

動的貸借対照表の形式構造

佐々木 隆志

はじめに

本稿は、いわゆるドイツ動態論の確立者であるオイゲン・シュマーレンバッハ (Eugen Schmalenbach) の理論における形式的な会計構造 (主として貸借対照表構造) の検討を主要課題とするものである。

ここで「形式的」な会計構造とは、そこに実質的な内容 (会計的認識の対象と金額) を受け入れて会計システムを運用することができる構造を意味する。エルンスト・ワルプ (Ernst Walb) は、その主著『私的及び公的経営における損益計算論¹⁾』において、損益計算の理論的内容についてはシュマーレンバッハの『動的貸借対照表論²⁾』を基本としているが、さらに複式簿記を説明するものとしての会計の形式的構造を論じている。本稿でもこうした意味で「形式的構造」という用語が用いられているのである。

しかしワルプの場合、シュマーレンバッハの理論を受け継ぎながらも、それを説明する形式的会計構造論を展開するのではない。独自の観点を織りまぜることにより、むしろワルプ自身の全く別の理論体系が論じられるわけである。筆者は、これとは異なりシュマーレンバッハ理論になるべく沈潜してその形式的会計構造を明らかにしてみたいと考えている。

ドイツ動態論が、わが国の会計理論にもたらした影響には、非常に大きなものがある。特にその確立者であるシュマーレンバッハの動態論 (『動的貸借対照表論』) はいわば近代会計学の礎であるといっても過言ではない。その動態論は、シュマーレンバッハ以降、多くの学者によって様々な理論的發展を遂げたが、中でもワルプ及びエリッヒ・コジオール (Erich Kosiol) はシュマーレンバッハと共にケルン学派と呼ばれ、動態論の正統を受け継ぐものとされている。彼らの理論は共に勘定理論³⁾を包含し、それが彼らの会計学説の非常に重要

な基礎となっている。しかし、『動的貸借対照表論』には勘定理論が存在しない。この部分を補うことによってシュマーレンバッハの貸借対照表観をより明らかにし、現実の会計実務を説明することが本稿の第一の目的なのである。

なお、さらにいえば、この検討は、シュマーレンバッハの理論を近代会計学の一つの潮流の基礎理論と考えることにより、そこから得られる結論を現代の企業会計の諸問題を考える起点とするために行ったものである。そうした点についても本稿では僅かながら考察を加えている。

第1節 動的貸借対照表の概要

最初に、『動的貸借対照表論』⁴⁾新旧版に共通する理論をもとにシュマーレンバッハの会計構造の基本を明らかにしたいと思う。シュマーレンバッハにおける形式的会計構造を示すものとして、まず貸借対照表様式 (Bilanzschema) を示す。

動的貸借対照表 1 (旧版)		動的貸借対照表 2 (新版)	
1. 支出・未費消	6. 費消・未支出	1. 支払手段	1. 資本
2. 給付・未収入	7. 収入・未給付	2. 支出・未費用	2. 費用・未支出
3. 支出・未収入	8. 収入・未支出	3. 収益・未収入	3. 収入・未収益
4. 給付・未費消	9. 費消・未給付	4. 支出・未収入	4. 収入・未支出
5. 現金		5. 収益・未費用	5. 費用・未収益

本稿においては基本的に、シュマーレンバッハの理論の原点である旧版の「動的貸借対照表 1」を用いる。なおここで「給付・費消」という名称について補足しておく。2の貸借対照表と比較してみると明らかのように、「形式構造上は」、給付は収益と、費消は費用と同じ意味の言葉である。しかし、本稿においては給付・費消を通常の収益・費用とは異なる意味で用いることになるため、通常の収益・費用と区別するために「給付・費消」という用語を用いることにする。また2の新版の動的貸借対照表は、「資本」を含んでいるが、これは「拠出資本」及び「留保利益」である。しかし、拠出資本は旧版の内容から考えると収入・未支出であるから、本稿ではシュマーレンバッハの動的貸借対照表として1の旧版の動的貸借対照表の貸方に留保利益を加えて貸借をバランスさせたものを想定して論を進めることにする。

この動的貸借対照表は、「企業の全存続期間における収入・支出の差額である全期間利益の一部として期間利益が位置づけられなくてはならない」という合致の原則（der Grundsatz der Kongruenz）によって支配されるものである。合致の原則とはそもそも、期間利益の正確性を保証するために、それを正確かつ確実な全期間利益に結び付けたものといえるが、⁵⁾ それと動的貸借対照表の関係は非常に密接なものである。この間の事情について、以下簡単に説明する。

「合致は継続性を前提とするが、継続性は合致を前提としない」という意味で合致の原則と関係する継続性の原則（der Grundsatz der Kontinuität）は、「経営が他のために行った全ての給付及び経営が外から受け入れた全ての給付が、すでに締め切られた期間計算に計算されたか、または後期に計算されることになっていて、いかなる給付もテーブルから落ちないこと」⁷⁾を要請する原則である。そして「貸借対照表は企業会計（kaufmännische Rechnung）において継続性を保持し、それによって収入・支出計算と損益計算との間の未解消項目（schwebende Posten）を収容する」⁸⁾ものとして位置づけられるのである。

つまり、合致の原則とは何らかの方法によって企業の全存続期間の給付・費消差額が収入・支出差額と合致させられることを要請する給付・費消の計算原則であり、この収入・支出と給付・費消が当期末までに未合致（すなわち未解消）であった場合、合致の原則及び継続性の原則の要請によって未解消のそれらが貸借対照表に収容されるという関係にあるのである。

