



## Osaka Gakuin University Repository

Title	貸借対照表観の理論的変遷 Theoretical Changes of the Viewpoint of Balance Sheet
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 43 巻第 2 号 : 1-31
Issue Date	2018.03.31
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

## 貸借対照表観の理論的変遷

郡 司 健

### Theoretical Changes of the Viewpoint of Balance Sheet

Takeshi Gunji

#### ABSTRACT

In traditional accounting of our country, income statement and balance sheet were made up with acquisition cost base for the purpose of income calculation.

In contemporary accounting their measurement bases are expanded into the present cost and discounted future cash flow as well as acquisition cost to provide information to be useful for stakeholders, mainly investors and lenders under the influence of IAS/IFRS (International Accounting Standard/International Financial Reporting Standard).

This paper considers the changes of accounting view or viewpoint of balance sheet accounting and implications of the hybrid measurement in contemporary accounting.

## はじめに

わが国の伝統的会計では、損益計算目的の下に取得原価主義に基づいて損益計算書と貸借対照表を作成公表してきた。ところが現代会計では、おもに国際会計基準（IAS／IFRS；International Accounting Standard／International Financial Reporting Standard）の影響のもとに、おもに投資家・債権者の意思決定に役立つ情報を提供するために、取得原価だけでなく時価や将来キャッシュ・フローの割引現在価値にまで測定基準が拡大された。このような測定基準の拡大は混合測定（hybrid measurement）と称せられる。これと相伴して認識・分類基準も拡大されてきた。現代会計においては、さらに市場価格を中心とする公正価値測定基準まで導入・展開されるようになった。それとともに、現代会計はまたさらなる変化を遂げる可能性が出てきている。

## I 静的会計観の発展

### 1 財産計算目的と静的会計観

財産計算目的のもとでは、財産調査にもとづいて積極財産（プラスの財産）の売却価値（清算価値・換金価値）と消極財産（マイナスの財産）の即時返済額ならびに両者の差額としての純財産からなる一覧表を財産目録として作成する。そして、この財産目録に基づいて貸借対照表を作成する。その作成法は、財産の実地棚卸によるところから実地棚卸法とよばれる。この場合の貸借対照表は、積極財産・消極財産・純財産からなる企業の財産の状態を要約表示するものであり、財産貸借対照表（Property Balance Sheet; Vermögensbilanz）と称される。

財産貸借対照表は、その時点における売却価値で測定するものであり、時間の流れを含まないが故に静的な貸借対照表（statische Bilanz）として位置づ

けられる。このような静的貸借対照表観（statische Bilanzauffassung）ないし静的会計観はかつてフランスの商事法、ドイツの商法典やわが国の商法において採用されていた。そこでは、債権者保護思想のもとに企業の債務返済（補償）能力を持つ財産の表示が重視された。今日においても、財産貸借対照表は企業の創業時や解散時、清算時などにおいて作成されるし、実地棚卸は決算時に帳簿棚卸とともにこれを確認修正するための手段として依然採用されている。

財産法の内容はさらに拡張されて、（決算）貸借対照表において、期末自己資本（期末純資産）が期首自己資本（期首純資産）を超える部分を利益として算定する方法としてとらえられることがある。かかる見解は、伝統的な意味での財産法に対し「広義の財産法」ないし「拡張された財産法」として位置づけられる。

## 2 継続静態論的会計観

ところで、このような財産法・静態論（分売静態論）に関する理解は、典型的な形態を想定したものである。財産計算目的から損益計算目的への移行の過程においては、複式簿記記録に基づき、積極財産（の一部）を取得原価主義で評価するという、中間的ないし過渡的な形態も存在した。それは、事業の継続性を考慮するところから「継続静態論」として位置づけられる（阪本1982、39頁参照）。

なお、そのような継続静態論的な会計学説としてはアメリカのハットフィールド（Hatfield, H.R.）の学説があげられるであろう（松尾訳1971；Hatfield1909）。ハットフィールドは財政状態とくに支払能力表示目的を持つ貸借対照表について流動資産に時価主義を適用し、固定資産に原価主義の適用を主張する。このような固定資産に原価主義を採用し、減価償却を適用することは継続企業に立脚する動態論への傾斜が見いだされる。他方、流動資産を時価評価することはまさに当時の静態論そのものである。とくに動態論中心の伝統的会計では、こ

のようなハットフィールドの静態論的所説は動態論に対して二律背反的な内容を包含するものとして継続静態論として位置づけられた（松尾訳1971、「訳者のことば」参照）。ドイツでは、資産の取得原価評価ならびに資本調達運用説を提唱しつつも、資産比較（純財産増加説）による決算利益の算定を支持したゲルストナー（P.Gerstner）の所説が有名である（Gerstner1922, S.17；Vgl. Seicht1982, S.69. 訳書91頁）。

## Ⅱ 動的会計観と収益費用アプローチ

### 1 シュマーレンバッハ動的会計観

動的会計論の主唱者であるシュマーレンバッハ（E. Schmalenbach）は、貸借対照表を、期間損益計算の連結帯となるとともに、未解消の支出・費用・収入・収益（給付）に関する繰越機能を果たす補助手段として位置づけた。貸借対照表は、収入支出計算と損益計算との間における未解消項目と、独立項目である支払手段（現金）ならびに資本とを収容するものと解された（図表1参照）。

図表1 動的貸借対照表の図式

借方（前給付）		貸方（後給付）	
独立項目	支払手段（現金）	独立項目	資本
未解消項目		未解消項目	
支出未費用	諸設備・原材料	費用未支出	未払費用・修繕引当金
支出未収入	貸付金・有価証券	収入未支出	借入金・預り金
収益未収入	売掛金・未収収益	収入未収益	前受収益・前受金
収益未費用	自家生産物	費用未収益	自家修繕引当金

（Vgl. Schmalenbach1962, S.66-72. 土岐訳1959、47-53頁参照）

ジャック・リシャール（Jacques Richard）の言を借りれば、シュマーレンバッハは、利害関係者（とくに、当時は債権者）にとって重要なことは企業の業績変動を信頼性をもって測定することにあると考えていた（藤田訳著2007、69頁）。すなわち、継続企業のもとで企業業績つまり期間損益がいかに正しく算定されうるのかについて、換言すればいかに期間利益の合計が最終的に全体利益と等しくなるように算定されうるのかについて、明らかにすることが重要であるとされる。

