

# 「表現の忠実性」と会計上の認識、 測定及び期間損益計算

国 田 清 志\*

## 目 次

- I 財務会計概念ステイメント第8号における「表現の忠実性」
- II 「表現の忠実性」と「棚卸資産の評価に関する会計基準」
- III 「表現の忠実性」と会計上の認識と測定
- IV 「表現の忠実性」と「資産除去債務に関する会計基準」
- V おわりに

## I 財務会計概念ステイメント第8号における「表現の忠実性」

2010年9月にアメリカ財務会計基準審議会（FASB）は、国際的な会計基準を支える「概念フレームワーク」の策定・改訂を目指した国際会計基準委員会（IASB）との共同プロジェクト<sup>1)</sup>の成果として、財務会計概念ステイメント（SFAC）第8号を公表した<sup>2)</sup>。これによって、SFAC第1号「営利企業の財務報告の目的」とSFAC第2号「会計情報の質的特性」は、SFAC第8号「第1章 一般財務報告の目的及び第3章 有用な財務情報の質的特性（the qualitative characteristics of useful financial information）」に差し替えられることになった。

本稿では、SFAC第2号からの重要な変更点の1つであるSFAC第8号における「表現の忠実性（faithful representation）」を取りあげる。「表現の忠実性」

は、SFAC第2号で会計情報が具備すべき基本的な特性としてあげられていた「信頼（reliability）」に代えて新たな基本的な特性として位置づけられたものである。

このような「表現の忠実性」という考え方は会計（あるいは会計基準）において、どのような影響をもたらすことになるのであろうか。このような問題意識を持ちながら、我が国における会計基準、特に「棚卸資産の評価に関する会計基準」及び「資産除去債務に関する会計基準」を中心に、「表現の忠実性」について検討していく。なお、本稿はこれらの検討を通して、現在進展している会計基準の国際的なアドプションあるいはコンバージェンスにおいて考慮すべき問題を提起することを最終的な目的としている。

それでは、ここで、SFAC第8号における財務報告の目的とその財務報告の目的を達成するために財務情報に求められる基本的な質的特性について確認しておく。

SFAC第8号では、財務報告の目的を、「現在及び潜在的な投資家、与信者及びその他の債権者が、報告主体に資源を提供する際の意思決定において有用な財務情報を提供することである。」（SFAC No.8 par.OB 2）としている。そして、この有用な財務情報が備えらるべき基本的な質的特性として、「目的適合性（rele-

\* 専修大学商学部准教授

vance)」と「表現の忠実性」が掲げられている (SFAC No.8 par. QC5)。

「目的適合性」とは、利用者の意思決定に影響を与える財務情報の特性であり、その要素として「予測価値 (predictive value)」と「確認価値 (confirmatory value)」のどちらかあるいは双方を有することが条件となる (SFAC No.8 par. QC6, 7)。

また、「表現の忠実性」は次のように説明される。

「財務報告書は経済事象を言葉 (words) と数字 (numbers) で表現する。それが有用であるためには、財務情報は目的適合的な現象を表現しなければならない。さらに、それが完全に忠実な表現であるためには、描写は次の3つの特性を備える必要がある。その特性とは、完全性 (complete)、中立性 (neutral)、誤謬が存在しないこと (free from error) である。」 (SFAC No.8 par. QC12)。

まず、完全性のある描写とは、すべての必要な記述、説明が含まれ、描写されている現象を利用者が理解するためにすべての情報が含まれていることである (SFAC No.8 par. QC13)。

次に、中立性のある描写とは、財務情報の選択や表示において偏向がないことである (SFAC No.8 par. QC14)。

そして、誤謬が存在しない描写とは、現象についての記述に誤謬また脱漏がないことであり、報告される情報を生成するために使用されるプロセスが選択され、そのプロセスにおいて誤謬がないことである (SFAC No.8 par. QC15)。

この点について、SFAC 第8号では次のように説明している。

「忠実な表現はすべての局面における正確性を意味しない。誤謬が存在しないことは現象の描写において誤謬または脱漏がないこと及び報告された情報を生み出すために用いられたプロセスが誤謬なく選択適用されたことを意味する。この文脈において、誤謬が存在しないことはすべての局面における完全な正確性を意味するわけではない。たとえば、観察不可能な価格または価値の見積りは正確か不正確かを決定できない。しかしその見積り表現は、見積りとして明確かつ正確に描写され、当該プロセスの本質と限界が説明され、

