

# 商品購買価値に関する一考察

大澤 一雄\*

## 目 次

1. はじめに
2. 商品購買価格の評価
3. 商品在庫残高の評価
4. おわりに

## 1. はじめに

企業活動を、単純に収益獲得活動と考えた場合に、より安価な経済財を購入し、購買した経済財に付加価値を付与してより高い価格での商品・製品販売によって成果を収めることが可能となる。このような意味でのより安価な経済財を想定することは全く品質の異なることのないものを継続的に購買することを意味することに連なる。したがって、企業を取り巻く環境、特に、経済財を需要している企業が自社以外にも存在していることが認識されている場合には、完全自由市場を想定した場合には、自社が想定する購買市場における経済財の単価を高めることになる。そして、完全自由市場における価格調節機能が発露することによって、経済財の単価の減少によって経済財のより安価な購買が実現することになる。

極めて単純に完全自由市場における市場動向に対応する企業がどのように経済財の価格認識を実施すべきであるかについて以下において検討を進める。そして、検討する内容をより良く理解可能とするために経済財としての商品の購買・仕入に限定した検討を以下において行う。

## 2. 商品購買価格の評価

企業をより単純にその活動を経済財の購買市場から様々な財貨を購入し、購買した財貨を組み合わせることによって市場性のある商品を製作し、商品を自社の販売市場に供給し、販売された商品の対価としての決済を受ける取ることによって収益を実現する活動を継続する経営体と考える。こうした活動をひとつのプロセスとして考える場合には、企業が購買する経済財そのものには極めて多様なものが存在していることを想定することが可能である。つまり、企業

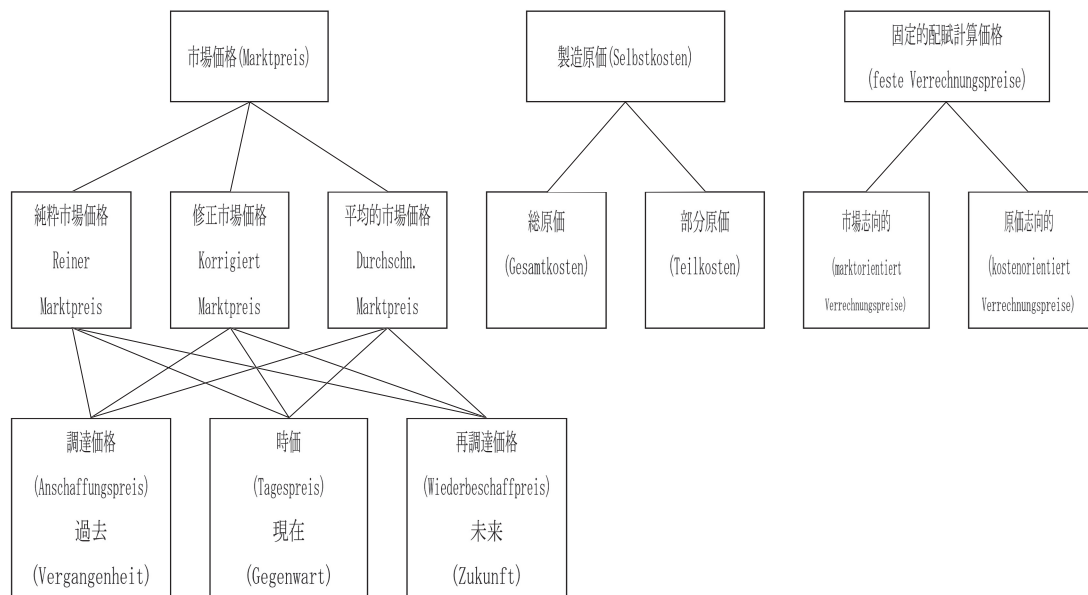
---

\*本学商学部教授

は購買した経済財になんらの付加価値を付け加えることなく商品として自社の販売市場への供給を行うことなく、有形・無形の価値を付与することになる。無形の価値として考えられるものは商品を取り扱っている会社の持つ信用力を想定することが可能であり、有形の価値として考えられるものは同種の商品を取り扱っている競合他社との間により品質の高い商品を市場に供給していること、また、同種の商品について競合他社よりもより安価に自社商品の需要者に供給していることなどを考えることが可能である。

このように企業そのものが市場に経済財としての商品を提供することを想定した場合に、自社商品の特性を把握することを基礎とした競合他社との商品を比較検討することを度外視することが不可能なことになる。こうした観点からの商品特性を考える場合には、品質に関しては商品の形態・スタイル等が比較検討の項目として現れてくるものと考えることができる。加えて、販売市場への供給価格がより明確な比較検討項目と考えることができる。このように商品供給価格を考える場合に、単純に価格を商品特性を反映したものとして考えることに加えて、企業が商品価格を設定する場合に考量しなければならない項目として A. シュネットラー (Albert Schnettler) は、商品価格と言った一義的に価格を代表させるのではなく、以下にみられるような幾つかの価格概念を明らかにしている<sup>1)</sup>。

図表 2—1 計算における (im Rechnungswesen) 価値額の測定システム (Systematik der Wertbezeichnung)



原価算定：

- a) 再調達価値 (Anschaffungswerten) を用いる、
  - b) 時価 (Tageswerten) を用いる、
  - c) 部分的に正常価値 (Normwerten) を考量する、
- bei teilweiser Berücksichtigung von Normwerten

つまり、シュネットラーは価格を設定する場合、市場価格 (Marktpreis)・製造原価

(Selbstkosten)・固定的配賦計算価格 (feste Verrechnungspreise) の三つの項目を示しており、これら三つも項目の内訳項目として、市場価格については、純粹市場価格 (reiner Marktpreis)・修正市場価格 (korrigiert Marktpreis)・平均的市場価格 (durchschnittliche Marktpreis) を挙げ、製造原価 (Selbstkosten) については、総原価 (Gesamtkosten)・部分原価 (Teilkosten) を挙げ、固定的配賦計算価格 (feste Verrechnungspreise) については、市場志向的配賦計算価格 (marktorientiert Verrechnungspreise)・原価志向的配賦計算価格 (kostenorientiert Verrechnungspreise) を挙げている。

