

簿記学論考 (4)

— 棚卸資産の会計 —

佐藤 文雄*

【目次】

はじめに

I 棚卸資産の数量を把握する方法

II 棚卸資産の实地棚卸

III 棚卸減耗の検討

IV 先入先出法の分析

V 先入先出法のもとでの低価基準の適用

おわりに

はじめに

商業簿記を論ずるにあたり、その中心的な論題となるのが商品売買取引の簿記処理の問題である。本稿では、商品という棚卸資産について、商業簿記および財務会計の観点から、いくつかの論点を分析・検討してみることとする。

まず、本稿の「I 棚卸資産の数量を把握する方法」では、商品の数量を把握・記録する方法について検討する。大部分の簿記書・会計書においては、商品の数量記録方法として、継続記録法と棚卸計算法（定期棚卸法）の2通りしか説明されていない。しかし、1962（昭和37）年に企業会計審議会が公表した『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書 第四 棚卸資産の評価について』（以下「連続意見書 第四」という。）などを手掛かりとして、継続記録法

* 専修大学商学部教授

は、さらに2通りの方法に細分されることを検討する。

2通りの継続記録法とは、通常の教科書などで説明される継続記録法と、たいていの簿記書などでは解説されない継続記録法である。通常説明される継続記録法とは、商品のすべての受払い取引について、商品の数量と単価のすべてを継続的に記録する方法である。これに対して、ふつうは説明されない継続記録法とは、商品の数量については商品の受払い取引のすべてを継続的に記録するが、商品の単価と金額（＝数量×単価）については受入取引（仕入取引）だけ、すなわち仕入単価と仕入金額だけを継続的に記録し、払出取引（販売取引）は、商品の単価と金額すなわち払出単価と払出金額（売上原価）を継続的には記録しない方法である。そして、商品の払出単価の決定方法である総平均法と組み合わせて採用できる継続記録法は、後者の継続記録法であることを明らかにする。

次に、本稿の「II 棚卸資産の实地棚卸」では、循環实地棚卸によって、期末ではなく期中において商品の減耗（数量の不足）が発見された場合に、現金の財産管理における現金過不足勘定による処理と類似した簿記処理が、商品の財産管理においても可能ではないかという検討を試みる。

商品の数量計算の延長線上に、期末決算整理事項の一つである棚卸減耗（棚卸減耗損の計上）という問題がある。そこで続いて、本稿の「III 棚卸減耗の検討」では、損益計算書における棚卸減耗損の計上区分

に関する会計ルールが、わが国の現行会計制度において少なくとも条文として成文化されていないことを指摘する。そして、そのようなルールを定めた条文の一つの試案・私案を、連続意見書第四の記述を参考にしながら示すこととする。

さらに、本稿の「Ⅳ 先入先出法の分析」および「Ⅴ 先入先出法のもとでの低価基準の適用」では、商品の払出単価の決定方法の一つである先入先出法について分析する。「Ⅳ 先入先出法の分析」では、商品有高帳における売上戻りの記入において、先入先出法の本来の趣旨にかなう返品商品の内容・構成に関する先入先出の仮定を考察する。また、棚卸減耗損の計算においても、先入先出の仮定にもとづく減耗損の算出の考え方を示す。

そして、本稿の「Ⅴ 先入先出法のもとでの低価基準の適用」では、先入先出法を採用している場合には、棚卸資産の現行の評価基準である低価基準を適用する際に、取得原価と期末時価とを比較する方法として、通説とされている3通りの方法以外にも、もう一つ別の方法があることを提示する。通説では、(1) 品目単位の比較、(2) グループ単位の比較、(3) 棚卸資産全体・全品目を一括した比較、という3通りがあるとされている。しかし、先入先出法のもとでの低価基準の適用においては、一品目を、さらにきめ細かく、仕入単価の異なる仕入口（ロット，lot）に分けて、その仕入口ごとに（仕入口を単位として）原価と時価とを比較する方法が理論上有り得ることを明らかにする。

I 棚卸資産の数量を把握する方法

棚卸資産会計の問題を考察する際には、依拠すべき必読の文献として現在でも有意義なものが、連続意見書第四である。

この連続意見書第四の実質的な起草者は、番場嘉一郎教授であったと伝えられている。この経緯の証左となる文献として、太田哲三教授が書かれた『近代会計側面誌—会計学の六十年—』が存在するが、そこから、この経緯を示している個所を以下に紹介する。

「監査基準が改正された後でも審議会（企業会計審議会の意—佐藤注）は活動をつづけていた。それは黒沢君の主査であった第一部会は商法や税法と会計原則との調整に関する意見書に続いて、個々の問題の連続意見書を研究していたからである。……中略……それで財務諸表の種類、財務諸表の様式について意見書（前者は江村君、後者は飯野君が主査であった）が出て、諸井君が減価償却についての意見書を、番場君が棚卸資産評価について論じたのである。（下線部は佐藤）……中略……番場君はこの報告を基礎として歴大なる棚卸資産会計なる著述をなし、毎日新聞社賞を勝ち得たのであった。」¹⁾

さて、棚卸資産の数量あるいは消費量（消費数量）を把握する方法には、継続記録法と定期棚卸法という二つの方法がある。連続意見書第四では、この二つの方法について、恒久棚卸法（継続記録法）および定期棚卸法（棚卸計算法）と表記して、主たる表記としては、恒久棚卸法と定期棚卸法という用語を使っている。このような主たる表記の根拠は、恒久棚卸法（perpetual inventory method）と定期棚卸法（periodic inventory method）というように、英語による専門用語の訳語に依拠したためと推察される。ただし、本論文では、現在、日本の多くの会計教科書で用いられているように、継続記録法と棚卸計算法という用語を主に使うこととする。

