

会計的認識におけるアーテクチュレーションの問題(1)

永野, 則雄

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

27

(号 / Number)

1

(開始ページ / Start Page)

131

(終了ページ / End Page)

140

(発行年 / Year)

1990-04-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003350>

〔研究ノート〕

会計的認識におけるアーテクチュレーションの問題(1)

永野 則雄

内 容	
I	アーテクチュレーションの問題とは何か
I-1	SFAC第5号におけるアーテクチュレーションの概念
I-2	SFAC第6号におけるアーテクチュレーションの概念
I-3	FASB討議資料における接合の概念
I-4	スターリングの接合観
II	財務諸表の接合様式
II-1	現行の会計システム (以上, 今号)
II-2	複会計制度 (以下, 次号)
II-3	資金会計
II-4	公益法人会計
II-5	FASBの財務諸表の体系
III	<接合>と<分節>

I アーテクチュレーションの問題とは何か

「アーテクチュレーション」(articulation)という、これまで会計学においてはあまり親しみのない用語が会計学の文献において散見されるようになってきた。これは言語学においては「分節」という訳語が与えられており、そこにおける基本的な概念の一つともなっている。会計学におけるアーテクチュレーションの概念が言語学におけるそれと同じであるかどうかは後で論ずることにして、表題に示すように、アーテクチュレーションの概念が会計的認識とどのような係わりがあるか、FASB(財務会計基準審議会)の文献を手掛りにして述べていくことにする。

I-1 SFAC第5号におけるアーテクチュレーションの概念

『営利企業の財務諸表における認識と測定』と題するFASBの財務会計概念ステートメント(Statement of Financial Accounting Concepts, 以下ではSFACと略称する)第5号においては、会計における認識の概念は次のように定義されている。

「認識とは、ある項目を資産や負債、収益、費用などとして実体の財務諸表に正式に記録する、ないしは組み入れる過程である。認識は、ある項目をコトバと数字とで描写することを含んでおり、その金額は財務諸表の合計額に含まれるものとする」⁽¹⁾。

この定義からすると、会計における認識は財務諸表本体に記載されることであり、付属明細表や注記での表示は会計的認識には含まれないことになる。それゆえ、いわゆるオフバランス項目はオフ・バランスシートであるがゆえに、ここでの認識の対象からはずれてしまうのである。

そこで次の問題は、FASBのいう財務諸表が何を指しているかということになる。というのは、財務諸表の範囲が会計的認識の範囲を規定する関係になっているからである。それゆえ、採用する財務諸表の体系が異なれば会計的認識の範囲も異なることになる。例えば、企業会計原則では財務諸表の体系は貸借対照表と損益計算書から成っており、この二つの財務諸表に計上されることが現在の日本における会計的認識ということになる。FASBでは、財務諸表の体系は次のものから成っている⁽²⁾。

- a. 貸借対照表 (statements of financial position)
- b. 損益計算書 (statements of earnings and comprehensive income)

- c. 資金計算表 (statements of cash flows)
- d. 資本勘定計算書 (statements of investments by and distributions to owners)

これらの財務諸表の内容については次節で簡単に触れることにする。FASBでは、財務報告の広範な目的を達成するためには、こうした財務諸表の完全でアーテキュレートした体系 (a full, articulated set of financial statements) が必要であるとしている⁽³⁾。ここに「アーテキュレート」という用語が出てくるのである。他の箇所では“interrelate”と“articulate”と同義に扱っているところから⁽⁴⁾、ここでのアーテキュレーションは財務諸表間の相互関連性を意味しているといえよう。しかし、財務諸表の〈相互関連性〉と言っても、ある意味では当たり前のことのように受け取られかねない。また、その意味するところは漠然としたものでしかない。それゆえ、“articulation”に「相互関連 (性)」という訳語を当ててもよいのであるが、その意味内容を十分に把握しておくことが必要である。SFAC第5号に先立つ第3号およびその改訂版である第6号においてもアーテキュレーションの概念が出ていたので、次にこれを参照しよう。

I-2 SFAC第6号におけるアーテキュレーションの概念

『財務諸表の要素』と題するSFAC第6号においては、財務諸表だけではなく、それを構成する要素 (elements) の間の相互関連を意味するものとしてアーテキュレーションの概念が使われている。10個の要素が営利企業の財務諸表を構成するものとされており、それらは次のように二つのクラスに分けられている⁽⁵⁾。

財政状態を表す要素のクラス：

資産、負債、持分 (純資産)

