

# ヨーンズ・地方自治体の包括計算論の素描

戸 田 博 之

## 問題提起

1937年秋、ドイツ経営経済学学会の「公会計制度」研究グループの会合において、ヨーンズ (Johns,R.) は、主要テーマ「地方自治体の成果計算」(gemeindliche Erfolgsrechnung) のもとに、「予算計算と成果計算」についての導入的報告をおこなった。

そこでの主たる問題点は、次のとおりであった。

1. 一方では経常収・支と特別収・支の関係、他方では成果影響の事象と成果非影響の事象の関係およびそれらを予算に組み入れる問題
2. 成果計算の目的と意義
3. 地方自治体財産の概念および成果計算に対するその関係
4. 成果計算は、ドイツ地方自治体法の規定または思考と矛盾するか
5. 積立金規定および予算計算と成果計算に対するそれらの関係
6. 新しい予算条例および成果計算との関係におけるその意義
7. 全体解決の可能性の判定

彼は、これらの主要問題は、彼の主張する包括計算<sup>1)</sup> (Vollrechnung) によって理論的にも実務的にも解決されると主張している。本論では、彼の主

---

1) 本論は、筆者による完訳、「R.ヨーンズ著 地方自治体の包括計算」神戸学院大学経営学論集第4巻第2号(2008年3月)を要約したものに、若干の修正ないし整理を加えたものである。なお、“Vollrechnung”という語は、論題の中核であるばかりでなく、彼の計算構造理論(公会計論)における最も重要な基礎概念である。訳語としては、たとえば、「総計算」(吉田寛・宮本匡章、ワルブ「資金会計論」昭和37年、中央経済社)、「完全計算」(斎藤真哉、「青山経営論集、第25巻第1号」)、「全部計算」(武田隆二、「貸借対照表資金論」あるいは昭和37年、同文館出版)があるが、筆者は、ヨーンズ理論の本質を十分把握した上で、「包括計算」と訳出した。

要論文「地方自治体の包括計算」(Die Vollrechnung der Gemeinden, in: ZfhF 32. Jahrg., Heft.4.u.5.S.145ff. u. S.193ff. 1938.)の内容を素描するとともに、その理論的意義について考究する。

彼の論文の主要構成は、次のとおりである。

I. 収入と支出の理論

- A. 収入=種類と支出=種類
- B. 非貨幣事象—特論—
- C. 決算に及ぼす諸事象の二重効果
- D. 決算影響の裁量的形成
- E. 決算

II. 地方自治体予算の収入と支出

- A. 予算内容の説明
- B. 予算の収入と支出の計算理論的特性への言及

III. 包括計算の形式的構成

- A. 序 文
- B. 分解による貸借対照表影響および成果影響の復元
- C. 資金補償計算
- D. 決算の像

なお、Heft 4.につぐ Heft 5. (S. 193.ff.) では、財政的決算の実質的内容について論述されているが、本論では取り扱わない。

I. 収入と支出の理論

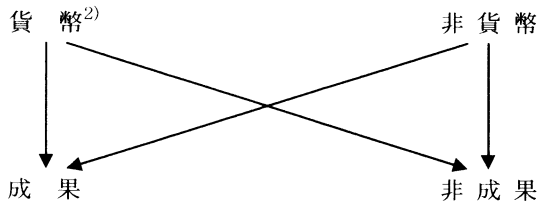
ヨーンズはまず、次のように述べる。「計算事象(Rechnungsfall)の本質を明確にすることは、単に計算理論的に重要であるばかりでなく、財政上も重要である。財政(経済)にとって残念なことであるが、これまで公共団体の会計では収入と支出についてそれらの計算理論的性質にもとづいた厳密な分

離と総括がなされなかった。」(S.148)

### A. 収入=種類と支出=種類

計算事象は、貨幣特性および成果特性によって二つに区分されなければならない。計算事象をこのように類別することによって、貨幣収入 (Geld-Einnahme) または非貨幣収入 (Nichtgeld-Einnahme)、貨幣支出 (Geld-Ausgabe) または非貨幣支出 (Nichtgeld-Ausgabe) および成果影響的収入 (erfolgswirksame Einnahme) または成果影響的支出 (erfolgswirksame Ausgabe) および成果非影響的収入 (erfolgsunwirksame Einnahme) または成果非影響的支出 (erfolgsunwirksame Ausgabe) という表現が生じる。

次のシェーマは、貨幣と非貨幣ならびに成果と非成果の相互関係を示す。



非貨幣事象は、それ自体、貨幣状態に影響することはないが、「この非貨幣事象にいつかのちに続く貨幣事象は、それ自体ひとつの要件である。」(S.148) ヨーンズによれば、地方自治体の会計事象の貨幣側面を把握することも重要であるが、第2番目の類別すなわち成果と非成果という類別によるより重要な計算は、これまで不当にも排除されてきた。

成果を増加させる収入は収益収入 (Ertragseinnahme)、成果について中立的な収入は非収益収入 (Nichtertragseinnahme)、収益収入に対応する支出

2) いうまでもなく、貨幣事象は貨幣有高を増減させるが、彼の理論では、貨幣有高には、現金だけでなく、ライヒ銀行取引、郵便小切手取引、貯蓄振替取引をはじめ、収支取引に用いられる銀行諸勘定で振り替えられる振替貨幣 (Giralgeld) も含まれる。

は費用支出 (Aufwandsausgabe)、非収益収入に対応する支出は非費用支出 (Nichtaufwandsausgabe) と呼ばれる。成果は収益収入と費用支出の差額である。

収益収入は、その収支が、以前の支出の結果でもなく、以後の支出自体を結果するものでもない、という意味において、「本来的収入」 (eigentliche Einnahme) または「究極的収入」 (endgültige Einnahme) である。それに対し費用支出には、逆の意味において、収益収入と同じ特性がある。

非収益収入は、「非本来的収入」 (uneigentliche Einnahme) または「非究極的収入」 (unendgültige Einnahme) である。非収益収入が以後の支出を結果する場合は、それは債務収入 (Schuldeneinnahme) と呼ばれ、「償還支出」 (Tilgungsausgabe) によって決済される。

それに対し、その収入が以前の支出の結果である場合は、償還収入 (Tilgungseinnahme) と呼ばれ、それによって債権支出が決済される。

非費用支出 (Nichtaufwandsausgabe) は、「非本来的」支出 (uneigentliche Ausgabe) または「非究極的」支出 (unendgültige Ausgabe) である。

さらに、成果非影響的事象には、「貯蔵支出」 (Vorratsausgabe) と「貯蔵収入」 (Vorratseinnahme) がある。通常、貯蔵支出は、会計年度中にまだ費用支出とされないあらゆる種類の財に対する支出である。それに対し、それ自体使用に役立つ財が売却された場合は、それらは貯蔵収入 (Vorratseinnahme) となる。

以上の計算事象を具体的に例示すれば、次のようになる。

収 益 収 入：租税、料金、対価 (Entgelt)

費 用 支 出：給料、物件費的行政費、利息

非 収 益 収 入：

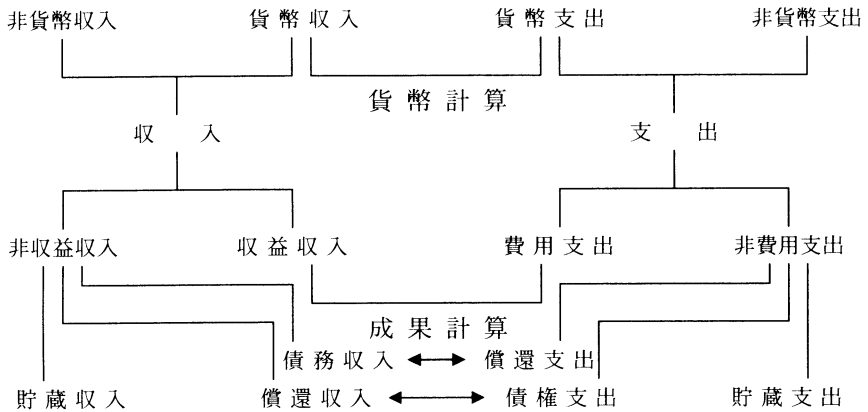
1. 債務収入：公債発行
2. 償還収入：債権の返済受領、(貨幣による) 積立金有高からの引き出し
3. 貯蔵収入：不動産の売却からの収入金

非 費 用 支 出：

1. 貯蔵支出：あらゆる種類の建築物や土地など
2. 債権支出：貸付、基金払い込み
3. 償還支出：債務返済

次のシェーマは、収入および支出の基本的関係を示す総括表である。(S.149)

### 計算事象のシェーマ



#### B. 非貨幣事象—特 論—

貨幣事象は、収入側では、貨幣収入が同時に貨幣増加ならびに収益または債務増加または債権減少または貯蔵減少のいずれかを、支出側では、貨幣支出が同時に貨幣減少ならびに費用または貯蔵増加または債権増加または債務減少のいずれかを、それぞれ引き起こす。

非貨幣事象は、収入側では、非貨幣収入は同時に非貨幣支出を意味する。たとえば、獲得された収益の対価が債権として未収であれば、債権支出が非貨幣収益収入に対応し、対価が未払であれば、債務収入が非貨幣費用支出に対応する。掛けでの建物売却は貯蔵収入と債権支出、掛けでの建物購入は貯蔵支出と債権収入、減価償却（費）は貯蔵収入と費用支出となる。さらに、債務免除の場合は、償還支出が収益収入に対応する。租税債権が貸し倒れる

場合は、償還収入が費用支出に対応する。

ヨーンズは次のように述べる。「複式簿記的な計算方法は、この二面性にもとづくものである。取引事象を複式に対立させて記帳するという複式簿記形式に関する原則があるために、複式簿記による計算方法でも、現金勘定での貨幣事象についてさえ、必要な相手勘定がつけられる。カメラル簿記の改良方式では、貨幣事象は単式簿記的に、非貨幣事象は複式簿記的にそれぞれ記帳されており、グループ簿記 (Grupplik) では、基本簿を貨幣事象用と非貨幣事象用のそれに区分することで、現金勘定に代えている。」<sup>3)</sup> (S.150)

