

新基準における純資産の部の変容

—簿記教育・簿記理論の観点から考える—

藤井 秀樹 (京都大学)

I はじめに

日本簿記学会第31回関西西部会が、2015年6月27日に福井県立大学で開催された（準備委員会委員長・徳前元信教授）。部会の統一論題テーマは「新基準における純資産の部の変容—簿記教育・簿記理論の観点から考える—」であり、当該テーマのもとに、岡崎英一（福井大学）、野口教子（高岡法科大学）、池田幸典（愛知大学）、岩崎勇（九州大学）の4先生が研究成果を報告された。以下に掲載されるのは、当日の報告・討論をもとに執筆された各先生のご論攻である。

部会開催に先立つ5月24日に、4先生には京都大学にお集まり頂き、打合せの会合を行った。以下の解題は、4先生に事前にお配りした討議資料に加筆・修正を施したものである。改めていうまでもなく、4先生には、討議資料でお示した論点に縛られることなく、価値自由な立場から報告をご準備頂いた。ただし、問題意識は可能な限り共有して頂きたいと考えた。以下の解題は、問題意識の共有化を図るために打合せ会合でどのような議論が行われたかをお伝えする資料としてご高覧頂ければ幸甚である。

なお、参考までに付言しておけば、統一論題テーマの副題に「簿記教育」をあえて明示的に掲げたのは、制度の大きな転換期にあっては、新しい制度を担う人材の育成がこれまでも増して急務

となること、そして理論の発展は教育との絶えざる緊張関係のもとで初めて可能となること、あるいは少なくともそのような認識がわれわれにはあったこと、によるものである。

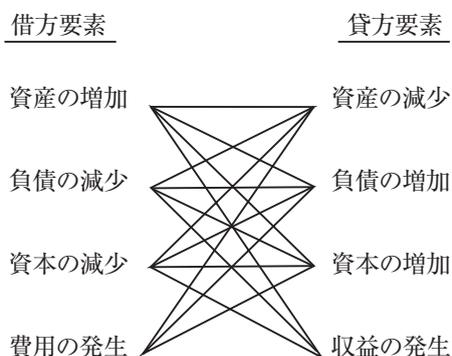
II 従来の簿記教育・簿記理論における資本の意味

会計基準の国際統合⁽¹⁾の進展（就中わが国では企業会計基準第5号の設定・公表）にともなって、従来の「資本の部」は「純資産の部」に再編され爾来、当該再編を前提とした基準設定が進められることになった。こうした制度設計によって生じる純資産の部の変容の意味を、簿記教育・簿記理論の観点から考えるのが、本統一論題の趣旨である。

まず、変容の起点となる初期状態（すなわち従来の伝統的な簿記教育・簿記理論における資本の意味）を確認しておくことにしたい。変容が生じる前の初期状態が特定されていなければ、何がどのように変容したかについて分析的な検討を行うことはできないからである。

伝統的な簿記教育・簿記理論において、資本は純資産とも呼ばれ（その背後には「資本＝純資産」が恒常的に成立するという前提が存在）⁽²⁾、資産、負債、収益、費用とともに、「簿記の要素」（加古・穂山2001, 4）の1つをなすものとされてきた。そのさい、参考図のような「取引要素の結

参考図 取引要素の結合関係



(出所) 安平 (1993, 45)。

合関係」が示され、それをもとに複式簿記の基本原理が説かれてきた⁽³⁾。

参考図にみる「取引要素の結合関係」のもとで、資本には、とりわけ重要な意味が与えられてきた。その意味を、伝統的な利益計算モデルである財産法と損益法に引き寄せて整理すると、おおむね以下ようになる。

(財産法) 期末資本－期首資本＝利益

(損益法) 収 益－費 用＝利益

伝統的な簿記理論において、資本とは「資本主が拠出した元本」(留保利益が存在する場合は当該留保利益を含む)と定義される(中野2000, 17)。そして財産法では、資本の期間増加額(ただし増資等を除く)が利益として計算される。したがって、財産法においては、資本が与えられなければ利益が計算できないという関係が、容易に看取される。

では、損益法においては、資本はどのように位置づけられているのであろうか。伝統的な簿記理論によれば、収益は「企業の経済活動の成果(価値生成分)として、企業の資本(自己資本)を増加させる原因となる事実」とされ、費用は「企業活動の成果を得るために費やされた努力(価値犠牲分)として、企業の資本を減少させる原因となる事実」とされている(中野2000, 19—傍点原文, 太字引用者)。つまり、収益と費用のいずれの定義においても、その経済的実質を規定する要素として資本が措定されているのであって、この

ことから、収益と費用は資本の存在を前提にした要素として概念構成されていること、換言すれば、損益法においても資本は利益計算の構造を根底で支える基軸的な要素として位置づけられていることが、理解されるのである。

