

<1996年3月>

「企業会計上の負債概念の発展に関する一考察」

92300 堀内慎也

筆者は、かつて卒業論文において、「ディスクロージャー・システムに関する基礎的考察」と題し、企業会計の測定・伝達行動における伝達面、すなわち企業会計の情報開示に焦点を当て、とりわけ財政情報開示の制度的な側面の考察を試みた。その中で、財正情報開示の今後の方向性を示す一例として、アメリカの会計基準設定機関である財務会計基準審議会（FASB）における概念フレームワークの考察を行った。また、概念フレームワークから導き出されるフィナンシャル・リポーティングという考え方の考察も行った。そのときは、研究不足と知識の欠如から、FASBの取り組んでいる概念フレームワークプロジェクトの研究成果である財務会計諸概念に関するステイトメント（SFAC）第1号～第6号の一部を考察したにとどまり、ディスクロージャー・システムとの関連性をどこまで指摘できたかは疑問と反省の余地が残った。

FASBのSFACや財務会計基準書（SFAS）等による新たな財務会計概念や基準の公表は、ディスクロージャーの問題のみならず、定義や認識、測定といった財務会計全般に多くの影響を与えている。そのため、新しい財務会計基準が公表されるたびに、アメリカはもとよりわが国においても、企業の経理担当者の混乱を招いたり、財務会計にかかわる会計学者や学会、職業会計人等による論議が繰り広げられている。

このような状況を生み出す理由はいくつか存在するが、現代における企業会計の特性が、その社会性の増大に求められているということもその理由の一つにあげられるであ

ろう。すなわち企業規模の各第二比例し他社会的影響路その責任の増大と共に、企業会計の特性が社会的正義の実現という目的を有し、企業会計を企業と社会関係という枠組みで捉らえた制度として存在するに至っているからではないかと考えられている。こうした点からも会計基準の設定や改正に当たっては、社会的正義の実現という点が十分に考慮されなければならない。わが国における制度的・法的問題として「企業会計原則」と「商法」などを調整問題として議論すること、また上述のごとくFASBのステイメントに対して議論を行う際には、社会的正義の実現という見地からアプローチすることが必要不可欠である。

しかしながら、筆者は、会計人が今日の新財務会計基準の公表に対して、その評価や議論を行う際に、個々の財務会計基準を個別に把握すること、会計規範と関係法規との間に生じた問題を局所的に議論すること、また社会的・経済的变化への対応のみを指摘することが、企業会計における社会的正義の実現を成し得るのかという疑問を抱いている。

そこで本論文では、会計実務から機能して概念を抽出する方法（帰納法）ではなく、会計の目的の考察から出発し、会計諸概念の形成過程を考察し、そこから会計認識の指針を展開させるアプローチ（演繹法）を試みた。具体的に本論文で対象とする概念は、近年、概念・評価問題の両面で大きな議論を呼んでいる企業会計上の負債概念の問題を取り上げている。負債概念を取り上げた目的は二つある。第一に、これまで研究してきたFASBの概念フレームワークを、概念の形成過程という別の視点から考察を試みたいと考えたためである。第二に、新金融商品の登場や年金負債の問題など、最近における企業会計上の負債問題の本質を捉えたかったことにある。そして、本論文の最終的な目的は、前述のと織り、社会的正義の実現を果たし得る会計理論の方向性を、負債という概念の発展過程の考察を通じて見出すことにある。

本論文では、上述の考えにもとづいて考察を進めていく。考察の枠組みは、第一に、負債という概念が歴史的にどのような発展型過程をたどって形成されたかに関する大きな流れを捉える。そして第二に概念形成に基づいた評価方法の展開について考察を行う。ここでは、今日における企業会計上の負債に関する諸問題を負債の時価評価という問題を通して明確にすることに主眼を置いている。

また、具体的に負債概念の発展については、伝統的な負債概念が新しい負債概念へと変化するプロセスの史的考察という方法で行っている。負債の評価については、現在の認識・評価方法と今後の動向や行為指針を提示している。最後に、負債の概念と評価の問題に関する現状と諸問題を考察するために、未履行契約の評価についての会計上の諸問題を取り上げている。ここでは、とくに国際会計基準の公開草案E48「金融商品」を中心に考察を行っている。