

■ 論文

共益資本主義のための統合会計モデル —共益三元簿記の構想—

佐藤 倫正

目次
I はじめに
II 会計理論の展開
III 国際会計の動向
IV 共益三元簿記
V これまでの統合会計研究
VI むすび

▶ 要旨

本稿の目的は、企業会計と非営利法人会計を統合する一般会計モデルの概要を提示するとともに、その構想が出てきた背景を整理することにある。この統合会計モデルは、資本主義の形を株主資本主義から共益資本主義に転換させる可能性を秘めている。

この会計モデルは、日本で創案された三元複式簿記をベースに、ハーバード大のロバート・アンソニー教授が提唱した企業主体説（E説）を織り込んだ会計システムである。「新会計モデル」と呼んでいたが、ここでは、その簿記的側面を強調するために「共益三元簿記」と名づけている。

このような構想と、それが果たす役割は、「会計が促す新資本主義」という仮説として、いくつかの論文で示してきたが、非営利会計との関係は明示的には論じなかった。そこで本稿では、日本の非営利会計が資金会計として独自の発展を遂げていることに着目して、それが共益三元簿記を通して、新しい企業会計と容易に統合できることを明らかにする。

▶ キーワード

共益資本主義、企業会計と非営利会計の統合、共益三元簿記、企業主体説、キャッシュフロー計算書、新概念フレームワーク

I はじめに

本稿の目的は、企業会計と非営利法人会計との統合にむけての、一般会計モデル (general accounting model) の概要を提示するとともに、その構想が出てきた背景を整理することにある。この統合会計モデルは、資本主義の形を株主資本主義から共益資本主義に転換させる可能性を秘めている。

この会計モデルは、日本で創案された三元複式簿記 (3DAS) をベースに、米国で提唱された企業主体説 (E 説) を織り込んだ会計システムである。ともに新しい提案であり、その二つの結合を、かつて「新会計モデル」と呼んでいたことがあるが¹⁾、ここでは、その簿記的側面を強調するために「共益三元簿記」と名づけている。

それにしても、このような研究は、現代社会にとって、どのような意味を持つのか。また、21世紀の新概念フレームワークを作ろうとする国際会計の動向は、いったい何を目ざしているのだろうか。

1. 会計が促す新資本主義

それはまだ明確にはされていないのだが、私考するに、資本主義の型をアメリカ型の株主資本主義から、日本や欧州型のステークホルダー (利害共有者) を重視する共益資本主義へと移行させる兆候ではないかと見ている。

その点について、筆者が『税務経理』に寄稿した「格差の会計原因説」(佐藤 [2016a]) をここに序文として示して、そのような結論の根拠を本稿で説明させていただく。

ノーベル賞経済学者のジョセフ・スティグリッツ米コロンビア大教授の近著の日本語版「これから始まる『新しい世界経済』の教科書」(徳間書店) が本年2月に出版された。米国経済を論じているのだが、その結びで、「アメリカ型グローバリズムを許すな」と書いている。日本経済を再生するテキストにも使えるであろう。

本書には、気づいても言えなかったことが、ズバリと書かれている。「明らかに、トリクル・ダウン経済学—すべての人々に利益がしたり落ちることを期待して最上層の収入を増やす—は失敗した (32頁)」、「不平等の拡大は危機に近いレベルに達している (51頁)」などである。

そこで、米国経済を瀬戸際まで追い込んだ経済学と経済ルールを、包括的に見直すべきと主張する。しかし、会計については、何も書かれていない。ところが、教授が気づかない会計こそが、米国経済を立て直す鍵になる「青い鳥」ではないのか。それが「格差の会計原因説」である。

じつは、資本主義経済の根底に複式簿記が潜んでいる。現行の企業会計は、慣習的な複

式簿記に基づいており、その基本構造は500年間変わっていない。それは、ヴェニスの人々に繁栄をもたらしたが、今では、商店街の花屋にも、ジャスダック上場の新興企業にも、東芝や日立のような成熟した一部上場企業にも使われている。

その基本構造は、資本主説（P説）と呼ばれ、企業と資本主（株主）を一体とみて、企業ではなく資本主の利益を計算する。配当が費用ではなく利益の分配になるので、収益から費用を控除した残余の利益は、すべて資本主に帰属する。

巨額になった余剰マネーがこの構造に働きかけると、格差を生むメカニズムを作動させる。そのルートは二つある。第1は報告利益を通してで、それが株価と連動するため、利益至上主義になり、株主への分配を優先して格差を拡げ、企業の生存力を劣化させる。第2は法人税を通してで、課税所得計算の基礎に資本主説（P説）が居座っているため、資本主の受取配当金は、原則としては、課税されない。これでは、若干の修正措置をしても、格差が拡大していくだろう。

会計の企業主体説（E説）は、企業と資本主を独立の主体と見る。配当は費用である。資本主の利益には上限を設ける。500年飼い慣らされた資本主説（P説）に代わって、世界経済に好運を運ぶ「青い鳥」になるのではないか。

ここで「青い鳥」を持ち出したのは、メーテルリンクの童話が示唆するように、探し求めていたものは身近なところにいた、という意外性を考えてみるためである。すなわち、現在の資本主義経済の混迷を脱却する処方箋は、もしかしたら経済理論から出てくるのではなく、大方が予想しなかった会計学という「身近で意外なところ」から出てくるのではないか、ということである。それが日本からであれば、さらに意外であろう。それが「会計が促す新資本主義」あるいは「格差の会計原因説」という仮説である。

「会計が経済や政治を動かす」という意外性については、ジェイコブ・ソール著『帳簿の世界史』（村井章子訳、文藝春秋、2015年）が、西欧の会計帳簿に関する700年の歴史から、会計が文化の中に組み込まれている社会や組織は繁栄するが、帳簿の力を見くびると、やがて「清算の日」を迎えていることを見出して、その可能性を明らかにしたのが興味深い。

2. 青い鳥は日本にいるか

ところで、「会計の青い鳥が日本にいる」と言われると、筆者自身もその意外性に驚いたことがある。2012年の夏のことである。驚いたのは、それが他人事でなく、もしかしたら、自分が長年行ってきた研究がそれに該当するのではないかと気づかされたからである。しかし、じつは意外と思われたことが、それ程意外でなくなっていたのかも知れない。そのことを指摘した内外の二人の識者の見解を紹介しておく。

一人は、この混迷の時代のコーポレート・ガバナンスを論じた富山和彦氏で、2012年夏の『一

『橋ビジネスレビュー』論文で次のように述べている。

「そして何よりも肝に銘じるべきは、ガバナンス構造の選択も、会計モデルの選択も、そして市場経済システムのデザインもすべて、もはや『欧米先進国』に正解モデルなどなく、私たちが自ら最良のものを創造しつくりだしていく以外に答えのない時代に入ったということである。」(富山 [2012]pp.35-36)

欧米先進国に正解モデルがないのであれば、日本から正解モデルが出る可能性は非常に高いだろう。

そしてもう一人は、同じ2012年の夏に一橋大学の兼松講堂で行われた講演で、「青い鳥は日本の会計から」という意外な結びで聴衆を驚かせたニューヨーク大学のバルフ・レヴ教授である。レヴ教授は日本会計研究学会第71回大会の記念講演で次のように述べていた。

「The world benefitted from so many Japanese innovations and contributions, perhaps it is time that the accounting world will benefit from a Japanese accounting makeover.」

この英文は倒置されているが、主語は会計の世界 (accounting world) で、それが日本からの会計イノベーションによって、そろそろ世界に恩恵をもたらす (benefit) 頃だ、と述べている。レヴ教授の講演の全文と解説は佐藤 [2016b] に収められている。ご参照いただければ幸いである。

II 会計理論の展開

ところで、会計から青い鳥が見つかるとしても、それは会計学の既存の通説からではないだろう。それでは意外性は小さい。今は、会計との関わりで資本主義の転換という大きな変化を読み解こうとしている。そのためには、長らく続いてきた株主資本主義を前提にした通説の議論は役に立たない。それは株主資本主義を変えることはできない。会計の大転換が起ころうとしているのであるから、新しい視点と相当広範な視野が必要とされている。その上でイノベーションが求められている。そのためには、一度、会計理論あるいは概念フレームワーク論の原点に立ち戻って考察する必要がある²⁾。

その原点は、おそらく今から500年前の1494年にイタリアのヴェニスで出版されたルカ・パチオリの『神聖簿記論』にまで溯る必要があるだろう。これこそが複式簿記と資本主義を結びつけた古典である。この会計の古典と現代会計の繋がりは別稿で考察してある (佐藤 [2017])。

そこで本稿では、アメリカで1907年に出版された、ニューヨーク大学のC. スプレイグ著『会

計の哲理』(Sprague[1907])にまで戻って検討しておく。このSprague[1907]は、簿記論から会計学への進化を示した文献という意味で重要な古典である。

