

【論文】

# 近年における会計情報の変容に関する考察

## A Consideration on the Transformation of Accounting Information in recent Years

壹岐 芳弘  
IKI Yoshihiro

<目次>

- 1 本論文における論点
- 2 貸借対照表項目の評価とキャッシュ・フローとの関係
  - (1) 棚卸資産の場合
  - (2) 固定資産の場合
  - (3) 有価証券の場合
  - (4) その他の項目の場合
- 3 その他の包括利益の認識とその取扱いにおける連単分離
  - (1) 個別会計の場合
  - (2) 連結会計の場合
- 4 財務諸表数値と帳簿記録との関係
  - (1) キャッシュ・フロー計算書の場合
  - (2) 株主資本等変動計算書の場合
- 5 近年の会計情報の変容に関する考察
  - (1) 貸借対照表項目の評価とキャッシュ・フローとの関係
  - (2) その他の包括利益の認識とその取扱いにおける連単分離
  - (3) 財務諸表数値と帳簿記録との関係

(要旨)

近年、企業が作成し開示する会計情報は大きく変容してきている。これに会計基準の国際化が強く影響していることはいうまでもない。本論文は、日本における近年の制度会計における会計情報の変容について考察するものである。本論文における考察の論点は、次の3点である。第1は、貸借対照表項目の評価とキャッシュ・フローとの関係についてである。特に、資産の評価を中心にして考察する。第2は、損益計算書に記載されない利益要素としてのその他の包括利益の認識についてであり、そして、さらに、その取扱いの中に確認される連結会計と個別会計との分離（連単分離）についてである。第3は、財務諸表数値と帳簿記録との関係についてである。従来の主要財務諸表としての貸借対照表と損益計算書に認められる財務諸表数値と帳簿記録との関係が成立しない新しい財務諸表が登場している。本論文では、そのような財務諸表としてキャッシュ・フロー計算書と株主資本等変動計算書について考察する。

## 1 本論文における論点

わが国において平成8年(1996年)に開始されたいわゆる会計ビッグバン以降、企業が作成し開示する会計情報は大きく変容してきている。これに会計基準の国際化が強く影響していることはいうまでもない。本論文は、わが国の近年の制度会計の変遷を辿りながら、会計情報の変容について考察するものである。考察の視点は、考え方により多様にありえようが、本論文では、次の3つの論点を考えている。

まず第1の論点は、「貸借対照表項目の評価とキャッシュ・フローとの関係」である。会計ビッグバン以前と以後とでは、貸借対照表における幾つかの項目の評価方法が変化し、その評価に反映されるキャッシュ・フローが変容するという状況が現出している。この問題が、本論文における第1の論点であり、特に貸借対照表における資産の評価を中心にして考察する。

第2の論点は、「その他の包括利益の認識とその取扱いにおける連単分離」である。会計ビッグバンの進展の中で、以前には認識されなかった「その他の包括利益」という利益要素が、徐々に認識され計上されるようになった。そして、その中のある項目に関しては、連結会計と個別会計(単体会計)との両者に共通する会計領域において、取扱いが分離(連単分離)するという変容が生じている。この連単分離は、退職給付に関する負債の会計処理に関係している。以上の問題が、本論文における第2の論点である。

第3の論点は、「財務諸表数値と帳簿記録との関係」である。会計ビッグバンの展開により、それ以前にはなかった新しい計算書の作成が制度化されるようになった。その中で、キャッシュ・フロー計算書と株主資本等変動計算書に関しては、それらの計算書の諸数値と帳簿記録との対応関係(誘導関係)が、従来の主要財務諸表としての貸借対照表と損益計算書との場合とで変容している。この問題が、本論文における第3の論点である。

近年における会計情報の変容については、上述の第1および第2の論点に関連して、棚卸資産会計、固定資産会計、金融商品会計、退職給付会計などの個別的な会計領域において、会計基準がいかに新設または改正されてきたかということを中心にして、多くの検討がなされてきている。しかし、それらの会計全体について、これら2つの論点を据えて、しかも、制度の変遷を確認しつつ検討したものを、筆者は認識していない。また、上述の第3の論点について考察したのも、寡聞にして知らない。これらのことが、本論文の問題意識となっている。

## 2 貸借対照表項目の評価とキャッシュ・フローとの関係

それでは、まず、貸借対照表項目の評価がキャッシュ・フローとの関係でどのように変容しているのかを確認することから始めよう。以下、棚卸資産、固定資産、有価証券、その他の項目の順序で論を進める。なお、会計ビッグバン以前の貸借対照表項目の評価に関する基準としては、最終改正が昭和57年(1982年)4月20日の企業会計原則および後述する商法の会計規定などを、また、会計ビッグバン以後の当該基準としては、同様に後に示す各種の個別的会計基準などをそれぞれ考えている。

### (1) 棚卸資産の場合

企業会計原則は、まず、「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない(第三、五)」として、資産一般の評価原則を「原価基準」としていた。そして、棚卸資産の評価については、「原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする(第三、五A)」として、やはり原価基準を原則としていた。ただし、「時価が取得原価よりも著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない(同上)」とされ、例外的に時価評価(低価評価)が強制されていた。さらに、「時価が取得原価よりも下落した場合には時価による方法を適用して算定することができる(同上)」とされていた。すなわち、「低価基準」の適用が任意に認められていたのである。

棚卸資産に関する以上の取扱いは、商法においても同様である。原価基準を原則とすること、および、時価が原価よりも著しく下落した場合の低価評価の強制については、平成13年(2001年)12月12日に改正されるまでの商法では第285条ノ2第1項が、平成14年(2002年)5月29日の商法改正以後は、平成14年3月29日制定後、平成17年(2005年)1月13日改正まで有効な商法施行規則の第28条第1項がそれぞれそのように規定していた。また、同様にして、低価基準の容認については、商法では第285条ノ2第2項が、平成14年5月の商法改正以後は、商法施行規則の第28条第2項がそれぞれそのように規定していた。

これに対して、平成18(2006年)年7月5日に、企業会計基準委員会から、企業会計基準第9号『棚卸資産の評価に関する会計基準』が公表され、棚卸資産の評価の取扱いが変更された。棚卸資産は、通常の販売目的で保有する棚卸資産とトレーディング目的で保有する棚卸資産とに区分され、それぞれに異なる評価方法が適用されたのである。

