九州大学学術情報リポジトリ
Kyushu University Institutional Repository

資産負債アプローチの計算構造

岡田，裕正

https://doi.org/10.15017/1084

出版情報：經濟學研究. 69 (3/4), pp.111-122, 2003-01-31. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：

資産負債アプローチの計算構造

Accounting Structure of the Asset and Liability View

岡　田　裕　正

はじめに

アメリカの財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board, FASB）が公表する財務会計概念ステートメントは基本的に資産負債アプローチに基づいていると考えられる（津守，2002，p.115、p.118、岩崎，1998，p.188）。しかし、概念ステートメント第５号「営利企業の財務諸表における認識と測定」（Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises－以下、概念ステートメント第５号と略）で示されている「包括利益」概念と「稼得利益」概念のそれぞれについて、前者が資産負債アプローチを具体化したものであり、後者が収益費用アプローチによるものであるということから「全く異質の利益概念の共存」と評価されている（津守，2002，p.154）。さらに、FASBの会計基準書第130号「包括利益の報告」（Reporting Comprehensive Income－以下、会計基準書第130号と略）では、包括利益計算書において「その他の包括利益」と「純利益」とを区別して公表することを求めているが（FASB，1997，par.15）、このことに関連して、資産負債アプローチと収益費用アプローチのそれぞれに基づく利益観が妥協しているという指摘もなされている（佐藤，2001，p.18、p.21）[1]。

しかし、他方で、資産負債アプローチと収益費用アプローチのそれぞれに基づく利益観の転換は会計原則の計算構造的側面の転換であるともいわれている（津守，2002，p.149）。現実の会計制度は様々な利害関係を調整しながら存在するものであろうから、二つのアプローチが妥協することはあると考えられる。だが、異なる利益観が異なる計算構造を前提にしているとしても、ひとつの会計概念フレームワークや会計基準体系の中に異なる計算構造が共存するとは考えにくいと思われる。どちらか一方の計算構造を基本としてその中で調整が図られていると見ることはできないであろうか。

本稿は、このような問題意識の下で次の点について述べることを目的としている。

（１）まず主にFASBが1976年に公表した『FASB討議資料、財務会計および財務報告のための概念フレークワームに関する論点の分析：財務諸表の構成諸要素とその測定』（FASB Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of

1　なお、会計基準書第130号の包括利益計算書における「その他の包括利益」について、「もともとある種の持分の増減を純利益計算には入れず、貸借対照表の持分に独立項目として表示するという“矛盾”」を解決するものとして現れてきたという指摘もある（石川,1997,p.49）。

表1　資産負債アプローチと収益費用アプローチの特徴

	会計の目的	会計の対象	鍵 概 念	利　益
資産負債アプローチ	富の増減の測定	企業の富	資産と負債	正味資源の増分の測定値
収益費用アプローチ	企業や経営者の業績の測定	企業の行為	収益と費用	企業の効率性（収益力）の測定値

出所：岡田, 1999, p. 70

Financial Statements and Their Measurement－以下、討議資料と略）に基づいて、資産負債アプローチの計算構造を収益費用アプローチとの比較を通じて明らかにすることである。

（2）次いで、それを基に資産負債アプローチの計算構造の中に収益費用アプローチ的な考え方を取り込む余地（可能性）があるかどうかを考えてみることである。

（3）さらにこれと併せて、武田隆二教授が指摘しているファイナンス型市場経済を前提とする会計理論という最近の会計理論の特徴をこの計算構造に即して考え、それと関連して計算構造の前提となる複記的認識ということについても簡単に検討してみたい。

資産負債アプローチを議論の出発点とするのは、冒頭で述べたように、このアプローチがアメリカでは基本であるといわれているからである。もちろん、これとは逆に収益費用アプローチの計算構造を前提に、その枠組みの中で資産負債アプローチ的な考え方を取り込むという考え方もありえるだろうし、これとは別に二つの計算構造が補完的に並存する可能性もあるだろう。しかし、これらの点は今後の課題としたい。

第1章　資産負債アプローチの計算構造

本章では、FASBの討議資料を基にして、資産負債アプローチの計算構造を明らかにすることを目的とするが、できるだけ計算という側面に焦点をあてて考えるために、評価や経済的便益ということは考慮しないこととする。