金額算定のためのプロセスを誤謬なく選択適用したならば、忠実なものになりうる。」 (SFAC No.8 par. QC15)

これは、表現されるべき経済的事実をすべて描写することを求めるとともに、経済的事実を貨幣で表現するにあたってその金額決定における見積計算を正当化するものである。つまり、前者は会計上の表現としての認識に関するものであり、後者は測定に関する問題であると考えられる。

## II 「表現の忠実性」と「棚卸資産の評価に関する会計基準」

2006年7月に企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(以下「棚卸資産会計基準」とする。)が企業会計基準委員会から公表され、2008年9月に改正が行われた。この改正に際して、これまで「企業会計原則注解」(注21)において、棚卸資産の貸借対照表価額の算定のための方法として認められてきた後入先出法が廃止となった。

この廃止の理由を、「棚卸資産会計基準」にある結論の背景からまとめると以下の3つがあげられる(「棚卸資産会計基準」, 第34-6, 7, 8項)。

- ① 棚卸資産が過去に購入された時点での価格で繰り越されるために、貸借対照表価額が最近の再調達原価から大幅にかい離すること。
- ② 期首残高への食い込みを意識的に行うことで過去からの保有損益を当期の損益として計上することが可能になること。
- ③ 一般的に、棚卸資産の実際の流れを正確に表現しているとはいえないこと。

まず、①は貸借対照表において計上される貸借対照表価額が現在の物価水準を反映したものではなく、過去の物価水準を反映したものになるという問題点である。これは経済的事実における会計上の測定に関連するものである。

次に、②は適正在庫の維持をせずに、恣意的に購入量を調整することによって、過去の物価水準の仕入原価を現在の物価水準に相当する当期の収益に対応させることによって利益の操作をすることができる、あるいはそのリスクがあるという問題である。これは会計

上の利益操作、いわゆる利益の操作性に関連するものである。

そして、③は実物財としての棚卸資産の流れと、会計上の表現としての原価（払出原価または売上原価）の流れが一致していないという問題である。これは経済的事実における会計上の認識に関連するものである。

ここでは、まず、利益の操作性について検討をしていく。

利益の操作性については大きく2つに分類できると思われる。1つは、会計処理の選択適用における操作性（裁量性）であり、もう1つは当期純利益における操作性である。

前者の利益の操作性は、ある経済的事実において、複数の会計処理方法が認められている場合、どの方法を選択するかによって当該取引の金額が変わることがありうることを意味している。つまり結果として、会計処理方法の選択によって利益額に対して相対的な影響を与えることがある。棚卸資産の場合、払出単価（売上原価）の算定において、先入先出法を選択するのか、総平均法を選択するのか、それとも後入先出法を選択するのかによって、費用の金額は変わってくる。これについては、「企業会計原則」一般原則五の「継続性の原則」に従って、いったん選択した会計処理を每期継続して適用することで恣意的な利益操作は排除されることになる。

なお、棚卸資産の取得原価のうち、売上原価（費用）として当期の収益に対応されなかった残存部分が、棚卸資産の1次的な期末帳簿価額として決定される。そして、この帳簿価額については、収益性の判定が行われ、収益性の低下が認められる場合にはこれに基づく帳簿価額の切下げが実施される。このようないわゆる棚卸資産の時価評価によって、棚卸資産の2次的な期末帳簿価額が算定されることになる。

これに対して後者の利益の操作性は、実際の企業行動（事業活動）によって、当期純利益をマネジメントすることを意味している。

2010年6月に企業会計基準委員会から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」（以下、「包括利益会計基準」とする。）では、

