

# 純資産・株主資本の簿記と 発行済株式の簿記との相互補完

——全体的・金額的な把握と個別的・質量的な把握の分担——

石川 業 (愛知大学)

## I はしがき 一本稿の背景と目的一

簿記(学会)でも、会計(学会)におけるのと区別のつかない研究(報告)が少なくないが、簿記と会計は同じというわけではないであろう。簿記の役割・目的を丁寧にふまえてこそ、その(複数ある)役割間で、ないし、簿記と会計の役割間で、相互補完的な分担が可能になる。このことを本稿はとくに、重要とみられる最近の、簿記(・会計)上の資本に関わる論点を取り上げて明らかにしたい。そのような目的をもつ本稿の背景には、次の経緯がある。

簿記の目的について、大学等の講義では、最初に説明されることが多いと思う。その場面で、期待や集中力が高まっている学生たち(ひいては将来の簿記学会会員)の簿記の感覚が形成されてきているとすれば、それは、以後の学習・研究を左右する重要な場面の1つであろう。もとよりその場面は、簿記を教わる側にとってだけでなく、教えようとする側(つまり現在の簿記学会会員の多く)にとっても、簿記の目的を再考する機会になり得る。とくに、初めて教壇に立たせていただく際には、急激に高まる責任感や緊張感などに後押しされて、その再考が深まるはずである。

私が初めて商業簿記の講義(選択科目)を担当

する際に使わせていただいたテキストは、中村忠先生の『新訂 現代簿記』である。そこには簿記の目的として、「財産管理」と「損益計算」があげられている(最新版として、中村2008, 2)。後者の損益計算という表現は、会計のテキスト等でよくみていたので、のみ込みやすかった。しかし、前者の財産管理のほうはみかけなかった(財政状態の表現はよくみたが)、ひっかかる表現であった<sup>(1)</sup>。

中村先生ご自身によれば、この表現は、会計の目的として説明される「財政状態を明らかにすることとの違い、つまり、簿記固有の目的が意識されたものであったという(中村1994, 124-126)<sup>(2)</sup>。なるほどたしかに、とくに補助簿(たとえば商品有高帳)の記入方法を取り扱っていく場面を思い浮かべたとき、簿記は、貸借対照表のように全体的・抽象的に財政状態を明らかにするというのとは違い、個別的・具体的な財産を管理するための作業としての側面をもつことを実感したのである<sup>(3)</sup>。

その後、別の商業簿記の講義(3クラス同時進行の必修科目)を担当する際に、加古・渡部・片山(2008)を利用させていただくことになった。ここでは簿記の目的として、財産管理に役立つことが、経営成績と財政状態を明らかにすることよりも先にあげられている(加古・渡部・片山2008, 2)。ここでとくに、おそらく初学者には区別のつかない、財産管理に役立つことと、財政状態を明らか

にすることとの違いを説明する必要が生じたが、この場面でも中村先生に助けていただいたのである(中村1994, 124-126)。つまり、財産管理のほうは、貸借対照表で全体的・抽象的な財政状態を明らかにすることによる以前に、まずは個別的・具体的な財産の把握をつうじて行われる、と想定される<sup>(4)</sup>。

ところで、その財産管理について、とくに簿記(・会計)上の資本に関心をもってきた私見からみると、気づくことがある。それは、財産管理に役立つことが簿記の目的の1つであるとしても、その目的は資本までには及んでこなかった<sup>(5)</sup>、ということである。簿記による財産管理は、あくまで実在するもの(私見では、金額以外の数量(個数, 重さ, 長さ等)が測られるもの)だけを対象にしてきた。資本の勘定も、いわゆる実在勘定に含まれてきたわけであるが、これは、対象が上述の意味で実在するからではない<sup>(6)</sup>。だからこそ簿記(・会計)上の資本は、財産管理の対象にもされてこなかったのであろう。

ところが最近、上述の見方に整合的であるとは簡単にはいえない動向が生まれ、そしてその動向は、簿記(・会計)の重要な変化につながり得るようにみえる。ただそれは、簿記の感覚が希薄化しつつあるともいわれる中で(安藤2006b, 3), 簿記による財産管理の感覚をもってこそ、感じ取れるものであるとみられる。そこで本稿では、上述のように資本に関心をもってきた見方から、簿記の目的は何であったかについて反省し(II), それによって視野に入ってくる最近の関連動向と、これについての簿記の反応を整理する(III, IV)。そのような作業から、これからも簿記を学んでいこうとする積極的な意義が、私なりに見出される(V)。