財政状態の変動を表す要素のクラス：

包括利益、収益、費用、利得、損失、株主からの投資、株主への分配

こうした要素の間の相互関連について次のように述べられている。

「二つのクラスの要素は次のように関連している。すなわち、(a)資産・負債・持分 (純資産) は他のクラスの要素によって変動し、いつの時点においてもその累積的な結果となっている、(b)ある資産の増加 (減少) はかならず他の資産の減少 (増加) を伴うか負債もしくは持分の増加 (減少) を伴う、ということである。こうした諸関係はまとめてアーテキュレーションと呼ばれることがある。これによって基本的に相互関連した財務諸表が得られるのであり、第2のクラスの要素を表す財務諸表と第1のクラスの要素を表す財務諸表は一方が他方に依存し、またその逆も成り立っているのである」⁽⁶⁾。

ここでは、財務諸表やその要素が単に相互関連するというだけではなく、その関連の内容についても述べられているのである。具体的に言えば、複式記入あるいは複式簿記による諸要素の相互関連である。このことを明示しているのが、先の引用分の最後に付けられた脚注での説明である。ここでは次のように述べられている。

「このパラグラフで述べた二つの関連は、(a)期首残高+期中変動=期末残高、(b)資産=負債+持分、として表されるのが普通である。『複式記入』は発生主義会計が要素の定義にかなった特定の項目をアーテキュレートされた財務諸表に正式に含めるメカニズムのことであるが、このメカニズムにはこうした関連が含まれている」⁽⁷⁾。

この引用箇所に基づきながらも、ジョンソン=ストーレイは次のような多少異なる言い回しをしている。

「実世界 (real-world) の資産・負債・持分およびそれらを変化させる取引などの事象と間の相互関連は、ひとまとめにしてアーテキュレーションとして記述される場合が多く、また(a)期首残高±期中変動=期末残高、(b)資産=負債+持分、として表されるのが普通である。こうした実世界の項目を忠実に表現するためには、財務諸表における財務表現もまたアーテキュレートしてなければならない。会計的認識の形式的なメカニズムである複式記入はアーテキュレーションを含んでいる」⁽⁸⁾。

複式記入あるいは複式簿記が会計的認識の〈形式的〉なメカニズムであると述べられているが、

ジョンソン＝ストレーイにあってはこのメカニズムは実世界を反映したものであり、それゆえ単に形式的なものというのではなく実質的なものである。彼らは、実世界においては資産や負債を変化させる事象から包括利益が生ずるがゆえに、資産・負債の価値と包括利益とが不可分に関連している、すなわちアーテキュレートしていると考えている(これは、後で出てくる資産負債観に該当する)⁽⁹⁾。そして、次のように述べる。

「不確実な世界においては、アーテキュレーションは実世界の経済的な物と事象ならびに財務諸表におけるそれらの財務表現の両方を特徴付けるものとなっている。それゆえアーテキュレーションは、不確実な実世界における認識の一つの要因(factor)ともなっている」⁽¹⁰⁾。

われわれもアーテキュレーションが会計的認識においてなんらかの役割を演じており、その要因の一つになっているものと考えている。それゆえアーテキュレーションの問題を扱っていることに、ここであらためて注意を促しておきたい。

ところで、ジョンソン＝ストレーイの説明で明らかな点は、彼らにあってはアーテキュレーションは実世界と表現の双方の特徴になっていることである。すなわち、会計における表現とその対象となる世界のいずれにもアーテキュレーションが成立しているということである。その点ではFASBの場合では、実世界においてアーテキュレーションが成立しているかどうかについては明言されていない。この点については後でスターリングの主張に関連して再述するが、さしあたってはこうした問題があるということを指摘するにとどめたい。

ところで、アーテキュレーションを財務諸表という表現における問題とみる場合、それが単に財務諸表あるいはその要素が相互に関連していることを意味するだけではなく、複式簿記というメカニズムに支えられた相互関連を意味していることが理解されよう。それは、例えば貸借対照表と損益計算書が差額としての利益額を媒介として結び合っているという意味での〈接合〉の関係を意味している。以下では、こうした金額を媒介とした財務諸表間の関連性を意味するアーテキュレーションを「接合」と呼ぶことにする。

FASBのSFACではこうした財務諸表間の接合関係を前提としているが、概念フレームワーク研究では最初からそれを当然のこととしていたわけではない。その間の事情を物語るものがステートメントに先立つ討議資料である。そこで、この討議資料において接合の概念がどのように扱われていたかを概観することにしたい。

