



棚卸計算法観と低価基準観：
動的棚卸計算法と動的低価基準

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2009-08-25 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 平敷, 慶武 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.24729/00001718

棚卸計算法観と低価基準観

——動的棚卸計算法と動的低価基準——

平 敷 慶 武

I はじめに

会計が動態論的会計として確立されている今日、その象徴的会計思想である「原価配分の原則」が、棚卸資産に対して適用される場合には、一般に、二つのアプローチがある。すなわち、「継続記録法」(ないし「恒久棚卸法」)と「棚卸計算法」(ないし「定期棚卸法」)がそれである。両者は、共に、数量計算法としても、また、価額計算法としても適用される。継続記録法とは、「たな卸資産の受入数量と払出数量との記録を継続的に行うことによって、払出数量と残存数量を帳簿上常時把握する方法である⁽¹⁾」。また、棚卸計算法とは、「たな卸資産の受入数量の記録は行われるが、期中における払出数量の記録は行わず、一定期末において実地たな卸の⁽²⁾手続を通じ、たな卸資産の⁽²⁾実在量を把握し、受入総量から期末手数量を差し引き、期中における払出数量を⁽²⁾間接的に把握する方法である。」と説明されている。

ところで、動的会計観、言い換えると、期間損益計算との関係からみて、原価配分原則の具体的適用形態に関して、継続記録法が損益計算目的に合致した本質をもつことについては、ほとんど異論はみられない。しかし、これに対して、「棚卸計算法」の場合には、その本質の理解に関して、学界を二分するほど根本的に相異なる見解が存在している。すなわち、「静的棚卸計算法観」と「動的棚卸計算法観」がそれである。低価基準観の相違ないし混乱、すなわち、「動的低価基準観」と「静的低価基準観」の相違は、この二つの「棚卸計算法

(1) 武田隆二著『最新財務諸表論』, 昭和58年, 198頁。

(2) 前掲書, 197頁。

観」の相違に起因しているといえよう。なぜなら、低価基準の適用は、必然的に、「棚卸計算法」を前提としているからである。つまり、低価基準は棚卸計算法を前提として適用されるために、低価基準の本質が低価基準自体の本質とは無関係に、棚卸計算法の本質観と錯綜して動態論的ないし静態論的に理解され、その結果、低価基準観が混乱をきたしているのである。少くとも、それが低価基準観を二分する一因になっていることは疑いがない。しかも、二つの棚卸計算法観は、会計における二つの利益計算原理と不可分であるために、きわめて根本的なものである。それゆえに、棚卸計算法観の相違に起因する低価基準観の相違も、また、きわめて根本的な相違である、といえよう。

従って、低価基準の本質を解明するためには、先ずもって、棚卸計算法観について考察することが不可欠であろう。

そこで、まずは、種々の棚卸計算法観からみていくことにしよう。

II 静的棚卸計算法観

今日、動的会計観が一般に不動の会計観として確立されている。その中心的会計思想が原価配分の原則である。当該原則の棚卸資産に対する適用形態の一つである棚卸計算法が静態論的に理解されている見解がなお存在するということは、きわめて驚くに値することであろう。しかし、そのことは、現実には、当該棚卸計算法観、すなわち、財産計算の観点から静態論的に理解される静的棚卸計算法観（以下、『棚卸計算法』と表現する）の主張者がいかに多いかを知るならば、あるいは驚くには値しないことかも知れない。静的棚卸計算法観の主張は、典型的には、岩田、中村、染谷、新井、および植野等の各教授の見解にみられる。

1. 染谷説

染谷教授は、棚卸資産会計における費用測定の複雑性を指摘した後、「利潤計算原理」と「消費数量の計算方法」の関係、及び「消費数量計算方法」と「評価法」との関係について、次のように述べている。

すなわち、棚卸計算法は財産法原理に基づく消費数量計算法であり、棚卸計算法を前提とする評価法ないし単価計算法が「財産法的費用計算法」であって、要するに、棚卸計算法は財産法的費用計算法として理解されている。言い

換えると、会計における二つの利益計算原理である「財産法」と「損益法」を前提として、棚卸資産に関する消費数量の計算方法及びその評価法（ないし単価計算方法）は、財産法系統と損益法系統とに大別される。当該消費数量の直接的継続的把握法である継続記録法は損益法原理系統であって、当該継続記録法を前提とする評価法が損益法的費用計算法であり、他方、消費数量の間接的一括的計算法である棚卸計算法は財産法原理系統に属し、従って、棚卸計算法を前提とする評価法は財産法的費用計算法である⁽³⁾、とされている。このことは、次の論述から理解できるところであり、就中、棚卸計算法と財産法との関係についてはそうである。すなわち、「第2の財産法の原理に基づく消費数量の計算方法というのは、当該財貨や用役の期末数量から逆算して間接的・一括的に消費数量を計算する方法である。一般に、この方法では、期首数量に当期の購入数量を加算し、これから期末数量を差引くかたちで、財貨や用役の消費数量が把握される。これにも、計算手続的には、期末在高を实地棚卸によって確認する場合と、観念的にその在高が存在すると仮定するに止めその手続を省略する場合とがある。いわゆる『棚卸計算法』による消費数量の計算は前者に属し、⁽⁴⁾」と述べ、さらに、「(2)財産法的費用計算法 これは、期末に手許にある数量に単価を乗じて当該資産の期末の金額（期末棚卸資産の金額）を確定し、この金額から間接的・結果的に費用額を把握する方法をいう。これには、棚卸計算法に基礎をおく先入先出法、後入先出法、最終仕入原価法などがあげられる。」⁽⁵⁾と述べられている。

要するに、棚卸計算法は、財産法的であって、「静的棚卸計算法観」に立脚していることが理解できるであろう。

2. 植野説

植野教授も棚卸計算法を静態論的に理解している。

すなわち、原価主義の徹底化の観点からなされる低価基準弁護論は論理的に誤りである。その理由は、当該弁護論は資産評価額は残留原価であるという思

(3) 染谷恭次郎・森藤一男著『講座財務諸表論』, 162～163頁。

(4) 前掲書（傍点引用者）, 162頁。

(5) 前掲書（傍点引用者）, 165頁。

考に立脚しており、そのことは、**残留**という限り、まず売上原価なる費用が測定された後に残存する原価という意味であるから、手続的には売上費用の決定が第一であるべきである。それにもかかわらず、**残留原価**が回収可能性の観点から先に決定され、次いで当期費用を確定するという手続がとられるのであるから、そのような手続は本末転倒であるからである、とされている。従って、棚卸計算法による当期費用の算定は、計算上の便宜性と財産計算法優先のもとで是認される、と主張されている。この見解は、次の論述から明らかである。すなわち、『徹底した原価主義評価』による低価主義擁護論も論理的にあやまりを犯している。資産の評価額を**残留原価**としながら、まず、この**残留原価**の回収可能性を問題とし、それから当期の費用分を算定するとの考え方は本末転倒している。**棚卸計算法**にみられる期首在高に当期仕入高を加えそれから**期末残高**を差し引いて当期費用を算定する方法は、計算上の便宜性とさらに**財産計算法優先**をもとにして是認されるのであって、**損益計算**を第一にして、費用配分を考えていくなれば、当期費用分をまず決定し、それから**残留原価**を出すという考え方を、・・・⁽⁶⁾少くとも理念的には、守るのが本筋であろう。」と述べられている。

このような論述から、**棚卸計算法**が**財産計算法**ないし**静態論**的に理解されていることは明らかである。要するに、植野説は「**静的棚卸計算法観**」に立脚していることが理解できるであろう。

3. 高橋説

高橋教授は、「**計算と事実の照合**」という手続の中には、「**記帳と取引の照合**」と「**残高と現状の照合**」の二つが存在するとし、**棚卸計算法**と関連する後者については、次のように述べている。すなわち、「これに対して**残高と現状の照合**という手続は理論上は『**財産法**』の**計算原理**に立脚するものであり、実務上は『**実地棚卸法**』と呼ばれ、一時点における**記帳残高**をその時点における**事実たる実在高**と突合し前者を後者に引直す手続である。」⁽⁷⁾と述べられている。

