

# 社会システムと制度会計

栗 原 正 樹

## 1. はじめに

本稿は我が国の制度会計について論じていくものである。会計学の世界において、制度会計とは、法律に基づいて行われる会計を示すものであり、現在の法制下においては、主として会社法に基づく会社法会計と金融商品取引法に基づく金融商品取引法会計を示す用語として用いられている。制度会計が法に基づいて行われるものである以上、当然、その根拠は各国の法に依存するのであるから、本来的には制度会計は極めてドメスティックな存在であるはずである。しかし、会計が企業の経済活動を描写するものであり、また、その社会的な役割として、投資者への有用な投資意思決定情報の提供が含まれることから、資本市場が国際化している現在において、会計という存在は決して各国の裁量のみで左右出来るドメスティックな存在であり得るはずがない。そのため、制度会計も我が国の裁量だけでは規制できない状況にあるのが現状である。これまで著者は、会計を社会が有する文化の発現の一形態であるとし、会計はそれぞれの国が有する文化や法制度を反映した形で異なる会計観を持って発達するという立場から、我が国の会計に対して様々な検討を行ってきた。会計は社会システムを構成する要素の一つとして、文化や他の法制度など、他の要素との相互作用を経て、制度化し構造として社会システム内に位置付けられていくのであるが、これまでの著者の検討は、法制度を常に会計の立場から外部要因として捉えてきたに過ぎず、法制度それ自体への検討が十分であるとはいえなかった。そのため、本稿においては、会計のみならず、会計を規制する法律の立場に立ち、会計について論じていくこととする。

制度会計を論ずるにあたり、いくつかの論点が考え得るが、本稿においては、会計の国際化と社会システムにおける制度会計の構造化という点から論じていきたい。国際化が進展する会計に対して、法に基づく制度会計及びその会計処理基準である我が国の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準は対応可能なものであろうか、また対応が難しい場合、その理由はどこにあるのかという問題意識の下、本稿での検討を進めていきたい。

## 2. 会計の制度化と構造化

会計とは、企業の実態を一定のルールに基づいて認識し、貨幣額によって測定・評価・記録・整理し、報告するプロセスであり、また企業の言語でもある。そのうち、財務会計とは、外部の利害関係者に報告することを目的とした会計をいう。しかし、財務会計が報告する企業の実態とは一体何を意味するものであるかを普遍的に記述することは出来ない。また、一定のルール、すなわち現実の世界にある認識対象を、どのような概念・尺度を用いて切り取り、財務諸表に表現するかを規定するルールについても普遍的な記述をす

ることも出来ない。それは、財務会計が企業の実態の写像として、企業の一側面を表現するものに過ぎず、その写像たる一側面は社会からの期待によって決まるからである。つまり、財務会計が企業のどのような実態を報告するのか、また、その実態を現実の世界から切り取る準拠枠 (frame of reference) <sup>i</sup> たるルールとして、どのような識別ルールが必要とされるのかは、社会が何をその報告に期待するかによって異なるからである。

制度会計における、制度とは「社会生活のある特定形態の行為について確立されている規範を指して通常、制度 (institution) という。制度は区別することの出来る社会集団、あるいはクラスによって、そのようなものであると認められている確立された規範である。」<sup>ii</sup> と定義される概念である。この制度は「集団の中で、規範は正当な行動を規定するものとして、一般的にそれが認められることによって確立される。」<sup>iii</sup> と考えられる。また、制度会計の根拠となる法とは、法社会学的に考えれば、我々の行動を規制する規範のうち、制度化された規範につき、それに従わない者に対して、強制力あるサンクションを与え、自らが属する社会から隔離・追放するために制定されるのである。このように考えると、まず、会計という行為が社会において行われ、その行為を規制する正当な規範として一定の在り様が成立し、その正当な規範が社会において受容され、認められることによって会計制度が成立し、その会計制度を、強制力を持って維持するために法が制定され、制度会計が生じるというプロセスになるはずである。また、構造とは、ある特定の状況において成立した「諸部分あるいは諸成分のある種の秩序ある配置」<sup>iv</sup> であるとされ、すなわち構造とは、社会システムが機能し、その期待されるパフォーマンスを発揮するために、意味付けられて配置される諸構成要素のうち、その位置付けが変化しない恒常性のある安定的な部分をいう。制度も諸構成要素の一形態であり、法で維持される会計制度である制度会計も、社会システムの中で構造化された安定的な要素なのである。また、構造化された制度は、あたかも建築物の一部分であるかのごとく、その存在が社会システム上の他の構成に関連付けられ、要素単体の状況で変化することが出来ない。つまり、構造化とは、ある意味では変化を拒む、硬直化と同種の意味を含んだ概念であるといえるのである。

これまでの検討を踏まえ、会計の制度化と構造化について整理しておきたい。会計が制度化するためには、まず、会計という行為を規制する正当な会計規範の成立が必要であるといえる。会計は社会行動であるから、その背景には、その国の文化や商習慣などが存在し、それらを反映した会計規範が成立することになる。しかし、会計規範がその国の文化や商習慣に依存するからといって、決して会計規範が排他的なドメスティックな存在であると言っているのではない。諸外国から、新たな価値観や商習慣が流入してくれば、会計規範の基礎にある、その国の文化そのものが変質していくため、結果的に会計規範もそれを反映したものになっていくのである。現在の我が国における会計規範の根幹となる会計の果たすべき役割、すなわち存在意義は、社会において利害調整機能と情報提供機能という2つ役割・機能を発揮することであるとされる。利害調整機能とは、経営者と株主間、債権者と株主間などで生じる利害対立を、説明責任を履行することなどで調整する機能であるとされ、情報提供機能とは、企業の外部利害関係者に対して、意思決定に必要な情報を提供する機能であるとされる。これら会計の存在意義も我が国において、自然発生的に生まれてきたものではなく、歴史的に諸外国の影響を受けたものであることに疑う余地は

