

わが国の連結会計基準の諸問題

—国際的調和の視点から—

平松一夫

I 要 旨

近年、企業をとりまく環境の変化に応じてわが国の企業が急速に集団化・多角化・国際化を進める中で、企業業績を連結ベースで評価する必要性がさらに高まるなど、連結財務諸表は格段にその重要性を増している。それに伴い、現時点にふさわしい連結会計制度を再構築する必要性が強く認識されるに至っている。一方、世界では会計の国際的調和を目指す動きが急進展しており、わが国の連結会計基準は再検討を迫られている。

本稿においては、わが国の連結会計基準の諸問題を、特に国際的調和の視点から検討するものである。そのために、第2節で国際会計基準（IAS）をめぐる動向を整理し、次に第3節でわが国企業会計制度へのIASの適用方式について検討する。ここでは、現実の対応策として、証券取引法のみで作成を要求されている連結財務諸表に限ってIASを導入することを提案している。そして第4節では個別の論点として、①連結の範囲、②連結決算日、③会計処理の統一、④投資消去差額の処理、⑤持分法の適用、⑥ジョイント・ベンチャーの会計処理、⑦連結財務諸表の体系と様式、⑧セグメント情報の開示について、それぞれわが国の基準とIASの規定の内容を比較検討することとする。最後に第5節では、これまでの議論を要約し、国際的調和の視点から、わが国の連結会計基準が現在直面する課題を提示する。

キーワード：連結財務諸表、企業会計、国際会計基準、持分法、ジョイントベンチャー、セグメント情報、トライアングル体制

会計基準・法令等略語一覧

会計基準・法令	本文中	条文引用
連結財務諸表原則	連結財務諸表原則	連結原則
連結財務諸表原則注解	連結財務諸表原則注解	連結注解
連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則	連結財務諸表規則	連結規則
連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則取扱要領	連結財務諸表規則取扱要領	連結要領
セグメント情報の開示基準	セグメント情報の開示基準	開示基準

1. わが国連結会計基準再検討の必要性

わが国の証券取引法において連結財務諸表が制度化されたのは、1977年（昭和52年）であった。その年の4月1日以後に開始する事業年度から、連結財務諸表の作成が義務づけられることになったのである。それ以後すでに19年が経過しており、連結会計はわが国で十分に定着しているものと考えられる。

しかしながら、この間、企業をとりまく環境が著しく変化するのに対応してわが国の企業が急速に集団化・多角化・国際化を進める中で、企業業績を連結ベースで評価する必要性がさらに高まるなど、当時と比べて連結財務諸表は格段にその重要性を増している。それに伴い、連結財務諸表をめぐる現行制度を見直し、現時点にふさわしい連結会計制度を再構築する必要があることが強く認識されるに至っている。

こうした認識を反映して、このところ連結財務諸表に対する取り組みが、活発に行われている。（財）企業財務制度研究会は連結財務諸表開示制度研究懇談会を設け、その報告書として『連結財務諸表制度をめぐる論点』を1993年（平成5年）5月に公表した。（財）企業財務制度研究会はまた、米国財務会計基準（連結会計）研究委員会報告『連結会計をめぐる米国財務会計基準の動向』を1995年（平成7年）11月に公表している。他方、大蔵省企業会計審議会は、その第一部会で1995年（平成7年）11月から「連結財務諸表を巡る諸問題」を取り上げ、いよいよ本格的にわが国の連結財務諸表制度の見直しを開始した。

では、現時点で連結会計制度を再検討する場合に、どのような事項が問題になるのであろうか。上に掲げた（財）企業財務制度研究会の『連結財務諸表制度をめぐる論点』においては、図表1に示した検討事項が掲げられている。そこでは、連結財務諸表の基礎概念に関する事項、連結財務諸表の制度に関する事項、連結財務諸表の作成実務に関する事項のそれぞれについて、さらに多くの検討事項があることが指摘されている。

連結会計基準の再検討を迫る事態は、これ以外にも生じている。国内における最近の問題としては、持株会社の解禁をめぐる議論がある。仮にわが国で持株会社が認められることになれば、財務諸表とその利用に対してどのような影響があるのであろうか。図表2に示したオランダのビール会社であるハイネケン社（Heineken N.V.）の事例（図表2には個別財務諸表のみを掲載）をみれば、その影響の大きさは言をまたないほど明かであると思われる。

ハイネケン社の個別財務諸表は、持株会社としてのそれであり、内容がきわめて単純である。貸借対照表の資産の部は、ほとんどが金融固定資産で占められ、負債・資本の部も大部分が株主資本で占められている。また、損益計算書はさらに単純であり、グループ企業の純利益が大部分を占めるのである。

この個別財務諸表だけでハイネケン社の実態を理解することは、到底不可能である。とりわけ持株会社の場合に、わが国のような個別財務諸表を中心とする財務報告制度は、情報開示の面で問題を生じることとなり、改めて連結財務諸表の重要性が認識されることになる。

図表 1 連結財務情報開示制度に関する検討事項

1. 連結財務諸表の基礎概念に関する事項

- ①連結主体論と連結財務諸表
- ②準拠性と単一組織体の原理

2. 連結財務諸表の制度に関する事項

- ①わが国連結財務諸表制度の歴史的経緯
- ②証券取引法における連結財務諸表制度
 - ・連結財務諸表の位置づけ
 - ・中間連結財務諸表
- ③商法と連結財務諸表との関係
 - ・商法への連結財務諸表の導入とその問題点
 - ・配当規制と連結財務諸表との関係
 - ・商法への企業結合法制の導入
- ④税法と連結財務諸表との関係
 - ・税法の連結財務諸表への影響とその問題点
 - ・連結納税制度の導入
- ⑤連結財務諸表の開示メディア
- ⑥連結財務諸表制度をめぐる国際的動向

3. 連結財務諸表の作成実務に関する事項

(1) 連結財務諸表の一般基準に関する事項

- ①連結の範囲
 - ・親子会社の定義
 - ・除外規定
 - ・除外可能規定
- ②連結決算日
 - ・決算日の差異
- ③会計処理の統一
- ④在外子会社等の財務諸表項目の換算

(2) 連結財務諸表の作成に関する事項

- ①投資勘定と資本勘定の相殺消去
 - ・資本連結（段階法と一括法・みなし株式取得日）
 - ・投資消去差額の処理（連結調整勘定・投資差額の原因分析）
- ②少数株主持分
- ③連結会社間取引の相殺消去
 - ・債権と債務の相殺消去
 - ・会社相互間の取引の相殺消去
 - ・未実現損益の消去
- ④利益処分項目の取扱い
 - ・確定方式と繰上方式
- ⑤持分法の適用
 - ・持分法の適用範囲
 - ・持分法の適用除外規定
 - ・持分法の適用除外可能規定
 - ・投資差額の処理
- ⑥ジョイント・ベンチャーの会計処理
- ⑦税効果会計（税金の期間配分）

(3) 連結財務諸表の監査に関する事項

(4) 連結財務諸表の開示に関する事項

- ①連結財務諸表の体系・様式
- ②セグメント情報

（出所）（財）企業財務制度研究会・連結財務諸表開示制度研究懇談会報告『連結財務諸表制度をめぐる論点』（1993年5月）、12頁、図表1-1-1「連結財務情報開示制度に関する検討事項」より。

図表2 ハイネケン社の個別財務諸表

ハイネケン社の個別貸借対照表（利益処分後、単位：千ギルダー）

	1995年12月31日	1994年12月31日
資産の部		
固定資産		
金融固定資産	5,105,494	4,676,575
流動資産		
受取勘定	437	126
現金預金	451	595
	888	721
	5,106,382	4,677,296
負債・資本の部		
株主持分		
発行済資本	1,254,335	1,003,468
一般積立金	3,479,723	3,350,489
	4,734,058	4,353,957
負債		
固定負債	150,000	150,000
流動負債	222,324	173,339
	372,324	323,339
	5,106,382	4,677,296

ハイネケン社の個別損益計算書（単位：千ギルダー）

	1995年	1994年
グループ会社の純利益	636,022	634,255
その他の損益	28,395	27,836
連結損益計算書の利益	664,417	662,091

（出所）Heineken N.V. Annual Report 1995, pp. 58-59.

加えて、最近の会計基準の国際的調和化をめぐる動向が、連結会計基準の再検討に拍車をかけている。後述するように、国際会計基準の承認に向けて世界ではめまぐるしい進展がみられる。このような動向に対し、わが国としてどのように取組むのかは、現在わが国の会計が直面する最も重大な問題の一つである。

本稿においては、わが国の連結会計基準の諸問題を、特に国際的調和の視点から検討するものである。そのために、まず第2節で国際会計基準をめぐる動向を整理し、次に第3節でわが国企業会計制度への国際会計基準の適用方式について検討する。そして各論としては、第4節において連結会計基準に直接かわる次の諸事項に限定して、わが国の基準と国際会計基準の規定の内容を比較検討することとする。それらの検討事項は、①連結の範囲、②連結決算日、③会計処理の統一、④投資消

去差額の処理、⑤持分法の適用、⑥ジョイント・ベンチャーの会計処理、⑦連結財務諸表の体系と様式、⑧セグメント情報の開示である。そして、最後に第5節において、それらの議論を要約することにより、国際的調和の視点から、わが国の連結会計基準が現在直面する課題を提示することとする。

2. 国際会計基準をめぐる動向

(1) 国際会計基準委員会と国際会計基準

イ. 国際会計基準委員会の目的

会計基準の国際的調和をめぐって、これまで諸機関によりさまざまな活動がなされてきた。最近では、こうした活動は「国際会計基準委員会」(International Accounting Standards Committee、以下本文中でIASCとよぶ)を中心として展開されているとあって過言でない。

IASCは、アメリカ、カナダ、メキシコ、イギリス、西ドイツ(当時)、フランス、オランダ、オーストラリア、日本の9か国の職業会計士団体により1973年(昭和48年)6月に設立された。そして1996年(平成8年)1月現在では、86か国116団体を擁するまでに成長した¹。

IASCの目的は、(a)財務諸表の作成提示にあたり準拠すべき会計基準を公共の利益のために公表し、かつ、これが世界的に承認され遵守されることを促進すること、及び(b)財務諸表の作成提示に関する規則、会計基準および手続の改善および調和に向けて広く活動することである²。

そして、この目的を達成するために、IASCは「国際会計基準」(International Accounting Standards、以下本文中でIASとよぶ)を公表している。

1 International Accounting Standards Committee, Annual Review 1995 による。

2 IASC Constitution, 11th October 1992.

ロ. 国際会計基準の現状

IASCは1975年（昭和50年）にIAS第1号「会計方針の開示」を公表して以来、数多くのIASを公開してきた。そして、1996年（平成8年）11月現在で、32のIASと5つの公開草案が公表されている。それらをまとめて示したものが図表3である。

図表3 国際会計基準の現状

	当初の 発効日	改訂版 発効日	○ その後様式が変更されたもの × その後内容が改訂されたもの ● E32により改訂されたもの
国際会計基準			
IAS1 会計方針の開示	75.1.	○ 95.1.	
IAS2 取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示	76.1.	× 95.1.	● IAS2 棚卸資産
IAS3 連結財務諸表	77.1.	× 90.1.	IAS27, 28
IAS4 減価償却会計	77.1.	○ 95.1.	
IAS5 財務諸表に開示すべき情報	77.1.	○ 95.1.	
IAS6 物価変動の会計処理	78.1.	× 83.1.	IAS15
IAS7 財政状態変動表	79.1.	× 94.1.	IAS7 キャッシュフロー計算書
IAS8 異常損益項目、前期修正項目および会計方針の変更	79.1.	× 95.1.	● IAS8 期間の純損益、重大な誤謬及び会計方針の変更
IAS9 研究および開発活動の会計	80.1.	× 95.1.	● IAS9 研究開発費
IAS10 偶発事象および後発事象	80.1.	○ 95.1.	
IAS11 工事契約の会計	80.1.	× 95.1.	● IAS11 工事契約
IAS12 法人税等の会計	81.1.	○ 96.10.	● IAS12 法人所得税
IAS13 流動資産および流動負債の表示	81.1.	○ 95.1.	
IAS14 セグメント別財務情報の報告	83.1.	○ 95.1.	
IAS15 物価変動の影響を反映する情報	83.1.	○ 95.1.	
IAS16 有形固定資産の会計	83.1.	× 95.1.	● IAS16 有形固定資産
IAS17 リースの会計処理	84.1.	○ 95.1.	
IAS18 収益の認識	84.1.	× 95.1.	● IAS18 収益
IAS19 事業主の財務諸表における退職給付の会計	85.1.	× 95.1.	● IAS19 退職給付コスト
IAS20 国庫補助金の会計および政府援助の開示	84.1.	○ 95.1.	
IAS21 外国為替レート変動の影響の会計処理	84.1.	× 95.1.	● IAS21 外国為替レート変動の影響
IAS22 企業結合の会計処理	85.1.	× 95.1.	● IAS22 企業結合
IAS23 借入費用の資産化	86.1.	× 95.1.	● IAS23 借入費用
IAS24 特別利害関係の開示	86.1.	○ 95.1.	
IAS25 投資の会計処理	87.1.	○ 95.1.	
IAS26 退職給付制度の会計と報告	88.1.	○ 95.1.	
IAS27 連結財務諸表並びに子会社に対する投資の会計処理	90.1.	○ 95.1.	
IAS28 関連会社に対する投資の会計処理	90.1.	○ 95.1.	
IAS29 超インフレ経済下の財務報告	90.1.	○ 95.1.	
IAS30 銀行業および類似する金融機関の財務諸表における開示	91.1.	○ 95.1.	
IAS31 ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告	92.1.	○ 95.1.	
IAS32 金融商品：開示及び表示	96.1.		
公開草案			
E48 金融商品 (94.1.)	再度改訂。1996年にディスカッションペーパーの作成を予定。		
E50 無形資産 (95.6.)	1995年11月までコメント期間。		
E51 セグメント別財務情報の報告 (95.12.)	1996年6月までコメント期間。		
E52 1株当たり利益 (96.1.)	1996年6月までコメント期間。		
E53 財務諸表の表示 (96.7.)	1996年10月までコメント期間。		

