

2012年3月2日  
名古屋大学 最終講義

# 資金会計の国際的展開



佐藤倫正  
名古屋大学

# 1. はじめに

IFRSの概念フレームワークには日本から発信された資金会計論が反映されるかも知れない。

## 佐藤の海外発信

- (1) 1983年11月: AAA Northwest部会報告  
(資金法について)
- (2) 1999年 3月: コロラド大学ボルダー校  
(三元複式簿記)
- (3) 2005年 1月: IASBとIAAERへの情報提供  
(資金法の包括利益計算)
- (4) 2008年 9月: IASBへのコメントレター  
(エンティティ説の採用)

# 目次

1. はじめに
2. 国際会計の概念フレームワーク
3. 資金会計の課題
4. 日本発, ボールダー経由, IASB
  - (1) 資金法の損益計算
  - (2) 三元複式簿記
5. IASBへの提言
  - (1) 資金法の包括利益計算(2005年2月1日)
  - (2) 企業主体説(2008年9月27日)
6. むすび

## 2. 国際会計の概念フレームワーク

### 国際会計の近年の動向

- 佐藤倫正 「新展開する財務諸表体系」  
『税務経理』(2010年1月26日)
- 佐藤倫正 「資金会計の国際的展開」  
『税務経理』(2010年3月19日)
- 佐藤倫正 「ホリスティック会計観の実名」  
『税務経理』(2012年2月24日)

F A S B

I A S B

(資本主説) **会計主体論** (企業主体説)

(投資家) **財務報告の目的** (ステークホルダー)

(目的適合性と信頼性) **質的特性** (目的適合性と表現の忠実性)

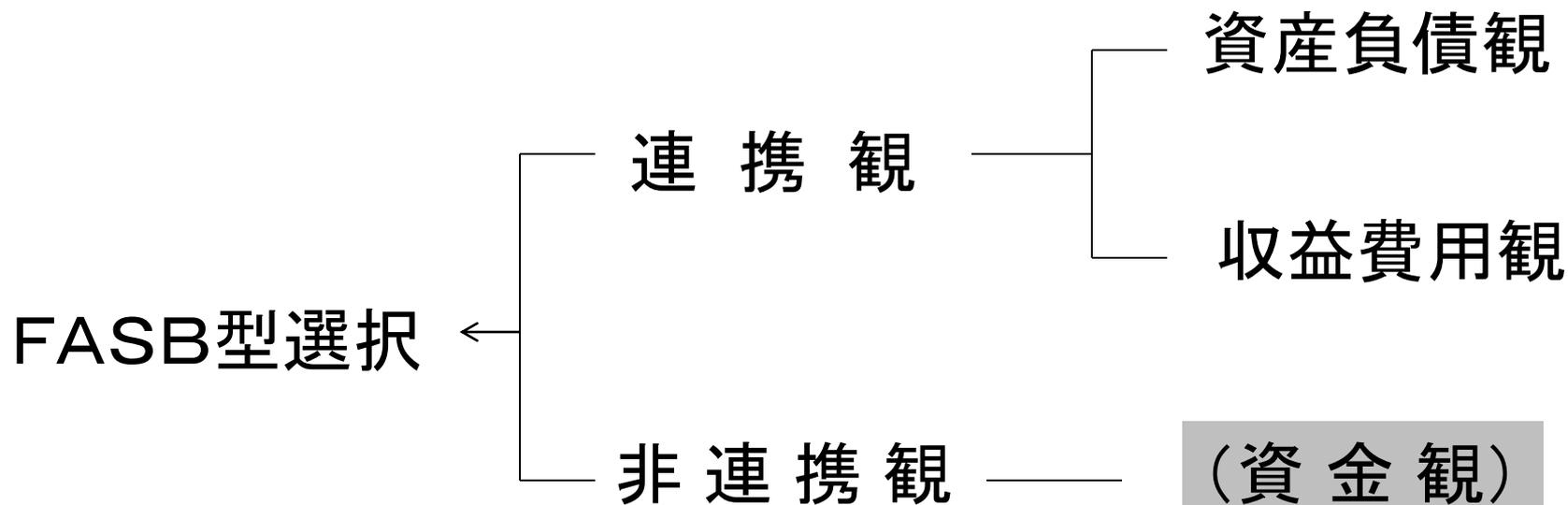
(資産負債観・収益費用観) **会計観** (資金観)

(原価, 時価) **認識・測定** (ホリスティックアプローチ)

(財務二表の連携) **財務諸表の表示** (財務三表の一体表示)

