

# 会計基準の改定で変わるものと変わらないもの

田村 威文

1. はじめに
2. 座標変換と幾何学的実体
3. 保 存 量
4. 座標変換のインパクト
5. おわりに

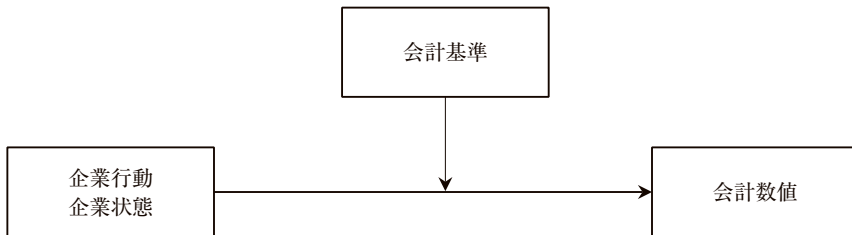
## 1. はじめに

会計基準は、企業行動ないし企業状態を会計数値に変換する方法を決定するものである。会計基準の機能は、図1のように示すことができる。会計基準が改定されると、改定の前後で会計数値は異なることが多い。ただ、会計基準が改定されても変化しないものもある。本稿では、会計基準が改定された際に「変わるもの」と「変わらないもの」は何かを探る<sup>1)</sup>。

会計基準の改定にあたっては、その際に変わるものが注目されがちであるが、本稿では変わらないものに特に注目する。会計基準の改定で変わらないものを探るメリットとして、会計基準の意味を再考できるということがある。ある経済事象を扱う会計処理方法が複数考えられる場合、その優劣について論争がしばしば生じる。会計基準の改定により変わらないものを探ることで、それぞれの会計基準はどのようなメカニズムを有するかを明確にできる可能性がある。

本稿では考察にあたり、物理学の一分野である力学の考え方をを用いる。その際、座標変換とい

図1 会計基準の機能（その1）



出所) 筆者作成

1) 会計基準の改定には、会計基準の新設を含むものとする。

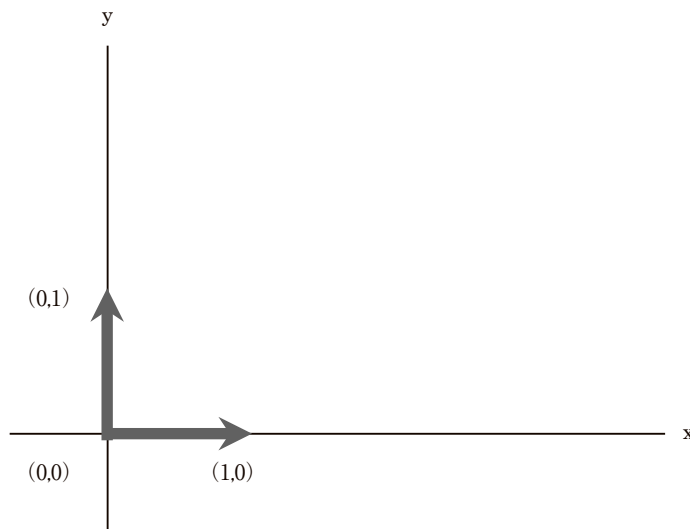
う概念を重視する。また、静学的な発想だけでなく動学的な発想もとり入れる。

本稿のあらまはは次のとおりである。2では会計基準の改定を座標変換としてとらえ、企業行動・企業状態は座標変換しても変わらないということを示す。これは力学とほぼ同じ考え方で理解することができる。3では会計基準を改定することで、「みかけ」の数値は変わったとしても、維持される数値があることを示す。これは、力学と同じというわけではないが、力学における保存則に近い考え方で理解することができる。4では会計基準の改定により企業行動・企業状態そのものが変わるケースをとりあげる。これは力学とは大きく異なる。

## 2. 座標変換と幾何学的実体<sup>2)</sup>

ある点を異なる座標で表すときに両者の1対1の関係を与える規則を座標変換という<sup>3)</sup>。図2のように、x軸とy軸からなる直交座標を考える。大きさ1に正規化された基底ベクトルは図2の太い矢印で示された $\mathbf{x}$ と $\mathbf{y}$ であり、それを「直交座標」での成分で書くと $\mathbf{x}=(1, 0)$ 、 $\mathbf{y}=(0, 1)$ になる。次に図3のように、Y軸がX軸から半時計回りに45°傾いている斜交座標を考える。大きさ1に正規化された基底ベクトルは図3の太い矢印で示された $\mathbf{X}$ と $\mathbf{Y}$ であり、それを「直交座標」での成分で書くと $\mathbf{X}=(1, 0)$ 、 $\mathbf{Y}=(\frac{1}{\sqrt{2}}, \frac{1}{\sqrt{2}})$ になる。

