

動態論における貨幣的思考と財的思考

—シュマーレンバッハ、ワルフ、
およびコジオールの説によつて—

岐山幸繁

I 序

企業の資本運用過程としての経営活動は、貨幣的側面と財的側面の、二つの側面から把握可能である。すなわち、経営活動は、貨幣的側面においては G (貨幣) — W (財) — G' (貨幣)¹⁾という関連での認識を基礎に、貨幣に始まって貨幣に終るものと考えられ、活動全体は貨幣の流れ(運動)として把握される。これに対して財的側面では W — G — W の関連が出発点とされ、経営活動は財に始まって財に終り、また活動全体は財の流れとして把握される。経営活動を貨幣的側面から把握しようとする考え方を貨幣的思考とよび、また財的側面で把握しようとする考え方を財的思考とよぶ²⁾。これら二つの思考を視軸として、シュマーレンバッハに始まり、ワルフを経てコジオールに至るドイツ動態論をみると、それは貨幣的思考を基礎に展開してきたものといえる。というのは、その展開は、経営活動とその成果(損益)の計算を目的とする会計体系を貨幣の流れを対象として把握する収入—支出計算を中心にして構築および再構築する歴史として

1) ここでは貨幣はいわゆる通貨の意味で用いられ、本位貨幣、補助貨幣、銀行券、政府紙幣等からなる。他方、財は経営活動で費消されるすべての対象であつて、有形の財(財貨)と無形の財(役務)の両者を含み、給付と同義である。

2) 貨幣的思考(geldhaftes Wirtschaftsdenken)と財的思考(güterhaftes Wirtschaftsdenken)の用語はワルフのそれを援用したものである。なお、彼はさらに両思考を、経済的レベルと道徳的レベルでの相違にしたがつて、純粹に財的な経済思考、純粹に貨幣的な経済思考、計算単位としての貨幣による思考、および貨幣的とも財的ともいえない、別種の順位づけや比較に用いられる給付思考、の四つに細分している。

Walb, Ernst, Finanzwirtschaftliche Bilanz, 3. Aufl. Wiesbaden 1966, S. 6ff. 参照。

捉えることができるからである。

しかし、基本的にはこのように貨幣的思考に基づいて展開されていることがいえても、動態論はもう一方の財的思考からの影響(作用)をまったく受けなかったものと断定することはできないであろう。経営活動の中心が財自体の受入・費消と生産・提供にあり、また信用取引が一般的な現実において、経営活動によって生じる期間成果をできるだけ正確に算定するため、動態論は財的思考によりながら財の流れをも十分に考慮しなければならなかったものと考えられるのである。

本稿は、貨幣的思考と財的思考を視軸にして、シュマーレンバッハ、ワルフ、およびコジオールの各所説を考察する。それによって同じ動態論に属する個々の所説の特徴と相違をより明らかにするのが目的である。

II シュマーレンバッハにおける貨幣的思考と財的思考

1. シュマーレンバッハの動的貸借対照表論

動態論の理論的展開は1908年にシュマーレンバッハが『商学研究雑誌』に発表した「減価償却論」³⁾に始まる。かかる動態論の始祖としてのシュマーレンバッハの所説をここでは彼の『動的貸借対照表論』第13版⁴⁾によりながら考察する。

シュマーレンバッハの動的貸借対照表論は、経営経済の主体たる商人の年次決算の原理と構造を歴史的および理論的に究明したものである。彼の研究は、しかしながら単に私的な経営経済的立場だけから行われているものではなく、全体(国民)経済的な観点をも十分配慮してなされている。彼は、かかる全体経済的および経営経済的観点から、商人の経営活動による成果の測定の重要性を強張する。すなわち、まず、全体経済的観点からみて、商人の職務は財を生産し運送し保管し、そして全体経済を構成する他の人々にそれらを届けることである。しかもこの場合、商人はこれらすべてを作業中に財が自然に消耗して

3) Schmalenbach, Eugen, Die Abschreibung, In: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1908.

4) Derselbe, Dynamische Bilanz, 13., verbesserte und erweiterte Auflage, Köln und Opladen 1962.

しまわないよう、経済上効果的に行わねばならない⁵⁾。そのために商人は財の受入・費消と生産・提供の効果性（経済性）の尺度としての成果を絶えず測定しなければならない。これに対して経営経済的な観点から、商人は経営指導のために活動の経済的効果の尺度としての成果を知ることが必要となる。それによって商人は初めて活動の盛衰が適時に認識しえ、経営活動を正しい方向に導くことができるのである⁶⁾。このように、いずれの観点からも商人にとっては成果の算定が年次決算、すなわち会計の第一の目的となる。かかる成果の構成要素は、シュマーレンバッハによると、収益と費用である。彼によると、全体経済の一員としての経営経済すなわち商人が全体経済から受け入れたものが費用であり、逆に全体経済へ商品、役務あるいは他の給付のかたちで提供したものが収益である⁷⁾。成果はこのような収益と費用の差として算定される。

彼は収益—費用計算としての期間的成果計算の最も初歩的な形態を、単純な貨幣の収入と支出による計算、すなわち収入—支出計算に見出す。それは、一定期間について収入と支出の差が収益と費用の差に等しい場合に可能なものである⁸⁾。貨幣経済においては、収益はその対価としての収入により、また費用は同様に支出によってそれぞれ決済される。ここに収益と収入、費用と支出の金額的な一致が生じ、当然、両計算の結果も一致する、というわけである。しかし、今日においてはかかる単純な収入—支出計算によっては期間成果は正確には算定されえない。というのは、たとえば棚卸資産や固定資産は対価が支払われた期間にすべて費消されるわけではないし、また収益や費用は必ずしもその期間中にすべて収入や支出によって決済されるとはかぎらないからである。それゆえ、このような場合、収益—費用計算はその期間中の実際の収入、支出にかかわらず、独自に行われねばならない。この際、上述の財の未費消分、未決済の収益、費用、さらには金融取引によって生じる債権、債務は未解消項目

5) Derselbe, a. a. O., S. 49.

6) Derselbe, a. a. O., S. 49f.

7) Derselbe, a. a. O., S. 58.

8) Derselbe, a. a. O., S. 58.