### C. 決算に及ぼす諸事象の二重効果

いうまでもなく通常の決算書は、損益計算書 (Gewinn- und Verlustrechnung) と貸借対照表 (Bilanz) である。<sup>4)</sup> (S.150)

成果影響的事象はすべて、貸借対照表にも影響する。すなわち、次のとおりである。(S.151)

貨幣-収益収入=貨幣有高 + (積極項目 +),

非貨幣-収益収入=債権 + (積極項目 +),

相殺の場合は、債務 - (消極項目 -),

貨幣-費用支出=貨幣有高 - (積極項目 -),

非貨幣-費用支出=債務 + (消極項目 +),

---

3) ちなみに、古典的カメラル簿記では、ここでは示されるべきでない諸原則にもとづいて、一部分は単式簿記的に、一部は複式簿記的ならびに重複的に (カメラル簿記的に 筆者注) 記帳されている。(S.150)

4) ヨーンズによれば、「損益計算書を成果計算 (Erfolgsrechnung)、貸借対照表を有高計算 (Bestandsrechnung)、在庫計算 (Lagerrechnung) あるいは財産計算 (Vermögensrechnung) と呼ぶかどうかは、重要ではない。しかし、われわれにとっては、成果計算と有高計算という呼び方が最も適切と思われる。ただし、財産計算と呼ぶことに危険がないわけではない。なぜなら、地方自治体の財産が貸借対照表によって決定されることは、私的経済におけるよりはるかに少ない！からである。」(同ページ)

相殺の場合は、債権 - (積極項目 -)、

それに対し、成果非影響の事象はすべて、貸借対照表にだけ影響 (nur - bilanzwirksam) する。それらは、積極項目内交換 (Aktivtausch) と消極項目内交換 (Passivtausch)、残高伸長 (Bilanzverlängerung) または残高短縮 (Bilanzverkürzung) をもたらず。たとえば、貨幣 - 貯蔵支出 : 固定資産 +, 貨幣有高 -, 非貨幣 - 償還支出に対する非貨幣 - 債務収入 (= 借り換え : 短期的債務 -, 長期的債務 +) : 貨幣 - 債務収入 (公債発行) : 貨幣有高 +, 債務 +, 貨幣 - 償還支出 (公債償還) 貨幣有高 -, 債務 - がそれである。

#### D. 決算影響の裁量的形成<sup>5)</sup>

成果への裁量的影響 (willkürliche Einwirkung) は、戻し計算 (Rückverrechnung) または追加計算 (Nachverrechnung) によって生じるが、これら二つの計算に必要な振替記帳は、いずれも典型的な非貨幣事象である。(S.151)

戻し計算によって費用支出または収益収入が減少させられる。例示 1 : 計算された費用支出が過大で、棚卸資産がまだ残っている場合、貯蔵支出に対応する非貨幣収益収入による費用支出の削減。この場合は、棚卸資産という積極項目が生じる。例示 2 : 収益収入 (たとえば、租税収入) の一部が翌会計年度に属する場合 ; 費用支出と債務収入による戻し計算。この場合は、消極項目の計算限定項目が生じる。

前年度の戻し計算によって生じた積極項目は、新年度の成果計算の負担で解消される。例示 : 棚卸資産の引き継ぎ : 貯蔵収入と費用支出、いずれも非

5) 費用支出と収益収入の範囲は、その基礎をなすいわば客観的で経済的な事象によって限定されるのではなく、成果計算によって達成されるべき目的のいかに左右される。成果概念は、目的概念であって、「たとえば、有機的貸借対照表 (organische Bilanz)、動的貸借対照表 (dynamische Bilanz)、指数マルク貸借対照表 (Indexmarkbilanz) 静的貸借対照表 (statische Bilanz) あるいは経済性の表現としての成果 (Erfolg als Ausdruck der Wirtschaftlichkeit)、収益性の表現としての成果 (Erfolg als Ausdruck der Rentabilität) などのきまり文句によって、問題範囲は限定される。」(S.151)

貨幣事象。

追加計算によって費用支出または収益収入が増加させられる。例示1：減価償却の場合は、当該固定資産勘定の貯蔵収入が、費用支出（減価償却）に対応する。追加計算にとって比較的典型的な項目（給料、利息あるいは賃借料など）は債務ではなく、それらは費用支出として計算に入れられ、消極項目の計算限定項目勘定の「債務収入」に対応する。例示2：いわゆる未収益の場合は、債権支出が収益収入とともに追加計算され、債権支出によって積極項目の計算限定項目が生じる。

新年度では、前年度に追加計算された積極計算限定項目は貨幣償還収入と費用支出として、同じく消極計算限定項目は非貨幣償還支出と収益収入として計算され、成果に影響することはない。賃金支払は費用支出とみなされる。消極項目の計算限定項目は、新年度の成果計算に引き渡される：たとえば、租税勘定での償還支出と収益収入がそれであるが、それらは純粋に帳簿上の事象であって、非貨幣事象であることはいうまでもない。

ヨーンズによれば、「地方自治体の包括計算を構成するには、戻し計算と追加計算を理解することが最も重要である。財政的成果計算ならびに貸借対照表にとってはこの手段によってだけ遂行可能な一連の記帳が必要である。」(S.151)

## E. 決算

ヨーンズにとっての基本的問題は、決算は計算形式上どのように成立しているかであって、計算目的によって規定されるその実質的内容ではない。損益計算書すなわち狭義の成果計算は収益収入と費用支出だけを包括する。成果に及ぼす影響は、決算で裁量的に（willkürlich）戻し計算（Rückverrechnung）または追加計算（Nachverrechnung）によって与えられる。すなわち、前者によって収益収入と費用支出が削減され、後者によって初めて追加される。したがっ



て、貸借対照表の形式的内容は収入と支出の貸借対照表影響によって規定されるのである。

貸借対照表は、収益収入と費用支出の貸借対照表影響によって、その数学的必然性から第二の成果計算とならなければならない。なぜなら、費用支出は消極項目の発生または積極項目の消滅に対して同じ程度の影響を与え、それと同じことは収益収入についても当てはまるからである。それに対し、貸借対照表にだけ影響する成果非影響的事象（積極項目内交換、消極項目内交換、残高伸長および残高短縮）は、けっして成果残高を変動させることはない。

収入と支出の貸借対照表影響は、いわゆる運動貸借対照表（Bewegungsbilanz）の領域だけを包含する。成果影響的事象と成果非影響的事象によるこれらの変動額を年度初め有高と合算した場合にはじめて、通常の決算貸借対照表（Schlußbilanz）が生じる。いずれにせよ、収入と支出の性質についての認識だけが重要なのである。

最後に、ヨーンズは次のように付言する。すなわち、「最終的に考えられたカメラール簿記のこのような決算は、複式簿記におけるのと全く同じでなければならない、ということである。複式簿記は収入と支出を計算理論的に正確に処理することを前提としているものではない。」（S.154）

彼は、狭義の成果計算（損益計算書）と貸借対照表（有高計算書）の変動の関連を、次ページのシェーマで示し、「複式簿記の借方と貸方を学んだ読者諸氏の中には、収入と支出の本性についての知識を欠く人たちがしばしば見受けられる。」（S.154）と述べ、成果計算と貸借対照表の収支計算的構造についての正しい理解を求める。

シ ェ ー マ

	狭義の成果計算 (=損益計算書)		貸借対照表または有価計算の変動	
			消極項目	積極項目
I A. 収入の種類				
1. 収益収入				
a) 貨幣	収益		貨幣 +	—
b) 非貨幣	収益		債権 +	—
2. 債務収入				
a) 貨幣	—	—	貨幣 +	債務 +
b) 非貨幣(例：公債発行差金) 1)	—	費用	または発行差金 +	債務 +
3. 償還収入				
a) 貨幣	—	—	貨幣 +	—
b) 非貨幣(例：貸倒れ損失) 1)	—	費用	債権 —	—
4. 貯蔵収入				
a) 貨幣	—	—	貨幣 +	—
b) 非貨幣(例：減価償却)	—	費用	固定資産 —	—
I B. 支出の種類				
1. 費用支出				
a) 貨幣	—	費用	貨幣 —	—
b) 非貨幣(例：掛仕入)	—	費用	—	債務 +
2. 貯蔵支出				
a) 貨幣(例：固定資産建設)	—	—	貨幣 —	—
b) 非貨幣(例：掛による建設)	—	—	固定資産 +	—
3. 債権支出				
a) 貨幣貸付	—	—	貨幣 —	—
b) 非貨幣	—	—	債権 +	—
発行差益 1)	収益	—	債権 +	(または) 発行差金 +
4. 償還支出				
a) 貨幣	—	—	貨幣 —	債務 —
b) 非貨幣(例：債務免除) 1)	収益	—	—	債務 —
II. 前年度に戻し計算された項目：				
収益収入	収益	—	—	計算限定項目 —
今年度				
費用支出	—	費用	計算限定項目 —	—
今年度				
III. 当年度末：				
戻し計算項目				
収益収入	収益 =	費用	—	計算限定項目 +
費用支出	収益 =	費用 —	計算限定項目 +	—
追加計算項目				
収益収入	収益	—	計算限定項目 +	—
費用支出	—	—	—	計算限定項目 +
1) 当然のことながら、非貨幣事象が成果非影響的であることもあり得る。(例：『借り換え』すなわち、それぞれの収入がそれぞれの支出と結合されることがあり得る。				

