

Title	「利益」の意義：会計学の基本問題(8)
Sub Title	What is 'profit'?
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2016
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.58, No.6 (2016. 2) ,p.1- 15
JaLC DOI	
Abstract	会計上, 利益は特別なもののなのか, あるいは, 写像行為としての会計において利益はその対象(本体)なのか, あるいは, 会計における利益は会計のなかにしかないのか, あるいは, まずは利益というものがあってそれを会計的に捉える, といった関係にあるのか, あるいは, 会計は写像行為なのか, などといったことについて思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20160200-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

「利益」の意義

—— 会計学の基本問題（8） ——

友 岡 賛

<要 約>

会計上、利益は特別なもののなか、あるいは、写像行為としての会計において利益はその対象（本体）なのか、あるいは、会計における利益は会計のなかにしかないのか、あるいは、まずは利益というものがあってそれを会計的に捉える、といった関係にあるのか、あるいは、会計は築像行為なのか、などといったことについて思量する。

<キーワード>

会計写像説、会計築像説、会計地図論、企業価値、差額概念、資産負債アプローチ、資本、収益費用アプローチ、成果、定義、利益

次のようにもいわれる。

「現代経済社会において会計は、企業の利益を計算するという仕事を担っている。この仕事は、現在のところ、会計以外にうまくできる仕組みはない。利益の計算は会計の専売特許といえるであろう¹⁾」。

「利益の計算は会計の専売特許」ということは、むしろ、利益の計算は会計の重要課題、ということを経るまでも意味しないが、少なくともかつては「会計の最も重要な目的は「利益測定」であり、会計の計算構造それ自体も「利益測定」の構造そのものであり、これが他の専門領域にはない会計固有の特質であるということについては、異論の余地のないところである²⁾」と断ずるよ

<引用について>

原文における（ ）書きや太文字表記や圈点やルビの類いは、原則として、これを省略した。したがって、引用文におけるこの類いのものは、特に断りがないかぎり、筆者（友岡）による。

- 1) 田中弘『新財務諸表論（第2版）』2006年、25頁。
- 2) 上野清貴『会計利益測定の理論』1991年、（1）頁。

うな向きも少なくなかったし、昨今、意思決定有用性アプローチの下、「会計の伝達プロセスが重視されるからと言って、会計の認識・測定プロセスが等閑視されるわけではない」として次のように述べる向きもある。

「会計上の測定は、「会計システムの中心的な機能」と言え……とりわけその重要な機能は、利益測定であると言えるであろう。なぜならば、複式簿記の発展は、債権・債務の備忘録またはトラブルが生じた時の文章証拠から期間損益計算システムへ進化するプロセスとして捉えることができ、さらに利益情報は、今日、「会計情報の中心的な項目である」からである。まさに「企業利益の測定は、財務会計の中心である」と言えるわけである」。

しかしながら、他方、昨今はまた、利益の重要性が低下をみ、例えば企業価値が利益に取って代わろうとしているともされ、例えば次のようにもいわれる。

「このような（利害調整機能という）伝統的な利益の機能に対して、ここ数十年のあいだに急速に勢力を増してきている考え方が、情報提供機能である。……しかし、複雑化した今日の企業を、利益というわずかに1行の数字によって映し出すことは到底不可能である。そのため、利害調整という役割が重視されていた時代に比べ、利益の地位は相対的に低下してきているともいわれる」。

「かつて会計の重心といわれた利益の概念も、その後は情報の1つとされて相対的なウェイトを下げ、次第に資産や負債のようなストックの評価から導かれる、いわばバランスシートの副産物という位置づけになっていった」。

「すべての会計上の思考は利益に通じる」ともいわれるが、これは「「すべての会計上の思考は利益に通じる」ともいわれた」と改めるべきか。

しかしながら、そもそも貸借対照表が企業の価値を示すわけではなく、「企業の価値を恒久利

3) 草野真樹『利益会計論——公正価値評価と業績報告』2005年、8頁。

4) ただし、伝達プロセスの重視と意思決定有用性アプローチの関係については「会計の伝達プロセスが重視されるのは、意思決定有用性アプローチ固有の特徴ではない。なぜならば、簿記・会計の歴史を考えた場合に、19世紀に入り普及した株主への財務諸表の定期的開示が「複式簿記を会計に発展させた」重要な1つの契機と考えられるからである。つまり、会計史の視点から簿記と会計の違いを考えてみると、簿記は、取引事象の記録の側面を重視するのに対して、会計は、企業活動の結果を伝達する側面を重視すると言えるのである」(同上、8頁)とされている。

5) しかし、いかに伝達プロセスが重視されようとも、伝達される情報自体がどうしてもよいはずもなく、「認識・測定プロセスが等閑視されるわけではない」は当たり前のことではなかろうか。

