

Title	収益費用観・資産負債観に関するふたつの検討課題(1)
Sub Title	Two tasks of revenue-expense view and asset-liability view (1)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
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.37- 53
JaLC DOI	
Abstract	<p>今日、会計の議論は、収益費用観と資産負債観とを座標軸としてなされていると言 ってよいであろう。この収益費用観・資産負債観という枠組が、 脚光を浴びるに至ったのは、制度的には、我が国の場合、売買目的有価証券について 売却時価評価が取り入れられたことに淵源している。しかし、この概念は、 その内容が曖昧模糊としているし、かつ、多様な概念と結び付き得るので、 会計のどの領域にも援用可能であるかのようにみなされている。つまり、 売買目的有価証券の時価評価のような貸借対照表評価の領域についてのみならず、 いわゆる負債性引当金のような擬制負債にかかわる貸借対照表能力の領域につい ても、さらには、資産除去債務のようにリスク・実態表示目的への計算目的の転換 が必要な領域についても、 収益費用観・資産負債観という枠組で説明されているのである。しかし、 それらの領域は、本当に、この枠組によって、 合理的に説明できるのであろうか。その点、 筆者は大きな疑問を覚えている。そこで、 収益費用観・資産負債観という枠組を援用できる領域を限定する、 という作業がどうしても必要になる。この点が、 収益費用観・資産負債観の研究に関する第1の課題になる。 結論的には、収益費用観・資産負債観は、 売買目的有価証券の時価評価にみられるように、 フローとストックとの関係にかかわる計算方式として、 会計上の評価規約の規定に関して、 重要な一翼を担っていると筆者は考えている。もっとも、 評価規約の規定要因については、諸学説によってさまざまであろう。したがって、 そうした考え方を整理することによって諸学説を比較する枠組を構築しつつ、各学 説において収益費用観・資産負債観が果たしている役割を明らかにすることが、 収益費用観・資産負債観に関する第2の研究課題になる。 本稿は、このふたつの研究課題につき、4回に分けて、筆者の考えの概要を述べるが、 本号では、まず特別修繕引当金を取り上げ、収益費用観・資産負債観という枠組に は関与しないことを明らかにしたい。すなわち、一般的には、 こうした擬制負債が生じたことの原因を、 フローを優先する計算方式としての収益費用観に求め、それを、ストックを優先す る計算方式としての資産負債観に転換することによって解決できる、 という道筋が想定されているようである。それに対して、 この経済事象を修繕事象とみなしている点に、 問題があると筆者は考えている。つまり、修繕がなされるためには、 その以前に損傷がなければならないはずであるが、これまでの会計においては、 損傷という事実が認識されてこなかった。そのことに、 問題の根源があるのである。したがって、 いわゆる修繕事象を損傷事象を起点として再構成することにより解決できる、 というのが筆者の結論である。</p>
Notes	論文

Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20171200-0037">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20171200-0037</a>

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.

## 収益費用観・資産負債観に関する ふたつの検討課題（1）

笠井昭次

### <要約>

今日、会計の議論は、収益費用観と資産負債観とを座標軸としてなされていると言ってよいであろう。この収益費用観・資産負債観という枠組が、脚光を浴びるに至ったのは、制度的には、我が国の場合、売買目的有価証券について売却時価評価が取り入れられたことに淵源している。しかし、この概念は、その内容が曖昧模糊としているし、かつ、多様な概念と結び付き得るので、会計のどの領域にも援用可能であるかのようにみなされている。つまり、売買目的有価証券の時価評価のような貸借対照表評価の領域についてのみならず、いわゆる負債性引当金のような擬制負債にかかわる貸借対照表能力の領域についても、さらには、資産除去債務のようにリスク・実態表示目的への計算目的の転換が必要な領域についても、収益費用観・資産負債観という枠組で説明されているのである。しかし、それらの領域は、本当に、この枠組によって、合理的に説明できるのであろうか。その点、筆者は大きな疑問を覚えている。そこで、収益費用観・資産負債観という枠組を援用できる領域を限定する、という作業がどうしても必要になる。この点が、収益費用観・資産負債観の研究に関する第1の課題になる。

結論的には、収益費用観・資産負債観は、売買目的有価証券の時価評価にみられるように、フローとストックとの関係にかかわる計算方式として、会計上の評価規約の規定に関して、重要な一翼を担っていると筆者は考えている。もっとも、評価規約の規定要因については、諸学説によってさまざまであろう。したがって、そうした考え方を整理することによって諸学説を比較する枠組を構築しつつ、各学説において収益費用観・資産負債観が果たしている役割を明らかにすることが、収益費用観・資産負債観に関する第2の研究課題になる。

本稿は、このふたつの研究課題につき、4回に分けて、筆者の考えの概要を述べるが、本号では、まず特別修繕引当金を取り上げ、収益費用観・資産負債観という枠組には関与しないことを明らかにしたい。すなわち、一般的には、こうした擬制負債が生じたことの原因を、フローを優先する計算方式としての収益費用観に求め、それを、ストックを優先する計算方式としての資産負債観に転換することによって解決できる、という道筋が想定されているようである。それに対して、この経済事象を修繕事象とみなしている点に、問題があると筆者は考えている。つまり、修繕がなされるためには、その以前に損傷がなければならぬはずであるが、これまでの会計においては、損傷という事実が認識されてこなかった。そのことに、問題の根源があるのである。したがって、いわゆる修繕事象を損傷事象を起点として再構成することにより解決できる、というのが筆者の結論である。

<キーワード>

フロー主導方式, ストック主導方式, 配分方式, 評価方式, フロー起点方式, ストック起点方式, 物量的フロー起点方式, ストック差額方式, 計算擬制項目, 資産除去債務, 売買目的有価証券, 特別修繕費, 特別修繕引当金, 改良費, 損傷費

## I 収益費用観・資産負債観の検討課題

### (1) 収益費用観・資産負債観概念の生成の経緯

現在, 会計の議論は, 収益費用観と資産負債観とを座標軸としてなされていると言ってよいであろう。この収益費用観・資産負債観という概念が, 脚光を浴びるに至ったのは, 制度的には, 我が国の場合, 売買目的有価証券について売却時価評価が取り入れられたことに端を発している。それまでの会計実践(本稿では, 以下において, 旧実践と言う)においては, 原価=実現原則に基づくいわゆる取得原価主義会計の論理が支配していると一般に理解されているが, この取得原価主義のもとでは, 一律に, 「フロー(費用)がまず決定され, 次いで, ストック(資産)は, その残高(未費用額)としていわば従属的に算出される」と考えられていたので(逆に言えば, 「ストック(資産)それ自身が, それがもつ何らかの価値によって直接的独立的に評価され, その2時点差額としていわば従属的にフロー(損益要素)が算出される」というのではない, と考えられていたので), 計算方式としては, フローがストックを規定する収益費用観 [F→S] (F:フロー, S:ストック)が, 一律に採用されていたとみなされているようである。売買目的有価証券にしても, 言うまでもなく, この計算方式で処理されていたわけである。

