

対立的会計観の諸相とその相互関係

松 本 敏 史

I は じ め に

FASB は財務会計概念書の公表に先立つ1976年、種々の財務会計観ないし利益観を分析した討議資料『財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する諸問題の分析：財務諸表の構成要素およびその測定』¹⁾を公表した。

この討議資料によると各種の財務会計観は連携 (articulation) を前提とするものと、非連携 (non-articulation) を前提とするものに分類される。ここで連携とは共通の勘定と測定値 (a common set of accounts and measurements) に基づく貸借対照表と損益計算書の相互関係のことである。具体的には損益計算書における利益の計上が貸借対照表で純資産の増加となり、逆に貸借対照表上の純資産の増加が損益計算書で利益として表現される関係をいう²⁾。これに対して損益計算書と貸借対照表が相互に独立した状態が非連携である³⁾。非連携の会計モデルでは、利益の測定が資産および負債そしてそれらの属性の変化の測定から切り離されているため、利益の計上が貸借対照表上の純資産にある種の変化をもたらすとはかぎらない⁴⁾。

もっとも複式簿記を前提とするかぎり、同一の会計モデルにおける貸借対照表と損益計算書は連携する。したがって非連携とは、異なる会計モデルの貸借対照表 (図表1のモデルA) と損益計算書 (図表1のモデルB) を組み合わせて成立する第3の会

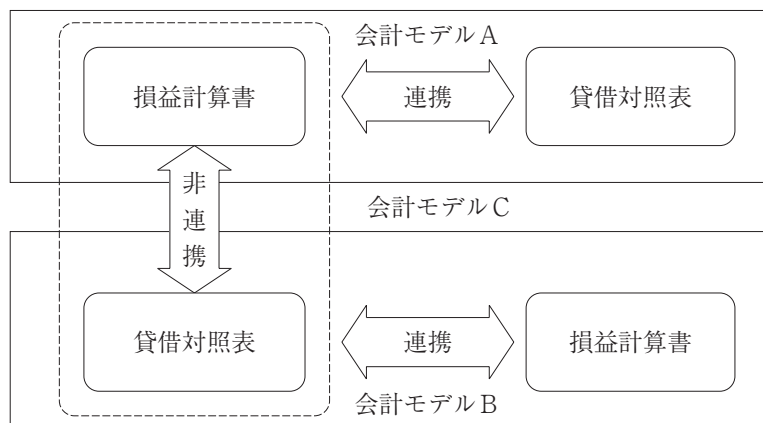
1) FASB, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, FASB Discussion Memorandum, 1976. 津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997年。

2) *Ibid.*, para. 72. 同書, 69ページ。以下, 訳書についても該当ページを示していくが, 要約の必要上, 訳文を変更している場合がある。

3) *Ibid.*, para. 31. 同書, 52ページ。

4) *Ibid.*, para. 72. 同書, 69ページ。

図表1 非連携の意味



計モデル（図表1のモデルC）として理解できよう。討議資料は、売上収益と取替原価による資産の消費額の差額を利益とし、資産と負債を現在払出価格ないし正味実現可能価値によって測定する例を示している⁵⁾。

上記の連携、非連携の大分類に続き、討議資料は連携を前提とする財務会計観を図表2のように資産負債アプローチ（asset and liability⁸ view）と収益費用アプローチ（revenue and expense view）に分類している⁶⁾。

図表2 FASB 討議資料における財務会計観の分類

- | | | |
|--------|---|------------|
| (1)連携 | { | ①資産負債アプローチ |
| (2)非連携 | | ②収益費用アプローチ |

本稿のテーマはここに示された「資産負債アプローチ」と「収益費用アプローチ」を当面の準拠枠としつつ、期間損益計算上の対立的概念である「財産法」と「損益法」、財貨動態を対象とする「給付費消計算」と貨幣動態を対象とする「収益費用計算」の相互関係を整理しようと試みるものである。

そこでまず準拠枠として設定した資産負債アプローチと収益費用アプローチである

5) *Ibid.*, para. 74. 同書, 70ページ。

6) revenue and expense view と asset and liability view には、収益費用アプローチ、収益費用利益観、収益費用中心観、資産負債アプローチ、資産負債利益観、資産負債中心観などの様々な訳語が充てられている。本書では前掲書の訳語に従っている。

が、この用語は以下の二つの次元に分けて理解する必要がある。ひとつは期間損益の計算形式であり、いまひとつは費用収益の定義、裏返せば資産負債の定義の仕方である。前者を仮に形式的意義におけるアプローチ論とするならば、後者は実質的意義におけるアプローチ論ということができよう。次節では前者の問題を取り上げ、二つのアプローチが予定している期間損益の計算形式を明確にしておきたい。

Ⅱ 形式的意義におけるアプローチ論——二つの財産法と損益法——

討議資料は資産負債アプローチについて次のように述べている。「ある論者たちは、利益とは1期間における営利企業の正味資源の増分の測定値であるとみなしている」⁷⁾。一方、収益費用アプローチについては次のとおりである。「かれらは、なによりもまず、利益を1期間の収益と費用の差額にもとづいて定義する」⁸⁾。

この説明からそれぞれの利益計算方式を抽出するならば、資産負債アプローチは「期末純資産－期首純資産＝利益」の計算式で表現され、収益費用アプローチは「収益－費用＝利益」の計算式によって表現される。このように整理するとき、資産負債アプローチは財産法、そして収益費用アプローチは損益法と一見同義のようである。

