

ケーファー

複式簿記の原理

安平昭二訳

Theory of Accounts in
Double-Entry Bookkeeping

by Karl Käfer
Prof. Dr. Dr. h. c.

千倉書房

著者紹介

1932年 兵庫県に出生
 1956年 神戸大学経済学部卒
 1962年 同大学院経営学研究科博士課程修了
 1965年 神戸市外国語大学助教授
 現在 神戸商科大学教授
 著訳書 「コンテンラーメンの理論」, 千倉書房,
 1971年
 「スイス簿記学説の研究」, 神戸外大研究
 所, 1971年
 「シェーラー・複式簿記の基礎理論」, 中
 央経済社, 1969年
 「ケーファー・複式簿記の原理」, 千倉書
 房, 1972年
 「ケーファー・資金計算書の理論」(上・
 下), 千倉書房, 1974—1975年
 「ケーファー・資金計算書論入門」, 千倉
 書房, 1977年
 「簿記要論」, 同文館, 1978年
 現住所 神戸市長田区大日丘町3-6-11 (〒653)

ケーファー

『複式簿記の原理』

昭和47年7月10日 初版
 昭和53年5月20日 2刷

原著者 Karl Käfer

訳者◎ やす ひら しょう じ
 安平 昭二

東京都中央区京橋2-4-12

発行者 千倉悦子

東京都文京区白山4-37-14

印刷者 苅部印刷株式会社

検印
省略

東京都中央区京橋2-4-12 京橋第一生命ビル 〒104

発行所 千倉書房

TEL. (273) 3931(代) 振替・東京2-978

3063-0230-4606

THEORY OF ACCOUNTS IN DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING

by KARL KÄFER

Professor of Business Economics and Accountancy,
University of Zürich

Published by the
Center for International Education and Research
in Accounting

© 1966 by the Board of Trustees of the
University of Illinois

Translated into Japanese by
SHOJI YASUHIRA
Associate Professor of Accountancy,
Kobe City University of Foreign Studies
Published by
CHIKURA-SHOBO, Tokyo 1972.



K. Käfer

Prof. Dr. Dr. h. c. Karl Käfer

原 著 者 略 歴

1898年スイスのサン・ガーレンに生れる。十数年間中等学校教師をした後、チューリヒ大学で学び、1941年経済学博士の学位、1943年教授資格を得る。1944年にチューリヒ大学の経営経済学の教授（1903年シェアーによって創設された講座の後継者）にえられ、1967年定年退職し、現在は名誉教授。学界への出発がおそかったにもかかわらず、会計学のほとんどすべての領域で多くのすぐれた業績を発表している（次ページ参照）。また、その活躍は国際的であり、1958年にはドイツ・マインツ大学より名誉博士の学位を贈られ、彼の70歳誕生記念論文集にはドイツ・アメリカ・フランス・オーストリアの著名な学者からの論文がよせられている。

原著者の主要著書

多くの著書のうち主要なものは次のとおり。

Der Kettensatz. Ein Beitrag zur Geschichte und Theorie des kaufmännischen Rechnens. Zürich 1941.

Buchhaltung und Kalkulation in der Brauerei. Zürich 1943.

Die Betriebsrechnung. Theorie, Methoden, Formen. Zürich 1943.

Kontenrahmen für Gewerbe-, Industrie- und Handelsbetriebe. Bern 1947, 5. Aufl., 1967

Standardkostenrechnung. Budget, Plan- und Maßkosten in Rechnungswesen des Betriebes. Zürich/Stuttgart 1955, 2. Aufl., 1964.

Die Bilanz als Zukunftsrechnung. Eine Vorlesung über den Inhalt der Unternehmungsbilanz. Zürich 1962.

Investitionsrechnungen. Einführung in die Theorie-Beispiele und Aufgaben-Tabellen. Zürich 1964, 2. Aufl., 1966.

Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping. Urbana Illinois 1966.

