

ワルプ成果計算論の検討

—財務的貸借対照表論の萌芽—

齋 藤 真 哉

1 序

ドイツの資金会計論が運動貸借対照表論というかたちで展開されたことは、周知のところである。そして運動貸借対照表論として展開された文献のなかで、ワルプの『財務的貸借対照表論¹⁾』は、とりわけその重要性が強調されている²⁾。このワルプの財務的貸借対照表論は、「計算構造論的な接近にのみ固執することに物足りなさを感じ、財務諸表とりわけ貸借対照表から、より意味のある情報を抽出しようとして³⁾」展開されたものであると説明されている。と共に、財務的貸借対照表論を展開するに先き立ってワルプがなした計算構造論的接近、即ちワルプの成果計算論の展開のなかに、財務的貸借対照表論が展開される素地が既に存在していることが示唆されている⁴⁾。

そこで我々は、本小論においてワルプの成果計算論を財務的貸借対照表論展開への繋がりという観点から検討し、その成果計算論に内在する財務的貸借対照表論の萌芽を明らかにしたい。それにより成果計算論から財務的貸借対照表論へ結び付く必然性を示すことにする。

- 1) Ernst Walb, Finanzwirtschaftliche Bilanz, 2. Aufl., Duisburg, 1947年.
- 2) Karl Käfer, Kapitalfußrechnungen; Funds Statement, Liquiditätsnachweis, Bewegungsbilanz als dritte Jahresrechnung der Unternehmung, Stuttgart, 1967年, 18~20頁参照.
- 3) 新田忠誓, 動的貸借対照表原理, 国元書房, 昭和62年, 8頁.

- 4) 瓶子長幸, ワルブ貸借対照表論の検討～『公私経営の成果計算論』を中心にして～, 専修経営学論集, 第33号, 昭和57年3月, 214～215頁参照.

2 ワルブの基本的会計思考

ワルブは, 経営の経済活動を理解するに際し, 経営と交換取引の場である市場との関係に着目し, かかる取引活動を会計理論構築の出発点となしている。ワルブは会計における取引の位置づけを, フィッシャーの著『貨幣の購買力⁵⁾』における論述を参考にして, 次のように説明している⁶⁾。

取引は給付 (Leistung) の発生を意味する。そして取引には, 反対給付たる収支 (Zahlung) 即ち貨幣の流れが, 給付の流れの対流として存在する。従って, 経営活動は, 給付の流れと収支の流れの上に構築される。そこでまた, これら2つの流れが, 会計の基礎を形成している, と。

即ち, ワルブは経営活動を支える取引を給付の流れと収支の流れに基づいて把握するのである。経営活動を反映すべき会計の構造もまた, 給付の流れと収支の流れを基礎とする, と考えるのである。重要なことはワルブが会計を2つのフローで捉えようとしていることであり, 言わば, こうした考え方がワルブの基本的思考と呼べるものである。

ワルブはこの基本的思考に基づいて, 即ち給付と収支という2つの側面から, 二元的に会計理論を構築しようと試みている⁷⁾。

まず給付を取り上げることにする。成果計算は, 経営の経済活動の結果を明らかにすることを目的としている。この経済活動は取引のために給付を作り出すという任務を有しており, かかる任務を遂行するために類似の給付が市場から取り出され, 費消される。このように経営の経済的 (積極的) 給付が, 他の経営の (消極的) 給付によってのみ獲得されるならば, 経営の経済活動の結果即ち成果は, 生産と費消の対照により, 換言すれば積極的経営給付と消極的経営給付の対照により得られる。従って, 成果計算上積極的要素と消極的要素が存在するのであり, 前者は収益 (Ertrag), 後者は費用 (Aufwand) と称せられる。

既述のように、ワルブは経営の交換経済的取引に基づいて理論構築を行おうとしているため、成果計算は交換経済的な給付取引より生じると考えている。しかしながら、かかる取引全てが成果計算に関係するわけではない。ワルブは、全ての交換経済的給付取引を、成果計算に関係するところの成果作用的 (erfolgswirksam) 給付事象と、成果計算に関係しないところの成果非作用的 (erfolgsunwirksam) 給付事象とに分類するのである。

この成果作用的給付事象と成果非作用的給付事象の分類、並びに収益・費用との関係について、次のように説明が加えられる。交換経済的給付取引は、等しい種類で返済しなければならない給付事象であるところの貸借 (Leihe)⁸⁾ と、売買 (Kauf) に分けられる。貸借は所有関係における一時的移転に過ぎず、成果計算には関係がない。即ち、成果非作用的給付事象である。それに対して売買は、結果として収支が必ず生じる給付事象である。そして、それが経営から出ていく給付である場合には、積極的成果要素、即ち収益である⁹⁾。それが経営へ入ってくる給付である場合には、(イ) 即時の消費、もしくは(ロ) 漸時的消費であるのか、あるいは(ハ) 永続する使用、即ち所有¹⁰⁾であるかが問題となる。(ハ) の永続する使用である場合には、成果非作用的給付事象に含められる。