1. 大転換を捉える視点

そこで、このSprague[1907]までを視野に入れて会計理論の展開の軌跡をたどってみると、次図が描ける。この会計理論の展開図は、「会計の大転換」が起きていることを示している。これによって、米国財務会計審議会(FASB)の1976年『討議資料』によって伏せられていた右側の会計理論の展開が浮かび上がってくる。そして、資本主義の転換という大きな流れが、会計理論の展開との繋がりで見えてくる。

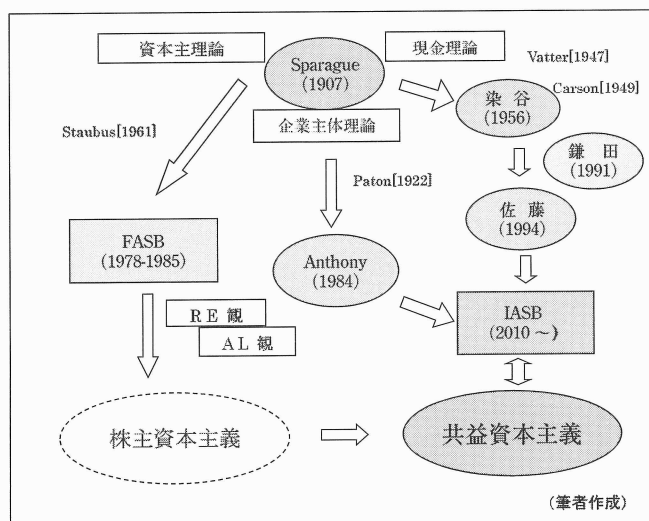
図表1から分かるように、じつはSprague[1907]は、次の3つの異なる会計理論を取り上げて比較していたのである。

- ① 資本主理論 (P説にもとづく)
- ② 企業主体理論 (E説にもとづく)
- ③ 現金理論 (資金説にもとづく)

①の資本主理論は伝統的な会計理論で、その淵源は1494年の『神聖簿記論』にまでさかのぼる。その計算構造は現在でも保持されており、資本主(株主)の立場で会計を行い、利益は資本主に帰属する。それを現代的な情報会計に展開させたのがStaubus[1961]である。そしてFASBに引き継がれた。

一方、②の企業主体理論は、資本主(株主)から独立した企業主体を想定して、主体の立場から会計を行う。これはPaton[1922]に引き継がれ、借入金利子を配当と同じ利益の分配とする理論を打ち出して注目を浴びた。しかし実行に移されることはなかった。その後、正しい原

図表1 会計理論の展開



価を計算するという立場から、配当も費用であるとの立場を表明したのが Anthony[1975] で、Anthony[1984] に展開されていった。筆者は、この Anthony[1984] を1989年4月に翻訳出版した。その前年の1988年4月に、アンソニー教授が来日されることを知り、大阪城近くのホテルニューオータニ大阪のロビーで教授と面会する榮譽を得た。その時アンソニー教授は「このような理論を日本に適用することができますか」と筆者に尋ねた。「このような理論」とは企業主体説(E説)のことで、それは株主の権利に制限を加えるため、株主資本主義の強い米国では当面は受け入れられそうになかった。そこで「将来の方向」という副題がつけられていた。ところが、当時の日本は株主を重視しない日本的経営が残っており、株主資本主義の影響は出ていなかったもので、教授は日本に期待を託されていた。「青い鳥が日本にいる」とは、このような意味である。

そして③現金理論は、英国の複会計制度やアメリカの非営利会計をベースに Vatter[1947] や Carson[1949] によって展開された。これは株主や企業のような主体に着目するのではなく、現金収支そのものを重視する。そのため利益や財政状態の確定計算を重視しない。純資産を「拘束」と捉えるのは、この流れから来ている。現金理論は、キャッシュフロー計算書の発展にエネルギーを与えて、資金会計論として日本に引き継がれて発展した。日本にはアジア的な収支簿記が影響を残していたため、現金理論を受け入れる素地はできていたと考えられる。アジア的な収支簿記が日本に根付いていたことは、高寺 [1993] や渡邊 [2016] によって明らかにされた。山岡 [1995] によれば、それは現金収支を重視する企業主体説(E説)であった。

ここで注意すべきは、FASB が旧概念フレームワークに着手して発表した1976年の『討議資料』において、企業主体理論と現金理論への具体的な言及がなかったことである。

その理由は、第1に、FASB は資本主義理論(P説)を暗黙のうちに前提として時価を取り込むために必要な資産負債観(AL観)と伝統的な収益費用観(RE観)を対比する必要があるからであろう。第2に、企業主体理論と現金理論(資金的会計観)は、1970年代には十分に展開されていなかったからである。

しかし、1980年代になって、アメリカの企業主体理論と日本の資金的会計論で大きな展開があった。それは会計学の基本問題への挑戦であって、この流れを無視して現代会計は語れない。

このような発想は、日本の多くの研究者が先の会計理論の展開図の左側の流れに追いかけて、右側の流れに気づかなかつたため、ユニークで意外と思われるかも知れない。しかし、文献的根拠を持っており、国際的な会計制度の動向ともつながっている³⁾。

2. 現代会計の論点

現代会計の論点として最近注目を集めているのが企業会計と非営利会計の統合である。じつは、この統合問題は先に述べた三つの会計主体論と密接に繋がっていることを理解しなければならない。

企業会計と非営利会計を統合する初の概念フレームワークは、ハーバード大の R.N. アンソ

ニー教授によって1983年と1984年に示された（Anthony[1983][1984]）。これは画期的な考え方で、アンソニーは、両会計を、旧来の資本主説（P説）から企業主体説（E説）に移行することによって統合しようとした。ところが、同じ頃、財務会計基準審議会（FASB）も、企業会計と非営利会計をカバーする概念フレームワークを公表したが、資本主説（P説）を維持したままだった。

1995年に米寿を迎えていたアンソニーは、当時のFASBに対して、FASBの非営利会計の不備を正そうとしたが（Anthony[1995]）、FASBは受け入れなかった。どちらの立場が正しかったのか、それから30年を経過し、そろそろ結論が出せる時期が来ている⁴⁾。

さらに現代の会計として考慮すべきは、キャッシュフロー（収支）計算書の位置づけである。これを重視するのは「現金理論」の系譜である。アンソニーとFASBが概念フレームワークを検討した頃は、キャッシュフロー計算書ではなく、財政状態変動表が第三の財務諸表であった。その後、FASBは1987年にキャッシュフロー計算書を基本財務諸表とした。アンソニーも1989年にキャッシュフロー計算書の必要性を認めた（Anthony[1989]）。

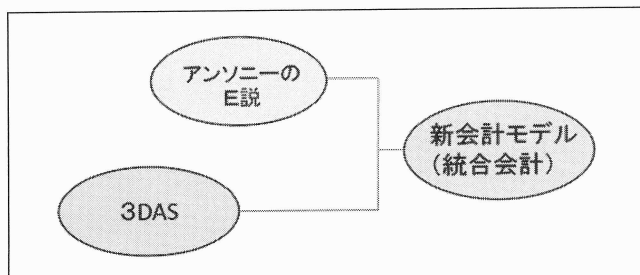
ところが、FASBもアンソニーも、そのための会計システム（複式簿記）は論じなかった。アメリカでは、実用的な資金分析の技法が発達して、キャッシュフロー情報の有用性が論じられたが、日本のようなキャッシュフロー計算書を含む勘定理論は発展しなかった。そのため、この領域の発展は、事実上、日本にゆだねられていた。ここに、日本発の会計イノベーションの素地がある。

3. 共益三元簿記の概要

この企業会計と非営利会計の統合という問題は、じつは慣習的な複式簿記の根本問題を解決することが必要となる。すなわち、企業会計と非営利会計の統合に関しては、①基礎概念のレベル、②基準のレベル、③複式簿記のレベル、の三つの階層で考える必要がある。ところが、日本では慣習的な複式簿記、すなわち資本主説にもとづく複式簿記（資本主二元簿記）に寄り添う議論が多く、新しい展開が待たれていたと思われる。

ここで共益三元簿記の概要を示しておこう。共益三元簿記は、図表2のように2つの会計思考

図表2 共益三元簿記の概念図



が結合したものである。

第1はアンソニーが提示した企業主体説（E説）である。「共益」という用語は、かつて筆者が2009年に「共益資本主義の会計モデル」というタイトルでアンソニー・モデルを紹介したことに由来する⁵⁾。この場合の共益は、ステークホルダー（利害共有者）の利益に資するという意味が込められている。アンソニー・モデルについては後で概説する。

