

簿記と貸借対照表機能に関する一吟味

—コジオールの所論を中心として—

鈴木 明 男

1.

動的貸借対照表に関する研究は、シュマーレンバッハ(Schmalenbach)ワルプ(Walb)を通じてコジオール(Kosiol)によって一層展開されている。ミュンスターマン(Münsterman)は、コジオールの収支的貸借対照表観(Pagatorischen Bilanzauffassung)に、シュマーレンバッハやワルプの貸借対照表観に対する優位を認め、コジオールの動的貸借対照表観が、矛盾のない形式解釈(Formaldeutung)を可能にする¹⁾としている。また、W.レーマン(W. Lehman)は、動的貸借対照表観に基づく理論の最後のものとしてコジオールの収支的貸借対照表理論を挙げ、これを高く評価²⁾している。

動的貸借対照表論においては、貸借対照表は簿記から誘導、作成される。したがって、貸借対照表の性格は、簿記によって規定される。

本論攻では、上述のような評価が与えられているコジオールの所論を中心に、簿記はどのような内容を持ち、それが貸借対照表とどのように関係するかを、そして、その関係のもとで貸借対照表がどのような機能を持っているかを研究することを狙いとしている。

注 1) Vgl. Münsterman, Hans : Dynamische Bilanz : Grundlagen, Weiterentwicklung und Bedeutung in der neuesten Bilanzdiskussion. Z.f.h. F. 18. Jg. 1966 Heft 8/9

- 2) Vgl. Lehman, Wolfgang : Die dynamische Bilanz Schmalenbachs-Darstellung, Vertiefung und Weiterentwicklung. —1963 山下勝治監修, 徐龍達, 戸田碩共訳169~170頁

2.

企業は、経営状態や経営運営の観察を可能にし、経営政策の指針として役立てるために、組織的計算制度を必要とする。これには次がある。

1. 経営の時間計算としての簿記 (Buchhaltung oder Buchführung) および貸借対照表
2. 給付単位計算としての原価計算 (Kostenrechnung oder Kalkulation)
3. 統計および比較計算
4. 計画 (Planung)

このうち最も重要なものが簿記であり、簿記は、組織的に全ての営業過程や成果 (Erfolg) を勘定によって秩序だてて把える。営業年度の終りに簿記から貸借対照表が作成されるのである。結局、簿記は、財産、資本、取引、成果の構成と推移の分析を可能にし、さらに、賃金、給料計算、成果の配分、租税申告の基礎、訴訟の立証手段として役立つのである。¹⁾

簿記は、営業過程を、その範疇毎に勘定の形式によって把えるのであるが、営業過程は、個々の企業内および企業と市場との接触で生ずる。コジョールは、財務簿記 Finanzbuchhaltung (収支計算 Pagatorische Rechnung) と経営簿記 Betriebsbuchhaltung (給付原価計算 Kalkulatorische Rechnung) とを区別し、前者はその方向が外部に向けられており、公表または発表することを狙いとし、その本質からいって収支的 (pagatorische) であり、支払過程 (Zahlungsvorgänge) に結びつき、また、後者は経営内部の計算制度であり、支払過程から分離し、給付原価計算 (Kalkulation) と密接な関係を持つのである、²⁾ としている。本論攻での研究の狙いを一応前

者に向けよう。

簿記は、営業過程を企業と市場との接触によって生ずる貨幣額として把握する。そのことは、簿記は、取引が市場との間で実現した場合にのみ初めてそれを対象にし得ることになることを意味する。結局、貸借対照表が簿記から作成されるかぎり、貸借対照表は貨幣の流れ、つまり、収入と支出によって実現した取引のみを対象にするという性格を持つのであり、また簿記数値そのものに恣意性の介入する余地はないのである。さらに、簿記数値は、それが企業プロセスを貨幣的に把握したものであることから、総額として把握するかぎり企業プロセスを全体的に表わし得ると考えられる。

一般に簿記は、単式簿記 (Einfache Buchhaltung) と複式簿記 (Doppelte Buchhaltung) とが挙げられるが、コジオールは、さらに、単式簿記から複式簿記への発展の過程にあるものとして組織的単式簿記 (systematische Einfache Buchhaltung) を指摘している。コジオールが考えている簿記と貸借対照表の研究に入る前に、若干の他の見解をさぐろう。

シュマーレンバッハは次のようにいう。「吾々が損益勘定を作って給付と費用との締切によって利益を定め、而して損益勘定に計算されなかった在 high を収容する貸借対照表を作ると、損益勘定に於けると同じ数字となる。之は複式簿記の結果である。夫で若し給付費用計算や損益計算を要しないで貸借対照表に於て財産在 high を定むる可能性ありとすれば、吾々は単に貸借対照表を以て利益を計算する事が出来る。而も夫に損益勘定も複式簿記をも用ひない。尤もこの方法を以てしては時に肝要なる給付及費用の細目記載を断念することとなる。³⁾」と。複式簿記に同一結果を出す複式計算を期待し、損益勘定に細目記載をゆだねるのである。シュマーレンバッハは、単式簿記の成果算出能力を否定しない。それは、『計算残 high 即ち所請「在 high」Bestände の対立によって、即ち単に残 high 表によってなし得られると云う事実によるものである。⁴⁾』さらに、シュマーレンバッハは、資本の期末・期首在 high 比較計算による成果算定の可能性について簡単な例示をしている