として後期に引き継がれ、⁹⁾ 後期における収益、費用および収入、支出として解消することとなる。未解消項目とは、期間的な収益—費用計算と収入—支出計算相互の期間的ズレから生じるものにほかならない。貸借対照表はかかる未解消項目を後期の計算に引き継ぐためそれらの収容庫として機能する。

ところで、貸借対照表に収容される未解消項目には、借方項目として支出・未費用、支出・未収入、収益・未費用、収益・未収入が、また貸方項目として費用・未支出、収入・未支出、費用・未収益、収入・未収益がある。まず、借方項目に関して、支出・未費用は当期の支出でもって受け入れられた財のうち当期中に費消されずに後期で初めて費消され、費用となるものであって、購入設備、試験研究費、未費消の原材料、その他の補助材料等があげられる。支出・未収入は当期になされた支出でしかも後期の収入で決済されるもので、たとえば貸付金、投資目的で購入された有価証券がそれに含まれる。また収益・未費用は当期に自己の経営で生産された財で後期になって費用として費消されるものであって、自己製作で自己費消の機械、工具、半製品、製品等がそれである。最後に収益・未収入は、当期の収益ではあるがその対価としての収入を後期に待つ項目で、¹⁰⁾ 売掛金等が含まれる。これらの借方項目に対し、貸方項目として、まず費用・未支出は当期に費消された財のうちその対価の支払が後期になされるものであって、買掛金、未払利息、修繕引当金等があげられる。収入・未支出は当期の収入でしかも後期の支出によって決済されるものであり、借入金等がある。また費用・未収益は当期に自己の経営でなされた財の費消で後期に自己の経営によって供給されるものであり、たとえば自己修繕引当金¹¹⁾があげられる。最後に収入・未収益は、当期に収入があったにもかかわらず未だ財の提供が行われていないもので、¹¹⁾ 前受金等が含まれる。これら借方と貸方の8つの未解消項目に収入—支出計算の結果として生じる流動資金と資本の2項目を加えると、¹²⁾ 動的貸借対照表がえられる。

9) Derselbe, a. a. O., S. 63.

10) Derselbe, a. a. O., S. 67ff.

11) Derselbe, a. a. O., S. 70f.

12) Derselbe, a. a. O., S. 72.

借方	動的貸借対照表	貸方
1. 流動資金		1. 資 本
2. 支出・未費用		2. 費用・未支出
3. 支出・未収入		3. 収入・未支出
4. 収益・未費用		4. 費用・未収益
5. 収益・未収入		5. 収入・未収益

以上の貸借対照表項目に対して損益計算書項目、すなわち期間成果の構成要素としての収益と費用には、前者と同様に前期、当期および後期の収益、費用、収入、支出との結びつきによって、収益項目としての当期の収益・当期の収入、当期の収益・前期の収入、当期の収益・後期の収入、当期の収益・当期の費用、当期の収益・前期の費用、当期の収益・後期の費用、および費用項目としての当期の費用・当期の支出、当期の費用・前期の支出、当期の費用・後期の支出、当期の費用・当期の収益、当期の費用・前期の収益、当期の費用・後期の収益、の各項目が含まれる。これらの収益、費用項目によって損益計算書が作成される。¹³⁾ 期間成果はかかる収益項目の合計と費用項目の合計との差として算定される。

費用	損 益 計 算 書	収益
1. 当期の費用・当期の支出		7. 当期の収益・当期の収入
2. 当期の費用・前期の支出		8. 当期の収益・前期の収入
3. 当期の費用・後期の支出		9. 当期の収益・後期の収入
4. 当期の費用・当期の収益		10. 当期の収益・当期の費用
5. 当期の費用・前期の収益		11. 当期の収益・前期の費用
6. 当期の費用・後期の収益		12. 当期の収益・後期の費用

2. シュマーレンバッハにおける貨幣的思考と財的思考

シュマーレンバッハは成果計算論としての動的貸借対照表論を展開していくにあたって、その最も初歩的な形態として収入—支出計算を考える。彼において収入—支出計算は実際の貨幣の流入と流出を対象とするものである。しかし

13) Derselbe, a. a. O., S. 73.

ながら、今日のように期末に多量の棚卸資産や固定資産、および債権、債務が残存する状態においては、かかる単純な収入－支出計算によって一定期間の経営活動の効果性の尺度たる期間成果を正確に算定することは不可能である。かくして、収入－支出計算にかわって収益－費用計算が行われることとなる。この計算の構成要素たる収益、費用は、既述のように、貨幣の流れを対象とする概念ではなく、財の流れを対象とするものである。すなわち、期間収益とは当該期間中に全体経済に対して提供された商品、用役、その他の給付といった財であり、また期間費用とは同じくその期間中に全体経済から受け入れられ、消費された様々なかたちの財にほかならない。これらの期間的な収益と費用は、その期間において実際の収入や支出を伴っているか否かにかかわらず、ただ全体経済に対する財の提供、および全体経済からの財の受け入れ・消費という事実によって認識、計上される。かかる収益と費用概念によって行われる期間的成果計算は、経営活動を貨幣の流れによってではなく、財の流れによって把握しようとするものである。すなわち、それは貨幣的思考ではなく、むしろ財的思考に基づいて行われる計算である。ここにシュマーレンバッハの成果計算の、財的思考への依存性が見出される。

このような収益－費用計算は、統一的で有意義な計算を可能とするため、その共通尺度として貨幣単位を利用する。この場合、依然として収益－費用計算は財の流れを対象としており、財的思考に基づいていることに変わりはない。しかしながら、収益と費用が収入と支出との結びつきでのみその計上が認められるにすぎないとき、それは貨幣的思考からの作用を強く受けることとなる。このことは、既述の、シュマーレンバッハによって導出された損益計算書の収益項目と費用項目を詳しく検討すれば、明らかとなる。すなわち、まず、収益項目に関して、それらは収入と結びついたグループと費用と結びついたグループに分類される。前者のグループの場合、当期の収益・当期の収入は当期に支払を受けた当期の財の提供であり(たとえば、現金売上)、当期の収益・前期の収入は前期においてすでに代金の支払を受けている当期の財の提供であり(前受収益の当期収益化)、そして当期の収益・後期の収入は後期に支払を受ける当期

の財の提供である(掛売上)。これらはいずれも収入を伴う限りにおいて計上される項目である。また後者のグループの場合、当期の収益・当期の費用は当期に費消された財の当期の提供であり(当期に破損した固定資産の当期での自己修繕, 当期に利用された当期の自己製作による機械, 工具等), 当期の収益・前期の費用は前期に費消された財に対する当期の提供であり(前期に破損した固定資産の当期での自己修繕), そして当期の収益・後期の費用は後期に費消される財の当期での提供である(後期で利用される当期の自己製作による機械, 工具等)。これらは, 自己の経営での内部的取引に基づき, 費消された財の取得に要した支出と同一額での収入と結びついたものと考えることができる。かくして, 収益項目はすべて収入との結びつきで計上されている, といえよう。これに対し, 損益計算書における費用項目に関してそれらは支出と結びついたグループと収益と結びついたグループに分類される。前者のグループの場合, 当期の費用・当期の支出は当期に支払がなされた当期の財の費消であり(たとえば, 現金仕入の商品の販売による減少), 当期の費用・前期の支出は前期に支払がなされた当期の財の費消であり(固定資産の使用等), そして当期の費用・後期の支出は後期に支払がなされる当期の財の費消である(掛仕入の商品の販売による減少)。これらはいずれも支出を伴う限りにおいて計上される。また後者のグループの場合, 当期の費用・当期の収益は当期に提供された財の当期の費消であり(当期に自己製作された機械, 工具等の当期での利用, 当期に自己修繕される固定資産の当期での破損), 当期の費用・前期の収益は前期に提供された財の当期での費消であり(前期に自己製作された機械, 工具等の当期での利用), そして当期の費用・後期の収益は後期に提供される財の当期の費消である(後期に自己修繕される固定資産の当期での破損)。これらは, 自己の経営での内部的取引に基づき, 提供される財に対して支払われるはずの収入と同一額の支出と結びついたものと考えることができる。かくして, 費用項目はすべて支出との結びつきで計上されているといえよう。以上のような, すべての収益と費用の項目がそれらとの交換を介してもたらされる収入, 支出との結びつきにおいてのみ計上されるという事実は, 収益一費用計算が収入一支出計