第2は、筆者が1994年1月に発表した「資金勘定組織」である。これは後に英文で「Three Dimensional Double-Entry Accounting System」として発表されたので、その頭文字をとって「3DAS」と略記している。最近では「三元複式簿記」という名称を用いている。

新しい会計モデルは、そのイメージ図から読み取れるように、企業主体説（E説）と現金理論から発展した三元複式簿記（3DAS）という、会計理論発展の2つの系譜を組み合わせたものになる。この会計構造については、本論でもう少し詳しく説明するが、その前に次章で、そのような会計モデルが要請される制度的背景を明らかにしておく。

Ⅲ 国際会計の動向

共益三元簿記の具体的内容に立ち入る前に、ここで国際会計基準委員会（IASB）がFASBと共同で開発している新概念フレームワークの動向を見ておく。

本稿の基本的立場は、IASBとFASBは会計の大転換を目指した、というものである。これは、多くの研究者が新概念フレームワークをFASBの旧フレームワークと同じ（収益費用観から資産負債観への移行）と見ているのとは異なり、先に示した会計理論の展開図の左サイトから右サイトに大きく変化しようとしていると考えている。

IASBの新概念フレームワークは、財務報告（financial reporting）のためのフレームワークであるから、それが確定すると、それに基づいて会計基準が改訂されていくことになるが、その際、新概念フレームワークが大転換を目指しているとすれば、それに対応する簿記システムそのものは別途開発されなければならない。IASBはその作業はしないからである。どのような会計モデルが要請されているかを見極めるには、IASBがどのようなビジョンを描いているかを知っておく必要がある。

1. 旧フレームワークの見直し

21世紀になって、国際会計基準委員会（IASB）はIASBに組織変えをして、FASBとともに双方の旧概念フレームワークの見直しに着手した。ロンドンのIASBは、2004年から、米国のFASBと共同で新概念フレームワークづくりに着手した（IASB [2004]）。国際会計基準（IFRS）を核にした会計基準の世界統一のためには、その上位にある基本的前提や基礎概念の体系を欧米で統一しておく必要があった。

その際、両審議会は、①キャッシュフロー計算書の位置づけと、②資本主説（P説）から企業主体説（E説）への移行を審議した。その理由は、旧フレームワークが作成された頃は、キャッシュフロー計算書は主要財務諸表でなかったからであり、また、所有と経営が分離した現代の大企業に、旧来の資本主説（P説）が妥当しないことが明らかにされていたからである。

財務諸表の体系変更と会計主体論の移行というのは、21世紀の会計にとって必要な作業とはいえ、会計の大転換になるので、容易な作業ではなかった。それでも、IASBとFASBは一定の成果は残したと思われる。

2. 新概念フレームワーク

2008年に二つの新機軸が打ち出された。第1は、同年5月の新フレームワークの「公開草案」で、旧来の資本主説（P説）から企業主体説（E説）への移行を決めたこと（IASB [2008a]）。これは株主中心の利益至上主義を抑制する。第2は、同年10月の「財務諸表の表示に関する予備的見解」で、旧来の間接法のキャッシュフロー計算書を止めて直接法にする提案であった（IASB [2008b]）。これは会計不正を抑制する。東芝の会計不正を見ても分かることだが、貸借対照表と損益計算書は容易に操作できる。ところがキャッシュフロー計算書までは操作が難しい。そこで三つの財務諸表を連携して表示することは有効な不正対応策になる⁶⁾。

しかし、この2つの提案に対して、各国の反応は芳しいものではなかった。日本もこの新提案にはとまどいを示しただけだった。

それでもIASBは、2010年には、この方向に向かう姿勢をしめす微妙な表現を採用していた。2010年9月に、フレームワークの上位階層にあたる「財務報告の目的」と「財務情報の質的特性」が完成した（IASB [2010b]）。ここに二つの新機軸は反映されていたとみられる。これは、当時のFASBの議長のトウィーディー卿が残した貴重な成果であった。

ここで注意しておくべきは、IASBの新概念フレームワークは、ヴィジョン型のフレームワークであって、現行会計を要約したものではないことである。これは、IASB [2010b]のOB11を検討することから察知される。次にこの点を簡単に検討しておく。

3. 21世紀の会計ヴィジョン

「財務報告の目的」は、概念フレームワークの階層の頂点にあり、他の階層はすべてこれに繋がる扇の要のような役割を果たす。そのOB11が次のように述べているのは注意を要するであろう。

「現時点では概念フレームワークの目標像（vision）は達成できていない。それは、取引や事象を分析する新しい手法が、理解され、受容され、実行されるまでに、時間がかかるからである。」

IASBは概念フレームワークに関して確固としたビジョンをもっている、と述べているのである。その上で、2010年時点で、そのビジョンは達成されていない、とも述べている。さらに、その理由も述べている。それは「新しい手法」について理解が得られていないのだと。

そこで重大な疑問が出てくるであろう。ここでいう概念フレームワークの目標像(vision)とは、どのようなものであろうか。

その理解が広まるまで時間がかかる、と言っているのが、既存の概念ではない。新概念フレームワークで提示はしたが、今はまだあまり理解されていない会計手法ということだろう。とすると、この「新しい手法」は新概念フレームワークの新機軸である「企業主体説」と「直接法キャッシュフロー計算書」と考える余地がある。この点の詳細については佐藤[2014b]で検討してあるので、ご参照いただければ幸いである。

4. 最近の動向

その後、2012年9月に、IASBとFASBは公式の説明のないまま共同作業が終了して、別々に残りの階層の完成を目指すことになった。会計の世界統一は容易ではない。

IASBが2013年7月に公表した『討議資料』では「キャッシュフロー」が財務諸表の構成要素とされたが(IASB[2013])、2015年5月の『公開草案』では構成要素から外された(IASB[2015])。直接法キャッシュフロー計算書について腰が引けてきたように見える。ただし企業主体説(E説)を守ろうとする立場は保持している。

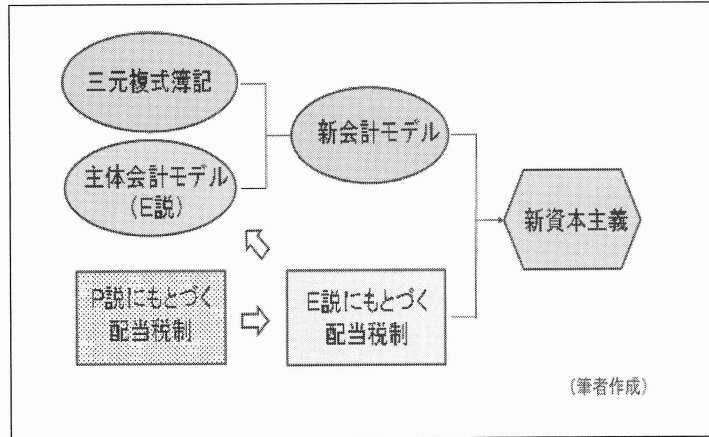
一方FASBは、2015年4月に、非営利法人会計の旧基準(第117号)を改訂する「公開草案」を出して(FASB[2015])、直接法キャッシュフロー計算書への移行を提案した⁷⁾。米国の概念フレームワークは非営利会計もカバーしているので、この基準変更はフレームワークと連動する。

まさに、OB11が述べたことが現実になっているのだが、新動向が少しずつ動き出していることは間違いないであろう。

この国際会計の新動向は、一見、日本に難しい選択を迫るが、チャンスでもあろう。両方に対応しておけば世界をリードすることができる。IASBとFASBは、1973年にデラウェア州で設立された兄弟組織なので、また仲直りするだろう。それに備えておくのが最善と思われる。

その対応策が共益三元簿記の構想である。そして、この発想が、バルフ・レヴ教授が期待する日本からのイノベーションであるかも知れない、と秘かに考えているのだが。日本からの三元複式簿記の国際展開については、佐藤[2012a]を参照いただければ幸いである。日本発のイノベーションで、IASBが目指しているキャッシュフロー計算書を貸借対照表と損益計算書とともに作成可能である。

図表3 新資本主義の会計と税制



5. 新資本主義の会計と税制

ここで国際会計の動向とのつながりで税制面の検討を加えておく。

企業主体理論と現金理論の結合は新会計モデルを生み出す。それが企業主体説 (E 説) にもとづく法人税制と結びつけば、新しい資本主義に近づくであろう。そのイメージは次の図表3のようになる。

新資本主義は、Dore[2000] が対比したように、英米型の株式市場を重視する株主資本主義に対立する考え方として、従業員などのステークホルダーを重視する資本主義ととらえられる。筆者は、それに共益資本主義という用語を当てている。共益資本主義は、市場システムやガバナンスの視点だけではなく、次のような会計および税制が実現された資本主義を想定しているのが特徴である。