(出所) International Accounting Standards 1996 他に基づいて作成。

(2) 証券監督者国際機構と国際会計基準委員会

イ. 公開草案第32号と証券監督者国際機構

IASCが会計基準の国際的調和をめぐる活動で今日のように注目されるようになったのは、1989年（平成元年）1月に公開草案第32号「財務諸表の比較可能性」（以下E32とよぶ）を公表してからのことであるといつてよい。

E32が公表されるまで、IASは各国・各界からあまり注目されなかった。それは、従来公表されたIASが多数の代替的な会計処理基準を認めているため実務に用いるための基準たりえなかったこと、アメリカや日本のような影響力の大きい国がこれを軽視してきたこと、IASの取扱範囲が限定されているために具体的指針として機能しえなかったこと、IASCの構成員が長く職業会計士団体のみに限定されてきたこと等の要因によるものと考えられる³。

しかしE32を契機として、IASCをめぐるそれまでの状況に突然の変化が訪れた。こうした状況変化の背後には証券監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions、以下本文中でIOSCOとよぶ）の支援があるとされている。IOSCOはアメリカのSEC（証券取引委員会）やわが国の大蔵省などが加盟する組織である。IASCが民間の組織であるためIASには強制力が付与されないのに対して、IOSCOがIASを承認することはその強制適用につながると考えられることから、IOSCOの支援がえられることは、IASにとってきわめて重大な意味があるのである。

ロ. 証券監督者国際機構と国際会計基準委員会の合意

IOSCOは、1987年（昭和62年）6月にIASCの諮問委員会に参加した。その後1988年（昭和63年）11月には、IASCの比較可能性／改善作業プロジェクトを積極的に支持する方針を打ち出した。そして1993年（平成5年）6月にIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」を承認している。さらに、1993年（平成5年）8月にIOSCOは、コア・スタンダード（核となる最低限の基準）をまとめ、それらについてIASCが満足できる措置をとった場合にはIASを一括承認する意図があることをIASCに通知した。これに対して同年9月に、IASCは、IOSCOにとって不満足な基準を指摘するよう要請した返書をIOSCOに提出している。これに対するIOSCOの書簡は1994年（平成6年）6月に出された。その後、紆余曲折を経て、1995年（平成7年）7月11日にIOSCOとIASCが歴史的な合意に到達したのである。その合意文書は、IASについて次のように述べている。

「IASC理事会及びIOSCOの専門委員会は、国際会計基準（IAS）の設定に関して重要かつ画期的な合意が得られたことを喜んで公表する。IOSCOの専門委員会は、このたびIASC理事会が策定した作業計画につき、それが達成された暁にはIASの包括的なコア・スタンダードを形成するものであるという見解である。専門委員会が受け入れ可能とする包括的なコア・スタンダードが完成すれば、すべてのグローバ

3 村山徳五郎「国際会計基準をめぐる最近の動向」『JICPAジャーナル』第5巻第9号 [1993/9]、41-47頁。

ル市場でのクロスボーダーな資金調達及び上場目的のために、専門委員会によってIASの承認を勧告することが可能となる。IOSCOは、すでにIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」を承認しており、その他のコア・スタンダードが首尾よく完成することを条件に、既存の14のIASについては、追加の改訂を要求していない。

IASC及びIOSCOの両団体は、質の高い包括的なIASに対する強いニーズがあることに合意している。両団体の最終目的は、IASに準拠して作成した財務諸表が、国内会計基準の使用に対する1つの代替として多国間での公募及び上場の際に世界中で使用できることである。」⁴

この合意に対応して、IASCでは1996年（平成8年）～1999年（平成11年）までの作業計画を図表4のように策定した。このように、1995年（平成7年）の合意にもとづいて、IOSCOが1999年（平成11年）にIASを承認する見通しが開かれることになったのである。

図表4 IASCの作業計画

	1995	1996			1997			1998			1999		
プロジェクト	11月	3月	6月	9月	3月	6月	11月	3月	6月	11月	3月	6月	11月
法人税	IAS												
金融商品	Dis	Dis	Dis	ED			IAS						
一株当たり利益	ED			Dis	IAS								
無形資産		Dis	IAS										
セグメント	ED			Dis	IAS								
表示	SOP		ED			Dis	IAS						
廃業		PO		Dis	SOP	ED			Dis	IAS			
退職給付コスト等		PO		Dis		SOP	ED			Dis	IAS		
中間報告	PP		PO			Dis	SOP	ED		Dis	IAS		
廃止事業	PP		PO			SOP	ED		Dis	IAS			
引当金及び偶発損失		PP		PO		Dis	SOP	ED			Dis	IAS	
リース		PP		PO		Dis	SOP	ED			Dis	IAS	
研究及び開発(改訂)			PP		ED			Dis	IAS				
減損(改訂)			PP		ED			Dis	IAS				
投資(改訂)					PP			ED			Dis	IAS	
のれん(改訂)					PP			ED			Dis	IAS	
件数	7	6	7	7	7	7	7	7	4	4	6	4	

PP：プロジェクトの設置、PO：ポイントアウトライン、SOP：原則書、Dis：ディスカッション、ED：公開草案、IAS：国際会計基準

(出所) 『JICPAジャーナル』第7巻第9号（1995年9月）、43頁より。

4 『JICPAジャーナル』第7巻第9号 [1995/9]、43頁。

(3) 国際会計基準をめぐる直近の動向

さて、IOSCOによる上記の支援以外にも、このところIASの導入を期待し、あるいは支援するさまざまな動きが見られる。いま、これを直近の新聞報道でみてみると、次のような動向が明かになる。

まず、1996年（平成8年）4月13日の『日本経済新聞』朝刊は、IASCが、上記の1999年（平成11年）の完成目標を1998年（平成10年）3月に前倒しすることを決定したと報じた。この決定は、IASを使ってアメリカで資金調達したいと考えるヨーロッパ企業が早期完成を強く望んでいるためであるとされている。ヨーロッパでは、スイスのチバガイギーやネスレ、ドイツのバイエルやヘキストがIASを採用しているだけでなく、ドイツやフランスは国内でもIASの連結財務諸表を認める方向で検討中であると指摘されている。

また、1996年（平成8年）4月22日の『日本経済新聞』夕刊では、1996年（平成8年）4月21日に終了した7か国蔵相・中央銀行総裁会議（G7）でルービン米財務長官が発表した「議長総括」が、「金融市場の安定化策としてIOSCOが進めている国際的な会計基準の標準化の支援をG7として初めて取り上げた」と報じている。

そして、1996年（平成8年）5月8日の『日本経済新聞』朝刊では、アメリカのSECが4月下旬にIASCに対して初めて、IASづくりに協力する方針を伝えたと報じられた。これにより、ニューヨーク証券取引所が外国企業の上場に際してIASの採用を認めることになる可能性が強いとされる。

さらに、1996年（平成8年）5月12日の『日本経済新聞』朝刊では、世界貿易機関（WTO）が、会計士資格を始めとする国際基準づくりを促進するため、①必要以上に厳しい会計士の資格条件を撤廃する、②相手国の会計士資格の相互承認ルールを作成する、③IASを導入する、という3点を中心に、年内を目処に検討に入ると報じ、このうちIASについては、IASCに検討を委ねているとしている。

IASをめぐる国際的動向に鑑み、また、上記の新聞報道にみられるような最近の急速な展開をふまえて、わが国においてもIASへの対応を検討することが緊急の課題となっているといえよう。

3. わが国企業会計制度への国際会計基準の導入をめぐる問題点

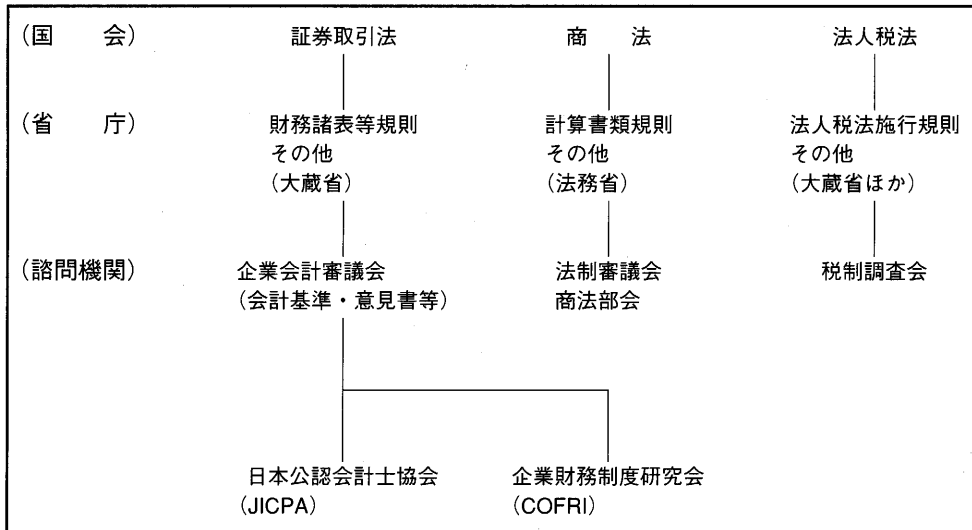
(1) わが国企業会計制度とトライアングル体制

イ. トライアングル体制と証券取引法

わが国の企業会計制度は、主として商法、証券取引法および法人税法の3つの法律が一体となって形成されている（図表5参照）。これがトライアングル体制とよばれるものである⁵。

5 この部分の記述は、基本的には平松一夫・山田辰己「日本における会計基準設定環境と主要会計問題」『COFRIジャーナル』第9号[1992/12]、60-61頁を引用している。これに加えて新井清光・白鳥庄之助

図表 5 日本の会計法令及び会計基準の設定機関等の概要



(出所) 平松一夫・山田辰己「日本における会計基準設定環境と主要会計問題」『COFRI ジャーナル』第9号 [1992/12]、60頁の第1図。これはもともと新井清光・白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」『JICPA ジャーナル』第3巻第10号 [1991/10]、33頁第2表を参考に作成したものである。

トライアングル体制を支える3つの法律は、それぞれが別々に存在するのではなく、商法を中心として相互に密接に結びついている。したがって、証券取引法にもとづく損益計算書の純利益と商法にもとづく損益計算書の純利益は、金額が一致する⁶。

トライアングル体制のもとで特に重要な点は、投資者に対して有用な投資意思決定情報を提供することを目的とする証券取引法の会計が、次に述べるように商法や法人税法によって影響を受けることである。

第一に、証券取引法の会計が商法の影響を受ける場合がある。例えば、資本維持を図りながら配当可能利益の算定を行おうとする商法会計では、有価証券の時価評価に伴う評価益の計上は許されていない。そのため、証券取引法のもとでは有価証券等の時価情報を財務諸表の本体に含めることができず、これに関する情報は、財務諸表とは別に注記で開示されている。また、営業権の償却期間を、商法が定める5年を超える期間に延ばすような会計基準を設定することは不可能とされる⁷。

第二に、商法の会計が法人税法の影響を受け、これが結果として証券取引法の会計に影響を与える場合がある。これは、確定決算主義に最も典型的に表れている。

「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」『JICPA ジャーナル』 第3巻第10号 [1991/10]、28-33頁を参照した。

6 新井清光・白鳥庄之助、前掲論文、29頁。

7 新井清光・白鳥庄之助、前掲論文、29頁。

企業の課税所得は、確定した決算による利益（株主総会で承認された商法会計による当期利益）を基礎として計算される。税法は、一定の項目について、確定した決算で費用または損失として経理することを前提として、課税所得の計算において損金に算入することを認めている。その結果、法人税法上有利な扱いをうける会計基準を選択するような場合には、逆に法人税法が会計基準として機能するいわゆる「逆基準性」を生じることとなり、税法が商法と証券取引法の会計に影響を与えるのである。