6) 草野『利益会計論』8～9頁。

7) 伊藤邦雄『新・現代会計入門』2014年、56頁。

8) 斎藤静樹「なぜ、いま利益の概念が問われるのか」『企業会計』第67巻第9号、2015年、16頁。

9) 山本忠恕「「資本維持」考」企業利益研究委員会(編)『会計上の利益概念』1968年、239頁。

益の予測値が決め、その恒久利益が現在までの利益を基に予測されるというわけで……企業会計は、そうした予想形成に役立つ利益情報を作り出して広く投資家に開示することを求められている¹¹⁾」であり、「バランスシートが利益の測定に制約されずに独立の観点から作られていると、包括利益にはキャッシュフローを伴わない資産の評価益が含まれる可能性もあり……そのため、投資情報としての利益の測定では、バランスシートから直接導かれる包括利益のうち、キャッシュフローとして実現していない要素を取り除いた、恒久利益の予測に役立つ成果（純利益）に関心が向けられてき¹²⁾」たとされる。

やはり「すべての会計上の思考は利益に通じる」は不易のことか。

利益の定義

ところで、利益とは何か。

まずは会計の辞典の類いを参照してみれば、例えばエリック L. コーラーの *A Dictionary for Accountants* は「profit」については「関連する原価を上回る収益、手取額、または販売価格の超過額をいう一般的用語¹³⁾」と述べ、他方、「income」については「前期に存在した純資産の合計を増加させ、あらゆる種類の商品または用役の販売および賃貸から、またすべての外部源泉からの贈与や偶然の授りものの受領から生じた、一会計期間に稼得した earned、あるいは発生した accrue 現金または現金等価物¹⁴⁾」と説明しており、また、わが国の会計学業界の二大辞典においては「企業会計において広く利益とは、獲得されたプラスの成果を意味する。……企業の個別的な取引から生ずる利益……を集計し 1 期間に生じた企業全体の利益を計算することは、企業会計の最も重要な目的の一つであるが、通常は 1 会計期間のすべての収益から費用を差し引いて行われる¹⁵⁾」とされ、あるいは「会計において、利益はある期間における企業資本の増加分である。この利益は二つの方法で算定することができる。一つは……財産法もしくは資産負債アプローチに基づく利益とよばれている。他は……損益法ないしは収益費用アプローチに基づく利益とよばれている。前者の利益は……結果計算的利益であり、後者の利益は……原因計算的利益である¹⁶⁾」とされている。

ただし、会計の辞典の類いのなかには「利益」という項目が設けられていないものも散見され、このこと自体、留意すべきことかもしれない。すなわち、「営業利益」や「当期純利益利益」等¹⁷⁾はあっても「利益」はないということだが、しからば、ことによると「利益」は強ち会計のテク

10) 「この情報（財務諸表の情報）に基づいて将来を予測するのは、あくまでもそれを利用する側の仕事です。バランスシートが企業価値を反映するといった話が出回ったこともありますが、経営者が自ら評価した会社の価値を投資家に伝えるなどというのは、仮にあったとしても会計情報の役目ではありません」（斎藤静樹『企業会計入門——考えて学ぶ』2014年、32頁）。

11) 同上、26頁。

12) 同上、28頁（（ ）書きは原文）。

13) コーラー／染谷恭次郎（訳）『会計学辞典』1973年、391頁。

14) 同上、255頁。

15) 安藤英義、新田忠誓、伊藤邦雄、廣本敏郎（編集代表）『会計学大辞典（第5版）』2007年、1328頁。

16) 神戸大学会計学研究室（編）『会計学辞典（第6版）』2007年、1176頁。

ニカル・タームではないのではない¹⁸⁾。

というわけで、とりあえずは一般の辞典の類いをみてみると、次のような「利益」の語義をみることができるが、これらをどう解すべきか。

「①金銭上のもうけ。……②得になること。ためになること」¹⁹⁾。

「①もうけ。得。収入（収益に非ず）から費用を引いた残り。利潤。……②役に立つこと。ためになること」²⁰⁾。

「①事業などをして得るもうけ。利潤。……②得になること。益になること」²¹⁾。

「①もうけたもの。とく。利分。得分。りやく。……②ためになること。益になること。……③企業の経済活動によって会計上生じた、元入れおよび増資以外による資本の増加²²⁾分」。

「①利すること。利得。得分。もうけ。とく。②ためになること。益になること」²³⁾。

次にテキストの類いをサーベイしてみると、（意外なことに、というべきか、はたまた、叙上のようなことからすれば、予想どおり、というべきか）「利益」の定義は、むしろ、これを明示していないものの方が多いような気もするが、それはとりあえずさておき、下掲の二つの引用における定義がまずは代表的なものといえよう。

「およそ企業は資本を運用して、その増殖分としての利益を獲得することを究極的な目的としている。そのため、企業会計は、このような企業資本の運用（企業の経済活動）から生じた利益を計算すること、すなわち損益計算を中心的な課題とすることになる。このように企業会計の中心課題が損益計算にあるということは、企業の本質から導き出されると同時に、今日の企業をとりまく各種利害関係者の関心にも適合するものである」²⁴⁾。

17) 大辞典に非ざる場合の紙幅の制約が理由かもしれないが。

18) ちなみに、筆者は「発生」についても同様のことを考えている。すなわち、「『実現』とは何ぞや」はこれが頻繁に云々されるのに対して、「『発生』とは何ぞや」が云々されることはあまりない、ということに鑑み、「発生」は普通の言葉であって、これに会計固有の意味はないのではないかと思案している（友岡賛『会計学原理』2012年、125頁）。