I-3 FASB討議資料における接合の概念

討議資料は『財務会計・報告のための概念フレームワークに関連する諸問題の分析：財務諸表の要素とその測定』と題するものであり、本稿でこれまでに取り上げたSFACの叩き台となったものである。そこでは九つの主要な課題が掲げられているが、その最初の課題が接合の概念に係わるものである。それは次のように述べられている。

「第1課題：資産負債観と収益費用観と非接合観のうちいずれを財務会計・報告のための概念フレームワークの基礎として採用すべきか」⁽¹¹⁾。

なお、残る主要課題のうち第2から第7までは資産や収益などの財務諸表の要素を、第8課題は維持すべき資本の概念を、第9課題は測定対象となる要素の属性を扱っている。

資産負債観(asset and liability view)と収益費用観(revenue and expense view)と非接合観(nonarticulated view)は会計観(three views of financial accounting and financial statements)であり、これらが「財務会計・報告のための概念フレームワークの基礎」となるというのである。この基礎とは、財務諸表の要素を定義するための基礎を意味している。要素の定義によってある項目が財務諸表に計上されるか否かが、すなわち会計的認識の対象となるか否かが決まってくる。それゆえ、いずれの会計観を採用するかによって会計的認識が変わってくることになる。そして、財務諸表が接合すべきか否かが第1課題の問題となっているのである。

こうした財務諸表の接合の問題と会計観との関連について討議資料は次のように述べている。

「損益計算書と貸借対照表とが『接合』している場合、その二つの利益測定値は同一測定プロセスの要素であり、企業の収益と費用の差は同時に

企業の純資産もしくは資本の増加を構成しているのである。しかし、多年にわたって強調するところが異なってきたので、利益測定について二つの学派が生まれている。一方の見解は貸借対照表観、資産負債観あるいは資本維持観と呼ばれるのが普通である。また他方の見解は損益計算書観、収益費用観あるいは対応観と呼ばれるのが普通である。接合した財務諸表における二つの見解の相違はどこを強調するかの問題である場合が多いが、収益測定値と貸借対照表に重要な違いをもたらす場合もある。財務諸表が互いに独立している——接合していない——場合はもっと多くの違いがありえるので、非接合は第3の見解と考えられよう⁽¹²⁾。

財務諸表が、とりわけ貸借対照表と損益計算書とが接合している場合を「接合観」(articulated view)と名付ければ、資産負債観はこれに分類され、収益費用観の多くもこれに分類される。非接合観では、資産負債観などと並列されるような名称はないが、収益費用観の一部もこれに分類されている。それゆえ次のような分類を行なうことができる。

接合観		非接合観	
資産負債観	収益費用観		

接合観として分類される二つの見解は、貸借対照表と損益計算書を構成する要素のうち最も基本的な要素(the most fundamental elements)を貸借対照表を構成する要素に求めるか、損益計算書を構成する要素に求めるかの違いである。基本的な要素が決定されれば、その定義によって他の要素の定義が支配されるところから、基本的な要素は支配要素(controlling elements)とも呼ばれている⁽¹³⁾。支配要素はいわば独立変数であり、他の要素は従属変数となる。

資産負債観については次のように説明されている。

「損益計算書と貸借対照表の接合は資産負債観の不可欠の部分である。すなわち、この二つの財務諸表は基本的に関連しており、同一の基礎データに基づいている。つまり、収益を認識することは資産の増加もしくは負債の減少を認識すること

であり、費用を認識することは資産の減少もしくは負債の増加を認識することである。利益は資産と負債の変化に関連せずに測定することはできない⁽¹⁴⁾。

すなわち、資産負債観では資産と負債が支配要素であるには違いないが、純資産の増減が定義によって収益・費用の発生とみなされているので、接合が不可欠の部分(integral part)となっているのである。それゆえ資産負債観が非接合観と結び付く余地はない。

次に収益費用観についての説明をみることにしよう。

「収益費用観において利益が正しく測定されるのは、収益・費用の認識時期の決定がある期間の収益からそれを稼得する原価(費用)を差し引くことになる場合である。支持者によれば、ある期間の努力(費用)と成果(収益)を関連付けるために収益と費用を測定し、その認識時期を決定することが財務会計における基本的な測定プロセスである。支持者は、財務会計を、とりわけ利益測定を費用収益対応のプロセスと記述するのが普通である⁽¹⁵⁾。

