

# 第一類型と棚卸資産会計

孔 炳 龍

## 序

損益計算書と貸借対照表の連携は、損益法と財産法が等しくなるように、収益費用アプローチにせよ、資産負債アプローチにせよ、部分集合を形成することに違いがない。

井上理論では、第一類型と第三類型が、部分集合になっている。部分集合は損益法を主とし財産法を従とする部分集合である、第一類型と、財産法を主として損益法を従とする部分集合である、第三類型の2通りが考えられる。

第一類型は、収益費用アプローチであり、第三類型は、資産負債アプローチである。本稿は、本来、

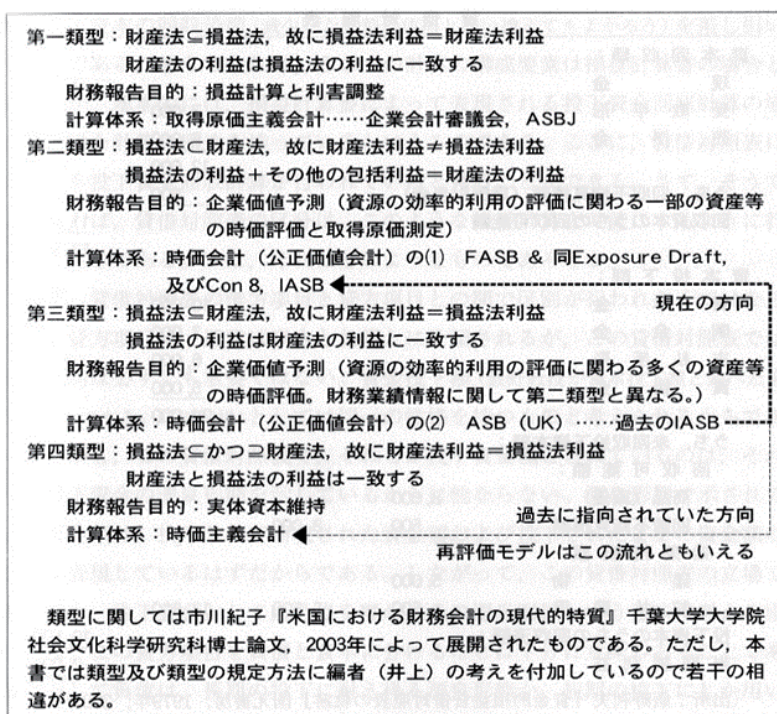
資産負債アプローチである、棚卸資産会計基準が、収益費用アプローチのように読み替えられるカラクリを明らかにしていきたいと思っている。

## 1. 第一類型と三類型

それでは、井上良二教授による財務会計の計算体系として第一類型を紹介しよう。

井上良二教授は、図表 1 のように、2014 年の書籍『財務会計論』までは、財務会計の計算体系を 4 つに分類していた。

図表 1 財務会計の計算体系

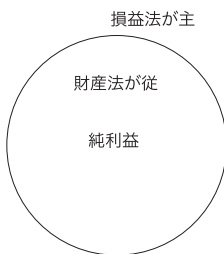


出所：井上良二他（2014，p.7）。

第一類型では、「財産法は損益法の部分集合であるから、損益法に矛盾しないかぎりで存在する。したがって、形態的には、損益法による利益額と財産法による利益額は一致する関係とされている。より正確には、財産法の損益計算は貸借対照表において独立の計算をするが、その結果は損益法の利益額と必ず一致するように仕組まれている<sup>1)</sup>」。

第一類型を図表で表わすと、次の図表 2 のようになる。

図表 2 第一類型

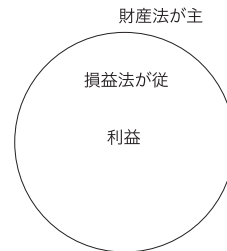


出所：井上（2008）をもとに筆者が作成

一方、第三類型は、類型間の関係でいえば、丁度、第一類型の反対になると思われる。公正価値会計としての時価会計をとらえるみかたとしては、今日の、日本における会計との関わりで見過ごせないものといえよう。とりわけ、「第三類型では、企業価値の予測にとって有用な将来キャッシュ・フロー予測を可能にする情報の提供が目的とされる。したがって、将来キャッシュ獲得能力の表現あるいは将来キャッシュ支払義務の表現が重要である。そこでの獲得能力は資産、支払義務は負債である。よって、この目的の下では資産・負債アプローチがとられる。したがって、損益計算からの情報は、インカム・ゲイン情報としての意味が全くないということはないが、主として、資源の効率的な利用の評価という意味での業績評価によって将来キャッシュ・フロー予測に役立つことという点で意味を与えられることになる<sup>2)</sup>」と述べられているところは、日本の会計である第一類型と大きく異なることになる。

