

概念フレームワークのコンバージェンス

土山 知子

I 討議資料の経緯と「討議資料」の役割

わが国においては、成文化された概念フレームワークがなく、財務報告の目的や会計情報の質的特性、財務諸表の構成要素とそれらの認識・測定などにかかわる基本概念の体系という、国際的にも共通する形の文書が出されていなかった。企業会計基準委員会（Accounting standards Board of Japan ; ASBJ）では、わが国の会計基準の開発・設定と国際的な会計基準への対応のため、2001年の発足当初から基本概念の整理を重要プロジェクトとして進めてられてきた。諸外国からの要請により、ASBJ 発足当初より、ワーキング・グループを組織し、そこで作成された概念フレームワークの討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（以下、「旧討議資料」という）が2004年7月に公表された。そして、2006年12月に新たな討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（以下、「新討議資料」という）が公表された。概念フレームワークの役割は、「現行企業会計の基礎にある前提や概念の要約・整理を通じた、将来の基準設定に資する指針の提供」（討議資料の公表にあたって、「旧討議資料」）と「国際的なコミュニケーションを円滑にする」（討議資料の公表にあたって、「旧討議資料」）ツールとされている。この「新討議資料」が今後、国際的なコンバージェンスに向けて、どのように進化していくのかが、今後の期待である。

II 「新討議資料」公表への経緯

現在、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board ; IASB）と米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board ; FASB）の間で、概念フレームワークの統合が共同プロジェクトとして進められている。FASBとIASBは2002年9月の「ノーワーク合意」により、会計基準の差異を解消するための共同プロジェクトに着手してきた。2006年2月には、今後コンバージェンスすべき項目として合意した内容をMOU(Memorandum of Understanding: 共通理解に関する覚書)として公表した。2006年7月6日にFASBとIASBが共同概念フレームワークのディスカッション・ペーパー

「改善された財務報告に関する概念フレームワークについての予備的見解 財務報告の目的及び意思決定に有用な財務報告情報の質的特性」を公表し、11月3日までコメントを募集した。フレームワークの共同プロジェクトは、2006年2月に公表された両者の共同作業プログラムを計画したMOUに記載されているものである。寄せられたコメントを吟味した上で、2007年にこれらの章の公開草案を計画している¹。

ディスカッション・ペーパーでは、日本の概念フレームワークについてのコメントも付され、「内的な整合性」(BC2.52-BC2.54)について記述されている。FASB および IASB は、この内的整合性について、「会計基準の内的な整合性は望ましいもので、同じ概念フレームワークに準拠する基準を策定すれば自然に内的な整合性は確保されることに注目した。」と「内的整合性」に対して、やや肯定的な姿勢を示した。しかし、「内的整合性を、意思決定に有用となる財務報告情報の質的特性に追加する必要はないと結論付けた。内的な整合性を質的特性に加えると、新しい規準の適用では内的な整合性が確保されないとの理由で、財務報告の目的適合性、表現の忠実性、比較可能性又は理解可能性を改善することになる財務報告規準の進化を妨げることになる。」と示した²。

内的整合性にめぐっては、ASBJでも国際対応として、ディスカッション・ペーパー「財務報告に関する改善された概念フレームワークについての予備的見解：財務報告の目的及び意思決定に有用な財務報告情報の質的特性」に対するコメント(2006年11月29日)³を公表した。予備的見解には、誤解があると示した。既存の会計基準の体系が有用な会計情報を生み出していると合意されている場合、会計基準設定の際に、会計情報が意思決定との関連性と信頼性という特性を満たしているか否かを事前に判断することが困難なため、その会計情報が既存の会計基準の体系と内的整合性があるか否かの判断を通じて、意思決定との関連性や信頼性がみたまされているかが判断される。したがって、内的整合性は、慣行の維持、継続を目的とするものではないとのコメントに至り、新討議資料では、このコメントが反映された結果だと思われる。

そして、「旧討議資料」に記述されなかった特性ないし概念のうち、比較可能性が新討議資料では「一般的制約となる特性」として加わった。「旧討議資料」で比較可能性を記述しなかったのは、常識的な意味での比較可能性は表現の忠実性に含まれていることは、ワーキング・グループで確認された。重要な懸念が表明されたのは、比較可能性あるいは実質的優先がスローガンとして一人歩きし、会計処理の画一的統一の口実に利用され、本来の意味が歪曲されているというポイントであった。また、比較可能性をどのように記述するにせよ、それが文章化されると、会計基準の国際的収斂をめぐる日本の方針表明とし

