

自己株式と交差分類

孔 炳 龍

序

簿記や会計学には、経済取引を記録する仕訳は必要不可欠である。この仕訳であるが、言語学という分類をおこなっていることになる。例えば、バスに乗って出張に行った場合、バス代は、旅費交通費に分類される。この分類だが、一つの経済事象に一つの分類だけならば、問題ないだろう。しかしながら、時に、資産に分類されたものが、場合によって純資産に分類されることもある。そのような例として、自己株式がある。自己株式は、かつては、資産として借方に記入されていた。しかしながら、現在では、純資産の減少科目となっている。

かように、1つの勘定科目が、純資産に分類されたり、資産に分類されたり、また負債に分類されたりすることを交差分類という。この交差分類は、会計学上の多くの諸説を生んでいる。例えば、繰延資産の創立費や開業費などは、営業外費用に分類されるが、資産として計上しても良いことになっている。さすれば、繰延資産は、資産に分類されたり、費用に分類されたり、すなわち、交差分類していることになる。この交差分類が、時に、論争を生じるのである。

多くの財務会計上の諸説や論争は、この分類における交差分類に起因している場合が多い。

本稿では、このような交差分類の中で、「自己株式」にフォーカスして、考察していくことにする。

I. 自己株式の近年における改正経緯

会社法では、株主総会の決議によって以下の事項を定め（会社法第156条）、分配可能額（会社法第461条第2項）の範囲内で、株主との合意による

自己株式の取得ができることとされた¹。

- (1) 取得する株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数）
- (2) 株式を取得するのと引換えに交付する金銭等（当該株式会社の株式等を除く。）の内容及びその総額
- (3) 株式を取得することができる期間（ただし、1年を超えることができない。）

日本における自己株式の近年における歴史的背景であるが、以前は、商法が「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則」により自己株式を貸借対照表の資産の部に記載すべきと定めていたため、実務的にはそれに従った処理がおこなわれていた。一方、会計上は資本の控除とする考えが多く、「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和26年9月28日経済安定本部企業会計基準審議会中間報告）においては資本の控除とする考えが述べられており、自己株式に関する会計基準公表以前においても連結財務諸表では資本の控除とされていた。また、国際的な会計基準においても、一般的に資本の控除とされている。2002（平成14）年公表の本会計基準では、これらを勘案し、資本の控除とすることが適切であるとされ、2005（平成17）年改正の本会計基準においても同様の考えによることとしている²。

自己株式については、かねてより資産として扱う考えと資本の控除として扱う考えがあった。資産として扱う考えは、自己株式を取得したのみでは株式は失効しておらず、他の有価証券と同様に換金性のある会社財産とみられることを主な論拠とする。また、資本の控除として扱う考えは、自己株式の取得は株主との間の資本取引であり、会

社所有者に対する会社財産の払戻しの性格を有することを主な論拠とする³。

自己株式を純資産の部の株主資本の控除とする場合の会計処理は、取得原価で一括して株主資本全体の控除項目とする方法以外に、株主資本の構成要素に配分して直接減額する方法などが考えられてきた。後者の方法は、自己株式の取得を自己株式の消却に類似する行為とする考えにもとづくと思われるが、自己株式を取得したのみでは発行済株式総数が減少するわけではなく、取得後の処分もあり得る点に着目し、自己株式の保有は処分又は消却までの暫定的な状態であると考え、取得原価で一括して純資産の部の株主資本全体の控除項目とする方法が適切であると考えている⁴。

なお、自己株式の取得原価は、次のように定められている。自己株式の取得原価は、取得の対価となる財（金銭以外の財産）の時価と取得した自己株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する。なお、自己株式に市場価格（日本公認会計士協会会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第48項）がある場合には、一般的に当該価格を用いて自己株式の取得原価を算定することになる。また、取得の対価となる財及び取得した自己株式に市場価格がないこと等により公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合には、移転された資産及び負債の適正な帳簿価額により自己株式の取得原価を算定する。

取得の対価となる財又は取得した自己株式が市場価格のある株式の場合、原則として、時価は当該取引の合意日の時価により算定する。ただし、当該時価と株式の受渡日の時価が大きく異なる場合には、受渡日の時価によることができる。なお、当該時価と株式の受渡日の時価が大きく異なる場合は、その価格の差異から生ずる取得原価の差額が、財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合をいう⁵。

また、自己株式の処分差額であるが、企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」では次のように規定されている。

自己株式処分差額の表示科目名については、以前、自己株式売却損益が用いられていた。しかし、平成13年改正商法施行後は、自己株式の処分が売却だけに限定されなくなったことから、正の自己株式処分差額を自己株式処分差益とし、負の自己株式処分差額を自己株式処分差損とする⁶。

まず、自己株式処分差益については、自己株式の処分が新株の発行と同様の経済的実態を有する点を考慮すると、その処分差額も株主からの払込資本と同様の経済的実態を有すると考えられる。よって、それを資本剰余金として会計処理することが適切である⁷。

