

会計制度の混乱とその根拠

飯名 皓作

The confusion of accounting system and its origin

Kosaku IINA

Abstract

The so called Triangle-structure has functioned as Japanese accounting system for a long time, since World War II. The essence of those accounting was to calculate the divisible profit, not to indicate the managerial conditions mainly. So it is natural that we have sought a competent accounting system for more effective disclosure of management. And some kinds of accounting designed for it were created. In spite of that, why the current cost accounting, which is proposed by IFRS now, cannot be valued as reasonable one? Further, how should we correspond to the world wide introduction of IFRS. This paper is a consideration for these problems.

Key-words

divisible profit, disclosure of management, IFRS.

1 現今の会計制度の混乱

世界の情報が瞬時にとびかう現在、とりわけ資本市場において、各国間に共通の会計制度にもとづく財務諸表が有効であることはいままでのない。しかるに、その目的のために構築されようとしているIFRSは、かならずしも世界各国に十分容認されてはいないようである。

この間の事情について、田中 宏は次のように言及している。〈国際会計基準 (IFRS) は、もともとヨーロッパの会計基準です。それが今、時価会計基準を巡ってIFRSのお膝元である欧州 (EU) とIASBとの間で激しい応酬が続き、IASBと米国との間でも鋭く意見が対立しています。さらに、IFRSの設定に米国が強く介入するにつれて、EU諸国からIFRS潰しとともれる動きが活発になり、EU諸国の間でも不協和音が広がってきています。米国は、これまでIFRSを採用する姿勢を見せましたが、採用を正式に決める約束の2011年を目前にして、「足踏み」とも「後ずさり」とともれるような慎重な姿勢に転換しています。日本は今、世界にキャッチアップしようと猪突猛進していますが、米国にならって世界の動きを静観し、しばし「足踏み」する勇

気が必要なのではないのでしょうか。〉¹⁾ との感想をもたれている。

それにしても、これほどまでに事態がこじれるのも、相応の理由があつてのことと思われる。ことに戦後わが国における会計学研究についても、大いに反省すべき点のあることは否定しえないであろう。これらIFRS導入にまつわる論議を通じ、まず疑問に思われるのは、多くあるわが国会計学書籍のなかで、会計機能論・目的論が明確に、しかも十分に引き上げられていないのは何故であろうか。また、それとの関連で会計に関わる議論が説明の議論か、規範論なのかの俊別がなければならぬと思われる点である。

ちなみに、わが国における代表的な会計学著作を数点とりあげ、そこでの会計機能論・目的論・会計理論についての取りあげ方を観察してみたい。新井清光はその著、現代会計学において、第1章総論 III 会計の役割において、〈…会計は主として、①経済活動の合理的手段としての役割、②受託責任の解明手段としての役割、および③財の分配手段としての役割という3つの役割を果たすために行われる。〉²⁾ とされており、さらに、〈なお、以上述べた役割は、会計の行為目的に

着目した会計の役割であるが、このほかに、会計の行為内容に着目すると、会計の役割として、①測定機能、②記録機能、③報告機能があげられる。〉³⁾とされるのである。

しかしながら、上記会計の行為目的に着目した会計の役割について、①②③の、機能上の軽重の区別はなされていない。つまり、これは軽重なく機能しているものと思われる。果たして、そうであろうか。筆者は、軽重ありとする立場をとるのであるが、つまりはこれら諸機能のうち、財務会計は何を中心目的として構造化されているかについての記述がなされなければならないと思われる。

もちろん、企業会計の技術的特徴としての複式簿記の原理を説明し、また理論的特徴としての、①会計手続論 ②会計原則論 ③会計公準論⁴⁾が述べられたとしても、それらを集約したものとしての「会計理論の構成」がなされなければ、会計目的論を合理的に把握することは困難であると思われるのである。

