

Title	会計の構造的枠組みの境界：会計学の基本問題[II](5)
Sub Title	Components of accounting structural framework
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2017
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.60, No.5 (2017. 12) ,p.1- 10
JaLC DOI	
Abstract	会計の構造的枠組みはどこまで守らなければならないのか。或る対象を旨く扱うことができないような場合, しかし, 何とかして, 無理遣りにでも従来の枠組みをもって扱うべきか。あるいは, 従来の枠組みを改めて扱うべきか。枠組みを改めるということは枠組みの一部を捨てることを意味しようが, はたしてどこまで捨てることができるのか。何を守り, 何を捨てるか。会計が会計であり続けるためには何を固守しなければならないか。こうしたことを思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20171200-0001

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.

会計の構造的枠組みの境界

— 会計学の基本問題〔Ⅱ〕(5) —

友 岡 賛

<要 約>

会計の構造的枠組みはどこまで守らなければならないのか。或る対象を旨く扱うことができないような場合、しかし、何とかして、無理遣りにでも従来の枠組みをもって扱うべきか。あるいは、従来の枠組みを改めて扱うべきか。枠組みを改めるということは枠組みの一部を捨てることを意味しようが、はたしてどこまで捨てることができるのか。何を守り、何を捨てるか。会計が会計であり続けるためには何を固守しなければならないか。

こうしたことを思量する。

<キーワード>

会計主体論、貸方、稼得利益、為替換算調整勘定、業績、3区分、時価評価、資産、資産負債アプローチ、実現、資本、資本直入項目、資本の部、収益費用アプローチ、純資産、純資産の部、純利益、新株予約権、全体利益一致の原則、その他の包括利益、その他有価証券評価差額金、中間独立項目、2区分、二元的会計システム、二者共存論、二者択一論、負債、包括利益、本業、未実現、利益、利益計算

会計の構造的枠組みは絶対的なものなのか。その枠組みをもってすべてを扱うことができるのか。

むろん、そうした枠組みそれ自体は、あくまでも手段であって、目的ではなく、すなわち、その枠組みをもって扱うことができるように何とかすることが目的とされるべきでは決してなく、その枠組みをもって扱うことが最良の手段であれば、そうすればよい、ということにしか過ぎない。

<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、特に断りがない限り、筆者（友岡）による。

また、引用に際して、促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め、漢数字は多くの場合、算用数字に改めるなどの加筆を施している。

敷衍すれば、会計の構造的枠組みが絶対的なものなら、それをもって扱うことができるように何とかすることが最良の手段を意味しようし、他方、会計の構造的枠組みが必ずしも絶対的なものではないなら、それに固執することなく、より良い手段を求めればよい、ということである。

冒頭の発問は抽象的に過ぎようが、具体的にいえば、本稿においては、従前は資産の部、負債の部、および資本の部をもって構成されていた貸借対照表において資本の部が純資産の部へと改められたことの意味を考えたい。

資産、負債、および資本という枠組みは絶対的なものではなかったのか。貸借対照表の貸方は負債と資本をもって構成される、ということは絶対的ではなかったのか。負債でなければ資本、資本でなければ負債、ということは絶対的ではなかったのか。

純資産（自己資本）は資本と利益をもって構成される、ということは絶対的ではなかったのか。資本でなければ利益、利益でなければ資本、ということは絶対的ではなかったのか。

あるいはまた、たとえ絶対的な枠組みがあるとしても、それに固執しつつも、いかに折り合いを付けるべきか。固執すべきものは何か。折り合いを付けつつ、しかし、固執すべきものは何か。資本の部は固執すべきものではなかったのか。

