

討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の苦心と本音

駒澤大学教授

石川純治 Ishikawa Junji

会計基準の憲法作り

討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（以下、「討議資料」）は日本で初めての概念フレームワークの文章化であり、会計基準の憲法作りともいえる。法での「憲法」の本質はといえば、個人からの国家に対する制限、つまり権力に勝手なことをさせない、ということにある⁽¹⁾。昨今、会計の社会における役割や影響の大きさが認知されるとともに、政治権力の圧力や干渉を受けることも多くなってきた。政治に翻弄されない理論的権威の確立という点でも、概念フレームワークを会計の憲法になぞらえるにはそれなりの意味があるといえよう⁽²⁾。

以下、本シリーズでの論説とできるだけ重複しないよう2つの論点にしぼり⁽³⁾、「討議資料」の苦心と本音がどこにあるかを探ってみよう。

試金石としての純利益重視

「討議資料」は海外の概念書と同じく財務諸表の構成要素を資産・負債の定義から出発させている。だが、重要なことは“定義の順序”と“概念の順序”とは必ずしも同一でないという点である⁽⁴⁾。「討議資料」はあとでみる「投資のリスクからの解放」としての純利益を重視する立場から、いわゆる資産負債中心観とは一線を画している。

この今日的な資産負債中心観と伝統的な収益費用中心観とを企業会計全体の中でどう位置づけ、どう再構成するか、これが今日の重要な理論的課題といえる。その点で、「討議資料」で示

された計算構造は1つの“苦心作”ともいえる。まさに、「この両者をどのように、概念フレームワークの構造の中で整合的に結合させていくのか、ということに大変苦労したというのが本音です」（辻山[2004]39頁、傍点は引用者）というように、その苦心のところを探れば「討議資料」の本音も見えてくる。図示すれば、次のとおりである。辻山[2004]での用語を借りれば、（ ）「外枠」と（ ）「内容」という建てわけで両者の“融合の仕掛け”がなされているともいえる。

図1 概念フレームワークの計算構造

- 2つの利益観の“融合” -

包括利益ではなく純利益重視の基本スタンスは、フロー（配分）とストック（評価）の関係の捉え方において、その基本をフロー配分におく点にある⁽⁵⁾。だが、そのフロー配分の基本枠組みだけを貫くと、今日の資産負債中心観に基づく概念枠組みと対立し、また全体の現実的説明がつかない。この国際的潮流とも融合し、しかも純利益重視の基本スタンスを貫くにはどうするか、その苦心の構図が図1に示す「純利益 - 資本」「包括利益 - 純資産」の2層包摂構造であるといえる⁽⁶⁾。

概念フレームワークのコア と「企業会計原則」

もう1つの論点は、「企業会計原則」をどうするか、という点に係わる。端的には、そこでの

基本的な考え方との係わりである。ここで、現行の会計ルール全体をいわゆる会計ビッグバン以前の会計ルール（集合A）と、それ以後の金融商品会計や退職給付会計などの新会計ルール（集合B）から構成されているとみたとき、ルール集合AとBとの全体をどう捉えるか、これが1つの論点になる⁽⁷⁾。

「企業会計原則」の基礎には損益計算の基本原則（収支的期間損益計算の基本枠組み）があり、個々の会計ルールはその原則からでてくる。少なくとも従来の会計ルールAが基本的にそれとの整合性のもとにあったといえ、新会計ルールBにあってはそれとの整合性が問題になっているわけである。逆に、新たな概念フレームワークではそれが仮に新会計ルールBを支えるものであるなら、今度はAとの整合性が問題となる。ここに、「企業会計原則」と新たな概念フレームワークのそれぞれの見地からの“2つの全体整合性問題”があるといえる。

端的に言って、「討議資料」の概念フレームワークのコアには、企業を複数の「投資のかたまり」とみたくて、投資の目的にてらして事実へ転化した成果を捉えるという考え方がある⁽⁸⁾。すでに石川[2004]で論じたが、「討議資料」では純利益を「リスクから解放された投資の成果」とし、そのリスクからの解放は「期待から事実への転化」と説明される。そこでのキーワードは「投資」、「拘束」、「解放」であり、それらと「期待」と「事実」のむすびつきは、「投資」（期待）「拘束」「解放」（事実への転化）となる。事前の期待から事後の事実への転化が解放にほかならず、何を期待した投資かで事実への転化の仕方、すなわち成果の捉え方も異なるわけである。この考え方が事業に拘束されていない金融投資では、その価値変動＝広義の「実現した成果」＝「投資のリスクから解放された

