

[研究ノート]

混合測定会計の現状と課題 ～取得原価基準と低価基準との関係を参考にして～

The Current Situation and Issues of the Mixed Attribute Measurement Model

宗 田 健 一

I はじめに

本稿の目的は、混合測定会計に関する現状と課題について、これまで議論が重ねられてきた取得原価基準と低価基準との関係を参考にして利益計算の視点から考察を行うことである。混合測定会計には現行会計の根本的な会計理論・簿記理論に関する争点や特徴的な見解が集約されていると考えられるからである。混合測定会計の本質はいまだ不明確であって、まさに「混合」したものを紐解いていく必要がある。

昨今、IASBでは、将来キャッシュ・フローにどのように貢献するのかという観点から、取得原価と公正価値を使い分ける混合測定モデルが提案され、取得原価と公正価値の線引きについても検討が進められているようである¹。財務諸表の作成にあたり、特定の測定基準を適用する考え方も台頭して久しい。古くはAAA（1966）において原価と時価を併記する財務諸表の可能性（多元的評価報告書）の導入が勧告されている。その後の会計基準であれば、例えば金融商品の保有目的別による測定基準の適用、企業のビジネスモデルに応じた測定基準の適用と、この間、会計基準はその制度の変化を歩み続けている。もちろん、原価と時価（ないし公正価値）を併記した財務諸表は現行で公表されていないし、保有目的やビジネスモデルが企業の任意であ

キーワード：混合測定会計，取得原価主義会計，公正価値会計，利益観，保守主義，ビジネスモデル
1 詳細は、原価と公正価値の線引き規準に関する考察がなされている角ヶ谷 [2018] を参照されたい。

ることは言うまでもない。

現行会計において混合測定会計に関することで問題にならないものはないのではないだろうかとさえ考えられる。経済事象の認識対象は、当初測定は無論のこと、事後／二次測定（期末評価）から逃れることはできないからである。どのような資産や負債にどのような測定基準を適用するべきなのであろうか。これは本稿における基本的な問題提起である。

また、公正価値測定の拡大を説明する概念や理解する概念はいまだ明らかではないとも考える。ある経済事象が会計事象となるか否かや、いかなる資産・負債に公正価値を適用するべきかを決定することは会計的計算原則の観点や会計制度から判断されることが望ましいと考える。したがって、本来は、発生原則、対応原則、原価配分原則、評価原則、原価主義、公正価値評価等の計算原則の視点や会計制度・概念フレームワークの視点から考察することが必要であろう。

本稿では、さしあたり取得原価による測定と時価または現在価値（割引現在価値）（両者をあわせて公正価値）による測定との2つの測定基準を用いた会計を「混合測定会計」と呼ぶことにする²。

まず混合測定会計により簿記・会計処理に変化がもたらされたのか否かを観察することから検討を開始する。すべての資産・負債を対象とすべきであろうが、紙幅の関係より、特定の資産に対する期末評価を題材に考察を進める。そして、公正価値を用いることにより、取得原価を繰り越す際には発現しなかった会計処理上の特徴を描写する。端的にいえば、収益勘定に位置づけられながらも、損益勘定を経由せずに損益計算書もしくは貸借対照表に計上される処理について検討したい。

2 笠井 [2005] は、「現行会計実践について、評価規約の側面からすれば、取得原価、時価、および増価の三者がいわば等価的に認められている併存会計」と言えるとしている。また、公正価値に関する整理は、友岡 [2018] 第2章も参照されたい。

II 混合測定会計の展開

FASBにより展開された資産負債アプローチ（会計の本質に接近するための方法の1つ）に基づく会計観（資産負債観）は、収益費用アプローチに基づく会計観（収益費用観）に大きな影響を与え、発生主義を基礎とした取得原価会計に基づく簿記の計算構造は転換もしくは対応を余儀なくされ続けていると考える。現行会計は、資産負債観を中心に行っていると考えられてはいるが、実際は収益費用観との混合形態となっていると思われ、いずれかに統一されていないと考えられる。つまり利益観の混在を基礎として当期純利益と包括利益が2段階に表示されている現状がみられる³。