ロ。わが国連結財務諸表への国際会計基準適用の困難性

連結財務諸表は証券取引法のもとで作成が要求されているもので、商法や税法とは直接的な関係はない。しかしながら、連結財務諸表作成の基礎とされる個別財務諸表は、トライアングル体制のもとで、商法の会計規制を受けるだけでなく、確定決算主義をととして税法の規制を受けることがあるため、結果として連結財務諸表も商法・税法の規制を強く受けることとなっており、IASの適用を困難なものとしている。そしてこの点については、次に述べる連結財務諸表と個別財務諸表の関係に関する規制が密接に関係している。

(2) わが国における連結財務諸表の位置づけ

イ。個別財務諸表に対する添付書類

連結財務諸表と個別財務諸表との関係については、1975年（昭和50年）6月24日に企業会計審議会が公表した「連結財務諸表の制度化に関する意見書」で次のように述べられている。

「企業内容開示制度における連結財務諸表としては、わが国における会計慣行の現状からみて、当面、個別財務諸表を補足して企業集団に関する財務情報を提供する観点から、有価証券報告書及び有価証券届出書の添付書類として提出する方法によることが適当であると考え。」⁸

このように、わが国では当初から、連結財務諸表は個別財務諸表を補足する添付資料として位置づけられたのである。

その後1985年（昭和60年）10月31日に企業会計審議会第一部会小委員会が公表した「証券取引法に基づくディスクロージャー制度における財務情報の充実について（中間報告）」では、「連結財務諸表については、制度導入の当初からそれが制度的に定着するまでの措置として若干緩和的な取扱いがなされていたが、最近の企業活動の多角化、国際化等を反映して連結財務諸表の重要性がますます認識されるようになったため、その取扱いについて見直しの必要性が高まっている。」⁹として、提出期限の特例を廃止し、また従来は求められていなかった企業集団の状況及び業績

8 大蔵省企業会計審議会「連結財務諸表の制度化に関する意見書」（昭和50年6月24日）一、2。

9 大蔵省企業会計審議会第一部会小委員会「証券取引法に基づくディスクロージャー制度における財務情報の充実について（中間報告）」（昭和61年10月31日）一、1。

の概要等付随情報についても開示を行わせるなどの充実方策をとることとした。しかし、連結財務諸表の位置づけについては、「個別財務諸表を主体とする現行制度の基本にかかわる事項であり、なお慎重な検討を要するものと考えられるので、当面は、上記のような充実方策を講じつつ、現行の添付書類としての位置づけを維持することが適当である」¹⁰と述べて、なお従前どおりとしている。

このように、わが国においては現時点でも、連結財務諸表は個別財務諸表に対する添付書類として位置づけられている。

ロ. 個別財務諸表への準拠性

連結財務諸表原則では、「連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成されなければならない」¹¹とされている。連結財務諸表が個別財務諸表に準拠して作成されなければならないとするこの規定は、一般に「準拠性の原則」または「基準性の原則」と呼ばれている。

ここで問題となるのは、連結財務諸表の作成にあたり、個別財務諸表の数値を修正しうるかどうかである。この点に関して、日本公認会計士協会・監査委員会報告第29号「連結財務諸表監査上当面の取扱い」では次のように述べている。

「子会社の採用する会計処理の基準は、できるだけ親会社に統一しなければならないが、連結財務諸表が、わが国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成された個別財務諸表を基礎として作成されるので、会計処理基準の差異を連結上修正することはしないで、その概要を注記することとなる。」¹²

このことから、わが国では連結財務諸表は、個別財務諸表にそのまま準拠して作成されるのであり、連結財務諸表を作成するために個別財務諸表の数値を修正することは原則として認められていない。

(3) わが国における国際会計基準の適用方式

連結財務諸表をめぐるこうした現状を踏まえて、わが国におけるIASの適用を考える場合に、次のようないくつかの適用方式が考えられる。

- ①外国で資金調達するわが国企業へのIASの適用
- ②わが国証券取引所に上場する外国企業へのIASの適用
- ③商法による計算書類へのIASの適用
- ④証券取引法による財務諸表へのIASの適用
- ⑤証券取引法による連結財務諸表へのIASの適用

10 同上、一、2。

11 大蔵省企業会計審議会「連結財務諸表原則」(昭和50年6月24日)第二、二。

12 日本公認会計士協会・監査委員会報告第29号「連結財務諸表監査上当面の取扱い」(昭和53年1月10日、昭和57年10月1日改正)、1。

ここでは、IASのわが国企業会計制度への導入とその問題点について、長期的な視点にたった検討を試みるのではなく¹³、当面の対応策を検討することとする¹⁴。

イ．外国で資金調達するわが国企業への国際会計基準の適用

これは、わが国の企業が外国で資金調達する場合にのみIASに準拠した財務諸表を作成するという方式である。この方式は、外国の会計基準がIASに準拠している場合や外国の証券取引所がIASによる財務諸表を要求または容認している場合に、現実的かつ有益な対応策となる。

この場合、それらの企業がわが国国内でもIASに準拠することが認められない限り、わが国企業は、国内ではこれとは別に日本基準にもとづく財務諸表を作成しなければならないのであるから、ダブルスタンダードの問題を生じることになる。そして、この企業への投資者は、同一企業について数値の異なる2つの財務諸表を読むことになり、混乱を生じる。

この方式は、一見現実的に思われるが、わが国国内での問題解決を回避するものであり、わが国の企業と外国の投資者に負担を負わせるものである。

ロ．わが国証券取引所に上場する外国企業への国際会計基準の適用

これは、わが国の証券取引所に上場する外国企業がIASに準拠した財務諸表を作成している場合にこれを認める方式である。現在、わが国ではIASに準拠した外国企業の財務諸表は基本的には認められていない。一方ではわが国は、現在でも欧米諸国の会計基準に準拠した財務諸表がそのまま認められるため、投資者にとってはすでにダブルスタンダードを超えて複数基準になっている。最近の動向としてアジアの多くの企業がわが国の証券取引所への上場を計画しているといわれるが、もしアジア各国の会計基準をそのまま認めると、投資者にとってはいま以上に理解のための負担が増えることになる。

しかし、わが国の証券取引所がIASを認め、わが国で上場している欧米企業もIASに準拠した財務諸表を提出することになれば、少なくとも現状の複数基準が日本基準とIASのダブルスタンダードに減少することになり、わが国の投資者の側からすれば負担を軽減できると考えられる。その意味で、わが国の証券取引所が、外国企業に対してIASに準拠した財務諸表の作成を求めることは、国際的調和にも資することになり歓迎されることになろう。

さて、IASC及びIOSCOは、さきの合意書で、両団体の最終目的は、IASに準拠して作成した財務諸表が、国内会計基準の使用に対する1つの代替として多国間での公募及び上場の際に世界中で使用できることである、としている。この考え方は、

13 長期的には、わが国を含む各国の尽力によって、国際会計基準と国内基準の調和化が実現することが望まれる。

14 連結財務諸表の本体にIASを適用せずに、注記において調整表を付する方式も考えられるが、ここではあくまで財務諸表本体にIASの適用する方式を中心として検討する。

上に述べた2方式をあわせたものに相当するといえる。しかし、上の2つの考え方は、厳密には「わが国」の会計基準の国際的調和という問題には直接結び付かない。わが国国内の問題として会計基準の国際的調和をどう図るかがここでの検討課題なのである。そのような観点から、以下、3つの方式を検討する。

ハ、商法による計算書類への国際会計基準の適用

これは、現行のトライアングル体制を前提として、わが国企業の個別財務諸表（商法の計算書類）にIASを適用する方式である。商法を改正してIASを適用することができれば、すべての会社にIASが適用されることになる。

元来、商法会計には、配当可能利益の算定と情報伝達という2つの重要な目的があるが、従来は取得原価・実現主義という一つの仕組みによって両方の目的が同時に達成されると考えられてきた。IASは、投資情報の伝達という目的をより重視しており、項目によっては時価・発生主義をもその仕組みの中に取り入れている。わが国の現行商法では、時価による評価や未実現利益の計上を容認することは不可能であるとされる。したがって、当面は商法会計にIASを適用することはできない。

もとより、2つの目的を調整することが容認されるのであれば、IASの適用が可能となる。調整を必要とする事項としては、例えば、時価評価により計算書類の本体に計上された未実現利益を、配当可能利益の算定にあたって控除する方式を認めることなどがある。しかしながら、これは商法の改正や確定決算主義の撤廃を前提とするので、この方式を採用しうるまでには、長期間を要することになる¹⁵。

ニ、証券取引法による財務諸表への国際会計基準の適用

これは、証券取引法を商法から切り離し、証券取引法適用会社の財務諸表にIASを適用する方式である。そのため、この方式は、現行トライアングル体制の見直しを前提とする。

現行の証券取引法は会計処理に関する実体規定を伴わないため、この部分は、個別財務諸表については企業会計原則に基づき、連結財務諸表についてはこれに加えて連結財務諸表原則に基づくこととされている。証券取引法にIASを導入するということは、会計基準としてIASを採用することであり、基本的には企業会計原則に依拠しないことを意味する。この事態を回避するためには企業会計原則そのものの改正を必要とするが、その場合には、同じく企業会計原則を会計基準の一部とする商法会計と企業会計原則との関係を切り離さなければならず、より複雑な問題を生じることとなる。

仮に証券取引法適用会社に限ってIASを適用するとすれば、当該会社については、個別財務諸表と連結財務諸表が同一ベースで作成されることになり、望ましいといえるが、その場合でもこの会社は商法目的の計算書類と証券取引法目的の財務諸表とい

15 神田秀樹「会計基準の国際的調和と商法」『企業会計』第46巻第1号 [1996/1]、42-46頁参照。

う2つの個別財務諸表を作成することになり、ダブルスタンダードの弊害は残る。また、投資者・株主の立場からは、2つの個別財務諸表を作成する会社と商法ベースの計算書類のみを作成する会社があるという事態に直面させられることになる。

ホ. 証券取引法による連結財務諸表への国際会計基準の適用

これは、証券取引法の連結財務諸表にのみIASを適用する方式である。連結の基礎にある個別財務諸表は、これまでどおりに作成し、連結上必要な修正を加えた連結財務諸表を作成するのであり、個別財務諸表レベルでは商法にも証券取引法にも抵触しない。

ところが、先述のように、わが国の現行実務では連結財務諸表は個別財務諸表に準拠して作成しなければならないとされており、連結目的での修正は原則として認められていない。しかし、もし連結財務諸表を個別財務諸表から切り離し、投資情報の提供という本来の目的に徹することができるのであれば、この方式は現実的であることになる。しかも、商法には連結計算書類の制度はないので、商法に抵触することもない。

ただし、同じ証券取引法のもとで、個別財務諸表と連結財務諸表が別々の基準で作成されるという新たな問題が生じる。したがって、個別財務諸表と連結財務諸表の関係について、利用者に誤解を与えないような配慮が必要とされる¹⁶。

ただ、この方式では、個別財務諸表から連結財務諸表への組み替えコストを財務諸表を作成する企業が負担しなければならないことになる。

ここで述べたように、筆者個人の見解としては、わが国へIASを導入するにあたっては、証券取引法のもとでの連結財務諸表に限ってIASを適用することが、当面の対応策としてもっとも優れていると考えている。

わが国の企業実務として定着しているトライアングル体制の見直しを個別財務諸表レベルでは行わないことが、実務上の混乱なくIASを導入するための前提になると考える。他方、連結財務諸表レベルでは、「準拠性の原則」または「基準性の原則」を見直して撤廃し、わが国の会計基準に基づく個別財務諸表をIASに基づく連結財務諸表に組替えて開示することが望ましいと考える。すなわち、証券取引法適用会社の連結財務諸表は、国内企業であると外国企業であるにかかわらずIAS（そして、できればIASと調和化された国内基準）で作成することとするのである。

なお、持株会社が認められるようになるのであれば、連結財務諸表を主とし、個別財務諸表を添付書類とするという、根本的な政策の転換を同時に行うことが望まれる。なぜなら、すでに見たように特に持株会社の場合には、投資情報の提供という目的にとって、商法や税法の目的に役立つためのさまざまな制約を受けている現行の個別財務諸表では不十分な情報しか提供しえないと考えられるからである。

16 そもそも連結財務諸表にSEC基準を適用している企業への特例措置廃止も、同じ理由からであった。その点からすれば、この提案は問題を解決するものではないが、ここで提案している方式は、すべての証券取引法適用会社にIASを適用させようとする点で、現行実務とは異なっている。

これにより、証券取引法、商法、税法がそれぞれの目的を独自に達成することも可能になると考えるものである。

4. 連結会計基準における国際的調和の問題点

(1) 連結の範囲

イ. 連結の範囲をめぐる論点

連結財務諸表に関連して見直しが必要とされる問題の一つが、連結の範囲である。これにはさらに、連結範囲の決定基準、連結対象企業の形態、連結除外基準、連結除外可能基準、下位連結免除基準などの諸事項が含まれる。以下、まず諸事項のそれぞれについて、その論点を概述する。