連続意見書第四では、「六 棚卸資産原価の配分方法（費用配分の方法）」において、棚卸資産の数量の把握方法について、次のように述べている。

「……恒久棚卸法（継続記録法—佐藤注）には物量および原価によるものと物量のみによるものとがある。物量および原価による恒久棚卸法にあつては、払出量および払出原価ならびに残存量及びその原価（残存原価または未払出原価とでも称すべきか—佐藤注）が常時明らかにされる。（改行は佐藤による。）

物量のみ恒久棚卸法にあつては、払出量と残存量とは帳簿記録により常時明らかにされるが、原価の配分は定期的に行なわれる。（改行は佐藤による。）

定期棚卸法にあつては、実地棚卸によって期末棚卸資産の物量を確定し、これに受入記録から求めた先入先出原価、平均原価等（期末単価を意味する—佐藤注）を付して期末棚卸資産原価を算定し、これを記録された受入量およびその原価（受入原

価とでも称すべきか—佐藤注)から差し引くことによって払出量およびその原価(払出原価—佐藤注)を算定する。」

前記の記述で「物量」という用語は、「数量」の意味で用いられていて、「物量(数量)×価格(単価)=棚卸資産消費額または棚卸資産価額」という計算が行なわれる。したがって、ここで言う「物量および原価による恒久棚卸法(継続記録法)」の記録の内容を、商品有高帳に照らして考えるならば、「物量による恒久棚卸法」の部分あるいは要素とは、商品有高帳の受入欄・払出欄・残高欄の中における「数量欄」の継続的な記録を意味し、「原価による恒久棚卸法」の部分もしくは要素とは、商品有高帳の受入欄・払出欄・残高欄の中における「単価欄」および「金額欄」の継続的な記録を意味するものと考えられる。

そうすると、「物量および原価による恒久棚卸法(継続記録法)」による記録とは、商品受払取引のすべてにおいて、受入欄と残高欄の両者の中で、あるいは払出欄と残高欄の両者の中で、「数量欄」・「単価欄」・「金額欄」という3つの欄のすべてに記入されるものであることになる。そのような具体例は、簿記書における先入先出法や移動平均法にもとづいて記帳される商品有高帳の記録に他ならない。

前述の引用部分の中で特に重要な記述は、「物量のみの恒久棚卸法(継続記録法)」の指摘である。これを商品有高帳で具体的に考えると、期中の商品受払取引の記帳について、受入欄の中だけは、「数量欄」・「単価欄」・「金額欄」という3つの欄のすべてに継続的な記録が行なわれる。したがって、商品の仕入取引においては受入欄の中で、仕入数量・仕入単価・仕入金額(仕入原価)の3つが継続的に、仕入取引の当日に即時的に記録されることになる。

しかし、払出欄の中については、「数量欄」だけに継続的な記録が行なわれ、払出量は帳簿記録により常時明らかにされるが、「単価欄」・「金額欄」には何も記帳されない。したがって、商品の売上取引においては払出欄の中で、払出数量(売上数量)だけが継続的に記録され、払出単価と払出金額は記録されないことになるのである。

そして、残高欄の中では、月初または期首の記帳、

および月末または期末における締切直前の取引の記帳においてのみ、「数量欄」・「単価欄」・「金額欄」の3欄にすべて記入される。他方、月中または期中における仕入・売上取引の際には、残高欄では「数量欄」だけに記入が行なわれ、そのときの現在数量(在庫数量、残存・現存数量)が示されるだけなのである。なぜならば、仕入取引の際の受入金額は記帳されていても、売上取引における払出金額は記帳されていないので、結果として継続的に残高欄の「金額欄」に、そのときの棚卸高(在庫金額)を記帳することは不可能だからである。

結論として、このような「物量のみの恒久棚卸法」とは、言い換えれば、「払出と残高の記録は数量だけの継続記録法」ということであり、具体的には総平均法と組み合わされる継続記録法である。現在のほとんどの簿記書においては、総平均法の説明に際して、このような、ある意味で特殊な継続記録法によって商品有高帳の記帳が行なわれていることが、残念ながら解説されていない。

総平均法と継続記録法の組み合わせにおいては、「物量のみの恒久棚卸法」、言い換えれば「数量のみの継続記録法」という形態の継続記録法しか適用できないのである。結論として、総平均法のもとで適用可能な「数量のみの継続記録法」とは、払出し取引が行なわれた当日には、払出欄および残高欄の中の記帳は「数量欄」のみで行なわれ、「単価欄」と「金額欄」には何も記帳が行なわれない方法である。そして、月末または期末(年度末)などの時点で総平均単価が算出された後で、払出欄の中の「単価欄」と「金額欄」に、そして残高欄の中の「金額欄」に追加・補足的な記帳が行なわれることになる。

なお、前述の引用部分において、「物量のみの恒久棚卸法」にあつては、「払出量と残存量とは帳簿記録により常時明らかにされるが、原価の配分は定期的に行なわれる」と述べられている。原価の配分は定期的に行なわれるということは、総平均法の場合では、総平均法の計算期間が1か月(月次、月別)や1年(年次、年別、期別)などの場合、月末や期末(年度末)などの定期に、総平均単価の計算が行なわれ、その計算結果を受けて、商品の払出原価と残存原価の配分が

同時に定期的に行なわれる、という意味である。

II 棚卸資産の実地棚卸

連続意見書第四では、「六 棚卸資産原価の配分方法（費用配分の方法）」において、棚卸資産の実地棚卸および棚卸資産の減耗（棚卸減耗）について、次のように述べている。

「実地棚卸は、定期棚卸法を可能にさせるための不可欠の手段であるにとどまらず、恒久棚卸法（継続記録法—佐藤注）を採用する場合にも、帳簿記録の不完全性を補うための不可欠の手段である。実地棚卸と恒久棚卸（継続記録—佐藤注）は合して棚卸資産の内部統制の重要な手段を形成する。（改行は佐藤）」

