

商品売買損益計算の意味論

田 中 茂 次

目 次

はじめに——会計基礎理論の再構築のために

- I 商品売買損益計算の分類と構造分析上の視点
- II 変動差額計算
 - 1 売上原価法
 - 2 分記法
 - 3 総記法
- III 残高差額計算
 - 1 変動差額計算から残高差額計算へ
 - 2 三分法の仕訳と有高変動型の費用収益対応
 - 3 残高仕訳の普遍的な意味
 - 4 残高差額の概念を巡る問題

はじめに——会計基礎理論の再構築のために

現在、会計学の世界で最も必要とされることは会計基礎理論の再構築ということではないかと考えられる。ここで、あらためて再構築が必要だということは、暗に、現在の会計基礎理論の提示の仕方が望ましい体系とはほど遠いものであるという認識を前提に置いている。

筆者は2018年に「会計の意味論」と題する本を世に問うたが¹⁾、そこでは、私見としてではあるが、新しい会計基礎理論の出発点ともなるべき基

1) 拙著（2018）『会計の意味論』中央大学出版部。

本的な枠組みを大筋ながら提示することを試みている。ここで新しく本誌「商学論纂」を通じて論文を公表することになったが、ここではこれまで議論となっている内容を敷衍し、その骨格となっている理論の道程をよりわかり易く説明することに力を注ぐことになると思う。その手始めとして、ここでは商業簿記の中心を占める商品売買損益計算をとり上げておきたい。

I 商品売買損益計算の分類と構造分析上の視点

簿記論の教科書では、商品売買損益計算の処理法として売上原価法、分記法、総記法及び三分法の四つが述べられている。筆者は売上原価法、分記法及び総記法の三つについては、拙著「会計深層構造論」で考察した²⁾。他方、三分法については、それとは別に、最近の拙著「会計意味論」において、特に転換仕訳との関連で、その特質を明らかにした³⁾。ここでは、別々の箇所でも論じたこれら四つの処理法を一括してとり上げ、それらの損益計算相互間の構造上の差異を明確にし、それら複数の処理法の相互間の関連性を明確にしておきたい。これをもって、商品販売益の計算構造全般についての筆者の議論は完結することになる。

まず、商品売買損益計算の分類については、図表1の[1]に示したように、まず、変動差額計算と残高差額計算とに二分し、前者に売上原価法、分記法及び総記法を含め、後者に三分法を位置づける。

次に、商品売買取引の処理法について、ここで採用している構造分析上の視点を明確にしておきたい。これは筆者がこれまで深層構造論の立脚点として述べてきたものであるが、当図表の[2]にその大筋を述べている。まず、(1)の「通常仕訳と分解仕訳」に示すように、すべての会計上の通

2) 拙著(1999)『会計深層構造論』中央大学出版部。

3) 拙著『会計の意味論』138-162頁。

図表1 商品売買損益計算の分類と構造分析上の視点

[1] 商品売買損益計算の分類
<p>1. 変動差額計算： 売上原価法 分記法 総記法</p> <p>2. 残高差額計算： 三分法</p>
[2] 構造分析上の視点
<p>(1) 通常仕訳と分解仕訳。会計取引の最小単位。貸借が同じ符号をもつ。</p> <p>① 収益取引：(借) 現金 +10 (貸) 受取利息 +10 費用取引：(借) 支払利息 -10 (貸) 現金 -10</p> <p>② 交換取引：(借) 商品 +10 (貸) 現金 -10 分解仕訳：収益取引 (+) と費用取引 (-) の結合に分解可能。 収益取引：(借) 商品 +10 (貸) 商品増 +10 費用取引：(借) 現金減 -10 (貸) 現金 -10</p> <p>(2) 転換仕訳の適用。変動差額から残高差額への転換</p> <p>① 変動差額 = 残高差額： 期首商品残高 + 当期商品増加高 - 当期商品減少高 = 期末商品残高、 当期商品増加高 - 当期商品減少高 = 期末商品残高 - 期首商品残高、 商品変動差額 = 商品残高差額。</p> <p>② 転換仕訳：変動差額計算を残高差額計算に転換するための理論上の仕訳。</p> <p>(イ) 消去仕訳。変動差額記入を反対仕訳によって消去するための仕訳</p> <p>(ロ) 残高仕訳。変動差額を残高差額に置き換えるための仕訳</p> <p>1) 資産勘定。期首残高を費用化 (-) し、期末残高を収益化 (+) する。</p> <p>2) 負債資本勘定。期首残高を収益化 (+) し、期末残高を費用化 (-) する。</p>

常仕訳は、交換取引と呼ばれる取引をも含めて、便益関連取引（単純に収益取引とも呼ぶ）と犠牲関連取引（費用取引とも呼ぶ）の集合に分解可能であ

る。

先ず、その①は通常、損益取引と呼ばれる取引である。これは収益取引か費用取引であって、これ以上分解できない。それぞれが、単一の貸借対照表勘定と収益費用勘定の結合である。この例で、収益取引は借方「現金勘定」であり、貸方「受取利息勘定」である。また、費用取引は借方「支払利息勘定」であり、貸方「現金勘定」である。意味論上の符号としてプラス・マイナスの符号をつける。貸借対照表勘定については、資産増加・負債資本減少（借方）にはプラス符号を、資産減少・負債資本増加（貸方）にはプラス符号をつける。収益勘定（貸方）にはプラス符号を、費用勘定（借方）にはマイナス符号をつけることはいうまでもない。このような損益取引は、貸借が同じ符号（収益取引は貸借共にプラス符号、費用取引は貸借ともにマイナス符号）をもち、これ以上分解できない取引の最小単位である。要するに、ある仕訳について、借方の符号と貸方の符号が異なった符号である場合、それは交換取引であって、それは借方と貸方が同符号の収益取引（貸借共にプラス符号）と費用取引（貸借共にマイナス符号）に分解可能である。