なお, この計算方式としての収益費用観は, 上述のように, フローを優先しておりストックはいわば従属的に決定されるので, フロー主導方式と言ってもよいであろう。しかし, 他方, この計算方式においては, 取得原価が損益計算上の役割を果たす各期間に配分されるのであるから, この点に着目するさいには, 配分方式ともよばれているようである。したがって, ここでは, 「計算方式としての収益費用観」(「フロー主導方式」と「配分方式」とは, ほぼ同義語として用いることにする。

しかるに, 1999年に金融商品会計基準が制定されて以来, 売買目的有価証券は, 制度的には, 時価で評価されることになった(金融商品会計基準が適用された後の会計実践を, 本稿では, 新実践と言うことにする)。この処理は, ストックそれ自体の何らかの価値を直接的独立的に評価するのであるから, その計算方式は, 上述した伝統的な収益費用観(フロー主導方式)によってはおよそ説明できない。そこで, 「資産のストックの価値(時価)がまず決定され, 次いで, そのストックの2時点差額として損益(フロー)がいわば従属的に算出される」という計算方式 [S→F] が, 新たに導入されなければならなくなった。そして, それが, 資産負債観とよばれたのであった。

この計算方式としての資産負債観は, 以上のように, ストックを優先しており, フローはその

2時点差額として従属的に決定されるので、ストック主導方式とでも言うことができよう。しかし、他方、この方式においては、ストックそれ自体の何らかの価値が直接的独立的に表現されているので、この点に着目するさいには、一般に、評価方式（価値評価方式）ともよばれているようである。したがって、ここでは、「計算方式としての資産負債観」（「ストック主導方式」と「評価方式（価値評価方式）」<sup>1)</sup>とは、ほぼ同義語として用いることにする。

1) 収益費用観・資産負債観の定義は、きわめて混乱しており、根本的な再検討が必要であるが、それは、別稿で取り上げるとして、ここでは、当面の検討課題の視点から、若干、整理しておこう。収益費用観・資産負債観の定義としては、今日、大雑把にみれば、計算目的観の類別としての収益費用観・資産負債観（収益費用観＝損益計算目的と資産負債観＝リスク・実態表示目的という計算目的上の二項対立）、利益観の類別としての収益費用観・資産負債観（収益費用観＝平準化利益観と資産負債観＝ボラティリティ反映利益観という利益観上の二項対立）、そして計算方式の類別としての収益費用観・資産負債観（収益費用観＝フロー主導方式と資産負債観＝ストック主導方式という、フローとストックとの関係に関する二項対立）という三者が主張されているようである。

このうち、前二者については、その二項対立の内容は、異なるところはないと考えられているようである。つまり、計算目的の類別としては、損益計算とリスク・実態表示という用語が一般に用いられているし、利益観の類別としては、平準化利益観とボラティリティ反映利益観という用語がひとしなみに用いられているようである（ただし、平準化利益観については、効率反映利益観とでも名付けるべき、概念内容を本質的に異にする別の利益観を想定しなければならないと思われるが、その点は、改めて検討することとし、ここでは取り上げない）。それに対して、計算方式としての収益費用観（フロー主導方式）・資産負債観（ストック主導方式）については、収益費用観＝フロー起点方式（配分方式）と資産負債観＝ストック起点方式（評価方式）という類別が圧倒的に流布してはいるものの、ひとり笠井学説においては、収益費用観＝物量的フロー起点方式と資産負債観＝ストック差額方式という、通説とは異なった二項対立が主張されている。以上を纏めれば、次のようになる。

計算目的観としての収益費用観・資産負債観—損益計算目的対リスク・実態表示目的

利益観としての収益費用観・資産負債観——平準化利益観対ボラティリティ反映利益観

計算方式としての収益費用観・資産負債観 — (通説)：フロー起点方式(配分)対ストック起点方式(評価)  
(フロー主導方式対ストック主導方式) — (笠井学説)：物量的フロー起点方式対ストック差額方式

これによれば、計算方式としての収益費用観・資産負債観に関しては、フロー主導方式・ストック主導方式と、フロー起点方式（配分方式）・ストック起点方式（評価方式）とはけっして同義ではないが、通説が圧倒的に流布している現状を勘案して、本稿では、誤解が生じるような場合を除き、この点については、あまりこだわらずに、ほぼ同義語として用いることにする。

ちなみに、結論的には、収益費用観・資産負債観という類別は、計算方式の識別にとり有意な概念であると筆者は考えている。すなわち、第1の計算目的観の相違としての収益費用観・資産負債観については、損益計算目的は、現行会計実践の根底に存在していると想定される計算目的であり、したがって、現行会計実践の合理的説明にかかわっている（つまり、説明理論としての計算目的である）のに対して、リスク・実態表示目的というのは、現行会計実践を規定するものではない。むしろ、逆に、現行会計実践には欠如しているので、その導入が望まれている規範的な命題（つまり規範理論としての計算目的）である。本稿は、理論とは、あくまで説明理論に限定されると考えているので、リスク・実態表示目的としての資産負債観の導入は、理論的に認めることはできない。つまり、損益計算目的とリスク・実態表示目的という計算目的の二項対立は、説明理論と規範理論という異なった理論類型の基礎概念に他ならない。その意味において、次元を異にしている概念であり、二項対立としては理論的に成立しない、というのが筆者の考えである。

また第2の利益観としての収益費用観・資産負債観については、平準化利益観とボラティリティ反映利益観とは、矛盾あるいは反対の関係にある概念ではないので、説明理論としては、やはり、理論的に有意な類別ではない、と筆者は考えている。

したがって、説明理論として論ずるかぎり、収益費用観・資産負債観は、計算方式に関する二項対立とみななければならない、というのが筆者の結論である。

このようにして、収益費用観（フロー主導方式）と資産負債観（ストック主導方式）という計算方式の二項対立が、会計の表舞台に登場したのである。

以上のように、収益費用観・資産負債観という計算方式に関する二項対立は、制度的には、売買目的有価証券の評価規約の変更（取得原価から時価への変更）を契機として会計の重大な問題<sup>2)</sup>になったと筆者は考えている。

## (2) ふたつの検討課題

それはともかく、上記では計算方式の二項対立として特質づけられたこの収益費用観・資産負債観は、現実には、その概念内容自体がきわめて曖昧模糊としているし、かつ、多様な概念と結び付いている（あるいは、結び付き得る<sup>3)</sup>）ので、どの領域にも援用が可能であるかのようにみなされてしまったようである。そのため、急速に、会計のいろいろな領域に浸透していった。

すなわち、上記の売買目的有価証券の場合は時価評価の導入といういわゆる貸借対照表評価の領域であるが、それとは別に、貸借対照表能力の領域においても、特別修繕引当金・製品保証引当金等にかかわる種々の処理形態を、収益費用観・資産負債観という枠組で整理しようという主

2) ただし、収益費用観・資産負債観という概念が注目されるようになったのは、文献的には、貸借対照表能力にかかわる繰延資産の資産性の問題であったとも思われる。しかし、評価（時価評価）と結び付かなかったら、今日ほどの影響力をもったかどうかは、定かではない。

