



棚卸商品ノ評價法ヲ論ズ

原口, 亮平

(Citation)

經濟學商業學國民經濟雜誌, 23(4):603-617

(Issue Date)

1917-10

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00052784>



棚卸商品ノ評價法ヲ論ズ

神戸高等商業學校教授

原 口 亮 平

一

商法第二十六條第二項ハ財産ヲ評價スル法ヲ定メテ其ノ價格ハ時價ヲ超ユルコトヲ得ズト爲セリ而シテ此ノ評價法ハ之ヲ各種ノ財産ニ適用スルトキ以テ會計ノ目的ヲ達スルコトヲ得ルモノナルガ案ズルニ斯ノ如キ制限内ニ於テ行ハルル評價々格ハ其ノ種類無限ナルガ故ニ其ノ何レニテ可ナリト爲ス如キハ會計ノ目的ヲ曖昧ニスルモノトセザルベカラズ余輩ハ之ヲ以テ財産ノ評價上生ズル諸種ノ弊害ヲ防止センガ爲ニ設ケタル一種ノ制限トナサントス随ツテ會計ノ理論及ビ實際ニ於テハコノ制限内ニ於テ各種ノ財産ニ關シ會計ノ目的ニ適合スル評價法ヲ研究スベキモノトス。

各種ノ財産ノ評價法ハ之ヲ述ブルノ遑ナシ唯茲ニ棚卸商品ニ關スル研究ノ一端ヲ掲ゲ以テ識者ノ叱正ヲ請ハントス。

二

棚卸商品ノ評價ニ關スル二三ノ學說ヲ掲ゲンニ東教授ハ英國ニ於ケル棚卸商品ニ對スル會計検査法ヲ紹介シ兼テ教授ノ意見ヲ加ヘテ曰ク、

商品ハ其ノ原價カ又ハ時價カノ内其ノ低廉ナル一方ニ依ルベシトハ最も穩健ナル說トナスベシ抑モ商品ヲ買取りテ所有スルノ目的ハ之ヲ賣却シテ其ノ差益ヲ收ムルニアリ故ニ嚴格ニイヘバ此ノ差益ハ商品賣却ノ後ニアラザレバ現實ニスルコト能ハザルナリ。

特別ナル注意ト盡力トヲ以テ廉價ニ仕入レタル商品又ハ商況沈滞セルトキニ仕入レタル商品ハ賣價ヲ以テ評價シ得ベシトスルモノアルモ此ノ評價法ニハ未ダ實現セザル豫想ノミノ利益ヲ棚卸品中ニ含有セシムトノ最も明白ナル不條理アリ況ンヤ順逆浮沈ノ定マリナキヲ常トスル市場ニシテ一朝不況ヲ呈スル時期ニ遭遇シ之ヲ賣却スルノ已ムヲ得ザル場合ニ及ブトキハ茲ニ利益ノ夢ハ忽チ消エテ損失ノ實ニ化シ去ルコトアルニ於テヲ賣價評價說ノ不條理ナル所以ハ是ニ於テ一層判然タルベシ。

尤モ棚卸當時ノ賣價ニシテ若シ原價ヨリ低廉ナルトキハ茲ニ賣價ニ依ラザ

ルベカラザルコトハ前記ノ學說ニ徴シテ明カナリ然レドモ此ノ際市價ノ低廉ナルハ一時限リノ現象ナルカ將又永遠的ノモノナルカハ特ニ考慮ヲ要スベシ而シテ若シ一時限リノ變調ニ外ナラズシテ且所有商品ハ此ノ變調時期ニ急ギテ賣却スルノ必要ナク否一年中絶エズ賣却ニ堪フルモノナルトキニハ強チ一時のノ市價ニ依ルニ及バザル場合ナキニシモアラザルベシ(東甕五郎氏著商業會計第二輯第二八二頁抄)。

