

# 公正価値会計の勘定理論からの探究

## — 資本等式の現代的意義とその計算構造の論理 —

熊本県立大学大学院アドミニストレーション研究科  
博士課程 佐藤俊哉

### 要 旨

#### 研究の目的

本論文は、会計の計算技術である複式簿記（double-entry bookkeeping）とその説明理論である勘定理論（accounts theory）の観点から、今日において財務会計の潮流となっている公正価値会計（fair value accounting）について考察することを目的としている。

歴史的にみれば、会計理論（accounting theory）は、一時点における財産計算を目的とする静態論から、期間損益計算を主たる目的とする動態論へと、各時代の社会通念または経済環境に影響を受けるかたちで変化してきた。公正価値会計も同様に、今日の社会的要請により導出された新しい会計理論として、会計観の変化、すなわち収益費用中心観（revenue and expense view）から資産負債中心観（asset and liability view）への変化のなかで、生み出されたものと考えられる。

この公正価値会計の最大の特徴は、貸借対照表の構成要素である資産および負債を公正価値によって評価するところにある。従来、採用されてきた評価基準である取得原価主義（historical cost basis）とは異なり、公正価値会計では、時価（市場価値）と使用価値による評価をおこなう。すなわち、販売を目的とする棚卸資産や売買目的で保有する有価証券のように、市場が存在し、価格が存在するものについては時価により、他方、使用することを目的として保有する固定資産のように、市場が存在しないものについては、その使用によって得られる将来のキャッシュ・フローの割引現在価値によって評価するのである。よって、公正価値による評価は、当然のことながら、取得原価主義による評価と差異が生じることになる。

取得原価主義会計には、企業における財務状態の不透明性や経営者による恣意的な利益操作の可能性という欠陥があった。その欠陥を是正するために台頭してきたのが、公正価値会計である。しかし、その公正価値会計についても、公正価値評価の実行可能性とその評価への信頼性について疑問が投げかけられている。

本論文は、そのような公正価値会計について、会計の計算技術である複式簿記とその説明理論である勘定理論の観点から考察を進め、その公正価値会計についての勘定理論を探究することを目的とする。

複式簿記は、営利企業を対象とする財務会計に限定すれば、一般的に、対象となる企業の経営成績と財政状態を示す計算書類を作成するための計算技術であり、今日の財務会計にとって必要不可欠のものとなっている。

この複式簿記は、中世ヨーロッパ、特にイタリアにおいて、慣習のなかから生成し発展してきたもので、もともと理論が存在したわけではない。複式簿記機構は、資産・負債・資本・収益および費用という五つの計算要素のみによって構成され、それらの増減変動が一定のルールに従ってその計算単位である個別の勘定に記録され、それらが集合勘定に統合される形で計算書類が作成される。よって、複式簿記機構は、勘定と勘定とが織りなす関係ということができる。

この複式簿記について、これまで多くの説明理論が唱えられてきた。それらは、勘定理論ないしは会計構造論 (accounting structure theory) とよばれ、当初は簿記教育のための説明手段としての位置づけであったと考えられる。しかし、その後、その時々々の会計理論を取り入れるかたちで、複式簿記の原理的な説明をする理論として、数々の学説が唱えられてきた。

本論文は、そうした勘定学説のなかから代表的ないくつかのものを取り上げ、それらについて形式 (原理) 的・本質的側面から整理・検討を行い、そのうえで公正価値会計の考察、ならびに、それに相応する勘定理論を探究する。

## 研究方法

勘定理論ないし会計構造論においては、今日、会計をひとつの言語とみる立場から、多くの先行研究において、形式科学における記号論理学や言語学の成果が援用されている。ここに形式科学とは、数学や記号論理学などのように、形式体系に関係する学問の総称であり、経験事象とは独立した概念的存在としての記号や思考の形式を対象にし、その論理的法則を扱うものである。

会計学という学問の領域において主要な計算技術である複式簿記機構は、勘定と呼ばれる記号システムによって記述される計算構造であり、形式科学で扱われる記号システムで記述される抽象的構造と類似したものと考えることができる。そこで、複式簿記の説明理論である会計構造論では、形式科学における研究の方法を類推して適用することが可能になる。

このような視座から、本論文では、諸先学にならい、複式簿記機構を一つの抽象的構造、すなわち公理として捉え、形式科学の研究方法を適用し、記号論理学や言語学における語用論 (pragmatics)、意味論 (semantics) および構文論 (syntactics) という三つの視軸を導入して、各会計構造学説を検討し、それによって、公正価値会計についての勘定理論を演繹的に探究することを試みる。