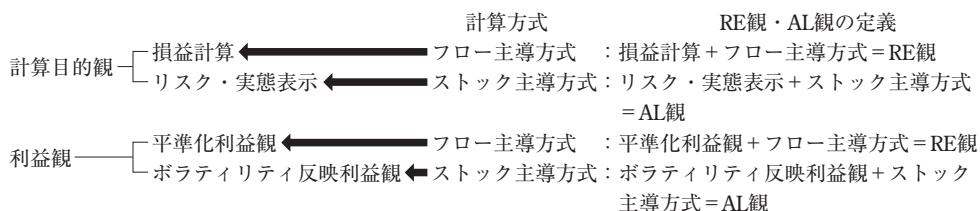
そうしたことを勘案して、本稿では、収益費用観・資産負債観という二項対立の淵源を、あえて、制度における売買目的有価証券の時価評価への変更に求めたのである。

3) 収益費用観・資産負債観に関しては、概念が多義的であること、かつ、多重的（複合的）であること（多様な概念が混じり合っていること）に留意しなければならない。まず、その多義性については、既に、註1)でふれたように、計算目的レベルの二項対立（収益費用観＝損益計算目的と資産負債観＝リスク・実態表示目的）、損益計算レベルの二項対立（収益費用観＝平準化利益観と資産負債観＝ボラティリティ反映利益観）、そして計算方式レベルの二項対立（収益費用観＝フロー主導方式と資産負債観＝ストック主導方式）という三義がある。

しかし、そのうち、前二者の対立は、いずれも、計算方式にかかわる二項対立によって支えられていると思われる。

そこで、収益費用観・資産負債観の定義に関し、計算方式と計算目的観あるいは利益観とを結び付ける見方が一般的であるが、概念的には両者を一旦切り離したうえで、計算方式だけで形成する見方も、ないではない。

前者の見方を示せば、次のようになろう。



まず計算目的レベルの二項対立についてみれば、リスク・実態表示目的は、ストックのリアリティを重視するものであるから、その根底には、ストック主導方式という計算方式が想定されなければならないであろうし、そして、損益計算目的については、費用と収益との対応関係を重視すれば、その根底には、フロー主導方式という計算方式が存在しているということになろう。したがって、ストック主導方式とリスク・実態表示目的とは結び付き得るので、この両者をもって、資産負債観とみることもできるし、他方、フロー主

張も現れているし、さらには、計算目的にかかわる領域にも影響を及ぼしている。すなわち、資産除去債務等の説明のために、資産負債観が援用され、そこでは、伝統的な損益計算という計算目的が保持されたまま、リスク・実態表示が、部分的にせよ、新たな計算目的として想定されているようなのである。つまり、損益計算との関係（整合性）が深く問われることもなく、リスク・実態表示という計算目的にかかわる会計処理が、いわば一方的に導入されているようである。いずれにせよ、そこでは、資産負債観は、計算目的の変更が必要になるような領域においても、援用できるとみなされているわけである。

かくして、今日、収益費用観・資産負債観という枠組は、一般的には、おそらく会計のいかなる領域においても適用できるかのようにみなされてしまっているのではないだろうか。

もしそうだとすれば、本当に、そのように考えてしまってよいのであろうか。そのことに、筆者は大きな疑義を抱いている。そこで、会計の全体系のなかで、収益費用観・資産負債観という枠組を援用できる領域を限定する、という作業がどうしても必要になる。この点が、収益費用観・資産負債観の研究に関する第1の課題になる。

▼ 導方式と損益計算目的とが結び付いたものとして、収益費用観を定義することも、可能であろう。

次に、損益計算レベルの二項対立についてみれば、ボラティリティ反映利益観は、同じくストックのリアリティを重視するものであろうから、その根底にはストック主導方式という計算方式が想定されるので、ボラティリティ反映利益観とストック主導方式とをもって、資産負債観とみなすこともできよう。他方、平準化利益観は、費用・収益の期間配分の調整によって利益の平準化を指向する考え方と説明されているようであるから、その根底には、フロー主導方式が想定されているようなので、平準化利益観とフロー主導方式とをもって、収益費用観と定義することも不可能ではないであろう。

もちろん、計算目的・利益観は排除したうえで、計算方式に着目しつつ、フロー主導方式をもって収益費用観、ストック主導方式をもって資産負債観とみる見方も、理論的にはあり得よう。

以上を纏めれば、次のようになる。

	収益費用観の定義	資産負債観の定義
①	フロー主導方式+損益計算目的	ストック主導方式+リスク・実態表示目的
②	フロー主導方式+平準化利益観	ストック主導方式+ボラティリティ反映利益観
③	フロー主導方式	ストック主導方式

筆者は、このうちの③の見方にたっており、①および②の考え方については、理論的に問題なしとしない。その根拠は、以下における筆者の主張の全体で明らかにするが、当面、その結論だけを概略すれば、次のようになる。まず①であるが、一方、その資産負債観の定義は、註1)でも述べたように、損益計算体系から逸脱しているので、規範理論になってしまうという点に問題がある。筆者は、あくまで現行会計実践の全体を合理的に説明できる説明理論の構築を企図しているので、計算目的は、損益計算でなければならない。他方、損益を生み出す企業の経済活動（会計上の損益計算を計算目的とする企業の経済活動）には、価値生産活動と資本貸与活動というふたつの異質のものがあると筆者は考えているが、前者の価値生産活動は計算方式としてはフロー主導方式（収益費用観）と、後者の資本貸与活動はストック主導方式（資産負債観）と結び付くのである。したがって、損益計算目的は、実は、一義的にフロー主導方式（収益費用観）とのみ結び付くのではなく、フロー主導方式（収益費用観）ともストック主導方式（資産負債観）とも結び付くのである。そうした筆者の理解によれば、①の収益費用観の定義は、理論的に成立しない可能性があるのである。

そして②の定義については、平準化利益観とボラティリティ反映利益観とが、矛盾関係あるいは反対の関係にはなく、分類として、理論的に成立しないと筆者は考えているので、それを含む収益費用観・資産負債観の二項対立は、理論的に誤りということになるのである。

この点を究明するためには、もちろん、他方で、収益費用観・資産負債観という枠組の具体的内容、ひいてはその本質が明らかにされなければならない。もっともその点は、論者によって多種多様な見解があり得ようが、上記の論述の仕方からも窺えると思われるが、筆者は、収益費用観・資産負債観の本質をもって、フローとストックとの関係にかかわる計算方式上の二項対立とみている。そうした視点からすれば、結論的には、収益費用観・資産負債観は、(売買目的有価証券に関する)時価評価の導入の問題に深くかかわっていると筆者は理解している。つまり、収益費用観・資産負債観は、損益計算という計算目的のもとにおいて、計算方式として、会計上の評価規約の規定に関して重要な一翼を担っているのである。

もっとも、評価規約の規定要因についての考え方は、論者によってさまざまであろう。したがって、評価規約の規定要因についての諸々の考え方を整理しつつ、評価規約の全体像のなかで、計算方式としての収益費用観・資産負債観の二項対立が、一体どのような役割を果たしているのか、ということを探求しなければならない。これが、収益費用観・資産負債観研究に関する第2の研究課題になる。

