



## Osaka Gakuin University Repository

Title	米国会計学とドイツ会計学との相互影響 —リトルトン説とケーファー説・コジオール説とを中心として— Mutual Influences Between American Accounting Theory and German Accounting Theory —Focusing on Littleton's Theory, Käfer's Theory and Kosiol's Theory—
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45巻第1・2号: 61-89
Issue Date	2020.03.31
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

# 米国会計学とドイツ会計学との相互影響 —リトルトン説とケーファー説・コジオール説とを中心として—

郡 司 健

## Mutual Influences Between American Accounting Theory and German Accounting Theory —Focusing on Littleton's Theory, Käfer's Theory and Kosiol's Theory—

Takeshi Gunji

### ABSTRACT

German dynamic accounting and American dynamic accounting have separately very big influences on our country's traditional dynamic accounting. However, E. Kosiol's pagatoric dynamic accounting theory (income determination theory) and K. Käfer's future-oriented dynamic accounting theory in the German area have some points similar to A. C. Littleton's theory of accounting development and accounting structure concerning the view of double-entry bookkeeping and so on at the University of Illinois.

This paper investigates the development of double-entry bookkeeping and the basic views of double-entry bookkeeping in accordance with Y. Ijiri's theory and Littleton's theory in American accounting. It also reviews Käfer's bookkeeping and accounting theory, and Kosiol's pagatoric bookkeeping and accounting theory. Finally, it considers theoretically the reciprocal relationship or mutual influences between the American dynamic accounting theory and the German dynamic accounting theories.

---

(2020.1.31 受付 / 2020.2.18 受理)

## はじめに

ドイツ語圏の動的会計学と英米とくに米国動的会計学とはわが国伝統的会計学（動的会計学）に非常に大きな影響を与えてきた。とくに戦後のわが国の動態論を基礎とする会計学において、両系統の学説は、それぞれ別個の（動的）会計理論として深く研究されてきた。筆者は、最近拙稿「複式簿記管見」において、ドイツ会計学とくにコジオール（E. Kosiol）やケーファー（K. Käfer）の所説には、複式簿記をめぐる米国のリトルトン（A. C. Littleton）の所説と類似する面があることを考察した（郡司2019）。

コジオールは、いうまでもなくシュマーレンバッハ（E. Schmalenbach）からワルプ（E. Walb）さらにコジオールへと続くドイツ動態論ないし動的会計学（dynamische Bilanztheorie；動的貸借対照表論）の本流である。

他方、ケーファーは、スイスのドイツ語圏の会計学者であり、彼は未来指向的会計理論ないし未来指向的貸借対照表論（zukunftsorientierte Bilanztheorie）の提唱者であり、動的会計理論以後の未来指向的・情報論的会計理論展開の先駆け・嚆矢となった。彼の理論は、ドイツ語圏ではあるが、よりグローバルな発想を持ち、簿記理論においてはスイス、ドイツの勘定理論だけでなく、リトルトンらのアメリカ簿記理論についても研究し、その影響も強く受けているとみられる。また、彼の未来指向的貸借対照表論は、ドイツのリュッケ＝ハウツ（Lücke und Hautz）の計画貸借対照表論（Planbilanztheorie）、ウィーン会計学を代表するザイヒト（G. Seicht）の資本理論的会計理論（kapitaltheoretische Bilanztheorie）をはじめ一連の情報会計・未来指向会計理論の展開に大きな影響をあたえた（郡司1992）。

ケーファー自身の理論は、未来指向的な給付動態論ないし資産負債アプローチの動態論としても位置づけられ（安平・郡司2006, 141頁）、その意味では動態論の大きな流れに位置づけられうる、と同時にその後の情報会計理論の嚆矢

としても位置づけられる。

そこで、複式簿記観をめぐる井尻雄士 (Yuji Ijiri) やリトルトンならびにケーファーやコジオールの所説における異同点、特に共通点を中心に米国会計学とドイツ会計学との関係性ないし相互の影響について考察してみたい。ケーファーやコジオールの所説には米国会計学特にイリノイ大学の総帥で当時のアメリカ会計学に大きな足跡を残したりトルトンの簿記・会計学説ならびにカーネギーメロン大学の教授でのちにアメリカ会計学会会長となった井尻雄士博士の所説との共通項が見いだされる。

## I 複式簿記観の展開

### 1 複式簿記観をめぐる所説

複式簿記に関しては、単式簿記との関係において複式記入をもってその特徴・特質とする見解と、単式簿記が財産簿記であるのに対し損益勘定・損益計算を含むことが複式簿記の特徴・特質であるとする見解とが主要なものとみられる<sup>1)</sup>。

東洋人ないし日本人の複式簿記観の一例としては、例えばわが国最初の複式簿記 (翻訳) 書である、大蔵省『銀行簿記精法』(全5冊) を挙げることができよう。

明治6年(1873)12月に刊行された、『銀行簿記精法』の序文(紙幣頭従五位芳川顕正書)では、まず「天下之事會計ヨリ重キハナシ」として、会計の重要性を高唱し、銀行計算における簿記書式(簿冊書式)の草定とその完備をめざすことが述べられている<sup>2)</sup>。

---

1) 会計研究者のこのような単式簿記と複式簿記とをめぐる見解の相違に関する実態調査研究に関しては、例えば、次著等がある。中野編著2007、3-175頁。

2) 先の凡例の次に「謹テ芳川紙幣頭閣下ニ白ス」として、アラン・シャンド(「英人 啊

この序文につづいて「計算係」を中心に「出店掛」「出納掛」「割引取扱所」の取引業務・記帳業務関連図表が示されている。そして「凡例」において、簿記法は勘定に付け込む法という義にしてその方に2種ありとする。一つは単記（シングル、エントリー）といい、一つを複記（ダブル、エントリー）という。

単記とは一重に付け込むというという意にして元帳即ち大帳に於いて各勘定を貸方借方の両桁に二重に付け込むことのないものをいう。複記とは二重に付け込むという義にしてその元帳即ち大帳に於いてすでに甲の部の貸方に記したる金高を、また重ねて乙の部の借方に記し、丙の部の借方に載せたる勘定をまた重ねて丁の部の貸方に記するものをいう。

