

## 動的貸借対照表の視点

松 吉 定 男

### I はじめに

動的貸借対照表は、貸借対照表の借方を前給付、貸方を後給付とする。それにもかかわらず、借方に貨幣のある古い版のピランツシェーマは、統一を欠いているといわれた。その後、未経過項目について、給付が収益に置き替えられたが、とても、批判が受け入れられたようにはみえない。借方のみでなく貸方にも、不統一項目が現れたからである。資本金がそれである<sup>1)</sup>

### II

貸借対照表について、古い版では、もっぱら、経済論が展開されている。したがって、貨幣の他に、支出と給付が、収入と費用よりも重要となる<sup>2)</sup>

1) 新旧のピランツシェーマを、以下に併記する。

(旧)		(新)	
支出・未費用	費用・未支出	清算手段	資本金
給付・未収入	収入・未給付	支出・未費用	費用・未支出
支出・未収入	収入・未費用	支出・未収入	収入・未支出
給付・未費用	費用・未給付	収益・未費用	費用・未収益
貨幣		収益・未収入	収入・未収益
Eugen Schmalenbach; Dynamische Bilanz 6., Aufl., 1933, S.120		Eugen Schmalenbach; D.B. 13., verbesserte und erweiterte Aufl., 1962, S.72	

清算手段と資本金の使用は、給付から収益への変更に先んじていた。本稿3) 参照。

古い版で、貨幣が最下段にあるのは、それが収支差額として最後に求まることを意味しているといえる。新しい版で、清算手段と資本金が最上段にあるのは、これらの計算、特に清算手段の計算を積極的に主張していると考えられる。

2) Eugen Schmalenbach; D.B. 1933. S.119

経済論では、収入に先立つ支出か給付がなければならず、費用にも支出か給付がなくてはならない。この解釈からすると、支出と給付は、貸借対照表の積極側に、未支出と未給付が消極側にあらわれる。この積極側が前給付、消極側が後給付になる。もっとも、支出と給付が前給付というのでは、給付に関して混乱が生ずる。そこで新しい版では、前給付と後給付にのみ、給付概念が用いられるようになる。しかしそれとともに、前給付と、それを構成する給付との関連が見えなくなった。それまで、決算前の給付が、前給付になることが、ある程度伝わって来ていたからである<sup>3)</sup>

未経過項目での給付が、収益にかわることによって、経済論は、新しい版で経営論をとり入れることになる。この経営論では、収入があって支出が可能になる。また、費用があってはじめて、収益が期待出来る。この観点からすると、支出や収益が収入や費用に先立つとき、前給付、その逆が後給付となる。

### III

経済論では、資本金は企業の解散によって関係者に返還される。よって資本金は、その返済までは、企業にとって収入・未支出である。この資本金返還支出の計上がありうる収入・支出計算からは、経済社会で企業に帰属する支払手段(貨幣)<sup>4)</sup>が明らかになる。経営論では、経営の存続を前提としているので、その限りにおいて、資本金の返還は考えられない。このため、資本金について、支出の認識はありえない。このような収入・支出計算からは、経営の清算手段が求まる。この清算手段を用いて資本金が返

3)

清算手段	資本金
給付・未費用	費用・未給付
給付・未収入	収入・未給付

ここでは、支出も給付の一種として扱われている。さらに、出資者への資本金の返還が、給付に属するというこも、付け加えられている。

Eugen Schmalenbach; D.B. 9., Aufl., 1947, S.35

4) Eugen Schmalenbach; D.B. 1933, S.118

還される。資本金の一部返還は、経営の一部分の清算となる。

清算手段によって清算される資本金は、ほかならぬ期末の資本金である。この資本金が、経済論では、収入・未支出として把えられている。仮りに、この収入・未支出が、期首資本の調達収入とその返還支出からなるとすれば、そのための収入・支出計算は、成立しない。収入・支出計算の収支差額は、期首の資本金を返還するための収支差額ではなく、したがってその支払手段や清算手段を明らかにするわけでないからである。もっとも、収益収入と費用支出からなる収入・支出計算であれば、その収支差額としての期間成果が求まる。そこでの未経過項目と期間成果とから、これらを収容する貸借対照表が作成され、ここではじめて、支払手段ないし清算手段が求まることになる。これは、しかしながら明らかに、収入・支出計算に関して、本末転倒しているといえる。収入・支出計算から、支払手段ないし清算手段が直接求まらなくてはならないからである。それ等が、貸借対照表ではじめて求まるとするならば、ピランツ・シェーマに期間成果を登場させる議論は、逆立としていると言ってよい<sup>5)</sup>

#### IV おわりに

収入・支出計算の収支差額は、期末の清算手段として貸借対照表で資本金と対照表示される。継続企業での清算手段の認識は、一見して矛盾するようにもみえるが、経営論では極めて重要である。それが、経済論での前給付と後給付についての経営論である。この両論は二つの目（あるいは焦点）のように貸借対照表フレームを通して、一つの貸借対照表の像を結ぶ。この貸借対照表が、次期繰越残高表であり、動的貸借対照表である。それ故、決算日現在の前給付と後給付とが、対照表示されているのである。

〔以 上〕

5) もっとも、ここでは、収益・費用計算から導かれる会計が否定されているわけではない。このような会計では、収支差額が貸借対照表で求まっても、何ら差しつかえない。収入・支出計算から導かれる会計で、ややもすれば気付かれない点が、指摘されているにすぎない。