

概念フレームワークへの国際的考察

中京大学 会計学研究会
山内啓示

はじめに

会計が生を受けてからの六千年の歴史の中で、会計基準が取沙汰されてから百年しか経ていないことは前作『会計史論』の中で既に述べたが、もし、会計が論理的なものとして、会計基準が社会的規範としてこの世に **Stance** を得るのであれば、それは統一的な理論によって貫かれ、一方では係る根源的・絶対的な概念のもとに収斂し、また一方では整然とした配置のもとに体系的に展開するものでなければならぬだろう。

5 そこで、現代の会計の根元たらしめようとする各概念フレームワークを整理し、その在り方を考えることは、これから会計を学ぼうという諸君に対しても、或いは過去に獲得した会計に対する知識や理論を体系的たらしめようという者にとっても、さらには会計の在り方をめぐる考察を展開するにあたってその基礎となる論点を事前に考察しておく意味から大変有意義であるから、ここに論を展開するものである。

10 尚、既知のように各種の主要な概念フレームワークが討議資料であるとして結論を敢えて提示していないという現状を考えても、あるいはフレームワークの解釈に関して先駆的研究者の方の間で種々の意見の相違がみられていることにつけても、本論においてどれか一つの意見に偏った記述を展開し、あるいは新たな見解を主眼に解説を展開することは、
15 前述のような本論の本旨と目的に照らして、その遂行を阻害する面を有すると考えられるから、本論ではその解釈・見解を見出す点に関して、これを読者諸氏に委ねつつ、その議論に必要な各先駆的研究者の方の多様な見解のうちの主要な部分を示し、もって議論の活性化に資するものである。

平成 21 年 6 月

女梅雨の走る頃
山内啓示

第一章、 企業会計原則

(ちょっとシンドイので、掴みは省略。)

そこで、本章では、我が国の企業会計原則、とりわけ一般原則を中心に諸外国の概念フレームワークと比較しながら論を展開してゆきたい。

第一節、 一般原則

第一項、 真実性の原則

真実性の原則

- 5 「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。」^[1]

「朝に道を聞かば、夕べに死すとも可なり。」^[2] どのように生きることが、正しいであろうか。あの孔子でさえもそうであったように、答えは誰にもわからない。そもそも、正しい・間違いといった尺度で割り切れるものだろうか。

- 10 会計基準も、同じことではないか。何が正しい基準で、何が間違った基準なのか、はっきりしうるものではない。

したがって、そこに立脚する企業会計も、本当に真実かどうかなど誰にもわからない。よって、「絶対的な意味での『真実』は存在し得ないから、あくまでも、相対的な真実性」^[3] であるとする解釈が一般的である。

- 15 以上が真実性の原則に関する一般・共通的認識であるが、この原則の解釈については、以下の問題が残されている。

「相対的に真実な報告」を行うためにはいかなる方法を取ることが望ましいか

この問題について先駆的研究者の方の見解を以下にまとめる。

① 「一般諸原則を包括的に遵守」^[4] する方法を取る説

- 20 黒澤清氏は著書「近代会計学」の中で、「正規の簿記の原則から単一性の原則までの一般的会計諸原則にしたがい作成された財務諸表をもって真実なものともみなす」^[5] としている。また、若杉氏も「参照され、準拠され、また考慮されるものが、他の法律規則、基準ではなく、企業会計原則のうち真実性の原則以外の諸規定なのである。」^[6] としており、真実性の原則によって遵守が要請されている範囲は企業会計原則以外の他の法律・規則に及ばないとしている。

② 有用性の公準から考察する説

- 30 この説は、会計の目的を「有限の経済資源の利用状態と、その結果」^[7] に関しての「利害関係者に対する報告書の作成」^[8] とした上で、「利害関係者の関心の的に対する適合性」^[8] を尺度に、真実か否かを考えるものである。この説では「会計報告が究極的には利害関係者の関心の的がどこにあるかによって左右される」ところに相対的真実の「相対性」をみるものである。

