

# 会計における負債の定義について

— J.J.Stauntonの所説を中心として—

稲山 訓 央

- I. はじめに
- II. 負債の測定とその会計理論的枠組
- III. 負債が分析される内部フレームワーク
- IV. まとめ

## I. はじめに

本稿はJ.J.Stauntonによる負債の定義について、J.J.Stauntonの「Toward a Definition of Liabilities in Accounting」を中心に考察する事により、会計における負債の定義とは何かを明らかにしていこうという、ささやかな試みである。本稿は、まずIにおいてJ.J.Stauntonが負債の識別と測定に不可欠であると考えている概念枠組について紹介する。またII以降においては、その枠組の中に含まれる項目についての解説について紹介する。その上で、まとめにおいて、J.J.Stauntonの考える概念枠組の全体像を明らかにしている。

## II. 負債の測定とその会計理論的枠組

負債の識別と測定とを含む会計における理論的枠組を確立することは容易な事ではないとStauntonは考えている<sup>1)</sup>。しかし、その上で以下の表<sup>2)</sup>を提示し、理論的枠組について検討しようと考えている。

---

(1) John Staunton, "Towards a definition of liabilities in accounting", *The Singapore Accountant*, Vol.10,1975,p.14.  
 (2) *Ibid.*, pp.13-14.

$$A_2 = L_2 + RE_2$$

$$\text{そして、} RE_2 = CRE_2 + ARE_1 + S - E - D$$

このとき

$A_2$  = 期末時における資産総額

$L_2$  = 期末時における負債総額

$CRE_2$  = 所有者によって出資されたものであると識別可能な期末時の残余持分の総額

$ARE_1$  = 配当として分配されておらず、経営活動から集積された、期首時における残余持分の総額

$S$  = 当期収益

$E$  = 当期費用

$D$  = 当期に支払われた配当

確定された問題の分野は以下の3つである。

- 分野Ⅰ. 負債総額への影響。例えば「債券とその評価」の問題。  
ここでは、他に資産と残余持分または資産あるいは残余持分の総額が集積されたか、あるいは費用となるかで影響を与える事が可能である。
- 分野Ⅱ. 負債と残余持分との総額への影響。例えば「準備金と引当金」の問題。ここでは、他に、資産と残余持分または資産あるいは残余持分の総額が集積されたか、収益となるか、費用となるかで影響を与えることが可能である。
- 分野Ⅲ. 負債と資産との総額への影響。例えば「リース契約」の問題。ここでは、他に残余持分と費用への影響を与えることが可能である。

上述の表において、それぞれの項にある「ここでは他に…影響がある」という部分について、Stauntonは以下の様にその必要性を説いている。

- (a) 基本的会計同一化において論理的な一致を維持するため。公平性を維持するためにはある影響は、他の反対の記号で表されるものによって相殺されねばならないため。
- (b) 文献中に多くの議論が把握されていることが見出されるから。<sup>3)</sup>

これらの等式及び分野 I ~ III、そして(a)(b)から導入される点は、以下の点と考えられる。

まず第一に、「 $A_2 = L_2 + RE_2$ 」という貸借対照表等式を、最初に挙げている事である。この「資産=負債+資本」という貸借対照表等式は、「資産-負債=資本」とする資本等式と較べて、負債に対する捉え方が異なる<sup>4)</sup>。資本等式においては、負債はあくまで資産（積極財産）から控除されるマイナスの財産（消極財産）と見なされる。これに対して貸借対照表等式は、財産=資本（自己資本+他人資本）また資産=持分（資本主持分+債権者持分）とする考え方を基礎とし、負債が他人資本ないし債権者持分として自己資本ないし資本主持分と同質視される。すなわち、Stauntonがここで貸借対照表等式を示している事から負債が資本に対する消極財産としてではなく、負債を資本勘定、あるいは持分勘定と共に考える勘定理論をとるという事がうかがえるのである。

そして第二に、「 $RE_2 = CRE_2 + ARE_1 + S - E - D$ 」という式をあげている事から、Stauntonの意識が、前述の勘定理論における持分の問題に向いている事が判る。但し $L_2$ と $RE_2$ とに分離していることから、 $RE_2$ は、自己資本すなわち自己資本持分を考えている事が判るのである。

第三に、分野分けによる視点の移動についてである。分野 I については、負債額の決定は、資産、そして残余持分に影響もしくは、残余持分

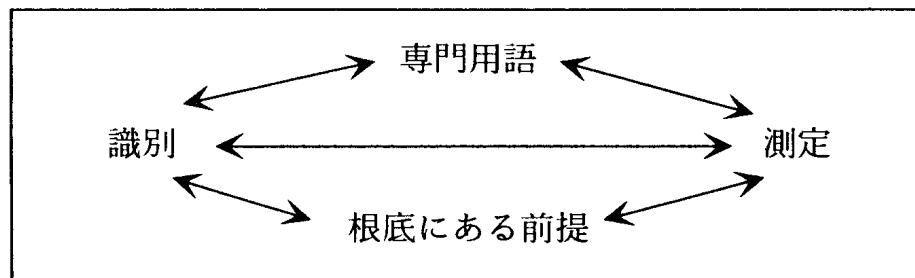
(3) Ibid., p.15.

