

収入支出観の萌芽

——シュマーレンバッハの動的貸借対照表論——

上野清貴

- I はじめに
- II 静的・動的・二元的貸借対照表
- III 利益の概念
- IV 旧版における動的貸借対照表の構造
- V 新版における動的貸借対照表の構造
- VI 旧版・新版比較と会計思考の再検討
- VII むすび

I はじめに

周知のように、これまで会計観ないし利益観として「資産負債観」(asset and liability view) および「収益費用観」(revenue and expense view) が提唱されてきた。これらをはじめて提起したのは、1976年に公表された米国財務会計基準審議会 (FASB) の『討議資料』(Discussion Memorandum) である。これによれば、それらは次のように解説されている。

資産負債観では、利益は1期間における企業の純資源の増加分として測定される。この利益観の主要要素は資産と負債であり、資産は企業の経済的資源として定義され、負債は経済的債務として定義される。他の諸要素の概念はこれらから派生することになり、資本は資産と負債の差額として定義され、収益はその期間における資産の増加または負債の減少として、また、費用はその期間における資産の減少または負債の増加として定義される (FASB (1976) para. 34)。

これに対して、収益費用観では、利益は1期間における収益と費用の差額として定義される。この利益観の主要要素は収益と費用であり、収益は企業の利益稼得活動からのアウトプットとして表され、費用は利益稼得活動に対するインプットとして表される。それゆえ、この利益観では、収益は成果を意味し、費用はそれを獲得するための努力を意味することになり、それらの認識と測定に関して、収益と費用の対応が非常に重要となる (FASB (1976) paras. 38, 39)。

『討議資料』の段階では、資産負債観および収益費用観は平等に取り扱われていたが、その後のFASBおよび国際会計基準委員会 (IASB) や国際会計基準審議会 (IASB) の会計基準は、資産負

債観を中心として規定されてきた。それでは、資産負債観に基づいてすべての会計基準が規定されているかという点、必ずしもそうではない。各会計基準に収益費用観が組み込まれているのが現状であり、現在の会計基準は資産負債観と収益費用観の混合的会計観である。これは、資産負債観および収益費用観がそれぞれ会計現象を統一的に説明できないことを意味している。

そこで、本研究において検討し、提唱したいのが「収入支出観」(Einnahme und Ausgabe Auffassung)である。これは会計を収入および支出を中心として見、説明する会計観であり、利益も1期間における収入と支出の差額として測定しようとする利益観である。収入支出観はドイツ会計において提唱された理論であり、シュマーレンバッハ (Schmalenbach)、ワルプ (Walb)、コジオール (Kosiol) およびシュヴァイツァー (Schweitzer) の系譜を有するものである。

彼らは収入支出観に基づいて会計を説明しようとする点に共通性をもつが、それぞれその説明方法が異なっている。そのため、これらの相違を明らかにし、どの収入支出観が会計を統一的に説明できるかを解明しなければならないが、その場合、まずシュマーレンバッハの収入支出観から検討する必要がある。彼はこの会計観の先駆者であるからである。

シュマーレンバッハは、収入支出観に基礎をおく動的貸借対照表論を展開した。そこで、以下ではまず、彼が動的貸借対照表を提唱する理由を明らかにし、その利益概念を確認する。次に、彼の提唱する動的貸借対照表の構造を説明する。その場合、シュマーレンバッハの『動的貸借対照表論』は旧版と新版との間で思考の相違がみられるので、それらを別々に説明する¹⁾。そして最後に、旧版と新版を比較することによって、彼の会計思考を再検討するとともに、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論が収入支出観の萌芽であることを指摘する。

II 静的・動的・二元的貸借対照表

シュマーレンバッハによれば、貸借対照表には、静的貸借対照表、動的貸借対照表および二元的貸借対照表がある。

貸借対照表がある商人の財産または経営にある資本を算定する任務を有す場合、これによって、貸借対照表にある状態を示す任務を与えることになる。この状態を示すのは、ある短期間のみ、あるいはある時点の状態であっても問題ではない。そのような貸借対照表は静的貸借対照表 (statische Bilanz) とよばれる。

1) シュマーレンバッハの『動的貸借対照表論』(Dynamische Bilanz) は、第1版から第13版に及んでいる。これらを分類する方法として、従来、2つのものがある。1つは、第1版から第3版までを初版、第4版から第7版までを中版、第8版から第13版までを終版とするものである。他は、第1版から第7版までを旧版とし、第8版から第13版までを新版とするものである。本稿はこのうち、後者の分類に基づいて説明することとする。

損益計算に役立つ貸借対照表は、まったく別の機能を有する。運動を数式的に表示するために、ある運動から一瞬の時をとらえてその時の状態を示す点において、この貸借対照表もある状態を示すものである。しかし、ここでは状態を認識するのが問題ではなく、多くのそのような瞬間と瞬間との間に起こる運動の認識が問題となる。ここで把握しようとする運動は、この場合、様々な力の作用であり、さらに一方では給付の作用であり、他方では力の消費すなわち費用の作用である。この力の作用の認識に役立つ貸借対照表は、動的貸借対照表（dynamische Bilanz）とよばれる。

二元的貸借対照表（dualistische Bilanz）は、貸借対照表の規則が静的要求ならびに動的要求によって決定される場合に存在する。例えば、ある人が一方では損益計算に特有の経過勘定を用い、同時に設備において時価を用いる場合、彼の貸借対照表は二元的なものとする（Schmalenbach (1939) S. 79-80）。

これらの貸借対照表のうち、シュマーレンバッハはまず二元的貸借対照表を非科学的とする。すなわち、二元的貸借対照表は、偶然にそして1つの貸借対照表への期待に反して完全な方法で財産ならびに損益を算定することを証明する場合にのみ、科学として正当化することができる。しかし、この証明は二元論者によって試みられず、それはまさにその非科学的立場を示している。

その証明が一般に試みられる場合、財産表示に向けられた貸借対照表はどのような形でなければならないのかを明らかにする必要がある。さらに、それは損益貸借対照表としてどのような形態をとるべきかをみなければならぬであろう。そして、第3に、この2つの貸借対照表は調和するかどうかを検討しなければならない（Schmalenbach (1939) S. 80）。これらが二元論者によって行われていないのである。

シュマーレンバッハはまた、静的貸借対照表には限界があるとする。その理由は次のようである。財産計算に関して時価のみを考慮することになるということに同意されたとしても、これら個々の財産項目に対してどのように時価を得るかを、問わなければならない。この問題は評価論に属するものである。そして、評価制度に関する特に基本的な原則は、経済単位を全体として評価しなければならないということである。

ある企業の財産を形成する企業の価値は、この企業が有用な物を作り、有用なサービスを行うのにふさわしいことから生じる。この業務に、建物、機械、工具および原料等の関連物が属するならば、その適合性およびそれにともなう価値は結合的なものである。機械がそれのみで原料なしで何も製造できないように、それが企業に結合されている間はそれ自体価値をもたないのである。

全経営を個々に市場に出すことによってその機械が結合から切り離されてはじめて、その機械が独立して再び個別的な価値を得るのである。その場合、価値は様々であり、例えば企業から分離した機械はその適合性により、その価値によって様々に支払われる。それゆえ、その構成要素がある経済単位に結合された企業の価値は、その個々の部分の価値を加算することによって決定することができない。その場合、原価で評価するか時価で評価するかは同じことであり、どちらも誤りであ

る (Schmalenbach (1939) S. 82-83).