恒久棚卸法によって記録された帳簿残高は、実地棚卸によっては握（「は握」は原文通り）された実際残高と比較され、相違がある場合には、実際残高と合致するように修正されなければならない。棚卸修正差額は棚卸減耗費とし、原価性の有無にしたがい、原価性のあるものは製造原価、売上原価又は販売費に含め、原価性のないものは営業外費用項目又は利益剰余金修正項目とする。

実地棚卸の方法には、定期実地棚卸の方法と循環実地棚卸の方法とがある。恒久棚卸法の補充として用いられる実地棚卸の場合には、右のいずれの方法をも（定期実地棚卸の方法と循環実地棚卸の方法のどちらでも—佐藤注）採用することができるが、定期棚卸法の手段として用いられる実地棚卸の場合には、定期実地棚卸の方法を採用しなければならない。」

番場教授は『棚卸資産会計』という膨大なる著書の巻末に、50頁に及ぶ「補章 実地棚卸」を書かれているが、そこで実地棚卸の実施時期として、次のような5つの場合があると論じて、非常に詳細に実地棚卸を分析されている。それを要約すると次のようなものである。

- 1 毎日、若干品目ずつの棚卸を行ない、次から次へと循環的に全品目にわたり棚卸をする場合。
- 2 在庫量が少なくなったとき、または最低になったとき随時に棚卸をする場合。
- 3 頻繁に棚卸をするべき品目とそうでない品目とを

区分した一定の棚卸スケジュールを作り、これにしたがって棚卸をする場合。

- 4 毎月末に、一定の範囲の品目または全品目について棚卸をする場合。
- 5 会計年度末に、全品目について一斉に棚卸をする場合。²⁾

番場教授によれば、1の棚卸の方法は、「循環棚卸（rotation system, cycle inventory system）」または「順繰り棚卸（staggered method, staggering inventory）」と呼ばれる。そして、1と2の棚卸の方法を合わせて、「小口棚卸（piecemeal method, a little physical inventory）」という。また、1と2および3のうち頻繁に棚卸を行なう品目の棚卸という三者を合わせて、「継続的（または常時）実地棚卸（continuous physical inventory）」という。さらに4と5の棚卸が、定期的実地棚卸であるとされる。³⁾

本稿の以下の検討では、連続意見書第四でいう「定期実地棚卸」については、番場教授による前述の5でいう「期末実地棚卸」に限定して議論を進めることとする。「期末実地棚卸」とは、会計期間（会計年度）の期末（年度末）において、商品を始めとする棚卸資産の実地棚卸（現物・現品の実際調査）を一斉に行なう手続である。これに対して、「循環実地棚卸」とは、一企業の棚卸資産の実地棚卸を、期末のような一時点に一気に集中的に行なうのではなく、期中のさまざまな時点に分散して、時期をずらしながら、少しずつ棚卸資産の実地棚卸を行なうやり方である。大規模な企業において、集中的な期末実地棚卸が物理的に困難だったり不可能だったりする場合に、循環実地棚卸が行なわれることになる。

ここで資産の数量について、事実と記録の比較照合を理論的に考察するにあたり、一つの検討課題として浮かび上がる問題がある。それは、たとえば現金という資産と、商品という資産とを比べた場合、同じ資産でも、「資産の数量について、記録上あるべき（あるはずの）量よりも、実際に調査した結果として発見した、事実として存在する量が不足している場合」（この場合をここでは「資産の数量不足という事実」と呼ぶことにする。）において、この「資産の数量不足と

いう事実」の簿記処理の方法が、現金と商品とで異なっているということである。

具体的には、期中のいずれかの時点において、現金の(数量)不足という事実を発見した場合に、簿記書においては、まず第一段階として、「借方・現金過不足(現金不足)××× 貸方・現金×××」という仕訳処理を行なう。それから第二段階として、期中または期末において現金不足の原因が判明した場合に、または期末決算に至っても原因が不明のままであった場合に、「借方・現金不足の原因となる勘定または雑損失××× 貸方・現金過不足×××」という仕訳で決着を付ける。

他方、商品の場合には、期末決算において、商品の帳簿棚卸数量より実際(実地)棚卸数量が不足しているという事実を発見した場合に、いきなり直接的に、「借方・棚卸減耗損××× 貸方・(繰越)商品」という仕訳を行なう。つまり、現金の処理と比べると、商品の処理では、現金過不足 a/c のように、たとえば商品不足 a/c のような仮勘定を経由するという第一段階という過程を経ずに、いきなり第二段階に踏み込むように、現金の場合の雑損失 a/c と実質的には同義の棚卸減耗損 a/c による決着を図るのである。

このような現金と商品における簿記処理の差異の原因は、どこにあるのであろうか。最大の原因は、現金と商品とを比べると、「事実と記録とのズレ・不一致」を発見する時期・タイミングの違いにあると考えられる。つまり、商品に比べると、現金の方が期中において頻繁に実地調査が行なわれ、事実としての実際の手許金額と記録上の帳簿金額との不一致が、期中において発見されやすい。したがって、現金の方には、期中の発見時点から、期末決算という現金不足の原因究明の最終期限までの時間的な余裕が生じやすいのである。

そうすると、ひるがえって商品の実地棚卸という事実の調査のタイミングを考えると、前述の循環実地棚卸という方法が注目される。循環実地棚卸を実施する場合には、当然、ある棚卸資産については、期中に実地棚卸が行なわれた際に、商品の数量不足という事実が発見される可能性が生ずる。その場合には、現金の場合と同様に、期末の決算までには、その商品不足の

