埼玉学園大学・川口短期大学　機関リポジトリ

# 商品在高帳と表計算に関する一考察


| | |
|---|---|
| メタデータ | 言語: Japanese<br>出版者:<br>公開日: 2024-03-27<br>キーワード (Ja): 商品在高帳, 単価, 残高, 表計算ソフト<br>キーワード (En): stock ledger, balance rate, balance amount, spreadsheet<br>作成者: 稲塲, 建吾<br>メールアドレス:<br>所属: |
| URL | https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/2000036 |

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International License.

# 商品在高帳と表計算に関する一考察

稲　場　建　吾

## Ⅰ　問題の所在

内田義彦教授によれば，本の「読み方には，二通り，根本的に性格が違う読み方が」あり，それは「『情報として読む』のと『古典として読む』の二つである。」という(1)。

情報として読むという意味は下記であるという。

「情報・インフォメーションを得るために本を読む」これを「情報として読む」としている(2)。やや具体的には次である。「深く読もうが浅く読もうが，受身のままで明快に解る。そういう情報の提供の仕方がここでの理想で，そういう提供の仕方は，そういう情報の受け取り方を前提し(ママ)それに対応している。ここで私が，情報として読むと書いたのは，そういう読み方を指しているわけです。」と述べている(3)。

古典として読むという意味は下記である。

「古くからの情報を，眼のもう少し奥のところで受け取ることによって，自分の眼の構造を変え，いままで眼に映っていた情報の受け取り方，つまりは生き方が変る。そういうふうに読む読み方を，『古典として読む』」としている(4)。

やや具体的には次である。まず，「文章は同じなんですよ。……読み手である自分の成長とともに違ってくる。……古典がそうだというよりも，……そういう内容をもったものは，あるいはものこそが，すなわち古典である」といい，そして，古典は「どう読むかで読み方が違ってくる。繰返し何度読もうが，ぼやっとして読んだんじゃ読めないんです……踏み込んで，目を皿のようにして文章と格闘して初めて中身……が解ってくる」と述べている(5)。このような姿勢での読み方が「古典として読む」ということである。

ところで，「古典として読む」という読み方がないものは研究とは言えないのであろうか。簿記会計には，いわゆる「古典として読む」という読み方が絶対に必要とされているとは言い切れないとおもわれる。少なくとも簿記会計の処理に関して書かれる文章は，徹底的に「深く読もうが浅く読もうが，受身のままで明快に解る」ものでなければならないようにおもわれる。

ただ，「古典として読む」という読み方がなくとも，「情報として読む」という読み方を徹底す

るだけでも，解明しなければならないことがあきらかになるようにおもえるのである。つまり，解明されていることと，解明されていないことがあきらかになるということである。

「情報として読む」という読み方を採用するとして，解明されていないことをあきらかにしようとする場合には，作業が二段階必要になると考えられる。一段階目は，「深く読もうが浅く読もうが，受身のままで明快に解る」文章が書かれていたとして，読者がそれを読んで本当に明快に解っているのかということをあきらかにすることである。この確認は，いくら「目を皿のようにして文章と格闘して」中身が理解できたといくらいっても，資格試験が発達している簿記会計においては単純に，問題が解けるかどうかでできるのではないかとおもわれる。

二段階目は，書かれている文章が正確に理解できたとして，その理解以上の事象が出てきたときにどう考えどう形にするかということである。

この二段階目が，簿記会計の処理に関する研究の大部分ではないかとおもう。たとえば，現金についての処理は外貨を含めて完璧に理解しているが，新たに出現した仮想通貨（現・暗号資産）は通貨と名乗っているぐらいなのだから現金の処理でよいのだろうかなどである。

本小論では，このような問題を取り上げたい。新しいテーマといきたいところではあるが，古くから存在していてすでに議論が固まっているとおもわれる商品有高帳[(6)]を取り上げて，上記一段階目と二段階目のことをみていこうとおもう。それにあたってはまず，一段階目に関しては，代表的な教科書から見て，そして二段階目に関しては，森川八洲男教授の玉著から考えてみようとおもう。

## Ⅱ　教科書上の商品有高帳の事例

### 1　商品有高帳の意義

日本において代表的とおもわれる簿記の教科書では，商品有高帳については下記のように解説されている。

その意義は次のように書かれている。

「商品有高帳は，商品の増減および残高の明細を記録する補助簿です。商品有高帳には，商品の種類ごとに口座を設け，その受入，払出および残高について数量，単価，金額を記入します（単価はすべて原価で記入します)。」である[(7)]。