この収益費用観では接合の問題は次のように述べられている。

「損益計算書と貸借対照表(財政状態表)の接合は収益費用観と両立するのであり、この見解の支持者の多くは財務諸表の接合を主張する。損益計算書と貸借対照表が接合する場合、利益を測定することが所有者持分もしくは資本の増減を測定することになるのは偶然である。しかし収益費用観の主たる関心は企業の利益を測定することであり、その純財産の増減を測定することではない。収益費用観を主張する人が強調することは、結果として生ずる資産や負債などのリストはそれが企業の純財産を表すのではないということである。こうした理由から『財政状態表(statement of financial position)』よりも『貸借対照表(balance sheet, 残高表)』が好まれる。

収益と費用が支配概念であるから、資産と負債の測定値は利益測定プロセスの必要条件によってきまるのが一般的である。すなわち、収益費用観を反映する貸借対照表には、資産や負債あるいは他の要素として、企業の経済資源あるいは他の実

体へ資源を移転する義務を表さない項目が含まれることがある」⁽⁴⁶⁾。

最後の「経済資源あるいは義務を表さない項目」として貸借対照表に含められる項目とは、繰延費用 (deferred charges), 繰延収益 (deferred credits), 引当金 (reserves) などのことである。こうした項目をどう見るかは接合観としての収益費用観を採用するひとの間でも二つの意見があるという。その一方は利益とその構成要素の定義が資産と負債の定義の範囲を決定するとみる立場で、それによればこうした項目は資産や負債に含まれることになる。他方の見解は、こうした項目を資産や負債ではないとしながらも貸借対照表に含める、つまり資産・負債以外のものも貸借対照表に含められるとする立場である。収益費用観には、先に述べたように、非接合観に分類される意見もある。これについては次のように解説されている。

「後者の見解 (収益費用観のこと——永野) の支持者には、損益計算書の要素と貸借対照表の要素は無関係に測定されるからこの二つの財務諸表の接合は不都合ではないまでも不必要である、と考える人もいる。こうした人が次のような人とともに非接合観に参加していることになる。すなわち、資産・負債も収益・費用も他方によって定義すべきではなく、いずれも他方とは無関係に定義し測定すべきだと考える人である」⁽⁴⁷⁾。

この後半の文章に示されるような見解が非接合観である。つまり、資産・負債と収益・費用とは別個に定義し測定すべきだと考える見解である。したがって、それらを要素とする貸借対照表の利益額と損益計算書の利益額とは必ずしも一致しない。というよりは、両者の利益額が一致するのはまったくの偶然である。そうした意味で二つの財務諸表は関連性が断ち切られる、つまり、接合しないのである。

非接合観には、先の引用文が示すように、収益費用観の見解の一部が含まれている。それ以外にどのような見解が非接合観に含まれるかは、その主張者が少ないせいもあり、明確ではない。それゆえFASBの討議資料は、非接合観の主張者にたいしてその見解を説明するよう促すことも目的としている⁽⁴⁸⁾。

数少ない非接合観の支持者には、ソータ、ヘン

ドリクセンなどがいる。また、ヘンドリックセンが委員長を務めたAAAの外部報告委員会は非接合観に依拠した財務諸表をある程度具体的に提示している稀なケースである。それは、資源・債務表 (statement of resources and commitments) と現在資金フロー表 (current monetary flow statement) という二つの財務諸表である。この委員会はいわゆるASOBATが示した会計情報基準に照らして意思決定に適合する外部財務報告書を追求することを課題としていたが、そうした観点から接合の問題について次のように述べている。

「外部財務報告書が互いに『均衡する』(balance) あるいは接合すると考えるべき理論的な理由はない。事実、無理に均衡させ接合させることが適切な情報の提示の妨げになってきたことが多いことを、われわれは知っている」⁽⁴⁹⁾。

しかし、討議資料はこうした非接合観に対しては否定的な態度をとっており、AAA委員会の報告書が提示する財務諸表についても次のように述べている。

「この長い報告書については以下に示す理由からここではもう論じない。すなわち、(a)委員会は企業のキャッシュ・フローを直接推定しようとしてモデルを採用したから利益の尺度がまったく含まれていない。(b)接合にかんする委員会の結論にもかかわらず、そこで例示されている二つの財務諸表は実際には接合している。(c)例示された財務諸表においては、ASOBATの資料が示すとおり、接合した財務諸表では開示できないような情報を開示しているということはない」⁽⁵⁰⁾。