19) 金田一春彦、池田弥三郎（編）『学研国語大辞典（第二版）』1988年、2052頁。

20) 松村明（編）『大辞林（第三版）』2006年、2656頁。

21) 松村明（監修）／小学館大辞泉編集部（編）『大辞泉（第二版）』2012年、3790頁。

22) 日本国語大辞典第二版編集委員会、小学館国語辞典編集部（編）『日本国語大辞典（第二版） 第十三巻』2002年、828頁。

23) 新村出（編）『広辞苑（第六版）』2008年、2939頁。

24) 森川八洲男『財務会計論』1988年、87頁（（ ）書きは原文）。

「収益とは営業活動によって生み出された成果であり、費用とは収益を生み出すための努力である。したがって利益とは努力と成果の差額である」²⁵⁾。

ちなみに、後者においては「収益とは……成果であり」とされており、先に引いた大辞典における「利益とは、獲得されたプラスの成果を意味する」との異同、要するに、成果はグロスか、ネットか、という点が気になるが、それもとりあえずさておき、すなわち、利益はまずは「資本の増殖分」、あるいは「差額」として捉えられよう。

ただし、この前者の定義については、会計上は無内容、と断ずる向きもあり、そうした向きの或るテキストは「利益は資本の増殖分であり、資本があつてはじめて利益を生ずる」²⁶⁾とか、「企業の経済活動は企業資本の運動を構成するから、利害関係者の中心関心は、企業資本運動の顛末およびその目標達成度をあらわす増殖高、すなわち利益におかれる」²⁷⁾とかいった述べ方をした上でもって「利益は、抽象的には、資本の増殖高として観念することができる」²⁸⁾としつつも、「しかしながら、具体的な計算表示技術である会計の場にあつては、そのような利益概念は無内容にひとしい」²⁹⁾と続け、そのような利益概念は「計算方式、認識基準、および測定基準を、なにに求めるか」³⁰⁾「によってその内容が異なる」³¹⁾として「利益概念の相対的性格」³²⁾を指摘している。

また、後者の「差額」概念については「収益力測定すなわち損益計算」³³⁾として利益計算を捉えた上でもって次のように述べるテキストもある。

「損益計算は企業の活動目標である利益、すなわち、企業の収益力を明らかにするものであるから、会計上の諸計算のなかでもとくに重視されている」³⁴⁾。

「会計上、利益とは収益と費用との差額として計算された差額概念であり、利益が単独に決定されることはありえない」³⁵⁾。

「利益は一般概念としては、一定の活動に伴って獲得された収益より、その獲得のために費やされた費用を差し引いて求められる計算差額として把握することができる」³⁶⁾。

さらにまた、如上の利益は効率性を表わし、すなわち、業績表示利益であると捉える次のよう

25) 広瀬義州『財務会計（第9版）』2009年、27頁。

26) 山榊忠恕、寫村剛雄『体系財務諸表論 理論篇（改訂版）』1978年、116頁。

27) 同上、159頁。

28) 同上、159頁。

29) 同上、159頁。

30) 同上、160頁。

31) 同上、160頁。

32) 同上、159頁。

33) 若杉明『会計学原理（改訂増補版）』2000年、143頁。

34) 同上、143頁。

35) 同上、144頁。

36) 同上、145頁。

な説明もある。

「このような（資源配分機能という）社会的機能を与えられるとするならば、会計は、その社会的機能を達成するために、企業の社会的な意味での価値を創出する過程とその結果とを明らかにすることを目的として設定しなければならないことになる。……この目的を達成するための損益計算は、業績表示利益の計算といわれる³⁷⁾」。

「(叙上の業績表示利益は) 本来的には、企業の努力とその努力の結果としての成果を対照して計算した利益であり、企業の努力と成果の関係を表す利益、努力に対する成果の効率性を表示する利益であるとされる^{38) 39)}」。

「収益及び費用は、適正な期間損益計算を行うということだけで一義的に決められるものではない。したがって、期間損益計算を目的として行うということは、実は、特定化された利益概念の下でその利益を計算するということではなければならない。すなわち、収益・費用概念は利益概念の下位概念であり、利益概念に合致するように収益・費用概念が規定されるのである⁴⁰⁾」。

類似の概念との異同については「会計利益の概念上の特質を明らかにするために、その基礎をなす経済学上の所得概念と利潤概念の内容を⁴¹⁾」確認の上、次のように説明するテキストもある。

「会計利益は、1 期間の収益たる収入額から財・サービスへの資本の投下額すなわち原価の期間配分額たる費用を控除して求められ、投下資本の期間的回収余剰額として表され……したがって会計利益は、支出にかかる費用のみを収益たる収入から控除し、投下資本の機会費用たる資本コストはこれを費用としてではなく利益の構成要素として取り扱う点で、利潤よりも広義……将来収入の割引現在価値ではなくあくまでも投下資本を維持したうえで求められる剰余であり、実現利潤を含む点で所得よりも範囲が広い⁴²⁾」。

