

会計学的思考と簿記

新 田 忠 誓

1 はじめに

会計学と簿記との違いは、どこにあるのだろうか。このテーマについては、これまで様々な論が展開されてきた。これらの中には、会計学は評価に関わる学問であり、一方、簿記学は会計学によって決められた貨幣に換算されたものを記帳したり計算したり整理をする技術であるという見解もある¹⁾。ところで、もし簿記が会計学で決められたものを取り扱うとすれば、簿記の出発点には会計学があり、簿記の対象は会計学にとって決められてしまうことになるであろう。ここでは、会計学あつての簿記ということになりかねない。果たしてそうであろうか。数値に関して会計学と簿記は同じ認識なのであるうか。本稿は、シュマーレンバッハの拘束在高法およびわが国の連続意見書の低価基準の会計処理を素材として、これについて考えてみようとする。

ところで、本稿の立場はあくまで会計学から見た場合の数値（会計数値）の考え方での検討であり、簿記学の立場での数値（簿記数値）の検討ではない。従って、表題も、「簿記学」ではなく「簿記」としてこれを断っている。

2 問題の発見としてのシュマーレンバッハの拘束在高法

シュマーレンバッハの提唱した会計処理は、彼が近代的会計学＝動態論の完成者²⁾とも評価されているように、わが国の会計処理にも大きな影響を与えたと考えられる。従って、彼の会計処理を検討することは、会計学的思考の本質を考えるために重要なヒントを提供するものと思われる。そして、棚

卸資産の会計処理についても特徴のある手続きを提唱している。この節では、これを紹介しながら、この中で考えられている会計学的な考え方を抽出してみよう。

さて、版を重ねたシュマーレンバッハの主著『動的貸借対照表論 (Dynamische Bilanz)』については、一般に旧版と新版とではその主張に差があることは周知の事実である³⁾。そして、旧版の方が、彼の本来考えていた会計観をよく現わしていると考えられる。本稿では彼の旧版⁴⁾に拠って、彼の棚卸資産の会計処理を見ていくことにしたい。

彼は、価格に変動がある場合を前提として製造業、商業の保有する棚卸資産の特性を次のように述べ、これを論の出発点に置いている。「それら（製造業、商業の在庫のこと―筆者）もまた個々には市場に跳び出る準備を絶えずしているが、即座の補充を必要としている（小売商の在庫、卸商や製造業の品揃えされた在庫）。この場合、それらは個別には拘束されていないが全体としては拘束されており、損益計算の見地ではこれら以外のものの拘束性と同じ拘束性を持っている。前の期間は翌期に、価格についての期待を考慮せず投機的意図無しに単に経営的な考慮から在庫を繰り越す。前の期は決算に際し在庫無しの状態になることはできないであろうし、新しい期は在庫無しで経営を引き継ぐことはできない。この事態は経営に常に存在している在庫を支配しており、商的企業においても生産的経営においてもそうである。」⁵⁾ところで、この見解を述べた後、具体的な例により説明しているのは、商品（勘定）(Waren-Konto) についてである。そこで、以下、彼の説明をまとめてみよう。

彼は、拘束在高 (gebundene Vorräte) 即ち経常的に取扱う商品を、企業経営上最低限必要な在高、即ち恒常在高 (der eiserne Bestand) と、これを超えて保有してしまった在高（以下、超過在高と称す）とに別けて⁶⁾、それぞれに異なった評価基準を適用する。そして、この場合の彼の立場を次のように述べている。「我々が拘束在高の性質から出発し正しい損益計算の諸原則を適用しようとするとき、我々がその眼を損益勘定に向け、貸借対照表に向

けないことをもう一度強調しておくことはよいことである。」⁷⁾従って、彼は、損益計算書上の費用が正しい利益、彼の場合当期の業績を反映する利益を算出するように決められること、即ち、そのように拘束在高が評価されることを求めており、貸借対照表の数値が現実の拘束在高(商品)の値を反映しているかどうかは問わない姿勢を取ろうとしている。