①連結範囲の決定基準

連結範囲の決定基準として、一般に、持株基準と支配力基準がある。ここで「持株基準」とは、議決権の過半数を所有しておれば連結の範囲に含めようとする基準である。他方、「支配力基準」とは、議決権の過半数所有以外にも、取締役会の過半数を任免できる場合、契約等にもとづき影響力を行使できる場合、取締役会で過半数の投票権を有する場合などに連結の範囲に含めようとする基準である。いずれをとるかによって、連結の範囲に含まれる企業の決定に影響がある。

②連結対象企業の形態

連結対象となる企業の形態を「会社」に限るのか、あるいは会社以外の営利企業や非営利組織をも含めるのかによって、連結の範囲に含まれる企業に多大の影響がある。なお、この議論に限り「会社」と「企業」という用語を使い分けている。「企業」は「会社」形態以外の事業体をも含む、より広い概念である。

③連結除外基準

連結財務諸表の作成にあたり、親会社は原則としてすべての子会社を連結の範囲に含めなければならない。しかし、一部の子会社が連結されないことがある。これらの子会社は連結することが困難であったり、連結することによってかえって利害関係者の判断を誤らせるおそれがあるという理由などによって連結されないのである。連結の範囲から除外される子会社は一般に非連結子会社と呼ばれる。そして、連結の範囲から除外しなければならない子会社を決定する基準をここでは連結除外基準と呼ぶ。

④連結除外可能基準

上記の連結除外基準とは別に、重要性の原則に基づいて子会社を連結から除外することが認められることがある。その場合の基準を連結除外可能基準とよぶ。

⑤下位連結免除基準

さらに、下位連結財務諸表の作成義務が免除される場合がある。下位連結財務諸表とは、ある親会社自体が別の会社（究極の親会社）の子会社である場合に、ある親会社（中間親会社）が作成する連結財務諸表である。下位連結財務諸表の作成義務は、一定の条件が満たされれば免除されることがある。ここでは、下位連結財務諸表の公表が免除される場合の基準を下位連結免除基準と呼ぶ。

ロ．連結範囲の決定基準に関する規定

①わが国

連結財務諸表原則では、連結の範囲に関する原則的取扱いは次のとおり規定されている。

「親会社は、原則としてすべての子会社を連結の範囲に含めなければならない。」（連結原則第三・一・１）

ここで用いられている親会社及び子会社という用語は、連結財務諸表原則では次のように定義されている。

「親会社とは、他の会社における議決権の過半数を実質的に所有している会社をいい、子会社とは、当該他の会社をいう。親会社及び子会社又は子会社が他の会社における議決権の過半数を実質的に所有している場合における当該他の子会社もまた子会社とみなすものとする。」（連結原則第三・一・２）

ここで、「議決権の過半数を実質的に所有している場合」における実質的所有とは、「議決権のある株式又は出資の所有の名義が役員等会社以外の者となっても、会社が自己の計算で所有している場合には、当該会社が実質的に所有しているものとする。」（連結注解３）という意味であり、「持株基準」に対比される「支配力基準」を表すものではない。

このように、わが国では、連結の範囲に含められる子会社の決定にあたり持株基準が採用されている。

②IAS

IAS第27号「連結財務諸表並びに子会社に対する投資の会計処理」は、連結財務諸表の範囲を次のように規定している。

「連結財務諸表を公表する親会社は、第13項に定める場合を除き、国内及び国外のすべての子会社を連結しなければならない。」（par. 11）

また、これを解説している第12項では、「連結財務諸表には、第13項で述べる理由により除外される子会社（subsidiaries）以外の、親会社が支配するすべての企業が含まれる。」（par. 12）としている。

ここでは「支配」という概念が重要である。「子会社」とは、他の企業（親会社という）によって支配されている企業をいうとされており、また「支配」とは、「ある企業の活動から便益を得られるように、当該企業の財務方針及び営業方針を左右し得る力をいう。」（par. 6）とされている。

第12項で述べられているように、「親会社が、ある企業の議決権の過半数を直接に又は子会社を通じて間接に所有している場合には、かかる所有が支配とはならないという明らかな反証が認められる例外的な状況を除き、支配が存在していると推定される。また、親会社が、ある企業の議決権の過半数を所有していない場合であっても、次の場合には支配が存在する。

- (a) 他の投資企業との協定によって、議決権の過半数を支配する力を有する場合
- (b) 法令又は契約によって、企業の財務方針及び営業方針を左右し得る力を有する場合
- (c) 取締役会又は同等の経営機関の構成員の過半数を、選任又は解任する力を有する場合
- (d) 取締役会又は同等の経営機関の会議において、過半数の投票権を有する場合」(par. 12)

このように、IAS第27号では連結範囲は支配力基準によって決定される。そこでは、持株基準は、支配力を判断するための一基準とみなされており、持株基準以外にも上記の(a)～(d)のような支配力基準が取り入れられている。

③比較

以上から明かなように、連結範囲の決定基準として、わが国では持株基準がとられているのに対して、IASでは支配力基準がとられている。

IASでは「支配」を、「ある企業の活動から便益を得られるように、当該企業の財務方針及び営業方針を左右し得る力」としているが、その内容は必ずしも明快であるとはいえない。また、支配概念は主観的になる恐れがあるとしてこれを批判する見解もみられる¹⁷⁾。そのため、わが国に支配力基準を導入するにあたっては、支配の概念規定をいかに明瞭に行い、かつ操作性をもたしうかが一つの重要な課題となる。特に、わが国に特有といわれる株式の持ち合いや系列に対して、支配力基準をどのように適用するのかも含めて明示することが期待されている。

ハ. 連結対象企業の形態に関する規定

①わが国

先に述べたように、わが国では「親会社とは、他の会社における議決権の過半数を実質的に所有している会社をいい、子会社とは、当該他の会社をいう。親会社及び子会社又は子会社が他の会社における議決権の過半数を実質的に所有している場合における当該他の子会社もまた子会社とみなすものとする。」(連結原則第三・一・2)とされている。

ここでの議決権とは、子会社が株式会社の場合には発行済株式のうちの議決権を

17 企業財務制度研究会『連結財務諸表制度をめぐる論点』[1993/4]、104頁参照。

有する株式のことであり、有限会社・合資会社の場合にはそれらに対する出資額をさす。商法第55条の規定により株式会社は他の会社の無限責任社員となることができないから、合名会社のように無限責任社員のみからなる会社は株式会社の子会社にはなりえない¹⁸。このように、わが国では連結対象企業は株式会社・有限会社など議決権のある会社に限られている。また、その結果、非営利組織のように会社形態以外の形態をとる組織は、連結対象企業に含まれない。

②IAS

次に、IASにより連結対象とされる子企業の範囲についてみてみよう。

この事項が重要なのは、親会社が会社以外の形態の「子企業」を設けることにより、連結からの除外を計ることがありうるからである。この点を検討するためにイギリス会社法 第259条では、「企業」とは、(a) 法人又はパートナーシップ、(b) 営利目的又は非営利目的で通商又は事業を行う法人格のない社団、をいうとされており、連結対象企業はかなり広くとらえられている¹⁹。「企業」という概念を導入したことは、連結財務諸表に含めるべき企業の範囲を相当程度広げることとなったのである²⁰。

先に述べたように、IAS第27号では「連結財務諸表を公表する親会社は、第13項に定める場合を除き、国内及び国外のすべての子会社を連結しなければならない。」(par. 11)としている。様式改訂前のIAS第27号の日本語訳では、「子会社」とは他の企業（親会社という）によって支配されている企業をいうとされ、「親会社」とは1つ又はそれ以上の子会社を有している企業をいうとされている (par. 6)。英文では「子会社」は“a subsidiary”、「親会社」は“a parent”である。これを「会社」の意味をこめて訳すと、連結対象企業が会社に限定して理解されることになるので、「子企業」・「親企業」という訳の方が適切である。したがって、IAS第27号第11項の日本語訳は、「連結財務諸表を公表する親企業は、第29項に定める場合を除き、国内及び国外のすべての子企業を連結しなければならない。」とするのが適切であると考ええるものである。

これに関連してイギリスの財務報告基準第2号「子企業の会計」では、この財務報告基準に準拠するならば、IAS第27号にも準拠したことになると述べていることから²¹、IAS第27号でもイギリス財務報告基準第2号と同様に、連結対象企業をわが国よりも広く解釈していると考えてよいと思われる。

③比較

このように、連結の対象となる企業は、わが国では株式会社・有限会社など議決

18 武田隆二『連結財務諸表』（国元書房、1977年）、145頁。

19 『英国会社法—会社の計算と監査』（日本税務研究センター、1990年）、132頁。

20 Christopher Swinson, *Group Accounting* (London, Butterworth, 1993), p.13.

21 Accounting Standards Board, *Financial Reporting Standard, No.2, Accounting for Subsidiary Undertakings*, par. 57.

田中弘・原光世訳『イギリス財務報告基準』（中央経済社、1994年）、110頁。

権のある営利企業に限られているが、IASでは企業形態を問わず、また非営利・営利を問わない。このように、IASを適用することにより、連結対象企業がはるかに広範囲に及ぶことになる。

二. 連結除外基準に関する規定

①わが国

連結財務諸表原則では、次に該当する子会社は連結の範囲から除くものとされている（連結原則第三・一・3）。

- (1) 更生会社、整理会社等有効な支配従属関係が存在しないため組織の一体性を欠くと認められる会社
- (2) 破産会社、清算会社、特別清算会社等継続企業と認められない会社
- (3) 親会社がその議決権の過半数を単に一時的に所有していると認められる会社
- (4) 前記以外の会社であって、連結することにより利害関係者の判断を誤らせるおそれのある会社

このうち、(4)の「連結することにより利害関係者の判断を誤らせるおそれのある会社」としていかなる子会社が該当するのかについては明示された基準はないが、これに該当するケースとしては、在外子会社からの資金移動が厳しく制限されている場合、外国為替相場が大きく変動している場合、在外子会社の所在国が政情不安の状態にある場合、在外子会社の所在国においてインフレーションが著しい場合が挙げられる²²。

②IAS

IAS第27号では、子会社は次の場合には連結範囲から除外しなければならないとされている（par. 13）。

- (a) 子会社が、専ら近い将来において処分する目的で取得され保有されているために、支配が一時的であるとみられる場合
- (b) 親会社への資金送金が著しく阻害される厳しい長期の制限の下で、子会社が経営されている場合

異業種子会社の連結除外については、IAS第27号は次のように述べてこれを認めていない。「子会社の事業内容が企業集団内の他の企業と異なっている場合には、当該子会社が連結範囲から除外されることがある。このような理由に基づく除外は、正当ではない。それは、かかる子会社を連結し、連結財務諸表において各子会社の異なる事業内容に関する追加的な情報を開示することによって、より有用な情報が提供されるからである。例えば、IAS第14号『セグメント別財務情報の報告』で規定された開示は、企業集団内の異なる事業内容を説明するために有用である。」（par. 14）。

22 新井清光『「連結原則」適用上の諸問題』日本公認会計士協会『連結財務諸表作成要領（増補・改訂版）』（東洋経済新報社、1980年）、249-253頁。

③比較

まず連結除外基準についてみると、以下のようにまとめられる。わが国の連結財務諸表原則における連結除外基準のうち、「(1) 更生会社、整理会社等有効な支配従属関係が存在しないため組織の一体性を欠くと認められる会社」及び「(2) 破産会社、清算会社、特別清算会社等継続企業と認められない会社」に相当する表現は、IASにはみられない。しかし、「親会社が、ある企業の議決権の過半数を直接に又は子会社を通じて間接に所有している場合には、かかる所有が支配とはならないという明らかな反証が認められる例外的な状況を除き、支配が存在していると推定される。」(par. 12) とされていることから、更正会社等や破産会社等は、所有が支配とはならないという明らかな反証になると考えられる²³。

次に「(3) 親会社がその議決権の過半数を単に一時的に所有していると認められる会社」は、IASでも「(a) 子会社が、専ら近い将来において処分する目的で取得され保有されているために、支配が一時的であるとみられる場合」として連結から除外されている。

さらに「(4) 前記以外の会社であって、連結することにより利害関係者の判断を誤らせるおそれのある会社」は、IASではむしろより具体的に「(b) 親会社への資金送金が著しく阻害される厳しい長期の制限の下で、子会社が経営されている場合」として指摘されている内容が含まれると考えられる。

このように、連結除外基準については、わが国の基準とIASでは実質的に問題を生じるほどに異なるところはないと考えられる。

ホ. 連結除外可能基準に関する規定

①わが国

わが国の場合、上記の連結除外基準とは別に、次に示すように重要性の原則に基づいて連結から除外することが連結財務諸表原則によって認められている。

「子会社で、その資産、売上高等を考慮して、連結の範囲から除いても企業集団の財政状態及び経営成績に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しいものは、連結の範囲に含めないことができる。」(連結注解4)