1 古瀬尚志「FASBとIASB 概念フレームワークの草案を公表」、<http://www.dir.co.jp/>、2006年7月31日参照

2 企業会計基準委員会、<http://www.asb.or.jp/>、2006年7月6日

3 企業会計基準委員会、<http://www.asb.or.jp/>、2006年11月29日

て受止められかねない点も、記述を躊躇させた重要な理由である。もちろん、「討議資料」は国際的調和に肯定的であるが、国際的収斂や調和だけが、「討議資料」の目的ではないという理由からであった⁴。目的適合性と表現の忠実性を促進するものとして、比較可能性と理解可能性を明示的に重視した点でIASBの考え方を大幅に取り入れていることである。会計基準のコンバージェンスが、各国の財務諸表の相互比較を可能にすることを目的にしている以上、比較可能性の重視は当然である。上述の予備的見解「比較可能性（首尾一貫性を含む）」(QC35-QC38)では、比較可能性と統一性を混同してしまう場合があり、統一性を強調しすぎると、異なる事柄に同じ会計処理をするなど、比較可能性が損なわれることになる⁵。例えば、企業結合の会計に関して、日本では実体に応じて使い分ける、パッチェス法と持分プーリング法の選択適用を採っているが、持分プーリング法を排除し、パッチェス法だけ承認するケースがある。日本が旧討議資料で比較可能性をとりあげなかったのは、このような基準形成に反対する意思表示の意味もあるように思われる⁶。以上により、国際的な動向に対応して、「会計情報の質的特性」が大幅に変更された。内的整合性を意思決定との関連性および信頼性と並列することをやめて、一般的な制約として位置付け直し、質的特性としてとり上げていなかった比較可能性も、一般的制約となる特性として、内的整合性と並存させることになった。

ディスカッションペーパーの予備的見解OB10によると、報告企業の範囲については、財務報告書の基本になる考え方として経済的単一説を採用した(BC1.12)。これに対し、ASBJの意見としては、連結財務諸表作成の際に、経済的単一説を採用することを意味するよう見えるが、親会社説をPrimary Viewとすべきであると考えている。その理由は、財務報告の目的は、投資家等による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示にある。財務報告情報の主要な利用者であり受益者であるのは、報告主体の企業価値に関心を持つ当該報告主体の（現在及び将来の）所有者である。親会社株主は、グループ全体に対する持分を持つが、少数株主は特定の子会社に対する持分を持つだけである。また、予備的見解に記載されている経済的単一説を財務報告の基本になる考え方として採用した理由が、連結において経済的単一説を採用する十分な理由たり得るかは疑問であると考えている。予備的見解には、「経済的単一説は、幅広い利用者に焦点をあてるということに合致する」(BC1.11)と記載されている。しかしながら、親会社説でも、現在の普通株主のみに限定して焦点を当てているのではなく、潜在的な投資家に対しても焦点を当てているからである⁷。したがって、新討議資料では、経済的単一説による情報も

4 大日方隆「討議資料の基本的な考え方」、『企業会計』第57巻 第1号、2005年1月、43頁

5 桜井久勝「概念フレームワークのコンバージェンス」、『企業会計』第59巻 第1号、2007年1月、81頁

6 桜井久勝「概念フレームワークへの期待と討議資料の論点」(齊藤静樹編『討議資料 概念フレームワーク』中央経済社、2005年、160頁)

7 企業会計基準委員会「ディスカッション・ペーパー「財務報告に関する改善された概念フレームワー

排除されるのではなく、親会社説による情報に追加されるものという見解である。IASBとFASBが経済的単一説を採用したことにより、貸借対照表における少数株主持分の位置づけは、新株予約権の取扱ともあいまって、資本と利益の相互関係にも影響を及ぼす。日本の概念フレームワークの特徴は、資産と負債に立脚して規定した純資産から包括利益を導くだけでなく、資本を純資産から区分し、また純利益を包括利益から分離する点にある。これらの概念のうち、純資産と包括利益は、少数株主や新株予約権を有する潜在株主を含む広義の株主を想定しており、経済的単一説と整合する概念であるといえる。これに対し、連結財務諸表の自己資本（すなわち株主持分と評価・換算差額等の合計）および純利益は、親会社の株主だけに帰属する金額として算定されている。したがって、資本と純利益を強調する日本の概念フレームワークは、むしろ親会社説と首尾一貫性をもつといえる⁸。連結財務諸表が経済的単一説で統一されることに鑑み、財務諸表の構成要素に株主資本を追加して定義を与えることによって、さらに純利益の重視を主張したと考えられる。