## II 簿記の本来的な役割・副次的な役割と会計の動向

まずは簿記の目的ないし役割について、説明の一般性や意義に注目して先達の研究をふまえて、本稿の見方をあらためて明確にしておこう。それが、次節以下の基礎になる。なお、本稿では、「目的」という表現とはほぼ区別なく、「役割」という表

現も用いる。というのも、次に述べていくように、簿記に複数の役割(目的)があるとして、それらの中での「役割分担」について後で考えることになるから(「目的分担」とはいわないであろうから)である。

### 1 簿記の本来的な役割

会計に対する簿記に固有・本来の役割としては、上でもふれたように、個別的な財産のあり方を、質・物量の面からも把握する役割があるとみられる(岩田1965, 中村1994, 安藤1989, 新田1999a~f)。より具体的には、とくに補助簿が、現金や商品、債権・債務といった個別的な財産について作成され、そこでは金額だけにとどまらず、財産に関わる「なに・いつ・だれ・どこ」および「いくつ」といった質および物量(以下、質量<sup>(7)</sup>と呼ぶ)が把握される。たとえば、商品有高帳では、商品の質に関する「なに(どのような商品), いつ(受入れ・払出し), だれ(受入元・払出先)」や、量に関する「いくつ」といったことが、関連する金額とともに把握される。また、受取・支払手形記入帳では、手形債権・債務の質に関する「なに(どのような(約束・為替)手形, 番号), いつ(受取り・支払い・振出し・満期・てん末), だれ(支払人・受取人・振出人), どこ(支払場所)」や、量に関する「いくつ」といったことが、関連する金額とともに把握されるわけである。

このような理解によってこそ、財産の質量まで把握する補助簿の存在も積極的に説明できるようになり、したがって、簿記の役割についての、より一般的な説明が可能になるであろう。また、上述のように財産の質量を考えていることから理解されるかもしれないが、本稿では、原初的な単式簿記のことも意識されている。これも、簿記の本来的な役割までをも捉える、一般的な説明を企図してのことである。

以上のような役割を通じて簿記は、本来的、しかも日常的に、財産管理に役立ち得る。この役割の明確な認識は、必ずしも広く深くは共有されていないかもしれないが、明確に会計との違いを意識して「簿記」を取り扱う文献でのみ、説明され

るようである<sup>(9)</sup>。このことも、上述の役割が簿記に固有・本来の役割であることの、1つの現われであろう。

それでもそれは、簿記の役割のすべてではなく、しかも上述のとおり、あくまで副次的な役割であるとみられる。

## 2 簿記の副次的な役割

本稿では他方で、複式簿記のことも意識されている。こちらについては多くの場合、次のような役割が想定されているとみられる。すなわち、簿記（とくに複式簿記）は、より全体的な企業活動のあり方を、もっぱら金額の面から把握する役割も担っている。具体的には、一定期間の経過後に、経営成績に関する損益計算書と、財政状態に関する貸借対照表を志向して、すべての勘定が集約され<sup>(9)</sup>、企業の活動がより全体的に、金額的に把握されることになっている。

ただ、これはむしろ会計の目的であり、そのために簿記が利用されているとみられる<sup>(10)</sup>。そのように両者の違いを認識しなければ、表面的な現象として会計と簿記が区別して呼ばれてきたという事情を説明しにくいだけでなく、一般に簿記においてのみ、とくに前述の補助簿の役割ないし内容が取り上げられることも説明しきれないであろう。簿記では、会計と同一でない役割も考えられているからこそ、取り扱われる論点の違いがあり、そしてそこに、上の本節1で述べた、会計に対する簿記に固有・本来の目的があるとみられる。