討議資料に基づいて、資産負債アプローチと収益費用アプローチの特徴を損益計算という観点からまとめると表1のように表わすことができるであろう。

表1における資産負債アプローチの特徴は次のようにいえるだろう。

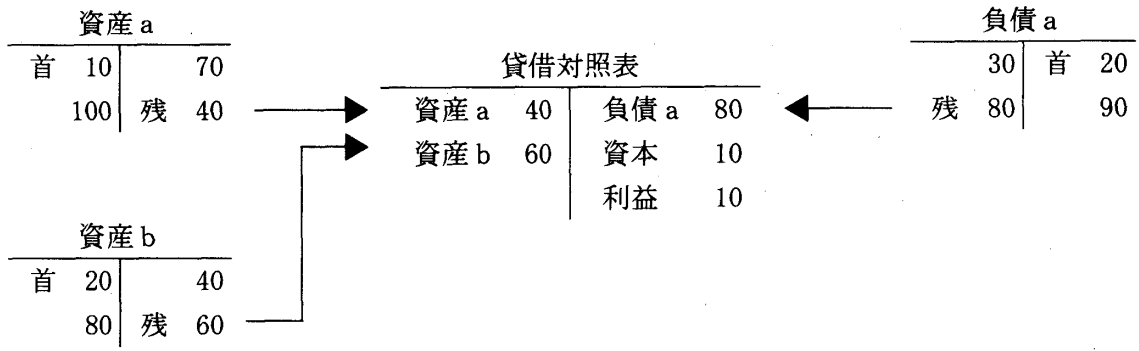
① 利益を正味資源の純増減分としており、利益は資産と負債の増減に基づいて定義されるものであり、測定されるものであること（FASB, 1976, pars.34、211）。

② このことと関連するが、収益と費用とは資産や負債の増減という点から定義されていること（FASB, 1976, par.34）。利益＝収益－費用＋利得－損失という関係は存在しているが、この関係は利益を定義するものでも利益額を決定するものでもないとされているのである（FASB, 1976, par.211）[2]。

以上のうち特に①から資産負債アプローチで計算される利益は正味資源の純増減分をその実体として持っていることがわかる[3]。

2　この式が収益－費用＋利得－損失＝利益と書かれていないことも、このことを意味するであろう。ひとつの計算式で、その答え（右辺）はそれを求めることを目的にしていると考えられるからである。

図１　資産負債アプローチにおける損益計算



第１節　貸借対照表での損益計算

正味資源の純増減計算（損益計算）をするためには、期首と期末の純財産（正味資源）を比較することが必要となる[4]。収益と費用との比較による計算も考えられるが、先に述べたように利益＝収益－費用＋利得－損失という計算式は利益を定義するものでも測定するものでもないとされているのであるから、資産負債アプローチの場合には貸借対照表での損益計算を考えることになる。

この点に関連して、資産負債アプローチの論者は、表１で示したように、利益を「期中における正味資源の増加分の測定値と見なしている」のであるが、さらに「主に、利益を諸資産と諸負債における増加や減少という観点から定義する」とも討議資料は述べている（FASB, 1976, par.34）。

したがって、利益は期首と期末の純財産の比較によって計算されるのであるが、さらに利益を諸資産と諸負債の増減という点から定義するとしていることから、資産や負債の構成要素ごとにそれぞれの増減を基に個々の期末有高を計算し、それらを総合して純財産を求め、さらに期首のそれとを比較することを想定していると考えられる。資産負債アプローチでは資産や負債を表す個々の勘定での期末有高計算に基礎をおいた会計になっているということができるであろう。これを図示すれば図１のようになるであろう。

図１は、資産ａとｂ及び負債ａについてそれぞれの残高を期末時点で計算し、それらを集合させて貸借対照表で利益を算定する関係になっていることを示している。しかし、単に個別の資産や負債の増減に基づいた損益計算ということであるならば、各勘定ごとに純増減を計算して集計する方法も考えられる。だが、討議資料では資本についてもその概念の必要性を主張しているので（FASB, 1976, pars.256-259）、資本勘定の役割についてもここで考えておく必要がある。

そこで、図１のように貸借対照表での計算を考えることができるとすれば、資本は個々ばらばらに存在して期末有高を計算する勘定を損益計算目的のために統合する役割を果たすものになっているということができるであろう。討議資料では、資本維持概念と関連させて、「それ

3　この実体に対して、資産に将来経済便益という特徴を与え、さらにそれに関連させた評価論の展開は利益の現実的な形態と関連するものとして位置付けることができるだろう。

4　純財産、正味資源、純資産という用語は本稿では同じ意味で用いている。

（資本維持概念－岡田）は資本**の**回収…と資本**からの**利益…とを区画する点…である」（太字は原文イタリック、FASB, 1976, par.264）と述べられているが、このことを損益計算という観点から見れば、資本は期末純財産が期首のそれに比べてどれだけ増減しているかを計算する上での基準値の役割を果たしていることを述べたものといえるだろう。損益計算目的にとって、資本は純財産の純増減を計算する上で基準値という重要な役割を持たされており、この基準値と比較して損益を計算するために個別の諸資産や諸負債の期末残高を集合させることが必要となってくるのである。

