

論文

受理日：2013年12月29日
採択日：2014年5月14日

情報開示、利益計算、包括利益

——「その他の包括利益」の出所と現代会計——

石川 純治
(駒澤大学)

I. 過去報告と今回報告

1. 過去報告とのつながり

筆者は会計論学会の統一論題報告で、本報告も含めて、過去以下のような報告を行った。①第12回大会(1997年、東京経済大学)「時価会計の基本問題—金融経済の会計学—」、②第16回大会(2001年、駒澤大学)「時価会計と資本利益計算の変容—開示と計算の側面から—」、③第20回大会(2005年、明治大学)「日本版概念フレームワークの意義と論点—その立脚点の基礎論的検討—」、④第24回大会(2009年、拓殖大学)「企業会計の変容をどう見る—今日の変容の視点—」、⑤第28回大会(2013年、東京経済大学)「情報開示、利益計算、包括利益—「その他の包括利益」の出所と現代会計—」、である。

各報告でのテーマはそれぞれ別個ではなく、いずれにも「現代会計の今日的特性と問題性を明らかにする」という一貫したテーマが存在している。特に第24回大会では、それまでの報告(第12回、16回、20回大会)での諸論点を総合した形で、現代会計の変容を①経済、②会計、③法の総体的視点から、「金融・開示・取引法」優位の会計として捉えることで、その現代的特性と問題性を明らかにした。特に、①金融>実物(経済の観点)、②開示>計算(会計の観点)、③取引法>組織法(法の観点)が互いにリンクしているという「現実」の見方が重要になる(不等号>は左辺の右辺に対する優位性を示す)¹⁾。

今回の報告では、第24回大会で明らかにした財務実態や財務リスクの情報開示の優位性(開示>計算)という現代会計の1つの特性が、具体的な会計基準のなかにどのような形で現れるかを検証した(Ⅱ節)。そして、その焦点は現代会計の特性の象徴ともいえる「その他の包括利益」(OCI)に当てられる。とりわけ、その出所がどこにあるか、すなわちそれがその現代的特性に起因することを明らかにした(Ⅲ節)。そのことで現代会計においてなぜ現実にもこのような会計処理(会計認識・測定のある方)をとっているかが明らかになる。最後に、その点も含めて「会計における理論と現実」という統一テーマの問いに筆者なりの答えを出してみたい(Ⅳ節)。

2. 自己の過去研究の今日的通用性・妥当性——今日の文脈での検証

10年ひと昔と言うが、10年以上も前の問題意識が今日にも通用するのか、それとも当時だけのものだったかは、自己の研究を振り返って問われるべきことと思われる。

その1つは財務実態や財務リスクの情報開示志向を強める現代会計と伝統的な(収支を基礎にした)資本利益計算との関係を、財務諸表全体としてどう再構成しうるか(再構成可能性)という問題である。その狙いは、それが極めて困難であることを示すことで現代会計の特性を明らかにすることであった。もう1つはそれと密接に関わる問題意識、すなわち現代会計の特性を象徴する「その他の包括利益」(OCI)

の出所と性格である。

急速に変貌する今日にあっても、こうした見方は基本的に変わっていない。今回の報告ではその2つの問題意識を今日の文脈のなかで検証した。とりわけ、現代の会計にあっては、投資家本位という「現実」(石川[2011a]図表 15.3 および図表 15.4 参照) とその性格に根ざした情報開示志向を一層強めているだけに、情報の「開示」(財務報告、disclosure) と利益の「計算」(会計計算、accounting) との矛盾(B/S 開示と P/L 計算の矛盾) が、ほかならぬ OCI / リサイクリングのなかに現れていることを明らかにした。

ところで、10年以上も前の問題意識が今日通用しないなら、どうするか。報告ではこの点に少し触れたが、言葉足らずでその真意は必ずしも理解されたとはいえないように思える。少なくとも筆者には重要な自己への問いかけであるので、関心のある読者には石川[2014b]あるいは「会計研究のアンビバレンス——たかが会計、されど会計——」(2004年、慶応義塾大学、HP「講演」コーナー掲載)をご参照いただければ、その一端は理解してもらえないかもしれない²⁾。

II. 貸借対照表の現代の変容——収支計算型 B/S と実態開示型 B/S

本節および次節の議論は石川[2013a]、石川[2013b]でそれぞれ詳しく論じているので、紙幅の制約上ここでは要点のみ記し、紙面の多くを統一テーマに関わる第IV節に譲りたい。

かつての問題意識(その1)を端的に言えば、時価(公正価値)会計に代表される現代の会計が利益計算の再構成問題として登場しているか、換言すれば利益計算のパラダイムシフトか、という問いであった³⁾。この点は、今も変わらない。ここでは、次の2点だけ指摘しておきたい。