原因解明のための時間的な余裕が生まれるわけである。商品不足の原因としては、(1)商品の販売などの払出しの記録の漏れ、(2)倉庫の管理担当者などにおける商品の在庫の管理不行き届きによる紛失、(3)従業員や経営者などの内部者による商品の横領などの盗難、(4)店頭における万引きの被害などの外部者による盗難等々、さまざまな原因が考えられるが、期中に商品不足の事実が発見されれば、原因探求のための時間が生まれるのである。

私見を述べれば、循環実地棚卸の実施によって期中に発見された商品の数量不足については、現金不足の簿記処理と同様に、「商品不足 a/c」のような仮勘定によって、まず第一段階の仕訳として、「借方・商品不足××× 貸方・(繰越)商品(または仕入)×××」を行なうことが可能であり、また、そうすべきであると考えられる。そして、その後に前述の(1)~(4)などの原因が決算までに判明した時点で第二段階の仕訳を行なうことになる。そして、期末決算に至っても、まだなお原因が把握されなかった場合には、第二段階として「借方・商品減耗損××× 貸方・商品不足×××」という仕訳で最終決着を付けるのである。

Ⅲ 棚卸減耗の検討

ここでは損益計算書における棚卸減耗損の計上区分の問題を検討しよう。わが国の現行の会計基準に対する問題提起・批判として述べたいことは、棚卸減耗損を、損益計算書のどこの区分に計上すべきかというルールが、会計基準の条文構成において、非常に不明瞭であるということである。このことは、およそ半世紀ほど以前にさかのぼることになるが、1974(昭和49)年の企業会計原則修正によって定められた現行の企業会計原則注解10の「たな卸資産の評価損」における条文の書き振りに原因を求めることができる、と筆者は考える。この私見の根拠を明らかにするために、以下ではまず、1954(昭和29)年の企業会計原則修正以降の、棚卸減耗損に関連する条文の変遷を参照したい。

・1954（昭和29）年企業会計原則修正……「注解4 低価主義等の評価基準の適用に基く評価損について」

「(2) 棚卸資産に関する品質低下、陳腐化、減耗等の原因によって生ずる評価損については、それが原価性を有しないものと認められた場合には、これを営業外費用として処理する。これらの評価損が原価性を有するものであれば、製造原価又は売上原価に算入する。」（下線部は佐藤による）

・1963（昭和38）年企業会計原則修正……「注解5 低価主義等の評価基準の適用に基く評価損について」

「(3) 棚卸資産に関する品質低下、陳腐化、減耗等の原因によって生ずる評価損については、それが原価性を有しないものと認められる場合には、これを営業外費用として処理する。これらの評価損が原価性を有するものであれば、製造原価、売上原価又は販売費に算入する。」（下線部は佐藤による）

・1974（昭和49）年企業会計原則修正……「注解10 たな卸資産の評価額について」……この条文規定は現在にいたるものである

「(3) 品質低下、陳腐化等の原因によって生ずる評価損については、それが原価性を有しないものと認められる場合には、これを営業外費用又は特別損失として表示し、これらの評価損が原価性を有するものと認められる場合には、製造原価、売上原価の内訳科目又は販売費として表示しなければならない。」（下線部は佐藤による）

・2006（平成18）年制定の企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」

……「第17項 通常の販売目的で保有する棚卸資産の収益性の低下に係る損益の表示」

「通常の販売目的で保有する棚卸資産について、収益性の低下による簿価切下額（前期に計上した簿価切下額を戻し入れる場合には、当該戻入額相殺後の額）は売上原価とするが、棚卸資産の製造に関連し不可避免的に発生すると認められるときには製造原価として処

理する。また、収益性の低下に基づく簿価切下額が、臨時の事象に起因し、かつ、多額であるときには、特別損失に計上する。臨時の事象とは、例えば次のような事象をいう。なお、この場合には、洗替え法を適用していても（第14項参照）、当該簿価切下額の戻入れを行ってはならない。

(1) 重要な事業部門の廃止

(2) 災害損失の発生」

……「第18項 通常の販売目的で保有する棚卸資産の収益性の低下に係る損益の注記」

「通常の販売目的で保有する棚卸資産について、収益性の低下による簿価切下額（前期に計上した簿価切下額を戻し入れる場合には、当該戻入額相殺後の額）は、注記による方法又は売上原価等の内訳科目として独立掲記する方法により示さなければならない。ただし、当該金額の重要性が乏しい場合には、この限りではない。」

以上に紹介したような、棚卸減耗損に関連すると考えられる会計ルールの変遷を眺めると、初期の会計規定すなわち1954年と1963年の注解には、「品質低下、陳腐化、減耗等の原因によって生ずる評価損」という表現が用いられていて、損益計算書における棚卸減耗損の区分計上のルールが、品質低下や陳腐化による商品評価損の区分計上と同じものとして、注解の条文上で明瞭に定められていたことが分かる。

ところが、現行の注解の規定が定められた1974年の条文では、「品質低下、陳腐化等の原因によって生ずる評価損」という文言に修正されてしまった。一応、条文規定の変遷にもとづく素直な解釈としては、「陳腐化等」という文言における「等」には減耗が含まれる、と理解されるものの、少なくとも条文の上では、「減耗」という表現は削除されてしまったのである。

そして、現行の会計基準である企業会計基準第9号では、条文上は、「棚卸資産の収益性の低下に係る損益」あるいは「収益性の低下に係る簿価切下額」という文言が用いられている。また、企業会計基準第9号における「結論の背景」において、第38項および第39項では、棚卸減耗については、全く触れられていない。企業会計原則注解10の条文においては、かろうじ