(1) ACE 課税

企業主体説 (E 説) にもとづく配当税制の可能性はアンソニーが指摘していた⁸⁾。株主資本主義の米国では実行に移すのが難しい提案であったが、その理念は引き継がれて、現在はベルギーで ACE (みなし利子控除制度) として運用されている⁹⁾。

現行の米国の法人税は、企業と出資者を同一とみる資本主義 (P 説) の利益をベースに課税する。これは日本も同じである。そのため、配当は利益処分となり、株主の受取配当金には原則として課税されない。このような会計や課税方式は、所有と経営が分離した大企業にとっては事実を反映しないだけでなく、企業が株式発行を控えて内部留保を厚くする原因になり、さらには株主を優遇する税制なので、格差拡大の原因となりうる。これらが、世界経済を停滞させる原因となっている可能性がある。

その対応策が ACE (Allowance for Corporate Equity) である。株主資本のコストを借入金

利子と同様に損金とするので「みなし利子控除」と意識されている。ベルギーで2006年から施行されており、中立的で担税力に優れた税制として、2008年には英国の税制改革案「マーレーズ報告書」が推奨している (Auerbach[2008])。ACE それ自体は、課税ベースが減額されるので法人減税となるため、個人の受取配当金課税を増やすなり、キャッシュフローに課税するなどして、税収をバランスさせる必要がある。

米国のトランプ大統領の予想される経済政策のひとつが、法人税率を15%にする大幅減税だという。そこで、米国がその政策を実行する時には、それを好機ととらえて、日本も追随すべきとの主張が出そうである。だが、法人減税には、税率を下げる方法だけではない。課税ベースそのものを下げる ACE という代替策がある。税率の引き下げ競争はやがて限界に達するので、ACE の出番がくるのではないか。

(2) ACE 課税の会計的対応

ロンドンに拠点を置く国際会計基準審議会 (IASB) は、2004年から、米国の財務会計基準審議会 (FASB) とともに、双方の旧概念フレームワークを見直して、21世紀の会計ビジョンを示す新概念フレームワークづくりに着手したのだが、ACE を意識していたであろう。

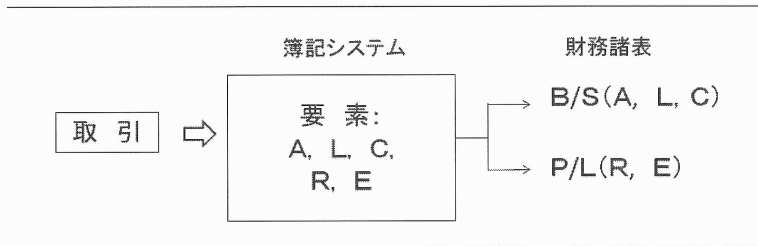
ベルギーで ACE が施行された年、IASB は新概念フレームワークの第1階層である「財務報告の目的」の『討議資料』を公表して (IASB[2006])、資本主説 (P 説) から企業主体説 (E 説) への移行を提案した (OB10)。また『マーレーズ報告書』が出た年の『公開草案』では (IASB[2008a])、「企業主体説 (E 説) への移行を決定した」と明記していた (5 頁)。その決定は2010年の『最終版』でも貫かれている。

これらについては、ほとんど紹介も報道もされなかったが、IASB は ACE 課税に会計的根拠を与えていたとも考えられる。英国のメイ首相が、近い将来、ACE 課税の採択を宣言したとしても、驚くことはない。格差の拡大が進んでおり、その是正策として ACE は有効である。米国のトランプ大統領の税制改革案が注目されるところである。

IV 共益三元簿記

ここまで、新会計モデルの概要と、会計理論の展開の中でのその位置づけ、および国際会計の中での制度的背景を明らかにしてきた。そこで次に、新会計モデルの具体的内容である共益三元簿記を少し詳しく説明しておく。共益三元簿記は、日本で創案された三元複式簿記 (3DAS) と米国で提唱された企業主体説 (E 説) を組み合わせたものであるから、まず三元複式簿記を概説し、次いで企業主体説を概説する。その上で、二つのシステムを結合する際の論点を明らかにしておく。

図表4 慣習的複式簿記の構造



1. 三元複式簿記

この構想が可能であることは佐藤 [1993] の150頁で示唆されていたが、「資金勘定組織」として具体例が発表されたのは1994年であった。複数のルートで発表され（佐藤 [1994a], 佐藤 [1994b], 佐藤・向山 [1994]）, 1994年の12月には、安平教授による紹介と論評もあった¹⁰⁾。以下に三元複式簿記の特徴を簿記システムの概念図を用いて明らかにしておく。

(1) 二元複式簿記

そのためには、まず、慣習的複式簿記が資本主二元簿記であることを理解する必要がある。つまり、慣習的な複式簿記は、資本主説（P説）にもとづいており、キャッシュフロー計算書は導出できない仕組みになっている。そのことは上の概念図（図表4）より明らかになる。

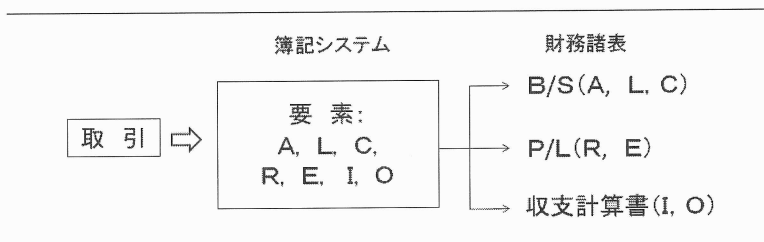
資本主説は、資産（A）から負債（L）を差し引いて資本（C）を求め、収益（R）から費用（E）を差し引いた純利益（P）が、期中の資本（C）の増加となって、期末の資本等式（ $A - L = C$ ）の貸借一致を確認するという仕組みである。そのため、A, L, Cの3要素から貸借対照表を、RとEの2要素から損益計算書を導くが、キャッシュフロー計算書を作成するための要素（収支の明細勘定と、資産・負債・資本の増減明細勘定）が組み込まれていないため、キャッシュフロー計算書が導けないのである。

そのため、財務三表時代には新しい工夫が必要となる。その工夫は次に説明するように日本で展開された¹¹⁾。

(2) 染谷型三元複式簿記

染谷教授が1956年に提示した「資金会計組織」は、世界に先がけた工夫であったが、後の佐藤の「三元複式簿記」の資産と負債と資本の変動（ $\Delta A, \Delta L, \Delta C$ ）の要素が閉じられているため、収支計算書は導出できても、「利益とCFOの調整表」は作成できない。そのため、FASBやIASBの要求には対応できない。ここに佐藤型三元複式簿記の意義がある。

図表5 染谷型三元簿記の構造



(3) 佐藤型三元複式簿記

この点をもう少し詳しく説明しておく。FASB[1987]が理想としていたキャッシュフロー計算書というのは、本体を直接法表示にして、それに「利益と営業キャッシュフロー（CFO）の調整表」を添付するというものであった。三元複式簿記は、このFASBの要請に合わせて開発したものだ。ただし、FASBが当面は間接法でもよいとしていたため、IAS第7号のキャッシュフロー計算書は、単に、直接法でも間接法でもよいとしていた（IASC [1992]）。日本もそれに追随していた。

ところが、21世紀になってIASBとFASBの合同委員会は、これらを見直して、2008年に理想形のみを提案し（IASB [2008b]）、2010年の『公開草案』IFRS Xでも、その立場を維持しているのである（IASB [2010a]）。三元複式簿記の存在を前提にしないと、そのような提案はできないであろう。

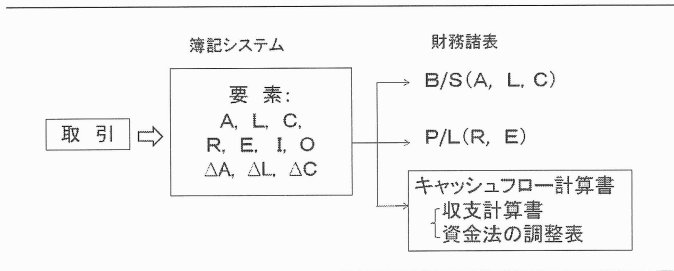
直接法のキャッシュフロー計算書の本体だけなら、染谷 [1956] が対応していた。ところが、FASBは利益とCFOの調整情報も求めている。

そのようなキャッシュフロー計算書は次のような様式になる。この調整表は、CFOからスタートして純利益にいたる正順法を採用している。これは別名「資金法」による調整表である。

図表6 望ましいキャッシュフロー計算書

キャッシュフロー計算書	利益とCFOの調整表（資金法）
営業活動	CFO -2,400
売上収入 18,000	買掛金増加 -3,000
仕入支出 -13,000	売掛金増加 6,000
営業費支払 -7,300	商品増加 4,000
利子支払 -100	減価償却費 -700
CFO -2,400	純利益 3,900
投資活動	
建物取得支出 -3,500	
財務活動	
借入収入 2,000	
株式発行収入 5,000	
現金増 1,100	

