

カメラル簿記の近代化とヨーンズの会計理論

戸 田 博 之

序 論

カメラル簿記 (Kameralistik, kameralistische Buchhaltung) は、1762年、オーストリアのピュヒベルク (Puechberg, J. M.) の『領地管理に適用される、改善されたカメラル計算基準入門』 (*Einleitung zu einem verbesserten Cameral-Rechnungs-Fuße, auf die Verwaltung einer Herrschaft angewandt, Wien*) によって当時の公会計 (ないし領土会計) に予定額計算が導入された簿記法である。複式簿記とは形式と原理を異にするこの簿記法では、収入および支出の計算について「予定額－実際額＝残余额」の記帳原理が確立され、1810年には、いわゆる「イエーガーの講義録」すなわち「国家中央会計局に対する財政収益に関する一般構成」 (*Allgemeiner Unterricht zur Ausweisung der Gefällen=Erträgnisse für das Staats-Rechnungs-Centrale, Wien*) によって、カメラル元帳が系統的に細構成された。

この講義録によって、財政上の諸取引の記録・計算は、損益取引、財貨取引および信用取引の事象に区分された。もちろんこの場合も、「予定額－実際額＝残余额」という、カメラル簿記の本源的な記帳原理は維持された。ここに、カメラル簿記は独自の記帳原理と取引の系統的類型化 (ないし、元帳の分類) 原則をもつ独自の簿記体系として確立した。

この時代のカメラル簿記は、一般に「古典的カメラル簿記」といわれているが、重商主義の (ないし、カメラリズムス (Kameralismus)) 衰退とともに、オーストリアおよびドイツの主要都市において台頭した「公的営利事業」に対するその適用可能性についての論議がいわば国家的規模でなされた。その

結果、カメラール簿記の適用範囲は行政領域と公的営利事業領域に分化すべきだとする認識が一般化し、前者は行政カメラール簿記 (Verwaltungskameralistik)、後者は経営カメラール簿記 (Betriebskameralistik) の形態をもってそれぞれ発展の道を辿った。注意すべきことは、カメラール簿記の適用範囲がそのように公的行政と公的 (あるいは私的) 経営に二分化されたとしても、いずれの適用領域においてもあくまでも「古典的カメラール簿記」の伝統である記帳原理が遵守され、また、行政経済と営利経済で若干のちがいがあるとしても、取引の系統的類型化という意味では同じ手法がとられた。

しかし、「予定額－実際額＝残余额」の原理にもとづく記帳方法は、複式簿記の原理にもとづくそれと比較した場合、複雑である。ここに、「カメラール簿記」の根本的欠陥が内包していた。ちなみに、ワルプ (Walb, E., *Die Erfolgsrechnung der privater und öffentlicher Betriebe*, 1926) は、主としてカメラール元帳の改善を試みたのであるが、彼による研究成果 (複式簿記的損益計算の実質的可能性の論証) も自ずから限界のあるものといわざるを得ない。「古典的カメラール簿記」のいっそうの転開、換言すればその近代化が求められる動因はこの点にあるのである。

「古典的カメラール簿記」がもつそのような計算技術的欠陥を克服し、そのことを通じて、収支計算のいわば「純化」を試みたのが、ほかならぬヨーンズ (Johns, R.) である。すなわち彼は、端的に言って、「古典的カメラール簿記」の基本的計算要素である予定額収・支の概念を捨象し、実際額収・支 (厳密に言えば、貨幣的収・支と非貨幣的収・支) の概念のみによって計算理論を構築したのである。わが国ではこれまで、彼はさほど著名な学究と評価されていないようであるが、近代におけるドイツ系動的会計理論の展開において果たした学問的貢献はきわめて大きい。本論では、彼の主要理論¹⁾を略述し、その理論がもつ学說的意義を考察する。

1) Johns, R., Kameralistik, in: F. Schmidt (Hrsg.) *Die Handelshochschule—Ein Lehrgang* ↗

1. 基本的収支概念

経済体についての計算的考慮は貨幣収入と貨幣支出にかかわることを前提としており、そこでの計算対象は実際の貨幣収入と実際の貨幣支出である。両者に共通する特徴は、貨幣有高に対する影響性である。彼は、貨幣収入と貨幣支出の原因と結果が相違することに着目して、それらを次の四つの組概念に類型化する。以下では、それぞれについて簡潔に説明する。