なお、これはテキストではないが、先の辞典からの引用における「二つの方法」、すなわち「収益費用アプローチに基づく利益」と「資産負債アプローチに基づく利益」については、両者を次のように分析の上、「首尾一貫性と操作性を備えた資産・負債中心的利益観⁴³⁾」に軍配を挙げるとある。

37) 井上良二『最新財務会計論』1993年、90～91頁。

38) 同上、91頁。

39) ただし、「この企業の努力と成果との関係が資本の利用効率と解される場合には、この利益と資本との関係、すなわち資本利益率が重要視される」(同上、91頁)。

40) 同上、105頁。

41) 中村宣一郎、高尾裕二、伊豫田隆俊、田村威文『イントロダクション財務会計（三訂版）』2002年、62頁。

42) 同上、66～67頁。

43) 上野清貴『会計利益測定の構造』1993年、8頁。

「資産・負債中心利益観では、諸要素の中心概念は資産であり、これを基礎として、利益や他の利益規定要素を定義している。すなわち、負債は負の資産項目であり、利益は純資産の増加額であり、収益は資産の増加であり、費用は資産の減少である。そして、資産それ自体は、企業にキャッシュ・インフローをもたらすと期待される将来の経済的便益であると規定されている。これによって、資産・負債中心利益観における諸定義は、⁴⁴⁾論理の一貫性と操作性を備えているといえることができる」。

「これに対して、収益・費用中心的利益観では、諸要素の重要な概念は収益と費用であるが、それらを統一的に定義する一貫した概念が示されていないことに気づく。というのは、それらの定義は1つの中心的な概念によって行われてはおらず、列挙形式で行われているからである。……さらに、収益・費用中心的利益観では、収益を財の販売および役務の提供から生じるアウトプットないしは成果であるとし、費用を収益から控除しうる消費原価たるインプットないしは努力であるとするので、ここでの収益と費用は、原理的に操作性の観点から疑問視されざるをえない。というのは、「成果」および「努力」という概念は、⁴⁵⁾抽象的な概念であり、現実世界との対応関係を見出しにくいために、会計的測定が困難となる概念であるからである」。

ちなみに、収益費用アプローチにおける概念の抽象性については、例えば「資産や負債の認識・測定から収益や費用を導くほうがその逆よりも合理的」⁴⁶⁾とする資産負債アプローチの論拠は「定義を含む概念間の関係について、より具体的な側から抽象的なものを決めるべきだという、⁴⁷⁾当然ではあるが重要な問題にふれている」としてこれを評価し、収益費用アプローチは「収益と費用を期間配分して利益の指標を導く結果……識別可能で価値を評価できる資源や権利・義務のなかに、会計の技術的な仕組みが作り出した実在性の疑わしい要素を混入させるものであり、より抽象的な概念によって具体的な概念を定義する、いわば本末転倒した操作の結果にほかならない」⁴⁸⁾とする向きが明快で、ただし、これには「資産や負債の時価ないし公正価値が企業の価値を決めると考え、それらストックの認識と評価に会計情報を依拠させようとする過程で、⁴⁹⁾利益の情報までもその副産物にしようとするアプローチへとエスカレートしていった」「硬直的な資産・負債アプローチ」⁵⁰⁾に対する批判が続く。

定義なのか？

ところで、本稿が求めているのは利益の定義なのだろうか。

44) 同上、7頁。

45) 同上、7～8頁。

46) 斎藤「なぜ、いま利益の概念が問われるのか」18頁。

47) 同上、18頁。

48) 同上、18頁。

49) 同上、19頁。

50) 斎藤『企業会計入門』247頁。

そもそも定義とは何か。

「定義」については例えば永野則雄の所説が注目されようが、この永野は、資産の定義を例に挙げ、「求めるべき定義はコトバとしての「資産」についてであって、モノとしての〈資産〉ではない⁵¹⁾」として、まずは「定義の定義⁵²⁾」を組上に載せている。

「モノの本質を述べることが定義であると誤解されることは珍しいことではない⁵³⁾」とする永野は、そうした誤解の問題点を的確に指摘している前出のコーラーの *A Dictionary for Accountants* の「definition 定義⁵⁴⁾」の項をも引用しつつ⁵⁵⁾、すなわち、モノの定義は「言語についての誤解⁵⁶⁾」、すなわち「誤った言語観」にもとづいているとして「定義はコトバの定義であって、モノの定義ではない^{58) 59)}」と述べ、「解釈体系である言語の体系は、現実に存在するモノのそれぞれに貼りつけた名称の目録ではない。手持ちのコトバから世界を解釈し、それに応じてモノを作り上げていく。手持ちのコトバの相互関係からモノの意味が生まれてくるのであり、一つのコトバに対応してモノの意味があるわけではない。こうした言語観が近代言語学の祖であるソシュールの主張の一つである⁶⁰⁾」として「言語についての誤解⁶¹⁾」を正し、その上で「会計という言語体系から一つの例をあげよう⁶¹⁾」として、利益と同じく差額概念の剰余金を次のように組上に載せている。

