

經濟論叢

第156卷 第6号
野村秀和教授記念號

献 辞	菊池 光 造	
井尻教授の双対的解釈についての考察	中 居 文 治	1
予算管理史研究の評価と課題	斎 藤 雅 通	15
ヨークベニマルの研究	奥 村 陽 一	32
中小金融機関の経営破綻と監督システム	櫻 田 照 雄	69
標準原価計算の差異分析と原因分析	上 總 康 行	103
会計測定モデル分析をめぐる 理論問題の再検討	藤 井 秀 樹	125
アメリカ年金会計における認識と測定論理	佐 野 哲 哉	160

野村秀和 教授 略歴・著作目録

平成7年12月

京 都 大 学 經 濟 學 會

会計測定のモデル分析をめぐる 理論問題の再検討

藤 井 秀 樹

I はじめに

本稿の目的はつぎの2つである。1つは、1993年旧稿（『会計測定のモデル分析』会計フロンティア研究会編『財務会計のフロンティア』中央経済社，1993年，80-103ページ）において会計測定のモデル分析をおこなったさいに筆者の念頭にあった問題意識を，会計のあり方をめぐる近年の議論に関連づけて敷衍することである¹⁾。2つは，その作業をふまえたうえで，1993年旧稿に寄せられた疑問にたいして，筆者なりの回答を提示することである。

1993年旧稿には多くの先学から貴重なコメントを頂戴したが²⁾，コメントのなかで筆者のモデル分析にたいして明示的に疑問を提起しておられるのは，井上良二教授と，小栗崇資教授である。まず，はじめに，1993年旧稿に寄せられ

1) 本稿では「測定」という用語を，1993年旧稿の脚注1)でふれたような2つの意味で用いている。
2) コメントの多くは，会計フロンティア研究会編『財務会計のフロンティア』中央経済社，1993年にたいする書評のなかで頂戴した。同書にたいする書評として，以下のものがある。

井上良二「書評・会計フロンティア研究会編『財務会計のフロンティア』」『会計』第146巻第3号，1994年9月，154-158ページ；今福愛志「書評・会計フロンティア研究会編『財務会計のフロンティア』」『経営行動』第9巻第2号，1994年，53-56ページ；古賀哲敏「書評・会計フロンティア研究会編『財務会計のフロンティア』」『JICPAジャーナル』第6巻第9号，1994年9月，94-95ページ；辻山栄子「書評・会計フロンティア研究会編『財務会計のフロンティア』」『産業経理』第54巻第2号，1994年，60-61ページ；徳賀芳弘「書評・会計フロンティア研究会編『財務会計のフロンティア』」『企業会計』第46巻第5号，1994年5月，108ページ。

以上の書評以外に，私信のかたちで頂戴したコメントもある。私信のかたちでコメントを寄せてくださった先学のお名前を以下に記し，あらためて感意を表わしたい。神戸商科大学名誉教授・大阪国際大学教授・安平昭二先生，東京大学教授・斎藤静樹先生，慶應義塾大学教授・笠井昭次先生，大阪市立大学教授・石川純治先生，鹿児島経済学助教授・上藤栄一郎先生。

た向教授の疑問を以下に要約しておきたい。

井上教授の疑問はつぎの2点からなる。第1の疑問は、Bモデルの利益測定においては財貨・用役の流れに付随する現金収支それ自体ではなく、現金収支の原因事象が収益・費用として把握されると指摘されているが、もしそうだとすれば、当該利益測定は結局のところ、現金収支の差額計算として実施されることになるのか、それとも財計算として実施されることになるのかというものである。第2の疑問は、Bモデルにおいても利益測定にあたっては財貨・用役の要素を導入せざるをえないにもかかわらず、現金収支計算が当該利益測定の「縁」を構成することになるのは一体なぜかというものである³⁾。

小栗教授の疑問はつぎの1点からなる。それは、あるモデルが会計測定モデルとして成立するためには当該モデルは資本利益計算・配当可能利益計算という要件を満たさなくてはならないが、1993年旧稿において筆者が提示した測定モデル、とりわけAモデルがそうした要件を満たしているかどうかという点について、根本的な疑問を持たざるをえないというものである⁴⁾。

II モデル分析にあたっての問題意識

(1) 会計観の「転換」の嚆矢としての1976年討議資料

現在、会計規制の基礎をなす会計観は、収益費用アプローチから資産負債アプローチへの「転換」期にあるとされている。すなわち、FASBをはじめとする諸外国の有力な会計基準設定機関（とりわけアングロサクソン系諸国の会計基準設定機関およびIASB）は資産負債アプローチにもとづく会計規制を指向し、新しい会計基準（とりわけオフバランス取引の認識・測定・開示にかかわる会計基準）の設定を、基本的には、当該アプローチを指導原理としながら実践しようとしてきたのである⁵⁾。したがって、こんにち世界的規模で進みつ

3) 井上、前掲書評、156ページ。

4) 小栗崇資「会計測定論の要件」会計フロンティア研究会編『財務会計のフロンティア』中央経済社、1993年、107-109ページ。

5) FASB 以外に、かかる会計規制を指向している有力な会計基準設定機関として、カナダ勸ノ

つある(かに見える)会計観の「転換」の実相を照射し、会計規制および会計実務の今後のあり方を見通すためには、資産負債アプローチの構造(とりわけ収益費用アプローチと対比した場合の資産負債アプローチの構造的諸特徴)の理論的な解明が避けておれない課題の1つとなるのである。

*1992年旧稿(「会計観の選択と概念フレームワークの構築——FASB 1976年討議資料における二つの会計観について——」『経済論叢』第150巻第1号, 1992年7月, 114-135ページ)でもふれたように、収益費用アプローチから資産負債アプローチへの会計観の「転換」の嚆矢となったのは、FASBの概念フレームワーク・プロジェクト(1973-1985年)であり、とりわけ当該プロジェクトの実質的な出発点をなす1976年討議資料(FASB, *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB, December 2, 1976; 以下本稿では、同討議資料をたんに「1976年討議資料」という。また、以下では、同討議資料からの引用については、パラグラフ番号のカッコ書きによってその出所を示す)の公表であった。同討議資料は、会計基準設定機関によって公表された公式文献としては、会計観の「転換」問題(より正確には会計観の選択問題)を最も詳細に論じた文献の1つとなっている。

(2) 資産負債アプローチに関する1976年討議資料の記述をめぐって

ところが、1976年討議資料をやや詳細に検討すると、同討議資料が、資産負債アプローチの構造に関連して、一意的な解釈を許さない曖昧な記述を多く含んでいることがつくのである。それはおよそ以下の2点に集約できるであろう。

、許会計士協会(CICA)、オーストラリア会計基準審議会(AcSB & PSASB)、イギリス会計基準審議会(ASB)、国際会計基準委員会(IASC)がある。この点については、さらに、1992年旧稿の脚注14)を参照されたい。

第1は、1976年討議資料においては、一方で資産負債アプローチと収益費用アプローチの相違が詳細に論じられながら、他方で両アプローチの相補性が繰り返し強調されていることである。

同討議資料によれば、資産負債アプローチは資産・負債を「鍵概念」とする会計観であり (par. 34)、したがって、当該アプローチにおいては、「資産・負債の属性および当該属性の変動を測定すること」 (par. 34) が財務会計上の「基本的な測定プロセス」をなすとされている。これにたいして、収益費用アプローチは収益・費用を「鍵概念」とする会計観であり (par. 38)、したがって、当該アプローチにおいては、「収益・費用の測定、ならびに一期間における努力 (費用) と成果 (収益) を関連づけるための収益・費用認識の時点決定」 (par. 39) が財務会計上の「基本的な測定プロセス」をなすとされている。

とすれば、資産負債アプローチにおいては、当該アプローチの「鍵概念」をなす要素 (すなわち資産・負債) を収容する貸借対照表が財務会計および財務報告の「鍵」となるはずであり、収益費用アプローチにおいては、当該アプローチの「鍵概念」をなす要素 (すなわち収益・費用) を収容する損益計算書が財務会計および財務報告の「鍵」となるはずである。少なくとも、資産負債アプローチと収益費用アプローチの基本的諸特徴に関する上掲の記述をそのまま受け取るかぎり、そうした解釈が1つの有力な解釈として成立するはずである。

ところが、同討議資料は別のパラグラフにおいて、財務諸表の連携 (articulation) を前提とするかぎり、資産・負債の増減の測定と収益・費用の対応にもとづく利益の測定とは「同一の測定の異なる側面」 (par. 45) をなすにすぎず、したがって、資産負債アプローチにおいては貸借対照表 (ただし同討議資料では「財政状態表」 statement of financial position という用語が使用されている) が重視され、収益費用アプローチにおいては損益計算書 (ただし同討議資料では「利益計算書」 statement of earnings という用語が使用されている) が重視されるという解釈は、「2つのアプローチに関する誤った理解」 (par. 44)

にもとづくものであると述べているのである⁶⁾。つまり、1976年討議資料は、資産負債アプローチと収益費用アプローチの間にみられる相違の多くを「強調点の相違」(par. 31)と規定する一方で、特定の会計観と特定の財務諸表の理論的な結びつきを明確に否定しているのである。

第2は、1976年討議資料においては、財務諸表要素(以下たんに「要素」という場合もある)の定義問題が、要素の認識問題および測定基準(測定属性)の選択問題と切り離されたかたちで提起され、論じられていることである。