すなわち、以上のことから、財産法と損益法のいずれにおいても、資本が利益計算の前提となる要素として位置づけられていることを(再)確認することができるのである。したがって、この点をあえて強調するとすれば、伝統的な簿記教育・簿記理論における利益計算は、資産負債アプローチでもなければ、収益費用アプローチでもなく、「資本アプローチ」によっていると評することができるであろう。

従来の伝統的な簿記教育・簿記理論が以上のような資本利益計算によっているとするならば、「資本の部」の「純資産の部」への再編によって、資本利益計算にどのような変容が生じることになるのであろうか⁽⁴⁾。

Ⅲ 資本と純資産の分離が意味するもの

前節で述べてきたことを、複式簿記の構造(とりわけ仕訳にもとづく簿記処理)と関連づけて再整理すると、以下ようになる。

複式簿記においては、経済活動の成果として資本を増減させる原因となる事実が収益・費用とみなされ、損益勘定に集合される。そして、その貸

借差額が利益として表示される。たとえば、資産の増加をもたらす取引を複式簿記によって処理する場合、その仕訳として、以下の4つのパターンが考えられる。

(借) 資産 ×× (貸) 資産 ××
 (借) 資産 ×× (貸) 負債 ××
 (借) 資産 ×× (貸) 資本 ××
 (借) 資産 ×× (貸) 収益 ××

以上の4つのパターンのうち、資本利益計算に直接関係するのは、交換取引によらない下段の2つ(3~4段目)である。これら2つのパターンは、資産の増加原因が、経済活動の成果であれば収益として処理され、そうでない場合は資本の直接的増加として処理されるということを表している。つまり、資本はこうした処理過程に不可欠の要素として組み込まれているのであり、したがって、資本の概念(本質規定)を欠く場合、利益の決定を導く上記の簿記処理はなしえないことになるのである。

周知のように、新制度において、純資産は「資産と負債の差額」として定義されている(FASB1985, par.49; 企業会計基準委員会2006, 第6項; IASB2015, par.4.43)。これを字義通りに受け取れば、純資産は資産と負債から派生する二義的要素(たんなる差額概念)として定義されていることになる。このことは、純資産が、固有の独立した意義を持たない要素であることを示唆している(あるいはそうした理解が有力な解釈として成り立つ可能性を示唆している)。しかも、その他の包括利益(評価・換算差額等)の制度化によって、新基準のもとでは「資本=純資産」という関係が成立しなくなった(資本と純資産の分離)。

純資産が、資本とは異なる金額を有する一方で、固有の独立した意義を持たないとすれば、その期間増加額(ただし増資等を除く)として決定される包括利益は一体何を意味することになるのであろうか。この問いは、「資本の部」を「純資産の部」に再編した(その限りでは資本概念の存在を成立の条件としない)新制度の簿記理論的意味を問うものとなる(岡崎論文・岩崎論文参照)。

ちなみに、初学者向けの近年の簿記テキストでは、「純資産」を「資本」と呼び変え、株主資本以外の純資産項目をすべて捨象したうえで、資本利益計算の構造を説明するという教授法が採用されている(新井・稲垣他2013, 10; 安藤他2013, 16)⁽⁵⁾。つまり、それは、伝統的な簿記理論に依拠した説明となっているのであって、やや踏み込んだ解釈をすれば、「資本の部」を「純資産の部」に再編した新制度のもとでも簿記の基本構造(とりわけ資本利益の計算構造)に本質的な変容は生じていないということを含意した説明(基本構造連続説)となっているのである⁽⁶⁾。このことは、新制度に対する簿記教育(者)の1つの対応のあり方を示すものといえるであろう。ただし、こうした説明が新制度の本質を適切に捉えたものといえるかどうかは、別途に検討を要する問題である(野口論文参照)⁽⁷⁾。

IV 負債と持分の区分問題

「資本の部」の「純資産の部」への再編は、資本利益計算の(外形的)枠組みを、株主資本純利益計算から純資産包括利益計算に変更することを意味している。純資産包括利益計算は、資産負債アプローチに依拠したものであり(藤井2014, 163)、基本的な制度設計としては、負債の確定を通して負債と持分(純資産)の区分を行うことを想定している(このことは既述の持分の定義からも了解される)⁽⁸⁾。ところが、近年の企業取引においては、この区分を困難にするものが散見されるようになった。償還請求権付き優先株式(保有者が発行体に対して償還請求する権利を付した優先株式)、売建プット・オプション(資産の引渡しによって発行体が自社株式を買い戻す義務)、自社株式を基礎数値とするプット・オプション(発行体の自社株式による決済義務で交付株式数が増減するもの)などが、その代表的な事例である(徳賀2014, 285)。

上述のように、新制度のもとでは、負債と持分の区分は基本的には負債確定アプローチ(負債以外の貸方ストック要素を消去法的に持分とする考

え方)に依拠して行われるため、負債確定の一意的な実施を阻む問題の発生は、純資産包括利益計算にとって重大な脅威となる⁹⁾。別言すれば、負債と持分の区別を曖昧にする企業取引の出現は、資産負債アプローチに依拠した会計規制を(一定の範囲においてではあれ)無力化する効果を持つことになるのである。