以上から、給付面において成果要素として収益要素と費用要素が存在し、従って成果計算は収益 - 費用計算を意味することが明らかにされた。なお、ワルブは費用及び収益を次のように定義している。「費用とは、当該経営におけるある成果期間中に考慮の対象となる価値犠牲 (Werteopfer) の全てである。¹¹⁾」そして、「収益とは、ある成果期間中に考慮の対象となる価値発生 (Wertentstehungen) の全てである。¹¹⁾」

一方、収支については次のように考えられている。取引を収支の面から観察するならば、基本的には、現金取引あるいは信用取引として把握することができる。現金取引を即時的 (sofortig) 収支とすれば、信用取引は将来的 (zukünftig) 収支と考えることができる。将来的収支については、債権・債務が生じた時に、給付に対する反対給付と見なすことができる。そこで現金取引 (即時

的収支)及び信用取引(将来的収支)を、給付に対する反対給付という意味において、「本来の収支(“die” Zahlung)」と見なすことは正しいと説明されるのである。

即時的収支と将来的収支を同一の収支概念で捉えるならば、取引事象は次のような対立関係で示されることとなる¹²⁾。給付の入(即ち、消極的給付)と収支の出(即ち、支出)との対立、並びに給付の出(即ち、積極的給付)と収支の入(即ち、収入)との対立である。取引事象についてかかる対立関係が認められるということは、取引事象に関して、一方の側面が他方の側面の別の表現に過ぎないことを示している。そこでワルブは、まずは成果非作用的要素を度外視するならば、「会計が二重の方法により成果を表示する可能性を有している¹³⁾」と帰結するのである。換言すれば、ワルブは、成果作用的交換経済的給付それ自体を貨幣額で記帳することによって成果が計算されると共に、給付から生じる収支を記帳することによってもまた成果が計算されることを示唆しているのである。

但し、実際の経営の経済的事象は、交換経済的事象だけに限られるものではない。希ではあるが、現物返済が存在しうるし、給付に関係のない収支の流れも存在する。加えて、過誤記帳により生じる振替もまた存在しうる。しかしながら、ワルブはこれらの諸事象に阻害されることなく、二重の方法による成果計算は成立すると結論する¹⁴⁾。その証明は、次節以下に譲ることとする。

以上、取引事象の給付面と収支面について、成果計算との拘わりにおいてワルブの考え方を概観してきた。なおワルブは、給付面及び収支面を計算上表示したものを、それぞれ給付系列(Leistungsreihe)及び収支系列(Zahlungsreihe)と名付けるのである。それぞれの系列の諸勘定は、次に例示する¹⁵⁾。

・給付系列の諸勘定

1. 有形財及び無形財に関する諸勘定。

商品勘定、機械勘定、建物勘定、有価証券勘定、特許権勘定、等。

2. 役務給付に関する諸勘定。

手数料勘定、保険料勘定、運送料勘定、等。

3. 労務に関する諸勘定.

給料勘定, 賃金勘定.

4. 資本利用に関する諸勘定.

利子・社債発行差益・社債発行差損勘定, 手形割引料・売上仕入割引勘定, 貸借料・地代勘定.

5. その他の費用・収益に関する諸勘定.

税金勘定, 現金不足勘定, 等.

・収支系列の諸勘定

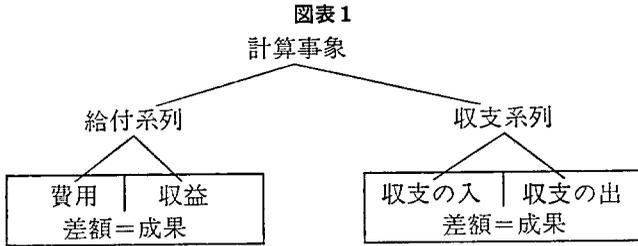
現金勘定, 売掛金・買掛金勘定, 受取手形・支払手形勘定, 貸付金・借入金勘定, 資本勘定.

- 5) Irving Fisher, *The Purchasing Power of Money, Its Determination and Relation to Credit, Interest and Crises*, New York, 1911 年.
- 6) Ernst Walb, *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe; Eine Grundlegung*, Berlin/Wien, 1926 年, 42 頁参照.
戸田博之訳, ワルブ損益計算論(上巻), 千倉書房, 昭和 57 年, 24 頁参照.
- 7) ここでの説明は, 次の箇所に基づいている. Ernst Walb, 前掲書, 28~54 頁.
前掲訳書, 8~37 頁参照.
- 8) 例えば, 貸付金や借入金といった債権・債務の発生・消滅である.
- 9) 経営が生み出した給付こそが出ていくのであるから, 出ていく給付が積極的成果要素とされるのである.
- 10) 例えば, 土地が考えられる.
- 11) Ernst Walb, 前掲書, 41 頁. 前掲訳書, 23 頁参照.
- 12) ここでは成果非作用的要素は度外視されている.
- 13) Ernst Walb, 前掲書, 45 頁. 前掲訳書, 27 頁参照.
- 14) Ernst Walb, 前掲書, 50~51 頁参照. 前掲訳書, 33~34 頁参照.
- 15) Ernst Walb, 前掲書, 57 頁. 前掲訳書, 41 頁参照.