作成目的としては，次のように書かれている。

まず，一つ目は「常に種類ごとの在庫の数量と金額が帳簿上明らかとなり，在庫管理に役立ちます。」である[(8)]。

二つ目は，「一定期間ごとの仕入原価と払出価額（引用者注：払出原価）が帳簿上明らかとな

り，決算で必要となる期末商品棚卸高と売上原価に関する資料を入手することができます。」である[9]。

一つ目の目的のために，商品有高帳は，同一種類の商品に対して作成されなければならないということになる。例えばA商品，B商品，C商品を管理の対象にしようとすれば，A商品用，B商品用，C商品用とそれぞれの商品有高帳を作成しなければならないのである。

二つ目の目的のために，上記引用の中の「(単価はすべて原価で記入します)」[10]が必要とされることになる。売上の時に単価といえば通常は売価を思い浮かべるであろう。しかし，この目的は，売価に対して，いくらの原価のものが犠牲になったのかを明らかにすることである。そこから，払出も原価でなければならないのである。

払出単価の決定方法については，次のように書かれている。

「同じ種類の商品を仕入れた場合でも，仕入の時期や数量などにより，仕入単価が異なることがあります。したがって，後日，商品を払い出したときに，いくらの商品を払いだしたことにするかをあらかじめ決めておく必要があります。このような払出金額の決め方には，個別法，先入先出法，移動平均法，総平均法などいくつかの方法があります」である（傍点は引用者の加筆）[11]。

払出金額，もっといえば払出単価の決定方法は上記で挙がっているようにいくつあるが，本小論で問題にしたいものは移動平均法である。

## 2　商品有高帳の事例

移動平均法の事例は，日本において代表的とおもわれる簿記の教科書から引用することとする[12]。

### (1)　事例

次の資料にもとづき，……移動平均法によって商品有高帳を作成しなさい（帳簿の締め切りも行うこと)。

［資料］

| | | | 数量 | 単価 | 金額 |
|---|---|---|---|---|---|
| 5月 | 1日 | 前月繰越 | 100個 | ￥100 | ￥10,000 |
| | 7日 | 仕入 | 200 | 130 | 26,000 |
| | 11日 | 売上 | 150 | 160 | 24,000 |
| | 18日 | 仕入 | 300 | 105 | 31,500 |
| | 27日 | 売上 | 250 | 180 | 45,000 |

### (2)　事例に対する商品有高帳

［資料］にもとづいて作成された商品有高帳は下記の通りとなる（図表１参照）。

**図表１**　移動平均法による商品有高帳１

商　品　有　高　帳

（移動平均法）

| X 1年 | | 摘要 | 受入 | | | 払出 | | | 残高 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | 数量 | 単価 | 金額 | 数量 | 単価 | 金額 | 数量 | 単価 | 金額 |
| 5 | 1 | 前月繰越 | 100 | 100 | 10,000 | | | | 100 | 100 | 10,000 |
| | 7 | 仕入 | 200 | 130 | 26,000 | | | | 300 | 120 | 36,000 |
| | 11 | 売上 | | | | 150 | 120 | 18,000 | 150 | 120 | 18,000 |
| | 18 | 仕入 | 300 | 105 | 31,500 | | | | 450 | 110 | 49,500 |
| | 27 | 売上 | | | | 250 | 110 | 27,500 | 200 | 110 | 22,000 |
| | **31** | **次期繰越** | | | | **200** | **110** | **22,000** | | | |
| | | | 600 | | 67,500 | 600 | | 67,500 | | | |
| 6 | 1 | 前月繰越 | 200 | 110 | 22,000 | | | | 200 | 110 | 22,000 |

$$5\text{月}7\text{日の平均単価} = \frac{¥10{,}000 + ¥26{,}000}{100\text{個} + 200\text{個}}$$

$$5\text{月}18\text{日の平均単価} = \frac{¥18{,}000 + ¥31{,}500}{150\text{個} + 300\text{個}}$$

（引用）渡部裕亘，片山　覚，北村敬子『検定簿記講義３級商業簿記』［2023年度版］，中央経済社，2023年，p.102

### (3)　移動平均法での計算方法

移動平均法の意義は次のように書かれている。

「移動平均法は，単価が異なる商品を仕入れたつど，その仕入直前の残高欄の金額と仕入金額の合計額を仕入直前の残高欄の数量と仕入数量の合計数量で割って平均単価……を計算し，これを残高欄の単価とするとともに，この単価をその後の売上商品の払出単価とする方法です。」(13)

ゆえに，図表１の商品有高帳の下にある計算式になる。

以上が日本において代表的だとおもわれる簿記の教科書での解説である。これに限らず，移動平均法を解説している著作のほとんどすべてが，平均単価を割り切れるように設定した事例を用いている。