ところでわが国で財産法というとき、それは単に二時点間の純資産の比較による利益計算方式を意味するだけでなく、会計目的、貸借対照表の作成方法、資産負債の評価方法等を特定した1つの会計モデルを意味することがある。その場合の会計目的は企業の清算価値（債務返済能力）の計算表示であり、貸借対照表は実地棚卸法（財産目録法）によって作成され、資産の評価基準は売却価値であり、負債は法的債務に限定され、期間損益は期首と期末の純資産を比較して求めるというものである。その場合、資本抛出、資本引出の記録を除いて組織的な取引記録は必要とされず、当然、損益計算書の作成は予定されていない。

この種の財産法を仮に静態論的財産法と称すならば、資産負債アプローチはこれとは異なる。なぜなら討議資料が「かれらはおもに利益を、資産・負債の増減額にもとづいて定義するのである。正の利益要素——すなわち収益——は当該期間における資産の増加および負債の減少にもとづいて定義される。そして、負の利益要素——すなわ

7) *Ibid.*, para. 34. 同書53-54ページ。

8) *Ibid.*, para. 38. 同書55ページ。

図表3 複式簿記の構造

期首貸借対照表(①)：	期首資産＝期首負債＋期首資本
期 中 取 引(②)：	資産の増加－資産の減少＋費用の発生 ＝負債の増加－負債の減少＋資本拠出－資本引出＋収益の発生
総勘定元帳(③＝①＋②)：	(期首資産＋資産の増加－資産の減少)＋費用の発生 ＝(期首負債＋負債の増加－負債の減少)＋(期首資本＋資本拠出－資本引出) ＋収益の発生
残高試算表(④←③)：	期末資産＋費用＝期末負債＋期末元入資本＋収益
精 算 表(⑤←④)：	$\underbrace{\text{期末資産} - \text{期末負債} - \text{期末元入資本}}_{\text{期末貸借対照表}} = \underbrace{\text{損益}}_{\text{損益計算書}} = \text{収益} - \text{費用}$
期末貸借対照表(⑥)：	期末資産＝期末負債＋期末元入資本＋損益
損 益 計 算 書(⑦)：	費用＋損益＝収益

ち費用—は当該期間における資産の減少および負債の増加にもとづいて定義される」⁹⁾と述べているように、そこには費用、収益の認識と測定が予定されているからである。

図表3は複式簿記の一連の手続きを定式化したものである。この中の精算表等式に示されているように、期間損益計算には大きく分けて二つの形式がある。ひとつは、期中に発生した収益と費用の総額を比較する方式（仮に「収益費用比較法」とする）であり、損益計算書(⑦)の利益計算形式がこれに該当する。いまひとつは期首と期末の純資産、より正確には決算時点の純資産と元入資本を比較する方式（仮に「純資産比較法」とする）であり、期末貸借対照表(⑥)における利益計算形式がそれである。

ここでこの精算表等式に「期末資産＝期首資産＋資産の増加－資産の減少」「期末負債＝期首負債＋負債の増加－負債の減少」「期末元入資本＝期首資本＋資本拠出－資本引出」の計算式を代入し、資産、負債、資本の期末有高を期中の運動額に還元すると次の計算式を導くことができる¹⁰⁾。

9) *Ibid.*, para. 34. 同書53-54ページ。

10) 途中のプロセスを示すと次のとおりである。

- ・ 期末資産－期末負債－期末元入資本＝(期首資産＋資産の増加－資産の減少)
－(期首負債＋負債の増加－負債の減少)－期末元入資本＝収益－費用＝損益
- ・ 期末純資産－期末元入資本＝期首純資産＋(資産の増加－資産の減少)
－(負債の増加－負債の減少)－期末元入資本＝収益－費用＝損益

$$\begin{aligned}
 & \text{期末純資産} - \text{期首純資産} && \cdots \cdots A \\
 & = (\text{資産の増加} - \text{資産の減少}) - (\text{負債の増加} - \text{負債の減少}) && \cdots \cdots A' \\
 & = \text{収益} - \text{費用} + \text{資本拠出} - \text{資本引出} && \cdots \cdots R \\
 & = \text{損益} + \text{資本拠出} - \text{資本引出}
 \end{aligned}$$

純資産はその構成要素である個々の資産と負債に分解される。そして一会計期間の純資産の増減は個々の資産と負債の期中変動額が累積した結果にほかならない ($A = A'$)。ここで名目勘定である収益勘定と費用勘定にもとづいた損益計算形式を損益法、実在勘定である資産勘定と負債勘定にもとづいた損益計算形式を財産法と定義するならば¹¹⁾¹²⁾、複式簿記には次の二つの財産法が含まれていることになる。

損益 = 期末純資産 - 期首純資産 - 資本拠出 + 資本引出

損益 = (資産の増加 - 資産の減少) - (負債の増加 - 負債の減少) - 資本拠出

-
- ・ 期末純資産 - 期首純資産 = (資産の増加 - 資産の減少) - (負債の増加 - 負債の減少)
= 収益 - 費用 + 期末元入資本 - 期首純資産 = 損益 + 期末元入資本 - 期首純資産
 - ・ 期末純資産 - 期首純資産 = (資産の増加 - 資産の減少) - (負債の増加 - 負債の減少)
= 収益 - 費用 + 資本拠出 - 資本引出 = 損益 + 資本拠出 - 資本引出

