

## IFRS導入の複式簿記への影響

岩崎, 勇  
九州大学大学院経済学研究院

<https://doi.org/10.15017/20496>

---

出版情報：経済學研究. 78 (4), pp.81-109, 2011-12-26. 九州大学経済学会  
バージョン：  
権利関係：

# IFRS 導入の複式簿記への影響

岩 崎 勇

## I はじめに

近年において国際財務報告基準（以下、「IFRS」という）を取り巻く国際的な動向は目まぐるしく変化している。例えば、欧州連合（以下、「EU」という）では、2005年1月からEU域内の上場企業の連結財務諸表について国際会計基準審議会（以下、「IASB」という）が作成したIFRS<sup>1)</sup>に従って作成・公表することを要求している。また、米国も従来の米国基準を堅持するという米国基準アプローチから、これをコンバージェンス・アプローチへ変更し、さらに現在では、2015年以降においてIFRSを強制適用するか否かの決定を2011年に行う予定である（SEC [2010] p.15, 岩崎 [2010c]）。これに対応する形で、我が国もIFRSを2010年3月期から早期の任意適用を許容し、その後2015年頃から強制適用を行うか否かについて2012年に決定を行うという「我が国における国際会計基準の取り扱いについて（中間報告）」（BADC [2009]）が2009年6月に公表されている。

このような状況にあるIFRSには様々な特徴があるが、その中の主要な二つの特徴として資産負債中心観と公正価値会計がある。まず、資産負債中心観とは、「利益（又は損失）を、所有者による拠出又は引き出しの影響を除く、その期間に属する企業の純資産（net worth）の変動とみなすものである。この見解では、利益又は損失は、その期末の資産が負債を超える金額〔すなわち純資産金額〕と期首のそれとの差額である。最終的に、資産及び負債の定義を満たす項目だけが、この計算に含められる。そして損益計算書上収益費用は、資産負債の変動すなわち純資産のインフローとアウトフローとみなされる」（Solomons [1989] pp.16 17）こととなる。

他方、公正価値会計は1980年代後半からのデリバティブ等の新金融派生商品の急速な開発・普及等を背景として、金融商品会計を中心として世界的な普及を見せている。この公正価値会計に関連して、国際会計基準委員会（以下、「IASB」という）は1999年に国際会計基準（以下、「IAS」という）第39号「金融商品：認識及び測定」を、またIASBは2009年11月に改訂基準としてのIFRS第9号「金融商品」を、さらに2011年5月にIFRS第13号「公正価値測定」を公表している。そして我が国においても、公正価値会計は会計ビッグ・バンに伴って1999年1月に公表されたいわゆる金融商品会計基準により、金融商品を中心として導入され、徐々にその適用領域が拡大され、浸透してきている。

このような状況の下で、本稿では、このような特徴を持つIFRSが我が国に導入される場合を仮定し、これが複式簿記にどのような影響をもたらすのかについて検討することを目的としている。このために、論文構成としては第 1 章第 1 節でまず複式簿記の意義と特徴を確認し、第 2 節でIFRSの導

入に伴ってどのような会計モデルが導入されるのかを明確にし、これに基づいて第3節でIFRSの導入に伴って、複式簿記の構造・原理ないし形態・機能にどのような影響があるのかについて検討する。なお、本稿のユニークさは、文献研究に基づきIFRSの導入に伴うIFRS型会計モデルの複式簿記への影響を、⑦複式簿記の構造・原理的な特徴を明確にすることによって、①複式簿記の構造・原理と形態・機能との二側面に分けて検討している点である。

## II IFRS 導入と簿記への影響の検討

### 第1節 複式簿記の意義

本節では、後述の複式簿記の構造と機能に関する議論の前提として、複式簿記以前に既に実務として存在した単式簿記との比較を行うことによって、複式簿記とは何かないしそれはどのような構造・原理的な特徴を持つものなのかについて明確にしておくこととする。

#### 1 簿記の意義と簿記手続き

ここでは、議論の前提として複式簿記を相対的に位置付け、その構造的な特徴をより明確化するために、簿記の意義と種類、単式簿記と複式簿記の内容、財産法と損益法の内容、簿記と会計との関連及び簿記手続きの内容を明確にしていくこととする。

##### (1) 簿記の意義と種類

簿記は、当初企業内部の財産の管理等のための記録計算のための手段であったが、その後企業や産業の発展に伴って、利害調整や意思決定のために企業外部へ報告を行うための記録計算のための手段ともなってきた。それゆえ、簿記のルーツは、経済活動についての記録計算とそれによる財産等の管理のためのものである。そして、本稿で「簿記」とは、企業等の経済主体がその経済活動として行った(簿記上の)取引<sup>2)</sup>を一定の法則に従って貨幣数値により帳簿等に記録計算し、計算書に表示する技術のことである(岩崎 [2007a] 1頁)。なお、「簿記の種類」には、表1のように、単式簿記<sup>3)</sup>、複

表1 簿記の種類

| 種類      | 内容                       | 備考   |
|---------|--------------------------|--|
| (1)単式簿記 | 貸借の二面的記入ルールを持たない簿記       | ・実在(財産)勘定<br>・期首・期末の純財産の比較により利益計算                              |
| (2)複式簿記 | 貸借の二面的記入ルールを持つ簿記         | ・実在(財産)勘定+名目(損益)勘定<br>・損益勘定により利益計算及び期首・期末の資本の比較により利益計算         |
| (3)三式簿記 |                          |  |
| 時制的三式簿記 | 現在=過去=未来すなわち<br>財産=資本=予算 | 現在の積極・消極財産の状況を、過去の損益の累積(資本)によって説明し、現在を未来によって説明するもの             |
| 微分的三式簿記 | 財産=資本=利力                 | 資本は財産の微分(つまり資本は財産の説明変数)であり、利力は資本の微分(つまり利力は資本[利益]の説明変数)であるとするもの |

(出所) 著者作成

式簿記<sup>4)</sup>及び三式簿記<sup>5)</sup>等が考えられる。このうち以下では、特に限定がなされない限り、現在世界的に実務上使用されている複式簿記を前提として、議論を進めることとする。

## (2) 単式簿記と複式簿記

次に、ここでは複式簿記の構造的な特徴を明確にするために、複式簿記が制度化される以前に実在した単式簿記との比較をしていくこととする。そこで、単式簿記と複式簿記を比較すれば、表2のとおりである。

ここで、簿記の「記入方法」として、単式簿記では、交換取引については、(その対象についての勘定が設定されていることを前提として、結果的に)複記がなされるけれども、損益取引については単式の記入<sup>6)</sup>(すなわち現金等の財産の増減変化の記録)がなされるのに対して、複式簿記では、交換取引及び損益取引という全ての取引について貸借の二重の記入(複式記入、複記)がなされる。なお、周知の通り、複式簿記では、個々の取引が複式記入されると共に、財務諸表の各計算書も全体計算として貸借が一致する(貸借平均の原理)こととなっている。そして、そこで設定される「勘定科目」については、計算対象の実体の有無に基づき、ストックとしての実体のある実在勘定(real account; 実体勘定、実物勘定、残高勘定、ストック勘定、貸借対照表勘定と呼ぶこともある)とフローとしての実体のない名目勘定(nominal account; 損益勘定、フロー勘定、損益計算書勘定と呼ぶこともある)とに分けられる。単式簿記が実在勘定を設定して、記録を行うのに対して、複式簿記では実在勘定と名目勘定との双方を設定して記録を行う。この名目勘定が設定され、かつ、後述の全

表2 単式簿記と複式簿記の比較

| 摘要             | 単式簿記   | 複式簿記  |
|----------------|--|---|
| 記入方法           | 単式記入   | 全ての取引を二重に記入(複式記入)   |
| 勘定科目           | ストックとしての実在勘定   | ストックとしての実在勘定とフローとしての名目勘定  |
| 基本目的           | 財産計算   | 財産計算と利益計算   |
| 利益計算<br>(計算構造) | <ul style="list-style-type: none"> <li>必ずしも利益計算を想定していない</li> <li>必要に応じて財産法による利益計算</li> <li>残高勘定の使用</li> <li>期末純財産 - 期首純財産 = 利益</li> <li>残高としての実在勘定を通しての結果計算としての利益計算</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>必ず利益計算を想定するもの</li> <li>財産法<sup>*1</sup>と損益法による利益計算</li> <li>損益勘定の使用</li> <li>収益 - 費用 = 利益</li> <li>フローとしての名目勘定を通しての原因計算としての利益計算</li> </ul> |
| 記録             | 発生時に継続的に記録   | 発生時に継続的に記録  |
| 帳簿             | ストック勘定についての帳簿(補助簿に相当するもの)  | <ul style="list-style-type: none"> <li>主要簿としての仕訳帳・総勘定元帳</li> <li>補助簿</li> </ul>   |
| 財務諸表の作成        | <ul style="list-style-type: none"> <li>必ずしも財務諸表の作成を想定しない</li> <li>棚卸法の適用</li> <li>財産目録から貸借対照表の作成</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>必ず財務諸表を作成</li> <li>誘導法の適用</li> <li>帳簿から貸借対照表と損益計算書の作成</li> </ul>   |
| 測定基礎           | 基本的に収支   | 基本的に収支  |

\* 1 : 複式簿記での財産法とは、形式的な利益計算方法として財産法を意味する。

(出所) 著者作成

での取引について二重分類を行うことにより複式簿記が完成されたといわれる。そして、簿記の「基本目的」について、単式簿記の基本目的は、例えば、現金や貸付金等という財産の記録計算（財産計算）とそれに基づく管理（財産管理）である。他方、複式簿記の基本目的は、財産計算と同時に利益の計算つまり「利益計算」（「損益計算」と同意に用いている。以下、同じ）を行うことである。これに関連して「利益計算」については、単式簿記では必ずしも利益計算が想定されていないが、必要に応じて財産法（期末純財産 - 期首純財産 = 利益；2時点間のストックを比較して利益を計算するというストック・ベースの利益計算）により<sup>ストック</sup>残高としての实在勘定を通じて（結果計算としての）利益計算がなされる。他方、複式簿記では、必ず利益計算がなされ、しかもそれは財産法と損益法 [(収益 - 費用 = 利益；期中の個別の取引というフローをベースとして利益計算を行うというフロー・ベースの利益計算) フローとしての名目勘定を通しての原因計算としての利益計算] という形で二面的に行われ、「新たに導入された名目勘定を通すことによって、損益の結果計算に加えて、原因計算が組織的、自動的、継続的に行えるようになる」（石川 [2011] 15頁）。

次に、「記録」に関しては、単式簿記も複式簿記も共に取引の発生時に継続的に記録がなされる。また、「帳簿」に関しては、単式簿記では、ストック勘定についての帳簿（補助簿に相当するもの）が必要なのに対して、複式簿記では、全ての取引を記入するために主要簿としての仕訳帳・総勘定元帳と共に、必要に応じてその主要項目についての補助簿の記入がなされる。そして、「財務諸表の作成」に関しては、単式簿記では、必ずしも財務諸表の作成は想定されていないが、必要に応じて棚卸法による財産目録から貸借対照表が作成される。他方、複式簿記では、必ず財務諸表の作成を行っており、誘導法による帳簿から貸借対照表と損益計算書等を作成する。この場合、その「測定基礎」に関しては、単式簿記も複式簿記も共に基本的に収支に基づき測定され、記録がなされる。