これとの関連で、武田隆二は次のように述べている。〈平成17年の会社法制定前の法律状況では、商人の会計としては、基本法として「商法」が存在し、一方ではその特別法として「証券取引法」が、他方で「確定決算主義」を介して「法人税法」と結びつく形で、商法がこれら3者間の頂点において計算に関する法制を取り仕切る体制を取っていた。かかる体制を、多くの人は「トライアングル体制」と呼んだ。…〉⁵⁾と説明されている。

さらに、〈財務会計は、…損益計算という目的に立脚し、取得原価主義と実現主義を基調とする財務諸表に関する理論として構成されている。…かかる定義に見られる理論構成の特徴は、「目的」(損益計算)に従って「対象」(取引等の財務関連的経済事象)を限定し、それに「手段」(「会計処理の原則・手続」：原価実現アプローチ)を働きかけ、その「結果」(財務諸表：その果たす情報機能＝効果)を考察しようとする点に求められる。…〉⁶⁾と述べられている。

「商法」・「証券取引法」・「法人税法」が、いわゆるトライアングル体制をもって有機的に機能していたことは事実であるが、その体制の中での財務会計の基本的機能が損益計算であることも事実である。しかしながら、損益計算における計算結果としての

「利益」は、果たしていかなる性格のものであるかが明示されなければならない。それは、「分配可能利益」なのであって、より明確に表現すれば、その体制における「証券取引法」会計の機能も、「分配可能利益」算定なのであって、決して、投資家にとってことさらに有益な経営状況表示ではないことである。

もちろん経営状況の表示は、副次的にはなされているが、それが中心的機能ではないという認識は重要である。加えて、それを証明すべき会計構造こそが、十二分に証明されなければならず、この点の欠如が今般の国内会計事情混乱の1つの大きな源ではないかと考えられるのである。

他方で、IFRSによる国外での時価主義採用に対する混乱状況も、無視できない。

末村 篤は、この過程を現在価値革命であるとして次のように述べている。〈現在価値革命は、資産価値を過去の費用や利益の積み上げではなく、将来収益の割引現在価値で認識し、すべての金融取引に適用する金融文化を指す。会計上の資本概念は、払込資本に内部留保を加えたものから、時価評価後の資産から負債を引いたものにコペルニクス的転換を遂げた。〉⁷⁾

もちろん、これら時価主義的会計の実務的導入が、今日の金融不況の引き金の一つとなっていることもさることながら、これら会計実務の導入に際し、今後わが国会計制度がどう吸収すべきかを考えれば、その対応には大いなる疑問と混乱が生じないはずがない。

これら時価主義的会計手続の導入にあたって、まづ第一に確認しておくべきは、平成17年の会社法制定前の、わが国会計制度がその本質においていかなる内実のものであったのかを確認しておかないことには、その後の議論の積み重ねはありえないと思われる。

2 従前の国内会計の構造

武田隆二は、その著「最新財務諸表論」において、わが国において平成17年の会社法施行までとられてきたいわゆる「トライアングル体制」について、第2章財務諸表の制度基盤、において詳述している。IFRS問題を考察する場合の議論の基礎が、ここに凝縮されているものと思われる。それ故、このような詳細な記述は得難い資料であるといわなければならない。

武田によれば、〈平成17年の会社法制定前の法律状況

では、商人の会計としては、基本法として「商法」が存在し、一方ではその特別法として「証券取引法」が、他方で「確定決算主義」を介して「法人税法」と結びつく形で、商法がこれら三者間の頂点において計算に関する法制を取り仕切る体制を取っていた。かかる体制を、多くの人は「トライアングル体制」と呼んだ。…⁸⁾と要約的に表現されている。

徳賀芳弘は、いわゆるトライアングル体制下における各々の企業会計法の対象と目的（理念）は、つぎのようであるとしている。〈商法は、…①配当可能金額の適切な算定を通して現在および将来の株主と債権者との利害の調整を図り（＝配当規制、弥永 [1993]、97頁）、②現在および将来の株主、現在および将来の債権者が利害関係を判断し意思決定するための資料を提供すること（＝開示規制、弥永 [1993]、97頁）を目的とし、株式会社一般をその規制の対象とする。他方、証券取引法は、計算規定（実体規定）を持たず、株式を公開し幅広く資金調達を行っている会社に対して、株主、投資者の意思決定に必要な情報を提供させることを目的とし、公開会社のみを規制対象とする（＝開示規制のみ）。また、法人税法の課税所得計算規定は、公平かつ適切な法人課税所得の算定（例えば、宮島 [1993]）を目的とし、法人一般を規制の対象とする（＝課税所得規制のみ）。〉⁹⁾