重要性に基づいて連結から除外することができるとする基準を、ここでは連結除外可能基準と呼ぶ。連結除外可能基準については、日本公認会計士協会・監査委員会報告第52号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い」で次の指針が与えられている。すなわち、「連結の範囲から除いても企業集団の財政状態及び経営成績に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しい子会社かどうかは、企業集団における個々の子会社の特性並びに、少なくとも資産、売上高、利益及び剰余金の4項目に与える影響をもって判断すべき

23 この点は、またFASB, Discussion Memorandum, Consolidation Policy and Procedures (September 10, 1991)、par. 122を参照。

ものとする。」とした上で、次の算式が示されている²⁴。

非連結子会社の総資産額の合計額

①資産基準……………
連結財務諸表提出会社の総資産額及び連結子会社の総資産額の合計額

非連結子会社の売上高の合計額

②売上高基準……………
連結財務諸表提出会社の売上高及び連結子会社の売上高の合計額

非連結子会社の当期純損益の額のうち持分に見合う額の合計額

③利益基準……………
連結財務諸表提出会社の当期純損益の額及び連結子会社の当期純損益の額のうち持分に見合う額の合計額

非連結子会社の剰余金のうち持分に見合う額の合計額

④剰余金基準……………
連結財務諸表提出会社の剰余金の額及び連結子会社の剰余金の額のうち持分に見合う額の合計額

連結除外可能基準の適用にあたっては、上記の算式以外の留意事項をも勘案しなければならないこととされているが、基本的には、重要性の判断にあたっては上記の算式で3～5%位のところが指針とされている²⁵。

②IAS

IASでは、連結除外可能基準は特に明確に定められてはいない。しかし、重要性の原則は一般的に適用されると解されているといえる。IASCの「財務報告の作成表示に関する枠組み」では、重要性について次のように述べている。

「情報は、その脱漏又は虚偽表示が、財務報告に基づいて行われる利用者の経済的意思決定に影響を及ぼす場合に重要性を有する。重要性は、脱漏又は虚偽表示があった特定の状況下で判断される当該項目又は誤謬の大きさに依存する。したがって、重要性は、情報が有用であるために有していなければならない主要な質的特徴の1つであるというよりは、識閲つまり境界線を示すものである。」(par. 30)

また、IASCの「趣意書」では、IASが重要性のない項目には適用されないことが

24 日本公認会計士協会・監査委員会報告第52号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い」(平成5年7月21日)、3。

25 日本公認会計士協会・監査委員会報告第52号、5。

指摘されている²⁶。

③比較

重要性による連結除外可能基準は、わが国では認められているが、IASには明文規定がない。しかし、IASでは連結除外の規定に含まれていなくても、重要性の乏しい会社を連結から除外することが認められていると解される。このように、連結除外可能基準について両者に実質的な相違はないと思われるが、わが国の場合には日本公認会計士協会による指針が示されている点が異なっている。

へ. 下位連結免除基準に関する規定

①わが国

わが国には、下位連結免除基準はみられない。

②IAS

IAS第27号は、下位連結の免除について次のように述べている。

「親会社が全株式を所有されている子会社である場合、又は親会社が実質的に全株式を所有されている場合には、連結財務諸表を公表する必要はない。ただし、親会社が実質的に全株式を所有されている場合には、親会社は少数株主の承認を得なければならない。かかる親会社は、連結財務諸表を公表しなかった理由及びその個別財務諸表において子会社を処理した基準を、開示しなければならない。また、連結財務諸表を公表する、当該会社の親会社の名称及び本店所在地も開示しなければならない。」(par. 8)

③比較

このように、下位連結財務諸表の作成義務免除については、IASには定められているが、わが国にはそのような規定がみられない。ただ、この点は日本基準からみて特に不都合を生じることはないので、わが国での課題を生じるものではない。

(2) 連結決算日

イ. 連結決算日をめぐる論点

連結財務諸表の作成にあたり、親会社と子会社の連結決算日は、親会社の会計期間に基づいてこれを定めるのが妥当であるとされる。ここで問題となるのは、子会社の決算日が連結決算日と異なる場合である。この場合にどのような条件で連結を認めるか、また差異が一定期間を超える場合にどのように取り扱うかが論点となる。

26 IASC, Preface to Statements of International Accounting Standards [1978], par. 12.

ロ. 連結決算日に関する規定

①わが国

連結財務諸表原則は、連結決算日に関する原則的取扱いを次のように定めている。

「連結財務諸表の作成に関する期間は1年とし、親会社の会計期間に基づき、年一回一定の日をもって連結決算日とするものとする。」(連結原則第三・二・1)

「子会社の決算日が連結決算日と異なる場合には、子会社は、連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続による決算を行わなければならない。」(連結原則第三・二・2)としている。

このように、わが国では、原則として、親子会社間で連結決算日を一致させることとし、不一致の場合には連結決算日に子会社が決算を行うことを要求しているのである。

ただし、これには例外規定がある。すなわち、親会社の決算日と子会社の決算日の差異が3か月を超えない場合には、子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行うことも認められている(連結注解5)。この場合においては、決算日が異なることから生ずる連結会社間の取引に係わる会計記録の重要な不一致についてのみ、必要な整理を行うこととし、子会社と連結会社以外の会社との取引、債権債務等については、連結決算日までに重要な変動がある場合を除き、そのまま連結決算を行うことが認められている(連結注解5)。

なお、連結子会社の決算日が連結決算日と異なる場合には、その差異の内容と連結決算のために仮決算を行なったか否かを、連結会計方針に記載しなければならない(連結要領24)。

②IAS

IAS第27号は、連結決算日の取扱いに関して次のように述べている。

「連結に含められる財務諸表が異なる決算日で作成されている場合には、その異なる決算日と親会社の決算日との間に生じた取引又はその他の事象のうち重要な影響を及ぼすものについて、修正しなければならない。いかなる場合も、決算日の差異は3か月を超えてはならない。」(par. 19)

③比較

以上のように、わが国の基準もIASも、連結会社の決算日が同一であることが望ましいと規定している。また、子会社の決算日と連結決算日との差異期間が3か月以内であれば、重要な不一致について必要な修正を加えることが求められている。

ただし、差異期間が3か月を越える場合の取扱いには相違が認められる。わが国では仮決算に基づいた財務諸表を用いた連結を許容していると解されるのに対して、文面をみる限り、IASでは差異期間が3か月を超える連結は認められていない。

なお、ここでは具体的な考察しなかった事項として中間連結財務諸表の問題がある。わが国では連結財務諸表は年に1回作成されることから、中間連結財務諸表は存在しない。これに対して、IASCでは中間連結財務諸表の作成についても検討し

ているので²⁷、今後IASの適用にあたっては、中間連結財務諸表もわが国の企業にとっては大きな検討課題となるであろう。

(3) 会計処理の統一

イ. 会計処理の統一をめぐる論点

通常の場合、個別財務諸表の作成に際して用いられる会計基準では一つの会計事実について複数の会計処理法が容認されている。親会社と子会社で会計処理基準が異なっておれば、連結財務諸表には異質の会計数値が混在することとなる。

こうしたことから、連結財務諸表の作成にあたり、異なる会計処理基準を用いて作成された個別財務諸表をそのまま連結するのか、親子会社間の会計処理を統一して両者の相違を修正してから連結するのかは、重要な問題を提起することになる。

ロ. 会計処理の統一に関する規定

①わが国

連結財務諸表原則では、「連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成されなければならない。」(連結原則第二・二)と述べられている。連結財務諸表が個別財務諸表に準拠して作成されなければならないとするこの規定が、一般に「準拠性の原則」または「基準性の原則」と呼ばれていることは既に述べたとおりである。

親会社と子会社の会計処理基準について、連結財務諸表原則は「子会社が採用する会計処理の原則および手続は、できるだけ親会社に統一しなければならない」(連結原則第三・三)としている。

この場合に想定されるのは、①子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠していないために、親会社の会計処理基準と異なることになる場合と、②子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠しており、なおかつ親会社と異なる会計処理基準を採用している場合とである。

上記①の場合について、連結財務諸表原則注解では、「子会社の個別財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成されていなければ、連結財務諸表上これを適正に修正して連結決算を行わなければならない。」(連結注解2)として、修正を求めている。ただし連結財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合には、修正しないで連結決算を行うことができることとし、重要性の適用が許容されている。

他方、上記の②の場合について関連するのは、連結財務諸表原則が、「子会社の採用する会計処理の原則及び手続で親会社及びその他の子会社との間で特に異なるものがあるときは、その概要」(連結原則第七・3(3))を、連結財務諸表に注記

27 International Accounting Standards Committee, Annual Review 1995, p. 7.

しなければならないとする規定である。この場合には、子会社の財務諸表を修正せずに、差異の概要のみを記載することとなる。また、この差異についての取扱いは、在外子会社にも適用される。なお、ここでも重要でない場合には記載しないことができる²⁸とされ、重要性の原則が適用される（連結要領第29）。

この点に関しては、また、監査委員会報告第29号「連結財務諸表監査上当面の取扱い」が公表されており、個別財務諸表を修正してはならないこと、及びその論拠が述べられている。そこでは、子会社の採用する会計処理の基準が親会社と異なっている場合には、その差異が子会社の事業の性格等に基づく合理的なものであれば連結上も合理的なはずであり、それまで統一する必要はない、とされている。また、その差異が事業の性格等によるものでなく、子会社に何等かの事情があって処理基準を親会社の基準に統一できない場合、あるいはしていない場合には、そのままにしてその差異の注記を行うよりも、連結上修正した方が利用者により有用な情報を提供できることになるという基本的な考え方をひとまずは示している。それにもかかわらず、監査委員会報告では、次の理由により、会計処理基準の統一は、親会社の会計処理基準に合わせて子会社の会計処理基準を修正した上でなければこれを行ってはならないとしているのである。その理由とは、①連結財務諸表原則の構成からは、このような場合に連結作業上のみで差異の修正を行うべき根拠は見出されないこと、②連結財務諸表制度が単独財務諸表制度にとってかわるものでなく、並行して存在していくものである以上、両者の首尾一貫性を保つ必要もあること、③連結財務諸表制度ばかり先行し、単独財務諸表の質の向上が等閑に付される危険も懸念されること、である²⁸。

以上の論点を要約すると次のようになる。まず、子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠していないために親会社の会計処理基準と異なることになる場合には、連結財務諸表作成手続において子会社の財務諸表を修正しなければならない。

また、子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠しており、なおかつ親会社と異なる会計処理基準を採用している場合には、子会社の財務諸表を修正しないで、親子会社間の会計処理基準の差異を注記するのである。

②IAS

IAS第27号によると、「連結財務諸表は、同様の状況における類似する取引及びその他の事象に関し、統一的な会計方針を用いて作成しなければならない。連結財務諸表の作成に当たって、統一的な会計方針の採用が実行不可能である場合には、その旨並びに異なった会計方針を適用した項目の連結財務諸表項目に占める割合を開示しなければならない。」（par. 21）とされている。

このように、IASでは原則として親子会社間の会計処理を統一するよう求めている。

28 日本公認会計士協会・監査委員会報告第29号「連結財務諸表監査上当面の取扱い」解説、1（2）。

③比較

IASでは、類似する取引及びその他の事象に関し、親子会社間で統一的な会計方針を用いることを要求している。しかし、わが国では、親子会社間の会計処理基準が異なっているにもかかわらず、子会社の財務諸表を修正することは原則として認められていない。

筆者は先に、IASの適用にあたっては、個別財務諸表には適用することなく、証券取引法の連結財務諸表にのみこれを適用することを当面の対応策として提案した。この立場をとる場合には、「準拠性の原則」を見直すことによって、連結財務諸表を作成する場合にのみ連結手続上で会計処理基準を統一することを認めるかどうか重要な検討課題となる。

(4) 投資消去差額の処理

イ. 投資消去差額の処理をめぐる論点

連結財務諸表の作成にあたり、子会社に対する親会社の投資勘定とこれに対応する子会社の資本勘定とは、その取得日を基準として、連結計算上相殺消去される。この相殺消去に関連して、親会社の投資勘定と当該子会社の資本勘定に占める親会社の持分額との間に差額がある場合に、投資消去差額の原因をどのように分析するのか、また連結調整勘定をどう処理し償却するのかが検討事項として重要となる。

ロ. 投資消去差額の処理に関する規定

①わが国

連結財務諸表原則は、親会社の投資勘定と子会社の資本勘定の相殺消去及び投資消去差額の処理について、次のように定めている。

「1 親会社の子会社に対する投資勘定とこれに対応する子会社の資本勘定とは、その取得日を基準として、連結計算上相殺消去しなければならない。

2 親会社の子会社に対する投資勘定とこれに対応する子会社の資本勘定とを相殺消去するに当り、親会社の投資勘定と当該子会社の資本勘定に占める親会社の持分額との間に差額がある場合には、当該差額は連結調整勘定として表示する。ただし、当該差額について容易に原因分析ができる場合には、これを適当な科目に振替えるものとする。連結調整勘定は毎期均等額以上を償却しなければならない。

