



Osaka Gakuin University Repository

Title	現代会計とケーファー会計構造学説 Contemporary Accounting and Käfer's Theory of Accounting Structure
Author(s)	郡司 健 (Takeshi Gunji)
Citation	大阪学院大学 企業情報学研究 (OSAKA GAKUIN CORPORATE INTELLIGENCE REVIEW), 第 12 巻第 1 号 : 1-38
Issue Date	2012.07.31
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

現代会計とケーファー会計構造学説

郡 司 健

Contemporary Accounting and Käfer's Theory of Accounting Structure

Takeshi Gunji

ABSTRACT

The international accounting standards board (IASB) revised the conceptual framework, often called IFRS conceptual framework, in 2010. It indicates new framework of general purpose financial reporting and qualitative characteristics of information. It seems to reflect the contemporary accounting structure developed by IASB (IAS No.1, revised 2007) and to aim to introduce the fair value into the contemporary accounting more actively.

On the other hands, K. Käfer developed a comprehensive accounting theory including the future-oriented balance sheet, the five series-of-accounts theory and the funds statement, which are closely related. This future-oriented balance sheet is based on the thinking of service potentials or future economic benefits and implies the present value of future services or benefits.

The possibility to solve the following problems of contemporary accounting structure is seemed to be indicated in his theory; how should the present value or the fair value be introduced into contemporary accounting structure, and how should the funds statement, especially cash flow statement, be attached importance equal to the balance sheet and the income statement or the statement of comprehensive income.

I 現代会計構造の基本問題

現代会計の基本的問題としては、一方において将来の経済的便益概念を基礎とする時価（公正価値）会計の導入による原価・時価の混合（ハイブリッド）会計の展開とその財務的表現としての包括利益計算書（財務業績計算書）の問題が挙げられる。また、他方において、キャッシュ・フロー計算書を貸借対照表および損益計算書と対等に位置づけうる計算構造および概念構造（概念フレームワーク）の構築の問題が挙げられる。さらにはこれらの基底的問題を包括的に統合しうる新たな会計構造ないし会計システムの形成が求められる。

国際会計基準審議会（IASB）は、最近における財務報告（財務諸表）の新たな展開を踏まえて、米国の財務会計基準審議会（FASB）との調整（共同プロジェクト）のもとに、IFRS 概念フレームワークとでも称されるべき新たな概念フレームワークの基本的な部分を提示した。

新概念フレームワークでは、一般目的財務報告の目的においてキャッシュ・フロー計算書が「提供すべき情報」として一層明確に位置づけられた。また、財務情報の質的特性に関して、目的適合性とともにも有用性を支える基本的特性として位置づけられてきた「信頼性」が「忠実な表現」に取って代わられた。その結果、目的適合性と忠実な表現に適合する会計情報として公正価値会計への指向が一層高まったとみられている（郡司2012）。

ドイツ語圏の会計学説とくに動的会計学説の多くは、収支計算さらには資金計算書への強い配慮を含むとともに、取得原価主義との密接な関連のもとにその計算構造を展開しているといっても過言ではないであろう。他方で、会計的認識ないし貸借対照表能力の拡張をめぐり、アングロサクソン流の用役学説（経済的便益学説）に相応する研究として、ケーファー（Käfer, K.）の未来指向的貸借対照表論を嚆矢とする未来指向的会計理論の一連の展開が見いだされる。ケーファーにはさらに伝統的な勘定理論の欠点の克服を可能とする簿記理

論（5 勘定系統説）や、簿記機構と密接に結びつけた資金計算書論を展開している。

IASB や FASB のステートメント等にみられる現代会計構造の進展に対して、その意味を論理的に解明しうる、包括的な会計構造の理論を構築することは重要な課題であろう。現代会計の展開に重要な役割を果たした会計構造学説について、現代会計の観点からあらためてその内容を吟味し、その適用可能性ないし展開可能性を考察することは一つの手がかりになると思われる。そこで、ここではとくに未来指向的な会計理論の嚆矢となり、簿記・勘定理論および資金計算書論においてもこれまで大きな影響を与えてきたケーファーの会計構造に関する理論を中心にその現代会計構造的意義ないし可能性を考察してみたい。

II 現代会計構造の進展

1 現代会計構造と IASB 概念フレームワーク

現代会計構造は、国際会計基準（IAS・IFRS）とのコンバージェンス（収斂・国際的統一化）あるいはアドプション（全面採用）のもとに、IASB の概念フレームワークおよび IAS 1 号「財務諸表の表示」に提示される財務諸表の体系が密接にかかわっている。IASB の新概念フレームワーク（IFRS 概念フレームワーク）は、おおむね次のような内容からなる。

- (1) 一般目的財務報告の目的
- (2) 会計（財務）情報の質的特性
- (3) 財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク

ただし、(3) の財務諸表の作成および表示に関するフレームワークは、現在のところ、旧概念フレームワークをほとんど引き継いでおり、今後改訂される予定である。

とくに現代会計の形式的構造にかかわるのは、(1) の一般目的財務報告の目

的（および提供すべき情報内容）と、財務諸表の体系に関するIAS改訂1号「財務諸表の表示」とであろう。

また、新概念フレームワークにおける（2）情報の質的特性の変化—とくに信頼性と忠実な表現との差し替え—は、取得原価主義会計から公正価値会計への移行を促すものと解されている（郡司2012参照）。それはいわば、現代会計の実質構造にかかわる内容を含んでいるとみられる。そこで、IFRS概念フレームワークにおける現代会計構造の特徴と意味（意義）を浮き彫りにするために、これらの内容について概観しておこう。

2 一般目的財務報告の目的・情報内容

(1) 旧概念フレームワークにおける財務諸表の目的・情報内容

IASB旧概念フレームワークでは、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とされた（IASC 1989, par.12）。その場合に、財務諸表の利用者として、現在および将来の投資家、従業員、貸付者、仕入先その他取引業者、顧客、政府・監督官庁、公衆が列挙されている（IASC1989, par.9）。ここに投資家が第1順位にあげられていることから、投資家をもっとも重視されているとみられた。

そして、このような財務諸表が提供すべき情報に関しては「企業の財政状態・業績および財政状態の変動」があげられた。その場合に、この情報は次のような財務諸表によって提供される。

- 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

ここで財政状態変動表は、当初は、国により企業によりさまざまな資金計算書あるいは資金運用表が作成公表されていたが、これが次第にキャッシュ・

フロー計算書へ統一されていった。それとともに、1992年にIAS改訂7号「キャッシュ・フロー計算書」が公表され、財政状態変動表はキャッシュ・フロー計算書に特定化された（IASCI1992）。

（2）IAS改訂1号にみる財務諸表の体系

このような財務諸表とくにキャッシュ・フロー計算書の変化等を受けて、1997年にIAS改訂1号が「財務諸表の表示」として公表された。以後、財務諸表の体系とその内容は、IAS第1号「財務諸表の表示」の改訂によって変更されている。これまでの財務諸表の体系の変化を示せば、次の**図表1**のように示される。

なお、2007年改訂1号における財政状態計算書は貸借対照表に相当するものであり、従来通り貸借対照表として公表することも認めている。これに対し包括利益計算書は損益計算書とその他の包括利益計算との結合計算書であり、両者を別々に作成表示する2計算書方式も認められる。