さて、恒常在高は「経営の中に継続して存在している使用財の性質を持っており、その細胞においてのみ更新し、それ自体は損耗しない」⁸⁾ものであるから、これを損益計算に影響させない処理をすればよい。そして、ある項目を損益計算に影響させないためには、土地と同じ様に、毎期同じ値を付せばよい⁹⁾。その結果、超過在高がなければ、当期の仕入高と当期の売上高が対応することになる。但し、彼の場合、低価主義が適用されている実状に鑑み、この影響を受けない(恒常在高から保有損失が計上されない)ようにできるだけ低い価格で評価することを要求している¹⁰⁾。

以上は、期末に恒常在高しかないときの処理であるが、期末の繰越高がきちんとこの在高になる保証はなく、通常この在高を超えた在高(超過在高)、あるいは、この在高より少ない在高を繰り越さざるを得ないのが実状である。それでは、これらの場合どのように処理するのであろうか。

先ず、恒常在高に対して食い込みがあった場合は問題である。経営活動に支障を来すからである。そこで翌期首には即座に補充しなければならない。一方、当期から見ると、前述のように極めて低い価格で繰り越されてきた在高(恒常在高)を販売したのであるから、過大な利益を計上している。つまり、当期の経営者は期末において食い込み分を購入(維持)しておくべきであった。そうであれば、当期末における調達時価(これは翌期首における調達時価でもある。なお、シュマーレンバッハは時価(Tageswert)といっている¹¹⁾だけであり、調達時価といっている訳ではない。しかし、その趣旨により調達時価としている。また、次の連続意見書の分析ではこれを意見書の用語に従って再調達原価とし、本節ではシュマーレンバッハの精神一時価を付すこと一を尊重し、調達時価と表している)を当期に負担させる会計処理

商 品

期首在高＝恒常在高	20 個 @¥40	800	売上原価	408 個	23,496
当期仕入高	200 " @¥55	11,000	期末在高	12 "	
当期仕入高	200 " @¥60	12,000	恒常在高	20 個 @¥40	800
			食込高	8 個 @¥62	496
					<u>304</u>
	420 個	<u>23,800</u>		420 個	<u>23,800</u>

を行えばよい。これを簡単な例で示すと上のようになる。但し、シュマーレンバッハの設例では、混合勘定で説明されているが¹²⁾、ここでは、商品勘定を純粋な資産勘定とし、当期の売上原価の値の計算過程が分かるようにしている。なお、日付は省略し単価等の補足情報も勘定の中に入れていいる。また、期末の調達時価を、1 個 62 円としている。

これにより、当期の売上原価 (208 個売上) は
 $200 \text{ 個} \times @¥55 + 200 \text{ 個} \times @¥60 + 8 \text{ 個 (食込分)} \times @¥62 \text{ (調達時価)} = 23,496$
 円となり、当期中に (期末に) 恒常在高を購入したら負担するであろう原価を当期が負担する。そして、翌期に調達されたとき、上の計算で留保された資金 8 個 (食込分) $\times @¥62$ (調達時価) = 496 円が使用される。即ち、

(商 品) 496 (現 金) 496

となり、恒常在高 (20 個) が維持される。上の例は、食込みの計算において、恒常在高の値の範囲内にある場合であるが、シュマーレンバッハは、食込みが恒常在高の値の範囲を超えた場合の会計処理も示している。例えば、14 個も食込んだとしよう。この場合の食込高の値は、868 円となり、800 円を超過してしまう。この場合には、超過分に見合う在庫維持引当金 (Rückstellung für Lagererhaltung) を設定する¹³⁾。即ち、当期に

(売 上 原 価) 68 (在庫維持引当金) 68 とし、翌期の購入時に、

(商 品) 800 (現 金) 868

(在庫維持引当金) 68

とする。ここでは、期末に、現実には商品が存在しているにも拘らず、当期が負担すべき費用の計算のために、貸借対照表上の資産の値が、0 となっていること (引当金の表示の仕方によってはマイナスになること) に注目すべ