## II. 地方自治体予算の収入と支出

### A. 予算内容の説明

地方自治体経済は——ごくわずかな例外を除いて——すべての収入と支出を包括する予算案 (Haushaltplan) にもとづいて遂行され、予算案 (Plan) の執行 (Vollzug) について計算書を作成することは、「金庫」(Kasse) の義務である。「現金計算」は、貨幣取引という狭義の商業的現金計算と混同されてはならないが、金庫によって作成されるそのような現金計算の間には会計年度の決算ののちに中間部分すなわち予算案 (計画) と結果の比較に関する「予算計算」(Haushaltsrechnung) が介在する。この場合、予算計算は結果の計算的表示という意味に解されなければならない。(S.154)

#### 1. 経常予算

次にヨーンズは、立法府によって定められる予算の内容を知るためにドイツの「地方自治体予算規定」(Gemeidehaushaltsverordnung, GemHVO) を援用する。なお、以下の括弧内の文言は、GemHVO からの彼による引用である。

経常予算 (ordentliche Haushalt) は、経常収入 (ordentliche Einnahme) と経常支出 (ordentliche Ausgabe) を包括する。<sup>6)</sup>

経常収入 「行政収入《当年度の行政から生じる行政収入で、手数料と分担金を含む》  
一般的な補償資金 (租税収入、財政交付金、一般的な資本財産および基本財産の収益、  
営利事業からの引渡額およびその他の一般的な交付金《Zuweisung》) ならびに臨時的な必要のために積み立てられるものでない積立金からの引き出し額」

経常支出 「経常収入から支弁されるべき支出」

余剰金または欠損金の決定には、「貨幣」収入と「貨幣」支出だけが関係さ

---

6) なお、収入と支出は、一回的収・支と継続的収・支に分けられる。前者は、「その性質上、反復されることのない、あるいは比較的長い間隔でだけ反復される収・支、あるいはそれが反復されることが翌年度にとって不確定な経常収・支」であり、後者は、「その性質上、規則的に反復する経常収・支」である。

せられるだけでなく、「予定額決算」(Sollabschluss)の原則があるために、「現金残余額」(Kassenrest)、「予算残余額」(Haushaltsrest)および「予算前払額」(Haushaltsvorgriff)も関係させられる。

現金残余額は、収入残余額(Einnahmerest)と支出残余額(Ausgabereist)に分けられる。

収入残余額 「現金収入残余額(Kasseneinnahmerest)。「収入について実際におこなわれた受け取り額が指令額に達せず、のちの会計年度において受け取られるべき金額」

支出残余額 「現金支出残余額(Kassenausgabereist) 支出について実際におこなわれた支払が指令額に達せず、のちの会計年度に支払われるべき金額」

前年度からの収入残余額と支出残余額は經常予算に属する。ちなみに、1932年からの地方自治体財政立法の傾向から推して、残余額の別個管理(abgesonderte Resteverwaltung)はおこなわれない。また、予算残余額と予算前払額は、財政政策的考慮から、支出側についてだけ存在する。

予算残余額 「繰越可能な支出資金について、会計年度の実際の支出が経過会計年度から繰越可能な予算残余額を含み、予算前払額を除く金額で、予算案に入れられたものに達しない金額」

予算前払額 「会計年度に対する予算案で予定されている繰越可能な支出資金(ただし、経過会計年度から繰り越された予算残余額を含む)を超える金額で、翌会計年度の予算案において同一目的のために予定される支出資金と相殺される金額」

ちなみに、余剰金と欠損金は、次のように規定される。

余剰金 「予算残余額および現金残余額を斟酌した上で、決算時に収入が支出よりも多い金額」

欠損金 「予算残余額および現金残余額を斟酌した上で、決算時に支出が収入よりも多い金額」

したがって、前年度の収入残余額からの収入は、前年度からの支出と同様に、經常予算の事象に属する。

経常予算の構成は、少なくとも次のとおりでなければならない。

1. 収入	2. 支出
a) 継続的収入	a) 継続的支出
手数料と分担金	人件費的行政支出
賃貸料、地代、利息、償還、	物件費的行政支出
事業からの別途収入	目的支出
その他の収入	債務用役（利息と償還）
	積立金の計上（補給）
	その他の支出
b) 一回的収入	b) 一回的支出

## 2. 特別予算

特別収入の内容は、次のとおりである。

1. 借入からの収入金 (Erlös)
2. 当年度の行政において使用または消費されることがきまっている、動産以外の地方自治体資産の売却からの収入金
3. 特別支出のために使用されるべき基本財産からの引き出し額
4. 臨時的必要のために積み立てられた積立金からの引き出し額
5. 経常収入ではない、その他の収入

特別支出は、特別収入から支弁されるべき支出である。

ただし、特別予算については、次のように規定されている。「その一部だけが特別収入から支弁しなければならない計画のための割当額は、経常予算（案）から受け入れるべきである。」(GemHVO, § 13)

特別予算の均衡については、「その全額が、特別収入によって、あるいは経常予算（案）からの割当額によって経常予算で補償 (ausgeglichen) されなければならない支出は、特別予算で予定してはならない。」(GemHVO, § 92)

決算 (Abrechnung) については、

「特別予算における計画はいずれも、その決算によって個別に決算しなければならない。その場合に欠損金が生じたならば、遅くとも決算以後、翌々年度の特別予算案に特別収入として予算計上されなければならない。余剰金の内容が、借入金収入の節減である場合は、追加的な債務弁済に使用し、積立資金および資産引き出しの節減である場合は、積立金ないし資産に再度積み立てなければならない。これら以外の場合は、余剰金は特別支出の支弁、追加的債務弁済または積立金形成のために使用しなければならない。」(GemHVO, § 23 3)

予算案には計上されないがおそらく計算には計上されるであろう、特別予算による収入と支出は、同法 Abs I. によって、次のように処理される。

「地方自治体が他の自治体に代わって収入しそこに転送するだけの金額 (通過貨幣) ならびに Abs.4 § I による金額」

ちなみに、Abs.4 § I の内容は、次のとおりである。「地方自治体の財産の売却からの収入代金および同種類の財産の取得のための、財産経済内部でのそれらの使用あるいは基本財産へのそれらの供給は、經常予算あるいは特別予算のいずれにおいても予算計上してはならない。これと同様のことは、基本財産にだけ供給される流入および逆流についても適用される。」

### 3. 積立金—特論—

積立金の積立は、經常支出に属する。積立金の取り崩しは、それが經常的使用に関するものであるか、あるいは臨時的使用に関するものであるかによって、それぞれ經常予算または特別予算のいずれかでおこなわれる。ヨーンズによれば、次の積立金が重要である。(S.157 f.)

1. 事業資金積立金 (Betriebsmittelrücklage)
2. 一般平均積立金 (allgemeine Ausgleichsrücklage)
3. 償還積立金 (Tilgungsrücklage) (RückIVO, § 4 (I))

4. 更新積立金 (Erneuerungsrücklage) (RücklVO, § 6)
5. 拡張積立金 (Erweiterungsrücklage) と特別積立金 (Sonderrücklage) (RücklVO, Satz 1 § 7)
6. 保証積立金 (Bürgschaftssicherungsrücklage)

## B. 予算の収入と支出の計算理論的特性への言及

われわれの理論的分類が予算のそれと一致しないことは、一見しただけでも既に明らかである。たしかに、経常収入の大部分は収益収入であるが、その中には債権支出と償還支出もあり、それらには償還収入と債権収入が対応する。余剰金決定にとって重要でない償還収入と債権収入は、一定の目的借入の実施と転送およびそれらに付属する返還に関するものであり、もちろん当該団体はその資金逆流に対して支払保証を引き受けなければならない。

それと比べて、経常収入が十分自由に使えるならば、支出側にはあらゆる種類の支出を入れることができる。地方自治体の財政が豊かになり納税力が増加すればするほど、経常支出に対する「貯蔵支出」および特別積立金や拡張積立金への払い込みの部分は大きくなり、特別予算の内容はますます少なくなる。

さらに、経常支出には、自ら使う借入金に対する償還および実在の「資産」すなわち固定資産の取替のための積立金形成がある。しかしながら、減価償却は経常予算の知るところではない。

経常支出と経常収入は一般には貨幣事象であり、そのことは、とりわけ諸積立金の累積額についてもいえる。

ヨーンズによれば、特別予算は、いわば単なる暫定措置にすぎない。資金調達は、基本的にはすべて経常収入から直接におこなわれるか、あるいは、経常収入から累積された積立金を経由して、経常収入から間接的におこなわれなければならない。支出は、それがたとえば貯蔵支出であるというような、

その用途によってではなく、経常収入が貯蔵支出のために自由に使えないという理由によって、特別支出になるのである。(S.158)

### Ⅲ. 包括計算の形式的構成

#### A. 序 文

これまでの吟味によって、次のような結論が得られた。すなわち、1. 経常予算には成果影響的収・支と成果非影響的収・支が明らかに混在している。2. 特別予算は、少なくとも成果影響的事象とは無関係である。

ヨーンズは、比較的重要な経常予算に考察を限定して、成果非影響的事象を分離し欠落している成果影響的項目を経常予算に含めなければならない、と結論する。

もし、そうであれば、そのように「改良された」経常予算のかたちで、「経済的に正確な」あるいは「経営経済的に正確な」計算のいずれが可能となるであろうか？この間に答えるには、地方自治体予算と高権行政における費用と収益の関係を念頭に置かなければならない、とヨーンズは主張する。計算上は公的な給付の費用側だけは多少とも完全に表示されているのに対し、公的な給付そのものは、収益収入を獲得することはなく、せいぜい「行政収入」すなわち「料金」、「分担金」または「対価」が得られるにすぎない。費用支出とこれらの収益収入の差額は、経済性に関してなんの意味もない。補償されない残りが租税のかたちでの「強制収益収入」(Zwangsertragseinnahme)によって他の支出にそのように割り当てられるならば、収益収入と費用支出の差額が経済性を示すと考えることはいっそう適切でなくなる。かくして、余剰金と欠損金は、収入種類と支出種類をどのように置き換えても、利益または損失にはなり得ない(S.159)と彼はいう。