て「陳腐化等」の「等」という文言に「減耗」を示唆するものが残されていた。しかし、現行の企業会計基準第9号では、「会計基準」そのものの条文、そして会計基準の適用・解釈にとって重要な「結論の背景」の条文のどちらにおいても、ついに「減耗」への言及は消滅してしまったのである。

「棚卸資産の収益性の低下」という文言・表現において、棚卸資産の減耗という商品などの数量の減少すなわち商品などの物理的・実体的な減失・消失・喪失という事例または事象を思い浮かべることが、なかなか容易ではない。

また、この「結論の背景」において、第38項および第39項では、本会計基準では、低価法評価損と品質低下評価損・陳腐化評価損について、発生原因は相違するものの、収益性の低下の観点からは相違がないものとして、会計処理上は同列に取扱うこととすると結論している。同列に取扱う根拠としては、正味売却価額が下落することにより収益性が低下している点は同じであり、それぞれの区分に相違を設ける意義は乏しいことや、品質低下や陳腐化などの経済的な劣化による収益性の低下と、低価法の対象となる市場の需給変化に基づく正味売却価額の下落による収益性の低下は、実務上、必ずしも明確に区分できないことが示されている。

このように、財務会計における損益計算書の区分計上のルールという次元においては、棚卸減耗損に言及する意義は薄れてしまったのかもしれないが、簿記において、棚卸資産の数量の不足・減少に由来する損失と、数量面では実在する棚卸資産に生じた品質低下・陳腐化・市場価格の下落（低落）などによる価値の減少に由来する損失とを、計算手続上、区別する意義ないし重要性には、現在でも何ら変わりはない、と筆者は考える。

したがって、財務会計上の立法論的な論議としては、企業会計基準第9号の第17項もしくは第18項において、棚卸減耗に関する言及がなされることが望ましい、と筆者は考える。

そして、損益計算書における棚卸減耗損の計上区分に関する会計ルールについて、立法論的に条文を考える際に、非常に参考になると思われるのが、本稿の

「Ⅱ 棚卸資産の実地棚卸」においても既に一度、連続意見書第四から引用紹介した部分なのである。ここで再度、連続意見書第四に書かれた、損益計算書における棚卸減耗損の計上区分に関する記述を示しておこう。

「棚卸修正差額は棚卸減耗費とし、原価性の有無にしたがい、原価性のあるものは製造原価、売上原価又は販売費に含め、原価性のないものは営業外費用項目又は利益剰余金修正項目とする。」

上記の引用部分における「原価性のないものは営業外費用項目又は利益剰余金修正項目とする」という箇所における後半部分の「利益剰余金修正項目」は、現行では、「特別損失項目」と読み替えなければならない。連続意見書第四が公表された1962（昭和37）年当時は、当期業績主義による損益計算書が採用されていたので、原価性のない棚卸減耗損のうち現行制度のもとでは特別損失として取り扱うべきものが、損益計算書ではなく利益剰余金計算書における「利益剰余金修正項目」として計上される場合があった。しかし1974（昭和49）年の企業会計原則の修正によって、包括主義による損益計算書が採用されて以降、現在に至るまでは、原価性のない棚卸減耗損も、原価性のある棚卸減耗損と同様に、すべて損益計算書に計上されることになり、営業外費用項目か特別損失項目か、どちらかに計上されるのである。

ここでは以下に、損益計算書における棚卸減耗損の計上区分に関する会計ルールを定めた条文の一つの試案・私案を、前述で引用紹介した連続意見書第四の記述を手掛かりとして、示しておこう。

「棚卸資産の数量の不足による棚卸減耗損は、原価性の有無にしたがい、原価性のあるものは（原価性を有するものと認められる場合には）製造原価、売上原価又は販売費に含め（として表示し）、原価性のないものは（原価性を有しないものと認められる場合には）営業外費用又は特別損失とする（として表示しなければならない）」（下線部の表現・文言は、それに続くカッコ内の表現に置き換えることができる—佐藤注）

IV 先入先出法の分析

本稿のこれ以降では、商品の販売時における払出単価の計算方法のうち、先入先出法について検討してみたい。商業簿記における商品の払出単価の計算方法という論点を、さらに財務会計の立場から一般化して論ずるならば、棚卸資産の消費単価の決定方法という言い方になるであろう。

まず、先入先出法について、通常の簿記書では取り上げられることが無いと思われる次の3つの事項を検討しようと思う。

- 1 先入先出法における売上戻りの順序（先入先出法を適用している場合に、仕入単価の異なる商品を一括的に販売した後において、売上返品の内容をどのように捉えるべきであるか。）
- 2 先入先出法における棚卸減耗の順序（先入先出法を適用している場合に、期末商品帳簿棚卸高が仕入単価の異なる商品から構成されているとき、棚卸減耗がどの仕入単価の商品について発生したと考えるべきであるか。）
- 3 先入先出法のもとでの低価基準の適用（先入先出法を適用している場合に、期末商品実地棚卸高が仕入単価の異なる商品から構成されているとき、商品評価損の発生の態様に、さまざまなケースが考えられる。）

なお、本稿の構成としては、現行の「IV 先入先出法の分析」では、上記の1と2の論点を分析することとし、3の論点は次の「V 先入先出法のもとでの低価基準の適用」において取り上げることとする。

IV-1 先入先出法における売上戻りの順序

ここでは、先入先出法を適用している場合に、仕入単価の異なる商品を一括的に販売した後において、売上戻り（販売によって払出された商品の返品）の内容をどのように捉えるべきであるか、について考える。

次のような具体的な計算の設例にもとづいて、検討してみよう。

[計算例]