(6) 植野郁太稿「原価主義の理論的根拠」(傍点引用者)、企業会計第16巻第12号、20頁。

(7) 黒沢清主編体系近代会計学 第一巻『会計学の基礎』所収「第6章 実現原則」、昭和34年4月、314頁。

つまり、棚卸計算法が静的会計観の観点から理解されていることは明らかであって、要するに、高橋説はいわゆる「静的棚卸計算法観」に立脚している。

4. 新井説

新井教授も、棚卸計算法を財産計算目的の観点から理解している。しかも、それをより詳細に展開している。

すなわち、棚卸資産原価の配分にあたり、その前提となる二つの数量計算方式である「継続記録」と「棚卸計算法」とは各々本質を異にするものであって、継続記録法が損益法系統の手続であるのに対し、棚卸計算法は財産法系統の手続である。従って、期中払出額と期末棚卸額とは同時的・自動的に決まるものではないこと、さらに、同一名称の評価法でも、期中払出額の評価に適用される場合と期末棚卸額の評価に適用される場合とでは、異質のものとなることが主張されている。要するに、根本的に重要なのは、数量計算方法である。当該数量計算法によって評価法の本質は影響されるのであるが、そのような数量計算法である継続記録法と棚卸計算法とは互いに異質のものである、とされている。とりわけ、棚卸計算法の特質については、次のように述べられている。すなわち、「継続記録法と棚卸計算法とは、このように数量計算において異った狙いをもっている。継続記録法はこれによって期中の払出数量を正確に個別的に把握することが第一義的であり、期末残高数量の確定は第二義的である。これに対して、棚卸計算法は期末残高数量の把握をその主目的とし、期中における払出しを一括的に把握することはその副次的意義とされるものである。このことは、継続記録法が会計理論上は損益法に結びついた数量計算方式であることを意味し、棚卸計算法は財産法に結びつけて理解されるべき数量計算方式であることを意味する。」⁽⁸⁾・「継続記録法を前提として計算される期中払出価額と棚卸計算法を土台とする期中払出価額とは異質のものであり、同様に棚卸計算法をもととして計算される期末棚卸価額は継続記録法より導かれた期末棚卸価額とは異質のものといふことができる。」⁽⁹⁾と述べられている。

(8) 黒沢清主編『近代会計学大系Ⅳ資産会計論』所収新井益太郎稿「第四章 棚卸資産会計論」(傍点引用者)、昭和45年8月、110頁。

(9) 前掲書、119頁。

このような論述から、棚卸計算法は継続記録法とは本質を異にするものであって、それが静態論的に理解されていることは明らかである。すなわち、「静的棚卸計算法観」が主張されているのである。

5. 中村 説

中村教授も、棚卸計算法を静態論的に理解している。

すなわち、同教授は、費用配分原則を棚卸資産に対して明確に説明することは困難であるとし、その理由を、次のように述べている。すなわち、「ところが棚卸資産については必ずしもそうではなく、定期棚卸法が採用される場合はAの部分（期末棚卸額一引用者註）が先に決まり、残りが費用とされるからである。取得原価の枠内で費用と資産との分割が行なわれる限り、費用配分原則の適用なのであるが、期末資産価額の決定が先に行なわれる点で価値評価の思想が一部はいりこんでいるとみられがちだからである。」⁽¹⁰⁾と述べられている。つまり、費用配分原則を棚卸資産に対して明確に説明することは困難であり、その理由は、定期棚卸法の場合には価値評価思想を伴うからである、とされている。

従って、この見解は棚卸計算法が静態論的に理解されていることを意味するのであって、要するに、中村説は「静的棚卸計算法観」に立脚しているといえるであろう。

6. 岩田 説

棚卸計算法を財産法的ないし静態論的に理解している論者の典型は、何といっても岩田教授であろう。同教授の論旨は、次の如くである。

すなわち、企業会計の本来の姿は財産法と損益法を基軸とする二元的利潤計算構造であり、当該構造が財産構成の複雑化によって破壊されていることが指摘されている。その1つの説明例として、棚卸資産の会計手続がとりあげられている。つまり、棚卸資産の会計処理における財産法と損益法の組合せ関係の考察にあたって、注意すべきことは、評価の前提となる数量決定の仕方である。当該数量決定方法の中、ゾル・ベスタンドの計算法である継続記録法が損益法系統の手続に属し、他方、イスト・ベスタンドの計算法である棚卸計算法

(10) 中村忠著『現代会計学』（傍点引用者）、71頁。

は財産法系統の手續であって、両者は會計的性質をまったく異にする、とされている。要するに、棚卸計算法が、財産法に属する手續として静態論的に理解されているのである。そのことは、次の論述から明らかであろう。すなわち、
「この両者の性質を比較してみると、継続記録法はまず払出量を把握して、しかる後現在量を帳簿の上で計算することである。だから、棚卸方法としては計算上の残高すなわちゾル・ベスタンドの計算であって、損益法に属する手續である。これに反して、棚卸計算法は現物の実地調査によりイスト・ベスタンドを直接決定し、その上で帳簿の受入記録との比較から払出量を間接に計算するのである。それ故これは財産法系統の手續であるといふことができる。かくて両者は會計的性質をまったく異にする方法なのである。」⁽¹¹⁾・「財産法の計算によればまず期末に商品の実地棚卸を行って現在量を確定する。この現在量を適当な評価基準によって評価し、これを期首在高とその期の仕入高の合計高から差引いて一期間の売上原価を総括的に計算するのである。これに対し損益法の計算によれば、継続記録法を基礎として、販売の都度一口毎に売渡商品の原価を帳簿上計算し、これを集計して一期間の売上原価を決定することになる。」⁽¹²⁾と述べられている。

このような論述から、要するに、岩田説が「静的棚卸計算法観」に立脚していることは明らかである。就中、岩田説に於ては、静的棚卸計算法観が、利潤計算原理及び貸借対照表本質観との関連からすぐれて理論的にかつ徹底して主張されていることが特徴である。

III 動的棚卸計算法観

「静的棚卸計算法観」に対して、棚卸計算法を期間損益計算の観点から損益法に属する手續として動態論的に理解する見解がある。すなわち、「動的棚卸計算法観」がそれである。今日の支配的な会計観が動的会計観であることを省みるとき、「動的棚卸計算法観」の存在はむしろ当然のことであるといえるであろう。

(11) 岩田巖著『利潤計算原理』(傍点引用者)、昭和45年、68～69頁。

(12) 前掲書(傍点引用者)、70～71頁。

このような「動的棚卸計算法観」(以下、「棚卸計算法」と表現す)は、典型的には、黒沢、山下、渡辺、阪本、番場、江村、および鈴木等の各教授の見解にみられる。

1. 黒沢説

黒沢教授は、棚卸計算法の性格を期間損益計算の観点から理解しており、しかも、きわめて理論的かつ歴史的に論証している。

すなわち、「…棚卸評価とは、期末における在庫品の客観的価値を評価することではなくて、在庫投資のために投下した原価のうち、未費消の分を測定して、これを次期に資産として繰り越す方法である。」⁽¹³⁾「…棚卸評価は、期間的費用配分の一方法にほかならない。すなわち…、商品勘定の場合、商品の調達のために支出した原価を、当期の費用たる売上原価と、次期以後の費用となるべき棚卸資産(商品在庫高)とに分割したのである。」⁽¹⁴⁾と述べている。さらに、定期棚卸計算法は、取引形態の発展(すなわち、口別商業・冒険的季節的取引から永続的企業への移行)にともなう新しい損益計算形態(すなわち、口別損益計算から期間損益計算への移行)における損益計算のための不可欠の要素となったとして、棚卸計算法ないしストックの評価について、次のように述べている。すなわち、「…旅商時代から近世初期の定住商時代に発展するとともに、口別計算は不可能となり、定期棚卸の方法による期間損益計算の導入が不可欠となった。…すなわち在庫品の売買による回転を通じて、投下資本の回転という現象を生じ、投資と投資の回収を一定の決算期ごとに比較することにより、期間的に損益を確定する必要を生じた。そのために決算期末に、在庫品の現在高を決定しなければならない。これを定期棚卸法という。」⁽¹⁵⁾「いうまでもなく、商品棚卸高は、一定の期末におけるストックの現在高であり、ストックの価値は資本(キャピタル・ストック)を構成する重要な要素である。すなわちストックの評価問題は、企業の期間的利益を決定するための要件であるとともに、資本の現在の状態を決定するための前提である。」と述べている。

