

オーストラリアにおけるインフレーション会計の新展開

隅 田 一 豊*

The Latest Developments in Accounting for Changing Prices in Australia

Kazutoyo SUMITA

目 次

- I 諸外国におけるインフレーション会計の現状
- II インフレーション会計基準展開の経緯
- III 現在原価会計情報の開示
 - 1 現在原価会計の意義と目的
 - 2 現在原価会計に基づく財務諸表
- IV 現在原価会計情報の作成
 - 1 損益計算に係わる修正項目
 - 2 貸借対照表上の修正項目
 - 3 その他の修正
- V 結びにかえて

I 諸外国におけるインフレーション会計の現状

周知のごとく、米国では、財務会計基準審議会(FASB)が1979年9月にSFAS No.33⁽¹⁾を公表し、これを1979年12月25日以後に終了する会計

年度から、大規模公開会社に対して適用することとした。この基準書によれば、大規模公開会社は、伝統的な基本財務諸表に対する補足情報として、一般物価水準及び個別価格の変動に関する財務情報を開示しなければならない。

また英国では、会計基準委員会(ASC)が、1980年3月にSSAP No.16及びそのガイダンス・ノーツ⁽²⁾を公表し、1980年1月1日以降に開始する会計年度から、上場会社及び一定の条件を充足する非上場会社に対して、これを適用することとした。この基準によれば、上場会社等は現在原価会計(CCA)に基づく財務諸表を基本情報として、あるいは伝統的な財務諸表に対する補足情報として開示しなければならない。

さらに国際会計基準委員会(IASC)では、これら米・英両国をはじめ、他の諸国におけるインフレ会計基準等設定の動向を踏まえて、1980年11月にIAS15⁽³⁾を公表し、これを1983年1月1日以降に開始する会計年度から、一定の大規模企

* 経営情報学科一会计学 (Department of Business Administration and Information Science-Accounting)

(1) FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.33, *Financial Reporting and changing Prices*, September 1979. 本基準書の概要等については、拙稿「インフレーション会計の国際的調和・統一化運動の動向と課題」『札幌商科大学論集』第36号(商経編)及び拙稿「物価変動と財務報告」吉田寛・隅田一豊編著「国際会計要説」『税務経理協会』(昭和59年10月)所収を参照されたい。

(2) ASC, Statement of Standard Accounting Practice No.16, *Current Cost Accounting and Guidance Notes on SSAP No.16: Current Cost Accounting*, March 1980.

本実務書については、拙稿「前掲論文」及び拙稿「物価変動と財務報告」を参照されたい。

(3) IASC, International Accounting Standard 15, *Information Reflecting the Effects of Changing Prices*, November 1981. 本基準の概要及び特徴については拙稿「前掲論文」を参照。

業に対して適用することとした。この基準書では、物価変動の影響を反映する財務情報の作成方法を特定せず、一般購買力変動会計(GPPA)、CCA、いわゆる結合会計等各種の方法のうち、いずれかの方法に基づく財務情報を補足情報として開示することを要求している。

その後、カナダでも勅許会計士協会(CICA)が1982年12月に物価変動に関する会計基準(会員ハンドブック第4510節)⁽⁴⁾を公表し、これを1983年1月1日以降に開始する会計年度から、上場会社等に対して適用することとした。この基準書では、歴史的原価(HC)に基づく財務諸表は引き続き基本情報として堅持することとし、現在原価(CC)及び一般物価水準変動の影響に関する情報は補足情報として開示することを勧告している。

ところで、最近公表された会計実務に関する国際的な実態調査⁽⁵⁾によれば、補足的なインフレ会計情報の開示は、上述の米・英・カナダ以外の諸国、例えばアイルランド、オーストラリア、オランダ、フィンランド、ノールウェイ、スイス等でも次第に増加する傾向を示している。確かに諸外国では、1970年代以降、急激に昂進するインフレに対処するため、インフレ会計基準又は公開草案等を作成し、その制度化に向けての運動が活発に展開されてきている。しかし、物価変動の影響に関する財務情報を基本情報とするか、あるいは補足情報とするか、また物価変動の影響を財務諸表に反映するためにいかなる方法を採用するか、さらに物価変動情報としてどのような項目を開示するか等に関して、いまだ国際的な合意を得るまでには至っていない。

またわが国でも、こうした諸外国の動向を踏まえ、オイルショック以降の急激なインフレに

対応するため、企業会計審議会は1980年5月に「企業内容開示制度における物価変動財務情報の開示に関する意見書」を大蔵大臣に答申した。しかし、この意見書では、物価変動が企業に及ぼす影響を分析し、その変動の影響に関する情報開示の意義を吟味するとともに、わが国における物価変動に関する財務情報開示の今後の方向を明らかにしたにすぎない。幸いわが国では、近年インフレが沈静化する傾向にあるが、企業会計審議会は、その後、物価変動財務情報の開示に関する審議を中断した状態のまま、現在に至っている。

叙上のような状況のもとで、オーストラリアでは、会計士協会(ASA)と勅許会計士協会(ICAA)の全国協議会が1983年11月に「CCA」と題する会計実務書第1号(SAP1)及びそのガイダンス・ノート⁽⁶⁾を発行し、同実務書の発行日以後、すべての実体にこれを適用することを勧告した。そこで本稿では、会計の国際的調和・統一化活動を有効に展開するための前提となる各国会計制度の比較研究の一環として、またわが国が将来インフレ会計を制度として導入する際に、参考とすべき貴重な先例として、オーストラリアにおけるインフレ会計を取り上げることにした。以下では、先ずオーストラリアの会計諸団体が1970年代以降、インフレに対して会計上どのような対応を行ってきたか、換言すれば、SAP1の公表に至るまでの歴史的な経緯について考察し、次にSAP1におけるCCA情報の開示並びに作成に関する諸基準等の概要を紹介するとともに、その意義と特徴を明らかにすることにした。

(4) Canadian Institute of Chartered Accountants, Accounting Recommendations, *Reporting the Effects of Changing Prices*, (Section 4510), December 1982.
(5) Frederick D. S. Choi and Vinod B. Bavishi, International Accounting Standards: Issues Needing Attention, *Journal of Accountancy*, March 1983, pp. 62~68.

(6) Australian Society of Accountants (ASA) and The Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA), Statement of Accounting Practice, *Current Cost Accounting and Guidance Notes on SAP1: Current Cost Accounting*, November 1983.

