

企業会計の今日の変容

—その形と方向—

石川純治

〈要約〉

今日の企業会計には、会計の目的にも、会計の計算と開示にも異種なるものが併存し交錯している現実がある。ここに、「異なる系の併存と交錯」という今日の変容の1つの特徴がみられる。本稿では、この今日の変容の「形と方向」を、変容の基礎→変容の構造→変容の形態の視点から明らかにする。本稿の議論ともかかわって、今日の会計アカデミズムのあり方についても触れる。

〈キーワード〉

会計配分、価値評価、配分の修正、再測定、年金費用、減価償却、割引現在価値、資産・負債観、収益・費用観、利息法、ハイブリッド構造、アカデミズムとプロフェッション

1 はじめに

今日の企業会計には、その方法にも対象にも「異なる系の併存と交錯」という今日の変容の1つの特徴がみられる。本稿の目的は、この今日の変容の「形と方向」を明らかにすることである。

以下、第2節では異なる計算系の併存と交錯、さらにはその変容の基礎にあるものについて、続く第3節では今日の企業会計の変容の形と方向について、それぞれ論じる。さらに、第4節ではその形と方向を、特に配分計算と価値評価（配分 vs. 評価）の観点から、年金費用と減価償却の2つのケースの類比でもって論じる。第5節では、以上の議論を①変容の基礎→②変容の構造→③変容の形態の視点から総括し、最後に本稿での議論ともかかわって、会計アカデミズムのあり方について述べる。

2 計算枠組みの今日の変容

(1) 異なる計算系の併存と交錯

今日の企業会計の1つの特徴は、2つの相異なる計算枠組み、すなわち当初認識時に計算基礎をおく「会計配分」型の会計（計算系Ⅰ）と、当初認識時から分離切断された特定時点でのより直接的な「価値評価」型の会計（計算系Ⅱ）とが併存し交錯しているという点に見出せる。その2つの計算系の特徴比較をいくつかの2項対立軸をもって示せば、例えば図表1のようになる。

図表1 2つの計算系—そのモデル比較—

特徴 枠組	①ストック／フロー の関係	②計算の基点	③会計枠組み の思考	④将来収支 の確定性	⑤資産・負債 の評価	⑥簿価決定 のあり方	⑦利益決定 のあり方
系Ⅰ	フロー志向 (フロー→ストック)	当初認識時	配分 (配分の修正)	確定的	原価・ 償却原価	連続・ フロー配分型	フローの 配分計算
系Ⅱ	ストック志向 (ストック→フロー)	特定時点	価値評価 (直接的再測定)	不確定	時価 (公正価値)	非連続・ ストック評価型	ストックの 価値評価差額

ここで、いくつかの重要な点を指摘すれば（以下の丸付数字は図表1参照）、第1に①系Ⅱがストック志向であることは計算目的が必ずしも利益計算であるよりも、まずは実態・リスクの開示会計（財務透明性）を志向しているところからきているように思える。ただ、それを貸借対照表本体で行うと利益計算とかかわってくる。そのさい、リスク開示あるいはリスク管理の目的にとってはリスクをもっともよく反映する測定属性（例えば市場価格）が選択されるわけで、それを貸借対照表本体でおこなうと、その属性に規定された、原価・

実現の枠組みとは性質を異にするあらたな利益計算の問題が生じてくる。

第2に、今日の企業会計における系Ⅱの“浸透”は、その利益計算とのかかわりにおいて、たとえば純資産の期間差額として計算される「包括利益」なる利益概念を生み、とりわけストック／フロー関係において問題を複雑にしている。包括利益および包括利益計算書は、いわばフロー計算志向の系Ⅰとストック計算志向の系Ⅱとの“交錯”と“調整”の場になっているのである。

