

第 8 回 変容の構図 - 形と方向 -

**変容の構図 ( その 1 ) - 変容の構造**

今回は変容の構造と方向の構図についてお話しします。

Q : 変容の「構図」とは ?

A : 変容の全体像を描くということです。大きくは 2 つあります。1 つは変容の「形」( 構造 ) で、もう 1 つは変容の「方向」( ベクトル ) です。この 2 つでもって今日の企業会計の変容の姿、形、動態を明らかにするということです。

Q : では、変容の構造について。

A : 前回までの議論で、今日の企業会計の計算枠組みは 2 つの異なる枠組みが併存・交錯していると述べましたね。すなわち、従来の伝統的な「会計配分」の枠組み ( 計算系 ) と、それとは性格を異にする今日的な「価値評価」の枠組み ( 計算系 ) です。

さらに、計算対象の区分、すなわち金融系 ( 非実物系 : マネー ) と非金融系 ( 実物系 : モノ ) との区分の観点からは、従来型の計算系 が今日の金融系の測定には適しなくなってきたことが指摘されます。この点は、動態論思考の今日的限界としてすでにみたところ ( 補遺 1.6 参照 )

Q : 「区分の論理」が対象と方法の両面に出ていますね。となると、モデルとしてはいくつかの組み合わせが考えられますが -。

A : はい。この方法と対象の 2 つの軸で変容の構造を示せば、図表 3.4 のようになります。対象と方法の 4 つのゾーンが出来てきますが、このなかで網掛けした (イ) と (二) から構成されると考えられるのが今日の企業会計の併存モデルです。

図表 3.4 変容の構図 - 対象・方法・方向 -

対象 \ 方法	計算系	計算系
非金融資産・負債 ( 実物経済系 )	(イ) ---	(ロ)
金融資産・負債 ( 金融・証券経済系 )	(ハ) —	(ニ)

**変容の構図 ( その 2 ) - 変容の方向**

Q : では、従来の計算構造は ? そして、変容の方向は ?

A : 変容の方向も図表 3.4 で説明できます。全体をモデルとしてつかまえることの強みですね。すなわち、伝統的な会計配分の基本枠組みは計算系、図では (イ) と (ハ) になります。したがって、(ハ) から (ニ)、全体では「実物系 / 計算系」(イ) + 「金融系 / 計算系」(ニ) への変容のベクトルを読み取ることが出来ます。

ただ、現実はその基本モデルで説明できるほど単純ではありません。それでも、こうし

た基本モデルを設定することは、すでに述べましたように、変容の構造のみならず、変容の方向(ベクトル)も明らかにする点で意味があります。

Q: 変容のベクトルをもう少しご説明できませんか。

A: はい、変容のベクトルを2ステップで説明してみましょう。すなわち、今日の変容は計算系(方法)の金融系(対象)への浸透ではじまったと言えますね。それを、ここで「変容のステージ1」(図の実践矢印ハニ)とっておきましょう。このステージ1では実物系は従来の計算系のままです。さらに、すでに議論しました計算系の特徴が実物系の会計方法にも出てきている現実があります。それを、「変容のステージ2」(図の破線矢印イロ)とっておきます。

### 変容の“最後の砦”

Q: 金融商品会計などをみますと、「変容のステージ1」というのは分かります。ステージ2の方は?

A: そのステージ2がどこまで浸透するか、その最後の試金石が会計配分の典型である減価償却であるといえましょうか。その変容の性格と方向が理解されるのではないかと思います。有形固定資産は実物系の代表、その減価償却による原価配分は会計配分の代表ですから。この点は、次回(第9回)の変容の具体ケースで述べます。

Q: ステージ2が仮に全面展開となれば、変容のレベルはもっと大きくなりますね。変容と言うより変質?

A: そのとおりです。仮に破線矢印のステージ2、つまり系系が全面的に浸透するようになりますと、会計のあり方は大きく変質し、少なくとも複式簿記を記録計算の基礎においたこれまでの会計は、その終焉すら迎えるといえます。その意味で、減価償却のあり方は“究極の変容”、これまでの会計のあり方から見れば変容の“最後の砦”ともいえます。

Q: 最後の砦ですか?

A: そうはならないだろう、という意味を込めているつもりです。

### 会計と財務のハイブリッド - 利益計算か、実態開示か

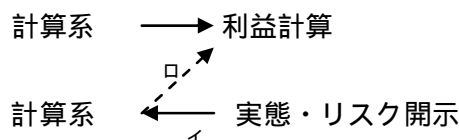
Q: 計算系は従来の枠組みですから、第1回目で議論した「企業会計原則」での損益計算の基本構造でもあるわけですね。でも、計算系はそれとはかなり異質のようですが、それはそもそも利益計算の別枠と言えますでしょうか?

