

平成27年度 博士論文

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 —

主査 森 美智代 教授

副査 松尾 隆 教授

副査 黄 在南 教授

熊本県立大学大学院

アドミニストレーション研究科

博士後期課程3年

学籍番号：0885002

氏名：佐藤 俊哉

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

目 次

序 章	4
第1部 複式簿記と説明理論としての勘定理論	
第1章 複式簿記機構の形式	
第1節 複式簿記の計算要素	21
第2節 複式簿記計算機構のプロセスとその特徴	24
第3節 簿記記帳規則	26
第4節 複式簿記における数理構造	32
第2章 複式簿記の論理	
第1節 勘定理論の系譜	37
第2節 会計理論と勘定理論	59
第3節 構文論的規則	65
第4節 複式簿記の論理	70
第3章 各会計構造学説の考察	
第1節 考察のための分析視点	82
第2節 資本等式型の計算構造	83
第3節 貸借対照表等式型の計算構造	87
第4節 損益等式型の計算構造	91
第5節 試算表等式型の計算構造	95
第4章 資本等式説再考	
第1節 計算構造論の観点からみた公正価値会計の特徴	100
第2節 資本等式の計算構造	101

第3節	勘定理論からの分析視点	103
第4節	複式簿記の計算構造論理	111
第5節	資本等式説の現代的意義	114

第2部 公正価値会計における勘定理論の探究

第5章 公正価値会計の理論的枠組み

第1節	米国財務会計概念フレームワークの体系	115
第2節	財務報告の目的	117
第3節	概念フレームワークにおける資産負債中心観	119
第4節	公正価値による評価	122
第5節	公正価値会計の質的特徴	129

第6章 公正価値会計の背後にある計算構造

第1節	公正価値会計の計算例	132
第2節	公正価値会計の数理的構造と複式簿記	134
第3節	稼得利益、包括利益とリサイクリング	141
第4節	財務諸表の連繫	147
第5節	公正価値評価による貸借対照表の意義	152

第7章 公正価値による評価

第1章	公正価値の意義	157
第2節	公正価値による評価の問題点	160
第3節	質的特徴としての信頼性の位置づけ	164
第4節	貸借対照表の有用性	166
第5節	公正価値会計における資本概念	171

第8章 公正価値会計における勘定理論の構築

第1節	勘定理論探究のための前提	175
第2節	会計構造論（構文論）の視点	178
第3節	会計目的論（語用論）と会計概念論（意味論）の視点	183
第4節	会計概念論（意味論）と会計測定論（意味論）の視点	190
第5節	財貨的会計思考による財務報告	198

第9章	公正価値評価の信頼性分析	
第1節	信頼性分析の意義と命題	204
第2節	設例を用いた分析	205
第3節	分析結果	218
第4節	公正価値会計の一般化	220
終章		221
参考文献		225

序 章

1 本論文における考察の対象と手段

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）の立場から、今日における財務会計の潮流である公正価値会計について考察することを目的としている。複式簿記とは、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る。具体的には、企業が毎決算期ごとに公表する経営成績（すなわち利益）を表示する損益計算書と財政状態を表示する貸借対照表を作成するための計算機構として捉えられ、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。その複式簿記における計算技術の主たる特徴は、貸借複記と T フォーム形式の勘定科目の使用であろう。すなわち、企業に経済活動が生起すると、一定のルールに従い、それを二つの側面からとらえて記録し（貸借複記）、それを T フォーム形式の勘定に移記して集計し、それにもとづいて誘導的に損益計算書と貸借対照表を作成するのである。

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（勘定学説）ないしは会計構造論（accounting structure theory）（会計構造学説）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、その後の発展過程において、その時々々の会計目的を達成するための会計理論を取り入れるかたちで、複式簿記について、その計算機構を何等矛盾なく説明するという形式的な側面のみならず、取り入れた会計理論の本質に照らしてその説明の妥当性を論証するという複式簿記の本質的側面をも考究してきたものといえることができる。

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、それらを形式的・本質的両側面から整理・検討を行い、そのうえで今日の財務会計の潮流となっている公正価値会計の考察ならびにそれに相応する勘定理論の構築を企図するものである。

では、その考察の対象である公正価値会計とはどのようなものであろうか。筆者は、公正価値会計を、ひとつの新しい会計理論として捉えている。歴史的にみれば、会計理論（accounting theory）は、財産計算を目的とする静態論から、主として利益計算を目的とする動態論へと、各時代の社会通念または経済思想に影響を受けて変化してきた。公正価値会計も同様に、今日の社会的要請により導き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のである。具体的には、公正価値会計は、会計情報の利用者に企業の将来のキャッシュ・フローの予測情報を提供することを目的とするものであり、今日では、国際財務報告基準（International Financial

Reporting Standards、以下 IFRS という。)をはじめとして、多くの国々がその目的のもとに、基準の設定を進めている。

図序－1 会計観と会計理論

会計観	静的観	収益費用中心観	資産負債中心観
会計理論	静態論	動態論	公正価値会計

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とは異なり、公正価値会計では、評価基準として時価（市場価値）と使用価値による評価を行う。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、そこに価格が存在するものについては市場価格（時価）により評価し、他方、売買目的ではなく、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、その資産の使用によって得られるであろう将来のキャッシュ・フローを経営者が予測し、それを割引現在価値によって評価するのである。これは、資産だけでなく、負債についても同様に公正価値によって評価がなされる。この公正価値による評価は、取得原価主義による評価とは、当然のことながら差異が生じることになる。

では、なぜ取得原価主義会計から公正価値会計へと会計の潮流が変化したのであろうか。評価基準としての取得原価主義とは、対外的な取引事実に基づいて、その実際の取引された価額に基づいて資産や負債を評価するため、会計処理についての客観性や確実性を具えているものである。しかし、換言するなら、対外的な取引が行われなかり取得原価のままその評価は据え置かれることになる。

すなわち、今日のように金融経済が発達し、企業の経済活動における金融取引の割合が無視することができないほどに増大している状況においては、企業が保有している有価証券等の金融商品の取得原価と時価との間には、当然のこととして乖離が生じ、それが企業の財政状態にあたる影響も多大なものとなってきている。このような状況においては、取得原価主義会計の場合、例えば、有価証券の時価が取得原価より著しく下落している場合であっても、取得したときの金額のまま評価が据え置かれることになる。そのため、その損失（含み損）は表だって計算書類に表示されることはない。また、企業の本業である事業が不調に陥り、利益が計上できないような場合において、時価が上昇している有価証券があれば、それを売却することによって本業の損失を覆い隠すこと、いわゆる益出し行為もできることになる。すなわち、経営者による恣意的な利益操作が可能となるのである。

このような欠陥を是正するために考え出されたのが公正価値会計である。すなわち、資

産および負債の評価を、取得原価から公正価値に変更することにより、企業における金融取引の状況を包み隠さず明らかにすることができ、また、企業経営者による恣意的な利益操作の可能性をも排除することができる。さらには、売買を目的として保有するもののみならず、使用を目的として保有するものにまで公正価値による評価を行ため、各資産・負債に付される価額は、それぞれが将来におけるキャッシュ・フローを表していると考えられることができるため、究極的には、貸借対照表によって企業の将来のキャッシュ・フロー獲得能力を示すことができるのである。

しかし、取得原価による評価の欠陥を是正したかにみえる公正価値による評価についても、疑問が投げかけられている。それは、市場が存在するものについては市場を観察することによって時価を把握することが可能であるとしても、市場が存在しない資産や負債についてまで公正価値によって評価するということが、現実的に可能なかどうかということである。そこには、必然的に経営者の見積もりや判断が介在することになる。また、仮にそれを予測することができたとしても、それが本当に実現するのかどうか、ということが問題とされるのである。すなわち、公正価値評価の実行可能性と信頼性が問われるのである。

しかし、本論文は、今日主張されている公正価値会計についてその理非曲直を正すことを目的とするものではない。このように効用と問題点をもつ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論理から考察を進め、公正価値会計についての勘定理論を構築することを目的とするものである。

2 公正価値評価の台頭

今日における財務会計の国際的な課題は、資本市場の国際化を背景として、世界中のどの国の企業も「ひとつの会計基準」によって財務報告を行うことができる環境の整備である。現在、その「ひとつの会計基準」に最も近い立場にあるのが、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board、以下 IASB という。）によって公表される IFRS であろう。多くの国々がアドプションを表明し、それ以外の国も自国の会計基準とのコンバージェンスを図ろうとしている。

IFRS の特徴の一つに、ピースミール方式による会計基準の設定ということがある。そして、その公表される個別の会計基準の根底には、概念フレームワークに示されている考え方が存在する。ここに概念フレームワークとは、会計における憲法というべきものであり、換言すれば、概念フレームワークによって財務報告の目的や質的特徴、財務報告のために必要な書類、その書類に示される構成要素とその定義等が示され、各個別会計基準はその考え方に基づいて演繹的に作成されることになる。

このように、まず概念フレームワークによって財務報告の基礎的な考え方を整備し、それに基づいて個別の会計基準を演繹的に作るという方式を、IFRSに先だって行ってきたのは米国財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board、以下FASBという。)による米国財務会計基準書(Statement of Financial Accounting Standards、以下SFASという。)である。FASBの概念フレームワーク¹は、『財務会計諸概念に関するステートメント(Statement of Financial Accounting Concepts、以下SFACという。)]と題され、2015年現在、IFRSとのコンバージェンスにより第8号が新たに付け加えられているものの、1978年11月に公表された第1号から2002年2月に公表された第7号までで、一旦完成したものとみることができる。

本論文は、これまで財務会計において制度的・理論的に主導的・先駆的な役割を果たしてきた米国の財務報告制度に焦点をあて、題材とすることによって、今日のFASBがなにを報告しようとしているのか、そしてそれは広く許容しうるものなのか、許容しうるものであればどのような形で報告すべきであるのかということを検証することを目的としている。

SFACの内容については、第2部において詳述するが、その最大の特徴は公正価値(Fair Value)による評価であろう。公正価値とは、公正な評価額という意味であり、いわゆる時価である。具体的には、「市場価格に基づく価額」と「合理的に算定された価額」があり、それらによって貸借対照表の構成要素である資産や負債を評価するのである。

資産・負債の評価については、歴史的にみれば、企業の継続性が成り立っていない環境下においては、売却時価や弁済額によって行われていた。しかし、経済が発達し、企業の継続性が成り立つ環境下においては、実際の収支にもとづく取得原価(歴史的な原価)により長い間行われてきた。公正価値が公正な評価ということであれば、取得原価が公正ではなかったのかという疑念も生ずる。貸借対照表の構成を考えれば、資産と負債の差額によって資本が計算される。よって、公正価値によって評価された資産・負債の差額である資本と、取得原価によって評価された資産・負債の差額である資本とは当然に乖離が生じることになる。この相違は、なにを意味するのであろうか。また、どのような問題が生ずるのであろうか。

公正価値における「市場価格に基づく価額」とは、おおまかにいえば、資産を市場で今売った場合に得られる金額である。また、「合理的に算定された価額」とは、企業の経営者の合理的な見積もりによる金額である。よって、公正価値による評価は、現実にはまだ行われていない取引によって評価を行うということである。

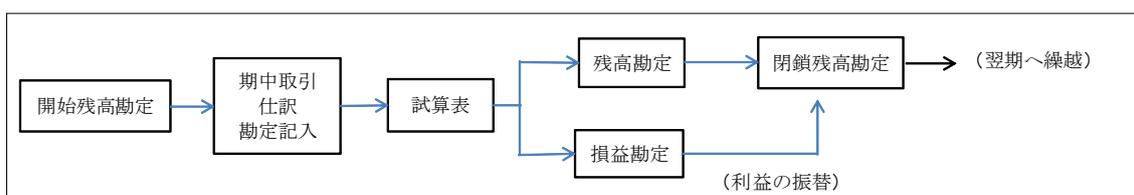
¹ FASBによれば、概念フレームワークとは、「首尾一貫した会計基準を導き出すために、財務報告の基本目的を明らかにし、財務報告が備えるべき質的な特徴や財務報告を構成する基礎的要素の概念を整合的に規定した体系」とであると定義され、会計に関する「一種の憲法」とされている。

3 本論文の目的

現在行われている財務会計は、連繋した貸借対照表と損益計算書による財務報告を前提としており、そこでは複式簿記の記録計算機構が不可欠のものとなっている。そこで、本論文では、その複式簿記の観点から、その説明理論である勘定理論ないし会計構造論とよばれる諸先学による研究に拠りつつ、公正価値会計の考察を行うことにする。具体的には、公正価値会計の特徴を計算構造面から抽出し、それを複式簿記の論理すなわち勘定理論によって考察すること、および、現行の計算機構（システム）としての複式簿記によって公正価値評価の影響が貸借対照表および損益計算書にどのように計算・表示されるのかを明らかにすることを目的としている。

一般に、現行の複式簿記機構は、次のようなプロセスからなっている（図序-2）。

図序-2 複式簿記のプロセス



すなわち、前期より繰越されてきた実在勘定について開始残高勘定を設けることにより始まり、期中における経済活動を取引ごとに貸借複記による仕訳を行い、それを T フォーム形式の勘定に記入（転記）し集計を行う。その後、決算において修正・整理を施したうえで、それらの記入・集計の正確性を試算表により確認し、その試算表を2つに分割する形で、実在勘定は残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へ振替えられる²。この時点において、公表される財務諸表である貸借対照表と損益計算書が、それぞれ残高勘定と損益勘定をも

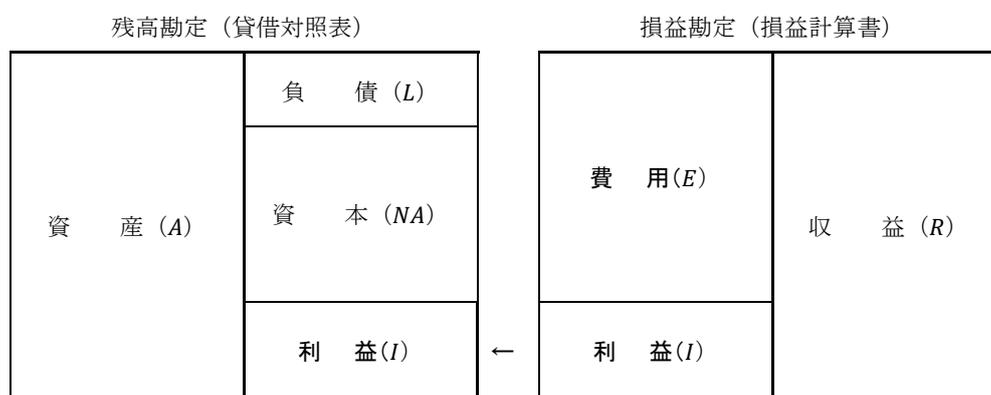
² 簿記は債権・債務についての備忘記録から始まったとされ、まず実在勘定が生成し、その後名目勘定が生成されてきた。実在勘定は、さらに債権・債務の勘定である人名勘定と棚卸資産・固定資産等の物財勘定とに分類される。名目勘定は、収益・費用の勘定で、資産や負債などの実在勘定の増減原因を示すものとされるが、複式記入はこの名目勘定の生成をもって成立した。すなわち、名目勘定の生成によってすべての取引を二面的に把握しうようになったのである。「人名・物財勘定の外に名目勘定が導入されて、ここに完全な複記の組織が出来上がり、複式簿記の記録計算機構が完成した。誠に名目勘定の導入こそ、複式簿記完成の頂点をさすものといわねばならない」（木村和二郎・小島男佐夫[1966]、37頁。）

勘定	実在勘定	①人名勘定（債権・債務の勘定） ②物財勘定
	③名目勘定（収益・費用勘定）	

とに作成されることになる。そしてその後、複式簿記機構上では、損益勘定において計算された利益額が閉鎖残高勘定に振替えられ、損益勘定は消滅するに至る。最後に、その全体として均衡した閉鎖残高勘定が、翌期に繰越されることによって、一連のプロセスが終了する。

ある一時点（決算日）における残高勘定（貸借対照表）と損益勘定（損益計算書）を概念的に示したものが図序－3である。一方の残高勘定においては、借方側に資産が、貸方側に負債と資本が配置されている。他方の損益勘定においては、借方側に費用が、貸方側に収益が配置され、その収益と費用の差額として利益が計算される。その利益は、残高勘定の資本のなかに含まれていることが示されている。

図序－3 残高勘定と損益勘定



この複式簿記機構について一般的に認識されている特徴点として、笠井 [1994] では、以下の7点が挙げられている。すなわち、損益勘定から利益が振替えられる前の残高勘定について、①1時点表性、②有高計算表性、③（財産法による利益計算を行うという意味での）損益計算表性、そして、いわゆる利益額の振替に関して、④損益勘定の消滅性、さらに閉鎖残高勘定に関して、⑤貸方項目と損益計算書利益額との加法性、⑥貸借均衡性、⑦その全項目の翌期繰越性である。

本論文の一つめの目的である勘定理論からの考察では、公正価値会計においてこれまで先駆的な役割を果たしてきた FASB の SFAC を題材として、そこに示されている財務報告の基本目的、会計情報の質的特徴、財務諸表の構成要素の定義等から公正価値会計の特徴を計算構造面から抽出し、そしてそれを複式簿記の論理によって検討する。複式簿記の論理すなわち勘定理論については、これまで多くの学説が提唱されており、それらは資本等式型、貸借対照表等式型、損益等式型および試算表等式型の四つに類型化される³。そして

³ 安平教授は、勘定理論を（1）資本等式型、（2）貸借対照表等式型、（3）試算表等式型（総勘定合

それらを定式化したものを基本等式とよぶことにすると、それはそれぞれ以下のような（記号が示すものは以下のとおり。A：資産、L：負債、NA：純資産、R：収益、E：費用）。

$$\begin{aligned} \text{資本等式型} & : A - L = NA \\ \text{貸借対照表等式型} & : A = L + NA \\ \text{損益等式型} & : A - L - NA = R - E \\ \text{試算表等式型} & : A + E = L + NA + R \end{aligned}$$

本論文では、これらの学説を形式面・本質面から詳細に検討したうえで、公正価値会計についての勘定理論の構築を試みる。

他方、計算機構としての複式簿記の観点からの考察では、複式簿記を貸借対照表および損益計算書を作成するための技術的な方法として捉え、素朴な設例を用いることによって、公正価値による評価の影響が貸借対照表および損益計算書にどのように表現されるかを検証し、それを一般化して数理によって示す。この知見によって、俎上に載せられることの多い公正価値評価⁴の信頼性の問題について、複式簿記機構を数期間にわたり観察することによって、公正価値評価が行われた後の会計期間においてその信頼性を判断することができる資料が提供されることを明らかにする。

なお本論文において、「複式簿記機構」という用語は、貸借対照表および損益計算書を作成するための技術的な用具（システム）としての複式簿記を意味し、複式簿記の説明理論である勘定理論ないし会計構造論において考察される「複式簿記構造」という用語とは区別して使用していることに留意されたい。

4 複式簿記の論理

(1) 形式科学としての複式簿記

複式簿記の説明理論である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

計表説) および (4) 損益等式型に分類される。そして損益等式型 (資産－負債－資本) = (収益－費用) に注目し、その左側を実体勘定、右側を名目勘定と呼び、これを「実体・名目二勘定系統説」と名付けられるが、複式簿記を貸借対照表計算と 損益計算書計算の統合と捉える立場からみると、この説こそが妥当する、と説かれる。安平昭二述「簿記 (複式簿記) とはなにか—その捉え方と教え方—」『安平昭二先生講演録』帝塚山大学, 2004年5月22日。3頁～9頁参照。

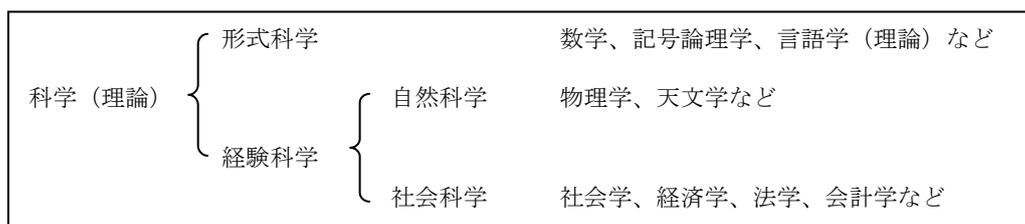
「複式簿記は、財産法と損益法という二つの損益計算法を B/S と P/L として具体化し、両者を勘定記録から自動的に導き出しうるように仕組まれた記録・計算の機構である。」安平昭二 [1993]、41頁。

⁴ 評価基準としての公正価値とは、市場に十分な取引があり「市場価格」が信頼できるものである場合にはその価格による評価 (mark-to-market) を行い、市場が混乱している場合等信頼に足る市場価格がない場合には「合理的に算定された価額 (理論値)」による評価 (mark-to-model) を行うというものである。

の成果が援用されている⁵。

一般に、科学（理論）は、その対象の特徴に応じて、形式科学と経験科学とに、さらに、経験科学は、自然科学と社会科学に分類される（図4参照）⁶。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な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。そしてそれは、論理的な誤謬をもって反証しえても現実（経験）のありようから反証（否定）されないものとされる。これに対し、経験科学は、経験的事実・現象を対象とし、その事実の中にみいだされる法則および規範を扱うものである。そしてそれは、論理的整合性が求められるだけでなく、現実のありようによって反証可能な（誤謬や不適切を指摘しうる）ものとされる。経験科学の一分野である自然科学は、物理学や天文学などのように、自然現象を対象とし、自然の法則を探究する。他方の社会科学は、社会学、経済学、法学などのように人間を中心にした社会現象を対象にし、社会の法則、規範を扱う。自然科学と社会科学は、その対象の違いによって理論的性格も大きく異なる⁷。

図序-4 科学の分類



一般に、会計学は、社会科学の一分野と考えられる。しかし、会計学という学問の領域において主要な計算機構である複式簿記機構は、勘定と呼ばれる記号⁸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によって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においては、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。

すなわち、形式科学で扱われるのは、記号システムによって記述される抽象的構造であ

⁵ 例えば、杉本 [1991]、笠井 [1994]、田中 [1995]、上野 [1998]、全 [2004]、高橋 [2008] など。

⁶ 形式論理学と数学を形式科学というのにたいして、物理学など自然諸科学と経済学など社会諸科学を経験科学という。森宏一 [2000]、111 頁。

⁷ 美馬武千代 [1989]、89 頁。

⁸ 記号 (sign) とは、哲学・論理学・言語学、心理学、その他人間の活動の分析に関与する科学にとって、問題にされる概念である。もっともふつうに考えられているのは、感覚的に知覚されるある対象や行動や出来事が、他の対象・行動、出来事などを示唆するとか、指示するとか、代表するとかする場合に、前者のある対象などが記号と呼ばれるということである。森宏一 [2000]、85 頁。

り、結論は、公理⁹や理論上のアイデアからの推論（純粋な思考の過程）のみによって導き出される。ここに、推論とは、前提といわれる一つまたはいくつかの命題から、帰結とか結論とよばれる新しい命題を導き出す思考作用をいう¹⁰。よって、形式科学は、自然科学や社会科学といった経験科学とは異なり、非経験的な性質をもっているため、公理や定義の組み合わせを設定することにより、それとそれにより演繹される定理によって構築されることになるのである。この意味において、形式科学は、論理的にも方法論的にもア・プリオリ (a priori) ¹¹であり、その内容と妥当性は如何なる経験的手続きとも独立のものとなるのである。

しかし、形式科学は、経験的内容を欠いた概念的なものであるとはいえ、現実世界と全く関係がないというわけではない。そこでの形式的主張は、すべての想像しうる可能世界で成立するということである。つまり、形式科学は如何なる領域においても適用可能であり、如何なる経験科学においても用いることができることになる。

また、推論の正しさを妥当性といい、あらゆる事柄は言語において表現されるため、妥当な推論には、その推論が指し示す事柄が妥当であること（意味論）、その推論が行われた状況において妥当であること（語用論）、その推論の構文が妥当であること（構文論）、が考えられる。

これらの形式科学の特徴を踏まえ、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¹²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することによって各会計構造学説を検討し、それによって、現実に行われている会計そのものを演繹的に考察することを試みる。

⁹ 公理 (axiom) とは、なんらかの科学理論において、その出発点とされ、その理論にとっては証明されることを必要とせず、その理論の他の諸命題が一定の規則にしたがって導き出されるような、基本的な命題のことである。森宏一 [2000]、140 頁。

記号論理学においては、「論理的式の導出に際しては、経験的な前提を用いてはならないとされ、前提として用いても差支えない式は、分析的式すなわちトートロジーに限られ…中略…、導出に際して前提として使われる式は、公理ともよばれる。」(Hans Reichenbach [1982]、訳書 81 頁。) すなわち、公理は、他の結果を導きだすための議論の前提となるべき論理的に定式化された (形式的な) 言明である。

¹⁰ 森宏一 [2000]、241 頁。

¹¹ 訳語としては、先天的が用いられる。先天的とは、経験から得られたものではない生得的なものを意味するし、また非経験的な原理から出発して演繹をおこなう仕方にもいわれる。森宏一 [2000]、6 頁。

¹² ここにいう形式科学の方法とは、公理的方法 (axiomatic method) を指す。ここに公理的方法とは、「科学理論を構成するための演繹的方法のことであり、これには、まず一定の理論のために、なんらの証明なしに承認されるいくつかの命題を選び出すことをはじめとし (公理)、これらの命題のもつ概念は、この理論じしんのわく内では規定することができないものであること、さらに命題から命題へと必然的に移りゆくさいに、また新しい概念をみちびき入れるさいに、必要とする規則がつくられ、その理論にとって演繹と定義のために役立てられる、—こうした条件のもとで、証明なしにとりあげられた命題 (公理) から、つくりだされた規則にしたがって、それ以下の諸命題が演繹されていくような仕組みをとることである。」森宏一 [2000]、140 頁。

(2) 複式簿記機構と語用論・意味論および構文論

記号論においては、語用論で記号とその利用者ないし解釈者との関係が、意味論で記号とその指示対象との関係が、そして構文論では記号と記号との関係が、それぞれ取扱われている¹³。複式簿記機構における勘定は記号と考えられるため、勘定と勘定との関係を取扱う会計構造論は構文論ということになる。他方、語用論と意味論については、語用論が、財務諸表と利用者の関係すなわち計算目的を問う会計目的論と考えられ、意味論は、計算対象としての勘定の意味・内容を問う会計概念論とその勘定にどのような数値の割当を行うかを問う会計測定論とが該当することになる¹⁴。

会計学においては、語用論たる会計目的論、意味論たる会計概念論・会計測定論、および構文論たる会計構造論の関係は、理論研究において、それぞれ別個に独立して存在する領域となっている。しかし、会計を全一体として捉えれば、それらは相互に密接に影響を及ぼす関係ともなっている。例えば、会計理論としての静態論を例にとると、周知のとおり、財産計算による純財産（持分）の確定が計算目的とされ（語用論）、そこにおける計算対象は処分価値のある財産と弁済の義務を負う債務のみであり、その測定は売却時価および弁済額で行われ（意味論）、その資産と負債がTフォーム形式の貸借対照表の借方と貸方に配置されることによって（構文論）、その差額として貸方において純財産（持分）が算定されるといったようにである。

このことから、今日の財務会計が、複式簿記機構を前提としていることを考えると、情報利用者の情報要求すなわち会計目的（語用論）は、必然的に計算機構としての複式簿記の範囲内に限定されることになり、また、会計の認識対象とされるべき経験対象としての勘定（とそれに対する数値の割当）（意味論）も複式簿記機構にそぐうものでなければならない。さらに、計算目的が与えられた複式簿記機構における計算構造（構文論）は、その会計目的によって異なるものになると考えられる。

よって、本論文では、複式簿記機構を公理として捉え、そこに、計算目的（語用論）という命題を与えることによって、そこから導き出される会計の経験対象（意味論）や複式簿記構造（構文論）を演繹的に考察するという研究方法を用いることにする。

¹³ 笠井昭次 [1994]、63 頁。

語用論、意味論および構文論の定義を示しておく。

語用論…語や記号とその意味とのあいだの関係を、その使用者とのかかわりにおいて研究する記号論の一部門。森宏一 [2000]、153 頁。

意味論…記号とその指示体（意味）との研究する記号論の一部門。森宏一 [2000]、19 頁。

構文論…記号と記号とのあいだの関係を研究する記号論の一部門。森宏一 [2000]、138 頁。

¹⁴ 意味論について、上野 [1998] (245 頁) では会計概念論とされ、笠井 [1994] (63 頁) では会計測定論とされる。

図序－5 公理として複式簿記機構

命題としての語用論	会計目的の類別
命題としての意味論	会計目的に応じた計算対象の意義と評価
命題としての構文論	会計目的に応じた勘定関係の構成

(3) 形式面における分析視点

第1部において詳述するが、複式簿記の観点から公正価値会計にアプローチするための分析視点を示しておく。図6は、笠井 [1994] に著されている会計構造論における分析視点¹⁵に、上野 [1998] の成果¹⁶を取り入れて作成したものである。

図序－6 複式簿記の定式化

[複式簿記= $f_m \cdot f_n$ (二面性的会計構造)] (m:貸借複記、n:Tフォームの勘定形式)		
複式簿記の特質	留意事項	文法規約
二面性的会計構造観 (基本等式の重要性)	対象勘定とメタ勘定の峻別	
	対象(勘定)構成にかかわる二面的分類を基礎にした借方勘定と貸方勘定との峻別	
m・n (特にn、Tフォームの勘定形式)	①負数忌避に由来する正負関係の生成	借方項目・貸方項目混在禁止原則 期末項目・期首項目混在禁止原則 (対象勘定・メタ勘定混在禁止原則) 貸借関係変更禁止原則 余剰性・余剰性併置禁止原則
	②貸借関係の二義性(正正関係と正負関係)	
	③勘定差額に関する余剰性と欠如性の分別(勘定差額の二義性)	
	④ストック概念とフロー概念の峻別	

(出所) 笠井 [1994] をもとに作成。

笠井 [1994] によれば、複式簿記は、[複式簿記= $f_m \cdot f_n$ (二面性的会計構造)] (m:貸借複記、n:Tフォームの勘定形式) と定式化されている¹⁷。すなわち、会計構造観としては二面性概念に規定され、貸借複記およびTフォーム形式の勘定という記入形態および記

¹⁵ 笠井昭次 [1994]、421-444頁。

¹⁶ 上野清貴 [1998]、284-293頁。

¹⁷ 笠井昭次 [1994]、423頁。

録形式という特質をもつ計算機構ということになる。以下、笠井 [1994] の所論にしたがって、本論文における分析視点を概観しておく。

① 会計構造観としての二面性概念と会計の経験対象および勘定分類

先に述べたように、各会計構造学説においては、それぞれ基本等式が措定されており、その学説の本質を端的に表現するものとなっている。すなわち、その基本等式によって、各学説における計算目的とその計算目的から導かれる会計構造観としての二面性概念（語用論）、そしてその学説における会計の経験対象の認識とそれに基づく勘定の分類（意味論）、さらには経験対象となる勘定の二面的分類による勘定の構成の仕方（構文論）を把握することができるのである。この点を、資本等式型（ $A - L = NA$ ）を例にとってみてみると、次のようになる。

まず、資本等式型（ $A - L = NA$ ）における計算目的は、その基本等式をみると、左辺において、積極財産である資産勘定（ A ）と消極財産である負債勘定（ L ）の差引計算が行われ、それによって右辺の純財産（純資産）（ NA ）勘定が計算されている。このことから、この計算構造における計算目的は、右辺で求められている純財産の算定すなわち財産計算であるということが認識できる。

この財産計算という計算目的を遂行するために、会計構造観としての二面性概念が導かれることになる。ここに、会計構造観としての二面性概念とは、「技術的な意味で会計を究極的に規定している」¹⁸のものであり、各会計構造学説によってそれぞれ異なるものとされる。すなわち、会計における主たる計算構造である複式簿記では、貸借複記に象徴されるように、一つの事柄を二つの側面から捉えるということが徹底されており、それは個々の取引における借方・貸方記入のみならず、ひいては会計構造観そのものについても二面性ということが強調されるのである。そこで、資本等式型に基づく計算構造においては、左辺において積極財産である資産勘定（ A ）と消極財産である負債勘定（ L ）を網羅した残高勘定（貸借対照表）と、それらの差引計算によってもたらされる右辺の純財産（純資産）勘定（ NA ）が、等号記号（ $=$ ）を挟んで対峙しており、実在する積極財産と消極財産の状態と、それらの差引計算により求められた計算結果としての純財産が、この学説における二面性概念ということになる。

また、この資本等式型においては、資産勘定（ A ）と負債勘定（ L ）を洩れなく把握することができれば、純財産（純資産）勘定（ NA ）を算定することができることから、この学説では、資産勘定（ A ）と負債勘定（ L ）が認識すべき会計の経験対象ということになる。

さらに、この基本等式から認識される会計の経験対象により、勘定分類としての対象勘定とメタ勘定というふたつの勘定が類別される。ここに、対象勘定とは、会計の経験対象の表現を直接に行う勘定とされ、よって、資本等式型に基づく計算構造においては資産勘

¹⁸ 笠井昭次 [1994]、87 頁。

定 (A) および負債勘定 (L) がそれにあたる。一方、右辺の純財産 (純資産) 勘定 (NA) は、対象勘定である資産勘定 (A) および負債勘定 (L) の差引計算により求められる勘定であるため、この計算構造においては会計の経験対象とはなっておらず、対象勘定とは区別されたメタ勘定と呼ばれるものに該当する。よって、この資本等式型においては、対象勘定とメタ勘定の双方が含まれた計算構造、すなわち対象勘定・メタ勘定構造ということになる。

このように、勘定分類として、会計の経験対象を直接的に表現するの否かにより、対象勘定とメタ勘定とが峻別されることになる一方で、複式簿記においては、その経験対象たる対象勘定は、二面的分類 (借方・貸方分類) を意識することによって構成されている¹⁹。換言すれば、対象勘定は、借方勘定および貸方勘定というふたつの勘定系統により構成されるのである。よって、それぞれの各会計構造学説において、本来の借方勘定または貸方勘定が峻別されることになる。資本等式型においては、対象勘定は、左辺における積極財産である資産勘定 (A) と消極財産である負債勘定 (L) であった。それらは、貸借対照において、それぞれ借方と貸方に配置されることになる。このことから、この学説においては、積極財産である資産勘定 (A) が本来的な借方勘定であり、消極財産である負債勘定 (L) が貸方勘定ということになる。

② 記入形態および記録形式

以上述べてきたように、会計構造論においては、計算目的とそれから導かれる会計構造観としての二面性概念 (語用論)、会計の経験対象の認識とそれに基づく勘定分類 (意味論)、そしてその分類における対象勘定についての構成の仕方 (構文論) を分析視点として考察が進められることになる。これらの分析を、各会計構造学説の全体的な分析と考えると、複式簿記機構は勘定と勘定が織り成す関係であり、全体から個の部分へとさらに分析を進めていくと、究極的な分析対象は、T フォーム形式をとる各個別勘定ということになる。

複式簿記では、記入形態および記録形式について、貸借複記および T フォーム形式の勘定がとられる。「複式簿記の技術的な特徴とは、この貸借複記および T フォームの独特性・特殊性に他ならない」²⁰。すなわち、複式簿記では、会計上認識すべき事象が生じた場合に、それを借方・貸方に二面的に把握し、T フォーム形式の勘定の借方・貸方にそれぞれ記入するのである。

¹⁹ 笠井教授は、経験対象の構成にかかわる対象勘定の二面的分類 (借方・貸方分類) と会計構造観としての二面性概念について次のように述べられている。

「経験対象の構成にかかわる対象勘定の二面的分類と、会計をして会計たらしめるものとしての二面性概念とは、理念的には異なった次元にあることに留意されたい。貸借対照表等式および企業資本等式の体系は、対象勘定構造であるから、対象構成にかかわる二面的分類は、同時に、その会計性を規定する二面性をも意味していた。しかし、対象勘定・メタ勘定構造であるこの資本等式の体系においては、貸借対照表と (メタ勘定たる) 純財産勘定とが会計上の二面性概念を構成しており、本文で述べた積極財産勘定と消極財産勘定という、対象構成にかかわる二面的分類とは、明らかに異なっているのである。」笠井昭次 [1994]、444 頁。

²⁰ 笠井昭次 [1994]、12 頁。

図序-7 Tフォーム形式の勘定

借 方	貸 方
-----	-----

記録形式としての T フォーム形式の勘定には、借方と貸方という二つの記録空間が存在する。貸借複記により記入が行われた T フォーム形式の勘定では、何らかの意味で相違をもった借方グループと貸方グループという二つのグループが存在し、また、その両グループの数値に何らかの意味での差額が生ずることになる。よって、T フォーム形式の勘定を考察する際には、その借方側と貸方側とに分別される数値の関係である「貸借関係」と、そこに生ずる差額の性質である「勘定差額」に留意する必要があるとされる²¹。

まず、貸借関係については、負数忌避という性質と、それとの関連において貸借関係の二義性という点に着目しなければならない。負数忌避という性質は、正と負の関係にある数値グループについて、T フォームの一面において正数から負数を控除するのではなく、負数を、正数とは反対側に記録することである。これによって、その負数は、反対側において正数として処理されることになる。この関係は、個々の勘定においてみられる関係で、例えば、現金勘定における増加と減少の関係に該当する。よって、T フォーム形式の勘定には、このように負数を忌避するという性質があり、この場合の T フォームの貸借関係は、正負関係ということになる。

しかし、T フォーム形式の勘定には、その二面の記録空間に、それぞれ正数と正数とが計上されることもある。この場合の貸借関係は、正正関係となる。これに該当するのは、試算表から二分割する形で形成される、個々の勘定の集合勘定としての残高勘定と損益勘定である。これらは、各個別勘定について、基本等式に基づく対象勘定の構成にかかわる二面的（借方・貸方）分類によって借方勘定か貸方勘定かが確定し、それに基づいて、各個別勘定の残高がそれぞれ残高勘定もしくは損益勘定の借方または貸方に計上されるからである。

したがって、T フォームの貸借関係には、正負関係と正正関係という二義性が認められることになる。この貸借関係の二義性が留意されなければならないのは、T フォームの形態上からは、正正関係と正負関係とがまったく区別されないからであり、そのために、T フォー

²¹ 笠井昭次 [1994]、424-426 頁。

ムの勘定形式を使用する場合には、その借方・貸方に計上される数値の関係について誤った認識をしてしまう危険性があるのである。正正関係なのか正負関係なのかという問題意識を常に保持していることが、複式簿記ではきわめて重要なのである。

図序－8 正正関係と正負関係

正負関係		正正関係	
(借方)	(貸方)	(借方)	(貸方)
正	負	正	正

この、正負関係と正正関係という貸借関係の二義性は、勘定の貸借差額の性質である余剰性と欠如性という二義性にも関連しているものである。この勘定差額は、言うまでもなく借方数値と貸方数値との関係から導出されるものだからである。

すなわち、勘定差額における余剰性というのは、借方額を控除してもなお存在する貸方超過額（あるいは貸方額を控除してもなお存在する借方超過額）を意味しており、その場合の貸借関係は、正負関係ということになる。これに対して、欠如性というのは、正正関係において重要な役割を果たしているもので、正正関係においての貸借関係は異なった属性等を表現するため、そこに生じる差額は、本来計上されるべき項目が欠如していると考えられるからである。つまり、貸借関係が正正関係にある場合には、その差額は、欠如性を帯びているのである。（図序－9参照。）

この余剰性と欠如性との識別が、これまでまったく看過されたというのも、貸借関係と同様に、勘定差額が、Tフォームの形態上からはまったく区別され得ないからである。それだけに、勘定差額が存在する場合、それが余剰性なのか欠如性なのか、という問題意識をもつことが極めて重要となる。

図序－9 余剰性と欠如性

正負関係		正正関係	
(借方)	(貸方)	(借方)	(貸方)
正	負	正	正
	余剰性		欠如性

図序－10 貸借関係の二義性と勘定差額の二義性

貸借関係の二義性	勘定差額の二義性
正正関係	欠如性
正負関係	余剰性

なお、笠井 [1994] においては、T フォーム形式の勘定について、貸借差額の二義性および勘定差額の二義性の観点から、図序－6 に示す四つの文法規約が示されているが、詳細は後述する。

5. 本論文の構成

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する。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る。

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う。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する。

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する。

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う。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する。

第1部の最後に、第4章「資本等式説再考」として、FASB の 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う。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る。

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する。

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する。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する。

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する。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う。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する。

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う。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する。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する。

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う。ここでは、記号論における語用論、意味論、構文論の概念を援用し、貨幣的会計思考においては試算表等式説が、財貨的会計思考においては貸借対照表等式説が適合することを論証する。

第9章「公正価値評価の信頼性の分析」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う。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る。

最後に終章では、本論文における分析結果の総括を行う。

第1部 複式簿記と説明理論としての勘定理論

第1章 複式簿記機構の形式

第1節 複式簿記の計算要素

1 抽象的構造としての複式簿記

現在のところ、今日の財務会計の潮流となっている公正価値評価に基づく会計においても、連繋した損益計算書および貸借対照表等による財務報告が予定されており、それらは会計における計算システムである複式簿記機構によって導き出されるものである。よって、複式簿記機構は、現実的に、今日の会計において必要かつ不可欠のものとなっている。

そこで、本論文では、その複式簿記の観点から、その説明理論である勘定理論ないし会計構造論とよばれる諸先学による研究に拠りつつ、公正価値会計の考察を行うことにする。その主旨は、今日の財務会計が複式簿記機構を前提としていることを考えると、情報利用者の情報要求すなわち計算目的は、必然的に計算システムとしての複式簿記機構の範囲内に限定されることになり、また、会計の認識対象とされるべきものも複式簿記機構にそぐうものでなければならないからである。この点に関し、「今日、現行会計の説明原理を考えるに際しても、ともすれば、複式簿記機構の論理が無視ないし看過されがちである。つまり、実践においては、現に複式簿記によって損益計算書・貸借対照表が作成されているにもかかわらず、理論レベルでは、むしろ、複式簿記機構の論理を積極的に排除ないし否定することが、趨勢になっている。しかし、そのことが、説明理論に、論理的整合性の喪失をもたらしているのである」²²との見解もある。筆者もそのように感じている。

「複式簿記の原理はユークリッドの比の原理と相ならぶべき絶対的完全原理である。それがきわめて簡明であるということが、むしろ簿記を無味感想なものにしているのである。もし、簿記の原理が複雑なものであったならば、必ずやしんしんたる興味をよび起こさずにはおかないであろう。」これは19世紀末葉イギリスの有名な数学者アーサー・ケーレー（Arthur Cayley）がその著書『複式簿記の原理』の序文でのべた言葉とされる²³。

その複式簿記は、元来、会計の計算方法として、実践上の要求から、いつとはなしに発生し、発達したものと考えられている。「発生地は、中世紀におけるイタリアのヴェニス、ゼノア、フローレンス等の諸都市であったとされるが、誰が、いかなる動機で創始したの

²² 笠井昭次 [2002]、39頁。

²³ 片野一郎 [1991]、3頁。

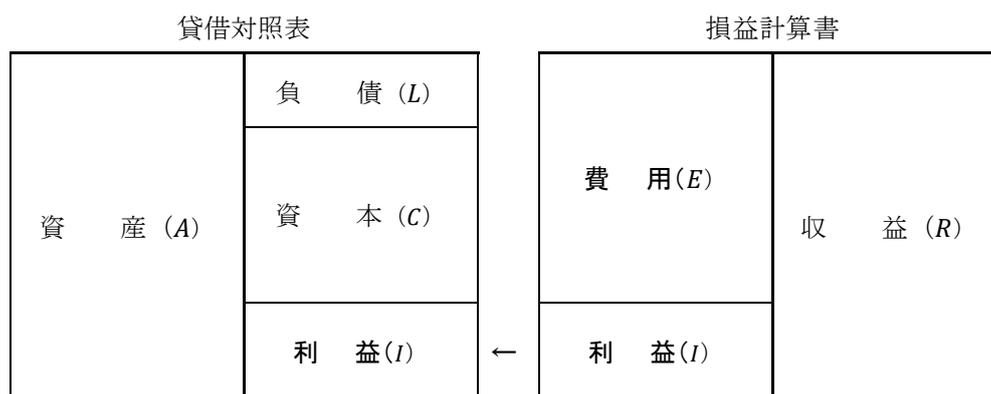
かは不明である」²⁴。すなわちそれは、「理論により構成されたものではなく、理論が起る前に存在していた一つの計算様式」²⁵ということになる。

2 複式簿記の計算要素

現行の財務報告において用いられている計算表は、主として、貸借対照表と損益計算書である。それらを概念的に示したものが図1-1である。そしてそれらは、複式簿記機構によって作成される。

ここに、複式簿記 (double-entry bookkeeping) とは、「記帳 (帳簿への記入) を必要とするすべての行為および事象について、例外なく貸借 (またはそれに類する) 二面的記入をおこない、しかも、その二面的記入のルールが確固とした原理に基づいて形成されている」²⁶計算機構である。貸借二面的記入は貸借複記ともよばれる。

図1-1 貸借対照表と損益計算書



この貸借対照表および損益計算書は、複式簿記機構における「決算勘定たる集合勘定」²⁷としての残高勘定と損益勘定をもとに作成され、その残高勘定と損益勘定には、会計期間

²⁴ 木村和三郎・小島男佐夫 [1990]、3頁。

²⁵ 太田哲三 [1959]、1頁。

²⁶ 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、921頁、(安平昭二)。

²⁷ 集合勘定 (summary account) とは、「ある特定の金額の算出、勘定残高の包括的・一覽的な把握、または元帳締切りの確実な実施などの特別の目的のために用いられる。関係諸勘定の残高を集計する総括のための勘定で、集計勘定とよぶこともある。たとえば、すべての損費勘定と収益勘定の残高を集計し純損益を算出する損益勘定 (または集合損益%) や大陸式決算法で用いる残高勘定などはその典型的な例である。集合勘定には性質の異なったいくつかの勘定の残高を集めるので、必然的に一種の混合勘定となる。勘定は取引分類のための記帳技術上の手段であるから、本来同じ性質をもつ金額のみを記入するいわゆる純粋勘定でなければならないはずであるが、複式簿記ではすべての処理を勘定をとおして行わなければならないためにこのような特殊な勘定が必要となるのである。なお、この勘定は決算のとき用いることが多いので、決算勘定の性質をもっているといえる。」森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、546-547頁、(長谷川茂)。

中における経済活動を、貸借複記により記録集計された個別勘定である実在勘定と名目勘定とがそれぞれ収容されている。

実在勘定 (real account) とは、「企業に帰属する種々の実在価値を示す勘定の総称で、(…中略…) 有形か無形かを問わずすべての資産勘定、それに負債勘定および資本勘定がこれに属する」²⁸。一方、名目勘定 (nominal account) は、「企業に属する実在価値を示す実在勘定に対するもので、実在価値が増減する原因、種類、内容を名目的に示す勘定である。具体的には、損益計算書勘定すなわち収益勘定および費用勘定がそれである」²⁹。よって、複式簿記機構における計算要素は、資産、負債、資本、収益および費用の五つである。

歴史的にみれば、簿記は、債権・債務についての備忘記録から始まったとされる。まず、取引の相手方との債権・債務関係を示す人名勘定が生成し、その後、物財勘定と名目勘定が生成されてきた。物財勘定は、棚卸資産・固定資産等であり、人名勘定とこの物財勘定が、会計主体に属する「種々の実在価値を示す」勘定であるため実在勘定ということになる。一方、名目勘定は、収益、費用の勘定で、資産や負債などの「実在勘定の増減原因を示す」ものである。この名目勘定の生成をもって、複式簿記機構における貸借複記は成立したとされる³⁰。すなわち、名目勘定の生成によって、すべての取引を原因と結果という二つの側面から把握しうるようになったのである。

このことから、原初的には、複式簿記機構においては、実在勘定たる資産 (asset) の勘定は債権および棚卸資産・固定資産等の物財であり、負債 (liability) の勘定は債務であり、そして資本 (capital) の勘定は資本主の元入ということになる。一方、名目勘定たる収益 (revenue) の勘定は資産の勘定の増加原因または負債の勘定の減少原因を示すためのものであり、費用 (expense) の勘定は資産の勘定の減少または負債の勘定の増加原因をしめすためのものということになる。

図 1-2 実在勘定と名目勘定	
実在勘定	名目勘定
資産の勘定	収益の勘定
負債の勘定	費用の勘定
資本の勘定	

複式簿記機構では、すべての処理が勘定をとおしておこなわれる。ここに勘定 (account) とは、簿記上の記録、計算の単位であり、複式簿記機構では、経済主体の経済活動を資産、

²⁸ 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、493 頁、(岡下敏)。

²⁹ 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、996 頁、(岡下敏)。

³⁰ 木村和二郎・小島男佐夫[1966]、37 頁。

負債、資本、収益、費用の五つの要素に分けてその増減を記録することになるが、さらにそれらを詳細な項目に分けておく必要がある。その項目が「個別勘定」ということになる³¹。その増減記録は、借方（左側）と貸方（右側）とに分けて行われる。すなわち、一方の側に増加の金額を記録し、他方の側に減少の金額を記録し、両者の金額を相殺せずに対照的に表示することとする。これが勘定の記入原則であり、貸借記入原則とよばれる³²。

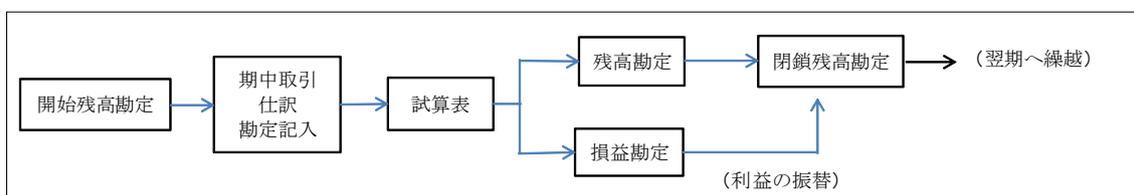
一会計期間中において、取引ごとに各「個別勘定」の増減記録がおこなわれ、決算において、それら「個別勘定」の残高が、実在勘定と名目勘定ごとに、「決算勘定たる集合勘定」としての残高勘定と損益勘定に移記され、そこから貸借対照表と損益計算書が作成されるのである。よって、複式簿記機構は、勘定と勘定が織り成す関係ということが出来る。

第2節 複式簿記計算機構のプロセスとその特徴

1 複式簿記計算機構のプロセス

上述したように、複式簿記機構では、すべての処理が勘定をとおしておこなわれる。現行の複式簿記機構は、次のようなプロセスからなっている³³。（図1-3参照）

図1-3 現行複式簿記機構のプロセス



すなわち、前期より繰越されてきた実在勘定について開始残高勘定を設けることにより

³¹ 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、191 頁、(泉宏之)。

³² 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、191 頁、(泉宏之)。

³³ ここでのプロセスは大陸式決算法 (continental of closing account) によるものである。この大陸式決算法は、英米式決算法と対峙する決算法であり、帳簿決算をおこなう際の勘定の締切方法の一つである。大陸式決算法は、資産、負債および資本などの有高勘定を締切の際にも、仕訳と転記という複式簿記の基本手続を忠実に守り、すべての有高勘定残高を閉鎖残高勘定に振替えて平均させたうえで、各勘定を締切する方法である。この手続に誤謬がなければ、閉鎖残高勘定も自動的に平均し、締切手続の正確性が検証される。

有高勘定の開始記入は、開始残高勘定を設け、それを相手勘定にした開始仕訳とその転記によって行われる。しかし、開始残高勘定には、開始仕訳の相手勘定という形式上の意義以外の意義は見いだせない。そのため、一般的には、開始残高勘定は設定せず、資産の各勘定と負債・資本の各勘定を互いに相手勘定として仕訳する方法がとられる。この場合には、閉鎖残高勘定も設定されず、その代わりとして残高勘定が設定される。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、692 頁、(太田正博)。

始まり、期中における取引を貸借複記による仕訳を行い、それを T フォーム形式の各「個別勘定」に記入（転記）する。その後、決算において修正・整理を施したうえで、それらの記入の正確性を試算表により確認し、その試算表を2つに分割する形で、「決算勘定たる集合勘定」としての残高勘定と損益勘定へ、实在勘定は残高勘定、名目勘定は損益勘定へとそれぞれ移記される。この時点において、財務報告のための計算表として、閉鎖残高勘定をもとに貸借対照表が、損益勘定をもとに損益計算書が作成されることになる。

一方、複式簿記機構上では、損益勘定において収益の勘定と費用の勘定の差額として計算された利益額が、閉鎖残高勘定へと移記（振替）され、損益勘定は消滅するに至る。そして最後に、その全体として均衡した閉鎖残高勘定が、翌期に繰越されることによって、一連のプロセスが終了する。

2 複式簿記機構の特徴点

この複式簿記機構について一般的に認識されている特徴点として、笠井 [1994] では、以下の7点が挙げられている。すなわち、損益勘定から利益が振替えられる前の残高勘定について、①1時点表性、②有高計算表性、③（財産法による利益計算を行うという意味での）損益計算表性、そして、いわゆる利益額の振替に関して、④損益勘定の消滅性、さらに閉鎖残高勘定に関して、⑤貸方項目と損益計算書利益額との加法性、⑥貸借均衡性、⑦その全項目の翌期繰越性である³⁴。

まず、損益勘定から利益が振替えられる前の残高勘定の特徴については、残高勘定（図1-4参照）は、損益勘定とともに「決算勘定たる集合勘定」であり、決算において、会計期間中に記録・集計されてきた「個別勘定」のうち实在勘定が移記されたものである。よって、残高勘定は、決算時点における（①1時点表性）实在価値を示すものである实在勘定の有高が示されることになり（②有高計算表性）、また、その貸借の差額（図1-4の塗りつぶし部分）によって、その会計期間の利益をも計算されている（③損益計算表性）というものである。

図1-4 残高勘定

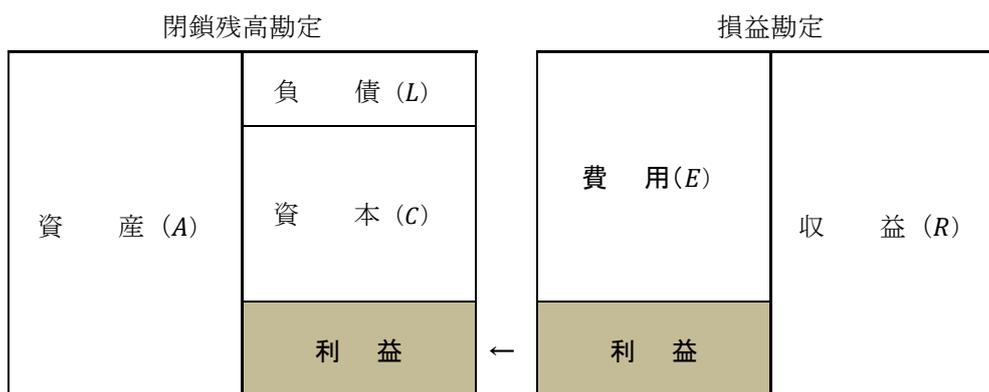
資 産 (A)	負 債 (L)
	資 本 (C)

³⁴ 笠井昭次 [1994]、51 頁。

また、損益勘定の消滅性とは、損益勘定において収益の勘定と費用の勘定の差額として計算された利益額が、閉鎖残高勘定へと移記されると、損益勘定は貸借が均衡することによって残高がなくなり、翌期へ繰り越すべきものがなくなる（④損益勘定の消滅性）ということである。すなわち、損益勘定に記入されている名目勘定は、实在勘定の増減原因を示すためのものであるため、利益を閉鎖残高勘定へ移記することによってその役割が終了するのである。

さらに閉鎖残高勘定の特徴点について、損益勘定から利益が閉鎖残高勘定の貸方に移記されると、实在勘定である負債の勘定、資本の勘定と合計され（⑤貸方項目と損益計算書利益額との加法性）ることによって、貸借が均衡し（⑥貸借均衡性）、閉鎖残高勘定自体は損益勘定と同様に残高がなくなり消滅する。しかし、閉鎖残高勘定に計上されている全ての「個別勘定」は、实在価値を示す实在勘定であるため、その全てが翌期へ繰り越される（全項目の翌期繰越性）ことになるのである。

図 1-5 損益勘定と閉鎖残高勘定



第 3 節 簿記記帳規則

複式簿記は、元来、会計の計算方法として、実践上の要求から、いつとはなしに発生し、発達したものと考えられている。発生地は、中世紀におけるのヴェニス、ゼノア、フローレンス等のイタリアの諸都市であったとされるが、「何人の創案ということもなし出来上がった」³⁵ものであり、それは、「理論により構成されたものではなく、理論が起る前に存在していた一つの計算様式」³⁶ということになる。しかし、その計算機構は、「勘定理論の創始者とされるシェアー（Schär, J. F）よりも数百年以前において、すでに完全な複式簿記の

³⁵ 木村和三郎・小島男佐夫 [1990]、3 頁。

³⁶ 太田哲三 [1959]、1 頁。

制度があったことは、シェアの浩瀚な理論によっても、その機構の根本的な原則はほとんど改められることが無かった³⁷とされる。よって、本節では、このように自然発生的に生成されてきた、複式簿記機構におけるその根本的な原則、すなわち記帳規則についてみていくことにする。

第1節において述べたように、複式簿記の計算要素は、資産、負債、資本、収益および費用の五つのみであり、会計期間中の取引が発生した都度、計算要素の「個別勘定」に記録・集計がおこなわれる。そして決算において、それらの残高が「決算勘定たる集合勘定」としての（損益勘定から利益が振替えられる前の）残高勘定と損益勘定に移記され、そこから財務報告のための計算表である貸借対照表と損益計算書が作成されることになる。

その残高勘定と損益勘定を概念的に示したものが図1-6である。

図1-6 残高勘定と損益勘定

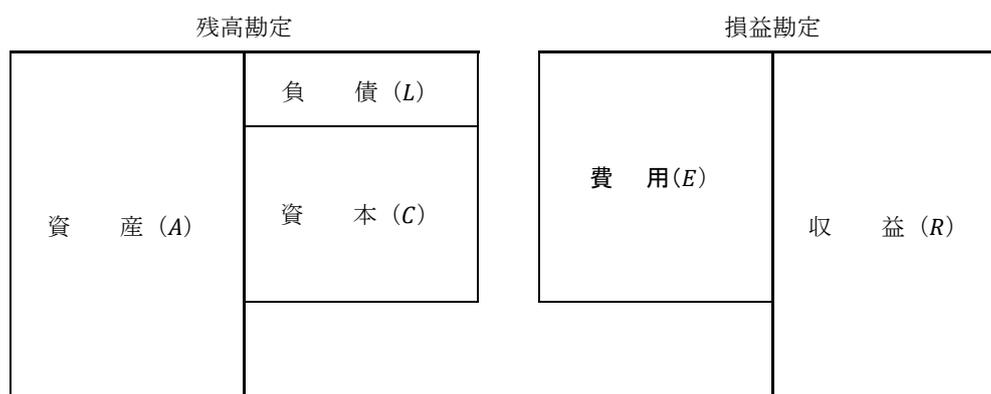


図1-6をみてみると、残高勘定には、实在勘定たる資産、負債および資本の「個別勘定」が收容され、損益勘定には、名目勘定たる費用および収益の「個別勘定」が收容されている。さらに詳しく見ると、残高勘定と損益勘定は、ともに T フォーム形式となっており、残高勘定の左側には資産が、左側には負債と資本が收容され、損益勘定の左側には費用が、右側には収益が收容されている。ここでまず注目すべきは、それぞれの計算要素が、それぞれの「決算勘定たる集合勘定」のどちら側に、すなわち T フォームで区分される左側と右側のいずれに收容されているかである。例えば、資産の勘定は残高勘定の左側であり、収益の勘定は損益勘定の右側となっている。

1 T フォーム形式の勘定と借方・貸方

複式簿記機構では、すべての処理が勘定をとおしておこなわれるが、複式簿記機構に

³⁷ 太田哲三 [1959]、1 頁。

における原理的な特徴の一つに、勘定が T フォームの形式をとっているということがある。この T フォーム形式の勘定によれば、その勘定には左右に二つの記録空間ができることになる。複式簿記では、この記録空間の左側を借方、右側を貸方と呼ぶ。

この、借方・貸方の呼び方については、中世ヨーロッパにおける複式簿記の生成期における債権債務の備忘記録としての人名勘定の記入に端を発しており、中世ヨーロッパでは、人との貸借は先方を主格において言い現わすのが習慣であり、勘定においてもそれと同様に、取引の相手方を中心として考えるのである。よって、相手方が自分より借りているので借方（債権）、相手方が自分に貸していれば貸方（債務）となるのである³⁸。それが、物財勘定および名目勘定が導入されてもそのまま使われることとなった。

勘定の T フォーム形式については、複式簿記の生成期において、同一人物との取引につき、帳簿の左側に債権を、右側に債務を記録したためとされる。そしてそれは、「それまでの社会的慣習によるもので、必ずそのようにせねばならなかったという、基本原理は見出せない」³⁹という。

また、左側（借方）には債権が、右側（貸方）には債務が記録されたというように、勘定の借方と貸方には全く反対の性質の記入がされることになったため、物財勘定および名目勘定が導入されるようになると、勘定は、一方の側に増加の金額を記録し、他方の側に減少の金額を記録し、両者の金額を相殺せずに対照的に表示するものとなっていく。

名目勘定は、实在勘定の増加・減少原因を示すものであるが、原初的には、所有主である資本主の勘定である資本勘定の増加・減少そのものであったと考えられる。この名目勘定が導入されたことによって、ある取引がおこなわれると、その原因と結果を同時に記録するようになった。これが、貸借複記である。

この貸借複記をおこなう際には、資産の勘定は増加すれば借方に記入され、減少すれば貸方に記入され、負債と資本の勘定は増加すれば貸方に記入され、減少すれば借方に記入される。これは、複式簿記の生成期において、債権を帳簿の左側に記入し、債務を右側に記入されていたという社会的慣習によるものであり、基本原理があるわけではない。さらに、名目勘定は、もともと資本勘定の増加・減少であったため、資本勘定の増加である収益の勘定は貸方に、減少である費用の勘定は借方に記入されるといったように、实在勘定の記入とは反対に記入されるのである。

このように、複式簿記機構は、社会慣習のなかで自然発生的に形成・発展してきた計算技術なのである。

2 貸借平均の原理

複式簿記とは、「記帳（帳簿への記入）を必要とするすべての行為および事象について、例

³⁸ 木村和三郎・小島男佐夫 [1990]、15 頁。

³⁹ 木村和三郎・小島男佐夫 [1990]、14 頁。

外なく貸借（またはそれに類する）二面的記入をおこない、しかも、その二面的記入のルールが確固とした原理に基づいて形成されている簿記」⁴⁰である。その二面的記入は、貸借複記ともよばれる。この貸借複記は、实在勘定の増加・減少原因を示す名目勘定の生成をもって完成したとされる⁴¹。すなわち、名目勘定の生成によって、一つの取引を、原因と結果という二つの側面から捉えることが可能となったのである。

複式簿記では、会計の対象となる全ての取引を、その二面性に着目し、組織的に記録・集計する方法がとられる。ここに、取引の二面性とは、会計の対象となる取引には原因としての側面と結果としての側面という二つの側面があることを意味している。複式簿記では、この取引の二面性に着目し、資産、負債、資本、費用又は収益のいずれかの計算要素に属する勘定を用いて、借方と貸方に同じ金額を記入する手法により勘定への記入がなされる。すなわち、複式簿記では一つの取引における取引金額を、取引の原因と結果の観点から、借方と貸方に振り分け、それぞれ同一金額を記録してゆくことになるため、最終的に借方と貸方の合計額は常に一致することになる。これを貸借平均の原理という。これによって、すべての記録・計算の正確性が自動的に検証されることになる。このように自らの記録・計算をそれ自体によって検証しうることを自動的検証機能ないし自検機能という。

すなわち、複式簿記においては、すべての取引を同額の借方要素と貸方要素に分析（仕訳）し、その結果が、ある勘定の借方と貸方に転記されていく。このような例外のない貸借複記の結果、複式簿記の記録は個々のにも全体的にも、つねに借方記入額と貸方記入額とが一致するという関係になる。この関係が貸借平均原理であり、複式簿記の基本原則とされる⁴²。

3 設例による確認

ここで、具体的な設例を用いて、複式簿記の記帳規則と複式簿記機構のプロセスを確認することにする。

[設 例]

- ①現金 100,000 円を元入して、事業を開始した。
- ②現金 50,000 円を借入れた。
- ③商品 50,000 円を現金で仕入れた。
- ④③の商品を 80,000 円で売上げ、現金を受け取った。

まず、貸借複記をおこなうために、取引を原因・結果の観点から同額の借方要素と貸方

40 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、921 頁、(安平昭二)。

41 木村和三郎・小島男佐夫[1966]、37 頁。

42 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、689 頁、(安平昭二)。

要素に分析するため仕訳⁴³がおこなわれる。簿記実践において、仕訳がなされる帳簿を仕訳帳という。

仕訳帳

	借方	金額	貸方	金額
①	現金	100,000	資本金	100,000
②	現金	50,000	借入金	50,000
③	仕入	50,000	現金	50,000
④	現金	80,000	売上	80,000