まず、通常の販売目的で保有する棚卸資産については、「取得原価をもって貸借対照表価額とし、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する(第7項)」とされた。つまり、正味売却価額が原価よりも下落した場合には、正味売却価額によって評価することが定められたのである。この基準が設定されるまでは、低価基準の適用は任意であったが、この基準により低価基準の適用が強制されることになったのである。しかも、この場合の原価と比較される時価は、正味売却価額を原則とすることとされた<sup>1)</sup>。正味売却価額は、「売価(購買市場と売却市場とが区別される場合における売却市場の時価)から見積追加製造原価及び見積販売直接経費を控除したものを(第5項)」を意味する。

他方、トレーディング目的で保有する棚卸資産については、「市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額とし、帳簿価額との差額(評価差額)は、当期の損益として処理する(第15項)」とされた。トレーディング目的とは、「当初から加工や販売の努力を行うことなく単に市場価格の変動により利益を得る(第60項)」という目的であり、それを目的して保有する棚卸資産には、市場価格による評価が適用されるようになったのである。そして、この場合には、「活発な取引が行われるよう整備された、購買市場と販売市場とが区別されていない単一の市場(例えば、金の取引市場)の存在が前提となる(第60項)」とされるため、この場合の市場価格は、現金等価額としての売却時価を意味する。

なお、かつての商法もしくは商法施行規則に、棚卸資産に関する評価規定が設けられて

いたことは先に確認したが、平成17年（2005年）7月26日に制定された会社法およびそれに基づく会社計算規則には、そのような規定は存在しない。会社法では、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする（第431条）」とされ、会社計算規則では、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない（第3条）」とされた。つまり、株式会社の会計については、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行または企業会計の基準に委ねられたのである。この点は、以下に扱う固定資産および有価証券などの場合も同様である。

棚卸資産の評価に関する制度の変遷は、あらまし以上の通りである。旧制度および新制度とも、時価が原価よりも上昇している限り、原価基準を原則とする点では変わらない。原価は、過去の支出額であるから、旧制度および新制度では、棚卸資産を過去のキャッシュ・アウトフロー（支出）に基づいて評価することを原則としているのである。旧制度では、時価が原価よりも下落した場合に、低価基準の適用が容認されていたが、その場合の時価が正味売却価額（正味実現可能価額）と再調達原価とのいずれを意味するかは、制度上は明らかではなかった。それに対して、新制度では、正味売却価額が原価よりも下落した場合は、その正味売却価額による低価評価が強制されるようになった。正味売却価額は、現時点での売却を想定した場合に推定される正味の収入額であるから、新制度では、それが原価よりも低下した場合には、棚卸資産を、現時点で見積られるキャッシュ・インフロー（収入）、すなわち、現在のキャッシュ・インフローによって評価することが要求されるようになったのである。さらに、トレーディング目的で保有する棚卸資産の場合には、常に市場価格（売却時価）によって評価することとなった。これも、現在のキャッシュ・インフローによる評価を意味する。

## （2）固定資産の場合

企業会計原則において、資産評価の原則が原価基準とされることについては既に述べたが、固定資産に関しては、さらに次のような記述が続く。「有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない（第三、五）。」そして、有形固定資産および無形固定資産は、取得原価から減価償却累計額を控除した価額によって貸借対照表に計上されることとなる（第三、五D、E）。つまり、固定資産の評価には原価基準が適用されたのである。

他方、平成13年（2001年）12月12日改正までの商法では、「固定資産に付いては其の取得価額又は制作価額を附し毎年一回一定の時期、会社に在りては毎決算期に相当の償却を為し予測すること能はざる減損が生じたときは相当の減額を為すことを要す（第34第2号）」と定められていた。これは、平成14年（2002年）3月29日制定後、平成17年（2005年）1月13日改正まで有効な商法施行規則においても同様である（第29条）。ここでいう「相当の償却」とは企業会計上の減価償却を意味すると解釈されるので、企業会計原則の場合と同様に、固定資産には原価基準が適用されることになる。ただし、上述のように、商法および商法施行規則には、予測不能の減損が生じたときには相当の減額を求める規定があった。

この場合の予測不能の減損について、中村教授は、それは、「災害、事故などの偶発的事情によって生じた固定資産の滅失や破損のほか、陳腐化や不適応化による機能的減価を含

むものと解される。会計上は前者を臨時損失、後者を臨時償却と呼んで区別するが、商法上はそのような区別はしない（中村 [1982] 29頁）」と説明している。これについては、會田教授もほぼ同様に説明している（會田 [1982] 37頁）。ここでいう減損は、次に述べる減損会計における減損を意味しているわけではないようである。

これに対して、平成14年（2002年）8月9日に、企業会計審議会から、『固定資産の減損に係る会計基準』が設定され、固定資産の評価に関する制度が変わった。固定資産の減損とは、収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態（『固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書』33）を意味し、そのような場合に、回収可能性を反映させるように固定資産の帳簿価額を減額する会計処理が適用されるようになった。これが、減損会計である。

同基準によれば、まず、減損の兆候があるかどうかの判断が行われ（二1）、その兆候があると判断された場合には、次に、減損損失を認識すべきかどうかの判断が行われる（二2）。さらに、それを認識すべきと判定された場合に、当該資産の帳簿価額を回収可能価額まで減額して、減損損失が測定される（二3）。

この場合の回収可能価額とは、資産（または資産グループ、以下同様）の正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の金額を意味する（同基準注解・（注1）1）。正味売却価額とは、資産の（売却）時価から処分費用見込額を控除して算定される金額であり（同注解・（注1）2）、また、使用価値とは、資産の継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの（割引）現在価値である（同注解・（注1）4）。回収可能価額は、これら2つのうちの高い方の金額であり、帳簿価額をこの回収可能価額まで減額し、その差額を減損損失として測定するのである。

固定資産の評価に関する制度は、概ね以上のように変遷してきた。旧制度および新制度とも、原価基準を基本として、つまり、過去のキャッシュ・アウトフローに基づく評価を基本としていることに変わりはないが、新制度では、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、一定の条件のもとにおいて減損会計が適用されるようになった。その場合に、帳簿価額は、回収可能価額、すなわち、正味売却価額と使用価値とのいずれか高い方の金額まで減額される。正味売却価額は、現在の見積みキャッシュ・インフローであり、使用価値は将来の見積みキャッシュ・インフローの割引現在価値である。固定資産の評価においても、一定の条件のもとで現在もしくは将来のキャッシュ・インフローに基づく評価が適用されるように制度化されているのである。

