

松 山 大 学 論 集  
第 21 卷 第 6 号 抜 刷  
2 0 1 0 年 3 月 発 行

財務会計の計算システムに関する一考察  
—— シュマーレンバッハの貸借対照表論に因んで ——

神 森 智

# 財務会計の計算システムに関する一考察

—— シュマーレンバッハの貸借対照表論に因んで ——

神 森 智

## はじめに

本稿は、財務会計の計算システムについて、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論とそれに対する先行研究に学ばせていただきながら、拙い考えを述べようとするものである。それは「財務会計のシステム」についてではなく、「財務会計の計算システム」についてである。仮に「財務会計のシステム」とした場合、会計には「計算」と「報告」の2つの内容を含むところから、「計算システム」と「報告システム」の両者を考察の対象として扱う必要があることになるはずであるが、本稿では、財務会計の「計算システム」についてのみ、拙論の対象としようとするものである。

(補) 日本語の「会計」は、字義としては、「計算」という意味しか持たないが、会計学における術語としての「会計」は、「計算」と「報告」という2つの意味を内容として持っている。それは英語の *account*、ドイツ語の *Rechnung*、フランス語の *compte* もそうであり、英米から輸入された *accounting* を訳した会計学の「会計」ゆえに、そうした2つの意味が与えられたものと思う! かつて、議論の対象となったことのある会計機能論において、技術的な会計機能として「測定と伝達」ということが言われたが、これも、すなわち「計算と報告」に他ならない。

## I シュマーレンバッハの動的貸借対照表<sup>2)</sup>

シュマーレンバッハの動的貸借対照表は、周知のとおり、収支計算と損益計算の期間的なくい違いに着目して、貸借対照表の構造を考えたもので、その内容は、次の第1表のとおりである。それは、版によって、3つの異なった内容をなしている。

(第1表)

初版以後における貸借対照表

|          |          |
|----------|----------|
| 1 支出未費用  | 1 費用未支出  |
| 2 給付未収入③ | 2 収入未給付③ |
| 3 支出未収入  | 3 収入未支出  |
| 4 給付未費用③ | 4 費用未給付③ |
| 5 貨幣①    |          |

第9版以後における貸借対照表

|          |          |
|----------|----------|
| 1 支払手段①  | 1 資本②    |
| 2 支出未費用  | 2 費用未支出  |
| 3 支出未収入  | 3 収入未支出  |
| 4 給付未費用③ | 4 費用未給付③ |
| 5 給付未収入③ | 5 収入未給付③ |

第11版以後における貸借対照表

|          |          |
|----------|----------|
| 1 支払手段①  | 1 資本②    |
| 2 支出未費用  | 2 費用未支出  |
| 3 支出未収入  | 3 収入未支出  |
| 4 収益未費用③ | 4 費用未収益③ |
| 5 収益未収入③ | 5 収入未収益③ |

(第1表への注記)

- ① 初版以後の「貨幣 (Geld)」が第9版からは、「支払手段 (Liquide Mittel)」と改められるとともに、積極側の最後にあったものが、最初に掲げられている。第9版は手元にはないが、佐藤博明教授の「会計学の理論研究」によった<sup>3)</sup>
- ② 第3版以後の「資本金 (Aufgenommenes Kapital)」は、「収入未支出」に含まれて説明されてきた(初版・第2版には、「収入未支出」についての内訳説明がない。)が、第9版以後は Kapital として独立項目となり、消極側の最初に掲げられている。なお、Kapital は「資本」と訳す場合と「資本金」と訳す場合がある<sup>3)</sup>

- ③ 初版以後は、「給付 (Leistung)」としたものが、第11版以後は、「収益 (Ertrag)」となっている。第10版は手元にはないが、谷端長教授の「動的会

討論の構造」によると、Leistung となっている<sup>4)</sup>

(附) なお、項目の配列順序には、初版以後と第9版以後とでは、「支払手段」および「資本」以外にも、違いのあるものがある。

## Ⅱ シュマーレンバッハの動的貸借対照表における問題

かつて、シュマーレンバッハの貸借対照表における現金 (Geld od. Liquide Mittel) 項目については、その貸借対照表への計上根拠は、彼の説明する動的貸借対照表の資産概念からすると、確かな説明がなされていないのではないかと、といった指摘が国内外からなされたことがある<sup>5)</sup> すなわち、彼は、当初から「貨幣も購入または交換によってえたもの」として、いわば、一種のフィクションによって資産性を説明しようとしていた<sup>6)</sup> が、これは、どう見ても苦しい説明であるし、納得の得られる解釈とはいいい難いであろう。…余談になるが、それは、むしろ、将来において「支出未費用」または「支出未収入」に転化するという意味で、資産性があると言う方がよかったかも知れない。シュマーレンバッハ自身も、谷端教授が、動的貸借対照表論の「八月見」と評される ZfhF の論文の中で「未支出支払手段 (Nicht ausgegebene Zahlungsmittel)」と呼んでいる<sup>7)</sup>

