

## 科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成 25 年 6 月 19 日現在

機関番号：35301

研究種目：若手研究（B）

研究期間：2009～2012

課題番号：21730389

研究課題名（和文） 将来事象会計基準の国際的形成に関する研究

研究課題名（英文） The Study on International Setting of the Accounting Standards for the Future Events

研究代表者

川本 和則（KAWAMOTO KAZUNORI）

岡山商科大学・経営学部・教授

研究者番号：70330537

研究成果の概要（和文）：国際財務報告基準（IFRS）の形成において、不確実性を伴う負債を従来よりも早期に認識する会計処理が導入されつつあることを明らかにした。さらに、アメリカの会計基準が将来事象会計に関する IFRS の形成に対して強い影響力を与えていること、およびそのことが、（IFRS とアメリカ会計基準とのコンバージェンスを理由に）アメリカ国内における将来事象会計基準の形成を促進する役割を果たしうることを明らかにした。

研究成果の概要（英文）：This study showed clearly that the accounting treatment which can recognize liabilities with uncertainties at a period earlier than before has been introduced in setting of International Financial Reporting Standards (IFRS). Furthermore, this study showed clearly that U. S. accounting standards has strong influence for setting of IFRS on accounting for future events. And this study showed clearly that it can perform the function which promotes setting of the accounting standards on the future events in the United States (for reason of the convergence between IFRS and U. S. accounting standards).

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2009 年度	600,000	180,000	780,000
2010 年度	500,000	150,000	650,000
2011 年度	500,000	150,000	650,000
2012 年度	500,000	150,000	650,000
年度			
総計	2,100,000	630,000	2,730,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学、会計学

キーワード：会計学、会計基準、国際会計、将来事象会計

## 1. 研究開始当初の背景

近年、企業会計における期間損益計算に、非常に多様な将来予測要素を内包する会計処理（以下、将来事象会計と呼ぶ）がぞくぞくと導入されている。その将来事象会計は将来の事柄を予測して当期の利益計算に含める会計処理であるから、その会計処理には必然的に多くの不確実性や主観的要素が伴う

ことになる。さらに、国際会計基準（IAS）および国際財務報告基準（IFRS）を設定している国際会計基準審議会（IASB）による会計基準の国際的形成活動がますます活発化するのに伴い、将来事象会計基準の国際的形成活動はますます進展してきたと考える。例えば、IASB は 2005 年に IAS 第 37 号の改定を提案する公開草案『国際会計基準第 37 号 予測

支払債務、偶発債務および偶発資産、および国際会計基準第 19 号従業員給付、に対する修正提案』(以下、『2005 年公開草案』と呼ぶ)を公表し、不確実性を伴う将来事象項目(とくに将来負債項目)の会計処理を検討している。また、その『2005 年公開草案』の公表を受ける形で、アメリカの財務会計基準審議会(FASB)がアメリカ国内で不確実性を伴う資産・負債の会計処理に関して意見を募るためにコメント招請書『不確実性を伴う資産および負債に関して選択された問題』を公表するなど、アメリカと IASB との双方において、不確実性を伴う資産・負債項目をいかにして会計処理するかが検討されている<sup>1</sup>。このように、将来事象会計は現在の重要な会計問題のひとつであり、その導入が国際的にも国内的にもますます進展している注目すべき問題である。

注 1 IASB, Exposure Draft of Proposed, Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits, 2005. And FASB, Invitation to Comment, Selected Issues Relating to Assets and Liabilities with Uncertainties, 2005.

## 2. 研究の目的

将来事象会計の導入に関してはすでに優れた先行研究がある(例えば、加藤盛弘編著『将来事象会計』森山書店、2000年、および加藤盛弘『負債拡大の現代会計』森山書店、2006年など)。小生はこれらの先行研究の成果を踏まえつつ将来事象会計の国際的展開に重点をおいた研究を進めてきた(とくに、本研究の開始前の数年間は、IASB の『2005 年公開草案』に関する研究を中心に進めてきた)。本研究においては小生のこれまでの研究をよりいっそう発展させるために、①今後ますます進展するであろう将来事象会計の導入が会計においていかなる意味をもつのか、②将来事象会計の国際的展開がアメリカや我が国などの一国の会計基準形成に対していかなる意味をもつのか、および③会計実務への合意獲得方式のあり方などを検討することを目的としている。