ない。この会計の社会的役割を前提とした会計規範とそれに規制された会計の在り様が、正当なものとして社会に受け入れられ、制度化するためには、利害調整機能と情報提供機能という2つの機能が社会の期待を真に表現したものであり、かつ、会計がこの2つの機能を発揮し、社会の期待に応えられる存在でなければならないのである。期待の反映と実現のいずれか一方でも欠ければ、会計という行為は社会の中から淘汰され、制度化はあり得ない。そして、この制度化された会計を、会計行為を行う当事者の自発性で行うのではなく、社会システムにおける構造として安定化していくための強制力として法が制定されることになる。この法に規制された会計が制度会計なのである。

これに対して、立法という側面から制度会計を考えると、その存在は政治の立法過程を通じて実現されるものであるといえる。会計制度と制度会計は概念上、存在する次元が異なるものであるから、立法過程を通じて、会計制度と異なる内容の制度会計が実現する可能性がないとはいえない。しかし、立法は無制限に行えるものではなく、国民主権の名の下に選挙によって選ばれた代議士たる衆議院議員と良識の府たる参議院議員によって行われるものであり、既に成立している会計制度と全く異なる制度会計を法制化することは、理論上は難しいといえる。また、仮に立法による制度会計が先行したとしても、それに実務が続くことから、結果的には会計制度がそれに遅行し、結果的には一致していくとも考えられる。このように考えると、制度会計と会計制度は概念上次元の異なるものであるが、表裏一体であるとも言え、仮に立法が先行しても、通常であればその差は収れんしていくことになるはずである。

しかし、問題なのは、会計制度に先行して変化が必要となり、それを制度会計が追いかける場合である。既に述べた通り、資本市場の国際化によって、会計にも国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards, 以下「IFRS」という。）という国際化の波が押し寄せている。資本市場が国際化すれば、投資意思決定情報としての会計も比較可能性という点から、変化せざるを得ない。これはIFRSの会計観と日本の既存の会計観のどちらが優れているかという問題ではなく、情報の価値の多くは比較可能性によって決まるからである。このIFRSの会計観は現在の日本で成立している会計制度とは大きく異なるものであるが、会計制度は新たな価値観の流入によって変質していくものであるため、いずれは新たな会計観の下、再構築されていくことになるであろう。しかし、制度会計はそうはいかないのである。一度、社会システムの中で構造化してしまえば、その存在に他の要素が依存していることから、変化が極めて難しいのである。社会システムが、ある特定の外部環境に対して、自らが必要な機能を発揮するために、内部の構成要素を最適化し、いわば、その骨組みとして安定的に配置された構成要素の関係が構造である。この最適化された構成要素は、前提としていた外部環境が続く限り、極めて有効に機能するが、その前提としていた外部環境が変化すると、構造化された構成要素は、むしろ社会システムの環境対応を拒む阻害要因に成りかねないのである。既に述べた通り、制度会計は社会システムにおける構造であり、その構造たる性質故に、変化に対応する力に乏しく、結果的に会計制度の変化すべき姿に追従することが出来ず、会計の国際対応力を阻害することになってしまうのである。

### 3. 我が国の制度会計の源流

我が国の制度会計の成り立ちは非常に複雑である。本稿での検討課題を論ずるにあたり、我が国の制度会計の源流となる諸外国の状況、我が国の明治期、大正期における会計の制度化、制度会計の状況といった歴史的な経緯を整理していくことは、現在の制度会計を理解する上で重要である。そのため、ここでは、我が国に強く影響してきた、我が国の制度会計の源流について整理しておきたい。我が国の制度会計の源流として、一般的に第二次世界大戦を境に戦前は独仏、戦後は英米が影響力を持っていたといわれる<sup>v</sup>。しかし、厳密に言えば、この独仏間及び英米間における会計観それ自体も必ずしもイコールではない。特に、近年のように会計基準が国際化し、IFRSと米国基準の調整が行われている点を鑑みると、会計観の根底にある経緯を無視して単純に独仏、英米と大枠で括るのは好ましいことといえないであろう。

まず、戦前の日本の制度会計に強い影響力を持つ、独仏型（フランコ・ジャーマン型）の会計について述べておきたい。法制度は制定法システムと慣習法システムとに大別されるが、ドイツやフランスは成文法を主体とした制定法システムを採用しており、フランコ・ジャーマン型の会計は、歴史的に見ると成文法たる商法との関係で発達してきたといつてよい。つまり商法典の中に実体規定が置かれる形で発展してきたのである。そのため、会計原則や会計基準の設定は政府機関のようなパブリック・セクターにより行われることになるが、これも後述する英米型との大きな差であるといえる。このように、会計が法の中に組み込まれれば、法の規制対象である自然人・法人という人格との関係が会計においても重視されることになるため、フランコ・ジャーマン型の会計が経済的実態を表す連結財務諸表よりも人格単位での報告である個別財務諸表が重視する形で発展してきたのは当然であるといえる。また、独仏では株式会社の発達が主として間接金融に支えられてきたことから、商法には法的に債権者を保護する意図が見て取れ、このことは会計にも影響しているといえる。

