



棚卸資産概念の研究：
動的棚卸資産観の確立のために

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/10.24729/00001728

棚卸資産概念の研究

——動的棚卸資産観の確立のために——

平 敷 慶 武

I. はじめに

—棚卸資産概念の考察の意義—

「棚卸資産」という用語は、日常的に、広く用いられている言葉である。

しかし、当該用語は広く一般に用いられている割には、その意味は会計的には明確ではない。その理由は、言葉は広く頻繁に使用されればされるほど、その意味が多様化する可能性が起るからであり、また、当該用語の意味が自明であるかのように思われがちだからであろう。「棚卸資産」という用語が多様な意味をもつことは、ホフマン (Raymond A. Hoffman) やジャーニス (C. Paul Jannis) 等によっても指摘されているところである⁽¹⁾。また、辞典的には、棚卸資産は「人が死亡時または有罪判決時に所有している場合に発見されるいっさいの動産 (goods and chattles) や一区画の土地等のごとき、詳細な物品一覧表であって、時として、その性質や価額表をも伴なう。」⁽²⁾とされ、chattlesには goods に含まれない賃借権や家蓄が含まれている。もちろん、棚卸資産には、リスト、カタログ、財産在高等の意味も含意される。さらに、米国・英国・カナダの三カ国間における棚卸資産に関する会計および監査実務の比較研究が行われた。その際、研究者に強い印象を与えたのは、これらの三カ国内で用語が異なるということであった⁽³⁾。棚卸資産という用語は、英国では、一般に、'stock in trade and work in progress' —略称して 'stock'— と呼ばれ、また、米国では、'Inventory' と呼ばれている。しかし、このような用語の相違は、きわめて表面的なもので

(1) Raymond A. Hoffman and Henry Guarders, *Managing and Accounting for Inventories*, 1970, p. 3. C. Paul Jannis, Carl H. Poedke, Donald R. Zieger, *Managing and Accounting for Inventories*, 1980 p. 4.

(2) *The Oxford English Dictionary Volume V H-K*. p. 453.

(3) Accountants International Study Group, *Accounting and Auditing Approaches to Inventories in three Nations*, 1968 p. 1.

あって、その根本概念は殆んど同じであるため、これらの研究者は、結局、便宜上、英国的用語である‘stock’よりも米国的用語の‘Inventory’を採用することとなった。その理由は、‘Inventory’が広く通用していること、‘stock’という言葉は、米国では、一般に、英国におけるいわゆる‘share-capital’（株式資本）を意味するものと受け取られていること、さらに、‘Inventory’によれば予想される何らかの混乱が回避されることのためである⁽⁴⁾、とされている。

それでは、このような棚卸資産概念に関する考察は、会計学においては、そもそも何故に必要とされるのであろうか。棚卸資産に関する評価論ないし原価配分論を考察するにあたっては、先ず、評価の対象である「棚卸資産」の概念を規定しておくことが不可欠の前提であらう。このことは、特に、「低価基準」について考察する場合に妥当するのであって、低価基準に関する考察の出発点は「棚卸資産概念の規定」にあるといつてよい。

棚卸資産評価論の考察にあたって、「棚卸資産の概念規定」が何故に必要であるか。それは、評価法ないし配分法は評価対象の存在を前提として初めて機能し、しかも、評価法ないし配分法の本質を考察するにあたっては、評価法ないし配分法自体の考察に加えて評価対象の属性をも考察することが会計学上実質的意味をもつことになるからである。すなわち、棚卸資産概念の規定を通して、棚卸資産に関し、その範囲が画定され、したがって、その取得原価の決定、棚卸資産費用の測定、および貸借対照表価額の測定等が明確にされ、さらに、棚卸資産の貸借対照表上の区分表示も明確にされるからである⁽⁵⁾。つまり、棚卸資産概念の規定いかんによって棚卸資産に関する損益計算を中心とした近代会計的意義が明確にされるからである。

したがって、本稿の目的は、従来の一般的見解とは異なり、棚卸資産概念が近代的会計観に立脚して、何よりも会計的に定義され、しかも動態論的に規定されるべきことを主張せんとするところにある。

(4) Ibid., p. 3.

(5) 番場教授は、棚卸資産の概念規定が必要であることの理由について、次のように述べている。すなわち、「棚卸資産の概念とか範囲を明確にすることが何故必要であるかといえば、それは貸借対照表において棚卸資産を他の費用性資産と明確に区分表示し、また貨幣資産と明確に区分表示することを可能ならしめるためばかりで

II. 棚卸資産観の概観

ところで、このような会計的意義をもつ棚卸資産概念は、これまでどのように規定されてきたのだろうか。オーソリティの見解をレビューしてみよう。

(1) 「連続意見書第四『棚卸資産の評価』について」

棚卸資産に関する「連続意見書第四『棚卸資産の評価について』」⁽⁶⁾（以下、「棚卸資産意見書」と略称⁽⁷⁾）が、1962年8月に公表された。

棚卸資産意見書では、棚卸資産の概念規定に関して、「貸借対照表に棚卸資産として記載される資産の実体は、次のいずれかに該当する財貨又は用役である。」（傍点引用者）として、次の四つの規準があげられている。

- (イ) 通常の営業過程において販売するために保有する財貨又は用役
- (ロ) 販売を目的として現に製造中の財貨又は用役
- (ハ) 販売目的の財貨又は用役を生産するために短期間に消費されるべき財貨
- (ニ) 販売活動および一般管理活動において短期間に消費されるべき財貨

このように、棚卸資産の一般的概念規定をしたのち、さらに、個別的な具体的事例に関して、次のように述べている。

① 「生産販売のために講入された材料その他の財貨が、一部、長期性資産の製作に借用されることがあっても、本来、生産目的で保有されるものであれば当該財貨のすべてを棚卸資産とする。」

はない。棚卸資産の取得原価の決定方法、棚卸資産費用の測定方法又は棚卸資産の貸借対照表価額の決定方法が他の費用資産の場合とは異なり得ることからも（すなわち損益の適正なる計算を可能ならしめるためにも）棚卸資産の概念ないし範囲の明確化が必要なのである。」（体系近代会計学第四巻片野一郎責任編集『資産会計論』所収、番場嘉一郎稿「第四章 棚卸資産会計論」、昭和38年、216頁。）

(6) 連続意見書の起草者は、番場教授であるといわれる。このことは、「連続意見書『棚卸資産の評価について』は……この原案を書かれたのが番場教授であることは知る人ぞ知る……」（新井益太郎稿「書評番場嘉一郎著『棚卸資産会計』、企業会計第15巻第3号、132頁）の論述から明らかであろう。

(7) 「棚卸資産意見書」という呼び方は、渡辺進教授にはじまる呼称である。渡辺進著『棚卸資産会計論』1965年、505頁。

② 「減価償却計算の対象となる供用中の長期性資産および償却計算の対象とならない供用中の長期性資産（たとえば土地）ならびに供用されたときに減価償却資産として区分されることが明確な、供用前の資産（たとえば据付予定の保有機械）は、棚卸資産ではない。」

③ 「長期性資産の一品目が一年以内に全額償却され、費用化する状態になってもそれは棚卸資産とならない。」

④ 「長期性資産が本来の用途からはずされ、売却する目的で保有されることになった場合、当該棚卸資産は流動資産ではあるが、棚卸資産ではない（通常の営業過程で販売される対象ではなく、したがって費用財を構成しないから）。

⑤ 「ただし、かかる廃棄資産を原材料として生産の用に供する目的で保有する場合には、当該資産は棚卸資産を構成する。」

⑥ 「工場の事務用消耗品は供用されるとともに間接費として製品に化体するから棚卸資産である。」

⑦ 「製品の実体の一部を構成する包装用品も棚卸資産である。」

⑧ 「その他の事務用消耗品、荷造用品は販売の対象たる製品に化体しないが、短期的費用材の性格をもつから棚卸資産である。」

⑨ 「棚卸資産は有形の財貨に限らない。無形の用役も棚卸資産を構成することがある。たとえば加工のみからなる仕掛品、材料を支給された場合にあらわれる労務費、間接費のみからなる半成工事は棚卸資産である。」

⑩ 「不動産売買業者が販売の目的で保有する土地、建物等は……通常の販売の対象となる財貨であるから棚卸資産を構成する。」

⑪ 「立木竹のうち短期間に伐採される部分も、短期間に費用化される費用財であるから棚卸資産を構成する。」

⑫ 「使用資産に類する物品であっても、(a)その実体が徐々に製品に化体していくもの（アルミナ製造における苛性ソーダ溶液等）、(b)耐用期間がきわめて短いもの（消耗工具、器具、備品等）、(c)取得原価が微細なもの（単位当たり取得原価が一定金額未満の工具、器具、備品等）は、物的性状又は会計的条件からみて明らかに棚卸資産である。」

つまり、「棚卸資産意見書」においては、棚卸資産の概念規定に関して、「定

義」自体は、「販売性」の観点から一貫して規定され、個別的具体的事例においては、「費用財」、「短期的費用財」、「生産目的」、「製品への化体」、「販売の正常性」、「物的性状」、および「会計的条件」等の観点から、規定されている。

要するに、棚卸資産の概念規定が「経営機能的」・「物的実体的」に規定されているのである。したがって、「費用性」ではなくて「費用財」として表現されていることに留意しなければならない。⁽⁸⁾

(2) 会計研究公報第43号

会計研究公報第43号・第四章「棚卸資産の評価」（以下、公報第43号と略称）は、棚卸資産概念の規定を「ステートメント1」で次のように行っている。

棚卸資産という用語は、ここでは、次のような有形の動産（tangible Personal Property）の全項目を意味するものとして用いられている。⁽⁹⁾

- (1) 通常の営業過程で販売のために所有されているもの
- (2) そのような販売のために生産過程にあるもの
- (3) 販売にむけられる財貨や用役の生産のために1会計期間内に消費されるもの

次いで、同ステートメント1に関する「ディスカッション3」においては、「棚卸資産という用語に含まれるものは、販売をまつ財貨（商企業の商品および工企業の製品）、生産過程にある財貨（仕掛品）、生産に際し直接間接に消費されるべき財貨（原材料および消耗品）である。」と述べられている。⁽¹⁰⁾

(8) 棚卸資産意見書において、棚卸資産の費用性の指摘がまったく暗示されていないわけではない。たとえば、次の論述がみられるからである。すなわち、「この原価額をもって実現収益に対応する費用とし、未販売の棚卸資産に配分された支出額はこれを将来の期間の費用として繰り越すのである。……費用配分の原則にしたがい、棚卸資産の取得に要した支出額が当期の費用たる部分と将来の期間の費用となる部分とに配分され、後者が決算貸借対照表に棚卸資産として記載されるのである。」（連続意見書第四「棚卸資産の評価について」、第一の二の1、傍点引用者）と述べられているのである。

(9) “Inventory Pricing” by the Committee on Accounting Procedure of the American Institute of Certified Public Accountants (chapter 4 of Accounting Research Bulletin No. 43)

(10) Ibid.

公報第43号においては、棚卸資産の概念規定が「販売性」の観点から規定されている。しかし、同公報には、「棚卸資産意見書」の概念規定にみられる第四番目の規準がないことは留意してよいであろう。要するに、公報第43号においては、棚卸資産は経営機能的に規定されているといえるであろう。

(3) 英国勅許会計士協会「棚卸資産の評価に関する意見書」—会計原則観告書X号—

英国勅許会計士協会の会計原則観告書第X号「棚卸資産の評価に関する意見書」においては、棚卸資産の概念規定に関して、次のように述べられている。

「棚卸資産は現金化されるために有している当座資産である。⁽¹¹⁾」

なお、英国勅許会計士協会によって1960年11月16日に公表されたステートメント第22号「財務会計における棚卸資産の処理」においては、棚卸資産の概念規定をした箇所はみられない。

つまり、棚卸資産が「現金化」の観点から規定されている。したがって、棚卸資産が、財務的または経営機能的に規定されているといえよう。

(4) 国際会計基準第2号

1975年10月に公表された国際会計基準第2号「歴史的・原価主義による棚卸資産の評価および表示」(Valuation and Presentation of Inventories in the context of the Historical cost System, 以後、「国際棚卸資産基準」と略称)は、「定義」の箇所(第8項)で棚卸資産の概念規定を次のように行っている。

「8. 棚卸資産とは、有形の財産で、(a)通常の営業過程において販売を目的として保有されているもの、(b)このような販売を目的とする生産の過程にあるもの、または(c)営業循環過程において財貨もしくは用役の生産上消費されるものをいう。⁽¹²⁾」(傍点引用者)

この定義において通常問題となるのは(c)であって、それは「営業循環過程に

(11) “Treatment of stock-in-Trade and Works in Progress in Financial Accounts” issued November 16, 1960, as Statement 22 by The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

(12) 日本公認会計士協会訳国際会計基準公開草案第2号、『取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示(案)』, 1974年9月11日, 6頁。公開草案第2号・国際

において財貨もしくは用役の生産上消費されるもの」とは何かということである。言い換えると、「貯蔵品」は棚卸資産に含まれるか、もし含まれるとすればどのような貯蔵品であるか、ということである。この問題点に関しては、『生産上』消費されるもの」ということから推察されるように、貯蔵品は製造用貯蔵品に限定されていると理解されよう。したがって、事務用貯蔵品、宣伝用貯蔵品、研究開発用貯蔵品、販売および一般管理用貯蔵品等、要するに、非製造関係貯蔵品は棚卸資産ではないのである。このことは、国際棚卸資産基準における「棚卸資産の表示」に関する「第27項」の説明からも理解されるところである。すなわち、同項では、貸借対照表上「棚卸資産」として掲記される項目には「第8項」で定義された棚卸資産の項目以外にその他の品目も『棚卸資産』という区分に表示されることがあると述べ、その例として「製造関係以外の貯蔵品や研究開発関係の貯蔵品があげられる。」⁽¹³⁾とし、「これらのものは前払費用的な性格をもち、前掲の定義による棚卸資産には含まれない。」⁽¹⁴⁾と述べていることから明らかである。

