

經濟論叢

第七十四卷 第五號

-
- レーニンの市場理論について……………田 中 眞 晴 (1)
- 封建地代とブルジョアの發展……………山 田 浩 之 (19)
- 攝河棉作地帯における農民の動向……………脇 田 修 (35)
- 阿波藩における葉藍專賣制度の成立過程…大 槻 弘 (58)
- マルクスの「經濟學批判體系」と
レーニンの「帝國主義論」……………吉 信 齋 (80)
- 最高入先出法の批判的考察……………高 寺 貞 男 (97)
-

[昭和二十九年十一月]

京都大學經濟學會

最高入先出法の批判的考察

高 寺 貞 男

まえがき

過剰生産恐慌の可能性を内包している經濟構造は、常に、物價上昇期に棚卸資産利益を排除する棚卸資産會計方法たる後入先出法の採用の擴大化に對し阻止的作用を與えている。しかも、恐慌の可能性がひとたび顯在化すれば、後入先出法は、資本に率仕する役目を終り、新しい形態に轉化することを要求されてくる。物價の下落が、その現行稅法上の有利性（課稅節減）を、自動的に破壊するがために、後入先出法と低價主義の結合による畸形の息子が「最高入先出法」“Highest-in first-out” method (HIFO) と名づけられて誕生してゐる。

最高入先出法の紹介及び解説は、已に我國においておなわれているが、本稿は、アメリカ經濟の動きとの關連において、最高入先出法の本質的役割を批判的に考察し、その獨占資本のための會計方法たる性格を説明することとする。

註(1) 藤田學、後入先出法の一考察、經濟學季報、昭和二十八年九月（第五號）一三九——一四一頁。

福田幸弘、米國稅法における棚卸評價法の進展（6・完）稅法學、昭和二十九年二月號（第三十八號）、一三一—一七頁。

「後入先出法と低價法」產業經理、昭和二十九年四月號、五四頁。

拙稿、後入先出法の展開と原理論よりの乖離、經濟論叢、昭和二十九年五月號、五一—五六頁。

一九三八年に後入先出法の部分的適用が認められ、ついで一九三九年歲入法によつて、内國歲入法典第二十二條(d)項が改正されて、後入先出法が一般的に適用されることが承認された段階（初期後入先出法段階）における後入先出の現實的展開、即ち實踐化の障害物の一つは、將來の物價變動の不安定性であつた。後入先出記録として、稅目的のため、内國歲入法典に規定している後入先出原價以下に市場價格が下落することに對する恐れが多數の企業をして後入先出法を採用させなかつた主要な原因であつた。

太平洋戰爭を背景とする軍事インフレーションはかかる障害物を排除し、一應の問題解決の基礎となつたが、戰後ブームも終り、一九四八—四九年の中間恐慌に直面すると卸賣物價指數は四八年の一〇二・八から四九年の一〇一・八に、消費者物價指數は四八年の一〇四・四から四九年の九九・二に急落し（一九四七—四九—一〇〇）、後入先出法の實踐的擴大に對する阻止的要因が大きくなつた。

或る會社は稅目的のため後入先出法を選択する準備として、年度中間報告書において、二度も後入先出法を採用しながら、會計年度の後半になり、期首の物價水準以下に主要材料の價値が下落したため、年度報告書において後入先出法の使用を放棄している。また、二三の會社は二三三年繼續して後入先出法を選択した納稅申告書^{タックスリターン}を提出して

いながら、偶發的に起つた物價下落に直面し、選擇したことを後悔した。しかも、當該期における物價變動の不均等性は、金屬及び同製品の高騰に對し、他の一般商品、特に纖維及び同製品の物價急落にあらわれたから、後入先出原價を市價がわつた企業は、非軍事經濟部門に比較に多かつた。例えば消費經濟部門においては、一九四一年に後入先出法を採用した小賣店リテール・ユニオンは、棚卸資産の市價が後入先出原價以下にならなかつたが、一九四八年に同法を選擇した小賣店は、一二の實例に過ぎないが、一九四九年の末には、後入先出準備金 *LIFO reserves* (後入先出修正勘定 *LIFO adjustment a/c* 累積修正勘定 *Cumulative adjustment a/c*) が、ネガティブとなつた。しかし、問題は、再び、朝鮮動亂ブームにより、解消され、一九五一年末以後にもちこまれ、動亂終結後に豫測される恐慌に對する企業の對應策として、一九五三年になり、明らかにアメリカ經濟が下降期に入ると、不況の進行を阻止し、克服するものとしての減税及び税制改革問題の登場と平行してデフレ會計方法である最高入先出法が稅務會計上の主要問題となつてきた。

