

ケーファー勘定理論の問題点と現代的意味

戸田, 龍介

<https://doi.org/10.15017/2920761>

出版情報 : 経済論究. 76, pp.79-103, 1990-03-27. 九州大学大学院経済学会
バージョン :
権利関係 :



ケーファー勘定理論の問題点と現代的意味

戸 田 龍 介

目 次

はじめに

I 勘定理論の歴史的推移に対する一分析視角

II ケーファー勘定理論の特質

—理論構築と利益計算に対する計算構造的考察—

III ケーファー勘定理論の問題点

IV ケーファー勘定理論の現代的意味

おわりに

は じ め に

周知のとおり、1966年にアメリカ会計学会は『基礎的会計理論のステートメント』と題する報告書において、会計に対し次のような定義を与えた。「会計とは、情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである。」¹⁾ この概念規定を境に、会計を情報という視点から捉え直す見解あるいは研究が多く見受けられるようになる。そのことが、特に注記や補足資料の開示という公開の拡張²⁾を中心に、会計の領域を広げてきたという量的な効果は否定できない。しかしながら一方、会計学の体系としてみると無秩序とも言えるほどの内容を抱え込んでしまったため、その整理や体系化を要請する声もある³⁾。会計学が今後、量のみならず質においてもより一層の充実を成し遂げるためには、会計のもつ計算という機能面からの再考察が重要だと思われる。会計的計算とは、その本質とするところは利益計算に他ならず、計算方法としてその中心に位置するのは、通時的にも共時的にも複式簿記⁴⁾である。会計情報と総称される多くの対

象について会計学的にアプローチする際には、複式簿記を軸とする計算の観点からの考察も不可欠ではないであろうか。つまり、現在、膨大な領域一特に、それらは、取得原価主義会計からの離脱を指向しているものが多い一を抱え込もうとしている会計に対して、一つの考察の手段となるものが複式簿記ではないかということなのである。そして、その複式簿記の貸借記入ルールおよび複式簿記が生み出すシステムの理論的説明を行うのが勘定理論と言われるものである。では、翻って、ケーファーなどの現代の勘定理論の研究者は、複式簿記をよりどころに会計に対する一定の枠組みを主張しているかというところではなく、むしろ逆で、彼らの提示する勘定理論を軸に、多様な内容を会計の中に取り入れることを指向している。なぜそのような結果になっているのかという疑問は、勘定理論として総称されてきたものを再検討する契機となろう。そして、勘定理論（学説）の再検討に伴い、勘定理論の歴史的推移あるいは分類についても再検討の余地がでてくると思われる。以上のような考察にあたって、ケーファー（Karl Käfer）勘定理論は示唆に富むものと思われる。

注

- 1) Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, Florida, 1966, p. 1.（飯野利夫訳『アメリカ会計学会・基礎的会計理論』国元書房、1985年、2頁）
- 2) 「会計計算」(Accounting) と「公開」(Disclosure) との相互関係の中で、本来「基礎的」であるはずの「会計計算」ではなく、むしろ「副次的」であるべき「公開」が一方的に拡張され、その結果、後者の占める地位がますます重要になってきたことが、「近年において、国際的規模でますます顕著に現れてきている会計制度上の現代の特徴のひとつ」である。津守常弘稿「会計基準設定の現代の特徴と方向(二)」『会計』第133巻第2号、1988年、94頁。
- 3) 笠井昭次著『会計構造論の研究』同文館、1986年、序3頁。
- 4) 本論文では、「複式簿記」と総称されるものを、貸借複記だけでなく残高勘定と損益勘定とへの分割をも含めた計算システム全体として捉えている。そのため特に各個別勘定への貸借同額記入に分析の対象を限定する場合には、貸借複記という言葉を用いる。なお、次章以下で計算構造という場合、上記の様な計算システム全体を意味している。

I 勘定理論の歴史的推移に対する一分析視角

一般に勘定理論¹⁾と呼ばれる理論は、従來說かれてきたように、歴史的に徐々に「発展」してきたと果して言えるのであろうか。本章では、まず、ケーファーの展開した勘定学説史(論)²⁾を取り上げ、それに批判的考察を加えたい。ケーファーは、勘定理論というものは収益・費用等の動的(dynamic)な量を徐々に把握しながら発展してきたという勘定学説史観を抱いている。そして、ケーファーは、最も動的な性格を有する用役(service)を把握する勘定系統を設ける自身の勘定理論が、最も発展した勘定理論であると主張する。元々、自らが案出する勘定理論に歴史的正当性を付与したいという意向があったではあろうが、勘定理論の歴史的推移に対するケーファーの考えには、いうならば、単純な勘定理論発達史観とも言うべきものが見受けられる。そこでは勘定理論の特殊歴史的かつ具体的な使命について語られることはなく、「欠陥」の漸次的な克服という視点を中心に、ケーファー自身の勘定理論に至るまで、歴史的にどのような勘定理論が生み出されてきたかということが直線的・羅列的に論述されているに過ぎない。しかしながら、勘定理論とは貸借複記を説明する理論であるということが常に前提されているとするならば、勘定理論を展開したケーファー自身が、「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」³⁾と論述することはありえないだろう。そして、そもそも、勘定理論として総称されるものを全て同一次元で論じて良いのかという問題がある。理論は、それが解明あるいは説明しようとした対象との対比で評価されねばならない。そのためには、理論が登場する歴史的背景と説明を必要とする具体的問題(むしろ理論問題もそこに含まれる)について考察せねばならない。

歴史的にみれば、いわゆる勘定理論(Kontentheorie)は、まず、17世紀のイタリア、フランスにおいて、煩雑な暗記法にたよっていた仕訳を擬制的な人格を用いた単純な法則により統一的に説明する人的勘定学説として形成された⁴⁾。ついで、19世紀末のドイツ、スイスにおいて、新しい社会的要請—急激な産業発展による企業組織の巨大化とそれに伴う複雑化の結果、その需要が高

まった事務職員の教育・育成という要請⁵⁾—に基づいて創立された商科大学 (Handelshochschule) における簿記教育⁶⁾のための説明理論として、対象となる物財の増減を基礎にした物的勘定学説などの近代的な勘定理論へと展開されることになる。シェアー (Johann Friedrich Schär) やヒュークリ (Friedrich Hügli) などの展開した理論は、ドグマ的であるという批判⁷⁾もあるが、記帳そのものを知らない者に対して貸借複記を教授するという目的に鑑みるならば、その批判は妥当とは言い難い。勘定理論に関する論争は、19世紀末から1920・30年代のドイツにおいて盛んだったが、その内容は、貸借対照表の構造を一応の基本としながらも、やはり貸借複記を教授する際、いかなる理論が優越しているかについてであった。シェアーやヒュークリなどの理論の性格はそのようなものだと考えるのが妥当であろう⁸⁾。しかし、例えば、ワルプ (Ernst Walb) 勘定理論についても同様に貸借複記の教授理論とみなすことはできない。なぜなら、「出ていく収支…は入ってくる給付と対立し、入ってくる収支…は出ていく給付と対立する」⁹⁾ というワルプ勘定理論は、まずもって、「給付」という概念自体の説明が、さらに必要となるからである。ワルプ理論の目的は、貸借複記の教授などではなく、シュマーレンバッハの展開した動態論的思考に基づく、損益計算構造の「貸借複記」的な説明なのである。つまり、貸借複記の教授という役目を一応終えた勘定理論は、その後、会計理論に対する支持理論の一つへと理論的性格を変えていったことが指摘されねばならない。