第2節　貸借対照表と損益計算書との関係

次に、収益と費用はこの貸借対照表での損益計算にどのように関係付けることができるかについて述べたい。

討議資料によると、資産負債アプローチの支持者は財務諸表の連携を支持するとしている（FASB, 1976, par.81）が、ここで連携とは「共通の勘定および測定値を基礎にした利益報告書（およびその他の財務諸表）と財政状態表（貸借対照表）の相互関係をいう」（FASB, 1976, par.72）とされているのであるから、この点まで考察する必要があると考えられる[5]。

さて、討議資料では、収益は資産の増加または負債の減少、費用は資産の減少または負債の増加とされている（FASB, 1976, par.34）。しかし、他方で、収益は「期中のある種の取引および事象における純資産の源泉」を表し、費用は「期中の当期収益をもたらすと期待される取引および事象における純資産の犠牲」を表すとも述べている（FASB, 1976, par.208）。このように収益を「純資産の源泉」、費用を「純資産の犠牲」としていることは、収益や費用は資産や負債の増減をその原因という側面から表示したものということができるであろう[6]。したがって、損益計算書はこれら原因別に資産や負債の変動を表示したものということができると考えられる。

ところで、既に述べたように、討議資料では、利益＝収益－費用＋利得－損失という関係は利益を算定する式とはされていない。しかしこの関係式は利益を説明する式としてみることはできるだろう。この式の右辺は、利益をその原因別に収益と費用（さらには利得と損失）とに分解しているものと捉えることができるからである。そこで、T字型を用いてこの式を表示して、図1の貸借対照表と関係づけてみれば、次の図2のようになると考えられる[7]。

図2で示すように、損益計算書は、貸借対照表で計算された利益10がどのように生じたのかを示すものとなっている。極端な言い方をすれば、貸借対照表で計算された利益10が損益計算書に振替えられて、資産負債の増減原因を示す収益と費用とがさらに借方貸方に振替えられて構成されていると見ることができるのである[8]。

5　この記述からもわかるように、いわゆる貸借対照表と損益計算書との関係だけが「連携」とされているわけではないが、ここでは収益費用と貸借対照表との関係を問題にしているので、両者の関係に限定して述べることにしたい。

6　同様の見解は森田, 2000, pp.4-5、津守, 2002, p.158でも見られる。

7　同様の図は藤井秀樹教授の著作でも示されているが、そこで示された図も資産負債アプローチに基づいて構築されている（藤井,1997,p.139、p.170）。

8　このように損益計算書を位置付けることができるとすれば、損益「計算書」というよりは損益「説明書」と呼ぶ方がいいかもしれない。

図２　資産負債アプローチにおける貸借対照表と損益計算書との関係

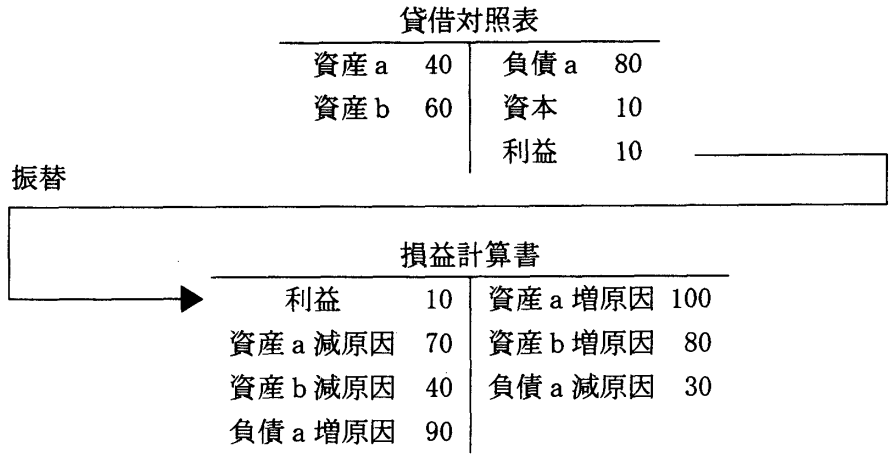
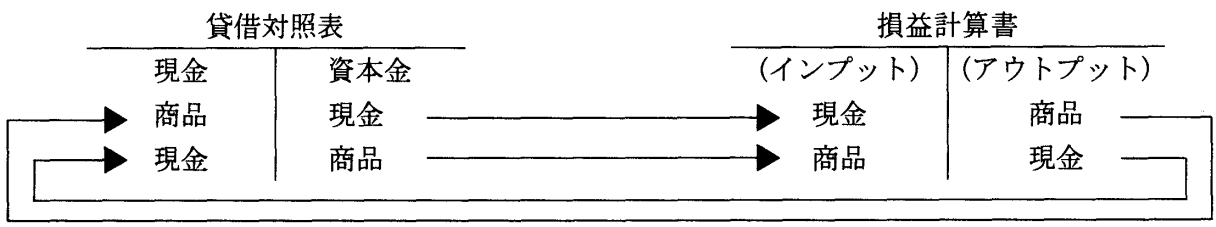


