

## コジオール収支的貸借対照表論の検討

——運動貸借対照表論の観点から——

齋 藤 真 哉

### 1. 問題の所在

運動貸借対照表 *Bewegungsbilanz*とは、通常、貸借対照表項目について、特定の期間中に変動ないしは発生・消滅した会計上の記録をその内容に包含する財務表を指す。こうした運動貸借対照表にいかなる役割を持たせるかについては、大別して2つの考え方があるように思われる。すなわち、1つには、運動貸借対照表により資金（ないしは財務）の流れに関する情報を表示しようとする考え方である。この考え方は、企業の財務に関する情報を表示しようとするものであって、運動貸借対照表そのものによってなんらかの差額を計算しようとするものではない。いま1つには、運動貸借対照表によりなんらかの差額計算を行おうとする考え方である。この考え方は、運動貸借対照表の構成要素をプラス要素とマイナス要素とに区別していることを意味している。ただしその差額計算によりなにを求めるのかについては、論者により相違する。こうした2つの運動貸借対照表論の流れの源流は、ワルプErnst Walbの損益計算論<sup>1</sup>と財務的貸借対照表論<sup>2</sup>のなかに観ることができるようと思われる。

本稿においては、差額計算思考である後者に分類されるコジオールErich Kosiolの収支的貸借対照表論 *pagatorische Bilanz*を取り上げて、運動貸借対照表論の見地から検討を加えることとしたい。

コジオールの収支的貸借対照表論を検討するに先立ち、まずはその論の基盤となる考え方を明らかにしておきたい<sup>3</sup>。コジオールは、企業の経済活動に関連して、2つの対流する経済上の流れを認めている。すなわち（物財）生産循環の流れ *Erzeugungsumlauf*と財務循環の流れ *Finanzumlauf*である。そこで、コジオールは、ほとんどすべての物財移転が名目貨幣運動を随伴しているがゆえに、物財運動を貨幣運動に置き換えることにより、簿記による損益計算の構造の中心に収入・支出計算を置くと考えるのである。換言するならば、費用（物財消費）と収益（物財形成）の代わりに、費用支出 *Aufwandsausgaben*と収益収入 *Ertrageinnahmen*を計算の根底に置くとされる。

こうした基本構造から導き出される損益概念は、貨幣の増減に着目するがゆえに、企業の全

<sup>1</sup> Ernst Walb, *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe –Eine Grundlegung-*, Berlin/Wien, 1926.

<sup>2</sup> Ernst Walb, *Finanzwirtschaftliche Bilanz*, 2.Aufl., Köln, 1947.

<sup>3</sup> ここでの説明は、次の文献を参照している。Erich Kosiol, *Bilanzreform und Einheitsbilanzen*, Reichberg/Leipzig/Wien, 1944, S.21-22.

期間の収入と支出の差額であり、企業解散後に初めて最終的に確定される全期間損益である。そして期間損益計算が問題となる場合、全期間損益が個々の会計期間に配分されなければならないが、この配分は人為的な見通しの制約を受ける<sup>4</sup>。そこで期間損益計算の核心的問題は、期間限定Periodenabgrenzungとなる。期間限定とは、収入と支出がその期間に配分されることであり、それらの集計により、収入と支出の差額として損益が計算されることである。この期間限定を行う場合の障害は、収支事象がそのままその計算期間の収益と費用と一致するとは限らないということである。このことは、1つには中性的（損益に影響しない）収支（成果非作用的収支）事象が存在していることにあり、いま1つは損益に影響する収支（成果作用的収支）事象の期間交差にある。こうした期間限定の問題を解決するために、簿記では計算構造上の一連の処置を施す。すなわち簿記上、期間損益を計算するために収入・支出計算を修正することになる。その結果、期間損益は修正された収入・支出計算として達成されることになる。そこでは、あたかも収入と支出がその属する期間に成果作用的に正しく生じたかのように、利益は貨幣余剰を意味することとなる。事実たる現金余剰に代わって、計算上擬制された貨幣価値が高が、抽象的の大きさとして示されることになる。このようにコジオールは、期間損益の本質が貨幣余剰であることを明確に打ち出している。

