

# 会計基準をめぐる最近の環境変化と企業会計制度

川村 義則\*

## 1. はじめに

わが国の企業会計制度は、1996年以降の会計ビックバンによって、かつてないスピードで整備改善が進められ、国際的な会計基準と比較して遜色がないレベルにまで発展してきたといわれている。連結中心の財務報告への転換、キャッシュ・フロー計算書の導入、金融商品に対する時価会計の導入、退職給付会計・税効果会計・減損会計の導入、企業結合会計の整備など、会計実務に対する影響度の高い制度改革が進められてきた。

会計基準の設定主体の機能も、2001年7月に金融庁の諮問機関である企業会計審議会から民間の常設機関である企業会計基準委員会へと実質的に移管され、相応の資金的・人的な資源を投入して次々と新しい会計基準等が設定されるようになってきている。また、国際会計基準審議会（IASB）の発足に伴い、わが国の国際的な基準設定活動に対する貢献も企業会計基準委員会を中心に広範に推し進められるようになってきた。

このような状況においてもなお、会計基準をめぐる国際的統合の動きはますます加速しており、わが国としてもこのような動きに対する対応のあり方について現状を常時継続的に確認し、随時見直していく必要があると思われる。

また、会社法の現代化に伴い、企業会計に対する商法・会社法からのアプローチの仕方に大きな変化がみられ、従来のいわゆるトライアングル体制と呼ばれる制度的な枠組みから企業会計制度がどのように変わってきているのかを確認する必要があるだろう。会社法および関連する法務省令の制定に伴う企業会計の整備も急ピッチで進められているが、このような会社法と企業会計をめぐる状況は、法務省と企業会計基準委員会による精力的な活動に負うところが大きいと思われる。

さらに、企業会計基準委員会の概念整理ワーキンググループから公表された「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」が公表され、それと整合的な財務諸表の体系や表示方法へと大きな制度変更が進められており、企業会計制度をめぐる最近の環境変化の動向を占う一つの視点として概念フレームワークの整備も検討の対象となると思われる。

本稿では、このような会計基準をめぐる最近の環境変化の要因を観察し、短期的・長期的な企業会計制度の課題を模索していこうと考えている。

---

\*早稲田大学助教授。なお、本稿は個人的な見解であり、金融庁の公式見解ではない。

## 2. 会計基準の国際的統合の影響

現在、世界の会計基準統合の動きは、以下のようにまとめることができよう。

- (1) 欧州連合 (EU) による IASB 基準の域内の公開企業に対する強制適用
- (2) IASB と米国財務会計基準審議会 (FASB) の共同による会計基準の統合
- (3) IASB と企業会計基準委員会の共同による会計基準の統合
- (4) IASB 基準の世界的な採用の拡大

まず、(1) の EU の関連の動向については、2005 年度から域内の公開企業に対して IASB 基準に従った連結財務諸表の作成が義務づけられたことが特筆されることである。これに関連して、EU 域外の公開企業の取り扱いが問題となり、当面 2007 年まで域外企業に対して IASB 基準の強制適用は見送ることとされ、米国基準、日本基準およびカナダ基準については、IASB 基準との「同等性評価」に関する技術的な助言が欧州証券規制委員会 (CESR) によって与えられたところである<sup>1</sup>。これによると、日本基準は、米国基準とカナダ基準と同様、IASB 基準との同等性は認められたが、特定目的事業体 (SPE) の連結、在外子会社の連結、プーリング法適用時の補足開示について、別途の補完計算書の作成が必要とされた。さらに、欧州委員会は、2006 年 4 月には、引き続き上記の 3 カ国の発行企業については当該国の会計基準によって財務諸表を作成することを認める特例を 2008 年 12 月 31 日までの 2 年間延長する案を公表したところである<sup>2</sup>。