しかし、シュマーレンバッハは、後に、第9版において、「支払手段」と「資本」をいわばペアーで貸借対照表に計上している<sup>8)</sup> が、それについては、「この2項目は、収支計算と損益計算との関係から生ずる未解決項目とは関係ない。」との説明をしている<sup>8)</sup> これもまた、貸借対照表項目としての「支払手段」および「資本」の説明としては、「関係ない」ものが何故に計上されるのか、という素朴な疑問が湧いてくるのを否定できない。

次に、シュマーレンバッハの貸借対照表には、「当期純利益」なる項目が現れたことがない。収支計算との関連が動的貸借対照表を構成する柱となるところからして、現金項目は、その根拠について説明不全があるとはいえ、計上されているのに対して、収支計算とともに動的貸借対照表を構成している

はずの損益計算との関連からして、当然、計上されるべきである当期純利益が顔を見せないという、摩訶不思議な姿を示している。これでは、バランスシートならぬアンバランスシートであり、全くもって欠陥論というの他はない。

ところで、「動的貸借対照表論」は、その第10版以後の版において、ただし、第10版は筆者の手元にないので第11版によると、「動的貸借対照表の原理と構造 (Grundlagen und Aufbau der dynamischen Bilanz)」と題するD章の第1節「原理 (Grundlagen)」のb項「収支計算における貸借対照表 (Die Bilanz in der Einnahmen-und-Ausgabenrechnung)」の中で、簿記的な説明によって、現金(収支)勘定の期末残高が貸借対照表(残高勘定)に送られて行くことを——収支計算と損益計算とが同一であるという非現実的な例を使ってではあるが——説明している(第2表)<sup>9)</sup>。貸借対照表の現金項目は、第2表が示すような第10版以後の版で例示されている関係をもって充分説明できるのではないかと考える。シュマーレンバッハは、収支計算と損益計算との期間的なズレから貸借対照表の構造を考えているが、収支計算と貸借対照表との関係については、第10版以後の版においてではあるが、第2表の示すような関係を述べているにもかかわらず、貸借対照表項目としての現金項目の説明材料としては、これを取り上げてはいない。彼の貸借対照表の構造の説明には、収支計算との関連について重要な欠陥があるという他はないといえよう。

(第2表)

| 現金収支勘定 |             | 貸借対照表 |  |
|--------|-------------|-------|--|
| 収 入    | 支 出         |       |  |
|        | 現金残高 ……………→ | 現 金   |  |

次に、シュマーレンバッハの動的貸借対照表の構造においては、収支計算の残高(期末現金有高)と貸借対照表との関係は、上記の第2表のようになるはずであるが、併せて、損益勘定の残高(当期純利益)と貸借対照表(残高勘定)との関係は、下記第3表のようになるはずである。この点、第10版にはじめて現れるが、第10版は手元にないので第11版によると、そのD章「動的貸

借対照表の原理と構造」の第1節「原理」のb項「収支計算における貸借対照表」の中で、簿記的な説明によって、損益計算の結果、その残高（当期純利益）が、損益勘定から貸借対照表（残高勘定）へ（開業第1期は資本として、第2期は当期純利益〈表示は、相手科目名 Gewinn und Verlust〉として）送られて行くことが、上記の現金勘定と貸借対照表（残高勘定）の関係を示した計算例の中で示されている<sup>9)</sup>。本稿の第1節で掲げた第1表にみるとおり、彼の貸借対照表には、当期純利益という項目はみられない。彼は、収支計算と損益計算の期間的なズレに着目して貸借対照表の構造を考えているが、損益計算と貸借対照表との関係については、第10版以後の版においてではあるが、第3表が示すような関係を述べているにもかかわらず、貸借対照表項目としての当期純利益については取り上げていない。彼の貸借対照表には、損益計算との関係が重要な点で欠落していると考えざるを得ないように思う。

(第3表)

| 貸借対照表 |              | 損益勘定  |    |
|-------|--------------|-------|----|
|       |              | 費用    | 収益 |
|       | 当期純利益 ←…………… | 当期純利益 |    |

(補) シュマーレンバッハの貸借対照表には、第9版以後の版に「資本」が現れるが、その「資本」は、上述したように、第10版以後の版の例題でもって示された簿記手続きの説明からすると、当期純利益を財源とするものとなっている（第10版が手元がないので、前記の第11版D章I節b項）。しかし、元入資本<sup>10)</sup>もこれに含むかも知れないことは、第3版以後「収入未支出」の中に挙げられていた元入資本が、そこから外されている（第10版がないので、第11版D章第II節「貸借対照表的損益計算の構造 (Der Aufbau der bilanzmässigen Erfolgsrechnung)」b項「未解決の後給付または貸方項目 (Die schwebenden Nachleistungen oder Passiva) の2」) ことからすると、消極側最初の項目である「資本」には、純利益（繰越利益を含む。）と元入資本の両者を含んでいるようにもみえる。