図2 直交座標

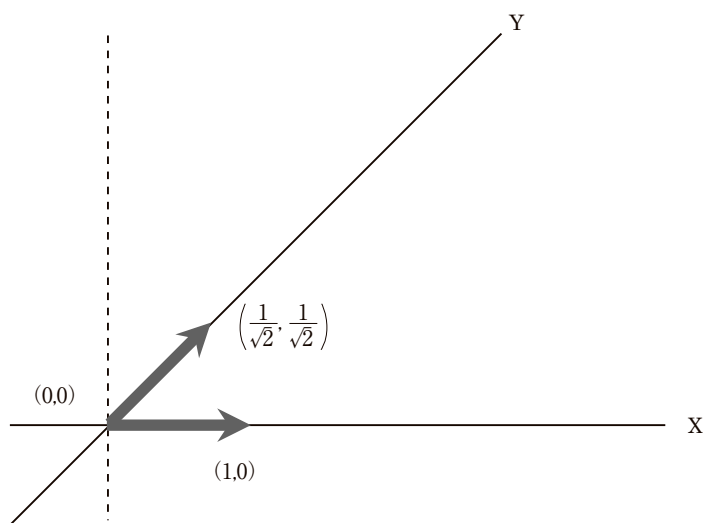


出所) 田村 (2021) 117頁

2) 2の前半での数学的説明は、田村 (2021) の2.2を簡略化したものである。数値は藤井 (1979) 69-70頁にもとづいているが、記号は変更している。

3) 青木他編 (2005) 228頁。

図3 斜交座標



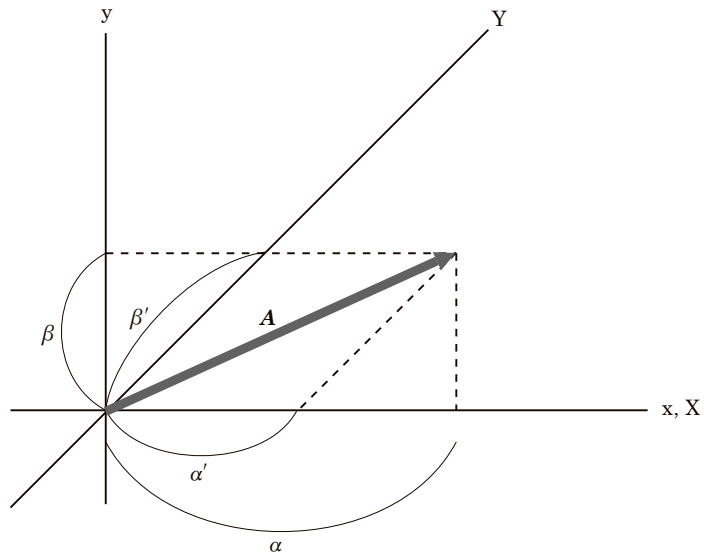
出所) 田村 (2021) 118頁

ベクトルは「基底ベクトル」と「ベクトル成分」によって表現される。図4には、太い矢印で示されたベクトル  $\mathbf{A}$  が、直交座標と斜交座標の両方で記載されている。直交座標でのベクトル  $\mathbf{A}$  の成分を  $(\alpha, \beta)$ 、斜交座標でのベクトル  $\mathbf{A}$  の成分を  $(\alpha', \beta')$  とする。ベクトル  $\mathbf{A}$  は「幾何学的実体」であり、それ自体は直交座標と斜交座標で異なることはない。座標系のとり方によって変わるのは、基底ベクトルとベクトル成分である。幾何学的実体であるベクトル  $\mathbf{A}$  については、 $\mathbf{A} = \alpha\mathbf{x} + \beta\mathbf{y} = \alpha'\mathbf{X} + \beta'\mathbf{Y}$  という式が成り立つ。 $(\alpha, \beta)$  と  $(\alpha', \beta')$  の間には  $(\alpha', \beta') = (\alpha - \beta, \sqrt{2}\beta)$  という関係がある。ベクトル  $\mathbf{A}$  の直交座標での成分が  $(\alpha, \beta) = (2, 1)$  であれば、斜交座標での成分は  $(\alpha', \beta') = (1, \sqrt{2})$  になる。

さて、力学における座標系は「測定が容易になる」「計算が容易になる」など、人間の都合によって決められるものである。物体の運動・物体の位置は、人間が設定した座標系によって左右されることのない幾何学的実体である。ただし、座標変換を行うと基底が変わり、成分は変換前とは異なったものになる。物体の運動・物体の位置は幾何学的実体であることから、特定の座標系に依存しない表現方法もありうる。図4に即していうと、 $(\alpha, \beta)$  あるいは  $(\alpha', \beta')$  と成分表示した場合、前者は直交座標、後者は斜交座標というように、特定の座標系に依存していることになる。しかし、 $\mathbf{A}$  と表現した場合は、特定の座標系に依存していない。

