



日本会計基準と IFRS の相違点

——一般意味論からみる包括利益の相違について——

孔 炳 龍

孔 炳 龍

駿河台大学経済経営学部教授

東京都出身

中央大学大学院商学研究科博士課程後期課程単位
取得退学

キーワード

包括利益, 純利益, 一般意味論, 交差分類,
IFRS, 日本会計基準

序

包括利益は、2011年から日本において開示されるようになった。日本の会計基準による包括利益の内容は、IFRS の内容とは異なっている。なぜ、かように包括利益の内容が異なるのであろうか。本稿は、これらの相違の理由について一般意味論から明らかにしていく。

井上良二教授は、財務会計の計算体系で4つの類型を提唱している。そこでは、第一類型として日本の財務会計の計算体系を想定し、そこでの財務報告の目的は損益計算と利害調整となっている。また、第三類型は、IFRS の財務会計の計算体系であり、そこでの財務報告の目的は、企業価値予測とある。日本の財務会計計算体系も IFRS の財務会計計算体系も米国の財務会計の計算体系である第二類型に近づいているが、それぞれ異なっている。本稿は、かような相違点を一般意味論から明らかにしていく。

I. IFRS のこれまでの経緯と演繹法⁽¹⁾

1. IFRS のこれまでの経緯

1960年代以降、米国を中心とした西側諸国は、高度経済成長を遂げてきた。かような中、グローバルに活動を展開する多国籍企業が徐々に出現するようになった。

多国籍企業は、外国との貿易だけでなく、現地に直接投資して、現地法人を子会社化、または現地に在外子会社を設立して、企業活動の多角化を進めた。

次の図表1は、対外直接投資による日本の企業の現地法人企業数を示している。

1985年に5,343社であった日本企業の地域別現地法人企業数が、2000年には14,991社にまで増加している。一方、対内直接投資による外国の企業の日本法人企業数は、図表2に示されている。

1985年に665社であった日本における外資系企業は、2000年には1,639社にまで増加している。かように、日本の企業の現地法人や外国の企業の日本法人は、順調に増加して来ており、多国籍企業のグローバルな活動を物語っている。

このような多国籍企業の発展は、国際会計研究や国際会計基準の必要性を生じさせることになった。

国際会計基準は、はじめ、国際会計基準委員会 (IASC: International Accounting Standards Committee) によって設定されていた。しかし

図表1 対外直接投資による日本の企業の現地法人企業数 (*1) (社)

	Total	North America	Central South America	Asia	Middle East	Europe	Oceania	Africa
1985	5,343	1,350	559	2,065	68	897	268	136
1990	7,986	2,287	546	2,928	51	1,673	382	119
1995	10,416	2,586	622	4,600	55	1,958	444	151
2000	14,991	3,316	955	7,244	77	2,682	581	136

(*1) 孫会社の数値を含む。

出典：経済産業省経済産業政策局調査統計部企業統計室，貿易経済協力局貿易振興課「我が国企業の海外事業活動」

図表2 対内直接投資による外国の日本法人企業数 (*1) (社)

	Total	North America	Central South America	Asia	Middle East	Europe	other
1985	665	328	12	66	1	248	10
1990	1,276	563	22	126	7	540	18
1995	1,421	611	18	191	8	572	21
2000	1,639	687	23	219	13	681	16

(*1) 1985年および1990年は、外為法にもとづき経済産業省に直接投資届出のあった外資比率50%以上（それ以降は1/3超）の企業であって、外資が経営参加を目的として株式を取得しているもの。

出典：経済産業省経済産業政策局調査統計部企業統計室，貿易経済協力局貿易振興課「我が国企業の海外事業活動」

ながら、当初、IASCは、国際会計基準を設定するさいに必要な会計理論がまだ進歩していなかったこともあり、複数の会計処理方法を容認した会計基準を設定していた⁽²⁾。

2. 演繹法と概念フレームワーク

IASCは、1987年以降、これまでIAS (IAS: International Accounting Standards) で容認してきた代替的な会計処理方法を除去することを目的として、比較可能性・改善作業プロジェクトをスタートした。

そして1989年に、IASCは「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」を公表し、会計基準設定の基礎概念として概念フレームワークを作成した。かくして、IASCは、概念フレームワークを基礎概念として、演繹法による会計基準の設定を進めることになった。