これが動的貸借対照表の形式構造を支える理論である。ただ、『動的貸借対照表論』旧版が、「5. 現金」について様々な問題点を指摘されていることは周知の事実である。⁹⁾ それは、現金はその他の項目とは異なり収入・支出と給付・費消の間の未解消項目としては説明が難しいという点である。この点に関しては、シュマーレンバッハ自身が『動的貸借対照表論』新版で認めているように現金（及び資本）は、他の貸借対照表項目と異なり未解消項目ではないとする捉え方が妥当であろう。以下、その点について少し補足しておく。

本来、旧版の動的貸借対照表シェーマを司る合致の原則において要請される「収入・支出差額と給付・費消差額の全期間での合致」は、全期間利益の計算が「貨幣価値ある財を貨幣と同一視すると、損益計算であると同時に収入・支出計算である」¹⁰⁾から、貨幣価値ある財または貨幣のフローを収入・支出と考えた上でのものであるはずである。その意味で、シュマーレンバッハが貸借対照表

中の現金について「買われたか交換されて入ってきたもの¹¹⁾と考える」というように、貨幣価値ある財の流出を支出、流入を収入と考えれば、現金はある意味では確かに「支出・未収入」として解釈できるであろう。

しかし、現金には上述のように「貨幣価値ある財」によって買われた、あるいはそれと交換されたもののほかに、「後給付 (Nachleistung)」の対価として企業に流入したものもある。つまり、債務を負うことにより、あるいは所有主の抛出により得られる現金は、貨幣価値ある財と交換されたものではないのである。このような現金は、将来（企業解散時を含む）の返済約束、つまり後給付によって得られたものであり、これを支出・未収入と解釈することは困難である。たとえ、将来の支払をも支出であると考えたとしても、それが解消されるのは「支出」によるのであって、「収入」によって解消されるわけではないから支出・「未収入」とはいえないからである。また、収入・支出差額としての「全期間利益」という概念も将来支出をその収入・支出概念として用いることとはなじまないものである。将来支出と現金支出とが二重に計算されることになるからである。

第2節 動的貸借対照表のフロー概念

次節では、シュマーレンバッハ理論にできるだけ即して彼の形式的会計構造を抽出する作業が行われるが、そのためにいくつかの前提をおきたい。

まず第一に、収入・支出・給付・費消の概念を定義する。

収入・支出は純粋な「現金」のフローのみを意味することとする。前節で述べたようにシュマーレンバッハ理論における収入・支出は、本来「貨幣または貨幣価値ある財」のフローなのであるが、貸借対照表シェーマの現金以外の項目が結局、現金収入・支出と給付・費消の未解消項目として説明されており、シュマーレンバッハ自身、そこで収入・支出として現金収入・支出を想定していたと考えられるからである。なお、当然に現金のインフローが収入、アウトフローが支出である。

給付・費消は、これに対して「何らかのもの」のフローであるとのみ位置づけることとする。何らかのものとは、『動的貸借対照表論』の中からは「『有用性及び稀少性、すなわち価値』ないし、それを有するもの」ということになり、さらに給付は「企業が創造した価値で収入額で測定され」、費消は「企業内に

において消滅した価値で、支出額で測定され」るものであるということになるのであるが、「価値を有するもの」の内容は「現金」のように具体的でなく、こうした給付・費消の定義は、具体的に何を指すのかがあまり明確ではないためである。さらにいうと、この「価値」の曖昧さのために給付・費消は明確な現金のインフロー・アウトフローで測定される必要が生ずるわけである。

『動的貸借対照表論』においては、「価値ないしそれを有するもの」を所与とするとその創造（インフロー）が給付、消滅（アウトフロー）が費消であるといつてよいだろう（正確には、そのインフロー及びアウトフロー自体ではなく、フローの貨幣的評価額である）。しかし、一般的には給付を収益、費消を費用と読み換えると、給付と費消の差額は「損益」となる。そして、損益はドイツの会計学説においては「成果（Erfolg）」と呼ばれることが多いので、給付・費消はそれぞれ「成果」のインフロー・アウトフローであると定義することにする。「成果」という言葉は、シュマーレンバッハの定義によれば「価値を有するもの」ないし「価値」の純フローを意味するものでなくてはならないのであるが、前述のようにその価値自体が曖昧であるから「何らかのもの」としてブラックボックスのままにしておくわけである。

つまり、「成果」という何らかの概念が先にあり、そのフローが直接認識できるということを前提とするのである。また、この「成果」は収入・支出額で測定されるわけであるから、収入・支出・給付・費消の測定単位は全て共通の（貨幣）単位である。

第二に、給付・費消が「何らかのもの」のフローという程度にしか確定できないとしても、形式的会計構造を説明するためには、そのため必要な、かつ確認できる範囲での内容を給付及び費消に与えておかななくてはならない。それは、「給付は収入によって解消され、収入は給付によって解消される」という関係と「費消は支出によって解消され、支出は費消によって解消される」という関係である。収支計算差額（収入マイナス支出）および成果計算差額（給付マイナス費消）の全期間での合致を考えれば、収入と給付が互いに解消関係にあり、支出と費消が互いに解消関係にあることがわかるであろう。また、当然の前提として「収入と支出とは相互に解消しあい」、「給付と費消も相互に解消関係にある」とことはいうまでもない。動的貸借対照表1の収入・支出・給付・費消の解消態様（未…）を見ればこのことは更によく理解できると思われる。

このことを数学的かつ機械的に考えると、収入をプラスと考えれば、支出及び給付はマイナスという関係にあることになるであろう。そして費消は支出及び給付の反対の性質をもつからプラスである。逆に、収入と費消がマイナスであれば支出と給付はプラスという関係にあることになる。これはあくまで機械的な関係であるから収入と費消、そして支出と給付がそれぞれ同質であるというようなことはいえない。相互関係がこのようになっているというだけである。

