

後入先出法における研究

木 村 勝 則

Research on Last-in, First-out

Katsunori KIMURA

要 旨

本稿は、国際会計基準から廃止になった後入先出法における研究である。まず、後入先出法の生成の歴史と長所・短所を考察する。次に会計観の移行について考える。おわりに本稿におけるリサーチクエスションである後入先出法の有用性を研究することにより、会計学における原価計算などの学術研究及び高等教育機関の教育として積極的な活用を示唆する。

キーワード：後入先出法 取得原価主義会計
原価配分 原価計算 材料元帳

1. は じ め に

藤井 (2021)¹⁾ は、現在の棚卸資産原価の配分方法は、「IAS第2号および企業会計基準第9号は、後入先出法を認めていません。その主たる理由は、後入先出法の会計処理が多くの場合、経済事象の『忠実な表現』を阻害する結果をもたらすと考えられるためです」(p.173)と述べている。後入先出法が、この経済事象の「忠実な表現」を阻害するという表現に、藤井(2021)がなぜ、疑問を呈しないか、本稿で学術的理由を考察する。

伊藤 (2010)²⁾ によると後入先出法の「最大のメリットは、カレントな収益とカレントな費用を対応させた損益計算ができるという点である」(p.314)と述べている。デメリットは、(1)期末の棚卸資産が期首に近い受入分によって構成され、価格変動期には、時価と乖離が生じる。(2)期首在庫の取り崩しがあると保有損益が期間利益に算入される。すなわち在庫調整で保有利益が自由に実現できる。(3)棚卸資産の実際の流れを忠実に反映していない。IASBは、こうしたデメリット

トを理由に2003年IAS2号「棚卸資産」を改訂し、認められた棚卸資産の評価方法から削除した。企業会計基準委員会(ASBJ)2008年9月改訂の企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」によって廃止されることとなり、2010年4月1日以降に開始する事業年度から適用予定だが、早期適用も認められた²⁾(p.314)。

桜井(2022)³⁾は「後入先出法では、売上高と売上原価が同一の貨幣価値水準で対応づけられる反面、貸借対照表の金額が、遠い過去の仕入分の取得原価から構成されるため、時価から乖離する傾向が強い。また期首在庫への食込みが生じると、遠い過去の取得原価が売上原価に算入されて、利益額が大きく変動するという問題が生じる。このため『棚卸資産の評価に関する会計基準』は、2010年4月以降開始する年度から、後入先出法の採用をみとめないこととした。後入先出法は国際会計基準でも許容されていない」(pp.154-155)と述べている。さらに「棚卸資産の評価に関する会計基準」は、後入先出法は利益を繰り延べているに過ぎない。また、採用企業が減少している。国際的なコンバージェンスを図るため、本会計基準では、選択できる評価方法から後入先出法を削除した⁴⁾(pp.193-194)。

最新の会計法規集には、国際的なコンバージェンスの一環としてのルール変更であるから主導するIASBの基礎にある考え方を踏まえておく必要があると記載されている⁵⁾(p.112)。本稿におけるリサーチクエスションは、廃止になった後入先出法の有用性を研究することにより、学術研究及び高等教育機関として積極的な活用を示唆する。

2. 後入先出法の生成

1934年11月12日、アメリカ石油協会理事会は、棚卸資産の評価方法は後入先出法が適当であると認めた。1936年5月7日のアメリカ公認会計士協会棚卸資産特別委員会の報告で、後入先出法の採用事実および適用

方法（適用の期間）を公表財務諸表に十分かつ明瞭に表示することを条件に、後入先出法の妥当性を認めているのである。さらに1938年歳入法は、1939年1月1日以降に開始する課税年度から後入先出法を適用することを認めた⁶⁾ (pp.40-41)。