11) 損益法についても先ほどの財産法と同様に単に利益の計算形式を意味するだけでなく、会計目的、財務諸表の作成方法も含めた一つの会計モデルを意味する場合がある。その場合の損益法は動態論とほぼ同義であり、企業の収益力の計算表示を会計目的とする。複式簿記によって取引を継続記録し、収益と費用の記録から損益を計算する(収益費用比較法)とともに、資産、負債、資本の記録から貸借対照表を作成する(誘導法)。その資産、負債の評価基準は取得原価である。本稿では混乱を避けるために、「財産法」「損益法」という用語は利益計算形式だけを意味するものとし、そこに特定の会計目的や資産、負債の評価方法を含めない。

12) 武田隆二教授は財産法を「形態の種類」として、

- 1 単純な備忘記録を前提とする財産法
- 2 単式簿記を前提とする財産法
- 3 組織的単式簿記を前提とする財産法
- 4 複式簿記を前提とする財産法

に分類され(「財産法の類概念と種概念」『会計』第84巻第6号, 1963年, 107ページ), 財産法について次のように説明されている。「損益法も財産法も同一の取引事象の他面的表現としての利益計算方式であり、損益法(収益・費用計算)は抽象的収支計算の方式として、また財産法(貸借対照表計算)は具体的収支計算の方式として現れる」。「財産法とは具体的財貨変動に基づき、あるいは財貨変動の結果から、利益を算定する間接的利益決定の方式である」(「原初的財産法から近代的財産法へ」『会計』第85巻第1号, 1964年, 120ページ)。

＋資本引出

このうち二時点の純資産を比較する方式を「純資産比較法」、資産、負債の期中変動額を記録していく方式を「有高変動記録法」¹³⁾と名づけるならば、資産負債アプローチの会計モデルに組み込まれている財産法はこの有高変動記録法と、期末にそれを集約した純資産比較法である¹⁴⁾。その際、有高変動記録法だけが単独で実施されるわ

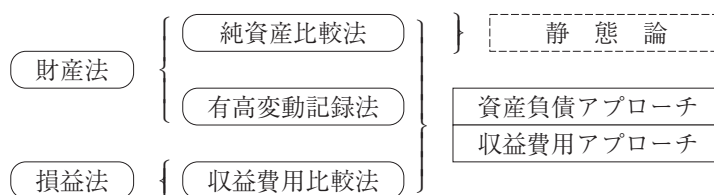
- 13) 複式簿記の利益計算方法を説明した水槽のアナロジーでいえば次のようになろう。水槽（企業）の上部にはメータが付いた蛇口があり、水（資産）が流れ込んでいる。水槽の底にもメータがついた蛇口があり、水が流れ出ている。水の流入量が流出量よりも多ければ水槽の水は増える。その増加分を利益とすると、利益の測定方法は二つある。ひとつは、ある時点の水槽の水の量（期首資本）と一定期間経過後の水の量（期末資本）を比較する方法であり、いまひとつは蛇口のメータが示す流入量（収益）から流出量（費用）を控除する方法である。水の蒸発等がなければ両者の測定値は一致する。このうち、二時点の水量を比較する方法は純資産比較法であり、二つのメータの数値を比較する方法は収益費用比較法ということになる。では有高変動記録法はどのように説明されるのであるか。結論をいえば、水槽内部に付けられたゲージによって、水槽内の水量の変化を逐一記録していく方法ということになる。
- 14) 田中茂次教授は財産法と損益法について独自の見解を示して次のように述べておられる。「私見によれば、誘導法による貸借対照表での損益計算は、次に示す式(c)によるものと考えなければならない。そしてこの式も式(b)と同じく損益法のカテゴリーに含める。(中略)

財産法

- (a) 期末資本－(期首資本＋資本増加－資本減少)＝期末資本－期末元入資本＝利益
 (b) 収益－費用＝利益
 (c) 期首資産＋資産増加－資産減少－(期首負債＋負債増加－負債減少)
 －(期首資本＋資本増加－資本減少)＝利益

(田中茂次「財産法と損益法」『会計』Vol. 124, No. 6, 1983年, 48ページ)。このように教授は本稿でいう有高変動記録法を損益法に含めておられるが、その理由は次の論述に見出すことができる。「複式簿記においては、表と裏の計算は二重に行なわれる。ひとつは、有高変動計算と費用収益差額計算との間に存在し、もうひとつは、有高変動計算の内部構造をなす二つの差額計算つまり運動差額計算と有高差額計算との間に存在する。(中略) 前者の場合、その表と裏との間の関係は、費用収益勘定が直接には實在勘定における変動を複写的に写像することに基づくもので、われわれのいう複式性をその構造的な根拠とする。すなわち、資産増加や負債減少は収益として、また資産減少や負債増加を費用として認識する。結局のところ、費用収益差額計算は、直接には、實在勘定における運動差額計算の代替的表現なのである。」(同書, 56ページ。なお、引用にあたって文中の図表を示す記号やルビ等を省いている)。

図表4 二つのアプローチと利益計算形式



けではない。資産、負債の増減記録は収益、費用の発生記録と「連携」しており、資産負債アプローチにおいても直接的な損益計算形式は「収益－費用＝利益」である¹⁵⁾。一方の収益費用アプローチについてもこの点に変わりはない。ここでも収益費用比較法と有高変動記録法は同時進行であり、収益、費用の相手勘定は資産、負債の増減である。このように利益計算形式から見る限り、二つのアプローチの間に差異はない（図表4）。

