

## 新しい財務諸表の制度化から見る複式簿記システム

洪 慈 乙\*

### 財務諸表の拡大化

#### 新しい財務諸表の制度化

1. キャッシュ・フロー計算書の制度化と位置づけ
2. 株主資本等変動計算書の制度化と位置づけ
3. 総額情報開示への動き
4. 包括利益計算書の制度化

期間損益計算が企業会計の目的なのか。

1. 在来の会計理論にもとづいて進められている包括利益計算書の制度化
2. 新しい財務諸表の制度化から見る複式簿記システム

### 財務諸表の拡大化

長い間、基本的財務諸表は貸借対照表と損益計算書であるのが当たり前であった。しかしながら、近年新しい財務表がつぎつぎと制度化され、現在、財務諸表には貸借対照表、損益計算書(包括利益計算書)、株主資本等変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、附属明細表が含まれている。

土方 [2003] は「財務諸表は複式簿記との関わりで誘導されている。」(p. 1) と言っているように、「複式簿記の機構に支えられた現行の企業会計」において、財務諸表を複式の勘定記録にもとづいて作成することは広義の「一般に認められた会計原則 (GAAP)」である<sup>1)</sup>。したがって、新しく制度化される財務諸表も当然のことながら複式の勘定記録から誘導して作成されなければならない。

しかしながら、今日においても複式簿記システムを説明する理論は相変わらず従来の貸借対照表および損益計算書を中心として構築された説明論理<sup>2)</sup>にもとづいているまま、情報の開示

---

\* 山形大学人文学部

1) 企業会計審議会による『企業会計原則』の一般原則の一つである「正規簿記の原則」では「正確な会計帳簿を作成しなければならない」といい、複式簿記と明言しているのではないが、「正確な会計帳簿」とは一般に複式の帳簿を意味していると解釈している。

2) 「従来の貸借対照表および損益計算書を中心として構築された説明論理」とは、企業会計は取得原価基準および実現概念にもとづいて期間損益計算を目的とするということである。

に関するルールのみが先行して制度化されている。そのため、現行の企業会計は、新しい財務諸表を一連の複式簿記システムに包摂して、複式の勘定記録にもとづいて作成した情報を開示する制度化に到っていない現状である。会計制度の大変革に対応して、新しい財務諸表を複式の勘定記録にもとづいて作成することができるシステムを構築するためには、「何をもって複式簿記であるのか」、「複式簿記であるための要件ないし定義」を見直して、会計理論を再構築する必要がある。

このような問題意識にもとづいて、本稿では、まず、新しい財務諸表の制度化を概観し、新しく制度化される財務諸表それぞれの性質および基本的構造を明らかにしたうえで、企業会計の一連のプロセスのなかで最も重要な地位を占めている財務諸表と複式の勘定記録との関連から、つぎつぎと制度化される新しい財務諸表も包摂して説明しうる複式簿記の基本的論理構造を模索する。

### 新しい財務諸表の制度化

企業会計における基本的財務諸表が貸借対照表および損益計算書であった時代が長く続いてきたが、20世紀の末に「キャッシュ・フロー計算書」が財務諸表の一つとして導入されて以来、さらに今世紀に入って「株主資本等変動計算書」が新しく加わることになった。そして、2010年6月30日付で「包括利益の表示に関する会計基準」が公表され、「その他の包括利益」項目を含める「包括利益計算書」の開示が求められるようになった<sup>3)</sup>。このような新しい財務諸表の制度化は情報の表示・開示の問題のみを扱っているが、実際のところ、経済事象の認識・測定および記録に関する複式簿記の基本的論理構造と関連する問題である。そのため、本節では、まず、新しい財務諸表の制度化と各財務表の構造について見ることで、複式簿記との関連について述べることにする。

#### 1. キャッシュ・フロー計算書の制度化と位置づけ

##### (1) キャッシュ・フロー計算書の制度化

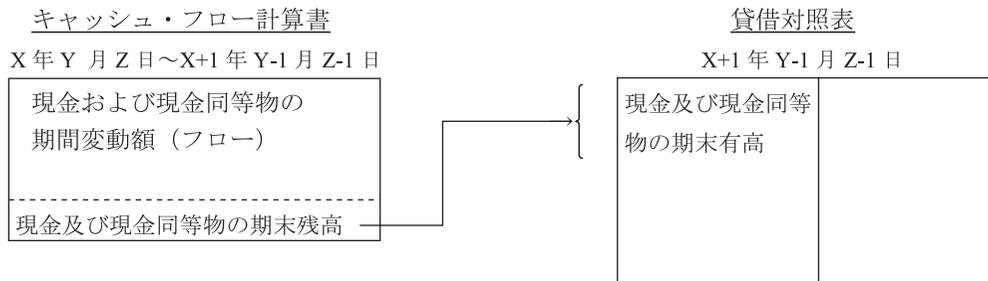
「貸借対照表」および「損益計算書」と並ぶ第三の基本的財務表の制度化は、長い期間にわたって紆余曲折した変遷を経て、キャッシュ・フロー計算書の制度化として収斂した<sup>4)</sup>。キャッシュ・フロー計算書の制度化は、アメリカでは1987年にアメリカ財務会計基準審議会(FASB)の財務会計基準書(SFAS)第87号として、イギリスでは1991年財務報告基準(FRS)第1号として、つづいて1992年に国際会計基準ではIAS第7号改訂版として制定された。このような国際的動向にしたがって、日本では1998年に「キャッシュ・フロー計算書