図３　収益費用アプローチの貸借対照表と損益計算書との関係



第３節　収益費用アプローチの計算構造

第１節・第２節で述べたような資産負債アプローチの特徴に対して、収益費用アプローチに関して討議資料は、表１でも示したように、「利益測定は、事物ではなく行為を対象としており、したがって一義的には企業が何を行なったかを対象とする」（FASB, 1976, par.48）としている。そこでは、損益計算書において、企業活動におけるインプットを費用、アウトプットを収益として捉える（FASB, 1976, par.38）ことを通じて企業活動を表示しようとしている。また、討議資料では、収益費用アプローチの利益について、効率性を表示するものとしている（FASB, 1976, par.38）。このことはインプットおよびアウトプットをそれぞれ費用と収益として捉えて比較することと関わっていると考えられる。利益があるということはインプットを上回るアウトプットがあったということであり、利益が大きいほどインプットに対するアウトプットの割合が高いということになるであろうから、利益は効率性を表すということはできるであろう。

また、これと併せて財務諸表の連携を前提とすれば[9]、貸借対照表はこれらインプットされる前の財やアウトプットされた後の財を収容するものとなる。そこで収益費用アプローチにおける貸借対照表と損益計算書との関係を図示すれば図３のようになるであろう。

収益費用アプローチでは、収益と費用の内容をそれぞれアウトプットとインプットと考えるので、これに基づいて算定される損益は貸借対照表の上では純資産純増減として捉えられるこ

9　討議資料では、収益費用アプローチの主唱者の中には非連携を唱える論者もいるとしている(FASB,1976,par.73)。

とになるであろう。図3で示すように、商品購入の場合、現金が購買過程にインプットされ商品がアウトプットされると考えられるし、商品販売の場合であれば、商品が販売過程にインプットされ現金がアウトプットされると考えられる。インプットもアウトプットも様々な形をした資産であるから、インプットの合計とアウトプットの合計との差額としての損益は、これを貸借対照表に振替えるときには、財産の純増減という実体を持っていると言うことができるであろう[10]。

このように考えれば、資産負債アプローチだけではなく、収益費用アプローチでも純資産の純増減として利益の特徴を捉えることができるのである[11]。したがって、資産負債アプローチと収益費用アプローチの相違は利益の特徴ではなく、損益計算の中心が貸借対照表にあるか損益計算書にあるかの相違として捉える方がいいと考えられる[12,13]。

10　実際に購買過程で損益の認識がなされるかどうかは利益の現実の形と関連する話であると考えられる。

11　なお、利益の実体面では純資産の純増減ということができても、収益費用アプローチの場合には繰延項目が生じる可能性があるので、その点で実際には相違が生じてくる（FASB,1976,par. 51）。

12　資産負債アプローチのことを貸借対照表アプローチ、収益費用アプローチのことを損益計算書アプローチともいう（FASB,1976,par.31）が、計算構造的にはこのように解釈することができるであろう。

13　資産負債アプローチの特徴について、資産負債以外の構成要素（収益や費用も含む）を、資産と負債によって定義する点に求める見解もある（広瀬, 1999, p.77）。この見解では利益までは話が及ばないので、利益観と関連させない説明ということができるであろう。この点に関して、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board,IASB）の概念ステートメントでは利益を測定する要素として収益と費用が位置付けられており（IASB,1989,par.69）、貸借対照表では持分の定義で終わっている。本稿での考えからいうと、損益計算の主体は損益計算書として位置付けられていることになる。FASBの概念ステートメントの計算構造とIASBのそれとは同じといえるのかどうかという問題があるといえるだろう。

しかし、収益費用アプローチにおける損益計算書と貸借対照表は、資産負債アプローチに見られたような原因（損益計算書）と結果（貸借対照表）という関係になっているのではなく、図3で示したように両者が協力することによって企業活動の流れを表示するものになっていると考えられる点で異なっている。損益計算書がインプットとアウトプットの表示を通じて企業活動の流れを表すとしても、インプット前の財やアウトプット後の財を収容する計算書として貸借対照表が必要であると考えるからである。

第2章　収益費用アプローチとの妥協の可能性

最初に述べたように、現実に公表されているFASBの財務会計概念ステートメントや会計基準書では資産負債アプローチと収益費用アプローチとが妥協または共存しているといわれる。

たとえば、概念ステートメント第5号では、稼得利益と包括利益とが次のように定義されている。

稼得利益は、「一会計期間に実質的に完了した（または既に完了済みの）営業循環過程に関する資産流入額が、かかる営業循環過程と直接的または間接的に関連する資産流出額を超過する（または超過しない）程度と密接な関係にある当該会計期間の業績の測定値である」（FASB, 1984, par.36）と定義されている。そして、この定義には「現行の会計実務において一会計期間の純利益とされるほとんどすべてのものが含められる」（FASB, 1984, par.33）とされている。

