

〔 論 文 〕

純資産包括利益の計算構造に関する再検討

藤 井 秀 樹

（京都大学 教授）

要 旨

企業会計基準第5号によって、従来の「資本の部」は「純資産の部」に再編され、以後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。この制度再編は会計基準の国際統合の一環として実施されたものであり、わが国の企業会計制度の基本的な枠組みに関わる変更を含んでいる。その理論的含意を、資本利益計算の構造に焦点を当てて再考するのが、本稿の目的である。

上記の制度再編によって生じる資本利益計算の変化の特徴を、「取引要素の結合関係」の変化を通して考察した。その結果、以下の知見を得た。

「資本の部」の「純資産の部」への再編を通して形成された純資産包括利益計算の体系は、「負債を控除した後の資産に係る残余持分に対する請求権」ということ以外に共通点を持たない評価・換算差額等の諸項目を「純資産」に含めることによって、成立している。したがって、当該制度再編は、伝統的な簿記理論の大幅な修正を要求するものとなっている。そして、その複雑さと難解さは、新制度が、資産負債アプローチに依拠した純資産包括利益計算と収益費用アプローチに依拠した株主資本純利益計算を併存させた二元的会計システムとして構築されていることによって、増幅される結果となっている。

Abstract

Net Assets - Comprehensive Income Determination Revisited**Hideki Fujii**

(Kyoto University)

ASBJ Statement No. 5, Accounting Standard for Presentation of Net Assets in the Balance Sheet, replaced share holders' capital (owners' equity) section with net assets in balance sheet. This paper investigates its theoretical implications for income determination.

Financial accounting has determined profit (net income) as change in share holders' capital during a certain period. Net income thus determined is the same as the balance between revenues and expenses during that period. The Statement requires to determine profit (comprehensive income) as change in net assets which is defined as the difference between the enterprise's assets and its liabilities.

The net assets defined as such involves not only owners' equity, but also non-controlling shareholders' interest, valuation and translation adjustments, and subscription rights to shares, which have nothing in common other than being ingredients of the difference between the enterprise's assets and its liabilities. That makes it difficult to explain logically substantial meaning of the numbers of net assets and comprehensive income. This difficulty is amplified by dual accounting system which adopts new standards based on the Asset and Liability View of accounting on one hand, and maintains deep-rooted net income determination on the basis of the Revenue and Expense on the other. That might symbolize the actual state of standard-setting in Japan facing international convergence of accounting standards.

I はじめに

企業会計基準第5号によって、従来の「資本の部」は「純資産の部」に再編され、以後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。この制度再編は会計基準の国際統合⁽¹⁾の一環として実施されたものであり、わが国の企業会計制度の基本的な枠組みに関わる変更を含んでいる。その理論的含意を、資本利益計算の構造に焦点を当てて再考するのが、本稿の目的である。

なお、論点の過度の拡散を避けるために、本稿では基本的にわが国における現行制度を素材にした検討を行い、海外の事例については、その検討に関連する場合に限って言及するにとどめる。

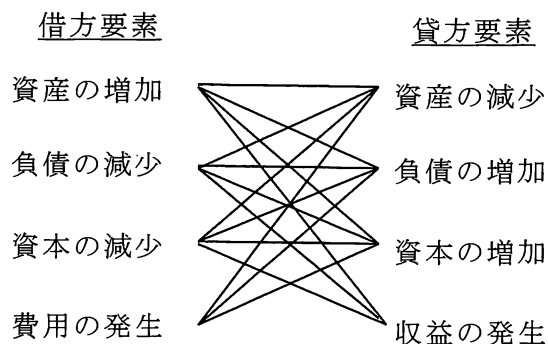
II 株主資本純利益計算における資本の意味

制度変更の含意を再考するための準備作業として、本節では、従来の資本利益計算における資本の意味を、伝統的な簿記理論に照らして再確認しておきたい。制度変更の起点（初期状態）を明らかにするのが、その目的である。従来の資本利益計算は、現行制度の用語に従えば株主資本純利益計算ということになる⁽²⁾。

伝統的な簿記理論において、資本は、資産、負債、収益、費用とともに、「簿記の要素」（加古・穂山（2001）4頁）の1つとされ、当該各要素の増減・発生が取引要素を表すものとされてきた。そしてそのさい、図1のような「取引要素の結合関係（I）」が示され、それをもとに複式簿記の基本原則が説かれてきた⁽³⁾。

以下、本稿では、「取引要素の結合関係」を論理分析の準拠枠としながら、資本利益計算の構造的特徴に関する検討を進めていくことにしたい。

図 1 取引要素の結合関係 (I)