勘定を貸と借と両方に記するを以て元帳の貸方の総金額は必ず借方の総金額と同額なるべきなり。故に会計を記録する者はその記録計算に誤記なきや否やについて知りたいときは、貸方を合算した借方を合算して両方の総額を突合することによって、その両方の金額が符合しないときは差違があることとなる。差違があれば記録が計算に誤謬があることになる。複記を用いればいかに混雑した勘定であっても貸借両方を突合することによって全体の正誤を判断することができる。単記の方法では貸借交互に正す方法はない。

以上の説明に基づけば、単式簿記はある勘定について単一に記入する（付け込む）単記式簿記であり、複式簿記はその元帳において貸借二重に記入する複記式の簿記という説明がなされている。単式簿記について一重に記入する（付け込む）という理解法（説明法）は、当時の大福帳式記帳に慣れた、日本人（東洋人）にとってはわかりやすく、実践的に容易に理解できたであろうこと

---

爾嚏（ニ度）が「銀行簿記精法卷之一」の序文を書いている。これに続いて、「銀行簿記精法卷之一」が紙幣頭従五位芳川顕正督纂のもとに紙幣頭書記官英人アラン・シャンド（A. Allan Shand）が講述し、紙幣寮九等出仕海老原濟、同梅浦精一等が訳・校正したことが記されている。

は想像に難くない。

ところで、単式簿記と複式簿記とを巡って、これとは趣を異にする解釈（説明）がなされることがある。とくに、西洋では加法性が重視され、その背景にはマイナスを忌避する性向つまり負数忌避（negative avoidance）があることを起点として、単式簿記・複式簿記を一層深く解釈する見解が存在する。

この背景には、西洋ではゼロの発見が遅れ、長い間、負数の忌避のもとに、引き算を回避し、足し算（加法性）を重視してきたことと、あながち無関係ではない。これは、例えば、西洋人はおつり（釣銭）の計算にあたり、引き算（受取金－値段＝釣銭）ではなく足し算で行う（値段＋釣銭＝受取金）性向・傾向があるという、かつて時折耳にした説話にも繋がるであろう。そこには、足し算（加法性）とマイナスを回避しようとする習慣（負数回避）が伏在しているとする見方が存在する。このような加法性と負数忌避が簿記とくに複式簿記の成立に如何に反映され関わったかについては興味深い。加法性と負数忌避に関しては井尻雄士博士の所説にもうかがうことができる。さらに、このような複式簿記に関するより深い解釈については、ドイツ会計学とくにケーファーとコジオールの所説にみることができる。

## 2 加法性と負数忌避—西洋的複式簿記観；井尻説—

単記に関してこれが直截にその都度の加減算つまり算術計算を意図すると解してはならないであろう。単記であっても、元帳において勘定に単一に付け込むととらえれば、それはあくまでも勘定式の計算を措定するものでなければならない。勘定式計算は、例えば増加が借方に記載されるなら、その減少は同じ借方側において直接差し引くのではなく、反対の貸方側に記載する。つまるところ、勘定式計算は、足し算（加算）を基本とする。この基本的な性格を加法性という。いわば、加法性は勘定式計算と表裏の関係にあるといえるであろう。

このような加法性は、測定にあたり貨幣金額を用いることつまり貨幣的測定

によって達成される。共通の統一的単位として貨幣尺度を用いることにより、様々の事物や事象を共通尺度で測定評価し加算・統合できる。

また、加法性と対をなす負数忌避について、井尻博士は以下の3つの理由を挙げられている（井尻1983、14-15頁；Ijiri 1982, pp.5-6）。

- (1) 総計（正と負のそれぞれの総計）の方がコントロールの見地から効果的であるというもの。
- (2) 計算器やコンピューターがなかった昔の人々にとって正負混合した計算はそれぞれ別の計算にくらべてより時間がかかったからというもの。
- (3) 複式簿記が負数を認めなかったころの数学理論のうえにできあがったからだというもの。

そして、第3の理由が他の2つの理由よりももっと重要と思われる、とされる。換言すれば、(1)、(2)の理由は便宜上の理由であるのに対して、(3)の理由はより本源的なものとしてとらえられる。

井尻説に従えば、例えば、カジョリの数学史の本（Cajori 1919）によると最初の負数の概念は1世紀の中国にさかのぼることができるし、628年ころのインドにも見いだされる。しかし、当時債務を記録するのに負数を使っていたが、その後、11世紀末ころ権力者が負数の存在を否定したので、その習慣はなくなってしまった、とされる（井尻1983、15頁；Ijiri 1982, p.6, p.51）。

さらには、次のような説が引用されている。負数の概念は数学よりも会計に先に現れたとみえる。数学者が最初に負数を完全に認めたのは、パチオリの数学書『ズンマ』（Pacioli 1494；例えば片岡2007、第45章参照）からほぼ100年もたってからのことである。パチオリは同時代の他の数学者と同様に、負数はもちろんのこと引き算の記号すらも避けるように最大の努力をした。加算は $\Phi$ 、ファイ；まる）で表され、等式はすべての項が正であるように書かれていた。『ズンマ』にはときどき引き算があらわれるが、パチオリが負数を拒否したことには何の疑いもないのである、とされる（井尻1983、15-16頁；Ijiri 1982, p.6）。

ところで、このような負数を忌避つまりタブーとする、西洋数学における本源的な性向は、複式簿記についてみいだされることが明らかになった。それでは単式簿記はどうか、そこでは負数忌避はあるのか、ないのか、ということが当然問題として生じるであろう。それは、ある意味で（西洋における）「ゼロ」の発見と密接なかわりがあるように思われる。

### 3 ゼロの発見—西洋人の負数忌避と複式簿記の生成；サイフェ説—

サイフェ (C. Seife) の所説にしたがえば、古代西洋ではゼロは扱われず、ゼロを発見したのは東洋においてであった。西洋人は、ギリシャやローマにおいてさえ、「ゼロを嫌悪するあまり、数の表記にゼロを用いるのを拒んだ」。その理由は、ゼロを危険だと考えたからである、とされる (林訳2009、29頁)<sup>3)</sup>。