### （3）有価証券の場合

次は、有価証券の評価についてであるが、ここでは、株式、しかも、取引所の相場（市場価格）のある株式を中心に考察する。

企業会計原則では、有価証券の評価について、「原則として購入代価に手数料等の付随費用を加算し、これに平均原価法等の方法を適用して算定された取得原価をもつて貸借対照表価額とする（第三、五B）」として、原価基準を原則としていた。ただし、「取引所の相場のある有価証券については、時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、時価をもつて貸借対照表価額としなければならない（同上）」として、例外的に時価評価（低価評価）を強制していた。さらに、「取引所の相場のある有価証券で子会社の株式以外のものの貸借対照表価額は、時価が取得原価よりも下落した場合には時

価による方法を適用して算定することができる(同上)」とされていた。すなわち、低価基準の適用を任意に認めていたのである。このように、有価証券の評価に関する企業会計原則の取扱いは、棚卸資産の場合と基本的に同様である。

有価証券(取引所の相場のある株式)に関する以上の取扱いは、商法においても同様である。つまり、原価基準を原則とすること、および、時価が原価よりも著しく下落した場合の低価評価の強制については、平成13年(2001年)12月12日に改正されるまでの商法の第285条ノ6第1・2項が、平成14年(2002年)5月29日の商法改正以後は、平成14年(2002年)3月29日制定後、平成17年(2005年)1月13日改正まで有効な商法施行規則の第32条第1・2項がそれぞれそのように規定していた。そして、低価基準の容認については、同様に、商法では第285条ノ6第2項が、平成14年5月の商法改正以後は、商法施行規則の第32条第2項がそれぞれそのように規定していたのである。

これに対して、平成11年(1999年)1月22日に企業会計審議会より『金融商品に係る会計基準』が設定されたことにより、金融資産および金融負債の会計に関する制度が変革され、したがって、有価証券の評価も変容することとなった。この会計基準の内容は、平成18年(2006年)8月11日に企業会計基準委員会によって設定された企業会計基準第10号『金融商品に関する会計基準』に踏襲された。以下、この『金融商品に関する会計基準』に従って有価証券の評価について概観する。

『金融商品に関する会計基準』では、有価証券は、市場価格のある有価証券と市場価格のない有価証券とに大別され、前者はさらに、①売買目的有価証券、②満期保有目的の債券、③子会社株式及び関連会社株式、④その他有価証券に大別され(第15-18項、第69-84項)、それぞれに応じた評価が適用される。

①は、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有価証券であり、期末の時価を貸借対照表価額とし、評価差額は損益として処理するとされた(第15項、第70項)。

②は、企業が満期まで保有することを目的としていると認められる社債その他の債券であり、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、債券を債券金額より低い価額または高い価額で取得した場合において、取得価額と債券金額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額とするとされた(第16項、第71・72項)。なお、償却原価法とは、金融資産または金融負債を債権額または債務額と異なる金額で計上した場合に、当該差額に相当する金額を弁済期または償還期に至るまで每期一定の方法で取得価額に加減する方法である(第16項(注5))。

③の子会社株式とは、当該会社によって意思決定機関を支配されているとみなされる会社の株式であり<sup>2)</sup>、同様に、関連会社株式とは、当該会社によって重要な影響を与えられているとみなされる会社の株式である<sup>3)</sup>。これらの株式は、取得原価をもって貸借対照表価額とするとされた(第17項、第73・74項)。

④は、①~③以外の有価証券であり、時価をもって貸借対照表価額とするとされた。ただし、その評価差額については、評価差額の合計額を純資産の部に計上する方法と、時価が取得原価を上回る銘柄に係る評価差額は純資産の部に計上し、時価が取得原価を下回る銘柄に係る評価差額は当期の損失として処理する方法との、いずれかの方法によって処理する。また、純資産の部に計上される評価差額については、税効果会計が適用され、税率を乗じた額が控除される(第18項、第75-80項)。

なお、②~④においても、時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認めら

れる場合を除いて、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損失として処理するとされている（第20項）。すなわち、この場合には、低価評価が強制されるのである。

取引所の相場、或いは、市場価格のある有価証券の評価に関する制度の変遷は、おおよそ以上の通りである。旧制度では、有価証券の評価原則は原価基準であり、時価が原価よりも下落した場合に、低価基準の適用が認められていた。すなわち、過去の見積りキャッシュ・アウトフローの基づく評価を原則とし、時価が下落した場合に、現在のキャッシュ・インフローによる評価が認められていたのである。それに対して、新制度では、売買目的有価証券とその他の有価証券には、常に時価評価が適用されることになった、つまり、現在のキャッシュ・インフローによる評価が行われるようになったのである。

満期保有目的の債券が債券金額と異なる金額で取得された場合には、その差額の性格が金利の調整と認められるときは、償却原価法が適用されて貸借対照表価額が每期調整される。その調整額の計算方法には、利息法と定額法が考えられている。これについては、平成12年1月に公表された日本公認会計士協会の会計制度委員会報告第14号『金融商品会計に関する実務指針』が次のように説明している。すなわち、利息法とは、債券のクーポン受取総額と金利調整差額の合計額を債券の帳簿価額に対して一定率（実効利率）となるように、複利をもって各期の損益に配分する方法であり、定額法とは、債券の金利調整差額を取得日（または受渡日）から償還日までの期間で除して各期の純損益に配分する方法である。この2つの方法のうち、原則は利息法とするが、継続適用を条件として、簡便法としての定額法を採用することができる（第70項）。利息法を適用する場合には、満期保有目的の債券の貸借対照表価額は、金利および元本償還に係る将来のキャッシュ・インフローの割引現在価値を表すことになる。

#### （4）その他の項目の場合

以上、棚卸資産、固定資産、有価証券を取り上げて、その評価がキャッシュ・フローとの関係でどのように変容してきたかを概観した。現在もしくは将来のキャッシュ・フローを反映する評価の適用範囲が広がっていることを確認することができたと思われる。それは、上述の3種類の資産についてのみ妥当するわけではない。これについて詳述する紙幅はないので、ここでは、他の主な項目について簡単に触れるにとどめたい。

まずは、従業員の退職後の給付に関する負債として設定される退職給付引当金（個別会計の場合、連結会計の場合は、退職給付に係る負債）である。これは、将来の退職給付に関するキャッシュ・アウトフローの割引現在価値を基礎にして計算される。そして、固定資産の除去に関して法令または契約で要求される負債としての資産除去債務である。これは、固定資産の除去に要する将来のキャッシュ・アウトフローの割引現在価値として算定される。また、ファイナンス・リース取引と判定されるリース取引について、借り手側の企業では、リース資産とリース債務を貸借対照表に計上する。これらは、将来のリース料の支払い等に関するキャッシュ・アウトフローの割引現在価値として算定される。さらに、社債を債券金額と異なる金額で発行した場合に、その社債の評価には償却原価法が適用され、それに伴う調整額の算定には原則的として利息法が用いられるが、その場合の社債の評価額は将来のキャッシュ・アウトフローの割引現在価値を表すことになる。