3月25日に、商品100個を売価@¥150で販売した。先入先出法を適用していて、払出した100個の商品の構成は、以下のようであった。

- ・先に仕入れた商品（3月10日の仕入分）
……数量60個 仕入単価@¥100
- ・後から仕入れた商品（3月20日の仕入分）
……数量40個 仕入単価@¥120

以上の販売について、3月26日に10個の返品を受けた。

このような場合に、先入先出法においては、10個の売上戻りについて、全部で100個払出した二つの仕入口の（仕入単価の異なる2種類の）商品のうち、どの10個が返品されて戻って来た、と考えるべきなのだろうか。筆者の見解によるならば、10個の返品は、すべて「後から仕入れた商品（3月20日の仕入分）」が戻された、と考えるべきである。

その根拠は、先入先出法では、得意先が返品することなく最終的に受領・収納し、販売が完結した90個の内訳について、先入先出の仮定が成立すべきであると考えられるからである。つまり、90個について、まず初めに「先に仕入れた商品（3月10日の仕入分）」を60個全部充当し、続いて「後から仕入れた商品（3月20日の仕入分）」を残り30個充当する、という順序で考えるのが、先入先出法の本来の考え方に適合するものと思われる。そう考えると、「後から仕入れた商品（3月20日の仕入分）」が一旦販売時には40個払出されたが、そのうち10個が戻された、という結論になるのである。

したがって、結論として、先入先出法を適用する場合において、売上戻りについては、払出した二つの仕入口のうち、後から仕入れた商品すなわちより新しい商品が返品されたものと考えられるべきであろう。

IV-2 先入先出法における棚卸減耗の順序

ここでは、先入先出法を適用している場合に、期末商品帳簿棚卸高が仕入単価の異なる商品から構成されているとき、棚卸減耗がどの仕入単価の商品について発生したと考えるべきであるか、について考察する。次のような具体的な計算の設例にもとづいて、検討してみよう。

[計算例]

期末決算日(3月31日)において、商品の帳簿棚卸数量が商品100個であった。先入先出法を適用していて、帳簿における記録上の在庫数量である100個の商品の構成は、以下のようであった。

- ・先に仕入れた商品(3月15日の仕入分)
……数量30個 仕入単価@¥200
- ・後から仕入れた商品(3月25日の仕入分)
……数量70個 仕入単価@¥230

そして、商品の実地棚卸の結果、実際の在庫数量は95個であることが判明し、5個の商品の棚卸減耗の発生が確認された。

このような場合に、先入先出法においては、5個の棚卸減耗について、帳簿の記録上では全部で100個在庫として存在するはずである、二つの仕入口の(仕入単価の異なる2種類の)商品のうち、どの5個が減耗・減損した、と考えるべきなのであろうか。私見によれば、5個の減耗は、すべて「先に仕入れた商品(3月15日の仕入分)」について発生した、と考えるべきである。

その論拠は、棚卸減耗も、一種の商品払出しに該当するものと考えべきであるからである。もちろん、商品の本来の正当・正常な払出しは販売による払出しであるが、紛失や盗難などの原因による商品の減耗も、異常であり不当で本意なものではあるものの、一種の払出し、もしくは広義の払出しと考えるべきである。その結果、100個の帳簿棚卸数量のうち、5個の棚卸減耗という形による払出しは、先入先出法に従うならば、すべて「先に仕入れた商品(3月15日の仕入分)」について生じたことになる。

したがって、結論として、先入先出法を適用する場

合において、棚卸減耗については、期末に帳簿上在庫として存在する複数の仕入口のうち、最も先に仕入れた商品すなわち最も古い商品において発生したものと考えるべきであろう。

V 先入先出法のもとの低価基準の適用

商業簿記の文献において、期末決算整理事項の一つとして、商品の期末評価における低価基準(低価主義、低価法)の適用を計算例で説明するときには、明示されることはないものの暗黙の了解として、通常は計算の前提として平均原価法(移動平均法または総平均法)が採用されている。これを具体的に言うと、時価(厳密に言えば正味売却価額)と比較される原価としては、平均原価(移動平均単価または総平均単価)が想定されている、ということである。いいかえれば、ある一つの品目の期末商品実地棚卸高の全体が、一つだけの取得原価(単価)で構成されている、という前提で計算例が組み立てられているのである。

しかし、もし商品の払出単価の決定方法として、先入先出法が適用されているならば、当然、ある一品目の期末商品実地棚卸高の構成として、単価の異なる複数の仕入口の商品が、すなわち二つ以上の異なる仕入単価(取得原価)の商品が、期末の実際の在庫として存在する可能性が生ずることになる。

以下では、問題の検討を単純化するために、ある品目の期末商品実地棚卸高が二つの異なる仕入単価から成り立っている場合に限定して、先入先出法と低価基準の関係を分析してみよう。そうすると、2種類の取得原価と1つだけの期末時価との相対的な関係として、次の3通りのケースが存在することが明らかである。

・Aのケース

@¥370の原価<@¥380の原価<@¥390の時価

このように期末時価が、二つの異なる取得原価のいずれをも上回っている場合には、商品評価損は発生しない。このように、期末に存在するすべての商品について、評価損が発生しないケースは、簿記書で通常想定されている平均原価法においても、生ずるケースで

ある。つまり、期末現在の単一の移動平均単価あるいは総平均単価より期末時価が上回っている場合である。

・ B のケース

@¥470の時価<@¥480の原価<@¥490の原価

このように期末時価が、二つの異なる取得原価のどちらも下回っている場合には、当然、期末に実在するすべての商品について、商品評価損が発生する。原価が@¥480の商品については1個当たり¥10の評価損が、原価が@¥490の商品については1個当たり¥20の評価損が、それぞれ発生する。期末のすべての在庫商品について評価損が発生する点については、このケースは、平均原価法を採用する場合において、期末時価が期末現在の単一の移動平均単価もしくは総平均単価を下回っているケースと同様である。