が、その資本は、あくまでも「損益計算から結果する在高の総額を表わすものである。」し、また、「……資本側からの損益計算の方法では本質的に変わった計算が行われるのではない給付と費用の原則が支配している。」つまり、損益勘定に收容されなかった在高から算定された資本在高の比較計算であって、実務で行う単式簿記による貸借対照表損益計算は財産計算的思考を追っているものとして、これを上述の資本在高比較の意味での単式簿記とは別のものとして取扱っている⁵⁾。また、シュマーレンバッハが「複式簿記に於ては資本の計算と損益の計算との二重計算は相互に独立して進むものであると考えるのは全く排斥すべきである。」⁶⁾と指摘するとき、貸借対照表と損益勘定両面から同一結果を算出することを狙っているのであり、したがって、この二重計算は形式上分離されているが、その実質は損益法の原理によって結合された一元的損益計算ということになる。⁷⁾シュマーレンバッハが指摘している実践とは別の単式簿記は、この形式的二重計算の一方にすぎない。ここで注意すべきは、複式簿記の一方の計算を担う損益勘定が細目記載であり、貸借対照表計算は「損益勘定に收容されなかった在高」比較計算なのであり、そこには既に、貸借対照表は借方側に前給付 *Vorleistung* 貸方側に後給付 *Nachleistung* を内包するもの⁸⁾、つまり、未解決項目 (*Schwebende Posten*)⁹⁾の收容表という貸借対照表シェーマを予定していると考えられることである。

ミュンスターマンによると、単式簿記とは容易さないし単純さにその名称が与えられるのではなく、複式簿記へ対立するものとして与えられているのであって、それは現金勘定と人的勘定のみを有し、損益勘定 (*Erfolgskonten*) を含んだ物的勘定 (*Sachkonten*) を欠いているのである。¹⁰⁾

このミュンスターマンの単式簿記への理解をもとにしてシュマーレンバッハが考えている単式簿記を考察してみると、単式簿記は「損益勘定に收容されなかった在高」比較であり、したがって、単式簿記は、収益・費用が決定された後に初めて与えられる計算方式であるといえる。つまり、物

的勘定や損益勘定を全て包含する複式簿記が前提とされ、その一面をとりあげたのが単式簿記といえる。この単式簿記への理解には、シュマーレンバッハが収益・費用計算を重視し、貸借対照表には収益・費用へ収容されなかった未解決項目が収容されるものとする考え方が含まれているのではなかろうか。

これに対してコジオールの簿記への思考をみよう。財務簿記は収支的 (pagatorische) 簿記とも呼ばれるが、その決定的な計算目的は、企業の期間成果 (Periodenerfolg) の確定である。¹¹⁾ ところで、実質財運動 (realen Güterbewegungen) は名目財運動 (nominalen Güterbewegungen) に平行している¹²⁾ので、実質財運動の把握は名目財運動の把握によっておきかえられる。つまり、収支として一面的に把えられ得るのである。このようにしてコジオールが収入・支出で成果確定を目論むとすれば、成果は収入・支出のみから算出されることが論証されなければならない。そこで、コジオールは、実践の単式簿記をシステムの¹³⁾未発達で不十分であるとして、それとは別に組織的単式簿記をもち出す。そこでは成果は、単純にはシュマーレンバッハのいう全体成果計算 (Totalerfolgsrechnung) における収入と支出との差として貨幣的余剰で示される。収入・支出は成果作用的 (erfolgswirksam) なそれと、純粹な財務過程に由来する成果非作用的 (erfolgsunwirksam) なそれとがあり、後者はまた二面的 (zweiseitige) ないし相関的 (wechselbezüglich) といわれる。前者の支出は費用支出 (Aufwandsausgaben)、収入は収益収入 (Ertragseinnahmen) といわれる。ところで、期間成果計算においては、支払時点と成果実現 (Erfolgsrealisation) 時点とのずれが生ずる。収支によって把えられる成果は、実際の実質財運動過程に照応すべきであり、他方この運動過程の全ては収支によって把えられなければならない。そこで、コジオールは、収支概念を拡大して現金収支 (Barzahlungen) の他に計算収支 (Verrechnungszahlungen) を包含し、簿記的過程は支払性格 (Zahlungschrakter) によって分けられ

るに至る。このようにして、簿記を修正された収・支計算と理解すべきである、¹⁴⁾という見解が出てくる。計算収支の助けをかりて、組織的単式簿記は、収支から一面的に成果を算出することができる。

