

財務諸表の構成要素の定義・認識を巡る基本思考の変遷と概念フレームワークの機能の変質 —IASB の概念フレームワーク・プロジェクトを中心に—

池田 幸典
愛知大学

要 旨

概念フレームワークは本来、会計基準設定の際に基準設定主体が従うべき基準、すなわちメタ基準と位置付けられるが、現実にはメタ基準としての機能が乏しいケースもある。そこで本稿では、現行の国際会計基準審議会（IASB）の概念フレームワークや、現在進行中の IASB 概念フレームワーク・プロジェクトにおける、構成要素の定義・認識を巡る基本思考の変遷を辿っていくことにより、メタ基準としての概念フレームワークの機能の変質を明らかにする。

IASB の概念フレームワーク・プロジェクトでは、当初は会計基準設定の際に基準設定主体が従うべき基準、すなわちメタ基準としての機能を強化しようとしていた。現在では、認識規準から蓋然性や測定信頼性といった概念が削除されることで、認識に対する概念フレームワークの機能は低下している。そして蓋然性および不確実性の扱いや、認識中止、あるいは負債・持分の区分といった論点は、会計基準設定レベルの課題となっており、これらの領域においては、概念フレームワークはその機能が乏しい。

そして、概念フレームワークにおいて、「メタ基準」としての機能が低下し、基準設定の際の IASB の裁量が増大していることを明らかにする。そしてその背景として、IASB 議長の交代による基準設定に対する姿勢の変化を指摘する。最後に、概念フレームワークのメタ基準としての機能を強化する方向性を採る必要性を論じ、メタ基準としての機能の乏しい概念フレームワークには意味がないことを指摘する。

I はじめに

会計基準の背後にある基礎的な概念や考え方を整理したものである(FASB[1978], par.3)概念フレームワークは当初、米国財務会計基準審議会(FASB)によって、会計基準間の首尾一貫性を確保するために、会計基準⁽¹⁾の背後にある考え方を構築し、それによって会計基準設定⁽²⁾を行うことを目的に作成されてきた(FASB[1976], par.2; 津守[2002], 137-138頁)。

後述の通り、現在の国際会計基準審議会(IASB)の概念フレームワーク⁽³⁾も、明示された目的を見る限り、基準設定主体が基準設定の際に従うべき基準、すなわち「メタ基準」(徳賀[1990], 50頁)と位置付けられている⁽⁴⁾。概念フレームワークが基準設定の際に基準設定主体が従うべき基準(メタ基準)として作成されているということは、概念フレームワークの内容を変更すれば、基準設定主体が基準設定の際に概念フレームワークから受ける拘束(従わなければならない事項)⁽⁵⁾の内容も変わるはずであり、その結果、基準設定主体の会計基準設定活動に影響が生じる。

本稿では、「メタ基準」としての概念フレームワークの「機能」とは、基準設定主体が基準設定の際に従うべき基準が概念フレームワークという形で与えられることで、「概念フレームワークが基準設定の際に基準設定主体に対して拘束(従わなければならない事項)を与えること」(言い換えれば、基準設定の際に基準設定主体が概念フレームワークから受ける拘束に従わなければならないこと)をいうこととする。その「拘束の度合い」(従わなければならない事項の内容の詳細さや、従わなければならない事項の数)⁽⁶⁾が低下すれば、概念フレームワークのメタ基準としての「機能」も低下す

ることになるが、その結果、基準設定における基準設定主体の「裁量」が増大することになる。ここで「裁量」とは、概念フレームワークに従って基準設定主体が基準設定できる⁽⁷⁾事項を意味する⁽⁸⁾。

では、現在進行中のIASB概念フレームワーク・プロジェクト(当初はIASBとFASBの共同プロジェクト、現在はIASB単独のプロジェクト)では、定義・認識(認識中止や、負債・持分の区分を含む)⁽⁹⁾の領域において、概念フレームワークの「メタ基準」としての機能は、いかなる点において、どのように変質しつつあるのであろうか。

本稿では、現行のIASB概念フレームワークや、現在進行中のIASB概念フレームワーク・プロジェクトにおける、構成要素の定義・認識を巡る基本思考の変遷を辿っていくことにより、概念フレームワークの「メタ基準」としての機能の変質を明らかにする。IASB概念フレームワーク・プロジェクトにおいて、概念フレームワークは依然として「メタ基準」として位置づけられているものの、概念フレームワークにおける「メタ基準」としての機能が低下し、その結果、基準設定におけるIASBの裁量が増大する結果になることを明らかにする。

そして最後に、「概念フレームワークが基準設定の際に基準設定主体に対して拘束を与えること」という、概念フレームワークのメタ基準としての機能を現在よりも強化する必要性を指摘し、結びとしたい。本稿の研究によって、概念フレームワークのメタ基準としての機能を手掛かりに、概念フレームワークや基準設定が進んでいく現実の方向性とあるべき方向性を提示し、そして最後に本研究の概念フレームワーク研究にとっての意義も示したいと思う。

II IASB 概念フレームワーク・プロジェクトの概要

概念フレームワーク・プロジェクトは、2004年10月の開始時には、IASBとFASBによる共同プロジェクトであった。共同プロジェクトの成果としてIASB/FASBは、2010年9月に目的・質的特性に関する概念フレームワーク改訂（IASB [2010] , pars.OB1-OB21, pars.QC1-QC39, FASB [2010b]）を完了させ、2010年3月には報告エンティティに関する公開草案（IASB/FASB [2010]）を公表した。しかし、概念フレームワーク・プロジェクトは、2010年11月に休止状態になり、2012年5月にIASB単独のプロジェクトとして再開した（IASB [2012], p.6）。したがって、このプロジェクトは、休止前と再開後に分けることができる。

そして、再開後の2013年7月に討議資料『財務報告のための概念フレームワークの見直し』（IASB [2013]）を公表している。この討議資料に対するコメントを受け、2014年3月から議論を再開し、2015年5月に公開草案『財務報告のための概念フレームワーク』（IASB [2015d], 以下これを単に「公開草案」と呼ぶ）を公表した。このように、再開後の議論も、討議資料公表までと、討議資料公表後に分けることができる。

これらのことより、概念フレームワーク・プロジェクトは、3つの時期に分けられるが、目的や位置づけ、定義、認識および認識中止、および負債・持分の区分（これは負債・持分の定義に密接に関連する）を巡る基本思考は、それぞれの時期で変遷を見せてきている。そこで次節では、これらの論点を巡りIASB概念フレームワーク・プロジェクトにおける基本思考がどのように変遷してきたかについて、概観する。

III IASB 概念フレームワーク・プロジェクトの定義・認識を巡る基本思考の変遷

ここでは、IASB概念フレームワーク・プロジェクトの定義・認識（認識中止や負債・持分の区分を含む）における議論の背後にある基本思考の変遷を明らかにしていく。

1. 概念フレームワークの目的と位置付け

IASB（および前身のIASC）では、概念フレームワークの基準設定主体にとっての主目的は、会計基準設定に役立てることであるとしている。こうした概念フレームワークの主目的は、旧概念フレームワークから現在まで一貫している（IASC [1989], par.1 ; IASB [2010], Purpose and Status ; IASB [2013], par.1.26 ; IASB [2015d], par.IN1(a)）。また、概念フレームワークは会計基準ではなく、概念フレームワークに依拠していない会計基準の存在も例外として認めており、この点についても、旧概念フレームワークから現在まで一貫している（IASC [1989], par.2 ; IASB [2010], Purpose and Status ; IASB [2013], par.1.30 ; IASB [2015d], pars.IN2-IN3）。しかし、概念フレームワークに依拠していない会計基準は、あくまで「例外」とであるとみなされている。

