

Ⅲ 研究グループ報告（最終報告）

国際会計の概念フレームワーク

- 主 査：佐藤 倫正（愛知学院大学・商学部教授）
委 員：小西 範幸（青山学院大学・会計プロフェッション研究科教授）
齊野 純子（甲南大学・大学院社会科学研究所教授）
田代 樹彦（名城大学・経営学部教授）
角ヶ谷典幸（九州大学大学院・経済学研究院教授）
中山 重穂（愛知学院大学・商学部准教授）
向 伊知郎（愛知学院大学・経営学部教授）
村田 英治（日本大学・商学部教授）

要 旨

アメリカの FASB もロンドンの IASB も、ともに旧概念フレームワークをもっていた。そこでは時価会計の導入に主たる関心が向けられ、キャッシュフロー計算書は主要財務諸表とはされていなかった。そこで、収益費用観から資産負債観への移行に焦点があてられた。それを両審議会は共同で見直して、2010年9月に新概念フレームワークの第1章「一般財務報告の目的」と3章「有用な財務情報の質的特性」を公表した（IASB [2010]）。「一般財務報告の目的」は21項目からなる簡潔な体系であるが、そこには、FASB が旧概念フレームワークで仕掛けた収益費用観（RE 観）と資産負債観（AL 観）の対立の構図が見受けられない。純利益も純資産も株主資本という用語も出てこない。そのかわり、キャッシュフローという用語は頻繁に出てくる。そして、資源＝請求権という持分等式によって、会計計算を統一的に把握しようとしている。いったい何が起こったのか。それは大転換である。RE 観から AL 観へという会計観レベルの平面的な変化ではない。それらを乗せた資本主説という前提がひっくり返って、資金観と時価会計を乗せて、エンティティー説（企業主体説）が表に現れてきた。これは新しい資本主義への転換を促す可能性がある。

I はじめに

本スタディグループの研究テーマは「国際会計の概念フレームワーク」である。具体的には、(1) IASB がアメリカの FASB と共同で現在作成している通称「IFRS の概念フレームワーク (Conceptual Framework for Financial Reporting)」の解明を目的とするが、(2) その形成過程における論点、および、(3) FASB や IASC や ASBJ の旧フレームワークとの比較も考察の対象に含める。

IFRS の概念フレームワークは、2010 年 9 月に、「一般財務報告の目的」と「有用な財務情報の質的特性」の最終版が公表されたあとは、作業がほとんど進展していない。IASB の新議長のもとで 2012 年中には審議の再開が期待されているところである。

したがって、第 2 年度では、当初に設定した仮説にもとづいて各論点を整理していくとともに、とくに次の論点についてさらに掘り下げて検討を加えた。①アメリカで提唱された事象理論とイギリスで展開された情報セットアプローチの関係、②新概念フレームワークにおける会計主体論、③概念フレームワークと原則主義、④財務諸表表示におけるキャッシュフロー計算書の格上げ、⑤公正価値会計と「純資産簿価」モデルの関係、⑥ホリスティック観の可能性など。

これらを検討した結果、IASB は「大転換」をもくろんでいたという結論を得た。それは、会計主体論と会計観を連動させた大転換である。以下では、この立場から、最終報告書の要約と展望を述べる。詳細については「国際会計研究学会研究グループ最終報告書 (主査：佐藤倫正)『国際会計の概念フレームワーク』(2012 年 9 月 22 日)」を参照されたい。

II 概念フレームワーク研究の基本的立場—2 つの展開方向

国際会計の概念フレームワークを研究するにあたっての、本研究グループの基本的な立場は、旧フレームワークから新フレームワークへの展開に関して、2 つの視点 (立場) があることを認めることであった。

第 1 の立場は、概念フレームワークの中に二元的対立構造があり、それが 1 つの極に収束しているという見方である。第 2 の立場は、概念フレームワークの中に、三元的な構造があり、それが二元的対立を止揚していくという立場である。

