

Title	動的貸借対照表の構成
Sub Title	Structure of dynamic balance sheet
Author	高橋, 吉之助
Publisher	慶應義塾経済学会
Publication year	1952
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.45, No.9 (1952. 9) ,p.623(35)- 643(55)
JaLC DOI	10.14991/001.19520901-0035
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19520901-0035

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

生ずる問題ではない。價格的調整策の効果にも存在する。例えば「L. W. ミントの「國際收支攪亂に對する國內的調整」は、これが高度の伸縮的價格制度をもつか或は高度の資源移動性をもつかの場合のみ排除し得るとしつゝ、價格的調整策において、これまで満足すべき解決のないことを卒直に認めるものであつた。(L. W. Mint, *Internal Adjustment to International Disturbances*, from 'Monetary Policy for Competitive Society, 1950, Chap. 4, p. 90) また最近華々しく論争された平價引上げのインフレ抑制効果にも連なる問題として注目されなければならないのである。

(三七・八)

動的貸借對照表の構成

高橋 吉之助

かつてシュマールレンバツへの展開した貸借對照表動的觀が從來の會計理論の中心を財産計算から損益計算へ移行せしめようとし、爾後の會計學研究に大なる寄與と新たな課題とを提供したことは言うまでもない。殊に貸借對照表の構成について示した一覽表は彼のユニークな理論を單的に表明するものであり、多くの學者によつて引用された。

まことに彼が對照表に施した新たな装いは独自のデザインを以て學界を瞠目せしめるものがあつたが、早くも幾つかの強力な批判の矢が此のケルン學派の先覺に向けられ、中にはその理論的致命を制しかねまじき一番もあつたのである。殊に、

一、現金項目に關する解釋の不透明なことは彼の此の部分の論述を讀む者の誰もが認めるところである。動的理論を強固にし、ケルン學派を確立した者は門下の逸足ワルブ教授であるが、彼は實にこの現金項目に對する一義的な解釋が困難であることを指摘して、こゝに理論的に一貫した動的貸借對照表觀を樹立した。しかしそれは師シュマールレンバツとは異なる出發點に立つものであつたことは注意を要する。

二、貸借對照表の兩側の合計が如何にして一致するかと言ふ點が必ずしも明かでない。従つて又、期間利益が貸借

對照表に計上せられる根據も示されてゐない。貸借對照表の構造を残りなく解明せんとするならば、利益がこの表自體から獨立に計算せられる論理を無視してはならない。貸借對照表自體が所謂財産計算法による損益計算の獨自の形式であることを看過し、従つて利益計上に關する説明を缺いてゐる點が彼の動的觀の致命的な缺陷であつたのである。そしてこれらの缺陷を指摘する者はあつても少くとも彼自身の論理に立脚して之を補完する者は永く現われなかつたやうである。彼の著「動的貸借對照表」はこうした點に何等の改訂を見ず版を重ねて行つた。不幸な戰爭が暫く彼の交通を斷つた後、最近我々が手にし得たものは、彼國の經濟事情を生々しく傳えるやうな、裝幀も用紙も舊版の面影だにない第十版（一九四七年刊）であつたが、しかしその内容にはじめて著しい改刻の跡を見出したのである。では行丈の合ぬと批判された彼の理論のデザインが戦後どのように裝を改めたであろうか。

本稿はその貸借對照表の構成に關する彼の改訂の跡を検討し、加えて、少くとも彼自身の論理に基いて、聊か補正を試みたいと思ふ。

二

彼によると、損益計算制度の本質を知らんとするためには、最も單純な計算形式から出發すべきであるとして、收入支出計算が同時に損益計算となる場合、即ち收入が同時に收益となり、支出が同時に費用となる場合を例を擧げて説いてゐる。

或る市の代理人が某外國商社のために小賣商に家庭用器具を卸してゐるとする。代理人は、右の商社が指定した商

店にだけ品物を卸すこと、そして更に他の顧客、就中新規の小賣商店を商社に紹介することを命ぜられてゐる。顧客へのサービスを迅速ならしめるため幾何かの商品を預つてはゐるが、賣上代金を回収する権利は彼に與えられてゐない。こうして彼は販賣手数料を月々收入として受取り、その額はすべての必要諸経費を支拂つてなお餘りあるものとする。一年間における彼の現金出納簿の收入支出を項目別に要約して示せば次の如くなつた(第一表)。この支出項目の中に「支配人給料」とあるのは彼代理人が自己の働きに對する報酬として月々二五〇マルク宛引出したものである。従つて彼の所得はこの給料三、〇〇〇マルクと企業家利潤一、三〇〇マルクとから成るわけである。

現金出納簿		損益勘定	
(収入)	(支出)	受取手数料	11,000
RM 11,000	RM 2,000	賃料	2,000
受取手数料	賃料	燈房除代賃	300
	燈房除	配人給料費	500
	家電暖掃運	支雜	600
	支配人給料	現金現在高	1,000
	支雜		3,000
	現金現在		2,300
			1,300
			11,000
			11,000