ここで会計学の議論に移る。「商品を仕入れる」「土地を保有している」「銀行からの借入金がある」「火事で工場が焼失する」といったことは、会計上の測定行為がなくても存在しうる事実である。企業行動・企業状態は特定の座標系で測定されてはじめて存在するものでないことから、幾何学的実体であるといえる。企業行動・企業状態については、特定の座標系に依存しない表現も

図4 幾何学的実体



出所) 藤井 (1979) 70頁をもとに筆者修正

理論的にはありうる。会計基準の改定を座標変換として理解するならば、会計基準の改定は、ベクトルの基底を変えることによって成分を変えることを意味する<sup>4)</sup>。その見方にしたがうと、座標変換を行っても、企業行動・企業状態そのものは変わらないといえる（会計基準の改定により企業行動・企業状態が変わることも現実にはあるが、その点は4でとりあげる）。

### 3. 保 存 量

2では会計基準の改定について、変わらないことが明白なことがらを座標変換と幾何学的実体という観点から整理した。ところで、会計基準を改定すると、みかけの数値は変わるものの、変わらないものが潜んでいることがある。それは座標変換しても維持される「保存量」である。本節では会計基準が改定されても維持される保存量について考える。

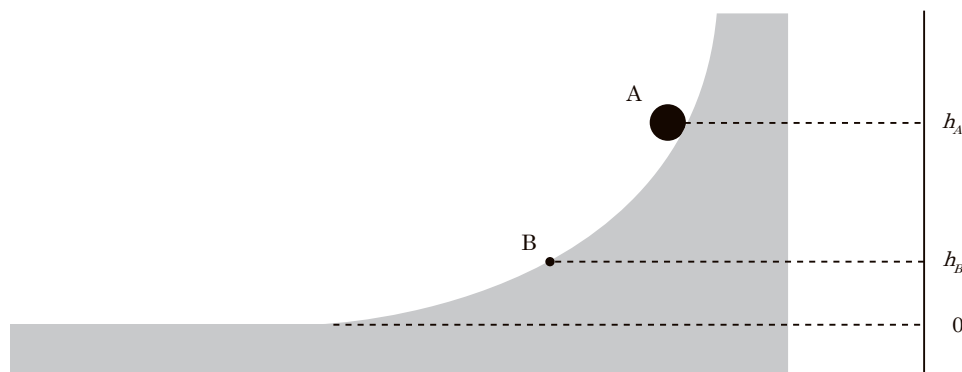
4) 企業行動・企業状態を表現する空間は何次元であって、その座標軸は何か。また、そこでの基底ベクトルとベクトル成分は何か。これらのことは、企業行動・企業状態をどこまで詳細にとらえ、どのような点に着目するかに依存する。例えば、田村（2021）は企業行動を2次元でとらえ、座標軸を「会計的裁量行動」と「実体的裁量行動」にしている。そして、「それぞれがもたらす影響の方向」を示すものが基底ベクトル、「それぞれがもたらす影響の大きさ」を示すものがベクトル成分であるとしている。

### 3.1 保存則

力学において保存量を導くものに、力学的エネルギー保存則・運動量保存則・角運動量保存則がある。このうち力学的エネルギー保存則は「物体に対して仕事が行われないと、力学的エネルギーは保存される」というものである<sup>5)</sup>。力学的エネルギー  $E$  は運動エネルギー  $K$  と位置エネルギー  $U$  の合計である。ここで、運動エネルギーは  $K = \frac{1}{2}mv^2$ 、位置エネルギーは  $U = mgh$  として定義される。 $m$  は物体の質量、 $v$  は物体の速度、 $g$  は重力加速度、 $h$  は物体の高さである。

【ケース】 図5のように、傾斜のある台を床に固定する。小球を台上のA点に置き、静かに手を離す。台上が水平になっている箇所を基準にとると、A点の高さは  $h_A$  である。小球と台の間に摩擦はないとする。

図5 力学的エネルギー保存則



出所) 筆者作成

A点では速度が0であることから、A点での小球の運動エネルギーは0である。また、A点での小球の位置エネルギーは  $mgh_A$  である。また、高さが  $h_B$  であるB点を小球が通過するときの速度を  $v_B$  とすると、B点での小球の運動エネルギーは  $\frac{1}{2}mv_B^2$ 、位置エネルギーは  $mgh_B$  である。小球の速度および高さは、A点とB点で異なる。また、小球の運動エネルギーと位置エネルギーは、A点とB点で異なる。しかし、このケースでは小球に対して仕事が行われていないので、運動エネルギーと位置エネルギーの合計である力学的エネルギーは変化せず、 $0 + mgh_A = \frac{1}{2}mv_B^2 + mgh_B$  という式が成り立つ。

