

会計目的と会計主体からみた持分概念の検討

引 地 夏奈子

1. はじめに

営利企業の利益計算において、その計算の基礎となるものは持分であり、それを算定することが利益計算の基礎となる。いかなる会計主体を採るとしても、利益には持分の存在があり、はじめて成り立つものである。

持分 (equity) 概念は、会計の利益計算の基礎になるものである¹。企業に出資等が行われることで持分が形成され、そこから初めてそれに対する増減としての利益を計算することができる。つまり、持分概念の定義を明らかにすることは、会計の利益計算の体系を構築するうえで必要となるのである。

持分概念の背後には、利益の帰属主体としての会計主体がある。この会計主体は、前提とする会計目的²から演繹されることになるはずである。なぜならば、どのような利益を算定するかは、その会計目的に左右されるからである。

また、利益を計算する際には、資本取引と損益取引を区分しなければならない³が、資本取引と損益取引の区分はいかなる会計主体を採るかという問題と

-
- 1 本論文では、営利企業を前提として検討を行う。非営利組織の持分、純資産の概念は扱わない。
 - 2 会計目的とは、財務諸表の作成・公表を何のために行うのかという目指すべき方向性のことである。目的には「利用目的」と「作成目的」があり、会計数値を公表するのは財務諸表作成者であることから、本論文では「作成目的」を前提とする。
 - 3 梅原 (2008)、12頁。

密接に関連を持っている。持分概念は会計主体に関連性があり、持分概念の変動が資本取引と損益取引に区分される以上、資本取引と損益取引の区分は会計主体の問題と密接な関係にある。

しかし、持分概念を考える際には、負債概念との関連も考慮に入れなければならない。負債を「現在の義務」と定義するならば、持分は資産から負債を控除した残余とせざるを得ない。

これまで、持分は「株主の残余請求権⁴」と定義されることがほとんどであった。また現在、負債は、「将来に資産または用役の提供をしなければならない現在の義務」と定義されることが多い。しかし、資産から負債を控除した残余、つまり現在の義務を負わない請求権がすべて株主の請求権であるとは限らない⁵ため、株主の残余請求権といった従来の持分の定義であれば、負債でもないが持分でもない項目を発生させてしまう⁶こととなり、好ましい状態とはいえない。

持分を株主の残余請求権と定義してきた背景には、意思決定有用性や受託責任などといった会計目的があるものと考えられる。これらの会計目的に照らし合わせると、持分を株主の残余請求権と今後も定義し続けるのは、妥当とはいえないのではないだろうか。また、この持分の定義を採用し続けることに限界があるのであれば、会計が果たすべきと考えられる目的に照らして、どのような持分概念を模索すべきなのであろうか。

本論文では、まず会計目的に関する考え方について整理し、そのうえで会計が果たすべき目的と照らして、いかなる持分概念が論理的に妥当であるのかについて検討する。つまり、会計目的に関する前提を定め、その前提から諸概念を矛盾なく演繹する形で、会計の計算構造を導き出すことを目的とする。これらの議論を踏まえ、持分変動のうち、会計主体と取引が資本取引になり、それ以外の要因による持分変動を引き起こす取引を損益取引になることを論じる。

以上の議論によって、持分を「株主の残余財産」とするこれまでの定義の仕

4 FASB (1985) par.49, Kerr (1989) p.60

5 池田 (2010) 21頁。

6 池田 (2010) 23頁。

方には限界があることを示し、会計目的に照らして妥当性のある持分の定義を明らかとしたい。

2. 会計目的と持分概念の関係に関する整理

(1) 意思決定目的と受託責任目的に関する整理

現在、会計目的に関する考え方には、経営者の受託責任を重視する考え方(受託責任目的)と投資家等の情報利用者の意思決定に有用な情報提供を重視する考え方(意思決定目的)がある⁷。両者の関係は、意思決定目的を主目的とし、受託責任目的をそれに従ずるものとするものや、意思決定目的の中に受託責任目的が包含されていると考えるもの⁸のように意思決定目的を重視する考え方が、財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board: 以下、FASB)や国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board: 以下、IASB)といった基準設定主体を中心に採用されている。これに対し、両者を対立的に捉えたうえで、受託責任目的を重視する考え方も存在する⁹。