算、ひいては貨幣的思考に強く作用（制約）されていることを意味する。¹⁴⁾ 収益と費用は、それ本来の経済的効用とはかかわりなく、対価として実際に支払われた収入と支出の量によって価値的に表現される。これによって収益—費用計算は結果的にはいわば（期間成果計算の観点から）修正された収入—支出計算と何ら変わらないものとなり、それは原則的に実現主義と取得原価主義による名目資本利益（成果）計算として行われることとなる。このような収益—費用計算に対する収入—支出計算の、したがって財的思考に対する貨幣的思考の制約性は、シュマーレンバッハだけでなく、ワルフ、コジオールの所説においても見出され、それゆえ、動態論に固有のものといえることができる。

これまでの考察によって明らかのように、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論においては期間的成果計算、すなわち収益—費用計算は直接的には財の流れを対象とし、その限りにおいて財的思考に基づいて行われているものといえる。しかし、かかる収益—費用計算に対し、貨幣的思考に基づく収入—支出計算がいわば計上枠（基準）として重なり、むしろ前者を強く制約するという関連が見出される。シュマーレンバッハが導出した貸借対照表もこのような収益—費用計算と収入—支出計算の、それゆえ財的思考と貨幣的思考の重なり、または結合の結果にほかならない。

III ワルフにおける貨幣的思考と財的思考

1. ワルフの成果計算論

シュマーレンバッハの動的貸借対照表論は、一つの期間的成果計算体系において収益—費用計算と収入—支出計算が、したがってまた財的思考と貨幣的思考が互いに結合しているところに特徴がある。このことは、しかしながら、計算

14) 収入（支出）を伴わない例外として財の受贈（贈与）による収益（費用）がある。これらの場合、擬制的な収入（支出）との結びつきを想定することが可能である。すなわち、財の受贈（贈与）があった時にそれ相応の擬制的な収入（支出）がなされたものと考えて収益（費用）の計上が行われるのである。しかし、それは、同時にまた、同額において想定される擬制的な支出（収入）と結びついた費用（収益）でもあり、それゆえ結果的に収益と費用が相殺しあうこととなる。財の贈与の処理については、Derselbe, a. a. O., S.184f. 参照。

体系もしくは思考の展開自体を不明瞭なものとする。ここに、シュマーレンバッハの後継者たるワルプが、両計算または両思考を明確に分離することによって、それぞれの思考に基づく成果計算体系を明瞭なかたちで構築しようと試みる。ここではかかるワルプの動態論、すなわち成果計算論を彼の『私的および公的経営の成果計算¹⁵⁾』によって考察する。

ワルプは自らの成果計算論の展開に際し、まず、計算体系が対象とする経営活動の内容を明らかにする。彼によると経営活動とは交換取引のために経済価値のかたちでの給付を産出することである。¹⁶⁾この産出を行うためには経営は市場から同様の給付を受け入れて費消しなければならない。かくして、経営本来の、市場に対する経済的給付、すなわち能動的経営給付は、市場からの給付の受け入れと費消、すなわち受動的経営給付によって行われることとなる。この場合、経営の経済的成果の決定は、原則的にかかる産出と費消、すなわち能動的経営給付と受動的経営給付の比較によって可能となる。計算上、能動的経営給付は積極的要素としての収益を、他方、受動的経営給付は消極的要素としての費用を形成する。¹⁷⁾このようにして給付の流れを対象とする成果計算が成立し、それは収益—費用計算として行われることとなる。

ところで、経営活動においては、さらにまた、上述の能動的経営給付と受動的経営給付の流れに逆方向に平行して、それらとの交換を介しての、支払としての貨幣の流れが存在する。それゆえ、かかる貨幣の流れ、すなわち支払による成果計算も成立しえ、収入—支出計算として構築されることとなる。かくして、ワルプによれば、経営活動は給付と支払という対立した二つの流れからなり、これらが会計の基礎となって、給付の流れを対象とする収益—費用計算と支払の流れを対象とする収入—支出計算がそれぞれ構築されることとなる。

ワルプはこれら二つの計算を複式簿記によりながら展開していく。彼は経営

15) Walb, Ernst, Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin und Wien 1926.

16) Derselbe, a. a. O., S. 28.

17) Derselbe, a. a. O., S. 28.

活動の給付面と支払面をそれぞれ給付系列、支払系列と名づけ¹⁸⁾、前者のために給付系列勘定を、また後者のために支払系列勘定を設定する¹⁹⁾。給付系列勘定は物的および非物的な財（給付）のために設けられるもので、商品、機械、設備、賃借料、給料、利息、修繕費といった勘定からなる。これに対し、支払系列勘定は貨幣（支払）事象のための、現金、債権、債務、手形、資本金等の各勘定からなる。給付系列と支払系列は複式簿記のルールにしたがってこれら二系統の勘定に記入されることとなる。この場合、経営活動は次の四つの区分に応じ²⁰⁾て記帳される。

1. 現金または信用取引としてあらわれる給付

(借方)給付系列／(貸方)支払系列

またはその逆に (借方)支払系列／(貸方)給付系列

2. 他の給付によって支払われる給付，すなわち物財交換または直接的給付交換

(借方)給付系列／(貸方)給付系列

3. 現金信用取引

(借方)支払系列／(貸方)支払系列

4. 振替

(借方)支払系列／(貸方)支払系列

(借方)給付系列／(貸方)給付系列

(借方)支払系列／(貸方)給付系列

(借方)給付系列／(貸方)支払系列

いま、上の記帳ルールにしたがって一定期間におけるすべての経営活動が記帳され、しかも記帳されたすべての成果作用的な活動が全額その期間中の収益、費用となり、また未記帳の収益、費用が存在しないものとすれば、すべての活動は正確に各系列勘定に記入されていることとなり、全体の記入結果から次の式が導出され²¹⁾うる。

18) Derselbe a. a. O., S. 44f.

19) Derselbe, a. a. O., S. 57.

20) Derselbe, a. a. O., S. 59.