コジオールは、こうした期間限定の発想から、独自の損益計算論、すなわち収支的貸借対照表論を展開している。この収支的貸借対照表論はワルプの損益計算論を踏襲・発展させたものとして知られている。そこで、本稿では、コジオールが「収支的」という概念を明確に強調した比較的初期の著作である“Bilanzreform und Einheitsbilanzen (1944)”をベースに置きながら、収支的貸借対照表論を運動貸借対照表論の観点から検討することとする。

## 2. 収支概念の整理

まずコジオールの収支的貸借対照表論の基盤となる収入概念および支出概念を整理することにした<sup>5</sup>。

期間限定のための処置として、まず収入と支出の概念の拡張が、簿記上強制されることになる。簿記は、狭義の現金運動（現金収入と現金支出）のみならず、すなわち即時的な現金運動だけを把握するのではなく、信用事象もまた把握する。債権は将来の現金収入ないしは信用収入として、債務は将来の現金支出ないしは信用支出として把握される。なお債務には他人資本のみならず、自己資本をも包含されて理解される。そして債権および債務の返済事象もまた同様に収支事象として把握されなければならない。信用収入（債権収入）の消滅は回収支出Tilgungsausgaben（債権支出）として把握される。また信用支出（債務支出）の消滅は返済収入Tilgungseinnahme（債務収入）として把握される。このようにして現金収入と債権収入、債

<sup>4</sup> コジオールは、期間損益計算を考えるに際して、全期間損益計算から出発しているが、このことは、シュマーレンバッハ Eugen Schmalenbach と同様である。シュマーレンバッハは、「全期間利益の合計＝全期間利益」（Eugen Schmalenbach, Dynamische Bilanz 4.Aufl., Leipzig, 1926, S.96. 土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』昭和25年, 78頁.）という合致の原則 Grundsatz der Kongruenzを示し、「全期間利益の計算は、貨幣価値のある対象物を貨幣と同一視するならば、損益計算であるのみならず、それと同時に通常、収入－支出計算でもある。」(a.a.O., S.97. 同訳書, 79頁.) と述べている。すなわち期間損益計算を考慮するならば、全期間損益は各期間に割り当てられることを要求されることになる。全期間損益計算についてのコジオールの理解は、シュマーレンバッハのそれと基本的には等しいと言える。

<sup>5</sup> ここでの内容は、Kosiol, a.a.O., S.21-25の記述に基づいている。

務収入が、そして現金支出と債務支出、債権支出が並列的に成立する。

こうした収支概念の拡張により、2つのことが達成される。1つは、純粋な収支事象が相互に相殺されて成果非作用的となることである。（このような収支をコジオールは、両面的zweiseitigeないしは相関的wechselbezügliche収支と呼んでいる。）いま1つは、成果作用的な信用収支がこれに相応する収益と費用を直ちに収支作用的に把握することができるようになることである。

しかし、こうした収支概念の拡張だけでは、期間損益計算は行われぬ。より広義の概念拡張が必要となる。それは現金収支と信用収支を含む「実際的ないしは本来的収支」に加えて、計算収支Verrechnungseinnahme-und ausgabenと呼ばれる収支概念を包含することである。この計算収支は期間限定それ自体を行うという任務を負っている。そして計算収支については、収益および費用を事前的にまたは事後的に損益計算上影響させるために、前計算Vorverrechnungおよび後計算Nachverrechnungを導くことになる。

前計算は、実際の収支ではない収支によって生じ、前計算により収益収入および費用支出が過去（前）の期間へ転置される。そこで前計算された収入および支出が将来（後）の期間に再び成果作用的とならないようにするため、実際の収支が生じる後の期間に同じ大きさの反対収支Gegeneinnahme-und ausgabenを対立させることになる。