通常は割り切れないケースの方が多いはずである。その場合にはどのように処理されるべきなのかを数少ない解説のなかからみたいとおもう。

## Ⅲ　森川教授の商品有高帳の事例

移動平均法において払出単価の割り切れない事例を森川八洲男教授の玉著から引用することとする(14)。ちなみに，森川教授は公認会計士や税理士の試験委員をなされた。ということは森川教授の論は日本の会計界の第一人者の論ということになろう。

### 1　事例

［資料］

A 商品に関する次の取引を，……移動平均法……によって商品有高帳に記入し，締め切りなさい。

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 8 月 | 1 日 | 前月繰越 | 40 kg | @￥4,000 |
| | 4 日 | 仕入 | 70 kg | @￥4,100 |
| | 9 日 | 売上 | 60 kg | @￥4,600 |
| | 13 日 | 仕入 | 50 kg | @￥4,200 |
| | 15 日 | 仕入返品（13 日仕入分） | 10 kg | @￥4,200 |
| | 19 日 | 売上 | 45 kg | @￥4,700 |
| | 23 日 | 仕入 | 60 kg | @￥4,250 |
| | 26 日 | 売上 | 50 kg | @￥4,750 |
| | 28 日 | 売上返品（26 日売上分） | 5 kg | @￥4,750 |

## 2　事例に対する商品有高帳

［資料］にもとづいて作成された商品有高帳は下記の通りとなる（図表 2 参照）。

**図表 2**　移動平均法による商品有高帳 2

移動平均法　　商　品　有　高　帳

A　商　品

| 日 | 付 | 摘　要 | 受　入 | | | 払　出 | | | 残　高 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | 数量 | 単価 | 金額 | 数量 | 単価 | 金額 | 数量 | 単価 | 金額 |
| 8 | 1 | 前期繰越 | 40 | 4,000 | 160,000 | | | | 40 | 4,000 | 160,000 |
| | 4 | 仕入 | 70 | 4,100 | 287,000 | | | | 110 | 4,064 | 447,000 |
| | 9 | 売上 | | | | 60 | 4,064 | 243,840 | 50 | 4,064 | 203,160 |
| | 13 | 仕入 | 50 | 4,200 | 210,000 | | | | 100 | 4,132 | 413,160 |
| | 15 | **仕入返品** | **10** | **4,200** | **42,000** | | | | 90 | 4,124 | 371,160 |
| | 19 | 売上 | | | | 45 | 4,124 | 185,580 | 45 | 4,124 | 185,580 |
| | 23 | 仕入 | 60 | 4,250 | 255,000 | | | | 105 | 4,196 | 440,580 |
| | 26 | 売上 | | | | 50 | 4,196 | 209,800 | 55 | 4,196 | 230,780 |
| | 28 | **売上返品** | | | | **5** | **4,196** | **20,980** | 60 | 4,196 | 251,760 |
| | | 当月払出高 | | | | 150 | | 618,240 | | | |
| | 31 | 次期繰越 | | | | 60 | 4,196 | 251,760 | | | |
| | | | 210 | | 870,000 | 210 | | 870,000 | | | |
| | | 前月繰越 | 60 | 4,196 | 251,760 | | | | 60 | 4,196 | 251,760 |

（引用）　森川八洲男『精説　簿記論［Ⅰ］』白桃書房，1984 年，pp. 208-209

## 3　移動平均法の算出方法

森川教授によれば，移動平均法とは，「単価の異なる商品を仕入れたばあい，その仕入価額と仕入直前の残高金額の合計額を，仕入数量と残高数量の合計で除して平均単価を求め，これをその後の払出単価とする方法である。」[(15)]。

ゆえに，仕入の 4 日，13 日，23 日では上記引用の思考を使った計算がなされていることとなる。

引用文献には具体的な計算式などは記されていないので，下記は引用者の計算式を示しておく。

4 日の計算は次のとおりである。

(4 日の仕入価額 287,000 ＋仕入直前の残高金額 160,000) ÷ (仕入数量 70 ＋残高数量 40) = 4,063.6363～

詳細は書かれていないが，小数点第 1 位で四捨五入して 4,064 円としているとおもわれる。

13 日の計算は次のとおりである。

(13 日の仕入価額 210,000 ＋仕入直前の残高金額 203,160) ÷ (仕入数量 50 ＋残高数量 50) = 4,131.6

こちらも，小数点第 1 位で四捨五入して 4,132 円としているとおもわれる。

23 日の計算は次のとおりである。

(23 日の仕入価額 255,000 ＋仕入直前の残高金額 185,580) ÷ (仕入数量 60 ＋残高数量 45) = 4,196

このように，この事例では移動平均法の原理原則通り，つまり「単価の異なる商品を仕入れたばあい，その仕入価額と仕入直前の残高金額の合計額を，仕入数量と残高数量の合計で除して平均単価を求め」がなされている。