「剰余金は差額概念であるから、他のコトバを定義し測定した結果としてしか得られない。つまり「剰余金」は他のコトバとの関係で意味をもつものである。つまり、剰余金というモノが「剰余金」というコトバとは独立に存在しており、「剰余金」はそのモノに対応する名称というわけではない。周知のように、「剰余金」は企業会計原則では「資本金」と対比されてはじめて意味をもつのであり、計算書類規則では「資本金」と「法定準備金」の両者と対比されてはじめて意味をもつのである。つまり、企業会計原則と計算書類規則とでは資本の部に関しては言語体系が異なっているのである。そうした異なる言語体系を前提にして「剰余金」というコトバが意味をもつのであり、剰余金というモノがあつて「剰余金」というコトバの意味が規定されるわけではない⁶²⁾」。

しからば、「利益は差額概念であるから、他のコトバを定義し測定した結果としてしか得られない。つまり「利益」は他のコトバとの関係で意味をもつものである。つまり、利益というモノ

51) 永野則雄『財務会計の基礎概念——会計における認識と測定』1992年、49頁。

52) 同上、49頁。

53) 同上、52頁。

54) コーラー／染谷（訳）『会計学辞典』164頁。

55) ただし、永野は1983年刊の原書（*Kohler's Dictionary for Accountants*）の第6版を用いている。

56) コーラー／染谷（訳）『会計学辞典』164頁。

57) 永野『財務会計の基礎概念』54頁。

58) 同上、66頁。

59) 辞典と事典の異同が念頭に浮かぶ。しからば、事典とは何か。

60) 永野『財務会計の基礎概念』54～55頁。

61) 同上、55頁。

62) 同上、55頁。

が「利益」というコトバとは独立に存在しており、「利益」はそのモノに対応する名称というわけではない。……利益というモノがあつて「利益」というコトバの意味が規定されるわけではない」ということか。

ところで、モノの定義ではない、ということの説明にモノが存在しない差額概念を用いることは一見、最も適切のようだが、他方、何か違うような気がしないでもない。モノがあるものとモノがないものはこれらを同様に扱うべきか、という疑問だが、この点については会計写像説との関係において後述される。

ちなみにまた、先に引いた「利益とは努力と成果の差額である」は[収益 - 費用 = 利益]という意味の「差額」だったが、他方、「差額」は資本取引・損益取引区別の原則における資本と利益の区別にかかわるものとしてこれを捉えることもでき、例えば井上良二によれば、そこには「純資産が資本と利益とに直和分割されるという」状況が認められ、この状況は「つまり、純資産は、資本でなければ利益であり、利益でなければ資本であり、それ以外のものはなにものも存在しないということで……利益あるいは資本のいずれか一方を決定すれば、自ずと他方が決定されるという関係にあることになる」とする井上は資本取引・損益取引区別の原則における資本概念と利益概念について次の三つの捉え方があることを指摘している。⁶³⁾

- ① 釀出資本をもって資本とし、留保利益および期間利益を利益とする捉え方
- ② 釀出資本および留保利益（期首の純資産）をもって資本とし、業績表示利益としての期間利益を利益とする捉え方
- ③ 釀出資本および留保利益（期首の純資産）をもって資本とし、分配可能利益の増加分としての期間利益を利益とする捉え方

閑話休題。また、永野は「モノの定義を避けるべきであるとする論拠の2番めは、それが価値判断を隠したまま規範的な決定に導くおそれがあるという点である」⁶⁶⁾として「このような例は、FASBの財務会計ステートメントにもみることができる」⁶⁷⁾と続け、次のように述べている。⁶⁸⁾

「(FASBは) 資産負債観と収益費用観とのいずれを採択しているかを明示していない。これはFASBが……いずれの会計観を選択するかという規範的な決定を避けているからであると思われる。しかしながら、規範的な決定を表向きは避けていながらも、ステートメントには資産負債観が色濃く現われており、またいわゆる実現主義から発生主義へ移行しているようにみられるのである。これは、収益と費用の対象となるモノを定義することが難

63) 井上良二『財務会計論』1995年、160頁。

64) 同上、160頁。

65) 同上、164頁。

66) 一つめの論拠は、そうした定義は「誤った言語観」にもとづいている、という点。

67) 永野『財務会計の基礎概念』56頁。

68) 同上、56頁。

しく、収益費用観での収益や費用の定義も資産と負債の定義に依存せざるをえないからであろう。例えば利益の「本質」を定義しようとすれば、究極的には、純財産や現金といったモノの増加としてしか規定できないからである。ステートメントが概念的な研究でありながら資産負債観や発生主義を志向する面があるのは、モノの本質を規定するという実質定義を採用していることにも原因があるとみられる⁶⁹⁾」。

もしかしたら、本稿においてわれわれが求めているのは定義ではないのかもしれない。知りたいのは次のいずれか。

- ①利益とは何か（永野のいう〈利益〉というモノの本質）
- ②会計における利益とは何か
- ③利益の定義（永野のいう「利益」というコトバの意味）

あるいは②は結局、会計という言語体系における「利益」を問うていることになるため、③と同じことか。

ところでまた、会計における〈利益〉というもの（モノ）は存在しないのか。すなわち、会計は言語体系としてしか捉えられないのか。⁷⁰⁾

差額概念

前項の問題はあえてこれを有耶無耶にしたまま、いま少しとつおいつ思案する。

さて、既述のように「利益は資本の増殖分であり、資本があつてはじめて利益を生ずる」とされ、また、いわゆる資本維持論的な言い回しをすれば、維持して余りある部分が利益、といったことになろうが、やはり資本があつて利益があるのか。資本が先にあるのか。

