

動的会計論の転換点

松 吉 定 男

I はじめに

動的貸借対照表は、連結帯 (Verknüpfendes Band)¹⁾、平衡緩衝器 (Ausgleichspuffer)²⁾、力の倉庫 (Kräftspeicher)³⁾と、様々に表現されている。これらはいかにも具体的で、その解釈も、疑問の余地などまったく無いようである。しかし、果たしてそうであろうか。これまでとは違った視角からの解釈があるのではないか。連結帯は、収入支出計算に所属しており、そこでの期間計算を結びつける。このことは、先の論文ですでに言及した。本稿は、残る平衡緩衝器と力の倉庫についてとりあげる。

II

シュマーレンバッハは、今期を軸に、次の10ヶのケースを分類⁴⁾する。

1. 今期費用, 今期支出 6. 今期給付, 今期収入
2. 今期費用, 次期支出 7. 今期給付, 次期収入
3. 今期費用, 前期支出 8. 今期給付, 前期収入

1) E.Schmalenbach:Dynamische Bilanz, 4 Aufl., 1926. S. 118

2) a.a.O. S. 114

3) a.a.O. S. 121

4) この分類では、まず、費用給付計算での貸借記入が、次に、その相手となる収入支出が考えられている。この順序が、次の組分けで番号順に拾われている。

4. 今期支出, 次期費用 9. 今期収入, 次期給付

5. 今期支出, 前期費用 10. 今期収入, 前期給付

このうち, 今期費用, 次期支出を例にとり, これは, その後の期にもう一度, 今期支出, 前期費用として現われるという。この両者は, 同じ対象を異なった計算期間で計算事象 (Verrechnungsfälle) としており⁵⁾, 等値である。このような関係は, 上の10例から, 未経過項目でない今期費用, 今期支出と, 今期給付, 今期収入を除き, 次のように4つに組分け出来る。

2. 今期費用, 次期支出 と 5. 今期支出, 前期費用

3. 今期費用, 前期支出 と 4. 今期支出, 次期費用

7. 今期給付, 次期収入 と 10. 今期収入, 前期給付

8. 今期給付, 前期収入 と 9. 今期収入, 次期給付

ここでは, 先ず, 今期費用ないし今期給付が取りあげられており, 費用給付計算思考が働いている。したがって, 商品の仕入勘定が, 未経過項目の解釈にとっておおいに参考になる (下図参照)。

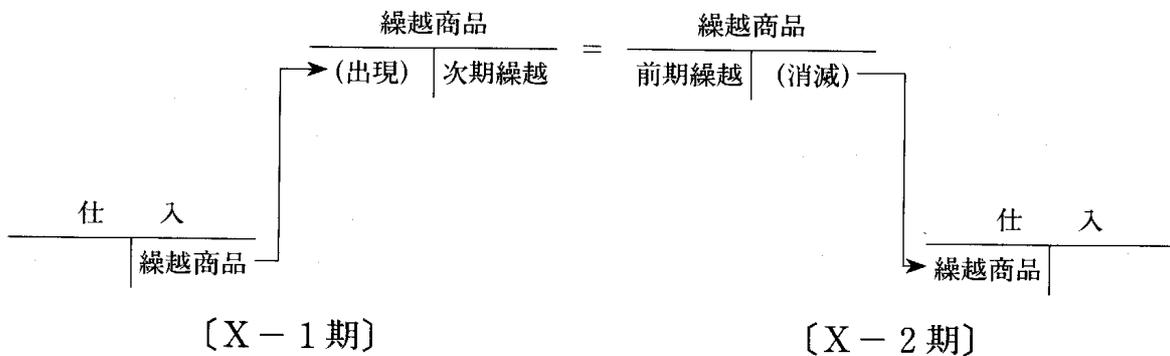
仕 入	
繰越商品 (今期費用, 前期支出)	
買掛金 (今期費用, 次期支出)	
現金 (今期費用, 今期支出)	

