

# コジオールの収支的計算理念

町 田 耕 一

## 目 次

- 一 序
- 二 収支的計算の形式構造
- 三 収支的計算思考
- 四 収支的価値と評価
- 五 結 語

## 一 序

学究者はそれぞれの学問分野において、最も頑固で、最も普遍的で、最も奥深くに隠れているものを探究して行く熱意が必要であらう。先験的なものを手中にするには、眼前の書物の考えを、ひとまず括弧に入れて置く必要がある。物事を深く、さらに深く考察すれば、やがて疑念が生じてくるものだから。

私が考えつくようなものは、長い伝統のある会計実践には及ばないものである。しかし、その伝統的会計実践も、先験的なものからすれば、変貌する運命にある。伝統的会計の根底を志向すれば、そこに収支計算をとらえることができる。特定の目的をもって活動するサークルの会計報告は、通常、収支計算書でもってなされる。誰れも収支計

算の方法については暗黙裡に了解している。収支計算は相互主観性を獲得していると言えよう。今日の企業会計では、現金出納帳を除いて、収支計算とは全く別のもののごとく感づるかもしれない。歴史的に観て、会計実践において、取引相手との債権債務の決済が出来ることが必要になり、また、資産の在高を知り、資産管理が出来ることが必要になり、さらに、企業が工場設備に多額の支出をするようになると、支出即費用としてしまうことはできなくなり、資産を評価する必要がある。これらの必要性により、今日の会計手続や、貸借対照表や損益計算書が形成されている。それでも、貸借対照表は収支計算から生成され、損益計算書は収支計算と相対関係がある。

収支計算はおのずから名目貨幣価値に依拠している。これが正しいかどうかを考えると、実質的に評価した方が正しくなる。この実質の評価をしようとする、人それぞれ異なった数値を算出してしまいかもしれない。シュマールンバッハ (E. Schmalenbach) は計算の確実の原則 (Der Grundsatz der Sicherheit der Rechnung) を設けて「即ち夫自体正しい方法であるが不確定である為に概観性に欠くる処余りに多く、この代りに夫自体誤った基礎に立つた方法であつても、より大なる概観価値を約束する時、この方法が選ばれるべきで、その際はこの誤謬の源泉を知っておかねばならない。」<sup>①</sup>とし、収入支出計算を代位の方法とすべきとしている。

誰れが行なつても唯一の数値で評価している収支を基礎にした計算は貨幣価値が一定であることを仮定している。実質価値が真の価値であるとしても、名目的収支計算を基礎にしても、真であるとするものに、ある会計手続を用いて、近づけることが可能である。

収支計算を基礎として、会計理論を構築した人にコジョール (Erich Kosiol) 教授を掲げられよう。彼はパガートルッシュ (Pagsariusch 収支的) なる新語を造り、もって会计学の領域を統一することに成功した。シュバイツァー

(M, Schweitzer) 教授はコジオール教授の貸借対照表観の特質として、次の四つの事項を掲げている。

「一、貸借対照表形式構造の統一の解釈

二、貸借対照表内容の統一の解釈

三、すべての貸借対照表項目価値評価の統一の解釈

四、積立金政策の首尾一貫した定義」

そして、コジオール教授は収支的計算理念 (Die pagatorische Rechnungsidee) を形成し、もって理念の範疇内であるけれども、私達に会計事象に対する価値判断ができるようにしてくれた。

収支計算に対して、損益計算も否定することはできない。会計事象の認識や測定が困難になればなるほど、両者は相対関係を強めている。また、会計事象を先験的立場に還元しえる意識を持つことは大切であるが、それと同時に現状を見失ってはならない。

## 注

① E. Schmalenbach, „Dynamische Bilanz“, 1931, S. 109.

土岐正蔵訳「動的貸借対照表論」(昭和十五年)九八ページ。

② M. Schweitzer, „Struktur und Funktion der Bilanz“, 1972, S. 171.

## 二 収支的計算の形式構造

シュマールレンバッハ教授の、企業の設立から、解散に至る、全存続期間の計算における、全収入から全支出を差し

表 1 貸借対照表②

借 方	貸 方
1. 支払い手段	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

引いて、全体利益を求める全体計算では、多くの人から承認されているのに期間計算における収支計算には欠陥がある。今日の損益計算を重要視する会計学の礎石となった。シュマーレンバッハ教授の動的貸借対照表理論では、損益計算書と貸借対照表を一元的に解釈した功績は大きいものの、貸借対照表で重要な項目である現金や資本金の解釈ができないでいる。シュマーレンバッハ教授は貸借対照表は表1のごとくなるとし、その中の支払手段と資本金は「収入及び支出計算から収益及び費用計算に移る際に生ずる未解決の項目とは関係ないのである。」<sup>①</sup>としてしまい、これらの項目を加えているにすぎない。