次に、通常、交換取引②と呼ばれている取引は貸借がともに貸借対照表勘定から構成されている取引である。これは、図表に示すように、さらに収益取引と費用取引に分解可能である。ここで、経験的に与えられた交換取引の仕訳を収益取引と費用取引の集合に分解した場合、これを「分解仕訳」と呼んでいる。交換取引は収益取引と費用取引に分解される。この例は、商品の増加と現金の減少との結合取引であるが、商品の増加は収益取引であり、現金の減少は費用取引である。このようにして、一般に損益取引と呼ばれている収益取引や費用取引はもちろん、交換取引をも含めて、すべての会計取引は基本的要素として収益取引と費用取引の集合からなる。

通常の交換取引では、それを分解した後の収益費用項目については、当然のことながら、通常の勘定科目名は存在しない。そのため、その勘定科目名としては、貸借対照表の勘定科目名に「増加・増」や「減少・減」等の用語を追加して表すことにしている。例えば、商品の増加を示す収益取引であれば、その貸方の収益勘定科目名は（貸）商品増加（または商品増）となる。ただ、その勘定項目に通常の科目名が存在する場合は、それを括弧付きで付記することもある。例えば、商品販売について分記法をとれば、通常仕訳は「（借）現金100（貸）商品80・販売益20」という仕訳になるが、それは（イ）「（借）現金100（貸）現金増（売上）100」と（ロ）「（借）商品減（売上原価）80（貸）商品80」に分解することができる。売上という通常の収益勘定は現金という資産勘定の増加に対応する収益勘定名であり、売上原価勘定は商品という資産勘定の減少を示す費用勘定科目名であるから、括弧付きでそれを付記することになっている。

このようにして、交換取引の分解後、会計上の取引は、収益取引（貸借ともにプラス符号付き）と費用取引（貸借ともにマイナス符号付き）の集合から成る。これらのすべての取引について、損益勘定の記入が常に貸借対照表勘定の記入と貸借反対に $\dot{\cdot}$ 対一の対応関係で表現されている。

一会計期間中に認識された貸借対照表勘定の変動のすべてを記入した計算表を $\dot{\cdot}$ 変動貸借対照表と呼び、収益勘定と費用勘定の変動を記入した計算表を $\dot{\cdot}$ 原型損益計算書と呼んでいる。変動貸借対照表では、勘定科目毎に、「期首残高+当期増加高-当期減少高=期末残高」が表現されている。当期増加高と当期減少高は、期間中のすべての収益取引及び費用取引を記入したものであって、変動貸借対照表の記入と原型損益計算書の記入との間には、貸借を反対にして、常に $\dot{\cdot}$ 対一の対応関係がある。

次に、構造上の分析視点の(2)として転換仕訳を述べているが、これは特に三分法を考察するにあたり、変動差額計算と残高差額計算との関連を

説明するために必要な理論上の仕訳である。先に述べたように、他の仕訳法が変動差額計算に属するのに対して、三分法だけは残高差額計算に属する。まず、その①に示すように、貸借対照表勘定の変動差額は残高差額に常に等しい。三分法がその他の処理法と同じ売却益を正当に計算することができるという事実は、この原理を用いて説明することが可能である。変動差額損益計算を前提におき、これに(イ)消去仕訳と(ロ)残高仕訳を適用することによって、残高差額計算に転換できるのである。実際の例を用いたその詳細については、後に図表4を用いて説明する。

このようにして、ここで採用する構造分析の基本には、まず、通常仕訳から分解仕訳への移行がある。そこで、縦の関連では或る特定の通常仕訳とその分解仕訳との関連を考察しつつ、他方、横の関連では、同じ商品売買損益を計算する四つの処理法相互の間の関連性を考察しなければならない。

II 変動差額計算

図表2の冒頭に設例をとり、売上原価法、分記法及び総記法の三つについて通常仕訳と分解仕訳を示している。なお、以下では、商品70の仕入取引の仕訳「(借) 商品70 (貸) 現金70」については無視している。この仕訳は、三つの仕訳法のいずれにおいても共通のものであり、三つの仕訳法の構造上の差異を考察する際には、無視してもよいからである。

1 売上原価法

まず、売上原価法では、通常仕訳①と②を構成する現金勘定と商品勘定について、そのすべてが一对一の関係で損益勘定に反映されており、これ以上分解することはできない。その表層構造は深層構造に等しい。

