

収入支出観の再展開

——コジオールの収支的貸借対照表論——

上 野 清 貴

目 次

- I はじめに
- II 収支的貸借対照表論
- III 収支的貸借対照表論の具体的計算例
- IV 収支的貸借対照表論の特質
- V む す び

I はじめに

本研究の目的は、会計観としての資産負債観および収益費用観に代えて、「収入支出観」(Einnahme und Ausgabe Auffassung)によって会計を統一的に説明することである。ここで、収入支出観とは、会計を収入および支出を中心として見、利益も1期間における収入と支出の差額として測定しようとする利益観である。

この会計観をはじめて提唱したのがシュマーレンバッハ (Schmalenbach) であり、彼の動的貸借対照表論は収入支出観の萌芽であるということができる。そして、収入支出観の完成型に向けて、シュマーレンバッハの会計理論をさらに展開したのが、ワルプ (Walb) の給付・収支損益計算論にほかならない。

ワルプの会計理論の特徴は、給付 (Leistung) と収支 (Zahlung) との対

流に基づく交換取引を損益計算の出発点におき、それらを具現する給付系統（損益勘定）と収支系統（残高勘定）において損益を二面的に計算・表示することにある。この給付・収支損益計算論はシュマーレンバッハの収入支出観の展開であるということができ、収入支出観の完成に至っていないと評価せざるをえない。

その原因は、収入支出観および給付・収支損益計算論が会計をフロー概念によって統一的に説明しようとするものであるにもかかわらず、ワルプは会計理論の説明にストック概念を混在させていることにある。さらにいうならば、給付系統の総括表としての損益勘定と収支系統の総括表としての残高勘定を強調しすぎていることにある。彼は、給付・収支損益計算論において、損益勘定と残高勘定ではなく、給付系統勘定と収支系統勘定で会計を統一的に説明すべきであったように思われる。

そして、ワルプ理論に内在するこの問題点を解決したのが、シュマーレンバッハおよびワルプの後継者としてのコジオール (Kosiol) の「収支的貸借対照表論」(pagatorische Bilanztheorie) である。それはもっぱら収支事象の記帳に由来し、それゆえ、シュマーレンバッハおよびワルプの基本的思考を統一し、これらの試みの首尾一貫した仕上げにおいて、体系的に完結した簿記理論、勘定理論、貸借対照表論および評価論として損益計算の包括的な理論を統一的な収支の基礎に基づいて示すものである。

そこで、収入支出観の完成を目指して、コジオールの会計理論を検討する必要がある、彼の「収支的貸借対照表論」が本稿の検討課題となる。そして、その会計理論はどのようなものであり、これがどのように具体的に構成され、そのようにして構成された収支的貸借対照表論にどのような特質と意義があるのかを解明することが、本稿の目的である。

これらの目的を達成するために、以下ではまず、コジオールの提唱する収支的貸借対照表論を概説し、次にこの会計理論を具体的な計算例によっ

て説明する。これによって収支的貸借対照表論の全体像が明らかになるので、さらに、収支的貸借対照表論の特質を解明する。そして最後に、収支的貸借対照表論の展望を述べ、それに基づいてこの会計理論をさらに理論的に拡張する可能性を示唆したい。

II 収支的貸借対照表論

コジオールの収支的貸借対照表論はシュマーレンバッハおよびワルプの提唱した収入支出観のさらなる展開である。上述したように、それはもっぱら収支事象の記帳に由来し、それゆえ、シュマーレンバッハおよびワルプの基本的思考を統一し、これらの試みの首尾一貫した仕上げにおいて、体系的に完結した簿記理論、勘定理論、貸借対照表論および評価論として損益計算の包括的な理論を統一的な収支的基礎に基づいて示すものである。

その表現は、簿記の形式的構成を現金収支および計算収支のシステムとして解釈することにおいて、計算目的を（比較可能な）収支的期間損益の決定として設定することにおいて、そこから規定される収支的価値をもつ基本的な取得原価計算の意味で実現計算として評価問題を解決することにおいて、そして、それに対応する資本維持の問題を（基本的な）名目資本維持として回答することにおいて、統一的な収支的計算理念を見出す。

収支的貸借対照表論の経験的主題は、企業の現実の生産過程である。その一般的目的設定は、この過程の数量的把握にあり、その価値的成果の表示にある。企業内において、（実質）財の受入れ（払出し）および名目財ないし貨幣の払出し（受入れ）が広範に並行し、さらに逆の運動方向で並行する。したがって、財の受入れ（払出し）ないし財の費消（集積）の把握は、財務簿記の収支的計算において、それに属する支出および収入の把握によって合目的な方法で間接的に行われる（Kosiol [1970a] S. 279-280）。

これが会計を収入および支出によって統一的に説明しようとする理由である。これは、ワルプの会計思考に基礎をおいているということが出来る。この収支的貸借対照表論の概要は、以下のとおりである。

1 収支的貸借対照表論の概要

収支的貸借対照表論の出発点として、コジオールは、シュマーレンバッハやワルプと同様に、全体損益計算から始める。全体損益計算は、 $\text{全体損益} = \text{現金収入の合計} - \text{現金支出の合計}$ (利益配当を除く) という規則によって、純現金計算 (現金計算) の形式で企業の全存続期間の損益を決定する。

しかし、実務においては、全体損益計算に比して、当面の中間計算および中間成果が必要となる。このために、その理論的推論は全体期間のある数の部分期間に思惟的に分解することから出発する。これらの部分期間に対して、その期間に対応する全体損益の部分、つまり期間損益を決定するために、期間損益計算が行われる。それゆえ、 $\text{期間損益の合計} = \text{全体損益}$ という関係が妥当する (Kosiol [1970a] S. 281)。

期間損益計算において、その計算事例は損益作用的財事象および純財務的事象に分けられる。損益作用的財事象はさらに次のような事例からなる。

A 損益の実現および現金収支

B まず損益の実現、それから現金収支

C まず現金収支、それから損益の実現

同様に、純財務的事象は次のような事例からなる。

D 相関的現金支出 (現金収入) および相関的現金収入 (現金支出)

E まず相関的現金支出 (現金収入)、それから相関的現金収入 (現金支出)

これらの事例および計算関係を明らかにするために、コジオールはまず彼のいう組織的単式簿記 (systematischen einfachen Buchhaltung) から説明する。そこにおいて、計算関係として、現金計算 (Barrechnung)、前計算

図表1 組織的単式簿記における計算関係

計算形式	計算機構	計算事例																												
純現金計算 損益作用的現金計算 純現金計算としての 財務的事象	<table style="width:100%; border:none;"> <tr> <td style="text-align:center;">収入</td> <td style="text-align:center;">支出</td> <td style="text-align:center;">収入</td> <td style="text-align:center;">支出</td> </tr> <tr> <td style="border:none;">↓</td> <td style="border:none;">↓</td> <td style="border:none;">↓</td> <td style="border:none;">↓</td> </tr> <tr> <td style="border:none;">B E e</td> <td style="border:none;">←</td> <td style="border:none;">B A e</td> <td style="border:none;">←</td> </tr> <tr> <td style="border:none;">Ag E</td> <td style="border:none;">↔</td> <td style="border:none;">FA</td> <td style="border:none;">↔</td> </tr> <tr> <td style="border:none;">SE</td> <td style="border:none;">↔</td> <td style="border:none;">Ag A</td> <td style="border:none;">↔</td> </tr> </table>	収入	支出	収入	支出	↓	↓	↓	↓	B E e	←	B A e	←	Ag E	↔	FA	↔	SE	↔	Ag A	↔	A 損益の実現 および現金収支 D 相関的現金支出 (現金収入) および 相関的現金収入 (現金支出)								
収入	支出	収入	支出																											
↓	↓	↓	↓																											
B E e	←	B A e	←																											
Ag E	↔	FA	↔																											
SE	↔	Ag A	↔																											
前計算と償還計算(見越) 損益作用の前計算 ↓ 償還計算 ↑ 損益作用の前計算	<table style="width:100%; border:none;"> <tr> <td style="text-align:center;">V E e</td> <td style="text-align:center;">←</td> <td style="text-align:center;">T A</td> <td style="text-align:center;">←</td> <td style="text-align:center;">V A e</td> </tr> <tr> <td style="border:none;">Ag E</td> <td style="border:none;">↔</td> <td style="border:none;">TE</td> <td style="border:none;">↔</td> <td style="border:none;">Ag A</td> </tr> <tr> <td style="border:none;">V E w</td> <td style="border:none;">←</td> <td style="text-align:center;">FA</td> <td style="text-align:center;">←</td> <td style="text-align:center;">V A w</td> </tr> <tr> <td style="border:none;">SE</td> <td style="border:none;">↔</td> <td style="border:none;">FA</td> <td style="border:none;">↔</td> <td style="border:none;">SE</td> </tr> </table>	V E e	←	T A	←	V A e	Ag E	↔	TE	↔	Ag A	V E w	←	FA	←	V A w	SE	↔	FA	↔	SE	まず 損益の実現 ↓ B それから現金収支 それから相関的現金収入 (現金支出) ↑ E まず相関的現金支出 (現金収入)								
V E e	←	T A	←	V A e																										
Ag E	↔	TE	↔	Ag A																										
V E w	←	FA	←	V A w																										
SE	↔	FA	↔	SE																										
戻し計算と後計算(繰延) 戻し計算 ↓ 後計算	<table style="width:100%; border:none;"> <tr> <td style="text-align:center;">R t E</td> <td style="text-align:center;">←</td> <td style="text-align:center;">R A</td> <td style="text-align:center;">←</td> <td style="text-align:center;">R E</td> <td style="text-align:center;">←</td> <td style="text-align:center;">V t A</td> </tr> <tr> <td style="border:none;">(V E z)</td> <td style="border:none;">↔</td> <td style="border:none;">RA</td> <td style="border:none;">↔</td> <td style="border:none;">RE</td> <td style="border:none;">↔</td> <td style="border:none;">VtA</td> </tr> <tr> <td style="border:none;">N E e</td> <td style="border:none;">←</td> <td style="border:none;">N A e</td> <td style="border:none;">←</td> <td style="border:none;">N A e</td> <td style="border:none;">←</td> <td style="border:none;">N A e</td> </tr> <tr> <td style="border:none;">(V E z)</td> <td style="border:none;">↔</td> <td style="border:none;">RA</td> <td style="border:none;">↔</td> <td style="border:none;">RE</td> <td style="border:none;">↔</td> <td style="border:none;">VtA</td> </tr> </table>	R t E	←	R A	←	R E	←	V t A	(V E z)	↔	RA	↔	RE	↔	VtA	N E e	←	N A e	←	N A e	←	N A e	(V E z)	↔	RA	↔	RE	↔	VtA	C まず現金収支 ↓ それから 損益の実現
R t E	←	R A	←	R E	←	V t A																								
(V E z)	↔	RA	↔	RE	↔	VtA																								
N E e	←	N A e	←	N A e	←	N A e																								
(V E z)	↔	RA	↔	RE	↔	VtA																								