1976年討議資料は、一方で、「財務諸表に反映されるべき要素の決定は、当該要素の定義のみならず、個々の財務諸表要素を認識するためのルールないし慣行にも依存している」(par. 13)と述べ、要素の定義問題が要素の認識問題と密接に関連していることを認めている。ところが、同討議資料は、他方で、認識規準を含まない定義の方が、認識規準を含む定義よりも「機能的」(par. 15)であり、また、「認識規準、認識ルール、認識慣行に関する諸問題の検討は、財務諸表要素の測定について一定の暫定的結論がえられたのちに、より効果的になしうる」(par. 19)として、要素の定義問題を要素の認識問題から切り離し、要素の認識問題に関する立ち入った検討については、これを将来の課題として先送りしているのである⁷⁾。

さらにまた、同討議資料は、「現在市場価格での測定を擁護する代表的論者の何人かは資産負債アプローチの支持者であり、現行の取引基準会計(transactions-based accounting)を擁護する代表的論者の何人かは収益費用アプローチの支持者である」(par. 47)としながらも、「各アプローチと特定の測定基準(measurement basis)との必然的な結びつきは存在しない」(par. 47)と断じ、資産負債アプローチと収益費用アプローチの諸特徴を測定基準の選択問

6) ただし、かかる解釈が具体的にどのような点で誤っているかについて、1976年討議資料は何ら明示的な説明をおこなっていない。このことも、資産負債アプローチの構造を捉えにくくしている大きな理由の一つである。

7) 周知のように、認識問題に関するFASBの最終的見解は、財務会計概念書第5号において表明されている。

題から切り離れたかたちで論じているのである。

つまり、1976年討議資料の記述にしたがえば、要素の定義・認識・測定の間には「必然的な結びつき」は一切存在せず、たんに「選択と組合せの関係」⁸⁾が存在するにすぎないということになるのである。その「選択と組合せ」を導くのは、会計測定値の情報としての「有用性」である (pars. 27, 45 and 60)。ということは、すなわち、1976年討議資料の問題提起にもとづいて収益費用アプローチから資産負債アプローチへの会計観の「転換」を図るにしても、当の資産負債アプローチを個々の会計基準（とりわけ認識・測定にかかわる個々の会計基準）にどのように反映させ、また会計実務において当該アプローチをどのように具体化していくかは、資産負債アプローチの論理構成それ自体からは必ずしも演繹できないということである⁹⁾。第1の問題点としてさきに指摘した2つのアプローチの相補性の強調は、収益費用アプローチから資産負債アプローチへの会計観の「転換」の理論的含意を、換言すれば、収益費用アプローチと対比した場合の資産負債アプローチの構造的諸特徴を、さらに見えにくいものになっている〔補注1〕。

とはいえ、以上にみるような資産負債アプローチの「機能的」な構造は、「過程」よりも「結果」を重視する会計基準設定者の見地からすれば、きわめて好都合なものとなるであろう。なぜならば、かかる「機能的」な構造を具備した会計観を奉じることによって、FASB（ならびにその追随者としてのその他諸外国の会計基準設定機関）は、複雑多様な現実的要請に対応しながら、その会計基準設定活動を機動的に進めることが可能となるからである。FASBが、概念フレームワークの構築にさいして、定義・認識・測定をあえて分離し、その関係を「選択と組合せの関係」として定式化した主たる理由の1つは、ま

8) 津守常弘「米国における利益概念の変化とその問題性」『立命館経営学』第28巻第6号、1990年3月、59ページ。

9) 日本会計研究学会特別委員会（委員長・安藤英義一橋大学教授）『会計フレームワークと会計基準』最終報告、1995年、55-56ページでは、FASB等の概念フレームワークには、開示にかかわる「情報のフレームワーク」と、認識・測定にかかわる「計算のフレームワーク」が存在するとし、両者を演繹的に関連づけることは困難であるとの指摘がなされている。

さにこの点にあったとも考えられるのである¹⁰⁾。

しかし、「結果」よりも「過程」を重視する理論研究の見地からすれば、資産負債アプローチの「機能的」な構造を好都合なものと言ってすますることは許されないであろう¹¹⁾。既述のように、こんにち世界的規模で進みつつある（かに見える）会計観の「転換」の実相を照射し、会計規制および会計実務の今後のあり方を見通すことは、理論研究に突きつけられた最も重要な研究テーマの1つである。そして、この研究テーマに立ち向かうためには、資産負債アプローチの構造の理論的な解明が避けておれない課題となるのである。

この課題を遂行するための最も素朴な方法の1つは、資産負債アプローチの核となる測定思考を自己展開させることによって、定義・認識・測定間の「必然的な結びつき」を純粋理論的に復元することであろう。定義・認識・測定間の「必然的な結びつき」のうえに（再）構築された純粋理論モデルとしての資産負債アプローチは、こんにち世界的規模で進みつつある（かに見える）会計観の「転換」の本質を純粋理論的に表現したものとなるであろう。そしてまた、それが資産負債アプローチの核となる測定思考の純粋な自己展開に

10) 津守常弘教授は、こうした分離（とりわけ定義と測定との分離）の背景には、会計的認識過程を情報処理の過程として捉える FASB の基本的見地が横たわっているとして、以下のように述べておられる。

「およそ会計的認識の過程を一種の情報処理の過程として理解するとすれば、本来不可分の関連にある善の「定義」と「属性」とは分離可能となり、両者の関係は一種の組合せの関係となる。特定の「会計観」と「特定の測定基準」、したがって特定の「定義」と特定の「属性」との必然的な関連を明瞭に台定していた既述の「討議資料」（本稿で「1976年討議資料」と呼んでいる文献（引用者注）の見地は、会計的認識の過程を一種の情報処理の過程と解する止にこのような接近法の適用を意味する。」（津守、上掲論文、56ページ）

会計的認識過程のこうした捉え方は、概念フレームワークの構築にあたって、会計基準設定方式として意思決定有用性アプローチ（Decision-Usefulness Approach）が採用されたことと密接に関連している。この点については、拙稿「会計原則設定史からみた FASB 概念フレームワークの諸特徴」（『産業経理』第53巻第1号、1993年、85-87ページ）を参照されたい。

11) 会計基準設定活動（実務）と理論研究（学問）の関係について、斎藤静樹教授は以下のように述べておられる。

「実務では結果がすべてだが、学問では過程がすべてである。根拠が不十分でも選取を迫られるのが実務だとすれば、自分は選取しなくてもそれに到る道筋を分析するのが学問である。」（斎藤静樹「金融資産の評価をどう考えるか」【ICPA ジャーナル】第7巻第6号、1995年6月、45ページ）

もついで復元されたものであるかぎり、定義・認識・測定間の「必然的な結びつき」(ないし「親和力」)は、当該「転換」の具体的なありようを大局的に見通すさいの重要な手がかりとなるであろう。

〔補注1〕 FASBは、財務会計概念書第5号において、以下の付表にみるような数値例を用いて、稼得利益 (earnings) と包括的利益 (comprehensive income) の関係を説明している (SFAC No. 5, pars. 42-44)。

付表・稼得利益計算書と包括的利益計算書の関係			
+収 益	100	+稼得利益	15
費 用	80	-累積的会計修正	2
+利 得	3		
		+出資者との取引以外の事象・	
-損 失	8	要因から生じる持分の変動	1
=稼得利益	<u>15</u>	=包括的利益	<u>14</u>

同概念書によれば、稼得利益とは、「一期間の業績を示す測定値であり、当該期間にとつての異常項目——すなわち基本的に他の期間に帰属する諸項目——を可能なかぎり排除したもの」(SFAC No. 5, par. 34)とされる。これにたいし、包括的利益とは、「取引その他の事象によって実体にもたらされる影響の包括的な測定値であり、それは、出資者からの投資および出資者への分配によって生じる持分(すなわち正味資産)の変動を除き、取引その他の事象および環境要因によってもたらされる一期間の当該実体の持分のすべての認識された変動からなる」(par. 39)とされる。

やや図式的な言い方をすれば、稼得利益は収益費用アプローチに根ざした利益概念であり、包括的利益は資産負債アプローチに根ざした利益概念である(なお、当該各利益概念の詳細については、津守常弘「会計基準設定の現代の特徴と方向(二・完)」【会計】第133巻第2号、1988年2月、100-103ページを参照されたい)。つまり、同概念書の当該部分は、資産負債アプローチと収益費用アプローチの利益測定上の相違を具体的な数値例にもついで包括的に説明したものとなっているのである。なお、同概念書の当該部分は、一連の財務会計概念書のなかで、資産負債

アプローチと収益費用アプローチの利益測定上の相違に明示的に言及した唯一の箇所でもある。

ところが、同概念書の当該部分もまた、以下に述べるような理由から、資産負債アプローチと収益費用アプローチの相違をかえって見えにくいものになっているのである。

第1は、資産負債アプローチと収益費用アプローチの利益測定上の相違が、上掲の付表にみるように、損益計算書様式(利益計算書様式)のみによって説明されていることである。すなわち、そこでは、「資産・負債の属性および当該属性の変動」の測定結果をより直截的に表示するはずの貸借対照表は、まったく考慮されていないのである。この点は、2つの会計観の相違を主として貸借対照表様式によって説明しようとするわが国の諸論者(たとえば、久保田秀樹「貸借対照表能力の変遷と背景」土方久編著「貸借対照表能力論——資産および負債の定義と認識——」税務経理協会、1993年、13ページなど)ときわめて対照的である。同概念書におけるこうした説明から、FASB 概念フレームワークにおいては、資産負債アプローチも、収益費用アプローチと同様に、結局のところ、損益計算書要素の認識・測定(すなわち広い意味での収益・費用の認識・測定)に基礎をおく会計観として構定されているのではないかという疑問が生じるのである。

