

棚卸資産会計に関する研究

相 内 良 介

要 旨

本稿は、「企業会計基準 第9号 棚卸資産の評価に関する会計基準」(以下、棚卸資産会計基準)における理論考察を行っている。現在の棚卸資産会計基準は、国際会計基準との調和やコンバージェンスを背景に設定されており、その一方で他の企業会計基準との整合性を維持する側面も備えている。故に、棚卸資産会計基準では「収益性の低下」という用語が使用されていることに加え、正味実現可能価額ではなく正味売却価額という用語を採用している。

そこで本稿では、棚卸資産会計における「収益性の低下」や正味売却価額について理論考察を行うこととする。

キーワード：棚卸資産，企業会計基準，棚卸資産会計基準，正味実現可能価額，取得原価

Abstract

This paper theoretically discusses "The Accounting Standards Board of Japan (ASBJ) Statement No.9 Accounting Standard for Measurement of Inventories" (hereinafter referred to as Inventory accounting standard). Current accounting standards for inventory assets are set against the background of harmonization and convergence with International Financial Reporting Standards (IFRS), while possessing aspects to maintain consistency with other corporate accounting standards. Therefore, in addition to the use of the term "declining profitability" in the inventory accounting standards, the term net selling price rather than net realizable value is adopted.

Therefore, in this paper, I will conduct a theoretical discussion on "reduction in profitability" and net selling price in inventory accounting.

Key words : Inventories, The Accounting Standards Board of Japan, Inventory accounting standard, Net realisable value, Acquisition cost

1 はじめに

去る平成18年に、日本における棚卸資産に関する会計基準として「企業会計基準 第9号 棚卸資産の評価に関する会計基準」（以下、棚卸資産会計基準）が公表された。棚卸資産会計基準が検討された背景として、棚卸資産の評価基準について、平成13年11月のテーマ協議会において提言された。これは会計処理の継続性が求められるものの、企業により原価法と低価法の選択適用が認められていることに対する是非や、国際的な会計基準との調和の観点から、棚卸資産会計基準が公表されることとなった（企業会計基準委員会〔2008〕24項）。

公表された棚卸資産会計基準では、棚卸資産の評価後の金額である帳簿価額に関して、従来のような原価法または低価法の評価の選択適用は認められず、原価と時価とを比較して、時価が帳簿価額より下落している場合には「収益性の低下」を認め、原価を時価まで強制的に切り下げるよう求めた。

「収益性の低下」という文言は棚卸資産の会計基準では棚卸資産会計基準から採用された文言であるが、棚卸資産の評価に関して、この文言は理論的整合性がないのではないかと思われる。なぜなら「収益性」に関して、武田は次のように指摘している。「収益性の低下」という場合の「収益性」という概念は、本来、個別財に固有の概念（個別概念）ではなく、個別財の集合体としての企業等について語られる「全体概念」であり、「複合概念」である。企業というのはさまざまな財の組み合わせによって出来上がった複合材としての集合体であり、その全一体に人的資源（知的財産）が参加することから生み出される成果の標識を収益性という用語をもって表現している。その意味で集合概念という意味で複合概念であり、全体概念である。……かかる複合概念としての収益性が低下したという事実を捉えて、個別財である棚卸資産の期末時価の低下の事実と直結させる形での類推を行い、手続的には個別財にかかる正味売却価額の低下の事実をもって個別財の収益性の低下があったものと推し量るという行き方がとられている。この理論の転換に問題があるのではなかろうか（武田〔2008a〕339頁）。

換言すれば、本来「収益性」とは個別財の集合体として企業全体を見た場合の複合概念として用いられる概念であるが、棚卸資産会計基準では個別概念の棚卸資産の価値が低下した場合に「収益性の低下」を認めるように設定したため、棚卸資産会計基準において矛盾が生じているのである。

そこで本稿では、上記の論点を含みつつ、棚卸資産会計基準における理論考察を行うこととする。まずはじめに棚卸資産会計基準の評価後の時価概念について考察する。次に「収益性」に関する検討を行い、最後に取得原価と正味実現可能価額の関係における理論的考察を行う。

2 正味実現可能価額と正味売却価額に関する検討

国際会計基準第2号（以下、国際会計基準）と、棚卸資産会計基準における相違点として、減損処理後の時価（評価後の時価概念）が正味実現可能価額と正味売却価額である点が挙げられる。この点に関して、角ヶ谷は次のように述べている。

