

国際会計基準における連結会計情報の対象の変遷

—営業単位から資金生成単位へ—

神 納 樹 史

1. はじめに

国際会計基準の導入による影響として個別会計では公正価値での評価の導入が挙げられるが、連結会計においてはむしろそれ以外のものが挙げられる¹⁾。例えば『経営財務』が選ぶ2013年のニュースにおいて1位だったのは少数株主持分が非支配持分へと変更されたことを含む「企業結合に関する会計基準」の改正であったが²⁾、これも国際会計基準による影響であった。わが国では国際会計基準に合わせるように連結会計に関する原則・基準の改訂が行われてきたが、連結会計における国際会計基準の導入による影響は個別会計におけるものとは異なっているように思われる。もっとも日本との差異については様々な点から既に検討が行われている（例えば新田 [2003]、藤井 [2006]、佐藤 [2012] 等）。そこで、本稿は、国際会計基準の変遷から国際会計基準が示そうとしている連結会計情報の根底にある考え方を明らかにしていきたい³⁾。このことがわが国の連結会計基準のコンバージェンスへの対応の際の一つの手がかりとなれば幸いである。

2. IAS3「連結財務諸表」

企業活動の国際化に応じて、可能な限り各国の会計基準を統一化・調和化させようとの要請に応える形で、1973年に主要先進国の専門職業的会計士団体の合意により、国際会計基準委員会（international Accounting Standards Committee, IASC）が発足した。IASCは国際会計基準（international Accounting Standards, IAS）を作成し、IASCが1976年に公表したのがIAS3「連結財務諸表」である。

IAS3は親会社の支配下にある企業集団のために連結財務諸表を作成することを目的とした（IAS3, par. 1）。また情報提供の対象者としては、企業集団の親会社、例えば現在及び将来の債権者、従業員、顧客そして債権者を挙げている（IAS3, par. 5）。このようにIAS3は、連結財務諸表が提供する情報が親会社の利害関係者としている。さらにIAS3は、連結財務諸表の必要性は投資家のみならず、従業員、顧客及び債権者に対する有用な情報の提供にあるとし、そのために連結財務諸表は、個々の法人格という法律の枠にとらわれず、企業集団

国際会計基準における連結会計情報の対象の変遷

に関する財務情報を単一のものとして提供すると規定している (IAS3, par. 6)。ここでの企業集団を、IAS3は親会社及び子会社により構成されるとして定義し、親会社は他の会社の議決権力のある持分 (interest) を保有するものであり、子会社は他の会社によって議決権力のある持分を保有されているものと定義している (IAS3, par. 4)。このように議決権力のある持分の保有が基準となるが、詳細を次のように規定している (IAS3, par. 6)。

- (a) 持分の過半数を所有しているが、議決権力の過半数を満たさない場合は
- (b) 法令または契約によって、企業の財務方針及び営業方針を左右する力を有する場合。

これらの方針を支配下におさめている例としては、取締役会の構成員の過半数を選任する力であったり、経営上の契約や定款による場合がある。

このように議決権力の過半数所有だけでなく、経営面への支配している場合が議決権力のある持分を保有していることとなる。

一方連結から除外する会社については、支配が一時的であったり、親会社が支配することができない状況下にある資産を保有する子会社は連結から通常除外される (IAS3, par. 8)。また「かなりの国々において、企業集団内の他の会社とは異なる営業活動を行う子会社を連結しないことが適切なものと考えられている。このようにすることが、親会社の株主及び他の財務諸表の利用者に対してよりよい情報提供をもたらすことになる。そのような場合には、連結貸借対照表上の資産及び負債そして連結損益計算書上の収益及び費用について、営業活動の種類ごとにグループ化する方法も考えられる」と規定している (IAS3, par. 9)。支配については企業集団が1つにまとまって営業活動を行っているかどうかで連結の範囲を決定しようとしているものと考えられる。また連結に含めるのが非現実的であったり、連結することで取締役の判断に誤りが生じたりする場合には除外することになると規定している (IAS3, par. 10)。このように連結の除外基準は、他社の経営面への支配について当該会社を企業集団に組み入れたとしても企業集団の営業活動が統一されているかどうかにより判断することとなる。

次に連結手続をIAS3は次のように規定している (IAS3, par. 11)。連結財務諸表において、親会社及び子会社それぞれの計算書は資産、負債、資本、収益及び費用をそれぞれ対応する項目ごとに合算し、次のものを連結する際に消去する。

- (a) 企業集団構成会社の残高及び企業集団構成会社間取引、収益、費用、配当金
- (b) 各子会社への投資及び資本金、取得前剰余金そして取得前損益のうちの親会社持分相当額

このようにIAS3は企業集団に関する財務情報を単一のものとして提供するという連結の目的に照らして、企業集団を構成している企業間取引は一つの企業内取引と同じ内部取引となるため、内部取引は消去する。未実現利益の消去については次のように処理する (IAS3, par. 12)。棚卸資産及び固定資産といった資産の簿価に含まれている企業集団構成会社間取

引から生じる未実現利益を消去する。その際少数株主持分にとって適切な対価を示すように連結利益と相殺する。少数株主持分に帰属する利益を販売会社の計算書上実現したものととする。

投資と資本の相殺消去については次のように処理する (par.13)。取得時において子会社への親会社の投資原価を可能な限り投資額を基準として子会社の個々の識別可能資産及び負債に配分する。親会社の投資原価と連結貸借対照表上に示される識別可能な資産及び負債に配分される額のうち親会社持分相当額を適切に示すことになる。一方で子会社の資産・負債を公正な時価で評価することも、投資と資本の相殺消去から生じる差額についても規定していない。

3. IAS27 (1994 年版)「連結財務諸表及び子会社に対する投資の会計処理」

IASC は IAS3 公表後改訂作業を進め、1989 年に IAS27 号「連結財務諸表と子会社投資の会計処理」を公表し、1994 年にそれを修正した。1982 年には IAS22「企業結合の会計処理」を公表し、当時は連結財務諸表に関する補完的基準として位置付けた (黒川 [1994])。