これらの勘定理論のうち、特に前者 (人的・物的勘定学説) は、当初から貸借複記の原理を単なる形式的な記帳原則として教授する理論として形成された¹⁰⁾。そのため、それらは、会計 (損益) 計算の実質的な諸問題、例えば貸借対照表計上能力、評価、その他の測定方法などの問題とは無関係に、したがって、いわゆる貸借対照表論とは無関係に展開されたのである。また、ここで注意を要するのは、貸借複記と複式簿記の関係である。複式簿記は、それを一つのシステムと考えるならば、当然のごとく貸借複記から始まるシステムであり、その本来の目的は利益計算にある。言い換えると、複式簿記自体は利益計算を目的とした計算システムであり、従って確かに、貸借複記自体は利益算定システムの一部でもある。しかしながら、貸借複記をどの様に説明するかとい

うことと利益計算とは、これらの理論については別問題である。つまりそこでは、初心者にとりだけ分かりやすく、また応用範囲が広いものを教授できるかということが理論の優越を決定する要素となるのであって、そのような教授理論が利益計算とどう結びつくのかということは別問題なのである。

それに反して、例えばワルプやケーファーなどの、後者に属すると考えられる近・現代的な勘定理論においては、旧来の勘定理論の理論的枠組みを超えて、会計（損益）計算の実質的な問題、特に利益計算あるいはその導出過程としての計算構造等を踏まえた勘定理論が構想されていると考えることが可能である。

いま、前者に属する勘定理論を勘定学説史的な視点から取り上げるとすれば、それらを、それぞれの理論の本来の性格に即して記帳原則に関する形式的な理論として評価することが必要であり、他方、後者に属する勘定理論を上述のような変化を踏まえつつ理論的に考察するためには、それらの理論を、勘定記入法則と会計（損益）計算の構造とを結合させた理論として評価することが必要である。もちろん、利益計算や計算構造を踏まえた勘定理論の中でも、認識・測定問題についてのアプローチに関しては様々な理論が存在するであろう。本章では、一般に勘定理論と称されるものは、必ずしも同一目的のもとに発展してきたのではなく、少なくとも初期の勘定理論からワルプなどの近・現代的な勘定理論に移るにつれて、その理論的対象あるいは目的を変化させてきたのではないかということを指摘するととどめる。本論文は、このような視点から、特に、後者に属するものとして、ケーファーの勘定理論を取り上げ、さらにその問題点とともに現代的意味を次章以下で考察しようとするものである。

注

- 1) 畠中福一氏は、「勘定理論とは利潤発見を目的として、勘定によって、資本循環過程を把握する方法」であるとされている。畠中福一著『勘定学説研究』森山書店、1949年、44頁。黒沢清教授は、「勘定学説は、会計理論そのものではなくて、会計学の記号体系にはかならないという見解をとって」おられる。黒沢清著『会計学精理』税務経理協会、1983年、317頁。笠井昭次教授は、勘定理論を、「会計構造に関する分

野」だとされている。笠井昭次著『会計構造論の研究』同文館、1986年、序5頁。

- 2) Käfer, K., *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, Illinois, 1966, pp. 6-38. (安平昭二訳『複式簿記の原理』千倉書房、1978年、11—76頁。以下、安平訳と記す。なお、本論文では一部改訳。)
- 3) *Ibid.*, p. 44, 安平邦訳86—87頁。
- 4) 「最初の勘定理論〔勘定の擬人化を行った人的勘定理論—戸田注〕は、複式記入の法則を正当化し、学習者や職業会計士に、暗記的教授法では果たしえない困難かつ予期せざる環境においてさえもそれらを理解し適用する助けとなるべきことのみを目的としていたのであった。単純かつ簡単なドクトリンは、かかる教育的業務には最も適したものであった。」Chatfield, M., *A History of Accounting Thought*, Hayward, 1973, p. 228. (津田正晃・加藤順介訳『会計思想史』文眞堂、1978年、291-292頁) 人的勘定理論は、簿記教育を「暗記的教授法 (rote teaching method)」によってではなく、「単純かつ簡単なドクトリン (simple, straightforward doctrine)」からの展開によって行うことにより、初めて「理論」と称される性格を持ち得たのである。
- 5) 加来祥男著『ドイツ化学工業史序説』ミネルヴァ書房、1986年、239—240頁。
- 6) これに対しアメリカでは、19世紀後半、多数設立された各種のビジネス・カレッジにおいて、簿記教育が行われた。また、ビジネス・カレッジの創設を導いたパブリック・ハイスクールも、優れた記帳係や事務係に対する要請から設立された。久野光郎著『アメリカ簿記史』同文館、1985年、42、69頁。
- 7) 青柳文司著『アメリカ会計学』中央経済社、1987年、159頁。
- 8) 例えば、シェアについての捉え方であるが、黒沢清教授は以下のように述べておられる。「とくに損益取引に関するシェアの等式は、あらかじめ損益が明確に発生していることを前提して、これを g (利益) または、 v (損失) として表示し、 $A + g - P = K + g$ あるいは $(A - v) - P = K - v$ として定式化しているのであるから、まったく同義反復で無意味であり、「シェアの記号体系〔勘定理論—戸田注〕における交換取引および損益取引の概念は根本的にまちがっている。」(前掲書、336頁) あるいは安平昭二教授はシェア勘定理論の「基本的な問題点」として、「成果勘定=収益・費用勘定 (シェアの用語では利益・損失勘定) の特殊性が把握されていないこと」を指摘されておられる。安平昭二著『簿記・会計学の基礎』同文館、1986年、61頁。本論文の捉え方からすれば、シェア勘定理論の主眼は、複式簿記が生み出す利益 (損益) 計算システムの解明ではなく、構造的には貸借対照表を考慮しながらも、やはり貸借複記の教授であると考ええる。その様に捉えるならば、「利益 (損益)」についての考察が不十分であるという批判は、その方向として、妥当であるとは言えないのではないと思われる。
- 9) Walb, E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Eine Grundlegung*, Wien, 1926, S. 43. (戸田博之訳『損益計算論』千倉書房、1989年、26頁。以下、戸田 (博) 訳と記す。)