以下、このふたつの研究課題についての筆者の考えを、結論を遠望しながら、ⅡおよびⅢで概観することにしたい。

## Ⅱ 収益費用観・資産負債観の適用領域の問題

### (1) みつつの適用領域

まず第1の課題であるが、旧実践における伝統的な取得原価主義会計は、いわゆる収益費用観に準拠しているとみなされており、そして、そのことに起因して、種々の問題が発生している、と一般的には理解されているようである。そして、その問題点は、収益費用観に対立するものとしての資産負債観に準拠することによって是正され得る、といわば信じられているようである。このような理解のもとに、今日、資産負債観が適用された具体的な会計事象としては、既に示唆したように、①いわゆる負債性引当金等の計算擬制項目の排除に関する問題、②有価証券への時価評価の導入に関する問題、そして③資産除去債務等の計上に関する問題の三者が、挙げられるであろう。

それでは、この三者は、現行会計の処理体系の全体像のなかで、どのような位置を占めているのであろうか。これまでのところ、こうした議論は、一般に、さしたる関心をもたれていないようであるが、しかし、個々の領域を取り上げるにさいしても、全体の見取り図のなかで論ずることは、きわめて重要なことであろう。そこで、まずもって、その点を、筆者なりに纏めておくことにしよう。

旧実践における会計処理は、損益計算の論理によって規定されていると一般に理解されているとみてよいであろう。もっとも一口に損益計算と言っても多様であるが、旧実践においては、投下資本回収計算(名目資本維持計算)という内容の損益計算が、遂行されているとみなされているようである。つまり、旧実践の処理体系は一般に取得原価主義会計論と呼称されているが、そ



の計算目的は、(a) 損益計算（投下資本回収計算）にあるわけである。

この投下資本回収計算という損益計算においては、回収時（実現時）にその回収資本が収益として認識され、そしてそれに対応する投下資本が費用として認識される。このように、回収時（実現時）における収益と費用との対応<sup>4)</sup>によって、損益計算が遂行されるのであるから、逆に言えば、回収時（実現時）までは、収益が計上されてはならず、そのために、資産（投下資本）は取得原価のままに据え置かれなければならない。ここに、(b) 取得原価主義という資産評価の基本原則が、定式化されるのである。旧実践における会計が取得原価主義会計と称されるゆえである。しかし、そこには、種々の例外が認められており、はたして、取得原価が基本原則と言ってしまってよいのか、さらには、そもそも取得原価主義会計論なるものが存在していたのか（あるいは存在し得るのか）どうかについても、問題なしとしないが、しかし、ここでは、一般的理解に従い、取得原価を基本原則とする取得原価主義会計論という用語を用いることにする。

そして、この取得原価主義会計論においては、上述のように、収益と費用との対応による損益計算が重視されているので、つまり、フロー（損益）の決定がまず優先されるので、その論理必然的帰結として、(c) 計算擬制項目が生ずると説かれている。すなわち、収益との対応を図るために、一方、費消された財・用役の一部を将来の収益に対応させるべく繰延べることによって繰延資産項目が、他方、将来費消される財・用役の一部を当期収益に対応させるべく当期の費用として見越計上するので、その結果、いわゆる負債性引当金等の計算擬制項目が、いわば論理必然的に貸借対照表に姿を現すことになる<sup>5)</sup>とみなされている。すなわち、そこでは、現実の資産・負債の変動とは一旦切り離れた形で、収益・費用がいわば独立的に定義され、それに従属する形で、資産・負債が規定されるのである。したがって、資産・負債概念は、必ずしも実在性を帯びることなく、繰延資産・負債性引当金のような擬制資産・擬制負債という性格を具える場合も生ずるとみなされるわけである。

上記の (a) は、言うまでもなく計算目的の領域、(b) は貸借対照表評価の領域、そして (c) は貸借対照表能力の領域の問題にかかわっている。

以上のように、取得原価主義会計論の特質としては、当面の課題からすると、(a) 損益計算と

---

4) 旧実践（におけるいわゆる取得原価主義会計論）の損益計算を、もっぱら収益と費用との対応による損益計算であるとまで断定してしまうことには、根本的な疑問がある。なぜなら、いわゆる金融資産に関する損益計算については、その計算要素は、受取利息等のひとつだけであり（つまり、筆者の用語法をもってすれば、一面的損益計算形態であり）、収益と費用というふたつの要素は、存在しない（二面的損益計算形態ではない）からである。したがって、収益費用観という概念だけで旧実践を説明することは、実は不可能なのである。そのかぎりでは、取得原価主義会計論という体系は、説明理論としては理論的に成立しない、というのが筆者の考えである。

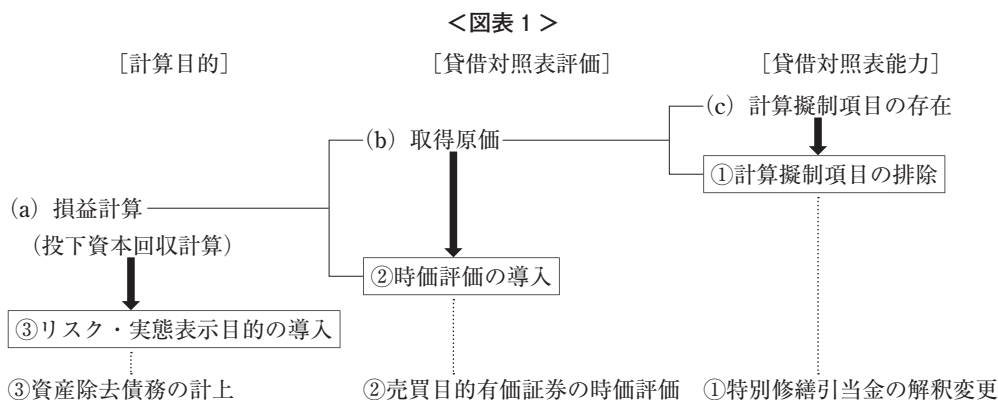
結論的には、収益と費用という二面的損益計算形態が妥当するのは、価値生産活動についてのみであり、資本貸与活動（金融活動）については、利得（損失）のみの一面的損益計算形態にならざるを得ないと筆者は考えている。したがって、旧実践においても、資本貸与活動（金融活動）の存在を認めるかぎり、収益費用観だけで説明することは、論理的に不可能なのである。したがって、取得原価主義会計論を収益費用観と結びつけるかぎり、純理論的には、成立し難いと言わざるを得ない。

しかし、これまでのところ、取得原価主義会計論についても、すべての損益が、もっぱら収益と費用というふたつの概念で説明されているかにみえることを勘案して、当面、本文のように、「投下資本回収計算という損益計算は、収益と費用との対応によってなされている」と表現しておくことにする。

いう計算目的（投下資本回収計算）、(b) 取得原価という評価規約、そして(c) 繰延資産・負債性引当金といった計算擬制項目の存在を、指摘することができるが、その場合には、前記の3項目は、次のように位置づけられるであろう。すなわち、①計算擬制項目の排除は、貸借対照表能力の領域(c)の問題、②売買目的有価証券への時価評価の導入は、貸借対照表評価(b)の領域の問題、そして③資産除去債務の計上は、計算目的の領域(a)の問題にかかわっているのである。

収益費用観・資産負債観という二項対立は、一般的な理解によれば、以上のように、貸借対照表評価・貸借対照表能力の領域にも、さらには計算目的に関する領域にも、つまり、会計のすべての領域において、機能し得るとみなされているのではないだろうか。