- a. 収益収入－費用支出
- b. 貯蔵収入－貯蔵支出
- c. 債務収入－債権支出
- d. 償還収入－償還支出

収益収入 (Ertragseinnahme) は、財産実体、債権あるいは債務のいずれによるものでもなく、給付から生じるところの究極的 (endgultig) ないし本来的 (eigentlich) な収入である。この種の給付は、生産、労働給付、役務給付、あるいは物財用役や資本用役の引渡しから生じる。収益収入は、商品売上、賃金・給料収入、手数料収入、運賃収入および利息収入などと呼ばれる。

費用支出 (Aufwandsausgabe) は、収益収入の概念とは逆に、消費のための貨幣支出すなわち究極的支出を意味する。期間中に生じる消費事象には、提供された (消極的) 給付、物財、労働給付、役務給付あるいは資本用役などがあるが、これらの「費用支出は、原則的にそれなくして収益収入はない自己の給付の前提である。」²⁾ 営利経済は利益追求目的をもつ経済であるから、収益収入と費用支出の比較による利益表示が重要となる。

彼によれば、費用支出はすべて、収益収入によって究極的に資金補償 (gedeckt) されなければならない。収益収入以外の収入は、そのために単に暫定的で一時

der Wirtschafts-Hochschule—Band II Lieferung 4, Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin/Wien 1937.

2) Johns. R., a.a.O. S. 4. ff.

的に使用されるにすぎない」³⁾ことになる。これが、ヨーンズのいわゆる「資金補償理論」⁴⁾の基本的思考である。

貯蔵収入 (Vorratseinnahme) は、次の「貯蔵支出」に対する概念であって、通常は「資産」の売却からの収入である。これは通常、貯蔵から消費への振替記帳 (後述) によって生じ、あるいは、不要の固定資産などが処分される場合がその例である。

貯蔵支出 (Vorratsausgabe) は、それによって「財産実体」が増加する支出であって、より厳密には「費用貯蔵支出」 (Aufwandsvorratsausgabe) というべきものである。典型的な貯蔵支出としては、固定資産や原材料のための支出があるが、無形の役務 (保険料、貸借料、支払利息、支払割引料) のための前払も貯蔵支出となる。

債務収入 (Schuldeneinnahme) は、ある時点での返還についての法律的義務または経済的義務を含む収入である。ただし、狭義すなわち法律の意味における債務だけではなく、たとえば「自己資本」からの払込みも債務収入となる。すなわち、自己資本であれ他人資本であれ、それによって消極項目が増加する収入はすべて債務収入である。

償還支出 (Tilgungsausgabe) は、それによって債務項目が消滅させられる支出をいい、たとえば資本払戻しは償還支出である。

債権支出 (Forderungsausgabe) は、支出の目的が貸付金の払出しにある場合に生じる。これには、たとえば預金の払込み、有価証券およびそれ以外の請求権の購入、あるいは他企業への資本参加権の取得のための支出が含まれる。

償還収入 (Tilgungseinnahme) は、債権支出の返済の結果としての収入を意味し、債権支出とは反対に、たとえば預金の引出し、有価証券およびそれ以

3) Johns, R., a.a.O. S. 5

4) 彼の「資金補償理論」は、次の論文において、より積極的に展開されている。Johns, R., Die Vollrechnung der Gemeinden, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 32. Jahrg., 1938, Heft 4 und 5, S.145 ff. und S.193 ff.

外の請求権の売却などが含まれる。

以上の収入・支出の内容はいわゆる現金同等物であって、いずれも貨幣勘定の借方（収入）と貸方（支出）に示されることはいうまでもない。

2. 貨幣収・支と決算

商人は、現金計算書のほかに、二つの計算書すなわち損益計算書および貸借対照表を作成する。ヨーンズは、これを「本来の決算」(natürliche Abschluß rechnung)と呼ぶ。いうまでもなく二つの計算書は、一方では収益収入と費用支出の関係として、他方では積極的特質（資産）と消極的特質（負債）をもつ期首有高と期末有高の差額として、いずれも期間成果（損益）を表示する。商人の決算がそのような意味での「複式の」成果計算 (doppelte Erfolgsrechnung) といわれるゆえんである。