他方、自己株式処分差損については、自己株式の取得と処分を一連の取引とみた場合、純資産の部の株主資本からの分配の性格を有すると考えられる。この分配については、払込資本の払戻しと同様の性格を持つものとして、資本剰余金の額の減少と考えるべきとの意見がある。また、株主に対する会社財産の分配という点で利益配当と同様の性格であると考え、利益剰余金の額の減少と考えるべきとの意見もある⁸。自己株式の処分が新株の発行と同様の経済的実態を有する点を考慮すると、利益剰余金の額を増減させるべきではなく、処分差益と同じく処分差損についても、資本剰余金の額の減少とすることが適切であると考えられる。資本剰余金の額を減少させる科目としては、資本準備金からの減額が会社法上の制約を受けるため、その他資本剰余金からの減額が適切である⁹。

かように、現代の企業会計の中では、自己株式は、資産とは考えられず、資本取引とみなされている。しかしながら、それは、現代会計学の捉え方であり、それが絶対的に真実であるとはいえない。本稿では、自己株式が、なぜ資産や資本のようにみられるのか、また、場合によっては、負債にもみなされる、そのしくみを一般意味論から明らかにしていきたいと思う。

II. 自己株式の資産説

これから、自己株式について諸説を述べていこう。まず、資産説であるが、代表的な説を以下明

らかにしよう。

(1) Hatfield教授の自己株式の資産説

Hatfield教授は、自己株式に関する議論は、取得された株式が真の資産か否か、そして、もし資産であるならば、自己株式は会計上表示する場合どのようにすべきかといった問題提起をしている¹⁰。

そして、Hatfield教授は、次のように述べている。「もしその株式が減資目的で取得されたのではなく、またそれが消却されないときは、会計実務は、自己株式が資産の中で表示されるべきことを明確に正当化しており、また事実上そうすべきことを要求している¹¹」。

(2) Montgomery教授の自己株式の資産説

Montgomery教授によると、株式が、全額払込で発行され、そして購入あるいは贈与によって当該株式の発行会社の金庫に返還された場合、その株式は、自己株式としてよく知られており、また資産として明示されるべきであるという。

自己株式は、多少とも価値のある財産を表わし、また正式な手続で消却されない限り、発行済株式の資本金から控除されない。

かように、Montgomery教授は、自己株式の資産説を主張し、購入された自己株式は原価で、贈与された自己株式は額面金額で表示されるべきであるとしている¹²。

(3) Reiter教授の自己株式の資産説

Reiter教授は次のように述べている。「かつて発行され、その後、会社によって再取得された資本金（自己株）は、“自己株式”と呼ばれ正式に消却されるまでは資産である¹³」。そしてReiter教授は、自己株式資産説の立場から、自己株式取得益について、次のように述べている。額面以下で自己株式が再購入される場合、剰余金が生じる。しかしながら、当該剰余金は自己株式が再売却されるまで未稼得の剰余金と考えられる。したがって、もし当該自己株式が再売却されないのであれば、偶発利益が帳簿上で継続して残留することになるが、それは配当のためには利用不可能である。そして、減資の場合あ、取消された株式が再取得されたさいの割引額は真の剰余金となる。株式購

入から生じた剰余金（自己株式取得益）はそれが再売却されるか、または減資がおこなわれるまでは、配当可能なものとして考えるべきではない¹⁴。

Ⅲ. 自己株式の資本取引説

次に、自己株式について資本取引説であるが、代表的な説を以下明らかにしよう。

(1) 資本減少説

①Pinkerton教授の自己株式の資本減少説

Pinkerton教授は、次のように述べている。減資差益は、もし株式が額面以下で減資されたとき、社外にある資本金の減少分の額面価額と株式保有者に支払われた金額との差額は払込剰余金を構成するものである¹⁵。また、減資差損については、すなわち、社外資本金の減少した額面価額と保有者に支払われた金額-支払われた金額が額面以上であるとき-との差額は、払込剰余金に対して適当にチャージされるかもしれないし、あるいはチャージされないかもしれない。もし未分配の利益剰余金が存在するとき、プレミアムの支払はまさにその利益剰余金の準配当であって、利益剰余金にチャージされるべきである。もし利益剰余金が存在しないとき、そのプレミアムは、払込剰余金-たとえ払込剰余金が借方残となっても-にチャージされる。もし利益剰余金があっても不足するとき、その不足分は利益剰余金にチャージされるであろうと述べている¹⁶。

そして、Pinkerton教授は、自己株式売却損益について、次のように述べている。例えば、額面15,000ドルの株式を10,000ドルで購入したとき、借方は自己株式15,000ドルとなり、貸方は現金10,000ドルと自己株式偶発利益5,000ドルとなる。その後、10,000ドルで売却されたとき、借方は現金10,000ドルと株式偶発利益5,000ドルとなり、貸方は自己株式15,000ドルとなる。また、15,000ドルで自己株式が売却されたとき、借方は現金15,000ドルと株式偶発利益5,000ドルとなり、貸方は自己株式15,000ドルと払込剰余金5,000ドルとなる。さらに、もし、9,000ドルで自己株式が売却される時、借方は現金9,000ドル、株式偶