すなわち、貸借対照表上の財産は企業の価値を表すものでもなく、表さなければならないものでもない。また、財産を財産群の総価値と解する場合、貸借対照表はこの総価値を示す手段ではないことを認めなければならないと、シュマーレンバッハはいうのである²⁾。したがって、静的貸借対照表には限界があることになる。

これらのことから、貸借対照表の静的な目的設定と動的な目的設定が競合する場合、シュマーレンバッハは動的目的設定をとるとする。その理由は、第1に、上述したように、財産計算の手段としての年次貸借対照表は根本的な欠点をもつことであり、したがってこの目的設定は不満足に終わらざるをえないからである。第2に、よい財産計算は重要であるけれども、よい損益計算はさらに重要であるからである。

シュマーレンバッハによれば、商人の国家経済的職務は、裕福であることでもなく、また裕福になることでもない。自分の財産をたびたび数える人は、非生産的な仕事を行っている。しかし、商人はその損益をしばしば測定しなければならず、継続して測定しなければならない。なぜならば、商人の国家経済的任務は、財を作り、財を運び、財を保管し、そして最後の消費者にこれを提供することであり、しかもこれらをすべて経済的に有効に行い、彼の仕事によって財自体を消費することにあるからである。剰余価値は費用 (Aufwand) と収益 (Ertrag) との間に存在しなければならない。剰余価値は事実それ自体から発生する (Schmalenbach (1939) S. 85)。

III 利益の概念

動的貸借対照表を目的設定し、利益測定を重視するシュマーレンバッハの提唱する利益概念は、端的にいえば、経済性の表現としての利益概念である。そして、その具体的な内容は、共同経済的利益であり、全体利益の部分としての期間利益であり、給付と費用の差としての利益であり、そして、計算の確実な利益であるといえることができる。

1 共同経済的利益

シュマーレンバッハによれば、利益には共同経済的利益 (gemeinwirtschaftlicher Gewinn) と私経済的利益 (privatwirtschaftlicher Gewinn) がある。このうち、彼は共同経済的利益を主張する。

2) シュマーレンバッハによれば、財産の価値は、それが結合する全体を表す限り、その結合性においてのみ計算または評価されるべきである。そのようなある企業に結合する財産の価値は、将来の利益に向かうものである。正確にいえば、それは解散の際の売却額を含むすべてのこれらの利益の総額に等しい。つまり、すべての利益と処分額の割引現在価値に等しいのである (Schmalenbach (1939) S. 101)。すなわち、企業の価値は将来キャッシュ・フローの割引現在価値である、と彼は主張する。

彼はこれを次のように述べる。

私と方向を同じくする経営経済学者は、共同経済の機関としての経済的経営のみに関心を有している。私経済的営利機関としての経営に、私は魅力を感じない。まさにこの理由から、私にはこの学問分野は「私経済学」(Privatwirtschaftslehre)にとどまらない。その名称は私の見解にまったく矛盾する。この方向の経営経済学者は、思慮分別なしに、国家経済学者とと思っている。

したがって、われわれの経営経済学の意識は、誰が所得または財産を得たか否か、いかにして得たかをみるのではない。われわれの学問の意識はもっぱら、いかにそしてどのように経営がその共同の生産力を示すかを研究することにある。

この考えにしたがう場合、そこから2つのことが生じる。第1に、われわれは、経営経済的活動がどの程度共同経済的に生産的であるかを結果的に判断しなければならない。そして、第2に、経営費用の計算に際して、経営が市場から財を受け入れたときの国民経済的価格ではなく、国民経済的価値を計算に用いなければならない。経営給付の計算に際してもこれに応じて処理しなければならない。

したがって、われわれは、私経済的利益が本来われわれの測定しようとする最終目的となるのではなく、われわれが私経済的利益のみが必要な確実性と計算者の好意をもつものであることを知って、これを計算目的として採用するのである(Schmalenbach (1939) S. 94-95)。それゆえ、シュマーレンバッハが探求している本来的利益は私経済的利益ではなく、共同経済的利益であるということになる³⁾。

2 全体利益の部分としての期間利益

シュマーレンバッハは、利益を考える場合、全体利益計算から始め、全体利益計算の部分としての期間利益計算を考える。その説明は次のようである。

存続期間の短い企業と長い企業がある。個々の投機や当座取引のように短期しか存続しない企業に対して、その全営業が終わってはじめて損益計算を行っても原則として十分である。そのような利益は「全体利益」(Totalgewinn)とよばれる。それは完結し終了した営業による利益である。

しかし、長期にわたる、すなわち多年または無限を期して設立された企業では、別の方法の利益計算を必要とする。そのような企業において、経営が終わってからではなく、経営過程の途中において損益を検討して、経営が順調であるか順調でないかを把握し、不経済なものを除去し、経済的

3) ただ現実には、計算の確実性という観点から、シュマーレンバッハは私経済的利益を採用する。共同経済的利益を探求する場合、会計対象の評価基準は国民経済的価値としての時価となる。これに対して、私経済的利益を探求する場合、その評価基準は国民経済的価格としての取得原価となる。シュマーレンバッハの考えでは、時価の測定は困難であり不確実であるが、取得原価の測定は容易であり確実である。このことから、彼は確実性をとり、結果として、私経済的利益を採用することになる。

なものを発展させることができなければならない。そのような経営過程における利益計算は、比較可能な数字を得るために、均一期間により繰り返し行われる。そのような利益計算は「期間利益計算」(periodische Gewinnrechnung)とよばれる。

期間利益を部分利益の結果とみると、つまり全体利益の部分とみると、一致(Kongruenz)が利益計算の目的となり、期間利益の合計=全体利益として形式的に表現される一致の思考によって、期間利益の限定に関して出発点と統制が得られるのである。

全体利益の計算は期間利益の計算よりもはるかに簡単である。企業はその活動の開始に際して貨幣または貨幣で評価される財貨を市場から獲得し、企業がその活動を終わるときに、これらの財貨を市場に戻す。それゆえ、全体利益計算は、貨幣価値のある財貨を貨幣と同一視すると、損益計算であるのみならず、原則として同時に収入支出計算(Einnahme- und Ausgaberechnung)である。存続年数を期間に分解することによってはじめて、期間の変わり目になお未解決の力があるので、収入支出計算と損益計算との間に差異が生じ、それゆえ同時に困難が生じるのである。

損益計算と収入支出計算との相違は、第1に、経営に入ってくる財および力が直ちにそこにおいて消費されるのではなく、一部が貯蔵されることによって生じ、他方では、反対給付が先に行われないで力の消費が行われることによって生じる。さらに、同じ期間に収入とならない給付が行われることによって生じ、最後に未だ給付とみられない収入もあることによって生じる。

第2に、収入支出計算において、企業主の資本提供ならびに利益分配を含んだ資本引出しが含まれるが、これは全体計算において必要な限り相殺される。また、貸付金の授受その他の信用取引は、全体計算では相殺されるが、期間計算では相殺されない(Schmalenbach (1939) S. 96-97)。

全体利益と期間利益の合計との一致の原則(Grundsatz der Kongruenz)は、収入支出計算から離反することによって一般に重大な障害を受ける。この関係を理解するためには、全体利益計算が実際に行われるとすると、それは原則として同時に損益計算でありかつ収入支出計算であると考えることが重要である。期間計算は確かに収入支出計算ではないが、それは常に収入支出計算への終結を求めている。

一致の原則は継続性の原則(Grundsatz der Kontinuität)と同一のものではないが、ある程度まで用いられる。一致の原則は継続性を前提とするが、継続性は一致の原則を前提としない。

継続性の原則は、経営が他に行ったすべての給付、および経営が外から受け入れたすべての給付が、すでに締め切られた期間に計算されたか、または後の期間に計算されることになっており、それゆえいかなる給付もそのまま放置されないことを意味する。商業計算において継続性を保障するのは貸借対照表であり、それは収入支出計算と損益計算との間の未解決項目を保持することによって行われる。つまり、貸借対照表は、これらの項目が2つの期間間でいつのまにか失われないように配慮するのである。上述したように、継続性は一致の原則の前提である。というのは、記帳の完全が得られない場合、期間損益計算の完全が達成されないからである(Schmalenbach (1939))

S. 98-99).

すなわち、シュマーレンバッハは全体利益計算から考察を始め、全体利益計算の部分としての期間利益計算を考え、期間利益の合計＝全体利益という一致の原則を導き出す。そして、この全体利益は純粹に収入支出計算によって導き出されるとともに、一致の原則の前提が継続性の原則ということになる。さらに、ここで重要なことは、全体利益は収入支出計算によって導き出されるので、その部分計算としての期間利益計算は収入支出計算を基礎としているということである。

3 給付と費用の差としての利益

シュマーレンバッハは利益概念として、上述したように共同経済的利益を重視し、期間利益は給付の費用に対する超過分であるとする。この事情を、彼は次のように述べている。

われわれが共同経済的に本質的な給付から出発しないで企業の私経済的収益から出発するならば、さらに期間利益を全体利益の部分とみるならば、期間利益は期間的に計算された収益 (Ertrag) の原価 (Kost) に対する超過分である。これに代えて、われわれが入り来る財と出て行く財との支払いを考えないで、財自体を考えるならば、期間利益は給付 (Leistung) の費用 (Aufwand) に対する超過分であるといえることができる。