第2は、稼得利益と包括的利益の相違を構成する具体的項目として提示された「累積的会計修正」(cumulative accounting adjustments)と「出資者との取引以外の事象・要因から生じる持分の変動」(other nonowner changes in equity)についても、財務会計概念書第5号においては、そのじつ、明確な位置づけがなされていないことである。すなわち、同概念書は、上掲の付表にみるような数値例をいったん掲げておきながら、当該数値例に関する脚注で、「累積的会計修正と、出資者との取引以外の事象・要因から生じる持分の変動は、稼得利益に算入されることもあれば、稼得利益から控除されることもある。本例にみる+の記号は例示のために使用されたものであって、それ以上の意味はない」(SFAC No. 5, par. 44, footnote 27)と述べているのである。この指摘は、資産負債アプローチと収益費用アプローチの相違に関する同概念書の説明の一意的な解釈を妨げるもの(より端的にいえば、当該相違に関する同概念書みずからの説明を実質的に否定するもの)となっているのである。

ちなみに、同概念書によれば、「累積的会計修正」は、主として会計原則の変更にもなつて生じる前期損益修正からなり(SFAC No. 5, par. 42a)、「出資者との

取引以外の事象・要因から生じる持分の変動」は、主としてある種の諸勘定に生じる保有利得および保有損失（たとえば、非流動資産として分類された市場性ある投資有価証券の時価変動、特殊な会計実務を有する業界において保有される市場性ある投資有価証券の時価変動、外貨換算調整勘定の変動）からなるとされている（SFAC No. 5, par. 42b）。

(3) 収益費用アプローチの検討が有する意義

他方、1976年討議資料によれば、「一連の権威あるプロナウンスメントは過去40年近くの長きにわたって一般に収益費用アプローチを強調してきたのであって、現行実務はそうしたプロナウンスメントにもとづいて発展してきた」（par. 47）とされている¹²⁾。つまり、同討議資料において、収益費用アプローチは、既存の伝統的会計（前掲の引用文にみるように同討議資料はこれを「取引基準会計」と呼んでいる）の基礎をなす会計観として提示されているのである¹³⁾。

1992年旧稿でみてきたように、同討議資料においては、もっぱら収益費用アプローチとの対比をつうじて資産負債アプローチの諸特徴が詳論されている。したがって、収益費用アプローチの構造を理論分析的に解明することは、資産負債アプローチの構造的諸特徴を間接的に浮き彫りにするという意義を持つことになる。しかし、それは、収益費用アプローチの検討にかかわる意義としては、二義的なものでしかない。

12) 同様の指摘が、1976年討議資料の par. 66 にも見られる。

13) 1976年討議資料は、「取引基準会計」(par. 47)なる用語の具体的な意味内容を、一切明らかにしていない。しかし、1993年旧稿でのモデル分析の結果は、「取引基準会計」の最も純粋な形態が、いわゆる取得原価主義会計に収斂することを示唆している。この点については、さらに、拙稿「発生主義会計とその基礎概念の再検討」【会計】第139巻第5号、1991年5月、27-28ページも参照されたい。

ちなみに、FASB財務会計概念書第5号では、「取引基準システム」(transaction-based system)という用語が使用されており、この用語は、「歴史的原価システム」(historical cost system)という用語よりも、現行の会計モデルを言い表わすのに適している」(SFAC No. 5, par. 69)とされている。しかし、「取引基準システム」なる用語が「現行の会計モデルを言い表わすのに適している」とされる具体的な理由は、まったく明らかにされていない。

会計をとりまく諸環境の大きな変化（たとえば新しい金融取引の急速な発展・普及や会計基準の国際的調和化の進展など）のもとで、伝統的会計の欠陥が、さまざまなかたちで取り沙汰されてきた。事実、1976年討議資料にも、伝統的会計にたいする批判的記述がその重要な一部分として含まれている。伝統的会計にたいする批判の論点は、すでに出尽くしているといっても決して過言ではあるまい。

にもかかわらず、収益費用アプローチを指導原理とする伝統的会計は、現在にいたるもおお支配的会計実務の枠組みとしての地位を失っていないのである。それどころか、近年の少なくない実証研究によって、伝統的会計は情報利用者の経済的意思決定にとって有用な情報を依然として提供し続けているということが明らかにされているのである¹⁴⁾。

とすれば、こんにちあらためて問われるべきは、伝統的会計がいかなる欠陥を有しているかということよりも、むしろ、当該会計がその生命力と有用性を現在もおお維持し続けているのは一体いかなる理由によるものであるかということであろう。収益費用アプローチの構造を理論分析的に解明することは、かかる問いにたいする回答を準備していくうえで、欠くことのできない重要な作業の1つとなるであろう。

すなわち、収益費用アプローチの検討は、たんに資産負債アプローチの構造的特徴を間接的に浮き彫りにするという消極的な意義を持つにとどまらず、伝統的会計それ自体の認識・測定構造を解明し、伝統的会計を伝統的会計たらしめている要因を理論分析的に明らかにするという積極的な意義をも同時に併せ持っているのである。この検討作業はさらに、会計観の「転換」は果たして可能であるか、もし可能であるとすれば、それはどのような意味において可能であるかといった、より本源的な問題を明らかにすることにもつながるであろう。

14) たとえば、須田一幸「カレントコスト会計情報の有用性(3)——投資収益との関係から——」【経済経営論叢】第24巻第2号、1989年9月、80-141ページ；桜井久勝「会計利益情報の有用性」千倉書房、1991年、374-388ページなどを参照されたい。

う。つまり、会計観の「転換」問題が、伝統的会計とは何かという古くて新しい問題を、こんにちの会計学研究の主要テーマの1つとして再浮上させているのである。

(4) 2つの会計観と2つの測定モデルの関係

1993年旧稿において提示した2つの測定モデル（すなわちAモデルとBモデル）は、主として、以上に述べてきたような問題意識にもとづき、1976年討議資料で提示された2つの会計観の核となる測定思考を、それぞれ純粋に自己展開させることによって構築されたものである。

すでにみてきたように、1976年討議資料によれば、資産負債アプローチの核となる測定思考は、「資産・負債の属性および当該属性の変動を測定すること」を財務会計上の「基本的な測定プロセス」とみなす点にあるとされる。かかる測定思考の純粋な自己展開にもとづいて構築されたのが、Aモデルである。

また、同討議資料によれば、収益費用アプローチの核となる測定思考は、「収益・費用の測定、ならびに一期間における努力（費用）と成果（収益）を関連づけるための収益・費用認識の時点決定」を財務会計上の「基本的な測定プロセス」とみなす点にあるとされる。かかる測定思考の純粋な自己展開にもとづいて構築されたのが、Bモデルである。

なお、会計測定の操作特性をモデル構築の起点に据えたのは、1993年旧稿の冒頭でもふれたように、会計測定にとって「宿命」的な要請¹⁵⁾をなす操作性の要素を、当該各モデルのうちにあらかじめ組み込んでおきたいと考えたからである。

こうして構築された測定モデルを、資産負債アプローチ、収益費用アプローチと呼ぶに、Aモデル、Bモデルと呼ぶことにしたのは、おもに以下の2つの理由によるものである。

15) 辻山栄子「複式簿記による期間利益計算——そこにおける「記帳」と「総括」——」江村俊、津曲直明編著『利潤計算と会計制度』東京大学出版会、1983年、255ページ。

1993年旧稿で提示した2つの測定モデルの構築にあたっては、以上に述べてきたような問題意識から、定義・認識・測定間の「必然的な結びつき」を可能なかぎり厳密に復元することに力点をおいた。しかし、1976年討議資料では（その真意はどうであれ、少なくとも表向きには）、定義・認識・測定間の「必然的な結びつき」は存在しないという前提のもとに2つの会計観が提示され、それぞれの構造的諸特徴が論じられているのである。とすれば、モデル構築の基礎となる測定思考を同討議資料で提示された2つの会計観に求めたといえ、1993年旧稿で提示した2つの測定モデルは、同討議資料で提示された2つの会計観とは概念上、明確に区別されるべきものとなろう。この区別を表わすために、1993年旧稿では、1976年討議資料で使用された呼称とは異なる呼称を使用する必要があったのである。これが第1の理由である。

第2の理由は、モデル分析の普遍性に関連している。1993年旧稿でのモデル分析は、以上に述べてきたように、1976年討議資料における議論に着想を得て実施されたものである。しかし、具体的な分析作業については、これを、同討議資料で提示された諸論点のたんなる解釈作業にとどめるのではなく、会計測定一般にかかわる理論問題の解明をも可能にするような普遍性のある分析作業として展開したいと考えたのである。したがって、こうした意図をモデル分析に反映させるためにも、1993年旧稿では、1976年討議資料で使用された呼称とはまったく異質の呼称を使用する必要があったのである。測定モデルの構築・分析作業にさいして、1976年討議資料からの直接的な引用を極力控えると同時に、構築された測定モデルにたいして、Aモデル、Bモデルというようなことさら無機的な呼称をあえて与えたのは、おもにかかる理由によるものである。

III 井上教授のコメントにたいする回答と若干の補足的考察

(1) 井上教授の会計理論と1993年旧稿への疑問

井上良二教授がコメントのなかで提起された疑問は、本稿の冒頭で要約したように、2つの論点からなる。2つの論点はいずれも、Bモデルにおける利益

測定プロセスに関するものであり、具体的には、当該プロセスにおける現金収支計算と財計算の関係を問うものとなっている。

井上教授は、これまで、会計的計算構造の理論的整合性を重視する立場（すなわち政策的要請を捨象した純粹理論の立場）から、財務会計の体系を多面的に論じてこられた。そのさい、会計のありうべき体系を、分配可能利益の計算構造（制度会計＝原価主義会計の計算構造）と業績表示利益の計算構造（外部情報会計＝価値会計の計算構造）という2つの体系に区分して分析・検討作業を進めるのが、井上教授の会計理論の1つの際立った特徴となっている。ここで、分配可能利益の計算構造とは、財貨・用役に投下された貨幣的価値の流れ（これを井上教授は「貨幣動態」と呼んでおられる）を認識・測定対象とする利益計算の体系であり、業績表示利益の計算構造とは、財貨・用役そのものが有する効用的価値の増減（これを井上教授は「財貨動態」と呼んでおられる）を認識・測定対象とする利益計算の体系である¹⁶⁾。