日本では、第2次大戦の戦時中物価の上昇が激しく、沼田(1986)⁷⁾は、「原価計算を基礎とする製造原価は物価の上昇に追随しえず、そのような原価を基礎にして売価を定めると、企業は不当な損失を蒙る結果となった。このため後入先出法が主張され、各国の税法もこの計算を次第に認めるようになった」(p.109)と述べている。このように後入先出法の発展の契機は税節減である。1940年以降のインフレーション進行とアメリカ企業の重課税は、多くの企業に後入先出法の採用を促進した。後入先出法は、この要求に応え得る棚卸資産原価配分法である⁸⁾ (pp.95-96)。阿部(1955)⁹⁾によると日本においても「税法において認められ、一般の企業に広く採用されることによって後入先出法が再認識され、後入先出法が有する多くの長所が生かされる」(p.10)と述べている。このように各国の税法が認めていること後入先出法の普及につながった。

日本の企業会計原則第三、貸借対照表原則五のAの1項は「たな卸資産については、原則として購入価格又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これを個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価格とする」とある。今枝(2001)⁶⁾は、「日本の会計基準では、棚卸資産の貸借対照表価格算定方法として、後入先出法が個別法、先入先出法、平均原価法と同列にあるものとして位置づけられている」(p.43)と述べている。最新の会計法規集12版(2022)⁴⁾の企業会計原則の「たな卸資産の評価」には、現在でも「たな卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする」(p.20)と記載されている。日本で最初の一般に認められた会計原則である企業会計原則に記載され続けている意味は大きい。

後入先出法は理論的に、原価計算における個別注文生産企業に適用できない。後入先出法は、代替性のある同種物品が異なった価額で取得され、大量に存在する場合に適用される。しかし、異なる物品を別々にして後入先出法を行うと、数量が何らかの原因で減少し、決算をむかえた場合に原価の安いものが売上原価となり、利益が増える。ゆえに多少違う物品も1口にしておくと食込みの可能性が低くなり、税務上有利で

ある。そこでアメリカでは、棚卸資産を別口にしないで、後入先出計算をしようと考えられた¹⁰⁾ (p.77)。企業が大規模化し大量生産が可能となったアメリカ社会において後入先出法は、総合原価計算の材料元帳払出原価の計算方法として普及する。

伊藤(2003)¹¹⁾によると、棚卸資産の評価方法は「いずれが最適かは一意的には決定しえない。会計方法の選択は、経済環境、経営者の期待や選好といった要因によって決定される」(p.187)と述べている。次にこのような後入先出法の長所と短所を考察する。

3. 後入先出法の長所

今枝(2001)⁶⁾は、「後入先出法において期首の払出に付せられた単価は、確かにその払出時点的には取得原価ではないが、期末に近い仕入分の加工のない取得原価であり、すなわち時間的なずれという条件をつけなければ取得原価に含まれる」(p.40)と述べている。さらに今枝(2001)⁶⁾は、「後入先出法における上述の現象は、時間的なずれがあるけれども付せられる価格は取得原価にかわりないところから、『取得原価概念の拡張』ではなく『取得原価概念そのもの』といえるのではないだろうか」(p.40)と述べている。後入先出法が、実際原価以外の原価を用いず、実際原価配分計算であるという意味において、原価主義に立脚する方法である⁶⁾ (p.48)。このように後入先出法は、取得原価概念そのものであり、取得原価主義会計における減価償却と同様に、後入先出法は、原価配分の代表的な考えである。

番場(1963)¹²⁾は、「後入先出法が期間損益に対するインフレーションの影響を排除する方法として欠陥をもつことは明らかである(インフレーションの影響を完全には排除できないのである)。しかしこの方法は形式上原価主義の枠にはまっている方法であり、かつ税法によって是認されており、したがって、価格水準上昇期において税負担が節減される(税負担が将来に延期される)という魅力をもつ方法である」(p.384)と述べている。渡辺 進(1970)¹³⁾は、「後入先出法では実物資本が維持されて後に生じる余剰が利益となる。かかる利益はその全部が処分されて社外流出するとも資本は維持され損傷されることがない」(p.99)と述べ、また、渡辺 進(1970)¹³⁾は、個別法および先入先出法の諸方法をとっても利益は「長期的にみればいずれの方法の結果も一致する傾向にある」(p.105)と述べている。このように後入先出法は、全体損益計算から考えると、先入先出法と会計理論的には同じ結果になると考えられる。しかし、税負担も累進課税であれば、違いが生じ、また、配当などの金銭