このように異なる会計目的を持ちながら、基本的に同一の会計計算をしている3つの法律間には、「目的」衝突の可能性が存在する。これらの衝突がどのように緩和されてきたかについて、更に、次のように述べている。〈商法会計と法人税会計との間に発生する目的の「衝突」に対しては、1996年11月に公表された「法人課税小委員会報告」（税制調査会 [1996]）に示されているように、法人税会計は、株式会社法会計および証券取引法会計から離れ、独自の目的にあった「計算」を要求してゆくと思われるため、衝突の可能性は消失していくであろう。

また、商法内部における配当規制と開示規制の「衝突」に対しては、1998年6月に公表された『商法と企業会計との調整に関する研究会報告書』（大蔵省・法務省 [1998]）にも示されていたように、会社法が「配当規制」を「開示規制」から切り離し（配当に関しては、会計「計算」と別個に配当制限を課していく）「開示規制」

（とりわけ株式公開会社に対する会計規制）を証券取引法会計に委ねるという方向で緩和が図られてきた。

さらに、商法の開示規制と証券取引法の開示規制との間の目的の「衝突」に関して、会社法は、開示規制の目的の相違は異なる会計情報を求めるほどではないため、より詳細な有価証券報告書の情報開示（金融商品取引法の開示規制）によって代替可能と判断し、有価証券報告書を提出している会社の決算広告義務を免除する（第440条、第3項）形で目的の「衝突」の緩和が試みられている。¹⁰⁾

したがって、これら3者間には密接な関連性をもって存在しているのであって、ことに〈…両者（商法と証券取引法）の開示規制の目的に大差はない…〉¹¹⁾と思われる。

そこで、わが国会計学の代表的見解として新井学説を中心に、そこでの会計の定義ならびに機能についてその概略を見てみる。まず、会計の定義については、〈会計は、…経済主体が営む経済活動（資金の調達、建物の購入など）およびこれに関連して発生する経済事象（建物の焼失、機械の損耗、商品の破損・値下がりなど）について、主として貨幣額で測定・記録・報告する行為である。そして、このような会計の行為を通じて得られた情報を会計情報といい、会計情報を伝達するための書類を財務諸表という。〉¹²⁾とされ、また会計機能については、会計の役割として、〈会計は、主として、①経済活動の合理化手段としての役割、②受託責任の解明手段としての役割、および③財の分配手段としての役割という三つの役割を果たすために行われる。〉¹³⁾と述べられている。

そのうちことに①の、経済活動の合理的化手段としての役割については、〈…会計は、このような経済活動の合理化のための手段としての役割をもっている。いかにいっても、会計は、各経済主体の合理的な管理・運営のために、さらには株主・債権者など企業の利害関係者による効率的な投資や融資など（したがって、資金の適正配分）のために、それぞれ必要な会計情報（しばしば意思決定情報と呼ばれる）を提供する役割をもっている。〉¹⁴⁾として、経営にとってその合理的な管理・運営のため、また利害関係者への投資や融資などに必要な会計情報、つまりは「経営状況の報告」を第一に掲げておられるのであり、これがこれまでのわが

国における会計機能の中心的認識であると思われるのである。

そして、財務会計ないし制度会計の目的については、各法律の規定にそった記述はなされていても¹⁵⁾、会計の定義に示された会計活動の本質については、通常、これが要約的に示されることはないのである。つまり、トライアングル体制で示された各会計に共通の計算内容の本質的な要約についてはなされておらず、これがわが国会計のむしろ欠陥と思えるのであり、したがってそこでの「会計理論」の構成も要約的に示されることもないのである。これでは、今後の時価主義的会計への理論的対応が十分であるとはいえない。