力学において、力学的エネルギー保存則は「仕事になされないと力学的エネルギーは保存される」、運動量保存則は「力積が加わらないと運動量は保存される」、角運動量保存則は「角力積が加わらないと角運動量は保存される」というように、保存則は「○○がないと△△は保存される」という形式をとる。また、これらの保存則はいずれも、ストックとフローの関係である。力学的

5) 物体が一定の力  $F$  を受けながら  $S$  だけ移動したとき、仕事は  $F \cdot S$  という内積で定義される。

エネルギー・運動量・角運動量はストックの概念，仕事・力積・角力積はフローの概念である。

力学における保存則の考え方を会計学の議論にあてはめる。本稿ではこれ以降は、「出資・配当などの資本取引がない」「1期間ではなく全体期間を考える際、全体期間は有限期間である」ということを前提として、議論をすすめる（ただし、4.1では配当を考慮する）。会計における保存則をストックとフローの関係としてとらえた場合、「○○がないと△△は保存される」とはどういうことか。さまざまなものが考えられるが、「純利益がないと株主資本は保存される」「包括利益がないと純資産は保存される」という関係は、会計における保存則のなかで最もシンプルなものであろう。

### 3.2 束縛条件

物体の運動について、束縛条件が存在すると物体の自由度は小さくなる。これは特殊な話ではない。例えば、人間は3次元空間である宇宙空間に住んでいるが、その行動は2次元曲面である地球表面上に束縛されている。

さて、会計システムを特徴づけるものとして「貸借対照表等式」「一致の原則」「クリーンサープラス」「複式簿記の構造」がある。これらはいずれも、会計に関する束縛条件であると理解できる。企業は本来、自由に活動できるはずである。しかし、会計的表現を行う際には束縛条件による制約がかかる。束縛条件があると、企業の行動空間は変わらないが、そのなかでとりうる会計数値の範囲は限定されるのである。束縛条件は保存量をもたらす。貸借対照表等式・一致の原則・クリーンサープラス・複式簿記の構造という束縛条件はそれぞれ、会計基準が改定された際にどのような保存量をもたらすのだろうか。そのことを3.3から3.6にかけて検討する。

### 3.3 貸借対照表等式

会計にはストックの要素として、資産・負債・純資産がある。貸借対照表等式は「資産＝負債＋純資産」という式で表現され、これが満たされるように会計システムは形成されている。ここで、資産と負債については取得原価など会計的手法で測定する一方、純資産については企業価値を表すものとして時価総額など会計以外の手法で測定するということが、理論的には考えられる。その場合、資産・負債・純資産の3つはそれぞれ自由な値をとることができ、自由度は3になる。しかし、現行の会計システムには貸借対照表等式が束縛条件として存在するため、資産・負債・純資産に関する自由度は、3ではなく2になる<sup>6)</sup>。貸借対照表等式という束縛条件からただ

6) 佐藤(2023)は、資産・負債・純資産を直交座標とする3次元空間を「会計情報空間」、貸借対照表等式を満たす2次元平面を「財政状態平面」とよぶ。そして、企業の財政状態は「会計情報空間」のなかでの「財政状態平面」上に限定されることを、図を用いて説明している(25-27頁)。

ちに、「資産－負債－純資産」の値が保存量であって、その値は0であることが導かれる。このことは会計基準が改定されても常に満たされる。

### 3.4 一致の原則

会計利益は営業キャッシュフローを期間配分し直したものである。それゆえ長期的には、会計利益の合計と営業キャッシュフローの合計は等しくなる。このことは一致の原則とよばれる。一致の原則が存在するため、企業がある期に会計利益を操作すると、他の期にその反動が生じる。

会計基準が改定されると、営業キャッシュフローの期間配分の仕方は改定前と改定後で異なったものになる。「全体期間の営業キャッシュフロー」が一定であることを前提とすると、会計基準の改定により「各期の会計利益」は変化するが、「全体期間の会計利益」は変化しない。このように、会計基準の改定において、各期の会計利益は保存量でないが、全体期間の会計利益は保存量である。表1の（ア）と（イ）は、全体期間が4期であるとし、全体期間の営業キャッシュフローが100であると想定したものである。会計基準の改定により（ア）から（イ）に変わったとする。（ア）と（イ）では各期の会計利益は異なるが、各期の会計利益の合計、すなわち全体期間の会計利益は（ア）と（イ）のどちらも100になり、一致している。

会計利益と営業キャッシュフローの差額はアクルーアルとよばれる。ある期に正のアクルーアルが生じると、他の期には負のアクルーアルが生じるというように、アクルーアルの反転が起きる。一致の原則から、「各期のアクルーアルの合計」は保存量であって、その値は0であることが導かれる。