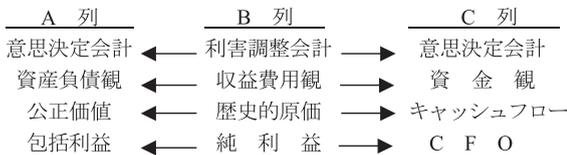
1. 二元対立観

二元対立観にもとづいた一元的収束説は津守教授によって示唆された方向で (津守 [2008])、概念フレームワークの財務報告の「目的」「会計観」「測定」「財務諸表の表示」の各階層に、次ページの A 列と B 列のような二元的な対立構造があることを認め、その上で、右の B 列の諸概念が否定されて、左の A 列の対立概念に一元化していく方向性が見られる、というものである。そのように動いているように見える局面が存在したのは間違いのないであろう。また、これから派生した考え方として、完全に A 列には行き切れなくて、その中間で妥協しているという見方もある。そして、資産負債観を特定の利用者の意思決定モデルと結びつけるのも、この二元対立観から出てくるが、この考え方こそが、2011 年 11 月の IFRS 財団アジア・オセアニアオフィス開所式において、フーガーホースト IASB 議長が、「かつて FASB にあったが」、今の IASB にとっては「事実でない作

り話し (myths)」と反論した考え方ではないのだろうか。

2. 三元的調和の方向

これに対して、本研究グループが注目しているのは、伝統的な二元的対立構造で会計をとらえるのではなく、第三の考え方を導入して、三元的に調和化の方向に向かっていると見る立場である(佐藤 [2000], 佐藤 [2005])。例えば、次のような三元的構造を認めて、B列からA列とC列に展開するような対立構造の全体に意義があると考え。



このような構図を描けるのは、財務会計が財務三表の連携を重視する方向に向かっているからであり、また、次図の [X] と [Y] が発見されたことにもよる。[X] は、CFO と純利益と包括利益を調整する「資金法」の損益計算方式であり(佐藤 [1993]), [Y] は、貸借対照表と損益計算書とともに直接法のキャッ

シュフロー計算書と「資金法」の調整表を同時に導き出す「三元複式簿記」で、いずれも日本発のイノベーションである。この情報提供の結果はIASBの出版物に反映されている(佐藤, [2012d])。

ここで注意すべきは、キャッシュフローを重視する資金観は、独自に存在すると考えられていることである(たとえば, Sprague [1907, par.132], 染谷 [1956], 佐藤 [1993])。つまり資金会計あるいは資金観は、収益費用観と資産負債観を組みあわせることによって合成的に生み出されるようなものではない、ということである。また、収益費用観にもとづく配分計算の操作可能性と、資産負債観にもとづく公正価値評価の主観性という双方の欠点は、ハイブリッドにして合成しても解消されず、増幅されるだけである。そこにキャッシュフローの出番があると考えられる。

そして利益の確定計算を重視しない情報セットアプローチあるいは事象アプローチという考え方も意味をもってくる(齊野 [2008])。その場合、公正価値情報は利用者の再計算に委ねられる。

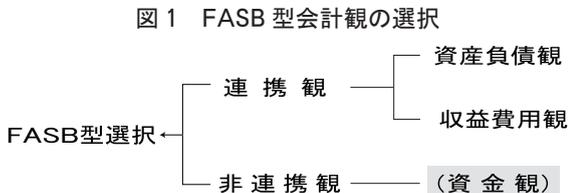
表1 三つの会計観の比較

項目 \ 会計観	収益費用観	資産負債観	資金観
中心財務諸表	損益計算書	貸借対照表	キャッシュフロー計算書
中心概念	収益・費用	資産・負債	キャッシュフロー
貸借対照表の性格	残高表	財産状態表	累積資金計算書
キャッシュフロー計算書の位置付け	体系外の補助財務諸表	現金勘定の明細表	基本財務諸表
損益計算方式	損益法	財産法	[X]
複式簿記	二元複式簿記		[Y]

(佐藤 [2012b] 9 頁)