支出の伴う場合、キャッシュフローにも違いが生じる。取得原価主義会計における減価償却費と同じように、現在2022年のような急激な物価上昇時に保守主義的な早めの費用計上による自己金融効果がある。

会計学大辞典(1996)¹⁴⁾によると自己金融とは「経営活動を通じて企業内部において増殖した資本ないし発生した資金を利用することを自己金融という」(p.470)と述べている。また、伊藤(2022)¹⁵⁾によると減価償却の自己金融効果は、「減価償却に等しい額を営業活動に利用できるということは、エクイティ・ファイナンスやデット・ファイナンスによって企業外部から資金を調達したことと同じ効果を発揮する。まさに減価償却は、企業内部で資金を作り出す作用をするのである」(p.375)と述べている。このように減価償却費は現金支出がないので、企業内部に留保され、運転資金に活用される。この資金が使用されなければ減価償却費総額が企業に蓄積される²⁾(p.364)。高松(1982)¹⁶⁾によると、このような学説は「減価償却の本質を、固定資産の更新のために必要な基金の蓄積を目的とする」(p.92)減価償却の基金準備説である。藤井(1997)¹⁷⁾も減価償却の自己金融効果を認め、「自己金融機能の点で比較優位性を具備した減価償却法」(p.225)と述べている。さらに、武田(2003)¹⁸⁾も、減価償却は費用配分により固定資本の流動化という機能があり、資金の内部留保、固定資産の再調達という関係を保証し「『自己金融機能』を果たし、もって資本維持をも可能ならしめる点にもその機能を認めることができる」(p.288)と述べ、自己金融効果の有効性を認めている。

税や配当という金銭支出の節約による金融効果が物価上昇時の後入先出法の仮定計算には企業経営上の資金繰りの長所がある。さらに神戸大学経営学部会計学研究室著の会計学辞典(1984)¹⁹⁾は、「自己金融の問題を、当面の資金需要充足の問題として捉える場合は、内部資金一般がクローズアップされるのであり、企業の資産構成の固定化にかんがみこの意味での広義の自己金融はますます重要になってくることは当然である」(p.587)と述べ、自己金融効果の重要性を説明している。

醍醐(2001)²⁰⁾は、会計上の数値は企業実態を写像し、利害調整に影響を及ぼし、経営に逆作用の事例として「後入先出法によって輸入原油の値上がりがかん断なく払出単価に反映されると、物価・監視する官庁や原油の末端の小売業者に卸売価格の引き上げを納得させる情報として機能する」(p.124)と述べている。このように利害調整に影響をおよぼす意思決定に後入先出法は、有益な情報を与える。さらに、醍醐(2009)²¹⁾によると、後入先出法と先入先出法を併用した売

上原価計算は、「『投資情報として有用な利益を表示する』というのであれば、このような異なる源泉からもたらされる利益」(p.128)が有用な情報であると述べている。後入先出法と先入先出法を併用した複数の利益概念は利害関係者の意思決定に役立つ。また、利益とは何かを問いなおす。

武田(2002)²²⁾によると、後入先出法の長所は、「収益・費用の同一価格水準的可能ならしめ、価格上昇時には、ほぼ実物資本維持に必要とされる利益が算定される」(p.193)と述べている。さらに棚卸資産利益を自動的に排除するメカニズムを備えている²²⁾(p.193)。小林(1978)²³⁾も、「架空利益は時価法をとれば解消するけれども、取得原価主義による評価の原則と矛盾することになる。そこで後入先出法が考えられた」(p.74)と述べている。このように後入先出法は、取得原価主義による評価の原則の矛盾を原価配分の立場から解こうとしている。