- 10) 人的勘定理論と物的勘定理論の性質の違いを、例えば、「会計管理中心主義の簿記学」と「決算中心主義の簿記学」として指摘することは可能であろう（高寺貞男著『簿記の一般理論』ミネルヴァ書房、1967年、111, 127頁）。本章では、理論の第一義的な対象が貸借複記の教授にあるのか、あるいは利益（損益）計算構造にあるのかで大別しているため、両理論を同一範疇のものとして捉えている。

II ケーファー勘定理論の特質

—理論構築と利益計算に対する計算構造的考察—

ケーファー勘定理論については、すでに多くの紹介がなされているので、ここではまず、その結論を抽出するにとどめたい。ケーファーは、勘定学説史を展開するにあたり、従来の勘定理論は動的量を徐々に認識する方向に向かってきてはいるが、いまだ用役勘定等を考慮にいれていないと主張し、その結論をうけて彼自身が独自の、将来思考を有する新たな勘定理論を展開したと主張する。そこでは、収益・費用に独特の解釈を与え、また、資産・特分勘定をサービス・ポテンシャルズのような概念を用いながら新たに定義し直し、最終的には、入（inflow）は借方、出（outflow）は貸方という統一的な記帳規則を導きだしていることが明らかにされている。また、彼は、このような結論を貸借対照表論においても適用し、貸借対照表が過去の状態を表示したものではなく、将来予期される流入・流出を表示したものであると主張している。つまり積極的に勘定理論と貸借対照表論とに関連性をもたせているのである¹⁾。その際、ケーファーは、資産をはじめとする諸概念の定義にまで踏み込むことにより、勘定理論を会計（損益）計算の構造との関連において捉えようと試みている。したがって、彼は、勘定理論を貸借複記の教授理論としてではなく、一種の会計理論として捉えていると思われる。

前章で述べたように、勘定理論にはいくつかの流れが存するものと考えられるが、近・現代の勘定理論の特徴として、直接的あるいは間接的に会計理論との結びつきがあることが指摘されよう。そして、会計理論（あるいは会計学）の本質的な問題は、認識・測定問題を内包する利益計算にあることを考えるな

らば、利益計算をその本質とする会計理論を仕訳法則に関連させて説明する勘定理論の流れもまた、存することとなる。もっとも既述のとおり、歴史的にみれば、勘定理論とよばれるものが取り扱ってきたのは仕訳法則それ自体であった。つまり貸借複記それ自体を説明することこそが勘定理論の対象とするところであり、当初から利益計算と結びついて展開されたわけではなく、また複式簿記システムが生み出す計算構造との関係で論じられたわけでもなかった。しかしながら、既述のように、ワルプやケーファーの勘定理論は従来の勘定理論の枠組みを超え、会計理論の中心課題である利益の問題をも内包している。ということは、理論の対象となるものが異なっているということである。当然、利益計算構造を組み込んだ理論は、それとの結びつきという観点から評価されねばならないし、同様に、ケーファー勘定理論も、そのような視点から考察せねばならない。

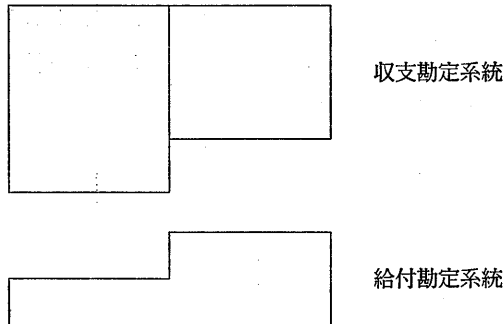
では、ケーファー勘定理論は、どの様に利益計算構造と結びついているのであろうか。ここではまず、ケーファー勘定理論が予定する利益計算構造に直接言及する前に、その理論構築過程を、ワルプ勘定理論との比較により明らかにする。まず、両者の理論の同一性であるが、彼らは、勘定理論を展開する際に、複式簿記システムが生み出す一定の計算構造を所与の前提としている。それは、試算表形式における全体構造の捉え方であり、残高勘定と損益勘定とへの分割を予定している。図で示すと以下のようなものである。

試算表

		残高勘定
		損益勘定

ワルプは、残高勘定と損益勘定との関係を収支勘定系統と給付勘定系統との関係として対置させることによって、つまり、貸借複記を始めとする複式簿記

自体が予定する利益計算構造を利用することによって勘定理論の展開を行った。彼の理論の中には、図で示すと、以下のような構造が想定されている²⁾。



それに対し、ケーファーは、同じく試算表形式の計算構造を所与のものとしながら、そこから自らの勘定理論の導出を試みる。その導出過程においてケーファーは、資産概念を始めとする各概念を再定義しており、例えば、資産は「将来の入」³⁾、負債および資本主項目は「将来の出」⁴⁾として定義されている。つまり、貸借対照表の積極側は将来の入であり、消極側は将来の出として解されているのである。次に、損益計算書項目だが、ケーファーによれば、費用とは「等価の入の知られない、または確かめられない、(現在および／または将来の)出」⁵⁾であり、収益とは「等価の出の知られない、または確かめられない、(現在および／または将来の)入」⁶⁾である。しかし、この場合、ケーファーのいう「収益」・「費用」というのは、通常の収益・費用勘定のことではない。例えば、給料1万円を現金で支払った場合、仕訳を起こすと、〔借方〕給料10,000 〔貸方〕現金10,000 となる⁷⁾。通常、費用と言えば借方の給料を指すが、ケーファーのいう「費用」とは貸方の現金を指す。つまり、文字通り、サービス・ポテンシャルズあるいは用役の流出が「費用」なのである。そして借方側は、「完全な複式記入のため」⁸⁾ 記入される「費用勘定 (expense accounts)」なのだとされる。この「費用勘定」を本来の性格に即して考えれば、入 (但しその入は不確かで確かめられない) とみなすことが可能である。同様に収益についても、通常の解釈とは異なり、借方記入される諸資源の流入こそ「収益」なのであり、通常の収益(ケーファーのいう「収益勘定 (revenue ac-

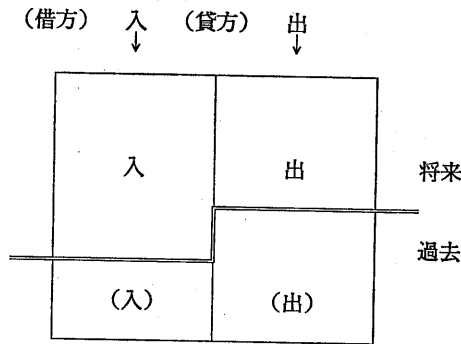
counts)) は出という性格を有することとなろう。ここで、ケーファーによる各概念の定義を入と出という観点からまとめてみると、資産は入、負債・資本主項目は出、ケーファーのいう「費用勘定」、通常言われるところの費用は入という性格を有する筈であるし、同様に収益は出という性格を有すると理解できる⁹⁾。試算表形式であらわすと以下のようなになる。

入	出
(入)	(出)

