

「有高変動（原因）分析貸借対照表」の展開試案

—— 行列簿記に基づく「資金計算書」からの展開の可能性——

安 平 昭 二

1. 序

スイス・サン・ガーレン大学のフィッカート教授は、かつて、一見形容矛盾の感のある「フロー貸借対照表」(Flussbilanz) (Flow Balance-Sheet) という名称の財務表を提案した¹⁾。それは、単なる時点有高表示表としての貸借対照表に各項目の期中変動額＝フローを一定の種類別分類で付加表示することによって、貸借対照表の情報内容をより豊富ならしめよう（期首期末有高の表示＋期中フローの種類別表示）という構想である。しかし、後述するように、この場合のフロー表示は有高変動額の原因別内容分析表示であるので、「フロー貸借対照表」という簡単な名称ではかえって誤解と混乱を与えるかも知れない。「有高変動原因分析貸借対照表」ないし「有高変動分析貸借対照表」という、説明的な名称で呼ぶ方が適当であると思う。

この「有高変動分析貸借対照表」は、いわゆる「行列簿記」の方式での勘定取引高の表示すなわち「取引高行列」(Umsatzmatrix) から、各種の「資金計算書」を同時に作成しうることに着想を得て構想されたものである。この種の「資金計算書」の要約をすべての「資金」について一表に総括表示したものが「有高変動分析貸借対照表」にほかならない。フィッカート教授の構想では、貸借対照表項目の全体が6個の「資金」に分類され、それぞれの「資金」項目について、その有高変動の内容ないし原因が、「損益取引」・「資産との交換取引」・「負債・資本との交換取引」という区分に応じて分析・表示されることに

なっている。

筆者は、かつて、このフィッカート構想を紹介・検討したことがあるが²⁾、その際、有高変動原因の分析はより詳細に展開することができ、より木目の細かい「有高変動分析貸借対照表」を作成することが可能であることを示唆しておいた。それは、必要に応じて「資金」の数と取引の区分を任意に増やすことによって行われる。この種の展開可能性の一つを、簡単なモデルによって具体的に例示してみようというのが本稿の意図するところである。そのため、まず、フィッカート構想の基本的内容を再度提示し、その後に、筆者による展開例を示すことにする。

2. 「資金計算書」から「有高変動分析貸借対照表」への展開

いわゆる「資金計算書」は、予め措定された「資金」について、その一定期間中の変動の原因ないし内容を明らかにする計算書である。その場合、「資金」として措定されるのは特定の貸借対照表項目またはその一定種類のグループである。いわゆる「キャッシュ・フロー計算書」は「キャッシュ」項目を「資金」とした「資金計算書」の一種類にほかならない。何を「資金」とするかによって、いわば無数の「資金計算書」を考えることができる。

また、「資金」の変動の原因ないし内容の分析・表示は、「資金」の変動をもたらした取引の記帳における、相手勘定を手がかりとして行われる。すなわち、「資金」の変動が「資金」勘定と「非資金」勘定との組合せとなる取引によって生じる点に着目し、「非資金」勘定（「非資金」有高勘定および収益・費用勘定）の勘定取引高（期中記入額）のうち「資金」と結びつくもののみを選別し、それを勘定別に整理・表示することによって、「資金」の変動内容説明書＝「資金計算書」とするのである。

そして、「非資金」をどのように分類するかによって、「資金計算書」の内容構成が与えられることになる。例えば、「キャッシュ・フロー計算書」では、一般に、「営業活動によるキャッシュ・フロー」・「投資活動によるキャッ

シュ・フロー」・「財務活動によるキャッシュ・フロー」という分類が示されているが、ここでの「営業活動によるフロー」とは「非資金」が収益・費用勘定である場合であり、「投資活動によるフロー」とは「非資金」が資産項目である場合、「財務活動によるフロー」とは「非資金」が負債・資本項目である場合を指しているのである。

このように、「資金計算書」が原理的に勘定取引高の相手勘定別分析によって得られるとすれば、いわゆる「行列簿記」の方式での勘定取引高の表示、すなわち、「取引高行列」(Umsatzmatrix)によって、「資金計算書」の作成は非常に容易になる。「行列簿記」・「取引高行列」は、まさに、勘定取引高の相手勘定別分析に効果を発揮するものだからである。しかし、「取引高行列」は通常の意味での「資金計算書」の作成に便利であるだけでない。「資金」をどのように規定しても、それぞれに対応する「資金計算書」が存在しうるが、このような各種の「資金計算書」を同じ「取引高行列」から同時に容易に導き出すことができるのである。