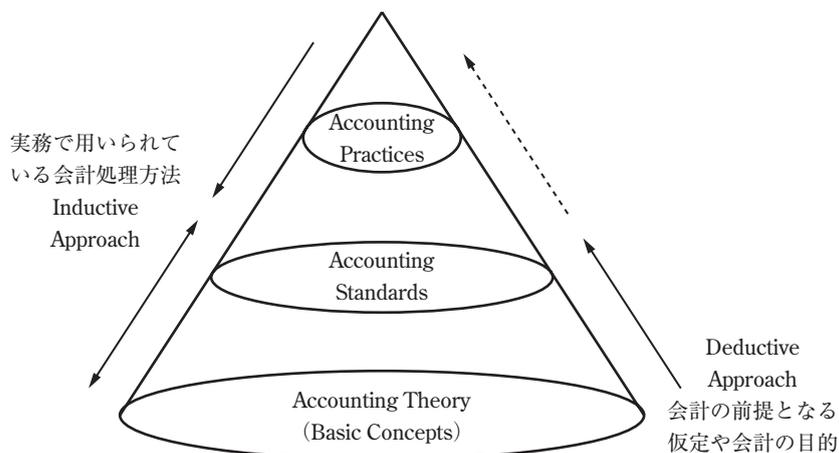
図表3は、帰納法と演繹法を表わしている。

これまで、会計基準は主に帰納法によって設定されてきた。帰納法によって会計基準が設定されることは、会計実務で実際におこなわれている会計処理方法を観察し、その中から一般的または共通的なものを抽出することによって会計基準を設定することを意味する。

かような帰納法で会計基準を設定することは、規定される会計処理方法がすでに実務で広く普及した一般的なものから構成されていることから、企業によって遵守されやすいという長所を有する半面、多数の代替的な会計実務を一般に認められた会計原則 (GAAP: Generally Accepted Accounting Principles) に適うものとして続けることに問題があるといえる。

かような欠点を克服するために、演繹法によって会計基準を設定することが考えられる。

図表3 演繹法と帰納法



(出典) 向井 (2016, p. 52)

演繹法によって会計基準が設定されるとは、会計の前提となる仮定や会計の目的を最初に規定し、その仮定や目的と首尾一貫するように会計処理基準を設定することを意味する。

演繹法では、会計の前提が明確であることにより、会計基準の整合性・首尾一貫性が保持されることになる。

II. 日本会計基準とIFRSの包括利益

1. 日本会計基準の包括利益

まず、本稿で述べる日本会計基準であるが、日本会計基準とは、企業会計審議会や企業会計基準委員会(ASBJ: Accounting Standards Board of Japan)が設定している日本の企業会計原則や会計基準などのことである。

日本の個別財務諸表では、企業の最終的な利益として、当期純利益が位置づけられている。

しかしながら、連結財務諸表では、企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」にあるように、包括利益の表示を指示している。

この包括利益であるが、これは、純資産額の期中変化をもたらす利益を意味しており、この場合の純資産額は、資本概念を株主資本と評価・換算差額等(連結財務諸表では、「その他

の包括利益累計額」という)の合計として算定される自己資本とし、これに新株予約権を加算して算定される。

ゆえに、包括利益とは、特定期間における純資産の変動額のうち、企業所有者である株主との直接的な取引によらない部分であると定義することができる。この場合、次の式のようなクリーン・サープラス関係が成立すると考えられる。

$$\text{期首の純資産} + \text{包括利益} - \text{剰余金の配当} = \text{期末の純資産} \quad (1)$$

包括利益は、当期純利益にその他の包括利益を加減して算出されるのであるが、その他の包括利益には、個別財務諸表では純資産直入法によって評価・換算差額等に計上されている①その他有価証券評価差額金②繰延ヘッジ損益、連結財務諸表のみで計上される③退職給付に係る調整額と④為替換算調整勘定が含まれる。

包括利益計算書には、1計算書方式と2計算書方式の2つの方式がある。

2計算書方式は、多くの日本の企業で採用されており⁽³⁾、当期純利益をボトムラインとする損益計算書とは別の書面として包括利益計算書を作成する方式であり、包括利益計算書の上

で、損益計算書で算定された当期純利益に「その他の包括利益」の内訳項目を加減して包括利益を算出する。一方、1計算書方式とは、当期純利益の算定に続けて「その他の包括利益」の内訳項目を加減した損益及び包括利益計算書を作成し、ボトムに包括利益を表示する方式である。

2計算書方式と1計算書方式を示すと、次のとおりである。

日本では、その他の包括利益に含まれる内訳項目はすべてリサイクリングすることになって

いる。

なお、その他の包括利益を、リサイクリング（組替調整）をするか否かで、当期純利益の内容が異なることになる。図表5は、その他有価証券評価差額金をリサイクリングした場合とリサイクリングしない場合での包括利益計算書を表わしている。

次に日本の連結損益計算書及び包括利益計算書の2計算書方式の例を図表6-1と図表6-2で示すことにしよう。

図表4 2計算書方式と1計算書方式

・ 2 計算書方式		・ 1 計算書方式	
損益計算書		損益及び包括利益計算書	
売上高	× × ×	売上高	× × ×
諸費用	× × ×	諸費用	× × ×
当期純利益	<u>1,000</u>	当期純利益	1,000
		その他の包括利益	
		その他有価証券	
		評価差額金	500
		繰延ヘッジ損益	100
		その他包括利益合計	<u>600</u>
		包括利益	<u>1,600</u>
包括利益計算書			
当期純利益	1,000		
その他の包括利益			
その他有価証券			
評価差額金	500		
繰延ヘッジ損益	100		
その他包括利益合計	<u>600</u>		
包括利益	<u>1,600</u>		