II インフレーション会計基準展開の経緯

オーストラリアでは、1970年代初期以降、他の諸外国と同様に、インフレが急激なテンポで進行し、多くの社会的・経済的な諸問題を引き起こしてきた。同国の会計諸団体はかかるインフレに対処するため、1970年代の初めに、インフレが実体の営業活動及び財政状態に及ぼす影響を適切に測定し、かつ開示する諸方策の検討に着手した。爾来、SAP1を公表するまでの約10年間、包括的なインフレ会計基準の作成をめざし、以下に示すような活動を積極的に展開してきた⁽⁷⁾

先ずオーストラリア会計基準委員会(AASC)は、一般的なインフレ時における物価変動の影響に関する会計問題を適切に解決するための方策として、1974年12月に「貨幣購買力変動会計の方法」⁽⁸⁾と題する予備公開草案を、又続いて1975年6月には「現在価値会計の方法」⁽⁹⁾と題する公開草案を発行し、1975年12月末日までに両草案に対して広くコメントを求めることとした。両草案は同じ目的を達成するための代替案ではなく、物価変動の異なる側面を取り扱うものである。すなわち、前者はその標題が示すように、一般物価水準の変動を測定・開示の対象とする

のに対して、後者は会計実体が使用している特定資産の価格変動を取り扱っている。

AASCでは、これら両草案に寄せられた多くのコメントを分析・評価するために、現在購買力会計(CPP)、現在価値会計(CVA)、結合会計など各種の会計システムについて比較・検討を行ったのち、主に次のような理由から、CVAの提案を選択することとしたのである⁽¹⁰⁾。すなわち、第1に、物価変動の最も重要な側面は実体の操業活動に関係する個別価格の変動であること、第2に、継続企業としての実体のために作成される財務諸表の目的は、市場販売価格よりも市場購入価格を参照して個別価格を決定する方がより適切に達成されうること、そして第3に、CPP会計は、それ自体では有意義な財務情報を提供しえないと判断されたためである。なお、ここでは個別価格の変動の影響に加えて一般物価水準(貨幣購買力)の変動の影響を報告すべきか否か、またそれを報告する場合に、どの程度報告すべきかに関して見解が分かれたため、適切な合意が得られた側面に限定して、原価主義会計からの変更を認めることとしたのである。

かくして、ASA及びICAAは1976年10月に暫定会計基準書「CCA」⁽¹¹⁾(DPS1.1/309.1)及びこの付属解説書「CCAの基礎」⁽¹²⁾(DPS1.2/309.2)

(7) オーストラリアにおけるインフレーション会計基準展開の経緯については、① Russell G. Marriott, CCA, A Comparison of the Australian and U. K. Proposals, *The Australian Accountant*, October 1979, ② Michael Lafferty, International Moves in Inflation Accounting, *The Accountant*, January 27th, 1977, ③ D. R. Rickard, Current Cost Accounting: Update, *The Australian Accountant*, August 1978, ④ Patrick R. A. Kirkman, *Accounting under Inflationary Conditions*, 2nd Ed. (London: George Allen & Unwin, 1978) pp. 202~205, ⑤ P. R. A. Kirkman, Inflation Accounting, *Comparative International Accounting*-Edited by Christopher Nobes and Robert Parker, (Philip Allan 1981) pp. 283~285. ⑥ R. S. Gynther, Accounting for Changing Prices: Developments in Australia and Overseas, *The Australian Accountant*, August 1982, ⑦ 松本稜「オーストラリア

における時価主義会計」『明治大学商学論叢』第62巻3・4号及び⑧松本稜「オーストラリアのインフレ会計の現状と動向」『産業経理』第41巻第7号等を参照されたい。

(8) Australian Accounting Research Foundation (AARF), Australian Accounting Standards Committee (AASC), Preliminary Exposure Draft, *A Method of Accounting for Changes in the Purchasing Power of Money*, December 1974.

(9) AASC, Preliminary Exposure Draft, *A Method of Current Value Accounting*, June 1975.

(10) ASA and ICAA, Explanatory Statement, *The Basis of Current Cost Accounting*, (PAS 1.2), Appendix 1, August 1978, pp. 4028~4029.

(11) ASA and ICAA, Statement of Provisional Accounting Standards, *Current Cost Accounting*, (DPS1.1/309.1), October 1976.

を発行し、1977年7月1日以降に開始する会計年度から、CCAに基づく財務諸表を補足情報として開示することを勧告した。当初両協会は、この暫定基準書による実務経験を踏まえて、これに必要な修正を加えた最終基準書を作成し、これを1978年7月1日以降の期間から適用することを意図していた。ところが、この基準書が早急な実施を要求したこと及びそれが究極的にはCCA財務諸表を基本情報として開示すべきことを勧告した点について、多くの会計人及び実業家から強力な批判が提起された。

そこでASA及びICAAは、暫定基準書に対するこれらの批判を慎重に検討したのち、1978年8月に修正暫定会計基準書「CCA」⁽¹³⁾(PAS1.1)及び修正付属解説書「CCAの基礎」⁽¹⁴⁾(PAS1.2)を発行した。この修正基準書では、変動する貨幣価値及び物価の影響を適切に処理するように改善された会計諸方法の採用を奨励するために、1978年7月1日以降に開始する会計年度から上場会社及び公企業に対して、伝統的な財務諸表に対する補足情報として、備忘基準に基づく次のような情報を開示することを勧告した。すなわち、(1)貸借対照表日現在のCCによる固定資産の総額及び修正後の減価償却累計額、(2)当該年度の平均CCによる減価償却費、(3)貸借対照表日現在の棚卸資産のCC、及び(4)販売時点の財貨のCCに基づいた売上原価である。なお、ここでは、これらの情報に対する監査は要求していない。しかしながら、修正基準書が法的な強制力を有していないことに加えて、CCA資料を作成するための労力とコストが嵩むこと、さらにかかるCC情報の開示によって上場会社が不利益を被

るといった懸念等のために、1980年末までにCCA情報を開示した上場会社は、わずか5%弱にすぎなかったといわれる⁽¹⁵⁾。

ところで、修正基準書では、叙上のごとく、物価変動が非貨幣資産に及ぼす影響を測定し、かつ開示する方法等について規定している。しかし、オーストラリアの会計諸団体は、従来、物価変動が貨幣項目及びその他の領域に与える影響に関しては十分な調査・研究と適切なフィールド・テストを実施してこなかった。貨幣価値及び物価の変動に関する最適な会計方法を完全に実施するには、貨幣項目の処理を含む未解決な問題の解明とともに産業界及び政府の支持が不可欠である。そこで、CCA基準委員会は、これらの未解決な問題について、以下に示すような公開草案を作成・公表し、修正基準書が網羅すべき領域の拡張に努めてきた⁽¹⁶⁾。

先ずオーストラリア会計研究団体(AARF)は、1978年7月に「CCAのもとでの貨幣資源に関する保有損益の認識」⁽¹⁷⁾と題する公開草案を発行し、広くコメントを求めている。そして同研究団体のCCA基準委員会では、この草案に寄せられた129通のコメントを慎重に検討したのち、この草案を修正した改訂公開草案⁽¹⁸⁾を1979年8月に発行した。この草案では、すべての貨幣資産及び貨幣負債に係わる利得又は損失は株主に帰属する利益の計算に含めること、ただし、借入資本に関する利得は企業実体の純利益を計算する際に、利益から除外することを勧告している。幸いこの改訂草案は実質的な支持を得たため、同委員会では、この草案をもって委員会の最終的

(12) ASA and ICAA, Explanatory Statement, *The Basis of Current Cost Accounting*, (DPS1.2/309.2), October 1976.

(13) ASA and ICAA, Statement of Provisional Accounting Standards, *Current Cost Accounting*, (PAS1.1), August 1978.

(14) ASA and ICAA, op. cit.

