

# 棚卸資産評価の変更要因

松 吉 定 男

## I はじめに

棚卸資産評価の変更要因は、複雑多岐にわたっている。本稿末尾の資料は、本学部資料室の限られた有価証券報告書総覧から、2号限定のある適正監査報告書を手掛りとして、作成されている。この資料にもとづき、若干の現状分析を試みる。

## II

D | B 末尾資料から、棚卸資産評価方法間の変更事例頻度表が、準備出  
C | A 来る (表 I)。これは、縦軸に、変更以前の方法、横軸に、変更後

表 I

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0
1					1			2		
2						5		2		
3										
4		1			4			4		
5				2		2	1	5		
6				1	1			2		
7			1		2	1				
8				1	1	3	1			
9				1	1	1				
0	1				1					

1. 総平均法(低価法)
2. 移動平均法(全上)
3. 先入先出法(全上)
4. 後入先出法(全上)
5. 総平均法(原価法)
6. 移動平均法(全上)
7. 先入先出法(全上)
8. 後入先出法(全上)
9. 最終仕入原価法
0. 売価還元法(全上)

の方法を示す縦横同次元の統計表である。この正方形は、4と5を境として、A、B、C、Dの4小行列に分割出来る（棚卸資産評価方法の整理番号は、あらかじめ、この分割を想定して付けられている）。Aは原価評価、Dは低価評価にvariなく、Bは低価評価から原価評価に、Cは原価評価から低価評価に変更があったことを表わしている。よって、この表の対象は、評価方法の他にも、評価基準（低価評価か原価評価か）が明らかになる事例である。この変更事例頻度が変更理由で置きかえられると、変更理由分布表が得られる（表II）。こゝでの丸囲み数字は、各該当欄毎の同一理由開示度数である（ただし、度数1は、数記号を省略されている）。この表から、さらに、方法変更理由に関して、各小行列毎の簡単な度数表が作成出来る（表III）。

表II

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0
1					i			y a i		
2						o y g i a y ②		a y a y x		
3										
4		a i			3 y c a y h a y i			x i o 3 y y		
5				y ②		g ②	a g i	a g i a y ② y w		
6				a f y	3 g			a y a y c		
7			f		a y i	g				
8				y	3 y	a y i a i 3 y	a i			
9				o	o	g				
0	f z				i					

- a. 適正・合理的な期間損益計算、費用収益対応
- b. 指導
- c. 生産状況の変化
- d. その他
- e. 原価管理の効率化
- f. 財務の健全化
- g. 計算・事務の機械化  
合理化・簡素化
- h. 指導
- i. その他
- w. 原価管理の効率化
- x. 多様化
- y. 市況の変化
- z. 適正な棚卸資産評価、財政状態表示

表III

	A	B	C	D	計
a	10	7	1	1	19
c	1	1			2
f			3		3
g	7	1			8
h		1			1
i	7	5		1	13
o	1	2	1		4
w	1				1
x		2			2
y	9	11	4		24
z	3	2	1		6

### Ⅲ

0	0
3	0

 棚卸資産評価方法が、すべて妥当な方法であり、その選択が任意であれば、健全性 (f) が、方法変更の唯一の理由になるはずである。しかし、この変更理由は、Cのみに集中し、3例を数えるにすぎない。このうち、a (期間損益計算の適正化) か z (期末棚卸資産の適正評価) を伴う例は、それぞれ1例ずつである。前者 (テ社) は、y (価格変動) を a (6から4への変更) と f の原因としており、f を a の根拠としているわけではない。後者 (ア社) は、恐らく、売価還元総平均法から総平均原価法への変更であろう。よって、z は、この売価還元法の廃止についての観点とみることが出来る。残る他の1例 (ユ社) は、棚卸資産評価方法についての変更ではなく、原価法から低価法への評価基準変更である。以上のことから、f は、Cに於て評価基準の変更原因であり、方法変更理由として機能していないといえる。

### Ⅳ

0	1
0	7

 小行列間で大きな偏りのある変更理由には、fの他に、計算・事務の機械化、合理化、簡素化 (g) がある。これは、Aに多い (8例中7例)。しかも、6への変更で、著しい特徴がある。すなわち、gは、8からの変更は一切かわらず (3例中3例)、もっぱら、8以外の方法からの変更で単独に関与している (4例中4例)。このgの単独関与のケースは、変更前後の方法から、十分に理解出来る。仕入都度総平均法を意味する移動 (総) 平均法に、総平均法を切り替えたであろう1例 (ノ社) は、計算の精度を高めた典型である。また別の1例は、機械化によって最終仕入原価法を用いなくてすむことになった事例である (リ社)。残る1つは、貯蔵木材についての評価方法変更に合わせて、仕掛品、製品、商品をも同一評価方法

に変更したとみられる（ウ社）。これに対して、逆方向の変更ともいえる（6または5からの変更）3例では、gの他に、aやzがある。事実、後入先出法や先入先出法は、機械化できるので、こゝではむしろ、aやzが主たる変更理由の開示である。なお、z使用の例は、6から5への変更例である（キ社）。これは、払出都度から期末処理への変更を合理化として表現したようである。また、Bに属する唯一の例（ム社）は、評価基準の変更であって、評価方法（移動平均法）の変更ではない。計算の合理化が、評価基準の変更と併行したにすぎない。いずれも、理解可能な開示である。