第1は、伝統的な会計のあり方として、それが収支の規定を受けるという点である。この点で、測定のアンカー(anchor) = 現金収支というとき、その anchor の意味あいが重要で、筆者はそれを文字通り錨のように固定、安定させるものとした。現代の会計をこの点からみると、伝統的な安定装置という枠組み(収支ベースの期間損益計算)から遠く離れているように見えるからである(詳しくは石川[2013a] 17頁補注2参照)。伝統的会計との相違をたんに損益の期間配分の相違にすぎないとする見解があるが、そう単純にかたづけられる性格ではないのである。第2は、情報開示志向を受けた現代会計に特徴的な直接的再測定を伝統的会計における取引ベースの記録計算と対比させてみることである。そして、その再測定がOCIの出所と密接に関わっていることが重要な点である。

なお報告では、貸借対照表の現代の変容の形を次の3つの形で示したが(石川[2013a]図表1, 2, 5)⁴⁾、ここでは次の点のみ指摘しておこう。第1は、現代の会計は収支の制約を受けないという点、第2はその点とも関わって連携の形がP/L中心型(動的連携)からB/S中心型(静的連携)になること、第3は計算構造が伝統型のように閉じた構造(その典型は動態論)として説明し難い形(よりオープンな形)になることである。ちなみに、井尻[1968]では伝統的な原価主義会計の計算構造が公理的構造というまさに閉じた構造として説明されたわけだが、現代の会計はその公理的構造の書き換えが通用しない世界(構造的な変化)といえる。

III. B/S開示とP/L計算の矛盾—OCIの出所と性格

もう1つのかつての問題意識(その2)を端的に言えば、B/S問題とP/L問題のジレンマないし矛盾の顕在化(石川[2000] 37頁)であり、とりわけ「その他の包括利益をめぐる問題は、これまでの

伝統的な資本・利益計算（資産評価と利益計算の関係）の枠組みからは説明のつかない、1つの今日的背景をもった会計問題といえよう」（同142頁、傍点は引用者）という点であった。この点は、先の問題意識と同様、今も変わらない。それどころか、まさに今日の背景のもとOCI項目はその後一層増大してきている。それだけに、その出所と性格を明らかにすることが重要となる。

報告では、まずその出所を端的に利益計算に本来的に直結しないものの侵入、あるいは伝統的な資本利益計算とは異質なものの侵入であることを指摘し、それを2つのケース、すなわち①原型としての「その他有価証券」（時価開示とOCI）と②改定退職給付会計（債務実態のオンバランス化とOCI）でもって検証した。ここで指摘しておきたい点は、第1にその他有価証券のケースがOCIの出所と性格をみるいわば「原型」であるという点、したがって第2はその応用形態をその原型からみるという点、第3は以上とも関わるが2つのケースの共通性（同型性）見出すこと、この3点である。詳しくは石川[2013b]を参照されたいが、ここで結論だけ言えば、OCI／リサイクリングは現代型と伝統型の会計が交渉・交錯するところに現れ、両者の矛盾・乖離（inconsistency、非整合）の調整役（媒介性）の機能をもつということである（とりわけ現代型に立った上での伝統型との調整）。なお、矛盾の解決の別のあり方は補注1（現行の矛盾解決の仕方自体の相対化）を、また経済学的基礎の観点から矛盾の出所に何があるかは補注2（④所有／主体の二重性→⑤ハイブリッド会計というあり方の矛盾→⑥OCI／リサイクリング→⑦矛盾の調整機能、二重性の媒介機能）をそれぞれ参照されたい。

以上の議論は、次の「会計における理論と現実」という問題（統一テーマ）と密接に関わる。

※補注1：矛盾の解き方——その別のあり方

OCIの出所と性格の議論からすれば、その矛盾の解決の別の（本来的な）あり方もいくつか考えられる。そのことで、ここでの解決の仕方（OCI／リサイクリング）それ自体も相対化される。すなわち、まず1つは最もシンプルな形だが、（損益に直結しない）情報開示のB/S本体化をやめることである（注記にとどめる）。次に（B/S本体化のもとで）純利益計算に直接関わらないもの（OCI）の扱い、つまり純利益と区別せずあわせて包括利益（CI）に一本化するか、純利益とは別の“第2の利益”（よってリサイクルはしない）とするかである（利益概念の問題）。さらに3つ目は、以上の最も基礎にあるB/SとP/Lとの連携という基本構造にまで言及すれば、その非連携もふくめた再構築可能性の問題である⁵⁾。