きである。

ところで、この在庫維持引当金を使用して、恒常在高を貸借対照表にそのまま表示することも可能である。即ち、前の商品勘定の例で示すと、

(売 上 原 価) 496 (在庫維持引当金) 496 とし、
再調達時に、(在庫維持引当金) 496 (現 金) 496 とする。この方法によると、維持すべき値と不足し再調達に使用すべき資金の大きさが示される。ところで、このような方法を採ったとしても、計上された貸借対照表数値、商品(恒常在高) 800 と在庫維持引当金 496 は、現実の商品の姿(期末の実際数値 12 個分)を反映していないことに注目すべきである。即ち、会計上維持すべき商品の値と補充に要する資金の値を示しているにすぎない。決して、商品を実物として管理する商品在高帳の値に基づいてはいない。これは、商品 304 としても同じである。

次に、恒常在高を超えて翌期に繰り越す場合は、どのように処理するのであろうか。いま当期から見て営業活動を反映する損益を計算しようとすれば、この恒常在高を超えて翌期に繰り越す部分、超過在高を、最終の取得原価で評価するのが合理的である。何故ならば、これにより超過在高をもたらしただ最後の仕入れが中和化されるから(但し、超過在高は総て最後に仕入れられたとしている)。他の評価法を採れば、売上原価に最後の仕入価格が影響を与えることとなり、当期の経営者に利益操作の余地を残すことにもなりかねない¹⁴⁾。一方、翌期の損益計算から見ると、期首の時価(前期末の時価でも同じ)によるのが妥当である。何故ならば、当期の経営者はその時価で再調達できるはずであるから。もっとも、超過在高を購入するかどうかの意思決定の自由は剝奪されているけれども、この点については後述する。それでは、最終取得原価と期末の時価(決算の段階では期末の時価しか利用できない)のうち、どちらをよしとしうるのであろうか。結論からいうと、当期から見ても、期末の時価に優位性が認められる。何故なら、時価評価により、最後の仕入れの適切性が判定されるからである。即ち、この評価により、最後の仕入れから翌期に繰り越す(期末)までの価格差(保有損益)が当期の損益

商 品					
期首在高 = 恒常在高 20 個 @¥40 800			売上原価 410 個 23,620		
当期仕入高 200 " @¥55 11,000			期末在高 30 "		
当期仕入高 220 " @¥60 13,200			恒常在高 20 個 @¥40 800		
			超過高 10 " @¥58 580		
			<u>1,380</u>		
440 個 <u>25,000</u>			440 個 <u>25,000</u>		

に反映されるから、これも、前の設例を、超過分が出た場合に改変した例で示してみよう。上の例では、最後の仕入格価が1個当り60円で、期末の調達時価が58円になったとする。

ここで計上されている売上原価の値は、当期の売上高に対応する当期の仕入活動に基づく原価 $200 \text{ 個} \times @¥55 + 210 \text{ 個} \times @¥60 = 23,600$ 円に、値下がりをした商品（1個当2円（60-58）、10個）を購入したことに基づく損失（仕入活動の損失-投機的損失）20円を加算した値になっている。このように、仕入活動の良否（損益）まで当期の損益に反映させようとするれば、期末の調達時価によるのが合理的である。

ところで、シュマーレンバッハは、この調達時価を更に何パーセントか低めた値で繰り越すことを提唱している¹⁵⁾。そして、彼の論述から、その理由として三つ読み取れる。第一は、恒常在高でも述べたように低価主義の影響を受けないためにはなるべく低い価格で評価した方がよいという考え方であり¹⁶⁾、第二は、「翌期が超過在高を否認なく引き受けなければならないための調整」¹⁷⁾を行おうとする考え方である。即ち、翌期にとっては、本来、恒常在高があれば営業活動に支障は無く、超過在高の存在はその販売のために余計なコストを負担することになるから、この分の調整をしておこうとするものであろう。これを当期から見ると、経営者がよい在庫管理をしていれば超過在高が生じる余地は少なく、このような超過在高を生ぜしめたことは、それだけ在庫政策が悪かったのである。従って、在庫政策の失敗に対していくらかのペナルティを負担させるのが妥当であろうと考える。第三に、在庫の保有による利息の問題である¹⁸⁾。上の例で、過大在庫が生じたということは、それだけ企業の使用する資本が増えることになる。例えば上の例で、