粗筋

ことの次第はあらまし下記のようなものだろう。

つとに存在した少数株主持分（非支配株主持分）は、連結会計主体論において親会社概念が採られる場合には資本項目とは捉えられず、したがって、負債・資本の2分法からすれば負債となるものの、しかし、「負債」の定義によっては負債とも看做しえない存在とされ、結局、中間独立項目として経過してきていたが、やがて新株予約権についても同様の扱いが提案されるに至り、他方、時価評価の要請によって生じた有価証券の評価差額のうち、当該期間の損益に含めるべきではないとされる部分等は、したがって、資本直入項目とされ、ときに「中間項目」と総称されるこれらの曖昧な存在（中間独立項目および資本直入項目）は「資本の部」の据わりを悪くし、ついに「純資産の部」がもたらされた。

また、時価評価の要請とタマゴとニワトリの関係にあるかのような資産負債アプローチ、すなわち、[資産負債アプローチ → 時価評価の要請]（資産負債アプローチが採られたことによる時価評価）という関係のようであり、[時価評価の要請 → 資産負債アプローチ]（時価評価を理論武装するための資産負債アプローチ）という関係も看取される資産負債アプローチはこれが「包括利益」の概念をもたらし、「純資産の部」の登場はこれがその他の包括利益の計上を可能にした。

純資産の部の導入

「資本の部」が「純資産の部」へと改められたことについては中間独立項目（少数株主持分や新

株予約権) および資本直入項目 (その他有価証券評価差額金や為替換算調整勘定) の出現がその理由とされる。すなわち、従来の資本の部における資本概念は「差額概念としての純資産 (自己資本) ……株主に帰属する資本 (株主持分を表す資本) ……純利益を計算するためのベースとなる資本¹⁾」という三つの意味を併せもつものとされていたが、「負債にも資本にも属さない中間独立項目の出現……により、従来の資本の部における資本概念は必ずしも純資産を意味する概念とはいえない²⁾」り、また、「資本直入項目の出現は、従来の資本の部における資本概念について、株主資本を意味する概念であるという点をあいまいなものに³⁾」し、「損益計算上の資本を意味する概念という面でもあいまいなものとな⁴⁾」ったとされ、純資産の部の導入はそうした「概念上のあいまいさを排除し、従来の資本の部における資本概念が担っていた純資産、株主資本、損益計算上の資本という3つの意味内容を、それぞれ会計上の概念として明確に位置づけ、保持しようとする試みであるとみなすことができる⁵⁾」とされる。

如上の経緯の説明自体はこれに首肯することができようが、それはそれとして、本稿がまず論ずべきは中間独立項目および資本直入項目が出現をみるに至った理由についてである。ただしまた、ここにいう「理由」については、少数株主持分やその他有価証券評価差額金などといった項目が出現をみるに至った理由、という意味と、そうした項目が中間独立項目 (負債でも資本でもない項目) ないし資本直入項目 (損益計算書を経由することなく資本の部に記載される損益項目) として捉えられるに至った理由、という意味が考えられようが、本稿がまず論ずべきは後者であって、それは結局のところ、負債と資本、そして利益の捉え方の問題にほかならない。

「従来、純資産のうち資本でないものは利益、利益でないものは資本として単純に区分できたものが、近年では、その他有価証券評価差額金や新株予約権等に代表される新しい産物が出現したことにより、それらを負債概念や資本概念から説明することができず、かといって利益概念にも当てはまらないという事態が生じるに至⁶⁾」ったとされているが、そうした事態はこれをどう捉えるべきか。

中間独立項目と資本直入項目

少数株主持分は、連結会計主体論において経済的単一体概念 (エンティティ概念) が採られる場合には資本項目と捉えられようが、従来の日本におけるように親会社概念が採られる場合には資本項目とは捉えられず、しかし、「現在では……負債を「過去の事象から生じた当該企業の現在の義務で、決済により……資源の流出が見込まれるもの」と定義する資産負債アプローチが支

1) 石川鉄郎「本書の目的」石川鉄郎、北村敬子 (編著)『資本金の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』2008年、2頁 (() 書きは原文)。

2) 同上、3頁。

3) 同上、3頁。

4) 同上、3頁。

5) 同上、4頁。

6) 北村敬子「純資産会計の将来展望」石川鉄郎、北村敬子 (編著)『資本金の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』2008年、298頁。