### 3 その他の包括利益の認識とその取扱いにおける連単分離

かつて企業会計原則や商法の会計規定によって企業会計が律せられていたときには、損益計算書に計上される収益・費用以外の利益要素が認識されることはなかった。しかし、現在では、損益計算書に計上されない利益要素が多く認識されている。それは、一般に「その他の包括利益」と呼ばれている。

#### (1) 個別会計の場合

わが国の制度会計において、その他の包括利益が初めて登場したのは、平成10年（1998年）3月31日に制定された『土地の再評価に関する法律』に基づく「土地再評価差額金」である。この法律により、企業が所有する事業上の土地について、平成14年（2002年）3月31日までの期間内のいずれかの決算期に一度に限り、時価による再評価が認められた。その時価と帳簿価額との差額からそれに税率を乗じた額を控除した額が土地再評価差額金であり、貸借対照表の資本の部に計上することが定められた（第7条第2項）。

そして、平成11年（1999年）に設定された既述の『金融商品に係る会計基準』によって、さらに「その他有価証券評価差額金」が追加されることとなった。これは、前述したその他有価証券の時価評価に伴い、時価と帳簿価額との差額からそれに税率を乗じた額を控除した額（時価が取得原価を下回る銘柄に係る評価差額を当期の損失として処理する方法を適用する場合は除く）であり、資本の部に計上されることとなった（第三、二4）。また、同基準により、「繰延ヘッジ損益」（時価評価されているヘッジ手段に係る損益または時価評価差額で、ヘッジ対象に係る損益が認識されるまで繰り延べられたもの）の資産の部または負債の部への計上が定められたが（第五、四1）、平成17年（2005年）12月9日に公表された企業会計基準第5号『貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準』により、この繰延ヘッジ損益（ただし、税率を乗じた額を控除した額）は純資産の部に計上することとされた（第23項）。同基準により、従来の資本の部は純資産の部に改められ、内部の区分およびその内容が変わった。すなわち、純資産の部は、内容的に株主資本と株主資本以外の項目とに区分され（第4項）、さらに、株主資本以外の項目は、評価・換算差額等、新株予約権に区分される（第7項（1））。そして、評価・換算差額等には、「その他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益のように、資産又は負債は時価をもって貸借対照表価額としているが当該資産又は負債に係る評価差額を当期の損益としていない場合の当該評価差額（第8項）」が含まれるとされた。また、平成17年（2005年）12月9日に公表された企業会計基準適用指針第8号『貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針』によって、既述の土地再評価差額金もこの区分に記載するものとされた（第3項）。

#### (2) 連結会計の場合

以上は、個別貸借対照表にその他の包括利益が計上されるようになった経緯である。企業会計基準第5号は、連結貸借対照表におけるその他の包括利益の扱いについても定めている。すなわち、連結貸借対照表では、純資産の部は、株主資本、評価・換算差額等、新株予約権、少数株主持分の4つに区分され、そして、評価・換算差額等の区分に、上述の3項目以外に、「為替換算調整勘定」が含まれることとなった（第8項）。評価・換算差額等という区分名称は、個別貸借対照表では現在でも有効であるが、連結貸借対照表では、平成22



年(2010年)6月30日に公表された企業会計基準第25号『包括利益の表示に関する会計基準』により、「その他の包括利益累計額」という名称に変わっている(第16項)。この会計基準に基づき、その他の包括利益の当期変動額が当期純利益とともに連結包括利益計算書(または連結損益及び包括利益計算書)に計上されて包括利益が計算され、その他の包括利益の累積額が連結貸借対照表における純資産の部のその他の包括利益累計額の区分に計上されることになったのである。また、少数株主持分の区分名称については、平成25年(2013年)9月13日改正の企業会計基準第22号『連結財務諸表に関する会計基準』に伴い、「非支配株主持分」に名称が変更されている(平成25年9月13日改正企業会計基準第5号、第17-3項)。

さて、その他の包括利益累計額の区分についてであるが、平成25年9月改正の企業会計基準第5号により、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、土地再評価差額金、為替換算調整勘定に加えて、新たに「退職給付に係る調整累計額」が含められた(第8項)。これは、企業会計基準第26号『退職給付に関する会計基準』の平成24年(2012年)5月17日の改正に伴うものである。この改正による大きな変更点は、退職給付債務から年金資産を控除した額について、これを積み立て状況を示す額(この額が正の場合には積み立て不足額、以下、この場合を前提とする)として負債に計上するとされたことである(第13項)。これは、従来の未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用(未認識項目)を負債として計上することを意味する。平成10年(1998年)6月16日に企業会計審議会から公表された『退職給付に係る会計基準』以来、当期の退職給付費用および退職給付引当金の算定においては、数理計算上の差異および過去勤務費用について認識の繰り延べが認められてきた。いわゆる遅延認識が認められてきたのである。しかし、平成24年5月の企業会計基準第26号における上記の改正により、負債に関する遅延認識が認められなくなった。これにより、連結貸借対照表上の負債の名称も退職給付引当金から「退職給付に係る負債」に変更されることになった(第27項)。ただし、個別会計では、未認識項目の負債計上について市場関係者の合意形成が十分に図られていないと判断され、当面、その取扱いは適用されていない(第39項、第86-89項)。

連結会計における退職給付会計上の以上のような取扱いの変更に伴い、上述の未認識項目の合計額(退職給付引当金と退職給付に係る負債の差額に相当する)について、それからそれに税率を乗じた額(繰延税金資産)を控除した額が、退職給付に係る調整額累計額として処理されるようになった(第27項)。これが、純資産の部におけるその他の包括利益累計額の区分に計上されることとなったのである。

このように、近年における会計制度の変革に伴い、損益計算書には含まれない利益要素としてのその他の包括利益が認識されるようになり、その累計額が貸借対照表の純資産の部に計上されるようになった。損益計算書で計算される当期純利益は、実現主義を原則とする売上高(営業収益)を基礎として計算される実現利益であるのに対して、その他の包括利益はそれに含まれない未実現の、もしくは、潜在的な利益要素といえることができる。このようなその他の包括利益を認識するところに、近年における会計情報の大きな変容が確認される。