しかし、損益計算と貸借対照表との関係を前提とする限り、純利益と元入資本とは別項目とすべきものと考えらるべきであろう。元入資本は、第3版以後のとおりに「収入未支出」に含めておくのがよいのではないかと思う。第9版以後の「資本」が当期純利益と元入資本の両者を含むものとするか、それとも、「資本」は当期純利益だけで、元入資本は「収入未支出」に含むものと仮定した場合には、それらの貸借対照表は貸借平均することになるが、「資本」が当期純利益のみか、または、元入資本のみであると考えられているのであれば、貸借対照表は貸借平均することはない。

### Ⅲ 動的貸借対照表と現金項目および当期純利益

前節で述べたように、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論にあつては、収支計算と損益計算の期間的ズレの関係から貸借対照表の構造が考えられているが、それでいて、収支計算と貸借対照表との関係および損益計算と貸借対照表との関係そのものの考察については、不完全、不徹底で、半ば等閑に付されていたのではないかという感じすらする。

次に、このことについて、シュマーレンバッハによる別の場所での記述によって見てみよう。シュマーレンバッハは、初版以来、貸借対照表と損益勘定との関係を、収入・支出と収益・費用について、それぞれ、前期のものと後期のものと区分した上で、それらの項目が貸借対照表と損益勘定にどのように計上されるかについて、初版以来、第4表のような表を掲げており<sup>11)</sup> また、第4表に載せられていない4項目（第5表の1, 4, 7, 10）を加えて、損益勘定を第5表のように示している<sup>12)</sup>

もっとも、シュマーレンバッハにおいては、記載の順序は、第5表の損益勘定が先である。また、初版に先立つ ZfhF の論文においては、第4表の「計上されるケース」に相当するもの（ただし、その基準は同一ではないが。）は10項目しか掲げていない<sup>13)</sup>

(第4表)

|    | 計上されるケース             | 貸借対照表  | 損益勘定 |
|----|----------------------|--------|------|
| 1  | 当期の費用・後期の支出（費用未支出）   | 貸方に計上  | 借方項目 |
| 2  | 当期の費用・前期の支出（前期支出未費用） | 借方から減額 | 借方項目 |
| 3  | 当期の支出・後期の費用（支出未費用）   | 借方に計上  | —    |
| 4  | 当期の支出・前期の費用（前期費用未支出） | 貸方から減額 | —    |
| 5  | 当期の収益・後期の収入（収益未収入）   | 借方に計上  | 貸方項目 |
| 6  | 当期の収益・前期の収入（前期収入未収益） | 貸方から減額 | 貸方項目 |
| 7  | 当期の収入・後期の収益（収入未収益）   | 貸方に計上  | —    |
| 8  | 当期の収入・前期の収益（前期収益未収入） | 借方から減額 | —    |
| 9  | 当期の支出・後期の収入（支出未収入）   | 借方に計上  | —    |
| 10 | 当期の支出・前期の収入（前期収入未支出） | 貸方から減額 | —    |
| 11 | 当期の収入・後期の支出（収入未支出）   | 貸方に計上  | —    |
| 12 | 当期の収入・前期の支出（前期支出未収入） | 借方から減額 | —    |
| 13 | 当期の費用・後期の収益（費用未収益）   | 貸方に計上  | 借方項目 |
| 14 | 当期の費用・前期の収益（前期収益未費用） | 借方から減額 | 借方項目 |
| 15 | 当期の収益・後期の費用（収益未費用）   | 借方に計上  | 貸方項目 |
| 16 | 当期の収益・前期の費用（前期費用未収益） | 貸方から減額 | 貸方項目 |

(注) 「収益」は当初「給付」と表されている。次の第5表においても同じ。また、カッコ付きの表示は筆者による補足。

(第5表)

|     |             | 損 益 勘 定 |             |
|-----|-------------|---------|-------------|
| 借 方 |             | 貸 方     |             |
| 1   | 当期の費用・当期の支出 | 7       | 当期の収益・当期の収入 |
| 2   | 〃 前期の支出(2)  | 8       | 〃 前期の収入(6)  |
| 3   | 〃 後期の支出(1)  | 9       | 〃 後期の収入(5)  |
| 4   | 〃 当期の収益     | 10      | 〃 当期の費用     |
| 5   | 〃 前期の収益(14) | 11      | 〃 前期の費用(16) |
| 6   | 〃 後期の収益(13) | 12      | 〃 後期の費用(15) |