(Vorverrechnung) および償還計算 (Tilgungsverrechnung), 戻し計算 (Rückverrechnung) および後計算 (Nachverrechnung) が問題となる。これらの計算を理解するために、図表1を掲げておく (Kosiol [1970a] S. 285-286)。そして、それぞれの事例の説明は以下のとおりである (Kosiol [1970a] S. 282-284)。

(1) 純現金計算

計算事例Aは、期間損益計算において記帳資料の基礎を提供する損益作用的現金計算の計算形式に対応する。その計算関係の要素は、一方的な

損益作用的記帳である。すべての種類の現金収支の財使用の場合、損益作用的現金支出 (BAe) = 現金的費用支出に対する費用実現となり、各種の現金収支的集積の場合、損益作用的現金収入 (BEe) = 現金的収益収入に対する収益実現となる。

事例 D は、純現金計算としての財務事象に関係し、ある期間内で完全に決済される財務事象に関係する (期間適合的記帳様式)。ここでは、計算機構において、現金収支のみが生じる。例えば貸付けの承諾および返済のような資産取引の場合、それは現金的債権支出 (FA) および現金的決済収入 (AgE) である。また、例えば借入れの受領および返済のような負債取引の場合、それは現金的負債収入 (SE) および現金的決済支出 (AgA) である。そのつど相互に密接な関係にある収支は原則として同じ額で記帳されるので、それらは相殺される (基本的に損益非作用的、相関的記帳)。

(2) 前計算および償還計算 (見越)

計算事例 B は、損益作用的前計算の計算形式となる。その計算機構において、計算事例 B の最初の部分は収支概念の拡張のもとで損益作用的前収入 (VEe) および前支出 (VAe) の一方的記帳によって写像される。その例は、あとで掛け販売からの収入的収益および掛け購入からの財費消となるものである。

計算事例 E は、計算事例 D に対する財務事象に関して、損益作用的前計算の計算形式を必要とする。それゆえ、その計算機構では、計算事例 E の最初の部分を表示するために、現金収支ならびに計算収支が記帳される。現金的債権支出 (FA) は同額の相関的前収入 (VEw) によってその損益作用性において相殺されなければならず、現金的負債収入 (SE) は同額の相関的前支出 (VAw) によって相殺されなければならない。

計算事例 B および E の続行は、償還計算の計算形式において収支見越の解消をもたらす。計算機構において、計算事例 B および E の第 2 の部

分は、同じ構造を示す。両事例において、その損益作用性が各事例において相殺される、現金的決済収入 (AgE) ないし現金的決済支出 (AgA) が生じる。というのは、それらはすでに前払いされているか、もしくは一般に生じる必要がないからである。それは、原則として最初の収支見越の額で開始される償還支出 (TA) ないし償還収入 (TE) の反対方向の記帳によって行われる。それゆえ、償還収支は2つの機能を果たす。すなわち、それは現金的決済収支の損益作用性を相殺し、それは以前の収支見越を減少 (償還) させる。

決済収支が決済された償還収支と異なる場合、償還差異が生じうる。その額の償還収支は、その限りにおいて異常な (期間外) 損益として作用する (例えば、債権貸倒れ、債務免除)。

(3) 戻し計算および後計算 (繰延)

計算事例 C は、戻し計算および後計算の繰延計算形式となる。その計算機構において、費用側に関して、例えば有形財もしくは無形財に対する現金的在庫 (Vorrat) 支出 (VtA) に同額の戻し収入 (RE) が対置され、収益側に関して、例えば顧客前払い収支における現金的留保 (Reservat) 収入 (RtE) に同額の戻し支出 (RA) が対置される。計算事例 C の最初の部分が写像される。したがって、これらの計算収支は暫定的に現金収支の損益作用性を相殺する。これらの事象が債権から始まる場合、現金収支の場所に期間中性的前支出 (VAz) = 在庫前支出が入り、期間中性的前収入 (VEz) = 留保前収入が入る。

計算事例 C の第 2 の部分は、計算機構において (損益作用的) 後支出 (NAe) および後収入 (NEe) によって写像される。後支出および後収入は、戻し収入および戻し支出を受け継ぎ、戻し計算によって暫定的に相殺される現金収支に対応して生じる損益的実現の損益作用的減少を目的とする (例えば、長期的財費消に対する減価償却、顧客前払い収支に対する財販売からの収益)。

図表2 組織的単式簿記における勘定タイプ

現金			
現金収入		現金支出	
(貨幣)債権		(貨幣)債務	
前収入	償還支出	償還収入	前支出
在庫		留保	
戻し収入	後支出	後収入	戻し支出

(4) 収支的勘定タイプ

以上の計算関係を理解するために、これらを勘定形式で表すと、5種類の勘定が成立し、それらは図表2のようになる (Kosiol [1970a] S. 293-294)。

この場合、債務にはいわゆる他人資本および自己資本が含まれる。また、在庫にはすべての有形財および無形財が含まれ、留保には前受収益などが含まれる。

2 収支的貸借対照表論の計算書体系

このような計算関係に基づいて、コジオールの組織的単式簿記では、いくつかの計算書ないし貸借対照表が作成される。それは、収支的運動貸借対照表、収支的在高貸借対照表および収支的変動貸借対照表である。それらは以下のように説明される (Kosiol [1970a] S. 284-289)。

(1) 収支的運動貸借対照表

収支的運動貸借対照表は、会計期間末において、様々な種類の収支によって構成される当該期間のすべての収入 (借方) および支出 (貸方) を包含するものである。これは、貸借対照表のある側の他の側に対する収支余剰として期間損益 (期間利益または期間損失) を示す。

収支的運動貸借対照表は、図表3のように表される (Kosiol [1970a] S. 285-286)。

図表3 収支の運動貸借対照表

収 入	収支の運動貸借対照表	支 出
I 現金収入 1 損益作用的現金収入 (現金収益収入) 2 留保収入 3 債務収入 4 決済収入 II 計算収入 1 前 収 入 a) 損益作用的前収入 b) 期間中性的前収入 (留保前収入) c) 相關的前収入 2 償還収入 3 戻し収入 4 後 収 入	I 現金支出 1 損益作用的現金支出 (現金費用支出) 2 在庫支出 3 債権支出 4 決済支出 II 計算支出 1 前 支 出 a) 損益作用的前支出 b) 期間中性的前支出 (在庫前支出) c) 相關的前支出 2 償還支出 3 戻し支出 4 後 支 出	

残高 = 期間損益

コジオールは、収支の運動貸借対照表を貸借対照表の原型とよぶ。というのは、残高計算されていない（フロー量ともよばれる）収入および支出それぞれ自体における貸借対照表の本来の内容がここにみられ、運動貸借対照表の形式がこの収支資料から直接導き出されるからである。図表3から、収支の運動貸借対照表の構造が個々にわかる。この場合、主要グループIおよびIIにおける貸借対照表の両側は、簿記的事象の様々な収支特性（現金収支／計算収支）によって分類され、さらなる下位区分において損益特性（損益作用性／損益非作用性）によって分類される。