後入先出概念をすべての低價主義の中へ實質的に攝取するワジカルな提案は形式的には若干の相違はあるが、後入先出原價が時價を超過した價額を課稅所得計算において控除する計算方法を稅法上認可することを要求したものであり、一九五一年十一月、アメリカ管理協ナショナル・アソシエーション會、五二年、六つの資本家團體より主張された。五二年十二月には、アメリカ會計士協會連邦稅委員會 *Committee on Federal Taxation* は連邦稅改正に關する五十八項目の勸告の中で、「第二十二條(d)項は所得稅目的のため、後入先出法を使用している納稅義務者に低價で棚卸資産を評價することを認可するように改正さるべきである」と内國稅合同委員會に要望した。かかる要求におされ、稅法の改正が第八十二議會において論議されるに至つたのである。

- 註(1) J. Keith Batters: *Inventory Accounting and Policies*, 1949, p. 75
- (2) Raymond A. Hoffman: *Tax Shortcoming in the LIFO Provisions*, *Taxes*, Jan, 1953, p. 407
- (3) J. Keith Batters: *op. cit.*, p. 77
- (4) M. P. McNair and A. C. Hersum: *The Retail Inventory Method and LIFO*, 1953, p. 843
- (5) M. P. McNair and A. C. Hersum: *op. cit.*, p. 363
- (6) K. Engelman: *The "LIFO or Market" Plan*, *Accounting Rev.*, Jan, 1953, p. 54
- (7) Tax Committee of the National Association of Manufacturers;
Department of Manufacture Committee of U. S. Chamber of Commerce;
American Retail Federation;
American Iron & Steel Institute;
the American Cotton Manufacturers Institute;
the Commerce and Association of New York
H. T. McNairy: *Case for LIFO*, *J. of Accountancy*, Jan, 1953, p. 697
- (8) AIA Federal Taxation Committee makes 58 proposal to improve Federal Taxation, *J. of Accountancy*, Dec, 1952, p. 720
- (9) 内閣稅務調査委員會 Joint Committee of Congress on Internal Revenue Taxation 上院議入委員會 Committee on Finance (委員長 泰恩 D. Millikin 共和黨) ロナルド州選出、前委員長(ウォルター・シヨーン)及び下院議入委員會 Committee on Ways and Means (委員長 丹尼爾 A. Reed 共和黨) ニューヨーク州、前委員長(ロバート・ハートン)より選出された委員より構成され、下院において先議され、次に上院に回付され、兩院協議會において調整される歳入法案の形式的議事次第とは別に兩院が事前の又は恒常的連絡の機會をもつために、一九二六年に設置されたものである。
官理彰、アメリカの豫算會計制度(第一部・豫算制度)昭和二十六年、三二四—三二五頁。

一九五二年、上院歳入委員會は内國稅合同委員會に後入先出法と低價主義の結合の問題についての研究と報告を要求し、その成果は、七月七日、下院歳入委員 A. Sidney Camp 議員により H. R. 7447 として下院に提出された。

「アメリカ合衆國上院下院は内國歳入法典第二十二條 d 項の一を左の如く改正されることを可決されたい。

……中略

「サブパラグラフ (C) のあとに、次の如き内容の二つのサブパラグラフを追補する。

「(D) 納稅義務者は、本項に規定された方法で棚卸資産を計算するところの一九五二年六月三十日後に終る最初の課稅年度の稅務申告書において、または、爾後の課稅年度におけるところの内國歳入局長官の承認を得た稅務申告書において、當該棚卸資産を原價または時價何れか低い價額で評價することが出来る。右の選擇をなした場合においては納稅義務者は純所得を算定するに當り、(サブパラグラフ (E) に定める場合を除く) 右の原價のうち、時價を超える部分に等しい價額は控除すること。爾後の課稅年度末において、時價を超過する原價の部分が右の控除額より大きい場合には、この差額は純所得の算定に當り控除すること。但し、右の超過分が、控除額より少ない場合にはこの差額は所得に算入すること。