16) 井上教授の会計理論に関する以上の要約は、井上良二「有価証券評価益の会計処理について——醍醐徳教授によるコメントへのレスポンス——」【会計】第144巻第2号、1993年8月、1-16ページ；井上良二「原価主義会計と価値会計の論理」【会計】第148巻第2号、1995年8月、16-27ページ；井上良二「資産の貸借対照表価値の評価・決定方法」【税経セミナー】第40巻第6号、1995年4月、4-9ページ；井上良二「財務会計論」新世社、1995年、I、II、IVにもとづくものである。

ところで、井上教授のいわゆる「貨幣的価値」は、当該企業が「その財貨の獲得にさいして支払った貨幣価値量（貨幣数量）」（井上、上掲論文、1993年、3ページ）を意味するのであって、貨幣的に表現された価値一般（たとえば貨幣購買力といったようなもの）を意味するものではない。貨幣的に表現された価値一般は、むしろ、井上教授のいわゆる「効用的価値」に通じるものであろう。井上教授のいわゆる「貨幣的価値」は、アメリカの会計学文献（たとえば、A. C. Littleton, "Value or Cost", *The Accounting Review*, Vol. 10, No. 3, September 1935, pp. 269-273; G. O. May, *Financial Accounting: A Distillation of Experience*, The Macmillan Company, 1943, Reprint Ed., Scholars Book Co., 1972, pp. 86-107, 木村重義訳 [G. O. May 財務会計——経験の蒸留——] 同文館、1970年、89-109ページ；E. S. Hendriksen, *Accounting Theory*, 3rd Ed., Richard D. Irwin, 1977, p. 195, 水田金一監訳 [ヘンドリックセン会計学] 上巻、同文館、1970年、204ページなど）において伝統的に「原価」(cost) と呼ばれてきたものに相当すると考えられる。

以上の点は、井上教授の一連の著作を一読すれば容易に理解しうるものである。にもかかわらず、わが国の一部の論者のあいだに、井上教授のいわゆる「貨幣的価値」の意味について不正確な理解が存在するように思われるので、以上をあえて指摘しておくことにした。

なお、井上教授ご自身が明示的に述べておられるように（井上、前掲論文、1993年、9ページ）、「貨幣動態」、「財貨動態」という用語は、岩田巖「利潤計算原理」同文館、1956年、ノ

研究の直接的な動機、論理構成、分析手法等において多くの相違点が存在するとはいえ、1993年旧稿で筆者が提示した2つの測定モデルは、井上教授が提示された2つの会計的計算構造の体系と、結果的に、きわめて接点の多いものとなっている¹⁷⁾。さらに、井上教授が提示された2つの会計的計算構造の体系と当該各大系に関する同教授の議論は、前節でみてきた会計観の「転換」問題をめぐる1976年討議資料での議論にも、問題の深部において連なるものといえよう。

そうであればこそ、1993年旧稿で筆者が提示した2つの測定モデルが、利益測定局面において、どのような相違(ないし交差)をみせることになるかが、井上教授の目からご覧になれば、とりわけ重要な関心事になるものと推察される。井上教授の使用される用語を借用して、同教授の疑問を筆者なりに敷衍すれば、Bモデルは、貨幣動態を認識・測定対象とする測定モデルなのか、それとも財貨動態を認識・測定対象とする測定モデルなのか、1993年旧稿では明確にされていないということになるであろう。

結論からいえば、Bモデルは、基本的には、貨幣動態を認識・測定対象とする測定モデルである。少なくとも筆者自身の意図においては、そのような測定モデルとしてBモデルは構築されたものである。したがって、ここで明らかにすべき問題の核心は、貨幣動態を認識・測定対象とするBモデルの利益測定において、なぜ、現金収支それ自体ではなく、現金収支の原因事象が収益・費用として把握されることになるのか、換言すれば、貨幣動態を認識・測定対象とするBモデルの利益測定において、なぜあえて財貨動態の要素を導入せざるをえないのかという点にあるといえよう。この問題を明らかにすることは、井

131-134ページを典拠としたものであり、同書での議論をいわば現代的に再構成するかたちで、井上教授は、会計的計算構造の2つの体系に関する理論分析的研究を手がけられたのである。
17) ただし、1993年旧稿を執筆した時点で、筆者は、会計的計算構造に関する井上教授の一連の研究に接していなかった。時期的な制約があったとはいえ、1993年旧稿の執筆時点で、本稿の脚注16)に掲げた井上教授の一連の著作に接していれば、おそらく、理論的により深い分析・検討が可能であったであろうと思われる。井上教授の会計理論に学び、その成果を筆者自身の会計理論に摂取していく作業は、今後の課題としたい。

上教授の2点目の疑問(すなわち、Bモデルの利益測定においても財貨動態の要素を導入せざるをえないにもかかわらず、現金収支計算がなぜ当該利益測定の「縁」を構成することになるのかという疑問)への回答を用意することにもつながるであろう。

(2) 利益測定の理念的プロセスと操作的プロセス

1993年旧稿で提示したBモデルにおける利益測定プロセスをごくかんたんに要約すれば、つぎようになる。Bモデルにおいては、取引にともなって発生した現金収支が当該各発生時点において逐次累積的に記録される。こうして記録された現金収支は、決算にあたって、当期の成果に関連するもの(成果関連的現金収支)と、当期の成果に関連しないもの(成果非関連的現金収支)に区分される。Bモデルにおける利益は、成果関連的現金収入と成果関連的現金支出の差額として測定される。つまり、このプロセスにおいて、成果関連的現金収入は収益を表わし、成果関連的現金支出は費用を表わすことになるのである。

1993年旧稿では、検討課題の制約から、Bモデルにおける利益測定プロセスについては、以上のような理念的な基本構造のみを提示し、当該プロセスを複式簿記システムのもとで操作的に実施した場合には、成果関連的現金収支それ自体ではなく、成果関連的現金収支の原因事象が収益・費用として認識されることになるという点については、脚注で手みじかに言及するにとどめておいたのである。

では、Bモデルにおける利益測定プロセスを複式簿記システムのもとで操作的に実施した場合には、なぜ、成果関連的現金収支それ自体ではなく、成果関連的現金収支の原因事象が収益・費用として認識されることになるのであろうか。その最も根本的な理由は、現金収支が、量的差別性(すなわち金額の多寡の相違)を有するのみで、質的差別性(すなわち成果関連性の有無を指示する内在的特性)をまったく有しない特殊な経済事象をなしているという点に求められる。

既述のように、Bモデルにおいては、現金収支を成果関連の現金収支と成果非関連の現金収支に区分することが、利益測定上の重要な焦点となる。ところが、現金収支は質的差別性を有しないので、この区分を現金収支それ自体の記録にもとづいて実施することは不可能である。とすれば、この区分は、個々の現金収支の原因事象にてらして実施するほかないであろう。かかる事情から、Bモデルにおいては、現金収支をその原因事象とともに記録（すなわち貸借複記）することが、利益測定を操作的に実施するうえで不可欠の手続きとなるのである。と同時に、以上のことから、Bモデルにおける利益測定を操作的に実施するためには、複式簿記システムが不可欠の技術的基盤となることが理解されるのである。

さて、その場合、原因事象の記録は、現金収支をもたらした取引の物財的な側面（たとえば原材料や労働力の購入、商品・製品の販売、販売代金の回収など）を何らかのかたちで表現したものとなるであろう。すなわち、そのかぎりにおいて、原因事象の記録は、財貨・用役の流れ（井上教授のいわゆる財貨動態）を追跡・捕捉した記録となるのである。

しかし、ここで看過されてならないのは、現金収支がその原因事象とともに記録されるとはいえ、それによって現金収支それ自体に質的差別性が生じるわけでは決してないということである。現金収支の記録はあくまでも現金収支の記録のままである。したがって、現金収支それ自体の線形統合値は、結局のところ、量的差別性のみを反映した数値、すなわち当期に発生した現金収支差額を表示するにとどまるのである。そして、以上の利益測定プロセスを記録の処理プロセスとしてみた場合、現金収支の記録は、現金収支差額が算出された時点で、会計記録としての役割を終えることになるのである。

これにたいし、現金収支の原因事象は、量的差別性のみならず、質的差別性をも有している¹⁸⁾。したがって、現金収支の原因事象については、質的差別性

18) ただし、現金収支の原因事象が有する量的差別性は、あくまでも、現金収支の認識・測定の結果として決定されるものである。現金収支の原因事象の量的差別性を直接的に認識・測定しよ

にもとづいてこれを成果関連の現金収支の原因事象と成果非関連の現金収支の原因事象に区分することが可能であり、そしてまた、成果関連の現金収支の原因事象を成果関連の現金収入の原因事象と成果関連の現金支出の原因事象にそれぞれ線形統合することも可能である。つまり、Bモデルの利益測定プロセスを複式簿記システムにもとづいて操作的に展開した場合には、こうして線形統合された成果関連の現金収入の原因事象が収益として、成果関連の現金支出の原因事象が費用として、それぞれ認識され、その差額として当期の利益が測定されることになるのである。