・ C のケース

@¥570の原価<@¥580の時価<@¥590の原価

この場合には原価が@¥590の商品についてのみ、1個当たり¥10の評価損が計上される。このようなケースこそ、平均原価法では生じない場合であり、先入先出法特有の場合である。つまり、このように期末時価が二つの異なる取得原価の中間に位置する場合には、期末商品実地棚卸高のうち一部分の商品、すなわち時価より高い@¥590の原価の商品についてのみ評価損が生じることとなり、その他の部分の商品、すなわち時価より低い@¥570の原価の商品については評価損は生じない。

なお、以上の低価基準と先入先出法との関係に関する議論の前提としては、低価基準の適用方法として、「品目ごとに原価と時価を比較する方法」を採用することを前提としている。通説としては、棚卸資産に評価に低価基準を適用するにあたっては、以下の三つの方法があるとされている。⁴⁾

- (1) 品目ごとに原価と時価を比較する方法
- (2) あるグループごとに、原価と時価を比較する方法

(3) 棚卸資産全体について、原価と時価を比較する方法

前述の先入先出法と低価基準との関係を論ずる際には、当然、上記の(1)の商品の品目ごとに取得原価と期末時価とを比較する方法を前提としているわけである。なお、一般論としては(1)が、棚卸資産全体について計上される商品評価損が最も大きくなる方法であり、その反対に(3)が、商品評価損が最も小さくなる方法である。なぜならば、(2)と(3)の方法では、ある品目について評価益(厳密に言えば、時価が原価を上回るプラスの評価差額)が生じ、他の品目について発生した評価損(時価が原価を下回るマイナスの評価差額)を相殺・吸収するという現象が生じ、その度合いが(2)のグループごとの比較よりも(3)の棚卸資産全体についての比較の方が強くなるために、(3)の方法において評価損が最小になる。そして、(1)の品目ごとの比較の場合には、そのような相殺・吸収は生じないため、評価損が最大になるのである。

ところで、(1)の品目ごとに原価と時価を比較する方法について、さらに掘り下げて検討するならば、前述で議論したCのケースの場合、ある一つの品目全体について原価と時価とを比較する場合(ここでは仮に、品目(単位)低価法と呼ぶこととする。)と、一品目を異なる取得原価(単価)の仕入口(ロット、lot)に分解して、仕入口ごとに原価と時価とを比較する場合(仮に、仕入口(単位)低価法と呼ぶ。)とを比較するならば、その計算結果が異なってくることに注目すべきである。たとえば、次のようなC1とC2の二つのケースを分析してみよう。

・ C1のケース

@¥570の原価<@¥580の時価<@¥590の原価
 期末商品の構成(期末実地棚卸数量の全体は150個)
 仕入口1……数量:100個 取得単価:@¥570
 原価:¥57,000
 仕入口2……数量:50個 取得単価:@¥590
 原価:¥29,500

- ・以上の C1のケースに品目低価法を適用した場合
品目全体の原価総額： $\yen 86,500 = \yen 57,000 + \yen 29,500$
品目全体の時価総額： $\yen 87,000 = @\yen 580 \times 150$ 個
商品評価損の計上額：ゼロ（原価総額 $\yen 86,500 <$ 時価総額 $\yen 87,000$ ）
商品全体の期末評価額： $\yen 86,500$ （原価）
- ・以上の C1のケースに仕入口低価法を適用した場合
商品評価損の計上額： $\yen 500 = (@\yen 590 - @\yen 580) \times 50$ 個
仕入口1の期末評価：原価 = $\yen 57,000 = @\yen 570 \times 100$ 個
仕入口2の期末評価：時価 = $\yen 29,000 = @\yen 580 \times 50$ 個
商品全体の期末評価額： $\yen 86,000 = \yen 57,000 + \yen 29,000$
- ・ C2のケース
@ $\yen 570$ の原価 $<$ @ $\yen 580$ の時価 $<$ @ $\yen 590$ の原価
期末商品の構成（期末実地棚卸数量の全体は150個）
仕入口1……数量：50個 取得単価： $@\yen 570$
原価： $\yen 28,500$
仕入口2……数量：100個 取得単価： $@\yen 590$
原価： $\yen 59,000$
- ・以上の C2のケースに品目低価法を適用した場合
品目全体の原価総額： $\yen 87,500 = \yen 28,500 + \yen 59,000$
品目全体の時価総額： $\yen 87,000 = @\yen 580 \times 150$ 個
商品評価損の計上額： $\yen 500 =$ 原価総額 $\yen 87,500 -$ 時価総額 $\yen 87,000$
商品の期末評価額： $\yen 87,000$ （時価）
- ・以上の C2のケースに仕入口低価法を適用した場合
商品評価損の計上額： $\yen 1,000 = (@\yen 590 - @\yen 580) \times 100$ 個
仕入口1の期末評価：原価 = $\yen 28,500 = @\yen 570 \times 50$ 個

仕入口2の期末評価：時価 = $\yen 58,000 = @\yen 580 \times 100$ 個
商品全体の期末評価額： $\yen 86,500 = \yen 28,500 + \yen 58,000$

以上のように、二つの取得原価（単価）と期末時価の金額の状況がたとえ同一であったとしても二つの仕入口の数量が異なる結果として、品目低価法と仕入口低価法のどちらを適用するかによって、商品評価損の計上の有無あるいは多寡が違ってくるのである。