なお、これらの違いは、後述（2「複式簿記の意義と特徴」）のように、複式簿記の特徴のところで、さらに詳細に検討することとする。

### (3) 財産法と損益法

後述するような複式簿記の特徴を正確に理解するためには、その利益計算原理である損益法の特徴を、それ以前に採用されていた財産法と比較して理解することが重要である。そこで、利益計算の原理的な方法である財産法と損益法の比較を示せば、表3のとおりである。

前述のように、利益計算の原理としては、財産法と損益法とがあるが、その「意義」は、財産法とは、期首と期末の純財産を比較して利益計算を行う方法であるのに対して、損益法とは、収益から費用を差し引いて利益計算を行う方法である。そこで使用される「勘定」としては、財産法では实在勘定を使用するのに対して、損益法では实在勘定と名目勘定の双方が使用される。また、前者に関する「学説」としては、例えば、純財産増加説がある。この場合具体的な「利益計算式」は、財産法では、「期末純財産 - 期首純財産 = 利益」であるのに対して、損益法では「収益 - 費用 = 利益」となる。これらの「ベース」は、財産法が一定時点のストックという残高をベースとするのに対して、損益法は期中における個々の取引というフローをベースにする方法である。そして、具体的な「計算手続き」としては、財産法では実地棚卸による棚卸法を用いて、財産目録を作成し、貸借対照表的利益計算を

表3 財産法と損益法の比較

| 摘要        | 財産法   | 損益法  |
|-----------|---|--|
| 意義        | 利益計算の原理的な方法で、期首と期末の純財産を比較して利益計算を行うもの  | 利益計算の原理的な方法で、収益から費用を差し引いて利益計算を行うもの   |
| 勘定        | 実在勘定  | 実在勘定と名目勘定  |
| 学説        | 純財産増加説  |  |
| 利益計算式     | 期末純財産 - 期首純財産 = 利益  | 収益 - 費用 = 利益   |
| ベース       | 残高をベースとする (ストック・ベース)  | 取引をベースとする (フロー・ベース)  |
| 計算手続き     | <ul style="list-style-type: none"> <li>・実地棚卸</li> <li>・棚卸法</li> <li>・貸借対照表的利益計算</li> </ul>        | <ul style="list-style-type: none"> <li>・帳簿棚卸</li> <li>・誘導法</li> <li>・損益計算書の利益計算</li> </ul> |
| 利益計算の原理   | 2時点 (残高) 比較   | 取引の累積額の差引計算  |
| 直接法対間接法   | 間接法 (ストック差額から間接的に利益計算)  | 直接法 (フローによる発生源泉別の直接的な利益計算)   |
| 意味        | 結果計算  | 原因計算   |
| 純額対総額     | 純額 (比較)   | 総額 (比較)  |
| 適用        | 単式簿記  | 複式簿記   |
| 長所        | <ul style="list-style-type: none"> <li>・確実で具体的な利益計算方法</li> <li>・特定の簿記形態を問わないこと</li> </ul>         | 利益の発生源泉を示せること  |
| 短所        | <ul style="list-style-type: none"> <li>・利益の発生源泉が示されないこと</li> <li>・財産評価の客観的で一般的な基準がないこと</li> </ul> | 期中記録がないと利益計算ができないこと  |
| 利益の量と質    | 利益の量のみ明示  | 利益の量と質の明示  |
| 利益計算の集合勘定 | 残高勘定 (財産法の具体的な内容を示すもの)  | 損益勘定 (損益法の具体的な内容を示すもの)   |
| 利益の例      | 純利益   | 純利益  |

(出所) 著者作成

行うのに対して、損益法は帳簿棚卸等を用いて、帳簿を基礎として誘導法により損益計算書の利益計算を行っている。これらの「利益計算の原理」は、財産法が2時点間の残高比較計算であるのに対して、損益法では期中における収益費用の増減変化を伴う損益取引を累計したものの差額計算である。利益計算の「直接法対間接法」及びその「意味」については、財産法が、残高勘定を使用して結果として利益がどの位生じたのかという間接法による結果計算を行っているのに対して、損益法では利益の発生原因別の計算という直接法による原因計算を行っている。また、そこで用いられる金額の「純額対総額」に関して、財産法が残高勘定という純額を基礎としているのに対して、損益法は収益費用の総額をベースとしている。この利益計算の「適用」例として、財産法は単式簿記であるのに対して、損益法は複式簿記である。これらの「長所」として、財産法はストックをベースとした確実で具体的な利益計算方法であることや特定の簿記形態を問わない等が挙げられるのに対して、損益法は利益の発生源泉 (原因) が明示されること等が挙げられる。他方、これらの「短所」として、財産法が利益の発生源泉が示せないことや財産評価の客観的で一般的な基準がないこと等が挙げられるのに対して、

損益法では期中記録がないと利益計算ができないこと等が挙げられる。そして、これらの「利益の量と質」に関して、財産法が利益の量（金額）のみが計算されるのに対して、損益法では利益の量（金額）のみならず、その質（発生源泉）も明示される。さらに、これらの「利益計算の集合勘定」として、財産法では残高勘定が用いられ、利益計算がなされるのに対して、損益法では損益勘定が使用され、利益計算がなされる。このように計算される「利益の例」としては、財産法では純利益が考えられるのに対して、損益法では純利益が考えられる。

#### (4) 簿記と会計との関係

本稿は、IFRS という会計基準の導入が簿記にどのような影響を及ぼすのかを分析しようとしているので、両者の関係が明確にされる必要がある。そこで、簿記と会計との関係についてであるが、簿記が一定の取引を（会計理論で決定された認識基準・測定基準・報告基準に基づき）財務情報として記録・計算・表示するための技術（的な側面のもの）であるのに対して、会計は、それに加えて、どのような財務情報をいつ対象として計上するのか（認識）、それらをどのような測定基礎に基づきいくらか計上するのか（測定）、さらにどのような財務情報を、どのような形式で提供すべきか（報告）等の判断を行う理論的な側面を含むものである（渡邊 [2008] 229頁）。このような意味で、後述するIFRS 導入に伴って、新たな会計理論に基づき新たな影響が簿記の手續面に表れることとなる。それゆえ、簿記と会計は全く別物ではなく、会計の計算技術的な側面を複式簿記が担っているものと考えられる。また、会計は、経済事象や経済活動を簿記的な記帳技術を用いて算出される会計情報をその利用者に報告するものであるということもできる。そこで、「簿記と会計のどちらが卵でどちらが鶏か」という議論がなされることもある。

表4のように、現行の実務では、簿記と会計とはいずれが卵で、いずれが鶏なのかが判断できない状況になっている。そこで、この問題を解決するためには、歴史的な考察が必要とされるであろう。すなわち、歴史的には、簿記は財産管理等のための記録計算技術として、特定の（財務）会計理論が成立する以前に既に存在している。この意味からすれば、簿記が卵で、会計が鶏と解釈できる。つまり、最初に実務上の必要性から簿記の構造・原理が完成し、それに一定の会計目的を達成するという機能を後でさらに付加し、そのような機能を果たすように、具体的な勘定科目の設定や一連の簿記手続きを改変しながら発展してきていると解釈することができる。この考え方は、後述（第3節「複式簿記への影響」を参照）のように、IFRS 導入の複式簿記への影響という議論でも、同様に考えることができる。

表4 簿記・会計の卵鶏論争

| 摘要 | ま ず 最 初                                  | そ の 後                      |
|----|--|----------------------------|
| 簿記 | 会計理論に基づき簿記処理上必要とされる勘定科目、認識・測定基準、表示形式等の決定 | 簿記技術を用いて、取引の認識・測定・記録・表示を行う |
| 会計 | 簿記で処理された会計情報（会計数値）の決定                    | その会計情報の利用者への開示             |

(出所) 著者作成

## (5) 簿記手続きの内容

さらに、IFRS 導入が簿記にどのような影響を具体的に及ぼすのかを検討する前提として、実際に制度的に行われ、影響を受けると想定される認識・測定・記録・表示という簿記手続きの一連のプロセスの内容を明確にする必要がある。そこで、以下では、このような簿記手続きの内容を検討することとする。

### 認識と認識対象

簿記上、「認識」とは、その対象として何（認識対象）をいつ計上し、それを会計帳簿に記録するのかという計上時点の問題である。そして、この認識時点は、一般にその認識対象である簿記上の取引が期中（期末を含む。以下、同じ）において生じた時点である。そして、これには、期中においてその企業が実際に外部との間で個別取引を行った時点のみならず、それ以外の経済価値の増減変化を伴う事象が生じた時点も含まれる。このような結果として資産・負債・純資産（資本）・収益・費用に増減変化が生じた時点で、継続的にそれらが記録・計算される。そして、簿記上の認識対象は経済価値の増減変化をもたらす一定の事象（会計事象）のことであり、より具体的には、一般に資産・負債・純資産（資本）・収益・費用の増減変化をもたらすもののことである。なお、何をいつ認識するのは、簿記の構造・原理の問題というよりも、むしろ簿記の形態・機能の問題（なお、簿記の構造・原理と形態・機能の問題については、第3節(1)「複式簿記への影響の分析視点」を参照されたい）であり、これはその時代において採用されている会計上の発生主義や実現主義等の認識理論に依存して変化していくものであり、具体的にはその時点での会計基準上の認識基準を満たすものが計上されることとなる。それゆえ、この認識基準としては、現実的には、現行の会計概念フレームワーク<sup>7)</sup>や個別会計基準等が基準となる。

### 測定と測定基礎

簿記上、「測定」とは、認識される取引をいくらで計上するのかという計測の問題<sup>8)</sup>であり、具体的には一般的に貨幣数値（金額）による測定を行う。ここでの測定基礎としては、必ずしも特定のものが想定されておらず、取引等の状況に応じて収入・支出（収支）の場合もあれば、原価・時価<sup>9)</sup>等の場合もある。なお、どのような測定基礎に基づいて測定がなされるのかは、簿記の構造・原理の問題というよりも、むしろ簿記の形態・機能の問題である。すなわち、これはその時代において採用されている会計上の原価主義や時価主義等の測定理論に依存して変化していくものであり、具体的には、その時点での会計上の測定基準における測定基礎によることとなる。それゆえ、この測定基礎としては、現実的には、現行の会計概念フレームワーク及びそれを具体的に展開した個別の会計基準等が基準となる。

### 記録

簿記上、「記録」とは、仕訳帳や総勘定元帳等の会計帳簿に期中に取引が生じた時点で記入（記帳）<sup>10)</sup>を行うことである。この記録を通して会計責任ないし説明責任（accountability）が、後で追跡・検証可能な形で組織的・継続的に遂行されることとなる。

## 表示

簿記上、「表示」とは、一般に期末において決算を行い、利害関係者に企業等の経営状況を報告するために財務諸表（貸借対照表・損益計算書等）を作成し、これを利用者に示すことである。なお、どのような形式で、どのような内容のものを表示すべきかについては、簿記の構造・原理の問題というよりも、むしろ簿記の形態・機能の問題であり、具体的には、その時点における会計上の開示理論、会計基準に依存する。