「資金計算書」と「取引高行列」との関係をはじめて明らかにしたのはチューリヒ大学のケーファー教授であるが³⁾、後にフィッカート教授は、ケーファー教授の「取引高行列」に改良を加えた表を提案し、それに基づく「資金計算書」の作成例を示している⁴⁾。彼の「有高変動分析貸借対照表」はこの改良された表に基づくわけである。彼は、ケーファー教授の「取引高行列」に有高勘定の期首・期末有高をも含めるとともに勘定の配列にも工夫を加え、この改良された「取引高行列」を「チェス盤式貸借対照表」(Schachbilanz)と名付けて、一連の取引例を記入した一つの具体的モデルを示している。それは有高表示付「取引高行列」にほかならない。次ページの表1に示すとおりである。直ちに分かるように、「借行貸列」(各勘定の借方取引高は行に、貸方取引高は列に表示する)の形式をとっている。

いま「資金」をキャッシュと措定すれば、「資金計算書」としての「キャッシュ・フロー計算書」は、現金・預金の行に示された勘定取引高（キャッシュ

このようにして作成できる各種の「資金計算書」を、フィッカート教授は「積極項目資金計算書」(Aktivenfondsflussrechnung)と「消極項目資金計算書」

表1 勘定取引高マトリックス（チェス盤式貸借対照表） 1

[illegible]

(Passivenfondsflussrechnung) に大別している。前者は、積極項目＝資産項目のみから構成される「資金」に関する「資金計算書」であり、後者は、消極項目＝負債・資本項目のみから構成される「資金」に関する「資金計算書」である。もちろん、この種の「資金計算書」にも様々なものがあり得るが、「有高変動分析貸借対照表」のためには、各計算書における「資金」の内容が互いに重ならないこと、すなわち、同一項目が別々の「資金」に含まれないような「資金」構成が必要である。このような「資金」の例としてフィッカードは次の6種類を区別している。

「資金」1：流動性（現金・預金）

「資金」2：その他の流動資産（短期債権・棚卸資産など）

「資金」3：固定資産（有形固定資産・投資・長期債権など）

「資金」4：短期他人資本（短期債務・1年未満社債など）

「資金」5：長期他人資本（長期借入金・社債など）

「資金」6：自己資本（資本金・積立金・未処分利益など）

1～3の「資金」に基づく「資金計算書」が「積極項目資金計算書」、4～6の「資金」に基づくものが「消極項目資金計算書」に属することはいうまでもない。この2種類の「資金計算書」を上記の「チェス盤式貸借対照表」に基づいて作成すれば、次ページの表2と表3となる。

この「資金計算書」は、「資金」の期首有高から出発し、それに「資金」の増加・減少を加減して、期末有高を算定するという方式をとっている。しかも、そこに表示された各「資金」の期末有高は、同時に期末貸借対照表の構成項目でもある。それゆえ、「資金」の期末有高に焦点を合わせて、これらの「積極項目資金計算書」と「消極項目資金計算書」のすべてを一表にまとめれば、期末貸借対照表を構成することができる。これが、いうところの「有高変動分析貸借対照表」である。この表は、いわば一連の「資金計算書」の集約表である。ただし、「資金計算書」そのままではなく、各「資金」の変動の種類ごとの総計による集約である。次ページの表2と表3に基づいて作成される「有高変動