ヨーンズは、現在の内容をもつ経常予算は成果計算であるが、成果計算のために初めて作られるべきものではない、という。しかし、経常予算は、財政



的成果計算であり、経営経済的に正確な損益計算は、われわれの社会生活のこの領域（公会計領域）にとってはひとつの幻影（Phantom）だと主張する。

明らかに予算案と計算に関するがこれまでの「当年度」計算は、二つの年度末貸借対照表と必然的に連結させられることはなかったから、「成果を計算する人」（Erfolgsrechner）にとって部分的に異質な経常収入と経常支出の実際の本質が気付かれなままになっていた。複式簿記がもつ複式決算の素晴らしい機構がこれまでカメラール簿記で使われなかったことは、きわめて残念である。なぜなら、もし複式決算がなされたならば、これまで多くの謬見を免れたであろうからである。

したがって、地方自治体的な包括計算の解決は、まず第一に形式的問題であり、それはこれまで単式簿記的に処理されていた一定の計算事象の二重性を認識することにある。貸借対照表が、これまでわれわれの眼前にあった未完成な計算（計算トルソー）を形式的に完成させるのに役立つばかりでなく、財政的態様（財産または成果の態様ではなく！）についての重要な結論を提供する、とヨーンズは示唆する。そして彼の次の目標は、その真実の性質において財政的成果計算として認識したい経常予算を、それが単にそのような成果計算のためだけでなく、貸借対照表のための資料をも提供するように形成することである。ただし、そのことによって余剰金数値と欠損金数値が影響されることはない！とことわっている。（S.159）

彼の次なる目標は、経常予算の貸借対照表影響を特別項目や（場合によって起こり得る）特別予算の項目がもつそれを統合することである。

その帰結するところは、形式的な点では複式簿記の機構に匹敵し、複式簿記と比較して（貨幣面の表示について）部分的にすぐれ、実質的な点で財政上の必要性和必然性に役立ち、地方自治体とは無関係な構成要素を含むことのない「包括計算」でなければならない。（S.159）

## B. 分解による貸借対照表影響および成果影響の復元

### 1. 償還事象

ヨーンズは、経常予算を例にとって説明する。余剰金またはすべての経常収入と経常支出は、収益収入または費用支出でなければならない、したがって償還は費用支出である。しかし、償還は債権者に貨幣で流入するものでもあるから、そのかぎりでは、それは貸借対照表にだけ影響する支出つまり成果非影響的支出（積極項目（貨幣有高）－；消極項目（債務）－）の典型である。

経常的償還でもある費用支出の貸借対照表影響は、実在する積極項目の消滅または新たな消極項目の発生であらわれなければならない。

彼によれば、費用を損益計算書に「人為的に」組み入れることによって、利益の発生が妨げられるのではなく、利益がいわば封鎖（gesperrt）されるのである。その場合、相応する消極項目は「純利益」ではなく、なんらかの別名のついた留保額といわれるが、それにもかかわらず、利益ないし新規の自己資本が存在する。償還が経常予算に算入されるならば、そのことによって欠損金を回避するためには収益収入を増加せざるを得なくなるが、公的領域においては、収益収入の増加は売上増進または価格上昇によってではなく、高権にもとづく意志行為によって達成される。しかし、それはいわば「人為的」費用であるから、「新規資本」（Neukapital）という消極項目が生じなければならない。

しかし、経常予算では余剰金への影響だけが意図されているのではない。それは、必要な追加的収益収入の結果、債権者に対する償還支出を賄える貨幣収入も引き起こさなければならない、そこから成果面と貨幣面は密接な相互関係にある。もし債務償還という目的が「利益から」達成されなければならない場合は、この貨幣収入は、いわば（例：建物の売却による）「貯蔵収入」あるいは返済される貸付金からの「償還収入」か、あるいは借入からの「債務収入」のいずれかから生じることがあり得る。これは、償還支出を経常予

算に組み入れることの二重効果である。(S.160)

ヨーンズは、未だ見られない消極項目を「自己資本」と呼んでもよい、という。すなわち、償還支出のこの「人為的な」費用組み入れは、単に外見上人為的であるに過ぎず、その代表的なものが減価償却である。償還経過は、地方自治体立法の諸規定のために、事情によっては償還積立金という中間処理によって、減価償却経過とほぼひとしいものになる。いくつかの事象では、新たに消極項目を計上することに代えて、借入がおこなわれた固定資産から償還額と同じ金額を控除することによって、積極項目を減額してもおそらくよいであろう。しかし、そのことによって生じる「残存簿価」は、貸借対照表理論上ならびに統計上きわめて疑問の多いものとなる。

いずれにせよ、この事象の意味は次の点にある。すなわち、債務によって調達された固定資産の債務を免除すること、すなわち、一時的で非究極的な債務収入を収益収入と代替させ、そのことによって資金補償することである。このような費用支出に対応する消極項目についての最も適切な名称は、簡潔には、「資金補償勘定」(Deckungskonto)である。この勘定は、固定資産の状態と固定資産の究極的資金補償の展開過程を表示するものである。

償還支出は、費用支出と貨幣償還支出という二重性格をもって現れる。

1. 前者は、消極項目の資金補償勘定の収入に対応する非貨幣支出として
2. 後者は、成果非影響的かつ貸借対照表にだけ影響する支出として

さらにヨーンズは、外見上成果非影響的な事象についての「分解」(Aufspaltung、なお、括弧は筆者による。以下同じ)を、積立金、固定資産のための「貯蔵支出」および予算計算限定項目(予算残余額と予算前払額)について試みる。

## 2. 積立金

積立金は、基本的には積立額を經常予算に支出として組み入れることによっ

て発生する。それに加えて、「積立金は、どのような場合にも具体性 (greifbar) を備えなければならない。」(S.161) 成果面は「分解」によって明らかにされる。すなわち、消極項目の積立金を組み入れることによって収益収入が追加的に必要となるが、収益収入の結果は貨幣を伴なう。この貨幣流入を積極項目の積立金勘定での貨幣支出によって汲み干すことによって、積極項目交換が生じるだけ成果非影響的事象が結果として「具体性」を生み出す。新たに生じる消極項目には、積立目的に応じて、拡張積立金や更新積立金などの名称が与えられる。貨幣封鎖 (Geldsperrung) によって生じる積極項目は、たとえば「更新準備金の封鎖貨幣」<sup>7)</sup> (Sperrgeld der Erneuerungsrücklage) などと呼ばれ、「分解」によって事象の二重性格が考慮される。(S.161)

積立金の用途についても分解が必要である。すなわち、封鎖貨幣が引き出され、たとえばそれが建設のために使用された場合は、「貯蔵支出」が「償還収入」に対応する (積極項目間の交換)。積立金という消極項目もそれと同じく消滅し、当該建築物に対する資金補償勘定がそれに代わる。このことは、基礎となっている経済的事実にも対応している。建築物は、経済的事実の発生と同時に、またそれゆえに「減価償却される」のである。

### 3. 経費を経由する固定資産

もし建設費を、経常支出として予算に直接的に組み入れるならば、それ自体としては適切な用語である「貯蔵支出」の代わるものとして、このような費用支出は、固定資産という積極項目を発生させない。しかし、財政的貸借対照表では、そのような支出は、資金調達とは関係なく、資産計上しなければならない。したがって、この場合にも「分解」が必要となる。すなわち、資金補償勘定の増加が費用支出と対応し、同時に貯蔵支出の成果非影響的な事

---

7) ちなみに、フリーデル (Friedel, R.) (グループ簿記) は、これを封鎖倉庫 (Sperrlager) と呼んでいる。  
(ZfHf 32. Jahrg. Heft IV.)

象が生じ、それによって貸借対照表項目間交換（貨幣有高－、固定資産＋）が進む。なお、そのような財貨を除却した場合の事象は、これとは逆となる。（S.162）

#### 4. 予算限定項目

ヨーンズは、余剰金決定と欠損金決定のために、予算支出残余額（S.162）と予算支出前払額（S.163）についても考察する。

##### 予算残余額

この場合の「分解」は、次のようになる。すなわち、余剰金の減少は、当該金額の費用支出としての追加計算によって達せられる。この非貨幣支出には、予算残余額-引当金（Haushaltsrest-Rückstellung）と呼ばれる消極項目がその非貨幣支出に対応する。このことは、翌年度における予算残余額の貨幣的支出を保障するために、それに対応する貨幣の同時的封鎖によって達成できる。すなわち、それによって積極項目-交換（貨幣有高－、予算残余額「封鎖貨幣」＋）が生じる成果非影響的な貨幣-「債権」-支出の給付がなされる。

翌年度には、經常予算で成果非影響的な支出がなされるが、支出が成果計算の側で費用支出として組み入れられるならば、經常予算内での引当金転用であるにもかかわらず、經常予算すなわち成果計算においてうまくおこなわれる。封鎖貨幣を貨幣的ならびに成果非影響的に収入することもそれと平行してなされる。

予算前払額は、既になされた費用支出の戻し計算として現れ、それを収益収入として組み入れることによって生じる。必要な積極項目は「予算前払金」と呼ばれ、それは対応する「債権-支出」によって生じる。予算前払額は、新年度に、成果影響的な解消——それはやはり意図的になされるが——によって消滅する。すなわち、「償還」収入 対 費用支出（当然のことながら、これは非貨幣事象）である。

いわゆる「前受金」の場合は、事情はこれと逆であり、この場合は、収益収入は余剰金に対する影響は戻し計算によって除去されなければならない。このことは、それを非貨幣-費用支出として計算することによっておこなわれ、「戻し計算された収益収入」という消極項目がこの非貨幣-費用支出に対応する。実務においてこのことが考えられるのは、本来は翌年度分での租税を受け取る場合である。さらに翌年度において、消極項目はそれが収益収入として流入する経常予算に向けて解消させられる。