3) 本節4.の「包括利益計算書の制度化」でも述べるが、当制度は連結財務諸表の開示において適用される(企業会計基準委員会[2010], 38-39項参照)。

4) キャッシュ・フロー計算書の制度化について詳しいことは、杉本・洪[1995]を参照せよ。

に関する会計基準」が導入された。

「キャッシュ・フロー計算書」は、「一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況」を活動別に区分表示するものとして、「営業活動によるキャッシュ・フロー」、「投資活動によるキャッシュ・フロー」、および「財務活動によるキャッシュ・フロー」の3つに区分表示している(企業会計審議会 [1998], 三の3. 表示区分の(1))。したがって、「キャッシュ(現金および現金同等物)」の期末有高のみが表示・開示される貸借対照表とは異なって<sup>5)</sup>、キャッシュ・フロー計算書には「キャッシュ(現金および現金同等物)」の期中変動内容を表示・開示するのが「キャッシュ・フロー計算書」の本来の姿であることはいうまでもない。この関係を示せば、[図1]のとおりである。



[図1] 貸借対照表とキャッシュ・フロー計算書との関係

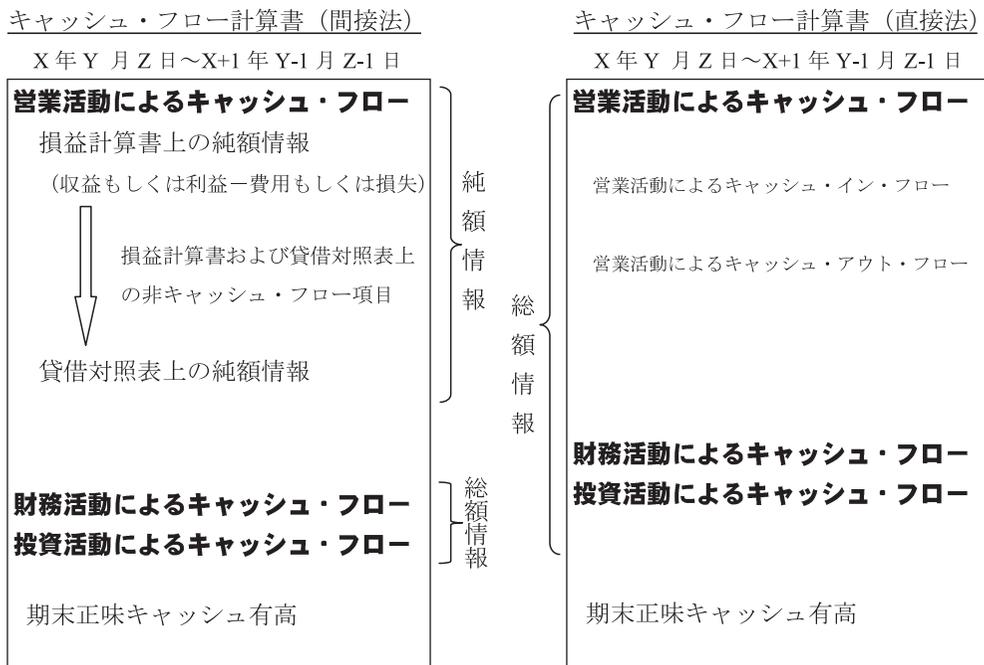
しかしながら、現行の企業会計基準では、キャッシュ・フロー計算書における「営業活動によるキャッシュ・フロー」の表示には、「直接法」による表示と「間接法」による表示を両方ともを認めている(企業会計審議会 [1998], 三の4.)。「営業活動によるキャッシュ・フロー」の表示方法として、直接法とは「主要な取引ごとに収入総額と支出総額を表示する方法」であり、間接法とは「純利益に必要な調整項目を加減して表示する方法」である。そのため、間接法による「営業活動によるキャッシュ・フロー」の表示は、実は「キャッシュ・フロー」を表示するものではなく、純利益(もしくは営業利益)とキャッシュ(現金および現金同等物)との期末正味有高の差額内容を示すものとして、「キャッシュ・フロー計算書」という名称の財務表には相応しくない情報が開示されるのである。

このような事実を熟知している会計基準の設定者は、直接法による表示方法が「営業活動に係るキャッシュ・フローが総額で表示される点に長所」があることを認めながらも、間接法による表示は、「純利益と営業活動に係るキャッシュ・フローとの関係が明示される点に長所が

5) 貸借対照表では、キャッシュ・フロー計算書の「キャッシュ(現金および現金同等物)」と同じ概念の残高が表示されるのではない。

認められる」<sup>6)</sup>ことと「直接法により表示するためには親会社及び子会社において主要な取引ごとにキャッシュ・フローに関する基礎データを用意することが必要であり、実務上手数を要すると考えられる」ということを理由に間接法による表示方法を認めている。すなわち、間接法を認める後者の理由は、現在の複式簿記システムは営業活動によるキャッシュ・フローを直接に表すための複式の勘定体系になっていない、ということの意味する。

その結果、現行の「(連結) キャッシュ・フロー計算書に関する会計基準」のもとで作成されるキャッシュ・フローに関する情報は、異質な二種類の会計情報、すなわち、純利益を期末正味キャッシュ残高まで導く純額情報と、「投資活動によるキャッシュ・フロー」および「財務活動によるキャッシュ・フロー」を表す総額情報、が一つの財務表のなかに表示されることになっている。「営業活動によるキャッシュ・フロー」を「直接法」と「間接法」によって表す「キャッシュ・フロー計算書」を比較すると、下掲の図のとおりである。

