

# 商品勘定分割の背景と展開(Ⅱ)

## Background and Development of Splitting Merchandise Accounts (Ⅱ)

森 田 広 大  
Kodai MORITA

### 要旨

本研究は、前稿「商品勘定分割の背景と展開(Ⅰ)」(『西武文理大学サービス経営学部研究紀要』第35号)に引き続き、総記法にもとづく商品勘定が分割されるに至った背景およびその後の展開について、歴史的な考察を試みるものである。そこで、本稿では、商品勘定分割の初期段階における我が国およびアメリカの主要な簿記文献について考察を試みる。そして、商品勘定の分割が試みられた歴史的な背景を明らかにするとともに、商品勘定分割後の展開について言及する。

### Abstract

The purpose of this study is to clarify the background and development of splitting merchandise accounts. This article discusses accounting treatment for the buying and selling of goods after splitting merchandise accounts into Japanese and American books. Furthermore, this article considers the following points :

1. Reason for splitting merchandise accounts.
2. Theoretical development of splitting merchandise accounts.
3. Relationship between splitting merchandise accounts and income statement

### [ キーワード ]

総記法, 商品勘定の分割, 返品

Keywords : only merchandise account for the buying and selling of goods, splitting merchandise accounts, returns

〈本稿目次〉

- ・商品勘定分割直後における簿記文献での商品勘定の処理に関する説明
- 1．我が国における簿記文献での商品売買取引の処理に関する説明
  - 東爽五郎博士における商品売買取引の処理（その2）
  - 吉田良三博士による商品売買取引の処理
- 2．アメリカ簿記文献による商品勘定分割の初期段階
  - S.W.なる人物による商品勘定の分割
  - キトリッジによる商品勘定の分割
  - グッドウィンによる商品勘定の分割
  - スプレイグによる商品勘定の分割
- ・商品勘定分割の背景と展開
- 1．商品勘定分割の背景
- 2．商品勘定分割後の展開
  - 混合勘定と商品勘定の分割
    - 混合勘定の問題
    - 仕入勘定の問題
      - ) 仕入勘定を資産の勘定として捉える立場
      - ) 仕入勘定を費用の勘定として捉える立場
  - 損益計算書の表示について
- ・結語
- 参考文献等一覧

Ⅲ. 商品勘定分割直後における簿記文献での商品勘定の処理に関する説明

- 1．我が国における簿記文献での商品売買取引の処理に関する説明
- (1)東爽五郎博士における商品売買取引の処理（その2）

我が国において、商品勘定の分割を比較的早期に論じた人物として、拙稿（2019）<sup>1</sup>でも取り上げた東爽五郎博士を挙げることができる。同博士が論じた複式簿記の体系については、すでに確認したので、ここでは商品勘定の分割に限定して考察を試みることにする。

東爽五郎博士が論じた商品勘定分割法には2種類ある。1つは、総記法にもとづく商品勘定を分割するものであり、他の1つは分記法にもとづく商品勘定を分割するものである。

同博士が論じた商品勘定分割法のうち、前者については、1908年（明治41年）に出版された『商業會計 第壹輯』および1924年（大正13年）に発表された論文である「商品勘定ノ整理記帳法私案」の中で展開されている。

前者については、勘定科目の名称は異なることもあるが、総記法における商品勘定の借方記録と貸方記録とを仕入商品勘定および売上商品勘定とに分割するものである<sup>2</sup>。すなわち、二分法が論じられている。以下、商品勘定の分割が必要とされた理由を考察する。

総記法によって処理される期中における商品勘定の借方には、期首商品棚卸高と当期商品仕入高が計上され、貸方には当期商品売上高が計上されることは、前稿<sup>1</sup>において確認してきたところである。

ただし、前稿で考察してきた文献では、仕入商品および売上商品に係る返品・値引・割戻し

<sup>1</sup> 以下、「前稿」と称する。

<sup>2</sup> 東爽五郎（1908）、13頁を参照した。

の問題が取り上げられてこなかった。しかしながら、現実的には、仕入商品および売上商品の返品等が行われることは容易に想定される。たとえば、仕入返品が行われた場合、総記法においては、返品商品に係る仕入原価の額は商品勘定の貸方に記帳される。このとき、「商品勘定の貸方には、常に商品の賣渡代金のみならず、一旦仕入れたれども、更に賣主へ返戻したる商品の代價をも亦、この内に合算記録<sup>3</sup>されることとなる。この取り扱いによって、売上高の調査に際して、「事實の真相に誤謬を惹起し易きの恐れ<sup>4</sup>が生ずる。商品勘定の貸方に計上される金額が純粋な売上高とはならないため、同金額を把握することに誤謬を伴う恐れがあることを警告しているものと考えられる。

また、売上返品が生じたときは、同処理方法にもとづくと、商品勘定の借方にその戻り商品の売価が記帳される。このとき、「商品勘定の借方には、単に商品の仕入元價のみならず、一度は賣渡したれども、更に買主より返戻し來りたる商品の代價をも亦この内に合算記録<sup>5</sup>されることとなる。それゆえに、「此取扱ひは商品の實際の仕入惣高は何程なるかを、何時にても一目明瞭ならしむる上には、大なる不便<sup>6</sup>となる。また、商品を販売することなく、「自店の營業費其他として消費若くは使用すること」も想定される。これは、いわゆる他勘定振替の問題であるが、この場合には、使用または消費された商品原価の額を商品勘定の貸方に記帳するとともに、營業費などの適当な勘定科目の借方に同額を記帳することとなる。これが商品勘定の貸方に記帳されると、同勘定の記帳内容はますます複雑化する。

総記法による処理方法は、以上の問題を含むこととなるが、これらの「誤謬及不便を皆無ならしめんとすれば、須らく商品勘定の借方と、その貸方とを別勘定に區別<sup>7</sup>することが必要となる。それゆえに、総記法にもとづく商品勘定の借方と貸方とが、仕入商品勘定と売上商品勘定とに分割され、「仕入商品勘定の借方は、常に實際の商品惣代價を示し、又賣上商品勘定の貸方は、何時にても商品の賣上惣代價を示す」<sup>8</sup>こととなる。かくして、総記法からいわゆる二分法へと展開をみるのである。

ただし、ここで検討を要するのは期末決算時点での簿記処理である。特に、商品販売損益の計算をどの勘定において行うかの問題である。これは、同書および後述する論文の中では、二分法における決算時点での簿記処理が示されていないために問題となる。

後述する東夷五郎（1924）では、同博士が純額主義的な処理方法を選好されていることが分かる。それにより、損益勘定には販売損益が振り替えられるような簿記処理が推定される。いずれかの勘定において、販売損益が計算され、そこから損益勘定へ振り替えられることが想定される。販売損益を算出するための勘定を新設すると、その処理方法を二分法と称するには不合理であるため、既存の2つの勘定、すなわち、仕入商品勘定または売上商品勘定のいずれかで販売損益を算定するものと考えられる。それゆえに、同博士による二分法では、売上原価相当額を、仕入商品勘定から売上商品勘定へと振り替える次の簿記処理が遂行されるものと考えられる。

<sup>3</sup> 東夷五郎（1908）、14頁。

<sup>4</sup> 東夷五郎（1908）、14頁－15頁。

<sup>5</sup> 東夷五郎（1908）、15頁。

<sup>6</sup> 東夷五郎（1908）、15頁。

<sup>7</sup> 東夷五郎（1908）、16頁。

<sup>8</sup> 東夷五郎（1908）、16頁。

<sup>9</sup> 東夷五郎（1908）、17頁。

（借）売上商品 ××× （貸）仕入商品 ×××

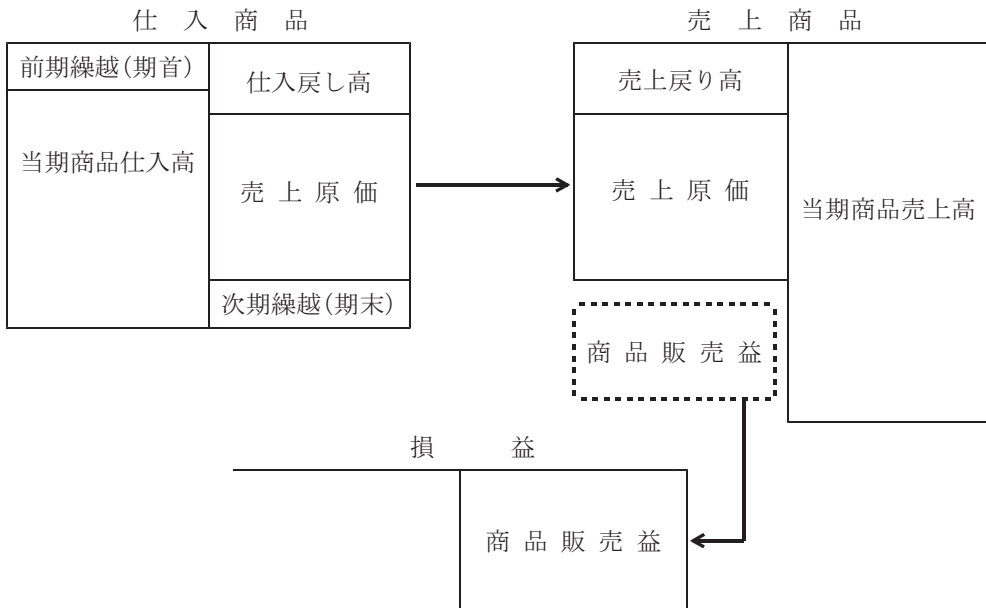
この処理によって、売上商品勘定において売上高と売上原価とが相殺され、商品販売損益が算出される。これが、同勘定から損益勘定へと振り替えられる。そして、仕入商品勘定の残高は期末商品有高を示し、次期に繰り越される。以上の勘定体系を図示すると、「図表 - 1」となる。

他方、商品勘定分割法のうち、後者については、上述した論文の中で説かれた。そこでは、分記法自体に関する記述はみられず、総記法二分法 分記法にもとづく商品勘定を2分割する方法の順序で論じられている。東夷五郎博士は、前稿 . 2 . で考察した同稿に先行する簿記書である『新案詳解商業簿記』において、すでに分記法を説明しているの、分記法について無知であったということではない。

同稿において論じられている仕入商品勘定、売上商品原価勘定および商品売上益勘定を用い

る方法は、分記法による処理方法を意識しているものと考えられる。仮に、同稿において論じられているこの処理方法を、“分記法にもとづく商品勘定を2分割する方法”と称しておく、同処理方法では、分記法による商品勘定における借方記入の内容が仕入商品勘定に、貸方記入の内容が売上商品原価勘定に記入される。商品の仕入時には、仕入原価が仕入商品勘定の借方に記入され、商品の販売時には、販売商品の払出価額が売上商品原価勘定の貸方に記入されるとともに、それと売価との差額が商品売上益勘定の貸方に記入される。そして、「在庫品現在高は元帳内『仕入商品原価』勘定残高（借方）より『売上商品原価』勘定残高（貸方）を差引きたるその残額に相当」<sup>10</sup>することとなる。同処理方法にもとづく一連の勘定記入を示すと、「図表 - 2」となる。

図表Ⅲ-1 東夷五郎博士による総記法を基底とした二分法の勘定体系



出典：東夷五郎（1908），13頁－18頁にもとづいて筆者作成。

図表Ⅲ－２ 分記法にもとづく商品勘定を2分割した場合における諸勘定の記入

仕 入 商 品	
仕入實額	10,000.00
賣 上 商 品 原 價	
	賣上實額ノ内原價
	5,000.00
商 品 賣 上 益	
	賣上實額ノ内差益
	2,500.00

出典：東夷五郎（1924），5頁－6頁より筆者作成。

なお、同稿においては、決算時における処理は示されていない。同稿で明らかにされている期中での簿記処理をみると、商品の有高自体は固有の勘定において扱われていない。しかしな

がら、先に確認したように、商品の有高は仕入商品勘定残高から売上商品原価勘定残高を控除して算出されるものと論じられているため、決算時に次の簿記処理が行われるものと推察される。

（借）売上商品原価 ××× （貸）仕入商品 ×××

この簿記処理を行うことによって、仕入商品勘定の残高が期末商品有高を示すこととなる。そして、この処理方法は、分記法における商品勘定の借方記録と貸方記録とを単純に分割したものであるが、その必要性については疑問を呈するところがある。同博士は、この処理方法によって、仕入商品原価の累計額を把握することが可能となり、そのうち、販売済みの商品原価累計額を確かめることができるとともに、これらの累計額の差額によって在庫となる商品原価を計算することが可能となり、さらに、最も重要である商品販売益の累計額を明らかにすることができるという有用性を主張されている<sup>11</sup>。

東夷五郎博士は、1903年に出版された『新案

詳解商業簿記』から進んで、総記法にもとづく商品勘定を分割する二分法と、分記法にもとづく商品勘定を2分割する方法とを示したが、以後、普及・発展をみたのが前者の方法であることは周知のとおりであり、後者の方法については、本稿においてこれ以上の言及は行わないこととする。

#### (2)吉田良三博士による商品売買取引の処理

前稿 . 2 . において確認した下野直太郎博士の「計算要素説を取引要素説に理論的に発展させたのは吉田良三である」<sup>12</sup>と称される吉田良三博士は、「わが国の簿記学の形成に重要な影響を及ぼした」<sup>13</sup>ともいわれている。特に、我