IAS27 (1994 年版) は、「親会社の財務諸表の利用者は、通常、企業集団全体としての経営成績及び財政状態の変動に関心を有し、したがってそれらに関する情報を必要とする。この必要性は、連結財務諸表によって満たされる。連結財務諸表は、個々の法人格という法制上の枠にとらわれず、企業集団に関する財務情報を単一企業体のもので提供する」(IAS27 (1994 年版) par.9) と規定している。このように、IAS27 も IAS3 と同じように連結財務諸表の利用者を親会社であるとしている。

IAS27 (1994 年版) は、企業集団を次のように定義している。「『企業集団』とは、親会社及びそのすべての子会社をいう」とし、親会社と子会社をそれぞれ次のように定義している (IAS27 (1994 年版) par.6)。「『親会社』とは、一つ又はそれ以上の子会社を有している企業をいう。『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。このように、企業集団を支配従属関係にある会社によって構成されているものと規定している。ここでいう支配については、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できる力をいう (IAS27 (1994 年版) par.6) と規定している。このように議決権の過半数所有から連結の範囲を決定する IAS3 とは異なっている。また「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以外で、親会社が支配するすべての企業が含まれる。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」と規定している (IAS27 (1994 年版) par.12)。なお、第 13 項は「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。(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；又は (b) 親会社への資金送金が著しく阻害される著しい長期の制限の下で、子会社が経営されている場合」という内容のものである。このように「親会社が支配するすべての企業が含まれる」というものである。このことから非連結会社の存在を認めることには消極的である。

また IAS27 は連結の範囲を決定するために支配の存在を欠かすことができないものと規定している。この支配は、直接保有や間接保有による議決権つき株式の過半数所有を基準としている。しかしながら、議決権つき株式の過半数所有は、支配があるかどうかを客観的に判断するための便宜的な方法とみるのが適当であろう。IAS27 (1994 年版) は、支配の存在を「ある企業の活動から便益を得られる」かどうかを問題としているからである。また持分比率が過半数に満たない子会社でも、他に親会社による支配を示す証拠があるのなら、次のように連結の範囲に含める (IAS27 (1994 年版) par. 10)。

- (a) 他の投資者 (investor) 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) 法令または契約によって、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) 取締役会または同等の経営機関の構成員の過半数を、選任または解任する力を有する場合
- (d) 取締役会また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

このように IAS3 は議決権力の保有を連結の範囲の決定基準とし、まずは議決権の過半数所有を掲げていた。すなわち IAS3 は議決権力といった、持分の観点から連結の範囲を決定しようとしているようにも思われる。一方 IAS27 (1994 年版) は支配を連結の範囲の決定基準とし、ここでの支配は企業の活動から便益を得ることとしていた。企業の活動は企業の資産・負債をみるものだと考えられ、このことから IAS27 (1994 年版) の支配は、他社の資産・負債を支配しているかどうかであり、いわば資産・負債の観点から連結の範囲を決定しようとしていると思われる。

次に連結手続については次のように示している。「連結財務諸表の作成に当たっては、資産、負債、資本、収益及び費用をそれぞれ対応する項目ごとに合算することによって、親会社及びその子会社の財務諸表を結合する。次に、連結財務諸表が、企業集団に関する財務情報を単一企業体の財務情報として提供するように、以下のように処理する。

- (a) 親会社の各子会社に対する投資の帳簿価額と各子会社の資本のうち親会社の持分相当額は消去される。(IAS22 号「企業結合」(1998 年改訂) 参照。同基準書は、のれんの会計処理についても述べている。)
- (b) 親会社の所有主に帰属する純利益を算定するため、報告期間の連結子会社の純利益に対する少数株主の持分相当額を算定し、これを当該企業集団の損益から控除する。

(c) 連結子会社の純資産に対する少数株主の持分相当額を算定し、連結貸借対照表において、負債及び親会社株主の持分とは別個に表示する。純資産に対する少数株主は、次のものからなる：

- (i) IAS22「企業結合」（1998年改訂）に準拠して計算した、当初の企業結合日における金額；並びに
- (ii) 企業結合日以後の資本の増減額のうち、少数株主の持分相当額」（IAS27（1994年版）par. 15）」

(a) の処理については、IAS27が連結手続にパーチェス法を適用し、パーチェス法のもとでは投資原価が資産・負債の公正価値で配分されるのは、投資原価が資産・負債の公正価値を反映していると考えられているため（IAS22（1998）par. 17）、まず子会社資産・負債を公正価値に評価替えする（IAS22（1998年版）par. 26）。このように子会社の資産・負債を公正価値に評価替えするようになった。その際「標準処理（benchmark treatment）」と「認められる代替処理（allowed alternative treatment）」の二つの方法を示している（IAS22（1998年版）、pars. 32・34）。このうち「標準処理」を、公正価値に評価替えされ、認識する識別可能資産・負債は、次の（a）と（b）の合計額で計上しなければならない。（a）交換取引で得た取得企業の持分の範囲内で交換取引日における取得した識別可能資産・負債の公正価値；及び（b）取得前の子会社の識別可能資産・負債の帳簿価額に対する少数株主持分割合と規定している（IAS22（1998年版）、par. 32）。このように資産・負債のそれぞれを、親会社が取得した持分にみあう分を公正価値に評価替えするものであり、少数株主の持分にみあう分は簿価のままにするものであった。次に「認められる代替処理」を公正価値に評価替えされ、認識する識別可能資産・負債は、取得日現在の公正価値で測定しなければならない。のれん又は負ののれんは、すべて本基準に基づいて処理しなければならない。少数株主持分は、すべて26項に基づいて認識する識別可能資産・負債の公正価値の少数株主持分割合で計上されると規定している（IAS22（1998年版）、pars. 34・35）。このように資産・負債をそれぞれ全面的に評価替えするものである。少数株主持分にみあう分も、計上されることとなる。「標準処理」と「代替処理」の差は、個々の資産・負債のうち少数株主持分にみあう部分を簿価のまま連結貸借対照表上に計上するか、公正価値に評価替えするかにある。すなわち少数株主持分の金額が異なる。既述のようにIAS27（1994年版）の連結財務諸表の利用者として親会社の財務諸表が掲げられていた。この点では親会社としている点ではIAS3と同じであった。そうであれば少数株主持分についてもIAS3と同じように問題にする必要はなかったのではないだろうか。IAS27（1994年版）が少数株主持分を問題にすることになったのは、先に取り上げた連結範囲の決定の際に「支配」の考え方を導入したからではないだろうか。「支配」の考え方を導入した場合、少数株主持分を支配下におさめているか、そうではないかという問題が生じる。すなわち支配下におさめているのであれば