発利益5,000ドルおよび払込剰余金1,000ドルとなり、貸方は自己株式15,000ドルとなる。そして、もし額面15,000ドルの株式が20,000ドルで購入されたとき、借方は自己株式は15,000ドルと剰余金5,000ドルとなり、貸方は現金20,000ドルとなる。その後、その自己株式を再売却すれば、その状況に応じて(額面売却、額面以下売却、額面以上売却)剰余金は増減することになる¹⁷。

かくて、自己株式の売却損益は、すべて払込剰余金に付加もしくはチャージされ、額面主義が貫徹されていることになる。

②Wildman教授とPowell教授の自己株式の資本減少説

Wildman教授とPowell教授は、次のように述べている。「自己株式の議論を要約するにさいして、自己株式は、通常、資産の中で表示されているということが主張されている。健全に論証するものは、自己株式は、資本金からの控除として貸借対照表の貸方でより適切に表示されるという結論に達しなければならぬと思われる¹⁸」。したがって、自己株式売却益は利益とはならない¹⁹。

③Paton教授の自己株式資本減少説

Paton教授は、次のように述べている。「取得株式(自己株式)はそれがいかに呼ばれあるいは記述されようとも、未発行株式と比較して主要な異なった特徴をもっていない²⁰」。すなわち、「“自己”株式は未発行株式と同様に投票権・・・(中略)・・・配当請求権、残余財産請求権をもたない²¹」ので、自己株式と未発行株式との同質性をPaton教授は主張する。ゆえに、自己株式は未発行株と同様に、「企業資産として決して正しく解釈し得ない²²」ことになる。「正しい手続(自己株式を取得して売却した場合)は、取得取引の記録をただちに完了させるか、またはおそくとも当期の会計年度末までに完了させ、そして引退株主へ支払った金額と、自己株式を別の・・・(中略)・・・投資家に対してその後発行したさいに受領した金額とを関連づるべきではない。2つの取引は全く区別されまた勘定や財務諸表においてそのように取扱われるべきである²³」。

Paton教授は、かくて、自己株式の資本減少説を支持することから、自己株式に対する配当を利益とすることも批判している²⁴。

(2) Payne氏の自己株式の利益剰余金控除説

Payne氏は、資産説と資本減少説とをMichiganとDelaware会社法の規定に適合しないことを理由に次のように述べている²⁵。自己株式の購入により資本金が減損される場合に、自己株式を購入してはならないとするならば、貸借対照表はそのような減損が存在するか否かを明瞭に表示すべきである。表示のための最良の方法は、自己株式の原価を剰余金勘定から控除することである。減損は剰余金の不足額を通じてディスクロージャーされるし、また減損が存在しないならば、剰余金残高が配当可能金額を示す²⁶。

(3) 折衷説

①Marple教授の自己株式の折衷説

Marple教授は、次のように述べている。「自己株式の購入は、購入価格が資本金へのチャージ額をこえる場合、引退株主は、最初、抛出された資本に加え蓄積利益についての彼の分け前分を引出しうるという仮定のもとで、剰余金-購入価格が最初に払込まれた抛出剰余金の払戻しを表わす額まで資本剰余金へ、さらにその残高がある場合は利益剰余金-に対してその差額をチャージすることが論理的である²⁷」。

これは資本減少説の立場を表明している。しかしながら、剰余金控除説との調整をはかり以下のように述べている。

自己株式取引から生ずる会計問題としては、A、自己株式の貸借対照表上の取扱いに關しての問題、B、自己株式取得のための正しい会計処理に關した問題、C、自己株式の処分のための正しい会計処理に關した問題がある²⁸。

そして、Marple教授は、Aの自己株式の貸借対照表上の取扱いに關して次のように述べている。

「1、企業が自己株式を資産として取扱うことは、一般に正しくない。2、自己株式の取得を報告するさいは、会計士はその取引に關しての財務上の効果と法律上の効果とを示すべきである。3、財

務上の見地から、自己株式の購入は、企業による株主に対しての資本の払戻し-したがって減資-を表わす。4、大部分の州法にもとづいた法律上の見地から、自己株式の購入は剰余金の適用ないしは使用を表わす²⁹」としている。かように、Marple教授は、資産説を否定し³⁰、資本減少説と剰余金控除説との調整をおこなおうとするのである。

②Rankin教授の自己株式の折衷説

Rankin教授は、自己株式の法的性質を十分に認識したうえで、以下のように述べている。「会計士は、今日、自己株式は貸借対照表上で資産として表示されるのではなく、株主持分の控除項目として表示されるべきであるということについて同意している。したがって、自己株式の原価は『資本金と剰余金の未分配の減少』項目として表示されるべきである。また、自己株式購入のための剰余金の使用に対する拘束額は、脚注等で表示されるべきであるとしている³¹」。