Ⅲ 新討議資料の特徴

旧討議資料では、①純利益の重視、②内的な整合性の重視、および③討議資料を全体として体系的なものにするという要請の3点が海外の概念フレームワークと相違する点でもあり、日本の特徴でもあった。新たに公表された新討議資料でも、この3つのスタンスは変わらず、旧討議資料よりもさらに強調しているように思われる。そこで、この3要素について考察してみる。

1. 純利益の重視

討議資料では、純利益を重視している。これは新討議資料になっても変わることはなく、さらに純利益の重視を随所に渡り強調している。しかしながら、国際的な協調も鑑み、包括利益も並存しているが、包括利益をとり入れたとしても、純利益の要素は無視できない意思表示を強調しているようにうかがえる。

純利益を重視する理由として最も強調されているのは、①その情報が意思決定にとって有用なものとして投資家に支持されている点、および②代替的な情報（包括利益の情報など）には純利益を超える価値が今のところ確認されていない点である⁹。

クについての予備の見解：財務報告の目的及び意思決定に有用な財務報告情報の質的特性」に対するコメント」<http://www.asb.or.jp/>、2006年11月29日参照

8 桜井久勝「概念フレームワークのコンパジェンス」、『企業会計』第59巻 第1号、2007年1月、85頁

9 米山正樹「討議資料の基本的な考え方」、『企業会計』第57巻 第1号、2005年1月、26頁参照

そもそも、包括利益とは、企業の期中の純資産（＝資産－負債）の変動額のうち、その企業と株主（親会社の株主、子会社の少数株主）や将来の株主（新株予約権者等）との直接の取引（いわゆる資本取引や配当等）によらないものをいう。「包括利益」は、「当期純利益」と「その他の包括利益」からなる。日本の場合に当てはめると、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定などの期中の変動額が「その他の包括利益」に該当する¹⁰。

このように、包括利益の中には損益計算書上の年度利益には含まれない項目が含まれることになる。このことを「その他の包括利益」といい、上述のその他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定などがそれにあたる。その関係を等式に表すと、「包括利益＝損益計算書上の利益＋その他の包括利益」となる。伝統的な取得原価主義にもとづく利益計算方式によると、「その他の包括利益」が損益計算書を経由せずに貸借対照表上の純資産（資本）に直接算入（直入）されることになると、貸借対照表上の「資本取引によらない純資産の年度の変動額」と損益計算書上の年度利益（純利益）との間に乖離が生じることになる。貸借対照表と損益計算書の間に完全な連繋が保たれるためには、貸借対照表上の「資本によらない純資産の年度の変動額」と損益計算書上の年度利益が常に一致している必要がある。この関係が「クリーン・サープラス」の関係と呼ばれる。そこで、もし資本直入項目によって失われるクリーン・サープラスの関係を回復しようとするなら、利益計算の範囲を「その他の包括利益」を含む包括利益まで拡張する必要がある。1990年代から包括利益の概念が制度化された代表例が金融商品の時価評価である。金融商品の時価評価に伴い、損益計算書を経由しない純資産（資本）直入項目の数と金額が増加したため、アメリカの証券市場の間で、クリーン・サープラスの関係が乱される懸念が強まったのである。そこで、クリーン・サープラスの関係を保つためには、包括利益に一度算入された未実現利益が、その後実現によって純利益としての要件を充たすことになった場合には、その金額を純利益に振り替えること（リサイクリング）が求められている¹¹。

包括利益の導入の経緯は、IASBは2001年から包括利益の導入の検討を行ってきた。当初はイギリス（イギリス会計基準審議会：Accounting standards board；ASB）との共同プロジェクトに取組み、当期純利益を廃止し、包括利益に一本化する方向で検討が行われた。しかし、当期純利益の廃止に対しては反対意見が多かったことなどから、プロジェクトを仕切り直して、2004年11月に新たにFASBとの共同プロジェクトとして新たに立ち上げ、2005年1月から「財務諸表の表示」プロジェクトを設けて、財務諸表の体系の見直しや包括利益の導入について本格的な検討が開始された。プロジェクトは、必要とされる財務諸表の種類や表示形式などを検討する「セグメントA」と当期純利益の存続・