「認められる代替処理」が合理的であるように思われる。それは支配しているのが企業全体の資産・負債であるから、持分割合しか支配していないというのは論理に反するからである。したがって「支配」の考え方からすると「認められる代替処理」になるが、親会社の持分のみを公正価値に評価替える方法を「標準処理」とすることで、親会社の持分のみを明らかにするのが目的であることを明示する必要があったのではないだろうか。また IAS27 (1994 年版) は企業集団に関する財務情報を単一のものとして提供することを連結の目的としていたのであれば、親会社の子会社資産に対する支配は、親会社の持分比率にみあう部分に限定されるわけではないと考えられる。したがって子会社の資産・負債を親会社株主と少数株主それぞれの持分比率にみあう分に区分して、それぞれに対して扱いを変えるのは適当ではないことが言えるであろう。この考え方しても、IAS27 (1994 年版) は「代替処理」のみを採用すべきはずであった。しかしながら、IAS27 (1994 年版) は「標準処理」も採用し、しかもその方法が望ましいという印象を与える「『標準』処理」とその処理を表現している。では、なぜこのような名称を付したのであるだろうか。

IAS27 (1994 年版) が標準処理を支持する根拠を規定している。「取得企業が他の企業のすべての株式を取得しなかった場合には、その結果生じた少数株主持分は、子会社の正味識別可能資産の取得前の帳簿価額に対する少数株主持分割合で計上される。これは、少数株主持分が取得をもたらした交換取引の一部ではなかったからである」と (IAS22 (1998 年版), par. 33)。このことから、少数株主が有している持分が実際に取引されるまでは、その公正価値などわからないはずであると考えたのであろう。また、実際少数株主は親会社の子会社の株式を取得する以前から子会社株主であり、親会社による子会社取得の前後で、彼らの持分になんらかの変動が生じていたわけではない。少なくとも、表面的に現れる事実としてはそうである。そこから、子会社資産・負債のうち少数株主持分にみあう分を簿価のままにする根拠は、次のように考えられる。

子会社資産・負債のうち少数株主持分にみあう分を評価替えることにより、少数株主持分を切り上げ、そのままにしておけば将来実現されたはずの評価益ないし超過収益が、子会社に対する持分の過半数を親会社 (他人) によって取得された時点で資本修正され、しかも現在および将来を通じて収益に含められることがなくなってしまふ。少数株主持分にみあう分を評価替えした場合、この評価分は投資勘定と相殺消去されるものでもなく、また少数株主持分損益に含まれることもないからである。このことを IAS27 (1994 年版) は不都合だと考え、少数株主持分に対して資本修正を行うことにつながる処理を代替処理としたものと思われるからである。もし、持分プーリング法であれば、少数株主持分は親会社持分と同様に簿価で測定するしかなくなる。いずれによせ IAS27 (1994 年版) が前提としているパーチェス法を前提として考えると、少数株主持分にみあう子会社資産を簿価で連結したらよいのか、それとも公正価値で連結したらよいのかは決まらないことになるだろう。そこで、次

に同じように少数株主持分のみあう部分を認識するかどうかが問題になるのれんを取り上げ、引き続き検討する。

IAS27 (1994年版)においては、子会社取得の原価が子会社株式取得日における子会社の識別可能な資産及び負債の公正価値に対する取得企業の持分を超える額は、(正の)のれんとして処理され、資産として認識されなければならないとしている (IAS22 (1998年版) par. 41)。すなわち親会社持分のみあう部分のみを認識する。このように認識されたのれんをその有効期間にわたって、別の方法が適切であると認められる場合を除いては、定額法によって償却しなければならない⁴⁾ (IAS22 (1998年版) par. 44)。その償却期間は5年を超えてはならない (IAS22 (1998年版) par. 44)。ただし、5年を超える長期期間が正当化される場合はその期間によるが、20年を超えてはならない (IAS22 (1998年版) par. 44)。このようにのれんを償却する。このことは実際に取引されていないものとしてのれんを認識し、可能であれば財務諸表上に計上しないようにしているものと思われる。このように取引を前提と考えれば、子会社のみあう子会社資産を簿価で連結する処理を標準とすべきであろう。

それでは企業集団構成会社間取引から生じる未実現利益についてはどのように規定しているのだろうか。IAS27 (1994年版)は、「企業集団内の取引から生じた未実現利益で、棚卸資産、固定資産などの資産の帳簿価額に含まれているものは、全額消去される」と規定している (IAS27 (1994年版) par. 18)。これは既述のようにIAS27 (1994年版)は、企業集団に関する財務情報を単一のものとして提供することを目的としていることから、企業集団を構成する企業間の取引は内部取引として取扱われ全額消去される。未実現利益の全額消去が明記された点はIAS3とは異なっている。またIAS27 (1994年版)は、企業集団内部で取引された資産は、企業集団外部に売却されるまでは取得原価で評価され、利益の増加は一切認識されることはないと考えているものと思われる。この処理は企業が商品等の資産を外部に売却して現金等の対価を受け入れたときにはじめて利益を認識するという、実現主義のもっとも一般的な理解に合致している。したがって企業集団外部との取引を行ってはじめて実現したものとみなそうとしているものと思われる。この理解を前提にすると、先ほど取り上げた標準処理か代替処理かのいずれを採用するのかという検討についても、少数株主の持分は実際に取引されるまで、その公正価値など分かるはずもないと考えられる。したがってIAS27 (1994年版)が取引を前提としている以上、子会社資産のうち少数株主持分相当額を簿価のままにする評価替えの処理を標準処理とすることになるであろう。

ところで、内部利益を全額消去することは規定されていたが、内部利益を親会社の株主持分と少数株主持分とにどう割り振るかは規定していなかった。これは、IAS27 (1994年版)の目的と関係しているのであろうか。すなわち、企業集団全体を単一の企業体とみなしたうえで、企業集団それ自体の財務情報を把握することが連結の目的とするのであれば、企業集団が稼いだ利益を親会社株主と少数株主とで、どのように分配するか、あるいは区分表示す