Rankin教授は、「資本金と剰余金の未分配の減少」という用語を用いる一方、米国会計学会であるAAAの公表物から引用して、純資産控除説（会計上の学説）を主張し³²、他面では、法的要求である剰余金拘束説（財務上の制限）を主張している。かように、Rankin教授の見解は、純資産控除説と剰余金拘束説と折衷説と考えられる。かくて、自己株式売買からは損益は生じないとしている³³。

IV. 自己株式の負債説（Nair教授他の自己株式の負債説）

次に、自己株式について負債説であるが、代表的な説を以下明らかにしよう。

Nair教授他は、強制的償還優先株式に関する現行の会計制度について次のように述べている。「現在おこなわれている償還優先株式の会計は、不完全で一貫性がない。SECに規制を受ける会社のルールと、規制を受けない会社のルールとが併存している。現在のSECのルールは、償還優先株式が持分から除外され負債にも含まれないというノーマンズ・ランドをもたらしている。配当と早

期の償還コストに関して、貸借対照表上の処理と損益計算上の処理は一貫性がない。株式は持分から除外されるが、配当と早期の償還コストは留保利益かあるいは払込資本に直接チャージされる。最後に、発行体またはそのホルダーが、ともにコントロール不能な活動と付随して償還がおこなわれるとき、償還優先株式会計のガイドラインは存在しない³⁴」。

Nair教授他は、かような批判をもとに、5つの問題領域について次のように述べている。

第1の会計問題（貸借対照表上の表示）：まず、Nair教授他は、Sprouse教授及びMoonitz教授やSFAC第6号の負債の定義を踏まえて³⁵、負債を要求される日あるいは特定日ないしは確立される日において、自由裁量の余地のない将来の経済的便益の犠牲であると定義し、この負債の定義を前提として、優先株式の強制的償還権という特徴は負債の要件を満たしているとしている。ゆえに、強制的償還優先株式は、貸借対照表上でまず負債として表示される³⁶。

第2の会計の問題（配当金の処理）：これについては、第1の問題における結論を前提として、もし償還優先株式が負債として分類されるとき、その配当は損益計算書における費用-財務費用-として処理されるべきである。しかしながら、もし優先株式が強制的償還という特徴を有さないか、または、負債としての他の特徴を有さない場合、配当は持分の分配として処理されるべきである³⁷。

第3会計の問題（早期償還損益の処理）：多くの企業は、現在、早期の償還損益を留保利益または払込資本の調整項目として処理している。しかしながら、かような処理は、多くの償還可能な優先株式の基本的性質と整合しない。Nair教授他は、負債の早期償還を類推することで、早期の償還に関する損益は損益計算書上の異常損益項目として処理されるべきであるとしている³⁸。

第4の会計の問題（発行価格と償還価格との差額の処理）：償還価格が変動しないとき、発行価格と強制的償還価格との差額は、社債で処理される方法と同様に、負債の償還期間にわたって調整

して処理されるべきである³⁹。

第5の会計の問題（未払配当金の処理）：負債として公開する⁴⁰。

かように、Nair教授他は、強制的償還優先株式を負債として考えている。ある意味で、これは、経済的実質を重視する立場である⁴¹。

この強制的償還優先株式を自己株式という側面からみた場合、Nair教授他の見解から考えるならば、この株式は、発行した段階で負債とみなされるのであるから、償還した段階では負債の減少と考えられる。すなわち、強制的償還優先株式を自己株式として取得した場合、負債の減少を意味することになる。

V. 一般意味論と交差分類

自己株式は、資産なのか、純資産の減少項目なのか、それとも負債なのか。かように交差分類が生じている背景には、一般意味論で述べられている現実社会の認識に起因すると考えられる。

Korzybski教授は、以下に一般意味論を定義する。

「一般意味論は、普通の意味での『哲学』や『心理学』や『論理学』ではない。一般意味論は新しい『外在的な』学問であり、われわれの神経系を最も有効に使うにはどうすればよいかを説明し訓練するものである⁴²」。

この一般意味論は、次の3つを前提としている。

(a) 地図は現地ではない（非同一の原理）(b) 地図は現地のすべてではない（非総称の原理）(c) 地図は自己反射的である（自己反射の原理）。

まず、(a)「地図は現地ではない」という「非同一の原理」であるが、これは、「光」と呼ばれるものを見るとき、何が起こるか考えてみよう。まず、そこにはエネルギー(A)がある。それがわれわれの神経系に反応(B)をひき起こす。この反応について、われわれはある感じ、象、評価といったもの(C)をもつ。この感じ(C)は反応(B)についてのもので、ここまでは非言語的、暗黙的なものである。このあとわれわれは定式化(D)を始める⁴³」。