(15) P. R. A. Kirkman, *Inflation Accounting*, op. cit., p. 285.

(16) ASA and ICAA, *A brief guide to Statement of Accounting Practice SAPI Current Cost Accounting*, November 1983.

(17) AARF, Exposure Draft, *The Recognition of Gains and Losses on Holding Monetary Resources in the Context of Current Cost Accounting*, July 1978.

(18) AARF, Revised Exposure Draft, *The Recognition of Gain and Losses on Holding Monetary Items in the Context of Current Cost Accounting*, August 1979.

な結論とすることとしたのである。

その後、AARFは1980年3月に「CCA—オムニバス公開草案」⁽¹⁹⁾と題する草案を発行している。この公開草案の目的は、従来、CCAのうち修正基準書や公開草案において主題とならなかった種々雑多な諸問題を取り扱うこと、及びかかる問題を解明することによって基準書が網羅すべきレリバントな領域を拡張することにあった。この草案もまた一般的に適切な支持を得た。

そこでCCA基準委員会は、叙上の暫定会計基準書及び公開草案に寄せられたすべてのコメントを詳細に考察し、また諸外国におけるその後の様々な展開を検討したのち、暫定会計基準書と公開草案によって網羅された諸領域とを統合したCCA基準及びそのガイダンス・ノーツの公開草案を作成し、1981年4月に発行した⁽²⁰⁾。同委員会では、これらの草案に対する企業、会計事務所、政府団体、個人等のコメントを詳細に分析・検討したのち、1983年11月に上述のCCAに関する会計実務書第1号(SAP1)及びそのガイダンス・ノーツを公表し、現在に至っている。かくして、本会計実務書は、1976年10月に発行(1978年8月に一部修正)した暫定会計基準書によって代るものであり、物価変動の影響を適切に処理するように改善した会計諸方法の採用を奨励するために、本実務書の発行日以降、すべての実体が伝統的な財務諸表を補足するものとして、CCA財務諸表を公表することを勧告している。

(注) 以下、文中のカッコ内の数字は、SAP1又はガイダンス・ノーツのパラグラフ番号を示している。

III 現在原価会計情報の開示

1 現在原価会計の意義と目的

財務報告の目的は、財務諸表の利用者が必要

とする情報、すなわち、各種の経済的意思決定、管理及び会計責任目的に役立つ実体の経営活動、資源及び債務に関するレリバントな情報を提供することによって、情報利用者の要求を充足することにある。しかしながら、貨幣価値不変の前提に立つ伝統的な原価主義会計は、資産を原則として取得原価で評価し、また収益・費用を収入・支出に基づいて測定し、さらに物価変動が企業に及ぼす影響を認識しないという特徴を有している。したがって、貨幣価値及び物価の変動が企業の経営成績及び財政状態に重要な影響を及ぼす状況のもとでは、伝統的会計は企業の実態開示機能及び資本維持機能に重大な障害を生ずることになる。つまり重要な物価変動の影響を認識しない場合、伝統的な財務諸表の能力は著しく損なわれ、多様な情報利用者の要求を充足しえなくなるのである。

CCAは、このような伝統的会計が孕んでいる固有の欠陥を是正し、情報利用者により有用な情報を提供しようとするものである。本実務書では、このようなCCAの目的を次のように規定している。すなわち、CCAの目的は情報利用者に最高の利用価値を与えるように、個別価格の変動を考慮に入れて、実体の経営成績及び資源が現実的に測定されることを保証することである(4)。そしてここでは、かかる目的は、損益計算書上で、収益と消費した資源の現在原価(CC)を対応させて一定期間の経営成績を決定することにより、また貸借対照表上で、実体の資源をCCで記載することによって達成されうるものであるとする(6)。

ここでいうCCとは、正常な事業活動の過程で現在入手できる資産の総用役潜在性を最低の原価を参照して測定した当該資産の原価である。理想的には、CCは取引発生時又は貸借対照表日の市場購入価格を参照して決定される。しかし、市場購入価格を直接参照してCCを確定することができない場合には、それは個別価格の変動を反映する適切な指数を適用して決定される。なお、ここで注意すべきは、CCの定義が総用役潜在性に言及している点である。これは、CCA

(19) AARF, Omnibus Exposure Draft, Current Cost Accounting, March 1980.

(20) AARF, Selective Exposure of Proposed Statement of Accounting Standards: Current Cost Accounting, April 1981.

が中古資産でなく、新資産の市場購入価格に関係することを含意するものである(GN43~44)。

ところで、会計システムにおける利益の決定は採用する資本概念に依存するものであるが、本実務書では、CCAにおける資本と利益の概念を次のように規定している。すなわち、資本とは実体の操業能力である。ここで操業能力とは、一定時点において、その時に存在する貨幣及び非貨幣資源によって決定された規模での活動を実行する実体の能力である。ここで採択された資本概念は実体に役立つ資源に基礎を置いており、しかも資源の能力、すなわち資源の用役潜在性に結びついている。かくして操業能力は、実体の支配下にある資源の用役潜在性の総効用に等しいとされる(GN3~4)。

叙上のような資本概念を所与として、ここではCCAのもとでの利益を一定期間の資金の増加、減少又は分配以外の原因から生ずる当該期間における実体の操業能力の増加として定義する。すなわち、それは資金の増加、返還又は分配を考慮したのち、期首の操業能力を完全に維持してなお期末に分配しうる金額である(5)。このようなCCAの基礎をなす資本及び利益概念は、これらの概念と首尾一貫した測定基準を用いて測定される金額に翻訳する必要がある。上述のごとく、操業能力は実体の資源の用役潜在性の結合から生ずる。したがって、資源が会計システムによって測定可能である限り、それは非貨幣資産及び正味貨幣資産の属性と考えられる金額で表示されねばならない(GN6~7)。

叙上のごとく、CCAは個別価格の変動を認識して、実体の業績及び資源を現実的に測定することによって、それは、投資家等の情報利用者による実体の経済的成果、財務生存能力及び配当方針のより適切な評価を可能にするだけでなく、マネジメントによる資源の最適利用、原価管理、価格方針の決定さらに増資意思決定にも貢献するものである(7)。

2 現在原価会計に基づく財務諸表

本実務書では、上述のごとく、すべての実体は、伝統的な財務諸表に加えて、CCAによる補足的財務諸表(損益計算書、貸借対照表、株主持分変動報告書及び注釈)を提示することを強く勧告しているが、代替的にCCA財務諸表を基本情報として提示することも認めている。以下では、CCA財務諸表上で開示すべき諸項目の概要を紹介することにしたい。

(1)CCA損益計算書 CCA損益計算書を補足的情報として開示する場合、所得税及び利息控除前のHC利益とCCA実体純利益との間の調整項目として、次のような事項の区分開示を要求している(16)。すなわち、①売上原価、②減価償却費、③貨幣項目に係わる保有利得(損失)、④資産の操業能力の有用性の低下に係わる損失又は損失からの控除、⑤同一市場で売買される非貨幣資産に係わる利得及び損失、⑥関連会社の成果の分配、⑦その他のHC項目(例えば、資産の処分損益)及び⑧借入資本利息である(第1表参照)。