われわれが原価と収益の代わりに費用と給付の概念に決定したのは、原価に関しては、原価という概念は原価計算上の概念となった事情によるものであり、および収益と原価に関しては、両者とも一方的に外界との流通を強調する事情によるものである。われわれは大きな範囲において内部経営間で内部的給付の計算を行わなければならない。そこでは特に、収益という用語を用いると誤った色合いが生じ、教授上非常な支障をもたらす (Schmalenbach (1939) S. 100)⁴⁾。

そして、このような期間利益において重要なのは、期間比較および経営比較である。シュマーレンバッハはこれを「比較性の原則」(Grundsatz der Vergleichbarkeit) とよぶ。

彼によれば、損益計算にとって、それが絶対に正確であり、経済性のよい尺度であることは重要である。しかし、それが相対的によく機能することはさらに重要である。ある経営がどの程度経済的であるかを知ることは重要である。しかし、経済性がいかに変化したかを知ることはさらに重要である。そして、上昇または下降しつつある運動がその反対の方向に転向するのを早く正確に知ること、特に重要である。

利益運動をその転換に関して知る必要性から、まず、正確な期間限定の必要性が生じる。ある期の収益を他の期に計上するような歓迎できない損益計算は、利益の上昇または下降を早く知ること

4) このように、旧版において、シュマーレンバッハは給付と費用という用語を用いているが、新版においては、収益と費用という用語を用いている。これは、彼の思考の微妙な変化によるものであり、共同経済的利益概念を放棄し、本格的に私経済的利益に移行したととらえられるかもしれないのであるが、これに関しては後述することとする。

に大して貢献できない。

比較性は2つの方向で行う必要がある。第1に、ある期の利益と他の期の利益とを比較しなければならない。期間間の比較ができないならば、当然、極めて新しい経営は別として、どこにも存在する尺度がなくなることになる。期間比較性が確保された場合には、特に損益の転向の瞬間のみを観察すべきである。この比較は「期間比較」(Zeitvergleich)とよばれる。

このほかに、異なった類似の経営間損益も比較できなければならない。この比較は最初の期間比較よりも重要である。というのは、異なった経営の比較から期間比較よりも認識すべき材料が多く引き出されるからである。ただ、この比較は実際にはあまり行われぬ。というのは、そのような比較の機会はありませんからである。この比較は「経営比較」(Betriebsvergleich)とよばれる(Schmalenbach (1939) S.106-108)。

比較性の原則は、期間計算を部分計算(Abschnittsrechnung)とみることによって支持される。そして、この見解は期間利益を給付の費用に対する超過分とみることによって保証され、一致の原則および継続性の原則と密接に関係することになる。

4 計算の確実な利益

シュマーレンバッハはさらに、利益は計算の確実なものでなければならないとする。彼によれば、それ自体正しい方法であるが、不確実であるために非常に概観性を欠き、その代わりにそれ自体誤って構成される方法であっても、より大きな概観価値を約束するならば、この方法が選ばるべきであり、その際、この誤謬の源泉を知っておかなければならない。

商人は損益計算をしようとする。しかし、そのために必要な評価基礎が欠けている場合、損益計算は常に必ずしも可能ではない。あまり重要でない場合かわずかな誤謬しか起こらない場合が問題となるならば、計算の代わりに評価が行われ、正確に代わって不正確が現れる。そのような場合が生じない計算はない。その理由で、完全な損益計算を捨てて方法的に他の計算を行う必要はない。しかし、それによって生じる不正確の程度が著しく、全体の結果が害せられるならば、他の方法による損益計算が代用される。そして、その代用された方法は、常に収入支出計算の方向に求めるべきである。

実現主義(Realisationsprinzip)は、経営の給付を販売し、これに請求書を出してはじめて、給付を完全に計算することを意味する。給付の大部分はすでに製造によって完成され、よい損益計算の意味において、ここで十分な間接費を回収し、しかも少なくともこれを配分する利益の計算を行うことはよくあることであり、工場経営においてそのようなことはしばしばある。

例外的に正しい損益計算価値が購入価格ではない場合でも、原則として購入価格(Einkaufspreis)が計算価値としてとられる。というのは、そうでなければ評価は非常に不確実となるからである。

なお、購入した原料がすぐに使用されないで、購入と使用の間にある時間が経過する場合が重要である。この場合、正確な損益計算の原則はこの間に生じた価値変動を考慮することを要求する。実際において、著しい貨幣価値変動時は別として、原則としてこれを断念し、損益計算の方法から少し離れて、収入支出計算の方法に入っていく。

そのような場合、すべての状況において「販売日における再調達価格」を消費した材料に付すことを要求するならば、多くの経営は困難な仕事を課せられることとなり、その費用は達成された概観性に引き合わないであろう。これは経済性に反するものであり、少なくとも最高の目的を経済性におく学問の名においてこれを要求することはできない（Schmalenbach（1939）S. 109-110）。

このように、シュマーレンバッハは計算の确实性の原則（Grundsatz der Sicherheit der Rechnung）を主張し、これにともなって、計算の基礎としての収入支出計算、給付の認識基準としての実現主義、評価基準としての取得原価を採用する。ここに、利益計算の基礎として収入支出計算の重要性が生じてくるとともに、理念的には共同経済的利益を探究するにもかかわらず、現実的には私経済的利益を採用する理由があるのである。

IV 旧版における動的貸借対照表の構造

以上のシュマーレンバッハの基本的会計思考にしたがって、これから、彼の提唱する動的貸借対照表の構造を説明することとする。その場合、シュマーレンバッハの著した『動的貸借対照表論』の旧版と新版とでは、かなりの思考の相違があるので、まず、旧版における貸借対照表の構造から説明する。

1 経済性の尺度としての収入と支出

前述したように、シュマーレンバッハによれば、利益は、給付の価値から費用の価値を控除したものであって、この双方とも収入および支出によって測定される。このことを、彼は次のように述べている。

費用および給付は支出および収入ではない。確かに、各々の費用は原則として支出をもたらし、もしくはすでに支出となっている。しかし、期間利益の計算において、費用と支出はしばしば同じ期間に生じない。この意味において、費用と支出は多少異なっている。期間利益と全体利益との相違はここにある。全体利益の場合、支出と費用は一致するが、期間計算では両者はもはや一致しない。ある期間における支出は常に必ずしも同じ期間における費用ではない。

給付と収入もまた同じではない。ある物品が製造され、販売され、計算書が作成され、支払われる。支払いの日を給付の日とみなすならば、利益計算の目的がしばしば崩れてしまう。ある期間において、引き渡され、計算書が作成され、支払われるよりも、より多くの物品が製造されたなら

ば、比較的多い費用が非常に不完全な給付に対応されることになる。この場合、経営はこの期においてうまく行われなかったけれども、経営はもしかするとうまく行われたかのようにみえる。このような方法で計算された利益は、単に発送能力や金銭収入の尺度になるのみであり、経済的業績の尺度とはならない。

ある期間の収入と支出はその期の経済性の尺度とはならない場合でも、それらは尺度性を有しないとは限らない。ある経営がある給付を行った場合もしくは支出を行った場合、その収入と支出は、他の期間に属する場合でも、その給付または費用の尺度となるのである。

一方では支出と費用との密接な関係、他方では収入と給付との密接な関係は、貸借対照表が利益計算において果たす役割に対して大きな意義をもつ。貸借対照表は、いわば一方では支出と費用、他方では収入と給付との関係を調節する緩衝器 (Ausgleichspuffer) である (Schmalenbach (1939) S. 113-114)。

すなわち、給付および費用は収入および支出ではないが、これらは収入および支出によって測定される。そして、給付と収入および費用と支出の差異を収容するのが貸借対照表であり、この貸借対照表がそれらの差異を調整する緩衝器の役割を果たすのである。

