

時事会計 No.23

会計基準の憲法作り ：初めての概念フレームワークの文章化

04年8月13日 日経新聞

Key words: 日本版概念フレームワーク、会計基準の国際的コンバージェンス、2007年問題、リスクからの解放、内的な整合性、パラダイム効果、アングロサクソン・モデルの伝播

初めての概念フレームワークの文章化 企業会計基準委員会(A S B J)は7月2日「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」(以下、単に「討議資料」)を公表した。これは「討議資料」であり公式の見解ではないものの、日本で初めての概念フレームワークの文章化といえる。ただ、日経新聞はそれほど大きな扱いをしておらず、若干の解説を添えて「会計基準作成の“憲法”明文化へ」(8月13日)とだけ報じた。海外の基準設定機関(F A S B、A S B、I A S Bなど)ではすでに概念フレームワークを整備しており、ここにわが国でもようやく概念フレームワークにむけた作業が始まったといえる。

会計の憲法：その意義と限界 ここで、法における「憲法」に触れておけば、その本質は個人からの国家に対する制限、つまり権力に勝手なことをさせない、ということにある(注)。会計憲法という見方は、この点で、会計基準をその基礎から律するという以上の意味を持たせることになる。ただ、司法と違って、たとえば最も基本になる人権に何が対応するか(対抗物)を問うとき、市場原理および特定の企業観に基づく投資家の権利だけでは狭い感が否めない。文字どおり会計の憲法というには、広くステークホルダーを据えたものがふさわしい。また、租税会計と異なり裁判(会計裁判)の不在は司法との大きな違いといえる。

政治圧力と基本理念：規範と現実 昨今、会計の社会における役割や影響の大きさが認知されるとともに、政治権力の圧力や干渉を受けることも多くなってきた。政治に翻弄されない理論的権威の確立という点でも、概念フレームワークを会計の憲法になぞらえるにはそれなりの意味があるといえる。近時では、時事会計 No.18 で取り上げたように、時価会計や減損会計に対する政治圧力(その凍結・延期)が1つの時事問題になった。ここで重要なのは、規範と現実の捉え方であり、規範を大きく変容する現実にあわすか、それとも逆に現実を規範にあわすかで見方が大きく分かれる。前者が今日的な傾向であろうが、規範の基本理念が何であるかの論議がまずもって重要になろう。さて、会計の基本理念とは何であろうか。

国際的調和化への役立ち：相互承認の理論的基盤 「討議資料」の1つの狙いに国際基準との調和化ないしコンバージェンス(統一、収斂)のための理論的役立ちという側面がある。「日本は橋本内閣以降の会計ビッグバンで海外の先進的な会計ルールを一気に取り込んできたが、基本となる部分の整備は遅れていた」(8月13日「日経新聞」)というわけだが、その基礎となるところも一気に整備するならいっそのこと海外の概念フレームワーク

も取り込んでくればよい。だが、そうはいかない。「海外に通用しない日本の会計」と揶揄されようが、「レジェンド問題」でケチをつけられようが、日本の資本市場の規模からしても、後進国のように“丸呑み”というわけにはいかない。企業結合や利益概念（包括利益）などでも、日本は譲れないところはそれなりの主張を続けている。「相互承認」のためには、何よりもその基礎にある考え方を示す必要がある。ここに、“日本版”概念フレームワーク作りの1つの意義がある。

日本の会計基準と2007年問題：「自信と覚悟」の裏付け くしくも同日の日経新聞の「大機小機」では日本の会計基準と2007年問題を取り上げている。2007年問題とは、日本が欧州で資金調達する場合、その財務情報が国際会計基準またはこれと同等の会計基準に基づかねばならないことをEUが求めていることをさす。実は、日本版概念フレームワークはこの2007年問題ともかかわる。ここでは、次の一節が重要だ。「日本の政府、産業界、会計関係者は、これまで会計基準を欧州基準に比べ何らそんな色のないところまで整備してきたことを正々堂々と国際発信し、相互承認を働きかけることが必要だ。同時に今後の国際会計基準の争点についても積極的に意見を戦わせていく自信と覚悟を持つことが何よりもまして重要である」（傍点は引用者）と。この自信と覚悟のためのいわば裏付けが日本版概念フレームワークづくりであるといえる。

