

Working Paper

J-65

新会計基準にみる会計思考の特徴と展開方向

—「わが国財務会計思考の再検討」草稿—

藤井秀樹

京都大学大学院経済学研究科

2007 年 12 月

新会計基準にみる会計思考の特徴と展開方向
—「わが国財務会計思考の再検討」草稿—

藤井秀樹

京都大学大学院経済学研究科

2007 年 12 月

1. はじめに

会計基準のコンバージェンスを主要な目的の 1 つとして 1990 年代末から取り組まれてきた大規模な会計制度改革¹のもとで、わが国の会計思考はどのような展開を遂げてきたのか。とりわけわが国の伝統的な会計思考と、一連の新会計基準の基底に流れる会計思考は、どの点で連続し、どの点で連続していないのか。本稿では、こうした問題を、基本的な会計等式の 1 つとされる資本等式の理論的含意を検討の手がかりとすることによって、試論的に論じてみたいと思う。

本稿で、資本等式の理論的含意に依拠した検討を試みる主たる理由は、以下の 2 つである。第 1 は、わが国における会計思考の展開を論じるという作業それ自体は一般に、極めて広範な領域や論点にわたるものとなる性向を有するので、一定の理論的枠組みのもとにその作業を進めなければ、議論が過度に拡散してしまう可能性があるということである。このような多少なりとも包括的な検討課題を遂行するさいには、会計研究²の領域で比較的良好に知られた基礎概念を検討の枠組みとするのが、分かりやすさの点では 1 つの望ましい論証手法となるであろう。資本等式がわが国における伝統的な会計思考を具現した唯一の会計概念とはいえないであろうが、資本等式に言及していない簿記関連文献(とりわけ簿記テキスト)は今日でもほとんど皆無であることから、当該等式がわが国における伝統的な会計思考を具現した主要な会計概念の 1 つであると考えすることは許されるはずである。

第 2 は、近年の一連の会計制度改革を通じて「純資産≠資本」という関係が基準化され(後述参照)、伝統的な意味での資本等式すなわち「資産－負債＝資本」が今日の制度会計においては成立しなくなっているということである。したがって、近年の会計制度変化の思想的深層、とりわけ新会計基準における伝統的な会計思考の(非)継承関係を浮き彫りにするうえで、資本等式の理論的含意は格好の評価尺度を提供するものとなっているのである。

本稿での検討が、新会計基準の会計思考上の諸特徴を洞察するさいの一助ともなれば幸いである。

2. 論点整理—資本等式の 3 つの理論的含意—

資本等式については、すでに会計研究者の間で共有された通説的な理解が存在すると思

われるが、次節以下での検討を聊かなりとも秩序立ったものとするためには、当該等式の理論的含意について必要最低限の論点整理をしておく必要がある。そこで、本題に入るまえに、本節では、資本等式の主要な理論的含意を、関連文献によりながら手短に整理しておくことにしたい。この作業の趣旨は、新会計基準における伝統的な会計思考の(非)継承関係を明らかにするための理論的枠組みを同定することにあるので、以下では、原典で示された学説がわが国の会計学界においてどのように受容されてきたかに焦点を絞りながら各論点の整理を行っていくことにする。

(1) 勘定系統式としての資本等式

わが国の会計研究において資本等式は何よりもまず、勘定系統式として受容されてきた。勘定系統式としての資本等式を論じるさいに必ずといってよいほど言及されるのが、Schärの勘定理論である(中野[1992]305頁; 秋葉[1996]81頁; 安平[2004]5頁; 杉本[2007]239頁)。Schärは、資産を「積極財産」(Aktiva)、負債を「消極財産」(Passiva)、純財産を「資本」(Kapital)としたうえで、諸勘定の結びつき(記帳原則)を、「 $A - P = K$ 」という「資本等式」(Kapitalgleichung)を基礎にして説明した(Schär[1922]pp.11-16)。Schärの勘定理論は、「最初の本格的な勘定理論」(安平[2007]671頁)とされる物的二勘定系統説(純財産学説)に属するものとされている(中野[1992]304-305頁; 安平[2004]4頁)。このことに象徴されるように、Schärによって提示された資本等式は、財産勘定と資本勘定という物的二勘定の対立・一致の関係すなわち「財産＝資本」を原型としている。Schärによれば、資本等式の左辺は純財産の具体的構成部分(経済的側面)を表し、右辺はその抽象的価値合計(法的側面)を表しているとされる(Schär[1922]p.13)。そして、「組織的簿記の究極目的は純財産の〔かかる〕複式表示にある」(Schär[1922]p.33)とされるのである。「このような形で純財産を二面的に表示するのが複式簿記の本質であると見る」(安平[2004]4頁―傍点引用者)見解は、Schärの勘定理論にとどまらず、物的二勘定系統説一般の特徴的な会計思考とされている(中野[1992]325頁; 安平[2007]671頁)。事実、同様の複式簿記本質論は、次に取り上げるHatfield[1916]においても観察することができる³。