この(a)が示しているように、外部報告委員会の提示する二つの財務諸表はいずれも利益の測定値が含まれていないので、いわゆる貸借対照表と損益計算書ではない。それゆえ、財務諸表の非接合の一例を示すものとしても、これまでに論じてきた非接合観、すなわち貸借対照表と損益計算書とは接合すべきでないという見解とは別の問題であるといえよう。それゆえ、非接合観の具体的な見本は与えられていないといっておく。

討議資料では接合観を支持する論拠が挙げられているが、それは次の4点にまとめることができる⁽⁵¹⁾。

(1) 接合には二重チェック機能があること。こ

れは財務諸表の接合が資産・負債の測定値と収益・費用の測定値とを結びつけ、互いに補っていることを指している。複式記入による発生主義会計(double entry accrual accounting)は、接合を形式化しているものであり、こうした二重チェックを行っていると考えられている。

(2) 接合は企業の経済活動の本質を正確に表しているということ。二重チェックもこの性質に従属したものであると考えられている。

(3) 接合には柔軟性があること。この柔軟性とは接合が現代企業の複雑さにも対応できるだけの柔軟さを持っていることであり、非接合の財務諸表が表示できる適切な情報はすべて接合した財務諸表でも表示できることを意味している。これは、先に示したAAA委員会などからの批判に反論したものである。

(4) 接合は財務諸表を相互に支えるものであり、余分な財務諸表を意味するものではないこと。これは明示されていないが、接合した財務諸表では異なる観点からではあるが同じ事象が損益計算書と貸借対照表に表示されることになり、一方が余分になるのではないかというソータの批判に答えたものであろう。

このように、討議資料で見るとかぎりは、FASBの見解は接合観の方に向いているといえよう。しかし先に見たSFACが示すように、その後の動向では接合の問題は論点から外されてきているようである。接合観が採用されていることは窺い知れるものの、資産負債観か収益費用観かという問題も取り上げられてはいない。こうした会計観の選択という問題をFASBが避けているのは、規範的な命題を設定することは余りにも問題が大きくなるので、財務会計の基礎概念の論議にとどめておこうとする意向の現れとも思われる。同じことが、測定される属性の決定を避けていることについてもいえよう。

会計的認識における接合の問題という、われわれの当面の課題からすれば、こうした会計観の違いによって、財務諸表の要素を知覚し、それを定義する方法が影響されるという討議資料の見解を理解すればよかろう⁽²²⁾。ただ、財務諸表間の接合という問題をより具体的に論じる前に、先に挙げた接合観の論拠の(2)に関連した問題をスターリン

グが取り上げているので、それを見ることにしたい。

I-4 スターリングの接合観

スターリングは、接合の問題とそれに対するFASBの態度について次のように論じている。

「財務諸表が接合するか否かは古くからの問題であって、広く議論されてきたが解決されていない問題である。その重要性が認められていることは、FASBがそれを『第1課題』として挙げていることによって示されている[討議資料、第25パラグラフ]。この問題はそこ(や他のところ)では、財務諸表が接合すべきかどうかFASBが自由に決定できるかのように述べられている。これは問題を誤って理解したものであり、こうした理論的な誤りが主たる理由となってこの問題が未解決のままになっているのである。忠実な表現が要求することは、現象がアーテキュレートしていれば財務諸表も接合しなければならず、現象がアーテキュレートしていなければ財務諸表も接合すべきでないということである。問題をこのように述べることによって、その問題がFASBが自由に決定できるという問題ではなく、現象の性質にかんする証拠の問題となるのである」⁽²³⁾。

端的に言えば、接合の問題は疑似問題である、つまり本来的に問題ではない、とするのがスターリングの見解である。先に接合観を支持する論拠の2番目に「接合は企業の経済活動の本質を正確に表している」というのがあった。スターリングの考えでは、接合が企業の経済活動すなわち現象を正確に表しておれば、財務諸表は接合しなければならないのであり、接合しない財務諸表は現象を忠実に表現していないことになる。つまり、忠実な表現を行なうものとするれば、表現の対象である現象がアーテキュレートしている場合、その表現である財務諸表も接合しなければならないのである。「財務諸表の接合はFASBが決定すべきコンベンションの問題ではなく、むしろ現象の性質にかんする事実問題である」⁽²⁴⁾というのがスターリングの「接合」観である。こうしたスターリングの考えでは、接合か非接合かの問題だけではなく、資産負債観か収益費用観かという問題も疑似