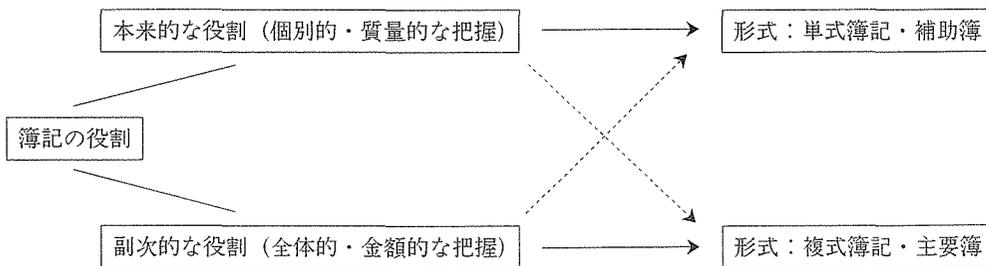
以上のような意味で簿記は、副次的、加えておよそ随時的ながら、全体的・金額的な企業活動の把握を支えてきた。たびたびみかける、簿記にもっぱら初級会計的な位置づけを与える見方において、とくに周知なのは、こちらの役割であろう。

## 3 簿記による個別的・質量的な把握と全体的・金額的な把握との相対性

簿記の本来的な役割としての個別的・質量的な把握と、副次的な役割としての全体的・金額的な把握とは、以上のように分けて理解することができる。しかし両者は、必ずしも相反するようなものではなく、むしろ連続的な関係にある。個別的・質量的な把握を事業や企業単位で取りまとめていけば、とくに金額的な面において、それは全体的な把握としての性質を帯びていく。逆に、全体的・金額的な把握をより詳細に分析していけば、個別的・質量的な把握に至る。その意味でそれらは、相互排他的というわけではないのである。

より具体的な題材でいうと、今日支配的といわれる複式簿記は、もっぱら全体的・金額的な把握を支えるが、個別的・質量的な把握を担い得ないわけではない(原2007b, 65-66)。他方で単式簿記は本来、個別的・質量的な把握を固有に担うが、全体的・金額的な把握をも支え得る(安藤1985, 第6章)。それらの相対的な2つの把握・役割をともに果たし得る形式(帳簿)として、特殊仕訳帳を想起すれば、上述のことも理解しやすいであろう。そこでのような相対的な関係は、図表1のようにまとめられる(「役割」から「形式」への矢印のうち、実線によるものは本来的なつながり、破線によるものは副次的なつながりを表す)。

図表1 簿記の役割と形式の関係



ところで、簿記が担う上述の2つの役割は、最近の会計（財務会計）の動向を受け、その具現のあり方に表面的な変化をみせつつあり、それは資本の簿記の領域においてもいえる。簿記が副次的な役割をつうじて会計とつながっている以上、そのような結果も、むしろ当然であろう。しかし、そこでもなお、会計に対する簿記に固有の役割は変わっていない。つまり、その最近の論点に関しても、簿記が担う上述の2つの役割が見出され、それらはやはり、相対的ながらも違っている。さらに、そのことについての認識は、2つの役割間、ないし、簿記と会計の役割間の相互補完的な分担に気づかせてくれる。

このような、簿記の役割をめぐる上述の見方の効用を明らかにするために、続くIII、IVにおいて、上でいう最近の論点についてもう少し具体的に検討してみよう。その際には引き続き、会計の動向の中であえて簿記の役割ないし存在意義を意識し、ひいては、簿記を学ぶ者が会計の動向に直面して行えることを意識していきたい。

### III 純資産・株主資本の簿記による全体 的・金額的な把握の意義

まずは、よく知られている全体的・金額的な把握に関わり、とくに会計への視野も必要な領域として純資産・株主資本の簿記を位置づけつつ<sup>(11)</sup>、それに関連する最近の2つの動向を取り上げる。そして、それらについての検討から、簿記（を学ぶこと）の意義を考えてみよう。

#### 1 純資産と株主資本の違いと簿記の役割

近年、会計の領域では、討議資料『財務会計の概念フレームワーク』（以下、単に討議資料と呼ぶ）において、純資産と株主資本の違いが明確にされた。それを受けて、簿記の領域でも、純資産と株主資本の関係を「入れ子型」（藤井2007, 40）や「被せ」（新田2008, 11-12）の構造で理解させてくれる見解が示されている<sup>(12)</sup>。私なりの理解によれば、2つの見解に共通するのは、純資産は資産・負債（ストック）の差額として把握されるが、他方で、株主資本は収入・支出（フロー）にもとづいて把

