

わが国会計基準の国際的調和と「企業会計原則」

神 森 智*

Harmonization of Japanese Standards of Accounting with International Standards of Accounting and “Business Accounting Principles” by Finance Ministry of Japan

Satoru Kamimori*

Nowadays, harmonization of Japanese standards of accounting with international standards of accounting has been one of the most important subjects in Japanese business accounting.

In response to this subject, some new standards of accounting had been issued or some formerly issued standards of accounting had been partially amended or replaced.

However, no amendment or replacement had been made on the “Business Accounting Principles” by the Business Accounting Deliberation Council.

Therefore, between the new standards of accounting based on international standards of accounting and the “Business Accounting Principles” two important differences had appeared. One of which is the difference in methodology and the other is the difference in fundamental thought of accounting.

So, the “Business Accounting Principles” must be entirely replaced or must be invalidated as fast as possible. And to choose the latter is my opinion.

Key Words (キーワード)

Business Accounting Principles (企業会計原則), New Standards of Accounting (新たな会計基準), Inductive Method (帰納法), Deductive Method (演繹法), Revenue-Expense Approach (費用収益アプローチ〔損益法〕), Assets-Liabilities Approach (資産負債アプローチ〔財産法〕)

最近のわが国会計基準の国際化または国際的調和化の動きの中にあって、「企業会計原則」の存在が、いささか違和感を感じさせるものとなってきているのではないか、そして「企業会計原則」に対してどのような態度をとるべきか、またはとった方がよいのか、本稿においては、こうした問題について、十分に認識されていることではあろうが、筆者の拙い考えを、一部の重複を顧みず、重ねて述べさせて頂きたい⁽¹⁾。

I

ここ数年来、俗にいう「モノの経済」から「カネの経済」⁽²⁾への変貌にも対応した、わが国会計基準の国際化のための新たな会計基準の設定および既存の会計基準・原則の一部修正または大幅修正が相次いで行われてきた（以下、これらを「新たな会計基準」と呼ばせて頂く）が、わが国の会計基準の根幹に鎮座していたともいえる「企業会

*呉大学社会情報学部 (Faculty of Social Information Science, Kure University)
および大学院社会情報研究科 (Graduate School of Social Information Science) 教授

計原則」に対する、こうした「新たな会計基準」との整合性の観点からする修正は、何らなされないうままに推移してきた。この結果、「企業会計原則」が規定する個々の会計基準・原則の中には、こうした「新たな会計基準」と相違するもの、また、相容れないものが存することとなったのは勿論であるが、より重要であり、また、重大なことは、両者はその方法論において、また、両者の拠って立つ基本的な会計思考において、両者の間には、大きく異なるものが存することとなったとみられることである。

そして、今や、世をあげて「新たな会計基準」に専らの関心が向けられているところからすれば、「企業会計原則」は、いい過ぎといわれるかも知れないが、学校で使われる会計または会計学の教科書や会計士等の試験問題の一部においてのみ、かろうじて、その権威を保持している会計基準・原則と化し、または、墮しているようにすらみえるのであって、会計実務の世界にあっては、次第に、また、かなり影の薄いものとなりつつある、または、なってしまったように思われてならない。このことは、両者が同一の設定主体によるものであるだけに、一層、気になるところではある。

II

一つの事柄に関して、内容を異にする二つの規定のあるときは、新しい規定によって従前の規定が修正されたものとして取り扱われるのは、法文の解釈における常識ではあるが、会計教育の現場にあっては、説明する側にとっても、また、学習する側にあっても、著しく不便であり、甚だ手間がかかる⁽³⁾。

しかし、こうした教育の現場における不便や手間は、単なる技術的な問題にすぎない。時間を貰えさえすれば、また、時間を与えさえすれば、解決できることだからである。問題は、上に指摘したように、両者が、その方法論を異にするものであり、そしてまた、基本的に異質な会計思考に立つものである、というところにあると思う。

すなわち、まず、「企業会計原則」は、その制定時の前文にもあるように、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」であって、実務から帰納的に形成されたものとされている。たしかに、会計のルールは、そのルーツを遡って尋ねれば、実務のなかから帰納的に形成されてきたものであることは否定しえない事実であるといえよう。それは、メイの名著の言葉「会計上のルールが論理よりも経験の産物であることは法律以上のものがある」にみられる通りである⁽⁴⁾。…ただ、制定時の前文における「企業会計原則」に対するこのような性格付けに関しては、たとえば、低価基準を任意のルールとしたことにもみられるように、その当初より、疑問符を附すべきもの、つまり、帰納的ルールとは言い難く、演繹的方法が使われているのではないか、と思われるところがあったし⁽⁵⁾、また、「企業会計原則」が執念をもって課題としてきた商法・税法との調整のための修正の過程で、時価が著しく低下した場合の評価額引き下げの強制的ルールにみられるように、商法のもつ理念から演繹したルールを導入せざるをえなかったところがあった⁽⁶⁾、その結果、「企業会計原則」は、必ずしも「実務の中に慣習として発達したもののなかから」帰納的に形成されたものという、制定時に前文において示されていた性格を完全には、また、純粹には、維持しえなくなってきたといえるところがあるようにみえるのである。

