

会計制度の変遷と原価評価の見直し

大野 俊雄

I はじめに

企業が必要とするリスク・マネーが経済社会のなかで円滑に流れるためには、リスク要因を加味した利益測定の仕事みである会計制度の整備が不可欠である。逆に言えば、リスク・マネーが経済社会のなかでスムーズに流れていないという現実が実際に観察される状況では、既存の会計制度のあり方に問題があるということになり、その問題点を見つけ出し必要な修復作業を速やかに行わなければ、企業にはリスク・マネーが安定的に供給されず、経済社会の持続的な成長も期待できないことになる。

2008年9月のリーマン・ショックからすでに3年以上の歳月を経た今日、金融危機には一応の終焉をみたものの、替わって財政危機が先進国経済を悩ませ、通貨切り下げ競争のなかで為替変動は不安定化し、グローバル化したリスク・マネーは企業にスムーズには流れない状況となっている。各国政府にとって雇用の安定は至上命題であり、この課題が解決されなければ、株式市場にも安定的にリスク・マネーは供給されなくなっている。

企業経営者にとっての直接のステークホルダーは資本市場で投資資金の配分を決める投資家であるとしても、雇用の安定という政府の政策課題はステークホルダーとしての従業員の立場を強化するものとなっており、企業経営者にとっては「投資家と従業員との間の利害調整」という新たな経営課題が急速に浮上してきている状況となっている。

これまでの会計制度は、主として、企業経営者と投資家との間の「情報の非対称性」を解消する方向で制度の改編が行われてきており、信頼性がありかつ比較可能な開示情報の拡充という方向で財務報告制度の標準化が進展してきた。しかしながら、上述のような今日の問題状況では、財務キャッシュ・フロー（以下、財務CFと略記）に関わる「情報の非対称性」の解消の前に、営業CFに関わる「情報の非対称性」の解消に取り組むことを要請するものであり、このような方向での会計制度の見直しを迫るものとなっている。

本稿の目的は、会計制度に対する社会的な合意形成のプロセスを「会計制度の設計変更」という視点で捉え直すことであり、会計制度を「深層的な基礎部分」と「表層的な実務慣行の部分」とに分解し、既存会計制度の設計（Design）の見直し作業の道筋を指し示すことである。

その際に、いわゆる「原価評価」の再検討をも同時並行的に行い、公正価値アプローチとの制度設計上の再統合を試みる。制度の変化は制度自体の歴史的な法則に従うものでもなければ、逆に、全く新たに作り直せるものでもない。従来は不変的に有効であると考えられていたものが、実は特殊な社会条件の下でのみ有効であるにすぎず、その条件をはずせば、制度の柔軟性はさらに拡大し、新しい社会環境条件の下でも制度の有効性は持続的に維持できる。「原価評価」という伝統的な会計実務の評価原則に関する基本的な考え方も、情報処理能力が飛躍的に向上している今日のIT時代にあっては、か

えて実務の硬直化を引き起こしかねない。会計制度が本来的に具備すべき「社会的なサービス能力の絶えざる向上」には、実務レベルでの日々のマイナーな手直し作業だけではなく、ときにはバージョンアップに相当する制度的な設計変更も不可欠である。この点は大野 [2008] で指摘した通りである。

ただし、大野 [2008] 第6章「企業実体の構造」で展開したネットワーク的な企業実体 (Entity) の考え方を更に展開し、大野 [2009] では、制度会計の重要な前提である貨幣的測定の公準を見直し、「実現 (Realization) と原価 (Cost) に基づく伝統的な発生主義会計の認識/測定論の意義と限界」を見極める作業に取り掛かった。

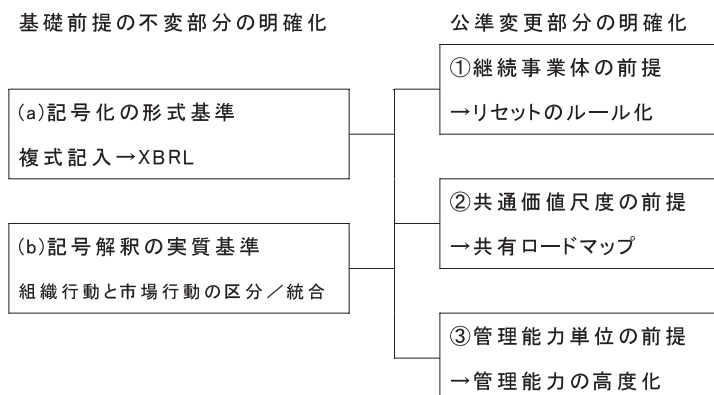
その際に、財務報告の中核をなす会計情報としての財務諸表の範囲を限定 (Demarcate) する要件の1つを、ひとまずは「複式記入 (Double-Entry) による入力データから誘導的に作成される出力情報である」という情報処理システムの形式基準で捉え、この形式基準を基礎に、「内部組織取引と外部市場取引との区分及びそれらの統合」という会計情報の意味内容に関する実質基準を明確にし、後者の外部市場取引についてのみ公正価値 (Fair Value) アプローチが適用可能であり、いわゆる「公正価値の全面適用」に関しては問題点が多いことを示すと同時に、前者の内部組織取引に関しては、資金的な説明

責任、いわゆる伝統的なアカウンタビリティ・アプローチの意義と限界を明確にすることによって、アカウンタビリティに基づく伝統的な企業実体の考え方に取って代わる IT 時代対応の「ネットワーク思考にもとづく企業実体の考え方」を提示することを試みた。

このような「会計情報の範囲を規定する実質基準」の明確化の作業を通して、今度はその形式基準である複式記入の意味を相対化し、「複式簿記」という実務慣行に拠らない「IT 時代対応の会計記述言語」の要件を明確化することで、「複式簿記」から XBRL への引き継ぎ作業を容易にすることを次の研究課題としている。

このような本稿の狙いを、筆者が提案している「会計システムの設計ルール (Design Rules for Accounting System) の理論」の概念図との関連で説明すると、以下ようになる。

この概念図では、会計システムの基本設計部分は不変部分と可変部分とに分かれている。前者はさらに、会計という(a)記号化 (Encoding) 作業の形式基準である「複式記入の原理」と、その(b)記号解釈 (Decoding) の実質基準である「組織行動と市場行動の区分/統合の原理」とに分かれる。本稿では、このうち(b)の部分に焦点を当てて、特に(b)と(a)との関係を明確にしつつ、それが可変的基礎前提のひとつである③の(従来、企業実体の公準といわれている)管理能力単位 (Managerial Unit) の考え方にどのよ