現金勘定		資本勘定	
1,300	1,300		
現金勘定	資本勘定	場合純利益一、三〇〇マルク	
		がこの損益勘定において自動的に算出される。	

第一表
第二表
第三表
第二の決算勘定 (Abschlusskonto) として残高勘定 (Bilanz) が成立するであろう(第三表)。
動的貸借對照表の構成

此の貸方に示された資本勘定は周知の如く複式簿記の原則に従つて処理され、営業主はあたかも局外者 *et Fremder* であるかの如く取扱われる。彼が金を營業に投下すると、その金は資本勘定に貸方記入される。もし營業主が年度利益を現金で引出さずに營業内に留保せしめるならば、これがやはり資本勘定に貸方記入される。新營業年度の開始にあつて、勘定を再開すると、元帳上に次の二個の勘定が現われる(第四表)。

現金勘定		現金勘定	
残高勘定	1,300	資本勘定	
		残高勘定	1,300

現金出納簿		現金出納簿	
(収入)		(支出)	
現金期首在高	1,300	家賃	2,000
受取手数料	14,000	電燈	400
		暖房	600
		掃除	600
		運賃	1,400
		支配人給料	3,000
		雑費	3,800
		資本	600
		現金現在高	2,900
			<u>15,300</u>
			<u>15,300</u>

新營業年度において代理人は純収入支出計算を以て自己の所得を見出したと假定する。前年度と同じ要領で今年度の現金出納簿を整理して示せば第五表の如くなる。

この各金額の中で支出側に「資本六〇〇マルク」とあるのは、代理人が營業から受取る支配人給料三、〇〇〇マルクだけでは足りずに現金六〇〇マルクを引出したことを示す。このため資本勘定は第六表の如く變化する。

現金現在高以外の現金出納簿の各金額は本年度の「成果實現に關係ある」(*erfolgswirksamen*) 金額であり、それらは元帳のそれぞれの勘定口座に轉記され、次いで損益勘定に移記され、他方、成果實現に關係なき残高 (*Die nicht erfolgswirksamen Salden*) は残高勘定に移記されるから、この第二營業年度の損益勘定及び残高勘定は第七表の如くなる。

資本勘定		損益勘定	
現金勘定	600	受取手数料	14,000
		賃料	2,000
		電燈	400
		暖房	600
		掃除	600
		運賃	1,400
		支配人給料	3,000
		雑費	3,800
		残高(純利益)	2,200
			<u>14,000</u>
			<u>14,000</u>

現金勘定		資本勘定	
現金勘定	2,900	資本勘定	700
		損益	2,200
			<u>2,900</u>
			<u>2,900</u>

資本勘定		資本勘定	
		残高勘定	2,900

第三年度のはじめに勘定が再開される際、この二、二〇〇マルクの利益は資本勘定に貸方記入されるから、資本勘定は二、九〇〇マルクになる(第八表)。

なお、ここに掲げた取引例では、すべての収益が現金で入つて來、すべての費用が現金で出て行くから、残高勘定の借方は

現金在高のみから成るわけである。ところが現金在高の代りに振替爲替、預金、當座預金の現在高がそこに現われても、その本質において少しの變化もなし。それらは全て支拂手段 (*liquide Mittel*) 即ち支拂の用に供されることをその目的とする資産を表わしてゐる (*sie alle stellen liquide Mittel, d.h. Aktiva dar, deren Zweck ist, als Ausgaben zu dienen*)。即ちそれらは支拂準備 (*Ausgabebereitschaft*) の現在高である。(註2)

(註1) ein Stadtvertreter

(註2) Eugen Schmalenbach: Dynamische Bilanz 10 durchgesehene Auflage 1947, S. 18~21.

なお、第八表に掲げた資本勘定は原書には示されてないのであるが、説明の便宜のため、筆者に於いて挿入した。

助的貸借対照表の構成

かくしてこの支拂手段は貸借対照表の積極側(借方)に、また前記の資本勘定は消極側(貸方)に現われ、これら兩者の残高は、収入支出計算が費用収益計算となる途中の未経過金額(die Schwebenden Posten)とは、無關係なものである、とシヤマーレンバツハは説く。^(註3)

ではこの未経過金額とは如何なるものか。もし前記の代理人がタイプライターを一臺三〇〇マルクで購入したとして、当期の損益計算においてその全額を費用に計上するとしたら、不當であると考へるに違いない。假りにこの耐用命数が三年であると見積るならば、今年度費用となしうる額は高々一〇〇マルクであり、残り二〇〇マルクは未経過である(Bleiben in der Schwebe)。そしてこの未経過の部分は貸借対照表に所屬するものである。

同様にもし六〇〇マルクを支拂つて買った燃料のうち年度末に一〇〇マルクに相當する使い残がある場合、當年度の損益計算は五〇〇マルクだけを負擔し、一〇〇マルクは未経過であるから、これを貸借対照表において繰越すこととなる。