(注) カッコ付きの数字は第4表のケース番号。なお、4の「当期の費用・当期の収益」は、原価計算上、たとえば、自己資本利子や個人企業の企業主賃金を付加原価として計上する場合にみられ、また、10の「当期の収益・当期の費用」は、税務会計において、たとえば、無償または低廉対価による資産の譲渡・役務提供取引を適正時価によって付加収益を計上する場合にみられる。



ところで、上記の第4表と第5表とを整合性あらしめるためには、まず、第5表にあって第4表に載せられていない4項目（第5表の1、4、7、10）を加えて、さらに、現金勘定をも含めての整合性の追求になるが、「計上されるケース」に収支項目があるところから、現金勘定という欄を作って、第4表を第6表のように改めるとよいかと思う。

## (第6表)

|    | <u>計上されるケース</u>        | <u>現金勘定</u> | <u>損益勘定</u> | <u>貸借対照意表</u> |
|----|------------------------|-------------|-------------|---------------|
| 1  | 当期の費用・当期の支出(1)         | 貸方に計上       | 借方項目        | —             |
| 2  | 当期の費用・前期の支出(2)         | —           | 借方項目        | 借方から減額        |
| 3  | 当期の費用・後期の支出（費用未支出)(3)  | —           | 借方項目        | 貸方に計上         |
| 4  | 当期の支出・前期の費用            | 貸方に計上       | —           | 貸方から減額        |
| 5  | 当期の支出・後期の費用（支出未費用)     | 貸方に計上       | —           | 借方に計上         |
| 6  | 当期の収益・当期の収入(7)         | 借方に計上       | 貸方項目        | —             |
| 7  | 当期の収益・前期の収入(8)         | —           | 貸方項目        | 貸方から減額        |
| 8  | 当期の収益・後期の収入（収益未収入)(9)  | —           | 貸方項目        | 借方に計上         |
| 9  | 当期の収入・前期の収益            | 借方に計上       | —           | 借方から減額        |
| 10 | 当期の収入・後期の収益（収入未収益)     | 借方に計上       | —           | 貸方に計上         |
| 11 | 当期の支出・前期の収入            | 貸方に計上       | —           | 貸方から減額        |
| 12 | 当期の支出・後期の収入（支出未収入)     | 貸方に計上       | —           | 借方に計上         |
| 13 | 当期の収入・前期の支出            | 借方に計上       | —           | 借方から減額        |
| 14 | 当期の収入・後期の支出（収入未支出)     | 借方に計上       | —           | 貸方に計上         |
| 15 | 当期の費用・当期の収益(4)(10)     | —           | 借方・貸方       | —             |
| 16 | 当期の費用・前期の収益(5)         | —           | 借方項目        | 借方から減額        |
| 17 | 当期の費用・後期の収益（費用未収益)(6)  | —           | 借方項目        | 貸方に計上         |
| 18 | 当期の収益・前期の費用(11)        | —           | 貸方項目        | 貸方から減額        |
| 19 | 当期の収益・後期の費用（収益未費用)(12) | —           | 貸方項目        | 借方に計上         |

(注) カッコ付きの数字は第5表の頭の番号。

そして、この第6表から現金勘定と貸借対照表を作ると第7表および第8表の通りとなり、第5表（損益勘定）、第6表、第7表（現金勘定）および第8表（貸借対照表）の4者がコンシステントなものとなる。

(第7表)

| 現金勘定      |           |
|-----------|-----------|
| 収入        | 支出        |
| 当期の収益(6)  | 当期の費用(1)  |
| 前期の収益(9)  | 前期の費用(4)  |
| 後期の収益(10) | 後期の費用(5)  |
| 前期の支出(13) | 前期の収入(11) |
| 後期の支出(14) | 後期の収入(12) |

(注) カッコ付きの数字は第6表のケース番号。

(第8表)

| 貸借対照表     |           |
|-----------|-----------|
| 支出未費用(5)  | 費用未支出(3)  |
| 収益未収入(8)  | 収入未収益(10) |
| 支出未収入(12) | 収入未支出(14) |
| 収益未費用(19) | 費用未収益(17) |

(注) カッコ付きの数字は第6表のケース番号。

しかし、第7表の現金勘定および第5表の損益勘定は、それが締め切られた状態に至るまでは扱われていないし、従って第8表の貸借対照表も同様である。現金勘定および損益勘定を締め切った状態に至るまでについて考えるならば、前掲の第10版以後の版において取り上げられた第11版D章第I節b項における現金勘定と貸借対照表との関係を示した第2表および損益勘定と貸借対照表の関係を示した第3表の示すような内容からして、第11版D章第II節c項「全体としての貸借対照表 (Die Bilanz im ganzen)」における動的貸借対照表の構成内容には、当然のこととして、現金および当期純利益が掲げられるはずであるのに、何故か、第I節の議論は第II節に引き継がれることなく、無視された結果になっている。