期間利益は期間収益と期間費用との差としてとらえられる。すなわち、次のように示される。

$$\text{期間利益} = \text{期間収益} - \text{期間費用}$$

そこにおいて、収益はその期間に実現した経済価値の増加であり、必ずしも収入額とは一致しない。また、費用は、その期間に費消（消費・使用）した経済価値の減少である。それは、その期間における収入および支出と必ずしも一致しない。

シュマーレンバッハはとくに前期の所説（1版から7版までの所説；1. Aufl.1919.~7. Aufl.1939）において、次のような説明を行っている。期間利益が正確であるためにはその合計が全体利益と一致することが必要である。この場合、全体利益は、設立から解散に至る全体期間における全体収入と全体支出との差としてとらえられる。

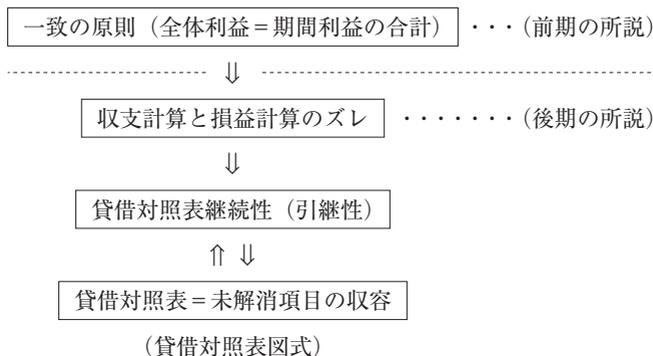
$$\text{全体利益} = \text{全体収入} - \text{全体支出}$$

したがって、期間利益の合計が全体利益と一致すれば、結果的に期間利益は正しいと考えられる。これは、シュマーレンバッハによって「一致の原則」（Grundsatz der Kongruenz）と称される。

この一致の原則は、より具体的かつ期間的には期間収支と期間利益とのズレ、あるいは収益計算と損益計算とのズレとして表現されるであろう。そして、このような一致の原則が成り立つためには、あるいは収支計算と損益計算

のズレを解消する役割を有するのが貸借対照表の継続性（引継性）である。この貸借対照表継続性によって一致の原則が守られ、あるいは期間損益と期間収支とのズレが調整されると考えられる（Schmalenbach 1926, S.95ff, S.118, S.121.）。これに対し、後期の所説（8版から13版までの所説；8.Aufl.1947～13.Aufl.1962）では、一致の原則について言及されない。それは一致の原則を暗黙の前提とするか、あるいはそれを前提としなくても、期間損益と期間収支とのズレを起点として展開されうるからである（阪本1984、217-225頁；郡司1998、20-25頁）。

図表2 シュマーレンバッハの貸借対照表シェーマ導出過程



そして、このズレの調整の結果、未費用・未収益・未支出・未収入の項目が貸借対照表に収容されることとなる。これが先の貸借対照表図式として示される。しかも、このような期間損益計算と貸借対照表計算にあたっては秩序的簿記（複式簿記）の取引記録から誘導作成される。この貸借対照表および損益計算書の作成法は、複式簿記から誘導作成されることから、誘導法と称される。そのような貸借対照表は、決算手続きを経て作成されるため、決算貸借対照表（Financial Balance Sheet, Abschlussbilanz）と称される。

損益計算書は経営成績つまり期間業績を表示する。決算貸借対照表は、過去の取得原価（資産）だけでなく将来の返済額（負債）を表示する。そこには時間の流れが含まれるがゆえに動的貸借対照表（dynamische Bilanz）として位置づけられる。その貸借対照表はもはや企業の財産状態ではなく、企業の財政状態を表示するものととらえられる。すなわち、その借方資産が資金の運用形態を、また貸方負債（他人資本）および資本（自己資本）は資金の調達源泉を表示することとなる。

動的会計観に基づく伝統的な企業会計においてその資産および費用の測定にあたっては過去の取得価額が基礎となる（取得原価主義）。その場合に収益は実現主義によって認識され、実現するまでその商品・製品は取得原価に基づいて測定されることが原則である。このような会計は取得原価主義会計ともいわれる。それとともに、収益及び費用は、収入および支出に基づいて測定されることが求められる（収支主義、収支的評価の原則）。

シュマーレンバッハの理論には、一方でこのような取得原価主義会計中心の当時の実務解明的で貨幣指向的な側面と、他方で純粹理論的・理念的で給付関連的な側面とがある。しかも、シュマーレンバッハにあつては収支的側面と給付的（収益・費用的）側面とが密接に結びつけられていた。

これ以後のドイツ動的会計論の主流においては、ワルプ（Walb, E）のように収支系統と給付系統とに二元化する説（Walb1926, S.78-81；訳書66頁、70頁）から、さらにはコジオール（Kosiol, E）の収支的動的会計論のように収支思考を中心に単式簿記・収支会計と複式簿記・損益会計を統合する理論（Kosiol1954, S.2099ff；高田訳著1965、18-22頁）へと精緻化されていった（郡司1992、133-142頁）。これらはどちらかといえば、過去回顧的な貸借対照表の展開としてとらえられる（谷端1968、232頁）。

## 2 アメリカ動的会計観と収益費用アプローチ

アメリカでも同様の動的会計思考が展開された。その代表的な所説としては、サンダース・ハットフィールド・ムーア (H. J. Sanders, H. R. Hatfield and U. Moore; 以下、SHMと略称する。) のいわゆる『SHM会計原則』(SHM1938; 訳書1980; 阪本編著1987) やペイトン＝リトルトン (W. A. Paton & A. C. Littleton) の所説『会社会計基準序説』(Paton = Littleton1940; 訳書1958) が代表的であろう。

SHM会計原則は、一般に認められた会計原則 (GAAP; Generally Accepted Accounting Principles) の体系としてわが国企業会計原則の形成にも大きな影響を与えたとされる。そこでは、一般原則として、なによりも資本と利益の区分があげられる。そのもとで、企業の存続期間を会計期間に分割することによって、期間利益の決定という問題が生じた。期間利益の決定こそ会計の最も重要な任務である。損益計算書の作成はこの任務を目的とする。すべての費用および収益は、それらが発生した会計期間に正しく割り当てなければならない。費用と収益の一部は前期あるいは次期の会計期間に明確に関連づけられている。このような見解は、まさにシュマーレンバッハ動的会計論における一致の原則と未解消項目の (貸借対照表への) 収容と符合する。