ここで明らかなように、収益・費用に与えられた独特な定義の意味は、試算表形式における積極側・消極側の統一的解釈の為だと理解することが可能となろう。また、理論の展開に際し、用役やサービス・ポテンシャルズなどの概念を多用する結果、資産や費用などの各区分が不明確化することにもなっている。そして、最終的に、この試算表形式における結果をうけて、〔借方〕入〔貸方〕出 という統一的な勘定記入法則が導出されるという構造をケーファー勘定理論は有していると思われる。

勘定理論導出の過程は以上述べてきたようであるが、これを貸借複記から始まる複式簿記システムとして捉え直してみると、貸借複記を通過した金額が試算表の積極側・消極側に入ってくることとなる。しかしながら、積極側全体を入、消極側全体を出としてそれぞれを同質化して解釈する結果、残高勘定と損益勘定という分割が概念的に不可能となり、従来の手続きでは利益額が確定できないという問題が生じる。ケーファーはこの問題をどのように処理しているのであろうか。ここで、新たな分割のメルクマールとして登場するのが「将来 (future)」という考えである。『将来計算としての貸借対照表』¹⁰⁾ という彼の著書名も示すように、残高勘定は「将来」的な入と出を示すものとされる。また、損益勘定は「過去 (past)」的な入と出を示すものとされる。この

ことは、「動的な」損益計算書は過去の期間の入と出（それについて等価交換取引の存在しない入と出）を示しているのに対して、「静的な（static）」貸借対照表においては、資産と持分とは一時点の事実ではあるが、予期される入と出（相殺的な見返りを伴わない）として、将来に対する展望であ」¹¹⁾ ると、ケーファーが述べていることから明らかである。ここで、ケーファー勘定理論において、貸借複記より始まる複式簿記システムの構造がどの様に解釈されているかを図で示すと以下のようなになる。



以上の考察を前提として、ケーファー勘定理論を利益計算という視点から問いただしてみると、不明瞭な感は免れ得ないが、一応「将来」と「過去」というメルクマールによって残高勘定と損益勘定とを分割して利益を計算できるという論理を有しているということができよう。また、その利益計算においては、残高勘定と損益勘定とを分割する論理が勘定記入時点ではなく試算表構造に対しての後からの解釈¹²⁾ によることも、ケーファー勘定理論の特質として指摘できる。そして、このような解釈を可能にしているのは、貸借複記レベルにおける借方・貸方と、貸借対照表レベルのみならず試算表レベルにおける積極側・消極側とを同一視することによっているといえる。つまり、ケーファー勘定理論は、貸借複記レベルにおける借方・貸方の説明あるいは解釈論というよりも、財務諸表レベルにおける積極側・消極側の解釈論と言えるものとなっていることも、その特質の一つとして指摘できよう。

注

1) これに対し、例えばホルツァー (Hans Holzer) などは、その著書 (*Zur Axiomatik der Buchführungs- und Bilanztheorie, Versuch einer Theorie der Buchführungs- und Bilanztheorien*, Stuttgart, 1936.) において勘定理論と貸借対照表論とを、著書前半と後半で同時に取り上げながらも、両理論に関連性を持たせることはしない。なぜなら、種々の勘定理論から彼が抽出した公理 ($a=b$) (S. 47) は、結局、貸借複記の形式的原理にほかならないため、それを評価と直接結びつく貸借対照表論の展開に適用することはできないとホルツァーは考えていたのではないかと推測される。つまり、彼にとって、勘定理論と貸借対照表論とは全く別個の理論なのである。

2) ワルプの描く損益計算については次を参照。Walb, E., *a. a. O.*, S. 42-45. (戸田(博)訳, 24-27頁) なお、笠井昭次教授は、このような構造を「垂直的統合」と称され、ワルプ理論の特徴とされている。前掲書, 8-9, 11頁。

3) Käfer, K., *op. cit.*, p. 49, 安平訳97頁。

4) *Ibid.*, p. 49, 安平訳97頁。

5) *Ibid.*, p. 57, 安平訳115頁。

6) *Ibid.*, p. 57, 安平訳116頁。

7) ここでの仕訳は、用役勘定を認めることを主張するケーファー理論によるならば、〔借方〕労働用役 10,000 〔貸方〕現金 10,000 となるところだろう。この内、2千円だけが、「代償となる結果が全く存在しない」(*Ibid.*, p. 57, 安平訳115頁) ことが知られるならば、

〔借方〕労働用役	8,000	〔貸方〕現金	10,000
損失	2,000		

というような仕訳が取引レベルにおいて起きることになり、これこそケーファーの理想なのではないかと思われる。しかし、「多くの場合、純然たる……損失 (loss) を……費用〔ここでは通常言われるところの費用を意味している一戸田注〕からはっきりと区別することは不可能である」(*Ibid.*, p. 57, 安平訳115頁) ため、上記の様な仕訳は結局のところ出来ないこととなる。

8) *Ibid.*, p. 58, 安平訳117頁。

9) 但し、ケーファーによって、通常言われるところの費用は出、同様に収益は入であると述べられた箇所はある (*Ibid.*, p. 68, 安平訳138頁)。本章では、ケーファーによる統一的な勘定理論形成という視点に基づき、彼自身の行った費用と収益の定義からの解釈を基本としている。

10) Käfer, K., *Die Bilanz als Zukunftsrechnung, Eine Vorlesung über den Inhalt der Unternehmensbilanz*, 3. Aufl., Zürich, 1976.

11) Käfer, K., 1966, p. 68, 安平訳137-138頁。

12) ケーファーは取引を交換取引と損益取引とに分類することを指摘している (*Ibid.*, pp. 56-57, 安平訳114-115頁)。ということは、取引レベルで残高勘定系統と損益

勘定系統とを区分するという論理を有している。しかしながら、先に断わったように、本章における考察は、ケーファー勘定理論の記入法則を純化させた形で展開している。

Ⅲ ケーファー勘定理論の問題点

前章でみたように、ケーファー勘定理論が導出される過程においては、通説的な概念や所与とされている方法が、かなりの程度変容あるいは捨象されたといえる。例えば、試算表形式における積極側と消極側のそれぞれの側についての統一的解釈を試みたために、収益マイナス費用というような従来の方法による利益導出が概念的に不可能となる。そのためケーファーは、「将来」と「過去」という新たな試算表分割のメルクマールによって利益導出を図るのであった。また、そのような理論構築の前提として、個別勘定と貸借対照表ならびに試算表との構造を同一視することが挙げられた。さらに、サービス・ポテンシャルズのような資産の一解釈概念を勘定理論に導入している点も、ケーファー勘定理論の特異な面である。しかしながら、全体的に見るならば、貸借複記から財務諸表作成あるいは利益計算に至るまで、一応の論理の流れがあるといえよう。