これに対してCCA損益計算書を基本情報として提示する場合には、現行法規及び会計諸基準による開示要求に加えて、上記①~⑥、⑧及びCCA実体純利益を区分開示しなければならない(17)。この場合、会計の見地からは、すべてのCCA実体純利益を分配することは可能であるが、現金等による分配は現行の制定法及び判例法による法的な制約を受ける点に注意する必要がある(87)。なお、ここでは、CCA損益計算書に対する注記として、CCA実体純利益と借入資本利得(損失)及びその合計額を開示するとともに、当該情報が資本主の成果を知ろうとする読者に対して提供されている旨の記載を要求している。

(2)CCA貸借対照表 CCA貸借対照表又はその注記は、伝統的な貸借対照表と同じ様式で提示し、次の項目を区分開示することを勧告している(19)。すなわち、①借入資本、②非貨幣負債、③営業債権、④その他の貨幣資産、⑤営業債務、⑥その他の貨幣負債、⑦償却累計額控除後のCC

第1表 製造会社のCCA損益計算書

	19×1年	19×0年
1 所得税及び利息控除前のHC操業利益	\$ ××	\$ ××
2 差引：CCA修正		
(a) 売上原価	××	××
(b) 減価償却費	××	××
(c) 貨幣項目(借入金を除く)の保有損失(利得) ⁽¹⁾	××	××
(d) その他	××	××
	××	××
3 利息及び所得税控除前のCCA操業利益	××	××
4 差引：所得税 ⁽²⁾	××	××
5 利息控除前のCCA操業利益	××	××
6 差引：利息	××	××
7 CCA操業利益	××	××
8 加算：異常項目 ⁽³⁾	××	××
9 CCA実体純利益	××	××
10 差引：少数株主持分(異常項目に係わる\$××を含む)	××	××
11 持株会社のメンバーに帰属するCCA実体純利益	\$ ××	\$ ××
注記：		
(1) 貨幣項目(借入資本を除く)の保有損失(利得)は次のように決定された：		
営業債券に係わる損失	××	××
その他の貨幣資産に係わる損失	××	××
	××	××
差引：営業債務に係わる利得	××	××
その他の貨幣負債に係わる利得	××	××
借入資本に係わる利得	××	××
全ての貨幣項目の保有損失(利得)	××	××
差引：借入資本利得を借入資本利得準備金へ振り替える	××	××
貨幣項目(借入資本を除く)の保有損失(利得)	\$ ××	\$ ××
(2) 伝統的な損益計算書上で表示された所得税費用との調整は次の通りである：		
伝統的な損益計算書で報告された税金費用	××	××
加算：利息に関する税金	××	××
CCA損益計算書で報告された税金費用	\$ ××	\$ ××
(3) 伝統的な損益計算書上で表示された異常項目との調整は次の通りである：		
伝統的な損益計算書で報告された異常項目	××	××
差引／加算：CCA修正	××	××
CCA損益計算書で報告された異常項目	\$ ××	\$ ××

資料：ASA and ICAA, SAP1, Appendix, pp. 4015~4016.

第2表 製造会社のCCA貸借対照表

	19×1年	19×0年
株主持分		
払込済資本金	××	××
株式払込剰余金	××	××
CC準備金	××	××
借入資本利得準備金	××	××
留保利益	××	××
	××	××
少数株主持分	××	××
	××	××
非流動負債		
貨幣——借入資本(社債及び抵当附借入金)	××	××
非貨幣——繰延所得税, 長期サービス休暇及び退職年金引当金	××	××
	××	××
	\$ ××	\$ ××
流動資産		
貨幣——現金, 営業債権(引当金控除後)及びその他の営業債権	××	××
非貨幣——棚卸資産	××	××
	××	××
差引:		
流動負債		
貨幣——営業債務	××	××
その他の貨幣負債	××	××
	××	××
非貨幣——年次休暇, 長期サービス休暇及び退職年金引当金	××	××
	××	××
	××	××
非流動資産		
貨幣——貸付金及び長期預金	××	××
非貨幣——固定資産	××	××
差引: 減価償却累計額	××	××
その他の投資	××	××
	××	××
	\$ ××	\$ ××

資料: ASA and ICAA, SAP1, Appendix, p. 4017.

又は回収可能額で記載した非貨幣資産(そのCC総額と関連する減価償却累計額を区分表示する)及び⑧CC準備金並びに借入資本利得準備金である(第2表参照)。なお, 同一市場で売買されている非貨幣資産に関連して発生している未実

現純利得(損失)の累計額は留保利益の注記として開示しなければならない。

(3)CCA株主持分変動報告書 これには, 資本金, CC準備金, 借入資本利得準備金, 留保利益及びその他の準備金の期中変動を区分開示する

(第3表参照)。なお、非貨幣資産に関連するCC準備金の変動は各資産の種類ごとに区分開示することを要求している。またCC準備金又は借入資本利得準備金に対する重要な借方(又は貸方)記入については、その性格及び理由を記載しなければならない(22)。

(4)CCA財務諸表の注記 ここでは次の事項に関して注記を要求している(21)。①特に以下の諸項目に関して、CCA財務諸表を作成するさいに採用した基準及び方法——(イ)固定資産のCC、(ロ)減価償却費、(ハ)棚卸資産のCC、(ニ)売上原価、(ホ)貨幣項目に係わる保有利得(損失)及び(ヘ)関連会社に対する投資繰越額の決定。②損益計算書に計上された資産のCC修正額、修正の性質及び修正の理由。③採用した指数のタイプである。

(5)その他 ここでは、①CCAによる補足的財

務諸表の作成に影響する会計方針が伝統的な決算書作成のために採用した報告方針と異なる場合、当該会計方針の要約を開示すること、②CCAによる補足的財務諸表を提示する場合、当該実体のCCA情報の意義に関する概要を説明すること及び③期間比較財務諸表の作成に際して、当期のCCA財務諸表項目に対応する金額は、その後の物価変動の修正を行わない前期のCCA財務諸表項目の金額を表示することを要求している(23～25)。

IV 現在原価会計情報の作成

1 損益計算に係わる修正項目

上述のごとく、CCA損益計算書を補足的情報として提示する場合、HC操業利益からCCA実体純利益を計算確定する過程で様々なCCA修正が行われるが、以下ではその主要項目につい

第3表 CCA株主持分変動報告書—19×1年12月31日

	合 計	払込済 資本金	C C 準備金	借入資本利得 準 本 金	留 保 金 益	その他
19×1年1月1日の残高	\$ ××	××	××	××	××	××
CCA実体純利益	××				××	
CCA実体純利益の決定に係わる修正	××					
貨幣項目の利益/損失			××			
借入資本利得準備金への振替				××		
支払配当金及び未払配当金	(××)				(××)	
非貨幣資産の改訂(償却累計額の修正を控除した純額)	××					
棚卸資産			××			
土 地			××			
建 物			××			
工場設備			××			
持分資本の増加	××	××				
差引：少数株主持分に帰属する額	(××)	(××)	(××)	(××)	(××)	
期中の正味変動分	××*	××	××	××	××	—
19×1年12月31日の残高	\$ ×× ⁽¹⁾	××	××	××	××	××
注記(1) \$××のうち正味少数株主持分：この金額の計算は次の通りである						
19×1年1月1日の残高				\$ ××		
加算：期中の正味変動分(合計欄の*の金額に等しい)				××		
19×1年12月31日の残高				\$ ××		

資料：ASA and ICAA, SAP1, Appendix, p. 4019.