(2) 資本等式で含意された会計主体論

資本等式は、さらに会計主体論を含意した会計等式としても受容されてきた。会計主体論を含意した会計等式としての資本等式を論じるさいに非常にしばしば言及されるのが、上掲のSchär[1922]であり(Littleton[1933]pp. 191-192; 安平[2004]5頁; 中村[2007a]673頁)、またSchärの影響を受けて執筆されたとされるHatfield[1916]である(中野[1992]305頁; 安平[2004]5頁)。資本等式で含意された会計主体論は、企業を資本主(出資者)の集合体とみなし、会計上の判断はこれを資本主の観点から行うべきものとする「資本主理論」(proprietorship theory)である⁴。企業を資本主の集合体とみる考え方は、資本等式の右辺が資本主に帰属する資本すなわち「企業主の富」を示していることに表現されているとき

れる(新田[2006]5 頁)。このことをより直截的に表現しているのが、Hatfieldによって提示された「原初等式」(original equation), すなわち「財産＝資本主持分」である⁵。Hatfieldは、企業のすべての取引は、原初等式で示された「財産」の種類と金額のいずれか、またはその両方に変更をもたらす事象に分解されるとし⁶、かかる前提のもとに複式簿記の記帳原則を説明している(Hatfield[1916]p.2 et ss.)。原初等式で「財産」と対置されているのは「資本主持分」なので、当該記帳原則で措定された会計主体(記帳主体)は当然のことながら、資本主ということになる。

(3) 資本等式で含意された利益測定論

資本等式は、資本主理論を含意した会計等式として受容されてきたことと関連して、「資本主理論的損益計算」(中野[1992]321 頁)という特定の利益測定論を含意した会計等式としても受容されてきた。すなわち、資本等式の右辺は、「期首に投下された資本額と当該期間中に発生した利益ないし損失を表示する」(Hatfield[1916]p.10)という利益測定論が、それである。そして、資本等式は、「資本主持分勘定が表示している原初資本プラス純利益はつねに、財産勘定によって表示される純財産と一致しなければならない」(Hatfield[1916]p.10—傍点引用者)ということを表示しているとされる。Schärの資本等式に引き寄せてこれを敷衍すれば、「 $A - P = K + (G - V)$ 」という利益計算構造⁷が、そこでは措定されているのである(秋葉[1996]81 頁; 安平[2004]4 頁; 新田[2007]232 頁)。以上から明らかなように、資本等式で含意されているのは、「資本主持分の増減をもって損益とみなす」(中野[1992]321 頁)利益測定論である。かかる利益測定論のもとでは、損益以外の資本主持分の増減要素は、「本来的には区別されるべき積極的根拠をもたない」(中野[1992]327 頁)ものとなる。「彼(Hatfield—引用者注)においては資本剰余金の概念がなかったし、資本取引の本質も十分に理解されていなかった」(中村[1969]47 頁)と評されているが、以上に概観してきたHatfieldの会計理論(とりわけその利益測定論)からすれば、それはむしろ当然の理論的帰結であったといえるであろう⁸。

3. 資産負債アプローチと資本等式

(1) 財務諸表要素の定義と体系

ASBJの討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(ASBJ[2006])においては、財務諸表の構成要素(以下たんに「財務諸表要素」という)が、資産負債アプローチにもとづいて定義されている。周知のように、資産負債アプローチにおいては、資産の本質を規定する鍵概念として「将来の経済的便益」(future economic benefits)⁹が措定され、当該概念から財務諸表要素の一連の定義が演繹的に誘導される。すなわち、FASB(SFAC, No.6)での議論と用語にしたがえば、当該アプローチにおいては、資産(将来の経済的便益)→負債(資産を引き渡す義務)→持分(資産から負債を控除したあとの残余請求権)→包括利益(一期間における資本取引以外の要因による持分の変動)→収益・費用¹⁰(包括利益の内訳要素)という連鎖的体系

のもとで、財務諸表要素の定義が示されることになるのである。ASBJ[2006](第 3 章)においても、基本的には以上と同様の連鎖的体系のもとで、財務諸表要素の定義が示されている。

以上にみるように、資産負債アプローチにおいては、持分(純財産)が、資産と負債の差額(残余請求権)として定義されることから、「資産負債アプローチは〔…〕資本等式を前提としている」(新田[2006]5 頁)と、しばしば指摘されてきた¹¹。たしかに、上掲の定義の連鎖的体系に示される財務諸表要素の相互関係(資産－負債＝持分)は、それ自体としてみるかぎり、資本等式で表現された勘定系統($A - P = K$)と類似したものとなっている。しかも、上掲の定義の体系に示されるように、資産負債アプローチのもとでは、収益・費用は包括利益の内訳要素(すなわち持分の下位要素)として位置づけられるのであって(SFAC, No. 6, par. 77), このことは、「損益計算書を貸借対照表の資本主持分勘定(＝資本勘定)に従う附属物」(中野[1992]313 頁)とみなすHatfieldの物的二勘定系統説とも整合している。つまり、収益費用アプローチを措定した場合に資本等式の理論的含意に関連して生じる論理矛盾、すなわち「〔収益費用アプローチのもとで第一義的な財務諸表とされる〕損益計算書が独自の計算書としては〔資本等式から〕浮かび上がってこない」(安平[2004]4 頁)という論理矛盾が、貸借対照表を第一義的な財務諸表とする資産負債アプローチを採用することによって解消されることになるのである。

では、以上のことから、資産負債アプローチに依拠した定義を主要な指針の 1 つとして進められてきた近年の基準設定は、資本等式を前提としたものと考えてよいのであろうか。