3 子会社相互間の投資勘定とこれに対応する資本勘定とは、親会社の子会社に対する投資勘定とこれに対応する子会社の資本勘定との相殺消去に準じて相殺消去しなければならない。」(連結原則第四・二)

また、連結財務諸表原則注解は、投資消去差額の処理について次のように定めている。

「1 投資勘定の消去差額について原因分析を行った結果、例えば、当該差額が、当該子会社の超過収益力を評価したことを原因とするものであることが明らかになったときは営業権として計上し、特定の資産について当該子会社の帳簿価額と異なる価額によって評価したことを原因とするものであるときは、当該資産科目に加算

又は減算する等の方法により処理するものとする。

2 親会社の子会社の株式を売却し、投資勘定と親会社の持分額との間の差額が減少した場合には、持分の減少に対応して1の処理を修正するものとする。

3 連結調整勘定が借方及び貸方の双方に生ずる場合には、これを相殺して記載することができるものとする。

4 連結調整勘定が僅少な場合には、当該勘定が生じた期の損益として処理することができる。」(連結注解7)

上記の投資消去差額の処理の要点を簡潔に記述すると、次のようになる。すなわち、わが国では、投資消去差額の計算にあたっては、親会社の投資勘定から、「帳簿価額」による子会社の資本勘定を控除し、差額については、容易にその原因が分析できる場合にはこれを適当な科目に振り替えることとし、残額を連結調整勘定として表示することとなる。

連結財務諸表原則では、正ののれんも負ののれんも連結調整勘定という一つの勘定で処理される。また、連結調整勘定が借方及び貸方の双方に生ずる場合には、これを相殺することができる。

連結調整勘定は毎期均等額以上を償却することとされている。連結財務諸表原則は連結調整勘定の償却期間には触れていないが、この点については、日本公認会計士協会・監査委員会報告第29号「連結財務諸表監査上当面の取扱い」で、次のように指摘し、原則として5年としている。

「連結調整勘定は、毎期均等額以上を償却しなければならないとされている。会社が連結調整勘定を5年間にわたって均等償却しているときは、監査上妥当な会計処理を行ったものとして取扱う。会社が5年を超える長期にわたって償却しようとする場合には、監査人は、その期間の決定が合理的な基礎によっているものであることを確かめなければならない。また、連結調整勘定を当該勘定が生じた期の損益として処理した場合には、当該金額が重要でないことを確かめなければならない。」²⁹

②IAS

IAS第27号(par. 5)は、企業結合に関して生じるのれんをはじめとして、企業結合に関する会計処理及びそれが連結に及ぼす影響については取り扱っておらず、これをIAS第22号「企業結合」に委ねている。

IAS第22号は、企業結合を「取得」と「持分の結合」に分類している。取得による企業結合は、パーチェス法を適用して会計処理し(par. 18)、持分の結合は持分プーリング法により会計処理しなければならない(par. 61)。実際にはほとんどの企業結合は取得に相当する。

パーチェス法によって会計処理する場合、親会社の投資額と取得された企業の公正価値との差額がのれんとして計上されることになる。その取扱いについて、IAS

29 日本公認会計士協会・監査委員会報告第29号「連結財務諸表監査上当面の取扱い」(昭和53年1月10日、改正昭和57年10月1日)、3。

第22号は次のように述べている。

「取得により発生するのれん

40. 取得の原価が、交換取引日現在の取得識別可能資産及び負債の公正価値に対する取得企業の持分を超過する額は、のれんとして資産に計上される。

42. のれんは、その有効期間にわたって費用計上することによって償却しなければならない。のれんの償却に際しては、別の償却方法がより適切と認められる場合を除き、定額法により処理されなければならない。償却期間は、5年を超えてはならない。但し5年を超える長期期間が正当化される場合にはその期間によるが、20年を超えてはならない。」(pars. 40, 42)

「取得により発生する負ののれん

標準処理

49. 取得の原価が、交換取引日現在の取得識別可能資産及び負債の公正価値に対する取得企業の持分より少ない場合、取得された非貨幣性資産の公正価値はその超過額が消去されるまで、比例的に減少される。取得された非貨幣性資産の公正価値を減少させても、超過額を完全に消去できない場合、残った超過額は負ののれんとして認識され、繰延利益として扱われる。負ののれんは5年を超える期間が正当化されない限り、取得日から5年を超えない期間にわたり規則的に利益として計上されなければならない。但し、20年を超える期間は認められない。

認められる代替的处理

51. 交換取引日現在の取得識別可能資産及び負債の公正価値に占める取得企業の持分が、取得の原価を上回る超過額は、負ののれんとして認識され、繰延利益として取り扱われる。負ののれんは5年を超える期間が正当化されない限り、取得日から5年を超えない期間にわたり規則的に利益として計上されなければならない。但し、20年を超える期間は認められない。」(pars. 49, 51)³⁰

以上を簡単に表現すると、IASでは、投資消去差額の計算にあたっては、親会社の投資勘定から、「公正価値」による子会社の資本勘定を控除し、差額をのれんとして表示することになる。正ののれんは、有効期間にわたって費用計上する。負ののれんは、非貨幣性資産の公正価値を比例的に減少し、減少しきれない場合は繰延利益とする。そして、のれんは、通常5年を超えない期間にわたって償却されるのである。

③比較

わが国の連結財務諸表原則では、企業結合会計は特には定められていない。また、企業結合の会計処理としてのパーチェス法と持分プーリング法という区別はなされていない。わが国では、連結会計基準は企業結合会計とは独立して定められているのである。

30 訳については、日本公認会計士協会編『国際会計基準の実務』（第一法規、1995年）第9章によった。

投資消去差額の処理については、わが国では「帳簿価額」を基礎として差額を計算した後で原因分析を行うのに対し、IASでは「公正価値」を基礎として差額を計算する点に差異が認められる。両者は理論的には同じ結果をもたらすが、会計処理としては異なっている。また、IASでは負ののれんについて非貨幣性資産を比例的に減少させるとしている点に特徴がある。したがって、IASのこの処理方法のわが国への導入は、重大な検討課題である。

また、わが国では、正ののれんも負ののれんも「連結調整勘定」という一つの勘定で処理されるので、IASとの違いをどのように調整するかは、なお検討を要するところである。

のれん及び連結調整勘定の償却期間については、わが国では5年以内が原則であるが、合理的な基礎がある場合には必ずしも5年にこだわる必要はないとされている。この趣旨を生かそうとするのであれば、現行規定を改正してその点を明確にする必要があると考えられる。

(5) 持分法の適用

イ. 持分法の適用をめぐる論点

関連会社に対する投資勘定は、連結貸借対照表上、原則として持分法により計算した価額をもって計上される。持分法とは、「投資会社が被投資会社の純資産及び損益のうち投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資勘定を各期ごとに修正する方法をいう」（連結注解10）。

この場合、連結の範囲に関連して論じたことと同じように、①持分法の適用対象となる関連会社の定義、および連結の範囲から除外された非連結子会社への持分法の適用問題（持分法の適用範囲）、②持分法の適用除外基準、③持分法の適用除外可能基準等についての検討が必要とされる。

ロ. 持分法の適用範囲に関する規定

①わが国

連結財務諸表原則は、持分法の適用範囲に関して次のように定めている。

「非連結子会社及び関連会社に対する投資勘定は、連結貸借対照表上、原則として、持分法により計算した価額をもって計上しなければならない。」（連結原則第四・五・1）

また、関連会社については、次のように定義している。

「関連会社とは、連結会社（親会社及び連結された子会社をいう。）が子会社以外の他の会社の議決権の百分の二十以上を実質的に所有し、かつ、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて当該会社の財務及び営業の方針に対して重要な影響を与えることができる場合における当該他の会社をいう。」（連結原則第四・五・2）

以上のように、連結会計上、わが国では非連結子会社及び関連会社には持分法が適用される。持分法の適用対象である関連会社に該当するには、持株基準とあわせて「当該会社の財務及び営業の方針に対して重要な影響を与えることができる場合」

という要件を満たすことが求められている。

②IAS

IAS第28号「関連会社に対する投資の会計処理」は、持分法の適用について次のような規定を設け、原則として関連会社を持分法の適用対象としている。

「関連会社に対する投資は、連結財務諸表においては持分法によって会計処理しなければならない…。」(par. 8)

ここで「関連会社」とは、投資企業が重要な影響を有し、かつ、投資企業の子会社でもジョイント・ベンチャーでもない企業をいう (par. 3)。また、「重要な影響」とは、財務方針及び営業方針を支配することはないが、それらの方針の決定に関与する力をいう (par. 3)。そして、「投資企業が、直接又は子会社を通じて間接に保有している被投資企業の議決権割合が20%以上である場合には、明らかな反証がない限り重要な影響を有していると推定される。反対に、投資企業が、直接に又は子会社を通じて間接に保有している被投資企業の議決権割合が20%に達しない場合には、重要な影響を与えている明かな反証がない限り、当該投資企業は、重要な影響を有していないと推定される。他の企業が大部分又は過半数を所有していたとしても、ある投資企業が重要な影響を有することが可能な場合がある。」(par. 4)として、持株基準ではなく実質基準により持分法の適用が決定されるとしている。

投資企業が被投資企業の財務方針及び営業方針の決定に関与する力を有しているかどうかは、以下の1つ又はそれ以上の事実によって証明される (par. 5)。

- (a) 被投資企業の取締役会又は同等の経営機関への役員の派遣
- (b) 方針の決定過程における関与
- (c) 投資企業と被投資企業間の重要な取引
- (d) 経営陣の人事交流
- (e) 重要な技術情報の提供

ところで、IAS第27号は、非連結子会社への持分法の適用を予定していないと考えられる。なぜなら、IAS第27号は、非連結子会社に対しては、IAS第25号「投資の会計処理」に基づいて原則として原価法で会計処理することを求めているからである (par. 24)。

③比較

まず、関連会社の定義で異なるのは、わが国の基準が20%～50%という持株基準と重要な影響の両方の基準を満たすことを要求しているのに対して、IASでは反証がない限り持株基準と重要な影響のいずれかを満たすことで判定されることとしている点である。

また、わが国では原則として非連結子会社やジョイント・ベンチャーに対しても持分法が適用されるのに対して、IASでは、非連結子会社には持分法を適用せず原価法を適用することとされ、また別項で述べるように、ジョイント・ベンチャーには標準処理として比例連結法が適用される点で異なっている。

ハ. 持分法の適用除外基準に関する規定

①わが国

持分法の適用除外基準については、連結財務諸表原則において、次のとおり規定されている。

「次に該当する会社に対する投資勘定については、持分法を適用しないものとする。

(1) 非連結子会社のうち、次のいずれかに該当する会社

①更生会社、整理会社等有効な支配従属関係が存在しないため組織の一体性を欠くと認められる会社

②破産会社、清算会社、特別清算会社等継続企業と認められない会社

(2) 関連会社のうち、次のいずれかに該当する会社

①破産会社、清算会社、特別清算会社等継続企業と認められない会社

②投資会社が、その議決権の100分の20以上を単に一時的に所有していると認められる会社」(連結原則第四・五・3)

②IAS

IAS第28号では、次の場合は持分法を適用せず、原価法によることとなる(par. 10)。

(a) 投資企業への資金送金が著しく阻害される厳しい長期の制限の下で、関連会社が経営されている場合。

(b) 当該関連会社への投資が、専ら近い将来において処分する目的で取得され保有されている場合。

③比較

わが国とIASにおける持分法の適用除外基準の異同については、以下のようにまとめられる。すなわち、わが国の連結財務諸表原則における持分法適用除外基準のうち、「破産会社、清算会社、特別清算会社等継続企業と認められない会社」に相当する表現は、IASにはみられないが、破産等は重要な影響を有しないことについての反証を与えるものといえよう。

次に「投資会社が、その議決権の100分の20以上を単に一時的に所有していると認められる会社」は、IASでいう「当該関連会社への投資が、専ら近い将来において処分する目的で取得され保有されている場合」に該当する。

IASにおける「投資企業への資金送金が著しく阻害される厳しい長期の制限の下で、関連会社が経営されている場合」は、わが国の基準にはみられないが、かかる状況では重要な影響を与えることができないと考えられることから、わが国の場合にも持分法の適用が除外されることが考えられる。