配的であ⁷⁾り、少数株主持分はこうした「負債」の定義にも適合しないことから、結局、中間独立項目とされており、また、新株予約権については「権利行使・不行使確定前の新株予約権が負債の部に計上されてきたのは、負債としての性質を有するという積極的理由ではなく、むしろ主に商法上の制約から資本の部に計上できないために負債の部に計上していたという消極的な理由からであると考えられ⁸⁾」、しかし、返済義務のない新株予約権を負債の部に計上することはやはり適当ではないとされ、他方、資本の部に計上すべきとする説もあるものの、一般には中間独立項目と捉えられて⁹⁾いる。¹⁰⁾

しかし、この中間独立項目という捉え方はなされてしかるべきだったのだろうか。貸借対照表の貸方は負債と資本をもって構成される、ということは絶対的ではなかったのか。負債でなければ資本、資本でなければ負債、ということは絶対的ではなかったのか。少数株主持分にせよ新株予約権にせよ、無理遣りにでも負債ないし資本に分類し、もって何かを固守する、という行き方はなかったのだろうか。

逆にいえば、少数株主持分や新株予約権を負債としないことによって、あるいは資本としないことによって、何を守り、あるいは何を捨てたのだろうか。資産、負債、および資本という枠組みを捨てることによって、貸借対照表の貸方は負債と資本をもって構成される、ということ捨てることによって、あるいは負債でなければ資本、資本でなければ負債、ということ捨てることによって負債の概念、資本の概念を守ったのだろうか。何に固執し、いかに折り合いを付けたのだろうか。

他方、資本直入項目については、例えば石川鉄郎によれば、「株主資本は、株主による払込資本と稼得された利益の留保額を表す稼得資本から構成されると考えられているが……資本直入項目は……損益計算書に計上されず、純利益の計算に算入されていないという意味では、稼得資本を表すものでもない。すなわち、それはまだ稼得されていない潜在的な株主資本（潜在的な稼得資本）を表すものにすぎない」とされる一方、堀江優子によれば、「その他有価証券の評価差額の性格については、概念フレームワークによって示された「リスクからの解放」概念によって説明され……リスクからの解放という概念は、「(広義の)『実現』概念と基本的に同一の概念と考えてよいとされており……その他有価証券の評価差額は……投資のリスクから解放されているとはいえないことから、当期の収益としては認識しないとされる¹¹⁾」とされ、また、「為替換算調整

7) 上田晋一「少数株主持分」石川鉄郎、北村敬子（編著）『資本会計の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』2008年、256頁。

8) しかし、「資産負債アプローチが支配的地位を獲得したとまではいえない」（松下真也「資産負債アプローチの歴史的検討」『企業会計』第68巻第11号、2016年、6頁）ともされる。

9) 上田「少数株主持分」255～256頁。

10) 鈴木卓也「新株予約権」石川鉄郎、北村敬子（編著）『資本会計の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』2008年、193頁。

11) 同上、192～193頁。

12) 石川「本書の目的」3頁（（ ）書きは原文）。

13) 堀江優子「売買目的有価証券・その他有価証券の評価差額」石川鉄郎、北村敬子（編著）『資本会計の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』2008年、209～214頁（（ ）書きは原文）。

勘定の本質は、未実現損益として捉えられる¹⁴⁾とされているが、「しばしば誤解を招くところから解決しなければならぬ概念上の問題は、稼得利益および包括利益と実現利益の関係である¹⁵⁾」とする広瀬義州によれば、「稼得利益およびその他の包括利益は利益の種類であり、すなわち利益概念であり¹⁶⁾」、他方、利益「の認識・測定を包摂する収益の認識基準が実現である¹⁷⁾」とされ、「わが国においては、稼得利益の典型である純利益が実現利益とイコールとみなされてきた長い歴史があるために、利益概念と収益計上基準が混同され¹⁸⁾」ているとされる。確かに会計における「実現」は、現金ないし現金等価物の形をもって確定的に得られた、といったことを意味し、実現利益（現金ないし現金等価物の形をもって確定的に得られた利益）と未実現利益（まだ……得られていない利益）は「利益の種類」ではないといえようし、他方、「稼得」という語は一般には、労働やサービスの提供によって収入や所得を得ること、をもって意味し、また、「稼得」の「稼」は「稼ぐ」であって、これも要は、働いてカネを得る、ということであって、要は不労所得はこれには該当しないが、会計における「稼得利益」は「正常営業循環過程（すなわち、本業）で生じる利益¹⁹⁾」とされる。