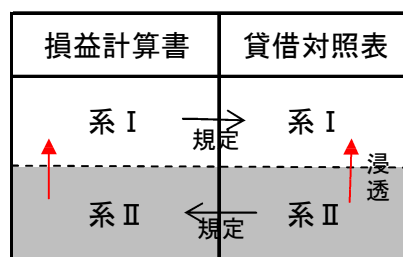
第3に、②計算基点の相違が重要であり、この相違（当初認識時 vs. 特定時点）は、③会計枠組み思考の相違（フロー配分思考 vs. ストック価値評価思考）や⑤資産・負債の評価のあり方の相違（原価 vs. 時価）あるいは⑥簿価決定のあり方の相違（連続・フロー配分型 vs. 非連続・ストック評価型）と密接に繋がっている。端的に言えば、当初認識時から分離切断された特定時点の情報や仮定に基づく再測定というのが、今日の時価会計での会計測定の重要な特徴なのである¹。

第4に、④将来キャッシュフローが何らかのかたちで確定しているか、それとも不確定か（確率変数）、この相違も重要である。確定しているからこそ、事前の配分ルールによる会計配分がなされるわけで、不確実なキャッシュフローを事前に何らかの配分ルールでもって配分することはできないのである。それも「配分」というのであれば、それは確定したあとからの“結果的配分”にすぎない²。

その他にも、例えば割引現在価値計算における分母側の相違、すなわち割引率が当初のままか（固定的—系Ⅰ）、それとも各測定時点で異なるか（変動的—系Ⅱ）、という相違も重要な点である。時価会計での測定がその時点での現在価値をあらわすかぎり、当初の割引率ではなく特定時点での財務リスクないし財務実態を反映する割引率が用いられるのである。したがって、同じく割引現在価値計算であっても、この分母側の割引率の扱い（当初のままか、測定時点で変わりうるか）が、いずれの系に属する会計計算かの重要なメルクマールになるといえる³。

この2つの系の相違は損益計算書と貸借対照表との連携関係からして、いずれの財務諸表にもそのハイブリッドな構造が何らかのかたちで現れる⁴。そこで、今日の企業会計のハイブリッドな性格を概念図的に示せば、図表2のようになる。

図表2 ハイブリッド構造の概念図—系Ⅱの浸透—



1 この相違は監査のあり方の相違にも反映する。すなわち、系Ⅰ＝配分ルールの適正性の監査（会計ルール準拠性監査）といえ、系Ⅱ＝価値評価の妥当性・正確性の監査（実査的監査）といえる。特に系Ⅱの多くは期中仕訳よりも毎期末の決算仕訳として集中的に現れる。

2 この点については、拙稿「企業会計のハイブリッド構造」（『會計』第162巻第1号、2003年1月）4頁参照。

3 拙稿「割引現在価値と会計配分」（『経営研究』第53巻第3号、2002年11月）では、①リース会計、②満期保有目的債券、③貸倒懸念債権のケースを、いずれも計算系Ⅰでの割引現在価値計算のケースとして論じている。

4 今日の貸借対照表における2つの系の併存と交錯の全体像は、例えば前掲拙稿「割引現在価値と会計配分」69頁の表6参照。

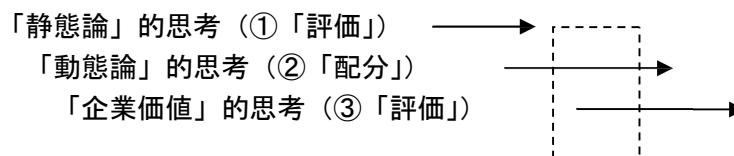
ここで、ヨコの矢印はP/LとB/Sの（フローとストックの）規定関係を表している。その基本関係において、系Ⅰと系Ⅱとは互いに逆になっていることに注意されたい。また、タテの矢印は、系Ⅱが系Ⅰの領域に次第に“浸透”してきている今日の企業会計のあり方を示している。破線はその境界を示しているが、現実には両者が交錯する領域として現れている。ここで交錯とは2つの系がオーバーラップするところであるが、特定の会計ルールがいずれの系から出てきたものか、解釈によって見解が分かれるところでもある。そのことは、例えば後述する年金会計のケースにも見出せる。