問題となってしまうことも容易に理解されよう。

ではスターリングの考えでは、財務諸表は接合するのであろうか。別言すれば、現象はアーテキュレートしているのであろうか。スターリングは、「アーテキュレーションは、本質的には、選択された属性の加法性 (additivity) の問題である」⁽²⁰⁾としている。スターリングはアーテキュレーションの例として現金の加法性を挙げ、現金フロー表と現金状態表 (cash position statement) が接合すべきものとしている。スターリングが現金の加法性を取り上げるのは、彼の持論である売却時価主義会計への布石ともみられよう。ただ、ここではスターリングの主張を検討する余裕もないので、これ以上は立ち入らないことにしたい。

スターリングにあっては、接合の問題など会計的認識に係わる問題が解決されないのは、シンボルとその表現対象とを混同することにも起因していると考えている。例えば次のように述べる。

「それゆえ、『認識』問題のいくつかを解決する前提条件は、シンボルとそれが表現するものととの区別を『認識』する能力である」⁽²¹⁾。

確かに、シンボルとその表現対象を区別することは重要であるが、両者を明確に「区別できる」と考えることも問題である。こうした点については、最後に取り上げる〈分節〉の概念を論ずるなかで考えることにしたい。

II 財務諸表の接合様式

既に述べたように、FASBやジョンソン＝ストーレイらは、複式記入が会計的認識の形式的なメカニズムであり、その中にアーテキュレーションを含んでいるものとしていた。彼らの言う「複式記入」とは、いわゆる複式簿記を指しているといえよう。これは、財務諸表間の接合が複式簿記の形式によって強制されることを意味している。これはまた、会計的認識が複式簿記のメカニズムによって制約されることを意味している。それゆえ、財務諸表が接合するか否かの問題は、会計的認識が複式簿記の制約を受けるか否かの問題であると言い換えることもできよう。

ただ、複式簿記といってもその内容の理解は一樣ではなからう。ここでは、「……実体勘定と名

目勘定という性格を異にする二種類の勘定を一つの記録・計算機構に統合したものが複式簿記であり、機能的に見れば、そこでは財産法の計算と損益法の計算が統合されているのである」⁽²²⁾という見解を採用することにしよう。こうした見解は前節の説明でいう接合観を当然の前提としている。そこでは、財産法による貸借対照表と損益法による損益計算書という二つの財務諸表が統合されているとみるが、その統合点あるいは接合点となるのが利益の数値である。この二つの財務諸表の接合を前提にして、各種の財務諸表の体系についてその接合様式を探ってみよう。これからの説明の便宜上、財務諸表の接合様式を次の二つに分類することにしよう。

- (a) 体系内接合……複式簿記のメカニズム (体系) 内で接合しているもの
- (b) 体系外接合……複式簿記の体系の外から接合しているもの

(a)の体系内接合とは、基本的には、貸借対照表と損益計算書の統合の仕方に違いがあり、その結果として二つの財務諸表がさらに分割され、いくつかの財務諸表が接合しているケースである。

次に(b)の体系外接合とは、体系内接合の財務諸表のある特定の数値に関係をもつ財務諸表の接合関係のことである。ここでの「関係」とは、具体的に言えば、ある財務諸表が特定の数値を説明するという関係である。この財務諸表は必ずしも複式簿記のメカニズムから生ずる財務諸表ではない。

複式簿記のメカニズムは、簿記のテキストに説明されるように、残高試算表から損益計算書と貸借対照表を導出するプロセスを示す精算表に具体的に表されているとみられる⁽²³⁾。この精算表で説明すれば、体系内接合とは残高試算表の各勘定から導出される財務諸表が示す接合様式である。また体系外接合とは、体系内接合の財務諸表のある特定の数値を説明するために付け加えられる財務諸表との接合様式である。それゆえ、体系内接合が欠ければ複式簿記のメカニズムに反して作成された財務諸表ということになるが、体系外接合が欠けても複式簿記に反した財務諸表ということにはならない。

以下、種々の会計システムにおける接合関係を具体的にみてゆこう。

II-1 現行の会計システム

現行の財務諸表規則によれば「財務諸表」は、次のものを含むことになっている。

- (1) 貸借対照表
- (2) 損益計算書
- (3) 利益金処分計算書（または損失金処理計算書）
- (4) 付属明細表

これに加えて、製造業における「製造原価明細書」と、企業会計審議会が公表した「証券取引法に基づくディスクロージャー制度における財務情報の充実について」という中間報告に依拠した「資金収支表」を挙げることができよう。