第10版以後の版に現れ第11版のD章第1節に掲げられた現金収支勘定、損益勘定、資本勘定および残高勘定を含む計算例は、第9版までにはないようである。それは、第II節との有機的関連が考えられないままに、いわば、思いつきで、第10版に挿入されたようにも見えてならないのである。

(補) 岩田巖教授は、シュマーレンバッハの現金項目の説明の仕方に関して、「甚だ不遜な言い方であるが、彼には動的貸借対照表というものが、よく分っていないのではないかと疑われてもしょうがあるまい。」と言っておられる<sup>14)</sup>が、筆者も、あえて失礼な表現を使わせて頂くとすれば、彼に

は、簿記・会計がよく分かっていないのではないかとと言われても仕方がないように思うのである。

以上は、シュマーレンバッハの貸借対照表における現金項目の説明不全および当期純利益の欠落問題に関して、第10版以後についてのことではあるが、前掲の第2表および第3表として掲げたような内容が示されているのであれば、これらの説明を受けて、現金項目が計上される所以を合理的に説明しうるし、また、当期純利益が消極側の項目として計上されなければならないことになるはずであることについて述べたものである。一つの内在的批判である。

(補) シュマーレンバッハの、前記の第2表および第3表が表す現金収支勘定と貸借対照表との関係および損益勘定と貸借対照表との関係については、必ずしも第10版に突然に現れたわけではない。第9版以前の版においても、筆者の手元で確認できる第3版、第4版および第7版の中で、商品売買取引を取り上げて、利益および現金並びにこれらと貸借対照表との関係についてふれているからである<sup>15)</sup>

#### (附) 岩田教授・新田教授の所論

ところで、シュマーレンバッハの動的貸借対照表における現金項目および当期純利益については、かつて、岩田巖教授が、論文「動的貸借対照表の現金項目」において、

収入－支出＝現金

給付－費用＝純益

という2つの式から出発して、「収入と給付の関係」、「支出と費用の関係」、「収入と支出の関係」および「給付と費用の関係」を分析して、貸借対照表の積極側に現金、消極側に純益が必然的に計上されることを証明されている<sup>16)</sup>。なお、岩田教授は、その後、論文「損益法の構造」(著書「利潤計算原理」に収録)において、一部用語を改められているが、上と同じ出発点から始めなが



(補) シュマーレンバッハは、「給付(収益)未費用」の具体例として、自製の半製品や自製の機械等を挙げており、また、「費用未給付(収益)」の具体例としては、修繕引当金を挙げているが、前者は「支出未費用」でもあり、後者は「費用未支出」に含めうるものであろう。

なお、シュマーレンバッハにおいては、当初、材料は「支出未費用」、商品は「支出未収入」、また、自製の半製品等は「給付(収益)未費用」と、棚卸資産が3つのカテゴリーに分割されていたが、この考え方は、余談ながら、アメリカ会計学という費用性資産という概念と比べると見劣りがするように思われる。

#### IV 財務会計の計算システム

そこで、前節の「(附) 岩田教授・新田教授の所論」の直前の問題に続くのだが、前掲第1表の動的貸借対照表に第2表の示す現金項目の貸借対照表との関係および第3表に示す当期純利益の貸借対照表との関係を有機的に結合して、貸借対照表、損益計算書およびキャッシュ・フロー計算書の3者間の関係を考えてみることにする。観念的また抽象的ではあるが、次の通りである。

現金勘定は、「現金および現金同等物勘定」という集合勘定とし、貸借対照表の「現金」を「現金および現金同等物」と変えれば、この「現金および現金同等物勘定」は、直接法によるキャッシュ・フロー計算書の基となりうる。損益勘定は、もちろん損益計算書の基となる。また、残高勘定は、言うまでもなく貸借対照表の基となる。なお、「その他の包括利益」については、基本的には貸借対照表および損益計算書の「当期純利益」に含むものと考えればよいであろう。損益計算に計上しない、いわゆる資本直入を否定するわけではない。

次に、すこしくどいとも知れないが、開業初年度における現金および現金同等物勘定、損益勘定並びに残高勘定から考えることにする。筆者の言いたい「財務会計の計算システム」は、あとで示す次年度以降の決算時における現金および現金同等物勘定、損益勘定並びに残高勘定にある。

**(開業第1年度における現金および現金同等物勘定、損益勘定並びに残高勘定)**

(凡例)