(商品一超過分) 580(借入金) 580と考えると、翌期は(暫くの間、この在庫を抱えることになるので)、この借入金の利息を負担しなければならない。従って、販売活動で利益を得たとしても(過大在庫を減らす努力をしたにも拘らず)、これが利息の負担により反映されなくなる恐れがある。よって、ある程度低めた値で繰り越すことに合理性が認められる。なお、シュマーレンバッハは10パーセント低めた値で繰り越す例(上の例では、超過高の値は522円となる)を掲げている¹⁹⁾。この場合、適正な期間損益計算の見地が拘束されている資金の利子まで取り上げていることに注目しておきたい。即ち、売上高に対応する費用(売上原価)のみならず期間費用まで考察の範囲に入れられている。ここでは、期間収益と期間費用の対応が問題になっていると解される。

さて、以上のようなシュマーレンバッハのいわゆる拘束在高法において、何が会計処理において問題になっているのであろうか。確かに数量、即ち恒常在高を決定する数量が問題にされているようにみえる。しかし、最終的に問題とされているのは当期が負担すべき費用の値の計算である。そして、貸借対照表に計上される金額は実際の数量を反映するものにはなっていない。即ち、実際数量に単価を掛けて得られた金額ではない。食込みがあった場合には、恒常在高を維持するための資金を留保するための金額が問題とされ、超過在高がある場合には、当期の経営活動が次期の損益計算に影響を与えないような金額の繰越しが問題になっている。決して、商品を金額として管理することは問題となっていない。

ところで更に、企業の立場から見た場合、恒常在高は個別の商品(品目)ごとに決められるのであろうか。例えば、商業において、売上げをあげるためには消費者の嗜好の変化とともに取扱い商品の種類も変化させなければならない。また、製造業において、たとえ製品を変えないとしても、それを生産するための材料の種類を変えていくこと、否、変えざるをえないことはよく見られることであろう。常によりよい(コストの安い)材料を求めるのは、利益の水準を維持するために必要な経営努力である。そうだとすると、以前

商 品

期首在高				売上原価	509 個	29,690
恒常在高 $a_1 a_2$	20 個	@¥40	800	期末在高		
超過高(期首時価) a_1	5 "	@¥50	250	1,050	恒常在高 $a_2 a_3$	20 個 @¥40 800
a_1 当期仕入高	200 "	@¥55	11,000	超過高(中和化) a_2	6 "	@¥60 360
a_2 当期仕入高	210 "	@¥60	12,600			1,160
a_3 当期仕入高	100 "	@¥62	6,200			
	535 個		30,850		535 個	30,800

の商品の例では単品を取扱っていたが、実際には売上総利益率を維持するために、取扱い商品（製造業の場合には、製品そして材料の種類）を変えていかねばならないであろう。そうであれば、恒常在高の考え方も変化し、また、貸借対照表で商品、製品、材料項目に付せられる金額の意味も更に異なってくると思われる。これについて、シュマーレンバッハは明白には述べていないけれども、商品項目を例に取って考えてみよう。