（2）会計思考の変遷と交錯—変容の基礎—

さらには、そうした変容の基礎にあるものに目を向ける必要がある。すなわち、今日の企業会計には、かつての①評価（ストック中心観）→②配分（フロー中心観）から、一転して②配分→③評価（あらたなストック中心観）へと、ある種の“逆転現象”が起きているように見える。しかし、それはけっして静態論に先祖返りしているわけではなく、そこでの「評価」の内容も異なる。ストックの価値評価といっても、それが出てくる背景もその内容もそして対象も異なるのである⁵。

この配分から評価への転換を会計思考の変遷からみれば、今日の企業会計にはこれまでの動態論思考とはまた性質を異にする会計思考が横たわっているように思える。それが何であるかは必ずしも定かでないが、少なくともその1つに企業価値（株主価値）を志向する会計があげられる。この点で、今日の会計は「動態論的」会計観からさらに「企業価値的」会計観へと移行しているように見える。それが完全にとってかわる会計観になるのかどうかは会計観の変遷という点からきわめて重要な点であるが、上記の配分と評価の併存の基底には、こうした動態論的思考と企業価値的思考とが併存し交錯しており、今日のハイブリッドな企業会計制度のあり方も、実はこうした“会計思考のハイブリッド”に根ざしているといえる（図表3の破線枠参照）。

図表3 会計思考の変遷と交錯—変容の基礎—



ここで、今日の企業価値的思考、とりわけそのさらなる基礎にあるものについて若干敷衍しておきたい。すなわち、1980年代の後半からのいわゆる証券市場の「機関化」現象→株式会社制度のあり方（支配構造への影響）→開示および会計計算への影響、という一連の関連から今日の変容をとらえる必要がある。概念的レベルで言えば、「所有と経営の分離」（バーリー・ミーンズ）から「経営者資本主義」（マリス）を経て、今日の「投資家資本主義」（ユシーム）への発展過程を基礎にして、今日の計算と開示の会計問題を歴史的・経済学的に考察するということである。

IASBやFASBの会計基準のあり方も、単に会計基準の国際化、調和化、統一化といったレベルに止まらず、そうした資本主義経済の具体的な発展過程の一環のなかで捉えたい。今日、今日の会計現象（開示と計算の今日的あり方）を説明する必要がある。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

⁵ 静態論の時代の評価志向とは異なって、今日の金融資産を中心にした価値評価志向の背景には、20世紀後半からの金融・証券経済の高度化・多様化に伴う金融資産の量的・質的变化という点があげられる。この点については、『日本経済新聞』2000年12月18日の「経済教室」参照。

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ることで、その本質的な理解が得られるといえる⁶。

3 企業会計のハイブリッド構造—形と方向—

（1）変容の形—その対象と方法—

今日の企業会計のあり方を考えるさい、「実物経済の会計」（現実資本の会計）と「金融・証券経済の会計」（貸付・擬制資本の会計）との区別という視点は重要である。すなわち、今日の時価会計、とりわけ金融商品の時価会計の登場は、伝統的な原価主義会計がその補足対象としていた実物経済（財・サービスの生産・販売活動）ではなく、金融経済（証券・金融の経済活動）がその対象になっている。それゆえに金融商品の時価会計を実物経済の会計枠組みの拡大・延長上（拡張の論理）ではなく、それとは何らかの別枠のもとで再構成するという視点（区別の論理）が重要になる⁷。

この別枠論は記録・計算の「対象」、すなわち経済活動の本来的区分（実物経済の会計 vs. 金融証券経済の会計）を基礎におくものであるのに対し、先の図表1は記録・計算の「方法」（計算系Ⅰ vs. 計算系Ⅱ）の枠組比較であるといえる。したがって、今日の企業会計の全体は、この「対象」と「方法」のそれぞれの相異なる枠組みという視点から、とりわけモデル論としてはその組合せ可能性（4つのカテゴリー）として考察できる（図表4）。