握されると考えられている点である。

そのように、純資産の簿記と株主資本の簿記とを実質的に区別する見解は、たしかに、考えとして成り立ち得るとみられる。ただ、討議資料それ自体は、株主資本が純資産の「うち」ないし「内訳」にあるというように定義する（第3章、本文6-7項、18-20項）。したがって討議資料のもとで、株主資本の認識・測定を、純資産の認識・測定に従属させずに考え得るのか、私としては疑問が残る。むしろ、そこでは株主資本も、資産と負債の差額から把握されると理解するのが自然であろう（石川2007b, 189-190）。

それらの理解のうち適切なのはどれか、ということについての結論も重要かもしれない。しかし、さらにここで、その結論以前に重要であるとみられるのは、上述のような見解ないし思考がどのような性質をもつのか、ということである。会計基準等をめぐる議論と、学説をめぐる議論とは、同じではないのであろう。純資産と株主資本の簿記について、とくに実務のことを想定して、まずは討議資料の文字どおりの適用を考えるのか、それとも、いわば純粋な簿記（・会計）学上の関心から、伝統的な学説等と調和するような解釈を考えるのか。それが議論の出発点になり、それによって出てくる結論も異なり得るであろう。

そのような意識で上述の2つの見解（藤井2007, 新田2008）を見直すと、次のような発想が生まれてくる。会計基準等を対象とする場合でも、必ずしも文字どおりの適用方法だけでなく、あり得べき処理をも考えることは、簿記の次元にあるから一層、認められるのではないか。その次元にあってこそ、相対的に自由な議論や結論もあってよいのではないか。

考えてみると、簿記の目的としての損益計算と財産管理（を行うこと）は、そのために記帳を行う企業経営者の姿を想起させる。それに対して、会計の目的としての経営成績と財政状態を明らかにする行為は、まず、報告や開示の相手方（出資者や投資家等）を志向しているのであろう。とすると、程度の問題であるとしても、簿記の場合は一層、まず企業経営者自身のために、またそれゆ

えに必ずしも会計基準等に縛られない、より任意的な次元で、処理のあり方を論じることが許されるのではないか(安藤2002, 3)。そうであれば、討議資料等のもとでも、あり得べき処理が検討され、それが実務に受け入れられるというかたちで、いわゆる「正規の簿記の原則」を構築し得る。さらにそれが、会計を支える過程をつうじて、「一般に認められた会計原則」に吸収される可能性もあろう(内的整合性に関する、討議資料第2章、本文17項。ただし18項)。

最近では、加速する会計基準国際化や、頻繁な法改正に牽引されて、いわゆる制度会計が、「会計基準設定主体・立法当局 ⇒ 実務・学説」という流れで構築される傾向が強くなってきているように見える。しかし、その逆の「実務・学説 ⇒ 会計基準設定主体・立法当局」という流れも、制度(institutional)会計構築の1つのあり方であろう。それをつうじた見解の発信について、会計というより簿記(を学ぶ者)の役割は小さくないはずである。

## 2 払込資本の取引(原因)別の簿記とその役割

最近の動向として次に、株主資本における「払込資本と留保利益の区別」の意義にも関連して、とくに払込資本の取引(原因)別の簿記処理(安藤2006a, 10-11)を、補助簿(補助元帳)も利用して行う必要性(壹岐2008, 60-61)が教示されていることについて考えたい。

従来、たとえば、素朴な金銭出資により生じる「株式払込剰余金」と合併により生じる「合併差益」とが、当該勘定科目をもって取引(原因)別に簿記処理されてきた。ところが最近、貸借対照表(財務諸表ないし会計)における表示科目としての「資本準備金」が、前述の株式払込剰余金や合併差益を包括する勘定科目として、簿記でも用いられる傾向がみられるという(安藤2006a, 10-11)。しかし、そうであっても、払込資本を構成する金額が、どのような取引(原因)から生じたのかが把握できないことになる。そこで、上述の教示が与えられているとみられる。

ただ、払込資本として同じ性質の金額が、原因

となった取引ごとに把握されたとして、実質的にどのような意義があるのか、疑問が残る。もっとも簿記は、その把握の要請に答え得るであろう。しかし、そもそもその要請が、簿記それ自体あるいは会計から、どのような実質的意義のために生じるのかが、ここでの関心である。たとえば、株式払込剰余金と合併差益を見比べて、実質的な判断が行われるであろうか。後者の合併差益から合併が行われたことはわかるが、それが企業の(あるいは企業に対する)判断を変えるであろうか。