しかし、ドイツとフランスは、法制度としては同じ制定法システムを採用し、そして会計でも同じフランコ・ジャーマン型の会計に属するのであるが、既に述べてきた通り、法や会計が制度を前提とするものである以上、当然それぞれの国の事情を反映する形で成立するものであり、意図的に統一しない限り、完全に同一なものになることはあり得ない。独仏の商法・会社法は相互に影響を与えつつ発展しており同質性が高いのは事実であるが、比較してみると次のような歴史的な差があるといえる。まず、フランスが租税制度との関係を重視してきたのに対し、ドイツは債権者の保護や利害調整を重視してきており、また初期に採用されていた利益計算方法も、ドイツは財産法による分配利益、フランスは損益法による期間利益を計算するなど、会計の根幹たる利益計算においても差が見られるのである。なお、この利益計算方法の差は、採用する簿記の違い、企業の主たる破産原因の違いによって生じていたといわれている。簿記については、当時、ドイツでは単式簿記が採用されていたのに対し、フランスでは複式簿記が採用されており、またドイツの主たる破産原因が債務超過であったのに対し、フランスでは支払停止であったとされる。このように、それぞれの国の事情に差があれば、同じく債権者を保護するといっても、制度として

成立する法や会計に差が生じるのは自明のことである。

現在、フランコ・ジャーマン型といわれる会計が採用する利益計算方法は「フランスの損益計算方式および期間利益とドイツの分配利益との融合」<sup>vi</sup>がされたものであるが、既に確認したように、異なる背景をもった大陸系諸国の会計が調和することにより達成されたものであり、当初から画一的な会計観が成立していたわけではない点に注意が必要である。このように、会計制度、換言すれば会計規範は他の諸外国の影響を受けながら、変化しながら発展していくのである。このような経緯を持つフランコ・ジャーマン型の会計制度は、商法の債権者保護と結びついた保守主義の思考、確定決算主義を採用する税務との結びつきを前提としているという特徴を持ち、法の枠組の中で体系的な会計システムの発展を志向する傾向を持っているといえる。

次に戦後の日本の制度会計に強い影響力を持つ、英米型（アングロ・サクソン型）の会計について述べておく必要があるだろう。イギリスやアメリカは制定法システムとして、独仏とは異なり判例法を法の主体とした慣習法システムを採用している。基本的に慣習法とは、社会に存在する慣習による統制を図るものであるが、イギリスやアメリカでは、慣習は事件・事案に対する判例に反映され、かつこの判例が慣習を強固にするという相互関係を前提として、判例法を主体とした慣習法システムを採用しているのである。このようなシステムによれば、特定の事件・事案に対する対応力は高い反面、ドイツやフランスが採用している成文法システムに比して演繹的な論理的体系が構築し難いという側面も持っているといえる。このような慣習法の思考から、会計原則や会計基準も会計実務の現場の慣習から生まれると考えられ、会計原則や会計基準は法制度から独立した形で民間団体によって設定されるという、プライベートセクター方式が採用されることになってきた点がアングロ・サクソン型の会計の特徴の一つである。なお、この民間団体が設定した会計原則や会計基準それ自体には法的拘束力はないが、他の法規がこれに従うことを求めているため、実質的な強制力を与えられることになるのである。また、イギリスやアメリカでは、株式会社にとっての主たる資金調達方法が直接金融であったことも、アングロ・サクソン型の会計の特徴に大きな影響を与えている。資金調達方法として直接金融を社会的に普及させるためには、企業と投資者の間にある情報の非対称性を緩和させることが必要となるが、その役割の一翼を担う形で発展したのがアングロ・サクソン型の会計なのである。すなわち、情報の非対称性を緩和し、投資者が投資判断を可能にする企業情報を提供するための会計、いわゆる投資者保護の志向を持つ会計なのである。

しかし、ドイツとフランスと同様、イギリスとアメリカも共に慣習法を採用し、同じアングロ・サクソン型の会計に属するといっても、やはり意図的な統一がない限り、完全に同一なものになることはあり得ない。会計原則及び会計基準の形成は、イギリスであれば勅許会計士、アメリカであれば公認会計士の会計実務の上に成り立つものであった。しかし、イギリスの場合、会計原則及び会計基準は会計実務から帰納的にも成立するという消極的な態度であったのに対し、アメリカの場合には帰納的に会計慣習を把握するものの、より積極的に目的合理性の観点から体系化していくという積極的な態度であったことから、両国で成立した会計原則及び会計基準は根本的な部分での同質性は持ちながらも、それぞれが個性を持って発達していくこととなったのである。



## 4. 我が国の制度会計

### (1) 我が国の制度会計の変遷

既に述べた通り、日本の現在の制度会計は、税法会計を除けば会社法に規制される会社法会計と金融商品取引法に規制される金融商品取引法会計に大別されるが、これらはかつての商法会計と証券取引法会計の後継として運用されているものである。ここでは、商法会計と証券取引法会計について述べていきたい。

商法会計とは、商法に規制される会計として我が国に誕生した制度会計である。商法は、明治23年に旧商法が成立し、その後明治32年に新商法が成立しており、これが現行の我が国の商法の基礎となっているのであるが、この商法の源流であるとされるのが、既に述べたフランスやドイツの商法や会社法なのである。そのため、我が国の商法会計とはフランコ・ジャーマン型の会計の一種としての特徴を持つ形で成立したのである。しかし、フランスとドイツの会計の発達を見ても、それぞれの国の歴史や文化といった個別事情の違いが反映されていたように、我が国においても独仏系の流れを汲む商法が制定されたからといって、単純にフランコ・ジャーマン型の会計が日本にそのまま根付いたわけではなかったのである。

