

国際会計基準におけるたな卸資産会計論

——収益費用アプローチとの比較——

新 田 忠 誓

1. 問題の提起

周知のように、近年のわが国会計制度の変革は激しい。理由として、株式市場を通じたアメリカ会計の浸透と国際会計基準（IAS）の導入が挙げられる。ところで、これら変革は現象でみると時価評価の導入に帰着する。そして、これを必然化しているもののうち最も大きなものは金融商品である。しかしながら、金融商品は、人間社会の基礎すなわち物を生産する企業にとっては脇役にすぎない。よって、基礎をなす会計にこそ目を向けるべきである。

本稿は、このような認識に基づき、物の生産に直接関わる会計基準・「たな卸資産」会計を検討する。この場合、わが国が導入しようとしているのが国際会計基準であるから、国際会計基準第2号「たな卸資産（Inventories）」（1993年—以下、第2号と略称する）を考察の対象とする。

ところで、わが国では、第2号については然したる論議が起こらなかったし、また、これに対応した基準の改訂は問題となっていない。ということは、今でも、企業会計原則が生きていると解釈することも可能である。果たして、そうであろうか。これについて、国際会計基準は、フレームワークにもある¹⁾ように、資産負債アプローチを取っている。一方、企業会計原則は収益費用アプローチを取っている。つまり、会計に対するアプローチが異なっているにも拘わらず、第2号の導入について議論が起こらなかったのは、なぜであろうか。第2号が明示している「取得原価主義の下でのたな卸資産の会計処理（the

accounting treatment for inventories under the historical cost system)」のために、つまり単に時価ではなく原価であるために、衝撃がなかったのであろうか。または、取得原価主義によるたな卸資産会計は資産負債アプローチを取ろうが収益費用アプローチを取ろうが同じものになるのであろうか。そうではなく、表面的にみている、本質の差に気が付いていないのであろうか。もし、後者であれば、実務家ならいざ知らず、会計学を目指す以上、現象の裏にある論理の違いを分析しなければならない。本稿を興した問題意識はここにある。

2. 国際会計基準第2号「たな卸資産」の分析

第2号は、旧基準「取得原価主義の下でのたな卸資産の評価と開示 (Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System)」(1976年—以下、旧第2号と略称する)を改訂したものである。通常、改訂作業は、本来、目指しているものを明らかにする過程であるとみることができる。本節は、第2号を分析するが、このような視点により、第2号の考え方を明らかにするために必要な限りで旧第2号との比較も行う。

旧第2号は、背景説明 (background material) および実施指針 (implementation guidance) (以下—「説明」と略称する)(1~19項)と、「基準」(Standards)(20~36項)とに分けられていたが、第2号は、「基準」をあげたあとに「説明」を付け加えるという形式になった。これによると、「基準」は、1項の範囲 (Scope)²⁾ (以下、項は省略し数字のみを示す)、2の定義 (Definitions)、6のたな卸資産の測定 (Measurement of Inventories)、7のたな卸資産の原価 (Cost of Inventories)、19、20、21、23の原価配分法 (Cost Formula)、34、36、37の開示 (Disclosure) の11項となっている。このうち、会計数値に関わるのが、6、7、19、20、23の5項であり、本稿はここに焦点を当てて分析する。