後計算は、前計算とは反対に収益収入および費用支出を将来（後）の期間に転置することを意味している。これはその期間中に生じた実際の収支のうち、成果非作用的な部分に関連している。コジオールは、後計算された収入を留保収入Reservateinnahmeと呼び、後計算された支出を貯蔵支出Vorratsausgabenと呼ぶ。これらの留保収入および貯蔵支出をその期間の損益に影響させないようにするためには、その期間に係る収支を相殺するところの計算収支を必要とする。この計算収支は戻し収支Rückeeinnahme-und ausgabenと呼ばれる。

計算収支をも包含した収支概念を概観するために、図表1<sup>6</sup>および図表2<sup>7</sup>、図表3<sup>8</sup>を示しておく。図表2は、収支の性格から分類したものであり、図表3は損益への影響に従って分類したものである。

図表1 収支概念の整理

計算収入		計算支出
	<b>I 戻し計算および後計算</b>	
1. 留保収入 (実際的収入)	未だ成果作用的ではない	1. 貯蔵支出 (実際的支出)
↓		↓
2. 戻し支出	遅くともその期間の決算時に相殺的に作用	2. 戻し収入
↓		↓
3. 後収入	後の期間への繰越、成果作用的な埋め合せ、一時後移動	3. 後支出
	<b>II 前計算および反対計算</b>	
4. 前収入	その期間の決算時に成果作用的前受け、見越し前移動	4. 前支出
↓		↓
5. 反対支出	後の期間の実際の収支事象の発生時に相殺的に作用	5. 反対収入
↓		↓
6. 調整収入 (実際的収入)	前受けとの差額がある限りにおいてのみ成果作用的	6. 調整支出 (実際的支出)

<sup>6</sup> Kosiol, a.a.O., S.24-25.

<sup>7</sup> Kosiol, a.a.O., S.25.

<sup>8</sup> Kosiol, a.a.O., S.25.

図表2 収支概念の整理 (収支の性格による分類)

- I 実際のもしくは本来的収支事象
  - 1 即時的収支 … 現金収入および現金支出
  - 2 将来的収支 … 信用収入および信用支出
    - a) 債権収入 (発生) および債権支出 (回収)
    - b) 債務支出 (発生) および債務収入 (返済)
- II 計算事象
  - 1 主要なないしは根元的計算収支, または非本来的収支事象 (収支前取り)
    - 計算…前収入および前支出
  - 2 副次的ないしは派生的計算収支
    - a) 反対計算 (以前の前計算に続く実際の調整支出による解消)
    - b) 戻し計算 (実際の貯蔵支出および留保収入による解消) : 戻し収入と戻し支出
    - c) 後計算 (以前の戻し計算による実際の収支の解消) : 後収入と後支出

図表3 収支概念の整理 (損益への影響による分類)

- I 基本的に成果非作用的 (本来的に中性的) 収入および支出
  - a) 相関的实际的収入および支出
  - b) 相殺的計算収入および支出
    - 1. 戻し収入および戻し支出
    - 2. 反対収入および反対支出
- II 前の期間および後の期間へ成果作用的 (期間中性的) 収入および支出
  - a) 実際の調整収入および調整支出 (前 = もはや成果作用的ではない)
  - b) 実際の留保収入および貯蔵支出 (後 = 未だ成果作用的ではない)
- III 即時的に成果作用的収入および支出 : 収益収入および費用支出
  - a) 实际的
  - b) 計算上の
    - 1. 見越し : 前収入および前支出
    - 2. 繰延べ : 後収入および後支出

### 3. 収支的損益計算

既述の収支概念の拡張並びに前計算と後計算により, 期間損益計算が収支事象に基づいて行われると考えることが可能となる. コジオールは, そうした考えに基づく損益計算を収支的 pagatorische 損益計算と称している. ここでは, その収支的損益計算の構造を概観することにした<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> ここでの説明は, 次の文献に基づいている.  
Kosiol, a.a.O., S.26-28.