表2 積極項目資金計算書

「資金」の別	「流動性」	「他の流動資産」	「固定資産」
「資金」の期首有高	300	2000	1500
1. 損益からの「資金」流入			
収益による「資金」増加			
売上収益	0	2000	0
他の収益	0	0	120
費用による「資金」減少			
材料費	0	-1000	0
労務費	-500	0	0
減価償却費	0	0	-300
他の費用	0	0	0
損益からの総額	-500	1000	-180
2. 「非資金」積極項目からの流入			
次の項目による「資金」増加			
現金・預金の減少	×	0	600
売掛金の減少	1900	×	0
棚卸資産の減少	0	×	0
固定資産の減少	250	0	×
次の項目による「資金」減少			
現金・預金の増加	×	-1900	-250
売掛金の増加	0	×	0
棚卸資産の増加	0	×	0
固定資産の増加	-600	0	×
「非資金」積極項目からの総額	1550	-1900	350
3. 消極項目からの流入			
次の項目による「資金」増加			
買掛金の増加	0	400	0
他の短期債務の増加	0	0	0
長期債務の増加	0	0	100
自己資本の増加	0	0	700
次の項目による「資金」減少			
買掛金の減少	-350	0	0
他の短期債務の減少	-140	0	0
長期債務の減少	-50	0	0
自己資本の減少	0	0	0
消極項目からの総額	-540	400	800
「資金」の期末有高	810	1500	2470

表3 積極項目資金計算書

「資金」の別	「短期他人資本」	「長期他人資本」	「自己資本」
「資金」の期首有高	600	1400	1800
1. 損益からの「資金」流入			
費用による「資金」増加			
材料費	0	0	×
労務費	0	0	×
減価償却費	0	0	×
他の費用	70	30	×
純利益による「資金」増加			370
収益による「資金」減少			
売上収益	-150	0	×
他の収益	0	0	×
損益からの総額	-80	30	370
2. 積極項目からの流入			
次の項目による「資金」増加			
現金・預金の増加	0	0	0
売掛金の増加	0	0	0
棚卸資産の増加	400	0	0
固定資産の増加	0	100	700
次の項目による「資金」減少			
現金・預金の減少	-490	-50	0
売掛金の減少	0	0	0
棚卸資産の減少	0	0	0
固定資産の減少	0	0	0
積極項目からの総額	-90	50	700
3. 「非資金」消極項目からの流入			
次の項目による「資金」増加			
買掛金の減少	×	0	0
他の短期債務の減少	×	0	0
長期債務の減少	0	×	0
自己資本の減少	170	0	×
次の項目による「資金」減少			
買掛金の増加	×	0	0
他の短期債務の増加	×	0	0
長期債務の増加	0	×	-170
自己資本の増加	0	0	×
「非資金」消極項目からの総額	170	0	-170
「資金」の期末有高	600	1480	2700

分析貸借対照表」は、次の表4のようになる。

ここでは、貸借対照表計上項目（先に示した6個の「資金」）ごとに、その期末有高だけではなく、期首有高から期末有高への変動の根拠も、一覧できるようになっていることに注意すべきである。例えば、現金・預金の場合、-500という数値は、損益取引によって現金・預金がこの額だけ減ったことを意味し、1550という数値は、他の資産（「非資金」積極項目）との交換によって現金・預金が増加したことを、-540という数値は、消極項目（負債・資本）との交換（返済ないし払戻し）によって現金・預金が減少したことを意味している。他の項目についても同様な読み方がなされる。

この意味において、この貸借対照表は、各項目の有高変動の内容ないし原因

表4 「有高変動分析貸借対照表」

現金・預金		短期他人資本	
期首有高	300	期首有高	600
次のものによる増加(減少)		次のものによる増加(減少)	
損益取引	-500	損益取引	-80
他の資産の増(減)	1550	資産の増(減)	-90
負債・資本の増(減)	-540	他の負債・資本の増(減)	170
期末有高	810	期末有高	600
その他の流動資産		長期他人資本	
期首有高	2000	期首有高	1400
次のものによる増加(減少)		次のものによる増加(減少)	
損益取引	1000	損益取引	30
他の資産の増(減)	-1900	資産の増(減)	50
負債・資本の増(減)	400	他の負債・資本の増(減)	0
期末有高	1500	期末有高	1480
固定資産		自己資本	
期末有高	1500	期首有高	1800
次のものによる増加(減少)		次のものによる増加(減少)	
損益取引	-180	損益取引	370
他の資産の増(減)	350	資産の増(減)	700
負債・資本の増(減)	800	他の負債・資本の増(減)	-170
期末有高	2470	期末有高	2700
資産合計	4780	負債・資本合計	4780

を、損益取引・他の積極項目との交換取引・他の消極項目との交換取引という区分に応じて、分析・表示した計算書ということができる。単なる期末有高だけを示す通常の意味での貸借対照表とも、有高変動を併せ示したフロー表示付貸借対照表とも異なっているのである。比較のために、この場合に該当する有高貸借対照表とフロー表示付貸借対照表を示せば、次のようになる。