うな影響を与えるかを明らかにすることを、その課題としている。

大野 [2008] 第8章では、この(b)に関しては「内部取引と外部取引との区分」という表現を用いているが、非営利組織を含む一般的な会計システムの設計理論を考える過程で、上記概念図の②の部分「貨幣的測定の考え方」から拡張して（時間的測定）を含む「共通価値尺度の前提」としたため、アカウンタビリティ・アプローチと公正価値アプローチとの比較検討作業が可能となり、その結果として、アカウンタビリティに基づく従来の企業実体の考え方を拡張する作業が行いやすくなったのである。この作業の最終的な成果としては、企業実体の社会化を意味するマルチ・ステークホルダー対応の会計モデルの構築を想定しているが、本章はいわばその最初の思考実験的な試みといえる。次節では、その作業の最初の第一歩として、これまで曖昧にされてきた「会計上の資産」の定義を明確にすることから始めてみよう。

II 会計上の資産の定義

会計上の資産 (Asset) は、「財務報告を行う特定の報告主体 (Reporting Entity) の実質的な管理下にある一定時点の正の経済資源の貨幣的測定単位 (一般的には、共通価値尺度) による形態別ストック量である」と定義できるが、この定義の内容を複式記入を前提とした勘定記録で示すと以下ようになる。

このような会計上の資産の定義から、以下の①から④までの資産の認識要件が導き出される。

①財務報告の報告主体である企業実体ないし管

理能力単位が特定できること

経済資源に関する秩序だった記録を行い得る仕組みが現実存在していることが企業実体の特定化の実質的な要件である。従来のいわゆる一連の秩序だった帳簿体系 (主要簿 + 補助簿) から今日的な会計処理ソフトに至るまで、保有経済資源に関する何らかの体系的な記録の仕組みが備わっていなければ、現実的な意味での管理能力単位 (会計単位としての企業実体) は成立しえない。これはちょうど、社会生活に必要な言語能力がなければ「権利義務関係の当事者となる法的な人格」とは認められないのと同じ発想法であり、管理能力を体系的な記録の仕組みという「客観的で観察可能な情報処理能力の存在」で企業実体の存在とその特定化を裏付ける考え方である。

この管理能力単位は、事業組織の高度化によって、マトリックス的にネットワーク化されてくるが、組織としての意思決定の統一性の観点から、従属～支配という包含関係のなかに入れ子式に組み込まれ、意思決定の独立性という基準で、組織の内部と外部とに区分される。その間の境界膜ともいえる存在が株主総会であり、支配的株主は内部、投資家は外部という境界線が引かれ、支配的持分権者がその権利を行使する株主総会の下に取締役会が位置付けられ、更にその下に、子会社・関連会を含む各事業部門が登場することになる。これらの管理能力単位はあくまでも組織内部の会計単位であり、それら相互間における経済資源のやり取りは、すべて内部取引とみなされ、外部報告用の業績評価に必要な損益 (Net Income or Net Loss) は発生しない

(借方) 形態別資産 (正の経済資源) の分類上の名称 (貸方)

| | | | |
|---------------------------------|--------|--------------------------------------|--------|
| 企業実体の管理下にある正の経済資源の物的測定単位 (+) | ×@評価係数 | 企業実体の管理下から出て行った正の経済資源の物的な測定単位 (-) | ×@評価係数 |
|---------------------------------|--------|--------------------------------------|--------|

ことになる。これが本来の意味での「資本取引と損益取引の区分の原則」の意味であり、意思決定の独立性が想定できない内部組織取引からは損益は発生せず、損益は意思決定の相互独立性が想定できる外部市場取引からのみ発生するという「会計の基本原則」によって、外部報告を行う管理能力単位（Reporting Entity）の特定化、従って、その範囲内にある資産の特定化が可能となるのである。

②特定の経済資源の集合が上記の管理能力単位の管理下にあることが明確であること

保有経済資源が何も存在せず、上記①の記録の仕組みのみが存在する時点から出発すると、つまり「先に情報処理能力ありき」という前提で考えると、外部からの正及び負の経済資源の管理能力単位への流入／流出という出来事が、勘定記録の上では特定の経済資源の形態別の分類名称を表わす勘定科目のT字型口座の左右の記録スペースに借方／貸方で記入されることになる。その際には、当該経済資源の運用管理に関する権限と責任とが内部的には上位の権限主体によって権限付与（Authorize）され、また、外部利害関係者によっても承認ないし裁可（Sanction）されていることが必要となる。

この経済資源の運用管理に関する権限と責任とが、組織内部の下位の管理能力単位に委譲されていることは当然に組織内部の事柄であるが、この際の内部／外部の線引き基準は、あくまでも管理上の意思決定の統制関係（実質支配力）を基準とするものであって、法人格的な独立性を基準とするものではない。この内部／外部の線引き基準の場合にも①と同様に、組織内部での意思決定のあり方を情報処理システムの具体的な運用過程という側面から判定するものである。具体的に言えば、最も流動的である「現金」をどれだけ自由に使用できるかによって、経済的意思決定の独立性の程度は測られる。しかもより上位に位

置する意思決定者の枠内でしか行動の選択肢が与えられていないという相対的に下位にある意思決定者の状況では、ある種の権限の包含関係が成り立ち、より上位に位置する意思決定の仕組みが、より下位に位置する意思決定の仕組みを拘束することになる。これが「実質支配力」の現実的な意味内容である。

ただし、（判断能力を備えた人的資源をも含む）知識や情報という知的経済資源の場合には、所有権に関わる排除性原理が働かず、むしろ知識や情報の共有の程度に応じて「相互依存関係（Inter-Dependence）」が成立する以上、意思決定の独立性／従属性という二分法では処理できないものとなる。人的サービスの提供に関しては、本来的にはストック量での管理は不可能であり、何らかの物的経済資源に付着（Attach）させて、その評価係数を増加させるという手法で管理されてきた。つまり、物的経済資源を通じた「実質支配」という方法でしか人的資源の管理はされてこなかったのである。

また、日本企業に多く見られる「株式の相互持合い」や「寄付金や補助金などの公共的／公益的資金」のような資金拠出者との間の多様な相互依存関係を現実的に会計データとして表現するためには、「グループ資本」や「公益資本」などの（所有権に基づかない）新たな資本概念を会計システムに導入する必要性が出てくるであろう。この点は、知的資本会計（Intellectual Capital Accounting）の構築に際しては避けられない拡張作業である。

③一般的に特定の経済資源が管理の対象となるためには、その属性固有の測定単位での測定が可能であり、さらに貨幣的な評価係数（一般的には、共通価値尺度に変換するための評価係数）での評価が可能でなければならないこと

ただし、後者の貨幣的評価の側面では、「市場での交換取引（外部市場取引）を通じて取

得したものではない」、「市場取引を通じて売却することを想定ないし意図していない」というような経済資源に関しては、市場取引価格（取得原価／入口価値ないし売却時価／出口価値）などの貨幣的な評価係数を特定化することが困難であるため、市場取引（公正価値）ベース以外の何らかの「評価係数に関する別段の工夫」が必要となる。