次に、その仕訳にしたがって各個別勘定に記入がなされる。簿記実践において勘定記入をおこなう帳簿を総勘定元帳⁴⁴という。

総勘定元帳

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">現金</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%; padding-right: 10px;">① 100,000</td> <td style="width: 50%; padding-left: 10px;">③ 50,000</td> </tr> <tr> <td>② 50,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>④ 80,000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	現金		① 100,000	③ 50,000	② 50,000		④ 80,000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">借入金</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; padding-left: 10px;">② 50,000</td> </tr> </tbody> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">資本金</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; padding-left: 10px;">① 100,000</td> </tr> </tbody> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">仕入</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%; padding-right: 10px;">③ 50,000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </tbody> </table>	借入金			② 50,000	資本金			① 100,000	仕入		③ 50,000	
現金																					
① 100,000	③ 50,000																				
② 50,000																					
④ 80,000																					
借入金																					
	② 50,000																				
資本金																					
	① 100,000																				
仕入																					
③ 50,000																					
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">売上</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; padding-left: 10px;">④ 80,000</td> </tr> </tbody> </table>	売上			④ 80,000																
売上																					
	④ 80,000																				

⁴³ 複式簿記では取引を、資産、負債、資本、収益および費用の5要素に分けて、勘定科目と貸借記入原則によって記帳する。取引を要素別に分析し、(1) いかなる勘定科目に記入するのか、(2) その記入は借方か貸方か、(3) その金額はいくらか、の三つの事項を決定し、仕訳帳や伝票等に記入することを仕訳という。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、592頁、(大藪俊哉)。

⁴⁴ すべての取引は仕訳されたのち総勘定元帳の諸勘定に記録されるので、総勘定元帳は最終記入簿ともよばれる。会計における総勘定の意義は次のように要約することができる。第1に、形式的・計算技術的には、これは複式簿記の貸借平均の原理が発現する場所として、複式簿記上最も重要な帳簿である。仕訳帳と総勘定元帳は総称して主要簿といわれるが、仕訳帳は転記媒介簿、すなわち総勘定元帳記入の準備たるにすぎない。第2に、内容的には、総勘定元帳は、資産、負債、資本、収益、損費の全勘定の記録であるから、1経済単位の財政状態、経営成績の期間中の推移をこれによって概観することができる。さらには財務諸表の作成も、総勘定元帳の記録を基礎として行われるのである。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、655頁、(竹村欣也)。

決算において、各個別勘定の残高が計算され、その残高を集計した試算表⁴⁵が作成される。ここにおいて、借方・貸方合計の一致すなわち貸借平均の原理が確認される。

試算表

現金	180,000	借入金	50,000
仕入	50,000	資本金	100,000
		売上	80,000
	230,000		230,000
	230,000		230,000

借方・貸方の合計額が一致していることが確認されれば、实在勘定は決算勘定たる集合勘定としての残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へと移記される。

総勘定元帳

残 高		損 益	
現金	180,000	借入金	50,000
		資本金	100,000
		仕入	50,000
		売上	80,000

上記の残高勘定より貸借対照表が、損益勘定より損益計算書が作成されることになる。一方、複式簿記機構上では、損益勘定において収益の勘定と費用の勘定の差額として利益30,000が計算されている。この利益額が、下記の仕訳がおこなわれることにより、損益勘定から残高勘定へと移記（振替）され、損益勘定は消滅するに至る。そして最後に、その全体として均衡した残高勘定が、翌期に繰越されることによって、一連のプロセスが終了する。

仕訳帳

	借 方	金 額	貸 方	金 額
	損 益	30,000	残 高	30,000

⁴⁵ 試算表とは、貸借平均の原理に基づいて、総勘定元帳の各勘定の借方合計と貸方合計の一致を確認することによって勘定記録の正確性を検証するとともに、決算整理手続きを施すことによって財務諸表作成の基礎資料を得ることを主目的とする計算表である。試算表には主として三つの形式がある。合計試算表には総勘定元帳の勘定の借方合計と貸方合計が移記され、残高試算表には借方または貸方の残高が移記される。合計残高試算表は、これらの表が結合したものである。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、476 頁、(戸田博之)。

総勘定元帳

残 高		損 益	
現 金	180,000	借入金	50,000
		資本金	100,000
		損 益	30,000
	<u>180,000</u>		<u>180,000</u>

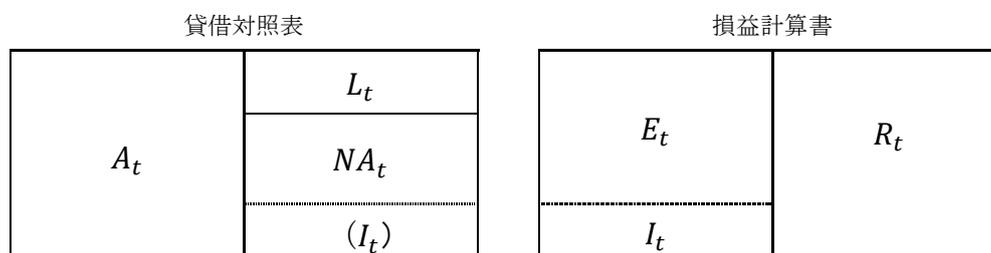
損 益		損 益	
仕 入	50,000	売 上	80,000
残 高	30,000		
	<u>80,000</u>		<u>80,000</u>

第4節 複式簿記における数理構造

前節までに複式簿記の形式について、計算要素の内容やその生成過程、計算のプロセスと特徴、さらには記帳規則について考察をおこなってきた。そこで、本節では、その形式としての複式簿記機構がどのような計算をおこなっているのかを、計算要素の生成過程にしたがって数理構造（数式）として示すことにする⁴⁶。

1 計算要素間の構成関係

図1-7



ここで使用する変数は次のとおりである。図1-7の貸借対照表において、 A_t は資産 (asset)、 L_t は負債 (liability)、 NA_t は純資産 (net asset) である。一方、損益計算書において、 R_t は収益 (revenue)、 E_t は費用 (expense)、 I_t は利益 (income) である。そして、 t は t 時点、すなわち期末時点ということを表している。

図1-7において、まず、实在勘定を収容する貸借対照表は、その形態から次のように示すことができる。

$$A_t = L_t + NA_t \qquad 1-1 \text{ 式}$$

⁴⁶ 本節で示す数理構造は、矢部 [2009] を参考にしたものである。

この 1-1 式は、貸借対照表等式と呼ばれる。貸借対照表は、資産と負債および純資産で構成され、資産と負債および純資産の合計が等しいということが示される。この式を変形すると、

$$A_t - L_t = NA_t \quad 1-2 \text{ 式}$$

となる。この 1-2 式は、資本等式と呼ばれる。この式から、資産から負債を差し引いたものが純資産であることが示される。

ここに、実在勘定である資産と負債の増減原因を示す名目勘定としての収益および費用を導入すると、純資産は 2-3 式のように示される。

$$NA_t = NA_{t-1} + R_t - E_t \quad 1-3 \text{ 式}$$

すなわち、当期において追加の元入または引出しがなかったことを前提とすれば、前期末（期首）の純資産に、当期における資産の増加または負債の減少原因である収益が加算され、当期における資産の減少または負債の増加原因である費用が減算されたものが、期末の純資産となる。

一方、図 1-7 において、名目勘定が収容される損益計算書に目を向けると、その形態から次のように示すことができる。

$$E_t + I_t = R_t \quad 1-4 \text{ 式}$$

この 1-4 式は、損益計算書等式と呼ばれる。損益計算書は、費用および利益と収益で構成されていることがわかる。この式を変形すると、

$$R_t - E_t = I_t \quad 1-5 \text{ 式}$$

となる。この 1-5 式は、損益法による利益計算を具体的に表現したものである。ただし、利益は、収益から費用を差し引くことにより結果的に計算されるものであり、複式簿記の計算要素ではないことに注意しなければならない。

ここで、2-3 式を 2-2 式に代入すると、2-6 式が得られる。

$$A_t - L_t = NA_{t-1} + R_t - E_t \quad 1-6 \text{ 式}$$

この 1-6 式を変形すると、1-7 式となる。

$$A_t - L_t - NA_{t-1} = R_t - E_t \quad 1-7 \text{ 式}$$

この 1-7 式は、損益等式と呼ばれ、左辺が貸借対照表を、右辺が損益計算書を示している。この 1-7 式の左辺第一項と第二項を括弧で括ると、1-7' 式となる。

$$(A_t - L_t) - NA_{t-1} = R_t - E_t \quad 1-7' \text{ 式}$$

この 1-7' 式における左辺第一項の $(A_t - L_t)$ は、資本等式 (1-2 式) より期末の純資産である。また、左辺第二項は、期首の純資産である。よって、この 1-7' 式の左辺は、期末の純資産から期首の純資産を差し引いているため、財産法による損益計算がおこなわれている。一方、右辺は損益法による損益計算であり、このことから 1-7 式は損益等式と呼ばれるのである。

この 1-7 式をマイナス符号がなくなる形で変形すると、1-8 式となる。

$$A_t + E_t = L_t + NA_{t-1} + R_t \quad 1-8 \text{ 式}$$

この 1-8 式は、試算表等式とよばれる。

2 株式会社における複式簿記

さらに、株式会社における複式簿記機構を数理によって明らかにするため、次の変数を追加する。 PC_t は払込資本 (paid-in capital)、 RE_t は留保利益 (retained earnings) である。さらに、増資 (capital increase) は CI 、減資 (capital reduction) は CR 、配当 (dividend) は Dv 、税金 (tax) は T である。

図 1-8

貸借対照表		損益計算書		
A_t	L_t	E_t	R_t	
	NA_t			T
	PC_t			I_t
	RE_t			
	(I_t)			

図1-8において、貸借対照表における純資産は、次のように示される。

$$NA_t = PC_t + RE_t \quad 1-9 \text{ 式}$$

この1-9式は、純資産が払込資本と留保利益で構成されていることが示される。このうち払込資本は、

$$PC_t = PC_{t-1} + CI - CR \quad 1-10 \text{ 式}$$

であり、期末 (t 時点) の払込資本は、期首時点 ($t-1$ 時点) の払込資本に、当期の増資を加算し、当期の減資を差し引いたものであることが示されている。一方、留保利益は、

$$RE_t = RE_{t-1} - Dv + I_t \quad 1-11 \text{ 式}$$

となり、期末の留保利益は、期首時点の留保利益に、当期の配当が減算され、当期利益が加算されたものであることが示されている。よって、1-10式と1-11式を1-9式に代入すると、1-12式が得られる。

$$NA_t = (PC_{t-1} + CI - CR) + (RE_{t-1} - Dv + I_t) \quad 1-12 \text{ 式}$$

貸借対照表等式1-1式に1-12式を代入すると、

$$A_t = L_t + (PC_{t-1} + CI - CR) + (RE_{t-1} - Dv + I_t) \quad 1-13 \text{ 式}$$

となる。このことから、資産の金額は、負債の金額、払込資本の金額、留保利益の金額の合計に等しいということがわかる。

一方、損益計算書等式1-4式に税金を考慮すると、次のように示すことができる。

$$E_t + T + I_t = R_t \quad 1-14 \text{ 式}$$

この1-14式は、損益計算書は、収益と費用、税金および利益で構成されていることがわかる。この式を変形すると、

$$R_t - E_t - T = I_t \quad 1-15 \text{ 式}$$

となる。この 1-15 式は、収益から費用と税金を差し引いて利益が計算されるという損益法を表現したものである。この 1-15 式を、1-12 式に代入すると、

$$NA_t = (PC_{t-1} + CI - CR) + (RE_{t-1} - Dv + R_t - E_t - T) \quad 1-16 \text{ 式}$$

この 1-16 式を変形すると、2-17 式さらに 2-18 式となる。

$$NA_t = (PC_{t-1} + RE_{t-1}) + (CI - CR - Dv) + (R_t - E_t - T) \quad 1-17 \text{ 式}$$

$$NA_t = NA_{t-1} + (CI - CR - Dv) + (R_t - E_t - T) \quad 1-18 \text{ 式}$$

この 1-18 式は、期末の純資産が、期首の純資産と当期におこなわれた会社と株主との資本取引、および当期利益からなることを示している。この 2-19 式を、貸借対照表等式 1-1 式に代入すると、次の 1-19 式が得られる。

$$A_t = L_t + NA_{t-1} + (CI - CR - Dv) + (R_t - E_t - T) \quad 1-19 \text{ 式}$$

第2章 複式簿記の論理

第1節 勘定理論の系譜

1 勘定理論の意義

勘定学説は、勘定理論に関する学説である。そして、勘定理論 (kontentheorien) は、「複式簿記の原理を解明することを目的とする」⁴⁷というのが一般に認められるところである。

この勘定理論は、1887年、スイスのヒューグリ (Hügli, F.) によって取上げられ、その後シェアー (Schär, J. F.) やゴンベルグ (Gomberg, L.) などによって、主としてドイツにおいて、この領域の研究成果が公刊された。その勘定理論について、ル・クートル (Le Coutre, W.) は、図2-1に示すように5系統に分類・整理している⁴⁸。

本論文がとる勘定理論の立場は、②形式的勘定理論ないし③数学的勘定理論である。

それは、複式簿記が、元来、会計の計算方法として、実践上の要求からいつとはなしに発生し、「誰が、いかなる動機で創始したのかは不明」⁴⁹であり、「理論により構成されたものではなく、理論が起る前に存在していた一つの計算様式」⁵⁰だということを重視するからである。さらに、「勘定理論の創始者とされるシェアーよりも数百年以前において、すでに完全な複式簿記の制度があったことは、シェアーの浩瀚な理論によっても、その機構の根本的な原則はほとんど改められることが無かった」⁵¹ことを鑑みれば、複式簿記機構の形式を公理として勘定理論研究の出発点とすることは有意義だと考えるからである。

図2-1 ル・クートルにおける勘定理論の分類

分類	内容
①教授法的人的勘定理論	個々の勘定の背後には人が存在するものと仮定して勘定記入のルールを説明する擬人説。
②形式的勘定理論	勘定を純粋に計算技術として形式的に説明する。
③数学的勘定理論	勘定を数学的な形式として説明するもの。
④物的勘定理論	勘定系統の内容を物的に重視して説明するが、一勘定系統説から四勘定系統説の四つに分かれる。
⑤機能的勘定理論	簿記の機能に即して勘定系統を説明する。

(出所) 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、194頁より抜粋

47 鈴木義夫 [1970]、334頁。

48 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、194頁、(横山和夫)。

49 木村和三郎・小島男佐夫 [1990]、3頁。

50 太田哲三 [1959]、1頁。

51 太田哲三 [1959]、1頁。

前章で述べたように、複式簿記機構の形式は、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。この形式に変化はない。

また、数学的勘定理論（数学的勘定学説）とは、「勘定理論（複式簿記機構の原理的解明の理論）の展開に当たり数学的等式・記号・符号を大幅に援用するもの」⁵²で、基本等式とその展開を基礎にして複式簿記機構の説明をおこなうものである。

「わが国では一般に、シェアー（Schär, J. F.）の物的二勘定系統説（ないし純財産学説）、ベルリーナー（Berliner, M.）の物的一勘定系統説、ライトナー（Leitner, F.）の物的三勘定系統説などが、数学的勘定学説という範疇に属する」⁵³ものとされる。その基礎となる等式はそれぞれ次のとおりである。なお、記号はAが積極財産（aktivvermögen）、Pが消極財産（passivvermögen）、Kが自己資本（kapital）である。

$A - P = K$	物的二勘定系統説
$A + (-P) + (-K) = 0$	物的一勘定系統説
$A = P + K$	物的三勘定系統説

これら三者間の相違は、A、P、Kの性質とその相互関係をどうとらえるかという点にあり、いずれも、基本等式を展開することによって簿記機構の説明をおこなうのである⁵⁴。

このような数学的表示によって複式簿記の説明を試みたのは、シェアーが最初であり⁵⁵、「数学的に微密に各勘定の関係を論述している点において、従来の簿記の説明に対して一紀元を劃したものと称しても過言ではない」⁵⁶と評価される。

シェアーの掲げる基本等式「 $A - P = K$ 」は、資本等式である。シェアーの物的二勘定系

52 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、602 頁、(安平昭二)。

53 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、602 頁、(安平昭二)。

また、この部分を執筆されている安平昭二教授は、本文で掲げた三つの学説は、勘定理論の発展の初期段階で出されたものであり、その後に展開されたものとして、ビーダーマン（Biedermann, H.）の循環学説、クリーガー（Krieger, F.）の数学的学説、ステーリ（Stehli, R. H.）の数学的学説などを挙げられている。

54 ただし、安平教授は、数学的勘定理論について、「本来の「数学的」理論といいうるものではない。理論の展開が「数学的」になされているわけではなく、むしろ、特定内容の理論を前提とし、その内容を数学的等式・記号・符号でもって表示しているにすぎないからである。それゆえ、数学的勘定理論というよりも、むしろ勘定理論の数学的表示法というべきである。」とされる。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、603 頁。

55 シェアーの物的二勘定系統説の原形が示されたのは、1890年に公刊されたその著書『簿記の科学的取扱いの試み』（*Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung*, 1890）においてである。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、446 頁、(安平昭二)。

56 太田哲三 [1959]、10 頁。

統説によれば、資本等式の左辺は純財産（資本）の具体的な構成部分を示し、右辺はその抽象的価値合計を示すとされる。すなわち、実体的に把握することができる経済的および法律的有高部分の交換価値と、それから結果した抽象概念すなわち企業の資本とが対立しているのである⁵⁷。そして、それぞれを簿記的に表現すれば、左辺は（財産）有高勘定となり、右辺は資本勘定になる。すなわち、この二つの基本的勘定系統を統合することによって、複式簿記の機構が成立するのである。その際、負債は資産（積極資産）から控除されるマイナスの財産（消極財産）とみなされ、収益・費用勘定は資本の増加・減少としての利益・損失を示すものであるため資本勘定の下位勘定ないし部分勘定と見なされることになる。そして最終的に、複式簿記の本質は、資本等式と同様に、純財産の二面的表示、すなわち、その具体的な構成部分（等式の左辺）とその抽象的価値合計（右辺）による表示にある、とされるのである⁵⁸。

2 勘定理論の系譜

（1）勘定理論の視点

勘定理論は、複式簿記の原理を解明するものといわれるが、上述したシェアーが示しているように、具体的には、「複式簿記における諸勘定の系統とその相互関連を明らかにすることによって、複式簿記の計算機構を理論的に説明すること」⁵⁹とされる。

ここに、勘定系統とは、複式簿記機構の計算要素をその方法論的立場や主張内容などの相違に基づき、何らかの面で同じ種類に属するものとみなすことである。その方法論的立場には、人的側面からの説明、物的（静的）側面からの説明、動的側面からの説明といったものがあり⁶⁰、また、主張内容については、企業観の相違や会計目的の相違さらには会計思考の相違などがある。

これらの方法論的立場や主張内容は、歴史的な時代背景や各時代における社会通念または経済思想に大きく影響を受けたものとなっている。そのため、各時代における企業観や会計目的の相違等によって、異なる勘定系統が提唱されてきた。これまで多くの勘定学説が提唱されてきたのはそのためである。すなわち、複式簿記機構という形式のうえに、各時代における企業観や要求される会計目的、そしてそれに基づく計算要素の概念規定とそれへの数値の割当て（評価）という実質が重ねられることによって、異なる立場の勘定理論が形成されるのである。

⁵⁷ Schär [1922], SS. 13-14, 訳書 15-16 頁。

⁵⁸ 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、518-519 頁、(安平昭二)。

⁵⁹ 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、194 頁、(横山和夫)。

⁶⁰ 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、438 頁、(安平昭二) を参照されたい。

図2-2 勘定理論の視点

方法論的立場	人的側面からの説明、物的（静的）側面からの説明、動的側面からの説明
主張内容	企業観の相違、会計目的の相違、会計思考の相違

よって、「勘定学説についても時代性を考慮に入れるべきである。それが本質的吟味をよび起す原因である。そこで、各種の勘定理論をその発生の順序に並べて、かかる推移を生ぜしめた思想上の発達を考えることは、可能であるばかりでなく必要でもある。これは現在の企業会計の本質を明確に理解せしめるだけではなく、将来に対して意義があるものと思われる」⁶¹のである。

勘定理論について、さらに別言すれば、「複式簿記における各種勘定の種類、性質、および取引がいかに関分類されて、どの勘定の借方または貸方に記入されるかについて理論的な法則をたてることである」⁶²。そこで、五つの計算要素をすべて含んでいる試算表等式をおして、あらためて複式簿記機構の形式してみると、次のようになる。

$$A + E = L + NA + R \qquad \text{試算表等式}$$

試算表等式によれば、等式記号（＝）を挟んで、左辺が、複式簿記機構における借方、右辺が貸方である。よって、五つの計算要素のうち、資産（*A*）と費用（*E*）は本来的に借方の勘定、負債（*L*）、資本（純資産）（*NA*）および収益（*R*）は本来的に貸方の勘定ということになる。

そして取引がおこなわれる都度、实在勘定では、借方勘定である資産の勘定は、それが増加した場合には個別勘定の借方に記入され、減少した場合には貸方に記入される。一方、貸方勘定である負債の勘定および資本（純資産）の勘定は、それが増加した場合には、個別勘定の貸方に記入され、減少した場合には借方に記入される。また、名目勘定では、借方勘定である費用の勘定はそれが発生した場合には個別勘定の借方に記入され、貸方勘定である収益の勘定はそれが発生した場合には個別勘定の貸方に記入される。

それらの個別勘定は、会計期間が終わり決算を迎えると、实在勘定の残高は集合勘定たる残高勘定へ、名目勘定の残高は損益勘定へと移記される。その際、それぞれの集合勘定における借方と貸方への各個別勘定の配置は、各個別勘定の本来的な借方・貸方分類にしたがう。その結果、それぞれの集合勘定で、借方と貸方とのあいだに差額（残高）が生じることになり、それが利益額である、というものである。

これが、複式簿記機構の形式であり、これをどのように理論的に説明しうるか、ということが勘定理論ということになる。

⁶¹ 太田哲三 [1959]、4頁。

⁶² 太田哲三 [1959]、2頁。

歴史的にみれば、勘定理論は、人的側面からの説明、物的側面からの説明、そして動的側面からの説明方法へと移り変わってきた。また、方法論的立場では同じであっても、企業観の相違や会計目的の相違という主張内容によって、異なる勘定理論が提唱されてきたのである。以下では、代表的な学説を概観することにした。

(2) 人的勘定学説

人的勘定学説 (*Personalistische Kontentheorien*) とは、「勘定の背後にその本人または担当者が存在するものと仮定して、受取った者は借方、与えた者は貸方を記録の原則とすることをいい、擬人説 (*Personifikations theorien*) ともいう」⁶³。これは、複式簿記の生成当初から、簿記の技術的説明に採用されてきた方法であり、勘定を総て人になぞらえ、企業に発生するすべての取引を擬人格間の貸借として記帳整理するのが複式簿記である、と説明する。勘定学説としては最も原初的な型であり、すでにパチョーリ (*Pacioli, Luca*)⁶⁴の著述にもその萌芽を示すような記述があると伝えられている。

人的勘定学説には、仮定される人間の集団をいくつに分けるかによって、一勘定系統説から五勘定系統説までであるとされる。そのなかで、最も代表的なものは、フランスにおいて通説とされる三勘定系統説による説明である⁶⁵。

この人的三勘定系統説によれば、勘定を第三者勘定、管理人勘定、資本主勘定の三つの勘定系統に分類することによって、複式簿記における貸借複記の成立が説明されている。

まず、第三者勘定は、債権・債務の勘定を指すものである。第三者とは、本来、貸借関係の相手方たる人を意味するものであって、その勘定は人名勘定⁶⁶であった。その人名勘定が、やがて債権・債務の性質に応じて分類・整理され、売渡金、受取手形、買掛金、支払手形等の個別勘定となったのである。よって、本質的には人名勘定であり、この第三者勘定に対しては、借方・貸方の用語は文字通りに適用されるのである。すなわち、債権が発生したときは借主を代表する債権勘定の借方に記入し、債務が発生すれば反対に貸主を代表する債務勘定の貸方に記入するのである。このように第三者勘定について、債権発生額を借方へ、債務の発生額を貸方へ記入することは、慣習のなかから生まれたものであり、単式簿記においても慣用されていたもので、複式簿記にあっても、その方法をそのまま引き継がれたのである。

⁶³ 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、596 頁、(横山和夫)。

⁶⁴ パチョーリ (*Pacioli, L. : 1445? ~ 1517*)。印刷活字の世界最初の簿記書である『算術・幾何・比及び比例全書』(*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita, Venezia, 1494*) (通称『ズンマ』) を著した。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、855 頁、(泉谷勝美)。

⁶⁵ 太田哲三 [1959]、5 頁。

⁶⁶ 人名勘定は、人的勘定の一部である。ここに、人的勘定とは、实在勘定のうち、現金勘定および建物勘定等物的価値を示す物的勘定を除いたものであり、したがって、第三者との債権または債務関係を示す勘定、出資関係を示す勘定である。人名勘定は、そのうちの債権・債務を示す勘定である。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、596 頁、(岡下敏) を参照。

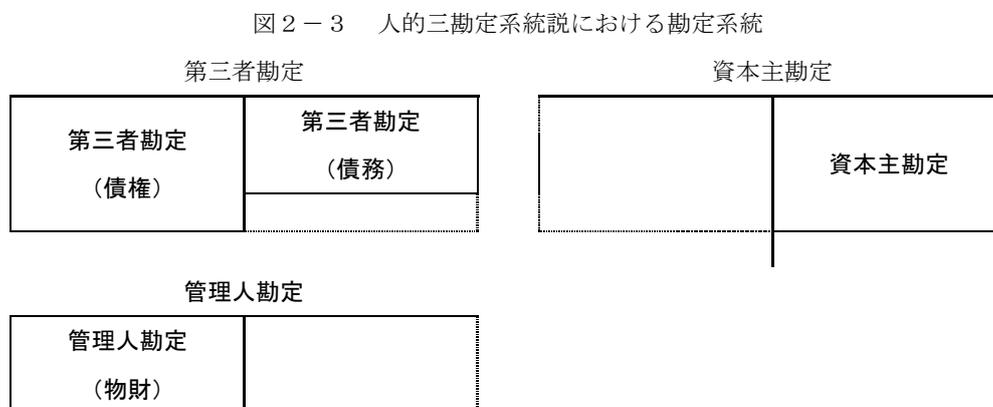
人的勘定学説の最も特徴とするところは、この第三者勘定についてではない。第三者勘定は、債権者または債務者を代表するものであり、擬人化する必要がないからである。すなわち、人でないものを人に擬制するところにその特徴があるのである。それは現金、商品、建物等の物財を示す諸勘定についての問題である。これら物財勘定は、各々それを管理する責任者を表すものとして貸借を考えるのである。これが、管理人勘定と呼ばれるものである。

管理人勘定が擬人化される論拠をみると、例えば現金についていえば、その受入は現金管理人の責任が増大されるので、それを表す現金勘定の借方に記入される。反対に、その支払は現金管理人の責任がそれだけ減少するので、現金勘定の貸方に記入される。借方の逆は貸方であるということは、単式簿記においても認められていたことである。また、商品や建物等のすべての物財の勘定に生ずる取引は、これを管理する人を想定して、この管理人に対する貸借関係であると考えているのである。

第三の資本主勘定については、人格を擬制する必要はない。ただ、営業と資本主とを完全に分離した、別個の経済主体であると認めることによって説明されるのである。この結果、資本主の所有にかかわる資産であっても、また資本主が負担すべき債務であっても、営業の成果を明確に把握するためには、営業を独立した会計単位としなければならない。この点を強く主張して徹底されれば、企業の独立性にまでなるのであるが、擬人説においては、通常この会計単位の観念は計算を分離するための手段として考えられているのである。よって、営業において運用している資本財の価額は資本主に対して負う負債であると考えられるので、資本主を代表する資本勘定の貸方に記入されるとするのである。貸借の記入法については第三者勘定に対するものと全く同一である。

これらのことを、基本等式と T フォーム形式の勘定として表現すると、次のようになる。

$$\text{基本等式} \quad \text{第三者勘定(債権・債務)} + \text{管理人勘定} = \text{資本主勘定}$$



すなわち、人的三勘定系統学説においては、人名勘定たる第三者勘定だけに適用していた借方・貸方の記入法を、商品やその他の物財の勘定たる管理人勘定さらには資本主勘定にまで拡充することによって貸借複記が行われ、貸借平均の原理が完成した、というのである。

この人的勘定学説については、「債権・債務の有高勘定については説明が可能であるが、収益および費用勘定については十分な説明ができない」⁶⁷というのが、一般的な評価である。すなわち、費用の発生は資本主勘定のマイナスとなり、収益の発生は資本主勘定のプラスとして勘定記入するのである。この考え方は、先に述べたシェアーの物的二勘定系統説の根幹をなす理論と同一の考え方に属するものと考えられる。

しかし、この人的勘定学説は、企業の経済的現実とあまりにかけ離れた仮説と擬制が多く用いられるため、「個々の取引記帳についての説明はできるとしても、複式簿記の全機構に対する観念を与え得ない弱点をもつ」⁶⁸ことが指摘されている。また、商品や建物の背後になんらかの責任ある人間の存在を想定することにも無理がある。これらの資産は、一定の機能と価値とをもつ物的資源だからである。このことから、19世紀末には、現金、商品および建物等を実物そのものとしてとらえる物的勘定学説（*Materialistische Kntentheorien*）が展開されるようになった。人的勘定学説では勘定内容を人と人との関係として擬人化してみるのに対し、物的勘定学説では勘定内容を「価値の増減変化に関する記録」⁶⁹とらえることになる。

（3）物的（静的）勘定学説

物的勘定学説とは、「勘定の経済的内容である物を重視して勘定系統を説明しようとするものをいい、人的勘定学説に対する批判として生まれたものである」⁷⁰。それは、「企業が漸次に大規模となり、取引の範囲も拡大されるにつれて、外部と内部とともに人的関係の重要性は漸次に稀薄となり、企業が経済価値創造の機関であることの認識が確定したことが重要な原因」⁷¹だと考えられる。

この学説も人的勘定学説と同じように、物的な集団をいくつに分けるかによって、一勘定系統説から四勘定系統説までである。最も早く主張したのは、クルツバウアー（*Kurzbauer, G.*）らであり、ヒューグリ・シェアーによって完成された後にベルリーナーが物的一勘定説を主張した⁷²。これらの勘定学説の相違は、企業観という主張内容の相違にあると考えられる。

67 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、596-597 頁、(横山和夫)。

68 太田哲三 [1959]、8 頁。

69 太田哲三 [1959]、9 頁。

70 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、927 頁、(横山和夫)。

71 太田哲三 [1959]、9 頁。

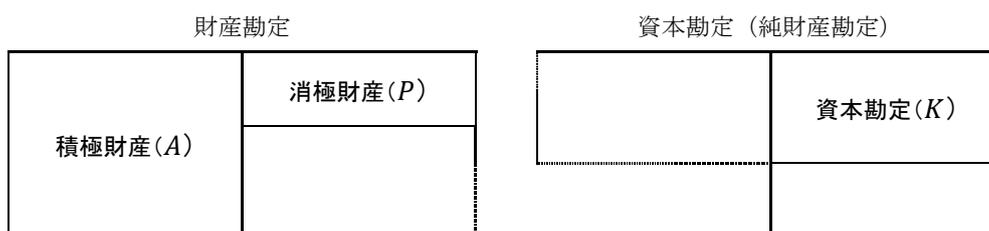
72 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、927 頁、(横山和夫)。

① シェアの物的二勘定系統説

例えば、先にみたシェアの物的二勘定系統説においては、基本等式である資本等式「 $A - P = K$ 」によれば、企業は資本主の所有物であるという企業観がみてとれる。すなわち、その資本等式から、企業の有する財産はすべてが資本主の所有するものとする所有概念と、その結果として企業に発生した利益または損失は当然に資本勘定に属するものという主張がみてとれるのである。それは、財産の増減はすべて資本の増減と相対しており、単なる財産の種類上の変化である交換取引のほかに、財産と資本との関係があり、それは資本の元入または払戻に関するものと、営業活動の結果としての利益または損失の発生によるものだからなるからである。このシェア学説について、基本等式と T フォーム形式の勘定として表現すると、次のようになる。

基本等式 積極財産(A) - 消極財産(P) = 資本勘定(K)

図 2-4 シェア学説における勘定系統



シェア学説における貸借複記についてみると、資本等式より、財産の増減はすべて資本の増減と相対している。等式記号(=)を挟んで、左辺は純財産(資本)の具体的な構成部分を示し、右辺はその抽象的価値合計を示す。よって、財産の増加はそれを示す勘定の借方へ、減少はその貸方へ記入することとし、反対に資本については増加を貸方に、減少を借方に記入する⁷³。この方法により各取引について貸借複記がおこなわれることになる。その条件は、財産と資本とを対峙する関係におくことにある。

この資本等式によれば、企業を独立的な存在とは考えていない。もともとこの考え方は、企業は資本主の所有物である、という理念がその根底にあるのである。したがって、企業の収益および費用は当然にその所有者たる資本主に帰属するということになる。そこに、企業の独立性という考えはないのである。

しかし時代は移り、社会通念は変化したのである。「この勘定学説は初期の資本主義時代

⁷³ 消極財産については、積極財産と逆の性質すなわち負の財産であるため、積極財産とは逆の記入がおこなわれることになる。

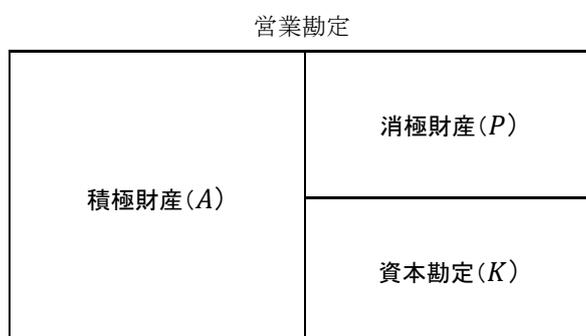
の企業に対する通念をもって勘定の本質的なものとして説くところに時代錯誤がある」⁷⁴と評価される。

② ベルリーナーの物的一勘定系統説

その後、企業の独立性は、ベルリーナー⁷⁵の物的一勘定系統説によって示唆されることになる。そのベルリーナー学説における基本等式と T フォーム形式の勘定を示せば、次のようになる。

$$\text{基本等式} \quad A + (-P) + (-K) = 0$$

図 2-5 ベルリーナー学説における勘定系統



このベルリーナーの物的一勘定系統説は、営業理論 (Geschäftsthorie) とも呼ばれ、その特徴は、資本主の私用財産から明確に区別された営業財産が簿記の対象となること、その結果として営業と資本主の間には一種の債務関係が生じる、とするところにある⁷⁶。

このベルリーナー学説とシェアー学説との根本的な相違は、資本勘定に対する考え方である。それは、資本勘定は財産勘定と対峙するものではなく、財産勘定の一つとみなすのである。すなわち、企業を資本主とは別個独立したものとして捉え、資本をもって資本主からの債務であり、消極財産と同じ性質のものとして捉えるのである。

この物的一勘定系統説における収益と費用の発生は、取引の時点においてすべてが経済価値の給付または受入れとして捉えられる。例えば、費用である給料の支払いは従業員の労働という経済価値を受入れたことであり、支払利息は一定額の資本使用の対価を意味している。また、収益の発生はなんらかの価値を相手方に交付することである。よって、それらは取引時点でいったん財産として認識し計上されることになる。そして、決算時に、

⁷⁴ 太田哲三 [1959]、14 頁。

⁷⁵ ベルリーナーの主著には、*Buchhaltungs-und Bilanzenlehre*, Hannover, 1890 と、*Schwierige Fälle in der kaufmännischen Buchhaltung und der Lösung*, Hannover, 1893 がある。

⁷⁶ 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、953 頁、(五十嵐邦正)。

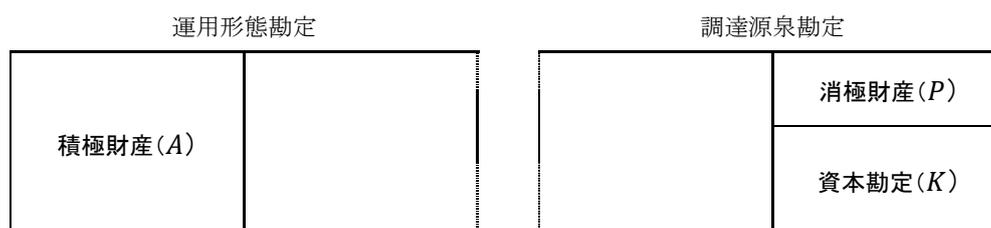
費用であれば、失われた価値に相当する部分を費用として処理し、残存する部分を資産として繰越すのである。その関係は、減価償却をおこなった後の固定資産の勘定を繰越すのと同じの会計処理ということになる。一方、渡した価値すなわち収益は、将来の反対給付を条件とするマイナスの価値（負債）として残留するものでないかぎり、収益として処理されるのである。これらの失われた価値である費用と渡した価値である収益は、最終的に、資本に包含されることになる。

③ ニックリッシュの物的二勘定系統説

ベルリーナーによって示唆された企業の独立性は、ニックリッシュ（Nicklisch, H.）⁷⁷によって明白に展開されることになる。そのニックリッシュ学説における基本等式と T フォーム形式の勘定を示せば、次のようになる。

基本等式 $A = P + K$

図 2-6 ニックリッシュ学説における勘定系統



ニックリッシュは、貸借対照表をもって簿記理論の出発点とし、その内容と実質との説明に重点をおいている。その学説は、シェアーの学説と同じく物的二勘定系統説と呼ばれるが、シェアーのそれとは異なり、二つの勘定系統は、貸借対照表における借方・貸方の勘定系統の対峙を指す。

ニックリッシュ学説によれば、貸借対照表は、企業が現実に調達し、運用する資本についての情報を与えるものということになる。すなわち、その借方は資本の具体的形式である運用形態を明らかにするものであり、貸方はその資本の調達源泉を示すものということになる。さらに、ニックリッシュが強調するのは、貸借対照表貸方についてであり、その内容を自己資本と他人資本すなわち借入資本とに分け、この両者は種々の点において異なり、特に法律的关系においてはまったく区分さるべきものであるが、いずれも企業の資本調達

⁷⁷ ニックリッシュは、ドイツ経営経済学の創始者ともいわれ、経営学説はわが国でも広く研究されている。その主著『経営経済論』(Die Betriebswirtschaft, 7.Aufl., 1929-32)において計算論(Rechnungswesen)は重要な地位を占めている。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、828 頁、(森田哲彌)。

の源泉であって、等しく資本と呼ばれるべきものとする⁷⁸。両者を分ける必要は法律的にはあるとしても、少なくとも経営経済的には不必要であると論ずるのである。

ただ、ニックリッシュ学説では、損益の勘定については明瞭な説明がなされていない。たんに、損益の発生は資本の増減であるとされる。その資本の意味がシェアの純財産とは異なり、貸借対照表貸方の全部を指すため、その帰属について問題が生ずることになる。この点、シェア学説においては、収益および費用は当然のこととして直接的に自己資本の増減を意味するものであったが、ニックリッシュ学説では、企業利益の概念はシェアのそれよりさらにひろいものであって、いわば付加価値的なものとして捉えられている。それは、資本の提供者に支払う配当や利子等のみでなく、従業員に支払う給料のようなものもまた利益の一部としていることをみても明らかである。

この収益と費用の説明については、ニックリッシュと同じように、貸借対照表をもって簿記理論の出発点と捉えた初期のペイトン (Paton, W. A.)⁷⁹によって明らかにされている。すなわち、ペイトンは、貸借対照表を「Assets=Equities」の等式関係を示すものとし、資産 (Assets) は、各種の経済的価値を意味し、一方、Equities はその資産 (Assets) に対する請求権 (または持分) を表わすものとする。そしてそれは、企業に対する債権者の権利である他人資本と、株主の権利である自己資本との両者を含むものである。両者の相違は単に法律的な関係にすぎないとする点は、ニックリッシュと軌を一にするのである。さらに、ペイトンは、勘定記入法も説明している。すなわち、すべての勘定は、貸借対照表の各項目から分岐したものであり、例えば、現金勘定についていえば、その現在高は貸借対照表の借方 (左側) にあるものなので勘定の借方に記入され、その後の増加は借方、減少は反対に貸方に記入されるのである。他の資産科目も同様であり、負債・資本の勘定は反対の記入法となる。さらに、収益・費用の勘定は、貸借対照表貸方に示される当期純利益の内訳を示すものと考えられる。それがさらに分岐されて、売上、仕入、その他の費用の個別勘定となるが、同一の記入法が採用されると説明するのである。

ニックリッシュ論とシェア論とを比較してみると、シェアは純財産を資本と呼ぶに對し、ニックリッシュは総資本を資本とするところに大きな相違がある。シェアによれば、財産と資本とは根本的に對立したものであり、財産が個別的・具体的なものであるのに対し、資本は総合的であり抽象的なものである。そしてその資本は、残余価値 (Residual Value) を意味するものである。よって、この両者は全く獨立した概念であり、これらが二つの勘定系統ということになる。一方、ニックリッシュにおいては、自己資本を他人資本と同格とすることによって、貸借対照表における借方と貸方という二つの勘定系統が成

⁷⁸ Nicklisch [1922], SS.65-66.

⁷⁹ アメリカの会計学者であり、主著にリトルトン (Littleton, A. C.) との共著『会社会計基準序説』(*An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1940) やスチーブンソン (Stevenson, R. A.) との共著『会計学原理』(*Principles of Accounting*, New York, 1916) などがある。

立する。しかしながら、借方と貸方との対立を本質的なものとして、シェアのように、資本（総資本）を資産に対する抽象的な計算上の大きさにすぎないとすれば、自己資本と他人資本とを区分する意味が希薄になる。そこで、資本（総資本）を抽象的なものとしてではなく、他人資本と同様に消極財産だとすれば、ベルリーナーの一勘定系統説と多くは変わらないことになってしまう。よって、ニックリッシュにあつては、貸借対照表借方の具体的な資産に対して、その存在理由としての貸方の総資本という対立を主張したのであって、いわば形と影とのような関係となる。このように考えれば、借方と貸方の合計の一致は、抽象的なものではなく、必然的に一致することになる。

このように、ニックリッシュ学説は、ベルリーナーの一勘定系統説と論旨においては異なっているものの、企業の独立性を認めるという点においては共通している。すなわち、企業は、経済的に独立した一つの主体であり、各種の資産を有して運用するとともに、それに対する請求権に応えるものと解するのである。企業は、あくまでも個人の所有物ではなく、価値増殖のための社会的組織であることを根本理念とするのである。

（４）動的勘定学説

これまでみてきたシェア、ベルリーナーおよびニックリッシュの学説は、いずれも財産の在高を前提としており、財産の転換が取引であり、それを記録・計算することすなわち財産計算が簿記の任務であるとされる。よって、複式簿記機構の観点からは、实在勘定の集合勘定たる残高勘定が重視され、名目勘定の集合勘定である損益勘定は、従属的地位としての位置づけとなる。しかし、これまで述べてきた学説ではいずれも財産の意義についての積極的な説明がなされていない。すなわち、財産は、経済的価値が存在するものとされ、その経済価値については既成の概念として捉えられている。そのため、これら学説は、静態論⁸⁰的学派と称されるのである⁸¹。この「財産の意義についての検討は終に動態論⁸²の思想を生起せしめ、簿記理論についても大旋回を余儀なくせしめられた」⁸³のである。

周知のとおり、動態論は損益計算を簿記の任務とするもので、シュマーレンバッハ（Schmalenbach, E.）⁸⁴によって唱えられたのであるが、勘定理論についてはあまり触れ

⁸⁰ 静態論は、静的貸借対照表論とも呼ばれ、貸借対照表に関して利益計算的側面を重視する動的貸借対照表論（動態論）と対照的に、その状態表示的側面（財産計算あるいは資本計算）を重視する会計思考をいう。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、629 頁、（五十嵐邦正）。

⁸¹ 太田哲三 [1959]、23 頁。

⁸² 動態論は、動的貸借対照表論とも呼ばれ、企業会計現象を損益計算の見地から説明する会計理論である。この理論を「動的貸借対照表論」「動態論」と名づけたのは、シュマーレンバッハである。シュマーレンバッハは会計の目的は損益計算にあり貸借対照表もこの枠のなかで意味付けるべきであると主張した。シュマーレンバッハは収支が会計の枠をつくっており、貸借対照表は第一義的に収入・支出と収益・費用の間の発生の期間的にずれるものを収容しているとした。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、797 頁、（新田忠誓）。

⁸³ 太田哲三 [1959]、23 頁。

⁸⁴ 主著に『動的貸借対照表論』（*Grundlagen dynamischer Bilanzlehre*, 1919.）、『原価計算と価格政策』、

られていない。勘定理論としては、シュマーレンバッハの高弟であるワルプ (Walb, E.)⁸⁵ の成果学説 (動的二勘定系統説) (Erfolgstheorie) における議論が最も典型的なものとされる。ワルプ学説における基本等式と T フォーム形式の勘定系統を示せば、次のようになる。なお、記号 $G \cdot G'$ は貨幣 (Geld) すなわち収支を、 $W \cdot W'$ は財 (Waren) ・用役すなわち給付を示している⁸⁶。

基本等式 $G' - G = W' - W$

図 2-7 ワルプ学説における勘定系統



ワルプ学説では、取引を、収支系統の勘定と給付系統の勘定との交換であるとする。ここに、収支系統の勘定は、現金のほか一切の信用手段を含むのであって、債権と債務は正と負の収支系統に属するものとされる。一方、給付系統の勘定は、給料・手数料等の用役給付と商品・機械設備等の物的給付を指す。このほかに、取引としては、買掛金を現金で支払ったり、預金を現金で引出しするような収支系統勘定相互間の交換もあるが、これらは、成果計算には関係のない単純な交換である。また、給付相互間の交換も考えられるが、いわゆる物々交換であり、今日において実際にはほとんど行われることはない。工業会計における、生産過程にしたがった内部振替取引は、給付相互間の交替とみることできるが、ワルプはそれには論及していない。これも成果に関係がないからであると考えられる。よって、収支系統の勘定と給付系統の勘定との交換取引がおこなわれると、収支系統の勘定においても給付系統の勘定においても、それを受け入れたときに借方に記入し、渡したときに貸方に記入することによって、複式簿記の貸借複記が行われる。

『コンテンラーメン』がある。貸借対照表の財産計算機能を否定し、貸借対照表を損益計算の補助手段として位置づけることによって、損益計算中心の計算構造と近代的会計思考を確立した。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、560-561 頁、(森田哲彌)。

⁸⁵ 主著『私のおよび公的経営の損益計算』(Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, 1926) において、恩師シュマーレンバッハの動的貸借対照表論を拡大・発展させたことで、その名を不朽のものとし、いわゆるケルン学派 (Kölner Schule) の確立に重要な役割を果たした。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、1072 頁、(宮本匡章)。

⁸⁶ 笠井昭次 [1994]、53 頁。

このような観点をもって取引を記録・集計すれば、収支系統の諸勘定の残高は、ある時点における企業に存在する現金およびその代用物たる信用手段の額を示すことになる。各勘定の借方に残高のあるものは積極的な支払手段であり、貸方にあるものは消極的な支払手段すなわち負債である。これらは、貸借対照表に計上されるが、その内容は、受けた金銭と支払った金銭とを対比表示するものとなるため、前者の超過額（借方超過額）は、企業に発生した純利益を意味することになる。一方、給付系統の諸勘定の残高は、給付の授受の結果を示すものである。借方残は外部から受入れた給付であり、その消費は損失・費用の発生となる。これに対し、貸方残は外部に提供した給付高であり、収益の発生である。これらを計上した損益計算書において、渡した給付が受けた給付を超過した分が企業の純利益であり、それは貸借対照表において計算されたものと完全に一致する。

しかしながら、継続企業を前提とした年度決算においては、上記したような、単純に純損益の計算をすることはできない。なぜなら、収入・支出と収益・費用のあいだには期間的なズレが生ずるからである。すなわち、収入は必ずしも収益ではなく、支出はすべてを費用とすることはできないのである。そこで、二通りの調整が必要となる。一つは、ワルプのいう戻し計算であり、他の一つは追加計算である。戻し計算とは、給付勘定について、未経過の部分を収支系統の側へ戻入れて計算することである。例えば、受入給付でもこれを消費しない部分があれば、これを収支系統勘定の受入れと同一視し、貸借対照表の借方に記入するのである。このことにより、建物、機械、器具、原料、その他の前払費用が資産勘定となるのである。これと同様に、渡した給付についてもすべてを収益とせず、一部分を前受収益として負債勘定として繰越すことになる。一方、追加計算は、いまだ受払いはないが当期の費用または収益とすべきものについて、これを後に受払いがおこなわれるものとして計上するのである。すなわち、未収支の勘定を計上するのである。この未収支の勘定は、それ自体、債権・債務の勘定であることから、貸借対照表の内容は、収支系統勘定の残高と授受した給付の未経過分とからなることになる。資産の分類については議論も少なくないが、ワルプによって収支系統のものと給付系統のものに区別されることは、換金性と費用性の両面の性格が資産を分割するという貨幣性・費用性分類の考え方と一致するのである。

ワルプ学説をそれ以前の勘定学説と対比すると、三つの特色を指摘できる。第一の特色は、動態論的立場をとるものとして、財産価値の有高を出発点としないで、むしろ将来に配分される費用をもって資産と考える点にあり、それまでの静態論的学説と対处的であるということができる。

第二は、資本勘定についてである。資本勘定は、全く負債と同一地位に引下ろされて収支系統勘定の一つとなり、特殊の説明もまた待遇も与えられていない。このことは、初期のシュマーレンバッハと軌を一にするものであり、シュマーレンバッハは、資本勘定を「収入・未支出」として、負債と同一のものとして捉えている。この点では、ベルリーナー学

説に最も近いものようである。しかし、これは形式上のことであり、本質的な考え方には相当の距離がある。それは、ワルプによれば会計主体が企業であることを要しないことである。資本のまったくない会計主体も考えられるのであって、資金を一つの主体となすバッテリーと通ずるものがある。これは、ニックリッシュにより高度資本主義の企業における会計が説明されたのに対して、それ以後の発達、国家管理の企業その他の事業に対しても適用される説明である。

第三には、資本金勘定を軽視する関係から、利益の帰属については明らかでない。シェアーは、当然資本金（自己資本）の増殖であるとするに対し、ニックリッシュは、たんに資本（広義）の増加分であるとする。これに対しワルプはなんらの説明も与えていない。これは成果計算とはまったく別個の問題であると考えているものと推測されるのである。

また、ワルプ学説においては、貨幣的思考と給付的思考とをともに重視しており、損益勘定・損益計算書は給付系統の結果を集計し、残高勘定・貸借対照表は収支系統の結果を集計するものとされる⁸⁷。そして、シュマーレンバッハにおいて、貸借対照表は期間損益計算の補助手段として位置づけられた。これに対し、貸借対照表の収支的損益計算機能は、貨幣的思考のもとにワルプを経てさらにコジオールによって強調されることとなり、他方、給付重視の思考は、レーマンの三勘定系統説に引き継がれていく。

（５）試算表等式に基づく勘定学説（動的静的勘定学説）

複式簿記機構の形式をあらためて振り返ってみると、その計算機構の最終段階において、個別勘定である実在勘定は集合勘定としての残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へと移記される。これまで概観してきた勘定学説は、複式簿記の生成当初において簿記の技術的説明に関して採用された方法である人的勘定学説を除けば、物的勘定学説においては財産計算を目的とするため残高勘定を、動的勘定学説においては損益計算（成果計算）を目的とするため損益勘定を、それぞれ重視したものとなっていた。しかし、複式簿記機構の形式においては、残高勘定、損益勘定はともにこの計算機構における最終的なアウトプットであり、これらをもとに貸借対照表および損益計算書が作成されている。よって、複式簿記機構の説明理論としては、あくまで損益計算書と貸借対照表とを同等に重要視したものでなければならないのである。

このような観点から、物的四勘定系統学説とも呼ばれる動的静的勘定学説がより進んだ勘定理論として位置づけられることになる⁸⁸。この学説を提唱した有力な論者としては、クリーガー（Krieger, F.）、ゲルストナー（Gerstner, P.）、リトルトン（Littleton, A. C.）などが挙げられる⁸⁹。この動的静的勘定学説における基本等式と T フォーム形式の勘定系統を示せば、次のようになる（なお、記号が示すものは以下のとおり。A：資産、L：負債、NA：

⁸⁷ Walb [1926], S.75-82. 訳書 61-71 頁。

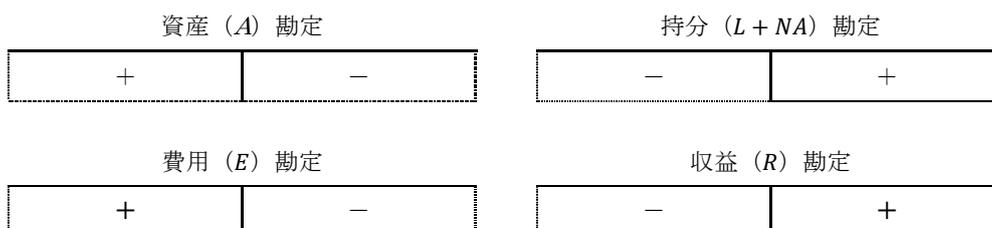
⁸⁸ 郡司健 [2014]、71 頁。

⁸⁹ 鈴木義夫 [1970]、347 頁。

純資産、 R ：収益、 E ：費用、 I ：利益)。

基本等式 $A + E = L + NA + R$

図 2-8 動的静的勘定学説における勘定系統⁹⁰



この動的静的勘定学説における基本等式をみると、いわゆる試算表における関係を示すところから、試算表等式説とも称される。この基本等式の導出過程をみてみると次のようになる。

$$A - (L + NA) = I \quad \text{2-1 式}$$

$$R - E = I \quad \text{2-2 式}$$

2-1 式と 2-2 式はともに利益 (I) を計算している。2-1 式は貸借対照表における利益の計算であり、2-2 式は損益計算における利益計算である。複式簿記機構の形式により、利益額はともに等しい。よって、2-2 式を 2-1 式に代入すれば 2-3 式が得られる。

$$A - (L + NA) = R - E \quad \text{2-3 式}$$

この 2-3 式を展開すると 2-4 式となる。

$$A + E = L + NA + R \quad \text{2-4 式}$$

この 2-4 式は試算表等式であり、この学説の基本等式となる。この基本等式から、複式簿記の記帳規則が説明される。すなわち、借方記入は、資産の増加、持分の減少および費用の発生であり、貸方記入は資産の減少、持分の増加および収益の発生といったようにである。

勘定学説史的にみれば、この学説は、これまでみてきた物的（静的）勘定学説や動的勘定学説における財産計算または損益計算という一元的な目的論からの複式簿記の説明としてではなく、現実におこなわれている会計実務としての複式簿記を論理的に説明するために提唱されたものということができる。すなわち、「会計の目的を損益計算および在高計算におき、二元的目的論の見地からそれらを具現する損益計算書および貸借対照表の両者を重視し、これらの有機的關係づけを目指して、会計を総合的に説明しようとするもの」⁹¹な

⁹⁰ Littleton, A. C. [1953]、p.44.

⁹¹ 上野清貴 [1998]、186 頁。

のである。

しかし、この学説に対する評価は、現行の会計実務・会計教育により即した理論であり現行簿記会計実務との適合性が高く⁹²、また、複式簿記による写像の同形性ないし同形写像 (isomorphe Abbildung) も十分に満たすものであり⁹³、それは、消費、転換および製造という経営事象に関する簿記の写像にまで拡張されているが、記帳機構の論理的理由づけにほとんど貢献しておらず、特に、貸借対照表等式と損益計算等式の通例の結合は、それらの静的要素と動的要素がどのような関係にあり、どうしてこれらが総勘定の試算表から分離されなければならないかという問題を解決していないというものである。⁹⁴

ただし、このような評価に対して、一方ではすでに物的四勘定系統説の長所のなかにその傾向がみられるように、循環学説との結合により解決を試みる方向が考えられる⁹⁵。循環学説では、経済過程の本質に基づき基本的な「価値の循環」ないし「営業資本の循環」から理論が導き出される。一般に会計上の取引は、企業における諸資源あるいは価値の流れとしてとらえられる。その場合に、簿記の基本は、「運動する」資本の循環と、これの異なる形態への転化とを叙述することに求められる⁹⁶。

この循環学説の利点は、経済的事実へのよりよい近似に結びつくことに求められる。また、経営内事象の計算にあたり給付もまた簿記の対象として認識される。しかし、簿記は、最終的には、事象を記帳するのではなく、それが経済単位に及ぼす作用を記帳する。簿記上の取引は必ずしも物理的な運動 (physical movement) ばかりではなく、その途中に価値の増加、発生、減少、消滅等の変化を生ずることがある。また、資本の運動という考え方は、多くの場合、記帳の誤りを導くことになるか、擬制の助けを必要とする。資本運動とみなすことのできないその他の取引 (土地の購入、債権による債務の返済) や、逆に取引とならない運動 (保管、委託品積送) も存在する。簿記会計は、取引そのものの記録だけでなく、取引の結果の表示を重視する。しかし、循環学説では、この取引の結果の多様性を説明することができないとされる⁹⁷。

⁹² Käfer [1974], S.62. 訳書 64-65 頁。Käfer [1966], pp.30-31, p.34. 訳書 61 頁、67 頁。

⁹³ 物的 (静的) 勘定学説において、簿記上重要である費用および収益勘定を資本勘定のたんなる附属物として扱うことはその意義に反するし、同形写像の原則にも反することとなる。個々の費用および収益がその都度相応する純財産 (資本) の変動をもたらすという仮定は、非現実的であるとともに、経営事象の記帳にあたっては放棄せざるを得ない (Käfer [1974], S.54. 訳書 55-56 頁)。

⁹⁴ Käfer [1974], S. 64.