すなわち、以上を要するに、Bモデルにおける利益測定を理念的プロセスとして捉えた場合には、成果関連の現金収支それぞれが収益・費用として認識されるのにたいし、当該利益測定を複式簿記システムのもとで展開される操作的プロセスとして捉えた場合には、成果関連の現金収支の原因事象が収益・費用として認識されることになるのである。1994年山稿（「利益測定プロセスの簿記的考察」『会計』第145巻第3号，1994年3月，90-108ページ）では、この問題を含め、Bモデルのもとでの利益測定をめぐる認識・測定上の理論問題をより全面的に論じたので、本稿とあわせて参照していただければ幸いである。

以上によって、Bモデルにおける利益測定は、現金収支の差額計算として実施されるのか、それとも財計算として実施されるのかという、井上教授の1点目の疑問にたいする回答を提示することができたものと思われる。

(3) Bモデルの利益測定における貨幣動態の規定性

Bモデルの利益測定において、財貨動態は、貨幣動態のいわば因果的写体として導入されるにすぎない。Bモデルにおける利益測定は本質的には、貨幣動態を認識・測定対象として実施されるのである。したがって、当該利益測定の

／ うとすれば、当該認識・測定はAモデルの会計測定に帰着するであろう。以上の点に関する詳細については、拙稿「利益測定プロセスの簿記的考察」『会計』第145巻第3号，1994年3月，97-103ページを参照されたい。

基本構造を規定するのは、財貨動態ではなく、あくまでも貨幣動態である。当該利益測定における貨幣動態の最も重要な規定性は、財務諸表要素の母集団の金額が現金収支の価格総計 (price-aggregates) によって一意的に決定されるという点に見いだすことができる。1993年旧稿で繰り返し指摘したように、現金収支の価格総計は、確定的事実としての取引から生じる個々の現金収支を逐次累積的に記録・計算することによって決定される。そのプロセスはきわめて機械的であり、そこに会計人の自由裁量 (latitude) が介在する余地はまったくない。

ところが、現金収支の価格総計を成果関連の現金収支と成果非関連の現金収支に一意的に区分する論理 (これを操作的プロセスとして捉えた場合には、現金収支の原因事象を成果関連の現金収支の原因事象と成果非関連の現金収支の原因事象に一意的に区分する論理) が、Bモデルには欠如しているのである。したがって、この論理の空隙をおぎなうために、会計人の判断と解釈 (より具体的にいえば、個々の現金収支の原因事象が成果関連的であるか否かに関する会計人の判断と解釈) が不可欠となるのである。この場合、会計人の判断と解釈は、収益・費用を「いつ」認識するかという問題 (いわゆる収益・費用の期間帰属決定問題) に作用することになる。

しかし、会計人の判断と解釈がどのようなかたちで介在しようとも、Bモデルにおいては、それによって、現金収支の価格総計それ自体を、ということはすなわち財務諸表要素の母集団の金額それ自体を、変更することはできないのである。1993年旧稿で、会計人のかかる判断と解釈を、現金収支によって「縁どられた自由裁量」と呼んだのは、そうした理由によるものである。すなわち、以上のことから、Bモデルにおいては、会計人の自由裁量は、収益・費用の期間帰属決定には介在するが、財務諸表要素の母集団の金額決定には介在しないということが理解されるのである。会計人の自由裁量のかかる介在のあり方は、Bモデルが貨幣動態を認識・測定対象とする純粋理論モデルとして構築されたことの必然的な結果である。

以上によって、Bモデルの利益測定において財貨動態の要素を導入せざるをえないにもかかわらず、現金収支計算がなぜ当該利益測定「縁」を構成することになるのかという、井上教授の2点目の疑問にたいする回答を提示することができたものと思われる。

(4) 会計測定における「経済的実質」と会計人の自由裁量

ところで、周知のように、わが国の一部では、期末時点における財貨・用役の「現在性ある状態」が会計において認識・測定されるべき「経済的実質」であり、したがって、かかる「経済的実質」を会計的に認識・測定することによって、会計人の自由裁量を介在させない会計測定が可能になるという主張がなされている¹⁹⁾。本節での議論のしめくりとして、かかる主張の当否を以下かんたんに検討しておきたいと思う。

1993年旧稿でAモデルに関する検討を実施したさいに言及したように、げんに「ある資源」(すなわち「現在性」ある財貨・用役)をげんに「ある資産」として認識し、当該資産のげんに「ある価値」を測定することは、法的所有関係の未確定または不明確な資源を資産として認識・測定することに道を開くという積極的意義を有する反面、認識・測定対象たる資源の概念的拡散化をもたらし、当の資源の一意的な認識・測定をいちじるしく困難なものにするという重大な難点をも同時に有しているのである。げんに「ある資源」の「現在性ある状態」を認識し、そのげんに「ある価値」(たとえば、FASB, FAS No. 115やIASB, E48において「公正価値」と呼ばれているもの)を測定するためには、多くの細目について会計人の自由裁量にもとづいた見積もりが必要となる

19) たとえば、醍醐聰「財務会計基準の形成原理」【会計】第128巻第4号、1985年10月、16-33ページ；醍醐聰「日本の企業会計」東京大学出版会、1990年、3ページ以下；醍醐聰「有価証券評価論争を考える」【会計】第143巻第5号、1993年5月、18-33ページ；星野傑太「金融商品の測定」会計フロンティア研究会編『財務会計のフロンティア』中央経済社、1993年、208-214ページ；西澤茂「本履行契約の経済的実質と会計上の認識——先物契約および先渡契約を例証として——」【会計】第147巻第3号、1995年3月、92-106ページなどを参照されたい。

であろう²⁰⁾。他方、Bモデルにおいても、収益・費用の期間帰属決定の局面に会計人の自由裁量が不可避免的に介在することは、すでに述べてきたとおりである。

ということは、すなわち、財貨・用役の「現在性ある状態」を認識・測定対象とするにせよ、個々の取引にもなって生じる現金収支を認識・測定対象とするにせよ、会計測定から会計人の自由裁量を完全に排除することはできないということである。財貨・用役の「現在性ある状態」を認識・測定対象とする場合（すなわちAモデルにもとづく認識・測定を実施する場合）と、個々の取引にもなって生じる現金収支を認識・測定対象とする場合（すなわちBモデルにもとづく認識・測定を実施する場合）とでは、会計人の自由裁量の介在のあり方が異なるにすぎない。したがって、もし会計人の自由裁量について論じるのであれば、その介在のあり方の相違をこそ論じるべきであろう。1993年旧稿では、Aモデルにおいては、財務諸表要素の母集団の金額それ自体をどう確定するかという会計測定の根幹にかかわる問題に会計人の自由裁量が直接的かつ非限定的に介在することになるので、そこで産出される会計情報は、Bモデルにおいて産出される会計情報に較べて、検証可能性のいちじるしく低いもの

20) 上場有価証券については比較的良好に整備された市場が存在するために、その公正価値は理論的には市場価格によって与えられることになる。しかし、たとえば、上場有価証券を含む有価証券を保有目的にもとめて分類し、短期保有目的ないしヘッジ目的の有価証券のみに公正価値評価を適用する場合（たとえば、ASC、E55やIASB、E48などの場合）には、保有主体の保有目的が当該各々有価証券の評価基準を左右することになる。つまり、この場合、保有主体（あるいはその実務代理人としての会計人）の自由裁量が、保有目的の決定・変更をつうじて、上場有価証券の測定に直接的に介在することになるのである。かかるケースに典型的に示されるように、信頼性の比較的高い公正価値が容易に得られるからといって、それによって、会計人の自由裁量を介在させない上場有価証券の公正価値評価がつねに保証されるというわけでは決していないのである。

以上の問題についてわが国の実務界は、たとえば、つぎのような見解を表明している。
「E48は経営者の意思を過度に尊重しており、その意思によって財務諸表が大きな影響を受ける結果になる。金融商品を3区分する判断（すなわち、長期または満期まで保有する金融商品、ヘッジ目的で保有する金融商品、その他の目的で保有する金融商品の3区分に関する判断—引用者註）は経営者の意思に委ねられているが、この区分の仕方によっては損益は大きく変動するため、前提条件の異なる財務諸表での【情報開示によって会計情報の】比較可能性が損なわれる恐れがある。」（SFC登録日本企業及び非登録日本企業「E48に関するコメント」【IJCPAジャーナル】第6巻第10号、1994年10月、39ページ）

とならざるをえないということを指摘したのである。

以上に関連してさらに付言しておく必要があるのは、期末時点における財貨・用役の「現在性ある状態」が認識・測定されるべき「経済的実質」であるということも、会計測定においては先験的に承認しうることがらでは決してないということである。なぜならば、財貨・用役の取得ないし引渡し（いわゆる取引）において生じた現金収支も1つの厳然たる事実であり、資金提供者にたいする企業の受託責任を投下資金回収計算をつうじて明らかにすることを会計の目的とする立場からみれば、かかる現金収支こそが会計において認識・測定されるべき「経済的実質」となるからである。つまり、会計において何を認識・測定されるべき「経済的実質」とするかは、何を会計の目的とするかによって根本的に異なってくるのである〔補注2〕。

井上教授の会計理論に立ち返っていえば、井上教授が会計的計算構造を、つねに、会計の目的と関連づけて分析・検討しておられるのは、同教授が、会計的計算構造と会計の目的の緊張関係を取りわけ強く意識しておられるからであろうと推察される。会計的計算構造（ないし会計測定モデル）の理論分析は、何を会計の目的とするかという問題についての判断をさしあたり留保したうえで、会計のありうべき体系を、純粹理論的に（ということはすなわち特定の政策的要請に捕らわれることなく）記述することを課題とするものである。会計の目的が複数存在するという透徹した問題意識のもとに会計的計算構造の2つの体系を厳密に区別し、しかも異質な認識・測定思考を部分的に混在させた「混合会計」の成立（すなわち理論的な折衷・妥協）をあらかじめ排除したかたちで、当該各体系の精緻な分析を展開された井上教授の一連の研究は、会計的計算構造に関する理論分析的研究の貴重な到達点を示すものとして位置づけられるであろう。