表1 一致の原則

	全体期間の営業キャッシュフロー	1期利益	2期利益	3期利益	4期利益
（ア）	100	25	25	25	25
（イ）	100	30	20	40	10
（ウ）	90	20	20	25	25

出所) 筆者作成

### 3.5 クリーンサープラス

3.4で「会計利益」と表現したものは、厳密には「純利益」と「包括利益」に区別される。クリーンサープラスは、会計におけるストックとフローの関係である。クリーンサープラスには2種類のものがある。1つ目のクリーンサープラスは「期首株主資本＋純利益＝期末株主資本」という関係である。2つ目のクリーンサープラスは「期首純資産＋包括利益＝期末純資産」という関係である。クリーンサープラスが存在しないと、ストックとフローのつながりは失われる。現在の会計は「ダーティーサープラス」であると指摘されることがある。これは「期首純資産＋純

利益＝期末純資産」という式が成り立たないことを意味する。ただし、この式は上述した2種類のクリーンサープラスとは異なるものである。2種類のクリーンサープラスはそれぞれ、別個の保存量を導く。「全体期間の営業キャッシュフロー」が一定であり、1期目の期首の状況が確定していることを前提とすると、1つ目のクリーンサープラスは「最終期の期末株主資本」を保存量にする。また、2つ目のクリーンサープラスは「最終期の期末純資産」を保存量にする。

さて、1つ目のクリーンサープラスを維持するには、完全なりサイクリングが必要となる。2つ目のクリーンサープラスでは、リサイクリングの有無は問題にならない。日本の会計基準は完全なりサイクリングを行っている。「全体期間の営業キャッシュフロー」が一定であることを前提とすると、日本基準のようにリサイクリングが完全になされる場合、会計基準の改定について、「全体期間の純利益」「全体期間の包括利益」はともに保存量になる。一方、IFRSのようにリサイクリングが不完全な場合、会計基準の改定について、「全体期間の包括利益」は保存量になるが、「全体期間の純利益」は保存量にはならない。

### 3.6 複式簿記の構造

複式簿記のもとでは、取引は次の借方要素と貸方要素の組合せで構成される。

【借方】	【貸方】
資産の増加	資産の減少
負債の減少	負債の増加
純資産の減少	純資産の増加
費用の発生	収益の発生
収益の取消	費用の取消

会計基準を改定すると、これらの要素に係る変更を引き起こす。基準改定の前後で会計数値は変化するが、そこには維持される保存量が存在する。

まず「【借方】費用の発生・【貸方】資産の減少」という組合せを考える。これに該当するものとして、2002年に公表された「固定資産の減損に係る会計基準」がある。当基準の適用前と適用後では、固定資産について「当期の費用計上額（減損損失＋減価償却費）」と「当期末の資産の帳簿価額」の金額は異なる。表2では当期に減損処理を行い、減損損失が20であると想定している。当基準の適用の前後で、(a)の値と(b)の値はそれぞれ変化しているが、(a)＋(b)の値は50で

表2 減損会計

	(a) 当期の費用	(b) 当期末の資産	(a) + (b)
適用前	10	40	50
適用後	30	20	50

出所) 筆者作成 (表2～4)



表3 退職給付会計

	(c) 当期の費用	(d) 当期末の負債	(d) - (c)
適用前	20	60	40
適用後	30	70	40

表4 販売奨励金

	(e) 当期の収益	(f) 当期の費用	(e) - (f)
適用前	100	10	90
適用後	90	0	90

維持されている。

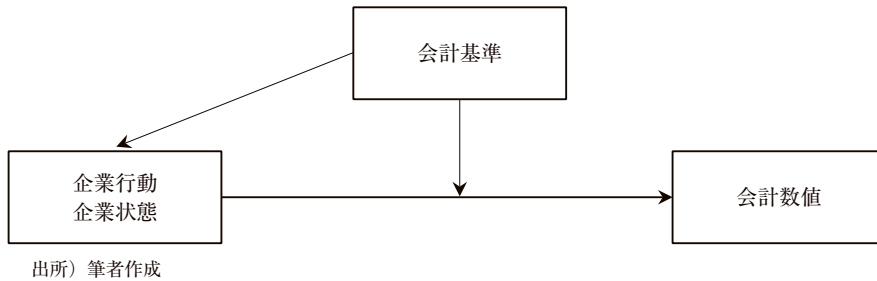
次に「【借方】費用の発生・【貸方】負債の増加」という組合せを考える。これに該当するものとして、1998年に公表された「退職給付に係る会計基準」がある。当基準の適用により、適用後の「退職給付引当金」の計上額は、適用前の「退職給与引当金」の計上額より増大する企業が多かった。表3は当基準の適用により、当期に負債の追加計上が10だけ必要になるという状況を想定している。適用の前後で、(c)の値と(d)の値はそれぞれ変化しているが、(d)-(c)の値は40で維持されている<sup>7)</sup>。