しかし、今日、「企業会計原則」が全体として問題にされる場合には、そのもつ「個々の原則を演繹するための基礎概念の不在」または概念フレームワークの欠如ないしは不備が指摘されるといった、全面的な演繹的方法を前提にした上での意見ないし批判がしばしば開陳されてきた⁽⁷⁾。これは、1930年代後半のAAA会計原則にルーツをもち⁽⁸⁾、1960年代の初めから、急速に顕著なものとなって、学界・実務界の支持を拡大して行った会計基準の設定方法における演繹法に従ったスタンスとみることができよう。

FASB の概念ステートメント⁹⁾は演繹的会計基準の基礎を目指したものであったが、旧 IASC もこれに追随しており、これら、わが国会計基準の国際的調和の相手方と認識されている会計ルールを設定するさいの基本的方法は演繹法である。これに対して「企業会計原則」は、上述のように、その一部のルールに演繹的方法によったものを含んでいるとはいえ、もともとの性格からすれば、また、少なくとも、そのもつ具体的会計基準の多くは、帰納的方法に基づくものといえるであろう。それは「新たな会計基準」を設定する方法論とは異質のものであり、会計基準としての性格を異にするものなのである。

また、「企業会計原則」の拠って立つ会計思考は、いわゆる動態論にあり、損益法による損益計算を基本とし、したがって、費用・収益アプローチに依っている。これに対し、「新たな会計基準」は、財産法による損益計算を基本として、資産・負債アプローチに依っており、したがって、ひとつの静態論をなすものである、ということが出来る¹⁰⁾。両者は、その拠って立つ会計思考を異にしている、といわねばならない。

III

このように、「企業会計原則」と「新たな会計基準」とは、それが設定されるときの方法論およびその拠って立つ会計思考という、基本的な点でヘトロジーニアスな性格のものとなっている。前者は「モノの経済」を背景にもった会計基準・原則であり、後者は「カネの経済」が求める会計基準である、という認識も成り立つが¹¹⁾、こうした観点からしても、両者のもつ性格の隔りは明瞭であるといえよう。

たしかに、「企業会計原則」の個々の規定について見る時には、必ずしもそうではないように見える部分もないではないが、これを全体として見るときは、異質な体質のものとなつていくという感を否定することができないように思うのである。「企業会計原則」について、その一般原則、損益

計算書原則、貸借対照表原則を「情報のフレームワーク」に関する原則と「計算のフレームワーク」に関する原則に整理するとか¹²⁾、「企業会計原則」を資産・負債アプローチに改める必要がある¹³⁾といった権威ある大幅改訂論が唱えられているとともに「お葬式を出したら」という有力な意見が表明されたこともある¹⁴⁾。蓋し宜なるかなである。

この点について、私は、「企業会計原則」はすでに脳死状態にあり、可及的速やかに失効宣言がなされて然るべきであると考えている¹⁵⁾。しかし、「企業会計原則」は、第2次世界大戦後のわが国の制度会計を導いてきた守り神であるとともに、その歴史の証人でもある。六法全書に旧憲法（大日本帝国憲法）を収録するものがあり、また、旧商法（明治23年商法）を掲載するものがあつたが、それらと同様に、会計基準・原則等の規定集には、「旧企業会計原則」として、制定時およびその後の各修正時の規定の収録を続けて頂ければと希求している。「企業会計原則」の、戦後のわが国制度会計の歴史の変遷の中における存在意義は不滅のものと思うからである。

なお、筆者は、以上の議論の中では全く触れなかったことではあるが、「企業会計原則」の考え方を敷衍説明したいいくつかの「意見書」についても、「企業会計原則」に対すると同様、併せて失効宣言がなされて然るべきであると思う。その後の取扱についても同様である。このほど新たに発足した「企業会計基準委員会」においては、齋藤委員長のお考えとして「現存する会計基準の棚卸」を「概念フレームワークの検討」とともに、取り上げたいプロジェクトとして示されている¹⁶⁾が、棚卸しの結果に期待したい。

「企業会計原則」への対応を考える場合の選択肢の一つとして、大幅な改訂論がある。それは「新たな会計基準」との調和ないし統一を考えるものかも知れないが——一つの比喩を用いた話をする——損益法、費用・収益アプローチそして動態論の血液型をもった「企業会計原則」に対して、財産法、資産・負債アプローチ、したがって、いわば新しい動態論の血液型をもった「新たな会