さらに、資産は、当該企業が所有し、有償で取得し、企業にとって価値のあるものとしてとらえられる (阪本編著1987、116頁)。有形固定資産は、販売を目的とする財や用役の生産に使用され、生産の過程において様々の速度で費消される。この種の資産は、それが関連する将来の収益に対し繰延賦課される性質を持つ。しかも、設備資産等に関しては減価償却等によって費用化がなされてはじめて、その期間の純利益が正しく算定されうる。有形固定資産の勘定は、有形固定資産への投資額が数期間の損益勘定に (減価償却費として) 計上されるまで繰越す手段となる。それ故、この金額は有形固定資産の取得原価によって示されるべきである。この金額は有形固定資産の時価見積額ではなく取

得原価で繰越すことは、一般的には客観的で検証力ある証拠に準拠しているという利点がある（阪本編著1987、117-118頁）。なお、減価償却費は当該資産の取得原価をその耐用期間にわたって配分した額の累計額で表示しなければならない（阪本編著1987、225頁）。

他方、ペイトン＝リトルトンにあって、会計の主要な課題は費用と収益とを毎期対応せしめ、その検討を通じて費やされた努力から生まれた成果を測定することにある。しかもその努力と成果とは取得および処分（販売）価格で測定される（Paton＝Littleton1940, p.7；訳書、11頁）。資産は、未費消の原価（unexpired cost）にとらえられる。つまり、費用として費消されなかった資産は、未費消の原価として次期に繰り越されると説明される。それとともに、資産は原価の集合としてとらえられる。そして、工場設備等の償却性資産の原価は、減価償却費を通じて各期に配分される（Paton＝Littleton1940, p.65；訳書、112頁）。また、前述のように、費用収益の対応にあたり収益との関連における原価の同質性（homogeneity）が重要視される（Paton＝Littleton1940, p.67；訳書、114頁）。

このようにアメリカの伝統的会計は、いずれにしても期間利益の決定を重視し、それゆえ損益計算書が重要であるとした。そして期間配分思考のもとに、費用収益対応の原則と費用配分の原則が基本的な原則とされ、資産の取得原価と減価償却による費用（原価）配分が指示される。これはまさに、ドイツの動的会計論と軌を一にする。英米型会計におけるこのような動的会計思考は、収益費用アプローチないし収益費用中心観（revenue and expense view）として位置づけられるようになる。

このようなペイトン＝リトルトンの所説における用役潜在性をも重視した思考は、シュマーレンバッハの給付思考と大いに共通する側面も強く見いだされる。

なお、リトルトンは厳密なる会計固有の論理に基づく取得原価主義論者であ

るのに対し、ペイトンは経済学的観点から大企業 (business enterprise) における時価主義会計を展開した (Paton1924, pp.1-2; 原・今福訳1974, 40-62頁)。またリトルトン自身の著書『会計理論の構造』(Structure of Accounting Theory, AAA, 1953.) には、損益計算書重視の主張は強くみられるが、用役潜在性に関してほとんど触れられていない<sup>1)</sup>。

当然のことながら用役潜在性は、むしろ経済学 (効用理論) 的色彩が強いのでペイトンの考えが反映されているように思われる<sup>2)</sup>。

ところで、ここで興味深いのは、リトルトンは、単に貸借複記 (複式記入) をもって複式簿記とは考えていず、損益計算ないし収益・費用勘定の導入をもって複式簿記と考えていることである (Littleton1953, p.27.訳書40頁。この思考は、収益・費用を (収益・費用作用的な - 収益・費用となる -) 資産・負債の反対記帳 (対立記帳; Gegenbuchung) とし、損益計算の導入をもって複式簿記をとらえる。これは、ケーファーやコシオールの考えと通底する<sup>3)</sup>。リトルトンはイリノイ学派の総帥である。ケーファーやコシオールはイリノイ

- 
- 1) リトルトンは用役に関しては「企業用役 (enterprise service) の原則」を提示している。これは会計原則に近接する経営原則ないし企業経済原則の一つとして、企業実体 (enterprise entity)、企業期間 (enterprise periodicity)、企業努力および成果 (enterprise effort and accomplishment) とともにあげられている。しかし、これは用役潜在性のように未来指向的なものではない。Littleton1953, pp.24-26; 訳書35-38頁。ただし、ケーファーの5勘定系統説における用役勘定と近似する面もあり、一概に無関係と決めつけることはできない。Käfer1966, p.71. 訳書、142頁; Käfer1974a, S.67. 訳書、71頁。
  - 2) ペイトンの先の著作 (Paton1924) にはその傾向はみられないが、その後の著書 (Paton1965) には、「建物や機械は、一種のサービスの貯蔵庫であることを意味している」として、用役潜在的な思考がみられる (原・今福訳1974, 25頁)。
  - 3) Käfer1974a, S.67. 訳書、71頁; 1966, p.71. 訳書、142頁。郡司2015b, 9-11頁。前述のように、コシ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事は応用計算として位置づけられる。これにより彼は単式簿記 = 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的体系を展開した。Kosiol1954, S.2099ff; 高田訳著20-22頁参照。興津1984, 105頁参照。郡司2014, 69-100頁。

大学に留学し、ここで英文の書籍も出版している（Käfer1966, Kosiol1978）。そこには何らかの関係ないし相互影響があったことがうかがえる<sup>4)</sup>。

### Ⅲ 情報提供目的と貸借対照表の基礎理論

#### 1 ドイツ語圏の未来指向的会計観の展開

##### (1) シュマーレンバッハの給付思考

シュマーレンバッハは、上記のような取得原価主義を基礎とする貨幣的思考だけでなく純粹理論的・理念的な給付的思考の側面からの考察も行っている。

シュマーレンバッハは、貸借対照表における借方と貸方とは、それぞれ「前給付」と「後給付」とを示すとみる。前給付（資産）は、企業が受け入れた給付（有形・無形の財）であり、企業になおも存在する積極的な力として、将来において用役（便益）をもたらす。後給付（負債・純資産）は、将来において給付ないし支払をしなければならないものを意味する。このように、「未解消のものは、なおも存在する積極的な力と、消極的な義務とを表す」がゆえに、貸借対照表は「企業の力の貯蔵庫」を示すとされる（Schmalenbach1962, S.71-74；土岐訳1959、52-55頁）。

このような「給付」(Leistung) の概念は、用役役務・用役 (service)、便益 (benefit) 等の概念に相当するが、このほかにも、役務給付 (Dienstleistung) あるいは業績 (Performance) の意味に使われることもある。いいかえれば、用役潜在性は将来の経済的便益と同義とみられる (FASB1985, par.28；郡司2006、24頁)。このような未来指向的な給付の考えはまさに発生主義に基礎を