⁹⁵ 例えば、後の章で述べる、笠井昭次教授の試算表をベースとしてこれに個別資本の循環運動を導入した企業資本等式説がある (笠井 [1994])。

⁹⁶ Käfer [1974], S.50f. 訳書 51-53 頁 ; Käfer [1966], pp.12-13. 訳書 25-26 頁。
例えば、財務、投資、流動化 (生産物販売)、資本返済という経営経済的循環活動は、資本 (持分) 勘定、貨幣勘定および経営勘定 (購入・生産・販売勘定) という 3 つの勘定に照らして表示される (Käfer [1966], pp.14-15. 訳書 29-30 頁)。これに関しては次著に詳しい。安平 [1969]、190-196 頁。

⁹⁷ Käfer [1974], S.51f. 訳書 52 頁 ; Käfer [1966], p.17. 訳書 33-34 頁。
例えば、現金の受け入れは、新たな債務の増加、債権の減少あるいは各種収益・利益をもたらすことができるが、循環学説は、これらの結果を区別することなく同じものとしてとらえることとなる。Käfer [1966],

(6) ケーファーの損益学説

動態論は、企業会計現象を損益計算の見地から説明する会計理論である。この理論の提唱者であるシュマーレンバッハは、会計の目的は損益計算にあり貸借対照表もこの枠のなかで意味づけるべきであると主張した。これを勘定理論として具現化したのがワルプの成果学説であった。これに対し、損益計算を会計の目的としつつ、ワルプとは異なる勘定理論を著したのがケーファー (Käfer, K.) である。

ケーファーの勘定学説の特徴は、用役潜在性概念の統一的解釈のもとに財貨および用役のストックおよびフローを損益計算の出発点におき、それらを具現する实在勘定系統 (資産勘定、持分勘定および用役勘定) と損益取引に関してこれらの实在勘定を対照記帳する名目勘定系統 (収益勘定および費用勘定) において損益を二面的に計算・表示することにある。このケーファー学説における基本等式と T フォーム形式の勘定を示せば、次のようになる。なお、記号 B_A は資産、 B_V は負債、1 を期末、0 を期首とし、 B_z は資産の入り、 B_a は資産の出、 L を用役の入りまたは出、 T を交換取引とする。

$$\text{基本等式} \quad (B_{A1} - B_{V1}) - (B_{A0} - B_{V0}) = (B_z + L - T) - (B_a + L - T)$$

図 2-9 ケーファー学説における勘定系統

实在勘定系統 (残高勘定)		名目勘定系統 (損益勘定)	
資産勘定	持分勘定	費用勘定	収益勘定
用役勘定	利益	利益	

ケーファーは、損益を財貨および用役のストック面とフロー面から二面的に計算・表示することが可能であるとする。ストック面からの損益計算は、期末資本から期首資本を控除して算定されることになり、基本等式における左辺がそれを示している。また、フロー面からする損益計算は、財貨および用役の流入から流出を控除することによって算定されることになるが、これらの入りおよび出には、損益計算に関係しない交換取引が含まれているので、それぞれから交換取引を控除する必要がある。基本等式において、右辺の第一項は収益を表しており、第二項は費用を意味している。ここでは、収益は交換取引を除く

p.17. 訳書 33-34 頁。安平 [1979]、137 頁。

財貨および用役の入りとして規定され、費用は交換取引を除く財貨および用役の出として規定されるのである。すなわち、この学説では、企業の損益はすべて財貨および用役によって算定され、しかも、それらのストック面とフロー面から二面的に計算されるのである⁹⁸。

この学説における基本等式は損益等式と呼ばれるが、この損益等式に複式簿記を適用し、簿記における勘定記入規則してみると、その簿記記帳規則の説明の出発点となるのが、やはり財貨および用役である。ケーファーによれば、財貨および用役の取得を借方記帳することから、一連の簿記記帳規則が出発する。ケーファー学説において、財貨および用役の概念は用役潜在性であり、その意味するところは、財貨および用役が将来において企業に流入する可能性すなわち収益獲得能力であり、これらが資産を形成することになる。この財貨および用役の将来における入りが借方に記入されるのであるから、資産の増加は借方であるという記帳規則がまず成立する。そして、このことから、財貨および用役の入りの減少、つまり資産の減少は資産の増加と反対に記帳されなければならない、貸方に記帳されることになる。これが資産勘定の簿記記帳規則であるが、ケーファーの勘定理論において特徴的なのは、勘定系統に関して財貨としての資産勘定のみならず用役勘定をも一つの勘定系統として取り扱うところにある。用役にも財貨と同様に用役潜在性があるからである。よって、用役勘定の記帳規則は財貨の勘定のそれと結果として同じになる。

次に、負債勘定および資本勘定の簿記記帳規則であるが、ケーファーによれば、負債および資本は持分として共に負の用役潜在性として性格づけられ、その意味するところは、財貨および用役の将来における出である。したがって、これらの勘定は資産勘定の記帳規則とはまったく逆であり、財貨および用役の出の増加、つまり負債および資本の増加は貸方に記帳され、財貨および用役の出の減少、つまり負債および資本の減少は借方に記入されることになる。そして、これらの負債勘定および資本勘定は持分勘定のもとに統合され資産勘定系統および用役勘定系統と共に、一つの勘定系統を形成するのである。これらの勘定系統は財貨および用役の入りおよび出という実在を表すので、これらは実在勘定系統と呼ばれることになる⁹⁹。

また、損益計算のもう一つの要素である収益勘定および費用勘定の記帳規則については、収益および費用の定義にもう一度注目する必要がある。収益とは、交換取引を除いた、財貨および用役の入りであり、費用とは、交換取引を除いた、財貨および用役の出であった。ここで重要なことは、収益は交換取引を除く財貨および用役の入り、つまり資産・用役の増加（または負債の減少）として定義され、費用は交換取引を除く財貨および用役の出、つまり資産・用役の減少（または負債の増加）として規定されていることである。これらの定義によれば、収益はもともと借方に記帳されるべきものであり、費用は貸方に記帳されるべきものであるということになる。しかしながら、収益に関して、資産・用役の増加

⁹⁸ 上野清貴 [1998]、159 頁

⁹⁹ 上野清貴 [1998]、161 頁

および負債の減少はすでに当該勘定の借方に記帳されており、費用に関して、資産・用役の減少および負債の増加はすでに当該勘定の貸方に記入されている。そこで、収益を借方に記帳する余地はなく、また費用を貸方に記入する余地はないので、貸借複記を貫徹させるために、収益を貸方に対照記帳し、費用を借方に対照記入するのである¹⁰⁰。

したがって、収益勘定および費用勘定は収益および費用それ自体を表さず、本来の収益および費用を対照記帳した勘定であるということになる。これがケーファーにおける収益勘定および費用勘定の本質である。これらの勘定は一つの勘定系統を構成することになるが、これらは財貨および用役の入りおよび出という実在を表さず、単にそれらを対照記帳した名目を示しているのにすぎないので、名目勘定系統と呼ばれ、前述の実在勘定系統に対立することになる。

3 勘定理論と会計構造論

前項までにおいて概観してきた主要な勘定学説は、歴史的な時代背景や各時代における社会通念または経済思想との関わりにおいて、複式簿記機構の説明理論として、方法論的立場や主張内容が変化することにより、それ以前の学説における長所を承継しつつ、短所を克服することによって発展を遂げてきたとみることができる。

図2-11は、前節においてみてきた勘定学説の各論者の主著を発行年ごとに並べたものである。物的（静的）勘定学説とよばれる学説間においては企業観すなわち企業の所有主からの独立性の変化が、物的（静的）勘定学説から動的勘定学説への変遷においては静的観すなわち財産計算から動的観すなわち成果計算（損益計算）への変化が、そして、動的勘定学説から動的静的勘定学説やケーファーの二勘定系統説への変遷においては成果計算を重視しつつ、貨幣的会計思考あるいは財貨・給付的会計思考への変化があった。

¹⁰⁰ Käfer, K. [1966]、p.58, 訳書 118-119 頁。

図 2 - 1 0

著者	書籍名	発行年
Pacioli, L.	<i>Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita</i>	1949
Schär, J. F.	<i>Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung.</i>	1890
Berliner, M.	<i>Buchhaltungs- und Bilanzenlehre.</i>	1890
Paton, W. A.	<i>Principles of Accounting.</i>	1916
Nicklisch, H.	<i>Wirtschaftliche Betriebslehre.</i>	1922
Schmalenbach, E.	<i>Dynamische Bilanz.</i>	1926
Walb, E.	<i>Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe.</i>	1926
Lehmann, M. R.	<i>Allgemeine Betriebswirtschaftslehre</i>	1928
Kosiol, E.	<i>Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens.</i>	1954
Littleton, A. C.	<i>Structure of Accounting Theory.</i>	1953
Käfer, K.	<i>Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping.</i>	1966

勘定理論は、これまで述べてきたように、複式簿記機構についての説明理論ないし解釈論であるため、自然科学のように、ただ一つの絶対的な結論を求めることはおそらくは困難であろう。同一事象についても異なる判断がなされることはあり得ることであって、そのために勘定理論を多様ならしめ、多くの勘定学説が主張されたのである。

しかし、勘定理論は、その当初においては、複式簿記機構における勘定記入の説明手段として考えられたものであったとしても、それぞれの学説の根底には、その学説における複式簿記の本質に関する概念が存在したはずである。たとえ、それについて明確な意識がなく、それについての議論が表面にあらわれないとしても、複式簿記機構は何をおこなおうとしているのかという本質がまず考えられ、それを複式簿記の勘定記入法の説明という形で表現されたものと考えることができる。この見地から各種の説明方法を分析し、それがもつづく理念に引直して研究することが、勘定学説の研究の本体をなすものであると考えられるのである。

太田 [1959] に勘定理論の研究にあたって、各勘定学説を検討し、これを批判するための二つの視点が示されている。一つは適応性の検討であり、二つめは本質的吟味である。この点に関する記述を引用すると、

「第一の点は、その勘定理論を複式簿記の様式や計算方法に適用してみて、何等の矛盾もなく説明し得るかどうかという点を吟味することである。いわば理論が実践に対して適合するかどうかを確かめることであるので、これを仮りに適応性の検討と名付けてもよいであろう。

例えばシェヤー風の二勘定系統学説においては、財産系統に属する資産と、資本系統に含まれている損失とは全く別個の系統に属するものとして説明される。そのため氏の説明方法では、費用のあるものを資産として繰延べることに一つの矛盾を感じるのである。かかる観察が、この適合性に関する議論である。」¹⁰¹

「第二の点は、さらに進んで会計々算の本質に関する検討であり、それは遡ってこれを利用する企業そのものの概念決定にまで及ぶものである。すなわち勘定理論を以って複式簿記の形式を完全に説明するものであるかどうかという点からではなく、むしろ企業会計の本質に照らして、その説明の妥当性を考究するものである。企業会計の本質についての観念は、各時代における社会通念または経済思想によって著しい影響を受けるものである。この検討をかりに本質的吟味と名付ける。」¹⁰²

とされている。すなわち、適応性の検討は、その学説が複式簿記の機構を完全に説明し得るかどうかの考察すなわち形式論理上の問題であり、一方、本質的吟味は、その学説の根底をなす理念についての考察すなわち複式簿記を通して会計を考究すること、ということになる。

本論文においてこれまで、複式簿記機構の説明理論に対する呼び方として「勘定理論」ないし「会計構造学説」という使い方をしてきた。しかし、これまでみてきた勘定学説においては、それぞれその学説における企業観や会計目的、さらには会計思考といった各時代における社会通念または経済思想が反映されたものとなっており、単なる複式簿記の勘定記入法の説明にとどまるものではない。会計の計算技術である複式簿記を通して、今日における財務会計の潮流である公正価値会計について考察することを目的とする本論文の立場は、まさしくこれらの学説と同様の指向性をもつものである。

しかし、一方で、「シェヤー風の二勘定系統学説においては、財産系統に属する資産と、資本系統に含まれている損失とは全く別個の系統に属するものとして説明される。そのため氏の説明方法では、費用のあるものを資産として繰延べることに一つの矛盾を感じるのである」¹⁰³というような、複式簿記機構における形式的な論理的整合性についても疎かにすることはできない。

よって、本論文においては、企業観や会計目的、さらには会計思考といった各時代における社会通念または経済思想という会計の本質についてまでもその対象とする複式簿記の説明理論を「勘定理論」とよび、複式簿記機構における形式的・論理的な説明理論を「会計構造論」とよぶことにする。

¹⁰¹ 太田哲三 [1959]、3頁。

¹⁰² 太田哲三 [1959]、4頁。

¹⁰³ 太田哲三 [1959]、3頁。

第2節 会計理論と勘定理論

1 会計理論と複式簿記の関係

現在行われている財務報告は、基本的には、複式簿記機構によって作成される連繫した貸借対照表と損益計算書等によって行われている。また、会計の理論研究においても、情報利用者の意思決定に応えるべき情報として前提とされているのは依然として、貸借対照表・損益計算書等であり、それらを産出するためには複式簿記機構が不可欠のものとなっている。

複式簿記機構は、それ自体としてみれば、勘定を用いた記録機構に他ならない。しかし、その勘定は、けっして無秩序に配列されているものではなく、そこでは、一方で、経験対象の表現にかかわる特定の勘定の「集合」が措定されおり、他方、それらの諸勘定は、時系列的にも空間的にも特定の「相互関係」により結合されている。このように「集合」とその「相互関係」とを具えたものは、いわゆる「構造」に他ならない。よって、複式簿記機構とは、けっして単なる記録の用具にすぎないものではなく、会計の構造を意味していることになる¹⁰⁴。

複式簿記の説明理論である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¹⁰⁵。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。一般に、会計学は、社会科学の一分野と考えられるが、会計学という学問の領域において主要な計算機構である複式簿記機構は、勘定と呼ばれる記号¹⁰⁶システムによって記述される計算構造であり、形式科学で取扱われる記号システムによって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、会計学においては、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。

記号論においては、語用論で記号とその利用者ないし解釈者との関係が、意味論で記号とその指示対象との関係が、そして構文論では記号と記号との関係が、それぞれ取扱われている¹⁰⁷。複式簿記機構における勘定は記号と考えられるため、勘定と勘定との関係を取

¹⁰⁴ 笠井昭次 [1986]、60 頁。

¹⁰⁵ 例えば、笠井 [1994]、田中 [1995]、上野 [1998]、全 [2004]、高橋 [2008] など。

¹⁰⁶ 記号 (sign) とは、哲学・論理学・言語学、心理学、その他人間の活動の分析に関与する科学にとって、問題にされる概念である。もっともふつうに考えられているのは、感覚的に知覚されるある対象や行動や出来事が、他の対象・行動、出来事などを示唆するとか、指示するとか、代表するとかする場合に、前者のある対象などが記号と呼ばれるということである。森宏一 [2000]、85 頁。

¹⁰⁷ 笠井昭次 [1994]、63 頁。

語用論、意味論および構文論の定義を示しておく。

語用論…語や記号とその意味とのあいだの関係を、その使用者とのかかわりにおいて研究する記号論の

扱う会計構造論は構文論ということになる。他方、語用論と意味論については、語用論が、財務諸表と利用者の関係すなわち計算目的を問う会計目的論と考えられ、意味論は、計算対象としての勘定の意味・内容を問う会計概念論とその勘定にどのような数値の割当を行うかを問う会計測定論とが該当することになる¹⁰⁸。

図 2-11 会計理論における三つの視軸

語用論	会計目的論
意味論	会計概念論・会計測定論
構文論	会計構造論

会計学においては、語用論たる会計目的論、意味論たる会計概念論・会計測定論、および構文論たる会計構造論の関係は、理論研究において、それぞれ別個に独立して存在する領域となっている。しかし、会計を全一体として捉えれば、それらは相互に密接に影響を及ぼし合う関係ともなっている。例えば、会計理論としての静態論を例にとると、周知のとおり、財産計算による純財産（持分）の確定が会計目的とされ（語用論）、そこにおける計算対象は処分価値のある財産と弁済の義務を負う債務のみであり、その測定は売却時価および弁済額で行われ（意味論）、その資産と負債が T フォーム形式の貸借対照表の借方と貸方に配置されることによって（構文論）、その差額として貸方において純財産（持分）が算定されるといったようにである。

しかし、複式簿記をもって会計構造として捉えるならば、語用論たる会計目的論と意味論たる会計概念論・会計測定論は、構文論たる会計構造論の制約を受けることになるとも考えられる。なぜなら、情報利用者の情報要求すなわち会計目的（語用論）は、必然的に複式簿記機構における勘定間の織り成す一定の構造の範囲内に限定されることになり、また、会計の認識対象とされるべき経験対象としての勘定（とそれに対する数値の割当）（意味論）もその会計構造を構成する勘定に収容され得るような対象に限定されることになるからである。

企業観や会計目的、さらには会計思考といった各時代における社会通念または経済思想という会計の本質についてまでもその対象とする勘定理論は、会計理論すなわち会計目的、会計概念、会計測定および会計構造を、複式簿記という計算機構の観点から考究したものと考えることができる。その会計理論においては、会計目的論が出発点であり、それにも

一部門。森宏一 [2000]、153 頁。

意味論…記号とその指示体（意味）との研究する記号論の一部門。森宏一 [2000]、19 頁。

構文論…記号と記号とのあいだの関係を研究する記号論の一部門。森宏一 [2000]、138 頁。

¹⁰⁸ 意味論について、上野 [1998] (245 頁) では会計概念論とされ、笠井 [1994] (63 頁) では会計測定論とされる。

とづいて会計概念論や構成要素の測定・評価、会計構造の構築がおこなわれる。

会計理論研究について、本論文では、歴史的にみて、三つの大きな変革があったと捉えている。一つは静態論から動態論への変革、二つ目は動態論のなかで会計思考の相違にもとづく変革、そして三つ目は収益費用中心観から資産負債中心観への変革である。

2 静態論と動態論

会計目的について、まず思い浮かぶのは、財産計算と損益計算であろう。これについては、貸借対照表の目的についての静態論と動態論の対立として論じられる。これらの理論を「静態論」、「動態論」と名づけたのは、ドイツの会計学者（経営経済学者）シュマーレンバッハ（Schmalenbach, E.）である¹⁰⁹。動態論を主張するシュマーレンバッハは、収支が会計の枠をつくっており、貸借対照表は第一義的に収入・支出と収益・費用の間の発生の期間的にずれるものを収容しているとした。これによれば、貸借対照表の企業会計のなかでの地位は低いものとなる¹¹⁰。

この静態論と動態論の対立が貸借対照表の目的における相違にあるならば、その異なる目的に応じて、それぞれその本質論や評価論・内容論（意味論）はいうまでもなく、貸借対照表での計算対象の表示、分類・配列までも（構文論）、それぞれ異なる論理展開がなされることになる¹¹¹。一般に、貸借対照表論において、静態論は財産計算を計算目的とするのに対し、動態論では損益計算を会計目的として貸借対照表はその手段として理解される。それぞれを抽象化して示せば次のようになる。

すなわち、静態論は、語用論として、企業の継続性が否定される環境下に妥当し、債権者に債権回収可能性を示すために財産計算を行う。そして意味論としては、正味財産や債務超過の程度を明らかにするために、法的財産や法的債務を実地棚卸して財産目録表を作り、これを売却時価や弁済額で評価するという棚卸法により貸借対照表を作成する。このように静態論では、貸借対照表は財産計算の手段として機能することになる。

一方、動態論は、語用論として、企業の継続性が成り立つ環境下において妥当し、株主や投資者に経営成績等を示すために損益計算を行う。そして意味論としては、損益計算と収支計算の期間的なずれを収容する残高表及び期間損益計算の連結環として貸借対照表が

¹⁰⁹ 当初、ドイツ商法の目的は債権者保護であるから債務弁済能力を見るためにこの価値は売却時価であるという主張が展開された。しかし、この評価は企業の解散を予定しており、継続企業の評価方法としては適切ではない。そこで、貸借対照表は財産計算をしているという前提のもとに、さまざまな論者が貸借対照表評価論争を展開して、継続企業の立場から妥当とされる取得原価評価を弁護しようとした。これに対し、シュマーレンバッハは会計の目的は損益計算にあり貸借対照表もこの枠のなかで意味付けるべきであると主張した。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、797 頁、（新田忠誓）。

¹¹⁰ そこで、動態論のなかで貸借対照表の地位の向上が彼のエピゴーネン（亜流）、ワルプ（Walb, E.）やコジオール（Kosiol, E.）によって図られ、彼らは貸借対照表の借方を収入（現金のみならず他の資産が計算的犠牲的に収入と解釈できるという意味である）、貸方を支出と解釈することにより貸借対照表も利益を計算していることを証明した。森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、797 頁、（新田忠誓）。

¹¹¹ 岩田巖 [1956]、173 頁。同書には動態論と静態論の理念型が示されている。

機能するように、会計的資産や会計的負債¹¹²を収支額で評価して会計帳簿に記録し、それから誘導する方法（誘導法）により貸借対照表を作成する。このように動態論では、貸借対照表は損益計算の補助手段として機能することになる。

図2-9 静態論と動態論における貸借対照表

静態論における貸借対照表		動態論における貸借対照表	
法的財産 (売却時価評価)	法的債務 (弁済額評価)	会計的資産 (収支額で評価)	会計的負債 (収支額で評価)
	純財産 (貸借差額)		純資産 (収支額と貸借差額)

3 貨幣的会計思考と財貨的会計思考

近代会計理論の確立は、一般に、財産計算指向的会計観（静態論）から損益計算指向的会計観（動態論）への会計観の「転換」によって達成されたとされている¹¹³。以後、今日にいたるまで、動態論が、通説的会計理論として、わが国を含む資本主義各国の会計制度と会計実務を指導するものとなっている。

動態論は、語用論として損益計算を会計目的におくものであるため損益計算書が主たる計算書となるが、そこで計算される利益（損失）について、異なる二つの概念が存在する。一つは分配可能利益であり、他の一つは業績利益である。よって、分配可能利益算定目的か、業績利益算定目的か（語用論）によって、財務諸表の構成要素の概念や測定（意味論）さらには会計構造（構文論）も異なることになる。

また、それら二つの利益概念は、会計の機能として周知されている利害調整機能と情報提供機能にも大きく関わるものである。ここに、情報提供機能とは、投資家等の情報利用者の意思決定に有用な情報を提供するという機能であり、一方、利害調整機能は、企業の利害関係者相互間の利害を調整する機能で、経営者の受託責任の解除や、配当をめぐる現在株主と債権者（あるいは将来の株主）との利害調整、課税所得の算定をめぐる租税当局との利害調整などがある¹¹⁴。利害調整内容が、受託責任の解除や配当・税金の計算にあるとすれば、結びつく利益概念は分配可能利益であり、一方の情報提供機能は業績利益と結

¹¹² 会計的資産および会計的負債という用語は、静態論で用いた法的財産および法的債務という法律的観点からの債権・債務のみならず、損益計算の観点から認識される繰延資産や引当金といった計算擬制的項目を含むという意味で使用している。

¹¹³ 黒澤清 [1969]、115-121 頁。

¹¹⁴ 広瀬義州 [2006]、108 頁。

びつくことになる。

そして、それら二つの利益を計算するにあたっては、二つの会計思考が存在することについて留意しなければならない。一つは貨幣的会計思考であり、他の一つは財貨的会計思考である¹¹⁵。すなわち、分配可能利益を算定するためには、貨幣の流れを重視することになり、一方、業績利益を算定するためには、財貨・用役の流れを重視する必要があるのである。それぞれを抽象化して示せば次のようになる。

例えば、株式公開を行っていない株式会社では、代理人説が会計主体論¹¹⁶として妥当し、この立場では株主保護が重要となる。株主保護のためには、経営者は受託責任の解明が必要となるが、このためには運用責任として分配可能利益を算定し、保全責任として資本維持を図ることが要請される。語用論として分配可能利益の算定を目的とする立場では、損益計算の本質は投下資本の回収計算と考えられ、収益は回収資本、費用は収益により回収される投下資本、分配可能利益は投下資本の回収余剰と解される（意味論）。また、収益は回収された資本額で測定（回収額基準）され、費用は資産に投下された資本額たる取得原価の配分額で測定（費用配分の原則）される（意味論）。すなわち、分配可能利益は、収支差額としての本質を有するのである。

一方、株式公開を行っている株式会社では、企業主体説が会計主体論として妥当し、この立場では投資者保護が重要となる。投資者のためには、有価証券の価値を判断するために必要な有用な情報として、経営成績（業績利益）と財政状態に関する情報を開示することが要請される。語用論として業績利益算定を目的とする立場では、損益計算の本質は費用収益の対応計算と考えられ、収益は経済的成果、費用は経済的犠牲、利益は正味の経済的成果と解される（意味論）。また、収益は販売した価額で測定（販売額基準）し、費用は資産価値を反映した取得原価の配分額で測定（費用配分の原則）される（意味論）。すなわち、業績利益は、商品価値の差額としての本質を有するのである。

¹¹⁵ この点に関し、笠井教授は、「資本的思考」、「財貨的思考」という概念を用いられ、「資本的思考」は企業の経済活動ないし企業の資本運動として会計の経験対象を構成する立場、「財貨的思考」を財貨あるいは収支等をそれ自体として会計の経験対象に据える立場とされる。（笠井昭次 [1994]、333-334 頁。）さらに教授のいわれる「財貨的思考」は、本文において筆者の用いる財貨的会計思考と貨幣的会計思考（収支計算的思考）の両者を含む概念であるとされる。（笠井昭次 [1994]、368 頁。）

¹¹⁶ 会計主体とは、会計をどの立場から見るかということである。これには次のような諸説がある（theory を「理論」と訳す場合と「説」と訳す場合がある）。

- (1) 資本主理論 (proprietary theory)
- (2) 企業主体理論 (entity theory)
- (3) 資金理論 (fund theory)
- (4) コマンダー理論 (commander theory)
- (5) 残余持分説 (residual equity theory)
- (6) 企業体理論 (enterprise theory)
- (7) 代理人説 (agency theory)

森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001]、100-101 頁。（中村忠）

図2-10 貨幣動態と財貨動態における損益計算書

貨幣的会計思考における損益計算書		財貨的会計思考における損益計算書	
費用	収益 回収資本 回収額で評価	費用	収益 経済的成果 販売額基準
実現収益により		経済的犠牲	
回収される資本		資産価値を反映し た取得原価を費用	
投下資本額を費用		配分	
配分		利益	
利益		利益	

利益の本質：収支差額

利益の本質：商品価値の差額

4 収益費用中心観と資産負債中心観

第2部で詳述するところであるが、近時、損益計算指向的会計観（動態論）の指導性にたいして、根底的な問いかけが、なされるようになった。それは、実務としての財務報告は、損益計算書に焦点をあてたものから、貸借対照表に焦点をあてたものへの移行期にあるというものである¹¹⁷。それは収益費用中心観（revenue and expense view）から資産負債中心観（asset and liability view）への変革として捉えることができる。ここに、収益費用中心観とは、損益などのフロー差額を中心に会計を組み立てる考え方であり、一方、資産負債中心観は、資産評価などのストック評価を中心に会計を組み立てる考え方である¹¹⁸。この両者の相違は、損益計算書を重視するのか貸借対照表を重視するのかという会計観に起因する。語用論としての会計目的としては、収益費用中心観すなわち動態論が損益計算目的であったのに対し、資産負債中心観は企業における将来キャッシュ・フローの予測情報の開示ということになる。

FASB [1976] にこの両者の二つの「実質的な相違」が示されている。第一は、貸借対照表項目の範囲を経済的資源ないしその引渡し義務の財務的表現としての資産・負債に限定するか、あるいは当該範囲を計算擬制的項目にまで拡大するかであり¹¹⁹、第二は、利益の本質を正味資産の増分とみるか、あるいは当該本質を収益と費用の差額とみるか¹²⁰である。それぞれの会計観を抽象化して示せば次のようになる。

収益費用中心観（動態論）においては、語用論としての会計目的は損益計算であり、その目的において貸借対照表は、損益計算と収支計算の期間的なずれを収容するものとして損益計算の補助手段であり、資産は支出・未収入、収益・未収入たる貨幣資産と支出・未

¹¹⁷ 藤井秀樹 [1992]、116 頁。

¹¹⁸ 広瀬義州 [2006]、54 頁。

¹¹⁹ FASB [1976], pars.51.54.58 and 67.

¹²⁰ FASB [1976], pars.48.49.50.54 and 62.

費用たる費用性資産であり、負債は収入・未支出、収入・未収益たる貨幣性負債と費用・未支出たる費用性負債であり、資本は払込資本と留保利益と解される（意味論）。また、資産については、貨幣性資産は収入額、費用性資産は支出額で評価され、負債は、貨幣性負債が収入額、費用性負債が支出額で評価され、さらに資本は、払込資本は収入額で評価され、留保利益は貸借差額となる（意味論）。

一方、資産負債中心観においては、語用論としての会計目的は企業における将来キャッシュ・フローの予測情報の開示であり、その目的において貸借対照表が中心であり、資産は将来キャッシュ・フローをもたらすもの（経済的便益）、負債は将来キャッシュ・アウトフローをもたらすもの（経済的便益の犠牲）、そして資本は将来の正味キャッシュ・インフローと解される（意味論）。また、それらの評価については、資産が将来の収入額、負債が将来の支出額、さらに資本は貸借差額ということになる（意味論）。

図 2-11 収益費用中心観と資産負債中心観における貸借対照表

収益費用中心観における貸借対照表		資産負債中心観における貸借対照表	
資産 貨幣性資産 収入額で評価 費用性資産 支出額で評価	負債 貨幣性負債 収入額で評価 費用性負債 支出額で評価	資産 経済的便益 将来の収入額で評価	負債 経済的便益の犠牲 将来の支出額で評価
	資本 払込資本 収入額で評価 留保利益 貸借差額		資本 正味の経済的便益 貸借差額
利益 = 収益 - 費用		資本抛出等を除く正味資産の増加 = 利益	

第 3 節 構文論的規則

1 本論文における公理的方法

序章において述べたように、本論文では、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なのである公理的方法 (axiomatic method)¹²¹ を適用し、

¹²¹ 一般的に、公理的方法については、次のような手順を踏む。

1. いくつかの無定義語と用いる記号を用意する。
2. 命題の式を作るための形成規則を定める。

さらに、記号論における語用論、意味論および構文論という三つの視軸を導入することによって、公理としての複式簿記機構の観点から、これまで主張されてきた会計学説（理論）を演繹的に考察することを試みる。ここに公理的方法とは、「科学理論を構成するための演繹的方法のことであり、これには、まず一定の理論のために、なんらの証明なしに承認されるいくつかの命題を選びだすことをはじめとし（公理）、これらの命題のもつ概念は、この理論じしんの枠内では規定することができないものであること、さらに命題から命題へと必然的に移りゆくさいに、また新しい概念を導入するさいに、必要とする規則がつけられ、その理論にとって演繹と定義のために役だてられる、一こうした条件のもとで、証明なしにとりあげられた命題（公理）から、作りだされた規則にしたがって、それ以下の諸命題が演繹されていくようなしくみをとること」¹²²である。

これまで断片的に述べてきたところではあるが、ここで本論文における公理的方法を述べておくことにする。

本論文における公理は、複式簿記機構である。複式簿記は、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。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という形式をもつ。

この複式簿記機構という公理に最初に与えられる命題（第一命題）は、語用論である。記号論における語用論は記号とその利用者ないし解釈者との関係が論じられるが、複式簿記における記号は勘定であり、複式簿記機構で最終的に統合される集合勘定で解釈者に何を伝えるかということ論じることになる。すなわち、会計学における語用論は会計目的論であり、そこには、企業観や各時代における社会通念または経済思想等が影響を及ぼすことになる。具体的には、財産計算目的や損益計算目的等の選択ということになる。

複式簿記に語用論たる会計目的という命題が与えられると、次に、意味論という第二命題が与えられる。意味論は、記号論において記号とその指示対象との関係が論じられるものであるが、複式簿記における勘定の意味内容を問う会計概念論と勘定への数値の割当てを問う会計測定論が、会計学における意味論ということになる。すなわち、語用論たる会計目的にそぐうように複式簿記の五つの計算要素に定義が与えられ、その計算要素に数値が割当てられるのである。

そして最後に構文論という命題（第三命題）が与えられる。記号論における構文論は、

3. 公理を定める。

4. 式の変形規則や推論規則を定める。

5. 3と4を用いて定理を導出する。（必要に応じて新しい用語を導入する。）

定理は公理の内包するものを取り出した命題であり、それは公理にさまざまな条件、定義語、新たな概念などを加えて、推論を行うことによって導出できる。

¹²² 森宏一 [2000]、140 頁。

記号と記号との関係が論じられるが、複式簿記における勘定の構成をいかにおこなうかという会計構造論が会計学における構文論ということになる。複式簿記は勘定と勘定が織り成す関係であり、会計目的のもとに基本等式が措定され、そこではさらに、狭義の語用論、意味論、構文論が展開されることになる。

なお、本論文では、会計の機能とよばれる情報提供機能や利害調整機能や会計情報の質的特徴である有用性や信頼性等はこれら各段階における命題を側面から制約するものとして捉えている。

2 形成規則と変形規則

複式簿記機構における勘定は記号と考えられるため、勘定と勘定との関係を取扱う会計構造論は構文論ということになる。記号論における構文論においては、言語の論理である文法的構造すなわち記号と記号との間の関係が考察されており、「言語」は、二つの規則に従って関係づけられているものの「集合」として捉えられている。その一つは形成規則であり、他の一つは変形規則である¹²³。ここに、形成規則とは、その集合の要素の許容可能な独立した組合せ（こういう組合せは文と呼ばれるが）を規定するもので、換言すれば、文を形成する規則である¹²⁴。そこには記号と式が規定されている。一方の変形規則は、他の文から得られる文を規定するもので、換言すれば、形成規則によって形成された文を変形する規則である。それは基本記号、定義、公理および推論規則からなる¹²⁵。この二つの規則をまとめて「構文論的規則」と呼ばれる。

よって、構文論が考察するのは、構文論的規則に従うかぎりでの、記号および記号の組み合わせである。構文論は記号媒体の個々の性質や、構文論的關係つまり構文論的規則によって規定される関係以外の関係にはかかわらない¹²⁶。

構文論的規則を複式簿記機構に適用してみると、形成規則は複式簿記における記帳規則に該当する。

図 2 - 1 2 形成規則

I 記号
(1) 文記号
a. 文定項 : A, B, C, D, A_1, A_2 など
b. 文変項 : p, q, r, s, t, P_1, P_2 など
(2) 結合記号

¹²³ Charles Willam Morris [1938]、訳書 26 頁。

¹²⁴ 上野清貴 [1998]、232 頁。

¹²⁵ 上野清貴 [1998]、232 頁。

¹²⁶ Charles Willam Morris [1938]、訳書 26 頁。

否定記号 (～), 選言記号 (∨), 連言記号 (・), 含意記号 (⊃), 等値記号 (≡)

(3) 括弧 : ()

II 式

(1) すべての文記号は式である。

(2) S が式ならば、 $\sim (S)$ の形式の表現もまた式(否定式)である。

(3) S_i と S_j が式ならば、次の形式の表現もまた式である。

選言式 : $(S_i) \vee (S_j)$, 連言式 : $(S_i) \cdot (S_j)$, 含意式 : $(S_i) \supset (S_j)$, 等値式 : $(S_i) \equiv (S_j)$

(4) 上記の(1)、(2)、(3)を組み合わせた、繰り返したりすることによって得られる表現はすべて式である。

(出所) 上野清貴 [1998]、232 頁より抜粋。

すなわち、形成規則における記号は勘定であり、文記号として、複式簿記の計算要素である資産、負債、資本、収益および費用の五つがある。また、結合記号として、勘定形式としての T フォームと貸借複記よる仕訳が考えられる。複式簿記機構では、すべての処理が勘定をとおしておこなわれるが、複式簿記機構における原理的な特徴の一つに、勘定が T フォームの形式がとられているということがある。この T フォーム形式の勘定によれば、その勘定には左右に二つの記録空間ができることになる。複式簿記では、この記録空間の左側を借方、右側を貸方と呼ぶ。

さらに、記号論理学の形成規則における式は、会計構造論においては基本等式がそれに該当すると考えられる。これまで多くの学説が提唱されており、それらは資本等式型、貸借対照表等式型、損益等式型および試算表等式型の四つに類型化される。そしてそれらを定式化したものを基本等式とよぶことにすると、それはそれぞれ以下のような(記号が示すものは以下のとおり。A : 資産、L : 負債、NA : 純資産、R : 収益、E : 費用)。

資本等式型 : $A - L = NA$

貸借対照表等式型 : $A = L + NA$

損益等式型 : $A - L - NA = R - E$

試算表等式型 : $A + E = L + NA + R$

記号論では、式は文記号と結合記号を組み合わせて形成するものであり、これを会計構造論に適用してみると、基本等式はまさに主たる文記号である勘定と結合記号である等式記号等を組み合わせて形成したものにはかならないからである。例えば、資産、負債および資本という文記号と、等式記号および構造記号を組み合わせて形成したのが $[A - L = NA]$ であり、資本等式である。そして、これが会計理論において形成規則における式となるの

である。

一方、会計構造論において、変形規則とはどのようなものであろうか。記号論では、変形規則に用いられる基本記号に文記号、結合記号などがあるが、会計構造論においても上述した文記号、結合記号および基本等式のすべてが用いられる。そして、その主要な規則が簿記記帳規則であり、その結果として、各勘定学説における財務諸表が作成されることになる。

また、定義は会計目的と会計概念・会計測定の関係であり、基本等式が公理となる。そして、推論規則は次節で述べる複式簿記の論理となる。

図 2-13 変形規則

I 基本記号
(1) 文記号 (文定項と文変項) の全部
(2) 結合記号のうち、否定記号 (\sim) と選言記号 (\vee)
(3) 括弧 ()
II 定義 ¹²⁷
(1) $(S_i) \cdot (S_j) = df \sim ((\sim S_i) \vee (\sim S_j))$
(2) $(S_i) \supset (S_j) = df (\sim S_i) \vee (\sim S_j)$
(3) $(S_i) \equiv (S_j) = df ((S_i) \supset (S_j)) \cdot ((S_j) \supset (S_i))$
III 公理 ¹²⁸
(1) $(p \vee p) \supset p$
(2) $q \supset (p \supset q)$
(3) $(p \vee q) \supset (q \vee p)$
(4) $(q \vee r) \supset ((p \vee q) \supset (p \vee r))$
IV 推論規則 ¹²⁹

¹²⁷ 構文論的方法においては、定義というのは、ただ定義項の代わりに被定義項を用いてもよいという規約に基づく規則にすぎない。被定義項と定義項とが同義であるというような主張でないのはもちろんのこと、被定義項を定義項と同義の関係にあるように用いるという意味上の規約でさえありえない。同義関係は意味論に属し、構文論には属さないからである。上野清貴 [1998]、269 頁。

¹²⁸ S が公理であるならば、S は式の空集合 A から直接導出可能なものとして、変形過程の任意の場所に導入することが許される。これが「公理の導入規則」であり、次のように表される。すなわち、S が公理であるならば、A は S であり、これは「A から S が直接導出可能である」と読む。

¹²⁹ 公理は、形成規則によって許された式の中から任意に選ばれた式で、変形過程において、公理の導入規則によって、どの場所にも導入できたり、代入則が適用できたりする性質などをもっているにすぎない。形成規則に違反する式は文計算の式とはみなされないし、変形規則に違反した推論は正しい推論とはみなされない。「正しい推論」といっても、ただ「変形規則に従う推論」という意味で、意味論における「論理的に正しい推論」とはまったく異なる。論理的に正しい推論では、真なる式から論理必然的に真なる式が推論され、科学的認識にとって重大な役割を果たしうるのであるが、構文論の意味において「正しい推論」はただ「変形規則に従った推論」というだけで、科学的認識にとって何らかの役割を果たすことはできない。そこで、意味論における論理的に正しい推論と区別して、これは「形式的に正しい推論」とよば

(1) 代入則： S_i が公理または定理であるならば、式 i 中の文変項に任意の式を一様に代入して得た式 S_j を S_i から推論してもよい。

(2) 正格法：式 $(S_i) \supset (S_j)$ と S_i から式 S_j を推論してもよい。

(出所) 上野清貴 [1998]、232 頁より抜粋。

第4節 複式簿記の論理

1 複式簿記における二面性

本論文では、複式簿記の説明理論である勘定理論の観点から、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、そこに、会計目的（語用論）という命題を与えることによって、そこから導き出される命題としての複式簿記機構の計算要素の概念の明確化とそれへの数値の割当て（意味論）、そして複式簿記における勘定の構成をいかにおこなうかという計算構造（構文論）を演繹的に考察することによって会計学説（理論）を検証するという研究方法をとっている。よって、本論文においては、語用論たる会計目的の指定が、勘定理論構築の出発点となるものであり、またその会計構造のあり方を決定的に規定する意義をもっていると考えている。

しかし、それは別の見方をすれば、今日の財務会計が、複式簿記機構を前提としていることを考えると、情報利用者の情報要求すなわち会計目的（語用論）は、必然的に計算機構としての複式簿記の範囲内に限定されることになるし、また、会計の認識対象とされるべき経験対象としての勘定（とそれに対する数値の割当て）（意味論）も複式簿記機構の計算構造（構文論）にそぐうものでなければならぬともいい得る。またその反面、構文論たる会計構造論においても、会計目的に規定された計算対象が基本的勘定として特定され、そのうえで、それらの諸基本的勘定の織り成す関係が会計構造に他ならない。よって、会計構造を形成する基本的勘定には、直接間接、既に計算目的の論理および計算対象の論理が浸透しているのである。このように考えれば、会計構造とは、直接的には、勘定関係の構成を問う構文論の領域ではあるにしても、会計目的（語用論）および計算対象（意味論）の論理が不可避的に入り込み、渾然一体となっているのである¹³⁰。すなわち、構文論たる会計構造論において、さらに狭義の語用論、意味論、構文論が展開されるのである。

笠井 [1994] によれば、複式簿記は、 $[複式簿記 = f_m \cdot f_n(二面性的会計構造)]$ (m : 貸

れる。上野清貴 [1998]、269-270 頁。

¹³⁰ 笠井昭次 [1994]、65 頁。

借複記、 n : T フォームの勘定形式) と定式化されている¹³¹。すなわち、会計構造観としては二面性概念に規定され、貸借複記および T フォーム形式の勘定という記入形態および記録形式という特質をもつ計算機構ということになる。

図 2-14 複式簿記の定式化

[複式簿記 = $f_m \cdot f_n$ (二面性的会計構造)] (m : 貸借複記、 n : T フォームの勘定形式)	
複式簿記の特質	留意事項
二面性的会計構造観 (基本等式の重要性)	対象勘定とメタ勘定の峻別
	対象(勘定)構成にかかわる二面的分類を基礎にした借方勘定と貸方勘定との峻別
$m \cdot n$ (特に n 、T フォームの勘定形式)	①負数忌避に由来する正負関係の生成
	②貸借関係の二義性(正正関係と正負関係)
	③勘定差額に関する余剰性と欠如性の分別(勘定差額の二義性)
	④ストック概念とフロー概念の峻別

(出所) 笠井 [1994] をもとに作成。

各会計構造学説においては、それぞれ基本等式が措定されており、その学説の本質を端的に表現するものとなっている。すなわち、その基本等式によって、各学説における会計目的と、その会計目的から導かれる会計構造観としての二面性概念、そしてその学説における会計の経験対象の認識とそれに基づく勘定の分類、さらには経験対象となる基本的勘定の二面的分類による勘定の構成の仕方を把握することができるのである。

(1) (狭義) 語用論

例えば、資本等式型 ($A - L = NA$) の会計構造学説においては、その基本等式から、会計目的は、左辺において、積極財産である資産勘定 (A) と消極財産である負債勘定 (L) の差引計算によって右辺の純財産(純資産) (NA) 勘定が計算されており、純財産の算定すなわち財産計算であるということが認識できる。

この財産計算という会計目的を遂行するために、会計構造観としての二面性概念が導かれることになる。ここに、会計構造観としての二面性概念とは、「技術的な意味で会計を究極的に規定している」¹³²のものであり、各会計構造学説によってそれぞれ異なるものとされる。すなわち、会計における主たる計算構造である複式簿記では、貸借複記に象徴されるように、一つの事柄を二つの側面から捉えるということが徹底されており、それは個々の取引における借方・貸方記入という二面的分類のみならず、会計構造観そのものについて

¹³¹ 笠井昭次 [1994]、423 頁。

¹³² 笠井昭次 [1994]、87 頁。

も二面性が強調されるのである。資本等式型に基づく計算構造においては、左辺において積極財産である資産勘定（ A ）と消極財産である負債勘定（ L ）を網羅した残高勘定（貸借対照表）と、それらの差引計算によってもたらされる右辺の純財産（純資産）勘定（ NA ）が、等号記号（ $=$ ）を挟んで対峙しており、実在する積極財産と消極財産の状態と、それらの差引計算により求められた計算結果としての純財産が、この学説における二面性概念ということになる。

（2）（狭義）意味論

資本等式型においては、資産勘定（ A ）と負債勘定（ L ）を洩れなく把握することができれば、純財産（純資産）勘定（ NA ）を算定することができることから、この学説では、資産勘定（ A ）と負債勘定（ L ）が認識すべき会計の経験対象ということになる。

さらに、この基本等式から認識される会計の経験対象により、勘定分類としての対象勘定とメタ勘定というふたつの勘定が類別される。ここに、対象勘定とは、会計の経験対象の表現を直接に行う勘定とされ、よって、資本等式型に基づく計算構造においては資産勘定（ A ）および負債勘定（ L ）がそれにあたる。一方、右辺の純財産（純資産）勘定（ NA ）は、対象勘定である資産勘定（ A ）および負債勘定（ L ）の差引計算により求められる勘定であるため、この計算構造においては会計の経験対象とはなっておらず、対象勘定から派生的に導出されたメタ勘定¹³³と呼ばれるものに該当する。よって、この資本等式型においては、対象勘定とメタ勘定の双方が含まれた計算構造、すなわち対象勘定・メタ勘定構造ということになる。

（3）（狭義）構文論

このように、勘定分類として、会計の経験対象を直接的に表現するの否かにより、対象勘定とメタ勘定とが峻別されることになる一方で、複式簿記においては、その経験対象たる対象勘定は、二面的分類（借方・貸方分類）を意識することによって構成されている¹³⁴。換言すれば、対象勘定は、借方勘定および貸方勘定というふたつの勘定系統により構成されるのである。よって、それぞれの各会計構造学説において、本来の借方勘定または貸方勘定が峻別されることになる。資本等式型においては、対象勘定は、左辺における積極財産である資産勘定（ A ）と消極財産である負債勘定（ L ）であった。それらは、貸借対照において、それぞれ借方と貸方に配置されることになる。このことから、この学説において

¹³³ 笠井昭次 [1994]、28 頁。

¹³⁴ 笠井教授は、経験対象の構成にかかわる対象勘定の二面的分類（借方・貸方分類）と会計構造観としての二面性概念について次のように述べられている。

「経験対象の構成にかかわる対象勘定の二面的分類と、会計をして会計たらしめるものとしての二面性概念とは、理念的には異なった次元にあることに留意されたい。貸借対照表等式および企業資本等式の体系は、対象勘定構造であるから、対象構成にかかわる二面的分類は、同時に、その会計性を規定する二面性をも意味していた。しかし、対象勘定・メタ勘定構造であるこの資本等式の体系においては、貸借対照表と（メタ勘定たる）純財産勘定とが会計上の二面性概念を構成しており、本文で述べた積極財産勘定と消極財産勘定という、対象構成にかかわる二面的分類とは、明らかに異なっているのである。」笠井昭次[1994]、444 頁。

は、積極財産である資産勘定 (A) が本来的な借方勘定であり、消極財産である負債勘定 (L) が貸方勘定ということになる。

2 複式簿記における文法規約

(1) 記入形態および記録形式

このように、会計構造論においては、会計目的とそれから導かれる会計構造観としての二面性概念（語用論）、会計の経験対象の認識とそれに基づく勘定分類（意味論）、そしてその分類における対象勘定についての構成の仕方（構文論）を分析視点として考察が進められることになる。これらの分析を、各会計構造学説の全体的な分析と考えると、複式簿記機構は勘定と勘定が織り成す関係であり、全体から個の部分へとさらに分析を進めていくなれば、究極的な分析対象は T フォーム形式の勘定そのものということになる。

複式簿記では、記入形態および記録形式について、貸借複記および T フォーム形式の勘定がとられる。「複式簿記の技術的な特徴とは、この貸借複記および T フォームの独特性・特殊性に他ならない」¹³⁵。すなわち、複式簿記では、会計上認識すべき事象が生じた場合に、それを借方・貸方に二面的に把握し、T フォーム形式の勘定の借方・貸方にそれぞれ記入するのである。

図 2-15 T フォーム形式の勘定

借 方	貸 方
-----	-----

記録形式としての T フォーム形式の勘定には、借方と貸方という二つの記録空間が存在する。貸借複記により記入が行われた T フォーム形式の勘定では、何らかの意味で相違をもった借方グループと貸方グループという二つのグループが存在し、また、その両グループの数値に何らかの意味での差額が生ずることになる。よって、T フォーム形式の勘定を考察する際には、その借方側と貸方側とに分別される数値の関係である「貸借関係」と、そこに生ずる差額の性質である「勘定差額」に留意する必要があるとされる¹³⁶。

まず、貸借関係については、負数忌避という性質と、それとの関連において貸借関係の二義性という点に着目しなければならない。負数忌避という性質は、正と負の関係にある

¹³⁵ 笠井昭次 [1994]、12 頁。

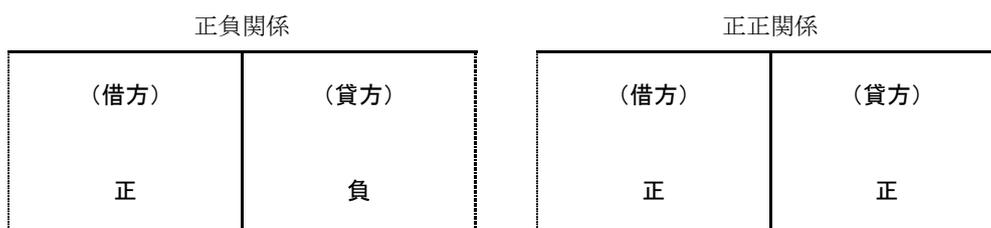
¹³⁶ 笠井昭次 [1994]、424-426 頁。

数値グループについて、Tフォームの一面において正数から負数を控除するのではなく、負数を、正数とは反対側に記録することである。これによって、その負数は、反対側において正数として処理されることになる。この関係は、個々の勘定においてみられる関係で、例えば、現金勘定における増加と減少の關係に該当する。よって、Tフォーム形式の勘定には、このように負数を忌避するという性質があり、この場合のTフォームの貸借關係は、「正負關係」ということになる。

しかし、Tフォーム形式の勘定には、その二面の記録空間に、それぞれ正数と正数とが計上されることもある。この場合の貸借關係は、「正正關係」となる。これに該当するのは、試算表から二分割する形で形成される、個々の勘定の集合勘定としての残高勘定と損益勘定である。これらは、各個別勘定について、基本等式に基づく対象勘定の構成にかかわる二面的（借方・貸方）分類によって借方勘定か貸方勘定かが確定し、それに基づいて、各個別勘定の残高がそれぞれ残高勘定もしくは損益勘定の借方または貸方に計上されるからである。

したがって、Tフォームの貸借關係には、「正負關係」と「正正關係」という二義性が認められることになる。この貸借關係の二義性が留意されなければならないのは、Tフォームの形態上からは、「正正關係」と「正負關係」とがまったく区別されないからであり、そのために、Tフォームの勘定形式を使用する場合には、その借方・貸方に計上される数値の關係について誤った認識をしてしまう危険性があるのである。「正正關係」なのか「正負關係」なのかという問題意識を常に保持することが、複式簿記ではきわめて重要なのである。

図2-16 正正關係と正負關係



この、「正負關係」と「正正關係」という「貸借關係」の二義性は、勘定の「貸借差額」の性質である「余剰性」と「欠如性」という二義性にも関連しているものである。この「勘定差額」は、言うまでもなく借方数値と貸方数値との關係から導出されるものだからである。

すなわち、「勘定差額」における「余剰性」というのは、借方額を控除してもなお存在する貸方超過額（あるいは貸方額を控除してもなお存在する借方超過額）を意味しており、その場合の「貸借關係」は、「正負關係」ということになる。これに対して、「欠如性」と

というのは、「正正関係」において重要な役割を果たしているもので、「正正関係」においての「貸借関係」は異なった属性等を表現するため、そこに生じる差額は、本来計上されるべき項目が欠如していると考えられるからである。つまり、「貸借関係」が「正正関係」にある場合には、その差額は、「欠如性」を帯びているのである。(図2-17参照。)

この「余剰性」と「欠如性」との識別が、これまでまったく看過されたというのも、「貸借関係」と同様に、「勘定差額」が、Tフォームの形態上からはまったく区別され得ないからである。それだけに、「勘定差額」が存在する場合、それが「余剰性」なのか「欠如性」なのか、という問題意識をもつことが極めて重要となる。

図2-17 余剰性と欠如性

正負関係		正正関係	
(借方) 正	(貸方) 負	(借方) 正	(貸方) 正
	余剰性		欠如性

図2-18 貸借関係の二義性と勘定差額の二義性

貸借関係の二義性	勘定差額の二義性
正正関係	欠如性
正負関係	余剰性

(2) 複式簿記における文法規約

笠井 [1994] においては、Tフォーム形式の勘定について、貸借差額の二義性および勘定差額の二義性の観点から、複式簿記機構における決算勘定たる集合勘定の論理的整合性について、図2-19に示す四つの文法規約が示されている。

図2-19 文法規約

	留意事項	文法規約
個々の集合勘定	①空間的同質性	借方・貸方項目混在禁止原則
	②時間的同質性	期末項目・期首項目混在禁止原則 (対象勘定・メタ勘定混在禁止原則)
集合勘定間の関係	③個々の集合勘定への分化の局面	貸借関係変更禁止原則
	④集合勘定の再結合の局面	余剰性余剰性併置禁止原則

(1) 個々の集合勘定に関する文法規約

まず、個々の集合勘定における論理的整合性であるが、これには、期末項目・期首項目混在禁止原則（対象勘定・メタ勘定混在禁止原則）と借方項目・貸方項目混在禁止原則とが挙げられるている。

集合勘定は、言うまでもなく、複数の勘定の集合体であるが、例えば次図 2-20 のように構成されていたとする。

図 2-20 Z

X_1	Y_1
	Y_2
X_2	

この場合において、集合勘定Zが論理的整合性を具えているためには、まず $X_1 \cdot X_2$ および $Y_1 \cdot Y_2$ が、それぞれ本来的な借方項目および貸方項目でなければならない。例えば Y_2 が本来的な借方項目である場合には、貸方項目 Y_1 と借方項目 Y_2 とに加法性が認められない。これは、借方と貸方という空間に計上される項目の同質性を含意しているので、「空間的同質性」の要請といえる。また、例えば Y_1 が期末概念、そして Y_2 が期首概念であれば、そこに加法性は認められない。さらに、 Y_1 と Y_2 との「時間的同質性」が要請されるのである。

このように、空間的同質性ならびに時間的同質性の要請が充たされて初めて、集合勘定Zの論理的整合性が保持されるのである。このことから、この空間的同質性より借方項目・貸方項目混在禁止原則が、また時間的同質性から期末項目・期首項目混在禁止原則が導出されることになる。

まず、空間的同質性について、借方項目が積極財産 A_e 、貸方項目が消極財産 S_e とし、両者から純財産 RV_e を算出する数式 $[A_e - S_e = RV_e]$ の左辺を考えてみると、この場合、 A_e を、期首有高・期中増加 (A_+) と期中減少 (A_-) とに分別して記録したとすれば、数式的に表現すれば、 $[(A_+ - A_-) - S_e]$ となる。ここではカッコが用いられているので、 A_+ と A_- とは一括りにされ、他方の S_e と対峙させられている。したがって、借方項目と貸方項目との概念上の分別がなされていることになる。こうした分別が可能になるのは、この数式においてカッコが用いられているからである。しかし、T フォームにおいては、言うまでもなく、カッコは利用できない。T フォームに働いている論理は、負数忌避であった。そこで、 A_+ を

借方項目と約束すれば、 A に対して負の意味をもつ S_e も、 A_+ に対して負の意味をもつ A_- も、共に貸方項目となってしまふ。したがって、貸借複記を貫徹すれば、 $[(A_+ - A_-) - S_e]$ は、図2-21のようにならざるを得なくなる。

図2-21

A_+	S_e
	A_-

しかし、その貸方側には、本来の貸方項目たる S_e と、本来的には借方項目の減数たる A_- とが同居してしまうことになる。数式的に表現すれば、 $[A_+ - (A_- + S_e)]$ となってしまうのである。これは、言うまでもなく、空間的同質性の要請に反している。そこで、集合勘定においては、この A_- は、その本来の性格に従って、借方の控除項目として表示されなければならない。ここに、借方・貸方項目混在禁止原則という文法規約が必要になるのである。なお、本来の借方項目と貸方項目とは、この場合には、積極財産 (A) と消極財産 (S) という、会計の経験対象に関する勘定分類を意味している。

次に、時間的同質性であるが、いま期末積極財産 (A_e) と期末消極財産 (S_e) との差をとり、次にその差から期首純財産 (RV_a) を控除したとする。これを数式的に表現すれば、 $[(A_e - S_e) - RV_a = P]$ (P : 利益) となる。この演算によって利益額が算出できたのは、言うまでもなく、 A_e と S_e が一括りにされているからである。そのゆえに、左辺第1項が期末純財産額を意味することになり、したがって、期末純財産額と期首純財産額との比較による損益計算すなわち財産法という内容を持ち得たのである。前記の空間的同質性と同じく、ここでも、カッコの使用が、そうした解釈を可能にさせているのである。

それに対し、Tフォームにおける負数忌避の論理によれば、図2-22のようにならざるを得ない。

図2-22

A_e	S_e
	RV_a

そこでは、明らかに、貸方側に、期末項目 (S_e) と期首項目 (RV_a) とが同居してしまう。これは、言うまでもなく時間的同質性の要請に抵触している。集合勘定の論理的整合性を保持するためには、期末項目・期首項目混在禁止原則という文法規約が、どうしても必要になるのである。

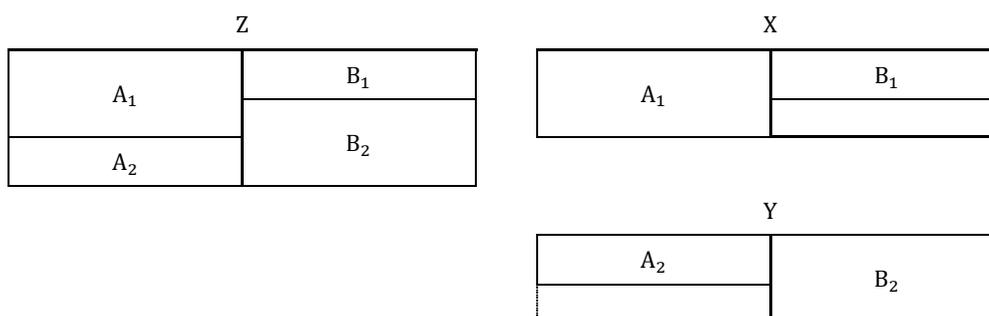
要するに、個々の計算目的勘定において負数忌避の論理が作用する T フォームの空間的同質性および時間的同質性を保持するためには、借方項目・貸方項目混在禁止原則および期末項目・期首項目混在禁止原則という文法規約が、形成されなくてはならないのである。

(2) 集合勘定間に関する文法規約

個々の集合勘定が (1) で述べた論理的整合性を具えているように構成されたとして、次に、それら集合勘定間に関する論理的整合性を考えなくてはならない。対象勘定構造においては、計算目的もまた、経験対象を描写する対象勘定によって遂行される。

試算表Zが、その借方側では正の要素 A_1 および A_2 、そして貸方側では別の正の要素 B_1 および B_2 から構成されていたとする。このZは、現行の複式簿記においては、一般に、ふたつの集合勘定に分化する。その2集合勘定が、 $A_1 \cdot B_1$ よりなるX、および $A_2 \cdot B_2$ よりなるYであったとする。このように分化したXとYとは、何らかの形で再統合されることになる。したがって、集合勘定間の関係は、 $X \cdot Y$ への分化の局面、および $X \cdot Y$ の再結合の局面というふたつの過程から構成されているのである。以上を図示すれば、次のようになる。

図2-23 分化の局面



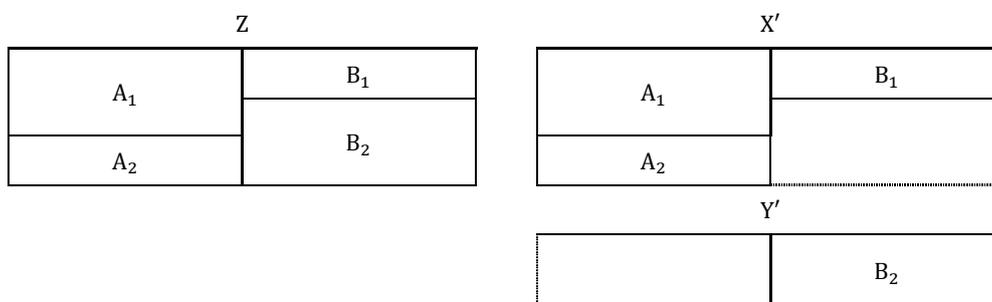
結論的には、上記の $X \cdot Y$ への分化の局面には、T フォームの貸借関係の二義性がかかわっており、それとの関連で貸借関係変更禁止原則が、他方、 $X \cdot Y$ の再結合の局面には T フォームの勘定差額の二義性がかかわっており、それとの関連で余剰性・余剰性併置禁止原則が、文法規約として必要になる。

まず、貸借関係変更禁止原則であるが、XおよびYが独立性を具えているためには、図2-26のように、一方、XがZの借方項目 (A_1) および貸方項目 (B_1) を、他方、YがZの借

方項目（ A_2 ）および貸方項目（ B_2 ）を含んでいなければならない。その場合にのみ、 Y は X に対して、また X は Y に対して、それぞれ対等の地位を占めることになり、したがって、 X および Y は、それぞれ計算目的勘定としての独立性を帯びることになるのである。このように、 X および Y が独立性を具えている場合には、 X および Y の貸借関係は、 Z のそれとまったく同じになるはずである。いうまでもなく、図2-26の場合には、 X および Y は、 Z と同じく正正関係になっている。

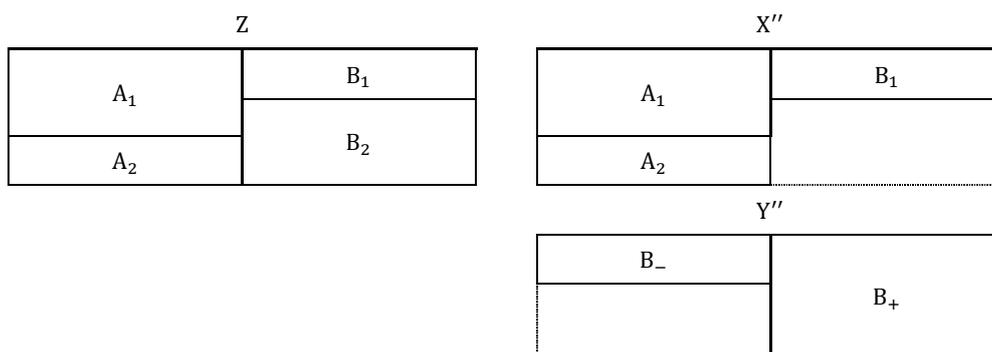
そこで、いま、 Z が $A_1 \cdot A_2 \cdot B_1$ を収容する X' 、 B_2 のみを収容する Y' に分化したとしよう。それを示せば、図2-24のようになる。

図2-24 分化の局面



この図2-24のように表示されるかぎり、 Y' が X' に対して独立的な地位にないことは、容易に理解できる。

図2-25 分化の局面



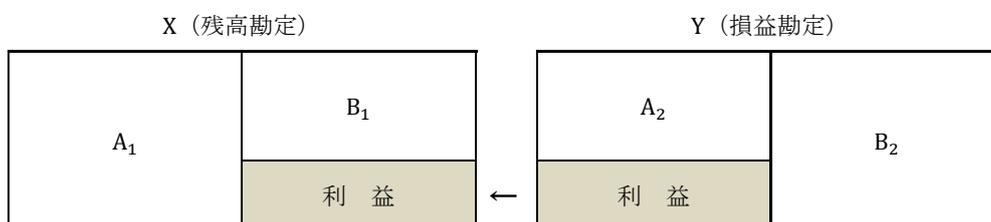
しかし、いま、この B_2 が、その増加要素（期首額および期中増加額） B_+ と減少要素（期中減少額） B_- とからなっているとすると、複式簿記においては、負数忌避（あるいは貸借複記の貫徹）の結果として、図2-25のように表示される。この図2-25における X'' と Y'' との関係は、外形的には、図2-23における X と Y との関係とまったく同じである。

したがって、外形的には、Y''は、X''に対して独立的地歩を占めているかのような観を呈している。しかしながら、図2-25のY''における貸借関係は、図2-23のZの正正関係とは異なり、正負関係に変質してしまっている。したがって、独立性が欠如しているのである。つまり、Tフォームの貸借関係が正正関係と正負関係という二義性を帯びており、外形的にはまったく区別がつかない。そのために、図2-25のX''とY''との関係が、図2-23におけるXとYとの関係と同一の概観をとることになり、Y''があたかも独立性を具えているかのように錯覚してしまうのである。

そうであれば、計算目的勘定の独立性を維持するためには、その貸借関係につき、試算表Zのそれからの変更が禁止されなければならない。ここに、(集合勘定に関する)貸借関係変更禁止原則という文法規約が必要となるのである。

次に、X・Yの再結合の局面の問題であるが、複式簿記においては、ふたつの集合勘定はいわゆる振替関係にある、と説かれてきた。しかも例外なしにそう説明されてきた、と言っても過言ではないであろう。つまり、図2-26において、Xを貸借対照表、Yを損益計算書とすれば、Yで算出された利益額が必ずXの貸方に計上されて、複式簿記は完結することになる。

図2-26 再結合の局面



しかし、勘定差額に余剰性と欠如性という二義性が認められることが明らかになったいじょう、XおよびYの勘定差額の性質を究明することなく、そうした結論を導出することはできない。ここに、その点を、改めて検討しなくてはならない。

図2-26において、YとXの勘定差額の関係は、一応、①欠如性と欠如性、②余剰性と余剰性、そして③余剰性と欠如性という三つの組合せが考え得る。しかし、このうち、①の欠如性と欠如性との関係は、論理的に成立し得ない。なぜなら、欠如性の差額には、そこに何らかの数値が計上されなくてはならないが、共に欠如性の差額の場合には、そのことは不可能だからである。その点、②および③の組合せは、論理的に可能である。

しかし、そのうちの②余剰性と余剰性との組合せの場合には、一方の集合勘定の差額数値を他方の集合勘定に計上することが、論理的に不可能である。なぜなら、共に余剰性の差額を算出するXおよびYには、欠如している項目は、存在しないはずだからである。した

がって、ある集合勘定の余剰性差額を、同じく余剰性差額をもつ他の集合勘定に計上することは、禁止されなければならない。ここに、余剰性・余剰性併置禁止原則という文法規約が要請されるのである。

ちなみに、振替関係というのは、③余剰性と欠如性という組合せの場合にのみ成立し、②余剰性と余剰性との組合せの場合は、カンヌキ関係になるのである。

第3章 各会計構造学説の考察

第1節 考察のための分析視点

これまで主張されてきた複式簿記の説明理論たる会計構造学説は、複式簿記の構造を抽象することにより構築されており、それらは、資本等式型、貸借対照表等式型、損益等式型および試算表等式型の四つに類型化される¹³⁷。本章では、これらの四つの学説の計算構造について、個別的に具体的な考察をおこなう。考察にあたっては、これまで述べてきた複式簿記の論理によっておこなうが、ここで、本章での考察に用いる複式簿記の論理に基づいた分析視点をまとめておく。

まず、考察の出発点にあるのは、公理としての複式簿記機構であることは言うまでもない。現行の複式簿記は、次のような一連のプロセスからなっている。すなわち、前期より繰越されてきた実在勘定について開始残高勘定を設けることにより始まり、期中における経済活動を取引ごとに貸借複記による仕訳を行い、それをTフォーム形式の勘定に記入(転記)し集計を行う。その後、決算において修正・整理を施したうえで、それらの記入・集計の正確性を試算表により確認し、その試算表を二つに分割する形で、実在勘定は残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へ振替えられる。この時点において、公表される財務諸表である貸借対照表と損益計算書が、それぞれ残高勘定と損益勘定をもとに作成されることになる。そしてその後、複式簿記機構上では、損益勘定において計算された利益額が閉鎖残高勘定に振替えられ、損益勘定は消滅するに至る。最後に、その全体として均衡した閉鎖残高勘定が、翌期に繰越されることによって、一連のプロセスが終了する。

今日の財務報告が、複式簿記機構により作成される計算表によっておこなわれていることを前提とすると、複式簿記の説明理論である各会計構造学説の考察においては、各学説において、どのような情報利用者の情報要求すなわち計算目的(語用論)が措定されており、それによって必然的に会計の認識対象とされるべき経験対象としての勘定が認識され(意味論)、さらに、その計算目的にしたがった複式簿記構造(構文論)自体が構築される、という関係を意識しておこなわなければならない。よって、ここでの考察においては、記号論における語用論、意味論、構文論という三つの視軸を援用することによって、それぞれの学説を論理的に考察することになる。

具体的には、それぞれ学説の本質を端的に表現する基本等式をもとに、語用論の立場からは、各会計構造学説における計算目的とその計算目的から導かれる会計構造観としての二面性概念を考察し、意味論の立場からは、その計算目的に応じた会計の経験対象を認識

¹³⁷ 安平昭二 [2004]、3-9頁。

し、それにもとづき対象勘定とメタ勘定の分類をおこない、さらに、構文論の立場からは、対象勘定についての構成の仕方（借方・貸方分類）を考察する。

また、複式簿記の技術的特徴である T フォーム形式の勘定から、「貸借関係」と「勘定差額」における二義性という視点をもとに、それぞれの学説について、現行の複式簿記をおこなった際における文法規約に照らした論理的整合性の評価と、損益勘定から残高勘定への利益の振替の可否についての考察もおこなう。

図 3-1 分析視点

	分析視点	分析内容
視点①	語用論	基本等式と会計目的の類別および会計構造観としての二面性概念の認識
視点②	意味論	計算目的に応じた会計の経験対象の認識と勘定分類
視点③	構文論	計算目的に応じた対象勘定の構成
視点④	現行複式簿記による運用	貸借関係と勘定差額
		論理的整合性と利益の振替