計基準」を輸入しようとしても、拒絶反応を起こすこと必定ではなかろうか。つまり、「企業会計原則」と「新たな会計基準」とは、もはや調和とか統一といった次元では考えられない程度にまで異質なものとなっており、したがって、改訂論には疑問をもつということである。仮に、「企業会計原則」を改訂するということになる、当然、全面改訂ということになり、改訂後の「企業会計原則」は、既存の「企業会計原則」とは全く異なった、元の形を留めない別物になってしまうのではないかと考えるからである。「企業会計原則」は、いまの姿のままでミイラ化して博物館に収めるという対応こそ、わが国戦後の企業会計の歴史を残し、また、その果たした功績に報いるという意味においても、ベターな選択であるように思うのである。

IV

そして、同時に、会計諸基準を演繹する基礎概念ないし概念フレームワークに係る意見書を設定すれば、棚卸資産、固定資産、繰延資産、引当金、資本取引などに係る個々の会計基準については、現在採っているピースミール方式を続けていけばよいのではない考えている。また、この、基礎概念ないし概念フレームワークの設定にさいしては、形としては、かつての旧 IASC のフレームワーク¹⁰⁾や FASB フレームワークの概念¹¹⁾が参考となるように考えるものである。

いま、前者について、本文の見出しによってその骨子をみると、つぎのとおりである。

序説

財務諸表の目的

基礎となる前提…ここでは、発生主義と継続企業の二つをあげている。

財務諸表の質的特徴…理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性、目的に適合し信頼性ある情報に関する制約、真実かつ公正な概観／適正表示 があげられている。

財務諸表の構成要素…財政状態、資産、負債、持分、業績、収益、費用、資本維持修正 を示している。

財務諸表の構成要素の認識…将来の経済的便益に係る確率、測定信頼性、資産の認識、負債の認識、収益の認識、費用の認識について述べている。

財務諸表の構成要素の測定
資本および資本維持の概念

また、後者について、同様に、その骨子を見出し項目によってみると、つぎのとおりである。

財務報告の目的…コンセプト・ステートメント
第1号と第4号を概観したもの。

会計情報の質的特徴…同じく第2号を概観したもの。

財務諸表の構成要素…同じく第3号と第6号とを概観したもの。

認識および測定…同じく第5号を概観したもの。

両者とも、おおむね似たような構成をとっているところからして、また、現在、進行中の国内会計基準との調和化の相手方が旧 IASC ないし IASB および FASB の会計基準であることを考えれば、わが国において、会計諸基準を演繹する基礎概念ないし概念フレームワークを設定することになれば、これらのものが強い影響力をもつことになる、また、強い影響力をもつことにならざるをえないものと思われるのである。これらのものが参考になるであろうと考える所似である。

注

(1) この問題については、筆者は、かつて、つぎの拙稿において取り上げたことがある。

「『企業会計原則』への対応」企業会計 第53巻
第1号(2001年1月号)

「『企業会計原則』失効論」東亜大学経営学部紀要 第14号(2001年3月)

(2) 武田隆二教授は「モノの経済」「カネの経済」を

「プロダクト型市場経済」「ファイナンス型市場経済」と呼んでおられる（「会計学認識の基点」企業会計 第53巻第1号〔2001年1月号〕p.4）。

- (3) 安藤英義教授も、「企業会計原則」の会計教育におよぼす不便についてたびたび指摘しておられる。たとえば、「『企業会計原則』見直しの急務」産業経理 第58巻第2号（1998年7月）p.1、「企業財務制度研究会『概念フレームワークに関する調査』の取組みを終えて」JICPA ジャーナル 第13巻第10号（2001年10月号）p.5を参照。

また、中村 忠教授も、同様な指摘をされている。「企業会計基準委員会の発足」産業経理 第61巻第3号（2001年10月）p.3

- (4) G.O.May; Financial Accounting, A Distillation of Experiences 1943, Forword 木村重義教授訳「財務会計」1957. 原著序文

- (5) 低価基準は「企業会計の実務の中に慣習として発達し」定着した棚卸資産等に係る原則的評価基準であり、「企業会計原則」がモデルとした SHM 会計原則も、これを原則的ルールとしている（AA版 p.115）。にもかかわらず、「企業会計原則」が低価基準をもって任意ないし例外的ルールとしたのは、低価基準による評価損は「努力と成果の対応計算」という観点から問題があるとし、取得原価基準こそが合理的な費用収益対応計算をもたらすとするペートン・リトルトンの考え方（Introduction p.81）にみられる演繹的理解を採り入れたためとみることができよう。