(2) の IASB と FASB の動向については、2002 年 9 月のいわゆるノーウォーク合意<sup>3</sup>に基づいて、IASB 基準と FASB 基準との統合作業が精力的に進められている。短期的に統合を急ぐプロジェクトについてはすでに一定の成果を収めており (企業結合、ストックオプション、棚卸資産、会計上の変更など)、他方、新たに基準の設定・改廃を進めるに際しては両者が同時並行的にプロジェクトを進め、実質的に同一の会計基準の設定を進めている (業績報告、退職給付など)。さらに、このような統合作業は、概念フレームワークのレベルでも進められており、2006 年 7 月には、財務報告の目的と会計情報の質的特性に関して、IASB と FASB の共同によるディスカッション・ペーパーが公表されたところである<sup>4</sup>。

また、米国証券取引委員会 (SEC) は、現在、国外の登録企業に対しては当該国の基準で作成した財務諸表の提出に際して米国基準で作成した場合の財務諸表との調整表の開示を要求している。この調整表の開示については、いわゆるロードマップが示され、2009 年をめどに IASB 基準で作成した財務諸表については米国基準との調整表の開示を不要としてよいか調査研究が進められる予定となっている。

---

<sup>1</sup> Committee of European Securities Regulators, *Technical Advice on Equivalence of Certain Third Country GAAP and International Financial Reporting Standards*, July 5, 2005.

<sup>2</sup> European Commission, *Draft Commission Decision on the Use by the Third Country Issuers of Securities of Information Prepared under Internationally Accepted Accounting Standards*, April 24, 2006.

<sup>3</sup> Financial Accounting Standards Board and International Accounting Standards Board, *Memorandum of Understanding*, September 18, 2002.

<sup>4</sup> Financial Accounting Standards Board, *Preliminary Views, Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information*, July 6, 2006.

このロードマップは、さらに IASB と FASB との間で基準設定者レベルでの確認が行われ、2006 年 2 月には、再度、覚え書（いわゆる MOU）が取り交わされることとなった<sup>5</sup>。この MOU によると、2008 年までに、短期的なプロジェクト<sup>6</sup>は完了させ、さらにその他の共同プロジェクト<sup>7</sup>については相当の進展を得ることが申し合わされており、今後、両者の統合に向けた作業が加速することは確実な情勢にある。

(3) の IASB と企業会計基準委員会との統合作業は、すでに 2005 年 3 月から開始されている。現在、企業会計基準委員会は、棚卸資産の評価基準、セグメント情報、関連当事者情報の開示、在外子会社の会計方針の統一、投資不動産、株式交付費などの諸項目について、具体的な検討を進めている。例えば、棚卸資産会計については 2005 年 10 月に企業会計基準委員会は論点整理を公表し、2006 年に会計基準を公表する予定とされている。また、在外子会社の会計方針の統一については、2006 年 6 月に実務対応報告が公表され、さらに関連当事者情報の開示と株式交付費についても、2006 年 6 月にそれぞれ企業会計基準と実務対応報告の公開草案が公表されているところである。

前述した欧州委員会による日本基準の適用特例の 2 年間の延長案に関連して、IASB と企業会計基準委員会による統合作業の具体化が延長を認める実質的な条件とされており、この統合作業の進捗は世界的にも注視されている状況にある。

(4) については、発展途上国を中心に IASB 基準の全面的な採用が進められてきたところであり、さらに主要国においてもオーストラリアやニュージーランドでは自国基準の開発を事実上放棄し、IASB 基準を自国基準として採用するアプローチを採用するに至っている。欧州諸国についても、すでに述べたように、2005 年度から域内企業が連結財務諸表を作成するに際しては IASB 基準を採用することが義務づけられている。また、中国も、2006 年 2 月に IASB 基準と実質的に共通化されたという会計基準を公表し、これらを 2007 年度からすべての上場企業に適用することを表明している。

主要国のうち、自国基準を維持しながら IASB 基準との統合作業をステップ・バイ・ステップで進めている国は、2005 年の CESR 報告書において検討される米国、日本およびカナダの 3 カ国に限られている状況といえよう。さらに、カナダは、2006 年 1 月に、公開企業が適用すべき世界規模で一般に認められた高品質の会計基準の設定という目的に賛同し、

---

<sup>5</sup> Financial Accounting Standards Board and International Accounting Standards Board, *A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP—2006-2008: Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB*, February 27, 2006.