以上を纏めれば、次のようになろう。



今日、新実践においては、資産除去債務の計上、売買目的有価証券の時価評価への変更が現実化しているし、そして特別修繕引当金の解釈の変更にしても、理論的に主張されている。それらは、それぞれ、計算目的レベル、貸借対照表評価レベル、そして貸借対照表能力レベルという異なった領域に属しているが、しかし、そのいずれもが、収益費用観から資産負債観への転換ということによって画一的に説明されてしまっているようである。そこでは、資産負債観というのは、「これが、資産負債観による処理だ」と言いさえすれば、たちどころに、万人の納得が得られる、いわば魔法の杖のような観を呈しているのではないだろうか。

しかし、こうした異質の領域にまたがる諸問題が、本当に、収益費用観から資産負債観への転換といった画一的な処理によって、すべて合理的に説明できるのであろうか。もっとも、このうち、②売買目的有価証券に関する時価評価の導入については、既にふれたように、何らかの形で、計算方式の転換が必要であった。したがって、たしかに、計算方式としての収益費用観から資産負債観への転換が、現実には生じなければならないとみてよいであろう。もっとも、そのことに随伴して、さらに損益の産み方についての売買目的有価証券の経済的性格に関する転換（売買目的有価証券の、価値生産活動にかかわる資産カテゴリーから資本貸与活動にかかわる資産カテゴリーへの

変更)もなされなければならないと筆者は考えているが、しかし、いずれにしても、計算方式の転換は、必要不可欠であると思われる。その意味において、収益費用観・資産負債観(計算方式)という枠組にかかわる領域と言ってよいであろう。

それに対して、貸借対照表能力にかかわる①計算擬制項目の排除、および③計算目的にかかわる資産除去債務の計上に関しては、筆者は疑問を覚えている。結論的には、この両者は、収益費用観・資産負債観という二項対立にかかわる領域の問題ではなく、計算対象の把握の仕方の問題がある、というのが筆者の考えである。したがって、計算擬制項目や資産除去債務という経済事象の本質をどのようにみるか、という点に関する再構成が不可欠になる。それが筆者の結論なのである。

そこで、①計算擬制項目の排除の問題および③資産除去債務の計上の問題については(2)および(3)において、そして、②売買目的有価証券への時価評価導入の問題については(4)において検討し、筆者なりの結論への道筋を簡単に辿ることとしたい。

## (2) 計算擬制項目排除の問題

### (i) 計算擬制項目生成の経緯

まず①特別修繕引当金・製品保証引当金等の計算擬制項目の問題であるが、旧実践のいわゆる取得原価主義会計のもとでは、こうした計算擬制項目が広範に認められていた。ここでは、特別修繕引当金の事例でみておこう。いま第Ⅰ期期首に、3年毎に大規模な修繕が必要とされる機械100を現金で購入したとき、修繕の実施(修繕用役の購入・費消)は、3年後、6年後、9年後……に生起するが、しかし、ここでは、便宜、3年後の大規模修繕だけを取り上げることにしよう(会計期間は1年、かつ修繕予定額は60とする)。

その場合、いわゆる発生主義会計の原則を忠実に適用すれば、修繕用役の購入・費消は、3年後の第Ⅲ期期末にのみ生ずるのであるから(逆に言えば、1年後の第Ⅰ期期末および2年後の第Ⅱ期期末には、修繕用役の購入・費消は生じないのであるから)、3年後の第Ⅲ期期末においてのみ、[特別修繕費60、現金60]という仕訳がなされるにすぎず、それまでの期間については、費用(特別修繕費)は計上されない。しかし、それでは、期間収益と期間費用との適切な対応が崩れてしまう、という批判があるところから、旧実践においては、毎年、要修繕額の3分の1を計上する処理がなされている。すなわち、第Ⅰ期期末・第Ⅱ期期末・第Ⅲ期期末において、[特別修繕費20、特別修繕引当金20]という仕訳により、特別修繕費20を計上しつつ、かつそれに対応して、貸方側には、特別修繕引当金が計上される。この特別修繕引当金は、この勘定カテゴリーがもっている何らかの価値に基づいて独自に計上されたわけではなく、そのかぎりでは、実在性は、ない。つまり、特別修繕費の計上という費用側の都合によっていわば従属的に形成されたものであるから、一般に、計算擬制項目と言われている。そして、第Ⅲ期期末に実際に修繕したさいには(修繕額が当初の予定額どおりだったとすれば)、その支払に関して、[特別修繕引当金60、現金60]という仕訳がなされるわけである。

しかし、こうした処理に対しては、旧実践の時代から、多くの批判が投げ掛けられているが、ここでは、当面の問題に絞れば、特別修繕引当金のストック額の有意性の欠如、および恣意性の介入が指摘されなければならない。すなわち、特別修繕引当金の額が毎期の特別修繕費の額を加算した金額にしかすぎないじょう、その期末額には、要修繕額に関する単なる支払資金の留保額といった意味合いしかなく、格別にストック額としての固有の意義はないとも言えよう。

さらに、特別修繕費が損益計算側の論理によって決定されるものであるいじょう、例えばその修繕時期が何時になるのかは、損益計算側の都合によって定まるということになる。そのことは、特別修繕引当金の金額も損益計算の論理によって左右される、ということの意味している。特別修繕引当金が損益計算上の都合によって形成された計算擬制項目にしかすぎず、ストックとしての実在性をもたないいじょう、特別修繕引当金としての固有の数値は、存在し得ない。このように、修繕時期（修繕額）が、費用側の都合によって決定されるというのであれば、そして、それに依存して特別修繕引当金額が決定されるというのであれば、その数値は、特別修繕引当金カテゴリーの期末ストック評価という観点からすれば、恣意性があるということになる。

このように、特別修繕引当金や製品保証引当金などのいわゆる計算擬制項目の存在に対しては、旧実践の時代から、上記のようなそのストック評価額に関する有意性の欠如、および恣意性という点で、要するに、ストックのリアリティが表現されていないという点で、厳しい批判があり、その是正が求められていたのである。

この点に関するひとつの有力な見方は、こうした計算擬制項目の出現の原因を収益費用観という計算方式に求め、したがって、収益費用観を資産負債観に転換し、その資産負債観の考え方で特別修繕引当金を再構成するというものであろう。

すなわち、そうした考え方のもとでは、一方、特別修繕引当金等の計算擬制項目が生じた原因は、費用と収益とを対応させるという損益計算の論理を重視したことに求められていると言ってよいであろう。つまり、費用・収益というフロー額の把握を起点としつつ、それに従属する形で、資産・負債のストック額が導出される、という収益費用観（フロー主導方式）を採用しているがゆえに、計算擬制項目が生じたとみなされたわけである。そうであれば、他方、計算擬制項目を排除するためには、そうした計算方式としての収益費用観を放棄して、資産・負債というストック額を起点としつつ、その変動額から収益・費用というフローをいわば従属的に導出する、計算方式としての資産負債観（ストック主導方式）に転換することによって解決される、ということになる。