ところで、この組織的単式簿記は、収・支の差から成果を算出する総括的成果確定計算 (summarische Erfolgsermittlungsrechnung) にすぎず、その明細、つまり、収益・費用構成要素を把握しない。これを補うのが複式簿記である。複式簿記では成果作用的収支に対して、その対立記帳 (Gegenbuchungen) を行う。この対立記帳が収益・費用計算であり、営業過程を明細に示すことになる。成果計算は、組織的単式簿記それ自体で行われ得るので、組織的単式簿記は非依存的 (unabhängiges) システムであり、収益・費用計算はそれ自体で展開され得ない依存的 (abhängiges) システムである。¹⁵⁾ 成果中立的 (erfolgsneutral) 項目を二重記帳する他に、この対立記帳を一般的にしたのが複式簿記であり、これによって収益・費用計算と収支計算から同一結果が同時に得られることになる。そこでコジオールは、複式簿記が組織的単式簿記を展開させたものと考えている。

この組織的単式簿記は、シュマーレンバッハのいう期末・期首在高比較の意味での単式簿記とは全く異り、収支概念の拡張によって企業的全運動過程を把えるのである。シュマーレンバッハのいう単式簿記が、成果算定にあたって収益・費用計算からその未解決項目として導かれた資本在高比較という方法をとるのとは逆に、収支それ自体から成果算定がなされ、収益・費用勘定は収支勘定に依存する収支への対立記帳と位置づけられている。シュマーレンバッハが複式簿記の一方を貸借対照表計算、他方を明細記載としての損益計算と位置づけたのに対し、コジオールはこの関係を一層明確にしたといえる。

貸借対照表は簿記から作成されるが、以上の簿記解釈からどのような貸借対照表が作成され、それはまたどのような機能を持つのであろうか。

なお、以上の簿記解釈の他に、コジオールは簿記をマトリックスによっ

て解釈しようとしている。

コジオールの貸借対照表に言及する前に、次に計算収支の内容を示しておく。¹⁶⁾

前計算および償還計算（同時に時間的経過）

1. 前 収 入	将来的現金運動に対する信用的な収支の前取計算 (Kreditorische Vorgriff), 相関的かまたは損益作用的かのいずれかの見越的な前計算で、おそくも期間の決算にはおこなわれるべきもの	1. 前 支 出
2. 相殺収入	あらかじめ見越されていた現金運動の、後の期における記入	2. 相殺支出
3. 償還支出	現金運動記入があった場合の前取分の償却 (Tilgung der Vorgriffe), 原則的には相関的で、現金運動と差異のある場合にかぎって損益作用的	3. 償還収入

戻し計算と後計算（同時に時間的経過）

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	遅くとも当期間内の決算に計上される取消（相殺） (kompensatorische Wirkung)	2. 戻し収入
3. 後 収 入	戻し収支計算以降の期における振替記入で、損益作用的な経過の後計算	3. 後支出

注 1) Vgl. Münsterman, Hans: Buchhaltung und Bilanz. in Handbuch der Wirtschaftswissenschaften. 1Bd., 1958 S.S. 545~546.

なお Kosiol は計算制度を計算時点、計算目的、計算対象の三点から一層詳細に説明している。(Vgl. Buchhaltung und Bilanz 1967. S. 6)

2) Kosiol, Erich: Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung 1963

久保田音二郎監修 佐藤好孝訳 24頁~27頁参照 および Buchhaltung und Bilanz S.S. 6~8 参照 なお, pagatorische (収支的) の性格づけについては Kosiol: Der pagatorische Charakter des Anschaffungswertes in der Bilanz. Grundsätzliche Bemerkungen zur Bewegungstheorie. Z.f.h.F. 38. 1944で詳細に論じられている。

3) Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz 7 Auflage. 1938 土岐政蔵訳87頁

- 4) Schmalenbach : 前掲邦訳書84頁
- 5) Schmalenbach : 前掲邦訳書91頁参照
- 6) Schmalenbach : 前掲邦訳書90頁
- 7) 吉田寛 近代会計の構造 昭和38年73頁
- 8) Schmalenbach, Eugen : Dynamische Bilanz 12 Auflage 1955 土岐政蔵訳53頁
- 9) 但し12版においては既に、未解決項目から支払準備項目や資本項目を除外している。(Schmalenbach 12 Auflage 前掲邦訳書42頁参照)
- 10) Vgl. Munsterman: a. a. O., S. 598
- 11) Kosiol, Erich : Buchhaltung und Bilanz 1967 S. 11
- 12) Vgl. Kosiol, Erich : Buchhaltung und Bilanz 1967 S. 18
- 13) Kosiol, Erich : Buchhaltung und Bilanz. 1967 S. 54
- 14) Lehman, Wolfgang : Die dynamische Bilanz Schmalenbachs-Darstellung, Vertiefung und Weiterentwicklung. 1963 徐龍達, 戸田碩共訳 144頁
- 15) Vgl. Kosiol, Erich, Buchhaltung und Bilanz. 1967 S. 55
- 16) 高田正淳教授の翻訳されたKosiol, Erich : Pagatorische Bilanz (Erfolgsrechnung) in Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesen Herausgegeben von Karl Bott 2 Auflage 1954 後に出版された Buchhaltung und Bilanz. 1967 で若干の用語の変更があるので、その部分だけを変更し、後は高田教授の翻訳を利用させて頂いている。

3.