①～④は、現金および現金同等物勘定並びに残高勘定に係る項目

(1)～(4)は、①～④のマイナス項目で現金および現金同等物勘定並びに損益勘定に係る項目

(A)(B)は、現金および現金同等物勘定並びに損益勘定に係る項目

イ～ニは、損益勘定および残高勘定に係る項目

(イ)ロは、イロのマイナス項目で、現金および現金同等物勘定に係る項目

| 現金および現金同等物勘定      |                   | 損 益 勘 定            |                    |
|-------------------|-------------------|--------------------|--------------------|
| 収入未支出①            | 支出未収入②            | 支出費用(B)            | 収入収益(A)            |
| 収入収益(A)           | 支出費用(B)           | 費用未支出口             | 収益未収入イ             |
| 収入未収益③            | 支出未費用④            | 費用未収益ニ             | 収益未費用ハ             |
| 当期支出未収入の<br>収入(2) | 当期収入未支出の<br>支出(1) | 当期支出未費用の<br>費用化(4) | 当期収入未収益の<br>収益化(3) |
| 当期収益未収入の<br>収入(イ) | 当期費用未支出の<br>支出(ロ) | <b>当期純利益</b>       |                    |
|                   | <b>期末残高</b>       |                    |                    |

(注) 収入・支出は現金および現金同等物の増減とする。

| 残 高 勘 定 |        |
|---------|--------|
| 支出未収入②  | 収入未支出① |
| 収益未収入イ  | 費用未支出口 |
| 支出未費用④  | 収入未収益③ |
| 収益未費用ハ  | 費用未収益ニ |
| 現金現金同等物 | 当期純利益  |

(説明)

## 1. 現金および現金同等物勘定

①収入未支出－(1)当期収入未支出の支出＝残高勘定①

②支出未収入－(2)当期支出未収入の収入＝残高勘定②

③収入未収益－損益勘定(3)＝残高勘定③

④支出未費用－損益勘定(4)＝残高勘定④

(A)収入収益＝損益勘定(A)

(B)支出費用＝損益勘定(B)

## 2 損益勘定

(A)収入収益＝現金現金同等物勘定(A)

(B)支出費用＝現金現金同等物勘定(B)

イ収益未収入＝現金現金同等物勘定(イ)＋残高勘定イ

ロ費用未支出＝現金現金同等物勘定(ロ)＋残高勘定ロ

ハ収益未費用＝残高勘定ハ

ニ費用未収益＝残高勘定ニ

## 3 残高勘定

①収入未支出＝現金現金同等物勘定①－同(1)

②支出未収入＝現金現金同等物勘定②－同(2)

③収入未収益＝現金現金同等物勘定③－損益勘定(3)

④支出未費用＝現金現金同等物勘定④－損益勘定(4)

イ収益未収入＝損益勘定イ－現金現金同等物勘定(イ)

ロ費用未支出＝損益勘定ロ－現金現金同等物勘定(ロ)

ハ収益未費用＝損益勘定ハ

ニ費用未収益＝損益勘定ニ

**(次年度以降における現金および現金同等物勘定、損益勘定並びに残高勘定)**

(凡例)

①～④は、開始残高勘定、現金および現金同等物勘定並びに残高勘定に係る項目

(1)～(4)は、①～④のマイナス項目で、現金および現金同等物勘定並びに損益勘定に係る項目

(A)～(B)は、現金および現金同等物勘定並びに損益勘定に係る項目

イ～ニは、開始残高勘定、損益勘定および残高勘定に係る項目

(イ)～(ニ)は、イ～ニのマイナス項目で、現金および現金同等物勘定並びに損益勘定に係る項目

| 開始残高勘定       |             | 損益勘定         |              |
|--------------|-------------|--------------|--------------|
| 支出未収入②       | 収入未支出①      | 支出費用(B)      | 収入収益(A)      |
| 収益未収入イ       | 費用未支出口      | 費用未支出口       | 収益未収入イ       |
| 支出未費用④       | 収入未収益③      | 費用未収益ニ       | 収益未費用ハ       |
| 収益未費用ハ       | 費用未収益ニ      | 収益未費用の費用化(ハ) | 費用未収益の収益化(ニ) |
| 現金現金同等物      | 繰越利益(a)     | 支出未費用の費用化(4) | 収入未収益の収益化(3) |
|              |             | <b>当期純利益</b> |              |
| 現金および現金同等物勘定 |             | 損益勘定         |              |
| 期首有高         | 前期利益の分配(a)  |              |              |
| 収入未支出①       | 支出未収入②      |              |              |
| 収入収益(A)      | 支出費用(B)     |              |              |
| 収入未収益③       | 支出未費用④      |              |              |
| 支出未収入の収入(2)  | 収入未支出の支出(1) |              |              |
| 収益未収入の収入(イ)  | 費用未支出の支出(ロ) |              |              |
|              | <b>期末残高</b> |              |              |

(注) 収入・支出は現金及び現金同等物の増減とする。

| 残高勘定    |         |
|---------|---------|
| 支出未収入②  | 収入未支出①  |
| 収益未収入イ  | 費用未支出口  |
| 支出未費用④  | 収入未収益③  |
| 収益未費用ハ  | 費用未収益ニ  |
| 現金現金同等物 | 繰越利益(b) |
|         | 当期純利益   |



(説明)