3 成果計算の具体例 (1) 一戻し計算及び追加計算の必要がない場合一

取引事象を給付面と収支面の二面で把握することにより, まず給付面で計算されると考えられた成果が収支面においても計算される可能性があることを,

ワルブは示した。一方の側面は、他方の側面の別の表現に過ぎないのである。そこでワルブは、給付系列と収支系列における期間成果計算を図表¹⁶⁾のように纏めるのである。この図表1は、成果計算の二面性をよく表わしている：



ワルブは、かかる成果計算を複式簿記との有機的結び付きに基づいて理解しようするのである。本節及び次節では、成果計算の二面性を具体的数値例を用いて、複式簿記に基づき証明することとする¹⁷⁾。

給付系列と収支系列の考え方を複式簿記の構造に基づいた表現、即ち仕訳により示すならば、生じうる事象として次の4つが考えられる。

事象 1. 現金もしくは信用取引として示される給付。

借方；収支系列	貸方；給付系列，または
借方；給付系列	貸方；収支系列

事象 2. 他の給付によって返済される給付，即ち現物返済もしくは直接の給付返済。

借方；給付系列	貸方；給付系列
---------	---------

事象 3. 現金信用取引。

借方；収支系列	貸方；収支系列
---------	---------

事象 4. 振替。

借方；収支系列	貸方；収支系列，
借方；給付系列	貸方；給付系列，
借方；収支系列	貸方；給付系列，
借方；給付系列	貸方；収支系列

両系列における成果計算を上記事象1~4を用いて公式として示すならば、

次のようになる。以下の公式では成果計算が給付系列と収支系列のそれぞれで行われていることが示され、それぞれの結果が一致することが明らかにされている。

給付系列		収支系列
〔事象 1 の給付記帳 (貸方)〕 -〔事象 1 の給付記帳 (借方)〕 +〔事象 2 の給付記帳 (貸方)〕 -〔事象 2 の給付記帳 (借方)〕 +〔事象 4 の給付記帳 (貸方)〕 -〔事象 4 の給付記帳 (借方)〕	} = {	〔事象 1 の収支記帳 (借方)〕 -〔事象 1 の収支記帳 (貸方)〕 +〔事象 3 の収支記帳 (借方)〕 -〔事象 3 の収支記帳 (貸方)〕 +〔事象 4 の収支記帳 (借方)〕 -〔事象 4 の収支記帳 (貸方)〕

そこで以下、具体的数値例を用いて両系列における成果計算を観察することにする。

《数値例》¹⁸⁾

- 1) 資本の元入れ, 5,000.

借方; 現金	5,000	貸方; 資本金	5,000
--------	-------	---------	-------
- 2) 借入れ, 10,000.

借方; 現金	10,000	貸方; 借入金	10,000
--------	--------	---------	--------
- 3) 商品の現金仕入れ, 10,000.

借方; 商品	10,000	貸方; 現金	10,000
--------	--------	--------	--------
- 4) 商品の現金売り, 6,000.

借方; 現金	6,000	貸方; 商品	6,000
--------	-------	--------	-------
- 5) 商品の掛売り, 6,000.

借方; 売掛金	6,000	貸方; 商品	6,000
---------	-------	--------	-------
- 6) 利子の支払い, 1,000 を誤って商品の現金仕入れとして記帳.

借方; 商品	1,000	貸方; 現金	1,000
--------	-------	--------	-------
- 7) 借入金の返済, 4,000.

借方; 借入金	4,000	貸方; 現金	4,000
---------	-------	--------	-------
- 8) 売掛金の回収, 3,000.

借方; 現金 3,000 貸方; 売掛金 3,000

9) 過誤記帳 6) の修正.

借方; 支払利子 1,000 貸方; 商品 1,000

10) 手数料の支払いとしての商品提供, 100.

借方; 支払手数料 100 貸方; 商品 100

兩系列の成果計算を複式簿記との有機的結び付きに基づいて明らかにするために、数値例の 1)~10) で示された仕訳を各勘定へ転記して示すこととする。それは図表 2⁹⁾によりなされる。なおお目的的な範囲内で単純化するために、仕訳の相手勘定の記入は省略されている。

図表 2 は、成果が 2 つのフローの計算のそれぞれにより計算されることを示している。また成果計算を行うためには何等特別な勘定を必要としないことも理解される。しかし、実際に複式簿記上成果計算を行う場合には、2 つに勘定が重要となる。損益勘定 (Gewinn-und Verlustkonto) と残高勘定 (Bilanz-

図表 2

給付系列				収支系列			
商品				現金			
3) 10,000	4) 6,000	1) 5,000	3) 10,000	2) 10,000	6) 1,000	4) 6,000	7) 4,000
6) 1,000	5) 6,000	4) 6,000	8) 3,000	売掛金			
	9) 1,000	9) 1,000		5) 6,000	8) 3,000	借入金	
	10) 100	10) 100		7) 4,000	2) 10,000	資本金	
支払利子				資本金			
9) 1,000				1) 5,000			
支払手数料				収入(借方合計) 34,000			
10) 100				支出(貸方合計) 33,000			
収益 (貸方合計) 13,100				成果 1,000			
費用 (借方合計) 12,100				成果 1,000			
成果 1,000				成果 1,000			