※補注2：所有／主体の二重性と矛盾の出所——経済学的基礎の観点

この矛盾の出所を所有／主体の二重性の見地から捉えることもできる。石川[2006]第3節「株式会社の所有関係から」、石川[2013b]補遺Ⅲ「所有／主体の二重性と会計」参照。また小栗[2013]での所有資本と機能資本の分化という観点からその矛盾を説くことも可能である（小栗[2012]107-108頁の2つの存立構造と計算構造）。ちなみに、小栗[2013]での報告から公開への展開は、既存株主（所有資本）への「報告」（単体決算書、会社法）から証券市場（擬制資本信用）の発展にもなう投資家（潜在株主をふくむ）への「公開（開示）」（投資情報開示としての連結財務諸表、金商法）という展開にはかならない。決算報告といっても決算開示といわないように、それぞれのベースにある法の相違に注意されるとよい（石川[2006]補足13「会社法と証券取引法——いずれが基本か——」）。端的に、決算報告会計（会社法）と情報開示会計（金商法）との相違である⁶⁾。重要なことは、擬制資本信用の一層の展開（例えば投機的擬制資本、田中[2013]127頁）、それを媒介（前提）にした株式会社の現代的あり方、それを受けた企業会計の現代的あり方、といった基礎論的・総体論的分析が現代会計を読み解く鍵になるということである。その一端は、あとの補注3での石川[2014a]を参照されたい。

IV. 会計における理論と現実—プロフェッションとアカデミズム

1. 問いの含意—古典と現代

統一テーマの問いは、「会計の基盤つまり現実の経済事象が大きく変化する中で、会計における理論と現実とはどのような動的関係にあるのか、またあるべきか」（傍点は引用者）であった。かなり抽象

度の高い問いであるが、そこには古典的文脈も含意されているようにもみえる。まず、その点に若干触れておきたい。石川[2000](308頁)では畠中福一の「方法の学」と「現象の学」に触れて、「個別資本説」と「公表会計制度論」との論争を「要するにそこでの争点は会計方法と『現実』との関係をめぐる問題であった」と記し、また浅羽二郎の引用、すなわち公表会計制度論をして「いわゆる個別資本説の成果を継承し、それゆえに現実に生起している課題へのその対応の不適正に関する1つの解決方法としてみるのが基本的理解であろうし(以下略)」(傍点は著者)を取り上げて議論したが、2つの引用での「現実」という点(とりわけ「方法」との関係)は、必ずしも現代的文脈と切断されているとも思えない。

ともかくも、そうした古典的論争(方法と現象)とどう関わっているかは定かでないが、むしろ現代的文脈が想定されているはずだから、とりわけ何が「理論」であるかがわかりにくい今日的状況だけに、その問いかけは極めて重要であることに変わりはない。ただ、その問いを少し具体的でわかりやすい形で、すなわちプロフェッション(現実)とアカデミズム(理論)という対置でもって、とりわけ両者の関係はどうあるべきかを重視しながら、私なりの答えを出してみたい。それは、教育も含め常々強調していることであるが、端的にプロフェッションの相対化である。そしてその相対化には、以下でみるように、いくつかのレベルが考えられる(4つの相対化:※その1~その4)。

2. 何が「現実」、何が「理論」——重層性と可能性

何を「現実」、何を「理論」と捉えるか、これは論者の問題設定によって異なる。そこで、議論のための1つの全体的構図(議論の土俵)を提供することで、まずその捉え方のレベルやルートが異なることを示しておこう(図1)。

図1 会計における理論と現実—捉え方のレベルとルート

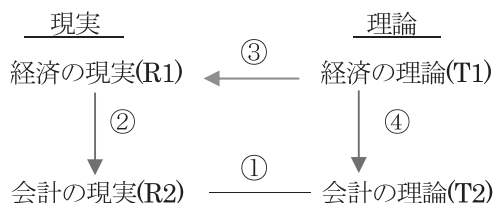
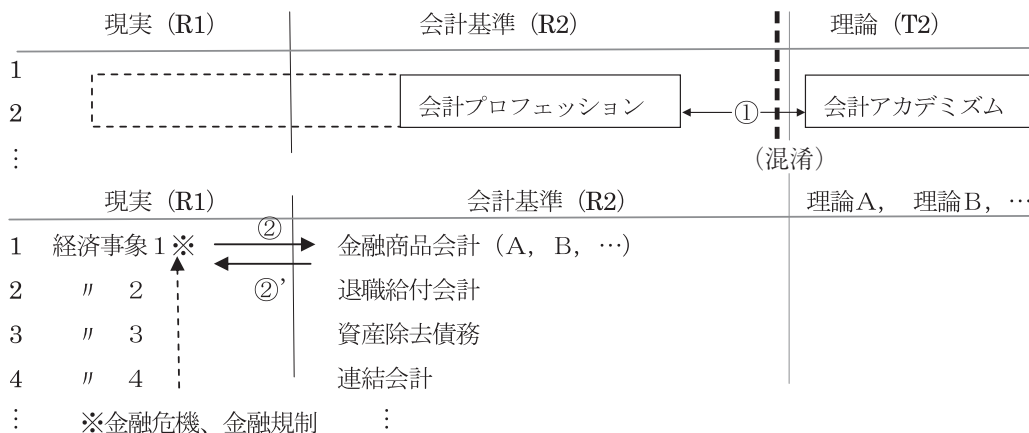


