

## 企業の会計。その平均のとり方

松 吉 定 男

### はじめに

一般には、収益・費用会計から資本会計への損益振替仕訳が、会計期末に行われると考えられている。この仕訳の振替解釈を、コジオルは否定する<sup>1)</sup>。彼によれば、収入・支出会計は、それ自体で収支平均し、収益・費用会計もまた、収益・費用平均会計である。両会計は、反対記帳の関係におかれているが、収入・支出会計は、必ずしも、収益・費用会計を必要としていない。よって、収益・費用会計から収入・支出会計への損益振替仕訳は、考えられないのである。

### 1.

コジオルは、収入・支出会計を、成果算出会計と成果配分会計に分ける<sup>2)</sup>。これに相応じて、収益・費用会計も、成果計算と成果配分の部に二分される。

或る会社が、その生涯を通じて、300,000千円の収入を、また、220,000千円の支出をしたとしよう。この間に、会社は、80,000千円の成果を得たことになる。その80,000千円は、支出の側に、収入超過分として記帳され、成果算出会計がメ切られる。

1) E., Kosiol ; Pagatorische Bilanz, 1976, S. 303.

E., Kosiol ; Buchhaltung als Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung, 1977, S. 134.

2) P. Bilanz, S. 75-7.

Buchhaltung, S. 8-9.

収入	成果算出	支出
成果算出収入 300,000千円	成果算出支出 220,000千円	
	収入超過 80,000	
<u>300,000</u>	<u>300,000</u>	

会社は、成果を出資者に分配する。したがって、成果配分会計では、80,000千円の支払いが記録されることになり、それだけ支出超過が出る。この支出超過分が、収入の側に記入され、配分会計もメ切られる。

収入	成果配分	支出
支出超過 80,000千円	成果配分支出 80,000千円	

成果算出会計の収入超過と成果配分会計の支出超過とは、両会計からなる全体計算で相殺される。このような収支平均成果会計が、全体収支計算である。これは、現金勘定で行われる収支計算に他ならない。

収入	成果会計	支出
成果算出収入 300,000千円	成果算出支出 220,000千円	
	成果配分支出 80,000	
<u>300,000</u>	<u>300,000</u>	

この例で、収益収入が280,000千円、費用支出が、200,000千円とすれば、収益・費用会計では、収益・費用による成果計算で80,000千円の収益超過が出る。これが経営成果であり、費用の側に記入され、成果計算のメ切が行われる。しかしこの成果は、会社の出資者に配分されなくてはならない。したがって、成果も、会社にとって配分費用でしかなく、成果配分計算では費用超過が出る。この結果、収益・費用会計は、一方で収益超過、他方で費用超過を記録し、全体として収益・費用の平均会計となる。

費用	成果計算	収益
成果計算費用 200,000千円	成果計算収益 280,000千円	
収益超過 <u>80,000</u>		
<u>280,000</u>		<u>280,000</u>

費用	成果配分	収益
配分費用 <u>80,000千円</u>	費用超過 <u>80,000千円</u>	

2.

会社の収入が、300,000千円でなく、210,000千円であれば、支出は、220,000千円でなく、210,000千円にとどまらざるを得ない。この差額の10,000千円は、欠損による元金返済支出不足分である。この不足額が、出資金返済予定支出として認識出来れば、収入支出計算上、支出超過としての欠損が、明らかにされる<sup>3)</sup>この欠損が、収入の部に記入されると、収入・支出による成果算出会計は、平均し、メ切られる。

収入	成果算出	支出
成果算出収入 210,000千円	成果算出支出 210,000千円	
支出超過 <u>10,000</u>	出資金 返済予定支出 <u>10,000</u>	
<u>220,000</u>		<u>220,000</u>

非出資者からの欠損填補収入は、成果算出会計の対象であるが、出資者負担によるそれは異なる。出資者から欠損填補収入があると、成果配分会計での収入として扱われる。その結果、この会計で収入超過が生じ、その額が支出の側に記入され、この会計の収支平均が達成される。

3) P. Bilanz, S. 126-7.

