導入の段階で資本等式や貸借対照表等式導入法をとり、かつ収益を純財産変動額すなわち商品販売益とする説明手法をとるために必要なものであるという点、あるいはサービス業的な見地から考案されたものではないかという点に求められる。

第二に商品勘定分割に関しては、わが国のように総記法が三分法へと展開される必然性はなく、各国において様々な分割法が採用されていることが指摘されよう。ただし、各国共通の部分として、原価と売価で構成されている総記法の商品勘定を分割する際、売価を記入する売上勘定は独立して総額で処理するという点が挙げられる。各国で異なっているのは、原価部分をどのように処理するかである。

これを継続記録法の併用が不可欠か否かという点からみれば、アメリカの売上原価対立法のみが継続記録法が不可欠な特殊ケースとなる。

歴史的に見れば、商品払出単価の決定方法も確立せず、あるいはその必要性を認識していなかった、すなわち管理が必要な商品のみ補助簿を設けていれば事足りていた時代に行われていたのが売上原価対立法を除く各種の分割商品勘定の処理法であろう。

商品売上の処理法の発展プロセスは、第一段階として個々の財産管理および口別損益計算を行う口別商品勘定による処理、第二段階として重要性の乏しい商品の一括処理、第三段階として主要簿での概観性確保のための各種商品勘定の漸次的統合による処理と財産管理機能の補助簿への漸次的移行と考えられる。そして第四段階として勘定あるいは財務諸表分析という目的と採用する帳簿組織に応じた商品勘定の再分割処理へと進展した。ここまでは手書き帳簿組織 (Manual Accounting System) を前提とした発展プロセスであると考えられる。

現代のコンピュータ会計システム (Computerized Accounting System) を前提にすれば、一部の例外を除き、瞬時に売上原価が計算できるのであるから、アメリカのように売上原価対立法の採用が可能であるし、むしろその後の会計学の教育の見地からすれば有用であろう。かつてのように管理の必要に応じて帳簿を設けるという発想ではないのである。

-
- (1) 泉宏之著『簿記論の要点整理』中央経済社、平成9年、第3章参照。なお、総記法の場合、返品・値引・割戻し(り)があると原価と売価が貸借に混在することになる
 - (2) ここで勘定残高処理法とは、商品勘定を完売されるまで混合勘定のまま新帳簿に繰越す方法である。泉谷勝美著『スンマへの径』森山書店、平成9年、205～213頁参照。
 - (3) 片岡義雄著『増訂パチョーリ「簿記論」の研究』森山書店、昭和40年、第二部、及び泉谷、前掲書、209～210頁参照。
 - (4) 渡邊泉著『損益計算史論』森山書店、昭和58年、第4章参照。
 - (5) Yamey, B.S., 小島男佐夫編著『Ympyn, A Notable and very Excellente Woorke 1547』大学堂書店、昭和50年、第24章。なお、仏語版の記帳例(現存する英国版では欠落している部分)に関するYamey教授の注釈によれば、期首棚卸高の売残商品から口別商品勘定への振替が期首に行われている。この点が一般的な三分法の処理とは異なっている。同書、Appendix I, 15頁。
 - (6) 高寺貞男著『会計政策と簿記の展開』ミネルヴァ書房、昭和46年、297～298頁、及び渡邊、前掲書、78頁参照。
 - (7) なお、ここでは貸借ともに売価で記帳する小売棚卸法は取りあげない。筆者の調べた限りにおいて、英米の簿記書で小売棚卸法を説明している文献は発見できなかった。
 - (8) 例えば、Booth, B., *A Complete System of Book-keeping* (London, 1789), Kelly, P., *The Elements of Book-keeping* (London, 1789)が挙げられる。ただしBoothは、補助簿であるAccount of Sales Book(送り状別に仕入高と売上高を対比した帳簿)において総記法的処理を行い販売損益を計算している。Booth, 前掲書、181頁。渡邊、前掲書、79～83頁参照。
 - (9) Folsomは、簿記実践の場では総記法によって記帳されているが、分記法は総記法の十分な理解のためだけではなく、簿記学自体の理解のために不可欠であるとしている。ただし分記法・総

記法という呼称ではなく、単純価値による交換・複合価値による交換と呼んでいる。Folsom, E.G., *The Logic of Accounts* (New York, 1873), 20~21頁。拙稿「勘定分類の史的考察—十九世紀のアメリカの簿記書を中心として—」『会計』第151巻第5号参照。