一つ留意すべき事柄がある。それは、「公開草案」以後、原則的な時価が「正味実現可能価額」から「正味売却価額」に変更されたことである。「棚卸資産会計基準」では変更の理由が次のように説明されている。「本会計基準では、……正味実現可能価額という用語に代えて〔正味売却価額〕という用語を用いている。これは、実現可能という用語は不明確であるという意見があることや、〔固定資産の減損に係る会計基準〕において正味売却価額を用いていることとの整合性に配慮したものであるが、これらの意味するところに相違はない。」（33項。傍点は角ヶ谷によるものである）。しかし、後述の図1の通り、正味実現可能価額は通常の営業過程から得られる価額（＝企業の価値）であり、「将来」を時点とするものである。それに対して、正味売却価額は、市場価額（＝市場の価値）であり、「現在」を時点とするものである。それでもなお、両者の意味するところに相違はないといえるのであろうか（角ヶ谷〔2006〕38頁）。

角ヶ谷も述べているように、正味実現可能価額と正味売却価額では図1における3局面の内の〈形態〉と〈時点〉が一致しないため、棚卸資産会計基準が考えているように正味実現可能価額と正味売却価額の意味に相違がないとは言い切れず、棚卸資産会計基準が正味実現可能価額と正味売却価額を同一の意味で認識していることに疑問が残る。それに加え、棚卸資産会計基準内の文言を分析すると、評価後の時価概念は正味売却価額ではなく、正味実現可能価額を想定していると考えられるのである。その分析のために、国際会計基準と棚卸資産会計基準の時価概念を表にしたものが表1である。

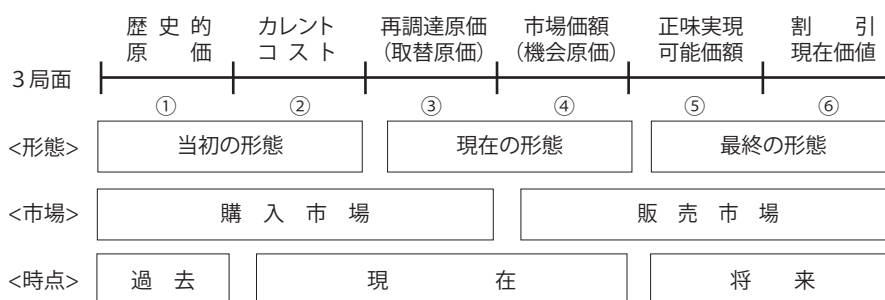


図1 評価基準の整理

出所：角ヶ谷典幸（2006）「棚卸資産評価をめぐる諸問題」『企業会計』第58巻第11号 35頁。この図は、角ヶ谷典幸（2002）「棚卸資産の低価基準と固定資産の減損処理—割引現在価値を中心にした分化的・統合的解釈の試み—」『会計』第161巻第1号のものを角ヶ谷が加筆したものである。なお、正味売却価額は市場価額（④）に相当する。

表1 国際会計基準と棚卸資産会計基準の時価概念の比較

基準	国際会計基準	棚卸資産会計基準
(a) 評価後の時価概念	正味実現可能価額	正味売却価額
(b) 評価後時価概念の説明	企業が通常の事業の過程における棚卸資産の売却により実現されることが予測される正味の金額をいう ¹⁾ 。	棚卸資産への投資は……最終的な投資の成果の確定は将来の販売時点であることから……期末において見込まれる将来販売時点の売価に基づく正味売却価額によることが適当と考えられる ²⁾ 。

上記の表1は、国際会計基準と棚卸資産会計基準の減損処理に関する基準を抜粋して表にしたものである。まず表1の(a) 評価後の時価概念によると、国際会計基準と棚卸資産会計基準では文言が異なっている。図1より、正味実現可能価額と正味売却価額は〈形態〉と〈時点〉が異なっているため、同じ時価概念でないことは前述でも指摘したとおりである。つづいて表1の(b) 評価後時価概念の説明における国際会計基準の箇所では、「企業が通常の事業の過程における棚卸資産の売却により実現されることが予測される正味の金額をいう」とされており、評価後の時価は正味実現可能価額であると容易に解することが可能な説明となっている。一方で棚卸資産会計基準では、「期末において見込まれる将来販売時点の売価に基づく正味売却価額」とされている。しかしこの説明文は、前部分と後部分で意味が相反しているため、この説明文を根拠に評価後の時価概念が正味売却価額であるとするのは難しいのである。そこで、この説明文の矛盾点を明確にし、説明文が示す時価概念を検討しなければならない。その前提として、時価概念の正味売却価額と正味実現可能価額をいま一度明確にしたい。

そもそも正味売却価額とは棚卸資産会計基準の5項において、「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）から見積追加製造原価及び見積販売直接経費を控除したもの」として定義されている。