---

4) ケーファーの著書には簿記の歴史を巡って、リトルトンの所説 (Littleton1933; 1953; Littleton and Zimmermann 1962) がかなりよく取り上げられている。Käfer1966, pp.2-5, p7, pp.18-20, pp.26-27, p.30, pp.43-44, pp.47-48, p.50, p.52, pp.54-55, p.59, p.64. 訳書3-9頁、17頁、35-39頁、52-54頁、61頁、81頁、85-88頁、93-95頁、100頁、103頁、108頁、110頁、112頁、119頁、131頁。

おくものということができる。

この前給付・後給付としての資産・負債・純資産はまさに将来の効用であり、より具体的には将来キャッシュ・フローの割引によって測定されるべきものであり、場合によっては代替的測定値としての原価または時価に結び付くものである（Käfer1976, S.25, S.47f; 訳書128頁。武田1999、135-141頁）。

シュマーレンバッハが指摘するように、収益価値計算において将来各期の利益（収益・費用）を現在価値に割り引くことは将来利益を割り引いて当期の利益を算定することになり、利益をもって利益を算定するという同語反復（悪循環・トートロジー）に陥る（Schmalenbach1926, S.53f, S.101; 郡司1992、13-14頁）。しかし、将来利益ではなく将来収支を現在価値に割り引くならば収支の現在価値に基づいて利益を算定することにより、シュマーレンバッハが危惧した悪循環は回避されることとなる。

## (2) ドイツ語圏の未来指向的会計観

シュマーレンバッハの貨幣思想的な動的会計観と未来指向的会計観とは、時間の方向性（過去と未来）が異なる。いわゆるドイツ動的会計論の本流は、その理論的精緻化の過程において、次第に過去回顧的な解釈となっていた（谷端1968、232頁）。

これに対し、1960年代から意思決定論・情報論的観点から企業会計とくに貸借対照表を未来指向的に構築しようとする試みが多くみられるようになった。意思決定は未来を指向するがゆえに、未来指向的な会計情報の研究が積極的になされるようになった。

未来指向的会計観は未来における展開を視野にいれた現在の状態－より具体的には将来キャッシュ・フローの割引現在価値－を重視することとなる。わけでも、資産を将来キャッシュ・フローの割引現在価値によって把握し、さらにはヒックス（J. R. Hicks）流の経済的利益概念（「価値と資本」概念ないし経

済的所得理論および資本理論）に基づいて企業の計算構造を展開しようとする試みは資本理論的会計理論と称されたが、米国や北欧諸国の学者（スカンジナビア学派）さらにはドイツ語圏などで展開された<sup>5)</sup>。

そのような未来指向的会計観の一つの大きな契機・拠り所となった理論としてケーファーの未来指向的貸借対照表観がある。彼は次のような貸借対照のシェーマ（図式）を展開した。

図表3 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. 将来の給付の入りの期待 a) 他の経済単位に対する権利 (貨幣、有価証券、受取債権等) b) 自由に利用できる物的財貨 (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. 将来の給付の出の期待 a) 他の経済単位に対する義務 (支払債務・法的債務) b) 事実上の関係(引当金等) c) 「マイナス要素をもつ財貨」の保有 (資産除去債務) d) 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

(ここでの貸借対照表の項目配列は、流動性配列法に近い配列に変更している。Käfer1976, S.53; 訳書111頁)

ここで、借方は将来の給付（財貨・給付）の入りの期待であり、貸方は将来の給付（財貨・給付）の出の期待としてとらえられる。これに対し、費用は過

5) 経済的利益概念は、とくにヒックスのいう企業家の所得（利益）概念、すなわち、「彼が一週間のうちに消費し得て、しかも週末になおも週初と同じ富裕さ（経済状態）であることを期待しうる、その最大額である」に基礎をおくとされる。Hicks1946, p.172; 訳書1951、260頁。経済的利益概念の展開に関しては、郡司1992、第5章等参照されたい。

去の給付の出（提供）、収益は過去の給付の入（受取）として給付概念によって統一的に解釈される。そして、未来指向的会計観のもう一つ大きな特徴は資産概念にある。ケーファーは、資産に関して次のように要約している（Käfer1976, S.25：訳書、100頁）。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。」

とはいえ、このことがただちに全面的に割引現在価値の導入を強く主張するものではない。むしろ、ケーファーは将来の給付の把握は重要であるが、その具体的な測定にあたっては、取得原価や時価を代替尺度として使用することを主張している（Käfer1976, S.47：訳書、128頁）。

その後の未来指向的会計理論ないし未来指向的貸借対照表の研究の多くは、このようなケーファーの理論を基礎としてむしろ将来キャッシュ・フローの割引現在価値の適用について理論的に追求した<sup>6)</sup>。

## 2 用役潜在性とアメリカ未来指向的会計観

シュマーレンバッハ動的会計論に示唆される未来指向的な給付思考ないし用役潜在性の考え方は、むしろアメリカ会計学において積極的に展開されてきた。用役潜在性思考は、ペイトン＝リトルトンの所説にみられるし、キャンニング（J. B. Canning）からヴァッター（W. J. Vatter）を経て、アメリカ会計学会（AAA）の1957年原則書によって一層精緻化された。

用役潜在性思考は、ペイトン＝リトルトンの所説にもみいだされる。しか

---

6) 郡司1992、第5章。もちろんその背景には、管理会計や経営財務における現在価値法や内部利益率法（内部利子率法）の実践的な導入と普及があることも否定できないであろう。

も、会社会計は信頼しうる適切な情報の提供義務が強調されている（Paton = Littleton1940, p.2；訳書4頁）。会計の基本的な対象は、交換活動に内包されている測定対価（measured consideration）、特に取得された用役に関するもの－原価、経費－と、提供された用役に関するもの－収益、利益－とである。ここでは取得され提供された用役を対価によって測定することが重視される（Paton = Littleton1940, pp.11-12；訳書18-19頁）。そこでは価値の記録ではなく交換の対価または価格総計を重視する点では取引時点（交換時点）での対価であるという意味において過去指向的である。そして、例えば取得した用役の価格総計によって「原価」が発生し、設備に関する取引の価格総計は「資産」と呼び、用役を提供したり、生産物を売ったりした場合の価格総計は「収益」と呼ぶことができる。