第 2 節 資本等式型の計算構造

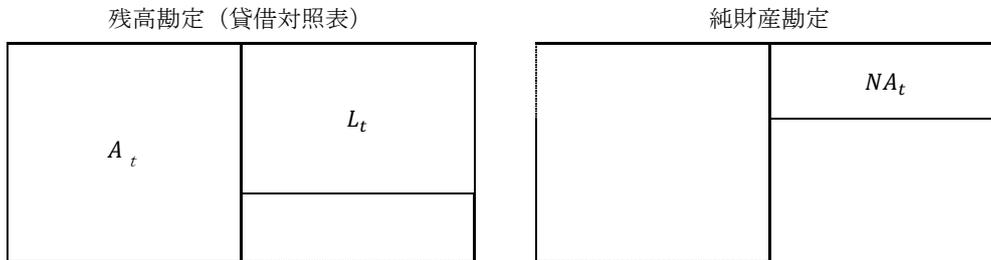
1 視点① 語用論 基本等式と計算目的の類別および会計構造観としての二面性概念

資本等式型における基本等式は、3-1 式とされる。その基本等式 3-1 式をみると、左辺において、積極財産である資産勘定 (A) と消極財産である負債勘定 (L) の差引計算が行われ、それによって右辺の純財産 (純資産) (NA) 勘定が計算されている。このことから、この資本等式型における計算目的は、右辺で求められている純財産額の算定すなわち財産計算であるということが認識できる。これを T フォーム形式の勘定として示したものが図 3-2 である。

$$A - L = NA$$

3-1 式

図3-2



また、この資本等式型に基づく計算構造においては、3-1式をみると、左辺において、積極財産である資産勘定（ A ）と消極財産である負債勘定（ L ）を網羅した残高勘定（貸借対照表）と、それらの差引計算によってもたらされる右辺の純財産（純資産）（ NA ）勘定が、等号記号（ $=$ ）を挟んで対峙しており、よって、実在する財産と差引計算された結果としての純財産が、この学説における会計構造観としての二面性概念ということになる。すなわち、図3-2に示す残高勘定（貸借対照表）と純財産勘定が、この学説の二面性概念である。

2 視点② 意味論 計算目的に応じた計算対象の認識と勘定分類

この資本等式型においては、積極財産である資産勘定（ A ）と消極財産である負債勘定（ L ）を洩れなく把握することができれば、この学説における計算目的である純財産（純資産）勘定（ NA ）を算定することができる。よって、この学説において認識すべき会計の経験対象は、資産勘定（ A ）と負債勘定（ L ）ということになる。

この学説における会計の経験対象が、積極財産である資産勘定（ A ）と消極財産である負債勘定（ L ）のみであるとするならば、勘定分類としての対象勘定・メタ勘定分類においては、資産勘定（ A ）と負債勘定（ L ）が対象勘定ということになり、純財産（純資産）勘定（ NA ）は、この計算構造においては対象勘定とはならずメタ勘定ということになる。すなわち、純財産（純資産）勘定（ NA ）は、対象勘定たる資産勘定（ A ）と負債勘定（ L ）の差引計算により求められるものであり、対象勘定から派生的に導出された勘定であるからである。

このことから、この学説は、対象勘定とメタ勘定の双方が含まれている対象勘定・メタ勘定構造ということになる。

3 視点③ 構文論 計算目的に応じた対象勘定の構成

この学説において認識すべき会計の経験対象たる対象勘定についての構成の仕方、すなわち二面的分類における借方勘定と貸方勘定の分類についてみてみると、この学説におい

て、経験対象を示すのは、数理で示せば 3-1 式の左辺であり、T フォーム形式の勘定で示せば図 3-2 の残高勘定である。

T フォーム形式の勘定の性質である負数忌避により、3-1 式の左辺は、T フォーム形式の勘定においては、負数である負債勘定 (L) は正数である資産勘定 (A) とは反対側に記されることになるのである。よって、この学説においては、資産勘定 (A) が借方勘定となり負債勘定 (L) が貸方勘定となる。

4 視点④ 現行複式簿記による運用

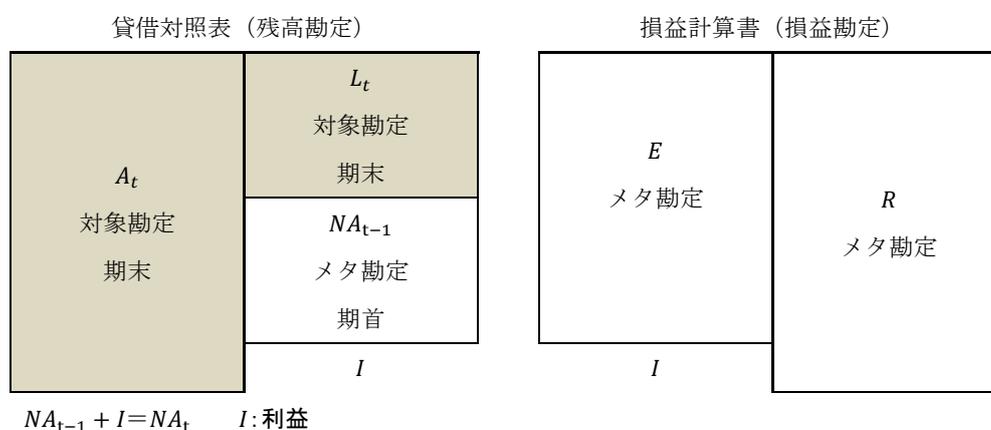
(1) 貸借関係と勘定差額

現行の複式簿記においては、期中における経済活動を取引ごとに貸借複記による仕訳を行い、それを T フォーム形式の勘定に記入 (転記) して集計し、決算において修正・整理を施したうえで、それらの記入・集計の正確性を試算表により確認し、その試算表を二つに分割する形で、实在勘定は残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へ振替えられる。この時点において、公表される財務諸表である貸借対照表と損益計算書が、それぞれ残高勘定と損益勘定をもとに作成されることになる。

よって、資本等式型においてこのプロセスをおこなうために、資本等式 3-1 式に収益勘定 (R) と費用勘定 (E) を導入したものが 3-2 式であり、その 3-2 式を展開すると 3-3 式となる。また、3-3 式を T フォーム形式の勘定として示したものが、図 3-3 である。(なお、図 2-3 における I は、利益を示している。)

$$\begin{aligned}
 A_t - L_t &= NA_{t-1} + R - E \\
 (A_t - L_t) - NA_{t-1} &= R - E
 \end{aligned}
 \tag{3-3 式}$$

図 3-3



資本等式型における計算目的は、積極財産である資産勘定 (A) と消極財産である負債勘定 (L) の差引計算によって、純財産額を算定することにあつた。そして、資産勘定 (A) と負債勘定 (L) を洩れなく把握することができれば、計算目的である純財産額を算定することができる。このことから、この学説における経験対象は、資産勘定 (A) と負債勘定 (L) のみであり、よつて、対象勘定も、資産勘定 (A) と負債勘定 (L) のみということになる。この資本等式型によって現行の複式簿記をおこなつたさいに導き出される貸借対照表と損益計算書が、図 3-3 ということになる。

それぞれについて貸借関係をみてみると、基本等式に基づく対象勘定の構成にかかわる二面的分類を基礎として確定した借方勘定と貸方勘定との峻別によつて、貸借対照表においては、対象勘定である資産勘定 (A) と負債勘定 (L) がそれぞれ、借方と貸方に配置され、正と負の関係、すなわち正負関係となっている。一方の損益計算書においては、メタ勘定である費用勘定 (E) と収益勘定 (R) がそれぞれ借方と貸方に配置され、差額として利益 (I) を計算しているため、やはり、正と負の関係、すなわち正負関係となっている。

また、勘定差額については、貸借対照表、損益計算書双方とも正負関係であるため、双方とも余剰性ということになる。

(2) 論理的整合性と利益の振替

現行の複式簿記においては、期中における経済活動を取引ごとに貸借複記による仕訳を行い、それを T フォーム形式の勘定に記入 (転記) して集計し、決算において修正・整理を行ったうえで、それらの記入・集計の正確性を試算表により確認し、その試算表を 2 つに分割する形で、实在勘定は残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へ振替えられる。そしてその後、損益勘定において計算された利益額が (閉鎖) 残高勘定に振替えられ、損益勘定は消滅するに至る。最後に、その全体として均衡した閉鎖残高勘定が、翌期に繰越されることによつて、一連のプロセスが終了する。

この資本等式型の計算構造について、論理的整合性の観点から図 3-3 をみてみると、まず、借方項目・貸方項目混在禁止原則と貸借関係変更禁止原則については、対象勘定である資産勘定 (A) と負債勘定 (L) がそれぞれ貸借対照表の借方と貸方に配置されており、問題はない。

しかし、この計算構造の計算目的である財産計算を示している貸借対照表の貸方において、対象勘定かつ期末項目である負債勘定 (L) とメタ勘定かつ期首項目である純資産勘定 (NA) が併置されており、期末項目・期首項目混在禁止原則 (対象勘定・メタ勘定混在禁止原則) に反している。言語的性質の異なる対象勘定とメタ勘定が一つの計算書に収容されていることは論理矛盾であり、また期末項目と期首項目という時間的同質性に反するものを、貸方側において加算することも不可能である。

さらに、損益勘定において計算された利益額の (閉鎖) 残高勘定への振替についてであ

るが、この資本等式型において導出された貸借対照表（残高勘定）と損益計算書（損益勘定）は、図3-3において示されているとおり、共に勘定差額の性質が余剰性となっている。このような余剰性と余剰性との組合せの場合には、一方の勘定の差額数値を他方の勘定に振替えるというということが、論理的に不可能である。なぜなら、共に余剰性の差額を算出している勘定には、欠如している項目が存在しないからである。よって、損益勘定から残高勘定への利益の振替は困難ということにある。すなわち、余剰性・余剰性併置禁止原則という文法規約に反するのである。ちなみに、振替関係というのは、余剰性と欠如性という組合せの場合にのみ成立し、この学説のような余剰性と余剰性との組合せの場合には、カンヌキ関係になるのである。

第3節 貸借対照表等式型の計算構造

1 視点① 語用論 基本等式と計算目的の類別および会計構造観としての二面性概念

貸借対照表等式型における基本等式は、3-4式とされる。その基本等式3-4式をみると、左辺において資産勘定（ A ）が、右辺において負債勘定（ L ）および純資産勘定（ NA ）が配置されており、資産勘定（ A ）と負債勘定（ L ）および純資産勘定（ NA ）との関係を示すものとなっている。このことから、この貸借対照表等式型における計算目的は、一時点における資産勘定（ A ）と負債勘定（ L ）および純資産勘定（ NA ）の有高を計算することであると認識することができる。

この3-4式においては、資本等式型の場合と同様に、資産勘定（ A ）、負債勘定（ L ）および純資産勘定（ NA ）という実在勘定のみによって構成されており、名目勘定が含まれていない。そこで、複式簿記をおこなうために、名目勘定である収益勘定（ R ）と費用勘定（ E ）を導入し、さらに時間価値（ t ）をも考慮に入れると、3-4式から3-5式さらには3-6式へと展開される。この3-6式をTフォーム形式の勘定として示したものが図3-4である。留意すべきは、この貸借対照表等式型という計算構造において理念的に導出される計算表は、現行の複式簿記における貸借対照表と損益計算書とは異なり、貸借対照表のみになるということである。

この貸借対照表等式型に基づく計算構造において、3-4式をみると、左辺においては資産勘定（ A ）が配置され、右辺においては負債勘定（ L ）および純資産勘定（ NA ）が配置され、等号記号（ $=$ ）を挟んで対峙している。この資産勘定（ A ）と負債勘定（ L ）および純資産勘定（ NA ）との関係を考えると、資産勘定（ A ）は、負債勘定（ L ）および純資産勘定（ NA ）という資本の調達活動の結果として得られた具体的な財貨・用役への運用形態という意味をもっている。よって、これを、図3-4に示すTフォーム形式の勘定にお

いてみると、貸方側において調達源泉が、借方側においてその運用形態が表されていることが認識できる。このことから、この運用形態と調達源泉が、この学説における会計構造観としての二面性概念ということになる。

$$A = L + NA \quad 3-4 \text{ 式}$$

$$A_t = L_t + NA_t \quad 3-5 \text{ 式}$$

$$A_t = L_t + (NA_{t-1} + R - E) \quad 3-6 \text{ 式}$$

図 3-4

貸借対照表

A_t	L_t	
	NA_{t-1}	
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; width: 50%;">E</td> <td style="text-align: center; width: 50%;">R</td> </tr> </table>	E
E	R	

2 視点② 意味論 計算目的に応じた計算対象の認識と勘定分類

この貸借対象等式型においては、一時点における資産勘定 (A) と負債勘定 (L) および純資産 (NA) 勘定の有高計算をその計算目的とするため、基本等式 3-4 式より、この学説において認識すべき会計の経験対象は、資産勘定 (A)、負債勘定 (L) および純資産 (NA) 勘定ということになる。

この学説における経験対象が、資産勘定 (A)、負債勘定 (L) および純資産 (NA) 勘定であるとするならば、勘定分類としての対象勘定・メタ勘定分類においては、資産勘定 (A)、負債勘定 (L) および純資産 (NA) 勘定が対象勘定ということになる。

ここで留意しなければならないのは、収益 (R) および費用 (E) の位置づけについてである。2-5 式の純資産勘定 (NA_t) は、3-6 式において、 $NA_{t-1} + R - E$ と展開されている。このことは、収益 (R) および費用 (E) が、メタ勘定ではなく、純資産勘定 (NA_t) の内訳要素すなわち対象勘定であることを示している。よって、この学説における計算構造は、対象勘定のみによって構成される対象勘定構造ということになる。

3 視点③ 構文論 計算目的に応じた対象勘定の構成

この学説において認識すべき会計の経験対象たる対象勘定についての構成の仕方、すなわち二面的分類における借方勘定と貸方勘定の分類についてみると、3-4 式および図 2-4 により、会計構造観としての二面性概念である資金の運用形態と調達源泉の関係が明

らかにされており、よって、資産勘定 (A) が借方勘定であり、負債勘定 (L) および純資産勘定 (NA) が貸方勘定ということになる。

ここで留意すべきは、収益 (R) および費用 (E) の経験対象としての位置づけであり、純資産勘定 (NA_t) の内訳要素として、対象勘定と考えられる。よって、図 3-4 においては、費用 (E) は貸借対照表貸方の純資産勘定 (NA_t) のなかに表示されることになる。このことから、費用 (E) は収益 (R) とともに、本来的な貸方勘定ということになる。

4 視点④ 現行複式簿記による運用

(1) 貸借関係と勘定差額

現行の複式簿記においては、期中における経済活動を取引ごとに貸借複記による仕訳を行い、それを T フォーム形式の勘定に記入 (転記) して集計し、決算において修正・整理を施したうえで、それらの記入・集計の正確性を試算表により確認し、その試算表を二つに分割する形で、实在勘定は残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へ振替えられる。この時点において、公表される財務諸表である貸借対照表と損益計算書が、それぞれ残高勘定と損益勘定をもとに作成されることになる。

よって、貸借対照表等式型においてこのプロセスをおこなうために、3-6 式をさらに展開すると、3-7 式となる。さらに、3-7 式を T フォーム形式の勘定として示したものが、図 3-5 である。

$$A_t - (L_t + NA_{t-1}) = R - E \quad 3-7 \text{ 式}$$

図 3-5

貸借対照表 (残高勘定)		損益計算書 (損益勘定)	
A_t 対象勘定 期末	L_t 対象勘定 期末	E	R
	NA_{t-1} 対象勘定 期首		
	$I = R - E$		I

$NA_{t-1} + R - E = NA_t$ I : 利益

貸借対照表等式型における計算目的は、期末時点における資産勘定 (A)、負債勘定 (L) および純資産勘定 (NA) の有高計算であった。そして、この学説における経験対象も、資

産勘定 (A)、負債勘定 (L) および純資産 (NA) 勘定であり、さらに、純資産勘定 (NA_t) の内訳要素である収益勘定 (R)、費用勘定 (E) も対象勘定であった。このような貸借対照表等式型によって現行の複式簿記をおこなったさいに導き出される貸借対照表と損益計算書が、図 3-5 ということになる。

それぞれについて貸借関係を見ても、基本等式に基づく対象勘定の構成にかかわる二面的分類を基礎として確定した借方勘定と貸方勘定との峻別によって、貸借対照表においては、対象勘定である資産勘定 (A) が借方に、負債勘定 (L) と純資産勘定 (NA_{t-1}) が貸方に、それぞれ配置されており、正と正の関係、すなわち正正関係となっている。一方の損益計算書においては、純資産勘定 (NA_t) の構成要素である費用勘定 (E) と収益勘定 (R) が、貸借対照表の純資産勘定 (NA_t) から抜き出される形で、それぞれ借方と貸方に配置され、差額として利益 (I) を計算している。よって、貸方と借方の関係は正と負の関係となり、すなわち正負関係となっている。

また、勘定差額については、貸借対照表は正正関係、損益計算書は正負関係であるため、貸借対照表は欠如性、損益計算書は余剰性ということになる。

(2) 論理的整合性と利益の振替

現行の複式簿記においては、期中における経済活動を取引ごとに貸借複記による仕訳を行い、それを T フォーム形式の勘定に記入 (転記) して集計し、決算において修正・整理を施したうえで、それらの記入・集計の正確性を試算表により確認し、その試算表を二つに分割する形で、实在勘定は残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へ振替えられる。そしてその後、損益勘定において計算された利益額が (閉鎖) 残高勘定に振替えられ、損益勘定は消滅するに至る。最後に、その全体として均衡した閉鎖残高勘定が、翌期に繰越されることによって、一連のプロセスが終了する。

この貸借対照表型の計算構造について、論理的整合性の観点から図 2-5 をみると、借方項目・貸方項目混在禁止原則については、この計算構造における二面的分類に基づいて、対象勘定である資産勘定 (A) が借方に、負債勘定 (L) と純資産勘定 (NA_{t-1}) が貸方に配置されており、問題はない。しかし、その他の期末項目・期首項目混在禁止原則 (対象勘定・メタ勘定混在禁止原則)、貸借関係変更禁止原則そして余剰性・余剰性併置禁止原則については問題があると考えられる。

まず、貸借対照表の貸方において、対象勘定かつ期末項目である負債勘定 (L) と対象勘定であるが期首項目である純資産勘定 (NA_{t-1}) が併置されており、期末項目と期首項目の混在が発生している。期末項目と期首項目という時間的同質性が反するものを貸方側において加算することは不可能であり、期末項目・期首項目混在禁止原則に反することになる。

また、損益計算書においては、費用勘定 (E) が借方に配置されていることが問題となる。すなわち、この計算構造においては、費用勘定 (E) は収益勘定 (R) とともに本来的な貸

方勘定であるため、貸借関係変更禁止原則に反することになるのである。

さらに、損益勘定において計算された利益額の（閉鎖）残高勘定への振替についてであるが、この貸借対照表等式型において、収益（ R ）および費用（ E ）は、純資産勘定（ NA_t ）の内訳要素であり、純資産勘定（ NA ）に内包されるものと考えられる。よって、損益計算書は、純資産勘定（ NA ）の内訳要素である利益（ $I=R-E$ ）を抜き出して一つの計算書として独立させたにすぎないものであり、よって振替という関係は成立しないことになるのである。

第4節 損益等式型の計算構造

1 視点① 語用論 基本等式と計算目的の類別および会計構造観としての二面性概念

損益等式型における基本等式は、3-10 式とされる。その基本等式をみると、右辺において収益勘定（ R ）と費用勘定（ E ）の差引計算すなわち損益法による利益計算がおこなわれている。留意すべきは、この損益等式は、資本等式をもとに、資本等式ではおこない得ない期間損益計算をおこなうために、資本等式に収益勘定（ R ）および費用勘定（ E ）を導入したものであるということである。その損益等式が生成されるプロセスを示すと次のようになる。

$$A - L = NA \quad 3-8 \text{ 式}$$

$$A_t - L_t = NA_{t-1} + R - E \quad 3-9 \text{ 式}$$

$$\text{損益等式} \quad A_t - L_t - NA_{t-1} = R - E \quad 3-10 \text{ 式}$$

すなわち、資本等式 3-8 式は、対象勘定である資産勘定（ A ）、負債勘定（ L ）およびメタ勘定たる純財産勘定（ NA ）によって構成されるものであるが、そこでは対象勘定たる資産勘定（ A ）および負債勘定（ L ）の当期における増減変動原因である損益を示すことができない。そこで資本等式に、収益勘定（ R ）および費用勘定（ E ）を導入したものが 3-9 式となる。この収益勘定（ R ）および費用勘定（ E ）は、対象勘定である資産勘定（ A ）および負債勘定（ L ）の当期における増減の事実を示すための勘定あり、メタ勘定ということになる。また、期間損益計算を目的とするため、そこでは必然的に時間価値（ t ）を考慮することが必要となり、右辺の純資産勘定は期首概念 NA_{t-1} となる。この 3-10 式を展開したものが、3-11 式の損益等式である。

また、結果的に、3-10 式の左辺においても、期首純資産（ $A_t - L_t$ ）から期末純資産（ NA_{t-1} ）を差し引くことによって、財産法による損益計算がおこなわれることになり、よって、損益等式にもとづく会計構造においては、貸借対照表および損益計算書双方で二面的に損益計

算がおこなわれることになる。

このことから、損益等式型における計算目的は、利益の計算すなわち期間損益計算であるということが認識できる。そして、財産法による損益計算と損益法による損益計算が、この学説における二面性概念ということになる。よって、図3-6に示す貸借対照表と損益計算書が、この学説の二面性概念ということになる。

図3-6

貸借対照表		損益計算書	
A_t	L_t	E	R
	NA_{t-1}		
	I	I	

2 視点② 意味論 計算目的に応じた計算対象の認識と勘定分類

この損益等式 3-10 式においては、これまでみた資本等式型、貸借対照表等式型とは異なり、基本等式のなかに、資産勘定 (A)、負債勘定 (L) および純資産 (NA) という実在勘定だけでなく、名目勘定である収益勘定 (R) と費用勘定 (E) も含まれたものとなっている。但し、留意すべきは、この損益等式は、資本等式を原基形態とするものであるため、収益勘定 (R) と費用勘定 (E) は会計の経験対象とは考えられていない。すなわち、あくまで資本等式 3-8 式が基本であり、そこにおいて示すことができない資産勘定 (A)、負債勘定 (L) の増減変動原因を明らかにするため、収益勘定 (R) と費用勘定 (E) が導入されたのである。よって、この計算構造における会計の経験対象は、原基形態である資本等式と同様に、資産勘定 (A) と負債勘定 (L) であり、対象勘定ということになる。

この学説において認識すべき会計の経験対象が、資産勘定 (A)、負債勘定 (L) であるとするならば、それらの差引計算によって求められる純資産勘定 (NA_{t-1}) やそれらの増加減少原因を示す収益勘定 (R)、費用勘定 (E) は、対象勘定から派生的に導出された勘定であるためメタ勘定ということになり、勘定分類としての対象勘定・メタ勘定分類においては、その両者が混在する計算構造であり対象勘定・メタ勘定構造ということになる。

3 視点③ 構文論 計算目的に応じた対象勘定の構成

この学説において、認識すべき会計の経験対象たる対象勘定についての構成の仕方、すなわち二面的分類における借方勘定と貸方勘定の分類についてしてみると、この学説にお

ける二面的分類は、数理で示せば、3-10 式の左辺の第 1 項と第 2 項であり、T フォーム形式の勘定で示せば、図 3-6 の貸借対照表における塗りつぶした部分である。

T フォーム形式の勘定の性質である負数忌避により、3-10 式の左辺は、T フォーム形式の勘定において、負数は正数とは反対側に記されることになるため、この学説においては、資産勘定 (A) が借方勘定となり、負債勘定 (L) が貸方勘定となる。

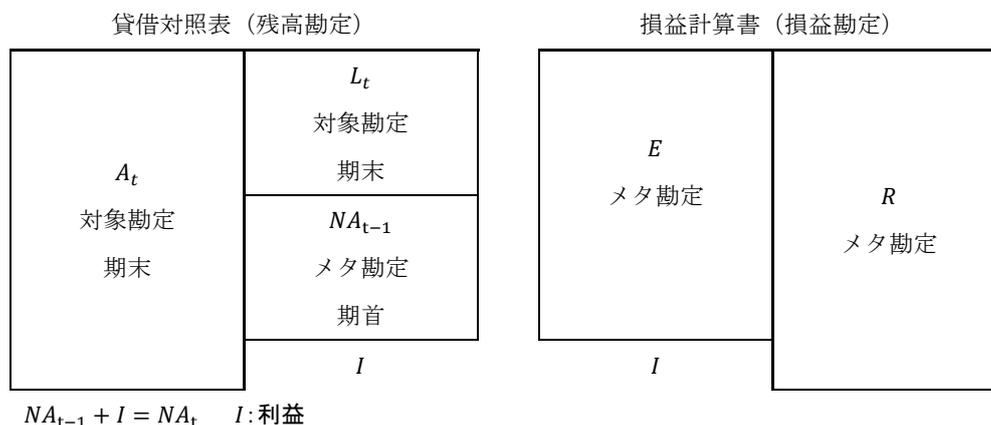
4 視点④ 現行複式簿記による運用

(1) 貸借関係と勘定差額

現行の複式簿記においては、期中における経済活動を取引ごとに貸借複記による仕訳を行い、それを T フォーム形式の勘定に記入 (転記) して集計し、決算において修正・整理を行ったうえで、それらの記入・集計の正確性を試算表により確認し、その試算表を 2 つに分割する形で、实在勘定は残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へ振替えられる。この時点において、公表される財務諸表である貸借対照表と損益計算書が、それぞれ残高勘定と損益勘定をもとに作成されることになる。

損益等式型においては、3-10 式によってこのプロセスをおこなわれている。この 3-10 式を T フォーム形式の勘定として示したものが、図 3-7 である。

図 3-7



損益等式型における計算目的は、財産法と損益法により、二面的に利益を計算すること、すなわち期間損益計算であった。また、この学説における経験対象たる対象勘定は、資産勘定 (A_t) と負債勘定 (L_t) であり、純資産勘定 (NA_{t-1}) と収益勘定 (R) および費用勘定 (E) はメタ勘定であった。

貸借対照表、損益計算書それぞれについての貸借関係をみてみると、基本等式に基づく

対象勘定の構成にかかわる二面的分類を基礎として確定した借方勘定と貸方勘定との峻別によって、貸借対照表においては、借方に対象勘定である資産勘定 (A) が配置され、貸方に対象勘定である負債勘定 (L) とメタ勘定である期首の純資産勘定 (NA_{t-1}) が配置され、期末の資産勘定 (A_t) から期末の負債勘定 (L_t) と期首の純資産勘定 (NA_{t-1}) を差し引くことにより利益が計算されている。よって、その関係は、正と負の関係、すなわち正負関係となっている。一方の損益計算書においても、費用勘定 (E) と収益勘定 (R) が、それぞれ借方と貸方に配置され、差引計算によって利益を計算しており、やはり正と負の関係、すなわち正負関係となっている。すなわち、双方とも正負関係ということになる。

また、勘定差額については、貸借対照表、損益計算書双方とも正負関係であるため、双方とも余剰性ということになる。

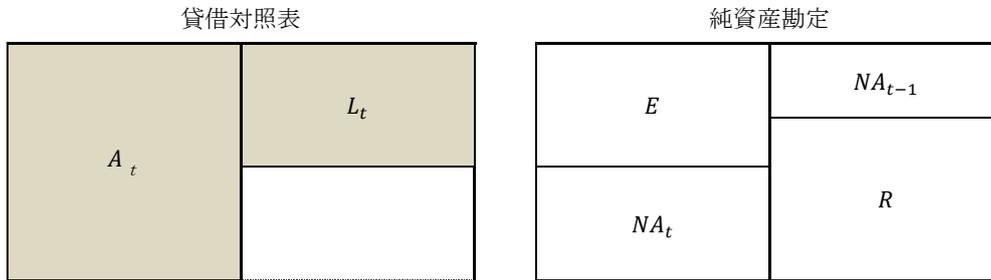
(2) 論理的整合性と利益の振替

現行の複式簿記においては、期中における経済活動を取引ごとに貸借複記による仕訳を行い、それを T フォーム形式の勘定に記入 (転記) して集計し、決算において修正・整理を行ったうえで、それらの記入・集計の正確性を試算表により確認し、その試算表を2つに分割する形で、实在勘定は残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へ振替えられる。そしてその後、損益勘定において計算された利益額が (閉鎖) 残高勘定に振替えられ、損益勘定は消滅するに至る。最後に、その全体として均衡した閉鎖残高勘定が、翌期に繰越されることによって、一連のプロセスが終了する。

この損益等式型の計算構造について、論理的整合性の観点から図3-7をみると、まず、貸借対照表の貸方において、対象勘定かつ期末項目である負債勘定 (L) とメタ勘定かつ期首項目である純資産勘定 (NA_{t-1}) が併置されており、期末項目・期首項目混在禁止原則 (対象勘定・メタ勘定混在禁止原則) に反している。対象勘定とメタ勘定という空間的同質性、期末項目と期首項目という時間的同質性に反するものを、貸方側において併置することは不可能である。

また、損益等式の原基形態は資本等式にあり、収益勘定 (R) および費用勘定 (E) は対象勘定である資産勘定 (A) および負債勘定 (L) の当期における増減の原因を示すために導入されたものであることを考えれば、図3-8に示すように、純資産勘定 (NA_{t-1}) は本来的には貸方勘定ということができ、よって貸借対照表貸方において借方項目・貸方項目混在禁止原則に反しており、試算表から貸借対照表と損益計算書への分化の過程において、貸借関係変更禁止原則についても反していることになる。

図 3-8



さらに、損益勘定において計算された利益額の（閉鎖）残高勘定への振替についてであるが、この損益等式型において導出された貸借対照表（残高勘定）と損益計算書（損益勘定）は、図 3-7 において示されているとおり、共に勘定差額の性質が余剰性となっており、余剰性・余剰性併置禁止原則に反している。このような余剰性と余剰性との組み合わせの場合には、資本等式型でみたように、一方の勘定の差額数値を他方の勘定に計上することが、論理的に不可能である。

第 5 節 試算表等式型の計算構造

1 視点① 語用論 基本等式と計算目的の類別および会計構造観としての二面性概念

試算表等式型における基本等式は、3-10 式とされる。その基本等式 3-11 式をみると、左辺において資産勘定 (A) と費用勘定 (E) が、右辺において負債勘定 (L)、純資産勘定 (NA) および収益勘定 (R) が収容されており、このことから、この計算構造における計算目的は、一会計期間における資本の動きをすべて網羅することになるため、資本計算であるということが認識できる。

この 3-11 式をみてみると、損益等式型と同様に、資産勘定 (A)、負債勘定 (L) および純資産 (NA) という実在勘定のみならず、名目勘定である収益勘定 (R) と費用勘定 (E) も含まれたものとなっている。よって、時間価値 (t) を導入すると 3-12 式に変形される。これを T フォーム形式の勘定として示したものが図 3-9 である。

この試算表等式型に基づく計算構造においては、3-12 式で、左辺において資産勘定 (A) と費用勘定 (E) が、右辺において負債勘定 (L)、純資産勘定 (NA) および収益勘定 (R) が、等号記号 (=) を挟んで対峙している。これを、T フォーム形式の勘定でみると、いわゆる試算表であり、貸借対照表等式型と同様に、貸方側に資金の調達源泉が、借方側でその運用形態が表されていることが認識できる。よって、この資金の運用形態と調達源泉が、この学説における二面性概念ということになる。

$$A + E = L + NA + R$$

3-11 式

$$A_t + E_t = L_t + NA_t + R_t$$

3-12 式

図 3-9

試算表

A_t	L_t
	NA_t
E	R

2 視点② 意味論 計算目的に応じた計算対象の認識と勘定分類

この試算表等式型における計算目的は、一会計期間における資本の動きを把握するという資本計算にあるため、試算表の借方において、資産勘定 (A) と費用勘定 (E) が資金の運用結果を、貸方において負債勘定 (L)、純資産勘定 (NA)、収益勘定 (R) が資金の調達源泉示している。よって、この計算構造の計算目的を遂行するために認識すべき会計の経験対象は、そのために必要となる資産勘定 (A)、費用勘定 (E) および負債勘定 (L)、純資産勘定 (NA)、収益勘定 (R) ということになる。

この学説において認識すべき会計の経験対象が、資産勘定 (A)、費用勘定 (E) および負債勘定 (L)、純資産勘定 (NA)、収益勘定 (R) であるとするならば、複式簿記におけるすべての勘定が経験対象ということになり、勘定分類としての対象勘定・メタ勘定分類においては、すべての勘定が対象勘定ということになる。よって、この学説における計算構造は対象勘定のみによって構成される対象勘定構造ということになる。

3 視点③ 構文論 計算目的に応じた対象勘定の構成

この学説において認識すべき会計の経験対象たる対象勘定についての構成の仕方、すなわち二面的分類における借方勘定と貸方勘定の分類についてみると、この学説における二面的分類は、3-10 式の左辺および右辺、T フォーム形式の勘定で示せば図 2-8 の試算表において構成されている。よって、この学説においては、資産勘定 (A) および費用勘定 (E) が借方勘定となり、負債勘定 (L)、純資産勘定 (NA) および収益勘定 (R) が貸方勘定となる。

4 視点④ 現行複式簿記による運用

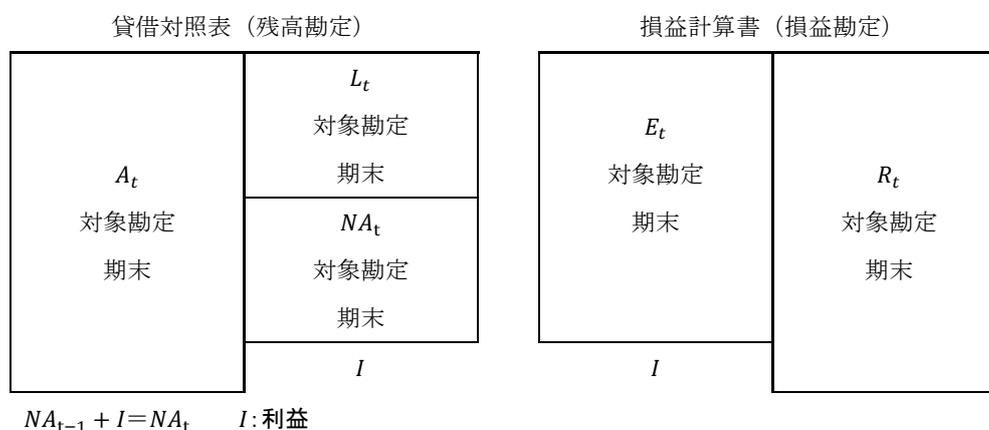
(1) 貸借関係と勘定差額

現行の複式簿記においては、期中における経済活動を取引ごとに貸借複記による仕訳を行い、それを T フォーム形式の勘定に記入（転記）して集計し、決算において修正・整理を行ったうえで、それらの記入・集計の正確性を試算表により確認し、その試算表を2つに分割する形で、实在勘定は残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へ振替えられる。この時点において、公表される財務諸表である貸借対照表と損益計算書が、それぞれ残高勘定と損益勘定をもとに作成されることになる。

よって、試算表等式型においてこのプロセスをおこなうために、3-11 式をさらに展開すると、3-12 式となる。さらに、2-12 式を T フォーム形式の勘定として示したものが、図 3-9 である。

$$A_t - (L_t + NA_{t-1}) = R_t - E_t \quad 3-12 \text{ 式}$$

図 3-10



試算表等式型における計算目的は、一会計期間における資本の動きをすべて把握するという資本計算にあった。そして、この学説における経験対象も、資産勘定（ A ）、費用勘定（ E ）および負債勘定（ L ）、純資産勘定（ NA ）、収益勘定（ R ）によって、資金の運用形態と調達源泉という資本の動きの把握が可能になることから、複式簿記におけるすべての勘定が経験対象であった。よって、すべての勘定が対象勘定であった。このような試算表等式型によって現行の複式簿記をおこなったさいに導き出される貸借対照表と損益計算書が、図 2-9 ということになる。

それぞれについての貸借関係を見てみると、基本等式に基づく対象勘定の構成にかかわ

る二面的分類を基礎として確定した借方勘定と貸方勘定との峻別によって、貸借対照表においては、対象勘定である資産勘定（*A*）が借方に、負債勘定（*L*）と純資産勘定（*NA*）が貸方に、それぞれ配置されており、正と正の関係、すなわち正正関係となっている。一方の損益計算書においても、費用勘定（*E*）と収益勘定（*R*）が、それぞれ借方と貸方に配置され、差引計算によって利益を計算しているため、正と負の関係、すなわち正負関係となっている。

また、勘定差額については、貸借対照表が正正関係であるため欠如性となり、損益計算書は正負関係であるため余剰性ということになる。

（２）論理的整合性と利益の振替

現行の複式簿記においては、期中における経済活動を取引ごとに貸借複記による仕訳を行い、それを T フォーム形式の勘定に記入（転記）して集計し、決算において修正・整理を行ったうえで、それらの記入・集計の正確性を試算表により確認し、その試算表を二つに分割する形で、实在勘定は残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へ振替えられる。そしてその後、損益勘定において計算された利益額が（閉鎖）残高勘定に振替えられ、損益勘定は消滅するに至る。最後に、その全体として均衡した閉鎖残高勘定が、翌期に繰越されることによって、一連のプロセスが終了する。

この資本等式型の計算構造について、論理的整合性の観点から図 3-10 をみると、まず、借方項目・貸方項目混在禁止原則と貸借関係変更禁止原則については、対象勘定であるすべての勘定が、二面的分類における本来的な借方と貸方に配置されており、問題はない。

また、期末項目・期首項目混在禁止原則（対象勘定・メタ勘定混在禁止原則）の観点からも、すべての勘定が対象勘定であると同時に期末項目となっており、言語的性質と時間的同質性の双方において論理的整合性が満たされている。

さらに、損益勘定において計算された利益額の（閉鎖）残高勘定への振替についてであるが、この試算表等式型において導出された貸借対照表（残高勘定）と損益計算書（損益勘定）は、図 3-9 において示されているとおり、貸借対照表が欠如性となっており、損益計算書が余剰性となっている。このような欠如性と余剰性との組合せの場合には、一方の勘定の差額数値を他方の勘定に計上することが、論理的に可能である。なぜなら、余剰性の差額を欠如している差額に嵌め込むことが可能だからである。よって、損益勘定から残高勘定への利益の振替は可能ということになる。

以上、これまで主張されてきた代表的な会計構造学説を、それぞれ学説の本質を端的に表現する基本等式をもとに、語用論の立場からは、各会計構造学説における会計目的と二面性概念、意味論の立場からは、会計の経験対象の認識とそれにもとづく対象勘定・メ

タ勘定分類、そして構文論の立場からは、借方・貸方分類を考察してきた。

さらに、複式簿記の技術的特徴である T フォーム形式の勘定から、「貸借関係」と「勘定差額」における二義性という視点によって、現行の複式簿記をおこなった際における文法規約に照らした論理的整合性の評価と、損益勘定から残高勘定への利益の振替の可否についての検証をおこなってきた。この検証から、論理的整合性を具えるのは試算表等式型の計算構造のみであることがわかった。

では、この試算表等式型の計算構造と他の学説との相違は何であろうか。会計目的においては、それぞれの学説が異なる目的をもっていった。また、会計の経験対象の認識とそれにもとづく対象勘定・メタ勘定分類においては、試算表等式型と貸借対照表型の計算構造は対象勘定構造であり、資本等式型と損益等式型は対象勘定・メタ勘定構造であった。対象勘定構造ということでは同じである試算表等式型と貸借対照表型の相違は、基本等式における収益勘定 (R) と費用勘定 (E) の有無である。

この点、試算表等式型とは異なり、他の学説には会計の経験対象として収益勘定 (R) と費用勘定 (E) が含まれていないのである。これは、貨幣的思考と財貨的思考という会計思考の相違に他ならない。すなわち、試算表等式型においては、一会計期間における貨幣の動きをすべて明らかにするという資本計算が会計目的であったため、収益勘定 (R) と費用勘定 (E) も資金の調達源泉と運用形態として会計の経験対象として認識することができた。それに対し、他の学説においては、資産勘定 (A) と負債勘定 (L) のみ、あるいは、それらと純資産 (NA) のみを会計の経験対象とするという財貨的会計思考をとっているため、現行の複式簿記における貸借対照表と損益計算書の作成において、とくに損益計算書において論理的整合性が得られなかったのである。

第4章 資本等式説再考

第1節 計算構造論の観点からみた公正価値会計の特徴

第2部において詳細に検討するところであるが、FASBにおけるSFACにおいては、計算構造として資本等式説が採用されていると思われる。そこで本章では、あらためて資本等式説について再度考察をおこなう。SFACにおいて、計算構造として資本等式説が採用されているとする論拠は、SFAC第6号『財務諸表の構成要素』における財務諸表の構成要素の定義にある。そこで、公正価値会計の特徴を、SFAC第6号における財務諸表の構成要素の定義から抽出することにした。

まず、貸借対照表の構成要素について、SFAC第6号では、資産 (assets) は「発生の可能性の高い将来の経済的便益」(par.25) とされ、負債 (liabilities) は「発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」(par.35.) とされる。そして、持分 (equity) または純資産 (net assets) は、「負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権」(par.49) である。これを数理として示せば、 $資産 - 負債 = 純資産$ となり、いわゆる資本等式となる。

一方、損益計算書の構成要素について、収益 (revenues) は「財貨の引渡し等の活動による実体の資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済」(par.78) であり、費用 (expenses) は、「財貨の引渡し等活動の遂行による実体の資産の流出その他の費消もしくは負債の発生」(par.80) とされる。すなわち、収益及び費用は、貸借対照表の構成要素である資産・負債を増加あるいは減少させる原因として捉え、純資産の下位に属するものとして位置づけられている。

さらに、包括利益 (comprehensive income) は「出資者以外の源泉からの取引その他の事象および環境要因から生じる一期間における営利企業の持分の変動」(par.70) である。これを数理で示せば、 $包括利益 = 期末持分 - 期首持分$ となり、これは財産法による損益計算であり、このことから FASB は会計観として資産・負債中心観を採用していることを意味している。

以上から、公正価値会計を計算構造論の観点からみた特徴として、①資本等式にもとづく計算体系であること、②収益、費用は純資産の下位に属すること、そして③財産法による損益計算すなわち会計観としての資産・負債中心観を採用していること、の3つを挙げることができる。

図4-1 SFAC第6号における財務諸表の構成要素の定義からみた公正価値会計の特徴

	特 徴 点	根 拠
特徴①	資本等式にもとづく計算体系	資産・負債・持分（純資産）の定義より
特徴②	収益・費用は純資産の下位に属する	収益・費用の定義より
特徴③	財産法による損益計算 (資産・負債中心観の採用)	包括利益の定義より

第2節 資本等式の計算構造

上記で明らかとなった公正価値会計が予定している資本等式にもとづく計算構造について、本節では、複式簿記機構によって導出される貸借対照表および損益計算書の問題点を明らかにしたい。

一般的に、資本等式は4-1式（資産を A 、負債を L 、純資産を NA とし、 t は期末時点を表す。）として表される。その基本理念すなわち二面性概念は、資産（ A ）・負債（ L ）と純資産（ NA ）との対峙にあり、その会計目的は財産計算にある。公正価値会計の目的が、将来現金流入をもたらす資産と将来現金流出をもたらす負債との差額である純資産を計算し報告することにあるならば、資産と負債を公正価値で評価し、それらに対応表示して純資産を計算すれば、その財産計算という計算目的は達成される。

しかし、現行の会計は損益計算をも重視し、連携した貸借対照表と損益計算書による報告を行う。単に、損益計算をおこなうのであれば、複式簿記機構により損益計算書を作成せずとも、毎期、帳簿外において財産目録を作成し、前期の純資産と当期の純資産を比較すること、すなわち財産法で可能となる。しかし、それでは、資産と負債の期中における変動原因を把握することができない。そこで、複式簿記を行うために、4-1式に収益（ R ）と費用（ E ）を導入すれば、資本等式は4-2式（ $t-1$ は期首を表す。）となる。さらに、損益法による損益計算を行うために展開したものが、4-3式である。

$$A - L = NA \quad 4-1 \text{ 式}$$

$$A_t - L_t = NA_{t-1} + R - E \quad 4-2 \text{ 式}$$

$$(A_t - L_t) - NA_{t-1} = R - E \quad 4-3 \text{ 式}$$

4-3式の左辺は、 $(A_t - L_t)$ で表される期末純資産から期首純資産（ NA_{t-1} ）を差し引くことにより、財産法による損益計算を行っている。ただし、数理的には損益計算を行っているが、4-3式を複式簿記の特徴であるTフォームにより表現すると、貸借対照表に該当すると考えられる4-3式左辺は、二つの点で論理的欠陥がみてとれる。一つは対象勘定とメタ勘

定の混在であり、二つ目は、期末項目と期首項目の混在である。このような計算表は論理的にみて、意味不明のものであり、また、それぞれにつき加法性も欠如している。ここに加法性とは、ある項目と他の項目とが論理的に加算できることの性質をいう¹³⁸。

対象勘定とは、会計の経験対象の表現を直接に行う勘定であり、財産計算を計算目的とし、その基本等式である資本等式に基づく計算構造においては、資産勘定 (A) および負債勘定 (L) がそれにあたる。一方、資本等式における純資産勘定 (NA) は対象勘定である資産と負債の差引計算により求められる勘定であり、また、収益 (R)・費用 (E) 勘定は、もっぱら損益計算をおこなうために、対象勘定についてそれを再記するために設けられた勘定であり、これらは、対象勘定から派生的に導出されたものとしてメタ勘定と呼ばれる。

図4-2

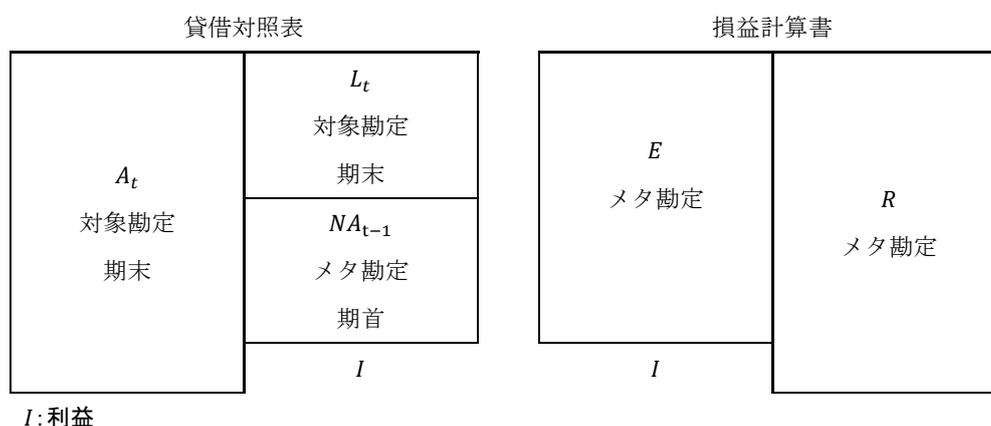


図4-2の貸借対照表 (I は利益を表す。)においては、貸方において対象勘定とメタ勘定が混在しており、計算表としての論理矛盾が生じている(対象勘定・メタ勘定混在の問題)。さらに、負債勘定が期末項目、純資産勘定は期首項目であり、一時点性の問題が生じている。また、それぞれについて、その加法性が問題となる。

一方、損益計算書を示す4-3式の右辺についても、メタ勘定である収益と費用によって利益を計算しているが、貸借対照表においてもすでに利益が計算されており、損益計算書の利益を貸借対照表に振替えることが不可能である。

これらのことから、公正価値会計が志向する計算目的を、その基本等式である資本等式にもとづく計算構造によって複式簿記を行うことは、理論的に不可能といわざるをえないことになる。

¹³⁸ 上野 [1998]、220頁。

第3節 勘定理論からの分析視点

図4-3は、複式簿記機構の観点から、公正価値会計にアプローチするための分析視点である。

図4-3 分析視点

[複式簿記= $f_m \cdot f_n$ (二面性的会計構造)] (m:貸借複記、n:Tフォームの勘定形式)		
複式簿記の特質	留意事項	文法規約
二面性的会計構造観 (基本等式の重要性)	①対象勘定とメタ勘定の峻別	
	②対象(勘定)構成にかかわる二面的分類を基礎にした借方勘定と貸方勘定との峻別	
m・n (特にn、Tフォームの勘定形式)	①貸借関係の二義性(正正関係と正負関係) ②勘定差額の二義性(余剰性と欠如性)	借方項目・貸方項目混在禁止原則 期末項目・期首項目混在禁止原則 (対象勘定・メタ勘定混在禁止原則) 貸借関係変更禁止原則 余剰性・余剰性併置禁止原則

1 二面性概念

これまで述べてきたところであるが、複式簿記は、[複式簿記= $f_m \cdot f_n$ (二面性的会計構造)] (m:貸借複記、n:Tフォームの勘定形式)として定式化される。すなわち、会計構造観としては二面性概念に規定され、記入形態および記録形式については、貸借複記およびTフォームという特質をもつ計算機構なのである。

また、会計構造学説においては、それぞれ基本等式が措定されており、その基本等式によって、会計目的とその会計目的から導かれる会計構造観としての二面性概念(語用論)、そしてその会計目的にしたがった会計の経験対象の認識とそれに基づく勘定の分類(意味論)、さらには経験対象となる基本的勘定の二面的分類による勘定の構成の仕方(構文論)を把握できる。

(1) (狭義) 語用論

例えば、公正価値会計が志向すると思われる資本等式説($A - L = NA$)の会計構造においては、その基本等式から、会計目的は、左辺において、積極財産である資産勘定(A)と消極財産である負債勘定(L)の差引計算によって右辺の純財産(純資産)(NA)勘定が計算されており、純財産の算定すなわち財産計算であるということが認識できる。また、この財産計算という会計目的を遂行するために、会計構造観としての二面性概念が導かれる

ことになる。ここに、会計構造観としての二面性概念とは、「技術的な意味で会計を究極的に規定している」¹³⁹のものであり、各会計構造学説によってそれぞれ異なるものとされる。すなわち、会計における主たる計算構造である複式簿記では、貸借複記に象徴されるように、一つの事柄を二つの側面から捉えるということが徹底されており、それは個々の取引における借方・貸方記入という二面的分類のみならず、会計構造観そのものについても二面性が強調されるのである。資本等式型に基づく計算構造においては、左辺において積極財産である資産勘定 (A) と消極財産である負債勘定 (L) を網羅した残高勘定 (貸借対照表) と、それらの差引計算によってもたらされる右辺の純財産 (純資産) 勘定 (NA) が、等号記号 (=) を挟んで対峙しており、実在する積極財産と消極財産の状態と、それらの差引計算により求められた計算結果としての純財産が、この学説における二面性概念ということになる。

(2) (狭義) 意味論

資本等式説においては、資産勘定 (A) と負債勘定 (L) を洩れなく把握することができるならば、純財産 (純資産) 勘定 (NA) を算定することができることから、この資産勘定 (A) と負債勘定 (L) が認識すべき会計の経験対象ということになる。さらに、この基本等式から認識される会計の経験対象により、勘定分類としての対象勘定とメタ勘定というふたつの勘定が類別される。ここに、対象勘定とは、会計の経験対象の表現を直接に行う勘定とされ、よって、資本等式型に基づく計算構造においては資産勘定 (A) および負債勘定 (L) がそれにあたる。一方、右辺の純財産 (純資産) 勘定 (NA) は、対象勘定である資産勘定 (A) および負債勘定 (L) の差引計算により求められる勘定であるため、この計算構造においては会計の経験対象とはならず、対象勘定から派生的に導出されたメタ勘定¹⁴⁰と呼ばれるものに該当する。よって、資本等式説は、対象勘定とメタ勘定の双方が含まれた計算構造、すなわち対象勘定・メタ勘定構造である。

(3) (狭義) 構文論

複式簿記においては、その経験対象たる対象勘定は、二面的分類 (借方・貸方分類) を意識することによって構成されている¹⁴¹。資本等式説においては、対象勘定は、左辺における積極財産である資産勘定 (A) と消極財産である負債勘定 (L) であり、貸借対照にお

¹³⁹ 笠井昭次 [1994]、87 頁。

¹⁴⁰ 笠井昭次 [1994]、28 頁。

¹⁴¹ 笠井教授は、経験対象の構成にかかわる対象勘定の二面的分類 (借方・貸方分類) と会計構造観としての二面性概念について次のように述べられている。

「経験対象の構成にかかわる対象勘定の二面的分類と、会計をして会計たらしめるものとしての二面性概念とは、理念的には異なった次元にあることに留意されたい。貸借対照表等式および企業資本等式の体系は、対象勘定構造であるから、対象構成にかかわる二面的分類は、同時に、その会計性を規定する二面性をも意味していた。しかし、対象勘定・メタ勘定構造であるこの資本等式の体系においては、貸借対照表と (メタ勘定たる) 純財産勘定とが会計上の二面性概念を構成しており、本文で述べた積極財産勘定と消極財産勘定という、対象構成にかかわる二面的分類とは、明らかに異なっているのである。」笠井昭次 [1994]、444 頁。

いて、それぞれ借方と貸方に配置されることになる。このことから、資本等式説においては、積極財産である資産勘定(A)が本来的な借方勘定であり、消極財産である負債勘定(L)が貸方勘定ということになる。

2 複式簿記における文法規約

(1) 記入形態および記録形式

複式簿記では、記入形態および記録形式について、貸借複記およびTフォーム形式の勘定がとられる。「複式簿記の技術的な特徴とは、この貸借複記およびTフォームの独特性・特殊性に他ならない」¹⁴²。すなわち、複式簿記では、会計上認識すべき事象が生じた場合に、それを借方・貸方に二面的に把握し、Tフォーム形式の勘定の借方・貸方にそれぞれ記入するのである。よって、Tフォーム形式の勘定を考察する際には、その借方側と貸方側とに分別される数値の関係である「貸借関係」と、そこに生ずる差額の性質である「勘定差額」に留意する必要がある¹⁴³。

まず、Tフォーム形式の勘定における「貸借関係」については、「正負関係」と「正正関係」がある。{正負関係}は、負数忌避という性質に由来するもので、正と負の関係にある数値グループについて、Tフォームの一面において正数から負数を控除するのではなく、負数を、正数とは反対側に記録することである。この関係は、個々の勘定においてみられる関係で、例えば、現金勘定における増加と減少の關係に該当する。一方、「正正関係」は、Tフォーム形式の勘定の二面の記録空間に、それぞれ正数と正数とが計上される関係である。これに該当するのは、試算表から二分割する形で形成される、個々の勘定の集合勘定としての残高勘定と損益勘定である。

図4-4 余剰性と欠如性

正負関係		正正関係	
(借方) 正	(貸方) 負	(借方) 正	(貸方) 正
	余剰性		欠如性

この「正負関係」と「正正関係」という「貸借関係」の二義性は、勘定の「貸借差額」の性質である「余剰性」と「欠如性」という二義性にそれぞれ対応している。すなわち、「勘定差額」は、借方数値と貸方数値との関係を意味するもので、「余剰性」は、借方額を控除

¹⁴² 笠井昭次 [1994]、12 頁。

¹⁴³ 笠井昭次 [1994]、424-426 頁。

してもなお存在する貸方超過額（あるいは貸方額を控除してもなお存在する借方超過額）を意味し、その場合の「貸借関係」は、「正負関係」となる。一方、「欠如性」は、「貸借関係」が「正正関係」の場合における「勘定差額」で、「正正関係」においては借方と貸方に異なった属性等配置されるため、そこに生じる差額は、本来計上されるべき項目が欠如していると考えられるからである。

図4-5 貸借関係の二義性と勘定差額の二義性

貸借関係の二義性	勘定差額の二義性
正正関係	欠如性
正負関係	余剰性

(2) 複式簿記における文法規約

笠井 [1994] においては、T フォームの形式をとる複式簿記機構における決算勘定たる集合勘定の論理的整合性について、借方・貸方項目混在禁止原則、期末項目・期首項目混在禁止原則（対象勘定・メタ勘定混在禁止原則）、貸借関係変更禁止原則および余剰性余剰性併置禁止原則という四つの文法規約が示されている。

① 個々の集合勘定に関する文法規約

まず、個々の集合勘定における論理的整合性については、借方項目・貸方項目混在禁止原則と期末項目・期首項目混在禁止原則（対象勘定・メタ勘定混在禁止原則）とが挙げられている。集合勘定は、複数の勘定の集合体であるが、例えば図4-6のように構成されていたとする。

図4-6 集合勘定Z

X ₁	Y ₁
	Y ₂
X ₂	

この場合において、集合勘定Zが、論理的整合性を具えているためには、まず、X₁・X₂およびY₁・Y₂がそれぞれ、会計の経験対象についての二面的分類における本来的な借方項目および貸方項目でなければならない。例えば、Y₂が本来的な借方項目である場合には、貸方

項目 Y_1 と借方項目 Y_2 とに加法性が認められない。これは、借方と貸方という空間に計上される項目の同質性を含意しているので、「空間的同質性」の要請といえる。そこから導き出される文法規約が借方・貸方項目混在禁止原則である。

また、例えば Y_1 が期末概念、そして Y_2 が期首概念であれば、そこに加法性は認められない。すなわち、 Y_1 と Y_2 との「時間的同質性」が要請され、期末項目・期首項目混在禁止原則（対象勘定・メタ勘定混在禁止原則）が導出されるのである。

図4-7 借方項目・貸方項目混在禁止原則

A_+	S_e
	A_-

例えば、本来的な借方項目が A_e 、貸方項目が S_e とした場合、両者から純財産 RV_e を算出する数式 $[A_e - S_e = RV_e]$ の左辺を考えてみると、この場合、 A_e を、期首有高・期中増加（ A_+ ）と期中減少（ A_- ）とに分別して記録したとすれば、数式的に表現すれば、 $[(A_+ - A_-) - S_e]$ となる。ここではカッコが用いられているので、 A_+ と A_- とは一括りにされ、他方の S_e と対峙させられているため、借方項目と貸方項目との概念上の分別がなされていることになる。しかし、Tフォーム形式の勘定において働いている論理は、負数忌避であった。そこで、 A_+ を借方項目と約束すれば、 A に対して負の意味をもつ S （ S_e ）も、 A_+ に対して負の意味をもつ A_- も、共に貸方項目となってしまふ。したがって、貸借複記を貫徹すれば、 $[(A_+ - A_-) - S_e]$ は、図4-7のようにならざるを得なくなる。すなわち、その貸方側には、本来の貸方項目たる S_e と、本来的には借方項目の減数たる A_- とが併置されてしまふことになり、空間的同質性の要請に反している。よって、集合勘定においては、この A_- は、その本来の性格に従って、借方の控除項目として表示されなければならない。ここに、借方・貸方項目混在禁止原則という文法規約が必要になるのである。

図4-8 期末項目・期首項目混在禁止原則

A_e	S_e
	RV_a

一方、時間的同質性であるが、いま期末積極財産 (A_e) と期末消極財産 (S_e) との差をとり、次にその差から期首純財産 (RV_a) を控除したとする。これを数式的に表現すれば、 $[(A_e - S_e) - RV_a = P]$ (P :利益)となる。この演算によって利益額が算出できたのは、 A_e と S_e が一括りにされているからである。左辺第1項が、期末純財産額を意味することになり、その期末純財産額と期首純財産額との比較による損益計算が可能となるのである。先の空間的同質性と同じく、ここでも、カッコの使用がそうした解釈を可能にさせているのである。それに対し、Tフォームにおける負数忌避の論理によれば、図4-8のようにならざるを得ない。そこでは、明らかに、貸方側に、期末項目 (S_e) と期首項目 (RV_a) とが同居してしまう。これは、言うまでもなく時間的同質性の要請に抵触している。集合勘定の論理的整合性を保持するためには、期末項目・期首項目混在禁止原則という文法規約が必要になるのである。

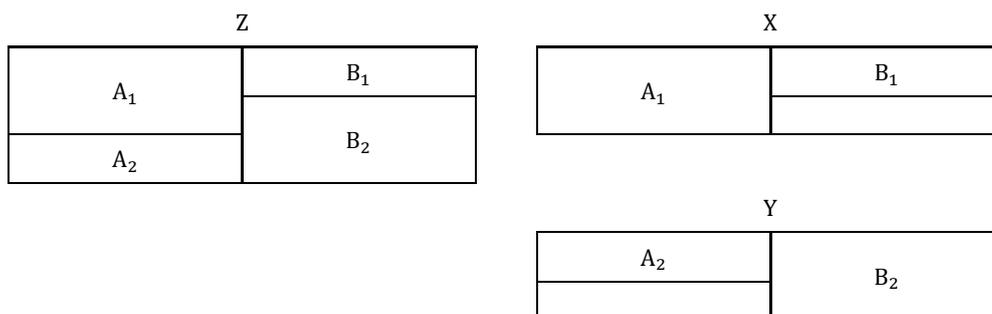
すなわち、個々の集合勘定において負数忌避の論理が作用する T フォームの空間的同質性および時間的同質性を保持するためには、借方項目・貸方項目混在禁止原則および期末項目・期首項目混在禁止原則という文法規約が形成されなくてはならないのである。

② 集合勘定間の関係に関する文法規約

次に、集合勘定間の関係に関する論理的整合性については、貸借関係変更禁止原則および余剰性・余剰性併置禁止原則が挙げられている。

試算表Zが、その借方側では正の要素 A_1 および A_2 、そして貸方側では別の正の要素 B_1 および B_2 から構成されていたとする。このZは、現行の複式簿記においては、一般に、二つの集合勘定に分化する。その集合勘定が、 $A_1 \cdot B_1$ からなるX、および $A_2 \cdot B_2$ からなるYであったとする。このように分化したXとYとは、何らかの形で再統合されることになる。したがって、集合勘定間の関係は、 $X \cdot Y$ への分化の局面、および $X \cdot Y$ の再結合の局面というふたつの過程から構成されているのである。その $X \cdot Y$ への分化の局面には、Tフォームの貸借関係の二義性がかかわっており、それとの関連で貸借関係変更禁止原則が、他方、 $X \cdot Y$ の再結合の局面にはTフォームの勘定差額の二義性がかかわっており、それとの関連で余剰性・余剰性併置禁止原則が、文法規約として必要になる。

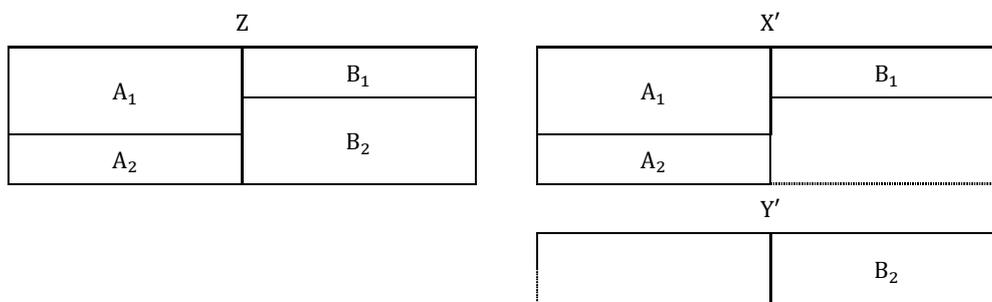
図4-9 分化の局面



まず、貸借関係変更禁止原則であるが、集合勘定XおよびYが独立性を具えているためには、図4-9のように、一方、XがZの借方項目(A₁)および貸方項目(B₁)を、他方、YがZの借方項目(A₂)および貸方項目(B₂)を含んでいなければならない。その場合にのみ、YはXに対して、またXはYに対して、それぞれ対等の地位を占めることになり、したがって、XおよびYは、それぞれ集合勘定としての独立性を帯びることになる。このように、XおよびYが独立性を具えている場合には、XおよびYの貸借関係は、Zのそれとまったく同じになるはずである。図4-9の場合には、XおよびYは、Zと同じく正正関係になっている。

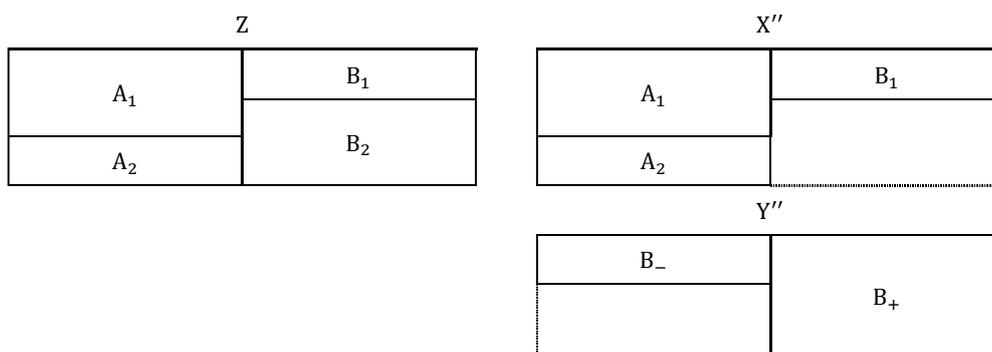
しかし、Zが、A₁・A₂・B₁を収容するX'とB₂のみを収容するY'に分化したとする。それを示せば、図4-10のようになる。

図4-10 分化の局面



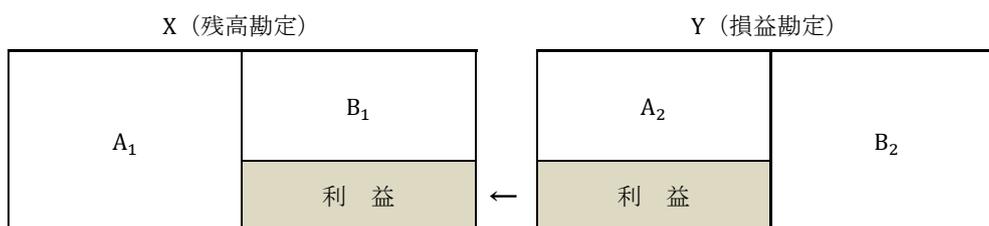
この図4-10をみれば、Y'がX'に対して独立的地位にないことは容易に理解できる。しかし、いま、このB₂が、その増加要素(期首額および期中増加額)B₊と減少要素(期中減少額)B₋とからなっているとすると、複式簿記においては、負数忌避(あるいは貸借複記の貫徹)の結果として、図4-11のように表示される。この図4-11におけるX''とY''との関係は、外形的には、図4-9におけるXとYとの関係とまったく同じである。したがって、外形的には、Y''は、X''に対して独立的地位を占めているかのような観を呈してしまう。