現代会計の基本的な役割に利害調整機能と情報提供機能があることはいうまでもないが、資産負債観を基礎として、過度に意思決定有用性が強調されているという指摘もある。例えば渡邊は、「単なる過去の事実情報よりも市場で推定できる将来の予測情報が意思決定により有用であるという錯覚を生み出してくる」（渡邊 [2012] 20-21頁）と指摘している。また、大日方は、公正価値評価に一定の理解を示しつつも「現行の会計基準では、取引市場が無い金融商品も公正価値評価されたり、あるいは、市場価格が成立していないときにも公正価値評価されたりしている」ことを理由に「公正価値評価の濫用」（大日方 [2011] 263頁）としている⁴。

単純化していえば、過去情報よりも現在／未来情報、伝統的な会計（取得原価会計）の枠組みに基づいて獲得した配当可能な当期純利益（実現利益）よりも、新しい会計の枠組み（混合測定会計）に基づいて公正価値により測定された包括利益（未実現利益を含む）、利害調整機能よりも情報提供機能、継続的な記録よりも企業価値の計算へと会計はその軸足を動かしていると考えられる。

3 本稿はそれぞれの会計観の問題点そのものを明らかにしたり、現行の会計の体系を統一的に説明したりすることを目的とはしていない。複式簿記の計算構造に対して、混合測定会計がどのような影響を与えているのか、その結果として、どのような問題が生じているのかについて考察している。

4 大日方は、公正価値評価には、(1) mark to market, (2) mark to model, (3) mark to judgmentの3つがあること自体、公正価値評価の濫用としている。そして、本来の公正価値（時価）評価は、(1)の時価評価のみであり、(2)と(3)は実現の概念では説明できないとする（大日方 [2011] 281頁）。

渡邊は、「会計の利益計算構造を支えてきた複式簿記は、その発生以来、かかる要求に応え得る測定手段として、現実取引した時点の価格、すなわち取引価格（時が経過すると取得原価に変容）にその根拠を求めてきた」と述べ、取引価格による測定の客観性と検証可能性に重きをおいていたとし、この両者を「複式簿記のレーゾンデートル」（渡邊 [2012] 22頁）とまでいい切っている。それでは取引価格によらない測定（公正価値測定）が現行実務で行われているとすれば、複式簿記の存在価値は失われてしまったのであろうか。また、取得原価による測定に加えて公正価値評価が制度化された混合測定会計は複式簿記の存在や計算構造をどのように変化させたのであろうか。

わが国の会計基準で混合測定会計を最もよく具現しているのは、「企業会計基準第10号 金融商品に関する会計基準」（以下、金融商品会計基準）であろう。金融商品会計基準では、有価証券の保有目的別でその処理を異にしている（実物資産か金融資産かという資産の属性にしたがっているわけではない）。概説すると（1）取得原価をもって貸借対照表価額とする場合と（2）時価をもって貸借対照表価額とする場合である。

時価を用いた場合の差額については、（2-1）評価差額を当期の損益として処理する場合、（2-2）評価差額の合計額を純資産の部に計上する場合、（2-3）時価が取得原価を上回る銘柄にかかる評価差額は純資産の部に計上し、時価が取得原価を下回る銘柄にかかる評価差額は当期の損失として処理する場合に細分される。

全面的に公正価値測定を行っていないことから、特定の資産・負債に対してのみ測定基準を異にする会計が混合測定会計の特徴であるといえよう。また、価値下落方向（以下、単に「下方」とする）への貸借対照表価額の修正（これまでの低価基準に代表されるように評価損を生じさせる評価基準）のみならず価値上昇方向（以下、単に「上方」とする）への貸借対照表価額の修正（有価証券評価益もしくはその他有価証券評価差額金）をも含んでいる

ところに、近年の会計制度の特徴がみられる。いわゆる含み益を損益計算書上、貸借対照表上でどのように取り扱うのかということが利益観、実現概念、配当可能性などの点から検討されなければならない。

Ⅲ 利益観と混合測定会計

ここで利益観と測定との関係を整理しておこう。測定は、大別すると取得原価と公正価値が考えられる。また、利益観は、資産負債アプローチ（会計の本質に接近するための方法の1つ）に基づく会計観（資産負債観）と収益費用アプローチに基づく会計観（収益費用観）が考えられる。

単純に考えれば、 2×2 で4通りの組み合わせが考えられるが、各パターンで対象となる資産や負債をどのようなものにするのかという点で、さらに組み合わせが多様化することはいうまでもない。簡単に図示すると次のとおりである⁵。