<sup>6</sup> 具体的に、短期的なプロジェクトには、FASB 側では、公正価値オプション、減損、法人税、研究開発費、後発事象の各プロジェクトが、IASB の側では借入費用、減損、法人税、政府補助金、共同支配企業、セグメント報告の各プロジェクトが含まれる。なお、減損と法人税は、両者の共同プロジェクトである。

<sup>7</sup> すでに議題として検討中のプロジェクトとしては、企業結合、連結、公正価値測定、負債資本区分、業績報告、退職給付、収益認識の各プロジェクトが挙げられ、さらに議題として取り上げるか調査中のものとして認識終了と金融商品の各プロジェクトが挙げられている。

その目的を達成するためにはカナダ基準と IASB 基準との統合作業を 5 年内に行うことを表明しているところである<sup>8</sup>。

このように、すでに述べた米国と日本の IASB 基準に対する対応を含めると、世界的なレベルでの IASB 基準の採用とそれに伴う会計基準の共通化は着実に進められている状況にあると見てよいと思う。

そこで、以上のような状況の延長線上において、わが国の会計基準および会計制度の将来像について考えると、以下のような方向性を示すことができよう。

- (ア) IASB 基準を中心とするコンバージェンスが急速に進んできている実態を踏まえて、IASB 基準との統合の面で短期的に解決可能な問題やマイナーな問題については、わが国における IASB 基準への統合作業を加速させ、できるだけ早期に差異の縮小を図る<sup>9</sup>。それとともに、国内の基準設定に費やす資源配分の適正化を図る<sup>10</sup>。
- (イ) 各国は IASB 基準の設定過程に参加する機会を有するが、わが国はとくに、IASB 基準との統合作業を（直接交渉を含めて）行う国として、概念的に異なる主張を示すことができる問題については代替案を提示する役割が求められている。IASB 基準との統合の度合いが高まって行くであろう将来においても、多くの局面において国際的な会計基準の質の向上に貢献していくことが可能であろう。
- (ウ) IASB 基準のわが国国内における位置づけを高めていく必要があるだろう。具体的には、EU 企業が IASB 基準（当該国基準）で作成した財務諸表は、（適切なレベルでの基準の厳格な適用と監査による信頼性の担保を条件として）日本の市場においても受け入れていくことは当然であろう。さらに、日本企業が IASB 基準で作成した財務諸表についても、米国基準で作成した財務諸表並みの取り扱いをしていくことを検討すべきであろう<sup>11</sup>。

### 3. 会社法の現代化の影響

会社法の現代化にともない、従来の計算規定のうち、資産・負債の評価、株主資本を含む純資産の部の構成等については、会社計算規則（法務省令）において定められることとなった。その特徴としては、会計基準の側の考え方を柔軟に受け入れていること、分配規

---

<sup>8</sup> Canadian Institute of Chartered Accountants, “Canada’s Accounting Standards Board Ratifies Its Strategic Plan Approves Convergence with International Reporting Standards,” news release, January 10, 2006.

<sup>9</sup> 弥永真生・梅原秀継・川村義則「わが国における IAS への対応」（平松一夫・徳賀芳弘編著「会計基準の国際的統一——国際会計基準への各国の対応」中央経済社、2005 年 2 月 所収）、183-244 頁。

<sup>10</sup> すでに財務会計基準機構・テーマ協議会（2006 年 3 月 10 日）において検討されているアプローチである。

<sup>11</sup> これらの問題提起については、企業会計審議会「国際会計基準に関する我が国の制度上の対応について（論点整理）」（2004 年 6 月 24 日）を参照。

制に新しい考え方を導入していること、新しい会社法制に対応する規定を盛り込んでいることなどを挙げることができよう。さらに具体的には、以下のような事項を観察することができる。