従来の当期純利益の表示に加えて、包括利益を表示することが求められている。その理由の1つには、当期純利益の操作性があげられる。例えば、企業は当期純利益が少ないと見込まれる事業年度においては、有価証券や土地を売却にすることによって当期純利益をかさ上げすることがある。これについては利益の計上時期を操作するということではあるが、企業が有価証券や土地の含み益を利用して、当期純利益をマネジメントすることは経営判断によるものである。これについて、当期純利益は恣意的な操作性のリスクがあるので問題があるとし、有価証券をはじめとした評価・換算差額などの評価項目を含めたトータルでの純資産の変動である包括利益のみを表示するべきであるという考え方が国際財務報告基準（IFRS）などの背景にあるといわれている。棚卸資産の帳簿価額の算定方法から後入先出法が廃止された理由は、この後者の利益の操作性にあたると思われる。

### Ⅲ 「表現の忠実性」と会計上の認識と測定

棚卸資産の帳簿価額の算定方法から後入先出法が廃止された理由のうち、財の流れと原価の流れが一致していないという問題は、会計上の認識に関連する。これは経済的事実を会計上どのように捉えるのかという問題である。そして、貸借対照表価額が現在の物価水準を反映していないという問題は、会計上の測定に関連する。これは経済的事実を会計上どのように貨幣的に表現するのかという問題である。

このような会計上の認識及び測定の問題を、SFAC第8号における「表現の忠実性」に置き換えた場合、会計上認識されるべき経済的事実とはどのようなものであるべきか、そしてかかる経済的事実の測定尺度はどのようなものであるべきかということを考えなければならない。したがって、SFAC第8号における「表現の忠実性」は、会計上の認識と測定の問題を内包しているといえる。

一般的に、会計上の認識と測定の役割は次のように位置づけられる<sup>3)</sup>。

- ① 企業の投資と会計上の測定値との関係に着目し、両者の関係に意味を与える役割

② 会計上の測定値の変動額として計算される利益の意味を明らかにする役割

まず、棚卸資産の購入であれ、有価証券の購入であれ、企業の投資は実世界の話であり、それを何らかの認識及び測定ルールによって表現したものが企業の投資のポジションである。つまり、投資のポジションとは、企業の投資それ自体を意味するものでなく、会計上の認識及び測定ルールを通じて貸借対照表に計上された資産（あるいは負債）が示しているものである。

そこでは、企業の投資のどのような側面を表現したいのかによって、具体的な認識及び測定ルールが選択される。言い換えれば、企業の投資それ自体を示すことが会計上の問題ではなく、その投資をどのように表現するのかが会計にとっての重要な問題である。そのためには、企業の投資の意図、つまり当該投資の企業にとっての役立ち（意味）を考えなければならない。

また、このように企業の投資を表現することによって、企業の利益を構成する資産（あるいは負債）の変動に何が含まれているのか、その変動額を構成しているものは何か、そして、投資の成果計算や投資状況の報告という観点からどのような意味を持つのかを、明らかにしなければならない。

そもそも後入先出法は、最も新しく取得されたものから棚卸資産の払出しが行われ、期末棚卸資産は最も古く取得されたものからなると仮定して、期末棚卸資産価額を算定する方法である。この方法では棚卸資産を払出した時の価格水準に最も近いと考えられる価額で収益と費用とを対応させて利益を計算することができる。

カレントな収益に対してはカレントな費用を計上すべきであるという考え方によれば、棚卸資産の価格水準の変動時には、後入先出法を用いる方が、先入先出法や移動平均法など他の方法に比べて、棚卸資産の購入から販売までの保有期間における市況の変動によって生じる保有損益を期間損益から排除することができるので、より適切な期間損益計算に貢献すると考えられている（「棚卸資産会計基準」第34-5項）。

つまり、後入先出法は、棚卸資産の貸借対照表価額の合理性に着目した認識及び測定の会計処理ではな

く、期間損益計算、厳密には費用の合理性に着目した認識及び測定の会計処理であるといえる。したがって、財の流れと原価の流れを分離した仮定の下で、企業の投資とその成果に対して意味を与えている。

では、現実の投資である財の流れを会計上の認識及び測定において重視する考え方にはどのような期間損益計算の思考が存在するのであろうか。そこで求められる会計上の認識及び測定の会計処理はどのようなものが想定されるのであろうか。貸借対照表にリアリティを求めるとき、そこで表示される貸借対照表あるいは企業の投資のポジションは何を表現しているのか、そしてそこで計算される利益はどのような意味があるのかについて、「表現の忠実性」という視点から検討をしていかなければならない。これが第1の課題である。