2 収入支出と給付費用との関係

収入および支出と給付および費用との関係を、シュマーレンバッハにしたがって改めて説明すると、以下のようなになる。

まず、費用と一致する支出を考えるならば、次のようにいうことができる。期間を考慮しない全体利益計算において、すべての出資が現金で行われ、すべての清算金が現金で払い戻される場合、収入と支出との差は利益に等しい。その場合、特別な利益計算を必要とせず、支出および収入計算で十分である。

これに対して、期間利益の場合はまったく別である。ある期間に生じる支出は、次のようである。

- ① その支出はその同じ期間の費用である。例えば、従業員の給料の場合。
- ② その支出は後期の費用である。例えば、火災保険を5年にわたり契約し、保険料を5年前分前払いする場合、または数期間にわたって使用できる家屋を購入した場合、または工場が原料を購入し、これをその購入した期間に使用しなかった場合等。
- ③ その支出はすでに前期において費用となったものである。例えば、事業税、所得税、地租税、家屋税の場合、また印紙税について費用として負担する期間に支払われなくて後期に支払われる場合、また家を借りて家賃を後期に支払う場合、さらに鉱山その他において鉱物を採掘することによって生じる損害の賠償をその損害が起こった期より後に行われる場合、利子の支払いも資本を利用した期間より遅れて行われることがあり、特に社債の場合に特殊な形式にお

ける利子を表す償還割増金がある。

給付の場合も同様である。給付は期間的に大部分収入と一致する。それでも、顧客から前払いを受けたり、手形割引きの場合によくあるように、貸付金に対して利息を先取りしたりすると、給付よりも収入が先に発生することもある。また、給付に遅れて発生する収入もある。売掛金、後払い家賃、後払い運送料のように、給付が行われても支払いを受けていないものはこれに属する（Schmalenbach（1939）S.114-115）。

支出と費用が同じ期間に生じる場合は1つの場合ですむが、異なる期間に生じる場合、その始めと終わりおよび発生と解消がある。両者ともに整理する必要がある。いまこれら10の場合を「今期」を基準としてみると、図表1が生じる。

図表1 収入支出と給付費用との関係

-
1. 今期の費用, 今期の支出
 2. 今期の費用, 後期の支出
 3. 今期の費用, 前期の支出
 4. 今期の支出, 後期の費用
 5. 今期の支出, 前期の費用
 6. 今期の給付, 今期の収入
 7. 今期の給付, 後期の収入
 8. 今期の給付, 前期の収入
 9. 今期の収入, 後期の給付
 10. 今期の収入, 前期の給付
-

出所：Schmalenbach（1939）S.116

このほかに、支出によって解消されない費用と収入によって解消されない給付がある。例えば、ある自家用機械を1920年に作って、これを1921年に使用するような場合である。1920年にこの機械が製造されるならば、収入のない給付がここに生じる。つまり、貸借対照表計算に関していうと、この給付は収入によって解消されないのである。その解消はむしろ費用によって行われるものである。したがって、ここに新しいカテゴリーが生じる。すなわち、「今期の給付、後期の費用」である。

この反対の場合の「今期の費用、後期の給付」もしばしば生じる。例えば、建物は維持補修や修繕によってその使用価値を常に維持されなければならない。この修繕を自らの経営給付によって行おうとする限り、上記のように「今期の費用、後期の給付」が生じる（Schmalenbach（1939）S.117）。

また、消費によって解消されない支出と給付によって解消されない収入がある。支出と収入に基づかない費用と給付があるように、費用と給付とを表さない支出と収入がある。給付の対価ではない収入が多くある。まずあげるべきは、資本の払込みである。借入金の場合も同様である。借入金

の受入れは収入であるが、それは給付の表現ではない。

他方、同様の支出、つまり資本の払戻しや、借入金の返済は費用ではない。さらに、経営が調達したものであっても経営の内で消費されない経営財は、これに属する。例えば、建築用土地を購入した場合、その減価償却は普通必要ではない。これらの事情によって、「今期の収入、後期の支出」および「今期の支出、後期の収入」のような計算事例が生じる（Schmalenbach (1939) S. 117-118）。

3 動的貸借対照表の構成要素

これらの計算事例に基づいて動的貸借対照表の構成要素が成立することになる。シュマーレンバッハによれば、簡単な利益計算は費用と給付の計算が目的であるから、収入と支出の計算を要しない。それにもかかわらず、収入と支出の並行計算は欠くことのできない重要な役割を果たす。前述したように、費用と給付に対しては支出と収入は基本的な価値尺度である。

支出と費用および収入と給付を計算的に相互に結合するならば、期間が相違するからある連結帯（verknüpfenden Band）が必要となる。例えば、今期に生じた支出に対して、後期、その後期、さらにはずっと数期にわたって費用となるものは、これを記載しなければならない。同様に、費用で後期の支出となるものも記載しなければならない。この連結帯が貸借対照表である。

利益計算における貸借対照表の地位は、これによって特徴づけられる。貸借対照表はまず次のような項目を収容する。

支出にして未だ費用とならないもの

費用にして未だ支出とならないもの

収入にして未だ給付とならないもの

給付にして未だ収入とならないもの

上述したように、このほかに費用や給付と関係のない支出や収入がある。すなわち、授受される貸付金、資本の払込みや、減価償却の必要のない設備に基づくもので、要約すれば、同じ額で再び収支する支出と収入であり、この収入期と支出期を結びつけるためにある連結帯を必要とする。そのため、上記の4つの貸借対照表計算事例に加えて、次の計算事例が生じる。

支出にして未だ収入となっていないもの

収入にして未だ支出となっていないもの

この最後に述べた、費用と給付として計算的に相殺されず、収入と支出として計算的に相殺される支出と収入のもとに、ある特別な項目がくる。それは貨幣ないし支払手段の全体である。経営に必要な現金は、元来、機械、材料、工具のような他の経済的手段と異ならないが、貨幣は購入されたものではない点で異なっている。貨幣のために貨幣を支出しないのである。それにもかかわらず、貨幣はその意味に即して取り扱われなければならない。貨幣が同様に購入され、例えば両替されて入ってきたものとする。そのようにみると、貨幣の所有は支出に基づいたものとなる。貨幣

の所有は、あたかもある財を購入してもこれを消費しなかった場合のように、ある給付を表すのである。

相互に相殺される収入と支出の群に対して、相互に相殺される費用と給付が対応する。

給付にして未だ費用とならないもの（例えば、自家製の機械）

費用にして未だ給付とならないもの（例えば、必要であるが着手を延期する自家修繕）

以上が動的貸借対照表の構成要素である（Schmalenbach（1939）S. 118-119）。いま、動的貸借対照表の構成要素を総合すると、図表2のようになる。

図表2 動的貸借対照表

積 極	消 極
1. 支出, 未費用 購入した設備で消耗し減価するもの 未使用の原料, 補助原料 前払いの保険料, 利子, 家賃等 仕入先への前払金 研究費, 準備費等で後期に配分しうる支出	6. 費用, 未支出 仕入先への債務 未払修繕費 未払税金 未払利息等
2. 給付, 未収入 自家製の設備で使用後に売却しうるもの 製品給付による債権	7. 収入, 未給付 得意先からの前受金 その他将来の給付に対する前受金
3. 支出, 未収入 購入した設備で使用後売却しうるもの 売買業における在庫商品 貸付金 購入した有価証券, 出資金等	8. 収入, 未支出 借入金 受け入れた資本金
4. 給付, 未費用 自家製の設備で消耗し減価するもの 自家用半製品, 製品 研究の結果得た給付で後期に配分しうるもの	9. 費用, 未給付 未着手の修繕に対する将来の給付
5. 貨幣	

出所：Schmalenbach（1939）S. 120

図表2において、貸借対照表の積極側は、次の項目を含む。

- ① 支出にして未だ費用とならず、再び収入ともなっていないもの
- ② 給付にして未だ収入とならず、費用ともなっていないもの
- ③ 貨幣

ここで、「給付」(Leistung) という語を広い意味で用いるならば、シュマーレンバッハによれば、これらの項目はすべて経営の前給付 (Vorleistung) を表すものである。またこれを積極的給付

