

## 会計理論転換期における簿記計算の一考察

戸田, 龍介

<https://doi.org/10.15017/2920793>

---

出版情報 : 経済論究. 79, pp.207-228, 1991-03-26. 九州大学大学院経済学会  
バージョン :  
権利関係 :

# 会計理論転換期における簿記計算の一考察

戸 田 龍 介

## 目 次

- I はじめに
- II ケーファーによる従来の会計理論批判  
——特に動態論の形成基盤の批判を中心に——
- III ケーファーの提示する様々な計算形式
- IV ケーファー理論の批判的吟味とその発展的考察
- V おわりに

## I. はじめに

周知のとおり、かつてシュマーレンバッハが動的貸借対照表論（動態論）を唱えた際、否定されるべきものとして彼から名付けられたものが静的貸借対照表であった。静的貸借対照表論（静態論）の中心は、一時点において評価された資産であり、それに対しシュマーレンバッハは、一致の原則等を理論的基盤に据えながら、未だ費用とならないものの塊として資産を捉えたのであった。またその際、資産の捉え方だけでなく利益算出の基本的思考も、期末純財産—期首純財産という2時点の純財産による比較計算から、収益—費用という期間計算へと移行していったのである。動態論的損益計算のなかで考えられてきた利益概念というのは、収益費用計算の結果として当然算出されるという思考であった。勢い、理論の中心も貸借対照表から損益計算書へと移行し、貸借対照表は損益計算書に計上されなかったものが収容される場所という位置づけしか与えられなくなる。つまり、近代会計学の中心である動的会計論においては、会計問題の中心は収益費用概念であり、故に損益計算書が重要な計算書と考え

られてきた<sup>1)</sup>。

ところが現代においては、会計問題が特に貸借対照表項目を中心として生じている。例えば、金融商品を中心とした新たな資産概念の認識の問題<sup>2)</sup>、資産あるいは負債の証券化（セキュリティゼーション）、資産のオフバランス問題、新たな金融商品（例えば株式に近い性格を有する劣後債等）による負債や資本の複雑化、あるいはリース資産の問題などである。第二に、新たな問題として、そのような資産を取得原価以外で認識しようとする流れがある。従来は収支を基本として捉えられるものを認識していたが、現在は、例えばリース資産のように、収支を基本としていないものも認識対象として考えられるようになってきている。また、利益概念も単に従来の収益と費用の差額としてだけではなく、保有利得等を含んだものへと移行する動きもある。

総じて言えることは、現代においては、会計問題の中心が損益計算書項目から貸借対照表項目へと移行していることである<sup>3)</sup>。では、そのような会計問題の移行に対し、会計理論はどのように対処していくのであろうか。動態論的思考をさらに押し進めて解釈あるいは解明していくのか、それとも再び静態論へと回帰していくのであろうか。あるいは全く別のアプローチ<sup>4)</sup>をとって新たな理論が出て来るのであろうか。ここで、少なくとも考えねばならぬ事は、単に貸借対照表中心主義的な静態論にも、損益計算書中心主義的な動態論にも、もはや単純に回帰することができないであろうということである。それぞれの理論は特殊歴史的な課題を解決するために、その時々思考されてきたはずだからである。また、さらに、そのような会計理論の変遷に対し、会計計算、つまり簿記はどう対処していくのか。あるいは、対処せざるをえないのだろうか。

ここで、以上のような現代的諸問題点を早くからその理論の中に包摂していたケーファー（Karl Käfer）の所説を検討することは意味あることだと思われる。また、その解決のため彼が探った方法の批判的吟味を通して、ケーファー理論の新たな意味も同時に探求していきたい。

#### 注

1) 以上の論旨については、例えば、黒沢清著『近代会計学』春秋社、1980年、115—

121頁、あるいは浅羽二郎稿「理論会計学の基本構造」黒沢清編『体系近代会计学XIV』中央経済社、1981年、24—30頁参照。

- 2) むろん、新たなる資産概念の認識というのは、減価償却等を通じて、新たなる費用に関する問題を含有している。しかしながら、その第一義的な問題は、そのような資産の認識あるいは積極側計上能力なのである。
- 3) 「結局のところ企業の開示は、バランスシートの時代を迎えよう。オフバランス取引に代表されるような、資産・負債構造、つまりストックの正確な情報が求められるのである。企業の資産・負債がどのようなリスクを内包しているのか、その把握を可能とする情報の開示である。」日本経済新聞、1990年11月21日。
- 4) 「この〔損益計算書中心主義(的利益観)から貸借対照表中心主義(利益観への)一戸田〕移行の重要性は、それが決して旧い貸借対照表中心主義的会計観ないし利益観への回帰を意味するものではなく、その一層深い基底において、会計理論に対する基本的アプローチの転換、すなわち『古典的アプローチ (classical approach)』から『意思決定=有用性アプローチ (decision-usefulness approach)』への転換が生じているという点にある。」津守常弘稿「会計数値の性質に関する覚書」同編『現代社会と経営・経済指標』海鳥社、1990年、35頁。

## II. ケーファーによる従来の会計理論批判

### —特に動態論の形成基盤の批判を中心に—

近代会计学においては、その中心は損益計算書であり、貸借対照表は損益計算書に計上されなかった金額が収容される所となった。故に、資産は未だ費用とならぬものの塊として捉えられることとなる。しかもその場合、資産価値は必ず取得原価に基づいて決定されるのであり、また、そのうちどれだけが費用として計上されるかが第一義的に決定され、残りの部分が資産とされたのである。これに対し、ケーファーは、財務諸表の中心は、貸借対照表であるとし、そこにおいて計上される資産(財)に最も重要な位置づけを与える。だが、資産の本質を静態論的な権利あるいは処分可能性というような法的概念として捉えることはせず、また、もちろん動態論的な支出残あるいは未償却取得原価としてでもなく、経済財 (wirtschaftliches Gut)<sup>1)</sup>あるいは損益源泉 (Erfolgsquelle)<sup>2)</sup> という視点から捉え直そうとした。さらに、会計の認識対象も外部との取引を基本とした収支のみならず、内部事象や価値変動などにも拡張すべ