図表2 売上原価法、分記法及び総記法——変動差額計算

<p>《設例》：期首商品残高20。当期に商品70を現金払いで仕入れ、ついで取得原価50の商品を60で販売した。期末商品残高は40となり、商品販売益は10となる。通常仕訳に㉠、㉡……の記号を付け、分解仕訳に①、②……の記号を付ける。なお、商品70の仕入の仕訳は、すべてに共通して次の通りである。</p> <p style="text-align: center;">(借) 商品 70 (貸) 現金 70</p>																							
<p>(1) 売上原価法</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">通常仕訳：㉠ (借) 現金</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">+ 60</td> <td style="width: 30%;">(貸) 現金増 (売上)</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">+ 60</td> </tr> <tr> <td> ㉡ (借) 商品減 (売上原価)</td> <td style="text-align: right;">- 50</td> <td>(貸) 商品</td> <td style="text-align: right;">- 50</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">※通常仕訳がそのまま収益取引と費用取引の結合である。</p>				通常仕訳：㉠ (借) 現金	+ 60	(貸) 現金増 (売上)	+ 60	㉡ (借) 商品減 (売上原価)	- 50	(貸) 商品	- 50												
通常仕訳：㉠ (借) 現金	+ 60	(貸) 現金増 (売上)	+ 60																				
㉡ (借) 商品減 (売上原価)	- 50	(貸) 商品	- 50																				
<p>(2) 分記法</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">通常仕訳：㉠ (借) 現金</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">+ 60</td> <td style="width: 30%;">(貸) 商品</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">- 50</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"> 販売益</td> <td style="text-align: right;">+ 10</td> </tr> <tr> <td>分解仕訳：① (借) 現金</td> <td style="text-align: right;">+ 60</td> <td>(貸) 現金増 (売上)</td> <td style="text-align: right;">+ 60</td> </tr> <tr> <td> ② (借) 商品減 (売上原価)</td> <td style="text-align: right;">- 50</td> <td> 商品</td> <td style="text-align: right;">- 50</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">※分解後は売上原価法と同じ。</p>				通常仕訳：㉠ (借) 現金	+ 60	(貸) 商品	- 50			販売益	+ 10	分解仕訳：① (借) 現金	+ 60	(貸) 現金増 (売上)	+ 60	② (借) 商品減 (売上原価)	- 50	商品	- 50				
通常仕訳：㉠ (借) 現金	+ 60	(貸) 商品	- 50																				
		販売益	+ 10																				
分解仕訳：① (借) 現金	+ 60	(貸) 現金増 (売上)	+ 60																				
② (借) 商品減 (売上原価)	- 50	商品	- 50																				
<p>(3) 総記法：</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">通常仕訳：㉠ (借) 現金</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">+ 60</td> <td style="width: 30%;">(貸) 商品</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">- 60</td> </tr> <tr> <td> ㉡ (借) 商品</td> <td style="text-align: right;">+ 10</td> <td>(貸) 販売益</td> <td style="text-align: right;">+ 10</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">※㉠は期中販売時の仕訳であり、㉡は期末棚卸後の仕訳である。</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">分解仕訳：① (借) 現金</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">+ 60</td> <td style="width: 30%;">(貸) 現金増 (売上)</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">+ 60</td> </tr> <tr> <td> ② (借) 商品減</td> <td style="text-align: right;">- 60</td> <td>(貸) 商品</td> <td style="text-align: right;">- 60</td> </tr> <tr> <td> ③ (借) 商品</td> <td style="text-align: right;">+ 10</td> <td>(貸) 商品増 (販売益)</td> <td style="text-align: right;">+ 10</td> </tr> </table>				通常仕訳：㉠ (借) 現金	+ 60	(貸) 商品	- 60	㉡ (借) 商品	+ 10	(貸) 販売益	+ 10	分解仕訳：① (借) 現金	+ 60	(貸) 現金増 (売上)	+ 60	② (借) 商品減	- 60	(貸) 商品	- 60	③ (借) 商品	+ 10	(貸) 商品増 (販売益)	+ 10
通常仕訳：㉠ (借) 現金	+ 60	(貸) 商品	- 60																				
㉡ (借) 商品	+ 10	(貸) 販売益	+ 10																				
分解仕訳：① (借) 現金	+ 60	(貸) 現金増 (売上)	+ 60																				
② (借) 商品減	- 60	(貸) 商品	- 60																				
③ (借) 商品	+ 10	(貸) 商品増 (販売益)	+ 10																				

2 分記法

分記法の通常仕訳㉠は、分解仕訳①と②から構成されていることがわかる。この分解仕訳はそのまま、売上原価法の通常仕訳と一致する。分記法の通常仕訳㉠では、売上原価法の通常仕訳㉡「(借) 商品減 (売上原価) - 50」と仕訳㉠「(貸) 現金増 (売上高) + 50」が損益勘定上で販売益という一つの勘定に統括されていることがわかる。すなわち、ここでは、売上原価50の価値部分が相殺消去されている。これは、しばしば、原型損益

勘定に対する「分類と相殺」の適用として説明してきたものである。このような売上原価法と分記法との対立は、通常、純損益計算上の総額法（売上原価法）と純額法（分記法）の対立として説明されてきたものに等しい。

3 総記法

(1) 総記法と売上原価法・分記法との関連

総記法については、その通常仕訳①と②を分解すれば、仕訳①、②及び③となる。通常仕訳は、分解仕訳②「(借) 現金減-60」と分解仕訳①「(貸) 現金増(売上高)+60」が相殺消去されることによって生成されていることがわかる。

売上原価法との関連は次のようになる。分解仕訳①は現金の増加にかかわるものであるが、売上原価法の通常仕訳①にそのまま等しい。また、商品勘定については、分解仕訳②と③を商品勘定で一括すると「(借) 商品減-50(貸) 商品-50」となるが、商品減-50は売上原価という費用勘定であるから、売上原価法の②と同じになる。このように総記法も分記法と同じく売上原価法と同じになる。

次に、総記法の通常仕訳を分記法の通常仕訳と比較してみよう。総記法の通常仕訳②「(借) 商品+10」と仕訳①「(貸) 商品-60」を商品勘定で一括すれば、「(貸) 商品-50」が残り、分記法の通常仕訳と同じになる。総記法は現金増加に対する「(貸) 売上高+60」を独立して表示しない点で分記法と同じである。また、売上原価を直接に示さず、販売益のみを純額で示す点でも分記法と同じである。総記法と分記法に共通の弱点は、詰まるところ、売上原価法の通常仕訳①のように、貨幣資産の増加に対して、損益勘定上、その変動を一对一の対応関係で表現し得ていない点にある。一般に純額法の持つ欠点である。

一般に売上高という勘定がモノやサービスの提供（流出）ではなく、も

っぱら貨幣資産の増加に対応し、それを表現している用語であることを最も鮮明に表現しているのが売上原価法の仕訳②である。しかも、それは分記法や総記法の通常仕訳では直接には表現されないが、それにも拘らず、それらの深層構造では、その仕訳②と同じ仕訳がその構成要素の一つとなっていることが以上の考察からも明らかであろう。売上原価法は、筆者の『会計の意味論』でも最初から最後までその議論の前提に置いた仕訳法である。売上高が貨幣資産の増加に対応することを最も明確に示している。ミクロ会計型損益勘定とマクロ会計型損益勘定の間に存在する構造的関連性もこの売上原価法を媒介に明確にすることができる⁴⁾。