一般的には、これは内部組織取引による経済資源の変動に関する評価係数の問題であるが、このような場合には、外部報告の一種である財務報告を行うに際して、内部的な評価と外部的な評価とを「リセット・ルールの枠組み」のなかで両者を組み合わせるという「別段の工夫」が必要となる。つまり、経営者による内部評価を、投下した原価以上で回収可能であるという資金投下の意思決定に対する「公正価値による反証可能性」のチェックという限定条件付で、外部評価に用いることが継続企業としてのリセットの条件となっている状況が前提となってくる。

しかしながら、企業を取り巻く利害関係状況の変化によっては、このようなりセットのルールの見直しが必要となり、そのような見直しの結果として、「評価係数の体系化に期待される組織統合機能」の見直し作業も必要となる。

④すべての会計データは、③の条件が満たされれば、貨幣額での測定値として加算／減算が可能となり、経済資源の一定時点のストック及び一定期間のフローの要約表である財務諸表の体系が出力可能となるが、資産はそのストック要約表の重要な構成要素となること

ただし、上記③での「別段の工夫」の内容如何では、会計データの意味解釈の見直し、つまり概念図の不変部分(b)の深層化による再不変化の作業が、この要約表のレベルにおける資産の意味解釈に関しても生じる可能性が出てくる。

これら①から④までの会計上の資産（正の経済資源）の認識要件は、さらに仕訳レベルの複式記入という「(単語ではなく文章レベルの)記号化の形式要件」を充たすために、財務諸表の他の構成要素に関する以下のような認識要件を要請することになる。

1 資本 (Capital) と負債 (Liability)

企業の設立ないし誕生は、「単一の組織体としての企業の最低限の機能要件の成立」を意味する以上、この企業の設立という出来事 (Event) は、あくまでも組織の内部構造を成立させる取引であって、組織外部との取引ではない。そのため、最初に正の経済資源である現預金が当該管理能力単位の管理下に委譲され、当該勘定の借方に記入された場合には、複式記入で要請される貸方には、負の経済資源を表す負債とは異質な、つまり負の経済資源を表すのではない別種の勘定カテゴリ、すなわち資本(ないし純資産)を表す貸方勘定の記録が必要となる。この際に、借方の汎用的な金融手段 (FI: Financial Instruments) である現預金の貨幣額〔額面額×@評価係数1〕と同額の貨幣額が貸方の資本にも付されることになるが、それは「当該管理能力単位の設立／継続／解散に関する単一の最終的な意思決定権」である単数表示の持分権 (Equity) を表すものとして、1株式1投票権をベースとする当該企業組織に対する実質支配力の存在とその(質的な)大きさの程度を表すことになる。

この場合にも、資本を企業に対する配当請求権及び清算時の残余財産請求権として「個別的な受益権」という視点で捉え、負債と同様に企業(経営者)に対する一種の負の経済資源と捉えることも原理的には可能であるが、①資本に付随する共益権としての議決権の部分は上述のような企業に対する継続／解散という統治権 (Governance Power) を表わし、しかも会計では、②継続事業体 (Going Concern) の公準を前

提にすること、③何らかの資本維持 (Capital Maintenance) の考え方を前提に利益や配当可能額を算定すること、などの理由で資本を負債と同様に負の経済資源とみなすことにはムリがある。このことは、いわゆる資本取引は一種の内部組織取引であり、そこからは損益は生じないという (損益取引と資本取引の区分という) 会計の基本思考とも合致している。

確かに、議決権のない優先株のように負債と資本の中間的な持分証券が証券市場で発行され流通しているのは事実であるが、少なくとも上記の①から③までの理由で負債とは認められないものは資本と認識すべきであろう。組織内の機関決定のみで資本に組み入れ可能なものは、「負債の部」ではなく、広義の資本としての「純資産の部」に含めるのが妥当と思われる。

ただし、上記の①と③において、「証券市場での収益力資本維持」という考え方を採用し、②に関しても「M&Aによる事業単位ないしキャッシュ生成単位 (Cash-Generating Unit) での再編成による事業活動の継続性」を考えれば、資本自体を一種の金融商品とみなすことも可能となるが、この場合には、

- ① 将来のキャッシュ・フローの予測に役立つすべての財務情報の提供が財務報告の目的となり、複式記入に基づく「会計情報としての財務諸表の従来のまとまり」が失われてしまう危険性があること
 - ② 経営者が行う自社のキャッシュ・フローの予測は、事業計画という「事前の組織内部の意思決定機関による正当化 (Authorization)」で裏打ちされたものであり、外部の視点での予測とは異質な性格をもつものであること
 - ③ 経営者を中心とする計画能力 (実行管理能力) の向上のための業績評価は、(外部の投資家への情報提供と並ぶ) 財務報告の中心目的の1つであること
- などの理由から、証券市場での価格形成を通

じた企業統治の考え方、すなわち市場での情報開示のみによる企業統治の考え方、いわゆる「開示統制万能主義」の考え方には限界があるように思われる。

管理能力単位としての企業組織の設立/継続/解散に関する意思決定権は、どのような組織においても単一の組織統治のルールとして組織内部に存在する以上、そのようなルールの存在自体が会計記録の上でも明確になっていなければならない。企業組織の場合には、設立時の貨幣資本 (払込資本ないし所有主持分) とその後の当該記録の継承が、このような意思決定権の存在を組織内外に明示化していることになる。

2 費用 (Expense) と収益 (Revenue)

物的勘定や債権債務勘定ではない (意思決定の仕組みに対する支配力/影響力という意味での) 名目勘定としての資本の考え方から、上記の「損益取引と資本取引の区分の原則」が派生してくる。このような性格をもつ資本取引は、あくまでも組織内部における取引とみなされ、このような資本取引からは企業活動の成果である損益は生じない。損益はあくまでも「企業組織の外部との取引活動から生じる」と考えられるところから、このような企業外部との取引活動を損益管理の視点で記録するために、損益系列の勘定群、すなわち費用 (損失を含む) 勘定と収益 (保有利得を含む) 勘定が設定されることになる。

企業が行う経済取引には、それぞれに当該管理能力単位を含む複数の取引当事者が想定できるが、取引の他方の相手方当事者が企業組織の外部に位置する者とみなせる場合のみを損益取引と捉え、そこからは損益が発生すると考える。

ただし、このような組織の内部/外部 (厳密には、内部/境界膜/外部) を区分する判断基準は、あくまでも組織の統合 (Integration) 及び統治 (Governance) に関する社会的な合意に

基づくものであって、時代や経営環境が変化すれば、その見直しの作業が必要となる。特に管理能力単位である企業実体の管理能力の高度化は、組織の統合及び統治のルールの高高度化を要請するが、このようなルールの改編に関する議論や検討作業は企業を取り巻くステークホルダーたちの利害関係に微妙な影響を与えるだけに、社会的な合意を得るためのデュープロセスを経て慎重に行う必要がある。