もし同一化の態度をとるならば、(D)は(A)に等しいと考える。しかし、非同一の原理では、(D)は(A)ではない。つまり、「話す内容」は「話しているそのもの」ではないということになる⁴⁴。

次に、地図は現地のすべてではないという「地図は現地のすべてではない」という「非総称の原理」であるが、「さらにわれわれが言語で言うことは、どんなに詳細に語っても、語ろうとする現地についてすべてを語りはしない。どんなに詳細に(D)を組み立てても常に(A)の要素が残る⁴⁵」。

最後に、「地図は自己反射的である」という「自己反射の原理」であるが、「第三の前提は、言語でもって言語について語ることができるということで、記号の用い方は自己反射的だということである⁴⁶」。

この一般意味論の「意味論」という用語は、19世紀末に、フランスの言語学者Bre' al教授によって創出されたといわれている⁴⁷。

現代における意味論の系統をみると、次の三つの流れがある。

- ①言語学的意味論
- ②哲学的意味論
- ③一般意味論

このうち、①の言語学的意味論であるが、これは語義学ともよばれ、意味の歴史的な変遷について通時的に研究していくものである⁴⁸。また②の哲学的意味論は、記号論理学と密接に結びついており、言語の有意味であるための規則を述べることが研究されている⁴⁹。

そして、③の一般意味論は、言語と思考と行動との間の関係を研究するもので、これには二つの流れがある。1つは、本書が採用しているもので、哲学的意味論の影響のもとに、Korzybski教授によってとなえられたアメリカ派の応用意味論であり、他の1つは、Ogden教授およびRichards教授によるイギリス派である⁵⁰。

イギリス派は、「意味論」とは称していないが、その著書『意味の意味』の中で次の図1のように明らかにしている。

この図1から明らかなように、底辺は点線になっている。これは、ことばと、ことばによって示されているものとの間には直接のつながりは存在せず、その回路はことばによって心の中によびおこされ、ものをさす心的内容を経由していかなければならないことを表わしている⁵¹。

このことからわかるように、Korzybski教授の一般意味論の「地図は現地ではない」という思考は、Ogden教授およびRichards教授による考えとこの点で同じ前提に立脚していると考えられる^{52 53}。

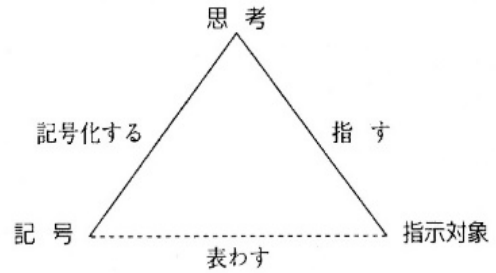
この一般意味論の前提にもとづく、一般に多くの人々が2つの世界に住んでいることが明らかになる。1つは、自分の経験で直接知り得る世界で、これを「外在的世界」といい、感覚器官から取入れた情報によって構成され、「エピソード記憶」として記憶される。他の1つは、言語による報告によって知り得た世界であり、「言語的世界」といい、本や新聞そして有価証券報告書等から得た知識はこれに当たることになる。

また、このような2つの世界に対応して、ことばの意味を記憶していくのであるが、意味には、以下の2つの種類を想定することができる。

- ①外在の意味：これは、外在的世界においてその語が指し示している対象であり、一番確実な外在の意味の伝え方は、聞き手を現地に連れて行き、実物を指し示すことである。
- ②内在の意味：これはその語を聞いた（知った）時に頭の中に想起される内容で、言語で記述することも可能である⁵⁴。

企業の経営者が有価証券報告書等の財務諸表で企業の利益を報告する場合、外部利害関係者である投資者などは、内在の意味で当該企業の利益を解釈することになる。

この内在の意味は、基本的には、その語を聞いた（知った）時に、当事者が頭の中に想起される内容である。したがって、たとえば「犬」という語に対して、「人間に最も忠実な動物」を想起する者もいれば、「スパイ」と捉える人もいるだろう。また、生物学の分類ならば、「食肉目、イヌ科の



図表1 ことばもののつながり

出所：Ogden and Richards (1969, pp. 10-12)

哺乳類の動物」とすることが適切のように思われる。このように、内在の意味では、当事者に様々な意味が想定される可能性があるのである。

また、一般意味論のこの3つの前提にもとづく、次の分類と名づけのような交差分類が生じるのである。

「(前略)・・・図には八個の物がある。これを動物と見よう。四つは四角い頭をしており、さらに、その分類とは別に、四つは巻いた尻尾を、四つは真っ直ぐな尻尾をしている。これらの動物があなたの村を走り廻っているとしよう。初めはあなたにとって大して重要でもないのあなたはかれらを見無視していた。名をつけようとしなかった。ところが、ある日、小さいほうはあなたの家の穀物を食べってしまったことがわかる。大きいほうは、そういうことはしなかった。そこで自然に区別されるようになり、A・B・C・Dに共通の特性を抽象して、あなたはそれらをゴーゴと呼び、E・F・G・Hをギーギと呼ぶことにした。あなたはゴーゴは追いはらうが、ギーギは放っておいた。けれど、あなたの近所の人は別の経験をした。四角の頭のは噛みつくが、丸いのは噛み付かない。そこで、B・D・F・Hに共通の特性を抽象し、かれはそれをターバーと呼び、A・C・E・Gをトーボーと呼んだ。ところが近所のもう一人が、巻いた尻尾のは蛇を殺すが、真っ直ぐの尻尾のは殺さないことを発見した。そこでもう一つの共通の特性を抽象して、A・B・E・Fをブーサー、C・D・G・Hをブーサーナと呼んで区別した⁵⁵。