10 吉井一洋「IASB、包括利益計算書の導入へ」、<http://www.dir.co.jp/>、2005年11月29日参照

11 辻山栄子「財務会計の基礎 補章2 包括利益の報告」（齊藤静樹編『財務諸表分析の基礎』有斐閣、2004年、270-271頁参照）

廃止やリサイクリングの必要性を検討する「セグメント B」に分かれた。セグメント A については、「当期利益及び包括利益計算書」に当期純利益も小計として表示し、包括利益を末尾に表示する方法（1 計算書方式）とその他の包括利益の変動を記載し、これと当期純利益を合算した包括利益を末尾に表示する方法（2 計算書方式）があり、どちらの選択適用も容認されている。セグメント B では、リサイクリングの導入にめぐって検討中であるが、現行の米国規準ではリサイクリングを行うことにしている¹²。そこで、このリサイクリングに巡っても論争が繰り広げられている。IASB が純利益を排除する根拠としては、① IASB の概念フレームワークにて純利益の定義がされていないこと、② 純利益とその他の包括利益とを区別する明確な規準がないこと、および③ 恣意的な操作が行われやすいことなどを挙げている。包括利益と純利益の両方を業績とする見解には、過去に一旦財務諸表に計上したものを再び財務諸表に計上すべきでないとの理由からリサイクリングは不可欠とする見解とがある

しかしながら、前述したように、実証結果では代替的な情報が純利益の価値を超える情報はないということは、資本市場が経営者の機会主義行動をある程度見破っているか、あるいは機会主義的操作の可能性による情報価値のマイナス分を差し引いても純利益の情報が高いということの意味していると解釈できる。また、純利益の開示に加えて包括利益を開示することにも様々なメリットがある。商品売買における実現・未実現の判断や有価証券の保有意图の解釈を利用した機会主義的な操作を無意味化する効果も有している。純利益において、経営者の期待や計画を反映させると同時に包括利益の開示によって経営者の機会主義的な操作を抑止するとすれば、業績開示の透明性は高まるであろう¹³。

以上のように、純利益と包括利益に関しては、国間を巡ってさまざまな論争が展開されている。包括利益一本化を主張する IASB の純利益に対する批判の根拠も理解できるが、一本化するにしても、クリーン・サープラス関係の維持やリサイクリングの義務付けなどの反対派の意見も一概に無視できないので、慎重に考えるべき問題である。新討議資料がさらに純利益の重視を強調するのは、2つの利益概念の論争に対する日本側の主張ともいえる。

2. 内的整合性の重視

討議資料では、内的な整合性を導入したことが海外の概念書との相違点として注目され、物議を醸した。あえてこの特性が加えられたのは、体系的に首尾一貫した基準設定の必要が会計を取り巻く利害関係者の合意として広く受け入れられている。特に内的整合性がと

12 吉井一洋「IASB、包括利益研鑽書の導入へ」、「IASB と FASB、当期純利益廃止へ」、<http://www.dir.co.jp/>、2005年11月29日、2006年11月30日参照

13 徳賀芳弘「業績報告のあり方について ―包括利益か純利益か」、『企業会計』第59巻 第1号、2007年1月89頁)

りあげられた理由は、現在までも基準設定が、実際に会計規則の内的な整合性に着目して行われてきた点である。現行規則の体系が利害関係者の協議の中から生まれ、社会的に受け入れられた状態で存続してきたのは、その体系が有用な会計情報を生み出している規則の体系に矛盾しないものとするのが望まれるから¹⁴ だと思われる。

そもそも、内的整合性は既存の法秩序や既存の規則との整合性を尊重することを求めている。ここでいう「整合性」には、「理論的整合性（論理的整合性）」と「制度的整合性」の2つの意味が用いられている。「理論的整合性（論理的整合性）」とは、文字通り「整合性」と解釈する。この場合には、「基本的な考え方」（うち理論的コア部分、第2章・第17項）との矛盾性を通して会計基準間の理論的な整合性が保たれることを要請することになる。「制度的内的整合性」とは、他の会計制度、既存の規則、会計実務等との幅広い整合性を意味しており、「制度的整合性」というべきものである。この場合、「内的」とは、日本の会計制度「内」と意味すると解釈できる。実定法の国において、会計基準と関連諸法規等との整合性を尊重することは当然のことであり、その意味を国外の資本市場関係者に伝えることは必要なことであろう¹⁵。