3. FASBの「討議資料」の誘導

そして、これはFASB [1976]の描いていた次の図1のような会計観の対立の構図が、時代を経て、国際会計の現実を反映しなくなったことを意味している。



FASBの「連携観」は、貸借対照表と損益計算書しか連携できない。かつて「非連携観」とされた資金観が、[X]と[Y]の発見によって、今や、キャッシュフロー計算書を含む三表の連携を果たすという逆転が起こった。FASBの非連携観は、IASBでは「ホリスティック観」というパステルカラーの名称が与えられて、ある種の期待が込められている。

Ⅲ 会計主体論との連動

しかし、それだけではない。IASBとFASBが共同で進めている概念フレームワークでは、会計観の階層だけでなく、会計主体論(会計目的で議論された)の階層でも変化を起した。どうやら、IASBの新概念フレームワークは、主体論と会計観の変化が連動して動いた可能性がある。

1. 旧フレームワークの展開

アメリカのFASBは1978年に「財務報告の目的」に関する概念フレームワーク第1号を公表していた。ロンドンのIASBも、旧組織の国際会計基準委員会(IASC)時代の1989年に、FASBとほぼ同様の概念フレームワークを公表していた。ともに旧概念フレー

ムワークをもっていた。

旧フレームワークでは、時価会計の導入に主たる関心が向けられ、キャッシュフロー計算書は財政状態変動表と位置づけられていて、財務三表が一体とはされていなかった。そこで、収益費用観から資産負債観への移行に焦点が当てられた。(日本の概念フレームワークに関する「討議資料」は、このFASBとIASBの旧フレームワークを参考に行っている。)

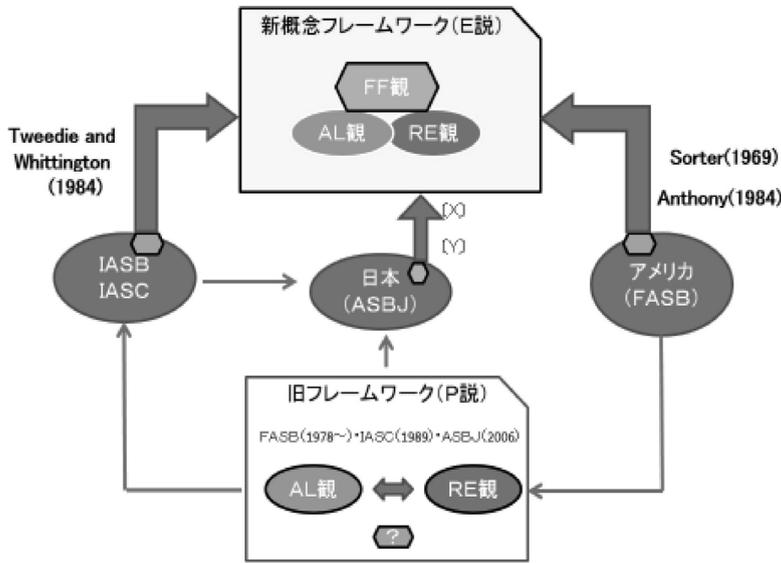
2. 新概念フレームワークにおける大転換

それを両審議会は共同で見直して、2010年9月に新概念フレームワークの第1章「一般財務報告の目的」を公表した。両審議会が共通の概念フレームワークをもったことは、まさに国際会計の新しい時代が始まったことを意味するであろう。

それだけではない。新しい「財務報告の目的」(IASB [2010])では、その内容も一新された。21項目からなる簡潔な体系であるが、そこには、FASBが旧概念フレームワークで仕掛けた収益費用観(RE観)と資産負債観(AL観)の対立の構図が見受けられない。純利益も純資産も株主資本という用語も出てこない。そのかわり、キャッシュフローという用語は頻繁に出てくる。そして、資源=請求権という持分等式によって、会計計算を統一的に把握しようとしているのである。

いったい何が起こったのか。それは大転換である。RE観からAL観へという会計観レベルの平面的な変化ではない。それらを乗せた資本主説という前提がグレンとひっくり返った。そして資金観と時価会計を乗せて、エンティティー説(企業主体説)が表に現れてきた。たとえてみるならば、軟らかいテニスボールのヘソの部分を取り取って、その穴から、