シュネットラーは市場価格 (Marktpreise) に関しては、「仕入純価格 (der Einkaufsnettopreis) = 以下のものを考慮しない納入計算 (Lieferantenrechnung ohne Berücksichtigung)、一方では (貨物運賃 [Fracht]・包装 [Verpackung]・関税 [Zoll]・保険料 [Versicherung] 等の) 諸経費 (Spesen)、他方では (現金割引 [Kassaskont]・自社との継続的な取引関係に基づく値引き [Treurabatte] 等の) 販売上の補償 (die Umsatzvergütung)」<sup>2)</sup> とし、これが純粹市場価格 (reiner Marktpreis) を意味し、この純粹市場価格に「貨物運賃・現金・包装・関税・保険料等に対する特殊な費用 (die besonderen Aufwendungen) を加えて、倉庫での貯蔵原価 (Lagerungskosten) を含む」<sup>3)</sup> ものとしての「購買総価格 (der Einkaufsbruttopreis) = 計算価格 (Rechnungspreis)」<sup>4)</sup> である修正市場価格 (korrigiert Marktpreis) を意味することを示している。

つまり、純粹市場価格 (reiner Marktpreis) は企業が仕入れる経済財そのものの価格であり、このような意味するものとしての仕入純価格 (der Einkaufsnettopreis) となり、経済財の仕入活動に関わる上記で示されているような項目で把握されるものを仕入純価格に加算することによって修正市場価格 (korrigiert Marktpreis) となる。特に、購買総価格 = 計算価格<sup>5)</sup> となる点は、純粹市場価格が経済財を仕入れる場合には自社に経済財を供給する取引先からの供給価格を意味しており、修正市場価格が計算価格となること、即ち、仕入れられた経済財を自社が販売することを可能となる商品化することから現れてくる原価額を加えたことをも意味していることになる。このような意味から仕入られている経済財は売上原価の一部分を構成するものとはなるが、修正市場価格が売上原価を構成するものと考えることが可能となる。

シュネットラーは平均的市場価格 (durchschnittlich Marktpreis) に関しては、この価格が「帳簿残高価格法 (Buchbestandspreismethode)」において用いられるべき価格であることが述べている<sup>6)</sup>。つまり、ここでの平均とは経済財が購入され自社に納入された時点を現在 (Gegenwart) と考えた場合、こうした意味での時点よりも時間的に遡る時点を過去 (Vergangenheit) とし、現時点よりも時間的に将来の時点を未来 (Zukunft) と規定することによって三つの時点を考えることが可能となる。さらに、これら三つの時点が単に時間的な経過ではなく購買される経済財の単位価格が異なっていることから定めることが可能となる。この場合には、現在には時価 (Tagespreis) が適切な価格となり、過去には調達価格 (Anschaffungspreis) が適切な価格となり、未来には再調達価格 (Wiederbeschaffungspreis) が適切な価格となることをシュネットラーが主張しているものと考えることが可能である。そして、これら三つの調達価格・時価・再調

達価格が適切な価格であることから、これら三つの適切な価格を基礎にして算定される平均価格それ自体も適切な価格を意味することになると考えることが可能となる。

こうした点を基礎に残高が定められることに関して、シュネットラーは「平均的な価格を用いる方法 (diese Methode = die Durchschnittspreismethode) は、・・ (中略) ・・、見積もられている価格 (der ermittelte Wert) が現在の価値の状況に (den derzeitigen Wertverhältnissen) 適合しており、そして開始残高の古い価値 (die älteren Werten) から独立しているという利点 (der Vorteil) を持っているが、しかし他方この平均的な価格を用いる方法 (diese Methode) は、材料勘定 (die Stoffkonten) が純粹に取り扱われることができないという欠点をもっており、その理由は材料の入荷の平均価格と開始残高の価格との差額 (die Differenz) に関する継続的な価値の増加 (der Wertzugäng) ないし価値の減少 (der Wertabgäng) が、純粹な「残高 (Bestandes)」としての材料勘定を維持するために、記帳がなされなければならない」<sup>7)</sup> ことを指摘している。

次に、製造原価 (Selbstkosten) に関して、シュネットラーは「製造原価としては、直接原価 (die direkten Kosten) だけ・比例原価 (die proportionalen Kosten) だけがその価値を持つものなのか、平均的な製造原価 (die Durchschnittsselbstkosten) ・同様の価値評価方法 (die Wertansätze) がその価値を持つものかということは、その時々計算組織を組織しているもの (die Organisation) とこの計算組織の目的 (das Zweck) に依存しているものであり、そして、こうした区分を行うことはあらゆる場合に当てはまるものである」<sup>8)</sup> ものであることを指摘している。

つまり、市場価格が価値を表すものであり、製造原価も価値を表すものとして取り扱われている。この根拠となるものは、純粹市場価格と修正市場価格との関連から明らかになる。つまり、「貨物運賃・現金・包装・関税・保険料等に対する特殊な費用 (die besonderen Aufwendungen) を加えて、倉庫での貯蔵原価 (Lagerungskosten) をも含む」<sup>9)</sup> が仕入れられている経済財に加えられるものであり、これら特殊費用と貯蔵原価が経済財を取り扱い際に現れてくる原価と考えることが可能であり、そして、このような意味での原価が修正市場価格を構成するものと考えられることから、原価には価格を構成する能力を持つものとして考えることが可能となる。こうした原価そのものの特性から、認識されている原価額が在庫されている商品・製品の残高を構成するものであり、さらに、在庫されている商品・製品が販売された場合には売上原価をも構成することになると考えることが可能である。したがって、シュネットラーが製造原価に関して、総原価 (Gesamtkosten) ・部分原価 (Teilkosten) の区分を示している理由として、修正市場価格を構成している原価の内容から、つまり、市場性のある製品を完成させる項目に加算される範囲に相違があることを示しているものと考えることが可能である。

固定的配賦計算価格 (feste Verrechnungspreise) に関して、シュネットラーは「配賦計算価格 (der Verrechnungspreis) としていわゆる (正常価格 [der Normalpreis] である) 固定的配賦計算価格 (der festen Verrechnungspreis) を理解しており、バステ (Beste) も比例価格 (der

Proportionalpreis) と時価 (der Tagespreis) を配賦計算価格の一部に数えており、その場合、これらの価格は経営内部的計算に用いるものとしている。ゲルトマーシャ (Geldmacher) は配賦計算価格のもとで経営によって偏った価値評価の方法が、経営が自社の計算目的と達成するために用いられ、そして (購買と販売を行っている) 経営の間に用いられている市場価格に対立させられるもの」<sup>10)</sup> ことを指摘している。このことは市場価格と製造原価の場合とは異なり、企業が経済財の供給を受ける取引先と経済財に特殊費用を加算した商品・製品を供給する取引先との関わり合いから固定的配賦計算価格に正常価格としての特性が加えられているものと考えることが可能である。そして、この配賦計算価格を用いることに関して、シュネットラーは、以下のような点を指摘している<sup>11)</sup>、つまり、