国際会計基準における連結会計情報の対象の変遷

るかについての指針があるようには思われないからである。もしそうであれば内部利益全額は連結ベースで実現するまで繰り延べる以上のことは、この目的からは導かれない。また企業集団それ自体の財務情報を把握することが連結の目的とするのであれば連結利益は企業集団の総額としての連結利益になり、この連結利益には少数株主持分も入っていることが予定されているものと思われる。

ここで少数株主持分の表示を取り上げる。「少数株主持分は、連結貸借対照表において、負債及び親会社株主持分とは別個に表示しなければならない。また、企業集団の利益に対する少数株主持分も、別個に表示しなければならない」(IAS27 (1994年版), par.26)。このことから連結貸借対照表に表示される少数株主持分は、資本でもなく、負債でもない中間的な項目であると解釈される。連結損益計算書に表示される少数株主持分も、親会社の株主持分とは別個に表示されると解釈される。このように連結利益のみを計上するのではなく、連結利益のうち親会社持分及び少数株主持分への帰属額に関する区分表示が必要となる。それでは損失が生じたときにはどのように負担するのであろうか。これについてIAS27 (1994年版)は連結子会社の欠損のうち少数株主に属する部分が、その子会社に対する少数株主の持分を超える場合については、支配株主の持分に配分し、その後、当該子会社が利益を計上する場合には、支配株主がそれまでに吸収してきた損失のうち当該少数株主の損失部分が回収されるまで、当該利益を支配株主の持分に配分すると規定している (IAS27 (1994年版) par.26)。以上をふまえれば、未実現損益を親会社の株主持分と少数株主持分とに配分することは必要になる。それでは、なぜ規定していなかったのだろうか。既述のようにIAS27 (1994年版)の連結会計の目的のなかにはどのように分配するのか、またどのように区分表示するのかの指針はない。IAS27 (1994年版)にすれば、企業集団の資産を測定する連結手続を、まず規定する。次に連結資本を親会社の株主持分とする。このことから企業集団を一つの組織体とみなした財務情報の提供が目的ではあるが、親会社の株主持分の測定が最終目的であったことと関係しているのであろう。

4. IAS27「連結及び個別財務諸表」

国際会計基準については2000年代初頭までは一部の専門家を除いてそれほど注目していなかったが、2001年4月に会計基準の国際的収斂 (international convergence) を掲げてからは国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) が担うようになり、また世界でも有数の証券市場を抱える欧州連合 (EU) が、2005年にEU域内上場企業にIFRS適用を義務付けたことで、IFRSは一気に注目を浴びるようになった。この時期に公表されたのが、IASBのIAS27 (2005年版)である。

IAS27 (2005年版)は、「連結財務諸表とは、単一の企業体の財務諸表として表示される

企業集団の財務諸表をいう」(IAS27 (2005 年版) par.4) と規定している。企業集団を単一の企業体と捉えるのはこれまでと変わらない。このような考え方の下で決定される連結範囲を次のように規定している (IAS27 (2005 年版) pars.12~13)。

連結財務諸表には、親会社のすべての子会社が含まれていなければならない。親会社がある企業の議決権の過半数を直接的に又は子会社を通じて間接的に所有している場合には、当該所有が支配とはならないことが明確に示されるような例外的な状況は別として、支配が存在していると推定される。又、支配は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経営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し、企業の支配が取締役会又は同等の経営機関によって行われる場合；又は
- (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し、企業の支配が取締役会又は同等の経営機関によって行われる場合。

このように IAS27 (2005 年版) の連結の範囲は IAS27 (1994 年版) と同じである。

次に連結手続を取り上げる (IAS27 (2005 年版) par.22)。

連結財務諸表の作成にあたっては、企業は、資産、負債、資本、収益及び費用の類似の項目を合算し、親会社及びその子会社の財務諸表を項目ごとに結合する。次に連結財務諸表が、単体の経済的実体の財務情報として企業集団に関するものを表示できるように、以下の処理を行う；

- (a) 親会社の各子会社に対する投資の帳簿価額と各子会社の資本のうち親会社の持分相当額を消去する。(IFRS 第 3 号を参照。同基準書は、その結果生じるのれんの会計処理について規定している。)
- (b) 報告期間の連結子会社の損益に対する少数株主の持分相当額を識別する；及び
- (c) 連結子会社の純資産に対する少数株主の持分相当額を、当該親会社の持分相当額とは別に識別する。純資産に対する少数株主持分は、次のものからなる。
 - (ア) IFRS 第 3 号に準拠して計算する最初の結合日時点の少数株主の持分相当額；及び
 - (イ) 結合日以後の資本の増減額のうち、少数株主の持分相当額

先に取り上げた IAS27 (1994 年版) と変わっていない。しかしながらのれんの会計処理を規定した IAS22 が IFRS3 になっている点に変更されている。具体的には (a) に関わる子会社取得時の処理において次のように規定している (IFRS3 (2004 年版) par.25)。

買収企業は企業結合の原価は①被買収企業の支配と交換に買収企業が引渡した資産、発生したか又は引き受けた負債、及び発行した持分証券の交換日現在の公正価値；加えて②企業

結合に直接起因する原価の合計額として測定しなければならない

このように親会社の投資と子会社資本のうち親会社持分相当額の相殺消去にあたり、まず子会社資産・負債を支配獲得日時点の公正価値に評価替えする（IFRS3（2004年版）par. 36）。IAS22（1998年改訂）における代替処理に相当する処理のみが規定され、標準処理が規定されていない。認められる代替処理が採用されたことの根拠として次の2つにまとめられるであろう（IFRS3（2004年版）pars. BC125~BC127）。

- ①財務諸表利用者が取得された識別可能純資産の現金生成能力をよりよく評価することが可能となるという連結財務諸表の目的に整合していること。また、認められる代替処理のほうが、経営者に託された資源についての経営者の説明責任を評価するためにより役立つ情報を連結財務諸表利用者に提供できること。
- ②連結範囲を決定する際に採用された支配の概念からすると、親会社の所有者に対して、親会社の支配下にある資源についての情報を、その資源に対して親会社が保有している所有持分の大きさに影響されずに提供するためには、認められる代替処理のほうが良いこと。