図表4 企業会計のハイブリッド構造
—対象・方法・方向—

対象 \ 方法	計算系Ⅰ	計算系Ⅱ
Ⅰ 実物経済系 (非金融資産・負債)	(イ) ステップ2	(ロ)
Ⅱ 金融証券経済系 (金融資産・負債)	(ハ) ステップ1	(ニ)

そして、その「対象—方法」の組合せにあっては、「実物経済系の会計—計算系Ⅰ」と「金融証券経済系の会計—計算系Ⅱ」という組合せ（図表4のイとニ）がその基本として考えられそうだが、例えば後述する年金会計のケースにも見られるように、現実の企業会計は必ずしもその基本モデルで説明できるほど単純でもない。

さらにやっかいなのは、計算系Ⅰが純然たる利益計算の枠組みであるのに対し、計算系Ⅱが必ずしも純然たる利益計算の枠組みとはいえない面をもつという点である。すなわち、今日の企業会計にあっては財務透明性の向上とか、B/Sのリアリティの回復といったように、財務実態や財務リスクの開示志向の性格を強めており、それが実は計算系Ⅱと密接にかかわっている（企業価値志向→会計と財務の交錯→実態リスク開示志向→計算系Ⅱ）。したがって、ここに異なる2つの計算系を単に利益「計算」の枠組みとしてだけでは論じられないという、さらにやっかいな問題が指摘される⁸。

⁶ 特に機関投資家の国際的投資の増大がそうした会計規制の世界標準化の動向と密接にかかわっていること、および1980年代半ばから現象化してきた企業価値（株主価値）思考の企業行動という点を指摘しておこう。詳しくは、拙稿「時価会計と資本利益計算の変容（下）」（『経営研究』第53巻第3号、2002年11月）35-38頁参照。

⁷ 「区別の論理」、とりわけ「拡張の論理」との相違については拙稿「時価会計と資本利益計算の変容（上）」（『経営研究』第53巻第2号、2002年7月）29-31頁参照。別枠論については拙著『時価会計の基本問題』（中央経済社、2000年）第11章参照。

⁸ 拙稿「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）7-8頁では、

（２）変容の方向

先に系Ⅱが系Ⅰの領域に次第に“浸透”してきている今日の企業会計のあり方を示したが（図表２のタテ矢印）、現実の企業会計にあつてはその変容・変質の方向が図表４の２つの矢印方向で進んでいるという点も指摘しておかねばならない。

すなわち、（ハ）から（ニ）への変容方向は（変容のステージ１）、典型的には一時所有の有価証券——それはこれまで実物の棚卸資産と同様に原価配分（計算系Ⅰの枠組み）の対象であった——があらたな金融商品会計のもとで時価会計の対象になったわけである⁹。そのことは、有価証券が実物商品ではなく金融商品であることから、両者の何らかの区別の論理によってその合理的説明の可能性があるが、問題は（イ）から（ロ）への変容方向（変容のステージ２）、すなわち非金融資産・負債が計算系Ⅱのもとで捕捉されるという変容方向である。例えば後述する年金債務は非金融負債と考えられそうだが、それが負債の時価会計という見地からすれば、まさに（イ）から（ロ）へのステージ２の変容ということになる。

このことは、より端的には、事業用固定資産の減価償却を取り上げてみればわかりやすい。すなわち、仮にそれが計算系Ⅱのもとで捕捉されるようになれば、つまり減価償却が特定時点間の現在価値の差額、すなわち配分ではなく価値評価の差額として捉えられるならば、それが会計配分の象徴的存在であるだけに（イの典型例）、計算系Ⅱが企業会計の全局面に浸透するということになるだろう。

４ 年金費用と減価償却—配分計算と価値評価—

一見異なる会計ルール間になんらかの共通性あるいは同形性を見つけることは、たんにその会計ルールの理解にとって有効であるだけでなく、会計ルールの妥当性の判断すなわち会計ルール間の整合性ひいては計算枠組みの理解にとって重要である。ここに異なる会計ルール間に計算構造の同形性を見出すことの意味がある。