(2) 会計目的と持分概念の関係

意思決定目的を前提に考えれば、財務諸表の主たる利用者を特定し、その主たる利用者が提供した資金が持分となる。よって、主たる利用者として持分証券投資家や普通株主を想定すれば、それに対する資金提供者の請求権が持分となる。しかし、IASBやFASBの概念フレームワークのように、主たる利用者として「現在の(および潜在的な)投資家、貸手その他の債権者¹⁰」を想定すれば、彼らが会社に対して行った資金提供に対する請求権が持分となる。一方、出資を検討中の潜在的投資家は、会社に資金提供を行っていないため、会社に対し

7 須田(2000)15-24頁、桜井(2002)11-13頁。

8 FASB(2010) par.B2, par.OB4, IASB(2010) par.OB2, par.OB 4

9 Ijiri(1975) pp.45-46

10 FASB(2010) par.OB 5、IASB(2010) par.OB 5

て請求権を持たず、したがって彼らの持分は存在しない。このように、ここでは「主たる利用者」の範囲について問題となる。

他方、受託責任目的からは、委託・受託問題の一方の当事者である委託者が提供した資金が持分となる。会社は委託者からの資金提供を受け、委託された資金についての受託責任を負う。このため、受託責任においては、委託者と受託者の二者の関係が成立する¹¹。通常は、委託者は株主と考えられているため、株主の請求権が持分と考えられることが多いが、株主と債権者が委託者として資金を会社に提供し、受託者たる会社の経営者が委託者の代理人として資金運用を行い、受託者の利益を算定するという見解も考えられる¹²。つまり「委託者」の範囲について問題となるのである。

3. 会計目的の検討

受託責任目的と意思決定目的について整理をしたが、これらはどちらが優先されるべきものであり、両者の関係はどう捉えるべきなのであろうか。

(1) 意思決定目的を重視する考え方についての検討

現在における主流の考え方は、意思決定目的を重視する「意思決定有用性ア

-
- 11 したがって、会社と株主と債権者の三者間での受託責任は成立しない。株主が委託者ならば、債権者は委託者ではない。また、株主と債権者の両者が委託者であれば、会社、株主、債権者の三者関係にはならず、会社と株主・債権者との二者関係になる。会社と株主と債権者の三者間での利害調整機能について論じられるが、この場合においても、会社が財務諸表を公表する対象は委託者である株主であり、この財務諸表の数値を用いて、株主と債権者間、あるいは会社と債権者間で、利害調整を行う。森川（2005、25-27頁）では、会社と株主の間での受託責任と、株主、債権者、会社間での利害調整を分けて整理している。
- 12 この考え方について、Paton and Littleton（1940、p.45）では「（企業概念を反映する）企業または経営者の観点」では、株主に支払う配当のみならず、債権者に対する利息の支払いも、「営業上の費用ではなく、利益の分配を示し、配当に近い性格を持っている」と述べている。この考え方では、経営者を株主および債権者の代理人とみなし、それらに対する配当や利息の支払いを利益の分配としてみなしている。

アプローチ」である。この考え方においては、「主たる利用者」の範囲とそのニーズが問題となる¹³。意思決定目的を重視すると、情報利用者の知識レベルや行動パターンを仮定したうえで、彼らにとって有用となるような会計処理を規定しなければならない。しかし、情報利用者には投資家、債権者、取引先、従業員など多様なものが混在しているし、投資家や債権者といったそれぞれの利用者カテゴリーの中でも、情報ニーズは個別に異なっている。仮に主たる利用者を「現在の（および潜在的な）投資家、貸手その他の債権者¹⁴」を限定したとしても、彼らがいかなる知識レベルであり、どのような行動パターンを持つのか明確ではない。このような状況で、利用者のニーズを満たすことができる情報がいかなるものかを決定することは困難であり、利用者のニーズを1つの財務諸表で満たすことは難しい。したがって、このような考え方のもとでは、財務諸表を作成して一意的な利益を算出して公表する根拠を見出すことはできない¹⁵。