て修正の概要を明らかにすることにしたい。

①売上原価 CCAのもとでは、CCは売上原価の計算においてHCに代わるものであり、理想的には、そのようなCCは販売時点での財貨のCCである。しかし、実際には多くの場合、販売のつどそれを確認することは困難であるため、ここでは販売時点でのCCの見積りを容認している。また販売した財貨が以前に回収可能額まで切り下げられている場合には、売上原価は当該繰越金額によって計算されることになる(27)。

本実務書では、CCAのもとで売上原価を決定する基本的な方法として、(イ)継続棚卸法、(ロ)小売棚卸法及び(ハ)単純棚卸法の3つに言及している。(イ)の場合、棚卸資産のCCの変動は、その発生のつどCC準備金に借記又は貸記される。(ハ)は期首の棚卸資産原価と期中の購入高の合計額から期末の棚卸資産原価を控除して売上原価を計算する方法である。この方法のもとでは、売上原価を販売時点でのCCで表示するために、期末のCCにより期首棚卸資産を再計算するか、あるいは期中の平均CCにより期首及び期末の棚卸資産を再計算することが要求される。この場合、再計算に伴う修正額はCC準備金に貸記又は借記される。なお、(ハ)の方法を採用する場合、手許商品の数量と構成が当該期間を通じて実質上変動していない場合には、期首棚卸資産を再計算することによって売上原価の修正はかなり正確に決定されうる。しかしそれらが相当変動している場合には、その修正は期首及び期末の棚卸資産を再計算することにより決定されねばならない(GN57~61)。

叙上のような方法のうち、ここでは、特定のケースにおいていずれの方法が選択されるかは、次のような多数の要因に依存するとする(GN56)。すなわち、棚卸資産の種類、在庫管理システム、在庫水準の変動傾向、棚卸資産会計システムの種類及び物価変動が反映される程度、棚卸資産に影響を及ぼす物価変動の頻度、カレントな市場購入価格又はカレントな製造原価を入手しうる能力、適切な指数の利用可能性又は指数を編成する機関などである。

②減価償却費 償却資産の用役潜在性の消費は、会計期間を通じて継続する連続的な過程であり、理想的には、収益と連続的に対応させるべきである。したがって、ここでは、減価償却費は当該期間の平均CCによるか、あるいは償却資産が回収可能額で繰り越されている場合には、当該金額に基づいて計算することを要求している(27)。

償却資産の期末に残留する用役潜在性のCCは、期末のCCで総資産と償却累計額勘定の残高を修正することにより正しく反映される。したがって、ここでは、(イ)償却累計額勘定の期首残高及び(ロ)当該期間中に償却累計額に加算される追加額(当期の減価償却費は上述のごとく当期の平期CCにより算定する)を期末CCに修正するための記入が必要となる。この場合、(イ)及び(ロ)の修正差額は、総資産の修正額とともにCC準備金に記入される。

かくして減価償却費は、当期に消費又は費消した償却資産の用役潜在性のCCに関係づけられ、かつ同時に限定されることになる。さらに償却資産を修正する結果として、CC準備金に対する正味貸記(又は正味借記)は、償却累計額控除後の資産のCCに修正するために必要な金額のみを反映することになる(GN63~65)。

ところで、ある資産がCCから回収可能額まで切り下げられている場合、上述したCCAの基礎をなす資本及び利益の概念は、回収可能額で繰り越された償却資産に関して、総資産と償却累計額勘定の残高が当該資産のCCのその後の変動分だけ修正されるべきことを要求する。しかし、実際上は、関係する金額が当該事業の利益に重要な影響を与えない場合には、減価償却費は期首の回収可能額に基づいて計算し、かつ当該資産の金額は修正する必要はないとする(GN 80~82)。

③貨幣項目の保有損益 貨幣項目に係わる保有利得及び損失は、レリバントな価格が変動する時点で、所有する貨幣項目のレベルにレリバントな価格変動率を適用して計算される。したがって、保有損益を計算する場合、レリバント

な価格変動率及びこの比率を適用する貨幣項目のレベルの決定が問題となる。先ずレリバントな価格変動率の選択に際しては、結果の重要性を認識して、低コストで適度な正確性を確保するよう努めねばならないが、ここでは各貨幣項目について、次のような価格変動率の選択、適用を要求している(GN67~75)。

(イ)営業債務及び営業債権 この場合の保有損益は、営業債務及び債権の残高の主要な原因となっているレリバントな財貨及び用役のCCの変動率を適用して計算される。例えば、営業債務及び債権の残高が販売のために購入又は製造された棚卸資産に直接関係がある場合には、これらの残高に棚卸資産のCCの全体的な変動率を乗ずることによって、容認されうる程度の正確性を達成することが可能となる。

これらの債務・債権の残高に適用する他のレリバントなCCの変動率は、請求書、価格表、オーストラリア統計局の卸売物価指数及びその他の公認・非公認の物価指数を参照することにより入手されうる。なお、貨幣の借入及び貸付が営業債務・債権となる財務活動の場合には、レリバントな商品は貨幣である。したがって、消費者物価指数のような貨幣の平均価値の変動を反映する一般物価指数は、預り金や前渡金の残高についての利得や損失を計算するのに適している。

(ロ)借入資本 借入資本利得及び損失を計算する主要な目的は、株主又は所有主が借入資本を利用している実体からどの程度、便益を受けているかを評価することにある。したがって、この場合、最適な物価指数として貨幣の平均購買力の変動を表わす消費者物価指数が選択される。

(ハ)その他の貨幣項目 理想的には、その他の貨幣項目に対してもレリバントな財貨及び用役のCCの変動率が採用されるべきである。しかし、レリバントな財貨及び用役の確認が困難である場合には、CCの変動を測定するために、次のような手続の使用を認めている。すなわち、
(a)当該期間のCC準備金の変動とこれらの変動

が関係する資産の平均的なレベルの関連を検討すること、(b)レリバントな卸売物価指数又は、(c)一般物価指数（例えば、消費者物価指数）を参照すること。

(ニ)外貨表示の貨幣項目 外貨表示の貨幣資産及び貨幣負債に係わる利得及び損失は、これらの貨幣項目をオーストラリア通貨に換算する前に、これらの資産及び負債が関係しているインプットの価格変動を参照して計算されねばならない。

次に貨幣項目のレベルの決定について、ここでは以下のように規定している。すなわち、保有損益を計算するための貨幣項目のレベルは、理想的には、レリバントな価格変動が発生した時点の実際のレベルである。しかし、実務上では、保有損益は、ある期間中に所有している貨幣項目の平均的なレベル（例えば、1ヶ月、四半期又は1年）に基づいて計算される。貨幣項目の平均的なレベルを、例えば毎日の残高の平均とする場合、保有損益の計算はより正確になる。しかし、ここでは、貨幣項目のレベルを月央及び月末残高の平均、単に月末残高の平均、あるいは期首及び期末残高の平均とすることも實際上承認されうるものとする。貨幣項目のレベルの決定は、決算書作成の頻度とレリバントな残高の変動の程度とに依存するものである(GN76~77)。