<sup>10</sup> 東夷五郎（1924），13頁。

<sup>11</sup> 東夷五郎（1924），6頁を参照した。

<sup>12</sup> 中野常男編著（2007），242頁。

なお、取引要素説の形成過程に関する考察は、同書，241頁－243頁および安藤英義（2002）において試みられている。

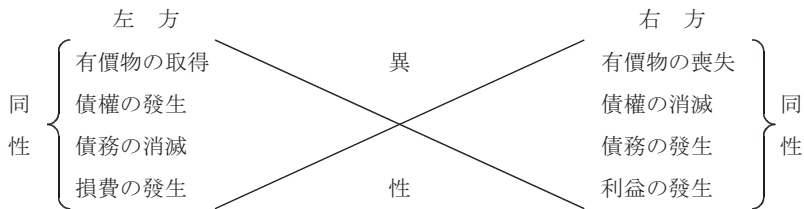
<sup>13</sup> 中野常男編著（2007），218頁。

が国では、複式簿記の学習における導入時に、いわゆる取引の8要素による説明が多くなされており、それが同教授の著書の中で形成されている。ここでは、同教授の1920年以降に出版された簿記書のうち『最新式 近世簿記精義（第20版）』を中心として、取引要素による記帳原理の確立とともに、そこで論じられていた商品売買取引の処理方法に関する考察を試みることにする。

はじめに、簿記上の記録対象たる取引とは、「財産に増減変化を惹起す事件の總稱」<sup>14</sup>であ

ると定義されている。この取引については、財産高に何らの影響を及ぼさない交換取引、財産高を増減させる損益取引、さらに、交換取引と損益取引とが混合した混合取引とに分類される<sup>15</sup>。そして、取引の要素は、有価物（動産不動産）、金銭貸借（債権債務）および損益（財産増減の原因）から構成されるものと論じられている<sup>16</sup>。そして、これらの取引要素には、「図表 - 3」に示すような結合関係を有することが説明されている。

図表Ⅲ-3 『最新式 近世簿記精義（第20版）』における取引構成の8要素



出典：吉田良三（1920），29頁より抜粋。

そして、元帳の勘定口座には大別して有価物の増減をあらわすもの、債権の増減をあらわすもの、債務の増減をあらわすものおよび損益の増減をあらわすものとに区分され、元帳の勘定口座の左右には貸借という用語が適用されることとなる<sup>17</sup>。なお、取引の結合関係に貸借を適用した場合における記帳法則は、「図表 - 3」における左方が借方に、右方が貸方に相当する。さらに、簿記上の貸借という用語は、日用語で

の貸借とは異なり、債権・債務のみならず、有価物および損益にも適用される<sup>18</sup>。

有価物は、有価物の責任者を擬制し、それと営業者との貸借関係について適用される。これは、前稿 . 2 . で確認した下野直太郎博士の『簿記精理 第1編』においても、類似の記述がみられる。たとえば、商品1000円を現金で仕入れた場合には、次の仕訳処理が想定されることとなる。

(借) 商	品	1000	(貸) 営	業	者	1000
(借) 営	業	者	1000	(貸) 現	金	1000

<sup>14</sup> 吉田良三（1920），12頁。  
<sup>15</sup> 吉田良三（1920），12頁-13頁を参照した。  
<sup>16</sup> 吉田良三（1920），19頁を参照した。  
<sup>17</sup> 吉田良三（1920），31頁-32頁を参照した。  
<sup>18</sup> 吉田良三（1920），33頁を参照した。

すなわち、借方の商品勘定は商品の保管係を想定し、それと営業者との貸借関係を、また、貸方の現金勘定は現金の保管係を想定し、それと営業者との貸借関係を見出すこととなる<sup>19</sup>。ただし、現実的には営業者勘定は省略される。債権および債務についても、債権者および債務者と営業者との関係より、貸借関係を見出すこととなる<sup>20</sup>。なお、前述のとおり、貸借という用語は損益に対しても適用されることとなるが、これは営業と営業の所有者との貸借関係とみなされる<sup>21</sup>。資産（物件および権利）と負債（債務）との差額である資本金は、営業が営業の所有者たる資本主に対して負うこととなる債務であると考えられることとなる<sup>22</sup>。収益は資本金を増加させるために貸方が適用され、これに対して、費用は資本金を減少させるために借方が適用される<sup>23</sup>。同書では以上の記帳原理が示されている。

次に、同書において論じられている商品売買取引の処理について考察を試みることにする。同書では、商品勘定の処理方法として、いわゆる分記法、総記法および商品勘定分割法が取り上げられている。そのうち、商品勘定分割法としては、いわゆる四分法および六分法について言及されている。以下、論じられた順序に従って、各処理方法を概観することとする。

同書において最初に論じられている方法は、「仕入商品の原價を借方に記入し、之れを賣却せし時、其の買入原價を貸方に記入」<sup>24</sup>するも

のであり、これは分記法を意味するものである。同書では、商品勘定は資産に属する有価物に分類されているが<sup>25</sup>、取引要素による記帳原理の説明に立脚したとき、分記法が選好されるということは、前稿 . の考察からも容易に推察される。

ただし、販売件数が多数となる場合には、その記帳に労を要し、また、販売の都度、販売商品の払出価額を調査することが手数となるため、実行上において非常に不便不都合であるという分記法の欠点が指摘されている<sup>26</sup>。そして、「商品を賣却せし時、此の勘定の貸方へは原價と利益とを分割せず、其の賣價にて記入する」<sup>27</sup>方法へと展開される。同方法は、総記法を意味するものである。

しかしながら、分記法を否定し、総記法への展開を図ったとしても、総記法において欠点が存する。その欠点は、特に仕入返品および売上返品が生じた場合に浮き彫りとなる。具体的に、仕入返品があった場合には、商品勘定の貸方に記入し、売上返品があったときは同勘定の借方に記入する。これによって、商品勘定の「借方には仕入高と戻り高とが混雑し、又貸方には売上高と返送高とが混雑して、實際の仕入高及實際の売上高を不明ならしむる」<sup>28</sup>という問題が生ずることとなる。

それゆえに、「今日、實地の會計に於ては、普通に商品勘定を仕入勘定、売上勘定及手許有品勘定の三つに分割」<sup>29</sup>することとされている。

<sup>19</sup> 吉田良三（1920）、36頁－37頁。

なお、上記の仕訳処理についても同頁を参考にした。

<sup>20</sup> 吉田良三（1920）、38頁－39頁を参照した。

<sup>21</sup> 吉田良三（1920）、41頁－42頁を参照した。

<sup>22</sup> 吉田良三（1920）、42頁を参照した。

なお、資産および負債については、同書9頁－12頁を参照した。

<sup>23</sup> 吉田良三（1920）、44頁－45頁を参照した。

<sup>24</sup> 吉田良三（1920）、54頁。

<sup>25</sup> 吉田良三（1920）、52頁を参照した。

<sup>26</sup> 吉田良三（1920）、55頁－57頁を参照した。

<sup>27</sup> 吉田良三（1920）、57頁。

<sup>28</sup> 吉田良三（1920）、351頁。

ここに手許有品勘定とは、期首および期末の商品棚卸高を処理するために設けられる、繰越商品勘定に相当する勘定科目である。同書では、仕入帳および売上帳を特殊仕訳帳として使用することが説かれているため<sup>30</sup>、仕入勘定および売上勘定には、これらの帳簿から合計転記が行われる。

そして、決算においては、新たに商品売買勘定が開設される<sup>31</sup>。ここでは、仕入勘定、売上勘定、手許有品勘定および商品売買勘定を用いる、いわゆる四分法が論じられている<sup>32</sup>。このような売買勘定を設ける方法は、同書の改訂増補版では英国式と称されている<sup>33</sup>。

なお、「大規模の營業に於ては、返送品及戻り品に就きても亦別々に勘定口座を設け、前者は返送品記入帳より其の貸方に、後者は戻り品記入帳より其の借方に轉記」<sup>34</sup>することが論じられている。仕入勘定から仕入返品に係る貸方記入に関して独立した勘定（返送品勘定）が設けられ、また、売上勘定から売上返品に係る借方記入に関して独立した勘定（戻り品勘定）が設けられることとなる。この場合、商品勘定は、仕入勘定、売上勘定、手許有品勘定および商品

売買勘定に加えて、返送品勘定および戻り品勘定が設けられることとなるので、本稿では便宜上、六分法と称することとする。

六分法による決算では、商品売買勘定または売買勘定が開設され、手許有品勘定における期首商品棚卸高と、仕入勘定残高とが商品売買勘定の借方に振り替えられ、また、売上勘定残高が商品売買勘定の貸方に振り替えられるとともに、期末商品有高が商品売買勘定の貸方に記入される。なお、その際に、返送品勘定残高および戻り品勘定残高は、商品売買勘定における仕入勘定残高相当額および売上勘定残高相当額からそれぞれ差し引くことが論じられている<sup>35</sup>。この処理を行った後の商品売買勘定は、期末時の総記法にもとづく商品勘定の記入内容と同様となる。すなわち、勘定残高は商品販売損益の金額を示すこととなる。商品売買勘定の原語は、Trading Account であるが、総記法による商品勘定もそれに類似するため、これについても、売買勘定と呼ばれることが論じられている<sup>36</sup>。そこで、六分法における勘定の記帳体系を図示すると、「図表 - 4」とする。

<sup>29</sup> 吉田良三（1920）、352頁。

なお、後述するように、これらの勘定科目に商品売買勘定等が加えられることとなる。

<sup>30</sup> 吉田良三（1920）、313頁を参照した。

<sup>31</sup> 吉田良三（1920）、353頁を参照した。

<sup>32</sup> ただし、黒澤清（1986）、147頁-149頁でみられるように、四分法という用語については、本文における意味で用いられる場合と、仕入勘定、売上勘定および繰越商品勘定に加え、売上原価を計算するための勘定として、売上原価勘定を設定する方法という意味で用いられる場合とがある。

なお、四分法に関して、仕入勘定、売上勘定、繰越商品勘定および売上原価勘定を使用する方法という意味で用いている文献には、主として次のものがある。

木戸田力（2001）、113頁-121頁。

瀧田輝己（2002）、67頁-69頁。

<sup>33</sup> 吉田良三（1939）、207頁-208頁を参照した。

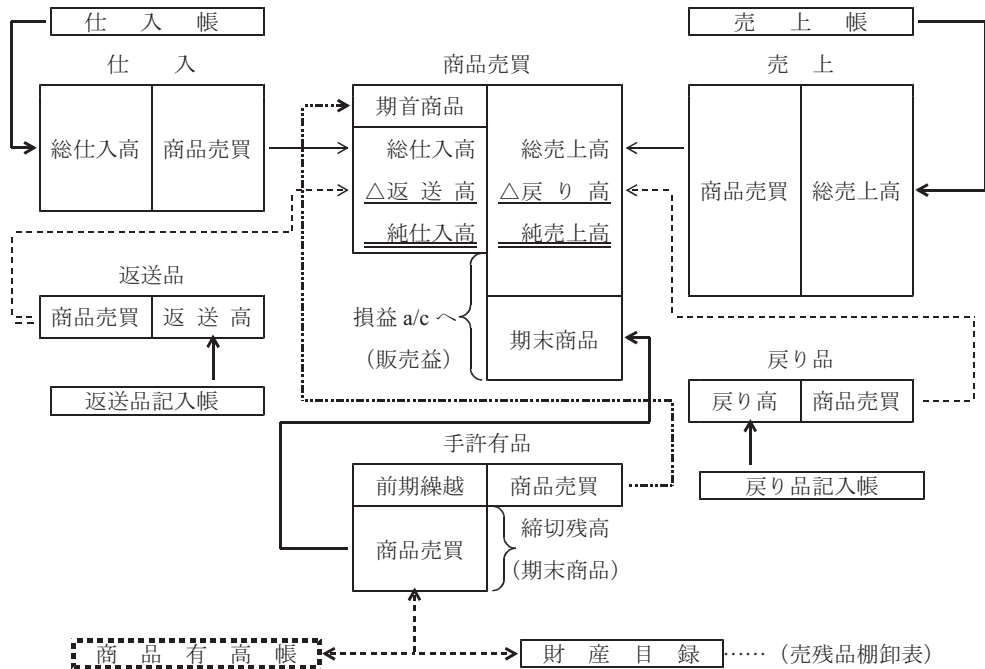
<sup>34</sup> 吉田良三（1920）、354頁。

<sup>35</sup> 吉田良三（1920）、356頁-358頁を参照した。

<sup>36</sup> 吉田良三（1920）、57頁を参照した。



図表Ⅲ－４ 『最新式 近世簿記精義（第20版）』における六分法の全体系



出典：吉田良三（1920）の全体を参考に筆者作成。

吉田良三博士による簿記書では、商品売買勘定が損益勘定の一区分<sup>37</sup>であるとされている。

そこで、商品売買勘定への振替仕訳を示すと、次のとおりである。

(借) 商品 売 買 × × ×	(貸) 手 許 有 品 × × ×
	仕 入 × × ×
	戻 り 品 × × ×
(借) 手 許 有 品 × × ×	(貸) 商 品 売 買 × × ×
売 上 × × ×	
返 送 品 × × ×	

最終的に、商品売買勘定によって算出された商品販売損益の金額は、損益勘定または損益勘定の第2区分たる普通営業損益勘定に振り替えられることとなる。なお、同書においては、商

品勘定の処理方法として四分法および六分法を採用した場合による損益表の例示は示されなかったが、総記法を採用した場合の損益表は示され、そこでは、商品販売損益の算出過程が明示