総記法が分記法と異なる点は、売上原価を意味する分記法の②「(借)商品減-50」を、総記法では②「(貸)商品減-60」と③(借)「商品増+10」の和として計算している点にある。ここで、売却時に計上される③「(貸)商品-60」は、従来、売上高を意味するものとして解釈されることもあったが、そのような解釈は適切ではない。これはあくまで商品勘定の貸方記入であり、意味論上、マイナスの符号を持つ。それは売価による商品自体の価値減少-60であって、その内訳は、売却した商品の取得原価50と販売益価値部分10とから構成され、現金+60の受取りと引き替えに、企業から流出した当商品の売価による交換価値-60を表している。

そもそも、商品の売価60は売上原価部分xと販売益部分yとから構成されている。売上原価法や分記法では、この二つの要素が販売時に計算可能という前提のうえに立っている。これに対して、総記法の場合には、これらの二つの価値への配分額が期末にいたって初めて計算され、確定するという違いがある。つまり、期末棚卸高40の認識後、「期首残高20+仕入高70-期末棚卸高40=売上原価50」という計算式によって初めて売上原価

4) 拙著『会計の意味論』202-217頁。

の数値が決まり、ついで販売益の数値も「売価60－売上原価50＝販売益10」という式により計算される。

(2) 総記法の仕訳構造の特殊性

総記法の意味構造については、やや立ち入った考察が必要である。総記法では、通常仕訳①の商品勘定貸方が、通常の売上高と金額的に等しい「商品の売価60」で記入されている点に大きな特徴がある。この特徴が、従来、その解釈上、混乱をひきおこしてきたと思われる。例えば、しばしば、これは売上勘定であるという説明もなされたことがある。しかし、売上勘定は損益勘定であり、貨幣資産の増加に対応する収益勘定であって常にプラス符号付きである。これに対して、総記法の商品勘定貸方記入はあくまで商品有[・]高[・]の[・]減[・]少[・]を示し、資産減少であるからマイナス符号付きである。これを売上高「勘定」として説明することはできない。

図表3の(1)に、設例に基づいて、商品勘定の記入を示している。期末棚卸高は設例により40である。ここで、「期首残高20＋仕入高70－期末棚卸高40＝売上原価50」となり、販売益については、式(イ)が示すように、「売上高60－売上原価50＝販売益10」となる。期末棚卸高を控除したのち、売上高60は式(ロ)が示すように売上原価50と販売益10の合計に等しくなる。このことは、ここでの商品勘定の貸方記入額－60は、商品の売上原価に相当する商品有[・]高[・]50に販売益10を加算した合計額60が商品勘定において減少したことを示している。つまり、売上原価50に販売益10を加えた売価60での商品価値減少を表現しているのである。

いま、図表3の(2)に示すように、取得原価会計において、商品の減少額を売価で記入する可能性を考えてみよう。一般に、売却による商品価値の減少を、売上原価に相当する繰越簿価によってではなく、その売価によって処理することもできる。先に図表2で総記法の分解仕訳として示した①→②→③という時間的順序を変更して、①→③→②としてみよう。

図表3 総記法の構造上の特質

(1) 売価による商品減少高の認識			
(+)	商品勘定	(-)	
期首残高	20	減少高	60
仕入高	70	[借方残高]:	
販売益	10	期末残高	40
	100		100
販売益10 = 売上高60 - (期首商品残高20 + 仕入高70 - 期末商品残高40) = 売上高60 - 売上原価50 (イ) 売上高60 = 販売益10 + 売上原価50 (ロ)			
(2) 商品減少を売価で記入する可能性—売価評価法との関連			
図表2の総記法(3)の分解仕訳の時間的順序①→②→③を①→③→②に入れ替えてみる。下線のある項目が通常仕訳の構成要素である。			
① (借) 現金	+ 60	(貸) 現金増 (売上高)	+ 60
③ (借) 商品	+ 10	(貸) 販売益	+ 10
※売却後、繰越商品簿価50を売価60に評価替える。評価差額10。			
② (借) 商品減	- 60	(貸) 商品	- 60
※仕訳①の現金増加に対応する商品価値の減少を記入する。			
(3) 総記法の特質			
商品売却時に売上原価も販売益も確定していない。ただし、売価60だけは確定している。そこで、差し当たり売却時に仕訳②によって、売価による商品減少高60だけを記入しておき、期末の棚卸残高の決定後に、それを売上原価部分50と販売益部分10に分割する。			

仕訳②の貸方は、正当に売価による商品価値の減少を表現している。先ず、販売益10を商品の繰越簿価50に加算し、その合計額（売価に等しい）を商品価値の減少として記入するのである。ここでは、売上原価法や分記法のように、販売した商品の繰越簿価50が販売時に確定していることを前提としているが、ただ、総記法では、期末においてのみこのような処理が

可能となるという違いはある。販売商品の簿価（売上原価となるべき部分）が確定し、販売益が確定しているという前提では、このように先ず簿価に販売益を加算して、商品価値の減少を売価で処理することができるのである。

このように、取得原価会計でも、商品が販売済みである限り、このような処理を行うことができる。販売益を繰越簿価に加算してから、売価に等しいその合計額を商品勘定から控除する。仕訳③の販売益+10は販売時価+60と繰越原価+50との間の「評価差額」の性格を持ち、仕訳①と②は合体して、売却時価による商品価値と現金との等価交換となる。

筆者は、実務では仕訳されることはないが、理論的に同じ結果をもたらすような仕訳を「理論仕訳」と呼んできた⁵⁾。総記法の処理法で、商品の減少額を売価で表現する点に関しては、この理論仕訳が、現実には、伝統的な処理法として具体化されていることを示している。筆者は、この点について、先の拙著「会計深層構造論」では、「売価売上原価法」という用語を用いて説明した⁶⁾。売価評価体系を適用している場合には、売価60がそのまま資産価値の減少額を意味すると解することができるからである。売却済みの商品価値の減少を売価によって表現したものという意味である。ただ、ここでは、用語上の混乱を避けるため、売上原価という用語をあくまで取得原価評価体系に限定し、「取得原価による売上原価」という意味で用いている。

