

関西学院大学 研究成果報告

2020年11月18日

関西学院大学 学長殿

所属：商学部
職名：教授
氏名：梶浦 昭友

以下のとおり、報告いたします。

研究制度	<input checked="" type="checkbox"/> 特別研究期間 <input type="checkbox"/> 自由研究期間 <input type="checkbox"/> 大学共同研究 <input type="checkbox"/> 個人特別研究費 <input type="checkbox"/> 博士研究員 ※国際共同研究交通費補助については別様式にて作成してください。
研究課題	財務諸表の構造と分析に関する研究
研究実施場所	個人研究室および自宅ほか
研究期間	2020年 4月 1日 ～ 2020年 9月 22日 (6ヶ月)

◆ 研究成果概要 (2,500字程度)

上記研究課題に即して実施したことを具体的に記述してください。

COVID-19の関係で、出張調査等に限界があったため、文献およびデータベース等を基礎とした研究を行った。

対象は大きく2つの課題で、1つは第二次大戦後にアメリカの資本市場規制制度、すなわち1933年証券法、1934年証券取引(所)法に倣ってわが国に導入された証券取引法(現・金融商品取引法)における企業情報開示制度における財務諸表の様式の規制内容や変遷の整理であり、もう1つは、近年、働き方改革や、COVID-19の影響もあって急速に普及したテレワークや、少子高齢化の名のもとでの働き方改革や第4次産業革命、そこから進展したSociety5.0等の、いわゆる生産性革命に関する研究である。

両課題とも完結する課題ではないので、特別研究期間経過後も継続して研究中であるが、前者(財務諸表様式)については、基本事項の整理内容について、小稿「簿記会計とNew normal」を『大阪簿記会計学協会会報』(大阪商工会議所)に寄稿済みであり、また後者(生産性革命)に関しては、関西生産性本部創立65周年記念出版『高生産性経営の実現に向けて(仮題)』清文社、の監修を行うとともに、「序章：高生産性経営の実現に向けて」および「まとめ」(一部、共同執筆)を寄稿予定である。

以下では、前者のわが国における証券取引法(現・金融商品取引法)のもとでの、財務諸表の体系および様式の変遷の概略と、財務諸表分析の視点からの、それらに対する

留意点や課題の骨子を記しておきたい。

◎第二次大戦後の証券取引法（現・金融商品取引法）下での財務諸表の変遷と留意点

(1)財務諸表の様式に関する規則

わが国の現在の会計制度、とくに財務諸表の開示にまつわる制度は、1948年の証券取引法（1947年法を全部改正）が2006年に改称公布され2007年9月に完全施行された金融証券取引法によっている。かつては商法との二重制度や、現状でも会社法との交錯はないとは言いきれないが、財務諸表あるいは計算書類のうち、共通の3表（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書）の表示様式は、金商法系列の規則である財務諸表等規則と連結財務諸表規則の様式で定めているものが使われることになっている。

これらの様式は、1950年に制定され、1963年に全部改正されて現在まで続いている財務諸表等規則（当初の略称は財務諸表規則、以下、財規）様式としてではなく、もともと1951年に定められ、1963年に全部改正された財規取扱要領の様式で定められていた。当初は、規則様式では附属明細表を定め、取扱要領様式で財務諸表を定めていたのである。ところが、1999年に取扱要領がガイドラインに移行した際に、財務諸表を含めて様式は財規様式に集約された。

(2)財務諸表の体系の変遷

1950年当初の財規取扱要領では、様式は次の6つであった。

[第一号] 貸借対照表 [第二号] 損益計算書 [第三号] 剰余金計算書 [第四号] 欠損金計算書 [第五号] 剰余金処分計算書 [第六号] 欠損金処理計算書

実際には、開示される財務諸表は4つということになる。このうち第三号と第四号は、1974年の改正で剰余金計算が損益計算書に加わったことにより廃止になり、剰余金処分計算書と欠損金処理計算書は、それぞれ利益金処分計算書と損失金処理計算書になり、さらに1995年に利益処分計算書と損失処理計算書になった。

その間、1976年に連結財務諸表規則（以下、連結財規）が制定され、1977年から施行されるのに合わせて定められた連結財規取扱要領に次の3つの様式が設定された。

[第一号] 連結貸借対照表 [第二号] 連結損益計算書 [第三号] 連結剰余金計算書

そして、1999年の財規および連結財規の改正ならびに取扱要領のガイドラインへの移行と、連結財務諸表を主体とする開示への転換に伴って、財務諸表および連結財務諸表の体系は以下ようになった。この段階で、キャッシュ・フロー計算書が財務諸表に加えられた。