同様な理解の仕方は、「国際会計基準第2号」に関する中島および川口両教授の「解説」にもみられるところである。すなわち、中島教授は、同基準における棚卸資産の定義に関する二つの条件、すなわち、(i)有形財産であること、(ii)販売を目的として保有中であるか生産の過程で消費されることの条件を指摘した後、棚卸資産には「(ii)の条件からは、販売および一般管理上の保有貯蔵品

会計基準第2号「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示(案)」, 会計ジャーナル, 1974年10月号, 48頁。国際会計基準「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示」, 会計ジャーナル, 1975年12月号, 121頁。国際会計基準草案第2号「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示(案)」, 企業会計第26巻第12号, 41頁。

(13) 国際会計基準「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示」(傍点引用者), 会計ジャーナル, 1975年12月号, 123頁。

(14) 日本公認会計士訳・国際会計基準公開草案第2号「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示」, 6頁。公開草案第2号・国際会計基準第2号「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示(案)」, 会計ジャーナル, 1974年10月号, 50頁。

は含れないことになる。」⁽¹⁵⁾ (傍点引用者) と述べていることから明らかである。また、川口教授も、貸借対照表に棚卸資産として表示されるものは、一般的には、「原材料、仕掛品、製品、商品および貯蔵品という分類」によるべきである(第28項)」を指摘した後、「但し、ここにいう貯蔵品は製造関係の貯蔵品に限定されており、事務用品、宣伝用貯蔵品、研究開発用貯蔵品等の非製造関係貯蔵品は含まれないので注意を要する。」⁽¹⁶⁾ (傍点引用者) と述べていることから明らかであろう。

さらに、国際棚卸資産基準における棚卸資産概念の規定の特徴は、棚卸資産を「有形の財産」(tangible property)として規定しているから、有形でない有価証券(証券業者保有の)・不動産(不動産業者保有の)・用役請負上の未成用役(コンサルタント業務における)は、棚卸資産から除外されることになることである。⁽¹⁷⁾

しかし、棚卸資産の概念規定に関して、就中、国際棚卸資産基準における重要な特徴は、次の規定(第27項)にある。

「19(27)貸借対照表上の『棚卸資産』は、通常、第4項の棚卸資産の定義に含まれる品目から構成される。その他の品目、たとえば、製造関係以外の貯蔵品や研究開発関係の貯蔵品が、「棚卸資産」という区分に掲記される場合もある。(これらのものは前払費用的な性格をもち、前掲の定義による棚卸資産には含まれない。)」⁽¹⁸⁾ (傍点引用者)

(15) 中島省吾稿国際会計基準公開草案第2号「『取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示(案)』について」、企業会計第26巻第12号、38頁。同じ見解は次の論文にもみられる。中島省吾稿 国際会計基準第2号「『取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示』について」、企業会計第27巻第15号、95頁。

(16) 川口順一稿、国際会計基準公開草案第2号「『取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示(案)』の解説」、会計ジャーナル、1974年10年、47頁。同じ趣旨の見解は、次の論文にもみられる。川口順一稿、国際会計基準第2号「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示」の解説」、会計ジャーナル、1975年、12月号、120頁。

(17) 中島省吾稿、国際基準公開草案第2号「『中島省吾稿取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示(案)』について」、企業会計第26巻第12号、38頁。

(18) 国際会計基準「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示」、会計ジャーナル、1975年12月号、123頁。なお、弧箇内は、公開草案の段階における規定である。

すなわち、棚卸資産に関して貸借対照表上の「分類表示」とその「本質」的概念とは別問題であると考えられているのである。言い換えると、貸借対照表の棚卸資産の区分には「原材料、仕掛品、製品、商品および貯蔵品」が表示される。しかし、貯蔵品に関しては、棚卸資産であるのは「製造関係貯蔵品」だけであって、非製造関係貯蔵品は棚卸資産として概念規定されていないのであるが、当該非製造関係貯蔵品も棚卸資産の区分に表示されてよいのである。

なお、このような処置がとられる理由は、国際棚卸資産基準におけるごとく、棚卸資産の狭い定義によって、棚卸資産でないものを棚卸資産の区分に表示しても、その性質・金額・評価基準を注記等によって開示しても実害は生じないと考えられるためであり、他方、棚卸資産を広く定義した場合、国際棚卸資産基準の広範囲な棚卸資産への強制的適用に起因する不都合を回避するため⁽¹⁹⁾であると理解されるのである。

つまり、国際棚卸資産基準においては、棚卸資産の概念規定は、「販売性」を中心として操業ないし営業サイクルである「購入—製造—販売」に即応した有形の動産として規定されている。要するに、棚卸資産が経営機能的に規定されているといえよう。

(5) 合衆国内国歳入法

合衆国内国歳入法（以下、歳入法と略称）では、棚卸資産の概念規定は、公報第43号のように明確ではないが、例示的に次のように規定されている。

「棚卸資産に含められるべきものは、完成品または半製品である。原材料および補助材料の場合には、販売のために取得されたかまたは販売を意図する商品の一部に物的になるようなもの、例えば、小樽、びん、箱のような容器が該当するのであるが、そのようなもののみが、もしその法的権利が売却される製品の購入者に移る場合に、回収のいかんにかかわらず、棚卸資産に含められるべきものとなる。商品は、その法的権利が納税者に帰属する場

19) 中島省吾稿、国際会計基準公開草案第2号『「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示(案)」について』、企業会計第26巻第72号、38頁。

合にのみ、棚卸資産に含められるべきである。」⁽²⁰⁾ (傍点引用者)

つまり、歳入法においては、棚卸資産の概念規定が「販売性」の観点から規定されている。要するに、棚卸資産は経営機能的観点から規定されているのである。

(6) 渡辺説

渡辺教授は、棚卸資産の概念規定にあたって、次のように論じている。

すなわち、「現在棚卸資産なる語は販売を目的とする資産（直接販売の対象となるもののみならず、製造が完了した後に販売されるもの及び製造の過程において直接的間接的に消費されるものを含む）を表わすために用いられるものである。」⁽²¹⁾・「棚卸資産は生産過程に投入され、それ自身販売されることによって収益を齎らす資産である。」⁽²²⁾・「現代においては棚卸資産とは通常の営業過程において販売を目的とする資産およびかかる販売資産を製造するために直接間接に消費される資産を意味する概念として理解されなければならない。」⁽²³⁾と述べ、「要するに我々の定義においては棚卸資産とは(一)日常の営業過程において販売のために所有されている資産(二)販売の対象となる製品たるべく仕掛中のもの及び(三)販売される製品の製造のために直接的、間接的に消費されるものを意味し……。換言すれば棚卸資産とは販売することを目的とする資産及び生産過程に投入せられて販売される資産となるところの資産である。」⁽²⁴⁾と述べられている。

また、棚卸資産の「属性」として、「(一)それが生産のために用いられる場合には数量的に減少するものであること、(二)販売によって比較的短期間に現金化するものであること、(三)「棚卸」によって原価配分することができるものであること」⁽²⁵⁾が指摘され、「棚卸資産であるためには、当該資産の職能及び

(20) United States Internal Revenue Code Provision with Respect to "Inventory" § 1.47-1.

(21) 渡辺 進稿「棚卸資産会計の課題」(傍点引用者)、企業会計第9巻第12号(1957年11月)、18頁。

(22) 前掲論文、19頁。

(23) 渡辺進稿「棚卸資産概念の画定」(傍点引用者)、産業経理(昭和32年12月号)、43頁。

(24) 前掲論文(傍点引用者)、44頁。

(25) 前掲論文(傍点引用者)、44頁。

諸属性から総合的に判断せられなければならない。⁽²⁶⁾」と述べ、棚卸資産の特性を固定資産と比較して「棚卸資産を生産過程に投入（又は販売）する場合に当該棚卸資産は物量的に払出され当該棚卸資産自体は数量的に減少するのであるが、固定資産は一体とし生産に貢献しその用役の提供に当って棚卸資産の如き数量的減少を伴うものではない。原価配分の方法として棚卸資産には棚卸資産原価配分方法が適用される所似である。⁽²⁷⁾」と述べ、そのような根本的特性から、必然的に、棚卸資産の補充の必要性、資金回転期間の迅速性、および流動性⁽²⁸⁾の特性がもたらされる、としている。

このように、渡辺説では、棚卸資産の本質を「販売」に直接間接に結びつけ、生産の流れの参加いかんの観点からとらえ、棚卸資産の範囲を画定するに際しての固定資産とのボーダーライン上の細目（消耗品ないし貯蔵品）についても、次のように規定している。すなわち、「製造用消耗品」は棚卸資産であるが、⁽²⁹⁾「事務用消耗品」・「包装用消耗品」・「工具・器具・備品」は固定資産⁽³⁰⁾であって、棚卸資産ではない。その理由は、製造用消耗品は「……なお生産のためには不可欠なものであり且つそれ自ら消耗するものである点からみて、それらは生産物の流れに参加するものであり生産物の流れの構成要素である……。」⁽³¹⁾と考えられるからであり、また、「事務用消耗品は……製品の製造作業には関係のない費用であるからである。」⁽³²⁾とされ、包装材料は「それが目的に従って使用された場合には販売費に含まれるものであって……前払費用として処理するのが適当であると考えられる。」⁽³³⁾からである、とされている。

(26) 前掲論文，44頁。

(27) 渡辺 進稿「棚卸資産会計の課題」，企業会計，第9巻第12号（1957年11月），19頁。

渡辺 進稿「棚卸資産の画定」，産業経理，昭和32年12月，43頁。

(28) 前掲論文（前者），19頁。前掲論文（後者），43頁。

(29) 前掲論文（前者），20頁。前掲論文（後者），44頁。

(30) 前掲論文（前者），20頁。前掲論文（後者），43頁。

(31) 渡辺 進稿「棚卸資産概念の画定」，産業経理（昭和32年12月号），43～44頁。

(32) 渡辺 進稿「棚卸資産会計の課題」，企業会計第9巻12号，20頁。

(32) 前掲書，20頁。

(33) 近代会計学第四巻，片野一郎責任編集『資産会計論』所収，番場喜一郎稿「第四章 棚卸資産会計論」，216頁。

要するに、渡辺説では、棚卸資産概念が「販売性」の観点から経営機能的に規定されている。従って、その属性として、数量的減少、現金化、棚卸手続があげられているのである。

(7) 番場説

番場教授は、「棚卸資産とは何か」という問に関して、その答は「……現在のところ必ずしも明確にはされていない……」こと、また、棚卸資産の概念ないし範囲の明確化の必要性の根拠、すなわち、「棚卸資産の取得原価の決定方法、棚卸資産費用の測定方法又は棚卸資産の貸借対照表価額の決定方法が他の費用資産の場合とは異なり得ること（すなわち損益の適正なる計算を可能ならしめるため⁽³⁴⁾）」を指摘した後、会計研究公報第43号における棚卸資産概念の規定に関連して、次のような見解を主張している。

1. 「棚卸資産は有形物に限らないし、動産に限らない。」⁽³⁵⁾ こと。すなわち、「用役提供を目的とする企業において」⁽³⁶⁾ 用役の提供に伴う発生原価のうち将来収益に見合うべき繰延原価は無形の棚卸資産であり、また「不動産売買業者が販売目的で保有する土地・建物……は、不動産ではあるが棚卸資産と解さなければならぬ⁽³⁷⁾。」

2. 「販売活動や一般管理活動のために短期的に消費される材料及び消耗品（すなわち消費されると販売費とか一般管理費になる物品）は……棚卸資産から除外する理由は存在しない」⁽³⁸⁾ こと。

3. 用途廃止で売却目的の保有固定資産は棚卸資産ではないこと。その理由は、そのような固定資産は「……費用資産ではなく、むしろ貨幣的資産に近い資産と解されるべきであるから……」⁽³⁹⁾ である。

4. 過剰物品（死蔵物品）は棚卸資産ではないこと。

すなわち、「過剰物品（死蔵物品）は短期的に費用化されたり、現金化された

(34) 前掲書，216頁。

(35) 前掲書（傍点引用者），217頁。

(36) 前掲書，218頁。

(37) 前掲書，218頁。

(38) 前掲書（傍点引用者），218頁。

(39) 前掲書（傍点引用者），218頁。

りする見込のないものであり、従って流動資産の資格をもたない。これらは外形的には棚卸資産に属する物品ではあっても、⁽⁴⁰⁾ 会計的に判断すれば、棚卸資産たり得ない」のである。

5. 貯蔵品（消耗品・消耗工具器具備品・その他の貯蔵品—燃料・油・釘・事務用消耗品，耐用年数1年未満又は相当価額未満の工具器具備品等）は棚卸資産であること。

貯蔵品は、「物的基準」ではなくて会計慣行としての「会計的基準」の観点から棚卸資産であると規定されている。すなわち、「棚卸資産は一回限りしか使用され得ないものであり、繰返し使用されるものでない点で固定資産と区別されるのであるが、使用され得る期間が一年未満の財貨とか、一年以上でも一単位の取得原価が僅少の財貨とかは通常、……固定資産として分類されない。これは会計慣行である。固定資産としない以上、かかる資産は棚卸資産とされるべきである。これを固定資産でもなく、棚卸資産でもないとすることは不合理である。というのは、この種の資産も、材料などと同様に、或いは償却資産と同様に、⁽⁴¹⁾ 費用資産であるからである。」・「棚卸資産と固定資産の区別のメルクマールを使用資産か否かに求めることが妥当なのか、会計的基準ではなく、単なる機能の仕方の相違によらない一時に費用化される資産か否かに求めることが妥当か。前者はいわば物的基準であり、後者は会計的基準であるが、筆者は⁽⁴²⁾ 会計的基準によって判断して差支えないものとする。」とされている。