（注）国家から個人ではなく、その逆向きのベクトルが「立憲主義」のなかめである。その今日的意義、とりわけ「民主主義」との違いについては樋口[2000] 章参照。

さらなる学習のために

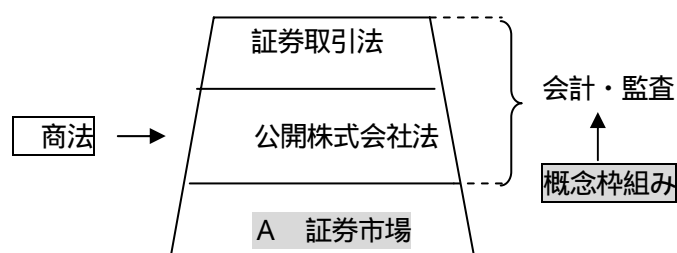
概念フレームワークの目的：証券市場への情報開示 今日の制度会計は、国際会計基準との調和化のもと企業会計原則と必ずしも整合しない新たな会計基準の導入、さらには商法の抜本改正を受けて新たな時代に直面している。この7月に公表された「討議資料」も、こうした文脈において捉えればその意義がよく理解される。

その構成は「財務報告の目的」、「会計基準の質的特性」、「財務諸表の構成要素」、「財務諸表における認識と測定」となっており（海外の概念書の構成をふまえている）前文に「公表にあたって」が記されているが、いみじくもその「公表にあたって」のなかで「...委員会の中心的な役割との関係上、原則として証券取引法上のディスクロージャー制度を念頭に置いて記述されたものである点にも留意しなければならない。ここでは公開企業を中心とする証券市場への情報開示が前提とされている」（傍点は引用者）との叙述は、まさにその目的がどこにあるかを明確に謳っている。

以下では、わが国会計制度史上きわめて大きな意味をもつ「討議資料」を、公表直後という時点であるが3点についてのみ論じてみたい。

1) 制度会計上の位置：証券取引法会計と一体化 第1に、概念枠組みの制度会計上の位置について触れておかねばならないだろう。それを端的に図式化すれば、次のように示される。

図 概念枠組みの制度会計上の位置



商法のなかの（旧）会社法からあらたな 公開株式会社法（仮称）への独立法典化で と 証券取引法の会計は一体化し、そのあらたな関係のもとでの概念枠組みの位置に注意されたい。それは、「三位一体」関係の一角を形成してきた「商法会計」と「証券取引法会計」の二重構造から証券取引法会計への一体化というあらたな関係を意味する。なお、一層の理解のためにはA証券市場のさらなる基礎にあるものの考察が重要になるが、この点はあとで触れたい。

2) あらたな実現概念：金融商品と「リスクからの解放」 第2に、あらたな実現概念に触れておく必要がある。まず「討議資料」での計算構造を示せば、 $A \text{ 純資産} (\text{イ資産} - \text{ロ負債}) = B \text{ 資本} + C \text{ その他の要素}$ 、 $B = D \text{ 純利益} (\text{ハ収益} - \text{ニ費用})$ となるが（ハ増減を表す）特に純利益（収益・費用）および資本の地位が重要である。そして、純利益の重視 純利益 = 「リスクから解放された投資の成果」 リスクからの解放 = 「（事実としての）キャッシュ・インフロー」 = 「不可逆的な成果が得られた状態」 = 「期待から事実への転化」となる。金融商品もむろんこの全体構造のなかで説明されるが、問題はそこでの純利益がいかなる意味でリスクからの解放とみなされるかである。

例えば売買目的有価証券の評価益は、（交換ではなく）市場価格の変動に着目した収益の測定となるが、そこでは資金の回収と再投資とが繰り返されているとみなされることで投資の成果が生じたとされる（「認識と測定」48項）。時価が連続して変動する有価証券の特定時点での評価（保有）損益を、「不可逆的な成果が得られた状態」（同60項）としてみるには、こうした擬制された取引（売買）の連続を想定せざるを得ないであろう。しかし、より重要と思われる問題点は、こうした擬制取引を想定する（想定せざるをえない）発想元がどこにあるかである。