では、そのようなケーファー勘定理論は何の問題点もない勘定理論となっているのであろうか。まず、ここで、2つの例を挙げて考えてみたい。①現金100万円を借り入れた場合と、②現金100万円で機械を購入した場合である。通常の仕訳では、①〔借方〕現金1,000,000 〔貸方〕借入金1,000,000 ②〔借方〕機械装置1,000,000 〔貸方〕現金1,000,000 となろう。これらを、ケーファー理論に基づき解釈し直すならば、①は、借入金という返すべきもの、つまり出と交換に、現金（貨幣）という「最も多様なサービス・ポテンシャルズを具体化する」¹⁾もの、つまり入（を生み出すもの）を獲得したと解釈できる。②は、現金という入を犠牲にして、つまり入の減少と交換に、機械という、入を生み出すものを購入したと解釈できる。さらに、入の減少と出の増加は「同意義 (equivalent)」²⁾であるというケーファー理論によれば、②における現金

の減沙は、出という性格として捉えることができる。つまり、①と②はともに、〔借方〕入〔貸方〕出 という同一の性質を有する取引として見なされることになる。ケーファー勘定理論にとって重要なのは、借方と貸方に記入されるものは、すべて入と出であるという統一的解釈なのである。そのような統一的解釈の意義は、次章で記すように、新たに生じる多様な経済現象を複式簿記システムに組み込むことにある。そのために、入あるいは出であることが「確実であるという予想がつく」³⁾ きさえすれば、それがたとえ「不確実な場合」⁴⁾ でも記帳するという指向性を有する理論が形成され、貸借複記の成立を容易にすることとなる。そして、既述のとおり、貸借複記を通過した金額が、将来・過去というメルクマールにより事後的に残高勘定と損益勘定とに分割されて利益計算システムを成立させるという論理構造になっているのである。

しかしながら、ケーファー理論を理論的に純化させてみるならば、先の例の場合、不都合が出て来るのである。通常解釈によると、①は資産の増加と負債の増加、②は資産の増加と資産の減少として分類されるため、その違いについては明らかとなる。それに対し、ケーファー理論の場合、上述した通り、両貸方は用役あるいはサービス・ポテンシャルズの出として解釈されるため、①と②はどちらも、〔借方〕入〔貸方〕出 として分類される同一の性格を有する取引と見なされることになる。しかしながら、それらは、少なくとも残高勘定形成という視点からするならば同一の性格を有する取引とは言えないのである。なぜなら、①は資産項目と負債項目が共に増加することによって、残高勘定の積極側・消極側を共に増額させる取引であるのに対し、②は資産諸項目（機械と現金）の増減が同額生じただけであり、残高勘定の総額には何の変化も生じない取引である。つまり、2つの取引は、残高勘定形成という視点からすると、異なる種類の取引類型だと言える。通常そのことが問題とならないのは、実は、資産・負債「概念」がアプリアリ（先験的）に指定されているからなのである。例えば、貸方記入する際、その貸方項目は、「資産」の減少なのか、「負債」の増加なのかということ等が予め決定されて始めて記帳可能となるのである。しかし、ケーファー勘定理論の場合、それらの概念を理論構築過程において解体することにより貸方は出として統一的に説明されるため、貸方

記入項目が果して積極側項目の減少なのか消極側項目の増加なのかを明確に判断する基準が無いのである。つまり、ケーファー勘定理論には、残高勘定の形成に際して、①と②の取引を類型的に区分する新たなメルクマールが欠如しているのである⁵⁾。

以上の考察を、さらに、貸借対照表と個別勘定との構造を考慮しながら論ずることにする。まず、積極側はA、消極側はBという統一的な説明が与えられている貸借対照表を想定する。次に、BはAのマイナスという性格が与えられているとする。数式で表せば $B = -A$ となろう。そこで、Aという概念によって貸借対照表を統一的に説明するならば、この貸借対照表の積極側はAのプラス(+A)、消極側はAのマイナス(-A)となる。このような貸借対照表レベルにおける解釈を取引レベルにも適用する。ここで、Aに関する交換取引が行われたとしよう。貸借複記レベルでは、〔借方〕Aの増加つまりAのプラス(+A)〔貸方〕Aの減少つまりAのマイナス(-A)という仕訳が生じたとしよう。問題となるのは、貸方のAのマイナス(-A)である。なぜなら、このAのマイナス(-A)は、貸借対照表の積極側項目としての+Aの減少(マイナス)なのか、消極側項目としての-Aの増加(プラス)なのか区別ができないのである。数学的に言えば、前者は $-(+A) = -A$ 、後者は $+(-A) = -A$ となり同じ性格のものとなろうが、こと残高勘定の形成という点から勘定記入を考えるならば、資産項目の減少と負債項目の増加とは決定的に異なるものである。つまり、Aという概念のプラスとマイナスの関係を用いて貸借対照表の解釈は行えても、同様の関係を用いて貸借複記を完全に矛盾なく説明することは出来ないであり、そのことはまた、「資産」についての一解釈概念を勘定理論にまで適用するのは無理があるということにもなる。ケーファー勘定理論の場合、上述のAにあたるものが用役あるいはサービス・ポテンシャルであり、プラスが入、マイナスが出ということになろう。そして、指摘されたような欠陥が、彼の理論にも内在していると言える。つまり、一般に交換取引と呼ばれるものの中には、残高勘定の総額に変動を及ぼすものと及ぼさないものがあるが、ケーファー勘定理論には両者を概念的に区分する明確なメルクマールが欠如しているといえよう。

上述のようなケーファー勘定理論の欠点は、個別勘定と貸借対照表および試算表との構造を同一視することに起因しているのであるが、同様の原因から、利益概念の展開に対しても問題点が存することとなる。ケーファー勘定理論の特徴として、貸借複記レベルの借方・貸方と財務諸表レベルの積極側・消極側とを同一視するということが指摘されてきたが、そのためにも、例えば貸借対照表の消極側を統一的に理解する必要が出て来る。その際、ケーファーは、将来の出という観点で、負債、資本、そして利益を同一の性質を有するものとして解釈していくのである。このような展開は、後述するように多様な経済現象を計算構造に挿入するために取引レベルにおける制約を低くするには意味があるだろうが、利益あるいは利益計算を説明するには難があると思われる。

また、ケーファー勘定理論に限らず、勘定理論一般について言えることだが、勘定理論の展開によってどこまで利益概念自体に迫れるのかという問題がある。勘定理論と呼ばれる理論は、いかなる目的のためであれ、少なくとも貸借複記を直接的にしろ間接的にしろ一取り扱い、借方あるいは貸方をどのように解釈していくかという理論のはずである。そのことは、借方・貸方の意味を追求する勘定理論の展開において、資産を始めとする諸概念の定義の問題や認識・測定の問題などに関わる会計理論を、どこまで組み込み得るのかという疑問につながる。つまり、どのような理論的目標があるにせよ、貸借複記を理論の中心に据えざるをえない勘定理論の展開によって、利益の本質に直接迫ることは難しいのではないかと思われる。

