

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 26 年 5 月 30 日現在

機関番号：12701

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2011～2013

課題番号：23530571

研究課題名(和文) 貸借対照表アプローチと損益計算書アプローチの発展的統合過程に関する研究

研究課題名(英文) Research on the Integration of Balance Sheet Approach and Income Statement Approach

研究代表者

大雄 智 (Otaka, Satoru)

横浜国立大学・国際社会科学研究院・准教授

研究者番号：40334619

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,100,000円、(間接経費) 630,000円

研究成果の概要(和文)：本研究の目的は、二つの異なる財務報告アプローチ、すなわち貸借対照表アプローチと損益計算書アプローチの統合の方向性を探究することである。主に企業結合や連結財務諸表に関する会計基準を題材として、利益認識のタイミングを決める概念および株主資本の範囲を決める概念に焦点を合わせた。

研究の結果、二つのアプローチを統合するためには、包括利益と純利益の峻別だけでなく純資産と株主資本との峻別も必要であること、また、支配概念を基礎とする貸借対照表と持分概念を基礎とする損益計算書との連携が必要であることを明らかにした。

研究成果の概要(英文)：The purpose of this research is to explore a direction of an integration of two different financial reporting approaches, that is, balance sheet approach and income statement approach. We focus on both the concept which determines the timing of income recognition and the one which determines the scope of owners' equity, mainly examining accounting standards for business combinations and consolidated financial statements. We conclude from this research, in order to integrate two approaches, it is necessary to distinguish between net assets and owners' equity as well as between comprehensive income and net income and to devise an articulation of the balance sheet based on the concept of control and the income statement based on the concept of shareholders' interest.

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：企業結合会計 連結会計 資本金会計 概念フレームワーク IFRS

1. 研究開始当初の背景

本研究開始以前は、事業再編会計を題材として、企業会計における資産の評価と利益の認識について考察していた。そこでは、事業再編の会計処理において、資産が評価替えされる条件、すなわち、のれんや含み損益が認識される条件を明らかにすることが課題であった。この課題は、事業再編会計をとおして、事業投資の利益測定的基础が改訂される条件を明らかにすることといってもよい。

事業そのものが取引の対象となる事業再編では、事業の動態を会計上どのようにとらえるのが問題となる。事業の動態をとらえるうえでは、企業が使用する経済的資源の変化に着目することもできれば、株主が払い込んだ資金の変化に着目することもできる。すなわち、事業の動態は、企業の経済的資源の転換プロセスとみることもできれば、株主の資金の転換プロセスとみることもできる。前者では企業（資産を支配する主体）の観点から事業の動態がとらえられ、後者では株主（持分を所有する主体）の観点から事業の動態がとらえられる。

したがって、事業再編会計の類型としては、企業の支配の変化にしたがって利益測定的基础を改訂する類型と、株主の持分の変化にしたがって利益測定的基础を改訂する類型の二つを構想することができる。支配と持分という二つの概念を核にして事業再編会計を体系づけたことがそれまでの成果であった。

ただし、支配よりも持分が伝統的には第一義的な概念とみられてきたのではないかという直観はあったものの、それを十分な証拠によって裏付けることはできなかった。また、支配と持分という二つの概念が、より上位の概念にてらして統合される可能性も考慮していなかった。これまでは、支配概念を重視するアプローチと持分概念を重視するアプローチとを対立的に議論するに止まっていたといえる。

そこで、本研究では、こうした異なる二つのアプローチを財務報告の目的にてらして再構成することにより、それぞれの相対的なメリットを一つの財務報告システムにおいて反映させる具体的な道筋を探究することにした。支配概念を重視するアプローチは、近年、FASB と IASB が共同で開発している財務報告の概念フレームワークと親和性があり、また、持分概念を重視するアプローチは投下資金の循環過程を財務報告の主題とする伝統的なアプローチと親和性がある。本研究は、FASB や IASB が設計しようとしている貸借対照表アプローチと伝統的な損益計算書アプローチがいかに一つの財務報告システムにおいて発展的に統合されるのかを探究するものといえることができる。

2. 研究の目的

本研究の目的は、異なる二つの財務報告ア

プローチの発展的統合の方向性を探究することである。FASB と IASB が共同で開発している財務報告の概念フレームワークに対しては、近年、学界から痛烈な批判と代案が提起されている（e.g., Dichev, 2008; AAA FASC, 2010）。それは、会計基準設定主体が設計しようとしている貸借対照表アプローチに対する伝統的な損益計算書アプローチからの挑戦である。本研究では、二つのアプローチのうちどちらを採用すべきかを検討するのではなく、二つのアプローチがいかに一つの財務報告システムにおいて発展的に統合されるのかを探究する。それは、財務報告システムの過去の経路を分析し、将来を展望する試みでもある。

