

《論文》

会計基準の設定に関する考察

—日本の会計制度への国際会計基準の導入に関連して—

氏原茂樹

A Study on Setting for Accounting Standards

SHIGEKI UJIHARA

キーワード

会計基準 (Accounting Standard), 包括利益 (Comprehensive Income), コンバージェンス (Convergence), 国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board)

目次

1. はじめに
2. 概念フレームワーク
3. 会計基準の設定
4. 会計基準と会計処理
5. 日本の会計制度への国際会計基準の導入
6. おわりに

1. はじめに

企業の経済活動のグローバル化に伴い、国際的に会計基準のコンバージェンス (convergence: 収斂, 統合等) が展開されている。わが国においては、企業会計基準委員会 (ASBJ) が、会計基準設定主体として、コンバージェンスへの対応を担っている。近年、各国の会計制度を支えている会計基準の国際的統合化の動きが加速化している。各国の会計基準のコンバージェンスは、国際会計基準審議会 (IASB) が公表する会計基準への統合化の動きとして現れている。そこでIASBが公表している会計基準がどのような会計の目的のもとで開発されているかを検討する必要があると思われる。会計の目的と公表される会計基準の実態が乖離することなく相互に関連を有しているはずである。そこ

で、会計の目的を明らかにするため、会計基準設定主体等の公表資料も検討する必要がある。いかなる目標を達成するために会計基準が存在するのかを究明し、会計基準の役割と会計基準の品質についても検討してみたい。会計の目的を達成するためには、合理的な会計基準の開発が必要であり、その前提には、合理的な会計基準を開発するための理念が存在するはずである。合理的な会計基準を開発するためには、会計の目的を如何に適確に認識できたかに依存している。結果的に、合理的な会計基準が開発できたかどうかは、市場が判断することになる。IASBの目的は、高品質の会計基準を公表し、国際的なコンバージェンスを推進することを目指している。IASBのこうした会計基準のコンバージェンスを推進するうえでは、会計基準の品質をいかに向上させるかが問題となる。会計基準の品質は、会計目的をいかにとらえるかに依存している。会計目的は、意思決定に有用な会計情報の提供と受託責任を明確にしたうえでの利害調整機能の達成と考えられている。このような目的を達成できるような会計基準の設定に関して、財務会計の概念フレームワーク (以下、概念フレームワーク)、会計基準の設定と会計処理、日本の会計制度への国際会計基準の導入に関連して検討してみたい。

2. 概念フレームワーク

概念フレームワークが公表される以前においては、公準論に位置づけられるペイトン・リトルトンの基礎概念 (basic concepts) や、その後公表されたUS-GAAPがみられる。FASBが公表した概念報告書は、第1号「財務報告の目的」、第2号「会計情報の質的特性」、第5号「財務諸表における認識と測定」、第6号「財務諸表の構成要素 (第3号の改定)」、第7号「キャッシュ・フロー情報の利用」がある。

概念フレームワークは、会計理論の前提を提供するものとして位置づけられている。概念フレームワークは、会計事象について、明らかな定めのない認識、測定、記録、表示ならびに説明のための理論的基礎を提供し、財務諸表利用者の理解を助けるものとして位置づけられる。

会計理論を構築しようとする場合は、まず、会計目的を明確にする必要がある。財務会計の目的の一つとして、投資意思決定に有用な情報の提供があげられている。投資家は、自己の将来のキャッシュ・インフローを確保するために、投資対象としての企業の将来の利益獲得能力に関する情報を入手したいと望む傾向にある。したがって、投資家が望む企業の利益情報を提供できれば、投資意思決定に有用な情報の提供機能を果たすことができる。

なお、利益情報の内容は、多様であり、どのような利益を算定するかにより、利益計算の枠組みも異なる。投資意思決定に有用な情報を当期純利益とみるか、包括利益とみるかにより利益計算の枠組みも変化する。たとえば、当期純利益を算定しようとするれば、原価・実現主義を基礎とする収益・費用アプローチによることになる。他方、包括利益を算定しようとするれば、期首と期末の純資産の差額 (ただし、株主による資本の追加出資と払い戻しを除く) として把握する資産・負債アプローチによることになる。

原価・実現主義により算定される投下資本の

回収剰余としての当期純利益は、受託責任の状況を明示するとともに、利害調整に有用な利益概念でもある。また、当期純利益は、経営者が、会計責任を果たすことができ、そのうえで、株主と債権者の利害調整をはかることが可能な信頼性に裏づけられた利益概念となろう。つまり、当期純利益は、投下資本の回収剰余としての性格を有しているため、投資意思決定に有用な情報とみることができ、かつ、利害調整機能も果たすことができよう。しかし、包括利益は、期首と期末の純資産の差額としての性格に着目した投資意思決定に有用な情報とみることができ、部分的 (あるいは、全面的) に時価評価を導入して捉えるため、利害関係者間の利害調整機能を果たすことは難しくなる。つまり、時価評価に、たとえば、公正価値評価を導入した場合、数値の信頼性に問題が生ずる。会計数値の信頼性の要素としては、時価決定時における数値の確定性及び決算日における利益の実現の可否ならびに利益実現の可能性の問題が生ずる。

日本版概念フレームワーク「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」(2004年9月)は、財務報告の目的 (第1項) を、投資家への情報提供つまり意思決定有用性においている。財務報告の目的は、会計理論を構築する場合の前提となる「会計基準の質的特性」、「財務諸表の構成要素」、「財務諸表における認識と測定」との関連性についても述べている。なお、会社法は、「財務報告の目的」としては、会計情報の副次的な利用の例として、配当制限を挙げている (西川, [2005] 32頁)。配当制限は、利害調整のプロセスの一つとして捉えることができよう。