また、何が有用かは事前にはわからないものである。利用者にとって有用であることを確認するには、証券投資家にとっての相対的な有用性を明らかにするとどまるし¹⁶、会計基準に従って公表された会計情報に対する有用性を事後的に実証することしかできず¹⁷、会計基準を新設・変更する前に何が有用であるかを事前に実証することは不可能といえる。

どのような会計処理が有用であり、会計基準のいかなる部分を新設・変更すればよいかを事前に明らかにするための学問として、実験会計学がある¹⁸。しかし、実証にしても実験にしても、分析対象の選択は研究者の持っている価値

13 AAA Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports1. (1977)

14 FASB (2010) par.OB 5、IASB (2010) par.OB 5

15 これに関して、最劣後の請求権者（もしくは普通株主）や投資家を利用者とみなし、彼らにとっての利益を公表すれば、他の利用者ニーズにも対応できるとする考え方も存在する（IASC (1989) par.10、FASB (2007)）。しかし、最劣後の請求権者（もしくは普通株主）の情報ニーズが他の利用者ニーズをカバーしているという論証はなく、説得力を持たない。

16 大日方（2009）42頁。

17 藤井（2007）172頁。

18 実験会計学が実証研究の限界のうちいくつかを克服しうる点については、山地（2009）53-58頁を参照。

観や問題意識によって左右されることから¹⁹、すべての会計問題について満遍なく実証や実験が行われるとは考えにくい。つまり、実証や実験のみで会計の計算構造全てを導き出すことは困難なのである。これらより、意思決定目的を重視する考え方からは、あえて一組の財務諸表を作成して公表する必要はないものと考えられる。これは、利益やその基礎となる持分を一つに定めて公表する必要性がないことを表す。それでは、なぜ会計によって算出される利益を企業が一意的に算定し、公表する必要があるのであろうか。

(2) 受託責任目的を重視する考え方についての検討

営利企業は、出資者が自らの利益のために、自分の資金を会社に提供することで設立される。そのため、営利企業は出資者が利益を得るための手段となっている。しかし、多くの場合、経営者に対して関心や能力のない出資者が自ら経営を行う代わりに、企業に自身の財産を管理・運用を積極的に委託することになる。ここに、企業と出資者の間に、資金の委託・受託の関係が成立する。そして企業は、資金の委託者である出資者に対して、資金の管理・運用の状況と結果を報告することが要求される。これを受託責任という。委託者とそれ以外の資金提供者の間には利害の対立があるとされ、その利害を調整するために、会社法は分配を規制するという形で委託者に対する分配に制限を加える。しかし、責任はそれを負う者と負わせる者の二者の関係であり、企業が委託者に受託責任を負う以上、企業と委託者以外の資金提供者との間には受託責任は発生しない。

このような受託責任を解除する目的のために行われる会計が「受託責任会計」である。この枠組みにおいては、受託者は委託された資金の管理・運用の状況と結果を報告しなければならないので、会計数値を財務諸表の形で報告しなければならない。そのため、持分や利益といった会計数値は資金の委託者にとっての数値となる。企業はこの会計数値に責任を負うこととなり、資金の委託者は全体で一つの集団であるため、資金の委託者にとっての持分や利益も1種類

19 徳賀 (2009) 9頁。

しかない。企業はそれらの持分や利益の数値を公表することに責任を負う。つまり、持分や利益といった会計数値は、資金委託者の持分や利益として、一意的に定めなければならないのである。すなわち、会計の利益数値の一意性は、受託責任会計のもとで要求されるといえる。

しかし、上記のことだけでは受託責任目的の重要性を論ずるには不十分である。複式簿記を用いる以上、どのような会計目的で財務諸表を作成しても、利益は一意的に決定されるからである。それでは、受託責任目的が重要となる理由はどのようなものであろうか。