図表 1 測定と利益観

測定 \ 利益観	取得原価	公正価値
資産負債観	パターンA	パターンB
収益費用観	パターンC	パターンD

パターンCは特定の資産・負債に公正価値測定が導入されるまでに行われていた組み合わせであると考えられる。もっとも、渡邊は、貸付金のうち返済不能になった不良債権を控除している記録を証拠として、「貸付金を現実に回収可能な金額に評価替えをしている」ことから、「複式簿記の誕生とともに

5 そもそも、収益費用観と資産負債観は、一方のみで成り立つのか、それとも混在して成り立つのかという疑問がある。これについては、笠井が①いずれか一方で一つの独立した理論体系を構築し得る可能性があり、収益費用観と資産負債観のどちらによっても構成し得るという考え方が成り立つと考えられている一方、②いずれかでは一つの独立した理論体系を構築し得ないが、各資産項目が会計上の損益計算（投下資本回収計算）のもとでは、収益費用観あるいは資産負債観のいずれか一方に帰属すると指摘している（笠井 [2010], 35-36頁）。

に、取得原価を時価によって評価替える実務」（渡邊 [2017] 17頁）が行われていた⁶としていることから、パターンDも取得原価会計の枠内で行われてきたとみなすことも可能であろう。しかし、パターンC、Dともに、評価損を計上することはあっても、評価益を計上することはなかったことから、ここでは収益費用観に基づく原価・実現の枠内における計算構造であったと理解しておく。

パターンBは、全面公正価値会計と考えられ、現行の会計実務では行われていないと考えられる。また、パターンAは、取得原価のみを測定基礎としており、現行の会計実務では行われていないといえよう。

したがって、現行の会計実務は、（資産負債観に立脚していると仮定した場合）パターンAとBが混在した形、いわゆる混合測定会計であると考えられる。いわゆると断わるのは、同一の資産や負債であっても、場合に応じて取得原価が用いられったり、公正価値が用いられったりする場合が実在するからである。固定資産の減損を例にすれば、減損がなければ取得原価を維持するであろうし、減損があれば公正価値へと貸借対照表価額を切り下げることにより減損（ないし評価損）を計上するからである⁷。

公正価値を用いることにより、取得原価を繰り越す際には発現しなかった計算構造上の特徴を描写するために、混合測定会計と取得原価会計の関係を次節で整理してみよう。

IV 混合測定会計と取得原価会計の関係

渡邊の見解では、「取得原価というのは、取得時点の時価（取引価格＝市場価格）」（渡邊 [2012] 24頁）とされている。取得時点、言い換えれば当初認識時の測定は公正価値⁸で測定されているともいえる。時間が経過して決

6 言い換えれば、債権者にとって保守的（保守主義的）な会計処理とも言える。

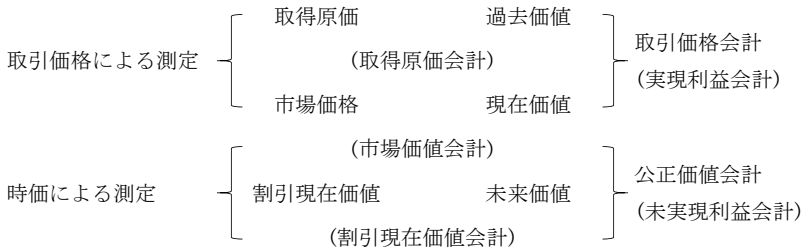
7 なお、減損会計が従来の保守主義を基礎とした会計基準として成立したのか、それとも公正価値会計を基礎として会計基準として成立したのかについてはここで触れない。なお、西谷（2016）は、FASBやIASBが保守主義に対して一貫して否定的な態度を取りつつも、保守主義を具現化した会計基準を次々と設定してきた会計基準設定主体に対して疑問を呈している。

8 時価や市場価格、現在の市場価値、将来キャッシュ・フローの割引現在価値などの用語は、論者

算を迎えたとき、当初認識時に測定した価額を取得原価とよんでいるにすぎないという考えから、「公正価値測定のうち市場価値（現在価値）による評価は、それが単に時間の経過によって取得原価（過去価値）に変容するだけであり、取得原価会計の枠組みの中に位置づけることが可能」と述べている。結果、「市場価値測定会計は、修正取得原価会計」とみなされ、「複式簿記は、その発生の当初から、時価会計と取得原価会計との併存会計（混合属性会計）⁹であった」（渡邊 [2012] 24頁）とする。