現在の概念フレームワークでは、会計基準と概念フレームワークが相違する場合でも、概念フレームワークに基づいて基準設定を行うことで、概念フレームワークと会計基準との「不整合の件数は時とともに減少するであろう」としている（IASB [2010], Purpose and Status）。公開草案では、「IASBが首尾一貫した概念に基づいた基準を開発するのを支援する」（IASB [2015d], par.IN1(a)）ことを概念フレーム

ワークの目的としており、そして、概念フレームワークから離脱する会計基準を設定する際には「IASBはその離脱を問題となる基準に関する結論の根拠において説明する」(IASB [2015d], par.IN3)としている。概念フレームワークから離脱する会計基準を設定する際にのみ、その離脱について説明しなければならないことから、概念フレームワークから離脱するのはあくまでも例外であるとみなされており、したがって、概念フレームワークは会計基準設定の際に従わなければならないことになる⁽¹⁰⁾。このように、概念フレームワークは、会計基準設定の際に基準設定主体が従うべき基準、すなわち「メタ基準」として位置づけられている。

問題は、メタ基準たる概念フレームワークが、会計基準設定に対してどの程度機能しているか(概念フレームワークが基準設定の際に基準設定主体に対して与える拘束の度合いがどの程度か)である。

たとえば、概念フレームワークでは多種多様な考え方を列挙するだけにとどまることもありうる。この場合、会計基準設定において、基準設定主体が概念フレームワークで列挙されているどのような考え方を採っても概念フレームワークに抵触しないため、基準設定主体は概念フレームワークが提示する多種多様な考え方から選択して会計基準を設定することができる。その典型は、現行概念フレームワークにおける、様々な測定属性の列挙であろう(IASB [2010], par.4.55)。ここでは、概念フレームワークに列挙されているものであればどの測定属性を用いて測定に関する会計基準を設定しても、概念フレームワークに抵触しないことから、基準設定主体が従うべき基準としてのメタ基準としての概念フレームワークの機能は乏しいといえる⁽¹¹⁾。

そして、概念フレームワークの内容が変わることで、メタ基準としての概念フレームワークの機能については、変質が生じると考えられる。この点については後述する。

2. 定義

現行のIASB概念フレームワークでは、定義上は資産負債アプローチ⁽¹²⁾を採用している⁽¹³⁾。すなわち、資産は「過去の事象の結果として、特定のエンティティが支配し、かつ、将来の経済的便益の流入が予想される資源」(IASB [2010], par.4.4(a))、負債は「過去の事象から発生した当該エンティティの現在の義務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が当該エンティティから流出する結果になると予想されるもの」(IASB [2010], par.4.4(b))である。そして、「負債を控除した後の資産に対する残余請求権」が持分である(IASB [2010], par.4.4(c))。

収益は「資産の流入・増加または負債の減少の形をとる、当該期間中の経済的便益の増加であり、持分参加者からの拠出に関連するものを除く持分の増加を引き起こす」(IASB [2010], par.4.25(a))と定義され、費用は「負債は資産の流出・減少または負債の賦課の形をとる、当該期間中の経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するものを除く持分の減少を引き起こす」(IASB [2010], par.4.25(b))と定義される。

概念フレームワーク・プロジェクトでは、資産と負債の定義がとくに問題となっている。当初は、現行の概念フレームワークの資産の定義に含まれる「支配」の文言を「他者が有さない権利その他のアクセス」に置き換え、そして、資産・負債の定義にある「予想される(expected)」「過去の事象の結果」という文言を削除しようとしていた(FASB [2010a])。し

かし、その後の議論では、結果的に資産・負債の定義から「予想される」の語を削除するにとどまった。すなわち、討議資料では、資産は「過去の事象の結果として生じる、エンティティによって支配されている現在の経済的資源」、負債は「過去の事象の結果として生じる、経済的資源を移転するエンティティの現在の義務」と定義される (IASB [2013], par.2.11)。なお、討議資料では、持分および収益・費用については、現行概念フレームワークの定義を維持するとしている (IASB [2013], par.2.41, par.5.2)。

資産・負債の定義から「予想される」の語を削除した点は、公開草案にも引き継がれている。公開草案では、資産を「過去の事象の結果としてエンティティに支配されている現在の経済的資源⁽¹⁴⁾」 (IASB [2015d], par.4.5) と定義し、負債を「過去の事象の結果として経済的資源を移転するエンティティの現在の義務」 (IASB [2015d], par.4.24) と定義した上で、持分を「エンティティのすべての負債を控除した後の資産に対する残余請求権」 (IASB [2015d], par.4.43) と定義する。そして、収益は「結果的に持分の増加を生じさせる資産の増加または負債の減少のうち、持分請求権の保有者からの拠出に関するものを除いたもの」 (IASB [2015d], par.4.48) であり、費用は「結果的に持分の減少を生じさせる資産の減少または負債の増加のうち、持分請求権の保有者への分配に関するものを除いたもの」 (IASB [2015d], par.4.49) である。

このように、IASB は定義については一貫して、資産負債アプローチを採用している。しかし、現行概念フレームワークの資産・負債の定義における「予想される」の文言を削ろうとしているのが、プロジェクトにおける議論の特徴である。これは、「利用者の中には、『予想される』および『蓋然性の高い (probable)』⁽¹⁵⁾の

語が、定義を満たすには将来の経済的便益 (またはそのアウトフロー) の高い発生の蓋然性がなければならないことを意味する、すなわち、将来の経済的便益の発生の蓋然性が低い資産・負債項目を排除することを意味するものと誤解する者もいる」 (FASB [2010a]) ことを問題視したためである。

当初 IASB は、概念フレームワーク・プロジェクトで、不確実性に係る蓋然性については定義に含めず、蓋然性の高低に関係なく資産・負債を認識し、蓋然性の高低については測定の問題にしようとしていた (FASB [2010a])⁽¹⁶⁾。

これに対し、討議資料では、不確実性を「存在の不確実性」と「結果の不確実性」に分け (IASB [2013], par.2.19)、資産・負債が存在することについて重大な不確実性がある場合には、概念フレームワークでは蓋然性の閾値を設定すべきではなく、その際の不確実性の扱いを国際財務報告基準 (IFRS) の設定の時に決定する (IASB [2013], par.2.35 (b))。他方、存在することが確実であるが結果が不確実である場合は、蓋然性を測定に反映させればよいとしている (IASB [2013], par.2.35 (c))。ただし認識することが価値関連的でないほどに測定が困難である場合は、基準設定レベルで認識しないこともある (IASB [2013], par.2.35 (c), par.4.25)。

公開草案では、討議資料での資産・負債の定義と同様に、資産・負債の定義から「予想される」の文言を削っている。よって、蓋然性が低いことは認識しない理由にはならない。しかし、資産・負債の存在が不確実な場合、資産・負債が存在するが経済的便益の流入・流出の蓋然性が低い場合、または資産・負債の測定が利用可能である (または入手できる) が測定の不確実性のレベルが非常に高い場合に、「認識によって価値関連性のある情報が提供されない