出典：桜井（2016，p. 303）

図表5 リサイクリングする場合とリサイクリングしない場合の包括利益計算書

包括利益計算書		包括利益計算書	
(リサイクリングしない場合)		(リサイクリングする場合)	
売上収益	180	売上収益	180
諸費用	<u>140</u>	売却益	10
事業の利益	40	諸費用	<u>140</u>
評価差額増加額	15	当期純利益	50
その他の包括利益	<u>15</u>	評価差額増加額	15
包括利益	<u>55</u>	評価差額組替額	10
		その他の包括利益	<u>5</u>
		包括利益	<u>55</u>

出典：桜井（2016，p. 301）

財務会計

図表6-1 日本の連結損益計算書

(単位:百万円)

	前連結会計年度 (自 平成〇年4月1日 至 平成1年3月31日)	当連結会計年度 (自 平成〇1年4月1日 至 平成22年3月31日)
売上高	×××	×××
売上原価	×××	×××
売上総利益	×××	×××
販売費及び一般管理費	×××	×××
営業利益	×××	×××
営業外収益	×××	×××
受取利息	×××	×××
受取配当金	×××	×××
為替差益	×××	×××
その他	×××	×××
営業外収益合計	×××	×××
営業外費用	×××	×××
貸倒引当金入額	×××	×××
租税公課	×××	×××
環境整備費	×××	×××
その他	×××	×××
営業外費用合計	×××	×××
経常利益	×××	×××
特別利益	×××	×××
固定資産売却益	×××	×××
保険差益	×××	×××
特別利益合計	×××	×××
特別損失	×××	×××
固定資産売却損	×××	×××
固定資産廃棄損	×××	×××
減損損失	×××	×××
固定資産圧縮損	×××	×××
投資有価証券評価損	×××	×××
関係会社株式評価損	×××	×××
事業譲渡損	×××	×××
品質補償損失	×××	×××
特別損失合計	×××	×××
税金等調整前当期純利益	×××	×××
法人税、住民税及び事業税	×××	×××
過年度法人税等	×××	×××
法人税等調整額	×××	×××
法人税等合計	×××	×××
当期純利益	×××	×××
非支配株主に帰属する当期純利益	×××	×××
親会社株主に帰属する当期純利益	×××	×××

出典：損益計算書のひな型を筆者が作成

図表6-2 日本の連結包括利益計算書

(単位:百万円)

	前連結会計年度 (自 平成〇年 4月 1日 至 平成 1年 3月 31日)	当連結会計年度 (自 平成〇1年 4月 1日 至 平成22年 3月 31日)
少数株主損益調整前当期純利益	×××	×××
その他の包括利益	×××	×××
その他有価証券評価差額金	×××	×××
為替換金調整勘定	×××	×××
退職給付に関する調整額	×××	×××
その他の包括利益合計	×××	×××
包括利益	×××	×××
(内訳)	×××	×××
親会社株主に係わる包括利益	×××	×××
非支配株主に係わる包括利益	×××	×××

出典：連結包括利益計算書のひな型を筆者が作成

2. IFRSの包括利益

IFRSでは、日本の会計基準と異なり、個別財務諸表も連結財務諸表も包括利益を表示して

いる。次の図表7は、純損益とその他の包括利益の表示項目である。

ここで注目すべきことは、日本の包括利益計

図表7 純損益及びその他の包括利益計算書での表示項目

Statement of Profit or Loss and OCI	
Profit ro Loss Section	
a	収益
aa	償却減価で測定された金融資産の認識の中止により生じた利得および損失
b	財務費用
c	持分法で処理されている関連会社および協同支配企業（ジョイント・ベンチャー）の純損益に対する持分
ca	金融資産の細分結いが行われた結果、帳簿価格と公正価値との間に差額が生じた場合の利得または損失
d	税金費用
e	非継続事業の合計に関する単一の金額（IFRS 第5号, par. 33）
	非継続事業の税引後損益
	非継続事業を構成する資産または処分グループについて、売却費用控除後公正価値での測定または処分により認識された税引後利得または損失
OCI Section	
a	その後の純損益に振り替えられることのないもの（*1）
b	その後に特定の条件を満たしたときに純損益に振り替えられるもの（*2）