前述の簿記の教科書やその他解説書でもこの趣旨で解説されている。しかし，他の簿記解説書では，単価計算で割り切れないことが無いような事例を使ってこの解説がなされている。このため，この移動平均法の原則で全く問題がないようになっていといえる。しかし，森川教授の，この割り切れない場合の事例を見ると若干考えさせられるところが出てくる気がする。

それは，9 日の残高欄に矛盾点が現れることである。一つ前の取引である 4 日の仕入時に原理原則どおりに処理されているので払出の 9 日の残高の金額は 203,160 でなければならないし，単価も 4 日で計算した 4,064 のままでなければならない。しかし，一般的な見方からすれば，単価が 4,064 と書いてあり，数量が 50 と書いてあるならば，金額は 203,200 で 203,160 とは誤差が大きいような気がする[(16)]。

これをどのように考えるかをみていこうとおもう。

## Ⅳ　表計算ソフトの視点

先に 9 日の残高欄の矛盾をどのように考えるのかとした。表計算ソフトで移動平均法の商品有高帳を作成することで見えてくるものがあるのではないかと考えている。

### 1　表計算ソフトでの作成 1

まず，商品有高帳のひな形を作成する (図表 3 参照)。ちなみにこのひな型は森川教授のものとする。なお，通常は，未来の取引数は不明である，つまり，設定すべき行数が不明であるはずであるので，行数は多めに設定することとする。また，後に説明を加えたいセルのところに番号を付すこととする。

ここではとりあえず，月初と月中１回目の処理の設定だけを記すこととする。

**図表 3**　商品有高帳のひな型

| | A | B | C | D | E | F | G | H | I | J | K | L | M |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | | | | | | | 商　品　有　高　帳 | | | | | | |
| 2 | 移　動　平　均　法 | | | | | | | A　商　品 | | | | | |
| 3 | 日付 | | 摘要 | | 受入 | | | 払出 | | | 残高 | | |
| 4 | | | | 数量 | 単価 | 金額 | 数量 | 単価 | 金額 | 数量 | 単価 | 金額 | |
| 5 | | | 前月繰越 | ① | ② | ③ | | | | ④ | ⑤ | ⑥ | |
| 6 | | | | ⑦ | ⑧ | ⑨ | ⑩ | ⑪ | ⑫ | ⑬ | ⑭ | ⑮ | |
| 7 | | | | | | | | | | | | | |
| 8 | | | | | | | | | | | | | |
| 9 | | | | | | | | | | | | | |
| 10 | | | | | | | | | | | | | |
| 11 | | | | | | | | | | | | | |
| 12 | | | | | | | | | | | | | |
| 13 | | | | | | | | | | | | | |
| 14 | | | | | | | | | | | | | |
| 15 | | | | | | | | | | | | | |
| 16 | | | | | | | | | | | | | |
| 17 | | | | | | | | | | | | | |
| 18 | | | | | | | | | | | | | |
| 19 | | | 当月払出高 | | | | | | | | | | |
| 20 | | | 次月繰越 | | | | | | | | | | |
| 21 | | | | | | | | | | | | | |
| 22 | | | 前月繰越 | | | | | | | | | | |
| 23 | | | | | | | | | | | | | |
| 24 | | | | | | | | | | | | | |
| 25 | | | | | | | | | | | | | |