一般化して論ずるならば、Cのような原価と時価の状況において、原価と時価の差額の状況や、二つの仕入口の期末在庫数量の状況に応じて、大きく分けて、次のような二つのケースが生ずることとなる。

1 品目低価法では評価損が計上されないが、仕入口低価法では評価損が計上される場合。上記の C1のケース。

2 品目低価法と仕入口低価法のどちらでも、評価損が計上される場合。その際には常に、仕入口低価法の方が、評価損が大きくなる。上記の C2のケース。

上記の1について考えると、品目低価法では、時価が原価を上回る仕入口において生ずるプラスの評価差額（評価益）が、時価が原価を下回る仕入口において生ずるマイナスの評価差額（評価損）とイコールか、あるいは超えているので、ある1つの品目全体としては、評価益が評価損をすべて相殺・吸収しまうことになって、結果的に商品評価損が計上されなくなるのである。しかし、仕入口低価法では、そのような相殺・吸収は生じないため、たとえ一つの仕入口でも、時価が原価を下回っていれば、商品評価損が計上される。

上記の2に関して言えば、品目低価法と仕入口低価法のどちらを適用しても、商品評価損が計上される場合においては、必ず仕入口低価法において、評価損の金額は最大となり、商品の期末評価額は最小となる。なぜならば、仕入口低価法の場合には、前述したように、一品目の内部において、評価益と評価損の相殺がけっして生じないためである。

要するに、上記の1と2の両者を包括した全体として、常に仕入口低価法では、費用計上ならびに資産評価の両面において、品目低価法よりも保守的な経理が行なわれることになり、費用が最大に、資産が最小に、評価・計上されるのである。さらに言えば、仕入口低価法は、通説で説明される前述の他の3つのどの低価法と比べても、最も保守的な計算結果を生ずる低価法である。

おわりに

本稿では、商品という棚卸資産について、いくつかの論点を検討してみた。箇条書きの形で要約するならば、以下の通りである。

- 1 通常、継続記録法として説明される「数量（物量）および原価による継続記録法」以外に、「数量（物量）のみの継続記録法」の存在を指摘し、後者の継続記録法は、総平均法とのみ組み合わせて適用できることを明らかにした。
- 2 循環実地棚卸の実施の結果として、期中において商品の減耗（数量の不足）が発見された場合に、たとえば「商品不足 a/c」のような勘定を用いて、現金の財産管理における現金過不足 a/c による処理と類似した簿記処理が、商品の財産管理においても可能であることを示した。
- 3 損益計算書における棚卸減耗損の計上区分に関する会計ルールが、わが国の現行会計制度において明瞭な条文として成文化されていないことを指摘し、そのようなルールを定めた条文の一つの試案・私案を、連続意見書第四の記述を参考にしながら提示した。
- 4 先入先出法を採用している場合に、商品有高帳における売上戻りの記入や、棚卸減耗損の計算においても、先入先出法の論理を貫徹させ、先入先出法の本来の趣旨と首尾一貫した売上戻りの記入や棚卸減耗損の計算の考え方を示した。

5 先入先出法を採用している場合に、棚卸資産の現行の評価基準である低価基準を適用する際に、取得原価と期末時価とを比較する方法として、通説とされている3通りの方法以外にも、もう一つ別の方法があることを提示した。それは、一品目をきめ細かく仕入単価の異なる仕入口（ロット、lot）に分けて、その仕入口ごとに原価と時価とを比較する方法である。この低価法は、通説で説明される他の3つのどの低価法よりも、多額の商品評価損を計上することとなり、最も保守的な経理を達成する低価法である。筆者は、仮に、仕入口単位で原価と時価とを比較する低価法を「仕入口（単位）低価法」と呼び、通説に言う品目単位の低価法を「品目（単位）低価法」と呼んで区別した。

なお、本稿で取上げられなかった棚卸資産の簿記・会計の諸問題が、いろいろと残されている。たとえば、総平均法における商品有高帳の記帳内容には触ることができなかった。

また商品売買取引の簿記の問題として、今後の最大の論点は、三分法が21世紀のビジネスの世界で、いつまで生き残り存続するのか、ということかも知れない。三分法も、総記法や分記法のように消えゆく運命にあるのか、言いかえれば、商業簿記も工業簿記と同様に、すべて売上原価対立法（商品販売時に商品 a/c から売上原価 a/c に振替える方法）に収斂・統一されてゆくのか、という大きな問題である。このような問題を論じる能力が筆者にあるかどうかは、心もとない次第であるが、もし意欲が残っていれば、また更なる論説を發表することとして、他日を期することとする。

（本稿は、令和5（2023）年度における専修大学会計学研究所による共同研究（スタディ・グループ）に対する研究助成によって達成された、研究成果の一部をまとめたものである。）

注

- 1) 太田哲三著、『近代会計側面誌—会計学の六十年—』、中央経済社、1968年、249-250頁。
- 2) 番場嘉一郎著、『棚卸資産会計』、6版、国元書房、1978年、

1145-1146頁。

- 3) 番場嘉一郎著、『棚卸資産会計』, 6版, 国元書房, 1978年, 1146-1147頁。
- 4) 中村忠著、『新稿現代会計学』九訂版, 白桃書房, 2005年, 136-137頁。伊藤邦雄著、『新・現代会計入門』第5版, 日本経済新聞出版本部, 2022年, 328-330頁。

参考文献

- 伊藤邦雄著、『新・現代会計入門』第5版, 日本経済新聞出版本部, 2022年。
- 太田哲三著、『近代会計側面誌—会計学の六十年—』, 中央経済社, 1968年。
- 中村忠著、『新稿現代会計学』九訂版, 白桃書房, 2005年。
- 番場嘉一郎著、『棚卸資産会計』, 6版, 国元書房, 1978年(初版は1963年刊行)。