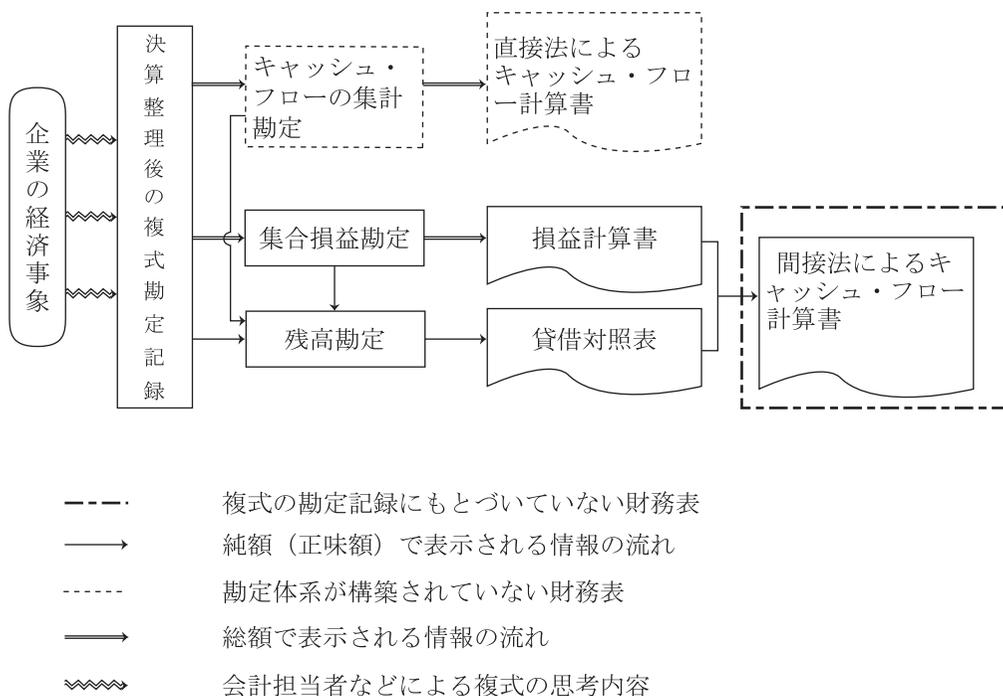


【図2】 キャッシュ・フローに関する情報の比較

また、会計基準は開示基準であり、キャッシュ・フロー計算書の作成については何も触れていないが、上掲【図2】からわかるように、営業活動によるキャッシュ・フローを「直接法」

6) 間接法による「営業活動によるキャッシュ・フロー」の表示内容が、本来に「純利益と営業活動に係るキャッシュ・フローとの関係が明示」される点で重要であるならば、別の名称のもとで別の財務表として開示すべきである。

および「間接法」で表示するための作成体系を示せば、[図3]のとおりである。



[図3] キャッシュ・フローの「直接法」および「間接法」による表示体系  
 (杉本・洪 [1995], p. 177, 参照)

上掲 [図3] から分かるように、----- 線で囲んでいる部分は、貸借対照表および損益計算書を中心とした複式簿記システムの勘定体系には含まれていない。このように会計情報の欲求の高まりによって、「キャッシュ・フロー計算書」という新しい会計情報を開示しようとする開示制度に変化が現れても、その作成原理は貸借対照表と損益計算書という二つの旧来の基本的財務諸表を中心として構築された説明論理に拘泥している。

それにもかかわらず、従来は開示されてこなかった会計情報を新しく開示しようとする会計制度はキャッシュ・フロー計算書の制度化に止まることなく、その後もつづいている。その一つとして、商法の改正などを背景に2005年12月に企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」が制定され、2010年6月にその改正が行われた株主資本等変動計算書の制度化がある。次項では、「株主資本等変動計算書」における開示情報およびその性質について概観し、複式簿記システムとの関連について考えることとする。

## 2. 株主資本等変動計算書の制度化と位置づけ

日本の旧商法における株式会社に関するルールおよび期間損益計算を企業会計の目的とする従来の会計理論のもとでは、取得原価基準および実現概念という測定・認識基準にもとづいて作成される在来の損益計算書および貸借対照表には、[図4]で示しているように、当期末処分利益の計算が個別損益計算書の末尾に表示され、株主総会における利益処分（又は損失処理）の結果を受けて、利益処分計算書（または損失処理計算書）が開示されてきた（企業会計基準委員会 [2005], par.16, 参照）<sup>7)</sup>。

しかし、商法の改正によって、自己株式の取得、処分および消却等、資本の部の変動要因が増加することとなった。また、2005年7月26日に公布された会社法では、株式会社は株主総会または取締役会の決議により、剰余金の配当をいつでも決定でき、また、株主資本の計数をいつでも変動させることができることとなった。すなわち、株主資本の期中変動が生じても[図4]で示しているような貸借対照表および損益計算書による開示だけでは、資本金、準備金および剰余金の数値の連続性を把握することが困難となった（企業会計基準委員会 [2005], pars. 17-18 参照）。そのうえ、企業会計基準の面からは、イギリスをはじめとする国際的会計基準ではすでに「株主持分変動計算書」が財務諸表の一つとして位置づけられていた<sup>8)</sup>。

このような環境の変化<sup>9)</sup>および国際的動向を背景に、ディスクロージャーの透明性確保のために、企業会計基準委員会は2005年8月に企業会計基準公開草案第8号「連結株主資本等変動計算書等に関する会計基準（案）」を公表・検討したうえ、2005年12月には企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」を公表し、株式会社は貸借対照表及び損益計算書に加え、株主資本等変動計算書を作成することとした。これにより、日本の企業会計制度にも、株主の持分の変動に関する開示制度が導入され、2010年6月30日付けでその改正が行われている。