<sup>37</sup> 損益勘定の分割について、吉田良三（1920）、423頁では英国のリスリー氏の著作を参考にしてている。なお、ここでのリスリー氏とは、安藤英義（2002）、13頁でも明らかにされているように、ライル（George Lisle）の誤読であり、具体的には、George Lisle（1900）、pp. 55-58を参考にしてているものと考えられる。

されている<sup>38</sup>。四分法または六分法のもとでも、商品売買勘定を基礎として、同様の損益表を作成することができるものと考えられる。

そして、商品販売損益の計算方法について補足すると、同書の増補改訂版においては、売買

勘定を設けずに、損益勘定においてそれを計算する方法（米国式）が論じられており、その簿記処理を仕訳の形式で示すと、次のとおりである<sup>39</sup>。

(借)仕	入	× × ×	(貸)商	品	棚	卸	× × ×
	商	品	仕	入	× × ×		
	損	益	仕	入	× × ×		
	売	上	損	益	× × ×		

上記の米国式は、近時の簿記書において、一般的に説かれている三分法の整理記入および損益勘定への振替処理に該当するものである。

また、同書では、特殊売買取引について、主として未着品売買および委託販売が取り上げられている。ただし、そこでは、総記法による処理方法が論じられているため、すべての売買形態に対して、商品勘定分割法が適用されていないといえる<sup>40</sup>。

以上のように、吉田良三博士は取引要素による記帳原理の説明を構築した。そのもとで、商品売買取引の処理方法を、分記法 総記法 商品勘定分割法（四分法・六分法）の順序で論じていた。我が国における歴史的経緯からみると、総記法 分記法 商品勘定分割法の順序で、処理方法が導入されてきたが、ここにおいても、総記法と分記法の順序が異なっている。

取引要素による記帳原理の説明を基礎としたとき、総記法による説明方法は理解されにくいものである。商品勘定が有価物として取り扱わ

れる場合、販売という取引については、有価物の減少と収益の発生という要素から構成されるものと考えられる。このような諸要素から構成されているにもかかわらず、総記法においては、これを無視して、収益の発生という要素のみから構成されているものとして取り扱う。商品勘定が有価物のカテゴリーに属するのであれば、その貸借差額が常に商品の手許有高を示すはずであるが、総記法を採用した場合には、貸借差額は何ら意味をもたないこととなる。それゆえに、取引要素による記帳原理の説明においては、分記法が選好されることとなるが、その処理の煩雑性の見地からこれを否定し、総記法への展開が図られることとなる。

さらに、総記法においては、商品勘定において仕入高と売上高を明確に示さないという欠点を理由として、商品勘定の分割が試みられる。総記法および同処理方法による商品勘定の分割は、取引要素による記帳原理を基底とした簿記原理に即した方法として論じられるのではなく、

<sup>38</sup> 吉田良三（1920）、199頁に掲げられている損益表を参照した。

<sup>39</sup> 吉田良三（1939）、211頁－214頁を参照した。

なお、同書214頁では、売上原価算定後の仕入勘定残高を売上勘定に振り替え、売上勘定において、商品販売損益を計算する方法も示されている。

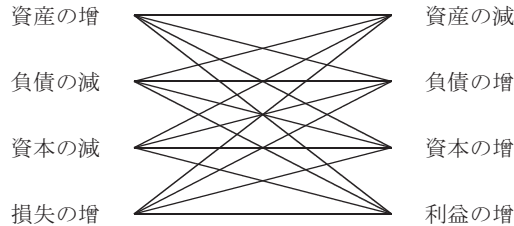
<sup>40</sup> 未着品売買については、吉田良三（1920）、61頁を参照した。また、委託販売については、同書534頁－548頁を参照した。なお、同年代に出版された吉田良三（1923）、200頁－202頁においては、積送品勘定に振り替えることとなる勘定科目が仕入勘定であるという点について、これを商品勘定としている吉田良三（1920）、538頁よりも進歩をみることができるが、積送品に関しては依然として総記法が適用されている。

実践面での必要性の見地から論じられている。

なお、1935年（昭和10年）に出版された同教授の『商業簿記提要 第8版』においては、「図

表 - 5」で示すとおり、近時の簿記教科書で説明されている取引の8要素に近い結合関係の図が示されている。

図表Ⅲ-5 『商業簿記提要 第8版』における取引の8要素



出典：吉田良三（1935），30頁より抜粋。

取引の8要素の結合関係にもとづいて簿記処理が展開される『商業簿記提要 第8版』においても、商品勘定の処理方法として、分記法を論じた後に、同方法の煩雑性を見地から総記法への展開が図られている<sup>41</sup>。その後、事業が小規模である場合を除き、同勘定を仕入勘定と売上勘定とに分割する二分法、商品棚卸勘定・仕入勘定・売上勘定とに分割する三分法および商品棚卸勘定・仕入勘定・戻り品勘定・売上勘定・戻り品勘定とに分割する五分法等への展開が示されており、それらの枠内で英国式と称される売買勘定の利用が論じられている<sup>42</sup>。

## 2. アメリカ簿記文献による商品勘定分割の初期段階

本研究においてもこれまでに言及してきたと

おり、我が国における簿記書は、アメリカによるその影響を強く受けて発展してきた。アメリカにおける商品勘定分割の初期段階に関する考察は、久野光朗教授による詳細な研究がある<sup>43</sup>。ここでは、商品勘定分割の初期段階におけるアメリカでの簿記文献をいくつか取り上げ、そこで商品勘定の分割がどのように論じられているかを考察することとする。

### (1) S.W. なる人物による商品勘定の分割

アメリカで商品勘定の分割について初めて論じたとされる人物は、S.W. なる人物であるといわれている<sup>44</sup>。S.W. は、1882年に *The Bookkeeper* という雑誌の中で“Sales Account”という論文を発表しており、その中で商品勘定の分割について言及している。ここでは、この人物

<sup>41</sup> 吉田良三（1935），42頁－43頁。

未着品売買および委託販売という特殊売買取引に関しては、総記法ではなく、分記法が採用されている。なお、未着品売買については、同書167頁－169頁を参照し、委託販売については、同書169頁－173頁を参照した。

なお、吉田良三博士の簿記書を参考にしている中村茂男（1926），86頁－92頁および248頁－271頁では、一般商品売買として、分記法→総記法→商品勘定分割法（主として、三分法、二分法および売買勘定を用いるという意味での四分法）が論じられ、同書の附録1頁－30頁では、委託販売が論じられている。そこでは、いわゆる総記法および商品勘定分割法が説かれている。その点で、上述した吉田良三博士による簿記書よりも、発展的な内容が含まれているといえる。

<sup>42</sup> 吉田良三（1935），163頁－167頁を参照した。

<sup>43</sup> 久野光朗（2009），123頁－136頁がこれに該当する。

<sup>44</sup> 久野光朗（2009），126頁を参照した。



品勘定の貸方に移記される。

一方で、商品勘定をみるといくつかの締切線がみられるため、締切線ごとに区分して内容を確認することとする。まず、商品勘定の第1の区分では、借方に1880年1月1日から同年12月31日までの仕入総額が記入されるとともに、貸方に仕入れに係る返品および値引き等の金額が記入される。第1の区分における商品勘定の残高181050ドル95セントが商品の原価として、同勘定の第2の区分の借方に移記される。

次に、商品勘定の第2の区分では、上記第1の区分の残高が借方に記帳されるとともに、貸方には棚卸による期末有高80651ドル25セントが記帳され、次期における商品勘定の借方に記帳される。

さらに、商品勘定の第3の区分では、貸方に純売上高254637ドル21セントが記帳されている。この金額は、前述した売上勘定から移記されたものである。一方で、同区分の借方には原材料の消費額、労務費および経費が記帳され、売上原価の総額が計算される。そして、同区分の貸借差額で商品販売損益が算出され、損益勘定の貸方へと移記される。

そして、S.W.は、「返品された商品の問題は、同様に、簡潔に示された方法におけるこれらの2つの勘定の記入によって完全に解決される。」<sup>47</sup>と説明している。商品勘定を分割する理由として、返品取引の存在が指摘されている。以上のように、S.W.は、返品取引を問題視し、総記法によって処理されてきた商品勘定を、商品勘定および売上勘定の2つの勘定に分割することを説明したといえる。

## (2)キトリッジによる商品勘定の分割

キトリッジ(A.O.Kittredge)は、雑誌 *Accountics* において、商品勘定に関する論文を発表している。ここでは、キトリッジによる論文の内容から、商品勘定の処理方法についての考察を試みることにする。

キトリッジは、総記法による商品勘定の処理方法を説明し、その欠点を指摘している。総記法そのものの説明は、これまでの考察と重複するため割愛するが、それによって処理される商品勘定は、「2つの価値の組み合わせから成るという点で、通常の財産勘定の中で特異なものである」<sup>48</sup>と説明されている。そこでの2つの価値とは、原価および売価を意味し、これらが同一の勘定に記入されることによって、その残高が混合量となるのである<sup>49</sup>。さらに、「製造業者または卸売商から仕入れた商品のいくつかは不十分であり、それゆえ、それらを返品する」<sup>50</sup>として、仕入返品取引を紹介している。

仕入返品に関する簿記処理については、「その項目(商品の仕入れのこと 注・筆者)が商品勘定の借方に記入された限り、売り手に対してそれらの代価の返還を請求するときは、それをその勘定の貸方に記入しなければならない」<sup>51</sup>と論じられている。他方で、「顧客のうち何人かは我々が販売した商品の一部を返品する」<sup>52</sup>として、売上返品取引を取り上げ、その簿記処理を「それらの諸勘定が貸方記入のために、戻り商品を必ず商品勘定の借方に記入する」<sup>53</sup>と説明されている。

以上のような返品取引を加味した場合には、「いまや、その勘定の両側に混合された売価と

<sup>47</sup> S.W. (1882), p. 403.

<sup>48</sup> A.O.Kittredge (1898a), p. 142.

<sup>49</sup> A.O.Kittredge (1898a), p. 142.

<sup>50</sup> A.O.Kittredge (1898a), p. 142.

<sup>51</sup> A.O.Kittredge (1898a), p. 142.

<sup>52</sup> A.O.Kittredge (1898a), p. 142.

<sup>53</sup> A.O.Kittredge (1898a), p. 142.

原価がある』<sup>54</sup>こととなり、総記法にもとづく商品勘定の内容は、ますます複雑なものとなる。そして、キトリッジは、「そのようなごちゃまぜな勘定を前にした簿記係は、月次試算表における商品勘定の残高より成る金額が実際にあらずことから何を知るのであろうか』<sup>55</sup>と述べて、混沌となっている総記法にもとづく商品勘定を痛烈に批判している。

総記法による処理を否定したうえで、キトリッジは、「商品勘定がその構成部分である製造（making）、仕入（buying）および売上（selling）に分割される方法』<sup>56</sup>について論じている。これらの諸要素が勘定となるが、製造勘定については、製造業を前提としており、これは仕入勘定の前段階の過程にある勘定であるといえることから、実質的には仕入勘定と売上勘定から成る二分法として考えることが妥当である。以下、分割後の諸勘定に関して、その意義および特徴点について述べることとする。

製造勘定は、期首の材料および仕掛品の棚卸高ならびに追加購入される材料、労務費、経費

が借方に記入され、生産されたすべての製品が原価で貸方に記入されるという勘定科目である<sup>57</sup>。自社で製造し、それを販売する場合には、完成品が次の仕入勘定に振り替えられることとなる。

また、仕入勘定は、「商品の入と出のすべての取引を原価で処理する』<sup>58</sup>ものである。すなわち、商品の仕入時には同勘定の借方に原価で記録し、商品の販売時には販売される商品の原価を貸方に記入することとなる。

さらに、売上勘定（selling account）は、売買勘定（trading account）または収益勘定（revenue account）とも呼ばれる<sup>59</sup>。売上勘定は、商品の販売時に用いられる勘定科目である。それゆえに、商品の販売取引があった場合には、売価で同勘定の貸方に記入される。なお、売上勘定の借方には、仕入勘定から販売商品の払出価額（原価）が振り替えられることとなる。商品の販売取引の簿記処理を仕訳の形式で示すと次のとおりである。

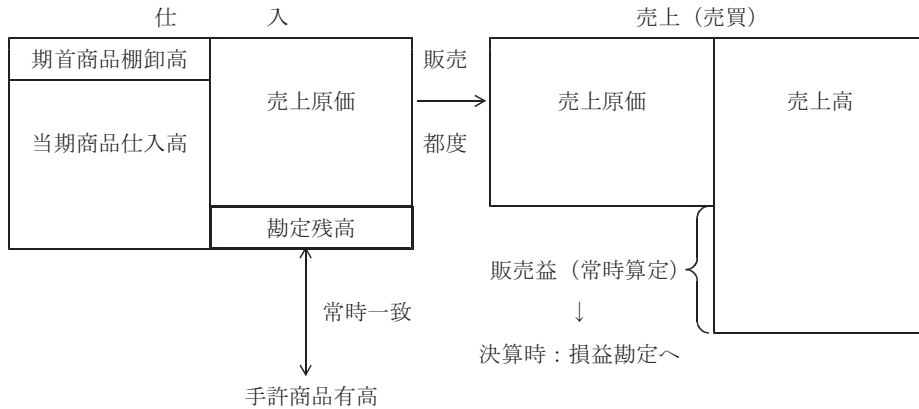
【売価による記録】（借）	（代価）	× × ×	（貸）	売上 [ 売買 or 収益 ]	× × ×
【原価による記録】（借）	売上 [ 売買 or 収益 ]	× × ×	（貸）	仕 入	× × ×

このような簿記処理によって、「最初の勘定（仕入勘定のこと 注・筆者）の残高は常に手許商品の金額となる一方で、残りの勘定（売上勘定のこと 注・筆者）残高は常に総利益（総

損失)を示すこととなる』<sup>60</sup>のである。以上のキトリッジによる見解にもとづいて、分割後における商品勘定の記帳体系を図示すると、「図表 - 7」となる。

<sup>54</sup> A.O.Kittredge (1898a), p. 142.  
<sup>55</sup> A.O.Kittredge (1898a), p. 142.  
<sup>56</sup> A.O.Kittredge (1897), p. 49.  
<sup>57</sup> A.O.Kittredge (1898a), p. 49.  
<sup>58</sup> A.O.Kittredge (1900), p. 35.  
<sup>59</sup> A.O.Kittredge (1900), p. 35.  
<sup>60</sup> A.O.Kittredge (1900), p. 35.