表1の2は、費用は支出と係っており、3は、支出と収入との係りであり、4は、費用と収益との係りである。5は、収益と収入と係っていることを示している。動態論から接近して行くと、貸借対照表の借方には支出が、その貸方には収入が当たるのではないかと錯覚される。借方にある固定資産や棚卸資産や前払費用は、まだ費用ではないが、支出がすでになされたものである。また、貸付金は支出がある。貸方にある前受収益は、まだ収益ではないが、収入

があるものである。また、借入金も収入がある。ところが、貸借対照表を収入・支出計算で接近して行けば表2のごとく、収入・支出は全く逆になる。このようになることは誰れも直観できようが、このような収入と支出へと還元した理論展開はコジオール教授の組織的單式簿記 (die systematische einfache Buchführung) の中に見い出せる。

表 2 貸借対照表

借方		貸方	
収	入	支 出	期 間 利 益
<p>「(五)、収入と支出とが一期に生じ、それによって両者が相殺される場合。」</p> <p>また、収入に対しては支出のみが、支出に対しては収入のみが対応する相関収支 (wechsel-bezügliche Zahlung) については、次の二つの可能性を指摘している。</p>		<p>現金の収支計算と費用収益計算とが一致してしまつて、期間損益の金額と現金の余剰が一致することは、小規模な企業においてさえまずないであろう。コジオール教授は現金収支と財運動あ</p>	
		<p>るいは、費用・収益の実現との関係に次の三つの可能性を指摘している。</p>	
		<p>「(一)、費用、収益の実現と現金収支とがともに一期間に生ずる場合。</p>	
		<p>(二)、費用、収益の実現が前の期に生じ、現金収支に先立つ場合。</p>	
		<p>(三)、費用、収益の実現が後の期に生じ、現金収支よりもおくれる場合。」<sup>③</sup></p>	

また、収入に対しては支出のみが、支出に対しては収入のみが対応する相関収支 (wechsel-bezügliche Zahlung) については、次の二つの可能性を指摘している。

「(五)、収入と支出とが一期に生じ、それによって両者が相殺される場合。」

(六)、収入と支出が異った期間に生ずる場合。<sup>④</sup>

以上の類型を組織的単式簿記ではどのように記入されるか、具体例を掲げよう。以下の例示に際して、上段は収入側を、下段は支出側を示し、通常の複式簿記の仕訳と比較するために、(一)内は組織的単式簿記では表示されないが、複式簿記の仕訳を示す。

(一)の場合のように、費用と収益とが現金収支を伴う場合は、組織的単式簿記では現金収支があるだけである。

① 営業費一七、〇〇〇円を現金にて支払う。

(営業費 一七、〇〇〇)

現金支出 (現金) 一七、〇〇〇

② 受取手数料として現金二五、〇〇〇円を受け取る。

コジオールの収支的計算理念(町 田)

現金収入(現金)

二五、〇〇〇

(受取手数料

二五、〇〇〇)

(二)と(三)の費用、収益の実現と現金収支とが食い違う場合、並びに、(四)と(六)の相関収支の時間的経過の場合に、前計算および償還計算(Vorverrechnung oder Tilgungsrechnung)、戻し計算および後計算(Rückverrechnung oder Nachverrechnung)を考える。前者にて、請求すべき家賃や支払う義務のある未払家賃のように、将来現金収入を生ずるものを扱う。(二)と(三)の例を示せば次のようになる。

③ 当期に受取手数料の未収収益として二〇、〇〇〇円を計上する。

前収入(未収手数料)

二〇、〇〇〇

(受取手数料

二〇、〇〇〇)

④ 右記の未収手数料の支払の一部として、三、四〇〇円を現金にて受け取る。

現金収入(現金)

三、四〇〇

償還支出(未収手数料)

三、四〇〇

⑤ 支払家賃の未払分が二、〇〇〇円ある。

(支払家賃

二、〇〇〇)

前支出(未払家賃)

二、〇〇〇

⑥ 右記の未払家賃二、〇〇〇円を現金にて支払った。

償還収入(未払家賃)

二、〇〇〇

現金支出(現金)

二、〇〇〇

以上の例示の中にあるように、損益作用のある取引は組織的単式簿記では貸借平均の原則を崩している。他方、損益作用を伴わない収支であるが、債権の将来の現金収支と債務の将来の現金支出となる信用収支は貸借平均してはいるが、これは損益から中性化されたものである。信用収支は、実際の現金収支と計算的な収支とで、収入側と支出側に必ず二重に把握される。右に、信用収支に関する取引の例を示す。

⑦ 甲に現金一〇、〇〇〇円を貸付ける。

前収入（貸付金）	一〇、〇〇〇	現金支出（現金）	一〇、〇〇〇
----------	--------	----------	--------

⑧ 甲から貸付金の返済として、現金一〇、〇〇〇円を受け取る。

現金収入（現金）	一〇、〇〇〇	償還支出（貸付金）	一〇、〇〇〇
----------	--------	-----------	--------

⑨ A銀行より現金一〇〇、〇〇〇円を借り入れる。

現金収入（現金）	一〇〇、〇〇〇	前支出（借入金）	一〇〇、〇〇〇
----------	---------	----------	---------

⑩ A銀行へ借入金の一部返済をして、五〇、〇〇〇円と支払利息一、〇〇〇円とを現金にて支払う。

償還収入（借入金）	五〇、〇〇〇
-----------	--------

（支払利息 一、〇〇〇）	現金支出（現金）	五一、〇〇〇
--------------	----------	--------

信用収支でも貸借が平均しない取引がある。これは、⑩の事例のように、その差額は損益作用の結果であり、本来貸借平均化されている信用収支取引と損益作用取引とが混合したものである。