これに対し、東洋ではとくにインドやアラブ世界でゼロは歓迎されたという。紀元前300年頃バビロニア人は、計算盤を発明し、その計算の中でゼロを発見・使用するようになった (林訳2009、23-24頁)。紀元前4世紀にアレクサンドロス大王がペルシャ軍を率いてバビロニアからインドに進軍した。それとともに、インドの数学者は、バビロニアの数体系について、そしてゼロについて、はじめて知った (林訳2009、89-90頁)。

西洋は、ゼロを拒絶したが、インドには無限や無に対する恐れはなく、これを受け入れた。その根底には、インドの代表的な宗教としてのヒンドゥー教にも無や無限がみいだされる。そして、五世紀頃インドの数学はゼロを忌避するギリシャ方式から、バビロニア式に切り換えて、ゼロを導入した (林訳2009、

---

3) 西洋ではゼロをいかに忌避したかについて、サイフェはいろいろ例を挙げて説明している (林訳2009、30-88頁)。例えばその中には、かの有名な「アキレスは亀に勝てない」という、非現実的なパラドックスの例 (58-61頁) や、紀元前 (BC) 1年や紀元 (AD) 1年はあるが紀元 (前・後) ゼロ年は存在しないことやミレニアム (紀元2000年) 問題なども挙げられている (林訳2009、75-88頁)。



94頁)<sup>4)</sup>。また、イスラムがインドからゼロを採り入れ、アラビア世界にもたちまち広まった(林訳2009、100-101頁)。

これに対し、西洋ではキリスト教会を通じて、ゼロは12世紀半ばまで拒絶されてきた(林訳2009、109頁)。しかし、キリスト教はゼロを斥けてきたが、貿易にはゼロが必要となり、西洋でもゼロを受け入れざるを得なくなる。

その典型として、イタリア貿易商の息子に生まれ、のちに数学者となった、レオナルド・フィボナッチ(Fibonacci; Leonardo da Pisa)があげられる。フィボナッチは、イスラム教徒から数学を学び、ゼロを含むアラビア数字について知っていた。そして、彼は1202年に『算盤の書(リーベル・アバキ; Liber Abaci)』を著し、ゼロを含むアラビア数字を導入し新しい数体系を展開した(林訳2009、112頁、吉田1978、50-51頁)。イタリアの商人や銀行家はすぐにこれに飛びついた。アラビア数字が使われるようになるまえは、算盤あるいは計算盤で間に合わせた<sup>5)</sup>。

当時の銀行業務ではこの計算機(算盤)ばかりでなく、割符(2つに割られた木片)を用いて貸出しを記録した。この割符には側面に金額が書かれ、貸手は、stockと呼ばれた大きい方の断片を手元に置いた。「何しろ、貸手こそ stockholder(株主)なのだ」とした(林訳2009、112頁)。イタリア商人はアラビア数字を好み、禁止されてもこれを使い続け、結果的にヨーロッパ中に広まった(林訳2009、114頁)。そして、ゼロの導入により、ヨーロッパでは無限大の概念に結び付き近代数学の発展につながってくるのであるが、それはここ

- 4) これに関して、多くの学者はすでに6世紀頃インドではゼロが発見され、位取り記数法が行われていたのではないかと推定している(吉田1978、20-21頁)。また、われわれにとってなじみ深い、「空」(や「無」)というようなインドの哲学思想と結びつけることも考えられるが、吉田説は必ずしもこれに賛成していない(吉田1978、24頁)。
- 5) 林訳2009、112頁。アラビア数字の使用により算盤から筆算(=紙の普及)へ移行したことに関しては、吉田1978、6-7頁、59-60頁参照。リトルトンもまた同様の言及をおこなっている。: Littleton 1933, pp.20-21 : 訳書34頁。

での関心事ではない。

さらに、サイフェは、ルカ・パチオリの『ズムマ』はこのようなフィボナッチの所説に多くを負っていると<sup>6)</sup>。しかし、フィボナッチの所説によってゼロが導入されたが、先の井尻博士の所説にみてきたように、複式簿記において負数忌避と加法性への配慮は依然として堅持されていた。かくして、西洋ではゼロの発見が遅れ、加法性重視のもとマイナスを回避（負数忌避）するために、その反対側に記録するようになった（その習慣・慣行が続いた）と解することもできるであろう。

## Ⅱ リトルトン学説にみる簿記・会計観

### 1 リトルトンの複式簿記成立要件

それでは、同じ西洋でもとくにフランコ・ジャーマン系（独仏型）学説よりも一層実用主義的（プラグマチック）な思考に立つとみられるアングロ・サクソン系（英米型）学説はどうかであろうか。より実践的・簡便的に考えれば単記・複記の区別の方が簡明で分かりやすいといえなくもない。閉鎖残高勘定・開始残高勘定によって包括的厳格な処理を行う大陸式決算に対して、期末有高について次期繰越・前期繰越によって引き継ぐ実践的効率的な英米式決算では、実用主義哲学（pragmatism）のもと複式簿記観も東洋式と同様により簡略的であるかが一つの関心事である。

英米の会計学者にして簿記会計史にも最も造詣の深い卓越した学者の一人として、かつまたアメリカ会計学を代表する学者としては、イリノイ大学のリトルトン（A. C. Littleton）があげられるであろう。

リトルトンの名著『会計理論の構造（Structure of Accounting Theory）』

---

6) 同様の指摘は次にもみられる。岸1992、230頁。片岡2007、33-34頁。

において、彼は単に貸借複記（複式記入）をもって複式簿記とは考えず、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た（Littleton 1953、p.27；大塚訳1955、40頁）。この思考は、後にみるように損益計算の導入をもって複式簿記をとらえる、ケーファーやコジオールの考えと通底する。

ところで、リトルトンはその大著『会計発達史（Accounting Evolution to 1900）』において複式簿記の生成と発展について詳しく考察している。そのなかで、複式簿記を生成するうえで不可欠の要素となったものとして、書法、算術、私有財産、貨幣、信用、商業（利潤性商業の発展）、資本を挙げ、詳細に検討している（片野訳1946、22-26頁；Littleton 1933、pp.12-15）。