この企業は、A 商品部門の中で商売をしており、その部門の中での代替可能な個別の商品が、消費者の需要の変化に応じて、 $a_1 a_2 a_3$ と変化していったとする。特に商品 a_1 は売れなくなり、これに変わって商品 a_3 が新たな売れ筋商品になったとしている。この場合、商品の管理上は確かに、個別の商品 $a_1 a_2 a_3$ が問題となり、またそれぞれの仕入れ先も問題となろう。しかし、当該商品の販売においては、この商品全体の売上げ、しかも期間の売上高と売上原価が問題となり、個々の商品は直接の考察の対象とならないと思う。従って、恒常在高法を適用しようとする、商品全体として上のような総勘定元帳が作成されるであろう。

上の例では、超過在高について期首在高には期首の時価、期末在高には最終取得原価を使用している。つまり、期首に新たに取得したと仮定し、期末には最後の仕入れが当期の損益計算に作用しないように処理している。しかし、これまで見てきた理由によって、一定率だけ割引いた金額で評価した方が合理的であろう。いずれにせよ、この例では、売上原価は $(5 \text{ 個} \times @¥50) + (200 \text{ 個} \times @¥55) + (204 \text{ 個} \times @¥60) + (100 \text{ 個} \times @¥62) = 29,690$ 円と計算され、これは当該商品にかかる当期の仕入活動を反映している。と

ここで、この場合の恒常在高は最早、個別の商品の在高とは関係がない。ここでは、(当期の仕入活動の全体と販売活動とを反映するようなという意味で)適正な利益を計算するための値に過ぎない。即ち、簿記上の(商品の個別の管理上の)数値と会計上の数値は乖離していると考えられる。そして、この場合、恒常在高の値が示すものは、A商品群に投下されている資本の金額は変わらないということであり、将来の損益計算のために妥当なものということである。

以上は、シュマーレンバッハの拘束在高法を展開しながら考えた会計数値の意味および行き着くところである。しかし、拘束在高法は一つの会計処理法として認められているけれども、特殊な方法であるという指摘があるかもしれない。それでは、このような思考になる可能性のある方法がわが国でも存在しないであろうか。これについて、低価基準の処理がこの可能性を秘めている。そこで、次にこれを検討してみよう。

3 連続意見書における棚卸資産の低価基準

周知のように企業会計原則によれば、「たな卸資産の貸借対照表価額は、時価が取得原価よりも下落した場合には時価による方法を適用して算定することができる。」(第三一五一A)とされている。従って、低価基準は一般に受け入れられ採用されていると考えてよい。しかしながら、原則はいかなる時価を採用するかについて述べていない。そこで、この指針となるのが、連続意見書第四(棚卸資産について)である。意見書(三一1)では、「正味実現可能価額を適当である」としているが、「再調達原価をとることも認められる」としている。そして、再調達原価の代替として、「最終取得原価(決算日に最も近い実際取得原価)又は売価からアフター・コストおよび正常利益を差し引いた価額をとることもある」としている。ここでは、これらの様々な価額のうち適当とされている「正味実現可能価額」が、なぜ適当とされるのかについて考え、この過程の中で、会計学的思考について分析していこう。

ところで、連続意見書が対象としている棚卸資産は何であろうか。先ずこ

れを明らかにしておかねばならない。結論からいうと、製品を前提としている。それは、次のような低価法を適用する場合の資産のグループ分けの立場から明らかである。「低価法適用上、棚卸資産の一品目ごとに原価時価比較を行なう方法をとるか、棚卸資産の各品目を適当なグループにまとめ、グループごとに原価時価比較を行なう方法をとるか、棚卸資産の全品目を一括して原価時価比較を行なう方法をとるかに関しては、企業の諸事情、棚卸資産の性質等に基づき、いずれの方法をとれば、期間損益を最も適正に表現することになるかという観点から、方法の選択を行なうべきである。たとえば、ある製品種類に使われる材料と当該製品種類の仕掛品および製品在庫はこれを一グループとして低価の事実の有無を見ることが妥当である。」これは、前に掲げた考えと軌を一にする。つまり、製品種類しかも仕掛品、材料までをひとまとめにした低価基準の採用が考えられていると解釈できる。そして、これに正味実現可能価額を適用する。それでは、何故この方法が妥当性を持つと考えられるのであろうか。