ただし、本研究が扱う将来事象会計基準には多数の会計基準が含まれる。将来事象会計基準の研究は難解で大変広範囲にわたる大きな研究課題であるので、4年間の研究期間でそのすべてを明らかにすることは困難である。それゆえ、本研究では、IASB による将来事象会計基準のうちいくつかの内容、およびその会計基準の国際的形成に影響を及ぼしていると考えられるアメリカ会計基準のうちいくつかの内容を検討することに目的を絞り、IFRS およびその形成に大きな影響を与えたアメリカ会計基準のそれぞれの内

容とそれらが持つ意味を中心に検討していくことを目的とする。

このように本研究の目的は、これらの個別会計基準の内容とそれがもつ会計上の意味の検討を通じて、将来事象会計の導入に対する合意の獲得方式(以下で述べるように、国際的な場面と国内的な場面との両方における獲得方式)を検討し、IASB と FASB を中心として進められる将来事象会計基準の国際的進展のあり方の一端を明らかにすることである。その研究の結果、将来事象会計の内容とそれに対する合意の獲得方式の一端が明らかとなり、現代会計に対する理解をより深めることに有用な結果を得ることができると考える。

## 3. 研究の方法

本研究においては、IFRS およびそれらに大きな影響を与えていると考えられるアメリカの会計基準のうち、不確実性や将来予測要素を不可欠の要素とする会計基準の内容と、それがもつ会計上の意味を検討した。

これまでの研究においても同様であるが、本研究の特色および独創性は次の点にある。

周知のように、会計基準の国際的形形成に対するアメリカの国際的影響力は非常に大きい。そのため、本研究では2つの側面から将来事象会計基準の国際的形形成を検討した。第一の側面は、これが将来事象会計基準の国際的形形成活動の主たる側面であろうが、IASB による将来事象会計基準の国際的形形成のあり方とその意味に関する分析である。第二に、その IASB による将来事象会計基準の国際的形形成活動がアメリカの将来事象会計基準の形形成に対して与える影響とその意味に関する分析である。この2つの側面から将来事象会計基準の国際的形形成活動を検討するところに本研究の研究方法の特色および独創性があると考えられる。

## 4. 研究成果

(1) 将来事象会計基準の国際的形形成の進展  
まず、本研究においては、従来から続けてきた IASB の『2005 年公開草案』に関する研究をよりいっそう進展させるために、IASB が『2005 年公開草案』で提案した内容が、その後の将来事象会計基準の国際的形形成に対していかなる影響を与えているのか(および、将来事象会計基準の国際的形形成が『2005 年公開草案』以降、どの程度進展しているのか)を検討するために、不確実性を伴う将来事象会計項目のいくつかを検討した。

その研究成果として、国際財務報告解釈指針委員会(IFRIC:現在の名称は国際財務報告基準解釈指針委員会)が2007年に発行したIFRIC 解釈書第13号『カスタマー・ロイヤリティ・プログラム』(以下、単に第13号

と略す)の内容とその役割を検討した論文を2010年に公表した。

第13号によれば、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムとは、実体が報奨クレジット(マイルやポイントなど)を発行して顧客の購買意欲を向上させるために用いる制度である。顧客はそのポイントなどを商品やサービスと交換するか、マイルやポイントに相当する金額の値引きを受けた上で商品やサービスを購入することができる<sup>2</sup>。

この報奨クレジットの会計処理には必然的に多様な不確実性が伴う。例えば、マイルやポイントを受け取った顧客が将来のどの時点で、いくらのポイントと商品との交換等を請求するかは不明であるし、ポイントと商品との引き替え等が請求されない可能性もある。第13号が主に問題にしているのは、このような不確実性を伴う報奨クレジットの提供取引に関わる収益を、いつ認識すべきなのかという問題である。この問題は収益の認識の問題であるので、それをどのように解釈するかによって会計処理が異なり、結果として計算される各期間の利益金額も異なってくる。それゆえ、この問題は非常に重要な問題である。