（出所）筆者作成

以下，付した番号のところの処理を記す。

### (1)　月初の設定

①　前月から繰り越されてきたＡ商品の数量を入力。

②　前月から繰り越されてきたＡ商品の単価を入力。

③　数式を入れてもよいが，前月に計算されているので直接に金額を入力する。

④　＝ D5　と入力。つまり，①の数値が入るという意味である。

⑤　＝ E5　と入力。つまり，②の数値が入るという意味である。

⑥　＝ F5　と入力。つまり，③の数値が入るという意味である。

### (2)　月中 1 回目の設定

月中は１回目に限らず，受入と払出どちらになるか分からないので双方に数式を入れておく必要がある。

⑦　実際に受け入れた数量を入力。

⑧　実際に受け入れた単価を入力[17]。

⑨　＝ D6 ＊ E6 と入力[18]。つまり，⑦×⑧＝⑨　という意味である。

⑩　実際に払い出した数量を入力。

⑪　＝ K5 と記入。つまり，⑤の数値を引き継ぐという意味である。

⑫　＝ G6 ＊ H6 と入力。つまり，⑩×⑪＝⑫　という意味である。

⑬　＝ J5＋D6－G6　と入力。つまり，④＋⑦－⑩　という意味である。

当然に，＋ D6 か－G6 のどちらかには数値が入っていない。どちらに数値が入っても対応できるようにした数式である。

⑭　＝ ROUND（L6 ／ J6,0）と入力。つまり，⑮÷⑬を四捨五入して⑭になるという意味である。

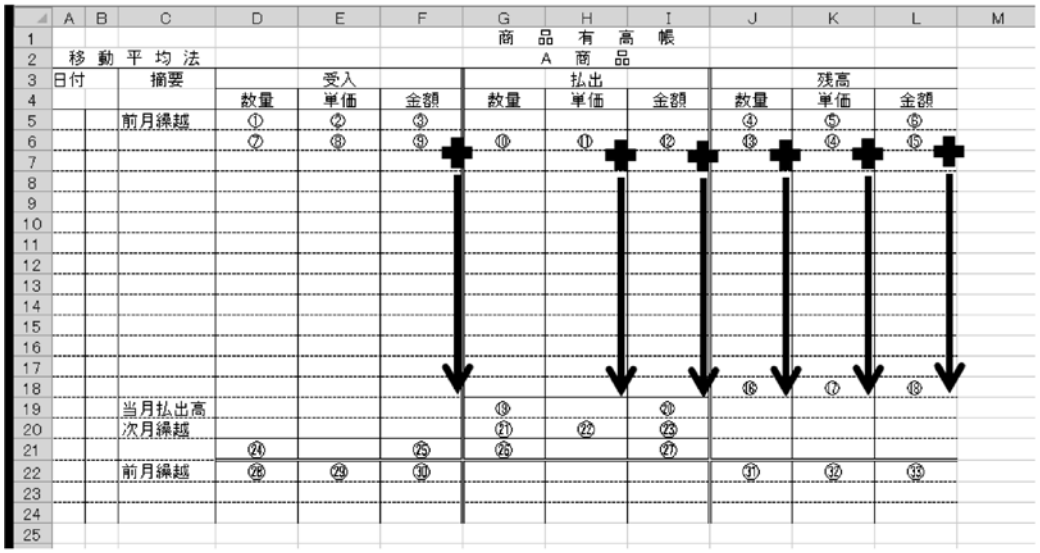
⑮　＝ L5＋F6－I6　と入力。つまり，⑥＋⑨－⑫＝⑮　という意味である。

⑬と同様に，＋F6 か－J6 のどちらかには数値が入っていない。どちらに数値が入っても対応できるようにした数式である。

## 2　表計算ソフトでの作成 2

月中 2 回目から月中終了まで，そして，当月末および次月月初までの処理の設定を記すこととする（図表 4 参照）。

**図表 4**　相対参照の設定




（出所）筆者作成

**(1)　月中 2 回目から期中終了までの設定**

・　セル F6 つまり⑨の右下から当月払出高の手前の行まで相対参照する。

・　セル H6 つまり⑪の右下，セル I6 つまり⑫の右下，セル J6 つまり⑬の右下，セル K6 つまり⑭の右下，セル L6 つまり⑮の右下，それぞれから当月払出高の手前の行まで相対参照する。

・　月中終了の残高欄つまり，⑯，⑰，⑱はそれらの設定によって自動的に計算される[19]。

**(2)　当月末日および次月月初の処理**

⑲　＝ SUM（G6:G18）と入力。つまり，⑩から⑲の 1 行手前まで合計するという意味である。

⑳　＝ SUM（I6:I18）と入力。つまり，⑫から⑳の 1 行手前まで合計するという意味である。

㉑　＝ J18 と入力。つまり⑯の数値を引き継ぐという意味である。

㉒　＝ K18 と入力。つまり⑰の数値を引き継ぐという意味である。

㉓　＝ L18 と入力。つまり⑱の数値を引き継ぐという意味である。

㉔　＝ SUM（D5:D20）と入力。つまり，①から㉔の 1 行手前まで合計するという意味である。

㉕　＝ SUM（F5:F20）と入力。つまり，③から㉕の 1 行手前まで合計するという意味である。

㉖　＝ G19＋G20 と入力。つまり，⑲＋㉑＝㉖という意味である。

㉗　＝ I19＋I20 と入力。つまり，⑳＋㉓＝㉗という意味である。

㉘　＝ G20 と入力。つまり㉑の数値を引き継ぐという意味である。

㉙　＝ H20 と入力。つまり㉒の数値を引き継ぐという意味である。

㉚　＝ I20 と入力。つまり㉓の数値を引き継ぐという意味である。

㉛　＝ D22 と入力。つまり，㉘の数値を引き継ぐという意味である。

㉜　＝ E22 と入力。つまり，㉙の数値を引き継ぐという意味である。

㉝　＝ F22 と入力。つまり，㉚の数値を引き継ぐという意味である。

## 3　表計算ソフトの入力結果

作成したシートに森川教授の事例の数値を入力することとする（図表 5 参照）。なお通常，簿記では借方，貸方などでプラスマイナスを判断させるため，マイナス記号は出てこない。商品有高帳では，仕入返品は仕入に対するその取消，売上返品は売上に対するその取消という考え方を採る場合には，その欄から控除（マイナス）する方法を採る[20]。その場合にはマイナス記号を使用せずに朱記する。しかし，表計算なのでここではマイナス記号を用いて返品を表した。