第三に、上記第一及び第二の点と関連することであるが、収入・支出・給付・費消という四つのフロー概念のシュマーレンバッハ理論における意味、それも貸借対照表にかかわる場合の独特の意味について明らかにしておきたい。

通常の企業会計において次のように仕訳される取引があったとする。

1. (買掛金) 200 (現金) 200 : 買掛金の支払

2. (現金) 100 (借入金) 100 : 銀行からの借入

このとき、1では現金支出、2では現金収入が生ずるわけであるが、シュマーレンバッハが「収入・支出」という場合は1の貸方の「(現金) 200」や2の借方の「(現金) 100」ではなく、1の場合は借方の「(買掛金) 200」が支出であり、2では貸方の「(借入金) 100」が収入と呼ばれるのである。¹³⁾つまり、シュマーレンバッハは収入・支出という場合、現金の流入・流出の事実ではなくその「原因」を見ているということである。¹⁴⁾また、同様に

3. (売掛金) 10 (売上) 10 : 商品の掛売

4. (支払利息) 20 (未払利息) 20 : 経過利息の計上

という仕訳で示される取引があったとすると、3の「(売掛金) 10」及び4の「(未払利息) 20」がそれぞれ給付・費消に相当するものである。つまり、成果のインフロー・アウトフローそのものが3の「売上」(収益)、あるいは4の「支払利息」(費用)であるとすると、貸借対照表上の概念としては、そのフロー自体ではなく、その原因を給付・費消と呼ぶわけである。¹⁵⁾すなわち、本稿では「給付・費消」という用語は、通常の企業会計でいう収益・費用の「原因」を意味するものとして用いられるのである。

最後に注意しておきたいことがある。現行の一般の貸借対照表においては、損益ではなく、留保利益(わが国では未処分利益)という項目が収容されているということである。ある期間の期末における「留保利益」という言葉は、通常は、営業第一期から当該期間までの損益の合計から企業の所有者等へ分配さ

れた利益を除いたものという意味で用いられている（留保利益ではなく、欠損金となる場合があるが、それはマイナスの留保利益と考えることにする）。しかし、筆者がシュマーレンバッハ理論の形式構造の基底に据えた合致の原則は、利益分配を考えていないと思われるのである。利益の分配を支出であると考えると、企業の全存続期間における給付・費消差額がプラスになったとしても、収入・支出差額はゼロになるから、両者の合致は有り得ないことになってしまうことを想起すればそれは明らかであろう。ゆえに本稿では原則として利益の分配が存在しないと仮定する。また、「成果」という概念も営業第一期から当該期間末までの概念、具体的には留保利益を想定した概念である。

第3節 動的貸借対照表形式構造の展開

ここまでの前提によって、シュマーレンバッハが『動的貸借対照表論』新版で行っているように収支計算書（収入・支出計算書）をつくり、さらにそれと形式上は同じようにして成果計算書（給付・費消計算書）を作成してみる。

このとき、収入・支出計算書と給付・費消計算書は相互に全く無関係に、独立に作成されるものとする。給付・費消計算書の要素が「何らかのもの」のフローであると位置づけたのは、理念的に「何らかのもの」が独立に認識できると位置づけるためである。この収入・支出計算書と給付・費消計算書は左側が支出と給付、右側が収入と費消であることとする（これは逆であってもいっこうに差し支えないが、動的貸借対照表1が左側に支出と給付、右側に収入と費消を配しているのに合わせたものである。また計算書の収入・支出・給付・費消にはU、S_u、Sの添え字がついているが、その意味については後述する。ここでは、収入・支出・給付・費消に幾通りかの種類があり、それを区別したものと考えておいて頂きたい。).

この収入・支出計算書aと給付・費消計算書bはそれぞれが相互に独立に、かつ単式簿記的な形で作成されている。つまり、計算書aは「現金」のフローがあったときそのフローの原因（収入または支出）と金額を借方、貸方のいずれか一方にのみ記載したものであり、計算書bは「成果」のフローがあったときにそのフローの原因（給付または費消）と金額を貸借いずれか一方にのみ記載したものである。既述のように、企業の営業第一期からある会計期間の期末までを考えるから、収入・支出の差額として現金すなわち期末現金在高が、給

付・費消の差額として成果すなわち期末留保利益在高が計算されることになる。その意味で、両計算書は本質的に貸借が均衡するものではない。

収入・支出計算書 a		給付・費消計算書 b	
支出U	収入U	給付U	費消U
支出S _u	収入S _u	給付S _u	費消S _u
支出S	収入S _u	給付S _u	費消S
現金	収入S	給付S	成果