木村重義は、会計の定義について、〈会計は経営活動についての貨幣額による計算・記録・表示の体系である。〉¹⁶⁾とし、そこでは計算・記録・表示の対象としての経営活動の何かについては触れず、これを明確化することこそ、財務会計目的論であるとしている。〈会計がなにを記録するものであるかについての議論を会計目的論とよぶとすれば、その内容について通説的に見られることは、会計は財務諸表による経営状況の報告を目的であるとする見解である。しかし、著者のみるところでは、会計がそのようなことを主目的にしていると理解することは困難である。これに対して、その主目的は分配可能利益の算定であるとするならば、現行の制度会計の諸原理の合理性は容易に理解できる。この主目的にかなう計算をしながら、財務会計は、二つの主要財務表によって経営の「経営成績」と「財政状態」を表示することを副次的目的とすると言うことができるであろう。〉¹⁷⁾とみている。つまり、財務会計の主要目的は分配可能利益の算定であり、経営状況の表示は、副次的機能であるということである。

なお、木村による会計機能としては、(1)財産管理の手段、(2)財産管理責任の表明、(3)経営状況の報告、(4)経営管理の手段、(5)分配可能利益の算定があげられている¹⁸⁾。

なお木村は、「制度会計理論」として、次の3つの原則をあげている。1つは、『原価の原則』であり、「資産の価値はその取得原価額を指標として表現される」、2つは『予見の原則』であり「将来実現すると予測される特定の事実が、ある年度の経営活動の結果であるならば、それはその関係において当該年度に予見される」、

3つは『慎重の原則』であり、「判断の困難は保守的に処理される」である¹⁹⁾。

これについて、木村はさらに、つぎのように補足している。〈…ここに示す三原則は、著者はこれを会計理論上の三原則であるとするのであるが、原価主義的な、資産評価の、相互に有機的に関連する三つの原則なのである。それが、ここに単に「会計理論上の原則」と、包括的、一般的原則であるような呼称で述べられるのは、これらが、現行制度会計に固有のもので、たとえば、原価主義会計体系に対立する意味の時価主義会計体系では一つとして該当しないという意味に関連してである。〉²⁰⁾。

では、これらの知見をもって、あるべき時価主義とはいかなるものとすべきか、つぎにこの点を追及する。

3 IFRS導入の諸問題

トライアングル体制によって維持されてきた、いわゆる原価主義会計体系の主要目的を「分配可能利益算定」に求めたとすれば、時価主義会計体系の趣旨は、どのようになるか。木村は、つぎのように述べている。長文であるが、重要であるので引用してみる。

〈あることについての原理は、その同じことについてありうる他の原理と比較されて、それぞれの原理そのものも、その意味も、はじめてよく理解される。時価主義会計は当然に原価主義と較べられて、それぞれの原理もその存在理由も明白にされる。かくて、時価主義会計論は対原価主義論に及ばなければならならず、財務会計機能のどのようなものを時価主義と原価主義は分担しうるかが説明されなければならない。そして、筆者は、時価主義会計に経営状況の報告の機能を、原価主義会計には分配可能利益の算定の機能を割り当てたのである。このばあい原価主義会計においても財務諸表は作成されうるし、事実作成されてもいるので、それによって、時価主義における財務諸表のばあいには劣るけれども、経営状況の報告も行っていることは否定すべくもない。しかし原価主義会計は経営状況報告のためには比較的不向きであって、このばあい、分配可能利益算定のための資料をそのまま借りて、副次的にそれが行われているのであるとみなければならない。たとえば未実現の評価益も、本来、経営成績の一部分であるのに、現行原価主義会計は制度的にその計