↑ 成果の一致 ↑

konto) である。給付系列の諸勘定の残高が損益勘定に集計され、収支系列の諸勘定の残高が残高勘定に集計されるのである。言わば、損益勘定及び残高勘定は、それぞれ給付系列及び収支系列の要石である。そして当該両勘定における成果計算の結果が一致することも、必然であると理解できる。

ワルブは、損益勘定が成果諸要素を総括するものであることと共に、残高勘定が収支系列の諸勘定の残高を総括するものであることによって、残高勘定もまた必然的に成果計算の1つの道具たりうることを強調する。そして更に、複式簿記が単に記録だけが複式なのではなく、成果計算もまた複式であることを導き出したのである。

16) Ernst Walb, 前掲書, 52頁参照。前掲訳書, 36頁参照。

17) 本節及び次節の論述は、以下の箇所に基づいて行っている。

Ernst Walb, 前掲書, 59~80頁。前掲訳書, 43~68頁参照。

18) Ernst Walb, 前掲書, 60頁に示されている数値例に、資本の元入れを加えた数値例である。

19) Ernst Walb, 前掲書, 61頁参照。前掲訳書, 45頁参照。

この図表において、商品勘定における過誤記帳6)の金額及びその修正9)の金額の取り扱いに興味深い。商品勘定の借方に記帳された6)の金額1,000は費用に含められ、貸方に記帳された9)の金額1,000は収益に含められているのである。この取り扱いから、修正についてのワルブの考え方を窺い知ることができる。修正された金額をその修正の対象となった金額のマイナスとしてではなく、むしろ新たに生じた取引として扱っているのである。この扱いは、後に行う戻し計算についての検討にとって有意である。

4 成果計算の具体例(2) 戻し計算及び追加計算の必要がある場合一

前節では、給付系列及び収支系列から同一の成果が計算されることが証明された。しかし今日の期間成果計算を考える場合、先の数値例のように成果作用的事象が全てその計算期間の成果に属するという仮定は通常妥当しない。費用・収益についてその計算期間に属すると考えられる以上に過大に記帳されていたり、反対に過小に記帳されていたりするからである。ワルブは、これらを過大記帳(zuviel Verbuchte)及び過小記帳(zuwenig Verbuchte)と呼ぶ。

期間の成果を正しく計算するためには、過大記帳及び過小記帳の問題を解決しなければならない。

まず費用の過大記帳についてであるが、「給付の入-収支の出」であって当該期間に費消されなかった部分が、費用の過大記帳部分である。この過大部分を収益-費用計算から除去するために、過大記帳部分について給付系列の勘定の貸方に記帳が行われ、過大記帳部分が相殺される。そして残高勘定に振り替えられることとなる借方項目が生じる。この借方項目は、収支系列の数値に対して、戻し計算された支出 (zurückverrechnete Ausgaben) として現われる。

次に収益の過大記帳についてであるが、これは「給付の出-収支の入」であって当該期間に収益とならない部分である。この過大記帳部分を収益-費用計算から除去するために、過大記帳部分について給付系列の勘定の借方に記帳が行われ、過大記帳部分が相殺される。そして、残高勘定に振り替えられることとなる貸方項目が生じる。この貸方項目は、収支系列の数値に対して、戻し計算された収入 (zurückverrechnete Einnahmen) として現われる。

続いて費用の過小記帳の処理についてである。この場合、給付系列の勘定の借方に収益-費用計算に含めるために過小部分が記帳される。そして一方において、残高勘定に振り替えられることとなる貸方項目が生じる。この貸方項目は、収支系列の数値に対して、追加計算された支出 (nachverrechnete Ausgaben) として現われる。

最後に収益の過小記帳の場合の処理についてであるが、この場合、給付系列の勘定の貸方に収益-費用計算に含めるために過小部分が記帳される。そして一方において、残高勘定に振り替えられることとなる借方項目が生じる。この借方項目は、収支系列の数値に対して追加計算された収入 (nachverrechnete Einnahmen) として現われる。

上記の過大記帳及び過小記帳についての修正手続きを、具体的な数値例を設けて示すこととする。費用・収益の過大記帳及び過小記帳が存在する場合、言わば通常の期間成果計算の場合における、給付系列及び収支系列による成果計算の二重性を明らかにすることが目的である。なお既述の通り過大記帳の修正

により残高勘定へ振り替えられることとなる項目が生じるが、我々にかかる項目を両系列の成果計算をより明確化するための便宜上、直接に残高勘定へ振り替えることをせずに、過小記帳の修正の場合と同様に一度収支系列の勘定を設けることとする。そしてそれらの勘定を「《修正の対象となった給付系列の勘定科目》」という形で示すこととする。

《数値例》²⁰⁾

1) 資本の元入れ, 5,000.

借方; 現金	5,000	貸方; 資本金	5,000
--------	-------	---------	-------

2) 借入れ, 10,000.

借方; 現金	10,000	貸方; 借入金	10,000
--------	--------	---------	--------

3) 商品の掛仕入れ, 16,000.

借方; 商品	16,000	貸方; 買掛金	16,000
--------	--------	---------	--------

4) 備品の購入, 12,000.

借方; 備品	12,000	貸方; 現金	12,000
--------	--------	--------	--------

5) 商品の現金売り, 17,000.