鹿野敎授曰ク、

棚卸表調製ノ時ニ當リ其ノ時價ガ元價ヨリ多キ場合アラバ如何ト云フニ斯ル場合ニハ其ノ實際ノ時價ヲ記入シテ差支ナシトスル論者ナキニアラズト雖モ斯ノ如キハ確實ナル計理ノ原則トシテ知ラレタル英國ニ於ケル格言卽チ實際ニ收得セザル豫想ノ利益ハ計算スベカラズト云フコトヲ知ラザル人ノ言ニシテ採ルニ足ラザルナリ之ニ反シテ時價ガ元價ヨリ下リタルトキハ如何ト云フニ時價ハ常ニ動搖スルモノナルガ故ニ之ヲ等閑ニ附シテ元價ニ依ルモ差支ナシト云フモノアリト雖モ確實ナル計理ノ原則トシテ英國ニ知ラレ居ル格言ニ依ルヲ可ナリトス卽チ豫想シ得ルトコロノ總テノ損失ハ計算セザルベカラ

ズトイフ格言ニ依ラザルベカラズ之ヲ要スルニ棚卸表ヲ調製スルニハ確實ナル損失、利益、資産、負債ヲ得ルニハ計理ノ格言タル豫想シ得ルトコロノ總テノ損失ハ之ヲ計算シ實際ニ收得セザル豫想ノ利益ハ計算スベカラザルコトヲ忘ルベカラズ此ノ格言ハ一般ニ英米二國ニ於テ實行セラル、ノミナラズ獨逸ノ如キハ商法ニ規定スル所ナリ我國ノ商法ノ規定ニ於ケル時價ニ依ルコトヲ得ルガ如キハ計理ノ原則ヲ去ルモノト云ハザルベカラズ(鹿野清次郎氏著計理學提要上卷第二三六頁)。

P. J. Esqueré 氏曰ク、

棚卸商品ハ元價ヲ以テ評價スベシ但シ實際上元價ガ時價ヨリ廉キトキハ元價ニ依リ元價ガ時價ヨリ高キトキハ時價ニ依ル一般ノ慣例トスレドモ元價ヨリ低廉ナル評價價格ガ承認セラル、以上ハ之ヨリ高價ナル評價價格ガ認容セラレズトスルハ理由ニ乏シト稱セザルベカラズ而シテ會計ハ將來發生スル事アルベキ事實ニ關スルモノニアラズシテ既ニ生ジタル事實ヲ表スモノナレバ賣却セラレザル商品ニ關シテ損益ヲ算出スルコトヲ得ズ蓋シ損益ハ元價ト賣價ヲ比較シテ得ベキモノナレバナリ故ニ元價ヨリ高キ價格ニテ棚卸商品ヲ評

價スルハ其ノ營業期間中ニ賣却シタル商品ノ元價ヲ減少スルニ當リ之ヨリ低キ價格ニテ評價スルハ其ノ營業期間中ニ賣却シタル商品ノ元價ヲ増加スルニ當リ何レモ事實ニ反ス (Esquerre—Applied Theory of Accounts, p. 171)

H. C. Bentley 氏ハ元價ハ送狀金額ニ運賃車力賃等商品ノ引取ニ要スル一切ノ經費ヲ併セタルモノナリトシテ曰ク、

棚卸商品ハ常ニ元價ヲ以テ評價スベク之ヨリ低ク評價スルトキハ其ノ結果祕密積立金ヲ生ジ之ヨリ高ク評價スルトキハ營業利益金ハ豫想ノ利益金ニヨリテ増大セラル。

棚卸當時ニ於ケル商品ノ價格ハ元價ヨリ高ク即チ之ヲ買入レンニハ元價ヨリ多クノ支出ヲ要スルコトハ實際上屢々見ル所ナリ而シテ此ノ場合ニ尙元價ヲ以テ評價スベシトイフ所以ハ斯ノ如キ價格ハ動搖常ナキモノナレバ之ヲ無視スルコトヲ得ベク又販賣ノ目的ヲ以テ買入レタル所有商品ハ資産ノ形態ヲ變ジタルニ過ギズシテ價格ヲ變更シタルモノニアラズトノ理ニ依ル。