きであるとケーファーは考えている<sup>3)</sup>。このような思考は、1960年代に著された『複式簿記の原理』においても受け継がれている。そのことは、「財の勘定への記入は、その財が購入されたり生産されたり、あるいは販売されたり消費されたりする場合だけでなく、物的動きを伴わずにたんに価値を変化させるにすぎない場合にも、必要である」<sup>4)</sup> という記述からも伺える。

つまり、従来、確認されなかったり、計算されなかった事象を新たに記帳対象とすることにより、動態論がその基盤を置く収支を基本とした取得原価主義を批判するのである。そして特に、価値の認識においては評価問題に触れざるを得ず、その際、ケーファーは評価の必要性を説き、さらに財は決して一様ではなく評価されるべきであるとする。そして、従来の貸借対照表においては計上されることのなかった無形の給付 (Leistung) の評価も、将来の給付流入および給付流出のチャンスとリスクとして行われるべきであるとされ、給付に対する実際の評価は、取得原価だけでなく時価 (販売価格) にも従うものとされる<sup>5)</sup>。

また、ケーファーは、動態論的な思考に基づく財務諸表に対する批判を行う。ケーファーは収支を基本とする損益計算や、その計算のための連結環としての貸借対照表を批判する。彼にとって貸借対照表とは財・給付の在高を表示する第一義的な財務諸表なのである。しかしながら損益計算の重要性を否定するわけでは決して無く、損益計算書形式は問題無しとはしないものの、作成されねばならぬ表とされる。その際、損益計算書において表されるのは、販売や購入という収支を基本として捉えられるものではなく、理念的には財や給付の在高の差異と同一のものであると位置づけられている。つまり、財や給付の犠牲と発生による財産変動の結果として生じるのが収益・費用ということになる<sup>6)</sup>。

さらに、ケーファーは損益計算書形式を元々から存在していたものでなく、簿記形式、特に貸借複記形式により強制されたものであると考えている。そのことは、「一面の (einseitig) の変化でも二重に記帳されねばならないだろうという要求が、…損益勘定の導入を最終的に強制してきた」<sup>7)</sup> という記述から伺える。例えば、ケーファーに従うならば、材料減少などは、材料というサー

ビス・ポテンシャルズが減少したのだから貸方記入されるのであり、また、材料増加は反対に借方記入ということになる。しかしながら、貸借複記形式（あるいは反対記帳）により、「費用と収益は当該在高勘定の貸方と借方に別々に表示され、また要約されるのではなく、それらは特別な勘定〔通説の損益勘定—戸田〕に振替られ、そして反対側、つまり費用は借方、収益は貸方、に現れることになる（控除項目は当然逆になる）」<sup>8)</sup>。その場合、例えば通説の費用項目は、本来の「事象や費用ではなく、材料勘定における流出の帳簿価値を意味している」<sup>9)</sup> にすぎない。このようにケーファーは、当初、収支を基本とする動態論的損益計算書の形成の基本となる貸借複記形式に批判の目を向けているのである。そのことは、「いまだに多くの事実は、複式 (doppelt) として確かに特徴づけられる多くの簿記が有する欠陥を示している」<sup>10)</sup> という記述からも伺える。また、「官房法的簿記 (Kameralistik)」<sup>11)</sup> についてもある程度の評価を与えていることから単式簿記的な計算形態に関心を示していたことが伺えよう。さらに、「基本的には仕訳の際、在高における効果が後になって初めて確認されるべき取引自身の一時的な記帳が、仕訳の『一方 (ein)』の側に基づいていることが問題である」<sup>12)</sup> として、借方事象と貸方事象とのタイムラグ<sup>13)</sup> についても言及しているのである。

では、彼は貸借複記形式をとらない理論展開をするのであろうか。その結論については後述するとして、初期の著作以外でも、「会計に関する文献は、各取引は『二重の結果』をもっているので『完全な』会計のためには複式記入が必要である、と主張する多くの論述を含んでいる。しかし、このような見解に反して、費用および収益を一度しか記帳しないが、複式記入の場合と同一の情報を提供するような会計の体系を考えることが可能である。……複式記入は巧妙かつ有用な工夫ではあるが、必要不可欠なものではないのである」<sup>14)</sup> という記述などからは、そのことへの意思を感じる事が出来よう。あるいは「片務契約は記帳することが必要である。寄付契約または賠償契約から生ずる将来の支払いは、出が確実であるという予想がついた時点で（あるいは不確実な場合でも）、負債勘定の貸方に記入されねばならない」<sup>15)</sup> という記述からは、たとえその対照となるべきものが確定されなくとも記帳する必要性について示唆し