この計算結果から，先述した 9 日の残高欄の矛盾を考えたい。

**図表 5**　移動平均法による商品有高帳 3

| | A | B | C | D | E | F | G | H | I | J | K | L | M |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | | | | | | | 商　品　有　高　帳 | | | | | | |
| 2 | 移　動　平　均　法 | | | | | | A　商　品 | | | | | | |
| 3 | 日付 | | 摘要 | | 受入 | | | 払出 | | | 残高 | | |
| 4 | | | | 数量 | 単価 | 金額 | 数量 | 単価 | 金額 | 数量 | 単価 | 金額 | |
| 5 | 8 | 1 | 前月繰越 | 40 | 4,000 | 160,000 | | | | 40 | 4,000 | 160,000 | |
| 6 | | 4 | 仕入 | 70 | 4,100 | 287,000 | | | | 110 | 4,064 | 447,000 | |
| 7 | | 9 | 売上 | | | 0 | 60 | 4,064 | 243,840 | 50 | 4,063 | 203,160 | |
| 8 | | 13 | 仕入 | 50 | 4,200 | 210,000 | | 4,063 | 0 | 100 | 4,132 | 413,160 | |
| 9 | | 15 | 仕入返品 | -10 | 4,200 | -42,000 | | 4,132 | 0 | 90 | 4,124 | 371,160 | |
| 10 | | 19 | 売上 | | | 0 | 45 | 4,124 | 185,580 | 45 | 4,124 | 185,580 | |
| 11 | | 23 | 仕入 | 60 | 4,250 | 255,000 | | 4,124 | 0 | 105 | 4,196 | 440,580 | |
| 12 | | 26 | 売上 | | | 0 | 50 | 4,196 | 209,800 | 55 | 4,196 | 230,780 | |
| 13 | | 28 | 売上返品 | | | 0 | -5 | 4,196 | -20,980 | 60 | 4,196 | 251,760 | |
| 14 | | | | | | 0 | | 4,196 | 0 | 60 | 4,196 | 251,760 | |
| 15 | | | | | | 0 | | 4,196 | 0 | 60 | 4,196 | 251,760 | |
| 16 | | | | | | 0 | | 4,196 | 0 | 60 | 4,196 | 251,760 | |
| 17 | | | | | | 0 | | 4,196 | 0 | 60 | 4,196 | 251,760 | |
| 18 | | | | | | 0 | | 4,196 | 0 | 60 | 4,196 | 251,760 | |
| 19 | | | 当月払出高 | | | | 150 | | 618,240 | | | | |
| 20 | | | 次月繰越 | | | | 60 | 4,196 | 251,760 | | | | |
| 21 | | | | 210 | | 870,000 | 210 | | 870,000 | | | | |
| 22 | | | 前月繰越 | 60 | 4,196 | 251,760 | | | | 60 | 4,196 | 251,760 | |
| 23 | | | | | | | | | | | | | |
| 24 | | | | | | | | | | | | | |
| 25 | | | | | | | | | | | | | |

（出所）筆者作成

## Ⅴ　矛盾点の考え方

### 1　移動平均法の再確認

先に，森川教授の事例を使用して下記のことを述べた。

「それは，9 日の残高欄に矛盾点が現れることである。一つ前の取引である 4 日の仕入時に原理原則どおりに処理されているので払出の 9 日の残高の金額は 203,160 でなければならないし，単価も 4 日で計算した 4,064 のままでなければならない。しかし，一般的な見方からすれば，単価が 4,064 と書いてあり，数量が 50 と書いてあるならば，金額は 203,200 で 203,160 とは誤差が大きいような気がする(16)。」と。

ちなみに，先に提示した表計算ソフトを使用した例では，9 日の残高欄の単価は 4,063 となっている。これも一般的な見方からすれば，単価が 4.063 で数量が 50 であるならば，金額は 203,150 であり，203,160 とは一致はしない。

どちらも一般的な見方からすれば間違っているようにみえる。どのように考えればよいのであろうか。

ここで再度，移動平均法の計算方法を確認しようとおもう。

取引事実があるので，残高欄の数量と金額とには正確な値を記入しなければならない。単価は金額÷数量で計算されるため，四捨五入などの端数処理によって近似値になっている場合があ