まず、たな卸資産の定義を次のように行っている(2)³⁾

- (a) 営業の通常の過程において販売のために保有されている資産 (assets)
- (b) 上の販売のための生産の過程にある資産

(c) 生産過程あるいはサービスの提供の中で消費されることになる材料または貯蔵品の形を取っている資産

これを受け、測定基準が開示されているが、測定は、原価 (cost) と正味実現可能価額のうち低い方で評価される(6)。いわゆる低価基準が強制されている。それでは、適用方法はどのようなものなのであろうか。30で適用法が説明されているが、低価基準で問題になるのは翌期の処理である。これについて「新しい繰越額は原価と再評価後の正味実現可能価額のうち低い方の金額となる。」とされる。つまり、簿記処理上はいわゆる洗替法が適用される。したがって、いま商品で考えると、総勘定元帳は、原価のままにし、評価減(評価損)のための評価勘定を用いる方法を探らざるをえない。このとき問題となるのは翌期の戻入益の処理である。この処理によっては実質的に切放法と同じ効果が得られるからである。これについて、31は、評価損(その他の損失も含む)を当期の費用としなければならない⁴⁾としたうえで、戻入益は「戻入れが生じた期に費用として認定されたたな卸資産金額(費用)の修正(reduction)として認識されなければならない。」とする。ということは、実質的には切放法となる⁵⁾。

前後するが、それでは、正味実現可能価額と比較するたな卸資産の取得原価は、どのように決められているであろうか。これを、7が規定している。ところで、取得原価の決定で問題となるのは、原価に算入される付随費用の範囲である。これについて、当該たな卸資産を現在の場所と状態(location and condition)にもたらすまでに発生した総ての費用が加算される。この意味では、わが国の原則・実務と変わりないように見えるが、後に分析するように個別のたな卸資産(品目)を念頭においた表現になっているように読める。また、IAS第21号の21(代替処理)が適用される外貨建取引においては、為替差損益をたな卸資産原価に算入する処理も認めている(9-「説明」)⁶⁾。加えて、企業会計原則との違いを示すと、製造業を前提とした会計処理すなわち加工費(costs of conversion)の処理について「説明」が行われている点(10~12)を挙げ

ることができる。とりわけ製造間接費の処理について詳しく説明されているが、わが国の実務と変わりはない。そして、仕損による材料費ならびに労務費およびこれ以外の製造費用のうち異常な金額 (abnormal amounts)、(次の製造段階に至る前に必要な費用を除く) 保管費用 (storage costs)、たな卸資産を現在の場所と状態にもたらしに寄与しない管理間接費 (administrative overheads)、販売費用 (selling costs) は当期の費用とされる (14)。つまり、これらはたな卸資産には後付けられない。これも同じである。

たな卸資産会計で次に問題になるのは、原価配分法 (cost formulas) である。第2号で第一に掲げられている方法は、通常、互換性のないたな卸資産と特定のプロジェクトのために生産され区別されている財貨または役務の原価配分法としての個別法 (specific identification of individual costs) である (19)。しかし、互換性のあるたな卸資産についてこの方法を適用することは、利益操作 (predetermined effects on the net profit or loss for the period) の余地があるとされ (20)、標準処理 (benchmark treatment) として、FIFO と加重平均法 (weighted average cost formula) が掲げられている。このうち、加重平均法については次のように説明される。「個々の原価は期首の類似品目 (similar items) の原価と期中に購入されたか生産された類似品目の加重平均から計算される。平均は企業の状況に依存し、1期間をもとに計算されてもよいし、入庫のごとに計算されてもよい。」 (22) と。いずれにせよ取得原価を配分する総平均法と移動平均法が認められる。

これまでの基準の順序からすると、まず個別法が取り上げられ、次に FIFO、そして加重平均法という順になっている。説明 (22) によれば、FIFO が導入されるのは既述のように、個別法を適用したとき、利益操作の危険性がある場合である。つまり、FIFO は個々の財の質が同質であり区別が付かない財の場合に適用されるということである。なぜならば、区別が付かないときは、任意の財に恣意的な個別価格が付されるからである。実際には、このような財が殆どであるけれども、理念的には区別が付かないことはありえない。この意味で、

個々の財はそれぞれ財自体としては独立している。ということは、第2号が本来あるべきであるとしている方法は、個別法であると推論できる。これをもう少し正確にいうと、たな卸資産としては個々の財を見ているということである。これについては次節で更に検討するが、既述の説明の表現をみると、平均法の採用が認められるのは、個々の財の類似性が高く区別するのが実践的でない、または困難な場合に限られるように読める。