ているように思える。

以上のような批判点を考慮におきながら、ケーファーは様々な計算形式を提示していくのである。次章において、そのような計算形式をみていくことにする。

#### 注

- 1) Käfer, K., *Die Erfolgsrechnung, Theorie-Methoden-Formen*, Zürich, 1970, S. 16. 同著は以下の増補版である。Käfer, K., *Die Betriebsrechnung, Theorie-Methoden-Formen*, Zürich, 1943. なお、学説の基本線には変更は認められない。Käfer, K., 1970, S. 5f.
- 2) Käfer, K., 1970, S. 87.
- 3) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 88-9.
- 4) Käfer, K., *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, Urbana, Illinois 1966, p. 46. (安平昭二訳『複式簿記の原理』千倉書房, 1972年, 91頁。以下、安平訳と記す)
- 5) Käfer, K., 1970, S. 88.
- 6) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 23.
- 7) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 118. このように、複式簿記が持つとされる(取引の)二重性という前提に対し、それを相対化することによって批判しようとした論者にホルツァー(Hans Holzer)がいる。彼は、簿記自体は元々n次式簿記の可能性があるものであって、資産と資本持分との対置を基本とする二重式になっている簿記が複式簿記にすぎないと説いた。Hans Holzer, *Zur Axiomatik der Buchführungs- und Bilanztheorie, Versuch einer Theorie der Buchführungs- und Bilanztheorien*, Stuttgart, 1936, S. 17.
- 8) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 115.
- 9) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 114.
- 10) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 120.
- 11) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 126. 官房法(的簿記)の短所として、(1)勘定による財産目録の継続記帳と財産在高の完全な統制の出来ないこと、(2)複記による簿記の自己統制が出来ないこと、(3)収益性とくに個々の収益の表示が不完全であること、等が指摘され、長所として、(1)勘定体系の廃止、(2)仕訳項目の廃止、(3)恒常的な予算計画が樹立しやすいくこと、(4)一覧性が優れていること、(5)異常項目にも対処し易いこと、(6)企業管理に適応していること、(7)役人を省人化できること、(8)会計領域での無限の適応性、等が指摘されるが(Pfeifer, B., *Buchhaltungslehre*, Berlin, 1938, S. 245. 林良治著『ドイツ簿記・会計史』税務経理協会, 1982年, 85頁)、ここでは短所の(2)と長所の(4)、(5)、(8)が重要であると思われる。

- 12) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 119.
- 13) このことに関して、例えば次の指摘は興味深い。「交換経済時代から貨幣経済時代までは、複式簿記の威力があった」が、「信用経済時代は交換に時間のズレが生じるわけだから、従来の同時交換時代に考えられた伝統的複式簿記の考えだけでは、十分とはいえないのである。」阿座上洋吉・吉田久夫著『未来会計・未来仕訳のすすめ』経営実務出版、1989年、10頁。ただし、同著で言う未来仕訳とは、将来の状態を予測し計数化するのではなく、取引に時間差がある場合、契約等に基づいて予定される取引を発生した時点で仕訳することを指す。
- 14) Käfer, K., 1966, p. 44, 安平訳86—87頁。
- 15) *Ibid.*, p. 56, n. 42, 安平訳112—3頁, 注42。

### Ⅲ. ケーファーの提示する様々な計算形式

ケーファーはまず、内部事象の記帳に対して、従来とは異なる簿記システムを提示しようとした。それが、不完全な二重記帳 (Doppelbuchung) を止揚した複式簿記 (Doppik) システム<sup>1)</sup> である。例えば、材料の消費という事象が発生した場合、〔借方〕材料費〔貸方〕材料、として記入されることになり、あるいは材料の消費が年度決算の際に製品に算入されるべきであるならば、〔借方〕製造〔貸方〕材料費、と仕訳されうることになる<sup>2)</sup>。そこでは確かに単純な収支計算においては記入されることのなかった、価値の移転を伴う内部事象が記帳対象となっている。しかしながら、貸借複記という形式は依然保持されることになる。このような貸借複記やT字フォームによる計算過程を有する簿記システムに従って記帳される小工場の経営状況<sup>3)</sup> と、最終的に作成される財務諸表<sup>4)</sup> をケーファーは例示しているが、それらを以下に示す。

ある小工場の経営状況

- a) 期首在高：現金30, 材料40, 設備100, 売掛金30, 買掛金50, 資本金?  
(原文のまま。差額計算によれば150。)
- b) 交換取引：1. 信用に基づく材料購入19；2. 貸金支払い6；3. 現金による資本の払戻10；4. 製造のための材料消費25；5. 製造のための設備消費8；6. 製造のための労働給付4；7. 顧客からの支払い39；8. 機械の現金購入33；9. 仕入先に対する支払7
- c) 費用項目：1. 販売用製品の製作費26；2. 労働給付に対する費用2；3. 設備価値



減少 3 ; 4. 貸倒損失 4

d) 収益項目 : 1. 信用販売による売上 40 ; 2. 材料評価益 1 ; 3. 債務免除益 5

e) 締切 : 全ての在高項目は完全に導かれる ; 純利益から、準備金 6 が計上され、  
残りは繰り越されることになる

在高勘定

現金	材料	設備	売掛金	買掛金
a) 30	a) 40	a) 100	a) 30	a) 50
b <sub>7</sub> ) 39	b <sub>1</sub> ) 19	b <sub>8</sub> ) 33	b <sub>7</sub> ) 39	b <sub>9</sub> ) 7
b <sub>2</sub> ) 6	b <sub>4</sub> ) 25	b <sub>5</sub> ) 8	c <sub>4</sub> ) 4	b <sub>1</sub> ) 19
b <sub>3</sub> ) 10	d <sub>2</sub> ) 1	c <sub>3</sub> ) 3	e) 27	d <sub>3</sub> ) 5
b <sub>8</sub> ) 33	e) 35	e) 122		e) 57
b <sub>9</sub> ) 7				
e) 13				
資本金	賃金 (サービス)	仕掛品	準備金	
a) 150	b <sub>2</sub> ) 6	b <sub>4</sub> ) 25	c <sub>1</sub> ) 26	e) 6
b <sub>3</sub> ) 10	b <sub>6</sub> ) 4	b <sub>5</sub> ) 8	e) 11	e) 6
e) 140	c <sub>2</sub> ) 2	b <sub>6</sub> ) 4	e) 11	利益繰越
				e) 5
				e) 5

費用勘定

販売用製品の製作費	労務費	設備 (減少) 費	貸倒損失
c <sub>1</sub> ) 26	c <sub>2</sub> ) 2	c <sub>3</sub> ) 3	c <sub>4</sub> ) 4
e) 26	e) 2	e) 3	e) 4

収益勘定

販売売上	材料評価益	債務免除益
e) 40	e) 1	e) 5
d <sub>1</sub> ) 40	d <sub>2</sub> ) 1	d <sub>3</sub> ) 5