(2) 資産・負債に対する持分の従属性

資産負債アプローチが資本等式を前提としているという解釈は、資本等式の外形的表現を重視した場合に成り立つものであって、当該等式の含意を実質的に捉えた場合には成立しないというのが、筆者の見解である。というのは、前節で概観したように、純財産をその具体的構成部分と抽象的価値合計という二面から表示することに複式簿記の本質を求めるのが、資本等式とそれによって含意された物的二勘定系統説の最も重要な思想的特徴の 1 つとなっているからである。

Hatfield[1916](pp. 9-10)が的確に指摘しているように、「財産勘定においては、様々な積極財産および消極財産の記録がなされ、すべての資産および負債の詳細な内訳が表示される」のに対して、「もう 1 つのグループである原始資本主持分勘定および損益勘定においては、期首の投下資本額と当該期間に発生した利益または損失が明らかにされる」。このように、財産勘定と資本主持分勘定はそれぞれ独立した機能を担っているのであるが、「これら 2 組の勘定は、結果において一致しなくてはならない。〔…〕正確性の証拠として役立ち、複式簿記の特徴的な利点をなしているのは、資本主持分勘定と財産勘定のこうした一致である」(傍点引用者)。

資産負債アプローチにおいては独自の持分概念(資本概念)が存在せず、したがって既述の

ように、持分についてはこれを資産と負債の差額として定義するほかない。つまり、資産負債アプローチのもとで定式化される「資産－負債＝持分」という会計等式は第一義的には、持分の二面的表示を含意しているのではなく、資産・負債に対する持分の従属性を含意しているのである。ということは、すなわち、その外形上の類似性とはうらはらに、「資産－負債＝持分」という会計等式は、資本等式で含意された伝統的な会計思考(とりわけ持分勘定の自律性)をむしろ否定するものになっているということである。複式簿記の本質にかかわる財産の二面的表示を暗示的にせよ否定する資産負債アプローチのこうした特徴は、当該アプローチがその本質的な会計思考において、複式簿記(組織的かつ継続的な取引記録)を必ずしも必要としない利益計算を指向する会計観となっていることとも整合する¹²。すなわち、以上のような点で、資産負債アプローチに依拠した定義を主要な指針の 1 つとして設定されてきた一連の新会計基準は、伝統的な会計思考から断絶したものとなっているのである。

4. 新会計基準における会計思考の断絶と継承

(1) 純資産等式の出現とその含意

企業会計基準第 5 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」(2005 年)によって、従来の「資本の部」は「純資産の部」と改称され、純資産の部は株主資本と株主資本以外の各項目に区分されることになった(第 4 項)。そして、株主資本以外の各項目はさらに、評価・換算差額等、新株予約権、少数株主持分(連結貸借対照表の場合)に区分して表示されることになった(第 7 項)(図 1 参照)。

図 1 純資産の部の表示

(個別貸借対照表)

(連結貸借対照表)

純資産の部	純資産の部
I 株主資本	I 株主資本
II 評価・換算差額等	II 評価・換算差額等
1 その他有価証券評価差額金	1 その他有価証券評価差額金
2 繰延ヘッジ損益	2 繰延ヘッジ損益
3 土地再評価差額金	3 土地再評価差額金
	4 為替換算調整勘定
III 新株予約権	III 新株予約権
	IV 少数株主持分

企業会計基準適用指針第 8 号から抜粋。

つまり、これによって、純資産(資産－負債)と株主資本(資本)が分離され、後者は前者の内訳項目として表示されることになったのである¹³。Hatfieldの原初等式に端的に示される

ように、資本等式でいう資本は資本主持分を一意的に意味するものである。そして資本主持分とは、企業会計基準第 5 号でいう株主資本にはかならない。ということは、すなわち、同基準の設定によって伝統的な意味での資本等式「資産－負債＝資本」は外形的にも成立しなくなったということである¹⁴。そして、資本等式に代わって出現したのが、「資産－負債＝純資産」という会計等式である。この等式をここでは仮に、「純資産等式」と呼んでおくことにする。

前節で、資産負債アプローチのもとで定式化される「資産－負債＝持分」は、資産・負債に対する持分の概念的従属性を含意した会計等式であることを指摘したが、企業会計基準第 5 号は、純資産と株主資本を分離し、持分にあたる財務諸表要素に「純資産」という新しい独立した名称を与えることで、このことを基準レベルで追認・確定したものとなっているのである¹⁵。純資産等式の出現は、かかる制度変化を象徴的に物語るものとして位置づけることができるであろう。そしてまた、そのかぎりでは、企業会計基準第 5 号(および同基準が前提とする一連の会計基準¹⁶)は、伝統的な会計思考から断絶したものとなっているのである。

(2) 伝統的会計思考の継承

しかし、企業会計基準第 5 号の基底に流れる会計思考は、以上で尽くされているわけでは決していない。というのは、同基準は他面において、伝統的な会計思考を極めて忠実に継承したものとなっているからである。その証左は、同基準が株主資本を他の純資産項目から区分したうえで、これを当期純利益と連動した独立項目として位置づけている点に見出すことができる(第 30 項)¹⁷。こうした位置づけを株主資本に与えた理由を、同基準は次のように説明している¹⁸。