このように子会社の資産・負債を公正価値に評価替えされた後で、投資と資本のうちの親会社持分の相殺消去が行われ、のれんの計上することには変更はない（IFRS3（2004年版）par. 51（a））。しかしながら、のれんの額は識別可能資産・負債及び偶発負債の正味の公正価値に対する買収企業の持分割合相当額を、企業結合の原価が上回る場合の超過額であるとされ（IFRS3（2004年版）par. 51（b））、「企業結合で取得したのれんは、個別に識別した区分認識することができない資産からの将来の経済的便益を期待して、買収企業が支払った額を表している」（IFRS3（2004年版）par. 52）と規定されている。このようにIFRS（2004年版）は、のれんについて、その性質に着眼した積極的な意義を与えている。またのれんを償却せず減損処理を行う（IFRS3, pars. 51~55）。すなわちのれんを償却しなければならないとしたIAS27（1994年版）・IAS22の処理とは異なっている⁵⁾。

また支配の喪失を伴わない子会社に対する親会社の変動（増加及び減少）については、資本取引として会計処理することとなった（IAS27（2005年版）、par. 30）。すなわち、親会社持分と少数株主持分の帳簿価額は、子会社に対するそれぞれの相対的な持分の変動を反映して修正される。少数株主持分の修正額と、支払われた又は受領した対価の公正価値との差額は、親会社持分に帰属させ、株主資本に直接認識される（IAS27（2005年版）、par. 31）。一方、子会社に対する支配を喪失する際に発生する差損益は損益取引として処理され、この損益には売却による損益に加え、残余持分の再測定による損益も認識することとなる（IAS27（2005年版）、pars. 34~39）。このように支配が喪失しない限り、少数株主持分との取引については資本取引、いわば内部との取引と考えるようになったものと思われる。こうした捉え方は、連結財務諸表における少数株主持分の表示方法に反映されている。すなわち、連結

損益計算書においては「損益は親会社の株主及び少数株主持分に帰属する」(IAS27 (2005年版) par.34)と、連結貸借対照表においては「少数株主持分は、連結貸借対照表において、親会社株主持分とは別個に、株主資本に表示しなければならない」と規定されている(IAS27 (2005年版) par.33)。このように連結損益計算書においても連結貸借対照表においても、親会社持分と少数株主持分は同じように扱われている。

一方、企業集団内の未決済残高、取引高、収益及び費用は完全に相殺消去しなければならないこと(IAS27 (2005年版) par.24)及び棚卸資産や固定資産など、資産に認識される企業集団内の取引から生じる損益は、全額相殺消去すること(IAS27 (2005年版) par.25)は、IAS27 (2005年版)と同じである。また、連結子会社の欠損が生じた場合の処理についてもIAS27 (1994年版)と同じである(IAS (2005年版) par.35)。このようにIAS27 (2005年版)は、親会社の所有者を対象としているものの、連結範囲を決定するために支配の概念を用いているため、親会社の所有者に対して彼らの支配下にある資源に関する情報を、その資源に対して親会社が保有している所有者持分の大きさに影響されずに提供している。このため、親会社持分と少数株主持分と区別はなくなったものの、連結子会社の決算が生じた場合で、かつ少数株主持分がマイナスになるほど損失が計上された場合については所有者持分の大きさの影響が残っている。

ところでIAS27「連結及び個別財務諸表」は2008年に改訂された。この改訂により、これまで少数株主持分としていたものを非支配持分としている。なお、IAS27 (2008年版)は、非支配持分を「子会社に対する持分のうち、親会社に直接または間接的に帰属しないもの」と定義している(IAS27 (2008年版), par.4)。また支配獲得日における非支配持分帰属額の測定方法を、①支配を獲得した子会社ごとに、非支配持分も含めた被取得企業全体を公正価値により測定し、のれんは非支配持分に帰属する部分も含めて認識する、いわゆる全部のれんアプローチと、②非支配持分は、非支配企業の識別可能資産の純額に対する非支配持分割合相当額により認識し、のれんについては、被取得企業の持分相当額についてのみ認識する、いわゆる購入のれんアプローチの選択適用を採用した(IFRS3 (2009年版) pars.19, 32, 33, BC217-BC218)。

支配を獲得した子会社の非支配持分も企業集団を構成するものであり、企業集団の他の構成要素(資産・負債)の公正価値測定と整合することから、非支配持分帰属額についても支配獲得日の公正価値測定を行うことが理論的に正しい。したがって全部のれんの考え方が正しいこととなる。しかしながら実務的な配慮から子会社の識別可能な純資産に対する非支配持分割合による測定を認めており、この点で会計処理を統一する原則(IAS8 par.13)の例外的な扱いとなっている。またこれらを選択適用することにより、のれんの計上額及びのれんの減損の兆候が認められた場合、純損益を通じて認識するのれんの減損額に違いが生じる(IFRS3 (2009年版) par. BC217)。

国際会計基準における連結会計情報の対象の変遷

非支配持分の表示について、まず連結財政状態計算書においては資本の中で親会社の所有者の持分と区別して表示する（IAS27（2008年版），par. 27）。これはIFRSが非支配持分を決済により企業集団からの経済的便益の流出が予想される現在の債務を生じさせないため、概念フレームワークにおける負債の定義を満たさないことと、むしろ非支配持分を企業集団内の子会社の一部の株主が保有する当該子会社の純資産に対する残余持分を表すものであるから、資本に計上することの2つが概念フレームワークの考え方に合致しているようである。なお、ここでいう資本は、企業のすべての債務を控除した後の資産の残余持分である（概念フレームワーク par. 4. 4）。連結包括利益計算書においては「純損益及びその他の包括利益の各構成要素は、親会社の株主と非支配持分に帰属する。包括利益の合計は、非支配持分が負の残高となる場合であっても、親会社の所有者と非支配持分とに帰属させる」（IAS27（2008年版） par. 28）と規定している。このように非支配持分を親会社のものと同じように扱っている。

持分の変動についても変更され、親会社の子会社に対する所有持分の変動のうち、親会社による支配の喪失とならないものは、資本取引（すなわち所有者としての立場での所有者との取引）として会計処理される（IAS27（2008年版），par. 23）。一方、親会社が支配を喪失する場合、当該投資先はもはや子会社の定義を満たさず連結もされない。このように支配の喪失の有無により、所有持分の変動により生じた差額の取扱いが変わってくる。これも支配が継続しているのであれば資本取引としていることから、非支配持分を親会社のものと同じように扱うということを示しているであろう。