収入	成果配分	支出
出資者負担収入 <u>10,000</u> 千円	収入超過 <u>10,000</u> 千円	

収益・費用会計では、収益よりも費用が、10,000千円ほど多額になり、欠損が、ここでも明らかになる。しかしながら、欠損は、出資者によって負担されるため、成果配分上は収益が認識される。この収益超過と先の費用超過とが、相殺されて、収益・費用会計も平均する。

費用	成果計算	収益
成果計算費用 200,000千円	成果計算収益 190,000千円	
	費用超過 <u>10,000</u>	
<u>200,000</u>		<u>200,000</u>

費用	成果配分	収益
収益超過 <u>10,000</u> 千円	配分収益 <u>10,000</u> 千円	

### 3.

収入・支出計算は、出資金返済予定支出の計上によって、全体計算としての本質を失なうことなく、欠損を認識出来る。しかも、この予定支出は、元金全額について、すでにその出資時から、認識可能である。この計算支出の認識・計上は、収入・支出計算をして、出資時より随時メ切可能な全体計算にする。さらに、期間成果算出のための様々な計算収支の導入契機ともなる。この全体計算は、計算の継続を前提とする計算収支の導入によって、一時的にメ切られる期間成果算出会計となる。これに反して、収益・費用会計は、計算期間毎に独立した期間会計にすぎない。

収入・支出による成果配分会計では、成果配分が、将来の支出でもって把

えられる。留保利益は、その後の成果算出会計で、拠出資本と同様に扱われる。その取崩しは、償還収入でもって扱えられる。一方、収益・費用会計における成果配分の部では、期間成果に見合う配分費用が認識される。欠損時には、その期の欠損額に等しい配分収益が、認識計上される。これは、収入・支出計算における配分収入としての償還収入に見合う収益である<sup>4)</sup>。債務免除益は、配分収益でなく、成果計算の部で扱われる。

成果配分会計での配分支出は、この会計での支出超過をもたらす。しかし、この結果は、収入・支出超過分の集合勘定で、成果算出会計の収入超過と対置され、収支平均する<sup>5)</sup>。両収入・支出会計の結果は、通算されると、差引ゼロになるのである。このように、収入・支出会計は、会計年度末の決算毎に収支平均して、次年度に備えることとなる。したがって、次年度開始貸借対照表も、年度初めに収支平均しており、新年度の収入・支出による成果算出を可能にする。収益・費用会計においても、成果計算結果と成果配分結果が、この会計の集合勘定で対置されれば、両者は平均する。収益・費用会計は、収入・支出会計と異なり、次年度に繰越される残額を出さない。収益・費用による計算は、年度毎に完結する。したがって、次年度の成果計算のための保証も、得られていることになる。これらは、すべて、欠損時にも妥当する。しかし、いずれの場合も、このような集合勘定への振替仕訳は、現実に行われていない。事実また、その必要もない。収入・支出会計においても、収益・

4) 欠損が資本（内部留保額を含む）を上回るとき、その超過分のみは、将来の収入でもって扱えられる。資本（内部留保額を含む）の範囲内ならば、償還収入が計上される。これらは、いずれも、計算の継続を前提としてのみ、理解出来る。

5) 次のような解釈も可能であろう。

成果算出会計では、収入超過が支出の部に計上されている。これは、この会計の金額平均を得るためばかりではない。それが、成果算出会計で、配分会計への振替支出になるからと考えられる。成果配分会計での支出超過が、収入の部に計上される理由も、この会計への振替収入があるからに他ならない。もっとも、これらの振替収支は、相殺され、現実の仕訳とはならない。欠損会社では、成果算出会計において、支出超過が出るが、配分会計からの振替収入が考えられる。配分会計では、もちろん、振替支出がみられることになる。これらの収支もまた、現実には、仕訳されない。収益・費用会計での成果計算と成果配分との間には、振替費用と振替収益とがある。しかし、これらもまた、相殺され、その仕訳実務は存在しない。

費用会計においても、成果配分の部の分離は、理論上の方便にすぎないからである<sup>6)</sup>

### おわりに

コジオルは、現金収支と計算収支とからなる収支成果算定論を展開する。この現金収支差額と計算収支差額から、貸借対照表が得られる。これが、現金と資本からなるシュマーレンバッハの貸借対照表である。もちろん、そのビランツ・シューマの未経過項目は、すべて、対資本の関係でなく、現金との関係から導かれている。

コジオルによれば、収入・支出会計は、成果算定と成果配分を含む真の意味での全体計算でなければならない。収入・支出会計が、もっぱら全体成果算出会計であるならば、全体成果の配分以前の会計にとどまらざるを得ない。この点、シュマーレンバッハは、不徹底であった<sup>7)</sup>。ワルプは、二つの集合勘定（残高勘定と損益勘定）のそれぞれに、期間成果を書き込み、収入・支出会計と収益・費用会計相方の平均を得た。しかし、これは、あまりにも独創的であった<sup>8)</sup>

---

6) P. Bilanz, S. 250

7) P. Bilanz, S. 121-2.

8) P. Bilanz, S. 303-4.