「財務報告における情報開示の中で、特に重要なのは、投資の成果を表す利益の情報であると考えられている。報告主体の所有者に帰属する利益は、基本的に過去の成果であるが、企業価値を評価する際の基礎となる将来キャッシュ・フローの予測やその改訂に広く用いられている。当該情報の主要な利用者であり受益者であるのは、報告主体の企業価値に関心を持つ当該報告主体の現在及び将来の所有者(株主)であると考えられるため、当期純利益とこれを生み出す株主資本は重視されることとなる。」(第 29 項)

ここで強調されているのは、情報開示における株主の観点の重要性であり、株主の観点からみた純利益とそれを生み出す株主資本の重要性である。すなわち株主の観点に立った資本利益計算の重要性がそこでは強調されているのであって、資本等式で含意された伝統的な会計思考に引き寄せてこれを敷衍すれば、かかる主張は、会計主体論においては資本主理論に、利益測定論においては資本主理論的損益計算に、それぞれ帰着するものということができる。企業会計基準第 5 号のもとでは勘定系統式としての資本等式こそ成立して

いないものの、資本等式の実質的な含意である資本主理論と資本主理論的損益計算は、極めて忠実な形で同基準に継承されているのである。

(3)新会計基準における資本主理論の新たな展開

資本主理論と資本主理論的損益計算を指向したこうした考え方は、じつは、ASBJ[2006]においてすでに概念的に定式化されていたものであり、私見によれば、それを象徴的に言い表しているのが、同討議資料で繰り返し使用されている「投資のポジションとその成果」という表現である(第1章序文; 第1章第2項; 第3章第2項; 第3章第3項)。ASBJ[2006]では、「投資のポジションとその成果」を開示する意義が、以下のように説明されている。この説明において、「投資のポジション」は株主資本¹⁹を、「その成果」は純利益を、それぞれ第一義的に含意したものと解釈すると、その趣旨はより容易かつ明確に理解できるであろう。

「投資家は不確実な将来キャッシュフローへの期待のもとに、自らの意思で自己の資金を企業に投下する。その不確実な成果を予測して意思決定をする際、投資家は企業が資金をどのように投資し、実際にどれだけの成果をあげているかについての情報を必要としている。経営者の開示が求められるのは、基本的にはこうした情報である。財務報告の目的は、投資家の意思決定に資するディスクロージャー制度の一環として、投資のポジションとその成果を測定して開示することである。」(第1章第2項—傍点引用者)

資本主理論についてはかねてより、「個人企業を主体とした初期の資本主義時代の観念であって、価値生産が企業の大宗をなす高度資本主義時代に於ては陳腐化したものである」(太田[1949]8頁)といった批判がなされてきた。かかる批判は、所有と経営の分離が著しく進んだ今日の巨大株式会社の経営実態からすると一面の真理を言い当てたものといえるが、支払利息、配当金、少数株主持分等の会計処理に象徴されるように、今日においても「制度会計は〔基本的に・・・〕資本主理論に立脚している」(福島[2007]616頁)とされる。ASBJ[2006]およびそれに依拠して設定された企業会計基準第5号は、意思決定有用性アプローチの観点を介在させながら、資本主理論を今日の巨大株式会社の会計にも引き続き適用されるべき普遍的な会計主体論として再生しているのである。

新会計基準のこうした指向性は、「払込資本も留保利益も株主資本であることには変わりはなく、会計上はこの留保利益を含む株主資本の変動(増資や配当など)と、その株主資本が生み出す利益との区分が本質的に重要である」(企業会計基準第5号第28項—傍点引用者)という主張にも表出している。すなわち、新会計基準では、払込資本と留保利益の区分よりも、株主資本とそれが生み出す利益の区分が、純資産の部の表示においてはより「本質的」とする観点が措定されているのである。この観点の1つの原型は、2節(3)で言及したように、Hatfield[1916]の資本主理論的損益計算論において観察されたものであり、資本主

理論としては筋の通った主張となっている。ただし、この主張は会計の資本維持機能を相対的に軽視する考え方につながる可能性もあるために、それを伝統的な会計思考の素朴な意味での継承とみなしうるか否かについては、別途検討の余地があるといった方がよいかもしれない²⁰。

5. 企業会計原則との関係

この節では、前節までの検討をふまえつつ、新会計基準にみる会計思考の連続と非連続の実相をさらに、企業会計原則との関係において整理・検討してみたいと思う。以下では、本稿での検討課題に照らしてとくに重要と思われる資本会計に関する論点と利益計算に関する論点の2つを取りあげることにする。

(1) 資本会計に関する論点

企業会計原則は1949年の設定当初、資本の部を、資本金、資本剰余金、利益剰余金の3つに区分して表示することを要求していた(貸借対照表原則(三))。この分類は、「取引源泉の視点からの自己資本の分類」(森川[2002]19頁)であり、後でふれるような問題点を含んでいたとはいえ、基本的には資本取引と損益取引の区分(一般原則三)に依拠した要請であったとみなすことができる。

