

第三の収支

松 吉 定 男

1

コジオルは、収入・支出計算での期間成果の算定を説く。そこでは、まず過去・現在・未来のすべての収支が、確定する限りにおいて計算対象になる。過去と現在の収支は、現金収支によって把握される。未来の収支は、「将来の収支」として認識される。ところで、これらの収支の中には、その認識時点以降の成果に関係する収支がある。この収支に関連して、新たに、期間成果算定上保留される収支が考えられる。この新たな収支が、現金収支と「将来の収支」に次ぐ第三の収支である。

2の1

商品の前受代金は、収入・支出計算で現金収入の部に計上される。この時点でのこの収入は、成果算定上過大の収入である。しかしながら、そのための払戻し支出は、事実上起らない。この保留支出は、したがって期間成果算定のため、はじめて収入・支出計算で認識されることになる。もちろん、この保留支出は、現金支出や「将来の支出」と同様に、収入・支出計算の支出の部に計上される。その結果、商品の代金が受けとられた段階では、現金収入と保留支出とが同時に記録されることになるのである。これらの収支の期間成果算定上の効果は、収入・支出計算において相殺され、プラス・マイナス・ゼロとなる。

2の2

商品仕入の際にも、ときとして商品の代金が前渡しされる。また、たとえそれが前渡しでなく商品との引き替えであっても、その時点では成果算定上過大

の支出である。さらにまた、商品の代金が未払のときも、全額支払済のときとかわらない。「将来の支出」が、収入・支出計算の支出の部に計上されるからである。いずれにしても、これらの支出計上時点では、所謂過大な支出がみとめられる。しかしながら、そのための戻し収入はありえない。こゝに、期間成果算定上保留収入が認識されることになる。この保留収入は、もちろん収入・支出計算の収入の部に計上され、棚卸資産としての仕入商品をあらわす。

2の3

保留収支は、「将来の収支」と同様、期間成果算定上はじめて認識される計算収支である。しかしながら保留収支に関する限り、現実の収支は保証されておらない。「将来の収支」は、未来に起こる収支を指し、少なくとも一応裏付けのある収支である。現金収支が何等かの理由で実際に延期され、将来にまわされたときも、それは「将来の収支」である。未来の収支の一部があらかじめ計上されるとしても、それは保留収支とはならず、「将来の収支」として認識される。保留収支概念は、収入・支出計算においても収支残高計算においても、使用可能である。もちろん、その用法に多少の違いはある。こゝでは、解釈の混乱を避けるため、収入・支出計算に限って保留収支概念が用いられている。

3の1

商品の前受代金は、期間成果算定上過大な収入であり、収支残高計算で戻し計算されるとも考えられる。しかし、この戻し計算されたものは、収入であって支出ではない。したがってこゝでは、「戻し収入」が認識されることになる。一方、商品仕入代金が支払われると、期間成果算定上の過大な支出が認識される。仕入代金が未払のときも、将来の支出が繰りあげ計上されるので、同じことがいえよう。こゝでもまた、収支残高計算において戻し計算が行われる。そして、「戻し支出」が計上される。このような考え方は、収支残高計算をして現金収支残高計算とする見解にもとづいている。

3の2

収入・支出計算は、確かに現金収支残高計算に通ずる。したがって、所謂過大な収支が戻し計算されると、その戻し計算は現金収支残高の修正計算と考え

られる。この修正が会計期末に完了すると、収支残高計算でも期間成果が求められることになる。このような収支残高は、会計期末の現金収支残高のほか、期末までに確定した「将来の収支」や「戻し収支」からなっている。この収支残高が一表に表示されると、それがこのケースでの決算貸借対照表である。そこでは、各収支残高が集約され、総括的に期間成果が算出される。決算貸借対照表では、期間成果算定のため、現金収支残高の修正計算が行われていると解釈されるのである。

3の3

もともと、収入・支出計算が期間成果算定のためのものか、現金収支残高算出のためのものかは、会計理論を左右する。しかしながら、成果算定論で現金収支残高計算が論じられるとすれば、それはあまりに作為的で、加工色豊かである。すなわち、収支残高計算に特別な意味付けがなされたことになるからである。ここでは、収支残高にかえて現金残高が意識的に追求されている。このため、この解釈からのコジオル理論への展開はありえない。シュマーレンバッハもワルプも、またコジオルにしても、収入・支出計算から出発して貸借対照表に論及する。この過程で、ワルプは成果算定の足場を収支残高計算に求め、コジオルは、収入・支出計算に直接求めるのである。^①

4

決算貸借対照表は、少なくとも収入・支出計算から導かれるといえる。しかもここでは、期間成果が算出されると考えられるのである。この見解は、ケルナー・シューレに共通している。貸借対照表が成果計算の補助手段とみられたときも、この見解が強調されなかつただけのことである。動態論での貸借対照表成果算定論は、収入・支出計算思考の浸透とともに、次第にクローズ・アップされて来た。この傾向は、シュマーレンバッハ理論よりもワルプ理論に、さらにコジオル理論に一層顕著である。ここに、ドイツ動態論の発展史上におけるひとつの特徴がある。

(以 上)

- ① E. Kosiol , Bilanztheorie, pagatorische. In: *Handwörterbuch des Rechnungswesens*, 1970, f. 287—8.