先に「配分」からあらたな「評価」への今日的な“逆転換”についてみたが（図表３参照）、本節ではこの２つの会計思考にてらして、年金費用と減価償却のケースでもって今日の変容のあり方をみてみたい。

（１）配分計算の枠組み内

事業用固定資産も年金債務も、ともにそれぞれ事業用に固定された資産であり負債である。そして、キャッシュフロー（支出）の配分という観点からは、減価償却が（確定した）過去キャッシュフローの期間配分（繰延配分）であるのに対し、年金費用は（未確定の）将来キャッシュフローの期間配分（見越ないし引当配分）であるといえる。さらに、費用と資産・負債の関係は、前者すなわち減価償却と資産簿価の関係では、過去支出であるがゆえに、配分（費用）と未配分（繰延配分としての資産）の関係であり、後者すなわち年金費用と年金債務の関係では、将来支出であるがゆえに、見越ないし引当配分としての費用とその累積としての負債の関係となる。ここにキャッシュフロー（収支）、その発生主義／配分に基づく収益・費用（以上が２つのフロー）、そして資産・負債（ストック）の相互規定という伝統的な関係性がある¹⁰（図表５の①と②の対応）。

そのことを「財務の透明性か利益の計算か」という問いで論じた。

⁹ ただ、時価評価損益を（キャッシュフローの配分としての）実現利益と解する見解（主観のれん説）からすれば、（ニ）ではなく（ハ）のなかにとどまる、ということになるだろう。この見解については前掲拙著『時価会計の基本問題』第６章第２節、前掲拙稿「金融商品会計の理論的基礎」の6-7頁および補論を参照。

¹⁰ 重要なことは、利益も資産・負債も何らかのルールでもって、とりわけ①キャッシュフロー、②発生主義、③配分ルールの３つの決定要素から「決定されるもの」であるが、キャッシュフロ

図表5 年金費用と減価償却—配分と評価—

配分と評価 長期負債・資産	配分計算		価値評価
年金費用 (事業用固定負債)	(イ)引当配分	(ロ)PV計算 (配分計算説)	(ハ)PV計算 (時価測定説)
減価償却 (事業用固定資産)	(a)規則償却	(b)利息法 (利子率固定)	(c)PVの期間差額 (利子率変動)

ところで、減価償却にも利息法に相当する償却方法が考えられる。いわゆる「償却基金法」(減債基金法)や「年金法」とよばれる減価償却がそれである¹¹。後者の方法は名目投下資本(取得原価＝名目資本)のみならずその利子分も回収計算に組み込む財務的な償却方法といえる¹²。そして、この事業用固定資産での利息法に相当する減価償却と年金債務での年金費用とにある種のアナロジーを見るのが可能である(図表5の㊸と㊹)。ただ、事業用固定資産も年金債務もともに金融資産・負債とは考えにくいので、ここに利息法の全面適用説の1つの問題点が指摘される¹³。

ここで、利息法の全面適用説に触れておくと、その根拠は経営者の合理的期待(最低限の投資収益期待)にある。問題は、そうした合理的期待が会計の対象になりうるか、とりわけ「伝統的な減価償却や償却の手続は、企業の投資に対する収益に関する合理的期待を考慮せずに、たんに投資の回収のみを測定していることになる」(傍点は引用者)というとき¹⁴、そもそも会計の目的がそうした合理的期待計算を指すものかという点にある。ここに、会計目的とのかねあいで、先に利息法の減価償却を財務的な償却方法と述べたように、「会計と財務の交錯」という古くてまた新しい今日の問題がある¹⁵。

(2) 価値評価の枠組みへ

さらに、減価償却を価値評価の観点から捉えてみよう。すなわち、期末時点でPV(ないし時価)を再計算し、期首時点でのPVとの差額として減価償却を捉えるということである。利息法の減価償却では利子率が固定されていたが、ここでは特定時点での価値評価を行うので、割引現在価値計算にその時点での利子率が用いられる。したがって、そこでは配分計算を志向するものではなく、あくまで価値評価を志向するものであり、したがっ