問題は、以下に掲げた8種類の貨幣収入および貨幣支出が決算に与える影響である。ヨーンズの結論するところは、その影響は収入または支出が貸借対照表にだけ及ぶか、あるいは貸借対照表と損益計算書のいずれにも及ぶか、のどちらかである。前者の場合は、貸借対照表にだけ (nur bilanzwirksam) 影響すると同時に成果非影響的 (erfolgswirksam) な事象である。後者の場合は、成果影響的 (erfolgswirksam) であると同時に貸借対照表影響的 (bilanzwirksam) な事象である。8種類の決算影響性についての彼の説明を筆者なりに整理し、表にまとめたのが次ページの表である。

収支の成果影響性と貸借対照表影響性⁵⁾

	損益計算書	貸借対照表	
貨幣収益収入	収益(+)	貨幣有高(+)	
貨幣費用支出	費用(+)	貨幣有高(-)	
貨幣貯蔵収入	影響なし	貯蔵(-) 貨幣有高(+)	「残高交換」 (積極項目間の交換)
貨幣貯蔵支出	影響なし	貯蔵(+) 貨幣有高(-)	「残高交換」 (積極項目間の交換)
貨幣債務収入	影響なし	貨幣有高(+) 債務有高(+)	「残高延長」 (積極・消極項目全体の増加)
貨幣償還支出	影響なし	貨幣有高(-) 債務有高(-)	「残高短縮」 (積極・消極項目全体の減少)
貨幣償還収入	影響なし	貨幣有高(+) 債権有高(-)	「残高交換」 (積極項目間の交換)
貨幣債権支出	影響なし	貨幣有高(-) 債権有高(+)	「残高交換」 (積極項目間の交換)

以上を要約すると、成果影響的事象は貸借対照表にも影響するのに対して成果非影響的事象は貸借対照表にだけ影響する、ということである。

3. 非貨幣収・支と決算

現代の私的営利経済および公的営利経済においては、上述の貨幣事象は信用事象によってより複雑なものとなる。すなわち、いわゆる「全体損益計算」(Totalerfolgsrechnung)においては、収入は最終的にはすべて貨幣収入となり支出はすべて貨幣支出となるが、期間損益計算においては、貨幣事象のほかに、非貨幣事象も組み入れられなければならない。

貨幣収入は、貨幣有高を増加させるとともに、収益(収益収入)または消極

5) ヨーンズは、貸借対照表にだけ影響する場合の貸借対照表シェーマの説明において、(残高)「延長」(verlängert)、(残高)「短縮」(verkürzt) および (残高)「交換」(Tausch、積極項目間の交換と消極項目間の交換) という語を用いている。Johns, R., a.a.O. S.8. ただし原著では、貨幣償還収入を(残高)「短縮」としているが、これは積極項目間の交換の誤りである。また、貨幣貯蔵収入(=残高交換)と貨幣償還支出(=残高短縮)が脱落しているように思われるので、いずれも補充した。

項目の増加（債務収入）あるいは積極項目の減少（貯蔵収入または償還収入）となる。収入に貨幣増加が対応しない場合は、その収入はそれぞれ貸借対照表の積極項目側の（貨幣以外の）非貨幣=増加または消極項目側での非貨幣=減少に対応するか、あるいは——損益影響的事象の場合は——（狭議の）成果計算におけるいずれかの費用増加すなわち非貨幣=支出にも対応するはずである。

貨幣支出は、一方では常に貨幣減少を意味し、他方では費用増加または貯蔵ないし債権の増加（いずれの場合も積極項目の増加）または債務減少（消極項目の減少）のいずれかを意味する。したがって、非貨幣=支出はいずれも貨幣の減少が見られないのであるから、それらは貨幣以外の積極項目側の減少または消極項目側の増加または——損益影響的事象の場合は——いずれかの収益項目に対応するはずである。

以上を要約すると、「非貨幣=収入はいずれもなんらかの非貨幣=支出と結合させられ、非貨幣=支出はいずれもなんらかの非貨幣=収入と結合させられる。」⁶⁾ ということである。ただし、彼によるこの説明は必ずしも明確ではない。これについては、後段の結論部分で触れることにする。

さらに、先述の貨幣収支の概念類型は非貨幣=事象についても妥当し、非貨幣=事象について理論的には16個の結合関係が生じる。そのうち五つは省略され、次のように非貨幣事象についての11個の結合関係が示される。⁷⁾