図表Ⅲ－7 キトリッジによる商品勘定の分割



(注)製造勘定は省略している。

出典：A.O.Kittredge (1897) p. 49, A.O.Kittredge (1898a), pp. 142-143, A.O.Kittredge (1900) p. 35  
 および久野光朗 (2009), 132頁, 図表5-2を参照して筆者作成。

ここで、売買勘定について少し取り上げておくこととする。キトリッジにおいては、「イギリスの会計士の仲間たちから名称を借用するところの品物勘定 (goods account) および売買勘定 (trading account) は、慣習上の商品勘定 (merchandise account) に代えて使用される<sup>61</sup>とも述べられている。すなわち、イギリス式の商品売買取引に係る処理方法が論じられている。両勘定の処理方法の説明をみるに、品物勘定が先に述べたところの仕入勘定に相当し、また、売買勘定が先に述べたところの売上勘定またはその別称である売買勘定および収益勘定に相当することが分かる<sup>62</sup>。ここでの売買勘定残高もまた、常に商品販売損益を示すのである。

しかしながら、キトリッジの売買勘定は、本稿 . 1 . における吉田良三博士の著述 (同博士が参照したライルの著述を含む。) でみたところの売買勘定とは異なる性質となっている。前述の吉田良三博士による売買勘定は、決算時

に設けられる損益勘定の一分としての勘定であり、常設勘定ではないのに対して、キトリッジのそれは常設の勘定である。キトリッジは、商品を販売するつど、販売損益を計上しているものの、これは売上高と売上原価を総額で記録することにより行われており、勘定によって仕入記録と販売記録を区別するところに商品勘定分割の本質を求めることができる。

### (3)グッドウィンによる商品勘定の分割

商品勘定の分割を早期に論じた人物として、さらに、グッドウィン (J.H.Goodwin) を挙げることができる。グッドウィンは、1893年 (明治26年) に、ニューヨークにおいて『グッドウィンの改良された簿記および事業の手引き 第16版』*Goodwin's Improved Book-keeping and Business Manual sixteenth edition* を著した<sup>63</sup>。同書において商品勘定の分割に関する記述がみられる。なお、同書では、商品勘定の処

<sup>61</sup> A.O.Kittredge (1898b), p. 178.

<sup>62</sup> A.O.Kittredge (1898b), p. 178.

<sup>63</sup> 今回、本稿で考察する第16版以前に出版されたものとして、J.H.Goodwin (1882) の第3版を入手することができたが、そこでは商品勘定の分割が論じられてはいなかったことを注記しておくこととする。

理方法として、単一の商品勘定を用いる総記法を图示すると、「図表 - 8」となる。が論じられている。総記法にもとづく商品勘定

図表Ⅲ－8 グッドウィンによる総記法にもとづく商品勘定

商	品
借方, 期首商品	貸方, すべての売上商品
借方, すべての仕入商品	貸方, 仕入商品の先方へのすべても戻し
借方, 販売後のすべての戻り商品	貸方, 期末商品
借方, 商品販売益（損益勘定へ）	

出典：J.H.Goodwin（1893），pp. 10-12をもとに筆者作成。

商品勘定の借方には、期首商品有高および当期商品仕入高のほかに売上戻り高が記入される。また、同勘定の貸方には、売上高および仕入戻り高が記入される。このように、グッドウィンは、総記法による商品勘定の処理の説明に際して、商品の仕入取引、売上取引のほかに仕入返品取引および売上返品取引を論じている。なお、期末には、その時点で在庫となっている商品の有高が貸方に記入される。期末棚卸高が商品勘定の貸方に記入されることで、同勘定の貸借差額が商品販売損益を示すこととなる。

また、「多くの商店の間では、確定期限までに支払われる請求額について現金による割引を行うという慣習がある」<sup>64</sup>と述べて、その簿記処理についても触れている。説明では、売上割引のケースが示されており、そこでは、割引額を商品勘定または割引勘定の借方に記入することとされている<sup>65</sup>。

そして、グッドウィンは、「正確な純仕入高および純売上高がいくらであるかを確認するためには、仕入れおよび売上げを分割した勘定に

しておかなければならない」<sup>66</sup>と述べて、商品勘定を、仕入勘定、売上勘定および商品勘定に分割している。分割後の各勘定の役割を示すと、仕入勘定には、期中において仕入れられるすべての商品が借方に記入され、返品したすべての商品、過大請求に対するすべての値引額および現金によるすべての割引額が貸方に記入される<sup>67</sup>。このような勘定記入によって、仕入勘定から純粋な仕入高を把握することができる。

そして、その純仕入高が月末ごとまたは期末に商品勘定の借方に振り替えられる<sup>68</sup>。また、売上勘定に関しては、期中において販売されたすべての商品が貸方に記入され、返品されるすべての商品、過大請求に対するすべての値引額および現金によるすべての割引額が借方に記入される<sup>69</sup>。この勘定記入によって、売上勘定から純粋な売上高を把握することができる。売上勘定の残高は、仕入勘定の場合と同じように、月末ごとまたは期末に商品勘定の貸方へ振り替えられる<sup>70</sup>。

また、商品勘定は、期首商品棚卸高を借方に

<sup>64</sup> J.H.Goodwin（1893），p. 12.

<sup>65</sup> J.H.Goodwin（1893），p. 12.

<sup>66</sup> J.H.Goodwin（1893），p. 254.

<sup>67</sup> J.H.Goodwin（1893），p. 254.

<sup>68</sup> J.H.Goodwin（1893），p. 254.

<sup>69</sup> J.H.Goodwin（1893），p. 254.

<sup>70</sup> J.H.Goodwin（1893），p. 254.

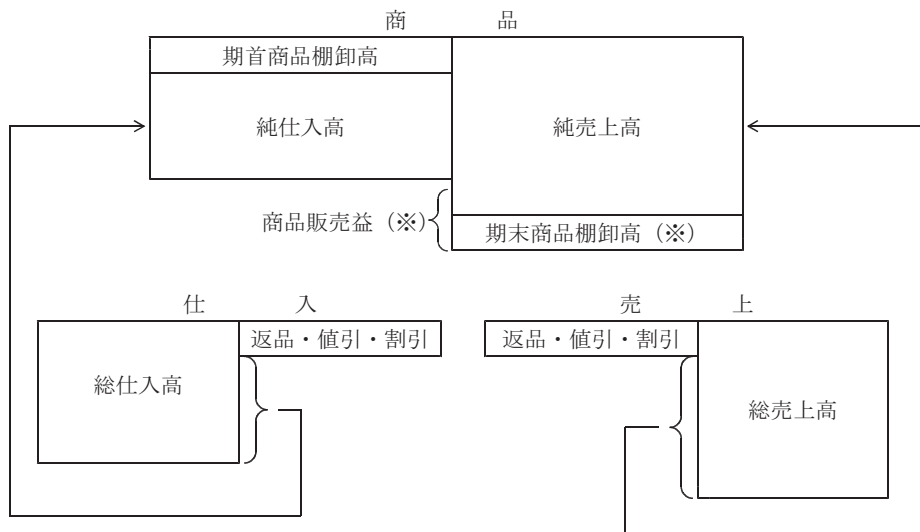


記入することとされているが<sup>71</sup>、前述のとおり、借方には仕入勘定より純仕入高が振り替えられており、貸方には売上勘定より純売上高が振り替えられている。最終的には、商品勘定の貸方に期末商品棚卸高が記入されることによって<sup>72</sup>、同勘定の貸借差額が商品販売損益を示すこととなる。

そして、「この方法、すなわち、商品勘定の細分化は、もちろん、商品に関する販売益の全

体的な結果を変えるものではない<sup>73</sup>と述べている。これは、商品勘定分割法による処理が、総記法による処理と比較して、販売損益を増減変化させるものではないことを意味している。そして、商品勘定の分割は、「単なる商品勘定の記録では確かめられない正確な粗利益率を確認する方法」<sup>74</sup>であると説明されている。グッドウィンが論じた商品勘定分割法の体系図を示すと、「図表 - 9」となる。

図表Ⅲ－9 グッドウィンにおける商品勘定分割法の体系



注：図表中の（※）は、本文では言及されていないが、筆者が推測し、加えたものである。  
出典：J.H.Goodwin (1893), p. 254をもとに筆者作成。

ただし、グッドウィンの商品勘定分割法では、販売損益を計算する場が商品勘定である。また、「図表 - 9」においても示されているように、期末における商品勘定は、総記法によって処理

された商品勘定と類似している<sup>75</sup>。その意味において、グッドウィンの思考は、総記法から完全に脱することはできていないといえることができる。

<sup>71</sup> J.H.Goodwin (1893), p. 254.

<sup>72</sup> 商品勘定の分割に際して、期末商品棚卸高の取り扱いが明示されていないが、ここでは総記法による処理から推定している。

<sup>73</sup> J.H.Goodwin (1893), p. 254.

<sup>74</sup> J.H.Goodwin (1893), p. 254.

<sup>75</sup> ただし、商品勘定分割法による商品勘定は、返品、値引および現金割引に関しては、それ自体が商品勘定に直接記入されていないという、総記法による商品勘定との異同点を指摘することができる。

#### (4) スプレイグによる商品勘定の分割

スプレイグ(Charles E.Sprague)による商品勘定分割法の説明は、すでにいくつかの先行研究がある<sup>76</sup>。ここでは『勘定学』*The Philosophy of Accounts*の巻末にある専攻論文にもとづいて考察を試みることにする。

スプレイグは、「毎回の販売は、売り渡される商品という資産の部分と販売益に対する利益勘定へ適切に貸方記入される<sup>77</sup>と論じている。このような商品勘定の処理は、分記法にもとづく処理方法であるといえる。ただし、スプレイグは、「しかし、小売業の場合、大規模であるならば一層、販売の都度、その2要素に分離することは実務的ではない<sup>78</sup>と述べて分記法による処理の欠点を指摘しており、「商品勘定はそれゆえ、混合勘定となる<sup>79</sup>として、総記法による処理を説明している。

そして、総記法にもとづく商品勘定に関する特徴的な記述は、期末商品と販売益との関係性にある。そこでは、「もし、利益を把握しているならば、期末商品(残高: balance)を確かめることができ、期末商品を把握しているならば、利益を確かめることができる<sup>80</sup>と論じられている。前稿および本稿においてこれまでに考察してきたところにもとづくと、基本的に、総記法による商品勘定の貸借差額(期中)は、

販売損益および期末商品有高をあらわさないことから、期末商品を確定させて同勘定の貸方に記入することで、その後の貸借差額から販売損益を算定していたが、ここでは販売損益を確定してから、期末商品有高を導き出すことについても言及されている。

このような総記法は、既述のとおり、商品勘定の借方が原価で記録され、また、貸方が売価で記録されるため、勘定記入が複雑となるが、「仕入戻しであろうと売上戻りであろうと、商品の返品があったときは、借方と貸方は原価と売価を含むことになり、その混雑さはより大きくなる<sup>81</sup>という問題が指摘される。スプレイグにおいても、本稿でこれまでに考察してきた著者たちと同様に、商品の返品を問題として取り上げているのである。そして、総記法にもとづく商品勘定は徐々に廃止される傾向にあるものとし<sup>82</sup>、「現行の実務では、商品勘定は繰越商品勘定、売上勘定および仕入勘定の3つに分割されるか、少なくとも前2者に分割される。」<sup>83</sup>と述べている。これは、三分法ないし二分法による処理を意味する。スプレイグによる商品勘定の分割も、これまでに取り上げてきた著者たちのそれとは異なっている。スプレイグは、主として三分法を示しているので、その概要を「図表 - 10」に図示することとする。

<sup>76</sup> スプレイグの商品勘定分割法に言及した主要な研究として、たとえば、次のものがある。

茂木虎雄(1969), 167頁-198頁のうち、特に190頁。

中野常男(1988), 85頁-92頁。

<sup>77</sup> Charles E.Sprague(1907), p. 178.

<sup>78</sup> Charles E.Sprague(1907), p. 178.

<sup>79</sup> Charles E.Sprague(1907), p. 178.