3. 研究の方法

本研究では、支配概念と持分概念の役割を貸借対照表アプローチと損益計算書アプローチの相違を識別する指標としたうえで、二つのアプローチが一つの財務報告システムにおいてどのように統合されるのか、理論と制度の両面から検討する。支配概念と持分概念に着目するため、重点的に調査する分野は企業結合会計、連結会計、資本会計となる。

また、本研究では、支配の主体すなわちエンティティの概念と持分の主体すなわち残余請求権者の概念が再構成されることにより財務報告システムがどのような影響を受けるのかも検討する。それは資産の概念および資本の概念を財務報告システムにおいてどのように位置づけるのかという問題でもあり、財務報告の目的にまで遡って検討されなければならない。そうした検討をとおして、二つのアプローチがいかに一つのシステムにおいて統合されるのかを探究する。

4. 研究成果

(1) 平成 23 年度の研究成果

当年度の最初の作業は、貸借対照表アプローチとは何か、損益計算書アプローチとは何かを明確にすることであった。本研究では、二つのアプローチを識別する指標として、支配概念と持分概念の役割に着目した。すなわち、財務報告の主題を、企業が支配する経済的資源の転換プロセスとみるアプローチを貸借対照表アプローチとし、株主が払い込んだ資金の転換プロセスとみるアプローチを損益計算書アプローチとした。

このように設定された貸借対照表アプローチおよび損益計算書アプローチを準拠枠として、当年度は、資本会計に関するルールを重点的に調査した。その成果の一つが、「償還可能非支配持分の分類と測定—会計処理の分岐点」（大日方隆編著『会計基準研究の原点』所収、中央経済社、2012年）である。

ここでは、非支配株主へのプット・オプションの付与に伴う会計問題を、FASB および IASB の会計基準の動向を概観しながら検討した。親会社が子会社の非支配株主にその非

支配持分を売却する権利を付与したとき、親会社は、将来、非支配株主の権利行使に依りて、その非支配持分を買い取る義務を負う。このとき、会計上は、親会社に生じる支払義務（条件付きの支払義務）を負債に分類するのか資本に分類するのが問題となる。負債と資本の区分については、FASB と IASB の共同プロジェクトによってさまざまなアプローチが提案されてきたが、議論ははまだ決着していない。本研究では、非支配株主に付与されたプット・オプションの解釈（企業結合のための条件付対価ととらえるか、企業結合とは別個の取引によって生じた金融商品ととらえるか、子会社所有者間で再分配された持分価値ととらえるか）に依存してその分類が相違することを明らかにした。

また、非支配株主に対する支払義務をどのように測定するか、とりわけ、その評価替えによる簿価の変動を損益に反映させるか資本に反映させるかも検討すべき課題である。もちろん、それを評価替えする必然性も問われるべきであるが、本研究では、評価替えを与件としたうえで、それによる簿価の変動を利益の要素とするのか資本の要素とするのかを検討した。親会社が非支配持分をその価値を上回る行使価格で買い取れば、親会社には経済的損失が生じる。一方で、非支配株主がその非支配持分をその価値を上回る行使価格で売り払えば、非支配株主には経済的利得が生じる。そうした親会社と非支配株主との間の潜在的な富の移転を会計上どのように解釈するかで資本と利益の区分が相違すること、またそれは、連結利益をエンティティの観点から測定するか親会社の株主の観点から測定するかというアプローチの相違とも関連することを明らかにした。

(2) 平成 24 年度の研究成果

当年度は、アメリカの会計実務にみられるプッシュ・ダウン会計の適用事例を分析することにより、企業の財務諸表で新しい会計の基礎が認識される条件を検討した。新しい会計の基礎が認識される条件は、投資の継続・清算を判断するうえで、経済的資源に対する企業の支配と企業成果に対する株主の持分という二つの観点をどのように位置づけるかという問題と密接に関連する。

従来のプッシュ・ダウン会計では、持分の継続性によって投資の継続性が判断され、また、新株主の持分の取得原価が会計の基礎を構成していた。それに対して、現行の FASB の企業結合会計基準では、支配の継続性によって投資の継続性が判断され、取得企業が支配した経済的資源の公正価値が会計の基礎を構成している。すなわち、従来のプッシュ・ダウン会計は現行の FASB のアプローチと整合しない。