(有高) 貸借対照表				フロー表示付貸借対照表			
現金・預金	810	短期他人資本	600	現金・預金		短期他人資本	
他の流動資産	1500	長期他人資本	1480	期首有高	300	期首有高	600
固定資産	2470	自己資本	2700	フロー額	510	フロー額	0
合 計	4780	合 計	4780	期末有高	810	期末有高	600
				他の流動資産		長期他人資本	
				期首有高	2000	期首有高	1400
				フロー額	-500	フロー額	80
				期末有高	1500	期末有高	1480
				固定資産		自己資本	
				期首有高	1500	期首有高	1800
				フロー額	970	フロー額	900
				期末有高	2470	期末有高	2700
				合 計	4780	合 計	4780

フィッカート教授は、この表を“Flussbilanz”（「フロー貸借対照表」）という簡単な名称で呼んでいるが、その機能を見た場合には、「有高変動分析貸借対照表」ないし「有高変動原因分析貸借対照表」という、説明的な名称で呼ばれるべきであろう。そうでなければ、かえって誤解を与えることになる。もっとも、有高変動の原因を説明するといっても、その詳細な説明をするわけではない。詳細は「資金計算書」それ自体に譲り、「有高変動分析貸借対照表」は、それを三つの要因に集約して示すのである。しかし、要約表である代わりに、貸借対照表項目全体にかかわる総括表である。これに対して、「資金計算書」は詳細表ではあるが、個々の項目に関する個別表である。

3. 「有高変動分析貸借対照表」の一層の展開への試み

上述のように、「有高変動分析貸借対照表」の項目分類については、フィッカート教授自身は、六つの「資金」と三つの要因を示しているだけであるが、別にこれに限定されるわけではないであろう。利用者の情報要請いかんによっては、それぞれより細かく分類することもできよう。例えば、「資金」の方は、「その他の流動資産」を「当座資産」と「棚卸資産」とに、短期他人資本を「営業短期債務」と「借入債務」とに分けることができるし、取引要因の方は、「損益取引」を「営業損益取引」と「その他の損益取引」とに、資産の増減を「流動資産」の増減と「固定資産」の増減とに、負債・資本の増減を負債の増減と資本の増減とに分けることができる。そうすれば、木目のより細かい「要約総括表示」が得られることになる。

以下では、このような「有高変動分析貸借対照表」の展開の方向を具体例をもって示しておきたいと思う。そのため、フィッカート教授の場合よりやや詳細な一連の取引例を想定し、それを「取引高行列」で表示した後、これに基づく「資金計算書」と「有高変動分析貸借対照表」の例を作成することにしたい。

まず、期首貸借対照表と一連の取引例を次のように仮定する（項目数と数値例はできるだけ小さくするとともに、金額の単位は省略しておく）。

期首貸借対照表

現金・預金	10	買掛金	65
売掛金	50	短期借入金	25
商 品	20	社 債	45
投資有価証券	30	長期引当金	5
建物	70	資本金	65
土地	50	未処分利益	25
	<u>230</u>		<u>230</u>

期中取引例

1. 備品の購入、代金は現金支払い	20
2. 投資有価証券の購入、代金は現金支払い	30
3. 商品の掛仕入れ	80
4. 短期借入金の借入れ	35
5. 商品の現金による販売	45
6. 商品の現金による仕入れ	20
7. 買掛金の現金による支払い	50
8. 商品の掛による販売	90
9. 短期借入金の返済	20
10. 給料の現金による支払い	25
11. その他の営業費の現金による支払い	10
12. 社債の発行、全額払い込みを受ける	30
13. 土地による現物出資	20
14. 売買目的の有価証券の現金による購入	25
15. 土地の一部売却（売却益5を含む）	30
16. 投資有価証券の一部売却（売却益2を含む）	10
17. 社債利息の支払い	3
18. 建物の減価償却費の計上（直接法）	7
19. 有価証券評価損の計上	2
20. 損害補償損失について長期引当金の計上	8
21. 転換社債の株式への転換	10
22. 売掛金の現金による回収	70
23. 借入金の利息の支払い	2
24. 利益の処分（配当金と役員賞与）	15
25. 商品の期末棚卸高	45
26. 当期純利益の計上	10