- (1) 資産および負債の評価について、企業会計の考え方と整合するよう規定を整備していること。例えば、固定資産の減損会計に関する規定を織り込み、負債の評価に償却原価や時価による評価を導入する（会社計算規則 5 条・6 条）など、会社計算規則と会計基準における整合性を確保するような整備が行われている。
- (2) 株主資本等の内部構成（とくに資本金および準備金）については、会社法の定めるべき領域として、極めて詳細かつ網羅的な規定を設けていること（36 条～52 条）。特に、拠出資本と留保利益との峻別に関して、会社計算規則においては、平成 17 年改正前商法よりも厳格な取り扱いとなっている。例えば、資本準備金の減少によって増加するのは資本準備金またはその他資本剰余金とされ、利益準備金の減少はその他利益剰余金の増加をもたらすが資本金、資本準備金またはその他資本剰余金を増加させることはできないこととされている（48 条～52 条）。また、会社法の側で新株の発行と自己株式の処分について同等の規制を加えることとしたことから、計算規定も両者を包括的に規定する形となっている（例えば 37 条）。
- (3) 企業結合・事業分離に関連する計算規定について、極めて詳細かつ網羅的に設けていること。「企業結合に係る会計基準」によると、企業結合の性格に応じて（取得とされる場合と持分の結合とされる場合に分けられる）、パーチェス法と持分プーリング法が使い分けられるとともに、共通支配下の企業結合（親子会社間の企業結合など）については持分プーリング法に準ずる方法が適用されており、会社計算規則では、このような企業結合の会計処理に応じたのれんの計上に関する詳細な規定が置かれている（11 条～29 条）。特に、会社法では、組織再編行為において存続会社や新設会社が消滅会社の株主等に支払う対価の自由化が進められており、これに起因して詳細で複雑な規定が設けられている面がある。
- (4) 繰延資産に関する規定を簡素化し、のれんについてはより詳細な規定を置いていること。従来、商法施行規則において列挙されていた繰延資産については、そのように処理することが適当とされるものを資産として計上することを認め（106 条 3 項 5 号）、具体的な解釈は会計基準に委ねることとされた<sup>12</sup>。一方で、組織再編行為がますます活発に行われ、比較的多額ののれんを計上する会社が現れる可能性があることを考慮してのことと思われるが、のれんに関する規制が厳格となっている。分配規制の面でも、資本金額等を超過する繰延資産について処分可能額から控除するのに加えて、のれんについてもその 2 分の 1 が資本金額等を超過する場合にはこれを処分可能額から控除することとし、のれんをより重視する制度となっている（186

<sup>12</sup> 企業会計基準委員会「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い（案）」（実務対応報告公開草案 23 号）参照。

条)。

- (5) 連結計算書類の作成・開示が本格的に導入されていること。また、分配規制の面でも、いわゆる連結配当の考え方を取り入れていること。すなわち、子会社等の損失の親会社の持分相当額については、会社が連結配当規制適用会社(2条3項5号)となることを選択した場合にはその額を分配可能額から控除することとされている(186条1項4号)。
- (6) 創立費・新株発行費の資本金等増加限度額からの控除(37条・74条)、過年度計算書類の遡及修正(会社法施行規則120条3項)、包括利益の開示(会社計算規則126条)等のように、将来の会計基準を先取りしたと思われる規定を置いていること。なお、このような規定は、すべての株式会社に一律に強制する形で規定されているのではなく、会社がそう処理することを定めた場合にはそうできるという形の規定となっている。これについては、会社計算規則が複数の会計処理を許容している場合に、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斟酌することが求められているため(3条)、実質的には会計基準の側でこのような取り扱いを定めない限り、会社が任意に採用することができないと解釈されているようである<sup>13</sup>。