対して正味実現可能価額は、正常な営業過程において資産を売却する際に受け取ると期待される現金額から当該売却に必要な直接経費を差し引いたものであり、当該評価額は、時間価値を考慮しない特徴をもつ。現在保有中の資産の多くは、将来の売却時点までに種々の追加的支出を必要とするため、それらのコストを考慮した純回収額を把握することを目的とするものであるとされている（興津・大矢知〔2016〕149頁）。

次に、正味売却価額と正味実現可能価額の意味を踏まえて、棚卸資産会計基準41項の「期末において見込まれる将来販売時点の売価に基づく正味売却価額」という文言を考察したい。

「期末において見込まれる将来販売時点の売価」とは、棚卸資産の評価時点において予想される棚卸資産の販売時点の売却価格と解することができる。しかし、それに「基づく正味売却価額」とは、換言すると、「棚卸資産の評価時において、棚卸資産の販売時点での売却価格に基づ

1) IFRS 財団（編）（2012）A506頁 par.7。

2) 企業会計基準委員会（2008）41項。

いた、評価時の売却市場における売却時価（売価—〔見積追加製造原価＋見積販売直接経費〕）となる。

しかしながら、これは文章の前部分と後部分で意味が相反している。なぜなら、前部分の「期末において見込まれる将来販売時点の売価」とは、評価時点における将来販売時売価の予想価格であるのに、後半の「～に基づく正味売却価額」が続くと、「将来の予想売価を基礎とする現在の売却市場における売価」（傍点は筆者によるもの。）という矛盾した日本語となるからである。そのため、棚卸資産会計基準が、正味売却価額を採用する理由として「棚卸資産への投資は……最終的な投資の成果の確定は将来の販売時点であることから……期末において見込まれる将来販売時点の売価に基づく正味売却価額によることが適当と考えられる」とするのは無理があると考えられる。

それでは次に、「期末において見込まれる将来販売時点の売価に基づく正味売却価額」という文章の本質を読み取らなければならない。この文章をいま一度分析すると、評価後の時価概念は「期末において見込まれる将来販売時点の売価」が基礎となるものと考えられ、なおかつ、それに「基づく正味売却価額」とは、現在の売却市場における売価（正味売却価額）のことでなく、将来販売時点の売価に基づいて現在まで割引かれた売価を示しているのではないだろうか。つまりそれは換言すると、販売時点の売価の割引現在価値といえる。

割引現在価値について、図1において正味実現可能価額と割引現在価値における3局面が全て一致しているが、これら正味実現可能価額と割引現在価値の両者の違いは割引くか否かであるにすぎない（角ヶ谷 [2006] 35頁）。厳密に言えば、棚卸資産の売却時点と評価時点の現在において時間の差異が発生しており、本来であればこの時間差異も考慮して現時点で棚卸資産を評価しなければならないと考えられる。しかしながら、比較的短期間で販売される性質を持つ棚卸資産は、その時間差異を考慮しない。

その理由として角ヶ谷によると、正味実現可能価額は「将来」を時点とするので、「現在」との間に時間空間が存在する。ただし、売渡価格（公定価格）が決まっている一定の農作物・金鉱産物などの場合には、不確実性やリスクを考慮しなくてよいし、また通常の商製品の場合には、短期間のうちにキャッシュフローが実現する。そのような場合には「ゼロレート」（無リスク）あるいは「ゼロ期間」（無時間）を仮定することによって、時間空間を意図的に無視することができる。これが、正味実現可能価額を割引現在価値の代用数値として用いる（よって、結果的に割引かない）ことの意味であるとしている（角ヶ谷 [2006] 38頁）。

よって、これらの考察により、評価後の時価概念は正味売却価額ではなく割引現在価値といえるが、棚卸資産の特徴を考慮して時間差異を無視するため、棚卸資産会計基準の評価後の時価概念は正味実現可能価額が適切であるといえる。これによって国際会計基準も棚卸資産会計基準も同じ時価概念を設定しているといえるのである。

3 棚卸資産会計基準における収益性に関する検討

3.1 収益性の理論的検討

次に、棚卸資産会計基準の「収益性」に関する部分に注目して考察を行う。

棚卸資産会計基準では、「収益性の低下」を認めた場合、強制的に該当する棚卸資産の帳簿価額を時価である正味売却価額まで切下げようとして設定されているが、「棚卸資産」と「収益性」の基本概念が違うため、理論的に整合性がないと考えられる³⁾。

