

テーマ 変容の全体をどう捉えるか - 全体構成のあり方 -

テーマ では、「会計ビッグバン」にともなう新しい会計基準と「企業会計原則」との整合性の問題を検討し、そこでは整合性に何らかの齟齬をきたしていることをみました。そこで、テーマ では従来の会計基準と新しい会計基準とからなる企業会計の全体をどう見るか、その見方に大きくは3つあることを説明してみたいと思います。

以下、3回にわたってお話しします。まず、変容の全体的捉え方に大きく3つの見方があることを、そしてそれが変容の大きさ(度合い)の見方の相違になっていることを述べます(第4回)。次に、変容の全体的捉え方の観点をかえて、すなわち資本維持の観点からみてみたいと思います(第5回)。最後は、これまでの期間損益計算の基礎にあるキャッシュ・フローの期間配分と利益計算(会計配分の基礎)についてみておきます(第6回)。

第4回 変容の全体的捉え方 - 3つの見方 -

**「拡張の論理」と全体 - 見方その1**

Q: 3つの見方と言うことですが、まず第1は?

A: まず言っておきたいことは、これからの議論で次第に明らかになりますが、実は、3つの見方は変容の度合いをどう見るかということでもあります。3つの見方は、とりもなおさず変容の3つのレベルでもあります。

さて、第1の見方は、新たな会計ルールが、従来の会計枠組み、すなわち実現・発生・配分・対応の枠組みを基本にして、それを拡張しているという見方です。それをここでは「拡張の論理」とよんでおきます。

たとえば収益の認識は「実現」(販売)主義といわれますが、その従来の実現概念を拡張する見解、すなわち「実現可能」基準があげられます。その代表的見解は米国財務会計基準審議会(FASB)の概念ステートメント第5号にみられます。

「...容易に実現可能である場合には(例えば、特定の農産物、貴金属および市場性ある有価証券) 収益およびある種の利得または損失は、その生産の完了または当該資産の価格の変動の時点で認識される」(FASB概念ステートメント第5号)

その見解で注意すべきは、特定の实物商品 - 生産の完了時点 - と、金融商品である有価証券 - 価格の変動時点 - とが、実現可能基準のもとで同列視(並列視)されているという点です。後で述べますが、有価証券という金融商品を棚卸資産のような实物商品と基本的に区別する見方(見方その3)からは、この点が1つの論点になります。

この第1の見方を端的にまとめてみますと、全体 = 「基本」 + 「拡張」ということにな

ります。ここで、「基本」とは従来の会計枠組みのことをさします。

Q：「拡張」ということは、基本構造自体は変わっていないという見方でしょうかから、変容の度合いを比較的小さくみると言うことになりますか？

A：あとの見方と比較すれば明らかになりますが、そう言うことになります。

### 「補完の論理」と全体 - 見方その2

Q：では、第2の見方は？

A：第2の見方は、今日の企業会計の全体を従来の会計枠組み（配分・対応・実現の枠組み）を基本にして、新たな会計ルールがそれを補完するという見方があります。ここではそれを「補完の論理」とよんでおきます。

たとえば先の有価証券ですと、実現の拡張ではなく、次の見解にもみられるように、特定の資産（ストック）の評価によるあらたな利益認識という見方になります。やや抽象的で難しくなるかもしれませんが、一応紹介しておきます。

「...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)

ここで事業から切り離された金融商品とは一時所有の有価証券（売買目的の有価証券）のことでしょうが、その評価（ストック評価）に基づいて、「実現」利益をとらえるという解釈になっています。抽象的にいえば、ストック評価による実現利益という新たな概念の登場といえます。先の有価証券に関する実現可能基準との違いに注意する必要があります。

重要な点は、後段です。すなわち、金融商品の時価評価損益が従来の実現利益の計算に対する「補完」という位置づけになっている点です。そして、注意すべきは、先の見方の「基本」は同じでも、「拡張」とここでの「補完」とはそのとらえ方が大きく違っているという点です。この点は後で述べます。

### 補完という両立観 - 配分計算とストック評価

Q：確かに、少し難しいですね。補完という見方の特徴をもう少し説明してください。

A：補完の論理の特徴ということですが、端的には、「評価の手続は、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」(米山[2003]221頁)にみられるように、従来の（フロー）配分計算を「基本」として、それと今日的なストック評価との関係を「補完」の関係とみる点にあります。

