



Osaka Gakuin University Repository

Title	現代会計構造の基礎理論 Basic Theories of Contemporary Accounting Structure
Author(s)	郡司 健 (Takeshi Gunji)
Citation	大阪学院大学 商・経営学論集 (OSAKA GAKUIN UNIVERSITY REVIEW OF COMMERCE AND BUSINESS ADMINISTRATION), 第41巻第1号：1-33
Issue Date	2015.09.30
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

現代会計構造の基礎理論

郡 司 健

Basic Theories of Contemporary Accounting Structure

Takeshi Gunji

ABSTRACT

IASB published a system of financial statements including comprehensive income statement and cash flow statements and others according to the expansion of new accounting area in 2007. IASB also presented a new statement of conceptual framework in 2010, which is expected to develop new financial reporting and accounting standards.

Development of accounting structural theory is required, which is suitable for the system of such new financial statements and new conceptual framework.

This paper expands and improves K. Kafer's accounting structural theory, which is regarded to fit to the structure of contemporary accounting. And further, by introducing the dynamic theory of three-series-of-accounts advocated by M. R. Lehmann into the contemporary accounting structure, it also is able to include the "financial performance reflected by past cash flows" shown in the new conceptual framework more specifically.

はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、会計領域の拡大に伴い、2007年に包括利益計算書・キャッシュ・フロー計算書等を含む財務諸表の体系を公表した。IASBはまた2010年に概念フレームワークの新たな公表を行ったが、それとともに新しい財務報告と会計基準への対応が期待されている。

このような新たな財務諸表の体系に相応する会計構造論・勘定理論の展開が求められる。

本稿ではそのような現代会計の構造に適合する理論としてケーファー（Käfer, K.）の会計構造理論を取りあげ、その改善と拡張を試みる。さらに、資金計算書（キャッシュ・フロー計算書）を勘定体系において具体的に明示するためにレーマン（Lehmann, M. R.）の提唱した動的三勘定系統説に依拠して勘定体系の拡張を試み、新概念フレームワークが提示する「過去のキャッシュ・フローにより反映される財務業績（financial performance reflected by past cash flows）」（IASB2010, par.OB20）に対応しうる会計構造論の展開を試みたい。

I 現代会計における会計構造論・勘定理論の課題

1 現代会計の基本的特徴

伝統的会計（伝統的財務諸表）から現代会計（現代財務諸表）への展開において重要な関心としてはとりあえず以下の点があげられるであろう。

- (1) 測定構造の変化－取得原価主義から混合測定へ、より具体的には公正価値（市場価格・現在価値）の部分的導入
- (2) 新たな取引の導入（会計領域の拡張）に伴う認識構造の変化－減損・リース・退職給付・資産除去債務等のオンバランスと資本取引・純資産取引の拡大

(3) 新たな財務諸表体系の導入

- ①損益計算書・包括利益計算書
- ②貸借対照表（財政状態計算書）
- ③株主資本等変動計算書（持分変動計算書）
- ④キャッシュ・フロー計算書

このような動向の背景には、損益計算と利害調整を主目的とした伝統的会計から、意思決定に役立つ情報の提供を主目的とする現代会計への変化があるとみてよいであろう。わけてもIFRS（International Financial Reporting Standards; 国際財務報告基準）と総称される国際会計基準への収斂の動きとともに、とくに国際的な投資家（投資者）および融資者（債権者）といった企業への資金提供者の意思決定に役立つ財務情報の提供が重要視されるようになった。

このような現代会計の基礎にある計算構造の理論あるいはこれに適合する理論はいかなるものであろうか。とくに取得原価主義から時価会計ないし混合会計（hybrid accounting）への展開を基礎づける理論としてはスイスのケーファーの理論やオーストリアのザイヒト（Seicht, G.）の理論があげられる。それは、言い換えればシュマーレンバッハ（Schmalenbach, E）からワルブ（Walb, E）さらにはコジオール（Kosiol, E）に引き継がれてきた動的な会計構造論（郡司2014、54-70頁）に対して、未来指向的・資本理論的な観点から新たな会計観を提示したものである。

2 公正価値と混合会計

時価会計の導入にあたっては、元来、米国会計学においても経済的利益概念あるいは割引現在価値の代替尺度として検討された経緯がある。そこでは、当初から時価会計ないし時価基準が直截的に提唱されたわけではない。明らかに理想としての経済的利益概念ないし割引現在価値を介してその代替尺度として時価あるいは取得原価の適用が提唱されていた。1957年のAAA原則（AAA1957;

訳書133-135頁、原文同書55-56頁：郡司1998、71-72頁）がそうであり、ドイツ語圏のケーファーの所説もそうである。

わが国では武田隆二博士の所説にも同様の方向性をみることが出来る（武田1994、135-142頁）。武田博士に従えば、将来純収入の流列に対する主観的評価によって計測される企業の全体価値は個別価値に移行できることが仮定される（移行性の仮定）。そして、「資産の本質は用役潜在力にあり、取得原価は用役潜在力の貨幣的表現に過ぎず、したがって、用役潜在力（個別価値）－個々の資産の主観価値－は常に取得価値（取得日における市場価格）－に等しいという仮定がおかれる」（一致の仮定）（同140頁）。さらに、取得原価と用役潜在力との一致の仮定は、時の経過においても持続的に維持されるという仮定（パラレル経過の仮定）がおかれる。このような仮定によってとくに制度会計では取得原価主義が合理化されてきた¹⁾（同142頁）。

ところが現行の国際的会計基準では市場価格を中心とする公正価値が重視され、割引現在価値はむしろその一部に包含されるようになった²⁾（郡司2002）。

-
- 1) 制度会計上この思考は全く無用となったわけではない。むしろこれを中核として、取得原価が現在の用役潜在力（用役潜在性＝将来の経済便益）と乖離が激しい場合に、とくにパラレル経過の仮定が緩和されて、現在の用役潜在力を反映する時価（現在の取引価格）あるいは割引現在価値が使用されることとなる。
 - 2) 公正価値概念の一つの源泉はイギリスの公正かつ真実な概観（true and fair view）にかかわる真実・公正な価値に求められる。それは、かつての売却価値（換金価値ないし清算価値）に類する売却市場価格が中心であった（吉田1973、102-110頁参照）。もちろん現在では継続企業（事業転換）の前提に基づく売却市場価値をおもに意味し、それゆえ新静態論あるいは資産負債アプローチに基づく価値評価として位置づけられる。再調達原価や取替原価さらには割引現在価値が事業継続を重視するのに対し、公正価値は、むしろ売却市場価値を中心に事業転換に大きくかかわると考えられる（吉田1968、92-99頁参照）。取得原価を中心とする伝統的会計の時代にはこのような時価等は必ずしも馴染まなかったであろう。しかし、連結会計（さらにM&A）を中心とする現代会計においては、取得原価と各種時価・割引現在価値からなる混合測定ないし混合会計の方がむしろ事実写像性・表現的忠実性の観点からより適切とみられるであろう。混合会計の多面性ないし多面的有用性については松本2015、417-430頁が参考になる。