III 実質的意義におけるアプローチ論

1 収益、費用の定義に対する二つのアプローチ

資産負債アプローチは利益を「1 期間における営利企業の正味資源の増分の測定

15) 「一般に、損益法における貸借対照表作成方法を誘導法とし、財産法における貸借対照表作成方法を棚卸法と考えているけれども、資産負債利益観と収益費用利益観（本稿でいう資産負債アプローチ、収益費用アプローチと同義——引用者——）ともに連携（連携と同義——引用者——）、すなわち複式簿記を前提とし、さらに、複式簿記による会計帳簿に基づいて貸借対照表（を）作成するのである。それゆえ、どちらとも誘導法を考えている。」「収益費用利益観においても、収益と費用に制約された形であるが純資産の変化分としての利益は計算され、資産負債利益観においても、資産と負債に制約された形ではあるが収益から費用を差し引くことで利益計算は行われるのである。」（佐藤信彦「FASB による収益費用利益観・資産負債利益観と損益法・財産法」『損益法および財産法概念の現代的意義』1994年、15ページ）。本書は日本簿記学会研究部会報告（1993年、1994年）であり、静態論、動態論との関連も含めて財産法と損益法の包括的な研究が行われている。佐藤教授はこの報告書の中で二つのアプローチと従来の損益法・財産法との異同点を簡潔にまとめておられる。より詳しくは佐藤信彦「FASB による収益費用利益観・資産負債利益観と損益法・財産法」『日本大学経済学部創設九十周年記念論文集 経済集志』Vol. 64, No. 4, 1995年を参照されたい。

値」¹⁶⁾と定義し、収益費用アプローチは「利益を1期間の収益と費用との差額にもとづいて定義する」¹⁷⁾。この論述を利益計算形式として理解すれば二つのアプローチに実質的な差異は生じない。この点は前節で検討したとおりである。しかし「長期にわたる強調点の相違が、利益測定に関する二つの指導的流派を生み出した」¹⁸⁾と討議資料が述べているように、利益観をめぐる二つのアプローチの違いは収益と費用の定義の違いとして具体化され、それが収益と費用の金額（したがって利益の金額）のみならず、資産と負債の範囲にも差異を生み出すものとなっている。その構造を整理すると次のとおりである。

損益計算と財政状態計算の連携を前提とする複式簿記では、収益の発生は資産の増加あるいは負債の減少として記帳され、費用の発生は資産の減少あるいは負債の増加として記帳される。これをいいかえれば、資本取引あるいは交換取引以外の取引、すなわち損益取引による資産の増加あるいは負債の減少は収益の発生を相手勘定とし、資産の減少あるいは負債の増加は費用の発生を相手勘定とする。

このように、損益取引は名目勘定（収益勘定、費用勘定）と实在勘定（資産勘定、負債勘定）を相互に相手勘定としながら記帳されるが、このことは収益費用の定義や損益取引の認識レベルにおいて、实在勘定と名目勘定の関係が対等であることを意味するものではない。図表5は損益取引の認識とその記帳の過程を示しているが、そこには大きく分けて二つのパターンがある。

図表5 損益取引の認識と記帳のパターン

損益取引認識の契機	独立変数	従属変数
① ストックの変動の認識	= 实在勘定の記入	⇒ 名目勘定の記入
② フローの発生の認識	= 名目勘定の記入	⇒ 实在勘定の記入

①は資産勘定あるいは負債勘定が表現しているストックに変動が生じたとき、その変動を实在勘定に記入するとともに、同額を名目勘定に記入する場合である。もちろん複式簿記では实在勘定と名目勘定の記入は同時であるが、論理上はストックの変動を表現する实在勘定の記入が先行し、名目勘定の記入がこれに従属する。

これに対して、一定の基準のもとにフローの発生を認識し、それを収益あるいは費

16) FASB, *op. cit.*, para. 34, 津守, 前掲書, 53ページ。

17) *Ibid.*, para. 38, 同書, 5ページ。

18) *Ibid.*, para. 31, 同書, 52ページ。

用の発生として名目勘定に記入するとともに、同額を実在勘定に記入するのが②の場合である。ここでは、論理上、名目勘定の記入が先行し、実在勘定の記帳がこれに従属する。このうちストックの変動の認識を出発点とする①が資産負債アプローチであり、フローの発生の認識を出発点とする②が収益費用アプローチである。

2 二つのアプローチにおける名目勘定の内容

資産負債アプローチでは実在勘定が表現しているストックの変動にもとづいて収益と費用が間接的に認識測定され、収益費用アプローチでは一定の基準にもとづいてフローの発生、すなわち収益と費用が直接認識測定される。その場合に問題になるのがここでいうストックあるいはフローの具体的な中身である。なぜならそれによってそれぞれのアプローチの実質的な内容が規定されるからである。

この点に関する討議資料の論述を再度引用すると次のとおりである。「(資産負債アプローチにおいて) 正の利益要素——すなわち収益——は当該期間における資産の増加および負債の減少にもとづいて定義される。そして、負の利益要素——すなわち費用——は当該期間における資産の減少および負債の増加にもとづいて定義される。資産・負債——前者は企業の経済的資源の財務的表現であり、後者は将来他の実体(個人を含む)に資源を引き渡す義務の財務的表現である——は、このアプローチにおける鍵概念である」¹⁹⁾。

この論述に集約されているように、討議資料は資産勘定が表現すべきストックの内容を「企業の経済的資源」とし、負債勘定のそれを「将来他の実体に資源を引き渡す義務」としている。もちろんこれらの定義は絶対的なものではない。ここに別の内容を盛り込むことも当然可能である。ただし、ストックの変動にもとづいて利益を測定する資産負債アプローチにおいては、資産勘定あるいは負債勘定が表現するストックの内容は文字どおり実在勘定としての実体を備えており、それ自体独立して認識測定の対象となるものでなければならない。