会計が貨幣価格を用いるのは、それが各種の対象物や用役を同質的に表現するうえに便利な公分母であり、交換取引の交渉結果を表現する通常の型であるからにすぎない。重要なのは貨幣でも価格でもない。「用役」、すなわち交換された場合にはその企業にさらに他の用役の潜在を提供する、かかる用役の潜在こそが、会計の背後にある重要な要件であるとする（Paton = Littleton1940, p.13；訳書21頁）。

序説の諸所に見られるこのような見解は、動的会計論からさらには未来指向的な給付（用役）思考の展開を示唆するものということができる。

同時期の論者であるキャンニングは、貸借対照表は「企業の財政状態に関する一覧表」である。そして、企業の資産は、「貨幣に転換可能な将来用役」であり、負債は外部者のための将来の給付であり、自己資本は資産と負債とのたんなる差額として定義している（Canning1929, p.9, pp.55-56, p.182）。

ヴァッターは、借方資産を「用役潜在性の総計」としてとらえ、貸方を「資産に対して適用される資金の拘束」として説明した（Vatter1947, p.16, p.19）。

AAAの1957年原則書は、資産を特定の企業体において使用される経済的資

源であり、用役潜在性の集合 (sum of service potentials) としてとらえる。そして、資産の測定に関して、次のように述べている (AAA1957, pp.536-546. 中島訳編1964、英文55頁、訳文133-134頁)。

「資産の価値は、その用役潜在性の貨幣等価物である。概念的には、その資産がもたらしうる用役のすべての流れの将来市場価格を確率と利子係数によって現在価値へ割引いたものの合計である。しかしながら、この価値概念は、数量化のために限られた実際的基準しかもたらさない抽象化の産物である。結果的に、資産の測定は、一般に他のより実行可能な方法によってなされることとなる。」

これより、貨幣性資産はおもに現金収入見積額 (expected cash receipt) に基づいて、また非貨幣性資産は、通常、取得原価を基礎として測定される。かくて、「資産のすべての測定の目的は、利用可能な用役潜在性の額を最も客観的かつ現実的に表示することである」と説かれる。また、負債は、「過去の活動ないし事象から生じた企業体に対する請求権であり、通常の場合、会社資源の支出 (expenditure) を必要とする」と述べられる。株主持分つまり資本は、「会社資産に対する残余請求権を表す」とされる (AAA1957; 中島訳編1964、英文58頁、訳文139頁)。

このように1957年報告書においては、用役潜在性をめぐって、すべての用役の流れの現在価値への割引が提示される。用役の潜在性あるいは潜在用役という時の「潜在」とはまさに未来に関わることを示唆する。しかし、その測定にあたっては、実行可能性と客観性の観点から、結局のところ当時は取得原価あるいは時価が基礎とされた。

### 3 現代貸借対照表の基礎理論

#### (1) 会計領域の拡大

現代会計において貸借対照表の基礎理論は、経済的利益概念さらには用役潜

在性のもとに原価・時価の混合測定を指向するのが一つの大きな方向であろう。この延長上には、用役潜在性概念にかえて将来の経済的便益（future economic benefit）概念を用いるとともに、コスト・ベネフィット（費用対効果）の思考にみられるように認識・測定対象としての経済事象の拡大が図られる。

それとともに資産対象に関して所有から支配への拡大がもたらされた。すなわち、企業の所有する資産対象物から、企業が支配する資産対象物への拡張が見いだされる。これによって例えばリース資産が貸借対照表に計上され、これに伴ってリース負債も認識計上される。ここには資産対象の拡張に伴い、負債対象の拡張もみられる。それはまた、企業の負担する隠れ負債の顕在化でもある。

同様に、ある資産の取得が将来多大な除去債務をもたらす可能性が高い場合、その除去債務に関する支出見積額について負債を計上するとともに資産の除去見積額を残存価額に賦課することによって資産の取得原価に加算する処理（両建処理）がなされる（資産原価＝資産の当初取得原価－マイナス残存価額＝当初原価＋除去債務見積額）。

このような資産除去債務もまた、隠れ負債の顕在化としてとらえられる。しかし、同時に資産対象の金額がその分増加することになる。その資産増加分については、将来の除去コストであるとともに、除去債務を負債計上することによりはじめて当該対象資産の使用が認められるのであるから、その資産増加額（両建処理額）はいわばその対象資産の使用権に相当するとみることもできる（使用権説）。

使用権説はまた、リース会計における有力な見解でもある。リース取引の貸借対照表計上は、リース負債の計上とともにリース対象資産の使用権が計上されるとみる見解とも相応する。その貸借対照表計上額は、保守主義的観点から、将来リース料の割引現在価値額と見積購入費用とのいずれか低い額によ

て算定されることとなる。

さらには、有価証券等の金融資産・金融負債もまたその保有時の価値変動額の認識計上が求められるようになった。ただし、流動資産における売買目的有価証券の評価益は損益計算書に計上されるのに対し、その他有価証券の評価差額は、純資産の部の評価換算差額等（その他の包括利益累計額）に加減される。売却可能有価証券を時価評価することは、グローバルスタンダードと合致するが、長期保有するその他有価証券（投資有価証券）に関しては国内基準では当期の損益には含まれない。

## (2) 認識・測定 of 拡張

叙上のことからうかがえるように、現代の貸借対照表では、何よりも資産に関しては、法的所有権から支配による使用权への対象範囲の拡張とともに取得原価だけでなく時価（・割引現在価値）もまた測定に関して採用される。このような各種の測定基準を選択適用する測定は、混合測定ともいう。いいかえれば事実を忠実に表現するために、取得原価だけでなく時価・割引現在価値が採用されるようになった。しかも、負債に関しても、資産測定基準の拡張に伴って負債の現在の価値の認識測定を巡って「隠れ負債」の表出（認識測定）がなされるようになった。

このような資産・負債の拡大とともに、伝統的会計（伝統的貸借対照表）における資本の部は、純資産の部へと拡張された。それは資産・負債の現在価値評価に伴う評価換算差額等への拡張だけでなく、従前では即時消却されていた自己株式の取得・売却等を含む資本取引の拡張にともない従来の資本の部から株主資本の区分への変更と内容の拡張がみられる。伝統的会計では負債は他人資本ないし債権者持分として、資本は自己資本ないし所有持分（SHM1938、訳書17頁、阪本編1987、20-21頁）として、区分されていたことと比べて、かなりの変化がみられることとなる。

そして純資産は、おもに所有主からの企業資金の調達源泉を示すとともに、所有主の残余請求権としてとらえられる。残余請求権とみるとき資産マイナス負債としての純資産の概念と表層的にはよく適合するように思われる。