しかし、その半面、公正価値会計も、すべての資産を活発に行われる市場価格で評価するという意味での全面的な適用がなされているわけではない。現在のところ取得原価・時価・割引現在価値からなる混合会計にとどまっているのが現状である。このような混合会計のもとにキャッシュ・フロー計算書（資金計算書）をも含む計算構造の理論の展開こそが現代会計の基礎理論として注目されるであろう。

3 現代会計の計算構造的課題

計算構造の理論に関して、簿記理論では勘定理論（勘定学説）として展開されることも多い。伝統的な勘定理論としては、四勘定系統説が一般的に支持される。それは簿記会計のメカニズムから貸借対照表と損益計算書が誘導されるという現行の実務に最も適合するからである。

しかし、このような試算表等式説ないし四勘定系統説では貸借対照表と損益計算書が中心であり、キャッシュ・フロー計算書は度外視されることが多い。さらには、試算表においてなぜ資産と費用が借方側で、総資本（負債・純資産）と収益が貸方であるのか、そこにおける静的要素（資産・総資本）と動的要素（費用・収益）とを区画する論理が欠けているなどの問題が指摘されている（Vgl. Käfer1974a, S.64f; 訳書67頁）。

また、伝統的な勘定理論の多くはおもに取得原価主義に基礎をおいてきた。それ故、現代会計における新たな会計領域の拡大に対応しきれなかったという面がある。その点において、企業に生じた事実をあるがままに把握するという表現の忠実性ないし事実写像性に欠ける面があったといわざるをえない。

従来の会計構造論の展開とくに四勘定系統説（試算表等式説）に対しそこにみられる4つの基礎概念（資産、総資本、費用、収益）に共通し、これと密接に関連する新たな取引領域について給付（用役）概念を用いて統一的・未来指向的な解釈を試みる方向が考えられる。例えば、ケーファーは、給付（用役）

概念をより一層重視し、これをその基礎概念のみならず計算構造（勘定系統）のなかに取り入れて新たな会計理論および勘定理論を展開した。彼はしかも、これに加えて資金計算書も非常に重視している。

とくに上記のような未来指向的な会計構造理論の展開は、近年における環境の変化・簿記会計領域の拡張を踏まえて企業の実態開示を重視するものであり、会計における損益計算目的から情報提供目的への重点移行を視野に収めたものといえることができる。

ケーファアの理論において資金計算書（キャッシュ・フロー計算書）は簿記会計機構から作成されることが示される。それ故、ケーファアにあっては貸借対照表および損益計算書と資金計算書とは同等の位置にあることが含意される。しかし、簿記会計システムの上で貸借対照表および損益計算書と同等（対等）の位置にあることが直截に明示されているとはいいがたい面がある。そのような三表（三勘定計算）を同等に扱っている計算構造の理論としては、さらにさかのぼって、レーマンの動的三勘定系統説（dynamische Dreikontenreihentheorie）に求めることができる。

Ⅱ ケーファア未来指向的会計構造学説

ケーファア会計構造学説に関してはおもに次の3つの理論領域があげられるであろう。

- 1 未来指向的貸借対照表論
- 2 五勘定系統説
- 3 資金計算書（Kapitalfussrechnung）論

1 ケーファー未来指向的貸借対照表論

(1) 将来計算書としての貸借対照表

ケーファーは、財貨・給付思考のもとに次のような未来指向的な貸借対照表を提示した（Vgl. Käfer1976, S.53; 訳書111頁）。すなわち、彼にあっては貸借対照表における全ての資産・負債・持分（資本ないし純資産）は、すべて将来の財貨・給付の入りと出の期待として解釈される。そして損益計算書における収益および費用は、経過年度の財貨・給付の入りと出として解釈される。なお、修正項目としては減価償却累計額、貸倒引当金、外貨換算差額などがあげられる（Käfer1976, S.31f; 訳書107-108頁）。

図表 1 ケーファー未来指向的貸借対照表

借方	貸借対照表	貸方
I. 将来の財貨・給付の入りの期待（機会） a) 他の経済単位に対する権利に基づくもの（貨幣、有価証券、受取債権等） b) 自由に利用できる物的財貨に基づくもの（商品、機械、建物、リース資産等） c) 事実上の関係に基づくもの（のれん・特許権・商標権等）	I. 将来の財貨・給付の出の期待（リスク） a) 他の経済単位に対する義務に基づくもの（支払債務） b) 事実上の関係に基づくもの（引当金等） c) 有害廃棄物等「マイナス要素をもつ財貨」の保有によるもの（資産除去債務） d) 企業目的等の達成のための持分所有者への給付（自己資本等）	
II. 修正項目	II. 修正項目	
損益計算書		
経過年度の財貨・給付の出	経過年度の財貨・給付の入り	

（*ここでの貸借対照表の配列は、流動性配列法に近い配列に変更している。）

(2) 貸借対照表の評価問題

ケーファーは評価問題に関して以下のような提案を行っている。

- ①借方側資産は将来の財貨・給付の入りの期待（機会）、また貸方側は将来の財貨・給付の出の期待（リスク）という、未来指向的な給付思考に基づいて解釈される。そこには、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論における給付思考との近似性が見いだされる（Vgl. Schmalenbach1926・1962；郡司1992、33-41頁）。経過年度の財貨・給付の出としての費用には将来の出としての貸方項目が対応している。収益は経過年度の財貨・給付の入りであり、これと同性質のものが貸借対照表借方側に再び見られるものとして説明される（Käfer1976, S.35. 訳書112頁）。かくて、貸借対照表および損益計算書は、（広義の）給付思考のもとに統一的に解釈される³⁾。
- ②ケーファーは、資産に関して次のように要約する。すなわち、「個別経済の資産は、貸借対照表作成時点の評価に従って、将来追加的な反対給付を伴わずに自由に使用できる利用給付の総体として統一的に説明される。貸借対照表日の資産の額は、この利用給付の額を現価に割り引くことによって決定される。」（Käfer1976, S.25；訳書100頁）
- ③このように評価に関しては、決算日における将来の利用給付の価値の割引から出発しながらも、結果的に将来の不確実性から取得原価や時価も代替的に考慮されることとなる。そこでは、いわば原価および時価の混合測定が示唆されている。現代会計ではまさに取得原価だけでなく将来収支の割引

3) ドイツ会計学において、給付概念は広義・狭義に弾力的に使用されることがある。ケーファーは貸借対照表に関してここでは「財貨・給付」の入りと出という表現を用いているが、後にみるように財貨と貨幣とを区別して「貨幣・財貨・給付」の入りと出という表現も用いている。この両者において給付は狭義のそれであり、貨幣・財貨以外のものとされる。他方、「自由に使用できる給付」という場合は、「貨幣・財貨・給付」の総体を意味するものととらえられる。これはいわゆる、用役潜在性（用役潜在力）あるいは将来の経済的便益をもたらすものを意味すると考えればよいであろう。その意味において、広義の給付概念はFASBやIASBの資産概念にも相応するものである。