すなわち, 今期費用次期支出が買掛金の出現を, 今期費用前期支出は, 前期よりの繰越商品の消滅を表わす。次期支出は, 未経過項目の出現を, 前期支出は消滅を意味しているからである。

5) a.a.O. S. 116

III

繰越商品の消滅が、今期費用前期支出であるところから、期末の繰越商品の出現は、今期支出次期費用となる。すなわち、これらは先の組み合わせでは3と4に当たる。この繰越商品の消滅と出現は、仕入勘定と繰越商品勘定との間で、次のように処理される。この図で等記号=は、貸借対照表の所在と、その機能⁶⁾を表わしている。



仕入勘定は、費用給付計算に属する費用勘定である。期末の繰越商品勘定は、貸借対照表での支出勘定か収入勘定かは別として、収入支出計算に所属する収支勘定である。貸借対照表は、勿論、収入支出計算に属している。

もしも、仕入勘定と同系統の未経過勘定があり、それが繰越商品勘定ということになれば、貸借対照表は一変する。すなわち、貸借対照表は、費用給付計算に属する未経過勘定と、収入支出計算に属するそれとの混成になる。ところが、費用給付計算を構成する同系統の勘定間の振替えに、他の系統の収入や支出が必要とも思えない。そこでは単に、収入や支出が、収益や費用の金額表示のためにのみ用いられるにすぎない。

6) Übertragungsfunktion. a.a.O. S. 121

IV

貸借対照表は、費用給付計算に応ずる期間計算の期末時点に、全体成果計算の収入支出計算の側で、その未経過項目を収録し、次期に引き継ぐ。この未経過項目は、支出と費用、収入と給付の所属期間の違いから出現し、消滅する。

期末の繰越商品の出現は、それだけ貸借対照表での収入支出計算による期間算出成果を大きくする⁷⁾。また、その貸借対照表によって次期に引き継がれた繰越商品の消滅は、それだけ、次期の算出成果を少なくする⁸⁾。ここでの繰越商品は、等価による引き継ぎである。よって、貸借対照表は、期間成果算出の際の平衡緩衝器となる。丁度、列車の連結緩衝器が力を後方に伝えるように、その後方の車輦で吸収する力を伝えるかの如く、貸借対照表は機能する。そこにおいて連結されるものは、毎期の期間成果算出のための収入支出計算である。また、それ等が連結されてできる全体成果計算は、車輦が幾つも連結された一つの長い長い列車に見立てられる。それは、費用、収益計算と収入支出計算が連結された異種連結とは異なる。

期末の繰越商品は、費用給付計算の側からみると、次期に繰越され、放出されて、次期の収益力となる。それ故に、繰越商品勘定を蔵する貸借対照表は、力の倉庫と云える。その繰越商品は、すでに明らかなように、今期支出次期費用であるが、これとは対照的な今期収入次期給付もまた考えられよう。これは、たとえば前受手付金で、次期に発揮すべき収益力をあらわすことになる。したがって、これもまた、力の倉庫である貸借対照表に収録される。これは、繰越商品のような積極的な力ではないものの、消極的な（受身の）力を表現している。

動的貸借対照表の力の倉庫論は、この積極的な力と消極的な力についてだけでなく、後には、これ等の編成（組成、構成）にまでも拡張され、言

7) a.a.O. S. 114

8) a.a.O. S. 114

及されるようになった⁹⁾。したがって、買掛金のような次期支払義務をあらわすものも、消極的な力と考えられる。

おわりに

繰越商品が今期支出次期費用であり、その次期には前期支出今期費用となることから、費用配分論が出る。ここに資産費用論のルーツがあり、そこから平衡緩衝器としての貸借対照表や、力の倉庫論が展開される。しかし、かりに繰越商品が費用資産であるとして、それがどうして力を表わしうるのでしょうか。貸借対照表が収容する未経過項目の未収入、未支出、未収益、未費用は、むしろ力を欠く負のイメージですらある。それ故に、新しい解釈が必要になる。

9) E.Schmalenbach: Dynamische Bilanz 12 Aufl., 1955. S.59

ここでは、経営の視点が加わったと考えられる。