そもそも、我が国には商法会計以前に既に簿記や会計が存在していたのである。江戸時代の大福帳などを除いて考えても、商法が制定される以前の明治6年には英米系の簿記書が日本にて出版されている。イギリス系の簿記書としては、加藤斌訳の「商家必用」、大蔵省「銀行簿記精法」、アメリカ系の簿記書としては、福澤諭吉訳の「帳合之法」である。これらは複式簿記に基づく簿記書であり、これらの簿記書の中では、アングロ・サクソン型の会計が採用する損益法の利益計算、取得原価主義による資産評価、誘導法による貸借対照表の作成などが紹介され、商法が制定され商法会計が制度会計として誕生するまでの期間において、十分我が国の会計制度として浸透していったのである。ただし、これを理由に商法会計以前の日本の会計が、アングロ・サクソン型であったと主張するわけではない。会計の類型は、複式簿記か単式簿記かであるとか、貸借対照表が誘導法で作成されるか否かという表面的なことで判断されるわけではなく、会計の目的、法との関わり方、会計原則及び会計基準の設定の仕方など、もっと本質的な要素で判断されるからである。しかし、このような英米型の簿記・会計が制度化されていた状態、すなわち既に英米型の会計慣行が成立している状態で、フランコ・ジャーマン型の会計が法を強制力として法制化されたのであるから、新たな会計制度の成立に向けて、当時の会計実務や学問としての会計学が混乱したことは容易に想像出来るであろう。

商法の制定により、全ての商人あるいは全ての企業は、その会計として財産目録法（棚卸法）による貸借対照表の作成、時価主義による資産評価、財産法による利益計算を求められることとなった。財産目録法による貸借対照表の作成とは、貸借対照表の作成の前提として財産目録を作成し、その財産目録から貸借対照表を作成する方法のことである。財産目録とは、一定時点における資産と負債の一覧表であるが、財産を種類別に物量と金額で表示して作成する書類をいう。英米系の簿記書によれば、貸借対照表は複式簿記の記録から誘導して作成されることになるが、財産目録法では棚卸によって作成された財産目録

に基づいて貸借対照表が作成されるため、複式簿記の記録との連携は意識されていない。このように当時の商法会計は、現代の会計で重視される財務諸表間の連携に対する意識は乏しかったのである。その後、日本の会計は、それ以前に存在していた英米系の簿記会計と新たに日本に流入してきた独仏系の簿記会計が融合していくことで、昭和10年前後には商法会計という枠組の中で日本独自の会計が制度化、企業会計原則という会計制度の近代化の兆しが見え始めていたのである。

これに対し、証券取引法会計とは、アメリカのいわゆる証券二法（証券法、証券所法）を模して制定された証券取引法に規制される会計である。この証券取引法は昭和23年に制定されたが、その翌年に東京証券取引所が設立され、戦後の日本の金融市場が始動したのである。ただし、戦前の日本でも株式等の直接金融による資金調達も活発に行われおり、必ずしも間接金融に依存していたとはいえず、企業会計原則の前文において「我が国の企業会計制度は、欧米のそれに比較して改善の余地が多く、且つ、甚だしく不統一であるため、企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実状にある。我が国企業の健全な進歩発達のためにも、社会全体の利益のためにも、その弊害は速やかに改められなければならない。又、我が国経済再建上当面の課題である外貨の導入、企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正化等の合理的な解決のためにも、企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題である。従って、企業会計の基準を確立し、維持するため、先ず企業会計原則を設定して、我が国国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えようとするものである。」と述べられていることから、単なる間接金融から直接金融への移行という意味ではなく、戦後の日本が抱えていた様々な問題を解決するための改革であったことが分かる。なお、企業会計原則は、証券取引法の会計処理基準として位置付けられるものであるため、この前文から、証券取引法会計が、アングロ・サクソン型、すなわち会計情報によって投資者を保護することを志向した制度会計であることが読み取れるであろう。

ただし、一般的に、フランコ・ジャーマン型の会計とアングロ・サクソン型の会計を比較する際に用いられる、会計の前提となる主たる金融手段が、間接金融と直接金融のどちらであるかという点から見ると、既に述べた通り、戦前の日本でも直接金融が盛んであったことから、日本の会計制度が、単純に戦前はフランコ・ジャーマン型、戦後はアングロ・サクソン型であると言えるわけではないという点には留意が必要である。

このような制度会計の経緯が、現在の日本の会計規範、会計制度に大きく影響を与えているのは当然のことである。商法制定前の日本において、既に英米型の簿記が導入され、一定の制度化が図られた上に、フランコ・ジャーマン型の会計を強制する商法会計が導入され、さらにその後、商法会計と重ねる形で、アングロ・サクソン型の会計を強制する証券取引法会計が導入されたのであるから、日本の制度会計の源流となった独仏、英米のいずれの会計とも異なる、日本独自の会計規範、会計制度が成立していくことになったのである。異なる会計の源流及び異なる会計目的を持つ2つの制度会計と、その制度会計と表裏一体の関係である1つの会計制度というアンバランスな関係の調整、つまり、商法会計と証券取引法会計の対立と調整が、戦後の会計における大きな争点となり、この問題は新たに会社法が制定されるまで続いていくこととなったのである。

## (2) 現行の制度会計と財務会計の機能

これまで述べてきたように、会計が制度として社会に受容され存続するためには、社会からの期待の存在と会計によるその実現が必要とされる。現在の我が国の制度会計である、会社法会計と金融商品取引法会計においても、社会から期待される一定の機能を実現していなければ、制度として存続することは出来ないのである。本稿においては、これまで現在の制度会計に至るまでの経緯を源流から遡って明らかにしてきたが、ここではその結果としての現行の制度会計について論じていきたい。