コジオールの簿記解釈の特徴は、組織的単簿記に強く表われているといえる。組織的単式簿記においては、収益・費用計算の助けをかりず企業プロセスは全て収入・支出に置きかえられ、その差額として成果が確定される。収入・支出は全ての企業プロセス、つまり、運動を表わしているのであって、これを相殺することなく総額として把握すれば、企業の全運動を表わすことになる。貸借対照表は、簿記を通じて自動的に誘導されるから、貸借対照表はこの簿記数値の性格によってその性格が左右される。コジオールはどのような貸借対照表を提唱するのだろうか。

収入（借方）と支出（貸方）を総額集計（Bruttozusammenstellung）す

ると収支的運動貸借対照表 (Pagatorische Bewegungsbilanz) が作成される。これには未相殺の (unsaldierten) 収入と支出が収容され、これをコジオールは貸借対照表の原型 (Urform) という。

収支的運動貸借対照表 (原型)

収 入	支 出
I 現 金 収 入	I 現 金 支 出
II 計 算 収 入	II 計 算 支 出
a) 前 収 入 (債権発生)	a) 前 支 出 (債務発生)
b) 償 還 収 入 (債務の償却)	b) 償 還 支 出 (債権の償却)
c) 戻 し 収 入	c) 戻 し 支 出
d) 後 収 入	d) 後 支 出

残高=期間成果

上記の運動貸借対照表に前期からの繰越を含めて、それぞれ照応する収支を相殺すると収支的在高貸借対照表 (Pagatorische Beständebilanz) が作成される。

収支的在高貸借対照表 (基本形式)

積 極	消 極
I 収入在高	I 支出在高
1. 現金・預金=現金残高	1. 債務=支出前取
2. 債権=収入前取	
II 支出対価	II 収入対価
3. 貯 蔵	2. 留 保

残高=期間成果

さらに、前期からの繰越を含まず運動貸借対照表のそれぞれ照応する収支を相殺すると次の収支的変動貸借対照表 (Pagatorische Veränderungsbilanz) が作成される。これはまた、収入・支出として表わされた運動差、あるいは、期首・期末の在高差を表わすので運動差貸借対照表 (Bewegungsdifferenzenbilanz)、あるいは、在高差貸借対照表 (Bestandsdifferenzenbilanz) ともいわれる。

収支的在高貸借対照表
(運動差・在高差貸借対照表)

積極増加および消極減少 消極増加および積極減少
(現金および計算収入余剰) (現金および計算支出余剰)

現金ないし現金在高増加 (現金収入余剰)	現金ないし現金在高減少 (現金支出余剰)
債権収入 (前収入余剰)	債権減少 (償還支出余剰)
貯蔵増加 (戻し収入余剰)	財蔵減少 (後支出余剰)
留保減少 (後収入余剰)	留保増加 (戻し支出余剰)

残高＝期間成果

以上によってコジオールの貸借対照表シェーマを概説したが、これらの貸借対照表はどのような機能を持つのだろうか。

4.

コジオールの貸借対照表の目的は、もともと第一義的には成果の確定にある。他の面についての言明能力あるいは機能があるとすれば、それは成果確定目的の限度内で考慮された貸借対照表の他への利用であり、したがって、本来的にこのような制約のあることが認識されていなければならない。ここでは一応成果確定、財政状態表示、金融経済的表示の各点から以下節を追って考察する。¹⁾ まず成果確定について述べよう。

ハイネン (Heinen) は、貸借対照表による成果と資本維持の表示は、例として次の内容の計算を含むとしている。1. 経営プロセスの経済性の尺度としての成果 (損益) の算定 2. 成果の大きさと源泉の算定一勿論、これには成果計算 (損益計算) をつけ加える必要がある (より広い貸借対照表概念) —3. さらに利用するため経営に滞留し得る成果部分 (経営拡大) の算定 4. 配当可能利益の算定、5. 課税可能利益の算定²⁾