しかしながら、この2点（費用と収益との対応計算の重視（収益費用観への依拠）が計算擬制項目をもたらしたこと、および収益費用観から資産負債観への転換によって問題が解決できること）は、筆者の視点からは、けっして、その妥当性が論証されているわけではない。そこで、(ii)において、計算擬制項目が生じたことの原因についての上記のような考え方を批判的に検討することにしよう。そのうえで、それに代わる筆者の考えを (iii) において概観することにしたい。

## （ii）計算擬制項目が生じた原因に関する一般的理解とその問題点

計算擬制項目が生じた原因については、一般的には、上記のように、フロー（損益）の決定を優先し、費用と収益との対応計算を重視したこと（計算方式としての収益費用観への依拠）にある、とみなされているようであるが、しかし、そうした主張には、筆者は大きな疑念を覚えている。ここでは、前記した特別修繕費・特別修繕引当金の事例によって、端的に筆者なりの結論を見通しておこう。

そうした主張においては、フロー（損益）を優先し、収益と費用との対応計算を重視すれば、つまり収益費用観に依拠すれば、必然的に、各期末には、[特別修繕費20, 特別修繕引当金20]という仕訳になると理解されているようである。つまり、各期末になされる[特別修繕費20, 特別修繕引当金20]という仕訳は、理論的に妥当であるとみなされているのではないだろうか。

しかしながら、収益費用観に依拠したからと言って、本当に、この仕訳が理論的に成立するのであろうか。いかに、修繕支出額60をすべて第Ⅲ期の修繕費として計上することが、期間損益計算上不合理であるとしても、そのことから、直ちに、その修繕支出額60を第Ⅰ期・第Ⅱ期にも負担させ、第Ⅰ期・第Ⅱ期・第Ⅲ期の期末に、[特別修繕費20, 特別修繕引当金20]と仕訳してしまってもよいのであろうか。第Ⅰ期・第Ⅱ期・第Ⅲ期の期末に、特別修繕費という費用項目は、本当に発生しているのであろうか。

この点、結論的には、仮に収益と費用との対応計算を重視したとしても、つまり、仮にフロー（損益）を優先する収益費用観に依拠したとしても、各期末における[特別修繕費20, 特別修繕引当金20]という仕訳は、理論的に成立しない（発生主義会計の論理に悖っている）と筆者は考えている。つまり、既に、先に少しふれたように、修繕用役の購入・費消は、3年後の第Ⅲ期期末における実際修繕時においてのみ生ずるのであるから、発生主義会計の論理によれば、第Ⅰ期・第Ⅱ期の期末からみれば、修繕費は、将来費用（第Ⅲ期の費用）に他ならない。そうであれば、収益と費用との対応という考え方、つまりフロー（損益）を優先する収益費用観に依拠したとしても、というより、むしろ、フロー（損益）を優先する収益費用観に依拠すればこそ、第Ⅲ期期末の実際修繕時に発生するその将来費用（第Ⅲ期費用）を、その以前の第Ⅰ期・第Ⅱ期に配分するのは、理論的に認められないはずなのである。

配分ということが理論的に認められるのは、配分された「費用」が、配分された期間に発生している場合だけなのではないだろうか。このことは、きわめて当然のことなのであるが、ここでは、商品勘定を粗上に載せて、いわゆる現金主義会計と発生主義会計とにおける処理を比較しながら、検討することにしよう。いま第Ⅰ期に商品2個（@50）を現金で購入し、第Ⅱ期および第Ⅳ期にそれぞれ1個を、現金60で売却したとしよう。

その場合に、現金主義会計および発生主義会計における処理を示せば、図表2の（イ）のようになろう。

現金主義会計というのは、現金の収入・支出と収益・費用とを直接的に結び付けてしまう会計

5) 現金主義会計および発生主義会計の詳細については、笠井 [2000] 第11章を参照されたい。

&lt;図表2&gt;

(イ) 商品費(売上原価)の配分

[現金主義会計]  
 第Ⅰ期: 商品費100, 現金100  
 第Ⅱ期: 現金60, 売上60  
 第Ⅲ期: \_\_\_\_\_  
 第Ⅳ期: 現金60, 売上60

[発生主義会計]

商品100, 現金100  
 現金60, 売上60  
 商品費50, 商品50

各期(第Ⅱ期・第Ⅳ期)への費用の配分には、商品の現実の引渡しが発生がある

(ロ) 修繕費の配分

[現金主義会計]  
 第Ⅰ期: \_\_\_\_\_  
 第Ⅱ期: \_\_\_\_\_  
 第Ⅲ期: 修繕費60, 現金60

第Ⅰ・Ⅱ期よりすれば、  
 将来修繕費(第Ⅲ期費用)

[発生主義会計]

修繕費 20, 修繕引当金20  
 修繕費 20, 修繕引当金20  
 修繕費 20, 修繕引当金20  
 修繕引当金60, 現金60

将来修繕費(第Ⅲ期費用)の配分であり、  
 修繕用役の現実の費消の発生は無い

システムなので、(イ)の現金主義会計の欄に示したように、期間損益計算としては、妥当ではない。そこで、いわゆる発生主義会計においては、現金収支と収益・費用との一義的結び付きを切断するのである。いま費用の側面をみれば、現金支出と費用とを切り離し、両者の媒介項として、いわゆる費用性資産という概念を形成するのである。すなわち、現金支出100に対しては、商品費(売上原価)100ではなく、商品100が計上される。そして、その商品が、現実の引渡しがあった期間に商品費(売上原価)として配分されるのである。図表2の事例で言えば、商品100は、商品の引渡しのなかった第Ⅲ期には配分されることなく、現実に商品の引渡しがなされた第Ⅱ期および第Ⅳ期だけに配分されるのである。このように、ある期間に費用として配分される場合には、商品の現実の引渡しが発生していなければならないのである。

しかしながら、その点、修繕費の場合、修繕事象としてみる(修繕費を起点とする)かぎり、配分された修繕費について、修繕用役の購入・費消は、発生していない。上の図表の(ロ)より明らかなように、第Ⅲ期の修繕費60は、第Ⅰ期・第Ⅱ期よりみれば、将来の費用であり、それを第Ⅰ期・第Ⅱ期に配分したとしても、依然として、将来の修繕費であるから、修繕用役の購入・費消は、発生していないのである。<sup>6)</sup>したがって、[特別修繕費20, 特別修繕引当金20]という仕

6) 第Ⅰ期・第Ⅱ期における特別修繕費および特別修繕引当金の計上が発生主義会計の視点からは認められないことは、つとに認識されていた。そのことは、この特別修繕費の関する認識基準が原因発生主義とされたことから、明らかであろう。しかし、そうした原因発生主義といった概念の形成により、費用の認識原

訳は、発生主義会計という損益計算体系のもとでは、理論的に成立しない。そうであれば、特別修繕引当金という計算擬制項目にしても、理論的には認められないことになる。

### （iii）筆者の想定する原因

以上のように、この修繕事象を、修繕費を中心にして（修繕費を起点にして）構成するかぎり、修繕費が将来費用（第Ⅲ期の費用）であるいじょう、収益費用観に依拠したとしても、第Ⅰ期・第Ⅱ期における「特別修繕費××，特別修繕引当金××」という仕訳は、理論的に成立しない。つまり、特別修繕引当金という計算擬制項目生成の原因は、収益費用観への依拠ということによっては、合理的に説明できないのである。いわゆる修繕事象なるものを、修繕費を起点として構成するかぎり、修繕費は、（第Ⅰ期・第Ⅱ期期末からすれば）将来費用であるいじょう、いわば論理必然的に、そのような結論にならざるを得ないと筆者は考えている。

