

II 自由論題報告

2013 年 IASB 『討議資料』における資産および負債の定義の検討

中山 重穂
愛知学院大学

要 旨

本稿は、2013 年 IASB 討議資料『「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直し』の一部である「資産および負債の定義」を対象とし、概念フレームワーク改訂の方向性と課題を考察するものである。その目的は、概念フレームワーク改訂の方向性、その問題点および今後の課題を提示すること、さらには、『討議資料』に対する各国会計基準設定主体のコメントレターを整理し、その見解を集約するとともに、当該作業を通じて、本稿が提示した概念フレームワーク改訂の問題点の裏付けをとることにある。

本稿では、まず、提案された定義は、定義の明確化および定義における不確実性と蓋然性規準の排除を目的とすることを説明した。次に、資産および負債の定義を手がかりとして、財務情報の拡充という改訂の方向性を指摘するとともに、概念フレームワークの概念的基盤としての役立ちの低下という問題が付随して生じうる点を指摘した。この問題は、各国会計基準設定主体のコメントレターの検討からも裏付けられるものであった。また、コメントレターの多くは、『討議資料』の提案内容に概ね肯定的であったが、財務情報の拡充の方向性に対しては慎重な姿勢を示すものが多くみられた。最後に、財務情報の拡充を指向しつつも、概念的基盤としての役割を十分に果たしうる概念フレームワークの整備を進めることが、今後の概念フレームワーク改訂における課題であることを指摘した。

I はじめに

国際会計基準審議会（以下、IASB）は、概念フレームワークの改訂プロジェクトの一環として、2013年7月に討議資料『「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直し』（以下、『討議資料』）を公表した。本稿は、『討議資料』における種々の領域のなかでも、セクション2「財務諸表の構成要素」における「資産および負債の定義」を対象領域とする。

本稿の目的の一つは、IASBが『討議資料』において示した「資産および負債の定義」と当該定義に関する論点を整理するとともに、IASBが策定を模索している概念フレームワークの改訂の方向性、その問題点および今後の課題を提示することにある。

もう一つの目的は、『討議資料』と『討議資料』を通じてIASBが示した改訂の方向性に対する各国会計基準設定主体の見解を整理し、集約するとともに、その作業を通じて、一つ目の目的で提示した問題の所在の裏付けをとることにある。なお、各国会計基準設定主体の見解については、各主体が『討議資料』に対して投稿したコメントレターを調査することによって明らかにする。

IASB概念フレームワークは、IASBによって開発されるが、その開発プロセスでは、各国の会計基準設定主体、監督官庁、会計専門職、投資者、経営者、業界団体などといった多方面からのコメントレターが参照されている。このため、概念フレームワークは、上記の関係者の有する利害、価値観、独自の会計実務、伝統的な会計慣行および商慣行などに基づく見解の影響を受けつつ、策定されると考えられる。

コメントレターで示される見解は、財務報告制度とのかかわり方によって、すなわち投稿者の立場によって、コメントのポイント、傾向お

よび賛否の相違が予想される。この仮定のもと、本稿では、自国会計基準を直接的に構築する立場にある各国会計基準設定主体からのコメントレターを調査対象とする。

会計基準設定主体からのコメントレターを調査対象とする理由は、多くの会計基準設定主体が会計専門職、経営実務者、学識者などの代表から組織されているため、諸制度、経営実務、会計実務、会計理論などを考慮しつつ、多面的な検討のもと練られた見解が期待できること、投資者、財務諸表作成者、業界団体などと比べ、自らの個別性の強い利害を優先するものではないであろうことにある。

以下においては、まず、『討議資料』の位置付けを確認した上で、『討議資料』で提案されている資産および負債の定義の内容と当該定義に関連する論点を整理する。次に、提案された資産および負債の定義を通じてうかがえるIASB概念フレームワークの改訂の方向性と付随する問題とを考察する。そして、その後、当該定義および関連論点に対する各国会計基準設定主体のコメントレターを整理するとともに、IASBが示した改訂の方向性に対する各主体の見解を考察する。そして、最後に、ここまでの考察をまとめるとともに、今後のIASB概念フレームワークの改訂にかかわる課題を示す。

II 2013年『討議資料』の意義と構成

IASBによれば、『討議資料』は、「改訂『概念フレームワーク』の公表に向けての第一歩」であり、また、「IASBに実務上の問題を生じさせてきた領域に焦点を当て」、「議論したトピックの一部についてのIASBの予備的見解⁽¹⁾」を示すものであるという（IASB[2013], p.7）。す