収益費用アプローチでは、LIFOが貸借対照表価額は期末の価額と大幅に乖離するけれども収益と費用の対応を考えた方法として評価される⁷⁾。第2号はLIFOを許容される代替処理 (allowed alternative treatment) として標準処理とは一線を画したうえで認めている(23)。そして、この方法を採用したときは、LIFOによる貸借対照表価額と、次の二つの価額のうちいずれかとの差額を開示しなければならないとしている(36)。すなわち、FIFOあるいは加重平均法による価額と正味実現可能価額のいずれか低い価額(これにより低価基準を適用した標準的方法との乖離額が開示される)。貸借対照表日のカレントコストと正味実現可能価額のいずれか低い価額(いわゆる時価(広義)との乖離額が開示される)。

原価配分法は、たな卸資産会計に対する見方・本質観が最もよく現れる部分である。ここでは、第2号は個々の財をみていると推理した。さらに、これを検証するために、旧第2号と比較してみよう。

旧第2号で「基準」として掲げられている原価配分法は「24 FIFOと加重平均法、25 個別法、26 LIFOと恒常在高法」の順になっていた。つまり、個別法は第2号により第一順位に配置換えされたことになる。さらに注目すべきは、第一に、FIFOおよび加重平均法と個別法とは、これらに基づき会計しなければならない (should be accounted for) のに対し、LIFOは、既述の第2号の36と同じ条件付きで、LIFOを使用することが許される (may be used) という条文になっていた点である。第二に、LIFOも恒常在高法も同じ扱いになっていた点である。ところで、旧第2号は、この五つの方法を認めるに当たり、

「説明」(13)で、次入先出法 (Next-in first-out) と最終取得原価法をも取り上げ、これらは必ずしも発生したとはいえない原価を使用し取得原価に基づかない(14)として「基準」から外している。ということは、旧第2号は、いずれ何らかの形で取得原価(支出)と結び付くもののみを取得原価主義の枠内にあるものと考えていたことになる⁹⁾。

以上から、第2号は、個別法を出発点つまり個別の財を念頭において「基準」を組み立てているといえる。そして、「説明」では、加工費 (Cost of Conversion) という標題の下、個別の財に対する原価の後付け方を詳細に説明している(10~12)と解釈できる。つまり、個別法→FIFO→加重平均法へと順位付けた点に、個々の財重視の第2号の特質が現れていると考えられる。ここでは、個別法が不可能、否、利益操作の余地が出たときに、FIFOを認める。さらに、口別法としてのFIFOの適用が不可能なときに、加重平均法へ行く。これが第2号の考え方であろう。前掲のように、加重平均法についてはわざわざ「類似の品目」と断っていた。ということは、実務上の便宜はさておき、文字通りの口別の後付けが困難な財の場合⁹⁾に、加重平均法が採用されると解釈すべきであろう。このような個別性そして口別性の重視は、たな卸資産の低価評価について述べた次の説明からも明らかである。「たな卸資産一つ一つの品目を基準に (on an item by item basis) 正味実現可能価額に評価減するのがいつもの (usually 一決まった) ことである。しかしながら、いくつかの状況の下では、評価減を同種または関連する品目グループに適用することも認められる (may)。…〈中略〉…例えば製品項目のようにたな卸資産の一区分 (貸借対照表上の項目のこと一筆者注) や、特定の事業または地域部門の全たな卸資産を基礎にして、たな卸資産を評価減することはよろしくない (not appropriate)」(26)。

既述のように、LIFOには、allowedという形容詞が付き、加えて、時価との差額の表示という条件も付けられていた(36)。しかも、この条件も「基準」である。このように考えると、第2号は単価が個別の財の動きに対応しないLIFOを認めたくないというのが妥当な解釈であろう。

3. 収益費用アプローチにおけるたな卸資産の考え方の整理 —分析の視点—

前節では、第2号の論述（「説明」と「基準」）をもとに、その考え方を抽出してきた。それでは、この思考は収益費用アプローチと同一路線にあると解釈できるであろうか。それとも違う路線にあるのであろうか。違うとするなら、どこに違いがあるのだろうか。そのためには、これまで、収益費用アプローチによるたな卸資産会計論が目指してきたものを示す必要がある。

