

〔論 文〕

日本における企業会計制度の変遷 (2)

菊 谷 正 人

目 次

前々号掲載

- I. 開 題
- II. 明治政府による複式簿記の実践化と商法の公布・改正
 - 1. 複式簿記の実践化
 - 2. 商法の公布と改正
- III. 日本初の会計基準「財務諸表準則」の公表
 - 1. 未定稿（公開草案）の公表経緯とその内容
 - 2. 確定稿（基準書）の提案内容とその影響
- IV. 敗戦後における証券取引法の公布と「企業会計原則」の公表
 - 1. 証券取引法の公布経緯
 - 2. 「企業会計原則」の公表とそれに伴う国内的調整

本号掲載

- V. IASC 設立参加と会計基準の複数化・国際的調和化
 - 1. IASC の設立経緯とその特徴
 - 2. 日本における会計基準の複数化と国際的調和化
- VI. 「企業会計基準」の公表および会計基準の国際的収斂と重層化
 - 1. IASC の E32・「E32 趣旨書」公表の衝撃
 - 2. 会計基準の国際的収斂のための「企業会計基準」の公表
 - 3. 「中小企業会計指針」・「中小企業会計要領」の公表と会計基準の重層化
- VII. 日本における企業会計制度の変遷の特徴
— むすびに代えて —

V. IASC 設立参加と会計基準の複数化・国際的調和化

1. IASC の設立経緯とその特徴

英国・米国・カナダの会計士団体が、大西洋・英語圏3か国における会計処理の調和を実現するために「会計士国際研究グループ」(Accountants' International Study Group) を1966年に設立していた。ただし、3か国間に限定した会計研究機関では、会計問題の国際的処理を解決できないという認識の下で、初代会長の英国人・ベンソン卿 (Sir H. Benson) は、1972年にシドニーで開催された国際会計士大会 (World Congress

of Accountants) において、財務諸表の国際的比較可能性 (international comparability of financial statements) を促進し、会計基準の国際的調和化 (international harmonisation of accounting standards) を図るために、会計士の国際的機関設立の必要性を各国代表に対して説得した。その努力の結果、オーストラリア、フランス、旧西ドイツ、日本、メキシコ、オランダ、英国・アイルランドおよび米国の指導的な会計士団体 (プライベート・セクター)⁽¹⁾ の合意によって国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : 以下、IASC と略す) が1973年6月29日に設立された (染谷 (1977) 221-223頁、中島 (1981) 255-272頁、

新井 (1982) 146 頁、白鳥 (1984) 95 頁)。

日本公認会計士協会 (Japanese Institute of Certified Public Accountants :以下、JICPA と略す) からは IASC 設立会議 (Foundation Meeting of the IASC) に辰巳正三氏と川口順一氏が派遣されたが、5 月 19 日にロンドンで開催された準備会議 (preliminary meeting) には準備不足のために日本代表は出席できなかった (Kikuya (2001) p.351)。欧・米・豪の白人系国以外の設立メンバー国としては、アジアから日本、北米からメキシコの参加が求められたために、IASC に対する意識・関心は高かったとはいえ、時間的余裕がなかったと言えるかもしれない。

会計士の国際的機関として設立された IASC の目的は、定款第 2 条において下記のように規定されている。

- (a) 財務諸表の作成・報告 (preparation and reporting of financial statements) に当たって準拠すべき会計基準を作成・公表し、かつ、これが国際的に承認され、遵守されることを促進する。
- (b) 財務諸表の作成・報告に関する規則、会計基準・手続きの改善と調和に向けて広く活動する。

つまり、IASC の主要目的は、国際的に承認可能かつ理解可能な財務諸表を企業が作成・報告できるように、国際的に調和化された「国際会計基準」(International Accounting Standards : 以下、IAS と略す) を作成・公表し、それを世界的に普及することである。会計基準を国際的に調和化することにより、財務諸表の国際的比較可能性を向上させる必要性は、財務諸表の作成者 (preparer of financial statements)、利用者 (user)、監査人 (auditor) 等から要望されていた。つまり、資本市場の国際化に伴い、国際的に調和化された会計処理基準に準拠した財務諸表の作成・公表が、財務諸表の作成者・利用者・監査人等にとって望まれるようになってきたのである。ノービス (Nobes (1985) pp.332-333) は、その必要性の理由を次のように説明する。

①株式購入予定の外国企業における財務諸表を理解・分析したい投資者・財務分析者等 (財務諸表の利用者) に対して、異なる国の財務

諸表を信頼可能かつ比較可能にするか、少なくともその差異の性質・程度を明確にする必要がある。

- ②国際的に事業活動を行う企業 (財務諸表の作成者) にとっても、全世界に配置されている在外子会社等の財務諸表を同じ会計基準に基づいて作成できるならば、連結財務諸表の作成は著しく簡単になり、会計スタッフの国際的移動も容易になる。在外子会社等の業績評価のための内部情報の作成や将来の買収・合併 (mergers and acquisitions : M&A) のための外国企業の評価が容易になる。
- ③多国籍企業を顧客にする国際的会計事務所 (財務諸表の監査人) にとっては、会計実務が国際的に標準化されるならば、当該企業の財務諸表の連結および監査はかなりの負担を軽減される。しかも、スタッフの国際的移動も促進される。

ちなみに、会計の調和化 (harmonisation) とは、会計実務の相違度 (degree of variation) に境界を設けることにより会計実務の共存 (compatibility of accounting practices) を向上させるプロセスであり、標準化 (standardisation) とは、より厳格で狭い一組のルールを課すこと (imposition of a more rigid and narrow set of rules) を意味する (Nobes (1985) p.331, Nobes (1991) p.70)。調和化の場合には、論理的に衝突しない代替的方法が同時発生的に存在できるので、複数の会計実務の混在が許容される。標準化あるいは統一化の場合には、単一の基準またはルールが適用され、基本的には複数の代替的会計方法の混在が許されない (Choi and Mueller (1984) p.410, Samuels and Piper (1985) p.56)。

IASC は、財務諸表の国際的比較を可能にするために国際的に調和化・統一化された会計基準として、1975 年 1 月に「国際会計基準第 1 号 会計方針の開示」(International Accounting Standard 1 Disclosure of Accounting Policies) を公表したのを皮切りに、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : 以下、IASB と略す) に改組される 2001 年 4 月までに 41 篇の IAS を公表している。

たとえば、IAS1の原初基準「会計方針の開示」は、1974年11月にIASCの理事会(Board)で承認され、1975年1月に公表された(IAS1(1975年)p.0)。IAS1は、1997年1月に「財務諸表の表示」(Presentation of Financial Statements)に改称・改訂されたが、その際に、1976年10月公表のIAS5「財務諸表に開示すべき情報」(Information to be Disclosed in Financial Statements)、1979年11月公表のIAS13「流動資産および流動負債の表示」(Presentation of Current Assets and Current Liabilities)を併合している。さらに、2003年12月に改訂(revision)が行われ、他のIASの用語等との調整のために2008年2月、2011年6月、2014年12月に修正(amendments)が施されている。

IAS2の原初基準「取得原価主義制度における棚卸資産の評価および表示」(Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System)は、1975年10月に公表されたが、1993年12月の改訂時に「棚卸資産」(Inventories)と改称・改訂され、さらに1999年と2000年に限定的な改訂が行われ、2003年12月、2006年11月に改訂されている。

1976年6月に公表されたIAS3「連結財務諸表」(Consolidated Financial Statements)は、1989年4月に公表されたIAS27「連結財務諸表および子会社に対する投資の会計」(Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries)およびIAS28「関連会社に対する投資の会計」(Accounting for Investments in Associates)に差し替えられた。その後、IASBがIAS27を2008年5月に最終改訂し、2011年5月にIAS27(2008年改訂)「連結財務諸表および個別財務諸表」(Consolidated and Separate Financial Statements)を差し替えてIAS27(2011年改訂)「個別財務諸表」(Separate Financial Statements)と改称・改訂した上で、国際財務報告基準第10号「連結財務諸表」(Consolidated Financial Statements)を新規に分離・公表した。

1976年10月公表のIAS5「減価償却会計」(Depreciation Accounting)は、1982年3月に公表されたIAS16「有形固定資産の会計」(Ac-

counting for Property, Plant and Equipment)とともに、1993年12月に改訂・改称されたIAS16(1993年改訂)「有形固定資産」(Property, Plant and Equipment)に吸収・合併されている。その後、IAS16は1998年、2000年に改訂され、2003年12月に最終改訂されている。

このように、IASCのIAS設定プロセスでは、重要な会計テーマごとに個別基準化する「ピース・ミール方式」(piece-meal approach)が採択されるとともに、既存のIASは不断に再検討され、改訂・廃棄・併合・差替えが行われているケースもある。

さらに、IASCがIASを作成するに当たっては、公開草案(Exposure Draft:以下、EDと略す)の公表とそのコメントの受理・検討や公聴会等に基づく「正規の手続き」(due process procedure)が採用されている。IASCの理事会が重要な会計テーマを選定し、それを検討する起草委員会(Steering Committee)が当該テーマに関する「論点概要書」(Point Outline)を理事会に提出した後、理事会の審議・意見を参考にして「原則書」(Statement of Principles)を作成する。IASCのメンバー等に対して「原則書」が送付され、これに対するコメントに基づいて起草委員会により「ED草案」が作成され、理事会メンバーの3分の2の賛成によりEDとして承認・公開される。公開期間は原則として6か月間であり、この期間にコメントの受理等による意見が聴取される。EDに寄せられた意見等に基づいて起草委員会により「IAS草案」が作成され、理事会の4分の3の承認が得られれば、理事会およびIASCメンバーからIASとして(翻訳)公表される(菊谷(1994)25頁)。

財務諸表の作成者・利用者の意見を取り入れるために、各種の国際機関(たとえば、証券取引所国際連盟、国際商業会議所、国際銀行協会等)、会計基準設定主体等が参加する「諮問グループ」(Consultative Group)が1981年10月に創設された。とりわけ、1987年に証券監督者国際機構(International Organization of Securities Commissions and Similar Agencies:以下、IOSCOと略す)、1988年に米国のFASB、1990年にEC委員会が参加したことによって、IASC

の基準設定機能が強化された。重要な会計問題について、諮問グループは IASC 理事会と合同審議を行ったり、IAS の設定作業に関与するようになった (徳永 (1993) 199-200 頁)。

このように、IAS 設定プロセスの主要な特徴としては、(a) 重要な会計テーマごとの個別基準化、いわゆる個別テーマごとの「ピース・ミール方式」による基準設定法が採用されていること、(b) ED の公表・コメントの受理、公聴会の開催等に基づく開かれた「正規の手続き」が採用されていること、(c) 起草委員会が「IAS 草案」を作成し、理事会が IAS を承認・公表していること、(d) 既存の IAS は再検討され、場合によっては改訂・廃棄・併合・差替えが行われていること、(e) 諮問グループとの協議によって諮問グループが既存の IAS の再検討に強く関与していることが挙げられる。

2. 日本における会計基準の複数化と国際的調和化

わが国では、それまで単一の基本的・総括的な会計処理基準であった「企業会計原則」とは別個の会計処理基準として、「企業会計審議会」が昭和 50 年 (1975 年) 6 月に「連結財務諸表原則」(以下、「昭和 50 年連結原則」という) を公表した。独自の会計処理基準である「昭和 50 年連結原則」は、IAS3「連結財務諸表」の公開草案 (ED) を参考にして作成されている (番場・稲垣 (1976) 24-25 頁)。この原則の公表を契機にして、IAS 設定プロセスにおける「ピース・ミール方式」による基準設定法を模倣する形で、「企業会計原則」に欠如している会計テーマに係る会計処理基準が会計の個別問題ごとに作成されるようになった。

たとえば、昭和 52 年 (1977 年) 3 月公表の「中間財務諸表作成基準」、昭和 54 年 (1979 年) 6 月公表の「外貨建取引等会計処理基準」、昭和 63 年 (1988 年) 5 月公表の「セグメント情報の開示基準」、平成 5 年 (1993 年) 6 月公表の「リース取引に係る会計基準」は、「企業会計原則」の不完全性を補充する目的で作成され、個別会計問題に関する会計処理基準である。なお、昭和

63 年公表の「セグメント情報の開示基準」からは、会計基準設定プロセスにおいて利害関係者の意見が反映できるように、公開草案の公表およびそれに対するコレント・レターの受理などを行う「正規の手続き」が実施され始めた (菊谷 (2000) 12 頁)。

これらの会計処理基準を作成するに際して「企業会計審議会」は、米国の「財務会計基準書」(Statement of Financial Accounting Standards: 以下、SFAS と略す) や IAS を参照しながら企業基準の国際的調和化を図っている。たとえば、「昭和 50 年連結原則」(第三・一・2) は、IAS3 (1976 年) (par.38) では連結範囲の判定基準として (a) 持株基準と (b) 支配力基準が並列列挙されていたが、前者の (a) 持株基準を採用した。少数株主持分 (minority interest) の表示では、IAS3 (1976 年) (par.43) は親会社持分とは区別して別個の項目で表示すると規定するも、資本の部で区分するのか、負債の部に区分するのかが明確ではないが、「昭和 50 年連結原則」(第四・六・1) は、負債の部に「少数株主持分の部」を設けて表示すると規定した。