図表7 佐藤型三元簿記の構造



このようなキャッシュフロー計算書を作成できる簿記システムは、上の図表7に示されるような構成要素が開設されなければならない。それが佐藤型三元複式簿記（3DAS）である。

この発想の海外発信は、1998年にワーキングペーパーで、コロラド大学ボルダー校に残され、その後2000年に Satoh [2000] で英文発表された。

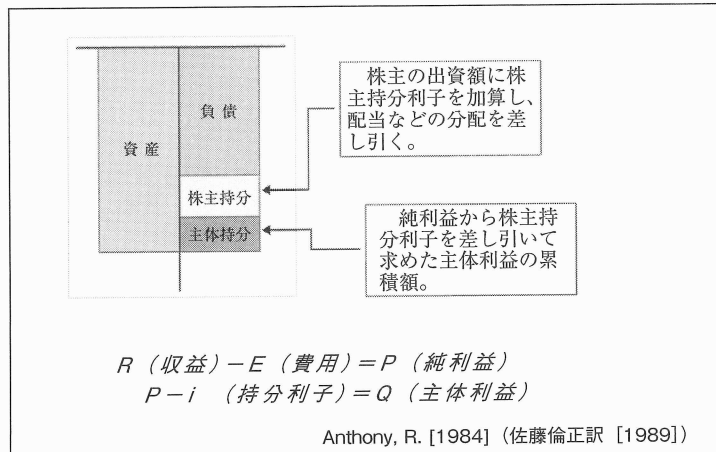
この日本の三元複式簿記がバタフライ・エフェクトを起こして、Miller and Bahnson [2002] および Broome [2004] に引き継がれて、国際展開した可能性があるが、それについては佐藤 [2012a] を見られたい。

2. 企業主体説

次に、アンソニーの企業主体説（E説）をごく簡潔に概説しておく。その特徴は、配当を費用として、それに発生主義会計を適用することにある。その損益計算構造と貸借対照表構造は次の図表8のようになる。

現行の会計では留保利益がすべて株主資本になるが、アンソニー・モデルでは、留保利益の一部が主体の持分になる。現行会計に比べて株主の権利が制限されることになる。これによ

図表8 アンソニーの企業主体モデル（E説）



て経済的格差の是正がなされる可能性がある。

このように、留保利益を株主持分と主体持分に分けることによって、企業にとって拘束されている資本（株主持分）と拘束されていない資本（主体持分）に分けることになる。この分別経理によって従業員の参加意識が高まる可能性がある。また、「日本企業が貯め込んだ留保利益360兆円は誰のものか」という問題が解決される。

アンソニーは、この発想を1975年に示したのだが（Anthony[1975]）、アンソニーは、これが非営利会計に適用できるとして、FASBに対抗して、独自のGAAPとしてAnthony[1983]、Anthony[1984]を著していた。

3. 統合会計の論点

(1) 残されていた課題—資金法の主体利益の意味

三元複式簿記と企業主体説を統合する際の最大の理論上の課題は、資金法の損益計算に、株主持分利子をどのように組み込むかである。つまり計算書の理論的説明である。資金法の主体利益計算は、たとえば次の図表9のような様式になる。興味深いことに、バルフ・レヴ教授の最新の著作が勧告する「価値創造計算書」が、この図表9に似た様式になっている（Lev[2016]）。

資金法の損益計算の資金的理解は、これまで何度か示しておいた¹²⁾。資金法の損益計算においては、損益計算はCFOの拘束計算であり、最終利益は分配可能資金額を表わす。その流れで、次の損益計算の説明は可能である。

営業収支(CFO)	-2,400	
買掛金増加	-3,000	企業資金の循環力を 維持して余る資金額
売掛金増加	6,000	
商品増加	4,000	企業資金の 分配可能性
減価償却費	-700	
純利益	3,900	⇕
持分利子	-400	
主体利益	3,500	⇐ 資金循環力 (尺度)

つまり、企業にとって真の意味で分配可能な資金は純利益によって示されるのではなく、持分利子（株主持分利子）を差し引いた後の「主体利益」によって示される、ということである。「主体利益」がゼロ以上でないと、企業は企業資金の循環力を維持していないということである。

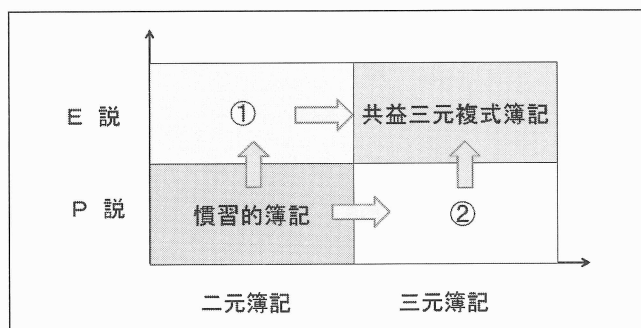
(2) 統合の順路

共益三元簿記は、現在ではまだ実行されていない。それは新しい会計の将来ビジョンに沿った「新会計モデル」である。それは会計の発展において二つの異なる座標軸での変化を伴うので、会計の大転換を準備するものである。

ここで、ひとつの疑問が出てくる。二つの異なる座標軸というのは、第1は会計主体論の選択における資本主説（P説）から企業主体説（E説）への移行であり、第2は、会計観の選択における収益費用観（RE観）、または資産負債観から資金観（FF観）への移行であるが、どちらの軸の変化が先行するのか、という疑問である。

これについては、一般的には次の図表10の②が示すように、会計観の変化がまず起こって、それに主体論の変化を組み込むのがよいと考える。

図表10 共益三元簿記の展開



その理由として、資本主説（P説）から企業主体説（E説）への移行は、会計において、減価償却会計を導入して以来の大きな変化であるため、ワンクッションを置いた方が移行が容易になると考えられるからである。

ところが非営利会計においては事情が異なる。非営利会計では、すでに資本主説（P説）は放棄されるので、企業主体説（E説）からスタートすればよい。すなわち①のルートである。日本の非営利会計において、会計観の軸で収支計算書が組み込まれているため、この大転換は、相当程度緩和されると思われる。このように述べると意外なこととして奇異に感じられる向きもあるかも知れないが、事実である。この点を次に考察しておく。

4. 共益三元簿記の萌芽

(1) 統合の形

新しい会計システムの概要を示したので、次に、企業会計と非営利会計の統合の形について検討しておこう。

現行の非営利法人の会計は、所轄官庁ごとに会計基準が設定されており、財務諸表の体系や

名称、使用する勘定科目などが異なる。そのため、利用者にとって比較可能性や理解可能性に難があると指摘されている。そこで、各種の非営利法人の会計基準を統一するという動きも出てくる（日本公認会計士協会非営利法人委員会 [2013]）。さらに、その際、企業会計との統一ということも視野に入ってくる。

そこで企業会計と非営利会計の統合で問題となるのは、

- ①古い企業会計を非営利会計に導入するのか、
 - ②新しい会計モデルに向けて両会計を融合させるのか、
- である。

古い企業会計というのは、1980年前後のFASBの概念フレームワークがカバーしている企業会計である。具体的には、キャッシュフロー計算書が入っていない資本主説（P説）のフレームワークである。そして今は、それが旧フレームワークとして、IASBの新概念フレームワークによって置き換わろうとしているのである。

そのような時であるのに、①のアプローチを取るのには、欧米先進国に正解を求めるといふ誤りをおかす可能性があるだろう。②のアプローチこそ本稿がめざす立場である。しかもここで指摘しておきたいことは、日本の非営利会計は、もともと共益三元簿記を指向していたという、意外な事実である。

（2）日本の非営利会計の三元複式簿記

ここで、日本の非営利会計の特徴を検討しておこう。もともと日本の非営利法人の会計は、収支（キャッシュフロー）を重視する資金会計であったというのが筆者の見解である。

ここに資金会計とは、資金計算書を主要財務諸表と考える会計を意味する。資金の定義は様々な論じられてきたが、現在では、資金は狭義に現金（同等物を含む）と解されている。資金概念の歴史的変遷は佐藤 [1993] で整理されており、今は多様な資金概念を想定する必要はなく、狭義の「現金概念（同等物を含む）」と「活動区分」を考慮するだけでよい。そこで、資金会計とは、キャッシュフロー計算書を主要財務諸表とする会計と解してよいであろう。その場合、先に述べたように直接法のキャッシュフローを理想とする。そして「利益とCFOの調整表」を添付する。経過的に、間接法も容認してきたものの、あくまで基本は直接法のキャッシュフロー計算書、すなわち収支計算書である。