ところで、叙上のような方法で計算された保有損益は損益計算書の貸方（又は借方）とCC準備金の借方（又は貸方）とに記入される。しかし、借入資本利得又は損失は、CCA実体純利益に到達する以前に、CC準備金から借入資本利得準備金へ振替えなければならない(28~29)。なお、注意すべきは、営業債務及びその他の貨幣負債が貨幣資産及び棚卸資産を超過する場合には、当該超過額是非貨幣資産の調達に使用されるため、ここでは、当該超過額を借入資本の性質を有するものとして、取り扱うという点である(GN79)。

④資産の操業能力の有用性の低下に係わる損失(又は損失からの控除) 非貨幣資産が貸借対

照表日、販売時点又は他の時点のCCに修正される時、当該資産勘定（償却資産の場合は資産勘定と関連する償却累計額勘定）の修正に対応する貸記又は借記は、本実務書で特定する場合を除き、CC準備金に対して行われる。しかし、資産のCCの下落が実体に対するその操業能力の有用性の恒久的な低下を表わす場合には、CC準備金ではなく、損益勘定の借方に記入する。この場合、その後にCCの増加が発生する時、かかる増加は（以前に切り下げた金額まで）損益勘定に貸記するものとする(33)。

⑤同一市場で売買される非貨幣資産に係わる利得及び損失 所有者がさらに何の価値も付加せず、しかも購入した市場と同一市場で売却する非貨幣資産（例えば、ポートフォリオ目的で所有する株式）の期末CCは、レリバントな物価指数の変動分だけ修正した当該資産の期首のCCと比較される。この場合、期末のCCと修正後の期首のCCとの差額（利得又は損失）は損益勘定の貸方（又は借方）とCC準備金の借方（又は貸方）とに記帳する(37)。例えば、同一市場で売買される非貨幣資産の期首CCが\$100、同資産の期末CCが\$150、さらに当該期間中のレリバントな物価指数の上昇率が10%である場合、当該実体の操業能力（再投資の能力）は\$40増加することになる。したがって、この場合、（借）資産 \$50（貸）CC準備金 \$50、及び（借）CC準備金\$40（貸）損益勘定 \$40の記帳処理が行われる。

なお、このようなタイプの非貨幣資産を(a)当期中に購入した場合、その期末のCCはレリバントな物価指数の変動分だけ修正したその購入価格と比較される。またそのような資産を(b)当期中に売却した場合には、その売上収益は、指数修正後の期首のCC又は期中購入価格と比較される。そしてこれらの場合に生じた利得（又は損失）は損益勘定の貸方（又は借方）とCC準備金の借方（又は貸方）とに記入される。

⑥資産の処分に基づく利益又は損失 棚卸資産以外の非貨幣資産が売却又は廃棄処分される場合、売却等による手取収益とその時点で修正

された当該資産額との差額は、CC準備金の修正としてではなく、損益勘定に記載するよう要求している(36)。

2 貸借対照表上の修正項目

(1)正味貨幣項目とその測定 ここで貨幣項目とは、貨幣資産（所有通貨単位又は確定した通貨単位数に対する請求権）と貨幣負債（確定した通貨単位数に対する財務上の義務、例えば、借入資本、営業債務など）からなる。貨幣資産から営業債務及びその他の貨幣負債を控除した残額を正味貨幣資産という。正味貨幣資産は、非財務活動では、実体に対する特定の購買力のプールとして、また財務活動では、利息を稼ぐ商品として用役潜在性を提供する。CCA貸借対照表に記載されるこれらの貨幣項目は、HCAの場合と同様に、取引又は事象によって確定された金額、もし当該金額が実現すると期待されない場合には、回収可能額で測定される(31)。ここで回収可能額とは、(イ)総現金流入額から資産の継続的な利用によって生ずるレリバントな総現金流出額を控除することにより、又は(ロ)当該資産を売却することにより回復すると期待される純額である。

貨幣項目の測定に関してHCA基準は、これらの項目を自動的にカレントな用語で表示するために、CCAのもとでの貸借対照表目的に適している。しかし、それは、レリバントな価格が変動する時、正味貨幣資産の用役潜在性の変動を測定しない。このため、ここでは、このような用役潜在性の変動が貨幣項目の保有損益の計算を通じて、CCA実体純利益を決定する際に認識されることを要求する。この場合、保有損益の認識は貨幣項目の金額には影響を与えない。例えば、貨幣資産の保有損失は、同資産の購買力が低下した時、その用役潜在性の減少を認識するために、損益勘定の借方とCC準備金の貸方とに記入されるのである。

(2)非貨幣資産とその測定 非貨幣資産とは貨幣資産以外のすべての資産、例えば、資本化されたリース資産を含む棚卸資産や設備資産をい

う。CCAのもとでは、以下で詳述するように、非貨幣資産はCCと回収可能額のうち、低い方の価額で測定される(32)。これらの資産の用役潜在性は利用や売却により消費又は費消される。したがって、CCによる非貨幣資産の測定は、消費時点のCCにより消費した用役潜在性の費用計上を可能にする。

①棚卸資産 棚卸資産の用役潜在性は、それが表わす製品の製造、用役の提供、マーチャライジング等の能力である。実体の操業活動に関係のある特定の要求を充足するこうした棚卸資産の能力は、潜在的な効用、品質、価格など多くの異なった要因によって決定される。棚卸資産の特徴は、内部事象（例えば、製造過程における工場消耗品の消費）又は外部取引（例えば、製品の販売）によって、その用役潜在性が失われるという点にある。棚卸資産のうち、購入資産の用役潜在性のCCは、正常な注文数量、通常の仕入先及び仕入条件のもとで、同一商品又は同一の用役潜在性をもつ商品の購入価格を参照して決定される。これに対して製造された棚卸資産の用役潜在性のCCは、カレントな材料価格、賃率及び工場経費を反映し、かつ実体の操業能力と現在の製造方法に基づいたカレントな製造原価を参照して決定される(45)。

②固定資産 建物、工場設備等の償却資産は、その用役潜在性が長期間に亘り漸進的に消費又は費消される点で、棚卸資産と異なる。償却資産の用役潜在性は、次のような要因に依存している。すなわち、(イ)資産の利用から引き出される用役の性質、(ロ)資産の物理的な特性、(ハ)資産の耐用年数及び(ニ)売却手取金である。また非償却資産の用役潜在性は上記(イ)、(ロ)及び(ニ)の諸要因に依存する。

このような償却資産の用役潜在性のCCの決定について、ここでは次のように規定している。すなわち、比較的に特殊化していない償却資産、例えば、自動車、標準型製造機械、農業設備等の用役潜在性のCCは、同一品目又は同等の用役潜在性をもった資産の購入価格を参照して決定される。これに対して複雑な償却資産の場合、