現在価値を含む時価（公正価値）も適用されるようになった。ケーファーの提案は、現代会計において一層具体化されているとみることができる。

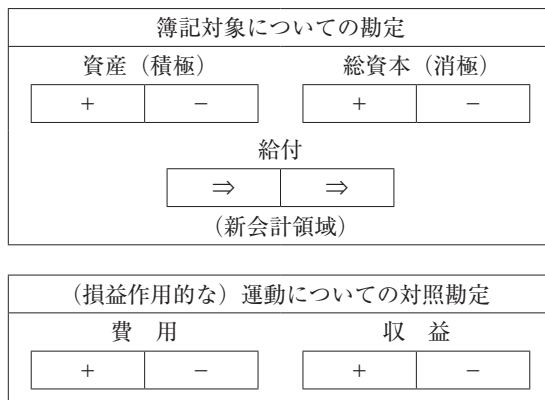
2 物的5勘定系統説とその限界

(1) 給付勘定の導入

今日、最も一般的に流布している実践的な勘定理論はいわゆる四勘定系統説である。ケーファーはこの四勘定系統説（試算表等式説）の継承と発展（短所克服・拡充）を試みた。すなわち、四勘定系統説ないし試算表等式説には次のような課題（限界ないし短所）がある。

- ①試算表においてなぜ資産と費用が借方側で、総資本（負債・純資産）と収益が貸方であるのか、そこにおける静的（B/S）要素と動的（P/L）要素とを区画する論理が欠けている。
- ②当時は、給付（用役）事象を勘定体系において十分に取り込めないままであった。それは写像の同型性に限界があること（不完全な事実写像性）を

図表2 ケーファー五勘定系統説



(Vgl. Käfer1974a, S.67. 訳書71頁；1966, p.71. 訳書142頁)

意味し、それこそが四勘定系統説の限界としてとらえられた。

このような課題を踏まえて、ケーファーはこの四勘定系統に対して新たに給付勘定系統を導入し五勘定系統説を展開した。すなわち、①資産、②総資本（負債・純資産）、③給付、④費用、⑤収益の五勘定系統がこれである。

そして、彼はこのような勘定系統に関して、これを簿記対象についての勘定（資産・総資本・給付）と、（損益作用的な）運動についての対照勘定ないし相手勘定（費用・収益）とに区別する。ケーファーはこの五勘定系統説によって四勘定系統説における2つの限界が克服されると考えた。

(2) 反対記帳説（対照勘定説・相手勘定説）

ケーファーにあっては費用・収益はそれぞれにかかわる資産・負債増減を指示するための反対記帳（Gegenbuchung）つまり対照勘定ないし相手勘定と考える。すなわち、費用作用的な資産減少・負債増加（貸方項目）についてはこれを「費用」として借方に反対記帳する。収益作用的な資産増加・負債減少（借方項目）についてはこれを「収益」として貸方に反対記帳する。費用諸勘定・収益諸勘定は、そのような損益作用的な資産・負債の増減変化の増減変化についての反対記帳であり、対照勘定（相手勘定）としてとらえられる。換言すれば、反対記帳は名目勘定によってなされる。

図表3 反対記帳

<収益反対記帳>

(借方) 収益作用的資産増加 収益作用的負債減少	⇔	(貸方) 収 益
-----------------------------	---	--

<費用反対記帳>

(借方) 費 用	⇔	(貸方) 費用作用的資産減少 費用作用的負債増加
--	---	-----------------------------

元来、資産・負債の増減変化により損益の計算も可能であるが、費用・収益の勘定を対照勘定（相手勘定）として用いることによって、この両者の差額として利益が算定される。これにより、資産・負債の増減のつど損益作用的か損益非作用的かといった追加記録をおこなうことはとくに必要ではなくなる⁴⁾。

ここからはまた、簿記対象についての勘定はいわば実体勘定を意味するのに対し、費用・収益勘定は（損益作用的な）資産負債の増減に対する名目勘定を意味するという、実体－名目勘定理論が展開されることになる。

(3) 事実写像性と給付勘定の意義

ケーファーは、伝統的会計の時代にすでに企業年金・リース取引・有害廃棄物等の保有といった重要な給付について貸借対照表の計上を主張した。伝統的会計において当期の短期的な利用給付（役務給付）は費用・収益において取り扱われていた。しかし、将来期間にかかわる重要な長期給付は当時ほとんど認識計上されることはなかった。伝統的会計が取得原価主義と実現主義に基礎を

4) 反対記帳の考えはコジオールにも見い出される。コジオールは単式簿記による収支計算・財産増減計算を基本計算と考え、損益計算はその反対記帳による応用計算ととらえた。換言すれば、基本計算における損益作用的な財産増減計算によっても損益計算は可能であり、これを収益・費用の名目的な計算として展開することは応用計算として位置づけられる。これにより単式簿記＝公会計と複式簿記＝企業会計とを包摂するより広汎な一般理論体系が展開された。Kosiol1954, S.209955; 高田訳著20-22頁参照。興津1984、105頁参照。郡司2014、69-100頁。

また、このような思考に立つとき単式簿記と複式簿記との違いは単記式記入（single entry）と貸借複記式記入（double entry）にあるのではないということになる。複式簿記も単式簿記もかつては借方・貸方の複記がなされていたとみることもできる。貸借複記は、いわば負数忌避（negativity avoidance）のもとに単式簿記でも同様になされたと推測される（井尻雄士説；Ijiri1982, pp.5-6；井尻1984、14-16頁）。単式簿記（官庁簿記・公的簿記）は、収益・費用勘定をもたず、収支計算・財産増減計算を中心とする簿記としてとらえられる。損益の算定はそのような貨幣・財貨の増減記帳によって導出することも可能である。これに対し、複式簿記（企業簿記）では収益・費用勘定が導入され、損益（儲け）に関する記帳がなされるという意味での複式簿記の理解に到ることになる。郡司2014、65-70頁。

おき、どちらかといえば過去指向的であったことによるものと考えられる。伝統的会計においては取得原価主義会計のもとにリース取引や退職年金給付等の重要な給付は度外視されてきた。

これに対し、現代会計においては重要な契約等に関する会計領域の拡張もたらされた。換言すれば、現代会計における新会計基準には、従来の伝統的会計では取り扱われなかった会計領域にかかわるものが多く、そこには重要な給付が含まれるようになった。「簿記対象についての勘定」における給付勘定に含まれる会計事実は、まさに現代会計における拡張部分に相当し、結果的に資産および総資本（負債・持分）として認識計上されるようになった⁵⁾。ケーファアの貸借対照表シェーマでは貨幣・財貨・給付の入りと出としてすでに含まれている。このように（広義の）給付の貸借対照表計上は、現代会計における資産負債アプローチとも適合するとみてよいであろう⁶⁾。

換言すれば、現代会計においては、そのような給付に関する重要な取引は資産・総資本（負債・持分）・収益・費用においてほぼ取り扱われているとみられる。その意味では、当時、対象との同形性ないし忠実な表現のもとに、給付勘定がそれ以前の勘定学説に対して有していた批判的役割は現在ではほぼ解消されたとみてよいであろう。

したがって、給付勘定を他の4勘定と並列的に置くよりも、この勘定は現代会計ではこれらの4勘定のなかにすでに織り込まれるようになったと解して差し支えないと思われる。いわば、彼が提唱した給付は現代会計領域の拡張部分

5) しかも、リース取引についてはリース資産およびリース債務として計上される。また、資産除去債務については、資産除去債務に対する金額と同額が当該資産に含まれるという両建て処理がなされる。まさにそのような給付は借方の入と貸方の出として貸借対照表に計上されると解されようであろう。