しかし、純資産の各項目について具体的にみれば、その中心は「株主資本」（資本金・資本剰余金・利益剰余金・自己株式）であり、これらは資産と負債との差額として算定されるのではなく、基本的には株主資本等の取引の結果として増減するものである<sup>7)</sup>。さらに、これ以外の項目である「評価・換算差額等」や「新株予約権」も、それぞれ各項目の増減結果が表示される。それはいわば経過的に企業体持分の増減変化を伴うのであって、これもまた資産マイナス負債として算定されるわけではない。

このようにみれば、純資産の部は、経過的な企業体持分の増減結果を含む株主への経済的便益の将来の減少（犠牲・分配）としてとらえられる。そして、純資産は最終的には所有主の残余持分ないし残余請求権としてもとらえられる。

このように現代会計では、将来の経済的便益としての資産とその経済的便益の将来の犠牲・減少である負債および純資産（株主資本等）を中心として、さらに収益および費用が定義されることとなる。それとともに、将来の経済的便益（とその増減）の測定をめぐっては、取得原価や時価（市場価格）だけでなく将来キャッシュ・フローの割引現在価値もまた考慮されるようになった<sup>8)</sup>。

7) 純資産を構成する「評価・換算差額」もまた特定の保有資産ないし保有利得・損失の増減変化によるものであり、最終的に資産・負債・利益・損失として実現（具体化）するまで経過的に企業体持分としてここに処理されるものである。さらには「新株予約権」もまた将来の株主資本の可能性を示すものである。「純資産の部」は、国際的には「持分の部」(equities)あるいは「自己資本 (Eigenkapital) の部」(ドイツ)と表示され、かつての資本の部（の拡大）に相應することは注意を要する。Vgl. BayerAG, 2017E, p.205. BayerAG, 2017D, S.205.

8) これに関しては、例えば、郡司2017、第13章参照。

図表4 伝統的会計と現代会計における決算貸借対照表

時代区分	伝統的会計	現代会計
会計目的	損益計算目的	情報提供目的
財務諸表の重点	損益計算書>貸借対照表	貸借対照表 $\geq$ 損益計算書
資産	未費消の原価/用役潜在性 (費用繰越・収益見越)	将来の経済的便益 (用役潜在性・経済資源)
所有・支配	所有(法的所有権)	所有と支配(使用权・占有権)
負債・純資産 (資本)	過去の資金調達額	経済的便益の将来の犠牲・減少
	負債=他人資本/債権者持分 資本=自己資本/所有主持分	負債=債権者への経済的便益将来の犠牲・返済 純資産=所有主への経済的便益の将来の犠牲・分配
測定基礎	取得原価・低価法 取得原価主義会計	取得原価・時価・割引現在価値 混合測定会計
接近法	収益費用アプローチ	資産負債アプローチへの重点移行 (混合会計アプローチ)
会計観	動的会計観(過去回顧的)	動的未来指向的会計観 (情報論的会計観)

### (3) 混合測定と公正価値測定

以上の展開からもうかがえるように、現代会計ではいわば「現在の価値」をめぐる取得原価と時価・割引現在価値との混合測定が採用される。これはまさに「事実写像性」ないし「表現の忠実性」からも支持されるところである。伝統的会計における取得原価のみでは企業の実態開示、事実のあるがままの写像ないし忠実な表現には十分に適合しなくなってきたのである。

取得原価主義ないし取得原価測定から混合測定への転換の根底には、収益費

用アプローチから資産負債アプローチへの重点移行がみられる。

資産負債アプローチないし資産負債中心観では、利益は1期間の企業の純資源の増加の測定値としてとらえられる。それとともに、企業の経済的資源の財務的表現である資産と、これを他の実体に移転する義務の財務的表現である負債とが中核的な概念となる。そして、利益の積極的要素である収益は、1期間における資産の増加または負債の減少としてとらえられる。また利益の消極的要素である費用は、1期間における資産の減少または負債の増加としてとらえられる。もちろん、このアプローチにおいても、利益の測定にあたり、収益と費用の対応によって表現することに反対しない。しかし、それはあくまで資産と負債の適切な定義と測定 of 必然的な結果によるものであるとみる。かくて、資産負債アプローチのもとでは、企業の経済的資源とこれを移転する義務たる、資産と負債の概念が基本的概念として理解される（FASB1976, pars.35-37, pars.208-215）。

このような資産負債アプローチはまた、近年における各種会計基準の改訂・新設を支える基本思考として、重要な役割を果たしてきた。FASBやIASBによって展開される概念フレームワークでは、このような資産負債アプローチのもとに、将来の経済的便益としての資産とその経済的便益の犠牲である負債を基点として、資本（持分）、収益、費用等が定義される（FASB1985, pars.134-152, IASC1989）。

わが国の企業会計基準もまた、このような資産負債アプローチを導入して各種会計基準を設定してきた。しかし、その半面、これらの基準が及ばない箇所に関しては依然として企業会計原則が有効とされる。したがって、資産負債アプローチへの全面的移行ではなく、重点的な移行として理解される。さらに付言すれば、資産負債アプローチの指向するところは全面的公正価値会計にあるとされる。しかし、現在のところ、全面的公正価値会計は実践的に適用されてはいず、近年において公正価値測定が部分的に適用されるようになってきたと

ころである。

## IV 現代貸借対照表の新展開

### 1 公正価値測定基準の展開

現代会計は未来指向的会計観あるいは資産負債アプローチへ完全に移行したわけではない。ある意味において、混合測定ないし混合会計（hybrid accounting）観は、動態的会計観・収益費用アプローチと未来指向的会計観・資産負債アプローチとの混成・混合からなるものとしてとらえられる。

他方、国際会計基準（国際財務報告基準IFRS）では、これまで各種基準において断片的に適用されてきた公正価値測定（fair value measurement）が、米国基準（FASB）との調整の結果、IFRS第13号「公正価値測定」（IASB2012）によって、本格的に適用が求められるようになってきた。このような公正価値測定は、資産負債アプローチと関連づけられるとともに、その根底には公正価値会計観とでも呼ぶべき会計観が伏在するとみられる。

しかし、収益費用アプローチと対比される資産負債アプローチは最初から公正価値会計と必ずしも直結していた訳ではない。また、現行のIFRSの公正価値測定基準は会計領域の全般に全面的に適用されるわけでもない。