持分変動計算書は、2004年改訂1号では持分の変動に関する計算書として、(a)株主との取引から生じる持分の変動と、(b)株主としての取引以外から生じる持分の変動とからなるが、後者(b)に関して認識収益費用計算書として作成公表することも認められた。

2007年改訂1号では持分変動計算書は、(a)株主との取引から生じる持分の

図表1 IASBにおける財務諸表体系の変化

1997年改訂1号	2004年改訂1号	2007年改訂1号
①貸借対照表	①貸借対照表	①財政状態計算書
②損益計算書	②損益計算書	②包括利益計算書
③キャッシュ・フロー計算書	③持分変動計算書（広）	③持分変動計算書（狭）
	④キャッシュ・フロー計算書	④キャッシュ・フロー計算書

変動に関する計算書としてさらに限定され、(b)の認識収益費用計算書に関する部分は包括利益計算書に含まれることとなった。

このような情報を含む財務諸表は、旧概念フレームワークでは、発生主義会計 (accrual basis of accounting) に基づいて作成されることが強調された。このことは、発生主義 (会計) が、継続企業とともに基本的前提としてあげられていたことにもうかがえるであろう。

(3) 新概念フレームワークにおける一般目的財務報告の目的と情報内容

IASBの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 (貸付者その他債権者, 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 (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¹⁾。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こととなる (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

1) 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近くなった (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たわけであるが、これからみても今回の改訂は、よりFASB寄りの改訂であったとみることができるであろう。

②経済的資源および請求権の変動に関する情報

- ①発生主義会計に係る財務業績
- ②過去のキャッシュ・フローに係る財務業績
- ③財務業績外の経済的資源および請求権の変動に関する情報

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 概念フレームワークとを比較すれば、次の**図表2**のように示されるであろう。

新フレームワークの一般目的財務報告情報は、旧フレームワークの財務諸表情報よりも詳細化されている。これは最近における財務諸表・財務情報の変化・多様化を反映しているとみられる。提供すべき情報の区分は、当然、2007

図表2 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（貸付者その他債権者）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 ③発生主義会計に係る財務業績 ④過去のキャッシュ・フローに係る財務業績 ⑤財務業績外の経済的資源およ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

年改訂1号における財務諸表の体系を反映しているものと思われる。そのような観点からすれば、それぞれの情報に対応する計算書はおおむね次のように示されるであろう。

①財政状態に関する情報＝財政状態計算書（貸借対照表）

②経済的資源および請求権の変動に関する情報

④発生主義会計に係る財務業績＝包括利益計算書

⑤過去のキャッシュ・フローに係る財務業績

＝キャッシュ・フロー計算書

③財務業績外の経済的資源および請求権の変動に関する情報

＝持分変動計算書・注記等

ここで注目されるのは、発生主義会計がこれらすべての情報の共通の基礎として扱われていないことである。過去のキャッシュ・フローに係わる財務業績が発生主義会計に係る財務情報とは区別される。換言すれば、発生主義会計（accrual accounting）はすべての情報（財務諸表）の基礎ではなく²⁾、包括利益計算書に関する財務業績に限定される。このためか、新概念フレームワークに引き継がれた財務諸表の作成・表示に関するフレームワークにおいて発生主義（会計）は基本的前提から除かれている。

ことさら発生主義会計に係る財務業績と区別されることにより、過去のキャッシュ・フローに係る財務業績たるキャッシュ・フロー計算書は、現金勘定ないし現金収支から直接に作成する直接的作成法を前提とすれば、直截的には発生主義会計を基礎としないとみることができる（郡司2010）。今後、キャッシュ・フロー計算書が直接法を基礎とすべきであるとする場合、それは

2) 例えばキャッシュ・フロー計算書における‘cash flow statement’から‘statement of cash flows’への英文名称変更と同様に、発生主義会計の原語も‘accrual basis of accounting’から‘accrual accounting’へとFASBにおける用語法へ近づいたとみられるであろう。

表示方法としての直接法とともに直接的作成法を想定しているのかどうかの問題となるであろう。

3 情報の質的特性に関する変化

企業会計の測定構造に関する変化は会計の実質的構造の変化をもたらすことがある。かつての伝統的会計では取得原価主義がおもに採用されていた。これに対し、現代会計では取得原価主義だけでなく、原価・時価からなる混合測定（hybrid measurement）つまり混合会計からさらには公正価値会計（fair value accounting）への指向を強めている³⁾。

旧概念フレームワークでは情報の質的特性をめぐって、目的適合性と信頼性とが有用性を支える質的特性として扱われてきた。しかも、この両者はトレードオフの関係にあるとされ、対等の位置関係にあるとみられがちであった。しかも、IASB（IASC）の旧概念フレームワークでは、信頼性の下位要素として表現的忠実性・中立性・完全性とともにも慎重性が含まれていた。慎重性はいわば、透明性を重視する英米型（アングラサクソン型）会計に対して、独仏型（フランコジャーマン型）会計における基本的な特徴としてとらえられる。これは、IASBが、大陸系国等へのIAS浸透のために、独仏型会計に配慮して慎重性を含めていたと解することもできるであろう。

慎重性の重視は、ドイツやわが国（保守主義の原則）のように、取得原価主義会計（取得原価主義・実現主義）の重視を意味する。それとともに、IASBにおける信頼性は、FASBにおけるよりも、より強く取得原価主義会計に対する配慮が含まれていたと解される。このような含意のもとに信頼性が目的適合性に対して制約的・制限的な作用を有しているとみられた。

3) 例えば、資産評価（および包括利益計算）における時価の導入が、評価・換算差額等の導入につながり、わが国において「資本の部」から「純資産の部」への変更をもたらしたとみることもできるであろう。

図表3 情報の質的特性における変化

	FASB	IASB (IASC)	新概念フレームワーク
情報の質的特性	理解可能性	理解可能性	【基本的な質的特性】
	目的適合性 a. 予測価値 b. フィードバック価値 c. 適時性	目的適合性 a. 予測価値 b. 確認価値	目的適合性 a. 予測価値 b. 確認価値
	信頼性 a. 検証可能性 b. 表現的忠実性 c. 中立性	信頼性 a. 表現的忠実性 実質優先性 b. 中立性 c. 慎重性 d. 完全性	忠実な表現 a. 中立性 b. 完全性 c. 無謬性
	比較可能性	比較可能性	【補強的な特性】
			比較可能性・検証可能性・ 適時性・理解可能性
制約	コスト・ベネフィット 重要性	適時性 コスト・ベネフィット 重要性	【制約条件】 コスト・ベネフィット