ところで水の移動のことを流れというように、フロー(流れ)はストック(水)の変動のことであり、ストックが存在しないところにフローは発生しない。資産負債アプローチはこの関係をそのまま表現した利益測定思考である。これに対して収益と費用を

19) *Ibid.*, para. 34, 同書, 53 ページ。

直接把握していく収益費用アプローチは、いわば水の存在を無視しながら流れを直接測定していくに等しい。なぜか。

もともと収益費用アプローチの「主たる関心事は企業の利益を測定することであって、企業の富の増減を測定することではない」²⁰⁾。その利益は「企業ないしその経営者の経常的、正常的、長期的な業績指標ないし成果指標であるということを前提」としている。ところが、「経済的資源・義務の属性の測定値の変動に利益を限定するならば、しばしば収益と費用の不適切な対応が生じ、期間利益の測定を歪めることになる」²¹⁾。これがフローの測定をストックの拘束から切り離す理由である。

では収益費用アプローチの場合、いかなる事象をフローの発生と考えるのであろうか。討議資料はこの点について次のように述べている。「収益・費用——すなわち、企業の収益稼得活動からのアウトプットと当該活動へのインプットとの財務的表現——は、このアプローチにおける鍵概念である」²²⁾。

つまり収益費用アプローチでは「企業の収益稼得活動からのアウトプット」の測定額から「企業の収益稼得活動へのインプット」の測定額を控除して利益を計算するが、討議資料によると、その過程は通常「収益と費用との対応プロセス」として説明される²³⁾。そしてその手続きは、(1)販売価格による企業のアウトプットないし収益の測定、すなわち収益の認識ないし時点決定（時には実現と呼ばれている）の段階と、(2)そのアウトプットを生産するために利用されたインプットの原価を当該収益から控除する段階、すなわち費用の認識（時には対応と呼ばれている）の二つの段階に分かれる。

このうち第二段階で費用を収益に関連づける具体的な方法は、(a)原因と結果の関連づけ——売上原価や販売手数料のように収益との直接的関係が明瞭な費用に適用（最も狭い意味での対応）——、(b)系統的かつ合理的な配分——減価償却費や保険料のように、収益が認識される期間と系統的に関連づけることが可能な費用に対して適用——、(c)即時的認識——ほとんどの販売費および一般管理費のように、特定可能ないかなる将来便益をももたらさない費用、あるいは他の会計年度の収益と合理的に関連づけることが不可能な費用に対して適用——の3種類に分かれる²⁴⁾。

20) *Ibid.*, para. 41, 同書, 56ページ。

21) *Ibid.*, para. 56, 同書, 63ページ。

22) *Ibid.*, para. 38, 同書, 55ページ。

23) *Ibid.*, para. 39, 同書, 55ページ。

これらの方法に示されているように、収益費用アプローチにおける収益、費用の認識は一種のパターン認識といえよう。つまり、販売の事実、時間の経過、経費支出の事実など、収益、費用を惹起する事象にもとづいて収益、費用を直接認識していくことから、その背後でたとえストックが変動していても、その事実拘泥する必要はない。この点に資産負債アプローチと収益費用アプローチの基本的な違いがある。

3 二つのアプローチにおける実在勘定の内容

資産負債アプローチでは資産項目と負債項目をそれぞれ独立して認識測定の対象となるストックに限定し、そのうえでそれらの変動を収益あるいは費用の発生として記録していく。これに対して収益費用アプローチでは、一定のパターンにもとづいて収益あるいは費用を直接認識し、その相手勘定として資産あるいは負債の増減が記録される。

もちろん、損益計算と財政状態計算が連携しているとき、二つのアプローチにおける「利益測定は同一の測定プロセスに属し、企業の収益・費用差額は同時に当該企業の正味資産ないし資本の増加額を構成する」²⁵⁾ 場合が多い。つまり「収益実現ルールと費用対応ルールは、資産負債アプローチのもとで資産・負債の変動の認識手段となりうるものであり、資産・負債のある種の変動の認識は、収益費用アプローチのもとで収益実現ないし収益・費用対応の手段となりうるのである」²⁶⁾。

しかしながら、費用、収益の認識測定がストックの現実の変動に拘束される資産負債アプローチと、その種の拘束を受けない収益費用アプローチでは、それぞれの貸借対照表に計上される資産と負債の内容にも当然差異が生じてくる。つまり、独自の利益観のもとに収益、費用を認識し、その記帳の相手勘定として資産と負債の変動を記帳していく収益費用アプローチの貸借対照表には、資産負債アプローチの貸借対照表には現れない項目、すなわち計算擬制項目が現れる²⁷⁾。