なわち、『討議資料』の意義は、概念フレームワーク改訂の再開にあたって、まず、主要な論点を取り上げ、当該論点に対する IASB の予備の見解を表明して叩き台とするとともに、今後の概念フレームワーク改訂の基本的な方向性を示すことにある。

このような『討議資料』は、本稿の対象領域である「資産および負債の定義」が記述されるセクション 2「財務諸表の構成要素」も含めて、九つのセクションから構成される。

しかし、各セクションが相互に全く異なる領域を対象としているのかといえば、必ずしもそうではない。例えば、セクション 2 では、「財務諸表の構成要素」が取り上げられ、続くセクション 3 では、「資産および負債の定義を補助するための追加的ガイダンス」が検討されるというように、前セクションの一部分の補足事項を次セクションが示すといった構成がとられる場合がある。その点を考慮すると、『討議資料』は、大きく、「財務諸表の構成要素」、「認識および認識の中止」、「測定」、「表示および開示」といった四つの領域を対象としているといっ

てよい。各セクションでは、IASB の見解に対するコメントを効率的に募るための、『討議資料』読者に対する質問が設定されている。IASB は、『討議資料』の公表から 6 か月後の 2014 年 1 月 14 日を締切日として、質問に対する回答およびその他の意見が表明されたコメントレターを募集している。そして、IASB は、2015 年に公表予定である『公開草案』の作成に際して、それらコメントを考慮する場合があることを表明にしている (IASB [2013], p.17)。

Ⅲ 「資産および負債の定義」の提案

1. 「財務諸表の構成要素」の概要

2010 年に IASB によって公表された『財務報告に関する概念フレームワーク』(以下、『IASB [2010]』)の第 1 章「一般目的財務報告の目的」では、財務報告の目的は、現在のおよび潜在的な投資者、融資者および他の債権者といった財務諸表利用者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業に関する財務情報の提供にあることが示されている (IASB [2010], para.OB2)。さらに、そこでいう有用な財務情報とは、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価に役立つ情報、より具体的には、企業の資源、企業に対する請求権、および企業の経営者と統治機関が、企業の資源を用いる責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしてきたかについての情報であることが示されている (IASB [2010], paras.OB3-OB4)。加えて、企業の資源および企業に対する請求権などの情報は、一般目的財務報告書において提供されることが述べられている (IASB [2010], para.OB12)。この一般目的財務報告書には財務諸表も含まれることはいうまでもない。

『討議資料』のセクション 2「財務諸表の構成要素」^④によれば、財務諸表が提供する情報には、「企業の財政状態(企業の資源および企業に対する請求権)」と「企業の資源の変動および企業に対する請求権の変動」があり、前者は、財政状態計算書において、後者は、複数の内訳項目に区分されて報告されるという (IASB [2013], para.2.2)。

セクション 2 に基づき、各計算書等が提供する情報および各計算書の構成要素を整理すると表 1 のようにまとめられる。

表1 財務諸表が提供する情報と構成要素

財務諸表	提供する情報	構成要素
財政状態計算書	企業の財政状態（企業の資源および企業に対する請求権）	資産、負債、持分
純損益およびその他の包括利益を表示する計算書	企業の資源の変動および企業に対する請求権の変動の内訳項目としての収益および費用	収益、費用
持分変動計算書	企業の資源の変動および企業に対する請求権の変動の内訳項目としての企業の持分の変動	持分の抛出、持分の分配、持分のクラス間での振替
キャッシュ・フロー計算書	企業の資源の変動および企業に対する請求権の変動の内訳項目としてのキャッシュ・フロー	キャッシュ・インフロー、キャッシュ・アウトフロー
財務諸表注記	企業の資源の変動および企業に対する請求権の変動の内訳項目としての資源および義務のその他の変動	

（出所）IASB [2013], para.2.2をもとに著者作成

表1で示されるように、『討議資料』では、財務諸表の提供する情報が、企業の資源および企業に対する請求権を中心概念として整理されている。その結果、財務諸表のなかでは財政状態計算書が、構成要素としては資産、負債および持分が中心に位置付けられる。そして、その他の計算書とその構成要素は、財政状態計算書における特定の内訳項目の期中変動を表示することになる。

このように、財務諸表の構成要素は、企業の資源および企業に対する請求権を中心概念として、財務報告の目的から演繹的に導出されている。

2. 「資産および負債の定義」における論点

セクション2「財務諸表の構成要素」では、上記のような財務諸表の構成要素の整理に加え、まずは資産および負債の定義が、次いで収益および費用の定義とその他の構成要素の定義が検討されている^③（IASB [2013],

para.2.1）。以下においては、これら定義のうち、セクション2における主要な論点であるとともに、本稿の対象領域である資産および負債の定義に関する論点を取り上げる。

