



藤井 秀樹編著

『国際財務報告の
基礎概念』

(中央経済社/本体3,600円+税)

駒澤大学教授 石川 純治



本書は日本会計研究学会特別委員会(2011~2012年度、藤井秀樹委員長)「会計基準の国際統合と財務報告の基礎概念」の研究成果を一般に公開する目的で刊行されたものである。その問題意識は「まえがき」に端的に示されているが、評者はとりわけ「変容の本質を見えにくいものになっている」という点と、「会計の何がどのように変わりつつあるか」という現状認識と問題意識を共有しているだけに、本書の研究成果が注目される。

その問題意識にとって「格好の素材」として取り上げられているのが2004年に開始されたFASB/IASBの概念フレームワーク改訂共同プロジェクトである。そこで、本書の構成は大きくは3つ、すなわち①共同プロジェクト(8つのフェーズのうち4つ)の論点整理と現段階の確認作業(第4~7章)、②利益情報の有用性と経済的影響の実証分析(第8、9章)、そして③の個別テーマに先立って、④伝統的会計思考と概念フレームワークに関する原理的考察(第2、3章)および制度変化の捉え方、とりわけその枠組み(解釈モデル)の提供(第1章)である。読者にとっては、まずもって第1章「研究の背景と課題」と第10章「研究の総括と展望」で本書の全体像をつかまえるといい。以下では、紙幅の制約上、本書の重要な出発点である④に関する論点を中心に、本

書の意味や課題などを評者の問題意識も織り交ぜながら紹介してみたい。

本書のタイトル「国際財務報告の基礎概念」からはFASB/IASBの概念フレームワークの研究のように受け取られるかもしれない。だが、そこには実は日本の会計制度がそれとどう向かい合えばよいか、という重要な問題意識がある。「国際財務報告の基礎概念と日本の会計制度変化」とでもいうべき主題であり、とりわけその制度変化への本委員会(藤井委員会)の見解が注目される点といえる。

その点で、第1章で触れられているが、20年前の特別委員会報告(安藤英義委員長、1993年~1994年)「会計フレームワークと会計基準」との関連が重要になる。すなわち、「本研究は、安藤委員会の研究成果を現時点で振り返り、約20年間の制度変化の軌跡とその意味を検討することによって、会計制度設計の異時点間観察を本委員会なりに行おうとするものである。その作業をふまえて、安藤委員会が発した問いへの今日的な回答を(観察予測として)模索したいと考えている」(6頁)と記している。

その安藤委員会の問いかけ、すなわち「日本の会計制度は英米型の概念フレームワークとどう向かい合えばよいか」を踏まえたこの20年間の「異時点間観察」とその「今日的な回答」こそ、日本の制度変化をどう捉えるか

という本書の中心的課題になっている。その点で、先の全体構成における①はその素材という位置にあり、また④の実証研究もその全体テーマのなかに組み入れようとする努力がみられる。

さて、安藤委員会の問いかけの重要なキーワードは「計算のフレームワーク」と「情報のフレームワーク」である。ここで「計算のフレームワーク」とは伝統的な意味での収益費用中心観による資本利益計算系(④「株主資本-純利益」と理解してよい。問題は「情報のフレームワーク」との関係であり、これこそ評者がいづく最大の課題といえる。この点で、本書の「異時点間観察」とその「今日的な回答」の1つとして、「計算のフレームワーク」に新たな⑤「純資産-包括利益」という別の計算系の出現が指摘されているが、それが「情報のフレームワーク」とどう関連するか、この点が重要に思える。

もう1つは、売買目的有価証券の時価評価損益が新たな「リスクからの解放」基準を契機に純利益の正規項目となった点があげられている。この点も、制度変化のあり方を問う本書の課題にとって当を得たものといえる。ただ、問題は「正規性」(正当性)の根拠であり、「リスクからの解放」への本書でのより積極的な見解があればと思う。その点でも、もう一方の「情報のフレームワーク」への一層の考察が必要に思える。

さて、先の2つの点が象徴する現代会計の変容をどう捉え、どう解釈すればよいか。本書を特徴づけるもう1つが、その理論的モデル(解釈モデル)の提供にある。それは、先の「異時点間観察」とその「今日的な回答」という全体テーマのための枠組みであり、実証

分析(第8、9章)を除く各章はいずれもそれを多少なりとも共有することで、全体テーマの一体性を確保しようとしている。したがって、制度変化を捉える3つの解釈は本書の中心的位置を占めている。

その3つとは、①「拡張説」(1つの原理を共有)、②「補完説」(異なる原理、主従関係あり)、③「混在説」(異なる原理、主従関係なし)である(図表1-3より)。この3つの捉え方の相違は、まず大きくは「①対②と③」、次に後者での「②対③」である。読者はこの大枠をおさえておいて、いずれの説が今日の制度変化を説得的に捉えるかを判断されるとよい。

本書では、その到達点として3つの説の「併存状態」(混沌)として捉えているようだが(216頁)、他方で「株主資本-純利益」の計算系は基本的に維持されてきたという理解からは、ここでの「補完説」に近い立場のようにもみえる。ただその場合でも、評者の問題意識からは補完の関係は逆転してしまい、むしろ「情報のフレームワーク」の優位性のもと、伝統的な意味での「計算のフレームワーク」がそれを補完するという逆の関係になる。その点で、やはり「情報のフレームワーク」をどう捉えるかが重要な鍵になるといえる。

以上、④における企業会計原則と財務報告概念(第2章)や会計観の転換と複式簿記(第3章)、さらには①と④にも興味深い論点があるが、その論点は別の機会に譲りたい。ともかくも、昨年、新たな「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」(DP)が公表されただけに、日本の会計制度はIFRSに代表される国際財務報告のあり方とどう向き合うか、本書は概念フレームワークからその制度変化を読み解く重要なヒントを与えている。