商法会計の流れを汲む会社法会計であるが、会社法の制定とともに、商法会計時代に主張していた債権者を保護するための独自の会計的な立場を放棄していることから、その主たる会計目的は債権者保護ではなく、経営者と株主との間の利害調整に会計目的が移行しているといえる。これは、従来商法では、あくまで商法が定める商業帳簿の作成に関する規定の解釈について会計慣行を斟酌するという立場を採っていたにも関わらず、会社法では第431条「会計の原則」において「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」とされるのみであり、会計については独自の規定を置かないという立場に変わっている点に表現されている。会社法は、私法の一つとして企業を取り巻く個々の経済主体の相互間の利害調整を目的として制定された法律であり、その下で行われる会社法会計は、財務会計に期待される利害調整機能、すなわち経営者・株主・債権者の間に存在する利害関係の調整を担っているのである。利害関係の調整上、債権者を有利に取り扱うことが債権者保護となるが、会社法が独自の会計規定を持たないことから、商法会計の時代と比して債権者保護の色はかなり後退しているといって良く、主として受託責任会計、すなわち出資済みの株主に対しての説明を義務付ける会計としての側面が強いといえるだろう。

これに対して金融商品取引法は証券取引法の流れを汲む法律であるが、これは会社法が想定する私的利害の調整を超えた公法である。金融商品取引法はその目的を「この法律は、企業内容等の開示の制度を整備するとともに、金融商品取引業を行う者に対し必要な事項を定め、金融商品取引所の適切な運営を確保すること等により、有価証券の発行及び金融商品等の取引等を公正にし、有価証券の流通を円滑にするほか、資本市場の機能の十分な発揮による金融商品等の公正な価格形成等を図り、もって国民経済の健全な発展及び投資者の保護に資することを目的とする。」と規定している。このことから、金融商品取引法会計は財務会計に期待される情報提供機能を担う会計であり、現在株主及び将来株主（投資者）に対して、投資意思決定情報の提供を義務付ける会計であるといえる。

## (3) 一般に公正妥当と認められる企業会計の基準

我が国の制度会計上で採用されている会計ルールを「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」（Generally Accepted Accounting Principles：以下、日本の基準という意味で「JGAAP」という）という。これは特定の会計原則や会計基準を指すものではなく、我が国の会計ルール全体の総称であり、社会システムにおけるサブシステムとして、これらが一体となって機能することで、財務会計はその社会的役割を果たすことが出来るのである。このJGAAPの代表格は企業会計原則であるが、企業会計原則が証券取引法の会計処



理基準であったことから分かるように、このJGAAPはかつての証券取引法、すなわち現在の金融商品取引法のために設定された会計ルールなのである。既に述べたように、金融商品取引法は、財務会計の機能のうち、情報提供機能によって投資者を保護する役割を現実の世界で担っている。つまり、JGAAPは投資者保護に役立つ会計情報を提供するためのルールとして整備されたものなのである。しかし、このJGAAPは会社法という利害調整機能を担う制度会計においても利用されているため、その副次的な利用に配慮した内容でなければならない。JGAAPは、金融商品取引法会計と会社法会計という異なる二つの役割を担う会計の要請を同時に満たす宿命を負わされている点に留意が必要である。かつて、日本の会計上、商法会計と証券取引法会計の目的の相違から、会計ルールの在り様について多くの対立があった。しかし、現在では会社法がこのJGAAPを受け入れたことにより、表面上の対立は無くなっているものの、JGAAP一つで異なる二つの役割を担う会計の要請を同時に満たすことは難しく、金融商品取引法会計から見ると、副次的利用であるはずの会社法会計への配慮から、あるべき会計の姿の実現が難しいという状況にあるといえる。

なお、現在のJGAAPの構成は、企業会計原則が全体を規制し、これを補足・修正する必要がある箇所については企業会計基準という個別ルールが調整し、運用される形式になっている。企業会計原則は、会計の世界における憲法的な性格を持ち、1949年の設定後、改正を重ねながら体系的な会計ルールとして機能してきたが、1982年の修正を最後に新たな修正を行わず、既に述べた通り、会計を取り巻く状況の変化に応じた個別のテーマごとに、会計基準を設定することでJGAAPの全体性を維持してきたのである。従来、投資者保護を目指す企業会計原則と対立するのは債権者保護を目的とする商法の規定であったが、既に述べた通り、この対立は一応の解決を見ている。しかし、現在では同じ投資者保護の旗印の下、損益計算書を重視する企業会計原則と貸借対照表重視を重視するアメリカ基準やIFRSとの対立に移行しているといえる。近年、会計の調和化等の観点から、アメリカ基準やIFRSなどの国際的な会計の考え方が日本に外圧として存在し、それに応える形で日本において新たな会計基準を設定し対応してきたが、この新たな会計基準と既存の企業会計原則の考え方の対立・調整が近年の会計上の争点であるといえよう。企業会計原則の性格も、かつての反論を許さない憲法的な性格から、新たな会計基準が日本の会計観に反しない限り、これを部分的に修正することも認めるように性格が軟化したといえる。

なお、JGAAPの設定等については、長年、公的機関である企業会計審議会が役割を担ってきた。しかし、2001年に民間団体である企業会計基準委員会がその役割を引き継ぎ、パブリック・セクター方式からプライベート・セクター方式に移行している。既に述べたことであるが、このプライベート・セクター方式はアングロ・サクソン型の会計の特徴でもあり、日本の会計がアメリカ基準やIFRSを意識していることが読み取れる。

## 5. 会計基準の国際化と限界

既に述べた通り、JGAAPは企業会計原則をベースとして、会計を取り巻く状況の変化に応じた個別のテーマごとに、会計基準を設定することで全体性を維持し、一体となって機能してきた。図1は具体的にどれだけの会計基準が設定され、JGAAPが会計を取り巻く