4. 後入先出法の短所

物価上昇時に期別(年度別)後入先出法を適用した場合、期首棚卸資産が取り崩しされない限り、期首棚卸資産は、そのまま繰り越される。棚卸資産利益は排除されるが、期末棚卸資産のインフレ利益が含まれ、何年も持ち越される。しかし、在庫が取り崩されると蓄積された名目的損益が一度に年度損益に算入される²⁴⁾(p.143)。という短所がある。

期末棚卸資産が期首棚卸資産の数量以上ある場合は、後入先出法によって収益・費用の同一価格水準的対応を達成できる。しかし、期末数量が期末数量に満たない場合(以下食込みという)には前期繰越原価の一部が当期の棚卸資産費用に算入される。従って毎期末食込みがない棚卸資産を保持できる企業以外は後入先出法の効果を発揮できない²⁵⁾(p.2)。しかし、1942年と1943年におけるアメリカ税法改正で戦時における不本意な棚卸資産食込みに関する救済条項をつけ加えて後入先出法使用に関する食込みという制限的要素を除去し、その使用を更に拡大した。後入先出法本来の費用収益の対応による架空損益の排除効果が食込みにより阻害され、純損益計算を混乱させた。これを是正するために不本意な食込みに対する救済条項が出された⁸⁾(p.95)。

醍醐(2009)²¹⁾によると、国際会計基準審議会がいう、当期中の払出数量が仕入数量を超える食込みの場合は、「『古い単価の棚卸資産が払い出されたとみなされ損益を歪めてします』というのは、過年度の低い価格水準が当期の売上原価に混入し、収益費用の一部が異なる期間の価値水準で対応させることを指摘したも

のといえる。このことを指して国際会計基準審議会は『歪み』とみなした」(pp.125-136)と述べている。しかし、武田(2002)²²⁾によると、後入先出法は、価格上昇時にその都度法より月別法が収益・費用の同一価格水準の対応ができ、さらに月別法より期別法の方が優れている。「ことに、その都度法では期首の繰越高(物価水準の低い時期の原価)に食い込む危険が高いが、適用の期間を『月』から『期』へと広げることにより、この危険の可能性は薄らいでいくからである」(p.193)と述べている。後入先出法には、期別法に相当する年度別法がある。これは、1年を単位として後入先出法のルールを適用する方法である。次に月別法は、1カ月を単位として適用する方法である。最後のその都度法は、棚卸資産の払出の都度適用する方法である¹⁾(p.171)。このように1年を単位とすれば食込みの影響を抑えられる。

後入先出法の短所として、物の実際の流れを反映しない仮定計算である。さらに貸借対照表に記載の期末棚卸資産の評価額は、古い時期の価格であるため、期末の財政状態の表示には役立たない。そして期末棚卸資産への食込みがあると、低い価格水準の取得原価が費用化するため、当期業績の算定をみだす²²⁾(p.193)。しかし、他の方法もすべて仮定計算である。また、期末の財政状態の表示には役立つという欠点に対し、期末棚卸資産の時価をカッコ書きあるいは脚注に表示できればよいという意見もある²⁶⁾(p.84)。このように貸借対照表に表示しなくても注記で十分に利害関係者に情報を提供できる。

5. 会計観の移行

渡辺和夫(1979)²⁷⁾によるとリトルトン(A.C. Littleton)は、「大部分の企業の実態にそくした先入先出的な仮定の方が適切」(p.11)だと述べている。リトルトンの会計観は、価格変動に応じて変動の事実を明らかにする会計の基本目的がある²⁷⁾(pp.10-11)。リトルトンは後入先出法を取得原価主義の枠内でとらえることには無理があると早くから意識していた²⁷⁾(p.14)。

藤井(2021)が、後入先出法が、この経済事象の「忠実な表現」を阻害する結果をもたらしているかに疑問を呈しないのは、木村了(1983)²⁸⁾は、「A.C. Littletonによれば、取得原価主義による限り、棚卸品の評価においては実際の物の流れに添った会計記録がなされるべきであり、先入先出法こそが主要な棚卸資産評価方法であるとする。すなわち、原価の流れの仮定によって取得原価の配分を行い、物価の変動に基づく損益(棚卸資産利益)を企業の損益計算から排除