建物や機械はシュマールンバッハ教授にあっては支出・未費用として、将来の費用性をその本質と見ていた。収支的に接近したコジオール教授は「この種のいわゆる貯蔵支出（Vorratsausgaben）は、……利用と消耗がその計算期間を超えておこなわれるところの財に関係している。したがってその支出は後の期間に配分されねばならない。これは次の方法によって処理される。すなわち貯蔵支出は、まず同じ金額の戻し収入（Rückennahmen）によって損益計算上一時的に中性化され、損益実現の一期（または数期）において計算的な後支出（Nachausgaben）を通じて経過的に費用作用をもち、解消されるということである。」<sup>⑥</sup>とし、このように、費用が後の損益計算のために貯蔵されてい

表 3 戻し計算および後計算④

（時間的経過）

1. 留保収入 ↓	未だ損益作用的でない現金運動ないし信用的な収支前取	1. 貯蔵支出 ↓
2. 戻し支出 ↓	遅くとも当期間の決算に計上される取消作用	2. 戻し収入 ↓
3. 後収入	戻し収支計上以降の期における振替記入で、損益作用的な経過的追加回復記入	3. 後支出

る支出について、仮構的収支であるが、戻し収入を起こしてやることにより、貸借対照表の借方を収入という形式に整えることができる。そして、これを期間限定（Periodenabgrenzung）に従い、後支出を起こし、収支差額を形成して費用化せられる。次に、貯蔵支出の例を示す。

⑪ 備品を購入し、代金一〇〇、〇〇〇円を現金にて支払う。

戻し収入（備品） 一〇〇、〇〇〇 現金支出（現金） 一〇〇、〇〇〇

⑫ 右の備品の当期の減価償却費は二〇、〇〇〇円である。

（減価償却費 二〇、〇〇〇） 後支出（備品） 二〇、〇〇〇

実際に収入を受けて、その期間に損益の作用をしない留保収入（Reservateinnahmen）は仮構的な戻し支出で損益作用を取り消され、後に損益の経過した部分を後支出する。前受家賃、前受手数料等の留保収入の例を次に示す。なお前述の貯蔵支出とこの留保収入の時間的経過に伴う記帳関係は表3で示す。

⑬ 次期分の賃貸料一五、〇〇〇円を現金にて受け取る。

現金収入（現金） 一五、〇〇〇 戻し支出（前受賃貸料） 一五、〇〇〇

⑭ 右の前受賃貸料のうち、経過して発生した収益分一〇、〇〇〇円を計上する。

後収入（前受賃貸料） 一〇、〇〇〇 （受取賃貸料 一〇、〇〇〇）

以上のように収支過程を考えることで、借方は収入という概念で、また貸方は支出



表 4 収支的運動貸借対照表(原形)⑦

収入	支出
<p>I 現金収入</p> <p>a) 収益収入 (現金売上収入)</p> <p>b) 留保収入 (得意先からの現金前受)</p> <p>c) 債務収入 (現金で受取った借入金)</p> <p>d) 相殺収入 (収益作用のあるいは相関的な債権の現金回収)</p> <p>II 計算収入</p> <p>a) 前収入 (債権の発生)</p> <p>1. 収益作用の前収入 (掛売による債権)</p> <p>2. 留保・前収入 (手形による得意先からの前受)</p> <p>3. 相関的前収入 (貸付金に対する請求権)</p> <p>b) 償還収入 (債務の償却相殺支出に対する反対記帳)</p> <p>c) 戻し収入 (機械購入に対する貯蔵支出の借方記入)</p> <p>d) 後収入 (貸記された得意先からの前受の損益作用的計算)</p>	<p>I 現金支出</p> <p>a) 費用支出 (現金による賃金支払)</p> <p>b) 貯蔵支出 (機械の現金買い)</p> <p>c) 債権支出 (現金で支払われた貸付金)</p> <p>d) 相殺支出 (費用作用のあるいは相関的な債務の現金払い)</p> <p>II 計算支出</p> <p>a) 前支出 (債務の発生)</p> <p>1. 費用作用の前支出 (修繕用役に対する債務)</p> <p>2. 貯蔵・前支出 (商品受入に対する債務)</p> <p>3. 相関的前支出 (借入金に対する支払義務)</p> <p>b) 償還支出 (債権の償却相殺収入に対する反対記帳)</p> <p>c) 戻し支出 (得意先からの前受の貸方記入)</p> <p>d) 後支出 (在庫商品の消費、減価償却価値修正)</p> <p>残高＝期間損益(利益)</p>