また問屋業において年度末に一、二〇〇マルクの正規に受取りうる未收手數料が存する場合、これは損益計算に収益として計上すべきである。しかしこの一、二〇〇マルクは現金を受取つてはゐないから現金計算以外において把握され、即ちそれはやはり一の未経過金額(schwebenden Posten)として貸借対照表の借方項目(Aktivum)となる。

繼續企業の決算貸借対照表即ち動的貸借対照表に現われる項目は、既に述べた支拂準備金額(Posten der Ausgabebereitschaft)と資本勘定(Kapitalkonto)の外、この未経過金額(Schwebende Posten)である。そして動的貸借対照表において我々が特に注意を拂わねばならぬものはこの未経過金額なのである。^(註4)そしてこの「未経過」という詞について彼は、通常の慣用語としてはこの表現はなるほど貸借対照表借方側の比較

的小部分(例えば「未経過保険料」という如き)に限定して用いられる。しかし支拂準備及び資本に關する金額を除くと、貸借対照表のすべての金額は、すれも未経過の状態(Schwebenzustand)にあることが實はその本來個々の特徴なのである。よつて未経過金額(Schwebende Posten)という表現は、専門用語に概念を與える際に常にとるの狭い意味ではなく、各人が善意を以てより廣い意味において理解されるよう希望してゐる。^(註5)さてそこでこの未経過金額には如何なる種類があるかを列擧せねばならぬが、それは次節で筆者が取り上げる諸點

第九表 貸借対照表 (舊版)

1 支出・未費用 購入設備, 試験研究費, 設立費用, 未使用材料, 前拂費用	6 費用・未支出 買掛金, 未拂税金, 未拂利子
2 支出・未収入 貸付金, 商業における 手持商品, 出資, 買入 有價証券, 固定資産の 廢殘價值, 土地	7 収入・未支出 借入金 資本金
3 給付・未費用 自家製機械設備 自家消費製品・半製品 ・副産物	8 費用・未給付 自家修繕引當金
4 給付・未収入 賣掛金	9 収入・未給付 前受収益
5 貨幣	

貸借対照表 (改訂版)

1 支拂手段 現金, 預金, 郵便爲替券	1 資本勘定 資本金 留保利益
2 支出・未費用 購入設備, 試験研究費, 設立費用, 未使用材料, 前拂費用	2 費用・未支出 買掛金, 未拂税金, 未拂利子
3 支出・未収入 貸付金, 商業における 手持商品, 出資, 買入 有價証券, 固定資産の 廢殘價值, 土地	3 収入・未支出 借入金
4 給付・未費用 自家製機械設備 自家消費製品・半製品 ・副産物	4 費用・未給付 自家修繕引當金
5 給付・未収入 賣掛金	5 収入・未給付 前受収益

を除くと、舊版とは大した變化は見られず、説明はむしろ簡略になつてゐる。(註6) 舊版の此の部分の解説は既に多くの論者によつて行われたところでもあるから、こゝでは新舊兩版における彼の貸借對照表の構成を示す一覽表を掲げて以下の考察に資することとする(第九表。表中ゴシック活字は改訂の跡を瞭然たらしめるべく筆者に於いて試みた)。

(註6) E. Schmalenbach a. a. O. S. 26.

(註4) (註16) E. Schmalenbach a. a. O. S. 22.

(註9) E. Schmalenbach a. a. O. S. 26~31.

舊版は第七版の邦譯(土岐政藏氏譯「動的貸借對照表論」)に據つた。

三

舊版で彼は動的對照表上の現金及び支拂手段を以て、収入支出にして収益費用とならず結局は支出収入となつて消滅する一の特異な項目であると説明した。

「營業に必要な現金は根底においては機械、材料、工具のような他の經濟手段と異なるものではない。だが貨幣は買われたものでないという點で違ふのである。これのために貨幣は支拂われてはいないのである。だがそれにも拘らず貨幣はその意味を汲んで解釋されねばならない。即ち貨幣もまた同様に買われまたは交換されて得たものと考えるのである。かく見てくると貨幣の所有は支拂に基いたものとなる。貨幣の所有は恰も或る物を買つたが使わなかつた場合と同様の給付をあらわすものである」(註7)

かように現金を収入支出の詞で、乃至は未經過項目の一種として説明しようとして、譯の解らぬ表現をした。新版

第十表

開始殘高勘定(第三表から)	現金現在高.....1,300	資本勘定.....1,300
決算殘高勘定(第七表)は	現金現在高.....2,900	資本勘定.....2,900
資本勘定の昨年度の増加.....		1,600
昨年中に行われた資本引出.....		600
従つて昨年度利益.....		2,200