③ 会計処理の選択適用是認性から考察する説

現代の会計基準が「代替的方法を数多く認め」ていることに絡み、その選択是認性に相対性を見いだそうというものである。この説では、会計基準で複数認められている選択手法のいずれを選択しても相対的の真実な報告が達成されたと見るもので、逆に言えば会計基準で定められたいずれかの処理手法に拠らなければならないというものである。

5 ④ 正規の簿記の原則の順守と「資料準拠性」^[4]・「合原則性」^[4]を説く説

この説は、形式的真実性を正規の簿記の原則の順守に置き、実質的真実性を「資料準拠性」^[4]と「合原則性」^[4]に置くものである。資料準拠性とは「生起した歴史的事実を証明するに足る資料…に準拠して行われ」^[7]ることであり、合原則性とは「一般に認められた会計処理の原則や手続に従って行われ」^[7]ることである。

10 ⑤ その他、商法との関係で考察する説などが存在するが、あまりにも膨大であるため、割愛させていただきます。

この点についての IFRS 等の立場については、明瞭性の原則の説明の中に譲りたい。

第二項、 正規の簿記の原則

正規の簿記の原則

15 「企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。」^[1]

簿記以外のものでも計算をして会計を行うことを禁止するもので、「これぞ、まさしくボキだぁ」と呼べるもの（＝正規の簿記）で会計を遂行するよう要請している。この原則では以下の二つの点が問題とされる。

20 I・ この原則が簿記一巡の手続のどの過程について定めたものであるのか

II・ 何をもって「正規の簿記」とするか

本論では、Iの問題を軸に据えつつ、この問題に関する先駆的研究者の方の見解の収斂を試みたい。

① 正規の簿記の原則を、記録形式のみに関して定めたものとする説

25 この説は、財務諸表の作成過程や、認識・測定過程については、企業会計原則の他の一般原則で定められていることから、「企業会計原則の一般原則に掲げられている諸原則は、真実性の原則を除き、…（認識・測定・記録・報告の各機能・過程について一論者注）重複されることなく、あるいは混合されることなく区別されることが望ましい。」^[9]との立場から正規の簿記の原則を、記録形式に関して定めたものとする説である。

30 この説では、以下の要件が満たされたことをもって「正規の簿記」とされる。

(ア) 正確性

「会計帳簿は、…証拠書類によって正確に作成されなければならない。」^[9]

「すべての取引は信頼しうる客観的証拠にもとづいて正確に作成されなければならない。」^[10]

(イ) 秩序性

「取引記録は…一定の記録上のルールに従って行われるべきこと。」^[11]

「正確であるためには、その記入の正否が自動的に検証されて、誤謬や不正が容易に発見しうるように、整然かつ組織的に記録されなければならない。」^[10]

5 (ウ) 網羅性

「すべての取引が細大漏らさず記録されていなければならないとともに、取引ならざるものは記録してはならないことはいうまでもない。」^[10]

(エ) 説明性

「会計帳簿は簿記の知識を持つものならば、誰でも理解できるような要件を、
10 それ自体が具備していなければならない。」^[9]

② 正規の簿記の原則を、財務諸表作成過程を含めて定めたものとする説

この説では正規の簿記の原則を「真实性の原則を裏付け、補充する原則」^[4]と位置づけ、会計報告にまでその範囲が及ぶものと捉えられている。一方で、「正確な会計帳簿を作成しなければならない」^[1]とされるのみで、財務諸表の作成段階に関する記述が抜けていることについては、(ア)「体系を簡潔に表現することを主眼とした」^[12]記述であること、(イ) 真实性の原則との関係の中で、「真実かつ公正な貸借対照表および損益計算書を作成するためには、」^[12]「正確な会計帳簿を作成」しなければならないという点に主眼が置かれたための

この説では、「正規の簿記」と見做す要件について、①の場合に加えて以下のものを採用している。

20 (ア) 財務諸表への誘導可能性

「財務諸表が、…会計帳簿から誘導的に作成されるべきこと」^[13]

「会計記録から財務諸表が作成しうるような記録が行われなければならない。」^[10]

25 (イ) 有機的関連性

「会計帳簿と財務諸表の間および財務諸表相互間において、有機的な関連性を保持すべきことを要求している原則である。」^[13]