会計理論は、概念フレームワークを前提とするが、会計目的を達成できるように体系的に構築されるべきである。

会計目的としては、(1)会計情報の提供、(2)利害関係者間の利害調整があげられる。

(1) 会計情報の提供としては、純利益情報の他に、包括利益情報を表示する可能性が拡大さ

れ、また、部分的に時価情報を提供できるように拡充されてきた。

- (2) 利害関係者間の利害調整としては、受託責任の状況を明示したうえで、分配可能利益を通じた利害関係者（株主、債権者等）間の利害調整機能をあげることができる。

① FASBの概念フレームワーク

概念フレームワークは、会計基準を開発する場合に基準となる準拠枠を意味している。こうした概念フレームワークを設けて会計基準を設定することを、「概念的アプローチ」という。他方、会計処理に問題が生じた場合に、それぞれ個別に会計基準を設定していく方法を「ピースミールアプローチ」と呼んでいる。当初、米国においても、個々の会計問題が発生した時に、それに対応する会計基準を作成してきた。しかし、こうした方法では、会計基準間に矛盾が生じるようになり、FASBは、まず、会計基準を開発する前提となる「概念フレームワーク」の作成に取り組んだ。FASBは、1976年に、「討議資料 Discussion Memorandum」を公表した。これを基礎として、これまでに、7つの概念書 (Statement of Financial Accounting Concepts) で構成される「概念フレームワーク」が公表されている。

70年代の概念フレームワークの公表後、新しい動きとして、会計基準の世界標準化が台頭してきた。また、経済活動における金融商品取引の拡大に伴い、金融商品の認識・測定議論が活発になってきた。金融商品の評価の基礎としては、従来の物価変動に関連した時価主義会計ではなく、時価会計の考え方が登場してきた（津守常弘 [1999]）。

会計理論を体系的に構築する前提として、初期においては、「諸基準の首尾一貫したフレームワーク」(a consistent framework of accounting standards) [Paton & Littleton, 1940, pp.1-3] あるいは、「諸概念および諸基準の明確なフレームワーク」(a definite framework of concepts and standards) [AAA, 1957, p.52] の表現が用いられ

ていた。

しかし、FASBにおいては、「一種の憲法、つまり一貫した諸基準を導き出すことができ、かつ財務会計および財務諸表の性質、機能および限界を規定する、相互に関連した目的と基本原理の脈絡ある体系」(FASB, [1976]) と述べられている。FASBは、このような概念フレームワークを設けることによって、現実に採用されている会計処理をそれぞれ認めるというピースミール方式からの脱却をはかり、会計基準設定の作業を進め、基準書相互間の体系性をはかり、一般的に承認されることを目指した。

このような「概念フレームワーク」は、「一般に認められている概念フレームワーク」(Generally Accepted Conceptual Framework) として、質的な向上を目指し、基準を設定するための前提としての地位を与えられた。

FASB概念フレームワークにおいては、(1)「意思決定有用性アプローチ」または「利用者指向アプローチ」を重視し、(2)利益観としては、「収益・費用アプローチ」と「資産・負債アプローチ」の重層構造を基盤とし、(3)評価基準としては、取得原価主義から、「原価・時価混在型」に変化している。

アメリカにおける概念フレームワークとしては、FASBが公表している財務会計概念書 (Statements of Financial Accounting Concepts, 以下、SFACと略す) を挙げることができる（藤井 [1994] 1頁）。

FASBの概念書を示せば、下記のとおりである。

SFAC.No.1

Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises
1978年11月
営利企業の財務報告の基本目的

SFAC.No.2

Qualitative Characteristics of Accounting Information
1980年5月
会計情報の質的特徴

SFAC.No.3

Elements of Financial Statements of Business Enterprises, 1980年12月
営利企業の財務諸表の構成要素

SFAC.No.4

Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations 1980年12月
非営利組織体の財務報告の基本目的

SFAC.No.5

Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, 1984年12月
営利企業の財務諸表における認識と測定

SFAC.No.6

Elements of Financial Statements 1985年12月
財務諸表の構成要素

SFAC.No.7

Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements, 2000年2月
会計測定におけるキャッシュ・フロー情報および現在価値の使用

上記のNo.3は、営利企業のみならず非営利組織にも適用するためにNo.6により修正された。

上記のNo.3は、No.6にまとめられる（営利企業と非営利企業の両者に適用される）ことになり、廃止された。

No.5は、簡略にはあるが、財務諸表における表示、注記その他の財務報告の手段についても触れている。

② IASBの概念フレームワーク

IASBの前身であるIASCは、1973年に設立され、会計基準統合化を目標として活動してきた。概念フレームワークについては、1988年に『財務諸表の作成と表示のための枠組み（草案）』（IASC（1988））と、翌年に『財務諸表の作成と表示のための枠組み』（IASC（1989年））を公表した。この概念フレームワークは、個別の会計基準を設定する場合の基準（メタ基準）

としての機能を果たしている。

IASBの概念フレームワークは、会計目的と関連している。IASBの会計目的については、次の2つが挙げられる。

第1に、株主は、資本の運用を経営者に委託し、経営者は、受託した資本を合理的に運用して利益を獲得する受託責任（stewardship）を負っている。受託責任の履行状況を報告するために、財務諸表を作成し、それを公表して会計責任（accountability）を果たすことになる。これに関連して、会計は、企業を取り巻くさまざまな利害関係者間の利害調整機能を果たしているといわれている。この利害調整が可能となる利益としては、投下資本の回収剰余としての分配可能利益がある。このような分配可能利益は、企業の過去の取引事実にもとづいて記録されているため、客観性や検証可能性という情報の信頼性を保証する特質を備えている。