第三類型を図表で表わすと、次の図表 3 のようになる。

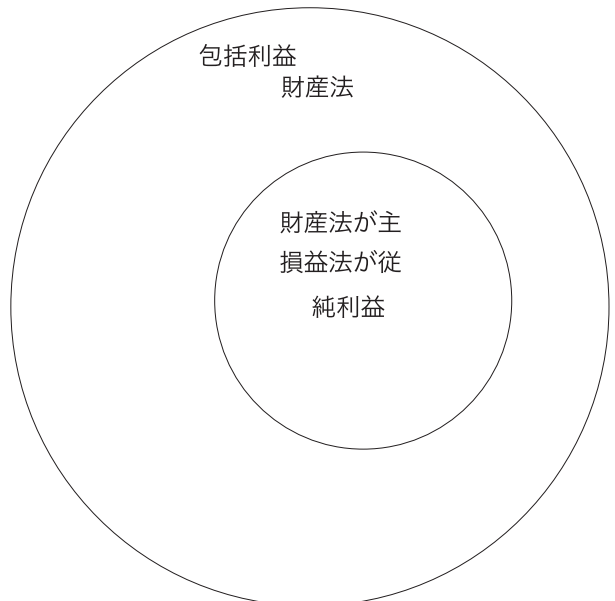
図表 3 第三類型



出所：井上（2008）をもとに筆者が作成

国際会計基準は、現在では、図表 4 に示されているように、純利益と共に包括利益を公表するようになったことから、第三類型から第二類型へ向かっている。しかしながら、ここでの純利益が問題なのである。米国の当初の純利益と日本基準の純利益では、損益法が主で財産法が従の純利益であるのに対して、国際会計基準での純利益は、財産法が主で損益法が従になっているのである。かような国際会計基準は、第二類型の本来の型である理念型に近いものと考えられる。

図表 4 現在の国際会計基準



出所：井上（2014）をもとに筆者が作成

## 2. 棚卸資産の評価と費用化

棚卸資産の評価と費用化は、期首棚卸資産と棚卸資産の当期仕入高が有しているキャッシュ・フロー獲得能力（有用性）を、期末に残存している数量と当該期間に払い出された数量から、未費消の有用性と費消された有用性を認識することによってなされる<sup>3</sup>。

商品販売業において、企業が期末時において有する棚卸資産の未費消の有用性と、費消されたその期中の費用を認識する手続として以下の方法が、「棚卸資産の評価に関する会計基準」に掲げられている。

それらは、①個別法②先入先出法③平均原価法そして④売価還元法である<sup>4</sup>。これらの手続は、棚卸資産が購入から払出までどのように流れているかについて仮定を想定し、棚卸資産の未費消の有用性と費消された有用性（費用）を把握することになる。

ここで注意すべきことは、棚卸資産の未費消の有用性と費消された有用性を捉える場合に、従来の取得原価主義会計では、過去において棚卸資産の取得時に支出された貨幣額に着目し、その貨幣価値の期間配分をおこなうという思考をとっていることである。一方、公正価値会計としての時価会計では、棚卸資産の未費消の有用性と費消された有用性を、期末時において企業が有する棚卸資産のキャッシュ・フロー獲得能力と期中に費消されたキャッシュ・フローの獲得能力に着目していることになる<sup>5</sup>。

## 3. 棚卸資産と低価基準

「棚卸資産の評価に関する会計基準」によって、棚卸資産の取得以後の測定が少なからず変化した。すなわち、棚卸資産の正味売却価額が帳簿価額を下回った場合に、帳簿価額を必ず正味売却価額にすることになったのである。従来は、かような場合においても、正味実現可能価額（正味売却価額）を選択するか取得原価を採択するかどうかは任意であった。しかしながら、「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、このような場合に、正味売却価額を選択することが強制適用になったのである。

本来、棚卸資産は販売目的で保有されている。井上教授も述べているように、したがって、棚卸資産が交換財であることは否定できないだろう。交換財という性質を考えた場合、それを時価で評価することは不自然でないだろう。

しかしながら、他面では、企業が商品をはじめとする棚卸資産を保有し販売するのは、それを存続するために不可欠であるからといえよう。つまり、棚卸資産への投資は、一方では事業投資目的に従うものと考えることができる。

すなわち、棚卸資産は交換財であると同時に使用財とみることもできるのである<sup>6</sup>。ここに、棚卸資産の特殊性が浮かびあがってくるのである<sup>7</sup>。

そこから、棚卸資産の評価の性質が導かれるだろう。それは、低価基準が強制適用になっても、棚卸資産の評価の基準は、原則として、取得原価である

図表 5 費用の発生原因

	品質低下評価損	陳腐化評価損	低価法評価損
① 発生原因	物理的な劣化	経済的な劣化（商品ライフサイクルの変化）	市場の需給変化
②棚卸資産の状態	欠 陥		正常
③売価の回復可能性	なし		あり

出所：「棚卸資産の評価に関する会計基準」38 項

ことに変わりはない点に明確に現れている。正味売却価額が帳簿価額以下にならない限り、棚卸資産の評価は、取得原価のままなのである<sup>8</sup>。正味売却価額が帳簿価額を下回るとき、通常、その棚卸資産の収益性が低下していると考えられる。

図表5は、棚卸資産の費用計上のさいの発生原因別分類を表わしている。

この収益性の低下は、棚卸資産の販売で得られるキャッシュ・フロー獲得能力の低下を意味しており、帳簿価額と正味売却価額との差額は費用として計上されることになる。

#### 4. 時価と取得原価

##### (1) 棚卸資産と時価

棚卸資産の評価の基準に時価がとられた場合、その時価は、原則として正味売却価額と考えられる<sup>9</sup>。しかしながら、「棚卸資産の評価に関する会計基準」に示されているように、売却市場において市場価格が観察できないならば、合理的に算定された価額を売価とすることになる。また、再調達原価も、それを把握するのが容易であり、正味売却価額が当該再調達原価に歩調を合わせて動く想定される場合、継続して適用することを条件として、それを適用することができる<sup>10</sup>。

##### (2) 棚卸資産の評価額

先述のように、棚卸資産は、その特殊性から交換財であると同時に使用財としての性質を有することが明らかである。とりわけ、棚卸資産が原則として取得原価で評価される理由は、その取得原価が棚卸資産の取得時の使用価値を表わしているからであると考えられる。

棚卸資産は、商品（または製品）に代表されるように、会計期間を通じて販売されることによって企業の収益（売上）に貢献する。その意味で交換財としての性質が事業用固定資産に比較してより強いと考えられる。しかしながら、期末の時点で販売されずに残っている棚卸資産は、その会計期間の間に販