（*1）例えば、不動産再評価益、資本性金融商品に対する投資、確定給付制度の再測定等である。

（*2）例えば、存外営業活動体の換算差額、キャッシュフローヘッジ等がある。

出典：向（2016, p. 70）

算書と異なり、その他の包括利益の内訳項目は、すべてがリサイクリングするのではなく、リサイクリングする項目とリサイクリングしない項目に分けられている点である。

だが、包括利益計算書が1計算書方式と2計

算書方式の2通りあるのは、日本の会計基準と異ならない。図表8は、1計算書方式による純損益とその他の包括利益計算書（1計算書方式による包括利益計算書）である。

また、図表9は、2計算書方式による純損益

図表8 1計算書方式による包括利益計算書

One Statement

純損益及びその他の包括利益計算書

		(currency unit)	
		20X2	20X1
純損益の部	収益	×××	×××
	売上原価	×××	×××
	売上総利益	×××	×××
	その他の収益	×××	×××
	販売費	×××	×××
	管理費	×××	×××
	その他の費用	×××	×××
	財務費用	×××	×××
	関連会社の利益に対する持分相当額	×××	×××
	税抜前利益	×××	×××
	法人所得税費用	×××	×××
	継続事業からの当期純利益	×××	×××
	非継続事業からの当期純損失	×××	×××
当期純利益	×××	×××	
その他の包括利益の部	その他の包括利益		
	純損益に振り替えられないことのない項目	×××	×××
	純損益に振り替えられる可能性のある項目	×××	×××
	その他の包括利益（税抜後）	×××	×××
当期包括利益合計額	×××	×××	
純利益の帰属：		×××	×××
親会社の所有者		×××	×××
非支配持分		×××	×××
		×××	×××
包括利益合計の帰属		×××	×××
親会社の所有者		×××	×××
非支配持分		×××	×××

出典：向（2016, p. 71）

図表9 2 計算書方式による純損益計算書および純損益及びその他の包括利益計算書

Two Statement

	(i-a) 純損益計算書 (費用性質法)		(i-b) 純損益計算書 (費用機能法)	
	(currency unit)		(currency unit)	
	20X2	20X1	20X2	20X1
収益	×××	×××	収益	×××
その他の収益	×××	×××	売上原価	×××
製品および仕掛品棚卸資産増減額	×××	×××	売上総利益	×××
原材料および消耗品消費高	×××	×××	その他の収益	×××
従業員給付費用	×××	×××	販売費	×××
減価償却費および償却費	×××	×××	管理費	×××
その他の費用	×××	×××	その他の費用	×××
財務費用	×××	×××	財務費用	×××
関連会社の利益に対する持分相当額	×××	×××	関連会社の利益に対する持分相当額	×××
税引前利益	×××	×××	税引前利益	×××
法人所得税費用	×××	×××	法人所得税秘湯	×××
継続事業からの当期純利益	×××	×××	継続事業からの当期純利益	×××
非継続事業からの当期純損失	×××	×××	非継続事業からの当期純損失	×××
当期純利益	×××	×××	当期純利益	×××
純利益の帰属：	×××	×××	純利益の帰属：	×××
親会社の所有者	×××	×××	親会社の所有者	×××
非支配持分	×××	×××	非支配持分	×××
	×××	×××	×××	×××

(ii) 純損益及びその他の包括利益計算書

	(currency unit)	
	20X2	20X1
当期純利益	×××	×××
その他の包括利益		
純損益に振り替えられないことのない項目	×××	×××
純損益に振り替えられる可能性のある項目	×××	×××
その他の包括利益 (税引後)	×××	×××
包括利益の帰属	×××	×××
親会社の所有者	×××	×××
非支配持分	×××	×××

出典：向 (2016, p. 72)

計算書及びその他の包括利益計算書を示している。この場合、日本と異なり、IFRSでは、費用性質法と費用機能法で純損益計算書が異なる点に注目すべきである。

Ⅲ. 包括利益と一般意味論

1. IFRSと日本の財務会計の計算体系

先述のように、日本の会計基準によって作成された包括利益計算書と、IFRSで作成された

包括利益計算書では、似て非なるものであった。とりわけ、すべてのその他の包括利益の内訳項目をリサイクリングする日本の会計基準で計算される包括利益と、リサイクリングする項目とリサイクリングしない項目に分けるIFRSで計算される包括利益では、その構成要素の当期純利益とその他の包括利益の内容が異なることになる。

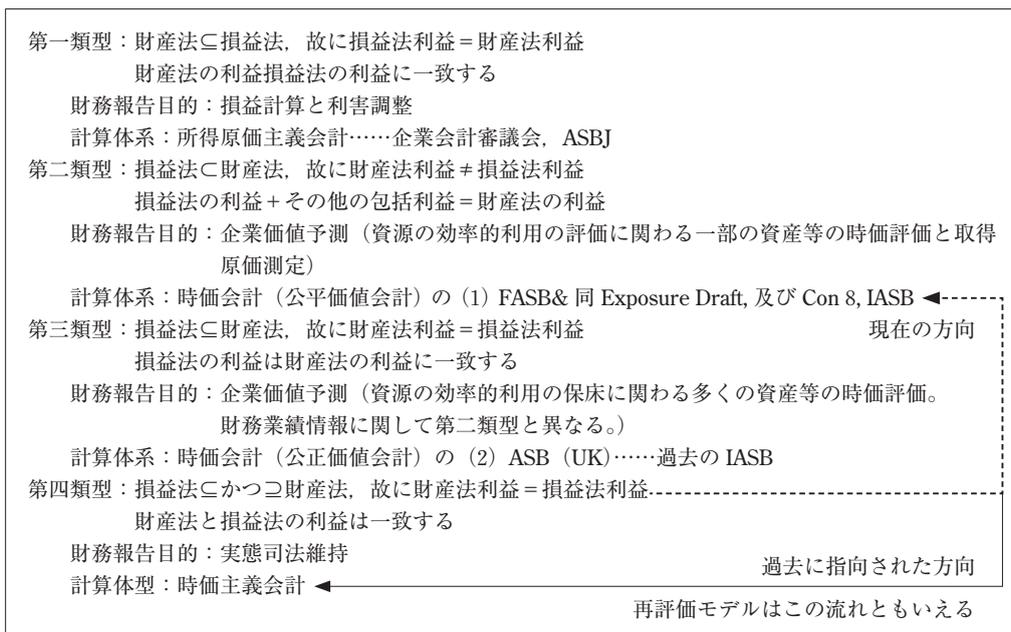
また、当期純利益の段階では、親会社説をとる日本の会計基準では、少数株主損益調整前当期純利益から、少数株主利益を控除して、親会社の当期純利益を算出している一方、経済的単一体説を採用するIFRSでは、いったん非支配持分も含めた当期純利益を算出して、あらためて、純利益の帰属として、親会社の所有者と非支配持分に示している。