第2は、意思決定に有用な情報提供機能である。会計の目的について、IASBの枠組みによれば、「財務諸表の目的は、広範な利用者が経済的意思決定を行う際に有用な、企業の経営成績及び財政状態の変動に関する情報を提供することである」（par.12）としている。なお、「財務諸表は、また、経営者の受託責任又は経営者に委ねられた資源についての会計責任の結果も表示する。経営者の受託責任又は会計責任を評価したいと望む利用者は、経済的意思決定を行うために、それを行う」（par.14）と述べられている。したがって、IASBは、会計目的として、情報提供機能と利害調整機能を示している、と捉えることができる。

次に、利益計算に影響を及ぼす利益観について検討してみたい。利益観には、収益・費用アプローチにもとづく当期純利益と、資産・負債アプローチにもとづく包括利益が考えられている。収益・費用利益アプローチによれば、原価・実現主義により投下資本の回収剰余としての当期純利益を算定している。原価・実現主義によれば、取引事実にもとづく記録を基礎としているため、数値の信頼性が認められ、また、

利害調整が可能な利益として把握することができる。

資産・負債アプローチによれば、期首と期末の純資産の差額としての包括利益を算定している。期首と期末の純資産を算定する場合は、資産と負債の評価に、部分時価評価ないし全部時価評価が採用される。このため、時価の変動に伴う数値の信頼性に問題が生ずる。また、実現概念を採用していないため、利害調整機能を果たすことが困難となろう。

IASBは、多くの会計基準を公表すると共に、会計情報の国際的な比較可能性を追求してきた。特に、概念フレームワークにおいては、会計情報の質的要件として、目的適合性、信頼性と共に、比較可能性を挙げている。また、1989年には、公開草案「財務諸表の比較可能性」を公表し、認められた代替処理の削減を提案している。この公表以前は、標準処理とそれに対する認められた代替処理が存在していた。このため、一つの取引事実に対して、二つの会計処理が容認されていた。

IASBの概念フレームワークにおける比較可能性という質的要件の検討の動向は、日本の会計基準の開発にも多大な影響を及ぼしてきた。そこで、比較可能性の確保と会計情報の提供の関係について考察してみたい。

利害関係者に提供される会計情報の比較可能性の確保が問題となるのは、同一の会計事実について、複数の会計処理方法が認められている場合である。複数の会計処理を認める根拠としては、会計情報の有用性を高めるため、複数の代替案の中から、その企業の経営実態をより忠実に表現できるような会計処理を選択できることが不可欠であると考えられるものである。企業の経営実態や経済取引の事実は複雑多岐にわたっているため、あらかじめ、複数の会計処理を準備しておき、その中から最も合理的な会計処理が選択できるようにしておくべくであろう。

他方、同一の会計事実について、複数の会計処理を認めることを否定する理由としては、次のことが考えられる。複数の会計処理を認め

て、その中から一つの会計処理を選択できるようにしておく、企業の経営実態や経済取引の事実を忠実に表現しようとする動機よりも、実際には、利益操作につながるような会計処理を選択する恐れがあると考えられるものである。また、同一の会計事実について、一つの会計処理方法しか認めない方が、比較可能性を増すという考えもあるが、一つの会計処理しか認めない場合は、多様な会計事実に適した最適な会計処理を適用できない可能性があるため、会計情報の比較可能性を損なう恐れが生ずる。

会計情報の基礎となるのは、会計処理方法であるが、ここでは勘定科目と金額の両面が問題となる。なお、金額としては、取得原価以外に、各種の時価があり、それらの選択により、企業の実態を忠実に表現できるように的確な会計処理方法を選択適用することになろう。

最近のFASBとIASBの会計基準設定の動向を見てみると、「公正価値を多くの状況で見込みのある測定基準と考えている」(Barth, M. E. [2007], p.11)ように思われる。

概念フレームワークに関するFASBとIASBの予備見解について、AAAのコメントによれば、「基本的に誤ったアプローチであり現在の形では採択されるべきではない」(AAA, 2007, p.230)と述べている。

また、会計情報の信頼性について、取引事実に基づかない監査不能な数値の有用性については信頼性の面から否定されるべきである。さらに、個別資産の公正価値も不確な見積もりで信頼できない(AAA, pp.231-236)とし、公正価値にもとづく測定について、批判的な見解もみられる。

3. 会計基準の設定

会計基準の設定に際しては、その前提となる概念フレームワークにより枠組みが提供され、それに基づいて会計基準の開発が進められてきている。

アメリカにおいては、会計基準が複数の設定

機関から別個に公表され、それらが全体として会計原則を構成している。たとえば、AICPAは、1939年から1972年までに、51の「会計調査広報」(Accounting Research Bulletins: ARB)を公表している。また、企業会計審議会(American Institute of Accountants: AIA)は、1959年に、アメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants: AICPA)の内部組織として設けられたものであり、「会計原則審議会意見書」(Opinion of the Accounting Principles Boards: APB opinions)を1号から31号まで公表した。

かつては、会計原則の設定を、民間団体である米国公認会計士協会(AICPA)が担っていたが、現在では、1973年に設立された「財務会計基準審議会」(The Financial Accounting Standards Board: FASB)が担い、財務会計基準書(Statement of Financial Accounting Standards: SFAS or FAS)および解釈書(Interpretation)、合意書(Emerging Issues Task Force: EITF)を公表している。FASBが1972年から現在まで、公表してきた160の「財務会計基準書」(Statements of the Financial Accounting Standards: SFAS)を含めて、全体として、アメリカの会計基準を構成している。

上記の設定機関が定めた財務会計のルールを、包括的に「一般に認められた会計原則」(Generally Accepted Accounting Principles: GAAP)としている。つまり、GAAPを構成する会計原則には、(1)AICPAが、1939年から1959年までに公表したAccounting Research Bulletins<ARB> (2)AICPAが、1959年から1972年までに公表したAPB Opinions, (3)FASBが、1973年から現在までに公表したStatements<SFAS>, (4)FASBが、1973年から現在までに公表したInterpretations (同解釈)がある。

