

Chapter 4 会計基準の基礎的特徴 Topics & JPN Comparison

【Topic 4-1】会計基準の設定方法～帰納法と演繹法～

帰納法(inductive approach)は、1900 年代前半に、経済が発展していたイギリスおよびアメリカで採用されていた方法である。その当時、イギリスおよびアメリカでは、**勅許会計士(CA)**あるいは**公認会計士(CPA)**といった職業会計士団体が会計基準を設定しており、実務で広く普及した会計処理の中から、一般的なものを複数容認する形で会計処理が規定されていた。

演繹法(deductive approach)は、アメリカにおいて、1973 年に会計基準の設定主体として **FASB** が設立されて以降、用いられるようになった方法である。そこでは、帰納法の決定を補うべく、会計理論あるいは会計基礎概念として**概念フレームワーク**を位置づけて、それと整合した内容で会計基準が設定される。一方で、演繹法による理論的基盤に基づいた会計基準の設定が、必ずしも実務に適用可能か、および企業活動の実態を表示するかは明らかでない。演繹法による会計基準の設定は、概念フレームワークの構築とともに、**アングロ・サクソン諸国**を中心に普及し、主要な先進諸国において用いられるようになった。

【Topic 4-2】エンロン社とワールドコム社の会計不正

エンロン社(Enron Corp.)は、アメリカに本社を置くエネルギー企業で、リスク管理技術や複雑な金融商品を開発・駆使した**トレーディング・ビジネス**を行っていた。

2001 年『フォーチュン』(Fortune)500 社では、アメリカ第 7 位の売上高であったが、2001 年 12 月 2 日に、連邦破産法第 11 章の適用により倒産している。

エンロン社が倒産した後、エンロン社が様々な手法を用いて**会計不正**を行っていたことが明らかになっている。会計不正の具体例には、以下のものがある。

- ・ 非連結である約 2,000 とも 3,000 ともいわれる特別目的事業体(Special Purpose Entity, SPE)を利用した損失の隠ぺい
- ・ 約\$10 億の自社株式を売却して受取手形と交換
- ・ 利益の過大計上

- 借入債務の過少表示
- SPE へ市場価格よりも安く自社株を譲渡して、エンロン保有の他社の株式のヘッジとして、SPE より自社株を取得
- SPE からのマネジメント料の早期収益計上

ワールドコム社(WorldCom, Inc.)は、アメリカに本社を置く通信企業で、大手通信企業との M&A（合併・買収）を繰り返して、AT&T に次ぐ規模であった。

2002 年 7 月 21 日に、連邦破産法第 11 章の適用により倒産している。

ワールドコム社も倒産した後、会計不正を行っていたことが明らかになっている。具体的には、オフ・ネットと呼ぶ他の回線会社に支払っている通信回線維持料(line costs)を費用処理せず、プリペイド・キャパシティ(prepaid capacity)として固定資産に計上して粉飾決算を行っていた。

会計不正が明らかになる前の報告利益と、会計不正が明らかになった後の訂正後利益は、2001 年度では、報告利益が\$23.9 億であったが、訂正後の利益は-\$6.6 億、2002 年度第 1 四半期では、報告利益が\$2.4 億であったが、訂正後の利益は-\$5.5 億であった。

【Topic 4-3】財務諸表の構成要素の定義と認識基準の変化

2010 年概念フレームワーク（および 1989 年概念フレームワーク）は、**資産**の定義では、「将来経済的便益が流入する可能性が高いこと」、**負債**の定義では、「将来経済的便益を有する資源が流出する可能性が高いこと」といった「将来および不確実性」が定義の中に含まれていた。

それに対して、**2013 年討議資料**では、**資産**は「現在の経済的資源」であり、**負債**は「現在の義務」と定義されていて、かつ不確実性に関して「**蓋然性の閾値は定めない**」ことと考えられている。

このように資産および負債の定義から**蓋然性基準**が削除されようとしている点は、それらの認識基準にも影響を及ぼしている。すなわち、**2013 年討議資料**は、資産および負債を**蓋然性が低い場合**に、それらを**認識しない**可能性があるとして、認識基準からも**蓋然性**に関する記述を削除しようとしている。一方で、**2013 年討議資料**は、**認識規準**として、**目的適合性と忠実な表現**という財務情報の質的特性を満た