他方、包括利益は、「取引その他の事象が企業に及ぼす影響についての広範な測定値であり、それは出資者による投資および出資者への分配

から生じる持分（純資産）の変動を除き、取引その他の事象および環境要因からもたらされる一会計期間の企業の持分について認識されるすべての変動から構成される」（FASB，1984，par.39）と定義されている。

稼得利益は包括利益に含まれるものであるが、これらそれぞれの定義について、稼得利益の背後には収益費用利益観に基づく収益費用の確定を重要視する考えがあるのに対して、包括利益の背後には資産負債利益観があり、貸借対照表に記載される資産負債項目とその金額の確定が重視されるとされているのである（佐藤，2001，p.20）[14]。

また、FASBの会計基準書第130号では、概念ステートメントにおける包括利益概念を採用しているが、概念ステートメント第５号とは異なり「稼得利益」という用語に代えて「純利益」という用語が用いられている。この純利益は「本会計基準書において明らかにされるその他の包括利益の項目とはならない収益、費用、利得および損失の集計から生じる財務業績の測定値」である（FASB，1997，par.10の脚注４）。「稼得利益」とはその内容を異にする部分があるが[15]、この純利益に含まれない包括利益の要素を「その他の包括利益」として表示することを求めているのである。基本的に会計基準書第130号における包括利益は概念ステートメントのそれと同じであるから資産負債アプローチに基づいているのに対して、純利益は概念ステートメント第５号の稼得利益の系統に属することから収益費用アプローチに基づいており、この両者の食い違いを埋めるための妥協の産物として「その他の包括利益」が位置付けられているのである（佐藤，2001，p.21）。

では、このような妥協が図られているとして、資産負債アプローチの損益計算構造を前提とした場合、収益費用アプローチと妥協できる余地はその計算構造の中のどこにあるといえるのであろうか。

第１章で述べたように、資産負債アプローチの計算構造の特徴は、本来、貸借対照表で損益計算を行い、損益計算書はその原因を説明する関係になっている点にあると考えられる。しかし、この損益の原因と結果に基づく損益計算構造では、貸借対照表で算定した利益のすべてを損益計算書で説明するのかどうかを決めることは別問題であるといえるだろう[16]。基本的に貸借対照表で算定された利益を損益計算書に振替える関係にあると考えられるが、この振替えをするとき、損益計算書では、貸借対照表で算定された利益のうちのどの部分に関連する原因を説明するのかを決定することができるのである。換言すれば、損益計算書は貸借対照表で計算された利益の全部を説明するのか、その一部を説明するのかということを選択問題として引き起

14　「資産負債中心主義に基づく包括的利益に対して、未実現の保有損益を排除した従来の収益費用中心主義に基づいた純利益計算を維持するため、稼得利益が導入された」という指摘もある（北山，1997，p.181）。

15　概念ステートメント第５号の「稼得利益」には「会計方針の変更に伴う累積的影響額」が含まれないが、会計基準書第130号の「純利益」では含まれている。

16　Pacterは、「たとえこれまで以上の価値変動が最終的に認識可能な事象であると考えられるとしても、当審議会(FASB－岡田)の包括利益の定義は、伝統的な歴史的原価純利益額というような名称を用いた包括利益構成要素の小計計算を見込んでいる。」また、「現行の損益計算書に取って代わるような単一の財務表で包括利益が報告されるかどうかについて、当審議会はまだ決定していない。純資産の価値における未実現の変動は、もしそれが包括利益測定で認識されるなら、独立の財務表で報告することができる…」(Pacter,1983,p.84)としている。このことは、どの原因を説明するかについて選択の余地があることを示したものということができるであろう。

こす構造になっていると考えられるのである。いうまでもなく、損益計算書に計上されなかった損益の原因項目は貸借対照表に残ることになる。

そして、ここに収益費用アプローチ的な考え、つまり従来からの純利益や稼得利益の構成要素を取り出して包括利益の表示のなかに含めることを可能にする理由があるといえるのである。この場合、収益費用アプローチが支配的であったときの利益の構成要素である収益と費用とを資産負債アプローチでの損益の原因を表示するものとして取り込むと考えられるのであるが、このように考えることができるとすれば計算構造が変化しているということにはならないであろう。

FASB会計基準書第130号では、ある種の資産や負債の変動が損益計算書を通さずに貸借対照表の持分項目に独立して表示されていたことが、この基準書を公表する原因であるとしているが（FASB, 1997, pars.3-5）、このこと自体、損益計算書でどのような利益の説明をするか選択する余地があったことの結果として生じた問題を解決するために会計基準書第130号ができたことを示しているといえるであろう[17]。