ところが、1974年の企業会計原則改正において、「剰余金は、資本準備金、利益準備金及びその他の剰余金に区分して記載しなければならない」(貸借対照表原則(三)B)とされ、資本の部は、資本金、資本準備金、利益準備金、その他の剰余金の4つに区分して表示されることになった(図2参照)。すなわち、この改正によって、「一般原則三に基づく取引源泉別分類が後退し、新しく払込資本(資本金および資本準備金)を基礎にして、それに利益準備金を含む『法的に維持すべき資本』と配当可能利益(その他の剰余金)との峻別が要求」(森川[2002]21頁)されることになったのである。改めて指摘するまでもなく、この改正は、商法の債権者保護(配当規制)の要請に主導されたものであった。そして、資本の部のかかる4区分は、企業会計原則の(現時点での)最終改正である1982年改正においても維持されることになった。

図2 資本の部(株主資本)の区分の変遷

企業会計原則(1949年)	企業会計原則(1974年改正)	企業会計基準第5号
1. 資本金	1. 資本金	1. 資本金
2. 資本剰余金	2. 資本準備金	2. 新株式申込証拠金
3. 利益剰余金	3. 利益準備金	3. 資本剰余金
	4. その他の剰余金	4. 利益剰余金
		5. 自己株式
		6. 自己株式申込証拠金

他方、企業会計原則は設定当初から一貫して、資本を株主の払込資本に限定せず、保険差益、国庫補助金、工事負担金等も資本の一部をなすとする立場(広義資本説)を採用してきた。つまり、企業会計原則は、保険差益の発生や国庫補助金等の受領も資本取引を構成するものとみなしてきたのであり、したがってそのかぎりでは、「企業自体を会計的判断の主体とみる企業主体論ないし企業体論の立場」(森川[2002]20 頁)を採用してきたのである²¹。上掲の諸項目は、「資本剰余金ではあるが商法上の資本準備金ではない」(安藤[2006]21 頁)ことから「その他の資本剰余金」として整理され、表示上は配当可能額を意味する「その他の剰余金」に区分されるようになったが、広義資本説それ自体は 1982 年改正を経てもなお撤回されることがなかった²²。

ところがその一方で、企業会計原則は、支払利息は費用(他人資本報酬)とし、配当金は利益処分項目(自己資本報酬)とすることを要求してきたことに象徴されるように、他の多くの項目については基本的に資本主理論の立場に依拠した開示規制を実施してきたのである(福島[2007])。すなわち、これを要するに、企業会計原則は、基本的には資本主理論的観点を措定しながらも、「その他の資本剰余金」概念を維持することで資本会計の一部に企業主体理論的観点(ないし企業体理論的観点)をも内包するという、整合性を欠いた会計主体論を形成してきたのである。

企業会計基準第 5 号は、資本を株主資本に限定することによって(結果的に)「その他の資本剰余金」概念を否認し、会計主体の観点を資本主理論的観点到統一すると同時に、株主資本を「資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分する」(第 5 項)と規定することによって、「企業会計原則の当初の表示形式」(安藤[2006]23 頁)を株主資本の部の表示形式として再生している。かかる表示形式の復活(換言すれば配当規制に制約された表示形式からの脱却)には、商法(会社法)における配当規制の変容²³という要因も介在していたと解されるが、そうした要因を制度的背景の 1 つとしつつ、当該基準は、株主資本の部の表示において資本主理論的観点を徹底させることによって、企業会計原則にみられた資本会計上の問題点(会計主体論の混乱と配当規制の影響による源泉別表示形式の後退)を解消するものとなっているのである。すなわち、この点に、資本等式で含意された伝統的な会計思考(とりわけ会計主体論)の、新会計基準における継承の一側面を改めて看取することができるのである。

(2)利益計算に関する論点

企業会計原則は、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない」(損益計算書原則一 A)と規定している。この記述は、「発生主義の原則」を明らかにしたものであるが、利益計算の基本構造を規定した原則としての意義をも有している。すなわち、利益は基本的には、当該期間に割り当てられた費用(努力)と収益(成果)によって決定されるという原則が、それである。収

益と費用を鍵概念として利益計算の基本構造を規定していることから、それは収益費用アプローチに依拠した利益計算の原則とみなすことができる。かかる基本構造を通じて決定される利益は、周知のように、「純利益」(net income)である(藤井[2007a]114 頁)。

企業会計基準第 5 号は、資産負債アプローチに依拠した認識・測定・表示から生じる純資産項目のうち、株主資本とそれが生み出す利益の計算に関連しないものを、「株主資本以外の各項目」(第 4 項)に收容し、当該各項目の影響を利益計算から遮断する措置を講じている。これによって、企業会計原則で定式化された収益費用アプローチにもとづく純利益の計算構造が、当該基準においても基本的に維持される結果となっているのである。しかも、その計算構造は、財務諸表の連携を前提とした資本等式のもとで成立する純利益の計算構造でもある。すなわち、かかる計算構造の継承関係に、資本等式で含意された伝統的な会計思考(とりわけ利益測定論)の、企業会計原則から新会計基準に至るまでの一貫性を改めて看取することができるのである。