図1のRは現実、Tは理論、数字の1, 2は経済、会計のレベルをそれぞれ表している。最も単純で基本的なレベル①(R2 - T2)は会計というレベルでの理論(T2)と現実(R2)だが(ここでは矢印を付さない。あとの図2参照)、その会計の現実(R2)を経済の現実(R1)から捉えるとレベル②(R1 → ①)となり、さらにその経済の現実(R1)を経済の理論(T1)から捉えるとレベル③(T1 → ②)となる。このレベル③では、後述するように、出発点の経済理論(T1)の選択(経済学の“選択”)が経済の現実(R1)の見方の重要な分かれ目になり、②のルートを通して①の見方に影響する。それだけに、レベル③ではその“選択”が重要な起点となる。なお、他のルート、例えば理論(④ T1 → T2)から現実(R2, R1)を捉えるルートもありうる。

3. アカデミズムの役割と存在意義－会計基準という現実の相対化

図1のレベル②をより具体的にあらわしたのが図2である。ここでは3点だけ指摘しておきたい。

図2 会計基準を中心にした現実と理論



第1は、先に示した図1の①のレベル、すなわち会計の現実 (R2) と理論 (T2) の区別 (峻別) に関わる問題である。図2のタテ破線で示すように、現代会計の論議にはプロフェッション (R2) とアカデミズム (T2) の混淆、とりわけ前者の先行性、優位性、さらには後者の前者への埋没性 (アカデミズムのプロフェッション化：①の右向き矢印) が見られるという点である。それだけに、アカデミズムのあり方や役割をどこに見出すか、両者の関係における極めて深刻な今日の状況が指摘される。詳しくは、このテーマを扱っている石川[2014b]を参照されたい⁷⁾。第2は、それゆえにそれとは逆向きのベクトル (①の左向き矢印)、つまりアカデミズムからのプロフェッションの相対化という点が重要になる。例えば金融商品会計の現行基準Aが現実 (経済事象1—金融危機、金融規制) の会計的捉え方 (会計思考A→枠組みA→認識・測定A)、つまり理論Aから出てくるとするなら、同じ現実でもその会計的捉え方つまり理論が異なれば、別の理論B→現実→別の基準Bとなる (経済事象2、3、4もまた同じ)。アカデミズムの役割は、まさに「現実」(ここでの「現実」=現行の会計基準、会計処理など) の相対化、つまり別の複数基準の可能性、とりわけその存在可能性を支える概念やモデルの提供にある。そうした概念モデルが欠落した (既存の) 個々の会計基準のなかだけの議論では、先に指摘したようにプロフェッションに埋没する危険性 (プロフェッション化) がともなう。アカデミズムの役割は、端的に言って、プロフェッションの相対化である。ここに「会計における理論と現実とはどのような関係にあるべきか」への1つの答えがある—※その1：会計基準の理論的・概念的相対化。

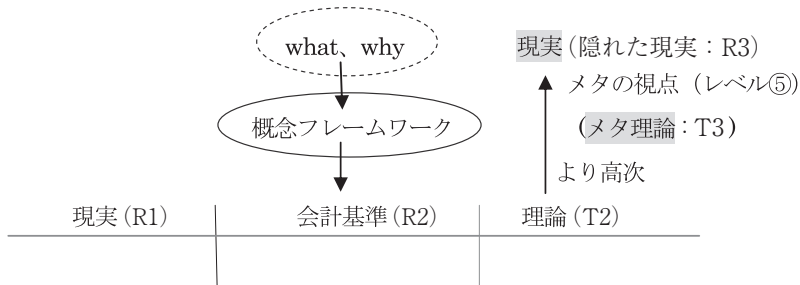
第3は、経済事象 (R1) から会計基準 (R2) への規定である (図1の② R1 → R2)。例えば金融商品会計の改定に金融危機が大きく関わっていることを挙げれば、そのことは容易に理解される。その点は、退職給付会計にも資産除去債務にも、そしてむしろ連結会計にもいえる⁸⁾。またその逆規定 (②' R2 → R1) も重要で、図2では②と②'の双方向の矢印で示している。統一テーマの問いにいう「相対的關係」である⁹⁾。次の第IV節の4とも関連するが、ここに会計の政治経済学ともいえる理論の1つのあり方があり (ここでの「現実」=政治経済的現象)¹⁰⁾、「理論と現実とはどのような関係にあるべきか」へのま