(Aktivleistung)ということもでき、「積極」(Aktiva)という語はこの概念を表す語として望ましい語である。

また、消極側は企業の後給付 (Nachleistung) を表す。これらの項目は、未済の給付でいずれは経営給付か支払い (支出) を行わなければならないものか、もしくは未払いの費用である。後給付はすべての場合にあるので、ここでも「消極」(Passiva)という語は積極という語の対語としてよい語である、と彼はいう (Schmalenbach (1939) S. 119)。

シュマーレンバッハはさらに、貸借対照表は未だ解決されていない支出、費用、収入および給付に対するその繰越機能において有用な補助手段であるとする。貸借対照表は未解決のものを適切に表すものである。これによって、貸借対照表は貴重な記憶保持に役立つのみならず、いわば企業の力の貯蔵 (Kräftesspeicher) を示すことになる。すなわち、貸借対照表は積極的力の在 high と消極的力の在 high との関係を示すのである (Schmalenbach (1939) S. 121)。

4 損益勘定の構成要素と貸借対照表との共同作用

複式簿記を前提とすると、貸借対照表に対応する勘定として、損益勘定 (Gewinn-und Verlust-konto) がある。シュマーレンバッハは、この損益勘定の構成要素および損益勘定と貸借対照表との共同作業を次のように説明する。

損益勘定は相対立する力の数値を含み、その残額は利益をもたらす。すなわち、損益勘定は費用と給付に対する数字である。収入と支出は損益勘定には計上されない。しかし、損益勘定に計上される費用と給付は、これに属する支出と収入とどのような近似的関係を有するかを考察する必要がある。

これに関して、損益勘定に記帳される費用と給付は、図表3のように示される。そして、これらが損益計算書の構成要素となる。

図表3 損益勘定に記帳される費用と給付

借 方	貸 方
1. 今期の費用, 今期の支出	7. 今期の給付, 今期の収入
2. 今期の費用, 前期の支出	8. 今期の給付, 前期の収入
3. 今期の費用, 後期の支出	9. 今期の給付, 後期の収入
4. 今期の費用, 今期の給付	10. 今期の給付, 今期の費用
5. 今期の費用, 前期の給付	11. 今期の給付, 前期の費用
6. 今期の費用, 後期の給付	12. 今期の給付, 後期の費用

出所: Schmalenbach (1939) S. 121

この損益勘定と貸借対照表は異なった任務を有している。損益勘定は本来利益の計算を行い、貸

借対照表は未解決の収入および支出と、未解決の費用および給付を計算する任務を有する。いま、貸借対照表と損益勘定がどのような共同作用をするかを示すと、図表4のようになる。その場合、費用と支出、収入と支出等が同じ期間に生じる場合は除かれている。

図表4 貸借対照表と損益勘定の作用

計算事例	貸借対照表	損益勘定
1. 今期の費用, 後期の支出	貸方に発生する	借方項目
2. 今期の費用, 前期の支出	借方より消える	借方項目
3. 今期の支出, 後期の費用	借方に発生する	—
4. 今期の支出, 前期の費用	貸方より消える	—
5. 今期の給付, 後期の収入	借方に発生する	貸方項目
6. 今期の給付, 前期の収入	貸方より消える	貸方項目
7. 今期の収入, 後期の給付	貸方に発生する	—
8. 今期の収入, 前期の給付	借方より消える	—
9. 今期の支出, 後期の収入	借方に発生する	—
10. 今期の支出, 前期の収入	貸方より消える	—
11. 今期の収入, 後期の支出	貸方に発生する	—
12. 今期の収入, 前期の支出	借方より消える	—
13. 今期の費用, 後期の給付	貸方に発生する	借方項目
14. 今期の費用, 前期の給付	借方より消える	借方項目
15. 今期の給付, 後期の費用	借方に発生する	貸方項目
16. 今期の給付, 前期の費用	貸方より消える	貸方項目

出所：Schmalenbach (1939) S. 122

V 新版における動的貸借対照表の構造

次は、新版における動的貸借対照表の構造の説明である。旧版と新版とでは、かなりの思考の変化がみられる。シュマーレンバッハは新版における構造の説明を以下のように行っている。まず、彼の提唱する利益概念と損益計算からである。

1 利益の概念と損益計算

シュマーレンバッハは、損益 (Erfolg) に関する観念は、経済的経営の性質から出発しなければ

ならないという。経済的経営は全体経済（Gesamtwirtschaft）の構成要素であり、全体経済の任務の一部を自己の分として担う義務がある。分業的な全体経済の構成要素として、経営はそれから原料および他の給付を受け、それに対して製品および他の給付を全体経済に戻すのである。その場合、剰余価値が得られなければならない。というのは、経営は全体経済に参加して増大しなければならず、減少してはならないからである。

全体経済から取り入れたものが費用（Aufwand）であり、全体経済に物品、用役もしくは他の給付の形で提供したものが収益（Ertrag）である。収益と費用から利益が生み出される。そして、これを決定するのが商人的損益計算の任務である（Schmalenbach（1956）S.42）。この思考は旧版と変わらないということができる。ただ、「給付」が「収益」に変わっていることに、注意する必要がある。

損益計算の説明として、シュマーレンバッハは、収入支出計算からの損益計算をまず述べる。彼によれば、ある複雑な事柄の本質を認識しようとするならば、必要な場合に、非現実的な関係を仮定して、考えられる限りの最も単純な形態から出発しなければならない。

損益貸借対照表の考えられる限りの最も単純な形態は、損益を決定するために簡単な収入および支出計算で十分である場合にみられる。これは収入と支出との差額が収益と費用との差額に等しい場合にのみ可能である。そのような貸借対照表においては、決算に際して、期首在高がゼロの場合、貨幣在高は利益と一致する（Schmalenbach（1956）S.42-43）。

この計算は全体計算（Totalrechnung）である。しかし、そのような場合は仮定にすぎず、実際においてそれはない。従業員たちは企業の解散に至る前にすでに、この会社がいかに関展するか、よく運営されているか、売上や価格がいかに関機能しているかを知りたいのである。経営者自身は、事業の遂行を適正にするために、期間計算を必要とする。これに加えて税法があり、商法上の貸借対照表規定がある。要するに、全存続期間が経過する前に、全存続期間でなく、その一部の期間を含む損益計算を行わなければならない。それゆえ、全体計算に代わって期間損益計算（periodische Erfolgsrechnung）が生じるのである。

当座事業の決算に対立する存続企業の損益計算の本質は、当座事業の決算は全体計算であり、これに対して存続企業の決算は存続期間を各期間に分割して行う期間計算である、ということである。この場合、未解決取引の本質を論じる必要がある。未解決取引の本質は、ある計算期間に給付を行ったが、その収入が後の期間に生じうる場合、または逆にある期間に収入があったが、それは前の期間の給付によるものである場合、あるいは前の期間に生じた支出と相殺するために収入を得たり、後の期間に予測される支出と相殺するために収入を得たりすることにある（Schmalenbach（1956）S.49-51）。

ここに、期間計算において、収入支出計算と収益費用計算の差異を認識する必要が生じてくる。これも旧版の思考と同じである。

2 動的貸借対照表の構成要素

しかし、動的貸借対照表の構成要素に関して、シュマーレンバッハは、収入支出計算と収益費用計算の差異としての未解決項目を説明する際に、支払手段と資本金は未解決項目ではないとする。これについて、彼は次のように述べている。

収入および支出計算を説明する際に、支払手段は積極側に現れ、これに対応する資本金勘定は消極側に現れる。この2つの貸借対照表項目は、収入および支出計算から収益および費用計算に移る際に生じる未解決項目とは関係がない (Schmalenbach (1956) S. 51)⁵⁾。

シュマーレンバッハはこのように述べ、まず、未解決の前給付もしくは積極項目について、以下のように説明する (Schmalenbach (1956) S. 51-54)。

1. 支出にして未だ費用となっていないもの

支出が今の貸借対照表期間に、費用が後の貸借対照表期間に、つまり、今期の支出、後期の費用という事例がある。

これに属する諸事例は、4つのグループに分けられる。

- ① 購入した設備
- ② 試験研究に対する支出（後の計算期間に収益に転化すると期待される場合）
- ③ 未消費の原材料および補助材料
- ④ 後期の費用に対する前払い