そうであれば、ここで、修繕事象を、修繕費を起点として構成することの是非を問わなければならない理である。

結論的には、修繕費を起点として修繕事象を構成する点にこそ問題がある、というのが筆者の考えである。しかし、そのことは、ひとり、ここで取り上げている大規模修繕（特別修繕引当金）だけの問題ではなく、修繕に関して今日一般になされている処理方法が、そもそも理論的に疑問なのである。そこで、ここでは、修繕費について今日一般になされている仕訳を組上に載せ、改良費と比較しながら、その問題点を検討することにしたい。

いま例えば、製品10個（1日）の生産能力を具えたA機械を現金200で購入したが、直ちに、改良費20を現金支出し、製品15個（1日）の生産能力を持つように改良したとしよう。その場合、経済事象（経済活動）を忠実に描写するという方針に従って、仕訳すれば、図表3の（イ）のようになろう。<sup>7)</sup>

次に、同じように、製品10個（1日）の生産能力を具えたB機械200を現金で購入したが、それを傷つけてしまい、製品の生産能力が8個（1日）になってしまったので、購入時の製品10個（1日）の生産能力にまで修復するために、修繕を依頼し、現金20を支払ったというケースを取り上げよう。この場合、今日一般になされている処理は、図表3の（ロ-1）のようなものである。

しかしながら、この仕訳は、理論的に成立しないと筆者は考えている。その点を、ここでは、（イ）の改良事象と比較しながら、検討することにしよう。

まず疑問に思うことは、改良にしても、修繕にしても、機械に対して、何らかの労働用役を加えたのであるから、機械の価値が、何らかの形で高まったと考えなければならぬのではないだ

ㄨ 則に、発生主義と原因発生主義という異なるふたつのものが存在することになり、発生主義会計という概念が、純理論的には破綻してしまったのである。

収益と費用との対応とは、あくまで当期収益と当期費用との対応である。当期収益に、将来費用を対応させてみても、損益計算上の対応にはならない。そうした対応を強引に行なったことにより、発生主義会計の根幹である発生主義という概念が理論的に崩壊してしまったことには、くれぐれも留意すべきである。

7) 修繕費・改良費の会計処理の詳細については、笠井 [2014] を参照されたい。

&lt;図表 3&gt;

## (イ) 改良事象

購入時：A 機械	200, 現金	200
改良時：改良労働用役	20, 現金	20
改良費	20, 改良労働用役	20
A 機械	20, 改良費	20

## (ロ) 修繕事象

(ロ-1)：一般的処理		
購入時：B 機械	200, 現金	200
修繕時：修繕労働用役	20, 現金	20
修繕費	20, 修繕労働用役	20

## (ロ-2)

購入時：B 機械	200, 現金	200
修繕時：修繕労働用役	20, 現金	20
修繕費	20, 修繕労働用役	20
B 機械	20, 修繕費	20

## (ロ-3) 妥当な処理

購入時：B 機械	200, 現金	200
損傷時：損傷費	20, B 機械	20
修繕時：修繕労働用役	20, 現金	20
修繕費	20, 修繕労働用役	20
B 機械	20, 修繕費	20

ろうか。しかるに、改良事象（イ）の場合には、たしかに、A 機械の金額は、20だけ高まっているが、修繕事象（ロ-1）の場合には、B 機械の金額は、増減していない。修繕の場合にも、B 機械の生産能力は、1日製品8個から10個にまで回復したのであるから、B 機械の金額が高まってもしかるべきなのではないだろうか。

こうした疑念に対応すれば、（ロ-2）のような仕訳にならざるを得ない。しかし、これでは、B 機械の金額は220となり、（イ）改良事象とまったく同じ仕訳になってしまう。しかし、B 機械の生産能力は、修繕後も、依然として、1日製品10個であり、15個ではない。したがって、B 機械の金額は、220ではあり得ない。（ロ-2）の仕訳は、妥当ではない。

この点を合理的に説明するためには、修繕という事象の意味を改めて問い直す必要がある。すなわち、修繕というのは、そもそも、何らかの損傷が生じたために、B 機械が製品8個（1日）の生産能力にまで低下してしまった、そのゆえに、180（=200-20）という数値を割当てられていたB 機械を、修繕することによって、損傷前の1日製品10個の生産能力にまで修復すること、したがって、B 機械の数値を200（=180+20）にまで高めることなのである。それにもかかわらず、（ロ-2）においては、損傷のために、B 機械の生産能力が、製品10個（1日）から製品8個（1日）にまで低落した、したがって、B 機械に割当てられた数値が、200から180（=200-20）にまで低下した、という事実が表現されていなかったのである。

修繕費が発生するとしたら、その以前に、まずもって損傷費が発生していなければならないのではないだろうか。それに先立って損傷が発生することなく、修繕を行なうなど、あり得ないであろう。そのような考え方によれば、（ロ-3）のような仕訳になる、というのが筆者の考えである。



仕訳を企業の経済活動の忠実な描写と考えれば、自明のことであるが、念のため、最下行の仕訳 [B 機械20, 修繕費20] の意味について、若干説明しておこう。修繕がなされるということは、B 機械に対して修繕労働用役が費消されることであるから、そこに、修繕費が発生する。そして、その修繕費は、B 機械に価値移転して、B 機械の生産能力を損傷以前の製品10個（1日）にまで回復させるのである。その結果、B 機械の評価額が、20だけ高まるわけである。

修繕費をこのように考え、そうした理解のもとに、当面の大規模修繕に関する妥当な仕訳を示せば、次のようになろう。<sup>8)</sup>

<図表4>

第Ⅰ期：損傷費	20, 機 械	20
第Ⅱ期：損傷費	20, 機 械	20
第Ⅲ期：損傷費	20, 機 械	20
修繕労働用役	60, 現 金	60
修繕費	60, 修繕労働用役	60
機 械	60, 修繕費	60

こうした仕訳によれば、第Ⅰ期・第Ⅱ期・第Ⅲ期に、修繕費に代えて、損傷費という勘定科目を使用しただけであるから、その処理方式は、依然として、収益費用観に基づいていると言ってよいであろう。

(iv) 小括

以上のように考えれば、計算擬制項目が生じた原因は、けっして、収益費用観（フロー主導方式）に依拠したことでなく、いわゆる修繕事象という計算対象を、もっぱら修繕費に焦点を当てて（つまり、修繕費を起点にして）構成したことにある、ということになる。

こうした理解のもとでは、修繕費に代えて、発生した損傷費を計上すべきはずなのであるから、計算目的は、まったく変わって<sup>9)</sup>おらず、修繕費を計上した体系と同じく、損益計算を計算目的としていると言ってよいであろう。