以上の検討によって、簿記の意義、簿記と会計との密接な関係があること及び簿記手続きの内容が明確にされた。

## 2 複式簿記の意義と特徴

以上の検討結果を前提として、ここでは、本稿で問題とする複式簿記とは何か、そしてそれは、記録計算の構造的・原理的な仕組みに関して、どのような特徴を持つものなのかを明確にしていきたい。これに関して、現行の複式簿記について、以下に示すような特徴が一般に指摘されることがある。そして、これらはまさに、前述（第1節1(2)「単式簿記と複式簿記」）の内容と符合することとなる。そこで、これらは本当に複式簿記の特徴といえるのか否かについて、より詳細に検討していくこととする。

### 取引の二重分類

複式簿記の取引分類に関する技術的特徴として、一般にその記帳対象たる企業の活動から生じた一つの取引を原因と結果（因果簿記）や給付と対価等の観点から左右二つに分類して記録・計算する（貸借（複記）記入ルール又は二面的記入ルールを持つ）体系的な技術ということが挙げられる。この特徴は、このような全ての取引について包括的に二面的記入を行わない単式簿記と比較した場合の最大の特徴と考えられ、これが複式簿記の最も基本的な特徴の一つであるといえる。

### 実在勘定と名目勘定

複式簿記においては、実在勘定と名目勘定の双方の勘定の使用が挙げられる。これは、これらの勘定を用いて、後述の二重目的の計算構造で述べる財産計算と利益計算とを同時に行うため、及び利益の二重計算を行うためである。前述のように、複式簿記は、上述の取引の二重分類とともに、この名目勘定の導入によって完成したといわれ、実在勘定と名目勘定の双方の勘定の使用は、複式簿記の本質的な特徴の一つである。

### 二重目的の計算構造

一般に複式簿記は財産（有価）計算と損益計算を同時に行う二重目的の計算構造（田代 [2008] 3頁）の特徴を有しているといわれる。この特徴は、複式簿記がこの二つの計算目的のために、前述のストックとしての実在勘定としての貸借対照表勘定とフローとしての名目勘定としての損益計算書勘定を有し、かつ貸借対照表と損益計算書を作成する役割を果たしていることを示している。すなわち、単式簿記が実在勘定を記録の対象とし、実在勘定をベースとした財産計算をすることを目的としているのに対して、二重目的の計算構造は複式簿記の計算目的及び計算構造的な特徴であるといえる。

## 利益の二重計算

工業化社会への発展という経済的な背景に基づく近代会計の成立期における歴史的（実質的）な意味での財産法・損益法という意味ではなく、利益計算構造的（形式的）な意味での損益法（損益計算書でフローを基礎として利益を計算する方法：収益 - 費用 = 利益）と財産法（貸借対照表でストックを基礎として利益を計算する方法：期末資本 - 期首資本 = 利益）を前提として、一般に複式簿記は、实在勘定と名目勘定の双方を有し、損益法という名目勘定による利益計算と財産法という实在勘定による利益計算という利益の二重計算を行っている（岩崎 [2005] 9 16頁）という特徴が挙げられる。しかもこの際、複式簿記は、实在勘定を使用する単式簿記と異なり、名目勘定も使用するの、発生源泉からの利益計算をその組織内で自動的に行えるのである。これは、複式簿記（及び連繋観）を前提とすれば、必然的な関係であり、複式簿記の特徴の一つである。すなわち、複式簿記では、期中の取引の継続記録と期末の实地棚卸等による決算修正を基礎として、損益計算書において収益から費用を控除して利益を計算すると同時に、貸借対照表において（増減資や利益処分がないことを前提として）期首・期末の資本の差額として利益を計算するという利益の二重計算を行っている。なお、歴史的には、ストックという实在勘定からの財産法による利益計算の正確性を、フロー（原因）の側面からの損益法による利益計算によって証明している（渡邊 [2008] 99 100頁）といえる。

### 認識対象の発生時点での認識と継続記録

複式簿記の記帳に関する時点的特徴として、一般に期中においてその認識対象たる企業活動から生じた取引を、その発生時点で継続的に記録・計算していく技術ということが挙げられる。この特徴は、その認識対象たる取引の期中における発生時点でそれを継続的に記録・計算するという過去の・歴史的な事象の発生記録であり、複式簿記の最も基本的なないし中核的な機能的特徴でもある<sup>11)</sup>。なお、歴史的にも（単式・複式）簿記は期中における帳簿への記録すなわち記帳の実務から発展してきており、この記録とそれによる管理とを通して財産の委託・受託の関係から生じる会計責任ないし説明責任が、後で追跡・検証可能な形で組織的・継続的に遂行されることとなる。

### 主要簿

複式簿記の帳簿組織的な特徴として、財産管理のために特定のストック勘定について記録を行うための帳簿（補助簿に相当するもの）ばかりでなく、全ての取引を記帳するために、仕訳帳と総勘定元帳という主要簿を有していることが挙げられることが多い。これは、単式簿記がストック勘定を記入するための帳簿（補助簿）のみを有していることに対して、すべての取引を記録するための主要簿を帳簿組織として有しているという意味で、複式簿記の主要な帳簿組織的特徴の一つである。

### 誘導法

複式簿記の財務諸表の作成に関する技術的特徴として誘導法すなわち期中の継続記録・計算から決算書を誘導的に作成する方法が挙げられることが多い。これは、期中の記録を行わず、期末において实地棚卸を行い、一定の評価基準に基づいて評価を行い、それを基礎として貸借対照表等を作成するという棚卸法に対立する方法である。この誘導法は、複式簿記の本質的な特徴の一つである<sup>12)</sup>。

### 収支に基づくもの

複式簿記の測定基礎的特徴を考えた場合、従来の取得原価主義会計の下において原価主義が採用され、収支<sup>13)</sup>を基礎として記録するという特徴が挙げられることがある。

収支には、表5のように、種々のものが考えられるが、この中で伝統的に帳簿記録は、広義の収支すなわち取引額という意味での確定的な収支を基礎として（取引をベースとする過去・現在・将来の現金収支を基礎として）記録がなされてきた<sup>14)</sup>。ただし、複式簿記は、その測定基礎として収支以外のその他の測定基礎とも結びつくものであり、特定の測定基礎に依存しないところがむしろ複式簿記の特徴の一つになっている。

表5 収支の意義

| 収支の意義  |     | 内 容  |
|--------|-----|--|
| 収<br>支 | 狭義  | 現金の収支  |
|        | 広義  | 取引額（契約額）という意味での確定的な収支 [上記 現金収支 + 過去・将来の現金収支を基礎とするもの] |
|        | 最広義 | 確定的な収支と（将来の）見積りによる（不確定の）収支を含むもの [上記 + 見積りによる収支]      |

(出所) 岩崎 [2008] 5頁 (一部修正)

以上の検討によって、複式簿記の特徴が明確にされた。そこで、複式簿記の特徴を伝統的な会計モデルとその他のモデルとを比較した形で示せば、表6のとおりである<sup>15)</sup>。

このように、複式簿記の特徴としては、期中において生じた取引を、实在勘定と名目勘定を用いて、左右に二重分類し、一定の測定基礎に基づき、発生時点で会計帳簿に継続記録（貸借記入）し、期末

表6 複式簿記の特徴

| 特 徴        |              | 伝統的な<br>会計モデル     | 部分公正価値<br>会計モデル | 損益計算型<br>全面公正価値<br>会計モデル <sup>*1</sup> | 純資産計算型<br>全面公正価値<br>会計モデル <sup>*2</sup> |
|------------|--------------|-------------------|-----------------|--|---|
| 取引の二重分類    | 分類技術的側面      |                   |                 |  | ×                                       |
| 实在勘定と名目勘定  | 勘定的側面        |                   |                 |  | ×                                       |
| 二重目的の計算構造  | 計算目的・計算構造的側面 |                   |                 |  | ×                                       |
| 利益の二重計算    | 利益計算構造的側面    |                   |                 |  | ×                                       |
| 発生時点での継続記録 | 記帳時点的・機能的側面  |                   |                 |  | ×                                       |
| 主要簿        | 帳簿組織面        |                   |                 |  | ×                                       |
| 誘導法        | 財務諸表作成技術的側面  |                   |                 |  | ×                                       |
| 収支に基づくもの   | 測定基礎的側面      | ( ) <sup>*3</sup> | ×               | ×                                      | ×                                       |

[注] : 該当 × : 非該当

\* 1 : 利益の源泉別計算を行うと共に、期末に全面公正価値評価を行うモデルで、複式簿記を前提とするもの。

\* 2 : 複式簿記を前提とせず、利益の源泉別計算を行わず、期末に棚卸表から貸借対照表を作成するもので、全面公正価値評価を行うモデル。

\* 3 : 収支の内容をどのように捉えるかによって結論が異なる。

(出所) 岩崎 [2008] 6頁 (一部修正)

に（試算表の作成により）記録の正確性を確かめ、その帳簿からの誘導（誘導法）と事実の調査による記録の修正（決算修正）とを併用して、（財産計算的側面としての）貸借対照表と（損益計算的側面の）損益計算書という財務諸表を作成すると同時に損益計算書と貸借対照表において利益の二重計算を行う簿記である、ということが明確化された。そして、ここでは、このような特徴を持つ簿記を複式簿記という。

なお、簿記で使用される勘定の本質や勘定間の組織的な関連性を明確にすることによって、複式簿記の機構を原理的に明確にしようとする理論（複式簿記機構の原理的解明理論）ないし学説を勘定理論ないし勘定学説という（安平 [2001] 238頁）。この理論は、会計理論の発展とともに、「人的勘定学説 物的勘定学説」へ、さらに物的勘定学説も「静的勘定学説 動的勘定学説 静的動的勘定学説」へと、表7のように、変遷してきている。

表7 勘定学説（勘定理論）

- |  |
|--|
| (1) 人的勘定学説* <sup>1</sup><br>(2) 財産計算中心の勘定学説（静的勘定学説）* <sup>2</sup><br>(イ) 純財産学説* <sup>3</sup><br>(ロ) 貸借対照表学説* <sup>4</sup><br>(3) 損益計算中心の勘定学説（動的勘定学説）* <sup>5</sup><br>(4) 財産計算・損益計算を指向する勘定学説（静的動的勘定学説）* <sup>6</sup> |
|--|

\* 1：複式簿記の成立以来19世紀後半までの簿記説明法（記帳技術解説法）の総称であり、全ての勘定の背後に何らかの人を想定する理論である。

\* 2：勘定の意味を勘定の内容に即して物的に説明する物的勘定学説で、最初に静態論を背景として主張されたものであり、財産計算中心の観点に立って複式簿記機構を説明する理論

\* 3：財産計算表としての貸借対照表を中心として、「資産 - 負債 = 資本」という資本等式を基礎として複式簿記の機構を説明する理論。シェア（Schar, J.F.）の物的二勘定系統説、ハットフィールド（Hatfield, H.R.）の勘定理論等

\* 4：「資産 = 負債 + 資本」という貸借対照表等式を基礎として複式簿記機構を説明する理論。ニックリッシュ（Nicklisch, H.）の貸借対照表二勘定系統説、ペイトン（Paton, W.A.）の資産・持分二勘定系統説等