昭和 53 年 (1979 年) 4 月期以降に実施される連結財務諸表制度に関連して、昭和 54 年 (1979 年) 6 月 26 日に公表された「外貨建取引等会計処理基準」(以下、「外貨基準」と略す) は、米国の FASB が 1975 年 10 月に公表した財務会計基準書第 8 号「外貨建取引及び外貨表示財務諸表の換算に関する会計」(Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements): 以下、SFAS8 という) をモデルにして作成されている。「外貨基準」では、SFAS8 で採択された「テンポラル法」が在外支店の外貨表示財務諸表に適用され、在外子会社・関連会社の外貨表示財務諸表の換算方法には、日本独自の「修正テンポラル法」が考案・適用されている (SFAS8, par.13, 「外貨基準」二・三)。「テンポラル法」は、現金・預金、金銭債権・債務等のように決算日または将来の価額で計上されている資産・負債には決算日レートで、土地・建物等のように過去の価額で計上されている資産・負債には取引日レートで換算する方法であ

り、「修正テンポラル法」とは、基本的にテンポラル法を適用するが、長期の金銭債権・債務、当期純利益と期末留保利益には決算日レートを適用する複雑な換算方法である⁽²⁾。英国のキャンベル (Campbell (1985) p.170) も酷評したように、アングロサクソン系の会計専門職にとっては珍妙な換算方法であった。

「セグメント情報の開示基準」(三)は、1981年8月公表のIAS14「セグメント別財務情報報告」(Reporting Financial Information by Segment)をモデルにして作成されているので、IAS14(1981年)(pars.4,10-13)と同様に、事業の種類別セグメント情報、所在地別セグメント情報(および海外売上高)の開示を要求した。

また、「リース取引に係る会計基準」は、1982年9月公表のIAS17「リースの会計」(Accounting for Leases)に基づいて作成されたので、資産の所有権が法律形式的に移転しないにも関わらず、経済的実態を優先する「経済的実質優先思考」(substance over form)に基づいて、ファイナンス・リース取引の場合には、売買取引としてリース資産が貸借対照表に計上される(IAS17(1982年) par.44, 「リース取引に係る会計基準」三・1)。

1980年代後半に日米間の国際収支不均衡による貿易摩擦、それに伴う反日運動が起こり、その解決のために「日米構造協議」が平成元年(1989年)9月に設置された。その協議において米国側は、日本の流通制度、価格メカニズム、排他的取引慣行等のほかに、「系列企業グループ⁽³⁾」における閉鎖的な取引関係が米国企業の日本市場への参入障壁の一因となっていると批判した(伊藤(1993)293頁)。平成2年(1990年)6月に開催された第5回会合で「日米構造協議最終報告」が公表され、日本の「系列取引」に関連するディスクロージャーの改善・充実のために下記事項が要求された。

① 関連当事者間取引 (transaction between related parties) について、情報の開示範囲を米国のSFASと同様の基準によること、すなわち関連当事者間取引に関する開示の充実化(親会社や役員との取引のほかにも、関連会社、主要株主、その他重要な関連当事者との

取引の開示)

- ② 有価証券報告書等の添付書類であった連結財務諸表を本体に組み入れること
- ③ 事業別の売上高および営業損益、国内・国外別の売上高に関するセグメント情報の開示
- ④ 個別財務報告における主要顧客別の売上高(総収入の10%以上)の開示

系列取引関連ディスクロージャーの改善・充実事項のうち、上記③は平成3年(1991年)3月期から、①、②および④は平成4年(1992年)3月期から実施されている。

要するに、わが国の財務会計・報告制度史上、大東亜戦争敗戦直後の「覇権志向国際化甘受期」(アメリカナイゼーション甘受期)を経験した後に、1970年代後半以降、「企業会計原則」に欠如していた会計問題について、国際的な会計基準であるSFASやIASをモデルにして複数の会計基準が作成・公表され、「会計基準の複数化・国際的調和化」の段階に入ったと言える。

VI. 「企業会計基準」の公表および会計基準の国際的収斂と重層化

1. IASCのE32・「E32趣旨書」公表の衝撃

(1) E32・「E32趣旨書」公表経緯とIAS改訂作業

1987年6月にIASCの「諮問グループ」に参加したIOSCOの前身は、米国・カナダが南米諸国の資本市場の育成のために証券監督当局・証券取引所を指導する目的として1974年に設立した「米州証券監督協会」(Inter-American Association of Securities Commissions)である。1983年5月にエクアドル・キトーで開催された第8回大会にフランスの証券取引委員会(Commission des Opération de Bourse)、ロンドンの国際証券取引所(International Stock Exchange of the United Kingdom and the Republic of Ireland Limited)が加盟したのを契機にして、ヨーロッパ・アジア諸国の証券監督当局・証券取引所の加盟が始まった。1986年7月のパリにおける第11回大会においてIOSCOと改称され、1988年11月にメルボルンで開催された第13回大会に日本からは大蔵省証券局(現在、金融庁)

が加盟している (菊谷 (1994) 36 頁)。

IOSCO は、パブリック・セクターとして公正かつ効率的な国際資本市場を確保するために、1987 年 7 月に専門委員会の中に第一作業部会 (多国間有価証券売出しの担当) および第二作業部会 (会計・監査基準調和化の担当) を設置し、IAS の検討を開始した。1988 年 11 月開催の第 13 回大会において、米国 SEC 委員長のルーダー (D. Ruder) が、多国間証券登録制度とそのため国際的ディスクロージャー制度の促進のために、IOSCO として IAS の改善のために IASC の活動を支援していく方針を明らかにした (菊谷 (1994) 27 頁)。

パブリック・セクターの IOSCO の要請・協力の下に IASC は、当時公表済みの IAS1 から IAS29 のうち、13 篇 (IAS2、5、8、9、11、16、17、18、19、21、22、23、25) の IAS を改善の検討対象に選定し、29 事項の修正処理案を提示した。すなわち、既存の IAS の複数・代替的会計方法による自由選択的な会計処理を見直し、統一的な (単一または限定された) 会計処理に標準化する「公開草案第 32 号 財務諸表の比較可能性」(Exposure Draft 32 Comparability of Financial Statements : 以下、E32 と略す) を 1989 年 1 月 1 日に公表している。この E32 を作成した起草委員会には、IOSCO から米国・カナダ・フランスの証券当局の代表が参加している (徳永 (1989) 43-44 頁)。

IOSCO は、多国間にまたがる有価証券売出し (multinational securities offerings) およびその他海外での持分・負債証券の発行 (foreign issues of equity and debt securities) に際して相互承認可能な会計基準 (mutually acceptable accounting standards) が必要になるために、IASC との協議により既存 IAS の選択可能な会計処理を大幅に縮小し、統一的な会計基準を作成する IASC の活動を支持することになった。要するに、IOSCO にとっては、①財務諸表の国際的比較可能性を促進し、②各国の異なる現行基準による多国籍企業の準拠コストを低減し、③多国籍上場企業の財務諸表の相互承認を実現するために、国際資本市場における財務報告制度の改善が必要であった (白鳥 (1989) 35 頁)。

IASC が IOSCO の支援を得て 1989 年 1 月に作成・公表した E32 は、「財務諸表の国際的比較可能性」を保証するために代替的会計処理の採用を廃止し、単一的な会計処理に限定している。つまり、会計基準の国際的調和化・統一化のために、類似する取引・事象 (like transactions and events) に対して単一の「規定的処理」(required treatment) を除き、他のすべての会計処理を除去した。ただし、単一の規定的処理に絞れない場合には、「優先的処理」(preferred treatment) と「代替的処理」(alternative treatment) に分けて、「代替的処理」を選択した場合には、「優先的処理」を採用した場合に算定される純利益・株主持分の金額に調整・開示することを要求した (E32, pars.18,21-22)。IAS の ED 公開期間は 6 か月であったが、E32 の重要性に鑑み、9 か月となっている。

パブリック・セクターである IOSCO の要請・協力の下に作成された E32 の公表は、各国に大きな衝撃を与えた。わが国では、IASC 事務局長・E32 起草委員会委員長の来日を機に、平成元年 (1989 年) 5 月 23 日に国際会計・監査問題協議会が開催された。プライベート・セクターの IASC が作成した IAS は、法的裏付け (legal backing) を担保できないことから、一部の研究者を除き、ほとんど注目されなかったが、IOSCO に大蔵省が加盟したことにより、マスコミにおいて IAS という用語が登場するようになり、次第に IAS に対する意識は産業界にも高まってきた (菊谷 (2002) 469 頁)。

つまり、IAS には全く関心を示してこなかった産業界でも、経団連、日本証券アナリスト協会が E32 に対するコメント・レターを提出している。たとえば、経団連 ((1989) 42 頁) は、「代替的処理を選択した場合に差異を開示するためには重複して優先的処理を行う必要が生じて企業の負担が過大となるので、優先的処理と代替的処理の区分を行うべきではない。」という意見を表明している。SEC・大蔵省等の行政府が参加したことにより強制力をもつパブリック・セクター・IOSCO の要請による E32 の公表・IAS の支持は、会計基準の国際的調和化・統一化にとってきわめて重大な出来事であった

と言わざるを得ない。

各国からのコメント・レターを検討するために、E32 起草委員会が1990年1月に開催され、その結果をイシュー・ペーパーとして3月の理事会に提出した。IASCの理事会では、E32の特異性・重要性を斟酌し、さらには、その検討対象が多数に及び、基準化の説明理由が行われていないとの事由により、決議事項を「確定基準書」(IAS)ではなく「趣旨書」(Statement of Intent: 以下、「E32 趣旨書」という)の形で1990年7月に公表している(白鳥(1990)114頁)。E32 提案の29 検討・修正事項のうち、21 事項が該当IASに盛り込まれたが、3 事項(IAS2、9、23)は再修正・再公開されている⁽⁴⁾。なお、5 事項については、将来のIAS(たとえば、金融商品等)との整合性のために確定が保留となった⁽⁵⁾。

「E32 趣旨書」(par.11)は、「優先的処理」を「標準的処理」(benchmark treatment)に改称するとともに、E32とは異なり、純利益・株主持分の金額について「標準的処理」と異なる「代替的処理」を採用した場合の影響額の開示を強制しないこととした。その後、「E32 趣旨書」の実施の変更や意見表明を行うことができるように、改訂基準のEDが1992年にIASC理事会から公表され、1993年11月に改訂基準として承認された。すなわち、1993年改訂IAS2、8、9、11、16、18、19、21、22および23が新しく基準化された(IASC(1993)Foreword)。

たとえば、棚卸資産会計の原初基準であるIAS2(1975年)(pars.13,26)では、各国における当時の会計実践の寄せ集めであったために、先入先出法(first-in first-out: 以下、FIFOと略す)、加重平均原価法(weighted average cost: 以下、WACと略す)、後入先出法(last-in first-out: 以下、LIFOと略す)、基準棚卸法(base stock)、個別法(specific identification)、次入先出法(next-in first-out: NIFO)および最終仕入原価法(latest purchase price)が例示・容認されていた。カンファーマン・ゼフ(Camfferman and Zeff)((2007) pp.98-99)が説明したように、オランダでは、LIFOとともに「基準棚卸法」の適用も認められていたので、オ

ランダの要望により原初基準のIAS2(1975年)に例示列挙されることになった。

1993年11月に改称・改訂されたIAS2(1993年改訂)「棚卸資産」(Inventories)では、「標準的処理」としてFIFOとWACの選択適用が容認され、「代替的処理」としてLIFOの採用が認められている。また、通常、互換性のない棚卸資産および特定プロジェクトのために製造・区分されている棚卸資産には、個別法が強制適用される。売価還元法(retail method)は、その適用結果が原価と近似する場合のみ、簡便法として採用される(IAS2(1993年改訂) pars.17,19,21,23)。このように、IAS2(1993年改訂)は、「財務諸表の国際的比較可能性」を担保するために、原価配分方法の選択幅を縮小し、統一的な会計方針に限定しようとしている(菊谷(1995)10頁)。

なお、代替的処理としてLIFOを選択適用した場合には、貸借対照表における棚卸資産の帳簿価額と下記(a)・(b)で求める金額のいずれかとの差額を開示する必要がある(IAS2(1993年改訂) par.36)。

- (a) 標準的処理として適用できるFIFOまたはWACによって算定された金額と正味実現可能価額(net realisable value)とのいずれか低い額
- (b) 貸借対照表日の現在原価(current cost)と正味実現可能価額とのいずれか低い額

IAS2(1993年改訂)では、代替的処理としてLIFOを選択すれば、標準的処理としてのFIFOまたはWACに基づいた金額も計算する必要があり、しかも、上記のような差額開示が強制されている。したがって、LIFO選択適用による金額との差額の強制開示により、実質的にLIFOの採用は妨害されることになっている。

研究開発費会計の原初基準として1978年7月に公表された国際会計基準第9号「研究・開発活動の会計」(Accounting for the Research and Development Activities)(以下、IAS9(1978年)という)では、研究・開発活動に関連して発生した費用のうち、研究費は当期の費用として認識し、開発費は、(a) 製品または製法(以下、製品等という)が明確に定まっており、製