その発想元：実物のフロー思考 まず「リスクからの解放」概念が「投資」に着目したあらたな実現概念であることに留意する必要がある。石川[2002]では「主観のれん説」（事前事後確認説）が、実現概念の観点からすれば、「広義（あるいは事実上）の実現説」でもあるとの解釈を示したが、「討議資料」にも（実現という用語は使われないが）そうした事実上の実現説の考え方がうかがえる。端的には、事業に拘束されていない金融投資の価値変動（典型的には売買目的有価証券の評価益） = 「広義の『実現した成果』」 = 「『投資のリスクから解放された成果』と同じになる」との説明にみられる（「認識と測定」61項脚注20）。となると、石川[2002]ですでに指摘したいいくつかの問題点はここにも妥当するだろう

が、ここではそれを繰り返さない。要は、評価損益の擬制取引化の発想元が実現の基礎にある実物のフロー思考にあるのではないかという点である。

実現ではなく、ストックの再測定 再測定差額損益であるなら（ストック思考）それも利益計算の1つのあり方として理解できないわけではない。それを（リスクからの解放という名の）実現思考の枠内で論じようとするとはある種の無理がでる。ビジネスリスクからの解放（フロー思考としての実現）は実物の事業投資には十分理解できるが、それと同じフロー思考で金融投資の「評価（保有）」損益を「取引」（売買）として擬制している。そこに実物的・実現（フロー）思考の延長が垣間見える。

3）海外概念書との最大の違い：「内的な整合性」、有用性とのかねあい 第3は、海外の概念書との最大の違いと位置づけられている「内的な整合性」である。特に筆者は公表前から英米系の概念書が意思決定有用性の見地に立脚しているだけに、その有用性と整合性とのかねあいが1つの注目点であった。「討議資料」ではその関係において、一定の独立した地位を与えている点は注目されるが、ただその大枠は証券市場をその中核に据えていることからしても、あくまで意思決定有用性の枠内であることにはかわりはない。その点を指摘しておいて、ここでは特に整合性の意義についてのみ触れておこう。

整合性の意義：「基本的な考え方」の中身 まずもって重要なことは何に対して整合性なのかその対象であるが、「討議資料」は会計基準全体を支える「基本的な考え方」と矛盾しないこと（「質的特性」6項）そしてその基本的な考え方とは「会計基準、会計実務、会計研究などについての歴史的経験と集積された知識の総体」としている（同14項）。したがって、この整合性の拠り所である「基本的な考え方」の内容がきわめて重要になるが、そこはかなり抽象的に「歴史的経験と集積された知識の総体」という表現にとどめている。だが、海外の概念書との最大の違いということであれば、とりわけ“日本的”概念フレームワークというときその日本的なるものをどこに求めるかという点からすれば、その「基本的な考え方」の内容においてどう違うかがきわめて重要になるだろう。ここにわが国の会計アカデミズムの一定の役割があり、そこにプロフェッションとアカデミズムの接点がある。特に制度の設計にあたって、それをその基礎から支える「理論」の重要性が指摘される。

あらたな時代文脈でのパラダイム効果 以上3点についてだけ触れたが、あたかも半世紀前の企業会計原則の制定（昭和24年）が理論的にも実践的にもそのパラダイム効果を果たしたと同様に、概念フレームワークの構築は今後さまざまな議論はあろうが、あらたな時代文脈におけるパラダイム効果を果たしていく可能性があることは確かであるように思える。

いっそうの理解のために

わが国の制度会計の中核に存在してきた企業会計原則は、その歴史に照らして新たな時代に直面している。それといわば表と裏の関係において、概念フレームワーク「討議資料」の制度会計上の意味はきわめて大きい。そのいっそうの理解のために、その中核にある証