売された棚卸資産よりもより使用財としての性質を有すると考えることができる。

井上教授は、そのように棚卸資産を使用財として見た場合、「当該棚卸資産を有することによって回収することのできるキャッシュは将来時点での金額である。そのため、期末時点における販売市場における時価、すなわち正味売却価額の上昇について考慮する必要はないのである」と述べている<sup>11</sup>。

また、かような棚卸資産であるが、正味売却価額が取得原価よりも下落した場合には、正味売却価額で評価される。この場合の正味売却価額は将来の販売時点での売価にもとづくものではなく、期末時点での売価を基礎とするものである。

井上教授は、「正味売却価額は、本来、将来の販売時点での売価に基づくものが望ましいはずである」と述べている<sup>12</sup>。

しかしながら、取得原価と比較される正味売却価額は、実際には、期末時点での売価にもとづくものである。そこで、井上教授は、「期末時点での正味売却価額によって評価する場合においては、期末と評価の時点が一致していることになる。このことは、その売却に伴う時間的な価値増加を考慮する必要がなく、また期末時点での販売を想定しているので、販売のリスク（事業リスク＝販売できずにキャッシュ・インフローがゼロとなることから販売価額全額までとなるバラツキ）を想定する必要もないことを意味する。つまり、ここにおいては割引計算を行う必要がないのである。よって、この場合においては、棚卸資産は直接的に販売をし、キャッシュを得る販売材として捉え、期末時点での正味売却価額で評価されることになるのである」<sup>13</sup>と述べている。

このことは、棚卸資産に対する投資の回収が期末時点でおこなわれていることを想定していることになる。つまり、通常の使用資産とは異なり、棚卸資産は期末時点での売却によってその原価を回収する計算を考えていることになるのである。すなわち、このような考え方は将来の売価による正味売却価額とは結びつかないことを意味する。

井上教授によると、将来の売価にもとづく正味売却価額は、本来、投資の継続の確認を前提としてい



るものと考えらるべきであることになる<sup>14</sup>。したがって、この場合には、割引率を考慮する必要があるのである。井上教授は、この割引率を使用して現在価値を表わしたものとして、再調達原価を想定する。

再調達原価は、評価時点において取得原価であることから、完備市場を想定すると、期末時点で予想される将来の販売価額を意味することになるのである<sup>15</sup>。日本の「棚卸資産の評価に関する会計基準」を考えた場合、販売財と使用財と両方の性質を有する棚卸資産は、通常は、将来のキャッシュ・インフローの割引現在価値である取得原価で評価されるものの、収益性が低下した場合には、直接的な販売を考え正味売却価額によって評価される。また、理論的には、再調達原価で評価することも考えられる。この場合には、先述のように完備市場を前提にすると、将来の販売時点での売価にもとづいて期末の時価を算定していることになると考えられる。

## 5. 低価基準と保守主義の原則

低価基準（低価法）は、期末の時価と取得原価を比較し、いずれか低い方によって資産の貸借対照表価額を決定する方法をいう。すなわち、決算時の時価が取得原価（帳簿価額）を下回っている場合に、低価法を適用して帳簿価額を時価まで切り下げなければならない。

この低価基準の論拠として、保守主義の原則をその背後に想定する場合がある<sup>16</sup>。

棚卸資産の時価の下落は、財政状態の悪化を意味する。この場合に、低価基準を適用すると、棚卸資産の評価損の計上が可能になり、その分だけ配当額等を減少させ企業の財政状態を強固にすることができる。

日本の棚卸資産会計は、これまでは企業会計原則にもとづいていたと考えられる。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」では、低価基準を保守主義の発現形態と認識したうえで、「棚卸資産に低価基準を適用することによって、それが通常の営業過程においていくばくの資金に転化するかを示すことも、あ

る意味では有用である」<sup>17</sup>と述べている。

「いくばくかの資金」とは、棚卸資産に投下された資金のうち、期末時点で回収可能な原価を意味しており、それが取得原価を下回る場合には保守主義の原則のもとに、取得原価を回収可能額まで切り下げることになる。

「棚卸資産の評価に関する会計基準」は、このような立場をとっておらず、低価基準の論拠を期間損益計算に求めると考えられる<sup>18</sup>。本稿も、低価基準の強制適用を、保守主義の原則の適用とは考えず、期間損益計算によるものとみなしている<sup>19</sup>。

## 6. 洗替法と切放法

棚卸資産に低価基準を適用した場合、簿価切下額の戻入れに関しては、当期に戻入れをおこなう方法（洗替法）とおこなわない方法（切放法）のいずれかの方法を棚卸資産の種類ごとに選択適用できる。また、売価の下落要因を区分把握できる場合には、物理的劣化や経済的劣化、もしくは市場の需給変化の要因ごとに選択適用できる。この場合、いったん採用した方法は、原則として、継続して適用しなければならない<sup>20</sup>。この洗替法と切放法の考察は、公正価値会計としての時価会計と取得原価主義会計を比較する場合に有用である。

固定資産の減損処理においては損失発生の可能性の高さを要件とするのに対し、棚卸資産における収益性の低下は、期末における正味売却価額が帳簿価額を下回っているかどうかによって判断するため、簿価切下額の戻入れをおこなう洗替法の方が、戻入れをおこなわない切放法に比して、正味売却価額の回復という事実を反映するため、収益性の低下に着目した簿価切下げの考え方と整合的であるという考え方がある<sup>21</sup>。これは、公正価値会計としての時価会計のように財貨動態に着目しているとも考えることもできる。

他方、収益性の低下にもとづき過大な帳簿価額を切下げ、将来に損失を繰延べないためにおこなわれる会計処理において、いったん費用処理した金額を正味売却価額が回復したからといって戻入れること