品等に負担させる費用が個別的に識別可能であること、(b) 製品等の技術的な実現可能性が明示されること、(c) 企業の経営者が製品等を生産、販売または利用する意図があること等の一定の要件を満たす場合に限り、「無形固定資産」として繰延資産化する必要がある (IAS9 (1978年) pars.16-17)。1993年11月に改訂・改称された国際会計基準第9号「研究開発費」(Research and Development Costs) (以下、IAS9 (1993年改訂) という) も、IAS9 (1978年) の規定をほぼ継承し、研究費には発生時に当期の費用として全額を計上する「費用処理法」、開発費には、一定の条件を満たせば資産計上を強制する「条件付資産計上法」を採用している (IAS9 (1993年改訂) pars.15-17)。

外貨換算会計に原初基準である国際会計基準第21号「外国為替レート変動の影響の会計」(Accounting for the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates) (以下、IAS21 (1983年) という) は、在外で営業活動を営む子会社、関連会社、ジョイント・ベンチャーまたは支店を「在外営業活動体」(foreign operation) と呼び、その営業活動が親会社から独立する「在外事業体」(foreign entity)、親会社の営業と不可分である在外営業活動体に区分し、前者に決算日レート法、後者にテンポラル法を適用している (IAS21 (1983年) pars.3,32,34)。1993年11月に改訂・改称された国際会計基準第21号「外国為替レート変動の影響」(The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates) (以下、IAS21 (1993年改訂) という) でも、IAS21 (1983年) の規定を引き継ぎ、親会社から独立して営業活動を営む自己充足的企業体 (self-sustaining enterprise) の外貨表示財務諸表に決算日レート法、親会社の営業と不可分である被統合的企業体 (integrated enterprise) にテンポラル法を適用する「状況的換算法」(situational approach to translation) が採用されている (IAS21 (1993年改訂) pars.7,27,30)。

1983年11月に IASC から公表された IAS22「企業結合の会計」(Accounting for Business Combinations) (以下、IAS22 (1983年) という) は、企業結合には、原則として「パーチェ

ス法」(purchase method) を適用し、一定の要件を満たす「持分の結合」(uniting of interests) の場合には「持分プーリング法」(pooling of interests method) を例外的に認めている (IAS22 (1983年) pars.36,38)。「パーチェス法」を適用した場合に生じる「のれん」(goodwill) の会計処理として、(a) 損益認識法 (recognition of income) または (b) 株主持分直接修正法 (immediate adjustment against shareholders' interests) の選択適用が容認されている⁶⁾。損益認識法のもとでは、のれんを資産計上した後に定期的に償却する「規則的償却法」が適用され、株主持分直接修正法では、のれん全額を即時に剰余金 (持分) と相殺消去する「持分控除法」が適用される (IAS22 (1983年) pars.40-41)。

「E32 趣旨書」の提案に基づいて改訂された IAS22 (1993年改訂) (par.42) は、のれんの会計処理から「持分控除法」を廃棄し、単一の規定的処理として資産計上後に有効期限 (5年、いかなる場合にも20年を超えてはならない) にわたり償却する「規則的償却法」に限定した。ただし、最長償却期間を5年にする理由は人為的な仮定・判断に過ぎないとコメントが相次いだために、IAS22 (1998年改訂) が IAS38「無形資産」(Intangible Assets) とともに1998年9月に公表され、のれんの償却期間は原則として20年であるが、説得的な証拠があれば20年を超える場合には減損処理を認めた。IAS22 (1998年改訂) に至っては、のれんの会計処理に「規則的償却法」と「減損処理法」の併用が採用され、「減損処理法」が部分的に容認されていた。なお、IAS22 (1998年改訂) (pars.17-18,78-80) は、企業結合を「取得」(acquisition) と「持分の結合」に分類し、厳しい一定要件を満たす「持分の結合」の場合には「持分プーリング法」を例外的に認め、「取得」の場合には「パーチェス法」を適用した。つまり、一定の条件を満たす場合に持分プーリング法を強制適用する「プーリング条件付適用アプローチ」(condition based pooling approach) が採択されている。

「E32 趣旨書」により IAS は質的に改善され、多くの代替的会計処理は削除されたが、当時の既存 IAS の中には金融商品、無形資産等に関す

る重要な会計基準が存在していなかったため、「多国間にまたがる有価証券の売出し」および「海外での持分・負債証券の発行」には不十分であった。そこで IOSCO は、1993年6月の第一作業部会において、クロスボーダーで資金調達を行う多国籍企業のための必要最低のコア・スタンダード（中核かつ包括的な会計基準）を選定し、既存 IAS に対する見直しを記述した書簡を第9代 IASC 議長（1993年～1995年）の白鳥栄一氏に送付した。この書簡は、「白鳥レター」と呼ばれ、IOSCO の承認を得るために改訂が必須とされる項目が示されていた（川北・橋本（2010）15頁）。コア・スタンダードの中には、金融商品・無形資産・一株当たり利益等に関する会計基準のように、既存の IAS に存在しなかった会計基準も含まれている。

さらに、同年8月に IOSCO は、当該コア・スタンダードを完成した際には IAS を一括承認することを IASC に通知した。つまり、IOSCO 指定のコア・スタンダードが揃わない限り、個別の IAS を承認しないという IOSCO の態度が明らかとなった（ただし、IAS7「キャッシュ・フロー計算書」（Cash Flow Statement）は個別に承認されている）。そのために IASC は、コア・スタンダードの見直しに関して IOSCO との間で「IASC・IOSCO 協定」（IASC=IOSCO Agreement）を1995年7月に締結した。IASC は、「IASC・IOSCO 協定」に基づいてコア・スタンダードの作成に拍車をかけ、1998年12月に IAS39「金融商品：認識と測定」（Financial Instruments: Recognition and Measurement）を暫定基準として公表したことにより、コア・スタンダードの主要部分をほぼ完成させた⁽⁷⁾。

IAS39（1998年）によれば、金融資産は「経営者の意図」による保有目的等で区分され、(a) 短期売買目的で保有していない「貸付金と債権」（loans and receivables）、(b) 固定されているか決定可能な金額の支払いおよび満期を有する資産で、企業が満期まで保有する明確な意図と能力を有する「満期保有投資」（held-to-maturity investments）、(c) 主として価格または取引マージンの短期変動から利益を稼得する目的で取得する「売買目的で保有する金融資産」（financial

assets held for trading）および (d) 上記 (a)・(b)・(c) に該当しない「売却可能金融資産」（available-for-sale financial assets）に分類されていた。その場合、それぞれ再測定は異なり、上記 (c) と (d) には公正価値による再測定が強制適用されているが、(c) の場合、評価差額が当期の損益に算入されるのに対し、(d) の場合には当期の損益または株主持分に計上される。(a) と (b) に対しては、実効利息法 (effective interest rate method) を用いた償却原価で再測定しなければならないが、固定した満期を有しないものには原価で測定する (IAS39（1998年）pars.68-70,73,75)。

IAS 見直し作業はほぼ終了したので、IOSCO は2000年5月に30篇のコア・スタンダード、すなわち、IAS1「財務諸表の表示」、IAS2「棚卸資産」、IAS7「キャッシュ・フロー計算書」、IAS8「期間損益、重要な誤謬および会計方針の変更」、IAS10「後発事象」、IAS11「工事契約」、IAS12「法人所得税」、IAS14「セグメント別報告」、IAS16「有形固定資産」、IAS17「リース会計」、IAS18「収益」、IAS19「従業員給付」、IAS20「国庫補助金の会計および政府援助の開示」、IAS21「外国為替レート変動の影響」、IAS22「企業結合」、IAS23「借入費用」、IAS24「特別利害関係の開示」、IAS27「連結財務諸表および子会社に対する投資の会計」、IAS28「関連会社に対する投資の会計」、IAS29「超インフレ経済下の財務報告」、IAS31「ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告」、IAS32「金融商品：開示と表示」、IAS33「一株当たり利益」、IAS34「中間財務諸表」、IAS35「廃止事業」、IAS36「資産の減損」、IAS37「引当金、偶発負債および偶発資産」、IAS38「無形資産」および IAS39「金融商品：認識と測定」を承認した。これらは「IASC2000年基準」（The IASC 2000 standards）と呼ばれ、グローバル・スタンダードとして各国に導入され始めた（菊谷（2002）470-471頁）。

(2) E32・「E32 趣旨書」公表後の日本における衝撃・影響

わが国では、「E32 趣旨書」による IAS 改訂作業を経て締結された1995年の「IASC・IOSCO

協定」に基づいて IAS を一括承認する予定となったために、会計基準の整備・調和化が緊急を要することとなった。国内的には、平成 18 年 (1996 年) 11 月に橋本龍太郎首相の指示・要請により行われてきた金融ビッグバン、恣意的な連結外し問題・不良債権処理問題等の会計問題に対処するために、「企業会計審議会」は現行会計基準の改訂および新会計基準の公表を短期間に遂行した。IAS の導入要請という「外的圧力」に対し、自国の会計基準を IAS に調和させるために、既存の会計基準を改訂するとともに多数の新会計基準を設定するという「思い切った手段」(drastic measures) が前例のない速さで推進されている (Kikuya (2001) pp.360-361)。日本版金融ビッグバンという国内的要請および「IASC・IOSCO 協定」に基づく IAS の一括承認という外的圧力に後押しされて、「企業会計審議会」が矢継ぎ早に作成・公表した新会計基準は下記のとおりである。

平成 9 年 (1997 年) 6 月

「連結財務諸表原則」の全面改訂

平成 10 年 (1998 年) 3 月

「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」と「研究開発費等に係る会計基準」の公表

平成 10 年 (1998 年) 6 月

「退職給付に係る会計基準」と「税効果会計に係る会計基準」の公表

平成 11 年 (1999 年) 1 月

「金融商品に係る会計基準」の公表

平成 11 年 (1999 年) 10 月

「外貨建取引等会計処理基準」の改訂

平成 14 年 (2002 年) 8 月

「固定資産の減損に係る会計基準」の公表

平成 15 年 (2003 年) 10 月

「企業結合に係る会計基準」の公表

「昭和 50 年連結原則」では、企業集団における資本主を親会社株主に限定し、子会社株主を外部者とみなす「親会社概念」(parent company concept) に基づいていたので、子会社の判定基準として「持株基準」が採用されていたが、1989 年 4 月公表の IAS27 「連結財務諸表および子会社に対する投資の会計」(IAS27 (1989 年)

par.10) に調和する形で平成 9 年に抜本的に改訂された「連結財務諸表原則」(以下、「平成 9 年連結原則」という) は、「支配力基準」に大転換している。支配獲得時の資本連結に際しては、時価評価する子会社の資産・負債の範囲を親会社概念に基づいて親会社の持分に相当する部分に限定する「部分時価評価法」および「経済的単一体概念⁽⁸⁾」(economic unit concept) に基づいて子会社の資産・負債のすべてを時価で評価する「全面時価評価法」の選択適用を認めた(「平成 9 年連結原則」第三・一・2、第四・三)。

IAS7 「キャッシュ・フロー計算書」をモデルにして「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」が作成・公表され、キャッシュ・フロー計算書が主要財務諸表の一つとして新規に作成されるようになった。

「研究開発費等に係る会計基準」(三) では、研究費に「費用処理法」、開発費には「条件付資産計上法」を採用する IAS9 (1993 年改訂) とは異なり、米国の FASB が 1974 年 11 月に公表していた財務会計基準書第 2 号「研究・開発費の会計」(Accounting for Research and Development Costs) (par.12) を参考にして作成されたために、従来 of 繰延資産計上容認から、発生主義に基づき研究費・開発費の即時費用計上法が強制適用された。

退職給付負債を算定する場合、現価方式 (退職給付債務の割引計算) と時価評価 (年金資産の評価) を採用する「退職給付に係る会計基準」(一・1、二・2・(1)) は、1983 年 12 月に公表された国際会計基準第 19 号「事業主の財務諸表における退職給付の会計」(Accounting for Retirement Benefits in the Financial Statements of Employers: 以下、IAS19(1983 年) という) を 1993 年 12 月に改称・改訂した IAS19 「退職給付コスト」(Retirement Benefit Costs: 以下、IAS19 (1993 年改訂) という) の考え方 (IAS19 (1983 年) par.48, IAS19 (1993 年改訂) pars.12, 48) を採り入れ、わが国の財務会計処理基準としては初めて見積数値 (割引率、残存勤務期間、退職給付見込額) による割引計算 (discounting) を適用した画期的な会計基準となっている。

「税効果会計に係る会計基準」では、従来、連

結決算上で任意適用であった税効果会計が平成12年(2000年)3月期から強制適用となり、連結財務諸表の国際的比較可能性を高めるために、期間差異を対象とする「繰延法」ではなく、資産評価差額等も含む一時差異を対象とする「資産負債法」が採用された(「税効果会計に係る会計基準」第二・二)。

1998年12月公表のIAS39「金融商品：認識と測定」は売買目的有価証券を時価評価し、原価と時価との差額を当期の損益として算入する(IAS39, par.73)。「企業会計審議会」が平成11年(1999年)に公表した「金融商品に係る会計基準」(第三・二・1)も同じ会計処理を規定し、わが国の財務会計基準として初めて時価評価を導入した。「金融商品に係る会計基準」(第三・二・1～5)によれば、有価証券は(イ)時価の変動により利益を得ることを目的として保有する「売買目的有価証券」、(ロ)満期保有目的の債券、(ハ)子会社株式と関連会社株式、(ニ)その他有価証券および(ホ)時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券に分類され、それぞれの期末評価は相違する。上記(イ)と(ニ)には時価評価を要求するが、(イ)における評価差額は当期の損益として処理されるのに対し、(ニ)の場合には、税効果処理・洗替え方式に基づいて、(i)評価差額の合計額を純資産に計上する「全部純資産直入法」、(ii)時価が下落した銘柄に係る評価差損を当期損失として処理する「部分純資産直入法」が適用される。なお、(ロ)には利息法による償却原価、(ハ)に対しては原価、(ホ)には原価または償却原価で評価されている。