一般に認められている（generally accepted）会計処理のうち収益費用アプローチを代表する方法として、第2号が許容される（allowed）代替処理としたLIFOを挙げることに異論がないと思われる。この方法は、カレントな収益に対してカレントな費用を対応させることから、損益計算の立場からはFIFOより優れた方法であるとされてきた¹⁰⁾。収益費用アプローチでは、当期の収益に対応する費用が当期の仕入活動に基づく費用額となり、いわば当期の経営者の行動を反映する利益を計算する方法の模索が最大の眼目となってきた。そして、これを徹底したのが、旧第2号では容認されていた（may）が第2号で削除された恒常在高法¹¹⁾である。この方法は、例えば、恒常在高（数量2,500個、@¥2,000とする。計5,000,000円）を超えて商品が販売され、期末にこの在高に食込み（例えば、100個）が生じた場合、その食込みを次期に回復すべく、次のように食込み分を期末の再調達原価（@¥2,200）で評価し、これを当期の収益に対応させる。

（売上原価－仕入）	220,000（在庫維持引当金）	220,000
-----------	------------------	---------

この結果、当期の収益に対応するのは、当期の販売（数量）に対応する仕入価格ということになる。この結果、期末の価額は実質的には在庫維持引当金を控除した4,780,000円となり、この金額は実体を表さないどころか、期末の状態という点では意味のない数値となる。これは、在庫維持引当金を負債として計上しても同じである。このときには、商品は恒常在高のままの値（5,000,000

円)となるが、100個は存在しないので、この値も実体すなわち財の存在の裏付けのないものである。つまり、この方法は貸借対照表価額については配慮をしない。これが収益費用アプローチの典型的な姿勢を現しているといえる。このような個別の財の裏付けのない会計処理は個別の財に拘る第2号では絶対に認められないし、期末の状態をみる資産負債アプローチでも同じである。そして、第2号が恒常在高法を削除したのはこの点で当然と言える。これに対して、LIFOは、口別に把握している点では個別の財の存在を要求する。問題は、期末の時価と大幅に乖離する価額だけである。この意味では、時価との関係の開示を条件に認められる余地がある。

旧第2号は、FIFOと加重平均法を第一に掲げていた。これは、支出つまり取得原価には拘っていたけれども、個別の財には拘っていなかったためであると推断するのは筆者の思い込みであろうか。これに関して、恒常在高法でも翌期には次のように補填され、この段階で取得原価つまり支出と結び付く。

(仕入—商品)	220,000 (当座預金)	220,000
(在庫維持引当金)	220,000 (仕入—売上原価)	220,000

さて、このような期末の数値に配慮しない処理が合理的とされる収益費用アプローチの論理は何であろうか。これは、当該財の継続性、否むしろ当該財を扱う事業の継続性を会計学として前提にしているからであると解釈できる。とりわけ典型的な恒常在高法では、過去に決めた(恒常)在高を現在を通過させ、将来へ継続させている。つまり、恒常在高という思考自体、当該財を永久に継続させることを考えている。ここに、期末数値に対する会計上の態度としての収益費用アプローチの特徴があるといえると思う。

この視点に立って、会計数値決定過程の最終段階である期末評価について第2号との違いをみていこう。上の判断は正しいであろうか。

既述のように、第2号の期末評価は低価主義であり、しかも、原則として個別の財を単位とする正味実現可能価額による評価であった。これに対し、わが国での低価主義への姿勢はどうだったであろうか。周知のように、企業会計原