可能性がある」(IASB [2015d], par.5.13)としており、その場合は、後述の認識規準 (IASB [2015d], par.5.9) に照らして資産・負債を認識しない場合もあるとしている。公開草案における定義および認識規準には、不確実性 (存在の不確実性および測定の不確実性) や、不確実性に係る蓋然性に関する記述は存在しないので、不確実性や蓋然性に関する問題は会計基準設定において扱われることになる。そのため、不確実性がある場合の資産・負債の認識に関する問題は、会計基準設定レベルで資産・負債を認識する場合もあれば認識しない場合もあることになる。したがって、不確実性の下での資産・負債の認識については、概念フレームワークで取り扱う課題ではなくなってしまっている。

3. 認識

現在の概念フレームワークの認識規準では、定義への合致、一定程度の蓋然性、および測定の信頼性を満たす場合は認識しなければならない (IASB [2010], par.4.37-4.38)。

これに対し、討議資料における認識規準では、基本的に資産・負債の定義に合致するものを認識すべきであるが、価値関連的な情報をもたらさない場合、忠実な表現にならない場合、または情報提供コストがベネフィットを上回る場合には、認識しないこともあるとしている (IASB [2013], pars.4.24-4.25)。

2014年5月の仮決定では、「概念フレームワークでは、資産・負債の認識を支配する規準を確立すべきではない」(IASB [2014c], p.7)としていた。代わりに、「認識の要否を決定するための思考プロセスに関する叙述的な議論を提供すべきである」(IASB [2014b], par.2)としていた。「現行概念フレームワークにおける厳格 (rigid) な認識規準」は、「提案されて

いる新しい認識決定プロセス⁽¹⁷⁾に「置き換え」られる (IASB [2014h], par.14 (g)) としていた。そこでは、基本的に定義を満たすものを認識しようとしているものの、価値関連性、忠実な表現、およびコスト・ベネフィット制約 (cost benefit constraint) という、認識の要否を決定する際に考慮すべき要因を列挙するにとどまっていた (Hoogervorst et al [2014], p.24)。

しかし、2015年1月になって、スタッフは、「概念フレームワークに含めるのに十分明確なように、2014年5月に要約した思考プロセスを、起草することができなかった」(IASB [2015a], par.4)。そこでスタッフは認識の方法を「より明確な」(IASB [2015a], par.5) ものにするために、認識規準として価値関連性、忠実な表現、およびコスト・ベネフィット制約を含めることを提案し、仮決定された (IASB [2015c], p.4)。その内容は公開草案に引き継がれている。公開草案では、構成要素の定義を満たす項目について、次の (a) ~ (c) の条件を満たした場合に認識される (IASB [2015d], par.5.9)。この認識規準では、定義への合致のほかは、価値関連性や忠実な表現⁽¹⁸⁾ といった「有用な財務情報の質的特性を直接参照する」ことで、有用な情報が得られるとしている (IASB [2015d], par.BC5.20) ⁽¹⁹⁾。

- (a) 資産または負債、そして収益または費用、あるいは持分変動に関する、価値関連的な情報を提供する場合
- (b) 資産または負債、そして収益または費用、あるいは持分変動に関する、忠実な表現を提供する場合
- (c) 情報を提供することのコストを上回るベネフィットが得られる場合

ただし、資産・負債の存在が不確実な場合、資産・負債が存在するが経済的便益の流入・流出の蓋然性が低い場合、または資産・負債の測定が利用（ないし入手）可能であるが測定の不確実性のレベルが非常に高い場合には、「認識によって価値関連性のある情報が提供されない可能性がある」（IASB [2015d], par.5.13）としている。

ここでも定義の場合と同様に、現行概念フレームワークにみられた「一定程度の蓋然性」が、認識規準から削除されている。これは国際財務報告基準第9号（IFRS9）における金融資産・金融負債の認識のように、蓋然性の高低に関係なく認識することを要求する会計基準があることから、蓋然性を巡り会計基準と概念フレームワークとの間で不整合が存在するので、蓋然性を認識規準から削除する必要が生じたためであるとしている（IASB [2015d], pars. BC5.8-BC5.9, par.BC5.40）。

公開草案では、認識する際に定義を満たすことは前提であるが、その定義から蓋然性に関する記述が削除されていることから、蓋然性の扱いについては、会計基準設定の際に考慮すべき要因となってしまっている。なぜなら、「認識によって価値関連性のある情報が提供されない」（IASB [2015d], par.5.13）くらいに蓋然性が低いか否かは、概念フレームワークだけでは決めることができず、会計基準設定の際に検討されるべきであるからである。そして、蓋然性の扱いに関連して、不確実性（存在の不確実性および測定の不確実性）の扱いについても、存在が不確実な場合や測定の不確実性のレベルが高い場合は認識しない可能性もある（IASB [2015d], par.5.13）としていることから、会計基準設定レベルの課題となっている。

また、従来は、「測定の信頼性」を認識規準の一つにしていたが、公開草案ではこれも削除

し、代わりに、価値関連性と忠実な表現、およびコスト・ベネフィット制約を認識規準の要因としている。現行概念フレームワークで「測定の信頼性」とは、「信頼性をもって測定できる原価または価値を有していること」を指し、合理的な見積もりができなければ認識しないことをいう（IASB [2010], par.4.41）。ここで測定の信頼性とは、「測定の不確実性の許容可能なレベル」（IASB [2014i], par.4 (a) ; IASB [2015d], par.BCE.19）であると解されている。公開草案では、測定の不確実性に関する問題については、概念フレームワークの中で「場合によっては測定の不確実性のレベルが特定の資産または負債の認識によって提供される情報の価値関連性に影響を与える可能性があることを認めることによって、（測定の信頼性を認識規準として盛り込むのと）ほぼ同じ結果が達成できる」（IASB [2015d], par.BC5.10, 括弧内は引用者が補足）ので、「信頼性は質的特性として識別されていないので、混乱を招く可能性がある」（IASB [2015d], par.BC5.10）ことから、測定の信頼性の語を認識規準に盛り込む必要はないとしている（IASB [2015d], par.BC5.44 (a)）。しかし、「IASBは、測定値の価値関連性を失わせるような測定の不確実性のレベルは、状況に応じて決まるものであり、具体的な会計基準を開発する際にしか決定できないと考えている」（IASB [2015d], par. BC5.45）ので、従来の認識規準にあった「測定の信頼性」については、概念フレームワークから削除し、それを測定の不確実性の許容可能なレベルと解釈し、「財務情報の価値関連性に影響を与える一要因」（IASB [2015d], par. 2.12）とみなし、認識規準の一つたる価値関連性に影響を及ぼす要因の一つとして、会計基準設定レベルで考慮するという姿勢を採っていることがわかる。

4. 認識中止

認識中止規準は現行概念フレームワークには存在せず、それゆえに討議資料では認識中止規準として、資産の支配や負債の負担の有無により認識中止を判断する「支配アプローチ」を提案していた（IASB [2013], par.4.36 (a), par.4.50）。しかし、2014年7月の仮決定で、概念フレームワークでは会計基準設定レベルで認識中止の問題を扱う際に「用いることができるアプローチを記述する」（IASB [2014e], p.9）にとどめるとした。

その後の公開草案では、「資産については通常、エンティティが過去に認識した資産の全部または一部に対する支配を喪失する場合に」認識を中止し、「負債については通常、エンティティが過去に認識した負債の全部または一部について現在の義務をもちや有していない場合に」認識を中止する（IASB [2015d], par.5.25）。しかし、これは認識中止規準ではなく⁽²⁰⁾、公開草案では、「使うことのできる代替案を記述し、IASBが特定の会計基準を設定する際に考慮すべき要因は何かを論じている」（IASB [2015d], BC5.57）にとどまっている。このことから、概念フレームワークでは認識中止規準は確立されておらず、認識中止については依然として会計基準設定レベルでの課題となっている。