しかしながら、なぜ棚卸資産会計基準において「収益性の低下」という文言を採用されたのか。それについて以下で検討を行う。まずそれらの疑問を読み解く鍵が棚卸資産会計基準の24項と25項そして36項にある。それら各項を読むと、棚卸資産会計基準は国際会計基準との調和が意識され、「収益性の低下」という文言は「企業会計基準適用指針第6号 固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」（以下、減損会計基準）で採用されている文言であり、それらの基準から棚卸資産会計基準に取り入れられた。本稿では減損会計基準の適用指針における「収益性の低下」に関する理論考察は行わないが、それらの基準における「収益性の低下」の理論的整合性が取れているか否か、それらを考察した上で、棚卸資産会計基準において「収益性の低下」という文言をどのようにするべきか再検討すべきであるが、現段階では「棚卸資産」の概念と「収益性」の概念が一致しないため、棚卸資産会計基準は現行のままでは矛盾をはらんでいると言わざるを得ないのである。

加えて角ヶ谷⁴⁾は収益性を利益獲得能力という観点から考察しており、この観点であっても、棚卸資産会計基準における「収益性の低下」を論拠とした正味売却価額の理論的整合性を証明することはできなかった。つまり、「収益性の低下」を根拠に、棚卸資産を評価替（減損処理）することは不可能であるといえる。

続いて、「収益性の低下」に関連する棚卸資産会計基準における棚卸資産帳簿価額の減損処理について記されている36項について考察を行う。

3.2 棚卸資産会計基準 36 項の考察

前述でも取り上げた棚卸資産会計基準36項には、棚卸資産の簿価切下げに関する減損処理について記されているが、角ヶ谷は当該項における問題点を以下のように述べている。

取得原価基準は、将来の収益を生み出すという意味においての有用な原価、すなわち回収可能な原価だけを繰り越そうとする考え方であるとみることもでき、……収益性が低下した場合における簿価の切下げは、取得原価基準の下で回収可能性を反映させるように、過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理である（棚卸資産会計基準36項。傍

3) 詳しくは武田（2008a）339頁を参照されたい。

4) 角ヶ谷（2006）36-37頁を参照されたい。

点は角ヶ谷によるものである）と述べられている個所がある。内容を異にするはずの「有用性」「回収可能性」および「収益性の低下」が混在しており、これではいかなる損益計算を志向しようとしているのか全くわからない（角ヶ谷 [2006] 34-41頁）。

角ヶ谷が指摘しているように、棚卸資産会計基準36項では、「有用性」「回収可能性」「収益性の低下」という文言が同時に出てくるが、米国基準、国際会計基準、棚卸資産会計基準の3つの基準の減損処理に関わる文言をまとめた表が、表2である。

表2 3つの基準の時価概念と根拠の比較

	米国基準	国際会計基準	棚卸資産会計基準
評価後の時価概念	再調達原価	正味実現可能価額	正味実現可能価額
時価概念の根拠	残留有用性	回収可能性	回収可能性

棚卸資産会計基準の評価後の時価概念は前述の考察より、正味実現可能価額とした。棚卸資産会計基準36項の矛盾点として、以下の2つがあげられる。

1つ目の箇所として、「収益性が低下した場合における簿価の切下げは、取得原価基準の下で回収可能性を反映させるように……」（棚卸資産会計基準36項）の箇所があげられ、収益性と回収可能性は理論的整合性がとれないと考えられる⁵⁾。

2つ目の箇所として、もう一つの矛盾点は次の部分⁶⁾があげられる。「これまでの低価法を原価法に対する例外と位置付ける考え方は、取得原価基準の本質を、名目上の取得原価で据え置くことにあるという理解に基づいたものと思われる。しかし、取得原価基準は、将来の収益を生み出すという意味においての有用な原価、すなわち回収可能な原価だけを繰り越そうとする考え方であるとみることでもできる。また、今日では、例えば、金融商品会計基準や減損会計基準において、収益性が低下した場合には、回収可能な額まで帳簿価額を切り下げる会計処理が広く行われている。」（棚卸資産会計基準36項。傍点は筆者によるものである）。

傍点箇所の「有用な原価」、「回収可能な原価」というのは有効原価説における棚卸資産の帳簿価額と回収可能原価説における棚卸資産の帳簿価額の2つを示していると推察できる⁶⁾。有効原価説では期末の評価額の時価概念は再調達原価とされており、回収可能原価説では時価概念が正味実現可能価額とされている。

36項における取得原価基準とは取得原価主義であるが、取得原価主義は株主から委託された資本の維持（貨幣資本維持）であり、棚卸資産については委託された資本で購入した棚卸資産を取得原価で帳簿価額とするのが基本である。

取得原価主義は「取得原価＝用役潜在力」という仮定が持続的に維持されるとする「パラレル経過の仮定」の上に成り立っているため（武田 [2008a] 281頁）、本来は当該棚卸資産が売却さ