法人税法(第61条の3)は「金融商品に係る会計基準」の影響を受け、平成12年(2000年)の税制改正において、有価証券の期末評価は、「売買目的有価証券」、「償還有価証券」(満期保有目的の債券に相当する)および「それ以外の有価証券」の区分に応じて行われる。「売買目的有価証券」は時価法(差額損益計上)、「償還有価証券」は定額による償却原価法、「それ以外の有価証券」は原価法によって期末評価される。

IAS21(1993年改訂)に影響を受けて、平成7年(1995年)5月26日に改訂・公表された

「外貨基準」は、在外子会社等の外貨表示財務諸表の換算方法として「修正テンポル法」を廃棄し、国際的調和化の観点から一挙に「決算日レート法」に移行した(「外貨基準」三・1)。ただし、米国のFASBがSFAS8を差し替えて1981年に公表したSFAS52「外貨換算」(Foreign Currency Translation)(par.13)やIAS21(1993年改訂)(par.30(c))では、為替差額を株主持分の一項目として計上しているが、「外貨基準」(三・4)は「為替換算調整勘定」として資産の部または負債の部に表示していた。

平成11年(1999年)10月に再改訂された「外貨基準」(三・1)では、IAS21(1993年改訂)やSFAS52と同様に、決算日レート法を適用して生じた「為替換算調整勘定」は資本(現在、純資産)の部に表示されることになった。ただし、外貨表示財務諸表の換算方法として、IAS21やSFAS52が在外企業体を「自己充足的在外企業体」と「被統合的在外企業体」と分類し、前者に決算日レート法、後者にテンポル法を適用するが、「外貨基準」では、このような経済的実質区分ではなく、法律的に「在外支店(商法適用会社：現在、会社法適用会社)」と「在外子会社および在外関連会社」(証券取引法適用会社：現在、金融商品取引法適用会社)に形式区分し、前者にテンポル法、後者に決算日レート法を適用する。

1998年6月に改訂・公表されたIAS36「資産の減損」(Impairment of Assets)(IAS36(1998年改訂)par.5)に影響を受けた「固定資産の減損に係る会計基準」(二・3)も、固定資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合には、帳簿価額を回収可能価額(正味売却価額と使用価値のいずれか高い金額)まで切り下げる減損処理を義務づけた。

「企業結合に係る会計基準」(三・2、三・3)は、1998年7月に改訂・公表されたIAS22「企業結合」(IAS22(1998年改訂))を参考にして作成されているので、企業結合を「取得」と「持分の結合」に分類し、厳しい一定の要件を満たす「持分の結合」の場合には「持分プーリング法」を例外的に認め、「取得」の場合には「パーチェス法」を適用する。正ののれんは原則とし

て20年以内に定期的に償却され、負ののれんは原則として20年以内に規則的に取り崩される(「企業結合に係る会計基準」三・2・(4))。

このように、1995年の「IASC・IOSCO協定」に基づくIASの一括承認という外圧によって、「会計ビッグバン」とも称される激震が、わが国財務会計・報告制度における国際化の第三波の余震として走った。これらの新会計基準は、法律的形式主義・取得原価主義・実現主義をメルクマールとしていた「企業会計原則」とは異なり、経済的実質優先主義(substance over form)、市場価値評価(marking to market)の部分的承認(売買目的有価証券等に時価評価、土地・建物等には原価評価を強制適用する混合測定主義)等の特徴とするIASに調和化する形で作成・公表されている。

2. 会計基準の国際的収斂のための「企業会計基準」の公表

(1) IASBによるIAS改訂とIFRS作成・公表

各国の会計基準設定機関との協同・責任により、会計基準の「国際的収斂」(international convergence)を目標にして、高品質・理解可能で拘束力のある国際的な会計基準を開発するために、IASCは2001年4月にIASBとして改組・改称された。IASBの初代議長には、英国のツウィーディー卿(Sir D. Tweedie)が就任し、理事として日本から山田辰巳氏が選出されている⁽⁹⁾。IASBは、既存のIASを見直し、そのほとんどを改訂・差し替えまたは廃棄するとともに、独自に「国際財務報告基準」(International Financial Reporting Standards: 以下、IFRSと略す)を作成・公表している。ちなみに、会計基準の国際的収斂とは、会計基準の国際的調和化から標準化(あるいは統一化)に向けて差異を縮小するプロセスである。

EUが2001年にEU域内の上場企業の連結財務諸表に対して2005年1月1日からIAS/IFRSの強制適用を決めた「2005年問題」に対応する形で、IASBは「改善プロジェクト」の一環として15篇のIASを2003年12月に改訂し、2004年3月に公表している。

たとえば、IAS2(1993年改訂)も改訂の対象となり、IAS2(2003年改訂)では、EUの会計基準・実践に合わせて「E32趣旨書」の提案どおりに、LIFOを原価配分法から削除した。LIFOの採用では棚卸資産の実際の流れが信頼性をもって表現されているとは言えず、棚卸資産の流れが「表現の忠実性」を欠いていることから、IASBはLIFOを廃棄処分した(IAS2(2003年改訂) pars. IN 13, BC 9)。なお、他のIASとの用語等の整合性を担保するために、IAS2(2003年改訂)に若干の修正を加えてIAS2(2011年修正)が公表されている。

外貨換算会計基準のIAS21(1993年改訂)も2003年12月に改訂され、その際に、米国のSFAS52で用いられていた「機能通貨」(functional currency)の概念が導入され、機能通貨を利用できる在外企業体(つまり親会社から独立している自己充足的企業体)の外貨表示財務諸表には決算日レート法、機能通貨を用いていない在外企業体(つまり親会社の営業と不可分である被統合的企業体)の外貨表示財務諸表にはテンポラル法が適用される(IAS21(2003年改訂) pars. 39, 44)。ちなみに、「機能通貨」とは、企業が営業活動を行う主たる経済環境(企業が主に現金を創出し支出する経済環境)の通貨である(IAS21(2003年改訂) pars. 8-9)。

さらにIASBは、会計基準の国際的収斂のスピードを速め、米国のFASBと共同で高品質かつ互換性のある会計基準を開発するために、米国の会計基準とIAS/IFRSとのコンバージェンスに向けた「覚書：ノーウォーク合意」(Memorandum of Understanding: Norwalk Agreement)を2002年9月18日にFASBと締結し、企業結合会計・連結会計に関する共同プロジェクトを設置した。IASBは、FASBと初めて共同草案(IASB/FASB公開草案と通称されている)を共同提案し、これに基づいてIASCのIAS22(1998年改訂)を廃棄し、2004年3月に国際財務報告基準第3号「企業結合」(以下、IFRS3(2004年)という)に差し替えている。

IFRS3(2004年)(pars. 51, 54-55)では、資産計上された「のれん」は、減損損失の累計額を控除した金額で再測定されることになった。

つまり、のれんの会計処理に「減損処理法」が強制適用され、「規則的償却法」は廃止されている。FASBが2001年6月に公表したSFAS142「のれんその他の無形資産」(Goodwill and Other Intangible Assets) (pars.18-20)がすべての企業結合に「パーチェス法」のみを適用し、のれんには「減損処理法」を強制していたので、SFAS142に譲歩する形で、企業結合の会計処理として「取得法」(acquisition method:「パーチェス法」に相当する方法)に一元化し、のれんの会計処理として「減損処理法」を強制適用した。「規則的償却法」と「減損処理法」(非償却処理)では、当初認識・測定時には「のれん」を資産として計上する点では同じであるが、のれん計上後の損益数値(および資産計上額)は大きく異なる。

他の企業に対する支配を獲得する「取得」が複数回の投資取引によって達成されることを「段階取得」(step acquisition)というが、段階取得に関する会計処理の論点として、(1)持分投資額に(a)「個々の投資取引ごとの取得原価の単純合計額」と(b)「支配獲得時の時価による再測定額」のいずれを採択するののかという課題、(2)支配獲得時の株価(時価)で持分投資額を算定した場合、上記(a)と(b)との差額をどのように会計処理するのかという課題が存在する。

IFRS3(2004年)(pars.58-60)は、支配を獲得するに至った「個々の投資取引における投資原価の合計額」をもって「企業結合の取得原価」(cost of the business combination)とした。この考え方によれば、個々の交換取引は当該時点における等価交換取引であり、取得が複数回の投資取引(交換取引)によって達成される場合、取得原価は個々の交換取引ごとに算定した原価の合計額とすることが経済的実態を適切に反映する。

ただし、2008年にIFRS3(2004年)を大幅改訂したIFRS3(2008改訂)(par.42)は、取得企業(親会社)が被取得企業(子会社)に対する支配を獲得するまでの「非支配持分投資額」(non-controlling equity investment)には支配獲得日における公正価値(fair value)で再測定す

る。つまり、「個々取引ごとに算定した原価の合計額」ではなく「支配獲得時の時価による再測定額」に変更した。この考え方によれば、他の企業の支配を獲得するという事実は株式の単なる追加的購入とは異なるため、被取得企業の取得原価は、過去から所有している株式の原価の合計額ではなく、当該企業を再取得するために必要となる金額である。要するに、支配を獲得したことによって、過去に所有していた投資の実態または本質が変わったとみなし、企業結合時点(支配獲得時点)において過去に所有した投資は清算され、改めて再投資が行われたと考えられる。

なお、支配獲得後における持分変動に関する取引としては、子会社株式の追加取得、子会社株式の一部売却および子会社の時価発行増資が挙げられる。たとえば、支配獲得後に子会社株式を追加取得した場合、段階取得と同様に、「持分変動差額」の会計処理が問題となる。

2011年5月にIAS27(2008年改訂)「連結財務諸表および個別財務諸表」(Consolidated and Separate Financial Statements)を差し替えてIAS27(2011年改訂)「個別財務諸表」と改称・改訂した上で、新規に分離・公表された国際財務報告基準第10号「連結財務諸表」(以下、IFRS10という)は、親会社の所有持分変動額(changes in a parent's ownership interests)を資本取引(equity transactions)とみなし、当該変動からの利得・損失(gain or loss from these changes)を損益計算書に認識しない(IFRS10, pars.53, BCZ168)。すなわち、当該持分が変動した場合には、「支配株主持分」(controlling equity)と「非支配株主持分⁽¹⁰⁾」(non-controlling equity)に応じて帳簿価額(carrying amounts)を修正した後に、非支配株主持分の帳簿価額と支払対価の公正価値の差額は持分に認識される(IFRS10, par. B96)。要するに、追加取得に伴い親会社の持分が増加した変動は、資本主間で行われた資本取引とみなされ、「持分変動差額」を企業集団内部における資本剰余金として処理する「資本剰余金計上処理」に大変換した。この資本剰余金計上処理は、親会社株主も子会社株主(非支配株主)も同様に企業集団に対する

資金提供者(資本主)として同等に取り扱う「経済的単一体説」と整合的である。

なお、IAS39は、2008年秋のリーマン・ショック(金融危機)等の影響を受けて修正を強いられ、IASBが2009年に公表した国際財務報告基準第9号「金融商品」(以下、IFRS9という)に差し替えられた。IASCにより作成されたIAS39をIASBが差し替えて2009年に公表したIFRS9では、「金融資産の管理に関するビジネスモデル」および「金融資産の契約上のキャッシュ・フローの特性」による客観的な規準により、金融資産は「償却原価測定金融資産」と「公正価値測定金融資産」に二分化されている。後者に係る利得・損失は、純損益として認識される。ただし、持分金融商品(financial equity instrument)への投資である場合には、「その他の包括利益」(other comprehensive income: OCI)に表示することができる(IFRS9, pars.5.2, 5.7)。

(2) 日本のASBJによる「企業会計基準」の作成・公表

わが国では、国際会計環境の変容に対応できるように、平成13年(2001年)7月26日に「財団法人 財務会計基準機構」が発足し、その中に会計基準の開発・審議、国際的な会計基準の整備への貢献等を直接担当する機関として、プライベート・セクターの「企業会計基準委員会」(Accounting Standards Board of Japan: 以下、ASBJと略す)が「企業会計審議会」に代わる会計基準設定主体として設立された。ASBJは、独自に「企業会計基準」を作成・公表しているが、ASBJによって作成されている新会計基準も、経済的実質優先主義、時価評価の部分的容認に基づく混合測定主義等を特徴とし、IFRS/改訂IASに収斂している。その中には、「企業会計審議会」が作成・公表してきた金融商品・リース取引・セグメント情報・企業結合・退職給付に係る会計基準を新しい「企業会計基準」に差し替え、大幅にIAS/IFRSへのコンバージェンスを図っている。

たとえば、平成18年(2006年)7月5日に公表された企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(以下、「基準9号」とい

う)では、2003年に改訂されたIAS2「棚卸資産」と収斂する形で、棚卸資産の評価基準として「原価と正味売却価額との低価法」が強制適用される。従来、棚卸資産の期末評価基準として「原価法」を原則適用とするが、例外処理として「低価法」の選択適用も認められていた。「低価法」を適用した場合における時価としては、「連続意見書第四」(第一・三・1)によれば、次のような三つの方法のいずれかが採用されていた。