いずれにせよ、「財政的包括計算のためには、成果影響と貸借対照表影響の考察が必要であり、それゆえ、「分解」が必要となる。」(S.163) というのがヨーンズの主張である。

### C. 資金補償計算

資金補償計算 (Deckungsrechnung) は、資金補償勘定 (Deckungskonto) でおこなわれる。ヨーンズは、この資金補償勘定について体系的な考察を試みる。

#### 1. 資金補償勘定の課題と対象

資金補償計算の課題は、「なんらかの支出の究極的資金補償の過程を示すことにある。『究極的』(endgültig) という語を付け加えることによって、ある収入がある支出に対立する場合に、その支出は既に資金補償されていないことが表現される。」(S.163) 資金補償事象が財政的に正しく推移しなければならないとすれば、収入と支出の内容は一定の限度で対応しなければならない。これに関連する財政的原則は、おおよそ以下のとおりである。

1. 実際的の即時的費消がその背後にある費用支出はすべて、収益収入によって即時的にかつ究極的に資金補償されなければならない。
2. 徐々に費消される財貨が背後にある貯蔵支出はすべて、少なくともこれらの財貨の耐用年数内に、収益収入によって究極的に資金補償されなければならない。

公的財政においては、これ以外の場合はここで普通おこなわれる減価償却は正当な理由から使用されないから、この本来的な費用支出は人為的な費用支出によって果たされ、計算のためには「分解」が必要となる。(S.163)

実務的慣行と法的規制によって、次のことが引き起こされる。

1. 借入による資金調達をしないで、「内部的な」必要以上におこなわれる究極的な資金補償は、できるだけ即時的におこなわれるか、あるいはその少ない予算年度に配分される金額の大部分が究極的に補償されなければならない。

2. 成果影響的に形成されるが、のちに取り崩されるべき積立金による貯蔵支出は、それがつくられる以前に、一般に究極的に資金補償される。

貯蔵支出が貯蔵収入によって資金調達される場合（たとえば、家屋売却による新築）、すなわち、ただ貨幣的に賄われるだけである場合は、究極的資金補償は問題とはなり得ず、積極項目間交換だけがおこなわれる。この積極項目が既に資金補償されているならば、この資金補償を書き替えてもよい（すなわち、転移がおこなわれる）。

最後に、ヨーンズによる確認は、償還支出はそれが同時に代理的な費用支出である場合だけ、収益収入による究極的資金補償が必要だということである。償還支出が貨幣的に戻される償還収入からなされる場合、あるいはその戻し資金が新たに貸し付けられる（債権支出）貸付仲介がおこなわれる場合は、一時的な貨幣不足状態が起こることがあり得るが、ここで論じられている意味での資金補償問題は生じない。すなわち、純粋に貸借対照表影響的な事象だけが問題となるのである。

実際に資金補償勘定が対象となる財貨は、減価償却が可能な固定資産である。貸借対照表を網羅的なものにするには、即時的に資金補償された項目も記載することが必要であり、棚卸資産がそれによって認識価値が高められる場合は、貸借対照表にその資金補償とともに、つまり二面的に現れなければな

らない。(S.164)

使用財や消費財の棚卸高ではなく、資本参加権または有価証券がたとえば掛けで調達された場合は、もし資本参加権が良質であれば、債務の償還支出は成果影響的に取り扱われ、それについて究極的な補償資金を必要とする根拠はそれ自体としては存在しない。それと同様のことは、なんらかの理由から取得される有価証券についてもいえる。しかしながら、損失のかたちでの費消が見られるならば、事態は上のようなになる。これらの償還も、たとえ損失の危険性がない場合でも、事実上ならびに法律上は、一時的に費用支出として取り扱われる。

ちなみに、ヨーンズは、発行差金 (Disagio) についても若干の考察が必要と述べる。これは、貨幣的対価のない非貨幣-債務収入に対応する積極項目である。発行差金を償却するかそれとも費用支出としていわば直接的に処理するかは問題ではない。なぜなら、費用支出の資金補償は償還の過程で成果影響的に取り扱うべき償還支出によって、自ずとおこなわれるからである。発行差金が生じれば直ちに、貸借対照表では、発行差金と「対価のない公債債務」が相互に対応することになる。(S.165)

## 2. 資金補償勘定の動き

ヨーンズの吟味は、とくに経常予算における資金補償勘定での増加、減少および転換についておこなわれる。いうまでもなく、これらはすべて、非貨幣事象である。

### a) 資金補償勘定の増加

増加は経常予算における費用支出に対応しなければならない。特別予算での費用支出はそれ自体矛盾したものであり、法律上もあり得ない。この費用支出は、経常予算のすべての支出と同様に——ただし、貸付仲介の運動事象は例外であるが——収益収入によって究極的に資金補償されなければならない



ず、これに対して収益収入それ自体は、一般的な源泉（租税）または個別的な源泉（校舎のための国庫補助金や近隣住民負担金など）であるかもしれないし、あるいは、収益収入を規定どおりに使用する場合の（消極項目の）積立金の取り崩しに由来するものであるかもしれない。

上述の種類の実在する積極項目の債務返済による資金補償あるいは新規増加分の資金補償は、もともとこれらの収益収入によって意図されたものである。すなわち、「一般的な収益収入から、道路建設の債務返済のために、資金補償勘定……*R.M.*で」というように、資金の源泉（*Quelle*）、その使用目的（*Verwendungszweck*）およびその資金補償対象（*Deckungsgegenstand*）が記載される。（S.165）

#### b) 資金補償勘定の減少

減少は成果影響的になることも成果非影響的になることもある。またこの場合も、その減少が「報告上の理由」から、経常予算を通過してもよい。

経常予算についての最初の種類の減少は、それ自体としては成果影響的である。それは経常予算にとっての収益収入を意味するが、解消されるべき積極項目との結合によって相殺されて、成果影響的になるかもしれない。すなわち、資産計上されているが包括的に補償されている費消財の棚卸高は、通常、（棚卸資産勘定での貯蔵収入に対する）費用支出として新しい会計年度に繰り越される。この場合、事象が成果非影響的なままであるには、対応する資金補償項目はそれと同時に解消されなければならない、それは収益収入として経常予算に現れる。そうでなければ、まさに棚卸資産の前期繰越高は補償資金を必要とするであろうが、そのことは事実と合致しない。

資産の売却収入金が全体的な補償資金として経常予算のために使用されなければならない場合は、その解消は、事実上、成果影響的である。「経済資源」から調達され、そのようなものから更新されるのが常である資産を売却する場合は、この規定は「公正性」の理由からなされる。そのような決定は、実

務的慣行およびその規則を維持する能力を証明する場合にだけ懸念のないものとなる。この場合も、地方自治体の成果概念すなわち余剰金概念の特性が、この場合も認識されるのである。

純粋に成果非影響的な減少が経常予算を全く「報告上」通過してもよい場合は、次の三つである。(S.166)

1. 完全な資金補償がなされたために積極項目と消極項目が削除される場合  
この場合、減価償却済みの固定資産の除却は、この理由から拒否される！  
公的な財政的貸借対照表は、投資そのものの範囲ならびにその資金補償を示すものでなければならない。いずれにせよ、固定資産が貸借対照表に計上されることは、耐用年数によって限定される。ちなみに、貸借対照表項目を維持することについては、正しい理解の上に立った十分な関心がなければならない。<sup>8)</sup>
2. 積極項目がもはや実在しなくなった場合  
資金補償された積極項目が、たとえば取替について請求できない火災や洪水によって取替請求することなく消滅するならば、積極項目と消極項目は相互に取消記帳されなければならない。そうではなくて取替請求権が生じる場合は、資金補償は積立金に適切に置き換えられる（消極項目交換）。積立金の貨幣的な資金補償は、取替請求によっておこなわれる。
3. 積極項目が売却された場合  
売却されるべき資産が完全に資金補償されるのは、次の3つの場合である。
  - a) 売却収入金を経常予算に役立てるべき場合
  - b) 売却収入金が同種類または他種類の固定資産のために、貯蔵支出とし

---

8) ヨーンズは次のように例示する。「完全に資金補償され現在もなお利用されているローテンブルク オプデア タウバー (Rothenburg ob der Tauber) の市庁舎は、もはや絶対に貸借対照表に計上しないほうがよい！」(S.166)

て使用されなければならない場合。この場合は、解消は不要であるか、あるいは転移が必要なだけである。ただし、売却収入金が消極項目側に影響しない、暫定的な貨幣的投資がなされることがあるかもしれない。

c) 売却収入金を積立金として積み立てるべき場合。この場合は、そのつど貸借対照表の両側で交換がおこなわれる。資金補償勘定の内容は、形成されるべき積立金に計上される。さらに場合によっては、とくに「具体的に」投資されなければならないが、売却収入金（未回収の金額も含む）は、「積立金-封鎖貨幣」（Rücklage-Sperrgeld）とみなされる。

積立金形成の義務をこのように経常予算から除去できないようにするために、この売却収入金の使用が可能な積立金は特別積立金と拡張積立金に限定される。したがって、実在する資産の取替またはその資産の債務弁済に役立つ積立金は明確に除外される。なお、それについては、財政上しかるべき根拠（RückIVO）がある、とヨーンズは主張する。

### 3. 資金補償の解消についての特殊問題

完全資金補償（Volldeckung）の場合は、積極項目の「簿価」はその資金補償勘定と相殺すれば、ちょうどゼロにならなければならない。そのような積極項目の売却によって得られるそのような収入はいつでも、貨幣で存在する利益あるいは債権のかたちをとる利益のいずれかであり、それは経常予算に関わらしてもよいしそうしなくてもよい。前者の場合は、売却収入は経常予算の収益収入として処理され、それと平行して、積極項目とその資金補償勘定の取り崩しがおこなわれる。後者の場合は、そのような取り崩しもおこなわれるが、収入は積極項目の積立金に積み立てられる。それは、経常予算によってもおこなわれる事象である。