券市場のさらなる基礎について触れることで、いわゆる日本版概念フレームワークを歴史的な文脈のなかで相対化しておこう。

歴史の文脈での相対化 まず重要なことは、企業会計の今日の変容をその基礎にあるものから捉えるという視点であり、「討議資料」もそうした視点からみれば一層理解されるということである。例えば石川[2004]ではその基礎にあるものについて、「...とりわけコモロにかかわる『デファクト・スタンダード(事実上の標準)』という視点が重要に思える。図式化すれば、『投資銀行および機関投資家 アングロサクソン・モデルの伝播 デファクト・スタンダードの国際的浸透 IAS(IFRS)などの会計基準の国際化』という構図である。こうした英米基準の基礎にあるもの(アングロサクソン・モデルの本質)ととりわけその生成変遷の理解なくして、今日起きている会計諸問題のよってたつところはなかなか見えてこないといえる。さらにいえば、こうした株主(投資家)資本主義が資本主義経済の1つのあり方 “アングロサクソン流金融資本主義” にすぎず、したがってその生成変遷の一過程(1つの局面)であることをふまえたうえで、今日的会計現象を捉える視点(史的・総体的相対化)が重要になる。...いずれにせよ、企業会計の今日の変容も、そうした歴史の文脈のなかで、すなわち経済の発展過程とりわけ証券市場の発展過程および株式会社制度の発展過程の一環として捉えていくことで、その本質的な理解が得られるといえる」(石川[2004]28-29頁)と述べた。

アングロサクソン・モデルの伝播と日本版概念フレームワーク こうした観点からすれば、「...市場関係者等の意見を受けて整備・改善されれば、いずれはデファクト・スタンダードとしての性格を持つことになるであろう」(「討議資料」の「公表にあたって」より)というとき、まさにそのデファクト・スタンダードが単にわが国でのそれにとどまらず、「投資銀行および機関投資家 アングロサクソン・モデルの伝播 デファクト・スタンダードの国際的浸透 IAS(IFRS)などの会計基準の国際化」という世界構図のなかに組み込まれていかざるをえない側面をもつ、という点も指摘しておかねばならないだろう。

あらたな制度構想と「理論」の重要性 こうした世界構図のなかで、なお“日本版”概念フレームワークの存在意義を示していくにはそれ相当の困難がともなうだろう。この点で、公開株式会社法の構想を展開している上村[2002]での次の指摘は示唆的である。すなわち、資本市場法制・株式会社法制の長い歴史をもつ欧米に比して、「...しかし日本は彼ら以上に物事を論理的に構成し、そうして出てきた結論を絶えず着実に実行していく努力が必要である。理論は彼らよりも常に優れていなければならないのである」(上村[2002]序文頁、傍点は引用者)と。証券市場を中核に据えた法制度もそして会計制度も、その構想にあたってなぜ「理論は彼らよりも常に優れていなければならない」のか、その意味合いがきわめて重要といえるだろう。

(2004年8月30日)

参考文献 石川純治[2002],「金融商品会計の理論的基礎」『企業会計』第54巻第12号(2002年12月) 石川純治[2004],「年金会計の計算構造と企業会計の今日の変容」『駒澤大

学経済学部研究紀要』第 59 号（2004 年 3 月）、樋口陽一[2000]、『個人と国家』集英社新書。
上村達男[2002]、『会社法改革』岩波書店。

追記：上級者むけの解説

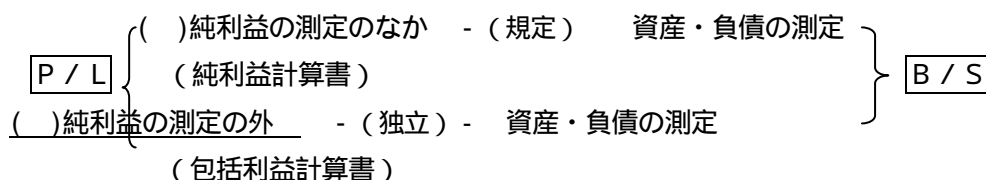
その後、雑誌『企業会計』2005 年 1 月号で「『財務会計の概念フレームワーク』の完全解説」が特集されている。ここでは、斎藤論文と米山論文を若干の解説を加えて紹介しておこう。また、『週間 経営財務』12 月 13 日号（No.2701）では「『利益情報重視の概念フレームワーク』を世界へ発信」（副題）と題した辻山教授へのインタビューが掲載されている。いずれも、「討議資料」に密接にかかわってきた研究者たちの論考だけに、ここに取り上げておきたい。