重要な点は、ストック評価による利益計算が、ストック評価から独立した配分計算によ

る利益計算と(これが伝統的な利益計算) 利益計算という点で「両立」するという見方です。

この点は、従来のいわゆる「収益・費用中心観」(フロー配分思考)と今日的な「資産・負債中心観」(ストック評価思考)とを対立的(二者択一の関係)にとらえるのではなく、両立ないし融合という関係でとらえる見方になります。

この見方を先の第1の見解との比較でまとめますと、全体 = 「基本」 + 「補完」となります。そこでの「基本」は第1の見方のそれと同じですが、重要な点はその「基本」がストック評価ではなくフローの配分計算の方にあるという点です。

Q: 変容の度合いの見方についてはどうですか? 第1の見方とは、その度合いの見方は違いますか?

A: 全体 = 「基本」 + 「拡張」(第1の見方)と全体 = 「基本」 + 「補完」(第2の見方)ですから、右辺第1項は共通していますね。したがって、拡張と補完の違いになりますが、基本との関係で拡張と補完は同じではありません。拡張はあくまで基本の拡張ですが、補完は基本の延長上にはなく、それとは別であるが補完の関係だということでしょう。その意味で、拡張と補完の変容のレベルの捉え方は異なる(第2の見方 > 第1の見方)と言えるでしょう。

いずれにせよ、「補完」という関係の捉え方は、次の第3の見解との比較でより明らかになります。

### 「区別の論理」と全体 - 見方その3

Q: では、第3の見方について教えてください。

A: はい、第3の見方は「...これに対し、これから述べる議論では、実物経済を基礎にする実物資産と、金融・証券経済を基礎にする金融資産・負債との『区別の論理』に基づいている」(石川[2002]29-30頁)と言うように、実物経済と金融証券経済との経済的基礎の相違に着目するものです。ここでは、それを「区別の論理」とよびたいと思います。

Q: 実物経済と金融・証券経済との経済基礎の相違に着目するということですが、もう少し詳しく。

A: 実物商品が財・サービスの生産・販売活動をその基礎にしているのに対し、金融商品は証券・金融の経済活動がその基礎になっています。前者を(サービスもふくめて)“モノ”の経済であるといえ、後者は“マネー”の経済といえます。このモノとマネーの経済的基礎の相違は、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考え方の基礎になっています。

Q: これまでの見方と異なる特徴は?

A: この見解では、それぞれの会計計算の枠組みを別枠としてとらえるところにその特徴があります。したがって、全体 = 「計算系 ( ) (枠組み )」 + 「計算系 ( ) (枠組み )」

という見方になりますが、これまでの2つの見方と違って、そのいずれが「基本」という関係にはないという点に留意してください。ただ、系の内容は「基本」と同じであると考えるよいかと思えます。その「基本」の拡張でも補完でもないので、2つの「系」としているのです。

### ハイブリッドな構造

Q: 2つの系ですか。

A: はい、先に実物経済(モノの経済)の計算枠組みと言いましたが、この第3の見方では、さらに金融証券経済(マネーの経済)の計算枠組みが考えられます。したがって、今日の企業会計の全体構成は、異なる2つの計算枠組みから成るという見方になります。

具体的には、従来の「会計配分」型の枠組み(計算系)と今日的な「価値評価」型の枠組み(計算系)であり、その2つが並存して全体を構成しているという見方になります。その詳しい説明はテーマのところで行います。

Q: 2つの系の併存構造として全体を見るということですね。「ハイブリッド」という用語も使われているようですが。

A: そうです。こうした併存構造をうまく表現する用語はないか、ずっと考えていました。ハイブリッド自動車もヒントになりましたが、生物学での異種交配(ハイブリッド)が大きなヒントになりました。

Q: 異種交配とか異種併存、確かにこれまでとはレベルを異にする見方ですね。少しわかってきたように思います。

A: さらに、会計計算の対象の相違に直目すれば、金融系(マネー)と非金融系(モノ)との区分というのが、今日の企業会計のあり方を見るうえで1つの重要な視点になります。というのも、今日の時価会計は、全対象をカバーするものではなく、棚卸資産や事業用固定資産などの実物系(非金融系)はその対象になっていないからです。

したがって、ここに会計計算の方法と対象との両面において「区分の論理」の視点が重要になります。詳しくは、テーマでこの方法と対象の併存構造(ハイブリッド構造)について述べます。