第13号は、報奨クレジットの提供取引をそのクレジットを提供するきっかけとなった当初の販売取引の個別に確認可能な構成要素であるとし、当初の販売の対価として受け取った金額を報奨クレジットと販売取引のその他の構成要素とに配分することを要求している。こうして報奨クレジットに配分された対価は負債として計上され、報奨クレジットと商品等との交換に対する義務を実体が果たすまで収益は認識されない(pars. 5-7 and BC7)。

報奨クレジットに対する負債に配分される金額は、多様な見積技法を用いて算出されたその報奨クレジットの公正価値(それが別個に販売される金額)を参考にすることによって測定される(pars. 5-6, BC12 and AG1-AG3)。

この第13号における会計処理は従来のIAS第37号に基づく処理方法(販売時に収益を全額計上するとともに、報奨クレジットに対する予測支払債務とそれに伴う費用を計上する処理方法)とは異なる。第13号はIAS第37号における場合のように、将来のある時点において生じると予測される報奨クレジットと報奨との交換に必要な費用の額をもとに負債(予測支払債務)を計上するのではなく、収益の金額そのものを減額して負債を計上する。

その会計処理においては、報奨クレジットの引き替えが発生する可能性が高くないとみなされる場合においても報奨クレジットの提供時に負債が認識され、その金額分だけ

収益の認識が延期される。それゆえ、第13号における会計処理は、IAS第37号を適用する場合よりも早期に負債を認識しようとともに、収益の認識を従来よりもさらに遅らせる会計処理であると考えられる。さらに、その負債の金額は将来のある時点における報奨クレジットの引き替え(すなわち義務の履行)に際して必要であろうと予想される費用の金額ではなく、販売によって得た対価の一部を(公正価値評価された収益額の一部を)報奨クレジットに対する負債の額とするものである。

このように第13号における会計処理は、報奨クレジットに関する負債をIAS第37号の規定によらずに認識し、その負債の金額分だけ収益の認識を従来よりも延期するものである。この第13号において収益の認識を規定しているものは実現概念ではなく、負債概念の解釈である。報奨クレジットに対する負債は義務が存在するがゆえに認識され、それに伴い収益の認識が従来よりも延期されるのである。

それゆえ、第13号による会計処理は負債概念の解釈に基づく収益認識論を展開することにより、IAS第37号を適用する場合よりも、負債(および減額される収益)の金額的拡大化と不確実性を伴う負債項目の早期認識化(および収益認識の遅延化)をもたらさう会計処理(利益金額が従来よりも少なくなる会計処理)であると考えられるのである。

このような第13号の会計処理は、IASBの概念フレームワークやIAS第18号、および公正価値概念などにその理論的正当性を支えられている。さらに、現行のIAS第37号の規定から離脱している第13号の内容は、IASBが2005年に公表したIAS第37号の改定を提案する公開草案『国際会計基準第37号予測支払債務、偶発債務および偶発資産、および国際会計基準第19号従業員給付、に対する修正提案』(以下、『2005年公開草案』と呼ぶ)によっても支えられている。第13号は『2005年公開草案』に影響を受けつつ、『2005年公開草案』における負債概念の解釈を正式な会計基準(報奨クレジットの会計処理に限定した解釈指針としてではあるが)として導入したものと考えられるのである。

注2 IASB, IFRIC Interpretation 13, *Customer Loyalty Programmes*, 2007, pars. 1-3 and BC2. (企業会計基準委員会、財団法人財務会計基準機構監訳「IFRIC 解釈指針第13号 カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」『国際財務報告基準(IFRS®) 2009』所収、中央経済社、2009年、第1-3項および第BC2項。)以下、本節における第13号からの引用は、引用部分にパラグラフ番号を( )書きで記入する形式で示すこととする。また、本

報告書における第 13 号に関する部分は、拙稿「負債の解釈に基づく収益の認識と測定—IFRIC 解釈書第 13 号における負債と収益の会計—」『岡山商大論叢』第 46 巻第 2 号、2010 年、からの引用である。