借方; 現金	17,000	貸方; 商品	17,000
--------	--------	--------	--------

6) 土地の購入, 9,000.

借方; 土地	9,000	貸方; 現金	9,000
--------	-------	--------	-------

7) 貸付け, 8,000.

借方; 貸付金	8,000	貸方; 現金	8,000
---------	-------	--------	-------

8) 利子の支払い, 800.

借方; 支払利子	800	貸方; 現金	800
----------	-----	--------	-----

9) 利子の受け取り, 1,000.

借方; 現金	1,000	貸方; 受取利子	1,000
--------	-------	----------	-------

~~~~~  
(決算整理事項及び決算振替)

10) 備品の減価償却, 4,000.

|          |       |        |       |
|----------|-------|--------|-------|
| 借方; 《備品》 | 8,000 | 貸方; 備品 | 8,000 |
|----------|-------|--------|-------|

## (費用の過大記帳の修正)

- 11) 土地 (費用部分なし).

|          |       |        |       |
|----------|-------|--------|-------|
| 借方; 《土地》 | 9,000 | 貸方; 土地 | 9,000 |
|----------|-------|--------|-------|

## (費用の過大記帳の修正)

- 12) 商品の期末在高, 7,000.

|          |       |        |       |
|----------|-------|--------|-------|
| 借方; 《商品》 | 7,000 | 貸方; 商品 | 7,000 |
|----------|-------|--------|-------|

## (費用の過大記帳の修正)

- 13) 貸付金に関する前受利子, 300.

|          |     |            |     |
|----------|-----|------------|-----|
| 借方; 受取利子 | 300 | 貸方; 《受取利子》 | 300 |
|----------|-----|------------|-----|

## (収益の過大記帳の修正)

- 14) 借入金に関する未払利子, 200.

|          |     |          |     |
|----------|-----|----------|-----|
| 借方; 支払利子 | 200 | 貸方; 未払利子 | 200 |
|----------|-----|----------|-----|

## (費用の過小記帳の修正)

- 15) 土地に関する未収賃貸料, 250.

|           |     |         |     |
|-----------|-----|---------|-----|
| 借方; 未収賃貸料 | 250 | 貸方; 賃貸料 | 250 |
|-----------|-----|---------|-----|

## (収益の過小記帳の修正)

- 16) 諸勘定の貸借差額の損益勘定及び残高勘定への振替 (仕訳は省略).

各取引の仕訳を各勘定に転記したものが、図表 3<sup>21)</sup>である。図表 3 において、追加計算 (即ち、過小記帳の修正) により生じる反対勘定は計算勘定 (Verrechnungskonten) と呼ばれている。この計算勘定は、未だ計上されていなかった収入及び支出を受け入れる勘定として、収支系列の諸勘定に含められることとなる。

そして、図表 3 において明らかなように、費用及び収益の過大記帳及び過小記帳が存在する場合においても、戻し計算及び追加計算という手続きを経ることによって、二重の方法による成果計算が達成されるのである。前節の数値例の場合と同様に、給付系列及び収支系列のそれぞれにおいて、換言すれば損益勘定及び残高勘定のそれぞれにおいて計算された成果は、一致するのである。

なお、給付系列の結果を集計するところの損益勘定を計算書として表わした

図表 3

| 給付系列 |               |     |               | 収支系列   |               |        |               |
|------|---------------|-----|---------------|--------|---------------|--------|---------------|
| 商品   |               |     |               | 現金     |               |        |               |
| 3)   | 16,000        | 5)  | 17,000        | 1)     | 5,000         | 4)     | 12,000        |
| 損益   | 8,000         | 12) | 7,000         | 2)     | 10,000        | 6)     | 9,000         |
|      | <u>24,000</u> |     | <u>24,000</u> | 5)     | 17,000        | 7)     | 8,000         |
| 備品   |               |     |               | 9)     | 1,000         | 8)     | 800           |
| 4)   | 12,000        | 10) | 8,000         |        |               | 残高     | 3,200         |
|      |               | 損益  | 4,000         |        | <u>33,000</u> |        | <u>33,000</u> |
|      | <u>12,000</u> |     | <u>12,000</u> | 貸付金    |               |        |               |
| 土地   |               |     |               | 7)     | 8,000         | 残高     | 8,000         |
| 6)   | 9,000         | 11) | 9,000         | 買掛金    |               |        |               |