このため、負債と持分の区分問題の解決に向けた検討がFASBやIASB等で積み重ねられてきたのであるが、当該問題については現在に至るもなお結論と呼べるような成果は得られていない。とはいえ、新しい企業取引の出現が今日の簿記教育・簿記理論にどのような影響を与えつつあるかを明らかにすることは、独立した学術的意義を有する。したがって、当該問題をめぐってどのような検討がFASBやIASB等でなされてきたかを簿記教育・簿記理論の観点からレビューすることが、本統一論題においても避けて通れない課題の1つとなるであろう(池田論文参照)。

V おわりに

以下に掲載される4先生のご論攻は、以上で提示してきた論点を、直接的または間接的に踏まえて執筆されたものである。いずれも、新基準における純資産の部の変容を考えるうえで貴重な学術的貢献をなす業績となっている。

統一論題討論においては、梅原秀継先生(明治大学)、工藤栄一郎先生(西南学院大学)、加藤大吾先生(早稲田大学)、中居文治先生(京都大学名誉教授、九州情報大学)、宮本幸平先生(神戸学院大学)、山下壽文先生(佐賀大学)から質問書を頂戴した。質問書および関連質問を通して討論の活性化に貢献して下さった先生方に記して謝意を表したい。

注

- (1) ここでは、会計基準のコンバージェンスとIFRSのアドプションの便宜的な総称として、「会計基準の国際統合」という表現を用いている。コンバージェンスとアドプションの異同関係については、藤井(2015, 40-42)を参照されたい。

- (2) この点については、たとえば、染谷他(1994, 12)における次のような説明を参照されたい。「資産の合計金額(資産総額)から負債の合計金額(負債総額)を差し引いた残額を純資産といい、純資産のことを、簿記では**資本**(資本の額)という」(太字原文)。
- (3) 「資本の減少—収益の発生」と「費用の発生—資本の増加」の結合関係を図示していない文献もある。たとえば、染谷他(1994, 25);加古・穂山(2001, 20)を参照されたい。
- (4) この問題については、藤井(2016)で筆者なりの検討を行っている。
- (5) この点については、たとえば、安藤他(2013, 16)における次のような説明を参照されたい。「本書ではこの純資産の額を資本(capital)という。また、この資本と、資産・負債との関係を示した式を資本等式という」。
- (6) 換言すれば、この説明は、「資本の部」の「純資産の部」への再編を行った新制度のもとでも、簿記教育の観点から見た場合、本質的な資本利益計算は依然として株主資本純利益計算であるということを含意したものとなっている。
- (7) 藤井(2008, 45)で述べたように、わが国の新基準では、伝統的な株主資本純利益計算を「入れ子」の形で維持する制度設計がなされている。
- (8) ただし、FASBやIASB等では、負債と持分の区分問題の検討にあたって、つねに負債確定アプローチが採用されてきたわけではない。この点については、徳賀(2014, 309)を参照されたい。ちなみに、FASB(1985)やIASB(2015)では、わが国でいう純資産に「持分」(equity)という呼称が与えられている。この呼称問題の理論的含意については、藤井(2016)で筆者なりの検討を行っている。
- (9) ただし、この問題の影響は、株主資本純利益計算にも及ぶので、純資産包括利益計算に固有の問題とはいえないであろう。

参考文献

- 新井益太郎、稲垣富士男他(2013)『新簿記』実教出版。
- 安藤英義他(2013)『新簿記』実教出版。
- 加古宜士、穂山幹夫監修(2001)『段階式日商簿記3級商業簿記』税務経理協会。
- 企業会計基準委員会(2006)『財務会計の概念フレームワーク』討議資料。
- 染谷恭次郎他(1994)『簿記〔上〕』大日本図書。
- 徳賀芳弘(2014)「負債と資本の区分」(平松一夫・辻山栄子責任編集(2014)『会計基準のコンバージェンス』中央経済社, 275-328)。
- 中野常男(2000)『複式簿記会計原理〔第2版〕』中央経済社。

藤井秀樹 (2008) 「新会計基準にみる会計思考の連続と非連続」『会計』第173巻第1号, 30-48頁。

藤井秀樹 (2014) 「資産負債アプローチ」(平松一夫・辻山栄子責任編集 (2014) 『会計基準のコンバージェンス』中央経済社, 153-176)。

藤井秀樹 (2015) 『入門財務会計』中央経済社。

藤井秀樹 (2016) 「純資産包括利益の計算構造に関する再検討」『財務会計研究』第10号, 1-19頁。

安平昭二 (1993) 『簿記要論〔三訂版〕』同文館。

FASB (1985) SFAC No.6, *Elements of Financial Statements*. (平松一夫・広瀬義州訳 (2002) 『FASB財務会計の諸概念〔増補版〕』中央経済社)。

IASB (2015) *Conceptual Framework for Financial Reporting*, Exposure Draft, ED/2015/3. (『財務報告に関する概念フレームワーク』公開草案, ED/2015/3)。