6) ケーファアの概念構成は、ある意味でシュマーレンバッハの給付指向を受け継ぎ発展させたものであり、いわば「資産負債アプローチ的動態観」とでもいうべき内容を備えているとみることができる。安平・郡司訳書2006、141頁（「訳者あとがき」）。郡司1992、第2章。

を早くから示唆したものと考えられる。

かくて、安平昭二博士は「複式簿記が実体勘定と名目勘定との統合組織であり、財産法と損益法の統合計算機構であることは、すべての人によって承認されているところであるが、ケーファー理論は、このことを勘定理論の中に論理的に首尾一貫して展開し得た、優れた理論の一つに属すると評価しうるのではないであろうか。」と述べられている（安平2005、317-318頁）。

ケーファーの勘定学説は、（広義）給付の現在価値という給付思考的な観点から、実体・名目二勘定系統説展開の源流をなすものとみられる。

3 資金計算書論

ケーファーの資金計算書（Kapitalflussrechnung）論は、当時および現在でもドイツにおける資金計算書論の展開に大きな影響を与えてきた。彼は各種資金概念のもとにおける資金計算書について整理するとともに、活動領域別に資金の源泉と用途を区分表示することを提唱した。彼は、さらに簿記機構（取引行列）から資金計算書が作成されることを提示している（Käfer1967, S.208-225.; 訳書（上）287-310頁；Käfer1974b, S.98-122.; 訳書95-115頁）。

ケーファーはまた、資金計算書が次のような形で資金取引・非資金取引から誘導作成されることを示した。

- (1) 流動性確認表（Liquiditätsnachweis）…当該資金の直接的な変動（積極有高Af・消極有高Pf）を中心とする計算であり、資金を形成する貸借対照表項目の増加および減少に基づいて生ずる資金変動に関する表示をおこなう計算書（Käfer1967, S.40, S.67）。
- (2) 資金運動計算書（Kapitalflussrechnungen）…当該資金の変動を貸借対照表上の資金に関連しない反対有高勘定すなわち非資金有高勘定の変動（積極有高Ag・消極有高Pg）によって資金変動の成り立ちを明らかにする計算書（Käfer1974b, S.26f）。

このような資金運動計算書と流動性確認表とは図表のように示される⁷⁾(Vgl. Coenenberg 1991, S.618; 安平1994; 郡司1998、第6章参照)。

図表4 資金運動計算書と流動性確認表

資金運動計算書		流動性確認表	
資金の用途 $Ag^+ + Pg^-$	資金の源泉 $Ag^- + Pg^+$	資金の流入 $Af^+ + Pf^-$	資金の流出 $Af^- + Pf^+$
差額 ΔF 資金の増加			差額 ΔF 資金の増加

(Vgl. Coenenberg1991, S.618)

資金運動計算書 (Kapitalflussrechnung) は特定資金に対する原因計算を示す。それは、反対有高 (相手勘定) の変動から資金変動の成り立ち (Zustandekommen) を明らかにする。その場合、貸方側総資本項目の増加 (Pg^+) と借方側資産項目の減少 (Ag^-) とは資金源泉を意味する。これに対し、貸方側総資本項目の減少 (Pg^-) と借方側資産項目の増加 (Ag^+) とは資金用途 (Fondsmittelverwendungen) を示す。そして、資金運動計算書 (反対有高計算書) と流動性確認表 (資金確認表、Fondsnachweis) とは同時に作成することが重要であるとされる (Coenenberg1991, S.618)⁽¹¹⁾。

これをキャッシュ・フロー計算書における現金 (キャッシュ) 資金概念に限定すれば、次のようにとらえられるであろう。

7) 貸借対照表を資金を形成する項目 (記号f) と、資金に含まれない項目 (非資金有高: 記号g) とに区分して集計するならば、次のようになる。
 $Af^+ + Ag^+ + Pf^- + Pg^- = Pf^+ + Pg^+ + Af^- + Ag^-$
 これをさらに、資金を形成する項目を左辺に、また非資金有高を右辺にそれぞれ集合すれば、次のように変形される。
 $Af^+ - Af^- - Pf^+ + Pf^- = Pg^+ - Pg^- - Ag^+ + Ag^-$
 この式の右辺は資金運動計算書、左辺は流動性確認表 (資金変動確認表・流動性変動確認表) となる (Käfer1967, S.40, S.67)。

①資金運動計算書…非現金取引からの間接的作成法

②流動性確認表（資金変動確認表）…現金取引からの直接的作成法

ところで、ケーファーは取引高超過額（Umsatzüberschuß）を、「営業活動からの資金運動」としてとらえ、直接法と間接法とによって算定されうること
を示している⁸⁾（Käfer1974, S.124-132. 訳書127-136頁）。この直接法と間接法と
による取引高超過額はこれも同様に現金（キャッシュ）資金概念に限定すべ
ば、次のように示される。

(1) 直接法

現金作用的収益－現金作用的費用＝取引高超過額（＝キャッシュ・フロー）

(2) 間接法

当期純利益＋現金非作用的費用－現金作用的収益
＝取引高超過額（＝キャッシュ・フロー）

このような考えは、現在のキャッシュ・フロー計算書における直接法と間接
法とにつながるものといえるであろう。

現行のキャッシュ・フロー計算書における直接法・間接法は作成法というよ
りも表示法を意味する。これに対し、ケーファーの資金計算書は貸借対照表・
損益計算書からではなく、簿記機構から直接誘導されることが示されるのであ
る。その意味では直接的作成法を採用しているといえよう。

資金概念をキャッシュ（現金および現金同等物）に限定することにより、
ケーファーの資金計算書論の延長上にキャッシュ・フロー計算書が位置づけら
れる。そこでは取引から資金計算書が誘導作成されるべきことが示唆されるの
である。

8) このような考えは、ブッセ・フォン・コルベ（Busse von Colbe1966, S.100ff.）やケーネンベルク（Coenenberg1991, S.588ff.）に受け継がれた。ケーファーによって提唱された資金計算書“Kapitalflussrechnung”の名称は、現在ではドイツにおけるキャッシュ・フロー計算書の（ドイツ語による）正式名称として用いられている（郡司1989、107-110頁；郡司2015、674頁）。

4 損益計算書から包括利益計算書への拡張

なお、上記の段階では、損益計算書はまだ包括利益計算書まで展開されていなかった。ケーファーは、次のような損益計算の拡張を示している（Käfer1974a, S.38. 訳書37頁）。

$$G = ({}_2B + L - T) - ({}_aB + L - T)$$

${}_2B \cdot {}_aB$ ：財貨の入りと出（有高増加・減少）

T：交換取引・事象

L：給付の入りと出。

この費用・収益計算は、（交換事象以外の）貨幣、財貨・給付の入と出の差としてとらえられる。そこにおいて給付の入と出は、それが個別的にあるいは一括的に消滅するにもかかわらず、省略されるか、あるいは収益および費用として一般的に記帳されうる。そこでは、重要であると観察・評価される給付が含まれる（Käfer1974a, S.33-37；訳書36-37頁）。

これにより、従来認識されなかった特定の給付の入りと出（L）が導入（拡張）される。それに伴ってその他包括利益の計算も派生するとみられる。

貸借対照表において混合測定が適用される以上、当然、特定資産の時価評価がなされ、保有損益（評価差額）も計上されうる。それとともに、特定資産の未実現の保有損益⁹⁾からは、包括利益計算書への展開方向が含意されているとみて良いであろう¹⁰⁾。