ただし、それが認識される範囲は個別会計と連結会計とは異なる。前者では、その他有価証券評価差額金・繰延ヘッジ損益・土地再評価差額金の3項目であるのに対して、後者では、それらに為替換算調整勘定・退職給付に係る調整累計額がさらに加わる。為替換算

調整勘定は、在外子会社の外貨建貸借対照表項目を円貨に換算する際に、決算日レートで換算される資産・負債の円貨額と発生日レートで換算される純資産の円貨額との差額（税率を乗じた額を控除後の）であり、連結会計に固有の項目である。しかし、退職給付に係る調整累計額は、退職給付会計という共通する会計領域において、連結会計でのみ認識される項目である。ここに、連結会計と個別会計との分離、すなわち、連単分離の現象が認識される。これも、近年における会計情報の変容といえるであろう。

#### 4 財務諸表数値と帳簿記録との関係

財務諸表の中でこれまで中心的に位置づけられてきたものは、貸借対照表と損益計算書である。そして、この2つの計算書に計上される諸項目の数値が帳簿記録のどこから誘導されてきたか。それは、大陸式決算法の場合は、（閉鎖）残高勘定と損益勘定とから、また、英米式決算法の場合には、繰越試算表と損益勘定とから誘導されている。しかし、残高勘定または繰越試算表および損益勘定の諸数値は、総勘定元帳上のそれぞれに該当する決算整理後の資産・負債・資本（純資産）・収益・費用の諸勘定残高を集計してきたものである。貸借対照表と損益計算書の諸数値は、総勘定元帳における当該勘定残高から誘導されているといえるであろう。もちろん、総勘定元帳に収容される勘定科目と、貸借対照表・損益計算書における教示科目とは同一ではない。簿記上の勘定科目のうち同グループに属する複数の科目が統合されて、貸借対照表・損益計算書における表示科目となっているのが通常である。したがって、簿記上の勘定残高と貸借対照表項目・損益計算書項目の諸数値とは一対一で対応しているわけではない。しかし、財務諸表上の諸数値は、帳簿上関連する複数の諸勘定残高の合計値と対応しているといえるであろう。

ところが、近年、このような財務諸表数値と勘定残高との対応関係が当てはまらない新しい財務諸表の作成・開示が制度化されている。ここでは、そのような財務諸表として、キャッシュ・フロー計算書と株主資本等変動計算書を取り上げて、この問題について考察したい。

##### (1) キャッシュ・フロー計算書の場合

キャッシュ・フロー計算書は、平成10年（1998年）3月13日に企業会計審議会から公表された『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』に基づいて制度化された。キャッシュ・フロー計算書は、キャッシュすなわち現金および現金同等物（第二・一）の一定期間における収支の状況を表す計算書であり、その構成要素の中心はキャッシュ・フロー（広義の現金収支）である。キャッシュ・フロー計算書では、企業活動は、営業活動、投資活動、財務活動の3つに分類され、それに基づいて、それぞれの活動によるキャッシュ・フローを記載する区分として、「営業活動によるキャッシュ・フロー」、「投資活動によるキャッシュ・フロー」、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の3つの区分が設けられる（第二・二1）。営業活動によるキャッシュ・フローの区分は、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額で表示する「直接法」と、税金等調整前当期純利益に非資金項目、営業活動に係る資産・負債の増減等を加減して表示する「間接法」とのいずれかを選択して表示される（第三・一1・2）。投資活動によるキャッシュ・フローの区分と財務活動によるキャッシュ・フローの区分の表示は、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額で表示する方法による（第三・二）。

営業活動によるキャッシュ・フローの区分を直接法によって表示する場合には、3つの区分に記載されるすべてのキャッシュ・フローが主要な取引ごとに総額で表示されることになる。そして、それらのキャッシュ・フローの数値は、現金および現金同等物に該当する諸勘定の期中記入額からそれぞれのキャッシュ・フローに相当するものを個々に識別し、それらを集計することによって求められる。例えば、営業活動によるキャッシュ・フローの区分に記載されるものとして、「営業収入」があるが、それは、現金勘定や当座預金勘定などの借方記入額の中から、現金売上や売掛金・受取手形の回収に関係するものを識別・集計して求められる。同様に、同区分には「原材料又は商品の仕入支出」が記載されるが、それは、現金勘定や当座預金勘定などの貸方記入額の中から、現金仕入や買掛金・支払手形の支払いに関係するものを識別・集計して求められる。他のすべてのキャッシュ・フロー数値も、同様に、現金・現金同等物に該当する諸勘定の期中記入額からそれぞれのキャッシュ・フローに相当するものが識別・集計されることになる。このことは、投資活動によるキャッシュ・フローの区分と財務活動によるキャッシュ・フローの区分においても同様である。

営業活動によるキャッシュ・フローの区分を間接法によって表示する場合には、税金等調整前当期純利益（連結会計の場合、個別会計の場合は、税引前当期純利益）に加減される非資金項目（例えば、減価償却費、この場合は加算項目）の数値は、損益計算書から、したがって、収益・費用に属する関連勘定の残高から誘導される。しかし、同様に加減される営業活動に係る資産・負債の増減の数値は、そのようにして得られるわけではない。それは、棚卸資産、売上債権、仕入債務などに属する諸勘定の期首残高と期末残高の差額として求められるのである。

いずれにせよ、キャッシュ・フロー計算書に記載されるキャッシュ・フローの数値が、間接法を適用した場合の一部の項目を除いて、いずれかの勘定残高から誘導されているのでないことは明らかである。

## （2）株主資本等変動計算書の場合

株主資本等変動計算書は、平成17年（2005年）12月27日に公表された企業会計基準第6号『株主資本等変動計算書に関する会計基準』に基づいて作成・開示が求められたものである。株主資本等変動計算書は、貸借対照表の純資産の部の期中変動額のうち、主として、株主（連結会計では親会社株主）に帰属する部分である株主資本の各項目の変動額および変動事由を報告するために作成するものである（第1項）。純資産の部における株主資本の各項目は、当期首残高、当期変動額および当期末残高に区分し、当期変動額は変動事由ごとにその金額が表示される（第6項）。同じく株主資本以外の各項目は、当期首残高、当期変動額および当期末残高に区分し、当期変動額が純額で表示される（第8項）。