- 1a) 収益収入／債権支出：(事例) すべての掛売り (26)
- 1b) 費用支出／債務収入：(事例) 掛けによるすべての調達 (18)
- 2a) 貯蔵支出／債務収入：(事例) 掛けによる固定資産（建物、機械など）のすべての調達(22)、差金(29b)
- 2b) 貯蔵収入／債権支出：(事例) 使用されなくなった機械の掛けでの売卸

6) Johns,R., a.a.O. S.9

7) Johns,R., a.a.O. S.10. なお、ヨーンズはこれらの取引事象について複式簿記による仕訳を示しているが、ここでは割愛する。また、各事例に付した() 番号は、本論229ページ以下の「大例示」での事象番号を示す。

- 3a) 費用支出／償還収入：(事例) 貸倒損失 (38)
- 3b) 収益収入／債権支出：(事例) 仕入値引 (37)
- 4a) 費用支出／貯蔵収入：(事例) 消費高の在庫勘定から製造計算への振替(6)
- 4b) 収益収入／貯蔵支出：(事例) 費用支出の戻し計算(後述)決算記帳 (37)
- 5a) 償還支出／債務収入：(事例) 銀行借入による仕入先への支払
- 5b) 償還収入／債権支出：(事例) 銀行振替による売掛債権の回収
- 6) 償還支出／償還収入：(事例) 得意先の支払による、銀行債務減少と預金
残高増加

決算すなわち厳密な成果計算のためには、種々の非貨幣=計算すなわち振替計算 (Umbuchung)、追加計算 (Nachrechnung) および戻し計算 (Rückrechnung) が必要である。いうまでもなく振替計算は、(追加計算と戻し計算を含む) 修正計算であり、追加計算は期中の費用計算または収益計算が厳密な成果計算からみて過小である場合に、戻し計算は過大である場合に、それぞれおこなわれる。

非貨幣=事象の決算効果は、基本的には貨幣事象のそれと同じである。すなわち、非貨幣=費用支出の貸借対照表効果は、消極項目の増加または積極項目の減少であり、非貨幣=収益収入の貸借対照表効果は、積極項目の増加または消極項目の減少となる。成果非影響的な(すなわち、貸借対照表にだけ影響する) 非貨幣=事象の場合は、積極=項目側の残高全体の増加または減少あるいは積極項目間と消極項目間の変換がおこなわれる。ちなみに、消極項目間の変換は、貨幣事象についてはあり得ないが、非貨幣=事象の場合には起こり得る。(例：借換事象)

当期中の非貨幣=事象についての、先に掲げた結合関係は、決算においてもそのまま当てはまる。すなわち、次のとおりである。

- 1a) 振替記帳による費用の増加には積極項目の減少が対応 (事象37)
- 1b) 振替記帳による収益の増加には消極項目の減少が対応 (事象3)
- 2a) 追加計算による費用の増加には消極項目の増加が対応 (事象40)

- 2b) 追加計算による収益の増加には積極項目の増加が対応 (事象41)
- 3a) 戻し計算による収益の減少には消極項目の増加が対応 (事象43)
- 3b) 戻し計算による費用の減少には積極項目の増加が対応 (事象42)

4. 損益計算書と貸借対照表の収支的構造

先述したように、いわゆる「複式の成果計算」は次のようなものである。

1. 貸借対照表の積極項目と消極項目の期首有高から出発し、当期中の増加額と減少額を考慮しながら、期末有高にいたる貸借対照表的表示。これは広義の成果計算である。
2. 費用支出と収益収入の比較による第2の損益数値の表示。これは狭義の成果計算 (すなわち損益計算書) である。