ただし、その計算構造には、単純な継承とはいえない側面もあることに留意しておく必要がある。とりわけ看過されてならないのは、収益の認識規準としての実現の概念的変容である。従来、実現の要件には、①他の実体への財貨の提供(対外取引テスト)と、②その対価としての流動資産の受領(流動性テスト)の 2 つがあるとされてきた(坂本[1966]19 頁; 福島[1978]9-13 頁)。①は収益の成果性を検証する規準であり、②は収益の処分可能性を検証する規準である。企業会計原則は、これら 2 つの要件のうち②をより重視する立場を採用してきたのである(寫村[1982]75 頁)。売買目的有価証券の保有利得が長い間(具体的には 2000 年に「金融商品に係る会計基準」の適用が開始されるまで)、企業会計上の収益として認識されなかったのは、このためであった。事実、上掲の損益計算書原則一 A の第二文(ただし書き)の趣旨の 1 つは、まさにその点に存したのであって、売買目的有価証券の保有利得についてはこれを「未実現収益」とし「当期の損益計算」から排除することを、それは要請したものであった(飯野[1983]4-20 頁; 加古[1990]45 頁)。

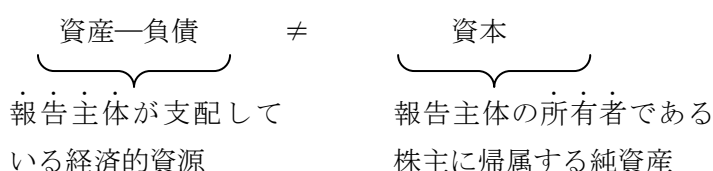
企業会計基準第 5 号を含む新会計基準は、ASBJ[2006](第 3 章第 9 項)で提示された「投資のリスクからの解放」概念²⁴に依拠して定義された純利益の開示を前提にしている。「投資のリスクからの解放」とは、「投資にあたって期待された成果が事実として確定すること」(ASBJ[2006]第 4 章第 57 項)をいう。すなわち、新会計基準においては、「金融投資であれば、投資の目的はもっぱら資産の市場における値上がりを期待した資金の運用にあるから、活発な市場における値上がり(すなわち当該金融資産における時価評価増差額の発生—引用者)が事実上のキャッシュの獲得とみなされ、投資の成果の達成とみなされる」(辻山[2005]113 頁)ことになるのである。つまり、そこでは、実現の上記 2 要件のうち①(収益の成果性)を第一義的なものとして重視する立場が採用されているのである。したがって、新会計基準で想定されている純利益は、企業会計原則で想定されていた処分可能利益ではなく、業績利益を含意するものとなっているのである。企業会計原則と新会計基準の間には、利益概念のこうした変容が観察されるのである。

新会計基準においては、以上にみるような伝統的な利益計算構造の継承が図られる一方で、資産負債アプローチに依拠した利益の開示が独自の形式で進められていることにも言及しておく必要がある。とくに注目されるのは、企業会計基準第 6 号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」(2005 年)で導入された株主資本等変動計算書である。そこでは、「株主資本以外の項目の当期変動額(純額)」が表示されるが、そのうち「評価・換算差額等合計」の当期変動額は、「その他の包括利益」を実質的に意味するものとなっている(石山[2007]52 頁)。当該変動額と純利益を合算すれば包括利益の金額を得る。すなわち、新会計基準においては、このような形式で、包括利益の開示がすでに開始されているのである。それは、伝統的な会計思考から断絶した資産負債アプローチにもとづく会計的認識・測定の、わが国の制度会計における独自の浸透を物語るものといえるであろう。

6. おわりに一二元的会計システムの形成—

以上での検討から理解されるように、新会計基準においては、資産負債アプローチを主たる指導原理とする新しい会計思考と、収益費用アプローチを基本的な枠組みとする伝統的な会計思考が交差している。したがって、新会計基準のある部分では伝統的な会計思考からの断絶が観察されるのに対して、他の部分では伝統的な会計思考の継承が観察される。このことは、一連の新会計基準によって構成された今日の会計システムが、二つの異なった会計思考に立脚した二元的会計システムとして存在していることを示唆している。

図 3 資本等式の両辺における主体の相違



資本等式の枠組みに立ち返ってこの問題を再整理すると、一連の新会計基準は資産負債アプローチに依拠した財務諸表要素の定義を前提としたものとなっているために、資本等式左辺の資産・負債については、「報告主体が支配している経済的資源」(ASBJ[2006]第 3 章第 4・5 項—傍点引用者)に焦点を当てた認識・測定が要請されるのに対して²⁵、資本等式右辺の資本(株主資本)については、純利益を生み出す投資の正味ストックを開示するという趣旨から、「報告主体の所有者である株主」(ASBJ[2006]第 3 章第 7 項—傍点引用者)に帰属する純資産が計算の対象とされる。つまり、資産・負債の認識・測定と、資本・利益の計算では、措定された会計主体が異なっているのである(図 3 参照)。この意味で、新会計基準における資本等式の不成立は、生じるべくして生じた現象といわなくてはならないであろう。かかる事情から、会計情報の要諦をなす利益の概念についても、資産負債アプローチ(純

資産等式に象徴される新しい会計思考)から誘導される包括利益と、収益費用アプローチ(資本等式で含意された伝統的な会計思考)から誘導される純利益の二元化が生じている(ASBJ[2006]第3章第8-12項)。

すなわち、以上を要するに、わが国においては近年の一連の新会計基準の設定をつうじて、資産負債アプローチに依拠した財務諸表要素の体系のもとに、資本主理論に依拠した資本利益計算の構造が組み込まれた「入れ子型」の二元的会計システムが形成される結果となっているのである。