なお、先ほど引用した概念ステートメント第5号は稼得利益に関して、収益費用アプローチ的に、企業の活動を対象として、資産のフローを重視した定義をしていた。計算構造的に二つの異なるものが共存するとは考えないとすれば、この記述は原因と結果に基づく計算構造と矛盾しているように読める。この点については、稼得利益の構成要素として、つまり稼得利益という原因の中に何を選択して含めるかという判断基準を述べているものと理解することができるだろう[18]。

このように資産負債アプローチの計算構造は本来的に貸借対照表の損益のどの部分に関する原因を損益計算書で説明するかについて選択できる構造になっているが、資産負債アプローチと収益費用アプローチとが妥協しているというのであれば、逆に資産負債アプローチの枠組みの中で収益費用アプローチの方にも資産負債アプローチの考えを受け入れる余地があることが必要となるであろう。この点に関して両者の共通性が利益の実体面にみられることに注目することができる。

既に述べたように、いずれのアプローチにおいても純資産の純増減を損益の特徴として持っている点で共通性がある。しかし、収益費用アプローチでは、その損益の特徴を現金純増減とする場合と純資産の純増減とする場合がある。この点に関して、理論面での変遷過程をみると、ペイトン＝リトルトン共著（Paton, W.A. and A.C.Littleton）の『会社会計基準序説』（An Introduction to Corporate Accounting Standards）では、現金純増減を利益の実体としていたが、会計原則審議会（Accounting Principles Board:

17　FASB基準書第130号における「純利益」と「その他の包括利益」とを分類する視点については、従来からの利益とそれに含まれない利益という質的側面の相違に加えて、確実性またはボラティリティの程度という量的側面に焦点をあてた区別にもなっていると考えられる。このことは経営者にとってコントロール可能かどうかという点での区別でもあるということもできるだろう。

18　概念ステートメント第5号の稼得利益および包括利益計算書の説明では、収益から費用を控除する形で表示して、損益を表示している(FASB,1984,par.44)。このことを、単に報告書における損益表示のための様式と見るのか、損益計算をしていると見るのかということも問題となる。ただ、概念ステートメント第5号は、稼得利益および包括利益結合計算書について、「当該企業の資産および負債に変動をもたらす原因についての情報」(FASB, 1984, par.30)としており、損益計算のためのものとはしていない。

APB）の第４号ステートメント『企業財務諸表の根底にある基礎概念と会計原則』（Statement of the Accounting Principles Board No.4: Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises）やアメリカ会計学会（American Accounting Association: AAA）の1957年の会計基準『会社財務諸表に関する会計と報告諸基準』（Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements）では、基本的に純資産の純増減を損益の特徴としているのである（岡田，1999，pp.81-89）。FASBが概念ステートメント等を公表する頃には、収益費用アプローチにおいても利益の実体を純資産の純増減として捉えていたことが重要であろう。

さらにこのような妥協を実際に必要とした現実的なきっかけということも問題となる。この点については金融商品を中心とした時価評価の導入とそれに伴う評価差額の処理に見られるような損益計算書には記載されず、直接貸借対照表の持分項目として計上される項目の増大とそれに対する財務諸表利用者からの懸念があげられる（FASB，1997，par.4）。結局、投資家に対する意思決定有用情報の提供という視点がここで出てきているといえるであろう。

第３章　最近の会計理論の傾向と複記的認識

ところで、最近の会計理論の特徴に関して、従来のプロダクト型市場経済を前提にした会計理論からファイナンス型市場経済を前提とした会計理論に変化していると説明されている（武田，2001，p.4）。それぞれの会計理論の概要は次のようにまとめることができるであろう。

プロダクト型市場経済前提の会計理論は、「期中の企業活動を通じてプロダクトからのみ利益は稼得されるという基本認識の下で、フロー重視の計算体系が構築され」たものである（武田，2001，p.5）。これに対して、ファイナンス型市場経済前提の理論では、時価評価が金融商品の一部から全資産に伸展し、新時代に適合した財産目録主義が復活するであろうとされている（武田，2001，pp.6-7）。そして、プロダクト型市場経済を前提とした会計理論における損益計算の体系では、費用性資産が主軸で金融資産はその補助的手段であるため、資産構成としては費用性資産に対して金融資産が従属する関係になっていたのに対して、ファイナンス型市場経済を前提とした会計理論では、金融資産と非金融資産（棚卸資産、固定資産）とが並存しており、それぞれの支配原理が異なるので、資産構成としては２局分離した異なる独立のカテゴリーになっているとされている（武田，2001，p.7）[19]。ファイナンス型市場経済を前提とした最近の会計理論においては、①金融資産と非金融資産という２つに分離したカテゴリーが存在するということと、②各カテゴリーについて支配原理が異なっているということの２点が、資産負債アプローチの計算構造との関係で見たときには大きな特徴といえるだろう。