一は「決定されるもの」ではなく「事実そのもの」であるという点である。詳しくは、前掲拙稿「割引現在価値と会計配分」補遺1参照。

¹¹ 利息法は何らかのかたちで確定しているキャッシュフローの配分計算の1つの方法であるから、取得原価プラス利子分を減価償却の対象にする「年金法」は、その意味で利息法の変形ともいえる。これに対し「償却基金法」での償却額の合計は元利合計に等しくなる方法であり、その点で、キャッシュフローを元本と利子に分解する利息法に合致しているといえる。しかし、いずれも財務的観点からの減価償却の方法といえる。

¹² この名目資本プラスその利子分を資本維持(いわば経済的資本維持)とする利益計算は、より一般的には井尻教授が展開した「モメンタム(利速)会計」にみられる。この点については、前掲拙稿「時価会計と資本利益計算の変容(上)」46頁注(14)参照。モメンタム会計については前掲拙著『時価会計の基本問題』第12章参照。

¹³ 例えば減価償却での年金法は利子を原価に算入することで一般には認められない。また、年金会計での利息費用の捉え方の論点については、拙稿「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)第2節参照。

¹⁴ 企業財務制度研究会訳『現在価値』(中央経済社、1999年)115頁。

¹⁵ 古くは個別価格変動会計での会計と財務の交錯である。前掲拙著『時価会計の基本問題』310-12頁参照。

て、そこでのフローはといえば、あくまでストックの価値評価額差額となる¹⁶。

この減価償却の捉え方は、年金債務の時価測定説の捉え方と共通する¹⁷（図表5の㊸と㊹）。言うまでもなく、減価償却に関する現行実務では㊸PVの期間差額はいうにおよばず、先の㊸利息法の減価償却も基本的に行われていない。にもかかわらず、年金債務を（事業に拘束された）非金融固定負債とみたとき、減価償却の㊸と㊹の方法にそれぞれ対応する㊸ないし㊹が行われることになった。先にみたように、これまでの退職給与引当金としての配分方法（引当配分）は、減価償却での㊸規則償却（定額・定率法など）の方法（繰延配分）と同じ枠組みであるが、それが今日、㊸あるいは㊹へと変更されたわけである。事業用固定資産も年金債務も、それぞれ事業用に固定された資産であり負債であるという意味で両者は共通の性格をもつ。にもかかわらず、年金債務にだけ、なぜ㊹から㊸での配分計算あるいは㊹の価値評価への変容がなされたのか（㊹が通説的）。

仮に、この年金会計の㊹から㊸あるいは㊹への変容と整合する固定資産会計の形を求めるなら、減価償却にも㊸から㊸ないし㊹への同様の変容が求められる。先に述べたように、仮に減価償却が㊸PVの期間差額として捉えられるようになるなら、減価償却が配分計算の象徴的存在であるだけに、企業会計の全体はもはや異種併存の形ではなく価値評価思考に根ざす会計ルールで覆われることになるだろう。その意味で、減価償却のあり方いかんが、配分計算から価値評価への変容の“最後の砦”になるといえよう。

5 変容の基礎・構造・形態

今日の企業会計の全体的性格は会計の対象と方法の双方に異種併存性、すなわち「異なる系の併存と交錯の構造」（ハイブリッド構造）が指摘され、しかもそれが会計計算のみならず開示志向の会計とあいまって問題を複雑にしている。つまり、今日の企業会計が最初から利益計算の再構成として登場してきているならまだしも、必ずしも利益計算とは直結しない、それとは異なる要請が働いている点に注意する必要がある。

したがって、個々の会計ルールが、損益計算の基本的枠組みや内生的な概念に支えられて出てきたものか、それとも別の外生的要請から出てきたものか、その区別が重要となる。そのことは、例えば「結合会計」におけるパーチェス法への一元化、とりわけのれんの非償却および減損方式への変更、あるいはまた業績報告に関するIASB案でのある種の混乱にも見出せる。