純利益は稼得利益であって、稼得利益は本業において生ずる利益ということだが、純利益の計算を構成する特別損益は、しかし、本業において生ずるものではなく、これはどのように解するべきか。

閑話休題。その他有価証券評価差額金や為替換算調整勘定は不労所得であり、また、本業において生ずる利益ではなく、さらにまた、未実現でもあるが、これらが資本直入項目とされた理由はどれか、といえ、前出の堀江によれば、それは未実現ということであって、未実現だから資本直入したもの、しかし、これも前出の石川によれば、「それはまだ稼得されていない潜在的な株主資本（潜在的な稼得資本）を表すものにすぎない」ため、「資本の部」という名称では都合が悪くなったということだろうか。

しかし、「まだ稼得されていない潜在的な株主資本（潜在的な稼得資本）」とは何だろうか。「まだ稼得されていない潜在的な稼得資本」とは何だろうか。「まだ稼得されていない」という述べ方はおかしくはないか。要は「まだ実現されていない潜在的な稼得資本」ということではないだろうか。

そうすると、その他有価証券評価差額金は稼得利益ではないから純利益の計算には入れない、ということではなく、まだ実現していないから純利益の計算には入れない、ということになるが、それでよいのか。その他有価証券評価差額金はすべて未実現だが、純利益の計算に入れられない理由は未実現か。

14) 田代樹彦「為替換算調整勘定」石川鉄郎、北村敬子（編著）『資本金の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』2008年、250頁。

15) 広瀬義州『財務会計（第13版）』2015年、58頁。

16) 同上、58頁。

17) 同上、58頁。

18) 同上、58頁。

19) 同上、56頁（（ ）書きは原文）。

未実現をもって理由とすると、未実現だから資本直入したものの、未実現だから「資本の部」という名称では都合が悪くなった、ということになってしまう。

たとえそうだとしても、いずれにしても、未実現は資本に分類できないのだろうか。

純資産の部の導入は、負債ではなく、しかし、資本（株主資本）でもない項目に置き場所を用意することを意味し、「負債でない項目は純資産に含めると判断し、その上で純資産の部の中で株主持分に属さない区分を設けて、そこに新株予約権を計上することにしたのである²⁰⁾」が、醍醐聰によれば、「しかし、同じことが評価・換算差額等（その他有価証券評価差額金や為替換算調整勘定）にもあてはまるのかという疑問がある。……その他有価証券評価差額金……は未実現の保有利得という意味で損益計算書を経て留保された利益と異なるだけであり、新株予約権のように積極的に非株主資本という特徴があるわけではない。この意味では、その他利益剰余金の内部で「未実現保有利得」といった小区分を設け、売却等によって実現されるまで繰り延べる方が実態にかなっていると考えられる²¹⁾」とされる。

未実現は株主資本に非ざることの積極的な根拠に非ず、ということだろうか。

曖昧さの排除

前述のように、純資産の部の導入は「概念上のあいまいさを排除」するためになされた、とされているが、そもそも曖昧さの排除は必要なことだったのだろうか。

例えば「従来の資本の部における資本の概念が担っていた3つの意味内容のうち、中間独立項目の出現によりあいまいとなった純資産を意味する概念という点については、中間独立項目を取り込む形で新たに純資産の部を導入することによって、差額概念としての純資産の概念を会計上の概念として保持している²²⁾」とされているが、そこでは何を守り、あるいは何を捨てたのだろうか。何に固執し、いかに折り合いを付けたのだろうか。「差額概念としての純資産の概念を……保持し」たということは、純資産概念を守った、ということだろうか、それははたして有意なことだったのだろうか。