まず、一般的に時価として考えられる両極にある正味実現可能価額（出口の時価）と再調達原価（入口の時価）の把握の問題およびそれぞれの時価の意味について考えることから始めよう。商品の場合、両方の時価を把握することは簡単である。何故なら、商品は販売市場にも調達市場にも直接接しているから。これに対して、製品は販売市場に接しているので、正味実現可能価額の把握は可能である。これに対して、再調達原価の把握については二つの可能性がある。一つは、製品の製造に要す材料、労賃それに固定資産（減価償却費相当部分）等製造間接費を構成するものの再調達原価を求め、これらの費用を合計する方法である。もう一方は、当該製品の調達市場での時価による方法である。しかし、この方法、即ちこの時価は意味がない。何故ならば、製品の当該企業にとっての意味はこの製品を生産することであるから。製品自体の再調達を考えることは、これを仕入れる企業にとっては意味があるとしても、この製品の生産を止めることを意味する²⁰⁾。従って、製品の再調達原価を考えるときには、前者の方法が取られるべきである。

それでは、連続意見書はなぜ、材料、仕掛品、製品をひとまとまりとする正味実現可能価額による評価法を採ったのであろうか。そこで、再調達原価を採用する場合の問題点を材料を例にして考えてみよう。既述のように、再調達原価を計算するためには材料の評価が出発点となる。ということは、この材料の存在が製品を規定することになる。つまり、この製品を生産するためにより安価な材料あるいは良質な材料が存在したとしても、これを無視することになろう。これは不合理である。企業は絶えずより安価な材料あるいは良質な材料を求めて活動しているからである。即ち、材料の変更は企業の利益獲得にとって好ましいことである。そして、企業が製品を生産するのは、この販売から利益を得るためである。従って、利益獲得能力のある製品を生産するためには絶えず材料も変えていかなければならない。よって、出口の価格、正味実現可能価額が付されるべき値となる。

ここで注目すべきことは、この結果、会計上の数値が材料の個別性を問わなくなることである。更に、連続意見書は既述のように、製品種類（勿論これに関わる仕掛品、材料も含む）を一つの単位と考えている。そして、この一つの単位の収益獲得能力を問題としている。よって、この場合の会計学上の数値はますます個別とは乖離する。

最後に、正味実現可能価額で評価することの意味を考えて、この節を終わることとしたい。期末にこの値で評価することは収益の認識基準として生産基準を採ることである²¹⁾。これは、販売基準を採用すれば認識されないであろう損失、即ち、製造過程の損失を当期の損失として早めに計上することを意味している。連続意見書では当該製品に係る資産を一グループとしているので、当該製品グループはグループ全体として（販売時点で実現するであろう）利益獲得能力が低下したので、これを当期の経営者の生産活動の失敗として当期に負担させることになる。その結果、次期にはこの製品の販売から利益は勿論、損失も得られないこと、つまり前期の生産過程の失敗を被らないことを意味している。これにより、次期の適正な損益計算のための値を計上することとなる。この場合、シュマーレンバッハのように正味実現可能価

額を更に割引きした価額で繰り越すことも可能であろう²²⁾。しかし、これをしないことは、そもそも製造業の利益獲得活動にとっては、生産が決定的であり販売は二次的である（つまり、販売は生産活動で得られた収益を実現しているにすぎないと）と考えているといえるのではなかろうか。

4 まとめ

以上、企業の最も重要な資産である棚卸資産に関する会計処理のうち、恒常在高法と連続意見書の低価法について検討したが、この二つの方法から得られた会計上の数値の意味そして考え方は次のようにまとめられる。まず第一に、個別の財そのもの（品目）には関心を持たないということである。資産はひとまとまりとして認識され、このひとまとまりが収益獲得にどのような意味があるかということが問題となっていた。簿記の一つの任務として財産の管理が挙げられることがある²³⁾。しかし、会計学的思考では、これは問題にならないと思う。譬え一品目が取り扱われたとしても、それは利益獲得の単位としてたまたま一品目が対象になったにすぎないと考えたい。第二に、両会計処理に共通していることは、適正な損益計算のための合理的な資産価額の繰り越しが問題とされる。恒常在高法においては当期の適正な損益計算を意図していた。しかし、低価法については、この原則が“*Imparitätsprinzip*”（不均衡原則）とも称されているように、取得原価と時価という異なる基準が採用されているので、当期の損益が同じ活動を反映しているとはいえないであろう。