- a) 配賦計算価格を貸方に計上することは一つの勘定だけを用いる場合には商品の入荷の場合に即座に実施され、一つまたはいくつかの差異勘定 (eines oder mehrerer Differenzenkonten) が勘定クラスにおいて直列にされている場合にも即座に実施される。
- b) 材料の入荷を材料勘定に運賃を含む仕入価格で記帳するが、しかし (工場における) 経営において材料が差額勘定 (die Differenzenkonten) を伴っているか若しくは伴っていない固定的配賦計算価格でもって記帳されている材料に移行する (Übergang der Stoffe)。

したがって、固定的配賦計算価格はこれを取り扱っている勘定の貸方に計上されることが指摘されており、したがって、単純に材料勘定を想定して場合には、経済財である材料の仕入に関してこの勘定の借方に計上されることになり、材料に純粹市場価格と修正市場価格との関連で見たような特殊費用・貯蔵原価が加えられている点に基づいて区別することが可能であり、材料にこのような特殊費用・貯蔵原価が加えられること、さらに固定的配賦計算価格が加えられることによって自社において自社の市場性を持った商品・製品を完成させたことになったと考えることが可能である。つまり、この固定的配賦計算価格が製造原価と同様の特性を持つことになったと考えることが可能である。

そして、シュネットラー自身は、「a) の方法の場合には材料勘定の残高 (der Bestand der Stoffkonten) は (標準価格 [Standardpreisen] である) 固定的配賦計算価格が把握され、b) の方法の場合には運賃を含む仕入価格が把握される。・・ (中略) ・・ 第一番目における ([a 方法]) 差額勘定の残高は、計算期間に入荷している原料の運賃を含んでいる仕入価格と標準価格の間の差額と等しくなる：第二番目において ([b 方法]) 差額勘定の残高 (er = der Saldo auf dem Differenzenkonto) は、(工場において) 製品が製作されている当該期間内において出荷されている材料 (die gegangenen Stoffe) の運賃を含んでいる仕入価格と標準価格の間の差額と等しくなる。・・ (中略) ・・ これら二つの例における経営成果 (der Betriebserfolg) は材料価格の変動を除外して算定される (errechnet wird)、したがって事前の期間での比較することによって経営業務内容を明確に認識することが可能となる」<sup>12)</sup> を指摘している。

したがって、固定的配賦計算価格 (feste Verrechnungspreise) が製造原価と比較検討される場合には、市場価格と製造原価との関連性を検討するのではなく、固定的配賦計算価格と製造原価のそれぞれの特性には相違点としては、これら二つの概念によって定められる価格が、すな



わち、自社から需要先にどの時点で市場性を持つ商品・製品が引き渡されているかにある。このことから引き渡された商品・製品に関しては市場志向の固定的配賦計算価格（*markeorientiert feste Verrechnungspreise*）とし、販売され引き渡されていない商品・製品に関しては原価志向の固定的配賦計算価格（*kosteneorientiert feste Verrechnungspreise*）として、区別されているものと考えることが可能である。

固定的配賦計算価格と製造原価にはより多くの類似点を持つことになると考えることが可能であり、したがって、商品の購買価格に関してシュネットラーは、以下の点を指摘している<sup>13)</sup>、つまり、（本質的な変化 [*die wesentlichen Variationen*] を考えることない場合には）<sup>14)</sup> 半製品と完成品（*Halb- und Fertigerzeugnissen*）を評価すること（*die Bewertung*）は以下のような価値評価に区別できる。

1. 一定割引が行われるかまたは行われることのない（*mit oder ohne prozentualen Abschlag*）市場価格（*Marktpreisen*）・時価で（*Zeitwerten*）評価すること
2. （固定的配賦計算価格 [*feste Verrechnungspreise*]・標準価格 [*Standardpreise*]である）正常価格（*Normalpreisen*）で評価すること。
3. カルクラチオン価値（*Kalkulationswerten*）で評価すること。
  - a) （生産原価 [*produktive Kosten*]である）投入原価（*Einsatzkosten*）・個別原価（*Einzelkosten*）を用いる。
  - b) 比例原価（*proportionalen Kosten*）を用いる。
  - c) 修繕が必要とされる経営原価（*erneuerungsnotwendigen Betriebskosten*）設備の減価償却を伴わない経営原価（*Betriebskosten ohne Abschreibungen auf Anlagen*）と自己資本の利子（*Zinsen des Eigenkapitals*）を用いる。
  - d) 変動している（比例的）原価と変動することのない（固定）原価、すなわち、すべての経営原価（*alle Betriebskosten*）を用いる。
  - e) 経営原価プラス業務管理原価（*Vewaltungskosten*）を用いる。

シュネットラーは経済財の勘定への帳簿記帳上に関して以下の差額勘定と材料残高勘定を示している<sup>15)</sup>。

図表 2—2

差 額 勘 定		原料残高勘定	
仕入価格 (Einstandspreis)	固定的配賦計算価格を用いて計算	固定的配賦計算価格を用いて計算	固定的配賦計算価格を用いて計算
			製作経営への引き渡し:
			(Ausgang in den Herstellungsbetrieb)

商品の入荷の際の記帳

※仕入価格（Einstandspreis）は商品の入荷に関わる運賃を含むものである。

これら二つの勘定の原料残高勘定・差額勘定に関連のある勘定を加えた勘定システムを示す

と以下の図表 1—3 ようになる。

図表 2—3

材 料 勘 定		原料残高勘定		半 製 品 勘 定	
仕入価格	仕入価格	固定的配賦計算価格	固定的配賦計算価格	固定的配賦計算価格	
この仕入価格は純粋	この仕入価格は修正				
市場価格である。	市場価格である。				
支 払 諸 勘 定		差額勘定		完 製 品 勘 定	
	仕入価格	仕入価格	固定的配賦計算価格	固定的配賦計算価格	
	この仕入価格は純粋	この仕入価格は修正			
	市場価格である。	市場価格である。			

シュネットラーが示している図表 2—2 では、企業が購買した経済財、ここでは差額勘定で取り扱われているものと考えているが、市場価格でみたように商品の購買・仕入に関して、純粋市場価格・修正市場価格のそれぞれを勘定に収容される場合には図表 2—3 にみられるように材料勘定において純粋市場価格・修正市場価格の比較が行われることになる。そして、これら二つの勘定の比較から算定された差額が、例えば、市場価格差額勘定を設けることによって帳簿記帳手続が進められることになる。