表 5 収支的運動貸借対照表

収入		支出	
I 現金収入		I 現金支出	
a) 収益収入	25,000	a) 費用支出	18,000
b) 留保収入	15,000	b) 貯蔵支出	100,000
c) 債務収入	100,000	c) 債権支出	10,000
d) 相殺収入	13,400	d) 相殺支出	52,000
II 計算収入		II 計算支出	
a) 前収入	30,000	a) 前支出	102,000
b) 償還収入	52,000	b) 償還支出	13,400
c) 戻し収入	100,000	c) 戻し支出	15,000
d) 後収入	10,000	d) 後支出	20,000
		当期利益	15,000
	345,400		345,400

という概念で統一されることになる。そして、このように考えられた収入と支出とで、始めて収入から支出を差し引いたものを利益と認められる。利益を計算できるからといって、この収支計算は損益計算書ではなく、貸借対照表の原形と考えられる。諸取引を組織的単式簿記の仕訳を経て集計した総括表できる収支的運動貸借対照表 (Die pegatorische Bewegungsbilanz) は表 4 の通りである。コジオールは「収支的運動貸借対照表を貸借対照表の原形と考える。というのは貸借対照表の本来の内容は在高の内容は在高の大きさにあるのでなくして、差し引きされない収入と支出そのものにあるからである。」<sup>⑧</sup>としている。まさに、パガトリッシュとは、収支的でしかも動態的な観点である。これまでに例示された取引を、この収支的運動貸借対照表に集計すれば、表 5 のようになる。

収支的運動貸借対照表はコジオール教授によって拡張せられた収支概念の、一期間における、個々の項目ごとの総運動量を示しているに過ぎない。そこで、これから一時点の在高を計算するには、まず、借方、現金在高は運動貸借対照表の現金収入

表 6 収支的在高貸借対照表（基本形式）<sup>⑧</sup>

借方	貸方
<p>I 収 支 在 高</p> <p>1. 現金・預金＝現金在高</p> <p>2. 債 権＝収入前取</p> <p>II 支 出 対 価</p> <p>3. 貯 蔵</p>	<p>I 支 出 在 高</p> <p>1. 債 務＝支出前取</p> <p>II 収 入 対 価</p> <p>2. 留 保</p> <p>残 高＝期間損益（利益）</p>

から現金支出を引くことにより、債権は前収入から償還支出を引くことにより、そして貯蔵品は戻し収入から後支出を引くことにより在高は計算される。同様にして貸方、債務は前支出から償還収入を引くことにより、留保は戻し支出から後収入を引くことにより、それぞれ求められる。そして、資本は債務に包含されている。それは資本金は遅くても企業の解散時には出資者に返還される性質である。

実際に行なわれている貸借対照表を作ろうとするならば、さらに期首在高を加えなければならぬ。期首在高は損益から中立となつて繰越されるゆえに、最終的な収支的在高貸借対照表の残高は、当然、期間損益を示す。収支的在高貸借対照表の基本型は表 6 のようになる。

組織的単式簿記で、収入側と支出側とで取引を仕訳して、貸借が平均しない事があつた。これらを貸借平均の原則が当てはまるように拡大していくところに、費用あるいは、収益が測定される。従つて、費用と収益は収支運動の対立記帳（Gegenbuchung）を通じて把握される。コジオール教授は「貸借対照表による総合的な損益計算以外で、個別化された費用・収益計算を求めようとする努力によつて、複式簿記が必然的に生成する。」<sup>⑩</sup>と言う。すなわち、損益計算書を作成するには複式簿記を介しなければならない。組織的単式簿記での収入側ならば、支出側の差額を反対記帳として導かれた表は差引計算されない損益計算書（*unsaletzte*

表 7 差引計算された損益計算書<sup>①</sup>

I 費 用	I 収 益
次のものの対立記帳	次のものの対立記帳
a) 現金支出 (費用支出)	a) 現金収入 (収益収入)
b) 前 支 出 (費用支出)	b) 前 収 入 (収益収入)
c) 後 支 出 (支出費用)	c) 後 収 入 (収益収入)
d) 償還支出 (相關的前収入の償還差額=費用支出)	d) 償還収入 (相關的前支出の償還差額=収益収入)
II 収 益 減 少	II 費 用 減 少
次のものの対立記帳	次のものの対立記帳
a) 現金支出 (収益収入の減少)	a) 現金収入 (費用支出の減少)
b) 前 支 出 (収益収入の減少)	b) 前 収 入 (費用支出の減少)
c) 償還支出 (収益作用的前収入の償還差額=収益収入の減少)	c) 償還収入 (費用作用的前支出の償還差額=費用支出の減少)
残高=期間損益 (利益)	