5. 負債・持分の区分

負債や持分の定義に関連する課題として議論されている負債・持分の区分については、会計基準レベルで従来から資産負債アプローチが貫徹していなかった。すなわち、負債は「過去の事象から発生した当該エンティティの現在の義務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が当該エンティティから流出する結果になると予想されるもの」

（IASB [2010], par.4.4 (b)）、そして持分は「負債を控除した後の資産に対する残余請求権」（IASB [2010], par.4.4 (c)）と定義されているが、現在の国際会計基準第32号（IAS32）では、資産を引き渡して決済する義務を伴うプッタブル金融商品（IAS32, par.11）や、清算時にのみエンティティの純資産の比例的な取り分を他の当事者に引き渡す義務の一部を、本来は上述の負債の定義を満たすにもかかわらず、持分としている（IAS32, pars.16A-16D）。これは概念フレームワークに対する「例外」とみなされてきた（IAS32, par.BC55, par.BC67）。また、自社株式によって決済する義務についても、概念フレームワークを機械的に適用すればすべて持分になるはずであるが、IAS32では、条件（fixed for fixedの原則⁽²¹⁾と呼ばれる）を満たせば持分になり、この条件を満たさない場合は負債になる（IAS32, par.16）。この規定も、概念フレームワークに対する例外であるといえる。このIAS32を改訂するために行ってきたIASBとFASBの共同プロジェクト「持分の性質を有する金融商品」（2010年10月に休止）でも、負債を経済的義務と定義し、持分を残余とする概念フレームワークに対する例外規定を巡って、議論が紛糾してきた（池田 [2010], 64-70頁）。

そこで討議資料では、負債を「過去の事象の結果として生じる、経済的資源を移転するエンティティの現在の義務」と定義し（IASB [2013], par.2.11）、かつ持分の定義を従来のものから変更しないとする（IASB [2013], par.5.2）一方で、プッタブル金融商品の扱いに関するIAS32の例外を根拠づけることを提案し（IASB [2013], par.5.57）、概念フレームワークの中に概念フレームワークに対する例外を認めようとしていた。つまり、討議資料では、定義だけを見れば資産・負債の定義につい

ては資産負債アプローチを採っているように見えるが、その例外が存在するために、実態としては、資産負債アプローチは貫徹していない。

討議資料公表後の仮決定では、負債・持分の区分に関する具体的な問題は、概念フレームワークの課題ではないとされている (IASB [2014a], p.7)。そのうえで、負債を「過去の事象の結果として経済的資源を引き渡すエンティティの現在の義務」(IASB [2015b], p.4)と定義し、持分は残余とすることが仮決定されているが、IASBはこの仮決定された負債および持分の定義に沿って、「決済・価値併用アプローチ (combined settlement and value approach)」を採ることにしていた。これは、以下の条件を満たせば、その義務を負債とする (IASB [2014f], par.12 (c)) ものであった。

利用者がエンティティの流動性と支払能力⁽²²⁾を評価するのに役立つように、以下のいずれかのことをエンティティに要求するすべての義務を負債とする。

- (i) 経済的資源を移転する (価値を特定する方法に関係なく)
- (ii) 引き渡される請求権の金額が、エンティティの総経済的資源と独立に決定される価値によって特定される場合に、エンティティに対する請求権を引き渡す

上記 (i) の条件を満たす義務を負債にするのが決済アプローチであり、上記 (ii) の条件を満たす義務を負債にするのが価値アプローチである。この両者を併用するのが、決済・価値併用アプローチの特徴である。

しかし、公開草案では、負債を「過去の事象の結果として経済的資源を移転するエンティティの現在の義務」(IASB [2015d], par.4.24)と定義し、持分を「エンティティのすべての負

債を控除した後の資産に対する残余請求権」(IASB [2015d], par.4.43)と定義しているが、負債・持分の区分の方法については、何も提案していない (IASB [2015d], par.BCE.8)。上述の決済・価値併用アプローチについても、公開草案では触れられていない。他方で、IAS32の規定の一部 (プッタブル金融商品、および自社株式によって決済する義務に係る規定) は、負債・持分の区分について、現行概念フレームワークの定義とも、公開草案で提案している定義とも整合しておらず、公開草案と現行基準との主要な不整合の一つ⁽²³⁾と位置付けられている (IASB[2015d], par.BCE.7)。IASBは、こうした不整合があることを理解しつつも、具体的な「負債と持分を区分する方法については、持分の性質を有する金融商品リサーチ・プロジェクトでさらに検討する」(IASB [2015d], par.BC4.101)としている。「IASBは現在、負債と持分の両方の性質を持つ金融商品の区分から生じる諸問題を扱うために、負債と持分の定義を変更することを提案していない」(IASB [2015d], p.12)が、このリサーチ・プロジェクトでは「概念フレームワークにおける負債・持分の定義の変更を要求する可能性のあるアプローチを含め、負債・持分の区分に関する様々な方法を検討する」(IASB [2015d], par.BC4.101 (a)) ので、将来的には負債や持分の定義に変更が生じる可能性もある。しかしこれは、「負債と持分との区分の方法の問題を将来の課題として残しておく」(IASB[2014g], par.7) だけであり、問題の先送りであるにすぎない。

6. 小括

こうしたことから、概念フレームワークの目的や位置づけに変更はないが、概念フレームワーク・プロジェクトの定義・認識においては、

問題となっている事柄の多くを、概念フレームワークの課題ではなく基準設定レベルの課題としている。概念フレームワークでは、さしあたり定義とその配列において資産負債アプローチを採用しているが、定義・認識において、不確実性（存在の不確実性および測定の不確実性）や蓋然性の扱いが基準設定レベルの課題となっている。

また、公開草案の認識規準では、現行概念フレームワークの認識規準における測定の信頼性も、蓋然性ととも削除されている。認識規準は、定義への合致のほかは、価値関連性、忠実な表現およびコスト・ベネフィット制約といった質的特性を満たすことに変更された。測定の信頼性は削除されて測定の不確実性に置き換えられ、測定の不確実性は認識規準の一つである価値関連性に影響を及ぼす要因の一つとなり、測定の不確実性の問題は結果的には基準設定レベルの課題となっている。

そして、認識中止規準は依然として確立されず、認識中止も会計基準設定レベルでの課題となっている。

負債・持分の区分に関しては、公開草案では何も規定をしておらず、依然として会計基準設定レベルの課題である。こうした問題は現在、リサーチ・プロジェクト「持分の性質を有する金融商品」の課題としているが、そこでの負債・持分の区分に関する議論の進展によっては、概念フレームワークの負債や持分の定義の修正が将来なされる可能性もある。

IV 定義・認識を巡る思考の変遷にみる概念フレームワークの機能の変質

では、概念フレームワーク・プロジェクトで、概念フレームワークの機能はどのように変質

しようとしているのであろうか。

前述の通り、現行概念フレームワーク（旧概念フレームワークも同じ）でも、討議資料や公開草案でも、概念フレームワークは会計基準を設定する際に基準設定主体が従うべき基準、すなわち「メタ基準」（徳賀 [1990], 50 頁）であると位置付けられている。実際の会計基準には例外的に概念フレームワークに従っていない箇所は存在するが、IASB は基準設定の際にメタ基準たる概念フレームワークに従う必要があり、そして、IASB はこれに依拠して会計基準を設定することが、概念フレームワークには期待されている。