していることを要件としている。これは、**不確実性の程度**を測定することの困難性に対応して、**財務報告の目的**を第一義として、**財務情報の質的特性**を重視して、財務情報を**認識**することを要求するものと考えられる。

討議資料以降、**2015 年に公開草案**が公表された。そこでは、財務諸表の構成要素の定義と認識基準に関して、**2013 年討議資料**の考え方が受け継がれている。

【JPN Comparison 4-1】日本の概念フレームワークの構築

日本では、**企業会計基準委員会(ASBJ)**の基本概念ワーキング・グループが、2004 年に討議資料『財務会計の概念フレームワーク』を公表した。ASBJ は、これに若干の修正を加えて、2006 年に**討議資料『財務会計の概念フレームワーク』**を公表している。

日本の概念フレームワークも、IASB および FASB のものと同様に、**企業会計の基礎にある前提や概念**を体系化したもので、**将来の会計基準設定の指針**となるものと位置づけられていて、会計基準を**演繹的**に導出していくための基礎概念としての役割を担っている。そのため、概念フレームワークの構成も、IASB および FASB のものと極めて類似している。

ただし、日本の概念フレームワークは、原則として、**証券市場におけるディスクロージャー制度**を念頭に記述されていて¹⁾、**公開企業**を中心とする証券市場への情報開示を前提としている点で、IASB および FASB のものよりも適用範囲が狭くなっている。

【JPN Comparison 4-2】日本の概念フレームワーク「財務報告の目的」

日本の概念フレームワーク第 1 章では、**財務報告の目的**は、投資家による**企業成果の予測と企業価値の評価**に役立つような、企業の財務状況の開示にある²⁾。**財務報告の目的**は、**投資家の意思決定**に資するディスクロージャー制度の一環として、**投資のポジション（ストック）とその成果（フロー）**を測定して開示することである。

¹⁾ 企業会計基準委員会、2006『財務会計の概念フレームワーク』企業会計基準、前文。

²⁾ 同フレームワーク、第 1 章序文。

財務報告において提供される情報の中で、投資の成果を示す**利益情報**は、基本的に過去の成果を表すが、**企業価値評価の基礎**となる**将来キャッシュ・フローの予測**に広く用いられている³⁾。

ディスクロージャー制度において開示される会計情報は、企業関係者の間の私的契約等を通じた**利害調整**にも**副次的に**利用されている。また、会計情報は不特定多数を対象とするいくつかの関連諸法規や政府等の**規制**においても**副次的に**利用されている⁴⁾。

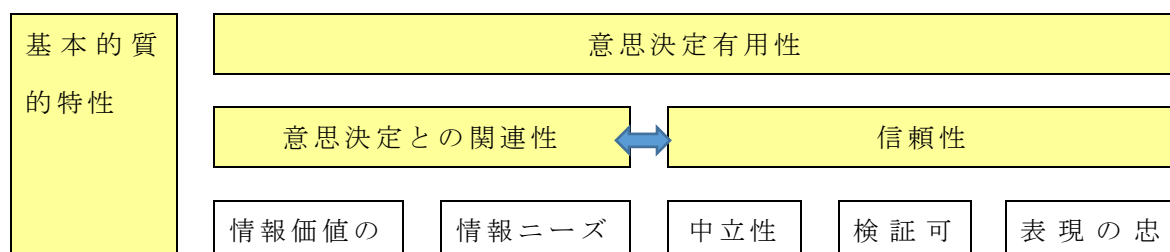
【JPN Comparison 4-3】日本の概念フレームワーク「ディスクロージャー制度の主たる当事者」

日本の概念フレームワークは、原則として、**証券市場におけるディスクロージャー制度**を念頭に記述されていることから、情報利用者は**投資家**に限定している。その上で、ディスクロージャー制度の主たる当事者として、**投資家、経営者、および両者の間に介在する監査人の3者**が想定できるとしている⁵⁾。