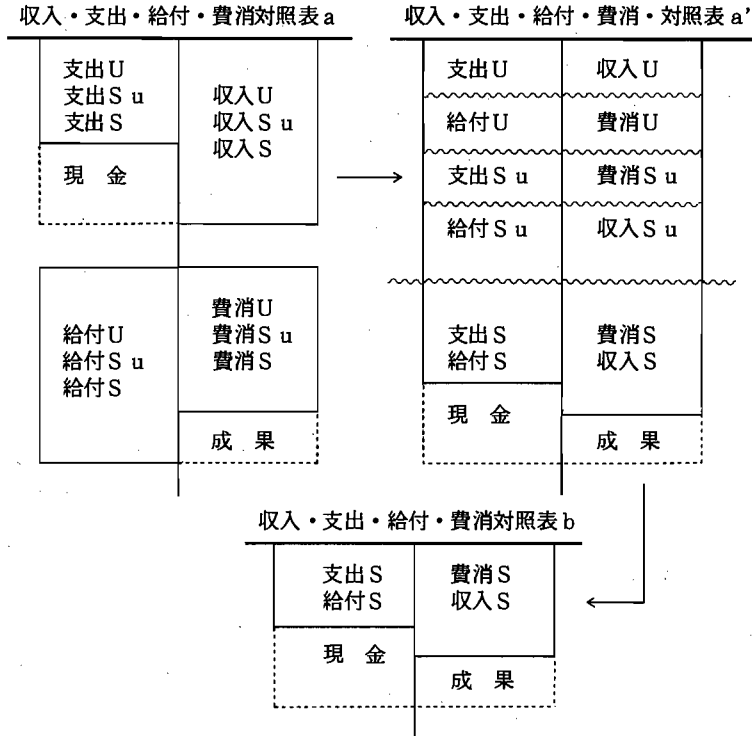
次に、それぞれ収入・支出計算書、給付・費消計算書の枠内で解消関係にある収入・支出及び給付・費消を「認識」する。それがUの添え字をつけた収入・支出・給付・費消である。収入Uと支出Uは相殺され、給付Uと費消Uも相殺されるという関係にある。

この収入・支出計算書 a と給付・費消計算書 b はこれまでのところ互いに何の関係もない。しかし、前節で述べたようにそれぞれ収入と給付、支出と費消は反対の性格をもつ関係（正負の関係）にある。つまり、全期間を想定すると互いに差引計算される関係にあるわけである。故に、ここでこの二つの異質の計算書 a と b とを一つに重ねることが可能である。つまり収入の反対側に給付を、支出の反対側に費消を配するわけである。すると次の収入・支出・給付・費消対照表 a' のようになる。

なお、計算書ではなく、対照表というのは、図からも明らかなように「何らかのもの」のインフローとアウトフローの差額として、その「何らかのもの」の純フローを計算するものが計算書であるという考え方による。計算書で示される（収入・支出・給付・費消の）フローを総額で表示するに過ぎないものであるから、「対照表」と呼ぶのである。

S_uの添え字のついた支出と費消、そして給付と収入が「解消関係」にあるとすると、この収入・支出・給付・費消対照表 a' は結局、波線の上が相殺されて収入・支出・給付・費消対照表 b' のようになるであろう。これは当該期間末までに解消関係にあった収入・支出・給付・費消（UおよびS_u）を相殺したものである。そしてこの対照表 b' が、シュマーレンバッハの動的貸借対照表

に相当するものなのである。すでに示したシュマーレンバッハの動的貸借対照表1は、この未解消のフローを、さらにどのような原因によってそれらが解消されるかも付記して示したものとすることができよう。



Sの添え字のついた収入・支出・給付・費消は、まさに期末時点で未解消であったフローである。また、このように見てくると、貸借対照表の「現金」及び「成果」は他の項目とは異なり未解消項目ではないことが明らかであろう。シュマーレンバッハの動的貸借対照表は、このように二つの単式簿記的な計算書から導かれる構造を持っている。ここで、単式簿記的な計算書とは、現金あるいは成果のような「一つの何らかのもの」の増減をある一面からのみフローとして記録するものであり、一つの取引について借方か貸方か（プラスかマイナスか）いずれか一方にのみ記載されるものである。「何らかのもの」はそのフローの差額として、純フローないしストックの形で計算されるわけである。

第4節 複式簿記への敷衍

ところで筆者は、動的貸借対照表の形式的構造の説明のために「成果」概念を所与のものと仮定し、さらにその「成果」のフローである給付・費消が独立的に把握されると仮定した。シュマーレンバッハの会計構造は、この「成果」概念をもとに成立するわけであるが、この概念は現金と異なり簡単に把握されるものではない。そもそも「成果概念」ないし「損益概念」は論者によって異なることが非常に多く、その計算法も多様である。実際にこうした会計構造を運用するためには、どのようにすれば良いのだろうか。

現実の企業会計においては、複式簿記がこの計算のために用いられている。日常の取引の記録と、損益の計算のために複式簿記が用いられているわけである。この複式簿記は、上述の収入・支出計算書 a と給付・費消計算書 b を同時に作成するものであると筆者は考えている。故に、そうした関係を以下で論じてみたい。

論議の出発点とした収入・支出・給付・費消の相互関係に何の変更も加えず、ただ基本となる収入・支出計算書 a と給付・費消計算書 b を、それぞれ複式的形式で示すと次の計算書 A、計算書 B のようになる。

収入・支出計算書 A		給付・費消計算書 B	
支出 U	収入 U	給付 U	費消 U
支出 S _u [原因]	収入 S _u	給付 S _u [原因]	費消 S _u
支出 S	収入 S	給付 S	費消 S
キャッシュ・インフロー	キャッシュ・アウトフロー	費用	収益
[結果]		[結果]	

これは、それぞれの計算書の枠内で、フローの原因と結果を複式に記入したものである。つまり、前節で述べた単式簿記的計算書において認識されたフローは「何らかのもの（現金及び成果）」の増減の原因であったが、そのフローの記入の際、貸借反対側にその「何らかのもの」の増減の結果を記入する複式記録法を用いるのである。このとき収入・支出計算書 A の [原因] のフローと [結果] のフローは完全に一対一の対応関係にあり（貸借逆の関係で）、同様