動的貸借對照表の構成

ではこれが誤りであつたとして前述の如く、未經過金額に無關係なものであると解するに至つてゐる。ただし動的理論からすれば現金は収入支出計算の結果を意味するものであつて、現金自體を収入支出の詞で解しようとするとは無意味なのである。ゆゑに彼の右の改訂は當を得てゐると思ふ。

さらに損益會計實踐上、収入支出は現金の増加減少のみについてこれを言うのではなく、銀行預金等も現金と同等に取扱われてゐる。この點を考慮して従來の「貨幣」から「支拂手段」に表現をかえたらしい。

ところが資本勘定はどうであろうか。前記の彼の説明によれば、これは營業に拂込まれた企業主の出資金及び純利益の留保分から成るといふ。このことに關聯して貸借對照表による損益計算について彼は次の如く述べてゐる。

代理人はまづ自己の現金出納簿の個々の金額を分類してそこから損益勘定を組立ててゐるのであるが、もしも損益勘定による損益計算を放棄し、單に殘高項目から成果を知りたいという場合には、前記の第三表の開始殘高勘定(開始貸借對照表)と決算殘高勘定(決算貸借對照表)(第七表)とによつて、速かにこの目的を達成できよう(第十表)。

かくして商人は單純な殘高比較によつても利益を見出すことができる。この方法は單式簿記を使用する場合に普通行われる方法であるが、それは商人が費用の構成を明らかにし得ぬという重要な缺點を持つてゐる。(註8)

また曰く、期間（損益）計算を貸借対照表だけによつて行う場合は、資本勘定の期首在高から、期間中に企業主が個人的に引出した額を控除し、資本の追加拂込があつた場合はこれを加算し、そしてこの結果を期末の資本勘定の在高と比較することによつて損益が計算される。即ちこの差額が利益であり、もし期末の資本在高の方が小であれば損失である。^(註9)

即ち期首と期末の資本勘定の比較という形で貸借対照表による損益計算がなされるというのである。

かく本書で隨處に貸借対照表による損益計算に觸れてゐるのは、動的對照表の損益計算機能を看過してゐるといふ舊版に對する批判に應える積極的な意圖を示すものである。だが右の論述がさきに掲げた計算手續から見果して矛盾なきものであろうか。というのは、さきに「利益は勘定の再開に際して資本勘定に貸方記入される」と述べてゐることよりして、手續上、右の例示（第十表）にある決算残高勘定貸方の「資本勘定」がいきなり当期純利益二、二〇〇マルクを合算した二、九〇〇マルクとなつてゐるのは明らかに右の説明に反する。これが二、九〇〇マルクとなるのは翌期首の開始残高勘定に於いてでなければ説明と手續は一致しない。

尤も、シュマーレンバッハのこの箇處を厚意的に解する讀者があつて、利益を資本の部に加算して示すことは、たとへ計算手續上では次期の勘定再開に際して行われるべきとしても、貸借對照表の表示手續としては批難すべき程の誤謬ではない、と或は辯護されるかも知れない。勿論會計實踐において計算處理と報告との間に手續上の弾力性を認めることを否定せんとするものではない。注意すべきはこゝでかゝる會計實踐上の弾力性を問題としてゐるのではない。右の手續上の曖昧さの中に實は動的對照表に對するシュマーレンバッハ自身の重大な認識の不徹底が潜んでゐることを看取しうるからである。

まづ、資本勘定に計上される企業主出資額即ち資本金であるが、動的理論の立場からこれを如何に解すべきであらうか。舊版においては次のように説明してゐた。

「支出と収入に基かない費用と給付とがある如く、費用と給付とを成さぬ支出と収入とがある。給付の對價とならぬ収入はより多い。先づ第一に資本の拂込を擧げねばならぬ。なるほど出資者は彼の出資せる企業から利益という一の給付を期待する。しかし利益は費用と給付との結果であつて、吾々が考ふる如き給付のものではない。利益はもとより費用ではない。ゆゑに資本の拂込はこれを經營給付の對價とみるべきではない。借入金の場合も同様である。

借入金の受入は収入であるが我々が考ふる如き給付を意味しない。他方此に對應する支出、即ち資本の拂戻しや、借入金の返済は費用ではない」「すべてこれらの支出は利益計算上は顧みられない。それは貸借對照表には現われるが、損益計算には後にも前にも現われない。」「かくて資本の拂込額は借入金と共に「収入にして未だ支出ならざるもの」として貸借對照表上に現われると述べてゐるのである。^(註10)しかるに新版では前掲第九表に見る如く借入金のみをこの分類に掲げ、拂込まれた資本金は「資本勘定」として前者と區別し、且つこれが未經過金額とは無關係であるからそのまま貸借對照表に現われると改めてゐる。この説明が承認されるためには、新版に所謂「資本勘定」が「収入にして未だ支出ならざるもの」と如何に異なるのか、が積極的に解明されなければならない。ところがそのような説明はまづ見當らない。勿論、この解明のないのが當然であつて、けだし動的對照表の立場からは、資本金も、營業を將來閉鎖した場合に企業主に返却しなければならぬ貨幣額であるから、「収入・未支出」の額である。たゞ借入金は法律上將來一定の支拂期日を以て拘束されるに對して、資本金の方は原則として何等このような拘束を受けぬという相違があるにしても、將來の支出である點では同一項目とならざるを得ない。