さらに「【借方】収益の取消・【貸方】費用の取消」という組合せを考える。これに該当するものとして、2018年に公表された「収益認識に関する会計基準」がある。当基準の適用により、販売奨励金の支払いは変動対価として扱われることになり、販売奨励金の支払額を販管費で処理していた企業は売上控除に変更する必要があるが生じた。表4では販売奨励金の支払額が10であると想定している。当基準の適用の前後で、(e)の値と(f)の値はそれぞれ変化しているが、(e)-(f)の値は90で維持されている。

これまで3つの組合せをとりあげたが、それ以外にも多様な組合せがある。会計基準が改定される場合、その内容により、どの組合せに該当するかが決まる。会計基準の改定に際し、それはどの要素とどの要素の組合せであり、その際に変化する数値は何であって、維持される数値は何であるかということ整理すると、当該基準の会計的意味はより明確になると思われる。

7) 会計基準変更時差異の遅延認識について考慮すると、議論は複雑になる。その場合でも、多期間について考えると保存量は存在する。また、次にとりあげる販売奨励金について、売上時期と販売奨励金の支払時期が異なる点を考慮すると、議論は複雑になるが、これも多期間について考えると保存量は存在する。

図6 会計基準の機能（その2）



#### 4. 座標変換のインパクト

物体の速度・物体の位置は、人間の都合により座標変換を行ったとしても、変化することはない。すなわち、力学の世界では座標変換は実体に影響しない。2では、会計基準が改定されても企業行動・企業状態は変わらないことを述べた。この点に関し、福井義高教授は「財務会計を座標変換として背後のキャッシュフローは不変という前提のモデル構築をした場合、異なる測定に基づく会計数値の価値の優劣という視点は意味を失う」と指摘する<sup>8)</sup>。

ただ、現実を観察すると、会計基準の改定により企業行動・企業状態そのものが変わることがある。会計学の世界では座標変換を行うと実体に変化してしまい、企業行動・企業状態はもはや幾何学的実体ではないということである。これは力学とは大きく異なる。表1に即していうと、会計基準の改定により、(ア)から(ウ)に変わるようなケースである。そこでは「全体期間の営業キャッシュフロー」自体が100から90に変化している<sup>9)</sup>。本節では、会計基準の改定により企業行動・企業状態が変わるケースをとりあげる。この場合、会計基準は企業行動・企業状態を会計数値に変換する方法を決めるだけでなく、企業行動・企業状態そのものを変化させるものとなる。そして、会計基準の機能は図1から図6へと修正される。

##### 4.1 税務会計・会社法会計

キャッシュフローの変化は企業行動・企業状態の変化に該当する。会計基準の改定がキャッシュフローの変化を引き起こす要因として、税務会計と会社法会計の存在をあげることができる。これはわが国の制度会計をかたちづくる会社法会計・金融商品取引法会計・税務会計のう

8) これは筆者が福井教授からいただいたコメントである。

9) (ウ)についても、全体期間の営業キャッシュフローと全体期間の会計利益は90で一致しており、その意味において、一致の原則は成立している。

ち、金融商品取引法会計にはみられない特徴である。

税務会計については、会計基準の改定により、同一の企業行動・企業状態のもとで異なるキャッシュフローをもたらすことがある。その変化をもたらすプロセスは「会計基準の変更→会計利益の変化→課税所得の変化→税額の変化→キャッシュフローの変化」というものである。この点について、福井教授は「税務会計の場合、座標変換の仕方によって課税額が変わるので、測定自体がキャッシュフローを変えるという測定と実体の相互作用が生じる」と指摘する<sup>10)</sup>。

会社法会計についても、会計基準の改定により、同一の企業行動・企業状態のもとで異なるキャッシュフローをもたらすことがある。その変化をもたらすプロセスは「会計基準の変更→会計利益の変化→配当可能額限度額の変化→配当額の変化→キャッシュフローの変化」というものである。ここで、配当額は企業自身が決定するものであるから、会計基準の改定により配当可能限度額が変わったとしても、そのことは、税務会計における課税所得の変化がもたらすほど直接的には、キャッシュフローの変化を引き起こさない。ただ、企業がある程度の配当額を維持したいと考えているにもかかわらず、配当可能限度額の制約により、やむを得ず減配あるいは無配になっているような状況では、会計基準の変更がキャッシュフローの変化に結びつきやすいといえる。

#### 4.2 情報インダクタンス

会計基準が改定されると、財務諸表上の「みかけ」の会計数値は変化する。利害関係者がそのような「みかけ」の会計数値を意識して行動するならば、会計基準の改定は企業行動・企業状態を変化させることになる。その変化を引き起こすプロセスについては、情報インダクタンスという概念を用いて説明することができる<sup>11)</sup>。