に給付・費消計算書Bの〔原因〕のフローと〔結果〕のフローも一対一の対応関係にある。¹⁶⁾原因と結果は、異質の概念であり、計算書a及びbの場合と同様にこれらの計算書A及びBも、実質的内容から考えて貸借均衡関係は成立していない。原因と結果は、それぞれ非均衡体系として完結した関係にある。しかし、原因と結果の対応により、常に貸借均衡が成り立つような形式構造を有していることも確かである。故に、形式的にみてこれらの計算書A及びBは均衡関係にあると考えることとする。なお、計算書A及びBは、原因の貸借差額及び結果の貸借差額によって「何らかのもの（現金及び成果）」の純フローをそれぞれ独立に計算するものである。「何らかのもの」を計算するという関係が存在するため「計算書」と呼ぶことができるわけである。

なお、結果概念の用語であるが、便宜上、現金増減の結果（原因たる収入・支出の裏の概念）をそれぞれ「キャッシュ・インフロー」・「キャッシュ・アウトフロー」、そして成果増減の結果（原因たる給付・費消の裏の概念）をそれぞれ「収益」・「費用」と呼ぶことにする。¹⁷⁾

そして、前節で「計算書a」と「計算書b」を重ねて「対照表a」を導出し、この対照表から相殺項目を除いて導出される「対照表b」を作成したのと全く同様にこれらの「計算書A」と「計算書B」を重ねて「対照表A」を導出し、さらに期間的解消フローを除いて「対照表B」を導出すると、次のような収入・支出・給付・費消対照表が作成できる。

これらは対照表a及びbの「現金」と「成果」を純額ではなく総額で書いたものに等しい。この対照表Aが複式簿記を前提とした場合のシュマーレンバッハ会計理論の形式的構造であり、対照表Bを経て、最終的に現金と成果を純額にしたもの（対照表b）がシュマーレンバッハ理論本来の貸借対照表構造である。故に、シュマーレンバッハ理論に依拠して複式簿記の性格を考えると「収入・支出計算書A」及び「給付・費消計算書B」ないしそれらの結合体である「収入・支出・給付・費消対照表A」によって説明されるものとなる。¹⁸⁾そして、これが本節のもっとも重要な結論である。

ところで、計算書Aによって収入・支出計算が、計算書Bによって給付・費消計算が示されるわけであるが、収入・支出計算が「現金」というきわめて具体的な対象のフロー（収入・支出）を把握すればできるのと逆に、給付・費消計算は「成果」というきわめて抽象的な対象のフロー（給付・費消）を把握す

るという理論構造となっている。この給付・費消の具体的な記帳の問題はどのように考えれば良いのだろうか。

収入・支出・給付・費消対照表 A			
イ 現金増減 の原因	支出U 支出S _u 支出S	収入U 収入S _u 収入S	
	キャッシュ・ インフロー	キャッシュ・ アウトフロー	
ロ 現金増減 の結果			
イ' 成果増減 の原因	給付U 給付S _u 給付S	費消U 費消S _u 費消S	
	費用	収益	
ハ 成果増減 の結果			
収入・支出・給付・費消対照表 B			
(純フロー)	支出S 給付S	費消S 収入S	イ 現金及び成果 増減の原因 〔貸借対照表〕
ロ 現金増減 の結果 〔現金勘定〕	キャッシュ・ インフロー	キャッシュ・ アウトフロー	(総フロー)
(総フロー)	費用	収益	ハ 成果増減 の結果 〔損益勘定〕

給付・費消は『動的貸借対照表論』旧版によれば、価値の創造・消滅であるが、収入・支出で測定され、またその認識時点については、計算確実性の原則 (der Grundsatz der Sicherheit der Rechnung) に支配されるため、結局、企業外部との取引の存在に制約される。すなわち漠然たる「価値」の代わりに、貨幣価値ある財・用役及び現金のフローが当該企業とその外との間に生じるこ

とを基本として給付・費消が認識されるわけである。つまり、給付・費消計算書Bにおいて、たとえばある成果のインフローが認識されるとき、

(成果原因：給付) 100 (成果結果：収益) 100

あるいは成果のアウトフローが認識されるとき

(成果結果：費用) 60 (成果原因：費消) 60

のような複式記録がなされるわけであるが、原因の方には貨幣価値ある財・用役または現金のフロー（給付・費消）が記入され、結果の方には当該金額によって成果の増減（収益及び費用）が生じた、と記入されるわけである。現行の複式簿記体系を例にして説明しよう。商品の現金販売の場合、

1. (現金) 100 (売上) 100

と複式記入されるが、借方は成果原因たる現金のインフロー、貸方は成果結果たる何らかの概念（成果）のインフロー（収益）である。

ここで、あえて原因として「現金」を持ってきたのには、理由がある。これが売掛金ないし未収金の場合、現金収入・支出計算書Aとは無関係に、計算書Bの範疇のみで記録されるが、現金の場合、計算書Aと計算書Bは相互に独立しているという前提からその現金のフローは計算書Aにおいても記録されなくてはならないのである。上述の取引は計算書Aにおいても

2. (現金) 100 (売上) 100

と計算書Bと全く同じに記録されるが、借方はキャッシュ・インフロー（結果）、貸方は収入（原因）となる。

このような計算書Aと計算書Bの内容は、原因どおし解消されることになる。つまり、収入Suと給付Suの相殺である。ゆえに、1の借方の現金と2の貸方の売上が相殺されるわけである。そして、収入・支出計算書と給付・費消計算書を区別せず、対照表Aの形式で記録される複式簿記体系を想定すると、最初の記録の段階で1と2の仕訳を行って、さらに1の借方と2の貸方を相殺するという手間をかけず、相殺した形を最初から記載しているわけである。¹⁹⁾