#### IV 「表現の忠実性」と「資産除去債務に関する会計基準」

2008年3月に企業会計基準委員会から公表された企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（以下、「資産除去債務会計基準」とする。）では、資産除去債務が有形固定資産等の取得、建設、開発または通常の使用によって発生した時にこれを負債に計上し、これと同時に同額を関連する有形固定資産等の取得原価に反映させる、いわゆる資産負債の両建処理を求めている。

ここでいう資産除去債務は法律上の義務やそれに準ずるものであり、具体的には、アスベストやPCB（ポリ塩化ビフェニル）などの有害物質の除去や土壌汚染の調査費用をはじめとした環境対策義務がある<sup>4)</sup>。その他に契約や法律による原状回復義務が資産除去債務の対象となる。

これまで環境対策義務や原状回復義務については、当該費用について当期発生分については引当金を設定して対応を図っていた企業が多いと思われる。しかし、この場合では現在または過去の期間に対応する部分しか引当金として計上されてはいなかった。つまり、将来における有形固定資産等の除去に必要な金額は貸借対照表に計上されないため、環境対策義務や原状回復義務についての負債計上が不十分であると考え

られる。

そこで、「資産除去債務会計基準」では、将来の資産除去債務の全体の金額を現在割引価値で算定しこれを負債計上することで、企業が負う有形固定資産等の除去に関する将来の負担を財務諸表に反映させることが、利害関係者への財務情報として有用であるとしている（「資産除去債務会計基準」、第22項）。

したがって、これらの除去債務に対する認識対象の範囲は、当期までの発生相当額から、時間的価値を考慮して割り引いた除去費用の全体の金額まで広がったといえる。このような認識の範囲の拡大によって、「表現の忠実性」は向上したと考えられるのであろうか。

従来の引当金処理は、当期の事業活動との関連性、つまり当期に獲得した収益に因果関係のある当該費用を、期間損益計算において負担させる（対応させる）という考え方である。

これに対して、「資産除去債務会計基準」の資産負債の両建処理は、将来の除去義務における債務性に着目している。ここでは資産除去債務に相当する金額は関連する有形固定資産等の取得原価に含められ、減価償却を通して各期に費用配分されていくことになる。

「資産除去債務会計基準」では、資産負債の両建処理をした場合においても減価償却を通して費用配分されるので、結果的に引当金処理を包摂することになっている（「資産除去債務会計基準」、34項）。しかしながら、両処理における期間損益計算の考え方は同じであるのか、この点を明らかにしていくことが必要であると思われる。これが第2の課題である。

また、「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（以下、「適用指針」とする。）では、次のような会計処理を認めている。

「建物等の賃貸借契約において、当該賃借建物等に係る有形固定資産（内部造作等）の除去などの原状回復義務が契約で要求されていることから、当該有形固定資産に関連する資産除去債務を計上しなければならない場合がある。この場合において、当該賃貸借契約に関連する敷金が資産計上されているときは、当該計上額に関連する部分について、当該資産除去債務の負債計上及びこれに対応する除去費用の資産計上に代えて、当該敷金の回収が最終的に見込めないと認められ

る金額を合理的に見積り、そのうち当期に負担に属する金額を費用計上する方法によることができる。」（「適用指針」、第9項）。

これは、建物等賃貸借契約に関連して敷金を支出している場合に、敷金の回収が見込めない金額を、資産除去債務に対応する除去費用を計上する代わりに、償却処理によって費用計上することを認めるものである。そこには、取引慣行上、原状回復費用を敷金と相殺することが行われているという経済的事実から、敷金と除去費用が二重に資産計上されるという見方があるように思われる。