ここで、名づけと分類のときに、対象となる動物の特性をとらえて抽象化していることに注目すべきである。この名づけと分類では交差分類が生じている。そこで、田中教授にもとづき、交差分類をより具体的に説明しよう。「例えば『日本、太郎、少年、本』という四つの名詞があるとする。いま、これを (i) 固有名詞であるか普通名詞であるかという観点から分類すると、『固有名詞・・・日本、太郎』と『普通名詞・・・少年、本』という四つの名詞があるとする。これに対して、(ii) 人間性名詞であるか非人間性名詞であるかという観点から分類して見ると、『人間性名詞・・・太郎、少年』と『非人間性名詞・・・日本、本』とに分類される。ここで『太郎』を例にとると、それは固有名詞であるという点では『日本』と同類であるが、人間性名詞であるという点では、『日本』とは異なり、むしろ『少年』と同類である⁵⁶」。

この田中教授の例で、固有名詞と人間性名詞に共通するものは、『太郎』になる。田中教授はさらに、次のようにこの交差分類を資産の区分基準に当てはめて説明している。

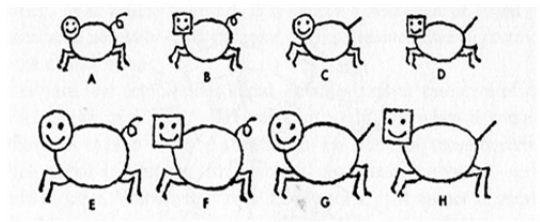
図3は、二つの資産区分基準を表わしている。

(1) 流動性・固定性の区分基準			
流動資産	：現金（貨幣）	¥10	
	商品（非貨幣）	20	
固定資産	：長期貸付金（貨幣）	30	
	建物（非貨幣）	40	
(2) 貨幣性・非貨幣性の区分基準			
貨幣性資産	：現金（流動）	¥10	
	長期貸付金（固定）	30	
非貨幣性資産	：商品（流動）	20	
	建物（固定）	40	

図3 二つの資産区分基準

出所：田中（1995，p. 90，図表2-24）

実は、財務会計理論の諸説の多くは、対象となる会計事象がどの分類に属するかを問うものが多い。その場合、問題になるのは、その対象となる



図表2 名づけと分類

出所：Hayakawa（1978，p. 201）

会計事象の特性が複数の分類で交わっているのである。図表3で説明すると、現金は、流動資産の分類に属し、そして、貨幣性資産の分類にも属するのである。この場合は、論争は生じないが、例えば、自己株式のように、資産の分類に属するか、純資産の分類に属するか、または負債の分類に属するかといった場合には、背後にある会計理論が異なり、対立することになる。

名づけや分類をおこなうさいに、重要になるのは、対象のどの特性に着目するかである。Hayakawa教授は、名づけでは、対象となる動物の多くの特性の中から、注目すべき特性を選択し、それにもとづいて、分類をしているのである。

自己株式の資産としての特性に着目するならば、自己株式は「資産」に分類されるであろう。また、自己株式の資本としての特性に注目するならば、自己株式は「純資産」に分類されることになる。また、自己株式の負債としての特性を捉えるならば、自己株式は「負債」に分類されることになる。

おわりに

本稿は、自己株式を題材に、それが資産なのかそれとも資本なのか、また、場合によっては負債なのかを様々な説を通してみてきた。自己株式は、資産、負債、資本といった分類では、多くの交差分類を生じている特異な勘定科目といえよう。もちろん、かような勘定科目は、会計学上他にも存在する。

かように交差分類が生じるのは、Korzybski教授が提唱する一般意味論の仮定：(a) 地図は現地

ではない（非同一の原理）(b) 地図は現地のすべてではない（非総称の原理）(c) 地図は自己反射的である（自己反射の原理）から明らかになる。それを具体的に表わしているのが、Hayakawa教授の名づけと分類なのである。そして、一般意味論を支持するか否かは別として、田中教授の交差分類は、まさに、会計学で諸説が生じるその理由を明らかにしている。

自己株式には、多くの特性があり、その特性が、時に資産としての特徴を有しており、また別の特性が資本としての特徴を有し、そして、時には負債としての特徴も有することになるのである。