有利ナル條件ニテ購入シタル商品ヨリ生ズル利益ハ之ヲ賣却シタルトキニ初メテ實現ス棚卸當時ニ於ケル價格ノ騰貴ハ之ヲ賣却スル際ニ下落セザルコ

トヲ保證スルモノニアラズ但シ其時ニ於テ其ノ時購入スルヨリ廉キ元價ヲ有
スル商品ハ之ヲ其ノ時購入シタルモノニ比シ多クノ利益ヲ生ズベキハ疑ナシ
ト雖モ其ノ金額ガ果シテ何程ナルカハ其ノ賣却後ニ於テ二種ノ商品ノ損益ヲ
比較スルニアラザレバ之ヲ定ムル能ハズ利益ハ商品ヲ元價ヨリ高ク賣却シタ
ル結果ニシテ決シテ買入ノミニ由リテ生ズルモノニアラズ但シ商品ノ元價ニ
因リテ其ノ金額ニ大小ヲ生ズルハ云フヲ俟タズ(Bentley—Science of Accounts, p. 110)

III

以上ハ各會計學者ノ贊同スル棚卸商品評價法ニアラザルモ多數ノ會計學者ノ
休ル所ヲ述ベタルモノニシテ又以テ諸國ノ實際ニ行ハル、方法ヲ窺フニ足ルベ
シ即チ其ノ理由トスル所ハ各異同アリト雖モ方法ハ時價又ハ元價ノ内低廉ナル
モノヲ以テ評價價格トナスニ在リ而シテ此ノ方法ハ果シテ會計ノ目的ヲ達スル
ニ適當スルモノナリヤ研究ヲ要スルモノアリ。

抑モ棚卸商品ヲ評價スル目的ハ貸借對照表ニ掲グベキ商品ノ價格ヲ定ムルニ
アリ而シテ純正ナル會計學ノ要求スル貸借對照表ハ財政ノ狀態ヲ何等ノ潤色ヲ
加フルコトナク其ノ儘表示スルモノナルガ故ニ茲ニ記載セラルベキ資産負債ノ

價格ハ其ノ作成セラレタル時ニ於ケル價格ヲ用フベキハ言フヲ俟タズ。

但シ貸借對照表ハ特種ノ目的ヲ以テ作成セラル、場合アリ例ヘバ收益高ヲ減少シテ租稅ノ負擔ヲ輕減セントスル場合アリ飽クコトヲ知ラザル株主ノ増配請求ヲ防ガントスル場合アリ或ハ財政ノ内容ヲ債權者ニ知ラシメントスル場合アリ是等ノ場合ニハ資産就中其ノ重要ナル商品ニ附スル價格ヲ成ルベク少ク見積ルハ一般ニ採用セラル、會計上ノ手段タリ此ノ法ニ依ルトキハ其ノ財政ノ實際ハ表示セラレタル貸借對照表以上ノ資産ヲ有スル結果ヲ來シ以テ同表ノ價值ヲ増加スルモノ、如ク而シテ爲ニ生ズル弊害亦大ナラズ依テ實際上採用スベキ場合少カラズ然レドモ斯ル貸借對照表ハ會計學ガ要求スルモノニアラザルナリ。

四

利益ハ豫想セラレタルモノナルベカラズトハ會計上ノ格言トシテ守ルベシト一派ノ學者ガ唱フル所ナリ而シテ其ノ極端ナルモノハ賣渡約定品ヨリ生ズル利益ト雖モ該商品ノ引渡ヲ終リタル後ニアラザレバ之ヲ利益ト爲スベカラズトシ其ノ理由トシテ商品中ニ存スル瑕疵ガ其ノ引渡ノ際ニ發見セラレテ利益金ヲ減少シ或ハ不測ノ出來事ニ因リ引渡前ニ賣買ガ解約セラレテ利益金ヲ喪失スルコ

トアルヲ以テセリ然レドモ會計ニ於テハ豫想ノ事項ヲ取扱フコト甚ダ多シ財産ノ減損、利息、割引料ノ堆積勘定(Accrued Items)等ノ如シ是等ノ部若シクハ全部ヲ除外スルトキハ財政ノ眞象不明トナル即チ豫想ノ利益ハ豫想ノ損失ト共ニ貸借對照表ニ之ヲ表示スベキモノトス近世會計學ガコノ種ノ研究ニヨリテ多大ノ發展ヲ來セシコトハ讀者ノ注意ヲ請フ所ナリ。