これらのうち①の特徴は、資産負債アプローチの損益計算が第１章で述べたようにもともと個別の資産（や負債）の変動に基づいているこ

19　なお、伝統的な原価実現主義の枠組みは、「もともと実物商品に適用されるものであり、同じく商品であっても今日の金融商品にまで適用できる枠組みではない」（石川、1997,p.49）という指摘も２局分離した会計の現状をさしているといえるだろう。また、これとは異なるが、「会計基準の国際的潮流が、取引フローの期間配分を重視するものから個別ストックの評価を重視するものへ変化している」という指摘もある（徳賀、2001,p.56）。

とと関連づけることができると考えられる。つまり、この損益計算では個々の資産や負債の期末残高が基礎になっているのであるが、このことは逆にこれら個別の資産や負債をその特質その他の何らかの基準で分類することを可能にするからである。

さらに、②として示したカテゴリー毎に支配原理が異なるということは、将来的にはともかく現時点では金融資産に限定された時価評価になっていることに関連すると考えられる。いうまでもなく、個々の資産や負債はそれぞれ異質なものであるから、これら異質なものを損益計算上統合することが資産負債アプローチの計算構造では必要となる。そこで、その統合のために貨幣評価がなされるのであるが、各カテゴリー毎にその変動を捉えるのに適切な評価方法が選ばれることになるであろう。

ここで、個別的な資産と負債の評価について、複記的な認識という面からも簡単に述べてみたい。計算構造というときには、損益や取引などについての認識がその背後にはあると考えるからである。そしてこの認識は、それが貸借複式簿記を通じて現れることからもわかるように、二面的なものである。しかもこの二面的認識はそれ自体で完結していると考えられるので、その意味でこれを複記的認識とここでは呼ぶことにする。

この複記的認識について、藤田昌也教授は、流通過程で相互に交換されあう複数の財に関する各勘定での増減記録およびその増減に基づいて算定された現在高の記録を、損益計算という目的の下に関らせることによって、それぞれの財が自らを除いた他の財の価値変化を表現し合う関係になっていると指摘されている。すなわち、「すべての財は他の財に対して表現財であるとともに他の財に価値変化の表現を委ねる被表現財という関係にある」（藤田，1997，p.8）のである。そして、「最もプリミティブな会計構造においてさえ価値変化を生じる財とそれを表現する財、すなわち表現財と被表現財としてそれぞれ機能する二つ以上の財が不可欠」だとされるのである（藤田，1997，p.8）。

これに対して、資産負債アプローチでは、損益という立場から見ると「損益の原因と結果」の認識という形での複記的認識といえるだろう。しかし、この純財産の純増減に基づく損益計算の根底には、個々の資産や負債の変動を捉えてその期末有高を計算することがある。したがって、このレベルで考えると、資産や負債の個別的な増減変動とその原因とを認識する形での複記的認識が存在すると考えられるのであり、逆に各資産や各負債の原因と結果についての複記的認識に基づいて損益計算が行われると考えられるのである[20]。しかもこの変動は数量的側面だけに限定する必要はなく時価変動を含めることも可能である。資産負債アプローチでは、原因と結果という観点での複記的認識になっているので、物量的変動であれ時価変動であれ、その変動した結果と原因とを捉えることができるのであれば、いずれも取り込むことができると考えられるのである[21]。

このように資産や負債の個別的な増減とその原因とを捉える複記的認識があるので、ファイナンス型市場経済を前提とする会計理論における②の特徴のような金融資産と非金融資産との

20　このように複記を考えたとき、営業開始の仕訳（現金×××／資本金×××）をどのように理解するかということが問題として残る。つまり、資産と負債について、その増減とその原因という複記的認識と理解できるとしても、これをそのまま上記の仕訳に当てはめて考えることができるのかどうかということである。この点は今後の課題としておきたい。

それぞれの性質に応じた評価をする会計が可能になるとも考えられるのである[22]。

むすび

本稿では、FASB討議資料に基づいて、資産負債アプローチの計算構造が貸借対照表で損益計算をするものであり、損益計算書はその原因を表示する関係になっていることを示した。しかし、このような関係においては、貸借対照表で算定される損益の原因のすべてを損益計算書で説明する必然性がないので、従来の収益費用アプローチの下での損益計算書に計上されていた収益や費用を取り込む余地があり、その結果として資産負債アプローチと収益費用アプローチとが妥協する可能性がある。さらに、貸借対照表での損益計算が個々の資産や負債の期末有高に基づいたものであることから、例えば個々の資産が金融資産と非金融資産とに分類され、それぞれの特徴に応じて増減変化の捉え方（評価）に相違があるという最近の会計理論の特徴が生じることについて述べた。そして、特に個々の資産や負債の評価に関しては、資産負債アプローチの根底には資産負債の増減変動とその原因とを捉える複記的認識との関連でも述べてみた。