た1つの答えを見出せる——※その2：会計基準の政治経済学。

4. 概念フレームワークの制度性とメタ理論——会計的支配機構という現実

さらに、より高次の相対化がある。図3は会計基準の基礎にある概念フレームワークを示しているが、ここで重要なのはその背後であり、そこに何が (what) どのような理由 (why) で存在しているか、これを明らかにすることである。すなわち、後述する概念フレームワークや会計基準に対する何らかの支配機構の存在である。その「現実」(理論性に対する制度性)のいわば隠れた正体を明かすことが、ここでのアカデミズムの重要な役割(メタ理論の意義：図3のレベル⑤)となり、統一テーマの問いへのまた1つの答えとなる¹¹⁾。

図3：概念フレームワークの制度性とメタの理論性——理論と現実の捉え方



では、その支配機構とは具体的にどのようなものか。ここでは2つ、すなわち1つはメトカーフ委員会報告 (*Accounting Establishment*, 1978年)の分析で明らかにされた概念フレームワークの背後に横たわる社会的機構(津守[2002]第12章)、もう1つは近時のCFA協会「包括的ビジネス報告モデル」(2007年)を取り上げたい。

まず津守[2002]第12章では、その巨大な社会的機構が端的に「FASB機構」の構造図(305頁第3図)や「会計的権力構造」の全体的構造(316頁第4図)として示されているが、それはまさに「多くの環節から成る巨大な生き物」、「一個の有機的な機構」(297頁、傍点引用者)である。ちなみに、その会計的支配機構は後述の田中教授の学説(資本の自己意識説、会計資本説)とも重なる。ここで、概念フレームワークの制度性という観点から、会計的支配機構の位置を示してみよう。すなわち、サンダー教授(S.Sunder)は文書化された(written) ruleに対する文書化されない(unwritten) social norm(社会慣行・慣習・規範)の重要性を強調しているが、斎藤[2013]は、その社会規範の存在を強調して、①社会規範(市場慣行)→②概念フレームワーク(理念)→③会計基準の3つの関係を図示している(同書図表6.1)¹²⁾。筆者は、その図を借りて、そこに「会計的支配機構」の位置を社会規範に対比する形で示してみたい¹³⁾。重要なことは現代の会計基準設定における会計的支配機構の存在およびその支配構造である。「基準を生み出すのは社会規範であって理念ではない」(同書122頁)での社会規範と会計的支配機構とを対置させることの意味を読み取ってもらえば、ここでの「現実」(会計的支配機構>社会規範、前者の優位性・支配性)が一層見えてくるといえる。

もう1つ注目したいのは、CFA(Chartered Financial Analyst, 認定証券アナリスト)協会「包括的ビジネス報告モデル：投資家のための財務報告」(2007年、以下「報告モデル」)である¹⁴⁾。それが

全面公正価値会計モデルや概念フレームワークおよび I F R S に大きな影響力をもっていると言われるだけに、極めて重要な「現実」の捉え方が見て取れる。ここで、CFA は CFA 協会 (旧 AIMR : 投資管理・調査協会) が認定したアメリカの証券アナリスト資格であるが、それが投資のプロフェッショナルを認定する国際資格であり投資銀行など金融業界のグローバル化に根ざしているという点が重要で、それゆえにそこに現代の会計の根っ子に何があるかの 1 つの含意を読み取ることが一層重要となる (CFA 協会→金融セクターが主役→現代会計の性格)。特に、「報告モデル」の作成主体が公認証券アナリスト協会であることの意味合い、すなわちこの「報告モデル」の根底に金融セクターが世界経済の主役であるとする「固い信念」があるとする点が重要である。さらに、ここが重要なところだが、「その信念に基づいて、このモデルを支持する人材を IASB と FASB のボードメンバーに継続的に送り込むこと等を通じて、IASB と FASB に直接的間接的に強い影響力を及ぼし、長期的には世界の会計基準をこのモデルに置き換えていくことが明示されている」(辻山[2013]179-180 頁) という点である。この点は先の会計的支配機構とも重なり、制度性という議論の焦点のもっとも根幹に関わる問題といえる。

こうして会計的支配機構という「現実」は、図 3 にも示されているように、先の現行の会計基準という現実 (図 2 の R2 および R1) とはまた異なる、そしてその現実の背後にあるという点でより重要な「現実 (R3)」といえる。したがって、その「現実」の正体を明かすことが、またもう 1 つの、しかもプロフェッションにはできない、アカデミズムの極めて重要な役割といえる——※その 3 : プロフェッションのメタ論的相対化。