これらのうち商業（利潤性商業profitable commerce）と資本（生産的な蓄積資本）以外は、それ以前つまり複式簿記成立以前にも存在していた（片野訳1946、31-34頁；Littleton 1933、pp.19-20）。しかるに、「複式簿記の形成を刺戟する商業は利潤性商業でなければならない。なんとすれば、利潤性商業こそ資本蓄積の最良手段であり、これによって資本はふたたび生産的に用いられ、こうして資本が殖えていくからである」とされる（片野訳1946、27頁；Littleton 1933、p.15）。

利潤性商業と資本とは、換言すれば営利事業ないし営利企業活動を意味するものということができるであろう。それとともに営利事業（営利企業）の出現・存在（とその損益計算）によって複式簿記が完成したことを示唆しているといつてよいであろう。

## 2 複式簿記の諸特質

### (1) 記録の二重性（貸借複記）説

さらに、複式簿記の特質について第1の考え方として、複式簿記を「記録の二重性」を意味するものととらえることがあげられる。これは当然その「複式」記入という名称に由来する。しかし、リトルトンは、この見方は皮相的で

あるとする (片野訳1946、38-39頁; Littleton 1933, p.23)。

「二重性」概念には、

- (1) 帳簿の二重性 (元帳と仕訳帳)、
- (2) 勘定形式の二重性 (借方と貸方)、
- (3) 記入 (転記) の二重性

があげられる。

これらをもって完全で体系的な勘定記入の軌範ないし根本規範 (essential criterion) としてこれをとらえるわけにはいかない。ある程度の二重性記録はすでに複式簿記の完成される以前に存在していたことも明らかにされている。このような形式の二重性は簿記の不可欠な要件ではなくて、複式簿記の基調としてはむしろ結果の均衡性 (equilibrium of results) の方が妥当するとリトルトンはとらえる (片野訳1946、42-43頁; Littleton 1933, pp.24-25)<sup>7)</sup>。

リトルトンは、複式簿記完成以前においても記入の左右対立 (opposition of entries: 反対記入)・二重記入 (duplicate entries) という考え方は、現金出納帳を使用した段階ですでにでき上っていたし、これがやがては実際の現金取引 (real cash transaction) と債権債務を表す仮装現金取引 (fictitious cash transaction) との混淆を生じるにいたることも言及している (片野訳1946、52-54頁; Littleton 1933, pp.31-33)。いずれにせよ、リトルトンは単式簿記 (複式簿記以前) の段階で貸借分類・二重性はすでになされていたことを言及しているのである。

## (2) 完全な複式簿記 (損益勘定) 説

リトルトンに従えば、完全な複式簿記が成立するためには均衡性と二重性以外にさらに資本主関係 (proprietorship) という要素が加わらなければならない

---

7) 結果の均衡性は、いわゆる「貸借一致の原理」ないし「貸借平均の原理」に合致するとみられる。

い。これこそが「完全な体系的な簿記の職分」であり、これを複式簿記と呼ぶ。「完全簿記の形式は初期における記録手続きから由来する二重性と均衡性にあるが、その実質は投下資本に生じた損益の資本主的計算（proprietary calculations of the gains (or losses) from venture capital）にあるといわねばならない」とする（片野訳1946、45-46頁；Littleton 1933, p.27.）。

かくして、複式簿記の軌範をなすものは商業的資本主関係（commercial proprietorship）であり、特に「名目勘定」あるいは「経済勘定」と呼ばれる諸要素である。その場合、資本主関係は、財産を所有することとこれを営利的活動に提供することとを意味し、経済勘定はこの財産の所有および提供の成果を計算し説明するために設定される（片野訳1946、46頁；Littleton 1933, p.27.）。

この「投下資本から生じた損益の資本主的計算」は、まさに損益計算に他ならないし、「名目勘定」あるいは「経済勘定」は、損益勘定を意味するものとみられる。

ところで、パチオリの簿記書において名目勘定と資本勘定はきわめて合理的に取り扱われている。すなわち、諸勘定の最後に損益と呼ばれる一勘定がおかれ、他の勘定はすべてこの勘定に集めて整理される。この勘定は最後に締め切って資本金勘定に移記される（片野訳1946、121-122頁；Littleton 1933, p.80.）。

### (3) 「反対配置による減算」と反対記帳

記入の二重性による取引分解において、各組（勘定）はプラス要素およびマイナス要素を受け入れるが、減算は反対に配置される。「反対配置による減算」（“subtraction by opposition”）というこの形式は簿記の濫觴から今日に至るまで常に変わらぬ著しい特色である。この反対配置による減算の形式が簿記の専門的特色であることは、すでに15世紀末にはっきり意識されていた。このことは誤謬訂正に関しても直接差し引くことなく、反対に記入することに関するパチオリの叙述によって例証される。名目勘定の締め切りあるいは新元帳へ

の残高の繰越を論ずる場合にも同じ考え方をしている (片野訳1946、123-124頁; Littleton 1933, pp.80-81)。

このことは、加法性と負数忌避によるマイナス項目を反対側に記帳することと同様の意味を示すものとみることができる。ここにおいて「反対配置による減算」はまさに負数回避 (忌避) と反対記帳を含意するものとみられる。

### 3 パチオリ簿記への言及

また、パチオリの簿記書においても、その簿記作業の順序は今日と同じである。すなわち、

- (1) 開始記入、
- (2) 取引の原始記入、
- (3) 借方貸方要素の分解と記入、
- (4) 転記による分類記録、
- (5) 正否の検証、
- (6) 名目諸勘定について損益勘定を通じて資本勘定に結び付けること (a closing of nominal accounts through profit and loss to capital)

がこれである (片野訳1946、124-125頁; Littleton 1933, pp.81-82)。とくに、順序(6)には複式簿記における名目諸勘定の意義が示されているとあってよいであろう。

### 4 勘定区分における実体・名目区分と基本・応用区分

さらには、実体的 (real)・名目的 (nominal) な勘定分類への言及と、これと第1次的 (primary: 基礎的)・第2次的 (secondary: 副次的、派生的) という区分とは大差ない (前者が後者に勝るとも思えない) という言及もみられる (片野訳1946、269頁; Littleton 1933, p.175)。そこには実体・名目勘定あるいは基本勘定 (基本計算)・応用勘定 (応用計算) という思考への方向性ない