また子会社の欠損については、連結子会社の欠損は、親会社持分と同様に非支配持分にも帰属させ、連結子会社が債務超過の場合には、当該非支配持分（少数株主持分相当）はマイナスとなる（IAS27（2008年版） par. B94）。このように子会社の欠損についても、非支配持分を親会社のものと同じように扱うこととなった。これは非支配持分も企業集団の資本の一部であるということに整合させたものである（IAS27（2008年版），par. BC34）。

5. IFRS10「連結財務諸表」

IFRS10は2011年に公表され、IAS27と置き換えられたものである。また、連結の範囲において支配に焦点をあてていたIAS27（2008年版）及びリスクと経済価値に重点を置いていたSIC12「連結—特別目的事業体」の間で不整合が指摘されていたことに対応して公表されたものである（IFRS10 par. IN3）。そこで、まず連結の範囲をどのように規定したのかを取り上げる。

IFRS10は、親会社は連結財務諸表を作成する際に、すべての子会社を含めなければならないとし、親会社とは「1つまたは複数の企業を支配している企業」であり、子会社とは

「他の企業に支配されている企業」である（IFRS10, 付録A）。従来の国際会計基準すなわちIAS27（2008年版）は企業には法人格のない事業体を含めることを明示していたが、IFRS10は「企業」の定義を行っておらず、そもそも法人格のある企業である必要はなく、パートナーシップや信託も連結範囲に含めることになる。また「投資者は、企業（投資先）への関与の内容にかかわらず、投資先を支配しているかどうかを判定し、自らが親会社であるかどうかを決定しなければならない」と規定している（IFRS10 par.5）。すなわち、これまで子会社となっていたものが投資先へと変更が行われている。投資先の決定要因として「支配」の概念を使用している。「支配」の概念を採用している点はこれまでのIAS3以降のものとは変わっていない。また、議決権の過半数を有する投資者は、他の要因がない場合には投資先を支配していることになる点も変わっていない。さらに投資先を支配しているかどうかは、①投資先に対するパワー、②投資先への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャーまたは権利、③投資者のリターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを使用する能力の3つの要素により判断する（IFRS10, pars.6, par. B2）。これら3つの要素を、それぞれ次のように規定している。

まず、投資先に対するパワーについては、投資者は、投資先のリターンに重要な影響を与える活動、すなわち「関連する活動（relevant activities）」を指図する現在の能力を投資者自身に与える現在の権利を有している場合に、投資先に対してパワーを有していることになると規定している（IFRS10 par.10）。判断にあたっては、実質的な権利及び議決権、潜在的議決権等の権利についても考慮する。なお、関連する活動として、「営業及び財務の方針の決定及び変更」及び「販売活動、金融資産の管理、研究開発、資金調達等」を挙げている。IFRS10が示した設例においては2つの投資者によって構成されている場合が示されていたが、どちらの投資者の活動が、投資先にとっての「関連する活動」かは、投資先のリターンに最も重要な影響を及ぼす活動であるかを含めた様々な要素も考慮している（IFRS10 設例3等）。すなわち投資先の目的及び設計、投資先の利益マージン、収益及び価値並びに当該活動の価値を決定する要因等を考慮することとなる。また「実質的な権利」があるかどうかも判定する必要があり、これは投資者が保有する権利を行使する場合、他の投資者の障害がなく、他の当事者の同意を要しないことが挙げられる。さらに「議決権」があるかどうかも必要となるが、これは従来の議決権保有のみならず、他の議決権保有者との契約、他の議決権保有者との相対的割合、さらに先渡契約及びオプション等の投資者の議決権を獲得する権利の有無及び当該権利の状況をみる潜在的議決権を考慮している（IFRS10 設例4～10）。なお、設例ではオプション保有、株式に転換可能な負債性金融商品保有などの金融商品を考慮した例を挙げている。

次に「投資先への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャーまたは権利」については、投資者は被投資者の業績によってその関与から生じる自身へのリターンが変動

国際会計基準における連結会計情報の対象の変遷

する可能性がある場合、当該投資者は、その関与から生じるリターンに対する権利を有していることになると規定している（IFRS10 par15）。リターンの例としては、配当、投資先からのその他の経済的便益の分配（例えば、投資先が発行した債券からの金利）及び投資者の当該投資先に対する投資価値の変動等がある。

最後の「投資者のリターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを使用する能力」については、投資者が支配を有していると判断するためには、単に被投資者に対するパワーとその関与から生じる変動リターンに対するエクスポージャーまたは権利を有しているというだけでなく、被投資者への関与から生じる投資者自身へのリターンに影響を及ぼすようにパワーを行使できることを求めている（IFRS10 par. 17）。以上のように投資者が投資先を支配していると結論付けるためには、既述の3つの要素をすべて有していなければならない（IFRS10, pars6, 7）。支配の評価は特定の事実及び状況に基づいて行われ、支配の3要素のうちいずれか変化の兆候がある場合には、その結論を再評価する必要がある。このように連結範囲においては、これまでのものと比較すると大きな変更が行われた。その変更は、これまでは営業活動の観点から連結範囲を決定していたものが、投資先の営業活動だけでなく、金融面の観点からも見ようとしているものと思われる。それでは連結手続については変更があったのであろうか。

IFRS10は連結手続を次のように規定している（IFRS10 par. 21, par. B86）。

- (a) 親会社とその子会社の資産、負債、資本、収益、費用およびキャッシュ・フローの類似項目を合算する。
- (b) 親会社の各子会社に対する投資の帳簿価額と、各子会社の資本のうち親会社の持分相当額とを相殺（消去）する。関連するのれんは、IFRS第3号「企業結合」に従って認識される。
- (c) グループ企業間の取引に関するグループ内の資産及び負債、資本、収益、費用ならびにキャッシュ・フローを全額相殺し、棚卸資産や固定資産、資産に認識されるグループ内取引から生じる損益は全額消去する。グループ内の損失は、連結財務諸表での認識が必要な減損を示している場合がある。