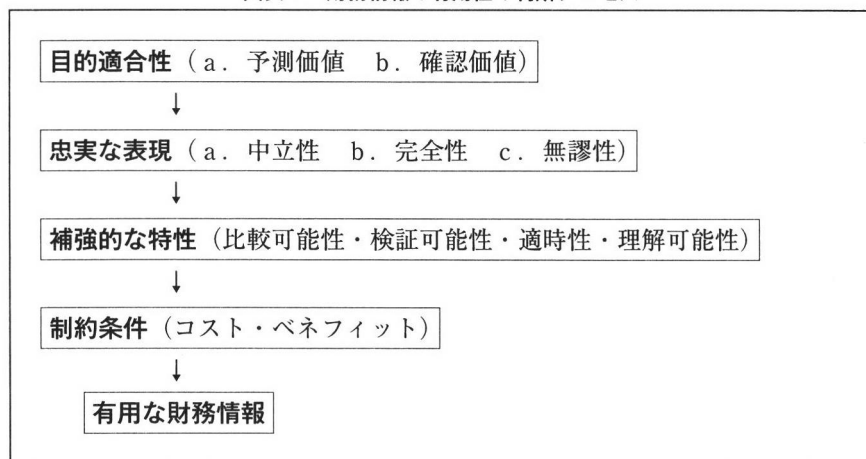
(郡司2006, 23頁を追補)

これに対し、新概念フレームワークでは、信頼性が忠実な表現と差し替えられた。そして、忠実な表現（表現的忠実性）の内包として、中立性・完全性ととも無謬性（free from error；過誤のないこと）があげられている。さらに、比較可能性、検証可能性、適時性、理解可能性が補助的な特性として位置づけられている。

これにより、忠実な表現は目的適合性に対して制限的な役割を果たすというよりも、図表4のようなプロセスを経て財務情報の有用性が判断されるという、

プロセス的な関係として示されるようになった⁴⁾ (IASB 2010, par.QC18)。このことにより、取得原価主義会計が大きく後退し、原価・時価の混合会計からさらには公正価値会計へ大きく踏み出したとみるのが大方の見解である（郡司2012）。

図表4 財務情報の有用性の判断プロセス



(IASB2010, par. QC18；藤井2011, 32頁；岩崎2011, 32頁等参照)

4) 概念フレームワークによれば、基本的な特性の適用のための最も効率的で効果的なプロセスは、(補強的特性および制約条件をひとまず措けば) 次のようである。

- (1) 企業（報告実体）の財務情報の利用者にとって有用である可能性が高い経済事象を識別する。
- (2) その事象に関する情報が、もし利用可能でありかつ忠実に表現されうるならば、最も目的に適合することを確認する。
- (3) その情報が利用可能でありかつ忠実に表現されうるかどうかを判断する。
- (4) もしそうであるなら、その段階で基本的な質的特性を充足するプロセスは終了する。もしそうでなければ次に最も目的適合的な情報に対してこのプロセスを繰り返すことになる。IASB2010, par.QC18.

II ケーファー会計構造学説の全体像

会計構造論（会計構造学説）という場合、狭い意味では勘定理論（勘定学説）を指すことが多い。たとえば動態論（動的会計論）に対し動的勘定理論（動的勘定学説）というが如くである。これに対し、ケーファーは自己の学説が勘定理論ではなく簿記理論であるとし、より広い見地から展開している。それは、彼の未来指向的貸借対照表観との連携を意図してのものであり、まさにそのような観点から自説（5勘定系統説）が展開されているとみられる。

しかし、そこまででは上述のような現代会計構造の全体に係わりえないであろう。彼にはさらに、資金計算論に関する広汎な成果がある。とくにドイツの資金計算書の名称が《Kapitalflussrechnung》に収斂していったのは、彼の資金計算書論の強い影響によるものである。そこで、彼のそれぞれの領域における研究成果を概観しつつ、その現代会計に関わる全体的な枠組みをケーファー会計構造学説として集約してみたい⁵⁾。

未来指向的会計理論展開の嚆矢をなすケーファーの未来指向的貸借対照表論は、給付（用役）思考の重視の下に、資産の価額に関して、用役給付の価値を現在に割り引くことを示唆する。その著『将来計算としての貸借対照表（Die Bilanz als Zukunftsrechnung）』（初版1962年、第3版1976年）は、その後の未来指向的会計理論展開の一つの重要な契機をなすものである（Käfer1976）。しかも、その基本的思考は、彼自身の著書『損益計算論（Die Betriebsrechnung）』（1943年）にすでにみいだされる（Käfer1943・1977）。

ケーファーはさらに、5勘定系統説（Fünfkontenreihentheorie, five series-of-accounts theory）と称される新たな簿記・勘定理論を展開している

5) ここではもちろん、彼の理論の全体像を概観しようとしているのではない。ドイツ系経営経済学者の例に漏れず、ケーファーには、コンテンラーメンの理論や経営成果計算の理論さらには投資計算の理論もある。これらの理論はここではいちおう捨象している。

(Käfer1966・1974a)。それは、彼の未来指向的貸借対照表論の勘定理論的・会計構造的な展開であるとともに、従来の勘定理論とくに動的勘定学説や4勘定系統説（Vierkontenreihentheorie）の成果を踏まえつつ、とくに未来指向的な給付思考の下に勘定理論（簿記理論）の新展開を図るものといえることができる。

前述のように、ケーファー会計学のもう一つの大きな柱は、資金計算書論の展開にある。ドイツにおいて資金計算書は様々の名称で呼ばれてきた。ケーファーは、そのような資金計算書の集合概念として“Kapitalflußrechnungen”という表現を用いた（Käfer1967）。これはブッセ・フォン・コルベ（W. Busse von Colbe）に引き継がれ（Busse von Colbe1966）、ドイツ語圏しかもドイツにおいて今日一般的によく使用される名称となった。彼は、資金計算書を基本財務諸表つまり年度決算書（Jahresabschluß）の一つとして位置づけ、そのような観点から、独自の資金運動計算書（Kapitalflussrechnungen）を展開し、その後のドイツ資金計算書論の展開に大きな影響を与えた。

Ⅲ ケーファー未来指向的貸借対照表論

1 貸借対照表の未来指向的解釈

かつて貸借対照表は、過去の取引価額つまり取得原価に基礎をおくとともに、過去回顧的な性格を持つものと理解された。これに対し、ケーファーは、貸借対照表をむしろ未来指向的にとらえるとともに、割引現在価値の適用の可能性を示唆し、現代会計にみられる未来指向的な貸借対照表観の先駆となった。

ケーファーに従えば、貸借対照表は、ある主体（個別経済または計算範囲）における財貨および用役の、ある一定時点に期待される将来の流入および流出（Zufuss und Abfluss）であって、その運動が反対給付なしに行われるものに関する報告である（Käfer1976, S.34；訳書110-111頁）。

借方側資産は、反対給付を伴わない将来の財貨・給付の入り（外部からの流入、内部的発生・増加、時には出の減少）の期待（機会）としてとらえられる。それは、自由に利用できる物的財貨・法的関係・その他の関係に由来する、3種類のものに区分される。さらには、このような資産に対する修正と貸方項目の過大計上に対する修正とからなる修正項目が含まれる（Käfer1976, S.34, S.53；訳書110-111頁）。

貸借対照表の貸方側総資本は、反対給付を伴わない将来の財貨および給付の出（外部への流出、内部における消滅・減少、時には入りの減少）の期待（リスク）としてとらえられる。それは、他の経済体への権利関係・事実関係・企業目的推進に由来する、3種類のものに区分されるが、さらに有害物の保有によるものがこれに加わる。貸方にも、同様に、総資本に対する修正と、資産に対する減額修正とに関する修正項目が含まれる（Käfer1976, S.34, S.53；訳書110-111頁）。