- (10)商品勘定を商品有高帳の統制勘定とすることが原価による管理と考えることもできるが、そのために重要性の乏しい商品についても金額併記の商品有高帳（ただし総平均法と期間を単位とする後入先出法を除く）を設けなければならない点が問題であろう。一般のテキストではこれが実施困難であるという理由で、総記法あるいは三分法を説明しているはずである。
- (11)イギリスのテキストではこの方法が採用されている。これはイギリスでは単一仕訳帳制ではなく特殊仕訳帳制が前提であるため、売上帳からの転記を考えてのことであろう。
- (12)通常の売買取引か受託買付取引かを判断するためには、商品勘定の記入のみではなく当時の商取引についても調査する必要がある。渡邊教授は、注(8)で触れたBoothについては受託売買、Kellyについては通常の売買取引と考えておられる。渡邊、前掲書、第4章第4節参照。
- (13)これとは逆に総記法を金融業に適用することもできる。この場合、各種人名勘定の最終的な貸借差額が金融損益となる。拙稿「簿記の自己完結性」安藤英義・新田忠誓編著『会計学研究』中央経済社、平成5年、236~237頁参照。
- (14)Folsomは商業価値 (commercial value) と観念価値 (ideal value) と呼んでいるが、その内容は財貨と用役である。Folsom, 前掲書、第1章、第2章、及び第4章。拙稿「米国における近代的勘定分類の萌芽」『産業経理』第56巻第2号参照。
- (15)前掲拙稿「勘定分類の史的考察」。
- (16)ただし注(5)でも触れたように、次期において期首棚卸高の処理の問題が残るが、総記法の段階ではこれに触れずに、三分法の処理の中で説明するという方法が考えられる。
- (17)Beach, E.H., and Thorne, W.W., eds., *The American Business and Accounting Encyclopaedia*, 3rd ed. (Detroit, 1901, rpt., Yushodo, 1982), 806~807頁。また、Dicksee は売買勘定を商品勘定 (goods or stock account) と同義で使用し、物量を併記すれば物量ベースでは当在高を示すことを指摘している。Dicksee, L.R., *Bookkeeping for Accountant Students*, 4th ed. (London, 1903), 113~115頁参照。
- (18)この解釈は局部的な議論であり、勘定理論的には問題があるかもしれない。ただし筆者は、取引を事実通りに記帳する営業手続と、期間損益計算という人為的な判断の伴う決算整理手続とは分けて考えるべきだという立場をとっている。
- (19)久野光朗稿「アメリカにおける商品勘定分割の歴史的考察」『企業会計』第48巻第11号。
久野光朗稿「アメリカにおける商品勘定の歴史的考察」『会計史学会年報』第15号。
- (20)Cariss, A., *Book-Keeping by Double Entry*, 2nd ed. (London, 1884), 199~200頁に収録。その後 (1884年12月~1887年6月)の二次試験及び最終試験問題の残高試算表でも、Stock, Account Sales, Goods bought 勘定や Stock-in-trade, Purchases, Sales 勘定が使用されている。*The Accountants' Manual*. Volume I. 3rd ed. (London, 1894)に収録。Account Salesは厳密には受託販売の勘定であるが、試験問題の解答例を見ると、通常の商品売買の三分法と同じ処理が行われている。
- (21)Beach, et al., 前掲書、807頁、及び久野、前掲稿参照。
- (22)Dawson, S.S., *The Accountant's Compendium* (London, 1898), 137頁参照。仕入帳と仕入勘定の金額的対応について、売買外流出の取扱の点から批判されている。しかしながら、歴史的には帳簿の分割が勘定分割に先行しているということは、勘定の分割という行為自体には影響があると考えられよう。

- (23)本稿では「分割」という用語を厳密な意味では使用していない。「分割」の厳密な意味については次の文献を参照のこと。秋葉国利稿「商品勘定三分割という名称の妥当性について」『経済論集（北海学園大学）』第24巻第4号。
- (24)Horngren,C.T.,et al.,*Accounting*,3rd ed.(New Jersey,1996),第5章。
- (25)同書、第5章補遺。
- (26)Johnson,G.L.&Gentry,J.A.,*Finney and Miller's Principles of Accounting-Introductory*,8th ed.(New Jersey,1980),258頁参照。
- (27)秋葉教授はいわゆる売上原価対立法を継続売上原価直接把握法と呼び、ここで説明した決算時に一括して商品勘定から売上原価勘定へ振り替える方法を一括売上原価直接把握法と呼ぶ。秋葉国利稿「二つの売上原価間接把握法」安藤、新田、前掲書、35～36頁参照。
- (28)Nobes,C.,*Introduction to Financial Accounting*,4th ed.(London,1997),第7章及び8章参照。ただし、次期繰越手続の省略が一般的であるかどうかはわからない。
- (29)山浦久司著『英国株式会社会計制度論』白桃書房、1993年、32～38頁参照。
- (30)Mazars,R.,*Comptabilité*,8^eéd.(Paris,1994)93～98頁、及び*Dictionnaire de la Comptabilité* 5^eéd.,Les Publications Fiduciaires(Paris,1995),24～25,1213～1214,1378頁参照。
- (31)*Dictionnaire de la Comptabilité* 5^eéd.,1388～1400頁参照。
- (32)齊藤昭雄著『フランス会計制度論』千倉書房、昭和63年、136～138頁参照。
- (33)Engelhardt,W.H.,Raffée,H.,Wischermann,B.,*Grundzüge der dopplten Buchhaltung*,3.Auflage(Wiesbaden,1996).72～80頁。ドイツでは二分法が一般的なようである。関根慎吾稿「現代ドイツ初級簿記書における商品勘定」『石巻専修大学経営学研究』第6巻、第2号参照。
- (34)勘定と外部報告用の財務諸表が直接的な関連を持つイギリスでは、機密保持の点から、売上高と営業費用が計上される売買勘定を開示することに消極的であった。これをドイツに当てはめれば純額法に結びつくとも考えられる。山浦、前掲書、253～255頁参照。