

## 日本会計研究学会第71回大会によせて 「計算のフレームワーク」と「情報のフレームワーク」 — 安藤・藤井特別委員会報告と現代会計の変容 —

駒澤大学教授 石川 純治

今年8月の日本会計研究学会第71回大会(一橋大学)において特別委員会「会計基準の国際統合と財務報告の基礎概念」(藤井秀樹委員長:2011~2012年度)の最終報告があった。そこでは、およそ20年前の特別委員会報告「会計フレームワークと会計基準」(安藤英義委員長:1993~1994年度)を参照枠にして、今日の会計変容をどう捉えるかが議論された。その検証自体は、筆者の問題意識とも重なり、大いに共感を覚える。と同時に、その検証の見方には、とりわけ「変化をどのように解釈するか」の論点に関しては、筆者の見方とは異なる点がある。そこで、本稿ではその2つの特別委員会報告をふまえて、現代会計の変容の捉え方について議論してみたい。

まず、藤井委員会報告では安藤委員会報告のその後を、次の3点に要約している(学会報告でのスライド)。

- 1 「計算のフレームワーク」は商法等と共有関係を維持し、「情報のフレームワーク」で国際化に対応。
- 2 「計算のフレームワーク」に、「情報のフレームワーク」が浸透。トライアングル体制の後退。公正価値測定の領域拡張。
- 3 ただし、原価・実現基準という資本利益計算の基本的な枠組みは、維持されてきた。

筆者の問題関心は、「その後」いっそう変貌している現代会計の、この3点に対する評価(この3点をどうみるか)であった。ちなみに、報告会場では時間の制約もあって第1点だけについて質問させていただいたが、上記3点はそれぞれ関連しているのでセット(3点セット)として捉えたい。

さて、まず重要な点は、ここが筆者の問題意識と重なる点であるが、第1点での「計算のフレームワーク」と「情報のフレームワーク」という2つの立てわけである。筆者の問題意識から、「計算」と「情報」を例えば次のような対比で解してみよう。

{	「計算のフレームワーク」: 処分可能利益, 業績表示利益, 会社法(法人税法), 単体決算
	「情報のフレームワーク」: 投資判断情報, 投資勧誘情報, 金商法, 連結財務情報

この2つのフレームワークから現代の会計の1つの特徴を端的に指摘すれば、「情報のフレームワーク」の「計算のフレームワーク」に対する優位性である(「情報」>「計算」<sup>①</sup>)。そして、商法(会社法)との共有関係をその後もまた「維持」しているのかどうか。もし維持しているなら、それはどういう理解のもとでそうなのか、これが問われる。

① この点に関する議論は、拙稿「現代会計時評」第13回「『金融・開示・取引法』優位の現代会計—経済・会計・法の総体的視点—」(本誌22年7月19日号No.2975)を参照。

なぜなら、第2点に言う「浸透」は今日、一層の「侵入」、より強く言えば「侵食」の現象がみられるからである。この点で、会社法の「省令委任」というあり方には、なお検討の余地がある。まさに「大切なことは、省令委任される側の企業会計の今日的性格をどこまでふまえての委任なのか、…その基礎にある会計思考の性格までふまえた委任なのかどうか」<sup>②</sup>(傍点は引用者)、と問うたゆえんである(※補足1)。

さらに第3点でも、そこでの「維持」の捉え方、つまり今日なお維持されているとすれば、それはどういう理解のもとでそうなのか。IFRS傾斜の現代会計が第2点での「浸透」の度合いを一層強めているなら<sup>③</sup>、金融商品会計に典型的にみられるように(「その他の包括利益」はむしろ純利益にも)、資本利益計算の基本的枠組みは必ずしも「維持」されているとはいえない。その判断にとって重要になるのは、そこで言う「基本的な枠組み」の理解である。