(出所) 安平[1993]45 頁。

図 1 にみる「取引要素の結合関係 (I)」において、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⁽⁴⁾である財産法と損益法に引き寄せて整理すると、おおむね以下のようになる。

(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 頁)。そして財産法では、資本の期間増加額(資本取引を除く)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、容易に見て取れる。

では、損益法において、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 頁一傍点原文)。つまり、収益と費用のいずれの定義にも資本が含ま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、これを要するに、財産法においても、損益法においても、資本は利益計算の前提となる要素（アメリカの基準設定者たちの用語に従えば「概念的根源性」conceptual primacy⁽⁵⁾を有する要素）として位置づけられているということが理解されるのである。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。

伝統的な簿記理論において以上のように説明されてきた資本利益計算は、「資本の部」の「純資産の部」への再編によって、どのような変容を遂げることになったのであろうか。

Ⅲ 純資産包括利益計算における純資産の存在理由

1. 純資産を資産・負債に解消した場合の計算構造

ASBJ 概念フレームワーク（第3章第6項）によれば、「純資産とは、資産と負債の差額をいう」とされている。これを字義通りに受け取るとすれば、純資産は、資産と負債から派生する二義的要素として定義されていることになる。では、このことからさらに踏み込んで、純資産は「資産と負債の差額」を意味するのみで、それ以上の固有の意味を持たない要素とみなすことができるであろうか。現行制度に従えば、純資産に対応する利益は包括利益である⁽⁶⁾。斎藤[2013]（45頁）では、純資産の増分として定義される包括利益には「資産や負債の認識と評価を超える新たな情報は含まれない」とされている。

1つの思考実験として、以下本節では、純資産が「資産と負債の差額」という意味を超えた固有の意味を持たず、その存在を資産・負債に解消するこ

とができると仮定した場合に、どのような変容が計算構造に生じるかを考えてみることにしたい。

純資産が固有の意味を持たず、その存在が資産・負債に解消できるとすれば、図 1 は、図 2 のように書き換えることが必要であり、かつまた可能であろう。図 2 では、純資産が資産・負債に解消され固有の要素としての位置づけを失っているために、伝統的な意味での収益・費用を設定（定義）することができない。したがって、厳密な論理を貫く場合には、収益・費用に代えて非資産負債収支原因事実（収入・支出の原因となる事実のうち資産・負債として処理されないもの）を設定することが必要になる。しかし、記述の煩雑さを回避するために、この節に限って便宜的に、非資産負債収支原因事実を収益・費用と代用表記することにする⁽⁷⁾。

図 2 取引要素の結合関係（Ⅱ）

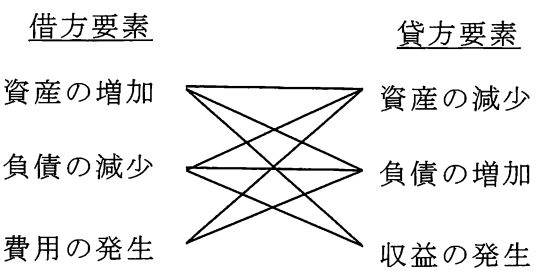


図 2 に示した「取引要素の結合関係（Ⅱ）」のもとで、資産の増加をもたらす取引の仕訳のパターンを考えると、そのパターンは以下の 3 通りとなる。

(借) 資	産	×	×	(貸) 資	産	×	×
(借) 資	産	×	×	(貸) 負	債	×	×
(借) 資	産	×	×	(貸) 収	益	×	×

一見して明らかなように、以上の 3 通りのパターンには、資本取引（たとえば株式を発行し払込金を当座預金とした場合）の仕訳に該当するものが存在しない。つまり、「取引要素の結合関係（Ⅱ）」のもとでは、資本取引の仕訳を切ることができないのである。資本取引の仕訳を切ることができなけれ

ば、資本と利益を区分することができず、ひいては利益を確定することもできない（上掲の3パターンに従えば、株式を発行して得た払込金はその全額が収益として処理されることになる。事実、後述するように、独立した純資産概念を持たない非営利組織ではこれに類似した会計処理が広く行われている。これらのことから推察されるように、純資産の消去は、資本主理論に依拠した会計処理からの離脱を含意している。ただしその離脱がいかなる会計主体論への移行を意味するかは、図2の論理分析のみによっては特定しえない）。