従来の発生主義会計では、収益認識において実現基準を適用することで、顧客との取引関係を「顧客側の独立した意思決定権を重視する」という方向で外部化し、組織内部の経済資源の管理に関しては、外部から調達した物的経済資源に対して対価として支払った現金（相当）額である取得原価（入口価値）で当初認識／測定し、それに資本勘定に起源をもつ原価配分（Cost Allocation）と原価の凝着（Cost Attach）の考え方で@評価係数の部分のみを内部取引化し、「原価」と「実現」が物的／期間的な対応関係（費用収益対応の原則）のなかで損益計算に組み入れられるという（複式記入データに基づく）計算構造をとることになる。つまり、損益計算というフロー計算の体系のなかに内部／外部の区分基準が組み込まれており、ストック計算としての貸借対照表には、債権債務関係という（法的な）外部関係以外のすべての資産／負債項目は、内部的業績評価を基礎とする経過項目とみなされ、結果的にも、それらの資産／負債項目は単なる損益計算（書）の（決算年度を跨ぐ）媒介環としての役割しか与えられていなかったのである。これがいわゆる「動的貸借対照表」の考え方である。

確かに、顧客と並ぶもう一方の外部者である債権者との利害関係では、担保能力の維持が問題とされたが、損益計算書を経由した損益（及びその内部蓄積としての利益剰余金）のみが配当の原資となるという基本的な発想法で、貸借対照表上の資本維持（Capital Maintenance）の

問題は解決されてきたのである。

しかしながら、このような組織の内部／外部の区分基準は、「資本勘定で代表される株主ないし出資者が管理能力単位の最終的な統治権者としての能力と資格を有する」という社会的な合意が成り立つ社会状況がその制度化の背景にあったと考えられる。つまり、リスク・マネーを投資できるだけの資金的な余裕があり、ビジネス・リスクに挑戦する執行責任者（CEO）の管理能力をモニタリングすることができるだけの統治能力をもつ出資者が支配株主として存在するという社会状況が前提とされてきたのである。

このような社会状況では、株主総会が実質的にも機能し、株主による経営者の選任／解任権の行使が会計情報に基づく財務報告のみで十分に機能するという株主主導の統治環境の整備が財務会計の課題とされていたのである。また、しばしば起きる経営陣の不祥事や経営破綻は監査機能を強化すれば防止できると考えられていたのである。

しかし現代のように、株式自体が金融商品化し現実的には株主ではなく投資家が多数を占めるという状況のもとでは、実質的には統治権者不在の企業組織になってしまい、経営者能力の低下と監査機能のムリな強化を引き起こす結果となっている。

企業経営に対する監督官庁による公的介入をできるだけ回避し、民間の活力を最大限に活用し維持する方向で企業統治のあり方を見直すためには、管理能力単位としての企業実体の基本的な課題を、資金管理能力から情報管理能力へとシフトさせていくことが是非とも必要不可欠なこととなってきている。このような現代的な課題を企業経営者が果たせなければ、企業は「公的資金依存か、それとも想定外の経営破綻か」という避けるべき両極端に追いやられ、われわれの経済社会の活力源を次第に枯渇させてしまうという悲惨な結末になる危険性が益々高まる

ことになる。

Ⅲ 資金の管理から情報の管理へ

1 「資金管理重視の会計システム」の問題点

管理能力単位としての企業実体の実態は「管理のための記録システム」である。それは報告主体 (Reporting Entity) である前に記録主体 (Recording Entity) であり、能動的な管理能力 (Manageability) を基盤とする自律的な学習型の意味決定の仕組みである。そのため、企業実体は「管理・報告のための情報システム」を有しそれを改善していくことになるが、それは環境変化に対する受動的なホメオスタシス (Homeostasis) の仕組みではなく、能動的に環境に働きかける創造的な意思決定の仕組みである。

企業組織の存続を維持し継続企業であり続けるためには、資金繰りないし流動性の管理が最も重要であることは昔も今も変わらないが、そのような資金管理を収支計算書を中心に考えるという (原初的な) 管理能力のレベルでは、収支計算書が内部管理と外部報告を結ぶ結節点となっており、収支予算の決定プロセスと予算準拠主義の原則が会計システムの基本となっている。そして、現行の発生主義会計も、実現と原価の概念に基づく収支計算の「収益費用アプローチによるバージョンアップ版」とみなせなくもない。

ビジネスを取り巻く各種のリスクに対応するための金融商品が登場し、企業のリスク・マネジメントに対する意識と能力が高まるにつれて、企業が保有する資産や負債の認識及び測定に関しても、上述のような実現及び原価の考え方では企業のリスク・マネジメントの実態の反映が困難となってくる。その結果、貸借対照表重視の資産負債アプローチが登場し、資産及び負債の認識/測定に関しても (本来は金融商品に対する評価基準であった) 公正価値アプロ

チの適用が益々幅を利かせるようになってきている。しかしこのような会計観の変化は、次の2点で問題があるように思われる。

①各種の金融商品は企業を取り巻く各種のリスクへの対応として開発されてきたものであるにも拘わらず、2008年後半からのサブプライム問題の表面化で明らかとなったように、リスク情報の管理を金融商品 (及びそれらの公正価値) のみに託するには余りにも問題が多いこと

確かに、金融商品の認識及び測定に関しては、公正価値の考え方がそれなりの説得力をもつことは否定できないとしても、少なくとも資産評価をすべて公正価値で行うことには、経営者の意図や計画性を無視ないし軽視するという弊害を生み、「経営者を基点とする企業の管理能力の評価」という点に関しては、かえってマイナスに作用する危険性がある。

②企業を取り巻くステークホルダーたちのなかで投資家だけが重視されすぎ、「意思決定に対する有用性」という財務報告の目的が、実質的に投資意思決定有用性に矮小化され、顧客・従業員・地域住民などの投資家以外のステークホルダーたちの情報ニーズが相対的に軽んじられ、結果的に、経営者の意思決定も投資家 (ないし金融市場) 向きに偏ってしまい、企業の社会的責任 (CSR) に対する関心の高まりとの間で情報開示面でのアンバランスが生じていること

最終顧客である消費者の情報ニーズに企業経営者が充分に応えることができていなければ、消費者の当該企業に対する不信や離反を増幅させ、顧客離れと営業活動収入の不安定化と減少を招くことになる。また、経営者が投資家の視点でROEを重視するために、収益の改善が見込めない状況では、すぐに人件費の削減に取り掛かり、結果的には従業員のやる気やモチベーションの低下を生じさせ、

中長期的な企業の競争力や成長力の衰退を招いてしまう。このことは投資家にとっても本来は避けるべき事態であるにも拘わらず、単純に「旧態依然の資金管理重視の会計システム」がこのような不幸な結果を招いているとも考えらなくもない。