(3) 総記法の特質

総記法の一般的な特質としては、図表3の(3)にまとめたように、総記法では、販売時には売上原価も販売益も確定していない。ただし、売価だけは確定済みのものであるから、図表2に示したように、販売時には、通

5) 拙著『会計の意味論』92-101頁。

6) 拙著『会計深層構造論』98-105頁。

常仕訳①によって、差し当たり、売価による資産の価値減少-60を現金収入との関連で貸方に記入しておき、期末棚卸を通して売上原価部分と純利益部分が確定するに伴い、仕訳②によって、貸方の商品減少高-60から純利益部分+10を控除し、それを取得原価による売上原価-50に修正するのである。

売上原価を販売時に計算するか期末に計算するかは、経験的場面での選択問題である。売上原価法や分記法では、販売時に当商品の取得原価が計算されることを前提にしている。これに対して、総記法では、期中の販売時には仕訳①によって、あらかじめ販売による商品価値60（売上原価部分 x と販売益部分 y の合計額）の流出のみを記入しておき、期末において期末棚卸高の認識を行った後に、商品の売価を売上原価部分 x と販売益部分 y とに二分するのである。

このように見ると、通常仕訳の①「(貸) 商品-60」は、売却によって実現した商品について、それらを原価部分 x と販売益部分 y という二要素への価値の分割は期末時点で決定することにして、その売却による保有価値全体、すなわち取得原価部分 x と販売益価値部分 y の合計額の流出は、すでに販売によって実現し、確定したものであるから、ひとまず、これを商品勘定の貸方に記入するという考えによるものと解することができる。

(4) 混合勘定としての商品勘定

従来、総記法の商品勘定は混合勘定と呼ばれて、しばしば批判の対象とされてきた。ここで混合勘定という呼び名の意味としては、二つの解釈が考えられる。

第一に、恐らく、一つの勘定に貸借対照表勘定と損益勘定が混合して設定されているという意味で用いられているとも考えられる。もし、そうであれば、その貸方の商品60は売上高という収益勘定であるという解釈が前提に置かれていることになる。しかし、このような理解では、そもそも、

一つの資産勘定で、貸借対照表勘定と損益勘定が混合して設定されうるかということ自体が問題になるが、恐らくそれは不可能と見れば、このような解釈自体が成立しないことになる。

第二に、これまで述べたような意味で、その貸方記帳をあくまで売価による商品減少として捉えれば、混合勘定での混合ということの意味を測定値の混合と解することができる。すなわち、一つの商品勘定において、その借方の商品増加は取得原価で評価されているのに対して、貸方の商品減少は売価によっている。そのため、期中のその時々^の残高計算、すなわち、借方合計額から貸方合計額を控除しての残高計算は意味のない数値から構成されることになる。設例では、本来ならば、販売直後の商品残高は40でなければならないが、ここでの商品勘定残高は「期首商品残高20+仕入高70-商品売却高60=商品残高30」となり、純利益10だけ圧縮されて表現される。混合勘定の問題点はその時々^の資産残高が意味のない数値で表現されるという点にある。

このような事態は、期末時点になって初めて期末残高の計算を通して売上原価と販売益を確定するという総記法の処理法からすれば、本来、避けられないものである。当然のことながら、このような期中の残高計算に見られる不具合は、期末に到達して、仕訳⑥「(借) 商品10 (貸) 販売益10」の追加記入によって修正されることになる。すなわち、仕訳⑥の商品売価減少高60のうち、10が純利益へ振替えられ、先の売価による商品減少高60は取得原価50に修正される。期末残高は正当に40(=20+70-50)となる。期末残高は正当に取得原価基準40で次期に繰り越されるのである。

以上、これまで述べてきたことと関連して、総記法の期末の仕訳⑥は、二つの視点から見ることができる。第一に、その仕訳の「(借) 商品+10」を売却時の貸方記入⑥「(貸) 商品-60」に対する控除修正と見れば、借方側は「期首残高20+仕入高70」のままで、貸方側が「売価価値減少高60

－期末追加記入10＋期末残高40＝売上原価50＋期末残高40」となる。すなわち、貸方側を売価から取得原価基準の売上原価50に修正するための処理を意味することになる。第二に、それを商品繰越簿価90（＝期首残高20＋仕入70）への追加修正と見れば、貸方は当初の記入額100（＝売価価値減少額60＋期末残高40）のままで、借方だけが「期首残高20＋仕入高70＋期末追加記入10」と修正されたことになり、先の理論仕訳と同じになる。

Ⅲ 残高差額計算

売上原価法、分記法及び総記法という三つの売買益計算法では、期末商品残高の認識は仕訳の要素ではない。一般に、会計仕訳というとき、その期末商品残高の認識はその要素ではないのである。簿記上の処理手続きを見ても、期末棚卸高の処理は、通常、仕訳を通すことなく、単に元帳上で期末商品残高を当期末の商品勘定の貸方（次期繰越）から、次期の商品勘定の借方（前期繰越）へと繰越すだけである。これは仕訳外の処理であり、しかも、この点では、売上原価法・分記法及び総記法のいずれでも同じである。これに対して、この期末棚卸高を仕訳そのものに取り込むのは、実は、次に考察する三分法だけである。そして、この意味で、三分法はこれまで述べてきた三つの計算法と構造的に対立するのである。変動差額計算と残高差額計算の対立である。