このような給付の導入に基づく損益計算の拡張とともに、決算日における貸借対照表は、次のような内容からなる。

9) ここでは、その他有価証券評価差額・繰延ヘッジ損益・土地再評価差額等がこれに該当する。

10) なお、それとともに株主資本等変動計算書（持分変動計算書）も純資産（持分）の変動のなかで株主資本変動とともにその他包括利益を包含するものであり、同様の展開上に位置づけられるということが出来る。

$$\begin{aligned} & \text{貨幣} \cdot \text{財貨有高} + \text{貨幣} \cdot \text{財貨} \cdot \text{給付の将来の入り} \\ & = \text{貨幣} \cdot \text{財貨} \cdot \text{給付の将来の出} \end{aligned}$$

その有高の価値が同様に将来の用役にあるということを考慮するならば、上の式は次のように簡略化して示される（Käfer1974a, S.40f；訳書40頁）。

$$\text{(借方) 将来の入りの現在価値} = \text{(貸方) 将来の出の現在価値}$$

かくして、交換取引・事象の複式記帳を省略するならば、運動勘定においては損益作用的と考えられる記帳事実の反対記帳のみが現れる。すなわち、損益作用的な出の反対記帳は費用勘定の借方に、また入りの反対記帳は収益勘定の貸方にそれぞれ現れる。対照勘定（名目勘定）について資源の入りは借方に、出は貸方に、運動勘定（実体勘定）についてはその逆となる（Käfer1974a, S.67）。

それとともに、持分（純資産）の部には包括利益計算書において認識計上された特定資産の未実現の保有損益（評価差額）の期末有高が計上されることとなる。わが国における「評価換算価額等」（個別貸借対照表）・「包括利益累計額」（連結貸借対照表）がこれにあたる。そこにおける「その他の包括利益」項目もまた関連する特定資産の評価増・評価減（価値増減）に対する反対記帳であり名目勘定としてとらえられるであろう。

5 現代会計と会計主体観

現代連結会計における連結基礎概念（会計主体説）に関しては、親会社概念・親会社拡張概念から経済的単一体概念（企業体理論）へ移行してきた。ケーファーは企業体の立場から貸借対照表論を展開している。貸借対照表の負債と持分（自己資本）との間を精確に峻別することは困難であるとした（Käfer

1976, S.28. 訳書103頁)¹¹⁾。それ故、企業体の立場から負債と自己資本（純資産）との画定は相対的に考慮せざるを得ない。

とくに現代会計において自己資本（純資産）における評価換算差額等（包括利益累計額）や新株予約権さらには自己株式の保有や最低資本金規制の撤廃等は、所有主（資本主）の立場からこれを統一的に解釈することは大きな困難を伴うであろう。評価換算差額は特定資産の未実現損益を評価するものであり、これが直ちに株主の利益に結びつくものではないことは明らかである。したがって、これはむしろ経過的に企業体持分に属すると解されるべきであろう。

新株予約権もかつての転換社債や新株予約権付社債では負債の部に記載されていた。新株予約権それ自体、企業の権利ではなく、将来において株式を交付する義務であるが、企業体の立場から将来株主の存在を示すものとみることによって純資産に含まれると解されるであろう。さらには、資本金をゼロまで減額できることや自己株式の過大保有も所有主（株主）の立場とはほど遠いものといわざるをえない。

IFRS概念フレームワークは投資家・債権者（融資者その他債権者）に対する情報の提供を重視する。この債権者（融資者等）には退職給付等をめぐって従業員が含まれるし、資産除去債務をめぐって地域住民等が含まれることもありうる。その意味でも、現代会計は、たんに所有主のみのためだけでなく、企業体の立場に立つことがより鮮明になったとみることができるであろう（阪本1982）。

会計主体論に関しては、所有主理論・企業体理論・制度的企業体理論に大きく分けられる。企業体理論とはいえその実質は所有主（株主）の集合体あるいは代理人とみる説が中心であった。制度的企業体理論は、各種利害関係者の利

11) なお、ケーファーはそのような例として利益配当付き借入金、最高配当額付きで議決権のない累積優先株式、利益分配剣付き社債、普通株と優先株（株主間の不平等）、過大な引当金・準備金・積立金等をあげている。Vgl. Käfer1976, S.28-32. 訳書103-107頁)

害調整の場であり、各種利害関係者（ステークホルダー）の連合体としての企業体の立場に立つものである（阪本1966：1982、127-128頁）。制度的企業体の立場は今日の統合財務報告においてより具体的に見いだされるようになった。現代会計においては、所有主代理人説・株主集合体説のような企業体の立場ではなく、投資家・債権者（従業員等も含まれる。）重視へと本来の企業それ自体の立場へ接近してきたとみることができるであろう。

Ⅲ 収支・実体・名目—三勘定系統説への展開

1 現代会計構造とケーファー会計構造学説

ケーファーの未来指向的貸借対照表は、有形・無形の財を給付としてとらえれば、前述のように彼の簿記理論との関連から「(借) 将来給付の入りの現在価値 = (貸) 将来給付の出の現在価値」と簡略化して表現される。しかも、現代会計では、この現在価値は割引現在価値を含む時価と取得原価との混合測定によって算定表示される。

そこではまた、忠実な表現ないし同形性から出発することにより現在価値を理想としつつも現実的には原価・時価の混合会計が支持される。それは、忠実な表現のもとに混合的測定から公正価値測定を指向する新概念フレームワークにおける展開ともある程度符合するものといえる。そのもとで、未来指向的な貸借対照表と包括利益計算書ないし財務業績計算書との関連性を捕捉することも可能となる。

ところで、IASBは、FASBとの摺り合わせを通じて新たな概念フレームワークを展開した。このIFRS新概念フレームワークに従えば、一般目的財務報告の目的は、現在および将来の投資家・債権者等（融資者その他債権者、lenders and other creditors）が企業（報告実体）への資金（資源）提供についての意思決定に役立つ財務情報を提供することである（IASB2010, par.

OB2)。

それとともに、情報の利用者としてとくに投資家・債権者が重視される¹²⁾。彼らは企業の将来の正味キャッシュ・フローの予測の助けとなる情報を必要とする (par.OB3)。そのような情報は、より具体的には、企業 (報告実体) の経済的資源および請求権に関する情報、それらの変動に関する情報ならびに財務業績に関する情報に集約される。このもとにいわば企業の将来の正味キャッシュ・フローの金額・時期および不確実性の評価に役立つ情報として一般目的財務報告 (財務諸表) が体系的に展開される (pars.OB12~OB21)。

これより、一般目的財務報告が提供する情報としては次のように区分される。

- ①財政状態 (経済的資源および請求権) に関する情報 (pars.OB12-16)
- ②経済的資源及び請求権の変動に関する情報
 - (a)発生主義会計により反映される財務業績 (pars.OB17-19)
 - (b)過去のキャッシュ・フローにより反映される財務業績 (par.OB20)
 - (c)財務業績から生じたものではない経済的資源及び請求権の変動に関する情報 (par.OB21)