〔補注2〕「経済的実質」(economic reality)という用語は、これまで主として、広い意味での時価主義会計を支持する論者たちによって多用されてきた用語である

が、この用語それ自体に、じつは、重大な問題が内在しているのである。「経済的実質」という用語は、その概念を「明確に定義づけることができない」(D. Solomons, *Making Accounting Policy: The Quest for Credibility in Financial Reporting*, Oxford University Press, 1986, p. 92, 加藤盛弘監訳『会計原則と会計方針』森山書店, 1990年, 100ページ)という問題が、それである。つまり、ある経済事象のいかなる状態・側面をもって当該経済事象の「経済的実質」とみなすかを、先験的かつ一意的に決定することは、多くの場合、不可能なのである。上場有価証券の保有利得を素材としながら、この問題について以下、若干の補足的考察をおこなっておきたいと思う。

上場有価証券の時価評価を主張する論者の多くは、「その金額をいつでも確定・換金できる」という状態の存在が上場有価証券の保有利得に関する「経済的実質」であるとし、このことをもって、みずからの主張の論拠としている。しかし、かかる主張には、少なくとも以下にみるような2つの問題点が含まれているのである。

まず、第1に、マクロ経済的な観点からみた場合、保有利得を含む上場有価証券の時価総額は、「絶対に実現不可能な価値」(『日本経済新聞』1992年9月26日付朝刊)を表わしているということである。なぜならば、上場有価証券の時価総額を実現するためには、すべての保有主体がすべての保有上場有価証券を同時に売却しなくてはならないが、すべての保有主体が実際にかかる行動をとれば上場有価証券の需給バランスは一挙に崩れ、相場が暴落することになるからである。その結果、多くの保有主体にとって、上場有価証券の保有利得は激減・消滅し、場合によっては有価証券売却損を計上する事態にさえ立ち到るであろう。したがって、上場有価証券の保有利得を「いつでも確定・換金できる」状態がマクロ経済的に存在しうるとすれば、それは、圧倒的多数の保有主体が実際には当該保有利得を確定・換金しない場合(すなわち特定の保有主体による実際の売却高が相場を左右しないほど小さい場合)にかざられるのである。つまり、この場合、上場有価証券の保有利得を「いつでも確定・換金できる」という想定は、それとはまったく逆の事態(すなわち圧倒的多数の保有主体が実際には当該保有利得を確定・換金しないという事態)を前提としなければ成立しない自家撞着的な想定となっているのである。

また、第2に、ミクロ経済的な観点からみても、保有主体が上場有価証券の保有利得を確定・換金できるのは、きわめて稀なケースにかざられるということである。なぜならば、「その相場(すなわち上場有価証券の相場——引用者注)は、すでに取引が成立した後のいわば『事後的な価格』であって、当該企業が仮りにそのとき

の相場を指し値として保有株式を売却しようとしても、その日のうちに取引所の相場通りの価額で実現するという保証は何もないのであり、あえてその日のうちに換金しようとするれば、成行き相場に委ねざるをえない」(加古宜士「公表財務諸表制度における時価情報の地位」【会計】第139巻第3号, 1991年3月, 39ページ)からである。つまり、保有主体は、上場有価証券の保有利得を「いつでも確定・換金できる」わけではなく、当該保有利得の測定時点の相場を指し値として上場有価証券の売り注文を出し、しかも当該指し値どおりの価格で当該上場有価証券が売却できたときにはじめて、これを確定・換金することができるのである。かかるケースは、まさに「レアケースというべき」(加古, 同上論文, 40ページ)であろう。

以上のことから、上場有価証券の保有利得について、これを「いつでも確定・換金できる」と想定すること自体に、大きな問題点のあることが理解されるのである。したがって、かかる状態を、何の限定条件もなしに、上場有価証券の保有利得に関する「経済的実質」とみなすことは、とうてい許されないというべきであろう。

「経済的実質」という用語を、他の用語(たとえば「客観的状态」など)に置き換えても、問題の本質はまったく変わらない。

事実関係が比較的単純な上場有価証券の保有利得についてさえ、その「経済的実質」をめぐる議論には以上にみるような複雑な要因が絡んでくるのである。非上場有価証券や金融派生商品の「経済的実質」を論じるためには、さらに膨大な考察と論証が必要となるであろう。「経済的実質」という用語は、その規範的な語感とはうらはらに、当為的な意味内容のきわめて乏しい用語であることに留意しておく必要がある。ちなみに、FASB 概念フレームワークでは、「実質優先(substance over form)」という概念は明確に定義できない曖昧な概念である」(FASB, SFAC No. 2, par. 160)という理由で、「実質優先」の規準は会計情報の質的特徴から除外されている。

IV 小栗教授のコメントにたいする回答と若干の補足的考察

(1) 小栗教授の会計理論と1993年旧稿への疑問

小栗崇資教授がコメントのなかで提起された疑問は、本稿の冒頭で要約したように、Aモデルの会計測定モデルとしての成立の可能性を問うものである。小栗教授の疑問の趣旨を浮き彫りにするために、同教授のコメントをいま少し詳細に整理しておくことにしたい。

小栗教授は、筆者が1993年旧稿で示したAモデルにおける第*i*期の利益 I_i の演算操作

$$I_i = V(A_i) - V(A_{i-1})$$

を引用したうえで、つぎのように述べておられる。

「ここで示された I_i は、実は第*i*期の期首と期末のストックの差額であって利益ではない。というのは貨幣的測定値に変換されたとはいえ、それはあくまでも財貨数量の時点比較〔差額〕であって、それ以上でもそれ以下でもない〔からである〕。利益となるためには、たとえば、こうした資源獲得の前提となる出資者による一定の投下資本としての貨幣量 C_0 を想定し、利益 I_i を、

$$I_i = V(A_i) - C_0$$

として表さねばならない。しかも、この投下資本と個別資源の集合体との差額 I_i は、出資者に分配可能でなければならない。それらの要件を備えてはじめて利益と呼ばれるのでなければならない。」²¹⁾

さらに、小栗教授は、会計測定モデルの「要件」を敷衍して、つぎのように述べておられる。

「会計測定モデルは、たんなる数量計算モデルであってはならない。個別資本にとっての価値計算であり、関係処理計算であるという要件を備えていなければならない。その具体的な形態は、資本利益計算であり、配当可能利益計算であり、複式簿記計算である。」²²⁾

以上のような議論をふまえて、小栗教授は、1993年旧稿で筆者が提示した2つの会計測定モデルについて、つぎのような評価を下しておられる。

「Aモデルは利益配分計算としての資本利益計算の枠組みとも複式簿記計算システムとも無関連の経済的カテゴリーの測定モデルであり、Bモデルは伝統的な資本利益計算に合致し複式簿記計算システムを前提とする会計的カテゴリーの測定モデルであるということが出来る。したがって〔……〕Aモデルは、

21) 小栗、前掲論文、107-108ページ。

22) 同上論文、112ページ。

筆者の観点からは会計測定モデルとしての要件に欠けるものとなる。」²³⁾

以上から容易に理解されるように、小栗教授は、「資本利益計算」と「配当可能利益計算」の2つを（あるいはさらにこれに「複式簿記計算」を加えた3つを）会計測定モデルの「要件」とみなす立場から、1993年旧稿における著者のモデル分析を検討し、その1つの結論として、Aモデルは会計測定モデルとして成立しえないのではないかという疑問を提起しておられるのである。

小栗教授の研究領域はきわめて多岐にわたるが、財務会計領域の研究としては、連結財務諸表の生成・発展過程を理論的・実証的に論じた歴史研究が最も広く知られているとあってよいであろう。とりわけ、19世紀末のアメリカ鉄道業に関する事例研究が注目される。小栗教授の一連の歴史研究を貫いているのは、連結財務諸表を開示手段としてだけでなく、配当可能利益の計算手段として用いることによってはじめて、連結企業集団における利益操作や粉飾決算を規制・排除することが可能になるという、同教授の鮮明な問題意識である。小栗教授は、そうした問題意識を出発点としながら膨大な実証資料を丹念に分析し、アメリカの一部の会社では当初から連結利益が配当可能利益として機能していたという事実を明らかにすると同時に、かかる事実をもって連結会計の本質を示唆する歴史的証拠としておられるのである²⁴⁾。

1993年旧稿へのコメントで示された小栗教授の会計観と当該会計観にもとづくAモデルへの疑問は、以上のような特徴を有する同教授の歴史研究と決して無関係ではなからう。というよりも、むしろ、小栗教授の会計観とAモデルへの疑問の理論的含意は、同教授の歴史研究を貫く上掲のような問題意識とてら

23) 同上論文、112ページ。

24) 小栗教授の歴史研究と会計理論に関する以上の要約は、小栗崇資「アメリカにおける連結会計の生成に関する史的考察」『明治大学大学院紀要』第21集、1983年、185-208ページ；小栗崇資「アメリカ鉄道業における初期連結財務諸表についての一考察」『明治大学大学院紀要』第22集、1984年、41-61ページ；小栗崇資「連結財務諸表生成の史的考察——アメリカ鉄道業における事例研究——(一)(二・完)」『会計』第134巻第2号、1988年8月、141-155ページ、第134巻第3号、1988年9月、119-125ページ；小栗崇資「連結利益の配当可能性をめぐる史的考察」『産業経理』第54巻第2号、1994年、62-74ページ；小栗崇資「連結会計と配当可能利益計算」醍醐聰編著『連結会計——体系と実態——』同文館、1995年、21-40ページにもとづくものである。