その用役潜在性のCCは、最適な近代設備の用役潜在性の単位原価（取替原価）又は現有資産を再生産するための用役潜在性の単位原価（再生産原価）を参照して決定される。なお、用役潜在性の単位原価は、次の算式で計算される。

(イ)用役潜在性の単位当たりの取替原価 ＝

$$\frac{\text{参照資産のCC}}{\text{参照資産の年間実用能力} \times \text{参照資産の耐用年数}}$$

(ロ)用役潜在性の単位当たりの再生産原価 ＝

$$\frac{\text{現有資産のカレントな再生産原価}}{\text{現有資産の年間実用能力} \times \text{現有資産の耐用年数}}$$

ただし、用役潜在性のCCが取替設備の総原価だけを参照して計算される場合、その算式は次のようになる。

現有資産のCC ＝ 参照資産のCC ×

$$\frac{\text{現有資産の年間実用能力}}{\text{参照資産の年間実用能力}} \times \frac{\text{現有資産の耐用年数}}{\text{参照資産の耐用年数}}$$

叙上のような用役潜在性の単位当たりの再生産原価が、その取替原価より低い場合には、上述したCCの定義に従い、再生産原価が適切な原価となる。これに対して用役潜在性の単位当たりの取替原価が、その再生産原価よりも低い場合には、それが適切な参照原価となる。

③関連会社株式 ここで関連会社とは、投資会社が財務及び営業方針に実質的な影響を及ぼす被投資会社をいう。投資会社は、このような関連会社の株式の取得により、その営業活動を拡張することが可能となる。つまり、投資会社の操業能力は被投資会社の持分割合だけ拡張される。このため、関連会社株式のCC及び当該投資の成果は持分法を適用して測定しなければならない(40)。そしてここでは、関連会社株式のCCの変動は適切な資産勘定と次の諸勘定にそれぞれ借記又は貸記することを要求している(41)。すなわち、(イ)当該期間中の被投資会社のCCA利益又は損失に関しては投資会社の株式と損益勘定、(ロ)被投資会社のCC準備金の期中変動に関しては投資会社の株式とCC準備金、及び(ハ)被投資会社の借入資本利得準備金の期中変動に関し

ては投資会社の株式と借入資本利得準備金である。

なお、持分法の適用にあたり、被投資会社がCCA財務諸表又はデータを作成していない場合、あるいは作成された財務諸表等が有用でない場合には、被投資会社の伝統的な決算書を使用しなければならない。

④営業権、特許権、著作権及び商標権 これらの資産に適用するCCAの原則は他の非貨幣資産と同じである。これらの資産は、物理的に確認しうる資産と同じ方法で、その耐用年数に亘って消費される用役潜在性をもつ。これらの資産の繰越金額は、回収可能額による制約を条件として、消費した用役潜在性のCCが損益計算書に費用計上されることを保証するように、当初行われた支出に関する特定のCCに基づいて決定される。もしそのような資産のCCを見積ることができない場合には、代替案として、一般物価指数を適用するか、又は現行のHC繰越額をそのまま利用することを検討しなければならない(GN104)。

⑤研究開発費 ある支出がHCAのもとでの会計基準書等9号「次期以降の会計期間に繰越される支出」又は同第13号「研究開発費の会計」の範囲に属する場合には、それはCCAのもとでも同じ方法で処理しなければならない。当該支出の繰越額を決定するための基準は、CCAのもとにおける他の非貨幣資産と同じである。すなわち、それは、回収可能額による制約を条件として、当初行われた支出に関する特定のCCである(GN105)。

(3)非貨幣負債 これは、貨幣負債以外のすべての財務上の債務であり、物価変動の結果として金額が変動する負債である。例えば、賃率が上昇する時、長期サービス休暇に対する負債は増加する。このような物価変動から生ずる非貨幣負債額の変動分はCC準備金に借記又は貸記される。他方、その他の要因(例えば、功績の増加が長期サービス休暇引当金に及ぼす影響など)から生ずる金額の変動は損益勘定に借記又は貸記される。なお、非貨幣負債の変動

要因の詳細な分析が困難な場合には、最善の見積りによることを容認している(GN106~108)。

(4)CC準備金と借入資本利得準備金 CC準備金には、CCAの測定手続によって発生する、次のような修正項目が貸記又は借記される。すなわち、(イ)非貨幣資産の修正、(ロ)貨幣項目の保有損益の認識、(ハ)同一市場で売買される非貨幣資産の再投資能力に係わる利得(損失)の認識、(ニ)持分法のもとでの被投資会社のCC準備金に対する持分割合の認識及び(ホ)外貨建取引修正などである。これらの修正記入のうち(ロ)が借入資本利得を含む場合には、上述のごとく、CCA実体純利益の決定から当該利得を除外するために、その後、損益勘定から借入資本利得準備金の貸方へ振替えられる(GN83~84)。

なお、CC準備金及び借入資本利得準備金は、実体がその操業能力の低下を意図する場合、又はすべてのCCA実体純利益の分配が持分資本又は借入資本によって補充される場合を除き、配当財源に充当することはできない。これらの準備金の貸方残高は、ボーナス株の発行を通じて資本組入に利用することができる(GN81~88)。

3 その他の修正

(1)外貨換算 オーストラリアの報告実体が海外の支店、子会社等を通じて外国の事業活動に従事する場合、本実務書では、先ずこれらの事業活動に関して外貨表示のCCA財務諸表を作成し、その後、これらの決算書をオーストラリア・ドルに換算することを要求している。そして換算にあたっては、外国支店等の資産及び負債は期末のカレントな為替レートを適用するものとする。これに対して損益項目は、理想的には、当該項目が発生した時点の為替レートによるべきであるが、実際上は当該期間の平均レート又は決算日レートを適用することを認めている。このように外貨表示財務諸表の換算にあたり、カレント・レート法を用いることから生ずる換算差額は、直接CC準備金に借記又は貸記しなければならない(44)。

なお、海外の支店等がCCA財務諸表を作成し

ない場合、ここでは、親会社は連結決算書の作成に必要な金額を見積るか、あるいはこれが実施できない場合には、HC財務諸表を使用し、その旨を開示することを要求している。また外国に所在する関係会社への投資繰越額を決定するに際しては、先ず当該会社のCCA財務諸表を作成し、それをオーストラリア・ドルに換算したのち、上述の持分法を適用するものとする(GN92~95)。

(2)連結財務諸表 CCA連結財務諸表は、通常の連結実務に準拠して作成されるが、ここでは、次のような銘記すべきいくつかの問題について言及している。すなわち、①関連会社への投資に関して、持分法が適用されることはすでに明らかにしたが、いくつかの連結修正記入は、原価法のもとでこのような投資に対して適用する修正記入とは異なるという点である。②連結構成会社間における非貨幣資産の振替は、各構成会社の帳簿上、そのような資産をCC又は回収可能額以外の基準に基づいて記録している。したがって、かかる資産をCCに修正するための連結修正が必要となる。③このような連結構成会社間の振替の結果、各構成会社における減価償却費、減価償却累計額、及び売上原価の計算も又CCA連結決算書に適した金額とは異なったものとなるため、再度、連結修正が必要となる。④連結構成会社間の取引から生ずる未実現利得及び損失は、HCAの場合と同様に、CCAのもとでも連結に際して修正しなければならないが、CCAのもとでは、未実現損益の追加的なタイプとして貨幣項目の保有損益が発生する。したがって、連結に際しては、連結構成会社間のローンとともに、ローンに係わって認識された利得又は損失を除去することが必要となる。さらに⑤ある連結構成会社において少数株主持分が存在する場合、少数株主に対するCCA修正の割当分は、各個別会社におけるその持分を参照して計算されねばならない(GN96~101)。