株主資本等変動計算書の中心的な情報は、株主資本に属する各項目の変動額とその変動事由である。変動事由としては、例えば、新株の発行、剰余金の配当などがある。新株の発行の場合には、資本金勘定の貸方記入額から、または、資本金勘定および資本準備金勘定の貸方記入額から、それぞれに関係する金額が識別・集計され、株主資本等変動計算書の資本金または資本準備金の区分に、その金額が記載される。剰余金の配当の場合には、それがその他利益剰余金からの配当であれば、繰越利益剰余金勘定の借方記入額から、また、その他資本剰余金からの配当であれば、その他資本剰余金勘定の借方記入額から、それぞれに関係する金額が識別・集計され、株主資本等変動計算書の繰越利益剰余金および

その他資本剰余金の区分に、その金額が記載される。

そして、株主資本以外の項目では、例えばその他有価証券評価差額金に関しては、その他有価証券評価差額金勘定の期中記入額から純増減額が計算され、それがその他有価証券評価差額金の区分に記載される。

以上のように、株主資本等変動計算書に記載される各種の変動額は、株主資本の項目および株主資本以外の項目のいずれにおいても、それぞれに関連する勘定の期中記入額に基づいて算定されるのである。それらがいずれかの勘定残高から誘導されるわけでないことは、キャッシュ・フロー計算書の場合と同様である。

## 5 近年における会計情報の変容に関する考察

本論文では、近年における会計情報の変容について、3つを論点として考察してきた。最後に、それを改めて整理するとともに、それぞれの背後にある考え方について考察してみたい。

### (1) 貸借対照表項目の評価とキャッシュ・フローとの関係

まず、第1は、「貸借対照表項目の評価とキャッシュ・フローとの関係」という視点からの考察であった。ここでは、棚卸資産、固定資産、有価証券などの資産の評価がいかなるキャッシュ・フローに基づくように制度化されているか、それが旧制度から新制度でどのように変容したかを中心として考察した。旧制度ではあくまでも原価基準の原則であり、それは、固定資産はもとより、棚卸資産でも有価証券でも同様であった。棚卸資産と有価証券では、時価が原価よりも著しく下落した場合には、時価評価が強制されたが、そうでない限り原価評価が原則で、通常の時価下落に際しては、低価評価が認められていたに過ぎなかった。伝統的な企業会計は、しばしば原価主義会計と呼ばれたが、日本の旧制度会計は、まさに原価主義会計と呼ぶにふさわしいかもしれない。旧制度会計は、過去のキャッシュ・アウトフローに基づく資産評価を基調としていたのである。

これに対して、新制度においては、通常の販売目的で保有する棚卸資産には低価基準の適用が強制されることになり、その場合の原価と比較される時価は原則として正味売却価額とされた。また、トレーディング目的の棚卸資産は時価評価が適用されることになった。そして、有価証券では、売買目的有価証券と他の有価証券に時価評価が適用されることとなった。これらの資産評価に適用される時価は、現時点におけるキャッシュ・インフローの見積額を意味する。さらに、固定資産では、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、一定の条件のもとにおいて、帳簿価額を回収可能価額まで減額する減損会計が適用されるようになった。そして、その回収可能価額とは、正味売却価額と使用価値とのいずれか高い方の金額である。すなわち、現在もしくは将来のキャッシュ・インフローに基づく評価が適用されるようになったのである。

以上の考察から確認される会計情報の変容は、貸借対照表上の資産の評価額が、かつては原則として過去の入口価値としてのキャッシュ・アウトフローに基づいて決定されていたのに対して、現在では、現在もしくは将来の出口価値としてのキャッシュ・インフローを基礎として決定される領域が拡大しているということである。

さて、このような変容の背後にあるものは何か。それは、本論文の第2の論点ともかかわ

るが、近年の利益計算に関する支配的なアプローチとその下での資産概念と密接に関係している。アメリカの財務会計基準審議会（FASB）が1976年12月に公表した討議資料『財務会計および財務報告のための概念フレームワーク：財務諸表の構成要素とその測定』（FASB [1976]；津守常弘監訳 [1997]）以来、今日、利益計算のアプローチは、基本的に、それまでの収益費用アプローチ（revenue and expense view）から資産負債アプローチ（asset and liability view）に変化している。それは、貸借対照表における資産および負債を中心的概念として措定し、期間損益を両者の差額たる純資産の増減額（期中における資本拠出や資本引出などを除く）として規定するものである（同， paras.34,36；同監訳，藤井秀樹訳，53・54頁）<sup>4)</sup>。この討議資料では、資産そして負債は以下のように一般的に定義されている。「資産とは、企業に影響を与える過去の取引または事象の結果として、特定の企業に対して直接的または間接的に純キャッシュ・インフローをもたらすと期待される現金および将来の経済的便益を表す（同， para.91；同監訳，山地範明訳，80頁）。」「負債は、企業に影響を及ぼす過去の取引または事象の結果として、将来経済的資源を他の実体に移転すべき特定の企業の責務を財務的に表現したものである（同， para.149；同監訳，浦崎直浩訳，117頁）。」

また、2001年4月に国際会計基準審議会から公表された『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』（IASB [2001]；企業会計基準委員会監訳[2008]）による定義は次の通りである。「資産とは、過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源をいう（同， para.49（a）；同監訳，48頁）。」「資産が有する将来の経済的便益とは、企業への現金及び現金同等物の流入に直接的に又は間接的に貢献する潜在能力をいう（同， para.53；同監訳，48頁）。」「負債とは、過去の事象から発生した当該企業の現在の債務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が当該企業から流出する結果になると予想されるものをいう（同， para.49（b）；同監訳，48頁）。」

さらに、わが国の会計基準委員会が平成18年（2006年）12月に公表した討議資料『財務会計の概念フレームワーク』の第3章（財務諸表の構成要素）では、資産と負債は、それぞれ次のように定義されている。「資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう（第4項）。」ここで、「経済的資源とは、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉を（脚注（2））」いう。また、「負債とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す、またはその同等物をいう（第5項）。」

以上の定義から明らかなように、近年の企業会計では、資産はキャッシュの流入をもたらすと期待される資源として、そして、負債はこのような資産を将来流出させることが予想されるものとして、それぞれとらえられている。このような資産・負債概念が、貸借対照表上の資産・負債の評価のあり方に直ちに結び付くわけではない。しかし、出口価値としてのキャッシュ・インフローに基づいて評価される資産領域の拡大には、近年の企業会計におけるこのような資産概念の一般化が関係しているに違いない。

## （2）その他の包括利益の認識とその取扱いにおける連単分離

そして、第2は、「その他の包括利益の認識とその取扱いにおける連単分離」という視点からの考察であった。その他の包括利益とは、損益計算書に計上される収益・費用以外の利益要素であり、言い換えれば、当期純利益の計算過程からは除外された潜在的な利益要