し合わせることによって始めて、正確に理解することができるというべきであろう。

(2) 資産負債アプローチとAモデルの関係に関する補足的考察

Aモデルは会計測定モデルとして成立しえないのではないかという小栗教授の疑問にたいして回答を提示するまえに、資産負債アプローチとAモデルの関係について若干の補足的考察をおこなっておきたいと思う。

本稿のⅡ節(4)で述べたような限定を含むとはいえ、Aモデルは、基本的には、1976年討議資料で提示された資産負債アプローチの核となる測定思考にもとづいて構築された測定モデルである。資産負債アプローチの核となる測定思考は、すでにみてきたように、「資産・負債の属性および当該属性の変動を測定すること」を財務会計上の「基本的な測定プロセス」とみなす点にある。1976年討議資料によれば、資産負債アプローチにおける資産とは「企業の経済的資源の財務的表現」(par. 34)であり、負債とは「将来他の実体(個人を含む)に資源を引き渡す企業の義務の財務的表現」(par. 34)である。そして、資産負債アプローチにおける利益は、「正味資産(すなわち資産マイナス負債)の変動分」(par. 56)として測定される。つまり、当該利益の金額は、「経済的資源の属性の測定値と、将来他の実体に経済的資源を引き渡す義務の属性の測定値の変動額」(par. 56)にもとづいて決定されるのである。

以上のことから、資産負債アプローチにおいては、資産(経済的資源の財務的表現)→負債(将来他の実体に資産を引き渡す義務の財務的表現)→正味資産(資産から負債を控除したのちの残額)→利益(正味資産の期間変動額)という、財務諸表要素の定義の連鎖的体系が指定されていることが理解されるのである。当該体系の基礎にあるのは、「企業の経済的資源の財務的表現」としての資産であり、そのマイナス概念としての負債である。かかる連鎖的体系が指定されているからこそ、資産負債アプローチのもとでは、「資産・負債の属性および当該属性の変動を測定すること」が、利益を測定するための「基本的なプロセ

ス」となるのである。つまり、資産負債アプローチのもとでは、利益は、基本的に、「貨幣的測定値に変換」された「財貨数量の時点比較」にもとづいて測定されるのであって、「資源獲得の前提となる出資者による一定の投下資本としての貨幣量」も、利益の分配可能性も、当該利益測定の成立を左右する「要件」としては位置づけられていないのである〔補注3〕。

小栗教授がAモデルについて指摘された会計測定モデルとしての「要件」の欠如（具体的には資本利益計算と配当可能利益計算の欠如）は、以上にもみるように、じつは、資産負債アプローチのもとでの「基本的な測定プロセス」についても、ほとんどそのまま指摘しうることがらなのである。したがって、Aモデルには会計測定モデルとしての「要件」が欠如しているという小栗教授の指摘は、Aモデルが資産負債アプローチの核となる測定思考を忠実に反映していることを示す、1つの有力な証左と解することもできるであろう。いずれにせよ、資産負債アプローチのもとでの「基本的な測定プロセス」を以上のように理解するかぎり、当該アプローチの核となる測定思考は、Aモデルのうちに、大枠としてほぼ忠実に反映されているとみることが許されるように思われる²⁵⁾。

なお参考までに付言しておけば、「貨幣的測定値に変換」された「財貨数量の時点比較」にもとづいて利益を測定するという資産負債アプローチ的測定思考の萌芽は、1976年討議資料の理論上の先行文献として位置づけられるAAA 1957年改訂会計原則²⁶⁾やAICPA 1962年会計原則試案²⁷⁾においても、かなり明瞭なかたちで見いだすことができるものである。たとえば、AICPA 1962年

25) もちろん、資産負債アプローチの核となる測定思考が実際にどこまで忠実にAモデルのうちに反映されているかは、筆者自身の判断ではなく、会計学研究者一般の判断にもとづいて評価されるべき問題である。

26) AAA, Committee on Accounting Concepts and Standards, "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements—1957 Revision", *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 4, October 1957, pp. 536-546, 中島省吾訳編「増訂A. A. A. 会計原則——原文・解説・訳文および訳註——」中央経済社, 1984年, 190-208ページ。

27) R. T. Sprouse and M. Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, AICPA Accounting Research Study No. 3, AICPA, 1962, p., 佐藤孝一, 新井清光共訳「アメリカ公認会計士協会・会計公準と会計原則」中央経済社, 1962年, 105ページ以下。

会計原則試案は、「会計の主たる任務は、経済実体の保有する資源の顛末を測定すること、すなわち、すべての資源とそのすべての変動を測定することである」²⁸⁾としたうえで、「利益は、企業実体が保有する正味資源の増加関数である」²⁹⁾と述べている。かかる測定思考の背後には、「包括的会計原則は、いわゆる健全な配当政策や税務対策の方針を証拠立てたり、あるいはこれらの方針を正当化したりすることを主たる目的として形成されるべきではない」³⁰⁾（傍点引用者）という考え方が横たわっているのである。

つまり、「貨幣的測定値に変換」された「財貨数量の時点比較」にもとづいて利益を測定するという資産負債アプローチ的測定思考は、1976年討議資料において突如出現した測定思考ではなく、アメリカにおける一連の会計原則設定活動をつうじて漸次、形成・継承されてきた測定思考なのである³¹⁾。当該測定思考がFASB概念フレームワークにも基本的に継承されたこと、そしてまた、当該測定思考を基底とする会計観の「転換」が、現在、アメリカ国内にとどまらず、世界的規模で進みつつある（かに見える）ことは、本稿のⅡ節(1)で言及したとおりである。

【補注3】 とはいえ、1976年討議資料において、いわゆる資本概念がまったく無視されているわけではない。たとえば、同討議資料においては、「資産負債アプローチに適合する利益の定義」(par. 194)として、「本質的に資本の性格を有する変動を除いた、一期間における当該企業の正味資産の変動」(par. 194)という記述もみえる。ここでいう「本質的に資本の性格を有する変動」を認識・測定するためには、何らかの資本概念を想定することが必要となる。しかし、1976年討議資料では、資産負債アプローチにおいてどのような資本概念が想定されているのか（あるいは想定されるべきなのか）は、まったく明らかにされていない。

ちなみに、1976年討議資料の第6章「資本維持または原価回収」では、資本概念

28) *Ibid.*, pp. 11-12, 同上共訳書, 124ページ。

29) *Ibid.*, p. 11, 同上共訳書, 124ページ。

30) *Ibid.*, p. 10, 同上共訳書, 122ページ。

31) アメリカの会計原則設定史におけるFASB概念フレームワークの理論的位置づけについては、拙稿、前掲論文、1993年、82-96ページを参照されたい。

の選択問題が議論されている。すなわち、そこでは、①貨幣単位にもとづいて測定される財務的資本、②恒常的購買力単位にもとづいて測定される財務的資本、③貨幣単位にもとづいて測定される物的資本、④恒常的購買力単位にもとづいて測定される物的資本、⑤その他のうち、概念フレームワークにとって最も適切な資本概念はどの概念かという選択問題が議論されているのである (pars. 255 et s.)。同章での議論は、もっぱら、財務的資本維持にもとづく利益測定と物的資本維持にもとづく利益測定を比較対照するかたちで進められている。同討議資料によれば、両者の実質的な相違は、資産・負債の保有利益・保有損失を利益に算入するか（財務的資本維持にもとづく利益測定の場合）、所有主持分に算入するか（物的資本維持にもとづく利益測定の場合）という点にあるとされる。

財務会計概念書第5号 (SFAC No. 5, pars. 45-48, 71-72) および第6号 (SFAC No. 6, pars. 71-72) では、資産負債アプローチ的利益測定にかかわる資本概念として、財務的資本概念（基本的には貨幣単位にもとづいて測定される財務的資本概念）が選択されたことが明らかにされている。しかし、概念フレームワークにおいても、利益（より正確に言えば包括的利益）は、「出資者以外の源泉から生じる取引その他の事象および環境要因にもとづく一期間における営利企業の持分の変動」（SFAC No. 6, par. 70）として定義されているのである。すなわち、そこでは、利益の本質はあくまでも「持分の変動」として捉えられているのであって、「出資者による投資および出資者への分配」（すなわち「資本維持の概念」）は、当該「変動」を利益として限定するための制約条件として位置づけられているにすぎないのである。したがって、その核となる測定思考を純粹に自己展開させることによって構築された測定モデルにおいて、利益を「期首と期末のストックの差額」として描出したとしても、何ら問題はないように思われる。

さらにつけ加えておけば、利益を「期首と期末のストックの差額」として把握する測定思考は、簿記書にいう財産法（別名「有高比較法」）の測定思考にもつうずるものである。したがって、伝統的な簿記・会計理論に依拠する場合においても、利益を「期首と期末のストックの差額」として把握することをもって、ただちに、当該測定モデルを「会計測定モデルとしての要件に欠けるもの」と断じることが許されないというべきであろう。損益計算方式としての財産法の理論的諸特徴については、安平昭二『簿記要論』三訂版、同文館、1993年、40-42ページ；武田隆二『簿記一般教程』改訂版、1983年、6-8ページ；簿記理論研究部会（部会長・倉田幸路立教大学教授）「損益法および財産法概念の現代的意義」日本簿記学会「日本