前項では、無理遣りにでも負債ないし資本に分類できないのか、未実現も資本に分類できないのか、といったように、負債と資本から構成される貸借対照表の貸方の固守について述べたが、ここでは逆に放棄について述べたい。すなわち、貸借対照表の貸方はやはり2区分でなければならないのだろうか。3区分ではいけないのだろうか。

資本直入項目の処理に関する諸説を整理している池田幸典によれば、名目資本維持を前提とした場合²³⁾、この項目は負債および持分（資本）のいずれにも分類することはできず、（名目資本維持および）包括利益を前提とした場合には損益説が採られ、（名目資本維持および）純利益を前提とした場合には非認識説が採られるが、ただし、この整理は「負債と持分に区分することを前提にする2区分説を前提にしていた。ただし、中間項目説を採用し、負債と持分のほかに中間項目を

20) 醍醐聰『会計学講義（第4版）』2008年、253～254頁。

21) 同上、254頁。

22) 石川「本書の目的」4頁。

設置すれば、純利益を前提にしたときにこうした評価・換算差額を中間項目に置くという選択肢も、ないわけではない。ただしその前提として、中間項目の設置を正当化するための理論的根拠が必要である²⁵⁾とされる。

しかし、ここにいう「理論的根拠」とはどのようなものだろうか。あるいは、2区分だからこそその中間項目、とも捉えられようか。

2区分を維持しつつ、曖昧さを排除するためになされたと解される純資産の部の導入は、しかしながら、中間項目の存在によって据わりが悪くなった資本の部を純資産の部に替えたものの、要は負債でも資本でもないものを純資産の部という資本の部よりも大きな容器に収めたにしか過ぎず、実質的には、負債の部・資本の部・負債でも資本でもないものの部、という3区分になっているとみることもできる。

2区分だからこそその中間項目と捉えるか、それとも3区分と捉えるか。結局は同じともいえようし、しかし、本質的に何か違う気もする。

利益計算に鑑みると2区分は固守されるべきであり、その理由は全体利益一致の原則にある、とされ、すなわち、利益計算を行う場合には2区分が前提でなければならず、そうでなければ全体利益一致の原則が破られる虞がある、ともされているが²⁶⁾、叙上のような3区分であっても中間項目（負債でも資本でもないものの部に含まれる項目）の増減を損益に入れないのであれば、この原則が破られる虞はなく、あるいはまた、先述のように、無理遣りにでも負債ないし資本に分類することによって2区分を守るという行き方を採れば、その場合も、この原則が破られる虞はない。

ただし、無理遣りの行き方は2区分を守り、全体利益一致の原則を守る反面、負債や資本の既存の定義²⁷⁾の放棄を意味しよう。

何を守って何を捨てるか。あるいは何を捨てて何を守るか。

「また、資本直入項目の出現によりあいまいとなった株主資本を意味する概念という点については、純資産の部に株主資本の区分を設けるとともに、資本直入項目を株主資本の区分から切り離し、それらを新たに純資産直入項目（評価・換算差額等）として規定することによって、株主資本を意味する概念を純資産の1つの主要な構成項目として位置づけている。さらに、このような純資産の構成項目としての株主資本は、純利益を計算するための損益計算上の資本を意味する

23) 「資産の時価評価に伴う評価差額の扱いをめぐることは、ひとまず資本維持概念の選択を考察する必要はあるものの、現在の会計制度や会計理論は、さしあたり名目資本維持概念を前提にすることが多い。大半の会計処理を名目資本維持概念で構築しておきながら、一部の項目について別の資本維持概念を選択したのでは、ご都合主義との批判を免れない」（池田幸典『持分の会計——負債・持分の区分および資本取引・損益取引の区分』2016年、167頁）。