は、固定資産の減損処理と同様に、適切ではないという考え方がある。この場合、評価性引当金により費用処理を間接的におこなっているのであれば、見積りの変更により戻入れるが、直接的に帳簿価額を切下げる場合は、切放法が整合的であるとされる<sup>22</sup>。かような思考は、現行の日本の減損会計と同様に取得原価主義会計にもとづいており、貨幣動態に着目しているとも考えることもできる。

実務上、収益性低下の要因を物理的な劣化や経済的な劣化による場合とそれ以外の場合に区分できる企業においては、前者の要因による売価が反騰することは通常考えられないことから、前者については切放法、後者については洗替法による処理が適切との指摘もある。しかし、洗替法を採用した場合であっても、正味売却価額の回復がなければ、戻入額と同額以上の簿価切下額が期末に計上されるため、損益に与える影響は切放法による場合と変わらない。このため、要因別に区分できるときには、簿価切下げの要因ごとに選択できるものとしている。また、これまで洗替法と切放法の両方が認められてきたことから、洗替法と切放法のいずれが実務上簡便であるかに関しては、企業により異なる。これらの理由により、洗替法と切放法のいずれによることもできるものとし、いったん採用した方法に関しては、継続して適用しなければならないものとしている<sup>23</sup>。この場合、1つの経済実態に対して複数の会計処理が認められることは適当ではないという指摘がある。確かに、前期末に帳簿価額を切下げた棚卸資産の正味売却価額が回復し、かつ、当期末時点で在庫となっている場合には、両者の結果が異なる。しかしながら、一般的に、正味売却価額が回復するケースは、必ずしも多くないと考えられることや、仮に正味売却価額が回復している場合には、通常、販売され在庫として残らないと見込まれることから、洗替法と切放法の選択を企業に委ねても、結果は大きく異なるものと考えられる<sup>24</sup>。

洗替法を採用する場合の根拠は、時価の回復の可能性について、それが固定資産の減損処理に比べてより多く考えられることをその理由としている<sup>25</sup>。棚卸資産の場合、固定資産の減損処理とは異なり、

その収益性の低下についてその損失発生の可能性の高さを考慮していない<sup>26</sup>。したがって、時価回復の可能性が十分に考えられるのである。このことから、洗替法を採用することになるのである。

一方、棚卸資産の低価基準において切放法を採用する場合の根拠は、固定資産の減損処理において戻入れをおこなっていないことから、会計基準（減損に係る会計基準と低価基準）間の論理整合性を求めるものとも考えることができる<sup>27</sup>。

棚卸資産の低価基準は、固定資産の減損処理と同様に収益性の低下による過大な帳簿価額を切下げ将来の損失を繰り延べないためにおこなわれる会計処理であるのだから、いったん費用処理した金額を正味売却価額が回復したからといって戻入れるべきでないだろうという考えもある。

このように、洗替法と切放法にはそれぞれ論拠があるものの、多くの場合、実務上支障はないと考えられる。しかしながら、理論上は、その違いを明確にしておく必要があるだろう。井上教授は、採用される時価の本質から、洗替法と切放法の理論的根拠を明らかにしている。棚卸資産に低価基準が適用された場合に、採用される時価は、市場価値が観測できない場合等を除いて、原則として正味売却価額であり例外的に再調達原価と考えられている。先述のように、井上教授によると、棚卸資産の期末時の評価を正味売却価額とするならば、当該棚卸資産を期末時に実際に販売すると仮定する。すなわち、この場合には、投資の清算がおこなわれているとみなしていることになる。それは、継続的な保持と将来時点での販売によってキャッシュを獲得することを想定していないことを意味する。つまり、この場合には、理論的には将来における収益性の回復は考慮されずその戻入れは考えられないことから、切放法が想定されるといえよう。つまり貨幣動態に注目する取得原価主義会計がとられている。

一方、棚卸資産の期末時の評価を再調達原価とするならば、井上教授によると、期末時点では当該棚卸資産の売却は考慮されておらず、継続的な保持と将来時点での販売を考えることを意味する。すなわち、ここでは当該棚卸資産に対する投資が継続され

ていることになる

この場合には、当該棚卸資産を保有し将来に売却することによってキャッシュを得ることになるのだから、その将来のキャッシュ獲得能力（または収益性）が回復されれば、その戻入は認めざるをえない。このような思考は財貨動態に着目する公正価値会計としての時価会計がとられていると考えられる。したがって、ここでは洗替法が想定されることになる<sup>28</sup>。

井上良二教授は洗替法について次のように述べている。「本会計基準における洗替えの処理については、収益性の回復の事実を反映することが、その根拠としてあった。しかし、洗替えとは、前期に認識をした収益性の低下部分たる費用を、翌期において全額戻し入れる処理である。部分的に戻入を行うのではなく、全額を戻し入れるのである。このような処理に、どのような意味があるのだろうか<sup>29</sup>」。かように、切放法も採用可能であり、洗替法の戻入も規則的に全額戻入をする日本基準の棚卸資産会計では、本来財産法を主とし損益法を従とする公正価値会計としての時価会計である棚卸資産会計が、損益法を主とし財産法を従とする取得原価主義会計としての棚卸資産会計に読替えがなされていると考えられる。

## 7. 公正価値会計としての時価会計と低価基準

今日の棚卸資産の評価と費用化を考える場合に、それを、取得原価主義会計の中で、または、その延長上としての時価会計で捉えるか、それともそれらとは別に、公正価値会計としての時価会計の中で把握するかで、その内容が異なると思われる。

