

商品の流れと仕訳に関する一考察

著者	稲場 建吾
雑誌名	川口短大紀要
巻	26
ページ	73-80
発行年	2012-12-01
URL	http://id.nii.ac.jp/1354/00000672/



商品の流れと仕訳に関する一考察

稲場 建吾

I 問題の所在

通常、商品と呼ばれるものには2つの価額が存在すると考えられる。一つは仕入れたときの価額であり、二つは販売したときの価額である。なぜ同一のものであるのに価額が2つ存在するのであろうか。それは、個人では出来ないもしくは困難なことを企業が代行するというところから発生すると考えられる。たとえば、外国にある会社から商品を購入しようとする場合には、言葉、取引習慣、法律などの問題を解決する必要がある。また、まとまった数つまりロットで生産している工場から製品を1個だけ購入しようとする場合には、市場に代替品が存在していないとするならば、購入自体を断念するか、もしくはロット分すべて購入して必要の無い残り分をどうするのか、つまり保存するのか、売却するのか、廃棄するのかなどの問題を解決する必要がある。このように、外国やこのような工場などから個人がものを購入することは非常に困難である。企業はこの困難さを代行していると考えられる。このような困難さを代行しているわけであるから企業は通常、仕入れたときの価額で商品販売することはなく、仕入れたときの価額より高い価額で販売することが普通であろう。ここに同一商品に2つの価額が発生するものと考えられる。

そして、販売したときの価額が仕入れたときの価額より無事に大きくなったときその差額は利益ということになる。簿記でいう分記法によれば「商品売買益」ということになる。「商品売買益」というと商品が利益を生み出したようにみえる。しかし、上記の考え方からすると商品という実体を介してはいるが、企業の代行行為が利益を生み出したというようにもみえる。商品という実体の存在しないサービス提供から発生する受取手数料と同質と考えてもよいような気もする。

ところで、簿記では一般的な商品売買に関して仕訳の方法が、分記法、売上原価対立法、三分割法、総記法など多数ある（森川、1984年、p.185）⁽¹⁾。商品の流れを正確に追った仕訳であるならばこのように多く方法が存在することはないであろう。商品というものが存在するので流れを追うことは簡単におもわれるが、何百、何千種類の商品扱うようなことを考えると実際は非常に困難である。そこで、簿記では、労力をかけてまで商品の流れを追ってそれを仕訳で表現するということは止め、最終的な結果つまり利益が正しくなるのであれば簡便的な仕訳にしてもよいと

いう思考をとっているようである。ここでいう簡便的な仕訳というのは、商品売買に関して一般的に使用されている三分割法ことである。

この商品の流れに沿っていない三分割法というものが簿記の初学者に混乱を引き起しているとおもわれる。そのような指摘をして指導方法を提言している研究者もいる。そこで、本小論では、ものの流れという現象とそれを写し撮るはずの仕訳との関係について特に商品売買の面から考察しようとおもう。

まず、議論の出発点として、商品の流れを追った仕訳といえる分記法と、商品の実際の流れと齟齬する仕訳といえる三分割法についてふれる。つぎに、商品売買についての指導方法を提言されている研究者の論を見る。ついで、三分割法が表す商品の流れを解釈しようとおもう。そして、それについて若干の私見を述べようとおもう。

II 分記法と三分割法

ここでは、まず議論の出発点として商品売買に関する処理の方法としての分記法と三分割法について触れようとおもう。数値例が分かりやすいとおもわれるので仮設の取引例を置こうとおもう。

1. 仮説の取引例

ここでの企業は1種類の商品を購入し販売していると設定する⁽²⁾。1種類で同じ商品とはいえ購入時期とか購入先とかが異なっているため取得原価がそれぞれ異なるとする。1回の取引につき1個だけ売買されるとする。期首棚卸商品は100、1回目の購入は110、2回目の購入は120、3回目の購入は130で、販売額は同じものである为一个につき300とする。売買ともに掛取引とする。商品は3個販売され、3回目の購入の130の商品は期末に売れ残ったとする。