(13) 黒沢清著『会計学の基礎』(傍点引用者)、昭和50年、92~93頁。

(14) 前掲書(傍点引用者)、103頁。

(15) 黒沢清編集代表『会計学辞典』(傍点引用者)、昭和57年10月、648頁。

要するに、棚卸計算について、「…期間的評価とは、毎期の損益計算のための評価である。期末棚卸資産現在高の評価…の問題にはほかならない。これを一括して棚卸評価の問題と称してもさしつかえないであろう。棚卸評価は結局期間的費用配分である。」⁽¹⁶⁾と述べられている。

このような論述から、棚卸計算法が損益計算の観点から把握され、要するに、それが「動的棚卸計算法観」として理解されていることは明らかである。

2. 阪本説

阪本教授も、棚卸計算法の本質を、動態論的に理解している。

すなわち、「期末棚卸法は、今日ではもはや財産計算の手段ではなくて、むしろ主として損益計算の手段として、期間費用の確定計算のために採用されている。それゆえに期末棚卸高に付する価額（単価）の決定についても、…継続記録法の場合と同様に、先入先出法…売価棚卸法などがある。」⁽¹⁷⁾と述べられている。

このことから、棚卸計算法が期間損益計算の観点から把握されていることは明らかである。要するに、棚卸計算法は「動的棚卸計算法観」として理解されているのである。

3. 番場説

番場教授も、棚卸計算法の本質を動的会計の観点から理解している。

すなわち、同教授は「数量把握の第2の方法を棚卸計算法と名づける。帳簿には受入記録のみを行ない、定期的に物品の实地棚卸を行なって手持量を調査し、受入量から棚卸量を差し引くことによって払出量を推定する方法である。…継続記録を行わない棚卸資産にとっては、实地棚卸は費用配分のための

(16) 黒沢清著『近代会計学』（傍点引用者）、昭和39年、54頁。

(17) 神戸大学会計学研究室編・第3版『会計学辞典』（傍点引用者）、1005頁。

同じ論旨は、阪本安一著『会計学の基礎』においても、述べられている。すなわち、「棚卸資産の消費による費用の計上について、継続記録法によらない場合には、通常期末棚卸法によるものである。棚卸の方法、もともと一定時点における資産現在高の確定計算、すなわち財産在高計算のための手段として生れたものである。しかしながら今日では、それは損益計算の手段として用いられ、一定の時点における財の在高を確定することによって、一定期間における財の消費高を確定する手段となっている。」、阪本安一著『会計学の基礎』、62頁。

不可欠の手段である。」⁽¹⁸⁾と述べている。

このような論述から、棚卸計算法の性格が期間損益計算の観点から把握され、従って、棚卸計算法が「動的棚卸計算法観」として理解されていることは明らかである。

4. 渡辺説

渡辺教授も、棚卸計算法の本質を動的会計の観点から理解している。

すなわち、同教授は、棚卸計算法、いわゆる「間接法」の本質に関して、「・・・棚卸資産原価の合計額（期首繰越品原価総額と当期受入品原価総額との合計額）を当期払出品と期末棚卸品との間に配分する場合に二つの接近法がある。一は先ず期末棚卸品の原価を決定しこの金額を棚卸資産原価の合計額から控除することによって払出品原価を確定する方法であり、・・・このように棚卸資産原価配分思考の下においては、払出品原価又は期末棚卸品原価の何れか一方の決定は同時に他方の原価を確定する関係にある。」⁽¹⁹⁾と述べている。さらに、適正な期間損益計算を行うにあたって、配分方法が合理的であるための要件の一つとして、原価配分方法は直接法（すなわち継続記録法）として用いても間接法（すなわち棚卸計算法）として用いても同一の結果が得られることがあげられている。⁽²⁰⁾つまり、棚卸計算法（いわゆる間接法）は継続記録法（いわゆる直接法）と期間損益計算上同質のものであると理解されている。従って、「棚卸計算法は損益法に立脚し、払出原価の把握の方法として棚卸品原価の決定から接近しようとする方法である。」⁽²¹⁾と規定されることになるのである。

要するに、棚卸計算法は損益計算的性格をもつものとして把握され、したがって、渡辺説は、「動的棚卸計算法観」に立脚していることが理解できるであろう。

5. 江村説

江村教授も、棚卸計算法の性格を動的会計の観点から理解している。

(18) 番場嘉一郎著『棚卸資産会計』（傍点引用者）、昭和55年、375～376頁。

(19) 渡辺進著『棚卸資産会計』（傍点引用者）、昭和40年、24頁。

(20) 前掲書、27～28頁。

(21) 木村重義編著『体系会計学辞典』所収（渡辺進稿）、259頁。

すなわち、江村教授は、棚卸資産の「分別経理」を前提とする「個別計算法」について述べた後、「棚卸計算法」の必要性および「棚卸計算法」における「決算評価」が「個別計算法」の場合とは異った意味をもつことを、鋭く指摘している。その際、「棚卸計算法」の性格については、至極簡単なこととして、損益計算的に理解されるべきである、と主張されている。すなわち、「…商業の場合に見られるように、繰越商品棚卸高プラス期中商品仕入高マイナス期末商品棚卸高という方式で計算される〈売上原価〉は、期間損益計算には不可欠の存在であり、従って、期末に在庫する棚卸資産の〈評価〉もまた、欠くべからざるプロセスであって、極めて重要な意味をもっている。しかし、それは〈財産評価〉として重要ではないのであって、〈期間的費用〉としての〈売上原価〉の決定のために必要とされていることは、簡単なことながら、記憶しておかなければならないであろう。」⁽²²⁾と述べられている。

この論述から、明らかなように、棚卸計算法の性格が損益計算の観点から至極簡単自明のこととして把握されているのであって、要するに、棚卸計算法は「動的棚卸計算法」として理解されているのである。なお、「簡単なことながら」と敢えてことわっている点は、意味深長であるから、留意しておくべきであろう。

6. 鈴木説

鈴木氏は、実地棚卸法を動的会計観の立場からきわめて明確に解明し、かつ主張している。

すなわち、動的会計観に立脚した費用配分理論の下では、棚卸資産に関しては、その損益計算書価額（売上原価）と貸借対照表価額（期末棚卸評価額）とは同時的相互的に決定される。そのことは、(イ)全くの発生費用の配分であって費用配分自体には「評価」は伴わないこと、(ロ)費用配分は当期費用額の決定のみならず期末評価額の決定にも影響を及ぼすということである。従って、「実地棚卸」のもつ会計的意味は、静態論におけるような価値評価とは概念的に異なるということである。すなわち、「…実地棚卸法による場合の棚卸資産評価

(22) 江村稔稿「企業会計原則解説『資産評価の諸原則』」（傍点引用者），産業経理第16巻第1号，143頁。

の概念は、貸借対照表を客観的価値論の観念において財産目録を作成することにより一時点における企業の真の財産状態を表示するものとして財産を評価し、それによって各経営期間における利益を決定しようとする静態論における評価論の立場とは全くその観念を異にすることである。⁽²³⁾と述べ、さらに「費用配分の理論に基づく動態論の立場における実地棚卸ないし評価論は極端な表現をもってすれば財産評価の過程を経ることなく利益の算定を可能ならしめるものと考えられる。⁽²⁴⁾」と論じている。それ故、「動態論の立場における実地棚卸は此の意味でそれは評価概念ではなく費用配分の方法でありその確認目的である⁽²⁵⁾と考えることが妥当である。」⁽²⁵⁾のであり、「期末における実地棚卸は……費用配分の理論に基づき原価配分の具体的手続として認められるところであって、⁽²⁶⁾静態論的財産評価の概念とは別個の概念として理解されるのである。」と把握されている。