し示唆を見出すことができるように思われる。

すなわち、実体的・名目的な勘定分類は、ケーファーによって精緻化された有勘定・運動勘定とケーファー説に基礎を置く実体・名目勘定学説の展開へとつながるであろう。他方、第1次的と第2次的な勘定分類は、財産勘定ないし単式簿記が基礎計算であり、損益勘定を含む複式簿記が応用計算であるとするコジオール説の思考へつながるといってよいであろう。

### Ⅲ ドイツ会計学説にみる反対記帳と複式簿記観

#### —ケーファー説、コジオール説—

##### 1 現代会計とケーファー説—反対記帳と実体名目勘定学説—

ところで、収益〔費用〕の定義を巡って、収益〔費用〕をある取引の結果もたらされる資産の増加〔減少〕あるいは負債の減少〔増加〕としてとらえるなら、それは借方〔貸方〕に記載すべきということになる。それは、収益〔費用〕を貸方項目〔借方項目〕とすることに反することとなる。これをいかに説明するかは、簿記会計理論の一つの基本的問題である。

これに関しては、収益〔費用〕は資産の増加〔減少〕または負債の減少〔増加〕であるとともに持分（資本）増加（貸方）〔持分減少（借方）〕であるとする、国際会計基準の旧概念フレームワークも一つの解決法であろう（IASC, 1989, par.49, par.70）。

IAS概念フレームワークでは、収益・費用は最終的に持分の増加（貸方）・減少（借方）をもたらしものとしてとらえられる。すなわち、収益は、会計期間中における資産の流入・増加あるいは負債の減少の形での経済的便益の増加であり、それは結果的に持分参加者からの拠出に関連するもの（つまり資本取引）以外の持分の増加（貸方）をもたらしものである。費用は、会計期間中における資産の流出・減少あるいは負債の増加の形での経済的便益の減少であ

り、それは結果的に持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少（借方）をもたらすものである。

さらにもう一つの解決案としては、収益〔費用〕は、これに関連する資産の増加〔減少〕あるいは負債の減少〔増加〕に対する反対記帳ないし対立記帳項目つまり貸方項目〔借方項目〕と考えることである。これについては、ケーファーの提示する“Gegenbuchung”つまり「反対記帳」ないし「対立記帳」の説明も一つの解答と考えられる。

### (1) 給付勘定の導入と5勘定系説

今日、最も一般的に流布している実践的な勘定理論は、いわゆる資産、総資本（負債・純資産）、収益、費用を中心とする4勘定系統説である。ケーファーはこの4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、4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）と収益が貸方側であるのか、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）を意味し、それこそが4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4勘定系統に対して新たに給付勘定系統を導入し5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5勘定系統がこれである。そしてこの5勘定系統は次の2つに大きく区分される（Vgl. Käfer 1974, S.67. 訳書、71頁；1966, p.71. 訳書、142頁）。

- (A) 簿記対象についての勘定—①資産、②総資本（負債・純資産）、③給付、



(B) (損益作用的) 運動についての対照勘定－④費用、⑤収益

ケーファーはこの5勘定系統説によって4勘定系統説における2つの限界が克服されると考えた。すなわち、給付勘定の導入によって(B)の不完全な事実写像性が解消される。そして、簿記対象勘定系列と運動対照勘定系列とに区分することによって、(A)の静的 (B/S) 要素と動的 (P/L) 要素とを区画する論理の欠如が解消される。

図表 ケーファー5勘定系統説

簿記対象に関する勘定						⇒ 反対 記帳	(損益作用的な)運動対照勘定			
資本(積極)		総資本(消極)		給付			費用		収益	
+	-	-	+	⇒	⇒		+	-	-	+

(Käfer 1974, S.67: 訳書、71頁)

(2) 現代会計における5勘定系統説から2勘定系統説への展開

5勘定系統説では、簿記対象についての勘定系統において給付勘定系統が導入されるのが大きな特徴である。それは当時の取得原価主義会計のもとでは容易に把握されない対象であった。取得原価主義会計(取得原価・実現主義会計)のもとでは取得(購入)された対象について取得原価ないし取得価額で記帳されるのみであった。その後、時価会計の導入あるいは混合会計への移行にともない広汎に各種給付が包含されるようになり、取得(所有)だけでなく支配する資産・負債とその増減によって重要な給付も表現されるようになった。したがって、5勘定系統説をあえて固執する必要はなくなり、むしろ簿記対象勘定系統と運動対照勘定系統との2系列が重要視されるようになる。ここで簿記対象勘定は資産・総資本(負債・純資産)といった有高勘定であり実体勘定を意味し、運動対照勘定(対立勘定)はそのような有高における損益作用的な運動について費用・収益として指示する名目勘定としてとらえられる。した

がって、反対記帳とこれによる簿記対象勘定と運動対照勘定との2系列の画定を通じて静的 (B/S) 要素と動的 (P/L) 要素とを区画する論理が具体的に示されることとなる。

### (3) 反対記帳説 (対照勘定説・相手勘定説)

ケーファーにあって、複式記帳は一方の側で簿記 (記帳) 対象に関する有高・給付 (用役) 勘定 (5 勘定系統説の場合) と、他方の側で損益作用的な運動対照勘定 (費用・収益勘定) とになされるが、運動対照勘定にあらわれるのは損益作用的とみられる取引 (記帳事実) に対する反対記帳のみである。

すなわち、この種の (損益作用的な) 有高の出 (貸方) の反対記帳は費用勘定の借方に、この種の入り (借方) の反対記帳は収益勘定の貸方にあらわれる。そこでは、収益 [費用] は、資産の増加 [減少]・負債の減少 [増加] に対する反対記帳であり、名目的な指示勘定としてとらえられる。これにより、収益は貸方項目、費用は借方項目として説明されることとなる<sup>8)</sup>。

簿記技術的に必然的に二面的に表示される損益は、確かに、運動測定による算定 (損益計算) と有高比較による算定 (有高計算) という、理論的に完全に独立した二つの決定と計算の調和すべき結果である (Käfer 1974, S.67. 訳書、70、71頁)。すなわち、元来、資産・負債の増減変化だけでも損益の計算が可能であるが、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区別 (追加記録) を行うことはとくに必要ではなくなる。