1 変動差額計算から残高差額計算へ

変動差額計算と残高差額計算との関連については、すでに図表1の〔2〕の(2)において説明した。変動差額は常に残高差額に等しい。ここで転換仕訳と名付けているものは、期中の変動差額計算を残高差額計算に転換するための理論上の仕訳をいう。変動差額計算では、先にも述べたように、期末残高40や期首残高20の要素はその仕訳には含まれない。逆に、残高差

額計算では、変動差額計算の要素である商品の当期増加高70や当期減少高50は含まれない。そして、変動差額20は常に残高差額20と一致する。変動概念と残高概念とは、同じ一つの平面に有るのではなく、同じ平面の表と裏の関係にあるといえる。それに伴って、売上原価法、分記法及び総記法という三つの変動差額計算と三分法の残高差額計算とは、同じ一つの平面にあるのではなく、一つの面の表と裏の関係にあるものとして捉えられなければならない。

2 三分法の仕訳と有高変動型の費用収益対応

三分法は、売上（売上高）勘定、仕入勘定及び繰越商品勘定という三つの勘定を用いる。理論的に見た場合、三分法の最大の特徴は、それが残高差額計算の性質を持ち、商品の期首残高や期末残高の認識を仕訳そのものの中に取り込む点にある。これは変動差額計算にはなかった認識要素である。

三分法の通常仕訳は図表4の(1)に示したとおりである。すべての仕訳が貸借対照表勘定の記入と損益勘定のそれとの間に一対一の対応関係（貸借が同じプラス・マイナスの符号）があるので、収益取引と費用取引の集合から構成されており、分解する必要はない。また、現金勘定や売掛金等、貨幣資産の増加に対応する収益勘定の①「売上高+60」の計上については、「売上原価法」と同じである。したがって、売上高が貨幣資産の増加に対応して表現されているという点については、問題なくクリアしていることになる。この現金の期中変動は商品勘定に対する転換仕訳の適用後も、変動差額計算のまま残る。

先にも述べたように、三分法の最大の特徴は、「(前期)繰越商品」と「(次期)繰越商品」の二つの残高要素を、期末時点の仕訳を通して認識するという点にある。そして、売上原価法・分記法・総記法とは反対に、そ

図表4 三分法——商品の残高差額計算

(1) 三分法：通常仕訳のすべてが損益取引である。

通常仕訳：①	(借) 現金	+60	(貸) 売上高	+60
				※商品60を販売した。売上原価法の通常仕訳①と同じ。
②	(借) 仕入	-70	(貸) 現金	-70
				※商品70を購入した。仕入勘定で処理する。
③	(借) 仕入	-20	(貸) 繰越商品	-20
				※期末仕訳。期首商品残高20を費用化する。
④	(借) 繰越商品	+40	(貸) 仕入	+40
				※期末仕訳。期末商品残高を収益化する。

(2) 転換仕訳：

売上原価法の仕訳①・②を想定する。商品仕入の仕訳については③と④に分解する。

①	(借) 現金	+60	(貸) 売上高	+60
②	(借) 売上原価	-50	(貸) 商品	-50
③	(借) 商品	+70	(貸) 商品増	+70
④	(借) 現金減	-70	(貸) 現金	-70

(a) 消去仕訳：

①	(借) 商品増	-70	(貸) 商品	-70
				※売上原価法の仕訳③を消去する。現金減少の仕訳④は三分法の通常仕訳②として残る。
②	(借) 商品	+50	(貸) 売上原価	+50
				※売上原価法の仕訳②を消去する。

(b) 残高仕訳：

③	(借) 仕入	-20	(貸) 繰越商品	-20
				※期首商品残高を費用化する。三分法の仕訳③に等しい。
④	(借) 繰越商品	+40	(貸) 仕入	+40
				※期末商品残高を収益化する。三分法の仕訳④に等しい。

※※商品の変動差額 (③ 70 - ② 50 = 20) は残高差額 (④ 40 - ③ 20 = 20) に転換。

(3) 三分法の販売益の構成要素：

現金勘定の純減少(変動差額)：	① 60 - ② 70 =	-10
商品勘定の純増加(残高差額)：	④ 40 - ③ 20 =	+20
商品販売益		+10

の期中仕訳では、商品勘定の期中の変動を認識しない。商品勘定は消去されて仕訳に現れず、一つの費用勘定として、仕入勘定のみが現れる。

ここで残高差額計算を構成する二つの仕訳③と④について述べておく。仕訳③が費用取引であることは容易に理解できる。これに対して、仕訳④は収益取引である。コストの減少（損益勘定の貸記）は収益であり純利益を増加させる。極言すれば、勘定科目は何であれ、損益勘定の貸方追加記入（収益の追加記入・費用の減少記入）は常に純利益の増加につながる。

三分法と転換仕訳との関連を明らかにするために、同図表の(2)に、先ず、通常仕訳の代表として、「売上原価法」の仕訳①・②・③・④を示している。先に明らかにしたように、分記法や総額法も売上原価法に関連づけることができるので、ここでは、変動差額計算の代表として、この売上原価法を前提に置くだけでよい。

転換仕訳は、ある特定の貸借対照表勘定に適用される。この特定の勘定がここでは商品勘定である。商品勘定の仕訳に消去仕訳と残高仕訳を適用することにより、残高差額計算による仕訳が生成される。変動差額計算が残高差額計算に転換されるのである。したがって、ここでは、売上原価法の仕訳①・②・③・④に消去仕訳A・Bと残高仕訳C・Dを適用することにより、三分法の通常仕訳a・b・c・dが生成されることを説明すればよいことになる。

先ず、(a)の消去仕訳Aの適用である。商品増加を示す売上原価法の仕訳③を反対仕訳Aによって消去する。この消去仕訳の適用によって商品の増加は消去されるが、これに対応して現金減少を示す売上原価法の仕訳④「(借) 現金減-70」は、三分法の通常仕訳b「(借) 仕入-70」としてそのまま残ることになる。そのほか、現金増加を示す売上原価法の仕訳①「(貸) 売上高+60」も三分法の通常仕訳a「(貸) 売上高+60」として変動差額計算のまま残る。

