

継続記録法と棚卸計算法 の通説的説明の検討

2024.9.1 日本簿記学会全国大会第40回全国大会
金沢大学 竹島貞治

本報告の問題意識とテーマ：簿記の対象はストックか、フローか

- 簿記の対象は何か。簿記を文字通り「帳簿への記録」としてとらえ、かつ継続的に帳簿に記録する必要のあることがらは何かということを考えると、それは本来静的な概念（ストック）で表される経済主体のモノ・財産ではなく、動的な概念（フロー）で表される経済主体の経済活動・経済事象であると考えられる。なぜなら、ストックであればその数量なり価格なりを特定の時点において把握すればよく、それを継続的に記録する必要はないと考えられるからである。
- こうしたことから、簿記のテキストでは一般に、対象を「取引」という動的な概念（フロー）によって説明していると考えられるが、個々の会計処理についての説明をかえりみると、説明の途中で簿記の目的がフローの把握にあるのか、ストックの把握にあるのかということがあいまいになっている場合が少なくない。
- 本報告では、そうした一例として継続記録法と棚卸計算法に関する説明を取り上げて検討を行う。

検定簿記ワークブック2級の問題

問題6-12 次の資料にもとづいて、棚卸減耗損と商品評価損を求め、報告式損益計算書（ただし、売上総利益まででよい）の空欄を埋めなさい。

[資料]	
1. 繰越商品勘定決算整理前残高	300,000円 (600個 単価500円)
2. 仕入勘定決算整理前残高	1,200,000円 (2,000個 単価600円)
3. 期末商品帳簿棚卸数量 500個	原価 600円
4. 期末商品実地棚卸数量 465個	正味売却価額 550円
5. 当期販売数量 各自計算	売価 900円

なお、棚卸減耗損および商品評価損はともに売上原価の内訳科目とする。

損益計算書

I 売上高	()
II 売上原価	
1. 期首商品棚卸高	()
2. 当期商品仕入高	()
合計	()
3. 期末商品棚卸高	()
差引	()
4. 棚卸減耗損	()
5. 商品評価損	()
売上総利益	()

出所：渡部ほか [2024] , p. 32.

継続記録法と棚卸計算法の通説的説明

- 継続記録法と棚卸計算法は、一般に、棚卸資産の払出数量（フロー）を算定する二つの方法として説明されている。
- 継続記録法は、期中における受入数量と払出数量を継続的に記録する方法であり、払出数量を直接的に把握する方法として説明される。継続記録法の場合には、次の計算式が示される。

$$\text{期首数量} + \text{当期受入数量} - \text{当期払出数量} = \text{期末帳簿数量} \dots \textcircled{1}$$

- 棚卸計算法は、期中において受入数量だけを記録し、期末に実地棚卸を実施することにより、次の計算式から払出数量を間接的に把握する方法として説明される。

$$\text{期首数量} + \text{当期受入数量} - \text{期末実地棚卸数量} = \text{当期払出数量} \dots \textcircled{2}$$

継続記録法と棚卸計算法の長所と短所

- 継続記録法は、当期中の払出数量に、期中で紛失、盗難等によって減少した数量（棚卸減耗）が混入することはないため、実態に即した正確な払出数量を把握することができる。
 - しかし、①の計算式から得られる期末帳簿数量は、棚卸減耗がなかった場合の数量であり、実際にある数量と一致するとは限らない。したがって、継続記録法は、フロー（払出数量）を正確に把握することができるが、ストック（期末在庫数量）を正確に把握できない方法と説明される。
 - 一方、棚卸計算法は、実地棚卸によって正確な期末在庫数量を把握することができる。しかし、期末に実在しないものは払い出されたものとみなされるため、棚卸減耗まで払出数量に数えてしまうことになる。
 - したがって、棚卸計算法は、ストック（期末在庫数量）を正確に把握することができるが、フロー（払出数量）を正確に把握できない方法と説明される。
- 棚卸計算法と継続記録法にはこうした表裏の長所と短所があるため、払出数量（フロー）と期末在庫数量（ストック）を正確に把握するためには二つの方法を併用する必要があると説明される。すなわち、「実務では、期中で棚卸資産の受入数量と払出数量を継続的に記録すると同時に、期末に実地棚卸を行って帳簿上の残高数量と実地棚卸数量を突き合わせて棚卸減耗を分離し、正確な払出数量と期末残高数量を把握することになっている。」（醍醐 [2000] , p. 110）と説明される。