「(E) 一九五二年一月一日から、本章第 (D) 節に規定された超過利得稅 Excess Profit Tax の失効または禁止の期日 (一九五三年六月三十日—高寺註) 後の五曆年の終るまでの期間に始まる各課稅年度についてはサブパラグラフ (D) を選

擇する納稅義務者は、本項により計算する棚卸資産の基準として、後入先出原價 cost so computed または課稅年度末の時價何れか低い價額を用いること。右の時價は原價より低い場合には、爾後の原價として取扱われること。¹⁾

八月二十三日、同様の改正案が下院歳入委員長 Daniel A. Reed 議員より提出された。

右の改正案をつらぬく原價主義の崩壊は七月十六日上院歳入委員會に開陳された内國歳入法典改正案 *Supposed Revision in Internal Revenue Code* により完全なものとなつた。即ち後入先出法採用前に非常に低く棚卸資産を評價していた會社は、財務省が後入先出法を採用する場合に期首棚卸資産を原價で評價することを要求したため、原價一杯 to full cost に棚卸資産を引上げて、棚卸資産低評價による秘密積立金をはき出さねばならなかつた。²⁾ かかる原價に引もとすことを排斥し、低價主義を全面的に完徹する改正案は d 項の一のサブパラグラフ (A) (B) (C) に對し追補をおこなひ、サブパラグラフ (C) の一部及び d 項の四の全面的削除となつた。(側線部は追補部分、カッコ部は削除部分である)

「d) 項の一、納稅義務者は本項の二により提出を要請される申請書アプレケーションに記載された商品の棚卸にあつては、左に掲げる方法(かかる方法がサブパラグラフ (C) において規定されていると否とに拘らず)を用いることが出来る。

(A) (1) 棚卸資産は原價で評價すること。或いは、(2) 原價時價何れか低い價額で評價すること。採用された基準は、いずれも、基準の變更が内國歳入局長官によつて認可される限り以後のすべての課稅年度において用いること。

(B) 課稅年度の期末棚卸資産は、まず期首棚卸を超えない範圍のものについては、當該課稅年度の期首有高に含まれていたものとして取扱ひ(取得の順序に従う)、ついで、當該課稅年度において取得されたものとして取扱

ふ。もしも、納税義務者がサブパラグラフ(A)―(1)に規定された評價基準が課税年度末の最近の原價または時價を超

過する場合には、最近の原價時價何れか低い價額が、課税年度期末及び次の課税年度期首の棚卸資産の評價基準と

なること。

(C)―この方法が始めて使用された課税年度の期首棚卸資産は、同時に取得されたものとして取扱ひ、〔その原價

を平均原價法により定める〕右の商品にふくまれる前期課税年度の期末棚卸資産は同一の總體價值で at the same

aggregate value (全部これまでと同じ價格で―高寺)取得されたものとして取扱ふ。

(d)項の二、改正なし

(d)項の三、改正なし

(d)項の四、〔この方法が始めて使用された課税年度の前の課税年度の所得決定にあつては、さきの申請書に記

載された商品の前年度の期末棚卸資産は原價で評價すること。〕⁴⁾

内國歳入法典の改正についての研究を命令された内國稅合同委員會によつて、一九五三年四月二日、個人及び法

人納稅義務者、稅務關係者、會計士團體、資本家團體よりの提案の豫備的摘要^{イニシエ}が作成された。注意深く選擇さ

れた豫備的摘要の第十九號「後入先出棚卸資産會計」は七月二十一日に、下院歳入委員會公聽會にかけられた。陳述

された後入先出原價時價何れか低い價額を評價基準とする方法は、後入先出法と低價主義の課税上の有利性の組合

せであり、物價上昇期には課税所得を減少させ、したがつて、棚卸資産の再取得を容易にし、物價下落期に棚卸資産

の未實現の減價^{デフレーション}を所得より控除するものである。

- 註(1) Raymond A. Hoffman: op. cit., pp. 407-408
 (2) Raymond A. Hoffman: op. cit., p. 408
 (3) J. Keith Batters: op. cit., p. 82
 (4) M. P. McNair and A. C. Hensum: op. cit., p. 370
 (5) Aubrey R. Marrs: Revision of the Internal Revenue Code, Taxes, Oct., 1953, pp. 777-794