株主資本等変動計算書は、「貸借対照表の純資産の部の一会計期間における変動額のうち、

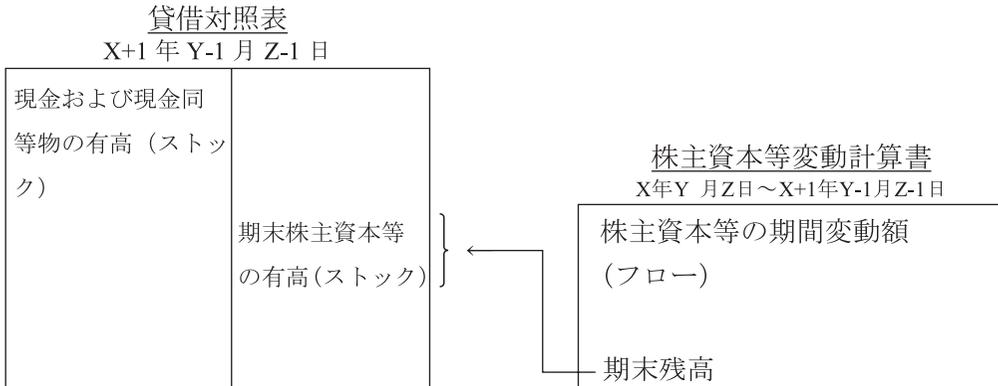
7) 連結財務諸表においては、資本剰余金及び利益剰余金の変動を表すものとして連結剰余金計算書が開示されてきた（企業会計基準委員会 [2005], 16 項）

8) イギリスにおける「株主持分変動計算書」については、洪 [2005] を参照せよ。

9) 企業会計基準委員会 [2005], 17 項では、「株主資本等変動計算書」を導入する背景として、「会計基準の新設又は改正により、資本の部に直接計上される項目（その他有価証券評価差額金、為替換算調整勘定等）が増えている」ことを最初の理由としてあげている。しかしながら、20 項「表示区分及び表示方法」において、記載すべき項目の範囲として、(1) 純資産の部のすべての項目とする考え方、および (2) 純資産の部のうち、株主資本のみとする考え方をあげ、21 項では (1) を採択しているが、ただし、「株主資本とそれ以外の項目とでは一会計期間における変動事由ごとの金額に関する情報の有用性が異なること、及び株主資本以外の各項目を変動事由ごとに表示することに対する事務負担の増大」との理由で、表示方法に差異を設けて、「株主資本の項目については、変動事由ごとにその金額を表示することとし、株主資本以外の各項目は原則として、当期変動額を純額で表示することとした。」ということからみると、17 項であげているいわば「資本の部に直接計上される項目の増加」が必ずしも「株主資本等変動計算書」導入の理由の一つではないと思われる。



主として、株主に帰属する部分である株主資本の各項目の変動事由」を報告するために作成するもの（企業会計基準委員会 [2005], par.1）とされている。これらの関係は [図 5] のとおりである。

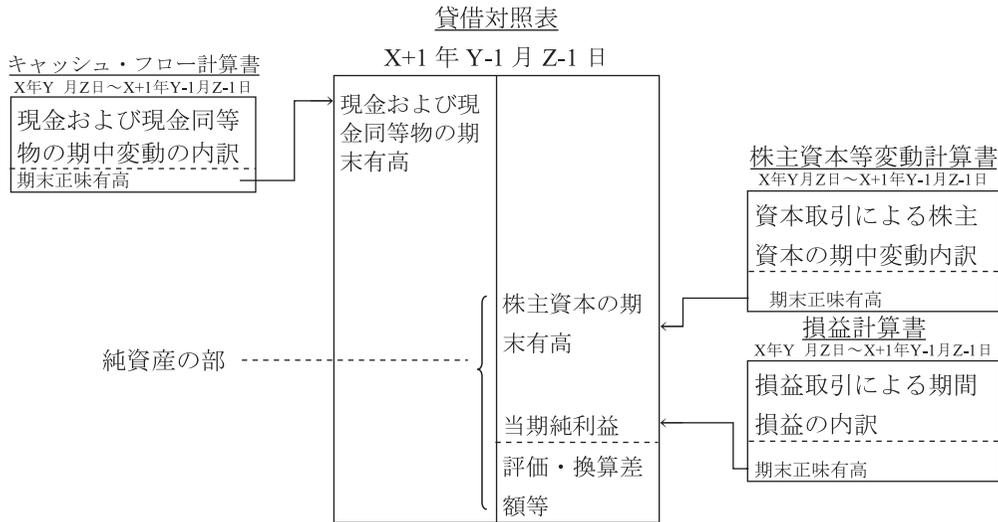


[図 5] 貸借対照表と株主資本等変動計算書との関係

[図 1] および [図 5] で見るように、貸借対照表では期末時点での正味有高である純額の情報もしくは比較貸借対照表における期首時点と期末時点での正味有高による正味の変動差額情報を示すのみであるのに対して、「キャッシュ・フロー計算書」および「株主資本等変動計算書」では正味有高もしくは期首と期末有高の差額の内容としての、期間変動額の総額情報を提供するものである。したがって、貸借対照表では示さない期間変動の総額を表すという点で、「株主資本等変動計算書」と「キャッシュ・フロー計算書」は同じ位置づけにある同じ性質の財務表であるといえる。