(2) 収支的在高貸借対照表

運動貸借対照表における損益決定は、理論的観点において場合によっては前期からの繰越高とは完全に独立している。すべての期首在高は原則として全体から切り離され、それゆえ損益中性的である。

図表4 収支的在高貸借対照表

資 産	収支的在高貸借対照表	負 債
I 収入在高		I 支出在高
1 現金在高 (現金預金)		1 債 務 (支出見越)
2 債 権 (収入見越)		
II 支出対価		II 収入対価
3 在 庫		2 留 保
残高 = 期間損益		

それに対して、実務的理由から、繰越高を貸借対照表の継続性を保持するために算入することが必要である。この実務的に広く行われている在高貸借対照表は、第2の貸借対照表形式として、繰越高の総括からおおよびそれに対応する運動量から、正および負の構成要素の同時的残高計算のもとで生じる。これは収支的在高貸借対照表とよばれる。というのは、それは収支的事象の記帳から生じ、それによって全体的な貸借対照表在高が収支的特質を担うからである。

収支的在高貸借対照表は、図表4のように表される (Kosiol [1970a] S. 287-288)¹⁾。

その場合、債権および債務 (自己資本および他人資本) は、経済的・計算

1) コジオールはこの在高貸借対照表を別のところで次のように示しており (Kosiol [1970b] S. 152)、これにより、上述したことがより明瞭に理解される。

資産 (収入余剰)	在高貸借対照表	負債 (支出余剰)
1 現金在高 (現金): 現金収入の余剰		4 名目 (貨幣) 債務の在高: 前支出の余剰
2 名目 (貨幣) 債権の在高: 前収入の余剰		5 実在債務の在高 戻し支出の余剰
3 (実在債権を含む) 実在財の在高: 戻し収入の余剰		
残高 = 期間損益		

理論的意味で一般に将来的現金収支（見越）として示される。いわゆる見越資産および負債は、実務的な分類の必要性のみから分離される事例である。計算理論的に、前収入および前支出から展開されるすべての在高は、収支の前払いとみなされる。それに対して、在庫および留保は収支の将来的損益作用性の事象（繰延）に関係する。

同様に、いわゆる短期的な資産および負債は、特別な分類事例とはならない。貸借対照表に計上されるすべての実質財および実質債務は、戻し収入および戻し支出から展開され、理論的に例外なしに短期的特質を担うことになる。

(3) 収支的変動貸借対照表

当該期間の収支運動（フロー量）から出発して、第3の貸借対照表として、運動貸借対照表における相互に対応する収支の残高計算によって収支的変動貸借対照表が生じる。残高は収入余剰もしくは支出余剰の形式における運動差額である。それは、期末在高と期首在高との間で決定される在高差額と内容的に等しい。それゆえ、変動貸借対照表を内容的に運動差額貸借対照表もしくは在高差額貸借対照表として説明することができる。

収支的変動貸借対照表は、図表5のように表される（Kosiol [1970a] S.

図表5 収支的変動貸借対照表

収入余剰 (資産増加・負債減少)	収支的変動貸借対照表	支出余剰 (負債増加・資産減少)
現金収入余剰 (現金在高増加)		現金支出余剰 (現金在高減少)
前収入余剰 (債権増加)		償還支出余剰 (債権減少)
償還収入余剰 (債務減少)		前支出余剰 (債務増加)
戻し収入余剰 (在庫増加)		後支出余剰 (在庫減少)
後収入余剰 (留保減少)		戻し支出余剰 (留保増加)

残高 = 期間損益

287-288)²⁾。

3 収支的貸借対照表論の全体システムとしての複式簿記

これまで説明してきたのは、収支的貸借対照表論における組織的単式簿記であるが、計算システムないし簿記システムを完成させるために、コジオールはこれに加えて収益および費用を計上する複式簿記を構想する。

複式簿記は、コジオールの見解によれば理論的に組織的単式簿記のさらなる展開として説明される。その場合、特定の費用計算および収益計算において損益の源泉を明らかにする努力は、ある補完的簿記システムの展開に導く。その出発点として、経営的事象の生産的視点、過程的視点および損益的視点がさらなる計算のメルクマールとして選ばれる。その方法は形式的に、貸借対照表領域においてこれまで一方的に記帳した損益作用的事象に種類の分類された費用勘定および収益勘定を反対記帳することにある（反対記帳の一般原則）。

これらの損益勘定は全体として、純粹な収支系列のほかにも第2の計算領

- 2) コジオールはこの変動貸借対照表も別のところで次のように示している (Kosiol [1970b] S. 154)。

収入余剰	変動貸借対照表	支出余剰
当該期間の現金収入の余剰 = 現金在高の増加		当該期間の現金支出の余剰 = 現金在高の減少
当該期間の前収入の余剰 = 名目債権の在高の増加		当該期間の償還支出の余剰 = 名目債権の在高の減少
当該期間の償還収入の余剰 = 名目債務の在高の減少		当該期間の前支出の余剰 = 名目債務の在高の増加
当該期間の戻し収入の余剰 = 実質財の在高の増加		当該期間の後支出の余剰 = 実質財の在高の減少
当該期間の後収入の余剰 = 実質債務の在高の減少		当該期間の戻し支出の余剰 = 実質債務の在高の増加
		残高 = 期間損益

域として厳密な（狭い）意味で純粋な損益系列を構成する。その計算において、損益系列は、貸借対照表に対して必然的に同じ額で左右を逆にした損益計算書によって、利益および損失計算をもたらす。

コジオールによれば、損益計算は2つの形式に区別される。1つは収支的全体損益計算（pagatorische Gesamtaufwandrechnung）であり、他は収支的取引損益計算（pagatorische Umsatzaufwandrechnung）である。

収支的全体損益計算の形式は、経営的生産過程の全体的な収支的価値運動を示し、それゆえ、調達局面、製造局面および販売局面に対して暫定的な費用（全体費用）および対応する暫定的な収益を含み、後に減少によって決済される省略のない総額計算である。

これに対して、収支的取引損益計算の形式は、収支的全体損益計算の形式から導出できる短縮した純額計算である。それは経営的生産過程の取引局面にのみ関連づけ、その場合最終的な費用（売上費用）およびそれに対応する最終的収益（売上）のみに限定する。

両者の形式の損益計算書を示すと、図表6のようになる（Kosiol [1970a] S. 291-292）。

収支的取引損益計算の場合、当該期間の最終的な費用および収益は、すでに図表6における損益計算書の費用側および収益側で項目Iによって決定される。それに対して、収支的全体損益計算の場合、最終的な費用（収益）の総合計は、損益計算書の費用側（収益側）における項目Iの費用（収益）およびⅢの暫定的費用（暫定的収益）の合計から、収益側（費用側）における項目IVの暫定的費用の減少（暫定的収益の減少）を控除してはじめて生じる。

それに対して、項目IIの収益減少（費用側）および費用減少（収益側）は損益計算書の両方の形式において同じ内容を示す。その場合、残高計算されない費用減少および収益減少が問題となり、すなわち、その計算書の質

図表6 損益計算書

	費用	損益計算書	収益
↑ 収 支 的 取 引 損 益 計 算 ↓ 収 支 的 全 体 損 益 計 算 ↓	I	次の反対記帳としての費用	I
		1 現金支出	1 現金収入
		2 前支出	2 前収入
		3 後支出	3 後収入
		4 償還支出 (償還差異)	4 償還収入 (償還差異)
		II 次の反対記帳としての 収益減少	II 次の反対記帳としての 費用減少
		1 現金支出	1 現金収入
		2 前支出	2 前収入
		3 償還支出 (償還差異)	3 償還収入 (償還差異)
		III 次の反対記帳としての 暫定的費用	III 次の反対記帳としての 暫定的収益
		1 現金支出	1 現金収入
		2 前支出	2 前収入
		3 後支出	3 後収入
		IV 次の反対記帳としての 暫定的収益減少	IV 次の反対記帳としての 暫定的費用減少
		1 現金支出	1 現金収入
		2 前支出	2 前収入
	3 償還支出 (償還差異)	3 償還収入 (償還差異)	
	4 戻し支出	4 戻し収入	

残高 = 期間損益

を落とすことなく、前期における事象をカバーし、当該会計期間の損益構成要素によって残高計算する必要のない修正が問題となる (Kosiol [1970a] S. 289-290)。

III 収支的貸借対照表論の具体的計算例

前節では、コジオール の提唱する収支的貸借対照表論を概説した。ここでは、組織的単式簿記における計算関係を説明し、収支的貸借対照表論の

計算書体系を解説し、収支的貸借対照表論の全体システムとしての複式簿記を説明した。本節ではこれらを受けて、収支的貸借対照表論を完全に理解するために、これを具体的計算例で概説する。