\* 5：動態論を背景として、複式簿記の全機構を損益計算の観点から検討し、二面的損益計算機構としての複式簿記の特徴を明確化している理論。ワルブ（Walb, E.）の成果学説、コジオール（Kosiol, E.）の収支的勘定学説等

\* 6：複式簿記の二面的損益計算機構性をそのまま肯定する理論。

（出所）安平 [2001] 238頁（なお、注記は著者挿入）

このような勘定学説の観点から複式簿記の特徴を検討すれば、上記「取引の二重分類」から「誘導法」までの特徴は少なくとも当てはまることとなる。なお、IFRS 導入に伴う会計モデルを勘定学説的に説明しようとする場合には、後述のように、貸借対照表を重視した資産負債中心観が中心的な理論ではあるけれども、一部に収益費用中心観的な側面も残されており、しかも財政状態計算書と包括利益計算書とで二重の利益計算を同時に行っているため、上記(4)静的動的勘定学説が当てはまりそうである。しかし、残念ながら勘定学説的な検討はIFRSでは行われていない。

## 第2節 IFRS の会計モデル

これまでの検討で複式簿記の意義と特徴が明らかになったので、これを前提として本節では、

IFRS の導入に伴う IFRS 型会計モデルの内容について検討していくこととする。なお、現実の我が国の会計制度は近年の IASB との一連のコンバージェンスによってかなり表面的には、IFRS と同様な内容となっている。しかし、その実質はかなり理論的な違いが見られる。そこで両者の違いを明確にするために、まず第 1 ステップとして会計ビッグ・バン以前の従来の我が国の会計の基本思考と IASB が目指しているものと想定される会計モデル（すなわち全面公正価値会計モデル）とを比較する。このような基本思考をベースとして、第 2 ステップとして現実的姿としての現行の我が国の会計制度と現行の IFRS との比較をすることによって、どのような IFRS 型会計モデルが導入されようとしているのかを明確化することとする。

### (1) 会計の基本思考の比較

従来（会計ビッグ・バン以前）の我が国の会計計算構造は、動態論に基づく発生主義会計（accrual accounting）ないし取得原価主義会計（historical cost accounting）であると一般に解されてきた。他方、IFRS の基本モデル（理念型）としての基本構造は公正価値に基づく事業用資産を含む全面時価会計であろうと間接的に推定されうる<sup>16)</sup>。そこで、両者における会計の基本思考を図示すれば、表 8 のように纏められる。

このような会計基本思考の「思考的背景」には、我が国では伝統的に実業としての新しい価値を生むプラスサムとしての産業の発展により経済を豊かにしていこうとする産業資本主義的な思考を重視してきた。これに対して、IFRS では、特に 1980 年代後半からの金融工学をベースとして生み出された新金融派生商品の発展とともに広まってきた英米の思考である金融資本主義<sup>17)</sup>（原 [2009] 181 頁）

表 8 従来の日本の会計基本思考と IFRS の会計基本思考との比較

| 摘 要        | 従来の日本の会計基本思考            | IFRS の会計基本思考          |
|------------|-------------------------|-----------------------|
| 思考的背景      | 産業資本主義的な思考              | 金融資本主義的な思考            |
| 基本的計算構造    | 発生主義会計・原価主義会計           | 全面時価会計                |
| 利益観        | 収益費用中心観                 | 資産負債中心観               |
| 中心的な利益概念   | 純利益                     | 包括利益                  |
| フロー対ストック   | フロー重視                   | ストック重視                |
| 会計の本質・中心概念 | 配分（のプロセス）               | 評価（のプロセス）             |
| 認識測定ベース    | （実際）取引ベース               | 仮想的市場計算ベース            |
| 収支概念       | 確定的収支                   | （将来の見積りによる）不確定収支を含む収支 |
| 思考の前提      | ゴーイング・コンサーン             | 投資の清算価値               |
| 志向の内容      | 製造業的・長期志向               | 金融業的・短期志向             |
| 時価の適用範囲    | 金融商品に限定 <sup>*1</sup>   | 金融商品・非金融商品（含：事業用資産）   |
| 重視の対象      | 経営者の意図                  | 市場・時価（公正価値）・外形        |
| リサイクリング    | リサイクリング重視 <sup>*2</sup> | リサイクリング軽視             |
| 財務報告の質的特性  | 信頼性（・目的適合性）             | 忠実な表現（・目的適合性）         |

\* 1：厳密には会計ビッグ・バンで導入された適用領域である。

\* 2：厳密にはその他の包括利益が導入された後の考え方である。

（出所）辻山 [2011] 54 頁を参照して著者作成

ないしマネー資本主義的な思考（金融資本の増殖により経済を豊かにしていこうとする考え方）を重視しているものと間接的に考えられる。すなわち、これは、会計の「基本的計算構造」、「利益観」及び「中心的な利益概念」との関連からいえば、従来のわが国の会計では、当事者が実際に参加した取引事実に基づき客観性のある過去の情報を提供する取得原価主義会計（ないし発生主義会計）モデルの下に利益観として（動態論ないし）収益費用中心観を採用し、中心的な利益概念として純利益を重視してきたことと関連する。他方、IFRSの基本モデル（理念形）としての基本的計算構造は、仮想的取引（擬制取引）に基づき主観性の高い見積情報を多く含んだ公正価値に基づく事業用資産を含む全面時価会計モデル（ないし全面公正価値会計モデル）に基づく資産負債中心観を採用し、中心的な利益概念として包括利益を重視しているという全く異なった考え方を行っている。

また、これに関連して「フロー対ストック」及び「会計の本質の捉え方ないし中心概念」に関して、前者については、従来の我が国では、動態論的な観点から適正な期間損益計算を中心目的として収益費用というフローを重視し、名目勘定を中心とした会計を採用していた。他方、IFRSでは、資産負債中心観の観点から資産負債という実在性を示すストック項目が重視され、実在勘定を中心とした会計となっている。また、後者の会計の本質に関する捉え方ないし中心概念に関しては、我が国では、会計の本質を評価ではなく、取引を会計期間に配分する<sup>プロセス</sup>過程であると捉え、名目勘定を中心とした動態論に基づく取得原価主義会計を採用してきた。これに対して、IFRSでは、会計の本質を配分よりも評価の過程であると捉えて、資産負債中心観に基づきストックとしての資産負債の期末時点での評価を重視している。このように、現状においては、世界的に見てフローを中心とする名目勘定の会計上の地位が後退し、反対に実在勘定を中心とした会計上の地位が向上し、それを中心とした会計へと変化しつつあるといえる。

次に、会計上の「認識測定のベース」及び「取引概念」に関して、我が国の伝統的な取得原価主義会計では、市場において当事者が参加して実際に行われた取引をベース（事実としての「取引ベース」）として認識測定を行ってきており、そこでの収支概念は、取引額（契約額）という意味でキャッシュ・フローをアンカーとする確定的収支を基礎としている。これに対して、IFRSでは、そのような事実としての取引ベースではなく、単なる仮定に基づく仮想的市場計算ベースで認識測定を行おうとしている。すなわち、取得原価主義会計が取引をベースとして、その取引を各会計期間に配分していこうという取引ベースの配分を会計の中心的なプロセス（配分のプロセス）と考えるのに対して、IFRSは仮想的市場計算ベースの評価を会計の中心的なプロセス（評価プロセス）と考え、そこでの収支概念は将来の見積りによる不確実な収支をも含む収支を基礎とする公正価値会計の立場を明確化していると考えられる。このように、IFRSでは従来の取引概念や収支概念と比較すると、会計の本質が配分のプロセスから評価のプロセスへと、また収支概念が拡張され、パラダイム・シフトしつつあることが窺われる。

そして、「思考の前提」及び「志向の内容」について、我が国が長期志向でゴーイング・コンサーン前提とした製造業的な思考の下での会計観を従来から採用してきた。他方、IFRSは、ファイナンス理論的な観点から企業それ自体も一つの商品として捉え、企業を売買することを視野に入れ

た考え方に影響を受けている。言い換えれば、IFRS は短期志向で投資の清算価値を常に念頭に置く金融業的な思考の下での会計観を採用していると考えられる。このことが、我が国において事業用資産については原価測定を堅持するという主張に、他方、IFRS においては、ゴーイング・コンサーンを排除し得ることを前提として事業用資産にも再評価モデルを任意適用することによって、売却を前提とした評価（出口価格評価）を想定すると共に、公正価値概念として（投資の清算価値・売却価値を意味する）出口価格を採用するという主張に端的に表れている。

さらに、「時価（ないし公正価値）の適用範囲」、「経営者の意図」及び「リサイクリング」に関しては、我が国では、時価ないし公正価値の適用範囲を基本的に金融商品に限定し、できる限り経営者の意図を反映した会計処理を志向し、かつ収益費用中心観を基礎とする純利益を利益の中心概念としているので、リサイクリングを重視している。他方、IFRS では、公正価値の適用範囲は、金融商品に止まらず、固定資産（ただし、任意適用）という実物資産を含む非金融商品までに及び、そこでは経営者の意図をできるだけ反映しない公正価値測定に基づく会計処理を志向しており、かつ資産負債中心観を基礎とする包括利益を利益の中心概念としているので、リサイクリングを重視しない取扱いとなっている。

最後に、「財務情報の質的特性」に関しては、情報を有用なものとするために、我が国では財務情報の質的特性として信頼性と目的適合性をトレード・オフ関係にあるものとして位置付け、信頼性と目的適合性の双方を重視しているのに対して、IFRS では、有用な財務情報を提供するために、目的適合性を最も重視すると共に、公正価値会計との関係で、公正価値測定において信頼性が必ずしも担保されないので、信頼性に代えて忠実な表現を重視している。

そして、近年の我が国の会計の国際的なコンバージェンスはいわゆるプロダクト型会計からファイナンス型会計への（部分的な）転換ともいわれるものである（古賀 [2002] 62 63頁）が、もし IFRS が完全導入された場合には、これに関して全面的な転換を迫られることとなるであろう。

以上が両者の会計基本思考の比較であるが、現実には、両者は最近の一連のコンバージェンスによって表面上非常に近いモデルになってきており、両者とも双方の基本思考を折衷した混合測定モデルとなっている。しかし、以下で検討するように、依然として両者の基本的な考え方の間にはかなり隔たりがある。

## (2) 現行の日本基準と IFRS との比較

上述のように、我が国及び IASB の会計の基本思考が明確にされたので、次にそれを基礎として現実に採用されている現行の日本基準及び IFRS の内容を検討していくこととする。両者の比較を行えば、表 9 のとおりである。

現行の会計制度の「思考的背景」については、現行の日本基準が産業資本主義的な思考を重視しながら金融資本主義的な思考も考慮しているのに対して、IFRS では金融資本主義的な思考を重視しながら産業資本主義的な思考も考慮しているところが異なっている。また、会計の「基本的計算構造」に関して、現行制度では、両者とも混合測定モデル（ないし部分公正価値会計モデル）となっていることでは共通するが、その背後にある考え方は、日本基準が発生主義会計・原価主義会計をベー