21) Derselbe, a. a. O., S. 60.

$$\begin{aligned}
 &〔1の給付記帳額(貸方)〕 - 〔1の給付記帳額(借方)〕 \\
 &+〔2の給付記帳額(貸方)〕 - 〔2の給付記帳額(借方)〕 \\
 &+〔4の給付記帳額(貸方)〕 - 〔4の給付記帳額(借方)〕 \\
 &=〔1の支払記帳額(借方)〕 - 〔1の支払記帳額(貸方)〕 \\
 &+〔3の支払記帳額(借方)〕 - 〔3の支払記帳額(貸方)〕 \\
 &+〔4の支払記帳額(借方)〕 - 〔4の支払記帳額(貸方)〕
 \end{aligned}$$

上式の左辺と右辺はそれぞれ給付系列勘定と支払系列勘定の記入内容を整理、集約したものであるが、前者は給付の流入と流出についての収益—費用計算を、また後者は支払の流入と流出についての収入—支出計算を意味するものにほかならない。この等式は、また、収益—費用計算と収入—支出計算が複式に行われうることを、さらにはどちらの計算によっても正確な成果の算定が可能であることを意味している。

ところで、今日の期間的成果計算では収益と費用が期間中に生じた実際の額以上または額以下で記帳されているのが通常である。それゆえ、正確な期間成果の算定のためにこれらの過大または過少となっている記帳額は給付系列勘定と支払系列勘定においてそれぞれ控除または追加されねばならない。まず、過大記帳に関して、受動的経営給付の場合、その未費消分（商品、機械、設備等の有高）およびそれに相応する支出について、それらを後期に費消される費用および支払われる支出として繰越すべく、

(借方)支払系列「戻し計算支出」／(貸方)給付系列「戻し計算費用」の記帳が行われる。また、能動的経営給付の場合、期間中に提供されなかった給付（前受収益等）およびそれに相応する収入について、後期に提供される収益および受けとる収入として繰越すべく、

(借方)給付系列「戻し計算収益」／(貸方)支払系列「戻し計算収入」と記帳される。これら二種類の記帳は各系列の成果計算に組み入れられ、その結果、それぞれにおいて過大記帳分が控除または引戻されることとなる。つき

22) Derselbe, a. a. O., S. 70ff.

に過少記帳に関して、受動的経営給付の場合、その期間中に実際に費消されたにもかかわらず未記入となっている分（未払費用等）およびそれに相応する支出について、当期の費用および支出として計上するべく、

(借方)給付系列「追加計算費用」／(貸方)支払系列「追加計算支出」と記帳が行われる。また、能動的経営給付の場合は実際に提供されたが未記入となっている分（未収収益等）およびそれに相応する収入について、当期の収益および収入として計上するべく、

(借方)支払系列「追加計算収入」／(貸方)給付系列「追加計算収益」と記帳される。これらの記帳は各系列の成果計算に組み入れられ、それぞれにおいて過少記帳となっている分が追加計上されることとなる。このように戻し計算と追加計算を行うことによって過大記帳と過少記帳が修正され、正確な期間成果が算定されることとなる。²³⁾

		給 付 系 列		
差引計算しない 給付系列の内容	<div style="display: flex; flex-direction: column; align-items: center;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> 商 品 機 械 </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> 動 産 不 動 産 </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> 賃 借 料 給 料 </div> </div>	<div style="display: flex; flex-direction: column; align-items: center;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> 商 品 利 息 </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> 機 械 商 品 </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> 動 産 機 械 </div> </div>	} 差引計算しない 給付系列の内容	
戻し計算収益	<div style="display: flex; flex-direction: column; align-items: center;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> 利 息 </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> (前受分) </div> </div>	<div style="display: flex; flex-direction: column; align-items: center;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> 不 動 産 </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> 賃 借 料 </div> </div>	} 戻し計算費用	
追加計算費用	<div style="display: flex; flex-direction: column; align-items: center;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> 給 料 </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> 修 繕 費 </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> (未払分) </div> </div>	<div style="display: flex; flex-direction: column; align-items: center;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> 賃 貸 料 </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> (未収分) </div> </div>	} 追加計算収益	
	利 益			

23) この場合においても、戻し計算項目と追加計算項目は給付系列勘定と支払系列勘定の両方で複式に記入されるので、それぞれの計算体系によって算定される結果（成果）は一致する。

支 払 系 列

差引計算しない 支払系列の内容	{ 現 金 債 権 債 務 }	{ 現 金 資 本 金 債 権 債 務 }	{ 差引計算しない 支払系列の内容 }
戻し計算支出	{ 未 払 給 料 未 払 修 繕 費 }	{ 追 加 計 算 支 出 }	
			追加計算収入 { 未収賃貸料

記帳されたすべての項目を系列別に整理すると二つの表がえられる²⁴⁾。これらの給付系列表と支出系列表をさらに整理したものが損益計算書と貸借対照表にほかならない。

2. ワルプにおける貨幣的思考と財的思考

ワルプにおいては、企業の経営活動は給付と支払という二つの流れからなるという基本的な認識がある。かかる認識にたつて、彼は給付の流れを対象とする成果計算（以後、給付系列計算とよぶ）と支払の流れを対象とする成果計算（以後、支払系列計算とよぶ）を展開するのである。ここに給付とは物的および非物的な財であり、また支払とは貨幣の収入と支出にほかならない。それゆえ、給付系列計算は経営活動を財的側面から把握するもので、したがって財的思考に基づいて行われ、他方、支払系列計算は経営活動を貨幣的側面から把握するもので、したがって貨幣的思考に基づいて行われている、ということができよう。このように、財の流れを対象とする成果計算と貨幣の流れを対象とする成果計算が、それゆえ財的思考と貨幣的思考が明確に分離し、しかも並存していることがワルプの成果計算論の特徴である。

ところで、給付系列計算が財の流れだけを、また支払系列計算が貨幣の流れ

24) Derselbe, a. a. O., S. 81 より緩用。

だけを対象にしていることは、それぞれにおいて戻し計算収益・費用、追加計算収益・費用、および戻し計算収入・支出、追加計算収入・支出のいわゆる計算擬制的項目が用いられたとしても、変るものではない。すなわち、まず、戻し計算項目は、もともと実際の財および貨幣の流れに関する記帳について生じるものであって、それぞれの系列における過大記帳分を正確な期間成果算定のために控除する目的で計上されるものである。これらを、財および支払の流れの未だ成果作用的となっていないことによる一時的な逆流として解釈することにより、戻し計算収益・費用は財の流れを、また戻し計算収入・支出は貨幣の流れを対象にしているといえよう。また、追加計算項目も、正しい期間成果算定のために過少記帳となっている収益、費用、および収入、支出について計上されるものである。このうち追加計算収益・費用は、実際に財の提供・費消があったにもかかわらず未だ記帳されていない分の追加であり、それゆえ、それらは実際の財の流れを対象にしているものである。これに対して追加計算収入・支出は、前者に相応する収入・支出として計上されるもので、後期に生じる貨幣の流れの先き取りにほかならない。この意味においてこれらは、擬制的であるが確かに貨幣の流れを対象にしている、といえよう。

このように、計算擬制的な項目も、他の本来的な項目同様、それぞれ財の流れおよび貨幣の流れを対象にしているといえる。しかしながら、計算擬制的な収益・費用と収入・支出は、それぞれの記帳が互いに独立に行われるわけではなく、むしろ両者の間には前者が後者を誘導する、という関係が見出される。すなわち、戻し計算収入・支出、および追加計算収入・支出は、戻し計算収益・費用、および追加計算収益・費用に相応するものとして、いわばそれらに合わせて記帳される²⁵⁾。この意味するところは、かかる計算擬制的収入・支出が財の流れに基づいて記帳される、ということにほかならず、ここに、給付系列計算、したがってまた財的思考の支払系列計算に対する作用性が見出されるものである。

25) Derselbe, a.a.O., S.73f.