以上にみるような「変容」は、図2から、純資産を消去したことの当然の帰結である。一連の資本取引の仕訳を切り利益を確定するためには、純資産（ないし図1における資本に準じる要素）を別途設定することが必要となる。つまり、計算構造上の議論としてこれを敷衍すれば、純資産には「資産や負債の認識と評価を超える情報」が含まれているということになる。すなわち、以上のような点に、純資産の（計算構造上の）存在理由を見いだすことができるのである。

以上のことから、純資産は、「資産と負債の差額」として定義されるものの、資産・負債には解消できない固有の意味を（少なくとも計算構造上は）有しているということが理解されるのである。その固有の意味については、次節以下で順次検討することにした。

2. 持分を欠いた実体の会計

FASB 概念書第6号や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。そして、持分は、「企業のすべての負債を控除した後の資産に係る残余持分」(IASB[2015]par.4.43—傍点引用者)と定義され、純資産（持分）が、「残余持分」という固有の意味を持つ要素であることが明らかにされている。こうした記述は、純資産をたんに「資産と負債の差額」として定義するわが国の概念フレームワークには見られないものである⁽⁸⁾。

ところで、持分を欠いた実体においては、図 2 で示した「取引要素の結合関係（Ⅱ）」にもとづく仕訳によってすべての取引を処理することが可能であり、事実また、そのような処理を要求した会計基準が国内外に広く実在している。その代表的な事例として、ここでは、わが国の公益法人会計基準を取り上げてみたい⁽⁹⁾。ちなみに、持分の欠如は、非営利組織を非営利組織たらしめる主要な組織特性の 1 つとされている（FASB[1980]par.6.C）。

公益法人会計基準によれば、発生した非資産負債収支原因事実は、その性質のいかんを問わず、すべて正味財産増減計算書（複式簿記上のフロー計算書）に計上され、その純額が正味財産（貸借対照表上の純資産）に振り替えられる。そのプロセスにおいて、資本と利益の区分に類する処理は一切なされない。そして、ボトムライン⁽¹⁰⁾は「利益」ではなく、「正味財産増減額」として表示される。たとえば、基本財産（財団法人存立の基本となる財産）への充当を予定して受け入れた寄附金（現金）は、次のような仕訳によって処理される。

(借)	現	金	××	(貸)	受取寄附金	××
					(指定正味財産増減の部)	
(借)	基	本	財	(貸)	現	金
	産		××			××
(借)	受	取	寄	(貸)	指	定
	附	金	××		正	味
					財	産
						××
					(指定正味財産増減の部)	

このような会計処理は、公益法人（より一般的には非営利組織）が持分を持たないことによって必要となり、かつまた可能となるのである。つまり、利益を計算する必要のない実体においては、図 2 にみるような純資産（持分としての純資産）を欠いた「取引要素の結合関係（Ⅱ）」のもとでも、「会計」は成立しうるのである⁽¹¹⁾。

以上の考察をふまえるならば、FASB 概念書第 6 号（par.50）が非営利組織における「資産と負債の差額」に、「持分」（equity）ではなく、価値中立的な「純資産」（net assets）という呼称を与えているのは、至当といえるであろう。「資産と負債の差額」を「持分」とみなす場合（営利企業の場合）と、「純資産」とみなす場合（非営利組織の場合）とでは、非資産負債収支

原因事実の会計処理において、以上にみるような相違が存するのである。

3. 明示的な資本の定義を欠いた利益計算

以上の考察から辿りつくのは、利益を計算するには、それを生み出す期首元本の存在が不可欠であるという周知の命題である。わが国の現行制度では、期首元本は、純利益を計算する場合には株主資本によるとされ、包括利益を計算する場合には純資産によるとされている（ASBJ[2006]第6～11項）。つまり、わが国の現行制度では、利益と期首元本の関係が明示的に規定されているのである。

わが国の現行制度で要求された純利益と包括利益の並列開示は、アメリカの会計制度（とりわけFASB基準書第130号）を範としたものである。ところが、アメリカの当該制度においては、次のような注目すべき問題点が伏在している。すなわち、包括利益については「持分（純資産）の変動」（SFAS130, par.8）という定義（換言すれば利益と期首元本の関係）が明示されているのに対して、純利益については定義らしい定義が示されていないのである。このことは、利益計算における期首元本の存在理由をさらに掘り下げて考察するための新たな論点を提供するものとなっている。

FASB基準書第130号を通覧すると、純利益の意味にふれた次のような記述に突き当たる。ちなみに、同基準書において純利益の意味にふれているのは、この記述だけである。「本基準書において、純利益という用語は、本基準書でその他の包括利益として定義された項目以外の、収益、費用、利得、損失の総計からなる財務的業績の測定値を表すものとして用いられている」（SFAS130, footnote4）。