要するに、棚卸計算法は、動態論の下では費用配分思考に基づく原価配分の具体的手続であるとされているから、それは「動的棚卸計算法観」として把握されていることが理解できるであろう。

7. 山下説

棚卸計算法の本質に関して、期間損益計算の観点から動態論的に理解すべきことを最も理論的かつ強力に主張している論者は、何と云っても山下教授であろう。

山下教授は、近代会計学の下では、棚卸資産評価論は価値評価論ではなくて、費用配分の立場からの評価論（すなわち、棚卸資産価額論）として特徴づけるべきであって、価値評価思想は抹殺されるべきであると主張して、⁽²⁷⁾大要、次のように、述べている。すなわち、棚卸資産会計の根本問題は売上収益に見合う売上原価の確定にあって、期間的損益計算制度の下では当該売上原価は期間

(23) 鈴木成夫稿「棚卸資産における原価配分と評価について」(傍点引用者)、税経通信、1954年4月号、55頁。

(24) 前掲書(傍点引用者)、55頁。

(25) 前掲書(傍点引用者)、56頁。

(26) 前掲書(傍点引用者)、60頁。

(27) 山下勝治稿「価値評価思想否定のために」、産業経理第17巻第4号、23頁。

的一括的に確定される方式が一般化されているが、問題はその一括確定方式としての「棚卸計算法」にある。というのは、棚卸計算法の本質的特徴は、期末に残存する棚卸資産の在庫高調査を前提とした期間売上原価の算出にある。そのために、棚卸計算法には、財産目録中心ないし財産法の影響とはいえ、消費原価を逆算するための手段性が意識され難い。従って、価値評価思想がつきまといやすく、また、棚卸計算法自体に固有の意味があるかのような錯覚を伴いやすいからである。⁽²⁸⁾しかし、費用配分思考の下における中心的問題は、具体的な配分基準にある。それを達成するためには、当期と次期への費用配分は、当期費用の決定から出発して、当期における売却という具体的事実⁽²⁹⁾に即しかつ当期収益との対応関係においてなされるべきであり、そのことによって費用配分原理に立つ期末棚卸品価額のもつ正しい理解が成立する。すなわち、そのように配分された期末棚卸品価額は、将来の実現可能価値等という価値的性格ではなくて、回収されるべき未費用額としての意味をももつことになるのである。⁽²⁹⁾

ところで、原価配分を当期費用の決定から出発し、売却の事実に基づいて厳密な対応関係で行う具体的基準は継続記録法であって、それは原理的正道である。しかし、そのような継続記録法の理念や効果を事実上達成すべく、その代用法として考えられたものが棚卸計算法である。従って、棚卸計算法には価値評価思想⁽³⁰⁾はない。それ故、「近代会計の下における費用配分思想の下においては、期末棚卸品の価値評価というような思想は全く存しうるものではない。価値評価の考え方を伴いやすい期末棚卸法の下においても、それは、あくまで期間売上原価ないし期間払出原価を把握するための手段であるに過ぎないものであって、しかも、それが原理的に継続記録法の代用法であるという特質を明確に自覚するならば、そこに棚卸評価というかごとき考え方の存しないゆえんが理解されるであろう。・・・そこにこそ、一般的な期末棚卸法の下においても費用配分の思想がよく貫徹されて、最早、そこには棚卸品価値評価というような誤った思想の介在する余地など自ら消失するに至るであろう。」⁽³¹⁾と述べられている。

(28) 前掲書、25頁。

(29) 前掲書、28頁。

(30) 前掲書、29頁。

(31) 前掲書（傍点引用者）、30頁。

同様に、「…そこでは実地棚卸高から出発して、棚卸品総原価を当期収益に見合う当期費用と次期以降の費用分とに配分する。その手続きがどうであろうと、期末棚卸は棚卸品の貸借対照表価額を確定することに本来の目的をもつものではなく、また、そのもつべき将来の売却可能価値を測定する目的をもつものではない。それはあくまで、期間売上収益に対応すべき期間売上原価を適正に算定するための手段であって、棚卸品総原価を当期売上原価分と次期売上原価分とに配分する⁽³²⁾1つの手段としての意味をもつ。」と主張されることになるのである。

要するに、山下説では、近代会計における費用配分思想の下では、その手続きのいかんを問わず、棚卸計算法は、期間的売上費用算定の代用的かつ便宜的な手段であって、すぐれて損益計算の観点から把握されている。棚卸計算法が「動的棚卸計算法観」として理解されていることは明らかであろう。

8. 会計研究公報第43号

会計研究公報第43号は、冒頭において、次のように述べている。すなわち、「企業経営上在庫商品の保有がどうしても必要とされる場合には、適切な財務会計目的のためには、棚卸資産は定期的に適正に棚卸を行って勘定に記録することが必要である。そのような棚卸は、財政状態の表示のためにも又所得の期間的測定のためにも必要である。」⁽³³⁾と述べられている。つまり、財務会計目的上、棚卸資産の「棚卸」は不可欠であり、当該「棚卸」は会計の根本目的である所得の期間的測定のために必要である、とされているのである。

このように「棚卸」の意義を理解することは、公報第43号においては「棚卸」が損益計算の観点から理解されていることを意味するであろう。すなわち、同公報は「動的棚卸計算法観」に立脚しているといえよう。

9. パイル及びラースン

パイル＝ラースンは、次のように述べている。すなわち、「次の点は銘記されるべきである。すなわち、原価の期末棚卸資産への配分の手続きは、また、

(32) 山下勝治著『会計学一般理論』一決定版一(傍点引用者)、昭和43年、109頁。

(33) Accounting Research Bulletin No.43: Inventory Pricing, by Committee of Accounting Procedure of American Institute of Accountants.

売上商品原価の決定の手段でもあるのである。販売用商品原価のどのような部分が期末棚卸資産に配分されても、残余は売上商品原価となる。」⁽³⁴⁾と述べられている。

つまり、棚卸計算が「動的棚卸計算法観」として把握されていることが理解できるであろう。

IV 棚卸計算法観と低価基準観

これまで、各論者の見解を概観してきた。その目的は他でもない、次の点を指摘するためである。すなわち、棚卸計算法の本質観について、我国の学界を二分するほどに相異なる見解がオーソリティの間に存在し、それゆえに棚卸計算法として適用される低価基準の本質観にもまた相異なる見解が存在することになるという関係を指摘するためである。すなわち、棚卸計算法の本質観に関して「静的棚卸計算法観」(『棚卸計算法』)と「動的棚卸計算法観」(「棚卸計算法」)の相違が存在するために、それに呼応して、棚卸計算法として適用される低価基準の本質観も「静的低価基準観」(『低価基準』)と「動的低価基準」(「低価基準」)とに見解が大きく分かれることになるのである。少くとも、低価基準の本質観の相違には、その原因として棚卸計算法観の相違が底流していることは疑いがないであろう。そのことは、既述の棚卸計算法に関する各論者の評価法観ないし低価基準観を考察すれば、明らかになるところである。

ところで、これまでの考察から、「静的棚卸計算法観」とは棚卸計算法を財産計算の立場から財産法系統に属する手続として静態論的に理解することであり、他方、「動的棚卸計算法観」とは棚卸計算法を期間損益計算の立場から損益法系統に属する費用配分の手段として動態論的に理解することであることが、明らかにされた。したがって、棚卸計算法が棚卸資産評価法の適用形態である限り、各棚卸資産評価法の特質もまた棚卸計算法観によって影響されることになるのは必然的であるといえる。事実、「静的棚卸計算法観」の代表的主張者である岩田教授は、「棚卸資産の会計処理において、財産法と損益法との組合せ関係がどうなっているかを考察する場合に、注意を要するのは、評価基準

(34) William W. Pyle, Kermit D Larson, *Foundamental Accounting Principles*, 1981, P. 310.