ここでいう収入および支出の概念は、貨幣事象ならびに非貨幣事象を包括する。そこでヨーンズは、成果計算のシェーマを次のように示す。⁸⁾

成 果 計 算 (狭義の)																														
収 入 :	支 出 :																													
1. 前期に戻し計算された収益=収入 (非貨幣)	1. 前期に戻し計算された費用=支出 (非貨幣)																													
2. 当 期 :	2. 当 期 :																													
<table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"> <table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">貨幣収益=収入</td> <td rowspan="2" style="font-size: 2em; padding: 0 10px;">}</td> <td rowspan="2" style="font-size: 2em; padding: 0 10px;">-</td> <td rowspan="2" style="padding: 5px;"> <table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">期末に戻し計算</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">された収益=収入</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">(3C)</td> </tr> </table> </td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">非貨幣=収益=収入</td> <td colspan="3"></td> </tr> </table> </td> <td style="padding: 5px;">貨幣費用=支出</td> <td rowspan="2" style="font-size: 2em; padding: 0 10px;">}</td> <td rowspan="2" style="font-size: 2em; padding: 0 10px;">-</td> <td rowspan="2" style="padding: 5px;"> <table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">期末に戻し計算</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">された費用=支出</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">(3C)</td> </tr> </table> </td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">非貨幣=費用=支出</td> <td colspan="3"></td> </tr> </table>	<table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">貨幣収益=収入</td> <td rowspan="2" style="font-size: 2em; padding: 0 10px;">}</td> <td rowspan="2" style="font-size: 2em; padding: 0 10px;">-</td> <td rowspan="2" style="padding: 5px;"> <table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">期末に戻し計算</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">された収益=収入</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">(3C)</td> </tr> </table> </td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">非貨幣=収益=収入</td> <td colspan="3"></td> </tr> </table>	貨幣収益=収入	}	-	<table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">期末に戻し計算</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">された収益=収入</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">(3C)</td> </tr> </table>	期末に戻し計算	された収益=収入	(3C)	非貨幣=収益=収入				貨幣費用=支出	}	-	<table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">期末に戻し計算</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">された費用=支出</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">(3C)</td> </tr> </table>	期末に戻し計算	された費用=支出	(3C)	非貨幣=費用=支出				非貨幣=費用=支出	}	-	<table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">期末に戻し計算</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">された費用=支出</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">(3C)</td> </tr> </table>	期末に戻し計算	された費用=支出	(3C)
<table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">貨幣収益=収入</td> <td rowspan="2" style="font-size: 2em; padding: 0 10px;">}</td> <td rowspan="2" style="font-size: 2em; padding: 0 10px;">-</td> <td rowspan="2" style="padding: 5px;"> <table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">期末に戻し計算</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">された収益=収入</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">(3C)</td> </tr> </table> </td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">非貨幣=収益=収入</td> <td colspan="3"></td> </tr> </table>	貨幣収益=収入	}				-	<table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">期末に戻し計算</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">された収益=収入</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">(3C)</td> </tr> </table>	期末に戻し計算	された収益=収入	(3C)	非貨幣=収益=収入						貨幣費用=支出	}	-	<table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">期末に戻し計算</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">された費用=支出</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">(3C)</td> </tr> </table>	期末に戻し計算	された費用=支出	(3C)							
貨幣収益=収入	}		-	<table style="border: none; width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 5px;">期末に戻し計算</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">された収益=収入</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">(3C)</td> </tr> </table>	期末に戻し計算			された収益=収入	(3C)																					
期末に戻し計算																														
された収益=収入																														
(3C)																														
非貨幣=収益=収入																														
期末に戻し計算																														
された費用=支出																														
(3C)																														
非貨幣=費用=支出																														
期末に戻し計算																														
された費用=支出																														
(3C)																														
3a. 振替記帳による非貨幣=収益=収入				3a. 振替記帳による非貨幣=費用=支出																										
3b. 追加計算による非貨幣=収益=収入				3b. 追加計算による非貨幣=費用=支出																										

それに対して、貸借対照表項目は、収入と支出すなわち貨幣収・支と非貨幣収・支によって次のように変動する。

8) Johns, R., a.a.O. S.15.

(1) **消極項目側の増加** 消極項目側は、債務収入によって増加する。借入金(事象29)商品債務(『費用債務』、事象18)または建物債務(『貯蔵債務』、事象22)がそれである。借入金について差金が生じる場合は、この積極項目は非貨幣=債務収入に対応する(事象29b)。資本金は、転義的意味での債務収入によって増加する(企業主の出資、事象35)が、決算事象によって狭義の債務収入だけが消極項目側で増加的に影響する。費用支出の追加計算と前受収益収入の戻し計算によって、「期間限定項目」が生じる(事象40と43)。当期利益は、本来的な資本金勘定の(非貨幣=)債務収入(事象44)または積立金ないし「繰越利益勘定」のいずれかである。

(2) **消極項目側の減少** 消極項目側の減少は、償還支出によって生じる。当期中の主要な事象は、借入債務の償還(事象30)、前期の「費用債務」(事象14)、建物(『貯蔵』)債務(事象23)を含む、期中発生「費用債務」(事象19)である。ちなみに、資本金勘定からの引出しもまた、このような意味での償還支出である。(事象36)決算事象としては、「戻し計算」された収益収入のために前期から引継がれた「消極期間限定項目」の減少がある。これは、当期首に)成果計算に振替えられなければならない(事象3)。債権者による債務免除は、債務減少および(非貨幣=)償還支出による振替記帳となり、これによって、成果計算上、利益がもたらされる(事象39)。それに対して当期損失は、償還支出として自己資本を減少させる。積立金の減少も同様に償還支出となる。なお、積立金が使用される場合は、成果計算の収益収入となる。