図4-11 分化の局面



しかしながら、図4-11のY''における貸借関係は、図4-9のZの正正関係とは異なり、正負関係に変質してしまっている。したがって、独立性が欠如しているのである。よって、集合勘定の独立性を維持するためには、その貸借関係につき、試算表Zのそれからの変更が禁止されなければならない。ここに、貸借関係変更禁止原則という文法規約が必要となるのである。

図4-12 再結合の局面



次に、X・Yの再結合の局面の問題であるが、複式簿記においては、ふたつの集合勘定はいわゆる振替関係にある、と説かれてきた。すなわち、図4-12において、Xを貸借対照表、Yを損益計算書とすれば、Yで算出された利益額は、必ずXの貸方に計上されて複式簿記は完結すると説明されるのである。しかし、勘定差額に余剰性と欠如性という二義性存在を認めるならば、XおよびYの勘定差額の性質を究明することなく、そうした結論を導出することはできない。ここに、その点を、改めて検討しなくてはならない。

図4-12において、YとXの勘定差額の関係は、一応、①欠如性と欠如性、②余剰性と余剰性、そして③余剰性と欠如性という三つの組合せが考え得る。しかし、このうち、①の欠如性と欠如性の関係は、論理的に成立し得ない。なぜなら、欠如性の差額には、そこに何らかの数值が計上されなくてはならないが、共に欠如性の差額の場合には、そのことは不可能だからである。その点、②および③の組合せは、論理的に可能である。

しかし、そのうちの②余剰性と余剰性との組合せの場合には、一方の集合勘定の差額数值を他方の集合勘定に計上することが、論理的に不可能である。なぜなら、共に余剰性の差額を算出するXおよびYには、欠如している項目は、存在しないはずだからである。したがって、ある集合勘定の余剰性差額を、同じく余剰性差額をもつ他の集合勘定に計上することは、禁止されなければならない。ここに、余剰性・余剰性併置禁止原則という文法規約が要請されるのである。ちなみに、振替関係というのは、③余剰性と欠如性という組合せの場合にのみ成立し、②余剰性と余剰性との組合せの場合には、笠井教授のいわれるカンヌキ関係になるのである。

第4節 複式簿記の計算構造論理

1 資本等式における二面性概念

前節で明らかにした勘定理論からの分析視点によって、本節では、公正価値会計が予定している資本等式にもとづく計算構造について、資本等式によって複式簿記をおこなった際に導出される決算勘定たる集合勘定がどのようなものになるのか、そしてその論理的整合性について検討することにする。

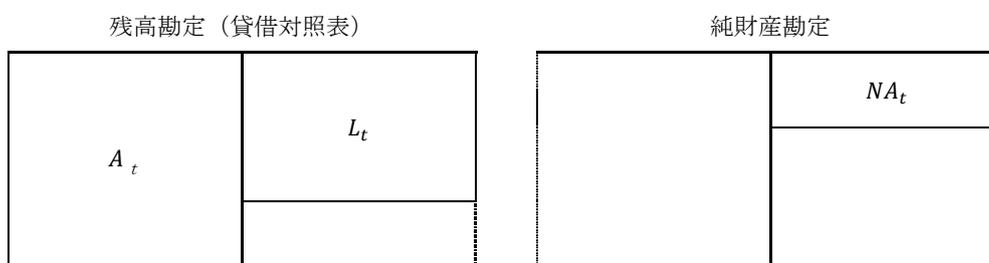
(1) 語用論

資本等式説における基本等式は、4-4式とされる。その基本等式4-4式をみると、左辺において、積極財産である資産勘定 (A) と消極財産である負債勘定 (L) の差引計算が行われ、それによって右辺の純財産 (純資産) (NA) 勘定が計算されている。このことから、この資本等式説における計算目的は、右辺で求められている純財産額の算定すなわち財産計算であるということが認識できる。これを T フォーム形式の勘定として示したものが図4-13である。

$$A - L = NA$$

4-4式

図4-13



また、この資本等式説に基づく計算構造においては、4-4式をみると、左辺において、積極財産である資産勘定 (A) と消極財産である負債勘定 (L) を網羅した残高勘定 (貸借対照表) と、それらの差引計算によってもたらされる右辺の純財産 (純資産) (NA) 勘定が、等号記号 (=) を挟んで対峙しており、よって、実在する財産と差引計算された結果としての純財産が、資本等式における会計構造観としての二面性概念ということになる。すなわち、図4-13に示す残高勘定 (貸借対照表) と純財産勘定が、資本等式説の二面性概念である。

(2) 意味論

この資本等式説においては、積極財産である資産勘定(A)と消極財産である負債勘定(L)を洩れなく把握することができれば、この学説における計算目的である純財産(純資産)勘定(NA)を算定することができる。よって、この学説において認識すべき会計の経験対象は、資産勘定(A)と負債勘定(L)ということになる。

資本等式説における会計の経験対象が、積極財産である資産勘定(A)と消極財産である負債勘定(L)のみであるとするならば、勘定分類としての対象勘定・メタ勘定分類においては、資産勘定(A)と負債勘定(L)が対象勘定ということになり、純財産(純資産)勘定(NA)は、この計算構造においては対象勘定とはならずメタ勘定ということになる。すなわち、純財産(純資産)勘定(NA)は、対象勘定たる資産勘定(A)と負債勘定(L)の差引計算により求められるものであり、対象勘定から派生的に導出された勘定であるからである。このことから、この資本等式説は、対象勘定とメタ勘定の双方が含まれている対象勘定・メタ勘定構造ということになる。

(3) 構文論

この資本等式説において認識すべき会計の経験対象たる対象勘定についての構成の仕方、すなわち二面的分類における借方勘定と貸方勘定の分類についてしてみると、この学説において、経験対象を示すのは、数理で示せば4-4式の左辺であり、Tフォーム形式の勘定で示せば図4-13の残高勘定である。

Tフォーム形式の勘定の性質である負数忌避により、3-1式の左辺は、Tフォーム形式の勘定においては、負数である負債勘定(L)は正数である資産勘定(A)とは反対側に記されることになるのである。よって、この学説においては、資産勘定(A)が借方勘定となり負債勘定(L)が貸方勘定となる。

2 資本等式における複式簿記

現行の複式簿記においては、期中における経済活動を取引ごとに貸借複記による仕訳を行い、それをTフォーム形式の勘定に記入(転記)して集計し、決算において修正・整理を施したうえで、それらの記入・集計の正確性を試算表により確認し、その試算表を二つに分割する形で、实在勘定は残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へ振替えられる。

資本等式は、対象勘定である資産勘定(A)、負債勘定(L)およびメタ勘定たる純財産勘定(NA)によって構成されるものであるが、そこでは対象勘定たる資産勘定(A)および負債勘定(L)の当期における増減変動原因を示すことができない。そこで資本等式に、純資産の増加(NA_+)および純資産の減少(NA_-)を導入したものが4-5式となる。また、4-5式をTフォーム形式の勘定として示したものが、図4-14である。

$$A_t - L_t = NA_{t-1} + NA_+ - NA_-$$

4-5 式

図4-14



資本等式説における会計目的は、積極財産である資産勘定 (A) と消極財産である負債勘定 (L) の差引計算によって、純財産額を算定することにあつた。そして、資産勘定 (A) と負債勘定 (L) を洩れなく把握することができれば、計算目的である純財産額を算定することができる。このことから、この学説における経験対象は、資産勘定 (A) と負債勘定 (L) のみであり、よって、対象勘定も、資産勘定 (A) と負債勘定 (L) のみである。この資本等式説によって複式簿記をおこなったさいに導き出される集合勘定は、図4-14に示す残高勘定と純資産勘定ということになる。

資本等式によれば、会計の経験対象として措定されているのは、財産としての資産および負債だけであるから、そのアウトプットとしての残高勘定には、論理的には、資産勘定 (A) および負債勘定 (L) だけしか計上され得ない。そして、残高勘定は、文法規約としての借方・貸方項目混在禁止原則、期末項目・期首項目混在禁止原則 (対象勘定・メタ勘定混在禁止原則) を維持している。

資本等式における純資産勘定 (NA) は、経験対象を収容するものとしての資産勘定 (A) ・負債勘定 (L) を対象として形成されたメタ勘定にすぎず、経験対象性はまったく帯びていない。資本等式に依拠するかぎり、純資産というものは、現実の経験対象界にはどこにも存在していないのである。したがって、純資産勘定 (NA) は、とうてい、経験対象の一覧表としての貸借対照表に計上され得る勘定概念ではなく、その論理的必然的結果として、資本等式における残高勘定においては、その貸借の均衡が成り立たない。しかし、複式簿記機構は、貸借複記の貫徹により自己完結する閉じた機構であるから、残高勘定と純資産勘定をカンヌキにより閉鎖することになる。

第5節 資本等式説の現代的意義

例えば、「現在でも、資本等式そのものがお生きていると主張されることがある」¹⁴⁴。しかし、前節でみたように、資本等式によって複式簿記をおこなった際には、現行の複式簿記機構とは大きく異なったものになる。理論的には、資本等式によって、均衡を予定した今日の貸借対照表を説明することは不可能なのである。さらに言えば、資本等式は、あくまで貸借対照表と純財産勘定とにおいて、純財産額の算出を計算目的として結節された財産計算の体系であるため、損益計算の論理を中心にして構成された今日の複式簿記機構を説明する基本的等式たり得ないのである¹⁴⁵。

しかし、資本等式説が複式簿記の説明理論としてまったく無意味であったかという点、必ずしもそうではないように思われる。勘定学説史的にみれば、資本等式説は、複式簿記の生成以来簿記教育において支配的であった人的勘定学説に対する批判としてシェアーが確立した勘定理論であり、勘定の計算対象を物的な経済財自体におき、簿記記帳規則を合理的かつ科学的に説明しようとした最初の学説であった。そして、この後に現れてきた学説はすべて、資本等式説の欠陥を克服しようとして考え出されたものである。この資本等式説の問題点は、損益計算不可能性および貸借対照表作成不能性であったが、これらのうち、貸借対照表作成不能性の問題を超克するために、ニックリッシュ等の貸借対照表学説が現れたのであり、損益計算不可能性を克服するために、ワルプ等の損益学説が生じたといっても過言ではない。この意味で、資本等式説は、すべての勘定学説ないし会計構造論の出発点であるということができるのである¹⁴⁶。

また、資本等式は、複式簿記における貸借複記の理解のために便宜である。原初的経営形態である個人経営企業における記帳規則の説明においては、資産・負債の増減変動はすなわち企業主の持分の増減変動に他ならないからである。今尚、複式簿記の教科書において、教育上の効果をもたらしている。

さらに FASB が「財務報告は、債権者その他の情報利用者が、当該企業への正味キャッシュ・インフローの見込額、その時期およびその不確実性をあらかじめ評価するのに役立つ情報を提供しなければならない。」¹⁴⁷と行うように、「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」は、資産から負債を差し引くことでしか計算し得ない。すなわち、資本等式は現代においてもなお生きているのである。

¹⁴⁴ 笠井昭次 [1993]、50 頁。

¹⁴⁵ 笠井昭次 [1993]、51 頁。

¹⁴⁶ 上野清貴 [1998]、54-55 頁。

¹⁴⁷ FASB [1978]、par.37.

第2部 公正価値会計における勘定理論の探究

第5章 公正価値会計の理論的枠組み

第1節 米国財務会計概念フレームワークの体系

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) の立場から、現在、財務会計の潮流となっている公正価値会計について考察することを目的としている。よって、本章では、現行の公正価値会計の計算構造を理解するために、米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board、以下 FASB という。) によって公表された文書、とくに財務会計概念フレームワーク (Statement of Financial Accounting Concepts、以下 SFAC という。) を中心として、現在行われている公正価値会計がどのような理論的枠組みになっているのかということを確認することにしたい。

今日における財務会計の国際的な課題は、資本市場の国際化を背景として、世界中のどの国の企業も「ひとつの会計基準」によって財務報告を行うことができる環境の整備である。現在、その「ひとつの会計基準」に最も近い立場にあるのが、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board、以下 IASB という。) によって公表される国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards、以下 IFRS という。) であろう。多くの国々がアドプションを表明し、それ以外の国も自国の会計基準とのコンバージェンスを図ろうとしている。

この IFRS の特徴の一つに、ピースミール方式による会計基準の公表ということがある。そして、その公表される個別の会計基準の根底には、概念フレームワークに示されている考え方が存在する。概念フレームワークとは、会計における憲法というべきものであり、換言すれば、概念フレームワークによって財務報告の目的や質的特徴、財務報告のために必要な書類、その書類に示される構成要素とその定義等が示され、各個別会計基準はその考え方に基づいて演繹的に作成されることになる。

このように、まず概念フレームワークによって財務報告の基礎的な考え方を整備し、それに基づいて個別の会計基準を演繹的につくるという方式を、IFRS に先だって行ってきたのは FASB による米国財務会計基準書 (Statement of Financial Accounting Standards、以下 SFAS という。) である。FASB の概念フレームワークは、『財務会計諸概念に関するステートメント (Statement of Financial Accounting Concepts、以下 SFAC という。)] と題され、1978 年 11 月に公表された第 1 号『営利企業の財務報告の基本目的』から 2002 年 2

月に公表された第7号『会計測定におけるキャッシュ・フロー情報と現在価値の利用』までで、一旦完成したものとみることができる。ただし、第3号『営利企業の財務諸表の構成要素』は、1980年12月に第6号『財務諸表の構成要素』へ、また、第1号および第2号『会計情報の質的特徴』は、2010年9月にSFAC第8号『財務報告のための概念フレームワーク』へ、それぞれ置き換えられている（図5-1参照）。

SFAC第8号については、2015年9月現在、財務報告の目的を扱った「第1章」と、質的特徴を扱った「第3章」が公表されている段階であり、FASBとIASBとの収斂のため行われている段階的な改訂の一つのフェーズが完了したことにより2010年9月に公表されたものである¹⁴⁸。今後も改訂が予定されており、これまでのSFAS設定の蓄積による従来のSFACの問題点や、IASB概念フレームワークとの収斂の結果が反映され、最終的には、SFAC第8号がFASBにおける単一のSFACとなると考えられる。

よって、本章では、SFAC第8号へ完全に移行する前の公正価値会計の理論的枠組みを知るところを目的とするため、SFAC第1号によって財務報告の目的、SFAC第2号によって「会計情報の質的特徴」を確認する。SFAC第8号については、必要に応じて、後の章で確認することにする。

図5-1 2015年9月現在公表されているSFAC

第1号『営利企業の財務報告の基本目的』1978.11	→第8号へ置換え
第2号『会計情報の質的特徴』1980.5	→第8号へ置換え
第3号『営利企業の財務諸表の構成要素』1980.12	→第6号へ置換え
第4号『非営利組織の財務報告の目的』1980.12	
第5号『営利企業の財務諸表における認識と測定』1984.12	
第6号『財務諸表の構成要素』1985.12	
第7号『会計測定におけるキャッシュ・フロー情報と現在価値の利用』	2000.2
第8号『財務報告のための概念フレームワーク』	2010.9

¹⁴⁸ FASBがIASBと共同で行ったコンバージェンスのための改訂作業は、以下の8つのフェーズに分けて進められていた。しかし、2010年に両者は他のプロジェクトに集中するために当該プロジェクトに関する作業を中断した。2015年9月現在、完了しているフェーズはAのみであり、IASBが単独で改訂作業をおこなっている。

- A. 目的及び質的特性
- B. 構成要素の定義、認識及び認識の中止
- C. 測定
- D. 報告企業概念
- E. 財務報告の境界、表示及び開示
- F. 目的及びフレームワークの状況
- G. 非営利企業に対するフレームワークの適用
- H. その他の論点

ここに SFAC とは、FASB によれば、「首尾一貫した〔会計〕基準を導くことができ、また、財務会計と財務諸表の性質・機能・限界を規定する相関連する諸目的と諸原理との整合的な体系」¹⁴⁹と定義されている。このことは、SFAC が「決して会計基準（会計原則）あるいはその構成部分としてではなく、会計基準とは相対的に独立した別個の理論体系」であり、「いわば『メタ基準』として設定されたものであることを意味している」¹⁵⁰。よって、SFAC は、FASB が具体的な事項を個別に取扱う SFAS を設定するための基準ないし理論的基礎となるものであり、内部的に一貫した会計基準の開発を促し、ピースミール方式により個別的に設定される各 SFAS 相互間での整合性を図ることが可能となる。

第 1 部において示したように、本論文は、会計をひとつの言語とみて、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たうえで、記号論の成果を援用し、語用論、意味論および構文論という三つの視軸を導入して会計理論を考察する研究方法をとっている。そして、そこにおいては、会計学における語用論たる会計目的論を出発点として、そこから導かれる意味論たる会計概念論・会計測定論、そして構文論たる会計構造論が演繹的に導出されると考えている。

この観点からすれば、公正価値会計における財務報告の目的、財務諸表における認識と測定、財務諸表の構成要素の定義、会計情報の質的特徴といった論点が収められている SFAC は、まさに一つの会計理論と考えられるのである。

第 2 節 財務報告の目的

周知のとおり、財務報告が果たす役割には、一般的に、情報提供機能と利害調整機能とがある。情報提供機能とは、投資者の意思決定に役立つ情報を提供するという機能であり、利害調整機能とは、経営者・債権者・株主といった企業を取り巻く利害関係者間の対立する利害を調整する機能である。すなわち、「前者は、企業のファンダメンタルズを投資家へ開示することで、将来の企業成果に関する予想形成と、それに基づく企業価値の評価に寄与する役割であり、後者は実際の企業成果を測定することによって、それに依存する事前の契約を事後的に裁定する役割」¹⁵¹ということになる。

この観点から FASB における財務報告の目的をみると、1978 年 11 月に公表した SFAC 第 1 号『営利企業の財務報告の基本目的』において、「財務報告は、現在および将来の投資者、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信およびこれに類する意思決定

¹⁴⁹ FASB [1976], p.2. この FASB [1976] は、SFAC の原初的構想を伝える数少ない FASB の公式文献である。藤井 [1992]、120 頁。

¹⁵⁰ 津守常弘 [2002]、277 頁。

¹⁵¹ 斉藤静樹 [1998]、4 頁。

を行うのに有用な情報を提供しなければならない。」¹⁵²として、情報提供機能を主目的として、意思決定有用性アプローチに基づく会計構造の構築を目指すことを表明する。そのうえで、意思決定に有用な情報であれば、「企業の将来の支払能力または投資者および債権者がどのような状態にあるかということに関心をもつすべての情報利用者にとっても有用であるはずである。」¹⁵³として、利害調整機能は副次的なものとして取り扱われる。

資金提供者から委託された資源が企業によって有効に利用されているかの判断基準は何であろうか。これまで一般的に考えられてきたのは利益、より厳密には業績利益の多寡であった。業績利益が多ければ資源が有効に利用されていると解され、少なければ非効率的な利用が行われていると考えるのである。そして、この業績利益をもとに、株主へ支払われる配当や国等へ納付される税金の計算がおこなわれ、株主と債権者、現在株主と将来の株主、企業と国等との間の利害調整が図られてきた。この業績利益は、収益からそれに対応する費用を差し引くことによって計算される。よってそこでは、収益と費用の認識や測定をいかに行うかが最も重視され、貸借対照表に計上される資産や負債は収益と費用の認識や測定の結果に依存して決まることになる。ただし留意すべきは、この業績利益が過去の事象に基づいて計算されている過去情報であるということである。投資家等企業の利害関係者が欲する情報には、企業の過去に関する情報だけでなく、今後その企業がどうなるのかという将来に関する情報も含まれると考えられる。

経営財務論によれば、金融資産の市場価格の決定に関して、「株式にも基本的には債券などの他の金融資産と同じように、将来キャッシュ・フローにもとづく適正価格が存在し、株式市場は投資家が日々その適正価格を推定し価格つけている場である」と考える¹⁵⁴とする説が存在する。そうであるならば、「企業側が提供すべき会計情報は、企業あるいは企業集団が生み出すキャッシュ・フローに関する情報ということになる。」¹⁵⁵

この説に対応するように、SFAC 第1号では、さらに、意思決定に有用な情報の具体的な内容が示される。すなわち、「財務報告は、債権者その他の情報利用者が、当該企業への正味キャッシュ・インフローの見込額、その時期およびその不確実性をあらかじめ評価するのに役立つ情報を提供しなければならない。」¹⁵⁶とする。このことから、FASBは、企業への正味キャッシュ・インフローの見込み額とその時期およびその不確実性を評価するのに役立つ情報が有用な情報であり、キャッシュ・フローを生み出す企業の能力を評価するための情報を提供するという情報提供機能を重視するのである。これは、それまで支配的であった「会計の主目的は、費用と収益を対応させる組織的なプロセスをつうじて、期間利

¹⁵² FASB [1978], par.34.

¹⁵³ FASB [1978], par.32.

¹⁵⁴ 井出正介・高橋文郎 [2000]、84 頁。

¹⁵⁵ 井上良二 [1998]、98 頁。

¹⁵⁶ FASB [1978], par.37.

益を測定すること」¹⁵⁷という考え方からの大きな転換であり、「業績利益の測定」から「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額の表示」へと、具体的な財務報告目的を変化させているのである。

このように、情報提供機能を重視し、企業の将来の正味キャッシュ・インフロー獲得能力の開示することが FASB における財務報告の目的であり、本論文の視軸からいえば、これが会計目的すなわち語用論ということになる。

第3節 概念フレームワークにおける資産負債中心観

このように、FASB は、情報提供機能を重視し、その機能・目的を果たすため、財務報告を行なう企業の「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」に関する情報の提供を財務報告の目的として設定した。では、その「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」は、どのような形式で報告されるのであろうか。

1985年12月に公表された SFAC 第6号『財務諸表の構成要素』における財務諸表の構成要素の定義¹⁵⁸から、FASB が考える財務報告の方法の骨格を知ることができる。

まず、貸借対照表の構成要素である資産、負債および持分または純資産の定義は次のようになる。すなわち、資産 (assets) を「過去の取引または事象の結果として、ある特定の实体により取得または支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益」¹⁵⁹、すなわち、将来にキャッシュ・インフローが生じるものであると定義し、その特徴として次の三つを掲げる。「(a) 資産は単独でまたは他の資産と結びついて直接的または間接的に将来の正味キャッシュ・インフローに貢献する能力を有する、発生の可能性の高い将来の便益であること、(b) 特定の实体がその経済的便益を獲得することができ、その便益に他の实体が接近するのを支配することができること、(c) その便益に対する実体の権利または支配を付与する取引その他の事象がすでに発生していること」¹⁶⁰である。

また、負債 (liabilities) は「過去の取引または事象の結果として、特定の实体が、他の实体に対して、将来、資産を譲渡しまたは用役を提供しなければならない現在の債務から

¹⁵⁷ Paton and Littleton [1940], p.123.

¹⁵⁸ FASB [1985] では、本文中に掲げる6個の他に、出資者による投資、出資者への分配、利得および損失を財務諸表の構成要素として挙げている。それぞれの定義を以下のとおり。

出資者による投資…特定の営利企業における出資者の請求権（または持分）を獲得または増加させるために、何か価値あるものを他の実体からその企業へ譲渡した結果として生じる、当該企業における持分の増加である。

出資者への分配…特定の営利企業による出資者への資産の譲渡、用役の提供

¹⁵⁹ FASB [1985], par.25.

¹⁶⁰ FASB [1985], par.26.

生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」¹⁶¹、すなわち、将来にキャッシュ・アウトフロー等が生じるものと定義し、その特徴は「(a) 負債は特定の事象の発生または請求に従って、ある特定の期日または確定しうる期日に、発生の可能性の高い将来の資産の譲渡または使用による弁済を伴うような、一以上の他の実体に対する現在の義務または責任を具体化している。(b) その義務または責任は、将来の犠牲を避ける自由裁量の余地をほとんど残さないか全く残さずに、ある特定の実体に債務を負わせる。(c) その実体に債務を負わせる取引その他の事象はすでに生起している。」とする。

さらに持分 (equity) または純資産を「負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権である。」¹⁶² と定義し、すなわち企業への正味のキャッシュ・インフローの見込額とする。

一方、損益計算書を構成する要素である収益と費用については、収益 (revenues) を「財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、実体の資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済 (または両者の組み合わせ) である。」¹⁶³ とし、資産の増加または負債の減少原因だと定義する。また、費用 (expenses) を「財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動の遂行による、実体の資産の流出その他の費消もしくは負債の発生 (または両者の組み合わせ) である。」¹⁶⁴ とし、資産の減少または負債の増加原因であると定義する。

そして、利益については、1984年12月に公表した SFAC 第5号『営利企業の財務諸表における認識と測定』において、包括利益 (comprehensive Income) という概念を提示し、それまでの稼得利益 (業績利益) (earnings) との関係性を、「稼得利益と包括利益は、ともに同一の広範な内訳要素—収益、費用、利得および損失—をもっているが、ある種の利得および損失は包括利益には含まれるが、稼得利益からは除外されるので、必ずしも、同一というわけではない。」¹⁶⁵ と説明する。すなわち、稼得利益概念は、包括利益概念の内訳要素という位置づけとなるのである。ここに、包括利益とは、「出資者以外の源泉からの取引その他の事象および環境要因から生じる一期間における営利企業の持分の変動である。包括利益には、出資者による投資および出資者への分配から生じるもの以外の、一期間における持分のすべての変動を含む」¹⁶⁶ ことになる。

これらの定義から、FASB は、従来行われてきた損益計算書中心の財務報告から、貸借対照表を重視した財務報告を行おうとしていることが窺える。すなわち、FASB は、意思決定

¹⁶¹ FASB [1985], par.35.

¹⁶² FASB [1985], par.49.

¹⁶³ FASB [1985], par.78.

¹⁶⁴ FASB [1985], par.80.

¹⁶⁵ FASB [1985], par.42.

¹⁶⁶ FASB [1985], par.70.

支援機能を重視し、その目的を果たすための情報としての「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」を、貸借対照表を中心として提供しようとする。すなわち、将来のキャッシュ・インフローをもたらすものである資産と、将来キャッシュ・アウトフローをもたらすものである負債とを鍵概念 (key concept) として、その差額、すなわち持分によってそれを表現するのである。このような会計観を、資産負債中心観 (asset liability view) という。¹⁶⁷

ここに、資産負債中心観とは、資産評価などのストック評価を中心に会計を組み立てる考え方であり、収益費用中心観 (revenue and expense view) と対立する会計観である。収益費用中心観は、従来採用されてきた会計観であり、損益などのフロー差額を中心に会計を組み立てる考え方である¹⁶⁸。この両者は、利益計算方法の相違に起因する会計観であり、損益計算を目的とする動態論における会計観の相違ということになる。その利益について、FASB [1976] は、資産・負債中心観を採用することによって、一定期間における営利企業の正味資源の増加測定値を利益とみなしており、一義的には、利益を資産・負債の増減額として定義している¹⁶⁹。一方、収益・費用中心観においては、アウトプットを獲得しそれを利益を得て販売を目的としてインプットを活用する企業の活動成果の測定値を利益とみなしており、一義的には、利益を一定期間の収益・費用差額と定義している¹⁷⁰。

これまで述べてきたように、本論文は、会計をひとつの言語とみて、記号論における語用論、意味論および構文論という三つの視軸を援用し、公正価値会計を考察する研究方法をとっている。よって、ここでみてきた会計観としての資産負債中心観と財務諸表の構成要素の定義は、会計学における意味論たる会計概念論に該当するものである。

この資産負債中心観における貸借対照表と損益計算書を示してみると図5-2のようになる。

¹⁶⁷ FASB [1976] では、資産負債中心観、収益費用中心観および非連繋観 (nonarticulated view) という3つの会計観を提示している。収益費用中心観は、「従来の通説的会計観である損益計算指向的会計観」(藤井「1992」, 114頁。)であり、非連繋観は、「財務諸表間の連携を必ずしも必要としない」(FASB[1976], par.32.) 会計観である。SFACは、これら3つの会計観のなかで資産負債中心観を採用したことになる。

¹⁶⁸ 広瀬義州 [2006]、54頁。

¹⁶⁹ 藤井秀樹編 [2014]、46頁、(高須教夫)。

¹⁷⁰ 藤井秀樹編 [2014]、47頁、(高須教夫)。

図5-2 SFAC第6号の想定する貸借対照表と損益計算書

貸借対照表		損益計算書	
資 産 将来の経済的便益 将来キャッシュ・インフローを もたらすもの	負 債 将来の経済的便益 の犠牲 他の実体に対する 将来キャッシュ・アウトフロー	費 用 資産の減少または 負債の増加原因	収 益 資産の増加または 負債の減少原因
	持 分 残余財産請求権 株主に対する 将来のキャッシュ・アウトフロー		

(出所) SFAC第6号に示される構成要素の定義をもとに作成

第4節 公正価値による評価

1 測定属性

意思決定にとって有用な情報を、企業に対する「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」に関する情報であると捉え、それを資産負債中心観にもとづき貸借対照表の持分によって表現するためには、その鍵概念である資産と負債をどのように評価すべきかという問題が生じてくる。

この点に関して、FASBはSFAC第5号において、「資産、負債または持分の変動は、十分に信頼性のある貨幣単位で数量化され、かつ目的に適合する属性を有していなければならない。」¹⁷¹としたうえで、歴史的原価（実際現金受領額）、現在原価、現在市場価値、正味実現可能（決済）価額、および将来キャッシュ・フローの現在（または割引）価値という五つの測定属性と、その測定属性が適用される資産を例示している。これをまとめたものが図5-3である。

¹⁷¹ FASB [1984], par.65.

図5-3 SFAC 第5号に示される測定属性

測定属性	意義	適用資産の例示
歴史的原価	取得するために支払った現金額または現金同等額	有形固定資産 大部分の棚卸資産
現在原価	再取得する場合に支払わなければならない現金額	ある種の棚卸資産
現在市場価値	売却することによって入手されうる現金額または現金同等額	ある種の市場性のある 有価証券
正味実現可能価額	正常の営業過程において換金されると予測される時間の経過に伴う割引を除外した現金額または現金同等額	短期の売上債権および 棚卸資産
将来キャッシュ・フローの現在価値	正常な営業過程において資産が換金されると予測される将来のキャッシュ・インフローの現在価値または割引価値から、当該キャッシュ・インフローを獲得するために必要なキャッシュ・アウトフローの現在価値を控除したもの	長期の売上債権

(出所) FASB [1984], par.67 をもとに作成

この点、SFAC 第5号においては、現行実務が五つの測定属性の混合からなっていることを単に確認しただけに終わっている¹⁷²。すなわち、資産負債中心観にもとづく測定属性間の概念的序列をつけることができなかつたのである。それは、「現行会計実務の容認に大きく傾斜したものとなった」¹⁷³といわざるをえない。ただし、現在価値または割引価値という、それまで支配的であった損益計算中心の会計ではみられなかつた測定属性がここに登場してくることは、「将来の正味キャッシュ・インフロー」を有用な情報だと捉える FASB にとっては欠かせない測定属性であり、注目すべき点であろう。

さらに、SFAC 第5号が公表されてから18年後の2002年2月、SFAC 第7号『会計測定におけるキャッシュ・フロー情報及び現在価値の使用』が公表された。そこにおいて、重要な概念として「公正価値 (fair value)」が登場する。「近年、FASB は原初認識時 (initial recognition) の測定およびそれ以降の期末におけるフレッシュ・スタート測定の場合には、ほぼ例外なく公正価値が基本であることを明らかにしてきた。SFAC 第5号では、公正価値という用語は用いられていない。しかし、SFAC 第5号で述べられている測定属性のいくつかは、公正価値に該当するといえよう。原初認識時においては、支払われたまたは受け取られた現金または現金同等物の金額 (歴史的原価または実際現金受領額) は、反証がない限り、通常、公正価値の近似値であると考えられる。現在原価及び現在市場価値は、いざ

¹⁷² FASB [1984], par.66.

¹⁷³ 藤井秀樹 [1992]、118頁。

れも公正価値の定義にあてはまる。」¹⁷⁴と述べ、「資産（または負債）の公正価値」を以下のように定義する。すなわち、「独立した当事者間による競売または清算による処分以外の現在の取引において、資産（または負債）の購入（または負担）または売却（または弁済）を行う場合のその価額」¹⁷⁵とするのである。

この定義によると、市場における交換価格を公正価値としていることは理解できる。しかし、それが購買市場における交換価格なのか販売市場におけるそれなのかは明らかでない。購買市場における交換価格であればキャッシュ・アウトフローということになり、販売市場における交換価格であるならばキャッシュ・インフローということになる。

この点に関し、2006年9月に公表されたSFAS第157号『公正価値による測定』においては、公正価値を「測定日現在において市場参加者間の秩序のある取引により、資産を売却して受け取り、または負債を移転するために支払うであろう金額をいう。」¹⁷⁶と定義しており、市場における交換価格の想定を維持したうえで、販売市場における時価であることを明確にしていることが伺える。すなわち、キャッシュ・インフローにより評価されるのである。これによって、売買目的資産についての販売市場における価格を市場で入手することができるのであれば、それが公正価値ということになる。

では、市場価格が存在しない資産、換言すると、間接的にキャッシュ・インフローをもたらす支配目的資産および使用目的資産についての公正価値はどのように評価すればよいのだろうか。この点に関しては、SFAS第157号における公正価値が、資産の使用をも考慮した概念として意義付けられていることについて留意しなければならない。SFAS第157号によれば、公正価値は、市場参加者による「最高かつ最良の利用（the highest and best use）」¹⁷⁷を前提として測定されることになる。ここに「最高かつ最良の利用」とは、資産または当該資産が属する資産グループの経済的な価値を最大化する利用を意味している。具体的には、一定の使用目的資産のように、他の資産とともに資産グループとして使用されることによって市場参加者に最大の価値をもたらすであろう資産については、それを使用することが「最高かつ最良の利用」に該当することになる。他方、売買目的資産のように、単独の資産のままで市場参加者に最大の価値をもたらすであろう資産については、それを交換（売却）することが「最高かつ最良の利用」に該当することになる。すなわち、市場参加者の視点に立てば、SFAS第157号における公正価値は、売却および使用という二つの判断のうち、いずれかの合理的な判断を反映した価格として意義づけられている。よって、市場価格が存在しない使用目的資産についての公正価値は、市場価格ではなく、資産を使用することにより得られる価値、すなわち使用価値ということになる。

¹⁷⁴ FASB [2000], par.7.

¹⁷⁵ FASB [2000], Glossary of Term.par.24a.

¹⁷⁶ FASB [2006], par.5.

¹⁷⁷ FASB [2006], par.12.

これらのことにより、会計情報の利用者にとって有用な情報は企業に対する将来の正味キャッシュ・インフローに関する情報であるとして捉え、それを貸借対照表により提供しようとする資産負債中心観においては、将来にキャッシュ・インフローをもたらすものである資産の評価は、キャッシュ・インフローで行うことにより、理論的な評価が確立できることになる。

2 評価技法

SFAS 第 157 号では、公正価値の評価技法として、①マーケット・アプローチ、②インカムアプローチ、③コスト・アプローチという三つの方法が示されている¹⁷⁸。(図 5-4 参照)

図 5-4 公正価値の評価技法

①マーケット・アプローチ	同一又は類似する資産・負債の市場価格その他の情報を用いる方法
②インカムアプローチ	将来の利益やキャッシュ・フローの割引現在価値を算定する（オプション・プライシング・モデルも含まれる）
③コスト・アプローチ	資産の再調達原価を用いる方法

すなわち、これら三つのアプローチのうち、いずれかのアプローチと整合する評価技法であれば、それを用いて公正価値を測定することが認められる。また、公正価値を測定するための評語技法については、単一の評価技法（single valuation technique）と複合的な評語技法（multiplevaluation techniques）のいずれをも用いることが認められている¹⁷⁹。

さらに、公正価値のヒエラルキーとしてレベル 1 からレベル 3 までの三つのインプット・レベルを示している。(図 5-5 参照)

図 5-5 公正価値ヒエラルキー（インプットの優先順位）

レベル 1	同一資産・負債の、測定日またはそれに近い時点における市場取引の観察可能な価格を参照することにより決定
レベル 2	類似の資産・負債の、測定日またはそれに近い時点における、市場取引の観察可能な価格を修正することにより決定
レベル 3	その他の評価技法（例えば、割引キャッシュフロー・モデルやブラック・ショールズ・モデル）を用いることにより決定

¹⁷⁸ FASB [2006], par.18.

¹⁷⁹ FASB [2006], par.19.

ここに、インプットとは、市場参加者が資産又は負債の価格を算定するに当たり使用する仮定（リスクに関する仮定を含む）をいう。そして、インプットには「観察可能なインプット」と「観察不能なインプット」がある。「観察可能なインプット」とは、保有企業（報告主体）から独立した市場データに基づき開発された、市場参加者が資産・負債の価格算定にあたり用いる仮定を反映したインプットをいう。一方、「観察不能なインプット」とは、その状況において用いることのできる最善の情報に基づいて開発された、市場参加者が資産・負債の価格算定にあたり用いるであろう仮定についての、企業（経営者）自身の仮定を反映したインプットをいう。よって、公正価値の評価技法は、「観察可能なインプット」を最大限に利用し、「観察不能なインプット」を最小限にするものでなければならない。すなわち、企業（経営者）の恣意を可能な限り排除した客観性のある公正価値を用いることを求めている。

FASB は、このように公正価値のヒエラルキーを設定してレベル1の価値が他のものよりも優れていると主張する。しかし、レベル1の価値は、企業の財務諸表においてはほんのわずかなものである。同じくレベル2は、レベル3よりも優っているが、それでもその基準が求めているように専門的な判断を必要とするものであり、財務諸表においてレベル2の価値評価は比較的少ない。そのため財務諸表の事実上すべての評価となっているのが、レベル3のものということになる。よって、現在価値が市場価格とともに重要な測定属性となる。

その現在価値は、一般に下式のように表され、将来の見積キャッシュ・インフローまたはキャッシュ・アウトフローの現在における測定値であり、現在と見積キャッシュ・フロー（ CF ）との期間（ t ）の数だけ利子率（割引率）（ r ）で割り引いた値である。¹⁸⁰

$$\text{現在価値} : PV_t = f(CF, r, t) = \sum_{i=1}^{n-t} \frac{CF}{(1+r)^i}$$

この現在価値の測定方法として、SFAC 第7号においては、伝統的アプローチと期待キャッシュ・フロー・アプローチの二つが示めされている。そこでは、現在価値の計算要素である分子（将来のキャッシュ・フロー： CF ）と分母（利子率： r ）が、それぞれ異なったものとされる。（図5-6参照）

¹⁸⁰ 広瀬義州 [2006]、162頁。

図5-6 伝統的アプローチと期待キャッシュ・フロー・アプローチ

	伝統的アプローチ	期待キャッシュ・フロー ・アプローチ
将来のキャッシュ・フロー <i>CF</i>	見積りキャッシュ・フロー 最頻値 (best estimate)	期待キャッシュ・フロー 期待値 (expected amounts)
利子率 <i>r</i>	リスク調整後の利子率	リスク・フリー・レート

まず、分子の「将来のキャッシュ・フロー」について SFAC 第7号では、見積りキャッシュ・フローと期待キャッシュ・フローについて次のように述べる。

従来、会計上の公式見解において、見積りキャッシュ・フローという用語と期待キャッシュ・フローという用語は相互交換されつつ用いられてきた。本ステートメントでは、以下のように用いる。

見積りキャッシュ・フローとは、将来受領又は支払が行われる単一の数値をいう。

期待キャッシュ・フローとは、可能性のある見積値の一定の幅の中で確立を加重した数値の合計額のことを言う。見積値の平均値でもある¹⁸¹

また、best estimate (最善の見積り) と expected amounts (期待値) について、次のように説明する。

(best estimate は、) 可能性のある見積値の一定の幅の中で単一の最頻値。統計学では、最頻推定値という。従来、会計上の公式見解において、最善の見積りという用語は、「偏向のない」という意味から「最も可能性の高い」という意味まで多様な文脈の中で使用されてきた。本ステートメントでは後者の意味で最善の見積りという用語を用いて、期待値 (expected amounts) という用語とは区別する¹⁸²

具体的に、数値例でみると、「たとえば、キャッシュ・フローが 100 ドル、200 ドルまたは 300 ドルで、その確率がそれぞれ、10%、60%および 30%であったとする。期待キャッシュ・フローは 220 ドル」¹⁸³であり、120 ドルが見積りキャッシュ・フローということになる。

$$\begin{aligned}
 &100 \$ \times 10\% = 10 \$ \\
 &200 \$ \times 60\% = 120 \$ \quad \leftarrow \text{見積りキャッシュ・フロー} \\
 &300 \$ \times 30\% = \underline{90 \$} \\
 &\text{期待キャッシュ・フロー} \quad \rightarrow \quad \underline{\underline{220 \$}}
 \end{aligned}$$

¹⁸¹ FASB [2000], p.1.

¹⁸² FASB [2000], p.17.

¹⁸³ FASB [2000], par.45.

このように、SFAC 第7号では、従来漠然と用いられてきた見積りキャッシュ・フローと期待キャッシュ・フローそれぞれに定義をあたえ、両者を区別するのである。

一方、利率については、「リスクに対応する利率を適切に調査するためには、少なくとも2つの項目に関する分析、すなわち市場に存在し利率を観察できる資産または負債、および測定対象の資産または負債に関する分析が必要とされる。測定対象のキャッシュ・フローの適切な利率は、他の資産または負債の観察可能な利率から推定されねばならず、その推定を行うためには、そのキャッシュ・フローの特徴が、測定対象の資産についての特徴と類似していなければならない。」¹⁸⁴として、その利率決定の難しさを指摘している。

すなわち、SFAC 第7号では、不確実性（期待値のばらつきの程度。標準偏差）を調整する方法として、期待現在価値技法と利率調整技法を挙げているのである。¹⁸⁵

図5-7 不確実性調整技法

①期待現在価値技法	
第1法	$\frac{E(CF)-R}{1+rf}$
第2法	$\frac{E(CF)}{(1+rf)^t}$
②利率調整技法	$\frac{CF}{1+rfe}$

これによると、②が伝統的アプローチであり、①の第1法が期待キャッシュ・フロー・アプローチということになる。また、①の第2法の利率はリスクを反映したレート (r^{fr}) である。このように、SFAC 第7号では、公正価値の評価にあたって、その重要な評価手段である現在価値に、できる限り信頼性・客観性をもたせるための工夫をおこなっているのである。

なお、本節でみてきた公正価値をどのように評価するのかという問題は、会計を一つの言語とみる本論文の立場においては、意味論たる会計測定論に該当するものである。

¹⁸⁴ FASB [2000], par.44. F

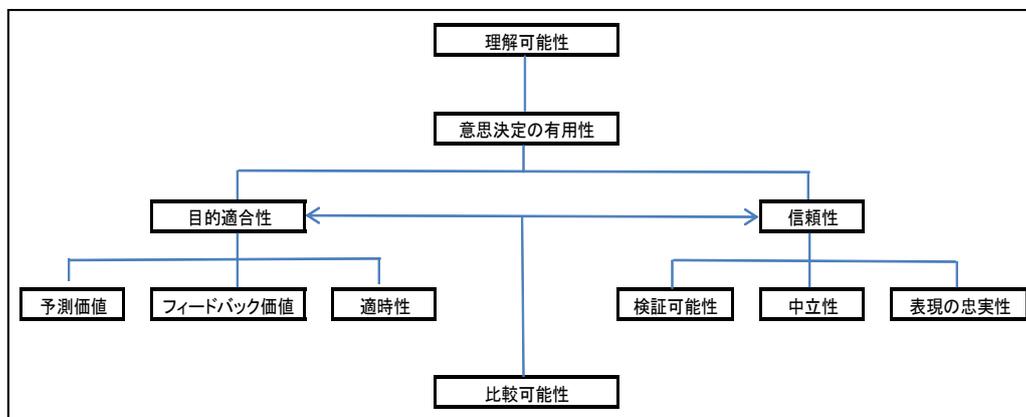
¹⁸⁵ 角ヶ谷典幸 [2006]、571頁。

第5節 公正価値会計の質的特徴

これまでみてきたように、FASBは、意思決定にとって有用な情報を、企業に対する「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」に関する情報であると捉え、資産負債中心観の観点から、それを貸借対照表の持分によって表現しようとする。そのためには、その鍵概念である資産と負債を公正価値によって評価することになるが、そこには必然的に経営者の恣意的な見積り・予測が入り込むことになる。

FASBは、1980年5月に公表したSFAC第2号『会計情報の質的特徴』において、情報の有用性(utility)は、第1次的特性として目的適合性(relevance)と信頼性(reliability)の二つの意思決定に固有の基本的特性を備えていなければならないが、前者の目的適合性は予測価値(predictive value)、フィードバック価値(feedback value)そして適時性(timeliness)の三つの要素から、後者の信頼性は検証可能性(verifiability)、中立性(neutrality)そして表現の忠実性(representational faithfulness)の三つの要素から構成されるとする。また、一般的に会計情報に不可欠な特質としてあげられる比較可能性(comparability)は二次的特性として位置づけられている。¹⁸⁶ (図5-8参照)

図5-8 財務情報の質的特徴



(出所) FASB [1980], par.32. 図1 「会計情報を有用にさせる特性の階層構造」を簡略化

FASBは、目的適合性について、情報は適時的なものであると同時に将来を予測することを可能ならしめるものでなければならないということを強調する。すなわち、目的適合性とは、「情報利用者に過去、現在および将来の事象もしくは成果の予測または事前の期待値の確認もしくは訂正を行わせることによって、情報利用者の意思決定に影響を及ぼす情報

¹⁸⁶ SFAC第8号においては、会計情報の質的特徴についての改訂がおこなわれており、これらについては後の章で詳述する。

の能力」¹⁸⁷と定義し、さらに、目的適合性の内容に予測価値とフィードバック価値を加えることによって、目的適合性の意味をより明確にしている。ここに、予測価値とは「過去または現在の事象の成果を情報利用者に正しく予測させる可能性を高めるのに役立つ情報の特性」¹⁸⁸であり、フィードバック価値とは「情報利用者に事前の期待値を確認または訂正させる情報の特性」¹⁸⁹である。

一方、情報の有用性のもう一つの特徴である信頼性の基準は、検証可能性、中立性そして表現の忠実性の三つの要素から構成されている。その構成要素から推察されるように、信頼性は「情報には、ほとんど誤謬や変更が存在していないこと、また、表現しようとするものを忠実に表現していることを保証する情報の特性」¹⁹⁰と定義している。

ここで考えたいのは、意思決定に固有の基本的特性であるとされるこれら目的適合性と信頼性の関係についてである。具体的にいえば、情報の有用性として目的適合性を重視するのか、信頼性を重視するのかもしれないことである。何故ならば、信頼性が乏しい情報であっても意思決定にとって目的適合的である情報が存在するかもしれないし、またその逆もありうるからである。

公正価値会計は、会計情報の利用者に企業の将来のキャッシュ・フローの予測情報を提供することを目的とするものであり、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とは異なり、公正価値会計では、評価基準として市場価格と使用価値による評価を行う。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、そこに価格が存在するものについては市場価格（時価）により評価し、他方、売買目的ではなく、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、その資産の使用によって得られるであろう将来のキャッシュ・フローを経営者が予測し、それを割引現在価値によって評価するのである。これは、資産だけでなく、負債についても同様に公正価値によって評価がなされる。しかし、それは、市場が存在するものについては市場を観察することによって時価を把握することが可能であるとしても、市場が存在しない資産や負債についてまで公正価値によって評価することが、現実的に可能なかどうかということである。そこには、必然的に経営者の見積もりや判断が介在することになり、客観性や確実性が問題となる。前節でみたように、たしかに評価基準の明確化がなされ、評価技法の技術的な進展もみられる。しかし、仮にそれを予測することができたとしても、それが本当に実現するのかどうかということが問題とされるのである。すなわち、公正価値評価の実行可能性と信頼性が問われるのである。

¹⁸⁷ FASB [1980], GLOSSARY OF TERMS.

¹⁸⁸ FASB [1980], GLOSSARY OF TERMS.

¹⁸⁹ FASB [1980], GLOSSARY OF TERMS.

¹⁹⁰ FASB [1980], GLOSSARY OF TERMS.

この点に関しては、SFAC 第2号は Summary において、「目的適合性と信頼性は、会計情報を意思決定にとって有用にさせる2つの基本的な特性である。コストおよび重要性からの制約を受けることが前提ではあるが、目的適合性および信頼性を高めることは、情報をより望ましいもの一すなわち、意思決定において有用なもの一にする特徴である。もしも、これら2つの特性のいずれかが完全に失われるならば、情報は有用なものではなくなってしまうであろう。」(Summary) と述べたあと、「財務諸表が有用であるためには、情報に目的適合性があり、かつ信頼性があるものでなければならないが、情報は両者の特徴を程度を異にしてもつことがある。目的適合性と信頼性は、一方を完全になくすわけにはいかないが、相互に入れ替えることはできる。また、情報は、他にも程度の差こそあれ会計的特性の階層構造図に示されている他の特徴をもち、特徴間でトレード・オフを行うことが必要な場合もあり、またそれが有効な場合もある。」¹⁹¹とする。

このことから FASB は、目的適合性と信頼性は相互に対立することもあれば、トレード・オフの関係となることもあり、どちらか一方を完全になくすことはできないと考えており、さらに、信頼性の程度が仮に低い場合であっても、情報の目的適合性が高ければ有用な情報と考えていることが窺える。

ただし、周知のとおり、会計にはその機能として利害調整機能と情報提供機能とがある。情報提供機能とは、投資家等の情報利用者の意思決定に有用な情報を提供するという機能であり、一方、利害調整機能は、企業の利害関係者相互間の利害を調整する機能で、経営者の受託責任の解除や、配当をめぐる現在株主と債権者（あるいは将来の株主）との利害調整、課税所得の算定をめぐる租税当局との利害調整などがある¹⁹²。SFAC が制度会計であることを考えると、情報提供機能に偏向しすぎているようにも感じられる。

¹⁹¹ FASB [1980], par.42.

¹⁹² 広瀬義州 [2006]、108 頁。

第6章 公正価値会計の背後にある計算構造

第1節 公正価値会計の計算例

現在行われている財務会計は、連繫した貸借対照表と損益計算書による財務報告を前提としており、そこでは複式簿記の記録計算機構が不可欠のものとなっている。そこで、本論文では、その複式簿記の観点から、その説明理論である勘定理論によって、公正価値会計の考察を行うことを目的としている。前章では、FASBにおける公正価値会計の理論的枠組みを概観した。そこでは公正価値会計における語用論たる会計目的、意味論たる会計概念および会計測定が明らかとなった。よって本章では、構文論的立場からの考察をおこなう。具体的には、実践的に公正価値会計がどのような形で行われるのかを確認することにする。そこでまず、本節では、素朴な設例を用いて、現行 FASB の志向する公正価値会計とはどのようなものかを確認する。

図6-1には、従来行われてきた収益費用中心観にもとづく取得原価主義会計の貸借対照表を示している。そこでは、歴史的な原価（取得原価）によって資産および負債が評価される。また、（繰越利益）剰余金は、その期間に稼得した利益（当期利益：200）とこれまで稼得した利益（450）の合計である。

図6-1 貸借対照表

現金	1,200	買掛金	200
売掛金	500	借入金	150
有価証券	300	資本金	2,000
製品	100	剰余金	650
機械装置	800	(うち当期利益	200)
合計	2,900	合計	2,900

一方、前章において述べたように、資産負債中心観にもとづく公正価値会計は、貸借対照表によって将来の正味キャッシュ・インフローの情報を提供することをその目的とする。よって、資産は将来キャッシュ・インフローをもたらすものであり、その評価は将来のキャッシュ・インフロー額で評価されなければならない。また、負債は将来キャッシュ・アウトフローをもたらすものであり、その評価は将来のキャッシュ・アウトフロー額で評価されなければならないことになる。

そこで、以下に公正価値評価を行うための資料を示す。

《資料》公正価値評価のための資料

- ① 有価証券：時価 600 円
- ② 製品：10 個原価 10 円、販売市場における時価 50 円
- ③ 機械装置：今後 2 年間にわたり売価 50 円の製品を 10 個ずつ製造することができる（割引率 3%）

図 6-2 は、公正価値会計による貸借対照表である。現金はキャッシュそのものであるため評価問題は出てこない。また、金銭債権である売掛金は、将来現金として回収されるべきものであるため、本来であれば、回収可能性を考慮して評価しなければならない。例えば、貸倒れの懸念のある債権であれば、担保処分見込み額の控除、または、将来のキャッシュ・インフロー見積額を現在価値に割引計算して評価されることになる。しかし、ここでは回収可能性について問題がないと仮定して債権額で評価されている。同様のことは、負債に計上されている買掛金と借入金といった金銭債務についても同様である。よって、この設例において公正価値評価をおこなうのは、有価証券、製品および機械装置ということになる。

図 6-2 公正価値評価に基づく貸借対照表

現金	1,200	買掛金	200
売掛金	500	借入金	150
有価証券	600	資本金	2,000
製品	500	剰余金	1,406
機械装置	956	(うち包括利益	1,056)
合計	3,756	合計	3,756

まず、売買を目的として保有する資産である有価証券の評価額は、《資料》に示されている時価 500 が、また、販売を目的として保有する製品の評価額は、時価 600 が貸借対照表価額ということになる。これらには市場が存在するため、そこにおける市場価格が将来のキャッシュ・インフロー額となるからである。

では、使用することを目的として保有する資産である機械装置の評価額は、どのように決定されるのであろうか。機械装置にも市場が存在するが、使用を目的として保有するため、直接的に売却を予定しておらず、仮に市場価格が存在していたとしてもそれを評価額とすることは適当でない。よって、このように使用を目的とする資産の評価額は、その機械装置を使用することによって生産され販売される製品の売上額によって行われなければ

ならないことになる。さらには、そのキャッシュ・インフローは長期にわたって得られるものであるため、時間価値を考慮する必要がでてくることになる。そこで将来のキャッシュ・インフロー額を現在価値に引きなおすことになる。ここに、SFAC 第5号の示す測定属性の一つである将来キャッシュ・フローの現在価値が必要となるのである。よって、機械装置の評価額は、

$$\frac{500}{1 + 0.03} + \frac{500}{(1 + 0.03)^2} = 956$$

と計算されることになる。

以上によって、資産の合計額 3,756 と負債の合計額 350 の差額である純資産合計額 3,406 によって将来の正味キャッシュ・インフローが計算され、報告されるのである。ちなみに、純資産における「うち当期包括利益」は、取得原価主義会計によって計算された「当期利益 200」に、公正価値評価によって計上される「その他の包括利益」856 (=有価証券の評価益 300+製品の評価益 400+機械装置の評価益 156)を加えた金額 1,056 ということなる。

ここでは、公正価値会計とはどのようなものかを素朴な例を用いて示したが、従来行われてきた取得原価主義会計との違いを明らかにするため、また、公正価値会計が資産及び負債を鍵概念とすることから、貸借対照表のみを用いた。しかし、当然、そこには損益計算書も存在している。

第2節 公正価値会計の数理的構造と複式簿記

1 公正価値会計の計算構造

FASB によって公表された SFAC 及び SFAS¹⁹³から、公正価値会計に関する以下の4つの計算式（計算構造）を導き出すことができる。

$$\left\{ \begin{array}{llll} \text{第1式} & \text{資産} - \text{負債} = \text{持分} & \text{————} & \text{①} \\ \text{第2式} & \text{期末持分} - \text{期首持分} = \text{包括利益} & \text{————} & \text{②} \\ \text{第3式} & \text{純利益} + \text{その他の包括利益} = \text{包括利益} & \text{————} & \text{③} \\ \text{第4式} & \text{収益} - \text{費用} = \text{純利益} & \text{————} & \text{④} \end{array} \right.$$

まず①式は、SFAC 第6号における財務諸表の構成要素の定義から導かれるもので、持分

¹⁹³ 現在は、“The FASB Accounting Standards Codification™”(FASBによる会計基準のコード化体系)として再構成されているが、本稿ではこれまで用いられてきた SFAS という用語を用いる。

は、資産と負債との差額として定義されている¹⁹⁴。ここに、資産は「将来の経済的便益」、負債は「将来の経済的便益の犠牲（または流出）」であり、それらは、資産負債中心観に基づくアプローチでは、公正価値（fair value）¹⁹⁵によって評価される。公正価値とは、市場性のあるものについては、売買市場における時価すなわち出口価格（exit price）であり、時価のないものについては、その会社がその財を使って将来どれだけの成果を上げられるかを、自ら評価して現在に割り引いた割引現在価値（value in use）等である¹⁹⁶。ここで、時価のないものについての評価は、かなりの部分が経営者によって経験的・主観的に行われざるをえず、経営者ごとに異なる数値となり、また、実現するかどうかも不明であるため、信頼性¹⁹⁷が問題となる。

図6-3 貸借対照表

資 産 発生の可能性の高い将来の便益 公正価値により評価	負 債 発生の可能性の高い 将来の経済的便益の犠牲 公正価値により評価
	持 分 残余財産請求権 資産と負債の差額

¹⁹⁴ FASB [1985], par.49. FASB [1985]における資産・負債・持分の定義を再掲しておく。
 資産…過去の取引または事象の結果として、ある特定の实体により取得または支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益（par.25）
 負債…過去の取引または事象の結果として、特定の实体が、他の实体に対して、将来、資産を譲渡しまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲（par.35）
 持分…負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権（par.49）

¹⁹⁵ SFAS 第157号において公正価値は、「市場参加者の正常な取引において、資産を売却するときに受取る対価（資産）についての測定日における価格、または負債を移転するときに支払うであろう対価についての測定日の価格（par.5）」と定義され、「もし資産の最高で最善の利用が使用であるとすれば、その資産の公正価値は、使用評価の前提（in-use valuation premise）を用いて測定されなければならない。（par.13a）」とされる。

¹⁹⁶ 斎藤 [2011]、10頁。この点に関して、徳賀 [2011] は、資産負債観においてストックの価値を企業の経済価値と関連付けて追究していくと、究極的には純資産簿価モデルに到達するとしうえで、市場の平均的な期待を反映している（競争的市場で決定された）市場価額（資産に関しては現在出口価値（current exit value））と経営者の推定する使用価値（value in use）によって純資産簿価が計算されるとする。（8頁）

¹⁹⁷ 徳賀 [2011]によれば、「信頼性」という用語は会計学上の専門用語として用いられているばかりでなく、その他の研究領域でも使用され、さらに日常用語としても広く用いられている。議論の対象を概念フレームワークにおける「信頼性」（reliability）概念に絞ったとしても、情報利用者が信頼できると判断する会計測定値の硬度は国や時代のコンテキストで、また個々人で相違する。」（31頁）として、信頼性の概念の曖昧さを指摘している。よってここでは、信頼性を客観性（検証可能性）と確実性（実現可能性）を包摂する概念として議論を進める。

一方、②及び③式は、SFAC 第6号における包括利益の定義と SFAS 第130号における包括利益の表示に関する記述から導かれる。すなわち、包括利益は、「出資者以外の源泉からの取引その他の事象および環境要因から生じる一期間における営利企業の持分の変動である。包括利益には、出資者による投資および出資者への分配から生じるもの以外の、一期間における持分のすべての変動を含む」¹⁹⁸（②式）のものであり、さらに「包括利益は純利益（net income）とその他の包括利益（other comprehensive income）に区分される」¹⁹⁹（③式）のである。ここに、その他の包括利益は、公正価値評価による未実現の評価損益を純利益として認識できないため、その受け皿として包括利益を形成するために導入された概念である²⁰⁰。

図6-4 貸借対照表

取得原価主義会計の貸借対照表		公正価値会計の貸借対照表	
資 産	負 債	資 産	負 債
	持 分		持 分
		その他包括利益	

図6-5 損益計算書

収益	×××
費用	×××
純利益	×××
その他包括利益	×××
包括利益	×××

そして④式は、SFAC 第5号における稼得利益（earnings）と純利益の相違点²⁰¹の記述から確認されるもので、純利益は、収益（revenues）及びある種の利得（gains）から費用（expenses）及びある種の損失（losses）を控除したものとして示されている²⁰²。すなわち、

¹⁹⁸ FASB [1985] par.70.

¹⁹⁹ FASB [1997] par.10.