(1) 資産と負債の定義

セクション2では、以下の資産および負債の定義が提案される。（IASB [2013], para.2.11）

- (a) 資産は、過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源である。
- (b) 負債は、過去の事象の結果として企業が経済的資源を移転する現在の義務である。
- (c) 経済的資源は、権利または他の価値の源泉で、経済的便益を生み出す能力があるものである。

表2 資産および負債の定義の比較

	『IASC [1989]』	『討議資料』
資 産	過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源	過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源
負 債	過去の事象から発生した企業の現在の義務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるもの	過去の事象の結果として企業が経済的資源を移転する現在の義務
経済的資源		権利または他の価値の源泉で、経済的便益を生み出す能力があるもの

(出所) IASB [2013], para.2.11を一部修正し著者作成

表2は、現行IASB概念フレームワークでの資産および負債の定義(以下、『IASC [1989]』)と『討議資料』で提案された資産および負債の定義との対照表である。両者を比較した場合、『討議資料』で提案された定義の特徴として、将来の経済的便益に関する言及が削除され、従来よりも簡潔化されていること、資産および負債の定義とは別に、経済的資源の定義が付け加えられていることという二つの変更点が指摘できよう。

上記のような資産および負債の定義の変更には、IASBの有する「資産は資源であり、負債は義務である」と「不確実性の役割」という二つの問題意識が反映されている(IASB [2013], para.2.12)。そこで、以下においては、これら二つの問題意識とそれらに対するIASBの予備的見解を明らかにする。

(2) 問題点の提示と予備的見解の表明

① 資産は資源であり負債は義務

『討議資料』では、現行の資産および負債の定義が、「経済的便益の予想されるフローに言及しているため、一部の読者は、資源(資産)又は義務(負債)を、それにより生じる経済的便益の流入又は流出と混同する場合」があるという問題提起がなされている(IASB [2013],

para.2.13)。

そこで、『討議資料』では、「経済的便益への言及を経済的資源の新たな定義に移すことにより、この混乱の発生源を除去」することが試みられている(IASB [2013], para.2.13)。表2に示されるように、『討議資料』の資産と負債のそれぞれの定義では、『IASC [1989]』で言及されている経済的便益に関する文言が削除され、資産は資源であり、負債は義務であるという見解に基づいた表現がなされている。

すなわち、このような資産および負債の定義の変更は、資産は生じる可能性のある将来の経済的便益の流入ではなく、また負債は経済的便益を有する資源の流出ではないことを、より厳密には、資産は経済的便益の流入を生み出す能力を持つ経済的資源それ自体であり、負債は経済的資源の流出をもたらす義務それ自体であるとする見解を強調するものである。

さらにこの結果として、「定義がより簡潔で焦点の合ったものとなり、資産の定義と負債の定義の対比をより明確に示すことになる」という追加的な改善も生じていることが付言されている(IASB [2013], para.2.13)。

② 不確実性の役割

『IASC [1989]』において、資産の定義では

「将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源」と、負債の定義では「その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるもの」と、「予想（期待）される」という表現が利用されている⁽⁴⁾ (IASB [1989], para.49)。このような表現は、経済的便益の流出入が確かかどうかわからないという意味での不確実性、および経済的便益の流出入の発生可能な度合いを閾値とする蓋然性規準が、定義に包含されていると解釈する余地を生み出している⁽⁵⁾。このことを受け、『討議資料』では、不確実性および蓋然性規準を定義に組み込むことが適切であるかどうかの問題提起されている (IASB [2013], paras.2.17-2.18)。

『討議資料』では、この問題を整理するにあたって、経済的便益の流出入の源泉としての資産および負債が存在するかどうかに関する不確実性である「存在の不確実性 (existence uncertainty)」と資産および負債が経済的便益の流出入を生むかどうかに関する不確実性である「結果の不確実性 (outcome uncertainty)」とに不確実性を分類し、詳細な検討を加えている (IASB [2013], paras.2.19-2.34)。

そして、結論から述べれば、『討議資料』では、存在の不確実性、結果の不確実性ともに、資産および負債の定義に組み込まないという見解を示している (IASB [2013], para.2.35)。それゆえ、『IASB [1989]』での「予想（期待）される」という表現は不適切であるとして不採用となり、代わって、経済的資源の定義において、経済的便益を生み出す「能力がある (capable)」という、結果の不確実性および蓋然性規準の排除を意図した表現が採用されている (IASB [2013], paras.2.19-2.34)⁽⁶⁾。