則では、強制低価を除くと低価基準は容認規定であった（第三・五・A）。この事情を、連続意見書第四の次の文言が明確に表している。「棚卸資産評価の一般原則たる原価主義に対する例外的な評価原則として低価主義が存在し、広く採用されている。…〈中略〉… 低価主義は、期間損益計算の見地からすると合理性をもたないが、しかしそれは広く各国において古くから行われてきた慣行的評価であり、現在でも実務界から広く支持されている。」（三・1）と。つまり、損益計算の見地からは低価主義を認めていない。そして、この意義については「棚卸資産に低価基準を採用することによって、それがいくばくか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。」（三・1）と述べているにすぎない¹²⁾

さてこのとき、低価基準において具体的に採用される時価は何であろうか。連続意見書は、正味実現可能価額と再調達原価¹³⁾の二つを掲げ、正味実現可能価額を適当としつつも、取得原価と正味実現可能価額を比較する方法、取得原価と再調達原価を比較する方法、三者を比較する方法の三つの方法を示している（三・1）。それでは、低価基準について、収益費用アプローチに立ち「適切な」期間損益計算を考えた場合、どの時価が適切であろうか。

たな卸資産に係る会計数値の決定過程は三段階に分けられる¹⁴⁾ 第一は支出額つまり取得原価の決定過程であり、第二段階は、支出額のうち費用として配分すべき金額を決める過程である。これにより、合理的な費用額が決められるとともに費用性資産として第一義的な値、支出・未費用の金額も決められる。しかし、この金額がそのまま貸借対照表に計上されるわけではない。なぜならば、当該金額を将来に繰越すことが妥当かどうかの判断が行われねばならないからである。これが第三段階つまり最終段階の判断であり、ここでは、数量と価額についての検討が行われる。前者は棚卸減耗損の把握の過程であるが、問題になるのは価額決定の過程の方である。そもそも、たな卸資産は費用である。そして、当該資産を使用し商売または生産を継続していくのであれば、当期の調達活動の拙さを翌期に負担させることはできない。なぜならば、翌期の経営

者は期首に調達できるからである。よって、当期の調達活動の失敗（取得原価と再調達原価の評価差額）を負担しなければならない。これにより、翌期の合理的な損益計算も保証できる。このためには、再調達原価での評価が論理的である¹⁵⁾ しかも、この考えを貫徹するためには、切放法しかない。

それでは、正味実現可能価額での評価の合理性はどのように説明できるのだろうか。「いくばくか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。」という消極的な説明によらざるをえないのであろうか。低価基準に否定的な連続意見書は、この立場を採っていると解釈できよう。というのは、低価基準の適用について次の表現もあるからである。「低価法適用上、棚卸資産の一品目ごとに原価時価比較を行う方法をとるか、棚卸資産の各品目を適当なグループにまとめ、グループごとに原価時価比較を行う方法をとるか、棚卸資産の全品目を一括して原価時価比較を行う方法をとるかに関しては、企業の実情、棚卸資産の性質等に基づき、いずれの方法をとれば、期間損益を最も適正に表現することになるかという観点から、方法の選択を行うべきである。」

(三・1)と¹⁶⁾ ここでは、第2号と異なり、個別の財には拘っていない。それでは、なぜ、このような表現になるのであろうか。適正な損益計算とは何であらうか。これについて、正味実現可能価額の持つ属性から次のように考えた。

いま、製造業において、材料に再調達原価評価を適用した場合を考えてみよう。この処理では、現存する材料が出発点になる。ということは、この材料に基づく生産がこのまま続いていくことを予定している。つまり、恒常在高法でも述べたように過去から現在そして将来への同じ財を使用した生産活動の継続である。生産（あるいは仕入）という入口の価値、再調達原価で評価することにはこのような意味がある。そして、個別の財に拘るなら、この方法が合理的である。これに対し、正味実現可能価額での評価は出口でものを考えるということである。ということは、現在の材料に拘らない。つまり、当該製品を生産するためには、他の材料でもよいということになる¹⁷⁾ そして、技術革新などにより材料が変えられることはしばしばである。