²⁰⁰ 近暁 [1998]、157頁。

²⁰¹ 稼得利益と純利益との相違点は、会計原則の変更に伴う累積的影響額が主な例として示されている。（FASB [1984]，par.34.）

²⁰² FASB [1985] における収益・利得及び費用・損失の定義は以下のとおり。

収益費用観に基づく利益の計算式ということになる。

2 公正価値会計の複式簿記構造²⁰³

図6-6は、公正価値会計における貸借対照表と損益計算書を表している。よって、本項では、公正価値会計の複式簿記機構がどのような計算をおこなっているのかを数理構造(数式)として示すことにする。

ここで使用する変数は次のとおりである。貸借対照表の計算要素は、資産は A_t 、負債は L_t 、純資産は NA_t である。また、純資産の内訳要素として、払込資本は PC_t 、留保利益は RI_t 、その他の包括利益累積額は AOC_t と記す(t は t 時点ということを表している)。

一方、損益計算書の構成要素は、実現収益は R_t 、実現費用(純損益借方項目)は E_t 、実現利益は I_t 、その他の包括収益は OCR_t 、その他の包括費用は OCE_t 、その他の包括利益は OCI_t 、包括収益は CR_t 、包括費用は CE_t 、包括利益は CI_t である。さらに出資による払込みは IC_t 、減資による払戻しは RC_t 、配当によるキャッシュフローは Dv_t と記す。

図6-6 公正価値会計の複式簿記構造

貸借対照表			損益計算書			
A_t	L_t		CE_t	E_t	R_t	CR_t
	NA_t	PC_t		OCE_t		
		RI_t	CI_t		I_t	
AOC_t	OCI_t					

収益…財貨の引渡しもしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、実体の資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済(または両者の組み合わせ)である。(par.78)

利得…実体の副次的または付随的な取引および実体に影響を及ぼすその他のすべての取引その他の事象および環境要因から生じる持分(純資産)の増加であり、収益または出資者による投資によって生じる持分の増加を除いたものである。(par.82)

費用…財貨の引渡しもしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動の遂行による、実体の資産の流出その他の消費もしくは負債の発生(または両者の組み合わせ)である。(par.80)

損失…実体の副次的または付随的な取引および実体に影響を及ぼすその他のすべての取引その他の事象および環境要因から生じる持分(純資産)の減少であり、費用または出資者への分配によって生じる持分の減少を除いたものである。(par.83)

²⁰³ 本項で示す数理構造は、矢部 [2009] を参考にしたものである。

図6-6において、まず、実在勘定を収容する貸借対照表は、その形態から次のように示すことができる。

$$A_t = L_t + NA_t \quad 6-1 \text{ 式}$$

この6-1式は、貸借対照表等式である。貸借対照表は、資産と負債および純資産で構成され、資産と負債および純資産の合計が等しいということが示される。この式を変形すると、

$$A_t - L_t = NA_t \quad 6-2 \text{ 式}$$

となる。この6-2式は、資本等式と呼ばれる。この式から、資産から負債を差し引いたものが純資産であることが示される。

ここに、実在勘定である資産と負債の増減原因を示す名目勘定としての収益および費用を導入すると、純資産は6-3式のように示される。

$$NA_t = NA_{t-1} + CR_t - CE_t \quad 6-3 \text{ 式}$$

すなわち、当期において追加の元入または引出しが無かったことを前提とすれば、前期末（期首）の純資産に、当期における資産の増加または負債の減少原因である包括収益が加算され、当期における資産の減少または負債の増加原因である包括費用が減算されたものが、期末の純資産となる。

一方、図6-7において、名目勘定が収容される損益計算書に目を向けると、その形態から次のように示すことができる。

$$CE_t + CI_t = CR_t \quad 6-4 \text{ 式}$$

この6-4式は、損益計算書等式と呼ばれる。損益計算書は、費用および利益と収益で構成されていることがわかる。この式を変形すると、

$$CR_t - CE_t = CI_t \quad 6-5 \text{ 式}$$

となる。この6-5式は、損益法による利益計算を具体的に表現したものである。ただし、利益は、収益から費用を差し引くことにより結果的に計算されるものであり、複式簿記の計算要素ではないことに注意しなければならない。

ここで、6-3式を6-2式に代入すると、6-6式が得られる。

$$A_t - L_t = NA_{t-1} + CR_t - CE_t \quad 6-6 \text{ 式}$$

この 6-6 式を変形すると、6-7 式となる。

$$A_t - L_t - NA_{t-1} = CR_t - CE_t \quad 6-7 \text{ 式}$$

この 6-7 式は、損益等式と呼ばれ、左辺が貸借対照表を、右辺が損益計算書を示している。この 6-7 式の左辺第一項と第二項を括弧で括ると、6-7' 式となる。

$$(A_t - L_t) - NA_{t-1} = CR_t - CE_t \quad 6-7' \text{ 式}$$

この 6-7' 式における左辺第一項の $(A_t - L_t)$ は、資本等式 (1-2 式) より期末の純資産である。また、左辺第二項は、期首の純資産である。よって、この 6-7' 式の左辺は、期末の純資産から期首の純資産を差し引いているため、財産法による損益計算がおこなわれている。一方、右辺は損益法による損益計算であり、このことから 6-7 式は損益等式と呼ばれるのである。

この 6-7 式をマイナス符号がなくなる形に変形すると、6-8 式となる。

$$A_t + CE_t = L_t + NA_{t-1} + CR_t \quad 6-8 \text{ 式}$$

この 6-8 式は、試算表等式とよばれる。

公正価値会計においては、これまでおこなわれてきた取得源主義会計とは異なり、公正価値による評価がおこなわれるため、損益計算書における収益および費用の概念が拡大され、それに伴い利益の概念も広がることになる。包括収益、包括費用および包括利益を数理で示すと次のようになる。

$$CR_t = R_t + OCR_t \quad 6-9 \text{ 式}$$

$$CE_t = E_t + OCE_t \quad 6-10 \text{ 式}$$

$$CI_t = I_t + OCI_t \quad 6-11 \text{ 式}$$

損益計算書等式 6-4 式に 6-9 式、6-10 式および 6-11 式を代入すると損益計算書等式は 6-12 式となる。

$$(E_t + OCE_t) + (I_t + OCI_t) = (R_t + OCR_t) \quad 6-12 \text{ 式}$$

ここで、公正価値評価によって概念が拡大された利益と収益および費用の関係を示すと次のようになる。

$$CI_t = CR_t - CE_t \quad 6-13 \text{ 式}$$

$$I_t = R_t - E_t \quad 6-14 \text{ 式}$$

$$OCI_t = OCR_t - OCE_t \quad 6-15 \text{ 式}$$

すなわち、包括利益は包括収入と包括費用の差額、純利益は実現収益と実現費用の差額、その他包括利益はその他包括収益とその他包括費用の差額である。

これらのことより、公正価値会計における損益計算書である包括利益計算書を数理として示せば、6-16式となる。

$$CI_t = (R_t - E_t) + (OCR_t - OCE_t) \quad 6-16 \text{ 式}$$

次に、貸借対照表と損益計算書の関係についてみてみることにする。まず、貸借対照表の純資産の内訳を示すと次のようになる。

$$NA_t = PC_t + RI_t + AOC_t \quad 6-17 \text{ 式}$$

すなわち、純資産は、払込資本、留保利益はおよびその他の包括利益累積額から構成されている。さらに、それぞれの内訳を示すと次のようになる。

$$PC_t = PC_{t-1} + IC_t - RC_t \quad 6-18 \text{ 式}$$

$$RI_t = RI_{t-1} + I_t - Dv_t \quad 6-19 \text{ 式}$$

$$AOC_t = AOC_{t-1} + OCI_t \quad 6-20 \text{ 式}$$

払込資本は、前期末の残高に当期における出資による払込みと減資による払戻しを加減算したものであり、留保利益は前期末の残高に純利益を加算し配当を減算したものであり、さらにその他包括利益累積残高は、前期末の残高にその他の包括利益を加算したものである。

なお、公正価値による評価益が実現したことによりリサイクリング (*re*) がおこなわれた場合には、6-14式、6-15式は次のようになる。

$$I_t = R_t - E_t + re \quad 6-14 \text{ 式}$$

$$OCI_t = OCR_t - OCE_t - re \quad 6-15 \text{ 式}$$

第3節 稼得利益、包括利益とリサイクリング

1 稼得利益と包括利益

損益計算書の構成要素は、収益、費用及び利益である。収益から費用を差し引くことによって利益が計算される。

今日、公正価値会計において、損益計算書で最終的に計算される利益は包括利益とされる。FASBをはじめとしてIFRSやイギリス会計基準（以下、ASBという。）が、企業業績を示す指標の1つとして包括利益を採用していることは資産負債アプローチに立脚していることを意味している。

藤井〔2007〕によれば、「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）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（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」²⁰⁴。これを図示すれば図6-8のようになる。

図6-8 産負債アプローチにおける貸借対照表と業績報告書の関係

貸借対照表			業績報告書	
資 産 将来の経済的便益	負 債 資産を引渡す義務	内訳 →	費 用 包括利益の内訳要素	収 益 包括利益の内訳要素
	払込資本		包括利益	
	包括利益			

（出所）藤井〔2007〕をもとに作成

ここに、包括利益とは、SFAC第6号における定義から、「出資者以外の源泉からの取引その他の事象および環境要因から生じる一期間における営利企業の持分の変動である。包括利益は、出資者による投資および出資者への分配から生じるもの以外の、一期間における持分のすべての変動を含む」²⁰⁵と解する。

佐藤〔2003〕では、従来の取得原価主義会計において業績利益とされてきた稼得利益でなく、この包括利益を業績指標とみる論拠としては次のようなものがあげられている²⁰⁶。

²⁰⁴ 藤井秀樹〔2007〕、3-4頁。

²⁰⁵ FASB〔1985〕、par.70.

²⁰⁶ 佐藤信彦〔2003〕、151-153頁。

- (1) 包括主義の考え方を採用するならば、包括利益も会社全体としての業績を示すのであり、財務業績として位置づけられるべき数値である。また、会計上の利益について投資家に対する情報として重要であるために、クリーン・サープラスの関係が成立すべきであるならば、包括利益を業績指標とすることが必要である。
- (2) 財務報告における透明性 (transparency) を向上させる上で包括利益概念が重要である。市場価値の変動が企業に及ぼす影響と、その影響が企業の富に及ぼす効果に関する情報の提供が、包括利益の導入により拡大される。
- (3) 損益計算書と貸借対照表との間の連携 (articulation) を維持する上で、損益計算書形式により包括利益を報告することが必要である。包括利益を業績指標とする損益計算書が作成されるならば、損益計算書と貸借対照表との連携が維持されると同時に、なぜ両者が連携するのかについての明細も示される。

一方、包括利益による財務業績の報告を行うことに反対する論拠は次のとおりである²⁰⁷。

- (1) 当期純利益 (稼得利益) が業績指標であり、包括利益は業績指標にはなりえないことである。金融市場や外国為替市場の動向はそれらの制御不可能な要因に起因する部分が多い。それゆえ、包括利益に基づいて企業の業績評価を行うことは不適切である。例えば、アメリカにおけるダウ 30 社 2001 年アニュアル・レポートによれば、アメリカでは、業績を説明するデータとしては P/L 上の売上高・利益を基本として、これにキャッシュ・フローなどのデータが追加されている。また包括利益自体は業績としては取りあげられておらず、個々の構成要素のうち、金額的に重要度が高いと考えられているものが取りあげられている。
- (2) 財務業績とは何であるかについての概念的な検討が十分に行われていない以上、包括利益による財務業績報告が妥当であることは十分に論証できていないことである。包括利益による財務業績であることが十分に論証できていないならば、包括利益の報告形式は損益計算書形式に限定されるべきではなく、持分変動計算書や注記による開示も認められるべきである²⁰⁸。
- (3) 当期純利益 (稼得利益) と包括利益という 2 つの業績指標を対等のものとして開示することは利用者に混乱を生じさせるため、不適切である (SFAS130. par.76)。特に、「その他の包括利益」を解釈・評価することが困難であるならば、当期純利益と包括利益という 2 つの業績数値が並置されることはむしろ財務報告の有用性を損ねることになる。

207 佐藤信彦 [2003]、154-155 頁

208 FASB [1987], par.61.

図 6-9 包括利益に対する賛否の論拠

賛 成 論	反 対 論
包括利益は会社全体としての業績を示すものである	金融市場や外国為替市場の動向は制御不可能な要因に起因する部分が大きいため、包括利益に基づいて企業の業績評価を行うことは不適切
財務報告における透明性 (transparency) を向上させる	包括利益による財務業績報告が妥当であることは十分に論証できていない
損益計算書と貸借対照表との間の連携 (articulation) を維持	当期純利益と包括利益という2つの業績指標を対等のものとして開示することは利用者に混乱を生じさせる

(出所) 佐藤 [2003] をもとに作成

2. 当期純利益から包括利益への流れ

このような反対論に対して、FASB は次のように対応している²⁰⁹。

第一に、「包括利益が業績指標ではないという見解に対しては、財務業績報告に当たっては包括主義を採用し、包括利益による財務業績報告を行うべきであるとする立場が堅持されている²¹⁰。第二に、包括利益が「包括的」でも「利益」でもないという見解に対しては、包括利益には期中に生じた所有者とは無関係な取引による持分の変動がすべて含まれているがゆえに「包括的」であり、概念フレームワークにおいて持分の変動が収益、費用、利得、及び損失とされている以上、包括利益は「利益」であるとしている (SFAS130. par.71)。

また、G4+1 [1999] においても、「今日の発達した市場環境のもとでは、実現利得と未実現利得の間に経済的実質としての相違は存在せず、実現はたんに利得の確実性を表現するにすぎないので、実現基準にもとづく認識の遅延は正当性を持たないということである。」²¹¹と述べている。

さらに、IASB においても、実現に基づく純利益とその他の包括利益の区分は「経営者の裁量」によって左右されるものであり、情報利用者の意思決定を誤導する可能性が高いので、会計的認識基準としての実現を全面的に否認し、利益指標を包括利益に一元化することによって、業績情報の「予測価値」を高めるべきであるというのが、IASB における一連の業績報告諸原則と 2002 年業績報告書様式の背後にある基本的な考え方である²¹²。

²⁰⁹ 佐藤信彦 [2003]、155-157 頁

²¹⁰ FASB [1987], par.3,6,7.

²¹¹ G4+18 [1999], pars.4.12-4.13.

²¹² 李 相和 [2004]、89 頁。

3. リサイクルリングの会計処理

よって、財務情報の利用者にとって有用な情報の開示は、貸借対照表において公正価値評価により企業の将来の正味キャッシュ・インフローを表示し、一方で、収益費用中心観により計算した純利益と資産負債中心観によって公正価値を評価した際に生じる包括利益を区別して表示することが必要である。そのために必要な作業がリサイクルリングである。

リサイクルリングとは、SFAS 第 130 号によれば、「当期に純利益の一部として表示される包括利益項目のうち、当期あるいはそれ以前の期間にその他の包括利益の一部として既に表示された項目の二重計上を避けるために調整を行わなくてはならない。例えば、当期に実現して純利益に含められたが、発生した年度にも未実現保有損益としてその他の包括利益に既に含められている有価証券投資による利得は、包括利益に二重計上されることを避けるために純利益に含められた年度にその他の包括利益から控除しなければならない。」²¹³とされる。

すなわち、リサイクルとは未実現損益が実現した際に、未実現部分であるその他の包括利益から実現損益部分である純利益に振り替えることを意味している。

具体的に設例を用いてリサイクルリングの会計処理をみてみることにする。²¹⁴

《設例》 リサイクルリングの会計処理

- ① A 社は、第 1 年度期末（×1 年 3 月 31 日）に売却可能有価証券を 1,000 株を 1 株あたり 100 円で取得した。

仕訳帳

借 方	金 額	貸 方	金 額
売却可能有価証券	100,000	現金	100,000

貸借対照表 ×1 年 3 月 31 日

現金	100,000	資本金	100,000
売却可能有価証券	100,000		
	100,000		100,000

- ② 第 2 年度期末（×2 年 3 月 31 日）に当該有価証券の公正価値は 150 円となり評価替え

²¹³ FASB. No.130,par.18.

²¹⁴ 中村美保 [2006]。

を行った。

仕訳帳

借 方	金 額	貸 方	金 額
売却可能有価証券	50,000	未実現利益 (その他包括利益)	50,000
損益%	50,000	包括利益累積残高	50,000

貸借対照表 ×2年3月31日

現金		資本金	100,000
売却可能有 価証券	150,000	包括利益	50,000
	150,000	累積残高	
			150,000

損益計算書 ×2年3月31日

当期純利益	
その他包括利益：	
当期発生未実現損益	50,000
包括利益	50,000

- ③ 第3年度期中(×2年9月30日)において当該売却可能有価証券の全てをその時点における公正価値180,000円で売却した。

仕訳帳

借 方	金 額	貸 方	金 額
売却可能有価証券	30,000	未実現利益 (その他包括利益)	30,000
現金	180,000	売却可能有価証券	180,000
リサイクル (その他包括利益)	80,000	売却可能有価証券 売却益	80,000
損益%	30,000	包括利益累積残高	30,000

貸借対照表 ×2年3月31日

現金	180,000	資本金	100,000
売却可能有 価証券		包括利益	80,000
		累積残高	
	180,000		150,000

損益計算書 ×2年3月31日

売却有価証券売却益	80,000
当期純利益	80,000
その他包括利益：	
当期発生未実現損益	30,000
リサイクル	△80,000
その他包括利益	△50,000
包括利益	30,000

④ 第3年度期末（×3年3月31日）におけるリサイクルリングの会計処理

仕訳帳

借方	金額	貸方	金額
その他の包括利益 累積残高	80,000	留保利益	80,000

貸借対照表 ×3年3月31日

現金	180,000	資本金	100,000
売却可能有 価証券		留保利益	80,000
	180,000		150,000

損益計算書 ×3年3月31日

売却可能有価証券売却益	80,000
当期純利益	80,000
その他包括利益：	
当期発生未実現損益	30,000
リサイクル	△80,000
その他包括利益	△50,000
包括利益	30,000

まず、②において第1年度期末に100,000円で取得された売却可能有価証券が、第2年度末の公正価値に評価替えされる。その相手勘定は未実現利益（その他の包括利益）であり、包括利益計算書に計上される。そして、決算振替をとおして、純資産にその他包括利益累積残高が計上されることになる。

次に、③の売却可能有価証券の売却時に、売却可能有価証券の売却益80,000円が計上された際にその他の包括利益のマイナス項目としてこれまでの未実現利益累積額80,000円がリサイクルとして計上される。これにより、包括利益に80,000円が二重計上されることが回避されるのである。最終的には④において、その他包括利益累積残高を留保利益に替える処理が行われる。

純資産に注目すると、各期の貸借対照表のなかで、その他包括利益累積残高は未実現の利益であるため、配当可能なものではなく、実現した利益である留保利益のみが配当可能なものとなり、貸借対照表において利害調整が可能となるのである。

第4節 財務諸表の連繫

1. クリーン・サープラス

先に述べたように、わが国では、現時点においては、「その他有価証券評価差額」、「為替換算調整勘定」、「繰延ヘッジ損益」などの評価・換算差額等は、損益計算書上の最終利益を経由せずに直接貸借対照表の純資産に算入されている。このように、損益計算書上の最終利益を経由しない純資産の増減が、包括利益を当期純利益と共に構成する「その他包括利益」に該当する。

伝統的な会計においては、クリーン・サープラス関係が成立していた。クリーン・サープラス関係とは、損益計算書で計算される最終利益と、貸借対照表上の純資産の増減が一

致する会計のことをいう。剰余金（サープラス）に損益以外の項目が混入しない（クリーン）という意味合いを持つ²¹⁵。一般的には、「すべての損益項目が、損益計算書に記載されることによって、貸借対照表の資本の部の利益剰余金の発生原因のすべてが明らかになっていること」²¹⁶と理解されている。簿記学的に言えば、一会計年度における収益及び費用が損益勘定に振替えられ、さらにその貸借差額が利益あるいは損失として、純資産の勘定科目である繰越利益剰余金に振替えられるということである。

この点、我が国の純資産会計基準に示されている純資産の部の表示では、その他有価証券の評価差額金等の評価・換算差額等が損益計算書を経ずに純資産に直入されるため、クリーン・サープラス関係が崩れていることになる。

会計上の利益が投資家に対する情報として重要であるならば²¹⁷、クリーン・サープラスの関係を成立させるべきであり、包括利益を業績指標として損益計算書の最終利益とすることが必要である。

2. 実現可能性概念

そのクリーン・サープラス関係を成立させるため包括利益を損益計算書の最終利益とするためには、実現主義によって認識・測定できない「その他の包括利益」項目を収益・費用として認識するために、実現概念²¹⁸とは異なる認識基準が必要となる。

FASB は SFAC 第 5 号において、収益および利得の認識について「実現したまたは実現可能」という概念を提唱している²¹⁹。この「実現したまたは実現可能」のもとでの利益が包括利益ということになる。

SFAC 第 5 号においては図 6-10 に示す基本的認識基準の 4 つが示されている²²⁰。

²¹⁵ 純資産会計基準においては、「株主資本を他の純資産に属する項目から区分することが適当であると考えられるため、本会計基準では、純資産を株主資本と株主資本以外の各項目に区分することとした。この結果、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こととなる。」と述べている。

²¹⁶ 佐藤信彦、前掲書、72 頁。

²¹⁷ 2009 年 9 月、ロンドンの国際会計基準審議会(IASB)オフィスで行われた企業会計基準委員会(ASBJ)と IASB による会合でも議論されたように、意思決定情報として有用性を保つにはクリーン・サープラス関係を保つ必要があるといわれている。「会計基準のコンバージェンスへの取り組み 企業会計基準委員会(ASBJ)と国際会計基準(IASB)による第 10 回会合の概要<2>」会計・監査ジャーナル 2010 年 2 月号

²¹⁸ 実現概念は、狭義には、商品を引渡し（役務提供を完了し）、その対価として現金・現金等価物（貨幣性資産）の受領をもって収益を認識する考え方をいう。このように確実に客観的な収益の認識が、制度上の処分（配当等）可能利益の算定の観点からも要請されてきた。この狭義の実現概念のもとでは、第三者との客観的な取引があった段階で収益を認識することになる。

²¹⁹ FASB [1984], par.83.

²²⁰ FASB [1984], par.63.

図6-10 「実現または実現可能」の認識条件

	認識規準	内 容
1	定 義	当該項目が財務諸表の構成要素の定義を満足すること
2	測定可能性	当該項目が十分な信頼性をもって測定でき、かつ目的に適合する属性を有すること
3	目的適合性	当該項目に関する情報が情報利用者の意思決定に影響を及ぼしうること
4	信 頼 性	当該情報が表現上忠実であり、検証可能かつ中立であること。すなわち、表そうとしている事象と測定結果の一致を意味する表示上の公正性、測定者間の合意を通じて情報がその表現しようとするものを表現していることまたは選択された測定方法が誤謬または変更なく適用されていることを意味する検証可能性、事前に予定された結果あるいは特定の行動を導くことを意図した変更が存在しないことを意味する中立性という3つの要件を必要とする

(出所) SFACNo.5. par.63.をもとに作成

実現可能性が求めるこれらの条件は抽象的なものであり、したがって、実現可能性が具体的にどのようなものかについては不明瞭である。この点に関し、小野[2005]は、実現可能性の具体的な内容を検討する際に重要な示唆を与えるのが、井尻教授がAAAから公表した『会計測定の理論』²²¹の中で提唱した以下の3つの相当の「硬度」の条件であるとされる。

²²²

- ① 取り消しができず、確実にそれからプラスないしマイナスの成果が生じる何らかの活動に取り組み始めたことあるいは事象が発生したことがいつになっても明らかであることを意味する検証可能な事実の存在
- ② 複数の実体に合意されている測定方法が存在することを意味する測定過程の標準化
- ③ 一定の状況の下では一定の測定値が算出されなければならないことを意味する測定値の一意性

この「硬度」の条件をその他有価証券評価差額に当てはめてみると、その他有価証券評価差額は決算日現在の当該有価証券の時価によって測定されるものである。当該有価証券の時価は日々変動するものであり、評価差額を認識・測定するための検証可能な事実が存在する。また、決算日現在の時価により測定されることから、標準化された測定である。さらに、決算日現在の時価は一定時点においては1つしか存在しないため、測定値の一意性が保証される。

²²¹ 井尻雄士 [1976]、54 頁。

²²² 小野正芳 [2005]、37-50 頁。

図6-11 その他有価証券評価差額における「硬度」条件の充足

	「硬度」の条件	その他有価証券評価差額における条件充足
①	検証可能な事実の存在	有価証券市場における当該有価証券の時価の存在
②	測定過程の標準化	決算日現在の時価により測定
③	測定値の一意性	決算日現在の時価は一定時点においては1つしか存在しない

(出所) 小野[2005]をもとに筆者作成

小野[2005]によれば、この「硬度」の条件は、SFAC 第5号における「実現または実現可能」の認識規準と一致するという。

まず、相当の「硬度」が求める測定過程の標準化という条件によって、測定後において当該測定を検証することが可能となり、実現可能性が求める信頼性の一部である検証可能性という条件と一致し、測定過程の標準化によって特定のものだけに都合がよい測定が排除されるため、実現可能性が求める信頼性の一部である中立性という条件に一致する。さらに、測定過程の標準化は測定可能であることも意味するため、実現可能性が求める測定可能性という条件に一致する。

また、相当の「硬度」が求める測定値の一意性という条件は同じ状況の場合に同じ測定値が得られることを意味するため、実現可能性が求める信頼性の一部である会計上の表現と事実の一致を求める表示上の公正性という条件に一致する。

このように、「実現または実現可能」の認識規準は相当の「硬度」が求める条件と一致するものであることから、「その他の包括利益」項目が相当の「硬度」によって求められる条件を満たしており、「その他の包括利益」項目が「実現または実現可能」によって認識・測定されているといえるのである。

3. 包括利益の表示

以上のことから、純資産会計基準にいう評価換算差額等は、「実現または実現可能」な認識規準によって認識・測定されていることから、包括利益として利益ということが出来る。

それでは、その包括利益をどのように表示すべきであろうか。図6-12はASBJが平成22年6月30日に公表した「包括利益の表示に関する会計基準」に示す表示例である。

図6-12 包括利益の表示例

【2 計算書方式】		【1 計算書方式】	
< 連結損益計算書 >		< 連結損益及び包括利益計算書 >	
売上高	×××	売上高	×××
-----		-----	
税金等調整前当期純利益	×××	税金等調整前当期純利益	×××
法人税等	×××	法人税等	×××
少数株主損益調整前当期純利益	×××	少数株主損益調整前当期純利益	×××
少数株主利益	×××	少数株主利益(控除)	×××
当期純利益	×××	当期純利益	×××
-----		-----	
< 連結包括利益計算書 >		少数株主利益(加算)	×××
少数株主損益調整前当期純利益	×××	少数株主損益調整前当期純利益	×××
その他の包括利益:		その他の包括利益:	
その他有価証券評価差額金	×××	その他有価証券評価差額金	×××
繰延ヘッジ損益	×××	繰延ヘッジ損益	×××
為替換算調整勘定	×××	為替換算調整勘定	×××
持分法適用による持分相当額	×××	持分法適用による持分相当額	×××
その他の包括利益合計	×××	その他の包括利益合計	×××
包括利益	2,000	包括利益	2,000
-----		-----	
(内訳)		(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	1,600	親会社株主に係る包括利益	1,600
少数株主に係る包括利益	400	少数株主に係る包括利益	400

(出所) ASBJ「包括利益の表示に関する会計基準」参考より抜粋

包括利益を表示するにあたっては、財務諸表間の連携の問題、すなわちクリーン・サープラスの問題を検討しなければならない。

クリーン・サープラス関係を成立させるため包括利益を最終利益とすることについて、「包括利益の表示に関する会計基準」で次のように述べている。「包括利益を表示する目的は、期中に認識された取引及び経済的事象（資本取引を除く。）により生じた純資産の変動を報告することである。包括利益の表示によって提供される情報は、投資家等の財務諸表利用者が企業全体の事業活動について検討するのに役立つことが期待されるとともに、貸借対照表との連携（純資産と包括利益とのクリーン・サープラス関係）を明示することを通じて、財務諸表の理解可能性と比較可能性を高め、また、国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資するものと考えられる」²²³。図6-12は、「包括利益の表示に関する会計基準」が示す包括利益の表示例である。

ただし、包括利益による業績報告だけが投資家にとって有用な情報ではない。企業の実

²²³ 企業会計基準委員会 [2010]、第22項。

現した業績を表す当期純利益も意思決定にとって有用な情報のはずである。なぜなら、会計の機能には情報提供機能だけでなく利害調整という機能もあるからである。すなわち、配当可能利益の算定が可能となる資料を提供することにより、現在株主と将来株主との利害を調整することも会計が果たすべき役割の一つである。これらを、計算・表示できるのは、従来から行われてきた費用収益アプローチによる会計であることも事実である。

第5節 公正価値評価による貸借対照表の意義

1. 資産の分類とキャッシュ・インフローの態様

では、会計情報の利用者にとって有用な情報は企業に対する将来の正味キャッシュ・インフローに関する情報であると捉え、それを貸借対照表によって表現するためには、その鍵概念である資産と負債をどのように評価すべきであろうか。本節では、資産に限定して資産負債中心観における評価を考えてみることにするが、その前に、資産の分類を整理しておくことにする。

一般的に資産の分類については、流動・固定分類と貨幣・非貨幣分類の2つが考えられよう。そのうち、流動・固定分類においては、資産は流動資産・固定資産、繰延資産に分類されるが、その目的は企業の財務安全性の開示にあるため、ここで取扱う資産の評価の問題については直接的には関係がないため言及しない。

一方、貨幣・非貨幣分類は資産を貨幣性資産と非貨幣性資産とに分類する。資産をその2つに分類するためには、貨幣性資産を定義することができればそれ以外が非貨幣性資産ということになる。この点に関し、広瀬義州教授は、貨幣性資産についてその典型である貨幣を例にとり、「貨幣性資産には、もともと支払手段としての機能がある。支払手段は売買の対象にはならない」ため、「貨幣性資産とは企業の正常営業取引過程において売買の対象となりえない資産であるといえ、それ以外が非貨幣性資産である。…（中略）…貨幣性資産には原価基準も時価基準も適用されないために、現金については券面額、売上債権については債権回収可能額をもって貸借対照表価額とされるのである。」²²⁴とされる。本稿においてもこの見解にたつが、ここではさらに非貨幣性資産を、次のように細分類しておきたい。

すなわち、非貨幣性資産を金融投資活動により保有する資産と事業投資活動により保有する資産とに分類する。このうち、金融投資活動により保有する資産においては、売買目的の有価証券のように売却することを目的として保有する資産もあれば、関係会社株式のように他の企業を支配することを目的として保有している資産もある。本稿では、前者を金

²²⁴ 広瀬義州 [2006]、156 頁。

融投資活動により保有する売買目的資産、後者を保有目的資産と呼ぶことにする。一方、事業投資活動により保有する資産においても、商製品のように売買を目的として保有している資産もあれば、設備資産のように使用を目的とする資産もある。前者を事業投資活動により保有する売買目的資産、後者を使用目的資産と呼ぶことにする。

この細分類は、企業の保有する金融投資活動による資産が企業の総資産に占める割合が無視できないほど大きなものとなり、事業投資活動の良悪をもカバーできるようになったことにより、それに対する評価問題が重要な論点のひとつになっていることから鑑みての分類である。

さらにここでは、この分類に基づくキャッシュ・インフローの態様にも注意を払っておきたい。先に述べた FASB に定義によれば、資産は「発生の可能性の高い将来の経済的便益」、すなわち資産は将来にキャッシュ・インフローをもたらすものである。しかし、その態様には直接的にキャッシュ・インフローをもたらすものと、間接的にしかキャッシュ・インフローをもたらさないものがある。

金融投資活動であれ事業投資活動であれ、売買目的または販売目的で保有する資産の場合には直接的にキャッシュ・インフローをもたらす。すなわち、売買することによってその対価としてキャッシュ・インフローが獲得されるのである。一方、保有目的もしくは使用目的で保有する資産の場合には、その多くは間接的にキャッシュ・インフローをもたらすことになる。たとえば、関係会社の場合には、配当という直接的なキャッシュ・インフローはあるものの、それ以上に、支配することによって当該関係会社が生み出すキャッシュ・インフローを間接的に支配することができるのである。

以上のことを図示すると 2-4 表のようになる。

図 6-13 資産の分類

貨幣・非貨幣分類	投資活動による分類	保有目的による分類	CIF の態様による分類
貨幣性資産	—————	支払手段	直接的 CIF
非貨幣性資産	金融投資活動により 保有する資産	売買目的資産 保有目的資産	直接的・間接的 CIF
	事業投資活動により 保有する資産	販売目的資産 使用目的資産	直接的 CIF 間接的 CIF

(注) CIF：キャッシュ・インフロー

2. SFAC 第 5 号における測定属性

さて、資産の評価について話を戻すと、資産の評価を行う際にはその属性にもとづいて行わなければならない。属性という言葉为国語辞典で紐解いてみると、「ある事物に属する

性質・特徴」とあるが、ここでは過去・現在・将来を属性²²⁵と捉える。

FASBは1984年12月に公表したSFAC第5号『営利企業の財務諸表における認識と測定』において、「資産、負債または持分の変動は、十分に信頼性のある貨幣単位で数量化され、かつ目的に適合する属性を有していなければならない。」²²⁶と述べたうえで、歴史的原価（実際現金受領額）、現在原価、現在市場価値、正味実現可能（決済）価額、および将来キャッシュ・フローの現在（または割引）価値の5つの測定属性を明示し、その測定属性が適用される資産を例示している。これをまとめたものが図6-15である。

図6-14 SFAC第5号に示される測定属性²²⁷

測定属性	意義	適用資産の例示
歴史的原価	取得するために支払った現金額または現金同等額	有形固定資産 大部分の棚卸資産
現在原価	再取得する場合に支払わなければならない現金額	ある種の棚卸資産
現在市場価値	売却することによって入手されうる現金額または現金同等額	ある種の市場性のある有価証券
正味実現可能価額	正常の営業過程において換金されると予測される時間の経過に伴う割引を除外した現金額または現金同等額	短期の売上債権および棚卸資産
将来キャッシュ・フローの現在価値	正常な営業過程において資産が換金されると予測される将来のキャッシュ・インフローの現在価値または割引価値から、当該キャッシュ・インフローを獲得するために必要なキャッシュ・アウトフローの現在価値を控除したもの	長期の売上債権

まず、この5つの測定属性を、過去・現在・将来という観点からみてみることにする。まず、歴史的原価は、取得するために支払った現金額または現金同等額であるので、その属性は過去である。次に現在原価と現在市場価値は、再取得あるいは売却する際に支払わなければならないあるいは入手されうる現時点での現金額等であるので、属性は現在であ

²²⁵ SFAC第5号においては、属性を「歴史的原価／実際現金受領額、現在原価／現在現金受領額等のように数量化もしくは測定される構成要素の特質または性質をいう。」(パラグラフ65, 脚注41, 平松一夫・広瀬義州訳 前掲書 241頁)としている。

²²⁶ FASB [1984], par.65.

²²⁷ FASB [1984], par.67.

る。さらに、正味実現可能価額と将来キャッシュ・フローの現在価値は、時間の経過による割引を考慮するかしないかの違いはあるが、換金されると予測されるものであり、属性は将来ということになる。

次に、測定属性の適用資産をみると、先の資産の分類のところでもみた貨幣性資産に該当する売上債権について、短期のものについては正味実現可能価額、すなわち回収可能額により評価し、割賦販売のような長期のものについては将来キャッシュ・インフローについての現在価値、すなわち将来の回収可能額の（インプリシットまたはヒストリカル・レートで割引いた）現在価値で評価がされることになる。ともに広瀬教授のいわれる回収可能額を貨幣性資産についての貸借対照表価額とするという見解と一致するものとなっている。ただし、現在価値という伝統的な収益費用アプローチではみられなかった測定属性がここに登場してくることは、将来の正味キャッシュ・インフローを有用な情報だと捉える資産負債アプローチには欠かせない測定属性であり、注目すべき点であろう。

一方、非貨幣性資産については、ある種の市場性のある有価証券すなわち売買目的資産については現在市場価値というキャッシュ・インフローにより評価されるが、有形固定資産や棚卸資産については歴史的原価や現在原価といった過去または現在のキャッシュ・アウトフローによって評価されることとなっている。これは、資産を将来の経済的便益、すなわち、将来のキャッシュ・インフローと捉える以上、その評価はキャッシュ・インフローによってなされるべきであろうし、その属性は過去のものであってはならないはずである。

このように SFAC 第5号は、資産を含む財務諸表において報告される項目に関して、資産負債アプローチの考え方とは整合しない、単一でない複数の異なる属性による評価を採用しているのである。

図6-15 資産負債アプローチにおける貸借対照表²²⁸

貨幣性資産 回収可能額によって評価 (長期の場合には現在価値) (CIFにより評価)		負債 公正価値により評価 (時価や現在価値) (COFにより評価)
非貨幣性資産		
金融資産		
売買目的資産	公正価値により評価 (時価や現在価値) (CIFにより評価)	
保有目的資産 ²²⁹	公正価値により評価 (現在価値、時価、持分 法) (CIFにより評価)	持分 Net CIF
事業資産		
売買目的資産	公正価値により評価 (時 価) (CIFにより評価)	
使用目的資産	公正価値により評価 (現 在価値) (CIFにより評価)	

²²⁸ CIF：キャッシュ・インフロー、COF：キャッシュ・アウトフロー、Net CIF：正味キャッシュ・インフロー

²²⁹ ここでの保有目的資産には、わが国「金融商品に係る会計基準」における満期保有目的債権、関連会社株式、いわゆる「その他の有価証券」が含まれる。

満期保有目的債権については、将来における利息及び元本返済といった将来のキャッシュ・インフローを市場利子率によって割引いた金額が償却原価法による評価額となるため、現在価値による評価といいうる。

また、その他の有価証券については、事業遂行上の制約がなければ市場動向により売却を想定することあるため、時価によって評価するべきである。事業遂行上の制約がある場合には、関連会社株式と同様の評価を行うべきであろう。

関連会社株式については、支配を目的として保有するものであり、当該関連会社のキャッシュ・インフローを間接的に支配するものである。よって、そこでの評価は持分法による評価が妥当だと考える。

第7章 公正価値による評価

第1節 公正価値の意義

1 測定属性の検証

FASBは1978年11月に公表したSFAC第1号において、「財務報告は、現在および将来の投資者、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信およびこれに類する意思決定を行うのに有用な情報を提供しなければならない。」²³⁰として、意思決定有用性アプローチに基づく会計構造の構築を目指すことを表明し、さらに意思決定に有用な情報として「財務報告は、債権者その他の情報利用者が、当該企業への正味キャッシュ・インフローの見込額、その時期およびその不確実性をあらかじめ評価するのに役立つ情報を提供しなければならない。」²³¹と述べている。

さらに、SFAC第5号において、「資産、負債または持分の変動は、十分に信頼性のある貨幣単位で数量化され、かつ目的に適合する属性を有していなければならない。」²³²としたうえで、歴史的原価（実際現金受領額）、現在原価、現在市場価値、正味実現可能（決済）価額、および将来キャッシュ・フローの現在（または割引）価値という五つの測定属性と、その測定属性が適用される資産を例示している。（図7-1参照）

しかし、SFAC第5号においては、現行実務が五つの測定属性の混合からなっていることを単に確認しただけに終わっている²³³。すなわち、資産負債中心観にもとづく測定属性間の概念的序列をつけることができなかった。それは、実務界からの反発にさらされ、「現行会計実務の容認に大きく傾斜したものとなった」²³⁴ためである。

では、意思決定にとって有用な情報を、企業に対する「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」に関する情報であると捉え、それを資産負債中心観にもとづき貸借対照表の持分によって表現するためには、その鍵概念である資産と負債をどのように評価するべきであろうか。

²³⁰ FASB [1978], par.34.

²³¹ FASB [1978], par.37.

²³² FASB [1984], par.65.

²³³ FASB [1984], par.66.

²³⁴ 藤井秀樹 [1992]、118頁。

図7-1 SFAC 第5号に示される測定属性

測定属性	意義	適用資産の例示
歴史的原価	取得するために支払った現金額または現金同等額	有形固定資産 大部分の棚卸資産
現在原価	再取得する場合に支払わなければならない現金額	ある種の棚卸資産
現在市場価値	売却することによって入手されうる現金額または現金同等額	ある種の市場性のある 有価証券
正味実現可能価額	正常の営業過程において換金されると予測される時間の経過に伴う割引を除外した現金額または現金同等額	短期の売上債権および 棚卸資産
将来キャッシュ・フローの現在価値	正常な営業過程において資産が換金されると予測される将来のキャッシュ・インフローの現在価値または割引価値から、当該キャッシュ・インフローを獲得するために必要なキャッシュ・アウトフローの現在価値を控除したもの	長期の売上債権

(出所) FASB [1984], par.67 をもとに作成

上記した五つの測定属性を、FASB が考える有用な情報、「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」という観点から考えてみることにする。そのために、「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」という言葉から、二つの分類基準を抽出しておく。一つは、時系列における過去・現在・将来という分類基準（時系列分類）であり、もう一つは、キャッシュ・フローの態様（向き）におけるインフロー（現金流入）かアウトフロー（現金支出）かという分類基準（キャッシュ・フロー態様分類）である。この点、「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」は、時系列分類では「将来」であり、キャッシュ・フロー態様分類では「インフロー」ということになる。ただし、「将来の」に関しては、「現在以降これから」という意味で捉えるべきであろう。

この観点からすれば、たとえば歴史的原価は、「取得するために支払った現金額または現金同等額」であるので、時系列分類は「将来」ではなく「過去」である。また、キャッシュ・フロー態様分類においては、支払った金額であるため、「インフロー」ではなく「アウトフロー」である。よって、歴史的原価は「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」の評価という観点からは、測定属性としては適当でないことになる。

このように、時系列分類において「将来」（「現在」も含む）に該当するものは、現在原価、現在市場価値、正味実現可能価額および将来キャッシュ・フロー現在価値となり、キャッシュ・フロー態様分類において「インフロー」に該当するものは、現在市場価値、正味実現可能価額および将来キャッシュ・フローの現在価値ということになる。

よって、SFAC 第5号に示されている五つの測定属性のうち、「将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」の評価という目的をはたすものは、現在市場価値、正味実現可能価値および将来キャッシュ・フローの現在価値の三つということになる（図7-2参照）。

図7-2 時系列およびキャッシュ・フロー態様における測定属性の分類

		時系列分類		
		過 去	現 在	将 来
キャッシュ・フロー 態様分類	インフロー		現在市場価値 正味実現可能価値	将来キャッシュ・フ ローの現在価値
	アウトフロー	歴史的原価	現在原価	

2 資産の分類と評価

一般に資産の分類については、流動・固定分類と貨幣・非貨幣分類の2つが考えられよう。そのうち、流動・固定分類においては、資産は流動資産・固定資産、繰延資産に分類され、その目的は企業の財務安全性の開示であるため、ここで取扱う資産の評価の問題については直接的には関係がないものと考えられるため言及しない。

一方、貨幣・非貨幣分類は資産を貨幣性資産と非貨幣性資産とに分類する。資産をその2つに分類するためには、貨幣性資産を定義することができればそれ以外が非貨幣性資産ということになる。この点に関し、広瀬義州教授は、貨幣性資産についてその典型である貨幣を例にとり、「貨幣性資産には、もともと支払手段としての機能がある。支払手段は売買の対象にはならない」ため、「貨幣性資産とは企業の正常営業取引過程において売買の対象となりえない資産であるといえ、それ以外が非貨幣性資産である。…（中略）…貨幣性資産には原価基準も時価基準も適用されないために、現金については券面額、売上債権については債権回収可能額をもって貸借対照表価額とされるのである。」²³⁵とされる。本稿においてもこの見解にたつが、ここではさらに非貨幣性資産を、次のように細分類しておきたい。

すなわち、非貨幣性資産を金融投資活動により保有する資産と事業投資活動により保有する資産とに分類する。このうち、金融投資活動により保有する資産においては、売買目的有価証券のように売却することを目的として保有する資産もあれば、関係会社株式のように他の企業を支配することを目的として保有している資産もある。本稿では、前者を金融投資活動により保有する売買目的資産、後者を保有目的資産と呼ぶことにする。一方、事業投資活動により保有する資産においても、商製品のように売買を目的として保有して

²³⁵ 広瀬義州 [2006]、156頁。

いる資産もあれば、設備資産のように使用を目的とする資産もある。前者を事業投資活動により保有する売買目的資産、後者を使用目的資産と呼ぶことにする。

この細分類は、企業の保有する金融投資活動による資産が企業の総資産に占める割合が無視できないほど大きなものとなり、事業投資活動の良悪をもカバーできるようになったことにより、それに対する評価問題が重要な論点のひとつになっていることから鑑みでの分類である。

さらにここでは、この分類に基づくキャッシュ・インフローの態様にも注意を払っておきたい。先に述べた FASB に定義によれば、資産は「発生の可能性の高い将来の経済的便益」、すなわち資産は将来にキャッシュ・インフローをもたらすものである。しかし、その態様には直接的にキャッシュ・インフローをもたらすものと、間接的にしかキャッシュ・インフローをもたらさないものがある。

金融投資活動であれ事業投資活動であれ、売買目的または販売目的で保有する資産の場合には直接的にキャッシュ・インフローをもたらす。すなわち、売買することによってその対価としてキャッシュ・インフローが獲得されるのである。一方、保有目的もしくは使用目的で保有する資産の場合には、その多くは間接的にキャッシュ・インフローをもたらすことになる。たとえば、関係会社の場合には、配当という直接的なキャッシュ・インフローはあるものの、それ以上に、支配することによって当該関係会社が生み出すキャッシュ・インフローを間接的に支配することができるのである。

以上のことを図示すると図7-3のようになる。

図7-3 資産の分類

貨幣・非貨幣分類	投資活動による分類	保有目的による分類	CIFの態様による分類
貨幣性資産	—————	支払手段	直接的 CIF
非貨幣性資産	金融投資活動により 保有する資産	売買目的資産 保有目的資産	直接的・間接的 CIF
	事業投資活動により 保有する資産	販売目的資産 使用目的資産	直接的 CIF 間接的 CIF

第2節 公正価値による評価の問題点

1 収益費用中心観再考

従来採用されてきた会計観である収益費用中心観は、一会計期間における経済的成果たる収益とそれに対応する経済的犠牲たる費用との因果関係を追求することによって業績利

益を計算するという、「損益などのフロー差額を中心に会計を組み立てる」²³⁶ものである。よって、ここでは損益計算書が中心的役割を担い、企業の経営成績すなわち当期の収益力を当期純利益によって表現し、一方、貸借対照表は動態論の観点から、損益計算と収支計算のズレを収容する残高表あるいは当期の損益計算の内容を次期に引継ぐ連結環として、財政状態すなわち将来の収益力を表現するものとして捉えられる。

この収益費用中心観には、企業の経営者による恣意的な会計操作が入り込む余地が大きい。業績利益である純利益に必ずしも業績が正確に反映されないという欠陥があった。そのため、企業会計が果たすべき基本的役割の一つである企業間比較にも支障を来していたと考えられる。その結果、証券市場における企業会計への信頼が失われたのである。

証券市場において信頼を失う原因となった恣意的な会計操作について考えてみると、大きく分けて二つの恣意性が考えられる。一つは、会計では拘束することのできない恣意性であり、他の一つは、会計手続き上の恣意性である。

会計では拘束することができない恣意性とは、金融投資活動において保有する資産のもつ特質に起因するものであり、具体的には益出し行為である。すなわち、従来から行われてきた収益費用中心観においては、資産の評価は取得に要した歴史的原価によって行うことが原則であり、例えば売買を目的として保有する有価証券の時価が上昇していても実際に売却（実現）するまでは簿価は歴史的原価のままとされる。しかし、証券市場の発展に伴ない企業が大量の有価証券等の金融商品を保有するようになると、その歴史的原価である簿価と現在市場価値の間に大きな差異が生じるようになる。企業の経営者はこれを利用して、事業投資活動における業績が低迷する場合には保有する金融資産のうち歴史的原価より現在市場価値が上昇しているものだけを売却することによりその売却益によって、営業損失を補填するのである。これによって、本来の企業の主たる活動である事業投資活動においては損失であるにもかかわらず、当期の業績をあらわす純損益は利益となってしまうことになる。反対に、事業投資活動の業績が好調である場合には、金融投資活動の失敗を営業利益によって補うことができることになる。これらのことから、収益費用中心観によれば、企業の経営者の望む純利益額を意図的に計上することが可能となるのである。また、財政状態の側面から見ても貸借対照表には歴史的原価で評価されており、経済的実態とはかけ離れたものとなってしまう。

他の一つである会計手続き上の恣意性とは、事業投資活動における業績利益を計算において、複数の会計処理の手続が存在し、その選択適用が企業の判断に任されていることに起因するものである。

具体的に費用の計上基準をみると次の様なことであろう。すなわち、純利益（業績利益）は、売上げを中心とする収益から費用を控除して算出される。収益については、一般に実

²³⁶ 広瀬義州 [2006]、54 頁。

現主義によって認識されるのに対して、費用はまず発生主義によって認識され、次いで費用収益対応の原則によって収益に対応するものだけが当期の費用とされる。その際、歴史的な原価のどの部分が当期の収益に対応する費用かについて不明確なケースが少なくない。そのため、費用配分額を各期にどのようにいくら（測定）配分するかについて、これまで様々な手続が考えられ、その選択適用が企業の判断に任されてきた。しかし、そうした多様な会計手続の存在とその選択適用の自由（経理自由の原則）ならびに会計手続の適用にあたっての企業の見積りや判断が、企業の恣意的な利益計算の温床になっているのではないかと考えられるのである。

まず、商製品などの販売目的資産についてみると、費用配分額の測定方法すなわち払出単価の計算方法として、先入先出法や平均法、後入先出法などがあり、計算方法を変更することで評価額の変更が可能である。また、建物や機械設備などの使用目的資産についても、費用配分額たる減価償却費の計算方法として定額法と定率法などがあり、販売目的資産と同様に計算方法の変更によって費用額が変化する。さらに、同じ定額法を採用したとしても、その耐用年数の見積りにあたって企業経営者の判断の違いにより費用額が異なるものになってしまう。付言するならば、継続性の原則は、会計処理手続の継続適用を求めたものであり判断面まで拘束するものではないのである。近年、市場の変化スピードや技術革新ペースが一段と加速してきたという情勢変化を映して、定額法や定率法が想定する以上のスピードで資産が急速に陳腐化したり、事業転換や事業統合、あるいは合併・買収によって資産価値が喪失されるケースが次第に増加するなか、一括償却や臨時償却などが行われると、それによって費用額は大幅に変動することになるが、そうした会計処理は当該事業に対する個別企業の見積り判断に任されることになるのである。

こうした認識に立脚してみると、収益から費用を差し引いて利益を算出しようとする伝統的な損益計算方法である収益費用中心観では、収益・費用の認識・測定問題、とりわけ費用に関して、複数の会計手続の選択適用とそれにあたっての企業の見積り・判断に任された結果、会計情報が恣意的なものとなり、また、他社との比較に支障を来し、証券市場における会計情報への信頼性を低下させる根本的原因となったのである。

2 収益費用アプローチからの批判

しかし、資産負債アプローチに対しても次のような批判がなされる。

まず第一に、損益計算書における最終目的である利益の概念が純利益から包括利益に変更すると、企業の業績指標として会計情報の価値が小さくなってしまうことである。これは、次のような場合に端的に象徴されることになる。

すなわち、資産から負債を控除した持分の期中増加分が利益と位置付けられる以上、製造業であれば工場で生産された製品が、小売業であれば仕入れた商品が、それぞれ時価評価の対象となる。その際、資産負債中心観の会計処理によれば、販売された製商品について

ては販売という実現段階で売却金額だけ製商品勘定が減り貨幣性資産の勘定が増え、その結果、一般に利益が発生するのに対して、期末に棚卸資産として残っている製商品は不良在庫としてのリスクを抱えているにもかかわらず、そのままでは期末時点で時価評価され、利益を含んだ評価金額が資産として計上されてしまうことになる。たしかに、期末時点で企業が保有する製商品が売りに上げた場合の金額を知りたいという向きが存在する可能性は否定出来ないものの、当期の業績を確認したり、当期の販売動向や収益力から業績の先行きを展望する基礎データとして財務諸表を活用しようとする一般的な会計情報利用者にすれば、当期の実績が判然としない包括利益が提供する情報価値は純利益のそれを大きく下回ってしまうことになる。

資産負債中心観のもとでも、そうした事態を回避し、当期の業績を明確に確定し表示するには、販売不振の製商品、あるいは事業転換によって事業分野から外れた製商品について、不良在庫として切り離し、計上すべき資産対象から除外する処理が必要になる。しかし、そうした処理は、市場ニーズの変化や技術進歩など、製商品の販売環境に左右されると同時に、値引き処分をするか否かも含め、当該製商品の販売可能性に対する企業の判断に依存するだけに、資産負債中心観の導入によって排除しようとした収益費用中心観に基づく会計処理によって起こっていた企業の恣意的な判断を再び受け入れ、それに基づく会計処理を容認する以外に方策はないことになる。

また、資産負債中心観では、前章までに見てきたように、事務所や工場など、使用目的資産にまで公正価値評価が及ぶことになるが、事業資産の評価額が増加する場合を想定してみると、単に周辺の地価上昇に起因する場合がある一方、将来性の大きい研究・開発や商品開発・企画を行う強力な組織形成に成功したり、利幅が大きく売れ筋の製品製造ラインを設けるなど、企業の競争力や収益力の向上によって割引現在価値が増大し評価額が増える場合や、さらに単なる地価上昇と競争力・収益性の向上とが相互の好循環を生む場合もありうる。こうした場合に、当期の業績や当該企業の収益力の行方を展望するために必要な会計情報という観点からすれば、環境変化による評価額の増加部分と競争力強化や収益力アップの成果として獲得された価値増大の部分とは区別して捕捉されるべきであり、それによって会計情報の有用性が大きく高まる公算が大きい。資産負債中心観は企業の恣意性排除を原則とするだけに、そうした区分処理を導入することも困難である。

第二に、会計には重要な機能として利害調整機能がある。この現在株主と将来株主との利害調整という観点から考えてみると、資産負債中心観における公正価値により評価した評価差額（貸方差額を想定する）はどうであろうか。仮にそれを利益と捉え、その評価益は現実に販売・売却すなわち実現していない未実現の貨幣性資産の裏づけのない利益であるため、分配可能な利益とはなりえない。

そのため、収益費用中心観の観点からは、公正価値による評価、特に現在価値による評価について、次のような批判が出てくるのである。すなわち、「現在価値概念に基づく報告

は、歴史的な報告とは正反対である。過去の事象に関わる財務的影響が報告される代わりに、想像上の将来の事象に関わる財務的影響が報告される。」²³⁷、また「当初認識時の段階から全ての項目について公正価値が求められるようになると、歴史的側面の否定につながる。」「会計は事実を重んじるべきか、想像を重んじるべきか、その答えは明らかであると思われる」。²³⁸

この点、収益費用中心観によれば、会計情報利用者に、損益計算書において企業の経営成績（当期の収益力）を示すことにより、当期に稼得した利益を計算表示することによって、企業の業績の良悪の判断に資する有用な情報であると同時に、この方式によって計算される業績利益は、実現した収益に歴史的原価に基づく費用を対応させるため、その数値に客観性・確実性があるため、恣意性は存在するものの、信頼しうる情報でもあるといえる。情報提供機能として投資家に企業の業績を判断するための資料を提供し、利害調整機能として維持すべき資本を維持したその超過分はすべて分配可能なものとみなし、現在株主と将来（潜在的）株主の配当を巡る利害調整を図ることが可能となるのである。

第3節 質的特徴としての信頼性の位置づけ

1. 概念フレームワークにおける信頼性の位置づけ

意思決定にとって有用な財務報告であるため情報の質的特性については、多くの国の概念フレームワークにおいて取りあげられている。

図表7-4には、FASBが1980年5月に公表したSFAC第2号、IASBの前身である国際会計基準委員会（以下IASC）が1989年7月に公表した『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』（以下フレームワーク1989）²³⁹、及びフレームワーク2010という三つの概念フレームワークにおける財務情報の質的特性を記した。

特徴的なのは、SFAC第2号No.2とフレームワーク1989においては、目的適合性（Relevance）、信頼性（Reliability）、比較可能性（Comparability）、理解可能性（Understandability）の四つを主要な特性として挙げているのに対し、フレームワーク2010では、目的適合性と表現の忠実性（Faithful representation）が基本的質的特性とされ、信頼性は補強的質的特性にすら挙げられていない。

この三つのフレームワークのなかで最初に公表されたSFAC第2号によれば、情報が有用（Usefulness）であるためには、第1次的な特性として目的適合性（Relevance）と信頼

²³⁷ Rosenfield.P. [2003]

²³⁸ 角ヶ谷典幸 [2006]、575頁。

²³⁹ IASC [1989]

性の二つの基本的特性を備えていなければならいとされていた。

ここに、目的適合性とは、「情報利用者に過去，現在および将来の事象もしくは成果の予測または事前の期待値の確認もしくは訂正を行わせることによって、情報利用者の意思決定に影響を及ぼす情報の能力」²⁴⁰と定義され、それは、適時的なものであると同時に将来を予測することを可能ならしめるものでなければならないことから、予測価値（Predictive Value）、フィードバック価値（Feedback Value）そして適時性（Timeliness）という三つの要素²⁴¹から構成される。

図7-4 各概念フレームワークにおける財務情報の質的特性

SFACNo.2	フレームワーク 1989	フレームワーク 2010
基本的特性	主要な質的特性	基本的質的特性
目的適合性 (Relevance)	理解可能性	目的適合性 (Relevance)
信頼性 (Reliability)	(Understandability)	表現の忠実性 (Faithful representation)
二次的特性	目的適合性 (Relevance)	補強的質的特性
比較可能性 (Comparability)	信頼性 (Reliability)	理解可能性
情報利用者に固有の特性	比較可能性 (Comparability)	(Understandability)
理解可能性	副次的な質的特性	比較可能性 (Comparability)
(Understandability)	重要性 (Materiality)	検証可能性 (Verifiability)
目的適合性の構成要素	表現の忠実性	適時性 (Timeliness)
予測価値 (Predictive Value)	(Faithful representation)	
フィードバック価値	実質優先主義	
(Feedback Value)	(Substance over form)	
適時性 (Timeliness)	中立性 (Neutrality)	
信頼性の構成要素	慎重性 (Prudence)	
検証可能性 (Verifiability)	完全性 (Completeness)	
中立性 (Neutrality)		
表現の忠実性		
(Representational Faithfulness)		

²⁴⁰ FASB [1980] ,GLOSSARYOFTERMS.

²⁴¹ 目的適合性の構成要素の定義は以下のとおり

- ・ 予測価値 …過去または現在の事象の成果を情報利用者に正しく予測させる可能性を高めるのに役立つ情報の特性
- ・ フィードバック価値…情報利用者に事前の期待値を確認または訂正させる情報の特性
- ・ 適時性 …情報が意思決定に影響を及ぼす効力を有する間に、意思決定者にその情報を利用可能にさせること

ibid. (平松一夫・広瀬義州訳 前掲書 59-60頁)

一方、信頼性は「情報には、ほとんど誤謬や変更が存在していないこと、また、表現しようとするものを忠実に表現していることを保証する情報の特性」²⁴²と定義され、検証可能性（Verifiability）、中立性（Neutrality）そして表現の忠実性（Representational Faithfulness）の3つの要素²⁴³から構成される。

この2つの基本的特性の関係について、SFACNo.2は「もしも、これら2つの特性のいずれかが完全に失われるならば、情報は有用なものではなくなってしまうであろう。」²⁴⁴と述べ、さらに「財務諸表が有用であるためには、情報に目的適合性があり、かつ信頼性があるものでなければならないが、情報は両者の特徴を程度を異にしてもつことがある。目的適合性と信頼性は、一方を完全になくすわけにはいかないが、相互に入れ替えることはできる。」²⁴⁵と述べ、両者がトレード・オフ関係にあることを指摘していた。

換言すれば、信頼性にこだわりすぎると目的適合性が低下し、目的適合性を追求しようとする場合によっては信頼性が低下するという関係にあり、会計基準は両者のバランスをとりながら、有用な情報の開示を図らなければならないということになる。²⁴⁶

このため、フレームワーク 2010では、信頼性という情報の質的特性を表現の忠実性²⁴⁷という質的特性に置き換え、それによってトレード・オフを回避しているのである。これによって、目的適合的な情報ならば可能なかぎり財務諸表に認識・計上することができ、評価の面では表現の忠実性を尊重すればよいということになった。

第4節 貸借対照表の有用性

1 投資家にとって有用な会計情報の開示

高寺貞夫教授は次のようにいわれる。「公正価値会計の枠内に、市場原理の作用を外部取

²⁴² FASB [1980] GLOSSARY OF TERMS.

²⁴³ 信頼性の構成要素の定義は以下のとおり

- ・ 検証可能性 …測定者間の合意を通じて、情報が表現しようとするものを表現していること、または誤謬もしくは偏向もなく測定方法が選択適用されていることを保証されている能力
- ・ 中立性 …あらかじめ定められた結果を達成し、または特定の行動様式を導き出すことを意図した偏向が報告情報に存在しないこと
- ・ 表現の忠実性…ある測定値または記述と、それらが表現しようとする現象との間の対応または一致（妥当性ともいう）

ibid. (平松一夫・広瀬義州訳 前掲書 60-61頁)

²⁴⁴ FASB [1980] ,Summary.

²⁴⁵ FASB [1980] ,par42.

²⁴⁶ 斎藤静樹 [2001]、12頁。

²⁴⁷ フレームワーク 2010では、表現の忠実性を、財務情報の有用さを構成する質的特性の一つで、完全に、中立性があり、かつ誤謬がない記述としている。（日本公認会計士協会「IFRS及びIASのテクニカル・サマリー」参照）

引に限定した歴史的原価会計を組み込んで、両者を巧みに両立させながら、両者の食い違いを未実現損益として表示する二層構造の会計システムを第三の道として制度化すると、そこに成立した未実現損益が実現すると、実現損益として再び認識される（リサイクル）ので、二重計算とならないよう、先に認識された未実現損益を消去する包括利益（実現・未実現損益区分）会計は、「純利益」（稼得利益）セクションに実現損益の相対的安定性を表示して、経営者による投資家関係管理と投資家のための会計として機能するだけでなく、さらに「その他の包括利益」セクションに未実現損益の不安定性を表示して、経営者による財務諸表情報の収集と伝播の触媒の働きをする財務アナリスト関係管理と機関投資家または投資銀行家のための会計として機能するに違いない²⁴⁸。すなわち、「包括利益（実現・未実現損益区分）会計を第三の道として制度化する以外に選択の余地はない」²⁴⁹のである。

会計は伝統的に収益費用中心観によって、費用と収益の対応計算により業績利益および分配可能利益を会計情報として提供してきた。それは会計が行われてきた歴史のほとんどの部分で最も重要な情報として位置づけられてきたものである。一方、証券市場重視による恣意性のない会計情報を目指して登場した資産負債中心観により、貸借対照表の持分によって表現される企業の将来の正味キャッシュ・インフローもまた、意思決定にとって有用な情報であることはこれまで述べてきたとおりである。両者は、投資家の意思決定にとりともに重要な会計情報であり、かつ、ともに損益計算書と貸借対照表の連繋(articulation)によって計算されるものである。

連繋とは、「共通する1組の勘定及び測定値から作成される貸借対照表と損益計算書が相互に関係していること」²⁵⁰をいう。すなわち、利益は持分の増加であり、公正価値の評価によって生じる評価差額勘定たるその他の包括利益は当然に損益計算書に計上され、「純資産（持分）の変動額が損益計算書上の利益を経由しており、従って剰余金には損益計算書を経由していない項目が混入していない状況」²⁵¹であるクリーン・サープラス関係を保つことである。

投資家への有用な会計情報の開示という観点から財務諸表を考えると、貸借対照表により資産・負債を公正価値評価することによって将来の正味キャッシュ・インフローを持分で表現し、損益計算書により純利益および資産負債アプローチによって公正価値を評価した際に生じる包括利益の両者を区別して表示することによって純利益による業績の判断も可能となるようにすべきである。この点、SFAS第130号『包括利益の報告』Appendix Bにおける「純利益・包括利益計算」は参考とすべき開示方法であろう。

248 高寺貞男 [2003]、183頁。

249 高寺貞男 [2003]、175頁。

250 広瀬義州 [2006]、38頁。

251 広瀬義州 [2006]、38頁脚注。

公正価値を評価した場合における包括利益の開示方法には現段階において2つの方式が考えられている。1つは、クリーン・サープラス関係を維持する方式で、従来の損益計算書をそのまま利用して純利益を表示したうえで、その後に、その他の包括利益および、純利益とその他の包括利益を合算した包括利益を表示する方式である。これを一計算書方式といい、「純利益・包括利益計算書」はこれに該当する。このクリーン・サープラス関係を維持する方式には、従来の損益計算書とは別に、純利益とその他の包括利益を内訳とする包括利益計算書を作成する二計算書方式も考えられる。

他の1つは、従来の損益計算書および貸借対照表とは別に、貸借対照表の持分の部について、その詳細を記載する形式で包括利益を計上する持分変動計算書方式である。この方式は、わが国の「金融商品会計基準」におけるその他有価証券評価差額金の処理のように、公正価値を評価した際に生じた評価差額を利益とは考えない（包括利益という概念がない）場合に、持分の部に直入する（これを資本直入方式という。）際に用いられる方式であるが、この場合にはクリーン・サープラス関係を維持することはできない。わが国における「株主資本等変動計算書」はこれに該当する。

SFAS 第130号における純利益・包括利益計算書を示せば図4-3のようになる。ここでは、まず収益費用アプローチにより純利益が計算され、当期の業績が示される。その後、現在 FASB において公正価値の評価によりその他の包括利益として認められる項目が計上され、それらと純利益との合計により包括利益が計算される。このことにより現段階では実現していないが将来的に実現するであろう利益が既に実現した純利益とは区別されて表示され、貸借対照表では資産・負債が公正価値により評価されるのである。

今後、公正価値による評価が一般的となり、その範囲が一層拡大される場合には、純利益・包括利益計算書のその他の包括利益の表示区分に記載される項目が増えることになるということである。

図7-5 SFAS 第130号における純利益・包括利益計算書²⁵²

<u>純利益・包括利益計算書</u>	
収 益	\$ 140,000
費 用	(25,000)
その他の利得および損失	8,000
有価証券の売却による利得	<u>2,000</u>
税引前営業利益	125,000
税金負担	<u>(31,250)</u>
異常項目および会計上の変更の累積的影響額考慮前利益	93,750
異常項目、純税額	<u>(28,000)</u>
会計上の変更の累積的影響額考慮前利益	65,750
会計上の変更の累積的影響額、純税額	<u>(2,500)</u>
純利益	<u>63,250</u>
その他の包括利益、純税額：	
為替換算調整勘定	8,000
未実現の有価証券評価損益	11,500
退職年金の数理計算上の変動	<u>(2,500)</u>
その他の包括利益	<u>17,000</u>
包括利益	<u>\$80,250</u>

2 おこなわれるべき会計処理

2006年10月、FASBとIASBが共同で検討している「財務諸表の表示」プロジェクトで重要な暫定合意がなされた。それは、財務諸表の損益について「当期純利益」を廃止し、「包括利益」に一本化するということである²⁵³。すなわち、その他有価証券評価差額金、為替換算調整勘定の変動、退職年金の数理計算上の差異の変動、有形固定資産に再評価モデルを適用した場合の再評価損益の変動および繰延ヘッジ損益といった「その他の包括利益」項目について、将来的には当期純利益項目と区分表示せず、「包括利益」に一本化することとされたのである。さらに目を引くのは、「その他の包括利益」項目の「当期純利益」へのリサイクリングも行われえないということである。

本稿では、一貫して、市場重視の観点から公正価値による評価の有用性を指摘してきた。

²⁵² FASB [2002] No.130, Appendix B Format A One-statement Approach

²⁵³ 大和総研 [2006]、制度調査部情報「IASBとFASB、当期純利益廃止へ」。

すなわち、資産負債アプローチにおいては、投資者等にとり有用な情報は貸借対照表により表現される企業の将来の正味キャッシュ・フローに関する情報であると捉える。具体的には、資産を発生の可能性の高い将来の経済的便益（高い可能性をもって将来にキャッシュ・インフローが生じるもの）、負債は発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲（高い可能性をもって将来のキャッシュ・アウトフロー等が生じるもの）と解し、差額である持分によって将来の正味キャッシュ・フローの予測に資する情報を提供するのである。そのためには、資産及び負債を決算日時点における将来のキャッシュ・フロー額によって評価する必要がある。それが公正価値による評価である。

しかし、公正価値の評価について、例えば事業資産における使用目的資産のように、直接的にキャッシュ・フローをもたらさないものもあり、その場合には現在価値という計算技術を用いて評価することになる。そこでは、将来のキャッシュ・インフローを見積もりという、会計情報の避けては通れない信頼性という問題が存在する。その問題を完全に解決することは困難であるが、意思決定への有用性と信頼性のトレード・オフ関係のなかで、可能な限りの客観性を得るために、期待キャッシュ・フロー・アプローチや不確実性についてのリスクを調整するための技法が考え出されてきた。

ただ、公正価値による評価だけが投資家にとって有用な情報ではない。企業の業績を表す当期純利益も意思決定にとって有用な情報のはずである。さらに、会計の機能には情報提供機能だけでなく利害調整という機能もある。すなわち、配当可能利益の算定が可能となる資料を提供することにより、現在株主と将来株主との利害を調整することが可能となる。これらを、計算・表示できるのは、従来から行われてきた費用収益アプローチによる会計である。

以上のことから、本論文では、投資家にとって有用な情報の開示として、貸借対照表において公正価値評価により企業の将来の正味キャッシュ・インフローを表示し、一方で、収益費用アプローチにより計算した純利益と資産負債アプローチによって公正価値を評価した際に生じる包括利益を区別して表示する純利益・包括利益計算書によって、業績利益も明らかにすることを提案した。そのためには、リサイクリングではなく洗替方式により翌期首に公正価値を歴史的原価に修正する作業が必要であることも述べた。

これまで、包括利益の当期純利益へのリサイクリングを定めていた FASB が、今回の IASB との共同プロジェクトにおいてこのような暫定合意したことは、大きな驚きであった。投資家にとって有用な情報は1つだけではないこと、それら有用な情報はそれぞれ信頼性の問題とのトレード・オフ関係にあること、さらに会計には情報提供機能のみならず、利害調整機能という重要な機能があるということをおぼろげに思い出すべきではないだろうか。現在もなお、IASB や FASB を中心として活発な議論がつづいている。過度な変革によって国際経済に悪影響を及ぼさず、有用かつ信頼しうるグローバル・スタンダードの構築を期待したい。

第5節 公正価値会計における資本概念

1 純資産の意義

FASB が公表した SFAC 第6号では、持分 (equity) または純資産を「負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権である。」²⁵⁴ と定義し、株主に対する将来のキャッシュ・アウトフローをもたらすものであるとする。

すなわち、純資産については、貸借対照表の構成要素である資産 (Assets) を「過去の取引または事象の結果として、ある特定の実体により取得または支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益」²⁵⁵すなわち、将来にキャッシュ・インフローが生じるもの、負債 (Liabilities) を「過去の取引または事象の結果として、特定の実体が、他の実体に対して、将来、資産を譲渡しまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」²⁵⁶すなわち、将来にキャッシュ・アウトフロー等が生じるものと定義したうえで、公正価値で評価された資産と負債の差額概念として捉えているのである。

この見方が国際的にみても現在では有力であり、国際会計基準 (以下、IASB という) においても、まず資産と負債を定義したうえでそれらの差額として資本を定義している。

図7-6 SFAC 第6号における貸借対照表

資 産 発生の可能性の高い将来の経済的 便益 将来キャッシュ・インフローをも たらすもの	負 債 発生の可能性の高い将来の経済的便 益の犠牲 将来キャッシュ・アウトフローをも たらすもの
	持 分 残余財産請求権 正味の将来キャッシュ・インフロー

(出所) SFAC.No6 をもとに作成

このことは、国際的な会計基準が、会計情報の利用者にとって有用な情報は企業に対する将来の正味のキャッシュ・インフローに関する情報であるとして捉え、それを貸借対照表により提供しようとしていることを意味している。すなわち、将来のキャッシュ・インフローをもたらすものである資産と、将来キャッシュ・アウトフローをもたらすものであ

²⁵⁴ FASB [1985] ,par.25.