前出の「すべての会計上の思考は利益に通じる」という言説は資本維持の問題を俎上に載せた論攷から引かれて⁷¹⁾いるが、この論攷は「維持される筋合にある資本の内容」についてまずは次のように述べている。

「俗に言う資本不可侵の要請とは果たしてなにを意味しているかについて考えてみるに……つまり、投下資本の額とこれに照応する回収資本の額との比較を試みることにより、後者の前者を上回る部分を利益の額として観念するという考え方⁷²⁾」であり、[回収資本 - 投下資本 = 利益]「という等式こそが、われわれに利益の実現を肯定させるわけである」⁷³⁾。これは「収益 - 費用 = 利益」「という場合のそれ（狭義の利益の額）とは異なり、

69) 同上、56～57頁。

70) 「会計を言語とみることは、すでに学界の「通念」にもなっているといえよう」（同上、i頁）。

71) 山樹「「資本維持」考」228頁。

72) 同上、229頁。

73) 同上、229頁。

これに利得の額と損失の額とを加減したもの（広義の利益の額）にほかならない。……問題は、広義の利益の額の判定にあたっておのずから必要にならざるを得ない資本の額と利得の額との識別にある。……それが資本自体の付加分を意味するか、それとも利得を意味するかの判定……にさいしてこそ、かの資本不可侵の要請の具体的な発動が如実にうかがわれるわけであり、しかもその場合、この要請の含意は、要するに、回収を見た総資本の額から広義の利益の額を除いた部分が、投下資本の額に合致するように、会計上の処理を行なうべきであるという点にあるものと、解釈することができよう⁷⁴⁾。

しかしながら、この論攷は「もともと資本維持を主題に筆を執ったはずであったのに、そのこととの関連において貨幣価値や価格の変動に心を奪われるのあまり、いつしか主題が利益概念の純粹化⁷⁵⁾という問題に転化してしまったかにも見える」として「われわれは、いまさらのように、「すべての会計上の思考は利益に通じる」との感を深くするとともに、資本維持の問題にしても、けっきょくは精密な利益の額の算出⁷⁶⁾という問題と無縁でないばかりか、もともとこれと不可分の関係にあることを、しみじみと思い知らされている次第である」と結ばれており、しかも、上掲の引用における「回収を見た総資本の額から広義の利益の額を除いた部分が、投下資本の額に合致するように」という言い回しはこれを「回収資本 - 利益 = 投下資本」と捉えることができようが、これは「回収資本 - 投下資本 = 利益」と同義か。

また、「利益は資本の増殖分であり、資本があつてはじめて利益を生ずる」ということには異論がなかろうが、しかしながら、この言説は必ずしも会計上の言説とは限らず、いわば経済事象の言説かもしれない、すなわち、「資本」も「利益」も会計上の概念（テクニカル・ターム）とは限らず、例えば「会計上、資本の額があつてはじめて利益の額がある」と同義とは限らず、すなわち「維持すべき資本の額があつてはじめて利益の額が算定される」とは限らず、もしかしたら、「しかるべき利益の額があつて維持すべき資本の額が定まる」ということもあるかもしれない。

ところで、叙上のことは、いずれにしても（いずれが先であっても）、一方が定まれば残りが他方、といった意味において、やはり差の概念にかかわる。

「利益」は差額概念といわれるが、そもそも差額とは何か。

これまでの引用のなかに「〇〇 - 〇〇 = 利益」に該当するものを探してみると、まずは次のようなものを拾い出すことができる。

- ・[収益 - 費用 = 利益]
- ・[期末純資産 - 期首純資産 = 利益]
- ・[純資産 - 資本 = 利益]
- ・[回収資本 - 投下資本 = 利益]

74) 同上、229～231頁（（ ）書きは原文）。

75) 同上、238～239頁。

76) 同上、239頁。

〔収益－費用＝利益〕は（これを期間計算において示す場合には〔当期収益－当期費用＝当期利益〕となろうが）いまさというまでもなく、一般に「損益法ないしは収益費用アプローチに基づく利益とよばれている」ものだが、「収益・費用中心利益観」における定義によれば〔努力（収益）－成果（費用）＝利益〕となるこの等式は、しかし、「資産・負債中心利益観」における定義によれば〔資産の増加（収益）－資産の減少（費用）＝利益〕となろう。

次の〔期末純資産－期首純資産＝利益〕はこれもまたいうまでもなく、一般に「財産法もしくは資産負債アプローチに基づく利益とよばれている」ものだが、ちなみに、純資産はそれ自体が差額であって、資産の増加（収益）が純資産の増加をもたらし、資産の減少（費用）が純資産の減少をもたらし。