さらに、IFRSでは固定資産の再評価モデルが選択できることから、日本の会計基準と異なるその他の包括利益項目（再評価剰余金など）が存在する可能性がある。

井上良二教授他は、かように異なる日本の会計基準とIFRSの相違を図表10のような計算体系の相違として明らかにしている。

井上良二教授他によると、「第一の類型は、財産法は損益法の部分集合であるから、損益法に矛盾しないかぎり存在する。したがって、形式的には、損益法による利益額と財産法による利益額は一致する関係とされている。より正確には、財産法の損益計算は貸借対照表において独立の計算をするが、その結果は損益法の利益額と必ず一致するように仕組みられている。」と述べられている⁽⁴⁾。これは、井上良二教授他によると、日本の企業会計審議会やASBJの立場であり、日本の包括利益も基本的にはかような計算体系をもとに計算されると考えられる。なお、井上良二教授が提唱している財務会計の計算体系の第一類型は、大きくは法規制を受けない財務会計領域と制度会計に分類できると筆者は考えている。また、制度会計はさらに、金融商品取引法会計、会社法会計、そして税務会計

図表10 井上良二教授他による財務会計の四つの類型



出典：井上良二他（2014，p.7），一部削除。

の3つに細分化できると考える⁽⁵⁾。この点で、財務会計の中でも金融商品取引法会計でのみ現行では包括利益は連結財務諸表で開示されている点是否定できないものの、本稿では、かような金融商品取引法会計の側面で第一類型が第二類型に近づいていると考えているのである。

また第二類型について、「第二類型は、損益法は財産法の真部分集合であるから、財産法で計算される利益（包括利益）の一部の計算（純損益の計算）をする方法であり、財産法の利益と一致するためには、その他の要素（その他の包括利益）を加算する必要がある計算構造である。注意しなければならないことはその他の要素は利益を構成する要素であって、わが国において過去に採用されていて現在は過渡的に個別財務諸表で認められている評価・換算差額等のような純資産直入項目はそれではないということである。連結財務諸表での評価・換算差額等は「その他の包括利益累計額」と読み替えられ、包括利益計算書にその他の包括利益として計上される。個別財務諸表での当面の間の措置が解かれれば評価・換算差額等はその他の包括利益となる。…（中略）…稼得利益（earnings）とは…（中略）…現金から始まり現金に終わる一循環は投資とその回収を意味するものであり、投資の実質的な終了あるいは現実的な終了、すなわち「実現」を意味するものと解される。したがって、稼得利益は包括利益のうち「実質的にあるいは現実に実現した」利益の部分を示すものであるといえる。…（中略）…そうであれば、稼得利益の計算に際して想定されているものは、わが国でいう損益法により計算される利益であると解するのが妥当であろう。それに対して、包括利益は、純資産の期末と期首の比較が想定されていると考えられる。よってそこではわが国でいう財産法による利益計算が想定されているといわざるを得ない。」⁽⁶⁾と示している。

ここで、井上良二教授他の類型では、第一類

型と異なり第二類型において、損益法が財産法の真部分集合であることに注目しなければならない。つまり、財産法に損益法が完全に含まれており、損益法にはない部分を財産法は有していることになる。したがって、この場合に、財産法と損益法が一致しないのである。

さらに第三類型について、井上良二教授他は次のように述べている。「第三類型では、損益法は財産法の部分集合であるから、財産法と矛盾しないかぎりでの存在が認められる。真部分集合ではないので、損益法によって計算される利益は財産法によって計算される利益と一致する。この第三類型の特徴は、財産法と損益法の結合関係が財産法を主とする。そして、損益法がその財産法の範囲内でのみその存在が認められるに過ぎないのである。」⁽⁷⁾

類型間の関係でいえば、この類型は、丁度、第一類型の反対になると思われる。時価会計をとらえる見方としては、今日の日本における会計との関わりで見過ごせないものといえよう。とりわけ、「第三類型では、企業価値の予測にとって有用な将来キャッシュ・フロー予測を可能にする情報の提供が目的とされる。したがって、将来キャッシュ獲得能力の表現あるいは将来キャッシュ支払義務の表現が重要である。そこでの獲得能力は資産、支払義務は負債である。よって、この目的の下では資産・負債アプローチがとられる。したがって、損益計算からの情報は、インカム・ゲイン情報としての意味が全くないということはないが、主として、資源の効率的な利用の評価という意味での業績評価によって将来キャッシュ・フロー予測に役立つことという点で意味を与えられることになる。」⁽⁸⁾と述べられているところは、今日の日本の会計を公正価値会計としての時価会計で位置づけるときに、その類似性とその方向性が強く見られる。