24) 同上、271～273頁。

25) 同上、273～274頁。

26) 木村太一「利益計算と貸方区分」『三田商学研究』第59巻第6号、2017年、100～102頁。

もっとも全体利益一致の原則はこれを守らなければならないかどうかは別の議論である。

27) 会計に携わる人々が負債や資本について抱くイメージに反しない定義というか、彼らが考える負債らしさや資本らしさに反しない定義（木村太一「貸方区分議論の整理と検討」『三田商学研究』第59巻第5号、2016年、79～80、84～86頁）。

概念としても規定されている²⁸⁾とされている。

すなわち、「株主取引（資本取引）から生じたのではない純資産の変動でありながら、業績測定の観点からみて期間損益から排除すべき項目が生じた場合にはどうするか……「その他有価証券評価差額」の処理が典型である²⁹⁾とされ、「こうした「資本直入項目」は期間損益計算を経由しないので、純利益は「資本取引（株主取引）を除く純資産（資本の部）の変動」との一致を達成できないことになった³⁰⁾とされているが、純利益は資本取引（株主取引）を除く株主資本の変動との一致はこれを達成しようということである。

ところで、その他有価証券評価差額金は「業績測定の観点からみて期間損益から排除」されるのであって、未実現だから、ではないのか。本業において生ずるものではないから、純利益の計算には入れられないのか。

それにしても、やはり、「純利益は稼得利益であって、稼得利益は本業において生ずる利益」という言い様は些か気に懸かる。

他方、「業績の選択問題³¹⁾」がある。「(2016年現在)日本では、純利益を業績とみなし、包括利益はたんに表示の対象となっているにすぎない。これに対し、包括利益を業績とみなし、純利益を開示せず、包括利益への一本化を目指す動きは、IASBを中心に頻繁に繰り返されてきた。しかしながら、包括利益への一本化に対しては反対が強く、現在では、IASBも包括利益と純利益の併存を認める方向で議論を進めている。ここから、業績概念の選択問題が生じる³²⁾」とされる。

純利益と包括利益

純利益と包括利益については例えば次のようにいわれる。

「そもそも純利益と包括利益とでは、利益をどう見るかに関しての見方が異なっているのであり……両利益をとともに同一の会計計算構造からアウトプットすることは難しい……。純利益は、収益費用アプローチによって計算されるのに対して、包括利益は、資産負債アプローチによって計算される。……両利益概念の必要性を主張するものは、それを1つの会計計算構造の中でミックスして計算しようとしているにすぎない。したがって、資産負債アプローチに立脚する現在の会計理論の方向性に照らして考えれば、理論としては、脆弱なものになってしまう。IASBとFASBとの会計基準を巡るコンバージェンスの結果、どうも包括利益を基本としながらも、その中で、中間の利益として純利益を測定表示することが認められそうであるが、純利益自体が、そもそもが収益費用アプローチのもとにおけるものである以上、どれほどの有用性をもっているのか疑問である³³⁾」。

28) 池田『持分の会計』4頁（() 書きは原文）。

29) 梅原秀継「資本概念と利益計算」石川鉄郎、北村敬子（編著）『資本金の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』2008年、15頁。

30) 同上、15～16頁（() 書きは原文）。

31) 池田『持分の会計』165頁。

32) 同上、165頁。

「理論として……脆弱」とはどういうことか。「純利益自体が……収益費用アプローチのもとにおけるものである以上、どれほどの有用性をもっているのか疑問」とはどういうことか。二つの対立的なアプローチが混在するからといって、そのことと情報の有用性は無関係ではないか。「いずれかの会計アプローチを選択する二者択一論ではなく、二者共存論を策定することが、建設的な議論につながる³⁴⁾」ともされる。