1 具体的計算のための取引事例

コジオールは、収支的貸借対照表論を理解するための具体的取引事例として、以下の相互に連続する3会計期間を含む取引事例を示している(Kosiol [1976] S. 211-213)。

(1) 第1会計期間

- 1 資本出資，総額105,000マルク：現金5,000マルク，銀行預金100,000マルク
- 2 事業設備購入，代価8,000マルク未払い
- 2a 営業設備の減価償却2,000マルク（全3期間で各期間2,000マルク，見積残存価額2,000マルク）
- 3 銀行預金による商品仕入40,000マルク，掛け仕入290,000マルク，総額330,000マルク
- 4 第1会計期間の営業費総額63,850マルク：現金支払い2,850マルク，銀行預金支払い50,000マルク，未払い6,000マルク，修繕引当金5,000マルク
- 5 銀行預金での商品売上80,000マルク，掛け売上280,000マルク
- 6 銀行預金による貸付金支出10,000マルク，期間は2期間
- 6a 償還時の割増 $3\% = 300$ マルクの借方計上
- 6b 償還時割増の期間割当て分150マルク
- 6c 第1および第2会計期間に対して現金で受け入れた貸付金利息・前受け1,400マルク（利息 $7\% =$ 各期間700マルク）
- 6d 貸付金に対する第1会計期間の利息収益700マルク

- 7 棚卸による商品在高30,000マルク (Nr. 3による商品仕入330,000マルク - 期末在高30,000マルク = 売上原価300,000マルク)
- (2) 第2会計期間
- ① 前期から引き継いだ取引事例
- 2b 事業設備の減価償却2,000マルク
- 6e 貸付金に対する償還時割増, 期間割当て分150マルク
- 6f 貸付金に対する第2会計期間の利息収益700マルク
- ② 第2会計期間の取引事例
- 8 第2会計期間の営業費総額56,750マルク : 現金支払い2,750マルク, 銀行預金支払い45,000マルク, 未払い9,000マルク
- 9 $2\% = 800$ マルクの割引を差し引いた銀行預金による借入金40,000マルク, 期間は2期間
- 9a 割引の期間割当て分400マルク
- 9b 借入金に対する利息, 各期間 $8\% = 3,200$ マルク, 後払い
- 10 第2および3会計期間に対する銀行預金による保険料の支払い4,000マルク
- 10a 保険料の期間割当て分2,000マルク
- 11 銀行預金による商品仕入60,000マルク, 掛け仕入270,000マルク, 総額330,000マルク
- 12 銀行預金での商品売上150,000マルク, 掛け売上250,000マルク
- 13 第2会計期間の受取手数料3,000マルク, 未収
- 14 名目10,000マルク, 相場 $97\% = 9,700$ マルクの銀行預金による債券の購入
- 15 手形15,000マルクによる顧客前払い
- 16 第2および3会計期間に対する賃貸建物の現金で受け取った賃貸料2,000マルク

- 16a 受取賃貸料の期間割当て分1,000マルク
- 17 売掛金決済のための顧客からの銀行預金収入300,000マルク
- 18 貸付金の現金収入総額10,300マルク，貸付金債権10,000マルク，償還時割増300マルク（Nr. 6から）
- 19 買掛金決済のための仕入先への保有手形15,000マルク（Nr. 15から）の裏書
- 20 第1会計期間の営業費に対する銀行預金支払い総額11,500マルク：未払費用6,000マルクの支払い，修繕作業に対する見積もった5,000マルク（Nr. 4から）の代わりに実際の支払い5,500マルク
- 21 減資としての銀行預金支払い5,000マルク
- 22 銀行預金支払い総額358,000マルク：買掛金決済のための仕入先への支払い350,000マルク，営業設備の支払い8,000マルク（Nr. 2から）
- 23 第2会計期間における販売商品の売上原価315,000マルク
- 23a 棚卸による商品在高40,000マルク，期首在高30,000マルク（Nr. 7から）
 $+ 330,000$ マルク（Nr. 11） $- 315,000$ マルク（Nr. 23） $= 45,000$ マルク；棚卸減耗費5,000マルク
- (3) 第3会計期間
- ① 前期から引き継いだ取引事例
- 2c 事業設備の減価償却2,000マルク
- 9c 借入金に対する割引，借入金の期間割当て分400マルク
- 9d 借入金に対する利息費用3,200マルク，後払い
- 10b 前払いした保険料，期間割当て分2,000マルク
- 16b 前受賃貸料，期間割当て分1,000マルク
- ② 第3会計期間の取引事例
- 24 第3会計期間の営業費総額47,600マルク：現金支払い8,600マルク，銀行預金支払い39,000マルク

- 25 銀行預金による商品仕入30,000マルク，掛け仕入240,000マルク
- 26 現金による商品売上20,000マルク，銀行預金による売上145,000マルク，掛け売上200,000マルク，顧客前払いに対する売上15,000マルク（Nr. 15から）
- 27 銀行預金による第2会計期間の未払費用の支払い9,000マルク（Nr. 8から）
- 28 借入金に対する銀行預金支払い総額46,400マルク：借入金債務40,000マルク；第2および3会計期間に対する利息総額6,400マルク
- 29 現金による第2会計期間からの手数料収入3,000マルク（Nr. 13から）
- 30 顧客に対する債権の決済：売掛金決済のための顧客からの銀行預金収入427,000マルク，貸倒損失3,000マルク
- 31 9,900マルクでの債券（Nr. 14から）の売却，銀行預金収入
- 32 第3会計期間末における商品在高ゼロ
- 33 仕入先に対する残余債務の償還：買掛金決済のための仕入先への銀行預金支払い433,500マルク，値引き1,500マルク
- 34 現金による営業設備の売却2,500マルク（当初の見積残存価額2,000マルク；Nr. 2から）
- 35 銀行預金による残余資本出資100,000マルクの払戻し

2 取引事例の仕訳

以上の取引事例に基づいて仕訳を行うと、以下ようになる。その場合、組織的単式簿記のみならず後述する複式簿記も説明できるように、通常の複式簿記における仕訳を示すこととする。ただし、収益および費用に関する勘定科目に関しては網掛けを付し、組織的単式簿記をまず強調することにする。なお、以下に示す仕訳は必ずしもコジオールが考えていた仕訳ではなく、現代会計の勘定科目と処理を意識して示している。

(1) 第1会計期間

番号	借方科目	金額	貸方科目	金額
1	現金 (現金収入)	5,000	資本金 (前支出)	105,000
	銀行預金 (現金収入)	100,000		
2	事業設備 (戻し収入)	8,000	未払金 (前支出)	8,000
2a	減価償却費	2,000	事業設備 (後支出)	2,000
3	商品 (戻し収入)	330,000	銀行預金 (現金支出)	40,000
			買掛金 (前支出)	290,000
4	営業費	63,850	現金 (現金支出)	2,850
			銀行預金 (現金支出)	50,000
			未払金 (前支出)	6,000
			修繕引当金 (前支出)	5,000
5	銀行預金 (現金収入)	80,000	売上	360,000
	売掛金 (前収入)	280,000		
6	貸付金 (前収入)	10,000	銀行預金 (現金支出)	10,000
6a	貸付金 (前収入)	300	前受利息 (戻し支出)	300
6b	前受利息 (後収入)	150	受取利息	150
6c	現金 (現金収入)	1,400	前受利息 (戻し支出)	1,400
6d	前受利息 (後収入)	700	受取利息	700
7	売上原価	300,000	商品 (後支出)	300,000

(2) 第2会計期間

番号	借方科目	金額	貸方科目	金額
2b	減価償却費	2,000	事業設備 (後支出)	2,000
6e	前受利息 (後収入)	150	受取利息	150
6f	前受利息 (後収入)	700	受取利息	700
8	営業費	56,750	現金 (現金支出)	2,750
			銀行預金 (現金支出)	45,000
			未払金 (前支出)	9,000
9	銀行預金 (現金収入)	39,200	借入金 (前支出)	40,000
	前払利息 (戻し収入)	800		
9a	支払利息	400	前払利息 (後支出)	400
9b	支払利息	3,200	未払利息 (前支出)	3,200