成果と同じ」となる⁽⁹⁾。

問題は、こうした概念フレームワークの基本的な考え方が従来の会計ルールAも含めてその全体を支え得るものかどうか、Aの基礎にある損益計算の基本原則とはどう整合し得るかである。もしそれが全体を支え得るものであるなら、全体はコアのレベルで不変となる。そのことは、「企業会計原則」と概念フレームワークの双方をつなく、より下層にあるコアから説明されねばならないといえるだろう。

むすび - 自信と覚悟の裏づけ -

「討議資料」には国際的なコミュニケーションの手段としての役割が期待されている。だが、たんなるコミュニケーションにとどまらず、会計基準の争点にあたって自らの主張を堂々とするためには、とりわけ相互承認のためには（たとえばいわゆる2007年問題）何よりもその基礎にある考え方を明確に示す必要がある。その“自信と覚悟”の裏づけが概念フレームワーク作りであるといえる。

国際化とは、換言すれば（英米系の基本的な考え方と）孤立化しないことであろう。「討議資料」で示された純利益重視の構造と「内的な整合性」は、アングロサクソン流儀の概念フレームワークと一線を画しつつ、すでにみたように、そこには孤立化を避けるある種巧妙な仕掛けも施されている。

黒澤は「企業会計原則」の設定に関し、「批判することは、会計学者はもちろん、誰にでもできることである。しかしこれを『実体ある存在』たらしめ、会計に関する制度的基盤として確立する仕事は、至難の問題であった。勇気と英知と協力が必要であった」（黒澤[1984]10頁）と述懐している。まさに、「討議資料」の苦心と本

音がどこにあるかを見定めて、この至難の課題
に対し一層の英知と協力が望まれる。

注

- (1) 国家から個人ではなく、その逆向きのベクトルが「立憲主義」のこなめである。樋口[2000]章参照。会計憲法という見方は、この点で、個々の会計基準をその基礎から律するという以上の意味を持たせる。ただ、司法と違って、たとえば最も基本になる人権に何が相応するか（カウンターパート）を問うとき、市場原理および特定の企業観(投資の束)に基づくものだけでは狭い感が否めない。文字どおり憲法というには、広くステークホルダーを据えたものがふさわしいといえよう。
- (2) たとえば近時では時価会計や減損会計に対する政治圧力（その凍結・延期）が1つの社会問題になった。石川[2005b]45-51頁参照。重要なのは規範と現実の捉え方、すなわち規範を大きく変容する現実にあわすか、それとも逆に現実を規範にあわすかである。前者が今日的な傾向であろうが、まずもって規範の基本理念が何であるかの論議が重要であろう。
- (3) 本稿では取り上げないが、重要な論点の1つに「内的な整合性」がある。石川[2004]第5節(3)内的な整合性と「基本的な考え方」を参照。
- (4) その点で、海外の概念書は定義の順序すなわち概念の順序（両者の区分なし）ともいえる。
- (5) その点は、純利益と包括利益との重要な相違の1つとしてフロー配分の「タイミングの面」が挙げられている点にも見出せる。たとえば斎藤[2005]22頁参照。
- (6) 図表の「純利益 資本の変動」、「包括利益 純資産の変動」の矢印の向きにも注意。また、補集合部分（純利益でない包括利益 - 資本でない純資産）の関係が問われる。なお、この2層

- 包摂構造については石川[2004]の注(50)参照。
- (7) 石川[2005 a]34頁およびそこでの図1参照。また、その全体の異なる3つのとらえ方については石川[2004]21頁の図表1参照。
- (8) この考え方から、B/Sは「投資のポジション」、P/Lは「投資の成果」と再定義される。特に「投資のポジション」ということの意味合いについては石川[2004]の注(45)参照。
- (9) 新たな実現概念としての「リスクからの解放」の問題点、とりわけ評価損益の擬制取引化の発想元がどこにあるかについては石川[2004]第5節(2)金融商品と「リスクからの解放」を参照。

引用文献

- [1]黒澤清[1984]、「企業会計原則の歩み」『企業会計』第36巻第1号。
- [2]斎藤静樹[2005]、「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』の意義と特質」『企業会計』第57巻第1号。
- [3]辻山栄子[2004]、「インタビュー 討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」『週間 経営財務』12月13日号 (No.2701)
- [4]樋口陽一[2000]、『個人と国家』集英社新書。
- [5]石川純治[2004]、「企業会計の変容と企業会計原則の今日的課題（一）（二・完）」『会計』第166巻第3・4号。
- [6]石川純治[2005 a]、「企業会計の今日的変容と全体整合性問題」『会計』第167巻第1号。
- [7]石川純治[2005 b]、「社会のなかの会計」『駒澤大学経済学部研究紀要』第60号。

図1 概念フレームワークの計算構造 - 2つの利益観の“融合” -