ただし、推測に基づき仮想の取引価格に基づく記録による公正価値会計とは峻別している。このような見解がある一方、特定の資産や負債の期末評価時における取得原価と公正価値の2測定方法が同時に用いられている状態そのものを混合測定会計と位置づける見方もある。渡邊の指摘する後者の会計である。

図表2 取引価格会計と公正価値会計の関係



(出所：渡邊 [2012] 28頁)

混合測定会計の基本的性格に関しては、種々の見解が考えられうる。

本稿では低価基準に関する平敷 [1990] の整理を参考として、混合測定会計について考察を進めてみよう。すなわち、混合測定会計を次の4パターン

により使い分けられているが、本章では公正価値とひとまとめにして用いる。
 9 ここで筆者は、渡邊の指摘する併存会計（混合属性会計）については、現在一般的に用いられている混合測定会計や、笠井 [2005] [2010] の言う併存会計と区別する意図から「混在会計」と区別して用いることにしたい。これは、「今日、現代会計は、近代社会において生成発展した取得原価主義会計から、併存会計に移行した」（笠井 [2005], 13頁）とした場合、近代社会以前の会計実務との関係に距離を置くという意図がある。

で考察してみるというものである。(1) 非合理的基準説(すなわち例外基準説)、(2) 合理的基準説、(3) 修正原価説、(4) 折衷説がそれである。

かつて取得原価基準と低価基準(下方のみへの時価評価の適用)に関する議論が重ねられてきたことから、本稿は、それらを踏まえて考察していく。

混合測定会計に関する一つの考えは、混合測定は、期間損益計算の観点からは合理性をもたないとするものである。したがって、混合測定は原則的な評価原則である取得原価主義会計における例外基準であるとす。

公正価値測定を行えば、未実現の評価益もしくは評価損が発生する。例えば、評価損について注目してみよう。低価基準を非合理的基準説または例外基準説として取り扱った渡辺は、「低価主義は、もともと完了した(実現した)取引の結果のみを損益計算に反映せしめるという近代の会計原則の例外をなすものであって、予測される未実現損失の早期吸収である(期末時価が下落しているために評価減することが損益計算上当然要請されるのではなく)ことが真に理解されなければならない」(渡辺 [1962] 58頁)と述べていた。また、番場は、「低価主義に基づく原価切下額を当期の費用として説明するよりどころは保守主義の原則以外にない」(番場 [1980] 892頁)と述べていた¹⁰。

これらの考えを援用して、仮に未実現損失の当期損益計算への吸収を保守主義の立場から擁護したとしても、未実現利益の当期損益計算への吸収をも一部認めている現行の混合測定会計を保守主義の立場から説明することは難しいであろう。実現した取引の結果のみを損益計算に反映させるという点を考慮しても、ここから収益費用観に立脚した取得原価主義会計の立場から見ると混合測定会計は例外基準として取り扱われると考えられる。資産負債観では、資産や負債の認識と測定に基づくものの、従来の計算原則としての対応原則で認識測定を行う場合が残されており、現状では、公正価値評価を行う資産や負債が限定的であることを考慮すると、会計理論上も制度上一貫

10 黒澤、太田、片岡、ペイトン、リトルトンなども同様の立場をとっている。詳細は、平敷 [1990] 70-79頁を参照されたい。

性のない例外基準ともいえよう。

次に、混合測定会計を合理的とする考え検討してみよう。主たる論拠は、価格下落に基づく損失や価格上昇に基づく利益は、当該期間に発生したものととして、その期の損益計算に算入することが収益・費用認識に関する発生主義に照らして妥当とみる考え方である。低価基準を「発生原則」の観点から合理的（取得原価主義の枠内）であるとした論者としては、飯野や山下などに代表されるが、ここでは、時価下落に基づく評価損のみが取り扱われていたことはいままでのない。しかし、同じ論理を一貫させれば、時価上昇に基づく評価益も発生の事実は確実（ないし実現可能）であるとみなすことにより、認識計上されるべきとなるであろう¹¹。