²⁵⁵ FASB [1985] ,par.25.

²⁵⁶ FASB [1985] ,par.35.

る負債とを鍵概念として、その差額、すなわち純資産によってそれを表現するのである。²⁵⁷

2. 「純資産の部」の構成要素

わが国においても、資産負債中心観の観点から次々に新しい会計基準が公表されている。

純資産については、企業会計基準委員会（以下 ASBJ という。）が平成 17 年 12 月 9 日に公表した企業会計基準第 5 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（以下、純資産会計基準という。）において、貸借対照表は、資産の部、負債の部及び純資産の部に区分し、「純資産の部」はさらに、株主資本と株主資本以外の各項目に区分することとしている²⁵⁸。

従来の会計においては、貸借対照表は、資産の部、負債の部及び資本の部に区分するものとされ、資本の部には、会計上、株主の払込資本と利益の留保額（留保利益）に区分する考え方が反映されてきた。すなわち、「株主資本以外の各項目」というものは想定されていなかったのである。

それでは、「株主資本以外の各項目」とはどのようなものであろうか。純資産会計基準では、「株主資本以外の各項目」について、個別貸借対照表においては、評価・換算差額等及び新株予約権の 2 区分とし、連結貸借対照表では、評価・換算差額等、新株予約権及び少数株主持分の 3 区分としている²⁵⁹。ここに、評価・換算差額等とは、その他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益のように、資産又は負債は時価をもって貸借対照表価額としているが当該資産又は負債に係る評価差額を当期の損益としていない場合の当該評価差額や、為替換算調整勘定等が含まれる²⁶⁰。

²⁵⁷ このような「資産評価などのストック価値を中心に会計を組み立てる考え方」（広瀬義州 『財務会計』第 6 版 中央経済社、2006 年、54 頁）を資産負債アプローチ（Asset-Liability Approach）という。

²⁵⁸ 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」第 4 項

²⁵⁹ 同上 第 7 項

²⁶⁰ 同上 第 8 項

図 7-7 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
1 資本金	1 資本金
2 新株式申込証拠金	2 新株式申込証拠金
3 資本剰余金	3 資本剰余金
(1) 資本準備金	
(2) その他資本剰余金	
資本剰余金合計	
4 利益剰余金	4 利益剰余金
(1) 利益準備金	
(2) その他利益剰余金	
××積立金	
繰越利益剰余金	
利益剰余金合計	
5 自己株式	5 自己株式
6 自己株式申込証拠金	6 自己株式申込証拠金
株主資本合計	株主資本合計
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
評価・換算差額等合計	評価・換算差額等合計
III 新株予約権	III 新株予約権
	IV 少数株主持分
純資産合計	純資産合計

(出所) ASBJ 企業会計基準適用指針第 8 号指針」より抜粋

図 7-7 は、純資産会計基準と同時に公表された ASBJ の企業会計基準適用指針第 8 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」が示す「純資産の部」の表示である。

純資産会計基準では、純資産の表示について、次のような説明を与えている。

まず、Ⅰ株主資本については、「このような区分は、債権者保護の観点から資本の部を資本金、法定準備金、剰余金に区分してきた商法の考え方と、払込資本と留保利益に区分する企業会計の考え方の調整によるものと考えられる。もちろん、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。しかし、同じ株主資本でも株主が拠出した部分と利益の留保部分を分けることは、配当制限を離れた情報開示の面でも従来から強い要請があったと考えられる。このため、本会計基準でも従来の考え方を引き継ぎ、株主資本は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分するものとしている」²⁶¹。この点に関しては、従来の会計における資本の部の考え方そのものである。

また、Ⅲ新株予約権、Ⅳ少数株主持分については、「新株予約権は報告主体の所有者である株主とは異なる新株予約権者との直接的な取引によるものであり、また、少数株主持分は、子会社の資本のうち親会社に帰属していない部分であり、いずれも親会社株主に帰属するものではないため、株主資本とは区別することとしている」²⁶²。新株予約権は、将来の株主による払込資本の一部と考えられる。また、連結会計における少数株主持分は、会計主体論として経済的単一体説を採用すれば、親会社と子会社の少数株主とを同じ企業集団の出資者として考えることができる。

²⁶¹ 企業会計基準委員会 [2006]、第 28 項。

²⁶² 企業会計基準委員会 [2006]、第 32 項。

第8章 公正価値会計における勘定理論の構築

第1節 勘定理論探究のための前提

1 広狭二つの勘定理論

体系的な勘定理論を構築しようとする場合、これまで主張してきたように、形式科学における言語学や記号論の知識を必要とし、その助けを借りなければならない。その記号論においては、語用論で記号とその利用者ないし解釈者との関係が、意味論で記号とその指示対象との関係が、そして構文論では記号と記号との関係が、それぞれ取扱われている²⁶³。

複式簿記計算機構における勘定は記号と考えられるため、勘定と勘定との関係を取扱う勘定理論ないし会計構造論は構文論ということになる。他方、語用論と意味論については、財務諸表と利用者の関係すなわち計算目的を問う会計目的論が語用論に、計算対象としての勘定の意味・内容を問う会計概念論とその勘定にどのような数値の割当を行うかを問う会計測定論が意味論に該当することになる。

本論文は、勘定理論の観点から今日における財務会計の潮流である公正価値会計について考察することを目的としているため、基本的に構文論の研究領域である。しかし、今日の財務会計が、複式簿記機構を前提としていることを考えると、情報利用者の情報要求すなわち会計目的（語用論）は、必然的に計算機構としての複式簿記の範囲内に限定されることになり、また、会計の認識対象とされるべき経験対象としての勘定とそれに対する数値の割当（意味論）も複式簿記機構にそぐうものでなければならない。さらに、計算目的が与えられた複式簿記計算機構における会計構造（構文論）は、その計算目的によって異なるものになると考えられる。よって、本論文では、複式簿記機構を公理として捉え、そこに、会計目的（語用論）という命題を与えることによって、そこから導き出される会計の経験対象（意味論）や複式簿記構造（構文論）を演繹的に考察するという研究方法を用いてきたのである。

また、本論文においては、等しく複式簿記の説明理論である勘定理論と会計構造論について、それぞれ異なった意義をもたせている。まず、勘定理論については、ある会計理論によって与えられた語用論たる会計目的や意味論たる構成要素の定義や評価（測定）にもとづいて、会計の主たる計算機構である複式簿記の観点から、それに相応する貸借複記の

²⁶³ 笠井昭次 [1994]、63 頁。

以下に、記号論における語用論、意味論および構文論の定義を示しておく。

語用論…語や記号とその意味とのあいだの関係を、その使用者とのかかわりにおいて研究する記号論の一部門。森宏一 [2000]、153 頁。

意味論…記号とその指示体（意味）との研究する記号論の一部門。森宏一 [2000]、19 頁。

構文論…記号と記号とのあいだの関係を研究する記号論の一部門。森宏一 [2000]、138 頁。

仕訳や勘定の構成の仕方（そこから導かれる計算書類の様式）を説明するものとして捉える。換言すれば、勘定理論は、複式簿記の観点から各種会計理論の主張を考察するものということもできる。

一方、会計構造論は、その会計理論の体系における複式簿記機構の論理的整合性を追求するものとして、狭義の勘定理論として捉える。すなわち、ある会計理論について複式簿記をおこなう際の計算目的と会計構造観としての二面性概念の把握（狭義語用論）、会計の経験対象の認識とそれに伴う対象勘定・メタ勘定の分類（狭義意味論）、さらには対象勘定についての借方・貸方分類や決算勘定たる集合勘定についての文法規約²⁶⁴からの論理的整合性の検証（狭義構文論）等をおこなうのである。換言すれば、会計構造論はその会計理論にそぐう複式簿記計算機構の構築を企図するものということができる²⁶⁵。

よって、勘定理論と会計構造論の関係は、勘定理論が複式簿記についての広義の説明理論であるのに対し、会計構造論はその（広義）勘定理論内部における構文論としての複式簿記計算機構の説明理論ということができる。これらの関係を図示したものが図8-1である。

図8-1 複式簿記の説明理論

勘定理論（広義）		会計構造論（狭義）	
語用論	会計目的の措定		
意味論	構成要素の定義とその評価（測定）		
構文論	複式簿記計算機構の構築	語用論	会計目的に従った会計構造の二面性
		意味論	経験対象の認識と勘定分類
		構文論	対象勘定の二面的分類、文法規約

²⁶⁴ ここにいう文法規約は笠井 [1994] に著されているもので、決算勘定たる集合勘定としての残高勘定と損益勘定について、①借方・貸方項目混在禁止原則、②期末項目・期首項目混在禁止原則（対象勘定・メタ勘定混在禁止原則）、③貸借関係変更禁止原則そして④余剰性余剰性併置禁止原則という四つのルールが挙げられている。笠井教授によれば、①と②は個々の集合勘定についての文法規約であり、③は試算表から各集合勘定への分化の局面について、④は損益勘定から残高勘定への利益の振替の局面についての文法規約である。要約すれば次のとおりとなる。

- ① 残高勘定もしくは損益勘定の借方・貸方において、対象勘定分類における借方勘定・貸方勘定が混在しないこと。
- ② 残高勘定もしくは損益勘定の借方・貸方において、対象勘定とメタ勘定が混在しないこと。
- ③ 試算表からの分化の局面において、対象勘定分類における借方勘定ないし貸方勘定が単独で集合勘定とならないこと。
- ④ 損益勘定から残高勘定への利益の振替の局面において、残高勘定は貸借関係が正正関係で勘定差額が欠如性であり、損益勘定は貸借関係が正負関係で勘定差額が余剰性でなければならぬこと。

²⁶⁵ この狭義の勘定理論（会計構造論）の理論構成は、笠井昭次教授の所論に依拠したものである。

2 勘定理論構築の前提

本章では、これまで考察してきた複式簿記の論理と考察対象である公正価値評価にもとづく会計の理念に従って、会計理論としての公正価値会計についての勘定理論の構築を試みる。ここでは、広義の勘定理論として、語用論たる会計目的が与えられ、それに従う複式簿記計算機構の計算要素（資産、負債、資本、収益、費用）の定義をおこない、その計算要素への数値の割当てを考察し（意味論）、そして構文論においてそれらに適応する複式簿記計算機構が構築される。さらに、狭義の勘定理論（会計構造論）として、広義の構文論において構築された複式簿記計算機構について、狭義語用論、狭義意味論、狭義構文論という三つの視軸からの論理的整合性が図られなければならないことになる。次節以降において、この観点から、公正価値会計についての勘定理論の構築をおこなう。

なお、本論文における勘定理論の構築は、現行の複式簿記計算機構を前提としておこなうものであることに留意されたい。ここにいう現行の複式簿記計算機構とは、期中における経済活動を貸借複記による仕訳を行い、それを T フォーム形式の勘定に転記して集計し、決算においてそれらの記入・集計の正確性を試算表により確認したうえで、その試算表を二つに分割する形で、実在勘定は残高勘定へ、名目勘定は損益勘定へとそれぞれ移記し、その後、損益勘定で計算された利益が残高勘定に振替えられて一連のプロセスが終了するという形式をもつものである。そして、その残高勘定と損益勘定をもとに、財務報告のための計算表である貸借対照表と損益計算書が作成されるのである。すなわち、複式簿記計算機構のプロセスにおける最終のアウトプットとして、残高勘定・損益勘定ないし貸借対照表・損益計算書が予定されるというものである。

理論的には、複式簿記計算機構の最大の特徴が、経済活動を貸借複記による二面的分類によって T フォーム形式の勘定に集計し、その集計をもとに導かれるなんらかの最終のアウトプットによって会計目的を遂行することにあるとすれば、その最終のアウトプットは必ずしも残高勘定・損益勘定ないし貸借対照表・損益計算書である必要はない。例えば、第4章でみたように、資本等式説においては、対象勘定である積極財産と消極財産のみによって構成される貸借対照表だけが最終のアウトプットであり、それによって財産計算という計算目的が遂行された。これも複式簿記計算機構によって作成することが可能なのである。ただ、この最終的なアウトプットが貸借対照表のみであったことが、現行の複式簿記計算機構の形式と異なってしまうのである。

よって、本論文でおこなう勘定理論の構築は、今日の財務報告に従い、最終のアウトプットとして残高勘定・損益勘定ないし貸借対照表・損益計算書である現行の複式簿記計算機構についておこなうことにする。

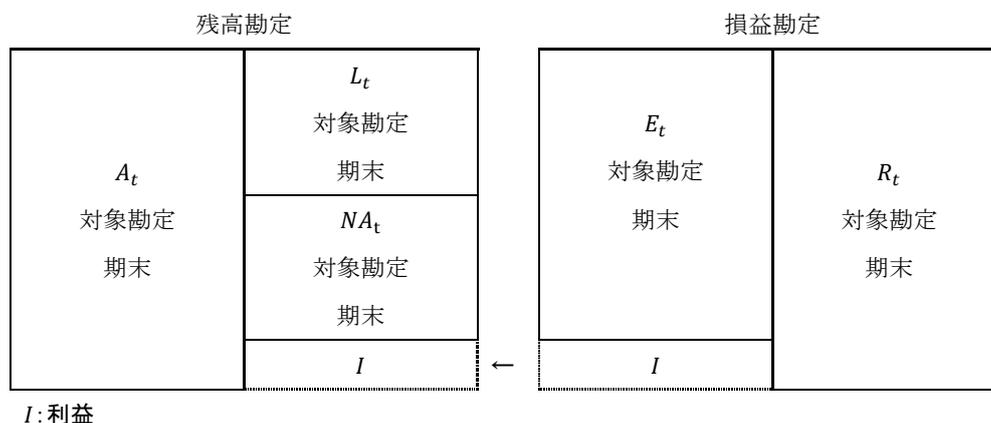
第2節 会計構造論（構文論）の視点

1 残高勘定と損益勘定の構成

現行の複式簿記計算機構によって公正価値評価にもとづく会計を行うためには、最終のアウトプットとしての残高勘定と損益勘定はどのような構成となっているべきであろうか。まずこの点を、狭義の勘定理論たる会計構造論の観点から考えてみたい。

図8-2は、筆者の考える、あるべき残高勘定と損益勘定を示したものである。（記号が示すものは以下のとおり。A：資産、L：負債、NA：純資産、R：収益、E：費用、I：利益。なお、 t は期末時点を示している。以下同じ。）

図8-2



この場合、残高勘定と損益勘定の計算要素はすべてが対象勘定であり、かつ、期末項目となっている必要がある。例えば、資本等式説²⁶⁶においては、計算要素のなかに対象勘定（資産勘定と負債勘定）とメタ勘定（純資産勘定と収益勘定・費用勘定）が混在し、さらに期末時点であるはずの残高勘定に期首項目（純資産勘定）も含まれていた。そのため、二つの問題点が指摘された。一つは、残高勘定貸方において、対象勘定かつ期末項目である負債勘定とメタ勘定かつ期首項目である純資産勘定とが混在してしまうことによるその加法性の問題である。また二つめは、損益勘定においてメタ勘定である収益勘定と費用勘定の差引計算によって計算された利益の性格の問題であり、メタ勘定であるその利益を残高勘定に計上することの可否であった。

一つめの問題は、文法規約としての期首項目・期末項目混在原則（対象勘定・メタ勘定混在禁止原則）に反するということであり、会計の経験対象である対象勘定と対象勘定間

²⁶⁶ 資本等式 $[A - L = NA]$ を基本等式として現行の複式簿記計算機構をおこなう場合には、資本等式は、メタ勘定たる収益・費用勘定を導入することによって $[A_t - L_t - NA_{t-1} = R_t - E_t]$ となる。

の差引計算あるいは対象勘定についてそれを再記するために設けられたメタ勘定との加法性、また、時間的に同質でない期末項目と期首項目との加法性が論理的に説明され得なかったのである。

また、二つめの問題は、損益勘定で計算された利益の残高勘定への振替についてであり、それを論理的整合性をもっておこなうためには、残高勘定と損益勘定の貸借関係および勘定差額について文法規約としての余剰性・余剰性併置禁止原則が遵守されなければならないということと、利益が対象勘定としての性格を有していなければならないということである。

2 基本等式

一つめの問題を解決するためには、まず基本等式は、その会計構造のなかに対象勘定とメタ勘定が混在する対象勘定・メタ勘定構造ではあり得ず、すべての計算要素が対象勘定である対象勘定構造となっている必要がある。この点、図8-2においては、計算要素がすべて対象勘定である対象勘定構造となっており、残高勘定貸方における加法性の問題が解決されている。さらに、損益勘定において対象勘定である収益勘定と費用勘定の差引計算によって計算された利益を残高勘定に計上（振替）することも可能となる。

このようにすべての計算要素が対象勘定である対象勘定構造としては、これまで考察してきた会計構造学説、資本等式説 $[A - L = NA]$ 、貸借対照表等式説 $[A = L + NA]$ 、損益等式説 $[A - L - NA = R - E]$ そして試算表等式説 $[A + E = L + NA + R]$ のなかで、貸借対照表等式と試算表等式があった。この点については、第3章で確認をおこなったところである。よって、いずれかが基本等式として選択されることになる。

そこで、図8-2を数理として表してみると下記8-1式となる。すなわち、左辺が残高勘定を、右辺が損益勘定をそれぞれ示している。さらにこの8-1式について、負数をなくす形で展開すると8-2式となる²⁶⁷。すなわち、試算表等式である。

$$A_t - L_t - NA_t = R_t - E_t \quad 8-1 \text{ 式}$$

$$A_t + E_t = L_t + NA_t + R_t \quad 8-2 \text{ 式}$$

試算表は、現行の複式簿記計算機構において、記録の正確性を検証するために作成されるものとして理解されている。しかし、試算表は、期末時点において「すべての取引を集めたものであるから、まさに企業の経済活動を統一的・全体的に把握しており、さらに、これに損益計算および在高計算という計算目的を導入することによって、損益計算書および

²⁶⁷ ちなみに、8-1式は損益等式ではない。なぜなら、左辺における純資産が NA_t となっているからである。すなわち、貸借対照表・損益計算書双方において損益計算をおこなうことを会計目的とする損益等式説においては、純資産は NA_{t-1} と期首項目である必要がある。

び貸借対照表が導き出される。したがって、試算表は会計における基点であり、中心的な役割を果たすことになる」²⁶⁸と考えることができる。

一方、貸借対照表等式 $[A = L + NA]$ には、理念的に収益・費用という計算要素はないため、8-1 式をどのように展開しても貸借対照表等式にはなり得ない。本来の計算目的が、期末時点における有高計算にあるからである。そこで、この貸借対照表等式に現行の複式簿記計算機構をおこなわせるため、独立した計算要素としてではなく、対象勘定である純資産勘定の増加・減少原因としての収益勘定と費用勘定を導入すれば、貸借対照表等式は $[A_t = L_t + (NA_{t-1} + R_t - E_t)]$ と表わされることになる。それを、さらに展開すれば、 $[A_t - L_t - NA_{t-1} = R_t - E_t]$ となるが、純資産勘定が期首項目 $(t-1)$ とならざるを得ない。そのため、残高勘定貸方において時間的同質性が得られず、文法規約としての期首項目・期末項目混在禁止原則に反することになるのである。よって、貸借対照表等式を基本等式として選択することはできないことになる。

しかし、この貸借対照表等式説における最終のアウトプットである貸借対照表の構成要素がすべて対象勘定であることを考えれば、現行の複式簿記計算機構によるものとは異なる財務報告の方法も想定されると考えられる。この点については後述する。

3 利益の振替

以上のことから、現行の複式簿記計算機構によって公正価値会計をおこなう際の基本等式は、試算表等式 $[A_t + E_t = L_t + NA_t + R_t]$ ということになる。そこで、二つめの問題点である、この試算表等式を基本等式とした場合の損益勘定で計算された利益の残高勘定への振替可能性について考えてみたい。

損益勘定で計算された利益を残高勘定に振替えるためには、残高勘定は勘定差額が欠如性の状態にあり、一方、損益勘定は勘定差額が余剰性の関係になっている必要がある。すなわち、文法規約としての余剰性・余剰性併置禁止原則が充たされていなければならない。そのためには、残高勘定は一時点における实在勘定の有高を示すための勘定であるべきであり、貸借関係は正正関係となっている必要がある。また、損益勘定は名目勘定たる収益勘定と費用勘定による、文字通り損益計算のための勘定でなければならないことになり、貸借関係は正負関係となっている必要がある。

この点、試算表等式 (8-2 式) を基本等式とし、試算表から残高勘定および損益勘定を導くために展開したものが、8-1 式ということになる。それを、T フォーム形式の勘定として示したものが、図 8-3 である。試算表を二分割する形で残高勘定と損益勘定が形成されることになり、8-1 式の左辺は残高勘定を表し、右辺は損益勘定を表すことになる。8-1 式の左辺において数理では負数となっている負債 (L_t) と純資産 (NA_t) が、図 8-3 に示

²⁶⁸ 上野清貴 [1998]、185 頁。

す T フォーム形式の勘定ではともに、基本等式である試算表等式における対象構成にかかわる二面的分類によって本来の貸方に配置される。すなわち、文法規約としての借方項目・貸方項目混在禁止原則を充たしている。また、すべての構成要素が対象勘定でありかつ期末項目となっている。よって、残高勘定は実在勘定についての一時点における有高を表わしており、貸借関係は正正関係であり勘定差額は欠如性となっている。

一方、8-1 式右辺は、損益勘定を示しているが、試算表等式における対象構成にかかわる二面的分類にしたがって、収益 (R_t) は貸方に、費用 (E_t) は借方にそれぞれ配置される。そしていずれも対象勘定であり、貸借関係は、利益が損益勘定における収益 (R_t) から費用 (E_t) を差し引くことによって計算されることから正負関係であり、勘定差額は余剰性となっている。

図 8-3

試算表

A_t	L_t
	NA_t
E_t	R_t

残高勘定

A_t 対象勘定 期末	L_t 対象勘定 期末
	NA_t 対象勘定 期末
	欠如性
正	正

損益勘定

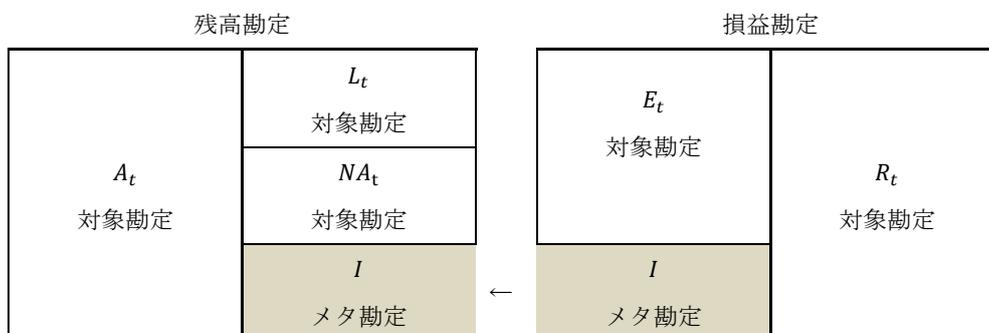
E_t 対象勘定 期末	R_t 対象勘定 期末
余剰性	
負	正

以上のことから、損益勘定で計算された利益の残高勘定への振替は、勘定差額が欠如性と余剰性の関係となっており、文法規約としての余剰性・余剰性併置禁止原則を充たしており、利益の振替が理論的に可能となるのである。

さらに、ここで考えなければならないのは利益の性質についてである。すなわち、利益は、収益 (R_t) から費用 (E_t) を差し引くことによって計算されるものであるため、対象勘定から派生的に導出されたメタ勘定であるかのような観を呈する。そこで、仮に利益をメタ勘定と仮定して、損益勘定から残高勘定へ振替えた状態を図示してみると、図 8-4 となり、そこでは、残高勘定貸方において対象勘定とメタ勘定の混在が生じることになり、

論理的整合性に欠けることになる。

図 8-4



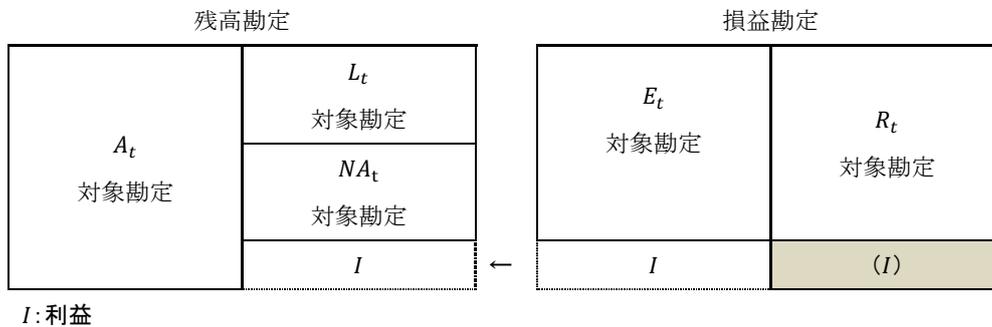
I : 利益

この点に関し、上野 [1998] では次のように述べられている。「利益とは、収益の費用に対する超過分として企業資金が調達されたものであり、資金の絶対的な純増加であった。そして、かかる利益は収益の一部として企業資金の絶対的増加を表すということで、言語外の経験的対象を表しており、対象言語であった。このことからするならば、これを勘定形式で表した当期純利益勘定は対象勘定となるはずであるが、現実には損益計算書の借方においてメタ勘定として現れているのである。その理由を次のように考えることができる。すなわち、当期純利益勘定は本来収益勘定の一部として対象勘定なのであり、収益勘定の中に隠れているにすぎないのである。したがって、対象勘定としての当期純利益勘定は損益計算書の貸方に潜在しているのである。そして、この潜在したものを顕在化させたものが、〔(借) 当期純利益××× (貸) 当期末処分利益×××〕という振替仕訳にほかならない」²⁶⁹のである。

すなわち、そもそも利益は複式簿記機構における計算要素ではなく計算対象であり、投下した貨幣に対する回収した貨幣の余剰分として、対象勘定たる収益 (R_t) に潜在しているものである。この損益勘定における余剰分としての利益を残高勘定の欠如している部分に振替えるのである。これらのことを図に示したものが図 8-5 であり、損益勘定借方の網掛けの部分が収益に潜在する利益を示している。

²⁶⁹ 上野 [1998]、292 頁。

図8-5



第3節 会計目的論（語用論）と会計概念論（意味論）の視点

1 試算表等式説の計算目的と会計構造観としての二面性概念および計算要素の定義

以上のことから、試算表等式を基本等式とする計算構造においては、残高勘定貸方における加法性の問題も、損益勘定で計算された利益の残高勘定への振替問題も克服することができ、現行の複式簿記計算機構を理論的に説明しうることがわかった。そして、試算表を基点として、対象勘定であるすべての計算要素によって、企業の経済活動の全体を把握することが可能となる²⁷⁰。

そこで次に、現行の複式簿記計算機構についての会計構造観としての二面性概念について考えてみたい。複式簿記では、貸借複記に象徴されるように、一つの事柄を二つの側面から捉えるということが徹底されており、それは個々の取引における借方・貸方記入という二面的分類のみならず、会計構造観そのものについても二面性が強調されるのである。別言して数理的に言えば、等記号（=）を挟んだ左辺と右辺がそれぞれ何を意味するのかということである。

試算表等式 $[A_t + E_t = L_t + NA_t + R_t]$ を基本等式とする場合には、試算表は、「一方で、すべての取引を集めたものであるから、会計的に把握された企業の経済活動の全体を集約しているし、他方で、それを2分割することにより損益計算書・貸借対照表が導出されるのであるから、両勘定の内容規定およびその関係づけの論理を含んでいるはずである」。²⁷¹ そこで、試算表等式における計算対象となる企業の経済活動とは何か、ということを考え

²⁷⁰ 笠井教授は、現行会計における処理プロセスにおいて、どの時点が理論構築の基点になるかという観点から、インプット理論、アウトプット理論そして過程理論を挙げられている。

過程理論は本文において述べたように、試算表が理論構築の基点になっているのに対して、インプット理論は、取引概念の規定が理論構築の基点となり、企業の経済活動（企業資本の運動）ないし財・用役の変動を表現するものとされる。また、アウトプット理論は、まず計算目的が計算目的勘定（残高勘定および損益勘定）の内容・関係を規定し、その規定が、直接的にかあるいは他方の認識対象規定と協働してか、取引概念を導出するとされる。笠井昭次 [1994]、462-463 頁。

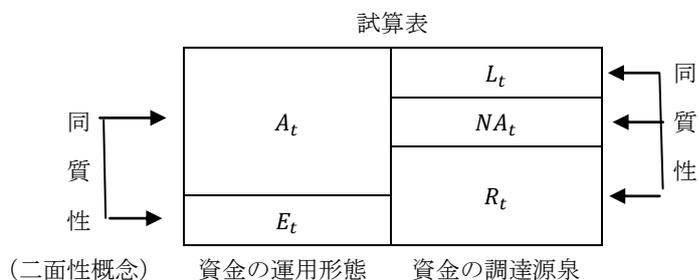
²⁷¹ 笠井昭次 [1994]、462-463 頁。

なければならない。

会計には、その対象とする経済活動について、財・用役の変動と捉える考え方と、財・用役そのものではなくそれらの背後にある貨幣（資本）の変動と捉える考え方の2つがある²⁷²。例えば、貸借対照表等式説 $[A = L + NA]$ では、会計の経験対象は資産（ A ）、負債（ L ）および純資産（ NA ）のみであり、その意味において、会計の対象となる企業の経済活動は、財・用役の変動ということになる。一方、試算表等式説 $[A + E = L + NA + R]$ においては、他の会計構造学説とは異なり、会計の経験対象として費用（ E ）と収益（ R ）が含まれている。費用（ E ）と収益（ R ）が含まれる試算表等式説においては、实在勘定たる資産（ A ）、負債（ L ）および純資産（ NA ）と本質的に異なる名目勘定がともに会計の対象となるため、そこにおける会計の対象となる企業の経済活動は、財貨・用役の変動ではありえず、それらの背後にある貨幣（資本）の変動ということになる²⁷³。すなわち、この試算表等式を基本等式とした会計構造において計算対象となる企業の経済活動は、貨幣の変動であり、その統一的・全体的な把握が計算目的²⁷⁴ということになる。

また、試算表等式を基本等式としておく場合には、対象勘定の構成により、試算表の借方項目である資産勘定と費用勘定の同質性、および貸方項目である負債勘定、純財産勘定と収益勘定の同質性が保証される必要がある。

図8-6



²⁷² 井上良治 [1999]、7頁。

²⁷³ これまでみてきた会計構造学説のなかで、その基本等式に費用（ E ）と収益（ R ）が含まれるのは、試算表等式説と損益等式説であった。しかし、損益等式説は、資本等式から派生した学説であるため、費用（ E ）と収益（ R ）を対象勘定とすることができない。

²⁷⁴ これまでみてきた会計構造学説の計算目的と会計思考をまとめれば次のようになる。

会計構造学説	計算目的	会計思考
資本等式説 $[A - L = NA]$	財産計算	財貨的会計思考
貸借対照表等式説 $[A = L + NA]$	有高計算	
損益等式説 $[A - L - NA = R - E]$	損益計算	
試算表等式説 $[A + E = L + NA + R]$	貨幣計算（資本計算）	貨幣的会計思考

このように、企業の経済活動を貨幣の変動として捉える場合には、そこにおける会計の経験対象の二面的分類は、借方が資金の運用形態であり貸方が資金の調達源泉となり、それがまた会計構造の二面性概念ともなる。さらに、国民経済の資本循環のシェーマ〔G→W→G'〕²⁷⁵を用いた構成要素の定義が可能となる。

まず、残高勘定の構成要素であるが、資産は財貨・用役に投下されている貨幣であり、資本循環シェーマにおける G と G'である貨幣性資産と W の費用性資産と分類され、負債は外部からの資金調達を意味する他人資本、資本は株主からの払込みと利益の留保からなる自己資本と定義することができる。

一方、損益勘定の構成要素については、費用が費消分として収益によって回収された投下資本、収益が資金の稼得たる回収資本と定義され、収益から費用を差し引いた利益が投下資本の回収余剰と定義されることになる。

図 8-7

試算表

A_t 財貨・用役に 投下されている資本	L_t 他人からの調達資本
	NA_t 払込資本 留保利益
	R_t 営業活動による回収資本
E_t 収益によって回収された 投下資本	

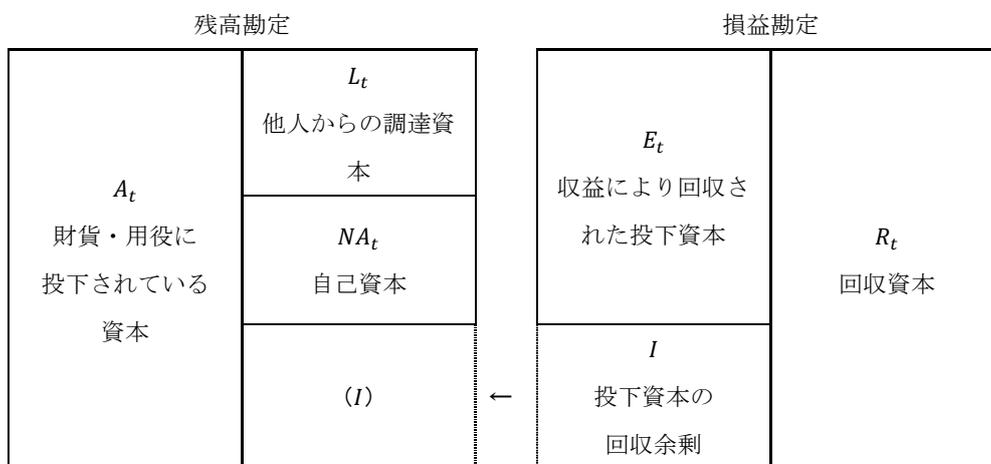
(二面性概念)

運用形態

調達源泉

²⁷⁵ 笠井教授は、〔G→W→G'〕という国民経済の資本循環シェーマの会計的変容の過程を、以下の四つに分けて説明される。笠井 [1994]、362 頁。

- ① 国民経済における資本の循環は、〔G→W→G'…W'→G〕という一連の運動を無限に繰り返しているが、笠井教授の主張される企業資本等式においては、〔G→W〕、〔G'→W'〕…という異なった資本循環系列と考えられている。
- ② その各資本循環系列は〔G→W→E〕(E:費用)という運動を構成している。
- ③ 資本元入れ・増資・借入れに伴う貨幣流入(上記の G)のみならず、企業の目的とする経済活動(生産・販売)に伴う貨幣流入(上記の G', G''等)も、資本の調達とされる(すなわち、収益も資本の調達とみなされている)。
- ④ 〔G→W→E〕という資本循環系列とは質を異にした〔G→D→G'〕(D:債権・投資)という資本循環系列が存在する。



2 公正価値会計の会計目的と基本等式および計算要素の定義会計構造観としての二面性概念

① 会計目的と基本等式

それでは会計理論としての公正価値会計において与えられる会計目的によって、その基本等式、会計構造観としての二面性概念、そして計算要素の定義はどのようなものになるであろうか。

FASB は SFAC 第 1 号において、意思決定に有用な情報として、「財務報告は、債権者その他の情報利用者が、当該企業への正味キャッシュ・インフローの見込額、その時期およびその不確実性をあらかじめ評価するのに役立つ情報を提供しなければならない」²⁷⁶とする。すなわち、「企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」に関する情報の提供が会計目的ということになる。そして、この会計目的を達成するために財務諸表の構成要素を SFAC 第 6 号において定義しているが、要約すれば図 8-8 のようになる。

図 8-8 FASB における財務諸表構成要素の定義（要約）

構成要素	SFAC 第 6 号の定義（要約）
資産(assets)	将来に貨幣収入が生じるもの
負債(liabilities)	将来に貨幣支出等が生じるもの
持分(equity)	正味の貨幣収入の見込額
収益(revenues)	資産の増加または負債の減少原因
費用(expenses)	資産の減少または負債の増加原因
包括利益(comprehensive Income)	持分の変動

²⁷⁶ FASB [1978], par.37.

これらの構成要素の定義から、会計目的である「企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」の報告は、将来にキャッシュ・インフローが生じるものである資産と将来にキャッシュ・アウトフロー等が生じるものである負債を貸借対照表に対応表示することによって、その差額により明らかにするのである。このことは、「負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権」²⁷⁷という持分の定義からも理解することができ、また、その定義から、SFAC が予定する公正価値会計における基本等式として資本等式 $[A - L = NA]$ が抽出されることになる。しかし、第4章でみたとおり、会計構造として基本等式が資本等式である場合には、純資産勘定および収益・費用勘定はメタ勘定となるため、現行の複式簿記計算機構を論理的・整合的に説明することはできなかった。

現行の複式簿記計算機構によって公正価値会計を行うためには、前節で明らかにしたように、貨幣的会計思考に依拠し、収益・費用勘定も含む計算要素のすべてが対象勘定である試算表等式を基本等式とした会計構造とするべきである。それを示したのが8-3式であり（記号が示すものは前出のもの以外、 CI ：包括利益）、それを残高勘定と損益勘定とするために展開したものが8-4式である。それを図表化すると図8-9となる。

$$A_t + E_t = L_t + NA_t + R_t + CI_t \quad 8\cdot3 \text{ 式}$$

$$A_t - L_t - NA_t = R_t - E_t + CI_t \quad 8\cdot4 \text{ 式}$$

図8-9

試算表

A_t	L_t
	NA_t
	CI_t
CE_t	CR_t

残高勘定

A_t 対象勘定 期末	L_t 対象勘定 期末
	NA_t 対象勘定 期末
	(CI_t)

損益勘定

E_t 対象勘定 期末	R_t 対象勘定 期末
(CI_t)	CI_t

²⁷⁷ FASB [1985], par.49.

図8-9において、試算表から分割された残高勘定は、経験対象の構成に係る二面的分類によって、資産 (A_t) が借方に、負債 (L_t) と純資産 (NA_t) が貸方に配置され、すべてが対象勘定かつ期末項目となっているため、貸方において加法性について問題はない。また、期末時点における実在勘定の有高を表すものとなっており、貸借関係は正正関係であり勘定差額は欠如額となっている。一方、損益勘定についても、経験対象の構成に係る二面的分類によって、実現収益 (R_t) と包括利益 (CI_t) は貸方に、実現費用 (E_t) は借方に配置され、いずれも対象勘定であり、貸借関係は包括利益 (CI) が損益計算書における包括収益 ($CR_t=R_t + CI_t$) と費用 (CE_t) の差し引き計算によって計算されることから正負関係であり勘定差額は余剰性となっている。よって、損益勘定の利益 (CI_t) の貸借対照表への振替についても、損益勘定と残高勘定が余剰性と欠如性の関係にあるため、本来収益勘定に潜在する対象勘定である利益 (CI) が振替えられているため問題ない。

3 公正価値会計における会計構造の二面性概念と計算要素の定義

試算表等式 $[A + E = L + NA + R]$ を基本等式とする会計構造において、その計算目的は、企業の経済活動としての貨幣の変動を統一的・全体的に把握することであった。これまで伝統的におこなわれてきた取得原価主義会計では、会計構造観としての二面性概念は、先に述べたように、左辺の調達源泉と右辺の運用形態との対峙が会計構造の二面性を構成していた。では、公正価値会計を試算表等式にもとづく会計構造で捉えた場合、その二面性概念はどのようなものになるであろうか。それを表してみると図8-10となる。

図8-10

試算表

A_t 将来の貨幣収入	L_t 将来の債権者への貨幣支出
	NA_t 将来の株主への貨幣支出
	CI_t 将来の株主への貨幣支出
CE_t 当期の貨幣収入	CR_t 当期および将来の債権者・株主への貨幣支出と当期の投資支出
貨幣収入	貨幣支出

試算表を基本等式として公正価値会計をおこなう場合においても、取得原価主義会計と

同様に貨幣の変動を統一的・全体的に把握が計算目的となるが、これまでと異なるのは、当該会計期間における貨幣の変動のみならず、将来をも含めた貨幣の変動を考慮しなければいけないことである。

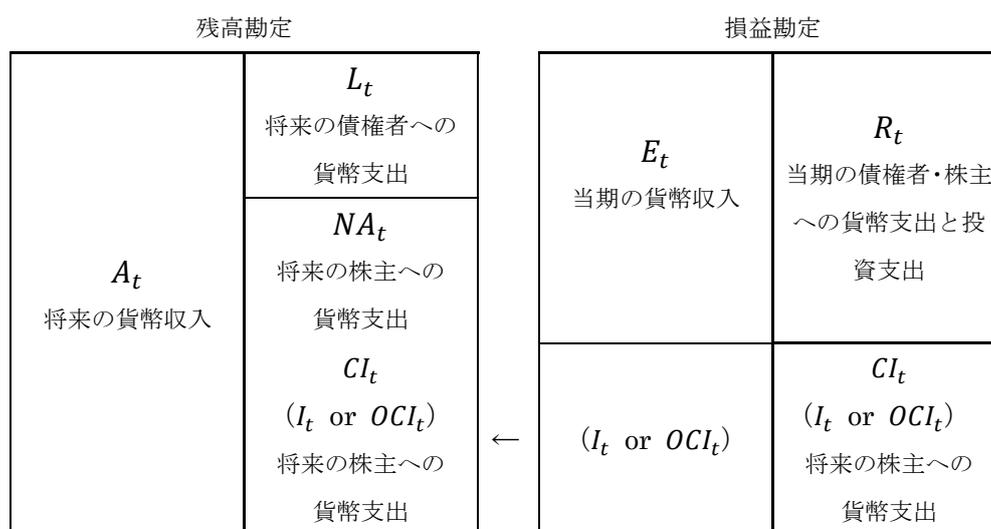
試算表等式に基づく計算構造では、借方および貸方のそれぞれについて、計算要素相互間の同質性が保証される必要がある。この点、図8-10の試算表の借方をみると、資産は将来において貨幣収入をもたらすものであり、一方の費用は当期において収益によって回収された貨幣であり、共に貨幣収入を表すものと考えることができる。よって、貨幣収入という概念によって同質性が保証される。

他方、貸方における負債および純資産は、将来に貨幣支出をもたらすものであるが、さらに、収益についても、当期に回収した貨幣によって債権者または株主への返済や配当ないしは資本の払い戻しによる支出と商品や固定資産あるいは有価証券等への投資支出がなされており、やはり、支出を表わすものと考えることができる。さらに、包括利益についても、公正価値によって評価された収益であり、現時点において実現しているか未実現であるかにかかわらず、将来に株主へ貨幣支出をもたらすものである。よって、貨幣支出という概念によって貸方側の同質性が満たされるのである。

このように考えれば、公正価値によって評価をおこなう会計を試算表等式にもとづく計算構造として捉えた場合の二面性概念は、試算表等式の左辺である借方側が貨幣収入であり、右辺である貸方側が貨幣支出ということになる。これは、借方側が運用形態、貸方側が調達源泉とする取得原価主義会計とは、まったく正反対の二面性概念ということになる。

公正価値会計による試算表から分割された残高勘定を損益勘定を示すと図8-11となる。

図8-11



第4節 会計概念論（意味論）と会計測定論（意味論）の視点

1 構成要素の定義と評価

SFAC が予定する公正価値会計においては、これまで伝統的に行われてきた取得原価（歴史的な原価）によって資産・負債を評価する会計（取得原価主義会計）とは異なり、公正価値によって資産・負債を評価する。そして、その基本等式である資本等式 $[A - L = NA]$ が示すように、将来キャッシュ・インフローをもたらす資産から将来キャッシュ・アウトフローをもたらす負債を差し引くことによって、将来の正味のキャッシュ・インフローを計算することをその目的としていた。しかしこれまで述べてきたとおり、会計構造として資本等式説を採用する場合には、会計の経験対象は資産勘定および負債勘定に限定され、よって、純資産勘定および収益・費用勘定はメタ勘定となり、現行の複式簿記計算機構を論理的・整合的に説明することはできなかった。

現行の複式簿記計算機構によって公正価値評価にもとづく会計を行うためには、貨幣的会計思考に依拠し、収益・費用勘定をも含む構成要素のすべてが会計の経験対象たる対象勘定である試算表等式 $[A_t + E_t = L_t + NA_t + R_t + CI_t]$ を基本等式とした会計構造が合理的であり、前節において、その会計構造としての二面性概念と、構成要素の定義を確認した。そこで本節では、公正価値会計における構成要素への数値の割当て（評価）について考えることにする。

図8-12は、公正価値会計における試算表等式にもとづく計算構造について、筆者の考える会計の経験対象たる構成要素の評価である。

図8-12

試算表

A_t 将来の貨幣収入 将来の貨幣収入で評価	L_t 将来の債権者への貨幣支出 将来の貨幣支出で評価
	NA_t 将来の株主への貨幣支出 将来の貨幣支出で評価
	CI_t $(I_t \text{ or } OCI_t)$ 将来の株主への貨幣支出 将来の貨幣支出で評価

E_t 当期の貨幣収入 当期の貨幣収入で評価	R_t 当期の債権者・株主への 貨幣支出と投資支出 当期の貨幣支出で評価
貨幣収入	貨幣支出

前節でみたように、この場合、会計構造観としての二面性概念は貨幣収入と貨幣支出の対峙にあり、借方側が貨幣の収入、貸方側が貨幣の支出であった。それによって計算要素の定義も、残高勘定の構成要素である資産は将来において貨幣収入をもたらすもの、負債は将来に債権者への貨幣支出をもたらすもの、また、純資産は将来に株主への貨幣支出をもたらすものであり、一方、損益勘定の構成要素である費用（実現費用）は当期において回収された貨幣であり、収益のうち実現収益は、当期において回収された貨幣による債権者・株主への貨幣支出と投資支出である。そして、包括利益は、将来においてなされる株主への貨幣支出ということになる。そのような二面性概念と計算要素の定義からすれば、計算要素の評価はその定義にそぐうものでなければならない。すなわち、試算表等式における左辺である借方は貨幣収入額で評価すべきであり、また、右辺である貸方は貨幣支出額であるべきということになる。

この点、SFAC 第5号において、歴史的原価（実際現金受領額）、現在原価、現在市場価値、正味実現可能（決済）価値、および将来キャッシュ・フローの現在（または割引）価値という五つの測定属性が示されていた²⁷⁸。これらのうち、いずれが選択されるべきであろうか。ただし、上記五つの属性は、資産評価のための測定属性であるため、さらに回収額基準という測定属性を加えることにする。

各計算要素についての測定属性を判断するため、前章において、キャッシュ・フロー（貨幣収支）という観点から、二つの分類基準を抽出した。一つは時系列における過去・現在・将来という分類基準（時系列分類）であり、もう一つはキャッシュ・フローの態様（向き）におけるインフロー（貨幣収入）かアウトフロー（貨幣支出）かという分類基準（キャッシュ・フロー態様分類）である。それをまとめて図表化したのであるが、ここでも図8-

²⁷⁸ 五つの測定属性の意義は以下のとおり。FASB [1984], par.67.

- ・歴史的原価 … 取得するために支払った現金額または現金同等額。
- ・現在原価 … 再取得する場合に支払わなければならない現金額。
- ・現在市場価値… 売却することによって入手されうる現金額または現金同等額
- ・正味実現可能価値… 正常の営業過程において換金されると予測される時間の経過に伴う割引を除外した現金額または現金同等額。
- ・将来キャッシュ・フローの現在価値…正常な営業過程において資産が換金されると予測される将来のキャッシュ・インフローの現在価値または割引価値から、当該キャッシュ・インフローを獲得するために必要なキャッシュ・アウトフローの現在価値を控除したもの。

13として再掲しておく。

図8-13 時系列およびキャッシュ・フロー態様における測定属性の分類

		時系列分類		
		過 去	現 在	将 来
キャッシュ・フロー 態様分類	インフロー	回収額基準	現在市場価値 正味実現可能価額	将来キャッシュ・フ ローの現在価値
	アウトフロー	歴史的原価	現在原価	将来キャッシュ・フ ローの現在価値

まず、残高勘定は、会計構造観としての二面性分類により、借方が将来の貨幣収入（インフロー）であり、貸方が貨幣支出（アウトフロー）であるため、キャッシュ・フロー態様分類について明らかである。また、時系列分類は計算要素の定義により借方・貸方ともに「将来」に該当する。これらのことから測定属性は、資産・負債・純資産ともに将来のキャッシュ・フローの割引現在価値が選択されることになる。

一方、損益勘定は、キャッシュ・フロー態様分類については二面性概念により残高勘定と同様、借方が将来の貨幣収入（インフロー）であり、貸方が貨幣支出（アウトフロー）である。次に、時系列分類では実現した収益および費用と未実現である包括利益とは異なることになる。実現収益および実現費用は当期において既の実現しているため「過去」であり、包括利益は未実現であるため「将来」に該当するのである。よって測定属性は、実現収益がアウトフローかつ「過去」であるため歴史的な原価（実際支出額）となり、実現費用がインフローかつ「過去」であるため回収額基準となる。また、包括利益はインフローかつ「将来」であるため、測定属性は将来のキャッシュ・フローの現在価値が選択されることになる。

2 公正価値評価損益の認識時期

公正価値会計において、公正価値の評価はいつ認識するべきであろうか。この点、資産 (A_t) を将来の貨幣収入と定義する以上、その評価は、理論的には初期認識時におこなわれるべきであろう。また、その評価額は将来の現金収入額でおこなうことになる。

例えば×1期において、将来30,000円の現金収入が見込まれる商品を20,000円で取得した場合には、その貸借複記による仕訳は次のようになる。

(借方)	商 品	30,000	(貸方)	現 金	20,000
				その他包括利益	10,000

すなわち、その定義にそって評価をおこなえば、将来の貨幣収入である資産 (A_t) は取得

時に公正価値評価が行われ、借方に商品勘定 30,000 円が計上される。この場合において、貸方は、実際に支払われた現金 20,000 円と未実現²⁷⁹の利益たるその他包括利益 (OCI_t) 10,000 である。

この時点において決算を迎えたとすれば、残高勘定・損益勘定への計上のための仕訳は次のようになる。

(借方)	残高勘定	30,000	(貸方)	商 品	30,000
(借方)	その他包括利益	10,000	(貸方)	損益勘定	10,000

そして、包括利益 (CR_t) の振替仕訳は次のようになり、×1期の残高勘定・損益勘定は図8-15となる。

(借方)	損益勘定	10,000	(貸方)	その他包括利益	10,000
				累積残高	
(借方)	その他包括利益	10,000	(貸方)	残高勘定	10,000
	累積残高				

図8-14において、損益勘定に注目すれば、その他包括利益 (OCI_t) は未実現であるも、将来の株主への貨幣支出と定義される包括利益 (CR_t) であり、よって将来の貨幣支出 10,000 円で評価されている。そして、その他包括利益 (OCI_t) は純資産 (NA_t) の内訳要素であるその他包括利益累積勘定 (AOC_t) に振替えられて損益勘定は締め切られる。

一方、残高勘定をみると、将来の貨幣収入と定義される資産 (A_t) としての商品勘定は将来の貨幣収入 30,000 円で評価され、将来の株主への貨幣支出と定義される純資産 (NA_t) の内訳要素であるその他包括利益累積勘定 (AOC_t) は将来の貨幣支出額 10,000 円で評価されている。

図8-14 ×1期の残高勘定と損益勘定

残高勘定			
現 金	×××	借 入 金	×××
売 掛 金	×××	払込資本	×××
商 品	30,000	留保利益	0
建 物	×××	その他包括利益	10,000
		累積残高	
借方合計	×××	貸方合計	×××

²⁷⁹ SFAC における「実現」「未実現」という関連用語は、それぞれ販売されたおよび未販売の資産についての収益、利得または損失を識別するものとされる。FASB [1985], par.143.

損益勘定			
残高勘定	10,000	その他包括利益	10,000
借方合計	10,000	貸方合計	10,000

×2期において、その商品が見込どおりに販売されると、次のような貸借複記による仕訳がおこなわれる。

(借方) 売上原価	30,000	(貸方) 商品	30,000
(借方) 現金	30,000	(貸方) 売上	30,000

すなわち、将来の貨幣収入である資産 (A_t) としての商品勘定 30,000 円は、当期の貨幣収入と定義される費用 (E_t) としての売上原価勘定へと転化し、さらに当期の貨幣支出と定義される収益 (R_t) として売上に 30,000 円が計上される。

この時点において決算を迎えたとすれば、損益勘定への計上のための仕訳は次のようになる。

(借方) 損益勘定	30,000	(貸方) 売上原価	30,000
(借方) 売上	30,000	(貸方) 損益勘定	30,000

また、×1期において計上されたその他包括利益累積残高 (AOC_t) 10,000 円は、実現したことによりリサイクリングされ、実現利益 (I_t) へと移記されることになる。そして、その実現利益は損益勘定に計上される。

(借方) その他包括利益 累積残高	10,000	(貸方) 実現利益	10,000
(借方) 実現利益	10,000	(貸方) 損益勘定	10,000

さらに、実現した包括利益 (CR_t) の振替仕訳は次のようになり、×2期の残高勘定・損益勘定は図8-15となる。

(借方) 損益勘定	10,000	(貸方) 留保利益	10,000
-----------	--------	-----------	--------

図8-15において、損益勘定に注目すれば、×2期において実現した販売取引により認識された費用 (E_t) としての売上原価勘定と収益 (R_t) としての売上勘定がそれぞれ借方と貸方に計上されるが、その評価額は当期の収益によって回収された貨幣と定義される費用 (E_t) としての売上原価勘定は当期の貨幣収入額 30,000 円、当期の債権者・株主への貨幣支出または投資支出と定義される収益 (R_t) としての売上勘定は当期の貨幣支出額 30,000 円となる。さらに、販売取引が実現したことによりリサイクリングされた実現利益 (I_t) は将来の株主への貨幣支出であるため将来の配当・減資額 10,000 円で評価される。

一方、残高勘定をみると、販売取引が実現したことにより損益勘定から振替られた包括利益 (CR_t) たる留保利益 (RI_t) は、将来の株主への貨幣支出と定義される純資産 (NA_t) の内訳要素であるため、将来の株主への貨幣支出額 10,000 円で評価されることになる。

図8-15 ×2期の残高勘定と損益勘定

残高勘定			
現金	×××	借入金	×××
売掛金	×××	資本金	×××
商品	0	留保利益	10,000
建物	×××	その他包括利益	0
		累積残高	
借方合計	×××	貸方合計	×××

損益勘定			
売上原価	30,000	売上	30,000
残高勘定	10,000	実現利益	10,000
借方合計	40,000	貸方合計	40,000

では、×2期において、その商品が見込みに反して30,000円でなく25,000円で販売された場合はどうなるであろうか。その際には次のような仕訳がおこなわれるであろう。

(借方) 売上原価	25,000	(貸方) 商品	30,000
実現利益 (損失)	5,000		
(借方) 現金	25,000	(貸方) 売上	25,000

すなわち、将来の貨幣収入である資産 (A_t) としての商品勘定30,000円は販売によって消滅し、代わって当期の貨幣収入と定義される費用 (E_t) としての売上原価勘定25,000円と実現した損失5,000円が計上される。また、当期の貨幣支出と定義される収益 (R_t) 25,000円が売上に計上される。

この時点において決算を迎えたとすれば、損益勘定への計上のための仕訳は次のようになる。

(借方) 損益勘定	25,000	(貸方) 売上原価	25,000
(借方) 損益勘定	5,000	(貸方) 実現利益 (損失)	5,000
(借方) 売上	25,000	(貸方) 損益勘定	25,000

また、×1期において計上されたその他包括利益累積残高 (AOC_t) 10,000円は、実現したことによりリサイクリングされ、実現利益10,000円へと移記されることになる。そして、その実現利益は損益勘定に計上される。

(借方) その他包括利益	10,000	(貸方) 実現利益	10,000
累積残高			

(借方)	実現利益	10,000	(貸方)	損益勘定	10,000
(借方)	損益勘定	10,000	(貸方)	留保利益	10,000

さらに、実現した包括利益 (CR_t) の振替仕訳は次のようになり、×2期の残高勘定・損益勘定は図8-16となる。

(借方)	損益勘定	5,000	(貸方)	留保利益	5,000
------	------	-------	------	------	-------

図8-16において、損益勘定に注目すれば、×2期において実現した販売取引により認識された費用 (E_t) としての売上原価勘定と収益 (R_t) としての売上勘定がそれぞれ借方と貸方に計上されるが、その評価額は当期の収益によって回収された貨幣と定義される費用 (E_t) である売上原価勘定は当期の貨幣収入額 25,000 円、当期の債権者・株主への貨幣支出と投資支出と定義される収益 (R_t) である売上勘定は当期の貨幣支出額 25,000 円となる。さらに、販売取引が実現したことによりリサイクリングされた実現利益は将来の株主への貨幣支出であるため将来の配当・減資額 5,000 円で評価される。

一方、残高勘定をみると、販売取引が実現したことにより損益勘定から振替られた包括利益 (CR_t) たる留保利益 (RI_t) は、将来の株主への貨幣支出と定義される純資産 (NA_t) の内訳要素であるため、将来の株主への貨幣支出額 5,000 円で評価されることになる。

図8-16 ×2期の残高勘定と損益勘定

残高勘定			
現金	×××	借入金	×××
売掛金	×××	資本金	×××
商品	0	留保利益	5,000
建物	×××	その他包括利益	0
		累積残高	
借方合計	×××	貸方合計	×××

損益勘定			
売上原価	25,000	売上	25,000
残高勘定	5,000	実現利益	5,000
借方合計	30,000	貸方合計	30,000

3 貨幣的会計思考にもとづく財務報告

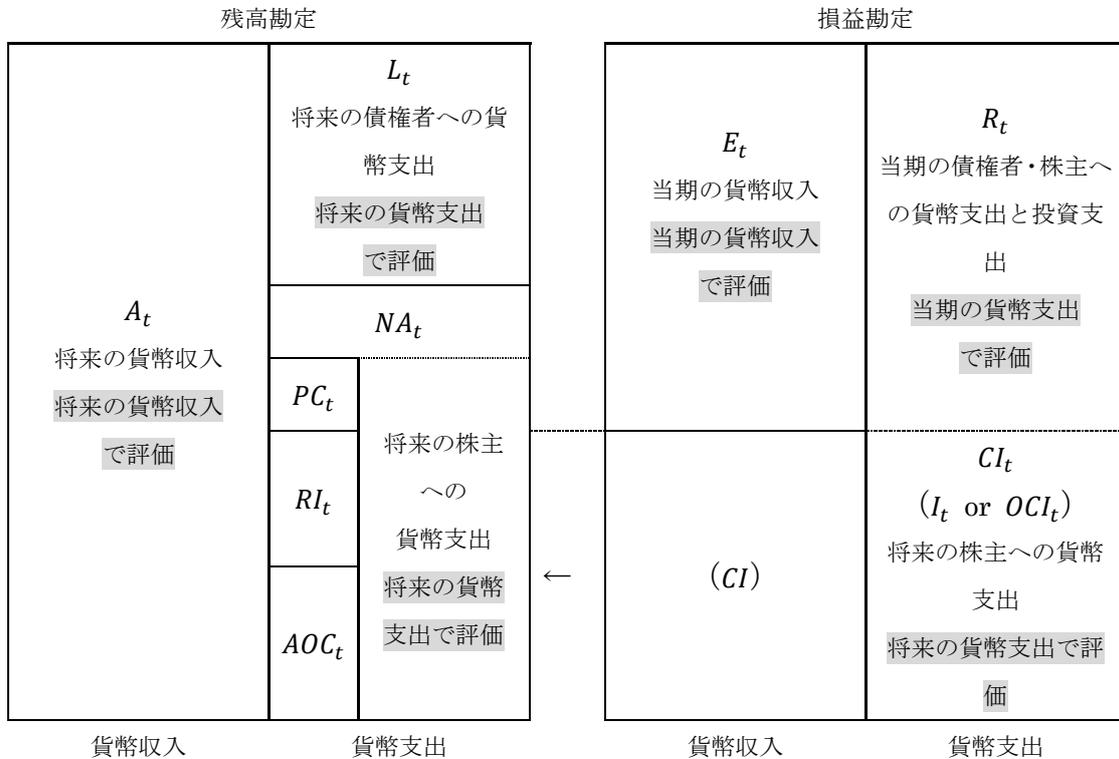
図8-17は、以上述べてきた公正価値会計における勘定理論をまとめたものである。会計理論としての公正価値会計は、貸借対照表において資産と負債を公正価値で評価することによって、「企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」に関する情報を提

供することを会計目的としている。よって、構文論の観点からは、それを現行の複式簿記計算機構でおこなうための基本等式は貨幣的会計思考にもとづく試算表等式 $[A_t + E_t = L_t + NA_t + R_t + CI_t]$ であり、そこにおける会計構造観としての二面性概念は貨幣収入と貨幣支出の対峙であった。

よって、意味論の観点から、複式簿記計算機構における計算要素の定義もその二面性概念に相応して、借方側が将来の貨幣収入であり、貸方側が貨幣支出となる。具体的には、残高勘定の借方の資産 (A_t) は将来の貨幣収入であり、貸方の負債 (L_t) は将来の債権者への貨幣支出、純資産 ($NA_t = PC_t + RI_t + AOC_t$) は将来の株主への貨幣支出であり、一方、損益勘定の借方の実現費用 (E_t) は当期において回収された貨幣であり、貸方の収益 (R_t) は当該会計期間において回収された貨幣による債権者・株主への貨幣支出と投資支出、また包括利益 (CI_t) は将来になされる株主への貨幣支出ということになる。ただし、SFACが予定する公正価値会計においては、将来キャッシュ・インフローをもたらす資産から将来キャッシュ・アウトフローをもたらす負債を差し引くことによって、直接的に将来の正味のキャッシュ・インフローである純資産を計算することが想定されていたが、この試算表等式説にもとづく会計構造においてはそれをおこなうことはできず、最終のアウトプットたる残高勘定の純資産 ($NA_t = PC_t + RI_t + AOC_t$) を注目することによって、結果的にそれが可能となる。