この記述は、その他の包括利益を識別規準にして消去法的に純利益の何たるかを説明したものであって、純利益とそれを生み出す期首元本の関係については何も語っていない⁽¹²⁾。つまり、そこでは、純利益に対応する（あるいは対応しているはずの）資本については、定義はおろか、その存在さえも説明の埒外に置かれているのである。

それにも拘わらず、同基準書においては、包括利益と併せて純利益を開示することが要求され（SFAS130, par.10）、現にまた実務においても純利益の開示が実施されてきたのである。この事実が示唆しているのは、次の2つの可能性である。すなわち、1つは、純利益を計算するうえで期首元本は必ずしも不可欠の前提ではないという可能性（理論上の可能性）であり、もう1つは、アメリカの会計人たちは純利益の計算にあたって当該利益に対応する期首元本を暗黙裡に想定してきたという可能性（実務上の可能性）である。

前節で、伝統的な簿記理論では資本が利益計算の前提となる基軸的な要素として位置づけられており、その限りで、伝統的な簿記理論における利益計算は「資本アプローチ」によっていると述べたが、以上の考察をふまえるならば、基準次元の利益計算における資本の存在理由（必要性）は、簿記理論におけるそれほど明白なものではないといわなくてはならないであろう。

IV 純資産包括利益計算における純資産の意味

前節での検討から、純資産は、その金額が「資産と負債の差額」として与えられるものの、その存在を資産・負債に解消することのできない、その限りで、ある固有の意味を持った要素であることを（再）確認することができた。既述のように、海外の先例によれば、純資産の固有の意味とは「残余持分」とされる。純資産の固有の意味を「残余持分」とすることの当否は差し当たり不問に付して、以下では純資産包括利益の計算構造に関する検討をさらに進めていくことにしたい。

純資産を独立した「簿記の要素」として位置づけたうえで、「資本の部」を「純資産の部」に再編した場合、図1は図3のように書き換えられることになる。

図3 取引要素の結合関係 (Ⅲ)

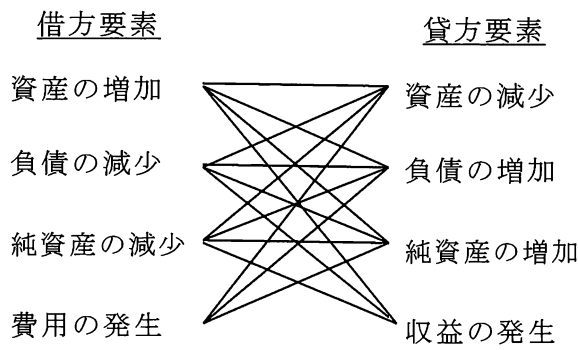


図3で示した「取引要素の結合関係 (Ⅲ)」のもとで、資産の増加をもたらす取引の仕訳のパターンを考えると、そのパターンは以下の4通りとなる。

(借)	資	産	×	×	(貸)	資	産	×	×	
(借)	資	産	×	×	(貸)	負	債	×	×	
(借)	資	産	×	×	(貸)	純	資	産	×	×
(借)	資	産	×	×	(貸)	収	益	×	×	

以上の4通りのパターンのうち、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(3～4段目)の2つである。これら2つのパターンは、借方における資産の増加が、貸方においては、純資産の増加か収益の発生のいずれかに対応することを示している。換言すれば、資産の当該各増加のうち、純資産の増加に対応しないものはすべて収益の発生を意味し、収益の発生に対応しないものはすべて純資産の増加を意味することを、それらは示している。

既述のように、海外の先例では、純資産には「残余持分」という意味が与えられている。そこで、純資産をそのような意味を持つ独立した要素とみなしたうえで、上記の結合関係を純粋な形で企業会計に適用すると、資産の増加⁽¹³⁾のうち、持分請求権者との直接的な取引によるものは純資産の増加として処理され、それ以外のものは収益の発生として処理されることになる。その結果、持分請求権者との直接的な取引によらない純資産の間接的な増加が、包括利益として計算されることになる。

以上のことから理解されるように、図 3 で示した「取引要素の結合関係（Ⅲ）」のもとで実施される純資産包括利益計算は、包括利益を一元的に計算する（換言すれば純利益を計算しない）体系を形成している。この体系の原型は、リサイクリング⁽¹⁴⁾を禁止（prohibit）し、包括利益の排他的一元表示を要求した IASC[1999]（par.4.16）や IASC[2001]（par.35）の提案にみることができる。改めて指摘するまでもなく、リサイクリングの禁止は、純利益の表示禁止と同義である（藤井[2015a]200 頁）。