上の期首有高と期中取引を「取引高行列」に記入すれば、次ページの表5のようになる。

この「取引高行列」に基づいて作成される「積極項目資金計算書」と「消極項目資金計算書」は表6と表7のようになる。

ただし、ここでは、「資金」は、「現金・預金」・「その他の当座資産」・「棚卸資産」・「固定資産」・「営業債務」・「短期借入債務」・「固定負債」・「自己資本」の8種とし、取引要因は、「営業損益取引」・「非営業損益取引」・「流動資産の増減」・「固定資産の増減」・「負債の増減」・「資本の増減」の6種類としている。

また、積極項目・消極項目という表現はドイツ語に由来するものであり、一般にはなじまないものであるので、「積極項目資金計算書」は『資産項目を「資金」とする「資金計算書」』、「消極項目資金計算書」は『負債・資本項目を「資金」とする「資金計算書」』と呼ぶことにした。

最後に、これらの8種類の「資金計算書」をまとめて作成される「有高変動分析貸借対照表」は表8として示されている。ただし、繁雑さを避けるために若干の整理が加えられている。

《参考》

なお、チューリヒ大学のヴァイレンマン教授（Paul Weilenmann）も同様な「有高変動分析貸借対照表」を提示しているので、その一つを紹介しておこう。

（安平昭二訳：『資金計算書入門』，税務経理協会，昭和63年，120ページ，199ページを参照）（原著：P. Weilenmann, Kapitalflussrechnung in der Praxis, Zürich, 1985.）

有高変動分析貸借対照表(XYZ 社)

現金預金(流動性)		短期他人資本	
期首有高	18,250	期首有高	28,450
次のものによる増加(減少)		次のものによる増加(減少)	
損益取引	-3,800	損益取引	6,400
他の資産の減(増)	7,700	資産の増(減)	-9,000
負債資本の増(減)	-14,000	他の負債資本の減(増)	3,500
期末有高	8,150	期末有高	29,350
その他の流動資産		長期他人資本	
期首有高	39,000	期首有高	89,000
次のものによる増加(減少)		次のものによる増加	
損益取引	15,600	損益取引	-2,000
他の資産の減(増)	-24,500	資産の増(減)	-25,000
負債資本の増(減)	0	他の負債資本の減(増)	0
期末有高	30,100	期末有高	62,000
固定資産		自己資本	
期首有高	155,100	期首有高	94,900
次のものによる増加(減少)		次のものによる増加	
損益取引	-900	損益取引	6,500
他の資産の減(増)	16,800	資産の増(減)	30,000
負債資本の増(減)	10,000	他の負債資本の減(増)	-3,500
期末有高	181,000	期末有高	127,900
資産合計	219,250	負債・資本合計	219,250

表5 勘定取引高マトリックス (有高表示付) 2

	期首有高 (借)	現金・預金	売掛金	有価証券	商品	投資有価証券	建物	備品	土地	買掛金	短期借入金	社債	長期引当金
期首有高 (貸)	230									65	25	45	5
現金・預金	10		70			8			25		35	30	
売掛金	50												
有価証券		25											
商品	20	20								80			
投資有価証券	30	30											
建物	70												
備品		20											
土地	50												
買掛金		50											
短期借入金		20											
社債													
長期引当金													
資本金													
未処分利益		10											
売上													
土地売却益													
他の収益													
売上原価					75								
給料		25											
営業費		10											
減価償却費							7						
有価証券評価損				2									
社債利息		3											
他の費用		2											8
純利益													
貸方合計		215	70	2	75	8	7	0	25	145	60	75	13
損益 (借)													
期末有高 (借)		15	70	23	45	52	63	20	45				

[illegible]