さて、正味実現可能価額による評価は、最終形態としての製品を翌期に販売したときに、利益も損失も出ない操作である。ということは、当該活動への投資が翌期の損益計算に影響を与えないということである。「いくばくかの資金」というのは翌期の損益計算に影響を与えない投資額という意味があると解釈できないであろうか。このある活動に投下された投資額という考え方を取ると、もはや個別の財には拘らず、ある一定の投資額という考え方に発展する。つまり、連続意見書がいうように「適当なグループにまとめ」る方法や、さらに「一括して原価時価比較を行う方法」をとることも妥当性を持つ。というのは、企業は多様な製品を扱い、これら全体の投資から利益をあげることを考えて活動を行っているはずである。譬え不採算部門であっても全体の品揃えなど最終的にいわゆる総資産経常利益率を高める効果がある限り、この部門も維持させる。このとき考えているのは個別の財ではなく投資全体である。低価基準のグループごとの適用や、場合によっては全社にわたる一括適用には、このような認識に基づく¹⁸⁾。

以上の連続意見書を拠り所とした収益費用アプローチによる低価主義の分析から次の結論がえられる。正味実現可能価額で評価する処理は、その活動がそのまま翌期に継続されていっても、翌期の損益計算はその活動からの損失の影響を受けない効果を目指している。つまり、この場合の「適切」とは、翌期の損益計算に影響を与えない、より具体的な表現をすると迷惑をかけないという意味であり、再調達価額による評価のように、翌期の利益つまり企業活動の測定に積極的な関わりをもつものではない。そして、翌期に迷惑をかけないことを考えると、ここでも切放法が妥当である。

4. まとめ—国際会計基準におけるたな卸資産会計思考—

これまでの分析により、IAS 第2号における会計思考が明らかになったと思う。すなわち、個別の財を対象とし、これに取得原価を後付けていく。これが基本思考である。財としての資産そのものをみる姿勢は資産負債アプローチを

取るとき、当然取られるべき第一の姿勢であると解釈できる。

それでは、個別財に正味実現可能価額を付するのは如何なる考えによるのかも確認しておかねばならない。これに関して「説明」(29)は次のように述べている。「たな卸資産の生産の中で費消のために保有される材料やその他貯蔵品は、もし、それらが関わることになる製品が原価または原価以上で販売されると予想される場合には、原価以下に評価減されない。しかしながら、材料の価格の下落が、製品の原価が正味実現可能価額を超えないであろうことを示すときには、その材料は正味実現可能価額まで評価減される。」と。いずれにせよ、完成品に換算し¹⁹⁾正味実現可能価額が適用される。ただし、この場合、個別の財に拘る以上、投資額をみる前掲の収益費用アプローチのように財の代替性を考える余地はない。つまり、当該財による生産の継続を前提としている。ここでは、それぞれの財が、正味実現可能価額を付されることによりフレーム・ワークにいう「企業への現金および現金同等物の流入」の潜在能力 (potential)²⁰⁾を示すことになる。

原田教授によれば、近年の会計学は要請に応じ、取得原価 (historical cost), 時価 (current price), 将来価値 (future value) を使い分けて用いているという。そして、取得原価は企業が体験した価格であり、時価は市場での同意に基づく価格であり企業にとって仮想体験 (virtual) の価格であるとされる²¹⁾ IAS 第2号は体験価格と仮想体験価格を取り入れている。

それでは、第2号はなぜ取得原価を固守したのであろうか。それは、財をみて、この財に投下した貨幣の企業内つまり生産過程内での実際の流れをみようとしたからであろう²²⁾ ここでは、外部の時価は仮想体験であり問題にならない。そして、この間の事情は、第2節で説明した簿記上の処理からも明らかになる。すなわち、低価基準の適用による正味実現可能価額評価は、評価勘定で処理され、洗替法でよく、財の仕入から生産そして販売までの変形過程に関わるいわゆる材料勘定・仕掛品勘定・製品勘定は取得原価のままよかつたからである²³⁾ つまり、材料勘定・仕掛品勘定・製品勘定は体験した価格のまま