Gewinn- und Verlustrechnung)と呼ばれる。この表は借方に費用、収益減少、暫定的費用、暫定的収益の減少が、貸方に収益、費用減少、暫定的収益、暫定的費用の減少が現われる。暫定的とは決算の際に期間限定され決定される性質のあるものである。これを基礎として、表7の差引計算された損益計算書が導かれる。この表の費用は差引計算されない損益計算書の費用項目と暫定的費用項目との総計から暫定的費用の減少を差し引いたものである。同様にこの収益は差引計算されない損益計算書の収益項目と暫定的収益との総計から暫定的収益の減少を差し引いたものである。かくして、この表は最終的費用と最終的収益を限定しているので、販売計算書と称せられている。また、前節の取引の事例をこの表で示せば表8のごとくである。

組織的単式簿記では借方は収入、貸方は支出であった。複式簿記になると、さらに借方に費用、貸方に収益が生じる。取引の要素の関係は次の三つの類型のみが存在するとコジオール教授は指摘している。

表 8 差引計算された損益計算書

費 用		収 益	
次のものの対立記帳		次のものの対立記帳	
現 金 支 出	18,000	現 金 収 入	25,000
前 支 出	2,000	前 収 入	20,000
後 支 出	20,000	後 収 入	10,000
期 間 利 益	15,000		
	<u>55,000</u>		<u>55,000</u>

表 9 収支勘定（在高勘定）の類型<sup>⑬</sup>

現 金			
現 金 収 入		現 金 支 出	
債 権		債 務	
前 収 入	償 還 支 出	償 還 収 入	前 支 出
貯 蔵		留 保	
戻 し 収 入	後 支 出	後 収 入	戻 し 支 出

製造勘定（損益勘定）の類型

費 用		収 益	
費 用		収 益	

コジオール<sup>⑪</sup>の収支的計算理念(町田)

「一、借方 収入 貸方 支出 (単式および複式簿記)

二、借方 費用 貸方 費用支出 (複式簿記の場合にかぎる)

三、借方 収益収入 貸方 収益 (複式簿記の場合にかぎる)<sup>⑫</sup>」

さらに、収支勘定の類型と損益勘定の類型は表9のようになる。

# 注

① シャーレンバッハ著、土岐政蔵訳「十二版・動的貸借対照表論」(昭和四十六年)四六ページ。

② シャーレンバッハ著、前掲書、五二ページ。

③ Erich Kosiol, „Bausteine der Betriebswirtschaftslehre“, 1973, S. 868. エーリッヒ・コジオール著、高田正淳訳著「財務会計論」(昭和四十年)六ページ。

④ E. Kosiol, a. a. O., S. 868. 前掲書、七ページ。

⑤ E. Kosiol, a. a. O., S. 874. 前掲書、一三ページ。

⑥ E. Kosiol, a. a. O., S. 873. 前掲書、一二ページ。

⑦ E. Kosiol, a. a. O., S. 876. 前掲書、一四—一五ページ。

⑧ E. Kosiol, a. a. O., S. 874. 前掲書、一四ページ。

⑨ E. Kosiol, a. a. O., S. 877. 前掲書、一六ページ。

⑩ E. Kosiol, a. a. O., S. 878. 前掲書、一八ページ。

⑪ E. Kosiol, a. a. O., S. 883. 前掲書、二二ページ。

⑫ E. Kosiol, a. a. O., S. 885. 前掲書、二七ページ。

⑬ E. Kosiol, a. a. O., SS. 878—879. 前掲書、一九ページ。

### 三 収支的計算思考

会計学は一面、実践科学であり、どんなに理論を基礎づけても、手続計算が不可能であつては、価値はなくなつてしまふ。コジオール教授は収支的思考を、前章で見たごとく、組織的単式簿記の計算手続から複式簿記に及ぼし、収支的計算の形式構造を築いた。そこでは収支性が形式的な簿記構造を統一していた。また、収支的計算理念は会計価値やその評価を決定し、損益思考よりむしろこの方に会計の根源性を認めうるであらう。

収支とは貨幣単位の運動であり、運動の方向から、会計主体に流入する収入と、会計主体から流出する支出とからなつてゐる。収支の実体は現金そのものの運動、現金と預金や金融債権債務を含めた運動、さらには、全ての資産・負債・資本にまで拡大した運動の観点がある。コジオール教授は貸借対照表を収支で統一して行くのであるから、最広義の収支概念を取る。また、この様に拡大することで、収支計算それ自体で利益を算定することを可能にした。利益は収入から支出を差し引くことで得られる。単に収支を現金の収支とする概念に対して、コジオール教授は独自に収支的 (pagatorisch) と言う新語を作らざるを得なかつた。

企業家の資本抛出と資本引出、借入金または貸付金とそれらの返済に関して、全体期間においては、収入のあつたものは、同額の支出となり、支出のあつたものは同額の収入がある。コジオール教授はこれらの収支を中性収支 (neutrale Zahlungen) あるいは損益非作用的収支 (erfolgsunwirksame Zahlungen) とみなしている。