(3) **積極項目側の増加** 積極項目側は貯蔵支出または債権支出によって増加する。設備拡張や機械購入などの場合は、貯蔵支出が当期中の事象となる(事象21、22)。差金(事象29b)は、無形の「貯蔵」といえるかもしれない。決算にあたっての貯蔵支出は、たとえば未費消の原材料についての戻し計算の場合は、「原材料有高」という積極項目となる(事象42)。

期中の事象としての「債権支出」は、「貸付金」という積極項目(事象31)または売掛金(『収益債権』)という項目を増加させる(事象26)。売掛金の場

合は、収益収入に対応する非貨幣=支出である。預金勘定での払込み（事象33）あるいは有価証券の取得などはすべて、債権支出によって生じる。「積極期間限定項目」の内容は、新しい会計年度に対する「債権」である（事象41）。

（4）積極項目側の減少 積極項目側の減少は、貯蔵収入または償還収入によって生じる。もっとも、期中に貯蔵収入が発生することは稀である。該当する事象は売却による固定資産などの減少である（事象24）。原材料がさしあたり貯蔵支出として処理され費消高に応じて振替記帳される場合には貯蔵収入が見られ、費用支出がそれに対応する。

より重要なのは決算事象である。固定資産などの数値は減価償却によって減少させられる（事象37）。それとは別の問題は、期首に現れ期末と関連するところの、前期に戻し計算された貯蔵支出を新しい成果計算に引き継ぐことである（事象7）。

期中の事象としての償還収入は、貸付債権の減少（事象32）、前期からの売掛債権（収益債権）（事象15）および期中におけるそれ（事象27）を引き起こす。銀行（預金）勘定からの引出し（事象34）、有価証券の売却なども（転義的意味での）償還収入である。

決算事象に属するものとしては、前期に追加計算によって収益収入から発生した積極期間限定項目の解消（事象13）がある。さらに、貸倒れとなった債権の償却（事象38）もこれに属する。

（5）貸借対照表有高の新年度計算への引継ぎ ヨーンズによれば、期首有高の引継ぎも新年度の計算にとっての収入または支出を意味する。消極項目を貸借対照表から新会計期間の計算に繰越すことは、債務収入である。その個別項目としては、買掛債務（事象1）、借入債務（事象2）、消極期間限定項目である「追加計算された費用」（事象4）および自己資本についての有高（事象5）である。消極期間限定項目である「戻し計算された収益収入」（事象3）は、直接的に（狭義の）成果計算の収入となる。

貸借対照表から新会計期間への積極項目の繰越は、貯蔵支出または債権支出

となる。個別的には固定資産の有高を引継ぐことによって「貯蔵支出」が示される（事象6）。なお、前期に戻し計算された貯蔵は、成果計算に直接に移記される（事象7）。

売掛（収益）債権と貸付債権は、債権支出として新年度に入り込む（事象8、9）。収益収入の追加計算によって生じる積極期間限定項目もこれと同様である（事象10）。

以上のようにヨーンズは、貨幣有高を除くすべての貸借対照表項目の繰越を「新年度に対する収入および支出」と説明するが、この説明は特徴的でいわば擬人的である。さらに、貨幣有高そのものの繰越について、次のように述べている。「貨幣有高は前期から引継がれた収入と支出の差額であり、そのことに伴って貨幣有高は間接的に引継がれる。貨幣有高は、消極項目を実際に貨幣的に収入することから生じた貨幣が貨幣以外の積極項目のために支出されたあとに残る残高であると考えられる。この引継のように、計算を終了させることもまた、積極項目をすべて換金することによって消極項目がすべて貨幣的に償還されるであろうと考えることによるひとつの擬制（Fiktion）でもある。貨幣有高はすでにまさしく貨幣にほかならないから、すべての「収入」は「支出」に足りるものである。すでに見たように、新年度では前期繰越は逆におこなわれるのである。」⁹⁾

5. 計算例示

以上がヨーンズの収支計算理論の概要であるが、理論の内容をより具体的に把握するために彼は、大規模で総括的な例示を試みている。彼の「大例示」（Großes Beispiel）は、貨幣的事象ならびに非貨幣的事象を含んでおり、（Ⅰ）貸借対照表項目の引継ぎに始まり、（Ⅱ）「前期分の決済」による諸事象がそれに続き、次に、（Ⅲ）「期中の事象」と（Ⅳ）決算事象のための振替記帳が示されている。彼による「大例示」を次ページ以下に掲げる。

9) Johns, R., a.a.O. S.19.