除却されなければならない積極項目がまだ完全に資金補償されておらず、したがってまだ債務が積極項目と対立している場合は、除却はもっと複雑で

ある。売却収入金がこれまでの積極項目とそれまで蓄積された資金補償項目との差額より多ければ、この超過額は利益であり、上述の場合と全く同じ状態すなわち利益を経常予算に算入してもよいし、あるいは積立金に積み立ててもよい。残っている債務にはももとの積極項目対立するのではなく、他に使用された利益を差し引いた額の貨幣または債権が対立する。(S.167)

売却収入金が当該差額よりも少ないならば、収益不足だけ少ない新規の積極項目（貨幣または債権）が残っている債務に対立する。この場合の積極項目は、「資金補償不足」(Unterdeckung)と呼ばれ、それには前述の発行差金と同じ特性がある。この積極項目は成果影響的に取り扱われる償還によって自動的に消滅する。売却収入金によって積極項目が資金補償される債務の部分は、直接に償還してもよいから、資金補償不足の部分だけが上述の償還方法を必要とすることになる。

包括計算によって示される帳簿数値ないし簿価を処理せざるを得ないことによって、これまで表面下にあった数多くの問題がさらにもたらされるであろうことは、この売却収入金には、簿価以下の場合と簿価以上の場合があるから二つの真実の数値、すなわちももとの支出と資金補償のために使用される収益収入との差額は、処理の方法（成果影響的な処理方法または成果非影響的なそのいずれか）を誤って用いることはあり得ない。収益不足の場合は、債務と過剰資金補償を比較することはきわめて啓発的であり、収益超過の場合は、経常予算に算入することはまさしく正当である。この場合は、過剰資金補償の修正だけが問題の対象となる。すなわち、ヨーンズは次のように述べる。「資金補償勘定の内容は、減価償却という帳簿事象によってではなく、その損益面と貨幣面が結合された実際の事象を帳簿技術的な「分解」によって生じる。積極項目側と消極項目側の特徴的な結合は、貨幣と成果のそれと関連する。」(S.167)

積極項目からの売却収入金がそれと同額の積極項目の調達のために使用さ

れる積極項目間交換の場合は、これまで蓄積された資金補償項目とまだ残っている債務は、場合によっては、經常予算の主導によって転換されることがあり得る。

#### 4. 資金補償勘定の細分化

さらに、ヨーンズによって取り扱われる問題は、資金補償勘定の分類である。資金補償勘定は、実際には多くの下位勘定に対する上位勘定である。区分するための分類原則は、資金補償に関する積極項目の分類原則とびったり一致する。考えられる分類原則としては、次のものがある。まず、そのために下位区分が使用される個別予算の設計にもとづく区分である。次に、外面的特徴すなわち土地、建物、機械、設備、棚卸資産、発行差金、まだ使われていない売却収入金の暫定投資などの特徴にもとづく区分である。債務もこれと同じ分類原則にもとづいており、したがって、もしそうであれば、用途別に分類されるであろう<sup>9)</sup> (S.168) と、ヨーンズは説明している。

### D. 決算の像

#### 1. 經常予算（財政的成果計算）

包括計算を実施することによって經常予算の余剰金または欠損金が増加することはない。なぜなら、包括計算が新たな財政的諸原則を要請することはないからである。ただし、当該計算事象について、しかるべき選別が必要なものだけである。ヨーンズはこれを「分解」と呼ぶのは先に述べた。經常予算における經常収入と經常支出はいずれも、成果決定にだけ使用される欄、すなわち余剰金または欠損金を示す収益および費用という主要欄に含まれる。それに対し、非収益と非費用のための（補助）欄は、經常予算の結果にはなん

9) ヨーンズは、これに関連して、本論文の後段「IV. 財政的貸借対照表の実務的内容」で、いわゆる「水平貸借対照表」(Querbilanz) を例示している。

ら影響しない。これらの欄の役割は、たとえば対外的な貨幣による償還の計画ないし実施、積立金や予算残余額・引当金の裏づけ (Belegung) および前年度の残余額の支払いと受け取りについての報告的表示などであるが、これらの事象の成果面は、「分解」によってしかるべく考慮される。

補助欄の貨幣収入と貨幣支出によって、それに対応する主要欄の事象と結合して、經常予算の貨幣状態全体についての外観が伝えられる。貨幣収入と貨幣支出の対比は、經常的貨幣予算 (ordentlicher Geldhaushalt) と呼ばれる。成果予算が均衡するならば、それに伴って、貨幣均衡も —— 計算的ではなく！ —— 実質的になされるのが常である。これは、当年度の収益収入と費用支出のほとんどが貨幣事象でもあり、非貨幣支出は、たとえば積立金には貨幣支出を結果し、反対に、積立金取り崩しにはそれに対応する積立金封鎖貨幣からの引き出しが常に伴う、という事実の結果である。封鎖貨幣計算によって貨幣面を厳格に規制し、そのことによって与えられる将来的支出の貨幣的保証によって —— たとえ非貨幣事象が組み入れられるとしても —— おおよそその平行関係が生じる。したがって、貸借対照表計算と成果計算を得るための「分解」については知られなかったとはいえ、余剰金と欠損金に関するこれまでの原初的な予算計算の結果は、(形式に関しては！) 正しかったともいわなければならない。もちろん、その代償として、包括計算によってだけ得られる貸借対照表がなかったのである。

ここでヨーンズは、いわゆるグループ簿記 (Gruppik) の方法にもとづく予算案を紹介している。グループ簿記の体系では、収入と支出はそれぞれ次の五つの欄で示される。

1. $\frac{\text{収益}}{\text{費用}}$	2. 資産 $\frac{-}{+}$	3. 債務 $\frac{+}{-}$	4. 自己請求権 $\frac{+}{-}$	5. 責任 $\frac{\text{収入}}{\text{支出}}$
----------------------------------	---------------------	---------------------	------------------------	-------------------------------------

經常予算

予算収入		經常予算		予算支出			
収入	収益	非収益	相手勘定等についての注	支出	費用	非費用	相手勘定等についての注
1. 前年度の貨幣有高．．．．．		40		1. 支出残額の償還．．．．．			
2. a) 經常支出に対する予算引当金の取り崩し．．．．．非貨幣	12		支出1 予算残額引当金 12	2. 前年度の貨幣前払金．．．．．非貨幣	2	3)	収入2 予算前払額 2
3. 同上、特別支出の資金補償のために．．．．．非貨幣	3		支出4 予算引当金 3	3. 完備的資金補償の差し替え： 1. 校舎拡張．．．．．			
2. b) 同上、經常支出のための封鎖貨幣の取り崩し		12		a) 積立金から 250	300		収入1 資金補償 300
4. 前年度の収入残額から		15		b) 經常予算の負担で 50			
5. 収益収入から．．．．．引当金			支出4 前受金 1	2. 道路．．．．．	5		収入4 資金補償 5
				3. 住宅買収．．．．．			
前受金	1			a) 積立金 15			
6. 特別積立金「校舎建設」から．．．．．非貨幣	250		支出4 積立金 250	b) 經常予算の負担で 5	28		収入4 資金補償 28
				c) 予算残額 3			
7. 同上、「不動産取得」積立金．．．．．非貨幣	15		支出4 積立金 15	d) 償還分担 5	5		
8. 事務機の売却から．．．．．非貨幣	429			4. 外部償還．．．．．	10		
9. a) 当年度の収入．．．．．非貨幣	13			5. 事務機の購入．．．．．	2		
b) 同上、未収．．．．．非貨幣	13			6. a) 当年度の支出．．．．．	353		
10. 積立金貨幣についての未収利息．．．．．非貨幣	2		支出2 収入・残額 13	b) 同上、未払．．．．．	5		収入3 公債 5
11. 前年度の剰余金から．．．．．非貨幣	10		支出2 封鎖貨幣	7. a) 積立金に対して．．．．．利息．．．．．	2		収入4 積立金 2
			支出4 經常予算の剰余金10	b) 同上、積立金封鎖貨幣	5		収入4 積立金 5
				c) 引当金の予算残額	7		
				9. 特別予算への貨幣転用			
				10. 貨幣有高．．．．．	61		収入1 予算残額引当金7
				11. 年度剰余金．．．．．			經常予算の計算
							特別予算の計算
							収入4 剰余金 28
収益収入．．．．．735		69	306	費用支出．．．．．735		145	382
		382	306			306	382
		451	0			451	0
貨幣収入．．．．．498		+69		貨幣支出．．．．．498		+145	
		= 429				= 353	

「資産」欄には、ヨーンズ理論における「貯蔵=収入」、「貯蔵=支出」、「債権=支出」および「償還=収入」が含まれる。「自己請求権」(eigener Anspruch)欄には、(消極項目側の)積立金を含む資本勘定の増加と減少が含まれる。包括計算においては、資金補償勘定、積立金および経常予算の余剰金ないし欠損金については記入の余地があるが、資本勘定についてはそれはない。「責任」(Verantwortung)事象は、たとえば「前渡金」(Vorschuß)、「保管金」(Verwahrung)および経過的貨幣(durchlaufendes Geld)に関するものである。ただしヨーンズによれば、予算案の例示のためには、グループ簿記によるこの広範囲な分割は不要であり、貨幣事象と非貨幣事象の二分化ならびに非成果欄項目について指標による項目の記号づけだけで十分である。前ページに示した経常予算表は、とくに予算上問題となる非収益収入と非費用支出について、次の下位分類にもとづいている。(S.169)