AICPAは、内部の機構として、会計手続委員会(Committee on Accounting Procedure: CAP)、用語委員会(Committee on Terminology)を設立し、1939年よりその成果を「会計調査広報」

(Accounting Research Bulletins: ARB)として公表した。また、AICPAは、会計審議会(Accounting Principles Board: APB)から、意見書(Opinions)を1972年まで公表した。なお、AICPAは、1973年に財務会計審議会(FASB)を設立し、財務会計基準書(SFAS)及び「同解釈」(Interpretations)を現在まで発表している。

アメリカでは、1933年に制定した証券法により、証券取引委員会(The Security and Exchange Commission: SEC)に、会計基準を設定し、施行する行政権限を与えている。つまり、SECは、公的な会計基準設定機関として位置づけられている。しかし、これまで、SECは、自ら会計基準を設定するという権限を行使せず、民間の団体が作成した会計基準を承認するという立場をとってきた。なお、SECは、AICPAやFASBが触れていない会計上の問題点について、「財務報告通牒」(Financial Accounting Releases)を公表している。

① FASBの最近の基準書を示すと、下記のとおりである。

SFAS No.157

Fair Value Measurements, 2006年9月
公正価値の測定

SFAS No.158

Employers' Accounting for Defined Benefit Pension and Other Postretirement Plans, 2006年9月
事業主の確定給付年金およびその他の退職後給付制度に関する会計

SFAS No.159

The fair Value Option for Financial Assets and Financial Liabilities, 2007年2月
金融資産及び金融負債に対する公正価値評価オプション

SFAS No.160

Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements, 2007年12月
連結財務諸表における非支配持分(少数株主持分)

② IASC及びIASBの基準書を示すと、以下のとおりである。

① IASCから、公表された国際会計基準 (IAS)

IAS No.1 Presentation of Financial Statements
第1号 財務諸表の表示 (1975年1月発効)

IAS No.2 Inventories
第2号 棚卸資産 (1976年1月発効)

IAS No.7 Cash Flow Statements
第7号 キャッシュ・フロー計算書 (1979年1月発効)

IAS No.8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
第8号 会計方針、会計上の見積もりの変更及び誤謬 (1979年1月発効)

IAS No.10 Events After the Balance Sheet Date
第10号 後発事象 (2000年1月発効)

IAS No.11 Construction Contracts
第11号 工事契約 (1980年1月発効)

IAS No.12 Income Taxes
第12号 法人所得税 (1981年1月発効)

IAS No.16 Property, Plant and Equipment
第16号 有形固定資産 (1983年1月発効)

IAS No.17 Leases
第17号 リース (1984年1月発効)

IAS No.18 Revenue
第18号 収益 (1984年1月発効)

IAS No.19 Employee Benefits
第19号 従業員給付 (2004年12月発効)

IAS No.20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
第20号 政府補助金の会計処理及び政府援助の開示 (1984年1月発効)

IAS No.21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
第21号 外国為替レート変動の影響 (2005年12月発効)

IAS No.23 Borrowing Costs
第23号 借入費用 (2009年1月発効)

IAS No.24 Related Party Disclosures
第24号 関連当事者についての開示

(1986年1月発効)
IAS No.26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
第26号 退職給付制度の会計及び報告 (1988年1月発効)

IAS No.27 Consolidated and Separate Financial Statements
第27号 連結及び個別財務諸表 (1990年1月発効)

IAS No.28 Investments in Associates
第28号 関連会社に対する投資 (1990年1月発効)

IAS No.29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
第29号 超インフレ経済下における財務報告 (1990年1月発効)

IAS No.31 Interests in Joint Ventures
第31号 ジョイント・ベンチャーに対する持分 (1992年1月発効)

IAS No.32 Financial Instruments: Presentation
第32号 金融商品：表示 (2005年1月発効)

IAS No.33 Earnings per Share
第33号 1株当たり利益 (1998年1月発効)

IAS No.34 Interim Financial Reporting
第34号 中間財務報告 (1999年1月発効)

IAS No.36 Impairment of Assets
第36号 資産の減損 (2004年3月発効)

IAS No.37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
第37号 引当金、偶発負債及び偶発資産 (1999年7月発効)

IAS No.38 Intangible Assets
第38号 無形資産 (2004年3月発効)

IAS No.39 Financial Instruments: Recognition and Measurement
第39号 金融商品：認識及び測定 (2006年1月発効)

IAS No.40 Investment Property
第40号 投資不動産 (2001年1月発効)

IAS No.41 Agriculture

第41号 農業 (2003年1月発効)

⑥ IASBから公表された国際財務報告基準 (IFRS) を示すと、以下のとおりである。

IFRS No.1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards

第1号 国際財務報告基準の初度適用 (2004年1月発効)

IFRS No.2 Share-based Payment

第2号 株式報酬 (2005年1月発効)

IFRS No.3 Business Combinations

第3号 企業結合 (2005年1月発効)

IFRS No.4 Insurance Contracts

第4号 保険契約 (2005年1月発効)

IFRS No.5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations

第5号 売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業 (2005年1月発効)

IFRS No.6 Exploration for and evaluation of Mineral Resources

第6号 鉱物資源の探査及び評価 (2006年1月発効)

IFRS No.7 Financial Instruments: Disclosures

第7号 金融商品：開示 (2007年1月発効)

IFRS No.8 Operating Segments

第8号 事業セグメント (2009年1月発効)

SFASとIFRSとの間の差異については、解消の方向で検討されている。なお、SECが遅くとも2009年までに差異調整表の作成を廃止しても、SFASとIFRSの差異解消の努力は継続されていくものと思われる。

③ ASBJ等から公表された日本の会計基準

わが国の会計基準は、①企業会計審議会と②企業会計基準委員会から公表されている。

日本の会計基準について示せば、以下のとおりである。

① 企業会計審議会により公表された会計原則及び会計基準

企業会計原則

(1949年7月9日に経済安定本部により設定)