## 各章の内容

本論文では、上記の研究目的および研究方法にしたがって、複式簿記機構の形式および勘定理論についての分析・検討をおこなう第1部と、公正価値会計の解明とその勘定理論の探究に取り組む第2部という構成をとっている。その概要は、以下のとおりである。

第1部「複式簿記の説明理論としての勘定理論」においては、公理としての複式簿記機構の本質と論理を、諸先学の研究に依拠して整理・分析し、そのうえで、公正価値会計の理論的根拠と考えられる資本等式説について、問題点の指摘とその現代的意義について考察した。これらによって、公正価値会計における勘定理論を探究するための理論的な前提が明らかになった。

まず、第1章「複式簿記機構の形式」では、複式簿記機構を、形式科学における抽象的構造に該当するものと捉え、複式簿記についての形式的な考察をおこなった。具体的には、そこにおける計算要素、計算のプロセス、記帳規則についての整理をおこない、さらに複式簿記を数理として表すことによって、その機構において様々な計算がおこなわれていることを確認した。

ついで、第2章「複式簿記の論理」では、勘定理論研究の意義と変遷を考察し、会計理論との関係性や、記号論理学における構文論の形成規則と変形規則の複式簿記機構への適用、さらには複式簿記機構の特殊性を前提とした複式簿記の論理を明らかにした。

そして、第3章「各会計構造学説の考察」において、これまで提唱されてきた勘定学説としての資本等式説、貸借対照表等式説、損益等式説および試算表等式説について、第2章で明らかにした複式簿記の論理によって、各学説の論理的検証をおこなった。ここにおいて、勘定理論を構築するうえで重要となる二つの会計思考、財貨的会計思考と貨幣的会計思考について論及した。

第1部の最後に、第4章「資本等式説再考」として、米国財務会計基準審議会（FASB）の概念フレームワーク（SFAC）における財務諸表の構成要素の定義から、公正価値会計の計算構造が資本等式を根拠としていると考えられるため、資本等式型の計算構造について、あらためて複式簿記の論理からの検証をおこなった。この検証によって、資本等式を根拠とする公正価値会計について、勘定理論における論理的限界が明らかになった。

続いて、第2部「公正価値会計における勘定理論の探究」では、特に財務報告の信頼性の問題を論述の根底におき、FASBにおける財務報告モデルの検証を行い、第1部で示した複式簿記の論理を前提として、公正価値会計についての勘定理論を探究した。

まず第5章「公正価値会計の理論的枠組み」では、主としてSFACに焦点をあて、そこにおける財務報告モデルの目的・財務諸表の質的特徴・財務諸表の構成要素の定義およびその認識と測定について考察をおこない、FASBにおける公正価値会計の理論的枠組みを明らかにした。そこでは会計の機能としての情報提供機能が重視されており、利害調整機能の観点からは、公正価値評価の信頼性と実行可能性について検討すべき課題があることを

指摘した。

ついで、第6章「公正価値会計の背後にある計算構造」では、勘定理論構築の前提として、公正価値会計における計算構造を明らかにするため、設例と数理によって財務報告モデルを検証した。そのうえで、公正価値評価による評価差額（損益）に焦点をあて、利益概念、貸借対照表と損益計算書の連携、またそれとの関連でリサイクリングの会計処理についての考察をおこなった。また、公正価値評価による評価差額は、最終的に貸借対照表の純資産に影響を及ぼすため、公正価値会計における貸借対照表の意義についても論及した。

第7章「公正価値による評価」では、公正価値会計の効用と問題点について検討をおこなった。公正価値会計は、資産および負債を公正価値評価することによって、企業の将来キャッシュ・フロー獲得能力を示すことができる。ただし、公正価値評価に実行可能性と信頼性の問題が存在する。それらを、会計観としての資産負債中心観と収益費用中心観との対比によって考察した。また、FASBにおける財務諸表の質的特徴としての信頼性の取扱いの変遷を検証し、そのうえで、おこなわれるべき評価差額の会計処理の方法についても論及した。

そして、第8章「公正価値会計における勘定理論の構築」において、第4章でおこなった資本等式説についての検証結果と、前章までの公正価値会計の理論および計算構造の検証から、公正価値会計についての勘定理論の構築をおこなった。そこでは、記号論における語用論、意味論、構文論の概念を援用し、財貨的会計思考においては貸借対照表等式型、また、貨幣的会計思考においては試算表等式型が適合することを論証した。

最後に、第9章「公正価値評価の信頼性分析」では、複式簿記機構を前提とした、財務諸表の数期間の観察による公正価値評価の信頼性の分析について、設例を用いて検証をおこなった。また、この検証結果を、複式簿記の数理として一般化することを試みた。