ある。否むしろ、これらの勘定を評価替えすると、所期の目的を達成できない。一方、正味実現可能価額評価は、貸借対照表を作成するときに、評価勘定により一時的に仮想体験をさせ、翌期に戻し、いわば通過させている。このように考えると、低価基準は、結局、貸借対照表作成時に、財への投下資本の回収可能性に疑義が出たときに、回収可能な資本額を一時的に示すという例外的処理と解釈せざるをえまい。常に、時価：仮想体験を開示するのであれば、同じ世界で同次元での解釈が可能であるが、Imparität（独語：不均等—不統一）なもの²⁴⁾を統一的に解釈することは不可能である。

IAS 第2号は、従来の取得原価主義の姿勢を貫いているといえる。否むしろ、徹底している。これは財をみ生産活動をみているからである。ということは、会計学が物を生産する企業を取り扱えば、原田教授のいわれる²⁵⁾「会計の会計らしさ」が維持でき、教授が危惧される会計学の「統計化」はないということである。

注

- 1) IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, London, 1989年, とくに, 49, 70項。
- 2) 範囲では、次のものが本基準の適用から排除されることが示されている。
 - (a) IAS 第11号が適用される未完成工事原価, (b) 金融商品, (c) 正味実現可能価額で評価される農産物, 鉱物資源など, (d) IAS 第41号が適用される農業に関わるもの
- 3) なお, 旧第2号は, たな卸資産の定義を「説明」の部分で行い, 「基準」としてはいない。定義では, まず, 資産 (assets) が有形の財 (tangible property) とされており, また, (a)と(b)は変わらないが, (c)は, 販売のための財またはサービスの生産過程において消費されることになる有形の財とされていた。つまり, 「販売のため (for sale)」が条件となっていた。これに対して, 第2号の(c)は, 「販売のため」という条件が外された結果, 一般管理活動による貯蔵品も含む余地があり, 範囲が広がったと解釈できる。
- 4) IAS 第8号 (期間純損益, 重大な誤謬及び会計方針の変更) では, この評価損は経常的活動による費用 (expense) に含まれる (16, 18)。よって, わが国のように前期損益修正とされる余地はない。
- 5) 例えば, 前期末に完成品換算で10個のたな卸資産があり, この評価減が1個当たり5円で, 合計50円であったとし, 当期末のたな卸資産が完成品換算で11個あり, 今度は,

前期の正味実現可能価額と当期末の正味実現可能価額との間の評価減(損)が1円、残り1個(原価と比べる)が3円であったとすると、当期の評価損は13円($1 \times 10 + 3$)となる。つまり、前期末の正味実現可能価額は生きている。ということは、たな卸資産の数量が減少すれば、正味実現可能価額が下がっていても戻入益が計上される可能性がある。