金融商品会計基準では、次のように述べられている。「時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券（売買目的有価証券）については、投資者にとっての有用な情報は有価証券の期末時点での時価に求められると考えられる。したがって、時価をもって貸借対照表価額とすることとした。また、売買目的有価証券は、売却することについて事業遂行上等の制約がなく、時価の変動にあたる評価差額が企業にとっての財務活動の成果と考えられることから、その評価差額は当期の損益として処理することとした。」（第15項参照）つまり、収益についても発生（したと仮定される）を重視していると考えられる¹²。

問題となるのは、売買目的有価証券以外の有価証券の期末時価評価に伴う評価差額金の取扱いである。こちらも売買目的有価証券の評価益と同様に損益勘定を経由して当期損益となれば、利益計算構造上に特段の問題は発生しない。しかし、純資産への直入という「損益勘定」を経由しない計算構造を容認したところに資産負債観に基づく混合測定会計の特徴が見出せ、また今

11 大日方は「資産の時価評価も、発生原則の適用であるといわれることがある。これらについては、収益の計算原則である実現主義の例外であると解するなら、発生原則の適用として説明されること」（大日方 [2011] 253頁）になるとしている。

12 角ヶ谷 [2018] では、ビジネスモデルを価値創造ビジネスと価格変動ビジネスに区分し、前者には歴史的原価、後者には公正価値が適用され、さらに利益を純利益とその他の包括利益（OCI）とに分解することが提案されている事例を紹介して考察している。

日の混合測定会計による計算構造の課題が突きつけられていると考えられる。

単に表示上の処理ということであれば、包括利益を表示させるだけに留まると考えることもできるが、リサイクリングを容認して、当期損益を算定する場合は、従来の計算構造（つまり、損益勘定で算出された損益が資本勘定に転記され、資本勘定の残高が決算残高勘定に転記される）との差異を見出すことが可能であろう。

また、保守主義の観点からすると、評価差額（とりわけ評価益）が当期損益として処理されることは、保守主義の崩壊を意味するとも言える。混合測定会計を合理的基準と見た場合、会計基準体系は、これまでの保守主義を軸とした会計制度設計から一線を画したとも言い換えることができるのではないだろうか。

3つ目に混合測定会計を修正原価と位置づける考え方を検討してみよう。高松は、「低価主義を次期に繰り越される価額は、外見上は時価による価額であるが、その本質は修正原価にはかならない」（高松 [1963] 33頁）としていた。低価基準は下方へのみ時価による価額を付していたが、混合測定会計は上方への時価による価額を付す点に違いがある。渡邊が指摘したように、実際の取引か仮想の取引かに違いはあるものの、原価を修正したものという見方に違いはない。

最後に折衷説をみていこう。低価基準において折衷説は、原価主義と時価主義のミックス、すなわち折衷、妥当として把握する見解であった。例えば、佐藤孝一、青木茂男などの論者がいる。時価が原価を下回るときは時価で評価し、原価が時価を下回るときは原価で評価することにより評価益の計上を排除していたが、混合測定会計では、評価益を排除していない点に違いがある。また、特定の資産や負債は、公正価値により基本的に評価されることになり、原価か公正価値かという二者選択の関係にもない。したがって、折衷説は、現行の混合測定会計においては成立しないであろう。

V 混合測定会計にともなう評価差額の取扱い

取得原価主義会計は、取引事実に基づき、検証可能な計算システムとして、一定の信頼性を得ていたと考えられる。例えば、市場性のある有価証券を事例とした場合、取得原価主義会計の場合、有価証券の取得時の測定値が期末の評価額として記録され続ける。客観性や検証可能性に優れる一方、取得時点からの時の経過が長くなった場合は、情報利用時点において、必ずしも当該情報について有用性があるとまではいえない場合が想定できる。

それに対して、期末に時価評価を行った場合、当然ながら期末の評価額が貸借対照表価額となる。取得原価とは異なることから、両者に差額が生じることになる。複式簿記が客観性や検証可能性を基盤とするのであれば、刻々と変化する時価に信頼性、客観性、検証可能性が備わっているとは必ずしもいいがたいであろう。これは、測定値にかかる問題である。また、差額をどのように取り扱うのかという新たな問題も生じる。これらの問題は、単に測定値の問題というよりも、利益計算に直結する問題となる。