図2 新概念フレームワークにおける大転換



表と裏をひっくり返したようなものである。

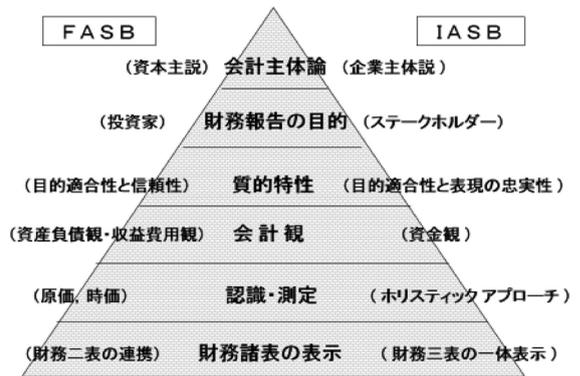
次の図2では、その大転換にもなつて日、米、欧で旧フレームワークでは重視されていなかった会計思考が新フレームワークに影響を与えた可能性が示されている。

3. 新概念フレームワークの展開方向

大転換の結果、概念フレームワークの諸階層は、図3に示すFASB型からIASB型に移行する可能性が高い。企業主体説は資金観との折り合いがよい。

その場合は、資産負債観と収益費用観の対比は解消されて、キャッシュフローを中心とした資金観のもとで統一的に説明される可能性がある。(たとえば、資金法はCFOと純利益と包括利益を一体的に調整することができる。)旧フレームワークと新フレームワークの関係は「大は小を兼ねる」という関係になっているので、IASB型への移行は、旧フレームワークもある程度満足させるが、逆は真ではない。

図3 概念フレームワークの階層



IV むすび

IASBの新概念フレームワークは、フェーズAが完了しただけで、まだ全容が明らかになっていない。しかし、新概念フレームワークは、資本主義経済を株主資本主義から共益資本主義へシフトさせる可能性を秘めている。

この国際会計の大転換が起って2年になろうとしている。ところが昨今の日本では、この大転換に気付かないのか、新概念フレームワークに言及しないで、取得原価主義の古

いフレームワークが優れているという議論すら見受けられる。IFRSが資産負債観であるとか、企業買収のための会計基準であるという批判は、今や的外れになろうとしている。

日本の概念フレームワークは「討議資料」の状態、その内容は旧フレームワークのままである。アメリカが主体的コンバージェンスで対応したときに日本も同様の対応をしたいなら、IASBとFASBの新概念フレームワークと同等の概念フレームワークを持つ必要があるのではないか。それが日本的な特徴を備えていれば、さらによい。

「利益の最大化」ではなく「満足のいく利益」を前提とするアンソニー型の企業主体説は日本の経営と親和性が高い。したがって、IASBの概念フレームワークがその採用を明確に打ち出せれば、日本企業にとって追い風になる。もっとも、日本が独自に企業主体説を提示する道も開かれていよう。また、日本企業がベストプラクティスとして実践する道も開かれていると思われる。

ニューヨーク大学のバルーク・レブ教授は、2012年8月30日、日本会計研究学会第71回大会における一橋大学（兼松講堂）での記念講演を、次のように述べて結ばれた。

“The world benefitted from so many Japanese innovations and contributions, perhaps it is time that the accounting world will benefit from a Japanese accounting makeover.”