概念フレームワーク・プロジェクトにおける当初の問題意識は、現行概念フレームワークにおける定義や認識規準、および測定に欠陥があるとみなされたので、それを修正しようというものであった。それは資産負債アプローチを貫徹させるためのものであり、概念フレームワークのメタ基準としての機能を強化しようとするものであったと解される。すなわち、概念フレームワーク・プロジェクトの開始当初は、資産負債アプローチに基づく定義に合致するものを蓋然性の高低にかかわらず、原則的にすべて認識し、認識した項目については公正価値によって測定することを想定していた⁽²⁴⁾。これまでは定義を満たしていても認識しないケースがあったのが、定義を満たせば原則的にすべて認識しなければならないという点で、基準設定主体の裁量は少なくなる。また、基準設定主体が用いることのできる測定属性の数を現状よりも絞り込んで、公正価値のみを利用可能な測定属性にすると、測定を検討する際の基準設定主体の裁量はこれまでよりも少なくなる。したがって、これらが実現すれば、定義・認識・測定において、概念フレームワークは現状よりもメタ基準としての機能が強化されることに

なる。

しかし討議資料や公開草案では、定義については資産負債アプローチを採用した定義の配列になったものの、定義から蓋然性を削除し、また、認識規準については、蓋然性と測定信頼性を削除し、代わりに、定義のほかに、価値関連性、忠実な表現、コスト・ベネフィット制約といった質的特性を考慮するものとされた。その結果、蓋然性や不確実性の扱いについては、会計基準設定レベルの課題とされ、その際には、質的特性といったあいまいな要因を参照して基準設定を行うこととされた。ゆえに、蓋然性や不確実性の扱いについては、概念フレームワークのメタ基準としての機能（概念フレームワークが基準設定の際に基準設定主体に対して与える拘束の度合い）は低下しているといえる。

他方、認識中止については、討議資料では認識中止規準を提示していたものの、公開草案では認識中止規準が提示されず、基準設定レベルで認識中止を検討する際の指針のみが示されている。規準はおろか指針すらなかった従来に比べれば、概念フレームワークに認識中止を検討する際の指針が提示されたのは改善といえるかもしれないが、認識中止規準のような概念フレームワークに従わなければならない事項があるわけではない。また、負債・持分の区分については、当初は具体的な内容を概念フレームワークに盛り込もうとしていたが、公開草案では、現行概念フレームワークと同じく、何も言及されていない。これらの課題は結局のところ、会計基準設定レベルの課題となり、概念フレームワークは定義以外ではこれらの領域の議論に影響を及ぼさない。その意味では、これらの領域では、当初は概念フレームワークの機能を強化させようとしていたが、結果的には概念フレームワークのメタ基準としての機能は

従来に比べて強化されているとはいえない。

なお、測定基準については⁽²⁵⁾、当初は公正価値測定を志向していたが、結局、討議資料では混合測定アプローチに従い、原価ベースの測定、公正価値を含む現在市場価格、他のキャッシュ・フロー・ベースの測定の3つを用い（IASB [2013], pars.6.37-6.54）、この3つを使い分ける（IASB [2013], pars.6.55-6.109）ことを提案しているが、どの測定方法を使うかは会計基準設定レベルの問題である。その後の公開草案では、測定基礎を、取得原価や償却原価などの「歴史的な原価（historical cost）」（IASB [2015d], par.6.9）と、「公正価値」および「資産についての使用価値および負債についての履行価値」⁽²⁶⁾（IASB [2015d], par. 6.20(a)(b)）といった「現在の価値（current value）」に分け（IASB [2015d], par.6.4）、基準設定の際に測定基礎を選択する際に考慮すべき要因について論じている（IASB [2015d], pars.6.48-6.73）。よって、測定については、これまで「非常にわずかしか提供していなかった」「測定に関する指針」（IASB [2015d], par.BC6.1）が示されているが、結局測定属性の選択については、従来と同様に会計基準設定の問題とされ、使うことのできる測定属性の選択肢が狭まったわけではないので、これについても、公開草案によって概念フレームワークのメタ基準としての機能は強化されているとはいえない。

これを要するに、概念フレームワークは、従来からの立場を維持し、会計基準設定のために役立てること（とりわけ会計基準設定の際に基準設定主体が従うべき基準たること）を主目的としており、メタ基準と位置付けられているが、定義・認識については、論点の多くを会計基準設定レベルの課題へと移管することによって、概念フレームワークが持つメタ基準とし

での機能は低下していると解される。とくに、認識については、蓋然性や測定の信頼性を盛り込んだ現行概念フレームワークの「厳格な認識規準」(IASB [2014h], par.14 (g))が、定義以外については価値関連性、忠実な表現、およびコスト・ベネフィット制約といった抽象的な質的特性を直接参照した、新たな認識規準に置き換えられることで、概念フレームワークのメタ基準としての機能は低下している。

V おわりに

本稿では、IASB 概念フレームワークの定義・認識の部分を中心に、IASB 概念フレームワーク・プロジェクトの議論における基本思考の変遷と、基準設定主体の裁量の面からみた概念フレームワークの機能の変質についてみてきた。

概念フレームワークは、会計基準設定の際に基準設定主体が従わなければならないメタ基準である。この位置づけについては、旧概念フレームワークから現在に至るまで一貫して維持している。

定義については、旧概念フレームワークから現在に至るまで一貫して資産負債アプローチを採用しているが、討議資料や公開草案では、資産・負債の定義から蓋然性に関する記述を削除することで、蓋然性と不確実性に関する問題を基準設定レベルの課題とするように改めている。

他方、公開草案では、認識規準は、定義を満たすものについて、価値関連性、忠実な表現、コスト・ベネフィット制約を満たすものを認識するものとしており、現行概念フレームワークの認識規準のうち、蓋然性は削除され、また、測定の信頼性については削除されたうえで測定の不確実性に置き換えられ、測定の不確実性

が認識規準の一つたる価値関連性に影響を及ぼす要因の一つとなったことから、結果的にこれらの問題は基準設定レベルの課題となっている。これに対し、認識中止規準は依然として確立されず、基準設定レベルでの課題となっている。

また、負債・持分の区分においては、当初は概念フレームワークの中で扱おうとしていたが、結果的に概念フレームワークでは扱わず、従来と同じく、会計基準設定レベルの課題とすることになった。

IASB の概念フレームワーク・プロジェクトでは、当初は会計基準設定のための基準、すなわちメタ基準としての概念フレームワークの機能を従来よりも強化しようとしていたが、討議資料を経て現在では、従来認識規準にみられた蓋然性や測定の信頼性が削除されて(定義に見られた蓋然性に関する記述も削除されている)、代わりに定義への合致のほかに、価値関連性、忠実な表現、コスト・ベネフィット制約といった抽象的な質的特性を満たすことが要件とされた。その結果、蓋然性や、それと密接に関連する不確実性の扱いについては、会計基準設定レベルの課題となり、蓋然性や不確実性の扱いにおいては、概念フレームワークはメタ基準としての機能を低下させている。

また、認識中止や、負債・持分の区分などにおいては、当初は概念フレームワークに規準を盛り込み、概念フレームワークのメタ基準としての機能を強化させようとしていたが、結果的にこれらの領域では、概念フレームワークでは規準が作成されず、これらの問題についての、概念フレームワークのメタ基準としての機能は、従来と変わらない⁽²⁷⁾。