会社法および会社計算規則の制定後の企業会計制度については、いくつかの展望を行うことが可能であろう。

- (ア) 会社法において一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従って会社の会計を行うべきことが定められ、会社法から委任された事項について定める会社計算規則の適用および解釈に当たって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斟酌すべきことが定められている。会社法・会社計算規則の側では会計基準の短期的な動向を視野に入れて若干幅広い規定が置かれ、会計基準がその幅を狭める役割を果たしていくと考えられる。このような形で会社法・会社計算規則と会計基準とが今後も相互に調整しながら発展していくと考えられる。
- (イ) 当面、従来の商法施行規則において定められていた事項で会社計算規則において空白となってしまうもの(とくに繰延資産関係など)について、会計基準側の整備を進めていくことが必要と考えられる。
- (ウ) 遡及修正、包括利益の開示等、会社計算規則の側で先取りして規定を設けている事項について、会計基準の側で研究を進めていくことになろう。取り扱う領域によっては、会計基準の国際的統合の動向を視野に入れて、会社計算規則の側でさらに幅広い規定の仕方をする必要があると考えられる。
- (エ) 会社法による開示制度と金融商品取引法による開示制度の調整は、今後も継続的に進めていく必要があるだろう。また、会社計算規則の規定が複雑すぎる面もあり、会計

---

<sup>13</sup> 相澤哲・郡谷大輔・和久友子「会計帳簿」旬刊商事法務、1764号(2006年4月15日)、13-14頁。

基準に委任できる領域については簡素化を視野に入れた検討をすべき場合もあろう。例えば、のれんについて、繰延資産と同様に、会計基準で適切なものを定め、それに依拠するような規定を会社計算規則において設ければ足りるのではないかと思われる。

#### 4. 概念フレームワークをめぐる諸論点

##### (1) 概念フレームワークの制度的な位置づけ

企業会計基準委員会の概念整理ワーキンググループから2004年に公表された「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」については、その後の同委員会の基準設定の作業を通じて「有用性のテスト」（「討議資料」前文）が進められている。とはいえ、「討議資料」が公表される時点においてすでに「ストック・オプション等に関する会計基準」（企業会計基準第8号）、「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（企業会計基準第6号）などについては視野に含まれていたと考えられ、客観的なテストの結果を得るまでにはまだ時間を要すると思われる。

また、資産・負債アプローチの導入、包括利益概念の明確化など、IASBやFASBの概念フレームワークとの共通点が指摘される一方で、質的特性への「内的整合性」概念の導入、「リスクからの解放」概念に基づく純利益概念の堅持、資本と純資産の併置など、IASBの概念フレームワークとの差異も軽視できないものがある。

今後は、2. で述べた会計基準の国際統合を進める上で、概念フレームワークのレベルでの重要な差異の存在が新たに会計基準を設定する際に重大な調整問題を引き起こす可能性があるということを想定することもできよう。この場合、わが国における概念フレームワークの制度的な位置づけが重要な意味をもつ可能性がある。とくに、将来の基準設定において概念フレームワークへの形式的な準拠を厳格に解し、基準設定における柔軟な対応を限定してしまうような硬直的な制度的運用を強いられるようなことのないよう、慎重な対応を検討する必要があると思われる。

この問題については、米国でも詳しい検討が加えられてきた。エンロン事件等に端を発する企業改革法の制定以降にSECが調査研究を進めた事項には、細則主義（rules-based）に代わっての原則主義（principles-based）による会計基準設定、GAAP階層における概念フレームワークの重視（より上位への位置づけの変更）などが含まれていた<sup>14</sup>。このような問題提起に対してFASBも、概念フレームワークのGAAP階層における位置づけについて検討したが、会計基準の体系化（codification and retrieval project）と概念フレームワークの見直しの各プロジェクトにおける検討結果を待つ形で、従来同様、GAAP階層の下位において上

---

<sup>14</sup> SEC, *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System*, July 2003.

位の基準書等を支える役割が維持されることとなった<sup>15</sup>。

わが国においても、現在、概念フレームワークの形成に向けた作業が企業会計基準委員会と専門委員会のレベルにおいて進められているところである。その作業の前提として、GAAPの階層構造を明確化し、とくに概念フレームワークの位置づけ（会計実務に対する規範性、改訂の頻度等）について市場参加者間の一定の合意を得ておく必要がある。その位置づけによって、概念フレームワークが将来の実務形成に及ぼす影響が大きく異なってくるため、概念フレームワークの形成に必要なデュープロセスに求められる慎重さの程度もまた大きく異なってくると思われるからである。