前者の結合会計で言えば、「情報価値が高い」といった外生的理由づけに象徴されるように、その会計ルールの変更は投資家の将来予測に資するという観点（企業価値評価志向）から出てきているように見える¹⁸。したがって、そうした重要な変更が、企業会計の基本的枠組み（とりわけ損益計算の枠組み）や他の会計諸ルールとどこまで整合的かといった理

¹⁶ 経済的減価償却はその1つの償却方法といえる。前掲拙著『時価会計の基本問題』第6章補論6.1(161-62頁)参照。

¹⁷ 詳しくは前掲拙稿「年金会計の計算構造と企業会計の今日の変容」第2節参照。

¹⁸ この投資家の意思決定に資するという有用性・開示志向は、その基礎にすべて市場に委ねる市場志向（市場原理主義）がある（市場→投資家→有用性→開示）。そこでは、会計基準も企業価値評価モデルに整合的かどうか、その妥当性の判断基準になってしまう（会計基準の「企業評価適合アプローチ」）。こうした議論の行き着く先は、企業価値評価モデル→その実証分析→会計基準の妥当性判断ということが考えられ、その起点になっている企業価値の理論およびそれを支えるファイナンス理論に大きく依存することになる。拙稿「時価会計と資本利益計算の変容（下）」30-31頁参照。なお、のれんの非償却と減損方式への変更、および情報価値については、筆者のHPに連載中の「時事会計教室」（No. 5「ITバブルの崩壊と『のれん代』の巨額の評価損（減損）」）参照。

論的検討からではなく、それとはまた別の要請からきているように思われる¹⁹。

今日の企業会計にみられる財務実態・財務リスクの開示や財務透明性の向上、あるいは企業価値の評価、さらには「転ばぬ先の杖」としての会計²⁰、といった観点は、損益計算の観点とは明らかに異なる要請である。今日の企業会計はこうした会計に求められるものそれ自体がハイブリッドであり、そのことがまた先にみた企業会計のハイブリッドな構造を生み出している。①変容の基礎にあるもの⇒②変容の構造⇒③変容の形態、という視点から図式化すれば、次のように示される。

図表 6 変容の基礎・構造・形態

- 〈①変容の基礎〉：①社会経済的基礎の変容→②会計に求めるものの変容→③会計思考の変遷と交錯（図表 3）
 ↓
 〈②変容の構造〉：④企業会計のハイブリッド構造（図表 4）、P/LとB/Sのハイブリッド構造（図表 1, 2）
 ↓
 〈③変容の形態〉：⑤ハイブリッドの現実の姿、年金会計などのケース（図表 5）

こうした今日の企業会計には、会計の目的にも、会計の計算と開示にも（さらにはそれらの基礎にある会計思考・会計観にも）、それぞれ異種なるものが併存し交錯している現実の姿がみえる。したがって、その異種併存の現実 に即して1つの説明理論を展開するというのが本稿の基本視点にほかならず、そのことを個々の会計ルールでもって検証するわけであるが、そのことは、実は、③変容の形態からさかのぼって、②変容の構造、さらには①変容の基礎へと考察をすすめることであつたわけである。

6 結び—アカデミズムのあり方—

本稿の基底には、今日の企業会計のある種の混迷——その1つが異なる系の併存および交錯としての今日の企業会計のあり方——に対し会計アカデミズムはいかなるスタンスをもちうるかという、ある意味で切実な問題意識がある。そうした問題意識がなければ、プロフェッションの会計に埋没し、その進むべき道を見失うおそれがあるからである。以下、①アカデミズムとプロフェッション、②歴史の文脈で、③アカデミズムのあり方と理論の復権、という点について若干述べておきたい。