合併の有無は、合併差益に固有の情報ではない。それになんといっても、合併差益等の資本剰余金額は、該当する取引による払込資本額のすべてではないから、その金額だけから何が読み取れるのかは不確かである。少なくとも、資本金額を含む全体的な払込資本額のあり方までも視野に入れて、取引(原因)別の簿記処理の意味が考えられる必要があるであろう。

そのように、取引(原因)別に万遍なく払込資本額を把握できるとして、その意義は、私見によれば、まず「何のために」ないし「どのような事業のために」払込資本額が調達されたのかを辿れる(確認できる)ことにある。それにもとづいて、企業に残すべき金額としての払込資本額を決めることができる。継続したい事業について調達された払込資本の金額は維持し、中止・終了する事業についての当該額は財産分配とともに減少させることで、調達額と運用額についての関係を把握することができるであろう(石川2007b, 185-187)。

もとより上述の教示では、簿記による「資本管理」(安藤2006a, 10-11)が目的とされているのであるが、私見として上に述べた把握も、資本のあり方の素朴な把握だけで終わらない、簿記による資本管理の1つの具体的方法として認められると考えたい。上述の私見は、たしかに財産分配局面での貸借対照表も想定するが、取引別の払込資本の意味に注目しており、したがって、上述の教示が個々の取引の把握に注目するのと志向は同じである。

なお、上述の把握が、簿記による資本管理の1つの具体的方法であるというには理由がある。

それは、このIIIでは簿記による全体的・金額的な把握を取り上げ、それとの関わりで資本管理を論じたが、資本管理はむしろ個別的・質的な把握に軸足を置くとみられるからである(安藤2006a, 10-11)。そこで、その把握について、続くIVの最後でふれたい。

#### IV 発行済株式の簿記による個別的・質的な把握の意義

簿記による全体的・金額的な把握に対して、個別的・質的な財産の把握は従来、資産・負債に関してのみ論じられ、上のIでふれたとおり、純資産・(株主)資本に関しては論じられてこなかった。ところが最近、会計の動向も受けて、とくに(株主)資本、より正確には、それに関わる発行済株式(持分)が、財産管理の対象となりつつあるようにみえる<sup>(13)</sup>。

たとえば、企業結合(取得)時に、被取得企業の純資産を受け入れる際、その決済手段として、発行済株式が利用される(たとえば、秋葉2007)<sup>(14)</sup>。加えて、発行した新株予約権が行使される際や、行使されなくても自己新株予約権として取得される際などにも、発行済株式はあたかも現金と同様に、決済手段として用いられる(たとえば、野口2004)。また、配慮が迫られている英語圏の会計テキスト・実務における貸借対照表の株主持分には、個別的・質的な把握と管理を考えやすい(issued) stock やshare、つまり、(発行済)株式が記載されている(ここではとくに、桑原2008, 43, 85)。そして、その株式・持分についてはさらに、負債との個別的・質的な区別(いわゆる、負債と持分(株式)

の区別)が論じられている。

これらは現在までのところ、もっぱら会計の領域でみられるようになってきた論点ないし動向であるが、いずれについても、簿記による発行済株式の個別的・質的な把握(たとえば上述の、決済手段としての量の把握や、負債か持分かをめぐる質の把握)が役立ち得る。そしてこれらは、会計との関わり以前に、もともと簿記固有の論点であった。それは、必ずしも目立たない潜在的なものではあったが、会計の動向によって気づきやすくなった論点であって、最近になって初めて生じたものではない。

より具体的にいうと、簿記は従来から、社債についての社債台帳と同様に、株式についての補助元帳として株主台帳(株主名簿、株主元帳; register of members, share or stock register)を用意し(中村2008, 205; 原2007a, 204-205)、発行済株式の個別的・質的な把握と管理に備えていた。これについて、「株主元帳は株主ごとに資本の個別的・直接的管理をするために利用される帳簿である」(久野2007, 291(渡辺和夫))といわれる。ただし、私見によれば、簿記(・会計)学者は、株主ごとというよりも発行済株式ごとの簿記(・会計)を考えてきたとみられる(石川2007a, 44(35))。そのことと、発行済株式が明確に財産管理の対象となりつつあることをあわせて考えれば、株主台帳はむしろ、(社債台帳のように)株式台帳であるほうが自然であろう。