敷金は、通常、建物等賃貸借契約によって生じる賃借人の債権を担保する目的で差し入れられたものであり、金銭債権としての性格を有するものである。原状回復費用と敷金の相殺という経済的事実は、金銭債権債務の相殺という事象であり、敷金に原状回復費用の前払いという性格を持たせるものではないと考える<sup>5)</sup>。取引の実質的な内容が同様の性質あるいは同様の価値を有する物財あるいはサービス等の交換であると判断される場合には、取引の実質を重視して相殺処理や相殺表示を行うことが適切である。しかし、「資産除去債務会計基準」において除去費用は、有形固定資産に加算され、減価償却を通じて費用配分されていることから、その性格は金融資産ではないと考えられる。

「表現の忠実性」とは、企業の何を忠実に表現しなければならないのであろうか。つまり、企業の経済的事実について、これを企業活動において実際に行われている取引と考えるのか、それとも企業の投資が企業にとってどのような役立ちをしているのかという視点に立って考えるのか、明らかにしていく必要がある。これが第3の課題である。

## V おわりに

本稿では、SFAC第8号における「表現の忠実性」について、現在の我が国における会計基準、特に「棚卸資産会計基準」及び「資産除去債務会計基準」についての検討を通して、会計基準の国際的なアドプションあるいはコンバージェンス、さらには今後会計基準

を設定するうえで再検討するべき3つの課題を提示した。整理すると以下のとおりである。

まず、「表現の忠実性」とは企業の何を、どのような側面を忠実に表現するべきなのか明らかにすることである。

次に、貸借対照表にリアリティを求めるとき、そこで表示される企業の投資のポジションは何を表現しているのか、そこで計算される利益はどのような意味があるのかを明らかにすることである。

そして、資産除去債務に関する引当金処理及び資産負債の両建処理におけるそれぞれの期間損益計算の考え方を明らかにすることである。

ここでは、損益的思考による期間損益計算と財産的思考による期間損益計算の意味を考えていくことが必要であると思われる。さらに財産的思考による損益計算であるとしても、すべて公正価値で評価して期首期末の変動を損益(単なる数値の差額)として捉える見方があるであろうし、企業の投資を企業にとっての役立ちによって評価して期首期末の変動を損益(意味のある数値の差額)として捉える見方もあるかもしれない。

これらの課題について、会計基準の体系の中で、あるいは概念フレームワークの全体的な枠組みの中で、引き続き検討していく予定である。なお、その際には企業にとっての役立ちというキーワードにおける「企業」をどのように捉えるのかという分析の視点も必要になると思われる。

#### 注

- 1) FASB&IASB, Discussion Paper, *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*, July 2006.
- 2) FASB, *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1 The Objective of Financial Reporting, Chapter 3 Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, September 2010.
- 3) 万代勝信「財務諸表における認識と測定」斎藤静樹編著『討議資料「財務会計の概念フレームワーク(第2版)」』中央経済社, 2007年, 101-102頁。
- 4) 環境対策費用であったとしても、法規制によるものでは

なく、企業の自発的な計画によって行われる場合は、資産除去債務の対象とはならない。

- 5) この点について、株式会社プロネサス・プロネサス総合研究所が、「資産除去債務に関する会計基準(案)」及び「資産除去債務に関する会計基準の適用指針(案)」に対する意見として、同様の理由から敷金と除去費用の相殺を認めるべきでないとコメントを出している(2008年2月4日)。

#### <参考文献>

FASB, Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*, May 2008.

FASB, *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1 The Objective of Financial Reporting, Chapter 3 Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, September 2010.

企業会計審議会, 「企業会計原則」(1954年7月公表, 最終改正1982年4月)。

企業会計審議会, 「企業会計原則注解」(1954年7月公表, 最終改正1982年4月)。

企業会計審議会, 「退職給付に係る会計基準」(1998年6月公表)。

企業会計基準委員会, 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」(2005年12月公表, 最終改正2009年3月)。

企業会計基準委員会, 企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(2006年7月公表, 最終改正2008年9月)。

企業会計基準委員会, 企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」(2007年3月公表)。

企業会計基準委員会, 企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」(2007年12月公表)。

企業会計基準委員会, 企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」(2008年3月公表)。

企業会計基準委員会, 企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」(2008年3月公表)。

企業会計基準委員会, 企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(2009年12月公表)。

企業会計基準委員会, 企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」(2010年6月公表)。

新日本有限責任監査法人編, 『資産除去債務の実務』, 中央経済社(2010年3月)。