Zur Gestaltung der Jahresrechnung der Aktiengesellschaft nach dem deutschen und dem schweizerischen Aktienrecht. Zürich 1966.

Kapitalflußrechnungen. Funds Statement, Liquiditätsnachweis und Bewegungsbilanz als dritte Jahresrechnung der Unternehmung. Zürich/Stuttgart 1967.

Praxis der Kapitalflußrechnungen. Zürich/Stuttgart 1969.

Die Erfolgsrechnung. Theorie, Methoden, Formen. Zürich 1970.

彼におくられた記念論文集には次のものがある。

Beiträge zur Lehre von der Unternehmung. Festschrift für Karl Käfer. Hrsg. von O. Angehrn und H. P. Künzi. Zürich 1968.

ゲーテのことば

「……ほんとの商人の精神ほど視野の広い、また広くなければならない精神が、ほかにどこにあると思う。われわれ商人が仕事を行なってゆく場合に存在している秩序は、実にすばらしい見通しをわれわれに与えてくれるじゃないか。これによってわれわれはいつでも全体を見渡すことができ、個々のことに煩わされる必要はなくなる。複式簿記というものが商人にどれほど有益なものであるかを知っているかい。それは、人間精神のうんだ最もりっぱな発明の1つだ。そして、思慮ある一家の長はすべて、それを自らの経済の経営にとり入れねばならぬだろう。」

——ゲーテ：ウィルヘルム・マイスターの徒弟時代（第1巻・第10章）

——小宮豊隆訳（岩波文庫版），上巻・50～51ページを参照——

日本語版への原著者の序文

複式簿記というものは、その多様な形式、不断の発展、世界的な普及にもかかわらず、原理的には、体系的に結合された少数の原則に基づくところの、1つの統一的な形成物である。このことは、洋の東西を問わずすべての会計人の、いつわらざる実感となっているところである。したがって、察するに深い基礎をもつこれらの諸原則を明らかにし、理解しやすく定式化することは、これまで無数の実務家や理論家によって懸命にその試みがなされたし、いまなおそれが行なわれている。とくに、フリードリヒ・ヒュックリとヨハン・フリードリヒ・シェアー以来の伝統をもつスイスにおいて然りである。

この領域における研究者は誰でも、まずもって自分の先行者たちの説くところを十分に吟味しなければならない、ということを認めている。従来、の諸学説は、フリッツ・シェーラー博士の著書“Kontentheorien der doppelten Buchhaltung, Zürich 1950”（安平昭二訳「複式簿記の基礎理論」，中央経済社刊，昭和44年）の中で適切にまとめられている。しかし、このような学説研究の結果、誰でも、目的がまだ達せられていないということ、すなわち、「複式簿記の謎」がまだ解きつくされていないということを認めざるをえない。しかし、複式簿記の技術的諸規則を日々数えきれないほど利

用することを考えたならば、何百年もの研究の後にかの目的を最終的に達成しうるためには、さらに研究を進めることが必要となるであろう。

私の判断する限りでは、そのためには次のような認識に基づいた理論構成が行なわれるべきである。

第1には、たとえば任意の要素についての運動の記述とその運動の結果の算定というごとく、技術的簿記規則を全く形式的に導き出すだけでは十分でない、ということである。この種の形式的構成ならば、わずかの数学でもってきわめて容易に達成可能となるであろう。

第2には、経済的組織のための簿記の諸原則を導き出すこと、しかも、特定種類のこの簿記単位の経済的状态と発展事情が明らかになるようにその諸原則を導き出すことが、むしろ必要であり、しかし同時に達成の困難度のはるかに高いものである、ということである。この経済的組織のための簿記の場合、その基礎になっている諸量、すなわち、資産・持分・費用・収益・利益の内容理解に際して、財貨だけではなく、それに劣らず、現在および将来の用役（それはたいていの場合忘れ去られているのであるが）もまた考察の対象とされねばならぬ、ということが認識されるならば、その場合にはじめて、簿記というものの意味するところを明瞭に記述することができ、その普遍妥当性をもつ諸規則を導き出すことができるであろう。