(1982年4月20日に企業会計審議会により最終修正)

企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書

連続意見書第一

財務諸表の体系について (1960年6月)

連続意見書第二

財務諸表の様式について (1960年6月)

連続意見書第三

有形固定資産の減価償却について

(1960年6月)

連続意見書第四

棚卸資産の評価について

「棚卸資産の評価について」

注解 (1962年8月)

連続意見書第五

繰延資産について

(1962年8月)

原価計算基準

(1962年11月8日)

連結財務諸表原則

(1975年6月24日、最終1997年6月6日)

セグメント情報の開示に関する基準

(1988年5月26日)

リース取引に係る会計基準

(1993年6月17日)

外貨建取引等会計処理基準

(1995年5月)

研究開発費等に係る会計基準

(1998年3月13日)

退職給付に係る会計基準

(1998年6月16日)

税効果会計に係る会計基準

(1998年10月30日)

金融商品に係る会計基準

(1999年1月22日)

外貨建取引等会計処理基準の改訂

(1999年10月22日)

固定資産の減損に係る会計基準

(2002年8月9日)

企業結合に係る会計基準

(2003年10月31日)

四半期レビュー基準

(2007年3月27日)

- ⑥ 企業会計基準委員会により公表された会計基準
- 企業会計基準第1号
自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準
(2002年2月21日)
- 企業会計基準第2号
1株当たり当期純利益に関する会計基準
(2002年9月25日)
- 企業会計基準第3号
「退職給付に係る会計基準」の一部改正
(2005年3月16日)
- 企業会計基準第4号
役員賞与に関する会計基準
(2005年11月29日)
- 企業会計基準第5号
貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準
(2005年12月9日)
- 改正企業会計基準第1号
自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準
(2005年12月27日)
- 企業会計基準第6号
株主資本等変動計算書に関する会計基準
(2005年12月27日)
- 企業会計基準第7号
事業分離等に関する会計基準
(2005年12月27日)
- 企業会計基準第8号
ストック・オプション等に関する会計基準
(2005年12月27日)
- 改正企業会計基準第2号
1株当たり当期純利益に関する会計基準
(2006年1月31日)
- 企業会計基準第9号
棚卸資産の評価に関する会計基準
(2006年7月5日)
- 企業会計基準第10号
金融商品に関する会計基準

- (2006年8月11日)
- 企業会計基準第11号
関連当事者の開示に関する会計基準
(2006年10月17日)
- 企業会計基準第12号
四半期財務諸表に関する会計基準
(2007年3月14日)
- 企業会計基準第13号
リース取引に関する会計基準
(2007年3月30日)
- 企業会計基準第14号
「退職給付に係る会計基準」の一部改正(その2)
(2007年5月15日)
- 改正企業会計基準第10号
「金融商品に関する会計基準」の改正
(2007年6月15日)
- 以上のように、日本の会計基準は、FASBないしIASBから公表された会計基準に近い内容でコンバージェンスするように展開してきた。
- 他方、2006年からは、会社法の施行や金融商品取引法が成立し、会計制度の拡充が図られた。わが国の会計制度を、金融商品取引法会計、会社法会計、税務会計の3者から構成されていると捉えてトライアングル体制とよぶこともある。

4. 会計基準と会計処理

会計理論は、企業を取り巻く経済社会の発展変化に対応して進展してきている。現在は、これまでの研究成果をふまえながら、利益観としては、収益・費用アプローチと資産・負債アプローチが主要な理論的基礎を提供している。

収益・費用アプローチは、原価・実現主義を基礎として期間損益計算を行い、純利益(net income)を算定している。当期純利益の算定は、これまで伝統的に長く支持されてきている。資産・負債アプローチは、2時点(期首と期末)間の純資産の差額(株主による資本の追加出資・払

戻しを除く)として包括利益(comprehensive Income)を算定している。資産と負債の評価には、部分的に時価評価が導入されている。なお、包括利益という用語は、わが国では、平成18年に、初めて、会社計算規則(法務省令第13号)に導入された。それによれば、「損益計算書には、包括利益に関する事項を表示することができる」(126条)と定められている。つまり、わが国の会計基準設定主体である会計基準委員会が公表している「概念フレームワーク」に述べられている会計観によれば、収益・費用アプローチにもとづく純利益の算定と資産・負債アプローチにもとづく包括利益の算定が重層的に現れている。なお、包括利益は、当期純利益とその他の包括利益(その他有価証券評価差額金等)の合計額として把握できる。また、当期純利益は、稼得利益と前期損益修正の合計額として捉えられている。

収益・費用アプローチにもとづく利益計算と資産・負債アプローチにもとづく利益計算が重層的に存在していることにより現れる特徴を金融商品会計基準の中にみられる有価証券の会計処理をとおして検討してみたい。

日本の金融商品会計基準によれば、たとえば、売買目的有価証券の評価差額(益)は、借方の資産に計上されると共に、貸方は、収益に計上される。この場合は、損益計算書と貸借対照表の当期純利益が一致するため、両者は連携関係にあるとみることができる。ただし、その他有価証券を保有している場合の評価差額(益)について、借方は、資産に計上され、貸方は、純資産(資本)の部に計上される。この場合は、その他有価証券評価差額(益)について損益計算書をとおさず、純資産の部(資本)に直入するので、損益計算書と貸借対照表が非連携の関係に陥る。したがって、損益計算書の末尾の純利益と貸借対照表の純利益は一致しないため、純資産の明細を表示する株主資本等変動計算書の利益剰余金の中に当期純利益を示して一致を確認している。つまり、株主資本等変動計算書の純利益をとおして、損益計算書の純