あるいは、次のようにもいわれる。

「わが国では、収益費用アプローチに基づく稼得利益または純利益の情報価値を認めるものの、資産負債アプローチに基づく包括利益の情報価値に有用性を積極的に認めない傾向にあるが、もともと資産負債アプローチのもとでは、ストックまたは借方に生じる増加分にこそ情報価値があるのであって、フローまたは貸方に生じる包括利益はその論理的帰結ともいえる。したがって、資産負債アプローチをフローまたは貸方の純利益にのみに意味をもたせている収益費用アプローチと対峙させて二者択一的な情報価値のみを論じても生産的ではないといえよう³⁵⁾」。

なるほど、[純利益 vs. 包括利益] の議論は余り意味がないのかもしれない。ただし、上に引いた「二者共存論」の主張者は「それぞれの利益の役割分担を検討すること³⁶⁾」をもって重要視している。

さらにまた、とりあえずは「対立的」と書いたものの、そもそも[収益費用アプローチ vs. 資産負債アプローチ]なのだろうか。この二つのアプローチは対立軸がずれているような気がしてならないが、しかしながらまた、この vs. ³⁷⁾こそが会計の会計たる所以なのかもしれない。

そうであれば、「二者共存論」は会計をして何か大切なものを捨てさせることになるのだろうか。

「収益費用アプローチにもとづく純利益の計算と、資産負債アプローチにもとづく包括利益の計算が併存する……二元的会計システム³⁷⁾」については「併存する2つの利益計算がどのような関係にあるかということ³⁸⁾」が重要な論点とされ、これは「現行の企業会計の理論的な特徴を明らかにするうえで避けて通れない研究課題³⁹⁾」ともされているが、「理論的な特徴」の何たるかはさて置き、これは「現行」の会計ばかりか、そもそも会計の何たるかを問うことに等しいだろう。

33) 北村「純資産会計の将来展望」302頁。

34) 松下真也「収益費用アプローチの歴史的検討」『企業会計』第68巻第12号、2016年、7頁。

35) 広瀬『財務会計(第13版)』58～59頁。

36) 松下「収益費用アプローチの歴史的検討」7頁。

37) 藤井秀樹『入門財務会計(第2版)』2017年、282頁。

38) 同上、283頁。

39) 同上、283頁。

文 献

- 醍醐聰『会計学講義（第4版）』東京大学出版会，2008年。
- 藤井秀樹『入門財務会計（第2版）』中央経済社，2017年。
- 広瀬義州『財務会計（第13版）』中央経済社，2015年。
- 堀江優子「売買目的有価証券・その他有価証券の評価差額」石川鉄郎，北村敬子（編著）『資本金の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』中央経済社，2008年。
- 池田幸典『持分の会計——負債・持分の区分および資本取引・損益取引の区分』中央経済社，2016年。
- 石川鉄郎「本書の目的」石川鉄郎，北村敬子（編著）『資本金の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』中央経済社，2008年。
- 木村太一「貸方区分議論の整理と検討」『三田商学研究』第59巻第5号，2016年。
- 木村太一「利益計算と貸方区分」『三田商学研究』第59巻第6号，2017年。
- 北村敬子「純資産会計の将来展望」石川鉄郎，北村敬子（編著）『資本金の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』中央経済社，2008年。
- 松下真也「資産負債アプローチの歴史的検討」『企業会計』第68巻第11号，2016年。
- 松下真也「収益費用アプローチの歴史的検討」『企業会計』第68巻第12号，2016年。
- 鈴木卓也「新株予約権」石川鉄郎，北村敬子（編著）『資本金の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』中央経済社，2008年。
- 田代樹彦「為替換算調整勘定」石川鉄郎，北村敬子（編著）『資本金の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』中央経済社，2008年。
- 上田晋一「少数株主持分」石川鉄郎，北村敬子（編著）『資本金の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』中央経済社，2008年。
- 梅原秀継「資本概念と利益計算」石川鉄郎，北村敬子（編著）『資本金の課題——純資産の部の導入と会計処理をめぐって』中央経済社，2008年。

2016年11月4日成稿