積極側	期末貸借対照表	消極側	費用	損益計算書	収益
現金	買掛金	57	販売用製品製作費	26	販売売上
13	資本金	140	2	2	材料評価益
売掛金	純利益	準備金 6	設備 (減少) 費	3	債務免除益
27	繰越	5	貸倒損失	4	5
材料	11	11	純利益	準備金 6	
仕掛品	11	11	繰越	5	
設備	122	122	11	11	
208	208	208	46	46	46

現金収支思考からの離脱した内部事象の記帳は以上のような複式簿記により記帳可能となるが、一方、在高差異としての損益計算書作成あるいは単式簿記的な思考等はどのような方法で達成されるのであろうか。ケーファーは、それらに対して様々な計算例を提示している。次の例 5b<sup>9)</sup> は現金帳簿の期首在高および期末在高を期首財産目録および期末財産目録の現金項目以外の項目によって置き換えることを考えた場合の、拡張された「現金 (Kassa)」帳簿と損益計算書の例である。ここでは、まず理念的に複式簿記をその基礎におかない財産目録を考慮に入れた在高計算が、「現金」勘定内で行われることを示している。

5b		「現金」	
期首買掛金	50	期首売掛金	30
期首資本金	150	期首材料在高	40
		期首設備在高	100
-----		-----	
顧客の支払	39	貸金支払	6
		仕入先への支払	7
		資本払戻	10
		設備購入	33
-----		-----	
期末売掛金	27	期末買掛金	57
期末材料在高	35	期末資本金	140
期末仕掛品在高	11	純利益：準備金	6
期末設備在高	<u>122</u>	繰越	<u>5</u> <u>11</u>
	<u>434</u>		<u>434</u>

「現金」勘定内における借方・貸方の関連諸項目の差引計算により残高を算出し、以下の損益計算書が作成される。

ここでは、在高の差としての収益項目が損益計算書の借方側、費用項目が貸

5b		損益計算書	
販売による現金売上	39	貸金支払	6
製品在高の増加	11	材料のための支払	7
		設備の減価償却	11
		仕入先に対する債務の増加	7
		顧客に対する債権の減少	3
		材料在高の減少	5
		純利益：準備金	6
		繰越	<u>5</u> <u>11</u>
	<u>50</u>		<u>50</u>

方側に計上されているが、通常の複式記入を前提とした損益計算書とは形式が異なるのは注意を要しよう。

次に 5c<sup>6)</sup> では、官房法的「現金」帳簿において経営状況の広範な表示が行われるとされる。この表は、現金収支項目を単記により記入し、他の事象は全て（通常の収益・費用項目も含めて）貸借同額記入が行われることにより、現金在高を確定するとともに、5b と同様に、拡張された「現金」という単一勘定 (Einkonto) のもと、何らかの形で全ての経営状況を明示するという機能を有している。ここで重要なのは、通常は記帳対象にならない給付等が記帳されているということと、単記が帳簿内で行われていることである。

5c 収入				「現金」帳簿				支出			
Nr.	収入項目	説明	額	Nr.	支出項目	説明	額				
a)		現金在高	30								
b <sub>1</sub> )	仕入先信用	材料購入	19	b <sub>1</sub> )	材料購入	信用に基づく購入	19				
				b <sub>2</sub> )	サービス獲得	賃金支払	6				
				b <sub>3</sub> )	資本払戻	株金の払戻	10				
b <sub>2</sub> )	材料流出	製造費勘定借方	25	b <sub>4</sub> )	製造のための消費	材料消費	25				
b <sub>3</sub> )	設備(価値)の出	製造費勘定借方	8	b <sub>5</sub> )	製造のための消費	設備減価償却	8				
b <sub>4</sub> )	サービス利用	製造費勘定借方	4	b <sub>6</sub> )	製造のための消費	製造費算入賃金	4				
b <sub>5</sub> )	売掛金給付	顧客の支払	39	b <sub>7</sub> )	機械購入	現金	33				
				b <sub>8</sub> )	仕入先への給付	債務支払	7				
c <sub>1</sub> )	製品流出	販売用製品の製作費	26	c <sub>1</sub> )	販売用製品の原価	販売用製品の製作費	26				
c <sub>2</sub> )	サービス利用	製造費未算入賃金	2	c <sub>2</sub> )	労務費	製造費未算入賃金	2				
c <sub>3</sub> )	設備(価値)の出	製造費未算入減価償却	3	c <sub>3</sub> )	設備費	製造費未算入減価償却	3				
c <sub>4</sub> )	売掛金給付	免除あるいは損失	4	c <sub>4</sub> )	貸倒損失	売掛金に基づく損失	4				
d <sub>1</sub> )	販売売上	信用販売	40	d <sub>1</sub> )	顧客に対する信用	製品販売	40				
d <sub>2</sub> )	材料評価益	過剰在高	1	d <sub>2</sub> )	材料購入	過剰在高	1				
d <sub>3</sub> )	債務免除益	債権者による免除	5	d <sub>3</sub> )	仕入先への給付	債務免除益	5				
				e)		現金在高	13				
			206				206				

この 5c の構造を、次の 5d<sup>7)</sup> は一部含んでいる。つまり、Ⅱの「現金」取引においては、現金差額は 5c と同様、 $(33 + 7 + 10 + 6) - 39 = 17$  であり、これがⅡにおける「現金」の収入 112 - 支出 95 の差額と同額となる。また、残りの項目は借方貸方均衡の法則により同値となるが、その内訳は、材料購入 19 と買掛金の仕入先信用 19、および材料流出 25 + 設備(価値)の出 8 + サービス利

用 4 = 37 と製造のための消費 37 とがそれぞれ対応することになる。この締切表 5d は最も重要な表として考えられていて、理念的には記帳の必要の無い期首および期末財産目録と共に、記帳を前提とした事象を絡めた形での高差異計算としての損益計算書をも表示するという形態をとっている。