豫想ノ利益ヲ計算スベカラズトスルノ結果ハ總テノ財産ハ元價ヨリ高く評價シ得ザルコト、ナル斯クテハ單純ナル時ノ經過ニヨリテ價格ヲ自然ニ増大スル財産ニ對シテ亦然ラザルベカラザルノ不合理ヲ生ズベシ。

一步進ンデ何故ニ斯ノ如キ豫想利益ヲ計上スベカラザルカノ理由ヲ推測スルニ貸借對照表ヲシテ財産ノ眞ノ價格以內ノ價格ヲ表示セシメ以テ同表ノ價值ヲ増加セシムルト同時ニ利益ハ成ルベク之ヲ寡少ニ見積リ以テ財政ノ鞏固ヲ圖ルニアルモノ、如シ然レドモ貸借對照表ハ財政ノ實況ヲ表スヲ貴ブモノニシテ之ニ潤色ヲ加フルニ隨ヒテ其ノ價值ヲ減ズ是レ獨リ事業經營者ニ對シテ然ルノミナラズ其ノ債權者ニ對シテモ亦然リトス又利益ヲ計上スルト財政ノ鞏固ヲ圖ルトハ別問題ニアラズヤ利益ハ必ズシモ之ヲ配當スルコトヲ要セズ又利益ヲ生ジ

タリト雖モ是レ經營者ニ滿心ヲ生ゼシムベキモノニモアラズ二者ヲ混同シテ論ズル如キハ探ルニ足ラザルナリ。

要スルニ棚卸商品ヲ評價スルニハ元價ヲ以テナスベシト論ジ否ラザルモノハ前記會計上ノ格言ニ違反スルノ不合理ヲ來スモノナリトノ說ハコノ格言ガ眞ノ會計學上ノ理由ヨリ生ジタルモノナルコトヲ明ラカニスルニアラザレバ首肯スル能ハザルモノナリ。

五

既ニ述ベタル如ク棚卸商品ヲ時價ニテ評價スルトキハ其ノ結果利益ヲ生ズルコトアルベシ而シテ斯ノ如キ利益ヲ計上スルコトハ他日賣却スル場合ニ起ルベキ相場下落ニ依ル損失ニ備フル所以ニアラズトノ說アリ凡ソ物價ハ變動シテ已ムコトナシト雖モ何程ノ價格ガ正當ナルカハ何人モ之ヲ定ムル能ハズ決算ノ時既ニ騰貴セリト雖モ賣却ノ際更ニ騰貴スルコト其ノ下落スルコト、同様ニ之ヲ期待スルコトヲ得ベシ然ルヲ其ノ下落ナル一方ノミヲ慮ルベシトスルハ當ヲ得タリト爲スベカラズ。

商人ガ商品ヲ賣買スルハ一部ハ相場ノ變動ヲ投機スルモノナリ故ニ時價ガ元

價ヨリ高キトキハ其ノ當時ニ於テハソレダケノ利益ヲ得タルナリ隨ツテ此ノ利益ガ決算上ニ表示セラルベキハ言フヲ俟タズ之ヲ賣却セズシテ所有スルハ更ニ多クノ利益ヲ獲得セント欲スルニ在リ此ノ第二ノ投機ノ結果損失ヲ生ズルコトアルモ是レ前決算期ノ損益ニアラザルナリ依ツテ棚卸商品ヲ恒ニ元價ニテ評價スルトキハ會計年度ヲ無視スルコト、ナリ延イテ決算ノ目的ヲ破壞スルノ結果ヲ生ズベシ。

六

棚卸商品ノ評價ニ就イテハ一時的ナル相場ノ騰落ハ之ヲ無視スルコトヲ得ベク縱令時價ガ元價ヨリ小ナルトキト雖モ其ノ下落ガ一時的ノモノナルトキハ元價ニ依ルヲ妨グズト爲スモノアリ然レドモ實際ニ於ケル相場ガ一時的ノモノナルカ永續的ノモノナルカハ相場ノ高低ヲ豫見スルニアラザレバ之ヲ定ムル能ハズ而シテ斯ノ如キハ何人ト雖モ爲スコトヲ得ザルハ明ラカニシテ隨ツテ本說ハ實地ニ適用スベカラザル一種ノ空論トイハザルベカラズ。

