

先進的会計実務と制度化されるための要件

—会計情報保存におけるクラウドコンピューティングの可能性—

1130458 谷口 弘明

高知工科大学マネジメント学部

はじめに

日本の企業会計の指導的役割を果たすものとして会計原則がある。これは「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般的に公正妥当と認められたところを要約されたもの」(会計原則二の1より)であり、法令で強制されたものではない。会計実務は時代の変化に合わせて日々変化をしている。そうした中で企業会計原則と照らし、その実務が公正なる会計慣行として認められ、結果的に制度に組み入れられるものもあれば、逆に制度化はおろか規制された例もある。同じように実務の中では有用性があると認知され一般的に使われているにも関わらず、このような扱いの違いが生まれることに私は疑問を感じた。

そこで本研究では、まずすでに一般化した実務のうちそれが制度として認められたものと認められなかったものとの差異を考察する。また現在 IT 界で話題となっているクラウドコンピューティングなどの外部保存が今後制度化されるための条件の提言を試みる。

そのための分析手法として、まず FASB (Financial Accounting Standards Board) の質的特性から会計情報に求められているものを抽出する。これを視点として制度化の条件を考察し、更にクラウドコンピューティングなどの外部保存が今後制度的に正規の保存法として認められるための条件と、その可能性を検討した。

1 経済環境の変化と会計原則

会計実務における規範は会計原則と呼ばれ、これ自体に法的拘束力はない。しかし会社法では「商業帳簿の作成に関する規定の解釈については公正なる会計慣行を斟酌すべし」(会社法第 431 条より)とされており間接的に実務の中から抽出された会計原則を遵守するよう定められている。これにより経済取引や文化・技術の発展による実務の変化は柔軟に制度に取り入れられる。

例を挙げると、1970 年代に全盛期を迎えた伝票会計がある。この会計が生まれるまで企業の経理は各取引の確認から仕訳、転記と会計に関わる業務をほぼ全て任されていた。しかし伝票によって取引を報告してもらうことで、経理は転記から作業をはじめられるようになった。

また会計の記録方法に着目すると、1980 年頃からのコンピュータ会計が挙げられる。その名の通りコンピュータによる会計なのだが、これにより今まで手書き、手作業だったものが、電子データに

よる入力に置き換わったのだ。

2 実務が制度化された事例：電子帳簿保存法

前章のような会計実務の変化の中には公正なる会計慣行として認められ正規に制度化されたものがある。その例が電子帳簿保存法だ。この法律が施行される 1998 年までは企業の売上や利益を記録する帳簿等は紙媒体で保存することが会社法などで定められていた。しかしこの法律によって会計データを電子メディア媒体でも保存することが正規に容認された。

これにより企業は物理的、金銭的負担が削減できた。日本経済団体連合会の調査によると大企業の紙ベースによる帳簿類の保存負担は、ダンボール 24 万箱、倉庫 3000 坪、費用にして 1.5 億円とされ、一方これを電子メディア媒体での保存に置き換えると最大 75% の負担削減が可能とされている。

3 実務が制度化されなかった事例：プロフォーマ利益

上例とは逆に制度化はおろかその公表が規制された例もある。それがプロフォーマ利益である。これは会計原則などのルールに基づいた財務諸表とは別に企業が独自に算定する指標である。プロフォーマ利益の 1 つである EBITDA (earnings before interest, taxes, depreciation, and amortization) の純利益は正規の財務諸表の純利益に子利や税金、減価償却費を足したものである。このような指標は 1990 年頃から 10 年程度は企業の本来の業績がわかるとして使用された。

しかしプロフォーマ利益は財務諸表とは異なり監査対象ではない。そのため 2000 年頃からエンロンやワールドコムのようにそれを悪用し、粉飾を行う企業が出た。これらを機にプロフォーマ利益は規制されるに至った。

4 制度化の要件

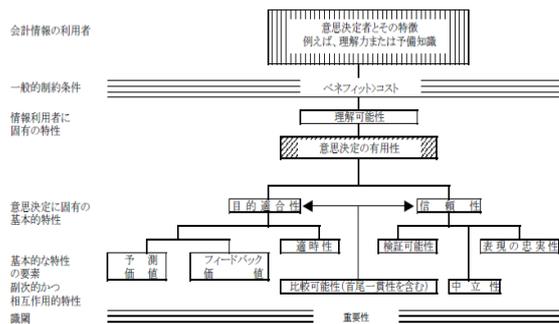


図 4-1 FASB の質的特性の構造図

2章と3章で会計実務のうち制度化に至ったもの、至らなかったものを取り上げた。ではどうしてこのような扱いの差異が生じるのかを米国の会計基準設定期間であるFASBが公表したFASC3号会計概念フレームワークの中の「質的特性」を用いて考察した。ここでは会計情報は「目的適合性」や「信頼性」等の要素を備えなければならないとしている。目的適合性とは情報利用者の意思決定に影響を与えるものを指す。信頼性はその情報が真実であり且つ、真実であることを確認できる情報のことである。以下目的適合性と信頼性をまず電子帳簿保存法とプロフォーマ利益が満たしているか否かを考察をする。