- (1) 原価と正味実現可能価額との比較法
- (2) 原価と再調達原価との比較法
- (3) 原価、正味実現可能価額と再調達原価との比較法

ASBJが平成18年に公表した「基準9号」では、IAS2に収斂して、「原価法」は廃棄され、「低価法」が強制適用されることになった。「通常の販売目的で保有する棚卸資産」の期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とし、時価評価差額を当期の費用として処理する(「基準9号」7項)。

IAS2は、1975年公表の原初基準から、販売目的資産である棚卸資産の期末評価基準として「原価と正味実現可能価額の低価法」を強制適用している(IAS2(2011年修正) par.9)。再測定時(決算日)に際して当該棚卸資産から得られるキャッシュ・インフローが取得原価を下回る場合には、現金回収可能額に相当する正味実現可能額を貸借対照表価額とし、原価と正味実現可能価額との差額を当期の評価損として計上することになっている。IASBの見解に従えば、販売目的資産は、販売によって実現すると見込まれる金額を超えて計上されるべきでないという会計思考に基づいて、棚卸資産は取得原価から「正味実現可能価額⁽¹¹⁾」まで評価減することができる(IAS2(2011年修正) par.28)。

わが国の法人税法では、期末評価基準として「原価法」と「低価法」の選択適用が可能であるが、「低価法」を採用した場合、平成19(2007年)年度税制改正において、事務負担増加への配慮から「基準9号」に調整するために、従来の「原価と再調達原価との低価法」(旧法令28

①二、旧法基通5-2-10)から「原価と正味売却価額との低価法」に変更された(法令28①二)。

「基準9号」は平成20年(2008年)9月に改正され、IAS2(2003年改訂)に収斂する形でLIFOを廃止した。この改正の影響を受け、平成20年(2008年)税制改正時に法人税法からLIFOが削除された。ただし、法人税法では、棚卸資産の法定評価法として「最終仕入原価法」も容認されている。

IAS17(2003年改訂)の影響を受けて、平成5年(1993年)公表の「リース取引に係る会計基準」をASBJが差し替えて、2007年3月30日に公表した企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」(以下、「基準13号」という)によれば、ファイナンス・リース取引の判定基準の一つとして、リース料総額の「現在価値」が見積現金購入価額の概ね90%以上である「現在価値基準」を要求する(「基準13号」9項)。ファイナンス・リースは「所有権移転ファイナンス・リース」と「所有権移転外ファイナンス・リース」に分類され、それぞれ異なる売買処理・減価償却が行われる。「所有権移転ファイナンス・リース」には売買処理が原則とされ、自己保有資産と同様の減価償却を行うことができる。リース資産・リース債務の計上額算定には、リース料総額からこれに含まれる利息相当額の合理的な見積額を控除する方法によるが、利息相当額(支払利息)は、原則として、リース期間にわたり「利息法」により配分する(「基準13号」10-11項)。「所有権移転外ファイナンス・リース」におけるリース資産の減価償却費は、耐用年数をリース期間とし、残存価額をゼロとして算定される(「基準13号」12項)。

IAS17(2003年改訂)には、このような区分はない。IAS17は、ファイナンス・リースを二種類の分けることなく、自己所有の資産と同一の方法による減価償却を要求する。ただし、リース期間の終了時までには所有権を取得することに合理的確実性がある場合には、償却期間は当該資産の経済的耐用年数であり、その以外の場合には、経済的耐用年数とリース期間のいずれか短い年数である(IAS17(2003年改訂) par.27)。

わが国の法人税法では、平成19年(2007年)

の税制改正時に、ファイナンス・リース取引の判定基準の一つとして、原則として、リース料総額の「全額」が取得のために通常要する価額の概ね90%以上であることを要件とした。したがって、「基準13号」よりもリース取引の判定が広範囲となる。また、法人税法では、例外的処理として現在価値で計上し、利息相当額は定額法または利息法により配分計算することもできる(法基通7-6の2-9)。法人税法では、複雑な割引計算や利息法は、原則的方法ではなく、任意的に選択適用できる。

平成19年(2007年)8月8日には、ASBJとIASBとの間で、平成23年(2011年)6月末までに日本基準のIFRSへの収斂を目指す「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意」(「東京合意」と通称されている)が締結された。「東京合意」に応じて、IAS/IFRS適用に向けたロードマップを盛り込んだ「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)」が、金融庁の諮問機関である「企業会計審議会」から平成21年(2009年)6月に公表された。本意見書の見解では、平成22年(2010年)3月期の年度の財務諸表からIAS/IFRSの任意適用を認め、任意適用範囲として、国際的な財務・事業活動を行っている上場企業の連結財務諸表(およびその上場子会社等の連結財務諸表)を対象としている⁽¹²⁾。平成22年3月には、IFRS用XBRL(拡張可能な事業報告言語)タクソノミ(平成21年版)の日本語訳版が完成し、これを利用して日本電波工業株式会社がIAS/IFRS任意適用第1号として平成22年6月25日に有価証券報告書を提出した(菊谷(2011)17頁)。

ASBJは、IASBとの間で締結した「東京合意」の短期コンバージェンス対象となった企業結合会計と連結会計のために、企業会計審議会が平成15年(2003年)10月に公表していた「企業結合に係る会計基準」および「平成9年連結原則」を廃棄し、平成20年(2008年)12月26日に企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」(以下、「基準21号」という)と企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下、「平成20年連結基準」という)を公表した。

「基準 21 号」は、IASC の IAS22「企業結合」(1998 年改訂)を差し替えて IASB が 2004 年 3 月に改訂・公表した IFRS3 (2004 年)に収斂する形で「パーチェス法限定適用アプローチ」(purchase only approach)に変更している。「平成 9 年連結原則」の公表後、部分時価評価法の採用はわずかであること、また、子会社株式を現金以外の対価(たとえば自社の株式)で取得する取引を対象としていた「企業結合に係る会計基準」では「全面時価評価法」が前提とされたこととの整合性の観点から、「平成 20 年連結基準」(20 項)では、「全面時価評価法」のみが採用されることになった。「平成 9 年連結原則」は、IFRS3 (2004 年)と同様に、段階取得における持分投資額として「個々の投資取引における取得原価の単純合計額」を適用していた。「平成 20 年連結基準」(23 項)および「基準 21 号」(25 項)は、IFRS3 (2008 年改訂)に収斂するために「支配獲得時の時価による再測定額」を利用することとなった。

なお、「少数株主持分」は、「昭和 50 年連結原則」では負債の部、「平成 9 年連結原則」では負債と資本の中間項目として表示されていたが、「平成 20 年連結基準」では純資産の部に計上される。なお、投資と資本の相殺消去から生じた消去差額は、「平成 9 年連結原則」までは「連結調整勘定」と呼ばれていたが、「平成 20 年連結基準」では、「企業結合に係る会計基準」に合わせて「のれん」に改められた。

IASB が 2008 年に改訂した IFRS3(2008 年改訂)と IAS27 (2008 年改訂)とのコンバージェンスを図った「平成 20 年連結基準」は、平成 25 年 (2013 年) 9 月 13 日に抜本的に修正された。「平成 20 年連結基準」では、子会社株式の追加取得・一部売却および子会社の時価発行増資に伴う持分変動差額(支配獲得後における持分変動差額)の会計処理として損益計上処理が基準化されていたが、IASB が 2011 年 5 月に新規に公表した IFRS10「連結財務諸表」に収斂するために、「平成 25 年連結基準」(65 項)は資本剰余金処理に変更するコペルニクスの転換を行った。

さらに、それまで使用されてきた「少数株主持分」は「非支配株主持分」、「少数株主損益」は「非支配株主に帰属する当期純利益」、「当期純利益」は「親会社株主に帰属する当期純利益」、「少数株主損益調整前当期純利益」は「当期純利益」に改称されている(「平成 25 年連結基準」39 項)。

表 1 では、ASBJ が会計基準の国際的収斂に資するために作成してきた「企業会計基準」の公表日、最終改正日または修正日、廃止日が示されている。なお、「改正」とは、他の「企業会計基準」・法令等の改正・公表に伴う内容の実質的な変更であり、「修正」とは、新規の「企業会計基準」の設定または現行基準・法令等に伴う用語・字句等の形式的な変更をいう(財務会計基準機構 (2019) 第 24 条)。

表 1 ASBJ による「企業会計基準」の公表・改正・廃止経緯

番号	名称	公表・最終改正・廃止日
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	2002 年 2 月 21 日公表 2015 年 3 月 26 日最終改正
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 日公表 2013 年 9 月 13 日最終改正 (2020 年 3 月 31 日修正)
第 3 号	「退職給付に係る会計基準」の一部改正	2005 年 3 月 16 日公表 2012 年 5 月 17 日廃止
第 4 号	役員賞与に関する会計基準	2005 年 11 月 29 日公表

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日公表 2021年1月28日最終改正 (2022年10月28日修正)
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日公表 2013年9月13日最終改正 (2022年10月28日最終修正)
第7号	事業分離等に関する会計基準	2005年12月27日公表 2013年9月13日最終改正 (2019年1月16日修正)
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日公表 (2022年7月1日最終修正)
第9号	棚卸資産の評価に関する会計基準	2006年7月5日公表 2019年7月4日最終改正 (2020年3月31日修正)
第10号	金融商品に関する会計基準	2006年8月11日公表 2022年10月28日最終改正
第11号	関連当事者の開示に関する会計基準	2006年10月17日公表 (2016年12月26日修正)
第12号	四半期財務諸表に関する会計基準	2007年3月14日公表 2020年3月31日最終改正
第13号	リース取引に関する会計基準	2007年3月30日公表
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日公表 2012年5月17日廃止
第15号	工事契約に関する会計基準	2007年12月27日公表 2018年3月30日廃止
第16号	持分法に関する会計基準	2008年3月10日公表 2008年12月26日最終改正 (2015年3月26日最終修正)
第17号	セグメント情報に関する会計基準	2008年3月21日公表 2010年6月30日最終改正 (2020年3月31日最終修正)
第18号	資産除去債務に関する会計基準	2008年3月31日公表 (2012年5月17日修正)
第19号	「退職給付に係る会計基準」の一部改正(その3)	2008年7月31日公表 2012年5月17日廃止
第20号	賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準	2008年11月28日公表 2011年3月25日最終改正 (2019年7月4日修正)
第21号	企業結合に関する会計基準	2008年12月26日公表 2019年1月16日最終改正 (2022年7月1日最終修正)

第22号	連結財務諸表に関する会計基準	2008年12月26日公表 2013年9月13日最終改正 (2020年3月31日最終修正)
第23号	「研究開発費等に係る会計基準」の一部改正	2008年12月26日公表
第24号	会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準	2009年12月4日公表 2020年3月31日最終改正
第25号	包括利益の表示に関する会計基準	2010年6月30日公表 2022年10月28日最終改正 (2020年3月31日最終修正)
第26号	退職給付に関する会計基準	2012年5月17日公表 2016年12月16日最終改正 (2022年10月28日最終修正)
第27号	法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準	2017年3月16日公表 (2021年8月12日最終修正)
第28号	「税効果会計に係る会計基準」の一部改正	2018年2月16日公表 (2021年8月12日最終修正)
第29号	収益認識に関する会計基準	2018年3月30日公表 2022年8月26日最終改正
第30号	時価の算定に関する会計基準	2019年7月4日公表 (2022年7月1日最終修正)
第31号	会計上の見積りの開示に関する会計基準	2020年3月31日公表

出所：菊谷 (2021)7-9頁一部修正。

21世紀に入り IAS/IFRS がグローバル・スタンダードとして各国で採用され始め、会計基準の国際的収斂あるいは IAS/IFRS の全面導入に移行していく現状に鑑み、ASBJ は、この国際的現実を緩和・対処するために IAS/IFRS を一部削除・修正した「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」(Japan's Modified International Standards (JMIS) : Accounting Standards Committee Comprising IFRSs and ASBJ Modification : 以下、JMIS と略す) を平成 27 年 (2015 年) 年 6 月 30 日に公表している。たとえば、IFRS3 が「のれん」に対して減損処理を強制適用するのに対し、わが国の JMIS は 20 年以内の規則的償却法を継続して採択した。

したがって、上場企業等では、「企業会計原則」・「企業会計基準」、JMIS、2010 年 3 月期から任意適用できた IAS/IFRS および米国基準

(連結財務諸表規則第 95 条により適用可能) が選択適用な会計基準として併存している。

3. 「中小企業会計指針」・「中小企業会計要領」の公表と会計基準の重層化

国際資本市場における現在・将来の投資者・債権者等の意思決定にとって有用な情報の提供を財務報告の基本目的とする「意思決定有用性アプローチ」(decision-usefulness approach) の観点から、主として投資者にとって有用な公正価値・市場価値、割引現在価値・見積数値を大幅に利用する IAS/IFRS に収斂している新会計基準は、中小企業にとっては過重負担を強いる会計処理基準でしかない。