七

通常營業決算即チ事業ガ繼續シテ行ハル、場合ノ決算ニ於テ財産ニ附スベキ

價格ハ所謂事業繼續價格 (Value as a going concern) ニ依ルベキコトハ會計學ノ教フル所ナリ而シテ此ノ價格ハ事業清算ノ場合ニ財産ヲ金錢ニ換價スル際生ズベキ賣價即チ清算價格ト異ナリテ該事業ガ繼續シテ經營セラル、モノトノ假定ノ下ニ事業主ヨリ觀タル財産ノ價格ナリ。

固定財産ノ事業繼續價格ハ元價ヲ基準トシテ定メラル、ヲ一般トス棚卸商品ニ關シテモ同様ニ元價ヲ以テ事業繼續價格ト爲スコトヲ得ベキガ如シト雖モ商品ヲ所有スル目的ハ之ヲ賣却シテ金錢ニ換價スルニアリ故ニソノ事業繼續價格ハ清算價格ニ近似シ是ガ算定ニハ賣價ヲ標準トセザルベカラズ。

原料又ハ材料ノ棚卸ニ就イテハ事業繼續價格トシテ元價ヲ用フルコトアリ是レ製造中ニ生起スル相場ノ騰落ニヨリテ成品原價ノ錯雜スルヲ避クル便宜アルト其ノ所有ノ目的ハ之ヲ消費スルニ在リテ隨ツテ時價ニ直接ノ關係ナキトニ由ル賣却ヲ目的トスル商品ハ之ト同一ニ取扱フベカラザルナリ。

八

棚卸商品ノ評價價格トシテ元價ヲ用フベシトノ理由ハ右ノ如ク種々ノ方面ヨリ觀ルモ會計上充分ナル理由ヲ發見スル能ハズ翻テ本論(二)ニ掲ゲタル諸說ヲ詳

細ニ吟味スルニ元價ヲ以テ評價スベシトイフハ一致セルモノノ理由ニ至リテハ
甲ノ賛スル點ハ乙ノ駁スル所トナリ互ニ撞着スルモノアルハ容易ニ看取セラル
ベシ本來或時ニ於ケル財産ノ價格ハ元價ノ如何ニ關係スルモノニアラズ例ヘバ
茲ニ甲乙二ツノ財産アリテ甲ハ無償ニテ之ヲ得乙ハ代金ヲ支拂ヒテ之ヲ得タリ
トスルモ二者相等シキ財産ナルトキハ其評價價格ニ差異アルベカラザルガ如シ
換言スレバ財産ノ評價價格ハ元價ニ直接ノ關係ナキモノナリ唯事業繼續價格ニ
依リテ財産ヲ評價スル場合ニ元價又ハ元價ヲ基準トシタル價格ヲ採用スルハ該
財産ノ使用又ハ消費ニヨリテ事業主ニ與フル利益ハ前期ニ等シク隨ツテ之ニ對
シテ與フル價格亦前期ニ準ズルコトヲ得ベシトノ假定ニヨリテ之ヲ變更セザル
爲最初ノ價格即チ元價ニ依リテ評價セラル、ノ結果ナリトス。

九

棚卸商品ハ時價ヲ以テ評價スルニアラザレバ會計上ノ目的ヲ達スルコト能ハ
ザルコト上來說ク所ノ如シ但シ時價ニハ、

(イ) 買價

(ロ) 諸掛込買價(買價ト買入ニ要スル諸經費トノ和)

(ハ) 賣價

(ニ) 正味賣價(賣價ヨリ賣却ニ要スル諸經費ヲ減ジタル差)

等ノ種類アリ又評價價格トシテ茲ニ

(ホ) 正味賣價ヨリ賣買平均利益金ヲ減ジタルモノ

ヲ附加スベシ。

買價ヲ以テ評價スルトキハ買入ニ要スル總テノ經費ハ損失トナリ隨ツテ評價價格ハ低キニ失ス又賣價ヲ以テ評價スルトキハ賣却ニ要スル總テノ經費ハ次期ノ損失トナリ隨ツテ評價價格ハ高キニ失ス共ニ適當ナラザルナリ。