さらに、勘定理論のみならずケーファー理論全体の特徴とも言われる「将来」に対する捉え方についても問題があると思われる。結論から述べると、ケーファー理論には、「将来」についての二つの捉え方が混在しているのである。一つの捉え方としては、当期の損益には関わりのない、次期以降の損益に関わる部分の説明概念としての「将来」である。そして、いま一つの捉え方としては、諸資源の移動が実際に生じるのが「将来」の時点においてであるという捉え方である。前者の捉え方に基づくとすると、当期の取引によって生じた金額を、決算時点において、当期に関わる部分と次期以降に関わる部分とに分割する論理のために、「過去」という概念とともに「将来」という概念を用いてい

ると解釈できる。その場合、「将来」という概念は単に期間対応を説明する概念として、当該期間において損益に関係なかった部分を示すことになる。つまり、その場合の「将来」という概念は取得原価主義に基づく期間的損益計算の論理と直結しているにすぎず、取引レベルには何の影響も及ぼさないことになる。このことは、例えば、経過項目として前払い地代が挙げられ、借地人の「将来」的給付が貸借対照表の積極側に記入されることが説かれていることなどからも伺えよう⁶⁾。

しかしながら、ケーファーは、契約時点において取引を認識することを示唆していることから明らかなように、「将来」の時点で影響を及ぼす取引あるいは事象を現在の取引として認識すべきことを強調している⁷⁾。この場合における「将来」の捉え方は、後者の意味においてであり、将来のある時点において初めて資源の移動が起こるということである。重要なのは、それを現時点の取引レベルで認識するためには、当然、現行の取得原価主義からの離脱を余儀なくされるということである。そして、取引レベルを通過した金額⁸⁾は、財務諸表レベルへと送り込まれることになるが、その場合、財務諸表における、例えば資産などの概念は、後者の意味での「将来」的なものを包括したものとなり、前者の意味、つまり取得原価の枠内において、当期の損益に関係しない部分としての「将来」的なものとは異なってくるのである。ケーファー理論の指向する「将来」とは当然後者の意味での「将来」なのだが、前者の意味での「将来」と解釈し得る場合があるため、「将来」についての2つの思考が混在していることになっている⁹⁾。

注

- 1) Käfer, K., *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, Illinois, 1966, p. 52, 安平訳105頁。
- 2) *Ibid.*, p. 48, 安平訳94頁。但し、本書では入の見込みの取得あるいは創出は出の減少と同意義であることが述べられている。
- 3) *Ibid.*, p. 56, n. 42, 安平訳112頁, 注42。
- 4) *Ibid.*, p. 56, n. 42, 安平訳112頁, 注42。
- 5) ケーファーは実際の説明において、A(資産)やE(持分)などの記号を指定することによって、本章で指摘したような問題を一応回避している。しかしながら、これらの記号は彼の統一的勘定理論の導出過程とは関係なく、まさにアプリオリに措定さ

れているにすぎない。

- 6) Käfer, K., *Die Bilanz als Zukunftsrechnung, Eine Vorlesung über den Inhalt der Unternehmungsbilanz*, 3. Aufl., Zürich. 1976, S. 44-46.
- 7) Käfer, K., 1966, p. 47, 56, n. 42, 安平訳94, 112—113頁, 注42。
- 8) 前者における「将来」という意味の場合, 認識基準となるものは原価であることは周知のことであるが, ケーファー理論が主眼とする後者における「将来」についての認識基準については, 明示的に触れられてはいない。論述から判断するならば, 例えば, ある対象物の価格を認識する場合, その対象物が将来獲得と思われる収益を現在価値へ割引く方法などを採用することなどではなく, 対象物が将来の時点において取引される際, その取引価格が現時点において契約などで確定されることを重視しているようである。つまり, 契約などによる金額確定基準とでも呼ぶべきものが隠れた認識基準として, ケーファー本人が明確に意識せずとも予め措定されていると言える。
- 9) 同じように, 思考の混在は「現在 (present)」という概念にも見受けられる。つまり, 当期というような期間的な意味での「現在」と, 取引時点あるいは決算時点というような時点的な意味での「現在」という思考が混在していると思われる。

IV ケーファー勘定理論の現代的意味

では, ケーファー勘定理論は, 問題点ばかりをかかえ, 現代に何の示唆も与えることのない理論だと解せば事足りるのであろうか。前節で指摘したような問題点をケーファー勘定理論が抱え込んでしまったのは, 実は, 別の現代的な目的を追求したためだと理解されないだろうか。そのような視点で, まず, 貸借複記に対してケーファー理論がどのような意味をもっているかについて考えてみる。ここで, 次のケースについて考察してみたい¹⁾。AがBから100万円を現金で借り, その保証をCに依頼し, Cはこれを引き受ける代償としてAから1万円の手料金を現金で受け取ったとする。AとBの間では, A側からの仕訳として, [借方] 現金1,000,000 [貸方] 借入金1,000,000 が成立し, また, AとCとの間では, C側からの仕訳として, [借方] 現金10,000 [貸方] 債務保証益10,000 が成立しよう。しかしながら, 現行の会計では, CがAのためにBに対して行う保証についての仕訳は起こせない。なぜなら, 契約時点においてBとCの間には財産の増減が生じていないからである。ここで, ケーファー理論を援用すると, 債務保証は当然出として解され得るため, 貸方記入は成

立することとなる。さらに、記帳に際し、貸借同額記入の原則は堅持されるため、借方にも貸方と同額の金額が記入されることとなる。この場合、借方の金額が果して資産か費用か、あるいは持分の減少かを仕訳の記入時点で決定する必要はないのである。なぜなら、ケーファーによれば、借方は「現在および将来の……用役およびサービス・ポテンシャルズの……流入」²⁹⁾とされるため、何らかの入と解されるものが記入されれば良いこととなる。つまり、上述のようなオフバランス取引も、ケーファー勘定理論の場合、貸借複記を通過し、計算構造に入る可能性を有していると言える。

以上の考察からも伺えるように、ケーファー勘定理論が現代的意味を有する理由の一つは、現行の会計理論では捉えきれない経済事象を会計計算構造に組み込んでいくという指向性、いわばオフバランス取引のオンバランス化を早くから³⁰⁾指向している点にある⁴⁾。その点はまた、多様な経済事象を注記などの、いうならば副次的な手段に依存³¹⁾せずに、直接、計算構造の中に挿入しようとする指向性としても指摘し得る。このことは、例えば、「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」³²⁾という記述からも伺える。加えて、問題の解決を財務諸表レベルではなく取引レベル、つまり貸借複記まで遡って簿記的に考察した点も重要である。

また、ケーファーは以上のような展開の前提として、取引概念の拡張³³⁾あるいはそれに伴う貸借対照表能力の拡張を指向しているため、リース、金融先物、為替換算等の現代会計に現れた新しい取引概念を彼の理論に組み込んでいける方向性をも有しているのである。また、（無形の）用役や取引契約を「勘定記録されるべき対象」³⁴⁾として財務諸表上に記すことを指向するケーファー勘定理論は、認識対象の拡張を指向する現代会計の論調と軌を一にしているという点においても現代的意味があるといえよう。総じて、ケーファー勘定理論の現代的意味は、それが有している方向性に存すると思われる。