なお、全体を見るもう1つの視点に資本維持の概念があげられるかと思えます。この資本維持の観点から、拡張か補完か、それとも並存か、という問いかけが可能です。この点は、やや専門的になりますが次回に取り上げます。

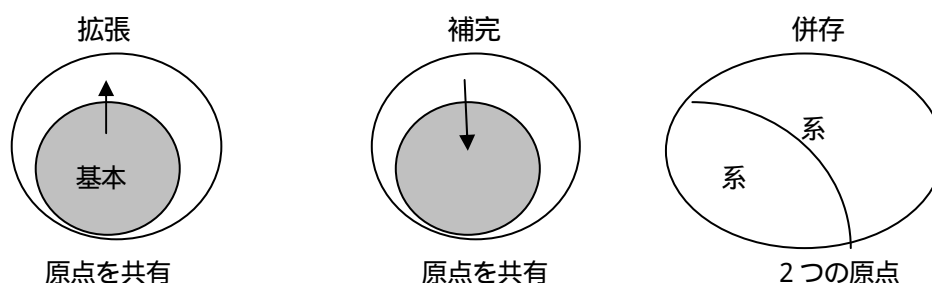
### 全体の3つの見方 - その構図

Q: では、これまでの議論のまとめをお願いします。

A: 今日の企業会計の全体の枠組みのとらえ方をまとめますと、図表2-1のようになります。ここで、「基本」は従来の枠組み(配分・対応・実現の枠組み)、「系」はその「基本」と同じものと考えてけっこうですが、「系」=ストック評価型の枠組みに対しますと、

「系」 = フロー配分型の枠組み、ということになります。つまり2つの異なる枠組みになります。

図表 2-1 全体枠組みの3つの見方



Q: 図のなかに矢印、および原点がありますね。これは何を意味していますか?

A: まさに、矢印および原点(中心点)に注意する必要があります。特に、第3の見方(併存)が2つの原点をもつ楕円形で描かれている点に注意してください。原点を共有するという秩序とは性格が異なる点、また原点が2つあるという点で、楕円は第3の見方(異種併存説)にピッタリのイメージといえますね。

Q: 変容の度合いについても、まとめをお願いします。

A: はい、ここで3つの見方の相違を、変容のレベル、度合いという点で触れておきましょう。まず拡張と補完の見方の相違は、図 2.1 の補集合部分(白色の部分)が「基本」と同質性をもつかどうかという点に見出せます。つまり、前者は同質性をもつがゆえに全体は同心円的なものとなりますが、後者はそうした同質的な全体にはなりません。

この同質でない点で(非同質性)、補完と併存の見方は共通します。ただ、それを補完とみるか、併存とみるかで、おのずと変容のレベルを異にするといえます。すでに述べたように、併存ではいずれが「基本」という見方になっていません。

以上より、拡張から併存までの見方の変容のレベルは、それぞれレベル1(小)、2(中)、3(大)という順になると言えます。

Q: 3つの見方のなかで第3の見方が変容のレベルの捉え方がもっとも大きい、ということですね。

A: そうなりますね。いずれにせよ、今日の企業会計の全体構成は、「拡張の論理」ではそれが伝統的会計枠組み(基本)の拡張であるがゆえに一元論的構成となり、また「補完の論理」も補完であるがゆえに同じく一元論的構成となります。補完も拡張も、ともに従来の会計枠組みを「基本」とした一元論的全体観となる点で共通するといえます。ただし、次回での議論では補完の論理を拡張の論理と区分する意味で、「二元的一元論」として説明します。

これに対し「区分の論理」は、区分であるがゆえに、いずれが「基本」ということはなく、併存的二元論の構成をとることになります。こうした今日の企業会計の変容の捉え方の相違は、あらたな会計秩序の構築問題(日本版概念フレームワーク)ともかかわってき

ます。この点は、テーマ で取り上げます。

図表 2-2 3つの見方のまとめ

- ( )一元論的構成
  - 「拡張の論理」(拡張的一元論): 全体 = 「基本」 + 「拡張」(変容のレベル小)
  - 「補完の論理」(補完的一元論): 全体 = 「基本」 + 「補完」(変容のレベル中)
- ( )二元論的構成
  - 「区別の論理」(併存的二元論): 全体 = 「系 」 + 「系 」(変容のレベル大)

(以上、06年7月)