2. 分記法と三分割法との対比

上記の仮説の取引例を踏まえて分記法と三分割法との対比の表を作成する(図表1参照)。

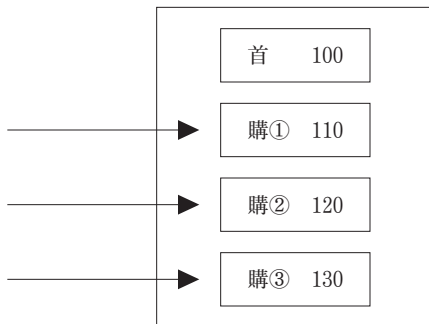
ところで、実際の取引つまりものの流れを忠実に追わなければならないとするならば、多分、現象は1つであるはずなので1つの仕訳方法だけしか認められないはずである。商品の流れを追う方法は分記法といえる(図表2、3参照)。ただし、ここでは1種類の商品のみ考えたのでその流れを追うことは簡単であったが、何百、何千種類の商品扱うようなことを考えると分記法での処理は非常に困難である。そこで、簿記では、労力をかけてまで商品の流れを追いそれを仕訳で表現するということは止め、最終的な結果つまり利益が正しくなるのであれば簡便的な仕訳にし

図表1 分記法と三分割法との対比

	分記法				三分割法			
1回目の購入	(商品①)	110	(買掛金)	110	(仕入①)	110	(買掛金)	110
2回目の購入	(商品②)	120	(買掛金)	120	(仕入②)	120	(買掛金)	120
3回目の購入	(商品③)	130	(買掛金)	130	(仕入③)	130	(買掛金)	130
1回目の販売 (期首棚卸商品の販売)	(売掛金)	300	(商品③)	100 (商品売買益) 200	(売掛金)	300	(売上)	300
2回目の販売 (1回目購入分の販売)	(売掛金)	300	(商品①)	110 (商品売買益) 190	(売掛金)	300	(売上)	300
3回目の販売 (2回目購入分の販売)	(売掛金)	300	(商品②)	120 (商品売買益) 180	(売掛金)	300	(売上)	300
決算整理仕訳	—		—		(仕入③)	100 (繰越商品③)	(繰越商品③)	100 130
決算振替仕訳	(商品売買益)	570	(損益)	570	(損益)	330	(仕入①②)	330
	(損益)	570	(資本金)	570	(売上)	900	(損益)	900
					(損益)	570	(資本金)	570

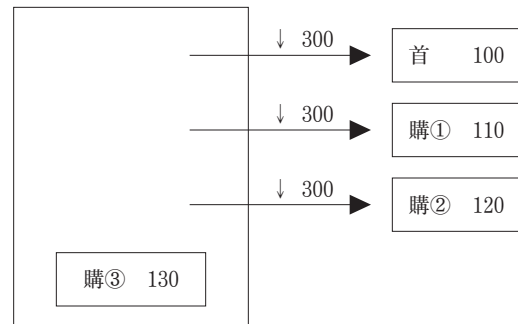
(出所) 筆者作成

図表2 分記法の商品購入仕訳による商品の流れ



(出所) 筆者作成

図表3 分記法の商品販売仕訳による商品の流れ



(出所) 筆者作成

でもよいという思考をとっているようである。つまり、簿記では、表の最後の仕訳が(借方)損益570(貸方)資本金570と一致すれば、分記法、三分割法、それ以外の総記法などどのような方法で処理してもよいということのようである。

ここで、商品の流れとは乖離しているが一般的に使用されている三分割法という処理方法の思考を代表的な論者から学ぼうとおもう。

Ⅲ 三分割法の思考1

ここではまず、三分割法で用いられる「仕入」という勘定についての考え方を提示している中

村 忠教授の論を引用紹介する。そして、商品の現実の流れと一致しない三分割法をどのようにすれば人に理解してもらえるのかを公表している宮井久男教授と泉 宏之教授の論を引用紹介する。

1. 中村 忠教授の論

「3分割された場合、仕入勘定は一応、費用の勘定である。一応という意味は、商品を仕入れた段階ではまだ費用ではないからである。販売されたときに費用になるのである。しかし間もなく費用になるので、最初から費用として扱うのである。期末に④前期繰越高を加え、⑤次期繰越高を差し引くことにより、仕入勘定は売上原価を示す純然たる費用の勘定になる」(中村, 2002年, p. 78)。

「本当は④の振替は期首に行うべきであるが、期首に振替えたところで商品を販売したつど仕入勘定に貸方記入するわけではないから、期末に④と⑤との振替を同時に行うのである」(中村, 2002年, p. 78)。