三

後入先出棚卸資産を時價まで引下げること Write down to Market 即ち評價減を是認する改正案、は後入先出法の展開に對する障害物たる物價下落により方向づけられたため獨占資本の恐慌に對する對應策としての實踐的課題をもつてゐる。かかる實踐的課題は、低價主義により會計理論的に保強されてはゐるが、決して、表面化することなく、或るヴェールをかぶつて主張されてゐる。

「一連の物價下落に直面しての不可避の退却は戰略的天才をもつて指揮されてゐる。前進した地域から、退却するかわりに、攻圍されてゐる後入先出法の擁護者は、彼等の論據の廢墟の上に公平^{フェア}という名のヘリコプターを舞上らせてゐる。」(C. E. ジョーンソン)、物價下落を契機とする後入先出法の税法上の有利性の崩壞は、それを事前に回避すべく、原價主義繼續性の原則を破棄した最高入先出法を資本家的公平^{公平}、平等觀念のヴェールをかぶせて、恐慌に對する新しい武器として、登場させてゐる。公平という名のヘリコプターは次の様な進路をえがく。

比較的高い原價水準の時に、後入先出法を採用した納稅義務者をして、低い物價水準において後入先出法を採用

した競走者と實質的に同じ地位につかせる機能を最高入先出法はもつている。一九四〇年以後の財務省の後入先出法に對する批判的見解のために、一九五〇年迄後入先出法を採用しなかつた納稅義務者は、後入先出法の認可された初期に、しかもより低い原價で後入先出法を採用した納稅義務者と比較して、稅法上の救濟措置を利用することが出来なかつた。もし、ほとんどあらゆる産業で、近い將來、一九五〇年又は一九五一年の物價水準以下に價格が下落することが豫測されるならば、最近に至り後入先出法を採用した會社は一九四〇年又は一九四一年に同じ形態の棚卸資産に、後入先出法を適用した競走者より、稅目的のため自己の棚卸資産をより高い價額で繰越すことを繼續しなければならぬ。かかる不公平を是正するため後入先出法を時價まで引下る棚卸資産會計方法はあらゆる後入先出法納稅義務者の地位を平準化するものとして登場して來るのである。即ち採用年度の相違による棚卸資産價額を統一するため後入先出原價時價何れか低い價額を棚卸資産評價基準とすることは有効であると主張されてくる。かかる資本家の公平¹⁾平等觀念の具體化としての内國歳入法典改正案は全面的ではないにしろ、後入先出法納稅者の地位を現實的に平準化するため、市場價格の下落が發生した時期により、二つの異つた會計方法を規定している。朝鮮動亂を背景として一九五一年再設され、一九五〇年六月三十日後にはじまり一九五三年七月一日に終る超過利得稅²⁾の有效期間(緊急期間)及びそれに續く五年間に發生した物價下落とそれ以降の期間における物價下落には異つた計算方法が適用される。サブパラグラフ(E)による最初の期間(一九五八年六月三十日まで)の物價下落によつて、後入先出原價以下に時價がなつた場合には、當該時價が原價として取扱われ、それに反して、サブパラグラフ(D)に規定された爾後の期間(一九五八年七月一日以後)の物價下落の場合には、時價と原價との差額が、課稅所得から控除され、當該期間における物價上昇の場合には差額が課稅所得に算入される。

註(1) 最高入先出法の會計理論よりする主張は低價主義にその根據をおいている。例えば、マックネール、ハーサム兩氏は「後入先出原價時價何れか低い價額で棚卸資産を課税所得決定に當り評價することは、公認會計士の、一般に後入先出原價と時價の差額を控除することなく後入先出棚卸資産は貸借對照表に表示すべきでない」といふ見解の論理的擴張である」(M. P. McNair and A. C. Hessum: op. cit., p. 370) と云ふ。 Hoffman 氏は「時價までの引下げを承認する法律改正の理論的根據は、多くの企業家、經濟學者、會計専門家の見解として、時價以上の金額で財務諸表に繰越す棚卸資産は架空なものに過ぎないといふことである。……測定しうる豫期された將來の損失に備える會計實務に一致して、企業の蓄積収益 accumulated earnings の金額は若し市場價格の下落が考慮されなければ過大表示になるといふ見解は合理的である」(Raymond A. Hoffman: op. cit., p. 408) と述べている。