そして、かような諸説からどの説を採用するかは、多くは会計の目的に依拠することになる。

¹ 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第29項。自己株式は第29項に示した方法以外に、例えば以下の方法によっても取得される（会社法第155条）が、取得の方法によって会計処理を区別する理由はないと考え、すべての自己株式の取得に同様の会計処理を適用することが適切であると考えた。(1) 取得条項付株式において条件の達成により取得する場合(2) 譲渡制限株式の譲渡を承認せずに会社が買い取る場合(3) 取得請求権付株式の取得請求に応じる場合(4) 全部取得条項付種類株式を総会決議に基づき取得する場合(5) 譲渡制限株式の相続人等に売渡請求した場合(6) 単元未満株式の買取請求に応じる場合(7) 他の会社の事業の全部を譲り受ける場合において当該他の会社が有する当該会社の株式を取得する場合(8) 合併後消滅する会社から当該会社の株式を承継する場合(9) 吸収分割をする会社から当該会社の株式を承継する場合なお、自己株式の取得の対価が金銭以外の場合の会計処理については、自己株式等会計適用指針に

において定めている。（企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第33項）。

² 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第31項。

³ 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第30項。

⁴ 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第32項。

⁵ 企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」第9項。

⁶ 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第35項。

⁷ 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第37項。

⁸ 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第39項。

⁹ 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第40項

¹⁰ Hatfield (1909, p.151)。

¹¹ Hatfield (1909, p.152)。

¹² Montgomery (1912, pp.138-139)。

¹³ Reiter (1926, p.238)。

¹⁴ ここでは、自己株式資産説にたっていることから、自己株式取得益を利益剰余金としている。そしてここで注意しなければならないのは、自己株式取得益は自己株式が再売却か、または消却されるまで配当可能利益とならない点である。Reiter (1926, p.241)。

¹⁵ Pinkerton (1924, p.12)。

¹⁶ Pinkerton (1924, pp.14-15)。

¹⁷ Pinkerton (1924, pp.22-27)。

¹⁸ Wildman and Powell (1928, p.97)。

¹⁹ Wildman and Powell (1928, pp.93-94)。

²⁰ Paton (1969, p.277)。

²¹ Paton (1969, p.278)。

- ²² Paton (1969, p. 278)。
²³ Paton (1969, p. 281)。
²⁴ Paton (1969, p. 280)。
²⁵ Payne (1933, pp. 7-8)。
²⁶ Payne (1933, p. 8)。
²⁷ Marple (1936, pp. 71-72)。
²⁸ Marple (1936, p. 60)。
²⁹ Marple (1936, p. 61)。
³⁰ Marple (1936, pp. 61-62)。
³¹ Rankin (1940, pp. 73-74)。
³² AAA (1936, p. 190)。
³³ Rankin (1940, p. 76)。
³⁴ Nair et al. (1990, pp. 35-36)。
³⁵ Sprouns and Moonitz (1962, p. 37)。FASB (1985c, par36)。
³⁶ Nair et al. (1990, pp. 37-38)。
³⁷ Nair et al. (1990, p. 38)。
³⁸ Nair et al. (1990, p. 39)。
³⁹ Nair et al. (1990, p. 39)。
⁴⁰ Nair et al. (1990, pp. 38-39)。
⁴¹ Nair et al. (1990, p. 41)。
⁴² Korzybski (1933, p. xi)。一般意味論と会計学及び簿記との関りについては、拙著 (2017a) (2017b) (2017c) を参照されたい。
⁴³ 井上尚美他 (1974, p. 25)。
⁴⁴ 井上尚美他 (1974, p. 25)。
⁴⁵ 井上尚美他 (1974, p. 26)。
⁴⁶ 井上尚美他 (1974, p. 26)。
⁴⁷ 井上尚美他 (1974, p. 57)。Bre' al (1900)。
⁴⁸ 井上尚美他 (1974, p. 57)。
⁴⁹ 井上尚美他 (1974, p. 57)。
⁵⁰ 井上尚美他 (1974, pp. 57-58)。
⁵¹ 井上尚美他 (1976, pp. 58)。
⁵² 井上尚美教授他は次のように述べている。「コープスキーは『意味の意味』を批判しているけれども、『地図は現地ではない』ことを強調する彼の一般意味論の原理がオクデンとリチャーズの

考えに負っていることはたしかである」(井上尚美他, 1974, pp. 58-59)。船本教授は抽象過程が単に認識対象だけでなく、認識主体にも依存することを次のように明らかにしている。「・・・(前略)・・・5分だけ、左手を左の10℃の水の入った容器に、同時に右手を右の50℃の水の入った容器につつ込んだ後、同時に中央の30℃の水の入った容器に両手を入れたならば、中央の水は、これを熱く感じるだろうか、あるいは冷たく感じるだろうか、そのどちらであろうか。もちろん、左手には熱く右手には冷たく感じるのは、当然のことである。それでは、中央の水は熱いであろうか冷たいであろうか、本当はどっちなのであろうか。実際に容器に手をつつ込んだ人にとっては、中央の水は熱くもあつかつ冷たくもあるのである。したがって、熱いあるいは冷たいのは容器の水ではなくて、これについて人間の頭の中で構成された抽象概念なのである。この実験は、抽象過程が単に認識対象だけでなく、認識主体にも依存することを明示しようとするものである。すなわち、これは、われわれがややもすれば抽象過程において認識対象だけに注意を集中する傾向のあることをかんがみて、われわれは、われわれに対して抽象過程においては抽象主体たる認識主体が重要な役割を果たすことを、提示しようとするものである」(船本, 1991, pp. 96-97)。