ところで、企業会計原則は「企業が商品等の販売と役務の給付とをともに主たる営業とする場合には、商品等の売上高と役務の給付による営業収益とは、これを区別して記載する。」（第二一三一A）および「売上総利益は、売上高から売上原価を控除して表示する。役務の給付を営業とする場合には、営業収益から役務の費用を控除して総利益を表示する。」（第二一三一D）としているが、商品等の販売と役務の給付とをともに主たる営業とする場合の役務の費用は、どのように表示されるのであろうか。もし、売上高から売上原

価を控除して、売上総利益が計算され、これと、役務の給付からの営業収益から役務の費用を控除した役務総利益とが合算されて総利益が計算されるならば、売上高と売上原価、役務収益と役務費用とは対応されてそれぞれの活動がいわば独立していると考えられている。しかし、実際には、売上高と役務収益が合算され営業収益の値が求められ、これと、売上原価と役務費用が合算され直接対応する(個別の対応する)営業費用が計算され、当期の総利益が計算されている。これは総利益の獲得のために、表示上ではあるが、売上高も役務収益も期間の営業収益として同等であること、および、その犠牲として売上原価も役務費用も同等であることを意味している。

但し、連続意見書は、会計処理上期間的に総てを一括して同等であると考えてはいない。即ち、低価法の適用について「全品目を一括して原価時価比較を行なう方法は多くの場合妥当ではない。」と述べている。しかしながら、既述のように、グループごとの適用はむしろ積極的に推進している。そして、全品目を一括して原価時価比較を行う方法を認めないのは、この方法を採用すれば企業の収益獲得構造、即ち取扱い商品・製品・給付が変わっても、これが全く反映されない恐れがあるからであろう。また、実践上、ある商品・製品・給付から他の異質な商品・製品・給付へ移行した場合、その換算(例えば、変わった商品を元の商品のいくらにあたるのかを判定すること)は不可能になるからであろう。現実には、このような限界が存在するにせよ、会計上の数値の決定過程、即ち、会計学的思考においては、これまで見てきたように、資産の個別の姿から離れ、一つのまとまりとして考えようとする。これは、期間の収益の獲得のために資産が一つの単位としての貢献すると考えられていることを意味している。

最後に、時価として、拘束在高法では時価として調達時価を考え、連続意見書では、正味実現可能価額が妥当とされているが、この理由を分析して、この論を結ぶこととしたい。先ず、考えられるのが双方の資産の違いである。商品から得られる利益の主たる源泉は、販売市場(出口)と調達市場(入口)の価格差である。従って、調達市場、即ち、調達時価を見るのは当然である

う。一方、製品の利益は生産することから得られる。この場合は完成したものが問題であり、完成したものの市場、即ち販売市場が問題となる。そして、この時価は勿論、正味実現可能価額である。しかし、これのみであるとは思われない。というのは、ドイツとわが国の損益計算書の形式そして考え方にも原因があるように思われる。周知のように、ドイツの伝統的な損益計算書は、総費用法といわれる方法である²⁴⁾。ここでは、費用が形態別、即ち、材料費、人件費等ととらえられている。つまり、「入口」で費用を把握する表示法を採っている²⁵⁾。従って、「入口」の時価が問題とならざるをえない。製品、仕掛品は期中の増減高のみが実現利益の計算のために使用される。ここでも、製品、仕掛品（これらがひとまとまりとして把握されたとしても）が材料とは独立に把握される必要がある。これに対して、わが国では、売上原価法が採られている。ここでは、売上高に対応した原価の計算、つまり、販売、即ち「出口」が問題となっている。これは、利益が得られるのは「出口」であると考えていることを意味する。このような損益計算書の見方の違いが採用される時価の選択にも影響を与えているといえないであらうか。

