

### 会計制度の変革期を迎えて ——国際会計基準の導入と会計教育——

流通経済大学教授 氏原 茂樹

#### 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）と米国財務会計基準審議会（FASB）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。こうした会計基準のコンバージェンスを進めるうえでは、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）もコンバージェンスの前提として重要性を増してくる。そこで、本稿では、わが国会計制度への国際会計基準の導入に伴う影響について、概念フレームワーク、会計理論、会計基準・会計法規類、会計制度・会計目的の各階層の面から検討してみたい。

#### 2. 概念フレームワークと会計理論

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。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に前提となる、「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」について述べている。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、『新会社法詳解』32頁）。

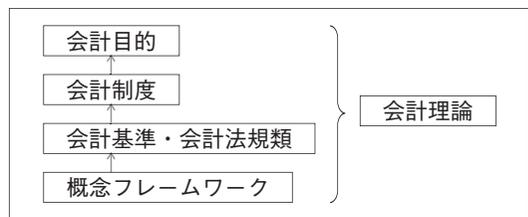


図1

目 次	
会計制度の変革期を迎えて ……………	1
静岡県における商業教育の今後の在り方 ……	5
ネットワーク社会における 商業教育の魅力化戦略について ……………	10
ダチョウの卵＝嘉穂総合高校……………	14
マーケットからの招待状……………	19
純資産と資本 ……………	23

<p>純資産の部（個別）</p> <p>I 株主資本</p> <p>1 資本金</p> <p>2 新株式申込証拠金</p> <p>3 資本剰余金</p> <p>〔1〕 資本準備金</p> <p>〔2〕 その他資本剰余金</p> <p>資本剰余金合計</p> <p>4 利益剰余金</p> <p>〔1〕 利益準備金</p> <p>〔2〕 その他利益剰余金</p> <p>××積立金</p> <p>繰越利益剰余金</p> <p>利益剰余金合計</p> <p>5 自己株式</p> <p>6 自己株式申込証拠金</p> <p>株主資本合計</p> <p>II 評価・換算差額等</p> <p>1 その他有価証券評価差額金</p> <p>2 繰延ヘッジ損益</p> <p>3 土地再評価差額金</p> <p>評価・換算差額等合計</p> <p>III 新株予約権</p> <p style="text-align: right;">純資産合計</p>	<p>純資産の部（連結）</p> <p>I 株主資本</p> <p>1 資本金</p> <p>2 新株式申込証拠金</p> <p>3 資本剰余金</p> <p>4 利益剰余金</p> <p>5 自己株式</p> <p>6 自己株式申込証拠金</p> <p>株主資本合計</p> <p>II 評価・換算差額等</p> <p>1 その他有価証券評価差額金</p> <p>2 繰延ヘッジ損益</p> <p>3 土地再評価差額金</p> <p>4 為替換算調整勘定</p> <p>評価・換算差額等合計</p> <p>III 新株予約権</p> <p>IV 少数株主持分</p> <p style="text-align: right;">純資産合計</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

図2 純資産の部

会計理論は、概念フレームワークを前提として構築されるが、会計理論は、会計目的を達成するように体系化される。さらに、会計理論は、会計基準を設定する場合の論理的基礎を提供し、会計基準は、会計法規類と共に全体として、会計制度を形作っている（図1参照）。

### 3. 会計理論と会計基準等

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・負債アプローチを基礎としている。

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（株主による資本の出資・払戻しを除く）として包括利益（comprehensive Income）を算定する。資産と負債の評価には、部分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、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。

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にみられる有価証券の会計処理をとおして明らかにしてみたい。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、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。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）は、資産に計上されると同時に、貸方は、純資産（資本）の部に計上される（図2参照）。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（図3参照）の利益剰余金の中に当期純利益を示して一致させている。したがって、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なっている。

（設例1）その他有価証券を3,000円で購入し、現金を支払った。期末の時価は、3,300円となった。決算時の仕訳は、以下のとおりである。

（その他有価証券）300 （その他有価証券評価差額金）300

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。株主資本等変動計算書には、Ⅰ株主資本、Ⅱ評価・換算差額等、Ⅲ新株予約権が示めされる。

（設例2）その他有価証券3,300円（そのうち、その他有価証券評価差額金300円）のうち、その他有価証券1,000円（評価差額金100円）を1,200円で売却し、現金を受け取った。リサイクルの仕訳は、次のとおりである。

（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：リサイクル）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、200円となる。

#### 4. 会計基準等と会計制度

前掲の設例によれば、主に、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）も関係してくる。

会社法制の現代化のため、平成17年6月に会社法が成立し、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。