取得原価主義会計またはその延長上の時価会計で捉える会計論者は、取得原価を拡大解釈し、売買目的有価証券の時価評価、固定資産の減損会計、そして棚卸資産の評価と費用化を取得原価主義会計またはその延長としての時価会計の中で説明するように試みる。

取得原価主義会計では、資産は、将来費用説または計算的に擬制された現金説によって説明されてい

る。ここで、伝統的な会計のもとで企業の資金の循環を示すと次のようになる。①受入資金②財・用役（材料等）の購入④生産過程⑤財・用役（商・製品等）の販売⑥回収資金。これら5つの段階の途中で期末が到来したとき、それは資産として計上されることになる。②の段階の資産（材料等）は、将来において製造過程に投入され費用となる。

将来費用説は、それを明確に説明することができるのである。一方、現金説では、資産は、①の段階の資金である現金、すなわち投下資金に還元されて理解される。材料の場合、ここでは未費消であるから、過去に支出された資金である原価は期末には戻入れられる現金とみなされるのである。また、製造されたものの未販売の製品の場合も、当初の投入現金（投下資金）に引き戻される。

将来費用説は、貨幣性資産を説明できないものの、統一した資産概念を強調しない限りでは、伝統的な会計で利用されてきた。一方、統一した資産概念を考える場合には、現金説を採ることになる<sup>30</sup>。

井上教授によると、「単に現金をキャッシュという用語に替えただけであるというのであれば、伝統的な会計においてオフ・バランス項目とされたものが近年の会計（時価会計といわれる公正価値会計）においてオン・バランス項目となったのはなぜであろうかに答えなければならない。しかし、それは容易なことではない。というのは、時価会計における資産概念であるキャッシュ・フロー獲得能力というキャッシュ・フローはアウトフローではないということである。キャッシュの『獲得』が問題とされる以上はキャッシュ・インフローでなければならないはずだからである。それに対して、伝統的な会計におけるキャッシュ・フローは、獲得あるいは回収ではなく、当初の現金に引き戻されるので『投下』された資金が問題になっていることに注意しなければならない。」とある<sup>31</sup>。

それでは、棚卸資産会計の低価基準を公正価値会計としての時価会計で説明する試みが、より論理一貫性があるのだろうか。そして棚卸資産の評価や費用化もその中で把握すべきなのだろうか。

井上教授は、「公正価値は、将来のネット・キャッ



シュ・イン・フローの割引現在価値を理論価値とし、完全競争下では、均衡価格はこの理論価値に収束すると考えられる。合理的に計算される額には同種の資産の市場価格を比準とする方法や計算モデルを用いる方法、将来キャッシュ・イン・フローの割引現在価値を用いる方法が考えられる。しかし、それらの背後には将来ネット・キャッシュ・イン・フローの考え方があることは否定できないであろう。」<sup>32</sup>と述べている。

公正価値会計としての時価会計では、この将来のネット・キャッシュ・イン・フローの割引現在価値(資産の場合、将来キャッシュ・イン・フローの割引現在価値)が重要な意味づけとなる。この将来のネット・キャッシュ・イン・フローの割引現在価値をもとに、取得原価を含め、現行の会計を説明するのである。

この場合、公正価値会計としての時価会計において、取得原価はいかように説明されるだろうか。

井上教授は、「公正価値は、本来、将来のネット・キャッシュ・イン・フローの割引現在価値であり、時価は、その将来のネット・キャッシュ・イン・フローの金額とタイミングおよび割引率について市場参加者である公正な第三者間取引の当事者によって合意された割引現在価値額であると考えられるものである。この考え方によれば、取得原価は過去において当事者間で合意された割引現在価値であることになり、取得原価と時価との相違は合意された時点(取得時か。期末等の現時点か)の相違にすぎないと考えられることになる。」<sup>33</sup>と述べている。

ここでは、将来のネット・キャッシュ・イン・フローの割引現在価値によって、取得原価を含む時価をすべて説明することが可能になる。それでは、棚卸資産の低価基準は、どのように捉えるべきだろう。

棚卸資産の低価基準については、取得原価主義会計においても貨幣性資産と同様に回収可能額が問題とされてきた。しかしながら、取得原価主義会計のもとでの取得原価は投下資金額であり、当該棚卸資産を取得するために犠牲に供された負担額である。一方、公正価値会計における時価会計では、取得原価は、その財によって得られるキャッシュ獲得能力

を示していると考えられる。棚卸資産に低価基準を適用するのは、当該棚卸資産の取得者が取得時に予測したキャッシュ獲得の見積もり(取得原価)に変化が生じたときであると考えられる。棚卸資産の低価基準が、取得原価主義会計と、公正価値会計における時価会計のいずれにより論理一貫性があるかは明白だろう。

井上教授は、「取得原価から離れて減損の認識をしたり、低価基準を適用したりするのは財の取得者が取得時に予測したキャッシュ獲得の予測に変化があったときである。したがって、取得原価が採られているということはその予測に変化が生じていないと考えていること、すなわち、当初の予測値の継続が妥当であると考えていることを意味する。予測値の変化に関して近年の会計基準は収益性の低下に伴う取得原価(キャッシュ獲得能力)の修正と捉える。収益性とはキャッシュ獲得能力を表現するものに他ならない。そこでの取得原価は決して投下額(キャッシュ・アウトフロー額)ではなく、将来キャッシュ・インフローの予測値の取得時点での現在価値である。」<sup>34</sup>と述べている。棚卸資産の低価基準は、公正価値会計における時価会計とより整合性があると考えられる。