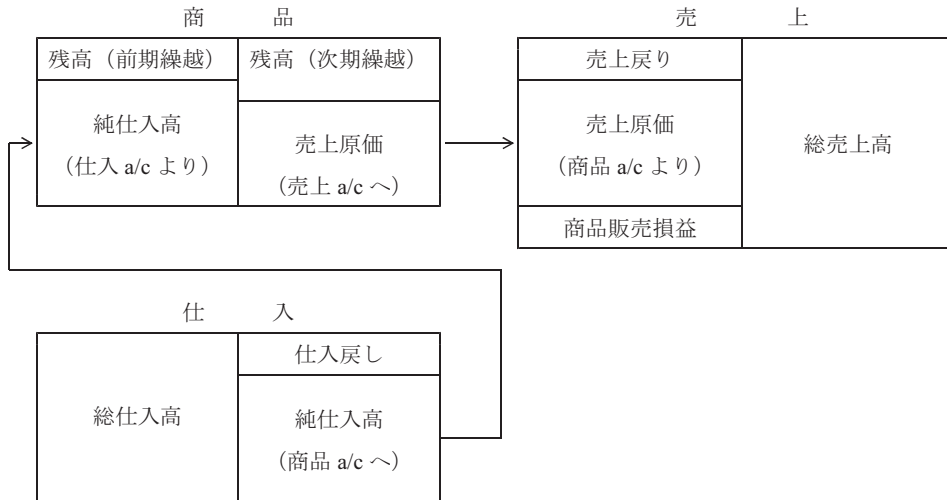
<sup>80</sup> Charles E.Sprague(1907), p. 179.

<sup>81</sup> Charles E.Sprague(1907), p. 180.

<sup>82</sup> Charles E.Sprague(1907), p. 177.

<sup>83</sup> Charles E.Sprague(1907), p. 181.

図表Ⅲ－10 スプレイングによる三分法の処理



出典：Charles E.Sprague (1907), pp. 181－183, FIGURE61・62をもとに筆者作成。

「図表 - 10」をみるに、仕入勘定は、期中における純仕入高を記録・計算するための勘定科目であり、期末に至ると貸借差額によって純仕入高を算出し、これが商品勘定へと振り替えられている。商品勘定は、その借方に期首商品有高が記入されるほか、期末に仕入勘定から当期純仕入高が振り替えられ、さらに、その貸方に期末商品有高が計上されるため、期末時点での貸借差額が売上原価をあらわすこととなる。

売上原価を仕入勘定または売上原価勘定ではなく、商品勘定で計算するという点は特徴的である。他方、売上勘定においては当期の純売上高が計算されることとなる。そして、商品販売損益は、損益勘定または損益計算書ではなく、売上勘定において計算される。具体的には、商品勘定によって計算される売上原価が、売上勘定の借方へと振り替えられることとなる。この処理を仕訳の形式で示すと、次のとおりである<sup>84</sup>。

(借) 売 上 × × ×      (貸) 商 品 × × ×

そして、「この記入を転記したことで、純粋な資産の勘定である商品勘定は貸借対照表 (balance sheet) に締め切られ、純粋な費用・収益の勘定である売上勘定は、同一商品の原価と収益を示し、その差額は損益計算書 (economic summary) へともたらされる」<sup>85</sup>こととなる。

### 3. 小括

本稿 . 1 . では、我が国における簿記の発展に大きな影響を与えた東夷五郎博士および吉田良三博士による文献から、初期段階における商品勘定の分割に関する記述について考察を試みた。また、これらに影響を与えたと考えられるアメリカの簿記文献より、初期段階における商品勘定の分割に関する解説について考察を試

<sup>84</sup> Charles E.Sprague (1907), p. 183.

<sup>85</sup> Charles E.Sprague (1907), p. 183.

みた。

東爽五郎博士および吉田良三博士による簿記文献では、返品取引を総記法で処理した場合、商品勘定の借方記録が仕入高を、貸方記録が売上高をあらわさなくなることを問題視し、商品勘定の分割への展開を図っている。特に、東爽五郎博士は、商品勘定の分割について論じた著作（1908年）の僅か5年前に『新案詳解商業簿記』（1903年）を著しているが、そこでは返品取引については言及されていなかった。

また、本稿 . 2 . では、これらの人物たちによる簿記文献に影響を与えたと考えられるアメリカにおける簿記文献について考察を試みた。具体的には、S.W.なる人物、キトリッジ、グッドウィンおよびスプレイグの簿記文献を取り上げて、そこで論じられている商品勘定の分割について確認した。これらの文献では、分割後の諸勘定に違いはあるものの、返品取引について言及されているという共通点がある。以上のように、商品勘定の分割において、返品取引が鍵概念になっているものと考えられる。

#### IV. 商品勘定分割の背景と展開

##### 1. 商品勘定分割の背景

本稿 . 2 . で考察を試みたように、1880年代から1900年代初頭のアメリカの簿記書では、商品勘定の分割が論じられていたが、そこでは、商品の返品取引およびその簿記処理が問題点として指摘されていた。具体的には、商品の返品があることによって、純粋な売上高および純粋な仕入高を総記法にもとづく商品勘定において明らかにできないことが問題となる。前稿で考

察を試みた *Bryant And Stratton's Common School Book-keeping Embracing Single And Double Entry* (1871年版) と *The Logic of Accounts* (1873年) にも、商品の返品に関する記述はみられない。これらのアメリカの簿記書の影響を強く受けてきた、前稿 . 2 . で考察を試みた我が国における重要な簿記文献でも、当然のことながら返品に関する言及がなされていなかった。このような年代においては、商品の返品という事象およびその簿記処理が取り上げられなかったにもかかわらず、1880年代からはそれが積極的に論じられるようになったのである。

このように考えると、アメリカにおいて商品の返品取引が、どの時代に顕著にみられるようになったかを明らかにする必要がある。そこで、当時のアメリカにおける商業事情について、簡単に考察を試みることにする。

1800年代の後期にアメリカの商業は飛躍的に発達することとなる。その一例として、1860年代頃における百貨店の出現が挙げられる。そもそも百貨店の起源は「1852年にアリスティド・ブシコーがパリで反物店、ボン・マルシェを開いた」<sup>86</sup>ことに始まるものとされている。その後、各国で百貨店がみられるようになったが、「機能的組織をもつデパートが群れをなし、ほとんど革命的な勢いで育ってきたのは、1860年代のアメリカだった」<sup>87</sup>とされる。

当時のアメリカにおける百貨店の特徴として、「現金販売、定価販売、品質保証、返品・返金の自由という4原則を打ち出した」<sup>88</sup>ことが挙げられる。ここで注目すべきところは、返品・返金自由という政策である。企業会計上、返品

<sup>86</sup> 石坂昭雄・壽永欣三郎・諸田實・山下幸夫（1980），233頁。

<sup>87</sup> 亀井俊介編著（1999），294頁。

なお、同書同頁によれば、アイルランド系移民アレクサンダー・T. スチュアート（Alexander. T. Stewart）が1823年より営んでいた衣料品店を、1862年にデパート化したものが、アメリカにおける最初の百貨店であるとされている。

は、通例、「納期の遅延、注文品の誤送または重複、荷造り不完全による運送中の損傷、品質の不良または不適格など」<sup>88</sup>の理由を原因として行われる取引であるとされている。すなわち、ここでの商品の返品は、売り手側に瑕疵があった場合に生ずるものである。

これに対して、百貨店における返品・返金政策は、上記のような売り手側が明らかな品質不良の商品を販売したことに伴うものも含まれているが、むしろ、買い手が当該商品を気に入らなかった場合に、返金または他の商品と交換することを意味する<sup>89</sup>。具体的に、どの程度の規模で返品が行われていたかを確認することはできないものの、当時の百貨店における政策として大々的に取り上げられていることから、商品勘定の分割が簿記書において論じられるようになった19世紀後半以降は、商品の返品が一般に行われていたものと推測することができる。商品の返品取引が頻繁に行われるようになると、総記法にもとづいて処理される商品勘定の記入は複雑となり、純粋な売上高および純粋な仕入高を同勘定から把握することが困難となる。

商品勘定の分割が試みられる時代におけるアメリカの簿記書で取り上げられている返品 (Return) は、瑕疵に伴う返品というよりも、むしろ百貨店の経営戦略として採用された返品・返金自由の意味であると考えられる<sup>91</sup>。我

が国の簿記書は、アメリカの簿記書で展開されている記述を、詳細な検討をすることなく、そのまま受け入れてしまったものと考えられる。我が国における返品 (Return) は、通例、売り手の何らかの瑕疵を理由とするものであり、それを商品勘定の分割で触れていたことから、従来の研究では、返品・返金政策に目を向けることがなかったものと推察される。

そして、このような返品・返金政策は、百貨店における小売形態に限らず、通信販売でもみられる。通信販売は、「アメリカのいなか、主として中西部 (巻頭の地図を参照) に暮らし、買物に不便を感じていた農民の消費要求にこたえて、十九世紀後半に出現した企業形態である」<sup>92</sup>とされる。

通信販売業を営む代表的な企業の設立時期をみると、1872年にモンゴメリー・ウォード社が、1892年にシアーズ・ローバック社が設立された<sup>93</sup>。すなわち、年代としては、商品勘定の分割が試みられた時期と概ね対応しているものといえる。そして、シアーズ・ローバック社の事例として、「顧客に安心感をもたせるために返品 (返金) を認め、買上げ商品の6年間保証、6年以内の無料修理、2年以内の自然的故障には返金するなどの政策をとった」<sup>94</sup>とされている。すなわち、先述した百貨店の場合と同様かそれ以上に、手厚い返品・返金政策がとられたこと

<sup>88</sup> 江尻弘 (1992)、142頁。

また、同様の記述が、梅沢昌太郎編著 (2010)、56頁および亀井俊介編著 (1999)、294頁にみられる。さらに、鳥羽欽一郎 (1962)、234頁-235頁の研究によれば、メーシー (R.H.Macy) の百貨店が1875年から返金制度という政策を採用したことが明らかにされている。

<sup>89</sup> 伊藤喜代次 (1960)、13頁。

<sup>90</sup> 石坂昭雄・壽永欣三郎・諸田實・山下幸夫 (1980)、233頁には、当時の返品の慣行に関し、他の商品との交換について触れている。

<sup>91</sup> なお、アメリカにおいても、統一売買法 (Uniform Sales Act) が1906年に公表されており、たとえば、その第44条では、引き渡し商品の数量に不足があった場合に、買主が当該売買契約を拒絶することができることとされている。

新堀聡 (1963)、313頁-357頁において、同法の原文およびその邦訳が掲載されているので、これを参照している。

<sup>92</sup> 常松洋・松本悠子編著 (2005)、57頁。

<sup>93</sup> 石坂昭雄・壽永欣三郎・諸田實・山下幸夫 (1980)、236頁を参照した。

が分かる。

さらに、商品勘定の分割および通信販売業の出現時期からやや遅れることとなるが、1912年に設立されたアウトドア衣料の通信販売業を営むアメリカのエル・エル・ピーン社は、設立から4年後に商品の返品・返金を認める満足度保証という制度を設けている<sup>95</sup>。このように、百貨店業のみならず、通信販売業においても、返品・返金自由の政策が、19世紀後期から20世紀初頭にかけて採用されるようになった。そして、これは、商品の返品取引の増大を招来するものと推察される。企業の立場にあつては、売上戻りに関する取引となるが、これを総記法によって処理した場合には、商品勘定の借方に、仕入高(原価)のみならず、売上戻し高(売価)も記入されることになり、勘定の記入内容が複雑化し、同勘定から商品の売上高および仕入高を把握することが困難となる。この問題を克服することが、商品に係る仕入記録と販売記録を勘定の単位で区別することの契機となったものと考えられ、これが商品勘定分割の試みである。

ただし、注意しておく必要があるのは、繰返すことになるが、返品高それ自体が重要とされていたのではないことである。返品高そのものが重要であるならば、別途、それを処理する勘定を設けて、さらなる勘定分割が図られたはずである。しかしながら、本稿 2.2.2. で考察した文献をみると、返品に関する勘定が独立して設けられていない。あくま

でも返品高の総記法処理により、商品勘定の内容が複雑化し、したがって、同勘定から売上高および仕入高を把握することの困難性が問題視されたのである。

また、業務の分課制度および帳簿組織との関係で商品勘定の分割が図られたとする見解もみられる<sup>96</sup>。この見解によると、在庫係、仕入係および販売係に分かれ、担当ごとに補助簿として、それぞれ商品有高帳、仕入帳および売上帳が置かれることとなり、これらの帳簿に対応して商品勘定が繰越商品勘定、仕入勘定および売上勘定に分割されることとなる<sup>97</sup>。

なお、業務の分課に関して、大規模な商品販売業である百貨店においては「商品の仕入れ・販売にあたり部門別(紳士服、雑貨など)に管理する」<sup>98</sup>といわれている。それゆえに、百貨店では、仕入れおよび販売という業務ごとの区分よりも、商品の取り扱い品種ごとの区分を重視しているものと捉えることができる。仕入部門(仕入係)・販売部門(販売係)の明確な区分を重視するのは、アメリカにおいて、20世紀頃から本格的に発達してきたチェーン・ストアである<sup>99</sup>。このような組織の分課に伴い、たとえば、仕入部門(仕入係)に仕入帳、販売部門(販売係)に売上帳が置かれて帳簿組織が展開されるとみるのであれば、これも商品勘定の分割に関する1つの理由であるといえる。