諸掛込買價ハ之ヲ以テ商品ヲ購入シ得ベキ實價ナリ商品ヲ時價ニテ評價スル場合ニハ如何ナル場合ト雖モ之ヲ超過スベカラズ何トナレバ新ニ同種ノ商品ヲ取得スルトキト雖モ是以上ノ支拂ヲ要セザレバナリ。

正味賣價ハ Hatfield 氏ノ事業繼續價格トシテ採用スル價格ニシテ (Modern Accounting p. 101) 或ハ清算價格トモ見ラルベキモノナリ之ヲ以テ評價スルトキハ賣買利益金ハ其ノ期ニ計上セラレ次期即チ賣却ヲナシタル場合ニ生ゼザルコト、ナル凡ソ手数料口錢等ハ其ノ媒介又ハ周旋ヲ爲シタル行爲ノ終了シタル後ニアラザ

レバ之ヲ請求スルコトヲ得ザルガ如ク賣買ノ利益相場ノ高下ニ依ル利益ニアラズハ賣買結了スルニアラザレバ之ヲ計上スベカラズ是レ正味賣價ヨリ賣買利益ヲ控除シタル價格ガ會計上採用セラルベキ棚卸商品ノ評價價格タル所以ナリ。

茲ニ賣買利益ト稱スルハ相場ニ變動ナキ場合ニ於テ賣買ニヨリ得ラルベキ普通ノ利益金ニシテ商品ノ種類ニヨリテ一樣ナラザルモ或ハ前年ノ經驗ニヨリ或ハ同業者ノ例ヲ斟酌シテ定メラル、モノナリトス。

普通ノ狀態ニ於テハ諸掛込買價ト正味賣價トノ差ハ前項ノ賣買利益トナルモノナリ故ニ正味賣價ヨリ賣買利益ヲ減ジタル差ヲ評價價格トスルモノハ諸掛込買價ニテ評價スルモノニ符合スベシ但シ此ノ二種ノ評價價格相等シカラザルトキハ低廉ナル方ヲ採ルヲ萬全ノ法ナリトス。

時價ヲ以テ取引所ニテ定メラレタル公定相場ナリトスル者アリ然レドモ取引所ノ賣買ハ大量賣買ニシテ市場ニハ此ノ外尙幾多ノ小取引アリテ之ニ應ズル相場アルコトヲ知ラザルベカラズ而シテ公定相場ハ是等ノ標準ヲ爲スモノナルモ總テノ相場ガ之ニ等シト謂フベカラズ棚卸商品ノ賣價又ハ買價ヲ定ムルニ當リテモ此ノ點ニ注意シ自己ノ營業ニ適應スル相場ヲ基礎ト爲シ漫然之ト事情ヲ異

ニスル賣買相場ヲ採ルベカラズ。

十

之ヲ要スルニ純正ナル會計學ニ立脚シタル棚卸商品ノ評價價格ハ棚卸當時ニ於ケル諸掛込買價又ハ正味賣價ヨリ賣買益金ヲ減ジタルモノヲ用フルヲ可ナリトシ之ト異ナリタル價格例ヘバ元價ノ如キハ會計上ノ目的ヲ達スルニ充分ナラザルナリ然レドモ之ヲ實際ニ適用スルニ當リテハ實行上ノ便宜ヲ斟酌スベク又特殊ノ商品商業ニ於テハ特別ナル評價法ヲ必要ト爲スベク隨ツテ以上ノ原則ハ幾多ノ潤色ト例外トヲ要スベシ貸借對照表ガ財政ノ眞象ヲ隱匿センコトヲ目的トスル場合ニ於テモ亦然リトス我ガ法制ハ會計學ノ要求スル所ニ適應セザルモノナリト雖モ評價ノ自由ヲ認メ然モ之ヨリ生ズル弊害ヲ防止スルニ足ルヲ以テ立法論トシテハ不可ナラズト信ズ。