6. 一年以内に全額償却される状態の長期性資産は分類替えは行なわないこと。⁽⁴³⁾

その理由は、「資産の分類に資産の物的性質が強く考慮される」こと、さらにそれとは別に未償却残高のもつ設備能力に関する金額表現の一貫性保持があげられ、そのような長期性資産は「資産原価の流動化の観点からすれば流動資産であり、短期間に消費される他の棚卸資産と異なるところはないが、しかし分類替えをすることは合目的ではない。流動資産の性質を有する資産額を固定

(40) 前掲書，219頁。

(41) 前掲書（傍点引用者），219頁。

(42) 前掲書，220頁。

(43) 前掲書，220～221頁。

資産としておくことは、貸借対照表の観察者に不利な誤解を与えるものではない。⁽⁴⁴⁾」とされている。

7. 劣化資産は、「……前記の会計的基準を採用すれば、短期間に費用化される劣化資産は固定資産ではなく、棚卸資産である。」⁽⁴⁵⁾こと。

8. 修繕用材料・取替用資材は棚卸資産であること。

すなわち、「修繕用材料でも、取替資産の取替にあてられる物品でも、修繕の用に供され、又は取替の用に供されたときに費用化され、保有される物品（供用前の）がその取得後短期間に費用化される場合には、これを棚卸資産とするという資産区分の会計的基準を採用することが妥当である。」⁽⁴⁶⁾とされている。

このように、棚卸資産の概念について述べているが、結局、番場説にみられる概念規定は、「棚卸資産意見書」にみられる見解とほぼ等しい規定がなされている。そこにみられる特徴は、「販売性」を中心として、「短期的費消性」、「流動性」、「取得原価僅少性」、「使用回数」等の観点から概念規定されていることであり、それは、要するに、経営機能的観点といわれるところの「会計的基準」の観点から規定されていることである。したがって、販売性が広義に解されているといえよう。もちろん、「費用性」も考慮されていることは論ずるまでもない。⁽⁴⁷⁾

(8) 黒沢説

(44) 前掲書（傍点引用者），221頁。

(45) 前掲書（傍点引用者），223頁。

(46) 前掲書（傍点引用者），224頁。

(47) 番場教授は、棚卸資産を次のように定義している。すなわち、1. 費用性資産であること、2. 費用性資産を固定資産と流動資産に区別する必要のあること、3. 区別の基準に関しては、原則は単数回使用可能性資産は棚卸資産とするが、複数回使用可能な資産でも流動性のあるものは棚卸資産に入れ、単数回しか使用できなくても流動性なきものは棚卸資産から排除すること、と定義している。従って、「そういう考え方にたってディフィニションを与えると、販売目的外の資産であっても棚卸資産に含められることになるわけです。」（座談会「棚卸資産の概念と評価」一黒沢清，番場嘉一郎，諸井勝之助，江村 稔，武田昌輔一，産業経理21巻5号，144～143頁）

黒沢教授は、「棚卸資産意見書」を解説して、次のように述べている。

すなわち、「会計常識」⁽⁴⁸⁾的に明らかに棚卸資産に属するものは別として、境界線上にあるいくつかの資産に関する棚卸資産か否かの判定基準として、物的性状ではなくて「資産の機能」ないし「保有目的」⁽⁴⁹⁾をあげ、また、棚卸資産を構成する「財の物質的条件」として、「有形の財貨」のみならず、「無形の用役」もあげている。さらに、使用資産であっても、次の場合、すなわち、(イ)使用資産に類する物品であってもその実体が徐々に製品に化体していくもの（たとえば、苛性ソーダ製造における水銀等）、(ロ)耐用期間がきわめて短い物品（たとえば消耗工具・器備・備品）、(ハ)取得原価が僅少な物品の場合には、「これを棚卸資産として処理することが、……会計慣行上一般にみとめられている」⁽⁵⁰⁾とされている。

つまり、黒沢説では、棚卸資産の概念規定が販売性の観点から経営機能的に定義され、かつ、「製品への化体」・「耐用期間の長短」・「取得原価の僅少性」の要件も加味され、販売性が広義に解釈されている。要するに、棚卸資産の概念規定が経営機能的⁽⁵¹⁾になされている。

(9) 山下説

山下教授は、棚卸資産概念の規定を「販売性」の観点から行っている。

すなわち、「棚卸資産は販売資産ならびに販売資産の生産に消費される有形資産をいうのであって、商品、製品、半製品、仕掛品、原材料、消耗品などに

(48) 「会計常識」ではなくて「経営常識」というべきであろう。棚卸資産が会計的属性からではなくして、経営的属性の観点から考えられているからである。

(49) 黒沢 清稿「棚卸資産の評価について」、『会計』第83巻第4号、117頁。

(50) 前掲論文、120頁。

(51) 座談会「棚卸資産の概念と評価」—黒沢 清，番場嘉一郎，江村 稔，諸井勝之助，武田昌輔一，産業経理第21巻第5号，(昭和36年5月)，148頁。

黒沢教授は次のように述べている。即ち、「AICPA の定義，これは狭過ぎるわけですね。……棚卸資産を定義する場合，販売目的を要件とすることは，いちおう常識としては明瞭だが，この販売目的という概念を広く解釈するのだから救えない。たとえば，消耗品などはあくまでも使用財であり，直接にも間接にも販売目的をもたない。……販売目的の観点からは，税法上の棚卸資産の範疇に入らないものがありますが，しかし会計的には棚卸資産の範疇に入れて悪いとは言えないものがあると思うのです。」と（同座談会，148頁）。

よって代表される。その共通の特質は、直接・間接に販売に向けられる有形財であること、したがってまた、物量による実地棚卸計算が可能であること、の2点にこれを求めることができる。⁽⁵²⁾ (傍点引用者) とされている。

つまり、山下説では、棚卸資産の概念規定が、「販売性」の観点からなされ、物的特質としての有形性と会計的特質としての実地棚卸計算があげられている。要するに、棚卸資産が経営機能的に規定されているのである。

(10) 阪本説

阪本教授は、棚卸資産の概念規定に関して、「その物の性質により所有の目的⁽⁵³⁾によって変ると思います。」(傍点引用者) と述べている。

つまり、棚卸資産の概念規定が「所有の目的」から規定されるということは、「販売性」の観点から規定されるということである。要するに、棚卸資産が経営機能的観点から規定されていると理解することができるであろう。

(11) 江村説

江村教授は、棚卸資産の概念規定を当該資産に関する流入時と決算時の二つの観点から行っている。すなわち、資産概念は流入時には実体概念として規定されるのであって、それは資産のもつ効用と使用頻度との関係から「単用財」と「耐用財」に分けられる、とされている。つまり、「単用財」とは「1回の使用でことごとく財貨の持つ効用を失うものを単用財と称し⁽⁵⁴⁾」、また、「耐用財」とは「繰り返し使用しても効用を持続するものとみなされる財貨を耐用財と称する⁽⁵⁵⁾」のであって、棚卸資産は単用財である⁽⁵⁶⁾、とされている。

(52) 山下勝治著『会計学一般理論』一決定版一、昭和43年4月、92頁。

(53) 座談会「資産会計の問題点」一山下勝治、青木倫太郎、渡辺進、溝口一雄一、企業会計第9巻第11号113頁。

(54) 座談会「棚卸資産の概念と評価」一米・英・独の棚卸資産原則をめぐって一黒沢清、番場嘉一郎、江村稔、諸井勝之助、武田昌輔一、産業経理第21巻第5号(昭和36年5月)、143頁。

(55) 前掲書、143頁。

(56) 江村教授は、次のように述べている。即ち、「私は先ほど実体概念としての棚卸資産と会計的概念としての棚卸資産概念に分けたのですが……。その場合、固定資産と棚卸資産に分かつ基準として、単用財と耐用財という区別があると思うのです。」(前掲書、143頁)。棚卸資産概念を実体概念と会計的概念から規定しているの

他方、決算時には、会計学的概念として規定されるのであって、それは、棚卸資産が決算時に損益計算的に処理されることである、とされている。つまり、実地棚卸によって売上原価を確定することは損益計算に関係することであり、また、評価損益ないし帳簿額の訂正損益という形で損益計算に関係することである、とされている。

要するに、江村説では、棚卸資産の概念規定は実体概念と会計学的概念の二つの観点から行うことが可能であるとされ⁽⁵⁷⁾、しかも、この二つの基準が不明確であることが指摘されている⁽⁵⁸⁾。したがって、江村説では、流入時においては、棚卸資産の概念規定が経営的機能的観点からなされていると理解することができるであろう。

(12) 新井説

新井教授は、棚卸資産概念の規定に関して、次のように述べている。

すなわち、「棚卸資産……とは原則的にいって販売を目的とする資産および販売を目的として消費される資産である。」⁽⁵⁹⁾と述べ、また、一般管理活動のために短期間に消費される財貨が棚卸資産となるか否かは、棚卸資産の概念規定を「理論的に措定するか、あるいは実務上の便宜をもふくめて考察するかによるものである。」⁽⁶⁰⁾とし、理論的に措定すれば棚卸資産とすることは妥当ではなく、実務的に考慮すれば便宜性原則から棚卸資産とすることは止むをえない⁽⁶¹⁾、とされている。さらに、工場消耗品については、それが棚卸資産であるとされるの

は、ユニークである。そして、会計的概念として、単用財と耐用財が規定されている。しかし、この規定は、資産の機能の観点からの規定であって、会計的概念とはいうるか否か、疑問とすべきであろう。

(57) 江村教授は、次のように述べている。即ち、「……この二つのポイントから棚卸資産という概念を構成できるという感じを持っている。」と（前掲書、143頁）。

(58) 江村教授は、次のように述べている。即ち、「棚卸資産に限らないと思うのですが、一般に資産の概念について議論する場合、企業に入ってきた取得の場合と決算の場合を明確に分けて資産を考え、かつ分類する必要があると思います。どうも、この二つの基準が不明確なような感じがするのです。」（前掲書、145頁）と。

(59) 近代会計学体系Ⅳ・片野一郎責任編集『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、87頁。

(60) 前掲書（傍点引用者）、88頁。

(61) 前掲書、89頁。

は、「棚卸資産の性質を本来的に所有しているのではなく、……消費されると1年以内に費用化される資産であるから、固定資産としての通常⁽⁶²⁾の費用配分の手続きたる減価償却を行うことは必要ではない。」ためである、と述べられている。この表現のもつニュアンスからは、工場消耗品は、本質的には固定資産であるが、簡便的に棚卸資産視されているものと解されえよう。つまり、工場消耗品が棚卸資産とされるのは、代替性ないし便宜性原則によるのである。

つまり、新井説では、棚卸資産の概念規定は、原則的には「販売性」の観点からなされている。当該規定は、要するに、経営機能的観点からなされているのである。なお、一般管理活動用消耗品は理論か実務かの相違によって棚卸資産か否かが規定され、また、工場用消耗品は便宜性原則から棚卸資産として規定されている。

(13) ホフマン

ホフマン (Raymond A. Hoffman) は、「棚卸資産は、原材料、製造過程における財貨、完成品、転売のための商品、およびその類のものであり、有形 (seen) で、測定が計算可能な動産の特定時点における手持在庫品を指すものとして用いることができる。」⁽⁶⁴⁾と述べている。つまり、棚卸資産は販売のための有形の動産であるとされている。したがって、ホフマンにおいては、棚卸資産の概念規定が経営機能的観点からなされていることが理解できるであろう。

(14) ミラー

ミラー (Herbert E. Miller) は、棚卸資産概念の規定に際し、就中、消耗品に関しては、「材料や消耗品は、それらが販売のために取得されたか又は販売の意図⁽⁶⁵⁾されている商品の一部と物理的に成るような場合に限り、棚卸資産に含められる。」(傍点引用者)と述べている。

つまり、消耗品の棚卸資産いかんを「販売性」ないし「販売性」をもつ物品

(62) 前掲書 (傍点引用者), 89頁。

(63) 一般管理活動用消耗品は理論的観点からは棚卸資産として規定されないのは何故か。その論拠は明らかにされていない。

(64) Raymond A. Hoffman, and Henry Gurders, *Managing and Accounting for Inventories*, 1970, p. 3. C. Paul Jannis, Carl H. Poedtke, Donald R. Ziegler, *Managing and Accounting for Inventories*, 1980, p. 4.

(65) Herbert E. Miller, *C.P.A. Review Manual*, 1979, p. 85.

への物理的化体性いかなの観点から規定している。それは、要するに、棚卸資産の概念規定が経営機能的観点からなされていると理解することができるであろう。

(15) 南アフリカ公開草案第10号「棚卸資産会計」

ホプキンス (B. D. Hopkins) = エベリンガム (G. K. Everingham) は、1974年9月に公表された「棚卸資産会計」(‘Accounting for Stock’) と題した南アフリカの公開草案第10号 (ED 10) に関して述べているが、そこでは、棚卸資産 (stock) の定義は、次のようになされている。

「‘棚卸資産’ とは、有体であれ無体であれ、企業の通常の営業過程で企業が購入、製造、加工、開発、販売する財産を意味する。」⁽⁶⁶⁾ (傍点引用者)

南アフリカ公開草案第10号の定義は、有形資産のみならず無形資産も含めている点で、他の欧米にみられる概念規定と異なりきわめてユニークである。しかし、「販売性」の観点から規定されている点では、根本的には、ほぼ類似している、といえる。なお、「開発」という表現から推論されるように、南アフリカ特産の天然資源も棚卸資産として規定されていることは、注目してよいであろう。

要するに、同公開草案においては、棚卸資産の概念規定は「販売性」の観点からなされている。当該規定が経営機能的観点からなされていることが理解できるであろう。

(16) ヘンドリクセン

ヘンドリクセン (Eldon Hendriksen) は、会計研究公報第43号における棚卸資産の定義を引用し、それとの関連で、「このカテゴリーからは、非製造活動で消費される消耗品、転売のために保有されていても企業活動にとって附随的な有価証券、使用中または使用年数が満期となったために最終処分予定の設備資産は、除外される。」⁽⁶⁷⁾ とし、また、棚卸資産は流動資産であること、および陳腐化ないし販売不可能な商品は非流動資産として分類されるべきこと、棚卸資産

(66) G. K. Everingham, B. D. Hopkins, Generally Accepted Accounting Practice A South African View-Point, p. 65.