上を禁じているのは、その主目的が分配可能利益算定にあるからである。…原価主義的評価損益は時価主義的評価損益とその捉えかたも異なっていて、経営成績を財政状態との表示においては時価主義的評価損益の認識方法の方が比較的すぐれているということも、このばあい、必要な、あるいは有効な論点の一つである。評価損益は経営成績の要素でないという言説は時として聞かれるけれども、それはすでに拘束された見方によっている。…原価主義会計は分配可能利益の算定の機能の会計、時価主義会計は経営状況表示の機能の会計という単純な図式化は理論上必然的であって、両会計はその機能と同時に原理を異にする。…時価主義は原価主義の変形、改良、延長において考えられるのではなく、それと断絶的に、対立させて考えられるものである。〉²¹⁾とされている。

さらに時価主義会計の原理的特徴については、つぎのように要約されている。つまりは、時価主義会計の特徴となるべき事柄の概要である。〈(a) 取引が生じた場合の資産価額の記録は、その時価額による。時価について購入市場時価と売却市場時価とが存するばあいには前者の時価が適用される。…(b) …時価主義において時価現象は会計事実である。…原価主義会計においてはそうではない。…決算処理は会計的には取引であるから、決算時においては諸資産の時価評価替えが…時価変動が生じていれば…かならず行われる。…(c) 時価は会計事実であるということは時価主義会計の主要な原理であって、したがって市場価格がありえないならば資産も認識されえない。つまりこのばあい、繰延資産や「引当金」も存しない。(d) …時価主義会計は予測しない点で原価主義会計と異なり、予測の不確実に悩まされることがないのは大きな利点である。原価主義会計についてしばしば非難めいた評価がなされる保守主義は無用となり、低下主義は消滅する。(e) …時価主義会計が行われれば、いわゆるインフレ会計は特定の形態においていわば自然に行われることになる。…〉²²⁾。

なお、時価認識の方法について、〈…時価というのは購入市場価格であると言った。これは、経営の状況を表示する目的の会計は時価を購入時価として、それを表示するのが適当であるとしたためであって、たとえばもし商品について売却時価をとれば購入時点で売上

利益に該当する利益を計上することになるのは、この会計の目的に適しないからである。それはそれでよいとしても、このような時価をどのような方法で認識したらよいのかが疑問であるばあいは少なくないのである。…〉²³⁾とされつつ、資産についての会計問題において、理論上および實際上、もっとも典型的でかつ実質的に重要な対象は、商品・製品と設備資産であるとされた上で、ことに棚卸資産の購入資産価格の決定を例にとり、その困難性ある場合を想定され、「専門的な鑑定人」の必要性を論ぜられている。そのうえで、〈…それを経営の会計責任にまったく委ね、また専門の異なる職業人である会計士の監査にまっことは適当でない。問題は時価の客観性にあるので、公開の市場で成立した取引価格にその意味を認めるところ、その時価の認識に、客観性の存否に、疑問があるばあいの代替案あるいは実務案である。会計実務は一国の経済秩序に深いかかわりをもつのであるから、適当な時価判定の機能を国の政府に負わせるべきで、上述してきた専門職業のかわりに、あるいは職業団体の管理のために、独立のコミッションが考えられる。…〉²⁴⁾とされている。

松本敏史は、会計の基本機能をめぐる現状認識をされた上で、ことに会計の基本機能に係る論点（疑問点）につき、つぎのように要約・列挙されている。①「今日、「財務会計の機能＝資本市場への情報提供」という枠組みの中で議論が展開されているが、そもそも会計の基本機能は資本市場に対する情報提供だけなのか。配当計算や課税所得計算など、経営成果の分配や所得の再配分に適合する損益計算の研究はもはや会計（学）の対象外か。②収益費用アプローチのもとで算出される実現・稼得利益は、日々の取引記録から抽出した実現収益とこれに対応する費用の差額として計算される。そのため実現・稼得利益は期中の取引証拠によって裏付けられるとともに、資金的な裏付けをもつ。これに対して、IFRSが究極の目標にしている（と思われる）財務報告は、一時点（決算日）の資産・負債の公正価値（市場価値、将来キャッシュフローの割引現在価値等）に基づくため、その金額はしばしば安定性を欠き、そしてそこで計算される包括利益は資金的な裏付けを欠く場合がある。ここで前者を「伝統的会計利益」、後者を「ファイナンス型会計利益」として区別するとき、ファイナンス型会計利益が経営成果の分配や所得の再