さらに、長期的な問題となるが、米国では、概念フレームワークの考え方は、長年にわたる会計教育を通じて普及・啓蒙が進められており、会計実務界に広範な影響を及ぼしてきている。このような米国の現状に鑑みると、わが国における概念フレームワークの普及・啓蒙も、長期的にはわが国の会計人の思考様式に重大な影響を及ぼしていくことと思われる。このような観点からも、概念フレームワークの制度的な位置づけや権威の程度が会計教育での概念フレームワークの取り上げ方に大きな違いをもたらす可能性があると思われる。

## （２）資産・負債アプローチと財務諸表の構成要素

概念フレームワークによる企業会計に対する影響という観点から注目すべきは、資産・負債アプローチを重視する方向であろう。米国の概念フレームワークの形成の歴史をみても分かる通り、そもそも収益・費用アプローチの広範な適用によって貸借対照表において多数の繰延勘定が計上されることになったことが問題の発端であったといわれている。いわば、対応や非歪曲（non-distortion）といった考え方に過度に依存した（overdose）ことが問題とされていた<sup>16</sup>。

資産および負債の定義から出発する概念フレームワークの考え方では、これらの過剰な繰延項目が整理され、貸借対照表において企業に帰属する経済的便益や経済的負担の状況が資産および負債としてより明確に示されるようになったといわれている。例えば、研究開発費、繰延ヘッジ損益、回収不能繰延税金、回収不能固定資産、負ののれんなどが整理され、貸借対照表において資産または負債として表示されないこととされてきた。

一方、このような形で貸借対照表項目が整理される一方で、企業の業績評価の基礎となる利益の計算の面では、従来の対応概念や実現概念に立脚した純利益の計算が実態として

---

<sup>15</sup> FASB, Exposure Draft, *The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*, April 2005. また、米国公認会計士協会（AICPA）、公開会社会計監督委員会（PCAOB）でも監査基準上同様な対応がとられる見通しである（AICPA Auditing Standards Board, Exposure Draft, *Amendment to Statement on Auditing Standards No. 69, 'The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles,' for Nongovernmental Entities*, May 2005）。

<sup>16</sup> R. K. Storey and S. Storey, *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, FASB Special Report, Norwalk, CT: FASB, 1998, p. 62.



維持されてきており、すべての資産および負債の変動を反映する包括利益とが併存される方向が確立しつつあるように思う。この点は、例えば、最近の IASB の財務諸表体系 (IAS 第 1 号) の改訂案<sup>17</sup>、FASB の退職給付会計基準の改訂案<sup>18</sup>などにもみることができる。すなわち、貸借対照表においては資産および負債の定義に直結した公正価値志向的な金額が記載され、その一方で (少なくとも当面は) 伝統的な実現概念による純利益が維持されている構造となっている。

そもそも、企業会計では、貸借対照表に示される情報と損益計算書に示される情報をセットで利用することにより、投資家等の財務諸表の利用者が自己の責任において企業価値を推定することが想定されている。とくに、貸借対照表において表示される純資産の簿価と損益計算書において表示される過去の利益から形成される将来の期待超過利益の現在価値との合計として企業価値は表現され、貸借対照表の純資産と損益計算書の利益とはいわゆるクリーンサープラス関係<sup>19</sup>を満たす必要があるといわれてきた。伝統的に、収益・費用アプローチでは、将来の期待を損益計算書において示される過去の利益に基づいて投資家が自己責任で行うことによって、彼らに企業価値を推定させることが前提となっている。そこでは、財務諸表において持続性のある利益を表示することが最も重視されるため、将来の不確実な予測をできるだけ排除し、むしろ費用収益対応の原則や費用配分の原理といった比較的シンプルな人為的操作が必然的に介入するものと理解されている。これに対して、資産・負債アプローチをさらに展開すれば、企業の将来に関する期待を資産や負債の価値 (公正価値や現在価値) に織り込み、その結果求められる純資産の価値によって直接的に企業価値を表現することが可能な部分を大きくしていく (逆にいえば将来の期待超過利益の現在価値で説明する部分を小さくする) 方向が志向されている<sup>20</sup>。この両者は、単純な二者択一の問題ではなく、信頼性の観点などから会計情報の比較優位<sup>21</sup>を考慮に入れた上での使い分けが必要とされる問題であり<sup>22</sup>、将来的にも場面に応じた使い分けが行われ続けていくと考えられる。というのも、企業会計を取り巻く諸環境の変化 (例えば、測定技術の開発、市場環境の変化など) が会計情報の測定可能性や信頼性等の質的特性に影響を及ぼすと考えられ、ある特定の資産や負債の評価方法も環境変化に応じて可変的であると考えられるからである。

<sup>17</sup> IASB, *Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements: A Revised Presentation*, March 2006.