5. 「資本」の動態変化と会計変容—史的システムとしての会計

さらにアカデミズムのプロフェッションとは区別されるもう 1 つの重要な意義と役割がある。史的文脈での相対化 (史的相対) である。ここでは先の会計的支配機構とも重なる田中教授の学説を取り上げてみよう。田中理論の基礎には、やや難解であるが、客体の主体性論 (客体 = 主体)、資本と会計の同一性論 (資本の自己意識説、会計資本説) がある。詳しくは特別委員会報告を参照されたいが¹⁵⁾、ここでは本節冒頭の統一テーマの問い、とりわけそこでの「現実」= 会計の基盤 = 現実の経済事象、さらにその変化という点に着目すると、田中説での自立的資本 (経済) と資本価値の諸形態 (会計) との規定関係、すなわち①資本の自立的分化 (会計の基盤の変化) →②資本価値の諸形態→その価値計算→③会計計算 (認識・測定) の諸形態、という見方がびたっと重なってくる (先の図 1 では③→②→①のルート)。統一テーマの問いでの会計の基盤 = 「資本」、その変化 = 「自立的分化」、にそれぞれ重ねている点に注意されたい。

「資本進化論の過程では、生物界と同じように、主役となる資本がつぎつぎに入れ替わってきた」(田中[2013]126 頁) というように、現代の会計変化を資本の動態変化から捉える視点が重要となる。史的に異なる「資本」から登場してくる性質の異なる「会計」という視点、つまり資本の要請の動的契機 (形態規定性) という視点から現代会計の変容とその歴史的位置を明らかにすることが重要であり、資本主義が史的な社会システムならその基盤の上にたつ会計もまた史的システムなのである (石川[2008]223 頁)。そして、その全体史から現在の位置を明らかにし、将来の見通しを示すことこそが、ここでもまたプロフェッションにはできないアカデミズムの仕事となる (補注 3 参照)。ここに、「理論と現実とはどのような動的関係はあるべきか」へのまた 1 つの答えを見出すことができる——※その 4 : プロフェッションの史的相対化。

強調されるべきは、その動的契機あるいは形態規定性を明らかにすること、そのためには（経済学もふくめ）方法の全体地図を踏まえた「方法の相対化と選択」という意識的行為がとりわけアカデミズムにとって重要になるという点である。この点は、石川[2010a]補遺2、石川[2014]（第3節、第6節および注27）を参照されたい。

※補注3：擬制資本・信用制度・株式会社論と現代会計—社会科学としての現代会計論

この点で、現代会計の変容の基礎に、現代に特徴的な資本の自立形態といえる擬制資本、そして信用制度（資本信用、擬制資本信用）とそれを媒介にした株式会社のあり方と変容が密接に関わっているだけに、「擬制資本・信用制度・株式会社論と現代会計」といったテーマが重要な研究課題となる（石川[2011 b]、[2012]補論9）。そして、本稿第Ⅱ、Ⅲ節の議論も、実はそうした文脈の中で位置づけられなければならない。詳しくは石川[2014a]を参照されたいが、いずれにしても、会計とりわけ会計基準の中だけに終始するとその拠って立つ基礎を見ない議論になり、現代会計のあり方や性格も見えてこないことになる。ここに、基礎論的考察、すなわち基礎学問につながる会計研究の重要性がある（石川[2014b]第7節参照）。

V むすびにかえて — 学会設立の原点と現代

最後に、28年前に遡って本学会設立の趣旨に立ち返ってみよう。そこでは2つの重要な研究のあり方が明記されているからである。すなわち、1つは「会計の本質・諸機能・諸形態を総合的かつ歴史的見地から研究する」という点、もう1つは「会計を社会的・経済的環境との関連において、総体的に研究するという方法論上の関心を共通の基盤とする」という点である（会計理論学会 [1987]の「会計理論学会設立に当たって」、傍点は引用者）。

今回の統一テーマをその学会設立のいわば原点に照らしたとき、その問いかけが極めて重要な意味合いを帯びてくる。とりわけ、中堅・若手の研究者がそこにいう「共通の基盤」を共有できているとは必ずしもいえない本学会の現実があるだけに、もっと言えば今日的アカデミズム状況のもとその「共通の基盤」とは無縁の拡散ないし後退化の様相さえ呈しているだけに¹⁶⁾、学会設立の原点とも連なる統一テーマの意味合いはいっそう重要である。

他の学会はともかく、本学会の存在意義と現状を顧みるとき、会計研究のあり方があらためて問われている。最後に、この点を記しておきたい。

注)