コジオールは、どのような意味の成果を算定するのか、もう一度成果計算構造に立戻って考えよう。

コジオールは企業プロセスの支払過程を把握の対象とし、これを収支の概念で一面的に把え、成果を確定しようとする。そして、収支で一面的に把握され得ることを立証するため、組織的単式簿記を導入する。簿記が支払過程把握の手段となり、簿記的に把握されない企業プロセスは計算構造の枠外になる。簿記的把握は、企業が市場と接触し、取引が実現することによって初めて可能になるのであり、したがって、本質的に実現主義による成果計算であると考えられる。よって、ここに算定される成果は投下した貨幣量を上廻る余剰貨幣量である。これについてW.レーマンはボルコフスキーの言葉を引用して次のようにいう。³⁾「貨幣運動を簿記的に表現したいと思うと、貨幣余剰(Geldüberschuß)が無差別の利益(unterschiedslos Gewinn)にならざるを得ない。」「(純粹の……レーマン)貨幣計算は貨幣価値計算ではなく、したがって、実体的な剰余価値や余剰購買力、余剰実体およびその他のこれに似た意味での『真実の』、『実際の』、『実体的な』利益についてはなにも説明できないのである。」⁴⁾この意味で、成果計算は名目資本維持(nominale Kapitalerhaltung)計算といえる。ところで、この収支は実質財運動を置きかえたものであり、したがって、収支から把えた成果は実質財運動、つまり、企業の実質的プロセスの成果を表わすものである。さらに、収支は取引が実現した時にのみ把握されるのであるから、その数値は充分な客観性を有している。企業の経済性尺度としては、時間比較(Vergleich im Zeitablauf)と別々の企業間比較(Vergleich zwischen verschiedenen Unternehmung)のために比較可能性が保たねばならず、恣意性の介入は許されない。これらの意味から、企業の経済性は、コジオールの貸借対照表成果によって測定され得ることになる。

ところで貸借対照表は、成果を総括的に表示するものでしかなく、企業プロセスの明細を把握し得ない。これを補足するのが複式簿記の収支に対

立する面である収益・費用計算である。収益・費用計算は、経済成を表わす成果を詳細に検討するに当って必要不可欠であり、常にこの存在を意識せざるを得ない。

このように見てくると、ミュンスターマンが述べているシュマーレンバッハ⁵⁾の三つの前提、つまり、

1. 動的貸借対照表は、本来、正しい経営操縦 (Betriebssteuerung) 目的の成果計算である。
2. 動的貸借対照表の意味での成果は、支出と収入で測られた費用と収益との差額である。
3. 貸借対照表は、成果を総括的にのみ合成結果 (Resultante) として示すが、損益計算は、その構成要素である費用と収益、ならびに、それらの要素によって成果を示す。

ということは、コジオールの場合にも流れていると考えられる。

しかし、貨幣余剰としての成果が経済性の尺度として示すのは、あくまでも名目資本をいかほど維持しえたのかであって、決して、市場における購買力(Kaufkraft)、使用能力 (Verfügun^gs^macht) の意味での資本の維持をはかりうるものではないことは明らかである。単に算術的に (arithmetisch) 正しい成果計算であるだけでなく、経済的に (wirtschaftlich) も正しい成果計算でなければならないという異論⁶⁾も見受けられる。こういった狭い意味で経済性の尺度として機能するということを、常に念頭に置かねばならない。

ところで、コジオールの貸借対照表成果は、配当可能利益や課税所得を示すのだろうか。コジオールの収支的貸借対照表の眼目の一つは、商事貸借対照表 (Handelsbilanz) と税務貸借対照表 (Steuerbilanz) の原理的統一の可能性を問題提起の出発点として展開し、この統一可能性を、組織的単式簿記と、その発展形態としての複式簿記に求めているのだといわれている⁷⁾。このことから、コジオールの収支的貸借対照表は、当初から配当や

課税対象としての成果を求めていることがはっきりする。しかし、収支的貸借対照表成果は名目利益であり、これが配当や税金として社外流出すれば、企業の実体維持 (Substanzerhaltung) は妨げられる。しかし、計算構造的にこのことは不可避であるので、コジオールは、確定された成果の利用の問題として、公示積立金としての資本維持準備金 (Kapitalerhaltungsrücklagen) の設定を提唱する。したがって、コジオールは、実体資本の維持を全く放棄しているわけではなく、計算構造にその問題が収容しきれないので、成果利用の問題としてこれを取りあげるのである。このことから考える、コジオールは、収支的貸借対照表成果をそのまま配当や課税対象利益と考えているのではないと考えられる。コジオールは、成果確定の問題と利用の問題とを明確に区別し、成果利用として成果計算構造に取り入れきれない問題を取り上げることによって、自己の理論の持つ弱点を補っているといえる。

- 注 1) Heinen, は、貸借対照表の個別的課題として、1. 成果の確定と資本維持の表示 2. 財産の確定と財産構造 (財産構成) の表明 3. 資本構造 (資本構成) の描写 4. 投資とその金融の明示 5. 流動性状態の報告の 5 つを挙げている (Heinen, Edmund : Handelsbilanzen 1968 S. 17) がこれらは既述の範疇のいずれかに分類されると思われる。
- 2) Vgl, Heinen : a.a.O., S .18
- 3) Borkowsky, Rudolf : Die Bilanztheorien und ihre wirtschaftliche Grundlagen 1945. S. 114
- 4) Rehman, Wolfgang : Die dynamische Bilanz Schmalenbachs—Darstellung, Vertiefung und Weiterentwicklung—1963 邦訳146頁
- 5) Münsterman, Hans: Dynamische Bilanz: Grundlagen, Weiterentwicklung und Bedeutung in der neuesten Bilanzdiskussion. Z.f.h.F. 18 Jg. 1966. S. 513
- 6) Vgl. Borkowsky : a. a. O., S. 117
- 7) 武田隆二 : 貸借対照表資金論 昭和37年 100頁以下参照

5.