最後に、第四類型であるが、井上教授は次のように述べている。「それに対して、形式上の

類型は第三類型と同様であるが、第四類型は損益法と財産法とが対等である点に特徴がある。それは同じ計算構造であるが、財務報告目的の相違によって異なる情報が産出されるということを表している。……(中略)……第四類型は第三類型とは異なり、利益は包括利益（あるいは総認識利得・損失）であり、純利益なり稼得利益なりの存在の必要性は認められない。損益法では計算される利益も包括利益である。⁹⁾

これは、理念上想定できるものの、現実には実現可能性が低いと考えられる。

これまで述べてきた、日本の会計基準における包括利益とIFRSにおける包括利益は、井上良二教授他の4つの類型では、前者が第一類型で、後者が第三類型である。井上良二教授他は、第三類型に関しては現在、第二類型に向かっていることを示唆している。また、井上良二教授他は述べていないが、筆者は、第一類型の日本の会計基準における連結財務諸表の包括利益もIFRSとは内容は異なるが、表面上、第二類型にコンバージェンスしていると考ええる。

2. 一般意味論と分類

日本の会計基準における包括利益とIFRSの包括利益の内容の相違は、なぜ、生じるのであろうか。これらを紐解くのに、一般意味論が有益な示唆を示してくれる。

多くの分類や類型が存在することは、交差分類を意味することになる。それは、それぞれに含まれる内容に共通の部分もあれば異なる部分もある関係といえよう。

それでは、なぜ、かように交差分類のように、同じ経済事象を認識し測定する会計でありながら、日本の会計基準における包括利益とIFRSの包括利益でそこに含まれる内容に共通の部分もあれば異なる部分もあるのであろうか。

本稿では、その根本的な原因として、一般意味論で想定されている「地図は現地ではない」

(非同一の原理)、「地図は現地のすべてではない」(非総称の原理)、そして「地図は自己反射的である」(自己反射の原理)に起因すると考える。

Korzybski教授は、一般意味論を次のように定義する。

「一般意味論は、普通の意味での『哲学』や『心理学』や『論理学』ではない。一般意味論は新しい『外在的な』学問であり、われわれの神経系を最も有効に使うにはどうすればよいかを説明し訓練するものである。¹⁰⁾

このように、一般意味論には、社会、文化、経済の要因といったものは関係しない。いかなる社会、文化、経済であれ、一般意味論は共通の前提を置いているのである。

この一般意味論は次の3つを前提としている。

- (a) 地図は現地ではない(非同一の原理)。
- (b) 地図は現地のすべてではない(非総称の原理)。
- (c) 地図は自己反射的である(自己反射の原理)。

まず、第一に、(a)「地図は現地ではない」という「非同一の原理」であるが、井上尚美教授他は、次のように述べている。「『光』と呼ばれるものを見るとき、何が起こるか考えてみよう。まず、そこにはエネルギー(A)がある。それがわれわれの神経系に反応(B)をひき起こす。この反応について、われわれはある感じ、象、評価といったもの(C)をもつ。この感じ(C)は反応(B)についてのもので、ここまでは非言語的、暗黙的なものである。このあとわれわれは定式化(D)を始める。¹¹⁾

ここで同一化の態度をとるならば、(D)は(A)に等しいと考える。しかしながら、非同一の原理では、(D)は(A)ではない。つまり、「話す内容」は「話しているそのもの」ではないということになる¹²⁾。

第二に、地図は現地のすべてではないという

「地図は現地のすべてではない」という「非総称の原理」であるが、それについて井上尚美教授は、「さらにわれわれが言語で言うことは、どんなに詳細に語っても、語ろうとする現地についてすべてを語りはしない。どんなに詳細に(D)を組み立てても常に(A)の要素が残る。」¹³⁾と述べている。

最後の、「地図は自己反射的である」という「自己反射の原理」であるが、それについて井上尚美教授は「第三の前提は、言語でもって言語について語るができるということ、記号の用い方は自己反射的だということである。」と述べている¹⁴⁾。

分類について、Hayakawa教授は、次のように述べている。「……図には八個の物がある。これを動物と見よう。四つは四角い頭をしており、さらに、その分類とは別に、四つは巻いた尻尾を、四つは真っ直ぐな尻尾をしている。これらの動物があなたの村を走り廻っているとしよう。初めはあなたにとって大して重要でもないのだからあなたはかれらを見捨てて無視していた。名をつけようとしなかった。ところが、ある日、小さいほうはあなたの家の穀物を食べてしまったことがわかる。大きいほうは、そういうことはしなかった。そこで自然に区別されるようになり、A・B・C・Dに共通の特性を抽象して、あなたはそれらをゴージと呼び、E・F・G・Hをギーギと呼ぶことにした。あなたはゴージは追いはらうが、ギーギは放っておいた。けれ