ここからはまた、資産・負債・純資産にかかわる簿記対象についての勘定は

---

8) Käfer 1974, S.67. 訳書、70-71頁；1966, p.71. 訳書、142頁。郡司2015、9-11頁。これを推し進めていけば、実体・名目勘定学説が展開される。安平1994、30-33頁。安平2005、317-318頁。

いわば実体勘定を意味するのに対し、(損益作用的な)資産負債の増減運動の反対記帳に関する運動対照勘定は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。

## 2 コジオール説—反対記帳と基本簿記・応用簿記—

### (1) コジオールの複式簿記観

ところで、反対記帳という考え方は、ひとりケーファーのみではなく、コジオールにもみられる。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(=官庁簿記・公会計)と複式簿記(=企業簿記・企業会計)とを包摂するより広汎な一般理論体系を展開した(Kosiol 1954, S.2099ff; 高田訳著20-22頁参照。興津1984、105頁参照。郡司1992、137-140頁。郡司2014、69-100頁)。

そこでは、単式簿記はいわば(現金を含む)財産増減簿記であり、そこにおいても財産増減により損益の算定も可能である。それは、収益作用的な財産増加高(資産増加・負債減少)と費用作用的な財産減少高(資産減少・負債増加)との差として算定することができる。その場合に、このような単式簿記においても、財産の増加を左側(借方)に記載するなら、その減少は反対側つまり右側(貸方)に記載することになる。これも複記といえはいえなくもないが、その左・右への記載はあくまでも単一の勘定(広い意味での財産勘定)において増加・減少を反対側に記載するものととらえられる。それは、ある勘定の借方と他の勘定の貸方とに記載する意味での複記ではない。

これに対して、複式簿記では収益に関する財産(収益作用的財産)の増加(借方)に関してはこれを収益として反対側つまり貸方に記帳する。他方で、

費用に関する財産の減少（貸方）はこれを費用として借方に反対記帳する。これにより、財産の増減に対する損益の勘定が設けられる。ここにはじめて財産に関する勘定と収益・費用に関する勘定との複記ないし複式簿記がもたらされる。財産の増減によって損益計算もできるというのは両者に共通する理解である。これより、複式簿記は単なる貸借複記だけではなく、収益・費用への反対記帳を通じて、損益勘定の包含とこれへの記録が重要な要因となる。コジオールは（組織的）単式簿記を基本計算と考え、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。このようにコジオールにあっては組織的単式簿記こそが基本計算であり、複式簿記（収益・費用）は応用的な計算ないし応用的な簿記としてとらえられる。

いずれにせよ、ケーファーやコジオールにとって単式簿記と複式簿記との違いは、単記か複記かではなく、反対記帳によって損益計算（損益勘定）を包含するか否かに求められる。その背後には、西洋人に特有の加法性と負数忌避の思考・慣習が存するものと考えられる。

ケーファーとコジオールとはともにドイツ語圏の会計学者であるが、前者は未来指向的な給付思考に基礎を置き、後者はむしろ過去回顧的な貨幣（収支）思考に基礎を置く点において、その学説内容は大いに異質である。しかし、両者には、反対記帳を通じて損益計算を複式簿記の重要な要因としている点について共通している。しかも、そこにはリトルトンと共通する複式簿記観を見出すことができるのである。

## (2) コジオール収支的損益会計（動的的会計）論 —英文書「収支的利益算定理論」—

### ①コジオール学説の特徴

イリノイ大学から刊行されたコジオールの英文書（「財務的利益算定の収支的理論」）は収支的勘定学説・収支的損益会計（動的会計）学説に関する基礎理論を英文によって要約紹介し、当時方法論的に流行していた公理的な整理（公理による数理的な整理）と行列表現等を導入して新たな展開を試みたものといえることができる<sup>9)</sup>。

その冒頭におけるジンマーマン（V. K. Zimmermn）の編集者挨拶にもうかがえるように、コジオールの収支的な理論は、指導的な学界人（アカデミー会員）によって、独創的で論理的で統合的な理論体系として、また完全な理論構造として最もよく知られている。それはとくに、勘定分類だけでなく利益算定、財務諸表および資産評価理論といった主要テーマを含んでいる（Koiol 1978, p.v）。

コジオールは、その序文において自説を以下のように紹介している。すなわち、本書は、多年持続してきた研究の成果である。それはたんにこれまでのドイツ語文献の英語への翻訳ではなく、これまでの研究の有意義な拡張と修正を含んでいる。

自己（コジオール）のアイデアはシュマーレンバッハとワルプの先駆的な研究に基礎をおいて。そして彼等の広汎なアイデアを統合し、完全でより自己完結的な財務的な利益算定の理論へとより十分な展開を行うことを意図している。その理論は、簿記と勘定の適切なシステム、それに対応した会計システムの締切としての各種財務報告書の組、ならびにすべての転記と項目（posting and items）の記録のための首尾一貫した評価規則を含む。その理論は、実現

9) この背景にはマテシッチ（Mattesich）らの当時会計学界で当時流行した公理的方法への配慮がみられる（Mattesich 1964）。

および取得価値の原則に綿密に基礎をおいている。それは「収支的な (pagatoric)」理論と呼ばれる。というのはすべての記入と数字は収支に帰着されるし、収支によって記載されるからである。拡張された意味において各種種類の収入および支出の論理的な体系として形成される収支の概念はその理論の中核的な用語にして理論的根拠をもつものである。

収支的な利益算定の理論は、用語の精密な定義と会計規則の助けによって形式的に形成された記述モデル (verbal model) として提示される。それから、この記述モデルはベクトルとマトリクスによって数的に記号化される。その抽象的な論証は一つのパラダイムとして数値例によって示される。すべての形式の資金フローおよび財務フロー計算書が運動と変動の計算書として収支システムに含まれることが特に証明される (Kosiol 1978, pp.vii-viii)。

概して、次の決算書 (closing statement) が展開される。

- (1) フロー計算書
  - (a) 総フロー運動計算書 (収入および支出)
  - (b) 純フロー変動計算書 (資産および総資本と同様に収入支出差額)
- (2) 資産・総資本の有高計算書 (勘定残高)
- (3) 費用収益の損益計算書 (収支の対応する運動および変動の反対記帳)