その株主台帳は、会社法では株主名簿と呼ばれているといわれ、これについては、株主の氏名または名称および住所、有する株式の数、取得日等

図表2 株主台帳(元帳)の例

名義書替 年月日	譲受人または 譲渡人氏名	取 得			譲 渡			現 所 有			摘 要
		種類	記番号	株数	種類	記番号	株数	種類	記番号	株数	

(出典: 久野2007, 292(渡辺)より、ほぼそのまま引用)

が法定の記載事項としてあげられている(121条。図表2参照)。しかし、任意的な簿記においては法定の事項にとどまらず、たとえば上でもふれた必要に応じて、決済手段としてどのように用いることができるか(公正価値はどれだけか)、償還や配当といった財産分配に関わる約定はどうなっているか、といった発行済株式の質的な事項が把握され得るであろう。これが、法定の記載事項でもある数量の把握とともに、発行済株式の個別的・質量的な財産管理に役立つはずである<sup>(15)</sup>。

ここでとくに、財産分配に関わる約定等のあり方(質)の把握が、上述のように「株主(ないし株式—石川)ごとに資本の個別的・直接的管理をするために利用される」(久野2007, 291(渡辺))ことになる。これも、(決済手段の財産管理とは異なる)簿記による個別的・質量的な発行済株式をめぐる財産管理の一側面であろう。そして前述の資本管理は、むしろこの側面に対応しているとみられるのである(安藤2006a, 10-11; 安藤1988, 44-45)。

## V むすび —純資産・株主資本の簿記と発行済株式の簿記との相互補完

英語圏の会計(基準等)への配慮から、発行済株式の簿記・会計を考える必要が生じれば、そこでの認識・測定が明確に多様化するであろう。つまり、発行済株式の公正価値(時価)による認識・測定も、明確に議論の対象となりそうである。

とはいえ会計は即、少なくとも全面的には、そのような認識・測定を行うことになるわけではあるまい(万代2004, 54)。そうであるなら簿記が、たとえば、純資産・株主資本の全体的・金額的な把握ないし会計を、原価により支えつつ、発行済株式の個別的・質量的な把握を、必要に応じて公正価値も含めて補助簿で行い得る。さらに、その公正価値の開示についてニーズがある場合は、当該補助簿にもとづく注記を開示することで、そういったニーズは満たされ得るであろう(須田2000, 528-529)。また、仮に、会計が発行済株式の公正価値による認識・測定に走っても、他方で簿記が、原価による純資産・株主資本の全体的・金額的な把握

を担い続けることも可能であろう。

いずれにしても、以上のような役割分担を通じて、純資産・株主資本の簿記と発行済株式の簿記とは、建設的に相互補完し得るであろう。この見方は、簿記についての上述2つの役割を認識することによって可能になっているのである。

全体的・金額的な把握だけを簿記の役割とみるなら、会計の動向に左右される度合いは強くなるはずである。そのうえ、そこでの測定値が必然的に1つと考えられるなら、簿記・会計が全体として、公正価値(時価)か原価か、という二者択一的な選択を迫られていってしまう可能性がある。しかし、個別的・質量的な把握も簿記の役割として認識すれば、そのような事態を避けられるかもしれない。このようにして、会計だけでなく、簿記に固有の見方をもてる場所では、会計にすべてを負わせる必要はないという発想をもちつつ、既述のように、簿記の立場からのものとして会計に意見を発信することもできよう。

最近の会計の動向は、多くが会計基準の国際化による影響を受けており、そこでは簿記のあり方が不明確であるように感じる。それでも、上述のような役割分担があり得るとみられるかぎり、純資産・株主資本と発行済株式のあり得べき(あるべき)簿記について学び、考えていくことに、私は意義を見出している。