2. 支出にして未だ収入となっていないもの

経営の支出で貸借対照表作成時にその対価がなお存在する場合、そのすべてが後期に費用とはならない。その一部は再収入によって解消される。これに属するものに、例えば貸付金がある。なおこれに属するものには、投資を目的として買入れした有価証券や引き受けた出資がある。さらに、減価償却を要しない設備がある。

3. 収益にして未だ費用となっていないもの

直接に支出をもたらす費用のほかに、自己の経営に生じた事物の消費もある。それも基本的に支出であって、その背後に変形があるのみで、様々な種類の支出の組み合わせからなるものである。例えば、ある機械工場が工作機械を販売のために製造する場合、自己の使用のための機械をも製造することは当然である。また、別の経営計画をもつ経営は、その機械の一部を自己で作ることもあ

5) これに関して、シュマーレンバッハは次のようにその理由を述べる。私は以前の版において、未解決取引に適用される次の説明が、これに属さない項目にも及ぶこと、特に積極側の現金項目に及ぶことをいったが、これは誤りであった。この考え違いを最初に指摘したのはニックリッシュ (Nicklisch) であった。事実、積極側の現金と消極側の資本金は損益計算にも現れるが、ここでは未解決取引のもとに何が理解できるかがわからない。これはある例で示すべきであったが、私の考えたより以上にこの説明が厄介であることが明らかとなった (Schmalenbach (1956) S. 51)。

る。

自己の経営において製造された機械、工具その他の設備はその原価で積極計上され、それから完成したものを買った場合と同じように、その耐用年数に応じて減価償却するのである。ここに、「今期の収益、後期の費用」の事例がある。これに属するものに、自己の経営において消費される半製品、製品、および副製品で貸借対照表日に在庫されるものもある。

4. 収益にして未だ収入となっていないもの

これに属する最も顕著なものは、貸借対照表日になお在庫する生産物であって、未だ販売されない場合、もしくはすでに販売されたが未だ買い手に引き渡されていない場合である。なお、いわゆる売掛金もこれに属し、それは販売された商品による得意先への債権、もしくは他人のために行った給付から生じる債権である。在庫中の在高とは反対に、売掛金は原価ではなく、販売価格で貸借対照表に計上され、そして利益を含み、損益計算書に収益として現れる。

次に、シュマーレンバッハは、未解決の後給付もしくは消極項目について、資本金勘定以外の未解決項目を次のように説明する (Schmalenbach (1956) S. 55-56)⁶⁾。

1. 費用にして未だ支出となっていないもの

ここには、その全体において、資本金勘定を別として消極側のほとんど全部、あるいは全部を占める様々な貸借対照表項目が集合する。まず債務があるが、さらに仕入先への債務がある。仕入先への債務では、それに対して受け入れた商品、原材料等がその事業年度内に消費されたものとみなされる。

費用にして未だ支出ではないものに属するものに、税金もある。まだ支払われていないが、今年度に利用した資本に関係する未払利息もこの系列に属する。さらにこれに数えられるものに、危険引当金がある。最後に、設備に行うべき未済の修繕に対する引当金もこれに属し、これは通常の維持が行われない事情の発生したときに生じるものである。

2. 収入にして未だ支出となっていないもの

最も多く生じる事例は借入金であり、その他の現金信用を受けた事例である。

3. 費用にして未だ収益となっていないもの

すでに上において未済の修繕の例をあげたけれども、その修繕は例えば他の企業の請求によって現金支出で行われることを前提とした。修繕が自己の経営によって行われる場合、その例はこの領域に属する。これに属するものに、自己の使用によって生じる修繕、および自己の経営給付によって発生する修繕もある。例えば、採掘のために生じると予測される鉱山の損害、あるいはすでに発

6) ここで、資本金勘定が未解決項目でないことを、シュマーレンバッハは改めて主張している。すなわち、資本金勘定は、貸借対照表において企業者勘定の表示として、資本をもたないと考えられた企業の事業主に対する債務のように、収入支出計算に現れるのであって、収入支出計算が未解決項目のために収益費用計算に発展してはじめて現れるものではない (Schmalenbach (1956) S. 55)。

生していても未だ片付いていない鉱山の損害がある。

4. 収入にして未だ収益となっていないもの

例えば、それは、得意先から前払いを受け取りながら、未だ物品を引き渡していない事例である。

これまでの説明に基づいて、積極および消極に関する説明を要約すると、全体としての動的貸借対照表が成立する。この動的貸借対照表の内容として、収入および支出計算から生じる諸項目に、支払手段を積極側に、資本金を消極側に加えると、図表5のような項目が生じる。

図表5 動的貸借対照表

積 極	消 極
1. 支払手段	1. 資本金
2. 支出にして未だ費用となっていないもの	2. 費用にして未だ支出となっていないもの
3. 支出にして未だ収入となっていないもの	3. 収入にして未だ支出となっていないもの
4. 収益にして未だ費用となっていないもの	4. 費用にして未だ収益となっていないもの
5. 収益にして未だ収入となっていないもの	5. 収入にして未だ収益となっていないもの

出所：Schmalenbach (1956) S.56

旧版と同様に、この動的貸借対照表の積極側は前給付（Vorleistung）を含み、消極側は後給付（Nachleistung）を含むということになる。前述したように、貸借対照表の任務は、未解決の、すなわちなお解決を待っている諸項目を明白に含むことである。これらから、未だ解決されないものをみるのである。未だ解決されていないものは、なお存在する積極的な力と消極的な義務を表す。それゆえ、貸借対照表は企業の力の貯蔵（Kräftespeicher）を表すのである。

損益計算における未解決の項目を明示すること、および経営の力の貯蔵における力の構成を表示することは、貸借対照表の2つの主要な利点である、とシュマーレンバッハはいう（Schmalenbach (1956) S.59）。

3 損益勘定の構成要素と貸借対照表との共同作用

損益計算は損益勘定の形式において、相対立する力の数値を含み、その残高は利益または損失となる。すなわち、この数字は費用および収益に関するものである。損益勘定に記帳される費用と収益は、図表6のようであり、これが損益計算書となる。

この基本的思考は旧版と同じである。そして、これに基づく貸借対照表および損益勘定の共同作用も旧版と同じである。

図表6 損益勘定に記帳される費用と収益

借 方	貸 方
1. 今期の費用, 今期の支出	7. 今期の収益, 今期の収入
2. 今期の費用, 前期の支出	8. 今期の収益, 前期の収入
3. 今期の費用, 後期の支出	9. 今期の収益, 後期の収入
4. 今期の費用, 今期の収益	10. 今期の収益, 今期の費用
5. 今期の費用, 前期の収益	11. 今期の収益, 前期の費用
6. 今期の費用, 後期の収益	12. 今期の収益, 後期の費用

出所：Schmalenbach (1956) S. 57

VI 旧版・新版比較と会計思考の再検討

以上により、シュマーレンバッハの提唱する動的貸借対照表論の内容が明らかとなり、さらに会計に対する思考の変遷による旧版と新版との相違も明らかとなった。そこで、本節ではこれを受けて、旧版と新版を比較することによって、彼の会計思考を再検討することとする。以下では、給付と収益、支払手段と資本金、および貸借対照表における非利益計算性を検討対象として取り上げる。

1 給付と収益

前述したように、シュマーレンバッハは企業の成果に対して、旧版では「給付」(Leistung) という用語を用い、新版では「収益」(Ertrag) という用語を用いる。

旧版において、給付は費用に対する利益の積極要素であると規定され、企業の給付は企業が価値を創造するすべてのものであり、収入によって測定されるものであると述べられている (Schmalenbach (1939) S. 123-124)。すなわち、給付は経営の価値創造物であり、収入によって測定されるが、給付それ自体は物財的価値概念である。

これに対して、新版では、収益という語は、対価が重要である場合、すなわちその対価が経営的給付を基礎としているかどうかを問わない場合に選ばれる。収益概念の内容は広く、それは正規の経営給付および中性的な収益も包含する、と説明されている (Schmalenbach (1956) S. 61)⁷⁾。すな

7) なお、費用は旧版において、企業の計算に対して消滅し、喪失した財の価値であり、それは測定できるものであるかどうか、企業の経営内に起こったか経営外で起こったかを問わないと定義されている (Schmalenbach (1939) S. 126)。また、新版において、費用とは、目的が定められたものであるか否か、企業の経営内に起こったか経営外で起こったかを問わず、企業の計算に対して消滅し、喪失した財の価値であると定義されている (Schmalenbach (1956) S. 67)。これによって明らかのように、費用の概念に関しては、旧版と新版はほとんど同じである。