図 1

企業会計審議会	公表日 (最終修正日)	会計基準委員会	基準番号	公表日 (修正日)
企業会計原則	1982年4月20日	「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」	第1号	2002年2月21日
企業会計原則注解	1982年4月20日		改正第1号	2005年12月27日
企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書	1982年4月20日		改正第1号	2006年8月11日
負債性引当金等に係る企業会計原則注解の修正に関する解釈指針	1982年4月20日		改正第1号	2015年3月26日
セグメント情報の開示に関する意見書	1988年5月26日	「1株当たり当期純利益に関する会計基準」	第2号	2002年9月25日
セグメント情報の開示基準	1988年5月26日		改正第2号	2006年1月31日
リース取引に係る会計基準に関する意見書	1993年6月17日		改正第2号	2010年6月30日
リース取引に係る会計基準	1993年6月17日		改正第2号	2013年9月13日
リース取引に係る会計基準注解	1993年6月17日	「退職給付に係る会計基準」の一部改正	第3号	2005年3月16日
連結財務諸表制度の見直しに関する意見書	1997年6月6日	「役員賞与に関する会計基準」	第4号	2005年11月29日
連結財務諸表原則	1997年6月6日	「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」	第5号	2005年12月9日
連結財務諸表原則注解	1997年6月6日		改正第5号	2009年3月27日
研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書	1998年3月13日		改正第5号	2013年9月13日
研究開発費等に係る会計基準	1998年3月13日		改正第5号	2013年9月13日
研究開発費等に係る会計基準注解	1998年3月13日	「株主資本等変動計算書に関する会計基準」	第6号	2005年12月27日
中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書	1998年3月13日		改正第6号	2010年6月30日
中間連結財務諸表等の作成基準	1998年3月13日		改正第6号	2013年9月13日
中間連結財務諸表等の作成基準注解	1998年3月13日		第7号	2005年12月27日
連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書	1998年3月13日	「事業分離等に関する会計基準」	改正第7号	2008年12月26日
連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準	1998年3月13日		改正第7号	2013年9月13日
連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準注解	1998年3月13日		第8号	2005年12月27日
退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書	1998年6月16日		第8号	2005年12月27日
退職給付に係る会計基準	1998年6月16日	「棚卸資産の評価に関する会計基準」	第9号	2006年7月5日
退職給付に係る会計基準注解	1998年6月16日	「金融商品に関する会計基準」の改正	改正第9号	2008年9月26日
税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書	1998年10月30日		第10号	2006年8月11日
税効果会計に係る会計基準	1998年10月30日		第10号	2007年6月15日
税効果会計に係る会計基準注解	1998年10月30日		改正第10号	2008年3月10日
金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書	1999年1月22日	「金融商品に関する会計基準」	改正第10号	2008年3月10日
金融商品に係る会計基準	1999年1月22日	「関連当事者の開示に関する会計基準」	第11号	2006年10月17日
金融商品に係る会計基準注解	1999年1月22日		第12号	2007年3月14日
外貨建取引等会計処理基準の改訂に関する意見書	1999年10月22日		改正第12号	2008年12月26日
外貨建取引等会計処理基準	1999年10月22日		改正第12号	2009年3月27日
外貨建取引等会計処理基準注解	1999年10月22日	「四半期財務諸表に関する会計基準」	改正第12号	2009年6月26日
固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書	2002年8月9日		改正第12号	2010年6月30日
固定資産の減損に係る会計基準	2002年8月9日		改正第12号	2011年3月25日
固定資産の減損に係る会計基準注解	2002年8月9日		改正第12号	2012年6月29日
企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書	2003年10月31日	「リース取引に関する会計基準」	改正第12号	2014年5月16日
企業結合に係る会計基準	2003年10月31日	「退職給付に係る会計基準」の一部改正（その2）」	第13号	2007年3月30日
企業結合に係る会計基準注解	2003年10月31日		第14号	2007年5月15日
			第15号	2007年12月27日
			第16号	2008年3月10日
		「持分法に関する会計基準」	改正第16号	2008年12月26日
		「セグメント情報等の開示に関する会計基準」	第17号	2008年3月21日
			改正第17号	2009年3月27日
			改正第17号	2010年6月30日
			改正第17号	2010年6月30日
		「資産除去債務に関する会計基準」	第18号	2008年3月31日
		「退職給付に係る会計基準」の一部改正（その3）」	第19号	2008年7月31日
			第20号	2008年11月28日
			改正第20号	2011年3月25日
			改正第20号	2011年3月25日
		「企業結合に関する会計基準」	第21号	2008年12月26日
			改正第21号	2013年9月13日
			改正第21号	2013年9月13日
			改正第21号	2013年9月13日
		「連結財務諸表に関する会計基準」	第22号	2008年12月26日
			改正第22号	2011年3月25日
			改正第22号	2013年9月13日
			改正第22号	2013年9月13日
		「研究開発費等に係る会計基準」の一部改正	第23号	2008年12月26日
		「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」	第24号	2009年12月4日
			第25号	2010年6月30日
			改正第25号	2012年6月29日
			改正第25号	2013年9月13日
		「包括利益の表示に関する会計基準」	第26号	2012年5月17日
			改正第26号	2016年12月16日
			改正第26号	2016年12月16日
			改正第26号	2016年12月16日
		「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」	第27号	2017年3月16日

状況の変化に対応してきたかを筆者がまとめたものである。この図を見れば、近年、会計基準の設定及び改訂の速度が著しく早くなっていることが見て取れるだろう。その理由は、当初はアメリカ基準との調整が目的であったが、近年ではIFRSへの対応のためである。