このように財務諸表をその性質の面から見ると、[図 6] から明らかなように「損益計算書」も「キャッシュ・フロー計算書」および「株主資本等変動計算書」と同様の位置づけにある同質の財務表であることが分かる。すなわち、従来の「損益計算書」は、貸借対照表の株主資本の増加（もしくは減少）分のなかで「利益剰余金」による期間変動分の内訳を総額で表している、ということである。言い換えれば、[図 4] の⇒からも分かるように、貸借対照表上の純額情報である「当期末処分利益（または当期末処理損失）」の期間変動額の内訳を詳しく示しているのが損益計算書である。

以上の、貸借対照表と「キャッシュ・フロー計算書」、「株主資本等変動計算書」、および「損益計算書」との関係を示すのが [図 6] である。



〔図6〕 貸借対照表と総額情報財務表との関係

### 3. 総額情報開示への動き

以上のように、財務諸表間の関係を明らかにしてみると、〔図6〕で示しているように、貸借対照表における「純資産の部」のなかでは「評価・換算差額等」の項目が相変わらず、純額表示されていることがわかる。本稿注9)でも指摘しているが、企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する基準」では、「株主資本」については期中の変動額を総額で表示するが、「株主資本等変動計算書」を導入する理由の一つとしてあげている「会計基準の新設または改正により、資本の部に直接計上される項目（その他有価証券評価差額金、為替換算調整勘定等）」のような「株主資本以外の項目」については、原則として当期変動額を純額で表示する（21項）、と規定しているからである。

ここで「資本の部に直接計上される」というのは、資産・負債の公正価値（時価）による評価によって生じた評価差額は「評価損益」という損益計算書項目であるにもかかわらず、未実現利益は計上してはいけないという実現概念にもとづいた収益の認識基準によって、損益計算書の貸方項目には計上できず、同じ貸方である貸借対照表の資本の部に計上されるということである。そして、この「資本の部に直接計上される」のが問題となるのは、配当割引モデルとクリーン・サープラス条件にもとづいて、企業価値の評価を定式化しているオールソン・モデルである。オールソン・モデルでは「財産法的な純資産価値の期間差が、必ず利益が配当として認識されなければならない」というクリーン・サープラスを条件にしているからである。

資産・負債の取得原価による評価を金科玉条としていた時代が崩壊し、いわば公正価値によ

る評価が拡大されているなか、認識した評価差額をどのように表示するかについて、現在、IASBとFASBが共同で取り組んでいるのが、いわゆる「包括利益プロジェクト」<sup>10)</sup>である。

#### 4. 包括利益計算書の制度化

FASBは、SFAS第130号「包括利益の報告 (Reporting Comprehensive Income)」(現在は、Accounting Standards Codification: ASC Topic220)の改訂案として2010年5月26日付けで会計基準書更新案 (Proposed Accounting Standard Update)「包括利益 Topic 220——包括利益計算書—— (Comprehensive Income (Topic 220)); Statement of Comprehensive Income)」を公表し、2010年9月30日までコメント・レターを求めた。これと同じ時期に、IASBはIAS第1号「財務諸表の表示 (Presentation of Financial Statements)」の改訂案としての公開草案 (Exposure Draft)「その他の包括利益項目の表示 (Presentation of Items of Other Comprehensive Income)」を2010年5月27日付けで公表<sup>11)</sup>し、同じく2010年9月30日までコメント・レターを求めた。そして、2010年11月付けの「IASB Update」によれば、両審議会は上記両公開草案に寄せられたコメント・レターで提起された問題を議論し、暫定的意見<sup>12)</sup>をまとめ、最終基準を決めるための投票作業に入っている。

このような国際的動向に対応して、日本では、企業会計基準委員会 (ASBJ) が「会計基準の国際的なコンバージェンスの取組みの一環」として、平成22年 (2010年) 6月30日付けで企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」を公表し、平成23 (2011) 年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から適用することとしている (企業会計基準委員会 [2010], 39項)。

10) プロジェクトの名称は、「業績報告プロジェクト」、「財務諸表の表示プロジェクト」など、アメリカ、イギリス、IASB、など、会計基準設定主体によって異なる。詳しくは洪 [2010] を参照せよ。

11) FASBと国際会計基準審議会 (IASB) の共同プロジェクトである「財務諸表の表示プロジェクト」から派生したものである。

12) 暫定意見のなかで特に注目される点は、下記の諸点である。

予定通りにプロジェクトを進めるため、その他の包括利益に表示されるべき要素および純利益へのリサイクル (原文では reclassification という用語を使っているため、以下では「再分類」という) 時期を決める一貫した基礎を開発するまで、このプロジェクトを延期することには反対であること、すなわち、現段階の「包括利益計算書」に関する基準では、その他の包括利益および再分類の時期は決めないということ。

包括利益計算書の様式は、一つの継続計算書 (single continuous statement) か、または2区分ではあるが連続する計算書 (two separate, but consecutive, statements) に純利益およびその他の利益 (OCI) を表示すること。すなわち、一計算書方式であるが、純利益を表示することもしないこともできる。