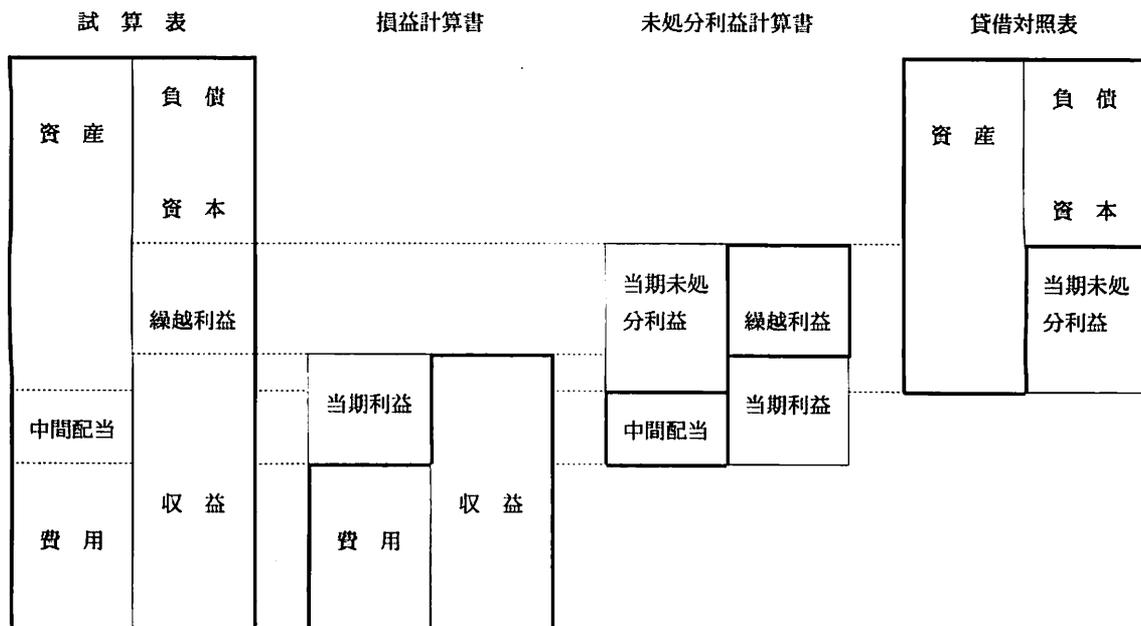
こうした財務諸表はFASBのいう「アーテキュレートした体系」ということになるのであろうが、この体系をわれわれなりの接合の分類の観点から眺めてみよう。

この財務諸表の体系のうち貸借対照表と損益計算書が基本的なものであることは、企業会計原則

の本体にはこの二つの財務諸表に関する規定しかないことから理解されよう。精算表の仕組みが示すように、貸借対照表と損益計算書はまさに体系内接合の関係になっており、この意味でも「基本的」な財務諸表となっているのである。

ただ、現行の貸借対照表と損益計算書が接合しているとしても、利益数値が両者を接合させているのではないことに注意しなければならない。前節で論じた接合観では利益の数値によって二つの財務諸表が接合していた。こうした違いが出てくるのは現行の損益計算書の性格によるものであって、表面的な違いにすぎない。現行の損益計算書は内容的には「処分財源計算書」であり、本質的には損益計算書と利益剰余金計算書とを結合した「損益および利益剰余金結合計算書」とであるとみれば⁽²⁾、こうした違いも理解されよう。現行の損益計算書における当期利益から未処分利益にいたる過程を株主総会において処分すべき財源を計算するものとみて、この部分を「未処分利益計算書」として独立させたとすれば、損益計算書と貸借対照表とをあわせて三つの財務諸表が生ずることになる。この三つの財務諸表間の接合関係を精算表の形式に従って表示すれば次の図1のようになる。

図1



この図によって、損益計算書と未処分利益計算書が当期利益を媒介にして接合し、未処分利益計算書と貸借対照表が未処分利益を媒介にして接合していることが明確に読み取れよう。この意味で、この三つの財務諸表は体系内接合の関係となっているのである。このうち未処分利益計算書は独立して作成するほどの意義も乏しいので、現行の損益計算書に示されるように、そこに吸収されているのであろう。