## 1. 現金および現金同等物勘定

$$\textcircled{1} \text{ 収入未支出} + \text{開始残高} \textcircled{1} - (1) = \text{残高勘定} \textcircled{1}$$

$$\textcircled{2} \text{ 支出未収入} + \text{開始残高} \textcircled{2} - (2) = \text{残高勘定} \textcircled{2}$$

$$\textcircled{3} \text{ 収入未収益} + \text{開始残高} \textcircled{3} - \text{損益勘定} (3) = \text{残高勘定} \textcircled{3}$$

$$\textcircled{4} \text{ 支出未費用} + \text{開始残高} \textcircled{4} - \text{損益勘定} (4) = \text{残高勘定} \textcircled{4}$$

$$(A) \text{ 収入収益} = \text{損益勘定} (A)$$

$$(B) \text{ 支出費用} = \text{損益勘定} (B)$$

## 2. 損益勘定

$$(A) \text{ 収入収益} = \text{現金現金同等物勘定} (A)$$

$$(B) \text{ 支出費用} = \text{現金現金同等物勘定} (B)$$

$$\text{イ 収入未収入} = \text{現金現金同等物勘定} (\text{イ}) + \text{残高勘定イ} - \text{開始残高イ}$$

$$\text{ロ 費用未支出} = \text{現金現金同等物勘定} (\text{ロ}) + \text{残高勘定ロ} - \text{開始残高ロ}$$

$$\text{ハ 収入未費用} = \text{開始残高ハ} - \text{損益勘定} (\text{ハ}) + \text{残高勘定ハ}$$

$$\text{ニ 費用未収益} = \text{開始残高ニ} - \text{損益勘定} (\text{ニ}) + \text{残高勘定ニ}$$

## 3. 残高勘定

$$\textcircled{1} \text{ 収入未支出} = \text{開始残高} \textcircled{1} + \text{現金現金同等物勘定} \textcircled{1} - \text{同} (1)$$

$$\textcircled{2} \text{ 支出未収入} = \text{開始残高} \textcircled{2} + \text{現金現金同等物勘定} \textcircled{2} - \text{同} (2)$$

$$\textcircled{3} \text{ 収入未収益} = \text{開始残高} \textcircled{3} + \text{現金現金同等物勘定} \textcircled{3} - \text{損益勘定} (3)$$

$$\textcircled{4} \text{ 支出未費用} = \text{開始残高} \textcircled{4} + \text{現金現金同等物勘定} \textcircled{4} - \text{損益勘定} (4)$$

$$\text{イ 収入未収入} = \text{開始残高イ} - \text{現金現金同等物勘定} (\text{イ}) + \text{損益勘定イ}$$

$$\text{ロ 費用未支出} = \text{開始残高ロ} - \text{現金現金同等物勘定} (\text{ロ}) + \text{損益勘定ロ}$$

$$\text{ハ 収入未費用} = \text{開始残高ハ} - \text{損益勘定} (\text{ハ}) + \text{同ハ}$$

$$\text{ニ 費用未収益} = \text{開始残高ニ} - \text{損益勘定} (\text{ニ}) + \text{同ニ}$$

$$(b) \text{ 繰越利益} = \text{開始残高} (a) - \text{現金現金同等物} (a)$$

## お わ り に

本稿は、一つには、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論における2つの問題、すなわち、現金項目に対する説明不全および当期純利益の欠落について取り上げ、それを、シュマーレンバッハの所論の中から探して、現金勘定、損益勘定および残高勘定の3者間の関連を有機的に捉えることで、説明可能なものにしようと試みたものである。

それは、シュマーレンバッハも、動的貸借対照表論の第10版以後の版においてではあるが、簿記的処理による例示をもって、貸借対照表に現金項目の計上されること、および、当期純利益が貸借対照表に計上されることを説明しているのであるが、解せぬことに、このことが、その後の貸借対照表の構成内容の説明に繋がっていない。第10版以後の版に取り上げられた簿記的処理の例示は、ふとした思いつきから挿入されたような姿になっているようにも思われるのである。これを連繋あるものとすることによって、問題の2つの点は説明可能なものになるのではないかと考えた次第である。

なお、これらの問題を見事にまた完璧に解決した岩田教授および新田教授の所論があるが、拙稿は、これとは方法を異にし、シュマーレンバッハ自身の説明の中から答えを求めようとしたものである。

また、本稿は、テーマを「財務会計の計算システム」としたところから、上の検討の結果をうけて、観念的ではあるが、現金勘定、損益勘定および残高勘定を、直接法によるキャッシュ・フロー計算書、損益計算書および貸借対照表の基となるように手を加え、決算時の集合勘定を「現金および現金同等物勘定」、「損益勘定」並びに「残高勘定」とすることによって、制度的財務会計にマッチした計算システムとしようとしたものである。それは、決算における簿記手続（決算本手続）の修正論でもある。