- (2) Charles E. Johnson: Inventory Valuation-The Accountant's Achilles Heel, Accounting Rev., Jan., 1954, p. 23
 - (3) Raymond A. Hoffman: op. cit., p. 409
 - (4) Aubrey R. Marrs: op. cit., p. 749
 - (5) H. T. McAnly: op. cit., p. 678
 - (6) Raymond A. Hoffman: op. cit., p. 409
- (6) アメリカの増税問題、リファレンス、一九五一、二號、九—一八頁。事變下のアメリカ經濟、經濟評論、昭和二十六年一月號、五八一—六〇頁。

四

最高入先出法の實、踐的、な資、本の、側から、の要、請は、後入、先出、法納、税義、務者、間の、公平、とい、う形、で主、張さ、れて、いる、が、後入、先出、法納、税義、務者、は誰、かと、いう、事に、ついて、は不、問に、付して、いる。總、資本、間の、公平、とい、う形、で初、期後、入先、出法、階段

て展開した資本家的公平 \parallel 平等觀は棚卸評價は原價によるとの規定に表現されてゐる。不當な歳入の減少を防止し、後入先出法を他の從來認められてきた方法よりも不當に優遇することをさけるため、低價主義によることを許さず、原價主義、繼續性の原則により、法人納稅義務者 \parallel 總資本間の公平が得られるものと考へられてゐる。しかし、マックネール、ヘーサム兩氏は小企業に後入先出法が適用出来るということを豫期するのは、まだ時期尚早であると述べ、またC・E・ジョンソン氏はいくつかの企業及びほとんどすべての個人は物價上昇期に課税を回避する方策をもつていないのであるから後入先出法を納稅者の一グループに認可することは不公平である、私の意見では後入先出原價時價何れか低い價額という主張の眞實の解決は、稅目的のため、あらゆる人に對して後入先出法を排除することであると批判してゐる。

石油、非鐵金屬獨占資本を中心に形成された後入先出法は、個人納稅義務者はいかにおよばず、法人稅義務者でも、中小企業は、その課稅上の有利性を利用することはほとんど不可能であつた。バターズの調査による總資産保有量別の後入先出法採用狀況(表I)を検討すれば、資産保有量(使用總資本)の大きい企業、即ち巨大企業程後入先出法を採用してゐるし、従つてまた後入先出法採用による課稅節減の救済を多く享受してゐることが解る。後入先出法は主として獨占企業に集中的に採用され、課稅節減いかにえれば消極的財政投資により、獨占企業の資本蓄積の一つの手段となつたのである。例えば、クーン・ローブ、ロックフェラー系の鐵鋼獨占企業たるベスレーム製鋼會社は、一九四七年に始めて後入先出法を採用したことを一九四七年度報告書に述べてゐるが、當社の棚卸資産評價法の變更について語つてゐるプライス・ウォーター・ハウス會社の添附報告書によれば、後入先出法は總棚卸資産の約七十五%の評價に使用され、一九四七年十二月の棚卸資産の評價額は約一七、五〇〇、〇〇〇ドル

表I 資産保有量別後入先出法採用状況（単位千ドル）（1947年期末現在）

	資産保有量 クラス単位 百萬ドル	後入先出法非採用會社			後入先出法採用會社		
		社數	總 資 産	棚卸資産	社數	總 資 産	棚卸資産
石 油	0—10	13	60,659	5,075	7	83,749	4,510
	10—50	22	498,168	29,322	4	102,603	13,876
	50—100	4	226,553	12,707	1	69,172	12,037
	100—500	4	513,530	49,531	9	2,297,172	317,959
	500～	3	2,912,052	424,004	6	7,560,313	810,809
		46	4,210,962	520,639	27	10,063,508	1,158,691
鐵 鋼	0—10	1	3,689	2,229	0	—	—
	10—50	8	209,850	64,550	1	25,037	1,557
	50—100	4	225,455	57,291	0	—	—
	100—500	5	1,020,833	240,845	3	1,088,751	178,941
	500～	0	—	—	2	3,111,371	453,476
		18	1,494,827	364,915	6	4,225,159	633,974