次に、同じく「資本勘定」に含まれるという当期「純利益」であるが、これは「収入にして未だ支出ならざるもの」と言うことはできぬ。

シュマーレンバッハも取引例示の説明に入る前のところで「収入が同時に収益となり、支出が同時に費用となる場合、最初の現金在高が零であるならば、決算に際して現金在高は同時に利益となる」と述べてゐる。^(註11)だから第二表残高勘定の貸方一、三〇〇マルクは第一年度の利益である。また貸借対照表による損益計算を、わざわざ「資本勘定を比較する方法なり」として説明したが(第十表)、既に彼が示した第七表残高勘定の貸方には第二年度の純利益が「損益二、二〇〇」と現われてゐるのである。しかも此額を第十表では何故資本勘定に一括したのか。前述の如く、排込資本は「収入・未支出」であるが、純利益は「収入・未支出」ではない。逆にまた資本は純利益ではない。

かくて動的貸借対照表上その性格を異にする資本金と純利益とを資本勘定として一括することは彼の動的計算論理を破るものに外ならず、かゝる表示を許容することは従つて眞の引倒しとなる。資本金と純利益とははつきり區別されねばならぬのである。

そこで問題はこの「資本勘定」という項目の處置である。資本勘定はその主體をなす資本金が「未経過金額とは無關係」などところか、實は収入・未支出という未経過金額に屬するとなると、資本勘定を貸借対照表上に設ける意味は殆んど消えて了らう。

そこでいま資本金を収入・未支出の項へ移して資本勘定を對照表上から抹殺することにしよう。すると純利益は何處に掲げたらよいであろうか。これについてシュマーレンバッハにその解答を求めることは無理である。けだし彼は新版においてようやくこれを資本勘定の貸方金額として位置付けてきたのであるから、資本勘定の存在を否定される

においては彼の貸借対照表は舊版と同様、純利益の表示されない、従つて損益計算機能の認められぬ對照表へ逆戻りせざるを得ない。

純利益は純利益として計上すればよいのである。もともと、さきの支拂手段と並んで動的對照表上、未経過金額に無關係な項目となるものは實にこの純利益なのである。けだし純利益は収益費用計算の結果であり、従つて動的對照表上はそれ自體説明を要しない項目なのである。

想うに資本勘定という動的對照表の構成要素としては獨自性のない項目をシュマーレンバッハが持出したのは「純利益」がそのまゝ動的對照表の一項目たりうるといふ右の論理が未だ彼にとつては充分認識し得ぬところであつたがためではなからうか。説明し得ぬ純利益を動態論上似而非なる資本金との抱き合せにおいて處理しようとして、資本勘定の登場となつたらしいのである。かくて新版においても依然純利益の位置付けは爲されて居らず、貸借對照表上の貸借が平均する關係は未だに解明されてない。彼は貸借對照表の特質を二つ擧げた。^(註12)

一、成果計算における未回収金額(die nicht ausgelösten Posten)が明確に計上してあること。

二、經營における力の倉庫(Kraftspeicher)として、貸借對照表がその力の構成を表示すること。

しかし乍ら右の如く純利益の位置付けが充分でなかつたところから、決算貸借對照表の特質として重要な損益計算機能がこゝに看過されて了つてゐる。

以上、筆者の理解に誤りないとするならば、改訂版に見るシュマーレンバッハの動的貸借對照表の構成は或る點で進歩し、或る點ではむしろ後退を示してゐると看取される。

そこで、以下彼の動的理論の足場に立って、試みにこれを補足してみたいと思ふ。

- (註7) E. Schmalenbach: Dynamische Bilanz 1933. S. 118~119. 土岐政藏氏邦譯「五五頁」。
- (註8) E. Schmalenbach: a. a. O. 10 durchgesehene Auflage 1947. S. 21.
- (註9) E. Schmalenbach: a. a. O. S. 33.
- (註10) E. Schmalenbach a. a. O. 1933. S. 123. 土岐政藏氏邦譯「一六四頁」。
- (註11) E. Schmalenbach: a. a. O. 10 durchgesehene S. 18.
- (註12) E. Schmalenbach: a. a. O. S. 33.