表6 資産項目を「資金」とする「資金計算書」

「資金」の別	現金・預金	他の当座資産	棚卸資産	固定資産
「資金」の期首有高	10	50	20	150
1. 損益取引からの「資金」流入				
営業損益による「資金」流出入				
売上収益による流入	45	0	0	0
売上原価による流出	0	90	-75	0
給料・その他による流出	-35	0	0	-7
営業外損益による「資金」流出入				
土地売却益・その他による流入	7	0	0	0
社債利息による流出	-3	0	0	0
その他の費用・損失による流出	-2	-2	0	0
損益取引からの総額	12	88	-75	-7
2. 「非資金」資産項目からの「資金」流入				
流動資産項目の減少による流入				
現金・預金の減少	×	25	20	50
その他の当座資産の減少	70	×	0	0
商品の減少	0	0	×	0
流動資産項目の増加による流出				
現金・預金の増加	×	-70	0	-33
その他の当座資産の増加	-25	×	0	0
商品の増加	-20	0	×	0
固定資産項目の減少による流入				
投資有価証券の減少	8	0	0	×
有形固定資産の減少	25	0	0	×
固定資産項目の増加による流出				
投資有価証券の増加	-30	0	0	×
有形固定資産の増加	-20	0	0	×
「非資金」資産項目からの総額	8	-45	20	17
3. 「非資金」負債・資本項目からの「資金」流入				
負債項目の増加による流入				
買掛金の増加	0	0	80	0
短期借入金の増加	35	0	0	0
固定負債の増加	30	0	0	0
負債項目の減少による流出				
買掛金の減少	-50	0	0	0
短期借入金の減少	-20	0	0	0
固定負債の減少	0	0	0	0
資本項目の増加による流入				
資本金の増加	0	0	0	20
未処分利益の増加	0	0	0	0
資本項目の減少による流出				
資本金の減少	0	0	0	0
未処分利益の減少	-10	0	0	0
「非資金」負債・資本項目からの総額	-15	0	80	20
「資金」の期末有高	15	93	45	180

表7 負債・資本項目を「資金」とする「資金計算書」

「資金」の別	営業債務	短期借入債務	固定負債	自己資本
「資金」の期首有高	65	25	50	90
1. 損益取引からの「資金」流入				
営業損益による「資金」流出入				
売上収益による流入	0	0	0	×
売上原価による流出	0	0	0	×
給料・その他による流出	0	0	0	×
営業外損益による「資金」流出入				
土地売却益による流入	0	0	0	×
社債利息による流出	0	0	0	×
その他の費用・損失による流出	0	0	0	×
純利益による「資金」流入	0	0	8	10
損益取引からの総額	0	0	8	10
2. 「非資金」資産項目からの「資金」流入				
流動資産項目の増加による流入				
現金・預金の増加	0	35	30	0
その他の当座資産の増加	0	0	0	0
商品の増加	80	0	0	0
流動資産項目の減少による流出				
現金・預金の減少	-50	-20	0	-10
その他の当座資産の減少	0	0	0	0
商品の減少	0	0	0	0
固定資産項目の増加による流入				
投資有価証券の増加	0	0	0	0
有形固定資産の増加	0	0	0	20
固定資産項目の減少による流出				
投資有価証券の減少	0	0	0	0
有形固定資産の減少	0	0	0	0
「非資金」資産項目からの総額	30	15	30	10
3. 「非資金」負債・資本項目からの「資金」流入				
負債項目の減少による流入				
買掛金の減少	×	0	0	0
短期借入金金の減少	0	×	0	0
固定負債の減少	0	0	×	10
負債項目の増加による流出				
買掛金の増加	×	0	0	0
短期借入金金の増加	0	×	0	0
固定負債の増加	0	0	×	0
資本項目の減少による流入				
資本金の減少	0	0	0	×
未処分利益の減少	0	0	0	×
資本項目の増加による流出				
資本金の増加	0	0	-10	×
未処分利益の増加	0	0	0	×
「非資金」負債・資本項目からの総額	0	0	-10	10
「資金」の期末有高	95	40	78	120