や、その適用方法より、むしろ評価の前提となる数量決定の仕方である。」⁽³⁵⁾と述べているのである。また、新井教授も、次のように論じている。すなわち、棚卸資産会計における費用配分に於いて、決定的に重要なことは、各評価法は継続記録法と棚卸計算法という異質とされる数量計算方式の中の何れを前提としているかということである。したがって、「これは単価の流れを想定し、残留している資産（すなわち棚卸によって確認された資産）に附せられるべき単価を先入先出、平均、後入先出のごとき流れのなかから選択することができるとしているわけである。すなわち、受入単価の流れの仮定を選択することとなるのであるが、先入先出法や平均原価法、あるいは後入先出法など、期中払出価額の算定に用いられた方法と同一名称で呼ばれるこれらの評価方法が実質的には異⁽³⁶⁾っていることに留意すべきであろう。」と述べている。つまり、同一の評価方法でも何れの数量計算方法を前提とするかによって、評価法の本質が実質的に異ってくることになる⁽³⁷⁾とされているのである。各評価法が数量計算方式のいかんによって実質的に異なることになるのは、無論、棚卸計算法の本質観に関して、新井説が「静的棚卸計算法観」を前提としているからである。同様に、染谷教授にあっては、そのことがより明確に主張されている。すなわち、適用される数量計算方式のいかんによって、各評価法は、継続記録法を前提とする損益法的費用計算法と棚卸計算法を前提とする財産法的費用計算法とに系列的に分類される。その際、継続記録法としてもまた棚卸計算法としても適用可能な先入先出法や後入先出法等は、損益法的費用計算法であると共に財産法的費用計算法でもある⁽³⁷⁾とされているのである。つまり、各評価法の本質が数量計算方法のいかんによって規定される関係にあることがより鮮明にされているのである。

(35) 岩田巖著『利潤計算原理』（傍点引用者）、昭和45年、69頁。

(36) 黒沢清主編『近代会計学体系Ⅳ資産会計論』所収、新井益太郎稿「第四章 棚卸資産会計論」（傍点引用者）、昭和45年8月、123頁。

(37) “財産法”的“費用”計算法という表現は矛盾であろう。なぜなら、“財産法”は“費用”概念とは無縁だからである。この表現は、棚卸計算法が費用計算目的をもつものとして規定されることによって、すなわち、「動的棚卸計算法観」を前提として、初めて会計的意味をもつことになる、と理解すべきであろう。

このように、低価基準以外の一般の評価法についてすら、数量計算法に関する適用形態の如何によって評価法の本質が変化するのであるから、いわんや低価基準の本質が棚卸計算法観のいかんによって異質的に規定されることになるのはむしろ必然的であるとすらいえるであろう。すなわち、棚卸計算法観に関する論者の意識のいかんを問わず、少くとも、論理的には、「低価基準の本質」は「棚卸計算法観の相違」によって互いに異なる本質をもつものとして規定されることになるのである。さらに、例証すれば、「静的棚卸計算法観」の論者である植野教授にあっては、「棚卸計算法にみられる期首在高に当期仕入高を加えそれから期末残高を差引いて当期費用を算定する方法は、計算上の便宜性とさらに財産計算的手法優先をもとにして是認される……」のであるから、『棚卸計算法』として適用される低価基準もまた必然的に財産計算的に理解されることになるであろう。また、中村教授にあっては、費用配分原則の棚卸資産に対する明確な説明が困難である理由として、定期棚卸法による価値評価思想や低価基準による価値評価思想が混入するからであるとされている⁽³⁸⁾。しかし、注意すべきことは、このことは棚卸計算法と低価基準が共に静態論的に把握されていることを意味しているということである。従って、「静的棚卸計算法観」のゆえに「静的低価基準観」の見解がとられ、両者がともに静態論的把握として一致しているのは、論者の意識のいかんを問わず、決して偶然のことではないと理解されえよう。つまり、棚卸計算法が静態論的に把握されているために、低価基準もまた静態論的に把握されていると理解すべきであろう。

要するに、棚卸計算法が『棚卸計算法』（「静的棚卸計算法」）であるがゆえに、低価基準は『低価基準』（「静的低価基準」）となるのである。すなわち、低価基準は、『評価法』（「静的評価法」）として理解されるのである。

他方、「動的棚卸計算法観」に立脚する論者はいかなる低価基準観となるであろうか。

まず、山下教授は、低価基準は「総費用」を期間配分するための人為的例外的修正措置である、とされている。すなわち、当該見解は「それは（低価法—引用者註）、あくまで繰越すべき棚卸資産の貸借対照表価値を時価に一致せし

(38) 中村忠著『現代会計学』、72頁。

めようとする考え方ではなくして、いわゆる保守主義の立場から、時価を拠りどころとして、総費用の期間配分を人為的に修正し、もってその当期配分額を修正しようとする例外措置に他ならない。したがって、そこでもまた、棚卸資産の価値そのものの評価というところに重点があるわけではない。⁽³⁹⁾」と述べられていることから、理解できるであろう。山下教授にあっては、「動的棚卸計算法観」がもっとも理論的に展開されているから、低価基準観についても「動的低価基準」として把握されるのは論理的に当然の見解であるといえよう。このように、山下教授の低価基準観は、損益計算の観点に立脚して保守主義の立場から把握されているのではあるが、ただ、その低価基準観は時と共に変化していることには留意しておくべきであろう。⁽⁴⁰⁾

同様に、「動的棚卸計算法観」に立脚している渡辺教授も、低価基準を動態論的に理解しているといえよう。すなわち、同教授は「棚卸資産原価配分の方法の適用による棚卸品原価の決定に『評価』なる語を用いるとすれば、低価法の適用による棚卸品原価の修正は正に『再評価』であるといえる。棚卸資産原価配分の方法によって評価された棚卸品原価が『再評価』されて修正を受けることとなるからである。⁽⁴¹⁾」と述べている。つまり、低価基準は棚卸品原価配分を修正するための再評価法であるとされているのである。ここで、評価が費用配分原則に立脚して損益計算の観点から理解されているから、再評価法たる低価基準は価値修正法ではなくて費用修正法ないし原価再配分法として動態論的に把握されていることが理解できるであろう。すなわち、低価基準は「動的再評価法」として規定されているから、渡辺説は、「動的棚卸計算法観」に立脚しているがゆえに「動的低価基準観」がとられていると理解されえよう。もちろん、「動的低価基準観」に立脚しているとはいっても、そのことは、費用の修正ないし再配分が原則的に容認されることを意味するものではなくて、当該動

(39) 山下勝治稿「価値評価思想否定のために」(傍点引用者)、産業経理第17巻第4号、30頁。

(40) 山下勝治教授の「低価基準観の変遷ないし系譜」については、拙稿「低価基準の研究—山下学説について—」(鹿兒島経大論集第19巻第3号)を参照されたし。

(41) 渡辺進著『棚卸資産会計論』、昭和40年、53頁。同じ論旨は、同著書の12頁にもみられる。

的低価基準は、あくまでも「棚卸品原価の・販売に先立つ・損益計算への早期吸収である。」⁽⁴²⁾として、例外的に容認されることには留意しなければならない。つまり、低価基準が損益計算の観点から容認されるということとその容認が原則的であるか否かとは別問題なのである。

また、阪本教授も、「動的棚卸計算法観」に立脚しているがゆえに低価基準を「動的低価基準観」（すなわち、「費用の測度であって原価主義の一変形としての低価基準」）として把握している。すなわち、その見解は、「期末棚卸法は、今日ではもはや財産計算の手段ではなくて、むしろ主として損益計算の手段として、期間費用の確定計算のために採用せられている。・・・期末棚卸法のなかで時価法は、必ずしも費用配分の原則にしたがうものとはいえない。しかしながら、低価基準をとるときは、・・・それは必ずしも時価主義によるものではなくて、原価を費用として配分する方法の一種⁽⁴³⁾といえることができる。」と述べられていることから、理解できるであろう。