しかしながら、チェーン・ストアの発達が20世紀を迎えなければならぬという観点からは、

<sup>94</sup> 石坂昭雄・壽永欣三郎・諸田實・山下幸夫(1980), 238頁。

<sup>95</sup> 『週刊ダイヤモンド』, 1997年10月11日特大号, 136頁-138頁を参照した。

<sup>96</sup> 小島男佐夫(1973), 23頁を参照した。

<sup>97</sup> 小島男佐夫(1973), 23頁を参照した。

<sup>98</sup> 梅沢昌太郎編著(2010), 51頁。

また、鳥羽欽一郎(1962), 242頁においては、メーシー百貨店の事例を題材として、販売と仕入が売場ごとに区分され、売場ごとに責任者が置かれたことが説明されている。

<sup>99</sup> 石坂昭雄・壽永欣三郎・諸田實・山下幸夫(1980), 238頁-241頁および高嶋克義(2002), 207頁を参照にした。

なお、高嶋克義(2002), 207頁では、チェーン・ストアにおいては、多数の店舗を展開しつつ、仕入活動や広告活動などを本部に集中することに言及されている。

商品勘定の分割が試みられてきた1880年代と比較して少々遅れているともみられる。ただし、このようなチェーン・ストアにおける組織の分課およびこれに伴い展開されたと推測される帳簿組織の整理も、商品勘定分割の試みを加速させる要因になったものと考えられる。

## 2. 商品勘定分割後の展覧

以上の考察により、商品勘定が分割される背景を明らかにしてきた。1800年代後期のアメリカにおいて、主として百貨店および通信販売業で商品の返品が恒常的にみられるようになった。商品の売上返品取引および仕入返品取引を総記法によって処理する場合には、商品勘定の記入は複雑となり、純粋な売上高および純粋な仕入高をその勘定から把握することが困難となる。それゆえに、純粋な売上高および純粋な仕入高を、元帳における勘定によって把握するために、総記法にもとづく商品勘定を、販売記録と仕入記録とに分割することに至ったものと考えられる。

ただし、前稿でも述べたように、近時の簿記文献では、商品勘定の分割理由について、混合勘定の回避および損益計算書の明瞭表示について言及されている。以下、これらの理由について考察を試みることにする。

### (1) 混合勘定と商品勘定の分割

#### ① 混合勘定の問題

商品売買取引を総記法で処理する場合、商品勘定は混合勘定と称されるカテゴリーに分類される。混合勘定という用語は、様々な解釈がみられる。たとえば、上野道輔教授によると、混

合勘定とは、「化合取引の化合的結果を其の儘記録する勘定にして、財産勘定と資本勘定との性質を併有するもの」<sup>100</sup>であると説明されている。ここで、化合取引とは、単純取引に分解して記録することができない複合取引である<sup>101</sup>。また、単純取引とは、交換取引（財産取引）、損益取引または資本取引をいい、前二者を結合した取引が複合取引となる<sup>102</sup>。

このような用語の定義をみるに、化合取引は、近時の簿記書においてよく取り上げられている、混合取引と類似しているものと考えられる。ただし、上野道輔教授は、化合取引とは別に混合取引についても言及されている。上野道輔教授は、混合取引を単純取引に分解して記録することができる複合取引であると定義されている<sup>103</sup>。化合取引と混合取引とは、交換取引と損益取引とが結合された取引であるという点については共通しているものの、前者はそれを交換取引と損益取引とに分離することができず、後者はその分離が可能であるという点で異なっている。

そして、商品の販売取引が化合取引の典型例であるとされているが、これは、商品を販売する都度、その販売商品の払出価額を明らかにできないことが通例となっているという理由にもとづいている<sup>104</sup>。このような化合取引を化合的結果、すなわち、原価と販売損益とを分離していない売価で記録される勘定が混合勘定である。上野道輔教授によれば、混合勘定が存在すると、常に企業の財産状態および資本状態を正確に表示できなくなる理由となり、ひいては、複式簿記の欠点であると指摘されている<sup>105</sup>。

以上のように、取引の種類という観点から混合勘定を定義づける場合もあれば、「1つの勘

<sup>100</sup> 上野道輔 (1948), 146頁。

<sup>101</sup> 上野道輔 (1946), 74頁を参照した。

<sup>102</sup> 上野道輔 (1946), 73頁-74頁を参照した。

<sup>103</sup> 上野道輔 (1948), 117頁を参照した。

<sup>104</sup> 上野道輔 (1946), 74頁-75頁を参照した。

<sup>105</sup> 上野道輔 (1942), 129頁-130頁を参照した。

定の中に資産の性質，損益の発生が混合して記入され，したがってその残高が，純粋な資産でも，損益でもなく，それらが混合されたものになる勘定<sup>106</sup>と定義づける場合もある。近時の簿記教科書では，このような，一勘定について，簿記上の要素が混在している状態にある勘定のことを混合勘定と称する場合が一般的であり，以下ではこの定義を前提とする。

本稿 1. で考察を試みた取引要素による記帳原理が確立していくと，総記法で処理される商品勘定は，混合勘定としての性質を有するため，簿記上の5要素のいずれにも属さず，取引要素による記帳原理の説明を前提とした場合，総記法は不適切な処理方法となる。したがって，混合勘定を回避するために，商品勘定の分割が行われたという見解が散見される。この見解にもとづけば，分割後の諸勘定は簿記上のいずれかの要素に属するものと考えるのが妥当である。

しかしながら，商品勘定分割法のうち，近時の簿記教科書で一般的な処理方法として取り上げられている仕入勘定について，その性質を巡って議論が行われてきたので，以下でこれを示すこととする<sup>107</sup>。

## ②仕入勘定の問題

茂木虎雄教授は，商品勘定の分割に対する問

題として，「とくに仕入勘定は損益計算書勘定＝損益勘定か，貸借対照表勘定＝資産在高勘定であるか」<sup>108</sup>を中心に位置付けられている。仕入勘定の性質を巡っては，大別して，それが資産の勘定であるとする見解と，それが費用の勘定であるとする見解とが存する。以下，資産説と費用説とに区別して，その内容を確認しつつ，本稿の考察視点からの考え方を示すこととする。

### i) 仕入勘定を資産の勘定として捉える立場

上野道輔教授は，商品仕入勘定を資産の勘定として位置付けている<sup>109</sup>。商品仕入勘定は，基本的に商品仕入高が借方，仕入返品は貸方に記入され，貸借差額である純仕入高を商品財産勘定に振り替えることで締め切られる，商品財産勘定の従たる勘定科目であるとされる<sup>110</sup>。このような説明にあるとおり，商品財産勘定も資産の勘定科目であり，同勘定は，決算においては，純仕入高が商品仕入勘定から振り替えられてきて，さらに，商品の期末棚卸高を貸方に記入して貸借差額で売上原価を算出し，これが商品売上勘定の借方へ振り替えられることとなる<sup>111</sup>。これによって，商品売上勘定の貸借差額で商品販売損益が算出される。これらの勘定の記入関係を図示すると，「図表 - 1」となる。なお，このような処理は，「図表 - 10」のスプレイドによる説明においても見受けられる。

<sup>106</sup> 飯野利夫監修，山口年一・寫村剛雄（1974），78頁。

<sup>107</sup> なお，売上勘定についても，これを混合勘定とする見解と収益勘定とする見解がある。これについては，上野道輔（1928），17頁および秋葉国利（1972），31頁を参照されたい。

<sup>108</sup> 茂木虎雄（1969），191頁。

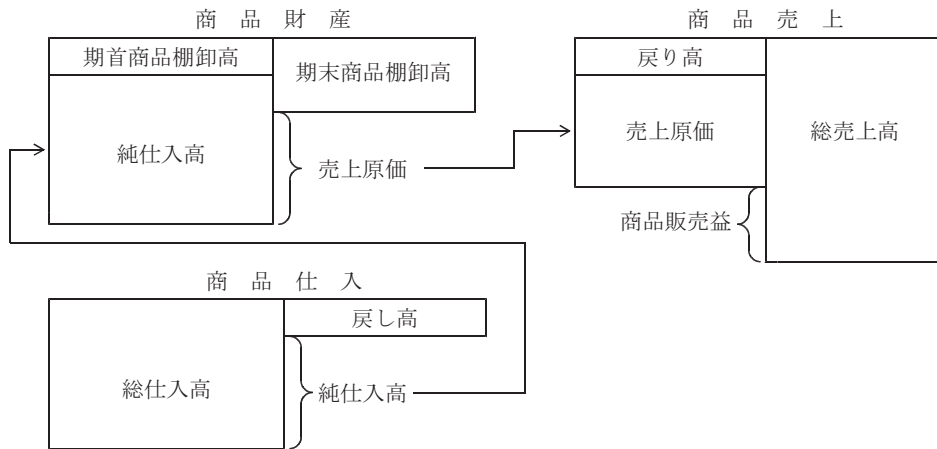
<sup>109</sup> 上野道輔（1942），143頁を参照した。

<sup>110</sup> 上野道輔（1942），143頁を参照した。

<sup>111</sup> 上野道輔（1942），141頁－144頁を参照した。



図表Ⅳ－１ 上野道輔教授による商品勘定分割法



出典：上野道輔（1942），142頁第11図を中心として筆者作成。

また，上野道輔教授は，売上原価を売上商品原価勘定で計算する方法も示されている。その処理にもとづけば，次の仕訳処理が遂行されることとなる<sup>112</sup>。

(借) 売上商品原価	×××	(貸) 商品財産	×××
(借) 売上商品原価	×××	(貸) 商品仕入	×××
(借) 商品財産	×××	(貸) 売上商品原価	×××
(借) 集合損益	×××	(貸) 売上商品原価	×××
(借) 商品売上	×××	(貸) 集合損益	×××

先の「図表 - 10」による処理との異同は，売上商品原価勘定が，費用の勘定科目であり，集合損益勘定において売上高と売上原価とが対比されて，販売損益が算出されるところである。

同様に，売上原価の算定に際して，仕入勘定ではなく，売上原価勘定を用いる場合における仕入勘定に関して，「仕入勘定は，繰越資産勘定と同様に，商品形態をとる『資金の流れ』を表示する勘定であり，したがって仕入勘定は，資産勘定に属する<sup>113</sup>」という見解が存する。商品の仕入段階においては，その商品はいまだ販

売されていないため，これを資産として考えることとなる。

また，木村重義教授は，複式簿記の諸勘定は在高勘定と損益勘定からなるものとして，簿記理論を展開されている。そこでは，仕入勘定と繰越商品勘定との区別が認められておらず，在高勘定たる商品勘定ならびに損益の勘定である売上勘定および売上原価勘定によって処理することとされている<sup>114</sup>。商品の仕入時には，仕入原価が商品勘定の借方に記入される。そして，商品の販売時は，在高の減少による費用の認識

<sup>112</sup> 上野道輔（1942），144頁－146頁を参照した。

<sup>113</sup> 木戸田力（2001），114頁。

<sup>114</sup> 木村重義（1962），68頁を参照した。

とともに、在高の増加による収益の認識がなされることとなる<sup>115</sup>。以上の見解を仕訳の形式で示すと、次のとおりである。

【商品の仕入時】(借) 商	品	× × ×	(貸)		× × ×
【商品の販売時】(借) 売	上	原	価	× × ×	(貸) 商
	(借)			× × ×	(貸) 売
					品
					上
					× × ×

この処理方法は、いわゆる売上原価対立法と呼ばれるものである。本稿 2. で示したキトリッジの論述にもあるように、総記法にもとづく商品勘定の分割に際しても、販売の都度、販売商品の払出価額を算出して計上する方法が存する。このときの仕入勘定（通常、商品勘定が用いられる。）は、資産の性質を有するものといえる<sup>116</sup>。

しかしながら、払出価額を販売ごとに把握しない方法である、いわゆる三分法では、決算時における売上原価の算定に際して、仕入勘定によりこれを遂行する場合がある。この場合には、同勘定残高が費用たる売上原価の額を示すこととなり、さらに、これを損益勘定に振り替えるのであれば、明らかに資産勘定ではなく、費用勘定に属することとなる<sup>117</sup>。それゆえに、仕入勘定を資産勘定として維持し続けるためには、売上原価を仕入勘定で計算するのではなく、売上原価勘定で計算することが要求されることとなる。

ii) 仕入勘定を費用の勘定として捉える立場  
 前述の資産説に対して、仕入勘定を費用勘定として捉える見解がある。たとえば、茂木虎雄教授によれば、「三分法というとき売上勘定は収益系統に属し、繰越商品勘定は資産系統に属して、仕入勘定は売上勘定が収益勘定だから、それに対応する性格として費用勘定だと単純に考えていた」<sup>118</sup>とされている。これは、仕入勘定が先述のとおり、売上原価の計算の“場”として選定されることを反映したものであると考えられる。この場合には、最終的に、仕入勘定が売上収益に対応する費用たる売上原価を示すこととなるため、同勘定が費用勘定であるといえることができる。ただし、茂木虎雄教授は、その後、「仕入勘定は資産勘定であると著者は主張する」<sup>119</sup>とし、特に、「仕入勘定と繰越商品勘定の区別を考えずに、売上原価勘定の性格的独立を考えている」<sup>120</sup>と資産説への転換を図られている<sup>121</sup>。