ここで、報告目的および提供すべき情報をめぐる、IASB旧概念フレームワークとIFRS新概念フレームワークとを比較すれば、次の図表5のように示されるであろう。

これからも明らかなように「(b)過去のキャッシュ・フローにより反映される財務業績」は旧概念フレームワークではみられなかったものである。旧概念フレームワークでは、発生主義が継続企業とともに基本的前提としてとらえられ。キャッシュ・フロー計算書もまた発生主義の枠内において考えられた。

12) 新概念フレームワークは「財務諸表」の目的ではなく「一般目的財務報告」の目的をとりあげ、その利用者として現在および将来の投資家・債権者等をとくに重視する。それはかつてのFASBフレームワークにおける財務報告の目的に接近したとみられる (郡司2011、3-7頁、14-16頁)。共同プロジェクトにより、FASBもまた概念フレームワークを今回のIFRS概念フレームワークとほぼ同様の内容に改訂している。

図表5 IASB旧概念フレームワークと新概念フレームワーク

	旧概念フレームワーク	IFRS概念フレームワーク
目的	財務諸表の目的は、広汎な利用者の経済的意思決定に役立つ、企業の財政状態、業績（経営成績）および財政状態の変動に関する情報を提供することにある（IASB 1989, par. 12）。	一般目的財務報告の目的として、現在および将来の投資家・債権者等（融資者その他債権者）が企業への資金（資源）提供についての意思決定に役立つ財務情報を提供することである（par.OB2）。
提供すべき情報	①企業の財政状態＝貸借対照表 ②業績＝損益計算書 ③財政状態の変動＝財政状態変動表→「キャッシュ・フロー計算書」（1992年IAS改訂7号）	①財政状態に関する情報 ②経済的資源および請求権の変動に関する情報 (a)発生主義会計により反映される財務業績 (b)過去のキャッシュ・フローにより反映される財務業績 (c)財務業績から生じたものではない経済的資源及び請求権の変動に関する情報
基本的前提	継続企業・発生主義	継続企業

（郡司2012、7頁参照。）

ケーパーの資金計算書論における、資金運動計算書は、非資金取引を基礎として作成されるかぎり、基本的には発生主義会計に基礎をおくものである。かかる資金計算書（キャッシュ・フロー計算書）は発生主義会計に基づく資金的財務業績を表示するものととらえることができる。

ところが、新概念フレームワークのもとでは財務業績を巡って発生主義会計により反映される財務業績と、「過去のキャッシュ・フロー」により反映される財務業績とが区別される。これに関して、流動性確認表による資金計算書は、直接的な収支によって作成される。それはいわばIFRS概念フレームワークにいうところの「過去のキャッシュ・フローによって反映される財務業績」

として位置づけられる。すくなくともそこでは直接法、より厳密には直接的作成法が強く関連すると思われる。

このような「過去のキャッシュ・フロー」を巡っては流動性確認表ないし直接的作成法が強く関わり、この方向を簿記機構の上で具体化するものとして、三勘定系統説の方向あるいはこれとの結合が考えられるであろう。

2 キャッシュ・フローに係る財務業績の測定と三勘定系統説

キャッシュ・フロー計算書の導入を勘定理論的に具体的に表現しようとするならば、収支計算に関する勘定体系を損益計算書（包括利益計算書）および貸借対照表と同等に導入することも考えられる。そのような試みはレーマンによってすでになされている。

レーマンは、財産・資本勘定、費用・収益勘定、収入・支出勘定の三勘定系統からなる勘定学説を展開した。それは財産・資本計算（Vermögens- und Kapitalrechnung）¹³⁾、費用・収益計算、収入・支出計算の3計算系統からなる会計構造学説としても捉えられる。彼の理論は、現代会計における包括利益計算書（損益計算書・包括利益計算書）・貸借対照表（・持分変動計算書）・キャッシュ・フロー計算書からなる基本財務諸表の形式構造に対しても重要な示唆を含む。

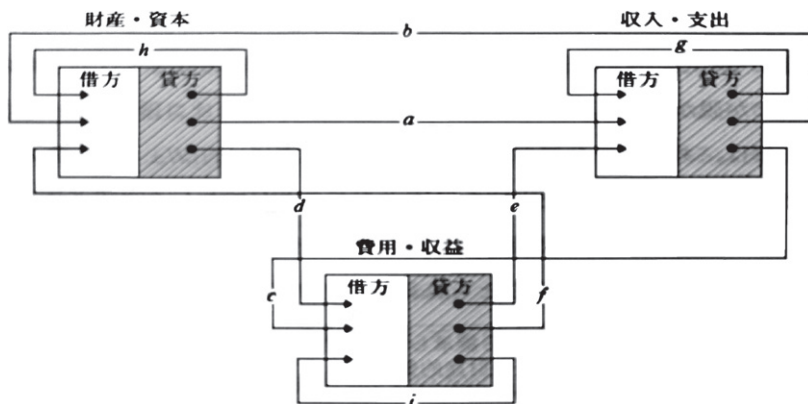
(1) 複式簿記の統一メカニズム

レーマンは、三つの勘定系統ないし計算領域がそれぞれ独自に成果計算を行うことを示すことによって、財産・資本計算、費用・収益計算、収入・支

13) 財産・資本計算（Vermögens- und Kapitalrechnung）は、資産・資本計算とも訳出可能である。レーマンにあっては、貸借対照表を、後にみるようにプラス・マイナスの財産とプラス・マイナス資本とに横断的に区分して使用しているため、ひとまず財産・資本計算と訳した。

出計算の対等性・同等性の形成を試みた。三勘定系統説による勘定計算の展開にあたり、三勘定系統が一つの勘定図式によって呈示される。ここでは、財産・資本（Vermögens- und Kapital）勘定、収入・支出（Einnahmen und Ausgaben）勘定、費用・収益（Aufwand und Ertrag）勘定の相互関連が図示される（図表6参照）。

図表6 三勘定系統の勘定図式



(Lehmann, M.R., Die Dreikontenreihentheorie, ZfHwF, 19Jg., 1925, S.354)

(2) 三勘定系統説における計算とその意義

レーマンは、取引事例を用いて基本帳簿（仕訳帳）における仕訳と、上記の三つの一般勘定（「財産・資本」、「収入・支出」、「費用・収益」勘定）を中心とする元帳記入とからなる計算表を提示する。そしてこれを踏まえて、この三勘定計算のそれぞれから次のような三通りの成果計算が展開されることを示している（Lehmann1925, S.358ff, 郡司2010a, 20-22頁）。

- ①財産・資本計算の展開すなわち貸借対照表的な成果計算
- ②収入・支出計算の展開すなわちカメラルの成果計算

③費用・収益計算すなわち直接的成果計算

①の貸借対照表的な成果計算と③の費用収益計算としての直接的な成果計算とは、周知のように、複式簿記から直接誘導される。これに対し、収入・支出計算の展開によるカメラ的（官房的：官庁会計的）成果計算は、収入・支出に対して過大記帳支出（戻し計算支出）・過小記帳収入（追加計算収入）を借方に、また過小記帳支出（追加計算支出）を貸方に計上することによって算定される。この計算は、まさにワルプの収支系統（残高勘定）の計算に相応する（Walb1926, S.78ff. 訳書66-70頁）。レーマン自身、このカメラ的な成果計算がワルプの功績に他ならないことを強調している（Lehmann1925, S.359）。

