



藤田 昌也著

『会計理論のアポリア』

(同文館出版刊/本体2,300円+税)

駒澤大学教授 石川 純治



現代の会計にアポリア(行き詰まり、難題)が存在することは、それをどこに見るかとは別にしても、確かなことだろう。本書序文の冒頭では、「利益は存在しているのでしょうか?」、「利益はどこからくるのでしょうか?」と問いかける。まさに本書のアポリアである。著者はその難問に対し、幸いにも利益は差し引き差額の計算として現れてくるし、そうでしか現れてこないと喝破する。これこそ著者長年の理論(藤田計算論)の見地にほかならない。

以下、紙幅の制約上、特にその特徴がいかになく発揮されているところを中心に、本書の見どころを評者なりの視点から紹介したい。

第1章「複式会計計算の構造」では藤田理論の中核にあるストック比較計算とフロー比較計算の論理が端的に示されている。とりわけ、前者が全体計算、資本維持計算、収支計算であるのに対し、後者は期間計算、全体利益の期間配分とする点が重要で、その基本構造(論理的関係)をしっかりおさえておくことがあとの議論にとって必須となる。ちなみに、評者の問題意識からは、今日の時価会計を「評価」ではなく「配分」の問題と捉える点は(12頁)、先の2つの比較計算の関係からして必然的にでてくる見解だけに大きな論点といえる。

第2章「包括利益と純利益」では、第1章の2つの比較計算の論理的関係を踏まえて、

純利益と包括利益の相違を計算論の見地から論じている。1つは、第1章での論点とも密接に関わるが、両者は同じ収支差額(全体利益)の異なった期間配分であること、もう1つは損益算定基準の相違、すなわち純利益の算定基準=資本金+その他の包括利益OCI(ゆえにOCIは資本修正)に対し、包括利益の算定基準=資本金となる。会計計算論としての正攻法の道といえるが、他方で現代会計の特性の象徴ともいえるOCI(包括利益と純利益の矛盾・ギャップ)が、純然たる計算構造のなかから出てきたものかどうか、評者の問題意識から1つの論点となる。

第3章「負債と負債「勘定」、資産と資産「勘定」」は、「勘定を作るのは、利益計算の構造が作る」(52頁)に端的に示されているように、藤田計算論の特徴といえる徹底した利益計算論の見地がよくでてくる。負債「勘定」も資産「勘定」も利益計算の算定基準に何をもちってくるかで決まるわけである。しかし、現代の会計には、収益・費用と資産・負債との逆規定性が指摘される。また、利益計算よりも証券市場での情報開示が全面に強く作用していることも確かであろう。ただ、逆にみれば、そうした現代会計の特性を藤田計算論の土俵で捉えると、何が計算論として矛盾・欠落しているかもみえてくるといえる。

第4章「会社法の会計」は会社法会計の制度性(分配可能性)と企業会計の固有性(会計計算)という観点から読むことができる。特に配当規制での算定基準の融通性(断続性)と会計利益計算での算定基準の確定性(継続性)の相違の視点から読まれるといい。

さらに、企業結合後の配当原資の創出という点は、現代会計が資本市場の優位性(資本市場>商品市場)に根ざしているだけに、分配可能額計算に従来の債権者と株主の利害調整に加えて、経営者というクラスが登場している(75頁)とする点は興味深い指摘である。

第5章「引当金考」では、引当金が期間相互の出資者(株主)間の利害調整という観点から捉えられている。まさに会計理論が軽視してきた観点からのユニークな見方で、本来費用でないものを前もって費用計上することの根拠を「利益の分配の秩序」の視点から捉えている。その観点から期間計算の意義を捉え直すと、減価償却も引当金となる。会計基準すら期間相互の利益配分の秩序形成を規制するものとして捉える。興味深い点だが、そこに会計理論(費用動態論)とは性格の異なる見方をみる思いもする。ちなみに、かつて会計士受験時代に愛読した馬村剛雄の本では引当金を支出確定時に対する財政的準備額との解釈があるが、その財務的観点にも通じている。

第6章「ストック・オプション会計の問題点」の焦点は、「(借方)費用/(貸方)資本」が論理的に成立しえないことの論証である。その論証の拠り所が、やはり第1章での藤田計算論(ストック比較とフロー比較)になっている。その2つの比較計算のカラクリを理解すれば、借方を費用としておいて、貸方を資本(損益算定基準)にする論理矛盾は確かである(費用

とするなら、貸方は負債でなければならない)。

さらに借方の費用性の根拠もまた議論の俎上にのせる。ゆえに、総じてストック・オプション会計の借方・貸方双方の論理矛盾の展開論となる。とりわけ、そこでの資本取引と損益取引の混同は確かだが、そもそも両者の区別が伝統的な会計計算の枠組みでの原則であるとすれば、混同以前にそれをそのまま現代の会計に適用できるのかどうか。特にB/Sの株主資本でない純資産(評価差額等、新株予約権)への適用の妥当性は、そこが現代会計の特性であるだけに1つの論点となる。

第7章「ウインドフォールの行方」は経済的所得(ヒックスの所得概念)と会計的所得との関係という古くて新しい問題であるが、ウインドフォールが現代会計の特性を象徴するOCI/リサイクリングと密接に関わるだけに、現代会計にとって重要な論点といえる。さらには、経済的所得概念が侵入している現代の会計計算(包括利益)と投下回収余剰計算を中核におく伝統的な会計計算(純利益)との齟齬・乖離という論点が指摘できる。

最後の第8章「会計は個別資本運動を描きうるのか」の焦点は、個別資本運動の論理と会計の論理との「乖離」の問題である。もともと藤田理論形成の出発点ともいえるが、その日本の古典的会計理論(個別資本説)への批判的視点、すなわち「描きうるのか」という問いこそ、藤田理論(利潤の計算論・認識論・表現論)の根っ子を知るところといえる。

以上、8章構成のコンパクトな著作だが、IFRSに代表される現代会計が「情報論」に大きく傾斜しているだけに、会計の中核にある資本と利益の「計算論」の視点から、現代会計のアポリアを解く本書をお勧めしたい。