(2) 将来事象会計基準の国際的形成のアメリカ会計基準形成に対する影響

①アメリカにおける公正価値測定法の適用範囲の拡大と会計基準のコンバージェンス

つぎに、本研究は将来事象会計基準の国際的形成活動が、アメリカの国内会計基準形成に対していかなる影響をもたらすのかを検討した。その研究成果として、会計基準のコンバージェンスを理由にアメリカ国内において将来事象項目の会計処理を検討している FASB のコメント招請書『不確実性を伴う資産および負債に関して選択された問題』

(以下、『コメント招請書』と呼ぶ)と、現在、アメリカにおいて不確実性を伴う資産や負債一般の会計処理を規定している「FASB 会計基準の成文化 (FASB Accounting Standards Codification)」(以下、ASC と略す)のトピック 450「偶発事象」を例に、IASB の負債プロジェクトの動向やアメリカにおける『コメント招請書』の発行活動などが、アメリカにおける将来事象会計(とくに将来負債会計)の導入に対していかなる役割を果たしているのかを検討し、その成果を 2013 年に公表した<sup>3</sup>。

『コメント招請書』によれば、1975 年に発行された FASB 財務会計基準ステイメント第 5 号『偶発事象会計』(以下、第 5 号と呼ぶ)は、アメリカの偶発事象会計に関する一般基準であり、偶発利得および偶発損失という概念を通じて、間接的にはあるが、不確実性を伴う資産や負債の会計処理を規定してきた<sup>4</sup>。第 5 号は、将来事象項目の発生の可能性の高さと合理的な見積金額の存在という 2 つの論理を中心的支えとして、不確実な将来事象項目のうち、偶発損失のみを合理的な見積もり額によって認識しうる論理を展開していた<sup>5</sup>。

『コメント招請書』によれば、この第 5 号の会計処理方法は、資産や負債に伴う不確実性をその項目の測定においてではなく、認識において考慮する方法である。しかし、アメリカにおいては、将来事象項目の不確実性を公正価値測定において取り扱う方法が導入されてきているのだという。その公正価値測定に基づく方法とは、ある項目に関する不確実性を公正価値測定に織り込むことにより、その項目の認識において不確実性を考慮しない(不確実性を認識基準としない)方法であるという (pars. 4 and 13)。

なお、『コメント招請書』において用いられている用語ではないが、以下、本報告書で

は便宜上、将来事象項目に関する不確実性を認識においてではなく公正価値測定において考慮する会計処理方法を公正価値測定法と略称することとする。

この公正価値測定法は 2000 年に発行された FASB 財務会計概念ステイメント第 7 号『会計測定におけるキャッシュ・フロー情報と現在価値の利用』において示された立場に基づくものであるという (pars. 4 and 11)。『コメント招請書』によれば、概念ステイメント第 7 号で示された公正価値測定法の立場が、2001 年に公表された FASB 財務会計基準ステイメント第 143 号『資産除去債務の会計』によって個別会基準レベルへと導入され、その後、2002 年の FASB 解釈書第 45 号『他者の負債に関する間接的保証を含む保証人の会計および保証に関する開示要件』、および 2005 年の FASB 解釈書第 47 号『条件付の資産除去債務の会計』を通じて量的にも概念的にも拡大されてきた(資産除去債務や保証債務といった限定された項目においては)ことが主張されている (pars. 18—21)。

このアメリカにおける公正価値測定法の導入とその拡大の流れは、会計基準の国際的形成に対しても影響を及ぼしていると『コメント招請書』は主張している。すなわち、2005 年に IASB が公表した『2005 年公開草案』は、IASB 自身が主張しているように、公正価値測定法を採用しているアメリカの会計基準や解釈書に IFRS をあわせるかたちでコンバージェンスすることを標榜して作成されたものである<sup>6</sup>。

『コメント招請書』によれば、『2005 年公開草案』はアメリカにおける公正価値測定法の立場を採用して非金融負債という非常に幅広い負債一般の認識規準から発生の可能性を除外し、その項目に関する不確実性をその項目の測定において考慮する方法を提案するものである。このように、『コメント招請書』は『2005 年公開草案』がアメリカ会計基準や解釈書の立場を踏襲していることを主張し、『2005 年公開草案』の内容が、アメリカの解釈書第 45 号や解釈書第 47 号との実質的なコンバージェンスをもたらすものであると位置づけている。しかし、アメリカ会計基準や解釈書とのコンバージェンスを標榜して公表された『2005 年公開草案』は、アメリカのように限定された項目(資産除去債務や保証債務)にのみ公正価値測定法を適用しようとはせず、より幅広い概念である非金融負債に公正価値測定法を適用することを提案していると『コメント招請書』は主張している (pars. 22-23 and 48)。