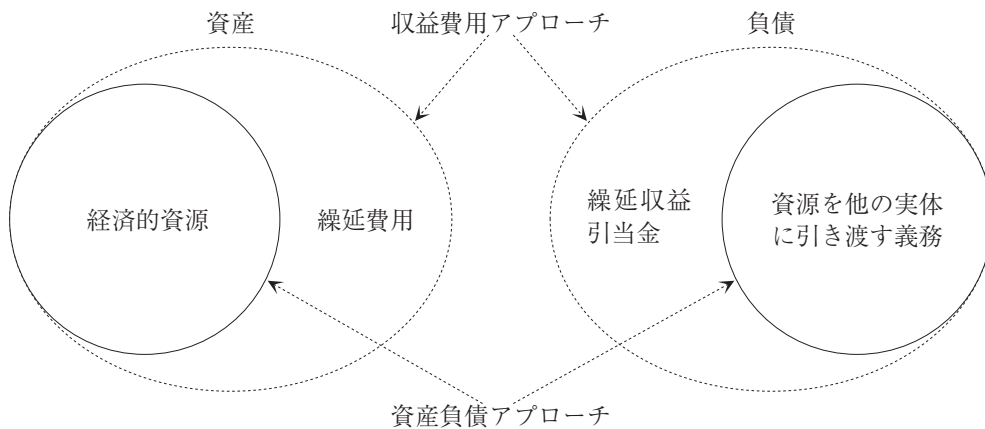
24) *Ibid.*, para. 40, 同書, 55-56ページ。

25) *Ibid.*, para. 31, 同書, 52ページ。

26) *Ibid.*, para. 46, 同書, 58ページ。

27) 「収益・費用が支配的概念となるので、資産・負債の測定は、一般に、利益測定プロセスの必要性によって規定される。したがって、収益費用アプローチにもとづく貸借対照表には、企業の経済的資源を表さない項目、あるいは他の実体に資源を引き渡す義務を表さない項目が、資産・負債またはその他の構成要素として記載されることが

図表6 二つのアプローチと実在勘定の内容



討議資料は次のように述べている。「かかる項目はしばしば『繰延費用』および『繰延収益・引当金』と呼ばれている。(中略) これら項目は、企業の経済的資源や、他の実体に資源を引き渡す企業の義務を表さないで、(中略) ある支持者たちは、『資産その他』『資産および繰延項目』『資産およびその他の借方項目』といった名称を貸借対照表借方に、また同種の名称を貸借対照表貸方に、それぞれつけることを提案している」²⁸⁾。もちろん計算擬制項目の中にも経過勘定のように資産負債アプローチにおける資産や負債の定義を満たすものがある²⁹⁾。しかしそれらの項目を除外した後の項目こそ収益費用アプローチを特徴づけるものであり(図表6)、それがストックの変動と収益費用の認識のギャップを埋める緩衝材として収益費用アプローチの損益計算に高い自由度を与えることになる³⁰⁾。

ある。」(Ibid., para. 42, 同書, 56ページ)。

28) Ibid., para. 51, 同書, 60-61ページ。

29) Ibid., para. 52, 同書, 61ページ。

30) この点に関して討議資料に興味深い論述がある。「収益費用アプローチの支持者たちは、経済的資源・義務の属性の測定値の変動に利益を限定するならば、しばしば収益と費用の不適切な対応が生じ、期間利益の測定を歪めることになる」と主張する。資産負債アプローチの支持者たちは、経済的資源およびその引き渡し義務の変動によってのみ利益を厳密に定義づけることが可能なのであるから、期間利益の測定においてその他の収益・費用の算入を容認することは、利益測定を、期間利益の歪曲とは何かという問題に関する個人的判断にゆだねるものであると主張する」(Ibid., para. 56, 同書, 63ページ)。「資産負債アプローチの支持者たちは、会計測定値を、財務会計の報告事

図表7 二つのアプローチ

	資産負債アプローチ	収益費用アプローチ	静態論的財産法
会計目的	期間損益計算 財政状態計算	期間損益計算 財政状態計算	財産状態計算
利益計算形式	有高変動記録法 収益費用比較法	有高変動記録法 収益費用比較法	純資産比較法
測定対象	ストックの変動	フローの発生	期末ストック
貸借対照表作成法	誘導法	誘導法	棚卸法
主要な計算書	貸借対照表 損益計算書	損益計算書 貸借対照表	貸借対照表

ここで改めて二つのアプローチの特徴を静態論的財産法との対比で示すと図表7のとおりである。

IV 給付費消計算と収益費用計算

これまで財産法、損益法、資産負債アプローチ、収益費用アプローチの関係について整理してきたが、類似の対立概念に給付費消計算と収益費用計算がある。一見すると財貨の動きを対象とする給付費消計算は資産負債アプローチと合致し、貨幣の動きを対象とする収益費用計算は収益費用アプローチと合致するようである。しかし両者の間に一対一対応の関係はない。最後にこの関係を整理しておきたい。

岩田巖教授は『利潤計算原理』の中で損益法内部における会計思考の対立を財貨動態と貨幣動態の視点から分析しておられる。多少長くなるが該当部分を引用すると次

実として想定される経済的事物および事象にしっかりと基礎づけるべきであると主張する。それは、企業の経済的資源ならびに将来他の実体に経済的資源を引き渡す企業の責務にもとづいて資産・負債を定義づけ、またかかる資産・負債の変動にもとづいて利益を定義づけることによってしか達成されえない。経済活動は不確実性をともない、また経済的成果はしばしば変動するがゆえに、ときとして利益額の変動が生じるが、かかる変動を報告することが必要であると、かれらは主張する。かれらは、収益費用アプローチが、報告主体である企業の基本的な経済的資源・責務の変動を反映しない利益をしばしばもたらし、また、利益の実際の変動を平均化することによって、報告利益の人為的平準化をしばしばもたらしていると主張する。」(Ibid., para. 58, 同書, 63-64ページ)。