- 1) 沼田 嘉穂『簿記論功』中央経済社、昭和36年、23頁。武田 隆二『簿記 I 簿記の基礎』税務経理協会、昭和53年、5頁。
- 2) 森田 哲彌「シュマーレンバッハ」編集代表・番場 嘉一郎『新版 会計学大辞典』中央経済社、昭和54年、531頁。
- 3) 例えば、郡司 健『未来志向的会計の理論』中央経済社、平成4年、22頁および42-43頁。内容の違いの一部（主なもの）については、例えば、新田『動的貸借対照表原理』第2章、第3章、第5章参照。
- 4) E. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, Leipzig, 第5版, 1931年。土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』森山書店、昭和30年。
- 5) E. Schmalenbach, 前掲書, 201-202頁。邦訳, 241頁参照。
- 6) E. Schmalenbach, 前掲書, 209-211頁および203-204頁。邦訳, 253-256頁および244-246頁参照。
- 7) E. Schmalenbach, 前掲書, 202頁。邦訳, 242頁参照。
- 8) 9) 10) E. Schmalenbach, 前掲書, 203頁。邦訳, 243頁参照。
- 11) 例えば E. Schmalenbach, 前掲書, 203頁他。邦訳, 243頁参照。

- 12) E. Schmalenbach, 前掲書, 206-208, 210-211 頁, 邦訳, 247-251, 254-256 頁.
- 13) E. Schmalenbach, 前掲書, 207 頁, 邦訳, 250 頁.
- 14) 詳しくは, 新田『動的貸借対照表原理』73-86 頁参照.
- 15) E. Schmalenbach, 前掲書, 211 頁, 邦訳, 248-249 頁.
- 16) E. Schmalenbach, 前掲書, 205 頁, 邦訳, 247 頁.
- 17) E. Schmalenbach, 前掲書, 205 頁, 邦訳, 247 頁参照.
- 18) E. Schmalenbach, 前掲書, 211 頁, 邦訳, 255 頁.
- 19) E. Schmalenbach, 前掲書, 211 頁, 邦訳, 255-256 頁.
- 20) この点については, これと逆に, 材料の面からいえる. 材料の場合, 再調達原価は, その機能からして意味がある. しかし, 材料自体の正味実現可能価額を考えることは, この販売を前提とすることになり, これは最早, 材料として機能しないことを予定している. 従って, 材料の正味実現可能価額を考えるときには, 製品から逆算する方法のみが妥当性を持つ.
- 21) もし, 製品のグループの期末在高を常に正味実現可能価額で評価すると, 結果として生産基準で収益を計上することと同じになる.
- 22) これについて, むしろ販売時点で利益が出るように, 「売価からアフター・コストおよび正常利益を差し引いた価額が妥当であろう.
- 23) 中村 忠『現代簿記』白桃書房, 昭和60年, 2頁. 時に, 商品在高帳の日々の記入と資産としての商品記入が一致すべきであるという見方もあるが, この見方では決算整理は不要となる(笠井 昭次『会計的統合の系譜』慶応通信 平成元年, 118頁). 本稿では, 会計学の重要な課題は適正な期間損益計算の立場からの数価の判断であるという立場を採っている. なお, 商品在高帳(補助簿)の機能については個別の商品(品目ごと)の数量の管理であると考えている.
- 24) この詳細については, 新田「ドイツ損益計算書・考」慶応義塾大学『三田商学研究』32巻5号(平成元年12月), 101-111頁参照のこと.
- 25) これは, 材料のまとまりについて, 第2節で示したような拘束在高法が適用されるということである.

(慶応義塾大学教授)