このように、『コメント招請書』においては、IASB の『2005 年公開草案』をアメリカ国内で検討する形式をとりつつ、(a) 公正価

値測定法を導入しているアメリカ会計基準（解釈書第 45 号などを含む）の立場を IASB が認めたこと、(b) IASB という世界規模での専門家集団が、公正価値測定法をアメリカにおけるよりも幅広い負債一般に対して適用することが妥当であると判断していることを主張し、コンバージェンスの観点から、その IASB の『2005 年公開草案』の内容にアメリカも同調するかどうかを検討する必要があることが主に主張されていると考える。そのことを通じて、『コメント招請書』は公正価値測定法（従来では発生の可能性が低いがゆえに認識されなかった項目を認識することを認める会計処理方法）の導入拡大を通じて、将来事象項目の早期認識化を促進しうる論理を展開していると考えられる。

注 3 本報告書における『コメント招請書』および ASC などのアメリカ会計基準に関する分析は、拙稿「アメリカにおける不確実性を伴う負債の会計処理—FASB『コメント招請書』および ASC トピック 450「偶発事象」を中心に」、『岡山商大論叢』第 49 巻第 1 号、2013 年、からの引用である。

注 4 FASB, *Invitation to Comment, Selected Issues Relating to Assets and Liabilities with Uncertainties*, 2005, pars. 12-13. 以下、本節における『コメント招請書』からの引用は、引用部分にパラグラフ番号を（ ）書きで記入する形式で示すこととする。

注 5 FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No. 5, Accounting for Contingencies*, 1975, pars. 3, 8 and 17.

注 6 IASB, *Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits*, 2005, Introduction, pars. 3-4.

②ASC トピック 450「偶発事象」における公正価値測定法の位置づけと将来事象会計基準の形成

つぎに、この国際的な動向を背景とした『コメント招請書』の主張が、現在のアメリカ会計基準をどのように支えているのかを検討した。

現在、アメリカにおいて偶発事象会計を規定しているのは、ASC トピック 450「偶発事象」である。トピック 450 はすべての実体の偶発事象に対して適用される。ただし、公正価値で測定される偶発事象から生じる資産や負債の認識や当初測定などには適用されない<sup>7</sup>。

トピック 450 は第 5 号と同様に、将来事象項目に関する不確実性を認識基準とし、発生の可能性の低い項目を認識しないという立

場をとっている。しかし、トピック 450 は上述の公正価値測定法を否定しているのではない。公正価値測定法を限定された特定の負債項目に対してのみに適用しうる方法であった従来からの立場とは異なり、ASC トピック 450 は公正価値測定法を、不確実性を伴う偶発事象項目一般（すなわちより幅広い項目）に適用しうる代替的処理方法として位置づけている（450-20-05-4, 450-20-25-1 through 450-20-25-2）。

公正価値測定法の対象となる項目をトピック 450 の適用範囲から除外することや、それらの項目に適用される公正価値測定法を偶発事象項目一般に適用しうる代替的アプローチであると位置づけることが持つ意味は大きい。なぜなら、そのことは、公正価値測定法の正当性を強化するとともに、公正価値測定法を従来よりも広範囲の項目に適用することの正当性を支えることになるからである。

公正価値測定法（その項目の発生の可能性を認識基準としない方法）は発生の可能性を認識基準とする方法（発生の可能性が高い項目を認識しない方法）と比べて、将来事象項目（とくに負債項目）をより早期に認識することにつながりうる。したがって、ASC トピック 450 における公正価値測定法の位置づけは、公正価値測定法の採用そのものに対する正当性と公正価値測定法をより幅広い項目に適用することに対する正当性を強化することを通じて、アメリカにおける将来事象会計（特に将来負債会計）の導入を支え、促進することに機能すると考えられる。