資産および負債の定義への不確実性および蓋然性規準の組み込みを排除するに至った理

由として、まず、存在の不確実性に関しては、資産または負債の存在が不確実な場合は稀であり、稀な場合に備えて概念フレームワークを設定することは合理的ではないという見解が示されている (IASB [2013], para.2.35. (b))。

『討議資料』では、資産または負債の存在に重大な不確実性がある場合には、該当する国際財務報告基準 (以下、IFRS) において対応することが提案されている (IASB [2013], para.2.35. (b))。

次に、結果の不確実性であるが、経済的便益の流出入が「予想（期待）される」といった、結果が不確実な状況に対する判断を求めるような、あるいは蓋然性の閾値とみなしうるような表現が利用された場合、資産または負債とみなされるべき項目がみなされない可能性がある。『討議資料』は、経済的資源が経済的便益を生み出すか、義務が経済的資源の移転を生じさせる結果が、少なくとも一部にあることが重要であるという立場をとるため、資産および負債の定義において、結果の不確実性を維持すべきではないという見解を表明している (IASB [2013], para.2.35. (a))。

IV 財務情報の拡充 vs. 概念的基盤の整備

以下では、『討議資料』で提案された資産および負債の定義と当該提案の背後にあるIASBの見解とをもとに、IASBによる概念フレームワーク改訂の方向性を検討する。

概念フレームワーク改訂へのIASBの取組みは、2004年に開始された米国財務会計基準審議会 (以下、FASB) との共同による概念フレームワーク改訂プロジェクトを端緒とする。その際、この改訂の主な背景として、会計基準の統一化に向けた基準設定のための概念的基盤

の統一、経済環境、企業実務、投資者の情報ニーズ等の変化によって老朽化した概念フレームワークの修正、補足のためのアップデート⁽⁷⁾、および原則主義による会計基準設定の基礎となる概念的基盤の整備といった目的が示された⁽⁸⁾ (FASAC [2004], pp.6-8)。

FASB との共同作業が凍結された現状では概念的基盤の統一はともかく、概念フレームワークのアップデートおよび原則主義による会計基準設定の基礎となる概念的基盤の整備は、現在もIASBによる概念フレームワーク改訂の重要な目的といってよいであろう。

そのような観点からすれば、『討議資料』での新たな資産および負債の定義の提案は、現行定義に対する誤解を正すことだけが目的ではない。金融商品や無形財に代表されるように、存在あるいは結果の不確実性が高いがゆえに、資産あるいは負債とみなされなかった項目が、新たな定義のもとでは、オンバランスされる余地が生じていることから、より大局的には、企業の財政状態についての目的適合的で、忠実な表現である有用な情報を提供するための、概念フレームワークのアップデートを意図した提案といえる。

また、このような概念フレームワークのアップデートは、先に公表された『IASB [2010]』の第3章「財務情報の質的特性」で示された概念フレームワーク改訂の方向性とも合致する。

「財務情報の質的特性」では、信頼性に代わって忠実な表現が採用され、基本的な特性に位置付けられるとともに、従来、信頼性の構成要素であった検証可能性の位置付けが、備えることを必ずしも必要とされない補強的特性へと後退している。すなわち、検証可能性が低くとも、目的適合性があり、忠実な表現が可能な経済事象であるならば、財務情報として有用であるという見解が示され、財務情報の拡充を指向する

方向性が示されている。

提案された定義のもとでは、上述のように従来よりも資産ないしは負債とみなされる項目が拡大される可能性がある。その点で、概念フレームワークのアップデートの一環として提案された資産および負債の定義は、『IASB [2010]』で示された財務情報の拡充という方向性と軌を一にしているといえてよいであろう⁽⁹⁾。

一方、上述のように原則主義による会計基準設定の概念的基盤としての概念フレームワークの整備もまた、概念フレームワーク改訂の目的の一つであった。

『討議資料』では、資産および負債の存在にかかわる不確実性については、概念フレームワークで取り扱わず、該当する基準で個別に対応することが提案されている。これは、稀なケースである存在の不確実性を概念フレームワークで取り上げる必要はないという合理性の観点からの提案であり、具体的な問題解決は基準レベルで取り扱うという、概念フレームワークと会計基準の役割分担の明確化という意味もある⁽¹⁰⁾。また、余分な概念的フィルターを付け加えることで資産および負債となりうる項目が取り除かれてしまい、財務情報の拡充に負の影響が生じることを考慮したのかもしれない。