(ウ) 実地棚卸との非連続性

「貸借対照表を実地調査から作成することをしないで、誘導法によって作成すべきことを要求するものである。」^[14]

30 ③ 正規の簿記の原則を、認識・測定過程を含めて定めたものとする説

この説は、企業会計原則注解の注1において「重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則に従った処理として認められる。」^[1]とされていることに絡み、「会計処理における重要性の原則は、正規の簿記の原則に含まれる」^[15]とした上で、重要性の原則が認識・測定に関するものであることを根拠に「認識・測定の面にもかわりをもつ原則とみな

されることになる」とする説である。

この説では、「正規の簿記」たる要件として、①の場合に重要性の原則の会計処理に関する部分を加えるものである。

第三項、 資本取引・損益取引区分の原則

資本取引・損益取引区分の原則

5 「資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混合してはならない。」

読んで字の如くである。

この原則に関しては、以下のような論点が存在する。

10 I. 剰出資本・期間利益・留保利益の異質性・同質性について、いずれを前提にして考えるべきか。

II. 資本と利益の区別が必要とされる理由

III. 資本と利益の区分基準

IV. その他の資本剰余金、とりわけ国庫補助金の性格と取扱い。

15 I および II の論点では、いずれの説も「資本と利益は区分しなければならないものである」という結論に最終的に帰着するものであり、「その必要性を如何なるスタンスから論じるか」というものに他ならないのであって、係る論点を論じることは本論の本旨を逸脱するものであるから、考察対象から除外したい。

また、IV の論点についても、中京大学会計学研究会の現在の在り方に照らして議論の対象から除外されるべきと考えるから、ここでは III の論点に集中することとしたい。

20 ① 「資本の評価過程」を資本的取引、その他を損益取引とする見解。

この説では、資本剰余金を「資本の評価過程から招来する資本金の増減取引」^[16]と捉え、

第四項、 明瞭性の原則

明瞭性の原則

第五項、 継続性の原則

25 「企業会計は、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。」^[1]

30 加えて、企業会計原則注解注3では、「一つの会計事実について二以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められている…ような場合に、企業が選択した会計処理の原則及び手続を每期継続して適用しないときは、…財務諸表の期間比較を困難ならしめ、…利害関係者の判断を誤らしめることになる。」^[1]とし、さらに「いったん採用した会計処理の原則又は手続は、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適用しなければならない。なお、正当な理由によって、会計処理の原則又は手続に重要な変更を加えたときは、これを当該財務諸表に注記しなければならない。」^[1]とされている。

それで、例にならって論点整理と見解集約に入りたいのですが、先の予算審議で「企業会計を使いますう」って言っちゃったらしいので、一般にこの原則が継続企業の公準（所謂 Going Concern 以下、GC）に基づくものとして理解されているっていうことで、とり
 5 あえず財務諸表の用語・様式及び作成方法に関する規則(以下、財務諸表等規則)の継続企業
 の前提に関する注記に、こないだ改正があったらしいので、企業会計のその記事の要約を
 監査に関する部分を避けながらやっていきま〜す（・▽・）（←総てのカガロなのかなあ）。

GCに係る財務諸表等規則の改正について、（企業会計の一部要約）

IFRS では、国際会計基準第一号 25 項で「財務諸表の作成に際して、経営者は継続企業
 として存続する能力があるかどうかを検討しなければならない。…存続能力に対して重大
 な疑問を生じさせるような事象又は状態に関する重要な不確定事項を発見した時は、その
 10 不確定事項を開示しなければならない。」と定められている。また、米国会計基準でも似た
 ようなことが監査基準で定められており、財務諸表の比較可能性を高める上で、コンバー
 ジェンスが必要と思われた為、我が国では法令で似たようなことを定めることになったの
 です。

15 企業に「継続企業の前提」に関する問題が発生した時に、財務諸表に係る注記事項を付
 けなきゃいけないことになっているが、今回の改正ではその注記事項を付ける要件と注記
 事項の内容についての規則が改正された。