⁵³ 関教授は、次のように述べている。「これは意味論的幽霊にたとえることができる。われわれは、文法は人間が作り出したものであることを忘れ、あたかも自然の事実であるかのように思い込んでいる。子供のときから文法を守ることは教えられるが、文法が不完全であることは教えられない。本当は事実になんらかの属性があるのではない。主語が示そうとするのは事実の間における時間-空間の秩序、観察者と観察されるものとの関係、語り手と語る内容との関係である。ところが、言語を發明した人間は言語を使用する人間を忘れて

いる。彼らは実在の本質を考えると、それを抽象する彼ら自身の役割を看過してしまっているのである」(関, 1978, pp. 59-60)。

⁵⁴ 藤澤 (2011, pp. 59-60)。

⁵⁵ Hayakawa (1978, p. 201)。

⁵⁶ 田中 (1995, p. 89)。

(引用・参考文献)

(外国文献)

American Accounting Association, "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," *Accounting Review*, June, 1936, pp. 187-191.

Bréal, Mishel, *Semantics, Studies in the Science of Meaning*, Translated by Mrs. Henry Cust, New York, Henry Holt and Co. 1900.

Financial Accounting Standards Board *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Elements of Financial Statements*, 1990.

Hatfield, Henry Rand, *Modern Accounting: Its Principles and Some of its Problems*, D. Appleton and Company, 1909, P. 151.

Hayakawa, S. L. *Language in Thought and Action, Fourth Edition*, Jovanovich, Inc, 1978.

Korzybski, Alfred, *Science and Sanity: An Introduction to Non-Aristotelian Systems and General Semantics*. Lancaster, Pa.: Science Press Printing Company, 1933.

Marple, Reymond P., *Capital Surplus and Corporate Net Worth*, The Ronald Press Company, 1936.

Montgomery, Robert H., *Auditing Theory and Practice*, The Ronald Press Company, 1912.

Nair, R. D, L. E. Rittenberg and J. J. Weygant, "Accounting for Redeemable Preferred Stock: Unresolved Issues," *Accounting*

Horizons, June, Vol. No. 2, 1990, pp. 33-41.

Ogden, C. K, and. I. A. Richards, *The Meaning of Meaning, 10thed*. London: Routledge & Kegan Paul Ltd, 1969.

Paton, William Andrew, "Postscript on 'Treasury' Shares," *Accounting Review*, Vol. 44, No. 2, April, 1969, pp. 276-283.

Payne, Robert E., "Net Worth under the Delaware and Michigan Corporation Law," *Accounting Review*, Vol. 8, No. 1, March, 1933, pp. 1-10.

Pinkerton, Paul W, *Accounting for Surplus*, The Ronald Press Company, 1924.

Rankin, C. H., "Treasury Stock: A Source of Profit or Loss?," *Accounting Review*, March, 1940, pp. 71-77.

Reiter, P. Jr., *Profits, Dividends and the Law*, Arno Press, 1926.

Sprou, R. T and M. Moonitz, *Accounting Research Study No. 3, A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprise*, 1962.

Wildman, John R and Weldon Powell, *Capital Stock without Par Value*, A. W. Show Company, 1928.

(日本文献)

井上尚美・福沢周亮・平栗隆之『一般意味論 言語と適応の理論』河野心理, 1974年。

孔 炳龍『簿記原理と一般意味論-抽象のハシゴから紐解く失われた情報-』MyISBN デザインエッグ社, 2017年 a。

孔 炳龍『一般意味論からみる財務会計基礎理論 -交差分類から紐解く諸説の発生理由-』MyISBN デザインエッグ社, 2017年 b。

孔 炳龍「会社法会計の計算体系-分配可能額と静態観-」『會計』第192巻第 2号, 2017年 c。

関 計夫『適応と意味論』金子書房, 1978年。

田中茂次『会計言語の構造』森山書店, 1995年。
藤澤伸介『言語力 認知と意味の心理学』新曜社,
2011年。
船本修三『簿記基礎論 会計・情報・コミュニケーション』法政出版, 1991年。

<会計基準等>

企業会計基準委員会「自己株式及び準備金の額の
減少等に関する会計基準」(企業会計基
準第1号)。

企業会計基準委員会「自己株式及び準備金の額の
減少等に関する会計基準の適用指針」
(企業会計基準適用指針第2号)。