このように捉えると、日本の非営利会計は資金会計である。つまり、ある種の三元複式簿記を採用していたということである。たとえば、昭和51年（1976年）の社会福祉法人の「経理規定規則」では、収支を明確に捕捉する簿記構造を採用し¹³⁾、その構造を現在も維持している。

また、昭和52年（1977年）に制定された「公益法人会計基準」も、世界に誇ってよい日本独自の資金会計組織をもっていた。それは収支勘定を開いて損益勘定が閉じられた複式簿記であった。そこでは、貸借対照表と収支計算書と正味財産変動計算書というある種の損益計算書

が作成されていたので、ある種の三元複式簿記が実践されていたのである。

それが数次の改訂を経て、収支計算書がキャッシュフロー計算書にかわって現在に至っているのであるが、なかでも平成16年の改訂は「企業会計手法の導入」となる大きな改訂であった。

(3) 非営利法人会計の会計主体

このように、近年、企業会計の手法が非営利会計に入り込んで置き換わろうとする傾向がある。企業会計の分かり易さがこれを後押ししているのであろう。また、非営利法人にも組織体を維持するだけの利益が必要であることも理解できる。しかし、この傾向になにか違和感を感じている識者も少なくないのではないか。それは何故だろうか。それは欧米を先進国とみて、その動向を日本の非営利会計に導入することによって本来もっていた美点あるいは利点を消してしまったからではないだろうか。

現行の企業会計は慣習的簿記の上に成り立っている。それは、じつは資本主（あるいは株主）にとって都合のよい計算構造になっている。ところが、非営利法人には資本主に該当する存在がない。企業会計をそのまま非営利法人に適用するのは、誰の立場で会計をするかという会計主体論のレベルでミスマッチを起こしている。会計主体論を明確にしないまま改訂がなされたのではないか。

慣習的簿記は、500年ほど前に成立した資本主簿記である。それは、資本主説（P説）を前提にしている。このP説では、支払利子は費用だが、配当は利益の分配になる。つまり、株主資本のコストが認識されない。所有と経営が分離した現代の大企業には、もはや妥当しいはずだ。さらに、先に述べたようにP説の複式簿記は、キャッシュフロー計算書を作り出せない構造になっている。

さらに注意すべきは、非営利会計は経済主体そのものの立場から行われていることである。そこには資本主説（P説）が入り込んではいけぬ。企業主体説（E説）こそ、資本主をもたない非営利法人に適合する理論である。そして日本の非営利会計はキャッシュフロー計算書を重視する資金会計である。ということは、何と、日本の非営利会計は、新しい企業会計モデルに極めて近い構造ということになるではないか。

このことが理解されると、旧非営利法人の資金会計が現代的に改正されて甦る可能性もある。この詳細については別稿に譲ることにしたい。

繰り返しになるが、非営利法人会計においては、企業における株主のように配当を要求する存在がないので、資本主説（P説）は妥当しい。そこでは、企業主体説（E説）がすでに採用されている。それを前提として、日本では、非営利会計の簿記に収支計算書を組み込む努力がなされていた。もちろんまだ理想型には近づいていない。それを理想型に近づけて、それを企業会計に適用することによって、企業会計と非営利会計の統合会計モデルが構想される。アンソニーが本来狙っていたことは、このような統合であったと考えられる。

このことは何を意味するかというと、21世紀に起ころうとしている会計の大転換は、企業会計にとってであって、日本の非営利会計にとっては、それほどの大きな転換にはならないということである。

V これまでの統合会計研究

企業会計と非営利会計の統合については、米国では1983年と84年に、アンソニーによって企業主体説（E説）による統合が提案された。日本では、別の発想として新しい複式簿記システムによって、企業会計と非営利会計を統合しようとした。

以下では、筆者による資金会計と企業主体理論の統合の流れを紹介させていただく。この点において、日本の研究は世界に比べて遅れていることはなく、相当進んでいた可能性すらある。

1. 資金勘定組織の第三セクターへの適用（1994年）

先にも述べたとおり、1987年のFASBの基準書第95号のキャッシュフロー計算書に対応する三元複式簿記すなわち「資金勘定組織」は、1994年に日本で複数のルートで発表された。染谷教授が1956年に提示した「資金会計組織」は、佐藤の「三元複式簿記」の資産と負債と資本の変動（ ΔA , ΔL , ΔC ）の要素が閉じられているので、収支計算書は導出できても、「利益とCFOの調整表」は作成できないため、FASBの要求には対応できない。そのための工夫が佐藤[1994]であった。

この勘定組織が米国の企業会計に適用されることは明らかだったが、英語のワーキング・ペーパーは1998年にコロラド大学ボルダー校で作成し、その後、Sato[2000]にしておいた。1994年当時は、海外発信よりは、日本の非営利組織への適用可能性が気になっていた。

そこで、その工夫が、非営利会計に適用できるのではと考えたのが、佐藤・向山[1994]である¹⁴。三元複式簿記が非営利組織に有効であることを示そうとしたのだが、非営利会計は企業主体説（E説）で実行されるので、この成果は、図らずも「共益三元簿記」を志向していたことになる。これが日本における統合会計の第一番目の試みであった。

2. 新会計システムに関するスタディーグループ研究（2003年）

営利会計と非営利会計を統合しようとする日本で2番目の試みは、日本会計研究学会に設置されたスタディーグループ（郡司委員会[2001年9月～2003年9月]）においてなされた。それは、慣習的な企業会計にとらわれないで、「新会計システム」を構想しながら、企業会計と非営利会計を統合しようとする企てであった。上記の論文もあって、筆者は、資金会計の立場からこの研究に誘われた。

この日本会計研究学会のスタディーグループ（主査・郡司健、2001年～2003年）は、「現代会

計構造の研究—新会計システムの構築にむけて—」を課題にして、2003年9月に『最終報告書』を提出した。

この『最終報告書』に、筆者は、三本の論文を寄稿して、非営利会計において、企業主体説と三元複式簿記が統合される新会計システムを構想した。これは、企業会計と非営利会計を統合する会計システム研究の第2弾であった。

筆者は、その**第一部の第V章**に「資金会計の計算構造論—資金観の構想の展開—」(43-53頁)、**第四部の第IV章**に「非営利法人会計と資金観」(193-196頁)、**課題と展望の第I章**に、「財務諸表の連携と三つの会計観—資金観から見た時価会計」(203-209頁)の三つの論文を寄稿した。いずれも、資金会計論の研究としては、最新の成果であった。

第1論文「資金会計の計算構造論—資金観の構想と展開」は、1994年に発表した三元複式簿記(当時の名称は「資金会計組織」)が、一取引二仕訳になっていたことから、一取引一仕訳にしても、三元複式簿記は実行できることを論証したものであった。

第2論文「非営利法人会計と資金観」は、企業会計と非営利法人会計の統合には、アンソニーの企業主体説が有効であり、また会計観としては資金観が有効であることを論じた。

第3論文「財務諸表の連携と三つの会計観—資金会計から見た時価会計—」は、収益費用観(RE観)と資産負債観(AL観)と資金観(FF観)の三つを対比して、キャッシュフロー計算書を含む財務三表の時代には、資金観が妥当し、それは時価会計が導入されても有効であることを論じた。また、資本法の損益計算を資金的に解釈することを試みた。

これらの論文の存在については、佐藤 [2012a] を執筆したときに付言しておいたので(38頁)、興味を持たれた方もおられたかも知れない¹⁵⁾。また、三つの論文の存在を資料としてまとめて刊行したので、ご参照いただければ幸いである¹⁶⁾。

3. 逆行した動きと近年の動向

ちょうど同じ頃、これとは逆のタイプの統合会計が検討されていたのだが、当時は、そのことに気づいていなかった。逆のタイプの統合というのは、当時のアメリカ企業会計を先進的なものと考えてか、FASB [1993] の基準書第117号を範にとり、貸借対照表と損益計算書と間接法のキャッシュフロー計算書を一組の財務諸表とし、慣習的な二元複式簿記を非営利会計(公益法人会計)に導入しようとする動きであった。

2004年には、こちらの方が制度化されてしまい、先駆的な研究が陽の目を見なかったのは残念であった。会計の進化と逆方向に実務が動いたことに意外な感じを持ったのを記憶している。

非営利組織には、企業における株主のような配当を要求する存在がないため、企業主体説(E説)のみが妥当する。そのため、企業会計と非営利会計を統合するには、まず、アンソニー教授が提案したように、企業会計を現行の資本主説(P説)から企業主体説(E説)に移行させた上で、両会計を統合する必要があるだろう。

また、非営利会計では、透明性を確保する上で直接法のキャッシュフロー計算書が有益であり、同様の主張は、近年企業会計でも提案されており、財務三表を一体とした財務報告に向う方向が見えてきている。先にも述べたが、2015年になって、FASBが基準書第117号を改訂する動きを見せており、日本の公益法人会計も、あるべき姿に戻る時期が近づいているものと思われる。