受託責任目的の重要性は、財務報告の目的をめぐるIASBとFASBの概念フレームワークの改訂の経緯をみれば明らかである。IASBとFASBは、概念フレームワークの改訂の際、財務報告の目的に受託責任目的が意味する内容を含めるとしているが²⁰、従来の概念フレームワークにあった受託責任目的に関する文言は削除されており、意思決定目的の中に受託責任目的を包含してしまっている²¹。しかしこの改訂の過程では、こうした改訂を行うことに批判が多く集まり²²、概念フレームワーク改訂後の現在でも、受託責任目的を独立の会計目的として概念フレームワークに明示することを主張する者はいる²³。現行の概念フレームワークでは受託責任目的を「あまり目立たせていない」とコメントしたものが多かった²⁴ことを受け、IASB概念フレームワーク公開草案では、受託責任目的を独立の会計目的にしたわけではないが²⁵、「企業の資源に係る経営者の受託責任を評価するために必要とされる情報を提供することの重要性をもっと目立たせる²⁶」ことで、受託責任目的を従来よりも強調しようとしている。このように、多くの者が受託責任目的を重要かつ独立した会計目的として位置付けることを主張していることから、受託責任目的は、意思決定目的と少なく

20 IASB (2010) pars.BC1.28

21 IASB (2010) pars.OB 2-OB 4

22 藤井 (2012) 128-129頁。

23 EFRAG (2016) par.31

24 IASB (2015) pars.BC1.8-BC1.9

25 IASB (2015) pars.BC1.10

26 IASB (2015) p.9

とも同等の地位に置かれるべきである。

しかし、歴史的には、所有と経営が分離した株式会社の会計において、受託責任目的のための会計の必要性が説かれ、そうした受託責任目的のための会計の枠組みの中で、意思決定に有用な情報の提供が制度上行われ、現在に至る²⁷。つまり、ここからは受託責任目的は、意思決定目的よりも重要視すべきであることがわかる。

概念フレームワークのプロジェクトにおける議論の経緯や、これまでの会計制度の歴史的な発展の経緯から、受託責任目的は重要な会計目的であり、かつ意思決定目的よりも重視されるべきであるといえる。会計数値は、元来は受託責任目的のために用いられており、それゆえに会社は1つの持分および利益の数値を作成・報告することに責任を持ち、そして、こうした受託責任目的のために用いられる会計情報が、会計情報利用者によって様々な意思決定に利用されていると考えるのが妥当であると考えられる。

4. 受託責任会計における委託者の検討

以上、意思決定目的を重視する考え方及び受託責任目的を重視する考え方についての検討を行った。それでは、受託責任会計における委託・受託関係において、委託者とはだれを指すのであろうか。

これまで受託責任会計においては、法的枠組みのもと、資金の委託者は出資者であり、株式会社であれば、それは株主であると考えられてきた。しかし、資金の委託者は、出資者とイコールであるといえるのであろうか。たとえば、特定期間に一定金額の償還を受けるような株主は、資金の委託者といえるのであろうか。彼らは法律上株主であるが、むしろ社債権者などの債権者に近いともいえる。債権者は、一定期間内に償還されることを期待しているが、通常、こうした状態の資金提供者を委託者とは呼ばない。

27 森川 (2005) 5-7 頁。

このように、法的に出資者であっても、資金の委託者とはいいいがたい場合もあり、法的な出資者の立場と、資金の委託者の立場とは異なるものと考えらるべきである。それでは、資金の委託者とは、どのような者と捉えるべきであろうか。

広辞苑において、「委託」とは、他人に好意を任せることを指すとされている。これに近い用語に「委任」があるが、法律上の「委任」とは、法律行為を「委託」することを指し（民法第643条）、そして委託した行為の成果が委託者に帰属する。「委託」や「委任」といった用語に共通していることは、行為を他者に任せる点にある。したがって、受託責任会計における委託とは、会社に対して資金を提供して、会社および会社の経営者に資金の管理・運用を任せることを指す。つまり、会社および会社の経営者の資金の管理・運用を任せる資金提供者が、委託者ということになる。そうすると、次に「資金の管理・運用を任せる」とはどのような状態かを明確にしなければならない。

資金を提供して資金の管理・運用を任せると、リスクを負うことになる。リスクはリターンと対になっているが、リターンを得るためにはリスクを負うことから、リターンはリスクの存在に基づくものである。そこで以下、資金提供に伴うリスクに着目する。