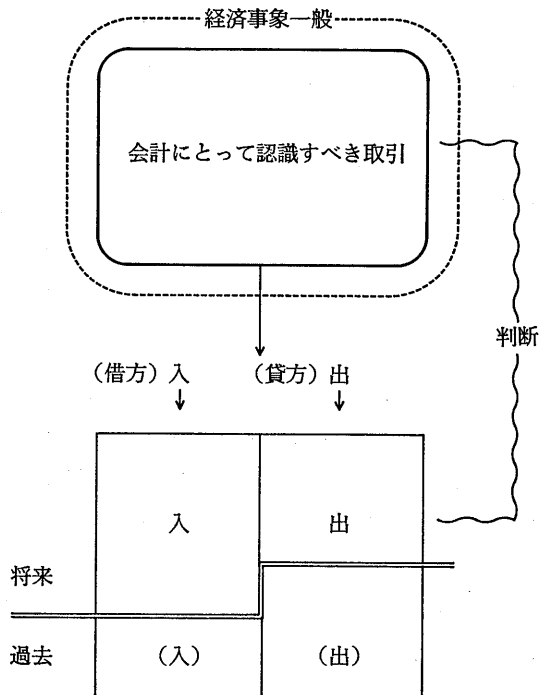
そして、上述のような理論の方向性は、実は理論が対象とするところの問題でもある。簿記理論に対して、例えばワルプなどは、取得原価をその前提とし

ながら、貸借複記に加えて、残高勘定系統と損益勘定系統とによる利益計算構造をも含めたものとして考えている。これは、例えば、彼の次のような論述から容易に推測されるであろう。「このような受渡し〔交換経済的給付の流れ—戸田注〕には、反対給付すなわち支払を含むところの貨幣の流れが対流 (Gegenstrom) として対立する。経営活動はなによりもまず給付 (Leistung) と収支 (Zahlung) の流れおよびその対流の上に構成され、したがってそれらが会計の基礎を形成しているのである。」⁹⁾「複式簿記という概念は、単に記帳事象の数値を複式に記入することだけを指していたこれまでの解釈を超えて、最も重要な計算目的〔損益計算—戸田注〕にまで拡張されたのである」¹⁰⁾。つまり、ワルプにとっての最大の課題は、「複式簿記の構造 (Aufbau) を損益計算の観点のもとで考察する」¹¹⁾ ことだったのである。

これに対し、ケーファーにとっての簿記理論とは、貸借複記より始まる複式簿記システムを所与の前提としながら、何を認識し、どの様に測定するのかということまで含んでいる。これも、以下の彼の論述より推測されよう。「簿記理論とは、簿記の原理、原則、方法、および結果についての、とりわけその表示の現実類似性 Wirklichkeitsnähe (写像 Abbildung と実在の対象性 Realobjekte の把握された側面との同型性 Isomorphie の程度) についての査定、解釈および判断を行うものである。」¹²⁾「簿記においては、選択によって切り離された経済的社会的な性質の観念的形成物 (Gebilde) という、確かに目的適合的ではあるが、しかし、恣意的に選択された現在の状態 (Sein) と将来の状態 (Werden) の部分の写像 (Abbildung) が重要であることが以前に比べてより良く認識されている。」¹³⁾

既述のように、ワルプ勘定理論とケーファー勘定理論は、利益計算構造を内包する点では同一の範疇に属する理論であるといい得る。しかしながら、簿記理論に対する彼らの解釈の相違からも明らかなように、ワルプとケーファーそれぞれの勘定理論の対象もまた異なっている。ワルプ勘定理論は複式簿記が生み出す試算表形式の計算構造についての理論であるのに対して、ケーファー勘定理論は、同様の計算構造は所与のものとしながら、記帳すべき経済事象と財務諸表との関係についての理論という性格をも有しているのである。まさに、

何を認識し、どの様に測定し、いかに利益を算出するかを取り扱う会計理論の一貫として、ケーファーは自身の勘定理論を展開したと言えよう。つまり、経済事象一般から何が会計にとって認識すべき取引なのかを決定し、それについて貸借複記が可能となるように金額の確定を行い、貸借複記通過後は、財務諸表にその数値を送り込み、最終的には財務諸表に表示される金額の妥当性を判断することまでを理論の対象として捉えているのである。そのような関係を構造的に示すと以下のようなになる。



しかしながら、例えば、ワルプ勘定理論とシュマーレンバッハの提示した理論との間に見受けられるような、勘定理論と会計理論との間の明示的な関連性が、ケーファー勘定理論には見受けられない。そのことはケーファーの提示する勘定理論が依拠するような会計理論が未だ提示されていなかったということの意味し、従って、ケーファーは独自の貸借対照表論を始めとする会計理論を

展開することになるし、またそれが可能なのである。そして、勘定理論から貸借対照表論などの会計理論へと、論理的な関連性を有しつつ展開することが可能なのは、ケーファーが財務諸表を形成する基礎である複式簿記システムを出発点としているからに他ならない。しかしその際、取引レベルの制約を低くするために、貸借複記を財務諸表レベルの構造と同一視することによって捉えた結果、交換取引の2類型が区別できないといった問題や肝心の利益概念が後退してしまうという問題が生じることになる。また、認識対象の拡張という指向性から、「将来」という概念が理論に挿入されることになるが、通常の貸借複記自体が生み出す取得原価を基本とする損益計算思考はそのまま保持されるために、何が「将来」的なのか不明瞭になってしまうという問題も起こるのである。しかしながら、上述のような問題点が出て来るのも、ケーファー勘定理論の対象が、それまでの勘定理論が対象としてきた枠組—少なくとも取得原価をその基本とする—を超えたものとなっているためなのである。つまり、ケーファー勘定理論は、その対象あるいは目的が従来の勘定理論と異なる、新たな段階にある勘定理論だといえるのである。

注

- 1) 本章のケースは、保険会社や商業銀行が行う金融保証を想定している。例えば次に参考にされたい。フランク・J. ファボツィ編、日本債券信用銀行セキュリティゼーション研究会訳『続・証券化の戦略と実務』東洋経済新報社、1989年、31—34頁。
- 2) Käfer, K., *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*. Illinois, 1966, p. 52, 安平訳105頁。
- 3) ケーファーは、すでに1940年代に、『損益計算論』(*Die Erfolgsrechnung, Theorie-Methoden-Formen*, Zürich, 1943.) において自説を展開している。
- 4) もっとも、現実の問題となっているのは、オフバランス取引のオンバランス化というよりも、オンバランスされた金額のオフバランス化にある。例えば、「対発展途上国貸付、対農業貸付など金融機関の不良貸付債務が増加するなかで、監督当局が金融機関に対して、一次資本率〔株主持分・貸倒引当金・連結子会社の持分中における少数利権および一定の転換可能債務の合計である一次資本(primary capital)を総資産と貸倒引当金の合計額で除したものの〕の向上を要求しているため」、商業銀行等にとっては、「資産を貸借対照表から除去(off-balance)することが可能かどうかは重要なポイントとな」っている。大和証券経済研究所『金融の証券化』東洋経済新報社、1988年、121—122頁。またそのような場合、「証券化の会計処理が重要な意味を持」

