

## 会計的思考と会計的判断



経営戦略研究科准教授（会計専門職専攻） 中島 稔 哲

公認会計士を目指している人にとって、「適正な期間損益計算」という言葉は、財務会計論における象徴的な概念の1つとしてあるように思われる。また、企業会計基準委員会『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』（『概念フレームワーク』）に限定すれば、「投資のリスクからの解放」がその1つとしてあるように感じられる。『概念フレームワーク』がその前文「概念フレームワークの役割」において、「概念フレームワークは、企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や概念を体系化したものである。それは、会計基準の概念的な基礎を提供するものであり、それによって、会計基準に対する理解が深まり、その解釈についての予見可能性も高まるであろう。」と記述しているように、「投資のリスクからの解放」は、もちろん、財務会計の基礎にある概念の1つである。

『概念フレームワーク』は、「投資のリスクからの解放」について、「投資の成果がリスクから解放されるというのは、投資にあたって期待された成果が事実として確定することをいうが、特に事業投資については、事業のリスクに拘束されない独立の資産を獲得したとみなすことができるときに、投資のリスクから解放されると考えられる。」と記述し、続けて、「どのような事象をもって独立の資産を獲得したとみるのかについては、解釈の余地が残されている。個別具体的なケースにおける解釈は、個別基準の新設・改廃に際し、コンセンサスなどにに基づき与えられる。」と記述している（第4章第57項）。なお、同第57項に係る注16では、「異種資産の交換にともなって、収益が認識される場合には、リスクから解放された投資の成果の獲得とは、交換以前の事業のリスクに拘束されない資産の獲得を指すこととなる。」と記述されている。したがって、個々の会計基準に対しては、「投資のリスクからの解放」という概念に関して、「期待された成果」がどのようなものであり、どのような時に/どのような事象をもって「事実として確定する」のかという点、すなわち、この概念が具体的にどのような解釈されているのかを理解することが求められる。

上記の点を、平成21年公認会計士試験論文式試験「会計学」第5問において出題された事業分離における分離元企業の会計処理を素材に確認してみよう。なお、第5問の出題趣旨は、複数の事業部を有するある企業集団が置かれている経営環境の下で、様々な事業分離の会計処理が個別財務諸表および連結財務諸表にどのような影響を及ぼすかを中心に各会計処理の論拠を多面的に問うことであり、そのなかの問2から問4では、移転利益などの計算を通じて、様々な事業分離の会計処理に関する総合的かつ具体的な理解を、問6では、共通支配下における事業分離の対価の違いがもたらす会計処理の差異に関する理解を問う趣旨の問題が出題されている（[http://www.fsa.go.jp/cpaaob/kouninkaikeishi-shiken/ronbun\\_syusi21a.html](http://www.fsa.go.jp/cpaaob/kouninkaikeishi-shiken/ronbun_syusi21a.html)）。

さて、『事業分離等に関する会計基準』（『基準』）は、「事業」を、企業活動を行うために組織化され、有機的一体として機能する経営資源と定義し（『基準』第3項）、事業分離とは、ある企業を構成する事業を他の企業（新設される企業を含む。）に移転することと定義している（『基準』第9項）。そのうえで、損益計算の観点から、分離元企業（事業分離において、当該企業を構成する事業を移転する企業）にとって、事業分離により従来の事業投資の成果が確定したものとといえるのかどうかを考察するために、一般に事業の成果をとらえる際の「投資の継続・清算」という概念によって整理している（『基準』第70項）。

ここで、この「投資の継続・清算」という概念が、「投資のリスクからの解放」と表裏の関係を作している点、および、投資が実際に続いているのか終了したのかということではなく、会計上の利益計算において観念的に用いられている考え方である（『基準』第71項）という点に留意すべきである。さらに、事業投資に係る利益の計算においては、当該事業投資の担い手たる企業の期待がどれだけ事実へと転化したのかに着目して成果をとらえることが適当であるが、事実への転化は、必ずしも資金それ自体の流入を意味するわけではない（『基準』第71項）。すなわち、①将来の環境変化や経営者の努力に成果の大きさが左右されなくなった場合や、②企業が従来負っていた成果の変動性（すなわち事業投資のリスク）を免れるようになった場合には、投資は清算されたものとみなされ、事業投資の成果は確定したものといい得るのである（『基準』第71項）。「投資のリスクからの解放」という概念が一般的な購入、売却や交換の会計処理との親和性を有していることから、事業分離および企業結合という「事業」を対象とする会計処理との親和性を図るための概念として「投資の継続・清算」が抽出されたと言えるであろう。

「投資の継続・清算」という概念は「投資のリスクからの解放」という概念と表裏の関係にあることから、事業分離という個別具体的なケースにおけるこの概念の解釈を示さなければ、『基準』は成立しない。そこで、『基準』は、個別具体的なケースにおける「投資の継続・清算」の解釈、すなわち、観察可能な具体的要件として、対価が移転した事業と異なるかどうかという「対価の種類」と、「重要な継続的関与」の2つを示している（『基準』第75-76項）。後者に関して、一般的な売却や交換と同じように、移転した事業に対し買戻しの条件が付されている場合等のように、分離元企業が移転した事業に係る成果の変動性を従来と同様に負っている場合には、移転損益を認識することはできない（『企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針』第96項）。

このように、事業分離という個別具体的なケースにおいては、観察可能な具体的要件をもって、個々の事業分離について移転損益を認識するか否かを判断することになる。けだし、ある事業分離に関して、「投資が清算されたので移転損益を認識する。」では、当該会計処理の根拠を必要十分に説明してはいないことになる。