次に消去仕訳③の適用であるが、期中の商品減少の仕訳②「(借) 売上原価-50」を反対仕訳によって消去する。以上の仕訳により、商品勘定の期中変動額の記入はすべて消去される。

次に、(b)の残高仕訳の適用であるが、まず、残高仕訳③によって期首商品残高20が費用化されるが、この費用勘定が「(借) 仕入-20」である。これは三分法の通常仕訳③にそのまま等しい。また、残高仕訳④によって期末商品残高40が収益化されるが、この収益勘定は「(貸) 仕入+40」となる。マイナスのマイナスであるからプラスとなり、収益勘定であった、これは三分法の通常仕訳④にそのまま等しい。

以上のように、売上原価法の仕訳に対して消去仕訳と残高仕訳を適用した結果、勘定科目にアンダーラインを引いた仕訳だけが残り、それはそのまま、三分法の通常仕訳に等しい。現金勘定にかかわる仕訳①と仕訳④は、そのまま三分法の仕訳①と②として残り、残高仕訳の③と④は、そのまま、三分法の仕訳③と④に等しい。変動差額計算に属する売上原価法に転換仕訳（消去仕訳と残高仕訳）を適用することによって、三分法の仕訳が生成されることが明らかになった。

図表の(3)に三分法の販売益を構成する二つの要素を示している。仕訳①と②は現金勘定の「変動差額」の「-10」を計算し、仕訳③と④は商品の「残高差額」の「+20」を計算する。そして、両者の合計が商品販売益の「+10」を計算する。商品勘定にのみ転換仕訳を適用している状況が明らかであろう。

さらに、図表5に示したように、三分法の勘定記入は筆者のいう有高変動型の費用収益対応にそっくりそのまま対応していることが明らかである。図表の(1)に示したように⁷⁾、企業会計原則は、損益計算書上で、「売

7) 拙著（2000）『現代会計学総論 [第2版]』56-61頁。

図表5 損益計算書と有高変動型の費用収益対応

(1) 報告式の損益計算書			
	損益計算書		
I	売上高		60
II	売上原価		
	1. 商品期首棚卸高	20	
	2. 当期商品仕入高	<u>70</u>	
	合計	90	
	3. 商品期末棚卸高	<u>40</u>	<u>50</u>
	売上利益		10
III	販売費及び一般管理費		
	……	× ×	
	……	× ×	× ×
(2) 有高変動型の費用収益対応			
三分法の仕訳はそのまま有高変動型の費用収益対応を示す。			
現金売上高60 - (前期繰越商品20 + 仕入支出高70 - 次期繰越商品40)			
= 現金売上高60 - 売上原価50 = 商品販売益10			

上原価の表示法」として、「売上原価は、……商業の場合には、期首商品たな卸高に当期商品仕入高を加え、これから期末商品たな卸高を控除する形式」で表示するものとしているが、三分法はすべて損益取引で表現されているのでこれらの諸項目をまさに損益勘定の上で表現していることになる。売上高60、期首棚卸高20、当期商品仕入高70、期末棚卸高40という4個の計算要素は、ここではすべて損益勘定との関連で表現されている。

ただ、ここで注意しなければならないことは、当期商品仕入高70は、ここでは商品勘定の増加によってではなく、仕訳⑥の現金の支払額-70によって表現されているということである。したがって、ここでは⑥仕入支出高70という項目名を用いている。商品勘定では期中の変動は消去され、完全に期首と期末の残高差額計算に転化しているので、期中の商品の変動差額がここに現れることはあり得ない。

このように、三分法の四つの仕訳①、②、③、④は、そのまま、有高変動型の費用収益対応の四つの要素、すなわち、①売上高（現金勘定で表現）、②当期仕入高（現金勘定で表現）、③前期繰越商品（繰越商品勘定で表現）、次期繰越商品（繰越商品勘定で表現）にそのまま対応していることが明らかであろう。伝統的に受け継がれてきた三分法の通常仕訳は、以上のように、有高変動型の費用収益対応を可能とする諸項目から構成されているのである。ただ、実務では、伝統的に、これら②・③・④の費用項目をすべて「仕入」という一つの費用勘定で処理し、すべての記入を「売上原価50」という単一の費用項目に集約するため、損益勘定上での有高変動型の費用収益対応は、事実上、不可能になっているのである。このことが、これまでの会計理論の歴史において、この仕訳全体が本来は有高変動型の費用収益対応を示すことを覆い隠してきた原因の一つともなっていると思われる。

3 残高仕訳の普遍的な意味

繰越商品勘定を用いた処理方法が三分法とか三分割法といわれるのは、それが(1)仕入勘定、(2)売上勘定および(3)繰越商品勘定という三つの勘定を前提に置いているからであるが、以上のような転換仕訳との関連で見れば、現金勘定の変動差額（収入と支出）と商品勘定の残高差額（次期繰越商品と前期繰越商品）の結合によって構成されていることが明らかである。

商品売買損益計算の三分法においては、商品勘定についてのみ残高計算を行っているが、理論的には、現金勘定に転換仕訳を適用することも可能である。上の設例で、かりに期中に商品取引以外の取引がなかったとすれば、現金の残高差額はその変動差額「-10」に等しい。しかし、標準的な会計仕訳の歴史において、現金勘定について転換仕訳が適用された仕訳例はほとんど存在しないと思われる。現金については、キャッシュ・フロー

計算という用語が一般化していることから明らかなように、もっぱら変動差額計算が支配的であったといえる。残高差額計算に転化した処理法は、別著でも述べたように⁸⁾、商品売買損益計算の三分法に見られる期首と期末の「繰越商品勘定」のほか、せいぜい、経過勘定の処理に見られる期首と期末の「未収収益・前受収益（役務を提供し収入する企業の場合）」及び「未払費用・前払費用（役務を受領し支出する企業の場合）」や、また、時価評価の事例で、洗い替え方式を適応した場合に用いられる期首と期末の評価差額金勘定、例えば「その他有価証券評価差額金勘定」の事例など、数えるほどしかない。