ど、あなたの近所の人は別の経験をした。四角の頭のは噛みつくが、丸いのは噛み付かない。そこで、B・D・F・Hに共通の特性を抽象し、かれはそれをターバーと呼び、A・C・E・Gをトーボーと呼んだ。ところが近所のもう一人が、巻いた尻尾のは蛇を殺すが、真直ぐの尻尾のは殺さないことを発見した。そこでもう一つの共通の特性を抽象して、A・B・E・Fをブーサー、C・D・G・Hをブーサーナと呼んで区別した。」¹⁵⁾

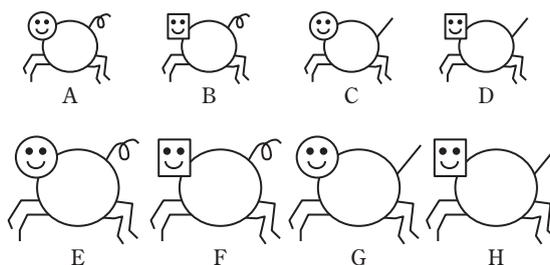
ここで問題になるのは、名づけのときに、対象となる動物の特性をとらえて抽象化していることである。そして、その理由を突き詰めていくと、一般意味論の前提である、地図は現地ではない（非同一の原理）、「地図は現地のすべてではない」（非総称の原理）、そして「地図は自己反射的である」（自己反射の原理）に起因すると考えられるのである。

分類や類型をおこなうさいに、重要になるのは、その事象のどの特性に着目するかである。Hayakawa教授は、名づけのところで、実は、対象となる動物の多くの特性の中から、注目すべき特性を選択し、それにもとづいて、分類をしているのである。

このどの特性に着目するかを決めるのが、日本の会計基準やIFRSでは財務報告目的ということになるであろう。

これまでの会計では、企業会計原則の一般原則の単一性の原則のように異なる目的であっても

図表11 名づけと分類



(出典) Hayakawa (1978, p. 201)

実質一元・形式多元という、利益の金額が目的によって異なるという考え方が当たり前と考えられてきた。それは、異なる目的であっても、一般意味論の名づけと分類のように、異なる特性に着目して分類をしない限り、同じ分類であることも十分考えられたからである。

Ⅳ．包括利益の内容の相違と一般意味論

同じ企業の経済活動であっても、それを測定する会計基準（例えばIFRSと日本の会計基準など）が多様であることによって、表示内容や利益数値が異なることがある。すなわち、企業の経営成績や財政状態を測定するモノサシとしての会計基準が1つに統一されずに、多様であることから、同じ企業の財務諸表でも会計基準（例えばIFRSと日本の会計基準）によって結果が多様になってしまう。

では、なぜそのようなことが生じてしまうのであろうか。本稿は、その理由として、現実の経済社会が、一般意味論で前提としている3つの前提(a)地図は現地ではない(非同一の原理)、(b)地図は現地のすべてではない(非総称の原理)、(c)地図は自己反射的である(自己反射の原理)に起因すると考える。

先述の分類のところで述べたように、地図は現地でなく、また、地図は現地のすべてではないこと、そして言語を言語で表わすことができることから、現実の企業の経済活動を会計言語(仕訳や財務諸表)で表わすさいに、分類をおこなわざるをえない。そこで、現実の企業の経済活動の数ある特性のなから一定の特性を抽出して分類する(会計言語では仕訳がこの役割を有している)ことになる。

そのさいに、企業の経済活動のそのような特性に注目するかを決定するのが、井上良二教授が述べている「財務報告目的」ということになる。

井上良二教授他によると、日本の会計基準は財務報告目的として「損益計算と利害調整」を

想定している一方、IFRSでは、「企業価値予測(資産の効率的利用の評価に関わる多くの資産等の時価評価)」であることから、両者の分類の仕方が異なることによって、日本の会計基準では取得原価主義会計が、一方、IFRSでは時価会計(公正価値会計)の(2)の計算体系を有していると考えられるのである。そして井上良二教授他によると、第三類型であるIFRSは、第二類型である米国の時価会計(公正価値会計)の(1)に向かっており、そして、井上良二教授他は述べていないが、筆者は、日本の会計基準も連結財務諸表で包括利益を公表するようになったことから、第一類型である日本の会計基準も第二類型である米国の時価会計(公正価値会計)の(1)に向かっていると解している。しかしながら、もともと異なる財務報告を有するIFRSと日本の会計基準であることから、先述のように、包括利益の数値(リサイクリングやその他包括利益項目の相違などによる)や表示内容(日本が親会社説であるのにIFRSでは経済的単一体説であることなどによる)に相違が生じてきていると考えるのである。

おわりに

今日の会計学(財務会計論)は、相対的真實性を前提としているといわれている。

本稿でとりあげたIFRSの包括利益も日本の会計基準の包括利益も、どちらかが絶対的真實でどちらかは真實でないとは言えない。

なぜかように絶対的真實性が会計学(財務会計論)で成立せず、相対的真實性が成立するのかは、拙稿で述べているが、本稿でもとりあげている一般意味論で前提となっている3つの前提(a)地図は現地ではない(非同一の原理)、(b)地図は現地のすべてではない(非総称の原理)、(c)地図は自己反射的である(自己反射の原理)に起因していると思われる¹⁶⁾。