## 8. 棚卸資産と国際会計基準

今日、日本の会計において、国際財務報告基準(IFRSs)の存在は、従来よりも、その重要性が増加してきている。以下は、棚卸資産に関する、IFRSsと日本の会計基準との主要な相違を表している。この図表6からわかるように、棚卸資産に関しての日本の会計基準は、国際会計基準とのコンバージェンスが進んでおり、ほぼ同様の内容になってきている。しかしながら、微妙なところ(洗替法と切放法)で読替えがなされているのいである。公正価値会計としての時価会計である国際会計基準と、取得原価主義会計または取得原価主義会計の延長上にある時価会計である日本基準とで、似ているが詳細にみていくと異なるのである。



図表 6 棚卸資産に関する IFRSs と日本の会計基準

項目	IFRSs (IAS第2号)	日本基準
評価基準	低価法	低価法（収益性の低下に応じて簿価を切り下げ）。2008年4月1日以降開始年度から適用
低価法の時価	正味実現可能価額	正味売却価額（正味実現可能価額）。一定の条件の下、再調達原価も認められる。
評価減後の原価	洗替え方式（評価減の戻入れあり）	洗替え方式または切放し方式の選択適用可
原価配分方法	個別法，先入先出法，加重平均法。後入先出法は認められない。標準原価法，売価還元法は原価と近似する場合のみ認められる。	個別法，先入先出法，平均法，後入先出法，売価還元法（後入先出法は廃止。2010年4月1日以降開始年度から適用）

出所：監査法人トーマツ（2008，p.59）一部内容を加筆修正している

## 9. 棚卸資産会計の操作的定義

物理学や料理の本でよく採用されている定義に操作的定義がある。どうすれば、外在的に体験できるかの方法を示すやり方である。たとえば、オムレツとは、「溶きほぐした卵を塩・胡椒で調味し、肉・野菜などの材料を卵に混ぜ混んだり、卵に包み込んだり、または何も加えない状態で、紡錘形に焼いた料理」と説明すれば、作ることが可能なので正確に伝わる。かような定義法を操作的定義という。

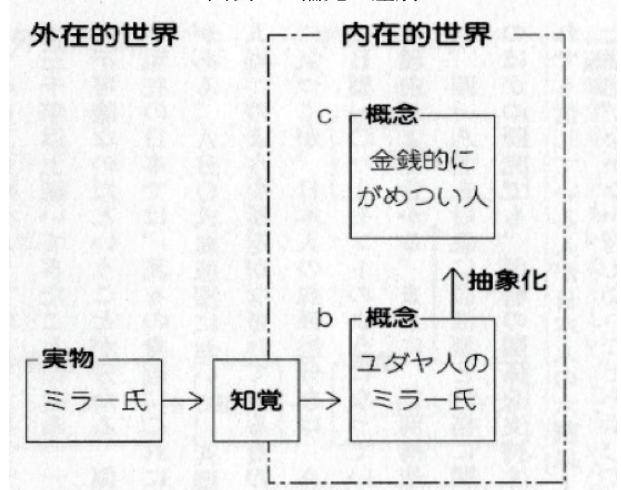
人々は会話のコミュニケーションの中で、はしばしば早まった断定を導く。「たまたま中国人にアパートの一室を貸したら、夜中に大声でパーティーを楽しみ、近所から苦情が来るようなことが複数回あった」というような経験をすると、『もう二度と中国人には部屋を貸さない』という家主も出てきたりする<sup>35</sup>。このようなことは偏見や差別も実はかような思いこみによることが多い。

かような事態を回避するために、Korzybski 教授が提唱しているのは、「見出し番号」をつける方法である。中国人も、中国人 1，中国人 2，中国人 3，そして中国人 4・・・というようにすることによって、

それぞれ異なることを明らかにするのである。

それでは、抽象レベルの混同についてみてみることにしよう。図表 7 は、ユダヤ人のミラー氏に対する偏見を簡潔に表わしている。ミラー氏はユダヤ人である。そのミラー氏について、「金銭的にがめつい人」とみなす抽象レベルの混同がこの図表によって示されている。この図表は、偏見や差別の形成過程を説明している。

図表 7 偏見と差別

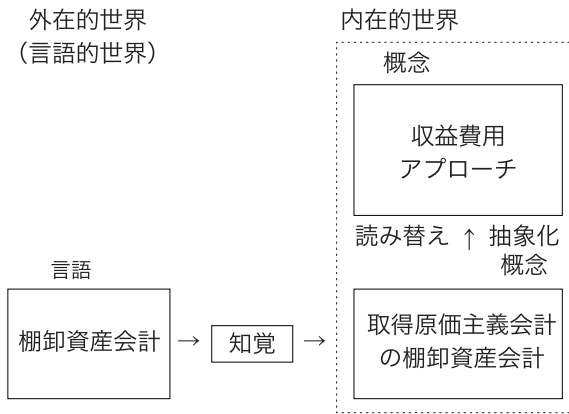


出所：藤澤（2011，p.137）

偏見とまではいかないもので、会計学上では、棚卸資産会計についてのそれぞれが思い浮かべる観念がある。たとえば、棚卸資産会計について、それが資産負債アプローチによるものであるとみなすこともできる。しかしながら、棚卸資産会計も、日本基準と国際会計基準では異なるものである。取得原価主義と時価会計で棚卸資産会計を論じる場合、棚卸資産会計が異なる点に気をつけなければならない。

図表 8 は、企業の財務諸表（言語的世界）と会計学者の内在的世界の 1 つの例を表わしている。たとえば、棚卸資産会計といった場合、いかなる内容を意味するのか。日本の場合、取得原価主義会計を前提とする棚卸資産会計を思い浮かべるものがあると思われる。もちろん、そうではなく、国際会計基準のように、公正価値会計としての時価会計を前提とする棚卸資産会計を考えるものもいよう。