通説的説明に対する疑問①：「継続記録法には不備がある」という見解について

- 一つ目は、継続記録法には不備があるという点である。たしかに、①の計算式によって算定される期末帳簿数量は、実際の期末在庫数量と必ずしも一致するわけではない。しかし、継続記録法の目的はフロー（払出数量）を把握することであって、ストック（期末在庫数量）を把握することではない。したがって、払出数量（フロー）を正確に把握しうるのであれば、その本来の目的を達成しているのであるから、期末在庫数量（ストック）を正確に把握できないことを継続記録法の欠点とするのは適切ではないと考えられる。

通説的説明に対する疑問②：継続記録法と棚卸計算法の併用関係の説明方法

- 二つ目は、継続記録法と棚卸計算法の併用関係である。継続記録法と棚卸計算法は、ともに払出数量（フロー）を算定する方法として説明されている。したがって、棚卸計算法と継続記録法の併用というのであれば、それは本来フロー比較計算、すなわち、継続記録法によって算定される払出数量と、棚卸計算法（②）によって記録された払出数量との比較によって行われなければならないと考えられる。
- しかし、棚卸計算法と継続記録法の併用の方法については、一般に、継続記録法にもとづいて算定される帳簿上の棚卸数量と、実地棚卸数量とのストック比較計算の方法が示されている。たしかに、実地棚卸は棚卸計算法の実施に不可欠な要素であるが、棚卸計算法はフロー（払出数量）を算定する方法であり、ストック（期末在庫数量）を算定する実地棚卸とは性質を異にしている。したがって、棚卸計算法と継続記録法の併用というのであれば、ストック比較計算ではなく、フロー比較計算の方法を示す必要があると考えられる。
- ただし、ここで算定される数値は、フロー比較計算でもストック比較計算でも結果は同じになる。それゆえ、便宜的にストック比較計算の方法を示しているとも考えられるが、もしストック比較計算の方法を示すのであれば、そこで使用されているのは棚卸計算法（②）ではないので、棚卸計算法と継続記録法が併用されているという説明は適当ではないと考えられる。

通説的説明に対する疑問③：継続記録法と棚卸計算法の併用の目的

- 三つ目は、継続記録法と棚卸計算法を併用する目的についてである。上記の説明では、両者を併用する目的は正確な期末残高数量（ストック）を把握するためと説明されている。しかし、簿記の対象はフローであると考えれば、両者の併用はストックではなく、フローの把握を目的として行われていると説明する必要があると考えられる。
- では、その場合のフローとは何か。それは、棚卸減耗である。棚卸減耗は、商品の受入や払出と同じように随時生起している事象であるが、その都度記録することは困難であり、かつ効率的ではないので、便宜上、期末に一括して把握していると考えられる。
- このように考えると、継続記録法と棚卸計算法を併用する目的は、「帳簿棚卸数量から棚卸減耗を分離することによって正確な期末残高数量（ストック）を把握すること」ではなく、むしろ、「継続記録法では把握しえない棚卸減耗というフローを把握すること」と説明しうる。

棚卸計算法と継続記録法の併用関係の図解

図 1 棚卸計算法と継続記録法の併用関係

I 棚卸計算法

期首数量	期中受入数量	期中払出数量	期末数量
------	--------	--------	------

= 実地棚卸数量
(実在数量)

II 継続記録法

期首数量	期中受入数量	期中払出数量	期末数量
------	--------	--------	------

= 帳簿棚卸数量
(あるべき数量)

III 棚卸計算法と継続記録法の併用

期首数量	期中受入数量	期中払出数量	棚卸減耗量	期末実地棚卸数量
------	--------	--------	-------	----------

↓

継続記録法

↓

棚卸計算法

岩田教授の見解

➤ 岩田巖『利潤計算原理』、同文館出版、1993年、pp. 69-70では、次のように述べられている。

「継続記録法が、この貯蔵中の変動〔棚卸減耗のこと—筆者注〕をも区分して記録するためには、どうしたらよいかというと、それには棚卸計算法に援助をもとめるほかはない。すなわち継続記録法による帳簿残高を棚卸計算法によって決定された実際在高と比較して、符合するかどうかを確かめるのである。両者が一致すれば、保管中に変動がなかったことであり、食違えば変動があった証拠である。通常は帳簿残高より実際在高が少ないことが多いが、この差額は貯蔵中に生じた減耗であって、棚卸差損とよばれている。継続記録法の帳簿残高をこの減耗分と実際在高と区分してはじめて、変動原因の分析が完全に行われたことになる。したがって変動原因の記録を正しく行うためには、継続記録法を棚卸計算法と結合し、並行して行うことが必要である。」

参考文献

- 岩田巖『利潤計算原理』、同文館出版、1993年。
- 醍醐聰『会計学講義 [第4版] 』、東京大学出版会、2000年
- 中野常男『複式簿記会計原理』中央経済社、2000年。
- 渡部裕亘ほか『検定簿記ワークブック 商業簿記2級』中央経済社、2024年。

ご清聴ありがとうございました。