このように、持分法の適用除外基準については、実質的にわが国の基準とIASとは、問題を生じるほどに異なるところはないと考えられる。

二．持分法の適用除外可能基準に関する規定

①わが国

わが国では、持分法についても重要性に基づく適用除外可能基準が設けられている。すなわち、連結財務諸表原則は次のように述べている。

「持分法の適用による投資勘定の増減額が、連結財務諸表に重要な影響を与えない場合には、持分法を適用しないことができる。」（連結注解12）

持分法の適用範囲から除外できる重要性の乏しい非連結子会社等については、日本公認会計士協会・監査委員会報告第52号で次の指針が与えられている。

「持分法の適用範囲から除いても企業集団の財政状態及び経営成績に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しい非連結子会社かどうかは、企業集団における個々の非連結子会社の特性並びに、少なくとも利益及び剰余金に与える影響をもって判断すべきものとする。」³¹とした上で、次の算式が示されている。

持分法非適用の非連結子会社等の当期純損益の額のうち持分に見合う額の合計額

①利益基準……………

連結財務諸表提出会社の当期純損益の額、連結子会社の当期純損益の額のうち持分に見合う額並びに持分法適用の非連結子会社等の当期純利益の額のうち持分に見合う合計額

持分法非適用の非連結子会社等の剰余金の額のうち持分に見合う額の合計額

②剰余金基準……………

連結財務諸表提出会社の剰余金の額、連結子会社の剰余金の額のうち持分に見合う額並びに持分法適用の非連結子会社等の剰余金の額のうち持分に見合う合計額

持分法の適用除外可能基準の適用にあたっては、連結除外可能基準と同様に、上記の算式以外の留意事項をも勘案しなければならないこととされており、基本的には上記の算式で3～5%位のところが指針とされている³²。

②IAS

IASでは持分法の適用除外可能基準は特に明確に定められてはいない。しかし、重要性の原則は一般的に適用されると解される。

31 日本公認会計士協会・監査委員会報告第52号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い」（平成5年7月21日）、4。

32 同上、5。

③比較

わが国では、連結除外可能基準と同様に、重要性による持分法の適用除外可能基準も認められており、具体的な指針が与えられているが、IASには明文規定がない。しかし、これも連結除外可能基準の場合と同様に、IASでは、重要性の乏しい関連会社への持分法の適用を除外することが認められていると解されるので、規制方式はともかく、内容的にそれほど大きな問題を含むものではない。

(6) ジョイント・ベンチャーの会計処理

イ. ジョイント・ベンチャーの会計処理をめぐる論点

ジョイント・ベンチャーとは、複数の当事者が共同支配によりある経済活動を行う契約上の取決めをいう³³。

連結財務諸表の作成にあたっては、通常、親会社が「支配」する子会社が連結の対象とされる。ところが、ジョイント・ベンチャーに対しては、厳密には「支配」の概念を当てはめることができない。ジョイント・ベンチャーを構成する複数の企業の間には、一般に契約に基づく共同形式による経営参加、すなわち「共同支配」の関係が存在している。そこで、通常の「支配」とは異なる「共同支配」という形態をとるジョイント・ベンチャーを、会計上どのように取り扱うのが適切であるかが問題となる。

ロ. ジョイント・ベンチャーの会計処理に関する規定

①わが国

連結財務諸表原則においては、ジョイント・ベンチャーに対する投資の会計処理は定められておらず、他の企業への投資と同様に、被投資会社に対する議決権の所有の割合によって会計処理方法が決定される。すなわち、実質的に議決権の過半数を所有する子会社の場合には当該子会社が連結され、また20%以上50%以下の議決権を所有し、かつ財務および営業の方針に対して重要な影響を与えることができる関連会社の場合には持分法が適用されるのである。したがって、ジョイント・ベンチャーには持分法が適用されることになる。

②IAS

IAS第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告」では、ジョイント・ベンチャーをめぐる会計基準が定められている。そこでは、ジョイント・ベンチャーを、①共同支配の事業、②共同支配の資産、および③共同支配の事業体、の3つの形態に区分している。そして、すべてのジョイント・ベンチャーに共通する特徴として、①2以上のジョイント・ベンチャー共同支配企業が契約によって拘束されていること、及び、②共同支配を可能にする契約上の取り決めがあること、の

33 IAS第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告」、par. 2。

2点を挙げている (par. 3)。

ここで共同支配とは、「ある経済活動に対する契約に基づき合意された支配の共有」をいう (par. 2)。これは、連結会計上の「支配」とは異なる概念であり、いかなるジョイント・ベンチャー共同支配企業も、単独ではジョイント・ベンチャーを支配することはできないとされるのである。連結会計において固有の問題を提起するのは、上記3形態のうち「共同支配の事業体」である。

IAS第31号では、ジョイント・ベンチャー共同支配企業の連結財務諸表における共同支配の事業体に対する持分の報告について次のように述べて、標準処理として比例連結法を採用し、認められる代替処理として持分法を採用することとしている。

「標準処理－比例連結

ジョイント・ベンチャー共同支配企業の連結財務諸表において、ジョイント・ベンチャー共同支配企業は、比例連結の2つの報告様式のうちいずれか一つを用いて、共同支配の事業体に対する自己の持分を報告しなければならない。」 (par. 25)

「認められる代替処理－持分法

ジョイント・ベンチャー共同支配企業の連結財務諸表において、ジョイント・ベンチャー共同支配企業は、持分法を用いて、共同支配の事業体に対する自己の持分を報告しなければならない。」 (par. 32)

なお、標準処理について規定した第25項でいう「比例連結の2つの報告様式」とは、ジョイント・ベンチャー共同支配企業の財務諸表において、ジョイント・ベンチャーの資産、負債、収益及び費用の各科目のうちジョイント・ベンチャー共同支配企業の持分割合に応じる額を、各科目ごとにジョイント・ベンチャー共同支配企業の類似する科目と合算するか、又はそれらを別個の各科目として会計処理し報告する方法をいう (par. 28)³⁴。

なお、ジョイント・ベンチャー共同支配企業の持分が、(a) 専ら近い将来において処分する目的で取得され保有されている共同支配の事業体に対する持分であるか、及び (b) ジョイント・ベンチャー共同支配企業への資金送金が著しく阻害される厳しい長期の制限の下で、経営されている共同支配の事業体に対する持分である場合には、当該投資をIAS第25号「投資の会計処理」に定める投資として処理しなければならないとしている (par. 35)。

また、ジョイント・ベンチャーに関する開示事項について、IAS第31号は、次のように定めている。

「ジョイント・ベンチャー共同支配企業は、重要なジョイント・ベンチャーに対する持分の一覧表及びその説明並びに共同支配の事業体に対する持分割合を開示しなければならない。また、共同支配の事業体に対する持分を各科目ごとによる比例連結の報告様式又は持分法のいずれかを用いて報告するジョイント・ベンチャー共同支配企業はジョイント・ベンチャーに対する自己の持分に関連する流動資産、固

34 日本公認会計士協会編『国際会計基準の実務』第24章参照。

定資産、流動負債、固定負債、収益及び費用のそれぞれの合計額を開示しなければならない。」(par. 46)

③比較

まず、ジョイント・ベンチャーに関する会計処理についてであるが、IAS第31号では標準処理として比例連結法が、認められる代替処理として持分法が採用されている。

わが国では、ジョイント・ベンチャーには持分法が適用されるが、これは「認められる代替処理」として国際会計基準で許容されているため、会計処理に関しては当面の深刻な課題はないといえるが、持分法でも内容的に異なることがあるので、細部にわたってはなお検討が必要である³⁵。

他方、開示に関しては、IAS第31号が、自己の持分に関連する流動資産、固定資産、流動負債、固定負債、収益及び費用のそれぞれの合計額の開示を要求しているので、留意しなければならない。

(7) 連結財務諸表の体系と様式

イ. 連結財務諸表の体系と様式をめぐる論点

ここではわが国の基準とIASによる連結財務諸表の体系と様式を比較する。連結財務諸表の体系が異なることにより、わが国の企業としては新たな財務諸表を作成する必要に迫られることがあるし、また、様式が異なれば、組み替えを要することにもなる。いずれの場合も、連結財務諸表の作成企業と利用者の双方に負担を強いることになる。

ロ. 連結財務諸表の体系に関する規定

①わが国

連結財務諸表規則が作成を求めている連結財務諸表の体系は次のとおりである。

- ・ 連結貸借対照表
- ・ 連結損益計算書
- ・ 連結剰余金計算書

また、これ以外に注記の記載が求められている（末尾の付記を参照のこと）。

②IAS

IASによる連結財務諸表の体系は一般に次のようになる。

- ・ 連結貸借対照表
- ・ 連結損益計算書
- ・ 連結キャッシュ・フロー計算書
- ・ 注記

35 朝日監査法人編『国際会計基準ガイドブック』（中央経済社、1994年）、262頁参照

③比較

これを比較すると、IASでは連結キャッシュ・フロー計算書が基本財務諸表となっているが、日本では作成が求められていない点に相違がみられる。また、日本においては連結剰余金計算書の作成が求められている。

ハ．連結財務諸表の様式に関する規定

わが国の連結財務諸表の様式は、連結財務諸表規則取扱要領において定められている。一方、IASにおける連結財務諸表の様式については、目下検討が進められているところであるため、現時点では1995年11月に公表された原則書案「財務諸表の表示」を参照することになる。

ここでは、連結貸借対照表と連結損益計算書のみについて検討することとし、わが国で作成が義務づけられている連結剰余金計算書、及び、IASで作成が要求されている連結キャッシュ・フロー計算書については論じない。また、様式を記載するにあたっては利益がでている場合を想定することとし、損失の場合は省略する。さらに、金額部分や注記も省略する。

①連結貸借対照表の様式

図表6は、わが国とIASにおける連結貸借対照表の様式を示している。

図表6 連結貸借対照表の様式

わが国	IAS（原則書案）
〇〇株式会社 連結貸借対照表 平成×年×月×日 資 産 の 部	〇〇株式会社 連結貸借対照表 19××年×月×日 資 産 の 部
I 流動資産	有形固定資産
現金及び預金	無形固定資産
受取手形及び売掛金	金融資産
貸倒引当金	固定資産
非連結子会社及び	たな卸資産
関連会社受取手形及び売掛金	売掛債権
貸倒引当金	現金及び現金等価物
有価証券	その他の金融資産
たな卸資産	前払費用
前渡金	流動資産合計
前払費用	資産合計
その他の流動資産	持分及び負債の部
流動資産合計	普通株資本金
流動資産合計	優先株資本金
II 固定資産	再評価積立金
1 有形固定資産	その他の積立金
建物および構築物	留保利益
減価償却累計額	株式資本及び積立金
機械および装置	少数株主持分
減価償却累計額	利付借入金
土地	買掛債務
建設仮勘定	引当金
その他の有形固定資産	現金等価物
減価償却累計額	未払費用その他の負債
有形固定資産合計	負債合計
2 無形固定資産	負債及び持分合計
営業権	
その他の無形固定資産	
無形固定資産合計	
3 投資その他の資産	
投資有価証券	
非連結子会社及び関連会社株式	
非連結子会社及び関連会社出資金	
非連結子会社及び関連会社社債	
長期貸付金	
貸倒引当金	
非連結子会社及び	
関連会社長期貸付金	
貸倒引当金	
長期前払費用	
その他の投資その他の資産	
投資その他の資産合計	
固定資産合計	

図表 6 連結貸借対照表の様式（続き）

わが国	IAS（原則書案）
III 繰延資産	
創立費	
開業費	
新株発行費	
社債発行費	
社債発行差金	
開発費	
試験研究費	
建設利息	
繰延資産合計	
IV 連結調整勘定	
資産合計	
負債の部	
I 流動負債	
支払手形および買掛金	
非連結子会社及び関連	
支払手形及び買掛金	
短期借入金	
未払費用	
引当金	
製品保証引当金	
賞与引当金	
その他の流動負債	
流動負債合計	
II 固定負債	
社債	
長期借入金	
非連結子会社及び	
関連会社からの長期借	
引当金	
退職給与引当金	
その他の固定負債	
固定負債合計	
III 連結調整勘定	
IV 少数株主持分	
負債合計	
資本の部	
I 資本金	
II 資本準備金	
III 利益準備金	
IV その他の剰余金	
資本合計	
負債資本合計	

②連結損益計算書の様式

図表 7 は、わが国と IAS における連結損益計算書の様式を示している。

③比較

連結貸借対照表については、両者の精疎に極端な差がある。もっとも、IAS原則書案の例示は最小限度の項目を例示したにすぎないので、実際にはこれよりも詳しい貸借対照表が作成されることもある。

資産の部は、固定資産がさきに記載される固定性配列法になっている。また、貸方は持分が先で負債が後に記載されている。これは単なる例示であって、ヨーロッパの方式になったものと思われるが、この点については配列の変更が認められるので、わが国の企業の場合は日本方式による流動性配列法を採用してもよく、また負債を資本より先に記載してもよい。

次に、連結損益計算書については、IAS原則書案では、営業利益を算出するまでの項目を機能別に記載する様式と、形態別に記載する様式の2つが例示されている。いずれの場合も、わが国でいう特別損益項目は区分されていない。逆に、IAS原則書案の場合は、税引後利益の次に異常項目が掲載されている。連結貸借対照表と同様に、連結損益計算書でもIAS原則書案の方が簡潔になっている。