る。

つまり，一般的な見方としたことは，a ÷ b ≒ c という近似値の式であるのに，移項して正しい値としてのａもしくはｂを求めようとしていることといえる。一方通行の計算であって双方向の計算は不可能である。ということで，四捨五入などして求めた単価が発生してしまうと，一般的な見方つまり数量×単価では完全に正確な金額は求められないのである。

単価は，四捨五入，切捨て，切り上げなどの端数処理の方法によって同じ事実でも単価は変わってしまう場合があるということは認められなければならない。

ここに単価に幅が出てきてしまうことがわかった。次の問題としてはより正確な単価の値をどう決定すべきかとなる。

## 2　移動平均法の再考

先に，下記の移動平均法の計算方法を引用した。

「移動平均法は，単価が異なる商品を仕入れたつど，その仕入直前の残高欄の金額と仕入金額の合計額を仕入直前の残高欄の数量と仕入数量の合計数量で割って平均単価……を計算し，これを残高欄の単価とするとともに，この単価をその後の売上商品の払出単価とする方法です。」(21)。

森川教授の事例でも上記の意義通り「単価が異なる商品を仕入れたつど，その仕入直前の残高欄の金額と仕入金額の合計額を仕入直前の残高欄の数量と仕入数量の合計数量で割って平均単価……を計算し，これを残高欄の単価と」していた(22)。

しかし，この意義通りにすると９日の単価は，事実つまりその日の数量と金額を踏まえたものからは離れているような気がする。そこで，私見ではあるが「仕入れたつど」ではなく，払出も含めて，取引するつど平均単価を計算した方がよい気がする。例は表計算ソフトの設定である。残高欄の単価のところのすべての行つまり受け入れた場合ばかりでなく払い出した場合の行にもすべて相対参照で「金額÷数量」の式を設定した。表計算上，このように相対参照した方が仕入のつどと設定するよりも楽であるし，単価はより正確な値になるとおもわれる。

また，表計算で相対参照だけの設定で済むということは，いちいち場合分けしなくてよいということである。簿記の教科書では当然に，仕入れたつど計算すると書いてあるが，いちいちこの場合はこう，あの場合はこう，というのは法則性が無い気がする。単価が割り切れる問題であれば，払い出したあとの残高欄でわざわざ単価を計算することは，そのような計算をしない場合と全く同じ結果が出てくるので，無駄な作業とおもうかもしれない。しかし，取引すべてで単価を計算することが原則であって，割り切れる問題の場合は払出の時，わざわざ計算する必要がないだけだと考えた方が包括的な考え方とおもえるのである。これが本小論の結論である。

## Ⅵ　結びに代えて

本小論では，移動平均法の商品有高帳について取り上げた。

まず，日本の代表的な教科書での商品有高帳の意義および移動平均法で処理される場合のその事例を確認した。統計をとったわけではないが，代表的教科書に限らず多くの著作で，単価計算においては割り切れる事例がほとんどとなっている気がすると述べた。

つぎに，単価計算で割り切れない森川教授の事例をみた。移動平均法の「単価の異なる商品を仕入れたばあい，……単価を求め，これをその後の払出単価とする」という原理原則通り処理されている事例であった。原理原則通りで異論は挟めないのであるが，払出後の残高欄の単価に違和感がおぼえられた。

ついて，その違和感に対する考察の前に，そのことを考える材料として表計算のシートを作成した。移動平均法の意義としては，仕入のつど単価を計算するのではあるが，あえてここでは相対参照で，仕入つまり受入と払出のすべての取引で単価を計算するという設定にした。

そして結論として，下記の私見を述べた。一点目は，表計算で相対参照の設定だけで済ますということは，いちいち場合分けしなくてよいということであること。二点目は，簿記の教科書では当然に，仕入れたつど計算すると書いてあるが，いちいちこの場合はこう，あの場合はこう，というのは法則性が無い気がすること。三点目は，単価が割り切れる問題であれば，払い出したあとの残高欄でわざわざ単価を計算することは，そのような計算しなくとも全く同じ結果が出てくるので，無駄な作業とおもうかもしれないかもしれないこと。四点目は，しかし，取引すべてで単価を計算することが原則であって，割り切れる問題の場合は払出の時，わざわざ計算する必要がないだけだと考えた方が包括的な考え方とおもえること。これら四点である。

ところで，内田教授は，「学問は疑いから生まれる」の「疑い」の真の意味は「信じて疑え」であるという旨を述べている[(23)]。その意味は次の通りである。

> 「一つには，ここは確かに私にこう読めることが書いてあるけれども，それはどうしても変だという，自分の読みに対する信念が。そしていま一つ。A さんほどの人が出たらめを書くはずがないというかたちでの，著者に対する，これまた信の念が。（中略）
>
> この二つの面での信念に支えられて初めて，疑問が，ある事についてハッキリした形の疑問として起こり，それを解くための苦渋にみちた探索が始まり，また持続するのです。」と[(24)]。