わち、収益は対価性が重要であり、物財的価値概念ではなく、対価による貨幣的価値概念であると解することができる。

両者の相違は、利益概念の相違に起因するように思われる。上述したように、旧版においてシュマーレンバッハが追求している本来的利益は私経済的利益ではなく、共同経済的利益である。この利益概念では、経営経済的活動がどの程度共同経済的に生産的であるかが判断される。さらにここでは、経営費用の計算に際して、経営が市場から財を受け入れたときの国民経済的価格ではなく、国民経済的価値を計算に用いなければならず、経営給付の計算に際してもこれに応じて処理しなければならない。

国民経済的価値に基づく共同経済的利益は、給付および費用に対して、本来的にはともに時価で測定されなければならない。しかし、時価の測定は不確実であり、取得原価の測定は確実であるという計算確実性の観点から、シュマーレンバッハは測定の基礎として取得原価を採用し、収益（給付）の認識基準として実現主義を採用する。しかしながら、彼の本来的利益概念は共同経済的利益概念である。

これに対して、新版において、シュマーレンバッハははじめから私経済的利益概念を採用しているということができる。この利益概念は物財的価値概念ではなく、貨幣的価値概念であり、収益および費用の評価基準は国民経済的価値としての時価ではなく、国民経済的価格としての取得原価ということになる。そして、その収益および費用は収入および支出に基づいて測定される。

別言すれば、収入によって測定される成果概念は収益であり、この収益に基づいて計算される利益は私経済的利益である。したがって、シュマーレンバッハは、共同経済的利益から私経済的利益に探求する利益を変更したということになり、文字どおり、収入および支出に基づく会計観を新版において採用したことになる。そして、これによつてはじめて、彼の会計観はまさに収入支出観であるということができるのである。

2 未解決項目としての支払手段と資本金

旧版において、シュマーレンバッハは、貨幣ないし支払手段を「支出・未費用」項目としての未解決項目と解している。彼によれば、貨幣のために貨幣を支出しないのであるが、それにもかかわらず、貨幣はその意味に即して取り扱われなければならない。貨幣が同様に購入され、例えば両替されて入ってきたものとする。そのようにみると、貨幣の所有は支出に基づいたものとなる。貨幣の所有は、あたかもある財を購入してもこれを消費しなかった場合のように、ある給付を表すのである（Schmalenbach (1939) S. 119）。

また、シュマーレンバッハは、資本金を「収入・未支出」項目としての未解決項目としている。彼は次のように述べる。支出と収入に基づかない費用と給付があるように、費用と給付とを表さない支出と収入がある。給付の対価ではない収入が多くある。まずあげるべきは、資本の払込みであ

る。借入金の場合も同様である。借入金の受入れは収入であるが、それは給付の表現ではない (Schmalenbach (1939) S. 117)。すなわち、彼は資本金を借入金と同じ性質と解し、未解決項目とするのである。

これに対して、新版において、シュマーレンバッハは、支払手段および資本金を未解決項目ではなく、独立項目とする。上述したように、彼によれば、収入および支出計算を説明する際に、支払手段は積極側に現れ、これに対応する資本金勘定は消極側に現れる。この2つの貸借対照表項目は、収入および支出計算から収益および費用計算に移る際に生じる未解決項目とは関係がない (Schmalenbach (1956) S. 51)。

ここで、2つのことを考えなければならない。第1に、旧版において、支払手段と資本金はともに未解決項目とされ、支払手段は「支出・未費用」項目と解され、資本金は「収入・未支出」項目と解されていることである。第2に、新版において、支払手段と資本金はともに未解決項目ではなく、独立項目とされていることである。まず、第1の問題を取り上げる。

これに関して、ミュンスターマン (Münstermann) は次のように述べている。シュマーレンバッハは、その動的貸借対照表論の新版において、誤って「支払手段」および「資本金」項目の動的な解釈を放棄した。動的貸借対照表の旧版で主張された「収入・未支出」という未解決項目としての「資本金」の解釈は、あくまで是認される。つまり、資本の払込人がおそくとも企業からの離脱の際、その払戻しを期待するという現実的前提のもとでは、「資本金」はまず「収入・未支出」という期間的關係によって把握される。

しかしながら、積極項目の貨幣を支払い側から「支出・未費用」という項目によって解釈するシュマーレンバッハの試みは、誤ったものといわなければならない。支払手段は、今期もしくは前期の収入にのみ基づきうるし、また後の時点まで経営過程の経過する枠内にあり、結局、企業の清算の際に支出として経営を離れるであろうから、「支払手段」という項目には、同様に、「収入・未支出」という期間的關係が適合する (Münstermann (1969) S. 26-27)。

このように、ミュンスターマンは、支払手段と資本金はともに未解決項目であるが、支払手段はシュマーレンバッハのように「支出・未費用」項目ではなく、「収入・未支出」項目であるとする。したがって、支払手段と資本金はともに「収入・未支出」項目となるのである。それでは、支払手段と資本金はまったく同じものかというそうではなく、両者の間で強調点が異なる、と彼はいう。

ミュンスターマンによれば、きわめて多面的な適用可能性をもつ積極項目としての支払手段のこの位置転換は、形式的にのみ、資本金のそれと一致する。なぜならば、「支払手段」の場合には、収入におかれている強調点はこの手段に基づいており、また「資本金」の場合には、その強調点はなお遂行されるべき支出におかれているからである。前給付としての貨幣在高に対しては、「実行された収入・未支出」として、後給付としての資本金に対しては、「収入で弁済すべき支出」とし

て、未解決項目の形式的拡大により、この相違は説明される（Münstermann（1969）S.27）。

このように、ミュンスターマンは、支払手段および資本金を、強調点を異にする「収入・未支出」項目としての未解決項目とする。しかし、これはあくまでも、支払手段と資本金を未解決項目と解釈した場合の両者の動的貸借対照表における性質であり、両者間で強調点が異なるにせよ、同じ「収入・未支出」項目とすることに、無理があるように思われる。というのは、動的貸借対照表において反対側に現れる項目を同じ性質のものと解することは、論理矛盾であるからである。

3 独立項目としての支払手段と資本金

さらに、そもそも、支払手段および資本金は動的貸借対照表において独立項目ではないかという疑問が生じる。これに関して、土方は的確に次のように論じ、両者はまさに独立項目であるとしている。まず、貨幣ないし支払手段が独立項目であることの論拠である。

土方によれば、もともと、商人計算において、収益費用計算に連携されている収入支出計算は、いわゆる現金勘定に相応するのではなく、むしろ、その相手勘定に相応する。なぜならば、収入および支出のなかから、貸借対照表収入および貸借対照表支出が貸借対照表に引き渡されて、収益収入および費用支出が損益計算書に収容されることから、収入および支出が、貨幣ないし支払手段といった現金項目それ自体から構成されているはずはなく、むしろ、その相手項目から構成されていなければならないからである。

したがって、貨幣ないし支払手段は、そのような収入および支出から説明されない。すなわち、それは収益収入と貸借対照表収入および費用支出と貸借対照表支出のいずれでもない。貨幣ないし支払手段は、もともと、収入と支出の結果でしかないのである。したがって、それを未解決項目として位置づけることはできない。貨幣ないし支払手段は、あくまで、未解決項目から除外して、独立項目として位置づけるしかないのである（土方（1981）202頁）。

次に、資本金が動的貸借対照表において独立項目であることの論拠である。これに関しても、土方は次のように述べている。資本金を未解決項目から除外して、いわゆる独立項目として位置づけていることは、むしろ、1つの前進と判断すべきである。

例えば、全体利益が現金残高であると仮定するならば、全体損失は現金不足であると仮定せざるをえない。なるほど、現金残高は、企業の解散時に、いわゆる現金勘定に相応する収入支出計算から導出される。これに対して、現金不足は導出されるであろうか。いわゆる現金勘定に相応する収入支出計算から導出されるのは、現金残高が存在しなくなるまでのことである。そこからは、もはや現金不足が導出されることはない。