損益計算書には、一方の側に費用が、他方の側に収益が記載される⁶⁾。費用は、経過年度の財貨および給付の出（Güter-und Leistungsabgänge des vergangenen Jahres）を意味する。それは、交換取引の場合のように対応する財貨の入りを伴わない財貨および給付の出である。収益は、経過年度の財貨および給付の入り（Güter-und Leistungszugänge）の総計である。それは、交換取引のように対応する出を伴わない。それは、反対給付を要しない、したがってそれに結びつく出のない財貨の入りとしてとらえられる（Käfer1976, S.35；訳書112頁）。かくて、ケーファーの貸借対照表および損益計算書は、これを簡略化して示せば**図表5**のように示される。

6) なお、ここでの収益・費用の概念は、わが国におけるような当期の経常的な性格を持つものだけでなく、期間外の利得・損失を含む広義における収益・費用概念が用いられていることは注意を要する。

図表5 ケーファーの貸借対照表および損益計算書

借方（積極）	貸借対照表	貸方（消極）
1. 将来の財貨・給付の入りの期待 （機会） a) 自由に利用できる物的財貨に 基づくもの b) 他の経済単位に対する権利に 基づくもの c) 事実上の関係に基づくもの		1. 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 b) 事実上の関係に基づくもの c) 持分所有者への給付による企 業の目的達成あるいは他の目 的遂行のためのもの d) 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
2. 借方修正項目		2. 貸方修正項目

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
--------------	---------------

(Vgl.Käfer1976, S.53；訳書111頁)

2 貸借対照表の内容

(1) 借方・積極項目

ケーファーにあって、借方資産は、追加的な反対給付を伴わずに将来自由に使用できる用役給付の総体としてとらえられる（Käfer1976, S.25；訳書100頁）。それは次のようなグループに区分される。

- ①自由に利用できる物的財のグループ（商品，機械，建物，リース資産等）
- ②債権のグループ（貨幣，有価証券，受取債権等）
- ③事実関係のグループ（生産方法，商号，のれん）

とくに第一のグループにおける物的財の画定にあたっては法的観点よりも経済的観点が重要であり、その物的価値が制約なしに自由に利用できることが重視される。物的財は、経済的にみて多かれ少なかれ将来の用役給付の総計を意味する。かかる観点からは、リースに典型的にみられる長期の賃貸借物件等からもたらされる将来用役も含まれる。つまり、長期賃貸借契約とくに長期リース契約に基づくリース資産計上の可能性（ならびにリース負債の貸方計上）が強く示唆される。このような物的財は、なおまだ見込みのある用役給付の複合体であり、そこから将来の給付が期待される限り借方計上される。したがって、逆に将来損害をもたらす有害廃棄物等のマイナスの要素をもつ財の保有は貸方へ計上されるべきこととなる。このように、ケーファーが、当時すでにリース取引や資産除去債務について言及していたことは注目に値する（Käfer1976, S.21f；訳書94-96頁）。

現金（貨幣）と有価証券は、受取債権と同様に債権のグループに含められる。貨幣はそれと交換に本来の財貨および給付を調達する機会として存在するという限りにおいて資産の一部となる。有価証券および債権は、それに基づいて将来の財貨の入りまたは用役給付の入り期待されるが故に、資産に含まれる。それゆえ、ここでは将来を計算に入れ、蓋然性の高いものを計上するわけである。それゆえ、債権（現金・有価証券を含む）は、貸借対照表にとっては、将来の財貨の入りの期待または用役給付の期待以外の何ものでもないのである（Käfer1976, S.22f. 訳書97頁参照）。

事実関係のグループとしては、（独自の）生産的方法、商号、のれん等が含まれる。これらもまた、将来負担のない（反対給付を伴わない）財貨の入りの期待ないし用役給付期待が存することが重視される（Käfer1976, S.23；訳書98頁）。

(2) 貸方・消極項目（負債・資本）

ケーファーは、他人資本（負債）と自己資本（純資産）との間に精確な境界線を引くことは困難であると考え⁷⁾。貸方側負債・資本（純資産）に関して、同様に次のような区分がなされる（Käfer1976, S.25-31；訳書100-108頁）。

- ①義務に基づくグループ（買掛金・支払手形等支払債務）
- ②事実関係に基づくグループ（引当金等⁸⁾）
- ③関係者（出資者等）への給付による目的促進・達成のためのグループ（自己資本等）
- ④有害廃棄物のようなマイナスの要素をもつ財の保有によるグループ（資産除去債務）

これらのいわば総資本項目は、いずれも将来の支払い、より厳密には反対給付なしに期待される財貨および給付の引き渡しが重視される。負債と純資産を厳密に区分することは困難であるとするケーファーの所説はまた、所有主理論よりもむしろ企業体理論に立脚するものといえることができるであろう。

(3) 修正項目

なお、借方および貸方修正項目は、借方「資産」あるいは貸方「総資本」として実質的に固有の内容をもつ項目ではなく、固有の項目における最初の数値の変更・差引修正を示すための項目である。これには、たとえば減価償却（累計額）、不良債権価額の引き下げ、社債発行差額、損失繰延等が考えられる。

7) Käfer1976, S.28.; 訳書103頁。これには例えば過大な引当金（利益留保性の引当金）、利益配当付き借入金、新株予約権付社債（転換社債）等の存在があげられる。Ebenda, S.28.; 訳書103頁。

8) 引当金の場合、たいていは外部者への将来の給付が取り上げられている。しかも、その受取人が知られていない場合や、金額が見積によってしか決定されない場合がしばしばあり、時には、将来の財貨の引き渡しという事実さえ何らかの程度で蓋然的でしかない場合もある。Käfer1976, S.30, 訳書106頁。

3 貸借対照表の評価問題

このようにケーファーにあって、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統一的に解釈される。そこには、シュマーレンバッハ（E. Schmalenbach）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. Schmalenbach 1926・1962；郡司1992, 33-41頁）。また、費用は経過年度の財貨・給付の出として、収益は経過年度の財貨・給付の入りとして説明される。このようにして、ケーファーにあって、貸借対照表および損益計算書は、給付思考のもとに統一的に解釈される。

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用役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、この用役給付の額を現在価値に割引くことによって決定される。」（Käfer 1976, S.25；訳書100頁）

貸借対照表の実質的内容に関して、いかなる金額をこれに付するかのいわゆる評価に関して、資産についてはその用役給付の価値の割引によって算定されるべきことが提唱された。他方で、貸方側に関しても評価が必要である。このことは、引当金や繰延・見越項目についてみれば明らかである。繰延負債項目や見越項目とくに給付義務の算定は必ずしも容易ではないし、例えば割引方式による場合でも価値決定が必要である。後に期限の来る負債でも、割引計算によってゼロにならない限り、その決算日の価値で評価しなければならない。このことは、基本的にすべての貸借対照表項目にあてはまる（Käfer 1976, S.47；訳書127頁）。

借方資産の評価に関してみれば、事物は、一般の場合も企業の場合でも、そこからなんらかの用役給付が期待されうる場合にのみ価値をもつ。したがって、評価もまた将来に深く関わることとなる。資産として示される財貨・給付の将来の入りの期待は、それが経済目的を推進するのに適している程度に応じて価

値を具体化することとなる。資産は、成果の源泉となるものであり、成果要素として実際に反対給付のない入りのみが問題となる（Käfer1976, S.47f；訳書127-128頁）。