以上のような純資産包括利益計算の成立を支えているのは、「残余持分」という意味を付された純資産の存在である。では、「残余持分」とは、そもそも何であろうか。

IASB[2015]（par.4.44）では、「企業のすべての負債を控除した後の資産に係る残余持分に対する請求権」を、「持分請求権」（equity claims）と定義している。この定義に従えば、「企業に対する請求権のうち負債の定義を満たさないもの」（par.4.44—傍点引用者）が、持分請求権ということになる。FASB の公表物（たとえば FASB[1985]）においても、持分についてはほぼ同様の説明がなされている⁽¹⁵⁾。すなわち、以上のことから、残余持分とは、負債以外の貸方ストック要素ということになり、その金額と同様、その本質も「資産と負債の差額」として定義されていることが理解されるのである。徳賀[2014]（280 頁）では、こうした負債・持分の区分方式（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）を「負債確定アプローチ」と呼んでいる。

このような性質を具備した残余持分は、親会社株主の請求権のみならず、子会社の非支配株主の請求権、将来それらになり得るオプションの所有者の請求権も包括したものとなるが、計算構造の観点からはさらにそれにとどまらず、請求権者の不明（未確定）な評価・換算差額等も、「負債を控除した後の資産」に対応するものとして、残余持分に包摂されることになるのである⁽¹⁶⁾。「負債を控除した後の資産に係る残余持分に対する請求権」ということ以外に共通点を持たないこのような雑多な項目を包括する純資産を、独立

した固有の要素として設定しているからこそ、上掲のような完結した純資産包括利益計算を成立させることが可能となるのである。

V 必要とされる説明理論の修正

前節で検討した純資産包括利益計算は、伝統的な簿記理論の修正を要求するものとなっている。そこでまず、「資本」に関する説明にどのような修正が必要かを考える。

伝統的な簿記理論では、「**資本**（capital）とは、企業の経済活動に必要な資金のうち、資本主（株式会社の場合には株主）が拠出した元本にあたる部分（**拠出資本**：contributed capital）や、これを運用することから稼得された果実にあたる部分、つまり、当該年度の利益と過年度の利益の内部蓄積分とを合わせた部分（**留保利益**：retained earnings）等から構成され、**自己資本**ないし**資本主持分**（株主持分）ともよばれる」（中野[2000]17 頁—傍点・太字とも原文）とされる。

前節での検討にもとづいて、上記の説明を修正すれば、およそ以下のようになるであろう。

純資産包括利益計算における「純資産」とは、「企業に対する請求権のうち負債の定義を満たさないもの」から構成される。それには、親会社の株主の持分（株主資本）、子会社の非支配株主の持分（非支配株主持分）、将来それらになり得るオプションの所有者の持分（新株予約権）が含まれるが、請求権者の不明（未確定）な評価・換算差額等も「負債を控除した後の資産」に対応するため、その構成項目に加えられる。これらは、包括利益を計算するうえでは欠くことのできない貸方ストック項目群をなすが、「負債を控除した後の資産に係る残余持分に対する請求権」ということ以外に共通点を持たないため、企業の経済活動に照らして純資産の性質（実質的な意味）を一意的に定義することはできない。

次に、「利益」に関する説明にどのような修正が必要かを考える。伝統的

な簿記理論では、「**収益** (revenue) とは、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をいい、
 […] **費用** (expense) とは、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をいう。そして、**利益** (profit)（または**損失** (loss)）とは、努力と成果との差額、つまり、費用を収益に対応させることによって求められる金額であり、資本の純増加分（または純減少分）を意味する」（中野[2000]19 頁一傍点・太字とも原文）とされる。

前節での検討にもとづいて、上記の説明を修正すれば、およそ以下のようになるであろう。

純資産包括利益計算における「収益」とは、資産の増加または負債の減少の原因となる事実のうち交換取引によらないものをいい、「費用」とは、資産の減少または負債の増加の原因となる事実のうち交換取引によらないものをいう。包括利益（または包括損失）とは、一期間において発生した収益と費用の差額として求められる金額であり、純資産の純増加分（または純減少分）を意味する。以上のように定義される収益は必ずしも企業の経済活動の成果を意味せず、また費用は必ずしも企業活動の成果を得るために費やされた努力を意味しない。したがって、企業の経済活動に照らして包括利益の性質（実質的な意味）を一意的に定義することはできない。