成果確定のために作成された貸借対照表は、その第一義的目的の限度内で他の目的にも利用可能である。コジオール収支的運動貸借対照表に次の差引計算をし、期首繰越を加えると既述の収支的在高貸借対照表が作成される。

現金＝現金収入－現金支出

債権＝前 収 入－償還支出

債務＝前 支 出－償還収入

貯蔵＝戻し収入－後 支 出

留保＝戻し支出－後 収 入

在高貸借対照表の積極側に収入在高 (Einnahmenbestände) と支出対価 (Ausgabengegenwerte) が置かれる。前者の内容は、全名目財 (Nominalgütervermögen) であり、これには現金財産 (現金, 預金), 広義の信用財産 (債権), 有価証券が含まれる。後者の内容は全実質財 (Realgütern), つまり、実物財 (土地, 建物, 機械, 原材料, 半製品, 製品, 商品等) と無形財 (特許権) ならびに、前払手数料, 賃借料, 利子のような実質財 (実質債権) を包摂している。これに対し消極側には、支出在高 (Ausgabenbestände) (前支出) と収入対価 (Einnahmengenegenwerte) (留保) が置かれる。前者は、負債性名目財であり、その内容は、拠出資本や積立金, 外部からの借入, 信用等である。後者は、前受賃借料・利子や前受金の如き実質負債を含む。この在高貸借対照表は、さらに次のように表わされる。

財産・資本貸借対照表（在高貸借対照表）

I 名目財産 （財務財産）	I 名目負債 （財務負債，負債性名目財）
1. 現金財産 （現金・銀行預金）	1. 拠出資本 （自己資本）
2. 信用財産 （貨幣に対する債権）	2. 貸付資本 （他人資本，引当金）
II 実質財産 （実物財産，有形・無形の実質財並びに実質財に対する債権）	II 実質負債 （実物負債，負債性の実質財）

収支的運動貸借対照表は，必要な相殺計算の後に収支的在高貸借対照表となり，財産・資本貸借対照表に結果する。

収支的運動貸借対照表では現金収支と計算収支とに分類されているが，これは運動としての収支の性格によったものであり，収支的在高貸借対照表は収支在高および収支対価に分類するが，この分類は在高としての収支の性格によ¹⁾っている。

コジオールによれば，もともと，収支は実質財運動を置きかえたものであり，実質財運動過程に照応すべきものである。また，名目財は実質財に対立しつつ，反対方向へ運動する。計算収支は，相関的収支の成果作用を中和化し，あるいは，期間成果に作用していない収支を成果作用させるためのものであり，いわば，成果算出のために設けられたものである。ここから導かれた在高貸借対照表は，結局，名目財と実質財，つまり，財産の性格による分類へ結果し，さらに，収支は実質財を置きかえたにすぎないのであるから，当然実質財の態様によって細分類されることになる。この在高貸借対照表項目が必要に応じて細分されることによって，表示機能が高まるはずである。

シュマーレンバッハは，収入・支出と収益・費用との結びつきのうち損益計算に収容し得ない項目を未解決項目として貸借対照表に収容した。収益・費用は実質的財運動を貨幣的に把えたものであり，この面から規定さ

れて、収入・支出、収益・費用が損益計算書と貸借対照表とに分けられるのである。したがって、内容的にはコジオールもシュマーレンバも同様の結果が得られるであろう。

コジオールの在高貸借対照表に記載される項目の在高は、収支から導かれたものであり、当然には静的意味での財産価値を表わすものではない。コジオールの意味での資産は、計算的に擬制化された貨幣価値在高(rechnerisch fingierter Geldwertbestand)²⁾で、負債は、その消極的貨幣在高でしかない。このような意味での在高は、その意味内で財産の構成や状態を示すと考えられる。

コジオールが貸借対照表の第一の目的を成果計算に置き、限定された意味での財産表示をそれに付随する目的と考えているのに対して、貸借対照表の目的は財産表示である³⁾、とか、実践上では貸借対照表は静的観に傾かうとする⁴⁾、といった、貸借対照表動的観か静的観かの議論がある。

さらに、成果計算が損益計算書によって抽象的に、貸借対照表によって、貨幣価値在高として具体的に行われることから、後者による前者の計算結果の具体的検証という機能を貸借対照表に与える議論がある⁵⁾。この意味で在高性を把え、在高性に検証能力をもたせる思考を吟味しよう。