管理能力単位である企業が資金面での管理能力を基本としているかぎり、このような不幸な結果は避けられないであろう。流動性のリスク（資金ショート）を避けるためには、運転資金の安定的な補充を図っていく必要があるが、現在の（発主主義的な）会計システムでは、営業活動の成果である収益が「今期の売上高」という実現時点でしか計上されていないため、金融不安が实体经济に影響を与えている局面では、最初に流動性リスクの管理システムが作動し、この段階で金融機関からの運転資金の借入れが難しくなると、残る手立ては人件費などの原価財の調達抑制による営業活動支出の削減しかないことになる。この一連のリアクションは、ほぼ自動的に実行され、もしそれを行わなければ、企業は確実に流動性リスクへの対応不足から資金ショートを起こし、経営破綻（倒産の危機）に陥ることになる。

逆に、（2008年以前の米国のように）消費者が過剰なローンでモノを購入し続けている場合であっても、実現原則で売上高も利益も好調に伸びているという財務報告のみがなされ、「家計におけるリスク・マネジメントは危機に瀕している」という状況をまじめに心配する議論は、経営者の間でも、また投資家の間でもなされないことになる。「現在の好調な（？）販売及び生産計画を見直す必要がある」というまじめな提案は一蹴されるだけで、検討もされないだろう。モノが（実現基準をクリアして）売れているからという現状分析のみが一人歩きし、今後とも売れ続けるかどうかに関するまじめな議論は商品力（製造部門）や販売力（営業部門）の問題とされ、消費者のライフスタイルに関する議論

は、それを担当する部門がないという理由だけで検討の対象にもならなくなる。

これは経営者の能力の問題でもなければ投資家の判断能力の甘さの問題でもない。財務報告（及びその基礎にある会計システム）自体の「現実を捉えきれないという鏡としての歪みの問題」である。

おカネの前にモノが動くことは理解していても、そのモノの前に情報が動いていることをリアルタイムに経営操縦の計器データに反映させなければ、（原価財という実物の受入拒否と吐き出しという）突然のブレーキの踏み込みによって、サプライチェーン（SC）上の後続の車（川中／川上企業）たちは衝突を繰り返し、SCの運行速度はゼロに近くなってしまう。場合によっては、衝突の衝撃の煽りで、後方に加速度がつき、マイナスの成長（減収傾向）が長引くことになる。

このような（いわゆるデフレ・スパイラルの）状況下で必要なことは、資金管理から情報管理への重点移行であり、そのような方向性で会計システムと財務報告のバージョンアップを図っていくことである。

2 公正価値アプローチの限界

資金の管理から情報の管理へと会計システムの重点移行を推し進めるまえに、ここで金融商品の評価基準として登場してきた公正価値アプローチの特徴を以下の3点に要約し、この問題に対する検討を加えてみよう。

公正価値とは、

- ① 相互に独立した取引当事者間で成立する取引価格であり、
- ② 取引の対象となっている経済資源に関する十分な知識と情報を取引当事者が有しており、
- ③ 閉鎖的な相対取引ではなく、だれでもが自由に参加できる開かれた取引市場の場が整備されていること。

以下の説明を容易にするために、①を「取引当事者の相互独立性」、②を「取引に必要な情報の開示」、③を「取引関係の公開性」と名づけておこう。②に関しては、情報が開示されていても、それを正当に解釈できる読解力ないし知識がなければ、情報の価値は半減するように、「取引に必要な知識の共有」も前提となるが、この種の知識に関しては、それを学習できる機会が社会構成員に対して平等に与えられているという社会状況が与件となっているが、これは一般的な民主主義制度の問題点であり、ここで取り上げるには適していないので、検討は加えない。

会計システムに関する不変的な基礎前提のひとつである「内部組織取引と外部市場取引との区分及びそれらの統合」という意味解釈上の実質基準をもとに、この公正価値の考え方に検討を加えると、①の特徴から明らかなように、公正価値アプローチは後者の外部市場取引には最適の評価方法である。

特に金融商品の取引に関しては、それぞれの取引当事者の会計記録において、一方の資産側には現預金ないし債権／有価証券という金融資産の増加 (A^+) が登場し、他方では金融資産である現預金や債権／有価証券のマイナス (A^-) ないし負債 (L^+) である債務の増加と資本 (C^+) である自社発行の（金融商品としての）持分証券が登場するため、すべての取引が金融商品の組み合わせとして理解でき、「キャッシュ・フロー（CF）に関する時期とリスクの選好を異にする取引参加者間の市場取引」として、マネーの動きを市場的に制御している現実が描き出されている。（現金決済という金融取引も、借方の現金 A^+ と貸方の現金 A^- の組み合わせとして理解できる。）

ただここで問題になるのは、現金以外の金融商品から生じる将来CFに関するリスク情報の信頼性ということに関しては、信用膨張（バブル）とその後の信用収縮（バブルの崩壊）とい

う現象にみられるように、過度に楽観的な資金運用行動を押さえ込む仕組みが（自由な取引を制限するという取引規制という方法以外では）金融市場においては未だに組み込まれていないことである。金融商品の取引に関する情報開示（Disclosure）を充実させれば、このような過度な楽観は防止することができるという「情報開示信仰」は「開示統制」という考え方と同様に、非現実的であることがすでに歴史的にも証明されている。

会計システムでは「内部組織取引と外部市場取引との区分及びそれらの統合」という基礎前提が（本来は）歴史的／不変的に維持されてきており、特に貸方の資本に関しては前者の内部組織取引と位置づける考え方が制度的に継承されてきたはずである。

確かに、所有主持分が株式として物権化され証券市場で自由に売買されるようになると、支配を意図しない（売買目的の）株式に関しては、全くの金融商品そのものとして取り扱うことが可能になる。しかしながら、支配目的の株式は（場合によれば支配目的の債権も）その公正価値（相場）ではなく、その「支配という意図の正当性及び正統性」で評価されなければならない。

従来は、この「支配という意図の正当性及び正統性」は「経営者を監視する能力がある支配株主」という存在でその意味と機能を発揮してきたが、情報面での管理を要請される高度化された現代の企業実体に関しては、支配株主という立場だけで「支配という意図の正当性及び正統性」を根拠づけることはもはや不可能に近くなっている。

そもそも、マネーの動きをコントロールすることは金融市場だけでは不可能であり、CFに関する情報を「CF以外の共通価値尺度による評価システム」に結び付け、いわばマネーの動きをその外側から制御する仕組みを構築する必要があるが、それは時間というもうひとつの共

通価値尺度の導入である。

Ⅳ 時間の二面性とネットワーク思考の企業実体

金利とは一定額の現金の使用権を他者に譲渡することから得られる対価であり、不動産の使用料である地代や家賃と同様に、貸し手には時間の経過につれて収益が実現されるという性格をもつ。出資金に対する配当にも同様な性格があるが、収益力資本の場合には、収益力の評価を財務報告をもとに株式市場に委ねるところから、〔配当+キャピタル・ゲイン〕という収益面の認識は単純な時間の経過では計算できない。