まず、アカデミズムとプロフェッションということであるが、IASBやFASBの会計は、プロフェッショナル性を支える会計という性格を帯びている。理論とは本来、単なる法的論拠づけでもなければ、会計士のプロフェッションを権威づけるものでもない、より純然たる存在であろう。逆に言って、そうでなければ、時々の（職業団体、法律、政治、行政の）制度的要請を受けたきわめて制度性を帯びたものになってしまい、会計理論に論理の一貫性とか全体的体系性といったものを見いだすことはきわめて困難になってしまう²¹。

¹⁹ 後者の例について言えば、そのもっとも重要な利益概念である「包括利益」が、利益概念としてその計算構造論的論拠をどこまでもちうるかという問題であり、そこでは計算構造論的根拠よりも、先と同様に投資家の将来予測に資するという観点から出てきているのである。IASB案については、前掲拙稿「年金会計の計算構造と企業会計の今日の変容」参照。

²⁰ 会計に「転ばぬ先の杖」を求める今日の企業会計の1つのあり方については、筆者のHPに連載中の「時事会計教室」（No. 15「会計改革と司法改革」）参照。

²¹ この全体性と論理一貫性という点で、その1つの典型を笠井昭次『会計の論理』（税務経理協会、2000年）での論理構成、とりわけ「統合的勘定分類観」に基づく全体構成にみることができる。その（「あるはずの会計」としての）理論展開については拙稿「書評：笠井昭次著『会計の論理』（『會計』第161巻第1号、2002年1月）および拙稿「笠井理論の学說的意義」（『三田

その点でも、アカデミズムとプロフェッションの区別という点は重要であり、ここにプロフェSSIONナルな会計に埋没しない、それを相対化、客体化できるアカデミズムの本来的あり方（存在意義）が問われる。

この相対化、客体化の1つの方法は、歴史の文脈で今日的会計問題を見透し洞察することである。変容の基礎でも述べたように、英米（アングロサクソン）を中軸にした会計基準のグローバル化現象も、その基礎にあるアングロサクソン・モデルの本質的理解なくしてその真の姿は見てこないし²²、企業会計の開示と計算の今日的あり方も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ることで、その本質的な理解が得られる。この変容の基礎にあるものの史的・総体的考察を抜きにして、企業会計の今日的変容の真の姿を理解し洞察することはできない。

アカデミズムの本来的あり方は、繰り返していえば、プロフェSSIONとの区別にたつて、プロフェSSIONナルな会計を相対化、客体化するということである。この視点がなければ、プロフェSSIONナル会計に埋没してしまい、その進むべき道を見誤りかねない。わが国のアカデミズムにその傾向がないといえないのは、たとえば古典がほとんど顧みられないこと、かつてほど論争が見られなくなったこと、アカデミズムとプロフェSSIONの混然化、そして英米会計偏重の研究スタイル、といった点にも現れている²³。

本稿での視点と方法による（異種併存の現実に即した）説明理論を理論の1つのあり方といえ、さらにそれに基づいて企業会計のあり方についてある種の方向性を示すこともまた1つの理論のあり方かと思われる。そして、その方向性が何らかの明確な概念、それも共時態（スタティック）のみならず通時態的（ダイナミック）な全体概念によって支えられるという点が重要であろう。今日、会計が政治化するのも、そうした確固たる概念に裏付けられた理論的権威が欠如していること、そして英米プロフェSSIONに依存し偏重した会計のあり方に起因する²⁴。本稿は、以上のアカデミズムのあり方を十分意識したものであり、取り上げるケースはそのための1つの素材にすぎないのである。

[駒澤大学教授]

商学研究』(第42巻第4号)参照。特に、有価証券にかかわる損益の本質論(第17章IV節)は、論理一貫性という点で金融商品会計の1つの重要な論点であり、それを巡る論争がもっとあっていいように思える。

²² 前掲拙稿「年金会計の計算構造と企業会計の今日的変容」第7節参照。

²³ この点については、前掲拙著『時価会計の基本問題』第7章第5節参照。

²⁴ ちなみに、拙稿「時価会計 政治圧力による凍結に反対」(『朝日新聞』2003年5月21日)では、会計の政治化現象と理論的権威の欠如という点に触れている。