これらの収支を期間計算で行なう場合、山下勝治教授が称した、損益計算を念頭に置いての中和化がなされる。①

これは、中性的収支に関して、現金そのものの収支の記入に、対記として、実際に現金を伴わない計算収支を創作することである。例えば、貸付金は借方に計算収支である前収入を、貸方には本来的収支である債権支出を定める。また、この返済に際して、借方的収支である相殺収入に対して、貸方に計算収支である償還支出を定める。中性収支はかようにして、損益から中和化せられ、必ず反対記帳を伴っているので相関的収支 (Wechselbezügliche Zahlungen) とも呼ばれて、収入と支出との均衡を保つ。そして、もし収支に差額が生ずる時には、例えば、貸付金の場合には受取利息としての収益が認識される。

固定資産の処理に当たっても中和化が、購入に際して、計られる。まず、購入の時には、貸方の実際の現金収支である貯蔵支出に対して、計算収支である戻し収入を借方に置くことで中和化される。決算に際して、固定資産を減価償却により費用化するには、貸方に計算収支としての後支出だけを記入する。よって、貸借差額は費用となる。

収入と支出の差は損益であるという命題は全体計算において疑う余地はない。百年という長期の期間計算では、機械も建物も現金支出で費用とすればよい。通常の期間計算においては、収入と支出は必ずしも収益と費用とに一致しない。この収入・支出と費用・収益がずれる損益作用的収支については期間限定をしてやらねばならない。

費用支出や収益収入のように、収入・支出の流れと収益費用とが一致していれば期間限定の問題は生じない。収支の流れを期間限定するには、計算期間の終りの日になって始めて確定されるものがある。例えば、原材料を購入し、貸方に貯蔵支出、借方に戻し収入となっているものを、貸方後支出として、いくら費用化するかは計算期間の最終日に、棚卸して始めて確定される。前払費用や前受収益は資産や負債に位置していても、時の経過で費用か収益かが混在してくる。決算に際して、これらは期間損益にいくら帰属してゆくかで期間限定がなされる。



同じ貯蔵支出と戻し収入と考えられる固定資産は費用となる減価によるべきであるが、実際には定額法、定率法等の費用の推計計算により期間限定がなされている。資金理論からも、減価償却費は利益を減ずるが、資金の源泉とはならないことが明らかになっている。減価償却という後支出は計算収支であり、資金を伴わないで費用を計上する。それは通常、固定資産の購入時に、その資産の全額の支出がすでに行なわれているからである。

収支の流れを期間限定することは資産の費用配分に関係している。実務慣行では期間限定は厳密ではない。重要性の少ない小額資産は支出の時に費用化してしまうか、現物がなくなった時に費用化される。前者は小額資産の税法の規定による処理であり、後者は取替法が考えられる。しかし、同じ手続を每期継続して採用していれば、期間比較は可能である。

引当金、特に負債性引当金は形式的には前支出であるが、コジオール教授は「負債性引当金の場合には、金額、支払期限が定まっていないことから、かなり不確実な評価性格をもつ前支出、したがってまたいわゆる不確定負債として、それ以外の債務と区別されるような前支出が取扱われる。」<sup>②</sup>としている。

収支的貸借対照表から導かれた利益はどのような性格であろうか。期間利益が収益収入と費用支出とからなれば、期間利益はその金額だけ現金を増加している。貸借対照表での利益は、一般に、資産総額から負債総額を差し引いた純資産、この純資産の増加と考えられている。コジオール教授は損益は、丁度当該計算における現金の収入と支出が収益および費用的な収支として発生したかのように、貨幣的な収支として発生したかのように、貨幣的な余剰 (geldmäßiger Überschuß) として決定されるのである<sup>③</sup>と述べている。資産の貨幣的なものの理解を深めるには、資産の収支的価値を認識することが必要であろう。

## 注

- ① 山下勝治著「貸借対照表論」(昭和四十七年)二五九—二六二ページ参照。
- ② Erich Kosiol, „Bausteine der Betriebswirtschaftslehre“, 1973, S. 870. エーリッヒ・コジオール著、高田正淳訳著「財務会計論」(昭和四十年)九ページ。
- ③ E. Kosiol, a. a. O., S. 868. 前掲書、七ページ。

## 四 収支的価値と評価

シュマーレンバッハ教授は給付思考の動態論を構築したけれども、その評価にあたっては、取得原価に依拠してしまった。それは、取得原価が誰れでも客観的に納得されるものであり、確実であり、実践において他に評価するものを見い出せなかったからである。付言すれば、シュマーレンバッハ教授の動態論は直ちに取得原価基準となる、論理的必然性はない。将来給付されるものを現在の時価で評価することも十分考えに入れられる。

原価も時価も購入時点では未だ未分化で、時の経過とともに、時価と原価は乖離していつてしまう。原価と時価との取り扱いは会計の中心課題であるが、収支的価値を考究することで、評価の問題が闡明となるであろうし、また、会計慣行の深い理解が得られるだろう。

貨幣資産の取引は貨幣そのものとして測定されるが、有形資産であれ、無形資産であれ、さらには負債や資本金に至るまで、これらの運動に平行して貨幣の収支運動がある。よって、資産や負債や資本は、これらの取引の対価