表9 日本基準とIFRS との比較

| 摘要         | 従来の日本の基本思考                | ⇨ 現行の日本基準                        | ⇨ 現行のIFRS                        | ⇨ IFRSの基本思考           |
|------------|---------------------------|----------------------------------|----------------------------------|-----------------------|
| 思想的背景      | 産業資本主義的な思考                | 産業資本主義的な思考を重視しながらも金融資本主義的な思考も考慮  | 金融資本主義的な思考を重視しながらも産業資本主義的な思考も考慮  | 金融資本主義的な思考            |
| 基本的計算構造    | 発生主義会計・原価主義会計             | 発生主義会計・原価主義会計をベースに部分時価会計の採用      | 全面時価会計を目指して部分時価会計の採用             | 全面時価会計                |
| 利益観        | 収益費用中心観                   | 収益費用中心観をベースとして資産負債中心観も考慮         | 資産負債中心観を中心として収益費用中心観も考慮          | 資産負債中心観               |
| 中心的な利益概念   | 純利益                       | 純利益を中心として包括利益も考慮                 | 包括利益を中心として純利益も考慮                 | 包括利益                  |
| フロー対ストック   | フロー重視                     | フローを重視しながらもストックも考慮               | ストックを重視しながらもフローも考慮               | ストック重視                |
| 会計の本質・中心概念 | 配分 (のプロセス)                | 配分を重視し、評価も考慮                     | 評価を重視し、配分も考慮                     | 評価 (のプロセス)            |
| 認識測定ベース    | (実際) 取引ベース                | 取引ベースを中心としながらも仮想的市場計算ベースも考慮      | 仮想的市場計算ベースを中心としながらも取引ベースも考慮      | 仮想的市場計算ベース            |
| 収支概念       | 確定的収支                     | 確定的収支を基本としながらも不確定収支も含む           | 不確定収支を含む収支                       | 不確定収支を含む収支            |
| 思考の前提      | ゴーイング・コンサーン               | ゴーイング・コンサーンを重視しながらも投資の清算価値も考慮    | ゴーイング・コンサーンと投資の清算価値の両者の重視        | 投資の清算価値               |
| 志向の内容      | 製造業的・長期志向                 | 製造業的・長期志向を重視しながら金融業的・短期志向も考慮     | 金融業的・短期志向を重視しながら製造業的・長期志向も考慮     | 金融業的・短期志向             |
| 時価の適用範囲    | (金融商品に限定)* <sup>1</sup>   | 金融商品に限定                          | 金融商品・非金融商品 (含: 事業用資産)            | 金融商品・非金融商品 (含: 事業用資産) |
| 重視の対象      | 経営者の意図                    | 経営者の意図を重視しながらも市場・時価 (公正価値)・外形も考慮 | 市場・時価 (公正価値)・外形を重視しながらも経営者の意図も考慮 | 市場・時価 (公正価値)・外形       |
| リサイクリング    | (リサイクリング重視)* <sup>2</sup> | リサイクリング重視                        | リサイクリング軽視                        | リサイクリング軽視             |
| 財務報告の質的特性  | 信頼性 (・目的適合性)              | 信頼性 (・目的適合性)                     | 忠実な表現 (・目的適合性)                   | 忠実な表現 (・目的適合性)        |

\* 1 : 厳密には会計ビッグ・バンで導入された適用領域である。

\* 2 : 厳密にはその他の包括利益が導入されたのちの考え方である。

(出所) 著者作成

スに部分時価会計を採用しているのに対して、IFRS では全面時価会計を目指して部分時価会計の採用をしている点が異なっている。その背景としての「利益観」に関して、日本基準が収益費用中心観をベースとして資産負債中心観も考慮しているのに対して、IFRS では資産負債中心観をベースとして、一部収益費用中心観も考慮しているところが異なっている。それゆえ、そこで重視される「中心的な利益概念」に関して、日本基準が純利益を中心として包括利益も考慮しているのに対して、IFRS では、反対に包括利益を中心として純利益も考慮するという立場になっている。現在我が国の会計概念フレームワークでは、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から両者を折衷したハイブリット型利益観を採用し、純利益と包括利益の双方を表示する方法へ転換している。仮に将来においてIFRS が導入されたとすると、資産負債中心観を強調する考え方を採用することとなる。

上述の考え方をベースとして「フロー対ストック」に関して、日本基準では収益費用中心観を基礎とした収益費用というフローを重視しながらストックも考慮しているのに対して、IFRS では、反対に資産負債中心観を基礎として資産負債というストックを重視しながらフローも考慮するという考え方を採っている。その結果、「会計の本質の捉え方ないし中心概念」に関して、日本基準では配分を基礎としながらも評価を併用しているのに対して、IFRS では評価を重視し、配分も考慮するという形になっている。また、会計上の「認識測定ベース」及び「収支概念」に関して、現行の日本基準は取引ベースを中心としながらも仮想的市場計算ベースも考慮しており、そこでは確定的収支を基本として不確定収支をも含むものとなっているのに対して、IFRS では、仮想的市場計算ベースを中心としながらも取引ベースをも考慮しており、そこでは不確定収支を含む収支を採用している。そして、これらの「思考の前提」として、日本基準ではゴーイング・コンサーンを重視しながらも投資の清算価値も考慮しているのに対して、IFRS ではゴーイング・コンサーンと投資の清算価値の両者が重視されていることが挙げられる。言い換えれば、「志向の内容」として、日本基準では製造業的・長期志向を重視しながら金融業的・短期志向も考慮しているのに対して、IFRS では金融業的・短期志向を重視しながら製造業的・長期志向も考慮している点が異なっている。それゆえ、「時価（公正価値測定）の適用範囲」に関して、日本基準では基本的に金融商品に限定しているのに対して、IFRS では金融商品・非金融商品（含：事業用資産）の双方に適用している。そこにおける「重視の対象」に関して、日本基準では経営者の意図を重視しながらも市場・時価（公正価値）・外形も考慮しているのに対して、IFRS では市場・時価（公正価値）・外形を重視しながらも経営者の意図も考慮している点が異なっている。そして、「リサイクリング」に関して、日本基準では、純利益を中心的利益概念としているので、リサイクリングを重視するのにに対して、IFRS では、包括利益を中心的利益概念としているので、リサイクリングを軽視しているないし重視していない。さらに、公正価値会計における公正価値の重視の仕方が異なることから「財務報告の質的特性」に関して、日本基準では信頼性を重視しているのに対して、IFRS では忠実な表現を重視している。

以上の検討によって、現行の日本基準とIFRSとはコンバージェンスの結果として、表面上は共に混合測定モデル（部分公正価値会計モデル）によっており、同様なものと見えるけれども、その基本思考等に大きな違いがあることが明確にされた。

### 第3節 複式簿記への影響

これまでに、複式簿記の意義や特徴、IFRS 型会計モデルについて明確にされたので、これらを前提として、ここでは、IFRS の導入によって複式簿記の構造・原理ないし形態・機能にどのような影響が生じるのかについて検討していくことにする。

#### (1) 複式簿記への影響の分析視点

IFRS 導入に伴う複式簿記の影響を考える場合、複式簿記への影響の分析視点として、表10のように、複式簿記の構造・原理の側面と形態・機能の側面とを分けて考えることが有用であろう。この理由は、後述のように、IFRS が複式簿記のこれらの二つの側面に及ぼす影響が異なると考えられるからである<sup>18)</sup>。

ここで複式簿記の構造・原理の側面とは、第 2 章第 1 節 2 「複式簿記の意義と特徴」のところで示された、複式簿記の記録計算の構造的、原理的な仕組みのことであり、全体的、抽象的、技術的な性格を有している（石川 [2011] 203 204頁）。すなわち、より具体的には、複式簿記はその記録計算上の構造・原理において、取引の二重分類を行っていること、このために實在勘定と名目勘定の双方を用いていること、財産計算と損益計算という二重目的の計算構造を採用していること、利益の二重計算を行っていること、取引の発生時点での継続記録を行っていること、主要簿と補助簿に記入すること、帳簿を基礎とする誘導法に基づき財務諸表を作成していること等が挙げられる。

他方、複式簿記の形態・機能の側面とは、企業で行われる実際の現実的で、具体的な企業簿記としての複式簿記の形式や役割のことであり、個別的、具体的、内容的な性格を有するものである（石川 [2011] 203 204頁）。これは前述の複式簿記の構造・原理をベースとして実務的には、一定の会計理論に従って、複式簿記の構造・原理に実質的な内容を組み込んでいくものである。より具体的には、どのような会計理論及び会計目的に従ってどのような内容の会計計算を行うのか、このためにどのよ

表10 複式簿記への影響への分析視点

| 視 点           | 2 側 面         |                   | 内 容  | 性 格                  |
|---------------|---------------|-------------------|--|----------------------|
| 複式簿記への影響の分析視点 | 複式簿記の構造・原理の側面 | 記録計算の基本的な仕組み      | <ul style="list-style-type: none"> <li>・取引の二重分類を行っていること</li> <li>・實在勘定と名目勘定の双方を用いていること</li> <li>・財産計算と損益計算という二重目的の計算構造を採用していること</li> <li>・利益の二重計算を行っていること</li> <li>・発生時点での継続記録を行っていること</li> <li>・主要簿と補助簿に記入すること</li> <li>・帳簿を基礎とする誘導法に基づき財務諸表を作成していること等</li> </ul> | 全体的<br>抽象的<br>技術的な性格 |
|               | 複式簿記の形態・機能の側面 | 記録計算の実際の具体的な形式や役割 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・どのような会計理論及び会計目的に従うのか</li> <li>・どのような内容の会計計算を行うのか</li> <li>・どのような勘定科目を設定するのか</li> <li>・いつどのような測定属性で認識・測定を行うのか</li> <li>・どのように記帳・表示を行うのか等</li> </ul>   | 個別的<br>具体的<br>内容的な性格 |

(出所) 著者作成

うな勘定科目を設定し、いつどのような測定属性で認識・測定を行うのか、どのように記録・表示を行うのかという形態・機能の側面が具体的に決定されることとなる。

## (2) 複式簿記の構造・原理への影響

前述のように、複式簿記への影響の分析視点が明確にされたので、この分析視点を利用して、ここではIFRSの導入による複式簿記への影響のうち、複式簿記の構造・原理への影響を検討することとする。

まずIFRSの会計モデルは、前述のように、資産負債中心観を基礎とする部分公正価値会計モデルである。このようなIFRS型会計モデルが我が国に導入された場合、複式簿記の構造・原理的な側面への影響については、前述の表10「複式簿記への影響の分析視点」における「複式簿記の構造・原理の側面」で示された、取引の二重分類を行うこと等について影響があるか否かを検討する必要がある。そこで、以下では、各々について個別的にその影響を検討していくこととする。