その欠陥を是正するために、中小企業庁が平成 14 年 (2002 年) 6 月に「中小企業の会計に関する研究会報告書」を公表したのを契機にし

て、同年12月には日本税理士会連合会が「中小会社会計基準」、翌年6月にJICPAが「中小会社の会計のあり方に関する研究報告」を公表し、その普及が図られた。平成17年(2005年)8月には、これら3つの報告書を統合して「中小企業の会計に関する指針」(以下、「中小企業会計指針」と略す)が中小企業の会計処理簡素化のために公表されている。「中小企業会計指針」は、会社法第431条に規定する「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行⁽¹³⁾」として利用可能とされることになり、法人税法上の「公正処理基準」としても利用され得る。

過度に複雑化・多様化した測定ルールを要求するIAS/IFRSに収斂しなければならない新会計基準は、「金融商品取引法」の適用会社(上場会社、有価証券届出書の提出会社、資本金5億円以上・株主500名以上の会社)およびその子会社と関連会社、会計監査人を設置する会社とその子会社に強制適用されるが、他の中小会社の適用は任意である。中小会社は「中小企業会計指針」を適用できるが、「中小企業会計指針」では、IAS/IFRSよりは簡略された会計処理基準が容認されている。

たとえば、「中小企業会計指針」(80項(2))では、企業結合(取得)には「基準10号」と同様に「パーチェス法」が適用されるが、①企業結合日の時価と被取得企業の適正な帳簿価額との間に重要な差異がない場合、②時価の算定が困難である場合には、被取得企業の資産・負債に企業結合日の適正な帳簿価額を付することができる。つまり、一定の条件を満たした場合、被取得企業の資産・負債を時価で評価する必要のない「持分プーリング法」も適用できる。

平成18年(2006年)8月11日にASBJによって公表された企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」(以下、「基準10号」という)と同様に、「中小企業会計指針」(19項)は、市場価格のある「その他有価証券」には時価法(全部純資産直入法または部分純資産直入法)を採用するが、評価差額が多額でない場合には、原価法によることもできる。「中小企業会計指針」(18項)では、「基準10号」(28項(1)・(3))と同様に、一般債権には貸倒実績率法、破産更

正債権等には「財務内容評価法」が適用されるが、貸倒懸念債権には、「基準10号」(28項(2))が当初の約定利率で割り引いた金額の総額と債権の帳簿価額との差額を貸倒見積額(貸倒引当金繰入)として算出する「キャッシュ・フロー見積法」ではなく、債権額から担保金額等を減額した残額のうち一定金額を貸倒見積額とする「財務内容評価法」が採用されている。

棚卸資産の評価に関して平成18年(2006年)7月15日にASBJが公表した「基準9号」(7項)では、棚卸資産は、正味売却価額が取得原価より下落している場合には、収益性の低下による簿価切下げのために、原価と正味売却価額の低価法をもって貸借対照表価額としなければならない。「中小企業会計指針」(27項)では、棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とするが、期末における時価(原則として正味売却価額)が帳簿価額より下落し、かつ、金額的重要性がある場合に限り、時価をもって貸借対照表価額とすることができる。

「基準9号」は平成20年(2008年)9月26日に改正・公表され、棚卸資産の評価方法としてLIFOを廃棄した。最終仕入原価法は、一定の要件を満たす場合においてのみ容認される(「基準9号」34-4~34-8項)。この改正の影響を受け、平成21年(2009年)税制改正時に法人税法からLIFOが削除されたように、「中小企業会計指針」(28項)でも、平成22年(2010年)の改正時にLIFOが廃止され、期間損益の計算上著しい弊害がない場合には、法人税法の法定評価法である「最終仕入原価法」を用いることもできる。

しかしながら、IAS/IFRSに収斂している新会計基準を簡素化した形で設定された「中小企業会計指針」は、小規模・零細企業にとってはかなり高度な会計処理基準であった。「中小企業会計指針」をさらに簡素化した会計処理基準を設定するために、平成23年(2011年)2月に中小企業庁と金融庁で共同事務局を務める「中小企業の会計に関する検討会」が設置され、平成24年(2012年)2月に「中小企業の会計に関する基本要領」(以下、「中小企業会計要領」と略す)を公表した。「中小企業会計要領」は、

中小企業の実態に配慮し、中小企業に必要な事項を簡潔かつ平易に記載する立場から「収益費用アプローチの重視」、「税務との親和性」、「税効果会計の不適用」等の特徴とする（河崎(2012) 28頁）。

たとえば、資産（金銭債権、有価証券、棚卸資産、固定資産等）は、原則として、取得価額を基礎にして計上する（「中小企業会計要領」II・2）。すなわち、すべての資産の期末評価基準として取得原価主義が採用されている。ただし、法人税法の規定にある「売買目的有価証券」は、時価で計上できる（「中小企業会計要領」II・5）。また、棚卸資産の期末評価には、法人税法と同様に、原価法と低価法の選択適用が認められる。棚卸資産の評価方法としては、法人税法が認めているように、個別法、FIFO、総平均法、移動平均法、売価還元法のほかに、「最終仕入原価法」も認められる（「中小企業会計要領」II・6）。

英国では、中小企業のために簡素化した「小規模企業財務報告基準」（Financial Reporting Standards for Small Enterprises: FRSSSE）が公表されていたが、英国と同様に、わが国でも、小規模企業に対する固有の会計基準を設定する「小会社向け基本的附則設定法」（basic schedule for small companies）が採択されたことになる。将来的には、IAS/IFRS に収斂した新会計基準を大規模企業に、「中小企業会計指針」を中規模企業に、「中小企業会計要領」を小規模・零細企業に適用することになるであろう。つまり、一国内に大企業会社向け会計基準と中小企業向け会計基準が並存し、「重層的会計基準設定」が存立したことになる。その場合、大規模企業・中規模企業・小規模企業のそれぞれの範囲内では、ダブル・スタンダードは生じていない（菊谷(2003) 33-34頁）。

IAS/IFRS に収斂する「企業会計基準」の設定の後遺症として「中小企業会計指針」や「中小企業会計要領」を作らざる得なくなり、会計基準の重層化が余儀なくされた。要するに、わが国の財務会計・報告制度としては、会計基準の国際的収斂に対処するために、IAS/IFRS へ収斂する新会計基準の複数設定化、それに伴う

会計基準の階層化・多層化（重層的会計基準設定）が展開されることになった。

VII. 日本における企業会計制度の変遷の特徴 — むすびに代えて —

日本の財務会計制度史上、1800年代後半には明治政府による複式簿記の導入・普及、国立銀行条例・商法の制定等、英・米・独の社会システム・価値システムを移植した「他者依存志向国際化」を経験し、昭和20年（1945年）の大東亜戦争敗戦後には米国法に基づく独占禁止法・証券取引法等の新規公布や「企業会計原則」の設定等、GHQの占領下で米国の社会システム・価値システムが強要された「覇権志向国際化」（アメリカナイゼーション）を甘受している。明治6・7年（1873・4年）に西洋式の複式簿記がシャンド（A.A.Shand）の『銀行簿記精法』（*The Detailed Method of Bank Bookkeeping*）、福沢諭吉の訳書『帳合之法』によって紹介・導入され、明治23年（1890年）には1861年普通ドイツ商法（*Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch*）を母法にして債権者保護を立法趣旨とする（旧）商法が公布され、明治32年（1899年）に改正されている。大東亜戦争敗戦後には、マッカーサー・レジューム下で米国の1933年証券法・1934年証券取引所法を母法とする証券取引法（現在、金融商品取引法）および公認会計士法が昭和23年（1948年）に公布され、昭和24年（1949年）には、米国のSHM原則をモデルにして当期業績主義の損益計算重視に基づいた「企業会計原則」が公表されている。かつて染谷（Someya (1996) pp.43-45）が解析したように、日本の財務会計制度史上、19世紀後半と20世紀中葉の2回の「会計革命」（accounting revolution）を経験したと言える。

1990年代から21世紀にかけて、これらに匹敵する外圧として「会計基準の国際的収斂」という第三波が押し寄せてきた。余震として1989年のE32や2000年の「E32趣旨書」の公表、1995年の「IASC・IOSCO協定」や2002年の「ノーウォーク合意」の締結後、直接的には2007年の「東京合意」の締結は、日本の会計基準が

IAS/IFRS への収斂を速め、第三波の本震の原因となっている。「会計基準の国際的収斂」は、日本の財務会計・報告制度史上、第3の会計革命として加速化している。

「会計基準の国際的収斂」の基本的なベースとなるIAS/IFRSでは、国際資本市場における現在・将来の投資者の意思決定にとって有用な「将来キャッシュ・フローの予測」に適合する財務情報を提供するために、金融資産・有形固定資産・投資不動産等の広範な資産項目にわたって「公正価値評価」が採用されている。また、リース会計のように、法的形式より経済的実態の判断を重視する「経済的実質優先主義」が適用され、法的所有権を保有しなくても、リース物件により経済的利益を実質的に享受でき、使用に伴って生ずるコストを実質的に負担する場合には、リース資産として貸借対照表上に認識・測定できる。リース資産には、将来キャッシュ・フローの割引現在価値が用いられ、その割引率・割引期間は財務上の仮定による予測数値である。投資者の投資決定にとって有用である将来キャッシュ・フローを重視した会計処理が最優先されている（菊谷（2011）25-26頁）。

現在、わが国の「企業会計基準」においても、時価評価の部分的適用や「経済的実質優先主義」の採用によって、計算規定の中に複雑な割引計算や主観的な見積数値が財務報告数値として使われ、「会計基準の国際的収斂」は着実に進行している。しかも、会計基準の改正・新規設定を受けて、法人税法の計算規定が改正されるケースもあることは、税制史上、特筆に値する。売買目的有価証券に対する時価法の強制適用、棚卸資産に対する「原価と正味売却価額の低価法」の任意適用とLIFOの廃止、リース資産に対する「売買処理」等は、「企業会計基準」の公表によって導入されている。法人税法も、「企業会計基準」を介してIAS/IFRSに収斂してきたと言えるのかもしれない。

ただし、「会計基準の国際的収斂」が進行しているとはいえ、わが国の会計基準とIAS/IFRSでは、細かい点で若干の相違も存在する。しかも、IAS/IFRSが改訂される度に、わが国の会計基準に何らかの対応が余儀なくされ、「後追い

的国際的収斂」に終始していると言っても過言ではない。

たとえば、IAS2は、条件付で個別法の強制適用、原則法としてFIFOとWACの選択適用、簡便法として売価還元法の適用を要求し、原価配分方法の適用指定を行うとともに、「洗替え法」を強制適用しているが、わが国では、棚卸資産の原価配分方法として個別法、FIFO、移動平均法（WAC）、総平均法、売価還元法の任意選択が可能であり、「洗替え法」と「切放し法」の選択適用が認められている。IFRS3では、のれんの会計処理として「減損処理法」に限定するが、わが国では、「規則的償却法」が採用される。有形固定資産に関するIAS16は、「規定的処理」として耐用年数・残存価額・減価償却方法の「定期的見直し」を要求するが、わが国では、そのような規定はない。また、有形固定資産の期末評価に「原価モデル」（cost model）と「再評価モデル」（revaluation model）の選択適用が容認されている（IAS16（2003年改訂）par.29）。わが国の「企業会計原則」（第三・五・D）は、「有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。」と規定し、有形固定資産の期末評価基準として取得原価主義を採用している。わが国では有形固定資産の再測定額には「原価モデル」が強制適用されるのに対し、IAS16では「原価モデル」のほかに「再評価モデル」も選択適用できる。わが国では、子会社株式と関連会社株式を取得原価で測定しなければならないが、IFRS9では「公正価値測定金融資産」として公正価値で測定されている。

IAS17によれば、リース取引はファイナンス・リースとオペレーティング・リースに区分され、リース資産の取得原価は、リース開始日に算定された当該資産の公正価値または最低リース料総額の現在価値のいずれか低い金額で算定されていたが、IAS17は2016年1月に国際財務報告基準第16号「リース」（以下、IFRS16という）に差し替えられた。IFRS16は、IAS17とは異なり、借手側のリース取引におけるファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類を廃止し、すべてのリース取引に「使用权資産とリー

表2 わが国における財務会計制度の展開の歴史

会計革命	西暦年	国際化の要因（原因）	国際化の効果（結果）
第一次会計革命 (他者依存国際化期)	1868	明治維新	(西洋化・近代化の開始)
	1873	福沢諭吉『帳合之法』・シャンド『銀行簿精法』の刊行、第一国立銀行第一回決算	西洋式複式簿記の普及 英国流財務報告制度の導入
	1890	商法制定	大陸系商法の導入（財務目録重視）
	1899	商法改正	「会計の計算」新設、法人課税の開始
	1934	「財務諸表準則」の公表	最初の財務諸表作成基準（英国流会計実践と商法会計との調整）
第二次会計革命 (覇権国際化甘受期) (国際的調和化期)	1945	大東亜戦争の敗戦	(GHQによる占領)
	1948	証券取引法の公布	財務報告規制の複数化
	1949	「企業会計原則」の公表（1975年まで単独基準期）	損益計算重視・原価主義・実現主義 商法・税法との調整（国内的調和化）
	1960 1962	「連続意見書」の公表	「企業会計原則」の補強化
	1973	IASC 設立	(IAS 公表)
	1975	「連結財務諸表原則」の公表	会計処理基準の複数化・国際的調和化開始
	1979	「外貨建取引等会計処理基準」の公表	SFAS への調和化
	1988	「セグメント情報の開示基準」の公表	IAS への調和化・正規の手続き開始
第三次会計革命 (国際的収敬期)	1989	IASC による E32 の公表	(会計基準の国際的収敬の開始)
	1990	IASC による「E32 趣旨書」の公表	
	1995	「IASC・IOSCO 協定」の締結	
	1997	「連結財務諸表原則」の全面改訂	企業会計審議会による現行会計基準の連続的改訂開始
	1998	「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」の公表	企業会計審議会による新会計基準の連続的公表開始
	2001	IASC の IASB への改組 企業会計基準委員会 (ASBJ) 設立	(会計基準の国際的収敬の強化) (IASB による IFRS 公表、IAS 改訂)
	2002	ASBJ による「企業会計基準第 1 号」の公表	ASBJ による新会計基準の連続的公表、改訂開始 (IFRS への収敬による新会計基準の複数設定化)
	2003	「中小企業会計指針」の公表	会計基準の二層化（重層的会計基準設定）
	2007	ASBJ・IASB による「東京合意」の締結	日本基準の IFRS への収敬の加速化
	2010	IAS・IFRS 任意適用の開始	上場企業の任意による IFRS の適用開始
	2012	「中小企業会計要領」の公表	会計基準の階層化（会計基準複数設定化の継続）
2015	「修正国際基準」(JMIS) の公表	会計基準の国内的拡散化	