しかし、シェーラー（Scheerer, F）が指摘するように、レーマンは三重の成果算定を示しているが、この三つの計算は相互に密接に関連しており、三つの成果計算を独立して行うことは不可能である。例えば、財産・資本計算において成果計算が行われるのは、収入支出計算の残高がともに算定されるからにすぎない（安平訳1969、171頁）。このことは同様に、二勘定系統からそれぞれ固有の成果計算機能を果たしうることを示そうとしたワルプの所説にもあてはまる。（収支系統による）貸借対照表のみで固有の成果計算機能を果たしうるかどうか疑問である（阪本1950、62頁；郡司1992、136頁）。

むしろ、レーマン三勘定系統説の一つの貢献は、ワルプの動的二勘定系統説における収支系統と給付系統の間に有高計算ないし財産・資本計算が伏在することを浮き彫りにしたこと、さらにはシュマーレンバッハの動的貸借対照表において暗に前提とされた、収入・支出計算を、ワルプの収支系統とは別の形で顕在化したことに求められるであろう。

現代会計においては、収入・支出計算は当期の現金等の増減額を計算表示することが重要であり、当期の利益を計算表示する収益・費用計算とは異なる目的を持つことの方がむしろ重要である。そして、財産・資本計算ないし有高計算は、前二者の計算結果を現金と利益とにおいて内包しつつ、財政状態（財務

状況）表示という固有の目的を果たすことが重要とみられる。

(3) 三勘定計算表の転用（収支・実体・名目勘定計算理論）

レーマンの三勘定計算表は、仕訳記入と三つの一般勘定（「財産・資本」、**「収入・支出」**、「費用・収益」勘定）とからなる計算処理をいわば多欄式行列計算表によって示すものである。この計算表を基礎にして三勘定計算から同様に成果計算が可能であることをレーマンはとくに重視した。しかし、これには上記のような批判が見いだされる。

これとは別に、この計算表は実践的に興味深い内容を備えているとみられる。すなわち、三勘定計算表からは、キャッシュ・フロー計算書が勘定体系から直接的に導き出される、すなわち直接的作成法の可能性が具体的に明示される。それとともに、貸借対照表・損益計算書とキャッシュ・フロー計算書とは同じ簿記会計機構から誘導されることにより対等の位置づけが与えられる。

ここでは、このようなレーマンの三勘定系統説を応用すれば、先の実体－名目勘定学説は、収支・実体・名目勘定理論として展開することが考えられるであろう。その場合に、つぎのような3つの勘定計算領域を想定することができる。

- (1) 実体勘定計算－資産・総資本計算（財政状態計算・貸借対照表計算）
- (2) 名目勘定計算⇔収益・費用計算
- (3) 収支勘定計算⇔収入・支出計算

ここでは、簡単な設例を用いて三勘定計算表ならびに資産・総資本計算書（貸借対照表）・収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）・損益計算書の作成についてみておこう（郡司2010a、16-30頁参照）。

【設例】

期首貸借対照表

(単位：千円)

借 方	金 額	貸 方	金 額
現 金	2,000	買 掛 金	2,000
売 掛 金	2,500	借 入 金	1,500
有 価 証 券	1,180	未 払 利 息	0
商 品	1,750	未 払 法 人 税 等	0
設 備	1,000	資 本 金	4,500
減価償却累計額	-180	利 益 剰 余 金	250
合 計	8,250	合 計	8,250

〈期中取引とその仕訳〉

- (1)商品3,500千円を売上げ、2,500千円を現金で受け取り、残りは掛けとした。
- (2)商品2,400千円を仕入れ、2,000千円を現金で支払い、残りは掛けとした。
- (3)営業費400千円のうち減価償却費20千円以外は現金で支払った
- (4)配当金40千円を現金で受け取った。
- (5)支払利息150千円のうち60千円は現金で支払った。
- (6)法人税等300千円のうち220千円を現金で支払った。
- (7)有価証券150千円を購入し、現金で支払った。
- (8)160千円借り入れた。
- (9)期末商品増加高200千円を仕入勘定から振り替えた。

以上の取引に従って、次のような三勘定計算表が作成される。

この三勘定計算表によれば、収支勘定から収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）が直接誘導されることが示される。これは直接的収支から作成されるものであり、ケーファー資金計算書論という流動性確認表に相応する。このように収支・実体・名目勘定理論への拡張により、キャッシュ・フロー計算書が貸借対照表および損益計算書と対等の位置にあることが明示される。もちろ

〈三勘定計算表〉

	摘要	金額	資産・総資本		収入・支出		費用・収益	
			借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
1	期首借方有高	8,250	6,250		2,000			
2	期首貸方有高	8,250		8,250				
3	現金売上	2,500			2,500			2,500
4	掛売上	1,000	1,000					1,000
5	現金仕入	2,000				2,000	2,000	
6	掛仕入	400		400			400	
7	現金営業費	380				380	380	
8	減価償却累計	20		20			20	
9	配当金受取	40			40			40
10	利息支払	60				60	60	
11	未払利息	90		90			90	
12	法人税等支払	220				220	220	
13	未払法人税	80		80			80	
14	有価証券取得	150	150			150		
15	借入	160		160	160			
16	期末商品増加	200	200					200
	小計	23,800	7,600	9,000	4,700	2,810	3,250	3,740
	現金・利益		1,890	490		1,890	490	
	合計		9,490	9,490	4,700	4,700	3,740	3,740

ん、収支勘定は実体勘定における現金勘定の拡張であり、この三勘定系統説は、実体・名目勘定学説から派生されるがゆえに実体名目勘定の応用形であるとみることもできる。

〈会計三表〉

貸借対照表	金額
現金	1,890
売掛金	3,500
有価証券	1,330
商品	1,950
設備	1,000
減価償却累計額	-200
資産合計	9,470
買掛金	2,400
借入金	1,660
未払利息	90
未払法人税等	80
資本金	4,500
利益剰余金	740
総資本合計	9,470

キャッシュ・フロー計算書	金額
営業収入	2,500
仕入支出	-2,000
その他営業支出	-380
小計	120
配当金受取額	40
利息支払額	-60
法人税等支払額	-220
営業収支	-120
投資収支	-150
財務収支	160
現金増減額	-110
期首現金	2,000
期末現金	1,890

損益計算書	金額
売上高	3,500
売上原価	2,200
売上総利益	1,300
販売費一般管理費	400
営業利益	900
受取配当金	40
支払利息	-150
税引前当期純利益	790
法人税等	-300
当期純利益	490

おわりに

ケーファー会計構造学説はその一部修正により現代会計の計算構造に大いに適合することをみてきた。新概念フレームワークによって現代会計は新たな局面を迎えつつある。旧概念フレームワークでは、発生主義が基本的前提に含まれ、すべての財務諸表が発生主義会計に基づいて作成されるものと理解された。キャッシュ・フロー計算書も直接法にせよ間接法にせよ発生主義会計に基づいて作成されると解された。

これに対し、新概念フレームワークでは「過去のキャッシュ・フローにより反映される財務業績」の作成が指示される。これは直轄的にはキャッシュ・フロー計算書に関して直接的に収支から作成されることが含意されるであろう。これを簿記機構の上で具体化するには三勘定系統説への展開が望まれる。この

ように、三勘定系統説によって補完することにより、ケーファーの会計構造理論は現在でもなお、総体として最も弾力的に現代会計構造の基本的なあり方に迫りうる理論たりうるとみられる。

【文 献】

AAA Committee on Accounting Concepts and Standards, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements – 1957 Revision, *The Accounting Review*, Vol.32, No.4, 1957, pp.536-546. (中島省吾訳『増訂AAA会計原則』中央経済社、1964年。)

Busse von Colbe, W., Aufbau und Informationsgehalt von Kapitalflußrechnungen, *ZfB*, Jg.36, Erg.-Heft1, 1966.