【JPN Comparison 4-4】日本の概念フレームワーク「財務情報の質的特性」

日本の概念フレームワーク第2章は、会計情報の質的特性を、**基本的質的特性と一般的制約となる特性の2つ**に分けて説明している⁶⁾。日本の有用な財務情報の質的特性は、**Illust.4-a** のよう表される。

Illust. 4-a 有用な財務情報の質的特性（日本）

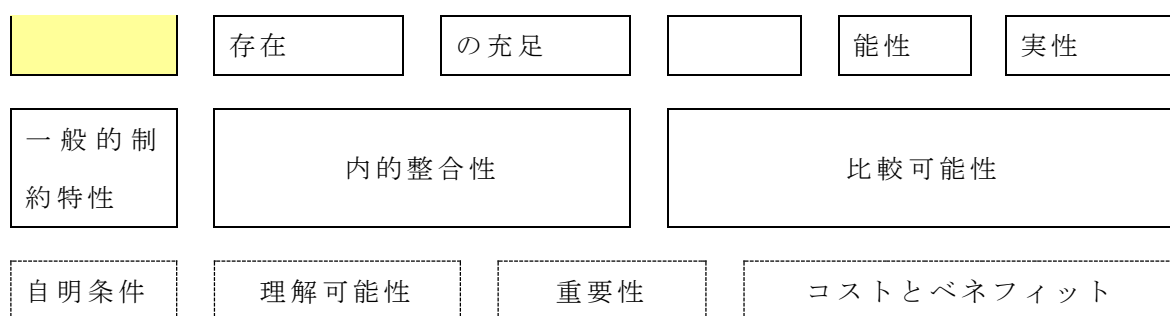


³⁾ 同フレームワーク、第1章第2項-第3項。

⁴⁾ 同フレームワーク、第1章第11項。

⁵⁾ 同フレームワーク、第1章第6項。

⁶⁾ 同フレームワーク、第2章。



【JPN Comparison 4-5】日本の概念フレームワーク「財務諸表の構成要素」

日本の概念フレームワーク第3章では、財務諸表の構成要素として、**資産**、**負債**、**純資産**、**株主資本**、**包括利益**、**純利益**、**収益**および**費用**の8つが定義されている。

IASBが**持分**としている資産と負債の差額に関して、日本の概念フレームワークでは、**純資産**と**株主資本**の2つを定義している⁷⁾。

純資産とは、資産と負債の差額をいう。

株主資本とは、純資産のうち報告主体の所有者である株主に帰属する部分である。

包括利益とは、特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、および将来それらになり得るオプションの所有者との直接的な取引によらない部分と定義している⁸⁾。

純利益とは、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額のうち、その期間中に**投資のリスクから解放された成果**であって、報告主体の所有者に帰属する部分と言うと定義している⁹⁾。ここで、**投資のリスクからの解放**とは、投資の成果の不確定性から、**成果が事実となった状態**を意味する¹⁰⁾。

【JPN Comparison 4-6】日本の概念フレームワーク「財務諸表における認識と測定」

日本の概念フレームワーク第4章では、財務諸表における**認識**は、基礎となる**契約の原則**として、少なくとも一方の**履行が契機**となり、さらにいったん認識した資産または負債に生じた**価値の変動**も構成要素を認識する**新たな契機**となるとしてい

⁷⁾ 同フレームワーク、第3章第6項-第7項。

⁸⁾ 同フレームワーク、第3章第8項。

⁹⁾ 同フレームワーク、第3章第9項。

¹⁰⁾ 同フレームワーク、第3章第22項。

る¹¹⁾。その上で、財務諸表の構成要素が、財務諸表上で認識対象となるためには、財務諸表の構成要素の定義を満たした上で、一定程度の発生の可能性（蓋然性）が求められる¹²⁾。

日本の概念フレームワークは、資産、負債、収益および費用に分けて、測定属性を記述している。例えば、資産では、①取得原価、②市場価格（流通市場で成立している価格・再調達原価・正味実現可能価額を含む）、③割引価値、④入金予定額（割引前将来キャッシュ・フロー）および⑤被投資企業の純資産額に基づく額の 5 つが示されている。

¹¹⁾ 同フレームワーク，第 4 章第 3 項。

¹²⁾ 同フレームワーク，第 4 章第 6 項。