Prakash and Rappaport (1977) は、情報の送り手（本稿では企業）が、伝達するように求められた情報によって影響を受けることを情報インダクタンスとよんだ。情報の送り手は、自らが発信する情報が、受け手（本稿では企業の利害関係者）が計画・行動を決定する際に、あるいは受け手が送り手を評価しコントロールする際に、受け手によって利用されることを知っている。そのため、情報の送り手はその情報が利用される結果を予想しようとする。そして、情報が伝達されて結果が生じる前に、送り手は業績の記述や事実としての行動を修正するのである<sup>12)</sup>。

---

10) 脚注8を参照。

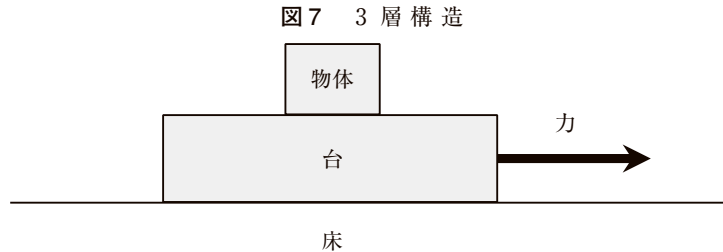
11) 利害関係者が「みかけ」の会計数値ではなく、3でとりあげたような保存量を理解し、その保存量を意識するならば、会計基準の改定により企業行動・企業状態の変化は生じない可能性がある。

12) Prakash and Rappaport (1977) pp. 30-31. そこでは、情報が送り手に及ぼす影響として、「送り手が自らの業績の記述を修正する」「送り手が事実としての行動を修正する」「送り手はその目標を修正する」という3つをあげている。

### 4.3 会計制度と会計実務<sup>13)</sup>

会計実務はそのときの会計制度のもとで営まれる。また、会計制度は社会において存在するものである。このように考えると、会計実務・会計制度・社会の関係については3層構造としてとらえることができる。

【ケース】 図7のように、床の上に台を置く。その台の上に物体を置く。台に対して力を右向きに加える。物体と台の間、台と床の間には、それぞれ摩擦がある。



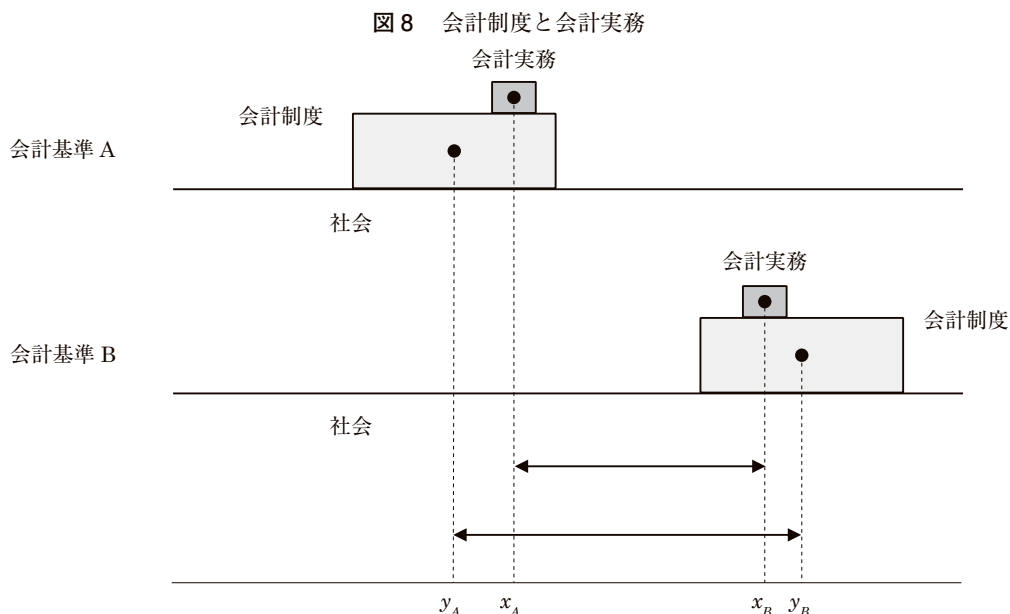
出所) 田村 (2018) 239頁を修正

図7で床は社会、台は会計制度、物体は会計実務に相当する。図7では会計制度を動かそうとする外力が加わっている。会計制度と会計実務の間に摩擦があることから、会計制度が動くと、会計実務は会計制度の動きに引きずられる。かりに、会計制度と会計実務の間に摩擦が全くなければ、会計制度が動いても会計実務は動かない。これは慣性の法則による。慣性の法則とは、物体に力がはたらかなければ、静止している物体はそのまま静止し続け、運動している物体はそのままの速度で直線運動をすることである。ここで、会計制度と会計実務の間に摩擦があっても、会計実務が会計制度の動きに完全に連動するわけではない。会計実務が会計制度の上を左向きにすべることがある<sup>14)</sup>。会計実務を変えようと思ってもなかなか対応できないといったことから、そのすべりが生じる。