このように、概念フレームワーク・プロジェクトでは、当初の方向性に反して、概念フレームワークの機能低下を引き起こすような方向

性へ向かいつつある。このように変質した理由としては、IASBの方針の、「理念先行型の基準設定から実務重視型（利害調整型）の基準設定への変化」（田中 [2015], 10 頁）が挙げられよう。IASBは発足当時、公正価値測定への一本化をしきりに提案していたし、また、純利益を表示せず、包括利益のみを表示することを盛んに提案していた。これらは、公正価値や包括利益が良いものであるという理念があったことから生じてきた提案であると考えられ、それゆえに周りからの反対も多かった。とはいえ、基準設定の方向性は明確であった。

概念フレームワーク・プロジェクトでも、開始した当初は、このような理念の下で、投資意思決定目的と価値関連性、あるいは公正価値や包括利益を重視しようとしていた。実際に、目的と質的特性については、周囲からの反対が多かったにもかかわらず、目的から受託責任の文言を削除し、また質的特性についても価値関連性の概念を強調すべく信頼性の文言を削除して忠実な表現に置き換える改訂を行った（藤井 [2011], 25-34 頁；藤井 [2012], 128-129 頁）。当該改訂後の現行概念フレームワーク（IASB [2010]）では、受託責任の考え方は投資意思決定有用性目的の一部と位置付けられている（IASB [2010], pars.OB2-OB4）、忠実な表現という質的特性は価値関連性を前提にした概念と位置付けられている（IASB [2010], par.QC18）。

しかし現在、議長が Tweedie から Hoogervorst に交代して、適用可能性の確保や利害関係者との対話を重視する（Hoogervorst and Seidman [2012], p.1）ようになったことから、会計基準がどのような方向に向かうのか、見通すのが困難になった。そこで、概念フレームワーク・プロジェクトでは、会計基準設定の際にどのような方向性にも対応できるよ

うに、概念フレームワークを改訂しようとしていると解される。とくに、公開草案において、認識規準から測定の信頼性と蓋然性に関する規準を削除し、代わりに価値関連性（測定の不確実性が価値関連性に影響を及ぼす要因の一つとして追加されている）や忠実な表現（忠実な表現の要件の一つたる中立性を支える概念の一つとして慎重性が追加されている）、あるいはコスト・ベネフィット制約を認識規準にすることにより、認識規準において、概念フレームワークが持つメタ基準としての機能はこれまでよりも低下している。そうすることによって、会計基準設定レベルで認識問題を弾力的に扱える（IASBが認識に関する会計基準を設定する際の裁量が増大する）ようになっている。

しかし、概念フレームワークのメタ基準としての機能を低下させるような現在の方向性は、概念フレームワークの方向性をも失わせることにつながり、会計基準設定の議論をますます混迷に導くだけである。概念フレームワークや会計基準設定に方向性がないが故に、会計基準設定の議論を長引かせるだけでなく、会計基準の変更を頻繁に招くことになり、時間の浪費をもたらし、混乱を招くことになる。測定属性の一本化への反対が根強いなら、せめて認識規準および認識中止規準だけでも厳格に整備し、現状よりも概念フレームワークのメタ基準としての機能を強化すべきであると考えられる⁽²⁸⁾。そのうえで、会計基準レベルで認識や認識中止を考える際のガイダンス（換言すれば、認識規準や認識中止規準を適用する際のガイダンス）を付加すればよいであろう⁽²⁹⁾。かりに認識規準や認識中止規準に、有用な財務情報の質的特性や、質的特性の上位概念たる財務報告の目的を盛り込むとしても、質的特性や目的自体が抽象的であることから、それだけでは認識規準・認識中止規準としてはあいまいすぎて、「概念フ

レームワークが基準設定の際に基準設定主体に対して拘束を与えること」という、概念フレームワークのメタ基準としての機能は限定的となるであろう。概念フレームワークには厳格な規準が求められるべきであり、そして、概念フレームワークのメタ基準としての機能は、従来よりも強化される方向に進むべきである。

今後は改訂概念フレームワークが成文化することが予想されるが、会計基準設定の方向性を定めることのできない概念フレームワーク⁽³⁰⁾など不要である。そのような概念フレームワークを作成するくらいなら、いっそのこと、概念フレームワークを廃止し、概念フレームワークなしで会計基準を設定すれば、どのような会計基準設定の方向性にも対応できるであろう⁽³¹⁾。

最後に、本稿の概念フレームワークに関する学術研究上の意義を2点指摘して、結びとしたい。本稿では、IASB 概念フレームワークのメタ基準としての機能の変質について検討してきたが、概念フレームワークのメタ基準としての機能については、学術研究上、その程度（概念フレームワークが基準設定の際に基準設定主体に対して与える拘束の度合い）の適切な水準を探求する必要がある。そして、概念フレームワークのメタ基準としての機能については、学術研究上、さまざまな概念フレームワークの比較検討（たとえばIASB 概念フレームワークとFASB 概念フレームワークの比較検討など）を行うための指標（ないし切り口）として用いることができるものと考えられる。

注

- (1) 本稿では、会計基準といった場合、企業が会計を行う際に従うべきルールといった意味で用いる。IASB の場合、国際財務報告基準 (IFRS)、国際会計基準 (IAS)、および解釈指針を指すものとする。なお、IASB は、概念フレームワー

クは会計基準ではないと位置付けているので、本稿でも概念フレームワークは会計基準に含めない。

- (2) 本稿では、「基準設定」の語を、基準の新設・改訂・廃止を含めた語として用いている。最近では「基準開発」「基準を開発する」という呼び方もあるが、本稿では「開発」ないし「開発する」の語を、development ないし develop の訳語として用いている。IASB 概念フレームワークでは、develop を revise とは分けて記している (IASB [2010], Purpose and Status)、本稿では、develop と revise を合わせた語として「基準設定」の語を用いている。
- (3) 本稿では、現行の概念フレームワークとは、2010年に改訂・公表された概念フレームワーク (IASB [2010]) を指すことにする。なお、1989年に国際会計基準委員会 (IASC) が公表した概念フレームワーク (IASC [1989]) は「旧概念フレームワーク」と呼ぶことにする。本稿では両者を別物と捉えている。
- (4) 本稿では、「メタ基準」とは「基準設定主体が基準設定の際に従うべき基準」のことを指すこととする。
- (5) 本稿で「拘束」とは、「従わなければならない事項」のことを指すこととする。
- (6) 本稿では、「拘束の度合い」とは、「従わなければならない事項の内容の詳細さや、従わなければならない事項の数」を指すこととする。
- (7) ここで問題にしているのは、「できる事項」の範囲であり、「実際に行う事項」の範囲ではない。「実際に行う事項」は、「できる事項」の中から基準設定主体によって選択される。
- (8) 基準設定における基準設定主体の裁量が全くない状態は、概念フレームワークによってすべての会計基準が画一的に演繹される（または規定される）状態をいう。この状態では概念フレームワークこそが会計基準であり、会計基準の意味がなくなる（これは会計基準を概念フレームワークと呼んでいるだけであるにすぎないともいえる）。逆に基準設定主体の裁量が最も多い状態は、概念フレームワークによってどのような会計基準でも自由に設定できる状態を指す。この状態では概念フレームワークなどなくても会計基準設定が自由に行えるので、概念フレームワークにはまったく意味がなくなる。
- (9) IASB 概念フレームワークでは、認識とは、財務諸表の構成要素の定義を満たす項目を貸借対照表または損益計算書に計上することをいう (IASB [2010], par.4.37)。本稿では、認識の語をこの意味で用いる。また、認識中止とは、「過去に認識した資産または負債の全部または一部を企業の財政状態計算書（貸借対照表と呼