図表 8 抽象のレベルの混同（棚卸資産会計）



出所：筆者が藤沢教授の図をもとに取得原価主義会計における棚卸資産会計に適用し作成したもの

したがって、ここで、取得原価主義会計における棚卸資産会計と公正価値会計としての時価会計における棚卸資産会計を操作的に明らかにする必要があるのであるが、それはすでに井上教授によってなされており、先述したとおりである。

## 10. 読み替えのロジック

収益費用アプローチと資産負債アプローチの違い

は、井上理論であれば、損益法を主とするか財産法を主とするかの相違となる。しかるに、真部分集合であるならば、明らかに、収益費用アプローチと資産負債アプローチは異なることになるのであるが、部分集合でイコールの関係である場合、そこに、読み替えのロジックが介入する可能性が出てくるのである。つまり、部分集合でイコールの関係である場合、たとえ、損益法が主で財産法が従であっても、財産法の側面からみることが可能なのである。まさに、部分集合では、損益法と財産法がイコールになる。そこに読み替えのロジックがあるのである。損益法と財産法がイコールということは、損益法が主であり、財産法が従であろうが、財産法が主であり、損益法が従であろうが、みかたを替えれば、同じになるのである。損益法が主で、財産法が従である、会計基準も、あたかも、財産法が主で損益法が従のような読み替えを、部分集合は、可能にするのである。

棚卸資産会計の場合、財産法が主か、損益法が主かは、戻入れの是非に端的に表われる。財産法が主ならば、財貨動態に着目することになるので、便益が回復したならば、帳簿価額（取得価額から減価償却累計額を控除した価額）まで戻し入れをすることになる。一方、損益法が主の場合、貨幣動態に着目することから、便益が回復しても戻し入れをしない。かような相違は、国際会計基準と、日本基準との相違に表われる。しかるに、棚卸資産会計を説明するさいに、損益法が主で財産法が従である日本の棚卸資産会計を収益費用アプローチで説明できるのは、損益法と財産法がイコールである部分集合であることから可能なのである。まさに、読み替えがなされているのである。

かねてよりの資産負債アプローチの影響を、日本の会計基準は、部分集合の読み替えのように、うまくかわしてきたのである。本稿で取り上げた棚卸資産会計基準は、表向きは、資産負債アプローチということを示唆しているものの、損益法を主として、財産法を従とする当期純利益の仕組みを、財産法からみるという読み替えにより、あたかも、財産法が主で損益法が従である資産負債アプローチのように

説明されているのである。それは、ある意味、部分集合におけるイコールの関係がなせる技であったのである。しかるに、現在、IFRS で採用されている棚卸資産会計基準は、収益の認識基準のように、より財産法の色合いの濃いものである。もちろん、それでもイコールの関係である限り、読み替えは可能なのである。しかしながら、日本における連結財務諸表における包括利益のように、真部分集合で財産法が損益法を含んでいる場合、かような読み替えはもはや通用しないと考えられる。まさに、読み替えの牙城は、部分集合なのである。

## おわりに

棚卸資産会計について、本稿では、損益法を主とし、財産法を従とする日本基準と、財産法を主とし、損益法を従とする国際会計基準とで比較することにより、その相違を、井上理論により明らかにしてきた。そしてかように、同じ棚卸資産会計という用語を用いていても、その内容は似て非なるものであることを一般意味論から明らかにしている。かように、棚卸資産会計について、取得原価主義会計で説明する試みが日本でおこなわれてきたのは、まさに、部分集合のなせる技であることを明らかにしてきた。かような試みは、棚卸資産会計のみならず、リース会計や減損会計などにおいてもなされている。リース会計については、拙著で明らかにしているが、減損会計については、今後、明らかにしていきたいと思う。

## 注

<sup>1</sup> 井上 (2014,p.7)。

<sup>2</sup> 井上 (2014,p.14)。

<sup>3</sup> 公正価値会計としての時価会計では、伝統的な取得原価主義会計のように、棚卸資産の評価と費用化について、過去において棚卸資産の獲得時に支出された貨幣額に着目し、その貨幣価値の期間配分をおこなうという思考にもとづいていない。

<sup>4</sup> 後入先出法は、廃止された。2010 年 4 月 1 日以降開始年度から適用される。

<sup>5</sup> このような捉え方は、井上教授による公正価値会計としての時価会計の思考である。本稿は、井上教授と同じ考え方にもとづいている。詳しくは、井上 (2008, pp.112-113) を参照せよ。

<sup>6</sup> 井上教授は、棚卸資産を交換財であると同時に、使用財としての性質を有することを指摘している。詳しくは、井上 (2008, pp.107-111) を参照せよ。

<sup>7</sup> 翻って、事業用固定資産の減損会計をみたとき、その資産としての性質が、交換財の性質よりも使用財としての要素がより濃厚であることに気づかされる。回収可能価額として、正味売却価額のほかに使用価値 (または利用価値) が登場してくるのもその現われだろう。しかしながら、正味売却価額が回収可能価額の 1 つとして想定されていることから、事業用固定資産も交換財としてみる視点が少なからずあることは注目すべきである。

このことから、使用価値と正味売却価額のうちどちらか高い方に、帳簿価額を切り下げる固定資産に関する減損会計の会計処理は、合理的な思考にもとづくといえよう。

<sup>8</sup> 棚卸資産の評価に関する会計基準では、次のように述べられている。「通常の販売目的 (販売するための製造目的を含む。) で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。この場合において、取得原価と当該正味売却価額との差額は当期の費用とする」(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 7 項)。