## V

1	7
(0)	(2)

 aかzは、A、B両小行列に多い（左のカッコ書き数値が、zの頻度を、他は、aの頻度を表わしている）。特に、Aで8からの離脱の5例は、すべてにaかzを含んでいる。しかも、zにy以外の併記変更理由がなく、aは、しばしば、その他の理由を伴っている。逆に、8への変更ケースについては、zが全く存在しない。aは、7例中5例にあり、4例にyがあり、その3例がyのみを伴っている。また、他の小行列でも、ほぼ同様の傾向といえる。唯一の例外は、zについて、4から8への変更（カ社）にみられるが、これは、評価基準変更理由であり、方法変更理由ではない。結局、zは、5ないし6への変更理由になるとき、yのみを伴う。このことから、総平均法や移動平均法は、yの変化に対して、棚卸資産評価の重視に同調する方法と推定できる。他に、Aで6から5も（前出キ社）、Cで0から1の解釈（前出ア社）も、結論を変える結果とはならない。一方、後入先出法は、期間損益計算重視の立場から採用されると云えよう。

元来、棚卸資産評価方法の変更は、常にaかzを理由に行なわれるはずである。しかも、会社決算の基本姿勢にかゝるとも云える。したがって、これを方法変更の都度明らかにする会社（ヲ、ケ社）と、そうでない会社が出

よう（末尾資料参照）。一度取り止めた方法に戻すとき、改めて基本姿勢を表明しない会社（取り止めた時点でのみ、開示）もみられる（口社）。 $z$ は、 $a$ に対する修正志向を表わすとも考えられる。

## Ⅵ おわりに

本稿では、 $y$ の関係（ $y$ と棚卸資産評価方法、及び、 $y$ と $a$ または $z$ ）が明らかにされないままである。また、その他の変更理由（生産条件の変化や棚卸資産の特性などに由来するもの）の解析も残されている。しかし、これまでのところ、棚卸資産評価方法の変更理由の開示が、アナモルフォーズになっているようには思えない。会計士や経営者の中に、ハンス・ホルバイン（d. J.）に変身する者が出ないように、願わずにはいられない。彼の理性は別にして、その表現が、ディスクローズに適しているとはいえないからである。

[以上]

業種	会社	方法	昭																	方法	対象資産	備考
			49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	年	60							
製鋼	イ	4			3-y													5	製・半・原			
	ロ	8				3-y							y					8	製・半・仕	8-5-8		
	ハ	5											w-y					8	製・半・仕			
	ニ	4											a-i						2	鋼屑		
		4											x-i						8	製・半・仕		
	ホ	5											a-y					8	アルミ地金 電気銅	製・半・仕・原		
	ヘ		y																鋼屑	▽		
	ト			o															棚			
チ				o														棚				
非鉄金属	リ	4	a-y-h															5	石油			
		4												a-g-i				8	銅系以外の金属の棚	4-5-8		
															a-g-i				7	内・チタン・ジルコニウム	4-5-7	
						a-y-i													5	内・ニッケル・コバルト		
		9		g														6	重要資材貯			
	ヌ	4	o																8	銅の製・半・原		
		4			c			a-y											8	ニッケル	4-5-8	
		2								a-y									8	金・銀(電子金属)		
	ル	4	y																8	銅(輸入原材)		
		2	y	a-y-c															8	銅の製・半	2-6-8	
		2					a-y												6	亜鉛系棚		
		2									a-y-x								8	金・銀・カドミウム		
	ヲ	2	a-y				a-y												8	銅の製・仕	2-6-8	
		8										a-i							6	銅の原		
	ワ	1					y												8	亜鉛の棚		
	カ	4					3-y			o										非鉄金属の製	4-8-	
		8													a-i				7	銅・重金属・圧延加工部の棚		
		1													a-i				8	新金属事業部の棚		
	ヨ								a-y										棚(貯を除く)			
	タ													a-c					銅等の原材			
レ	8												3-y					6	棚			

棚卸資産評価の変更要因

(587)―161―

業種	会社	方法	昭49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	年60	方法	対 象 資 産	備考	
機械	ソ	5													6	商		
自動車	ツ	5							y						4	原・貯(副資材・用度品)		
	ネ	5								y					4	原・貯の一部		
	ナ	9											o		4	部・原		
		9												o	5	製・仕		
パルプ	ラ	2										o			6	製・仕・原・貯		
	ム	2											g・i		6	棚		
	ウ	8												ay・i		6	貯(木材)	
		7												g		6	製・商・仕	
紡績	キ	6												3-g		5	原(購入)・仕	
	ノ	5												g		6	製・仕	
石油	オ			i	y											4	半	-8-4
					i	y										4	原油	-8-4
	ク									o						製・半・原・原油		
	ヤ	7													ay	5	原	
化学	マ													i		製	△	
	ケ	4												ay	ay	8	製・商 原	
	フ	1		i	z											5	製・仕・包・貯 製	
	コ				z												原・仕	
ガス	エ	7				i									5	製・原		
船舶	テ	6												ay		4	燃料油	
電機	ア	0		3-f												1	製・半・仕	
	サ															z i	製・仕(電子機器) 原(電子機器)	
	キ	0														i	5	製・仕・貯 (コンデンサ応用関連機器除)
精密	ユ	7								f						3	製・仕	
商業	メ							a									商	×
	ミ															f	棚	▽
	シ															f	棚	
	エ															f・y	ダイヤモンド	▽

△低→原  
▽原→低  
×税→意