(4) 宇南山英夫・阿部昭二編「現代簿記会計用語辞典」同文館 p.187.p.204.p.257.p.259.を参照されたい。以下の理論はこれに従っている。

集積や費用を与えるとしている。分野Ⅱについては、負債と残余持分の決定は、収益、費用、残余持分の集積そして、資産と残余持分に影響を与えるとしている。また分野Ⅲにおいては負債額と資産額の決定は、費用と残余持分とに影響を与えるとしている。これらは、一方的なものではなく、必要性の(a)にある様に相互に影響を与えあっていると考えられる。但し、第一で述べた様にStauntonは、収益費用勘定を資本勘定の下位勘定であるとは考えていない。あくまで、相互に関連づけているのである。

### Ⅲ. 負債が分析される内部フレームワーク

Stauntonによれば、Ⅰで述べた負債に関する問題を解決するための内部フレームワークとして、以下の図が用意されている<sup>5)</sup>。



ここでは、そのそれぞれの項目についてStauntonが識別している部分を紹介する。

#### 1. 専門用語

ここでいう専門用語とは「terminology」の訳語である。Stauntonによれば、「債務、負債、借金、請求といった用語は、あたかも完全に交換可能であるかのように議論の中で使われている。このことを正すために、用語が全く異なる意味を持つ用語階級が必要である<sup>6)</sup>」ということである。すなわち、負債の測定においては、負債とそれに近い用語との

(5) *Ibid.*, p.17.

(6) *Ibid.*, p.17.

専門用語の使い分けの明確な規定が必要であるという事である。また「負債という概念がそれ自体何にも頼らずに研究される事ができるかどうか」<sup>7)</sup>すなわち「概念としてそれが資産の概念に依存」<sup>8)</sup>しているかと考えられる可能性をあげ、その場合の資産の定義の必要性を述べている。また、「負債を消極資産と考えるならば、負債は測定方法がそれぞれ異なっているかの様に測定方法の問題に対して冗長になるだろう。しかしながら、もし負債が資産の部の研究と独立して構成するならば、資産と負債とに同一の測定方法が使用されるかどうかという疑問が挙げられる」<sup>9)</sup>としている。

## 2. 根底にある前提

Stauntonは、負債が貸借対照表を中心に見据えて考えていくのか、それとも損益計算書を中心と考えていくのかを考えてみるべきであるとしている。そのうえで、識別と測定への影響が生じるとしている。また、負債が「貸借対照表に含まれるものは、当期損益計算に含まれていない項目、あるいはそのステートメントに含まれる借方勘定を相殺するものである項目、この2つを反映する貸方勘定である」<sup>10)</sup>とするならば、「測定とは自動的に決定されるものである。なぜなら勘定は採用された規則に従ってなされる簿記計算であるからである。残っている問題は、負債、つまり残余持分項目あるいは資産勘定に相殺するものとは異なったものとしての貸方勘定のいくつかを識別することである」<sup>11)</sup>としている。やはりここからもStauntonが、負債を消極資産とは考えていないことがうかがえる。

## 3. 識 別

Stauntonはこの項において、まず「法的考慮が会計学上の負債の定

(7) *Ibid.*, p.18.

(8) *Ibid.*, p.18.

(9) *Ibid.*, p.18.

(10) *Ibid.*, p.18..

(11) *Ibid.*, p.18.

義に影響を及ぼすのはどの範囲までか<sup>12)</sup> という事についての疑問を投げかけている。すなわち、これが負債であると決定する根拠に法的考慮 (legal consideration) がどの程度まで必要かという事である。その上で「債券による負債の測定を取り巻く議論は、あるところでは法的な数量に負うところを強調し、またあるところでは、会計帳簿価額を強調することによって異なった指導をしている<sup>13)</sup>」とする。すなわちStauntonは、専門用語の合意には、法的考慮が必要であるとし、そして専門用語の合意によって、債務と負債とを区分することができるとしている。また、「どんな会計過程上の発生物が獲得されたかということをも明らかにするステートメント<sup>14)</sup>」の必要性を説いている。つまりそれは、いわゆる財務諸表であり、その上で「負債は、ある時点での財務状態に関するステートメントの要素なのだろうか、それとも将来に繰り越されるべき勘定、つまりそのいくつかは将来の時点の収入に関するステートメントに含まれるべきである勘定をあげる貸借対照表の中の要素なのか」と説き、2. 根底にある前提との相関性を述べている。