- ぶこともある)から除去すること」(IASB [2015d], par.5.25, 括弧内は引用者が補足)を指すものとする。
- (10) もちろん、このように、結果的に概念フレームワークから例外的に離脱する会計基準を設定せざるを得ない状況が生じることもありうる。しかし、例外とは原則に対する例外であり、そしてこの場合の原則とは、「概念フレームワークに従って会計基準設定を行うこと」を指している。「基準設定主体が基準設定の際に従うべき基準」、すなわちメタ基準として概念フレームワークが存在するからこそ、かかる概念フレームワークからの離脱が例外的なものとして位置付けられる。
- (11) ただし、概念フレームワークに記載されていない測定属性を選択することはできず、基準設定主体が基準設定する際の測定属性の選択について概念フレームワークに従わなければならないことから、その点では概念フレームワークはメタ基準としての機能を有しているといえる。したがって、測定属性の選択について概念フレームワークがメタ基準としての機能をまったく有していないというわけではない。「概念フレームワークの機能が乏しい」というのは、概念フレームワークによる基準設定主体の基準設定に対する拘束の度合いが小さいことをいう。言い換えれば、概念フレームワークから導くことのできる会計処理方法の選択肢が多いために、基準設定主体が概念フレームワークの制約下で採用できる会計処理方法に対する裁量(概念フレームワークに従って基準設定主体が基準設定のできる事項)が多いことをいう。
- (12) 資産負債アプローチといった場合、大別すると、定義の配列に対する考え方であるとみなす見解と、定義の配列のみならず測定までも含む会計利益に対する考え方(会計利益観)とみなす見解があるが、本稿では前者を採る。
- (13) しかしこれをもって、概念フレームワークが資産負債アプローチに依拠しなければならないというわけではない。資産負債アプローチは概念フレームワークを規制する思考(すなわちメタ概念フレームワーク)ではなく、あくまで会計に関する考え方の一つに過ぎない。理屈の上では、収益費用アプローチを採用した概念フレームワークや、資産負債アプローチの特徴の一部と収益費用アプローチの特徴の一部を採用した概念フレームワークもありうる。
- (14) 経済的資源とは、「経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利」である(IASB [2015d], par.4.6)。
- (15) 「蓋然性の高い」の文言は、FASB 概念フレームワークに見られる。すなわち、FASB の概念書第6号では、資産を「過去の取引または事象の結果として、特定の実体により取得または支配されている、発生の蓋然性の高い将来の経済的便益」(FASB [1985], par.25)と定義し、負債を「将来資産を引き渡したり、用役を提供したりする現在の義務から生じる、発生の蓋然性の高い将来の経済的便益の犠牲」(FASB [1985], par.35)と定義する。
- (16) 2005年公表の国際会計基準第37号修正の公開草案も、同様の立場に立つ(IASB [2005], par.23)。
- (17) この新しい認識決定プロセス(認識の要否を決定するための思考プロセス)の詳細については、2014年5月のスタッフ・ペーパー(IASB [2014b], par.19)に示されているが、本稿では紙幅の都合で全体を紹介することができないため、概要のみを紹介する。詳細な内容については2014年5月のスタッフ・ペーパーの当該箇所を参照されたい。
- (18) 旧概念フレームワークでは、主要な質的特性として、理解可能性、価値関連性、信頼性および比較可能性の4つを挙げていた(IASB [1989], pars.24-42)が、現行概念フレームワークでは理解可能性と比較可能性の2つを補強的質的特性とし、基本的な質的特性として価値関連性と忠実な表現の2つを挙げ、旧概念フレームワークにおける信頼性を忠実な表現に置き換えている(IASB [2010], pars.QC5-QC18)。公開草案でも、重要な質的特性は価値関連性と忠実な表現であり、財務情報はこの両方を満たさなければならない(IASB [2015d], pars.2.4-2.21)。しかし、公開草案では、価値関連性に影響を与える要因として測定の不確実性(IASB [2015d], pars.2.12-2.13)が加わり、また、忠実な表現を構成する要因の1つである中立性について、「中立性は、慎重性の行使によって支えられる」(IASB [2015d], par.2.18)として、旧概念フレームワーク(IASB [1989], par.37)で記述していた慎重性の概念が追加された。ここで慎重性とは、資産・収益の過大・過小表示や負債・費用の過小・過大表示がないように「不確実性の状況下で判断を行う際に警戒心(caution)を行使すること」(IASB [2015d], par.2.18)である。測定の不確実性は認識において問題とされているが、測定の不確実性と、価値関連性に影響を与える他の要因との間には、旧概念フレームワークにみられた価値関連性と信頼性との間に見られたトレードオフ(IASB [1989], par.32, par.45)の同様のトレードオフ関係がある(IASB [2015d], par.2.13, par.BC2.24 (c), par.BC5.44 (b))ので、測定の信頼性が認識にとって必要であったこれまでの認識規準に比べ

ると、公開草案の認識規準では、測定の不確実性が高くても認識するケースと認識しないケースがありうることになる。慎重性も、認識において問題になりそうであるが、認識規準およびそれに関連するガイダンスでは、慎重性に関する記述は見られない。

- (19) その点では、認識における質的特性の重要性がこれまでよりも高まっているということではある。しかし、IASBは、「補強となるガイダンスを提供せずに質的特性を直接参照するだけでは、基準レベルでの不整合な認識の決定を生じる可能性があると考えている」(IASB [2015d], par.BC5.20) ことから、質的特性だけでは不十分とも考えている。
- (20) 公開草案では、認識については表題が「認識規準」になっているのに対し、認識中止については表題が「認識中止」としかなっていない(IASB [2015d], pars.5.25-5.36)。
- (21) 詳しくは、篤地 [2010] を参照。
- (22) 流動性 (liquidity) と対になる概念は支払能力 (solvency) である。IASB はこの両者について次のように説明している (IASB [2014d], par.46)。
「エンティティは義務を決済できないかもしれない。なぜなら、
(a) エンティティの経済的資源 (義務を決済するのに必要な経済的資源)、またはその請求権の市場が、流動的でない (ゆえに容易に現金化できない)。経済的資源の価値に関わらず、エンティティは義務を決済するのに必要な経済的資源を得ることができない。我々は、必要な経済的資源を得られる能力のことを、非公式にエンティティの流動性と呼ぶ。
(b) エンティティの経済的資源の価値が義務を決済するのに不十分である。ゆえに、経済的資源またはその請求権の市場がいかに流動的であったとしても、エンティティはその義務を決済するのに必要な経済的資源の金額を得ることができない。我々は、エンティティの経済的資源の十分性のことを、非公式に支払能力と呼ぶ。」
両者は関連性があるかもしれないが、流動性が「義務の決済に要求される経済的資源の性質と、要求される決済のタイミングに依存する」(IASB [2014d], par.47 (a)) のに対して、支払能力は「義務を決済するのに要求される経済的資源の金額に依存する」(IASB [2014d], par.47 (b))。
- (23) 現行基準と公開草案との間の主要な不整合には、上述の IAS32 のほかに、IFRS 解釈指針委員会の解釈指針第 21 号 (IFRIC21) 『賦課金』がある (IASB [2015d], pars.BCE.9-BCE.11)。