Coenenberg, A.G., *Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse*, 12 Aufl., München, 1991. (関連邦訳：青木茂男監修『西ドイツ財務分析論』白桃書房、1984年参照。)

FASB, *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, *FASB Discussion Memorandum*, 1976. (津守常弘監訳『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、1997年。)

FASB, *Accounting Standards Statements of Financial Accounting Concepts 1-6*. McGRAW-HILL, 1986. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社、2002年。)

FASB, SFAC No.7, *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, 2000. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社、2002年。)

FASB, SFAS No.8, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2010.

IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial*

- Statements*, 1989. (日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書 2001』同文館出版、2001年。)
- IASC, IAS No.7 (Revised), *Cash Flow Statements*, IASC, 1992. (日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書 2001』同文館出版、2001年。)
- IASC, IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, 1997.
- IASC, *G4+1 Position Paper: Reporting Financial Performance*, IASC, 1999.
- IASB, IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, 2004.
- IASB, IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, 2007.
- IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, 2010. (IFRS 財団編『国際財務報告基準 (IFRS) 2013』中央経済社、2014年。)
- Käfer, K., *Die Betriebsrechnung, Theorie- Methoden- Formen*, Zürich, 1943.
- Käfer K., *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, Illinois, 1966. (安平昭二訳『ケーファー複式簿記の原理』千倉書房、1972年。)
- Käfer, K., *Kapitalflussrechnungen, Funds Statement, Liquiditätsnachweis, Bewegungs- bilanz als dritte Jahresrechnung der Unternehmung*, Zürich, 1967. 安平昭二・戸田博之・徐竜達・倉田三郎共訳『ケーファー資金計算書の理論 (上巻)(下巻)』千倉書房、1974年・1976年。
- Käfer, K., *Grundzüge der Buchhaltungs- und Kontentheorie*, Zürich, 1974a. (安平昭二・郡司健訳『ケーファー簿記・貸借対照表論の基礎』中央経済社、2006年。)
- Käfer, K., *Praxis der Kapitalflussrechnung*, 2 Aufl., Zürich, 1974b. 安平昭二・戸田博之・倉田三郎共訳『ケーファー資金計算書論入門』千倉書房、1977年。
- Käfer, K., *Die Bilanz als Zukunftsrechnung – Eine Vorlesung über den Inhalt der Unternehmungsbilanz*, Zürich, 3. Aufl., 1976 (1. Aufl., 1962). (安平昭二・郡司健訳『ケーファー簿記・貸借対照表論の基礎』中央経済社、

2006年。)

- Käfer, K., *Die Erfolgsrechnung, Theorie, Methoden, Formen*, Zürich, 1977.
- Kosiol, E., Pagatorische Bilanz (Erfolgsrechnung), In: Karl Bott (Hrsg.), *Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens*, Stuttgart, 1954. (高田正淳訳著『財務会計論』森山書店、1965年。)
- Kosiol, E., *Pagatorische Bilanz, Die Bewegungsbilanz als Grundlage einer integrative verbundenen Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung*, Berlin, 1976.
- Lehmann, M. R., Die Dreikontenreihentheorie, *ZfHwF*, 19. Jg., 1925.
- Schmalenbach, E., Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, *ZfhF*, Jg. 13, 1919.
- Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 4 Aufl., Leipzig, 1926. (土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』森山書店、1950年。)
- Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 13 Aufl., Köln und Opladen, 1962. (関連邦訳：土岐政蔵訳『十二版動的貸借対照表論』森山書店、1959年。)
- Walb E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Eine Grundlegung*, Berlin, 1926. (戸田博之訳『E. ワルプ損益計算論 (上巻)』千倉書房、1982年。)
- 安平昭二訳『シェーラー複式簿記の基礎理論』中央経済社、1969年 (Scheerer, F., *Kontenthorien der doppelten Buchhaltung. Mitteilungen aus dem Handelswissenschaftlichen Seminar der Universität Zürich*, Heft 87. Zürich 1950)。
- 興津裕康『貸借対照表論の研究』森山書店、1984年。
- 阪本安一『経営成果計算論』巖松堂、1950年。
- 『近代会計と企業体理論 [改訂版]』森山書店、1966年。
- 『現代会計の基礎理論』中央経済社、1982年。
- 武田隆二『会計』税務経理協会、1994年。

- 松本敏史「IFRSの情報特性と日本の選択」『會計』第187巻4号、2015年。
- 安平昭二『簿記理論研究序説－スイス系学説を中心として－』千倉書房、1979年。
- 『会計システム論研究序説－簿記論的展開の試み－』神戸商科大学経済研究所、1994年。
- 「ケーファアの勘定理論」戸田博之・安平昭二編著『簿記・会計学の原理－ドイツ系会計学の源流を探る－』東京経済情報出版、2005年。
- 吉田 寛『会計情報の理論』日本経営出版、1968年。
- 「基礎会計理論の研究（九）」『會計』第104巻3号、1973年。
- 郡司 健『未来指向的会計の理論』中央経済社、1992年。
- 「主要勘定学説の発展とその意義」『大阪学院大学流通・経営科学論集』20巻3号、1994年。
- 『現代会計報告の理論』中央経済社、1998年。
- 「現代会計における概念フレームワークと測定構造」『大阪学院大学企業情報学研究』第2巻第1号、2002年。
- 「ザイヒト会計学とその現代会計的意義」戸田博之・興津裕康・中野常男編著『20世紀におけるわが国会計学研究の軌跡』白桃書房、2005年。
- 『現代会計構造の基礎』中央経済社、2006年。
- 「現代会計構造の新展開－IFRS財務諸表の新体系－」『産業経理』第68巻1号、2008年。
- 「レーマン三勘定系統説とその現代的意義」『大阪学院大学企業情報学研究』第9巻3号、2010a年。
- 「キャッシュ・フロー会計の計算構造－キャッシュ・フロー計算書の表示法と作成法を中心として－」『大阪学院大学企業情報学研究』第10巻2号、2010b年。
- 「IASB概念フレームワークの新展開」『大阪学院大学企業情報学研究』

第11巻2号、2011年。

——「現代会計とケーファー会計構造学説」『大阪学院大学企業情報学研究』第12巻1号、2012a年。

——「現代会計構造とレーマン三勘定系統説」『商経学叢』第59巻1号、2012b年。

——「IFRS会計の基礎構造－概念フレームワークの新展開を中心として－」『大阪学院大学通信』第44巻4号、2013年。

——「会計構造論・勘定理論の発展」『大阪学院大学企業情報学研究』第13巻第3号、2014年。

——「ドイツ連結会計報告の最近の傾向」『會計』第187巻第6号、2015年。