<sup>9</sup> 正味売却価額とは、「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、次のように述べられている。「売価 (購買市場と売却市場とが区別される場合における売却市場の時価) から見積もり追加製造原価及び見積販売直接経費を控除したものをいう。なお、購買市場とは当該資産を購入する場合に企業が参加する市場をいい、売却市場とは当該資産を売却する場合に企業が参加する市場をいう」(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 5 項)。

<sup>10</sup> 再調達原価とは、「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、次のように述べられている。「購買市

場と売却市場とが区別される場合における購買市場の時価に、購入に付随する費用を加算したものをいう」(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6項)。

<sup>11</sup> 井上(2008, pp.115-116)。しかしながら、ここで、実際の棚卸資産が、使用財とともに販売財である点に注意しなければならない。

<sup>12</sup> 井上(2008, p.116)。「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、次のように述べられている。「期末の正味売却価額という場合でも、一般に、販売までに要する期間があることからそれは期末における将来販売時点での正味売却価額を指すことも多い。例えば契約により取り決められた一定の売価や、仕掛品における加工後の販売見込額に基づく正味売却価額などが該当する。もっとも、将来販売時点の売価を用いるとしても、その入手や合理的な見積もりは困難な場合が多いことから、合理的に算定された価額として、期末前後での販売実績に基づく価額も用いられる。このため本会計基準では、いずれも含まれるように、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額を貸借対照表価額とした。」(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42項)

<sup>13</sup> 井上(2008, p.116)。

<sup>14</sup> 井上(2008)。

<sup>15</sup> 井上(2008)。井上教授は、「つまり、再調達原価は、評価時点においての取得原価であるから、期末時点で予想される将来の販売価額、あるいはブランド・ロイヤリティ(その企業の商・製品に対する銘柄忠実度としての超過収益力)を考慮した将来キャッシュ・インフローを現在価値に割引いたものであることになる。」述べている。(井上, 2008, p.119)。

<sup>16</sup> 低価基準の本質については、2つの考え方がある。1つは、低価基準は原価基準の例外であって、保守主義の見地からのみ認められる方法であるという見解であり、他の1つは、低価基準は、原価基準の1つの適用形態であるという見解である。詳しくは、飯野(1996)を参照せよ。

<sup>17</sup> 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」(三1)。

<sup>18</sup> このような見解は松本教授も述べられている。松本(2007)。

<sup>19</sup> 詳しくは、拙稿を参照せよ。孔(2007)。

<sup>20</sup> 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14項。

<sup>21</sup> 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56項。

<sup>22</sup> 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57項。

<sup>23</sup> 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58項。

<sup>24</sup> 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59項。

<sup>25</sup> 「棚卸資産の評価に関する会計基準」によると、「固定資産の減損処理においては損失発生の可能性の高さを要件とするのに対し、棚卸資産における収益性の低下は、期末における正味売却価額が帳簿価額を下回っているかどうかによって判断するため、簿価切下額の戻入れを行う洗替え法の方が、戻入れを行わない切放し法に比して、正味売却価額の回復という事実を反映するため、収益性の低下に着目した簿価切下げの考え方と整合的である。」(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56項)と述べられている。

<sup>26</sup> 周知のように、固定資産の減損処理の場合、日本では米国と同様に確率基準が採られており、その損失発生の可能性の高さが考慮されている。

<sup>27</sup> 「棚卸資産の評価に関する会計基準」によると、「収益性の低下に基づき過大な帳簿価額を切り下げ、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理において、いったん費用処理した金額を正味売却価額が回復したからといって戻し入れることは、固定資産の減損処理と同様に適切ではない。」(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57項)

<sup>28</sup> 井上(2008, pp.121-122)を参照せよ。

<sup>29</sup> 井上(2008, p.122)。

<sup>30</sup> 井上教授は、このように、将来費用説と現金説を捉えており、本稿は、井上教授と同じ見解をとっている。詳しくは、井上(2008,



p.31)を参照せよ。

<sup>31</sup> 井上 (2008, p.32)。

<sup>32</sup> 井上 (2007, p.31)。

<sup>33</sup> 井上 (2007, p.31)。

<sup>34</sup> 井上 (2008, p.33)。

<sup>35</sup> 藤澤 (2011, p.127)。

大蔵省企業会計審議会中間報告『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」1962年。

企業会計基準委員会『企業会計基準第9号 棚卸資産の評価に関する会計基準』2006年。

## 引用・参考文献

### (日本文献)

飯野利夫『財務会計論 三訂版』同文館, 1996。

井上良二「金融商品会計の理論的基礎<会計理論>」

柴健次編『テキスト 金融商品会計』中央経済社, 2007, pp.23-47。

井上良二『財務会計論』税務経理協会, 2008年。

井上良二編『財務会計論 改訂版』税務経理協会, 2014年。

監査法人トーマツ編『IFRSの経理入門』中央経済社, 2008。

孔 炳龍「保守主義の原則についての一考察 一棚卸資産の評価について」『駿河台経済論集』第17巻第1号, 2007年。

藤澤伸介『言語力 認知と意味の心理学』新曜社, 2011年。

松尾絹代『棚卸資産会計の実務』日本実業出版社, 2008年

松本敏史「棚卸資産」河崎照行・斎藤真哉・佐藤信彦・柴健次・高須教夫・松本俊史編『スタンダードテキスト 財務会計論 I 基本論点編』第6章, 中央経済社, 2007年, pp.132-152。

### (外国文献)

Hayakawa.S.L., *Languge in Thought and Action, Fourth Edition*, Jovanovich, Inc, 1978.

Korzybski, Alfred., *Science and Sanity: An Introduction to Non-Aristotelian Systems and General Semantics*. Lancaster, Pa.: Science Press Printing Company. 1933

### (会計基準等)

IASB, *IAS 2 Inventories*, IASB, January 1993 (amended March 2000), 16A(2000).