簿記学会第9回全国大会研究部会報告] 1993年、7-8ページなどを参照されたい。

(3) 会計の情報化・空洞化・統計化

以上の補足的考察をふまえるならば、小栗教授の疑問にたいして、つぎのような回答を提示することができるであろう。

本稿のⅡ節(4)で述べたような限定を含むとはいえ、Aモデルは、基本的には、1976年討議資料で提示された資産負債アプローチの核となる測定思考にもとづいて構築された測定モデルである。以上での補足的考察から、資産負債アプローチの核となる測定思考（すなわち1976年討議資料で示された資産負債アプローチの「基本的な測定プロセス」）は、大枠としてほぼ忠実にAモデルのうちに反映されているとみることが許されるであろう。とすれば、Aモデルが会計測定モデルとして成立しうるか否かという問題は、究極的には、資産負債アプローチの核となる測定思考が会計上の測定思考として成立しうるか否かという問題に帰着することになる。

しかし、結論をいえば、会計測定モデルの理論分析的検討にもとづいて、かかる問題に回答を与えることは不可能なのである。なぜならば、かかる問題に回答を与えるためには、会計測定モデルの構造を根底において規定する会計の目的を何に求めるかという問題についての判断が不可欠となるのであるが、既述のように、会計測定モデルの理論分析的検討は、会計の目的を何に求めるかという問題についての判断をさしあたり留保したうえで、会計のありうべき体系を純粹理論的に記述することを課題としているからである。本稿のⅢ節(4)で言及したように、井上良二教授の一連の理論研究は、かかる課題を最も厳格に遂行した先駆的事例の1つとして位置づけられる。

他方、小栗教授のコメントでは、会計の目的を資本利益計算・配当可能利益計算に求めることが議論の前提となっている。かかる前提にもとづけば、Aモデルは（そしてまた資産負債アプローチの会計測定は）、当然のことながら、「会計測定モデルとしての要件に欠けるもの」となるであろう。しかし、その

場合、会計の目的を資本利益計算・配当可能利益計算に求める理由ないし根拠は何かを明らかにしないかぎり、かかる議論は同義反復の循環論に達着するのである。ところが、小栗教授のコメントでは、会計の目的を資本利益計算・配当可能利益計算に求める理由ないし根拠はまったく明らかにされていない。つまり、小栗教授のコメントでは、資本利益計算・配当可能利益計算を会計の目的とすることが、いわば暗黙の前提とされているのである。そこで、本節の(2)では、資本利益計算・配当可能利益計算を会計の目的とすることが暗黙の前提とされた背景事情を示唆するものとして、小栗教授の歴史研究を概観しておいたのである。

小栗教授のコメントを、同教授の歴史研究にみられる既述のような問題意識にてらして捉えなおしたとき、そこから、以下のような含意を新たに読み取ることができるであろう。

すなわち、周知のように、資本利益計算・配当可能利益計算こそは会計の伝統的かつ慣習的な目的であって、会計は歴史的事実として、まさに、かかる目的を達成するための「関係処理計算」システムとして生成・発展してきたのである³²⁾。しかも、わが国を含む資本主義各国（とりわけドイツやフランス等の大陸系諸国）においては現在もなお、会計は基本的に、かかる「関係処理計算」システムとして機能しているのである³³⁾。とすれば、そのかぎりにおいて、会計の目的を資本利益計算・配当可能利益計算に求めることの経済・社会的合理性、ならびにかかる目的を達成する「関係処理計算」システムとしての現行

32) この点については、たとえば、小島男佐夫『会計史入門』森山書店、1987年、7ページ以下；中野常男『会計理論生成史』中央経済社、1992年、1ページ以下；渡辺泉『決算会計史論』森山書店、1993年、3ページ以下；渡辺泉『利益計算システムの変遷』『大阪経大論集』第46巻第1号、1995年5月、115-131ページなどを参照されたい。

33) この点については、たとえば、黒田全記『解説西ドイツ新会計制度——規制と実務——』同文館、1987年、23ページ以下；倉田幸路『ドイツにおける会計基準の国際的調和化について』『立教経済学研究』第48巻第2号、1994年10月、65-84ページ；野村健太郎『フランス企業会計——プラン・コンタブル・ジェネラルを基軸として——』中央経済社、1990年、5ページ以下；黒川保美『フランス企業会計制度と確定決算』『会計』第148巻第3号、1995年9月、13-26ページ；日本会計研究学会特別委員会、前掲最終報告、4-9ページ、42-52ページなどを参照されたい。

会計実務の機能的適合性は、実証的に支持されているということができよう。そうであればこそ、かかる歴史的・経験的事実をふまえながら、会計理論のオーソドックスな研究に従事する多くの会計学研究者にとって、資本利益計算・配当可能利益計算を会計の目的とすることは、会計学研究を遂行するうえで、ほとんど自明の前提になるものと推察される。会計観の「転換」問題をめぐって提示された FASB の一連の議論から一定の距離を保ちながら、地道な歴史研究を積み重ねてこられた小栗教授は、そうした会計学研究者の 1 人とみることができるであろう。そして、もし以上のような推論が成り立つとすれば、小栗教授が A モデルにたいして提起された疑問は、他の多くの会計学研究者が A モデルにたいして抱くであろう疑問を代弁したものと解することができるであろう。つまり、他の多くの会計学研究者にとっても、「A モデルは〔……〕会計測定モデルとしての要件に欠けるもの」となると推察されるのである。

しかし、ここで想起されるべきは、現在、FASB をはじめとする諸外国の有力な会計基準設定機関の主導によって、会計規制の基礎をなす会計観の「転換」が世界的規模で進みつつある（かに見える）ということである。この「転換」は、本稿において繰り返し言及してきたように、収益費用アプローチ（すなわち B モデル的会計測定）から資産負債アプローチ（すなわち A モデル的会計測定）への「転換」という方向性を有している。したがって、小栗教授の表現を借用すれば、会計観のかかる「転換」は、「伝統的な資本利益計算に合致し複式簿記計算システムを前提とする会計的カテゴリー」の会計観から、「利益配分計算としての資本利益計算の枠組みとも複式簿記計算システムとも無関連の経済的カテゴリー」の会計観への「転換」として特徴づけることができるであろう。より端的にいえば、会計観のかかる「転換」によって、会計は、会計としての「要件」を欠いた会計に改造されようとしているのである。

筆者の知るかぎり、会計観の「転換」のこうした本質を、わが国において最も早く看破されたのは、安藤英義教授である。安藤教授によれば、近年（とり

わけ1960年代後半以降)の会計は、その機能の重心を「意思決定情報の提供」に移しつつあるという意味で「情報化」しているが、その過程でとくに看過しえないのは、当該「情報化」が、会計の本来的機能である利害調整機能を「空洞化」する方向で作用しているということである³⁴⁾。たとえば、「最近の情報提供会計の拡張は、必ずしも簿記に基づくとはいえないような情報の開示を要求している」³⁵⁾し、会計にたいする「報告受領者の関与」(たとえば定時株主総会における計算書類の株主による承認や当該承認にもとづく取締役の会計責任の解除など)も、なし崩し的に後退している。簿記や「報告受領者の関与」は「統計と区別される会計の本質的な要素」³⁶⁾と考えられてきたものであるが、一方ではこれらの要素が後退・消滅し、他方では会計の「情報化」が一段と進みつつあるのである。かかる事態は「会計と統計の接近」³⁷⁾を意味しているのであり、「会計が統計化していることを窺わせる」³⁸⁾ものである。

収益費用アプローチから資産負債アプローチへの会計観の「転換」を追求し、資産負債アプローチを指導原理とした会計規制と会計実務を指向するかぎり、安藤教授のいわれる会計の情報化・空洞化・統計化が、不可避的な傾向的現象として不断に進展せざるをえないであろう。とりわけ、こんにち新しく生起している会計問題(典型的には未履行契約や金融派生商品取引等に代表されるオフバランス取引の会計処理にかかわる問題)を、認識・測定の次元で「解決」しようとする場合には、会計のかかる情報化・空洞化・統計化が、部分的にせよ、必要不可欠なものとなさざるであらう。1993年旧稿でのモデル分析、とりわけAモデルの認識・測定構造に関する分析は、FASBをはじめとする諸外国の有力な会計基準設定機関が指向する会計観の「転換」の以上のような本質を、筆者なりの方法にもとづいて理論分析的に描出しようとしたものである。

34) 安藤英義「簿記および会計の空洞化」新井清光編著『企業会計原則の形成と展開』中央経済社、1989年、167-168ページ。

35) 安藤英義「会計の統計化現象」『企業会計』第45巻第9号、1993年9月、104ページ。

36) 同上論文、104ページ。

37) 同上論文、104ページ。

38) 同上論文、104ページ。

1993年旧稿にたいする小栗教授のコメントは、筆者のかかる試みがあるていど成功したことを間接的に証言されたものと解釈することができるであろう。

V む す び

◆ 以上によって、1993年旧稿で会計測定モデル分析をおこなったさいに筆者の念頭にあった問題意識を、会計のあり方をめぐる近年の議論に関連づけて敷衍すると同時に、その作業をふまえたうえで、1993年旧稿に寄せられた疑問にたいして筆者なりの回答を提示するという本稿の目的は、おおむね達成されたものと思われる。

本稿は、課題の制約から1993年旧稿で十分に論じきれなかったいくつかの重要な理論問題について補足的な検討をおこなったものとして位置づけられる。とりわけ、1993年旧稿で今後の検討課題として明示的に留保しておいた2つの問題、すなわち、測定モデル（とりわけ現行の取得原価主義会計実務に近似するBモデル）と複式簿記システムの関係、ならびに会計測定とその経済的機能（とりわけ利害調整機能）の関係についても、ごく大ざっぱにはあるが、言及することができた。こうした諸問題に関する本稿での議論とも関連させながら、1993年旧稿におけるモデル分析の理論的含意を理解していただければ幸いである。

【付記】 本稿は、平成7年度文部省科学研究費補助金一般研究（C）にもとづく研究成果の一部である。