#### 4. 測定

この項においてStauntonは、「目減り」と「現在価値の分析」との影響、「額面価値」の影響、「契約費用」の影響、「市場価格」の影響という4つの項目をあげ、これらが負債の測定において蓋然的に割り当てられる金額であるとしている。その上で、上述の4つの影響を与える金額が負債にとって必要であるとしている<sup>15)</sup>。

#### 5. まとめ

Stauntonはまとめとして、前述の図に簡単な説明を加えた以下の図を挙げている<sup>16)</sup>。

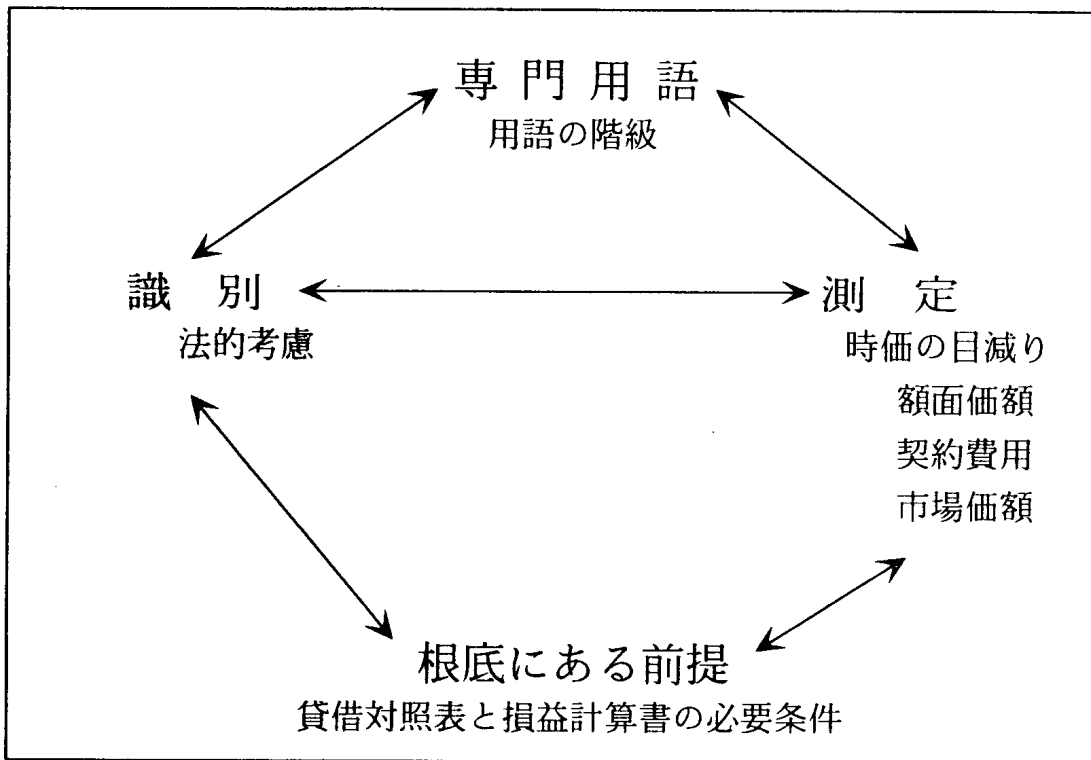
(12) *Ibid.*, p.18.

(13) *Ibid.*, p.19.

(14) *Ibid.*, p.19.

(15) *Ibid.*, p.19.

(16) *Ibid.*, p.19.



そして、それぞれの項目をつなぐ関係を考えていく上で、以下の設例<sup>17)</sup>を上げており、それぞれについて考察を加えている。

Dの目減り値でPの額面を持つ社債の問題を仮定する。その社債は、N年でRの利子をともしない満期になるよう計画されている。予定の利子は0.08である。

もし目減り値を反映させるならば、使用される方式がKに反映される。

(Kは期間ごとに償却される割合である)そして様々な組み合わせが提示される。

	負債として	資産として	その他
(a)	P	-	Dは初年度に償却
(b)	P	D (1 - K)	
(c)	$P - D (1 - K)$ <sup>18)</sup>	-	
(d)	P + R	-	
(e)	$P + 0.08PN$		
(f)	$P + R + 0.08PN$	-	

Stauntonによれば、「(a)と(b)では、負債は社債発行契約下で借りられた額面金額で表される。これは、『法的金額責任』であったという主張によって支持される。これは(c)と対抗する。」<sup>19)</sup>とする。すなわち、これらは前に述べた識別・法的考慮から導き出されるものである。