ところで、公正価値測定法の正当性は、会計基準である ASC だけではなく、間接的にはあるが、『コメント招請書』や『2005 年公開草案』の存在によっても支えられていると考える。

上述のように、公正価値測定法を導入しているアメリカ会計基準と IAS 第 37 号とのコンバージェンスを標榜して IASB が公表したのが『2005 年公開草案』であった。さらに、アメリカ側でのコンバージェンス活動の一環として、『2005 年公開草案』の内容をいわば再輸入する形で、『2005 年公開草案』の内容にアメリカ会計基準をコンバージェンスするかどうかを（アメリカ国内において公正価値測定法を将来事象一般に対して適用するかどうかを）問うたのが『コメント招請書』である。

この『コメント招請書』は公正価値測定法の妥当性を支えることを通じて、間接的にはあるが、ASC トピック 450 における公正価値測定法の位置づけの妥当性を理論的に支える役割を果たすと考える。また、ASC トピック 450 における公正価値測定法の位置づけを支える『コメント招請書』の立場は、コ

ンバージェンスの立場からみれば、適切な取り組みであるとみなされる。それゆえ、『コメント招請書』は、コンバージェンスの論理に支えられながら、ASC トピック 450 における公正価値測定法の位置づけに対する社会的合意の獲得を支え、アメリカにおける将来事象会計基準の形成を促進する役割を果たしていると考えるのである。

注 7 FASB, *FASB Accounting Standards Codification*<sup>TM</sup>, 450-10-15 through 450-10-15-2A. 以下、本節におけるトピック 450 からの引用は、引用部分にパラグラフ番号を ( ) 書きで記入する形式で示すこととする。

### (3) 研究成果の位置づけと今後の展望等

上述のように、不確実性を伴う将来負債項目を従来よりも早期に認識することを認める将来事象会計基準の国際的形成が進んでいる。その将来事象会計基準の国際的形成は、アメリカ会計基準に強い影響を受けながら進展していると考え。それと同時に、IASB における将来事象会計基準の国際的形成活動は、アメリカにとってみれば、アメリカ国内における将来事象会計基準の形成を促進する機能を果たしうるものである。本研究はそのことを、IASB の『2005 年公開草案』やアメリカの ASC トピック 450 などの検討を通じて明らかにした。

当然のことながら、将来事象会計基準の国際的形成活動は、日本の会計基準にも大きな影響を与える。それゆえ、将来事象会計基準の国際的形成活動に関する研究は、我が国の会計基準の内容およびその本質の解明に貢献する重要な事柄であると考え。したがって、本研究の成果は IASB とアメリカのみならず、我が国の会計においても非常に重要な問題である将来事象会計基準に対する理解を進展させうるものと考え。そのことを通じて、本研究の成果は、現代会計の本質の解明に対して貢献しうると考える。

上述のように、本研究が扱う将来事象会計基準の研究は難解で非常に広範囲にわたる大きな研究課題であり、4 年間という本研究の研究期間で明らかにしうる範囲はその一部でしかない。今後も、より多くの将来事象会計基準の研究を進めることが必要であると考え。そのことが、将来事象会計基準の国際的形成が国際的な場において持つ意味および一国の会計基準形成に対して持つ意味に関する研究をよりいっそう進展させ、現代会計の本質の解明をよりいっそう進展させることにつながると考える。

## 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計 2 件)

- ① 川本和則、アメリカにおける不確実性を伴う負債の会計処理—FASB『コメント招請書』および ASC トピック 450 「偶発事象」を中心に—、『岡山商大論叢』(岡山商科大学)、査読無し、第 49 巻第 1 号、2013 年、pp. 1-27
- ② 川本和則、負債の解釈に基づく収益の認識と測定—IFRIC 解釈書第 13 号における負債と収益の会計—、『岡山商大論叢』(岡山商科大学)、査読無し、第 46 巻第 2 号、2010 年、pp. 1-26

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

川本 和則 (KAWAMOTO KAZUNORI)  
岡山商科大学・経営学部・教授  
研究者番号：70330537

### (2) 研究分担者

( )

研究者番号：

### (3) 連携研究者

( )

研究者番号：