シュマーレンバッハ流の複式簿記は、損益計算書と貸借対照表から同一の結果を同時に出す。この場合、当期の損益に作用する項目が先にとり出され、当期の収益・費用計算に収容されない項目が未解決項目として貸借対照表を形成する。つまり、損益計算書作成に当っては、貸借対照表作成が当然のこととして考えられているといえる。貸借対照表の具体的在高性からの検証機能を取りあげるならば、シュマーレンバッハの場合、損益計算書は常に貸借対照表を前提として、それによる検証を期待しているといえよう。それに対し、コジオールの場合、組織的単式簿記は、収支それ自体で貸借対照表を形成し、収益・費用計算により同一結果を得ることを必ずしも前提としていないのではないか。複式簿記は、この組織的単式簿記

を展開させたもので、複式簿記の収益・費用計算は組織的単式簿記における収支の反対記帳にすぎない。貸借対照表は収益・費用計算に対して非依存的であり、損益計算書から同一結果が得られるのは結果としてそうなのであり、当初から一致を目指しているとはいえないのではないか。こう考えると、コジオールの場合、貸借対照表の在高性による損益計算書の抽象的損益計算結果の検証という機能は、稀薄なように思える。

注 1) 吉田寛, 近代会計の構造 昭和38年 166頁参照

2) 山下勝治 会計学一般理論—決定版—昭和43年 246頁参照

3) 例えば Feuerbaum, Ernst: Die polare Bilanz 山形休司, 立花得雄訳 38頁, 49頁参照

4) 例えば, Vgl. Borkowky, Rudolf: Einige Probleme der steuerlichen Unternehmungspolitik. 1967 S. 59.

5) 例えば山下勝治: 前掲書250頁~251頁参照

ごく最近では、青木脩教授が、貨幣価値変動問題と関連させて、この機能を強調しておられる(フランス貸借対照表観の一考察, 雑誌会計第97巻昭和45年6月号)。なお, Horst Lindelaubは、財産目録(Inventar)による、帳簿上の当為在高 Sollbestand (帳簿在高Buchbestand) と実際の実在高 Istbestand (具体的在高 körperlichen Bestand) との照合の必要性に付言している。(Vgl. Pagaotrische Buchhaltung (Finanzbuchhaltung). 1966 S. S. 89~93)

6.

貸借対照表の静的考察は、財産・資本の垂直的關係への考察であるに対し、金融経済的 (finanzwirtschaftliche) 分析は、その着眼点を水平的関連に向ける。それは、貸借対照表の消極側に金融資金 (Finanzierungsmittel) の由来・資本源泉を、積極側にこの利用・資本形式を見出すものである。金融経済的分析のためには、収支的運動貸借対照表、在高貸借対照表、変動貸借対照表のそれぞれが利用され得る。

既述のように、収支的在高貸借対照表は期末における貨幣価値在高を

示す。収支的在高貸借対照表では、名目負債が名目財産と、実質負債が実質財産と対立せられ、一定時点での資金由来が資金利用と対照されている。項目をより細分すれば、この意味ではシェアー(Schär)が流動性や支払能力把握のために貸借対照表を静的に利用したのと同様の利用が期待できる。¹⁾

収支的運動貸借対照表からは必要な修正を加えて収支的変動貸借対照表が作られるが、これは運動としての収支の相殺計算から作られるので運動差貸借対照表(Bewegungsdifferenzenbilanz)ともいわれ、またそれは、同時に、期末・期首在高の差でもあるので在高差貸借対照表(Bestandddifferenzenbilanz)ともいわれる。この場合の金融経済的表示機能を考察しよう。

パウアー(Bauer)は、貸借対照表項目の期末・期首在高差額の一覧表を運動貸借対照表(Bewegungsbilanz)とよび、それは消極側で発生した利用可能な資金を、積極側でその資金の利用を示し、そのことはまた、計算期間における財産構成変化や企業の推移を明らかにすると考えている。²⁾ワルフは、パウアーの運動貸借対照表を基礎にして金融経済的貸借対照表(Finanzwirtschaftliche Bilanz)を展開する。ワルフの関心事は、貸借対照表に資金の由来と所在および真実の流動性を見出すことにある。ワルフのいう金融経済的貸借対照表は、取引の給付側面と収支側面とは平行するということから出発し、収支面から一面的成果計算を行い、さらに収支側面の金融的性格を強調することによって資金の由来と所在を表示しようとするものである。³⁾この貸借対照表も基本的には期末・期首在高差貸借対照表である。

このように、パウアーやワルフの貸借対照表が在高差額から出発し、この在高差の総括を運動貸借対照表とよぶのであるが、それは内容的にはほぼコジオールの変動貸借対照表に該当する。コジオールは、運動としての収支の総額表示をもって運動貸借対照表とよんでいるので、コジオールが