これとは逆に支払系列計算, したがって貨幣的思考が給付系列計算に作用する関係も, また見出されうる。もちろん, 財の流れの統一的, 有意味的把握のため, それらを貨幣単位で表現したとしても, それらがなお財の流れを対象とすることには変わりはない。それゆえ, これは決して, 貨幣的思考の給付系列計算に対する作用ではない。しかし, 給付系列計算において財の流れが, 交換を介しての貨幣の実際の流れと対応している限りにおいてのみ認識, 記帳されうるといふとき, 事情は異なるのである。この場合, 給付系列計算は, 結局, シュマーレンバッハの収益—費用計算と同様, 貨幣的思考に決定的に制約され (動態論に固有の貨幣的思考の制約性), その結果, それは実現主義と取得原価主義による名目資本利益 (成果) 計算として具現することとなる。

以上のように, ワルプの成果計算論においては, 貨幣的思考と財的思考は, 実質的にはシュマーレンバッハの場合と同様互いに作用しながらも, しかし形式的には明確に分離, 独立してそれぞれ独自に給付系列計算, および支払系列計算という二つの成果計算として具現する。かかる意味での二元的な成果計算は, しかし, コジオールによって収入—支出計算として一元的に構築し直されることになる。

IV コジオールにおける貨幣的思考と財的思考

1. コジオールの収支的成果計算論

ワルプは経営活動において財と貨幣の二つの流れを認識し, かかる認識を基礎にしてそれぞれの流れを対象とする二つの成果計算体系を構築した。経営活動についてのワルプの基本認識を継承しながら, コジオールは成果計算体系の概念的一元化を試み, それを収入—支出計算のみによって再構築する。このことを簿記との関連でいえば, ワルプの場合は慣行的な複式簿記を前提としてその枠内で期間成果を給付系列計算と支払系列計算によって二元的に算定したのに対し, コジオールは彼のいわゆる組織的単式簿記によって期間成果の算定を収入—支出計算だけで一元的に行おうとするのである。以下において, かかる収入—支出計算として構築されるコジオールの収支的成果計算論を彼の『収支的貸借対照表²⁶⁾』によりながら考察していく。

ところで、コジオールによればあらゆる科学的言明体系について展開方法の最高の発展段階はその公理化にある。公理化によって当該言明体系の内包は何の限定もなくすべて明瞭に洞察されうる²⁷⁾。かかる見解に基づいて彼は自らの収支的成果計算論を公理体系として展開する。その公理体系は、後述のように、(1) 操作的な概念網としての定義、(2) 基礎仮定としての、自らは導出されない公理、(3) 定理を導出するさいに定義と公理に適用される計算(演澤)規則、および(4) 定義、公理、計算規則によって導出される定理、の四つの部分からなる。この公理体系は、他のあらゆる公理体系と同様、無矛盾性、完全性、および独立性の三つの条件を満たさねばならない。コジオールによって公理化された収支的成果計算論(収入と支出による運動計算)²⁸⁾は次のとおりである。

成果計算の公理体系(収入と支出による運動計算)

D 定義

D₁ 数量尺度(対象尺度)

本来的尺度または数量尺度とはあるクラスまたは何かその下位クラスの対象に数量を割り当てる、可算的で加法的で非負、かつ単示的な尺度(対象尺度)である。空のクラス(ゼロ・クラス)についてはこの数量は常にゼロに等しい。同一クラスの二つの数量はそれらが数量尺度の同一値を示せば等値であり、それゆえそれぞれ互換的である。数量尺度は不変なゼロ点(度数尺度)を有する計量的関係尺度(比例尺度)である。

D₂ 価値尺度

基礎クラス(基本クラス)として選ばれた一定の対象のクラスの、有限値をもつ数量尺度(対象尺度)は計算尺度とされる。貨幣が基礎クラスとして用いられれば、それは貨幣単位で表わされる貨幣的計算尺度(価値尺度)とよばれる。基礎クラスたる貨幣については数量尺度(対象尺度)と価値尺度(計算尺

26) Kosiol, Erich, Pagatorische Bilanz, Berlin 1976.

27) Derselbe, a. a. O., S. 835.

28) Derselbe, a. a. O., S. 838ff.

度)は同一である。

非貨幣クラスの対象への貨幣単位の割り当てはこれらの対象の評価とよばれる。一定量の同種対象の貨幣価値をその数量で割れば、これらの対象の価格がえられる(数量単位あたりの価値)。したがって一定量の対象の評価とは数量と価格をかけ合わせることを意味する。

D₃ 収支

収支とは貨幣単位での運動である。収支の下位クラスは(1)その運動方向によって収入と支出に、(2)計算性によって現金収支と計算収支に、そして(3)成果作用性によって成果作用的収支と成果非作用的(成果中性的)収支に区分される。収支は時間的に全体期間または一定の部分期間に関連する。

運動方向、計算性、および成果作用性が生じるすべての収支のクラスを規定する。

D_{3,1} 現金収支

現金収支、すなわち現金収入または現金支出とは基礎クラスたる貨幣対象の運動である。それらは大体において時間的に同時にか前にかまたは後に、同一かまたは別のクラスの対象の逆方向の運動と結びついているか、もしくはかかる運動を全く伴わないものである。次の下位クラスの現金収支が区分されねばならない。すなわち、(1)D_{3,11}による成果作用的現金収支、(2)D_{3,12}による相関的現金収支、および(3)D_{3,13}による相殺収支、である。

D_{3,11} 成果作用的現金収支

成果作用的現金収入(現金支出)とは大体において時間的に同時にか前にかまたは後に非貨幣的(実質的)クラスでの運動(A₃)と結びついているか、もしくは他の運動を全く伴わない現金収支である。それらは常に成果に影響し、現金的収益収入(費用支出)ともよばれる。

D_{3,12} 相関的現金収支

債務収入(債権支出)とは大体において同一額の将来の逆方向の現金収支(D_{3,13}による相殺収支)と結びついている現金収支である。原則的にそれらは成果に影響せず、ただ両現金収支の差だけが成果作用的である。期間的成果計算においてこの本来

的な現金収支は同一額の相関的な逆方向の計算収支($D_{3,21}$ による前収支)を伴う。

$D_{3,13}$ 相殺収支

相殺収入（相殺支出）とは大体において同一額の $D_{3,12}$ による以前の逆方向の現金収支，すなわち債権支出（債務収入）に続いて生じうるものであるが，必ずしもそうとは限らない現金収支である。期間的成果計算において相殺収支は常に $D_{3,21}$ による先行する所属の前収支と同一額の， $D_{3,22}$ による逆方向の償還収支を伴う。相殺収支と償還収支の差は成果作用的である。

$D_{3,2}$ 計算収支

計算収支，すなわち計算収入または計算支出とは基礎クラスの貨幣運動を示さない，このクラスの測度単位での運動（非現金的または非貨幣的運動）である。それらは次の四つの下位クラスに区分される。