図表 2—3 において差額勘定の借方が仕入価格、より厳密には修正市場価格に基礎を置いているものであるが、計上されており、貸方には原料残高勘定の借方に振り替えられている。そして、この差額勘定において修正市場価格と原価の特性を持つものと考えることが可能な固定的配賦計算価格との比較がなされることになる。つまり、企業の材料の購買から生産場所への経済財である材料の移動の場面で、この移動数量に基礎を置いた仕入価格と計算価格との比較考量が行われたことを意味しているものと考えることが可能である。原料残高勘定の貸方から半製品勘定・完成品勘定のそれぞれの借方への振り替え手続は経済財である材料の消費から製作されている製品の原価額が振り替えられていることを意味している。より精確には、製品製造原価額の一部を構成している材料の消費原価額が振り替えられていることを示している。

### 3. 商品在庫残高の評価

商品の販売を目的として購買・仕入するという商業経営を行っている企業を想定して、企業が行う取引を計算対象とした帳簿記帳がどのように行なわれるかに関して、ヨハン・フリドリッヒ・シェーアは典型的なシステムティックな帳簿記帳として、商品勘定の帳簿記帳に関し

て具体的な数値例に基づいた複式記帳を示している<sup>16)</sup>。

複式記帳を基礎とした勘定への記帳の状況について【ケース 1】<sup>17)</sup>として以下において検討する。その場合に創業された企業が営業を開始した時点からの企業活動を帳簿記帳の対象として取り扱っているのではなく、前期から営業期間を引き継いでいる企業活動を帳簿記帳の対象として取り扱っている。

以下の図表 3—1 では、シェーアが一覧表で示しているデータを勘定システムの形式で整理している。この勘定システムを構成している勘定群のそれぞれの借方計上データと貸方計上データが取引を仕訳する段階で貸借計上額が同額となっていることが明確に把握することが可能となるものと考えられる。

図表 3—1 【ケース 1】

資 本 勘 定				現 金 勘 定				商 品 勘 定			
[10] 現金	200	開始残高	55,000	開始残高	10,000	[02] 諸経費	200	開始残高	35,000	[01] 現金	5,000
期末残高	55,380	[18] 損益勘定	580	[01] 商品	5,000	[03] 為替手形	4,000	[04] 債権者	7,500	[08] 債務者	11,300
						[06] 商品	500	[06] 現金	500	[12] 期末残高	32,000
						[10] 資本	200	[09] 為替手形	4,500		
						期末残高	10,100	[13] 損益勘定	800		
送金為替勘定				債 務 者 勘 定				為 替 手 形 勘 定			
開始残高	15,000	[05] 債権者	7,200	開始残高	20,000	[07] 為替手形	8,000	[03] 現金	4,000	開始残高	13,000
[07] 債務者	8,000	[14] 期末残高	15,850	[08] 商品	11,300	期末残高	23,300	[16] 期末残高	13,570	[09] 商品	4,500
[15] 損益勘定	50									[17] 損益勘定	70
債 権 者 勘 定				諸 経 費 勘 定				損 益 勘 定			
[05] 為替送金	7,200	開始残高	12,000	[02] 現金	200	[11] 期末残高	200	[11] 諸経費	200	[13] 商品	800
期末残高	12,300	[04] 商品	7,500			= 損益勘定		[17] 為替手形	70	[15] 送金為替	50
								[18] 資本勘定	580		

資本勘定の開始残高 55,000 は企業が開業した時点での調達資金額を意味しているのではなく、企業活動の成果である損益額が加減されている。資本勘定にみられるような開始残高が計上されている図表 3—1 に示されている勘定科目を一覧表に収容した場合には、図表 3—2 の期首貸借対照表の作成が可能となる。期末残高についても同様に図表 3—2 の一覧形式の期末貸借対照表が作成されることになる。



図表 3—2

〔期首〕貸借対照表				〔期末〕貸借対照表			
現金勘定	10,000	債権者勘定	12,000	現金勘定	10,100	債権者勘定	12,300
商品勘定	35,000	為替手形勘定	13,000	商品勘定	32,000	為替手形勘定	13,570
送金為替勘定	15,000	資本勘定	55,000	送金為替勘定	15,850	資本勘定	55,380
債務者勘定	20,000			債務者勘定	23,300		
	80,000		80,000		81,250		81,250

これら期首と期末のふたつの貸借対照表はそれぞれ 80,000 と 81,250 で借方計上額と貸方計上額が貸借一致している。このことは図表 3—1 に示されている勘定の記帳が正しく行われている場合に図表 3—2 のふたつの貸借対照表がシステムティックな勘定記帳の証左となる。このシステムティックな勘定記帳は以下にある [01] から [18] の取引<sup>18)</sup>の仕訳記帳の場面での借方計上額と貸方計上額が貸借一致していることを基礎にしている。これら [01] から [18] の仕訳記帳を以下において順次検討する。

取引番号	〔借方〕	〔金額〕	〔貸方〕	〔金額〕
[01]	現金勘定	5,000	商品勘定	5,000

商品勘定における貸方計上は商品の引き渡しを内容とする商品の有高の減少を意味し、現金勘定における借方計上は商品の引き渡しに関連した現金有高の増加を意味しており、即ち、これら二つの資産項目の増減から取引 [01] は商品の売買取引を記帳しているものと考えられる。

[04]	商品勘定	7,500	債権者勘定	7,500
------	------	-------	-------	-------

取引 [04] では商品勘定の借方に金額 7,500 が記帳され、商品の増加を意味する取引であり、すなわち、この商品の増加が債権者勘定で 7,500 が処理されており、この債権者勘定が自社に対する支払請求権を持つものである自社側からみた場合の商品売買取引における他社に対する短期的な債務を表わしている買掛金と同意のものと考えることが可能である。

[06]	商品勘定	500	現金勘定	500
------	------	-----	------	-----

この取引 [06] では商品勘定の借方に金額 500 が記帳されており、取引 [04] と同様に商品売買取引における購買・仕入活動を取り扱っている記帳と考えることが可能である。他方、取引額から考えた場合には、つまり、取引 [04] での取引額が 7,500 であることから、取引 [01] で現金で販売している商品の売買取引と関連している取引と考えることが可能である。この場合、取引 [01] における商品勘定の計上額 500 が商品の購買・仕入価格ではなく商品の販売価格が記帳されていたことから、販売の減少を意味するようになる。

[08]	債務者勘定	11,300	商品勘定	11,300
------	-------	--------	------	--------

取引〔08〕では商品勘定の貸方に計上されていることから、商品の減少を意味する取引であり、商品の販売が行われたものと考えることが可能である。この取引〔08〕の商品売買取引における借方に計上されている債務者勘定を自社側からみた場合の商品売買取引における他社に対する短期的な債権を表わしている売掛金と可能である。