### 注

- (1) 簿記の目的に関して同様に、「財政状態」と異なる表現が用いられるテキストとして、大藪(2007, 1, 「財産計算」)や、新田・村田・佐々木・溝上・神納(2008, 72-73, 「財産の状態」)のほか、「受託財産の保安全管理」という表現で会計に橋渡しされる久野(2007, 17)がある。
- (2) ちなみに、会計の目的としての「経営成績を明らかにする」とこと、簿記の目的としての「損益計算」との関係ないし違いについても、中村(1994, 124-126)参照。
- (3) それはあるいは、「財産」という表現が日常的・現実的なものであって、個別的・具体的なイメージを与えてくれているからなのかもしれない(安藤1989, 8-9, 11-12, 13-14)。
- (4) 加古・渡部・片山(2008)と比べると、中村(2008)では、簿記の目的について「財政状態」という表現がとられていないことが際立つ。とはいえ中村

先生は、それを簿記の目的から排除されたわけではなかったはずである。中村(1994, 124-126)によれば、「財産管理」という表現が用いられたのは、あくまで「簿記固有の目的」が意識されたためであって、「財政状態」に関する目的を否定するためではない。財政状態を明らかにすること(本文中で後述の全体的・金額的な把握)と、そこから切り離されて加古・渡部・片山(2008)で明示された財産管理への役立ち(本文中で後述の個別的・質量的な把握)という目的が、中村(2008)では、「財産管理」の表現に一括して含まれているとみられる。そのほうが、簿記固有の目的はあくまで財産管理への役立ち(個別的・質量的な把握)にあることも際立つのである。

- (5) 財産管理にいう「財産」には、資本は含まれてこなかった、といってもよい。
- (6) したがって、より形式的に、貸借対照表に集約される勘定が実在勘定と呼ばれる、とも理解すべきなのかもしれない。
- (7) 本稿でいう「質量」は、通常とは違って重さを表すだけにとどまらず、広く、質(性質)から物質量までを表す表現として用いることにする。
- (8) 中村(1994)の収録章の題名も、著書自体の題名にかかわらず、「簿記あれこれ」である。
- (9) このことが象徴するように、注(4)で既述の財政状態だけでなく、経営成績や損益計算(中村2008, 2)も一般に、より全体的・金額的な企業活動の把握に関わるものとみられる。
- (10) この見方は、たびたびみかける「簿記は会計の手段である」といった表現に合う。
- (11) 本稿では、純資産・株主資本の簿記は、より全体的・金額的な企業活動の把握に役立つとみられているが、それが即、企業活動全体(すべて)を捉えるという含意までではない(特定の資本概念が与件とされているわけでもない)。純資産・株主資本は、実際には企業の資金調達活動の一部を表わし得るにとどまる。それでもその把握は、たとえば株主資本を構成する勘定を個別にみるのと比べて相対的に全体的なものといえるし、それに、資産・負債に関する把握も含む企業活動全体の把握を構成する要素にもなり得るとみられる。
- (12) 新田先生のご論稿だけでなく、(題名にこそ簿記の文字はない)藤井先生のご論稿でも、実質的には簿記が論じられていると解される(とくに、藤井(2007, 35))。
- (13) 個別的・質量的な財産の把握(と管理)が簿記固有の役割・目的であるなら、会計の動向に影響を受けているようにみえるのはおかしい、と思われるかもしれない。このことについては、このIVの本文中で後述する。
- (14) なお、決済手段として考えられるのは、発行済株式だけでなく、未発行株式もそうである(決済手段として発行され得る)。しかし、ここであえて

検討対象を発行済株式までに限るのは、それが、簿記において株主台帳(本文中で後述)で把握されることと、会計において認識される自己株式までを含むことが理由である。現時点で実際に、簿記による把握の必要性がより高いとみられるもので、本稿での検討対象とするにとどめたわけである。また、検討対象をより狭く、手許の決済手段となる自己株式に限ることも考えられる。しかし、発行済株式が、英語圏の貸借対照表・株主持分に記載されていること(本文中で後述)や、企業の手許になくとも株式交換において実質的に決済手段となり得ることを等ふまえて、本稿では、発行済株式のすべてを検討対象(簿記による財産管理の対象)に含めた。

- (15) 本稿とは違って簿記を意識した論稿ではないが、Roberts, et al. (1990)では、種類株式が伝統的に豊富なアメリカにおいてあり得べき、発行済株式の個別的・質量的な把握のあり方が示されている(Exhibit 1, 2, 4および5を、本稿の図表2およびVとあわせて参照)。