(67) Accounting Theory, by Eldon S. Hendriksen, 1965, p. 314. 水田金一監訳「ヘンドリクセン会計学」(昭和46年, 344頁) も参照。

のストックとフローの間には相互に関連していることを指摘している。

さらに、キャニング、ギルマン、ペイトン、およびリトルトンの諸見解を紹介した後、ヘンドリクセンは、棚卸資産の本質は貨幣資産と前払費用の両極端の間ないし両者にある、と結論している。すなわち、「評価手続上、棚卸資産は、貨幣資産及び前払費用とも異なっている。貨幣資産は、利用可能な又は将来のある時点で利用可能となる購買力額を表わしている。……他方、前払費用は、その収益を稼得する過程で企業によって受領されるべき用役を表わしている。……用役は、それらの取得価値—現在原価又は過去原価—によってのみ評価可能である。しかしながら、棚卸資産は、両極端の間にある。」⁽⁶⁸⁾(傍点引用者)と述べられている。

このように、ヘンドリクセンの見解においては、棚卸資産の概念規定が費用性の観点から一貫してなされておらず、したがって、棚卸資産概念が損益計算の観点から一貫して規定されているか否かが不明確である。つまり、棚卸資産の概念規定が、会計的観点、経営機能的観点、財務的観点、ないし経済的観点の中の何れの観点からなされているかが不明確である。

これまで、棚卸資産概念の規定に関する諸見解をレビューしてきた。これらの見解について、特徴的な点を分類要約すれば、次頁のようになるであろう。

まず、棚卸資産概念の規定に関して、諸見解をみてきたのは、次の点を指摘するためである。すなわち、これらの見解の特徴は、棚卸資産概念の細部の規定に関しては多様性がみられるにしても、根本的に、棚卸資産概念を一様に、「販売性」の観点から規定していることである。重要なことは、国の内外を問わず、また個人や団体のいかなを問わず、すべてのオーソリティが例外なく棚卸資産概念を「販売性」の観点から規定していることである。したがって、重要な問題は、このような「販売性」の観点からなされる棚卸資産の概念規定は果して棚卸資産に関する会計的概念規定たりうるかということである。言い換えると、「販売性」の観点からの概念規定は、会計学的にいかなる意味をもつかということである。

この問題を考察するために、次に、棚卸資産のもつ属性ないし特質について

(68) Ibid., p. 314. 前掲訳書, 345頁。

吟味しなければならない。

各説の特徴の分類

各見解	特性		物的属性		消耗品			法的性格		流動性	
	狭義	広義	有形	無形	工務	製造	事務	動産	不動産	(現金化)	劣化資産
公報43号	○		○	×		○	×	○	×		
連続意見書		○	○	○	○	○	○	○	○	○	
国際会計基準2号	○		○	×		○	×	○	×		○
会計原則勧告書X号 (意見書第22号)	○										
渡辺説	○	×	○			○	×	○	○	○	
番場説		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
山下説	○	×	○	×		○	×	○	△		
黒沢説		○	○	○	○	○	○	○	○		
新井説	○				△		△				
会計士ハンドブック	○		○		△	○	△	○	○		
ホフマン	○										
ヘンドリクセン	○										
アフリカ公開草案10号	○		○	○	×	×	×	○	○		

注記：○印は肯定，×印は否定，および△印は半ば肯定。
江村説はユニークゆえ，この表では分類不可能である。従って，
江村説は示されていない。

III. 棚卸資産のもつ三つの属性

ここで，棚卸資産について概念規定を行うということは，とりもなおさず，
会計学的に概念規定を行うということである。このことは，きわめて単純自明
のことではあるが，しかし，もっとも根本的なことである。この認識から，出発
しない限り，棚卸資産に関するいかなる概念規定も，会計学的概念規定たりう
るものではない。これまで概観してきた棚卸資産の概念規定は，すべて，会计学
における概念規定として論じられていながら，それらは決して会計的概念規定
たりうるものではないのである。なぜなら，そのような概念規定が上述のよう

な根本的立場に立脚していないからである。つまり、我国の「棚卸資産意見書」はじめ、これまで概観してきた棚卸資産の概念規定にみられる「販売性」という概念は、日常的意味としての棚卸資産の経営機能的意味をそのまま「会計的定義」としたものであって、それはもっとも常識的定義ではある。しかし、「販売性」概念をいかに深く追究し綿密に規定したところで、「販売性」概念自体は棚卸資産の会計的概念たりうるものではないのである。なぜなら、「販売性」は、所詮、棚卸資産の「経営機能的属性」を意味するにすぎないからである。それは、少くとも、動的会計観の下における棚卸資産の概念規定たりうるものではないのである。

したがって、棚卸資産の概念規定は、近代会計の目的である期間損益計算の観点、すなわち、動的会計観の観点から一貫して規定されなければならないのである。つまり、棚卸資産概念の規定は、まず会計的観点から一貫してなされるべきであり、当該会計的観点との関連においてその属性として「経済的」および「経営的」観点からの考察はなされるべきなのである。

(1) 棚卸資産の会計的属性

動的会計観の下においては、棚卸資産の会計的属性は、何といたってもその「費用性」（ないし「原価性」）にある。このことは、近代会計の動態論的な資産観と正しく合致したものである。

このように、棚卸資産の本質を「費用性」として把握する立場は、典型的には、ペイトン＝リトルトン共著の「企業会計基準序説」にみられる。すなわち、同著書では、「利益測定上の一要素として考えた場合には、棚卸資産は本質的に材料、労働、その他の配分された費用中まだ（収益によって）償われていない原価である。言い換えると、棚卸資産は財を取得しあるいは生産するに際して発生する原価の流れのなかで次期以降の収益に配分して差支えない部分を表わしている。我々の信するところによれば、このような一般的な解釈は、ゴーイング・コンサーンにたいして、即時実現可能価値とか当面の財政状況を強調するよりも一層重要でありまた有用である。」⁽⁶⁹⁾と述べられている。つまり、動的会計観という近代会計観の確立過程で不滅の金字塔を打ち立てた同著書におい

(69) ペイトン・リトルトン共著「会社会計基準序説」（中島省吾訳，傍点引用者），昭和33年，130頁。

て、棚卸資産の本質が損益計算の観点から動的に規定されているのである。すなわち、「利益測定上の一要素として考えた場合には」という表現から明らかのように、棚卸資産の本質の規定にあたって損益計算という動的会計観に根本的に立脚している。次いで、「棚卸資産は本質的に……費用中まだ償われていない原価である。」という表現から、棚卸資産の本質が損益計算の観点から「費用性」または「原価性」として規定されていることは明らかである。そこでは、「販売性」という概念はみられない。すなわち、「動的棚卸資産観」が規定されているのである。

したがって、このような「一般的解釈」は、「即実現可能価値」や「財産性」を強調する解釈、すなわち「静的棚卸資産観」とは論理的に結合しないことが理解できるであろう。なぜなら、このような「一般的解釈」である動的棚卸資産観の下では棚卸資産の本質は「費用性」にあって、損益計算の観点からの「費用配分」が中心課題となるため、配分の基礎となるのは原価であることになり、したがって、販売価格とは結合すべきではないからである。

同様に、棚卸資産会計研究に関するバイブルともいえるべき会計研究公報第43号においても、棚卸資産の会計的本質が「費用性」として把握されている。⁽⁷⁰⁾すなわち、公報第43号では「棚卸資産会計においては、どの時点においても、その主要目的は、実現所得を適切に決定するために収益に適切な費用を対応させることである。かくて、ある一定期日における棚卸資産は、当期の収益に吸収される費用を対応させた後に残存する手持商品に割り当てられる原価の残高である。」⁽⁷¹⁾（傍点引用者）と述べられている。つまり、棚卸資産の会計的本質は「残存原価」ないし「費用性」であることが指摘されている。もっとも、公報第43号では、その冒頭において、棚卸資産が「販売性」の観点から定義されていることはすでにみたところである。

(70) 会計研究公報第43号に於ても、「ステートメント1」では、棚卸資産が販売性として定義されている。しかし、この定義は、経営的定義であって、会計的定義とはいえないであろう。

(71) “Inventory Pricing by the Committee on Accounting Procedure of the American Institute of Certified Public Accountants (Chapter 4 of Accounting Research Bulletin No. 43), 1953.

また、「会計士ハンドブック」においても、棚卸資産は、「累積原価としての棚卸資産」であるとして、費用性の観点から規定されている。すなわち、「会計的観点からは、棚卸資産は、物理的関係ではなくて将来の収益に適切にチャージされる“コスト・プール”と考えられるべきである。」⁽⁷²⁾（傍点引用者）と規定されているのである。

さらに、黒沢教授も、「棚卸資産の取得原価は、期末における棚卸資産評価の重要な基礎である。けだし、貸借対照表上の棚卸資産の本質は、原材料、商品、製品等の財貨それ自体ではなくて、これらの在庫に投下された原価である。……期末に在庫する棚卸資産の原価は、将来売却実現すべき収益に対応させるために、資産として貸借対照表に計上し、次期に繰り越すのである。」⁽⁷⁶⁾と述べ、また、「費用配分の原則にしたがえば、棚卸資産とは、未消費の原価であり、費用（原材料費、売上原価等）とは費消した原価である。未消費の原価は、貸借対照表に資産として記載し、消費原価は費用として損益計算書に計上される。」⁽⁷⁷⁾と述べられている。つまり、棚卸資産とは、会計的には、「原価性」であることが指摘されているのである。

要するに、動的会計観の下においては、棚卸資産の本質は「費用性」として動的に把握されるべきことが理解できるであろう。このことは、財産計算目的に立脚した静的会計観の下において、棚卸資産の本質を「販売性」ないし「換金価値」として静態論的に把握することとは正に対照的であるといえるであろう。すなわち、近代会計においては、棚卸資産の本質は、「静的棚卸資産観」としてではなくて、「動的棚卸資産観」として把握されなければならないのである。

棚卸資産の動態論的認識は、自明のようであるが、きわめて根本的なことであることを認識すべきである。従来の棚卸資産の会計的本質観が例外なくすべて「販売性」に基礎づけられていることを考える時、動態論的認識はいくら

(72) Accountants Handbook, Fifth Edition, Rufus wixon, Walter G. kell, Norton M. Bedford', 1970, p. 12・4

(76) 黒沢 清著『会計学の基礎』（傍点引用者）、昭和50年4月、92頁。

(77) 前掲書（傍点引用者）、103頁。

強調しても強調しすぎることはないのである。たとえば、すでに概観したように、我国「棚卸資産意見書」においては、棚卸資産は、その「第一の二の1」では「費用性」として会計的に把握されているにもかかわらず、棚卸資産の定義を扱った「第一の七」では棚卸資産概念は「販売性」の観点から明らかに「実体的」に定義されている。棚卸資産が「販売性」として「実体的」に概念規定がなされている理由は、おそらく、たとえ棚卸資産を「費用性」として把握しても、等しく費用性としての属性をもつ有形固定資産から棚卸資産を区別する根拠が必要とされたためであろう。しかし、棚卸資産に関して「費用性」として会計的に把握しながら、いかなる目的からであれ「販売性」として実体的に規定するのは、会計的に一貫した概念規定ではない。すなわち、棚卸資産を「費用性」として会計的に規定したのであれば、棚卸資産を有形固定資産と区別するためにもまた棚卸資産は会計的に規定されなければならないのである。

ところで、棚卸資産の本質を「費用性」として把握するとき、それはいかにして等しく「費用性」を本質とする他の資産から自らを区別しうるであろうか。

その場合、重要なことは、費用性資産としての棚卸資産の会計的本質を他の費用性資産から区別するために棚卸資産は「流動性」ないし「流動資産」との関係から把握されるべきではないということである。なぜなら、「流動性」という概念は財務的概念であるために、棚卸資産の本質を「費用性」として把握する「損益計算的概念」と矛盾するからである。従来の棚卸資産の本質観ないし定義に関する諸見解はすべて「流動資産」との関連で展開されており、そこに棚卸資産の概念規定におけるもっとも大きな弱点があるといえるであろう。

それでは、「棚卸資産の本質」は等しく費用性資産である他の資産からいかにして区別され限定されるべきであろうか。言い換えると、「費用性」資産として規定された損益計算的観点と一貫するような棚卸資産の本質はいかにして規定されるべきであろうかということである。それは、費消の結果「売上原価」となるかまたは売上原価を構成する費用となる資産として規定することである。要するに、棚卸資産は、消費の結果、直接間接に「売上原価」という費用に結びつく資産として規定されるべきである。したがって、棚卸資産を会計的に定義することの意義は売上原価の適正な確定を通して損益計算を正確にすることにありといえるであろう。

それでは、棚卸資産の会計的属性、即ち、売上原価たるべき費用性—「売上費用性」または「売上原価性」—としての資産は、いかにして確認されるのであろうか。その確認に係るのが、棚卸資産の経営的及び経済的属性である。