その後の改正で、一番大きい変化は会社法への対応である。この改正は平成18(2006)年4月25日内閣府令52「業務補助等に関する規則等の一部を改正する内閣府令」で行われた。財規の利益処分計算書と損失処理計算書ならびに連結財規の連結剰余金計算書を削除し、それぞれ株主資本等変動計算書ならびに連結株主資本等変動計算書に置き換えられた。また、2010年に連結包括利益計算書が加えられた。この段階で、基本的に現状の財務諸表の体系になり、さらに、2014年に個別財務諸表の簡易様式が設けられ、以下のような体系で現在に至っている。

[財規第五号、第五号の二、連結財規第四号] (連結)貸借対照表 [財規第六号、第六号の二、連結財規第五号] (連結)損益計算書 [財規第七号、第七号の二、連結財規第七号] (連結)株主資本等変動計算書 [財規第八号、連結財規第八号] (連結)キャッシュ・フロー計算書(直接法) [財規第九号、連結財規第八号] (連結)キャッシュ・フロー計算書(間接法)

(3)複式簿記の影響

これらの変遷を現在の体系に照らし合わせると、やや粗い論理ではあるが、次のような収斂を導くことができる。

①貸借対照表、②損益計算書 この2つの計算書は、当初から存在していた。

③株主資本等変動計算書 この計算書は、損益計算書にかつてあった未処分損益計算の部分、剰余金計算書または欠損金計算書、剰余金処分計算書または欠損金処理計算書、利益(金)処分計算書または損失(金)処理計算書が集束したものである。

④キャッシュ・フロー計算書 この計算書は、わが国では、20年ほど前に追加導入され、70年あまりの金商法体系からすると、若い計算書である。

そして、重要なことは、①②③は、簿記一巡の手続き、とくに総勘定元帳を核とする勘定記録から作成されていることである。それに対し④は、直接法は勘定組織との脈絡を導けないわけではないが、それも含めて、複式簿記の構造とは関係性が乏しい計算書である。つまり、当初から存在する財務諸表は、複式簿記、とくに勘定組織を通じて作成されてきたのであり、基本的に取引の八要素を構成する要素、すなわち資産、負債、資本、収益、費用の諸勘定記録に依拠して作成されてきたのである。その限りにおいて、キャッシュ・フロー計算書は独自の計算書である。

(4) 損益計算書の構造と当期純利益

財務諸表の表示には、現在に至ると見過ごされがちな論点がある。その代表例が当期純利益である。なぜ当期利益ではなく、当期純利益なのであろうか。

そこで、最初の1950年の財規取扱要領の損益計算書様式に触れておこう。現在の販売費及び一般管理費は、一般管理費及び販売費とされていたが、重要なことは、現在は存在しない当期総利益が営業外収益の後に計算表示されていたことである。このことが現在の損益計算書の段階的利益の用語についての重要な示唆を含んでいる。当期総利益があつて、そこから営業外費用を控除して当期純利益が計算された。その当期純利益が経常利益に移行した1974年の財規の改正で、当期総利益が削除された結果、最終利益としての当期純利益という用語だけが残ることになった。

(5) IFRSと財務諸表表示

わが国の金融庁はIFRSの財務諸表について「開示例」は示しているが、財規や連結財規で定めているような様式は存在しない。したがって、IFRS任意適用会社が等しく金融庁の開示例の様式で表示しているわけでもない。

日本基準の表示が一様であり、IFRSには多様な表示の可能性がある点は、実際には複式簿記の勘定構造や一巡の手続きと、財務諸表の表示とは関係性が薄いことを含意している。例えば、売上総利益も営業利益も、あるいはIFRSの事業利益も、さらには当期純利益でさえも簿記上の勘定科目ではないのである。売上高や売上原価は勘定科目でもあるが、1950年のものであれ、現在のものであれ、損益計算書の集約的な表示項目は、簿記上の勘定科目ではなく、売上高・営業収益・収益から当期純利益にいたる損益計算で、段階的利益を報告書として意味づけるための項目である。

ここでは貸借対照表の細目には触れないが、例えば、流動資産という集計項目があることは、財務諸表分析の指標との歴史的なつながりが想定される。ながらく不変のごとく続いてきた財務諸表様式が、今後も続くとは限らない。そういう視点から、簿記手続きと関係性の薄いキャッシュ・フロー計算書に営業、投資、財務という活動区分がある点に留意するのがよいであろう。今後の財務諸表様式は、財務諸表の可読性を背景に変化していくと考えるのがよいであろう。

提出期限：研究期間終了後2ヶ月以内

※個人特別研究費：研究費支給年度終了後2ヶ月以内 博士研究員：期間終了まで

提出先：研究推進社会連携機構（NUC）

※特別研究期間、自由研究期間の報告は所属長、博士研究員は研究科委員長を経て提出してください。

◆研究成果概要は、大学ホームページにて公開します。研究遂行上大学ホームページでの公開に支障がある場合は研究推進社会連携機構までご連絡ください。