10	前払保険料 (戻し収入)	4,000	銀行預金 (現金支出)	4,000
10a	保 険 料	2,000	前払保険料 (後 支 出)	2,000
11	商 品 (戻し収入)	330,000	銀行預金 (現金支出) 買 掛 金 (前 支 出)	60,000 270,000
12	銀行預金 (現金収入) 売 掛 金 (前 収 入)	150,000 250,000	売 上	400,000
13	未収手数料 (前 収 入)	3,000	受取手数料	3,000
14	有価証券 (前 収 入)	9,700	銀行預金 (現金支出)	9,700
15	受取手形 (前 収 入)	15,000	前 受 金 (戻し支出)	15,000
16	現 金 (現金収入)	2,000	前受賃貸料 (戻し支出)	2,000
16a	前受賃貸料 (後 収 入)	1,000	受取賃貸料	1,000
17	銀行預金 (現金収入)	300,000	売 掛 金 (償還支出)	300,000
18	現 金 (現金収入)	10,300	貸 付 金 (償還支出)	10,300
19	買 掛 金 (償還収入)	15,000	受取手形 (償還支出)	15,000
20	未 払 金 (償還収入) 修繕引当金 (償還収入) 営 業 費	6,000 5,000 500	銀行預金 (現金支出)	11,500
21	資 本 金 (償還収入)	5,000	銀行預金 (現金支出)	5,000
22	買 掛 金 (償還収入) 未 払 金 (償還収入)	350,000 8,000	銀行預金 (現金支出)	358,000
23	売上原価	315,000	商 品 (後 支 出)	315,000
23a	棚卸減耗費	5,000	商 品 (後 支 出)	5,000

(3) 第3会計期間

番号	借方科目	金 額	貸方科目	金 額
2c	減価償却費	2,000	事業設備 (後 支 出)	2,000
9c	支 払 利 息	400	前 払 利 息 (後 支 出)	400
9d	支 払 利 息	3,200	未 払 利 息 (前 支 出)	3,200
10b	保 険 料	2,000	前払保険料 (後 支 出)	2,000
16b	前受賃貸料 (後 収 入)	1,000	受取賃貸料	1,000
24	営 業 費	47,600	現 金 (現金支出) 銀行預金 (現金支出)	8,600 39,000

25	商 品 (戻し収入)	270,000	銀行預金 (現金支出) 買掛金 (前支出)	30,000 240,000
26	現 金 (現金収入) 銀行預金 (現金収入) 売掛金 (前収入) 前受金 (後収入)	20,000 145,000 200,000 15,000	売 上	380,000
27	未払金 (償還収入)	9,000	銀行預金 (現金支出)	9,000
28	借入金 (償還収入) 未払利息 (償還収入)	40,000 6,400	銀行預金 (現金支出)	46,400
29	現 金 (現金収入)	3,000	未収手数料 (償還支出)	3,000
30	銀行預金 (現金収入) 貸倒損失	427,000 3,000	売掛金 (償還支出)	430,000
31	銀行預金 (現金収入)	9,900	有価証券 (償還支出) 有価証券売却益	9,700 200
32	売上原価	310,000	商 品 (後支出)	310,000
33	買掛金 (償還収入)	435,000	銀行預金 (現金支出) 売上原価	433,500 1,500
34	現 金 (現金収入)	2,500	備 品 (後支出) 固定資産売却益	2,000 500
35	資 本 金 (償還収入)	100,000	銀行預金 (現金支出)	100,000

3 組織的単式簿記

以上の取引事例および仕訳に基づいて、組織的単式簿記を表形式でまず説明し、次にそれを基として、組織的単式簿記における運動貸借対照表、変動貸借対照表および在高貸借対照表を示すこととする。その場合、第2会計期間が組織的単式簿記を最も特徴的に説明できるので、その期間における各貸借対照表を示すことにする。まず、第2会計期間の取引事例を組織的単式簿記の表形式で表すと、図表7のようになる (Kosiol [1976] S. 225)。

図表7に基づいて、第2会計期間の組織的単式簿記における運動貸借対照表、変動貸借対照表および在高貸借対照表を示すと、図表8のようにな

図表7 第2会計期間取引事例の組織的単式簿記における表形式表示

Nr.	現金在高		債 権		債 務		在 庫		留 保		二面的 記帳
	現金 収入	現金 支出	前収入	償還 支出	償還 収入	前支出	戻し 収入	後支出	後収入	戻し 支出	
2b								2,000			
6e									150		
6f									700		
8		2,750 45,000				9,000					
9	39,200					40,000	800				40,000
9a								400			
9b						3,200					
10		4,000					4,000				4,000
10a								2,000			
11		60,000				270,000	330,000				330,000
12	150,000		250,000								
13			3,000								
14		9,700	9,700								9,700
15			15,000							15,000	15,000
16	2,000									2,000	2,000
16a									1,000		
17	300,000			300,000							300,000
18	10,300			10,000 300							10,300
19				15,000	15,000						15,000
20		11,000 500			6,000 5,000						11,000
21		5,000			5,000						5,000
22		358,000			350,000 8,000						358,000
23								315,000			
23a								5,000			
	501,500	495,950	277,700	325,300	389,000	322,200	334,800	324,400	1,850	17,000	1,100,000
収入合計 - 支出合計 = 期間損益 2 1,504,850 - 1,484,850 = + 20,000											

図表8 第2会計期間の組織的単式簿記における
運動貸借対照表、変動貸借対照表および在高貸借対照表

運動貸借対照表（第2会計期間）			
現金収入	501,500	現金支出	495,950
前収入	277,700	償還支出	325,300
償還収入	389,000	前支出	322,200
戻し収入	334,800	後支出	324,400
後収入	1,850	戻し支出	17,000
		期間利益 ²	20,000
	1,504,850		1,504,850
変動貸借対照表（第2会計期間）			
現金収入	5,550	償還支出	47,600
償還収入	66,800	戻し支出	15,150
戻し収入	10,400	期間利益 ²	20,000
	82,750		82,750
在高貸借対照表（第2会計期間）			
現金在高	89,100	債 務	347,200
債 権	242,700	留 保	16,000
在 庫	46,400	期間利益 ²	20,000
期間損失 ¹	5,000		
	383,200		383,200

る（Kosiol [1976] S. 226）³⁾。

そして、この在高貸借対照表を前述した仕訳に基づいて実務的な貸借対照表形式で示すと、図表9のようになる。

3) 第2会計期間の在高貸借対照表を作成するための資料として、第1会計期間の在高貸借対照表を示すと次のようになる（Kosiol [1976] S. 217）。

図表9 貸借対照表（第2会計期間）

現金在高			
現 金	13,100		
銀行預金	76,000	89,100	
債 権			
売掛金	230,000		
有価証券	9,700		
未収手数料	3,000	242,700	
在 庫			
商 品	40,000		
事業設備	4,000		
前払保険料	2,000		
前払利息	400	46,400	
期間損失1		5,000	
		<u>383,200</u>	
			債 務
			買掛金
			195,000
			未払金
			9,000
			未払利息
			3,200
			借入金
			40,000
			資本金
			100,000
			<u>347,200</u>
			留 保
			前受金
			15,000
			前受賃貸料
			1,000
			<u>16,000</u>
			期間利益2
			20,000
			<u>383,200</u>

4 複式簿記

前述したように、収支的貸借対照表論の全体システムとしての複式簿記は、組織的単式簿記のさらなる展開として示される。組織的単式簿記の部

在高貸借対照表（第1会計期間）

現金在高	83,550		
債 権	290,300	債 務	414,000
在 庫	36,000	留 保	850
期間損失1	5,000		
	<u>414,850</u>		<u>414,850</u>

分システムの複式簿記の全体システムへの拡張は、損益作用的取引事象の一面的記帳を補完することによって行われる。すなわち、収支事象のこれまでの勘定領域のほかに、二面的勘定領域の構成、つまり損益事象の構成をもたらす一般的な反対記帳の原則が用いられる。反対記帳（費用または収益）は、損益計算において鏡像的に費用支出および収益収入の損益作用性を把握する。

複式簿記は、組織的単式簿記における表形式の表示（図表7）から、損益作用的支出および収入（費用支出、収益収入）が引き出され、5つの勘定タイプに勘定的に区別されて構成される。その場合、反対記帳の一般原則にしたがって、各勘定が追加される欄において損益計算の関係で2つの下位分類、つまり費用ないし収益に反対記帳される。

損益計算欄は、勘定的表示形式における損益勘定と同じ数値資料を含む。この事実、第2会計期間に関する表示において直接確認することができる。その時々々の期間損益はこの方法で2回決定される。すなわち、1回目は総括的な収益収入と費用支出の差額によって決定され、2回目は収益と費用の差額によって決定される。

第2会計期間の損益作用的取引事例を表形式で表示すると、図表10のようになる。そして、これを勘定形式で示し、損益作用的取引事例の運動貸借対照表と損益計算書を示すと、図表11のようになる（Kosiol [1976] S. 296, 297）。これによって、損益計算書において収益収入および費用支出が収益および費用として反対記帳されていることが明らかとなる。

そして、この損益計算書を前述した仕訳に基づいて実務的な損益計算書形式で示すと、図表12のようになる。

図表10 第2会計期間損益作用的取引事例の複式記帳における表形式表示

Nr.	現金在高		債 権		債 務		在 庫		留 保		損益計算	
	現金 収入	現金 支出	前収入	償還 支出	償還 収入	前支出	戻し 収入	後支出	後収入	戻し 支出	費用	収益
2b								2,000			2,000	
6e									150			150
6f									700			700
8		2,750 45,000				9,000					56,750	
9a								400			400	
9b						3,200					3,200	
10a								2,000			2,000	
12	150,000		250,000									400,000
13			3,000									3,000
16a									1,000			1,000
20		500									500	
23								315,000			315,000	
23a								5,000			5,000	
	150,000	48,250	253,000			12,200		324,400	1,850		384,850	404,850
すべての収益収入合計 - すべての費用支出合計 = 期間損益 2 404,850 - 384,850 = + 20,000 すべての収益合計 - すべての費用合計 = 期間損益 2 404,850 - 384,850 = + 20,000												