（1）斎藤静樹「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』の意義と特質」:

定義の順序と概念の順序 討議資料は海外の概念書と同じく財務諸表の構成要素を資産・負債の定義から出発させている。しかし、ここで重要なことは“定義の順序”と“概念の順序”とは必ずしも同一でないという点である。特に、「討議資料」はあとでみる「リスクからの解放」としての純利益を重視する立場から、いわゆる資産・負債アプローチとは一線を画している。その意味で、海外の概念書では定義と概念の順序が、資産・負債アプローチのもとでいわば一致している（区別がない）ともいえる。

リスクからの解放と資産・負債の評価 この財務諸表の構成要素のなかでの純利益の位置は、たんに（海外の概念書のように）純資産の変動の下位概念（内訳項目）ではなく、むしろ資産・負債も（従来の計算構造がそうであったように）純利益の概念から規定される。まさに、**a**「討議資料が投資のリスクから解放された成果としての純利益を財務諸表の重要な構成要素としている以上、資産や負債も本来はその観点から測定されるはずであろう」、**b**「本来は投資がどのような成果を期待したものかによって、それぞれの資産・負債の評価も決められるはずである」（以上 22 頁、傍点は引用者）というわけである。図式化すれば次のとおりである。

図1 P/LとB/Sの今日的関係



ここで、()+()=包括利益であり、その()と()でそれぞれの資産・負債の測定との関係が異なっていることに注意されたい。

純利益と包括利益との相違：「タイミング」の面と「範囲」の面 そこで、純利益と包括利益との相違点がどこにあるかが重要になる。斎藤論文では「このように純利益は、投

資のリスクから解放されたというタイミングの面と、株主に帰属する部分という範囲の面との、2つの面で包括利益とは食い違った概念になっている」（22頁）と2つの面での相違を指摘している。後者の「範囲」の面とは、純利益概念が「投資のリスクから解放された成果であって、しかも報告主体の所有者に帰属する分を、特に純利益と定義する」（21頁）というように、（連結会計を大前提にして）少数株主や潜在株主を除外している。いわば“空間的”側面での相違といえるが、筆者にとって当面重要なのは前者の「タイミング」の面、つまり“時間的”側面の方である。

フローの期間配分というタイミングの面 すなわち、先の引用に続いて、c「そこでは、フローの期間配分を暗黙裡の前提とする点で、資産や負債の評価だけで利益を決めるアプローチとは異なる考え方がとられている」（22頁、下線は引用者）という点が重要であろう。要するに、「フローの期間配分 純利益 資産・負債の評価」というフローの配分思考とそれに規定されて出てくるストックの評価という（これまでもそうであった）規定関係が重要なポイントとなる。これが“定義の順序”とは区別される“概念の順序”である。この点は、「討議資料」の見地が海外の概念書とは一線を画している重要なところであるといえる。以下、特に2点についてだけコメントしておきたい。

タイミングとはどういう見方か：コメント1 1つは上記の「タイミング」についてである。純利益と包括利益との相違ということだから、例えばその他有価証券の時価評価差額はリスクから解放されていないので、解放されるまでいったん（純利益と区分される）「その他の包括利益」に入れられる。解放されると、つまり売却されると純利益に振り替えられる（いわゆるリサイクル）。これが（純利益認識の）タイミングということであろう。

純利益のなかでのタイミング さらにつっこんでいえば、純利益のなかでもこの利益認識のタイミングの相違が考えられる。例えば、実物商品と金融商品のケースでいえば、前者は売却するまで利益は認識されないが（これが従来のもとの原価・実現原則）、後者では毎期、時価評価差額が損益として認識される。しかし、後者にあっても売却時価と取得原価の差額（期間利益に対して全体利益）が結果的に期間配分されるだけで、その期間利益は、とりわけ前者との違いはたんに利益認識のタイミングの相違にすぎないということになる。そこでは依然として名目資本維持が想定されており、その点で、暗黙裡に実物商品の延長上の思考が垣間見える。だが、筆者は、次のように考えている。