収支的損益計算は、その基本構造の原型として図表4<sup>10</sup>を示すことになる。この図表4は、図表3を簿記記録に基づいて、収入と支出に分けて整理したものに他ならない。ここでの収入・支出計算が期間に関係した性格であることは自明であろう。そして図表4は、コジオールの後の著作における論述<sup>11</sup>からも理解できるように、総額運動貸借対照表を示すものである。このことをより明瞭にするために、図表4を勘定式による表示に置き換えて示したものが、図表5である。図表5において当該期間中のすべての収入からすべての支出が差し引かれることにより利益が計算されていることが浮き彫りになるものと思われる。

したがってコジオールの損益計算は、まさに損益計算を指向したところの運動貸借対照表論であることを確認することができる。そして損益計算をなしうる運動貸借対照表は、本質的には総額運動貸借対照表であることも明らかである。

図表4 収支的損益計算の構造

A 収入			
I	実際の収入		
	a) 現金収入		146,240
	b) 信用収入		
	1. 債権収入（発生）	150,000	
	2. 債務収入（返済）	71,000	221,000
II	計算収入		
	a) 先取り収入：前収入	3,500	
	b) 経過的収入：後収入	150	
	c) 調整収入		
	1. 戻し収入	30,870	
	2. 反対収入	700	35,220
			402,460
B 支出			
I	実際の支出		
	a) 現金支出		122,400
	b) 信用支出		
	1. 債務支出（発生）	133,500	
	2. 債権支出（返済）	80,000	213,500
II	計算収入		
	a) 先取り支出：前支出	350	
	b) 経過的支出：後支出	22,000	
	c) 調整支出		
	1. 戻し支出	170	
	2. 反対支出	380	22,900
			358,800
	差額 = 期間利益		43,660
			402,460

<sup>10</sup> Kosiol, a.a.O., S.26. 貨幣単位はRMで示されているが、本稿ではその表記は略している。

<sup>11</sup> Erich Kosiol, Buchhaltung und Bilanz 2.Aufl., Berlin, 1967, S.30-32.

図表5 収支的損益計算の構造  
総額運動貸借対照表

I 実際の収入			I 実際の支出		
a) 現金収入	146,240		a) 現金支出		122,400
b) 信用収入			b) 信用支出		
1. 債権収入 (発生)	150,000		1. 債務支出 (発生)	133,500	
2. 債務収入 (返済)	<u>71,000</u>	221,000	2. 債権支出 (返済)	<u>80,000</u>	213,500
II 計算収入			II 計算収入		
a) 先取り収入：前収入	3,500		a) 先取り支出：前支出	350	
b) 経過の収入：後収入	150		b) 経過の支出：後支出	22,000	
c) 調整収入			c) 調整支出		
1. 戻し収入	30,870		1. 戻し支出	170	
2. 反対収入	<u>700</u>	35,220	2. 反対支出	<u>380</u>	22,900
		402,460			358,800
		<u>402,460</u>	利益		<u>43,660</u>
					<u>402,460</u>

図表5の総額運動貸借対照表を純額運動貸借対照表に置き換えたものが、図表6である。この図表6で示されている純額運動貸借対照表は、期首と期末の在高貸借対照表を比較し、その差額を収容した在高差額貸借対照表Bestandsdifferenzenbilanzでもある。なおコジオール自身は、総額運動貸借対照表を指して運動貸借貸借対照表と呼び、純額運動貸借対照表を指して変動貸借対照表Veränderungsbilanzと称している。

《図表6》収支的損益計算の構造  
純額運動貸借対照表

現金	23,840	債務	62,500
債権	70,000	留保	<u>20</u>
貯蔵	8,870		62,520
前収入	3,120		
反対収入	<u>350</u>	差額 = 利益	<u>43,660</u>
	<u>106,180</u>		<u>106,180</u>