本稿は、一方でシュマーレンバッハを批判しながら、他方では、その顔を立てようとしているような内容の話である上に、学問的には、何等の貢献もなしうところのない、「年の功」ならぬ「年寄りの冷や水」の、文字通りの拙稿であることを恥ずかしく思う。

### 注

- 1) 昔、「会計学」という呼び方が定着する前の一時期に、この名に対して異論が唱えられたことがあったが、「報告」を含まない「会計」という語を宛てることには、確かに問題なきにしもあらず、と思われるところがないではない。ただ、「会計学」に対して主張された「計理学」の「計理」にしても、その意味内容としては、「会計」と同様に「計算」と「報告」の両者を含むものではない。
- 2) シュマーレンバッハの貸借対照表論は、第3版までは、Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, 第4版以後は、Dynamische Bilanzとなり、第13版(1962)まで発行されている。なお、第10版は、旧ソ連地域向けに発行したもののようである(第11版著者序文)。
 

なお、筆者の手元にあるのは、初版、第2版、第3版、第4版、第7版、第11版および第13版並びに第12版の英訳版であり、第9版および第10版については、日本における先行研究の文献(複数)に拠らせていただいた。
- 3) 佐藤博明教授「会計学の理論研究—シュマーレンバッハの理論を中心に」(昭和56(1981)年) p.172
- 4) 谷端長教授「動的会計論の構造」(昭和33(1958)年) pp.41~42
- 5) この問題に対して、内在的批判の立場から、現金項目のほか当期純利益の欠落問題を含めて、合理的説明をした有名な論文として；岩田巖教授「動的貸借対照表の現金項目」会計 第59巻第5号(昭和26(1951)年)が挙げられる。この内容は、後に、「損益法の構造」産業経理 第16巻第1号(昭和31(1956)年)と題する論文において修正され、著書「利潤計算原理」(昭和31(1956)年)に収録されている(pp.149ff)。
- 6) 1Auf. S. 23, 2Auf. S. 24, 3Auf. S. 92, 4Auf. S. 118~119, 7Auf. S. 118~119
- 7) Theorie der Erfolgsbilanz, ZfhF Jg. 10 (1915/16) S. 382 貸借対照表積極側最後の項目 谷端教授 前掲著書に紹介あり(p.39)。「八月兎」はp.13にみられる。
- 8) 11Auf. S. 51, 12Auf. 英訳版 p.47, 13Auf. S. 66
- 9) 11Auf. S. 43~47, 12Auf. 英訳版 pp.40~43, 13Auf. S. 59~62

この計算例は、第10版に現れていることが、谷端教授の「ディナミッシェ・ピランツの展開」神戸大学会計学研究会「シュマーレンバッハ研究」(昭和29(1954)年) pp.84ff. および前記注4)の「動的会計論の構造」pp.78ff.で取り上げられている。なお、これらの例示の数字等には、版によって一部相違するところがあるが、現金勘定の残高、損益勘

定の残高、貸借対照表（残高勘定）および資本勘定の金額は同額である。

- 10) 谷端教授が「八月兎」といわれる、初版に先立つ論文では、資本が消極側の独立した1項目として挙げられている（上記注7）の論文および上記注4）の著書 p. 39 に紹介あり。）。
- 11) 1Auf. S. 28, 2Auf. S. 28, 3Auf. S. 96, 4Auf. S. 122, 7Auf. S. 122, 11Auf. S. 58. 12Auf. 英訳版 p. 54, 13Auf. S. 73
- 12) 1Auf. S. 27, 2Auf. S. 27, 3Auf. S. 95, 4Auf. S. 121, 7Auf. S. 121, 11Auf. S. 57, 12Auf. 英訳版 p. 53, 13Auf. S. 72
- 13) 上記注7）の論文 S. 381
- 14) 岩田教授 上掲昭和26年論文 p. 16
- 15) 3Auf. S. 77~78, 4Auf. S. 103~104, 7Auf. S. 103~104
- 16) 岩田教授 前掲昭和26年論文 pp. 12~15
- 17) 岩田教授 前掲昭和31年論文 pp. 84~88（前掲注5）の著書 pp. 149以下に収録）
- 18) 新田忠誓教授「財務諸表研究—動的貸借対照表論の応用」（平成7（1995）年）pp. 35ff.
- 19) 岩田教授 上掲昭和31年論文 p. 89 同上掲著書 p. 157, 新田教授 上掲著書 p. 41

（追記）

いまだ働き盛りのはずの清水茂良教授のご逝去を悼み、ご冥福をお祈りいたします。清水教授は、発生主義問題を深く掘り下げるという原理論的な研究に力を注いでおられたことにあやかって、本稿のテーマを選んだのですが、文字通りの拙稿で、果たして清水教授へのご供養になるのか、顧みて甚だ自信のない次第です。

（2009年11月）