本小論は，このような姿勢で議論したはじめてのものである。大家が論じていることは完全に正解である。しかし，個人としては何か違和感がある。どう解釈したらよいのであろうかという姿勢である。

いつものように「情報として読む」という読み方で進めたつもりであったが，「信じて疑え」が「古典として読む」という読み方の一姿勢とするならば，「古典として読む」という読み方に若干なった気がする。

本小論はすごく小さな論点を取り扱った。加速度的な変化が起こる将来，このような読み方が，もっと大きな論点に対して必要になるかもしれない。今後はいろいろなテーマに対して「信じて疑え」の姿勢を徹底していきたい。

**《注》**

（1） 内田義彦『読書と社会科学』岩波新書，1985 年，p. 11
（2） 内田，前掲書，p. 12
（3） 内田，前掲書，pp. 19-20
（4） 内田，前掲書，p. 13
（5） 内田，前掲書，p. 21
（6） ここでは商品有高帳としているが材料元帳も想定している。名称は異なるが同質のものといえる。商品を対象としているので商業簿記では商品有高帳と，材料を対象としているので工業簿では材料元帳と名称が異なるだけであると位置づけておく。
（7） 渡部裕亘，片山　覚，北村敬子『検定簿記講義 3 級商業簿記』［2023 年度版］中央経済社，2023 年，p. 99
（8） 渡部他，前掲書，p. 99
（9） 渡部他，前掲書，p. 99
（10） 渡部他，前掲書，p. 99
（11） 渡部他，前掲書，p. 100
（12） 渡部他，前掲書，pp. 101-102
（13） 渡部他，前掲書，p. 100
（14） 森川八洲男『精説　簿記論』［Ⅰ］白桃書房，1984 年，pp. 206-209
（15） 森川，前掲書，p. 206
（16） 「企業会計原則注解」注 21 の（1）のニにおいて，平均原価法は「取得したたな卸資産の平均原価を算出し，この平均原価によつて期末たな卸品の価額を算定する方法」とし，続けて「この平均原価は，総平均法又は移動平均法により算出する。」とされている。

一般的な見方とはこれを踏まえて次を想定している。移動平均法においては，払出後に月末（期末）を迎えた場合は払出単価が平均原価となるであろう。「この平均原価によつてたな卸品の価額を算定」しなければならないのであるならば，201,160 ではなく 201,200 となるということである。

（17） ここでは一応，議論の単純化のために単価を実際額とした。しかし，⑨の金額が，購入代価に，引取費用などの付随費用を加算した取得原価の額であると考えると，ここ⑧でも，⑨取得原価（＝購入代価＋付随費用）÷⑦購入数量，で単価を求める設定にしなければならないといえる。

とくに，工業簿記では，引取費用などの外部副費や内部副費の取扱が重要なので，材料元帳であるならば，ここで単価を求める設定は重要になるかもしれない。

そうするとこの時点で，割り切れない単価が発生するという可能性が大となる。後に記述すること

になる本小論の結論はこの事態も含んでいるつもりである。

(18)　注(17)を真とするならば，ここは，実際に受け入れた取得原価に変えなければならない。

(19)　表計算ソフトを使用しているが，全く別のアプローチの，IF 関数を使用して作成する移動平均法の商品有高帳が，橋本義一，安藤明之，細海昌一郎編著，渡辺英治，山田純也，佐藤充紀著『会計情報入門』創成社，2003 年，p. 105，で紹介されている。参照されたい。

(20)　仕入れた商品の返品を払出欄に，払出した商品の返品を受入欄に記入する方法もある。

もし，商品の種類が一品だけであるならば，分記法における商品勘定と全く同じ動き方をする記入方法である。良い方法におもえる。

ただ私見としては，仕入先へ返品したものを払出とすること，得意先から返品されたものを受入とすることはあまり認めたくない。その理由は，商品の動きではなく，仕入先，当社，得意先の位置づけの方が重要と考えているからである。つまり，受入は仕入先から仕入れたもの，払出は得意先に売上げたものに限るということである。

加えて，通常は多品種取り扱っているはずであること，三分割法を使用しているはずであることを考えると，事例のようにその欄の控除（マイナス）項目として記入する方法がよいと考えている。

(21)　渡部他，前掲書，p. 100

(22)　森川，前掲書，p. 206

(23)　内田，前掲書，p. 36

(24)　内田，前掲書，p. 38

（提出日：2023 年 9 月 20 日）