しかし、将来を予見することは不可能である。また、実際の貸借対照表作成にあたり、補助的に他の評価尺度を強制することはできない。そこで、たとえば取得価額（Anschaffungswert）がしばしば用いられるのは正当である。取得価額を採用することの基本的思考は、通常次のような仮定に基づく。すなわち、財貨あるいは用役の価値は、取得時点においては少なくとも投下した対価と同じ大ききで評価されるが、この評価額は、貸借対照表作成時点においてもなお有効であるとするものである。

これに対し、時価（Tageswert）評価の場合、物財の用役給付能力（Nutzleistungskraft）に関する一般的な見解に適合する。取得価額は、過去の自己評価に基づくのに対し、時価は他者の現在の評価に基づく。当然、現在の自己評価に基づくのが最も望ましいと考えられる。しかし、将来は、かなりの範囲にわたり未知であり、それ故、慎重の原則に頼らざるを得ないこととなる（Käfer1976, S.48；訳書128頁）。

このようにケーファーにあっては、評価に関して、決算日における将来の用役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のである。

Ⅳ ケーファーの簿記・勘定理論 —物的5勘定系統説—

1 勘定理論の発展

ケーファーは、その簿記理論を展開するにあたって、とくに「その表示の

現実性（写像と実際の対象の把握された側面との同形性（Isomorphie）の程度）」を重視する（Käfer1974a, S.11；訳書5頁）。そこでは、いかに事実を忠実に表現するかが重視される。そのような観点から、これまでの勘定理論・勘定学説について検討している。

ケーファーは勘定理論の発展を次のように整理する。

- (1) 人的勘定学説
- (2) 循環学説：記帳事実中心の勘定学説（記帳の対象となる事象による体系）
- (3) 純財産学説：純財産（自己資本）重視の勘定学説
- (4) 貸借対照表学説：貸借対照表重視の勘定学説
- (5) 動的成果学説：損益計算書重視の勘定学説
- (6) 物的4勘定系統説：貸借対照表・損益計算書重視の勘定学説

これらの理論はそれぞれに長所短所をもつ。言い換えれば、その短所を克服すべく新たな理論が提示されていった。なかでも、動的成果学説は、近代会計学ないし伝統会計学の根幹をなす理論である。それは、複式簿記とそこから誘導される損益計算書の重要性を認識せしめる上に重要な役割を果たした。しかも、この学説は、一方で、例えばシュマーレンバッハにみられるように、損益計算書重視により貸借対照表が補助的な位置におかれ、貸借対照表の現在価値（時価）表示機能が等閑視される。他方で、ワルプ（E. Walb）からさらにコジオール（E. Kosiol）へと発展・精緻化されていく過程において、給付・収支対等思考から収支思考重視へと変化し、しかも収支的思考のもとに単式簿記ないし官房式（カメラル）簿記（公会計）と複式簿記（企業会計）との統合の論理へと拡大されていく⁹⁾。

9) 結果的に、コジオールのように貸借対照表は収支的に解釈され、複式簿記は応用会計として位置づけられる収支的会計理論へと昇華されるようになる（Kosiol1954・1976；郡司1992, 131-142頁）。他方、給付計算思考のもとに有高勘定（財産・資本勘定）・収益・費用勘定・収入・支出勘定を中核として単式簿記・官房式（カメラル）簿記・複式簿記との統合を図った勘定学説としては、レーマン（M. R. Lehmann）の動的3勘定系統説があげられる（Lehmann2010a 参照）。

しかし、企業簿記・会計としては、あくまで損益計算書と貸借対照表は同等に重要視されなければならないであろう。かかる観点から、ケーファーは、物的4勘定系統説（動的静的勘定学説）をより進んだ理論として位置づけているように思われる。

2 物的4勘定系統説

物的4勘定系統説は、現行の会計実務・会計教育により即した理論であり現行簿記会計実務との適合性が高い。それは、貸借対照表と損益計算書の対等性を重視し、次のような有高2勘定、損益2勘定の4勘定を中心とするものである。

図表6 4勘定系統説の勘定体系

資産勘定 <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;"> $+$ $-$ </div>	負債・純資産（持分）勘定 <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;"> $-$ $+$ </div>
費用勘定 <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;"> $+$ $-$ </div>	収益勘定 <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;"> $-$ $+$ </div>

この場合、貸借対照表等式と損益計算書等式とは次のように示される。

貸借対照表等式：資産＝負債＋純資産

損益計算書等式：費用＋利益＝収益

この2つの等式は次の試算表等式によって1つの等式として示される。

資産＋費用＝負債＋純資産＋収益

これは次のような利益（損益）等式としても示される。

資産－（負債＋純資産）＝利益＝収益－費用

この式からは貸借対照表と損益計算書との双方から同じ利益が算定されることが示される。

この試算表等式説によるときは、貸借対照表と損益計算書とが同等に重視される。しかし、そこにおいて、給付記帳・給付勘定を十分に取り込めないため、写像の同型性（対象の忠実な表現）に限界がある。また、このような貸借対照表等式と損益計算書等式とのありふれた結合においては、静的要素と動的要素とがいかなる関係にあるのか、これがいかにして試算表から分離されるのかという問題は解決されない（Käfer1974a, S.64f）。この問題点を解消すべくケーファーは自己の5勘定系統説を展開する。

3 ケーファー5勘定系統説

ケーファーの勘定学説は、いわゆる積極（資産）、消極（負債・純資産；持分）、給付、費用、収益という5つの勘定系統からなるところから、5勘定系統説と称される。それはまた、現行の簿記会計実務の基礎にある資産、持分（負債・純資産）、費用、収益を中心とする4勘定系統説の継承と短所の克服からさらに一層の拡充を目指したものとしてもとらえられる。

ケーファーの5勘定系統説は、企業体の立場に立つとともに、4勘定系統説と同様貸借対照表と損益計算書とをともに重視する方向が引き継がれる。しかも、4勘定系統説に対し損益計算書とくに収益・費用の位置づけを明確にし、給付勘定を導入することによりその短所の克服と理論の拡充がはかられる¹⁰⁾。

ケーファーは、写像の同形性つまり対象のより一層忠実な表現のために、企業の財貨・給付の入りと出とからなる次のような総取引高による利益計算を提示する。

$$G = (zB + L) - (aB + L)$$

(zB・aB：財貨の入と出，L：給付・用役の入と出)

10) ケーファーの簿記・勘定理論は、英文簿記書（Käfer1966）と独文簿記書（Käfer1974）とによって展開されている。ここでは独文簿記書を中心に検討する。英文簿記書の内容に関しては、安平1979，第7章；安平1995，56-60頁；郡司1998，48-52頁等参照。

この総取引高計算には、損益に影響しない交換取引・事象が含まれている。そこで、そのような損益に影響しない交換取引・事象（T）を差し引けば、収益費用計算は、次のように示される。

$$G = (zB + L - T) - (aB + L - T)$$

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、それが個別にか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こととなる（Käfer1974a, S.33-37；訳書36-37頁）。