「…評価損益を実現利益とみなすと、そもそも保有時の評価差額（評価損益）と売却時の売却損益とはもはや区別されることはなさそうに思えるが - 評価損益と売却損益との区分・非区分問題 -、そうなると毎期の評価差額は売却時までの名目資本維持による全体利益の期間配分（利益認識のタイミングの違い）と捉えることには検討の余地がありそうに思える。なぜなら、評価差額も売却損益も区別しない立場からすれば、毎期の評価差額は名目資本維持による全体利益の期間配分（部分利益）とみるよりは、それ自体が別種の資本維持によるある種完結した利益計算になっていると考えることが可能だからである。」（石川[2002]421-22頁、下線は引用者）

ストック評価とフロー配分計算とのかかわり：コメント2 もう1つは、「フローの期間配分を暗黙裡の前提とする」という点に関してである。以下のイ～ハの引用を、先の a～c と、特に売買目的有価証券を想定して見比べられたい。a～c の見解に対し、以下のイ～ハの見解は「フロー配分」の観点とはやや趣を異にしているようにみえる。

イ「ストックの評価替えを通じた配分計算と、価値の評価からは独立した配分計算との選択が、当面の争点になっている」(斎藤[1995]125 頁); ロ「時価評価がふたたび関心を集める最近の議論では、このコストの配分の枠組みと両立する価値の評価と、それに基づく損益認識が模索されている」(同 126 頁); ハ「伝統的な収益・費用アプローチは販売や換金などの取引に着目して実現をとらえてきたが、それに対して資産・負債アプローチは、事業から切り離された金融商品の評価に基づいて、実現した利益をとらえる可能性を拓くものであった。取引というフローを測るやり方が見落としてきた利益実現の一面を、ストックの評価という面から拾い上げたわけである。企業会計の中心となる実現利益において、それは取引に基づくキャッシュフローの期間配分を補完する役割を果たしたといえる」(斎藤[2002]435 頁、下線および傍点は引用者)

イでは、事業投資での原価配分が想定されている後段とは異なり、そこではストックの価値評価が配分計算と結びついている点が注目される。そしてロでの「両立する」ということが1つの論点となる。さらに、ハは(その他有価証券ではなく)売買目的有価証券の時価評価損益に関する説明であり、しかもそこではストック評価による実現利益という新たな概念が、これまでの実現利益の計算(キャッシュフローの配分)に対する「補完」という位置づけで登場している。読者には、この「補完」ととらえる見方と、先の a～c の見解とがどのように整合するかを問うてみたい。

(2) 米山正樹「討議資料の基本的な考え方」:

ふたたび純利益と包括利益：「補完」の関係について d「『討議資料』は、純利益に代替するものとしてではなく、純利益を補完するものとしてなら、包括利益の測定と開示を否定していない。...いわば純利益の情報と補完にあるかぎり、他の利益が並存することを『討議資料』は容認している」(27 頁、傍点は引用者)というように、両者はその相違点とともに、「補完」の関係にあるとされる。また、e「『討議資料』では、純利益の計算から独立した評価額を、資産や負債に与えることが可能になっている。...純利益の計算という観点から導かれてくる評価額ではなく、前記の評価額を採用することもできる。そこでは、『有用なフロー情報』を『有用なストック情報』で補完することが期待されているであろう」(27 頁、傍点および下線は引用者)と述べられている。この e での補完は「他の利益」との並存(引用 d)ではなく、利益から独立したストック情報との補完ということであろう(ただ、注で触れられている「その他有価証券」の時価評価差額の扱いが、とり

わけ先の「他の利益」との係わりで問われる」となると、ここに3つの補完の内容がありそうである。

3つの補完関係：「補完」の使われ方の3つのレベル ここで3つ補完とは、これまでの引用とあわせて示せば次のとおりである。

- 補完1：純利益と他の利益（引用d）
- 補完2：純利益とその計算から独立したストック情報（引用e）
- 補完3：純利益のなかでの補完（引用ハ）

ここで補完3に関して敷衍しておけば、米山[2003]では「評価の手續は、むしろ配分のロジックにもとづく利益の計算を補完するものと意義づけられる」（221頁、傍点は引用者）と述べ、その補完の典型例として、「期間損益に経験的な解釈を与えるための手段として、特定の属性値によりストックを評価し、その差分を期間損益に反映させているケースの典型例としては、金融資産の時価評価を挙げられる」（206頁、傍点は引用者）と説明されている。この見解は、先の斎藤の見解ハと軌を一にしている。いずれにせよ、ここで「補完」の使われ方（内容とレベル）の相違に注意されたい。