# 3. 資金会計の課題

## (1) FASB(1976)の誘導



FASBの「連携観」は、B/S と P/L しか連携できず、「非連携観」とされた資金観が、今や、C/Sを含む三表の連携を果たすという逆転が起こった。

## (2) 三つの会計観の比較

項目 \ 会計観	収益費用観	資産負債観	資金観
中心財務諸表	損益計算書	貸借対照表	キャッシュフロー計算書
中心概念	収益・費用	資産・負債	キャッシュフロー
貸借対照表の性格	残高表	財産状態表	累積資金計算書
キャッシュフロー計算書の位置付け	体系外の補助財務諸表	現金勘定の明細表	基本財務諸表
損益計算方式	損益法	財産法	[ X ]
複式簿記	二元複式簿記		[ Y ]

## 4. 日本発 Boulder 経由 IASB(1) 資金法の損益計算

$$(1) \quad CFO \pm \alpha = P$$

$CFO$ : 営業活動によるキャッシュフロー

$\alpha$  : 発生主義調整項目

$$(2) \quad CFO \pm \alpha_1 \pm \alpha_2 = P$$

$\alpha_1$  : 発生主義調整項目の非裁量部分

$\alpha_2$  : 発生主義調整項目の裁量的部分

# 4. 日本発 Boulder 経由 IASB(2)

## —三元複式簿記—

- (1) 染谷教授の「資金会計組織」(1956年)  
のちに中村輝夫氏が「複式3元簿記」と名づける。
- (2) 発想の契機: 日本会計研究学会(1985年6月16日)
- (3) 佐藤倫正『資金会計論』(白桃書房, 1993年3月)
- (4) 佐藤倫正「資金会計の勘定組織」『会計』(1994年1月)
- (5) M. Satoh, “The Structure and Implications of the Three Dimensional Double Entr Accounting System,” *Okayama Economic Review*, March 2000.
- (6) Miller, Paul B. W. and Paul R. Bahnson, “Fast Track to Direct Cash Flow Reporting,” *Strategic Finance*, February 2002.

## 4. 日本発 Boulder 経由 IASB(3) —ミラー論文(2002)の不思議—

- ミラー(2002)は、佐藤(2000)とよく似ている。
- 佐藤(2000)とよく似た設例を用いて、染谷式の資金仕訳をして、直接法のキャッシュフロー計算書を作成できることを示した。
- さらに資金法形式の調整表も示したが、これは染谷式からは出てこない！
- ミラー(2002)は、2004年のFinancial Analysts Journal のブルーム論文に引用される。

# 5. IASBへの提言(1)

## IASBとIAAERへの情報提供(佐藤, 2005)

	2004年3月期	2005年3月期	2006年3月期
<b>CFO</b>	<u>2,283,023</u>	<u>2,370,940</u>	<u>2,515,480</u>
売上債権の増(減)	(5,568)	74,380	166,955
仕入債務の(増)減	(159,120)	223,383	314,266
棚卸資産の増(減)	53,609	(147,455)	(229,788)
減価償却費	(969,904)	(997,713)	(1,211,178)
貸倒引当金及び			
金融損失引当金繰入額	(83,138)	(63,154)	(62,646)
固定資産処分損	(39,742)	(49,159)	(54,981)
売却可能有価証券評価損	(3,063)	(2,324)	(4,163)
繰延税額	(120,828)	(84,711)	(33,262)
その他	<u>206,829</u>	<u>(152,927)</u>	<u>(28,503)</u>
<b>当期純利益</b>	<u>1,162,098</u>	<u>1,171,260</u>	<u>1,372,180</u>
外貨換算調整額	(203,257)	75,697	268,410
未実現有価証券評価損益	329,672	38,455	244,629
最小年金債務調整額	<u>273,265</u>	<u>9,780</u>	<u>4,937</u>
<b>包括利益</b>	<u>1,561,778</u>	<u>1,295,192</u>	<u>1,890,156</u>

# 5. IASBへの提言(2)

## 拝啓IASB殿

- (1) IASBとFASBは、財務報告の目的に関する「討議資料」と「公開草案」で、「エンティティ説」を採用することに決定したとして意見を求めた。
- (2) 秋山・佐藤は、その決定に賛成し、外部資金源泉のすべてに資本コストを反映させることの確認を求めた。
- (3) IASBは、「エンティティ説」や所有主説という用語を使用しないと伝えた。(2009年3月)
- (4) IFRS概念フレームワークの第1章と第3章が公表され、その後、トウイーディー議長からの返信があった。
- (5) IFRSは、ゆるやかにエンティティ説に向かっているかも知れない。

The background of the slide is a photograph of a university campus. It features several large, leafless trees in the foreground and middle ground. In the background, there is a large, multi-story building with a modern architectural style. The overall scene is brightly lit, suggesting a sunny day. The text is overlaid on this image in a black, cursive font.

*Thank you very much  
for your attention*