利益との数値の一致を確認できるように構成されている。

(設例1) その他有価証券を5,000円で購入し、現金を支払った。期末の時価は、5,400円となった。決算時の仕訳を示すと、以下のとおりである。

(その他有価証券) 400 (その他有価証券評価差額金) 400

借方のその他有価証券が、貸借対照表に資産として計上されると同時に、貸方のその他有価証券評価差額金は、貸借対照表の貸方にある純資産の部に計上される。この場合は、純資産の部の内訳を示すための株主資本等変動計算書の評価・換算差額等の中の一つとしてその他有価証券評価差額金が示される。

(設例2) その他有価証券5,500円(そのうち、その他有価証券評価差額金500円)のうち、その他有価証券1,100円(そのうち、その他有価証券評価差額金100円)を1,600円で売却し、現金を受け取った。

| | | | |
|----------------|-------|------------------|-------|
| (現金) | 1,600 | (その他有価証券) | 1,100 |
| | | (その他有価証券売却益) | 500 |
| (その他有価証券評価差額金) | 100 | (その他有価証券評価差額金戻入) | 100 |

その他有価証券評価差額金1,100円(原価1,000円)を売却したことにより、それに含まれる未実現利益100円が実現したため、その他有価証券評価差額金戻入100円(再分類調整:リサイクリング)を損益計算書の収益に計上する。なお、純資産の部のその他有価証券評価差額金は、100円を控除し、400円となる。なお、別の会計処理として、その他有価証券評価差額金を損益計算書に収益として計上すれば、連携関係になる。

上記の設例を参考にしつつ、会計原則ないし会計基準のあり方について検討してみれば、以下のとおりである。

- (1) 利益観として、収益・費用アプローチによるか、資産・負債アプローチによるかの問題が生ずるが、現在は、両者の利益観を取り入れた重層構造となっている。
- (2) 資産の評価については、原価評価か時価評価かの問題が生ずるが、現在は、原価評価を基礎としながらも、部分的に時価評価を導入している。時価については、公正価値等の数値の信頼性に関する問題を惹起している。
- (3) 負債の評価については、契約額か時価評価かの問題が生ずるが、現在は、契約額を基礎としながらも部分的に時価評価を導入している。資産のみならず、負債についても、公正価値測定を導入すると、信用状態の変化によって、利益の変動性が大きくなる可能性を否定できない (AAA [2007], p.197)。
- (4) 純資産については、株主資本とそれ以外の評価・換算差額等及び新株予約権・少数株主持分のように、質的に異なる項目が存在している。
- (5) 収益の計上については、実現利益以外に実現可能利益まで拡大されているが、資産・負債アプローチと実現利益の関係をどのように捉えるべきかの問題が存在している。資産・負債アプローチにより、実現していない収益を計上する場合の会計情報の質と収益・費用アプローチにより、実現（実現可能を含む）利益を計上する場合の会計情報の質の違いをどのように捉えるべきかが課題として残っている。
- (6) 費用の計上に関しては、原価評価に基づく費用か時価評価に基づく費用かにより、収益との対応関係を捉える場合に費用の質が異なる。
- (7) 業績として、当期純利益と包括利益のいずれを採用するか、また、それに伴うリサイクリング（再分類調整）の可否について課題が残っている。

会計事象は複雑多岐にわたるため、会計基準の一本化は、問題が残る。複数の会計基準が存

在した方が適正な会計情報を提供できよう。たとえば、棚卸資産の評価方法、合併会計の会計処理等に関しては、一つではなく、複数の会計処理が存在した方が、それぞれの取引実態に適合した会計基準を選択適用することが可能となる。

前掲の設例では、主に、我が国の金融商品会計基準と純資産の部の表示に関する会計基準が関係している。また、会計基準とともに会社計算規則（第108条：純資産の部）も関連している。

会社法制の現代化のため、会社法が平成17年6月に成立し、平成18年5月から施行された。旧商法では、「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」(32②)と規定されていたが、会社法では、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」(会社法431条)とし、会社計算規則では、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」(第3条)としている。したがって、会社法は、会計に関する具体的な規定を設けず、会計基準や会計慣行にゆだねることになる。つまり、会社法は、会計に関する詳細な規定を設けず、大枠を定め、しん酌規定を設けて会計基準等にゆだねている。会計基準、会計法規類等によって形成されている会計制度は、社会的合意を得て存在しているため、それを遵守することが求められる。

5. 日本の会計制度への国際会計基準の導入

1973年に設立された国際会計基準委員会 (IASC) は、41の国際会計基準 (IAS) を公表した。その後、2001年に、IASCに替わって発足した国際会計基準審議会 (IASB) は、8つの国際財務報告基準 (IFRS) を公表している。

国際会計基準の中には、財務諸表表示、収益認識、金融商品の公正価値開示、公正価値測定、企業結合、退職給付、開発費、棚卸資産、

セグメント情報開示、リース等に関する会計基準が公表されている。これらの国際会計基準は、次第に各国に導入されてきている。わが国においても、国際会計基準の影響を受けて、次々と新会計基準が公表されてきたのは、前述のとおりである。ただし、現在、わが国は、IFRSの導入を明確には表明していない。

米国で上場する企業は、証券取引委員会（SEC）に登録が必要であるが、SECは、米国基準または、米国基準への調整表を付けて作成された連結財務諸表しか受け入れていない。米国のSECは、2009年から国外のSEC登録企業にIFRSの適用を認める方向で本格的に検討を開始した（あらた監査法人企業会計研究会 [2007]）。つまり、SECに登録している外国企業で、IFRSに従って（連結）財務諸表を作成している企業が対象となっているが、SECは、IFRSにより作成された外国登録企業の財務諸表を米国基準との調整（reconciliation）をしないで受け入れることを容認する公開草案を公表した。また、SECは、2009年にUS GAAPとIFRSの間の調整表の撤廃を目標としている。