#### 参考文献

- 秋葉賢一(2007)「新会社法と会計基準の開発」『会計』第171巻第3号(2007年3月), 35-49頁。
- 安藤英義(1985)『商法会計制度論』国元書房(1997)『新版 商法会計制度論』白桃書房)
- 安藤英義(1988)「簿記および会計の空洞化」『企業会計』第40巻第9号(1988年9月), 43-48頁。
- 安藤英義(1989)「簿記書の資本中心主義化」『会計ジャーナル』第21巻第4号(1989年3月), 8-14頁。
- 安藤英義(2000)「会計の進展と簿記の混乱」(森田哲彌編著(2000)『簿記と企業会計の新展開』中央経済社, 第2章所収)
- 安藤英義(2002)「簿記のアイデンティティー」『産業経理』第62巻第2号(2002年7月), 3頁。
- 安藤英義(2006a)「会計と簿記の間—表示科目と勘定科目の関係など—」『会計』第170巻第3号(2006年9月), 1-13頁。
- 安藤英義(2006b)「簿記の感覚の希薄化」『産業経理』第66巻第3号(2006年10月), 3頁。
- 壹岐芳弘(2008)「資本剰余金の簿記処理—会社法の会計規制を前提として—」『日本簿記学会年報』第23号(2008年7月), 56-62頁。
- 石川 業(2007a)「[払込資本と留保利益の区別]の多様性と当事者間の合意による選定」『経営総合科学 愛知大学経営総合科学研究所』第88号(2007年3月), 21-53頁。
- 石川 業(2007b)「[払込資本と留保利益の区別]と出資者・経営者の利害調整」(安藤英義先生退官記念論文集刊行委員会編(2007)『会計学論考—歴史と最近の動向—』, 第10章所収)

- 岩田 巖(1965)「二つの簿記学—決算中心の簿記と会計管理のための簿記—」『産業経理』第15巻第6号(昭和30年6月), 8-14頁。
- 大藪俊哉編著(2007)『簿記テキスト〔第4版〕』中央経済社。
- 加古宜士・渡部裕巨・片山 覚編著(2008)『新検定簿記講義<平成20年度版>〔3級/商業簿記〕』中央経済社。
- 久野光朗(1987)「資本概念の多様性」『企業会計』第39巻第10号(1987年10月), 53-57頁。
- 久野光朗編著(2007)『新版 簿記論テキスト』同文館出版。
- 桑原正行(2008)『アメリカ会計理論発達史—資本主義理論と近代会計学の成立—』中央経済社。
- 須田一幸(2000)『財務会計の機能—理論と実証—』白桃書房。
- 中村 忠(1994)「学ぶ楽しみ」『会計学放浪記』白桃書房, 第III章所収。
- 中村 忠(2008)『新訂 現代簿記(第5版)』白桃書房。
- 新田忠誓(1999a~f)「簿記の原理—簿記学の対象と会計学の対象—(その1~6・完)」『會計』第155巻第4号~第156巻第3号(1999年4~9月), 99-109頁(1999a), 135-148頁(1999b), 121-131頁(1999c), 119-130頁(1999d), 125-137頁(1999e), 123-135頁(1999f)。
- 新田忠誓(2008)「資産負債アプローチと簿記の役割」『會計』第173巻第1号(2008年1月), 1-14頁。
- 新田忠誓・村田英治・佐々木隆志・溝上達也・神納樹史(2008)『会計学・簿記入門〔第9版〕』白桃書房。
- 野口晃弘(2004)『条件付新株発行の会計』白桃書房。
- 原 俊雄(2007a)「株主台帳」安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編集代表(2007)『会計学大辞典 第五版』中央経済社。
- 原 俊雄(2007b)「財務報告の展開と簿記・会計の揺らぎ」(安藤英義先生退官記念論文集刊行委員会編(2007)『会計学論考—歴史と最近の動向—』, 第4章所収)
- 藤井秀樹(2007)「新会計基準における会計思考の展開—資本等式の理論的含意の検討を手がかりとして—」『産業経理』第67巻第3号(2007年10月), 34-41頁。
- 万代勝信(2004)「財務報告の役割の再考」『JICPAジャーナル』第582号(2004年1月), 50-55頁。
- Roberts, M. L., W. D. Samson, and M. T. Dugan (1990) "The Stockholders' Equity Section: Form without Substance?" *Accounting Horizons*, Vol. 4 No. 4, pp. 35-46.