5 制度化の次の段階—外部保存を対象として

電子帳簿保存法はもともと改ざんの恐れがあり信頼性が低いとされた。しかし国やパソコン、外部機関がそれぞれ発展し状況が変化し、社会的信頼性を確保した。国はデータが紙なみの信頼性を持つにはどのような条件を満たすべきかを1998年施行の「電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律」(通称:電子帳簿保存法)で明確にし、また電子署名法も施行、信頼性の証明を裏付ける方法を確立した。企業は1990年代に普及したWindow95やインターネットを契機に、国が示した条件を満たせるだけ技術や環境を整えた。またタイムスタンプや電子署名のための法人が外部機関として設立され、信頼性の証明を裏付けた。このように会計情報の電子メディア媒体による保存、即ち電子帳簿保存による実務は信頼性を確立し結果的に制度化される条件を満たした。

企 業	(2001年3月四半期)		
	プロフォーマ	GAAP	差 額
JDS Uniphase	\$0.14	-\$1.13	1.27
Checkfree	-0.04	-1.17	1.13
Terayon	-0.43	-1.01	0.58
Amazon.com	-0.22	-0.66	0.44
PMC-Sierra	0.02	-0.38	0.40
Corning	0.29	0.14	0.15
Qualcomm	0.29	0.18	0.11
Cisco Systems	0.18	0.12	0.06

図6-1 プロフォーマとGAAPの一株当たりの利益を比較した図

プロフォーマ利益では一般的に利益計上ができない企業ほどこれを利用し、損失がそれほど大きくない印象を与えようとする傾向がある。図6-1はプロフォーマ利益とGAAPによる業績比較である。この調査の結果はGAAPによる成績が芳しくない企業ほどプロフォーマ利益との差額が大きいのを示している。これではプロフォーマ利益が投資家などに有用な情報を提供しているとも園情報に信頼性があるとも言えない。そのためこれは制度化されず、規制されたのである。

最後に上述の検討を踏まえクラウドコンピューティングの制度下に向けての考察をする。まず、もともと会計帳簿は会社法

第2条「株式会社は、会計帳簿の閉鎖の時から十年間、その会計帳簿及びその事業に関する重要な資料を保存しなければならない。」と規定され、この保存が義務づけられている。これにおいてクラウドコンピューティングの利用が正規の保存とみなされるのか否かを検討した。まずデータの電子的保存は電子帳簿保存法にて承認済みであり、また外部保存先の人間によって改ざんされていないことも電子署名法によって証明可能である。つまり保存方法としての信頼性はあり、これらから会計的視点からはすでに制度化の条件を満たしていると考えられる。しかし問題は去年6月にファーストサーバが管理していたサーバーで多くのデータが失われた事例にみられる様に、クラウドコンピューティングの特徴であるデータの一元管理である。これは会計ではなく電算技術的問題であるので本研究ではこれ以上の考察は控える。しかし将来的に外部保存がこの問題を解決しない限り、会計情報の外部保存が制度化されることはないと言える。逆にこれを解決すればこれは一般に公正妥当な会計実務とみなされ制度化されていくと私は考える。

おわりに

私は4月からIT関連の企業に就職する。そこでは会計に関連したソフトの開発も行うであろう。そのためこの論文作成で学んだ実務における利便性と法・制度などの順守とを両立することを意識しつつ製品開発をしたい。そしてこれからも勉強に励み変化していく実務に遅れをとらぬ様、自分自身も変化し続ける日々を送りたい。

参考文献

- 岩波貞芳 [2004] 『会計情報の有用性』 現代社会文化研究No.30 2004年7月
- 宇治則孝 [2011] 『クラウドが変える世界企業経営と社会システムの新潮流』 日本経済新聞社
- 上東正和 [2001] 『コンピュータ会計の発展プロセスとその将来的展望』 高岡短期大学紀要第16巻平成13年7月
- 榊俊作 [1999] 『会計帳簿の電子化』 新潟国際情報大学情報文化部紀要第2号
- 高橋和幸 [2008] 『会計情報伝達論』 創成社
- 立川文夫 [2005] 『経営情報システム論』 創成社
- 豊森昭信 [2003] 『電子会計・帳簿の考え方と実践』 税務研究会出版局
- 中北徹 佐藤真良 [2003] 『有用な財務情報の質的特性と会計基準の開発』 ビジネスレビュー2011年7号
- 中田清徳 [2011] 『やさしく深掘り IFRS の概念フレームワーク』 中央経済社
- 平松一夫 広瀬義州 [1988] 『FASB 財務会計の諸概念』 中央経済社
- 淵田康之 [2002] 『エンロン破綻と米国資本市場の課題』 資本市場クォーターリー2002年
- 古庄修 [2005] 『米国における非GAAP利益の開示規制』 関東学院大学経済学会研究論集第223集
- 宮川昭義 [2012] 『会計情報に関する質的特性の変化』 札幌大学総合研究第3号
- 渡辺泉 [2012] 『行き過ぎた有用性アプローチへの歴史からの警鐘』 大阪経済大学ワーキングペーパーNo.2012-1