素である。以前は、このようなその他の包括利益が認識されることはなかったが、近年、それを認識することが制度化されてきたのである。個別会計で認識されるのは、その他有価証券評価差額金・繰延ヘッジ損益・土地再評価差額金の3項目であり、これらの累積額が貸借対照表の純資産の部の評価・換算差額等の区分に直接計上される。連結会計では、これらに加えて、為替換算調整勘定・退職給付に係る調整累計額が認識される。連結会計では、その他の包括利益の当期変動額が連結包括利益計算書（または連結損益及び包括利益計算書）に収容され、その当期変動額が当期純利益に加減算されて包括利益が計算される。そして、その他の包括利益の累積額が連結貸借対照表における純資産の部のその他の包括利益の累計額の区分に計上される。

既述のように、企業会計基準第5号は、その他有価証券評価差額金と繰延ヘッジ損益を例にして、それらを「資産又は負債は時価をもって貸借対照表価額としているが当該資産又は負債に係る評価差額を当期の損益としていない場合の当該評価差額（第8項）」であると規定した。ここにその他の包括利益の性格がよく表現されている。近年、現在もしくは将来のキャッシュ・インフローに基づいて評価される資産の領域が拡大している。そして、退職給付引当金または退職給付に係る負債や、資産除去債務などのように将来のキャッシュ・アウトフローに基づいて評価される負債の領域も増加している。このような資産・負債の広い意味での時価（狭い意味での時価および現在価値）による評価が行われる領域の拡大に伴い、評価差額が認識されることになる。その評価差額の一部は、例えば、売買目的有価証券やトレーディング目的の棚卸資産の時価評価差額のように、当期純利益の計算要素として処理されるが、そのように処理されない要素がほかにある。これが、その他の包括利益として処理される。その他の包括利益の認識という近年における会計情報の変容は、資産・負債の広い意味での時価評価領域の拡大と関係しているのである。

ただし、従業員の退職給付に関する負債に関しては、個別会計と連結会計とで、取扱いが分離するという状況が生じている。数理計算上の差異および過去勤務費用に関連して、前者では、負債について遅延認識が認められるのに対して、後者では、それが認められない。すなわち、連結会計では、退職給付債務と年金資産との差額の全額が退職給付に係る負債として処理されるのに対して、個別会計では、それから未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用（未認識項目）が控除された額が退職給付引当金として処理される。しかし、両者では、退職給付費用については遅延認識が認められるため、連結会計では、退職給付に係る調整額累計額というその他の包括利益要素が認識されることになる。さて、このような連単分離をどのように考えるか。

個別会計において未認識項目の負債計上が適用されなかったのが、市場関係者の合意形成が十分に図られていないとの判断によるものであったことは前に述べたが、その説明の中で、会社法上の分配可能額に影響が及ぶ可能性についての懸念が挙げられていた（企業会計基準第25号、第86・87項）。同会計基準では、これについてそれ以上の説明はなされていないが、ここでこの問題について考えてみたい。個別会計において、連結会計と同様に未認識項目が負債として計上されるならば、それに伴い、評価・換算差額等の区分に退職給付に係る調整額累計額が計上され、しかも、それがマイナスの額で計上されることが予想される。会社法において、同区分に計上されるその他有価証券評価差額金と土地再評価差額金とがマイナスの場合、それを零から減じて得た額、すなわち、その絶対額が分配可能額の計算上控除されることになっている（会社法、第461条第2項第6号、会社計算規則、

第158条第2・3号)。個別会計において、退職給付に係る調整額累計額がマイナスの金額で評価・換算差額等の区分に計上され、しかも、分配可能額の計算上、それがその他有価証券評価差額金と土地再評価差額金の場合と同様に取り扱われる可能性があれば、株主への配当等の上限額としての分配可能額がそれだけ減額されることとなる。それは、株主の利害に影響する。懸念されたのはこのようなことなのかもしれない。金融商品取引法に基づく連結会計は、情報提供機能のみを果たす情報提供会計として位置づけられるのに対して、会社法に基づく個別会計は、情報提供会計としてだけでなく、利害調整機能を果たす利害調整会計としても位置づけられる<sup>5)</sup>。情報利用者に情報を報告すればそれで完結する情報提供会計では、資産負債アプローチに基づく負債概念に純粋なカタチで負債を評価することが望ましいであろう。しかし、情報の報告では完結せず、報告受領者がその情報内容(計算内容)を承認して初めて完結する利害調整会計においては、その情報内容自体が報告受領者としての株主の利害に関係するのであり、問題はそれほど簡単ではないのであろう。退職給付会計における連単分離の理由は、連結会計と個別会計がそれぞれに根差している、情報提供会計と利害調整会計という会計の本質の違いにあるのかもしれない。

### (3) 財務諸表数値と帳簿記録との関係

以上の2つの論点は、互いに密接に関連するものであったが、第3の論点は、「財務諸表数値と帳簿記録との関係」の視点から考察するものであり、第1と第2の考察とは全く別の論点であった。ここでの考察では、伝統的に主要財務諸表として位置づけられてきた貸借対照表と損益計算書に記載される項目の数値が、総勘定元帳における対応する勘定残高から誘導されているのに対して、新たに制度化されたキャッシュ・フロー計算書と株主資本等変動計算書に記載される項目に関しては、そのような特定の帳簿残高との数値上の対応関係は認められないこと、そして、それらの計算書上の諸数値は、一部を除いて関連勘定の期中記入額を識別・集計することによって求められているということが確認された。

長年の歴史を通じて形成されてきた複式簿記の勘定体系は、貸借対照表と損益計算書を作成するために構築されているという認識を新たにした思いである。それは、総勘定元帳における勘定が、資産・負債・資本(純資産)・収益・費用の5つの要素に分類されているところからも当然といえよう。いうまでもなく、資産・負債・資本(純資産)に属する諸勘定の残高に基づき貸借対照表が作成され、収益・費用に属する諸勘定の残高に基づき損益計算書が作成される。

それに対して、近年、貸借対照表と損益計算書とは別の会計情報への要求から、新しい計算書の作成・開示が制度化された。それが、キャッシュ・フロー計算書と株主資本等変動計算書である。株主資本等変動計算書の制度化の理由については、企業会計基準第6号では、平成17年7月に公布された会社法により、「株式会社は、株主総会又は取締役会の決議により、剰余金の配当をいつでも決定でき、また、株主資本の計数をいつでも変動させることができることとされたため、貸借対照表及び損益計算書だけでは、資本金、準備金、剰余金の数値の連続性を把握することが困難となるためである(18項)」と明記されている。他方、キャッシュ・フロー計算書の制度化の理由については、『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書』において、キャッシュ・フロー計算書は、「一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を一定の活動区分別に表示するものであり、貸借対照表及び損益計算書と同様に企業活動全体を対象とする重要な情報を提供するものである