さらに、江村教授にあっては、「動的棚卸計算法観」に立脚するがゆえに逆に低価基準は動態論的には否定されていると理解されえよう。この見解は、一見、奇妙にみえるが、しかし、きわめて論理的なことである。その論旨は、およそ、次のようである。すなわち、棚卸計算法における棚卸評価は、本質的には売買損益計算という損益計算目的をもち、当該売買損益が「売価－取得原価」として計算される限り、棚卸評価基準は原価主義たるべきである。それにもかかわらず、低価主義が容認される理由は、棚卸計算法における棚卸評価が個別計算法の場合における棚卸評価の目的と混同されているからである、と鋭く指摘されている。すなわち、棚卸計算法における棚卸評価と個別計算法における棚卸評価とは、等しく棚卸評価であるため、棚卸計算法における「棚卸評価」

(42) 前掲書（傍点引用者），54頁。

(43) 神戸大学会計学研究室編『第三版会計学辞典』（傍点引用者），1005頁。

なお、阪本教授が低価基準を原価主義の一種として主張する見解は、次の文献にみられる。円卓討論会「棚卸資産会計の主要課題」（報告者阪本安一「棚卸資産の評価」，企業会計第14巻第1号，142頁）。阪本安一稿「棚卸資産評価と低価主義」，税経通信第16巻第6号，6-7頁。山下勝治編著『会計の論理・商法の論理』所収・阪本安一稿「棚卸資産と低価主義」，141頁。阪本安一著『会計学新講』，165頁。阪本安一著『現代会計学の基礎理論』，58頁。

が個別計算法の場合における『棚卸評価』と混同されるために、前者の場合に損益計算の観点から評価原則として導き出される取得原価主義以外にも評価基準として低価主義等が混入してくることになるのである。つまり、「棚卸評価」（すなわち、「棚卸計算法における棚卸評価」）の目的は損益計算（売買損益の算定）であり、『棚卸評価』（すなわち、個別計算法における棚卸評価）の目的は減耗損ないし評価損の計上であるから、『棚卸評価』が「棚卸評価」と混同されるために低価主義が容認される結果となる、とされているのである。このことは、「それにもかかわらず、棚卸計算法における〈棚卸評価〉に低価主義の適用が認められ、また時価主義の採用まで主張されるのは何故であろうか。それは、結局のところ、前に述べた個別計算法における〈棚卸評価〉の問題が混同されているからであると考えたい。⁽⁴⁴⁾」と述べられていることから明らかである。従って、低価基準に関しては、「この意味において、筆者は、普通に用いられる売買損益決定法としての棚卸計算法の場合、取得原価主義を基本的なものとし、これと同時に、個別計算法における〈棚卸評価〉が並用されるものと考え、〈低価主義〉などを後者の面における〈評価基準〉と理解するものである。⁽⁴⁵⁾」とされ、さらに、「前者（損傷等—引用者註）は期間中に発生した経済的事実を反映する〈棚卸評価損失〉として、期間損益計算では必要なものと考えうるが、後者（時価の下落—引用者註）の意味における評価損失は、期末に在庫する棚卸資産に関する時価主義ないし…低価主義の評価の結果であって、前の場合と明確に区別されるばかりでなく、それが期間損益計算の上で是非とも必要なものであるということは論証しえないであろう。けだし、それは将来に発生すべき事実を反映せんとする損益だからである。⁽⁴⁶⁾」とされているのである。つまり、低価基準は価格下落に伴う評価損を計上するための『棚卸評価』の基準であって、期間損益計算上の必然性はないのである。

要するに、江村説では、「動的棚卸計算法観」に立脚しており、それにも拘らず、当該見解を固守する限り、低価基準が期間損益計算上存在する必然性はないとされているのである。従って、低価基準の存在の根拠は他に求めるしかない

(44) 江村稔稿「会計原則解説『資産評価の諸原則』」, 産業経理第16巻第1号, 144頁。

(45) 前掲書, 144頁。

(46) 前掲書（傍点引用者）, 143頁。

いことになるのである。すなわち、低価基準は「静的評価法」として容認されることになるのである。

要するに、一般に、棚卸計算法が動態論的に把握されているために、低価基準もまた動態論的に把握されることになるのである。すなわち、棚卸計算法が、「棚卸計算法」（「動的棚卸計算法」）であるがゆえに、低価基準は「低価基準」（「動的低価基準」）となるのである。したがって、低価基準は、論理的には、原則的ないし例外的基準の相違こそあれ、原価配分修正法として規定されるべきことになるが、反面、動的棚卸計算法観を厳格に維持する限り、静態論的根拠からしか容認しえない結果ともなるのである。

このような考察から、明らかになったことは、低価基準は、その適用の前提である一数量計算方法としての棚卸計算法をどのように理解するかによって、相異なる本質をもつ評価基準として規定されることになるということである。すなわち、棚卸計算法を静態論的に理解すれば、当該「静的棚卸計算法」に基づいて適用される低価基準は静態論的に理解されることになり、他方、棚卸計算法を動態論的に理解すれば、当該「動的棚卸計算法」に基づいて適用される低価基準は動態論的に理解されることになるのである。言い換えると、棚卸計算法を財産計算の観点から理解すれば、それを前提とする低価基準は価値評価法すなわち「静的評価法」としての「静的低価基準」となり、他方、棚卸計算法を損益計算の観点から理解すれば、それを前提とする低価基準は、原則的ないし例外的の相違こそあれ、費用評価法ないし費用修正法、すなわち「動的評価法」としての「動的低価基準」となるのである。

「動的低価基準」に関しては、動的とは費用動態論のことであって損益計算の観点に立脚することであるから、低価基準は損益計算の観点から肯定される場合だけでなく、否定される場合もありえよう。しかも、前者の場合においても、低価基準が積極的に原則的基準として肯定される場合と消極的に例外的基準として肯定される場合がある。したがって、消極的例外的にしか肯定されない場合は、低価基準は、損益計算書保守主義、すなわち「動的保守主義」に依拠することになる。他方、否定される場合は、損益計算の観点を厳格に固守する限り、評価の原則は原価主義であるから、時価の要素をもつ低価基準は必然的には肯定しえないことになるのである。したがって、この場合において

は、低価基準は、実践的必要からそれを容認しようとするれば、その容認の根拠は損益計算とは異なる観点に求めるしかないであろう。いわゆる貸借対照表保守主義、すなわち「静的保守主義」がそれである。したがって、そのような根拠から、低価基準は、静態論的に純実現可能価値ないし換金価値の測定基準として容認されることになるのである。

このように理解することは、一見、矛盾しているように思われるであろう。なぜなら、「動的棚卸計算法観」に立脚すれば「動的低価基準」となるはずであるにもかかわらず、低価基準が静態論的な換金価値の測定基準として理解されているからである。しかし、それは、決して論理的な矛盾ではないのである。すなわち、低価基準は「動的棚卸計算法観」に立てば「動的低価基準」として規定されるべきであるが、それにもかかわらず、損益計算の観点からは否定されて静態論的な換金価値の測定基準としての意味をもつことになる静的低価基準と「静的棚卸計算法観」に本質的に依拠している「静的低価基準」とは、共に、換金価値の測定基準としては等しくなるのである。しかし、前者の場合には、低価基準が損益計算の観点を厳格に固守した結果として理論的には否定されるべきであるにも拘らず、現実の実践的必要性から消極的に容認されることを意味するのに対して、後者の場合には、低価基準が本来的に財産計算の観点から「静的棚卸計算法観」に立脚した「静的低価基準」として積極的に換金価値を測定するための基準としての意味をもつものとして規定されている。この点で、両者は本質的に異なるのである。つまり、両者は、結果的ないし実践的には等しくても、異質の会計観に、従って、異質の棚卸計算法観に根ざしている限り、本質的ないし理論的には相異なるのである。すなわち、低価基準は、「動的棚卸計算法観」に立てば「動的低価基準観」となるべきであるにもかかわらず、動的会計観を厳格に固持するがゆえに損益計算の観点からは低価基準は否定され、従って、「静的保守主義」に依拠して換金可能価値の測定基準として低価基準は実践的に意義づけられることになるのである。このような見解は、我国の「連続意見書第四」にみられるところである。

要するに、重要なことは、低価基準は、「動的棚卸計算法観」に立脚しているからといって必ずしも損益計算的に肯定されるとは限らないが、「動的棚卸計算法観」に立脚しない限り低価基準は損益計算的には肯定されえないという