5) 整合性がない論拠については、角ヶ谷（2008）39頁を参照されたし。

6) 有効原価説と回収可能原価説については、武田（2008a）342-343頁を参照されたし。

れる時点までずっと取得原価を維持するのが理想である。しかしながら、現代の会計基準が整備される以前から低価法における減損処理は実施されており、棚卸資産会計基準では帳簿価額は取得原価または減損処理適用後の正味売却価額と設定されている。しかしながら、36項では有効原価説である「有用な原価」、そして回収可能原価説である「回収可能な原価」が取得原価主義の考え方として述べられており、それら相容れない2つの意味がイコールとされているために矛盾が生じている。

2において考察したように、棚卸資産会計基準は取得原価と比較する時価を正味売却価額と設定しながらも、実際は正味実現可能価額であるが、次に取得原価と正味実現可能価額の関係について理論考察を行う。

4 取得原価と正味実現可能価額の関係における理論的考察

次に提示する図2を見ると明らかなように、購買市場における購入時価は再調達原価であり、売却市場における売却時価は正味売却価額であるが、ここでいま一度棚卸資産の評価について振り返りたい。棚卸資産は取得原価が帳簿価額とされ、取得原価は購入時価であり、それは有効原価とされている。

資産の本質について、武田によると、資産の本質である「価値特性」の共通性は「将来の期間に利用しうる価値」であり、費用性資産の価値特性は「将来の操業に役立つ有効原価」という概

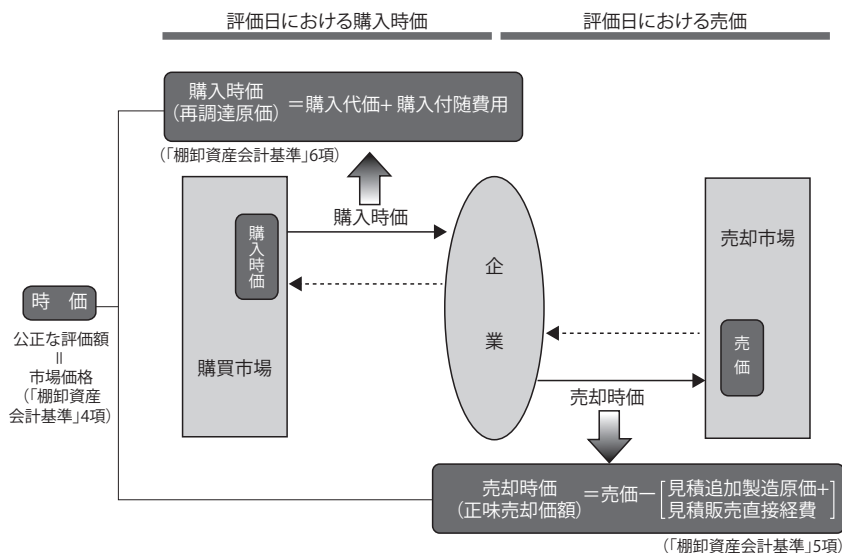


図2 市場属性と時価概念

出所：武田隆二（2008）「最新財務諸表論 第11版」中央経済社，520頁。

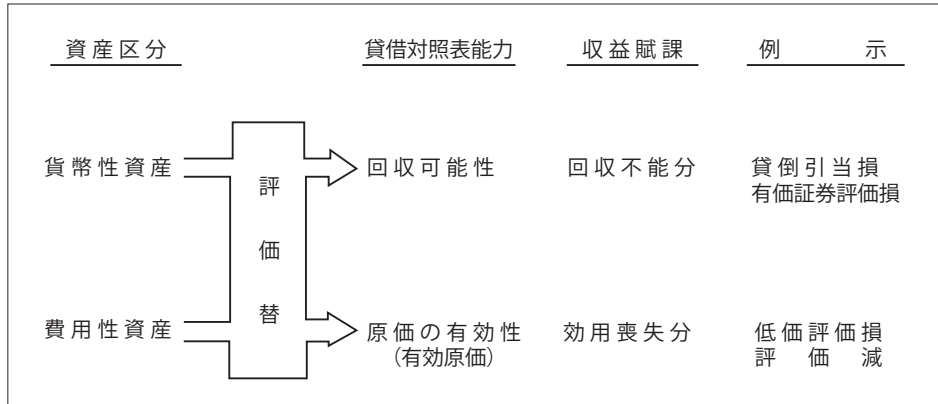


図3 資産の下向的評価替

出所：武田隆二（2008b）「最新 財務諸表論 第11版」中央経済社、455頁。

念であり、それが貸借対照表能力の標準となるとしている。そのため、当該資産の本質たる用役潜在力ないし効用（その貨幣的表現が有効原価となる）が失われた事実が認識されたときは、その「効用喪失分」を切り捨てなければならない。具体的には、低価評価損、評価減、臨時償却などがこれに当たる（武田 [2008b] 454-455頁）。これらの関係を図形化して示したものが図3である。