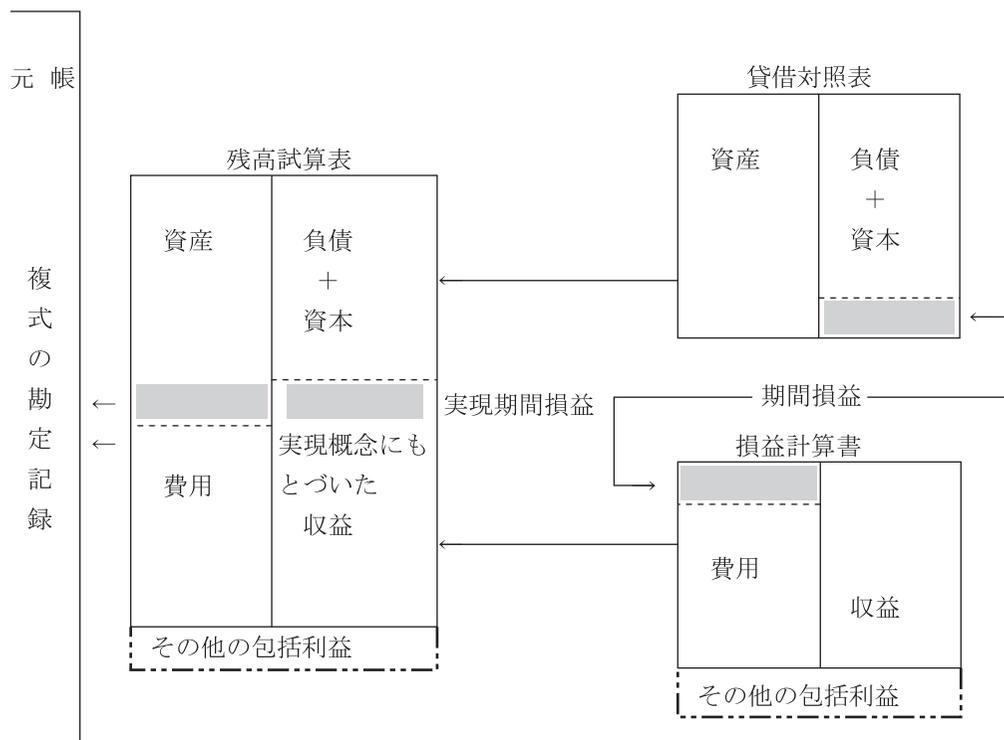
アメリカのGAAPでは2011年2月15日以降始まる会計報告年度のはじめから、IFRSでは2012年1月1日以後始まる会計報告年度から有効である。

また、IASBは、利益 (profit) または損失 (loss) に再分類されるその他の包括利益項目を、純利益に再分類されない項目とは区分して表示することを求めることとしている。

期間損益計算が企業会計の目的なのか。

1. 在来の会計理論にもとづいて進められている包括利益計算書の制度化

企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」では、包括利益は「ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分」(4項)、「その他の包括利益」は「包括利益のうち当期純利益及び少数株主損益に含まれない部分」(5項)として定義し、認識された包括利益を表示する計算書の形式としては、2計算書方式<sup>13)</sup>と1計算書方式<sup>14)</sup>のいずれかの形式で開示することを求めている(11項)。また、「当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分は、組替調整額として、その他の包括利益の内訳項目ごとに注記する。」と規定し、純利益への組替調整<sup>15)</sup>を決めている。



[図7] 在来の財務諸表にもとづいた複式簿記観

13) 2計算書方式とは、「当期純利益を表示する損益計算書と、・・・包括利益を表示する包括利益計算書からなる形式」(11項の(1))をいう。

14) 1計算書方式とは、「当期純利益の表示と・・・包括利益の表示を1つの計算書(「損益及び包括利益計算書」)で行う形式」(11項の(2))をいう。

15) IASBは reclassification (再分類) という用語を使っている。日本では、「リサイクリング」という用語を使う人もいる。

前述の「包括利益」の定義によれば、包括利益計算書に開示される情報の範囲は、[図6]における「損益計算書」および「評価・換算差額等」の部分に該当する。それ故、同部分の情報開示をめぐる計算書が、期間損益計算を示す「損益計算書」を拡張したという意味で「包括利益計算書」と呼ばれるようになったのであろう。これは、[図7]で示しているように、「貸借対照表」と「損益計算書」という二つの財務諸表を掲げ、そのような財務諸表の体系にそくして企業会計を「資本・利益計算」というようなものとしてとらえて、しかも、これを期間損益計算中心に説明する、在来の会計理論にもとづいた考え方である。

「包括利益計算書」は損益計算書の拡張なのだろうか？「包括利益計算書」において示そうとする情報内容は、果たして、「包括利益」なのだろうか？

[図7]からも分かるように、損益計算書および貸借対照表を中心とした在来の会計理論にもとづいた複式簿記の考え方は、貸借対照表と損益計算書における借方と貸方との差額が期間損益であり、その一致するところが「複式」である、ということである。このような考え方は、測定対象の取引（経済事象）を因果関係としてとらえ、その因果関係を複式で記録するという複式簿記観が背後にある。この理論を提唱した井尻教授の議論を石川 [1989] は下記のようにまとめている。

「取引の仕訳において借方の金額と貸方の金額が一致するのはなぜか、という問題設定から出発している。井尻教授は、この問題に対する解答として、分類的複式簿記と因果的複式簿記という二つの異なった考え方を区別している (Ijiri [1967] Chapter 5, Ijiri [1975] pp. 80ff, Ijiri [1981] Chapter 3, 参照)。

分類的複式簿記 (classificational double-entry bookkeeping) とは、貸借の金額が一致するのは、同じものを二つの異なった観点から分類したためであると説明するものであり、基本的に複式簿記を二重分類の手段とみなす考え方である。……分類的複式簿記にはいくつかのタイプのものを考えることができるが、井尻教授は、分類的複式簿記の一つの典型として、財の総額を資産と請求権に二重に分類する考え方を例示している。……資産 = 請求権という恒等式 (identity) によって貸借の金額の一致が成立すると説明されることになる。