| 支払利子 |               |     |               | 残高     | <u>16,000</u> | 3)     | <u>16,000</u> |
| 8)   | 800           | 損益  | 1,000         | 借入金    |               |        |               |
| 14)  | 200           |     | <u>1,000</u>  | 残高     | <u>10,000</u> | 2)     | <u>10,000</u> |
|      | <u>1,000</u>  |     |               | 資本金    |               |        |               |
| 受取利子 |               |     |               | 残高     | <u>5,000</u>  | 1)     | <u>5,000</u>  |
| 13)  | 300           | 9)  | 1,000         | <計算勘定> |               |        |               |
| 損益   | 700           |     | <u>1,000</u>  | 未払利子   |               |        |               |
|      | <u>1,000</u>  |     |               | 残高     | <u>200</u>    | 14)    | <u>200</u>    |
| 賃貸料  |               |     |               | 未収賃貸料  |               |        |               |
| 損益   | <u>250</u>    | 15) | <u>250</u>    | 15)    | <u>250</u>    | 残高     | <u>250</u>    |
|      |               |     |               | <備品>   |               |        |               |
|      |               |     |               | 10)    | <u>8,000</u>  | 残高     | <u>8,000</u>  |
|      |               |     |               | <商品>   |               |        |               |
|      |               |     |               | 12)    | <u>7,000</u>  | 残高     | <u>7,000</u>  |
|      |               |     |               | <受取利子> |               |        |               |
|      |               |     |               | 残高     | <u>300</u>    | 13)    | <u>300</u>    |
|      |               |     |               | <土地>   |               |        |               |
|      |               |     |               | 11)    | <u>9,000</u>  | 残高     | <u>9,000</u>  |
|      |               |     |               | 残高     |               |        |               |
|      |               |     |               | 現金     | 3,200         | 買掛金    | 16,000        |
|      |               |     |               | 貸付金    | 8,000         | 借入金    | 10,000        |
|      |               |     |               | <商品>   | 7,000         | 資本金    | 5,000         |
|      |               |     |               | <備品>   | 8,000         | <受取利子> | 300           |
|      |               |     |               | <土地>   | 9,000         | 未払利子   | 200           |
|      |               |     |               | 未収賃貸料  | 250           | 利益     | 3,950         |
|      |               |     |               |        | <u>35,450</u> |        | <u>35,450</u> |

| 損益   |              |      |              |
|------|--------------|------|--------------|
| 備品   | 4,000        | 商品   | 8,000        |
| 支払利子 | 1,000        | 受取利子 | 700          |
|      |              | 賃貸料  | 250          |
| 利益   | <u>3,950</u> |      |              |
|      | <u>8,950</u> |      | <u>8,950</u> |

成果の一致

ものが損益計算書であり、収支系列の結果を集計するところの残高勘定を計算書として現わしたものが貸借対照表である。従って、以上の成果計算についてのワルプの説明は、複式簿記との有機的結び付きにより、損益計算書と貸借対照表において成果が二重に計算されることを証明したものにほかならないのである。

- 20) ワルプが示している数値例 (Ernst, Walb, 前掲書, 75 頁, 前掲訳書, 61~62 頁及び Ernst Walb, Die Bilanz als Mittel der Erfolgsrechnung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 第 1 巻第 1 号, 1924 年, 40 頁) を参照して、筆者が作成した数値例である。