$D_{3,21}$ 前収支

前収支，すなわち前収入または前支出とは他の対象運動との結びつきにおいて期待される，将来の現金収入（現金支出）を先き取りする計算収支である。成果作用的前収支は $D_{3,11}$ による現金収支を先き取りする。 $D_{3,3}$ によって先き取りされる収入（支出）は留保—前収入（貯蔵—前支出）とよばれる。相関的前収支は $D_{3,13}$ による相殺収支を先き取りし，それゆえ $D_{3,12}$ による現金収支を中和化する。

$D_{3,22}$ 償環収支

償還収支，すなわち償還収入または償還支出とは， $D_{3,13}$ による所属の相殺支出（相殺収入）が生じる時に $D_{3,21}$ による前支出（前収入）の有高を減少させる計算収支である。それらは大体において成果に影響しない。償還収支とそれに対応する相殺収支の差だけが成果作用的である。

$D_{3,23}$ 戻し収支

戻し収支，すなわち戻し収入または戻し支出とは，実質的（非貨幣的）な対象のクラスでの所属の運動が生じる将来の期間の成果作用性を一時的に移転させるため， $D_{3,3}$ による逆方向の貯蔵支出（留保収入）を期間的に中和化する計算収支である。

D_{3,24} 後収支

後収支, すなわち後収入または後支出とはD_{3,23}による先行する戻し支出(戻し収入)の有高を減少させる計算収支である。それらは大体において成果作用的である。

D_{3,3} 留保収入と貯蔵支出

留保収入(貯蔵支出)とは未だ成果に影響しない(将来に初めて影響する)実質的(非貨幣的)クラスでの対象の運動に相応する, 貨幣単位での運動である。それらは, それゆえ, D_{3,23}による逆方向の戻し収支によって中和化される。留保収入と貯蔵支出は現金収支またはD_{3,21}による前収支である。

D_{3,4} 成果作用的収支

収益収入(費用支出)とは大体において実質的(非貨幣的)クラスの成果作用的な運動にかかわる, 貨幣単位での運動である。それらはD_{3,11}による現金収支, D_{3,21}による計算収支(前収支), またはD_{3,24}による計算収支(後収支)の一面的収支である。収入と支出が同一額で一致するすべての二面的収支は成果非作用的である。成果作用的な差はD_{3,13}またはD_{3,22}による相殺収支または償還収支の余剰である。

D₄ 成果

成果とは全体成果または期間成果である。対象の成果作用的(収益作用的または費用作用的)な運動は一定のクラスの対象の企業過程からの流出(産出)か, もしくは一定の他のクラスの対象の企業過程への流入(投入)である。それらは一面的収支によって写像される。成果非作用的な運動は逆方向の, 同一額で互いに相殺し合う運動である。それらは, それゆえ, 二面的収支によって表わされる。期間的に中和化された(期間中性的)対象の運動は原則的に成果作用的であるが, しかし将来の期間においてのみいえることである。

D_{4,1} 全体成果

全体成果とは企業の全存続期間(全体期間)中の現金収入と現金支出の差である。この差は正(利益)かゼロかまたは負(損失)でありうる。

D_{4,2} 期間成果

期間成果とは当該期間の収益収入と費用支出の差である。この差は正(利益)かゼロかまたは負(損失)でありうる。

A 公理

A₁ 量公理(数量公理)

会計で処理される企業のすべての対象(計算対象)は、可算的な数のクラスに分類されうる、貯蔵的な財(積極項目)かまたは債務づけられた財(消極項目)の、把握可能な量の財である。各クラスについて、そのクラスと下位クラスのすべての対象に各時点において数量としての単示的な数(測度)を割り当てる量的な測定尺度D₁が存在する。

A₂ 運動公理

確認可能で可算的であり、またその発生の時点によって単示的に完全に順序づけられうる積極項目と消極項目の運動が存在する。流入(流出)する積極項目と消極項目は既存の対象の数量を増加(減少)させる。

A₃ 写像公理

基礎クラスたる貨幣自体の対象の運動(現金収支)は直接的に把握されえ、貨幣で写像される。将来の貨幣での先き取りされた運動(前収入と前支出、および償還収支)も、直接、貨幣単位において生じ、それゆえ、また直接的に写像される。現在または将来の貨幣の運動を伴う対象およびクラスは、それゆえ、貨幣的(名目的)対象およびクラスとよばれる。他のすべての非貨幣的(実質的)クラスの対象の運動は貨幣のそれに置き換えられ、したがって間接的に貨幣で写像されねばならない。それらは、それらに平行に逆方向で流れる、対応した貨幣の交換運動によって把握される。貨幣クラスでのこれらの運動は非貨幣クラスでの運動の写像に用いられる。このようにして最終的にすべての運動は直接的にか間接的に貨幣単位で表わされる(収支的写像)。

二面的信用運動(いわゆる未解消取引)、すなわち補償的な前支出(名目債務)を伴う戻し収入(実質債権)、および補償的な戻し支出(実質債務)を伴う前収入(名目債権)は、通例、収支的に写像されない。この場合、把握の前提はも

との財（貨幣または実質財）において運動が生じた，ということである。二面的信用運動は，しかしながら，成果には影響しないから，一定の配慮のために計算に含められても何ら支障はない。

A₄ 評価公理

流入（流出）する貨幣的対象，すなわち現金収入，前収入および前支出（現金支出，償還支出および償還収入）は直接的に貨幣単位で評価される。流入（流出）する非貨幣的対象は，それらに対して交換によって流出（流入）する貨幣単位の合計が計算測度として割り当てられることにより，間接的に貨幣単位で評価される。所属の他の対象の交換運動を伴わない流入（流出）する貨幣クラスにおける貨幣単位は収益収入（費用支出）として成果に影響する。逆に，非貨幣的クラスでの運動が貨幣クラスでの交換運動を伴わない場合，その計算測度は(1)ゼロに等しいか，または(2)適切な仕方で収支的に想定されうる。

A_{4.1} 短期的費消

短期的に費消される投入財の各クラスの後支出は次のように評価される。すなわち，そのクラスの計算測度，つまり前期に受け入れた分も含め当該期間に自由に利用できるすべての財についての貨幣単位の合計（戻し収入）が（費消として）流出する財とその時に残留する財とにそれぞれの数量に比例して配分される，というようにである。

A_{4.2} 長期的費消

長期的に費消される各投入財（使用財）の後支出は，その投入財についてのすべての貨幣単位の合計（戻し収入）をこの財の経済的使用期間に期間的に配分することによって評価される（減価償却）。

A₅ 実現公理

収益は，生産過程の産出財が市場で販売され，そして流入する交換財が貨幣財のクラスに属する，つまり収益収入としての現在の貨幣（現金収入）かまたは将来の貨幣（前収入）である時，そしてその時にのみ，実現する。同時に，所属の投下財（投入財）に対して流出する交換財は実現した費用支出である。収益および費用の実現は共に成果の実現を意味する。販売の時点まで，投下財の