表8 「有高変動分析貸借対照表」

現金・預金		営業債務	
期首有高	10	期首有高	65
次の事項による増加(減少)		次の事項による増加(減少)	
「営業活動」	10	「営業活動」	0
「営業外活動」	2	「営業外活動」	0
他の流動資産の減少(増加)	25	流動資産の増加(減少)	30
固定資産の減少(増加)	-17	固定資産の増加(減少)	0
負債の増加(減少)	-5	他の負債の減少(増加)	0
自己資本の増加(減少)	-10	自己資本の減少(増加)	0
期末有高	15	期末有高	95
他の当座資産		短期借入債務	
期首有高	50	期首有高	25
次の事項による増加(減少)		次の事項による増加(減少)	
「営業活動」	90	「営業活動」	0
「営業外活動」	-2	「営業外活動」	0
他の流動資産の減少(増加)	-45	流動資産の増加(減少)	15
固定資産の減少(増加)	0	固定資産の増加(減少)	0
負債の増加(減少)	0	他の負債の減少(増加)	0
自己資本の増加(減少)	0	自己資本の減少(増加)	0
期末有高	93	期末有高	40
棚卸資産		固定負債	
期首有高	20	期首有高	50
次の事項による増加(減少)		次の事項による増加(減少)	
「営業活動」	-75	「営業活動」	0
「営業外活動」	0	「営業外活動」	8
他の流動資産の減少(増加)	20	流動資産の増加(減少)	30
固定資産の減少(増加)	0	固定資産の増加(減少)	0
負債の増加(減少)	80	他の負債の減少(増加)	0
自己資本の増加(減少)	0	自己資本の減少(増加)	-10
期末有高	45	期末有高	78
固定資産		自己資本	
期首有高	150	期首有高	90
次の事項による増加(減少)		次の事項による増加(減少)	
「営業活動」	-7	「営業活動」	10
「営業外活動」	0	「営業外活動」	0
他の流動資産の減少(増加)	17	流動資産の増加(減少)	-10
固定資産の減少(増加)	×	固定資産の増加(減少)	20
負債の増加(減少)	0	負債の減少(増加)	10
自己資本の増加(減少)	20	自己資本の減少(増加)	×
期末有高	180	期末有高	120
資産合計	333	負債・資本合計	333

4. 結 語

以上、「有高変動分析貸借対照表」の基本構想とその一展開例を、具体的なモデルをもとにして提示してきた。モデルに含めた取引の数が種類のにも数量的にも少ないため、その実際上の意味を的確に表現するまでにはいたらなかったが、この種の計算書の特徴と基本的構造自体は明かにし得たと思う。本稿の意図はそこに止まるものであった。そのため、展開されたはずの「有高変動分析貸借対照表」に多くの空白が生じたこと（0表示の部分が多かったこと）は、ある意味ではやむを得ないことでもあった。今は、むしろ基本構造を示し得たことに満足すべきであろう。

今後の課題は、このモデルを一層現実に近い形に拡充し、その上で、いくつかの種類の「有高変動分析貸借対照表」の作成とそれぞれの現実的効用を探ってゆくことである。ただ、その場合、「有高変動分析貸借対照表」の持つ特徴として、さらに次の点には注意しておかなければならない。

第一は、木目の細かさを求めるあまり、「資金」の数や取引要因の区分をあまりに多くしたのでは、この表自体が「取引高行列」そのものに限りなく近づいてしまう、というおそれがあることである。データ・ベースとしての意味は認められるとしても、概観表としての意味を失ったのでは何にもならない。表の現実的効用はこの点を常に意識して検討しなければならない。

第二は、この表が損益計算書・貸借対照表・「資金計算書」の資料のすべてをもれなく要約表示している、ということである。このことは、「有高変動分析貸借対照表」が3種類の計算書の結節点でもあるということの意味している。すなわち、収益・費用、資産・負債・資本の期末有高、「資金」変動原因などの、詳細な個別項目別分類表示はそれぞれ損益計算書・貸借対照表・「資金計算書」に委ね、それらの大項目別要約による総括表示がここで行われている、というわけである。この点をより強く押し出す方向での展開が求められる。

注

- 1) Fickert, R.: Die Flussrechnung, in: Der Schweizer Treuhänder, Jg. 58, Nr. 9, Zürich, 1984.
- 2) 安平昭二: 「行列簿記の一つの展開」, 安平昭二: 『会計システム論研究序説－簿記論的展開への試み－』, 神戸商科大学経済研究所, 1994年, 155ページ以下。
- 3) Käfer, K.: Kapitalflussrechnungen. Funds-Statement, Liquiditätsnachweis, Bewegungsbilanz als dritte Jahresrechnung der Unternehmung, Zürich 1967. 安平昭二・他訳: 『ケーファー・資金計算書の理論』, 千倉書房, 1974年。
- 4) Fickert, R.: Dynamische Jahresrechnung, in: Der Schweizer Treuhänder, Jg. 58, Nr. 4, Zürich, 1984. Weilenmann, P.: Kapitalflussrechnung in der Praxis, Zürich, 1985. 安平昭二訳: 『資金計算書入門』, 税務経理協会, 1988年。