また、〔純資産－資本＝利益〕は「純資産が資本と利益とに直和分割されるという」状況にかかわり、これは前出の井上の分類における①の捉え方（醸出資本をもって資本とし、留保利益および期間利益を利益とする）によれば、〔純資産－醸出資本（資本）＝利益〕ということになろうが、他方、②ないし③の捉え方（醸出資本および留保利益（期首の純資産）をもって資本とし、業績表示利益ないし分配可能利益としての期間利益を利益とする）によれば、〔期末純資産（純資産）－期首純資産（資本）＝利益〕となるのか、あるいは、これは〔増殖後の資本（純資産）－元の資本（資本）＝利益〕であって、むしろ、資本の増殖は〔資産の増加（収益）－資産の減少（費用）＝利益〕ということなのか。

最後の〔回収資本－投下資本＝利益〕は「投下資本の期間的回収余剰額」ということであって、資本の増殖と同義のことか。

会計写像説

しばしば「会計は写像行為」といわれ、すなわち、例えば、経済的現実という本体（principal）を写像してもたらされた写体（surrogate）が財務諸表上の情報、といったように捉えられることが少なくないが、他方、利益については、叙上のような差額性をもって「経済的現実という本体」たりうるかどうかが疑問視されることもこれまた少なくないかもしれない。例えば「利益測定にさいしてその測定（写像）されるべき対象である経営活動および事象……⁷⁷⁾」といった（いささか微妙な）言い回しを用いる向きはさらに次のように述べているが、〔会計測定＝利益測定〕とも取れる言い回しであることや（「利益測定」という表現こそは用いつつも）測定（写像）対象の本体の側については「利益」という概念をおよそ用いていないことが注目される。

「われわれは会計測定において、測定（写像）されるべき対象を「本体」と呼び、その本体を測定した結果たる・その本体の・数的表現を「写体」という。写体としては「資本」という名称は、確かにもっぱら貸借対照表貸方側項目のみに与えられている……が、われ

77) 中野勲『会計利益測定論』1971年、3頁。

われは、会計測定「本体」が「資本」とその「循環」および投下資本を回収・維持したのちの「増殖」の発生からなると考える⁷⁸⁾。

「利益を測定するということは、測定（写像）対象としての経営活動を資本の維持と増殖の過程……であると仮定し、測定すべき「本体」をそのように理解した上で、その本体の諸関係を数値的表現、特に金額であらわされた「写体」により写しだすことである⁷⁹⁾」。

会計写像説についても永野が引かれるが、「〈現実〉が所与のものではなく人間によって作られたものであるという構成主義が筆者（永野）の採用する立場である⁸⁰⁾」という永野はこの自身の立場を「構成主義といっても、人間が構成してできた〈経済的現実〉を会計が認識するというものではない。……〈経済的現実〉を認識しつつそれを構成するという、〈現実〉の構成と認識とが同時に進行するのである。さらにいえば、〈現実〉の認識と構成とともに会計の言語体系による表現が同時に進行するのである。それゆえ、ここでの〈経済的現実〉も会計表現によって表わされた〈現実〉であり、〈会計的現実〉と称するものになっているのである⁸¹⁾」と敷衍し、その上で「「表現」ということは、一般には、事実なり事象なりが存在しており、それを忠実に再現することであると考えられやすい⁸²⁾」が、「会計における表現は対象の写像ではなく、対象についての像を構築するという意味で〈築像〉とでもいうべきものである⁸³⁾」として次のようにまとめている。

「会計における認識・測定は、会計の外に〈客観的〉に存在するモノを写像する過程ではなく、会計表現の遂行と同時進行的に像が構築されるという意味での〈築像〉の過程である⁸⁴⁾」。

もっとも、如上の「写像に非ず」は会計築像説の提唱であって、これは差額性を有する利益に限ったことではなく、何も利益を特別視しているわけではないことは言を俟たない。

他方、筆者（友岡）は、別稿にて既述のように、まずは写像説を前提としつつ、利益は、本体がないことをもって、これを特別視し、すなわち「利益は実態のなかにはない、利益には実態というものはない……実態とは、実際のありさま、実際の状態（本体）、のことだから、利益には、実際の利益、というものはない、ということである。実際の利益、というものがまずあって、それを写し取った、会計上の利益（写体）、がある、ということではなく、利益は会計のなかにはない⁸⁵⁾、利益には、会計上の利益、しかない、ということなのである⁸⁶⁾」としているが、この点、

78) 同上、9頁。

79) 同上、20頁。

80) 永野『財務会計の基礎概念』11頁。

81) 同上、11頁。

82) 同上、39頁。

83) 同上、40～41頁。

84) 同上、43頁。

85) 友岡『会計学原理』。

86) 同上、93頁。

「会計システムから生まれてくるものは本質的にはすべて写体である⁸⁷⁾」とする井尻雄士は「利益は本体であり利益額はそれを表現する写体である⁸⁸⁾」と明快に述べ、利益と利益額の異同について次のように説明している。