資産負債アプローチの根底には、個々の資産や負債の増減（結果）とその原因との複記的な認識があると考えられる。そしてこの増減変動には物量的な増減変動だけではなく、時価の変動も含まれる。その意味では資産や負債の特性に応じた評価を可能とするものになっているということもできるであろう。しかし、これを損益計算のレベルで統合するとき、資産負債アプローチの計算構造は貸借対照表で計算した損益の原因を損益計算書で説明するにあたり、その原因を選択できる構造にもなっている。このように個別の資産や負債の増減変化についての認識とそれに基づく損益計算のための統合とが直接的に結びついていない。その結果、個々の資産や負債について認識された評価差額を中心に損益計算書をバイパスして貸借対照表上に独立した持分項目として表示される項目が生じたとも考えられるのである。

本稿では、具体的な会計基準書を取り上げた説明には至っていない。本稿で述べたことが具体的な基準を通じてどのように生じているのかということを調べることがさらに必要であると考えるが、その点は今後の課題としたい。

21　もちろん現実に評価損益をすべての資産負債について認識するかどうか、さらにその評価方法はどうあるべきかということは別の問題である。討議資料やその後に公表された概念ステートメントでは、資産のもつキャッシュフロー生成能力を問題としているのであり、この方針の中で個々の資産や負債が持つこの能力を直接的に評価して表示することを目指しているということができるであろう。したがって、現実に資産負債アプローチを具体化する場合、このキャッシュフロー生成能力を評価できる測定属性が問題になるのである。

22　このことは複記的認識を具体化する貸借複式簿記のあり方にも影響を及ぼすであろう。今、これを損益計算に限定して考えれば、資産・負債諸勘定および資本勘定の残高を残高勘定へ振替え、その差額として損益を計算し、その損益額を損益勘定に振替えた上で、収益・費用勘定の残高も損益勘定に振替えて貸借合計額の一致を確認する方法が考えられるであろう（五十嵐、2000,pp.61-62）。

参考文献

外国語文献

a　単行本

Financial Accounting Standards Board (FASB), ***FASB Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual***

Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement ,FASB, 1976 .（津 守常弘監訳『FASB財務会計の概念フレームワーク』、中央経済社、1997年）

Financial Accounting Standards Board (FASB) , *Statement of Financial Accounting Concepts No.5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises,* FASB, 1984.（平 松 一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念（改訳版）』、中央経済社、1990年）

International Accounting Standards Board (IASB) , *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements,* IASB, 1989.（日本公認会計士協会訳『国際会計基準書2001』、同文舘、2001年）

b　雑誌論文

Pacter, Paul A., "The Conceptual Framework: Make No Mystique About It" *Journal of Accountancy*, Vol.156 No.1, 1983.

c　会計基準

Financial Accounting Standards Board (FASB) , "Statement of Financial Accounting Standards No.130 : Reporting Comprehensive Income" , FASB,1997.

日本語文献

a　単行本

藤井秀樹『現代企業会計論』、森山書店、1997年。

藤田昌也『会計利潤の認識』、同文舘、1997年。

津守常弘『会計基準形成の論理』、森山書店、2002年。

b　雑誌論文

石川純治「時価会計と"第２の"損益計算書構想－その意義と問題点－」、『JICPAジャーナル』No.507、1997年。

岩崎　勇「包括利益の報告－米国のFASB基準書第130号を中心として－」、『税経通信』、第53巻第３号（通巻739号）、1998年。

北山弘樹「包括利益の報告と会計的認識」『税経通信』、第52巻第14号（通巻734号）1997年。

岡田裕正「計算構造から見たアメリカにおける会計原則等の分類」『経営と経済』第79巻第２号、1999年。

佐藤信彦「包括利益概念と利益観」『企業会計』第53巻第７号、2001年。

武田隆二「会計学認識の基点」『企業会計』第53巻第１号、2001年。

徳賀芳弘「資産負債中心観」『企業会計』第53巻第１号、2001年。

c　単行本所収論文

広瀬義州「IASC概念フレームワーク」（広瀬義州、間島進吾編著『コンメンタール国際会計基準Ⅰ』）、中央経済社、1999年。

五十嵐邦正「静態論と簿記理論」（森田哲彌編著『簿記と企業会計の新展開』第４章所収）、中央経済社、2000年。

森田哲彌「資産・負債アプローチと簿記」（森田哲彌編著『簿記と企業会計の新展開』第１章所収）、中央経済社、2000年。

（本稿は、平成14年12月21日に中村学園大学で開催された第71回日本会計研究学会九州部会での報告に加筆したものである。）

長崎大学 経済学部 教授