- 21) Ernst Walb, 前掲書, 75~78 頁参照。前掲訳書, 62~66 頁参照。Ernst Walb, 前掲論文, 40~41 頁参照。成果計算を考える場合、損益勘定並びに残高勘定へ振り替えられる金額は、各勘定の貸借差額である必要はなく、むしろ各勘定の内容がそのまま即ち取引金額全てを振り替えられること (取引高振替 (Umsatzübertragung)) に成果計算の本質が存するように思われる。即ちここでは実際の簿記手続きに合うように貸借差額振替で例示されているが、そこで行われる成果計算の内容は、取引高振替による場合の成果計算に他ならないのである。なおワルプ自身は、取引高振替と貸借差額振替の両方の数値例を示して、取引高振替であるのか貸借差額振替であるのかは、数値上重要ではないと述べている (Ernst Walb, 前掲書, 61~68 頁参照, 前掲訳書, 46~53 頁参照)。

## 5 ワルプ成果計算論に内在する財務的貸借対照表論の萌芽

給付系列及び収支系列からそれぞれ導き出される計算書について、ワルプは次のように説明を行っている<sup>22)</sup>。即ち、給付系列の計算上の表示を行う場合、その計算書 (損益計算書) は成果源泉に従って区分表示<sup>23)</sup>される。この損益計算書は、かかる区分表示によって収支が何のために (wofür) なされたのかを明らかにする。それに対し、収支系列の計算上の表示を行う場合、その計算書 (貸借対照表) は収支行為の種類に従って区分表示<sup>23)</sup>する。この貸借対照表は、収支がどのように (wie) なされたのかを、即ち即時的収支であるのか、あるいは将来的収支であるのか、または他の何等かの形態による収支であるのかを明らかにする、と。

従ってワルブの成果計算論において財務的貸借対照表論へと発展しうる萌芽として注目すべきところは、収支系列から導き出されてくる残高勘定、即ち貸借対照表の性格であると言える。我々は、収支がどのようになされたのかを示す貸借対照表について以下検討を加えることとする。戻し計算及び追加計算が必要とされる場合が通常であるから、戻し計算及び追加計算による修正を受けた後のワルブのピランツ・シェーマを図表 4<sup>24)</sup>にて示す。このワルブのピランツ・シェーマを吟味することにより、ワルブの貸借対照表観が明らかにされる。

図表 4 ワルブのピランツ・シェーマ  
貸借対照表

|                                |                              |
|--------------------------------|------------------------------|
| 1. 収支系列の内容<br>(例) 現金、債権        | 1. 収支系列の内容<br>(例) 債務、資本      |
| 2. 戻し計算された支出<br>(例) 商品、機械、前払費用 | 2. 戻し計算された収入<br>(例) 前受収益     |
| 3. 追加計算された収入<br>(例) 未収収益       | 3. 追加計算された支出<br>(例) 未払費用、引当金 |

まず、借方と貸方の両側に示されている収支系列の内容であるが、これらは給付に対する反対給付という意味における「本来の収支」である。先に例示された収支系列の諸勘定がこれに該当する。ここで言う収支とは、即時的収支である現金収支のみならず、将来的収支である債権及び債務の発生・消滅をも含んだ概念である。現金収支の概念を債権及び債務の発生・消滅の範囲にまで拡張したという意味において、「拡張された (erweitert)<sup>25)</sup>収支概念」を採用しているのである。換言すれば、債権の発生を現金収入と同一のものと見なし、債務の発生を現金支出と同一のものと見なすということである。そして、貸借対照表に示される金額は各勘定の残高であるから、借方に示される収支系列の内容とは正味の収入を意味し、貸方に示される収支系列の内容とは正味の支出を意味することとなると考えられる。

次に、戻し計算された支出及び戻し計算された収入について吟味してみよう。これらは、収益ないし費用の過大記帳部分についての修正計算(戻し計算)により生じるものである。従ってこれらの金額は、給付系列において計算される

こととなる。そこで戻し計算された支出及び戻し計算された収入については、次のように解釈することができる。戻し計算された支出の場合、給付に対する反対給付として支出が行われた時点において、その給付の全てが費用として認識される。そして期末において、費消されなかった部分に相当する給付が、改めて生じたと考えるのである。給付の発生、即ち給付の出に対して、収支の入、即ち収入が対立する。従って、戻し計算された支出は収入と見なされると考えることができる。例えば、期末において商品在高が7,000であるならば、商品という形態の収入が7,000あったと解するのである。戻し計算された収入の場合も同様に考えられる。一度出て行った給付が改めて入ってきたと考えられ、給付の入には収支の出、即ち支出が対立するのであるから、戻し計算された収入は支出と見なされると考えることができる。要するに、戻し計算された支出は収入のプラスであり、戻し計算された収入は支出のプラスであると考えられるのである<sup>26)</sup>。

最後に追加計算された収入及び追加計算された支出についてであるが、これらは正にそれぞれ収入及び支出として記帳されたものである。追加計算の手続きにより生じる計算勘定が未だ計上されていなかった収入と支出を受け入れるものであるという理由により、収支系列の諸勘定に含められることは、前節において既に示したところである。

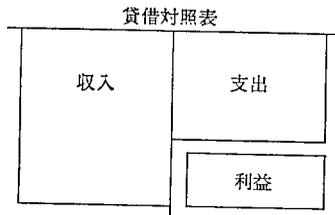
戻し計算により生じる諸勘定や追加計算により生じる計算勘定を収支系列の諸勘定に含めた上で、上述の意味するところをワルブは次のように端的に表現している。即ち、「収支系列の諸勘定の残高は最終的に残っている収入もしくは支出であり、戻し計算された支出は収入となり、その逆もまたしかりである(戻し計算された収入は支出となる)から、残高勘定(即ち、貸借対照表)においては修正された収入・支出計算(richtiggestellte Einnahme-und Ausgaberechnung)が成立するのである。<sup>27)</sup>」と。

貸借対照表においては、借方を収入、貸方を支出としてそれぞれ統一的に把握することにより、借方と貸方の比較を意味することとなる収入・支出計算が行われるのである。

ワルブが貸借対照表の借方及び貸方をそれぞれ統一的に収入及び支出として把握していることに関しては、貸借対照表の借方を意味する積極 (Aktiva) と貸方を意味する消極 (Passiva) の概念についてのワルブの説明からも指摘しうる。ワルブは、積極と消極の概念を説明するに当たり、積極と消極の概念に戻し計算項目及び追加計算項目が含まれることを指摘した後、積極及び消極の概念としてそれぞれ収入及び支出という表現が最も優れていると述べているのである<sup>28)</sup>。