5d 締切表	I		II		III = I - II		IV		V = III - IV	
	期首財産目録		「現金」取引		簿記の成果 I と II の差		期末財産目録		損益計算書 III と IV の差	
	積極	消極	収入	支出			積極	消極	費用	収益
材料	40						35			1
材料流出			25							
材料購入				19	34					
設備	100						122			3
設備(価値)の出 機械購入			8		125					
				33						
売掛金	30						27			36
売掛金給付			39			9				
買掛金		50						57		5
仕入先信用			19							
仕入先への給付				7	62					
資本金		150						140		
資本払戻				10		140				
製品							11			26
製造のための消費				37	37					
サービス利用			4		2				2	
サービス獲得				6						
現金	30		95	112			13			
収入				95	13					
支出			112							
合計	200	200	207	207	211	211	208	197	31	42
純利益								11	11	
							208	208	42	42

さらに、中心となる勘定を「現金」から「仕掛品」へと変えると、以下の

5e<sup>9)</sup> のような計算形式になるとされる。また、この表においては在高差異損益計算に従った損益計算が行われるとされている。そのことは、5e の積極側における製造費に算入される材料費25、製造費に算入される賃金4および製造費に算入される減価償却費8、また消極側における販売用製品の製作費26等を、仕掛品勘定のもとでまとめると<sup>9)</sup>、損益計算書に計上される数値は、5dの期末財産目録と期首財産目録とに計上された各々の数値の差額と一致することからも分かる。なお、以上提示された全ての計算形式のいずれにおいても、利益は11であることは注意を要しよう。

5e (損益計算書)

設備の増加	22	現金在高の減少	17
製造費に算入される材料費	25	材料在高の減少	5
製造費に算入される賃金	4	債権の減少	3
製造費に算入される減価償却費	8	債務の増加	7
資本払戻	10	販売用製品の製作費	26
	<u>69</u>	純利益	
		準備金	6
		繰越	5
			<u>11</u>
			<u>69</u>

注

- 1) Käfer, K., *Die Erfolgsrechnung, Theorie-Methoden-Formen*, Zürich, 1970, S. 115.
- 2) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 115.
- 3) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 121.
- 4) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 122. 期末貸借対照表における、仕掛品勘定は原文では製品 (Fabrikat) 勘定であるが、T字フォームにおける仕掛品勘定の残高を示すために、ここでは意識している。
- 5) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 125. なお、5bの現金帳簿が均衡する数学的前提は次の通りである。 $A_3 > A_2$ ,  $B_3 > B_2$ ,  $C_3 > C_2$ ,  $A_3 - A_2 = A_1$ ,  $B_3 - B_2 = B_1$ ,  $C_3 - C_2 = C_1$  および  $A_1(30) - B_1(17) = C_1(13)$  (〔 〕は実際の現金を表す) もとで「現金」勘定を作

「現金」

A 3	A 2
B 2	B 3
C 2	C 3

成すると以下の様になる。

$$\text{左辺} ; A3+B2+C2 \quad \text{右辺} ; A2+B3+C3$$

$$\begin{aligned} \text{左辺}-\text{右辺} &= A3+B2+C2-(A2+B3+C3) = (A3-A2) + (B2-B3) + (C2-C3) \\ &= A1+(-B1)+(-C1) = 0 \end{aligned}$$

- 6) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 127.
- 7) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 129.
- 8) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 130. 他に, 北米の報告形式に則った計算形式 (5a) や, 損益計算に対する効果・無効果という概念を導入した計算形式 (5f) 等も挙げられているが, ここでは省略した。
- 9) なお, 5e は以下のようにまとめられる。

(損益計算書)

設備の増加	22	現金在高の減少	17
仕掛品の増加	11	材料在高の減少	5
		債権の減少	3
		債務の増加	7
資本払戻	<u>10</u>	純利益	
	43	準備金	6
		繰越	5
			<u>11</u>
			43

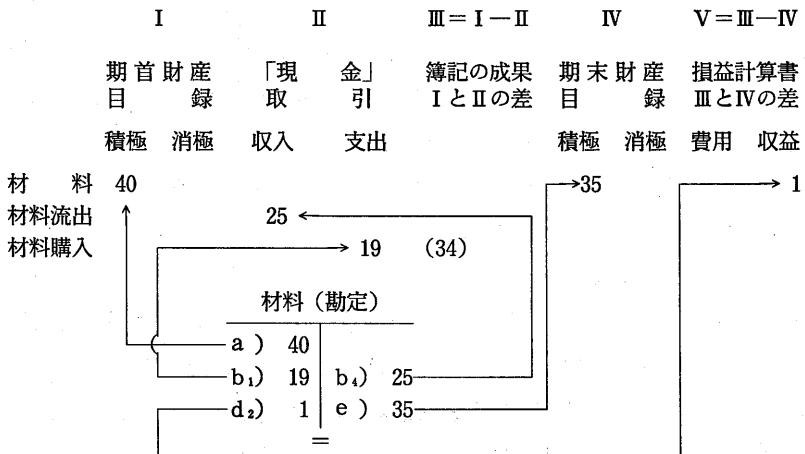
#### IV. ケーファー理論の批判的吟味と発展的考察

ここでは, 中心となる締切表 5d の吟味の前に, まず 5b を考察する。一体, 5b の損益計算書はどの様に作成されたのであろうか。損益計算書の借方側における, 販売による現金売上39と製品在高の増加11は, それぞれ 5b の「現金」勘定における顧客の支払39と期末仕掛品在高11がそのまま計上されたものである。次に, 損益計算書の貸方側であるが, 賃金の支払6と材料のための支払い7は, 「現金」勘定における賃金の支払6と仕入先への支払7がそのまま計上されたものである。さらに, 損益計算書における設備の減価償却11は, 「現金」勘定における期末設備在高122と期首設備在高100および設備購入33との差額として算出されている。同様に, 債務の増加7は期末買掛金57と期首買掛金50の差額として, 債権の減少3は期末売掛金27と期首売掛金30の差額として, さらに材料在高の減少5は期末材料在高35と期首材料在高40の差額として