したがって、2つの異なる意味を1つの用語で表現しているため、「内的な整合性」の意味を国内外の市場関係者に理解してもらうことは極めて難しいと思われる。内的整合性は、前述したディスカッションペーパーでもコメントが付されたため、そのような誤解が生じないように説明が新討議資料で付け加えられた。「環境条件や会計理論のパラダイムが変化したことにより、そのような合意が成立されていないと判断される場合には、既存の体系との内的整合性によって意思決定との関連性や信頼性を推定することはできない」（第10項）。このように「内的整合性は、慣行の維持、継続を目的とするものではない」（第18項）とされる。

3. 自己創設のれんのオンバランス化の禁止

「財務報告の構成要素」では、「財務報告の目的による制約」を与え、財務報告の目的に適合しないものは構成要素の定義を満たしていても、構成要素の対象にはならないとし、討議資料を全体として体系的なものにしている。財務報告の目的の観点から資産に含まれないものの代表例が「自己創設のれん」である。自己創設のれんの計上は、経営者による企業価値の自己評価・自己申告を意味するため、財務報告の目的に反するからである（第3章・第17項・注解）。

自己創設のれんとは、会社が保有する資産の価値がその市場価格を上回る分である。市場価格は、個々の資産市場における参加者のみが獲得可能であると期待されている利益(利

14 米山正樹「討議資料の基本的な考え方」、『企業会計』第57巻 第1号、2005年1月、28頁

15 徳賀芳弘「討議資料の特徴と論点」（齊藤静樹編『討議資料 概念フレームワーク』中央経済社、2005年、172-173頁）

得)であり、無形のれん価値を意味する。こうしたのれんの価値は、自己創作のれんないし主観のれん価値といわれ、現行の財務会計制度においては原則として財務報告の対象外である¹⁶。

しかしながら、資産の測定値に利用価値がある。市場価格と並んで、資産の価値を表す代表的な指標の1つである。利用価値は、報告主体の主観的な期待価値であり、測定時点の市場価格と、それを超える無形のれん価値とを含んでいる。ただし、取得原価を超える利用価値で資産を測定した場合には、自己創設のれんが計上されることになる(第4章・第21項)。では、「財務報告の目的による制約」が課されることにより、自己創設のれんが構成要素の資産の定義からどのようにして排除されるのかについての理由が2つある。まず第1に、財務報告の目的は投資家の企業価値評価に役立つ情報を開示することにあった。予測を行うのはあくまでも投資家であり、経営者には投資家の予測に役立つ情報を開示することが求められている。予測は投資家の自己責任で行われるものであり、経営者に求められるのは基本的には事実の開示なのである。自己創設のれんとは、企業にとっての当該資産の価値が市場価格を超える部分であったから、まさしく投資家ないし経営者による予測結果そのものであり、事実ではないという点から財務報告の目的に適合しない。第2の理由は、投資のポジション(ストック)だけでなくその成果(フロー)の開示が重視されている点にある。投資のポジションと成果を開示することが財務諸表の役割として求められている。したがって、自己創設のれんを財務諸表に資産として計上することは、その分だけ投資のリスクからの解放される前の期待利益を計上することを意味する。

このようにして、財務報告の目的による制約を財務諸表の定義に課すことによって、認識・測定へ進む前に自己創設のれんを財務報告の対象から排除している。その背景には、ストックの観点だけでなく、むしろ資本と純利益の関係を重視する姿勢と換言してもよい。これは、財務報告の目的から構成要素や認識・測定までを貫く体系的な階層構造を重視した結果でもある¹⁷。

IV 概念フレームワークのコンバージェンス ——純利益と包括利益をめぐって

上述のように、純利益か包括利益かという利益を巡っての論争は、枚挙に遑がない。純

16 勝尾裕子「重要論点と補足と検討」(斉藤静樹編『討議資料 概念フレームワーク』中央経済社、2005年、123頁)

17 勝尾裕子「重要論点と補足と検討」(斉藤静樹編『討議資料 概念フレームワーク』中央経済社、2005年、125-127頁参照)

利益を重視するか包括利益を重視するかという問題は、会計情報の利害調整機能と情報提供機能の対立にまで遡っていく。

会計情報には利害調整機能と情報提供機能の2つの機能がある。利害調整機能は、組織にかかわる種々の利害関係者の持分の調整することを焦点にあてたものであり、情報提供機能は情報提供機能、経営者による経営上の意思決定および投資家による投資意思決定を援助することを目的とする。そもそも、情報提供機能が社会的機能を果たすようになったのは、アメリカ会計学会(American Accounting Association : AAA)の委員会が公表した「基礎的会計理論のステートメント (A Statement of Basic Accounting Theory ; ASOBAT)」により「意思決定有用性アプローチ」の概念がアメリカの会計に影響を及ぼしたことに端を発した。FASBの概念フレームワークも情報提供機能の観点から作成された。情報提供機能の目的は、意思決定目的に有用な情報を提供するが目的となる。そのために、会計数値の源泉を継続記録よりも、現在あるいは将来を志向した数値が記載されている財産目録に求めることになる。