のとおりである。

「通常会計学では、損益法³¹⁾の計算における利潤の積極要素のことを収益とか利益といい、その消極要素の方は費用とか損失とか損費などとよんでいる。だから損益法の計算方式を収益－費用＝利潤 という数式で書きあらわすのが普通である。ところがこれに対して積極要素を給付とよび、消極要素を費消ということもある。独逸の経営経済的立場における会計学などがそうである。この場合には損益法の計算は、給付－費消＝利潤 という数式で表現されることになるであろう。(中略) だから損益法には収益費用計算と給付費消計算の二種があるということになる。この両者はよく同じものとして取扱われることがあるが、本来は性質を異にするものであつて、厳密には、はつきり区別されなければならない」³²⁾。

「企業を中心として生産手段と支払手段の関係をながめてみると、この両者はちょうど正反対の方向に向つて流れているといつてよい。(中略) 収入は貨幣の流入であり支出は貨幣の流出である。これに対して(中略) 費消というのは流入した財貨が企業において給付のために消費され犠牲に供せられることをいうのであり、給付とは財貨の費消によつて新らたなる財貨を生産し販売することをさすのである。(中略) 収益は給付の対価たる収入であり、費用とは財産の費消された部分に対する支出である。すなわち収益も費用もそれぞれ収入であり支出ではあるが、特定の性質をもつた収入支出なのである。かくて収入支出が貨幣動態の概念であり、給付費消が財貨動態の概念であるに対して、収益費用は財貨動態が貨幣動態に投影して成立した概念とでもいうべきであろうか」³³⁾

この論述を敷衍すると次のようになるであろう。図表8のように、企業には財貨および役務の流れと、これと逆方向の貨幣の流れがある。このうち利益の源泉となるのは財貨の流れである。そこで「財貨の価値の流れを追求する」³⁴⁾ のが給付費消計算で

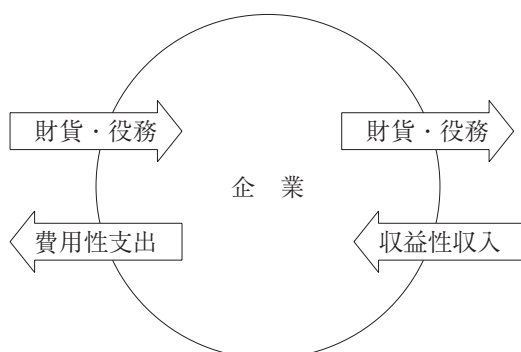
31) 岩田教授の場合、財産法は二時点の純資産を比較する純資産比較法のことであり、損益法と一体となって機能している有高変動記録法のことではない。有高変動記録法は教授の二分法に従えば損益法に含まれるものと思われる。つまり利益計算形式から見るととき資産負債アプローチと収益費用アプローチはここでいう損益法のカテゴリーに含まれる。

32) 岩田巖『利潤計算原理』同文館、1983年(第16版)、131-132ページ。

33) 同書、132-133ページ。

34) 同書、133ページ。

図表8 財貨動態と貨幣動態



あり、それは「物量計算に基礎をおく利潤計算」³⁵⁾となる。

一方、利益の源泉は財貨の動きにあるとしても、給付は収益的収入をもたらし、財貨の費消は費用性支出に帰着する。したがって利益は給付と費消の差額として計算できるだけでなく、「報酬たる収入と費消の対価たる支出との比較によって、これを算定することが可能である。収益－費用＝利潤の数式による損益法の計算は、この事実を基礎とした利潤計算である」³⁶⁾。もちろんその場合にも収益性収入と費用性支出の差額がそのまま利益として計上されるわけではない。たとえば前受金を受領したまま決算日を迎えた場合、当該収入はその期の給付を反映せず、また材料の一部が未使用のまま次年度に繰り越されるならば、その購入に要した支出は材料の費消を反映しない。そこで貨幣動態を主体としつつも収益性収入が給付を反映し、費用性支出が費消を反映するように収支の期間帰属を調整するのが収益費用計算である。その結果、「収入支出が貨幣動態の概念であり、給付費消が財貨動態の概念であるに対して、収益費用は財貨動態が貨幣動態に投影して成立した概念」³⁷⁾ということになる。なお、貨幣動態に計算対象を限定し、収益性収入と費用性支出の差額を利益とすると現金主義による期間損益計算体系が成立する。

ここで改めて本節の冒頭で述べた二つのアプローチと二つの損益法の関係である。

給付費消計算と資産、負債の関係についてみた場合、利益のプラス要素である給付（新たな価値の生産と販売）は売上債権などの資産を増加させ、前受金などの負債を

35) 同書，133ページ。

36) 同書，135ページ。

37) 同書，133ページ。

減少させる。一方、生産過程における棚卸資産、機械、設備、建物などの財貨の費消は当該資産を減少させ、買掛金や未払金を増加させる。また従業員の勤労、土地の賃借、電力の購入などの役務の費消は未払費用などの負債を増加させる。

このように財貨動態を対象とする給付費消計算は資産、負債の増減と連動しており、その点で給付費消計算を資産負債アプローチとみなすことに異論は生じないであろう。しかしこのことは収益費用計算と資産負債アプローチが符合する可能性を否定するものではない。なぜなら収益費用計算においても収益性収入と費用性支出の期間配分基準を財貨動態に求め、その動きを忠実に反映する形で収支の配分計算を行うなら、そこに擬制資産や擬制負債などの計算擬制項目が生じる余地はないからである。したがってその場合の収益費用計算は実質的に資産負債アプローチに属することになる。