図表11 第2会計期間における損益作用的取引事例の
運動貸借対照表と損益計算書

損益作用的取引事例の運動貸借対照表（第2会計期間）

現金収入	150,000	現金支出	48,250
前収入	253,000	償還支出	—
償還収入	—	前支出	12,200
戻し収入	—	後支出	324,400
後収入	1,850	戻し支出	—
		期間利益2	20,000
	404,850		404,850

損益計算書（第2会計期間）

次の反対記帳費用		次の反対記帳収益	
現金支出	48,250	現金収入	150,000
償還支出	—	前収入	253,000
前支出	12,200	償還収入	—
後支出	324,400	戻し収入	—
戻し支出	—	後収入	1,850
期間利益2	20,000		
	404,850		404,850

図表12 数値例の第2会計期間における複式損益計算の勘定的表示

損益計算書（第2会計期間）

売上原価	315,000	売上	400,000
営業費	57,250	受取手数料	3,000
減価償却費	2,000	受取賃貸料	1,000
保険料	2,000	受取利息	850
棚卸減耗費	5,000		
支払利息	3,600		
期間利益2	20,000		
	404,850		404,850

IV 収支的貸借対照表論の特質

これまで、コジオールの提唱する収支的貸借対照表論の概要を説明し、その具体的な計算例を概説してきた。これによって、収支的貸借対照表論の全体像が明らかになったと思われるので、ここで、収支的貸借対照表論の特質を解明してみたい。結論から先に述べるならば、それは次の3つであるように思われる。

- (1) 収支概念の全会計対象への拡張
- (2) 運動貸借対照表に代表される徹底的なフロー思考
- (3) 資産負債観と収益費用観の統合概念としての収入支出観

これらを順に論じていくことにしよう。

1 収支概念の全会計対象への拡張

前述したように、コジオールの提唱する収支的貸借対照表論は会計を収入および支出を中心として考察し、会計理論を構築するものであり、これにより会計を統一的に説明しようとするものである。これは、資産負債観および収益費用観に対して、「収入支出観」であるということができる。

コジオールは、シュマーレンバッハおよびワルプの会計思考を引き継ぎ、彼らの基本的思考を統一し、これらの試みの首尾一貫した仕上げにおいて、体系的に完結した簿記理論、勘定理論、貸借対照表論および評価論として損益計算の包括的な理論を統一的な収支的基礎に基づいて示そうとした。その結果が収支的貸借対照表論である。

そして、その出発点は、シュマーレンバッハやワルプと同様に、収入支出計算が適合する全体損益計算である。シュマーレンバッハによれば、貨幣価値的対象を貨幣と同一視するならば、全体利益計算は損益計算であるのみならず、原則として同時に、収入および支出計算である (Schmalenbach

図表13 動的貸借対照表

積 極	消 極
1. 支出, 未費用	6. 費用, 未支出
2. 給付, 未収入	7. 収入, 未給付
3. 支出, 未収入	8. 収入, 未支出
4. 給付, 未費用	9. 費用, 未給付
5. 貨幣	

[1939] S. 97)。この全体損益計算としての収入支出計算を各期間に割り当てたものが、期間損益計算としての収入支出計算である。

この期間損益計算は給付 (Leistung) ないし収益 (Ertrag) と費用 (Aufwand) によって行われるが、その場合、収益と収入および費用と支出との間に相違が生じる。この相違のために、連結帯 (verknüpfenden Band) が必要となり、その相違を未解決項目として収容するものが、シュマーレンバッハの動的貸借対照表である。これを示すと、図表13のようになる (Schmalenbach [1939] S. 120)⁴⁾。

ここでは貨幣は未解決項目ではなく、独立項目として表されている。これは、収入および支出が貨幣そのものであることを意味しており、シュマーレンバッハは収支概念を貨幣それ自体に限定しているのである。これにより、貨幣は動的な性格を失い、動的貸借対照表はもはや連結帯としての統一的な説明が困難となり、貨幣ないし支払手段の解釈に問題を残すこととなった。

そして、この問題を検討し、答えたのが、シュマーレンバッハの後継者

4) これはシュマーレンバッハの動的貸借対照表論 (Dynamische Bilanz) の旧版 (第1版から第7版) における貸借対照表であるが、新版 (第8版から第13版) における貸借対照表では、貨幣 (支払手段) に加えて、資本金も独立項目として示されている (Schmalenbach [1956] S. 56)。

であるワルプにほかならない。ワルプの収入支出観の特徴は、給付 (Leistung) と収支 (Zahlung) との対流に基づく交換取引を損益計算の出発点におき、それらを具現する給付系統 (損益勘定) と収支系統 (残高勘定) において損益を二面的に計算・表示することにある。

ここでは、ワルプは現金取引のみならず信用取引も収支概念に含め、収支概念を広くとっている。これは収支概念の拡張であり、この拡張によって会計の出発点としての給付と収支との対流関係がはじめて完成し、交換取引を基礎としたすべての取引が、この給付と収支との対流から説明することができることになる。すなわち、これによって、出ていく収支 (即時的収支または将来的収支) が入りくる給付と対立し、入りくる収支 (即時的収支または将来的収支) が出ていく給付と対立するという対流関係が完全に説明できるのである。

これにより、給付系統および収支系統における損益の二面的計算が常に成立することが明らかとなるが、ワルプとすれば、さらに明らかにすべきもう1つの問題がある。それは収入および支出と収益および費用との期間的な相違の問題である。

給付と収支との対流関係から出発する損益計算では、収支取引発生時においてすべての給付が収益および費用として認識されるが、それらのすべてが当該期間において正しい収益および費用とは限らず、正しい損益計算のためには期末において修正しなければならない。さらに、そのような損益計算では、収支取引発生時においてすべての給付が収益および費用として認識されるということは、逆に、収支取引が生じなければ収益および費用が認識されないということであるが、収支取引が生じなくても収益および費用が発生する場合がある。

ワルプは前者の事例を過大記帳額、後者の事例を過少記帳額とよび、それらが存在する場合には、給付系統の内容も収支系統の内容も不完全なも

のとなるので、過大記帳項目を除外し、過少記帳項目を計上することによって修正する、戻し記帳（Rückbuchung）および追加記帳（Nachbuchung）を行わなければならないとする。

まず戻し記帳であるが、過大記帳された受入れ額が給付系統に含まれている場合には、借方が過大なのであるから、これを貸方で減少させると同時に収支系統の借方に戻すことになる。この収支系統における借方項目は、もともと過大支出したものが戻ってきたという意味で戻し計算支出（zurückverrechnete Ausgaben）とよばれる。これには棚卸資産、固定資産、前払費用等が含まれる。また、過大記帳された払出し額が給付系統に含まれている場合には、貸方が過大なのであるから、これを借方で減少させると同時に収支系統の貸方に戻すことになる。この収支系統における貸方項目は、もともと過大収入のものが戻ってきたという意味で戻し計算収入（zurückverrechnete Einnahmen）とよばれる。これには前受収益などが属する。

次に追加記帳であるが、過少記帳項目でまだ記帳されていない収益の場合には、期末修正に際して、給付系統において貸方項目が生じるとともに収支系統において借方項目が生じる。これは借方に追加計算された収入という意味で、追加計算収入（nachverrechnete Einnahmen）とよばれ、これには未収収益などが含まれる。また、過少記帳項目でまだ記帳されていない費用の場合には、期末修正で、給付系統において借方項目が生じると同時に収支系統において貸方項目が生じる。これは貸方に追加計算された支出という意味で、追加計算支出（nachverrechnete Ausgaben）とよばれ、これには未払費用などが属することになる。

そして、これらは収支系統の諸勘定の残高を意味する残高勘定で示されることになる。ワルブは残高勘定の性格を次のように規定する。収支系統の諸勘定の残高は最終的に残存している収入または支出を意味しており、戻し計算された支出は収入になり、戻し計算された収入は支出になるか

図表14 残高勘定の内容

収 入	残高勘定	支 出
本来の収入		本来の支出
戻し計算支出		戻し計算収入
追加計算収入		追加計算支出
		利 益

ら、残高勘定において修正された収入・支出計算 (richtiggestellte Einnahme- und Ausgaberechnung) が生じることになる (Walb [1926] S. 75)。

すなわち、彼によれば、残高勘定は収支系統の総括表であるので原則として収入および支出計算を行っており、期末修正計算 (戻し計算および追加計算) も収入および支出計算とみることができるから、残高勘定は総合的に修正された収入・支出計算を行っていることになるのである。