なお、のれんについては各年次において減損テストを実施するが要求されていることを含め連結手続についてはIAS27（2008年版）と変更はない。

6. おわりに—国際会計基準における連結会計情報—

これまで取り上げた基準をまとめると次のようになる。

基準 手続等		IAS3	IAS27 (1994 年版)	IAS27 (2008 年版)	IFRS10
		連結範囲	議決権力のある持分 ・持分の過半数所有 ・企業の財務・営業方針を左右する力	支配力基準 ・議決権の過半数所有 ・企業の財務・営業方針を左右する力 ・経営機関への支配	支配力基準 ・議決権の過半数所有 ・企業の財務・営業方針を左右する力 ・経営機関への支配
資本連結時の子会社資産・負債の評価替え		—	標準処理（部分時価評価法）と代替処理（全面時価評価法）	全面時価評価法	全面時価評価法
未実現損益の消去	ダウン・ストリーム	消去	全額消去	全額消去	全額消去
	アップ・ストリーム	消去	全額消去	全額消去	全額消去
のれんの認識		—	購入のれん	購入のれん及び全部のれん	購入のれん及び全部のれん
B/S 上の少数株主（非支配）持分の表示		—	負債と資本の中間	資本	株主資本
子会社に対する所有持分の変動の会計処理		—	損益	資本	資本

国際会計基準は、連結範囲において支配力基準を採用してきたが、支配しているかどうかは具体的には企業集団として一つの単位として営業活動を行っているかどうかではなく、金融面も考慮して決定するようになり、また連結から除外すべき会社等の組織に関する規定はなくなっていった。これは積極的に企業集団に取り込もうとし、また営業活動の質よりも貨幣的な関連性で企業集団を捉えようとしていることが考えられる。また連結手続においては子会社の資産負債においては部分時価から全面時価へ、のれんの認識も親会社の持分のみ認識する購入のれんから親会社の持分以外ののれんも認識する全部のれんも認めるようになり、さらには子会社に対する所有者持分の変動の会計処理においては損益取引から資本取引として扱うこととなった。このように親会社の所有者の持分に主眼を置いていたが、親会社の所有者持分と同じように非支配持分を捉えるようになっていった。このように企業集団の連結財務諸表の目的は、親会社の支配下にある資源に当初限定していたが、その後支配下にある

親会社が保有している所有持分の大きさに影響されずに提供することとなった。また、支配下の会社を子会社としていたが現在では投資先と名称を変えた。また、IAS27（2008年版）において少数株主持分から非支配持分とした。これも連結範囲において、支配しているかどうかを営業活動に加えて金融面でも見るようになったからであろう。少数株主持分については連結範囲を決定する際の重要な指標である支配概念との関係からその名称について問題が指摘されてきた。すなわち支配をしていたとしても、支配している親会社の持分がそれ以外の持分よりも少ない場合、いかにすれば親会社以外の持分のほうが親会社の持分よりも多い場合があり、そういった場合でも少数株主持分と呼ぶ可能性があったからである。支配という概念を連結範囲に導入したときから少数株主持分ではなく、非支配持分とすることも考えられてきた。それではなぜIAS27（2008年版）になって、その名称変更がなされたのであろうか。これについては様々なことが考えられるであろうが、同じ時期にのれんに減損テストが適用されることとなり、減損テストを適用する際には企業集団を資金生成単位と捉えるようになったことが関係しているのではないだろうか。先にも指摘したようにそれ以前は、既述のように企業集団を一つの営業単位と捉えていた。このように非支配持分への名称変更には、企業集団を営業単位から資金生成単位を見なすことと関連があるのではないだろうか。すなわち企業集団を資金生成単位と捉えた場合、営業単位と捉えた場合よりも、親会社の持分とそれ以外の持分は企業集団への資金拠出者と同じものとみなされ、このため既述のように親会社の持分とそれ以外の持分が区別のない、のれんの認識の処理であったり、持分の変動の処理であったり、資本という同じ場所での表示方法を採用することとなる。しかしながら、資金の分配が必要な場合が生じる。たとえば配当及び子会社に損失が生じた場合である。そうした場合は支配が及ばないという意味で、非支配持分としたものと考えられる。

ところで、久木田重和教授によると、ハイネン社は2005年度からIFRSに強制適用されたために、取替価値会計から取得原価主義会計に変更をしたとのことである（久木田[2007] p.36⁶⁾）。国際会計基準は投資先の状況を把握するようになり、例えば連結売上高は、企業集団を構成する個々の営業活動の努力の結果生じたものであるにも関わらず、連結手続により企業集団外部への販売のみを計上することになり、こうした努力はわからないものになってしまう。いわば連結売上高は、企業集団を構成する個々の営業活動の努力を無視し、単に販売の対価として入ってきた収入しかみない、いわば貨幣として均一化していることが指摘されている（新田[1999] p.248）。取得原価主義の採用も、単に仕入の対価として出で行った支出しかみない、いわば貨幣として均一化した結果なのかもしれない。国際会計基準には、親会社は、類似の状況における同様の取引及び他の事象に関し、統一された会計方針を用いて、連結財務諸表を作成しなければならないという規定（IFRS10 par.19, B87）があるが、この規定もIAS27（1994年版）及びIAS27（2005年版及び2008年版）と変わっていない（IAS27（1994年版） par.21, IAS27（2005年版） par.28, IAS27（2008年版） par.

22)。すなわち、親会社の立場から見て、子会社となった企業が必ずしも合理的ではない会計処理を採用していると判断し、極論すると親会社の会計人の判断を優先させる恐れがある。これまで日本企業においては、キャッシュマネジメントのように企業集団の集中管理ではなく、子会社独自の管理を認めてきた経緯があり、連結集団を構成する会社に対して自主性を重んじた運営を行ってきたが、こうした日本の経営にも国際会計基準は影響を与えることになるだろう。