わが国の会計基準は、①企業会計基準審議会と②企業会計基準委員会から公表されている。①企業会計基準審議会によれば、企業会計原則（新基準が公

	株主資本					評価・換算差額等〔*1〕				新株予約権	少数株主持分	純資産計合〔*2〕
	資本金	資本剰余金	利益剰余金	自己株式	株主資本計	その他有価証券評価差額金	繰延ヘッジ損益	為替換算調整勘定	評価・換算差額等会計〔*2〕			
前期末残高	×××	×××	×××	△×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
当期変動額〔*3〕												
新株の発行	×××	×××			×××							×××
剰余金の配当			△×××		△×××							△×××
当期純利益			×××		×××							×××
××××												
自己株式の処分				×××	×××							×××
その他			×××		×××							×××
株主資本以外の項目の当期変動額〔純額〕						〔*4〕 ×××	〔*4〕 ×××	〔*4〕 ×××	×××	〔*4〕 ×××	〔*4〕 ×××	×××
当期変動額合計	×××	×××	×××	—	×××	×××	×××	×××	×××	△×××	×××	×××
当期末残高	×××	×××	×××	△×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××

〔\*1〕 評価・換算差額等については、その内訳科目の前期残高、当期変動額及び当期末残高の各金額を注記により開示することができる。この場合、評価・換算差額等の前期残高、当期変動額及び当期末残高の各合計額を連結株主資本等変動計算書に記載する〔第5項参照〕。

〔\*2〕 各会計欄の記載は省略することができる。

〔\*3〕 株主資本の各項目の変動事由及びその金額の記載は、概ね連結貸借対照表における表示の順序による。

〔\*4〕 株主資本以外の各項目は、当期変動額を純益で記載することに代えて、変動事由ごとにその金額を連結株主資本等変動計算書又は注記により表示することができる〔第9項から第12項参照〕。また、変動事由ごとにその金額を連結株主資本等変動計算書に記載する場合には、概ね株主資本の各項目に関する変動事由の次に記載する。

図3 連結株主資本等変動計算書の例

表された部分は、それに替えて適用)、連結財務諸表原則が存在している。他に公表されている会計基準の一部を示せば、次のとおりである。金融商品会計基準、退職給付会計基準、外貨建取引等会計処理基準、税効果会計基準、リース会計基準、企業結合会計基準等がある。②企業会計基準委員会から公表されている会計基準としては、自己株式及び準備金の額の減少に関する会計基準、貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準、株主資本等変動計算書に関する会計基準、金融商品に関する会計基準、リース取引に関する会計基準等がある。また、わが国の会計制度の特徴として、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。

## 5. 会計制度と会計目的

会計制度は、会計目的の達成のために存在している。会計目的としては、(1) 会計情報の提供、(2) 利害調整があげられる。

(1) 会計情報の提供としては、純利益の他に、包括利益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するように拡充された。(2) 利害調整としては、配当可能利益をとおして利害関係者間(株主、債権者等)の利害調整を行うことができる。

## 6. 国際会計基準とコンバージェンス

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)を公表してきた。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、財務諸表表示会計基準、収益認識会計基準、金融商品の公正価値開示会計基準、公正価値測定会計基準、企業結合会計基準、退職給付会計基準、開発費会計基準、棚卸資産会計基準、セグメント情報開示会計基準、リース会計基準等がある。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、周知のとおりである。ただし、わが国は、IFRSの導入を明確には表明していない。

しかし、2007年8月に、IASC財団及びIASB関係者が来日し、IASBとASBJは、日本基準と

IFRSのコンバージェンスについて、「東京合意(Tokyo Agreement)」に到達したことを公表した(山田、「IFRSに収斂しつつある国際情勢と日本の会計基準」)。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の対象となる会計基準と2011年までを目標とする例外項目を設定した。なお、EUは、2005年に、IFRSを導入した。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。韓国は、2009年には、IFRSを導入するとの予定を公表した。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可能性が増すことになろう。

## 7. おわりに

純利益の表示に関しては、わが国では、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検討が進められている。ただし、純利益の有用性を認める意見も根強いため、未だ、廃止する結論が出ない状況となっている。

したがって、わが国においては、当面、原価・実現主義による当期純利益を算定する計算構造の教育は、必要であり、それに加えて、資産・負債アプローチによる包括利益の計算に関する教育が追加されるものと思われる。つまり、IFRSにもとづく包括利益の算定プロセスに関する教育が付加的に必要なと思われる。したがって、わが国が、近い将来、IFRSの導入を早めれば、そのときから、IFRSにもとづく教育を行うことになる。したがって、今からIFRSの教育をする日が来ることを想定し準備を進めておくべき時期に来ているものと思われる。

### <参考文献>

- ・氏原茂樹、「会計基準の国際的統合」、『流通経済大学論集』2006年3月、Vol.40、No.4。
- ・氏原茂樹、「『純資産の部』の特質」、『産業経理』、産業経理協会、2007年1月。
- ・西川郁生『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。
- ・山田辰巳「IFRSに収斂しつつある国際情勢と日本の会計基準(記念講演会配布資料)」国際会計研究学会第24回研究大会、2007年11月24日。