2. 宮井久男教授の論

「商品は繰り返し仕入れられ、販売される。その場合、仕入れたとき商品という勘定で資産計上され、販売ということで使われて仕入という費用に変わる。商品の場合は、期間中に仕入れ、販売が繰り返されるため同様の仕訳が何度でも行われることとなる。資産計上した場合、販売してすぐに費用に変えられる。そうであれば、仕入れてすぐに販売に使われる。売られること、使用されることを前提にして、資産を経由しないで最初から費用計上してもなんら不都合はないということになる。期間中に仕入れて、期間中に販売されてしまう場合は、無駄な作業を行わなくとも済むことになる。そこで、商品を仕入れたときは、すぐに仕入勘定で費用計上し、販売されて売上勘定で収益計上する処理がなされる。これが三分法である。

商品を仕入れたとき	(借) 商品 100,000	(貸) 現金 100,000
商品を販売したとき	(借) 仕入 100,000	(貸) 商品 100,000
	現金 120,000	売上 120,000

ただ、問題は、仕入れた時にすぐ費用計上した商品が、使用されずに、販売されずに期末に在庫されている場合にどうするのかということである。もちろん、使用されていないのだから費用足り得ない。つまりその未販売の分は、費用処理されたものを資産に変更する必要がある。そして、それが貸借対照表に計上されることになる。この貸借対照表に計上されて次期に繰越される商品を「繰越商品」勘定で処理することになる。繰越された商品は、次期の期首で、すぐに販売

されることを想定して、仕入に変更することになるが、この処理は通常、期末決算処理として行われる。簿記の学習上は、次期の期首で費用である仕入に変更することが望ましい。しかし、一般的なテキストでは期末処理としているし、検定でも期末処理を求めている。考え方として教えながらも、やむを得ず、処理としては期末処理として教えることとなる」(宮井, 2011年, p. 21)。

3. 泉 宏之教授の論

「売上原価対立法では販売の都度、販売した商品の原価を商品勘定(引用者注, 資産の勘定)から売上原価勘定(引用者注, 費用の勘定)に振り替えるため、分記法と同様に販売時に販売した商品の原価を把握できなければならないという欠点がある。しかし、これを期末に一括して行う方法を採用すれば、三分法と同様に期末商品棚卸高が確定できれば売上原価勘定を計算できることになる。すなわち、(引用者注, 販売した商品の原価を商品勘定から売上原価勘定に振り替える)仕訳を販売時ではなく、決算整理として行うのである。そのようにした場合、売上原価対立法では、商品の購入時に資産の勘定である商品勘定に原価での記入を行い、期末に期末商品棚卸高を控除した金額を費用の勘定である売上原価勘定に振り替えることになる。

これに対して、三分法では、商品の購入時にそれらがすべて販売され消費することを仮定して費用の勘定である仕入勘定に原価での記入を行っておき、期末に決算整理として期末商品棚卸高がある場合には資産の勘定である繰越商品に振り替えることにより、仕入勘定で費用(売上原価)が計算されることになる。

売上原価対立法と三分法の販売時の売上勘定への総額での記入は全く同様であるので、両者の相違は、販売した商品の費用認識時点にある。前者では、購入時に資産として記録しておき期末に販売した分のみ費用を認識し、後者ではそれとは逆に、購入時に費用として記録しておき期末に資産(期末商品棚卸高)を控除し期間費用を確定することになる」⁽⁴⁾(泉, 2003年, p. 180)。

「三分法を採用した場合、商品という財は現実には存在しているのにもかかわらず仕入勘定という費用の勘定に記録することが、簿記の初学者にとっては理解しづらい点のようにも思われる。そこで、売上原価対立法により資産の勘定(商品勘定)で記録しておき期末に費用に振り替える処理を先に示し、その後これと逆の順序で行う処理としての三分法を教えるのにも、簿記手続き的な観点からは合理性があるのではないだろうか」(泉, 2003年, p. 181)。

3教授の方々がそれぞれ、企業の中に商品があるにもかかわらず、企業から消滅してしまったことを示す費用の勘定、ここではそのひとつである仕入勘定で処理した場合の解釈を初学者にわかりやすく説明しようとしていることが分かる。