昭和49年の修正前の企業会計原則によれば、当期業績主義による損益計算書と利益剰余金計算書が要求されていた。これらと貸借対照表との関係もまさに体系内接合となっており、その意味でも基本的な財務諸表を構成していたのである。

現行の財務諸表の体系では、その他の財務諸表は貸借対照表と損益計算書の中の特定の項目を説明するものであり、体系外接合の関係となっている。資金収支表については次に論ずるとして、製造原価明細書の例を取り上げその接合関係について簡単に述べることにしよう。

製造原価明細書を体系外接合であると規定することに対して、製造原価は工業簿記という複式簿記の体系内にデータが含まれており、それを「体系外」というのはおかしいのではないかと反論されるかもしれない。しかし、ここでは接合を最終的な帳簿残高（整理後の勘定残高）を分割して得られる勘定間の関係か否かという観点から見ているのであり、それゆえ、精算表によって示すことのできるような財務諸表間の関係を体系内接合と規定したのである。製造原価は、勘定記録の中にデータがあるとしても、体系内接合関係にある財務諸表のある項目（製造原価）を説明するための計算書であって、その意味で付加的なものである。これを廃止しても、他の財務諸表との関係に深刻な影響を与えるというものではないのである。付属明細表についても同様である。

また利益金処分計算書（または損失金処理計算書）については、「……利益金処分は後発事象であり、当期間内に納まるものではないので、利益金処分計算書は他の財務表と期間帰属の点で整合性をもたない」と指摘されるように⁽⁹⁰⁾、財務諸表ではないと考えるのが妥当であろう。

〔注〕

- (1) FASB, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises* (FASB, 1984), par. 6.
- (2) *Ibid.*, par. 24.
- (3) *Ibid.*, par. 12.
- (4) *Ibid.*, par. 23.
- (5) FASB, *Elements of Financial Statements* (FASB, 1985), par. 20. この10個の構成要素は営利企業の財務諸表のそれであり、非営利組織 (not-for-profit organization) の財務諸表においては包括利益、株主からの出資、および株主への分配の3個の構成要素が除かれている。また、構成要素はこの10個に限定されるものではなく、他の財務諸表が採用されたり、焦点の置き所が異なれば他の構成要素が必要とされるものであることが述べられている (*Ibid.*, par.3.)。なお、このステートメントは、1980年に出されたSFAC第3号の *Elements of Financial Statements of Business Enterprises* を非営利組織もその範囲に含めるように改訂したものである。
- (6) *Ibid.*, par. 21.
- (7) *Ibid.*, footnote 14.
- (8) L. Told Johnson and Reed K. Storey, *Recognition in Financial Statements: Underlying Concepts and Practical Conventions* (FASB, 1982), p. 124.
- (9) *Ibid.*, p. 39.
- (10) *Ibid.*, pp. 124-5.
- (11) FASB, *Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement* (FASB, 1976), p. 3.
- (12) *Ibid.*, p. 37.
- (13) *Ibid.*, p. 2.
- (14) *Ibid.*, p. 38.
- (15) *Ibid.*, p. 39.
- (16) *Ibid.*, p. 40.
- (17) *Ibid.*, pp. 35-6.
- (18) *Ibid.*, p. 49.
- (19) AAA Committee on External Reporting, "An Evaluation of External Reporting Practic-

- es : A Report of the 1966-68 Committee on External Reporting," *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLIV (1969), p. 118.
- (20) FASB, *Conceptual Framework*, p. 50.
- (21) *Ibid.*, pp. 51-2.
- (22) *Ibid.*, p. 53.
- (23) Robert R. Sterling, *An Essay on Recognition* (The University of Sydney, 1985) p. 51.
- (24) *Ibid.*, p. 51.
- (25) *Ibid.*, p. 51.
- (26) *Ibid.*, p. 56.
- (27) 安平昭二『精説簿記原理』(中央経済社, 1979年), 11頁。
- (28) ここでは説明の便宜上, 残高試算表は整理記入がすんだ後の整理後残高試算表を意味している。また, 厳密に言えば, 精算表の貸借対照表欄と損益計算書欄は財務諸表としての貸借対照表と損益計算書とは同じものではない。精算表の勘定科目は総勘定元帳の勘定科目がそのまま記載され, これらが財務諸表上の勘定科目と異なる場合が普通だからである。
- (29) 飯野利夫『財務会計論』(同文館, 1983年), 13章13—4頁。
- (30) 英和監査法人編『英文財務諸表の実務』(中央経済社, 1988年), 8頁。