- 1) 詳しくは石川 [2010c] 参照。特に、第24回大会報告を過去報告とのつながりで総体的に図示した同稿図1「変容の総体的視点」(28頁)を参照されたい。なお、今回の統一テーマ「会計における理論と現実」の現実、その「現実」の捉え方いかんであるが(理論に対しては制度ないし制度性というわかりやすいか)、後述するように(第Ⅳ節の4)その総体的視点の①から③に加えて④制度>理論(現代会計の制度優位性)という今日の性格とも結びつく。
- 2) 今日もはや通用しないのなら、これまで費やした会計研究の意味は何だったのか。そう思うのはごく自然なことだろう。それはこれまでとってきた研究(ないし教育)のあり方にも大きく依存する(石川 [2012] 86-87頁)。石川 [2014b] の「むすびにかえて」参照。
- 3) 石川 [2000] 第8章「公正価値会計と資本維持問題」では、そこでの資本維持(市場収益率資本維持)による全体の再構成論の可能性を論じている。しかし、現代の会計はかつての個別価格変動会計のように新たな資本維持に基づく新たな利益計算論として登場してきているわけではなく、理論の場(土俵)はひとつでない。「理

論の場」については石川 [2008] 37-38 頁参照。

- 4) 3つの形とは、①収支計算型B/S→実態開示型B/S、②P/L(フロー)中心型連携(動的連携)→B/S(ストック)中心型連携(静的連携)、③一元的利益計算会計→多元的情報開示会計である。
- 5) 財務実態や財務リスクの適正開示が第一義的であるかぎり、財務諸表間の連携は必ずしも第一義的なものにならない。石川 [2000] 270, 273 頁参照。
- 6) 紙幅の関係上ここでは図示できないが(石川 [2011a] 268 頁図表 15.4 参照)、計算>報告(開示)から開示(公開)>計算への変容(左辺側の優位性の変容)であり、証券市場の今日的展開(擬制資本信用の一層の展開)がそれを媒介している。また、関連して開示規制と分配規制との分離(3つのステージ)は石川 [2008] 184 頁図表 10-1 参照。
- 7) 関連して、「現実」と「規範」(原理・原則)の関係において、規範を変容する現実の方に合わせるか(現実>規範)、その逆か(規範>現実)という観点からは、今日多くの分野で前者の傾向が優勢といえる(石川 [2008] 169, 176 頁参照)。アカデミズムのプロフェッション化もその点と関わる。
- 8) 石川 [2010b] トピック 4「サブプライム問題と会計」(G7、金融安定化フォーラム)、トピック 16「金融商品会計の見直し案をどう見る」を参照されたい。トピック 4のサブプライム問題は連結会計(SPC)にも大きな影響を与えたことが記されている。
- 9) 最新の事例をあげれば、新たな退職給付会計基準(2014年3月期から導入)に備えた企業の年金改革はその典型例といえる。例えば全日空やNTTなどは確定拠出制度を導入することで積立不足による財務体質の悪化を抑制しようとしている。その他の備えのケース(野村証券の外部委託によるオフバランス化など)は『日本経済新聞』2013年10月19日(夕刊)参照。むろん、こうした事例は他の会計基準にも多々あるが、その典型例は石川 [2010b] トピック 13「日米欧の時価会計『凍結』をめぐる」参照。
- 10) 石川 [2010c] の補遺「会計の政治化と正当化のための会計学—メタの視点と「理論」のあり方—」では、ワッツ/ジーマンおよびビーバーの議論を交えて、会計の政治化現象と規制の正当化理論に触れている。なお、わが国では具体的事例を素材に検証したものは少ないが、小野 [1996] は外貨換算会計と連結会計を素材にした会計の政治経済現象の分析を行っている。特に、会計規制と企業の会計政策の相互作用ないし動態関係・連動関係という捉え方(本稿図2での①と②)が今回の統一テーマと関わる。
- 11) ちなみにメタ理論の意義については、石川 [2010c] の補遺で触れているが、特にそこでの「高次から捉える視点」が理論のあり方として重要といえる。
- 12) 市場慣行の重視はASBJの基本スタンス、すなわち「市場での評価と選択」を通じて会計基準のコンバージェンスが達成される、あるいは会計基準の市場競争に委ねる(マーケット・アプローチ)、というスタンスに通じる。石川 [2010b] 94-95 頁、198-199 頁参照。
- 13) 紙幅の制約上ここでは図示できないので、会計理論学会 [2013] での「津守常弘先生へのインタビューに想うこと」(筆者のHPに掲載)参照。
- 14) 包括的ビジネス報告モデルの批判的検討は辻山 [2013]、辻山 [2012] 参照。特にそこでの財務報告は誰のためかが重要になるが、「報告モデル」ではその基礎概念の出発点として多様な「リスク資本提供者」が想定されている。この点は、伝統的会計とは異なる現代的会計の特性を見る上で重要である。リスク資本(リスクマネー)の提供者は多様であり、それに応じて投資の回収手段も多様な形をとるからである。関連して、投資(リスク)マネーの流れとリスク開示(会計基準)については石川 [2010 b] トピック 7「国際会計基準の世界浸透」で議論している(会計基準→投資マネー→経済成長→一般消費者)。
- 15) 会計理論学会 [2013] での「田中章義先生へのインタビューに想うこと」(筆者のHPに掲載)、石川 [2012] 第9.3 節「構造と主体—主体と客体と弁証法」(75-78 頁)参照。ちなみに、田中理論をあえて先の構図でのルートに即してたどるなら、T1→R1→R2→T2(③→②→①の左周り)、あるいは理論(T1→T2)から現実(R2、R1)の右回りのルートが考えられる。
- 16) 石川 [2002] の「1 理論のあり方」(29-30 頁)参照。そこでは「(中略)今日そうした先学者の理論的蓄積が顧みられないのは、資本市場での有用性を中軸にした実証研究が主流となっていること以外にも、英米圏の研究スタイルにひっぱられた研究姿勢そのものも、その1つであるように思われる」と記している。