まず、取引の二重分類を行っているか否かについてであるが、IFRSの部分公正価値会計モデルにおいても、(一定の計上要件を満たす)全ての経済事象を体系的・包括的に記録計算し、財務諸表を作成することを要求しているので、取引を二重分類することを想定しているといえる。この場合、実在勘定と名目勘定の双方を用いているか否かに関しても、全ての経済事象を記録計算の対象とし、財務諸表(財政状態計算書と包括利益計算書)へ纏め上げるために、実在勘定と名目勘定の双方の使用が必要となる。しかも、財産計算と損益計算という二重目的の計算構造を採用するか否かに関しても、財政状態計算書と包括利益計算書の作成を要求しているので、二重目的の計算構造を採用しているといえる。また、利益の二重計算を行っているか否かに関しても、財政状態計算書と包括利益計算書の連携観を想定しているので、利益の二重計算を行っているといえる。さらに、発生時点での継続記録を行うか否かに関しても、包括利益計算書等の財務諸表の作成の必要上、発生時点での継続記録が必要となるので、これは肯定される。最後に、帳簿に基づき誘導法に基づき財務諸表を作成するか否かに関しては、発生時に継続記録された帳簿に基づいて財務諸表を作成することを想定しているので、誘導法の採用が想定されている。

以上の検討によって、IFRSの導入に伴う資産負債中心観を基礎とする部分公正価値会計モデルの我が国での採用によっても、複式簿記の記録計算上の基本的な仕組みは、導入前と同様に、維持されているので、複式簿記の構造・原理に対して影響を及ぼさないものと結論づけることができる。言い換えれば、複式簿記の構造・原理面は超歴史的な性格を有するものといえることができる。

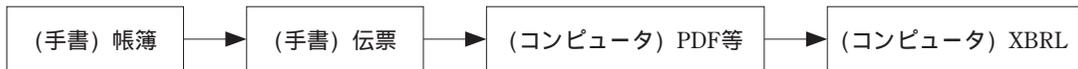
## (3) 複式簿記の形態への影響

上述のように、IFRSの複式簿記の構造・原理への影響が明確にされたので、次に、その実質的な内容を形成する複式簿記の形態へのIFRS導入の影響について検討していくこととする。

複式簿記が実際これまでどのような形で実践されてきたのかという形態の歴史的な変化としては、一般に図1のようなものが考えられる。

初期の複式簿記において、その記録媒体<sup>19)</sup>が紙であったので、その記録媒体に最も適合した形態である手書きによる会計帳簿が作成された。しかも時代が経つにつれ、その形態は特殊仕訳帳等が工夫

図1 複式簿記の形態の変化



(出所) 岩崎 [2008] 18頁 (一部変更)

され、記帳や転記の手間を省く工夫がなされるようになってきた。さらに、その形態は進化し、次第に(手書きの)伝票会計が出現し、ワン・ライティング・システムによる省力化された形で、伝票から試算表や財務諸表等を作成する工夫がなされた。そして、最近ではコンピュータが発達し、その記録媒体が磁気に変化してきているので、その記録媒体に最も適合した形態としてコンピュータを利用したコンピュータ会計が主流になってきている。

さらに、現在では、その形態はさらに進化を続け、IFRS では、IFRS 版の XBRL<sup>20)</sup>による財務報告が想定されている。ここでは、データベース化が高度に発展し、必ずしも取引を貸借左右に分けて仕訳する必要はなくなってきている。左右でなくても、展開表等と同様に、上下でも、その他の方法でも良くなってきている。ただし、すべての取引を二重に分類して処理していくというシステムは何らかの形で保持されている。このような意味で XBRL 等の基本的な原理は複式簿記のそれを利用したものであるが、IFRS の導入によって、その形態には影響があるものと想定される。

以上の検討によって、複式簿記の基本原則については変化が見られないが、その時代の IT (情報技術) の水準、社会的な要請の違い及び IFRS の導入によって、IFRS 版の XBRL による財務報告等が求められる場合には、複式簿記の形態に影響を及ぼすものと結論づけることができる。

#### (4) 複式簿記の機能への影響

ここでは、IFRS の導入による複式簿記の機能面への影響について検討することとする。ここで「複式簿記の機能」とは、複式簿記が果たすべき一定の会計目的すなわち会計機能のことである。そして、この簿記会計上の目的ないし機能を果たすために、具体的にはその処理に必要な勘定科目を設定し、必要な認識・測定基準及び表示ないし開示の方法を規定することが必要となる。この意味で、複式簿記の機能面としては、一定の会計上の目的を達成するために、具体的・現実的・制度的には、複式簿記上の勘定科目設定と認識・測定・記録・表示という簿記手続きを、どのように行えばよいのかについて規定することが要求される。なお、この機能の側面は、現実の実務・制度として表れるので、会計目的・会計制度の変遷とともに複式簿記の機能は必然的に変化していくという性質を有する。すなわち、個別・具体的・制度的であるがゆえの限界がここに示されており、変化の必然性がここに見られる。これに関して、IFRS は、前述のように、その会計目的として投資家等の経済的な意思決定のために有用な財務情報を提供することを目的とし、会計理論としては、資産負債中心観に基づき公正価値会計を推し進め、包括利益を報告するという考え方を採用している。それゆえ、現行の日本基準と異なった新しい機能が付加されることとなる。すなわち、図2のように、その個別的で具体的な内容は、以下で検討するように、勘定科目の設定や認識・測定・記録・表示という具体的な簿記手続き等の側面に見ることができる。

図2 複式簿記の機能と簿記手続き



(出所) 著者作成

### 勘定科目設定面での影響

ここでは、IFRSの導入に伴う勘定科目設定面での影響について検討することとする。勘定科目設定に関するIFRS導入の複式簿記の構造・原理面への影響については、前述のように、实在勘定と名目勘定の双方を使用するという点で、不変であり、この意味では影響はないといえる。他方、複式簿記の形態・機能面である具体的な勘定科目設定に関しては、IFRS導入に伴って、これらの实在勘定と名目勘定としてどのような勘定を設定していかなければならないかについて、大きな影響を及ぼすこととなる。すなわち、IFRSを導入する場合には、従来の日本基準では取引を処理するために必要とされてこなかった、例えば、表11のような、新しい勘定科目の設定が必要となる。

表11 IFRS導入による新たな勘定科目例

| 勘定科目      | 処理内容                                      |
|-----------|---|
| 固定資産評価剰余金 | 固定資産を再評価モデルにより再評価したときに必要となる勘定科目           |
| 負債再評価益    | 公正価値オプションにより負債の再評価をし、再評価益が生じるときに必要となる勘定科目 |

(出所) 著者作成

反対に、これまで我が国で使用されていた、例えば、表12のような、既存の勘定科目で、その処理が認められなくなるものについては、使用されなくなり、削除されることとなる。

表12 IFRS導入により廃止される勘定科目例

| 勘定科目 | 処理内容                      |
|------|---------------------------|
| 繰延資産 | 将来の収益獲得能力のある支出(費用)を繰延べたもの |
| 開業費  | 会社の設立から開業までに要した費用         |

(出所) 著者作成

このような意味で、複式簿記の機能の一側面である勘定科目設定に関しては、IFRS導入に伴って大きな影響があるといえる。

### 簿記手続面への影響

ここでは、会計ビッグ・バン及び会計基準のコンバージェンスの結果これまでに導入された新会計基準(新会計処理)が、認識・測定・記録・表示という簿記手続面において、既にどのような影響を及ぼしてきているのか、さらにIFRS導入によってどのような影響を及ぼすのかについて検討することとする。

## ㊦ 認識

会計上の認識の側面からは、会計ビッグ・バンやコンバージェンスによって、(i) 例えば、有価証券・デリバティブの時価評価、棚卸資産の期末評価（評価損等の計上）や固定資産の減損処理、退職給付会計の導入等のように、また IFRS を導入する場合には、固定資産の公正価値測定がなされる可能性があること等、いつ（期中・期末）認識を行うのかという時点的な問題に関しては、（期中の取引記録よりも）期末における公正価値による評価を従来と比較して重視するようになってきた、ないしはなくなってくるという点が挙げられる。

また、従来の会計制度に対して（部分）公正価値会計の採用は、(ii) 会計上の認識時点をどのように変化させたのかという点に関して、従来の取得原価主義会計においては、原価・実現主義により、原則として販売等により実現するまでは、基本的に（収益）利益を計上しなかったのに対して、会計ビッグ・バンやコンバージェンスにより新たに導入された（部分）公正価値会計は、一方において、㊦売買目的有価証券等を期末に時価評価することになり、その評価損益を当期の狭義の業績と認め、当期の損益として損益計算書に計上すると共に、他方において、㊧その他有価証券の評価差額等は、当期の狭義の業績ではないが、当初は広義の業績として純資産に直入していたが、会計基準の改訂によって、その他の包括利益項目として包括利益計算書で計上するようになってきている。

さらに IFRS を導入する場合には、例えば、公正価値オプションの使用により、負債の公正価値測定が行われる可能性がある。このように、期中取引が実際に行われる以前に、期末において損益が計上されるという意味では、認識時点が早まることに伴って会計上の損益への影響がある。

このように、簿記上の認識に関して、認識対象としての取引が生じた（経済価値が増減した）時に、それを認識するという複式簿記の構造・原理には、影響を及ぼさないけれども、この具体的な内容である形態・機能については、IFRS の導入等によって、認識時点が早まり、認識対象としての取引の範囲が広まり、その結果 損益等の計上について大きな影響を及ぼすといえる。

## ㊧ 測定

どのような測定基礎で測定を行うのかという簿記会計上の測定問題の側面からは、会計ビッグ・バンや IFRS の導入によって部分公正価値会計が徐々に浸透し、さらに拡大する可能性が高いが、これに伴って従来のような原価測定というよりも、公正価値測定がより重視されてきている。この公正価値の計算は基本的には市場価格によるが、それがない場合には合理的な見積りによることとなっており、この関係で、例えば、固定資産の減損処理や退職給付会計等で見られるように、現在割引価値等が使用されることとなってきている。このように、会計の測定理論上問題となる測定基礎については、一定の測定基礎に基づいて測定を行うという複式簿記の構造・原理そのものには影響を及ぼさないけれども、この具体的な内容である形態・機能面については、IFRS を導入する場合には、固定資産についても公正価値測定を行う可能性がある等の大きな影響を及ぼすこととなる。

## ㊨ 記録

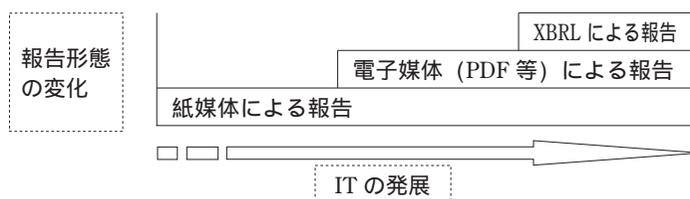
会計上の記録媒体の側面では、コンピュータや IT の一層の発展により、従来の紙というハードの形態での帳簿への記帳ではなく、新たに磁気というディスク等への記録・保存がなされるようになって

てきた。そして、記録方法については、コンピュータ等のITの発達により取引の自動仕訳も行われるようになり、また入力さえすれば、自動的に仕訳帳、総勘定元帳、試算表、決算書等が作成できるようになってきている。このように、記録に関して、認識対象としての取引を一定の媒体に記録するという複式簿記の構造・原理そのものには影響を及ぼさないけれども、この具体的な内容である形態・機能については、IFRSを導入する場合には、IFRS版のXBRLによる開示が求められることとの関連で、IFRSの開示に適合するような形での磁気媒体への記録が要請される等の影響がある。