〔09〕	商品勘定	4,500	送金為替勘定	4,500
------	------	-------	--------	-------

この取引〔09〕では商品勘定の借方に 4,500 が記帳されており、商品の増加を意味する取引であり、商品の購買・仕入が行われたものであり、その決済が送金手続きで行われており、記帳手続きでは送金為替勘定が用いられていることが認識できる。

〔12〕 期末時点での商品の棚卸調査が実施されたものとして、つまり、期末棚卸高 32,000 が商品勘定の期末残高 32,000 として商品勘定の貸方に計上される。そして、商品勘定の貸方合計額が 48,300 となり、取引〔09〕までの商品勘定借方の合計額 47,500 と比較した場合の差額 800 が下記の取引〔13〕において商品勘定から損益勘定へ振り替えられることになる。

〔13〕	商品勘定	800	損益勘定	800
------	------	-----	------	-----

さらに、【ケース 2】では企業活動の成否を判断する以前に必要とされる企業活動を誤りなくシステムマティックに取り扱われていくプロセスがとりあつかわれているが、その中で、以下にあるような個別勘定をシェーアの一覧表から現金勘定・商品勘定・銀行勘定を作成することが可能であり、特に、商品の購買・販売取引に関わる取引内容についてのプロセスに検討を加える<sup>19)</sup>。

図表 3—3 【ケース 2】

01	現金勘定		02	商品勘定		03	銀行勘定	
開始残高	2,450		開始残高	96,500		開始残高	1,680	
		[01] 6,432		[01] 177,666				[04] 130,147
[02]	5,678				[02] 207,134	[05]	109,647	
		[03] 798	[03]	798		[06]	61,735	
		[04] 14,621			[04] 1,527	[07]	20,918	
[05]	23,789		[05]	2,415				[08] 35,350
		[07] 20,918				[09]	153	
[08]	35,350			277,379	208,661			[10] 18,410
		期末残高 00,000			期末残高 68,718			
	67,267	42,769					194,133	183,907
		[13] 2,590						期末残高 10,226
[14]	123							
		[16] 13,419						
		[17] 6,517						
	67,390	65,295						
		期末残高 2,095						

取引番号	〔借方〕	〔金額〕	〔貸方〕	〔金額〕
[01]	商品勘定	177,666	現金勘定 債権者勘定	6,432 171,234

取引 [01] は商品勘定の借方に金額 177,666 が記帳されることになり、商品の増加を意味する取引であり、すなわち、商品の購買・仕入取引であり、この商品の増加の決済が現金で 6,432 が行われ、残額の 171,234 が債権者勘定で処理されており、すなわち、この債権者勘定が自社に対する支払請求権を持つことを意味していることと理解することが可能であり、このことは自社側からみた場合の商品売買取引における他社に対する短期的な債務を表わしている買掛金と同意のものと考えることが可能である。

[02]	現金勘定	5,678	商品勘定	207,134
	債務者資産勘定	201,456		

取引 [02] は取引 [01] が商品勘定の借方に対して、商品勘定の貸方に計上されていることから、商品の減少を意味する取引であり、この資産項目の減少に対して資産項目のひとつである現金勘定において金額 5,678 が借方計上、すなわち、資産増加・現金在高の増加されていることを意味しており、商品の販売が行われたものと考えることが可能である。したがって、現

金勘定の借方計上が資産増加であることから、商品売買取引における借方に計上されている債務者資産勘定は取引〔01〕における債権者勘定とは反対に、すなわち、自社側からみた場合の商品売買取引における他社に対する短期的な債権を表わしている売掛金と同意のものと考えることが可能である。

〔03〕	商品勘定	798	現金勘定	798
------	------	-----	------	-----

この取引〔03〕は取引〔02〕を基礎としているものと考えることが可能であり、ひとつには取引〔02〕の商品売買取引額 207,134 の一部である 798 の値引き・割引取引を表わしているものと理解することが可能である。このことはこの取引〔03〕の取引額 798 を取引〔02〕の取引額 207,134 から差し引いた 206,336 を商品売買取引額と取り扱うことも可能である。

しかしながら、取引〔02〕の商品売買取引額を基礎として取引〔03〕が派生したものと考えすることは、取引〔03〕は取引〔02〕が行われていなければ現れてくることのない取引であると考えることが可能である。更に、取引〔02〕を商品売買取引として取り扱うことに対して、取引〔03〕は取引〔02〕の商品販売額を基礎としており、この販売額から派生している値引き・割引取引それ自体においては商品の引き渡し完了後に現金の減少を表わしているものと考えることが可能である。

他方、取引〔02〕において借方計上されているものが現金勘定と債務者資産勘定であり、これらの内、現金勘定の減少を意味している貸方記帳が行なわれていることから、取引〔02〕の販売された商品の中から金額 798 に相当する商品の返品が行われたことに取り扱っているものと考えすることも可能である。

これらいずれの場合においても、取引〔03〕を取引〔02〕の派生取引として取り扱うことは取引〔02〕の取引額そのものが商品売買取引を総額主義に基づいて取り扱うことを意味することになり、企業の販売活動をより精確に取り扱っているものと考えることが可能である。ここでの精確という意味は企業活動のひとつひとつが真実に取り扱われているということの意味することにもなる。

〔04〕	債権者勘定	173,056	負債勘定	23,543
			銀行勘定	130,147
			現金勘定	14,621
			利子勘定・割引勘定	3,218
			商品勘定	1,527

この取引〔04〕において取引〔01〕の商品の購買・仕入活動で用いられていた債権者勘定の借方計上がなされることになる。そして、取引〔01〕でみたように、債権者勘定を商品売買取引における他社に対する短期的な債務を表わしている買掛金と同意のものと考えることが可能であるが、取引〔04〕の貸方計上内容に関しては、取引〔01〕でみたような商品勘定以外の負債勘定、銀行勘定、現金勘定、利子勘定・割引勘定が記帳されており、商品売買取引に限定した意味での負債勘定ではなく、取引〔04〕の貸方計上勘定との関わり合いを持つ負債勘定として理解されるべきであることがわかる。

この債権者勘定と商品勘定との関わり合いは、取引〔03〕にみたように商品勘定の減少を意

味する貸方計上が示されており、取引〔03〕と同様に商品売買取引に基礎を置いた商品売買取引における値引き・割引取引が行われたものとして考えることができ、特に、商品の購買・仕入に基礎を置いた値引き・割引を取引先企業から受けたものと考えることが可能である。