参考文献

- FASB[1985], *Elements of Financial Statements*, SFAC No.6, 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, 267-408 頁。
- Hatfield, H.R.[1916], *Modern Accounting: Its Principles and Some of Its Problems*, D.Appleton and Co., reprint ed., Arno Press, 1976, 松尾憲橘訳[1971]『近代会計学—原理とその問題—』雄松堂書店。
- Littleton, A.C.[1933], *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing Co., reprint ed., Russel & Russel, 1966, 片野一郎訳, 清水宗一助訳[1978]『リトルトン会計発達史』増補版, 同文館。
- Schär, J.F.[1922], *Buchhaltung und Bilanz: auf wirtschaftlicher und Mathematischer Grundlage für Juristen, Ingenieure, Kaufleute und Studierende der Privatwirtschaftslehre mit Anhängen über “Bilanzverschleierung” und “Teuerung Geldentwertung und Bilanz,”* 5 Aufl., Verlag von Julius Springer, 林良治訳
[1976][1977]『シェアー簿記会計学』上巻・下巻, 新東洋出版社。
- ASBJ[2006]企業会計基準委員会『討議資料「財務会計の概念フレームワーク」』。
- 秋葉国利[1996]「資本等式の意味するもの」『日本簿記学会年報』第11号, 79-87 頁。
- 安藤英義[2007]「『資本と利益の区別』起源考」安藤英義先生退官記念論文集刊行委員会編『会計学論考—歴史と最近の動向—』中央経済社, 1-18 頁。
- 飯野利夫[1983]『財務会計論』改訂版, 同文館。
- 石山 宏[2007]「株主資本等変動計算書に関する考察—(旧)剰余金計算書との比較を中心として—」『日本簿記学会年報』第22号, 45-55 頁。
- 太田哲三[1949]「勘定学説の展開—複合二勘定説の提案—」『會計』復刊第2号, 1-13 頁。
- 加古宜士[1990]「短期投資に係る保有損益の会計的測定と開示」『企業会計』第42巻第12号, 42-49 頁。
- 斎藤静樹[2006]「新会計基準と基準研究の課題—資本金会計の論点を中心に—」『企業会計』第58巻第1号, 20-26 頁。
- 坂本安一[1966]「実現概念に関する一考察」『會計』第89巻第6号, 15-31 頁。
- 寫村剛雄[1982]『会計原則逐条詳解』税務経理協会。

- 杉本徳栄[2007]「勘定形式の特質と財産法・損益法」瀧田輝己編著『複式簿記—根本原則の研究—』白桃書房, 215-247 頁。
- 辻山栄子[2005]「財務諸表の構成要素と認識・測定をめぐる諸問題」斎藤静樹編著『詳解「討議資料・財務会計の概念フレームワーク」』中央経済社, 104-121 頁。
- 富塚嘉一[2007]「会計等式の意味」瀧田輝己編著『複式簿記—根本原則の研究—』白桃書房, 61-73 頁。
- 中野常男[1992]『会計理論生成史』中央経済社。
- 中村 忠[1969]『資本会計論』白桃書房。
- [2007a]「企業主体理論」安藤英義, 新田忠誓, 伊藤邦雄, 廣本敏郎編集代表『会計学大辞典』第五版, 中央経済社, 287 頁。
- [2007b]「資本主理論」安藤英義, 新田忠誓, 伊藤邦雄, 廣本敏郎編集代表『会計学大辞典』第五版, 中央経済社, 673 頁。
- 新田忠誓[2006]「資産負債アプローチと会計公準」『企業会計』第 58 巻第 12 号, 4-11 頁。
- [2007]「貸借対照表等式と企業会計の見方」新田忠誓, 村田英治, 佐々木隆志, 溝上達也, 神納樹史『会計学・簿記入門』通版第 8 版, 白桃書房, 228-234 頁。
- 福島孝夫[1978]『会計収益認識論』大阪府立大学経済研究叢書第 47 冊。
- [2007]「資本主理論」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』第六版, 同文館, 616 頁。
- 藤井秀樹[1997]『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』森山書店。
- [2007a]『制度変化の会計学—会計基準のコンバージェンスを見すえて—』中央経済社。
- [2007b]「新会計基準における会計思考の展開—資本等式の理論的含意の検討を手がかりとして—」『産業経理』第 67 巻第 3 号, 34-41 頁。
- 森川八洲男[2002]「新会計基準における『資本の部』の分類の特質」『企業会計』第 54 巻第 7 号, 18-26 頁。
- 安平昭二[2004]『簿記(複式簿記)とは何か—その捉え方と教え方—』日本簿記学会第 20 回関西西部会, 安平昭二先生講演録。
- [2007]「資本等式」安藤英義, 新田忠誓, 伊藤邦雄, 廣本敏郎編集代表『会計学大辞典』第五版, 中央経済社, 671 頁。

(付記)本稿は、『會計』第 173 巻第 1 号(平成 20 年 1 月)に掲載予定の拙論文の草稿である。紙幅の制約から当該拙論文では割愛せざるを得なかった記述や図表を含むことから、ワーキング・ペーパーとして別途公表することにしたものである。