以上のように修正された資本利益計算の説明は、修正前の伝統的な説明に較べると複雑かつ難解である⁽¹⁷⁾。その点を考慮した結果であるか否かは不明であるが、初学者向けの簿記テキストでは、「純資産」を「資本」と呼び変え、株主資本以外の残余持分を捨象したうえで、資本利益計算の構造を説明している（新井・稲垣他執筆・編修[2011]10 頁；安藤他執筆・編修[2013]16 頁）⁽¹⁸⁾。

VI 株主資本純利益計算の維持とその含意

「資産と負債の差額」を「純資産」としたうえで従来の「資本の部」を「純資産の部」に再編するという会計思考を制度設計に純粹に適用した場合、図3の「取引要素の結合関係(Ⅲ)」をもとに検討した純資産包括利益計算を、資本利益計算の基本型として得ることになる。

しかし、周知のように、現行制度(企業会計基準第5号および第25号)は、純資産包括利益計算の実施を要求する一方で、株主資本純利益計算の維持も併せて要求するものとなっている。本稿の締め括りとして、このことの含意を、図3の「取引要素の結合関係(Ⅲ)」に引き寄せて考えてみたい。

純利益を収益と費用の差額として計算する場合、収益・費用は、伝統的な簿記理論において定義される収益・費用として設定されることになる。すなわち、収益とは、「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」をいうものとされ、費用とは、「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」をいうものとされる。既述のように、収益・費用のこうした定義は、株主資本(以下たんに「資本」という)の存在を前提としている。換言すれば、かかる資本利益計算においては、損益計算書を通す項目と通さない項目を識別(判定)する規準として、資本が(概念上は)必要不可欠となるのである。

図3の「取引要素の結合関係(Ⅲ)」で示された収益・費用を以上のように定義するとして(すなわちかかる定義を採用した時点で前節でみた純資産包括利益計算に係る収益・費用とは異なる収益・費用を想定することになる)、当該定義の前提となる資本が図3で表現されていないことを、どう考えればよいのであろうか。

Ⅳ節でみたように、資本は純資産の構成項目をなす。図3においては純資産が1つの独立した要素として位置づけられているので、その構成項目である資本を、他の要素と同等の位置づけを持つものとして図3に付加すること

はできない。したがって、上記のように定義される収益・費用を維持するためには、資本を、図3で示された要素とは別の枠組みで用意することが必要となる。わが国の概念フレームワークが、「株主資本を、純資産の内訳として定義している」(ASBJ[2006]第3章第18項一傍点引用者)のは、それが、かかる必要性を満たす現実的な(そしておそらくは唯一の)方策となるからである。

こうした制度設計のもとでは、資本は、「取引要素の結合関係」の枠組みを構成する要素としては位置づけられていないが、収益・費用の識別規準としては機能することになる。この場合、交換取引によらない資産・負債の増減に対応する項目のうち、収益・費用の定義を満たさないものは、資本取引による項目とともに、純資産に直接整理されることになる(資産 $\times\times$ /純資産 $\times\times$)。評価・換算差額等(その他の包括利益)の純資産直入法による処理が、これに該当する⁽¹⁹⁾。

「取引要素の結合関係」の枠組みを構成する要素(純資産)と、収益・費用の識別規準(資本)の分離は、現行制度が、資産負債アプローチを指導原理とする純資産包括利益計算と、収益費用アプローチを指導原理とする株主資本純利益計算を併存させた二元的会計システムとして設計されていることの必然的な結果といえることができるであろう⁽²⁰⁾。

Ⅶ おわりに

「資本の部」の「純資産の部」への再編は、伝統的な簿記理論の大幅な修正を要求するものとなっている。修正された理論は、従来のそれに較べると複雑かつ難解なものと評さざるを得ないが、その複雑さと難解さは、新制度が、資産負債アプローチに依拠した純資産包括利益計算と収益費用アプローチに依拠した株主資本純利益計算を併存させた二元的会計システムとして構築されていることによって、一層増幅される結果となっている。本稿では、こうした新制度の特徴と問題点を、資本利益計算の構造に焦点を当てて再考

した。本稿での検討が、簿記理論に照らした現行制度の理解に一石を投じるものともなれば幸甚である。

注

- (1) IFRS をベンチマークとした会計基準のコンバージェンスと IFRS のアドプションを、本稿では便宜的に「会計基準の国際統合」と総称している。両者の異同関係に関する私見については、藤井[2015a] (40-42 頁) を参照されたい。