VI むすび

新しい財務報告の形がロンドンのIASBの主導で姿を現そうとしている。それに対応する複式簿記が「共益三元簿記」として日本で構想されている。両者が一体になると統合会計モデルが動き出す。

本稿では、「共益三元簿記」の概要と、それが登場してくる理論的および制度的な背景を整理した。ここで構想する統合会計モデルを作り出す具体的な複式簿記機構が「共益三元簿記」であり、それは、三元複式簿記(3DAS)と企業主体説(E説)を統合したものである。それは一般会計モデルであり、すべての法人組織の会計に適用できるのだが、各法人は、それぞれの事情を勘案して、一般モデルの一部を閉じたり、変更したりして、特殊型になっているということで、現行会計の多様性を説明するものである。

このような会計モデルによって、格差を広げて暴走気味の株主資本主義が是正されると考えるのが「会計が促す新資本主義」という仮説である。会計の立場からの経済への提言ということで、もとより、大きな企てを構想したことは承知している。大学院の頃より長年この研究に取り組んできており、アンソニー教授をはじめ本稿で引用した文献以外にも多くの先学からの示唆と励ましをいただいて、ここに至っている。この場をお借りして厚くお礼申し上げる。

それにしても、日本の非営利会計の中に「共益三元簿記」の精神が宿っていたことを見出したのは、まさに意外であった。日本型資本主義や日本的なコーポレート・ガバナンスは西欧のものとは異なるところから、また、かつてアジアに収支簿記が広まっており、それが企業主体説(E説)であったことから、ここで示した日本の会計モデルが世界を変えるという仮説に、どこか意味がありそうに思えてならない。

注

- 1) 佐藤 [2014a], 佐藤 [2014b], 佐藤 [2015] を見られたい。
- 2) 会計理論の原点というと、最近の研究事情から、学説研究に時間を割く余裕がないため、FASBの1976年『討議資料』を念頭に置いている研究者が多いかも知れない。しかし、それは十分ではない。FASBの『討議資料』が与えた影響の大きさは、もちろん無視できないのであるが、それは、会計理論の展開の大きな流れの中の支流の起点に過ぎない。さらにそれは、アメリカの株主資本主義を支えるために作られたものであり、富の一極集中を加速させて格差を広げている原因となっている可能性がある。

- 3) ただし、この図はIASBの役割について修正が必要となるかも知れない。IASBはトゥイーディ議長の時代には、将来のビジョンを打ち出して会計をあるべき方向に導こうとしたが、フーガーホスト議長の時代になって、現実的な妥協が目につくようになった。ただし、IASBが当初のビジョンを棄てたとは思えない。
- 4) アンソニーが1995年にFASBに対して行った勧告を「論争」ととらえる見方があるが、これは「論争」というようなものではなく、「論し」に近い内容であった。また、アンソニーとFASBの対立点を、「アンソニーが収益費用観でFASBが資産負債観」という会計観の違いに求める見解があるが、私見では、対立点は、アンソニーが資金的寄付を企業主体的に立って会計しようとしたのに対し、FASBは資本主義に立ったまま会計しようとしていたことに起因すると考えられる。
- 5) 佐藤 [2009a] と佐藤 [2009b] で、二つの資本主義にからめて二つの会計主体論を対比した。
- 6) この点については佐藤 [2006] を参照いただければ幸いである。
- 7) 金子 [2016] にその紹介がなされている。
- 8) 企業主体説 (E 説) の法人税制への適用については、Anthony[1984] の pp.92-94 (佐藤訳 [1989] の124-127頁) で説かれたが、その解説が、今村 [1997] によってなされている。
- 9) ACEについては、山田・井上 [2012]、佐藤 [2013a] などを参照されたい。
- 10) 安平 [1994] で論評された。その考察については佐藤 [2012b] を参照されたい。
- 11) 何故、ドイツやアメリカでなく日本だったのかは、現在検討中であるが、明治期に日本でそのベースとなるような理論が展開されていたことが挙げられると考えている。この点の更なる検討は別稿に譲らせていただく。
- 12) たとえば佐藤 [2005] の9-11頁で「財務業績の資金的解釈」として解説を試みてある。ご参照いただければ幸いである。
- 13) 松倉 [2002, p.60] は次のように述べている。「第2の時代 (1976年から始まる時代・・・筆者注) は、鶴沢昌和、土田三雄、守永誠治三教授 (当時) の提案に基づく近代的な社会福祉法人の会計にふさわしい世界に誇る社会福祉法人の会計システムの時代である。」
- 14) これは、岡山大学産業経営研究会の『研究報告書』第29集 (1994年5月) に掲載されたため、それ程人目につかなかったかも知れないが、企業会計と非営利会計を統合する最も初期の試みであったと思われる。
- 15) たとえば長谷川 [2014, 22頁] は、この第1論文の流れの中にあると思われる。本書は「非営利法人の収支計算書」を検討した重要な成果であり、ご参照いただき厚くお礼申し上げます。
- 16) このことについては『地域分析』第55巻第1号 (2016年9月) において詳説されている。

【参考文献】

- 川村義則 [2012] 「公益法人会計における基準形成と基礎概念」大塚・黒川編『政府と非営利組織の会計』体系現代会計学第9巻、中央経済社、第10章、333-365頁。
- 金子良太 [2016] 「米国 FASB の非営利組織会計改革プロジェクトと我が国への影響」『公益一般法人』第908号、(1月)、34-45頁。
- 鎌田信夫 [1991] 「資金計算書の作成法」鎌田信夫編『資金情報開示の理論と制度』第2章第4節、白桃書房、73-93頁。
- 小西範幸 [2010] 「財務諸表の表示のあり方に関する再検討—IASB 公開草案のスタッフ・ドラフトの検討を中心として—」『会計』第178巻第5号 (11月)、641-657頁。
- 酒井治郎 [2013] 『会計学の基本問題—会計観の株主 (資本主) 中心から企業本位への変遷』文理閣。
- 佐藤倫正 [1989] 「アンソニー財務会計論解題」『岡山大学経済学会雑誌』第20巻第4号 (2月)、151-168頁。
- 佐藤倫正 [1989] 「ラパポート企業評価論の会計的考察」『一橋論叢』第102巻第5号 (11月)、129-145頁。
- 佐藤倫正 [1993] 『資金会計論』白桃書房。
- 佐藤倫正 [1994a] 「資金会計の勘定組織」『会計』第145巻第1号 (1月)、14-27頁。
- 佐藤倫正 [1994b] 「会計観の変遷と日本の選択」中村忠編著『財務会計と制度会計』白桃書房、第1部第2章、11-34頁。
- 佐藤倫正 [2005] 「財務諸表の連携と業績報告—日本の選択—」『企業会計』第57巻第5号 (5月)、4-11頁。
- 佐藤倫正 [2006] 「財務情報の信頼性とキャッシュフロー計算書」『経済科学』第53巻第4号 (3月)、9-20頁。
- 佐藤倫正 [2008] 「拝啓 I A S B 殿」『税務経理』8875号・合併号 (11月21日)。
- 佐藤倫正 [2009a] 「株主資本主義の会計モデル」『税務経理』8919号 (5月29日)。