貸借対照表・損益計算書・資金運動計算書 (Kapitalflussrechnung) を提供する複式簿記が、経営の管理に際していかに価値ある手段となるかということは、このような深く掘り下げた吟味がなされた場合にはじめて明らかとなる。豊かな将来的内容をもつ簿記が——その性質上は過去計算であるにもかかわらず——不断に企業経営者の導きの手となるということ、そして、経営会計制度の他の部分とともに、経営者の行為を先見的に規定するということは、「借方」・「貸方」という表現によって昔から強く表出されてきているのにもかかわらず、それを理論的に認識することはこれまであまりにも少なすぎたのである。

わたくしの長年の研究の成果が神戸の安平昭二助教授の翻訳によって日本の同僚および一般読者に紹介され、広い範囲にわたって批判を受ける機会をもてるようになったことは、著者としてのわたしの大きな喜びとするところである。また、安平助教授がスイス経営経済学（とくに会計学）を日本に紹介するために不断に払われている多くの尽力に対して、わたしは深甚なる感謝の意を表するものである。

1972年1月 チューリヒにて

チューリヒ大学教授
経 済 学 博 士

カール・ケーファー

凡 例

1. 原著での引用符“……”は、訳書では「……」で示した。
2. 原著にイタリック体で書かれているものは、訳書ではゴシック体で示した。
3. 原著における脚注1, 2, ……は、訳書では脚注〔1〕, 〔2〕, ……で示し、原著の本文中に文献名およびページ数が示されているものは、訳書では脚注(1), (2), ……として示した。
4. 人名は、原則として、最初に出てきたときに、フル・ネームを原語で()内に示した。
5. 必要と思われる術語については、原語を訳語の直後に()内に示した。

目 次

原著者の近影・略歴・主要著書

ゲーテのことば

日本語版への原著者の序文

凡 例

序——問題の所在	1
----------------	---

同一の技術，異なった理論	1
--------------------	---

勘定理論の目的	4
---------------	---

I. 選ばれた若干の勘定学説の概観	11
-------------------------	----

主題に関する文献	11
----------------	----

1900年以前の時代——人的学説	16
------------------------	----

取引の性質に基づく学説	25
-------------------	----

資本主主体勘定学説	35
-----------------	----

企業実体勘定学説	50
----------------	----

損益計算を強調する勘定学説	61
---------------------	----

Ⅱ. 信頼性ある複式簿記勘定理論の探究77

会計の主題と複式簿記の技術.....78

勘定とその内容.....87

取引とその結果..... 108

損益の決定と締切記入..... 124

要約と結論 139

訳者あとがき.....1～4

文献目録.....1～8

索引.....1～5

序—問題の所在

同一の技術，異なった理論

会計というものは、それが使用するインド・アラビア数字と同様に、人類の共同の相続財産である。国際的な言葉として、会計は世界中に理解されている。借方・貸方という規則は洋の東西において同じである。東京にある企業、パリにある企業、ニューヨークにある企業の勘定記録、その貸借対照表および損益計算書は、本文に用いられている言葉を読むことのできない人びとにさえ、非常な親近感を与えるものと思われる。

しかし、会計理論の事情はこれとは全く異なっている。600年以上の伝統にもかかわらず、複式記入の過程に対する一般に認められた説明は、現在までまだ発見されていないのである。比較的狭い範囲での一連の関連する諸現象を説明するために、多かれ少なかれ同じようなまたは相反する内容をもつ、そして、しばしば全く相対立するような、数えきれぬほど多くの理論が展開された。有名な経験的にえられた規則にも、若干のよく知られた理論的説明にも満足しなかったのが、多くの哲学的気質の会計教師た

ちは、彼らの生徒たちのためになると称して、あるいは、古いテーマをあらためて別の角度から説明するために、彼ら独自の理論を案出した。しかし、それは彼らのかけ声だけにとどまり、その主張は古いテーマのほとんど焼きなおしとでもいうべきものでしかなかった。「問題全体の説明で、比喩的な言葉や多少の矛盾を伴わないようなものは、いまなお、見出すことがむずかしい」⁽¹⁾ (ペイトン) ののである。⁽¹⁾