四

シュマーレンバッハは、今日の損益計算を支出と収入とにかゝりわらしめてこれを理解しようと努力してゐる。即ち支出又は収入であつて、期間損益計算に費用または給付(収益)として計上されない部分が貸借対照表に現われるものであるという考え方がその根底になつてゐるのであつて、これに、給付又は費用であつてなお収入または支出とならない項目、支出又は収入で將來の収入又は支出を以て解消し損益計算に關係のない項目を附加して、貸借対照表の構造を説明しようとする。換言すれば、これらの項目は何れも期間的損益計算の立場から、その期間の損益部分に關係のない項目を次期の損益計算に引継ぐべきものであつて、貸借対照表はその連結環として把握され、それは全く期間損益計算の補助手段となつてゐるのである。

従つて動的貸借対照表の成立の前提には収入支出計算と給付費用計算との二つの計算が横たわつてゐることが理解される。そこで、まづ収入支出計算の分析から入ることとしよう。それはシュマーレンバッハも暗示してゐるところであつたが、彼がこの分析を充分行なかつたところに理論の不透明性を露呈したのである。

収入 - 支出 = 支拂手段 (1)

此の式は獨立の計算單位としての企業乃至經營における支拂手段の收支を表わすものであるが、その左邊にある「収入」は支拂手段の増加を意味し、同じく「支出」は支拂手段の減少を意味し、そして右邊の「支拂手段」はその結果としての支拂手段の現在高を示すものであることは言うまでもない。ゆゑにこの「収入」にしても「支出」にしても支拂手段そのものではない。「収入」は支拂手段の増加した原因を、「支出」は支拂手段の減少した原因を表わすものであり、かゝる收支原因の結果として支拂手段の現在高が右邊に現われてゐるものと見ることが出来る。支拂手段そのものを示すのは、この右邊にある支拂手段現在高だけである。即ち「収入」及び「支出」は、支拂手段の現實の増減とは別個に、しかしこれと並んで、その増減が如何なる理由によつて生じたかの原因計算における抽象的項目である、と解される。

さて、右の第一式に基いて某企業の第一期決算を行うと假定する。すると左邊の抽象的項目は、損益計算の立場から次の二種に大別しうる。

一、損益計算において、給付は原則として収入に基いて計上され、費用は支出に基いて計上されるから、「収入」の中には、収入にして給付たるもの(「収入・給付」)があり、支出の中には、支出にして費用たるもの(「支出・費用」)がある。

二、しかし収入の中には、此のほか、損益計算に關係しないものがある。資本の拂込、借入金を受入による収入等がそれである。これらは將來同額を返還する關係にあるから、給付には關係ない。かような収入は所謂「収入・未支出」と呼ばれるものである。

支出の中にも損益計算に關係のないものがあつた。貸付金投資のための支出等がそれで、これはやはり將來同額が返却戻入される關係にあるから、費用に影響はない。かような支出は所謂「支出・未収入」である。即ち収入は「収入・給付」と「収入・未支出」、支出は「支出・給付」と「支出・未収入」の二種に分れる。

$$\begin{aligned} \text{収入} &= \text{収入} \cdot \text{給付} + \text{収入} \cdot \text{未収入} \dots\dots\dots (2) \\ \text{支出} &= \text{支出} \cdot \text{給付} + \text{支出} \cdot \text{未収入} \dots\dots\dots (3) \end{aligned}$$

従つて(1)式は次の如くなる。

$$(\text{収入} \cdot \text{給付} + \text{収入} \cdot \text{未収入}) - (\text{支出} \cdot \text{費用} + \text{支出} \cdot \text{未収入}) = \text{支拂手段} \dots\dots\dots (4)$$

このうち「収入・給付」の中には当期の給付たる収入(「収入・当期給付」)のみならず、第二期以後に至つて給付となる収入(「収入・未給付」)もあつたとする。また「支出・費用」の中にも当期の費用たる支出(「支出・当期費用」)の他に後期に至つて費用となる支出(「支出・未費用」)があつたとする。すると次の式が成立する。

$$\begin{aligned} \text{収入} \cdot \text{当期給付} + \text{収入} \cdot \text{未給付} &= \text{収入} \cdot \text{給付} \dots\dots\dots (5) \\ \text{支出} \cdot \text{当期費用} + \text{支出} \cdot \text{未費用} &= \text{支出} \cdot \text{費用} \dots\dots\dots (6) \\ \text{この(5)式を(4)式に代入すると} \\ (\text{収入} \cdot \text{当期給付} + \text{収入} \cdot \text{未給付} + \text{収入} \cdot \text{未収入}) &- (\text{支出} \cdot \text{当期費用} + \end{aligned}$$

$$\text{支出} \cdot \text{未費用} + \text{支出} \cdot \text{未収入}) = \text{支拂手段} \dots\dots\dots (7)$$

次に、本例の如き場合において、損益計算と収入支出計算との關係から当期の給付一般について考えてみると、左のようなものがある。

一、当期の収入にして当期の給付となるもの。これは右に掲げた「収入・当期給付」である。

二、当期の給付にしてその収入が後期に至つて行われるもの(「給付・未収入」)。

三、当期の給付にして同時に当期の費用となるもの(「給付・費用」)。

これは、一部門乃至一工程において生産された給付が同一企業内の他の部門において同一期間に原料として消費される場合である。シュマレーンバツもかつて述べた如く、この種の給付と費用とを計上すると否とは期間損益そのものには影響はない。たゞ利益を構成する給付と費用との總額に相違が生ずることとなる。即ち損益計算上、当期の給付、当期の費用に同じ額が追加されるに過ぎない。