債権者勘定と負債勘定との関わり合いは、取引〔03〕において債権者勘定を商品売買取引における買掛金として、つまり、負債勘定の性格を持つものとして理解しており、負債間の取引としては短期的な負債項目である買掛金と最終決済が行われるまで時間を延長する意味での、例えば、支払手形勘定への振替取引であると考えることが可能である。

銀行勘定と現金勘定を資産項目として考える場合には、これら二つの勘定とより短期的な負債勘定の性格を持つものとしての債権者勘定との関わり合いをこれら二つの資産勘定を用いた短期的な負債項目の返済・債務履行が行われたものとして考えることができる。加えて、債権者勘定と利子勘定・割引勘定との関わり合いは、この利子勘定・割引勘定の貸方に計上の意味を収益の実現と考え、すなわち、特に、受取利息項目に相当する取引が行われたものとして考えることが可能となる。

〔05〕	ポートフォリオにおける手形勘定	64,472	債務者資産勘定	202,260
	現金勘定	23,789		
	銀行勘定	109,647		
	利子勘定・割引勘定	1,937		
	商品勘定	2,415		

取引〔05〕において取り扱われているポートフォリオにおける手形勘定の内容は所有手形(Besitzwechsel)をその内容とするものであり、取引〔05〕においては所有手形、すなわち、企業の営業活動において取引先企業から受け取っている手形が増加し、取引〔02〕でみた様に債務者資産勘定を自社側からみた場合の商品売買取引における他社に対する短期的な債権を表わしているものであり、上記の様にこの資産項目が貸方に記帳されていることは資産項目の減少を意味しているものと考えることが可能となる。

したがって、取引〔05〕におけるポートフォリオにおける手形勘定(=所有手形勘定)と債務者資産勘定との関わり合いは、例えば、営業活動における短期的な信用取引を取り扱う売掛金と最終的な決済の実施日までをより長期的に延長することを可能とする手形との振替取引と考えることが可能である。そして、取引〔05〕において借方に記帳されている現金勘定、銀行勘定のそれぞれは資産項目であり、これらの勘定が増加したことを表わしており、資産勘定である債務者資産勘定が取引〔05〕において貸方に記帳されていることは資産項目の減少を意味することになり、つまり、相殺取引が行われたことを表わしていると考えることが可能である。ここで同じく取引〔05〕において利子勘定・割引勘定が借方記帳されており、企業が銀行との取引関係の中で利子を支払ったことと割引料の支払いが行われたことが意味されているものと考えることが可能である。

取引〔05〕における借方の商品勘定と貸方の債務者資産勘定のそれぞれの記帳は、取引〔02〕における借方の債務者資産勘定と貸方の商品勘定の記帳と正反対の記帳となっており、したがって、取引〔02〕の商品売買取引の内の販売取引に関連した販売額の値引き・割引を内容とする取引と考えることが可能である。



[21]	商品勘定	98,600		
------	------	--------	--	--

この時点、すなわち、一定期間の営業取引が完了した時点で、商品の在庫調査（die Inventur）が実施されたものとして 98,600 のデータが確認されたものとして、商品勘定に計上されることになる。このことは開始残高として 96,500 のデータが商品勘定に計上されていることと同じ手続き内容である。つまり、一定期間毎に実施される商品の在庫調査は企業の外部取引によって引き起こされる企業の財産項目の一つである商品の変動を一定期間内における商品の受け取りと商品の引き渡しの結果を一定期間の完了時点において、企業の手許に在庫されている商品の在庫数量を確認した後に、商品の受け取りの場面での単価を基礎にして算定される数値データであり、帳簿記帳担当者には企業が他の企業との間で行われる取引内容と記帳することに加えて、企業内の財産項目を該当する勘定に記帳する任務を持つ。

さらに、この一定期間末時点での数値データ 98,600<sup>20)</sup> と商品勘定の借方合計額 277,379 と貸方合計額 208,6661 との差額 68,7186 を比較した場合に得られる数値 29,882 を商品の売買取引から実現された売上利益額と考えなければならない。

第2節におけるシュネットラーの所説のなかでの中心に経済財としての商品購買価格についての検討を加えた。特に、差額勘定と原料残高勘定のそれぞれの借方計上額と貸方計上額の意味について検討を加えたが、その場面では原料残高勘定の貸方計上額が半製品勘定・完成品勘定の借方に振り替えられていた。しかしながら、企業の経済財の購買活動である仕入活動・購買された経済財に付加価値を付与する活動である製品製造活動・製品製造活動によって付与された価値によって経済的価値を増大させている商品・製品を販売している活動のそれぞれは、たとえ、決算期間が定められているものであったとしても、こうした企業活動そのものが当該期間とその翌期に跨ることが想定される。そして、このような期間を跨っている企業活動が繰越手続によって、こうした活動領域において残高としての金額が確定されることになる。

シュネットラーは図表 2—2 でみたような経済財の勘定への帳簿記帳上に関する差額勘定と材料残高勘定に関して以下のような図表 3—4 にみられるような差額勘定・材料残高勘定・製作勘定・販売勘定・損益勘定を示している<sup>16)</sup>。

図表 3—4

差 額 勘 定		原料残高勘定	
仕入価格を用いて計算	1,000	固定的配賦計算価格を用いて計算	1,200
損益	200	製作勘定	700
	1,200	残高	500
			1,200
製 作 勘 定		販 売 勘 定	
原料残高勘定	700	製作勘定※	1,500
その他	1,100	残高[= 繰越高]	300
	1,800		1,800
※製造原価を用いて決算されている			
損 益 勘 定			
		販売勘定	600
		差額勘定	200

※損益勘定と表記している根拠は原書に **Gewinn- und Verlust Konto** と示しているためである

シュネットラーが示している図表 3—4 では図表 2—2 での差額勘定と原料残高勘定の間の関係は固定的配賦計算価格によって関連づけられており、つまり、1,200 のデータが差額勘定の貸方と原料残高勘定の借方にそれぞれ計上されており、差額勘定の貸方から原料残高勘定の借方に振り替えられたことを表している。そして、差額勘定の借方に計上されている 200 は修正市場価格であり、したがって、この時点では調達価格（Anschaffungspreis）と時価（Tagspreis）との比較考量から把握された原価額である。このことは一定数量の材料から製作される製品を構成する材料・原料の数量面での変動がなく、原価額が節約されてことを意味していることになる。そして、差額勘定における借方計上されていることは、経済財である材料の仕入・購買活動において収益が獲得されてことを意味していることにもなる。その根拠はこの 200 が損益勘定に振り替えられるものであることが差額勘定の借方に振り替え先である相手勘定として損益勘定が示されていることから明らかである。