¹ 本稿では、「制度」という用語を、1つのまとまったルールをさすものとして使用している。会計基準や法律も、「制度」の一部を構成するものとして位置づけられる。

- 2 簿記(とりわけ複式簿記)は会計の不可欠の要素であるという理解から、本稿では、会計研究に簿記(理論)に関する研究も含めている。
- 3 たとえば、Hatfield[1916](p.9)における次の記述を参照されたい。「諸勘定を次の2つのグループすなわち1つは財産を表し、もう1つは資本主持分を表すグループに明瞭に区分することは、複式簿記のまさに本質をなすものである。」(傍点引用者)
- 4 これに対して、企業を株主とは別個の独立した存在とみなし、会計上の判断は企業の観点から行うべきものとする「企業主体理論」(entity theory)の考え方は、「資産＝持分」という会計等式によって表現されるとされる。ここで持分は、債権者持分と株主持分からなるとされる。中村[2007b]287頁。
- 5 原初等式の含意を、Hatfield[1916](pp.1-2)は次のように説明している。「この等式の左辺は、価値を有する全所有物の完全なリストまたは目録を表しており、右辺は資本主持分の総額、すなわち資本主の資本またはその正味現在財産を表している。」(傍点引用者)
- 6 この場合、差し当たりの仮定として、当該企業に負債は存在しないものとされている(Hatfield[1916]p.2)。
- 7 この会計等式で、Gは「収益」(Gewinn)を、Vは「費用」(Verlust)を、それぞれ表している。
- 8 ただし、Hatfield[1916](pp.155-156)においては、配当可能利益計算の見地から、株式プレミアムの区分経理(配当可能額からの控除)が提唱されている。
- 9 ASBJ[2006](第3章第4項)では、「将来の経済的便益」に相当するものとして、「経済的資源」という用語が使用されている。
- 10 収益と利得の区別、費用と損失の区別は、本稿での検討課題と直接的な関連性を持たないので、本稿では、収益には利得を、費用には損失を、それぞれ含めて考えている。
- 11 同様の解釈は、富塚[2007]63頁でも示されている。
- 12 資産負債アプローチのもとでは、資産と負債の時点的な価値鑑定(すなわち「過去と決別」した観点からの資産・負債に係る将来キャッシュ・フローの見積)に依拠した利益計算が指向される。この点については、新田[2006]9-10頁; 藤井[1997]第5-6章を参照されたい。
- 13 ただし、純資産と株主資本の概念的な分離は、ASBJ[2006](第3章第6-7項)で、すでに提唱されていた。
- 14 貸借対照表等式が「資産＝負債＋資本」で表現されるべきものとすれば、これによって、貸借対照表等式も成立しなくなっていることになる。
- 15 純資産と株主資本の差額を構成する株主資本以外の各項目(すなわち評価・換算差額等、新株予約権、少数株主持分)はいずれも、資産負債アプローチに依拠した会計処理(資産・負債の実在性の認識・測定)ないし表示(負債でないものはすべて純資産の内訳項目として表示)の結果として生じたものである。
- 16 具体的には、金融商品に係る会計基準、外貨建取引等会計処理基準、ストック・オプション等に関する会計基準などが、それにあたる。
- 17 しかも、その結果、「損益計算書における当期純利益の額と貸借対照表における株主資本の資本取引を除く当期変動額は一致する」(同基準第30項)こととなり、いわゆるクリーンサープラス関係が維持されることになる。
- 18 この説明は、ASBJ[2006]第3章第19項の記述とほぼ同内容となっている。
- 19 ASBJ[2006](第1章第2項)の当該記述により引き寄せた解釈をすれば、「投資のポジション」は、株主資本に見合う資金を「企業」が「どのように投資」したかを含意するものということになろう。とはいえ、ここでは資本主理論的観点が措定されている(と考えられる)ので、投資の会計上の主体は資本主(株主)ということになる。
- 20 新会計基準のかかる観点に対しては、会計の資本維持機能を重視する立場(すなわち払込資本と留保利益の区分を相対的に重視する立場)から、批判がなされている。たとえば安藤

[2007]を参照されたい。

²¹ 「企業体理論」(enterprise theory)とは、企業を、株主、債権者、その他あらゆる利害関係者によって構成される一種の社会的存在とみなしたうえで、かかる社会的存在としての企業の観点から会計的判断を行うべきであるとする見解である。たとえば、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(1952年)における次のような記述に、企業体理論的観点の介在を見出すことができる。「資本的支出の対象となった国庫補助金の会計理論上の本質は、明らかに営業利益ではなくて、資本剰余金である。株主の醸出によらずして、企業に帰属する資本が、国民経済的目的のため国庫から補充せられたものであるという点がその特質をなしているのである。」(各論第二の六)

²² この点については、森川[2002]21頁；安藤[2006]20頁を参照されたい。

²³ 商法における配当規制の変容については、森川[2002]23-24頁を参照されたい。資本の部の表示形式のかかる回復について、安藤[2006](23頁)は、「これは、商法が資本精度において独自路線に踏み出したことに対する、企業会計原則の側の反応である」と述べている。

²⁴ 辻山[2005](118頁)では、『リスクからの解放』という概念は、[···] (広義の)『実現』概念(実現可能概念—引用者)と基本的に同一の概念と考えてよい」とされている。

²⁵ ASBJ[2006](第3章)によれば、「資産とは、過去取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう」(第4項)ものとされ、「負債とは、過去取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物をいう」(第5項)ものとされている。これに対し、「株主資本とは、純資産のうち報告主体の所有者である株主(連結財務諸表の場合には親会社株主)に帰属する部分をいう」(第7項)ものとされている。