多くの会計教師たちは、よりむずかしい問題を解決する場合には、複式記入体系の固有の論理それ自体が学習者を指導することになるであろうと期待して——大ていの場合その期待は正当なのであるが——、最も基本的な取引と勘定に関するわずかの説明を学習者たちに与えることで満足している。たとえばブレイ (S. F. Bray) は、この「古来の原則」について、「……貨幣またはその等価物の受取人が存在するならば、支払人も必ず存在しなければならないとすることは、基本的にはほとんど公理的なことのようと思われる」⁽²⁾ といっているのである。これは、それより40年前にディッキンソン (A. L. Dickinson) がなした説明と同じことである。

(1) W. A. Paton : Theory of the Double-Entry System, Journal of Accountancy, Jan., 1917, p. 7.

(2) S. F. Bray : Four Essays in Accounting Theory, London, 1953, p. 4.

[1] J. Vlaeminck : Considerations sur la pensée comptable, Revue des professionnels de la comptabilité, May 15, 1955, pp. 5~8. 参照。

すなわち、彼によれば、「……すべての取引は、財産またはその等価物がある人から他の人に移転することを意味しており、……このような受取りと引渡しという行為が……借方 (debit) と貸方 (credit) という術語を使用することによって表現される⁽³⁾」のである。

すべての会計専門家は、このような説明は会計教育のきわめて初歩的な段階においてさえ満足することのできない、単純化した説明であるということを知っている。近代的株式会社のような複雑なエンティティーに関する会計の錯綜した過程を、わずかの言葉で説明する簡単な理論を展開することは、おそらく不可能であろう。しかし、すべての会計学研究者は、「われわれがこれまでに見または考えた(複式記入の)すべての拡張・発展過程を通じて、さけることのできないところの、そして、さもなくば無秩序な記録でしかなかったであろうものを統一して1つの調和ある全体にまとめあげるところの、一筋の基本的な論理の糸が流れてい⁽⁴⁾る」(リトルトン)ということに気がついている。14世紀における完成された最初の複式記入の構造のなかに、現在におけると同様に貫流しているこの論理の糸を発見することが、まさに、科学的研究のさけることのできない課題であり、会計学が解決しなければ

(3) A. L. Dickinson : Accounting—Practice and Procedure, New York, 1914, p. 13 f.

(4) A. C. Littleton : Italian Double Entry in Early England, Accounting Review, June, 1926, p. 71.

ならない最初の問題の1つなのである。それは困難な仕事であるかもしれない。多くの不満足な試みはその困難性の確かな証拠を提供しているのである。すぐれた理論家たる リトルトン (A. C. Littleton) は、「ある勘定の左側は増加側であるのに、他の勘定においては増加が右側に記入される」という、複式簿記の「不可解な特異性」(baffling peculiarity) について語り、「このとりきめは、それを理論的に説明しようという試みをやりがいのあるものたらしめるには、あまりにも複雑にすぎる⁽⁵⁾」と結論している。しかし、複式簿記をとりまく神秘性がとり払われ、その結果、その諸規則を信仰のようにそのまま受入れることがもはや不必要となるにいたるまでは、確かに会計学の理論家たちは安んじうるようにはならないであろう。

勘 定 理 論 の 目 的

会計学の一部門としての勘定理論 (theories of accounts)⁽²⁾ は、複式簿記の独特の機構、とくに種々なる勘定およびそれらの機能関係と因果関係の真の性質を探究しようとするものである。それは、

(5) A. C. Littleton : Structure of Accounting Theory, 1953, p. 44.

[2] フランス語では, théories des comptes, ドイツ語では Kontentheorien, またはより正確には, Kontentheorien der doppelten Buchhaltung, イタリア語では, teorie del conto または teorie della partita doppia.