最後に、このシステムのモデルおよび理論特性がより詳細に表示され、その収支的理論を公理化する試みがなされる。なお、コジオールは、すでに (8年前に) 自説の公理的方法による展開を行っている (Kosiol 1970, S.135-162)。この英文書はその精緻化を図ったものとみることもできよう。

## ②コジオール収支的動的会計システム

そのなかで収支的な損益算定 (収支的損益会計ないし収支的動的会計) の公理的構造の展開は、いくつかの段階にわかれて行われる。それぞれの段階は互いに性格が異なり、その中では一貫性をもつ連続する部分的な体系を示してい

る (Koiol 1978, p.185)。すなわち、その第1段階は単式簿記の下位システムにおける運動会計 (movement accounting) である。その次の段階は関連する (適切な) 残高すなわち有高会計 (store accounting) である。第3段階では変動会計 (change accounting) が加わる。これら3つの段階はすべてそれぞれある特定の財務計算書 (a specific financial statement) に対応しており、単式簿記の完全な下位システムを示す。第4段階では損益会計 (費用収益会計) という補完的な下位システム (supplementing subsystem) を扱う。

4つの段階のすべてを集合すれば完全な複式簿記システムとなる。それは公的な収支システム (a formal system of payment) として形成され、期間利益の決定を反映する。全体利益会計 (total income accounting) は運動会計において検討される。第5の最終段階は、すべての計算書の重要な有効性を指向した解釈 (the material, goods-oriented interpretation) に役立つ。

収支システムの主要な目標 (dominant goal) は、利益算定である。したがって、そのシステムの基礎は運動会計である。損益会計は運動会計の反対 (対照) - システム (contra-system: 反対記帳システム) であり、同じ目標を持つ。有高 (stores)、資産および持分の算定と、財貨の観点からの公的なシステムの物質的な解釈は基礎にある数値と結びつく両立的な第2次目標である。他の2次的な目標である、原因・流動性分析を伴う資金フロー及び金融 (財務) フロー会計は運動会計に含まれるし、それはたんに根源的な収支数値の一層の分類、分解、集計、比較、分離 (抽出segregation) の問題である。変動会計は有高会計と同様に運動会計に属する。

収支的損益算定の公理的構造			
第1段階：運動会計	⇒	第4段階：損益会計	第5段階：有効解釈(会計)
第2段階：有高会計	反対 記帳		
第3段階：変動会計			
単式簿記システム	完全な複式簿記システム		(財務報告)



このようにコジオールにあって、運動会計・有高会計・変動会計からはそれぞれ運動貸借対照表・有高貸借対照表・変動貸借対照表などという各財務計算書が作成される<sup>10)</sup>。それらはまた、単式簿記を通じて産出される下位システムとして説明される。そして、損益会計からは損益計算書が作成されることとなるが、それは運動会計の対照（反対）システムつまり反対記帳を通じて記録されるシステムとしてとらえられる。これらのすべてを集合すれば完全な複式簿記システムとなる。しかも、第5段階の応用的なシステムを含めてこれらすべてにかかわりをもつのが運動会計システムであり、財務諸表論（貸借対照表論）的にみれば運動貸借対照表が重要視されていることがわかる。運動貸借対照表はいうまでもなくワルプの学説の中核（金融経済的貸借対照表論）であり（Walb 1947）、コジオール自身述べるようにその影響も見いだされる。他方で、これを簿記システムに遡って体系化することにより単式簿記に関わる収支的理論と複式簿記に関わる収支的損益理論とが包括的体系的に展開されているとあってよいであろう。

また、損益会計が運動会計の反対記帳システムという考えは、簿記対象に関する勘定と損益作用的運動に対する対照勘定とが反対記帳通じて展開されるというケーファーの所説と通底するものでもある。

---

10) コジオールの1970年の公理的研究では、この3つの貸借対照表と損益計算書が中心となるが（Kosiol 1970, S.148-157）、英文書の方はより多くの計算書が提示されている。すなわち、収支的（貨幣）運動計算書、収支的運動計算書（詳細版）収支的有高計算書、収支的運動差額計算書、収支的有高差額計算書、総損益計算書、純損益計算書、利益作用的収支計算書等（Kosiol 1978, p.53-103）、や各種資金計算書など（pp.145ff）がこれである。コジオールの収支的運動貸借対照表、収支的有高貸借対照表、財産資本貸借対照表等に関しては、興津1978、79-91頁。興津1984、100-107頁、郡司1992、137-142頁；郡司1997、28-31頁参照。上野2018、99-123頁、299-302頁等参照。



## おわりに

ケーファーやコジオールの所説とリトルトン（イリノイ学派）の所説との間には、複式簿記を巡って損益計算（利潤計算）を含むという点で共通性が見いだされる。リトルトンは二重性と均衡性という形式的要素に対し、実質的要素として経済活動における利潤計算を挙げる。これは、背景にある歴史的・経済的發展段階に従って複式簿記の生成を実質的外在的に説明するものである。これはいわば下部構造である経済関係から、上部構造である簿記会計をとらえるものであり、伝統的にはおおいに説得性があったとみられる。これに対し、ケーファーやコジオールはさらに複式簿記に関して反対記帳（対立記帳）を通じて内在的に損益計算（名目勘定）へ到達するものといえよう。しかも彼らにあって、複式簿記と単式簿記とは対立するものではなく、単式簿記との関連のもとに、その延長上に複式簿記を位置づけるものとみることができよう。

しかも、コジオールは、反対記帳を通じて、単式簿記を基礎計算、複式簿記を応用計算と位置づけることによって、公的簿記・公会計（収支計算）と企業簿記・企業会計（収支的損益計算）を包含する壮大な収支的動的会計システムの構築（構想）を意図したとみられるように思われる。しかし、その内容は、ある意味において過去回顧的である。事後会計（post-Accounting；Zukunftsrechnung）も内包しているが（Kosiol 1978, pp.39-43；Kosiol 1970, S.161f）、ケーファーの未来指向的会計理論ほどには（全体系的には）未来指向的ではないとみられる（谷端1968、232頁。郡司2018、7頁）。