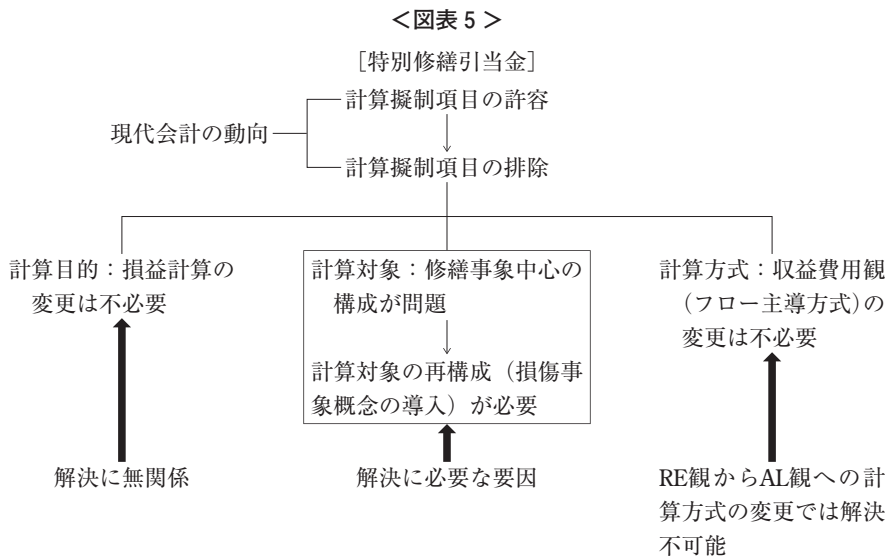
8) なお、図表4における第Ⅰ期・第Ⅱ期の期末における損傷費の計上には、「その計上時には、現実に損傷が生じているのであるが、しかし、しかるべき期間内に（この場合には3年毎に）修繕すれば、顕現化することなく、資産の生産能力あるいは耐用年数は維持されている」といった仮定が潜んでいる。卓近な事例で言えば、例えば自動車に傷をつけたとすると、それでも、当面の運転そのものには、何の影響もないかもしれない。しかし、その傷が金属を腐食させ、その自動車の耐用年数を縮める可能性は、十分に考え得る。つまり、損傷があっても、当面は、その機能は、従前どおり発揮しているのであるが、しかし、修繕しない場合には、何時かその損傷が、現実化する。そのために、修繕するのではないだろうか。いずれにしても、修繕を行なうとしたら、その以前に、まずもって何らかの損傷があったと考えなければならないのではないだろうか。

こうした特別修繕引当金に関する私見の詳細については、笠井 [2005]・笠井 [2011a]・笠井 [2011b] を参照されたい。

9) 本文では、特別修繕引当金等の擬制資産項目の生成の原因を、計算方式としての収益費用観（フロー主導方式）にあることを前提として、その問題点を検討してきた。しかし、その原因を、平準化利益観といったメ

また、計算方式にしても、いわば、その起点を、修繕費から損傷費にまで遡っただけであるから、依然として、収益費用観（フロー主導方式）に他ならないと筆者は考えている。

そうであれば、特別修繕引当金という計算擬制項目の排除のためには、計算方式としての収益費用観（フロー主導方式）を資産負債観（ストック主導方式）に転換することによってではなく、いわゆる修繕事象なる計算対象を、損傷費という概念を内包する形で再構成することによって（したがって、いわゆる修繕事象の起点を、修繕費から損傷費に移すことによって）、解決できるのである。以上を纏めれば、次のように図示できよう。



利益観、あるいは損益計算という計算目的に求める見方も、理論的には不可能ではないので、そうした見方の問題点を、念のため指摘しておこう。

前者の平準化利益観といった利益観にその原因を求める見方については、まず第1に、そうした理解にたつかぎり、その是正の方途は、ボラティリティ反映利益観の採用ということにならざるを得ないが、それは、貸借対照表評価における時価評価を規定する能力はもっているとしても、貸借対照表項目の実在性の有無を判断することはできないのではないだろうか。第2に、そのことは、平準化利益観とボラティリティ反映利益観とは、いわば次元を異にする概念であることを示唆しているとも理解できるが、そのかぎり、そもそも、この利益観に関する二項対立は、理論的に成立しない可能性があるのである。そして第3に、平準化利益観というのは、いわば利益操作に類していると言えないでもなく、発生主義の理念に悖っている。したがって、平準化利益観といった利益観の成立自体に、そもそも疑念が残るのである。

後者の損益計算目的に原因を求める見方については、その是正の方途としては、リスク・実態表示目的という計算目的に求めざるを得ないが、そうした計算目的の採用は、まず第1に、損益計算という計算目的がその根底にあると思われる現行会計の説明理論から逸脱し、規範理論になってしまうように思われるのである。そして第2に、リスク・実態表示という計算目的によって規定された特別修繕引当金の額と、損益計算によって規定されたその他の項目の額とが混在することになり、貸借対照表の借方総額（および貸方総額）に統一的な意味が失われてしまう、ということも指摘されなければならない。

かくして、計算擬制項目生成の問題を、利益観あるいは計算目的にかかわる収益費用観・資産負債観の枠組で解決しようという試みも、理論的に成立しないように筆者には思われるのである。

これを要するに、特別修繕引当金等の計算擬制項目の排除は、収益費用観・資産負債観という二項対立によっては解決できない、というのが筆者の結論である。

ここでは、特別修繕引当金という計算擬制項目の一具体例を取り上げたにすぎないが、この考え方は、計算擬制項目に一般的に妥当する可能性を秘めていると言ってもよいのではないだろうか。計算方式を収益費用観から資産負債観に転換することによって、安易な解決を図るのではなく、問題になっている会計事象の経済的性格を地道に再構成する必要があるのではないだろうか。

### 参 考 文 献

- 石川 [2000]：石川純治著『時価会計の基本問題——金融・証券経済の会計——』中央経済社  
石川 [2003]：石川純治稿「企業会計のハイブリッド構造——異なる計算系の併存と交錯の構造——」『会計』第163巻第1号  
加古 [1991]：加古宣士稿「公表財務諸表制度における情報の地位」『会計』第139巻第3号  
笠井 [2000]：笠井昭次著『会計の論理』税務経理協会  
笠井 [2005]：笠井昭次著『現代会計論』慶應義塾大学出版会  
笠井 [2011a]：笠井昭次稿「資産負債観の説明能力——特別修繕引当金（1）——」『三田商学研究』第54巻第2号  
笠井 [2011b]：笠井昭次稿「資産負債観の説明能力——特別修繕引当金（2）——」『三田商学研究』第54巻第4号  
笠井 [2012]：笠井昭次稿「資産負債観の説明能力——資産除去債務（1）——」『三田商学研究』第55巻第5号  
笠井 [2013]：笠井昭次稿「資産負債観の説明能力——資産除去債務（2）——」『三田商学研究』第55巻第6号  
笠井 [2014]：笠井昭次稿「会計実践の実相」『三田商学研究』第57巻第3号  
斎藤 [1995]：斎藤静樹稿「金融資産の評価をどう考えるか」『JICPA ジャーナル』No.479  
斎藤 [1999]：斎藤静樹著『企業会計とディスクロージャー』東京大学出版会  
醍醐 [1993]：醍醐聰稿「有価証券評価益論争を考える」『会計』第143巻第5号  
広瀬 [1995]：広瀬義州稿「取得原価主義会計の再検討」『企業会計』第47巻第1号  
山榎 [1967]：山榎忠恕著『近代会計理論』国元書房