四、当期の給付にしてその額が後期に至つて費用となるもの(「給付・未費用」)。

或る部門で生産された給付が同一企業内の他の部門において數期間に汎つて使用される場合、引渡した部門では引渡價額による「当期の給付」が発生し、受入れた部門では同額の後期の費用(「未費用」)が発生する。

此の企業でも、これら四箇の種類の当期の給付が発生したとする。

$$\text{収入} \cdot \text{当期給付} + \text{収入} \cdot \text{未収入} + \text{収入} \cdot \text{給付} \cdot \text{費用} + \text{収入} \cdot \text{給付} \cdot \text{未費用} \dots\dots\dots (8)$$

同様に、右に準じて損益計算と収入支出計算との關係から、本例の如き場合における当期の費用一般について見ると、左の如きものがある。

- 一、當期の支出にして當期の費用となるもの。これはさきに掲げた「支出・當期費用」である。
 - 二、當期の費用にしてその支出が後期に至つて行われるもの（費用・未支出）。
 - 三、當期の費用にして同時に當期の給付となるもの（費用・給付）。
- これは前記「當期の給付」の三で述べた場合であり、「一方」「當期の給付」に追加されると、他方で「當期の費用」に追加されねばならぬ。

四、當期の費用にしてその額が後期に至つて給付となるもの（費用・未給付）。

當期に屬すべき費用の見越計上をなし、これが後期で自己の經營の給付によつて行われる場合である。たとえば修繕の必要の生じた期にその修繕費を見積り計上し、後期にその修繕が同一經營によつて行われるべき場合である。此の企業でも、これら四箇の種類の當期の費用が発生したとする。

$$\text{支出} \cdot \text{當期費用} + \text{費用} \cdot \text{未支出} + \text{費用} \cdot \text{給付} + \text{費用} \cdot \text{未給付} = \text{當期の費用} \dots\dots\dots (9)$$

⑧式及び⑨式を整理して

$$\begin{aligned} &\text{収入} \cdot \text{當期給付} = \text{當期の給付} - \text{給付} \cdot \text{未収入} - \text{給付} \cdot \text{未費用} - \text{給付} \cdot \text{費用} \\ &\text{支出} \cdot \text{當期費用} = \text{當期の費用} - \text{費用} \cdot \text{未支出} - \text{費用} \cdot \text{未給付} - \text{費用} \cdot \text{給付} \end{aligned}$$

⑨式に代入すると

$$\{ \text{當期の給付} - \text{給付} \cdot \text{未収入} - \text{給付} \cdot \text{未費用} - \text{給付} \cdot \text{費用} \} + \text{収入} \cdot \text{未給付} + \text{収入} \cdot \text{未支出} - \{ \text{當期の費用} - \text{費用} \cdot \text{未支出} - \text{費用} \cdot \text{未給付} - \text{費用} \cdot \text{給付} \} + \text{支出} \cdot \text{未費用} + \text{支出} \cdot \text{未収入} = \text{支拂手段}$$

$$\therefore \text{當期の費用} + \text{支拂手段} + \text{支出} \cdot \text{未費用} + \text{支出} \cdot \text{未収入} + \text{給付} \cdot \text{未費用} + \text{給付} \cdot \text{未収入} + \text{給付} \cdot \text{費用} = \text{當期の}$$

$$\text{給付} + \text{費用} \cdot \text{未支出} + \text{収入} \cdot \text{未支出} + \text{費用} \cdot \text{未給付} + \text{収入} \cdot \text{未給付} + \text{費用} \cdot \text{給付}$$

このうち、右邊の「費用・給付」と左邊の「給付・費用」とはその額が既にそれぞれ「當期の給付」及び「當期の費用」の中に含まれてあり、且つさきと述べたところより明らかな如く、その性格上これを相殺除去して差支えなし。従つて右の式は次の如くなる。

$$\begin{aligned} &\text{當期の費用} + \text{支拂手段} + \text{支出} \cdot \text{未費用} + \text{支出} \cdot \text{未収入} + \text{給付} \cdot \text{未費用} + \text{給付} \cdot \text{未収入} \\ &= \text{當期の給付} + \text{費用} \cdot \text{未支出} + \text{収入} \cdot \text{未支出} + \text{費用} \cdot \text{未給付} + \text{収入} \cdot \text{未給付} \dots\dots\dots (10) \end{aligned}$$

$$\therefore \text{當期の給付} - \text{當期の費用} = \{ \text{支拂手段} + \text{支出} \cdot \text{未費用} + \text{支出} \cdot \text{未収入} + \text{給付} \cdot \text{未費用} + \text{給付} \cdot \text{未収入} \} - \{ \text{費用} \cdot \text{未支出} + \text{収入} \cdot \text{未支出} + \text{費用} \cdot \text{未給付} + \text{収入} \cdot \text{未給付} \} \dots\dots\dots (11)$$