出所：菊谷（2013）52 頁一部加筆修正。

ス負債」をオンバランスする単一の会計処理を要求している（IFRS16, par.22）。わが国の「基準13号」とは乖離するIFRS16が公表されたことにより、リース会計における国際的収斂は一步後退したことになる。

しかしながら、IAS/IFRS 自体の理論的妥当性と実務的適用可能性も検討される必要がある。たとえば、のれんの会計処理に「減損処理法」が強制されているが、今日のように術革新等が激しい時代では、超過収益力は企業間の競争等によって即座に消滅するものと考えられるので、早期償却が望ましい。また、過剰な買収対価（取得原価）に基づく「のれん」の過大計上が実務化されているケースも散見される。実証研究においても、(1) のれんは減価し、(2) 平均的消滅期間は5年程度であると推測でき、「規則的償却法」による利益情報が会計情報の価値を高めることが明らかになっている（大日方（2012）358-359頁、336頁）。平成27年（2015年）6月30日に公表されたJMISは20年以内の規則的償却法を採用し、「減損処理法」の適用を拒否した。「規則的償却法」と比べて利益を増やし、短期的な金銭の見返りを求めることができる「減損処理法」（非償却処理）を基準化したSFAS142に追従するIFRS3は見直すべきである。

国際政治学者の星野昭吉（（1994）23頁）が指摘したように、黒船の来航以来、日本は第一波（幕末から明治維新）、第二波（占領期）、第三波（現在）という三波の国際化の大波を受けている。第一波・第二波は外から押し寄せてきたが、第三の国際化は真の国際化として自発的に答える時に来ている。わが国の財務会計制度史上、「他者依存志向国際化」と「覇権志向国際化の甘受」を余儀なくされたが、歴史的に見て言語（会計を一種の企業言語とみなす）の伝播・普及は経済力の発展にほぼ比例するので、世界レベルで共有されるIAS/IFRSの改訂・修正と新規設定に際しては、「相互依存志向国際化」の健全な遂行のために、日本の経済力に応じてわが国の会計思考・会計理論、会計基準、会計実践・会計慣行等も反映させるべきである（菊谷（2002）166頁）。

表2では、わが国における財務会計制度展開史を「国際化」の観点から三つに大別し、その国際化の原因（要因）と結果（効果）が簡潔かつ重点的に示されている。

表2から解明できるように、わが国の財務会計制度史上、「会計革命」の原因となった大きな外圧に対する対応措置が一段落すると、その後には、日本独自の会計基準あるいは財務会計・報告制度が展開・実践化されるに至っている。しかも、トライアングル体制の下で商法（現在、会社法）と証券取引法（現在、金融商品取引法）または法人税法との国内的調整も図られてきた。かつて「漢字」から「カタカナ」と「ひらがな」を編み出して日本文化に溶け込んだように、会計環境の大変化・外圧を経験した後に日本独自の会計基準あるいは財務会計・報告制度が構築・形成されていることが、わが国の会計基準における国際化あるいは企業会計制度の変遷の特徴であると言えるかもしれない（菊谷（2022）66頁）。

[注]

(1) IASCは、1973年6月29日に下記のような指導的な専門職業的会計士団体の合意によって設立された（IAS1（1975年）p.0）。IASCは、会計士団体から構成されているプライベート・セクターである。

オーストラリア：オーストラリア勅許会計士協会、オーストラリア会計士協会

カナダ：カナダ勅許会計士協会

フランス：フランス会計士協会

旧西ドイツ：ドイツ経済監査士協会、経済監査士会議所

日本：日本公認会計士協会

メキシコ：メキシコ公共会計士協会

オランダ：オランダ登録会計士協会

英国・アイルランド：イングランド・ウェールズ勅許会計士協会、スコットランド勅許会計士協会、アイルランド勅許会計士協会、公認会計士協会、原価・管理会計士協会、公共体財務会計担当者勅許協会

米国：米国公認会計士協会

(2) 当時の企業会計審議会会長であった黒澤 清 (1979) 3頁) が解説したように、外貨換算によって多額の為替換算が生じた場合、在外子会社が純利益を計上しているにもかかわらず赤字に転嫁することもあり、また多額の為替換算差益が生じた場合に、在外子会社が純損失を示しているにもかかわらず、黒字に転化する「換算パラドックス」(paradox of translation) を呈することがあり得る。このような事態を回避するために、修正テンポラル法では (1) 当期純利益と期末留保利益には決算日レートを適用し、(2) 換算によって生じた換算差額を資産または負債として「為替換算調整勘定」に収容したのである。

(3) 日本の系列企業集団は、菊谷・クック (M. Kikuya and T.E. Cooke (1991) pp.86-87) も指摘したように、事業法人同士および金融機関・事業法人間の株式持ち合い (cross-shareholding) によって形成され、その経営管理・財務関係を安定的に維持している。さらに、複合役員派遣 (multiple directorships) によって企業集団内の経営支配は強固なものになっていた。マッキノン (J.L. McKinnon (1984) p.22) も解明したように、英米の企業集団は、グループの持株会社 (group holding company) が直接的または間接的に株式を所有する直線型 (linear pattern) であるのに対し、日本の企業集団は、分散化した株式持ち合いから成る複合型 (complex pattern) である。日本の系列企業集団は、微量な株式を相互に保有し、役員を相互に派遣することによって形成されていた。日本の会計実務・財務報告の特徴としては、株式相互持ち合い・メインバンク制 (株主の債権者化・債権者の株主化) 等によって、企業相互間で利益を守り合う低い配当性向を可能にできる利益圧縮化 (保守主義会計処理) の傾向が強かった (Cooke・Kikuya (1989) pp.45-49, Cooke・Kikuya (1991) pp.17-22)。

(4) 原初基準である IAS2 (1975 年) では、棚卸資産の費用化 (原価配分) に多様な方法が承認されていたので、IAS2 (1975 年) も E32 の検討対象になったが、「E32 趣旨書」では承認されず、さらに公開草案第 38 号「棚卸資産」(以下、E38 という) として

1991 年に再修正・再公表されることになった (「E32 趣旨書」pars.1, 12)。E38 に若干の修正を加えて IAS2 (1993 年改訂)「棚卸資産」が 1993 年 11 月に改称・公表されている。

(5) E32 では、IAS25「投資の会計処理」(Accounting for Investments) の検討対象事項の確定が保留になったが、短期投資の期末評価に時価主義が「優先的処理」、低価主義が「代替的処理」として採用され、時価変動額は当該期間の損益計算書に計上されることになっていた。IASC は、投資 (有価証券を意味する) に関する原初基準として 1986 年 3 月に IAS25 を公表し、投資を (a) 随時現金化でき、かつ、1 年を超えて保有意図のない短期投資、(b) 短期投資以外の長期投資に分類し、(a) には時価主義と低価主義の選択適用、(b) には原価主義、時価主義と低価主義の選択適用を基準化していた。IAS25 では、短期運用目的の有価証券を時価で評価し、評価差額を当期損益に算入することができ、売却目的で取得・保有する有価証券に対して時価主義と低価主義の選択適用を認めているが、原価主義による計上は拒否されている (IAS25, pars.3,43-48)。なお、IAS25 は、1998 年 12 月に暫定基準として公表された IAS39 に差し替えられ、廃棄処分された。

(6) IAS22 (1983 年) (pars.41-42) の規定によれば、「パーチェス法」を適用した場合に生じる「負ののれん」(negative goodwill) の会計処理に対しても、(a) 損益認識法と (b) 株主持分直接修正法の選択適用が容認されている。損益認識法のもとでは、負ののれんには「規則的取崩法」または「負債計上・資産価値相殺法」が適用され、株主持分直接修正法では、「剰余金設定法」で処理される。

(7) IASC は、金融商品に関して 1991 年 9 月と 1994 年 1 月に公開草案 E40 と E48 を公表したが、比較的に問題とならない「表示と開示」に関する規定のみが承認され、1995 年 6 月に IAS32「金融商品：開示と表示」として公表された。金融商品の認識と測定に関する公開草案 E62 が 1998 年 6 月に公表され、1998 年 12 月に暫定基準として IAS39「金融商品：認識と測定」が公表された。つまり、金融商品に関する IAS としては、IAS32 と IAS39 が分割公表され

ている。

(8) 「親会社概念」とは、親会社株主の持分を重視し、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置付け、親会社株主の観点から連結財務諸表を作成する連結基礎概念である。「経済的単一体概念」とは、親会社・子会社の連結会社全体を単一経済単位とみなし、非支配株主も親会社株主と同様に企業集団への資金拠出者として同等に扱われ、その企業集団を構成する親会社・子会社の株主の立場に立って連結財務諸表を作成する連結基礎概念である。したがって、支配獲得時の資本連結に際しては、「親会社概念」に従えば、子会社の資産・負債のうち親会社持分に相当する部分について株式取得日ごとに当該日の時価で評価する「部分時価評価法」が採用され、「買入のれん」が計上される。「経済的単一体概念」に基づけば、親会社が子会社を支配した結果、子会社が企業集団に含まれることになった事実を重視する考え方により、子会社の資産・負債のすべてを支配獲得時の時価で評価する「全面時価評価法」が採択され、「全部のれん」が計上される（菊谷・吉田（2016）15-17頁）。

(9) IASB 初代議長（2001年4月～2011年6月）のツウィーディー卿は、英国の会計基準審議会（Accounting Standards Board: ASB）の初代議長（1990年8月～2001年1月）でもあった。英国では、1970年1月に会計基準設定主体として会計基準運営委員会（Accounting Standards Steering Committee: ASSC）が設立され、1976年2月に会計基準委員会（Accounting Standards Committee: ASC）と改組・改称された。ASCは、ASBに改組される1990年7月末までに、25篇の「基準会計実務書」（Statement of Standard Accounting Practice: SSAP）を作成・公表していた。1990年8月1日にASCから会計基準設定の任を引き渡されたASBは、ASCが作成した22篇のSSAPを承認・継承するとともに、独自に「財務報告基準」（Financial Reporting Standard: FRS）を作成・公表している（菊谷（1994）202-209頁）。なお、ASCはIASB、ASBはIASBやASBJ、FRSはIFRSの語源となっている。

(10) IFRS3を改訂するために2005年に公表されてい

たIFRS3修正草案（pars.8-9）は、従来の「少数株主持分」（minority interest）を「非支配持分」（non-controlling interest）に改称した。支配力基準を採用する場合には、親会社が必ずしも過半数の議決権を保有しているとは限らず、親会社以外の株主が過半数を占める可能性がある。すなわち、親会社（支配会社）以外の株主（従来の「少数株主」）は少数の株主に当たらないので、支配していない株主の持分、「非支配持分」という勘定科目・表示項目を使用する方が適切である。なお、「パーチェス法」は「取得法」（acquisition method）と名称変更されている。

(11) 「正味実現可能価額」とは、通常の営業過程における予想売価から、完成までに要する見積費用および販売に要する見積費用を控除した額である。「正味実現可能価額」は、棚卸資産の販売により実現する正味金額を意味し、「事業体固有の価値」（entity-specific value）であり、市場参加者間において秩序ある取引で販売する「公正価値」とは異なる。

(12) 平成23年（2011年）3月11日に東日本大震災が勃発したために、莫大なコストと事務負担が発生するIAS/IFRSへ対応しなければならない不急不要のコストを払う余裕は全くないとする産業界の要請等により、自見金融担当大臣はIAS/IFRSの強制適用の延期を発表した。ただし、その震災後にIAS/IFRSを任意適用している企業は着実に増えている。2022年4月現在、IAS/IFRSを任意適用している企業は206社に上る。

(13) 平成17年に創設された会社法は、「株式会社」だけではなく、出資者間の閉鎖的な人的関係に基づいて比較的小規模の企業活動を行う「持分会社」も対象とするので、金融商品取引法よりも対象企業範囲が広い。株式会社であっても中小企業が多いので、会社計算規則第3条は、「一般に公正妥当と認められる企業会計基準その他の企業会計の慣行」によるべき旨を定めた。