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。

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

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）。

$$\text{（積極） 将来の入の現在価値} = \text{（消極） 将来の出の現在価値}$$

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（Gegenbuchung）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、また入の反対記帳は収益勘定の貸方にそれぞれ現れる。記帳対象に関する勘定とその損益作用的な勘定とからなる勘定の全体は、それとともに図表7に示されるように5つの種類からなる（記帳規則：+ = 科目数値の増加， - = 減少；→ | = 入：| → = 出）。その規則を要約すれば、対象勘定について資源の入は借方に、出は貸方に、運動勘定については逆になる（Käfer1974a, S.67）。

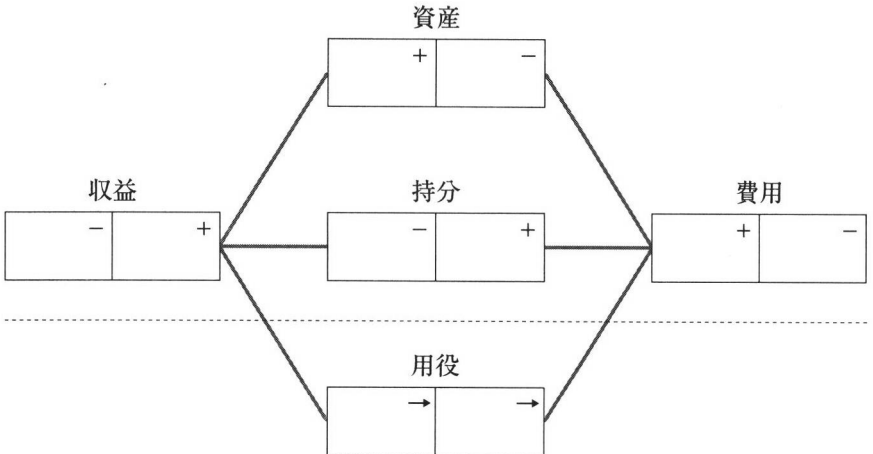
図表7 ケーファー5勘定系統説

簿記対象に関する勘定					
資産（積極）		総資本（消極）		給 付	
+	-	+	-	⇒	⇒

(損益作用的な) 運動に関する対照勘定			
費 用		収 益	
+	-	-	+

(Käfer1974a, S.67 : 訳書, 71頁)

図表8 ケーファー5勘定系統説



(Käfer1966, p.71 : 訳書, 142頁。点線筆者追加)

なお、ケーファーは、当初、英文簿記書においては**図表8**を提示していた。この図表では用役（給付）の位置づけが浮き彫りにされており、その意味では優れていると思われる。しかし、用役を除く資産・持分・収益・費用の位置関係が必ずしも適切に図示されているとはいえない。その意味では、その後の独文簿記書のように資産（積極）・総資本（消極）・給付の勘定が、簿記対象に関する勘定として位置づけられ、費用・収益勘定と区別される方がより適切とみられる。ただし、**図表8**の示唆的なところは、用役（給付）勘定が上記4勘定とは別格であり、4勘定の上位または基底に位置づけることができるということであろう。

4 5 勘定系統説の現代会計的意義

(1) 反対記帳と複式簿記

このように反対記帳という考え方を通じて、簿記対象に関する勘定（有高勘定）と（損益作用的な）運動に関する対照勘定（損益勘定）との間の区別がなされる。換言すれば、反対記帳によって、貸借対照表（勘定）と損益計算書（勘定）とが区別されるのである。

反対記帳という考えはコジオールにもみられる（Kosiol1954, S.2099；郡司1992, 140頁）。複式簿記という場合、借方・貸方に二度記帳することであると見る見方が一方にある。他方で、借方・貸方の複記だけでは複式簿記の説明としては不十分であると見る見方がある。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複記がなされたと推測される¹¹⁾。そこでは、算術計算のように借方項目（例えば現金）の減少を直接当

11) 負数忌避に関しては、次著に詳しい。Ijiri1982, pp.5-6；井尻1984, 14-16頁。なお、西洋で「ゼロ」が発見されたのは、中世（13世紀）になってからであるとされる。それ以前は「負数（マイナス）」は忌避つまりタブー視されていた（林訳2009, 89頁）。したがって、西洋ではおもに数は1から出発し、足し算（加算・加法性）が基本であり、差引き（引き算・減算）は反対記入することにより表現されていたとみられる。とすれば単式

該項目の借方において差し引くのではなく、貸方側に記載する方法がとられる。そして、損益の算定もそのような貨幣・財貨の増減記帳によって、導出することも可能である。すなわち、次のような関係で利益が算定されうる。

$$\text{利益} = \text{損益作用的資産増加} \cdot \text{負債減少} - \text{損益作用的資産減少} \cdot \text{負債増加}$$

有高勘定による損益算定

損益作用的資産増加・ 負債減少	損益作用的資産減少・ 負債増加
	----- 利益

このような計算処理は、取引の種類（勘定数）と量（取引回数）が少ないときや、すべてが損益作用的な取引である場合には、さほど問題はないであろう。しかし、損益作用的取引や損益作用非的取引（交換取引）が多くなれば、損益作用的な資産増加・負債減少と損益作用的資産減少・負債増加とをとくに記録の上で区分処理することが便利である。それを複記の方法で行うとすれば、借方の損益作用的資産増加・負債減少に対し、反対側（貸方側）に収益関係科目を記帳する。貸方の損益作用的資産減少・負債増加に対し、反対側（借方側）に費用関係科目を記帳する。すなわち、次のように仕訳処理される。

$$\text{(借) 損益作用的資産増加} \cdot \text{負債減少} \quad / \quad \text{(貸) 収益 (関係科目)}$$

$$\text{(借) 費用 (関係科目)} \quad / \quad \text{(貸) 損益作用的資産減少} \cdot \text{負債増加}$$

簿記の起源において引き算つまり算術計算はなされず、勘定計算はまさにそのような負数忌避からもたらされたと推測される。これに対し、東洋では紀元前からインドにおいてゼロが発見されて以来当然のこととして受け入れられてきた。サイフェ (Seife, C.) によれば、「西洋世界はゼロを恐れたが、東洋は無を歓迎した。ゼロは西洋から追放されていたが、インドでそして後にアラブ世界でも活躍した」と (林訳2009, 89頁)。これからもうかがえるように、東洋では算術計算さらには引き算はとくに苦手なものではなかったとみられる。

これにより費用・収益の勘定集計によって利益が算定されることになるし、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記録はとくに必要ではなくなる。しかも、その場合の収益および費用に関する勘定は、なんら実体のある勘定ではなく、そのような特定の实体（損益作用的な増減）に対してそれが収益か費用かを指示する名目的な勘定として位置づけられるように思われる。

このような反対記帳によってはじめて複式簿記として位置づけがなされるという見方がここにうかがえる。このような見方は、単式簿記・官庁簿記と複式簿記・企業簿記との違いを、利益（稼得利益）計算（記帳）の有無によって説明する場合によく適合するように思われる。

(2) 用役（給付）勘定の意義

4 勘定系統説における静的要素と動的要素とがいかなる関係にあるのか、これがいかにして試算表から分離されるのかという問題あるいは資産と費用ならびに総資本と収益との間の区分・関係についての問題は、反対記帳の考え方により解決される。ケーファー5勘定系統説を特徴づけるもう一つのものはまさに5番目の「給付」ないし「用役」勘定である。