計算測度は集計され貯えられた未実現の貯蔵支出（戻し収入）である。所属の実現した収益収入が何ら存在しない場合、費用支出はその発生時点に実現したものとされる。

A₆ 計算目標公理

すべての計算対象について、計算目標は成果 D_4 、すなわち全体成果 $D_{4,1}$ または期間成果 $D_{4,2}$ の算定である。

R 計算規則

R₁ 運動の把握

すべての成果作用的（成果非作用的）な対象の運動はその計算測度によって一度（二度）把握、つまり記帳されねばならない。

R₂ 積極項目の運動の分類

すべての積極項目（貯蔵財）のクラスについて、計算測度は収入（流入する貯蔵的貨幣単位）と支出（流出する貯蔵的貨幣単位）に分類（別々に把握）されねばならない。勘定での表示に際しては収入（支出）は左（右）側に記帳されねばならない。

R₃ 消極項目の運動の分類

すべての消極項目（債務づけられた財）のクラスについても、計算測度は、 R_2 の場合とは逆の方向においてではあるが、支出（流入する債務的貨幣単位）と収入（流出する債務的貨幣単位）に分類されねばならない。勘定での表示に際しては、積極項目の運動の場合とは反対の意味においてであるが、それと同様に収入（支出）は左（右）側に記帳されねばならない。

R₄ 運動の差としての成果

R_{4,1} 全体成果 = 全体収入の合計

－全体支出の合計

R_{4,2} 期間成果 = 全ての期間収入の合計

－全ての期間支出の合計

T 定理

T₁ 全体成果

$T_{1,1}$ 全体収入と全体支出の差(1) ($R_{4,1}$) は、全体的現金収入と全体的支出の差(2) ($D_{4,1}$) に等しく、また全体的現金収益収入と全体的現金費用支出の差(3) に等しく、また全体的収益収入と全体的費用支出の差(4) に等しい。

$T_{1,2}$ 全体的計算収入と全体的計算支出の差(1) は、全体的成果非作用的現金収入と全体的成果非作用的現金支出の差(2) に等しく、また全体的成果非作用的収入と全体的成果非作用的支出の差(3) に等しく、ゼロである。

$T_{1,3}$ 非貨幣対象の各クラスについて、全体的計算収入と全体的計算支出の差はゼロである。

T_2 期間成果

$T_{2,1}$ すべての期間収入とすべての期間支出の差(1) ($R_{4,2}$) は、すべての期間的収益収入とすべての期間的費用支出の差(2) ($D_{4,2}$) に等しい。

$T_{2,2}$ すべての成果非作用的期間収入とすべての成果非作用的期間支出の差はゼロである。

$T_{2,3}$ 積極項目 (R_2) の各下位クラス (各勘定) について、常に、すべての収入の合計は少くともすべての支出の合計に等しい。

$T_{2,4}$ 消極項目 (R_3) の各下位クラス (各勘定) について、常に、すべての支出の合計は少くともすべての収入の合計に等しい。

T_3 一致

全体成果はすべての期間成果の合計に等しい。

T_4 収支勘定の構造

勘定での表示に際しては勘定体系は二つの収支勘定の系列、すなわち積極項目 (R_2) の勘定と消極項目 (R_3) の勘定からなる。

積極項目勘定は(1) $D_{3,1}$ と $R_{5,1}$ ²⁹⁾ による現金勘定(現金貨幣)、(2) $D_{3,21}$ 、 $D_{3,22}$ 、および $R_{5,2}$ ²⁹⁾ による名目的債権勘定、または(3) $D_{3,23}$ 、 $D_{3,24}$ 、および $R_{5,4}$ ²⁹⁾ による実質財の勘定である。消極項目勘定は(4) $D_{3,21}$ 、 $D_{3,22}$ 、および $R_{5,3}$ ²⁹⁾ による名目的債務勘定、または(5) $D_{3,23}$ 、 $D_{3,24}$ 、および $R_{5,5}$ ²⁹⁾ による実質的債務勘定である。このようにして五種類の収支勘定がえられる。

以上がコジオールによって展開された収支的成果計算論の公理体系である。公理体系自体についての詳しい検討はここでは省略するが、この公理体系から³⁰⁾ 成果（全体成果および期間成果）が収入－支出計算を通じて導出されることは計算規則 $R_4(R_{4,1}, R_{4,2})$ から明らかである。なお期間成果の計算に関して、 $R_{4,2}$ により、定理 T_2 を補完するかたちで収支的運動貸借対照表がえられる。³¹⁾ この貸借対照表の収入側にはその期間中のすべての収入が、また支出側にはすべての支出が計上される。かかる収支のうち、 $T_{2,2}$ により成果非作用的収入と成果非作用的支出が全額相殺し合い、かくして計算上成果作用的収入(収益収入)と成果作用的支出（費用支出）だけが残って両者の差として期間成果が算定さ

収入	運動貸借対照表	支出
I. 現金収入	I. 現金支出	
II. 計算収入	II. 計算支出	
1. 前収入	1. 前支出	
2. 償還収入	2. 償還支出	
3. 戻し収入	3. 戻し支出	
4. 後収入	4. 後支出	

残高＝期間成果

29) $R_{5,1} \sim R_{5,5}$ は、やはりコジオールによって公理化された、積極項目と消極項目による有高計算における、各勘定の有高のための計算規則である。すなわち、 $R_{5,1}$ 現金 現金収入の期首有高（収入余剰）＋現金収入－現金支出＝現金収入の期末有高（収入余剰）、 $R_{5,2}$ 債権 債権の期首有高（収入余剰）＋前収入－償還支出＝債権の期末有高（収入余剰）、 $R_{5,3}$ 債務 債務の期首有高（支出余剰）＋前支出－償還収入＝債務の期末有高（支出余剰）、 $R_{5,4}$ 貯蔵 貯蔵の期首有高（収入余剰）＋戻し収入－後支出＝貯蔵の期末有高（収入余剰）、 $R_{5,5}$ 留保 留保の期首有高（支出余剰）＋戻し支出－後収入＝留保の期末有高（支出余剰）。

Derselbe, a. a. O., 852f. 参照。

30) コジオールの公理体系については、興津裕康「コジオール収支的損益計算論の公理的接近」『会計』第102巻第5号、昭和47年11月、同「コジオール収支的貸借対照表論の論理構造」『貸借対照表論の展開』森山書店、昭和53年所収、松本剛「コジオール収支的貸借対照表論と引当金拡大論理」宮上一男編『現代会計学の論理II』世界書院、昭和51年所収等参照。

31) Derselbe, aa.O., S.850.