差額勘定の貸方から原料残高勘定の貸方に振り替えられている 1,200 はこの原料残高勘定が締め切られている時点では製品製造場所を計算対象としている製作勘定に 700 が振り替えられている。そして、この原料残高勘定締切時点以降の繰り越される 500 がひとつの勘定における借方計上額と貸方計上額の比較考量から確定する。この 500 が経済財である材料が製品製造場所以外の場所において保管維持されていることを表していることを意味している。

原料残高勘定の貸方から製作勘定に振り替えられている 700 とその他の勘定からの振替額 1,100 の合計額が当該期間において発生・消費されている原価額として把握することが可能である。この製作勘定の貸方には販売勘定の借方に振り替えられる 1,500 と当該期間の翌期に繰

り越される原価額 300 が計上されている。このことは製作勘定の借方には差額勘定において純粋市場価格を基礎にしている修正市場価格が原料残高勘定に振替計上され、この原料残高勘定の貸方計上額が修正市場価格を引き継いでいる 1,500 が販売勘定の借方に更に引き継がれていくことを示しているものと考えることが可能である。同じく修正市場価格を引き継いでいる翌期への繰越高 300 が製作勘定において取り扱われていることから、この製作勘定が貸借対照表に収容される資産勘定を意味していることになる。そして、このことに関して、「商人の貸借対照表において運賃を含む仕入れ価格（der Einstandspreis）が計上される場合には、運賃を含む仕入れ価格（der Einstandspreis）を用いて在庫されている価値が特別に見積もらなければならない（gesondert ermittelt werden muß）」点をシュネットラーが指摘している<sup>17)</sup>。

製作勘定の貸方からの振り替え先勘定が販売勘定であり、このことは製作勘定の貸方計上額 1,500 と販売勘定借方計上額 1,500 が同額であることから把握可能である。この販売勘定にはこの製作勘定からの振替額 1,500 の他に経営成果勘定への振替額 600 が計上されているが、この 600 の算定プロセスは、販売勘定の貸方計上額を根拠に進められている。つまり、販売されている商品・製品の数量に販売単価を乗ずることによって 1,900 の受取額が定められる。同様に、販売することを目的として販売勘定がその計算対象としている販売部門において把握されている商品・製品の数量に製作単価を乗ずることによって 200 の繰越高が定められる。このような製作勘定からの振替額と計算プロセスの算定結果を計上している販売勘定は商品・製品販売を取り扱っている売上原価勘定としての特性を持つものではない。つまり、商品・製品の販売単価と商品・製品の製作原価をこの販売勘定において対応させられており、この販売勘定において経営成果 600 が借方計上額 1,500 と貸方計上額の合計 2,100 との比較考量に従って定められていることから総記法の特性を持つ勘定と考えることが可能となる。

損益勘定には借方計上額がなく、損益勘定には貸方計上額には差額勘定の借方からの振替額 200 と販売勘定の借方からの振替額 600 が計上されている。このことはこの損益勘定は経済財である材料の取り扱い内容から計算されている 200 が収益額を表しており、販売勘定の振替額 600 が同様に収益額を表している。そして、収益額の内容は商品・製品の販売先からの決済額と企業内での材料の取り扱いから獲得された収益額から構成されている。このことは企業の収益活動としては商品・製品の販売活動から、そして、企業内での経済財の消費を目的達成を実現する範囲内でより小さいものにすることを意味している原価発生額を節約することから構成されるものと考えることが可能となる。

#### 4. おわりに

シュネットラーが示している経済的な価値のひとつである商品価値に関する所説には、商品価値としての市場価格そのものが商品価格を成立させるものではないことが明らかにされている。そして、企業が商品を取り扱うことは収益獲得を目的としており、このことを実現したことが自社が販売市場における販売を達成したことのみに限定されるのではなく、企業内活動からも収益実現が可能であることを併せて明らかにしているものと考えることが可能である。

このような企業内活動からの収益を獲得する場合に関して、シュネットラーは、差額勘定に限定した上での検討を以下のように示している<sup>18)</sup>、すなわち、「差額勘定だけに (ein Differenzkonto) 基礎を置くと、われわれの数値例に関して以下の計算 dann sieht (die Rechnung) を行うことが可能となる、即ち、

$$\begin{array}{lcl} \text{毎月の入荷額 (der Monatszugang)} & \text{期末残高 (der Endbestand)} & \\ \text{仕入価格：固定的配賦計算価格} & \text{仕入価格：固定的配賦計算価格} & \\ 1,000 & : & 1,200 \quad = \quad x \quad : \quad 500 \end{array}$$

※仕入価格 (Einstandspreis) は商品の入荷に関わる運賃を含むものである。

パーセンテージ (die Prozentsätze) の算定：

$$1,000 : 1,200 = x : 100 \quad x = 83 \frac{1}{3}$$

即ち、配賦計算価格 (der Verrechnungspreis) が約 16 ⅓%引き下げられるためには、毎月の平均仕入価格 (der Monatsdurchschnittseinkaufspreis) が把握されていなければならない」と。

つまり、経済財である商品の価値には商品そのものの価値に加えて、商品の入荷に関わる運賃等を含んでいる仕入価格が含まれていなければならないことになる。そして、シュネットラーが示している上記の計算プロセスから、単純に、仕入価格が固定的配賦計算価格の 83 ⅓<sup>19)</sup> の水準の価格でなければ収益を獲得することが不可能になることを示していることになる。そして、固定的配賦計算価格とは、企業がその活動を行う場合に、固定的と言う用語そのものが期間的に発生してくる原価額を意味することと考えることが可能であり、シュネットラーの具体的な数値例では 1,200 であり、この 1,200 の 83 ⅓ であるおよそ 1,000 の仕入価格の場合には経済財である材料の購買がなされるべきであるという判断が行われる。しかしながら、経済財である材料の市場そのものの変動が考慮される場合には、上記の中でシュネットラーが言及しているように一定期間内での平均仕入価格を把握しなければならないことになる。

原価計算期間が一か月を単位としていることから、単純に経済財である材料の管理に用いられている商品有高帳の形式に示されている数量・単価・価格の三つの欄のデータ確認が重要なことになることが可能である。こうしたことのひとつの例示としてシュネットラーは「艶出し工場 (die Walzwerke) の棒鉄の残高勘定 (Stabstahl-Bestandskonto)」を示している<sup>20)</sup>。

図表 4—1 艶出し工場 (die Walzwerke) の棒鉄の残高勘定 (Stabstahl-Bestandskonto)