米山論文ではこの他にも、「内的整合性」を重視する意図、国際的コミュニケーションの手段としての「討議資料」について、いずれも重要な指摘がされているが、ここでは「討議資料」の構造上の特徴について触れておきたい。

「討議資料」の構造上の特徴：目的と手段の体系性 「討議資料」の構成は、1「財務報告の目的」、2「会計基準の質的特性」、3「財務諸表の構成要素」、4「財務諸表における認識と測定」となっているが、1（目的）-規定 2～4（手段）という目的・手段の体系を構成している。まさに、「『討議資料』は財務報告の目的とそれを達成するための手段との関係を、海外の概念書とくらべて一層体系的に記述しよう努めている」（30頁）という点が重要であろう。その目的と手段の規定関係は、別の言い方をすれば、基礎概念とそこから派生してくるものとの関係でもある。要は、具体的な測定などと、それに先立つ基礎概念とを混同しないこと、区別するということである。

とりわけ、印象的だったのは次の一節である。すなわち、「しかし会計の専門家集団においては、測定それ自体の中に『自律的な』目的があり、計算の構造を解明するだけでよいとする見解も根強いようである。こうした通念と異質なスタンスから『討議資料』がとりまとめられていることも特筆に値しよう」（30頁）と。会計計算は、本来、制度中立であり得ないということであろう。

（3）辻山栄子『利益情報重視の概念フレームワーク』を世界へ発信：

辻山論考はインタビュー形式をとっていることもあって、非常にわかりやすい解説になっている。以下では、これまでの論点との係わりにおいてのみ取り上げておきたい。

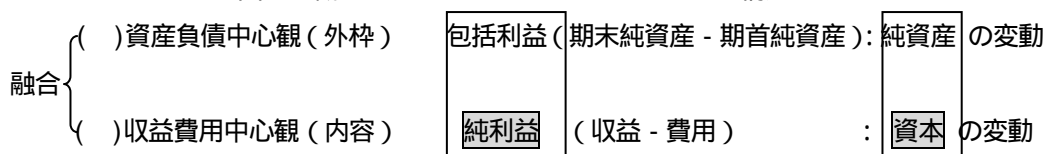
収益費用アプローチと資産負債アプローチの「融合」：「討議資料」の苦心と本音 タイ

トルにもある利益情報重視は収益費用アプローチをその基本枠組みとする。だが、純資産の変動額としての包括利益は資産負債アプローチをその基本枠組みとする。となると、この純利益と包括利益との両者を全体構造の中で説明しようとするれば、それらの基礎にある2つの考え方にある種の全体的“折り合い”をつけねばならなくなる。まさに、辻山教授がいうように、「討議資料」の苦心したところであろう。その苦心のところを探れば、「討議資料」の本音が見えてくる。

f 「一方、『討議資料』では、この企業会計原則における収益費用中心観的なアプローチと、昨今の国際的な流れともいえる資産負債中心観的なアプローチのいずれ取り入れて、両者を融合させるような仕掛けが施されていると思います」(38頁、下線は引用者)；g 「この両者をどのように、概念フレームワークの構造の中で整合的に結合させていくのか、ということに大変苦労したというのが本音です」(39頁、下線は引用者)；h 「外枠は国際的な資産負債アプローチを採用しつつも、内容については、企業会計原則の基底にある考え方が活かされています。この点は、メンバーが最も腐心した点だと思います」(39頁、傍点は引用者)；i 「この純資産の変動によって包括利益を定義する一方、収益費用アプローチにつながるような純利益計算の構造も維持しています。いわば、ハイブリッドな構造になっているわけです」(45頁、傍点は引用者)