二つの計算書の融合体系はこのように説明できる。理想的にはシュマーレンバッハ理論において、企業会計は計算書A及びBの形で取引を記録する構造を有しているが、最初から相殺関係にある給付と収入、そして費消と支出はその相殺を行っているものと理解できるであろう。これがシュマーレンバッハ理論に即した企業会計の形式的構造である。つまり、対照表Aは、現行の複式簿記

体系における基本である合計試算表に非常に近いものとして考えることができ、シュマーレンバッハの理論を現実の複式簿記の説明理論として解釈することが可能であることが、ここまでの検討によって明らかとなったわけである。

第5節 まとめ

シュマーレンバッハの形式的な会計構造論についての筆者の理解は以上のようなものであった。すなわち、彼の会計構造の理念型は、収入・支出計算書A及び給付・費消計算書Bの融合形態である収入・支出・給付・費消対照表Aにあるわけである。²⁰⁾

現行の企業会計において色濃く見られる損益計算重視思考は、シュマーレンバッハの確立した動的貸借対照表論に始まったと考えることに、さほど大きな問題点はないであろう。そうだとすれば、前節までに明らかにしたシュマーレンバッハ会計理論の形式的構造は、形を変えて現代の企業会計においても存在しているのではないか、それが筆者の基本的視点である。

このような形式的構造、つまり収入・支出計算書Aと給付・費消計算書Bの融合型というものは、実質的な内容として収入・支出及び給付・費消の同質性が問題となる。収入・支出・給付・費消という「何らかのもの」のフローを加算したり減算したりする形式構造は、実質内容として「何らかのもの」が全てに共通した一つ概念でなくてはならないわけである。

本稿では収入・支出は現金のフロー、給付・費消は成果のフローと位置づけているが、現金と成果がその属性において共通のものをもつことと、その属性が把握されることが必要である。シュマーレンバッハの場合、それは、企業の全存続期間における両者の合致、そして、共に現金の収入・支出で測定される属性を有するという点であった。ここからシュマーレンバッハは、「何らかのもの」として貨幣資本的なものを考えているといえるであろう。

現実の企業会計の構造は、筆者のいう収入・支出・給付・費消対照表Aから、取引の段階ですでに解消されている収入と給付、そして支出と費消をはじめから控除したかたちで形成されているといえる。そしてさらにいうと、本稿では現金及び成果のフローは、企業の営業第一期からある会計期間の終わりまでを前提とした概念であったが、これが前期までの純フローと当期の総フローに巧妙に区分されているということがいえるのである。

すなわち、収入・支出計算書及び給付・費消計算書は、営業第一期から当期末までを想定したものであるが、その融合形態である対照表Aは、一期間ごとに対照表b（貸借対照表）にまとめられるから、ある期間の期末の対照表Aは、前期末の対照表bと当期に属する収入・支出・給付・費消を合計すれば作成できることになる。むしろ、営業第一期から当期末までの計算書は理想的なものであって、具体的にはこのようにして会計が営まれているわけである。

これを、よりシュマーレンバッハ理論に即していえば、第N期の期末貸借対照表（収入・支出・給付・費消対照表b）は、第〔N+1〕期の期末になるまでそのまま存在し、第〔N+1〕期の収入・支出・給付・費消対照表A（〔N+1〕期だけの収入・支出・給付・費消を示したもの）にさらに第N期の貸借対照表が合算されるという関係にあるわけである。その上で解消された収入・支出・給付・費消は消え、新たな未解消項目と現金（現金期末在高）と成果（留保利益）が第〔N+1〕期の貸借対照表に收容されるわけである。

これだけではまだ、現実の企業会計を全て説明することはできない。それは、シュマーレンバッハ理論の形式構造を形づくる概念の規定自体から生ずる問題と、形式構造に包含されないものが現実の企業会計では問題とされていることによる。

前者として、すでに述べたように、合致の原則が収入・支出として利益分配を考えていないことが明らかであるから、利益分配は上述の形式的会計構造では捨象されざるを得ない点が挙げられる。利益分配による支出は収入・支出計算の枠外にあり、対照表Aには存在しない。

また、後者としては収入・支出計算及び給付・費消計算の双方に直接関わりのない事象が捨象されるという点が挙げられよう。収入・支出も給付・費消も生じていない取引は把握され得ないのである。買掛金や未払金で購入した棚卸資産や固定資産（期間的に収入・支出・給付・費消が介在していない）、あるいは現物出資による土地（超期間的に収入・支出・給付・費消が介在しない）等が収入・支出計算書、給付・費消計算書で認識されず、したがって貸借対照表に收容され得ないということになるのである。

どちらも、結局はシュマーレンバッハの規定した収入・支出概念、給付・費消概念に当てはまらない「何らかのもの」のフローが生じる場合を説明できないということである。会計構造がこの「何らかのもの」のフローを認識・測定

するためのものであるとすると、どのようなフローが認識されるべきかという基本前提を決定することがいわゆる会計理論の課題であろう。そして、シュマーレンバッハの会計観のもとでは、そのフローとは収入・支出・給付・費消の形で現れるものと捉えられているわけである。

動態論においては、ワルプやコジョールが行うように、収入・支出（及び給付・費消）の概念自体がある程度拡張されたり収縮されたりして、「何らかのもの」（貨幣資本）のフローの種々の形態が把握されることになると考えられる。つまり、動態論における貸借対照表学説は、それが結局は運動貸借対照表論にたどり着いたことを思い起こせば明らかなように、貸借対照表を徹頭徹尾「何らかのもの」のフローないし純フローとして解釈するというものということができるであろう。²¹⁾