なお、本稿では、使用頻度が比較的高い正規のプロナウンスメント (FASB の概念書や基準書等) および ASBJ 概念フレームワークについては、出典注を除き、略語によらない表記を用いている。
- (2) ただし、連結財務諸表に関する会計基準等の改正により、2015 年 4 月 1 日以降開始する連結会計年度の期首から、連結財務諸表における純利益の表示形式が変更されることになった。この点に関する私見については、藤井[2015b] (4-5 頁) を参照されたい。
- (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 頁) ; 加古・穂山[2001] (20 頁) を参照されたい。
- (4) なお、財産法と損益法は、利益計算の構造を概念的に説明するためのモデル (理念型) であり、実務の忠実な描写を意図したものでないことに留意しておく必要がある。この点については、藤井[2015a] (104-105 頁) を参照されたい。
- (5) 概念的根源性とは、ある要素が他のすべての要素の意味を規定する意味を持つことをいう。この点については、Gellein[1992] (p.198) を参照されたい。
- (6) ASBJ 概念フレームワーク (第 3 章第 8 項) によれば、包括利益とは、「特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び将来それらになり得るオプションの所有者との直接的な取引によらない部分をいう」とされている。
- (7) 非営利組織には持分 (所有主持分) が存在しないとする一方で、収益・費用が発生するとした文献は、少なからず存在する。たとえば、FASB 基準書第 116 号や 日本公認会計士協会[2015]等を参照されたい。簿記理論からすれば正確性を欠いた呼称であるが、ここではこうした先行文献での用語法を念頭に置いている。

以上の事例において示唆されるように、明示的な財務諸表要素として資本を設定しない場合でも、収益・費用を識別する規準として作用する資本 (ないし資本的な要素) が、制度設計者の意識においては暗黙裡に想定されている可能性がある。この点については、Ⅲ節 3 での考察も参照されたい。
- (8) FASB 概念書第 6 号の議論に従えば、「純資産」は、積極的な意味を持たない (その限りで価値中立的な) 用語であり、持分を欠いた実体 (非営利組織) の資産負債差額にもつぱら付すべき呼称ということになる。ASBJ 概念フレームワークがそのような呼称をあえて営利企業の資産負債差額に与えているということは、当該フレームワークが営利企業の資産負債差額に積極的な意義を見出していないということを示唆したものと解することができるであろう。
- (9) わが国の現行の公益法人会計基準は、FASB 基準書とりわけ基準書第 117 号を主要なモデルとして設定されたものである。基準書第 117 号の特徴と問題点に関する私見については、藤井[2004]を参照されたい。

- (10) ここで「ボトムライン」は、フロー計算書における収益費用差額を言い表す用語として使用している。
- (11) もちろん、このことは、「会計」の定義に依存する。独立した純資産を欠いた「会計」を会計とみなさない場合は、「取引要素の結合関係（Ⅱ）」のもとでは会計は成立しないことになる。
- (12) FASB 概念書第 5 号では、純利益に近似するとされる稼得利益（earnings）について、次のような記述が見られる。「稼得利益は、一会計期間に実質的に完了した（あるいはすでに完了した）営業循環過程において発生した資産流入額が、当該過程に直接的または間接的に関連づけられた資産流出額を上回る（または下回る）程度と密接に関連した業績の測定値である」（FASB[1984]par.36）。
これは、営業循環過程に関連させて稼得利益の何たるかを説明したものであって、基準書第 130 号におけるそれと同様、稼得利益に対応する資本については、何も語っていない。この点で、同概念書の当該記述は、基準書第 130 号における記述と軌を一にしている。
- (13) これまでの検討と同様に、論点の拡散を避けるために、ここでは交換取引を捨象した考察を行っている。
- (14) リサイクリングに関する私見については、藤井[2015]（198-199 頁）を参照されたい。
- (15) FASB 概念書第 6 号（par.60）では、持分（残余請求権）について、以下のような説明がなされている。「(a) 持分は、純資産と同じであり、企業の資産と負債の差額である。また (b) 持分は、出資者による投資および出資者への分配と同様に、出資者以外の他の源泉による純資産の増減によって増加したり、減少したりする」（傍点引用者）。
持分に関する (a) の説明は、IASB[2015]（par.4.44）におけるそれと基本的に同様といえるであろう。他方、(b) の説明は、「出資者以外の他の源泉」の増減によって持分が増減すること明らかにしたものである。この説明は、持分の増減要素が性質の異なる雑多な項目によって構成されており、その本質を一意的に定義することはできないということを（間接的に）認めたものとして、注目される。
- (16) 本稿の冒頭で述べたように、本稿では主として、わが国における現行制度を素材にした検討を行っていることから、以上の議論においては、会計主体論として資本主理論が想定されている。なお参考までに付言すれば、藤井[2015a]（61-62 頁）で言及したように、わが国の会計基準に限らず、海外の会計基準（SFAS や IFRS 等）も含めて、今日の主要な会計基準は基本的に、依然として資本主理論に依拠したものとなっている。しかし、資本主理論以外の会計主体論を想定した議論も純粋理論のレベルでは可能であり、その場合には、本稿とは異なる解釈が導かれることになる。
- (17) この点は、純資産包括利益計算の枠組みを提供している資産負債アプローチの概念的なまとまりのよさとは対照的である。資産負債アプローチは、経済的資源の有高と増減を認識・測定するシステムの説明モデルとしては明快であるが、企業の経済活動に係る測定値の実質的な意味を説明するには不向きなモデルといえるであろう。
- (18) たとえば、安藤他執筆・編修[2013]（16 頁）では、「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」とされている。したがって、そこでなされている簿記原理の説明は事実上、伝統的な簿記理論に依拠したものとなっている。
- (19) この議論に従えば、評価・換算差額等（その他の包括利益）の処理については、