注

- 1) 子会社の資産・負債の評価に際して、公正価値に評価するときの指針は、従来から国際会計基準には示されているものの、日本基準には示されていない。これは日本基準の場合には、子会社の個別財務諸表に従来から適用されてきた評価方法を用いることが想定される（新田 [1999] 参照）。これには個別財務諸表基準性の原則が関係しているものと思われるが、これについては拙稿 [2010] を参照していただきたい。また、久木田先生が長年行われてきた時価会計と関連させて引き続き連結会計を考察していきたい。
- 2) 『経営財務』は、「本誌ではこの1年を振り返り、今年の5大ニュースを選定した」として、「1位 企業結合基準改正, コンバージェンスに区切り～「少数株主持分」が「非支配株主持分」に」としている（『週刊経営財務』2013年 p.4）。さらに企業会計基準委員会が9月13日に公表した「企業結合に関する会計基準」の主な改正項目として、(1) 非支配株主持分（少数株主持分）の取扱い、(2) 企業結合に係る取得関連費用の会計処理方法の変更、(3) 暫定的な会計処理の確定の取扱いを取り上げている。
- 3) 買入のれんを購入のれんとするなど、本稿の趣旨に影響のないものは、現在の制度上の用語に統一している。
- 4) IASBの公開草案第3号では、のれんは償却しないで、減損の処理がなされる。その根拠は、(1) のれんの耐用年数を、信頼性をもって予測できないこと、(2) のれんの消費パターンも不明で、したがってのれんの償却は恣意的であり、その償却費の有用性について疑問があるためである。
- 5) のれんの認識に関しては、親会社が取得するのれんの金額のみを、親会社が結合の結果として支配するのれん金額ではなく、親会社の所有持分に基づいて認識しなければならないとする規定に問題があると判断したようであるが、この点について当時は継続審議となっていたようである（IFRS3（2004年版）para. BC128）。
- 6) 新田 [2003] によると国際会計基準のIAS2「たな卸資産」は従来の取得原価主義の姿勢を貫いているとのことである（新田 [2003] p.17）。

参考文献

- Epstein, B. J., Miza, A. A., [1998], Wiley IAS 99: Interpretation and Application of International Accounting Standards (Wiley IFRS), John Wiley & Sons (New York).
- Epstein, B. J., Miza, A. A., [2000], Wiley IAS 2000: Interpretation and Application of International Accounting Standards (Wiley IFRS), John Wiley & Sons (New York).

国際会計基準における連結会計情報の対象の変遷

- Epstein, B. J., Miza, A. A., [2002] *Wiley IAS 2003 Interpretation And Application of INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS*, John Wiley & Sons (New York).
- Epstein, B. J., Miza, A. A., [2007], *IFRS 2007 Interpretation And Application of INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS*, John Wiley & Sons (New York).
- Epstein, B. J., Miza, A. A., [2009], *Wiley IFRS 2009 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons (New York).
- Epstein, B. J., Miza, A. A., [2013], *Wiley IFRS 2013 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons (New York).
- IASB, *IFRS3: Business Combinations*, 31 March 2004. (邦訳 企業会計基準委員会 [2005] 『国際財務会計報告基準 (IFRSs) 2004年版』 雄松堂書店.)
- IASB *IAS27: Consolidated and Separate Financial Statments*, 1 December 2003. (邦訳 企業会計基準委員会 『国際財務会計報告基準 (IFRSs) 2004年版』 雄松堂書店, 2005年.)
- IASB, *IFRS3: Business Combinations*, January 2008. (邦訳 企業会計基準委員会 [2009] 『国際財務会計報告基準 (IFRSs) 2009年版』 中央経済社).
- IASB, *IAS27: Consolidated and separate Financial Statements*, 1 January 2009. (邦訳 企業会計基準委員会 [2009] 『国際財務会計報告基準 (IFRSs) 2009年版』 中央経済社).
- IASB, *IFRS10: Consolidated Financial Statements*, May 2011. (邦訳 企業会計基準委員会 [2013] 『国際財務会計報告基準 (IFRSs) 2013年版』 雄松堂書店).
- IASB, *IAS3: Consolidated Financial Statements*, June 1976.
- IASB, *IAS22: Business Combinations*, London, 1998.
- IASB, *IAS27: Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries*, London, 1989.
- IASB, *IAS27: Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries*, London, 1994. (邦訳：日本公認会計士協会 国際委員会 [2001] 『国際会計基準書 2001』 同文館).
- あずさ監査法人/KPMG [2008]：『国際財務報告基準の適用ガイドブック』 中央経済社。
- 稲垣富士男編著 [1996] 『国際会計基準』 同文館。
- 川本淳 [2002] 『連結会計基準論』 森山書店。
- 菊谷正人編著 [2009] 『IFRS・IAS 徹底解説』 税務経理協会。
- 久木田重和 [2000] 「オランダ型時価主義会計適用企業の会計実践」『東京経済大学会誌 (経営学)』 220号, 55~106頁。
- 久木田重和 [2002] 「オランダ型時価主義会計実務の諸相」『東京経済大学会誌 (経営学)』 230号, 3~46頁。
- 久木田重和 [2007] 「オランダ・ハイネン社の取替価値会計」『東京経済大学会誌 (経営学)』 256号, 3~53頁。
- 黒川保美 [1994] 『総解説・国際会計基準』 日本経済新聞社。
- 佐藤倫正主査 [2012] 『国際会計研究学会研究グループ報告 国際会計の概念フレームワーク〈最終報告〉』。
- 神納樹史 [2008] 「国際会計基準の連結計算目的について—IASB『IAS27』と IASB『IAS27』を拠り所として」『上武大学経営情報学部紀要』 31号, 1~14頁。

- 神納樹史 [2010] 「資本連結手続における『個別財務諸表基準性の原則』の意義—国際会計基準と日本基準の比較—」『産業経理』69巻4号(1月), 85~92頁.
- 杉本徳栄監修 [2010] 『ケーススタディでみるIFRS』金融財政事情研究会.
- 鈴木輝夫 [2009] 『IFRS対応 グループ経営管理マニュアル』中央経済社.
- 税務研究会 [2013] 『週刊経営財務』, 3144号(12月23日).
- デロイト トウシュ トーマツ編 [2008] 『国際財務報告基準の実務』[第3版] 中央経済社.
- 新田忠誓 [1999] 『財務諸表論究』中央経済社.
- 新田忠誓 [2003] 「国際会計基準におけるたな卸資産会計論—収益費用アプローチとの比較—」『松山大学論集』1~19頁.
- 藤井秀樹 [2006] 「会計基準のコンバージェンスとわが国の制度的対応」『国際会計研究学会年報』15~24頁.
- 有限責任監査法人トーマツ [2012] 『国際財務報告基準(IFRS)詳説 iGAAP2012』レクシスネクシス・ジャパン株式会社.

(付記) 本稿は, 日本学術振興会科学研究費補助金(若手研究B 課題番号25780281)の助成を受けて進められた研究成果の一部である。

—2014年8月28日受領—