(資料) J. Keeth Butters: Inventory Accounting and Policies, 1949, p. 56

引下げられ、従つて約一〇、〇〇〇、〇〇〇ドルの連邦所得税の節減がおこなわれたと報告されている³⁾。

總資本間の公平觀の裏にひそむ後入先出法の實踐的役割は、獨占資本に奉仕するものに過ぎず、したがつて後入先出納稅義務者間の公平觀は、不平等な現實的諸關係の中に平等な理論を導入し、獨占資本のために最高入先出法への變更を合理化するものである。

註(1) Charles E. Gohsoun: op. cit., pp. 22-23.

(2) 後入先出法の確立過程をめぐつて活躍した資本家團體は、American Petroleum Institute 及び Copper and Brass Mill Products Association 等々の石油、非鐵金屬關係下集中をたゞした。

Valuation of Inventories—Report of Special Committee on Inventories of American Institute of Accountants, I. of Accountancy, Aug., 1936, pp. 122-123.

M. P. McNair and A. C. Hessum: op. cit., pp. 160-161

(3) Arthur H. Dean: An Inquiry into the Nature of Business Income under Present Price Levels, 1949, p. 27.

五

後入先出法の擁護者は、その形式的機能にのみ注目し、全體利益は期間利益の總和である以上、長期間後入先出法を適用すれば、利潤は平準化し、従つて、法人所得税納付額は平準化する。即ち物價上昇期の課税節減は物價下落期の課税増大によつて相殺されると主張し、他の棚卸資産會計方法との形式的平等性を強調し、資本間における各種の棚卸資産會計方法の役割の累質性を同種性に解消している。パターズの見解はプリミティブではあるが、かかる租税平準化説に一應の批判をおこなつている。種々な理由によつて、法人税率は、物價上昇期には相對的に高く、税種においても、超過利得税、不當留保利得税 *Undistributed profit tax* が設定されたのは物價上昇期であつた。増大してゆく政府支出の事實が歳入即ち課税の増大に對する必要を生み出し、物價を引上げる傾向をもつていた。さらに、一般の意見によれば、相對的にいつて、物價上揚期には、會社の租税支拂能力は、通常、より大きい。また、直接的な課税節減の現在價值は絶対額において等しい將來の追加的租税納入額の現在價值より大きいのであると批判している。¹⁾

租税平準化説は課税所得計算基準たる損金、益金（費用、収益）の概念及びその實質的内容、課税率、税種の一定性を前提しているが、インフレーション期の増税、デフレーション期の減税はその非現實性を證明している。第二次大戦を背景として「膨脹してゆく戦費の一部を増税により賄う」ため、一九四一年度豫算の戦費膨脹に伴つて、四〇年以降屢次増税がおこなわれたが一九五三年下半年期に至り、恐慌が顕在化してくると、景氣の後退ないし不況の進行を阻止し、克服するために減税及び税制改革が具體的日程にのぼり、例えば五四年一月には法人超過利得税は自動的に廢

止され、法人所得稅付加稅の引下げは一カ年延長されたが、二十五項目に亘る全面的稅制改革案——H. R. 8300として、二月現在、上院通過下院審議中——には、減價償却除、研究開發費、收益の留保、法人の組織替、損失の繰戻等がふくまれてゐる。最高入先出法は財務省當局によつて歳入の減少をもたらすものとして否認されたが、後入先出法納稅義務者たる獨占企業は、デフレ期の減稅によつて、インフレ期の課稅節減を相殺されることなく、資本蓄積を繼續しうるのである。