最後に、収入・支出・給付・費消対照表Aの形で示される会計構造の含意について私見を述べてまとめたい。

この対照表Aは、解消された収入・支出・給付・費消（U及びSuの添え字のついたもの）を相殺して収入・支出・給付・費消対照表Bの形にまとめられる。現行の企業会計においては、この対照表Bの「ロ. 現金増減の結果」が現金勘定として、そして「ハ. 成果増減の結果」が損益勘定（に期首留保利益を加えたもの）として作成されていることはすでに述べた。そして、このロとハがそれぞれ純額に修正され「イ. 現金及び成果増減の原因」と共に表示されるのが対照表bであった。

そこで筆者が疑問に思うことは、ロとハが形式構造上同格のものであるのに、ハが一つの計算書として開示され、ロがそうされていないことの意味である。単純に考えると、開示されたものの読者が、現金については期末在高のみに関心を寄せ、その期中の増減の情報は必要としていないということ、そして成果については期末の在高（分配可能利益といえる）ばかりでなく、むしろ期中の増減に関する情報を要求しているからと解釈できよう。企業の内部にどのような計算構造が存在しようと、結局その計算構造から導き出される外部報告用の財務表は、その読者が要求する情報のみを開示していれば良いからである。

しかし、最近の企業会計の潮流は、現金勘定のフロー情報を要求する外部の利害関係者の要請の存在を前提とする方向にいらっているように思われる。それ

は、次のような理由からであろう。すなわち、シュマーレンバッハが計算構造においていみじくも示しているように、企業が認識・測定しなくてはならない「何らかのもの」のフローはすでに企業内の計算組織で把握されているはずである。企業が把握する必要のある情報であれば、それは外部の利害関係者にとっても有用な情報であるとの考え方が存在するため現金勘定のフロー情報の開示が要求されるのではないかと思うのである。

そして、形式的計算構造上、現金収入・支出計算書が非常に重要な意味をもつシュマーレンバッハの理論は、その現金収入・支出自体のフロー情報の開示方法についても有用な手がかりを示してくれるのではないかと思う。

収入・支出・給付・費消対照表Bの「ハ. 成果増減の結果」の部分はそのまま損益計算書（に期首留保利益を加えたもの）となる。これは、給付・費消計算書Bに明らかのように、成果増減の原因が生じたときその結果をフロー概念で記録することにより可能であった。「成果」の増減に「給付・費消ないし収益・費用」というフローとしての独立した概念を与えることによってそれが可能となった訳である。

これと同様に、対照表Bの「ロ. 現金増減の結果」を記録することが一つ考えられるであろう。つまり現行の複式簿記でいう現金勘定は、「現金」というストック概念の増減を記載されるものに過ぎないが、その増減に「キャッシュ・インフロー及びキャッシュ・アウトフロー」という独立したフロー概念を与えるのである。

さらに、貸借対照表の留保利益勘定の「当期の」「営業活動による」増減である損益勘定と同様に、貸借対照表の現金勘定の当期の営業活動による増減を意味する「営業活動からのキャッシュ・フロー」勘定という概念を考えたい。既述のように、ある期間だけの現金及び成果フローと前期末貸借対照表の合算としてつくられる対照表Aを考えれば、当期のみに属するフローの情報を営業第一期から当期末までのフローから分離することはたやすい。現行の損益勘定が期末に留保利益の勘定である未処分利益勘定に振り替えられ、次の会計期間には0から始まるように「営業活動からのキャッシュ・フロー」もある期間に属するフローのみを收容し、期末には現金勘定に振り替えられて翌期にはゼロから始まるという構造である。

この「営業活動からのキャッシュ・フロー」は損益勘定のように総轄的な勘

定である。つまり、現行の企業会計において決算にいたるまでは「損益」勘定という一つの勘定ではなく「収益」及び「費用」という独立した勘定を用いて記録がなされているのと同様に、一つの「現金」勘定の代わりに「営業活動からの収入」勘定と「営業活動のための支出」勘定という独立した勘定を用いて記録が行われ、決算整理の上で損益計算書のように一つの表にまとめられるものである。これを収支計算書として損益計算書と並ぶ財務表として開示するという制度がシュマーレンバッハ理論及び現行の企業会計から演繹され得るように思う。このような意味の収入・支出計算書は、アメリカではキャッシュ・フロー計算書として公開財務諸表の一つとされており、わが国では上場企業が資金収支表として作成している。ただ、その作成方法は上述のような、仕訳のレベルからその作成を意識したものではない。しかし、少なくとも第三の財務表としての体系を有するアメリカにおいてはこのような「仕訳」がなされるべきではないかと筆者は考えている。

この「営業活動からのキャッシュ・フロー」にいう「営業活動」とは、期間利益の増減（収益・費用）をもたらす営業活動と同様のものを想定しているが、そうした営業活動にどのようなものが含まれるかは、様々な会計理論によって異なっている。筆者もそれなりに考えるところがあるが、そうした会計の実質内容については、形式構造を扱う本稿では触れず、別の機会に改めて論じてみたいと思っている。本稿では、その計算構造が現行の損益計算書と同様に、多面的な内容を織り込めるものとなり得ることを指摘するにとどめておきたい。つまり、わが国の資金収支表やアメリカのキャッシュ・フロー計算書が現に示しているような、営業活動別の現金収支をそれぞれ計算し、最終的に貸借対照表の現金勘定に一致させるという構造である。

そして、さらに強調したいことは、1980年代後半になって初めて現れてきたかに思われる現金収支情報を重視する会計観が、すでに古くから存在していたということである。これは、少なくとも貨幣経済社会では、現金収支に還元して考えることのできる「何らかのもの」を中心とする思考、いわば「貨幣資本観」が会計構造の普遍的前提であることによるものと思われる。