パウアーの運動貸借対照表を、純粹運動貸借対照表と純粹變動貸借対照表の混合物 (Mischung)⁴⁾を表わしている、というゆえんである。ところで、コジオールの変動貸借対照表は在高差貸借対照表でもあり、在高の実質内容はシュマーレンバッハの貸借対照表と違いは見出せない。パウアーは、シュマーレンバッハ流の貸借対照表の在高差から出発しているのであって、したがって、コジオールの変動貸借対照表は、その項目を詳細に分割するならばパウアーやワルプの唱えるような金融経済的表示をなし得るものと考えられる。つまり、期末・期首の在高増減の意味で、したがってまた、期間中の金融経済的資金の動きを把えず、結果として発生した差額の意味で、消極側に資金の由来を、積極側にその所在を示しうると考えられるのである。

コジオールの収支的運動貸借対照表について考えよう。この運動貸借対照表には実質財運動に置きかえられる運動としての収支が全て收容されている。それはまた、企業プロセスの全てを收容しているとも考えられる。さらに、収支は金融経済的資金の入と出であり、在高差としてではなく総体としての入・出が把えられる。したがって、運動貸借対照表によって、在高・變動貸借対照表によるよりも、企業プロセスや金融経済的資金の入・出の過程が一層明細に示されるといえよう。しかし、計算収支は、実質財運動へ収支を照応させるために設けられるものであり、当然のことながら、それは、名目財の実際の収支には合致しない。したがって、計算収支については、実質財に対立して反対方向に流れる名目財の、本来の意味での運動を表わしているとは考えられない。

ところで、金融経済的安定性を知るには、資金由来としての返済必要性 (Rückzahlungsnotwendigkeiten) と資金利用としての再流動化期待 (Wiederverflüssigungserwartungen) とは時点的に対応せられなければならない。コジオールは、このために金融経済的補償貸借対照表 (finanzwirtschaftliche Deckungsbilanz) の作成が必要であるとしている。さらに、

一層の金融的補償状況を知るためには、金融経済的補償貸借対照表では不十分であり、将来展望を必要とする。コジオールは、これを金融計画(Finanzplanung)⁵⁾の問題であると考えている。

このようにコジオールの収支的在高貸借対照表・変動貸借対照表・運動貸借対照表は、それぞれの意味で金融経済的表示をするのであるが、コジオールが貸借対照表の原型として収支的運動貸借対照表をあげているように、収支的運動貸借対照表が、ある限度内で金融経済的資金の全過程を最もよく表示しうるものと考えられる。しかし、これはあくまでも過去計算でしかなく、将来計算の問題は、企業の計画の問題として計算構造外に置くのである。

注 1) Vgl. Schär, J.Fr. : Eine Bilanzstudie. Z. f. h. F. 1909

2) Vgl. Bauer, Walter: Die Bewegungsbilanz und ihre Anwenungbarkeit insbesondere als Konzernbilanz. Z.f.h.F. 1926

3) Walb, Ernst : Finanzwirtschaftliche Bilanz 1942/43

(山下勝治監訳, 吉田寛, 宮本匡章共訳)

4) Kosiol, Ernst : Buchhaltung und Bilanz 1967 S.35

5) Vgl. Kosiol a.a.O., S.S.122~123

7.

シュマーレンバッハからコジオールに至る動的論の流れは、成果確定を第一義目的としている。シュマーレンバッハは、そのために損益計算を主要手段の位置に据え、貸借対照表を補助手段とした。それに対し、コジオールは、貸借対照表を成果確定の主要手段とし、損益計算書は貸借対照表に依存する補助手段の位置に置き、それを論証するために組織的単式簿記を導入したのである。その結果、貸借対照表の持つ機能は、組織的単式簿記に規定されるに至った。計算の根底には実質財運動を把えるという志向が常にあり、この実質財運動が簿記を通じて成果を確定する。したがって、

結果として確定された成果を見るかぎりでは、シュマーレンバッハの場合と基本的に変るところはない。

コジオール貸借対照表理論の特徴は、成果確定までの過程に集約されよう。つまり、収支として実質財運動のプロセスを収支的運動貸借対照表独自で把握・表示することであって、この点が、シュマーレンバッハ、ワルプをしのぐといえる。この収支的運動貸借対照表がシュマーレンバッハ、ワルプ流の貸借対照表の利用可能性をも包摂しているのである。

また、コジオール理論は簿記による規定関係が強いことから、その関係の枠内で論理一貫性は満たされるが、逆にそのことは、コジオール理論を限界づけ、実践的要請から来る諸問題が必ずしもこの論理内に納めきれなくなつて、そのことを論理の枠外の貸借対照表利用者の意思に委ねるのである。

ミュンスターマンは、理論の正当性判断を1. 貸借対照表目的設定の妥当性、2. 論理斉合性、3. 実践可能性の三点に置いて、動的貸借対照表理論の妥当性を論証している¹⁾。ミュンスターマンによるとコジオール理論も当然正当化されることになると思われると思われるが、これについての吟味は別の機会に行いたい。

注 1) Vgl. Münsterman, Hans : Dynamische Bilanz : Grundlagen, Weiterentwicklung und Bedeutung in der neuesten Bilanzdiskussion. Z.f.h.F. 18Jg. 1966 S.S. 528~531