それぞれ算出されていよう。なお資本についての数字は、期首資本150-資本払戻10-期末資本140=0となり損益計算書には現れないことになる。総じて在高の差のプラスあるいはマイナスが損益計算書に計上されるという関係になっていよう。

5bの「現金」勘定とこのように算出された5bの損益計算書をケーファーは、在高・運動結合計算書と呼んでいる。しかし、5bの損益計算書は、単に、元々純利益11を含む、5bの「現金」勘定内の項目を集計したにすぎず、純利益11が生ずるのは当然なのである。さらに、例えば債務の増加7は、期末買掛金57-期首買掛金50=7として計算されるが、同様に期末在高から期首在高をマイナスするならば、債権の減少3は期末売掛金27-期首売掛金30=-3と計算され負数が生じてしまう。しかし、後述するように、様々な暗黙の記入規則が各計算表に存していることによって負数回避を行っているのである。

さらに理論の中心となる5dであるが、この表は理念的にいうと、期首および期末財産目録は実地調査を基本として、また両財産目録および「現金」取引においては一部単式簿記が用いられることによって作成される。そして、純利益は収支を基本とした収益・費用の差額ではなく、資産・負債を基礎におく在高差異計算の性質を帯びることになる。ところが、実際は、この表は貸借複記に基づく勘定記帳数値を分解し、単に計算の順序を変えたものに他ならない。



例えば、材料項目（材料、材料流出、材料購入）を例にとって左頁に表示する。但し、Ⅲの簿記の成果の34は、単に40および19の和と25との差額にすぎないので材料勘定内には現れない。

以上により明らかなように、期末財産目録において現れる数値35は、複式簿記システムが介在した残高であって、実地調査により評価されたのではない。5dの期末財産目録は財産目録ではなく貸借複記を中心とした複式簿記システムの産物なのである。そして、期末材料在高と期首材料在高の差額として初めて計算されるべき材料在高の増加1は、既に複式簿記システムの中で、〔借方〕材料1〔貸方〕材料評価益1として仕訳されているのである。つまり、理念的には実地調査によって初めて計上されるべき数値まで、複式簿記システムへの算入がすでに前提とされていることが理解されよう。

さらに、当初ケーファーは、単なる収支を基本にした会計からの脱皮を指向したのだが、そのような項目を確かに含んだⅡの「現金」取引において最も基本となるのは、「収入」項目から「支出」項目をマイナスした、実際の現金差額17である。既述のとおり、この差額が算出されるのは、実際の現金収支額に、アプリオリに借方貸方均衡している数値が積極側・消極側それぞれに合計された後に、その差が求められているためにすぎないのである。そして、Ⅲの簿記の成果において算出される現金13は期末財産目録の数値と同値であり、これ自体で意味のある数値となっている。総じて言えることは、実際の現金の流れが5dを含め、ケーファーが提示する様々な計算形式の暗黙の基本になっていることである。また、5cにおける実際の現金収支や締切表5dの財産目録等の中で単式簿記が行われているかのようにみえるが、これらを含めケーファーの提示する計算形式においては、実際には、貸借複記形式が結果として貫かれているのであり、故にここに提示される損益計算書の本質は当初指向された複式簿記システムの介在を予定しない在高差異計算書ではないと指摘され得よう。つまり、ケーファーが当初設定した理念と実際の計算とは乖離しているのである。

さらに、利益額11がどの計算形式をみても11になっていることについて考察していきたい。通常、複式簿記システムを採っていると、貸借対照表と損益計



算書の利益額は複式簿記システムの介在により当然一致する。このような財務諸表の接合を、アーティキュレーション (articulation)<sup>11)</sup> という。では、複式簿記システムが暗黙の前提となっていることが明らかとなったケーファーの示す計算形式において、例えば締切表 5d の期末財産目録と損益計算書は、本来の意味においてアーティキュレートしているといえるのだろうか。そこで以下において、ケーファーの主眼とする在高差異計算としての損益計算書の形成過程を理念的に純粋な形で提示することにする。但し、予め、全ての文字は正数であり、 $A < E, C < G, B > F, D > H$  および期末財産目録における X は利益を示し、三表は全て均衡するものとしておく。

期首財産目録		期末財産目録		損益計算書	
				費用	収益
A		E			E - A
	C		G	G - C	
B		F		B - F	
	D		H		D - H
			X	(X)	

損益計算書においては、費用は  $(G - C) + (B - F)$ 、収益は  $(E - A) + (D - H)$  となり、利益は、 $\text{収益} - \text{費用} = E - A + D - H - G + C - B + F = (E + F - G - H) - (A + B - C - D)$  となる。期首財産目録は均衡しているので、 $A + B = C + D$  故に  $A + B - C - D = 0$  が成り立つ。同様に期末財産目録においては  $E + F - G - H = X$  が成り立つ。 $A + B - C - D = 0$  と  $E + F - G - H = X$  を上記の式に代入すると、利益 = X となり、期末財産目録の利益と同一となることになる。そのことはまた、利益は損益計算書ではなく期末財産目録においてすでにアプリアリに決定されていることを明らかにしよう。つまり、ケーファーの場合、どの様な計算システムを採ろうと利益額 X(11) は変わらないが、それは複式簿記システムが結果として生み出すアーティキュレーションではなく、上記の例などのように、アプリアリに決定された利益数値が前提となる様々な仕組みがあるからにすぎないのである。

また、締切表等における二重の欄は、負数を回避するために、左右の欄がそ

のまま正と負を表すものとなっている。つまり二重の欄による負数回避が行われている。それによって、買掛金のような元々マイナスの性格を有する項目の数値は右欄へ記入される。さらに、そこでは単なる左右同欄の数値を差し引くだけではなく、特殊な規則に基づく加算と減算が行われている。