本稿でとりあげているHayakawa教授が述べている「分類」の内容は、多くの財務会計理論

に論争が生じている現実（例えば、会計主体論における親会社説と経済的単一体説など）の理由を明確に表わしていると思われる。

会計学（財務会計論）の理論の多くの多様性は、この「分類」における交差分類に起因するといえよう¹⁷⁾。本稿では、そのような例として、日本の会計基準による包括利益とIFRSにおける包括利益を対置させて論じてきた。

日本では、現在、ASBJなどが設定している日本の会計基準、IFRS、米国の会計基準、そして日本版IFRS（修正国際基準）の中から、企業は選択適用できるようになっている¹⁸⁾。

筆者は、日本の会計基準による包括利益も、IFRSの包括利益も共に米国の会計基準である井上良二教授他が示唆している第二類型の計算体系に近づきつつあるものの、その財務報告の目的が異なることから、両者の包括利益に様々な相違点（リサイクリングやその他の包括利益の項目など）が生じていることを一般意味論から指摘してきた。今後は、そもそもの国際会計基準がめざしてきた1つの会計基準への収斂がなされていくのか関心のあるところである。もし、会計基準の収斂がなされるとしたならば、今後の課題として指摘できるのは、財務報告目的の統合であると考えられる。異なる国々の中でいかに財務報告の目的を統合していくのか、今後の会計基準の動向に注目していきたいと思う。

注(1) IFRSとはInternational Financial Reporting Standardsである。

(2) かような国際会計基準として、IAS第4号「減価償却」などがあげられる。

(3) 2011年3月期決算の東証上場企業1,506社のうち、1,460社が2計算書方式で、46社が1計算書方式であった。詳しくは、税務研究会(2011, p. 2)を参照されたい。なお、2016年において、日本基準からIFRSへ移行した有価証券報告書提出企業51社では、42社が2計算書方式で、9社が1計算書方式であった。詳しくは以下を参照されたい。http://www.pwc.com/

jp/ja/ifrs/knowledge/disclosure/ifrs-disclosure022.html20170202参照。

(4) 井上良二他(2014, p.7)。

(5) 桜井教授は、次のように述べている。「財務会計には……法律の規制に従って行われる会計と、それ以外の会計が存在する。法律制度の一環として、法規制に準拠して行われる会計を、とくに制度会計という。制度会計はさらに、その根拠となる法律のちがいに、(a)会社法による会計、(b)金融商品取引法による会計、および(c)法人税法による税務会計の3つに分類される」。桜井(2016, p. 12)。本稿は、桜井教授の見解を踏襲することにする。

(6) 井上良二他(2014, pp. 12-13)。

(7) 井上良二他(2014, p. 13)。

(8) 井上良二他(2014, pp. 13-14)。

(9) 井上良二他(2014, pp. 13-14)。

(10) Korzybski(1933, p. xi)。

(11) 井上尚美他(1974, p. 25)。

(12) 井上尚美他(1974, p. 25)。

(13) 井上尚美他(1974, p. 26)。

(14) 井上尚美他(1974, p. 26)。

(15) Hayakawa(1978, p. 201)。

(16) 孔(2016)。

(17) 詳しくは、孔(2017)を参照されたい。

(18) 日本版IFRS（修正国際基準）は、JMISという。JMISは、Japan's Modified International Standardsの略称である。

引用・参考文献

〈外国語文献〉

Hayakawa, S. 1978, *Language in Thought and Action, Fourth Edition*, Jovanovich, Inc.

Korzybski, Alfred. 1933, *Science and Sanity: An Introduction to Non-Aristotelian Systems and General Semantics*. Lancaster, Pa.: Science Press Printing Company.

〈日本語文献〉

井上尚美・福沢周亮・平栗隆之『一般意味論 言語と適応の理論』河野心理, 1974年。

井上良二編『財務会計論』税務経理協会, 2014年。

孔 炳龍『一般意味論からみる簿記原理』創成社 2014年。

孔 炳龍「相対的真實性：一般意味論からのアプローチ」『駿河台経済論集』第25巻第2号, 2016年, pp. 89-108。

孔 炳龍『一般意味論からみる財務会計基礎理論

—交差分類から紐解く諸説の発生理由—
MyISBN デザインエッグ社, 2017年。
桜井久勝『財務会計講義 第17版』中央経済社,
2016年。
税務研究会『経営財務』5月23日号 (No. 3016),
2011年, pp. 1-3。

向 伊知郎『ベーシック国際会計』中央経済社,
2016年。
<インターネット文献>
PwC 20170202参照 <[http://www.pwc.com/jp/ja/
ifrs/knowledge/disclosure/ifrs-disclosure022.
html](http://www.pwc.com/jp/ja/ifrs/knowledge/disclosure/ifrs-disclosure022.html)>