個人が自由に使える（余裕ないし非拘束）時間そのものも、それを有効に使える可能性がある限り、その価値を増加させることができるが、現金と違ってその使用権をそのまま他者に譲渡し、その使用料を対価として受け取ることにはできない。人間はロボットではない以上、自己の意思で一定の労働サービスを提供できる（雇用契約を締結する）だけである。ただし、その労働サービスの他者の業務組織への提供から対価を得る場合には、その提供されるサービスの具体的内容に対する雇用者側の価値評価が行われるために、以下の2つの条件を充たしている必要がある。

- ① その労働サービスの具体的な内容は、そのサービスの最終的な受益者である顧客の効用を増大させるものであること
- ② サービスの生産と消費は同時であるため、サービス提供義務の履行以前に、その具体的な内容に関する最低限の情報が両当事者間で共有されていること

この②の条件は、その共有される情報の両当事者間での意味の違いによって、サービスの提供側にとっての「できるかどうか（Possible or Not）」という能力を表すソリューション情報（SI：Solution Information）と、当該サービスの提供を最終的に受ける受益者側の「状態の変化が望ましいものであるかどうか（Probably Better or Not）」を表すニーズ情報（NI：Needs Information）とに分かれるが、両者の情報が不完全（Incomprehensive）であるにしても事前にある程度マッチしてはじめて、サービスの履行契約とその実行がなされるのである。

顧客側の事前から事後への変化を引き起こすサービスのオペレーションに関する情報がSIであり、その変化した状態を事前/事後という二時点間のある種の秩序性の比較で評価するのがNIである。SIは初期状態に投入された操作から目標状態を産み出すプロセスを管理する情報であり、NIは初期状態と結果状態との比較を行う状態評価の情報である。前者のSIでは経過時間は管理の対象として物理的な要素時間単位で管理されるのに対して、後者のNIでは事前及び事後という二時点の比較が重要になる。

つまり、特定のサービスに要する時間は、努力と成果という2つの視点を前提に別々の時間感覚で管理/評価されることになる。これを損益計算書の勘定形式に倣って表記すれば下記のようなになる。

この場合には、サービスに要した時間数は10時間という設定であるが、これに貨幣額での原価ベースの@評価係数を掛ければ（投入された人的資源への）人件費支出が計算され、実現時点で売価ベースの@評価係数を掛ければ（顧客

| 努力 | | 成果 | |
|-------------------------------|------|-------------------------------|------|
| 個々の単位操作ごとのフローの時間の合計 使用したSI | 10時間 | 状態の変化に要した時間（2時点の比較） 使用したNI | 10時間 |

からの) 料金収入が計算され、通常の損益計算書と同じ計算内容に変換できる。しかしこの場合にも、あえて貨幣額で評価しなくても、時間数で共通に価値評価することは可能であり、対価を要求しないNPO活動に関しては、むしろ時間数での管理/評価の方が適している。いずれの場合にも、単位操作ごとの所要時間数を減らすことは可能であり、そのことによってサービスを提供する側の時間の効率的な管理(サービスの時間当たりの生産性管理)が可能となる。

現実問題として、この時間の効果性(Effectiveness)と効率性(Efficiency)の管理/評価に関しては、ITベースのネットワークの活用が不可欠であり、一定時間に使用されるSIの数を増加させることは、顧客サイドのNI数を増加させることになる。

例えば、医療機関において総数としての医師や看護師などの医療スタッフの人数を増やすことなく、保健医療サービスを受ける患者数を増加させるためには、医師や看護師が活用できるSIをネットワーク化し、個々の患者が本当に必要とする医療サービスのNIとの最適なマッチングを可能にするような総合的な予防/診療情報ネットワークを構築することが不可欠な前提条件となる。

知的経済資源としての知識や情報の特徴は、それらをデジタル化することによって、簡単にコピーを作成することが可能となり、ネットワーク回線上のノイズや減衰以外は、物理的に減価しないことである。そのため、定型化が可能なNIに対しては、定型化したSIを対応させることが可能となり、定型化できないNIに対してのみ対面的な現場レベルでのSIとのマッチングが必要となり、この側面に人的サービスを有効に貼り付けるという方法が可能となる。

ただし、顧客のNIはその(過去のライフスタイル情報の蓄積である遺伝子情報を含む)多様なライフスタイルに根ざしたものであり、どの程度のテイラーメイド性が必要になるのかに

関しては、多様な顧客ニーズと定型化可能なライフスタイルとの適合度に関するデータに基づいて決めていく必要があるだろう。

一般的に、企業(SI)と顧客(NI)との接点(Interface)では情報の双方向性が要求される。手段としての資金の提供者が資金管理の基点であるとしても、情報管理の基点は、このSIとNIとの接点ないし界面、すなわち「接客の現場」でなければならない。この「接客の現場」を基点に、組織内部及び外部の財・サービス取引に必要な情報をネットワーク化していくことが、IT時代の管理能力単位(企業実体)の姿であろう。

V ネットワーク思考の会計

資金管理と情報管理の決定的な違いは、前者が市場での取引をベースに管理することが可能であり最適であるのに対して、後者はそもそもから市場取引をベースにすることが困難な関係管理(Relation Management)の手法が最適であるという点である。これは資金が原理的には所有権の対象物であり、所有権の枠内で自己完結的に管理可能であるのに対して、情報や知識は本来的に共有されてはじめて価値を生じる管理対象物であるからである。

それゆえ、資金管理は企業の純資産に対する所有権を表す株式や所有持分を基点に組み立てることが可能であるのに対して、情報の場合にはそのような管理の私的な基点を考えることはむずかしく、企業を取り巻くステークホルダーごとに「情報の共有とネットワーク化」を図り、さらにこれらの個々の情報ネットワークをある種のバランス感覚で管理していくことが肝要となる。

特に、以下の点は重要である。それは、従業員や取引先とのSIのネットワーク的な管理は、顧客に提供する製品やサービスの仕様書をベースとして、物的/操作的に管理するという情報

管理の手法を採るのに対して、最終顧客のNIに関する情報管理については、顧客のライフスタイルや顧客間の話題性という視点で、いわば物語的に管理するしか方法はなく、このように性質を異にする2つの情報ネットワークを統合的に結びつける作業に関しては、いわゆる記号論(Semiotics)的な手法を用いざるをえないという点である。

この記号論の発想法では、そもそもから記号の意味の二重性を前提とする考え方であり、物的には同じ表現形態をもつ記号が、操作的ないし指示的な意味(Denotation)と含意的な意味(Connotation)の両方の意味をもち、その両者のある種の意味論的なバランスで記号としての意味機能を果たし、このことを通じて、人間の記号行動のある種のバランスの維持を実現すると考えるのである。