注

- 1) Ernst Walb, *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Eine Grundlegung*, Berlin/Wien 1926. (戸田博之訳『ワルプ損益計算論』〔上・下巻〕千倉書房, 1982・1984年。)
- 2) Eugen Schmalenbach, *Grundlagen dynamischer Bilanzlehre*, 3. Auflage, Leipzig 1925.
- 3) ワルプは前掲書において、コジオールは次の著書においてそれぞれ独自の勤定理論を展開している。
Erich Kosiol, *Pagatorische Bilanz, die Bewegungsbilanz als Grundlage einer integrativ verbundenen Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung*, Berlin 1976.
ここでは、彼らの形式的会計構造論はその勤定理論に依存している。
- 4) Eugen Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 4. Auflage, Leipzig 1926. (土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』森山書店, 1950年。)
Eugen Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 13. Auflage, Köln/Opladen 1962. (土岐政蔵訳『十二版・動的貸借対照表論』森山書店, 1959年。)
以下では第4版を旧版, 第13版を新版と呼ぶ。また, 特に断りのない限り原則として旧版の理論内容を用いる。
- 5) 森田哲彌「シュマーレンバッハ学説における期間利益概念の変化——比較性の原則と合致の原則をめぐって——」『ビジネス・レビュー』第5巻第3号, 1958年2月, 79-93頁参照。
- 6) Eugen Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 4. Auflage, S.98. 土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』81頁参照。
- 7)-8) Eugen Schmalenbach, a.a.O., S.99. 前掲訳書, 82頁参照。
- 9) たとえば, 岩田巖「動的対照表の現金項目」『会計』第59巻第5号, 1950年5月, 1-17頁参照。
- 10) Eugen Schmalenbach, a.a.O., S.97. 前掲訳書, 79頁参照。
- 11) Eugen Schmalenbach, a.a.O., S.119. 前掲訳書, 114頁参照。
- 12) さらにいうと, 給付・費消の本質は価値(有用性及び稀少性)にあるのではなく, 獲得された現金及び費消された現金にあると考えるべきであろう。そうでなくては, 価値が収支額で測定される必然性がないからである。
- 13) 谷端長『動的会計論』森山書店, 1965年, 202頁参照。
- 14) 新田忠誓『動的貸借対照表原理』国元書房, 1987年, 12-13頁参照。
- 15) 普通に考えると, ここでいう給付・費消は成果の「原因」というよりむしろ「結果」というべきであろうが, 本稿では成果のある一つの側面を表すフロー概念, という程度の意味で「原因」ということばを用いている。
- 16) 収入・支出計算書Aは「収入・支出計算書(原因)及びキャッシュ・フロー計算書(結果)」, 給付・費消計算書Bは「給付・費消計算書(原因)及び損益計算書(結果)」と呼ぶべきだが, 便宜上小文字のa及びbの計算書と同じ名前にしておいたものである。
- 17) 収入・支出計算書の〔結果〕は, 現行の企業会計で採用されている複式簿記

- における「現金勘定」に、給付・費消の〔結果〕は「損益勘定」（正確には損益勘定に前期繰越利益を加えたもの）に相当するものであることに留意されたい。
- 18) 対照表Bは、シュマーレンバッハ理論を敷衍して現代の企業会計構造を考える材料として導出したものであるから、筆者が本節で述べたいと考えていること（シュマーレンバッハ理論の形式構造の純化）のためには直接的には関係ない。次節に用いられることとなる。ただ、これが現金勘定を総額で示した残高試算表の形をしていることに注意されたい。
- 19) 費消の場合は省略するが、理論内容は給付の場合と全く同じである。
- 20) 複式簿記の「複式」たる所以は、本稿で示されたように第一に現金のインフロー及びアウトフローが貸借反対に記入され、成果のインフロー及びアウトフローが貸借反対に記入されるところにあり、第二に当該フローの原因と結果も貸借反対側に記入されるところにある（すなわちインフローの原因とアウトフローの結果、そしてインフローの結果とアウトフローの原因が同じ側に記入される）といえる。そして、第三に現金と成果のインフローどおしが貸借反対側に対置され、アウトフローどおしも貸借反対側に対置されるところにあるわけで、いわば三重の複記原理が働いているわけである。そして、これらの原理は最終的な対照表（収入・支出・給付・費消対照表 b コール貸借対照表）の貸借一致をもたらす構造を有しているのである。
- 第一及び第二の理由は現金計算の枠内、成果計算の枠内だけでの複記原則であり、インフローとアウトフロー、そして原因と結果という自然的性格に基づく対置関係を根拠としている。そして第三の理由は、合致の原則から生ずるのであって、これは現金と成果が対置的な関係にあるという認識がシュマーレンバッハに存在することを意味していると思われる。つまり、企業の全存続期間を前提とした場合、現金と成果は互いに互いの別の側面（あるいは同一物の二つの側面）を表すものであるという認識がシュマーレンバッハにはあると筆者は解しているのである。この第三の理由こそが、後に述べるシュマーレンバッハにおける貨幣資本観の根拠であり、さらに第一第二の理由を自然発生的にともないつつシュマーレンバッハの会計構造、ないし複記原理を構成するものであるといえよう。
- 21) 便宜的に、貸借対照表に関し、それに包含される項目がフローないし純フローであると解釈される場合、当該貸借対照表をフロー貸借対照表と呼び、収容される項目がストックであると解釈される貸借対照表をストック貸借対照表と呼べば、ケルン学派の理論においては貸借対照表はフロー貸借対照表であることになる。貸借対照表をストックではなくフローの収容表であると考えることが、動態論と呼ばれる貸借対照表学説の共通点であると筆者は考えている。