A: 非常に重要な点です。会計配分を中核におく計算系が純然たる利益計算の枠組みといえ、計算系は必ずしもそうでない面をもっています。それは特定時点の直接的再測定という特徴にもみられるように、実態・リスクの情報開示から出てきている面がみられるからです。この点が、今日の変容問題を複雑にしている1つの要因です。

Q: 以前にも出てきた利益計算か実態開示か、という論点ですね。

A: はい。初めから利益計算の再構成問題なら、同じ土俵で、より焦点のあった議論ができますよね。この点でも、現代の会計の特徴は、利益計算と実態・リスク開示の“ハイブリッド会計”という性格にみることができます。図で示しておきましょう。図表 3.5 のィの側面です。

図表 3.5 利益計算か、実態開示か



Q: 計算系 が「計算」というより、「開示」志向をもつということですね。

A: そうです。今日の企業会計において、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います。またB/S中心志向といっても、その志向は必ずしも利益計算に向いているわけではありません。実は、このことが計算系 と密接にかかわっているのです。すなわち、「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」という図式です。

Q: 以前、結果的な損益計算という点を議論されましたが、この点ともかかわりますか？

A: むろんです。今日の企業会計とりわけ時価会計に、B/Sでの実態・リスク開示志向の会計 その情報開示目的に適合する測定属性の選択 その属性に規定された原価・実現の枠組みとは性格を異にする結果的な利益計算、という図式を描くことができます。

この点で、次の引用をしておきましょう。伝統的な原価主義会計とは異質な性格を見て取ることができるかと思えます。

「そこでは原価主義会計がその基礎にしていた「支出」およびその何らかの配分という拘束を受けることはない。その時点での財務実態をもっとも明らかにする測定属性が選択されるだけである。先に『(期中)記録なくて(時点)情報あり』の会計ということ述べたが、ここに『実態・リスク情報開示 利益計算』への素朴な疑問 時点時点の情報開示が“利益”を生むか? がでてくる」(石川[2004]36 ページ)

### 情報開示が利益を生むか？

Q: 情報開示が利益を生むか？興味深い、また今日的に象徴的な問いですね。

A: そう理解してもらえば有り難いです。今日的な実態・リスク開示をいっそう徹底させるなら、しかもそれをB/Sに求めるなら、P/Lとの連携の矛盾は一層拡大していくように私には思われます。究極的には、P/Lとの連携から何らかの形での非連携への方

向か、さもなければ従来の会計利益とは異なる利益概念の方向に行かざるをえない、そのように思われます。

引用での「(期中)記録なくて(決算時点)情報あり」という今日的な会計のあり方、さらには「情報開示が利益を生むか?」というごく素朴な疑問は、そのことを象徴していると言えます。

したがって、企業会計の変容問題を議論するさい、今日の変容がはじめてから利益計算の再構成問題として登場してきているのかどうか、この点がたいへん重要になると言えますね。

### 変容の基礎・構造・形態

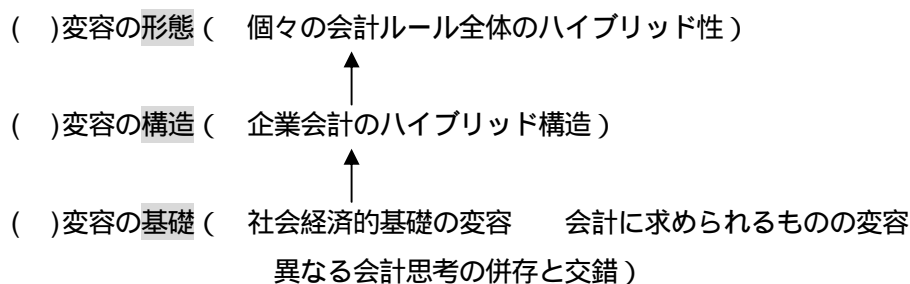
Q: では、この辺で以上の議論のまとめを。

A: まず、今日の企業会計の変容をみると、その変容を引き起こしているのが何であるか、その考察なしに会計ルールの世界だけを見てもその変容の本当の姿は見みえてこないし、また将来の予見の洞察も得られません。ここに、その変容の基礎にさかのぼって考察することの重要性があると言えます。

今日の企業会計の変容には、図表 3.2 および図表 3.4 で示したように、そのハイブリッドな構造をみることができます。そして、その構造のうえに個々の会計ルールの全体がハイブリッドな現実の姿(形態)を見せていると言えます。

まとめてみますと、次に示すように、( )変容の基礎 ( )変容の構造 ( )変容の形態、の構図が描かれます。

図表 3.6 変容の基礎・構造・形態



(以上、06年8月)