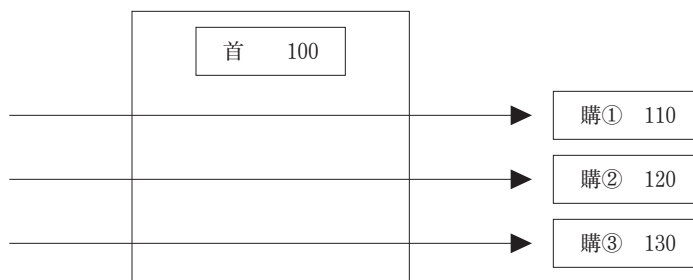
このことを踏まえてつきでは三分割法の思考を若干考察したい。

IV 三分割法の思考 2

通常、取引内容を表したものが仕訳である。しかし、三分割法では商品の流れが忠実に表されていない。つまり、商品が企業の中にあるにもかかわらず、消滅したことを示す費用の勘定のひとつである仕入勘定を使用するからである。ここでは、実際の取引の流れではなく、三分割法が表している商品の流れを考えてみたい。IIで示した仮説例の三分割法を使用しようとおもう。

では、まず第1に、1回目、2回目、3回目の購入時に、三分割法であるので当然、仕入勘定で仕訳がなされている。仕入勘定は、消滅したことを示す費用の勘定のひとつであるので、考え方としては商品を購入したと同時に、販売された事実がなくとも顧客に引き渡したと解釈してもよいであろう（図表4参照）。

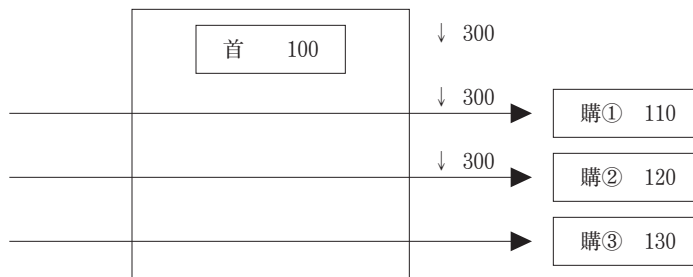
図表4 三分割法の商品購入仕訳による商品の流れ



(出所) 筆者作成

第2に、1回目、2回目、3回目の販売時に、三分割法であるので当然、売上勘定で仕訳がなされている。ここで、期首の商品は、消滅したこと（引き渡した）を示す費用の勘定のひとつである仕入勘定に振り替えられておらずに、収益の勘定のひとつである売上勘定と対応していない（図表5参照）。また、3回目の購入の商品は、販売されていない、つまり売上計上されていないにもかかわらず、消滅したこと（引き渡した）を示す費用の勘定のひとつである仕入勘定のままである。

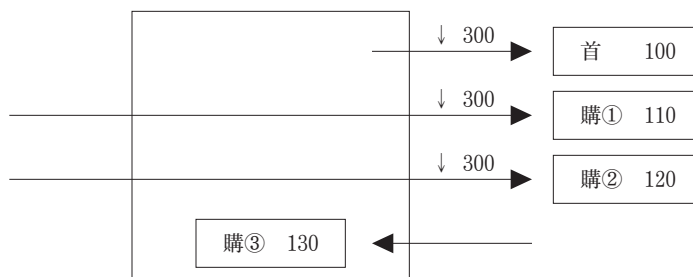
図表5 三分割法の商品販売仕訳による商品の流れ



(出所) 筆者作成

第3に、決算時に、売上計上済みの期首商品と売上未計上の3回目の購入の商品との修正仕訳がなされている。期首の商品は、期中に販売され顧客に引き渡されたので、消滅したこと（引き渡したこと）を示す費用の勘定のひとつである仕入勘定に振り替えられる。3回目の購入の商品は、販売されていない、消滅して（引き渡して）いないので、減したこと（引き渡したこと）を示す費用の勘定のひとつである仕入勘定を取り消して、引き渡した商品を取り戻したということになる（図表6参照）。その結果、商品を引き渡したという行為と、引き渡したことによって発生する対価を受け取るという行為とが対応することになる。