### ④ 表示

会計上の表示の側面では、図3のように、IT等の進歩や投資家等による適時の開示の要求等によって、従来の紙媒体による決算書の表示（報告）から電子媒体（PDF等）へ、さらにIFRSの導入に伴ってIFRS版のXBRLベースでの報告が求められる。

図3 情報技術の発展と報告の形態の変化



(出所) 岩崎 [2008] 20頁 (一部変更)

また、表示内容については、公正価値による評価項目に関しては、従来の過去の歴史的な記録数値の表示ではなく、将来の予想ないし期待を含む数値の表示へと変化している。このように、会計理論が求める一定の方法で財務諸表等の表示（報告）を行うという複式簿記の構造・原理には影響を及ぼさないけれども、その具体的な内容である会計上の開示論として、どのような内容をどのように表示するかについては大きな影響を及ぼしてきたし、またIFRSを導入する場合には、より詳細な開示が求められるので、大きな影響が予想される。

以上の検討によって、認識・測定・記録・表示という簿記手続きの側面からは、表13のように、IFRS導入等によって、従来の複式簿記の構造・原理を変化させるような性質のものではないけれども、その具体的な内容である形態・機能に関しては、より一層の期末や公正価値評価の重視、IFRSの開示に適合するような形での磁気媒体への記録と表示等というように、大きな影響を及ぼすことが明らかにされた。言い換えれば、複式簿記の形態・機能面は歴史的な性質を持ったものであることが理解される。

### III むすび

以上のように、本稿では、IFRS導入に伴って、どのような会計モデルが導入されるのか。そして、

表13 IFRS 導入等に伴う会計・簿記への影響

| 摘 要    |          | 会計への影響          | 簿記への影響 |       |
|--------|----------|-----------------|--------|-------|
|        |          |                 | 形態・機能  | 構造・原理 |
| (1) 認識 | 勘定科目     | 勘定科目の増減         | 影響なし   |       |
|        | 期中・期末    | 期末の重要性が増加       |        |       |
|        | 認識時点     | 早期化             |        |       |
|        | 損益等への計上  | 純利益やその他の包括利益計上等 |        |       |
| (2) 測定 | 測定基礎     | 公正価値による測定が拡大    | 影響なし   |       |
| (3) 記録 | 記録媒体     | 電磁的な記録も拡大       | 影響なし   |       |
| (4) 表示 | 開示(報告)方法 | IFRS 版の XBRL 等  | 影響なし   |       |

(出所) 岩崎 [2008] 20頁 (一部変更)

その場合に、複式簿記の構造・原理ないし形態・機能へどのような影響を及ぼすのかについて検討してきた。この検討により、次のような結論が得られた。

IFRS 導入に伴って、どのような会計モデルが導入されるのかに関して、制度的には資産負債中心観を基礎とする部分公正価値会計モデルが導入されることが明確にされた。

IFRS 導入に伴う複式簿記への影響の分析視点としては、複式簿記の構造・原理面と形態・機能面に分けて検討することが有益であると明確にされた。

IFRS 導入に伴って簿記の基本的な構造・原理が変化するか否かに関しては、複式簿記の構造・原理には変化がないことが明確化された。

IFRS 導入に伴って簿記の形態が変化するか否かに関しては、複式簿記は、その時代の IT の水準や社会的な要請の違い及び IFRS の導入に伴って、その形態に大きな変化が見られることが明確にされた。

IFRS 導入に伴って簿記の機能が変化するか否かに関しては、一定の会計目的を達成するために、制度的、実践的には、勘定科目の設定や簿記手続きへ大きな影響を及ぼすことが明確化された。以上のように、IFRS の導入によって新しい資産負債中心観を基礎とする公正価値会計モデルが導入されたとしても、複式簿記の構造・原理には影響はないけれども、複式簿記の形態・機能の側面からは、その形態、勘定科目の設定、簿記上の認識・測定・表示という簿記手続きについては大きな影響を及ぼす可能性があることが明らかになった。

#### [注記]

- 1) ただし、EU で適用されている IFRS は、完全版 IFRS ではなく、金融商品に関する IAS 第39号のヘッジ会計の一部がカーブアウトされた(承認されなかった)ため、EU 版 IFRS である。また、IFRS 第9号の承認もなされていない。
- 2) 取引には、企業が直接外部の当事者と実際に行った取引のみならず、そのほかの資産・負債・純資産(資本)・収益・費用を増減させる事象を含む。

- 3) 貸借の二面的記入ルールをもたない簿記のことで、現金出納帳のみを記入するものから債権債務等の財産まで拡張されるものまで多くの種類のものがある。
- 4) 貸借の二面的記入ルールをもつ簿記のことである。
- 5) 時制的三式簿記 [複式簿記を時間の次元で拡張したものである。ここでは、現在 = 過去 = 未来すなわち財産 = 資本 = 予算という関係を想定している。すなわち、現在の積極・消極財産の状況を、過去の損益の累積 (資本) によって説明し、現在を未来によって説明するもの] と微分的三式簿記 [複式簿記を微分の次元で拡張したものである。ここでは、財産 = 資本 = 利力すなわち資本は財産の微分であり、利力は資本の微分であるとするもの]。なお、利力とは、与えられた率の利益を生み続けていく企業の能力のことである。なお、三式簿記については、井尻 [1984] を参照されたい。
- 6) 単式簿記において単式の記入となるのは損益取引であり、交換取引はともに財産勘定 (实在勘定) なので、双方がともに記録対象であるとすれば、複式記入となる。すなわち、単式簿記でも一部に複式記入が現れるが、複式簿記のように全ての取引について二重の記帳である複式記入を行うものではない。
- 7) ASBJ が2006年12月に公表した討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(ASBJ [2006]) 等のことを指している。
- 8) 会計の認識基準によっては、測定可能性を認識基準の一部に包含している場合もある。ここでは、独立したものとして取り扱っている。
- 9) 時価とは、公正な評価額 (公正価値) をいい、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場 (市場価格という) に基づく価額をいう。なお、市場価格がない場合には合理的に算定された価額を公正な評価額とする (金融商品会計基準 2.6)。なお、ここで公正価値による評価は、評価の1方法に過ぎないが、公正価値会計は公正価値による認識・測定を基礎とする包括的な利益計算の体系と考えている。
- 10) ここでは、記録と記帳とを同じ意味で使用している。
- 11) なお、もし期中認識を行わない純資産計算型全面公正価値会計モデルが導入され、すべての貸借対照表 (資産負債) 項目について期中において経済価値の増減変化 (すなわち認識対象) が生じた時に認識を行わず、期末において実地棚卸を行い、それを公正価値により評価することを仮定する場合には、ここで指摘した簿記の本来的な機能が果たされないこととなる。そして、この意味 (に限定すれば) では、複式簿記は不要であるという可能性がある。しかし、単なる理論モデルではなく、現実的な制度会計を考えた場合には、この発生時点での継続記録という特徴は必須のものと考えられる。他方、期中認識を行う損益計算型全面公正価値会計モデルすなわち期中において、サービス (商品) の受払いがなされる以前の契約の締結時点で、権利義務が発生し、それに基づいて公正価値で収益費用を計上するというモデルや部分公正価値会計モデルを仮定した場合には、期中において取引記録が行われるので、複式簿記は必要とされる。
- 12) ただし、制度的な観点すなわち財産の保全や管理等の観点を考慮する場合には、誘導法だけでも、反対に棚卸法だけでも不十分であり、その結果誘導法は、補完的に棚卸法の併用が必要となる。

- 13) なお、収支をどのように考えるのか、及び期中と期末(決算修正)とをどのように考えるかで、内容が異なってくる。
- 14) なお、ここでは火災損失等も過去の収支に基づく記録と考え、さらに低価法という期末修正も過去の収支(取得原価)を基礎としたものと考えている。
- 15) なお、カレントな市場の評価を反映する公正価値評価に基づく会計利益の計算モデル(公正価値会計モデル)の種類としては、理論上、表14のように、三つの公正価値会計概念モデルが考えられる。まず第1のものとして、その究極的な理論的なモデルとしての理念型すなわちすべての資産負債についてそれらを金融資産負債と同様に考えて、処理を行うモデル(「金融資産負債モデル」)であり、期中認識を行わず、すべての資産負債を期末において全面的に公正価値評価を行うことにより財産目録を作成し、それに基づき貸借対照表等を作成し、利益計算を行うモデル(「純資産計算型全面公正価値会計モデル」)がある。それゆえ、ここでは期中取引の継続記録は不要である。この意味では、これはかつての静態論に近い性質を持つものと考えられる。また、これを変形したものの(第2のもの)として、「損益計算型全面公正価値会計モデル」すなわち期中の契約締結時において権利・義務が発生した場合、それに基づいて収益等を計上すると共に、期末において全面公正価値評価を行い、それに基づいて利益計算を行うというモデルが考えられる。さらに第3のものとして、営業(ないし事業、以下、同様)活動と金融活動とを区別するモデル(「営業・金融区別モデル」)すなわちその価値が営業から独立している金融資産負債等については公正価値による評価を行うとしても、棚卸資産や固定資産等のような営業に使用されていて、営業から独立して存在い

表14 公正価値会計モデル

| 摘 要    | 部分公正価値会計モデル   | 損益計算型全面公正価値会計モデル   | 純資産計算型全面公正価値会計モデル                        |
|--------|---|--|--|
| 意義     | 金融資産負債等については期末において公正価値で評価すると共に、事業用資産については基本的に原価評価をし、必要に応じて評価減を行う際に公正価値で評価し、それに基づき利益計算をするモデル | 期中において取引契約に基づき収益等の認識を公正価値で行うと共に、期末においてすべての資産負債を公正価値で評価し、それに基づき利益計算をするモデル | 期末においてすべての資産負債を公正価値で評価し、それに基づき利益計算をするモデル |
| 期中     | 重視する  | 重視する   | 重視しない                                    |
| 期末評価   | ・金融資産負債等は公正価値評価<br>・事業用資産は原則として原価評価、例外として公正価値により評価減   | すべての資産負債を公正価値で評価   | すべての資産負債を公正価値で評価                         |
| 損益     | 総額計上  | 総額計上   | 純額計上                                     |
| BS 作成法 | 誘導法 (+ 棚卸法)   | 誘導法 (+ 棚卸法)  | 棚卸法                                      |
| PL     | 必要  | 必要   | 不要(ただし、作成を排除するものではない)                    |

(出所) 岩崎 [2008] 10頁 (一部修正)

ない実物資産（非金融資産）については、原価主義を基本とし、例外的にその投資価値が回収し得ないような状況になった場合のみ、公正価値を用いて減損処理等を行い、それに基づいて利益計算を行うという「ハイブリッド型会計モデル」（「部分公正価値会計モデル」）がある。