ことである。したがって、また、少くとも、最近みられる見解のごとく、損益計算の観点から原則的基準ないし原価主義として積極的に肯定される「動的低価基準観」は、「動的棚卸計算法観」を前提として初めて当該主張が可能となるのである。

V む す び

——あるべき「棚卸計算法観」と「低価基準観」——

棚卸計算法観の相違が低価基準観の相違をもたらすことが、明らかにされた。そこで、次に考察すべきことは、何故に棚卸計算法観の相違が生ずるのかを明らかにし、従って、あるべき棚卸計算法観、ひいては当該棚卸計算法観との関連におけるあるべき低価基準観を明らかにすることである。

ところで、棚卸計算法観の相違、要するに、数量計算法観の相違が利益計算原理との関係で起ることは、すでに明らかになったところである。すなわち、数量計算方法としての継続記録法が利益計算原理としての損益法系統に属するとされることについては何の疑問もないところである。問題は、もう一つの数量計算法としての棚卸計算法については、「静的棚卸計算法観」論者のように、棚卸計算法は利益計算方法としての財産法系統に属すると考えるか、それとも、「動的棚卸計算法観」論者のように、棚卸計算法は期間損益計算制度のメルクマール⁽⁴⁷⁾であって期間損益計算のための手段として損益法系統に属すると考えるか否かにある。したがって、このような問題は、利益計算原理観、ひいては貸借対照表本質観、結局は、会計本質観に係わるきわめて根本的な問題である。

このような問題意識を明確にするためには、「静的棚卸計算法観」論者の見解を吟味する必要があるだろう。岩田教授は、次のように論じている。すなわち、棚卸資産会計に於て財産法と損益法との組合せ関係の考察にあたって、注意すべき重要なことは、評価基準や適用方法よりも評価の前提となる数量決定の仕方であって、^{ゾル・ベスタンド}計算残高の数量計算方式たる継続記録法は損益法系統に属し、他方、^{イスト・ベスタンド}事実残高の数量計算方式たる棚卸計算法は財産法系統の手續に属する。かくて、「棚卸資産会計の根底にある数量計算については、損益法および財産法

(47) 山下勝治著『損益計算制度の発展』，昭和58年，103-122頁。

両系統の計算の二元的関係が本来あるべき正しい形態⁽⁴⁸⁾である。」から、棚卸資産会計の中心である売上利益計算の根本的二形態である口別計算と期間計算に関して、口別計算は損益法計算であるが、他方、期間計算については、売上原価の計算に際し、継続記録法を前提とすれば損益法計算となり、また、棚卸計算法⁽⁴⁹⁾を前提とすれば財産法計算となる、とされている。さらに、正しい利益計算のためには、継続記録法と棚卸計算法とをあわせて行う必要があるが、実際上は、このような本来の姿である財産法と損益法を基軸とする二元的利潤計算構造は棚卸資産の種類や構成の複雑化によって破壊されている。このことをより一般化して、企業会計における財産法と損益法を軸とする本来の二元的利潤計算構造、したがって、それに立脚する理論的なあるべき一種の貸借対照表、すなわち「計算上の対照表」と「事実上の対照表」は、現実には、「ぬえ的な貸借対照表」になっているのである。その原因は、主として対照表が複式簿記によって融合されているためであるばかりでなく、より重要なことは、財産法と損益法の二元的関係が変則的形態に歪曲されてきたためである、とされている。

このように、棚卸計算法観の相違が利益計算原理観との関係で起ることは明らかである。その場合、要するに、論点は棚卸計算法観の相違は、会計の利益計算構造を二元的にとらえて、そのための計算原理である財産法および損益法との関連において、棚卸計算法は財産法固有の本質的かつ不変の性格をもつ手続と理解するか、それとも、会計を損益法に立脚した複式簿記に基づく一元的利益計算構造としてとらえて、棚卸計算法はそのような損益計算のための手続一便宜的ないし修正的であれ—として理解するか否か、という点にある。つまり、問題は、棚卸計算法の本質は何か、近代会計におけるその本質的目的は何かということである。

このような問題は、根本的問題であって、なお慎重な吟味を要するところである。しかし、結局、当該問題は、現代における会計目的観、およびその目的を達成するための利益計算原理観の観点から解決されるべきであろう。

まず、会計目的観については、現代における会計目的が期間損益計算にある

(48) 岩田巖著『利潤計算原理』、昭和45年、70頁。

(49) 前掲書、70-71頁。

ことについては、何ら疑問はないであろう。会計思想が静態的会計観から動態的会計観に移行して久しい今日、財産計算が会計の中心的課題たりえないことに疑問をはさむ余地は全くないといってよい。さらに、計算原理については、現代における会計目的である期間損益計算が収益と費用の対応を基礎とした比較計算、すなわち、損益法に基づいて行なわれることに対しても、また疑問の余地は全くないであろう。しかも、損益法は、組織的記録を前提として初めて成立しえる利益計算原理である。そこでは、棚卸資産に関する限り、費用認識原則である発生原則の具体的原則としての費用配分原則によって当期売上費用および次期繰越費用が限定される。従って、棚卸資産は、費用性資産としての会計的属性をもつものとして規定されることになり、それゆえ、会計的には財産性の属性はないのである。

このように、会計目的としての期間損益計算およびそのための利益計算原理としての損益法を前提とする限り、現代会計に於ては、実地棚卸ないし棚卸計算法のもつ会計的意義もまた必然的に期間損益計算の観点から把握されなければならない。近代会計が損益法に基づく期間損益計算の構造として把握される限り、そのような会計における一つの手続として行なわれる棚卸計算法の存在意義もまた損益計算的意義をもつものとして把握されなければならないことは、当然のことであるといわなければならない。江村教授は、棚卸計算法について、それは期間損益計算上不可欠でありかつ期間的費用（売上原価）決定のために必要であるとし、そのように理解することは、「……簡単なことながら、記憶しておかなければならないであろう。」⁽⁵⁰⁾と述べ、動的棚卸計算法観はきわめて自明のことであるとされているのである。すなわち、棚卸計算は、それ自体自己目的をもつものではなくて、期間損益計算目的のために棚卸資産に関する当期費用と次期繰越費用を把握するために行なわれるのである。言い換えると、動的会計観の下においては、棚卸資産の期末残高は次期以降の費用となるコスト・ファクターのプールであると解されるから、当該期末残高の把握法である棚卸計算法は、売上費用の基本的把握法として機能するばかりなく、さらに、実地棚卸によって確認される評価損ないし減耗損の排除を通して、

(50) 江村 稔稿「企業会計原則解説『資産評価の原則』」（傍点引用者）、産業経理第16巻第1号、143頁。

次期繰越費用を正確に把握し、その結果として、当期売上費用の代替的ないし修正的計算を行うものである。⁽⁵¹⁾したがって、棚卸計算法においては、たとえ当期売上費用が結果的に算出され、手続上、期末棚卸高が最初に算出されようとも、期末棚卸高が次期への繰越費用として規定される限り、期間損益計算目的上は棚卸計算法は実地棚卸高の算定自体に意味があるのではなく、当期費用と次期繰越費用を配分確定するための手続であるところに意味があるのである。要するに、棚卸計算法は、それが損益計算的本質ないし意義をもつことは疑いえないであろう。つまり、棚卸計算法は、当期費用及び次期繰越費用の確定ないし修正計算の手続として費用計算に係わる手続である。すなわち、棚卸計算法は、「動的棚卸計算法」として把握されるべきことが理解できるであろう。

およそ棚卸計算法を財産法系統の手続として規定する論者にあっても、棚卸計算法が現実には売上費用算出のための手続として機能することについては、⁽⁵²⁾等しく認めるところであろう。しかし、財産法は、売上費用計算とは無縁の計

(51) 森田教授は、棚卸計算法は財産法手続に属し、損益法手続の代用法ないしその補充法として適用される、と主張している。すなわち、「しかし、そこでも、財産法に属する計算手続のいくつかは、損益法の手続に代えて、あるいは損益法の欠陥を補うために適用されている。棚卸資産の払出額の計算における棚卸計算法や棚卸減耗費の計算手続などはその例である。」(傍点引用者)と述べられている。番場嘉一郎編著『会計学大辞典』(森田哲彌稿)、396頁。