ここで、fでの「融合」、gでの「整合的に結合」、hでの「外枠と内容」、iでの「ハイブリッドな構造」というところに注意されたい。いずれも、収益費用中心観と資産負債中心観との“折り合い”のつけ方を象徴している。図示すれば次のようになる。外枠と内容の2層の“融合”構造に注意されたい(注)

図2 概念フレームワークでのハイブリッド構造



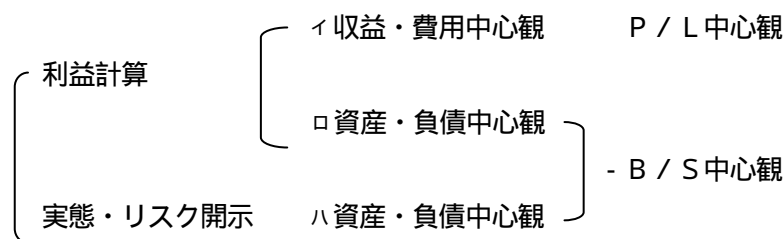
*注 したがって、具体的には純利益でない包括利益(その他の包括利益)と、資本でない純資産(その他の資本)の内容がいかなるものかが、1つのポイントになる。

ここで私見を述べれば、筆者が使っているハイブリッド構造は、そこでいう「ハイブリッドな構造」とは必ずしも同じでない。また、「整合的に結合」というとき、どこかどう整合しているかも問われよう。だが、「討議資料」の本音がどこにあるか、上記の引用はそれを端的に示しているといえる。

ちなみに、筆者のいうハイブリッド構造については例えば石川[2003]、[2004 a]を参照されたいが、端的に示せば次の図3の利益計算構造のなかでのハイブリッドである(イと

ロ）

図3 今日の企業会計のハイブリッド性



したがって、同じく純利益であっても実物商品の売買損益（原価・実現原則の適用）と売買目的有価証券に代表される金融商品の評価損益とは、単にタイミングが相違するといふにとどまらず、後者が当初認識時から分離切断された“リセット会計”の特徴をもつがゆえに（前者はそれに対して当初認識を維持継続する“アンリセット会計” - 石川[2005]のトピック 17 参照）前者とは利益計算の枠組みを異にしているとみることができる。

3者の共通項は：何が基本となる計算枠組みか 以上の齋藤、米山、辻山の3者の論考には共通項がある。最後に、その点を指摘しておきたい。すなわち、もっとも高い抽象レベルでいえば、フロー（配分）とストック（評価）との関係の捉え方において、3者ともにフロー配分をその基本においているという点である。包括利益ではなく純利益重視の基礎にある基本的スタンスともいえる。だが、そのフロー配分の基本枠組みだけだと、今日の資産負債アプローチによるあらたな概念枠組みと対立する。この国際的潮流とも融合し、しかも純利益重視の基本スタンスを貫くにはどうするか、その苦心の構図が図2に示す「純利益 - 資本」「包括利益 - 純資産」の2層包摂構造であるといえる。P / LとB / Sの連携・悲連携でいえば、連携と非連携とのジレンマを2層包摂のかたちで解決しようとしているともいえる。この2層包摂構造については石川[2004 b]の注(50)を参照されたい。

参考文献 齋藤静樹[1995]「企業会計における価値と原価」(前田貞芳編『変貌する社会と会計』森山書店、第8章所収) 齋藤静樹[2002]「総括と補足」(齋藤静樹編著『会計基準の基礎概念』終章所収、中央経済社、2002年11月) 米山正樹[2003]『減損会計(増補版)』森山書店、石川純治[2002]「利益の概念と情報価値 ディスカッション・a」(齋藤静樹編著『会計基準の基礎概念』所収、中央経済社、2002年11月) 石川純治[2003]、「企業会計のハイブリッド構造」『會計』第163巻第1号(2003年1月)、石川純治[2004 a]「年金会計の計算構造と企業会計の今日的変容」『駒澤大学経済学部研究紀要』第59号(2004年3月) 石川純治[2004 b]「企業会計の変容と企業会計原則の今日的課題(二)」『會計』第166巻第4号(2004年10月)、石川純治[2005]「社会のなかの会計」『駒澤大学経済学部研究紀要』第60号(2005年3月予定)

(2005年1月30日)