さて、会計基準の改定は会計制度の変更に該当する。図8は、会計基準Aから会計基準Bに改定されたときの状況を示したものである。会計基準Aのもとでの会計実務は $x_A$ 、会計制度の状況は $y_A$ である。また、会計基準Bのもとでの会計実務は $x_B$ 、会計制度の状況は $y_B$ である。会計制度の変化と会計実務の変化について、両者の関係は固定的でなく、そこにはすべりが生じうる。図8に即していうと、会計実務の変化の大きさは $x_B - x_A$ 、会計制度の変化の大きさは $y_B - y_A$ である。両者の大きさは異なっているが、その差がすべりを表している。

13) 4.3は、田村 (2023) の5の一部について、修正を加えたものである。

14) 図7に即していうと、すべりが生じるかどうか、またどの程度すべるかについては、物体と台の間の静止摩擦係数・動摩擦係数に依存する。



出所) 田村 (2023) を修正

会計基準を改定する場合、時間をかけて少しずつ改定されるのであれば<sup>15)</sup>、会計実務が会計制度上でずべることはない。その場合、会計制度の動きと会計実務の動きは完全に連動し、「会計制度と会計実務の差」（会計基準 A のもとでは  $y_A - x_A$ 、会計基準 B のもとでは  $y_B - x_B$ ）が保存量になる。しかし会計基準の改定は、通常は時間をかけて徐々に行われるのではなく、一気に行われることから、そこには勢いがある。それゆえ、会計実務にすべりが生じ<sup>16)</sup>、「会計制度と会計実務の差」は保存量ではなくなる<sup>17)</sup>。

## 5. おわりに

本稿では、会計基準が改定された際に変わるものと変わらないものは何かを探った。考察にあたっては力学の考え方をを用いた。3では貸借対照表等式・一致の原則・クリーンサープラス・複式簿記の構造という会計の基本システムに注目した。3で示したことは会計の専門家にとって自明のことが多いが、会計基準の改定が引き起こす結果を保存量という観点から整理したことは意

15) 力学系の構造を限りなくゆっくり変化させたときに不変に保たれる状態量のことを断熱不変量という。篠本・坂口 (2013) 88頁。

16) これについては、だるま落として、下の積み木をすばやく動かした状況をイメージすると理解しやすい。

17) すべりを生じにくくするため、会計基準の改定が段階的になされるケースもある。

味があると考え、会計基準の改定で変わらないものを明らかにすることは、会計基準の意味を再考できるというメリットがある。なお、会計基準の改定の影響を分析する実証的会計研究に対し、本稿の内容は何らかの示唆を与えることができるかもしれない。

筆者は、会計事象の考察において力学の考え方を適用できることは多く、また、会計基準の改定を座標変換としてとらえることは有用な見方であると考えている。ただし、会計学と力学は全く同じわけではない。4でとりあげた座標変換のインパクトを考慮すると、会計基準の変更は単なる座標変換とはいえなくなる。そこでは「会計基準の改定は座標変換である」という見方に何らかの修正を加える必要がある。

本稿の3で行った保存量の探求は、かなり表面的なものであることは否定できない。会計システムにおいて、より深いところに存在するかもしれない保存量を見いだすことは、今後の課題としたい。

#### 参考文献

- 青木和彦他編 (2005), 『岩波数学入門辞典』岩波書店.
- 篠本滋・坂口英継 (2013), 『力学』東京図書.
- 佐藤清和 (2023), 「会計情報空間における利速会計モデルの展開—企業運動方程式の定式化に関する試論」『金沢大学経済論集』第43巻第2号, 23-48頁.
- 田村威文 (2018), 「利益操作についての力学的イメージ」『経済学論纂 (中央大学)』第58巻第2号, 237-246頁.
- 田村威文 (2021), 「企業行動・会計利益・課税所得の2次元平面での表現」『経済学論纂 (中央大学)』第62巻第1・2・3合併号, 115-126頁.
- 田村威文 (2023), 「会計制度と会計実務の関係—初等力学にもとづく考察」『経済研究所年報 (中央大学)』第55号.
- 藤井保憲 (1979), 『時空と重力』産業図書.
- Fukui, Y. (2007), A Theory of Accounting Relativity: Double-Entry Bookkeeping as a Transformation of Coordinates ([https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=957511](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=957511) (最終閲覧2023年8月15日)).
- Prakash, P. and A. Rappaport (1977) "Information Inductance and Its Significance for Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, 2(1).

(中央大学経済学部教授)