また、次のように述べられている。すなわち、「他方、収益・費用のなかには、損益法の手続では把握できず、財産額の差としてのみ把握できる項目がある。棚卸減耗費や各種の評価損のごときはその例である。これらは、当該資産の期末実在高を調査し、それと帳簿記録…を比較することによって決定しなければならない。これは財産法に属する計算手続である。今日の企業の損益計算はこのように、損益法が中心になり、財産法の手続がそれを補充するという形で行われている。」(傍点引用者、前掲書、636頁)と。

(52) 棚卸計算法が財産法系統の手続に属すると理解するか否かの見解の相違いにかかわらず、棚卸計算法が払出数量ないし払出額の算定的手段として適用されるといふ点では、見解は一致しているようである。このことは、我国における全ての「会計学辞典」で例外なく一致して解説のなされている見解である。各辞典では、次のように解説がなされている。すなわち、(イ)神戸大学会計学研究室編著『第三版会計学辞典』では、「このように払出品原価(…)を決定する方法を棚卸計算法と

算原理である。したがって、売上費用を算出するために棚卸計算がなされるということは棚卸計算法が期間損益計算のための手段と化したということであって、近代会計においては、棚卸計算法が財産法と結合する会計的意義はないのである。すなわち、棚卸計算法の本質が財産計算の手段から期間損益計算の手段へと変化したのであり、従って、棚卸計算法は損益法を基軸とする期間損益計算構造を前提として初めて存在意義をもつことになるのである。動的会計観の下では、資産が費用として規定される限り、実地棚卸による資産の確認がすなわち費用（売上費用と次期繰越費用）の確認を意味するものであって、財産性の確認を意味するものではないことは明らかであろう。

結局、財産計算から損益計算への会計目的観の変化によって、実地棚卸観も財産計算の手段から損益計算の手段へと変化した。従って、「財産棚卸」から「費用棚卸」へと変化したのである。その結果、要するに、棚卸計算法観も「静的棚卸計算法観」から「動的棚卸計算法観」へと変化したと理解されるのであ

いう。」(傍点引用者、渡辺進稿、784頁)、(ロ)番場嘉一郎編著『会計学辞典』では、「この方法は定期的に棚卸資産の在高一を實地に棚卸することによって把握し、この数量を前期繰越数量と当期受入数量の合計から差し引くことによって $\dot{\text{払出数量}}$ を計算しようとするものである。」(傍点引用者、加藤盛弘稿、651頁)、(イ)黒沢清編著『会計学辞典』では、「…定期棚卸の方法による期間損益計算の導入が不可欠となった。……そのために決算期末に、在庫品の現在高を決定しなければならない。これを定期棚卸という。」(傍点引用者、黒沢清稿、648頁。同じ趣旨は612頁にもある。)、(ニ)渡辺進編著『基準会計学辞典』では、「棚卸資産の在高一を實地に棚卸によって確かめ、これを前期繰越分と当期受入分の合計から差引いて $\dot{\text{当期払出分}}$ を測定する方法である。」(傍点引用者、渡辺稿、296頁)、(ホ)黒沢清編著『会計学辞典』(昭和54年10月4日、東洋経済新報社)では、「棚卸資産の数量計算法の1つであり、期末の現在手持品を実際に調査することによってその在高一を知る方法をいう。…棚卸計算法では、次によって $\dot{\text{期中払出数量}}$ を一括計上することができる。…」(傍点引用者、奥村恵一稿、155頁)、(ヘ)中村忠編『基本会計用語辞典』(昭和53年7月、白桃書房)では、「棚卸計算法とも呼ばれる。前期繰越量と期中の購入数量だけを帳簿に記録し、期末に棚卸資産の残高一を實地調査して、前期繰越数量と期中数量の合計額から期末の實地棚卸数量を差し引いたものをその期間の消費量とする方法である。」(傍点引用者、187頁)、(ト)森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典』(昭和58年10月、中央経済社)では、「棚卸資産について、受入記録と定期的な實地棚卸とにより、一期間の消費数量ないし売上数量を計算する方法。」(傍点引用者、安藤英義稿、269頁)。

る。

かくして、棚卸計算法が期間損益計算の観点から「動的棚卸計算法」として理解されるべきであるならば、当該棚卸計算法を通して適用される低価基準もまた必然的に期間損益計算の観点から理解されるべきことになろう。なぜなら、低価基準がもし財産計算の観点から理解されるべきであるということになれば、低価基準はその適用手続である棚卸計算法の近代会計における動態論の本質観と矛盾し、ひいては近代会計の特徴である動的会計観とも矛盾することになるからである。従って、低価基準は、期間損益計算の観点から費用配分方法として理解されるべきであろう。その場合、低価基準の費用配分方法としての性格に関しては、原則的方法（すなわち原価主義的方法）ないし例外的方法（すなわち費用修正法ないし費用再配分法）という相違がみられようとも、両者は、共に費用配分方法であって、少なくとも価値評価法ではないということは明らかである。すなわち、低価基準は「動的低価基準」であり、従って、それは、静的評価法ではなくて動的評価法として理解されなければならないのである。

それゆえ、もし「動的棚卸計算法観」に立脚しながら「静的低価基準観」をとえたり、また、「静的棚卸計算法観」に立脚しながら「動的低価基準観」を主張するとすれば、そのような見解は論理的に矛盾しているといえよう。なぜなら、評価法の本質はその適用の前提である数量計算方式のもつ会計的属性のいかんによって規定されているからである。⁽⁵³⁾

(53) 山下勝治教授は、「動的棚卸計算法観」に立脚して「動的低価基準観」を主張している。つまり、棚卸計算法観と低価基準観が共に動態論的に規定されている点で、山下説は論理的に首尾一貫した見解である。山下教授が棚卸計算法を動態論的に把握していることは、その著書『決定版会计学一般理論』（109頁）・『損益計算論』（103～122頁）あるいは論文（「価値評価思想否定のために」（産業経理第17巻第4号、23-30頁）によって明らかである。同様に、晩年においては、同教授が低価基準を動態論的に規定していることも明らかである。

しかし、例えば、飯野教授が棚卸計算法観に関しては「静的棚卸計算法観」に立脚し、他方、低価基準観に関しては「動的低価基準観」を徹底して主張していることは、明らかに、疑問とすべきであろう。なぜなら、棚卸計算法観は静态論的に、他方、低価基準観が動態論的に規定されている点で、低価基準が棚卸計算法の適用を前提とする限り、その棚卸計算法観と低価基準観には論理的に首尾一貫性がない

低価基準観の混乱は、その適用の前提である棚卸計算法観が混乱し、当該混乱と低価基準の本質とが錯綜しているためであることが、理解できるであろう。（昭和59年4月14日脱稿）

からである。同教授が「静的棚卸計算法観」に立脚していることは、次の論述から理解できるであろう。すなわち、「しかし、ここに注意すべきは、損益法も財産法もともに、たんなる観念上の理想的モデルであり、したがって現実の貸借対照表においては、棚卸資産については財産法が、そして償却性の固定資産には損益法がその姿を露呈させていることから明らかなように、両モデルが混在しているとはいえても、いずれが中心的かの判定には、将来の研究にまつべき点がおお多く残されている。」（黒沢清編著『会計学辞典』所収・飯野利夫稿「損益法」、傍点引用者、昭和57年10月、591頁、東洋経済新報社）と述べられている。つまり、棚卸資産については財産法がその姿を露呈しているということは、棚卸資産価額を算定するための棚卸計算法が財産法の属性をもつものとして、すなわち、静態論的に把握されていることを意味するであろう。他方、飯野教授が、低価基準を期間損益計算の観点から発生原則に基づき原則的基準として規定する最も典型的論者であることは、論ずるまでもないであろう。

要するに、棚卸計算法と低価基準の本質観は共に論理的に同一の観点から一貫して規定されるべきである。