(8)税効果会計 CCAのもとで納付すべき所得税額は、伝統的な会計のもとで納付される税額と同じであり、また所得税費用の額も大部分の実

体はCCAによって影響されない。概してCCAは恒久的な差異を認識するにすぎない。例えば、会計上の利益と課税所得との間の恒久的な差異は、CCに修正された非貨幣資産の減価償却費、売上原価のCC修正及び貨幣項目の保有損益の認識によって発生する。しかし、若干の例ではあるが、CCAがタイミングの差異を生ずる場合がある。例えば、株式売買業者が同一市場で売買される資産に関して、税法で規定された会計処理を適用する場合である。このような場合に、タイミングの差異から生ずる重要な金額は、所得税費用の決定に際して考慮されなければならない(GN102~103)。

V 結びにかえて

以上の考察から明らかごとく、1970年代以降、昂進したインフレに対処するため、各国の会計諸団体はインフレ会計基準の設定に向けて積極的な調査・研究活動を展開してきた。そして米・英・カナダなどでは物価変動財務情報の開示は既に実践されており、他の諸国でもかかる情報の開示は次第に増加する傾向にある。しかし、物価変動が企業に及ぼす影響を財務諸表に反映するために、いかなる会計方法を採用するか、また物価変動財務情報としてどのような項目を開示するか、さらにかかる情報を基本情報とするか、あるいは補足情報とするかに関して、いまだ国際的な合意を得るまでには至っていない。

このような状況のもとで、オーストラリアの会計諸団体は、過去約10年間に亘るインフレ会計の理論的・実証的な調査・研究活動ののち、その集大成ともいべき会計実務書第1号を作成・公表した。かつて、暫定会計基準書の実施に際して、会計諸団体は、変動する貨幣価値及び物価の影響を適切に処理するように改善した会計方法の採用を奨励するために、補足的なCCA情報の開示を勧告するという方針を明らかにしたが、この方針は本実務書でもそのまま踏襲されている。しかし、本実務書では、暫定基準書

が孕んでいた欠陥を是正するとともに、貨幣項目に関する保有損益の認識など、従来、未解決であった多くの問題領域をも包摂することにより、実体の資源並びにその期間業績に関するより現実的な測定を可能にしたという点は評価すべきであろう。

ところで、このような会計実務書の基本的な特徴の一つは、すべての実体に対してCCAによる補足的財務諸表の開示を勧告した点にある。従来、暫定会計基準書では、その適用対象を上場会社など特定の実体に限定していた。また諸外国のインフレ会計基準書でも、すべての実体に対して物価変動財務情報の開示を求めるケースは極めて異例である。米・英・カナダ等の基準書では、物価変動情報の開示を要求するのに対して、本実務書ではそれを勧告するというアプローチを採用した。このような両者のアプローチの相違が適用対象の範囲に差異を生ぜしめているようにも思われる。

第2の特徴は、CCAを採択した点にある。CCAの目的は、個別価格の変動を考慮に入れて、実体の業績と資源の現実的な測定を保証することにある。そしてかかる目的は、損益計算書上で収益と消費した資源のCCを対応させて、期間業績を決定するとともに、貸借対照表上で実体の資源をCCで記載することによって達成されるものとする。かくして、CCAは、情報利用者に対して、彼等の多様な経済的意思決定に役立つ情報の提供を可能にするというのである。

第3の特徴は、伝統的な財務諸表を基本情報として堅持し、CCA財務諸表を補足的情報として開示することを勧告するとともに、代替的にCCA財務諸表を基本情報として提示することを容認した点にある。従来、備忘基準に基づく一定の物価変動情報の補足的開示を勧告するにとどまっていた暫定基準書に較べて、本実務書の勧告は相当の前進を示すものとして評価できよう。またここでは、CCA損益計算書及びCCA貸借対照表とともに、CCA株主持分変動報告書を財務諸表の体系の中に含めている点が注目される。なお、監査実務書では、CCA財務諸表の監

査について、次のように規定している²¹⁾。すなわち、法人企業の監査人は、提出を義務づけられている決算報告書又は連結決算報告書について、そのメンバーに監査報告を行う法定の責任がある。したがって、実体がCCA財務諸表を基本的な決算報告書として提出する場合には、監査人は当該決算報告書の真実性と公正性について監査報告を行わなければならない。しかし、決算報告書の定義に該当しない補足的なCCA財務諸表の監査は当該実体と監査人との間で協議して決定されるべき問題であるとする。

第4の特徴は、物的資本（操業能力）維持概念を採用した点にある。会計上の利益概念は採用される資本概念に依存するが、CCAの基礎をなす実体の資本はその操業能力と定義される。これは、実体が利用しうる資源に基礎を置いており、しかも実体に用役を提供する資源の能力、すなわち、その用役潜在性にリンクしている。かくして操業能力は実体が所有する資源の用役潜在性の総効用に相当するものとする。そしてここでは、CCAのもとでの利益をこのような資本の増分として規定する。しかし、他の論稿²²⁾でも指摘したように、物的資本維持を前提とする会計は、同一の物的供給能力の維持を確認しうることがその成立の条件となる。したがって、生産される財貨あるいは製品の質が変化する場合には、維持すべき物的供給能力を確認することが不可能となるため、そこではかかる会計が成立するその基盤そのものが崩れるという重要な問題を孕んでいるように思われる。

第5の特徴は、借入資本利得又は損失の計算と処理にある。借入資本利得又は損失を計算する主要な目的は、株主又は所有者が借入資本を利用している実体からどの程度の便益を受けているかを評価することにあるため、これらの計算にあたっては、貨幣の平均購買力の変動を表

(21) AARF, Auditing Standards Board, Statement of Auditing Practice, *The Auditor's Report on Financial Statements*, Appendix VI, Current Cost Accounting, March 1984, pp.3046.2~3048.3.

(22) 拙稿「前掲論文」22~23頁参照。

わす一般物価指数（消費者物価指数）の採用を勧告する。そして借入資本利得又は損失はCCA実体純利益の計算から除外する。すなわち、かかる利得は借入資本利得準備金として留保し、配当財源には充当できないものとして処理するのである。

さて、叙上のような特徴を有する本会計実務書も、先の暫定会計基準書と同様に、法的な強

制力を付与されていない。しかもCCA情報を作成するための労力やコストは、むしろ暫定会計基準書の場合以上になることが想定されうる。このような実務書が、実務においてどの程度支持されかつ遵守されうるのか、極めて関心の持たれるところである。今後のその動向に注目することにしたい。

（1984年10月1日）