(2) 棚卸資産の経営的属性

棚卸資産の経営的属性は「販売性」にあるといえるであろう。

棚卸資産の本質は、現在、会計学的には、ほとんど例外なく、「販売性」として規定されている。したがって、「販売性」は棚卸資産の会計的本質規定に関する通説的見解であって、多くの論者によって肯定されているところである。それは、典型的には、もっとも権威のある公報第43号や「棚卸資産意見書」はじめ、国際会計基準第2号、黒沢、山下、渡辺、番場、武田等のオーソリティの見解にもみられる。ただ、これらの見解の間には、「消耗品」に対する見解の相違から「販売性」の範囲に関して見解の相違がみられるにすぎない。すなわち、消耗品の中、製造用消耗品のみを考慮するか、それとも発送用品および事務用消耗品も考慮するかによって、「販売性」が広義にまたは狭義に解されることになるかの相違がみられるにすぎない。言い換えると、棚卸資産の本質としての「販売性」に関して狭義説または広義説の相違がでてくるにすぎないのである。狭義説、つまり、工場消耗品に限定して棚卸資産を規定する見解は、公報第43号、国際会計基準第2号、渡辺説等にみられ、他方、広義説つまり、消耗品をすべて含むものとして棚卸資産を広く規定する見解は、番場、黒沢説等にみられる。

しかし、「販売性」自体は、棚卸資産の経営的属性にしかすぎない。それは、いかなる意味においても、棚卸資産の会計的本質たりうるものではないのである。それにもかかわらず、「販売性」として棚卸資産の本質を規定することは会計的にはいかなる意味をもつのであろうか。しかも、狭義説ないし広義説は、会計学的には何を意味するのであろうか。

まず、棚卸資産の経営的属性を「販売性」として規定することは、直接間接に売上原価に結びつく「費用性」として規定した棚卸資産の会計的本質と経営機能的に符合するということである。というのは、売上原価という費用ないし売上原価に結びつく費用は、棚卸資産が企業の経営活動において実際に販売ないし消費されて初めて具現化されるからである。すなわち、棚卸資産の会計的

本質である「売上『費用性』」は棚卸資産の経営的属性である「販売性」の作用ないし機能を前提として初めて会計的に意味をもちうるのである。「販売性」を棚卸資産の経営的属性として把握することは、販売性としての属性をもたないものは経営的観点からは棚卸資産ではなく、したがって、会計的にも棚卸資産（即ち、売上費用）たりえないということである。言い換えると、本質的に販売性として機能する資産は、一度の使用ないし費消によって経営的に解消され売上原価として費用化するということである。したがって、反復的に使用可能な資産は、経営的に棚卸資産たりえないばかりでなく会計的にも棚卸資産たりえないことになるのである。

また、経営的属性である「販売性」の観点から規定される棚卸資産概念に関する狭義説ないし広義説のもつ会計的意義について、中野教授は、次のように、鋭く指摘している。すなわち、「……一方が営業損益の正しい算定という立場から、他方は売上総損益の正しい算定の立場から、棚卸資産として観念された各特定範囲の諸資産についての会計処理を統一的に考察して行くための論理的出発点を提供する点で、それぞれ特長を有する⁽⁷⁸⁾」と指摘されている。つまり、広義説および狭義説は流動資産の中に「棚卸資産」という概念を設定することを会計的に正当化する根拠を期間損益計算的観点から意義づけ、広義説は、「営業損益の正確な算定に貢献するという立場から正当化され⁽⁷⁹⁾」、他方、狭義説は「……販売資産の製造のために物的に消費され最終的には売上原価の構成要素となる諸項目について統一的な会計処理を考察するための出発基盤を提供することをつうじて、売上価したがってまた売上総利益の計算を正しく行うことに貢献するだろう……⁽⁸⁰⁾」という立場から正当化されると主張されているのである。つまり、経営的属性である「販売性」に関する狭義説ないし広義説は、各々、会計的には、売上総利益ないし営業利益の正確な確定を志向することを意味するものであるとされているのである。

要するに、「販売性」は棚卸資産の会計的属性ではなく、経営的属性として規定されるべきである。「販売性」を棚卸資産の経営的属性として把握すること

(78) 近代会計学体系 I 山下勝治責任編集『損益計算論』所収、中野 勲稿「第五章棚卸資産原価配分」、昭和43年5月、138頁。この指摘は、鋭くかつユニークであり、偉才を放っている。

(79) 前掲書、137頁。

(80) 前掲書、138頁。

の意義は、会計的には、売上費用の確定、したがって売上総利益を適正に確定すべく資産の範囲を確定することにあるのであり、したがってまた、棚卸資産の会計的本質である「売上『費用性』」が棚卸資産の経営的属性である「販売性」ないしそれに結びつくものとしての販売性の機能を通して具体化されるところにある。このような棚卸資産の経営的属性としての「販売性」は、棚卸資産が棚卸資産である限り、不変のものである。

ただ、留意すべきことは、「販売性」が棚卸資産の経営的属性である限り、企業の経営目的いかんによって同一の資産であってもそれが棚卸資産となるか否かは企業間において異なってくるということである。「販売性」を経営的属性として規定するゆえんである。

なお、棚卸資産が経営的属性として「販売性」をもつということは、当該資産が経営において個別単位的に機能することを意味している。すなわち、棚卸資産の経営的機能は単位別である。棚卸資産の原価配分において配分ないし費消にともなう「物の流れ」や「原価の流れ」が設定されるのは、棚卸資産が個別単位的に機能するからである。棚卸資産を継続記録法的にまたは棚卸計算法的に原価配分することが可能であるのは、棚卸資産が「販売性」を経営的属性としてもつために当該資産が個別単位的に機能するからである。

(3) 棚卸資産の経済的属性

棚卸資産が経済的属性をもつということは、棚卸資産が経済財である限り、もっとも本質的なものである。棚卸資産は企業における購買・生産・販売という価値増殖のための中心的経済活動に係るものであるから、それは資産一般のもつ経済的属性をもっとも典型的に具現しているといえる。

ところで、棚卸資産の経済的属性とは何か。また、それは資産一般のもつ経済的属性とどのような関係にあるのだろうか。

まず、資産の本質を経済的属性の観点から規定する見解は、典型的には、米国公認会計士協会の「会計調査研究叢書第3号」や米国会計学会の「'57年改訂ステートメント」等に見られる。スプローズ (R. T. Sprouse) —ムーニッツ (M. Moonitz) は、同研究叢書第3号において資産の本質を「資産とは期待される将来の経済的効益 (expected future economic benefits) のことであって、それに対する権利が当期または過去の取引の結果企業によって取得さ

れたものである。⁽⁸¹⁾と規定している。また、'57年改訂ステートメントにおいては、「資産とは、特定の会計的実体の中で企業の目的にむけられる経済資源（経済的諸財—中島訳）であって、資産は、予想される業務活動に利用しうるあるいは役立ちうる、用役潜在分の総計額である。⁽⁸²⁾」とされている。つまり、資産の本質とは「純済的便益」ないし「サービス・ポテンシャル」であると定義されているのである。このような定義は、明らかに、資産の本質を経済的に規定したものである。したがって、棚卸資産の経済的属性もまたサービス・ポテンシャルであることが理解できるであろう。

このような資産一般の経済的本質をなすサービス・ポテンシャルは、資産の取得様式や形態も多様であるため、「その企業にたいする効用の程度および種類もいろいろと異なる。⁽⁸³⁾」ことになるのである。

それでは、このようなサービス・ポテンシャルとは、棚卸資産という種類の資産については、いかなるものとして規定されるであろうか。言い換えると、棚卸資産が企業に対してもつ効用とは、どのようなものとして理解されるであろうか。

この点について、ベイリー（George D. Bailey）は、次のように述べている。すなわち、「棚卸資産は、その他の項目とは異なり、企業経営の基礎であって必要不可欠のものである。利益要素は、他の項目からは期待されないのであるが、棚卸資産とは分離不可能なものである。なぜなら、利益はそれを得て経営されるべきであるような企業においては固有のものだからである。または、少くとも、そのことが正常に期待されるべきである。さもなければ、何故に人々は商品を買売するのだろうか？⁽⁸⁴⁾」と述べている。つまり、「利益要素」は企業

(81) Robert T. Sprouse and Marice Moonitz, "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises", Accounting Study No. 3, 1962, 11頁。永田金一監訳「ヘンドリクセン会計学」, 270頁。

(82) Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements 1957 Revision『増訂 A.A.A. 会計原則』（中島省吾訳編）, 昭和39年8月, 132~133頁。

(83) 前掲書, 195頁。

(84) George D. Bailey, "Problems—Inventory Pricing" (傍点引用者), Journal of Accounting, October 1941, p. 146。

経営上棚卸資産と分離不可能なものであるとされており、それは、棚卸資産の概念規定にあたって経済的属性を重視して規定したものであるといえるであろう。また、米国公認会計士協会の会計調査研究叢書第13号では、「利益要素は棚卸資産概念の分離不可能な成分であり、棚卸資産項目の稼得潜在力（profit-making potentials）は特定時点におけるそれらの効用価値に関する合理人の尺度である。⁽⁸⁵⁾」「棚卸資産項目の効用価値は、その稼得潜在力によって測定される。⁽⁸⁶⁾」と述べられている。さらに、スタンス（Maurice H. Stans）も「利益をともな⁽⁸⁷⁾って処分される能力が棚卸資産の有用性を構成するものであり……」と述べている。つまり、利益要素は棚卸資産と分離不可分であり、棚卸資産の効用は稼得潜在力にある、とされている。

要するに、上述の見解においては、資産の本質がサービス・ポテンシャルとして把握され、それは、棚卸資産に関していえば、「プロフィット・ポテンシャル」を意味するものとして規定されていることが理解できるであろう。棚卸資産は、それがプロット・ポテンシャルをもつがゆえに、収益価値が生じ、したがって、収益価値を実現するための経営的機能として「販売性」が生ずることになるのである。

ただ留意すべきことは、これらの見解においては、利益要素は棚卸資産の本質を成すものであるとしてそのような観点から棚卸資産の会計的概念規定がなされている。しかし、利益要素がいかに棚卸資産にとって分離不可能な固有の属性ではあっても、プロフィット・ポテンシャルは、所詮、棚卸資産の経済的属性ではあっても、決して会計的属性たりうるものではないのである。即ち、サービス・ポテンシャルに基づく棚卸資産の定義は、経済的定義ではあっても決して会計的定義ではないのである。

(4) 棚卸資産の三つの属性の意義

このように、棚卸資産の属性を経済的・経営的および会計的観点から把握す

(85) Accounting Research Study No. 13, Horace G. Barden, The Accounting Basis of Inventories, American Institute of Certified Public Accountants, 1973, p. 13.

(86) Ibid, p. 152.

(87) Maurice H. Stans, Inventory Pricing, Journal of Accounting, p. 101.

ることは、棚卸資産の原価配分ないし評価を行うにあたっての基本的事実、すなわち、「数量×単価＝原価」という配分ないし評価等式にもマッチする。

この等式は、「数量」(払出または残存)、「価格」(仕入単価)、および「原価」の三つの要素から成立している。「数量」的要素は、棚卸資産が個別的単位別に経営機能を果すということであって、単位計算が可能であることを意味しているのであるが、それは棚卸資産のもつ経営的属性としての「販売性」に基づくものである。

また、「価格」的要素は、当該棚卸資産の取得時における単位当の経済的有用性、すなわち効用を意味しているのであるが、それは棚卸資産のもつ経済的属性としての「プロフィット・ポテンシャル」に基づくものである。さらに、「原価」的要素は、当該棚卸資産の取得時における価値犠牲を意味するものであるが、それは会計的属性としての棚卸資産のもつ「費用性」に基づくものであることを意味している。このように棚卸資産が単位当経済的有用性をもつということは、とりもなおさず、棚卸資産が経済的属性、すなわち、プロフィット・ポテンシャルをもつということである。しかも、物量的価値単位計算が可能であるということは、棚卸資産の経済的経営的機能が単位別になされているということであって、それは経営的属性としての「販売性」をもつことを意味している。したがって、「数量×単価＝原価」という等式は、左辺が棚卸資産の取得時における経済的価値を意味し、それは価値犠牲である右辺の原価に等しいことを意味している。この棚卸資産の取得経済的価値と取得価値犠牲とは、各各、棚卸資産の経済的属性と会計的属性を意味し、両者は等価関係にある。このような等価関係は、棚卸資産の取得時の関係である。言い換えると、取得した棚卸資産について経済経営的に機能する前の関係であって、企業が稼得目的をもって経済活動を行うことを前提とする限り、棚卸資産に関しその経済的価値と会計的価値犠牲とが等価関係にあるといっても、経済的価値は実現の期待される経済的価値の下限を意味し、他方、会計的価値犠牲は消失の予期される価値犠牲の上限を意味している。

棚卸資産が経済的属性をもつことは、計算等式の左辺のもつ意味からも理解できるところである。このような経済的属性をもつが故に、棚卸資産は経済経営活動の対象となりうるのである。つまり、プロフィット・ポテンシャルとし

ての経済的属性をもつ棚卸資産は、典型的には、利益産出のための企業活動プロセスにおける最終段階に到達して成熟した状態にあるから、企業が利益稼得活動を目的とする限り、ポテンシャルな利益を具体化するための経済経営活動が必要となるのであって、それが経営的属性としての「販売性」である。すなわち、棚卸資産は、経済的属性をもつがゆえに販売の対象となるのであって、それゆえにまた経営的属性としての販売可能性をもつことになるのである。ある財貨が販売性をもつか否かは企業経営の性格にかかっており、したがって、販売性のいかんは企業経営目的からみて相対的なものである。重要なことは、販売性は単位別ないし個別的に機能可能であるということである。経済的属性としてのプロフィット・ポテンシャルは価値単位的計算可能性の特質をもつから、そのような経済的属性に基づいて存在する経営的属性としての販売性もまた、物理的に単位別ないし個別的に機能することになるのである。すなわち、棚卸資産の価値移転が経営機能的には単位別になされているのである。つまり、「物の流れ」に即して「価値の流れ」が移転するのである。それゆえに、「棚卸」が可能であって、しかも棚卸計算が会計的意味をもつことになるのである。