複式簿記に基づく記録という点から考察すると、取得原価主義会計における測定と公正価値（有価証券を事例として、以下では、時価とする）による測定ではどのような差異が生じてくるであろうか。以下、2つの事例を聞いて検討していこう。

事例1の前提

20X1年4月1日に売買目的有価証券¥100,000を購入し、現金で支払った。

20X2年3月31日（期末）における同有価証券の時価は¥120,000であった。

事例1-1. 取得原価主義会計の場合（期末時価評価を行わない場合）

4/1 (借) 売買目的有価証券 100,000 (貸) 現 金 100,000

3/31 仕訳なし

期末貸借対照表の評価額は、¥100,000となる。

72 混合測定会計の現状と課題 ～取得原価基準と低価基準との関係を参考にして～

事例1－2. 時価評価の場合（期末時価評価を行った場合）

4/1 (借) 売買目的有価証券 100,000 (貸) 現金 100,000

3/31 (借) 売買目的有価証券 20,000 (貸) 有価証券評価益 20,000

期末貸借対照表の評価額は、¥120,000となる。

事例2の前提

20X1年4月1日にその他有価証券¥100,000を購入し、現金で支払った。

20X2年3月31日（期末）における同有価証券の時価は¥130,000であった。

事例2－1. 取得原価主義会計の場合（期末時価評価を行わない場合）

4/1 (借) その他有価証券 100,000 (貸) 現金 100,000

3/31 仕訳なし

期末貸借対照表の評価額は、¥100,000となる。

事例2－2. 時価評価の場合（期末時価評価を行った場合）

4/1 (借) その他有価証券 100,000 (貸) 現金 100,000

3/31 (借) その他有価証券 30,000 (貸) その他有価証券評価差額金 30,000

期末貸借対照表の評価額は、¥130,000となる。

事例1と2の取得原価主義会計の場合と時価評価の場合の違いは、3/31における仕訳の有無、評価益の発生となる。なお、時価で測定し、差額（変動：評価益ないし評価差額金）を損益に計上する場合（事例1－2）とその他の包括利益に計上する場合（事例2－2）が考えられる。

特定の資産で時価評価を行った場合、貸借対照表には、取得原価会計に基づく評価額と時価に基づく評価額が混在することになる。また、連結損益及び包括利益計算書（1計算書方式で示す）には、実現利益と未実現利益が混

在することになる。この場合の測定値の確証はさておき、計算構造という視点からみれば、事例 1 - 2 における発生収益は評価益であったとしても損益勘定を経由して当期損益に反映されていることから、特段の変更点はみられない。

図表 3 損益勘定を経由する利益計算の構造 (事例 1 - 2 の場合)

貸借対照表		連結損益及び包括利益計算書	
資産A 原価評価	負債A 原価評価	発生費用	発生収益
資産B 時価評価	負債B 時価評価	<u>当期利益</u>	・取得原価主義に基づく
		(実現利益と未実現利益を含む)	・公正価値評価に基づく
	純資産 当期利益		

事例 2 の時価の場合は、その他有価証券評価差額金をどのように処理するのが焦点となる。評価差額の合計額を純資産の部に計上する (全部純資産直入法) か、時価が取得原価を上回る銘柄にかかる評価差額は純資産の部に計上し、時価が取得原価を下回る銘柄にかかる評価差額は当期の損失として処理する (部分純資産直入法) かを選択することになるわけだが、部分純資産直入法を用いた場合の時価が取得原価を下回る銘柄にかかる評価差額を除いて、損益勘定を経由することがない。

図表4 損益勘定を經由しない利益計算の構造（事例2-2の場合）

貸借対照表		連結損益及び包括利益計算書	
資産A 原価評価	負債A 原価評価	発生費用	
資産B 公正価値評価	負債B 公正価値評価	当期利益 (実現利益と未実現利益を含む)	発生収益 ・取得原価評価に基づく ・公正価値評価に基づく
	純資産	その他の包括利益	
	その他有価証券評価差額金	その他有価証券評価差額金	
		包括利益 (実現利益, 未実現利益, その他の包括利益を含む)	

では、意思決定有用性や目的適合性に基づき、検証可能な計算システムは、信頼性を有しているのであろうか。継続的な記録を前提にせず、時価を用いた場合は、その信頼性に一定の揺らぎが生じる事は否めないといえる。上記の資産Bの場合、貸借対照表作成日における時価がそれ以降の時価であるとはいえないからである。