連結財務諸表における包括利益計算書計上方式よりも、個別財務諸表における純資産直入法の方が、簿記理論により忠実な処理と評することができるであろう。包括利益計算書計上方式は、簿記理論よりも、ディスクロージャーの領域での制度対応を重視したものとなっている。

(20) この点については、藤井[2008] (44-45 頁) を参照されたい。換言すれば、この問題は、成果計算に関与しない公正価値情報(その他有価証券の時価評価差額等)を、情報開示の観点から財務諸表に取り込んだことによって生じた問題といえよう。

【参考文献】

- 安藤英義他執筆・編修[2013]『新簿記』実教出版。
- 新井益太郎，稲垣富士男他執筆・編修[2011]『新簿記』新訂版，実教出版。
- ASBJ[2006]企業会計基準委員会『財務会計の概念フレームワーク』討議資料。
- 江田 寛[2011]『平成20年基準版公益法人会計基準の解説』全国公益法人協会。
- FASB[1980], *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, SFAC No.4, FASB, 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。
- [1984], *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, SFAC No.5, FASB, 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。
- [1985], *Elements of Financial Statements*, SFAC No.6, FASB, 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。
- 藤井秀樹[2004]「アメリカにおける非営利組織会計基準の構造と問題点—R.N.アンソニーの所説を手掛かりとして—」『商経学叢』第50巻第3号，89-106頁。
- [2008]「新会計基準にみる会計思考の連続と非連続」『會計』第173巻第1号，30-48頁。
- [2014]「資産負債アプローチ」平松一夫，辻山栄子責任編集『会計基準のコンバージェンス』中央経済社，153-176頁。
- [2015a]『入門財務会計』中央経済社。
- [2015b]「ASBJ 概念フレームワークと制度変化のダイナミズム」『企業会計』第67巻第6号，4-5頁。
- Gellein, O.S. [1992], “Primacy: Asset or Income?” in G. J. Previts (ed.), *Research in Accounting Regulation*, Vol.6, JAI Press Inc., pp.197-199.
- IASB[2015], *Conceptual Framework for Financial Reporting*, Exposure Draft, ED/2015/3, IASB, 『財務報告に関する概念フレームワーク』公開草案, ED/2015/3。
- IASC[1999], *G4+1 Position Paper: Reporting Financial Performance*, A Discussion Paper Issued for Comment by the Staff of the International Accounting Standards Committee, IASC.
- [2001], *Reporting Performance, Report from the IASC Steering Committee on Reporting Financial Performance*, Draft Statement of Principles: Reporting Recognised Income and Expense, IASB.
- 加古宜士，穠山幹夫監修[2001]『段階式日商簿記3級商業簿記』税務経理協会。
- 中野常男[2000]『複式簿記会計原理』第2版，中央経済社。
- 日本公認会計士協会[2015]『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』非営利組織会計検討会による報告。
- 新田忠誓編著[2002]『財務会計論・簿記論入門』白桃書房。

斎藤静樹[2013]『会計基準の研究』増補改訂版，中央経済社。

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『会計基準のコンバージェンス』中央経済社，275-328 頁。

安平昭二[1993]『簿記要論』三訂版，同文館。

（会員への初回原稿送付 平成 27 年 8 月 30 日）

（最終校正受理 平成 28 年 3 月 23 日）