このように、様式についてはわが国の方が詳細であるので、IASに準拠してもそれほど問題を生じない。ただし、ここでは述べなかったが、注記については、わが国の規制と異なることになると考えられるので、留意を要する。

(8) セグメント情報の開示

イ. セグメント情報の開示をめぐる論点

セグメント情報とは、「売上高、売上総損益、営業損益、経常損益その他の財務情報を事業の種類別、親会社及び子会社の所在地別等の区分単位（セグメント）に分別したものをいう。」（開示基準、一・1） セグメント情報については、その開示内容と開示方法が論点となる。

ロ. セグメント情報の開示に関する規定

①わが国

わが国におけるセグメント情報の開示内容と開示方法を、「セグメント情報の開示基準」および連結財務諸表規則等によってみてみよう。

まず、開示すべきセグメント情報は、①事業の種類別セグメント情報（製品系列別の情報）、②親会社および子会社の所在地別セグメント情報（国内・在外別の情報）、③海外売上高、とされている（開示基準、二）。

このうち、事業の種類別セグメント情報については、次のように定められている。すなわち、事業区分の決定に当たっては、製品の種類・性質、製造方法、販売市場等の類似性を考慮して、経営の多角化の実態を適切に反映した情報を開示しようとする（連結要領第39の3、一（1））。日本公認会計士協会・会計制度委員会報告第1号は、より具体的な事業区分の方法として、①利益センターの利用、②日本標準産業分類の利用、③企業が現に採用している売上集計区分等の利用をあげてい

る³⁶。

記載対象セグメントの決定にあたっては、重要性（収益、損益、資産に対する10%基準）が適用される（連結要領第39の3、一（2）①）。記載すべき情報は、原則として売上高、営業損益、資産の額、減価償却費および資本的支出とされている（連結規則第15条の2）。

また、親会社および子会社の所在地別セグメント情報については、次のように定められている。すなわち、国又は地域の区分の決定に当たっては、地理的接近度、経済活動の類似性、事業活動の相互関連性等を考慮して、国又は地域ごとの事業活動を適切に反映した情報を記載しうるようにする（連結要領第39の3、二（1））。開示対象セグメントの決定にあたっては、重要性（収益、資産に対する10%基準）が適用される（連結要領第39の3、二（2）①）。記載すべき情報は、原則として売上高、営業損益および資産の額である（連結要領第39の3、二（3）③）。現在これは国内・在外の別に開示するものとされているが、1997年4月1日開始事業年度から国内以外の情報をさらに地域別に区分することになる。

海外売上高の開示については、海外売上高が連結売上高の10%以上である場合には、当該海外売上高および連結売上高に占める海外売上高の割合を開示することとされている（連結要領第39の3、三（1）②）。また、1997年4月1日開始事業年度からこれも地域別に開示することになる。

②IAS（公開草案第51号）

セグメント別財務情報に関する現行の国際会計基準は、IAS第14号「セグメント別財務情報の報告」であるが、その改訂を意図した公開草案第51号「セグメント別財務情報の報告（案）」が1995年12月に公表された。ここでは、この公開草案第51号の内容をもとに、その要点について取り上げることとする。

第一に、公開草案第51号では、基本的及び補足的セグメント別報告様式という考え方がとられている点に特徴がある。公開草案第51号は、企業のリスクと収益性の主要な源泉と内容とに基づいて、基本的セグメント別報告様式が事業別セグメントであるか地域別セグメントであるかを決定しなければならないとしている（par. 22）。それによって、基本的セグメント別報告様式が事業別セグメントである場合には、補足的情報は地域的に報告されることになる。逆に、基本的セグメント別報告様式が地域別セグメントである場合には、補足的情報は事業的に報告されることになる。

第二に、セグメントの識別についても、公開草案第51号はIAS第14号とは異なる考え方をとっており、事業別セグメント又は地域別セグメントを識別するにあたっては、企業は、基本的及び補足的報告様式の双方について、取締役会と最高経営責任者への内部報告セグメントに着目しなければならない、としている（par. 26）。

36 日本公認会計士協会・会計制度委員会報告第1号「セグメント情報の開示に関する会計手法」[1995/4]、I. 1. (2)。

ただし、内部報告セグメントによりこの目的を果たすことができない場合には、内部財務報告制度に基づくのではなく、定義による要素に基づいて外部報告目的のために事業別セグメントと地域別セグメントを決定しなければならないとしている（par. 27）。また、報告セグメントとしての識別にあたっては、収益、損益、資産に対する10%基準が適用される（par. 29）。

第三に開示項目については、基本的報告様式と補足的報告様式とでかなり異なっている。まず、基本的報告様式に基づく各報告セグメントについて、次の項目を開示することが要求されている（pars. 39-56）。

- ・ 収益（外部顧客への売上と他のセグメントとの取引を別個に報告）
- ・ 損益
- ・ 受取利息、受取配当金、支払利息
- ・ 資産（帳簿価額）の総額
- ・ 負債
- ・ 偶発債務・契約債務
- ・ 当期の資本的支出の総額
- ・ 減価償却費・減耗償却費の総額
- ・ 異常損益項目の内容と総額
- ・ 重要な非資金的費用
- ・ 持分法適用関連会社、ジョイント・ベンチャー又はその他の投資の純損益のうちの企業の持分及び投資
- ・ 報告セグメントの情報と合計情報との調整表

また、補足的セグメント別情報については、基本的報告様式によるよりも簡潔な開示情報を定めている。すなわち、補足的セグメントが地域別セグメントである場合には、収益又は資産が全企業の関連する額の10パーセント以上の各地域別セグメントについて、また、補足的セグメントが事業別セグメントである場合には、収益が総収益の10パーセント以上の各事業別セグメントについて、それぞれ、収益、収益、資産の帳簿価額の総額、当期の資本的支出の総額を報告することとしている（pars. 57-58）。

③比較

セグメントの決定にあたり、IAS公開草案第51号では原則として内部報告制度に着目し、それができない場合には定義による要素に基づいて外部報告目的のために事業別セグメントと地域別セグメントを決定することとしている。わが国では、利益センター、日本標準産業分類、企業が現に採用している売上集計区分等を利用することとされているが、わが国の企業の場合、内部報告制度とは異なる区分のセグメント別報告を行っている企業が多いと考えられるので、IAS公開草案第51号が「内部報告制度」を導入したことは、わが国とはかなり大きな相違をもたらすことになる。

なお、事業セグメントの決定にあたり、収益、損益、資産について重要性が適用

される点はわが国でもIAS公開草案でも同様であるが、地域セグメントの決定のために重要性を適用するにあたり、わが国では損益が含まれていない。

次に、わが国では事業セグメントと地域セグメントに関する情報を並列的に開示することとされているのに対して、IAS公開草案第51号では基本的セグメントと補足的セグメントとに分けられ、それによって開示様式及び開示内容が異なることとなっている。特に基本的セグメントについては詳細な項目の開示が求められているので、負債の開示を始めとして、わが国の開示内容とかなり異なることになる。

ここで考察しなかったその他の事項でも、わが国とIAS公開草案では相違が存在すると考えられるので、公開草案第51号をめぐり十分に検討しておくことが肝要である。

5. 国際的調和をめぐるわが国連結会計基準の課題

以上、わが国とIASの連結会計基準を比較し、IASとの調和化を行うにあたり、わが国の現行会計基準がどのような問題に直面するかについて論じてきた。ここでその論点を要約して、わが国の課題を提示しておくこととする。

まず、わが国企業会計制度へのIASの導入にあたっては、現行規制の枠組みのままでこれを導入することは困難であることを指摘した。それは、基本的には、わが国の企業会計制度がトライアングル体制をとっていることによる。その上にまた、連結財務諸表が個別財務諸表に準拠して作成されなければならないという準拠性の原則があることも、IASの適用を困難としている。したがって、当面、現行制度に大きな変更を加えることなしにIASを導入するためには、トライアングル体制に抵触せずにIASを導入しうる方式を探ることが肝要である。そこで本稿では、証券取引法のみで作成が要求されている連結財務諸表に限ってIASを導入する方式を提案した。

この方式をとる場合には準拠性の原則を撤廃しなければならないが、準拠性の原則そのものは、法規制の改正を伴わずに変更することが可能であると考えられるので、当面の対策としては、上の案はそれほどの困難なしに実現できると考えるものである。

なお、この場合に、わが国でも将来、持株会社の解禁がありうることを踏まえて、これまでの個別財務諸表を中心とする方式から連結財務諸表を中心とする方式への転換をもあわせて提案した。

次に、各論としては、検討を要する多くの項目の中から、①連結の範囲、②連結決算日、③会計処理の統一、④投資消去差額の処理、⑤持分法の適用、⑥ジョイント・ベンチャーの会計処理、⑦連結財務諸表の体系と様式、⑧セグメント情報の開示、を取り上げた。

連結の範囲に関しては多くの検討事項があるが、そのうち重要な論点は、連結範囲の決定基準と連結対象企業の形態である。連結範囲の決定基準としてわが国では

持株基準がとられているのに対して、IASでは支配力基準がとられており、大きな相違がある。わが国に支配力基準を導入するにあたっては、支配の概念を明確に規定し、かつ操作性のある実務指針を設けることが重要な課題となる。次に、連結の対象となる企業はわが国では株式会社・有限会社など議決権のある営利企業に限られているが、IASでは企業形態を問わず、営利・非営利をも問わないため、連結対象企業がはるかに広範囲に及ぶことになり、わが国にとって重大な検討課題となる。

連結決算日については、親子会社間の決算日の差異が3か月を超える場合の取扱いに相違が認められる。さらに、決算日そのものの課題ではないが、関連することからして中間連結財務諸表がある。わが国では現在のところは中間連結財務諸表が存在しないが、今後IASの適用にあたっては、中間連結財務諸表も検討課題となる。

会計処理の統一については、連結財務諸表の作成にあたり、IASでは親子会社間で統一的な会計方針を用いることを要求しているが、わが国では準拠性の原則により子会社の財務諸表を修正することが原則として認められていない。したがって、IASとの調和化にあたっては、わが国においても個別財務諸表の修正を認めることが課題となる。

投資消去差額については、わが国では「帳簿価額」を基礎として差額を計算した上で原因分析を行うが、IASでは「公正価値」を基礎として差額を計算する点に差異がある。また、IASでは負ののれんについて非貨幣性資産を比例的に減少させるとしている。IASのこの処理方法のわが国への導入は、重大な検討課題である。また、わが国では、正ののれんも負ののれんも「連結調整勘定」という一つの勘定で処理されるところに特徴があり、IASとの違いをどのように調整するかは、なお検討を要する。のれん及び連結調整勘定の償却期間については、わが国では5年以内が原則である。より長期にわたる償却を可能にするために、現行規定を改正することが望ましいと考えられる。

持分法の適用については、まず、持分法の適用範囲が問題となる。この点で異なるのは、わが国の基準が20%～50%という持株基準と重要な影響の両方の基準を満たすことを要求しているのに対して、IASでは反証がない限り持株基準と重要な影響のいずれかを満たすこと（実質基準）で判定されることとしている点である。また、わが国では原則として非連結子会社やジョイント・ベンチャーに対しても持分法が適用されるのに対して、IASでは非連結子会社には持分法を適用せずに原価法を適用することとされており、調整が必要とされる。

ジョイント・ベンチャーに関する会計処理については、IAS第31号では比例連結法が標準処理とされているが、認められる代替処理として持分法が採用されているので、持分法を適用するわが国としては当面の重大な課題はないといえる。しかし、一口に持分法とはいっても内容的に異なることがあるので、なお細部にわたる検討が必要とされる。また、IASは詳細な開示を要求しているので留意しなければならない。

連結財務諸表の体系と様式のうち、特に連結財務諸表の体系について、IASでは

連結キャッシュ・フロー計算書が基本財務諸表となっているのに対して、わが国ではその作成が要求されていないので、今後の取り組みが課題となる。

セグメント情報の開示に関しては、セグメントの決定にあたり、IAS公開草案第51号では原則として内部報告制度に着目することとしており、わが国とかなり相違する場合がある。また、開示様式及び開示内容が異なり、特に基本的セグメントについては詳細な項目の開示が求められているので、わが国の開示内容とかなり異なることになり、検討を要する。

以上が本稿で指摘した課題の要約であるが、ここで取り上げた事項の他にも、わが国の会計基準とIASとでは、税効果会計など結果として連結財務諸表に影響を及ぼす重要な事項が存在する。今後わが国の企業会計制度を国際的調和の観点から総合的に検討する場合には、それらの事項をもあわせて検討する必要があることはいうまでもない。

6. 付記

本稿脱稿後の1996年7月に、IASCより公開草案第53号 (E53) 「財務諸表の表示」が公表された。それによれば、財務諸表の体系・様式に抜本的改訂が加えられる見通しである。本稿にその内容を取り入れることはできなかったが、E53と今後の改訂作業には注意を払う必要がある。