しかし、既に述べた通り、日本の会計は、会社法会計と金融商品取引法会計という異なる2つの役割を持った会計を同時に満たすものとして発達してきたため、フランコ・ジャーマン型の会計とアングロ・サクソン型の会計の双方の要素を持った独自の会計が制度化しているのである。具体的には、会計には、まず利害調整機能を果たすべく、受託責任会計として分配可能利益を計算することが求められる。これに対して、情報提供機能を果たすという点からは、発生主義会計として経済的価値の純増加である業績利益の計算が求められるのである。分配可能利益の本質が、貨幣量の増加であるのに対し、業績利益の本質は経済的価値の増加であることから、そもそも簿記による記録対象そのものが、前者は貨幣動態であるのに対し後者は財貨動態と異なっている<sup>vii</sup>。分配可能利益の計算はフランコ・ジャーマン型の特色であり、業績利益の計算は投資者保護を目的とする初期のアングロ・サクソン型の色が強い。このように異なる2つの会計の役割は、異なる会計の在り方を求めるのであるが、日本の会計は分配可能利益と業績利益という属性の異なる利益を、分配可能利益の計算要素である収益と費用、すなわち、現金収支を収益収入配分と費用支出配分という形で適切に期間配分することで、同時に満たすことを可能にしたのである。

JGAAPがIFRSと調整を図る場合、問題となるのはJGAAPが原則的には収益費用アプローチであるのに対して、IFRSが資産負債アプローチであるというだけでなく、JGAAPにおける利益の属性が貨幣量の増加たる分配可能利益であるという点なのである。IFRSが採用する資産負債アプローチにおける利益は、資産及び負債の評価の結果として生じる期首と期末の純資産差額である包括利益であり、その属性は企業価値の増加なのであって、その時点における貨幣的な裏付けがあるものではない。利益の属性がそもそも違うのであるから、JGAAPをどれだけ調整しようとも、この利益の属性に抵触する調整だけを行うことが出来ないのである。このように日本という社会システムにおいて、会社法が受託責任会計であり、その会社法会計と金融商品取引法が同じJGAAPを使うという構造的位置付けがある限り、JGAAPの国際化には限界があるということである。

## 6. おわりに

本稿では、制度会計について、会計の国際化と社会システムにおける制度会計の構造化という点から論じてきた。本稿における問題意識は、国際化が進展する会計に対して、法に基づく制度会計及びその会計処理基準であるJGAAPは対応可能なのであろうかというものであったが、論証の結果、その対応には限界があることが明らかになった。またその理由であるが、JGAAPは既に日本という社会システムの中で構造化された制度会計におけるサブシステムであり、他の構成要素との関係から、国際化という本来の会計的な必要性に対して対応することが出来ない状態にあるためということも明らかとなった。

このようなJGAAPの状況も有り、日本企業がJGAAPではなく、一定の要件を満たした場合には、IFRSを適用することも可能となっている。具体的は、IFRSのうち日本の金融庁

が適用を認めた「指定国際会計基準」を適用することになる。現在、日本の企業でIFRSの任意適用企業（予定を含む）は平成29年8月現在、適用は153社である（図2）。なお、この指定国際会計基準は、仕組としては、一部の基準を金融庁が指定しないことも可能であるが、現時点では全ての基準が指定されている。また、これ以外にも、「エンドースメント」というIFRSを各国の会計理論やその他の状況に基づき、削除又は修正を加えて受け入れるという考え方も存在し、日本においても、ASBJがIFRSの一部の基準を削除・修正（カーブアウト）させた「修正国際会計基準」も存在し、これを適用することも認められている。

現在、JGAAPはIFRSなどの国際的な会計の流れに大きく影響を受けているものの、利益属性の違いやアプローチの違いから、IFRSとの差異を完全に埋めることは出来ない。

図2

IFRS適用済会社（平成29年8月現在）

電気機器	医薬品	情報・通信業	機械
日本電波工業	中外製薬	ネクソン	D M G 森精機
アンリツ	武田薬品工業	ソフトバンク	日本精工
リコー	アステラス製薬	K D D I	日立建機
ティアック	小野薬品工業	フュージョンパートナー	日立工機
アドバンテスト	そーせいグループ	ホットリンク	ナブテスコ
ブラザー工業	第一三共	インフォテリア	金属製品
富士通	エーザイ	ヤフー	LIXILグループ
セイコーエプソン	ジーエヌアイグループ	伊藤忠テクノソリューションズ	エイチワン
コニカミノルタ	田辺三菱製薬	コナミ	証券、商品先物取引業
日立製作所	参天製薬	光通信	S B I ホールディングス
日立国際電気	大塚ホールディングス	ブロードリーフ	マネックスグループ
クラリオン	卸売業	じげん	ゴム製品
日本電気	住友商事	化学	住友理工
シスメックス	双日	花王	住友ゴム工業
スミダコーポレーション	丸紅	クレハ	その他金融業
山洋電気	伊藤忠商事	太陽日酸	日立キャピタル
パナソニック	三井物産	三菱ケミカルホールディングス	日本取引所グループ
サービス業	三菱商事	日東電工	その他製品
ディー・エヌ・エー	伊藤忠エネクス	日立化成	ダンロップスポーツ
楽天	兼松	ユニ・チャーム	
エムスリー	日立ハイテクノロジーズ	小売業	
クックパッド	豊田通商	ファーストリテイリング	
ネクスト	食料品	トリドール	
セブテーニ・ホールディングス	日本たばこ産業	コロワイド	
アイティメディア	アサヒグループホールディングス	ユニ・ファミリーマートホールディングス	
電通	味の素	J.フロント リテイリング	
メタックス	精密機器	パルコ	
アウトソーシング	HOYA	ガラス・土石製品	
リンクアンドモチベーション	ノーリツ鋼機	日本板硝子	
MRT	ニコン	旭硝子	