そこに資本金勘定を媒介させることによって始めて、現金不足に代えて、全体損失が導出されるに違いない。全体損失が導出されるのは、企業の解散時に、資本金勘定においてである。いわゆる現金勘定に相応する収入支出計算においてではない。

このように、全体利益だけでなく全体損失にも注目するならば、ここでの疑問を明確にすることができる。全体損失は、全体収入と全体支出の差額としてではなく、むしろ、回収資本と投下資本の差額として理解されなければならない。したがって、期間利益の合計＝全体利益ということは、回収資本－投下資本＝全体利益ということから出発しなければならない（土方（1981）209頁）。

このように、いわゆる現金勘定に相応する収入支出計算と、その相手勘定に相応する収入支出計算に未解決項目が考慮されることによって転化する収益費用計算の間に、資本金勘定を媒介させることによって始めて、シュマーレンバッハの理論体系のなかに、期間利益の合計＝全体利益という一致の原則が保証されることになる。そこに資本金勘定を媒介させることによって、全体損失についての疑問も解決することができる。

このことから、資本金を、借入金と同様に、「収入・未支出」という未解決項目として位置づけることはできない。資本金は、期間利益を含めて、あくまで、未解決項目から除外して、独立項目として位置づけなければならない。それも、収入支出計算における貸借対照表として、貸借対照表からの損益計算、すなわち、期首資本と期末資本の比較を想定してではない。あくまで、収入支出計算における貸借対照表として、収入支出計算における損益計算、すなわち、収益費用計算を想定してのことである（土方（1981）212頁）。

したがって、新版においてシュマーレンバッハが、支払手段のみならず、資本金を未解決項目から除外して、独立項目として位置づけていることは、1つの前進として判断することができるのである。

4 貸借対照表における非利益計算性

旧版および新版における動的貸借対照表をみると、そこには、利益が掲げられていないことに気づく。利益計算を会計目的とする動的貸借対照表において利益が計上されていないのは、奇異に感じるかもしれない。しかし、動的貸借対照表に利益が掲げられないのは、むしろ当然である。というのは、それは損益計算書における収益費用計算において計算されており、改めて貸借対照表で計算する必要がないからである。

上述したように、シュマーレンバッハの動的貸借対照表は、いわば一方では支出と費用、他方では収入と収益（給付）との関係を調節する緩衝器（Ausgleichspuffer）である。すなわち、収益（給付）と収入および費用と支出の差異を収容するのが貸借対照表であり、この貸借対照表がそれらの差異を調整し、収容する緩衝器の役割を果たす。したがって、彼の動的貸借対照表には利益計算の機能ないし利益決定の機能はなく、それは利益決定の手段としての機能を果たすことになる。そして、これがシュマーレンバッハにおける動的貸借対照表の大きな特徴であるということができる。

Ⅶ む す び

以上、本稿では、収入支出観に基礎をおくシュマーレンバッハの動的貸借対照表論を検討した。そこにおいて、彼は損益計算を重視する動的貸借対照表を目的設定し、利益概念として、共同経済的利益という本来的利益概念から私経済的利益に変化してきたことをまず確認した。その利益は、全体利益の部分としての期間利益であり、給付ないし収益と費用の差としての利益であり、計算の確実な利益であった。そして、その背後には、収入支出計算による理論構築の出発点としての全体利益があり、収入および支出に基づく期間利益があった。

次に、シュマーレンバッハの提唱する動的貸借対照表の構造を説明した。その場合、彼の『動的貸借対照表論』の旧版と新版の間で思考の相違がみられるので、それらを別々に説明した。そこでは、旧版と新版の間で、経営の成果としての給付と収益の相違、支払手段と資本金に対する動的貸借対照表における位置づけの相違、および貸借対照表における非利益計算性の共通性を確認した。

そこで、旧版と新版の相違点を題材として、動的貸借対照表論の再検討を行った。まず、給付と収益に関して、シュマーレンバッハは旧版では「給付」の用語を用い、新版では「収益」の用語を用いる。これに関して、それは利益概念の相違に基づいており、共同経済的利益から私経済的利益に探求する利益を変更することにより、利益概念が物財的価値概念から貨幣的価値概念になったことを指摘した。そして、これは文字どおり収入および支出に基づく会計観を採用したことになり、これによって、彼の会計観は真の収入支出観であることを指摘した。

次に、支払手段と資本金の動的貸借対照表における位置づけに関して、旧版において、支払手段と資本金はともに未解決項目とされている。これに対して、新版において、これらはともに独立項目とされている。これを検討した結果、まず、貨幣ないし支払手段は収益収入と貸借対照表収入および費用支出と貸借対照表支出のいずれでもなく、収入と支出の結果でしかない。したがって、それを未解決項目として位置づけることはできず、独立項目として位置づけるしかないと結論づけた。

また、資本金に関して、全体利益ではなく全体損失を考察することによって、全体損失は回収資本と投下資本の差額として理解されなければならないが、期間利益の合計＝全体利益ということは、 $\text{回収資本} - \text{投下資本} = \text{全体利益}$ から出発しなければならないことが明らかとなった。

そして、現金勘定に相応する収入支出計算と、その相手勘定に相応する収入支出計算に未解決項目が考慮されることによって転化する収益費用計算の間に、資本金勘定を媒介させることによって、シュマーレンバッハの理論体系のなかに、期間利益の合計＝全体利益という一致の原則が保証されること確認した。その結果、資本金は、期間利益を含めて、あくまで、未解決項目から除外して、独立項目として位置づけなければならないと結論づけた。

以上が本稿におけるこれまでの概要であるが、これによって明らかなように、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論は、収入支出観がその理論の基礎にある。彼がこの会計観の先駆者であることを考えれば、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論は収入支出観の萌芽であるということができるのである。

ただ、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論は収入支出観の完成型であるかといえば、必ずしもそうではない。彼の動的貸借対照表論にはいくつかの問題点があることを指摘しなければならない。

その1つは、やはり動的貸借対照表における支払手段および資本金の性格づけおよび位置づけである。本稿では、これらに対するシュマーレンバッハの思考を尊重し、支払手段は収入と支出の結果でしかなく、資本金は収入支出計算と収益費用計算の間で媒介項となるという理由で、支払手段と資本金は独立項目であると結論づけた。しかし、そうすると、ミュンスターマンがいうように、これらの項目はもはや動的な性格ではなくなり、これらの項目を含む貸借対照表は「動的貸借対照表」ではなくなる可能性がある。

もう1つは、シュマーレンバッハの動的貸借対照表では利益は計上されず、貸借対照表には利益決定機能はないとされるが、貸借対照表において利益を決定しなくてよいのかという問題がある。

上述したように、利益決定は損益計算書において行われるのであり、改めて貸借対照表で計算する必要がないというのが、貸借対照表において利益を計算しない理由であるが、それでよいのかということである。というのは、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論は利益計算を会計目的とするものであり、その主要計算書が貸借対照表であってみれば、貸借対照表に何らかの利益計算機能が備わっていないからではないと思われるからである。

これらの問題に対して、シュマーレンバッハは何も答えていない。そして、これらの問題を検討し、答えたのが、彼の後継者であるワルプおよびコジオールにほかならない。そこで、収入支出観の完成を目指して、彼らの理論を検討する必要がある。したがって、これが次の検討課題である。

参考文献

- 興津裕康 (1978) 『貸借対照表論の展開—ドイツにおける貸借対照表論の系譜—』 森山書店。
興津裕康 (1984) 『貸借対照表論の研究』 森山書店。
新田忠誓 (1987) 『動的貸借対照表原理』 国元書房。
土方久 (1981) 『近代会計の基礎理論—ダイナミッシュ・ピランツの研究—』 森山書店。
FASB (1976) *Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB, 1976.
Münstermann, H. (1969) *Unternehmensrechnung*, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Galber.
Schmalenbach, E. (1926) *Dynamische Bilanz*, 4. Auflage, G. A. Gloeckner, Verlagsbuchhandlung.

Schmalenbach, E. (1939) *Dynamische Bilanz*, 7. Auflage, G. A. Gloeckner, Verlagsbuchhandlung.

Schmalenbach, E. (1956) *Dynamische Bilanz*, 12. Auflage, Westdeutscher Verlag.

(中央大学商学部教授 博士（経済学）)