これに対して、因果的複式簿記 (causal double-entry bookkeeping) とは、貸借の金額が一致するのは、二つの異なったものを因果的關係で結びつけ、一方の金額を他方の金額に等しいと置くからであると説明する考え方である。ここで二つの異なったものとは一つの分類における増分と減分を意味している。……因果的複式簿記は一方において増分と減分という二つの事象を因果關係にもとづいて一つの事象として把握する交換概念と、他方において、そのような交換概念にもとづいて評価を行う歴史的元価主義という二つの概念から構成された仮説である……」(石川 [1989], pp. 18-20)

しかしながら、「交換概念にもとづいて評価を行う歴史的元価主義」にもとづいて期間損益

計算を中心に構築された企業会計システムのもとでは、経済環境の変化にともなって新しく制度化される財務諸表が含まれる余地がない。すなわち、「複式簿記の機構に支えられた情報システム」としての現行の企業会計における在来の勘定体系は、誘導法による第三、第四、・・・の新しい財務諸表の作成に必ずしも適合するものではない、ということである。在来の勘定体系を改善し、新しい財務諸表を包摂しうる勘定体系を構築するためには、新しい仕訳・転記・集計手続きなどを開発しなければならない。在来の会計理論<sup>16)</sup>に拘泥している限り、そのような発想は生まれてこない。

## 2. 新しい財務諸表の制度化から見る複式簿記システム

在来の会計理論を超越し、新しい財務諸表を包摂しうる勘定体系を構築するため、本稿では、「複式簿記の機構に支えられた情報システム」としての企業会計を「資金的二勘定体系」の複式勘定記録にもとづいて行われているものとする。

杉本 [1991] では、「現行の企業会計といえども、それは複式簿記の機構に支えられている。換言すれば、現行の企業会計にも複式簿記の論理が貫徹している。この点を無視したのでは、企業会計を考察したことにはならないであろう。」(p.31) という問題意識にもとづいて、「複式簿記の機構に支えられた現行の企業会計」について考察することを強調している。

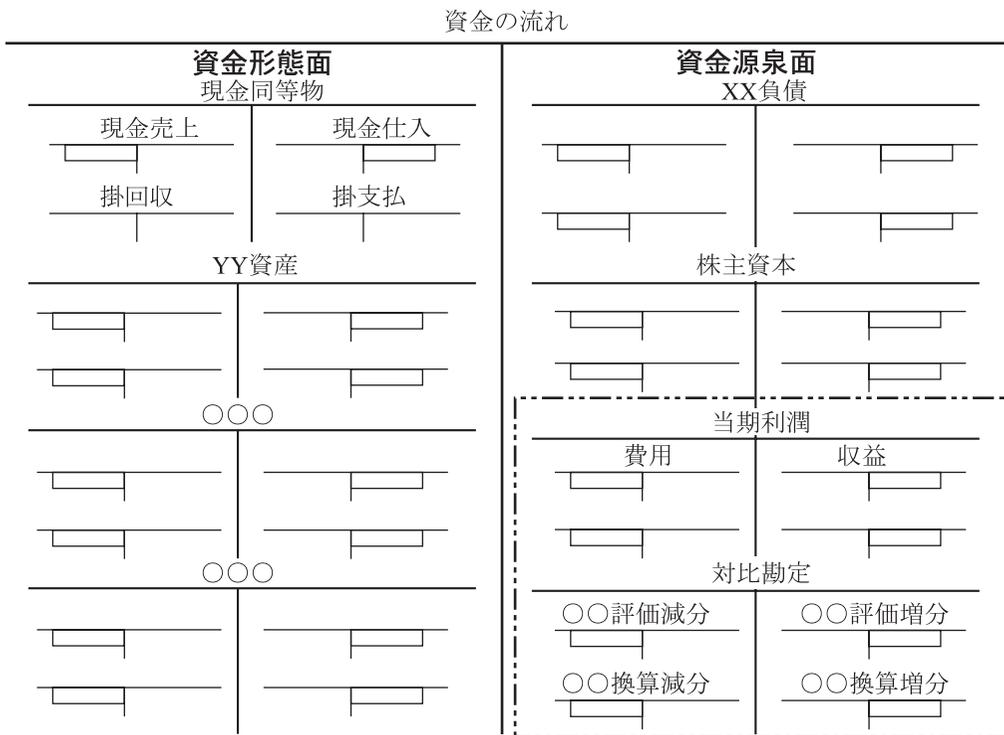
そして、企業会計は、意思疎通手段としての「言語システム」(language systems) ないし「記号システム」(sign systems) の一形態であり、言語システムないし記号システムとしての企業会計は、複式簿記の機構に支えられているがゆえに、いわば「二重分類的複式」の思考法、すなわち、「価値形態」または「資金形態」と、「価値源泉」または「資金源泉」と、の二つの局面から企業などの経済事象を見ようとする複式の思考法に貫徹されている、と説明している。そして、このことは、「企業会計」という言語システムないし記号システムが有している「特異性」(uniqueness) にほかならないといい、言語システムとしての企業会計と二重分類的複式との必然性を述べている。そして、「『特異な認識』というのは、一方向への『価値の流れ』についてさえも、これを『二面的・二重分類的・複眼的に、つまり『複式』に、認識することをさしている。」(杉本 [1991], pp. 74) という「資金的二勘定系統説」<sup>17)</sup> を力説している。

「複式の勘定記録」を「二重分類」勘定としてとらえた場合、資産・負債の公正価値(時価)による評価は、公正価値の変動による資産・負債の増減変動を測定対象としての「価値の流れ」