(二)」と一般的に述べられているのみである<sup>6)</sup>。

いずれにせよ、新しい情報要求に対応するために、これらの新しい計算書がそれぞれ主要財務諸表の1つとして作成・開示されるようになったのである。そして、キャッシュ・フロー計算書における諸数値は、現金および現金同等物に該当する諸勘定の期中の記入額を基にして決定され、株主資本等変動計算書における諸数値は、純資産を構成する諸勘定の期中記入額を基にして決定される。この2つの計算書では、財務諸表数値と帳簿記録との関係が貸借対照表と損益計算書の場合とは明らかに変容している<sup>7)</sup>。それが特に問題というわけではない。貸借対照表と損益計算書を作成するために構築された勘定体系の中の特定の諸勘定の期中期中入額に情報価値が見出され、そこから新しい会計情報が考え出されたということであろう。

#### [注]

- 1) ただし、製造業における原材料等のように再調達原価の方が把握しやすく、正味売却価額が当該再調達原価に歩調を合わせて動く想定される場合には、継続して適用することを条件として、再調達原価（最終仕入原価を含む）によることができるとされる（第10項）。
- 2) 支配されているかどうかは、企業会計基準第22号『連結財務諸表に関する会計基準』の第6項および第7項に基づいて判断する。
- 3) 重要な影響を与えられているかどうかは、企業会計基準第16号『持分法に関する会計基準』の第5項および第5-2項に基づいて判断する。
- 4) 収益費用アプローチにおいては、収益と費用が中心概念となり、前者は企業の利益獲得活動からのアウトプット（成果）として、後者は利益獲得活動へのインプット（努力）としてそれぞれ定義される。そして、期間利益は、そのような収益と費用の差額として計算され、企業業績や収益力の指標として考えられる（FASB [1976] paras.38-39,214；津守監訳 [1997] 藤井訳, 55頁, 原 陽一訳, 155頁）。
- 5) 情報提供会計と利害調整会計については、安藤[1988]を参照されたい。
- 6) 米国の財務会計基準審議会（FASB）が1987年11月に公表した財務会計基準書第95号『キャッシュ・フロー計算書』（FASB[1987]）では、キャッシュ・フロー計算書は、投資家や債権者などが、①企業の現金創出能力、②債務の支払能力、配当の支払能力、外部からの資金調達の必要性、③純利益とキャッシュフローとのずれ、④企業の財政状態に対する投資活動および財務活動の影響、について評価するのに有用だと考えられている（para.5）。
- 7) 従来の勘定体系とは別に、資金計算書もしくはキャッシュ・フロー計算書を作成するための勘定体系を考えて、その新しい諸勘定の残高から資金計算書もしくはキャッシュ・フロー計算書の諸数値を誘導することを構想する試みがなかったわけではない。そのような代表的な文献として、佐藤[2011]を挙げることができる。

#### [参考文献]

- [1] Financial Accounting Standards Board (FASB) [1976]FASB Discussion Memorandum, An analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and their Measurement. (津守常弘監訳[1997])



- 『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社。)
- [2] Financial Accounting Standards Board (FASB) [1987]Statement of Financial Accounting Standards No.95, Statement of Cash Flows.
  - [3] The International Accounting Standards Board (IASB) [2001]Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. (企業会計基準委員会監訳[2008]「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」『国際財務報告基準2007』雄松堂。)
  - [4] 中村 忠[1982]『新版株式会社会計の基礎』白桃書房。
  - [5] 會田義雄[1982]『現代株式会社会計〔改訂版〕』同文館。
  - [6] 安藤英義[1988]「簿記および会計の空洞化」『企業会計』第40巻第9号, 43-48頁。
  - [7] 佐藤倫正[2011]「資金勘定組織の現代的意義」『日本簿記学会年報』第26号, 28-36頁。

#### 〔参照会計基準その他〕

- [1] 企業会計審議会[1982]『企業会計原則』
- [2] 企業会計審議会[1998]『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書』
- [3] 企業会計審議会[1998]『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』
- [4] 企業会計審議会[1998]『退職給付に係る会計基準』
- [5] 企業会計審議会[1999]『金融商品に係る会計基準』
- [6] 企業会計審議会[2002]『固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書』
- [7] 企業会計審議会[2002]『固定資産の減損に係る会計基準』
- [8] 企業会計基準委員会[2005]企業会計基準第5号『貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準』(2013年改正も参照)
- [9] 企業会計基準委員会[2005]企業会計基準適用指針第8号『貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針』
- [10] 企業会計基準委員会[2005]企業会計基準第6号『株主資本等変動計算書に関する会計基準』
- [11] 企業会計基準委員会[2006]『財務会計の概念フレームワーク』
- [12] 企業会計基準委員会[2006]企業会計基準第9号『棚卸資産の評価に関する会計基準』
- [13] 企業会計基準委員会[2006]企業会計基準第10号『金融商品に関する会計基準』
- [14] 企業会計基準委員会[2008]企業会計基準第16号『持分法に関する会計基準』
- [15] 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』(2013年改正も参照)
- [16] 企業会計基準委員会[2010]企業会計基準第25号『包括利益の表示に関する会計基準』
- [17] 企業会計基準委員会[2012]企業会計基準第26号『退職給付に関する会計基準』
- [18] 日本公認会計士協会[2000]会計制度委員会報告第14号『金融商品会計に関する実務指針』

#### 謝辞

本稿は、平成29・30年度日本大学商学部研究費(会計学研究所共同研究)「会計情報の変容に関する基礎的研究」(研究代表者:堀江正之教授)の助成を受けている。ここに記して感謝申し上げる。

Abstract:

The contents of accounting information (financial statements) prepared and disclosed by enterprises have been greatly transformed in recent years. It is affected by the international convergence of accounting standards. In this paper, the transformation of accounting information will be considered from three arguing points. The first point is that the valuation methods regarding balance sheet items (assets in particular) have changed in relation to cashflows. The second point is that several unrealized income elements have been recognized as "other comprehensive income" and one of them is separately treated between consolidated and non-consolidated financial statements. The third point is that the relations between the amounts in financial statements and the account records in a ledger have changed in the case of new financial statements : a statement of cash flows and a statement of changes in equity.