会計事象とその特性

1. I. 期首貸借対照表の引継： 消極項目	金額	2. 特 性		
		a)	収 入 b)	支 出 c)
1. 買掛債務	12	非貨幣	債務=収入	償還=支出
2. 借入金	20	非貨幣	債務=収入	償還=支出
3. 前期に戻し計算された利息収益 についての期間限定項目	1	非貨幣	収益=収入	償還=支出
4. 前期に追加計算された賃金費用 についての期間限定項目	2	非貨幣	債務=収入	償還=支出
5. 自己資本	25	非貨幣	債務=収入	償還=支出
消極項目の合計	60			
積極項目				
6. 固定資産	30	非貨幣	貯蔵=収入	貯蔵=支出
7. 原材料棚卸高	6	非貨幣	貯蔵=収入	費用=支出
8. 売掛債権	14	非貨幣	償還=収入	債権=支出
9. 貸付債権	7	非貨幣	償還=収入	債権=支出
10. 前期に追加計算された賃減料収 益についての期間限定項目	1	非貨幣	償還=収入	債権=支出
積極項目（支出）合計	58			
消極項目（収入）合計	60			
11. 貨幣有高	2			
II. 前期分の決済	金額		特 性 収 入	支 出
12. 前期に追加計算された賃金の支 払（4.を参照）	2	貨 幣	—	償還=支出
13. 前期に追加計算された賃貸料の 入金（10.を参照）	1	貨 幣	償還=収入	—
14. 前期の買掛債務の支払（1.を参 照）	11	貨 幣	—	償還=支出
15. 前期の売掛債権の入金（8.を参 照）	13	貨 幣	償還=収入	—

Ⅲ. 当期の事象	金額		特 性	
			収 入	支 出
16. 賃金、現金	80	貨 幣	—	費用=支出
17. 原材料仕入、現金	20	貨 幣	—	費用=支出 (または貯蔵支出)
18. 原材料仕入、掛け	90	非貨幣	債務=収入	費用=支出 (または貯蔵支出)
19. 18.からの買掛債務の支払	70	貨 幣	—	償還=支出
20. 利息、現金	1	貨 幣	—	費用=支出
21. 固定資産建設、現金	10	貨 幣	—	貯蔵=支出
22. 固定資産建設、掛け	5	非貨幣	債務=収入	貯蔵=支出
23. 建設債務の支払	3	貨 幣		償還=支出
24. 固定資産の一部売却、現金	1	貨 幣	貯蔵=収入	—
25. 商品売上、現金	40	貨 幣	収益=収入	—
26. 商品売上、掛け	160	非貨幣	収益=収入	債権=支出
27. 売掛債権、入金	150	貨 幣	償還=収入	—
28. 賃貸料、現金	2	貨 幣	収益=収入	—
29. 借 入 :	9	貨 幣	債務=収入	—
a) 現金収入				
b) 差金	1	非貨幣	債務=収入	貯蔵=支出
30. 借入金返済、現金	12	貨 幣	—	償還=支出
31. 貸付、現金	3	貨 幣	—	債権=支出
32. 貸付金の返済、現金	3	貨 幣	償還=収入	—
33. 銀行への預入れ	10	貨 幣	—	債権=支出
34. 銀行からの引出し	1	貨 幣	償還=収入	—
35. 資本払込み、現金	10	貨 幣	債務=収入	—
36. 資本引出し、現金	2	貨 幣	—	償還=支出
Ⅳ. 決算事象：振替記帳	金額		特 性	
			収 入	支 出
37. 減価償却	4	非貨幣	貯蔵=収入	費用=支出
38. 売掛債権についての損失	2	非貨幣	償還=収入	費用=支出
39. 買掛債務の免除益	1	非貨幣	収益=収入	償還=支出
追 加 計 算 :				
40. 期日未到来の賃金 (費消分)	2	非貨幣	債務=収入	費用=支出
41. 期日未到来の受取利息の期間相当額	1	非貨幣	収益=収入	債権=支出