#### 4. 収支的貸借対照表論の検討

既述の損益計算の構造は、コジオールの呼ぶところの組織的単式簿記によって構築されうるものである。組織的単式簿記においては、相関的収支に関する取引のみが複式に記録され、それ以外の取引は単式で記録される。このコジオールが考えている組織的単式簿記は、ヨーンズの地方自治体の完全計算を行うための簿記に酷似している<sup>12</sup>。そしてかかる組織的単式簿記は、複式簿記へと拡張されうる。複式簿記においては、収益および費用が収益収入および費用支出の反対記帳として対立されることによって、すべての取引が複式で記録されることになる。したがって複式簿記は、収益・費用計算を把握することができないという単式簿記の欠点を補うように拡張されることになる<sup>13</sup>。

こうした簿記との関係を踏まえつつ、まず、収支概念について検討を行うことにする。コジオールがワルプの拡張された収支概念（現金収支と信用収支）から出発していることは自明である<sup>14</sup>。そして拡張された収支概念は、ワルプの場合と同様に貸借対照表項目のすべてにまでさらに拡張されるのである。しかし「全期間利益はすべての期間利益の合計に等しい」という合致の原則が全面に置かれているがゆえに、ワルプの損益計算論における説明が第1期を想定し、第2期以降の損益計算に不透明さを残した点を、コジオールは前計算と後計算という手続きによって、解決していると考えられる。すなわち、コジオールの収支的貸借対照表論は、ワルプの損益計算論における収支概念を基盤にして、それを整理・発展させたところに大きな意義を見出すことができる。

そしてコジオールの収支的損益計算の本質は、図表5で示されたように総額運動貸借対照表による収入・支出計算（総額運動貸借対照表による計算）であることが理解された。コジオールの収支的損益計算の本質は総額による収入・支出計算であり、かかる意味において総額運動貸借対照表論の1つとして位置付けることができると思われる。

なお純額運動貸借対照表は、項目ごとの収入と支出を相殺した純額、すなわち項目ごとの正味の運動の集計表であり、その意味するところは総額運動貸借対照表の要約と考えることができる。この純額運動貸借対照表は、当該期間が第1期であるならばそのまま決算貸借対照表となるものであり、利益（留保利益）を債務と同様に扱うことにより、第2期の期首貸借対照表となるものである。そこで期首貸借対照表が収支事象により把握されることになり、同様に収支事象で把握される総額の収入・支出の内容をそれに加えて項目ごとに相殺することにより得られる第2期以降の決算貸借対照表についても、同一の収支概念のもとで把握される表として理解されうる。

コジオールの説明に基づくならば、この決算貸借対照表は総額の収入・支出計算から導かれ

<sup>12</sup> ヨーンズの地方自治体の完全計算における収支概念や記録方法等について詳しくは、拙稿「ヨーンズ財政的貸借対照表論の検討～ワルプ財務的貸借対照表論への影響～」『青山経営論集』第25巻第1号（1990年6月）、343-360頁を参照。

<sup>13</sup> ここでの説明は、次の文献に基づいている。

Erich Kosiol, *Buchhaltung und Bilanz 2.Aufl.*, Berlin, 1967, S.31-35.

<sup>14</sup> なお、コジオールの後の著作のなかでは、信用収支は拡張された収支概念から除かれて、計算収支に含まれるようになる。その結果、本来的収支は現金収支のみとなり、債権の発生は前収入、債務の発生は前支出に含まれることになる。

Kosiol, a.a.O., et al.

る時点貸借対照表と表現される。しかし、この説明は一般に在高貸借対照表と性格づけられる決算貸借対照表を総額の収入・支出計算から導くことができることを意味するに過ぎず、かかる理解に基づく決算貸借対照表を時点貸借対照表と認識することに直結するとは考えられない。すなわち、コジオールの説明による収支計算をなすところの決算貸借対照表は、その内容が在高貸借対照表と同一ではあるが、そこで行われる計算はストック計算を意味するのではなく、運動貸借対照表と同様にフロー計算であると考えられる。

[さいとう しんや 横浜国立大学経営学部教授]

[2008年10月8日受理]