一方、伝統的な会計における利害関係者間の利害調整、特に株主と債権者との間の利害調整は、会計数値に基づく配当規制、ないし分配可能利益の計算を軸とした形で伝統的に行われてきた。資産の評価の基準として取得原価主義を採り、収益認識基準として実現主義を採るという会計処理が行われてきた。利害調整機能が継続記録を重視し、情報提供機能が財産目録を重視しているため、両者間に齟齬が生じる。利害調整機能と情報提供機能のどちらかを重視することによって、能力評価ないし認識測定について、両者間に対立が存在した。そこで、両者間の齟齬をできるだけ緩和する工夫がなされ、そのメルクマールとなるのが「経営者の保有意図」(実現可能性)と「容易に換金可能な市場存在」(ボラビリティ)の2つである。金融商品の時価評価に関する評価差額の処理である。その対立を緩和するために包括利益の概念が導入されたのである。利害調整機能を重視した伝統的な会計では、経営者の保有意図を考慮した会計処理が行われてきた。情報提供機能を専らとする会計も、これを無視することはできず、資産負債の評価と利益計算を分離することで、妥協を図っている。その他の包括利益の概念は、そのためのいわば緩衝地帯である¹⁸。

ところが、国際的な動向は、包括利益一本化を統一する方向で進んでいる。2006年10月のIASBとFASBの合同会議では、「財務諸表の表示」プロジェクトにおいて「セグメントB」において重要な暫定合意がなされた。「業績報告プロジェクトでは、損益を包括利益に一本化し、リサイクリングも行わない方向で検討していた。しかしながら、この決定に関しては余りに革新的なので、短期的には、現行の米国の包括利益計算書のように「その他包括利益」を表示し、実現した段階でリサイクリングを認める方向である。ただし、

18 万代勝信『現代会計の本質と職能』(森山書店、2000年、13-4頁および214-230頁参照(文献中では情報提供機能、利害調整機能と記述していたが、情報提供機能、利害調整機能と解釈して使用している))

その場合も「当期純利益」は表示しないこととされている。この合意によって、IASBとFASBは、2007年春に討議資料の公表を予定しているが、プロジェクト立ち上げ当初から包括利益一本化への反対意見が多かっただけに、最終決定には紆余曲折があると思われる¹⁹。概念フレームワークのコンバージェンスへは、純利益概念の妥協が最後の砦となるであろう。

純利益を重視する日本への影響は今後どうなるであろうか。日本の会計制度は、伝統的に会社法、法人税法、証券取引法の3つの法律が結びついているトライアングル体制である。現行のトライアングル体制が目指す最も重要な会計目的は、資金的な裏づけのある分配可能利益を算定することであり、その算定過程における会計数値の検証可能性、保守主義性、実現可能性などの特性が重視される²⁰。したがって、利害調整機能による利益概念が重視されるため、伝統的な取得原価主義・実現主義に基づいて算定された純利益情報が必要となる。しかしながら、包括利益を選択しない方法もあるが、企業規模を問わず、国際取引が増大する一方、海外市場において株式は上場しなくても社債を発行する企業が増大するなか、そうした消極姿勢では将来に重大な禍根を残す懸念が大きい²¹。したがって、包括利益の導入も避けては通れないであろう。上述の国際的な動向より、日本も近い将来において、利益概念の選択の決断を迫られる時期が来るとされる。包括利益を選択したとしても、新討議資料が国際的なコミュニケーションの場を通じて、概念フレームワークのコンバージェンスに対して、純利益がどこまで尊重されるかが今後の課題だと思われる。

19 吉井一洋「IASBとFASB、当期純利益廃止へ」、<http://www.dir.co.jp/>、2006年11月30日参照

20 加古宜士「グローバルスタンダードとトライアングル体制」、『企業会計』第54巻第1号、2002年1月19頁)

21 藤井英彦「国際的会計基準統合の問題点 抜本的見直しを要求する包括利益プロジェクト」、<http://www.jri.co.jp/index.html>、2004年3月