資金を提供して資金の管理・運用を任せる際の最大のリスクは、会社が破綻することにより、資金が戻ってこないことである。ほとんどの場合、会社が破綻すれば、最初に提供した金額よりも少ない金額しか受け取ることができず、最悪の場合、最初に提供した金額全てを放棄せざるを得なくなる。破綻することにより提供した資金が返ってこない可能性があることは、債権者をはじめ、どのような資金提供者にも当てはまる。しかし、提供した資金が返ってこない可能性が最も大きいのは、一定期間における支払いを請求できない場合である。支払期限があれば、破綻に伴って資金が戻ってこないリスクに一定期間しかさらされないが、支払期限がなければ、平時において支払いを請求することができないため、当該リスクに常にさらされることになる。このようなリスクを負いながら、それに見合うリターン²⁸を期待しているからこそ、他者に資

28 ここでのリターンとは、必ずしも配当だけに限らない。

金の管理・運用を任せられることができると考えれば、このような支払期限を持たない資金の提供者が、資金の管理・運用を任せているものであると考えられる²⁹。資金の提供者は会社に対して請求権を持つことから、結果的に現時点において会社から将来の一定時期における返済を求めることのできない請求権の保有者が、資金の管理・運用を任せられるもの、つまり委託者ということになる。

言い換えれば、ここでの資金の委託者とは、清算を前提としない平時において、現時点で会社から将来の一定時期における返済を求めることのできない請求権保有者を指す。つまり、ここでいう資金の委託者は、会社に対する請求権を有しているのに対し、会社の側では、これらの委託者に対する義務を現時点では持たない。会社は彼らから資金を受託し、彼らの代わりに管理・運用しているので、これらの者に対して返済する現在の義務はないが、その代わりに資金を管理・運用し、その管理・運用状況を報告する「受託責任」を負うことになる。

5. 委託者の請求権としての持分概念の検討

受託責任とは、資金の委託者に対する受託者の責任である。資金の委託者は受託者に資金の管理・運用を委託し、受託者はその資金の管理・運用に対して責任を負い、そして結果を報告する責任を負う。会社がこれらの委託者に対する受託責任を解除するためには、これらの委託者にとっての利益を算定しなければならない。そして持分概念は利益概念の基礎となるものであり、よって、持分や利益といった会計数値は、必然的に資金の委託者にとっての数値となる。そして会社は、この会計数値を作成・報告することに責任を負う。つまり、受託責任会計のもとでは、持分概念や利益概念の基礎となる会計主体は、資金の委託者であると考えられる。

29 このような破綻リスクの観点から「委託」を定義すると、一定時期の間だけ資金運用を任せられる契約は、「委託」には該当しない。それは、その契約は将来において資金を返済する契約であり、資金の返済義務があるからである。

会計目的と会計主体からみた持分概念の検討

前述したように、委託者とは、会社の資産に対する請求権を有するものの、会社の側からすれば現在の支払義務を負わないため、会社に永続的に関与し続けるものを指す。よって、会計主体は、会社側で現在の資産引渡義務を負わない請求権に対する保有者であると考えられる。会社が継続的に存在することを前提とすれば、清算を前提になることはなく、清算時における請求権の優先・劣後の関係は考慮しなくてもよい。

会計主体が上述の通り、会社側で現在の資産引渡義務を負わない請求権の保有者である以上、彼らの請求権、つまり会社側で現在の資産引渡義務を負わない請求権が、持分であると考えられる。この持分の定義における、現在の資産引渡義務の不在という条件は、「資産－負債＝持分」という等式に整合するものでもある。負債を「現在の負債引渡義務」などと定義しつつ、それと矛盾しない形で持分を定義するには、このように定義するほかないのである。

6. 委託者との取引としての資本取引概念の検討

資本取引と損益取引の定義の組み合わせには2通りある。資本取引を決定してそれ以外の持分変動を損益取引とするアプローチと、損益取引を決定してそれ以外の持分変動を資本取引とするアプローチがある。

日本の会計制度では、純利益（または純損失）を生じさせる取引を損益取引とし、それ以外の純資産の変動を引き起こす取引を資本取引としている³⁰。そして、資本取引のうち、株主資本の直接の変動を引き起こす取引が株主取引となる³¹。この場合の株主取引は、「株主の自益権に基づく、株主と会社との間の資産・負債の移動³²」であり、株主を介した会社と株主との取引、および株式の自益権から生じた配当の受け払いが、株主取引に該当する。