このような処理法に共通に見られるのが、転換仕訳に見られる残高仕訳の存在である。一般に、次期の期首になされる「振り戻し仕訳」は残高仕訳の適用例ということで説明することができる。図表6に、三分法を経過勘定の処理法と対比させ、これら二つの処理法の同型性を明らかにしている。三分法では、期末に前期繰越商品を仕入勘定に振り替えるが、これは期首資産の費用化で経過勘定の期首の振り戻し仕訳と同型である。三分法でも、この処理を期首に行っても何らの支障も生じない。

複式簿記の教科書では、経過勘定や洗い替え方式の処理法に見られるような次期期首の「振り戻し仕訳」の構造論的意味については、何らの説明を付することなく、単にその手続きを歴史的に与えられたものとして説明しているにすぎない。要するに、このようにすればうまくいくという形の説明以上の何もかも存在しない。構造論的視点に立った説明や理解が全く存在しないのである。

三分法と経過勘定を比較したとき、大きな差異に気付くであろう。商品売買損益計算では、変動差額損益計算（売上原価法・分記法・総記法）が残

8) 拙著『会計の意味論』138-157頁。

図表 6 三分法と経過勘定の同型性

商品売買損益計算の三分法と経過勘定についてその同型性を説明する。	
(1) 設例：第一期末に受取家賃について未収収益20を計上した。第二期中に現金勘定で受取家賃40を計上している。第二期末に未収収益40を計上した。	
第一期：(借) 未収収益	20 (貸) 受取家賃 20
※第一期末資産の収益化	
第二期：(借) 受取家賃	20 (貸) 未収収益 20
※第二期の期首の振り戻し仕訳。期首資産の費用化	
(借) 未収収益	40 (貸) 受取家賃 40
※期末資産の収益化。	
※※残高差額部分による収益 = 期末資産40 - 期首資産20 = 20	
現金勘定の変動差額計算による収益	<u>40</u>
受取家賃収益	<u>60</u>
(2) 設例（図表2の設例と同じ）：第一期末に前期繰越商品20がある。第二期に商品70を現金で仕入れ、売上収入60を現金で受け入れた。期末に次期繰越商品40がある。	
第一期：(借) 繰越商品	20 (貸) 仕入 20
※第一期末資産の収益化	
第二期：(借) 仕入	20 (貸) 繰越商品 20
※期首繰越商品の費用化。経過勘定の振り戻し仕訳と同型。	
(借) 繰越商品	40 (貸) 仕入 40
※次期繰越資産の収益化	
※※残高差額計算による収益 = 期末資産40 - 期首資産20 20	
現金勘定の変動差額計算による費用（図表4）	<u>(10)</u>
商品販売益	<u>10</u>

高差額計算（三分法）とともに実務で展開されたのに対して、経過勘定では残高差額計算のみが実務に根付いたという点である。私見によれば、これは経過勘定では、変動差額計算のためには、「正味の資産または負債」の勘定についての概念が必要であったという点である。役務を提供し収入する企業にとっては、未収収益（資産）が生ずる可能性と前受収益（負債）が生ずる可能性がある。他方、役務を消費し支出する企業には、前払費用（資産）が生ずる場合と未払費用（負債）が生ずる事例がある。商品売買損

益計算が商品や現金という単一の資産勘定にのみ関係するのとは大きな相違点である。そのため、筆者は別著においては、「正味の資産または負債の勘定」という性格を持つ「役務債権債務勘定」という変動差額計算上の勘定を仮設して、その計算構造論的意味を解明している⁹⁾。

4 残高差額を巡る問題

商品売買益計算の三分法では、残高仕訳は繰越商品という「資産勘定」に適用されるものである。転換仕訳の定義によれば（図表1の[2]の②(ロ)、資産勘定に残高差額計算を適用する場合には、期首資産は費用化(-)され、期末資産は収益化(+)される。この場合、純増加高はプラス符号付きである。他方、「負債資本勘定」については、期首残高は収益化(+)され、期末残高は費用化(-)されることになる。その貸方価値の純増加額はマイナス符号付きとなる。具体的な事例をあげると、経過勘定については、負債勘定として前受収益や未払費用があり、資本勘定については、その他有価証券評価差額金勘定等の「その他の包括利益勘定」に属する諸勘定がある。これらの諸勘定の貸方増加額はすべてマイナス符号付きである。したがって、純利益が計算されている場合には、資本（純資産）の部では貸方価値の増加となるから、純利益数値はマイナス符号付きとならねばならない。ここに、資本（純資産）勘定についての残高差額（期末資本-期首資本）によって純利益の計算が可能であるという説に対して、基本的な疑問が生ずる。

損益法・対・財産法という二項対立概念を前提に置く論者達によれば、「純利益は資本額の期末残高と期首残高との差額として計算される」という。つまり、「残高差額」という概念を資本（純資産）の部に適用しなが

9) 拙著『会計の意味論』128-132頁。

ら、その残高差額計算によって純損益を計算しようとする。しかるに、転換仕訳という意味論の場合には、損益勘定で純利益が計算されている場合にはマイナス符号付きで計算され、純損失が計算されている場合にはプラス符号付きで計算されることになる。計算される絶対値は同じでもその符号は反対になる。損益勘定では貸方残高（プラス符号付）として純損益が計算されているのに、あえて資本勘定の残高差額として定義することにどのような意味があるのかという問題になる。この問題は現在の資産負債アプローチの定義法に対する基本的な疑問にかかわる問題であり、さらに包括利益計算書の意味構造をどのように捉えるかという問題とも関連するので、別の機会にあらためて議論の対象としたい¹⁰⁾。

10) 拙著『会計の意味論』148-157頁。