なお、評価損および戻入益は、売上原価の修正とされると解釈できる(注4)も参照)。わが国のように、営業外費用や収益とする余地もない。

- 6) なお、IAS第23号により借入費用がたな卸資産原価に算入される場合もある(15)。
- 7) 例えば典型として、E. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 第5版, Leipzig, 1931年, 201-209頁。土岐政蔵訳、『動的貸借対照表論』森山書店, 昭和30年, 241-253頁。
- 8) FIFOや最終取得原価法を否定したことから、なぜ、旧第2号および第2号が加重平均法に拘るのかが明らかになる。なぜならば、単純平均法など他の平均法は取得原価(支出)から外れた価額を付す可能性があるからである。
- 9) 典型的には、流体の場合が考えられる。
- 10) 例えば、中村 忠、『新稿 現代会計学』六訂版, 白桃書房, 2002年, 86頁。
- 11) 恒常在高法の詳細については、新田、『動的貸借対照表論の原理と展開』, 白桃書房, 1995年, 90-93頁を参照。
- 12) さらに「各国の税法も低価基準の適用に伴う評価損を例外なく課税所得の計算上損金に算入する建前をとっている。このような事情のもとにおいて低価基準を全く否定することはできない。したがって、原価基準の例外として低価基準を採用することも容認される。」と続く(三・1)。
- 13) 再調達原価の代替として最終取得原価、売価からアフター・コストおよび正常利益を差し引いた価額も認めている。再調達原価の合理性の説明で述べるが、最終取得原価とくに売価からアフター・コストおよび正常利益を差し引いた価額は翌期に正常利益を確保するというものであり、翌期の適正な期間損益計算を予定した考え方である。
- 14) 詳しくは、新田編、『大学院学生と学部卒業論文テーマ設定のための財務会計論・簿記論入門』, 白桃書房, 2002年, 34-37頁参照。
- 15) この点については、新田、『動的貸借対照表論の原理と展開』, 80-84頁を参照。
- 16) ただ「全品目を一括して原価時価比較を行う方法は多くの場合妥当ではない。」としている。
- 17) この詳細は、新田、『財務諸表論究』第2版, 中央経済社, 平成11年, 177-180頁参照。
- 18) これについては、新田、『財務諸表論究』, 175頁参照。
- 19) この文言は、材料を低価評価するには、材料自体も評価減していなければならない表現になっている。これには次の文が続く。「この場合には、その材料の再調達価額がその正味実現可能価額の最も利用可能な尺度になるかもしれない」。
- 20) IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 53項。

- 21) Mitsunori Harada, *Rationality and Marketability of Historical Accounting*, 『松山大学論集』(松山大学), 第12巻第5号(2000年), 169-172頁。
- 22) 原田教授は, 取得原価主義会計は, 企業に与えられた会計責任を後付けていく機能を持つとされる(Mitsunori Harada, 前掲論文, 173頁)が, ここでは, この会計責任を貸方に計上された投下された資本(調達源泉-抽象的側面)とし, この資本の具体的形態である貨幣資本(いわば現金)が, 財に化体すると考え, 仕入・生産(販売のための財の変形過程を含む)過程を通じた財の変形に応じた貨幣の移転過程を, たな卸資産会計は把握しようとしていると解釈している。
- 23) IAS第18号(収益)は, 14において収益認識の要件を五つ挙げ, 五番目に「(e) その取引(収益取引のこと-筆者注)に関連して発生した又は発生する原価を信頼性をもって測定できること」という要件を挙げている。このためにも, 販売された財に関わる取得原価を後付けることは必要である。
- 24) ドイツ語で, 低価主義を *Imparitätsprinzip* (不均等原則) という。
- 25) 原田, 「アメリカ会計における意思決定有用性アプローチの軌跡」, 『松山大学論集』, 第14巻第4号(2002年), 88頁。

[付記] 第2号を分析して感じたことは, ドイツ静的貸借対照表論との類似性である。例えば, オスバール(W. Osbahr)は, 企業内に取り込んだ財は, 企業内の財の流れを把握するために, 取得原価(彼は, *Selbstkostenwert*-自己原価価値-という)で評価すべきとする。理由として, 企業内の活動は企業外の活動(時価-原田教授のいう‘仮想体験’価格)とは無関係だからである。しかし, 貸借対照表作成においては, 期末の状態を示すために, 時価評価が行われる(資産の属性や機能に応じて適切な時価が決められる)べきであると主張する^{註)}。ただし, 第2号は低価主義(評価減のみ)である。オスバールのように常に評価替え(評価増も)を行うのであれば, (不均等ではなく)統一的な解釈も可能となる。これに関して, 資産負債アプローチを取り, フレーム・ワークでいうように経済的便益の値を示そうとするならば, ‘常に’何らかの形で評価替えを行うべきだと思う。

注) W. Osbahr, *Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung*, 第3版, Berlin, 1923年, 183-184頁。なお, 学説の内容については, 次の文献も参照。

五十嵐邦正, 『静的貸借対照表論の研究』, 森山書店, 1996年, 153-177頁。

新田, 「財産表示貸借対照表論の吟味-W・オスバールの所論に沿って-」, 『商学論集』(福島大学)第39巻第1号(1970年), 1-31頁。