つ。なぜなら、「資産の証券化が資産の売却として扱われる場合には、発行者は負債比率を引き下げ、資産収益率と自己資本利益率を引き上げることができる」ため、「取引を資産の売却として会計処理した方が、担保借入として処理するより有利」だからである。C. A. パーペル著、(株)アイ・ビー・ティ訳『セキュライゼーション』東洋経済新報社、1989年、135頁。

- 5) この点について、次の論述は示唆に富む。「……会計計算規定に対する公開規定の優位という現象は、……「一種の妥協的解決策」……として利用されているということになる。すなわち、……会計計算上の諸問題を真正面から解決するという道を回避し、「追加的公開」あるいは「補足的公開」によって「恰も貸借対照表に計上しているかのような外観を与えようとする方式」……が採用されるにいたっていることとなるのである。」津守常弘稿、前掲論文、94頁。例えば、日本公認会計士協会の調査では、昨年的一部上場三月決算会社の調査対象614社のうち、291社がリース物件に関する注記をしているが、いまだに貸借対照表上の資産として計上した例は一件もない。日本経済新聞、1990年2月2日。
- 6) Käfer, K., 1966, p. 56, n. 42, 安平訳112—113頁、注42。
- 7) 会計的取引概念拡張の主張とは、会計的取引概念に付与された制約条件(認識基準)の変化または消失を求めるものである。徳賀芳弘稿「会計的取引概念に関する一考察」『熊本商大論集』第31巻第1・2合併号、1985年、16頁。
- 8) *Ibid.*, p. 54, 安平訳108頁。
- 9) Walb, E., a. a. O., S. 42, 戸田(博)訳24頁。
- 10) *Ebenda*, S. 68, 戸田(博)訳53頁。
- 11) *Ebenda*, S. 5, 戸田(博)訳1頁。
- 12) Käfer, K., *Grundzüge der Buchhaltungs- und Kontentheorie*, Zürich, 1974, S. 11. 笠井前掲書20頁。なお一部改訳。
- 13) *Ebenda*, S. 5.

お わ り に

「複式簿記は商人になんという利益を与えてくれるんだろう！ これは人間精神の発見のなかで一番見事なものだ。」¹⁾

これはあまりにも有名なゲーテの著作中の一文であり、昔から、複式簿記あるいはそれが生み出す計算システムに対する賛美の辞となってきた。しかしながら、本文は以下のように続いている。

「だから、立派な世帯主は誰でもこれ〔複式簿記〕を自分の家政に採用しなくちゃいけないんだ」²⁾ とさらに説くヴェルネルに対して、主人公ヴィルヘル

ムは微笑しながら答えるのであった。「失敬だが、君は形式のことをまるで実質みたいに言い出したね。だが、君たちは大抵君たちの寄算と引算のために、本当の人生の総計を忘れるんだ。」³⁾

ヴァッターやキャニング、あるいはチェンバースのような経済学などに立脚した時価主義論者達は、複式簿記を基礎とした取得原価主義およびそこから導出される利益に対して激しい非難を浴びせかけてきた。その論調は総じて、会計数値が「将来の行動の指標として」⁴⁾ 役立っておらず、その原因として、「慣習としての方法と規則を採用」⁵⁾ しているからであるというものであった。(会計)方法についての批判がなされるのは、取得原価主義と結びつきやすく、また、それを支えることになってもいる貸借複記が、時価主義的な理論を展開する際に、どうしてもネックとなったからだと思われる。しかしながら、実際の理論展開においては、例えばチェンバースのように、貸借複記ならびにそれを基礎に構築された複式簿記システム自体は是認して、その既存のシステムの中に自らの主張を組み込んでいくことを指向するという展開⁶⁾ が多くみられる。ケーファーも、その一人として把握できよう。両者が異なるのは、チェンバースは決算時点において原価修正という形で時価を挿入するのに対し、ケーファーは取引レベルでの時価の挿入を図っている点である。

ケーファー勘定理論は、種々の経済的事象を会計の対象として捉え、それを注記などによらずに直接に計算構造に挿入することを意図した意欲作であるといえる。その際、挿入の根拠を、財務諸表レベルだけでなく、取引レベル、つまり貸借複記レベルまで遡って簿記的に考察した点は注目に値する。また、現代の会計理論が抱えている諸問題を早くからその理論に内包していたという方向性も見逃せない。しかしながら、特に重要な点は、ケーファー勘定理論の目的あるいは対象が従来の勘定理論とは異なっているということである。ここで、勘定理論の歴史的推移を考慮に入れてケーファー勘定理論を捉えたとすると、シェアーなどのように貸借複記そのものを特に教授という目的から捉えた段階、あるいはワルプなどのように取得原価を前提とした期間的損益計算構造を対象にその説明を貸借複記的に行った段階等を超え、何をどのように認識するのか—それは当然、時価などに結びつき得る——ということを、財務諸表レベ

ルとの関連において貸借複記的に捉えるという新たな段階における展開だと解することができる。

そのようなケーファー勘定理論を考察することは、公開あるいは会計の情報論的展開によって抱え込んだ多くの会計対象に対して、また現実の新たな経済事象や取引に対して、貸借複記を始めとする複式簿記システムがどのように関与しうるのかという可能性を探ることになる。会計が広くまた未知の領域を対象とすること自体を否定するわけではないが、その際、常に、会計固有の領域である（利益）計算、つまり複式簿記システムをどの様に取り扱い、理解していけばよいのかを考察することは避けて通れない問題のはずである。今後、会計領域とされるもののますますの拡張に際し、貸借複記を会計の「形式」として把握するのか、しないのか、また、把握するとしても、どの様な形でいわゆる経済的「実質」と関係させるのか、現在まさに混沌とした状態である。その展望とともに限界を掴むうえでも、ケーファー勘定理論の考察は示唆を与えてくれるはずである。

注

- 1) ゲーテ著、浅井眞男訳『ヴィルヘルム・マイステルの修行時代（上）』日本評論社、1950年、52頁。なお、本論文では一部改訳。
- 2) 同上書52—53頁。
- 3) 同上書53頁。
- 4) Chambers, R. J., *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, New Jersey, 1966, p. 4. (塩原一郎訳『現代会計学原理（上）』創成社、1984年、5頁)
- 5) *Ibid.*, pp. 2-3, 塩原訳（上）3頁。
- 6) *Ibid.*, pp. 251-262, 塩原訳（下）351—365頁。