貸借対照表の借方が収入、貸方が支出として統一的に把握されているということが、以上の吟味から明らかにされた。かかる貸借対照表の性格を我々なりに極めて単純に図示するならば、図表 5 となる。

図表 5



この図表 5 は、重要なことを示唆する。それは、収支概念が先に述べた「拡張された収支概念」よりも更に拡張され、貸借対照表項目の全てをその範囲に含めていることである。先の拡張された収支概念において、債権及び債務の発生・消滅を現金収支と同一であると見なすと説明された。収支概念が貸借対照表項目の全てにまで拡張されたということは、全ての貸借対照表項目を現金収支と同一であると見なすことにほかならない。

そこで、更に拡張された現金収支概念のもとで、貸借対照表の借方は現金収支の入、即ち現金の増加 (プラス要素) として、貸方は現金収支の出、即ち現金の減少 (マイナス要素) として理解することができる。ワルブの貸借対照表で行われる収入・支出計算は、かかる意味において現金増減計算を意味すると考えられる。その計算の結果として正味の現金プラスであれば利益であり、正

味の現金マイナスであれば損失である。

通説では、ワルプの成果計算論における貸借対照表は、期末における在高を示していると説明されている<sup>29)</sup>。即ち、ストックの概念で理解されようとしているのである。しかしながら、ワルプが証明した成果計算は二重の方法のいずれにせよフローの計算でしかないことが、そして損益計算書及び貸借対照表は成果計算にとって不可欠ではないことが想起されるべきである（3節参照）。両系列のそれぞれの計算を集約したものとして、損益計算書が各項目毎の給付の正味のフローを示し、貸借対照表が各項目毎の収支の正味のフローを示すに過ぎないのである。ワルプの考える貸借対照表における成果計算では、期末に何がどれだけ存在しているかに関心があるのではなく、期間中における広義の現金の増減こそが重要なのである。故に貸借対照表項目は、期末における在高を表わしているのではなく、その期間中に項目毎に広義の現金が正味どれだけ増加し、または減少したかを表わしているのである。

ワルプの成果計算論における貸借対照表を上記のように性格付けるならば、その貸借対照表が示す内容が単に利益のみならず、広義の現金（即ち、貸借対照表項目全て）の増減運動をも表示する可能性が見出される。このことは、ワルプの成果計算論における貸借対照表それ自体が運動貸借対照表論へと展開されていく必然性を有していることをも示唆するものである。ここに貸借対照表項目の全てを資金という概念で捉えるところの資金的思考の萌芽を、即ちワルプの財務的貸借対照表論の萌芽を、我々は認めるのである。

22) Ernst Walb, 前掲書, 51頁参照。前掲訳書, 34～35頁参照。

23) ここに言う区分表示とは、勘定（項目）の表示を意味している。

24) Ernst Walb, 前掲書, 107頁参照。前掲訳書, 100頁参照。なお、例は筆者が付したものである。

25) ワルプの収支概念もしくは収支計算について「拡張された」という表現は、ワルプ自身が次の論文のなかで用いている。Ernst Walb, Die Erfolgsermittlung auf Grund der Einnahme- und Ausgaberechnung und Bilanz, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 第36巻, 1942年, 139頁以下。

26) 戻し計算された支出及び戻し計算された収入については、それぞれを収入のプラ

ス及び支出のプラスと考える解釈と、それぞれを支出のマイナス及び収入のマイナスと考える解釈が存在しうる。こうした解釈について瓶子教授は、貸借対照表の成果計算機能を論証する場合には後者の解釈を採り、財務的貸借対照表論との結び付きを考える場合には前者の解釈が可能であると論じておられる（瓶子長幸，前掲論文，207～215頁参照）。しかし注27)で引用するワルプ自身の説明等から、その成果計算機能を論証する場合であっても前者の解釈を読み取ることができる。そして前者の解釈を採るが故に、成果計算論から財務的貸借対照表へと結び付く必然性が存在すると筆者は考えるのである。

- 27) Ernst Walb, 前掲書, 75頁. 前掲訳書, 61頁参照. 括弧内は筆者によるものである.
- 28) Ernst Walb, 前掲書, 108～110頁参照. 前掲訳書, 101～103頁参照.
- 29) 例えば, 山下勝治, 損益計算論, 泉文堂, 昭和25年, 186～191頁参照. 瓶子長幸, 前掲論文, 207～213頁参照.

## 6 結び

ワルプは取引を給付の流れと収支の流れで把握し、かかる把握に基づいて会計理論を構築した。給付の流れを集計するのが損益計算書であり、収支の流れを集計するのが貸借対照表である。今一度確認すべきは、損益計算書にせよ、貸借対照表にせよ、共にフローの計算を集約したものであることである。つまり損益計算書は各項目毎の正味の給付のフローを示していると考えることができ、貸借対照表は各項目毎の正味の収支のフローを示していると考えることができる。このように考えるならば、ワルプの成果計算論における貸借対照表はその期間の広義の現金の運動を示していると言えるのではないだろうか。即ち、ワルプの成果計算論における貸借対照表は、運動貸借対照表にほかならないのではないだろうか。無論、ワルプの成果計算の証明が第1期を前提としているため、結果として運動貸借対照表による成果計算を証明したに過ぎないという指摘は受けるであろう。しかし、第2期以降に存在すると考えられる期首在高を期首において生じる収支並びに給付の流れであると解するならば<sup>30)</sup>、この指摘に拘らず上記のことが言いうる。ワルプの財務的貸借対照表論への展開を考える場合、ワルプの基本的会計思考から必然的に貸借対照表での計算がフロー

の計算であり、貸借対照表項目全てをその概念に含むところの広義の現金の増減運動計算であることを導き出すことが有意であると我々は考えたのである。

ワルプが、パウアーの運動貸借対照表論<sup>31)</sup>における資金的思考を困難なく自らの会計理論のなかに取り入れることにより財務的貸借対照表論を展開できた理由は、ワルプの成果計算論のなかに既に運動貸借対照表論の展開としての財務的貸借対照表論への道が開かれていたからであると言える。

30) この場合第1期の利益は、(例えば、資本勘定への振替によって)既に収支系列の金額に属するように処置されていることが前提となる。

31) Walter Bauer, Die Bewegungsbilanz und ihre Anwendbarkeit, insbesondere als Konzernbilanz, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 第20巻, 1926年, 485~544頁.

(一橋大学大学院博士課程)