

II 東日本部会・統一論題報告

国際会計基準とのコンバージェンスにおける重要論点

—IASB 概念フレームワーク（公開草案）に関連して—

倉田幸路
立教大学

2015 年 12 月 19 日に明治大学で開催された第 6 回国際会計研究学会東日本部会（委員長：田中建二）における統一論題の座長を引き受け、このテーマに関して一言述べたいと思います。

会計基準の国際的コンバージェンスが進み、日本基準と国際会計基準（国際財務報告基準）との相違もわずかなものとなっている。私見では、会計基準はその国の経済的状況に適合したものが選択される（多くの利害関係者が合意される）と考えられ、何らかの理論的背景をもとに首尾一貫した会計基準がすべての国に適合する会計基準になるとは考えられない。したがって、日本基準と国際会計基準との相違は当然の帰結であり、どうしてその相違があるのか、またこのことからそれぞれの理論的背景を探求することもわれわれ研究者に課せられた課題であると考えます。

また、新たな議論が進み新たな会計基準が設定される方向にあるテーマや、これまで議論を重ねてきてもなかなか結論が出ない問題も多くある。今回はその中で、なかなか結論が出ない問題として「負債と資本の区分」、新たに展開されている問題として「リース取引の会計処理」、また日本基準と国際会計基準と相違として「減損会計（のれんの償却を含む）」、「純利

益と包括利益」の問題を取り上げることとした。

I 負債と資本の区別

株主から資金調達した部分が資本であり、企業外部の第三者から資金調達した部分が負債であることに異論はないが、新たな金融商品が多数作りだされることにより、負債か資本かは判断が要するものがある。負債の定義を厳密に解釈すれば、将来の経済的資源の減少を伴わないものはすべて資本に分類されるが、最終危険負担者から調達したものを資本とすれば、これ以外から資金調達した部分は負債となる。このように、どこに区分するかは、負債と資本をどのように定義するかにより違ってくることになる。日本では従来の「資本の部」を「純資産の部」と読み替え、「株主資本」とその他の部分を区別している。日本では、新株予約権は、従来の負債区分から純資産の区分へ移動したが、「株主資本」とは区別され、新株予約権保有者が権利行使しなかった時には利益に振り替えられる。米国基準や国際会計基準とは異なる処理であり、形式的には純資産の部でありながら、実質的には負債と同じ扱いをしていることになる。何らかの共通の規準が必要な点であ

と思われる。

II リース取引の会計処理

日本では、1993年にリース取引に係る会計基準が公表されたが、多くの企業は容認規定を利用し、ファイナンス・リース取引を注記していたため、貸借対照表にリース取引が計上されることはまれであった。その後2007年に改訂され、現在は貸借対照表にファイナンス・リースはオン・バランスされている。しかし、ファイナンス・リース取引に該当するリース取引だけがオン・バランスされているのであり、経済価値基準（リース支払総額が取得原価の90%以上）あるいは耐用年数基準（リース契約期間が耐用年数の75%以上）を超えるリース取引だけがオン・バランスされている。この数値基準により、ファイナンス・リース取引に該当しない契約を行うことによりオフ・バランスすることもありうる。したがって新たな基準ではこの問題を解決するために、使用权モデルにより、リース取引により使用权を獲得している場合にはオン・バランスする基準を開発している。しかし、何度も討議資料、公開草案を繰り返しているように、新たな基準ができればまた新たなリース契約によりオン・バランスを避けるというような状況にある。今後、リース取引に関する会計処理をどのように考えていくかは非常に重要な問題である。

III 減損会計

減損会計基準は米国基準と国際会計基準が主要な論点でまったく異なるという点で、両者の考えの違いが最も端的にあらわれている興味深い基準である。国際会計基準では、減損の認識に割引キャッシュ・フローを用い、実際の

測定にも使用価値（正味売却価格と割引現在価値の大きい方）を用いる。正味売却価格が大きい場合は使用し続けるよりも売却すると考えられるので、使用を継続する場合には割引現在価値で評価されることが多い。また、減損後使用価値が上昇すれば、減損を計上した額を限度に戻入れを行う。これに対して、米国基準では、減損の認識に割引前キャッシュ・フローを用い、減損を認識した時は公正価値で測定する。公正価値は実際の売却市場時価であるため、使用価値よりも低くなることが多い。また、公正価値が上昇しても戻入れはしない。このようにみると、国際会計基準の方が早い段階で減損を認識し、また使用価値が回復すれば新たな使用価値で測定するというように、減損があった場合、常に使用価値で測定し表示する基準である。これに対して、米国基準は、名目投下額が回収できれば減損を認識せず、減損した場合は公正価値（時価）まで下げ、価値が回復してもそのまま公正価値を持続する。これは、ビック・バスにみられるような経営者の意図的な固定資産の減価をさせないための基準として設定されたこと、および米国には固定資産の増価を認める会計基準がないことから戻入れをしないという米国特有の考え方が表れている。日本基準では、減損の認識と戻入れをしないという点では米国基準と同じだが、減損を認識した後の測定では国際会計基準と同じという折衷的な基準となっている。

のれんに関しては、国際会計基準も米国基準も規則償却はせず、減損のみを行う。これに対して、日本基準では、最長20年で規則償却を行い、その上で減損処理を行う。のれんに関して規則償却を行うか減損処理だけ行うか大きな相違がある。このように、減損会計処理に関してどう考えていくかも大きな問題である。

IV 純利益と包括利益

純利益を巡る問題も紆余曲折があった。米国基準や日本基準では純利益を重視し、その他の包括利益は、原則としてリスクから解放されたときに純利益にリサイクリングされる。これに対して、国際会計基準では、従来、討議資料等で繰り返し純利益を排除し、包括利益のみを表示することが議論され、現行の基準でも、その他の包括利益の項目は、純利益にリサイクリングされる項目と持分変動計算書で利益に振り替えられる項目がある。しかし、2015年5月に公表された概念フレームワークでは、純利益を重視し、その他の包括利益は原則としてリサイクリングするという点で、日本基準との相違は縮小しているように思われる。しかし、リサイクリングに適さない項目はその他の包括利益で認識せず、純利益に計上することも考えられ、純利益の表示を巡る問題は会計の基本的考え方によるものであるため、これからも重要な問題であり続けると思われる。

これらの4つの論点について、これらの問題について多くの議論をしている、山田純平先生（明治学院大学）、菱山淳先生（専修大学）、川村義則先生（早稲田大学）、齋藤真哉先生（横浜国立大学）の4先生に報告をお願いした。報告にあたっては、(1) 現状の問題点、(2) 2015年IASB概念フレームワークの影響という2点について触れていただくようお願いした。各先生はそれぞれ独自の視点も織り込み充実した報告に心より感謝したい。

また、ディスカッションを有意義なものにするため、コメンテータとして、藤田晶子先生（明治学院大学）と古庄修先生（日本大学）をお願いした。フロアからも多くの質問があり、報告していただいた先生、コメンテータの先生、出席していただいた先生に心よりお礼申し上げます。

ここで議論したことは、簡単に結論が出る問題ではありませんし、ここで何らかの方向性を打ち出そうとするものでもありません。これからも続く議論の中で、少しでも参考になれば幸いです。