(14) 有形固定資産に関する原初基準であるIAS16（1982年）は、再測定時（決算日）における有形固定資産の帳簿価額（carrying amount）として取得原価（cost）または再評価額（revalued amount）により計上することを容認している（IAS16（1982年）

par.36)。カンファーマン・ゼフ (Camfferman and Zeff (2007) p.132) の解説によれば、各国における会計実践を寄せ集めた原初基準である IAS16 (1982 年) には、当時の英国とオランダの会計実践を反映して再評価額による資産評価が認められている。1990 年公表の「E32 趣旨書」の提案に従って 1993 年 11 月に改称・改訂された IAS16 (1993 年改訂) (pars.29-30) では、標準処理として「原価モデル」、代替処理として「再評価モデル」が強制適用された。IASB によって 2003 年 12 月に改訂された IAS16 (2003 年改訂) (par.29) は、再度、「原価モデル」と「再評価モデル」の選択適用を容認した。

[参考文献]

新井清光 (1982) 『国際会計研究』中央経済社。
 番場嘉一郎・稲垣富士男 (1976) 『問答式 連結財務諸表の解説』中央経済社。
 Camfferman, Kees and Zeff, Stephen A. (2007) *Financial and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee 1973-2000*, Oxford University Press.
 Campbell, Les (1985) “Financial Reporting in Japan”, in : Christopher Nobes and Robert Parker (eds.) *Comparative International Accounting Second Edition*, Philip Allan / St.Martin’s Press.
 Choi, Frederick D.S.and Mueller, Gerhard G. (1984) *International Accounting*, Prentice-Hall.
 中小企業の会計に関する検討会 (2012) 「中小企業の会計に関する基本要領」……………「中小企業会計要領」
 Cooke, T.E. and Kikuya, M. (1989) “Japan : looking behind the merger myths”, *Acquisition Monthly*, December 1989.
 Cooke, T.E. and Kikuya, M. (1991) *Financial Reporting in Japan : Regulation, Practice and Environment*, Blackwell in association with the ICAEW.
 Financial Accounting Standards Board (1974) Statement of Financial Accounting Standards No.2 Accounting for Research and Development Costs. …………… SFAS2
 Financial Accounting Standards Board (1975) State-

ment of Financial Accounting Standards No.8 Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements. …………… SFAS8
 Financial Accounting Standards Board (1981) Statement of Financial Accounting Standards No.52 Foreign Currency Translation. …………… SFAS52
 Financial Accounting Standards Board (2001) Statement of Financial Accounting Standards No.142 Goodwill and Other Intangible Assets. …… SFAS142
 星野昭吉 (1994) 「日本の『国際化』をめぐる諸問題」星野昭吉編著『国際化の日本の現在—国際化をめぐる諸問題への学際的アプローチ—』白桃書房。
 星野昭吉 (2017) 『戦後の「平和国家」日本の理念と現実』同文館出版。
 International Accounting Standards Board (2004) International Accounting Standard 2 (revised 2003) Inventories. …………… IAS2 (2003 年改訂)
 International Accounting Standards Board (2004) International Accounting Standard 16 (revised 2003) Property, Plant and Equipment. …………… IAS16 (2003 年改訂)
 International Accounting Standards Board (2004) International Accounting Standard 17 Leases (revised 2003). …………… IAS17 (2003 年改訂)
 International Accounting Standards Board (2004) International Accounting Standard 21 The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates (revised 2003). …………… IAS21 (2003 年改訂)
 International Accounting Standards Board (2004) International Financial Reporting Standard 3 Business Combinations. …………… IFRS3 (2004 年)
 International Accounting Standards Board (2005) Exposure Draft of Proposed Amendments to IFRS3 Business Combinations. …………… IFRS3 修正草案
 International Accounting Standards Board (2008) International Financial Reporting Standard 3 (revised 2008) Business Combinations. …………… IFRS3 (2008 年改訂)
 International Accounting Standards Board (2008) In-

International Accounting Standard 27 (revised 2008) Consolidated and Separate Financial Statements. IAS27 (2008年改訂)	International Accounting Standards Committee (1983) International Accounting Standard 19 Accounting for Retirement Benefits in the Financial Statements of Employers. IAS19 (1983年)
International Accounting Standards Board (2009) Inter- national Financial Reporting Standard 9 Financial Instruments. IFRS9	International Accounting Standards Committee (1983) International Accounting Standard 21 Accounting for the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. IAS21 (1983年)
International Accounting Standards Board (2011) Inter- national Accounting Standard 2 (amended 2011) In- ventories. IAS2 (2011年修正)	International Accounting Standards Committee (1983) International Accounting Standard 22 Accounting for Business Combinations. IAS22 (1983年)
International Accounting Standards Board (2011) Inter- national Financial Reporting Standard 10 Consoli- dated Financial Statements. IFRS10	International Accounting Standards Committee (1989) International Accounting Standard 27 Consolidated Financial Statements and Accounting for Invest- ments in Subsidiaries. IAS27
International Accounting Standards Board (2016) In- ternational Financial Reporting Standard 16 Lease. IFRS16	International Accounting Standards Committee (1989) International Accounting Standards Committee (1989) Exposure Draft 32 Comparability of Financial State- ments : Amendments to International Accounting Standards. E32
International Accounting Standards Committee (1975) International Accounting Standard 1 Disclosure of Accounting Policies. IAS1 (1975年)	International Accounting Standards Committee (1990) Statement of Intent : Comparability of Financial Statements. 「E32 趣旨書」
International Accounting Standards Committee (1975) International Accounting Standard 2 Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the His- torical Cost System. IAS2 (1975年)	International Accounting Standards Committee (1993) Comparability of Financial Statements : Revised In- ternational Accounting Standards.
International Accounting Standards Committee (1976) International Accounting Standard 3 Consolidated Financial Statements IAS3	International Accounting Standards Committee (1993) International Accounting Standard 2 (revised1993) Inventories. IAS2 (1993年改訂)
International Accounting Standards Committee (1978) International Accounting Standard 9 Accounting for the Research and Development Activities IAS9 (1978年)	International Accounting Standards Committee (1993) International Accounting Standard 9 (revised1993) Research and Development Costs. IAS9 (1993年改訂)
International Accounting Standards Committee (1981) International Accounting Standard 14 Reporting Financial Information by Segment. IAS14 (1981年)	International Accounting Standards Committee (1993) International Accounting Standard 19 (revised1993) Retirement Benefit Costs. IAS19 (1993年改訂)
International Accounting Standards Committee (1982) International Accounting Standard 16 Accounting for Property, Plant and Equipment. IAS16 (1982年)	International Accounting Standards Committee (1993) International Accounting Standard 21 (revised 1993) The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates. IAS21 (1993年改訂)
International Accounting Standards Committee (1982) International Accounting Standard 17 Accounting for Leases. IAS17 (1982年)	International Accounting Standards Committee (1993)

- International Accounting Standard 22 (revised 1993)
Business Combinations. …… IAS22 (1993年改訂)
International Accounting Standards Committee (1998)
International Accounting Standard 22 (revised 1998)
Business Combinations. …… IAS22 (1998年改訂)
International Accounting Standards Committee (1998)
International Accounting Standard 36 (revised 1998)
Impairment of Assets. …… IAS36 (1998年改訂)
International Accounting Standards Committee (1998)
International Accounting Standard 38 Intangible
Assets. …… IAS38 (1998年)
International Accounting Standards Committee (1998)
International Accounting Standard 39 Financial In-
struments : Recognition and Measurement.
…………… IAS39 (1998年)
伊藤邦雄 (1993) 「関連当事者間取引」伊藤邦雄・醍
醐 聡・田中健二編集『事例研究 現代の企業決算・
有価証券報告書等にもみる動向と課題』税務経理協会。
川北 博・橋本 尚 (2010) 『ゼロからわかる国際財
務報告基準』中央経済社。
川崎照行 (2012) 『『中小会計要領』の全体像と課題』
『企業会計』第64巻第10号。
企業会計審議会 (1949、1982) 「企業会計原則」。
企業会計審議会 (1960) 「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第四 棚卸資産の評価
について」……………「連続意見書第四」
企業会計審議会 (1975) 「連結財務諸表原則」
……………「昭和50年連結原則」
企業会計審議会 (1979、1995、1999) 「外貨建取引等
会計処理基準」……………「外貨基準」
企業会計審議会 (1988) 「セグメント情報の開示基準」。
企業会計審議会 (1993) 「リース取引に係る会計基準」。
企業会計審議会 (1997) 「連結財務諸表原則」
……………「平成9年連結原則」
企業会計審議会 (1998) 「研究開発費等に係る会計基
準」。
企業会計審議会 (1998) 「退職給付に係る会計基準」。
企業会計審議会 (1998) 「税効果会計に係る会計基準」。
企業会計審議会 (1999) 「金融商品に係る会計基準」。
企業会計審議会 (2002) 「固定資産の減損に係る会計
基準」。
企業会計審議会 (2003) 「企業結合に係る会計基準」。
企業会計基準委員会 (2006、2008) 企業会計基準第9
号「棚卸資産の評価に関する会計基準」
……………「基準9号」
企業会計基準委員会 (2006、2008) 企業会計基準第10
号「金融商品に関する会計基準」……………「基準10号」
企業会計基準委員会 (2007) 企業会計基準第13号「リ
ース取引に関する会計基準」……………「基準13号」
企業会計基準委員会 (2008) 企業会計基準第21号「企
業結合に関する会計基準」……………「基準21号」
企業会計基準委員会 (2008) 企業会計基準第22号「連
結財務諸表に関する会計基準」
……………「平成20年連結基準」
企業会計基準委員会 (2013) 企業会計基準第22号「連
結財務諸表に関する会計基準」
……………「平成25年連結基準」
企業会計基準委員会 (2015) 「修正国際基準 (国際会
計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準に
よって構成される会計基準)」…………… JMS
菊谷正人 (1994) 『国際会計の研究』創成社。
菊谷正人 (1995) 「棚卸資産会計の国際比較」『政経論
叢』第94号。
菊谷正人 (2000) 「わが国における会計基準の国際的
調和化」『ビジネス・インサイト』第29号。
Kikuya, Masato (2001) “International harmonization of
Japanese accounting standards”, *Accounting, Busi-
ness & Financial History*, Vol.11 No.3.
菊谷正人 (2002) 『多国籍企業会計論 (三訂版)』創成
社。
菊谷正人 (2003) 『『企業会計原則』と概念フレームワ
ーク — 国際的調和化における『企業会計原則』の将
来—』『會計』第163巻第6号。
菊谷正人 (2011) 「IASC・IASBの変遷の歴史とIAS・
IFRSの特徴」『経営志林』第47巻第4号。
菊谷正人 (2013) 「わが国財務会計制度における国際
化の展開と展望」『経理研究』第56号。
菊谷正人 (2022) 「講演記録 わが国における財務会
計基準の国際化」『国民経済雑誌』第226巻第5号。
Kikuya, Masato and Cooke, Terence E. (1991) *Account-*

- ing in Japan*, Teihan.
- 菊谷正人・吉田智也 (2016) 『連結財務諸表要説』 同文館出版。
- 黒澤 清 (1979) 「外貨建取引等会計処理基準の公表にあたって」『企業会計』第31巻第9号。
- 経済団体連合会経理懇談会 (1989) 「国際会計基準委員会に対するコメント」『経理情報』第569号。
- McKinonn, J.L. (1984) “Application of Anglo-American Principles of Consolidation to Corporate Financial Disclosure in Japan”, *ABACUS*, Vol.20 No.1.
- 中島省吾 (1981) 「国際会計基準委員会の創立とその経緯」黒澤 清総編集・中島省吾責任編著『体系近代会計学X 国際会計基準』中央経済社。
- 日本税理士会連合会・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会 (2005-2011、2013-2017) 「中小企業の会計に関する指針」
「中小企業会計指針」
- Nobes, Christopher (1985) “Harmonization of Financial Reporting”, in : Christopher Nobes and Robert Parker (eds.) *Comparative International Accounting Second Edition*, Philip Allan / St.Martin’s Press.
- Nobes, Christopher (1991) “Harmonization of financial reporting”, in : C. Nobes and R. Parker (eds.) *Comparative International Accounting Third Edition*, Prentice Hall International (UK) Ltd.,
- 大日方 隆 (2012) 「整合性分析と実証研究」齊藤静樹先生古稀論文集編集委員会編『会計基準研究の原点』中央経済社。
- Samuels, J. M. and Piper, A. G. (1985), *International Accounting : A Survey*, Crom Helm.
- 白鳥栄一 (1984) 「国際会計委員会」染谷恭次郎編著『国際会計論』東洋経済新報社。
- 白鳥栄一 (1989) 「国際会計基準の新しい展開」『経理情報』第563号。
- 白鳥栄一 (1990) 「IAS32『財務諸表の比較可能性』の確定」『企業会計』第25巻第9号。
- 染谷恭次郎 (1977) 『国際会計—新しい企業会計の領域—』中央経済社。
- Someya, Kyojiro (1996) *Japanese Accounting : A Historical Approach*, Oxford University Press.
- 徳永忠昭 (1989) 「『財務諸表の比較可能性』の主旨と概要」『企業会計』第24巻第8号。
- 徳永忠昭 (1993) 「IASCにおける会計基準の設定」新井清光編著『会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状—』中央経済社。
- 財務会計基準機構 (2019) 「企業会計基準及び修正国際会計基準の開発に係る適正手続に関する規則」。