れうることとなる。

2. コジオールにおける貨幣的思考と財的思考

コジオールが展開する収支的成果計算論（以下においては特に期間的成果計算に限定する）は、上述の公理体系から明らかなように、ワルプと同様、本来の収支としての現金収支と擬制的な計算収支からなる拡張された収支概念を用いながら、かかる収支概念だけで期間的成果計算体系を一元的に構築しようとするものである。問題は、この成果計算体系が貨幣的思考に、そしてただそれだけに基づいて展開されているかどうか、である。いうまでもなく、成果計算体系が貨幣的思考に基づいているか否かは、それが実際に貨幣の流れ(運動)を対象にしているか否かによっている。

コジョールの期間的成果計算体系の計算対象は公理体系の A_1 量公理によって表明されている。 A_1 によれば計算対象は量化可能でそれゆえ測定可能な財、すなわち積極項目としての貯蔵財かまたは消極項目としての債務づけられた財である。これらの財は、 A_3 写像公理に明示されているように、基礎クラスとしての貨幣自体、および非貨幣クラスとしての実質財からなる。このように、彼の成果計算の計算対象は貨幣だけではなく非貨幣的な財をも含むものであることが明らかとなる。しかし、この場合、彼はなお A_3 において非貨幣財の貨幣への置き換えを言明する。これによって非貨幣財の運動は、それとの交換を介して逆方向に流れる、対応する貨幣の運動によって把握し直されることとなる。かくして最終的にすべての計算対象とその運動は、貨幣の場合はそのまま貨幣の運動として、また非貨幣財の場合は貨幣への置き換えによって貨幣の運動として写像されるのである。ここでは計算手段すなわち写像手段としての貨幣単位での運動である収入と支出が直接的または間接的に計算対象すなわち写像対象として貨幣の運動を写像する、³²⁾という関係が成立し、したがってその成果計算体系は貨幣的思考に基づいて展開されている、といえよう。

このようにコジョールの成果計算体系がもっぱら貨幣的思考に基づいている

32) Derselbe, a.a.O., S.,845.

ことは、そこで擬制的な計算収支が用いられているとしても変わるものではない。すなわち、かかる計算収支のうち、まず前収支($D_{3,21}$)は、それが何であれ(成果作用的前収支、留保前収入・貯蔵前支出、または相関的前収支)、将来の貨幣の流入、流出の先き取りにほかならず、それゆえ擬制的にはあるが貨幣の運動を対象にしているといえる。また、これらの前収支の有高を減少させるために計上される償還収支($D_{3,22}$)の場合、それらは、前収支による貨幣運動の先き取りによって生じた擬制的(名目的)な債務、債権の決済のために生じる擬制的な貨幣の流入、流出として解釈することにより、やはり貨幣運動を対象にしているといえよう。さらに戻し収支($D_{3,23}$)の場合、それらは貯蔵支出と留保収入($D_{3,3}$)の成果作用性を中和化するために計上されるものであるが、以前の成果作用的な貨幣の流出、流入がそれらに対応した財の費消、提供が未だ生じていないために一時的に逆流し、かかるものとしての貨幣の流入、流出が生じたと解釈すれば、それらもまた貨幣の運動を写像しているといえる。最後に、後収支($D_{3,24}$)は、戻し収支によって写像されている一時的逆流としての貨幣の流出、流入が、期間中の財の実際の提供、費消によって本来の流れに戻ったものと解釈すれば、やはり貨幣の運動を対象にしているといえるのである。このようにして、擬制的な計算収支も現金収支と同様、貨幣の運動を対象にしているといえる。それらは、ただ、後者とは違って一定の解釈による擬制的な貨幣運動を写像するものであり、それゆえいわば貨幣運動の二次的写像ともいうべきものである。

このように、コジオールの収支的成果計算論は基本的に貨幣的思考に基づいて展開され、しかもその計算体系は原則的に実際に生じた貨幣運動、もしくは少なくともそれを基礎にした擬制的な貨幣運動を対象としている。その結果、彼の成果計算は、シュマーレンバッハやワルプの場合と同様、実現主義(A_5 実現公理)と取得原価主義(A_4 評価公理)による名目資本利益(成果)計算として具現することとなる。

しかし、それにもかかわらず、彼の期間的成果計算体系は財的思考の作用をまったく受けないということとはできない。というのは、たとえば成果作用的前

収支は、その期間において実際の貨幣運動を伴っていないが実際の財の提供や費消がなされたために計上されるものであり（未収収益，未払費用等），また後収支も、やはり、実際の財の提供，費消があつて初めて計上されうるものであるからである（前受収益の収益計上，前払費用の費用計上等）。このように彼の成果計算論は、期間成果計算を正確なものとするために財的思考をも十分に考慮しているといえるのである。

以上のように、コジオールの収支的成果計算体系は基本的に貨幣の運動のみを対象とする、貨幣的思考に基づいたものとして展開されているといえる。しかしながらそれは、正確な期間成果計算の観点から、なお財的思考によりながら財の運動をも考慮せざるをえない。この意味で、彼の貨幣的思考に基づく成果計算体系（論）の一元化もしくは純化は、財的思考という不純分子を内包しながら行われていると考えざるをえない。

V 結 び

動態論を代表する三つの所説を貨幣的思考と財的思考を視軸にして考察した。その結果明らかになったことは、個々の所説は確かに貨幣的思考を基礎として展開されてはいるが、それでもなお財的思考の作用も受けており、しかも所説によって両思考の位置づけが大いに異なっている、ということである。

まず、動態論の始祖としてのシュマーレンバッハの場合、財的思考に基づいて収益－費用計算が、また貨幣的思考に基づいて収入－支出計算がそれぞれ構築される。彼においては正確な期間成果の算定が会計の目的とされ、その結果、期間中の実際の収入，支出とは一応かかわりのない収益－費用計算が前面に出る。この限りにおいて財的思考が優先する。しかしながら、計算上、収益と費用はそれぞれ実際に生じた収入と支出に結びつけられ、むしろ後者による計算が前者による計算を制約する。このようにして一つの期間的成果計算体系において収益－費用計算と収入－支出計算が、したがってまた財的思考と貨幣的思考が結合し、同居する関連が見出される。彼の損益計算書と貸借対照表はかかる両思考の結合の産物である。

シュマーレンバッハにおける両思考の結合関係を解きほぐし、明確に分離せ

しめたのがワルプである。彼は経営活動における給付（財）と支払（貨幣）の二つの流れを区分し、それぞれについて給付系列計算（財的思考に基づく）と支払系列計算（貨幣的思考に基づく）という二つの成果計算体系を構築する。財と貨幣の流れは互いに反映し合っており、また互いに制約し合うという関係がある。その結果両計算は同一額で期間成果を算出することとなる。しかし両者はそれぞれ計算対象を異にし、単独での成果表示を可能とするものであり、この限りにおいて両思考は互いに異なった独立の計算として具現し、並存しているといえる。

コジオールは、ワルプにおけるかかる両思考の並存関係を解消し、期間的成果計算の体系をただ貨幣的思考にのみ基づく収入－支出計算として構築しようとした。彼においては計算対象には貨幣だけでなく非貨幣財も含まれる。しかし、このうちの非貨幣財をそれに対応して逆の方向に運動している貨幣に置き換える結果、その成果計算体系は貨幣（の運動）のみを計算対象とすることとなる。貨幣の運動は財の運動に制約されて生じる場合もあり、それゆえ彼の収入－支出計算は財的思考の作用を全く受けないというものでもない。このように財的思考を内包しながらも、コジオールの計算体系は貨幣のみを計算対象とする、それゆえ基本的に貨幣的思考に基づくものとして構築されている。

以上のように、貨幣的思考と財的思考を視軸とするとき、動態論の発展は貨幣的思考の財的思考からの分離、純化の過程であり、それはコジオールにおいて完了したということが出来る。しかし、それにもかかわらず、動態論は、その登場以来、正確な期間成果計算を目的とする限りにおいて財的思考をも考慮せねばならず、顕在的または潜在的にその作用を受け続けてきていると考えざるをえないのである。