ただし、それは、貸借対照表アプローチがとられている近年の国際的な会計基準の動向のなかで、従来の損益計算書アプローチが

依然として機能している一つの事例とみることもできる。そして、その事実、二つのアプローチを対立的にとらえるのではなく相互補完的にとらえ、両者の発展的な統合を検討すべきことを示唆している。

また、当年度は、2011 年 5 月に公表された IFRS 11 を踏まえ、ジョイント・ベンチャー投資の財務報告方法（持分法 vs. 比例連結）についても検討した。この問題は、従来、支配概念や資産概念との整合性といったストックの観点から検討されることが多かったが、本研究では、事業投資の損益表示というフローの観点からも検討した。

IFRS 11 によって廃止された比例連結は、たしかに、排他的な支配の存在によって資産を定義する概念フレームワークと首尾一貫しないが、一方で、ジョイント・ベンチャー投資の成果を営業損益に反映し、投資の性質に合った損益情報を提供するというメリットがある。本研究では、日産自動車株式会社やソニー株式会社の事例をとおして、貸借対照表には持分法を適用し、損益計算書には比例連結に準じた方法を適用する余地があることを明らかにした。それはまさに、貸借対照表アプローチと損益計算書アプローチを統合させる一つの工夫である。

(3) 平成 25 年度の研究成果

最終年度である当年度は、2013 年 1 月に企業会計基準委員会から公表された企業結合会計基準等に関する複数の公開草案（2013 年 9 月に成案）を踏まえ、資産の売却・分配の会計処理を題材に、利益認識のタイミングを決める概念および株主資本の範囲を決める概念について検討した。

前述の公開草案では、アメリカの会計基準や国際会計基準と同じく、支配の喪失を伴わない非支配株主との取引が資本取引として処理されることになっている。ただし、アメリカの会計基準や国際会計基準の背景には、株主資本の変動が資産の変動に依存し、かつ、資産の変動が支配の獲得・喪失に依存する概念フレームワークがある。それに対して、日本の概念フレームワークでは、純資産が資産と負債の変動として定義される一方、株主資本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と定義されており、株主資本の変動が必ずしも資産の変動に依存するわけではないことが示唆されている。したがって、支配の喪失を伴わない非支配株主との取引から生じる純資産の変動も株主資本以外の要素の変動（たとえば、その他の包括利益）として処理される余地があるはずである。本研究では、それが貸借対照表アプローチと損益計算書アプローチを統合する一つの工夫と位置づけている。

また、当年度は、支配獲得後の子会社株式の追加取得や一部売却の会計処理を、支配アプローチ vs. 持分アプローチという観点から検討した。本研究課題における貸借対照表

アプローチは前者に、損益計算書アプローチは後者に対応し、それぞれの特徴は以下のよう
に要約することができる。

	支配アプローチ	持分アプローチ
事業の動態	企業の経済的資源の 転換過程	株主の資金の 転換過程
資産	経済的資源	未回収の投下資金
資本	純資産 (資産と負債の差額)	純資産のうち 株主の出資部分
利益	純資産の変動 (資本取引による変動は除く)	純資産の変動のうち 投下資金の回収剰余部分
投資の継続・清算の 判断規準	支配の保持・喪失	持分の継続・清算

表 支配アプローチと持分アプローチ

本研究は、子会社株式の追加取得が資本取引として処理されることにより、財務レバレッジが上昇し、ROEが上昇するという不合理に対処するためにも、純資産と株主資本とを峻別し、二つのアプローチを統合する工夫が必要であることを示唆している。

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 3件)

大雄 智、資産の売却・分配の会計 基本概念の再検討、横浜国際社会科学研究所、査読無、第18巻第3号、2013、1-11

大雄 智、ジョイント・ベンチャーの会計基準とその含意、横浜経営研究、査読無、第33巻第3号、2012、149-159

大雄 智、持分の継続性とプッシュ・ダウン会計、横浜経営研究、査読無、第33巻第1号、2012、87-98

〔学会発表〕(計 1件)

大雄 智、連結会計基準と資本概念 支配アプローチと持分アプローチ、日本簿記学会第29回関東部会、2013年6月15日、千葉商科大学

〔図書〕(計 1件)

大日方 隆編著、中央経済社、会計基準研究の原点、2012、207-221 (大雄智、償還可能非支配持分の分類と測定—会計処理の分岐点)

〔産業財産権〕

出願状況(計 0件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年月日：
国内外の別：

取得状況(計 0件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
取得年月日：
国内外の別：

〔その他〕
ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究代表者

大雄 智 (OTAKA, Satoru)
横浜国立大学・国際社会科学研究院・准教授
研究者番号：40334619

(2) 研究分担者

なし

研究者番号：

(3) 連携研究者

なし

研究者番号：