日本の会計制度における資本取引と損益取引の定義は、損益取引を定義して

30 池田（2012）49頁。

31 池田（2012）49頁。

32 池田（2008）111頁。

それ以外の持分の変動を資本取引とするアプローチであるが、このアプローチは、利益から持分の大きさを決定するものであり、本末転倒な考え方であると言わざるを得ない。

また、損益を生む取引を損益取引とすると、損益というものを定義しなければならない。損益とその構成要素としての収益・費用を積極的に定義できるのであれば、利益計算のために収益・費用のみを定義すればよく、それ以外の項目は特に必要ない。こうした考え方は収益費用アプローチと呼ばれているが、これは収益を成果とみなし、費用の成果を生むための努力とみなすものである。しかし、何が成果で何か努力かを厳密に示し、それを収益・費用の定義に反映させることは難しい。したがって、定義を行うという側面からは、収益費用アプローチには難点があるとされる³³。以上より、本論文では、損益取引を定義してそれ以外の持分の変動を資本取引とするアプローチとは異なる立場を採る。

受託責任会計においては、企業は資金の受託者にとっての利益を報告しなければならない。したがって、資金の委託者が企業に持つ請求権こそが持分である。資金の委託者がさらなる資金を委託する場合、あるいは資金の委託者が委託していた資金を引き上げる場合、確かに委託者が委託している資金の額が変動するが、これは企業が資金運用を行った結果ではないから、ここからは利益や損失は生じない。

つまり、このような資金の委託者と会社との間の直接取引が資本取引であり、それ以外の要因で持分変動を引き起こす取引は損益取引となる。前述したように、資金の委託者は、平時において支払請求できない請求権の保有者を指すと考えられる。したがって、平時において支払請求できない請求権の保有者と会社との間の直接の取引は全て資本取引となる。そして持分の変動のうち資本取引によらないものが、損益取引になる。つまり、損益取引とは、持分変動を引き起こす取引のうち、委託者と会社との取引に該当しない取引をいう。

33 藤井 (1997) 128-129頁。

7. おわりに

会計目的として受託責任目的を重視して議論を行う場合、受託責任とは株主に対する責任であり、よって持分も株主の請求権とされてきた。これは、株式会社法が法律上、株式の所有を通じて、「所有者たる株主が所有者」とみなされてきたからである³⁴。

これに対し、本論文では、受託責任とは、平時において将来の一定期間における返済を現時点で請求できない請求権者、会社側からみれば平時において現在の資産引渡義務を負わない請求権者に対する会計報告の責任とみなし、彼らの請求権こそが持分と捉えている。株式や社債などの金融商品の多様化に伴って、「委託者」の範囲に関する従来の理解には限界がみられ、平時において将来の一定時期における返済を請求できない請求権者を委託者として、彼らに対する会計報告責任を負うとする「新しい受託責任」に関する考え方が必要になってきているのではないだろうか。

また、これまでのように、負債を現在の資産引渡義務と定義したうえで持分を株主の請求権と定義すると、必然的に両者の中間に属するメザニン項目が発生する。この問題に対応するには、負債を残余と定義する方法³⁵も考えられるが、「資産－持分＝負債³⁶」の算式を採用したのでは、資産と持分が表裏の関係にあるということを論証するという難題を突き付けられる³⁷。そこで、負債を残余とするなら、必然的に資産の定義も「持分の減少にも費用にもならない借方項目」と変更しなければならない。結果的に収益・費用を資産・負債から独立的に定義しなければならないが、その場合の収益・費用の定義の内容には曖昧さが付きまとう³⁸。つまり、何が収益・費用で、何が収益・費用出ないかを説明するのは難しい。したがって現在では、いわゆる「収益費用アプローチ」