インフレの不均等性、即ち商品價格の不均衡な騰貴は、經濟部門間に剩餘價値の再分配をもたらし、價格がもつとも大きく騰貴する商品を生産する部門に有利となる。即ちインフレは、勞働者の搾取を強化するための隠蔽された方法であるが、また經濟部門間の、また企業間の不均衡を強化し、獨占價格を引上げる獨占資本に最大限の利潤を保證する。またインフレは獨占價格を通じ、法人稅を消費者に轉化する可能性を強化する。一九四九年六月の「今まで、法人所得稅は貴社の價格政策に明白な影響を及ぼしたか」という生産會社一千の調査は解答者のうち、百二十五社、即ち六〇％は肯定し、八十四社、即ち四〇％はこれを否定してゐる。もしもこのサンプルを一つの典型とみなしうるならば全生産會社の五分の三が、その價格決定に當り法人所得稅を計算に入れてゐることとなる。右の調査の肯定回答割合はそれ以前における二回の調査よりもはるかに大であつた。大恐慌の前年、一九二八年においては調査會社のうちわずかに二三％だけが法人所得稅は——少くともある程度——價格に影響を與えるにすぎなかつたと報告されてゐる。その際肯定回答數は百四であつたが、一方否定回答數は三百四十六にのぼつた。それより十五年後になされた一九四一年十一月の調査においては、回答に應じた二百二十社のうち五十八社即ち二六％が肯定回答をしてゐる。インフレ期に膨脹した法人所得稅は獨占價格を通じ半分以上が間接稅化し、消費者に轉嫁

表Ⅱ 回答の産業別分類

	回 答 数			肯定回答の 百分比
	肯定	否定	合計	
金属及び金属製品	15	14	29	51.7%
機械及び部分品	27	19	46	58.7
自動車及び附属品	6	1	7	85.7
電気装置及び部品	10	6	16	62.5
織 維 品	15	8	23	65.2
化 学 薬 品	6	5	11	54.4
建 築 資 材	3	5	8	37.5
紙 及 び 紙 製 品	11	3	14	78.6
食 料 及 び 飲 料	8	10	18	44.4
皮革及び皮革製品	5	2	7	71.4
ユ ー ザ	2	3	5	40.0
ガ ラ ス	5	0	5	100.0
そ の 他	12	8	20	60.0
計	125	84	209	59.8%

されている。

會計理論は、主として、インフレに對應する原価配分に目をうばわれているが、インフレ段階に不均等に騰貴する物價は當然、収益の不均等を客觀化し、原料高、製品安の中小企業と、原料獨占、購買獨占による原料安、獨占價格設定による製品高の獨占企業の費用・収益は背離する。獨占企業に集中的に採用された後入先出法は費用の擴大により、かかる背離を所得計算上排除し、獨占企業はあたかも中小企業と同様に、平均利潤を確保しているかのごとく報告する役割をはたしてきたのである。

註(1) J. Keith Batters: op. cit., pp. 72-73

- (2) Benjamin Harrow: A Review of the Proposed New Internal Revenue Code, J. of Accountancy, May, 1964, p. 572
- (3) 最近における米國の租稅政策、日銀調査月報、昭和二十九年六月號、一九五—二二二頁。
- (4) Lewis H. Kimmel: Taxes and Economic Incentives, 1950, 大原一二講、企業と租稅、三七頁。
- (5) National Industrial Conference Board: Shifting and Effects of the Federal Corporation Income Tax, Vol. J, 1928, 1980, p. 237
- (6) Paul W. Ellis: Effects of Taxes Upon Corporate Policy, 1943, pp. 57-62

最高入先出法の批判的考察

むすび

經濟の軍事化がインフレ過程を發展させつつあつた時期に、獨占利潤を隠蔽し、課税所得を過少表示し、獨占資本の資本蓄積を國家財政機構を通じ容易化する稅務會計の一手段として、機能しつづけてきた後入先出法は、軍事インフレ的措置が恐慌をつくり出しはじめると、獨占資本に奉仕する役割を畸形の息子たる最高入先出法に相續させる。軍事インフレ的景氣のかけての恐慌にあふられてきた中小企業は、後入先出法の優遇措置を利用することは出来なかつたが、後入先出法を充分に利用してきた獨占企業は、恐慌を回避し轉嫁する手段によつて獨占價格を保持しつづけるから、畸形の息子たる最高入先出法が、法律で一人前として立働くことを認められなくても、現在大きな弱手とはなつていない。しかし、アメリカ經濟の危機の深化は、やがて、最高入先出法の是認を推進させる大きな力となつてくるであらう。

(本稿は昭和二十九年度文部省科學研究費交付金による研究報告の一部である)