上述のように棚卸資産における本質として、棚卸資産の取得原価は有効原価である。これは有効原価説や回収可能原価説の議論の前提となる、購入時価が有効原価であるという点に注意しなければならない。これを踏まえた上で、減損処理（評価替）が必要な場合である当該棚卸資産の時価が下落した場合を想定する。計算式としては式1のようになるといえる。

$$\begin{array}{rcl}
 \text{式1} & \text{取得原価} & - \quad \text{低下した価値} & = & \text{現在の時価} \\
 & \text{有効原価} & \text{有効原価（効用喪失分）} & & \text{現在保有の有効原価}
 \end{array}$$

低下した価値とは購入時価である取得原価と現在の時価との差額であり、恒久的下落分である。この式に、棚卸資産会計基準を適用させる。棚卸資産会計基準は減損処理後の時価概念は正味売却価額であるので売却市場となる。そして取得原価は上記で考察したように有効原価であるが、棚卸資産会計基準36項を読み解くと棚卸資産会計基準は回収可能原価説を採用していると解すことができ、売却市場の時価である正味売却価額は回収可能価額であると考えられる。低下した価値は、有効原価である取得原価が基礎となった価額が減少したものであるため、図3にあるように効用喪失分といえ、低下した価値の原価は有効原価といえる。それらを反映した計算式が式2である。

$$\begin{array}{rcl}
 \text{式2} & \text{取得原価} & - \text{低下した価値} = \text{現在の時価（正味売却価額）} \\
 & \text{購入市場} & \text{売却市場} \\
 & \text{有効原価} & \text{有効原価（効用喪失分）} \quad \text{回収可能価額}
 \end{array}$$

しかしここで問題が生じる。購入時価であり、有効原価の属性となる取得原価から効用喪失分をマイナスし、残った価額が回収可能価額である正味売却価額になることが理論的に可能であるか否かである。換言すると、取得原価も低下した価値も有効原価であるため、引き算後の数字（現在の時価）も有効原価であるといえるが、棚卸資産会計基準では現在の時価を有効原価ではなく回収可能価額である正味売却価額を採用しているため、有効原価の取得原価から有効原価の低下した価値をマイナスした後の数字が回収可能価額となることは数式として成り立つかどうか焦点となる。つまり、評価基準の異なる取得原価と正味売却価額が数式として成立するか否かである。ここで評価基準を図表にしたものである図1をもう一度参照する。

図1にある①歴史的原価（取得原価）と、正味売却価額が相当する④市場価額を図1における3局面で比較すると、3局面とも一致しないため、有効原価である取得原価から効用喪失分をマイナスした後の価額が回収可能価額である正味売却価額と、理論的には証明できないのである。

しかしながら棚卸資産会計基準では減損処理後（効用喪失分を引き算した後）の時価概念が正味売却価額としているが、前述の2において、棚卸資産会計基準の減損処理後の時価概念の本質は正味売却価額ではなく正味実現可能価額であると考察した。もし減損処理後の回収可能原価が正味売却価額ではなく正味実現可能価額であるならば、上記のような式は可能といえるのだろうか。これらを踏まえて書き直した式が式3である。

$$\begin{array}{rcl}
 \text{式3} & \text{取得原価} & - \text{低下した価値} = \text{現在の時価（正味実現可能価額）} \\
 & \text{購入市場} & \text{売却市場} \\
 & \text{有効原価} & \text{有効原価（効用喪失分）} \quad \text{回収可能価額}
 \end{array}$$

このように、取得原価から効用喪失分をマイナスした後の金額が、同じ売却市場で回収可能価額であっても、正味実現可能価額であるならば、一致の仮定を利用することによって、この計算式が理論的に証明可能となる⁷⁾。

一致の仮定によって、主観価値である正味実現可能価額（将来純収入の原価）と客観価値の取得原価がイコールとなるため、式3の左辺の取得原価と、右辺の正味実現可能価額も本質的に同一のものであるといえる。よって、有効原価の取得原価から有効原価の低下した価値をマイナスした後の数字が回収可能価額となることは計算式として成り立つと証明できる。

7) 一致の仮定については、武田（2008a）278-279頁を参照されたい。

しかしながら、この計算式は回収可能価額が主観価値である正味実現可能価額である場合に成立するものであって、棚卸資産会計基準が設定している「現在の売却市場の売価」の正味売却価額は客観価値であるため、正味売却価額の場合だと計算式が成立しないのである。つまり、帳簿価額である取得原価に「収益性の低下」を認めて、現在の正味売却価額まで簿価を切り下げる棚卸資産会計基準は二重の矛盾をはらんでいる基準と言わざるを得ないのである。