16) ここで「在来の会計理論」とは、「企業会計の全域を「利潤計算の体系」としてとらえて期間損益計算中心にしか説明せず、勘定体系を貸借対照表関連の諸勘定と損益計算書関連の諸勘定とに二大別して、両者をそれぞれ「ストック勘定」と「フロー勘定」という異質のものであるかのように説明し、さらに、貸借対照表においてさえも財産法による期間損益計算が行われているかのように論じてきた」(杉本・洪 [1995], p. 193) ことをいう。

17) 資金的二勘定系統説について詳しくは、杉本 [1991] を参照せよ。

としてとらえると、資産・負債の価値の変動は「資金形態面」の増減として、もう一方の評価差額は「資金形態面」の増減変動をもたらす原因としてとらえ、これらを「借方」と「貸方」に対比させて記録することになる。つまり、「資金形態面」の増減変動を表すもう一方の記録（たとえば、評価差額）が必ずしも企業の損益計算の要素とは限らない。経済事象が一方への「価値の流れ」の場合でも「二面」的に認識する場合に生じるもう一つの面の勘定記録である<sup>18)</sup>。したがって、二重分類の勘定体系のもとでは、(総勘定)元帳の勘定記録のなかには、「資産」、「負債」、「資本」、「収益もしくは利益」、および「費用もしくは損失」勘定以外に、もう一方の資金の流れを表す勘定記録がたくさんあり得る。このような二重分類の勘定体系を示せば、[図8]のとおりである。



[図8] 二重分類の勘定体系

以上のように二重分類の勘定体系にもとづいて考えると、現在、制度化の見直しをしているいわゆる「包括利益計算書」とは、元帳の複式の勘定記録のなかから、一方的資金の流れの場合でも二面的にとらえて記録した両面のうち、一つの面を集合させるデータ・ベースとしての集合勘定である、といえよう。すなわち、資金の流れの一方を表す勘定の集合体であって、

18) この考え方については、洪 [2010] の (1) 評価差額は未実現損益なのか、および (2) 評価差額と複式簿記システム、を参照せよ。

決して期間損益を計算するものではない。

したがって、区分表示においても必ずしも当期純利益を区分した様式を固執する必要もなく、未実現計上の実現を組み替える必要もないのである。もし、当期純利益に関する情報を表示する必要があれば、集まったデータ・ベースのなかから当期純利益に関する情報を抽出して表示すればいいのである。

現在、IASBをはじめとする各国の会計基準設定主体におけるいわゆる「包括利益計算書」に関する制度化は、「当期純利益」の区分表示およびいわば「未実現利益」の実現を組み替え記録する制度化に固まりつつある。しかし、これは複式簿記の拡大可能性を矮小化して解釈している在来の会計理論を固持しようとする勢力との妥協の策としての過渡期的制度化の産物に違いない。

## 参 考 文 献

- 石川 [1989] : 石川 鉄郎稿「複式簿記の本質とその拡張——井尻教授の簿記学説について——」, 『会計』第136巻第1号, 1989年7月号, pp. 18-35.
- Ijiri [1967] : Ijiri, Yuji, *The Foundations of Accountig Measurement : A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry*, Prentice-Hall, 1967.  
(井尻雄士著『会計測定の基礎——数学的・経済学的・行動学的探求——』東洋経済新報社, 1968年.)
- Ijiri [1975] : Ijiri, Yuji, *Theory of Accountig Measurement*, AAA, 1975.  
(井尻雄士著『会計測定の理論』東洋経済新報社, 1976年.)
- Ijiri [1981] : Ijiri, Yuji, *Historical Cost and Its Rationality*, Canadian Certified General Accountants Association, 1981.
- 企業会計審議会 [1998] : 企業会計審議会, 企業会計基準「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」, 1998年。
- 企業会計基準委員会 [2005] : 企業会計基準委員会, 企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」, 2005年。
- 企業会計基準委員会 [2010] : 企業会計基準委員会, 企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」, 2010年。
- 杉本 [1981] : 杉本典之著『引当経理と繰延経理——その構造と機能——』, 同文館出版, 1981年。
- 杉本 [1991] : 杉本典之著『会計理論の探究——会計情報システムへの記号論的接近——』, 同文館出版, 1991年。
- 杉本・洪 [1995] : 杉本典之・洪 慈乙共著『キャッシュフロー計算書——その国際的調和化

の現状と課題——』，東京経済情報出版，1995年。

土方 [2003]：土方 久編著『近代会計と複式簿記』，税務経理協会，2003年。

洪 [2005]：洪 慈乙稿「新しい財務表の制度化と財務諸表の体系——イギリスにおける『キャッシュフロー計算書』および『総認識利得損失計算書』の制度化を中心として——」，『山形大学紀要』（社会科学）第35巻第2号，2005年2月，pp. 153-173。

洪 [2010]：洪 慈乙稿「包括利益計算書の制度化に学ぶ——会計理論の発想の転換をめざして——」，山形大学人文学部『研究年報』第7号，2010年3月，pp. 85-99。

## **New Financial Statements and the Double-Entry Bookkeeping System**

HONG Ja-eul

In principle, financial statements are prepared on the basis of accounts in the ledger of double-entry bookkeeping. But new financial statements(e.g. statements of cash flows, changes in equity, and comprehensive income) that has been institutionalized by accounting standard-setting organizations in recent years, can not explain the connection with double-entry accounts in the ledger through existing accounting theory.

Therefore, this paper proposes the classificational double-entry bookkeeping theory, clarifying the relationship between the structure of financial statements and accounts in the ledger of double-entry bookkeeping.