

資料

## 再検討を必要とする動的貸借対照表G章I節

松 吉 定 男

### 1.

シュマーレンバッハは、期間成果計算としての、収入・支出にもとづく会計を主張し、決算貸借対照表を、動的貸借対照表として特徴付けた。これは、会計を研究するひとびとの間での、彼に対する一般評である。しかし、翻って考えてみるに、その動的概念を、われわれは、明確に理解しているといえるであろうか。実際、彼に対してさえ、この種の疑いが持たれているのが現状である<sup>(1)</sup>。このような状態では、シュマーレンバッハの場合とはかたくして、われわれが、彼が考える期間成果計算システムを批判して、彼のそれとは別の‘正しい’期間成果計算システムを提唱したとしても、その新成果計算論において、‘動的’貸借対照表を論じうるかどうか。この点は、極めて疑わしい。

(1) 岩田巖 動的対照表の現金項目 会計59巻5号 16ページ

### 2.

シュマーレンバッハの「動的貸借対照表」G章I節は、周知のごとく、次の三項目よりなっている。

- a. Preisveränderungen und Nutzwert der Anlagen.
- b. Preisveränderungen und Ersatzwert der Anlagen.
- c. Preisveränderungen und Verkaufswert der Anlagen.

期間成果計算に興味あるひとびとの視線は、おそらく、例外なくb項に向けられるのではなかろうか。なぜなら、この項では、他の二項と異なり、固定資産価格に変動があるときの‘妥当な減価償却費’が、検討されているからである。この固定資産価格の変動は、貨幣価値変動によるものではなく、固定資産財の市場に原因がある価格変化である。

過去に100,000DMで調達された減価償却資産(耐用年数20年)が、たとえば、取得後5年目の現時点において、将来(取得後20年目に)新品の値段で200,000DMすると

予測されたとすれば、この予測後、いかほどの減価償却費が、每期計上されなければならないであろうか。ただし、定額法のもとで、5,000DMの減価償却が、過去に、每期行われていたとする。この仮説例で、シュマーレンバッハは、每期5,000DMの定額償却を、予測後も継続するとしている<sup>(1)</sup>。彼の成果計算論は、名目資本維持を建前にしているのである。

(1) E.Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 12. Aufl., S.172

### 3.

われわれは、しかしながら、「動的貸借対照表」G章I節に関する限り、現在、残るa, c二項目に強くひかれる。改めていうまでもなく、a項においては Nutzwert が、また、c項では Verkaufswert が扱われている。いずれの項も、購入物件の市場で一般的に成立したであろう(あるいは、成立するであろう)価格にもとづく資産評価が扱われていると考えられる。耐用年限が経過したときの機械の価値は、損耗の故に、また陳腐化の故にゼロとなるから(購入機械の市場とスクラップの市場とは異なる)、この失われる価値の故に、減価償却が行われることになる。使用中の資産が0DMで再評価されることはありえないので、シュマーレンバッハがc項において1台の機械の例を用いたことは、<sup>(1)</sup>これらの項で、未償却額をも含めた資産価額一般が問題にされているということになるであろう。

Nutzwert と Verkaufswert は、次のように説明されよう。ある企業が、過去の gute Konjunktur 時に、土地を200,000DMで購入したけれども、当時の値段で20,000DM高く買ったと、現在考えられるとすれば、200,000DMから20,000DMが差し引かれた額、180,000DMが、購入された土地の Nutzwert である。また、過去に200,000DMで調達された土地も、現在、都市計画の変更によって市街の中心地帯に位置しなくなったために、120,000DMに値下りし、将来この値段でしか売れないとすれば、この120,000DMが、当該土地の Verkaufswert である<sup>(2)</sup>。

(1, 2) E.Schmalenbach, a.a.O., S.176

### 4.

われわれが理解するところによれば、シュマーレンバッハは、資産評価額切り下げが行われうる会計を考える。この種の評価額切り下げは、もちろん、同一対象に対して毎

年（具体的には毎決算期に）行われるわけではない。たとえば、土地の *Verkaufswert* にもとづく再評価は、その土地に建物が建てられている限り、建物が（再建のため）取毀されるときなどに行われる。もっとも、あらゆる資産についてかかる時期が、必ずしも、彼によってすべて明らかにされているわけではない。財の *Nutzwert* と *Überteurungskosten*（先の例では 20,000DM）が認識されたのち、*Extra abschreibung* が行われるといわれるけれども<sup>(1)</sup>、それらが何時であるかが問題である。複数の機械の *Verkaufswert* が問われる時期についても、彼は、‘*unter Umständen*’ としか述べておらない<sup>(2)</sup>。思うに、これらの時期を明らかにすることが、彼以後の会計学の課題であった。

機械が貯蔵品に振り替えられたときは、もちろん、貯蔵品としての評価が必要になる。経営経済からひとつの財が消え、かわりに、新たな財（貯蔵品）が認識・把握されることになるからである。もしも、減価償却が予定通り完了したとすれば、この時を境として、それまで支出・未費用でもってピランツ・シューマ上あらわされたであろう財の未償却額は、一転して、支出・未収入であらわされる新たな財の価額となる。財の取得価格からスクラップ・ヴァリューが控除された残額のみが、支出・未費用としてあらわされたり、取得価額のうちスクラップ・ヴァリューに相当する額（もともと、償却の対象とならない額）が、減価償却の完了以前から、すでに別のカテゴリー（支出・未収入）に属しているわけではない。

(1) E.Schmalenbach, a.a.O., S.171

(2) E.Schmalenbach, a.a.O., S.177

## 5.

資産の評価額切り下げが行われることもありうる会計の決算貸借対照表は、シュマーレンバッハが考える動的貸借対照表である。われわれが考えるそれではない。しかしながら、もしもひとひとが、彼の動的貸借対照表を、資産評価額切り下げが行われない会計の決算貸借対照表であると解釈するならば、彼等が理解するシュマーレンバッハの動的観と、われわれが理解するシュマーレンバッハのそれとは、自ずから異なることになる。経営成果の計算に関係するであろう資産（ことに固定資産）評価額の切り下げについて、彼がどのような考えを持つか明らかにされてはじめて、成果計算論に立脚する動的貸借対照表概念は、正確に、理解されることになる。Preisveränderung が扱われる「動的貸借対照表」G 章 1 節が、再検討されなければならない理由も、ここにある。 (完)