5 お わ り に

本稿では棚卸資産会計基準における理論考察を行った。考察の結果、棚卸資産会計基準内の考察において、棚卸資産会計基準の評価後の時価概念は正味売却価額ではなく、正味実現可能価額が適切な文言であると結論づけた。続いて、棚卸資産の減損処理の根拠を「収益性の低下」に求める事に関しても理論的整合性を証明できなかった。なおかつ、棚卸資産会計基準36項の文言においても、矛盾があると指摘した。次に取得原価と正味実現可能価額との関係を考察し、取得価額の減損処理の価額は、正味売却価額ではなく正味実現可能価額ならば理論的に証明可能であると結論づけた。

本稿における考察において明白になったことは、今日の棚卸資産会計基準は理論的整合性が著しく欠如していることである。取得原価から現在の時価（正味売却価額または正味実現可能価額のどちらが理論的に適切かは別として）まで減損処理する場合の根拠を「収益性の低下」に求めることが理論的に不適切であろうが、実務の面では減損処理を行うことが棚卸資産会計基準が設定される以前から行われており、実務に大きく影響はない。しかしながら学問的に減損処理を行う正当性を証明するならば、やはりそれは整合性のある論拠を示す必要があるのではないだろうか。

参 考 文 献

- IFRS 財団（編）企業会計基準委員会・公益財団法人 財務会計基準機構監訳 [2012]「国際財務報告基準（IFRS）2012」中央経済社。
- 飯野利夫 [1996]「財務会計論 3訂版」同文館。
- 石山 宏 [2014]「棚卸資産会計のコンバージェンス—低下法適用と後入先出法にかかる論点—」「山梨県立大学国際政策学部紀要」第9号 118-126頁。
- 伊藤邦夫・田中建二・弥永真生・米山正樹 [2006]「時価会計と減損」中央経済社。
- 井上良二 [2005]「公正価値会計の下での棚卸資産評価基準」『会計プロフェッション』（1巻）59-71頁。
- 浦崎直浩 [2002]「公正価値会計」森山書店。
- 興津裕康・大矢知浩司監修 高須教夫・倉田幸路・佐藤信彦・浦崎直浩編 [2016]「新版 現代会計用語辞典」税務経理協会。
- 勝尾裕子 [2002]「実現概念と投資の回収可能性」『會計』第161巻 第1号98-114頁。
- 河崎照行 [2011]「『中小企業の会計』の新展開 —『中小企業の会計に関する研究会・中間報告書』の概要」『税経通信』第66巻 第1号 39-46頁。
- 河崎照行・万代勝信 [2012]「中小会社の会計要領」中央経済社。