すなわち、それが収支を基礎におく、つまり(何らかの確定した)収支という制度的制約を受けた原価・実現基準であるかぎり(「企業会計原則」損益計算書原則1A)、そして「情報のフレームワーク」(そこでは収支の制約を受けない)の優位性という現代会計の性格からしても、せいぜいその優位性のもとでの「維持」というにすぎない。ちなみに拙著『変貌する現代会計』(第4章)では現代会計の変容の全体的捉え方として3つの見方(拡張、補完、区別)を示したが、そこでの見方からすれば、「維持」されているという見方は「補完」の捉え方に近い(「拡張」の

見方での説明は今や困難)。ただ、その場合でも、補完の関係は逆転してしまい、むしろ価値評価の枠組み(情報のフレームワーク)の方が「基本」となり、伝統的な配分計算の枠組み(計算のフレームワーク)がそれを「補完」という逆の関係になる(※補足2)。

ともかくも、現代の会計の変容をどう見るか、20年前の安藤委員会報告を1つの出発点(参照枠)に議論することは大いに意義のあることといえる。

#### ※補足

※1)かりに「共有」と言うとき、重要な点は、「計算のフレームワーク」とは性格を異にする「情報のフレームワーク」の会計思考を受け入れた法制度側(会社法、法人税法)の問題性を問うべきであろう。「情報のフレームワーク」が金商法のもとでの投資判断情報、投資勧誘情報の性格をもつ連結財務情報である点からして<sup>④</sup>、それをふまえた上で、それぞれの法に固有の目的・理念・概念に照らして理論的に検討されるのが本筋であろう<sup>⑤</sup>。

法人税法でも(IFRSに傾斜する)企業会計の時価会計を受けた評価益(未実現利益)の課税問題が1つの論点になるが、(租税回避の防止、税収など)政策の観点ではなく、法人税法(租税法)に固有の所得概念に照らして、その根拠が理論的に検討されるべきである。連結投資情報と法人所得概念とは本来にその目的と性格を異にしているからである。もっと言うならば、そこに(先の対比で示した)「連単」にからむある種の混

② 拙著『変貌する現代会計—その形と方向—』(日本評論社、2008年)178頁。

③ この点は拙著『複式簿記のサイエンス』(税務経理協会、2011年)第15章で情報開示と利益計算との今日の関係(図表15.4)を端的に示している。

④ この点は拙稿「現代会計時評」第15回(最終回)「市場・企業・社会と会計—IFRSの相対視点と中小企業会計の意義—」(本誌24年7月23日号No.3074)を参照。

⑤ ちなみに、逆方向では商法改正・会社法の変容(配当規制)が企業会計側に及ぼす影響(特に「資本と利益の区別」の変容)が指摘される。拙著『変貌する現代会計』188-190頁および図表10-2を参照。

同と錯覚(連単“一致”の暗黙の思い込み)がありはしないか。

※2) 2つの枠組み(「配分計算」の枠組みと「価値評価」の枠組み)の特徴比較は、端的には前掲拙著図表6-1を参照されたい。ちなみに、筆者は経済的基礎の相違(実物と金融)という基本視点から、「補完」ではなく、第3の「区別」の見方に立つ「(異種)併存説」を採っている。したがって、変容の見方にとって「補完説」と「併存説」のいずれに説明力があるかが論点となる。その点で、先の対比の各基礎にもある「企業会計原則」(収支的期間損益計算の枠組み)と今

日の「概念フレームワーク」(公正価値会計の枠組み)をそれぞれ基礎におく2つの会計ルール群の「変容の形」(さらには「変容の方向」)を問うことが重要になる<sup>6)</sup>。

#### <付記>

本稿では現代会計の変容の見方について1つの議論を提供しましたが、来年1月から「現代会計の見方・考え方」と題し連載を予定しています。そこでは「古典と現代」(古典の眼をとおして現代を見る)という視点も織り交ぜて議論してみたいと思っています。

<sup>6)</sup> 詳しくは、拙著『変貌する現代会計』(第6, 7, 8章)での一連の図表6-1, 図表7-1, 図表8-2に基づく論議を参照。