例えば、上記の例の場合、損益計算書を作成する際に、明言されていないが、ある規則が存していることがわかる。その際、期首財産目録における左欄の任意の数を  $Y$  ( $Y$  は元々プラスの性格を有するものとする)、右欄の任意の数を  $Z$  ( $Z$  元々マイナスの性格を有するものとする)、期末財産目録における左欄の任意の数を  $Y'$ 、右欄の任意の数を  $Z'$  とおいて、以下にその規則を示す。

$Y < Y'$  ……ならばその差額は損益計算書の貸方側

$Y > Y'$  ……ならばその差額は損益計算書の借方側

$Z < Z'$  ……ならばその差額は損益計算書の借方側

$Z > Z'$  ……ならばその差額は損益計算書の貸方側

種々の前提条件とともに、これらを含む様々な記帳規則こそまさに、勘定理論と呼べるものではなかろうか。では、ケーファーの統一的勘定理論とされる〔借方〕入〔貸方〕出という規則は何を意味しているのだろうか。当然、貸借複記記入規則と単純に同一のものではないということは指摘できよう。ケーファーは、また、価値の入 (Wertzugang) が借方であり、価値の出 (Wertabgang) が貸方であるとも説いている<sup>2)</sup>。価値概念自体は、貸借対照表項目、特に積極側計上項目に関連して表出してきた概念であることを考えれば、この規則は、貸借複記レベルの規則ではなく、財務諸表レベル、それも特に貸借対照表レベルにおけるものと考えられないだろうか。さらに、ケーファーは、理念的には貸借対照表の中心的機能を損益計算機能というよりも高表示機能に置いていることを考え合わせるならば、この規則は、複式簿記の「発展」の過程で重視されなくなったとはいえ、財務諸表作成において可能な方法であり、元々そのシステム自体には利益計算思考を内包してはいない単式簿記をある意味で支える理論ともなっていることが指摘されよう。

これらの考察により、ケーファーは従来の勘定理論とはその対象が異なる領域を理論的枠組みに、明示的ではないにしろ包摂しようとしたのではないかと

ということが指摘されよう。そして、そのための勘定記入規則が、〔借方〕（貸借対照表積極側計上能力を有する価値の）入、そして、〔貸方〕（借方との関係を理想的には断つものであり、また、貸借対照表消極側に計上されるべき価値の）出、というものになっていったのではないだろうか。そのような理論展開の現代的意味は、従来のように収支を基本とした二重の性格を有することが確定しにくい会計対象の認識が迫られている場合にも、対処し得るのではないかということである<sup>3)</sup>。

さらに、5d の考察において重要なのは、理想的には複式簿記というものが利益計算に直接関与していないということである。利益は、実は期末財産目録において差額として既に計算されているのである。例えば、Ⅲの簿記の成果の金額は、単に差額計算のための媒介にすぎず、それがどのような金額であれ算出される利益は、期末財産目録においてアプリオリに決定されていることになる。つまり、ケーファーは簿記を損益計算機能から理想的に解放しているのである。それはまた、簿記に対する見方を「決算中心の簿記学」<sup>4)</sup> から解放していることにもなる。

では、何故ケーファーは、このように複式簿記の地位を相対化したのだろうか。それは、いかに、収支に捕われずに在高表示機能を中心とした貸借対照表（論）を説いたとしても、その貸借対照表の作成が、収支を基本として利益計算を主眼とする複式簿記システムに依る限り、理想的に追求されるべき貸借対照表と実際に計算表示される貸借対照表が乖離することを感じていたからではないだろうか。

そこでケーファーはまず、単記も含めた直接的な形で取引レベルでの転換を一部試みようとするのだが、貸借複記自体が生み出した形式（損益計算書形式、アーティキュレーション等）を全く無視することは不可能なため、結局理念的な提示にのみ終わってしまうことになる。取引レベルでの転換は強固な簿記システムを考えると、あまりに困難なのである。そこで、貸借複記の借方・貸方を貸借対照表の積極側・消極側と同視するといったような、本来は取引レベルにおける計算の問題を財務諸表レベルにおける解釈の問題に変換して展開を図ろうとするのである。従って、ケーファーの提示する様々な計算形式において

は、そこにおける(利益)計算が中心となる問題ではないのである。利益は所与のものとして、しかも額は同一であることは既述の通りである。そこでは、明示的ではないにしても、様々な目的に沿った計算数値が「表示」されることこそが問題となっているのである。そして、このような財務諸表レベルでの転換とはまさに、ディスクロージャー問題と連なる現代的な問題ともなることが指摘されよう。

その際、確かにケーファー理論においては、貸借対照表は損益計算書に比して重点が置かれているのだが、例5の様々な計算表からも察せられるように、貸借対照表は唯一絶対のものではなく、他の様々な計算表もそれぞれ有用性を有しているのである。つまり、情報として有用ならば、貸借対照表(あるいは損益計算書)だけではなく、様々な計算表が存しても良いことになり、しかもそれらは相互に関連したものとなる。逆に言うと、利益額さえ一致していれば、目的に応じて様々な計算表が表示可能であるということである<sup>9)</sup>。そしてその際、特に貸借対照表が提供する情報の中には、将来的なものまで含まれるべきだと規定されていくのである。以上のような展開は、現代の情報論的展開とも軌を一にしている部分があるといえよう。

#### 注

1) FASB に従えば、アーティキュレーションというのは、一組の財務諸表が一会計期間において「十分かつ相互に連携し合っている」ことを言う。Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, par. 13. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社, 1988年, 217頁。)さらに、『複式記入』はそれにより発生主義会計が、明瞭表示される (articulated) 財務諸表の中に構成要素の定義にもとづいてその資格を与えられる特定の項目を正式に記載する機構である (SFAC No. 6, *Elements of Financial Statements*, footnote 14, 訳書, 295頁) とされることにより、複式記入により生じる機構の中にアーティキュレーションが含まれることを示唆する。これについては次を参照。永野則雄稿「会計の認識におけるアーティキュレーションの問題(1)」『経営志林(法政大学)』第27巻第1号, 1990年。また、アーティキュレーションの問題を意志決定=有用性アプローチへの移行に関連して捉えた論文に次のものがある。津守常弘稿「米国における利益概念の変化とその問題点」『立命館経営学』第28巻第6号, 1990年3月。

2) Käfer, K., *Die Erfolgsrechnung, Theorie-Methoden-Formen*, Zürich, 1970, S. 92.