(Gegenwert)としての貨幣の収支によって測定される。いわゆる測定対価である。実際に、貨幣と物、物と他の物を統一的に結びつける可能性があるので、確実性があるものは収支的価値以外には見出し難い。この価値に関して、コジオール教授は「収支的価値は収入支出が実際に行なわれる時点に関連する。それは市場において実現された、したがって確認された明白な価値である。前進する時の経過につれて、それは経済財の過去価値になる。」と解している。<sup>①</sup>

資産の取得に際しての評価は、資産の支出の対価である支出価値によってなされる。支出価値は、この場合においては、取得原価と同義である。さらに、コジオール教授は「その支出は経済財を調達するに当って、その財が経営における貯蔵所ないし当然あるべき生産場所までに、および稼動しうる状態へ配置するまでに発生するすべての直接的な支出〔据付価値 (Einstandwert)〕を包含する」としている。<sup>②</sup>

かくして、収支的計算理念に基づく収支的貸借対照表は、実際には取得原価貸借対照表として出現することになる。わが国の商法や企業会計原則も資産評価は取得原価を原則としている。

企業会計原則の貸借対照表原則五においては、「有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額を控除した価値をもって貸借対照表価値とする。」また「無形固定資産については、当該資産の取得のため支出した金額から減価償却累計額を控除した価値をもって貸借対照表価値とする。」と規定されている。この減価償却に関して、コジオール教授は「機械が演ずるところの能力的な利用量の減少を示す計算技術的表現法である。消耗の確定については、厳密に言えば、価格決定の意味における評価は問題にならないで、量的な費用測定が扱われる」と考えている。<sup>③</sup> 減価償却費は資産の取得原価、耐用年数、残存価値とから、計算的に推計されるだけである。

わが国の商法二八五条の二に「流動資産に付ては取得価額又は製作価額を附することを要す但し時価が取得価額又は製作価額より著しく低きときは其の価額が取得価額又は製作価額迄回復すると認めらるる場合を除くの外時価を附することを要す」と、いわゆる低価法が採用されている。棚卸資産と一時所有の有価証券は、時価が取得原価以上であれば、取得原価で評価されるが、時価が取得原価以下である場合には時価が採用される。コジール教授は「取得原価による計算は実現計算（Realisationrechnung）である。すなわちそれは貨幣的に実現された損益の決定を保証する」と言う。取得原価の実現計算の一貫性を保とうとすれば、低価法により時価を採用した時に、評価損を計上しなければならない。その結果、期間利益は実現利益を示してくれる。企業利益の一部は配当、役員賞与、納税等となり社外に流出してしまうので、実現した利益でなければならない。会計利益の特質は実現利益である。

収支的価値は、その評価において、時価を特例とみなす。時価といっても販売時価と仕入時価とはかなりの隔りがある。コジール教授は調達時価（Tagesbeschaffungswert）を採用することを示し、またその時価について「時価が収支の評価にとり入れられるのは、その価値が収支的と考えられ、可能な収支過程から誘導されるということによる。時価はするように転化したあるいは派生的な収支価値である。その時価は市場現象として実現していないから未実現価値である。したがって時価は決してただ一つのそして明白な価値ではなくて、個々の貸借対照表項目に対して、時価が有効となる決算日を選択する可能性が多いと同様に多数の時価を意味する。時価は、それと密接につながっている評価の時点に関連して始めて、その明示性を獲得するものである。決算日の観点からみれば、時価は現在における収支的価値〔現在価値（Gegenwartswert）〕となるのである。」<sup>⑤</sup>と考えている。かくして、「収支的価値は卒直にとれば収支過程に関するところの、すなわち貨幣価値運動で測られるところのあらゆる価値」<sup>⑥</sup>となる。そして、評

価額が市場価格と結びついているところにこの評価の客観性がある。

コジオール教授は時価を低価法に基づいて採用することだけを考えている。その際、取得原価と時価との差額として認識される損失について「この予測費用はそれらが組み入れられる計算期間においては一つの超期間費用を示す」としている。<sup>⑦</sup>

超期間の観点に立つと、棚卸資産に対して評価損を計上すると、後の期間では棚卸資産の費用配分がその分だけできなくなることが理解される。まだ会計慣行になっていないが、取得原価より高い時価を採用したなら、今期には評価益が計上され、その分の資産増価は後の期にその分だけ多く費用配分されうる。全体期間の収支計算は時価評価を容易に包含でき、期間計算の誤差さえも解消してくれる。けれども、超期間的に正しくても、期間を顧みなければ、期間計算を見失なう。コジオール教授は期間計算を取得原価を基礎にした実現計算をしようとしている。

収支的価値はたとえ時価を包含しているといえ、貨幣価値運動で測られているので、名目価値である。実質価値計算を行なうには、貨幣そのものの購買力を考慮しなければならない。この直接的研究にはジョーンズ(Ralph C. Jones)の「購買力損益(Purchasing power gains and losses)」が載げられる。<sup>⑧</sup>