記録(Recording)と報告(Reporting)の統合されたシステムとしての会計は、前者の記録を重視する操作的な会計(Operational Accounting)の領域では、この指示的な意味を重視し、後者の報告を重視する持分的な会計の領域(Equity Accounting)では、この含意的な意味を重視するという発想法で、会計という記号行動で「市場行動と組織行動のある種の機能的なバランス」を実現してきたのである。

これは、もともと貨幣自体に支払手段と価値貯蔵手段という機能的な二重性があり、価値尺度機能がこれら両方の機能のバランスを維持するという統合機能を実現してきたことと関連する。しかるに、経済活動の広域化とグローバル化により、企業の日常の経済活動では複数の通

貨が使用されるようになり、価値尺度機能は為替変動のリスクにさらされるようになってきた。

このような通貨の動きを外貨建取引に関する会計処理の歴史で概観すると、基本思考は確実に、本社主義/単一報告通貨会計から現地主義/多通貨会計の方向に進展してきており、1つの共通価値尺度による加算/減算が益々むずかしくなる状況となっている。

キャッシュ生成単位を顧客からの(支払手段としての)収益通貨で捉えた場合、グローバルな販売市場を有する企業にとっては、多通貨的なキャッシュ生成単位ごとの流動性管理に基づく会計システムが基本となり、それらを統合した連結会計では、多通貨的な流動性管理の実態が報告の内容となるべきであり、すべての会計データを親会社の(投資家による価値貯蔵手段としての)出資通貨に換算することは、このような多通貨的な流動性管理の実態をかえって反映しないことになる。

情報管理の側面では、顧客カテゴリごとのNIの管理とSCベースのSIとのマッチングが課題であることを考えれば、このような多通貨的な流動性管理の必要性は当然に理解できる。財務報告がまず心がけるべきことは、「管理能力単位としての企業実体の(内部統制を含む)管理能力の実態の報告」であって、そのような情報がなければ、投資家を含む各種のステークホルダーたちの意思決定に関しても、その情報提供の実効性が伴わないものとなってしまおう。

これまでの議論を整理し、管理能力単位の一

パフォーマンスの評価表

| 努力 | | 成果 | |
|------------------|--------|------------------|--------|
| SIネットワーク参加人数 | | NIネットワーク参加人数 | |
| 個々の操作単位ごとの時間の合計 | 10時間 | 状態の改善に要した時間 | 10時間 |
| 費消した経済資源 × @評価係数 | ¥5,000 | 産出した経済資源 × @評価係数 | ¥8,000 |

定期間における経営成績（Performance）の報告を重視する（という意味で新動態論ともいえる）二元的な共通尺度に基づく損益計算の体系」を以下に要約的に示してみよう。

このパフォーマンスの評価表（Statement of Performance）では、通常の貨幣額での成果計算の上に、時間単位による成果計算が付け加わっている。そして、この時間単位での計算では時間数は貸借で同額となるものの、NIのネットワークに参加した人数の増加によって、顧客にとっての実質的な時間数は増加していると考えられる。

例えば、医療機関で診察を受け回復がみられた患者数が前年同期比で2倍に増加したとすれば、患者全体にとっては実質的には前年度換算で20時間に相当する時間価値の増加を認識/測定できる。このような時間価値の評価増は、上記の表の最上段の人数データで裏付けることが可能であるが、一般的には、収益を〔顧客数×@客単価〕で評価する場合にも、このような顧客数のデータを用いることは可能であり、実務においてもそのような収益分析はすでに行われている。

ネットワーク思考で企業実体を捉え直す作業は、このように情報や人間に関する数値データを会計測定の前面に押し出すことを意味する。おカネがビジネスの主役ではなく、人間や情報がビジネスの主役であるのと同じような意味で、会計測定の主役はおカネではなく情報や人間であるべきであろう。

Ⅵ 複式簿記を超えて～むすびに代えて～

内部管理のための記録と外部向けの報告内容は必ずしも同じである必要はない。本来は内部管理のための記録である（予算/実績対応形式の）収支計算書を外部向けにも報告するのは、考えてみれば外部の利害関係者にとっては迷惑な話である。報告対象期間にどのようなパフォーマ

ンスが達成できたのか、期末時点の資産/負債はどのような状態なのか、今後の事業の継続にはどのようなリスクが予測され、それに対してどのような対応策が準備されているのか、ということに関する判断に役立つ情報が、外部の利害関係者には必要なのであって、収支計算に基づく外部報告書では単に形式的な意味での「資金に関する説明責任」が果たされているにすぎない。

確かに、内部管理情報である収支の記録を外部報告向けにも転用できれば、外部向けの情報を作成し報告するためのコストは確実に節約できる。しかしながら、事業を運営する組織の規模が肥大化するにしたがい、組織構成員の保身のために内部管理が行われる傾向が強まり、外部の利害関係者にとっては「突然の不都合な事態」の発覚がしばしば起きようになる。このような状況では、外部報告向けの情報の作成と伝達の仕組みを拡充/強化し、その視点から改めて内部管理のあり方をチェックしていく必要性に迫られる。これが内部統制報告制度の導入の背景であろう。

従来の複式簿記の仕組み、特に仕訳という入力データの形式要件は、借方要素と貸方要素とが同一の貨幣額で評価されることから、会計における管理機能と報告機能の統合が計算構造上は自動的に保証されてきた。内部管理的な意味の強い損益計算書と、外部報告的な意味の強い貸借対照表は、「原価」と「実現」で強く結びつけられ、当期純利益と利益剰余金はこの2つの財務諸表を繋ぐ役割を期待されることになっていた。

しかしながら、仕訳データのレベルで内部管理と外部報告とを結びつけることは、かえって情報システムとしての会計の硬直化や儀式化を招くことになり、上述のような本来の意味での会計の統合的な役割は形骸化してしまうことになった。

会計本来の情報サービス提供能力を取り戻す

ためには、仕訳レベルでの複式記入という入力要件を大幅に見直す必要があるが、その見直し作業は次のような方向で行われることになる。

どのような経済資源が事業体の実質的な管理下にあるのかを個々の経済資源ごとに明確にし、その変動過程を克明に記録に残し、事業体内部の意思決定の跡を、その利用された知識と情報とともに追跡可能にしていく。この情報レベルでの追跡可能性(Traceability)こそが、外部報告での基礎資料となるものであり、最終的な外部報告では報告時点での最新の外部環境データを参考に、報告内容を事業の継続性に関するリスク管理情報を中心に纏め上げていく。資金ショートが最終的に経営破綻を招くとしても、また、物的資源や人的資源の管理システムの巧拙が財・サービスの提供能力を決めるとしても、それらのカネの動きやモノの動きは、それらに関連する適切な知識と情報のもとでのみ、それぞれのレベルで適切に管理されるにすぎない。