34 神田（2005）24頁。

35 FASB（2007）par.27.

36 FASB（1990）par.185.

37 徳賀（1997）112頁。

38 藤井（1997）125-126頁。

の考え方を定義の面から積極的に支持することは難しいのである。

そこで、負債の定義を現在の資産引渡義務とすることと矛盾しないように持分を定義すると、本論文で提示したような持分の定義が考えられる。そして、持分の変動のうち、委託者と会社との間の取引が資本取引となり、それ以外の持分変動取引が損益取引となる。矛盾のないことが、会計における計算構造論における生命線であると考えられ、ある一定の前提、つまり会計目的に関する前提や会計に関する諸公準など、これらのもとで論理的に矛盾のない会計計算構造を構築することが、会計における計算構造論に求められている。

しかし、負債や持分、もしくは資本取引や損益取引を定義しただけでは、負債と持分、もしくは資本取引と損益取引に関する様々な問題を解決するには至らない。問題の解決は、これらの定義の具体的な適用方法であることを、最後に強く指摘したい。

【参考文献】

- EFRAG (2016) *Getting a Better Framework – Profit or Loss versus OCI*. Bulletin, EFRAG.
- FASB (1985) *Elements of Financial Statements, Statement of Financial Accounting Concepts No.6*, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念(増補版)』中央経済社、2002年。
- FASB (1990) *an analysis of issues related to Distinguishing between Liability and Equity Instruments and Accounting for Instruments with Characteristics of Both*. Discussion Memorandum, FASB.
- FASB (2007) *Financial Instruments with Characteristics of Equity*, Preliminary View, FASB.
- FASB (2010) *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, Statement of Financial Accounting Concepts No.8, FASB.
- Ijiri, Y. (1975) *Theory of Accounting Measurement*, AAA. (井尻雄二『会計測定の理論』東洋経済新報社、1976年)
- IASB (2010) *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB. (IFRS財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準(IFRS) 2015』中央経済社、2015年)
- International Accounting Standards Committee (IASC) (1989) *The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC. (日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書2001』同文館出版、2001年)
- Kerr, J.St.G. (1984) *The Concept of Equity in Financial Accounting*, Accounting Theory Monograph No.9, AARF.

会計目的と会計主体からみた持分概念の検討

- Paton, W.A. and A.C.Littleton (1940) *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA Monograph No.3, AAA. (中島省吾訳『会社会計基準序説 (改訳版)』森山書店、1958年；北里武三訳「株式会社会計基準序説」北里武三『ペイトン、リトルトン会計基準の研究』大阪経済大学産業経済研究所、1962年、71-272頁)
- 池田幸則 (2008) 「資本取引概念と資本取引・損益取引の区分」『会計』第173巻第3号、104-114頁。
- 池田幸則 (2010) 「負債および持分の概念規定のあり方を巡る検討」『会計』第177巻第6号、15-27頁。
- 池田幸則 (2012) 「資本・利益の区分を巡る概念整理」『会計』第182巻第1号、39-52頁。
- 梅原英雄 (2008) 「資本概念と利益計算」石川哲郎・北村敬子編著『資本金の課題』中央経済社、9-23頁。
- 大日方隆 (2009) 「実証会計学の継承と展望」『会計』第175巻第1号、34-46頁。
- 神田秀樹 (2005) 『会社法 (第7版)』弘文堂。
- 桜井久勝 (2002) 「会計情報の利用目的」斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社、11-25頁。
- 須田一幸 (2000) 『財務会計の機能』白桃書房。
- 徳賀芳弘 (1997) 「夫妻と資本の区分 (1)」『企業会計』第49巻第7号、110-112頁。
- 徳が芳弘 (2009) 「グローバル化と財務会計研究の継承と発展」『会計』第175巻第1号、1-11頁。
- 藤井秀樹 (1997) 『現代企業会計論』森山書店。
- 藤井秀樹 (2007) 『制度変化の会計学』中央経済社。
- 藤井秀樹 (2012) 「研究の総括と展望」日本会計研究学会特別委員会 (委員長・藤井秀樹) 『会計基準の国際統合と財務報告の基礎概念 (最終報告書)』、127-133頁。
- 森川八洲男 (2005) 『体系財務諸表論』中央経済社。
- 山地 (2009) 「実証会計学の意義と限界」『会計』第175巻第1号、47-62頁。