このように、プロフィット・ポテンシャルという経済的属性をもつ棚卸資産が経営目的的に機能したとき、当該機能の達成に応じて財務会計的な費用が発生し、未機能の棚卸資産はその取得のための価値犠牲である原価を意味することになる。このような経済的経営的属性をもつ棚卸資産の経済経営活動の事実を数的に表現することが棚卸資産会計であって、棚卸資産は、経済経営活動の結果、一方では販売性棚卸資産は売上原価となり、他方では未費消ないし未販売棚卸資産は原価として表示される。近代会計においては資産は未費消の原価即ち費用性にあるとされているのであり、したがって、棚卸資産の会計的属性は売上原価たるべき原価性ないし費用性にあるといえるであろう。

「原価性」は、経営的に機能していない棚卸資産の会計的属性であり、それはいわゆる未販売の手持の棚卸資産であって、「数量×単価＝原価」という基本等式における右辺の原価概念に呼応するものである。すなわち、基本等式において、その左辺は経済的属性としての経済的有用性すなわち「潜在収益力」を、また、右辺は会計的属性としての「原価性」を意味し、両属性を具体化さ

せる機能をもつのが経営的属性としての「販売性」である。言い換えると、潜在収益が会計的に収益となり、また、原価が会計的に費用となるのは販売活動によるのである。販売前においては、潜在収益と価値犠牲たる原価とは等価関係にある。しかも、企業が利益獲得活動を目的とする限り、潜在収益は経済的有用性の最少額（すなわち下限）を、また、原価は期間費用の最大額（すなわち上限）を意味している。基本等式によって表現されているごとく、販売前においては、左辺と右辺は等価であるとする、つまり、潜在収益と原価は等価であるとする、したがって、販売ないしそれと同質の事象が生起しない限り当該等価関係は不変であると仮定されるのであり、その等価関係を維持すべきであるとするのが原価主義なのである。

要するに、棚卸資産には三つの属性、すなわち、経済的・経営的および会計的属性があり、これらの属性間の関係は、経済的属性は経営的属性の作用を媒介として初めて会計の対象として具体化されるということである。しかも、このことは、棚卸資産の取得ないし配分の際に用いられる基本等式、即ち、「仕入単価×数量＝原価」にもマッチするのである。それゆえ、仕入によって原価が発生するのであれば、払出によって原価の消滅（即ち費用）が発生することになるのは、きわめて当然の論理である。

IV. 棚卸資産概念とその特質との関係

これまで、棚卸資産の属性について考察してきた。これらの属性との関連において、棚卸資産の特質はどのように理解されるべきであろうか。次に、これらの特質について考察しなければならない。

(1) 棚卸資産概念と「販売性」および「流動性」との関係

棚卸資産が経営的属性として「販売性」をもつことはすでに指摘したところである。このように、棚卸資産は「販売性」をもつから、それは「流動性」の特質をもつことになる。「流動性」は「販売性」に基づくものであるから、「流動性」とは現金化ないし現金等価物に転化することである。

しかし、このような転換は通常一年以内に行われるとしても、当該1年基準が「流動性」を原則的または本質的に規定するものではないのである。販売は

営業に基づいて行われるものであり、当該営業循環期間は企業活動の性格によって異なるからである。

したがって、棚卸資産の概念規定を行うにあたってその会計的属性と流動性との関係について重要なことは、流動性の有無であって、流動化の期間の長短ではない。そもそも、何故に「流動性」が強調され問題となるのか。流動性を強調することの会計的意味は何か。それは、棚卸資産の会計的属性である売上原価たるべき費用性を「販売性」によって経営機能的に裏付けるためである。そこでは、「販売性」、したがって、流動性のいかに重要であって、販売期間、従って、流動化の期間の長短は本質的には問題ではないのである。流動性の有無と流動化期間とは別問題である。

このように考察すると、棚卸資産の定義に関する次のような見解は、吟味の余地を残しているといえるのであろう。すなわち、(1)棚卸資産は費用性資産であること、(2)費用性資産を固定資産と流動資産に区別する必要があること、(3)単数使用性資産は原則として棚卸資産であること、しかし、(イ)複数使用可能でも流動性があれば棚卸資産とし、また(ロ)単数使用でも非流動性のものは棚卸資産から除くこと、(4)かくして、販売目的外資産でも棚卸資産に包括可能であること、という見解である。⁽⁸⁸⁾このような棚卸資産の定義にみられる論理は「費用性と流動性（1年基準）があれば棚卸資産である」ということであらう。

しかし、このような見解は、次の点で再吟味されるべきであらう。まず、棚卸資産の定義に関する観点が不明確であるということである。すなわち、棚卸資産概念が一方では費用性概念の観点から、他方では流動性概念の観点から規定されているのは、明らかに矛盾である。それは、損益計算的観点と貸借対照表的ないし財務的観点とが混在しているからである。したがって、二元的であって、会計的定義としては論理が一貫していないからである。つまり、一方では費用性が考慮され、他方では、使用回数すなわち機能的側面が、さらに流動性すなわち財務的側面が考慮されているからである。したがって、棚卸資産の概念規定が費用性の観点から会計的に一貫させるべきであるならば、費用性資

(88) 座談会「棚卸資産の概念と評価」—黒沢 清，番場嘉一郎，江村 稔，諸井勝之助，武田昌輔—，産業経理第21巻第5号，143～144頁。

産は償却性資産と売上費用性資産とに区別されるべきことになるのであろう。

さらに、複数使用可能でも流動性があればそのような資産は棚卸資産に入れるべきだとされている。しかし、これは棚卸資産ではなくて流動資産とすべきであろう。なぜなら、複数回使用可能であるということは、とりもなおさず償却性資産の経営機能的特質をもつからである。すなわち、償却性資産とは、経営機能的には、全体としてもつ用役を企業に提供し減価は部分的である資産のことであるから、⁽⁸⁹⁾複数回使用可能であるということは減価が部分的であることを意味し、したがって、償却性資産の本質をもつからである。それゆえ、複数回使用可能であれば、明らかに、それは償却性資産の本質をもち、したがって、本質的には販売性をもたないことになるから、たとえそれが1年以内に費消されたとしても、本質的には償却性資産とすべきなのである。ただ、本質的には、償却性資産であっても、当該資産が1年以内に費用化するのであれば、それは、便宜的には、棚卸資産と同様な会計処理をすることも許されるにすぎないのである。

(2) 棚卸資産概念と流動資産との関係

一棚卸資産，流動資産，1年基準，営業循環期間基準一

棚卸資産を損益計算の観点から費用性として規定しても、当該費用性資産を等しく費用性資産である固定資産から区別することが、確かに、必要となる。

その場合、重要なことは、これまで棚卸資産の概念を損益計算の観点に立脚して「会計的属性」である「費用性」として規定したのであるから、等しく費用性資産である棚卸資産と固定資産との区別もまた損益計算的観点から一貫して規定されるべきであるということである。すなわち、棚卸資産とは経済経営活動の結果売上費用となるかまたは売上費用のコンポーネントとなるべき費用性資産（すなわち売上費用性資産）のことであり、固定資産とは経済経営活動の結果減価償却費となるべき費用性資産（すなわち償却性資産）のことである、と規定されるべきである。両者は、会計的には、共に、いわゆる支出未費用の費用性資産としては同質であり、費用化の態様において各々異なる特質をもつものと理解されるのである。

(89) 山下勝治著『決定版会計学一般理論』，昭和49年6月，117～118頁。

それでは、このような費用化の態様、言い換えると、等しく費用性資産でありながら、売上原価となる費用性資産と減価償却費となる費用性資産との相違は、何故に生ずるのであろうか。それは、両資産の企業における経営目的に対する機能の相違に求められるのであろう。当該機能の態様は、企業における経営の意思決定に基づくものであるから、「経営的属性」とよぶことができるであろう。その限り、物理的に同一の資産であっても、それが棚卸資産となるか否かは、経営機能的属性によって左右されることになる。すなわち、経営的属性として、棚卸資産は「販売性」を有し、償却性資産は「反復的使用可能性」をもつといえるであろう。「販売性」は正常な直接的販売性を本質的にもつことを意味し、反復的使用可能性は、「全体としてもつ用役を企業に提供し減価は部分的である」（すなわち、全体的用役提供部分的減価性）ような機能形態であって、それ故に償却性資産は反復使用性をもつのである。それゆえ、経営機能的属性として「販売性」をもつ費用性資産はその販売機能の遂行によって「売上費用」となり、他方、経営機能的属性として「全体的用役提供部分的減価性」をもつ費用性資産は用役の提供機能の達成によって減価償却費が生ずることになるのである。

このように、棚卸資産は経営的属性として「販売性」をもつがゆえに「流動性」の特質をもち、したがって、棚卸資産は流動資産として分類されることになるのである。

ところで、流動資産とは何であろうか。米国会計士協会の定義によれば、「流動資産とは『正常な営業循環期間内に、換金、売却もしくは消費することが合理的に予期し得るものとして、通常ははっきり区別される現金その他の諸資産』をあらわすための言葉である。」⁽⁹⁰⁾とされている。棚卸資産との関連で端的に言えば、流動資産とは、正常な営業循環期間内に売却・費消される資産である。したがって、流動性いかなの判断にとって重要なことは、営業循環期間基準がとられるのであるから、売却・消費の期間は画一的なものではないということである。つまり、流動資産の判断基準として通常とられる「1年基準」は、流動資産の本質を規定する本質的要件ではないということである。このよ

(90) 飯野利夫稿「貸借対照表科目分類の原則」, 産業経理第16巻第5号 (昭和31年5月), 89頁。

うに、流動資産の規定にあたって、営業循環期間基準という概念を導入する理由は、「……慣習的にすべての企業に一率的に用いられていたワン・イヤ・ルールを原則的に撤廃して企業の個別的事情を如実に反映し得るような基準を……」⁽⁹¹⁾採用するためである。営業循環期間基準の導入が企業の個別的事情に基づくことは、ある費用性資産が販売性をもつか否かの決定が各企業の個別的意思決定のいかんにかかっていることと呼応しているといえる。もちろん、それは1年基準の全面的廃止を意味するものではない。

したがって、棚卸資産の概念規定にあたって流動資産との関係を考察するに際して重要なことは、棚卸資産は販売性の属性をもつがゆえに流動資産となるのであるが、逆に、「1年基準」によって流動性をもつ資産が必然的に棚卸資産に属すべきであると規定されるべきではないということである。なぜなら、流動資産の定義において、流動性のいかんを規定する本質的基準は営業循環基準であって1年基準は慣行的便宜的基準にすぎないからであり、他方、1年基準による流動性をもつ資産のすべてが棚卸資産の経営的属性である「販売性」をもつものではなく、したがって、棚卸資産の会計的属性である「売上原価性」を構成するものではないからである。

したがって、また、1年基準による流動性をもつ資産（たとえば、消耗品等）が棚卸資産の会計処理と同様な会計処理がなされるとしても、それは、そのような資産が本質的に棚卸資産であるがゆえに棚卸資産的会計処理がなされるのではなくて、慣行的便宜的に棚卸資産的会計処理がなされるにすぎないと理解すべきである。なぜなら、そのような資産も費用化に際して償却性資産の経営機能的特質、すなわち「全体的用役提供部分的減価性」という特質を本来的にもつからであり、他方、ただ、減価の全部的解消がたまたま1年以内で終了するために、1年基準にもとづく棚卸資産的会計処理と結果的に同一になるから棚卸資産的会計処理がなされるにすぎないからである。すなわち、耐用年数が1年未満であるがゆえに期末における棚卸計算による棚卸資産的会計処理が便宜的ないし経済性の観点からとられるにすぎないのである。その意味では、「1年未満・相当価額以下」の資産については、それがたとえ棚卸資産的

(91) 前掲論文、89頁。会計的条件と棚卸資産会計的条件は違う。

会計処理が行われていても、それは棚卸資産の本質をもつからではなくて、単に便宜的会計処理にすぎないといえよう。つまり、「価額基準」は重要性原則に係ることであり、「1年基準」は1年という会計期間に由来する流動性の区別に関する便宜的基準にしかすぎない。すなわち、当該基準に該当する資産は、それが「販売性」という棚卸資産の経営的属性をもつがゆえに本質的に棚卸資産的会計処理がなされるのではなくて、本質的には「全体的用役提供部分的減価性」の特質をもつから償却性資産であるが、減価が1年以内に全部的に解消されるがゆえに本来的な減価償却計算と便宜的な棚卸資産的会計処理が結果的に一致するために、重要性原則に由来する「金額基準」と慣行的基準たる「1年基準」から便宜的に棚卸資産的会計処理がなされるにすぎないのである。価額基準および1年基準は棚卸費用計算が簡便的になされるための要件であって、棚卸資産となるための本質的要件ではない。すなわち、価額基準と1年基準は経験的便宜的基準であって、流動性を規定するための本質的基準ではないのである。

かくして、また、棚卸資産と固定資産を経営機能的に区別する基準としては、「1年基準」よりも「使用回数」ないし「反復的使用可能性」いかに本質的意味をもつといえるのであろう。なぜなら、反復使用可能性は「全体的用役提供部分的減価性」という償却性資産の特質に起因するのに対して、1年基準は全くの経験的簡便的基準にすぎないからである。

要するに、棚卸資産概念の規定にあたって、「棚卸資産」に対する「流動資産」および「固定資産」の関係は、次のようにいえるであろう。棚卸資産は「販売性」の属性をもつから、明らかに、「流動性」の特質をもつ。「流動性」如何を判断するための基準には、「営業循環期間基準」と「1年基準」がある。流動資産に関する米国公認会計士協会の定義からすれば、営業循環期間基準が本質的基準であり、1年基準は形式的基準であるといえるであろう。したがって、棚卸資産と流動資産との関係については、経営機能的な属性としての販売性をもつ費用性資産の流動化が1年未満であるかまたは営業循環期間が1年未満である場合には、棚卸資産は本質的にも形式的にも「流動資産」である。すなわち、流動資産いかなの判断に関して、両基準は一致する。他方、流動化が1年以上ないし営業循環期間が1年以上の場合には、棚卸資産は本質的には流動資