するというLifoに対し、取得原価主義からの離脱である」(p.99)と述べている。

藤井(2021)の経済事象の「忠実な表現」を阻害するという事に異義を唱えないのは、藤井(2021)は、リトルトンの会計観に影響を受けている。木村勝則(2022)²⁹⁾は、藤井教授が「取得原価主義を信念と捉えた根源は、A.C. Littletonにある」(p.53)と述べている。さらに木村勝則(2022)²⁹⁾は「藤井の会計評価論は、A.C. Littletonの学術的な功績を背景に、一貫した揺るぎのない信念というべき取得原価主義会計論における時価会計という難問を、時代変化に迷わされず徹底的に考察し、新しい知見を試行錯誤で試みている。」(p.54)と述べている。このように後入先出法が取得原価主義を忠実に表現していないからである。これが藤井(2021)が反証をしない理由である。

しかし、このリトルトンの後入先出法の考えには、限界がある。このような計算結果の相違は、評価目的の観点、換言すれば効果の観点からどのように理解されるかメイ(G.O. May)の後入先出法観から考える必要がある³⁰⁾(p.88)。平敷(1970)³¹⁾は、「一九四七年説では後入先出法の原価主義からの離脱性が考えられ、一九四八年説では後入先出法概念は起源的にもまた発展の点からいっても、財貨または原価の流れに関する合理的な仮定の適用ではなかったとされ、また後入先出法原理の固定資産会計への適用が唱えられている」(p.30)と述べている。メイの後入先出法観は、「評価目的」を認めている。「評価目的」とは、効果すなわち、収益と同一価格水準的な費用の算定である。後入先出法の意味は「評価目的」であり、「現実の物の流れ」との合致性を求めているものではない³¹⁾(p.30)。メイの後入先出法の「現実の物の流れの仮定」を「商品の流れの基準」ではなく「処分可能現金利益基準」の立場から理解している。しかし、メイは後入先出法の原価主義性の否定および後入先出法の固定資産会計の適用を主張した³¹⁾(p.31)。

1947年から1950年の時期において損益計算書が重要であり、メイによると後入先出法は費用計算に一つの方法であり、経済的利益の計算を可能にするために、固定資産会計の適用を考える。1949年の貨幣単位的一般購買力低価指数にもとづく減価償却費である。後入先出法原理の固定資産会計への適用である³²⁾(p.51)。このように減価償却と後入先出法の理論は取得原価主義会計における原価配分を目的とするという意味で近い概念である。

物の流れと原価の流れは、後入先出法における仮定計算では経済事象の「忠実な表現」は、本質的な意味はなく、後入先出法の廃止において木村勝則(2022)³³⁾は「会計観からすれば、費用収益観から資産負債観への

移行が影響している」(p.22)と述べている。後入先出法が、原価主義に立ちながら、費用の時価評価を目的とする³⁴⁾(p.144)。さらに、醍醐(2009)²¹⁾によると、棚卸資産には、「期末在庫の評価(ストック情報)の有用性に力点を置く考え方と、原価配分の観点から損益計算に力点を置く考え方が存在する」(p.128)と述べている。さらに、石川(2009)³⁵⁾は、「後入先出法ではP/Lの売上原価(フロー)の方に、先入先出法はB/Sの在庫(ストック)の方にあらわれる」(p.136)と述べている。商品価格変動時では、後入先出法(過去の仕入が計上)は貸借対照表上の棚卸資産は時価からかけ離れる。後入先出法の廃止は、貸借対照表(ストック)での時価評価を重視している。これがIASBのスタンスである。ストック価値重視思考は、資産価値を重視する考えである。ゆえに直近の評価を表わさない後入先出法は廃止となる。ストック(資産負債)中心思考の台頭で後入先出法が消える運命であった³⁵⁾(pp.136-137)。さらに石川(2018)³⁶⁾は、原価主義会計の枠組みでは、原価配分を主問題とし、在庫は結果である。しかし、「ストック価値重視の思考からは、その基本的枠組みに関係なく、端に在庫というストックの資産価値を重視する。それゆえに、直近の評価をあらわせない後入先出法は廃止になる」(p.86)と述べている。このように後入先出法の廃止には会計観の移行が影響を与えている。