EUは、IASの適用に関する規則（「IAS適用命令」規則No.1606/2002, 2002年7月19日）第4条により、2005年からEU上場企業の連結財務諸表についてIFRSが適用されている。したがって、EU市場で資金調達を行おうとするEU域外（日本、米国等）の企業に対しても、IFRS又はIFRSと同等の基準の採用を義務付けた。そこで、2005年7月、欧州証券規制当局委員会（CESR）は、欧州委員会（EC）の依頼を受けて、米国、カナダ、日本の基準について、同等性の評価が行われた。この結果、CESRはEUに対して、3国の基準は、全体として、IFRSと同等であるが、補正措置が必要であるという助言を行った。

なお、「欧州連合（EU）は欧州で資金調達する域外企業に対し、09年から国際基準またはこれと同等の会計基準の適用を義務づける方針で、08年中に欧州側が26項目について同等か否かを評価する予定となっている。これら以外の

差異も11年6月までに解消する必要がある。焦点は、のれん代の規則償却廃止である。国際基準では、純利益の廃止も議論されている。なお、共通化を目指す主な項目は、つぎのようである。たとえば、2008年までには、合併会計処理での持分プーリング法（簿価方式）を廃止し、パーチェス法（時価方式）に一本化する。2011年までには、のれん代の規則償却を廃止し、減損処理のみにすることを検討する。2011年以降の検討課題としては、当期純利益を廃止し、純資産の変動を利益とする『包括利益』に切り替えを検討する」（日本経済新聞 [2007a]）ことになっている。

また、「欧州連合（EU）の証券規制委員会（欧州委員会の助言組織）は18日、日本の会計基準と欧州で利用されている国際会計基準の比較評価案を公表した。日本基準が国際基準と共通化を進める方針を示したことを踏まえ『同等と評価すべき』と分析した。関係者の意見を聞き、来年2月末に欧州委に提出。欧州委はこれらを踏まえ、同6月に最終判断を示す。EUに国際基準と同等と認められなければ日本基準は09年以降、EU域内で利用を認められなくなる。……ただ評価案は助言という位置づけで、最終方針は欧州委が出す。EUは会計基準を選別し、米国に会計基準の相互承認を認めさせるのが狙い。その交渉次第などで同等性評価が左右される可能性もある」（日本経済新聞, [2007b]）と、思われる。

EUの動向に対する日本の企業会計基準委員会の対応としては、11年6月までに会計基準をIFRSに統合する方向で作業を進めている。

アメリカと日本は、IFRSを採用していないが、アメリカは、将来、IFRSを採用することを公表した。中国は、2006年2月15日に、ほぼIFRSを反映した会計基準を公表した。その後、中国では、2007年1月からIFRSとのコンバージェンスが進められた中国会計基準（CAS）が上場企業に適用されている。なお、中国は、現在のところIFRSをそのまま自国の会計基準として受け入れていないため、CASのコンバージェンス

も今後の課題として推進していくものと思われる。韓国は、2009年には、IFRSを導入するとの予定を公表した。カナダ、インドは、2011年からIFRSを導入することを表明している。世界共通の会計基準であるIFRSを導入すれば、外国資本の参入が容易になり経済を活性化させることが可能となろう。

他方、2007年8月8日に、IASC財団及びIASB関係者が来日し、IASBとASBJは、IFRSと日本基準のコンバージェンスの加速化について、「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取り組みの合意」（いわゆる東京合意：The Tokyo Agreement）が公表された。それによれば、2008年（2009年を前倒し）までの短期コンバージェンスでは、EUによる同等性評価について、欧州証券規制当局委員会（CESR）から、日本基準で作成された財務諸表に関して補正措置を提案している項目について、差異を解消することを要求している。また、長期コンバージェンスによれば、IFRSと日本における一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行（Generally Accepted Accounting Principles）との主要な差異を解消し、さらに2011年6月30日までに、その他の差異について調整を行うことになった（IASB, Press Release, 2 Oct. 2007）。

東京合意（Tokyo Agreement）に到達したことにより、IAS/IFRSを日本の会計制度にどのように導入するかが問題となる。IAS/IFRSの導入により、わが国の会計制度全体にどのような影響を及ぼすかが検討されなければならない。日本においては、IAS/IFRSの影響を受けながら、これまで存在していた日本の個々の会計基準を変えて、IAS/IFRSを導入してきた。今後は、IAS/IFRSを一括して導入する方向に変わるのかというような基本的問題も惹起してくる。日本の会計制度との関係では、IAS/IFRSの規定にあるものは、それを導入し、IAS/IFRSにないものを開発していくことも考えられる。IAS/IFRSを導入すれば、会社法も変えざるをえない。

IAS/IFRSの影響を受け、会計基準設定の変

遷を辿りながらも、比較可能性を確保するため、会計基準の品質を確保する必要がある。

6. おわりに

IASCが1973年に設立され、41のIASを公表した。その後、IASCは、IASBに組織替えされ、7つのIFRSを公表してきた。IASBは、IAS/IFRSの開発とコンバージェンスを担っている。IAS/IFRSは、証券取引委員会国際機構（IOSCO）とSECが支持しているため、公的な性格を付与されている。また、IASのNo.32「財務諸表の比較可能性」が世界各国に大きな影響を与えた。2000年には、IOSCOがIAS/IFRSを承認したため、各国へ急速に広まっていった。

日本の会計基準の設定に際しては、FASBないしIASBが公表してきた各種会計基準の影響を強く受けてきた。しかし、FASBないしIASBの基準を全く同様に導入していることではない。各国の企業活動を取り巻く経済環境が異なるため、会計事実に対する会計基準の選択について問題が生じている。すなわち、IAS/IFRSを一つの基準だけに統合すれば、形式的には、会計処理の結果の比較可能性が維持できるようにみえる。しかし、企業の経済活動は複雑多岐にわたるため、それぞれの会計事実適合した会計処理を選択適用できるように、複数の会計処理を用意しておくべきであろう。複数の高品質な会計基準を設定しておけば、企業の多様な実態をより適正に表示できるような会計処理を選択適用することができ、実質的に企業間の比較可能性を増し、投資意思決定に有用な情報を提供することができよう。