配分の基準として適正に機能するのか否か。より具体的に述べると、ファイナンス型会計利益によって配当計算や課税所得計算を行う場合、利益の分配可能性に疑義が生じる可能性があるが、この点をどのように考えるか。あるいはこの種の設問は今や無意味か。③IFRSとのコンバージェンス（年金会計基準、金融商品会計基準、減損会計基準、外貨換算会計基準、棚卸資産会計基準、資産除去債務会計基準等の導入や修正）の結果、当期純利益はもとより、営業利益の段階ですでに多くの時価が混入している（混合会計）。この状態をどのように理解すべきか。また制度上どのように整理すべきか（例えば、営業利益計算を本来の実現・嫁得利益計算に純化する一方で、資産・負債の公正価値の変動による損益を別区分で明示する等の方法が考えられる）。²⁵⁾

まず、①については、これまでの検討過程から理解しうることであるが、これまでの会計制度、ことにわが国におけるいわゆるトライアングル体制下のそれは、その中心的機能は「分配可能利益の算定」であり、副次的に経営状況の表示がなされてきたのである。

それを今般のIFRSの体制は、経営状況の報告つまり資本市場への情報提供機能を中心に展開をはかるとするのであり、その限りでは、その方向は認めうる（概念フレームワーク上もいえることである）。但し、これまでの配当計算や課税所得計算などについての、いわゆる「分配可能利益計算機能」については、制度的に明確な規定が存在しなければならず、この点は強調されなければならない。なんとなれば、資金提供者（株主・債権者）ならびに国家財政管理に重大な情報の欠落をきたすからである。

②について、最も重要な点は、IFRSが究極的な目標にしていると思われる財務報告は、一時点（決算時）の資産・負債の公正価値（市場価値・将来キャッシュフローの割引現在価値等）に基づくため、その金額はしばしば安定性を欠き、そこで計算される包括利益は資金的な裏付けを欠く場合があるという点であるが、まず指摘されるべき点は、その財政報告の「客観性」である。これは、国家が指定する権威ある「資産査定機関」による査定価額でなければならず、それが確保されるのであれば、問題はない。

但し、この財務報告中には、これも法定された手続

によって計測された実現・嫁得利益（分配可能利益額）が明示されなければならない。

③での重要点は、当期純利益はもとより、営業利益の段階ですでに多くの時価が混入している（混合会計）という点である。これについては、現行の原価主義会計においても「時価」の取り入れはすでに一部行われているのであって、ことさら非難されるべきものではないと思われる。これも「経営状況表示」のために行われなければならないが、「分配可能利益算定」のためには、事後修正の形で、合理的に修正がほどこされるべきであろう。

更に、木村重義は時価主義会計の趣旨について、つぎのように述べている。〈原価主義会計は主観的会計であるのに対して時価主義会計は客観的会計であるという図式的命題も、また、この二つの対立的会計体系の特質の理解に資するであろう。ここでいう「主観的」と「客観的」というのは、事の性質上、会計数値の発生状況あるいは由来についていうのであって、たとえば実際原価は主観的数値であり、市場価格は客観的数値である。そして、原価主義会計において用いられる価格は主観的価格に終始し、時価主義会計においては、結果的に客観的価額が経営状況の報告の原理となるのである。〉²⁶⁾。ここでも、図式的に簡略に示されているように、時価主義会計は、原価主義会計とは原理をまったく異にし、その性格は「客観的」でなければおよそ弊害の多い会計となることは疑う余地のないところである。