図表6 三分割法の決算整理仕訳による商品の流れ



(出所) 筆者作成

三分割法が表している商品の流れはこのように解釈できるとおもわれる。商品の流れを追った分記法の仕訳は理屈では分かりやすいが、実際の商品管理を考えると困難である。三分割法の仕訳は理屈では分かりにくいですが、実際の商品管理を考えると期末棚卸分の調査だけでよいので容易である。そこで、最後に、三分割法の意味がすこしでも伝わりやすくなる方法はないか索ってみたい。

V むすびにかえて

以上を踏まえて、若干の私論を述べさせてもらいたい。

まず、期首商品を期末に費用化することについてである。中村 忠教授の「本当は@（引用者注、前期棚卸高）の振替えは期首に行うべきであるが、」や、宮井久男教授の「簿記の学習上は、次期の期首で費用である仕入に変更することが望ましい。」のように、期首商品の顧客への引渡し時期を考えると、見越、繰延項目が期首時点で再振替仕訳がなされるように、期末ではなく期首に費用化されることがよいように思われる。ただし、期首にすることによって、当期の仕入高が仕入勘定の残高で把握できなくなるデメリットは生じてしまうことをどのように考えるかが問題になるように思われる。

つぎに、仕入という勘定についてである。仕入勘定は、商品が企業内にあるにもかかわらず、消滅したことを示す費用の勘定のひとつといえる。簿記という体系の大枠からは費用とは消滅し

たことを示すということを理解できたとしても、仕入という語感からはやはり企業の外から中に商品が入ってきたというふうに捉えられるような気がする。費用の勘定であるということを経済的に表すのであるならば商品の購入時に「仕入」勘定ではなく「売上原価」勘定を使用した方が分かりやすいかもしれないと考える。

ますますコンピュータが発達しそれに依じて商品管理も発達していくと予測される未来において、期首商品棚卸高＋当期商品仕入高－期末商品棚卸高＝売上原価で売上原価を計算するという棚卸法的な思考を前提としている三分割法が今後も一般的でありうるのか、それとも期首商品棚卸高＋当期商品仕入高－売上原価＝期末商品棚卸高というものの流れに沿った一般的にも分かりやすい継続記録法的な思考を前提とした分記法もしくはその総額表記とおもわれる売上原価対立法などが使われ出すことがあるのであろうか⁽⁴⁾、今後は、コンピュータの発達などの社会環境の変化が簿記に影響を与えるのか注目していこうとおもう。

《注》

- (1) さらに、仕入勘定、売上勘定、繰越商品勘定の3つにくわえて、仕入値引・戻し勘定、売上値引・戻し勘定を使用する五分割法というものもある（森川，1984年，p.195）。
- (2) 文章中に「仕入れた」や「仕入先」などを用いたいのであるが、勘定科目の「仕入」と区別しておきたいので、以降あえて「購入した」や「購入先」と記述することとする。
- (3) 売上原価対立法の仕訳はつぎの通りとなる。

例：110で購入した商品を300で販売した。Ⅱの仮説の取引例ではそれぞれ「1回目の購入」と「2回目の販売」に相当する。

	分 記 法				売上原価対立法			
1回目の購入	(商品①)	110	(買掛金)	110	(商品①)	110	(買掛金)	110
2回目の販売 (1回目購入分の販売)	(売掛金)	300	(商品①)	110	(売上原価)	110	(商品①)	110
			(商品売買益)	190	(売掛金)	300	(売上)	300

- (4) 注(3)の売上原価対立法の販売時の仕訳を見てみると、売上原価という費用が100借方に計上されていて、売上という収益が300貸方に計上されている。この取引だけで利益を計算しようとおもえば、収益－費用＝利益であるので、300－110＝190となる。分記法は利益190を商品売買益で表したものであり純額を表記したものといえよう。一方、売上原価対立法は純額の利益を算出する前の費用総額と収益総額を表記したものといえよう。宮井久男教授もこのようなことを売上原価勘定ではなく仕入勘定を用いて述べている（宮井，2011年，p.20）。

引用文献

1. 泉 宏之「商品売買取引の処理」『会計』第164号第2号，2003年
2. 中村 忠『簿記の考え方・学び方 [改訂版]』税務経理協会，2002年
3. 宮井久男「初学者に対する簿記教育法」『岩手県立大学宮古短期大学部研究紀要』第22巻第1号，2011年
4. 森川八洲男『精説簿記 [I]』白桃書房，1984年

(2012年9月28日提出)