他方、利害調整の基礎となる利益概念については、主に、次のような議論が展開されている。わが国の会計制度では、純利益の表示を要求しているが、IASBでは、包括利益のみを表示し、純利益を表示しない方向での議論が進められている。ただし、純利益の有用性を認める意見も根強いいため、今だ、廃止する結論が出ない状況となっている。従って、わが国において

は、当面、原価・実現主義により算定された当期純利益を表示する会計制度は存在するものと思われる。ただし、現在、資産・負債アプローチによる包括利益の概念が待ち受け規定として会社計算規則（126条）に導入されている。わが国の会計制度にIAS/IFRSが導入された場合は、IAS/IFRSにもとづく包括利益の算定プロセスに関する会計規定が会計制度に付加的に導入されるものと思われる。これまでの主要国におけるIAS/IFRSの導入の動向をみてみると、急速に拡大していることがわかる。そこで、我が国の会計制度に、近い将来、IAS/IFRSが導入されれば、IAS/IFRSに関する研究教育をとおして実務界に普及がはかれることになろう。

(参考文献)

- AAA[1957], Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 1957 Revision.
- AAA[2007], AAA's Financial Accounting Standards Committee, "Response to the FASB Exposure Draft, 'The Fair Value Option for Financial Assets and Financial Liabilities, Including an Amendment of FASB statement No.115'," Accounting Horizons, Vol.21, No.2, pp.189-200.
- Paton&Littleton[1940], Paton, W.A.&Littleton, A.C., An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940, pp.1-3.
- Barth, M.E.[2007], "Standard-Setting Measurement Issues and the Relevance of Research", Accounting and Business Research, Vol.37, Special Issue; International Accounting Policy Forum, pp7-15.
- FASB[1976], Scope and Implication of The Conceptual Framework Project, FASB. (原陽一訳「概念的枠組研究計画の範囲とその意義」森川八州男監訳 [1988]. 『現代アメリカ会計の基礎概念—FASB財務会計概念報告書—』白桃書房, pp.1-39, 所収).
- FASB[1978], Statement of Financial Accounting Concepts No.1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, FASB. 平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社, 2002年, pp1-43.
- FASB[1980], Statement of Financial Accounting Concepts No.2: Qualitative Characteristics of Accounting information, FASB, 1980. 平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社, 1980年, pp45-144.
- IASC[1989], Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, IASC, IASC[1989], Exposure Draft 32: Comparability of Financial Statements, IASC, あらた監査法人企業会計研究会 [2007], 「会計基準の国際化をめぐる動向—アジア諸国等のIFRS適用とコンバージェンスの動向—」『週刊経営財務』2007年12月3日, No.2847.
- 岩崎勇 [2007], 「概念フレームワーク」氏原茂樹教授還暦記念論文集編集委員会編『国際財務会計論』税務経理協会, 2005年3月, pp75-86所収。
- 氏原茂樹 [2006], 「会計基準の国際的統合」, 『流通経済大学論集』流通経済大学経済学部, Vol.40, No.4, 2006年3月。
- 氏原茂樹 [2007a], 「『純資産の部』の特質」, 『産業経理』Vol.66 No.4, 産業経理協会, 2007年1月。
- 氏原茂樹 [2007b], 「『純資産の部』の特質—資本と利益の区別を中心として—」, 『年報 財務管理研究』第18号, 日本財務管理学会, 2007年4月。
- 氏原茂樹 [2007c], 「株主資本等変動計算書の役割」, 『会社法の計算規定』, 日本会計研究学会 2007年度スタディ・グループ中間報告配付資料 (於: 松山大学, 2007年9月1日) 所収, 64頁~73頁。
- (財)企業財務制度研究会訳「財務会計の概念および基準のフレームワーク」中央経済社, 平成13年7月, p96. FASB SPECIAL REPORT: The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards.
- 齋藤静樹 [2008], 「コンバージェンスの未解決論点—海外の学会論調から—」『企業会計』中央経済社, 2008年1月, Vol.60, No.1.
- 津守常弘 [1999], 「財務会計の概念フレームワーク論の展開—過去・現在・未来—」企業会計, 1999年1月, Vol.51, No.1.
- 西川郁生 [2005], 『新会社法詳解』中央経済社, 「企業会計特別保存版」, 2005年7月20日, 32頁。
- 日本経済新聞 [2007a], 「会計基準の共通化—試される日本—」2007年9月8日朝刊。
- 日本経済新聞 [2007b], 「日本, 国際基準と同等」, 2007年12月21日朝刊。
- 広瀬義州・間島進吾編 [1997], 『コンメンタール国際会計基準 I』税務経理協会, 1999年。
- 藤井秀樹 [1994], 「アメリカにおける概念フレームワークの現状と会計規制の動向」『経済論叢』(京都大学) 第154巻第4号。
- <http://www.fasb.org/pdf/>
- <http://homepage2.nifty.com/NODE/accounting/news.html>
- http://yushodo.co.jp/press/ln_ifrs/contents.html
- <http://www.iasb.org>
- <http://www.asb.or.jp/html/iasb/standards/>
- <http://www.hi-ho.ne.jp/yokoyama-a/kokusaikaikei.htm>

<http://gaap.edisc.jp/#asb>

<http://www.asb.or.jp/>

[謝辞：私の研究室に所属している博士後期課程3年生の房静君には、会計基準に関する資料の収集及び整理について助力を得た。記して、お礼を述べる。]