- 3) このような現代的意味と共に財務諸表レベルでの勘定理論の展開の問題点については、拙稿「ケーファー勘定理論の問題点と現代的意味」『経済論究（九州大学）』第76号、1990年、91—101頁、を参照していただければ幸いである。
- 4) 岩田巖稿「二つの簿記学——決算中心の簿記と会計管理のための簿記——」『産業経理』、1955年、8頁。ケーファー理論については、統一的総括的描写能力は欠けるものの、「期中の会計記録に逐一描写機能が認められるところから、期中における財・用役の会計的管理が可能になる」という指摘もなされている。笠井昭次著『会計構造論の研究』同文館、1986年、191頁。
- 5) ケーファーは後に、資金計算書にまでその考察範囲を広げ、その成果を、*Kapitalflußrechnungen*, Stuttgart, 1967（安平昭二他共訳『資金計算書の理論（上・下巻）』千倉書房、1976年）にまとめている。

## V. おわりに

以上の考察は、ケーファー理論を現代的視点で捉え直したものだが、スイスの特殊歴史的事情も考慮する必要があるのは当然である。ケーファーによれば、『損益計算論』執筆当時のスイスでは複式簿記がなかなか伝播せず、依然中小企業を中心に単式簿記が行われていた。彼はそのような現実に鑑み、特に初期の著作においては、単式簿記も複式簿記と同様の機能があることを理論化する意図も有していたと考えられよう。そのことは、序文における小企業の重要性の指摘<sup>1)</sup>や、「スイスの営業圏では複式簿記システムは取り入れるのが難しいと思われる。ドイツにおいてもまた、諸営業体は、貸借複式簿記の初期の伝播以後、…単式簿記へと回帰してきた」<sup>2)</sup>という記述、あるいは官房法的簿記への注目などからも伺えよう。

しかしながら、特に本論文は、その様な特殊歴史的な事情を超えてケーファー理論を追求してきた。何故ならケーファーは、動態論を中心とした従来の会計理論は乗り越えるものとして、特に、簿記レベルにまで遡ってそのことを追求しようとした数少ない論者だからである。そして、当初、ケーファーは動態論批判の際、収支を基本とする取得原価主義とそれを支える貸借複記形式にまでその批判を向けるのだが、提示される計算をみると、結局実際の現金の流れを基本とし、また理論展開の中心である損益計算機能よりも在高表示機能を重

視した貸借対照表は、利益計算をア priori に予定する貸借複記の産物に他ならないという矛盾に陥っているのは指摘したとおりである。つまり、理念の中には明示的ではないにしろ当初内包されていた単式簿記や時価評価の思考と、実際の計算が乖離してしまうのである。そのことはまた、貸借複記を基礎とした複式簿記システム<sup>3)</sup>と現金の流れを軸とする取得原価主義<sup>4)</sup>とがいかに強固に作用するかを物語るとともに、計算構造からの制約、つまり貸借複記自体が生み出したアーティキュレーション等の形式が、会計的認識に際していかに大きな制約となっているかを知らしめよう。しかしながら、そのような強固なシステムを迂回することにもなる、財務諸表レベル—特に貸借対照表レベル—での転換の思考を、その中に含有したケーファー理論の展開は、内部での作成よりも外部での利用を重視する現在の情報論的な展開にも対応し得るものといえよう。

かつての静態論から動態論への変化は、計算構造枠内の変化であったのに対し、現在の理論の方向は、それを越えた情報論的な展開なのである。ケーファーは一見計算構造内での解決を図っているように見えるが、純粋な計算構造内での展開とは言い難く、例えば利益額が予め決まっているというような形式だけを借りることによって解決を図ろうとしていることが明らかになった。しかしながら、確かに、ケーファーの展開は、現在流布されているような情報論的アプローチと全く同一ではないにしろ、ディスクロージャー（表示）を軸として、貸借対照表をその中心としながらも、諸財務諸表（計算表）は相互に関連しながらそれぞれに有用な財務情報提供手段であると見なしている点などは、現代における情報論的展開を考察する際にも何らかの示唆を与えるのではないだろうか。

#### 注

- 1) Käfer, K., *Die Erfolgsrechnung, Theorie-Methoden-Formen*, Zürich, 1970, S. 6.
- 2) Käfer, K., *a.a.O.*, S. 217.
- 3) 簿記システムの強固さは、どんなにコンピューターが導入されても貸借複記等の原理はア priori にシステムに組み込まれていることから伺える。「勘定記入の原則・取引二重性の原則・貸借平均の原則などの基本的諸原則が、システムのなかにならず遵守されなければならない。」池田靖昭・池田隆行著『コンピュータ会計の基礎』

中央経済社，1987年，2頁。「借方は借方，貸方はやはりどこまでいってもそのまま貸方である。」野村郁夫著『パソコンを使った財務会計』中央経済社，1987年，11頁。

- 4) 原価が実務的にも多く用いられているのは，単に複式簿記システムに適合しやすいだけでなく，財界からの支持もその要因の一つではないであろうか。例えば、『JICPA ジャーナル（12月号）』（日本公認会計士協会，1990年，71頁）による次の様な報告は興味深い。SEC のブリーデン委員長は，貯蓄組合の倒産続出例が銀行にも波及しないように，金融資産について取得原価ではなく時価で評価する方針を発表したのに対し，財界は時価の算定には主観的要素が入りやすく，手数がかかり，継続企業を清算価格で評価するのは妥当ではないと反論している（「エイジアン・ウォールストリート・ジャーナル」紙，1990年，9月27日）。