木村勝則(2019)³⁷⁾によると、日本のASBJは、「損益計算書と貸借対照表を結ぶ純利益とは何かを突き詰めて考えること」が大切であると述べている。石山(2014)³⁸⁾は、「フロー計算による純利益計算重視を標榜するASBJの立場からすれば、取得原価主義会計ないし名目貨幣維持計算の枠内で収益と費用の同一価格水準の対応を目指す後入先出法は、一定業種にあっては目的適格的であり、けっして不合理な方法とはいえない。また、米国が未だに後入先出法を廃止せず、一定の補足情報とともに適用を認めているのは、米国もわが国と同様に純利益に一定の有用性を感じている」(p.121)と述べている。IASBが主導する会計基準の国際化の基礎には、ストック重視思考(資産負債中心観の台頭)による配分思考の後退があり、会計処理が画一化された。このことにより経営者の意図が反映されない³⁹⁾(p.146)。しかし、ASBJは、金融経済で成り立つアメリカと日本は違い、日本はものづくりの企業社会である。国際会計基準というルールに従うことが、すべてでない。ルールは一般も公正妥当と認められる必要がある³⁷⁾(p.49)。また、会計は財務会計だけではない。製造業にとって大切な原価計算もある。そこで最後に後入先出法を原価計算で考察することの有用性を示唆する。

6. 原価計算における後入先出法

富岡(1961)⁴⁰⁾は、「会計上、後入先出法の合理性を主張する立場においては、後入先出法は棚卸資産損益を期間損益計算から除去せしめる方法であることが協調される。しかし、これは、単に損益計算目的の見地からのみではなく、経営管理目的、経営分析統制目的、税目的等の見地から、インヴェントリー・プロフィットを排除することは極めて望ましい」と述べている。このように経営管理上も後入先出法の会計理論は重要である。

黒澤(1956)⁴¹⁾は、「棚卸評価の基準としての後入先出法は、実際原価計算とも標準原価計算とも自由に結合することで可能である。標準原価計算制度は、この点からみると、後入先出法による棚卸資産の採用に対して、必要な基礎資料を提供するのにきわめて好都合にできている制度である」(p.15)と述べている。このように後入先出法の会計理論は、実際原価計算や標準原価計算にむすびつく。特に標準原価の算定に有用である。また、黒澤(1956)⁴¹⁾は、「後入先出法は、二つの重要な資料として棚卸増減と価格変動の事実を記録する。この二つの資料が帳簿の上に記録されていることはコスト・コントロールの上においては非常に必要である」(p.24)と述べている。黒澤(1956)のいうコスト・コントロールにおける原価管理に原価配分の方法である先入先出法、総平均法、移動平均法、後入先出法の仮定計算を使い、企業における原価計算の管理可能費、管理不能費の判別に役立つ。後入先出法の会計理論は、原価管理に有用である。また、商品有高帳のみならず、補助元帳である材料元帳から後入先出法を他の原価配分と比較しながら計算された払出単価や在庫金額などの数値化情報を比較することは他社比較や部門の経営診断を行うのに有益であり、利益概念を重視した後入先出法の考えを経営に生かすことは可能である。

岡本(1980)⁴²⁾は、「先入先出法とまったく反対に、後入先出法とは、月初仕掛品があればその加工をあとまわしにし、新たなロットの加工に着手しこれを完成させ、なお余力があれば月初仕掛品を完成にふりむける、という計算仮定をもつ方法である」(p.293)と述べている。さらに、岡本(1980)⁴²⁾によると後入先出法は、「取得原価主義の枠内で、時価計算の効果を狙った方法である。インフレーションのさいに、先入先出法を使用する場合を考えれば、売上原価中に含まれる直接材料費は、昔仕入れた安い材料単価で計算されているのにたいし、売上高は現在の高い水準の売価で計算されている。したがって課税利益は、物価上昇による水増しされた利益となっており、これに税が課さ