田中 宏が、国際会計導入状況について、つぎのように判断されていることは、冒頭記述の通りである。〈国際会計基準（IFRS）はもともとヨーロッパの会計基準です。それが今、時価主義基準を巡ってIFRSのお膝元である欧州（EU）とIASBとの間で激しい応酬が続き、IASBと米国との間でも鋭く意見が対立しています。さらにIFRSの設定に米国が強く介入するにつれて、EU諸国から「IFRS潰し」ともとられる動きが活発になり、EU諸国の間でも不協和音が広まってきています。米国は、これまでIFRSを採用する姿勢を見せてきましたが、採用を正式に決める約束の2011年を目前にして、「足踏み」とも「後ずさり」ともとれるような慎重な姿勢に転換しています。日本はいま、世界にキャッチアップしようと猪突猛進していますが、米国にならって世界

の動きを静観し、しばし「足踏み」する勇気が必要なのではないでしょうか。〉²⁷⁾ と。はたしてこれら諸環境に対して、以上の諸点を踏まえ、わが国はどのように対応すべきであろうか。

4 導入への対応

IFRS導入への対応に関して、桜井久勝はつぎのように述べている。〈IFRS導入をめぐる1つの重要論点は、業績尺度として当期純利益を重視する日本基準の理念と、最終的には当期純利益を排除して包括利益だけに1本化しようとするIFRSの理念との間で、いかに調整をはかるかという問題である。現状のIFRSは、日本基準とのコンバージェンスを最優先して、その他の包括利益のリサイクリングを許容し、包括利益を導出する途中段階での当期純利益の表示を是認してはいるが、基本理念を放棄したわけではない。IFRSの理念に照らせば、当期純利益と包括利益は両立しない二者択一の選択肢として位置付けられているように思える。〉²⁸⁾。

問題の焦点は、やはり「当期純利益」と「包括利益」のどちらを選択するかについてである。財務報告の目的については、日本基準と米国基準とIFRS間において基本的な相違はなく、〈…3つの概念フレームワークは共通して、投資意思決定のための情報提供を財務報告の主たる目的とし、受託責任解除・配当制限・課税所得算定等の利害調整のための利用は、副次的な目的としている。〉²⁹⁾。まさに、かつてのわが国制度会計における目的の主・副逆転の関係である。したがって、ここでの問題は、これら財務報告目的に対し、当期純利益と包括利益のいずれが有用性をもつかについての議論でなければならない。

また利益情報が投資意思決定のために、投資者にとって最も重要な点は、将来期間の利益をいかに的確に予測しうるかにかかっている。過去の実績利益を基礎として将来期間の利益を予測するという視点が重要である。利益情報の優劣は、過去の実績利益の信頼性と、将来利益の予測可能性である。〈…包括利益の測定の特徴は、それが資産と負債の公正価値の評価と直結していることであり、当期純利益の特徴は、企業が実践した市場取引の成果が集計されることである。〉³⁰⁾ ところから、結論的には現状、リサイクリングを通じた「当期純利益」にその軍配はあがるものと思われる。

但し、前述の概念フレームワークの実現にむけての、より客観的包括利益の測定のための「資産・負債」の公正価値測定のための、会計士等とは職域を異にする「国家的機関」の設置がなされるべきことは重要な施策であると考えられる³¹⁾。

つぎは、IFRSにおける「分配可能利益」算定機能についての考察である。この点についても、概念フレームワークでは副次的ながら「利益情報」は、利害調整にも用いられる。つまり、適切なコーポレート・ガバナンスや、配当制限を通じた債権者保護、公平な課税所得の確定などがその具体的内容である。その際にも、〈配当規制や課税所得計算に関しては、配当や納税が原則として金銭を用いて行われる以上、市場取引を経て貨幣的な裏付けをもつ当期純利益の方が、時価評価差額をも含む包括利益よりも、より一層良好な尺度である…〉³²⁾ と考えられる。この機能は、IFRSにおいても依然として存続されなければならない。

最後に、「企業規模別会計制度」確立の必要性である。国際資本市場での資金調達を必要とする企業は、国内でも数パーセントであり、他の企業は国内での活動が中心である。それら大多数の企業が、IFRSの会計測定を遵守する必要はなく、従来通りの「分配可能利益算定」機能を中心とする会計制度が適用されるべきである。