<sup>18</sup> FASB, *Exposure Draft, Employers' Accounting for Defined Benefit Pension and Other Postretirement Plans—an amendment of FASB Statements No. 87, 88, 106, and 132(R)*, March 2006.

<sup>19</sup> 一般に、クリーンサープラス関係とは、期末の純資産が期首の純資産に当期の利益を加算した額として定義される関係をいう (ただし、資本取引による影響額を除く)。

<sup>20</sup> W. R. Scott, *Financial Accounting Theory*, 3rd ed., Toronto, Canada: Pearson Education Canada, Inc., 2003, chapter 6 などを参照。

<sup>21</sup> J. A. Christensen and J. S. Demski, *Accounting Theory: An Information Content Perspective*, New York, NY: The McGraw-Hill Companies, Inc., 2003, part 3 を参照。

<sup>22</sup> 斎藤静樹編著「詳解 討議資料・財務会計の概念フレームワーク」中央経済社、2005 年、3-5 頁などを参照。

このような方向の延長線上においては、資産および負債の会計的認識の結果を純資産の期間変動差額として示す包括利益には、一方で他の会計情報と同様に会計情報としての有用性が問われると同時に、他方では将来的な会計的認識のフロンティアを切り拓いていくような役割が担わされているのではないかと思う。こうした役割をより有効にするためには、認識時点の遅れた、よりハードな情報である純利益との事後的な比較対照（フィードバック）が必要であり、その結果がまた会計的認識のフロンティアを再定義していくことになる。つまり、包括利益と純利益という、認識時点の異なるフィードバック可能な2つの利益が必要とされているのではないかと思う<sup>23</sup>。

また、最近注目されている負債と資本（株主持分）の区別の問題も、今後の企業会計の枠組みを決める上では重要な問題となっている<sup>24</sup>。そもそも、資産に概念的優位性（conceptual primacy）がある<sup>25</sup>としても、負債にそのような概念的優位性があるかどうかは疑問である。資産の定義にある程度の合意があるとすれば、負債の定義によって資本（株主持分）の概念が定められ、さらに利益（包括利益）の概念が導出されるという構造となっており、現行の概念フレームワークにおいて負債の概念規定の問題は非常に重要となっている。とくに、負債に含まれない持分が資本（株主持分）とされるが、株主と従来よばれてきたグループの多様化が進んでおり、企業会計における残余持分権者の範囲に関する社会的な合意が不可欠である。残余持分権者の範囲が決まれば、資本の範囲が決まり、それに帰属する利益が決まる関係となっているからである。具体的にいえば、子会社の少数株主は連結企業集団において残余持分権者の範囲に含めるべきか、あるいはストックオプション保有者はどうするかといった問題である。

少数株主持分については、2005年にFASBから公表された公開草案において、株主持分の部に含めることが明示され、親会社株主と少数株主の両方に帰属する純利益と包括利益が開示され、さらに親会社株主に帰属する純利益と包括利益が示される損益計算書の様式が示されている<sup>26</sup>。

これに対して、わが国においては、「討議資料」とほぼ整合的な形で、資本の部に代えて純資産の部の表示が制度上も導入され、その中に株主資本が表示される形式となっている。純利益は、株主資本の期中増減（資本取引から生ずるものを除く）として性格づけること

<sup>23</sup> 拙稿「純利益と包括利益」企業会計、56巻1号、2004年49-56頁を参照。また、やや視点が異なるが、予測利益（GAAP利益）と実測利益（現金主義利益など）とのフィードバックによって会計情報の有用性を高める構想が提案されている（J. C. Glover, Y. Ijiri, C. B. Levine, and P. J. Liang, “Separating Facts from Forecasts in Financial Statements,” *Accounting Horizons*, vol. 19 (4), December 2005, pp. 267-289）。

<sup>24</sup> 詳しくは、拙稿「負債と資本の区分問題の諸相」金融研究、23巻2号（2004年）、73-104頁を参照。

<sup>25</sup> Storey and Storey. op.cit., pp. 78-80.