- 河崎昭行 [2016]「最新 中小企業会計論」中央経済社。
- 企業会計基準委員会 [2005]「棚卸資産の評価基準に関する論点の整理」。
- 企業会計基準委員会 [2008]「企業会計基準第 9 号 棚卸資産の評価に関する会計基準」。
- 企業会計基準委員会 [2015]「中小企業の会計に関する指針 平成27年 4月21日改正版」。
- 菊谷正人 [2015]「棚卸資産における論点」「経営論集」第28.29巻57-70頁。
- 國村年・松井大輔・大野貴史 [2013]「誰も教えてくれなかった実地棚卸の実務 Q&A」中央経済社。
- 神戸大学 ISA プロジェクト・朝日監査法人 IAS プロジェクト [2001]「国際会計基準と日本の改易実務 比較分析 / 仕訳・計算例 / 決算処理」同文館出版。
- 古賀智敏 [2006]「棚卸資産会計と金融商品会計の比較検討」「企業会計」第58巻28-33頁 中央経済社。
- 古賀智敏監修 [2011] 鈴木一水・國部克彦・安井一浩・有限責任 あずさ監査法人編著「国際会計基準と日本の会計基準 三訂補訂版」同文館出版。
- 桜井久勝 [2014]「財務会計講義 第15版」中央経済社。
- 佐藤好孝 [1955]「棚卸資産評価と先入先出法—ペイトン教授の所説について—」「會計」第67巻 第 3 号93-105頁。
- 清水宗一 [1959]「個別法と平均法—ペイトンの所説を中心として—」「関西大学商学論集」第 4 巻 第 4 号 26-41頁。
- 清水宗一 [1967]「資産原価配分論」森山書店。
- 新日本有限責任監査法人 [2010]「会計実務ライブラリー1 棚卸資産会計の実務」中央経済社。
- 杉本徳栄 [2006]「国際動向から見た棚卸資産」「企業会計」第58巻 42-49頁。
- 高橋一浩 [2012] 日本公認会計士協会京滋会編著「Q&A 棚卸資産をめぐる会計と税務」清文社。
- 高橋二郎 [2009]「棚卸資産の評価に関する会計基準の計算構造についての一考察」「経済論叢（京都大学）」第183巻 第 1 号47-61頁。
- 武田隆二 [1983]「最新 財務諸表論 <改訂版>」中央経済社。
- 武田隆二 [2002]「平成14年版 法人税法精説」森山書店。
- 武田隆二 [2003]「中小会社の会計」中央経済社。
- 武田隆二 [2005]「法人税法精説 平成17年度版」森山書店。
- 武田隆二 [2006]「中小会社の会計指針」中央経済社。
- 武田隆二 [2008a]「会計学一般教程 第 7 版」中央経済社。
- 武田隆二 [2008b]「最新 財務諸表論 第11版」中央経済社。
- 谷本光司 [1973]「たな卸資産 勘定科目別 会計実務大系 6」中央経済社。
- 中小企業の会計に関する検討会 [2012]「中小企業の会計に関する基本要領」。
- 角ヶ谷典幸 [2002]「棚卸資産の低価基準と固定資産の減損処理—割引現在価値を中心にした分化的・統合的解釈の試み—」「會計」第161巻 第 1 号82-97頁。
- 角ヶ谷典幸 [2006]「棚卸資産評価をめぐる諸問題」「企業会計」第58巻34-41頁。
- 中島省吾 訳 [1971]「増訂 A.A.A. 会計原則 原文・解説・訳文および訳注」中央経済社。
- 中西寅雄監修・伏見多美雄・藤森三男訳編 [1964]「アメリカ経営学全書 意思決定と利潤計算」日本生産性本部。
- 日本公認会計士協会・企業会計基準委員会 [2012]「会計監査六法 平成24年版」日本公認会計士協会出版局。
- 西澤 脩 [2007]「LEC 会計大学院叢書 第1巻 時価評価の会計と管理」LEC 東京リーガルマインド。
- 長谷川茂雄 [2015]「米国財務会計基準の実務 第 8 版」中央経済社。
- 広瀬義州 [2015]「財務会計 第13版」中央経済社。
- 藤井秀樹 [1997]「現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—」森山書店。
- 藤谷敬司 [2005]「現代資産会計論」中央経済社。
- 平敷慶武 [1990]「動的低価基準論」森山書店。
- 平敷慶武 [2003]「棚卸資産会計研究」税務経理協会。
- 平敷慶武 [1970]「棚卸資産評価のクライテリオンとペイトンの後入先出法観の吟味」「六甲台論集」第17巻 第 1 号78-88頁。

棚卸資産会計に関する研究（相内）

- 毛利敏彦 [1992] 「会計学の理論分析」 森山書店。
- 宮上一男, 村瀬儀祐, 堤一浩, 加藤盛弘, 森田寿一, 今田正 [1984] 「ペイトン研究」 世界書院。
- 松下真也 [2016] 「棚卸資産の低価基準はなぜ強制されるのか?—純粋な原価主義会計理論に依拠して—」
「産業経理」 第76巻 第2号126-134頁。
- 山田昭広 [2004] 「アメリカの会計基準 第5版」 中央経済社。
- 米山正樹 [2003] 「減損会計—配分と評価— (増補版)」 森山書店。
- 山下勝治 [1958] 「期末棚卸法の近代原理」 「企業会計」 第10巻 第1号 6-11頁。
- 山本孝夫 [2009] 「棚卸資産評価の国際統合化について」 「嘉悦大学研究論集」 第51巻 第3号 31-42頁。
- 孔 炳龍 [2009] 「資産会計 (1) —棚卸資産と時価会計について—」 「駿河台大学論叢」 第38号 107-121頁。
- 渡辺 進 [1957] 「個別法と先入先出法」 「企業会計」 第9巻 第9号 20-25頁。
- 渡辺 進 [1957] 「先入先出法研究」 「企業会計」 第9巻 第7号14-21頁。
- 渡辺 進 [1958a] 「期間損益計算と棚卸資産評価」 「企業会計」 第10巻 第4号 29-35頁。
- 渡辺 進 [1958b] 「棚卸資産会計」 森山書店。
- 渡辺 進 [1965] 「棚卸資産会計 改訂版」 森山書店。
- 渡辺 進 [1970] 「会計学専門研究シリーズ 棚卸資産会計」 同文館出版。