これには深い含意がありそうで、これを励みとして、引き続き「国際会計の概念フレームワーク」の研究を継続することにしたい。

【参考文献】

- Anthony, R. [1984] *Future Directions for Financial Accounting*, Dow Jones-Irwin, 1984. (佐藤倫正訳『アンソニー財務会計論』白桃書房, 1989年)
- FASB [1976] Discussion Memorandum, *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*. (津守常弘監訳, 『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997年。)
- IASB [2010] *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, September 2010.
- 岩崎 勇 [2012] 「IFRS型会計モデルの複式簿記への影響」『日本簿記学会年報』第27号, 7月, 55-62頁。
- 小西範幸 [2012] 「財務諸表の表示の一体性の論拠—財政状態変動表の現代的意義—」『経済科学』第59巻第4号, 3月, 63-74頁。
- 向 伊知郎 [2012] 「連結財務情報の利益の質と価値関連性—日本の会計基準のIFRSsへの収斂の中で—」『経済科学』第59巻第4号, 3月, 37-53頁。
- 村田英治 [2012] 「Robert N. Anthonyの財務会計学説の含意」『経済科学』第59巻第4号, 3月, 55-62頁。
- 中山重穂 [2004] 「原則主義アプローチによる会計基準設定にともなう諸問題の検討」『税経通信』第59巻第6号, 179-186頁。
- 齊野純子 [2008] 「業績報告と利益概念の特徴と展開方向—コンバージェンスの理論的淵源を求めて—」『会計』第173巻第3号, 88-103頁
- 佐藤倫正 [1993] 『資金会計論』白桃書房。
- 佐藤倫正 [1999] 「残余利益は誰のものか」『税務経理』第8106号, 12月, 1頁。
- 佐藤倫正 [2000] 「財務会計の三元的理解—資金観の可能性—」『企業会計』第52巻第12号, 4-10頁。
- 佐藤倫正 [2005] 「財務諸表の連携と業績報告」『企業会計』第57巻第5号, 4-11頁。
- 佐藤倫正 [2006] 「財務情報の信頼性とキャッシュフロー計算書」『経済科学』第53巻第4号, 3月, 9-20頁。
- 佐藤倫正 [2009] 「共益資本主義の会計モデル」『税務経理』時事通信社, 第8935号, 1頁。
- 佐藤倫正 [2012a] 「ホリスティック会計観の実名」『税務経理』第9158号, 2月, 1頁。
- 佐藤倫正 [2012b] 「資金会計の国際的展開」『経済科学』第59巻第4号, 3月, 1-18頁。
- 佐藤倫正 [2012c] 「三元複式簿記の国際展開—ミラー

- 論文の貢献—」『産業経理』第72巻第1号, 4月, 35-46頁。
- 佐藤倫正 [2012d] 「資金会計論の計算構造」北村・新田・柴編『企業会計の計算構造』体系現代会計学第2巻, 中央経済社, 第9章, 237-288頁。
- 染谷恭次郎 [1956] 『資金会計論』中央経済社。
- Sorter, G. H. [1963] “Book Review: George J. Staubus, A Theory of Accounting to Investors (Berkeley: University of California Press, 1961, pp. 145,” *The Accounting Review*, Vol. 39. No. 1 (January), pp. 223-224.
- Sorter, G. H. [1969] “An ‘Events’ Approach to Basic Accounting Theory,” *The Accounting Review*, Vol. 45. No. 1 (January), pp. 12-19.
- Sorter, G. H. [1974] “The Partitioning Dilemma”, *Objectives of Financial Statement, Volume 2*, AICPA, pp. 117-122.
- Sprague, Charles E. [1907] *The Philosophy of Accounts*, reprinted by Scholars Book Co., in 1972.
- 竹山貞治 [2007] 『会計理論の再構築』森山書店。
- 田代樹彦 [2008] 「収益認識における公正価値測定—FASB・IASBの共同プロジェクトの議論を中心に—」『名城論叢』第9巻第1号, 6月, 53-80頁。
- 角ヶ谷典幸・赤城諭士訳 [2012] 『公正価値会計のフレームワーク』中央経済社。
- 角ヶ谷典幸 [2012] 「ホーリスティック観と財務諸表の体系」『経済科学』第59巻第4号, 3月, 75-93頁。
- 津守常弘 [2008] 「『財務会計概念フレームワーク』の新局面と会計研究の課題」『企業会計』第60巻第3号, 4-14頁。
- Tweedie, D. and G. Whittington [1984] *The Debate on Inflation Accounting*, Cambridge University Press.
- Vatter, W. J. [1947] *Fund Theory and Its Implications for Financial Report*, University of Chicago Press, 1947. (飯岡透・中原章吉共訳 [1971] 『バッター資金会計論』同文館出版)。

(佐藤倫正)