Ⅵ むすび

本稿は、混合測定会計における現状と課題について、これまで議論が重ねられてきた取得原価基準と低価基準との関係を参考にして考察を進めてきた。とりわけ特定の資産（有価証券）に対する期末評価を題材に考察を進めた。そして、時価ないし公正価値を用いることにより、取得原価を繰り越す際には発現しなかった会計処理上の特徴を描写した。端的にいえば、収益勘定を經由して資本勘定に転記される場合とそうでない場合を事例から示した。ここに資産負債観に基づく混合測定会計の計算構造の特徴があるといえよう。

もつとも、どのような取引であっても、会計基準の設定次第では、複式簿記の記帳技術を用いた記録を行えることはいうまでもない。つまり、測定された金額に信頼性があるか否か、客観性があるか否か、検証可能性があるか否かを別とすれば、どのような金額も複式簿記で記録することは可能である。また、利益計算を行った際、異なる概念の利益を計算することになったとしても、計算自体は可能であろう。これは、複式簿記の計算技術が一定であることを示しており、会計観により左右されることはない。あくまで、技術としての複式簿記に変化は求められない。

しかし、企業損益の原因と結果の二面計算という点を顧慮した場合、純資産直入法の容認は、従来の計算構造に一定の影響を与えているといえよう。収益費用観に基づく会計において、貸借対照表は損益計算書の連結環であったが、資産負債観に基づく会計では、損益計算書が貸借対照表の連結環となっており、その関係が逆転していると考えられるからである。リサイクリングも含めて、勘定間で1つの閉ざされた体系的組織をもった計算構造については、さらに検討しなければならない。

もちろん、混合測定会計には長所も短所も存在していることは言うまでもない。現行会計を混合測定会計と見た場合、この会計がシステムの均衡点なのか、均衡点に到達するための過程の一つなのかを吟味し続けることが肝要であるだろう。検討できていない諸論点は今後の課題としたい。

〔参考文献〕

American Accounting Association, Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory [1966], *A Statement of Basic Accounting Theory* (飯野利夫訳 [1969] 『基礎的会計理論』, 国元書房。)

Penman, S.H. [2016], "Conservatism as a defining principle for accounting," *Japanese Accounting Review*, Vol.6, pp.1-16.

上野清貴 [2015] 『会計学説の系譜と理論構築』 同文館出版。

- 大日方隆 [2011] 「発生・実現・対応」, 斎藤静樹・徳賀芳弘責任編集『体系現代会計学 第1巻 企業会計の基礎概念』243-283頁。
- 笠井昭次 [2005] 「併存会計論の在り方 -取得原価主義会計論との関係を見据えて-」『三田商学研究』第48巻第2号, 13-33頁。
- 笠井昭次 [2010] 『現代日本会計学説批判 評価論に関する類型的検討』慶応義塾出版会。
- 高松和夫 [1963] 「保守主義会計の再検討」『會計』第83巻第4号, 29-40頁。
- 角ヶ谷典幸 [2018] 「近年の会計測定論における「ビジネスモデル」の役割を巡って」『會計』第194巻台2号, 41-53頁。
- 友岡賛 [2018] 『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶応義塾大学出版会。
- 西谷順平 [2016] 『保守主義のジレンマ 会計基礎概念の内部化』中央経済社。
- 番場嘉一郎 [1980] 『棚卸資産会計』国元書房。
- 藤井秀樹 [2007] 『制度変化の会計学 会計基準のコンバージェンスを見えて』中央経済社。
- 平敷慶武 [1990] 『動的低価基準論』森山書店。
- 渡邊泉 [2012] 「公正価値会計の非整合性への歴史からの検証」『産業経理』第72巻第3号, 20-33頁。
- 渡邊泉 [2017] 『会計の誕生-複式簿記が変えた世界-』岩波新書。
- 渡辺進 [1962] 「流動資産の評価について」『企業会計』第14巻第4号, 54-58頁。

(附記)

本稿は、日本簿記学会の簿記理論研究部会『簿記における計算構造の総合的研究』（平成28・29年度研究部会）における最終報告書の原稿を基礎として、加筆修正のうえ作成したものである。