しかも、共有を常とする知識や情報に関しては、そもそもから複式記入の原理は成り立たない。モノの背後に隠れていたサービスや情報の価値を前面に押し出すためには、一旦は従来の内部管理システムを外部報告システムからモジュール的に分離させ、改めて内部的な情報管理の仕組みを高度化させたいうで、今度は外部向けの定期的な財務報告の内容や伝達方法を同様に高度化させていくべきであろう。

補論 無形資産と政府補助金

この補論では、無形資産と政府補助金を例に、ネットワーク思考に基づく会計システムの設計面での拡張可能性を探ってみる。

知識ないし知的資産は無形資産(Intangibles)に属する経済資源であるが、現行の制度会計上で無形資産として計上できるものは、対価を支払って取得した場合や法的権利としてそ

の使用権を第三者に主張できるものに限定されている。共有物(Commons)としての知的資産の側面は会計的な認識/測定の際には無視され、そのため、組織文化や経営理念、自己創設のれんなどは、無形資産に計上できないことになっている。これらの知的資産が、確かに、企業の将来のキャッシュ・フローの稼得に貢献することが明らかであったとしても、「所有」行為の対象とみなされない場合には、資産の認識要件を満たさないことになる。

しかしながら、組織内部取引の概念をネットワーク思考で拡張し、知識や情報の共有によるネットワークの効果性/効率性が期待できる範囲のパートナーを「共有持分権者」と捉えることが可能である場合には、この種の効果性/効率化によって節約できる経済資源をもとに、知的資産を資産化することは可能であるように思われる。この場合には、貸方には「知的共有持分」のような純資産の部の構成項目が登場するが、これは明らかに「株主資本の部」とは区別される純資産項目である。

一般的には、これらの「知的共有持分」は(スポット取引ではない)ネットワーク取引の割合の増大を通じて、営業活動キャッシュ・フローの安定化に寄与すると考えられるところから、長期の運用収益を望む投資家には高評価をもたらすものと期待できる。

政府補助金に関しては、それには返済義務がないという点では、明らかに負債ではなく、とって他者に譲渡できる「持分権」でもない以上、「資本」として扱うこともできない。また、顧客に提供した財やサービスの対価でもない以上、収益にも計上できない。寄附金とみなせば「その他収入」で処理できるが、明らかに政府補助金は寄附金ではない。

明らかなことは、政府補助金は「その用途を特定化された資金」であり、実際の用途過程に関する説明責任を別途に要求される資金であるという点である。公的機関である政府からの資

金援助である以上、その用途に関しても「公共性／公益性」が要求されるが、その政府補助金も納税者からの税金を財源としている以上、最終的には納税者に対する説明責任が要求される。このような場合に、納税者はまずは税の負担者であって、その直接的な受益者となるわけではないが、「公共性／公益性」によって想定される外部経済効果で間接的に受益となる部分を判断できる立場にある。そういう意味では、政府補助金に対しては「公共性持分」が対応しており、「持分」概念を「所有権の枠組み」から拡張すれば、会計的にも十分に適用可能であるといえる。

環境意識の高まりのなかで現在、温暖化ガスの排出権（Emission Credit）取引が会計的にも注目されているが、一般的に、排出枠自体は政府から無償で与えられる無形資産であるという理解から、上述の無形資産と政府補助金に関する会計基準で、この問題は基本的には処理できると考えられている。しかしながら、いくつかの点で、実情は両基準の不備をむしろ露呈させる結果となっているように思われる。

温暖化ガスは、それ自体がマイナスの経済資源（Bads）であるわけではなく、大気中の一定濃度以上の温暖化ガスの滞留が温室効果を引き起こし、最終的には異常気象による被害を地球上の生物にもたらしているという点で、その大気中の濃度の管理が要請されているのである。この温暖化ガスの発生源の特定化は地域ごとに把握が可能であり、地方自治体がそれぞれの現状把握の上で、一定基準量以上の排出に対して条例に基づく罰金を課すことが求められている。排出側の努力によって、一定基準量以下の排出に成功できた場合には、その余った排出量を市場で売却することも認められるため、ある種の無形資産としての価値を生じさせることになる。

確かに、期首に一定の排出枠が地方政府により排出施設に無償で与えられることになるが、

この排出枠自体はその地域内での当該施設の活動中に付随して排出される温暖化ガスの地域レベルでの許容量を意味するものであり、本来は排出側の企業等が自由に売却できるものではない。あくまでも企業等の自主的な排出量の削減努力を期待して設定された（努力目標としての）基準値であり、基本的には地域住民に対する説明責任を伴う努力義務を表わしている。そのため、企業活動に伴い実際に温暖化ガスを排出させる際には、努力過程であることを説明する義務が伴う。これは政府補助金の場合と確かに同じであり、資金の用途説明の代わりに、ここでは排出権の使用過程を公的に説明できるように記録し報告する義務が伴っている。そのため、期首に排出権の市場価格で、例えば、
（借方） 排出権 300/公共性持分 300（貸方）
と認識／測定したとしても、実際に排出する際には、説明可能な記録を前提に貸借逆の記録を行い、期末の排出枠に余裕（借方残）が出た場合には、公的な説明責任から解放された排出権部分として、市場での売却が可能な私的資産として計上できることになり、対応する「公共性持分」は「利益剰余金」に振り替えることが可能になる。

また、余剰ではなく排出量が基準量をオーバーした場合には、通常は罰金の支払よりも排出権市場での買取の方が安くつくため、過剰分の排出権買取義務が生じ、同額が損失処理される。

この場合に注意を要するのは、期首の排出権に関する会計処理は、一種の資本取引としての会計処理であり、この「公共性持分」に対応する排出権部分は「原価評価」が要請されるという点である。期中に企業の自主的な判断に基づき市場で排出権を売買することは可能ではあるが、このような「売買目的排出権」は、公的機関から与えられた「公共目的排出権」とは明確に区分して管理される必要がある。同じ「排出権」という無形資産であっても、「私有」か「公

有」かによって、その性格が異なり、管理対象としても別個の取り扱いが必要になる。

私的契約に基づく株式会社といえども、「公有」ないし「共有」の無形資産に対する経営者の管理責任は、企業取引のネットワーク化と企業の社会的責任の高まりのなかで、より切実に要請されるようになってきており、会計制度においても、この面でのシステム設計の変更が喫緊の課題となっている。

参考文献

大野俊雄 [2008]『知的資本の会計学——コア・コンテンツ会計と現代ビジネス——』中央経済社。

大野俊雄 [2009]「非営利組織会計の設計理論」『神戸学院大学経営学論集』第5巻第2号, 31-46頁。

(付記) 本稿での論述は大野 [2008] がベースとなっており、詳細な理論展開に関しては同書を参照されたい。