しかし、本来の日本の会計制度から見ると、IFRSなどに寄った内容になっており、必ずしも理論的に整合性のあるものでもない。指定国際会計基準の適用が認められるのであれば、そもそもJGAAPを国際化する必要はなかったのではないだろうか。会計目的を達成するために必要であるという、理論的な帰結としてJGAAPの問題が指摘され、その解決策としてJGAAPが改訂されるのであれば、その改訂は当然なされるべきであろう。しかし、海外との調和という外圧に起因して、本来であれば理論上存在できない会計処理などを採用し、結果的にJGAAPの中に論理的不整合を生み出すことは、望ましいことではない。JGAAPと指定国際会計基準の関係について検討する必要があるだろう。

会計にパラダイムシフトが起こり、既に企業会計原則を中心とした会計の在り様、すなわち収益費用アプローチに基づく、企業の経済活動の実態を描写するための会計は、役目を終えたという見方も多い。本稿はそのような見方に対し、批判的な態度を採るものではない。しかし、社会システムの性質とそのシステム内に配置され、構造化された制度会計と、それを支えるサブシステムの関係を考えると、会計の世界にパラダイムシフトが生じていようとも、構造化した会計の在り様は簡単に変化することは出来ないということを示すだけである。本稿における検討が、硬直化した制度会計及びそれを支えるJGAAPと会計制度が乖離していることから生じる会計の世界における混乱を、紐解く一助になることを期待している。

## 引用文献

- i 井上良二『会計社会学』中央大学出版部、1984年、3－4項。  
「概念枠組は、このように、理論形成にとって重要な役割を果たすのであるが、しかし、それをもって理論形成に十分であるというわけではない。現実界での構成要素と構成要素間の関係を認識界での概念枠組として識別するための枠組、換言すれば、複雑な社会現象から、ある特定の研究題目の範囲に入りうる社会現象の特定部分を切り取るための枠組がなければならない。社会現象のなかから特定の部分を選択するための規程が必要なのである。これを準拠枠 (frame of reference) という。」
- ii Radcliffe-Brown (1952,18)
- iii Radcliffe-Brown (1952,18)
- iv Radcliffe-Brown (1952,17)
- v 千葉準一『日本近代会計制度』中央経済社、1998年、9項。  
「近代（明治）以降の日本における制度会計（外部会計）は、一般に『戦前はドイツ、戦後はアメリカ』の影響の下で形成されたといわれる」
- vi 安藤英義『独・仏会社法の利益概念および計算方式伝統の違いと相互の影響』『企業会計』第32巻第12号、53頁を参照。
- vii シュマーレンバッハの高弟ワルプは、企業が営む経済活動は給付 (Leistungsrechnung) の流れとその対価たる貨幣 (Zahlung) の流れとして把握することが可能であると述べた。すなわち企業の経済活動は、財貨動態と貨幣動態という2つの流れとして把握することが可能であるということである。なお、損益計算の解釈については、神戸大学会計学研究会編（1980）の第一編に詳しい。特に山下勝治「会計学に於けるケルナーシュレー」、木村和二郎「シュマーレンバッハ動態論とベイトン、リットルトンの損益計算論」を参考にしている。

## 参考文献

- Accounting Theory. (飯野利夫訳『基礎的会計理論』, 国元書房, 1969年)  
A.R.Radcliffe-Brown. *Structure and Function in Primitive Society*, Cohen & West, 1952. (青柳まちこ訳, 蒲生正男解説『未開社会における構造と機能』, 新泉社, 1981年)。



*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB, 1989.  
*SFAC No.6, Element of Financial Statement*, FASB, 1985.

- 安藤英義 『独・仏会社法の利益概念および計算方式伝統の違いと相互の影響』「企業会計」第32巻第12号。  
 飯野利夫 『財務会計論 [三訂版]』 同文館, 1977年。  
 井上良二 『会計社会学』 中央大学出版部, 1984年。  
 井上良二 『新版 財務会計論』 税務経理協会, 2008年。  
 岩田巖 『利潤計算原理』 同文館, 1983年。  
 黒川行治 『合併会計選択論』 中央経済社, 1999年  
 神戸大学会計学研究会編 『シュマーレンバッハ研究<復刻版>』 中央経済社, 1980年。  
 斎藤静樹 『企業結合会計の論点』 企業会計, Vol.56, No.3。  
 斎藤静樹 『会計基準の研究』 中央経済社, 2009年。  
 寫村剛雄 『会計原則コンメンタール』 中央経済社, 1979年。  
 千葉準一 『日本近代会計制度』 中央経済社, 1998年  
 藤井秀樹 『制度変化の会計学』 中央経済社, 2007年。  
 松井泰則 『国際会計の潮流—類型学説を中心とした各国会計関係論』 白桃書房, 2008年。  
 宗田 健一 『企業結合会計基準と概念フレームワーク—何がコンバージェンスされるべきなのか』  
 「会計」, 176巻6号。  
 米山正樹 『会計基準の整合性分析』 中央経済社, 2008年。

## Accounting system and legal financial accounting

Masaki, KURIHARA

The purpose of this study is to examine the legal financial accounting in relation to the accounting system. The system is a collection of interacting elements. Therefore, the legal financial accounting will be affected by other factors. The structure means a stable part of the system, and the legal financial accounting is structurally arranged. Even if accounting is internationalized, is not it possible to respond to legal financial accounting that is structure ? In this paper, we will follow the history of legal financial accounting and understand current Japanese accounting situation. Then I would like to analyze the problems of legal financial accounting in Japan.