また、計算要素への数値の割当て（意味論）については、残高勘定は将来の貨幣収入または貨幣支出であるため、時系列分類における「将来」に該当し、測定属性は資産・負債・純資産ともに将来のキャッシュ・フローの現在価値が選択されることになる。一方、損益勘定は、実現収益および実現費用と包括利益とでは時系列分類も測定属性も異なる。実現収益および実現費用は時系列分類における「過去」に該当し、測定属性としては実現収益が歴史的原価（実際支出額）、実現費用が回収額基準となり、包括利益は時系列分類は「将来」に該当し、測定属性は将来のキャッシュ・フローの現在価値が選択されることになる。

図8-17



第5節 財貨的会計思考による財務報告

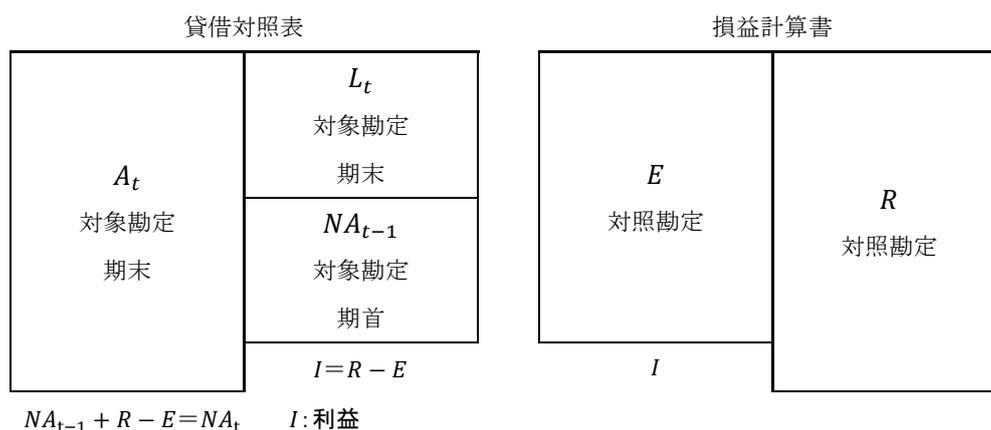
1 貸借対照表等式説再考

先に述べたように、理論的には、複式簿記計算機構の最大の特徴が、経済活動を一定のルールに従って貸借複記による仕訳をおこない、Tフォーム形式の勘定に集計し、その集計から導かれるなんらかの最終のアウトプットによって会計目的を遂行することにあるとすれば、その最終のアウトプットは必ずしも残高勘定・損益勘定ないし貸借対照表・損益計算書である必要はない。ある基本等式によって導かれる最終のアウトプットの計算要素が、すべて対照勘定でありかつ時間的同質性を確保することができれば、そのアウトプットとしての計算表は論理的整合性も得られることになる。

これまで考察してきた会計構造学説のなかで、基本等式にメタ勘定が含まれない対照勘定構造としては、前節までに現行の複式簿記計算機構による公正価値会計の基本等式として採用した試算表等式説の他に貸借対照表等式説があった。その貸借対照表等式 $[A_t = L_t + NA_t]$ には、理念的に収益・費用という計算要素はない。そこで、この貸借対照表等式説によって現行の複式簿記計算機構の説明を試みるために、貸借対照表等式に、独立した計算要素としてではなく対照勘定たる純資産の増加・減少原因としての収益 (R)

と費用 (E) を導入すれば、貸借対照表等式は $[A_t = L_t + (NA_{t-1} + R - E)]$ と表わされることになる。さらに貸借対照表と損益計算書を作成するために展開すれば $[A_t - L_t - NA_{t-1} = R - E]$ となる。左辺が貸借対照表であり、右辺が損益計算書である。それを T フォーム形式の勘定として示したものが図 8-18 である。

図 8-18



この図 8-18 をみてみると、貸借対照表貸方側において負債 (L_t) と純資産 (NA_{t-1}) に時間的同質性が得られていない。純資産が期首項目 ($t-1$) とならざるを得ないからである。このため、現行の複式簿記計算機構を論理的に説明することができず、現行の複式簿記計算機構における基本等式として採用できなかったのである。

しかし、この貸借対照表等式説における最終のアウトプットとしての残高勘定（貸借対照表）が、その計算要素のすべてが対象勘定であることを考えれば、現行の複式簿記計算機構によるものとは異なる財務報告の方法も想定されるのではないかと考えられる。

そもそも貸借対照表等式説は、基本等式 $[A_t = L_t + NA_t]$ をみればわかるとおり、実在勘定のみによって構成され、名目勘定である収益・費用という計算要素はない。財貨的会計思考により企業における財貨・用役の変動を把握することによって、期末時点における実在勘定の有高計算をおこなうことをその計算目的としているからである。また、その会計構造観としての二面性概念は、基本等式の右辺において示される資本の調達活動と左辺において示されるその調達活動の結果として得られた具体的な財貨・用役への運用形態ということになる。

図8-19

貸借対照表

A_t 対象勘定	L_t 対象勘定
	NA_t 対象勘定
運用形態	調達源泉

この貸借対照表等式説において複式簿記をおこなうために、収益 (R) と費用 (E) を導入すれば、それらは独立した対照勘定ではなく、純資産勘定 (NA_t) の増加・減少原因という位置づけになる。例えば、現金売上と給与の現金での支払を貸借複記の仕訳で示すと、

(借方) 現金 ××× (貸方) 売上 (純資産) ×××
 (借方) 給料 (純資産) ××× (貸方) 現金 ×××

というようにである。よって、貸借対照表等式説における最終のアウトプットは、その計算目的から残高勘定 (貸借対照表) のみということになる。

さらに、純資産勘定 (NA_t) の増加・減少原因は収益 (R) と費用 (E) だけでなく、払込資本の増加・減少もあるため、貸借対照表等式はより厳密には [$A_t = L_t + PC_t + (RI_{t-1} + R - E)$] となる (これを勘定として示したものが図8-20である)。このうち、事業活動の成果たる留保利益 (RI) の当期における変動を明らかにするために [$RI_{t-1} + R - E$] だけを抜き出すと図8-21となる。

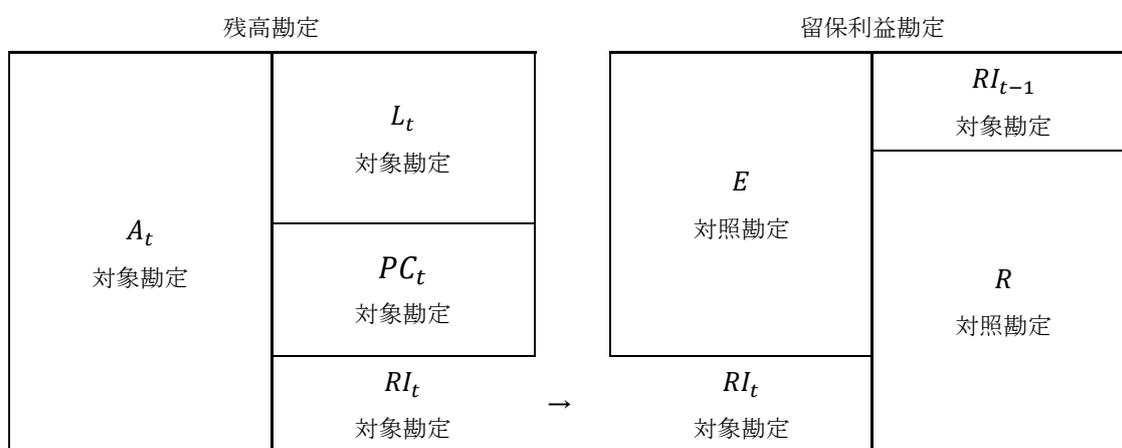
図8-20

残高勘定

A_t 対象勘定	L_t 対象勘定	
	PC_t 対象勘定	
	RI_{t-1}	
	E 対象勘定	R 対象勘定
運用形態	調達源泉	

図8-21が筆者の考える財貨的会計思考による財務報告である。残高勘定において実在勘定の有高を明らかにすることができ、また、留保利益勘定（ RI ）の増加・減少原因も知ることもできる。ただし、留保利益勘定（ RI ）は、この貸借対照表等式説における対象構成に係る借方・貸方分類においては本来の貸方勘定であるため、図8-21において、本来の貸方勘定である留保利益勘定の減少原因である費用勘定（ E ）が留保利益勘定の貸方に配置されているのは、文法規約としての貸借関係禁止原則に反することになり、残高勘定から独立した決算勘定たる集合勘定とみなすことはできないことになる。

図8-21



2 貸借対照表等式を基本等式とした場合の公正価値会計

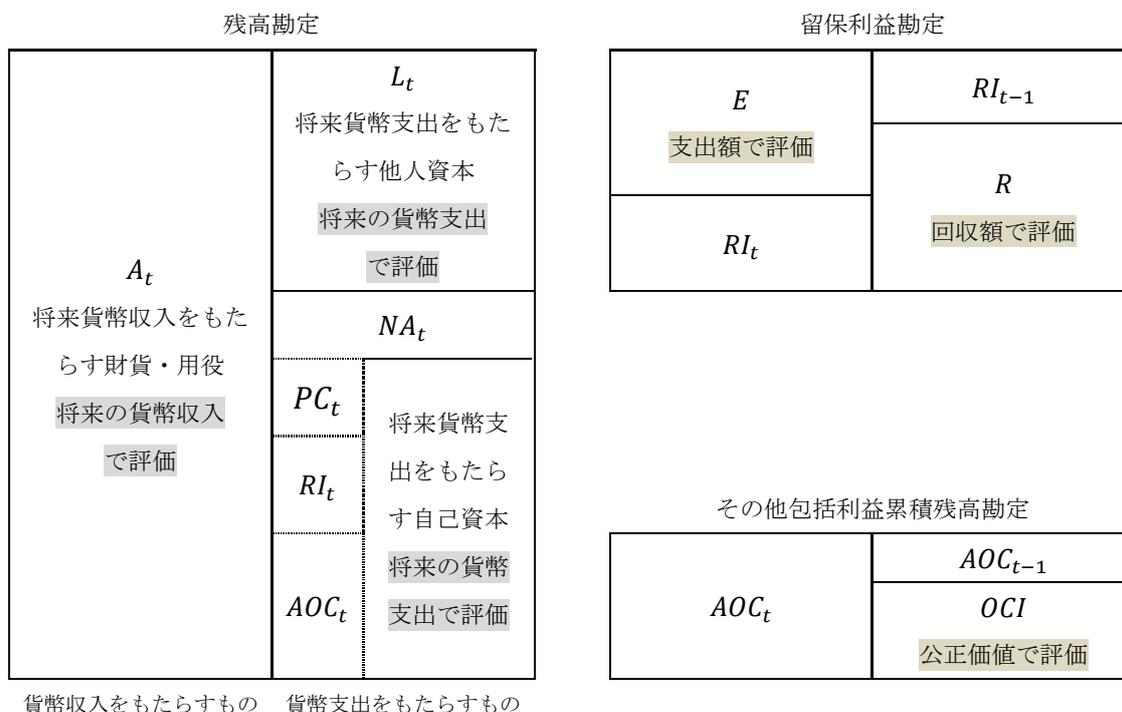
会計理論としての公正価値会計は、貸借対照表において資産と負債を公正価値で評価することによって、「企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見込額」に関する情報を提供することを会計目的としている。それを、財貨的会計思考にもとづき貸借対照表等式を基本等式としておこなう際には、これまで伝統的に行われてきた取得原価（歴史的な原価）によって資産・負債を評価する会計（取得原価主義会計）とは異なり、純資産の増加原因として実現利益（ $I = R - E$ ）のみならず、公正価値評価による未実現の損益たるその他包括利益（ OCI ）が加わることになり、それによって純資産の内訳要素も新たにその他包括利益累積残高（ AOC_t ）が加えられることになる。よって基本等式は $[A_t = L_t + PC_t + RI_t + AOC_t]$ となり、貸借対照表等式説における計算目的が実在勘定の有高計算にあることから、最終のアウトプットは残高勘定のみとなる。さらに、そこにおける会計構造観としての二面性概念は、左辺が示す「貨幣収入をもたらすもの」と右辺が示す「貨幣支出をもたらすもの」の対峙ということになる。ただし、SFACが予定する公正価値会計においては、将来キャッシュ・インフローをもたらす資産から将来キャッシュ・アウトフローをもたらす負債を差

し引くことによって、直接的に将来の正味のキャッシュ・インフローである純資産を計算することが想定された。しかし、この貸借対照表等式説にもとづく会計構造においてはそれをおこなうことはできず、最終のアウトプットたる残高勘定の純資産 ($NA_t = PC_t + RI_t + AOC_t$) を注目することによって、結果的にそれが可能となる。

次に、意味論としての会計概念論の観点から会計目的を遂行するための計算要素の定義をみると、資産は (A_t) は将来において貨幣収入をもたらす財貨・用役であり、それと対峙する負債 (L_t) は将来貨幣支出をもたらす他人資本であり、そして純資産 ($NA_t = PC_t + RI_t + AOC_t$) は将来貨幣支出をもたらす自己資本ということになる。

さらに、会計測定論の観点から計算要素についての評価をみると、将来貨幣収入をもたらす財貨・用役である資産 (A_t) は将来の貨幣収入額で評価すべきであり、将来貨幣支出をもたらすものである負債 (L_t) と純資産 ($NA_t = PC_t + RI_t + AOC_t$) は将来の貨幣支出額で評価すべきことになる。これらのことから選択されるべき測定属性は、貨幣的会計思考にもとづく試算表等式説と同様、将来のキャッシュ・フローの割引現在価値ということになる。また、公正価値評価損益の認識時期についてであるが、この貸借対照表等式説の計算目的が期末時点における実在勘定の有高計算にあることを考えれば、期末において公正価値評価をおこなえばそれが可能であるので、初期認識時におこなう必要はない。よって、期中においては伝統的な取得原価による評価をおこなえばよいことになる。

図 8-22



なお、図8-22は、以上述べた財貨的会計思考にもとづく財務報告を貸借対照表等式説によっておこなった際の最終のアウトプットを示している。ただここで留意すべきは、この会計構造における最終のアウトプットは、その基本等式 $[A_t = L_t + PC_t + RI_t + AOC_t]$ と計算目的から残高勘定だけであるということである。ここに併せて留保利益勘定とその他包括利益累積残高勘定を示したのは、当期における実在勘定の増加・減少原因を明らかにするためである。複式簿記計算機構が名目勘定の導入によって完成したことを鑑みれば、今日においてもその役割は小さくはない。

第9章 公正価値評価の信頼性分析

第1節 信頼性分析の意義と命題

公正価値会計を考えるさい、公正価値による評価の信頼性が必ずと言ってよいほど組上に載せられる。それは、客観的に観察可能な市場価値のみならず、経営者の見積り・予測という主観的な判断に基づく使用価値をも公正価値に含まれるからである。現在、公正価値評価の信頼性をいかに確保するかについて検討がおこなわれているが、そこでの結論は概ね、財務報告が検証可能であることが必要であり、そのためには、基準の設定の明確化と、注記および経営者による説明（Management commentary）のようなナラティブな補足情報の充実が不可欠であるということである。ただし、それは「経営者の意思の表明」ともいわれる財務報告書に表示されている数値が、どのような意図によるものなのかを明らかにするためのものであり、財務報告を利用する上での前提条件にすぎない。

これまで述べてきたように、FASBは、情報提供目的の観点から、会計観としての収益費用中心観を資産負債中心観に変更し、財務報告の質的特性における信頼性（Reliability）を表現の忠実性（Faithful representation）に置き換えてまで、公正価値による評価に固執する。すなわち、将来キャッシュ・インフローをもたらす資産と、将来キャッシュ・アウトフローをもたらす負債を、公正価値によって評価し、その差額、すなわち持分によって将来の正味のキャッシュ・インフローを報告するである。

しかし、この公正価値会計を複式簿記計算機構の観点から考えてみると、公正価値評価をおこなった経営者の見積り・予測が正しければ、翌期以降、資産はその評価額どおりに現金化（現金×××／資産×××）され、負債は評価額どおりに現金が流出する（負債×××／現金×××）ことになるはずである。そこには、収益または費用といった勘定が表れることはなく、よって、翌期以降の貸借対照表の持分に変動はなく、損益計算書の最終利益である包括利益はゼロになるはずである。よって、財務報告の信頼性の最終的な評価は、翌期以降にこれらを観察することにより、すなわち事後的な評価によって可能となることになる。

そこで本章では、公正価値会計の計算構造に着目し、視点を変えて、公正価値会計を複式簿記で行った場合の、公正価値評価の事後的な検証の可能性について検討をおこなうことにする。

第2節 設例を用いた分析

以下の設例では、製造業を営む企業における非金融資産（ここでは、製品・材料および機械装置に限定する。）の公正価値評価について、公正価値評価初年度（×1年度末）以後3年間（×2年度、×3年度、×4年度）の3期における貸借対照表の純資産及び損益計算書の各利益額（純利益、その他の包括利益、包括利益）を、経営者の見積り・予測の正否に分け、再分類調整(reclassification adjustments)を行うことを前提として検証を行う。

ここに再分類調整とは、SFAS130によれば、「その期間の純利益の一部として表示される包括利益項目のうち、その期間あるいはそれ以前の期間において、その他の包括利益の一部としてすでに表示された項目の二重計上を避けるため、調整が行われなければならない。たとえば、当期中に実現し純利益に含められたが、発生した年度にも未実現保有損益としてその他の包括利益にすでに含められている有価証券投資による利得は、包括利益に二重計上されることを避けるため、純利益に含められた年度にその他の包括利益から控除されなければならない。このような調整は本基準書では、「再分類調整」と呼ばれる。」(FASB [1997], par.18)とされ、ひとたびその他の包括利益として認識した項目を実現時に純利益として再び認識し、包括利益レベルでの利益の二重計上を避けるために調整を行うことをさしている(山田 [2003] 130頁)。

なお、この設例においては、検証結果をわかりやすくするため、時間価値を考慮しないこととする。

《設 例》

A社は×1年度に資本金20,000で設立された。

×1年度においては、×2年度のからの事業開始に備え、材料と機械装置を購入した。

材料の取得価額 700 (製品1個製造するために必要な分)

機械装置の取得価額 12,000

材料は初年度(×1年度)に3年分をまとめて購入

経営者の予測 機械装置は1年に1個(売価@6,000)の製品を3年間製造することが可能

〈×1年度末 公正価値評価初年度〉

1. 決算時データ

材料の公正価値 $1,000 \times 3 = 3,000$

(注) 1,000は、経営者が見積もる材料の売価に対する寄与分

機械の公正価値 $5,000 + 5,000 + 5,000 = 15,000$

(注) 5,000は、経営者が見積もる機械装置の売価に対する寄与分

2. 会計処理

借 方	金 額	貸 方	金 額
期中の会計処理			
現 金	20,000	資 本 金	20,000
材 料	2,100	現 金	2,100
機械装置	12,000	現 金	12,000
決算時評価替処理			
材 料	900	材料評価差額 (その他包括利益)	900
機械装置	3,000	機械評価差額 (その他包括利益)	3,000
決算振替処理			
材料評価差額	900	その他包括損益%	900
機械評価差額	3,000	その他包括損益%	3,000
その他包括損益%	3,900	その他包括利益累 積残高	3,900

×1年度末（公正価値評価初年度）において、材料及び機械装置の公正価値評価が行われ、貸借対照表価額は材料が 3,000、機械装置が 15,000 となり、材料評価差額及び機械評価差額（その他包括利益）3,900 が計上される。

そして決算振替処理により貸借対照表純資産の部に未実現利益としてのその他包括利益累積残高が同額計上される。

3. 貸借対照表及び損益計算書

貸借対照表 ×1年3月31日

現 金	5,900	資 本 金	20,000
材 料	3,000	その他包括利益 累積残高	3,900
機 械 装 置	15,000		
合 計	23,900	合 計	23,900

損益計算書

×1年3月31日

当期純利益	
材料評価差額	900
機械評価差額	3,000
その他包括利益	3,900
包括利益	3,900

〈×2年度末 ケース① 経営者の予測通り製品が販売された場合〉

×2年度において、経営者の予測通り、製品が1個製造・販売された場合には、資産として材料が製品2個分及び2年間製造可能な機械装置が存在する。

1. 決算時データ

材料の公正価値 2,000

機械の公正価値 5,000+5,000=10,000

2. 会計処理

借方	金額	貸方	金額
期中の会計処理			
現金	6,000	売上高	6,000
決算時修正処理			
リサイクリング (その他包括利益)	900	材料	900
リサイクリング (その他包括利益)	3,000	機械装置	3,000
材料費	700	材料	700
減価償却費	4,000	機械装置	4,000
製品	4,700	材料費	700
		減価償却費	4,000
材料	600	材料評価差額 (その他包括利益)	600
機械装置	2,000	機械評価差額 (その他包括利益)	2,000
決算振替処理			
売上高	6,000	損益%	6,000

損益%	4,700	製品(売上原価)	4,700
その他包括損益%	3,900	リサイクリング	3,900
材料評価差額	600	その他包括損益%	600
機械評価差額	2,000	その他包括損益%	2,000
損益%	1,300	留保利益	1,300
その他包括利益累 積残高	1,300	その他包括損益%	1,300

×2年度において、経営者の予測通り、製品が1個製造され販売されたケースでは、売上高 6,000 が計上され、×1年度に行った公正価値評価をリサイクリングした上で、材料費 700 及び減価償却費 4,000(=12,000÷3年)によって製品製造原価 4,700 が計算される。そして、売上高から製品製造原価を差し引くことによって当期純利益 1,300 が算定される。

その後、×2年度末の材料及び機械装置の公正価値評価が行われ、貸借対照表価額は材料が 2,000、機械装置が 10,000 となり、材料評価差額及び機械評価差額(その他包括利益) 2,600 が計上される。

そして、決算振替処理により貸借対照表純資産に実現利益としての留保利益 1,300 と未実現利益としてのその他包括利益累積残高 2,600 が計上される。

3. 貸借対照表及び損益計算書

貸借対照表① ×2年3月31日

現金	11,900	資本金	20,000
材料	2,000	留保利益	1,300
機械装置	10,000	その他包括利益	2,600
		累積残高	
合計	23,900	合計	23,900

損益計算書① ×2年3月31日

売上高	6,000
売上原価	4,700
当期純利益	1,300
リサイクリング	△3,900
材料評価差額	600
機械装置評価差額	2,000
その他包括利益	△1,300
包括利益	0

〈×2年度 ケース② 経営者の予測に反し製品が販売できなかった場合〉

×2年度において、経営者の予測に反し、製品を1個製造したものの販売できなかった場合には、資産として製品が1個、材料が製品2個分及び2年間製造可能な機械装置が存在する。

1. 決算データ

材料の公正価値 2,000
 機械の公正価値 5,000+5,000=10,000
 製品の公正価値 6,000 (売価)

2. 会計処理

借 方	金 額	貸 方	金 額
期中の会計処理			
—	—	—	—
決算修正処理			
リサイクリング (その他包括利益)	900	材 料	900
リサイクリング (その他包括利益)	3,000	機械装置	3,000
材料費	700	材 料	700
減価償却費	4,000	機械装置	4,000
製 品	4,700	材料費	700
		減価償却費	4,000
材 料	600	材料評価差額 (その他包括利益)	600
機械装置	2,000	機械評価差額 (その他包括利益)	2,000
製 品	1,300	製品評価差額 (その他包括利益)	1,300
決算振替処理			
その他包括損益%	3,900	リサイクリング	3,900
材料評価差額	600	その他包括損益%	600
機械評価差額	2,000	その他包括損益%	2,000
製品評価差額	1,300	その他包括損益%	1,300
その他包括損益%	0	その他包括利益累 積残高	0

×2年度において、経営者の予測に反し、製品が1個製造したにもかかわらず販売できなかったケースでは、×1年度に行った公正価値評価をリサイクリングした上で、材料費700及び減価償却費4,000(=12,000÷3年)によって製品製造原価4,700が計算される。

その後、×2年度末の製品、材料及び機械装置の公正価値評価が行われ、貸借対照表価額は製品が6,000、材料が2,000、機械装置が10,000となり、製品評価差額(1,300)、材料評価差額(600)及び機械評価差額(2,000)の合計3,900が計上される。

そして、決算振替処理により貸借対照表純資産に未実現利益としてのその他包括利益累積残高3,900が計上される。

3. 貸借対照表及び損益計算書

貸借対照表② ×2年3月31日

現金	5,900	資本金	20,000
製品	6,000	留保利益	0
材料	2,000	その他包括利益 累積残高	3,900
機械装置	10,000		
合計	23,900	合計	23,900

損益計算書② ×2年3月31日

当期純利益	0
リサイクリング	△3,900
材料評価差額	600
機械装置評価差額	2,000
製品評価差額	1,300
その他包括利益	0
包括利益	0

〈×3年度末 ケース① 経営者の予測通り製品が販売された場合〉

×3年度においても、経営者の予測通り製品が1個製造・販売された場合には、決算時には資産として材料が製品1個分及び1年間製造可能な機械装置が存在する。

1. 決算時データ

材料の公正価値	1,000
機械の公正価値	5,000

2. 会計処理

借 方	金 額	貸 方	金 額
期中の会計処理			
現 金	6,000	売 上 高	6,000
決算修正処理			
リサイクリング	600	材 料	600
リサイクリング	2,000	機械装置	2,000
材料費	700	材 料	700
減価償却費	4,000	機械装置	4,000
製品	4,700	材料費	700
		減価償却費	4,000
材 料	300	材料評価差額 (その他包括利益)	300
機械装置	1,000	機械評価差額 (その他包括利益)	1,000
決算振替処理			
売 上 高	6,000	損 益 %	6,000
損益%	4,700	製品 (売上原価)	4,700
その他包括損益%	2,300	リサイクリング	2,600
材料評価差額	300	その他包括損益%	300
機械評価差額	1,000	その他包括損益%	1,000
損 益 %	1,300	留保利益	1,300
その他包括利益累 積残高	1,000	その他包括損益%	1,000

×3年度において、経営者の予測通り、製品が1個製造され販売されたケースでは、売上高 6,000 が計上され、×2年度に行った公正価値評価をリサイクリングした上で、材料費 700 及び減価償却費 4,000(=12,000÷3年)によって製品製造原価 4,700 が計算される。そして、売上高から製品製造原価を差し引くことによって当期純利益 1,300 が算定される。

その後、×3年度末の材料及び機械装置の公正価値評価が行われ、貸借対照表価額は材料が 1,000、機械装置が 5,000 となり、材料評価差額及び機械評価差額 (その他包括利益) 1,300 が計上される。

そして、決算振替処理により貸借対照表純資産に実現利益としての留保利益 2,600 と未実現利益としてのその他包括利益累積残高 1,300 が計上される。

3. 貸借対照表及び損益計算書

貸借対照表① ×3年3月31日

現金	17,900	資本金	20,000
材料	1,000	留保利益	2,600
機械装置	5,000	その他包括利益 累積残高	1,300
合計	23,900	合計	23,900

損益計算書① ×3年3月31日

売上高	6,000
売上原価	4,700
当期純利益	1,300
リサイクルング	△2,600
材料評価差額	300
機械装置評価差額	1,000
その他包括利益	△1,300
包括利益	0

〈×3年度 ケース② 経営者の予測に反し製品が販売できなかった場合〉

×3年度においても、経営者の予測に反し、製品を1個製造したものの販売できなかった場合には、資産として製品が2個、材料が製品1個分及び1年間製造可能な機械装置が存在する。

1. 決算時

材料の公正価値	1,000
機械の公正価値	5,000
製品の公正価値	時価 6,000 + 6,000 = 12,000

2. 会計処理

借 方	金 額	貸 方	金 額
期中の会計処理			
—	—	—	—
決算修正処理			
リサイクリング (その他包括利益)	1,300	製品	1,300
リサイクリング (その他包括利益)	600	材 料	600
リサイクリング (その他包括利益)	2,000	機械装置	2,000
材料費	700	材 料	700
減価償却費	4,000	機械装置	4,000
製 品	4,700	材料費	700
		減価償却費	4,000
材 料	300	材料評価差額 (その他包括利益)	300
機械装置	1,000	機械評価差額 (その他包括利益)	1,000
製 品	2,600	製品評価差額 (その他包括利益)	2,600
決算振替処理			
その他包括損益%	3,900	リサイクリング	3,900
材料評価差額	300	その他包括損益%	300
機械評価差額	1,000	その他包括損益%	1,000
製品評価差額	2,600	その他包括損益%	2,600
その他包括損益%	0	その他包括利益累 積残高	0

×3年度において、経営者の予測に反し、製品が1個製造したにもかかわらず販売できなかったケースでは、×2年度に行った公正価値評価をリサイクリングした上で、材料費700及び減価償却費4,000(=12,000÷3年)によって製品製造原価4,700が計算される。その後、×3年度末の製品、材料及び機械装置の公正価値評価が行われ、貸借対照表価

額は製品が 12,000、材料が 1,000、機械装置が 5,000 となり、製品評価差額 (2,600)、材料評価差額 (300) 及び機械評価差額 (1,000) の合計 3,900 が計上される。

そして、決算振替処理により貸借対照表純資産に未実現利益としてのその他包括利益累積残高 3,900 が計上される。

3. 貸借対照表及び損益計算書

貸借対照表② ×3年3月31日

現金	5,900	資本金	20,000
製品	12,000	留保利益	0
材料	1,000	その他包括利益 累積残高	3,900
機械装置	5,000		
合計	23,900	合計	23,900

損益計算書② ×3年3月31日

当期純利益	0
リサイクルリング	△3,900
材料評価差額	300
機械装置評価差額	1,000
製品評価差額	2,600
その他包括利益	0
包括利益	0

〈×4年度末 ケース① 経営者の予測通り製品が販売された場合〉

×4年度においても、経営者の予測通り製品が1個製造・販売された場合には、決算時には資産として3年間の製品製造を終え公正価値が0となった機械装置のみが存在する。

1. 決算データ

機械の公正価値 0

2. 会計処理

借 方	金 額	貸 方	金 額
期中の会計処理			
現 金	6,000	売 上 高	6,000
決算修正処理			
リサイクリング (その他包括利益)	300	材 料	300
リサイクリング (その他包括利益)	1,000	機械装置	1,000
材料費	700	材 料	700
減価償却費	4,000	機械装置	4,000
製品	4,700	材料費	700
		減価償却費	4,000
決算振替処理			
売 上 高	6,000	損 益 %	6,000
損益%	4,700	製品 (売上原価)	4,700
その他包括損益%	1,300	リサイクリング	1,300
損 益 %	1,300	留保利益	1,300
その他包括利益累 積残高	1,300	その他包括損益%	1,300

×4年度において、経営者の予測通り、製品が1個製造され販売されたケースでは、売上高 6,000 が計上され、×3年度に行った公正価値評価をリサイクリングした上で、材料費 700 及び減価償却費 4,000 (=12,000÷3年)によって製品製造原価 4,700 が計算される。そして、売上高から製品製造原価を差し引くことによって当期純利益 1,300 が算定される。

そして、決算振替処理により貸借対照表純資産に実現利益としての留保利益 3,900 が計上される。

3. 貸借対照表及び損益計算書

貸借対照表① ×4年3月31日

現金	23,900	資本金	20,000
材料	0	留保利益	3,900
機械装置	0	その他包括利益 累積残高	0
合計	23,900	合計	23,900

損益計算書① ×4年3月31日

売上高	6,000
売上原価	4,700
当期純利益	1,300
リサイクリング	△1,300
その他包括利益	△1,300
包括利益	0

〈×4年度 ケース② 経営者の予測に反し製品が販売できなかった場合〉

×4年度においても、経営者の予測に反し、製品を1個製造したものの販売できなかった場合には、資産として製品が3個と、3年間の製品製造を終え公正価値が0となった機械装置が存在する。

1. 決算データ

機械の公正価値	0
製品の公正価値	$6,000 + 6,000 + 6,000 = 18,000$

2. 会計処理

借方	金額	貸方	金額
期中の会計処理			
—	—	—	—
決算修正処理			
リサイクリング (その他包括利益)	300	材料	300
リサイクリング	1,000	機械装置	1,000

(その他包括利益)			
材料費	700	材 料	700
減価償却費	4,000	機械装置	4,000
製 品	4,700	材料費	700
		減価償却費	4,000
製 品	1,300	製品評価差額 (その他包括利益)	1,300
決算振替処理			
その他包括損益%	1,300	リサイクルリング	1,300
製品評価差額	1,300	その他包括損益%	1,300
その他包括損益%	0	その他包括利益累 積残高	0

×4年度においても、経営者の予測に反し、製品を1個製造したにもかかわらず販売できなかったケースでは、×3年度に行った公正価値評価をリサイクルリングした上で、材料費700及び減価償却費4,000(=12,000÷3年)によって製品製造原価4,700が計算される。

その後、×4年度末の製品の公正価値評価（機械装置は3年間の製品製造が終わったため公正価値は0）が行われ、貸借対照表価額が18,000となり、製品評価差額3,900が計上される。

そして、決算振替処理により貸借対照表純資産に未実現利益としてのその他包括利益累積残高3,900が計上される。

3. 貸借対照表及び損益計算書

貸借対照表② ×4年3月31日

現 金	5,900	資 本 金	20,000
製 品	18,000	留保利益	0
材 料		その他包括利益 累積残高	3,900
機 械 装 置			
合 計	23,900	合 計	23,900

損益計算書②

×4年3月31日

当期純利益	0
リサイクリング	△1,300
製品評価差額	1,300
その他包括利益	0
包括利益	0

図9-1

	経営者の予測通りの場合				経営者の予測に反する場合		
	×1年度	×2年度	×3年度	×4年度	×2年度	×3年度	×4年度
貸借対照表							
製品					6,000	12,000	18,000
材料	3,000	2,000	1,000	0	2,000	1,000	0
機械装置	15,000	10,000	5,000	0	10,000	5,000	0
留保利益		1,300	2,600	3,900	0	0	0
その他包括利益 累積残高	3,900	2,600	1,300	0	3,900	3,900	3,900
[純資産の増減]		0	0	0	0	0	0
損益計算書							
当期純利益		1,300	1,300	1,300	0	0	0
その他包括利益	3,900	△1,300	△1,300	△1,300	0	0	0
:リサイクリング		△3,900	△2,600	△1,300	△3,900	△3,900	△1,300
:その他包括利益	3,900	2,600	1,300	—	3,900	3,900	1,300
包括利益	3,900	0	0	0	0	0	0

第3節 分析結果

先に示した命題では、経営者の見積り・予測が正しければ、翌期以降の貸借対照表の持分に変動はなく、損益計算書の包括利益は限りなく僅少なものとなるはずだとした。しかし、検証の結果は意外にも、経営者の見積り・予測が正しかった場合のみならず、見積り・予測に反した場合であっても、持分に変動はなく、包括利益は僅少なものとなった。

その原因は、予測通りに売上が上がらない場合にも、製品という新たな資産が計上され、それが公正価値評価されることにより、その他包括利益が計上されるという公正価値会計

の計算機構にある。このことから、単純に、持分の変動と包括利益によって、経営者の見積り・予測の信頼性を事後的に評価することはできないことになる。

では、経営者の見積り・予測の正否の相違はどこに現れてくるのであろうか。この検証からわかったことは、経営者の見積り・予測の信頼性を、翌年度以降の「留保利益」と「その他包括利益累積残高」によって事後的に評価することができるということである。

図表まとめにおいて、「その他包括利益累積残高」と「留保利益」を観察してみると、経営者の見積り・予測が正しい場合には、「その他包括利益累積残高」は、公正価値評価初年度×1年度に計上された3,900が、×2年度には2,600、×3年度には1,300、×4年度には0と次第に減少している。一方で、「留保利益」は、×2年度には1,300、×3年度には2,600、×4年度には3,900と次第に増加しているのである。

これに対して、経営者の見積り・予測に反した場合には、「その他包括利益累積残高」は、公正価値評価初年度×1年度に計上された3,900が、各年度において変化が無く、「留保利益」は0のままである。

このことから、公正価値会計においては経営者の見積り・予測が正しければ、その他包括利益累積残高は次第に減少していくのに対し、誤っていた場合には、それが次第に大きなものとして計上されることになる。換言すれば、その他包括利益累積残高が公正価値評価初年度より大きくなっていけば、経営者の見積り・予測が誤っていたことになり、市場における投資家からの信頼や株主からの経営能力の評価を失うことになる。よって、経営者の意思の表明でもある公正価値評価初年度における経営者の見積り・予測は、周到に準備されたものにならざるを得ないことになる。

ここで注意しなければならないことは、「その他包括利益累積残高」に計上される金額の内容が、事業投資活動によるものと金融投資活動によるものの双方が合計される点にある。金融投資活動において計上されるその他包括利益は、レベル1からレベル3のヒエラルキーが想定されているとはいえ、類似の資産・負債といったなにかしら観察可能な対象物が存在する。これに対し、事業投資活動において計上されるその他包括利益は、あくまで経営者の事業に対する意思の表明の結果にすぎない。よって、両者は、その意味において本質的に異なるものである。

よって、貸借対照表持分におけるその他包括利益累積残高の表示は、金融投資活動によるものと事業投資活動によるものとを区分して表示しなければ、信頼性の事後的な評価はできないことになる。

第4節 公正価値会計の一般化

この検証で分かったことは、公正価値会計を複式簿記で行った場合、経営者の見積り・予測の正否にかかわらず、純資産額に変動はなく、その相違は翌年度以降の「留保利益」と「その他包括利益累積残高」に現れるということである。すなわち、その他包括利益累積残高を注視することにより、経営者の見積り・予測の信頼性を事後的に評価することができるのである。

このことを一般化して数理で示すと以下のようになる。(記号は前出のもの以外、包括利益 CI 、純利益 I 、その他包括利益 OCI 、払込資本 PC 、留保利益 RI 、その他包括利益累積残高 AOC)

$$E_t + CI_t = R_t \quad 9-1 \text{ 式}$$

$$CI_t = I_t + OCI_t \quad 9-2 \text{ 式}$$

$$A_t = L_t + PC_t + RI_t + AOC_t \quad 9-3 \text{ 式}$$

$$RI_t = RI_{t-1} + I_t \quad 9-4 \text{ 式}$$

$$RI_t = RI_{t-1} + I_t \quad 9-5 \text{ 式}$$

すなわち、損益計算書(9-1式)で計算された包括利益は、貸借対照表(9-3式)に振替えられるが、実現利益である純利益は留保利益に(9-4式)、その他包括利益はその他包括利益累積残高に(9-5式)にそれぞれ振替えられることになる。貸借対照表(9-3式)に注目すると、公正価値で評価された資産額と負債額の差額は純資産額($PC_t + RI_t + AOC_t$)となり、出資者取引(PC_t)以外の純資産の増減は留保利益額かその他包括利益累積残高額にならざるをえないのである。このことは複式簿記の特徴である自己完結性によりもたらされるのである。

5-2 図

貸借対照表		損益計算書	
A_t	L_t	E_t	R_t
	PC_t		
	RI_t	I_t	
	AOC_t	OCI_t	
		CI_t	

終 章

筆者は、平素、職業会計人として、複式簿記機構を使用した会計実務に携わっている。その会計実践において、財務情報の利用者に対し、複式簿記により作成した計算書類による財務報告を行う際には、報告の順序として、まず、貸借対照表の純資産の部における当期純損益を示し、次いで、その内訳要素である損益計算書の売上高・売上原価・売上総利益・販売費および一般管理費・営業利益・営業外収益および費用、経常利益・特別利益および損失を順にみていく。しかし、この段階では財務情報の利用者は、企業活動の規模（売上高の多寡等）の確認や漠然とした損益観しか得ることはできないようである。そこで、次に、貸借対照表において資産と負債を対比しながら、現実に存在する財産や債務の状況を確認し、かつ、純資産の前期末との比較を行う。するとそこで漸く、当期の損益が実感できるようである。

このことから、財務情報の利用者にとっての重大な関心事は、当期の損益の額よりも、現時点（期末時点）における資産（財産）と負債（債務）の関係、ひいては純資産の充実であるように思われる。換言すれば、企業の債務返済能力の有無についての情報を重視しているのである。資産（財産）の額が負債（債務）の額を大きく上回っていれば安心でき、両者の差異が少なければ心配になるのである。これは、その企業の経営者・株主のみならず、その企業に関心をもつ人すべてにあてはまるのではないだろうか。

これまでの会計はそれを取得原価主義会計によっておこなってきた。債務返済能力のある資産ということになれば、非貨幣性資産（棚卸資産や事業用資産）でなく貨幣性資産に注目することになる。貨幣性資産と負債を比較して、債務返済能力を判断するのである。しかし、債務返済能力を取得原価ではなく、将来のキャッシュ・フローによって示すことができれば、それは、より明らかとなる。将来キャッシュ・インフローをもたらすものである資産と将来キャッシュ・アウトフローをもたらすものである負債との比較が可能となるからである。それをおこなおうとするのが公正価値会計である。

本論文は、この公正価値会計の特徴を、FASBのSFAC及びSFASから抽出し、それを会計の計算技術である複式簿記の観点から考察をおこなってきた。すなわち、「今日、会計における情報として予定されているものが、損益計算書・貸借対照表等であるいじょう、複式簿記機構は現実的に不可欠である。（…中略…）会計構造論は会計学の不可欠の一領域である」²⁸⁰という認識にたつて、計算機構としての複式簿記とその説明理論である勘定理論（会計構造論）の観点から公正価値会計を考えてきたのである。具体的には、公正価値会計についての勘定理論の構築と、公正価値評価についての複式簿記機構からの事後的検

²⁸⁰ 笠井昭次 [1994]、序 13 頁。

証という二つであった。

まず、公正価値会計についての勘定理論の構築においては、会計を体系的に首尾一貫して論理的に説明することを目的として、諸先学の研究に拠りつつ、勘定理論の構築に努めた。

すなわち、複式簿記の論理の解明とあるべき計算構造を解明し、さらに、論理学の考え方を援用したのである。その際、論理学において各分野を全体的に統合しようとするならば、語用論が最も重要であり、基本的な役割を果たすという考えを会計理論に適用し、語用論たる会計目的論が基本的な役割を果たし、勘定理論は会計目的論によって統合されるという考えのもとに、議論の展開をおこなった。

具体的には、まず会計目的を設定し、この会計目的を基礎として、意味論たる会計概念論および構文論たる会計構造論を論じてきた。すなわち、この会計目的に規定される基本等式を設定し、設定した基本等式に適合するように各会計構成要素の概念を規定し、重要な計算表としての試算表を明らかにした。したがって、これらによって、本稿で展開した勘定理論は計算目的を中心として統合されたものとなった。

まず、会計目的論と会計概念論との関係であるが、この勘定理論では、会計の対象は具体的な貨幣であるという考えのもとに、会計の目的は企業の経済活動、具体的には貨幣の変動を統一的・全体的に把握することであるという計算目的を立てた。これは、試算表を基点として、対象勘定によって企業の経済活動の全体を表現することにほかならない。これらの各要素の定義をみると、会計の対象は貨幣であり、会計の目的は企業における貨幣の変動を把握することであるという計算目的から、貨幣概念によって会計概念を統合している。ここにまず、会計目的論による会計概念論の統合をみることができる。

次に、会計目的論と会計構造論との関係に関して、この勘定理論では、上記の計算目的における企業の「経済活動、具体的には貨幣の変動」および「統一的・全体的」という概念すなわち貨幣的思考を重視し、基本等式として試算表等式を採用している。そして、試算表を最も重要な計算表であると位置づけた。すなわち、試算表は、企業の経済活動を貨幣概念のもとに全体的に把握しており、さらに財務諸表を作成するための基礎となり、一連の複式簿記機構のプロセスのなかで、各個別勘定の統合とそこから貸借対照表と損益計算書への分化という重要な役割を果たす計算表だからである。試算表を二分割することによって、資産、負債および資本から貸借対照表が構成され、収益および費用から損益計算書が構成される。さらに、損益計算書において、収益から費用を控除することによって当期純利益が算定され、これを貸借対照表に留保利益として振り替えることによって、財務諸表が完成するのである。

ここで重要なことは、損益計算書および貸借対照表が試算表をもとに作成されるということである。そして、さらにこの試算表は会計目的に基づいて設定されたものである。ここに、会計目的論による会計構造論の統合をみることができ、貨幣的思考および過程理論

によって、会計論理が統合されているのである。

最後に、会計概念論と会計構造論との関係については、会計概念論における各勘定の性質（対象勘定性とメタ勘定性）と会計構造論における財務諸表の損益計算および有高表示の損益計算書・貸借対照表での役割分担、さらに、利益の振替問題が、ここでの問題である。会計概念論において明らかにしたように、この勘定理論では当期利益勘定を除くすべての勘定が対象勘定であり、各勘定が対象勘定で統一されている。そして、会計構造論において明らかにしたように、会計構成要素のうち、収益および費用から損益計算書が構成され、資産、負債および資本から貸借対照表が構成されることになり、企業の損益計算は損益計算書によって行われ、貸借対照表は企業の財政状態を表示する役割を担うことになる。

これらのうち、損益計算では、差引計算される利益の性格が問題となるが、ここでは収益勘定および費用勘定がともに対象勘定であり、利益は収益勘定に潜在するものであるため収益から費用を控除することが論理的に可能であり、この損益計算書は真の論理的な意味で企業の損益計算を可能としているのである。

有高状態表示に関しても、対象勘定性、加法性および時間的同質性が問題となるが、ここでのすべての勘定が対象勘定であり、さらにすべての項目が期末時点における項目であるので、加法性が成立しその貸借対照表は真の論理的な意味で企業の有高状態を表示しているのである。これらのことから、この勘定理論では企業の損益計算も財政状態表示も論理的に可能となり、両者の機能を真の意味で遂行することになるのである。

さらにこの勘定理論では、利益の振替問題についても解決されている。当期利益勘定は形式的にはメタ勘定であるが、実質的には対象勘定として損益計算書の貸方に潜在しているのである。それゆえ、〔(借) 損益勘定××× (貸) 留保利益（あるいは、その他包括利益累積残高）×××〕という振替仕訳は、対象勘定として潜在していた当期の利益を同じ対象勘定としての留保利益（あるいは、その他包括利益累積残高）に振り替えたという仕訳である。これは、本質的に対象勘定から対象勘定への振替えであり、同一レベル間での振替えであるので、振替関係が論理的に成立するのである。また、損益計算書という余剰性の勘定から貸借対照表という欠如性の勘定への振替であり、振替関係が論理的に成立するのである。これらのことを踏まえて、公正価値会計における勘定理論の探求を行ったのである。

また、本論文では、公正価値評価についての複式簿記機構からの事後の検証をおこなった。すなわち、計算機構としての複式簿記の観点から、公正価値会計を複式簿記で行った場合の、公正価値評価の事後的な検証の可能性を指摘し、それを数理による定式化を試みた。

公正価値会計を考えるさい、公正価値による評価の信頼性が必ずと言ってよいほど俎上に載せられる。それは、客観的に観察可能な市場価値のみならず、経営者の見積り・予測

という主観的な判断に基づく使用価値をも公正価値に含まれるからである。公正価値会計においては、資産を将来においてキャッシュ・インフローをもたらすもの、負債を将来においてキャッシュ・アウトフローをもたらすものとしてとらえ、それを公正価値によって評価する。よって、筆者は、経営者の見積り・予測が正しかった場合には、公正価値評価をおこなった年度においては評価損益が計上されるも、翌期以降においては、資産はその評価額どおりに現金化（現金×××／資産×××）され、負債は評価額どおりに現金流出（負債×××／現金×××）をもたらすことになり、その評価は、翌期以降の損益には影響を及ぼさないと考えた。

しかし、分析の結果は、経営者の見積り・予測が正しかった場合にだけでなく、経営者の見積り・予測が誤っていた場合にも、貸借対照表純資産総額に相違はなく、損益計算書の最終利益である当期包括利益はゼロということであった。それには、リサイクリングという会計処理がかかわっており、損益計算書においては実現利益と包括利益観の入替えがおこなわれ、貸借対照表においては留保利益とその他包括利益累積残高の入替えがおこなわれるにすぎないということになるのである。その相違は、翌年度以降の貸借対照表における「留保利益」と「その他包括利益累積残高」に現れるというものであった。

そして、これを数理によって定式化したのである。これによって、公正価値会計を複式簿記で行った場合、信頼性が問われる経営者の見積り・予測の結果が、財務諸表のどこに現れるのかということが明らかとなった。これは、これからの公正価値会計に関する議論のひとつの知見となりうるものであり、また、財務情報の利用者に安定感をもたらすことができるものだと考える。

このように、本論文は、計算機構としての複式簿記とその説明理論である勘定理論（会計構造論）の観点から公正価値会計を考察してきた。しかし、筆者は、現行の会計実務において、全面的に公正価値会計の制度化を求めるものではない。現行の会計実務においては、配当や納税といった利害調整の観点から、依然として、稼得利益は重要な役割を果たしており、別言すれば、包括利益ではその役割は果たすことができないのである。

よって、「歴史的原価会計を基軸に据えながら、その傍らに公正価値会計において早期認識（先取り）される未実現損益の不安定性を利益リスクとして局所化して表すためには、（市場原理の作用を内部取引、特にその延長線上にある決算準備取引にまで拡大した）公正価値会計の枠内に（市場原理の作用を外部取引に限定した）歴史的原価会計を取り込み、両者を巧みに両立させながら、両者の食い違いを未実現損益として表す包括利益（実現・未実現損益区分）会計を第三の道として制度化する以外に選択の余地はない」²⁸¹のである。

²⁸¹ 高寺 [2003]、176頁。

参考文献

書籍

- 合崎堅二 [1966] 『社会科学としての会計学』、中央大学出版部。
- 青柳文治 [1972] 『会計情報の一般理論』、中央経済社。
- 新井清光 [1878] 『最新簿記論 改訂版』、中央経済社。
- 飯野利夫 [1985] 『財務会計論 改訂版』、同文館。
- 石川純治 [1996] 『キャッシュ・フロー簿記会計論』、森山書店。
- 井尻雄士 [1976] 『会計測定の世界』、東洋経済新報社。
- 井出正介・高橋文郎 [2000] 『経営財務入門』、日本経済新聞社。
- 井上良二 [1998] 『新財務諸表論』、税務経理協会。
- 岩田 巖 [1956] 『利潤計算原理』、同文館。
- 上野清貴 [1998] 『会計の論理構造』、税務経理協会。
- [2005] 『公正価値会計と評価・測定』、中央経済社。
- 上野清貴編 [2006] 『会計利益計算の構造と論理』、創成社。
- 太田哲三、新井益太郎 [1982] 『新簿記原理 改訂版』、中央経済社。
- 笠井昭次 [1994] 『会計構造の論理』 税務経理協会。
- [2000] 『会計の論理』、税務経理協会。
- 片野一郎 [1991] 『新簿記精説（上巻）第8版』、同文館。
- 木村和三郎 [1963] 『現代会計学の課題』、大阪市立大学商学部会計学研究室。
- 木村和三郎・小島男佐夫 [1990] 『簿記学入門三訂版8刷』、森山書店。
- 黒澤 清 [1969] 『近代会計学』改訂増補版、春秋社。
- 佐藤倫正 [1993] 『資金会計論』、白桃書房。
- 佐藤信彦 [2003] 『業績報告と包括利益』、白桃書房。
- 杉本典之 [1989] 『企業会計原理』、同文館。
- [1991] 『会計理論の探究』、同文館。
- 高橋和幸 [2008] 『会計情報伝達論』、創成社。
- 田中茂次 [1995] 『会計言語の構造』、森山書店。
- 全 在紋 [2004] 『会計言語論の基礎』、森山書店。
- 津守常弘 [1990] 『現代社会と経営'経済指標』、海鳥社。
- [2000] 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』、中央経済社。
- 戸田山和久 [2000] 『論理学をつくる』、名古屋大学出版会。
- 中居文二 [2001] 『貨幣価値変動会計』、有斐閣。
- 中村 忠 [1988] 『新訂現代会計学』、白桃書房。
- 島中福一 [1932] 『勘定学説研究』、森山書店。

- 平松一夫・広瀬義州訳 [2004] 『FASB 財務会計の諸概念<増補版>』、中央経済社。
- 広瀬義州 [2006] 『財務会計 第6版』、中央経済社。
- 藤井秀樹編 [2014] 『国際財務報告の基礎概念』、中央経済社。
- 松井泰則 [2001] 『新会計基準解説』、一橋出版。
- 本橋信義 [1997] 『新しい論理序説』、朝倉書店。
- 森 宏一 [2000] 『哲学辞典』、青木書店。
- 森美智代 [1997] 『貸借対照表論の展開—ドイツ会計制度と会計の国際的調和化との関連において—』、中央経済社。
- 森田哲彌・岡本清・中村忠代表編集 [2001] 『会計学大辞典第四版増補版』、中央経済社。
- 安平昭二 [1979] 『精説簿記原理』、中央経済社。
- [1993] 『簿記要論』、同文館。
- [1994] 『会計システム論研究序説—簿記論的展開の試み—』、神戸商科大学経済研究所。
- 山榘忠恕 [1983] 『複式簿記原理 新訂版』、千倉書房。
- 山本真樹夫 [1992] 『会計情報の意味と構造』、同文館。

雑誌論文

- 石川純治 [2012] 「複式簿記の見方・考え方・教え方（上）—理論・歴史・教育の接合—」
『駒澤大学経済学論集』第44巻、第1号、2012年9月、23-36頁。
- 興津裕康 [2012] 「コジオール簿記論の検討」『会計』第174巻第3号、427-436頁。
- 大杉謙一 [2009] 「負債・資本の新区分と会社法」、IMES Discussion Paper Series
2009-J-4、日本銀行金融研究所。
- 大谷貞数 [2002] 「業績指標としての包括利益の妥当性」、『知的資産創造』、Nomura
ResearchInstitute Ltd。
- 太田哲三 [1959] 「勘定学説の研究」『一橋大學研究年報. 商学研究』、1-27頁。
- 小野正芳 [2005] 「包括利益計算の枠組」『東京情報大学研究論集 Vol.8 No.2』、37-50頁。
- 大日方隆・川村義則・倉田幸路・佐藤信彦 [2009] 「座談会 IFRS 対応を考える 第2回：
離脱規定とアドプション関連事項」、『企業会計』第61巻第5号。
- 加賀谷哲之 [2009] 「退職給付会計の費用表示と利益属性」、『会計』第176巻第4号、
545-560頁。
- 近 暁 [1998] 「包括利益の報告について—金融商品の時価評価との関連において—」、
『金融研究』。
- 笠井昭次 [1986] 「ケーファー理論における取引と損益勘定・残高勘定との関係」『三田商
学研究』第29巻、第5号、83-96頁。

- [1993] 「会計(学)と簿記(学)との関係を巡って」『三田商学研究』第 36 巻、第 5 号、49-70 頁。
- [2002] 「貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的研究—認識・測定規約を巡って (1)」『三田商学研究』第 45 巻、第 2 号、31-68 頁。
- 河崎照行 [2012] 「中小企業における簿記の意義と役割」『會計』第 176 巻、第 3 号、307-318 頁。
- 企業会計基準委員会 [2005] 「企業会計基準第 3 号『退職給付に係る会計基準』の一部改正」。
- [2007] 「企業会計基準第 14 号『退職給付に係る会計基準』の一部改正 (その 2)」。
- [2009a] 「退職給付会計の見直しに関する論点の整理」企業会計基準委員会。
- [2009b] 「公正価値測定及びその開示に関する論点の整理」。
- [2010] 「「包括利益の表示に関する会計基準」。
- 企業会計審議会 [1998] 「退職給付会計に係る会計基準の設定に係る意見書」。
- [1998b] 「退職給付に係る会計基準」。
- 菊谷正人 [2003] 「企業会計原則と概念フレームワーク」、『會計』第 163 巻第 6 号。
- 小林 量 [2005] 「新会社法による資本の変容」、『企業会計』第 57 巻第 9 号。
- 斉藤静樹 [1998] 「財務会計における認識領域の拡大」、『會計』第 153 巻第 2 号。
- [2001] 「会計上の評価と事業用資産の現存」、『會計』第 159 号第 4 号。
- [2006] 「新会計基準と基準研究の課題—資本金の論点を中心に」、『企業会計』第 58 巻第 1 号。
- [2011] 「会計基準開発の基本思考とコンバージェンスのあり方」『金融研究』第 30 巻第 7 号。
- 佐藤信彦 [2001] 「イギリスにおける財務業績報告の展開」、『経済科学研究所紀要 (日本大学)』第 31 号。
- 島原宏明 [2005] 「債権者保護機能からみた資本制度」、『企業会計』第 57 巻第 9 号、中央経済社。
- 鈴木義夫 [1970] 「勘定理論の発展」、『明治大学商学論叢』第 53 巻第 3-4-5-6 号、333-356 頁。
- 高須教夫 [1996] 「FASB 概念フレームワークにおける資産負債アプローチの簿記計算システム」『産業経理』第 56 巻第 2 号。
- [1995] 「FASB 概念フレームワークにおける資産負債アプローチ」、『會計』第 148 巻第 3 号。
- [2012] 「利益計算の諸類型」、『會計』第 175 巻第 5 号、625-647 頁。
- 高寺貞男 [2003] 「公正価値会計における利益特性の退化」、『大阪経大論集』第 54 巻第 4 号。
- 陳 忠徳 [2014] 「複式簿記に関する記号論的考察—キャッシュ・フローを中心として—」

- 『経済と経営』第44巻第1-2号。
- 辻山栄子 [2002] 「会計基準の国際的動向と会計測定の基本思考」『会計』第161巻第3号。
- 角ヶ谷典幸 [2006] 「現在価値観の転換～公正価値会計の台頭とその影響～」、『会計』第170巻第4号。
- 徳賀芳弘 [2003] 「引当金の認識と評価に関する一考察」、IMES Discussion Paper Series No.2003-J-17、日本銀行金融研究所。
- 中村文彦 [2009] 「退職給付会計の変化」『会計』第176巻第5号、658-673頁。
- 中村美保 [2002] 「業績概念とリサイクルの選択」『大分大学経済論集』第58号。
- 新田忠誓 [2002] 「動態論と資産負債アプローチ」『会計』第162号第5号。
- [2012] 「資産負債アプローチと簿記の役割」『会計』第173巻第1号、1-14頁。
- 日本アクチュアリー会・日本年金数理人会 [2002] 「退職給付会計に係る実務基準」。
- 野坂和夫 [2004] 「業績報告における当期純利益の重要性」、『JICPA ジャーナル』第582号。
- 原 俊雄 [2012] 「財務諸表項目と勘定科目」、『会計』第176巻第1号、15-24頁。
- 福島隆・吉岡佐和 [2010] 「企業会計上の資本概念の再構築に向けた一考察—関連領域における資本概念を踏まえた試論—」、IMES Discussion Paper Series . 2010-J-3、日本銀行金融研究所。
- 藤井秀樹 [1992] 「会計観の選択と概念フレームワークの構築」、『経済論叢』、第150巻第1号、114-135頁。
- [2006] 「業績報告と利益概念の展開」、Kyoto University Working Paper J-48。
- [2007] 「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—」 Kyoto University Working Paper J-65。
- 藤沼守利 [1993] 「人的勘定学説発展の史的考察」、『東京経営短期大学紀要』、創刊号、5-18頁。
- [1994] 「物的勘定学説発展の史的考察(1)」、『東京経営短期大学紀要』、第2巻、15-30頁。
- [1995] 「物的勘定学説発展の史的考察(2)」、『東京経営短期大学紀要』、第3巻、23-45頁。
- 古市峰子 [2006] 「会社法制上の資本制度の変容と企業会計上の資本概念について」、IMES Discussion Paper Series . 2006-J-1、日本銀行金融研究所。
- 牧田正裕 [2000] 「1970年代アメリカにおけるキャッシュ・フロー・ムーブメント—「神話へのプロローグ」、立命館大学政策科学会『政策科学』、29-45頁。
- 松本敏史 [2006] 「二つの会計観とキャッシュフロー」、『会計』第169号第1号。
- 美馬武千代 [1989] 「会計学方法の類型(一)」、『福島大学商学論集』、第57巻第3号。
- 村瀬儀祐 [2008] 「会計概念としての公正価値」、『会計』第174巻第4号、480-491頁。

- 森美智代 [2003] 「わが国企業会計制度改革—国際会計基準（IAS）との調和化を踏まえて—」、『経済社会のダイナミズム』、税務経理協会、125-146 頁。
- 矢部孝太郎 [2009] 「包括利益計算の複式簿記構造」『大阪商業大学論集』、第 5 巻、第 2 号（通号 153 号）、2009 年 7 月、83-100 頁。
- 山田康裕 [2003] 「業績報告の展開と利益のリサイクル」、『彦根論叢』、第 340・341 号。
- 李 相和 [2004] 「IASB の業績報告に関する論点」、『埼玉学園大学紀要』第 4 号。

- Berliner, M. [1890], *Buchhaltungs und Bilanzenlehre*, Hannover.
- Chambers Raymond J. [1966], *Accounting Evaluation and Economic Behavior*, Prentice-hall. (塩原一郎訳 [1984] 『現代会計学原理〈上巻〉』創成社。)
- Charles Willam Morris [1938], “*Foundation of the Theory of Signs*,” *Foundation of the Unity of Science*, Vol.1, University of Chicago Press. (内田種臣・小林昭世訳 [1988] 『記号理論の基礎』、勁草書房。)
- Financial Accounting Standards Board (FASB). [1976]. Discussion Memorandum, “*an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*”.
- [1978]. Statement of Financial Accounting Concepts, No.1, *Objective of Financial Reporting by Business Enterprises*.
- .[1980]. Statement of Financial Accounting Concepts, No.2, *Qualitative Characteristics of Accounting Information*.
- .[1984]. Statement of Financial Accounting Concepts, No.5, *Recognition and Measurement in Financial statements of Business Enterprises*.
- .[1985]. Statement of Financial Accounting Concepts, No.6, *Element of Financial statements*.
- [1987]. Statement of Financial Accounting Standards, No.130, *Reporting Comprehensive Income*.
- .[2000]. Statement of Financial Accounting Concepts, No.7, *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*.
- . [2006] . Statement of Financial Accounting Standards, No.157, *Fair Value Measurements*.
- G4+1. [1999] *G4+1 Position Paper: Reporting Financial Performance*, Discussion Paper, IASB International Accounting Standards Board (IASB). [2005]. International Financial Reporting Standards, No37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.

- [2005]. Exposure draft of Proposed Amendments to IAS 37 *Provisions Contingent Liabilities and Contingent Assets* and IAS 19 *Employee Benefits*.
- Hans Reichenbach. [1982], *Elements of Symbolic Logic*, TAISHUKAN PUBLISHING COMPANY. (石本新訳『記号論理学の原理』大修館書店。)
- Käfer, K. [1966], *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, Illinois. (安平昭二訳 [1972]、『ケーファー複式簿記の原理』千倉書房。)
- [1974], *Grundzüge der Buchhaltungs-und Kontentheorie*, Zürich. (安平昭二・郡司健訳 [2006]、『ケーファー簿記・貸借対照表論の基礎』中央経済社。)
- Kosiol, E. [1954.], Pagatorische Bilanz (Erfolgsrechnung), In : Karl Bott (Hrsg.), *Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens*, Stuttgart. (高田正淳訳著 [1965]『財務会計論』森山書店。)
- Lehmann, M.. R. [1928], *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*.
- Littleton, A. C. [1953], *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, Monograph No.5.
- Nicklisch,H. [1922], *Wirtschaftliche Betriebslehre*, 6 .Aufl., Stuttgart.
- Paton,W.A. and Littleton,A C. [1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA (中島省吾訳 [1958]『会社会計基準序説改訳』森山書店。)
- Rosenfield.P. [2003], *Presenting Discounted Future Cash Receipts and Payments in Financial Statements*, ABCUS (Vol.39, No2).
- Schär, J. F. [1890], *Versuch einer wissenschaftlichn Behandlung der Buchhaltung*, Berlin, (林良治訳 [1977]『シェア一簿記会計学<下巻>』新東洋出版社。)
- [1922], *Buchhaltung und Bilanz*, 5. Aufl., Berlin, (林良治訳 [1976]『シェア一簿記会計学<上巻>』、[1977]『シェア一簿記会計学<下巻>』新東洋出版社。)
- Schmalenbach, E. [1926], *Dynamische Bilanz*, 4. Aufl., Leiptig. (土岐政蔵訳 [1950]『動的貸借対照表論』森山書店。)
- Smith,G and R.L.Parr. [2000], *Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets*,3rd ed.,John Wiley & Sons,Inc.
- Walb, E. [1926], *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Eine Grundlegung*, Berlin. (戸田博之訳 [1982]『E. ワルプ損益計算論 (上巻)』千倉書房。)