借方 (Soll)				貸方 (Haben)			
	数量(t)	単価 <sup>※</sup>	価格(DM)		数量(t)	単価 <sup>※</sup>	価格(DM)
1.1 残高	800	95	76,000	31.1 完成品：成果勘定	1,500	120	180,000
31.1 仕入高	2,100	120	252,000	31.1 残高 期末残高評価	1,400	95	133,000
							15,000
	2,900		328,000		2,900		328,000
1.2 繰越高	1,400	95	133,000	28. 2 完成品：成果勘定	2,300	124	285,200
28. 2 補充 期末残高評価	1,900	124	235,600	28. 2 残高	1,000	95	95,000
			11,600				
	3,300		380,200		3,300		380,200
※ 1トン当たりの単価				※ 1トン当たりの単価			

即ち、シュネットラーが図表 3—1 において示している具体的な数値から差額勘定の借方計上額 1,000 と貸方計上額 1,200 から算定可能なデータである 83  $\frac{1}{3}$  計数が図表 4—1 における「艶出し工場 (die Walzwerke) の棒鉄の残高勘定 (Stabstahl-Bestandskonto)」において妥当するものであると考えた場合には、1 月 31 日と 2 月 28 日の勘定の締切手続で把握されている棒鉄の単価を比較することによって、図表 3—1 にある差額勘定で取り扱われていることと同じ計算プロセスから<sup>21)</sup> 経済財である材料の購買活動からの収益獲得が実現されることが期待できるという評価が可能となる。

### [注]

1) Albert Schettler : „Das Rechnungswesen industrieller Betriebe“ S.38 Heckners Verlag / Wolfenbüttel 1949

なお、本稿において、以下では A. シュネットラー (Albert Schnettler) をシュネットラーのみで示すこととする。

2) A. Schnettler : a.a.O., S.39

3) A. Schnettler : a.a.O., S.39

4) A. Schnettler : a.a.O., S.39

5) 計算価格は、・・・ページにあるように (意味を示す)・・・

6) A. Schnettler : a.a.O., S.40

7) A. Schnettler : a.a.O., S.40

8) A. Schnettler : a.a.O., S.44

9) A. Schnettler : a.a.O., S.39

10) A. Schnettler : a.a.O., S.41

11) A. Schnettler : a.a.O., S.43

12) A. Schnettler : a.a.O., S.43

13) A. Schnettler : a.a.O., S.44

14) シュネットラーがここで述べている「本質的な変化 (die wesentlichen Variationen)」とは、一定期



間内での、即ち、短期的な期間ないでの企業活動を想定しているものと考えられる。

15) A. Schnettler : a.a.O., S.42

16) 拙稿：〔翻訳〕ヨハン・フリドリッヒ・シェーア「帳簿記帳の方法」商学論叢（第25巻第2号）P.217・218〔平成23年3月25日〕

なお、本稿において、以下ではシェーアのみで示すこととする。

17) 前掲稿：P.217・218【付表1－1】・【付表1－2】

18) シェーアのシステムティックな勘定記帳の中で示されている〔01〕から〔18〕の取引内容に関して、特に、商品売買取引に関連しているものと考えられるケース1での取引〔01〕・〔04〕・〔06〕・〔08〕・〔09〕・〔12〕・〔13〕を取り扱うことにする。

なお、シェーアのシステムティックな勘定記帳に関する【ケース1】に関する上記の取引内容以外の取引内容については、以下を参照されたい。

拙稿：「会計システムに関する一考察」商学論叢（第26巻第1号）P.26～30〔平成23年9月30日〕

19) 【ケース2】に関する取引内容に関しては、次を参照された。前掲稿：P.217・218

さらに、ケース2での取引内容前掲稿：P.32～40

20) つまり、取引〔01〕が商品勘定の増加取引を取り扱っている記帳内容であり、取引〔02〕が商品

02 商品勘定			
借方		貸方	
開始残高	96,500		
〔01〕	177,666		
		〔02〕	207,134
〔03〕	798		
		〔04〕	1,527
〔05〕	2,415		
	〔277,379〕		〔208,661〕
		〔期末残高〕	〔68,718〕
		〔21〕	98,600
〔21〕	29,882		

勘定の減少取引を取り扱っている記帳内容であり、この商品勘定の増加取引が商品の購買・仕入取引を意味しており、商品勘定の減少取引が商品の販売・売上取引を意味しており、これら商品の受け取り・引き渡しに関して用いられている勘定が商品勘定であり、この商品勘定の借方には仕入原価額が記帳されていることを意味し、貸方には販売額が記帳されている。

そして、取引〔03〕に関しては、取引〔02〕の仕訳内容と反対の仕訳が示されており、単純に、商品売買取引の内の販売取引が行われ、この販売の総額を取引〔02〕において記帳され、この総額からの値引き・割引が取引〔03〕において記帳されているものと考えることが可能である。

取引〔04〕と取引〔05〕に関しては信用取引によって商品の受け取り・引きが行われていることが取引〔04〕の仕訳上の相手勘定科目が債権者勘定であり、取引〔05〕の場合には債務者資産勘定であることから理解することが可能である。

上記の商品勘定において、期末残高の数値データ98,600が入手されるまでは、借方合計額が277,379であり、貸方合計額が208,661であり、その差額68,718が算定可能となる。この算定された数値データ68,718を期末残高の数値データ98,600から差し引くこと、 $98,600 - 68,718 = 29,882$ の商品販売取引からの利益額が把握されることになる。

16) A. Schnettler : a.a.O., S.42

17) A. Schnettler : a.a.O., S.41

18) A. Schnettler : a.a.O., S.43

19)  $\frac{1,000}{1,200} \div 83 \frac{1}{3} \% \quad 83 \frac{1}{3} \% \times 1,200 \div 999.99$

20) A. Schnettler : a.a.O., S.53

21) 1月31日： $\frac{95}{120} \div 80 \% \quad 80 \% \times 120 = 96 \quad 2月28日： $\frac{95}{120} \div 77 \% \quad 77 \% \times 124 = 95.48$$

## A Study on The Value of Purchased Goods

OSAWA Kazuo

Faculty of Commerce, Chuo Gakuin University

### **Abstract**

In this article I treated the value of Purchased goods, according to Alfred Schnettler's Theory & Erich Schär's theory.

Alfred Schnettler's theory sees the Price as estimated prices that can be exactly data. Erich Schär's Theory has the knowledge of the Merchant manner which developed the accounting system. I relatively examined the both theories and studied the valuing process which has contributed the management decisions.