<sup>26</sup> FASB, Exposure Draft, *Consolidated Financial Statements, Including Accounting and Reporting of Noncontrolling Interests in Subsidiaries*, June 2005, pars. 21-22 and Appendix A. また、拙稿「会計基準と概念フレームワークをめぐる問題点」（日本会計研究学会課題研究委員会「会計制度の設計に関する実証研究（中間報告）」2005年9月）8-9頁参照。

ができるが、包括利益の開示は制度化されていない（すでに述べたように、会社計算規則においてはその開示を妨げないとの規定（126条）はある）。株主資本等変動計算書が導入されてはいるが、包括利益の開示は求められていないし、さらにいわゆるリサイクリング項目を含むその他包括利益の変動要因の総額表示も強制されていない状況である。さらに、「討議資料」においては、純利益は親会社株主帰属利益であるが、包括利益は少数株主や潜在株主（ストックオプション保有者）を含めた広義の株主の持分に対応する利益である。つまり、純利益と包括利益は、単なる認識時点の差異にとどまらず、株主の範囲についても差異を残している<sup>2728</sup>。今後は、純利益の表示は維持するとして、追加的に包括利益をどのように開示していくのか検討していく必要があるだろう。

## 5. まとめ

以上のようなわが国の企業会計制度をめぐる環境変化の諸要因とそれらの要因から導出することが可能な課題について指摘してきた。極めて広範にかつダイナミックに基準設定の活動が展開されている現状において、従来から指摘されていることではあるが、プロジェクト横断的なプロジェクトの必要性がますます高まっているように思われる。本稿でも取り上げた概念フレームワークの問題は、まさにこのような横断的プロジェクトの一つであり、わが国においてその研究が蓄積されつつあることは非常に意義深いものがあると考ええる。

また、会社法の現代化に伴って、膨大な会計基準の整備作業を迅速に実施し、会社法と会計基準との間の整合性が高いレベルで確保されることとなり、長い間にわたって会計と商法という構図で語られてきたコンフリクトの問題もほぼ解消されるに至っている。反面、会計基準の国際的統合の問題は、きわめて具体的な文言のレベルにまで展開している状況に至っており、わが国の企業会計制度の将来像を考えるに当たっては最も影響力の大きな要因の一つとなっている。

一方でわが国の会計基準そのものの姿に目を向けると、会計基準の重層化・複雑化ともいふべき傾向がますます強まっている。このような問題に対して前述の概念フレームワークが根本的な解決を与えるにはあまりにも時間がかかると思われる。その意味では、短期的な横断的プロジェクトとして、会計基準の棚卸しを行うことが現実的に重要な問題となってきたように思う。例えば、このプロジェクトには、複数の関連する会計基準を整理統合するような作業はもちろん、従来から主張されてきたように、企業会計原則をどうするのか、企業会計審議会が公表した古い意見書等をどう整理するのかといった問題<sup>29</sup>も

<sup>27</sup> 辻山栄子「財務諸表の構成要素と認識・測定をめぐる諸問題」（斎藤編著、前掲書所収）104-121頁。また、拙稿、同上論文。

<sup>28</sup> この状態において、純利益と包括利益は、前述のようなフィードバックの関係を保つことは困難であると思う。

<sup>29</sup> 最近（2006年6月）になって、企業会計審議会がかつて公表した「金融商品に係る会計

含まれよう。企業会計の世界においても、会社法の現代化に匹敵するようなオーバーホールプロジェクトを精力的に推進していく必要があると思われる。

---

基準に関する意見書」の改正案が企業会計基準委員会の手によって示されており、今後もこのような作業が迅速に進められることが期待される場所である。

以上