これに対し、ケーファーにあっては、反対記帳をつうじて複式簿記における損益計算を維持しつつも用役（給付）勘定を含む5勘定系統説を展開し、未来指向的な企業会計システムの展開を企図したとみられることのできるであろう。

また、リトルトン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）、

企業努力と成果 (enterprise effort and accomplishment) の原則とともに、用役に関して「企業用役 (enterprise service) の原則」を提示している (Littleton 1953, pp.24-26 : 訳書35-38頁)。これは用役潜在性のように未来指向的なものではないが、ケーファーの5勘定系統説における用役 (給付) 勘定と近似する面もある<sup>11)</sup>。

リトルトンは当時アメリカ会計学において重要な位置を占めたイリノイ学派の総帥である。ケーファーとコジオールは、かつてイリノイ大学から英文の書籍も出版した (Käfer 1966, Kosiol 1978)。両者の出版には12年の隔たりがある。

なお、ケーファーの英文書は簿記原理 (簿記会計史および5勘定系統説) の研究書であり、簿記の歴史を巡って、リトルトンなどの所説 (Littleton 1933 : 1953 : Littleton and Zimmermann 1962) を取り上げかなり詳しく論究している<sup>12)</sup>。彼は、この英文簿記書を基礎にその後の独文簿記書を展開した。

これに対し、コジオールの英文書は、上にみえてきたように、収支的勘定学説・収支的損益会計 (動的会計) 学説に関する基礎理論を英文によって要約紹介しつつ、公理的な整理 (公理による数理的な整理) と行列表現等を導入して新たな展開を試みたものといえる<sup>13)</sup>。それはまた、彼自身が述べているように実現主義と取得原価主義とを基礎として、組織的な単式簿記 (運動会計・有高会計・変動会計) と複式簿記 (損益会計) の包括的な会計システムを構築するものである。そこにこそ取得原価主義会計に基礎を置くりトルトンならびにイリノイ学派が注目し評価する業績とみることができよう。他方、簿

11) Käfer 1966, p.71. 訳書、142頁 : Käfer 1974a, S.67. 訳書、71頁。

12) Käfer 1966, p.2-5, p.7, 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。

13) この背景にはマテシッチ (Mattesich) らの当時会計学界で当時流行した公理的方法への配慮がみられる (Mattesich 1964)。

記理論研究に関してリトルトン等の学説に大きな影響を受けたケーファーではあるが、そこからさらに取得原価だけでなく時価や割引現在価値を含む混合測定を基礎とする未来指向的な会計システムを展開した。

このようにコジオールとケーファーとはその展開方向を異にしながらも、ここにはリトルトン等の学説との間に有意義な相互関係ないし相互影響があったことがうかがえる。

### 【文 献】

- Cajori, F., *A History of Mathematics*, MacMillan, 1919 (Ijiri 1982, p.51).  
Fibonacci : Leonardo da Pisa, *Liber Abaci*, 1202.  
IASC, IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, 1997 (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).  
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 Unternehmensbilanz*, 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., *Pagatoric Theory of Financial Income Determination*, Illinois, 1978.  
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., Zur Axiomatik der Theorie der pagatorischen Erfolgsrechnung,

*Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, J.40 .Nr.3, 1970.

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

Kosiol, E., *Pagatoric Theory of Financial Income Determination*, Illinois, 1978.

Littleton, A. C., *Accounting Evolution to 1900*, New York, 2. Ed., 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 Cliffs, 1962.

Luca Pacioli, *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita*, 1494.

Lücke, W. und U. Hautz, *Bilanzen aus Zukunftswerten, Ein theoretischer Beitrag zum Inhalt und Aufbau von Planbilanzen*, Wiesbaden, 1973.

Mattesich, R., *Accounting and Analytical Methods —Measurement and Projection of Income and Weslth in the Micro- and Macro-Economy—*, Scholars Book Co., 1964 (越村信三郎監訳、遠藤久夫・廿日出芳郎・佐藤尚志訳『会計と分析的方法 (上巻) (下巻)』同文館出版、(上) 1972年・(下) 1974年

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 (改訂版)』森山書店、1958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。

Walb E., *Finanzwirtschaftliche Bilanz*, Duisburg, 2 Aufl., 1947 (1 Aufl., 1943).

吉田 寛・宮本匡章訳『ワルブ資金会計論』中央経済社、1962年

井尻雄士『三式簿記の研究—複式簿記の論理的拡張をめざして—』中央経済社、1983年 (Y. Ijiri, *Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum*, AAA, 1982.)

林 大訳『チャールズ・サイフェ 異端の数ゼロ—数学・物理学が恐れるもっとも危険な概念』ハヤカワ文庫NF、2009年 (Charles Seife, *ZERO: The Biography of a Dangerous Idea*, Viking Penguin, 2000)。

上野清貴『収入支出観の会計思考と論理』同文館出版、2018年。

大蔵省『銀行簿記精法』(全5冊)、1873年 (紙幣頭従五位芳川顕正督纂・紙幣頭書記官英人アラン・シャンド講述、紙幣寮九等出仕海老原濟、同梅浦精一等訳・校正)。

興津裕康『貸借対照表論の展開—ドイツにおける貸借対照表論の系譜—』森山書店、1984年。

興津裕康『貸借対照表論の研究』森山書店、1984年。

片岡泰彦『複式簿記発達史論』大東文化大学経営研究所、2007年。

岸 悦三「複式簿記進展におけるアラブ世界の干与をめぐる」安平昭二編著『簿記・会計の理論・歴史・教育』東京経済情報出版、1992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、1997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「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、2015年。

郡司 健「貸借対照表観の理論的変遷」『大阪学院大学商・経営学論集』第43巻第2号、2018年。

郡司 健「複式簿記管見—井尻説・コジオール説・ケーファー説とリトルトン説」『産業経理』第79巻2号、2019年、4-12頁。

谷端 長『動的会計論 (増補版)』森山書店、1968年。

中野常男編著『複式簿記の構造と機能—過去・現在・未来—』同文館出版、2007年。

安平昭二『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。

安平昭二「ケーファーの勘定理論」戸田博之・安平昭二『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。

吉田洋一『零の発見—数学の生い立ち—』岩波新書、(再改版)1978年。