混合測定は取得原価を中心にさらに時価・現在価値を導入することから、あくまでも企業体中心の主観（主体）的価値にむしろ基礎をおいているとみられる。これに対し、公正価値はむしろ出口価格としての市場価格を基礎とする売却価値ないし客観（客体）的価値を基礎とする。それはかつての客観価値説ともいべき、財産計算目的ないし静的会計観における売却価値とも相通ずるものがある。

しかし、IFRSの公正価値測定は、すべての会計領域に全面的に適用されるのではなく、部分的に適用されるため、混合的測定から公正価値測定へ全面的

に移行するわけではない。それ故、会計観に関しては混合会計観から公正価値会計観を含むより広義の混合会計観への拡張としてとらえられるであろう。

## 2 IFRS 公正価値測定基準の適用

IFRS公正価値測定基準の基礎概念ないし基本的な定義と特徴についてみれば以下のとおりである。

### (1) 公正価値の定義と測定

IFRS第13号は、公正価値を「測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格または負債を移転するために支払うであろう価格」（すなわち出口価格）とする（IASB2012, par. IN 8）。この公正価値の定義では、公正価値は市場を基礎とした測定であり、企業固有の測定ではないことを強調している。

### (2) 取引

公正価値測定は、当該資産または負債が、現在の市場の状況で測定日に当該資産の売却または当該負債の移転を行う市場参加者間の秩序ある取引において交換されると仮定する。また、資産の売却または負債の移転の取引は、その資産または負債に関する主要な市場あるいはそれが無い場合には最も有利な市場において発生すると仮定する。反証がなければ、企業が通常行っている市場が、主要な市場あるいは最も有利な市場と推定される（IASB2012, pars.15-17）。

### (3) 市場参加者

企業は、市場参加者が当該資産の売却または負債の価格付けを行う際に用いる仮定を用いて、市場参加者が自らの経済的利益が最大になるように行動する

と仮定して、資産または負債の公正価値の測定を行わなければならない (IASB2012, par.22)。

#### (4) 価格

公正価値は、現在の市場の状況の下での測定日における、主要な（または最も有利な）市場での秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格または負債を移転するために支払うであろう価格（すなわち出口価格）である。その価格が直接観察可能であるのか他の評価技法を用いて見積もられるのかは関係がない (IASB2012, par.24)。

#### (5) 基本的特徴

このようにIFRS公正価値測定は、主体ないし視点についてみれば、従来のような企業それ自体の立場でも経営者の立場（視点）でもなく、市場の立場ないし市場参加者の立場（視点）に立って測定される。そこには企業主体ではなく市場主体が採用されているとみることができる。

公正価値では基本的には市場価格を中心とする時価が採用される。しかも、その市場価格も、資産を売却するために受け取るであろう価格または負債を移転するために支払うであろう価格（すなわち出口価格）が重視される。これに対し、伝統的会計における取得原価は、本来、歴史的な購入価格つまり入口価格を基本とする。混合測定における時価も、伝統的には取得原価の延長上において、再調達原価、修正取得原価つまり入口価格を中心としてきた。しかるに、新会計基準の導入にあたり、出口価格が採用されるようになったのは、いわば公正価値測定における影響によるところが大きいとみられる。

このような基本的特徴から、公正価値測定は市場という客体的立場からする客体的（客観的）な価値測定として位置づけられる。それは、これまでの取得原価測定や混合測定が企業体ないし企業固有の立場からするいわゆる主体的

（主観的）価値測定とは対照的であるとみることができる。

### 3 混合会計観と公正価値会計観

IFRS第13号では、この公正価値測定を会計測定の全体に適用するのではなく、金融資産または金融負債さらにはすでに公正価値が織り込まれている基準を中心に制限的（限定的）に適用するものである（IASB2012, par.6）。それとともに、この基準は、減損会計における使用価値や棚卸資産における正味実現可能額のように公正価値測定と異なる測定には適用されないことを明記している。このことは、IFRS公正価値測定基準が企業固有の価値の測定を中心とするものには適用されないことを示唆している。それとともに、IFRSでは企業固有の（企業体関連的な）現在価値等の使用・存続が認められている。リース会計（将来リース料の割引現在価値）も同様（適用外）であろう（IASB2012, par.6）。将来のリース料は当事者間の契約によるいわば企業固有のキャッシュ・フローであり、市場において決定されるものではない。

また、わが国の資産除去債務会計では、公正価値よりもむしろ企業固有の現在価値を採用しているとみられる。このような企業体関連的な（資産除去支出見積額の）現在価値は、IFRSにおける公正価値と乖離することになる（Vgl. FASB2001a：長谷川2015、362-372頁）。

以上の検討から、混合会計と公正価値会計とについて対比すれば次の図表のように示されるであろう（郡司2017、181頁）。

図表5 混合会計観と公正価値会計観

	混合会計観（狭義）	公正価値会計観
立場等	企業固有・経営者の視点、 主体的（主観的）測定評価	市場参加者間の秩序ある取引の視点、 客体的（客観的）測定評価
立場	企業体中心（企業体関連的）	市場中心（市場関連的）
視点	経営者の視点	市場参加者の視点
観点	主観的（主体的）	客観的（客体的）
測定基準	<混合測定（狭義）> ・取得原価・再調達原価・取替原価 （入口価格） ・売却価値（市場価格） ・企業体関連的現在価値	<公正価値測定> 市場価格（出口価格）（レベル1） 観察可能な類似市場価格（レベル2） 市場関連的価値評価技法（レベル3）
原価	取得原価（入口価格・出口価格）	過去の公正価値（出口価格中心）
時価	再調達原価・取替原価 （購入市場価格＝入口価格）	現在再調達原価（他の資産と組合せ 使用）<コスト・アプローチ>
	正味売却価格（売却市場価格＝出口 価格）	秩序的な市場価格（出口価格）< マーケット・アプローチ>
現在 価値	企業固有または経営者の見積；期待 値・最尤値（最頻値）・無リスク利 子率	市場（参加者）の観点からの見積； 期待値・リスク調整利子率・各種評 価モデル（期待現在価値評価モデル を含む）<インカム・アプローチ>
適用 領域	国内会計基準・公正価値非適用領域	金融商品・企業結合・公正価値既適 用領域

ここで、公正価値のヒエラルキーにおいてレベル1は直接市場関連的測定が可能な場合（直接的測定）、レベル2は間接的に測定可能な場合（間接的測定）、レベル3は観察可能でない場合（代替的測定）の評価技法へのインプットのレベルを意味する。また、評価技法に関しては、市場価格を中心とするマーケット・アプローチ、再調達原価を中心とするコスト・アプローチ、将来キャッシュ・フローの割引現在価値等を中心とするインカム・アプローチに区別される（IASB2012, par.67, par.72；郡司2017a、180-181頁）。

このような公正価値測定は現在、IFRS適用企業の段階にとどまっているも

の、早晩わが国の企業会計基準にもコンバージェンスをつうじて部分的に導入されることとなるであろう。それとともに混合測定もまたより公正価値測定を多く含んだ広い意味での内容とならざるを得ないと思われる。しかし、その半面、公正価値測定の全面的な適用までには至らないであろうし、市場参加者の視点の全面的適用には至らないと思われる（郡司2017a、182-184頁）。

## 文 献

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

BayerAG, *Annual Report 2016*, 2017E.