戻し計算：				
42. 原材料有高	10	非貨幣	収益=収入	貯蔵=支出
43. 前受賃貸料	1	非貨幣	債務=収入	費用=支出
(44. 年度利益)	(9)	(非貨幣)	(債務=収入)	(費用=支出)

結 論

いわゆる「古典的カメラール簿記」方式を高揚化ないし近代化する理論的試みを代表するものとして、ヨーンズの会計理論すなわち収支計算的理論の主要点を理解した。要するに彼は、会計の構造を貨幣収支構造と措定し、収入および支出の概念を八つに分類し、それらの特徴の分析を通じて、体系的な理論構築を試みたのである。彼によるこのような理論構築は、近代資本主義経済がもつ基本的特質すなわちその金融経済的特質に着目し、それを基礎とするものであることはいうまでもない。ヨーンズ理論がワルプ理論あるいはコジオール(Kosiol, E.)理論とともに、金融経済的貸借対照表論¹⁰⁾と称せられるゆえんでもある。彼の理論がその後のドイツ系会計学の展開におおいに貢献したことは、いまさらいうまでもない。

とはいえ、ヨーンズの理論は会計学説として間然するところなしとしなない。筆者によれば、主な問題点は次の二つである。

まず第一に、ヨーンズは金融経済理論的立場から経済事象を貨幣事象と非貨幣=事象に区分し、前者についての考察から後者についてのそれへと、いわば段階的に論を構築している点である。純粹の貨幣事象の特性の分析ならびに収入および支出が財務諸表に及ぼす計算効果についての彼の論は、まさしく肯綮に値する。しかし、非貨幣=事象についての(たとえば、本論223ページにある引用文⁶⁾に見られるような)論理展開は必ずしも明確ではなく、いわば牽強附会の感なしとしなない。

結論的にいえば、その原因は彼が収支概念の統合に成功していないことにあ

10) たとえば、武田隆二『貸借対照表資金論』同文館出版、昭和37年、277ページ。

11) Johns, R., a.a.O. S.62.

り、その限りにおいては、ヨーンズ理論はコジオールによる、かのパガトリツシェ・ビランツ (pagatorische Bilanz) 理論にいたるまでの過渡期的産物といわざるを得ないであろう。

第二に、本文の主題である「カメラル簿記の近代化」という視点から彼の理論を厳しく吟味すれば、彼の試みによって必ずしも最終的あるいは完全な近代化が達成されたとはいいがたい。たしかにヨーンズは、「古典的カメラル簿記」を収支計算体系の理論化に成功したかに見えるのではあるが、真の近代化のためにはそれだけでは十全ではない。事実、ヨーンズ自身もこの点をいち早く認め、たとえば次のように述べている。「新しい中間形態は、若干のちがいがあるとしても、なおカメラル簿記のグループとみなされるべきものである。われわれはそれを、『短縮形式のカメラル簿記』(VerkürzteKameralistik) という名称で特徴づけたい。」¹⁰⁾

この「短縮形式のカメラル簿記」は、もともとシュナイダー (Schneider, F.)¹²⁾ によって案出され、マルクーズ (Markus, K.)¹³⁾ によってひき続き展開されたものであるが、ヨーンズはその理論的特徴を明らかにするとともに、本論で示した収支シェーマと比較してその特徴を明確にしている。さらに、それとは別に、フリーデル (Friedel, R.)¹⁴⁾ およびフィードラー (Fiedler, K.)¹⁵⁾ による、いわゆる「グループ簿記」(Gruppik, Gruppenkameralistik) についても考察している。しかし、これらの理論については、紙数の関係で、残念ながら次の機会にとりあげることにしたい。

以上

12) Schneider, F., Wegweiser durch die gehobenen kameralistik Buchführung für die werbenden Betriebe der Staatsund Kommunalverwaltungen, Berlin 1913

13) Markus, K., Zeitgemäße Verwaltungsbuchführung, Berlin/Eberswalde, 1936.

14) Friedel R., Verschiedene Schriften zur Gruppik, im HinzVerlag, Berlin/Mariendorf 1935/36
Die Gruppik, 1935.

15) Fiedler, K. u. Friedel R., Die finanzwirtschaftliche Rechnung neuer Art (10-Spalten-Rechnung) 1934.