「我が国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)」³³⁾ では、いわゆる連結先行論が表明されているのであるが、上記の観点からすれば、その弊害ははかりしれないと思われる。徳賀芳弘は、〈…金商法会計は連結のみ、会社法会計と法人税法会計は個別のみとする枠組みの中で、金商法会計はIFRS、会社法会計と法人税法会計は日本基準を採用するという案である。このような枠組みと会計基準の選択によって、少なくとも形式的には、各企業会計法の目的に即した会計基準の採用が可能となる。〉³⁴⁾ と主張するのである。

引用文献

- 1 田中 宏『国際会計はどこへ行くのか ― 足踏みする米国・不協和音の欧州・先走る日本 ―』時事通信社、はしがき、V頁、2010年。
- 2 新井清光『現代会計学（第9版）』中央経済社、4頁、2008年。
- 3 同上書、6頁。
- 4 同上、27頁。
- 5 同上、24頁。
- 6 武田隆二『最新財務諸表論（第11版）』中央経済社、65頁、2008年。
- 7 末村 篤「現在価値革命の暴走と挫折」日本経済新聞、2008年10月8日。
- 8 武田、前掲書、24頁。
- 9 徳賀芳弘「IFRSへの日本の制度的対応 ― 規範的アプローチからの提言 ―」『会計』森山書店、177巻、第5号、13頁、2009年。
- 10 同上稿、15頁。
- 11 黒沢 清・番場嘉一郎・飯野利夫・稲葉威雄・宮本英利・中瀬宏通・新井清光「新春座談会 わが国企業会計法制の課題 ― 80年代企業会計制度の展望 ―」『企業会計』中央経済社、第32巻、第1号、13頁、1980年。
- 12 新井、前掲書、1頁。
- 13 同上、14頁。
- 14 同上、同頁。
- 15 同上、49頁～60頁。
- 16 木村重義『会計総論』同文館出版、7頁、1976年。
- 17 同上書、23頁。
- 18 同上、9～16頁。
- 19 同上、107～117頁。
- 20 同上、107頁。
- 21 木村重義「時価主義会計の趣旨と原理」『会計』森山書店、第112巻、第3号、52～53頁、1977年。
- 22 同上稿、55～56頁。
- 23 木村重義「時価主義会計における時価の意味」『会計ジャーナル』日本公認会計士協会、第10巻、第13号、12頁、1978年。
- 24 同上稿、13頁。
- 25 松本敏史「今、もう一度会計の本質を考える」『会計』森山書店、第177巻、第5号、2頁、2009年。
- 26 木村、前掲稿、時価主義会計の趣旨と原理、53頁。
- 27 田中、前掲書、はしがき、V頁。
- 28 桜井久勝「当期純利益と包括利益の有用性比較」『企業会計』中央経済社、第62巻、第1号、43頁、2010年。
- 29 同上稿、同頁。
- 30 同上、45頁
- 31 木村、前掲稿、時価主義会計における時価の意味、13頁。
- 32 桜井、前掲稿、46頁。
- 33 企業会計審議会・企画調整部会「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」金融庁、2009年。
- 34 徳賀、前掲稿、18頁。

参考文献

- ・斎藤静樹『資産評価の研究』東京大学出版会、1984年。
- ・福井義高『会計測定の再評価』中央経済社、2008年。
- ・企業会計基準委員会編著『企業会計基準 完全詳解』税務経理協会、2008年。
- ・阿部光成他著『2008-2010 新会計基準の実務』中央経済社、2008年。
- ・神戸大学会計学研究室編『第6版 会計学辞典』同文館出版、2007年。
- ・安藤英義他編『会計学大辞典 第5版』中央経済社、2007年。
- ・金子 宏・斎藤静樹監修『会計全書（会計法規編）平成22年度』中央経済社、2010年。
- ・International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2010, Including International Accounting Standards (IASs) and interpretation as at 1 January 2010, 企業基準委員会訳監修『国際会計基準委員会 国際財務報告書 (IFRSs) 2010』レクシスネクシス・ジャパン、2010。