また「三分割法においては、資産勘定として繰越商品勘定がもうけられているわけであるか

<sup>115</sup> 木村重義（1962）68頁を参照した。

<sup>116</sup> なお、本稿Ⅲ. 2. (2)で確認したキトリッジの仕入勘定も、常時、手許商品の有高を示すことから、資産勘定に位置付けられる。

<sup>117</sup> 蔦村剛雄（1980）、61頁－62頁を参照した。

ただし、同書62頁では、この処理方法は、理論的というよりは、むしろ便宜上の方法として理解されなければならないとの記述がみられ、先述の木村重義教授の主張（いわゆる売上原価対立法）を指向されていることが推察される。いわゆる売上原価対立法では、勘定科目として仕入勘定は用いられないが、商品勘定の中に商品の仕入れを処理する機能を見出すことができる。この場合の（期中に商品の仕入れを処理する機能を有する）商品勘定は、当然のことながら、資産勘定であるといえる。

<sup>118</sup> 茂木虎雄（1995）、10頁。

<sup>119</sup> 茂木虎雄（1985）、100頁。

<sup>120</sup> 茂木虎雄（1985）、100頁。

ら、このばあい仕入勘定の計算上の主要任務は売買過程の原価計算であって、このことは結局仕入勘定は売上原価という費用の算定目的に資するものであるということができ、仕入勘定の性質を損失勘定とみなすことが妥当である<sup>122</sup>という見解もある。ただし、この主張には“みなす”とあるように、本来は費用勘定の性質ではないものを費用勘定の性質であるものとして取り扱っているのが、仕入勘定を純粋な費用の勘定であると断言できないものと考えられる。

費用説の場合には、期中における仕入勘定の性質を問われると、その返答に困難を伴う。なぜならば、仕入段階および販売前の段階にある商品は、販売されておらず、したがって、その段階においては、これを費用勘定として考え難いためである。

そこで、この立場にあっては、一般に、「商品が仕入れられると同時に売上げられたと仮定」<sup>123</sup>するものと解釈されている。これは、仕入商品を仕入勘定の借方に記入するが、その商品は直ちに販売されて、費用たる売上原価を構成するものと捉え、費用勘定に位置付ける考え方である。それゆえに、この立場にあっては、極端にいえば、「期中には商品は『存在しない』こととなるので、繰越商品 a/c から仕入 a/c への振替も期首に行なっておく必要がある」<sup>124</sup>と主張されることがある。なお、近時において仕入勘定は費用であるとする記述が散見されるものの、このような期首における振替処理が論じられることは比較的少ない<sup>125</sup>。

仕入勘定は、以上のように、資産勘定とみる

考え方と、費用勘定とみる考え方がある。しかしながら、商品勘定の分割が混合勘定の回避、ひいては、分割後の諸勘定に特定の要素を割り当てることを目的に行われたのであれば、分割段階において分割後の諸勘定に解釈の余地がないように説明されたはずである。本稿 . で考察を試みた商品勘定分割の初期段階における文献をみるに、分割後の諸勘定について、簿記上の要素に関する言及は行われていなかった。

したがって、商品勘定の分割理由として取り上げられることが多い混合勘定の回避は、商品勘定分割後に、取引要素による記帳原理の説明の枠内で総記法から商品勘定分割法への展開を図る際の理論的な説得材料として論じられてきたものであり、商品勘定の分割に関する理由そのものではない。このことは、商品勘定の分割に関して、「仕入勘定、売上勘定、棚卸商品勘定は商品勘定から分割されて発生した勘定であるという歴史的発展はこれを一応認めなければならない。併し、歴史的発展が慣習となり、慣習の中に一つのルールが発生し、こゝに簿記理論が発達し今日に至つたとすれば、今日の簿記理論の立場から、仕入勘定、売上勘定、棚卸商品勘定と、商品勘定から分割されたというそれら諸勘定について、更に理論付けをしておく必要がある。」<sup>126</sup>という主張があることから分かる。

以上のように、混合勘定の回避は、商品勘定分割の根本的な理由というよりも、商品勘定分割後における簿記理論の展開過程で論じられてきたものであるということが出来る<sup>127</sup>。

<sup>121</sup> ここでの資産説は、先の木村重義教授および寫村剛雄教授による主張を踏襲したものであり、特に次の文献の該当箇所を詳し。

茂木虎雄 (1969), 192頁ならびに茂木虎雄 (1995), 10頁-11頁および13頁。

<sup>122</sup> 中島文道・真下満 (1968), 138頁。

<sup>123</sup> 秋葉国利 (1988), 23頁。

<sup>124</sup> 秋葉国利 (1988), 23頁。

<sup>125</sup> なお、経過勘定項目の再振替処理との一貫性の見地から、期首において繰越商品勘定を仕入勘定へと振り替えるという処理は、たとえば、沼田嘉穂 (1961), 274頁においてみられる。

<sup>126</sup> 高橋正二 (1951), 68頁。

## (2) 損益計算書の表示について

商品勘定分割後の展開として、商品勘定分割法と損益計算書の表示との関係性について考察を試みることにする。理論的にいえば、損益計算書は、総勘定元帳における損益勘定を基礎として作成される。それゆえに、損益計算書において売上高と売上原価の総額表示を行うためには、損益勘定の段階で売上高と売上原価を両建てで記録することが妥当であると考えられる。

商品売買取引に係る処理方法の違いは、損益勘定の記録にも違いをもたらす。商品売買取引を総記法ないし分記法で処理する場合、損益勘定には商品の販売損益相当額が記録される。一方で、商品売買取引を商品勘定分割法により処理する場合、損益勘定は売上高と売上原価を両建てで記録することができる。ただし、商品勘定分割法においても、売上勘定に売上原価を移記したり、売買勘定を用いたりすることで販売損益が計算され、これを損益勘定へ移記することも考えられる。また、商品勘定分割法において、売上高と売上原価を損益勘定で別々に記録するものの、損益計算書の作成においてこれらを相殺して表示することも考えられる。

したがって、商品勘定分割法による処理は、損益勘定の記録を売上高と売上原価の両建て（総額）で行うことができるとともに、販売損益（純額）でも行うことができるため、損益計算書も総額表示とともに、純額表示も可能となる。

損益計算書自体は、前稿でも考察を試みたよ

うに、我が国における初期の簿記文献でもその解説がみられるものの、その表示形式は様々である<sup>128</sup>。そこで、我が国において、損益計算書の表示形式に関する変遷について明らかにすることとする。

前稿で取り上げた我が国における初期の簿記文献では、“損益計算書”という用語は用いられておらず、“損益表”という用語が用いられている。そもそも「『損益計算書』という名称は、明治32年改正商法ではじめて用いられた」<sup>129</sup>のものである。明治32年改正商法の第190条では、「取締役八定時總會ノ會日ヨリ一週間前二左ノ書類ヲ監査役ニ提出スルコトヲ要ス」と規定されており、その第4項に「損益計算書」という名称が掲げられている<sup>130</sup>。“損益表”という用語は、「商法制定以前での最もポピュラーな名称」<sup>131</sup>であるとされている。

このように、明治32年改正商法において、損益計算書の作成について法律上で規定されたものの、具体的な様式に関する定めはなかった。そこで、1934年（昭和9年）9月に臨時産業合理局から「財務諸表準則」が公表された。当初、「わが国では保険・無尽・信託・電気および地方鉄道などのような諸事業については、特別法をもってそれぞれ財務諸表の準則が定められていたが、一般の商工業についてはこの種によるべき基準がなかった」<sup>132</sup>とされている。「財務諸表準則」は、株式会社を主対象として、それが貸借対照表、財産目録および損益計算書を作成

<sup>127</sup> 泉宏之（2003）、32頁－33頁では、「分割後の仕入勘定が費用の勘定、売上勘定が収益の勘定であるとするれば、分割前の総記法の商品勘定は、本来は資産の勘定（実在勘定）ではなく費用および収益の勘定（名目勘定）であったと解するべきであろう」と述べられている。商品勘定分割の本質は、総記法による商品勘定を仕入記録と販売記録とに分けることに求めることができ、分割後の諸勘定は、分割前における商品勘定の性質に規定されるはずである。したがって、分割後の諸勘定に関する考察を試みるためには、総記法による商品勘定の性質をより詳細に考察する必要がある。

<sup>128</sup> 拙稿（2019）、36頁および42頁を参照されたい。

<sup>129</sup> 久野秀男（1973）、115頁。

<sup>130</sup> 明治32年の商法規定は、有斐閣書房（1899）、53頁－54頁を参照した。

<sup>131</sup> 久野秀男（1973）、115頁。

<sup>132</sup> 片岡義雄（1965）、33頁。

する際によるべき基準を示したものである<sup>133</sup>。

損益計算書に関しては、「本準則に定むる損益計算書は株式會社が決算に際して作成すべき損益計算書に付之を定む。株式會社以外のものも亦本準則に準據すべし。」<sup>134</sup>と規定されている。同準則は、先述のとおり、株式會社が作成する損益計算書を主対象としていることが分かる。そして、「損益計算書は損益發生の原因に依り、之を左の如く數個の區分に分割して示すべし。

但し計算簡單なるものは、其の明瞭性を害せざる限り、區分を併合し又は全く區分を設けざることを得。」<sup>135</sup>として、製造業と商業とに分けて、損益計算書の區分を規定している。本稿では、商業を対象としているので、それに焦点を当てると、損益計算書は、売上損益計算、営業損益計算および純損益計算に區分される<sup>136</sup>。本稿での関心は、売上損益計算の區分にあるので、その様式を示せば、「図表 - 2」となる。

図表Ⅳ-2 財務諸表準則による損益計算書（売上損益區分の計算）の様式

(甲 式)			
商品及積送品繰越高	892,100.00	商品及積送品賣上高	2,069,800.00
仕入高	1,755,900.00	商品及積送品現在高	802,400.00
販賣費	102,900.00		
計	2,750,900.00		
賣上利益	121,300.00		
	<u>2,872,200.00</u>		<u>2,872,200.00</u>
(乙 式)			
賣上品原價	1,948,500.00	賣上高	2,069,800.00
賣上利益	121,300.00		
	<u>2,069,800.00</u>		<u>2,872,200.00</u>

出典：臨時産業合理局（1934），41頁より抜粋。

このように、「財務諸表準則」では、売上高と売上原価を総額で表示する損益計算書の様式が示されている。これをみる限り、商企業では損益計算書において売上高と売上原価を総額で表示するために、商品売買取引を商品勘定分割

法で処理することが前提になっているものと考えられる<sup>137</sup>。

しかしながら、「財務諸表準則」は、「法的な規制力をもたなかったので、一般に採用されるにいたらなかった」<sup>138</sup>とされ、また、「財務諸表

<sup>133</sup> 片岡義雄（1965），33頁を参照した。

<sup>134</sup> 臨時産業合理局（1934），35頁。

<sup>135</sup> 臨時産業合理局（1934），35頁。

<sup>136</sup> 臨時産業合理局（1934），36頁を参照した。

<sup>137</sup> 当時の実務解説書と考えられる門脇逸司（1934），222頁-223頁では、売上高と売上原価（計算過程も示されている。）が総額表示された損益計算書が示されているとともに、同書216頁-217頁には、繰越商品勘定、仕入勘定、返送品勘定、仕入値引勘定、売上勘定、戻り品勘定および売上値引勘定が含まれる精算表が示されている。「財務諸表準則」公表当時の実務では、商品売買取引の処理方法として商品勘定分割法が前提とされていることが想定される。

作成の基準がもった意義は、けっして小さいものではなかったが、それを支える制度的基盤が欠けていたために、その実務界への影響力は非常に弱く、当初の期待に反して大なる普及をみずに終わった<sup>139</sup>といわれている。

そこで、売上高と売上原価を総額で表示する

損益計算書の普及・確立は、第二次世界大戦後の1949年（昭和24年）に公表された「企業会計原則」であると考えられるが、その前に作成された損益計算書として、たとえば、株式会社松坂屋の一例を示すと、「図表 - 3」および「図表 - 4」のとおりである。

図表Ⅳ-3 株式会社松坂屋の損益計算書（大正12年下半年期）

大正十二年下半年期損益計算書

借 方		摘 要		貸 方	
		収 入			
		商品賣買益金		2,982,208	030
		雑 益 金		120,123	540
		支 出			
2,041,233	090	營 業 費			
3,809	740	雑 損 金			
74,713	000	建物什器減價償却金			
2,481,180	640	震 火 災 損 失 金			
		當 期 純 損 金		1,498,604	900
4,600,936	470	合 計		4,600,936	470

出典：上記損益計算書は、雄松堂出版（1995）マイクロフィルム5 R396より入手している。なお、Rの前の数字は収録番号を、Rの後の数字はリール番号を意味している。また、マイクロフィルムの総目録としては、由井常彦解題（1996）を参考にしてている。

<sup>138</sup> 片岡義雄（1965），33頁。

<sup>139</sup> 黒澤清（1961），275頁。

図表Ⅳ－４ 株式会社松坂屋の損益計算書（昭和17年下半年期）

昭和十七年下半年期損益計算書

借 方		摘 要		貸 方	
	円		収 入		円
			總 益 金	9,349,289	69
			支 出		
6,658,145	34		總 損 金		
340,529	09		建物什器減價償却金		
2,351,155	26		當 期 利 益 金		
9,349,829	69		合 計	9,349,829	69

出典：上記損益計算書は、雄松堂出版（1981）マイクロフィルム4R218より入手している。なお、Rの前の数字は収録番号を、Rの後の数字はリール番号を意味している。また、マイクロフィルムの総目録としては、由井常彦解題（1996）を参考にしてている。