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用役給付は度外視されてきた。このようななかでケーファーは利用給付（役務給付）に対して注意を喚起したことは、非常に意義があったとみられる。現代会計における会計基準の幾つかはそのような領域にかかわるものであり、重要な用役給付は当時と比べてはるかによく貸借対照表計上が認められてきている。

換言すれば、現代会計においては、そのような用役（給付）に関する重要な取引は資産・持分（負債・純資産）・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、同形性ないし忠実な表現のもとに、用役（給付）勘定の重視がそれ以前の勘定学説に対して有していた批判的役割をか

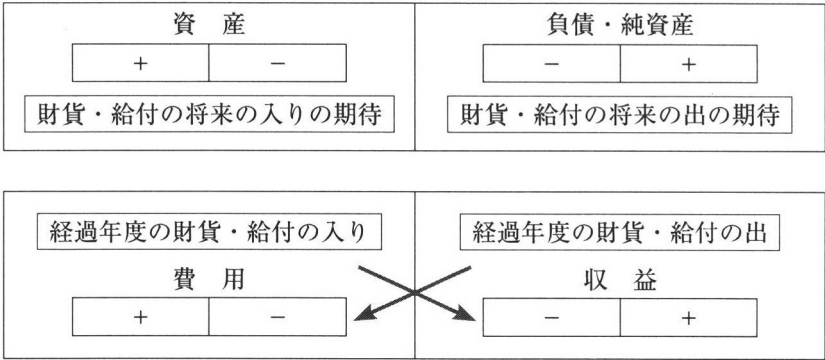
つてほどには有さなくなつたと考えられる。したがって、用役（給付）勘定を他の4勘定と並列的に置くよりも、この勘定は現代会計では4勘定のなかにすでに織り込まれていると解釈しても差し支えないと思われる¹²⁾。

安平昭二博士は、ケーファー勘定理論のモデル拡充もさることながら、それ以上に、彼の勘定理論が「現実の企業複式簿記の現象形態への説明モデルとして提示された面を強く持って」おり、「この点では、収益・費用勘定の性格とその機構上の位置づけ、それと関連する二面的損益計算機構の解明、給付勘定の意味づけ」などにおける貢献を高く評価される。かくて「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）。

収支的思考のもとに未来指向的な資本理論的貸借対照表論を展開したザイヒト（Seicht, G）は、その形式的理論において貸借対照表を将来の収入または支出の「今日的価値（der heutige Wert）」として解釈することを目指し、具体的には、貨幣態様計算勘定系統と自己資本計算勘定系統からなる、貨幣思考的ないし収支的な2勘定系統説を展開した（Seicht1970, S.569, S.570, S.572f；郡司2005, 228-231頁）。これに対して、ケーファーの勘定学説は、用役給付の割引現在価値という給付思考的な観点から、財貨・給付的ないし用役（給付）的な実体・名目2勘定系統説の支持理論ないし補強理論を提示したものとして位置づけることも可能であろう。

12) あるいは、給付勘定をこの並列的な位置から抽出し、これら実体・名目勘定の上位に置くことも考えられるであろう。その場合には、彼の貸借対照表の借方・貸方を将来財貨・給付の入りと出の期待とする解釈とも相応する。ザイヒトの勘定学説が2勘定系統の上位に収支勘定を置くことができるとするのと同様の発想によるものである。郡司2005参照。

図表9 財貨・給付思考に基づく実体一名目2勘定系統説



(→：反対記帳)

V ケーファー資金計算論

1 資金を分離しない資金計算書

資金計算書に関しては、資金を分離・特定しない資金計算書と資金を分離・特定した資金計算書とが区分される。資金を分離・特定しない資金計算書としては、2期間の（有高）貸借対照表における各項目数値の差額によって作成される有高差額貸借対照表と、借方には、資金の用途として積極（資産）増加、消極（持分）減少を、また貸方には資金の源泉として消極増加、積極減少を表示する変動・運動貸借対照表とがあげられる。このような資金計算書は、企業全体に関する資金の源泉と用途について示すものである。

2 資金を分離した資金計算書

資金を分離・特定した資金計算書は、ある特定の資産部分を資金として、その源泉と用途について示すものである。そのような資金には様々のものがある。

例えば次のようなものがあげられるであろう¹³⁾。すなわち、①運動資金（流動資産）、②正味運転資金（＝流動資産－流動負債）、③当座資金（当座資産）、④支払資金（＝現金預金＋有価証券等）、⑤現金資金（現金及び現金同等物）がこれである。

このような特定の資金概念のもとに資金計算書を展開するにあたっては、次の2つの計算が考えられる。

- (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10**のように示される¹⁴⁾（Vgl. Coenberg1991, S.618；安平1994；郡司1998, 第6章参照）。

13) ケーファーは、主な資金概念として次のものをあげている。①純流動資産 (Reinumlaufrvermögen), ②流動資産 (Umlaufrvermögen, Umlaufsmitteln), ③即座 (短期間) に利用可能な貨幣資金 (bald verfügbare Geldmittel), ④即座 (短期間) に利用可能な純貨幣資金 (bald netto verfügbare Geldmittel), ⑤貨幣的資金ないし支払手段 (liquide Mittel), ⑥貨幣 (Geld) がこれである (Käfer1967, S.49ff, 訳書79-82頁参照；Vgl. Coenberg1991, S.614；郡司1998, 105頁)。

14) 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）。

図表10 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	
資金の使途 $Ag^+ + Pg^-$	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. Coenberg1991, S.618)

このようにして、特定の資金概念のもとに、資金計算書は、資金項目を含まない原因計算・非資金有高計算としてとらえられる資金運動計算書と、資金項目に関連し事実計算・実際有高計算としてとらえられる流動性確認表とに区分され、両者が同時に作成されるべきことが明らかにされる。

このような資金計算書の作成にあたっては、たんに貸借対照表項目だけでなく損益計算書項目にまで拡張される必要がある¹⁵⁾。さらには、資金（運動）計算書は取引高行列（Umsatzmatrix）から作成されうる。換言すれば、ケーファーは、資金運動計算書の簿記機構的基礎として取引高行列を提示している¹⁶⁾（Käfer1974b, S.98f；訳書95頁；Käfer1967, S.208-213；訳書（上）287-295頁）。

3 取引高超過額とキャッシュ・フロー

ケーファーの資金運動計算書には、基本的に、①営業活動からの資金運動、②財務（Finanzierungen）、③投資（Investierungen）の区分が見いだされる（Käfer1974b, S.50, S.85f, S.104ff, S.131f）。そして、営業活動からの資

15) 資金計算書（資金運動計算書・流動性確認表）の拡張に関しては、次を参照。Käfer1974b, S.60f, 訳書55, 57頁, 安平1994, 112-113頁 Vgl. Coenberg1991, S.626.