そしてここでは、残高勘定の借方は収入を表し、貸方は支出を表すので、その全体的な内容は図表14のようになる。これは、実務的には貸借対照表であることはいうまでもない。

この残高勘定 (貸借対照表) をみると、収支概念を現金取引から信用取引に拡張したのみならず、収支系統の全項目に拡張したと解することができる。この意味で、ワルプの給付・収支損益計算論は、収支系統勘定および残高勘定において、収支概念の全会計対象への拡張であるということが出来る。

ただし、ワルプの収支概念の拡張は、主として期末における戻し記帳および追加記帳によって行われるものであり、修正計算として行われるものである。期中の記帳では、依然として収支概念の信用取引までの拡張にすぎない。したがって、そこにおける収支概念の全会計対象への拡張は、全過程としての拡張ではなく、結果としての拡張であるといわざるをえない。

これに対して、ワルプの会計思考を受け継いだコジオールの収支的貸借

対照表論は、文字どおり、収支概念を全会計対象に拡張したとすることができる。ここでは、組織的単式簿記において、現金計算のみならず、前計算および償還計算、戻し計算および後計算を期中において行うことによって、現金収支および計算収支をとらえる。すなわち、それはすべての会計対象を収入および支出によって常時把握し、収支概念を全会計対象に拡張している。このことから、収支的貸借対照表論の第1の特徴は、収支概念の全会計対象への文字どおりの拡張にあるのである。

2 徹底的なフロー思考

コジオールの収支的貸借対照表論において、最も重要なそして基本的な計算書は運動貸借対照表である。運動貸借対照表は、会計期間末において、様々な種類の収支によって構成される当該期間のすべての収入（借方）および支出（貸方）を包含するものである。これは、貸借対照表のある側の他の側に対する収支余剰として期間損益（期間利益または期間損失）を示す。

前述したように、コジオールは、この運動貸借対照表を貸借対照表の原型とよぶ。というのは、残高計算されていない（フロー量ともよばれる）収入および支出それ自体における貸借対照表の本来の内容がここにみられ、運動貸借対照表の形式がこの収支資料から直接導き出されるからである。それゆえ、運動貸借対照表は典型的なフロー思考に基づく貸借対照表である。

収支的貸借対照表論において、フロー思考は運動貸借対照表だけではない。これから導き出される変動貸借対照表もフロー思考により作成されるとすることができる。変動貸借対照表は、当該期間の収支運動（フロー量）から出発して、運動貸借対照表における相互に対応する収支の残高計算によって生じる。残高は収入余剰もしくは支出余剰の形式における運動差額である。それゆえ、変動貸借対照表を内容的に運動差額貸借対照表として説明することができる。ここに、変動貸借対照表のフロー思考性がある。

さらに、収支的貸借対照表論における在高貸借対照表もフロー思考性を有しているということが出来る。在高貸借対照表は、繰越高の総括からおよびそれに対応する運動量から、正および負の構成要素の同時的残高計算のもとで生じる。これは収支的在高貸借対照表とよばれる。というのは、それは収支的事象（フロー事象）の記帳から生じ、それによって全体的な貸借対照表在高が収支的特質を担うからである。この収支的特質はフロー概念にほかならず、したがって、在高貸借対照表もフロー思考により作成されるのである⁵⁾。

このようにみえてくると、収支的貸借対照表論は徹底的なフロー思考であり、首尾一貫してフロー思考性を有しているということができ、これが収支的貸借対照表論の第2の特質となる⁶⁾。

- 5) さらに、収支的貸借対照表論の全体システムとしての複式簿記において導出される損益計算書は、もちろんフロー思考性を有している。そこにおける収支的全体損益計算も収支的取引損益計算も、組織的単式簿記における損益作用的事象、つまり収益収入および費用支出を反対記帳したものである。収益収入および費用支出がフロー概念であることから、その反対記帳としての収益および費用は当然フロー思考性を有しているからである。この意味でも、収支的貸借対照表論は徹底的なフロー思考であるということが出来る。
- 6) ただし、在高貸借対照表は必ずしもフロー思考性を有しているとはいえないかもしれない。というのは、それは次のような形式を有していたからである。

資 産	収支的在高貸借対照表	負 債
I 収入在高	I 支出在高	I 支出在高
1 現金在高（現金預金）	1 債 務（支出見越）	1 債 務（支出見越）
2 債 権（収入見越）		
II 支出対価	II 収入対価	II 収入対価
3 在 庫	2 留 保	2 留 保

残高 = 期間損益

これらの各項目はストック概念であり、フロー概念ではない。これはワルプの残高勘定のストック性と同じ問題を有しているかもしれない。しかし、ここでは、収支的貸借対照表論における在高貸借対照表は、思考性としては

3 資産負債観と収益費用観の統合概念

収支的貸借対照表論は収入支出観に基づく会計理論である。上述したように、この理論の特徴は、収支概念の全会計対象への拡張であり、運動貸借対照表に代表される徹底的なフロー思考にある。そこでは、会計対象は資産および負債であるが、資産および負債をストック概念としてとらえず、資産の入りおよび出ならびに負債の入りおよび出としてフロー概念でとらえ、さらにそれらを収入および支出概念で把握する。

そして、この収支的貸借対照表論の会計目的は期間損益計算である。これは、組織的単式簿記において収益収入および費用支出を含む収入および支出に基づいて算定され、全体システムとしての複式簿記では収益収入および費用支出を反対記帳する収益および費用に基づいて算定される。

これらを会計観からみると、収支的貸借対照表論は会計対象としては資産および負債を対象とした資産負債観であり、計算目的としては収益および費用の算定を目的とした収益費用観である。そして、収支的貸借対照表論はこれらを収入（収益収入）および支出（費用支出）で統一的に説明する収入支出観によって統合しているということが出来る。すなわち、収支的貸借対照表論における収入支出観は資産負債観と収益費用観を統合した会計観であるということが出来るのである。

従来、会計観およびその主体としての利益観に2つのものがあるといわれている。米国財務会計基準審議会（FASB）の『討議資料』は、純資産の増加としての利益を強調する会計観を「資産負債観」（asset and liability view）とよび、収益と費用の差額としての利益を強調する会計観を「収益費用観」（revenue and expense view）とよんでいる。

そこではまず、前者の資産負債観を次のように説明している。ある人々

フロー思考であるが、結果としてストック概念が内在していると解釈することとする。

は利益を1期間における企業の純資源の増加測度とみる。それゆえ、彼らは利益を主に資産および負債の増加および減少に関して定義する。利益の積極的要素（収益）はその期間における資産の増加および負債の減少として定義される。利益の消極的要素（費用）はその期間における資産の減少および負債の増加として定義される。資産および負債（企業の経済的資源および将来他の企業に資源を譲渡するその債務）はこの利益観における鍵概念である。その提唱者によれば、資産および負債の属性の測定およびそれらの変動の測定が、財務会計における基本的な測定過程である。他のすべての要素（所有主持分ないし資本、利益、収益、費用、利得および損失）は、資産および負債の属性測度の差額もしくは変動として測定される（FASB [1976] para. 34）。

そして、この考えに基づいて、資産負債観における会計の各構成要素は次のように正式に定義されている（FASB [1976] paras. 91, 149, 194）。

- (1) 資産は経済的資源の財務的表現である。資産は、過去の取引または事象の結果として、ある特定の企業に正味キャッシュ・インフローを直接的または間接的にもたらすと期待される将来の経済的便益である。
- (2) 負債は、過去の取引または事象の結果として、ある特定の企業が将来他の企業に経済的資源を譲渡する債務の財務的表現である。
- (3) 1期間の利益は、資本それ自体の変動を除いた、その期間における企業の純資産の変動である。
- (4) 収益は、資本それ自体の増減を除いた、資産の増加または負債の減少（または両者の組み合わせ）である。
- (5) 費用は、資本それ自体の増減を除いた、資産の減少または負債の増加（または両者の組み合わせ）である。

これらの定義において重要なことは、企業の経済的資源を表さない項目

は資産ではないということであり、企業が将来他の企業に経済的資源を譲渡する債務を表さない項目は負債ではないということである。そしてさらに、利益およびその他の構成要素は、企業の経済的資源の変動もしくは将来他の企業に経済的資源を譲渡する債務のみから生じるということである。この見解では、経済的資源を表さない項目は資産ではなく、債務を表さない項目は負債ではないので、利益は資産と負債の変動のみから生じることになる。

これに対して、収益費用観は次のように説明されている。ある人々は利益を、アウトプットを獲得して有利に販売するためにインプットを使用することにおける、ある企業の効率の測度とみる。彼らは利益を主に1期間における収益と費用との差額として定義する。その提唱者たちは、収益および費用の概念が資産および負債の概念よりも正確に定義でき、妥当な会計をより明確に示唆しうるよう定義できると主張する。収益および費用（企業の利益稼得活動からのアウトプットおよび利益稼得活動へのインプットの財務的表現）はこの利益観における鍵概念である。収益および費用は、その期間の収入および支出においてではなく、その期間のアウトプットおよびインプットにおいて認識される。ある提唱者は、その目的がある企業の収益力を測定することであると主張する（FASB [1976] para. 38）。