- 16) このように推定する理由は、㊦IFRSは、金融商品に公正価値測定を強制するだけでなく、非金融商品である事業用資産にも（任意適用ではあるが）再評価モデルを認めていること、㊧IASBの会計基準の設定自体が、金融商品・非金融商品を含めて、全体として公正価値測定の拡大の方向に向かっていること、㊨IFRSの議論に度々企業評価の議論が登場し、通常取得原価主義会計よりも公正価値会計の方が有用であるという議論がなされることが多いこと、㊩IFRSに関連し、時々M&Aの議論がなされ、通常取得原価主義会計よりも公正価値会計の方が有用であるという議論がなされることが多いこと、㊪例えば、のれんに見られるように、従来費用性資産として減価償却を行ってきたものについて、配分思考である償却を禁止し、評価思考である減損処理のみを適用するということにより公正価値測定の拡大がなされていること等を総合的に判断した結果である。
- 17) 金融業には、二つの側面があり、企業への融資等顔の見える金融は新たな価値創造に貢献するものである。他方、もう一方の顔の見えない金融は有価証券やデリバティブ等への投資等で、誰かが得をすれば、他が損をするゼロサムゲームであり、新たな価値を生み出さないものである（原 [2010] 184頁）。ここでは、後者を想定した表現をしている。
- 18) なお、このように、簿記を構造と形態とに分解し、論理展開しているものとして、石川（[2011] 167 210頁）を参照されたい。
- 19) 簿記・会計に関連して、その記録媒体は、「粘土版 木片 紙 磁気」（石川 [2011] 216頁）へと変化してきている。
- 20) XBRLとは、eXtensible Business Reporting Languageの略で、拡張可能なビジネス報告用言語のことであり、タグ付きのコンピュータ言語技術を利用した財務報告や規制報告を効率化・自動化するために開発されたものである（NTTデータ研究所 [2008] 1頁）。また、「XBRLにおいて仕訳データを記述するための仕様であるXBRL GLのデータ構造は複式簿記の基本的な考え方が織り込まれて」（田代 [2008] 9頁）いる。

#### [参考文献一覧表]

- 石川純治 [2005] 『キャッシュ・フロー簿記会計論』 森山書店  
 [2011] 『複式簿記のサイエンス』 税務経理協会
- 井尻雄士 [1984] 『三式簿記の研究』 中央経済社
- 岩崎 勇 [2003] 『基本財務諸表論』 中央経済社  
 [2005] 『簿記の考え方と処理方法 [入門編]』 税務経理協会  
 [2006a] 『純資産会計の考え方と処理方法』 税務経理協会  
 [2006b] 『新会社法会計の考え方と処理方法』 税務経理協会  
 [2007a] 『新会計制度の簿記』 税務経理協会

- [2007b] 「会計概念フレームワークの現状と問題点」『会計』第172巻第5号35 47頁
- [2008] 「公正価値会計モデルと複式簿記」『経済学研究』第75巻第1号1 23頁
- [2009] 「国際財務報告基準を取巻く国際的動向と日本の対応」『経済学研究』第76巻第2・3合併号67 87頁
- [2010a] 「IFRS 第9号金融商品会計について」『税経通信』第65巻第9号57 64頁
- [2010b] 「IFRS 第9号金融商品会計基準の到達点と問題点」『経済学研究』第77巻第2・3合併号65 87頁
- [2010c] 「国際財務報告基準 (IFRS) を巡る米国の会計戦略」『税経通信』第65巻第10号39 48頁
- [2011a] 「IASB の会計概念フレームワークについて」『税経通信』第66巻第5号38 43頁
- [2011b] 「IFRS における概念フレームワークについて」『経済学研究』第78巻第1号81 107頁
- [2011c] 「IFRS 導入と公正価値会計の拡大」『経済学研究』第78巻第2・3合併号93 120頁
- [2011d] 「IFRS における自己の信用リスクの変動に基づく金融負債の時価評価について」『財務会計』第5巻35 64頁
- [2011e] 「IFRS の概念フレームワークについて」『會計』第180巻第6号29 41頁
- 上野清貴 [2005] 『公正価値会計と評価・測定』中央経済社
- [2006] 『公正価値会計の構想』中央経済社
- 梅原秀継 [2004] 「公正価値測定と資産・負債の認識規準」『企業会計』第56巻第12号25 31頁
- 浦崎直浩 [2002] 『公正価値会計』森山書店
- 小津稚加子 [2008] 「EU による同定性評価の最新動向」『企業会計』第60巻第4号33 40頁
- 大日方隆 [2002] 「企業会計と情報開示制度の基礎」『會計』第161巻第2号85 96頁
- ASBJ [2002] 「業績報告のあり方 IASB の提案に対するコメント」1 4頁
- [2006a] 討議資料『財務会計の概念フレームワーク』(基本概念専門委員会)
- [2006b] 「ディスカッション・ペーパー『財務報告に関する改善された概念フレームワークについての予備的見解：財務報告の目的及び意思決定に有用な財務報告情報の質的特性』に関するコメント」1 12頁
- [2007] プレス・リリース「プロジェクト計画表の公表について 東京合意を踏まえたコンバージェンスへの取組み」1 2頁
- [http://www.asbj.or.jp/html/press\\_release/overseas/pressrelease\\_20071206.php](http://www.asbj.or.jp/html/press_release/overseas/pressrelease_20071206.php)
- [2008] 企業会計基準第10号『金融商品に関する会計基準』
- [2010a] 公開草案第43号『公正価値測定及びその開示に関する会計基準 (案)』
- [2010b] 公開草案第38号『公正価値測定及びその開示に関する会計基準の適用指針 (案)』
- 企業会計審議会 (BADCO) [2009] 『我が国における国際会計基準の取扱いについて (中間報告)』
- 草野真樹 [2004] 「公正価値測定と業績報告」『企業会計』第56巻第12号41 48頁
- 古賀智敏 [2002] 「金融商品とファイナンス型会計」『會計』第161巻第2号62 73頁

- [2004] 「公正価値測定の概念的構図と課題」『企業会計』第56巻第12号18 24頁
- [2008] 「国際会計基準と公正価値会計」『会計』第174巻第5号1 28頁
- [2010] 「公正価値概念の考え方」『企業会計』『企業会計』第62巻第11号18 23頁
- 小西範幸 [2008] 「財務諸表の表示に見る公正価値会計の特徴」『会計』第174巻第5号29 45頁
- 斎藤静樹 [2008] 「コンバージェンスの未解決論点」『企業会計』第60巻第1号4 10頁
- [2009] 『会計基準の研究』中央経済社
- 編著 [2002] 『会計基準の基礎概念』中央経済社
- 坂本道美 [2002] 「金融商品とファイナンス型会計」『会計』第161巻第2号109 123頁
- [2008] 「IFRS とのコンバージェンスを巡る日本の展望」『企業会計』第60巻第4号51 59頁
- 杉本徳栄 [2008] 「IFRS 受入れを巡る米国の対応」『企業会計』第60巻第4号41 50頁
- 田口聡志・梶原太一 [2008] 「複式簿記の経済分析」日本簿記学会第24回関西西部会レジュメ1 26頁
- 田代樹彦 [2008] 「公正価値測定と複式簿記」日本簿記学会第24回関西西部会レジュメ1 12頁
- 辻山栄子 [2007] 「収益の認識をめぐる欧州モデル」『会計』第172巻第5号1 - 22頁
- [2011] 「会計基準の国際化と会計基準のメタ・ルール」『会計』第179巻第1号52 67頁
- 角ヶ谷典幸 [2009] 『割引現在価値会計』森山書店
- 徳賀芳弘 [2010] 「IFRS への日本の制度的対応」『会計』第177巻第5号9 22頁
- 西川郁生 [2007] 「『東京合意』の意義とコンバージェンスの展望」『企業会計』第59巻第11号63 68頁
- [2008] 『会計基準のコンバージェンスに向けた企業会計基準委員会の取組み』『IASB&ASBJ 特別セミナー (資料)』4月10日1 11頁
- [2010] 「時価評価の論点」『企業会計』第62巻第1号22 25頁
- 日本会計研究学会 [2010] 『公正価値測定の意義とその限界』(中間報告)
- 原 丈人 [2009] 「株主資本主義から共益資本主義へ」181 185頁 NHK 取材班『マネー資本主義』NHK 出版
- 福井義高 [2008] 『会計測定の再評価』中央経済社
- 松本敏史 [2010] 「今、もう一度会計の本質を考える」『会計』第177巻第5号1 8頁
- 丸岡 健 [2010] 「公正価値測定及びその開示に関する会計基準案等について」『企業会計』第62巻第11号24 31頁
- 万代勝信 [2002] 「伝統的会計からみた金融商品の会計処理の位置づけ」『会計』第161巻第2号74 84頁
- 都 正二 [2010] 「企業経営からみた時価評価」『企業会計』第62巻第1号34 37頁
- 平松一夫 [2008] 「会計基準国際化の歴史的経緯と今後の課題」『企業会計』第60巻第4号18 24頁
- 安平昭二 [2001] 「勘定学説史」238 239頁 神戸大学会計学研究室編『第5版会計学辞典』同文館
- 山田辰巳 [2008] 「IASB を巡る国際動向と日本の対応」『企業会計』第60巻第4号25 32頁
- 山地秀俊 [2010] 「今、もう一度会計の本質を考える 歴史からのアプローチ」『会計』第177巻第5号23 36頁

- 山本謙三 [2010] 「市場価格の不確実性と金融商品の価値評価」『企業会計』第62巻第2号4 5頁
- 吉田康英 [2004] 「全面時価評価の動向および課題」『企業会計』第56巻第12号49 56頁
- 米山正樹 [2010] 「SFAS 第156号に基づく公正価値情報の価値関連性」『会計』14 27頁
- [2011] 「公正価値測定の理論的基礎」『産業経理』第70巻第4号73 82
- 渡邊 泉 [2008] 『歴史から学ぶ会計』同文館出版
- [2010] 「取得原価主義会計と公正価値」『会計』第178巻第3号1 19頁

## 欧文

- JWG [2000] An Invitation to Comment on the JWG's Draft Standard, *Financial Instruments and Similar Items*.
- FASB [2000] SFAC No.7, *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*.
- [2006] SFAS No.157, *Fair Value Measurements*.
- [2008] Discussion Paper, *Reducing Complexity in Reporting Financial Instruments*.
- [2009] Exposure Draft, *Fair Value Measurement*.
- [2010] Exposure Draft, *Measurement Uncertainty Analysis Disclosure for Fair Value Measurements*.
- IASB [2006] 'Roadmap for Convergence between IFRSs and USGAAP 2006 2008',  
<http://www.asb.or.jp/html/iasb/press/20060227.pdf>
- [2009] Exposure Draft, *Fair Value Measurement*.
- [2011] IFRS13, *Fair Value Measurement*.
- SEC [2007] Transcript of Roundtable on IFRS in the U.S. Markets, December 13 2007.  
[http://www.sec.gov/spotlight/ifrsroadmap/ifrsround121307\\_transcript.pdf](http://www.sec.gov/spotlight/ifrsroadmap/ifrsround121307_transcript.pdf)
- SEC [2010] *Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards*. Release Nos.33 9109; 34 61578.
- Solomons, D. [1989] *Guidelines for Financial Reporting Standards*. ASC.
- Song, Chang Joon, Wayne B. Thomas and Han Yi [2010] "Value Relevance of FAS No.157 Fair Value Hierarchy Information and the Impact of Corporate Governance Mechanisms," *The Accounting Review* Vol.85, No.4, pp.1375 1410, June.

[九州大学大学院経済学研究院 教授]