さらに、給付費消計算（および財貨動態を忠実に反映する形で収支の配分計算を行う収益費用計算）と資産負債アプローチの関係である。先の討議資料によると資産とは「企業の経済的資源」の財務的表現であり、負債とは「将来他の実体に資源を引き渡す義務」の財務的表現である。一方、岩田教授によると、給付費消計算は「財貨の価値の流れを追求する経営経済的な利潤計算」³⁸⁾であり、「むしろ正しく『成果計算』なのである」³⁹⁾。この成果計算という用語に示されているように、給付費消計算はすべての企業活動を対象とするものではない。その対象は財貨・役務の生産、消費に限定されており、そこで認識される資産と負債の変動も当該取引に起因するものに限定される。ところが企業会計の対象となる資産、負債の範囲はそれよりも広い。その中で特に重要な意味をもつのが、損害賠償に伴う未払金など、財貨・役務の生産的消費に起因しない負債である。紙幅の関係上、詳述はできないが、国際会計基準第37号『引当金、偶発債務及び偶発資産』⁴⁰⁾が対象としているのはまさにこの領域に含まれる負債である⁴¹⁾（図表9）。

ところで、給付費消計算において財貨動態が忠実に描写されるかぎり、あるいは収益費用計算において収支の配分計算が財貨動態を忠実に反映するかぎり、計算擬制項

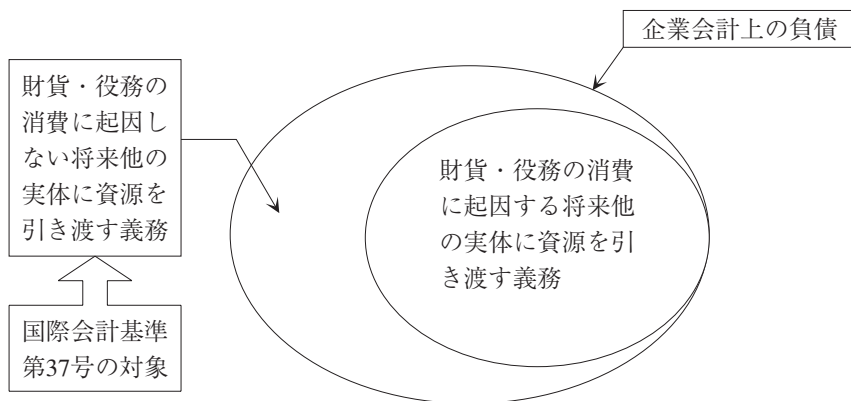
38) 同書、133ページ。

39) 同書、133ページ。

40) IASC, IAS37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, 1988.

41) 拙稿「引当金会計理論のフレームワーク」（井上良二編著『制度会計の論点』税務経理協会、2000年、100-108ページ。

図表9 企業会計上の負債の二つの源泉



目は現れない。岩田教授の説明によって描かれている給付費消計算や収益費用計算はこの種の純粋モデルであるように思われる。

では給付費消計算や収益費用計算が計算擬制項目を生み出す可能性はないのであろうか。結論からいえば、収益費用対応の原則等の適用によってストックの変動から収益、費用の認識が切り離される場合がそれである。

つまり給付費消計算の論理でいえば、財貨・役務はすでに費消されているにもかかわらず、その認識計上を繰り延べる場合（繰延資産を計上する場合）、逆に、将来の財貨・役務の消費を先取りし、それを当期の給付から控除する場合（引当金を計上する場合）がそれに該当する。

一方、収益費用計算の論理では、財貨・役務はすでに消費されているにもかかわらず、当該財貨・役務の取得に要した費用性支出を以後の会計期間に配分する場合（繰延資産を計上する場合）、逆に、将来の財貨・役務の消費に伴う費用性支出を当期の費用として配分する場合（引当金を計上する場合）がそれである

さて、本稿ではストックの変動にもとづいて収益費用を認識する資産負債アプローチと、フローの直接的認識にもとづいて収益費用を認識する収益費用アプローチの基本的な違いを、討議資料が指摘しているように計算擬制項目の存在に求めてきた。このように二つのアプローチを規定するとき、二つの損益法は図表10のように整理することができよう。

この図表にある「限定的」という用語は給付費消計算あるいは収益費用計算におけ

図表10 二つのアプローチと二つの損益法

	会 計 の 対 象	
	財 貨 動 態	貨 幣 動 態
資産負債アプローチ	限定的給付費消計算	限定的収益費用計算
収益費用アプローチ	拡張された給付費消計算	拡張された収益費用計算

る名目勘定の記入が現実の財貨・役務の生産や消費に限定されており、その結果として実在勘定の記入が現実のストックの変動に裏付けられるという意味である。

これに対して、「拡張された」という用語は、収益費用対応の原則等により給付と費消あるいは収益と費用の認識対象を現実の財貨・役務の生産や消費から一部拡張することを意味する。そのとき貸借対照表には計算擬制項目が現れ、収益費用アプローチとしての利益計算体系が成立する。

このように給付費消計算と収益費用計算はいずれのアプローチにも組み替えが可能であり、二つのアプローチと二つの損益法の間に固定的な結びつきは成立しない。ただし、会計が対象とすべき価値の主体を財貨動態に求める給付費消計算と、それを貨幣動態に求める収益費用計算では期間損益計算上の論理、とりわけ費用の認識基準は大きく異なったものになりうる⁴²⁾。詳細は別稿に譲り、この点を指摘しつつ本稿を閉じることにする。

42) この点に関しては、井上良二「制度会計論の二つの基本的視点」『JICPA ジャーナル』第424号，1990年，19-24ページ，を参照されたい。