この式の左邊を一表にすれば損益計算書となることは明らかである。

しかもこの當期の給付と費用の差額たる純損益額は、右邊の支拂手段、支出・未費用、給付・未費用、給付・未収入及び支出・未収入の總計と収入・未給付、費用・未給付、費用・未支出及び収入・未支出の總計との差額に一致することがこの⑩式によつて證明される。この左邊によつて作成されたものが貸借対照表に他ならない。即ち當期の給付が當期の費用を超過する場合は、

$$\begin{aligned} &\text{當期の給付} - \text{當期の費用} = \text{純利益} \quad \text{又は} \quad \text{當期の費用} + \text{純利益} = \text{當期の給付} \dots\dots\dots \text{損益計算書} \\ &(\text{支出} \cdot \text{未費用} + \text{給付} \cdot \text{未費用} + \text{給付} \cdot \text{未収入} + \text{支出} \cdot \text{未収入} + \text{支拂手段}) - (\text{収入} \cdot \text{未給付} + \text{費用} \cdot \text{未給付} + \text{費用} \cdot \text{未支出} + \text{収入} \cdot \text{未支出}) = \text{純利益} \quad \text{又は} \quad \text{支出} \cdot \text{未費用} + \text{給付} \cdot \text{未費用} + \text{給付} \cdot \text{未収入} + \text{支出} \cdot \text{未収入} + \text{支拂手段} = \text{収入} \cdot \text{未給付} + \text{費用} \cdot \text{未給付} + \text{費用} \cdot \text{未支出} + \text{収入} \cdot \text{未支出} + \text{純利益} \dots\dots\dots \text{貸借対照表} \end{aligned}$$

貸借對照表

支出・未支出	費用・未費用	純利
給付・未給付	収入・未収入	益
給付・未給付	支出・未支出	
給付・未給付	給付・未給付	

なお、この貸借對照表は營業第一年度末において作成されたので、その「収入・未給付」は當期の収入にして未だ給付ならざる部分のみが計上される關係にあつたが、繼續經營中の一期間末における貸借對照表では、其期以前に行われた収入にして未だ給付ならざる額から、其期の損益計算上給付に解消される部分が控除され、其期の収入にして其期の給付ならざる部分をさらに此に追加したものが「収入・未給付」を構成することは言うまでもない。同様のことがその他の所謂未經過項目についても言いうる。従つて前掲の「當期の給付」の發生について四個の場合を擧げたが、これが繼續經營中の一期間においては、この他に前期から繰越された「収入・未給付」より當期の給付となる場合が存し、同じく「當期の費用」についても、前記四個の場合の他に、前期から繰越された「支出・未費用」より當期の費用となる場合があるわけである。

これを要するに、損益計算上給付及び費用はそれぞれ収入及び支出に基いて計上されることを原則とする。そこで既に行われた収入支出計算を分解して、その中から給付費用部分を抽出し、さらに此の収入支出計算に現われぬ將來の収入支出を基礎とする給付費用、並に、全く収入支出に解消されぬ給付費用をこの計算に追加することによつて、當期の給付費用を確定すると、爾餘の項目が集計されて一表となる。これが動的貸借對照表である。

即ち本表を構成する各要素は、期間損益計算に解消されないで企業内に留保されてゐる價值部分であり、それらは期間損益とならぬ収入支出及び期間損益とならぬ給付費用部分から成るから、損益計算と収入支出計算との期間的な

喰違ひを結び付ける連結環の機能がこゝに示される。

且つその成立過程に見られるごとく支拂手段乃至現金項目は本來収入支出計算の結果として何等説明するを要しないことが知られるとともに、純損益が損益計算書と貸借對照表とにおいて二面的に把握される關係や、貸借對照表はこの純損益を加えてはじめて貸借平均することも、こゝに證明しえたと思う。

(註) かつて岩田巖教授は動的貸借對照表における現金項目の位置付けに關聯して、この對照表の成立論理を説明された。(雜誌「會計」第五十九卷第五號)

これによつて動的對照表における現金(支拂手段)の意味や、純損益を加減してこそその貸借が平均する關係が明らかにされたことは、私自身大いに教えられるところがあつた。就中、計算式の展開を以て示された貸借對照表成立の過程は興味深く拜見したものである。

ただ件の「純利益」が、ここでは給付費用計算の結果として、はじめから計算式の一方に現われているのであるが、私は、支拂手段及び各未經過項目が貸借對照表の積極側及び消極側に集計される際、その貸借差額としてこの純利益が現われるという計算關係を説明し、以てシュマーレンバッハの説明に缺けていた貸借對照表の持つ損益計算機能をより明瞭ならしめんとし、本稿の如き方法を探つた次第である。

(一九五二・七・二七)