BayerAG, *Geschäftsbericht 2016*, 2017D, BilanzBayer-Konzern (<http://www.geschaeftsbericht2016.bayer.de/konzernabschluss/bilanz-bayer-konzern.html>).

Canning, J.B., *The Economics of Accountancy, A Critical Analysis of Accounting Theory*, New York, 1929.

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, SFAC No.1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprise, 1978. (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.6, Elements of Financial Statements, 1985 (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。)

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 57, Fair Value Measurement, 2006.
- FASB, SFAS No.143, Accounting for Asset Retirement Obligations, 2001a.
- FASB, SFAS No.144, Accounting for the Impairment or Disposal of Long-lived Assets, 2001b.
- FASB, SFAS57, Fair Value Measurement, 2006.
- Gerstner, P., *Bilanzanalyse*, Berlin, 1922.
- Hicks, J. R. Value and Capital – An inquiry into some fundamental principles of economic theory, OxfordUniversity Press, 2nd Ed., 1946. (安井琢磨・熊谷尚夫訳『J. R. ヒックス 価値と資本 I II』岩波現代叢書、1951年。)
- IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2010.
- IASB, IFRS No.13, Fair Value Measurement, IASB, 2012.
- IASB, *International Financial Reporting Standards (IFRSs<sup>TM</sup>) 2014*, (IFRS財団編『2013国際財務報告基準IFRSs PART A』中央経済社、2014年。)
- 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., *Die Grundzüge der Buchhaltungs- und Kontentheorie* Zürich, 1974. (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、1-76頁。)
- 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、77-138頁。)
- 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., *Pagatoric Theory of Financial Income Determination*, Illinois, 1978.

Kosiol, E., *Pagatorische Bilanz, Die Bewegungsbilanz als Grundlage einer integrative verbundenen Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung*, Berlin, 1976.

Littleton, A. C., *Accounting Evolution to 1900*, New York, 1933. (片野一郎訳『リトルトン会計発達史』同文館出版、1946年。)

Littleton, A. C., *Structure of Accounting Theory*, AAA 1953. (大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社、1955年。)

Littleton, A. C., and Zimmermann, V. K., *Accounting Theory: Continuity and Change*, Engelwood Clifs, 1962.

Paton. W. A., and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940. (中島省吾訳『会社会計基準序説（改訳版）』森山書店、1958年。)

Paton, W. A., *Accounting*, The Macmillan Co., 1924.

Sanders, H. J., Hatfield H.R., and U.Moore, *A Statement of Accounting Principles*, Haskins&Sells Foundation, Inc., 1938. 山本繁、勝山進、小関勇共訳『SHM会計原則』同文館、1980年。阪本安一編著『SHM会計原則解説』税務経理協会、1987年。

Seicht, G., *Bilanztheorien*, Würzburg-Wien, 1982. (戸田博之『ドイツ財務会計論の系譜』中央経済社、2004年)

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』（第4版訳）森山書店、1950年)

Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 7. Aufl., Leipzig, 1939.

Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 13. Aufl., Köln und Opladen, 1962.

- Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 8. Aufl., Bremen-Horn/Hamburg/Hannover-Döhren 1947.
- Vatter, W. J., *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, Chicago, 1947.
- 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。)
- 松尾憲橘訳『近代会計学－原理とその問題－』雄松堂書店、1971年。(Hatfield, H. R., *Modern Accounting－Its principles and some of Its Problems*, D. Appleton & Co., 1909.)
- 土岐政蔵訳『十二版・動的貸借対照表論』森山書店、1959年。(Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 12. Aufl., Köln und Opladen, 1953)
- 原亨・今福愛志訳『ペイトン会社利潤論－測定、報告、分配、課税－』千倉書房、1974年。(Paton, W. A., *Corporate Profits－Measurement, Reporting, Distribution, Taxation－*, Richard D.Irwin.Inc., 1965.)
- 藤田晶子訳著・ベルナルド・コラス編著『世界の会計学者－17人の学説入門－』中央経済社、2007年。
- 企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」、2008年。阪本安一『現代会計の基礎理論』中央経済社、1982年。
- 阪本安一『新会計学入門』税務経理協会、1984年。
- 谷端長『動的会計論 (増補版)』森山書店、1968年。
- 武田隆二『会計 (第2版)』税務経理協会、1999年。
- 長谷川茂男『米国財務会計基準の実務 (第六版)』中央経済社、2015年。
- 郡司健『未来指向的会計の理論』中央経済社、1992年。
- 郡司健『現代会計報告の理論』中央経済社、1998年。
- 郡司健『最新財務諸表会計 (第3版)』中央経済社、2001年。

- 郡司健『未来指向的会計の理論』中央経済社、1992年。
- 郡司健『現代会計報告の理論』中央経済社、1998年。
- 郡司健『現代会計構造の基礎』中央経済社、2002年。
- 郡司健「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、2010年。
- 郡司健「ドイツ企業会計の国際化対応とIFRS導入」『国際会計研究学会年報』臨時増刊号（通号28号）、2011年。
- 郡司健「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。
- 郡司健「IFRS導入下のドイツ企業年次報告書の変化」『大阪学院大学商・経営学論集』第40巻第2号、2015a年。
- 郡司健「現代会計構造論の基礎理論」『大阪学院大学商・経営学論集』第41巻第1号、2015b年。
- 郡司健「現代会計観の拡張－混合会計観と公正価値会計観－」『會計』第190巻3号、2016a年。
- 郡司健「会計目的の変遷と現代会計」『大阪学院大学通信』第47巻5号、2016b年。
- 郡司健『現代財務会計のエッセンス』中央経済社、2017a年。
- 郡司健「経営者会計学と現代会計」『産業経理』第77巻1号、2017b年。