- 佐藤倫正 [2009b] 「共益資本主義の会計モデル」『税務経理』8935号（7月31日）。
- 佐藤倫正 [2012a] 「三元複式簿記の国際展開—ミラー論文の貢献—」『産業経理』第72巻第1号（4月）, 35-46頁。
- 佐藤倫正 [2012b] 「資金会計論の計算構造」北村・新田・柴編『企業会計の計算構造』体系現代会計学第2巻, 中央経済社, 第9章, 237-288頁。
- 佐藤倫正 [2013a] 「成長戦略のための法人税制」『税務経理』第9279・合併号（2013年7月26日）。
- 佐藤倫正 [2013b] 「非営利法人の会計主体論」『公益・一般法人』第858号（12月）, 1頁。
- 佐藤倫正 [2014a] 「会計が促す新資本主義—資金会計のイノベーション—」『商学研究』第54巻第2・3号（3月）, 165-196頁。
- 佐藤倫正 [2014b] 「新概念フレームワークの会計主体論—IASB へのコメントレター—」『産業経理』, 第74巻第3号, 10月, 39-51頁。
- 佐藤倫正 [2015] 「21世紀の資本の会計—企業主体論の現代的意義—」『会計・監査ジャーナル』, No.720（7月）, 91-100頁。
- 佐藤倫正 [2016a] 「格差の会計原因説」『税務経理』9503号（2016年3月29日）。
- 佐藤倫正 [2016b] 「バルフ・レヴ教授特別講演録: 会計研究の貢献—これまでの成果と今後の課題—」『地域分析』愛知学院大学産業研究所所報, 第54巻第3号（3月）, 41-84頁。
- 佐藤倫正 [2016c] 「初期の統合会計研究に関する覚え書き—2003年の共益三元簿記構想—」『地域分析』愛知学院大学産業研究所所報, 第55巻第1号（9月）, 47-83頁。
- 佐藤倫正 [2017] 「複式簿記と資本主義の精神」『税務経理』第9586・合併号（2017年3月28日）。
- 佐藤倫正・向山敦夫 [1994] 「第三セクターの財政とアカウントビリティ」岡山大学産業経営研究会『研究報告書』第29集,（5月）, 1-27頁。
- 柴 毅・森 洋一 [2015] 「『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』の概要」『公益一般法人』第907号（12月）, 38-49頁。
- 染谷恭次郎 [1956] 『資金会計論』中央経済社。
- 高寺貞男 [1993] 「アジア会計史上の共通慣行としての収支簿記法の文化負荷性」『大阪経大論集』第44巻第3号（9月）, 1-15頁。
- 富山和彦 [2012] 「コーポレートガバナンス危機をめぐる課題と展望—実証主義・実践主義の視点から—」『一橋ビジネスレビュー』2012sum, 24-37頁。
- ドーア・ロナルド [2006] 『誰のための会社にするか』岩波新書。
- 内閣総理大臣官房管理室編 [1977] 『新公益法人会計基準の解説』財団法人公益法人協会。
- 日本公認会計士協会非営利法人委員会 [2013] 『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』研究報告第25号。
- 長谷川哲嘉 [2013] 「非営利会計基準の意義を問う—制度に定められた平成20年公益法人会計基準—」『公益一般法人』第849号（7月）, 4-11頁。
- 長谷川哲嘉 [2014] 『非営利会計における収支計算書—その意義を問う—』国元書房。
- 番場嘉一郎 [1968] 「持分会計の基本理論」番場嘉一郎編著『持分会計論』近代会計学大系Ⅲ, 中央経済社, 3-93頁。
- 番場嘉一郎 [1977] 「公益法人会計における重要な問題点」内閣総理大臣官房管理室編『公益法人会計基準の解説』公益法人協会, 第1（総論）8, 15-23頁。
- 日野修造 [2016] 『非営利組織体財務報告論—財務的生存力情報の開示と資金調達』中央経済社。
- 古庄 修 [2016] 「非営利組織版 IFRS（国際会計基準）の設定をめぐる課題」『公益一般法人』第909号（1月）, 22-31頁。
- 松倉達夫 [2002] 「社会福祉法人の会計」杉山学・鈴木豊編著『非営利組織体の会計』中央経済社, 第5章, 59-85頁。
- 宮本幸平 [2015] 『非営利組織会計基準の統一—会計基準統一化へのアプローチ—』森山書店。
- 安平昭二 [1994] 『会計システム論研究序説—簿記論的展開への試み—』神戸商科大学経済研究所。
- 山岡由佳 [1995] 『長崎華商経営の史的研究—近代中国商人の経営と帳簿—』ミネルヴァ書房。
- 山田直夫・井上智弘 [2012] 「ACEの理論と実際」『JSRI Discussion Paper Series』日本証券研究所, No. 2012-01（2012年6月）1-23頁。
- 渡邊 泉 [2016] 「複式簿記の発生以前に簿記は存在したか」『會計』第190巻第1号（7月）, 94-106頁。
- Anthony, R.N. and Herzlinger, R. E. [1975], *Management Control in Nonprofit Organizations*, Richard D. Irwin Inc.
- Anthony, R.N. [1975], *Accounting for the Cost of Interest*, Lexington Books.
- Anthony, R. [1983], *Tell It Like It Was: A Conceptual Framework for Financial Accounting*, Richard D. Irwin.

- Anthony, R. [1984], *Future Directions for Financial Accounting*, Dow Jones-Irwin. (佐藤倫正訳『アンソニー財務会計論』白桃書房, 1989年)
- Anthony, R.[1989] *Should Business and Nonbusiness Accounting be Different?*, HBS Press.
- Anthony, R.N. [1995], "The Nonprofit Accounting Mess," *Accounting Horizons*, Vol.9 No.2, pp.44-53.
- Anthony, R. [2004], *Rethinking the Rules of Financial Accounting: Examining the Rules for Proper Reporting*, The McGraw-Hill.
- Anthony, R. Dearden, J., and Bedford, N.[1989] *Management Control Systems, Sixth Edition*, Irwin.
- Auerbach, A. J, M. Devereux and H. Simpson[2008], *Taxing Corporate Income, Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies.
- Broome, O. W. [2004], "Statement of Cash Flows: Time for Change!" *Financial Analysts Journal*, Vol. 60, No. 2, pp.16-22.
- Carson, A. B. [1949], "A 'Source and Application of Funds' Philosophy of Financial Accounting," *The Accounting Review*, Vol.24, No.22, pp.159-170.
- Dore R. [2000], *Stock Market Capitalism : Welfare Capitalism Japan and Germany versus the Anglo-Saxons*, Oxford University Press. (藤井眞人訳 [2001] 『日本型資本主義と市場主義の衝突一日・独対アングロサクソン』東洋経済新報社)
- FASB [1976], Discussion Memorandum, *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*. (津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997年)
- FASB [1987], *Statement of Financial Accounting Standards No. 95, Statement of Cash Flows*.
- FASB [1993], *Statement of Financial Accounting Standards No. 117, Financial Statement of Not-for-Profit Organizations*.
- FASB [2015], *Exposure Draft, Proposed Accounting Standards Update – Not-for-Profit Entities (Topic 958) and Health Care Entities (Topic 954) : Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities*.
- IASB[2004], Agenda Paper 7, Conceptual Framework, September Meeting.
- IASB [2006], Discussion Paper, *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*, July.
- IASB [2008a], *Exposure Draft of an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*, May 2008.
- IASB [2008b], Discussion Paper, *Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, October 2008.
- IASB [2009], IASB Update, *Conceptual Framework*, March.
- IASB [2010a], Staff Draft of Exposure Draft, *IFRS X, Financial Statement Presentation*, July 2010.
- IASB [2010b], *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, September 2010.
- IASB [2013], Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, July 2013.
- IASB [2015], Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, May 2015.
- IASC [1989], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- IASC [1992], International Accounting Standard 7 (Revised 1992), *Cash Flow Statements*, December 1992.
- Lev, B. and Gu, F. [2016], *The End of Accounting and The Path Forward for Investors and Managers*, Wiley.
- Miller, P. B. W. and P. R. Bahnsen [2002], "Fast track to Direct Cash Flow Reporting," *Strategic Finance*, Vol.83, No. 8, pp. 51-57, February.
- Paton, W. A. [1922], *Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise*, Ronald Press.
- Piketty, T. [2014], *Capital in the Twenty-First Century*, The Belknap Press of Harvard University Press. (トマ・ピケティ著, 山形浩生, 守岡桜, 森本正史訳『トマ・ピケティ 21世紀の資本』みすず書房, 2014年)
- Rappaport, Alfred.[1986], *Creating Shareholder Value: A Guide for Managers and Investors*. Free Press.
- Satoh, M. [1995], "Funds Flow View: An Alternative Approach to Financial Accounting," *Okayama Economic Review*, Vol.26, No. 3・4, pp. 121-149.
- Satoh, M. [2000], "The Structure and Implications of the Three Dimensional Double Entry Accounting System," *Okayama Economic Review*, Vol.31, No. 4, pp. 133-151.

- Satoh, M., Jeanne H. Yamamura[2015], "Inequality and the Proprietary Accounting Model : A Proposal for Change," *16th Conference of AAAA Working Paper*.
- Soll, Jacob.[2014], *The Reckoning, Financial Accountability and the Rise and Fall of Nations*, Basic Books. (村井章子訳『帳簿の世界史』文藝春秋, 2015年)
- Sprague, C. E. [1907], *The Philosophy of Accounts*, reprinted by Scholars Book Co., in 1972.
- Staubus, G. J.[1952], "Payments for the Use of Capital and the Matching Process," *The Accounting Review*, Vol. 27, No. 1, pp. 104-113.
- Staubus, G. J.[1959], "The Residual Equity Point of View in Accounting," *The Accounting Review*, Vol. 34, No. 1, January, pp. 3-13.
- Staubus, G. J.[1961], *A Theory of Accounting to Investors*, Scholars Book, 1971. (高尾裕二訳『ストーバス投資者のための会計理論』白桃書房, 1986年)
- Vatter, W. J. [1947], *Fund Theory and Its Implications for Financial Report*, University of Chicago Press, 1947. (飯岡透・中原章吉共訳 [1971]『バッター資金会計論』同文館出版)