なお、「企業会計原則」における低価基準については、一般原則の六に示す保守主義の原則との関連からしても、これを例外的ルールとしていることには整合性がなく疑問があると言わなければならないまい。また、「企業会計原則」にも、個々の会計基準を演繹する基礎概念ないしフレームワークが存在するとする見方があるが、このような見方からしても、基礎概念の一つとして認識できる保守主義の原則から演繹して、低価基準を原則的ルールとすべきが至当であった、と言うことができよう。

ついでながら、保守主義の原則については、

FASB も IASB（その Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements においては、慎重性〔prudence〕と呼ばれている）も、基礎概念の一つとして示しており、これとコンシステントな会計基準は「原則的ルールとしての低価基準」となるはずである。

- (6) 時価が著しく下落した場合の評価額の引き下げを強制するルールは、昭和38年修正時において「商法が強行法規たることに鑑み企業会計原則を修正」して設けられたものである。それは、商法のもつ債権者保護思考から演繹されたルールに他ならない、いうことができよう。この規定は、取得原価主義を導入した昭和37年改正のさい、新たに設けられた商法第285条ノ2第1項但し書きに根源を有するものであるが、昭和38年修正においては、商法の規定する文言と一致せず、昭和49年の修正のさい再修正されて、商法の規定と一致するに至ったという経緯がある。

同様なことは、税法との調整の過程においても見られた。たとえば、「企業会計原則」は、当初から、未収収益を計上しないことをもって「健全なる会計慣行」と唱え（税法と企業会計原則との調整に関する意見書〔昭和27年〕各論第一・一）、益金とする税法と対立していたが、昭和38年の半ば歩みよる修正を経て、昭和49年の修正において税法と一致させることになった。税法としては、一方の取引当事者において未払費用の損金算入を認めるのであれば、他方の取引当事者においては、前者と同一年度において益金計上すべきである、という一種のコンシステンシーを重視しているようである。（会計にあっても、連結会社相互間取引については同様のことが言えよう。）これは、広い意味での課税公平の概念に含まれるとも言えるように思う。昭和49年の「企業会計原則」の修正は、こうした税法の考え方を未収収益計上という具体的会計基準の基礎概念として受入れたものかと解することができるであろう。

- (7) 学会レベルの研究としては、日本会計研究学会の1986～87年度特別委員会（委員長 故新井清光教授）の報告書である「企業会計原則と商法計算

規定」および1993～94年度特別委員会（委員長 安藤英義教授）の報告書である「会計フレームワークと会計基準」がある。

- (8) 演繹的会計原則は、故岩田 巖教授が「一般に認められるべき会計原則」(Accounting Principles to be generally acceptable)と言われた1930年代からのAAAの会計原則にそのルーツがある（「会計原則と監査基準」1955, p.120）。
- (9) FASB; Statements of Accounting Concepts No.1～7 平松・広瀬両教授訳「FASB 財務会計の諸概念（改訳新版）」なお、これらのうち、No.1～6を概観したものに、R.K.Storey/S.Storey; The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards があり、1997年に、FASBのSpecial Reportとして刊行されている。企業財務制度研究会訳「財務会計の概念および基準のフレームワーク」2001
- (10) 森田哲彌教授によると、資産・負債アプローチは、故岩田教授の言われる財産法による損益計算と同一の面をもっている、とされている（編著「簿記と企業会計の新展開」2000, pp11～12）。
- (11) 武田隆二教授は、前掲の論文において、「プロダクト型市場経済」から「ファイナンス型市場経済」への変化に対応して会計理論が変化せざるをえないことについて、ご指摘になっている（p.5～6）。
- 同じような意見は、FASBのコンセプト・ステートメント第1号にも見られる。曰く「財務報告の目的は不変のものではない。それは、財務報告の行われる経済的、法律的、社会的な環境によって影響をうける」と（Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, Highlights 平松・広瀬両教授「FASB 財務会計の諸概念（改訳新版）」p.6）。
- (12) 前掲「会計フレームワークと会計基準」7（日本における概念的フレームワークと会計基準のあり方）3…安藤英義教授編著「会計フレームワークと会計基準」所収p.100
- なお、「企業会計原則」の一般原則は「会計公準や概念フレームワークと共通性をもっている」との見方もある（高田正淳教授執筆「一般原則」第五版会計学辞典 2001）
- (13) 前掲安藤教授稿「『企業会計原則』見直しの急務」
- (14) 座談会「企業会計制度の回顧と展望」企業会計第51巻第2号（1999年2月号）p.72 江村教授の発言
- (15) 前掲拙稿「『企業会計原則』への対応」p.81 および「『企業会計原則』失効論」p.12
- (16) 「インタビュー 齋藤静樹委員長に聞く 企業会計基準委員会の役割と今後」企業会計 第53巻第10号（2001年10月号）p.64
- (17) IASC (Former); Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements 1989 日本公認会計士協会国際委員会訳「国際会計基準書2001」p.19以下
- (18) 前掲の FASB Special Report; The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards 1997