会計はそもそも名目計算に依拠しなければならぬ。もし貨幣数値を、実質価値にデフレートしてしまったならば、もはやその数値を次期へ繰越して加算することが出来なくなってしまう。それゆえ、貨幣価値を一定とすることが会計の公準となっている。

収支的計算が名目資本維持しかできないとしても、やはり実質資本維持は考究されなければならない。算定された名目利益をすべて配当してしまうことは資本維持をできなくし、会社の存続さえも危なくする。商法も資本維持の原

則や資本充実の原則を掲げている。名目計算を基底にして、なおも実質資本維持をしようとするところに、積立金政策が浮上する。資本量の貨幣価値低落に見合う積立金を設定すれば実質資本維持がなされたことになる。積立金政策は収益力の制約はあるものの、同じ規模の生産を維持する、実体資本維持、さらには拡大両生産すら可能である。積立金は自己金融の作用があるのである。コジオール教授は「積立金はここでは名目的損益計算を実質資本維持と結びつけるというそれ固有の目的に役立つ。この実質資本維持は利益決定の問題ではなくて、利益利用の問題である。」<sup>⑨</sup>としている。

商法第二八七条ノ二の規定による特定引当金も積立金と同じ作用があり、利益による資金の流出を防いでくれる。最近、この規定の批判が多く聞かれているが、收支的理念からしても、特定引当金はこれが将来費用の引当とすれば、期間限定できないし、これが積立金であるとすれば、実現利益の処分ではなく、本来的収支とは無関係である。

積立金は貸借対照表の資本の部に表示されているが、貸借対照表に表示されていない秘密積立金も存在する。例えば、低価基準により資産が費用予測で再評価され、その後の収益予測で再評価されないままである場合。また、過大な減価償却を行なった場合。適正な資産の評価と表示額との差額が秘密積立金と考えられる。秘密積立金の存在は一時的にせよ、利益からの資金を留保してくれる。しかし、秘密積立金があると解される資産は、次期以降において、その部分だけ費用配分できないので、コジオール教授の指摘するごとく、自動的な解消をする。

貸借対照表にあらゆることを判断できる能力を付与することは不可能である。インフレ下において、取得原価を維持していると、費用配分不足が生じ、インフレ利益を排除しようと費用配分すれば、資産を過少評価することになる。積立金が実質資本維持をしてくれると言っても、利益がなければこれを積立することはできない。コジオール教授

は「実現思考に基づいて構成された損益計算にとつては、真実な貸借対照表は取得原価貸借対照表である。」<sup>⑩</sup>として  
いる。

収支的計算理念は会計学の根源にあるものを先験的なものと高めたものであり、その理念から導き出されたものが取得原価貸借対照表であり、これはすべての財務諸表の基礎に位置するものであらう。

## 注

- ① Erich Kosiol, „Bausteine der Betriebswirtschaftslehre“, 2973, S. 886. エーリッヒ・コジオール著、高田正淳訳著「財務会計論」(昭和四十年)二八ページ。
- ② E. Kosiol, a. a. O., S. 886. 前掲書、二八ページ。
- ③ E. Kosiol, a. a. O., SS. 886—887. 前掲書、二九ページ。
- ④ E. Kosiol, a. a. O., S. 887. 前掲書、三〇ページ。
- ⑤ E. Kosiol, a. a. O., S. 890. 前掲書、三三ページ。
- ⑥ E. Kosiol, a. a. O., S. 889. 前掲書、三二ページ。
- ⑦ E. Kosiol, a. a. O., S. 889. 前掲書、三一ページ。
- ⑧ Ralph C. Jones, „Effects of Price Level Changes“ 1956.  
拙稿「購買力損益の計算」『ブイコン』第五巻、第二二号、(昭和五六年)二一八—二三〇ページ参照。
- ⑨ E. Kosiol, a. a. O., S. 892. 前掲書、三六ページ。
- ⑩ E. Kosiol, a. a. O., S. 894. 前掲書、三九ページ。

## 四 結 語

収支そのものは、会計の根源にあり、コジオール教授の収支的計算理念は会計学の領域に広く妥当するものである。けれども、収支的計算の形式構造でみたように、組織的単式簿記を複式簿記へと展開したり、また、収支の流れを期間限定したりすることは、収支とは別な損益思考と係っている。

今日、企業が公表している貸借対照表の中には、資産の実在性のないもの、また、負債となる可能期が極めて少ないもので網羅されてしまっている。これらの解釈は損益思考、とりわけ超期間的な損益理念と会計理念以外の政策的要素とからなされうる。損益思考を重点に置く近代会计学の中にあつて、貸借対照表は損益計算をするための補助手段の位置にあつたが、コジオール教授は貸借対照表こそ根本的なものであるとした。会計は、根源的な収支の流れを、さらに損益思考で期間限定し、この収支の流れを期間に帰属するものと、帰属しないものに区分していると観ることは妥当性がある。会计学の二元的世界において、収支的価値が存し、かつ自ら損益計算をする収支的損益貸借対照表というものが希求されるものであらう。