収入. 2 : 貯蔵収入 と 償還収入

収入. 3 : 債務収入

支出. 2 : 貯蔵支出 と 債権支出

支出. 3 : 償還支出

収入種類と支出種類の第4番目の分類は、資金補償勘定、積立金、引当金および唯一の資本勘定すなわち「経常予算の余剰金と欠損金」での増加と減少を示すもので、これらは、特別予算的な対立記帳を注記欄に記入するために重要である。これらの動きのすべてについて、その相手項目は成果計算の注記欄に見られる。すなわち、そこでの減少には費用支出が対応し、増加には収益収入が対応する。これらすべての事象に非貨幣性があることは、余白欄で分かる。

予算案については、通常は、非貨幣事象の成果面だけがそれに属すると考えなければならない。グループ簿記の信奉者のひとりであるフリーデルは、予算案上は重要でない反対側についての対立記帳を、決算では「欄外で」(unter



dem Strich)補足的におこなった。<sup>10)</sup> それに対し、ヨーンズによる例示(31 ページ)では、見出しの横にともに加算される金額についての注記が当該欄になされている。形式的で予算案に関して重要でない内部的照合は非常にうまく抑制されており、決算での非常に理解しにくい数字展開は回避されている。<sup>11)</sup>

31 ページに例示された経常予算では、剰余金を計算に組み入れることによって、収入と支出は一致している。非費用欄に貨幣期末有高を組み入れることによって——期首有高は非収益として収入された(収入2)——貨幣収入と貨幣支出も二つの収入欄と支出欄でひとしくなっている。最初は非収益欄とひとしくなかった金額も、非貨幣事象の注記によって記載された特別予算的な反対記帳を付け加えることによって、数学的必然性からひとしくなっている。ただしこのことは、内部的照合のための「報告的」で形式的な意味だけをもつにすぎない。(S.171)

## 2. 特別予算

ヨーンズによれば、資金補償計上と積立金計上を含む収益収入と費用支出は経常予算にだけ属し、特別予算は貸借対照表変動だけを表示するのに対し、経常予算は、単に成果に関係するだけであるとするのは、謬見である。<sup>12)</sup>

### 特別予算

収入		2. 校舎拡張工事		支出	
1. 経常予算からの貨幣転用・・・	2) 50	計算勘定	1.a)校舎拡張工事、支払済・・・	2) 490	
2. 封鎖貨幣「特別積立金」から・・・	2) 250	経常予算／特別予算	b)校舎拡張工事、未払 非貨幣	2) 10	収入5.を参照
3. 特別予算から:建物売却収入金の借入による受領・・・	3) 20		2. 未使用の特別予算資金の封鎖貨幣 設定・・・	2) 10	
4. 借入・・・	3) 180				
5. 未収の建築代金 非貨幣・・・	3) 10	支出 1.b)を参照			
合計	510		合計	510	

10) とりわけ啓発的であるのは、Reichenbach i.V., Oranienbaum (Anhalt) である。

11) この試みは、ヨーンズの指導のもとに、グローフェン・ノイス行政区 (Rhld.) について実施された。

12) ヨーンズは、これに関して、マルクーズに対するロイボルトの論評、雑誌「地方自治体予算」1930年 Nr.7,37/1 を紹介している。

それに対し、収入と支出という二分割を用いれば、予算案と計算を「経常」および「特別」という特徴にもとづいて分離することは、それ自体全く必要でなくなる。もっとも今日、一定の諸事象(第Ⅱ章Aを参照)については、法律上、特別予算として定められているから、特別予算で表示されるべき支出のすべてについてその一部が経常的資金から支弁されるから、経常予算から特別予算への「貨幣転用」(Geldübertrag)が当該金額で、おこなわなければならない。この転用は、経常予算の単なる非費用支出にすぎないこともあり得る。この資金調達によって意図される究極的資金補償は、経常予算の非貨幣-費用支出であり、同時にそれは、用意されなければならない対象物についての当該の資金補償勘定での増加である。

### 3. 財政的貸借対照表の構造

ヨーンズによれば、「財政的成果計算は、それ自体として認識されなかったとしても、財政管理的貸借対照表は、いくらか全く新しいものである。既に、地方自治体会計についてのごく稀な改革者たちの個人的発議を通して、とりわけザクセン州、チューリンゲン州およびアンハルト州におけるフリーデルや彼のグループ簿記学派さらにはマルクーズによって試みられている。しかしながら、これらは予算内容の統合と包括計算にはまだ達しないという欠陥が付着している。」(S.172)とヨーンズは批判する。

ヨーンズにとっての課題は、予算の始めと終わりにある貸借対照表すなわち財政的貸借対照表を構成することであり、それは、経過ならびに案の表示！に適用される。彼は、次のように述べる。「まず第一に、そのことが個々にどのようにおこなわれるかについては、例示から最もよく知り得るのである。本論では、共通的特性についてだけ若干の考察をおこなうが、そのためには、貸借対照表影響について既に述べたことが援用されなければならない。「分解」の意味は、目下のところ初めて認識できている予算のいずれの収入と支出も

その貸借対照表特性で確立されなければならない。」(同ページ)

a) 経常予算からの貸借対照表項目

どのような貸借対照表項目が予算によって提供され、あるいは変化させられるのかが、ヨーンズにとっての次なる問題である。

経常予算は、年度初め貸借対象表では、主として次の諸項目を提供する。(S.172 f.)

1. まだ受け取られていない収入残余額およびまだ支払われていないままの費用支出の支出残余額。非貨幣-収入には非貨幣-支出が対応し、非貨幣-支出には非貨幣-債務収入が対応する。
2. 費用支出である「予算残余額」を追加計算した結果としての消極計算限定項目である「予算残余額引-当金」。対応する貨幣金額が封鎖される場合は、「予算残余額-引当金の封鎖貨幣」(Sperrgeld der Haushaltsrestrückstellung) という積極項目が生じる。
3. 積極計算限定項目 前年度の費用支出の余剰金を減少させる影響を除去すべき戻し計算によって生じた「予算前払金」。
4. (経常的な) 償還支出によって減少する債務は、経常予算では、債務それ自体は原則的には収入されない。その例外がいわゆる「現金信用」であって、事業資金積立金からの引き出しとその払い戻しのように、それは非成果欄によっておこなわれる。
5. 貸借仲介(Darlehnsvermittlung)だけが借入からの債務と転貸からの債権の発生を結果させる。そこから逆行的な償還収入と償還支出が生じる。
6. 封鎖貨幣払い込みによる積立金形成とその(貨幣的)裏づけは、消極項目側に対して積立金をもたらし、積極項目側に対して積立金封鎖貨幣をもたらず。積立金取り崩しによって当該消極項目は消滅し、封鎖貨幣引き出しによって当該積極項目は消滅する。
7. 建設がすべて経常的資金から支弁されたならば、そのためになさ

れた貯蔵支出は、建物や機械などの積極項目となる。「経費を経由する」固定資産調達が資産計上を不可能にするものでない。

8. 新しい種類の消極項目である「資金補償勘定」については、後述のとおりである。
9. a) 当年度の余剰金によって、「経常予算の余剰金」という消極項目の増加が生じる。ヨーンズは、これを「唯一の資本勘定！」と呼んでいる。  
b) 当年度の欠損金によって、上述の消極項目が減少するか、さもないければ、「経常予算の欠損金」という積極項目への転換が生じる。
10. 経常予算の収入と支出が貨幣事象であるかぎり、当年度初め貨幣有高は、収入と支出の差額だけ増加または減少する。経常予算では、この差額（非収益収入）は、年度末貨幣有高である。

b) 特別予算からの貸借対照表項目

投資のために公債資金が使用される場合は、積極項目と消極項目が増加する。資産部分の売却収入金が「特別な目的」のために使用されるべき場合は、消滅する積極項目に代わって、新たな積極項目が生じるかもしれないし、あるいは、臨時の債務返済が売却収入金によっておこなわれなければならない場合は、消極項目が消滅することもあり得る。この場合に引き出されるべき積立金-封鎖貨幣からの引き出しの結果は、当該積極項目の減少である。ただし、貨幣増加の中間段階は無視してもよい。

この場合、特別予算に対する経常予算の補助金は貨幣転用となり、それは、経常予算における貨幣支出による補償によって、貸借対照表影響的となる。この補助金の成果面を資金補償勘定に対して計算することは、単なる経常予算の問題である。ここでは収益収入と費用支出を追及する必要はないから、経常予算という意味での余剰金は存在しない。公債や建物の売却または取り

崩された積立金・封鎖貨幣からの収入で使用されなかったものは、再度封鎖されるべきか、あるいは返済が可能かのいずれかであるから、もしこれらがおこなわれれば、積極項目（封鎖貨幣増加）が生じるか、あるいは消極項目が消滅する。このような余剰金をそのように拘束または除去する目的は、外見上自由な多額の現金有高があるための誤った支出指令を防止することにある（S.174）、とヨーンズは述べる。

経常予算と特別予算の最も重要な貸借対照表影響のかぎりでは、わずかな特別予算的事象（GemHVO, § I Satz 4）の影響は無視してもよいであろう。なぜなら、それはたいてい積極項目間交換または——その通過的性質のゆえに——貸借対照表項目には絶対にならない事象だからである。包括計算では、未決済の前渡金（積極項目）と保管金（消極項目）が表示されなければならないことは自明である。

#### 4. 貸借対照表内容の説明

ヨーンズは次のように述べる。「公的財政の特徴は、収入と支出で考えること（das Denken in Einnahmen und Ausgaben）である。この収支思考は、商人は収入と支出の概念を商人にとって比較的重要ではない現金領域についてだけ使用し、そうでない場合は、常に借方（Soll）と貸方（Haben）と費用（Aufwand）と収益（Ertrag）、積極項目（Aktiv）と消極項目（Passiv）、資本（Kapital）と成果（Erfolg）を念頭に置く商人の思考とは別種の考え方の特徴である。」（S.174）