次に「(c)では、債券の計画有効期間をこえて債券の目減りを精算することによって決定され、『会計簿価』が責任を負っていると主張される。(c)における負債と(b)における資産と両方の簿価は、Dに何の項目が含まれているか(例えば、実際の日減り値と同様に債券の発行費用も含む)により、様々な方法で計算されうる」<sup>20)</sup>としている。これは、前に述べた測定・契約費用をも考慮に入れた考察であり、識別と測定をつないでいる部分を表している。

また、「負債は特定の目減り率で与えられる将来予想支払いの時価で示される」<sup>21)</sup>ならば、「(d)、(e)、(f)は、(c)を支持し、(a)と(b)を失墜させようと望むものによって、資産性のないもの」<sup>22)</sup>と考えられるのである。この考え方では、法的責任金額は(d)、(e)、(f)のいずれであっても良いと考えられるのである。

また、次に「もしD(1-K)が、(B)と同様資産として発生するか、あるいは(C)と同様負債額の一部として現れたならば、会計過程にによって、財務状態の報告書よりもむしろ貸借対照表が作製されるだろう。『簿価』は特定の会計基準を適用することで決定される。その基準の1つは、ある構造的流儀に沿って、社債の予想有効期間にわたって期間収益計算にDが吸収されるべき事を必要としている」<sup>23)</sup>としていることから、根底にある前提・貸借対照表と損益計算書の必要条件と他の要素とのつなが

(17) *Ibid.*, p.20.

(18) 原文では、 $P - D(1 - P)$  となっているが、後に続く文意より考えて、 $P - D(1 - K)$  の間違いであると判断した。

(19) *Ibid.*, p.20.

(20) *Ibid.*, p.20.

(21) *Ibid.*, p.20.

(22) *Ibid.*, p.20.



りを表している。

また、(C)を支持するものは「社債保持者が自分の『資産』を、債券取得のために費やした現金で表す<sup>24)</sup>」ので、「社債発行者は『負債』を社債発行で受領した形の現金で表すべきである<sup>25)</sup>」と考えるとしている。これは、前に述べた専門用語の項の他人資産と自分負債との関係についてのつながりを表している。

その立場をとれば、「『負債』が何らかの方法で返済期日に満期金額まで増えねばならないということが指摘され<sup>26)</sup>」、また「これら意見の調和のためには、債券保持者の『簿価』が同率で増えることが必要であり、このことが、『非保守的』収益像を生み出した<sup>27)</sup>」と考えている。

これら、いままで挙げた問題をすべてをふまえた上で、「この内部関係の複雑な群が、論議に富んだ土壌を提供している。しかし、論議は共通の土台で加えられているのではないので、この分野における問題解決は到底不可能となっている<sup>28)</sup>」としている。すなわちStauntonは、上に示した図解を繋ぐ矢印は非常に複雑であり、かつ最終的にはすべての問題の根底にあるはずの共通認識の欠如が、問題解決を困難にしていると考えているのである。

#### IV. まとめ

会計学上、負債の定義は特に難しい、あるいは論争上の問題とは見なされない<sup>29)</sup>が、Stauntonは「この論文ではそうではないということを提案する<sup>30)</sup>」としている。その理由として、前の項で挙げたような「内部関係の複雑な問題群が、主題上に存在するからである」としている。その

(23) *Ibid.*, p.20.

(24) *Ibid.*, p.20.

(25) *Ibid.*, p.20.

(26) *Ibid.*, p.20.

(27) *Ibid.*, p.20.

(29) ここでは、M.S.Henderson, "The Nature of Liabilities", *The Australian Accountant*, April 1957, p.328を例に挙げている。

(30) *Ibid.*, p.21.

上で、「もし関係の理論的枠組が確立されるべきならば、負債を考えるその問題は慎重に検討されなければならない<sup>31)</sup>」としている。

すなわち、Stauntonはとにかく負債とは、独立して考えなければならぬものであり、まずその定義から曖昧であるためにより問題を複雑にしていると考えているのである。まず、研究者が負債とは何かと言うことに対する確固たる共通認識を持ち、その上で議論せねばならないということを示唆している。

その共通認識を持って負債を考えるための表が、専門用語・認識・測定・根底となる前提というファクターを持つものであるということであろう。

現在、新金融商品などの会計上の取り扱いを巡る問題が生じてきているがそれらを解く一つの鍵がStauntonのいうところの共通認識や、4つのファクターのある表にあるのではなかろうかと考えている。そして、新金融商品へのこのStauntonの考え方の導入は以後の課題としたい。

---

(31) *Ibid.*, p.21.