16) ケーファーは、具体的数値例を用いて取引高行列から資金運動計算書を作成している（Käfer1974b, S.100-122；訳書96-115頁；Käfer 1967, S.214-225；訳書（上）、296-310頁）。

金に関連して、ケーファーはドイツにおいて良く用いられる取引高超過額（Umsatzüberschuß）についても検討している。この計算には次の2つの方法が提示されうる。

(1) 直接的方法

$$\text{財務作用的収益} - \text{財務作用的費用} = \text{取引高超過額}$$

(2) 間接的方法

$$\begin{aligned} &\text{年度余剰（当期純利益）} + \text{財務非作用的費用} - \text{財務非作用的収益} \\ &= \text{取引高超過額} \end{aligned}$$

この取引高超過額は、いわゆる営業活動におけるキャッシュ・フローに相当するものと理解される¹⁷⁾。

4 基本財務諸表としての資金計算書

ケーファーは、勘定取引高（行列）から資金（運動）計算書の展開を示すことをとくに重視した。それは、勘定取引高（行列）から資金計算書を誘導することによりその簿記機構的基礎づけを強く意図し、第三の財務諸表（年度決算書）として貸借対照表・損益計算書と対等の位置づけを強調しようとしたからにはかならない。

基本財務諸表としての資金計算書の意義を考える場合、簿記機構さらに会計構造の視点からは、基本的に交換取引高から資金計算書が誘導されることが重要であり、そこにこそ期末有高計算としての貸借対照表と期中損益取引から誘

17) この取引高超過額は、「営業活動からの資金運動」ないし「営業取引からの資金貢献額（Fondsbeitrag aus betrieblichem Umsatz）」としてとらえられ、直接法と間接法とによって算定されうる。ケーファーはこの取引高超過額を組み込んだ資金計算書も呈示している（Käfer1974b, S.124-136；訳書127-142頁；Käfer1967, S.154-207；訳書（上）216-286頁）。この取引高超過額にかかわるキャッシュ・フローは、直接的方式でも財務作用的収益・費用を基礎とするという点では、発生主義会計に基礎をおくキャッシュ・フローとしてとらえられるであろう。

導される損益計算書とならぶ位置づけが与えられる。すなわち、貸借対照表は決算日の有高を示し、損益計算書は1期間における損益作用的な取引高を示す。これに対し、資金計算書は、おもに損益非作用的な取引高に関わることにより、損益計算書と同等の地位が与えられるべきこととなる。

この関係は、安平博士により、次のように示される。

貸借対照表－総取引の結果としての期末有高

損益計算書－損益取引による勘定取引高

資金運動計算書－交換取引による勘定取引高（＋損益取引の一部）

そして取引高計算書であるという点において損益計算書と資金運動計算書とは共通性を持ち、同等の地位が与えられるべきこととなる（安平1994, 110頁）。また、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。

VI ケーファー会計学の現代会計構造的意義

以上、ケーファーの会計理論のうちとくに未来指向的貸借対照表論・簿記理論（5勘定系統説）・資金計算書論について現代会計構造の観点から検討・吟味してきた。ケーファーにあっては、期末有高および期中取引高から貸借対照表と損益計算書および資金計算書が誘導されることにより、これらの財務諸表が対等のものとして位置づけられる。現代会計としてのケーファー会計構造（学説）の総体は、次のように整理して示されるであろう。

(1) 未来指向的貸借対照表

ケーファーは、ドイツ語圏における未来指向的会計理論展開の嚆矢となった。

彼は、動的貸借対照表が過去回顧的であったのに対し、貸借対照表をある一定時点に期待される財貨・給付の将来の入りおよび出に関する報告として未来指向的に解釈した。しかも、貸借対照表評価にあたっては、用役給付の価値の割引から出発しつつも、時価や取得原価を代替的に考慮するものであった。そこには、貸借対照表評価をめぐって混合的測定あるいは公正価値評価と容易に結びつく可能性が見いだされる。

(2) 物的5勘定系統説（簿記理論）

ケーファ어의簿記理論においては、忠実な表現（同形性）のもとに伝統的会計に対して給付（用役）勘定を強調することにより、5勘定系統説が展開された。しかし、現代会計においては給付（用役）関連事象はよりよく取り込まれ、伝統的会計におけるほどにあらためて給付（用役）勘定を強調する必要はなくなったと思われる。

5勘定系統とはいうものの、基本的には対象に関する勘定と反対記帳による運動勘定とに区分される。対象に関わる有高勘定は実体勘定として、損益勘定は損益作用的な財貨・給付の入りと出の反対記帳を通じてこれを収益・費用として指示する名目勘定としてとらえられる。前述のように、ケーファ어의勘定学説は、用役給付の割引現在価値という給付思考的な観点から、財貨・給付的ないし用役（給付）的な実体・名目2勘定系統説の支持理論ないし補強理論として位置づけられる。

(3) 資金計算書（論）

ケーファ어に従えば、資金計算書は、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。

- ①資金運動計算書……非資金取引からの間接的作成法
- ②流動性確認表……資金取引からの直接的作成法

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。その意味では、非資金取引から間接的に作成される資金運動計算書がこれによくあてはまる。これに対して、流動性確認表としての資金計算書はむしろ直接的な作成法を示唆するものとみることができる。

(4) 現代会計構造的意義

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、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」と表現することもできるであろう。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的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会計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適合するものといえることができる。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であろう。

彼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であろう。これに対し、流動性確認表による資金計算書は、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・フローに基づく財務業績」として位置づけられるであろう。

このようにケーファーの会計構造論は総体として、ある意味で、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とみられる。

【文 献】

- AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房, 1969年。)
- AICPA, APB Opinion No.21, *Interest on Receivables and Payables*, 1971.
- AICPA, *Objectives of Financial Statements*, 1973. (川口順一訳『財務諸表の目的』同文館出版, 1976年。)
- 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.

- Yuji Ijiri, *Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum*, AAA, 1982. (井尻雄士著『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, 1984年。)
- 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.
- Käfer, K., *Die Betriebsrechnung, Theorie- Methoden-Formen*, Zürich, 1943.
- Käfer, K., *Die Erfolgsrechnung, Theorie, Methoden, Formen*, Zürich, 1977.
- 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., *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。)
- 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., *Investitionsrechnungen, Einführung in die Theorie - Beispiele und Aufgaben Tabellen-*, Zürich, 4. Verbesserte Aufl., 1974.
- Käfer, K., *Kontenrahmen, für Gewerbe-, Industrie- und Handelsbetriebe*, Zürich, 10. Aufl., 1987.
- Lehmann, M. R., *Die Dreikontenreihentheorie*, *ZfHwF*, 19. Jg., 1925.
- Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 4. Aufl., Leiptig, 1926.
- Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 13. Aufl., Köln und Opladen, 1962.

- 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。
- 岩崎勇「IFRSの概念フレームワークについて-財務情報の質的特性を中心として-」『会計』180巻6号, 2011年。
- 藤井秀樹「FASB / IASB 改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』204巻1号, 2011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。
- 郡司健『未来指向的会計の理論』中央経済社, 1992年。
- 郡司健「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『20世紀におけるわが国会計学研究の軌跡』白桃書房, 2005年。
- 郡司健『現代会計構造の基礎』中央経済社, 2006年。
- 郡司健「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。
- 郡司健「IFRS財務諸表の体系とコンバージェンス」『研究グループ「国際会計基準 (IAS/IFRS) の収斂に関する主要課題の検討」報告要旨集』国際会計研究学会, 2009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, 2010a年。
- 郡司健「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, 2010年。
- 郡司健「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。
- 郡司健「解題深書-IFRS (FASB/IASB) 概念フレームワーク考」『企業会計』第64巻7号, 2012年。