産であっても、便宜的・形式的には非流動資産、すなわち、固定資産ということになるであろう。このような棚卸資産の例としては、造林業・酒醸業等における棚卸資産があげられよう。それ故、「営業循環期間基準」によれば、流動資産は例外なく棚卸資産の上位概念となるが、1年基準によれば、本質的には、流動資産は棚卸資産の上位概念とは必ずしもならないのである。つまり、営業循環期間基準によれば棚卸資産は必然的に流動資産となるが、1年基準によれば棚卸資産は棚卸資産（販売性資産または売上費用性資産）ではあっても必ずしも流動資産になるとは限らないことになるのである。すなわち、営業循環期間基準と1年基準にギャップが生ずるときには、本質的には棚卸資産であっても、1年基準によれば、形式的には固定資産となる場合も存在するのである。もちろん、そのような資産は、固定資産とはいっても、形式的意味においてであるから、当該資産は、損益計算的には、売上費用性資産であって償却性資産ではないことは論をまたないであろう。

他方、「償却性資産」と「固定資産」との関係は次のように考えることができるであろう。償却性資産とは「全体的用役提供部分的減価性」の経営機能的属性をもつ資産のことであるから、固定資産であるか否かの判断に関しては、「減価完了期間基準」と「1年基準」とが考えられる。前者は棚卸資産の場合における流動資産性の判断に関する本質的基準である「営業循環期間基準」に相当するものであって本質的基準であるのに対して、後者は形式的慣行的基準であると考えられる。つまり、1度の使用によって減価が全部的に解消されず、反復的使用可能性をもつ資産が本質的に固定資産である。したがって、減価完了期間が1年以上である場合には、減価償却性資産は、「減価完了期間基準」によってもまた「1年基準」によってもともに固定資産となる。他方、減価完了期間が1年未満である場合には、減価完了期間基準によれば固定資産であるが、1年基準では流動資産となる。言い換えると、後者の場合には、本質的には固定資産であっても、形式的には流動資産となる。つまり、償却性資産は、減価完了期間基準によればすべて固定資産となるのであるが、1年基準によれば必ずしも固定資産であるとは限らないのである。

このように考察してみると、「1年基準」によれば、棚卸資産（売上費用性資産）の場合には流動資産ではなくて固定資産となる場合があり、他方、償却性資産の場合には固定資産ではなくて流動資産となる場合が生ずる。この場合、会計処理法に関しては、前者の場合には棚卸資産の固定資産的会計処理すなわち減価償却法は採用されないのに対して、後者の場合には固定資産（償却性資産）の棚卸資産的会計処理がなされるのが一般である。したがって、会計処理方法の観点からは、固定資産であっても棚卸資産として規定され包括される可能性もでてくることになるのである。

かくして、棚卸資産概念の規定に関して、棚卸資産（売上費用性資産）との関係における流動資産性の判断基準としての「営業循環期間基準」と「1年基準」とのギャップ、および固定資産（償却性資産）との関係における固定資産性の判断基準としての「減価完了期間基準」と「1年基準」とのギャップが存在するために、実務的簡便的な棚卸資産の概念規定がなされる余地が生ずることになるのである。すなわち、棚卸資産が棚卸資産たりえずに固定資産とされ、逆に、固定資産が固定資産たりえずに流動資産として、したがって棚卸資産として規定される結果となるのである。もっとも、棚卸資産の概念規定にあたって混乱ないし問題を惹起するのは、前者の場合にはみられず、後者の場合であるのが一般である。

ところで、棚卸資産は、その定義からして、本質的に流動資産となることは疑問のないところである。しかし、観点を改めて考察するならば、棚卸資産概念を会計的にかつ動的に規定するにあたって、流動性と非流動性の区別分類はいかなる会計的意味をもつのであろうか。

これまで、棚卸資産の概念規定は会計的にしかも損益計算の観点からなされるべきである、と主張してきた。そのような観点からは、棚卸資産概念は「費用性」という会計的属性をもつものとして規定され、しかも、「売上費用」となるべきものとして減価償却性資産から区別されたのであるが、そのような売上原価たるべき費用性という会計的属性は、経営機能的に裏付けるべく経営的属性である「販売性」をもつものとして規定されたのである。その関連から、棚卸資産の概念規定を経営機能的観点から行うにあたって意味をもつのは販売

性資産を使用性資産から区別することであろう。したがって、棚卸資産の概念規定を経営機能的に行う限り、販売性、したがって流動資産性の区別分類は意義をもつ。しかし、それは、棚卸資産の会計的概念規定のためには本質的意義をもつものではないであろう。なぜなら、販売性、従って、流動性は経営財務的観点に立脚しているからである。そのことは、アカウンタンツ・ハンドブックの次の論述からも理解されるところである。すなわち、「貸借対照表における資産の流動非流動の分類は、もはや有用ではない。なぜなら、それは本質的には債権者や清算の観点から資産を分類しているからである。」⁽⁹²⁾（傍点引用者）と述べられていることから明らかである。

無論、棚卸資産が経営的属性である「販売性」を有するがゆえに「流動性」をもつことは疑いのないところであり、しかも、現実の貸借対照表における資産の分類としても流動性の基準が用いられることも事実である。その限り、貸借対照表上の資産分類基準として「流動性」基準が有用であることは疑いのないところである。しかし、重要なことは、そのような分類基準によって棚卸資産の会計的概念規定がなされるべきではないということである。「販売性」ないし「流動性」との関連における棚卸資産の概念規定は、本質的には、非会計的規定であるか、または、少なくとも、会計的には、静態論的規定にすぎないものである。したがって、損益計算中心の動的会計観の下においては、そのような規定は慣行的便宜的規定の意味しかもちえないといえよう。つまり、「『費用性』『流動性』（ないし販売性）」概念は、「費用性」概念が損益計算思考に立脚し、他方、「流動性」概念は財務計算思考に基礎づけられているから、「『費用性』『流動資産』」概念は本質的に矛盾した特質から成立しているからである。すなわち、棚卸資産の概念規定にあたって論理的一貫性がないといえるであろう。もちろん、棚卸資産は、会計的には、「『費用性』『売上原価性』」として損益計算の観点から一貫して規定されるべきなのである。

2. 原価配分手続と棚卸資産の概念規定

(92) Accountants' Handbook, Fifth Edition, Rufus wixon, Walter G. Kell, Norton M. Bedford, p. 122. 「これは、現代企業の無限生命の仮定と調和しない。それ故、貨幣項目と非貨幣項目への資産の記述が認識を高めてきている。」(122頁)と述べられている。

棚卸資産概念を原価配分方法の相違に基づいて規定しようとするアプローチもみられる。すなわち、まず「棚卸」手続によって原価配分のなされる資産を規定し、さらに、当該棚卸可能資産を流動資産か固定資産かに区別する観点から限定して棚卸資産概念を規定する方法である。⁽⁹³⁾

このようなアプローチは、それが原価配分方法の相違に立脚しているために、きわめて会計的な規定であるように思われるであろう。確かに、原価配分手続自体は会計的特性をもつものではある。しかし、このようなアプローチは、本末転倒の概念規定の方法というべきであろう。なぜなら、「棚卸」手続による原価配分方法があって棚卸資産が存在するのではなくて、まず棚卸資産が存在しそれを前提として初めてその原価配分手続が必要となり問題となるからである。すなわち、棚卸資産の概念規定が会計的にまずなされ、次いで、それに適合するものとして原価配分手続が規定されるべきであろう。つまり、棚卸資産概念は、まず、会計的に売上原価を構成する「費用性」の属性をもち、かつ、経営機能的には「販売性」の属性をもつものとして規定され、そのように規定された棚卸資産概念に適合する原価配分手続として「棚卸」原価配分手続が規定されることになるのである。

もしそうでないとなれば、棚卸資産に適用される原価配分手続は、継続記録法も存在するにもかかわらず、「棚卸」手続しかないことになり、また、棚卸手続によって原価配分のなされる資産はすべて棚卸資産として規定される結果になるからである。もちろん、棚卸可能資産を流動資産性いかなの観点から限定することによって棚卸資産の概念規定を行うにしても、そのような規定の仕方には異質の観点、すなわち、棚卸手続という会計的観点と流動性という財務的観点が混在することになるのは疑いのないところであろう。しかし、棚卸資産の原価配分方法としての「棚卸」計算法が正常的方法ではなくて簡便的な原価配分方法にすぎないことを認識するならば、⁽⁹⁴⁾原価配分法としての棚卸計算法を基礎にした棚卸資産概念の規定に関するアプローチは妥当でないことは明らかであろう。

(93) 座談会「棚卸資産の概念と評価」—黒沢 清，番場嘉一郎，諸井勝之助，江村稔，武田昌輔一，産業経理第21巻第5号（昭和36年5月），47頁。

(94) 山下勝治著『会計学一般理論』—決定版一，110頁。

なお、原価配分法である棚卸計算法に基づいて棚卸資産の概念規定を行うにしても、その場合、留意すべきことは、棚卸計算法は、それをどのような会計目的観から理解するかによって、それが棚卸資産の会計的概念規定の本質に影響をおよぼすということである。すなわち、棚卸を静的会計観から理解すれば、棚卸手続は財産計算の手段となるから、その「静的棚卸計算法観」によって規定される棚卸資産概念は「財産性」の本質をもつことになるであろう。他方、棚卸手続を損益計算の観点から理解すれば、簡便的方法であれ棚卸計算法は費用計算の手段となるから、そのような「動的棚卸計算法観」によって規定される棚卸資産概念は「費用性」の本質をもつことになるのであろう。つまり、棚卸手続は会計目的観の相違によって「棚卸財産計算法」と「棚卸費用計算法」という会計的特質の根本的相違をもたらす、その結果、棚卸資産概念の会計的規定に関する本質的相違、即ち、静的棚卸資産観と動的棚卸資産観をもたらすことになるのである。

かくして、棚卸手続は、それ自体は本来的には経営機能的性格のものである。したがって、それは財産計算と損益計算の両会計目的に結合して会計的に機能しうる手続であるから、言い換えると、本来的には会計目的非関連の手続であるから一少くとも、棚卸計算法の本質が棚卸財産計算か棚卸費用計算の何れであるかについては意見の一致はみられない⁽⁹⁵⁾、そのような棚卸手続に基づく棚卸資産概念規定へのアプローチは、異質の会計目的観に基づく異質の属性が棚卸資産の本質として反映され、その結果、棚卸資産概念の会計的規定が混乱し錯綜することになるのである。

3. 棚卸資産と類似棚卸資産

棚卸資産の概念規定にあたって、常に、問題となるのは、棚卸資産と固定資産とのボーダーライン上にあるとされる資産、すなわち、消耗品ないし貯蔵

(95) 棚卸計算法の本質観には、根本的に異なる二つの見解がある。棚卸費用計算法観と棚卸財産計算法観がそれである。二つの見解は、論者によって本質的に異っている。対蹠的論者の典型が、山下勝治教授と岩田巖教授である。なお、棚卸費用計算法観の論者は、黒沢 清、渡辺 進、阪本安一、番場嘉一郎、江村 稔などの各教授であり、他方、棚卸財産計算法観の論者としては、染谷恭次郎、中村 忠、新井益太郎、上野郁太などの各教授があげられる。

品、循環使用資産、および劣化資産等である。これらの資産は棚卸資産として規定されるべきか否か、次に考察してみよう。

(イ) 消耗品ないし貯蔵品

消耗品は、一般に、製造用消耗品、事務用消耗品、発送用ないし荷造用消耗品に分類される。

これらの消耗品のうち、製造用消耗品が棚卸資産に含められるのが一般であるのに対して、事務用ないし発送用消耗品については、見解が分かれている。すなわち、事務用消耗品および発送用消耗品も棚卸資産として規定する見解は、棚卸資産意見書、黒沢、および番場説にみられ、他方、当該消耗品を棚卸資産から排除する見解は、公報第43号、国際棚卸資産基準、山下、および渡辺説にみられる。

これらの見解のうち、何れが妥当であるだろうか。それは、棚卸資産の概念規定にあたって、これまで、考察してきた三つの属性、すなわち、会計的属性である「売上費用性」、経済的属性である「プロット・ポテンシャル」、および経営的属性である「販売性」の観点から判断すべきである。まず、経済的属性の観点からは、事務用消耗品および発送用消耗品は共に「プロット・ポテンシャル」を有するものではなく、また、経営的属性の観点からは、両消耗品は「販売性」を本質的にもつものではない。それは、販売対象物の実体を本質的に構成するものではないからである。したがって、両消耗品は「売上費用性」をもつものではないのである。それゆえ、事務用消耗品および発送用消耗品は棚卸資産ではないと考えるのが妥当であろう。

ただ、発送用消耗品については、それ自体は棚卸資産の経済的、経営的、および会計的属性をもつものではないから、本質的には棚卸資産とすべきではないが、当該消耗品は、棚卸資産と不可分の関係にあっていわばその準構成物と考えることもできるから、実践的には、棚卸資産として処理することも許されるであろう。

(ロ) 循環使用資産

循環使用資産には、樽、牛乳ビン、酒ビン等があげられる。これこれらの資産は、販売の対象ないし目的物そのものではなく、その容器であって、販売回収されるものであるか、少なくとも回収可能なものである。したがって、当該資

産は、反復的循環的に使用可能なものであって、一度の使用によって全部的に消尽されるものではなく、反復的使用の結果徐々に量的減耗ないし質的劣化をきたすものである。

それゆえ、このような資産は、本質的には、棚卸資産としての三つの属性をもつものではないと考えられる。すなわち、循環使用資産は、あくまで使用資産であって、「プロフィット・ポテンシャル」をもたず、また、それ自体は「販売性」をもつものではなく、したがって、「売上費用性」をもつものではないのである。循環使用資産は棚卸資産ではないといえよう。