れることになる。そこで後入先出法を使用すれば、売上原価中の含まれる直接材料費が、最近の高い水準で仕入れた材料単位で計算され、その結果、課税利益が価格変動によって水増しされるのを防ぐことができる」(p.144)と述べている。このように後入先出法は、原価計算でも価格変動にもとづく架空利益を期間利益から排除できる⁴²⁾(p.144)。また、岡本(1980)⁴²⁾は、「各方法はそれぞれの特徴をもっているので、原価計算担当者は自己の判断にもとづき、それぞれの企業の適切な方法を選択しなければならない」と述べている。このように材料元帳における後入先出法の会計理論は、原価計算上の原価管理にも有用であり、活用すべきである。

7. おわりに

2022年は世界的なスタグフレーションが急激に進んでいる。このような状況で取得原価主義会計における減価償却と同様に、金銭支出のない自己金融効果のある後入先出法の理論を考察する意義は大きい。急激なスタグフレーションが原価配分に与える影響を大学などの高等教育機関でも積極的に後入先出法を他の原価配分と比較しながら教えることが会計観の変遷を理解し、簿記会計学の深い学習につながる。物価上昇時の後入先出法の自己金融効果は、企業の資金繰りの判断にも役立ち、標準原価計算などにおける標準原価の算定に有用な情報を提供し、原価計算における材料元帳の後入先出法との比較は経営管理・診断にも有用である。大学教育において会計学における日本の憲法的存在の企業会計原則に記載されている先入先出法および平均法と同様に簿記会計学や原価計算論の講義で商品有高帳や材料元帳の原価配分の方法として後入先出法の理論をとともに教える意義は大きい。桜井(2019)⁴³⁾は、「1949年に公表され、その後の日本で長らく財務会計の考え方を先導してきた企業会計原則は、まさにこの収益費用アプローチに立脚した会計基準である」(p.25)と述べている。さらに中村(2006)⁴⁴⁾は、「インフレーションを含む価格変動は、会計計算に混乱と刺激を与える」(p.84)と述べ、「後入先出法は、取得原価の枠内で費用配分の仕方を工夫することにより、かなりの程度まで価格変動の影響を排除することに成功している。かつて私はアメリカにおける後入先出法の生成過程を調べたことがあるが、そのとき、この問題を解決するために先人たちがいかに努力したかを知って、深い感銘を受けた」(p.84)と述べている。

後入先出法の利益概念や包括利益について、木村勝則(2019)³⁷⁾は、「損益計算書と貸借対照表を結ぶ純利益とは何かを突き詰めて考えることを示唆してい

る。」(p.54)と述べている。このように会計観の変遷とともに大学で講義するテキストにも後入先出法の会計理論を積極的に記載し、大学で教授することを示唆するのである。