「たとえば1月1日にある土地を所有しており、1年間の活動の結果12月31日にはその土地に加えてある建物を所有している場合、その建物が年間の利益である。この建物を数字でどう表わすかは利益の定義とは別個に存在する評価の問題である。……Hicksは所得（あるいは利益）を価値と定義しているが、そのもとになっているものは明らかに数量化に依存しないものである。上記の例では、建物を処分してもなおかつ年度末に年度初めと同じだけの財産を維持しており、同じだけ裕福であるということが出来る。したがって評価のいかにかわらず建物そのものが利益なのである⁸⁹⁾」。

しかしながら、筆者はまた、「もしかしたら、そもそも財務諸表は実態を知るために読むものではないのかもしれない。……もしかしたら、実態が問題なのではない、実態にもとづいて行動を選択するのではない、のかもしれない。財務諸表に示された写体は、実態（本体）を写し取ったもの、として意味があるのではない、のかもしれない。それによって実態を知ることができる財務諸表に意味があるのではない、のかもしれない。財務諸表に示されたものこそ意味がある、財務諸表に示されたものそれ自体に意味がある、のかもしれない⁹⁰⁾」ともしており、これが築像説と同様のものかどうかは判然としないが、いずれにしても、この筆者の言説は、井尻によれば、次のように否定される。

「会計システムから生まれてくるものは本質的にはすべて写体であるということを強調しておこう。すなわちそれらが有用なのはそれらが主体の経済事象という本体を表現しているからだという点である。……もし会計システムのアウトプットがそれ自身有用であるならば、会計理論はいまとまったく異なったものとなっていたはずである⁹¹⁾」。

先に引用した一般の辞典における「企業の経済活動によって会計上生じた……資本の増加分」という件が^{くだり}気に懸かる。「会計上生じた」とはどういうことか。

「会計を地図にたとえて、その特徴を説明しようとする⁹²⁾」会計地図論を引き合いに出す永野によれば、「財務諸表という地図の上にある利益に対して、それに対応する現実があるかどうか、

87) 井尻雄士『会計測定的基础——数学的・経済学的・行動学的探究』1968年、5頁。

88) 同上、98頁。

89) 同上、98～99頁（（ ）書きは原文）。

90) 友岡『会計学原理』95頁（（ ）書きは原文）。

91) 井尻『会計測定的基础』5頁。

92) 永野『財務会計の基礎概念』6頁。

またその現実がどういう性格のものであるかは論者によってさまざまである⁹³⁾」。

文 献

- 安藤英義, 新田忠誓, 伊藤邦雄, 廣本敏郎 (編集代表) 『会計学大辞典 (第5版)』中央経済社, 2007年。
 広瀬義州 『財務会計 (第9版)』中央経済社, 2009年。
 井尻雄士 『会計測定的基础——数学的・経済学的・行動学的探究』東洋経済新報社, 1968年。
 井上良二 『最新財務会計論』中央経済社, 1993年。
 井上良二 『財務会計論』新世社, 1995年。
 伊藤邦雄 『新・現代会計入門』日本経済新聞出版社, 2014年。
 金田一春彦, 池田弥三郎 (編) 『学研国語大辞典 (第二版)』学習研究社, 1988年。
 神戸大学会計学研究室 (編) 『会計学辞典 (第6版)』同文館出版, 2007年。
 コーラー (Eric L. Kohler) / 染谷恭次郎 (訳) 『会計学辞典』丸善, 1973年。
 草野真樹 『利益会計論——公正価値評価と業績報告』森山書店, 2005年。
 松村明 (編) 『大辞林 (第三版)』三省堂, 2006年。
 松村明 (監修) / 小学館大辞泉編集部 (編) 『大辞泉 (第二版)』小学館, 2012年。
 森川八洲男 『財務会計論』税務経理協会, 1988年。
 永野則雄 『財務会計の基礎概念——会計における認識と測定』白桃書房, 1992年。
 中村宣一郎, 高尾裕二, 伊豫田隆俊, 田村威文 『イントロダクション財務会計 (三訂版)』同文館出版, 2002年。
 中野勲 『会計利益測定論』中央経済社, 1971年。
 日本国語大辞典第二版編集委員会, 小学館国語辞典編集部 (編) 『日本国語大辞典 (第二版) 第十三巻』小学館, 2002年。
 斎藤静樹 『企業会計入門——考えて学ぶ』有斐閣, 2014年。
 斎藤静樹 「なぜ、いま利益の概念が問われるのか」『企業会計』第67巻第9号, 2015年。
 新村出 (編) 『広辞苑 (第六版)』岩波書店, 2008年。
 田中弘 『新財務諸表論 (第2版)』税務経理協会, 2006年。
 友岡賛 『会計学原理』税務経理協会, 2012年。
 上野清貴 『会計利益測定の理論』同文館出版, 1991年。
 上野清貴 『会計利益測定の構造』同文館出版, 1993年。
 若杉明 『会計学原理 (改訂増補版)』税務経理協会, 2000年。
 山根忠恕 「「資本維持」考」企業利益研究委員会 (編) 『会計上の利益概念』同文館出版, 1968年。
 山根忠恕, 駕村剛雄 『体系財務諸表論 理論篇 (改訂版)』税務経理協会, 1978年。

2015年8月30日成稿

93) 同上, 8頁。