特定の個別収入を特定の個別支出のために使用する努力は、経常予算の領域についてはたしかに時代遅れと思われる。

経常予算案の収入はすべて、それらが……経常予算案のための総支出重要のための補償資金として役立てられる。（GemHVO, § 39 (1)）

しかし、特別予算の領域についても、収入と支出の連結（関係）が見られる。

特別予算におけるいずれの計画も、その決算にもとづいて個別に決済(abrechnen)されなければならない。(GemHVO, §23 (3))

「財政的貸借対照表は、その表示法について、この連結要求を容れるものでなければならない。すなわち、特定の積極項目にはそれに対応する消極項目があり、特定の消極項目にはそれに対応する積極項目がある。このように、貸借対照表の両側に加算することは、商人的思考になじむものではない。すなわち商人的思考によれば、積極項目はいわば共有的に消極項目の一部であるのに対して、収入と支出の連結関係は財政にとっては、避けることのできない必要物である。われわれは、一定の積極項目（たとえば、不動産）の減少からの貯蔵収入は、同価値の積極項目の増加または一定の債務の償還のために再度使用されなければならないことを念頭に置いている。どのような収入グループと支出グループにも、財政の理論とそれに相応しい法的規定にもとづいて無視してはならない領域、あるいは一定の条件のもとでだけ無視してもよい領域がある。そのようなグループ分類は、計算理論によって提供されるような「自然な」グループではなく、財政的必要性に従うものである。ここでも、ただこのことだけが決定的基準とならなければならないのである。」(S.175)

積立金規定は、積立金の「具体性」つまりその貨幣的裏付けを求めており、そのことから、積立金に対する積立金-封鎖貨幣という貸借対照表グループが生じ、もし引当金が形成されても積立金はたしかに消極項目として形成されるが、流動性の理由から貨幣封鎖がなされない場合は、「一般的貨幣有高への封鎖貨幣払い込みに対する請求権」(Forderung auf Sperrgeldeinzahlung an den allgemeinen Geldbestand) と呼べるかもしれない、積極項目が消極項目に対応するであろう。

さらに、当然ではあるが、貸借仲介の範囲で発生する消極項目と積極項目は、ひとつの個別の貸借対照表グループで総括される。

ヨーンズによれば、財政的貸借対照表に初めてその実際の意味を付与する、最も重要な新しい種類の貸借対照表グループの名称は、「投資とその財務」(Investionen und ihre Finanzierung)である。このグループは、その増加と減少を經常予算と特別予算から受け取る。われわれは、使用財は、經常予算の範囲で經常的資金から調達され、同様に特別予算の範囲で臨時的資金、または經常予算から貨幣転用によって特別予算に流入する經常的資金から供給されるという事実を記憶している。經常的資金がそのために直接的または間接的に使用されるのに応じて、例外なく調達は「減価償却」される。ヨーンズによる「分解」によって、資金調達にかかわらず、貯蔵支出はすべて資産計上され、そして相殺のために資金補償勘定を増加させることが可能になる。

ちなみに、間接的減価償却法と形式的に類似するこの方法を適用することは、財政的貸借対照表の認識価値にとって実に決定的な意義をもつ。どのような貯蔵支出も、場合によっては実在するその資金補償とともに貸借対照表に計上される。校舎、市庁舎、公園、墓地、道路、架橋あるいは運河などは、それらが地方自治体の財貨結合の状態で存在し——使用可能であるかぎり——その支出と同額の全部原価で貸借対照表の積極項目となる。もしそれらが除却された場合は、それらの資金補償項目とともに、帳簿上も消滅する。もし、資金補償が十分でなければ、貸借対照表では積極項目側に「資金補償不足」として表示がそのまま残り、その支出のために借りられた債務の残高が、この積極項目に対立する。(S.175)

もし分解方法を用いないならば、貸借対照表の時間比較価値と地方自治体比較価値は、最低になるであろう、とヨーンズは考える。すなわち、「収入の多い年度と少ない年度ならびに裕福な地方自治体と貧乏な地方自治体！」を特徴とするドイツの地方自治体だけでなく、すべての公的な高権任務を遂行している団体の貸借対照表のはるかなる目標は、ただこの方法によってのみ達成できる、とするのである。

消極項目側では、次の二つの項目がなんらかの方法で区分された固定資産にそのつど対応する。すなわち、

1. 究極的資金補償

2. 債務

したがって、貸借対照表では、債務は債権者別にあるいはその財政技術的ならびに法律的な構成にもとづいて表示されるのではなく、まさにその使用にもとづいて表示されるのである。商人的貸借対象表にとって慣習となっている最初の種類の方法は、公的財政では特殊表示となる。このことは、逆であってはならない。なぜなら、財政的な認識価値は、資金補償過程の表示にかかっているからである。財政において、究極的資金補償以外にいったいなが重要であろうかとヨーンズは問いかけている。

別の貸借対照表グループに包括されるものは、經常予算から生じ、上述のグループには属さない項目、すなわち、經常目的に役立つ積極項目と消極項目である。それは、經常予算の収入残余额と支出残余额、經常予算残余额引当金、そのような引当金に属する封鎖貨幣、經常予算前払額および(他のグループに容れられないかぎりでの)貨幣有高である。そして最後に、重要ではない唯一の「資本勘定」すなわち「經常予算の余剰金と欠損金」が続くのである。

これらの貸借対照表項目に共通する特徴は、その増加と減少が經常予算の内部で生じることである。これらの項目は、「財産経済」すなわち固定資産およびその代替資産(積立金封鎖貨幣)とはなんら関係のない項目であると否定的に規定されなければならない。しばしばおこなわれているように、余剰金が積立金形成に使用されるならば、この項目は別の資産グループに移される。

最後に、ヨーンズは、貸借対照表の構成について、以下の4グループに区別することを提唱する。

第Ⅰグループ：經常予算の-貸借対照表項目(第Ⅱ～第Ⅳグループに属さ



ないもの)

第IIグループ：固定資産およびその究極的資金補償と一時的資金補償

第IIIグループ：積立金とその封鎖貨幣

第IVグループ：貸付仲介と借入仲介

この貸借対照表には、資本勘定ないし純資産勘定はない(ただし、第Iグループは例外)ことは、本論の後段(ZfhF, 32. Jahrg., Heft 4., 193ff.)で展開される「財政的決算の実質的内容についての考察」で明らかにされる。結局のところ、「数字で表現できる公的純資産なるものは絶対に存在せず、せいぜいあるのは計算(予算)から誘導されるべき公的資産である！」(S.176)

### 結びに代えて

以上で、ヨーンズの「地方自治体の包括理論」の素描を終える。素描というよりもやや原著についての詳論に近い感なしとしないであろうが、このように敢えて紙数を費やさざるを得なかったのは、いわばやや迂遠的で難解な彼の理論展開を理解するにはやむを得ないと考えたためである。筆者によるいささかの裁量によって、重要部分について、敢えてゴシック体形式がとられたのは理論の骨子を効率的に理解するためである。

この論文の主要構成のうち、I. 収入と支出の理論は、主題である地方自治体の包括計算論のいわば基礎理論部分にあたるものであり、そこでは私営の営利経済と公営の経済に共通する収支計算理論が彼によって体系的に展開されているのである。ちなみに、この論述部分は彼の主要著作のひとつである「カメラル簿記」(Kameralistik, in: F. Schmidt (Hrsg.) Die Handelshochschule-Ein Lehrgang der Wirtschaftshochschule-2. Aufl., Bd. II, Lieferung 4. Berlin-Wien 1937.)のいわば再論であって、本論文の中核部分は、II. 地方自治体予算の収入と支出ならびにIII. 包括計算の形式的構成である。

とはいえ、彼が収支計算論を基礎理論として敢えて強調したゆえんは、そ

れまでの地方自治体の予算計算が単式簿記的に、あるいは（純粋の）カメラール簿記的に処理され、それゆえ、計算事象がもつ二重的性格の認識にもとづく処理がなされなかったためである。ただし、注意すべきことは、彼は複式簿記原理を地方自治体の財政的計算にそのまま適用するのではなく、複式簿記原理をあくまでも収支計算的に解釈し、それを理論展開の基礎に置いている、ということである。

ヨーンズの財政的貸借対照表の目標は、次の二つに要約できるであろう。第一に、經常予算でおこなわれる計算の本質は彼のいう財政的成果計算であるが、この計算は財政的貸借対照表の作成のための基礎資料を提供するものとして考えられている。第二に、經常予算から導かれる貸借対照表項目を特別予算から導かれる貸借対照表項目を統合することである。以上によって彼は、公的貸借対照表の本質を財産貸借対照表観（ないし、静態論的貸借対照表観）として認めないばかりではなく、成果貸借対照表（ないし動態論的貸借対照表観）としても認めない。ちなみに、彼の地方自治体の包括理論においては、動態論では当然に主張される減価償却は必然性を見出すことはできない。したがって彼は、いわば第三の動的貸借対照表論いわば独自の資金貸借対照表論を展開したともいえるのである。

彼の財政的貸借対照表の目標とするところは、財政における資金補償過程の表示である。すなわち、公共財に関する投資とその投資にかかわる究極的資金補償と暫定的資金補償（ないし債務）の対照表示にあることは、以上の論述から明らかである。とくに、貸借対照上の構成についての、4グループに分割する提案は、彼の資金補償理論の帰結ともいえるものであろう。論者によっては、ヨーンズ理論は公会計における財務的側面ないし貨幣的側面が強調されすぎているとされているが、このことは公的経済すなわち財政における計算の必然的結果でもある。

そうではあっても、公的経済における物的ストック（物的財産）について

の会計情報をかくも完全に無視してもよいのかという問題が残されるであろう。もっとも、そのことによって彼の貨幣収支理論の価値が全く失われるというものではない。ヨーンズの包括理論は、地方自治体会計理論がいわば非体系的かつ不毛であった当時において、きわめて示唆に富んだ提案であった。しかし、彼の理論は、公会計についての再検討ないし公会計理論の再構築の必要性が喚起されている現在においても、一つの方向づけを可能にする有効な理論であるといえるのである。