また、たとえ循環使用資産が仮に販売の対象である棚卸資産と共に払出されて回収されることがないとしても、それは本質的に販売性をもつ売上原価たるべき費用性をもつとはいえない。容器自体は棚卸資産の保管手段であって、プロフィット・ポテンシャルをもつものではないからである。

ただしかし、循環使用資産は販売の対象である棚卸資産と不可分の特質をもつから、それはプロフィット・ポテンシャルを確保するための不可欠の手段であることを意味し、したがって、もしそれが回収されない場合は経営機能的には棚卸資産のもつ本来的な「販売性」と同質の特性をもつと考えることもできるから、実践的には棚卸資産として処理することも容認されうるであろう。

(ハ) 劣化資産

劣化資産も、棚卸資産の概念規定にあたって問題となる資産である。これらの資産には、触媒、冷媒、熱媒、溶剤、電解液等がある。

劣化資産が棚卸資産であるか否かについては、一般的には、棚卸資産のもつ三つの属性の観点から判断すべきである。しかし、具体的には、劣化資産の種類によってそれのもつ特質は種々であるから、個別的に判断すべきであろう。例えば、苛性ソーダ製造における水銀については、劣化資産である水銀の費消の様子は、反復的循環的に使用され、水銀は、理論的にはまったく減少しないが、実際上は、流出や消失等のために減少する。この場合、水銀にはプロフィット・ポテンシャルはなく、棚卸資産に化体することもなく反復的に使用されるのであるから、「販売性」もない。したがって、水銀は売上原価たるべき費用性をもたないのである。つまり、それは、棚卸資産に関する経済的・経営的・会計的属性をもたない。それゆえ、劣化資産たる水銀は棚卸資産ではないとい

うことになるのである。⁽⁹⁶⁾

V. むすびにかえて

—棚卸資産の属性と動的棚卸資産観—

これまで、棚卸資産の概念に関して、三つの観点から考察してきた。

すなわち、経済的属性としての「プロフィット・ポテンシャル」、経営的属性としての「販売性」、および会計的属性としての「売上原価たるべき『費用性』」、すなわち「売上費用性」（ないし「売上原価性」）がそれである。

一般に、棚卸資産といわれる場合、それは、これらの三つの属性をもつ資産に対して何れかの観点に着目してなされる呼称であると考えられるであろう。しかし、重要なことは、会計学上の問題として論ずる限り、棚卸資産の本質ないし概念は、会計学にかつ動的に規定されなければならないということである。すなわち、棚卸資産の本質は、「売上原価たるべき費用性ないし原価性」であると規定すべきである。

このような概念規定は、会計学的観点、しかも損益計算的観点に立脚した動態論的規定であるから、「動的棚卸資産観」とよぶことができる。このように棚卸資産の動的な概念規定が、棚卸資産会計、就中、評価論ないし原価配分論に

(96) 水銀が棚卸資産であるか否かは疑わしいとして、近山氏は、次のように述べている。即ち、「食塩の水銀電解法による苛性ソーダ製造においては、電解槽中に食塩の水溶液を流し、黒鉛の陽極、水銀の陰極に電圧をかけると、食塩中のナトリウムが析出して水銀と合してナトリウムアマルガムが生成する。このナトリウムアマルガムを電解槽に導いて水と反応させると苛性ソーダと水素が得られ、水銀は回収されてふたたび電解槽に送られて使用される。……しかし、水銀の一部分、一部分は一回しか利用し得ないものではなく、繰返し循環して使用される。理論的には、当初電解槽に入れた水銀は苛性ソーダの生産量の多少にかかわらず、まったく減少しないはずである。しかし、もちろん實際上、流出、散出等のためまた減少してゆくため……継続企業の場に立つかぎり、電解用の水銀を棚卸資産とみてよいかは大いに問題である。意見書は、貸借対照表に棚卸資産として記載される資産として、販売用財貨、製造中の財貨、生産活動または管理販売活動において短期的に消費される財貨をあげているが、電解用水銀はこれらのいずれにも該当しない。」と述べている。(近山仁郎稿「特集・連続意見書批判『連続意見書第四に対する二、三の疑問』、産業経理第22巻第10号、117～118頁。)

関する問題を考察する場合の出発点である。その意味で、動的棚卸資産観は、棚卸資産の本質を財産計算の観点から現金化資産ないし流動化資産たるべき財産性として把握する見解、すなわち、「静的棚卸資産観」とは区別されなければならない。近代会計が期間損益計算中心の動的会計観に立脚する限り、それと呼応して、棚卸資産の概念もまた動的に規定されなければならないことは当然の論理といえよう。

ただ、留意すべきことは、棚卸資産の会計的本質は動的に規定すべきであって静的に規定すべきではないと主張したからといって、そのことは、棚卸資産が現金化ないし流動性の特徴をもつこと自体までも否定することを意味するものではないということである。棚卸資産が現金化ないし流動性という特徴をもつことは棚卸資産が棚卸資産である限り不変だからである。つまり、そのような棚卸資産の現金化ないし流動性という特徴を棚卸資産の会計的本質として把握すべきではないということであり、また、たとえそれを会計的本質として規定したとしても、それは所詮「静的棚卸資産観」にすぎないということである。

ところで、棚卸資産の会計的本質を売上費用性として動的に把握した場合、棚卸資産のもつ「原価」は、他の属性との関連においていかなる意味をもつだろうか。

まず、「原価」は、会計的属性であるから、棚卸資産の本質を会計的に表現する属性としての「原価」は、会計的には、次期以降において売上原価となる費用のプールを意味することになるのはいままでのまいであろう。その場合、コスト・プールが何のためのコストであるか、あるいは何故に生じたコストであるかということが問題になるのであろう。それは、もちろん、プロフィット・ポテンシャルとしての経済的属性をもつ棚卸資産を取得するためであり、そのために生じたコストである、といえよう。したがって、コストは、次の二つの意味をもつことになる。すなわち、1つは、コストは棚卸資産を取得するために要した価値犠牲であるということであり、もう1つは、コストは棚卸資産のプロフィット・ポテンシャルを表現し、プロフィット・ポテンシャルは少くともコストに等しいということである。このことは、棚卸資産が経済財であってプロフィット・ポテンシャルを経済的属性としてもつことを前提とする限り、

当然の理解である。つまり、原価がプロフィット・ポテンシャルとしての経済的属性をもつ棚卸資産の取得に要した価値犠牲額である限り、原価が二義的意味をもつことはきわめて明らかであるといえるであろう。即ち、棚卸資産原価は取得価値と犠牲価値、または収益価値と費用価値をもつ。そのゆえに、棚卸資産は時に「費用財」とよばれたり、また時には「収益財」とよばれたりするのであり、⁽⁹⁷⁾あるいは「中間形態」とよばれたりするのである。その場合、棚卸資産の原価自体は会計的概念であり、また、当該原価が売上費用化するということは会計的意味においてであるが、他方、原価が価値犠牲額を意味しプロフィット・ポテンシャルの期待可能な最少実現額に等しいということは経済的意味においてであると理解できよう。

このような理解は、メイヤー (Philip E Meyer) の次の見解にもみられる。すなわち、「販売を待つ間、資産としての棚卸資産の公開は、二つの特性をもつ。第1は、その原価によって当該経済資源を取得するために企業によってなされた犠牲額が測定される。第2は、経済資源は上述の犠牲額に少くとも等しい将来のサービス・ポテンシャルをもつ。」⁽⁹⁸⁾と述べられているところである。ただ、メイヤーにあっては、二つの特性が会計的属性であるのか、それとも経済的属性であるのかは明らかではない。また、リトルトン (A. C. Littleton) も、「棚卸資産は二つの点で保有者にとって有用である」⁽⁹⁹⁾として、次のように述べている。すなわち、「(1)顧客にとって魅力があり、かくして、収益が抽出される物的財貨として、かつ、(2)投資の測定価額として、すなわち、第一に商品の利益や損失の何らかの計算がなされる前に知っていなければならないがゆえに有用で

(97) 阪本教授は、次のように述べている。即ち、「費用財たる棚卸資産の評価益計上問題について考察して見よう。……このような手続をとることは別に費用財たる棚卸資産に限ったことではなく、収益財なる商品についても行われることである。」と述べられている。即ち、棚卸資産が、費用財とされたり収益財(商品)とされたりしている。阪本安一稿「固定資産評価益と棚卸資産評価益」, 産業経理 第16巻 第4号(昭和31年4月), 83頁。

(98) Philip E Meyer, Applied Accounting Theory, A Financial Reporting Perspective, 1980. p. 119.

(99) A. C. Littleton, Inventory Disclosure, The New York Certified Public Accountants, November 1948, p. 810.

ある価額。⁽¹⁰⁰⁾」と述べられている。つまり、前者の収益産出要因である物的財貨は棚卸資産の経済的属性に基づくものであり、後者の売買損益計算要因としての投資の測定価額は会計的属性であることを意味する、と理解できるであろう。

要するに、棚卸資産は、「プロフィット・ポテンシャル」、「販売性」、および「売上費用性」という属性を有し、それらは各々経済的・経営的および会計的属性であることを意味している。重要なことは、棚卸資産の概念規定は、それが会計的定義である限り、会計的属性である「売上費用性」として会計的かつ動的になされるべきであるということである。従って、プロフィット・ポテンシャルおよび販売性自体は、棚卸資産の会計的本質たりうるものではなくて、その会計的本質である「売上費用性」を経済的および経営的に限定する経済的および経営的属性であるにすぎないのである。

かくして、リトルトンによれば、棚卸資産概念は歴史的に変化してきている。すなわち、棚卸資産概念は、数百年前までは、「全所有財産の一覧表および全勘定表という概念」⁽¹⁰¹⁾と考えられ、次第に「販売のための財貨という概念」⁽¹⁰²⁾に変化し、それは、18世紀には「“財貨在高”」⁽¹⁰³⁾(stock of goods)を意味していたが、20世紀に入って「“原材料および完成品”」⁽¹⁰⁴⁾となり、さらに、短期信用の上昇および銀行ローンの使用の増大にともなって、流動負債支払のために利用される準現金としての流動資産であると見做されるようになったのである。⁽¹⁰⁵⁾

しかし、「後の諸発展、まず、原価計算および継続記録法、次いで、貸借対照表から損益計算書への会計の重点が移行したことによって、以前の傾向は弱められることになった。」⁽¹⁰⁶⁾のであって、「今日、棚卸資産は、多くの人々によって、収益産出の手段として考えられるようになり、したがって、その本来的機

(100) Ibid., p. 810.

(101) A. C. Littleton, Inventory Variations, Journal of Accountancy, April, 1941, p. 10.

(102) Ibid., p. 10.

(103) Ibid., p. 1 .

(104) Ibid, p. 10.

(105) Ibid., p. 10.

(106) Ibid., p. 11.

能が現在および将来の純所得の計算における1ファクターとなるべき要素として考えられている。⁽¹⁰⁷⁾」のである。つまり、この見解によれば、「棚卸資産とは、財産一覧表ないし物的財貨在高一覧表というよりも一勘定(an account)である。⁽¹⁰⁸⁾」ことになるのである。

このように、歴史的経過からみて、明らかに、棚卸資産概念は十人十色である。例えば、一群の物的財貨、支払能力ファクターとしての現金化過程にある価値、販売資産、および期間損益計算ファクターとしての未償却支出原価(unamortized outlay cost)等の種々の概念がみられる。棚卸資産概念に関するこれらの諸見解は、要するに、棚卸資産に関する会計的概念規定の変化の歴史を意味するものである。その場合、根本的に重要なことは、会計目的の変化、すなわち、貸借対照表重視の静的会計観から損益計算重視の動的会計観への変化に呼応して、棚卸資産概念も「静的棚卸資産観」から「動的棚卸資産観」へと変化したということである。すなわち、卸資産概念は「財産性」および「販売性」または「流動性」から一勘定としての「費用性」または「原価性」へと変化したのである。つまり、棚卸資産概念の会計の本質が、経済的属性ないし経営的財務的属性の観点に立脚した規定から会計的属性の観点に立脚した規定へと変化したのである。

しかし、また、棚卸資産概念の会計の本質に関する会計の規定の観点が変化したとはいっても、棚卸資産が同様に本質的にもつ経済的および経営的な属性自体は不変であるということは、留意しなければならない。言い換えると、棚卸資産の会計的概念規定のいかんとは無関係に、棚卸資産が収益産出力ないし稼得潜在力、すなわち、プロフィット・ポテンシャルという経済的属性をもち、また、そのようなプロフィット・ポテンシャルが販売性という経営的属性の機能によって具体化されるという特質をもつこと自体までも変化したことを意味するものではなく、それらの属性は不変なのである。ただ、プロフィット・ポテンシャル及び販売性、従ってまた流動性が棚卸資産のもつ不変の属性であるとはいっても、当該属性を、経済的・経営的属性として理解するのでは

(107) Ibid., p. 11.

(108) Ibid., p. 11.

なくて、「財産性」として把握しそれを棚卸資産の会計的本質として規定するところに「静的棚卸資産観」が生ずるのである。

要するに、棚卸資産会計，就中，低価基準の考察にあたって，根本的に，重要なことは，棚卸資産のもつ三つの属性を，各々，経済的，経営的，および会計的属性として俊別し，棚卸資産概念の会計的規定は会計的属性の観点から一貫して規定すべきであるということである。したがって，また，棚卸資産のもつ「有用性」も，三つの属性との関係から，すなわち，経済的・経営的・会計的な各観点からの有用性として区別し，しかも，会計学の問題として論ずる限り，有用性は会計学の観点から把握しなければならない。このことは，低価基準の考察にあたっては，根本的に重要であるから，銘記すべきであろう。

(昭和59年6月5日脱稿)