参考文献

1. 藤井 秀樹 (2021)『入門財務会計』第4版,中央経済社
2. 伊藤 邦雄 (2010)『ゼミナール現代会計入門』第8版,日本経済新聞出版社
3. 桜井 久勝 (2022)『財務会計講義』第23版,中央経済社,中央経済グループパブリッシング(発売)
4. 中央経済社 (2021)『会計法規集』新版,第12版,中央経済社 中央経済グループパブリッシング(発売)
5. 石川 純治 (2010)『変わる会計、変わる日本経済:「情報会計」の時代』日本評論社
6. 今枝 千樹 (2001)「後入先出法に対する国際会計基準第2号の一考察」白鷺論叢: Journal of economic, management & law studies / 大阪府立大学大学院経済学研究会 編 (32)
7. 沼田 嘉穂 (1986)『会計教科書』改訂増補版,同文館出版
8. 深津 比佐夫 (1958)「後入先出法の展開-ドル価値法とその問題点に及ぶ」商学論究 = Journal of business administration Kwansai Gakuin University (23)
9. 阿部 英一 (1955)「後入先出法の本質について」社会科学論集:東京教育大学文学部紀要(2)
10. 番場 嘉一郎 (1952)「棚卸資産操作による税の節減-後入先出法に基づくプーリングと期末喰込」ファイナンス・ダイジェスト6(4)
11. 伊藤 邦雄 (2003)『ゼミナール現代会計入門』第4版,日本経済新聞社
12. 番場 嘉一郎 (1963)『棚卸資産会計』国元書房
13. 渡辺 進 (1970)『棚卸資産会計』同文館出版
14. 森田 哲弥, 岡本 清, 中村 忠 他 (1996)『会計学大辞典』第4版,中央経済社
15. 伊藤 邦雄 (2022)『新・現代会計入門』第5版,日経BP 日本経済新聞出版本部
16. 高松 和男 (1982)『会計学概論』3訂版,同文館出版
17. 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
18. 武田 隆二 (2003)『最新財務諸表論』第9版,中央経済社
19. 神戸大学経営学部会計学研究室 (1984)『会計学辞典』第4版,同文館出版
20. 醍醐 聡 (2001)『会計学講義』第2版,東京大学出版会
21. 醍醐 聡 (2009)『会計学講義』第4版第2刷,東京大学出版会
22. 武田 隆二 (2002)『最新財務諸表論』第8版,中央経済社
23. 小林 健吾 (1978)『最新原価計算論』中央経済社
24. 斎藤 静樹 (2006)『財務会計:財務諸表分析の基礎』第5版,有斐閣
25. 渡辺 進 (1959)「後入先出法と原価計算」企業経営研究年報 = Kobe University business review (9)
26. 中村 忠 (1982)『現代会計学』新訂版,白桃書房
27. 渡辺 和夫 (1979)「リトルトンと後入先出法」商学討究 30(3)
28. 木村 了 (1983)「後入先出法にみる会計思考-アメリカ

- における理論と実践の関係を中心に（小沢淳男先生退任記念号）」秋田経済大学・秋田短期大学論叢（31）
29. 木村 勝則（2021）「藤井秀樹による取得原価主義会計学説の研究」日本経営診断学会論集21（0）
 30. 平敷 慶武（1970）「棚卸資産評価法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17（1）
 31. 平敷 慶武（1970）「ペイトンとメイの後入先出法観の吟味-2」産業経理 / 産業経理協会 編30（5）
 32. 清水 宗一（1958）「メイの後入先出法観」企業会計 = Accounting10（7）
 33. 木村勝則（2022）『入門原価計算初級』デザインエック社
 34. 大谷 芳雄（1953）「後入先出法の性格」山梨大学学芸学部研究報告（4）
 35. 石川 純治（2009）「後入先出法はなぜ廃止か-ストック重視思考の一環として」企業会計 = Accounting61（1）
 36. 石川 純治（2018）『基礎学問としての会計学：構造・歴史・方法』中央経済社
 37. 木村 勝則（2019）「有価証券の時価評価における斎藤静樹会計学説研究」日本経営診断学会論集18（0）
 38. 石山 宏, Ishiyama Hiroshi, イシヤマ ヒロシ 他（2014）「棚卸資産会計のコンバージェンス：低価法採用と後入先出法廃止にかかる論点」山梨国際研究：山梨県立大学国際政策学部紀要 9
 39. 齋藤 正章, 石川 純治（2012）『社会のなかの会計』新訂, 放送大学教育振興会
 40. 富岡 幸雄（1961）「後入先出法に関する一考察-その会計的特質と税務会計領域への展開」商学論纂 = The journal of commerce / 中央大学商学研究会 編2（1）
 41. 黒沢 清（1956）「標準原価計算と後入先出法」税経通信 / 税務経理協会 [編]11（1）
 42. 岡本 清（1980）『原価計算』3訂版, 国元書房
 43. 桜井 久勝（2019）『財務会計の重要論点』税務経理協会
 44. 中村 忠（2006）『簿記の考え方・学び方』5訂版, 税務経理協会

[2022. 10. 6 受理]

コントリビューター：清野 聡 教授
(現代ビジネス学科)