- (24) 概念フレームワーク・プロジェクトでは、当初、測定面で公正価値への一本化をもくろんでいた (草野 [2014], 136-143 頁)。
- (25) 本稿の主題は定義・認識 (およびそれに関連する認識中止、負債・持分の区分) であるので、測定についてはここでごく簡単に触れるにとどめておく。
- (26) 使用価値とは「資産の継続的使用およびその耐用年数の最終時における処分から得られると見込まれるキャッシュ・フローの現在価値」であり、履行価値とは、「負債の履行時に生じると見込まれるキャッシュ・フローの現在価値である」(IASB [2015d], par.6.34)。
- (27) ただし、蓋然性や不確実性の扱い、負債・持分の区分などの領域でも、定義に合致しなければ認識できないし、定義に合致していても目的や質的特性の要件をクリアしなければならない。また、認識中止についても、原則として資産・負債の定義に合致しなくなった時に認識を中止する (IASB [2015d], par.5.25) ので、定義は認識中止においても重要である。したがって、蓋然性や不確実性の扱い、認識中止、負債・持分の区分などの領域で、概念フレームワークにまったく従わなくてもよいというわけではないので、蓋然性や不確実性の扱い、認識中止、負債・持分の区分などの領域で、概念フレームワークがまったく機能していないというわけではない。本稿で問題にしているのは、蓋然性や不確実性の扱い、認識中止、および負債・持分の区分を直接的に規定する概念フレームワークの要求事項や規準が存在しない点である。
- (28) 収益認識のように、ある項目を認識するためには、別の項目を認識中止しなければならないことも多いので、認識規準と認識中止規準は表裏一体であるべきであり、認識中止規準を構築せずに認識規準だけを構築するのは、不十分であると言わざるを得ない。
- (29) しかし、概念フレームワークで細々した規定を策定するのは非現実的であるため、概念フレームワークに持たせるべきメタ基準としての機能の程度 (概念フレームワークが基準設定の際に基準設定主体に対して与える拘束の度合い) については、適切な水準を探る必要がある。
- (30) 概念フレームワークは、「基準設定の展開方向を大局的に規定する存在となることが期待されている」(藤井 [2014], 2 頁)。
- (31) 筆者は決して概念フレームワークを不要なものと考えているのではなく、むしろ概念フレームワークは会計基準設定の際に基準設定主体が従うべき基準として、一定程度のメタ基準としての機能を維持すべきであると考えている。したがって、この言及は、単なる皮肉である。

参考文献

- Financial Accounting Standards Board (FASB) [1976], *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, FASB. (森川八洲男監訳, 小栗崇資・佐藤信彦・原陽一訳 [1988] 『現代アメリカ会計の基礎概念』白桃書房)
- FASB [1978], *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳 [2002] 『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社)
- FASB [1985], *Elements of Financial Statements*, Statement of Financial Accounting Concepts No.6, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳 [2002] 『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社)
- FASB [2010a], "Conceptual Framework – Elements and Recognition," *Project Update* (Last Updated on March 15, 2010), FASB. (http://www.fasb.org/project/cf_phase-b.shtml)
- FASB [2010b], *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1, The Objective of General Purpose, Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, Statement of Financial Accounting Concepts No.8, FASB.
- 藤井秀樹 [2011] 「FASB/IASB 改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』第204巻第1号, 17-40頁。
- 藤井秀樹 [2012] 「研究の総括と展望」日本会計研究学会特別委員会 (委員長・藤井秀樹) 『会計基準の国際統合と財務報告の基礎概念』(最終報告書), 127-133頁。
- 藤井秀樹 [2014] 「研究の背景と課題」藤井秀樹編著 『国際財務報告の基礎概念』中央経済社, 1-16頁。
- Hoogervorst, H. P. Clark and R. Knuble [2014], *Conceptual Framework*, 3 December 2014, IASB. (<http://media.ifrs.org/2014/Projects/Conceptual-Framework/ Webinar Conceptual Framework.pdf>)
- Hoogervorst, H. and L.F.Seidman [2012], *IASB-FASB Update Report to the FSB Plenary on Accounting Convergence*, 5 April, 2012, IASB/FASB. (http://www.fasb.org/cs/ContentServer?pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176159985026)
- 池田幸典 [2010] 「金融商品会計における負債と持分の区分規準の変容」『産業経理』第70巻第1号, 63-72頁。
- International Accounting Standards Board (IASB) [2005], *Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits*, Exposure Draft, IASB.
- IASB [2010], *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB. (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳 [2014] 『国際財務報告基準 (IFRS) 2014』中央経済社)
- IASB [2012], *Conceptual Framework: Overview*, Education Session, Agenda Paper 4, November 2012, IASB.
- IASB [2013], *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, Discussion Paper, July 2013, IASB. (『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直し』IFRS 財団)
- IASB [2014a], *IASB Update*, April 2014, IASB.
- IASB [2014b], *Conceptual Framework: Recognition*, Agenda Paper 10B, Staff Paper, May 2014, IASB.
- IASB [2014c], *IASB Update*, May 2014, IASB.
- IASB [2014d], *Conceptual Framework: Equity – Distinction between Liabilities and Equity*, Agenda Paper 10H, Staff Paper, June 2014, IASB.
- IASB [2014e], *IASB Update*, July 2014, IASB.
- IASB [2014f], *Conceptual Framework: Equity – Cover Paper*, Agenda Paper 10G, Staff Paper, September 2014, IASB.
- IASB [2014g], *Financial Instruments with Characteristics of Equity: Scope and Next Steps*, Agenda Paper 8B, Staff Paper, October 2014, IASB.
- IASB [2014h], *Conceptual Framework: Summary of Potential Inconsistencies between the Existing Standards and the Conceptual Framework Exposure Draft*, Agenda Paper 10D, Staff Paper, October 2014, IASB.
- IASB [2014i], *Conceptual Framework: Proposed Amendments – Clarifying the Term ‘Reliability’*, Agenda Paper 10F, Staff Paper, October 2014, IASB.
- IASB [2015a], *Conceptual Framework: Sweep Issues*, Agenda Paper 10, Staff Paper, January 2015, IASB.
- IASB [2015b], *Effect of Board Redeliberations on DP A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, Staff Paper, January 2015, IASB.
- IASB [2015c], *IASB Update*, January 2015, IASB.
- IASB [2015d], *Conceptual Framework for Financial Reporting*, Exposure Draft, May 2015, IASB. (『財務報告に関する概念フレームワーク』IFRS 財団)
- IASB/FASB [2010], *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, Exposure Draft, IASB/FASB.
- International Accounting Standards Committee

- (IASB) [1989], *The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB. (国際会計基準委員会財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳 [2009]『国際財務報告基準 (IFRS) 2009』中央経済社)
- 草野真樹 [2014]「財務諸表における測定」藤井秀樹編著『国際財務報告の基礎概念』中央経済社, 133-159 頁。
- 鷺地隆継 [2010]「資本を巡る解釈の問題」『企業会計』第 62 巻第 1 号, 87-91 頁。
- 田中建二 [2015]「IFRS の虚像と実像」『産業経理』第 74 巻第 4 号, 4-12 頁。
- 徳賀芳弘 [1990]「会計上の『概念枠組』の意義と問題点」津守常弘編『現代社会と経営・経済指標』海鳥社, 41-61 頁。
- 津守常弘 [2002]『会計基準形成の論理』森山書店。
- (2015 年 5 月 10 日審査受付
2015 年 8 月 21 日掲載決定)