上記のいずれの損益計算書も、「財務諸表準則」には準拠しておらず、「図表 - 3」については、売上高と売上原価を相殺した結果である商品売買益が記載されており、「図表 - 4」については、商品売買益の記載すらない。商品売買取引を商品勘定分割法で記帳していたとしても、決算の段階で売上高と売上原価を相殺する記録を行っているか、損益計算書を作成する際に表示科目が調整されているといえる。

そして、上述のとおり、第二次世界大戦後の1949年（昭和24年）に「企業会計原則」が公表された。「企業会計原則」においては、その一

般原則の中で「企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。（「企業会計原則」一般原則四）という明瞭性の原則が掲げられている。

この明瞭性の原則と損益計算書の表示との関係の中で、「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」（「企業会計原則」損益計算書原則－B）という総額主義の原則がみられる。この原則は、

「売上高と売上原価を相殺した結果としての売上総利益のみを記載するといった表示方法を禁止する」<sup>140</sup>ことを、その典型例としている。

売上高と売上原価とを相殺した結果として、販売損益のみを表示することは、損益計算書（財務諸表）の利用者に対して、企業の経営規模の

把握を不明確ならしめることとなる。それゆえに、損益計算書の表示においては、売上高と売上原価とを相殺することなく、独立掲記することが要求される。そこで、「企業会計原則」公表後の株式会社松坂屋による損益計算書をみると、「図表 - 5」のような記載となっている。

図表Ⅳ－5 株式会社松坂屋の損益計算書（「企業会計原則」公表後）

損 益 計 算 書

自 昭和25年9月 1日

至 昭和26年2月28日

支 出 之 部		収 入 之 部	
科 目	金 額	科 目	金 額
	円		円
賣 上 原 價	5,296,857,012.08	賣 上 高	6,425,331,618.72
營 業 費	954,748,952.13	營 業 外 費 用	24,237,248.61
營 業 外 費 用	37,696,685.93		
當 期 利 益 金	160,266,217.19		
合 計	6,449,568,867.33	合 計	6,449,568,867.33

出典：上記損益計算書は、雄松堂出版（1995）マイクロフィルム 5 R396より入手している。なお、Rの前の数字は収録番号を、Rの後の数字はリール番号を意味している。また、マイクロフィルムの総目録としては、由井常彦解題（1996）を参考にしている。

「図表 - 5」の損益計算書をみると、営業費、営業外費用および営業外収益の内訳は示されていないものの、売上高と売上原価は総額で表示されており、総額主義の原則には準拠されているといえる。

以上のとおり、1934年に公表された「財務諸表準則」をみると、損益計算書において売上高と売上原価を総額で表示することを求めていることから、商品勘定分割法による処理が前提になっているものと考えられる。しかしながら、実際に企業が公表した損益計算書をみると、売上高と売上原価の総額表示が行われておらず、「商品売買益」や「総益金」として表示されて

いることから、商品勘定分割法の処理が損益計算書の総額表示に直接的に結びつくものではないことが分かる。

V. 結語

前稿 . において、商品勘定の分割が説明された文献で総記法 分記法に至った背景として、主に以下の4つの記述が見受けられることを示した。

- [ A ] 混合勘定を回避するため
- [ B ] 帳簿組織との整合性を図るため

<sup>140</sup> 寫村剛雄（1991），105頁。



- [ C ] 損益計算書の明瞭表示を図るため  
 [ D ] 仕入高および売上高を勘定で把握するため

そこで、本研究では、前稿 . において商品勘定の分割が試みられる前の我が国およびアメリカの簿記文献を考察するとともに、本稿 . では、商品勘定の分割が試みられた当時の我が国およびアメリカにおける簿記文献の記述について明らかにした。

本稿 . では、商品勘定分割の背景と展開について考察を試みた。歴史的な経緯をみると、商品勘定の分割が試みられた直接的な理由としては、[ D ] が該当するものと考えられる。すなわち、1800年代後期のアメリカにおける商業の発達が、“返品・返金自由”という新たな取引慣行を生み出し、これに対応するべく経営管理に資する取引記録として、商品勘定分割法が考案されたものとみることができる。また、[ B ] の組織の分課およびこれに伴い展開されると推測される帳簿組織との整合性を図ったことも、商品勘定の分割を加速させる一要因になったものと考えられる。

当時の我が国における簿記文献は、アメリカのそれに影響を受けているところが多く、アメリカの取引慣行を十分に検討することなく、1900年代の初頭に商品勘定分割法を説明の中に取り入れたものと考えられる。商品勘定分割が説明された当初の我が国における簿記文献では、取引要素による記帳原理の説明が完全には確立しておらず、分割後の諸勘定が簿記上の5要素のいずれに該当するかは言及されていなかった。

ただし、我が国では取引要素による記帳原理の説明が、戦前にかけて徐々に確立されていくこととなる。取引要素による記帳原理の説明が確立すると、取引の記録に際して、勘定科目が簿記上の5要素のいずれに属するかが重要になってくる。そこで、簿記理論上の観点から [ A ] に関する議論が活発になったものと考えられる。

そして、[ C ] は、第二次世界大戦後に公表された「企業会計原則」における明瞭性の原則および総額主義の原則との関連で展開されてきた。ただし、本稿 . 2 . でも言及したとおり、商品勘定の分割と損益計算書における総額表示は直接的には結びつかない場合がある。「企業会計原則」の公表は、商品勘定分割法による取引記録を前提としつつ、損益計算書の表示を純額表示から総額表示へと転換させたものであるといえる。

なお、本稿では商品勘定の分割について、我が国の簿記文献およびこれに大きな影響を及ぼしたアメリカの簿記文献を対象として考察を試みたものであり、他の地域の簿記文献については言及されていない。我が国の簿記文献は、イギリスやドイツの簿記文献からも影響を受けているため、これらの地域で著された簿記文献について考察することを今後の課題としたい。

#### 参考文献一覧

- A. O. Kittredge (1897) “The Balance Sheet Ledger”, *Accountics*, Vol. , 3, pp. 48–68.  
 A. O. Kittredge (1898a) “The Merchandise Account”, *Accountics*, Vol. , 7, pp.142–143.  
 A. O. Kittredge (1898b) “Modern Accounting”, *Accountics*, Vol. , 9, pp.175–179.  
 A. O. Kittredge (1900) “The Application of Advanced Accounting Methods to Modern Business Enterprises (March,1900)”, *Accountics*, Vol. , 3, p.35.  
 Charles E.Sprague(1907) *The Philosophy of Accounts*, The Author, New York.  
 George Lisle(1900) *Accounting in Theory and Practice*, William Green & Sons, Edinburgh & London. 【Arno Press (1976) 復刻版】  
 J. H. Goodwin (1882) *Goodwin’s Improved Book-keeping and Business Manual third edition*, J. H. Goodwin, New York.  
 J. H. Goodwin (1893) *Goodwin’s Improved Book-keeping and Business Manual sixteenth edition*, J. H. Goodwin, New York.  
 S. W. (1882) “Sales Account” *The Bookkeeper*,

- Vol. 60 (December 19, 1882), New York, pp.402-403.
- 秋葉国利(1972)「商品勘定三分割法の批判的考察( )」,『一橋研究』第24号,20頁-42頁.
- 秋葉国利(1988)「三分法における仕入 a/c の性格」,『産業経理』VOL 48, 3, 20頁-28頁.
- 安藤英義(2002)「吉田良三『取引要素説』の形成」,『一橋論叢』第128巻第5号,1頁-17頁.
- 飯野利夫監修,山口年一・鳶村剛雄(1974)『体系簿記論〔第1巻〕3版』税務経理協会.
- 石坂昭雄・壽永欣三郎・諸田實・山下幸夫(1980)『商業史』有斐閣.
- 泉宏之(2003)「商品売買取引の処理」,『會計』第164巻第2号,29頁-38頁.
- 伊藤喜代次(1960)「返品に関する会計実務」,『月刊簿記』Vol.11, 5, 12頁-17頁.
- 上野道輔(1928)「混合勘定に関する一考察」,『京都帝國大學經濟學會 經濟論叢』第27巻第5号,1頁-27頁.
- 上野道輔(1942)『簿記原理大綱(全訂版)第6版』有斐閣.
- 上野道輔(1946)『簿記原理大綱 21年版』有斐閣.
- 上野道輔(1948)『新講 簿記原理 20版』有斐閣.
- 梅沢昌太郎編著,鈴木理恵・嘉瀬英昭・井戸大輔・雨宮史卓・金仁變・金世煥・蓼沼智行・阿部郁雄・大室悦賀・藤谷裕子(2010)『現代商業学』慶應義塾出版.
- 江尻弘(1992)『流通論 改訂版 現代商学全集 3』中央経済社.
- 片岡義雄(1965)『新訂 財務諸表論』森山書店.
- 門脇逸司(1934)『標準商店簿記 帳簿の附方・決算の仕方』森山書店.
- 亀井俊介編著,井坂義雄・ウェルズ恵子・粕谷千由紀・澤入要仁・下河辺美知子・杉山直子・竹俣初美・丹治めぐみ・宮川雅(1999)『アメリカ文化事典』研究社出版.
- 木戸田力(2001)『複式簿記システム 会計測定の方法と構造』創成社.
- 木村重義(1962)「簿記理論とは何か」,『月刊簿記』, Vol.13, 4, 66頁-69頁.
- 久野光朗(2009)『アメリカ会計史序説 簿記から会計への進化』同文館出版.
- 黒澤清(1961)『新版 近代会計学』春秋社.
- 黒澤清(1986)『新講 商業簿記』千倉書房.
- 小島男佐夫(1973)「商品勘定の総括化と分割」『関西学院大学 商學論究』第20巻第1号,1頁-24頁.
- 鳶村剛雄(1980)『簿記の学び方(増補版)』白桃書房.
- 鳶村剛雄(1991)『体系財務会計論』中央経済社.
- 高嶋克義(2002)『現代商業学』有斐閣.
- 高橋正二(1951)「商品勘定の分割と複式簿記」,『月刊簿記』1951年9月号,67頁-70頁.
- 瀧田輝己(2002)『簿記学』同文館出版.
- 常松洋・松本悠子編著,久田由佳子・小林清一・島田真杉・有賀夏紀(2005)『消費とアメリカ社会 消費大国の社会史』山川出版社.
- 鳥羽欽一郎(1962)「近代的百貨店経営の成立 R. H.Macy&Co.,Inc. の事例」,『早稲田商學』第161号,219頁-248頁.
- 中島文道・真下満(1968)『企業簿記論』税務経理協会.
- 中野常男(1988)「スプレイク簿記論における商品売買取引の処理方法について」,『産業経理』Vol 47, 4, 85頁-92頁.
- 中野常男編著,工藤栄一郎・坂上学・柴健次・島本克彦・清水泰洋・杉本徳栄・高須教夫・陳琦・橋本武久(2007)『複式簿記の構造と機能 過去・現在・未来』同文館出版.
- 中村茂男(1926)『改訂増補 商業簿記講義』共立社.
- 新堀聡(1963)『アメリカ商取引法』同文館出版.
- 日本書籍會社(1890)『大日本商法 完』日本書籍會社,近代デジタルライブラリー,  
URL : <http://kindai.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/793213> (最終アクセス日:2021/5/23).
- 沼田嘉穂(1961)『簿記論攻』中央経済社.
- 東爽五郎(1903)『新案詳解商業簿記』大倉書店.
- 東爽五郎(1908)『商業會計 第壹輯』大倉書店,近代デジタルライブラリー,URL : <http://kindai.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/804726> (最終アクセス日:2021/5/23).
- 東爽五郎(1924)「商品勘定ノ整理記帳法私案 其一」,『會計』第15巻第2号,1頁-23頁.
- 久野秀男(1973)「日本の会計史 商法の制定とその影響 / 1 財務諸表制度との関連」,『企業会計』Vol 25, 5, 113頁-115頁.
- 茂木虎雄(1969)『近代会計成立史論』未来社.
- 茂木虎雄(1985)『複式簿記の理論と演習』文眞堂.
- 茂木虎雄(1995)『商品勘定の発展と損益計算制度』

- その後」,『明治大学 経営論集』第42巻,第2～4合併号,9頁-23頁.
- 森田広大(2019)「商品勘定分割の背景と展開( )」,『西武文理大学サービス経営学部研究紀要』第35号,17頁-49頁.
- 由井常彦解題(1996)『マイクロフィルム版 営業報告書集成総目録』雄松堂出版.
- 雄松堂出版(1981)『マイクロフィルム版 営業報告書集成 第4集』雄松堂出版.
- 雄松堂出版(1995)『マイクロフィルム版 営業報告書集成 第5集』雄松堂出版.
- 有斐閣書房(1899)『改正商法 商法 商法施行法 供託法 第二版』有斐閣書房,近代デジタルライブラリー,URL:<http://kindai.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2938569> 最終アクセス日:2021/5/23).
- 吉田良三(1920)『最新式 近世簿記精義(第20版)』同文館.(1914年第1版発行)
- 吉田良三(1923)『最新式 近世商業簿記 第二回改訂版』同文館.
- 吉田良三(1935)『商業簿記提要 第8版』同文館.(1934年第1版発行)
- 吉田良三(1939)『改訂増補 近世簿記精義 38版』同文館.(1925年改訂増補版1版発行)
- 臨時産業合理局(1934)「財務諸表準則」.
- 『週刊ダイヤモンド』,1997年10月11日特大号,「編集長インタビュー エル・エル・ピーン社長リオン・A・ゴーマン 何年後でも不満なら返品自由 “満足保証” で信用を築く」,136頁-138頁.

(完)