※付記：本稿のレフェリーから極めて丁寧かつ有益なコメントをいただいたことを記しておきたい。

[参考文献]

- 石川純治 [2000] 『時価会計の基本問題』中央経済社。
—— [2002] 「社会科学としての時価会計（下）」『経営研究』第53巻第2号。
—— [2006] 「日本版概念フレームワークの立脚点」『駒澤大学経済学論集』第37巻第2/3/4合併号。
—— [2008] 『変貌する現代会計』日本評論社。
—— [2010a] 「会計基準の整合性分析をめぐって」『駒澤大学経済学論集』第42巻第2号。
—— [2010b] 『変わる会計、変わる日本経済』日本評論社。
—— [2010c] 「企業会計の変容をどう見る」『会計理論学会年報』第24号。
—— [2011a] 『複式簿記のサイエンス』税務経理協会。
—— [2011b] 「社会科学としての時価会計」日本大学経済学部『経済集志』第81巻第3号。
—— [2012] 「複式簿記の見方・考え方・教え方（下）」『駒澤大学経済学論集』第44巻第2号。
—— [2013a] 「情報開示、利益計算、包括利益（Ⅰ）」『駒澤大学経済学論集』第45巻第1号。
—— [2013b] 「情報開示、利益計算、包括利益（Ⅱ）」『駒澤大学経済学論集』第45巻第2号。
—— [2014a] 「社会科学としての現代会計論」『週刊経営財務』平成26年1月27日号。
—— [2014b] 「会計研究のあり方」『中央大学経理研究』第57号。
- 井尻雄士 [1968] 『会計測定的基础』東洋経済新報社。
小栗崇資 [2012] 「複式簿記の計算構造試論」『駒澤大学経済学論集』第44巻第1号。
—— [2013] 「貨幣資本・機能資本の分化と簿記会計の構造」『駒澤大学経済学論集』第45巻第1号。
小野武美 [1996] 『企業会計の政治経済学』白桃書房。
会計理論学会 [1987] 『会計理論学会年報』第1号。
—— [2013] 特別委員会（小栗崇資委員長）「会計理論の課題と研究方法——津守常弘・田中章義両先生インタビュー——」『会計理論学会年報』第27号別冊CD。
- 斎藤静樹 [2009] 『会計基準の研究』中央経済社（増補改定版,2013年）。
田中章義 [2013] 「弁証法的会計方法論と資本概念の復権」『會計』第184巻第5号。
辻山栄子 [2012] 「包括的ビジネス報告モデルの批判的検討」『早稲田商学』第431号。
—— [2013] 「現代会計のアポリア」『早稲田商学』第434号。
津守常弘 [2002] 『会計基準形成の論理』森山書店。

Disclosure, Accounting, and Comprehensive Income: The Source of Other Comprehensive Income and Contemporary Business Accounting

Junji ISHIKAWA

(Komazawa University)

The purpose of this paper is to examine and verify the characteristics of contemporary business accounting, i.e., the dominance and superiority of disclosure of financial risk and financial substances (realities) discussed at the 24th General Meeting in 2009 : in short, the disclosure > (capital/income) calculation. In particular, our discussion focuses on the source of “other comprehensive income (OCI),” where the inconsistency between disclosure and calculation could be schematized as (i) disclosure > calculation →(ii) disclosure – calculation (discrepancy between disclosure and calculation) → (iii) OCI.

Presenting only a conclusion here, OCI/recycling will appear at the intersection of traditional and contemporary accounting types and has served as the coordinator (mediator) of this contradiction. Finally, the theme of the 28th General Meeting in 2013, “Theory and Reality in Accounting,” is discussed, including the above discussion points.

When we go back to the sprits and the significance of the foundation of our academic society of the social science of accounting 28 years ago, which is shown in the “Founding Statement” (especially, the comprehensive study of accounting within the context of its socio-economic environment) at the Founding General Meeting in 1986 Tokyo, the nature and the way of accounting research today is being questioned. I would like to emphasize this point finally.