さらに、収益費用観においては、収益および費用の認識の 때가1期間の収益からその収益を稼得するための費用を控除する時になるならば、利益は正確に測定されることになる。その提唱者によれば、1期間における努力（費用）と成果（収益）とを関連づけて収益および費用を測定し、それらの認識時を決定することが、財務会計における基本的な測定過程である。彼らは通常財務会計、とりわけ利益測定を、費用収益対応の過程として述べる（FASB [1976] para. 39）。

このように、ここでは、収益および費用が支配的な概念であるので、資

産および負債の測度は一般に利益計算過程の必要条件によって決定される。それゆえ、収益費用観を反映する貸借対照表は、資産および負債もしくは他の要素として、企業の経済的資源や他の実体に資源を譲渡する債務を表さない項目を含みうる。

そして、この考えに基づいて、収益費用観における会計の各構成要素も正式に次のように定義されている（FASB [1976] paras. 91, 149, 194）。

- (1) 資産は上記の定義に次のものを加えたものである。すなわち、資産は、企業の経済的資源を表さないが期間利益を測定するために収益と費用を適正に対応させるのに必要なある「繰延費用」も含む。
- (2) 負債は上記の定義に次のものを加えたものである。すなわち、負債は、経済的資源を譲渡する債務を表さないが期間利益を測定するために収益と費用を適正に対応させるのに必要なある「繰延収益」および「引当金」も含む。
- (3) 1 期間の利益は、その期間の収益に費用を対応させた結果である。
- (4) 収益は、財の販売および役務の提供から生じる。収益は、棚卸資産以外の資産の売却または交換からの利得、投資によって稼得された利息および配当金、および資本出資と資本修正からのものを除いた 1 期間における所有主持分の他の増加も含む。
- (5) 費用は、その期間の収益から控除しうる（収益に対して適正に対応される）すべての費消原価（歴史的原価、カレント取替原価または機会原価）を含む。

これらの定義において重要なことは、期間利益の計算が最初に来るのであり、適正な利益計算が資産、負債および他の関連する諸概念の定義によって妨げられるべきではないということである。そしてさらに、利益は収益と費用に関して定義され、これらの要素はさらに経済的資源や債務とは独立にもしくは部分的に独立に定義されるので、資産や負債の定義から派

生しないということである。

以上の資産負債観および収益費用観の会計思考を要約すると、次のようになる。資産負債観は利益を1期間における純資産の増加測度と解し、利益を資産および負債の増加および減少に関して定義する。資産負債観では、資産および負債が鍵概念であり、資産および負債の属性の測定およびこれらの変動の測定が、会計における基本的な測定過程である。ここでは、利益は資産と負債の変動から生じることになる。

これに対して、収益費用観は利益を1期間における収益と費用との差額として定義する。収益費用観では、収益および費用が鍵概念であり、収益および費用による期間利益の計算が最初に来ることになる。

収支的貸借対照表論はこれらの特質をすべて有しているということができる。収支的貸借対照表論の組織的単式簿記に関していうと、それは実質財としての資産の増加および負債の減少を利益と解し、これらを収入（収益収入）および支出（費用支出）としてとらえて、期間利益を決定する。これはまさに、収支的貸借対照表論が資産負債観の特質を有していることにほかならない。

さらに、収支的貸借対照表論は組織的単式簿記において、収益および費用の差額を利益と解し、これらを収益収入および費用支出としてとらえて、期間利益を決定する。また、全体システムとしての複式簿記において、収支的貸借対照表論は収益および費用の差額として利益を決定し、これらを収益収入および費用支出の反対記帳として把握する。これはまさに、収支的貸借対照表論が収益費用観の特質をも有していることにほかならない。

収支的貸借対照表論の会計観は収入支出観であるので、以上のことから、収支的貸借対照表論における収入支出観は資産負債観と収益費用観の特質を有し、両者を統合した会計観であるということが出来る。これが収

支的貸借対照表論の第3の特質であり、会計思考において最も重要な特質である。

V む す び

以上本稿では、コジオールの提唱する収支的貸借対照表論を概説し、その具体的な計算例を説明し、さらに収支的貸借対照表論の特質を解明した。ここでは、収支概念の全会計対象への拡張、運動貸借対照表に代表される徹底的なフロー思考、および資産負債観と収益費用観の統合概念としての収入支出観が収支的貸借対照表論の特質であることを明らかにした。

このように、収支的貸借対照表論にはいくつかの特質があるが、これらのうちで最も重要な特質は、収支的貸借対照表論が資産負債観と収益費用観の統合概念としての収入支出観に基づいた理論であるということにあると思われる。他の特質、すなわち収支概念の全会計対象への拡張および運動貸借対照表に代表される徹底的なフロー思考は、資産負債観と収益費用観の統合概念としての収入支出観から必然的に導き出される、あるいは収入支出観に内在するものであるということが出来る。この意味で、資産負債観と収益費用観の統合概念としての収入支出観は収支的貸借対照表論における根本的な特質であるのである。

さらに、ここで強調すべきことは、収支的貸借対照表論における収入支出観が資産負債観と収益費用観とを統合した会計観であるということである。現代の会計は資産負債観だけで統一的に説明しきれていないし、収益費用観だけでも統一的に説明しきれていない。これに対して、収支的貸借対照表論における収入支出観は会計を統一的に説明できる可能性を有している。本稿において、収入支出観に基礎をおく収支的貸借対照表論は、そこにおける会計を収入および支出概念に基づいて統一的に説明してきたからである。

ただ、容易に推測できるように、本稿の意味における収入支出観には限界がある。というのは、収入支出観に基礎をおく収支的貸借対照表論は取得原価会計の域を出ることができず、現代会計の主流となりつつある公正価値会計等を説明することができないからである。

しかし、これは収入支出観の限界であるというよりも、本稿の意味における収支的貸借対照表論の限界であるということができる。そして、これを超克するためには、収支概念をさらに拡張することが必要である。コジオールCoaseの収支的貸借対照表論はあくまでも過去の収入支出に基づく会計理論であり、これでは取得原価会計しか説明できない。

この収支概念を過去だけではなく、現在および将来に拡張することによって、現代会計を統一的に説明できる可能性があるように思われる。公正価値は現在の収入支出に基づく評価概念であると解することができるし、現在価値はまさに将来の収入支出を現在に割り引いたものである。したがって、この考えに基づいて、本稿の収支的貸借対照表論を拡張することができる。そして、収支概念を拡張しても、収支的貸借対照表論の会計構造は変わらないと予測できる。すなわち、収支的貸借対照表論はすべての評価概念および会計システムと結びつくことができるのである。

この会計理論を「収入支出観による拡張した収支的貸借対照表論」とよぶことができる。そこで今後、この拡張した収支的貸借対照表論を統一的に首尾一貫して説明しなければならないのであるが、これは稿を改めて行うこととしたい。

参考文献

- 興津裕康 [1978] 『貸借対照表論の展開—ドイツにおける貸借対照表論の系譜—』 森山書店。
- 興津裕康 [1984] 『貸借対照表論の研究』 森山書店。
- 新田忠誓 [1987] 『動的貸借対照表原理』 国元書房。

- FASB [1976] *Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB, 1976.
- Kosiol E. [1954] Pagatorische Bilanz (Erfolgsrechnung), in *Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens*, hrsg. v. K. Bott, Stuttgart, S. 2095–2120.
- Kosiol, E. [1964] *Buchhaltung und Bilanz*, Walter de Gruyter & Co.
- Kosiol, E. [1970a] Pagatorische Bilanztheorie, in *Handwörterbuch des Rechnungswesens*, hrsg. v. E. Kosiol, Stuttgart, S 279–302.
- Kosiol, E. [1970b] Zur Axiomatik der Theorie der pagatorischen Erfolgsrechnung, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, Jahr. 40 Nr. 3, S 135–162.
- Kosiol, E. [1976] *Pagatorische Bilanz*, Duncker & Humblot.
- Kosiol, E. [1977] *Buchhaltung als Erfolgs-, Bestands-, und Finanzrechnung*, Walter de Gruyter.
- Schmalenbach, E. [1926] *Dynamische Bilanz*, 4. Auflage, G. A. Gloeckner, Verlagsbuchhandlung.
- Schmalenbach, E. [1939] *Dynamische Bilanz*, 7. Auflage, G. A. Gloeckner, Verlagsbuchhandlung.
- Schmalenbach, E. [1956] *Dynamische Bilanz*, 12. Auflage, Westdeutscher Verlag.
- Walb, E. [1926] *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Eine Grundlegung*, Industrieverlag Spaeth & Linde.
- Walb, E. [1947] *Finanzwirtschaftliche Bilanz*, 2. Auflage, H E Visser Duisburg.