注記事項を付ける要件について、表にまとめると下記の通り。

旧	新
1. 「継続企業の前提」に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在すること	1. 「継続企業の前提」に重要な疑義を <u>生じさせるような事象又は状況</u> が存在すること 2. 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお「継続企業の前提」に関する重要な <u>不確実性</u> が認められること。 3. 貸借対照表日後も当該 <u>不確実性</u> が存在すること。

20 これまでの基準の下では、債務超過や重要な債務の不履行など、「重要な会議を抱かせる事象又は状況」の例がガイドラインや監査委員会報告等で示されており、その例に該当すれば機械的に注記を付すという実務が行われており、対応策等への見解などは監査意見の中で示されていた。

ところが、昨今の金融危機で、継続企業の前提に関する注記を付ける企業が増加し、継続企業の前提に関する注記が付されていないことが金融機関の融資条件となっているケースがあることから、これまでの基準の正当性が問題となった。

25 そこで、これまでの様な機械的的判断に拠らない旨を表すために、「抱かせる」が「表示さ

せるような」に変更され、さらに 2・3 番目が追加されるかたちで改正が行われたのである。
併せて、注記事項の内容についても改正されたので、その内容を以下に示したい。

旧	新
○ 重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する旨及びその内容	○ <u>重要な疑義を生じさせるような事象</u> 又は状況が存在する旨及びその内容
○ 継続企業の前提に関する重要な疑義の存在	○ 経営者の対応策
○ 経営者の対応及び経営計画	○ <u>重要な不確実性</u> が認められる旨及びその理由
○ 重要な疑義の影響を財務諸表に反映しているか否か	○ <u>重要な不確実性</u> の影響を財務諸表に反映しているか否か

こちらでも、「生じさせる」と表現が改まったと共に、「不確実性」という語が加わった点が海外の基準に近づいた点であろう。また、二番目と三番目の順序が入れ替わったこと

5 で上述の要件を意識させた内容となっている。

論点整理及び見解集約

継続性の原則に関しては、以下の点が主要な論点となる。

- I. 継続性の原則の適用範囲について、
- II. 継続性の原則が必要とされる理由
- III.

第二節、 準一般原則

10 重要性の原則・ディスクロージャーの原則等。

文献目録

1. 企業会計審議会. 企業会計原則. 会計全書. (概念フレームワーク). 千代田区, 東京都, 日本: 企業会計審議会, 1982年4月20日.
2. 孔子. 論語.
- 5 3. 成瀬継男. 企業会計原則要論. 千代田区: ㈱中央経済社, 2005. 第1巻. ISBN:4-502-13223-3.
4. 鳶村剛雄. 会計原則コントロール. [増補改訂版]. 千代田区: ㈱中央経済社, 1985. ISBN:4-481-11863-6.
5. 黒澤清. 近代会計学. 新版. 東京: 春秋社, 1960. 第 現代商學全集 第十六巻 巻.
- 10 ASIN:B000JAQ18Q.
6. 企業会計原則研究(三). 若杉明稿. 千代田区: 編集部, 昭和51年3月1日, 会計.
7. 阪本安一. 財務諸表論. 新訂. 出版地不明: 税務経理協会, 1976.
8. 鳶村剛雄, 山榊忠恕. 体系財務諸表論. 理論編. 出版地不明: 税務経理協会, 1975.
9. 正規の簿記の原則. 山口年一稿. 臨時増刊号, 出版地不明: 税務経理協会, 昭和49年
- 15 12月, 税経セミナー, ページ: 35.
10. 宇南山英夫. 新企業会計原則精解. 出版地不明: 中央経済社, 1975. ASIN:B000J9V236.
11. 坂本安一. 財務諸表論. 新訂版. 出版地不明: 税務経理協会, 1975.
12. 黒澤清. 財務諸表論. 出版地不明: 中央経済社, 1976.
- 20 13. 新井清光. 財務会計論. 出版地不明: 中央経済社, 1975.
14. 染谷恭次. 現代財務会計. 出版地不明: 中央経済社, 1976.
15. 中村忠. 現代会計学. 出版地不明: 白桃書房, 1975.
16. 山下勝治. 企業会計原則の理論. (編) 発行:菅田直実/印刷:早坂善太郎/製本:中野製本所. 新版. 千代田区: 有限会社森山書店, 1964.

25