しかし、概念フレームワークには、会計基準の開発および改訂において一貫して使用可能な概念を提示し、さらには、会計基準の理解と解釈および会計方針策定のためのガイダンスの役目を果たすという重要な役割がある。この点に鑑みた場合、資産および負債にかかわる概念に概念フレームワークで言及せず、会計基準で個別に対応するとなると、基準間での概念的な一貫性が確保されない恐れがある。

また、「権利または他の価値の源泉で、経済的

便益を生み出す能力があるもの」という経済的資源の定義における「能力がある」の意義および「他の価値の源泉」の範囲が明示的ではないため、統一的な理解が得られない懸念がある。その結果、資産または負債として適切なものが見逃されたり、不適切なものがオンバランスされたりする可能性がある。

原則主義による会計基準設定の概念的基盤としての概念フレームワークの整備という目的観に立てば、これらの問題は、この目的観と相反する結果をもたらさるものであり、会計基準設定に資する概念的基盤の構築のためには、概念フレームワークのレベルで解決すべき問題といえる。例えば、『討議資料』のセクション3「資産および負債の定義を補助するための追加的ガイダンス」のようなガイダンスが、最終的な概念フレームワークでも採用されるのならば、資産および負債の存在の不確実性に関するガイダンスを想定可能な範囲内で示すのも一法であろう。

ここにおいて、財務情報の拡充という『討議資料』の示すアップデートの方向性とそのような方向性をとるがゆえに生じる概念的基盤構築への負の作用という問題点を指摘した。このような『討議資料』に対して、各国会計基準設定主体はどのような見解を示しているのだろうか。以下においては、IASBが設定した資産および負債の定義に関する質問へのコメントレーターをもとに、各国会計基準設定主体の見解を検討する。

V 会計基準設定主体の見解

1. コメントレーターの投稿状況

IASBは、『討議資料』全体で26の質問を設定し、コメントレーターを募集している。このような募集に対して、財務報告作成者、基準設定

主体、学識者、シンクタンク、会計専門職など多様な関係者から221通のコメントレーターが投稿されている。

投稿されたコメントレーターのうち15%が基準設定主体からのものであることは、IASB作成の資料(IASB[2014a], p.2)で明らかにされているが、会計基準設定主体からの投稿数および具体的な投稿者名は明らかではない。そこでコメントレーターに記された投稿者の名称およびIASBなど各組織の公式ウェブサイトを参照し、著者の判断に基づき、投稿されたコメントレーターの中から29通を各国会計基準設定主体からのコメントレーターとして識別した⁽¹¹⁾。表3はそれらコメントレーターを会計基準設定主体の所在地域別に分類集計したものである。地域的にみると、最も投稿数が多い地域はヨーロッパの13通、次いでアジア・オセアニアの10通となっており、二つの地域を合わせて全体の約80%を占めている。

2. セクション2における質問内容

IASBは、『討議資料』のセクション2「財務諸表の構成要素」において、自らが示した見解に基づき、「資産および負債の定義」、「不確実性の役割」および「資産および負債以外の構成要素」に関する質問を設定している。以下においては、本稿の対象である「資産および負債の定義」と「不確実性の役割」についての質問を転載する⁽¹²⁾。

(1) 資産および負債の定義に関する質問

まずは、IASBが『討議資料』において提案した新たな資産、負債および経済的資源の定義の是非についてのコメントを以下のように募集している。

「IASBは次のような資産および負債の定義を提案している。

表3 コメントレーターを投稿した会計基準設定主体の所在国・地域

地域	小計	国・地域名				合計
ヨーロッパ	13	オーストリア イギリス ノルウェー スウェーデン	デンマーク オランダ ポーランド	フランス イタリア ロシア	ドイツ ルクセンブルグ スペイン	
アジア・オセアニア	10	中国 韓国 オーストラリア	香港 マレーシア ニュージーランド	インド パキスタン	日本 シンガポール	29
アメリカ	3	ブラジル	カナダ	メキシコ		
アフリカ・中東	3	イスラエル	南アフリカ	ザンビア		

(出所) 各コメントレーターなどをもとに著者作成

- (a) 資産は、過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源である。
- (b) 負債は、過去の事象の結果として企業が経済的資源を移転する現在の義務である。
- (c) 経済的資源は、権利または他の価値の源泉で、経済的便益を生み出す能力があるものである。

これらの定義に同意するか。同意または反対の理由は何か。同意しない場合、どのような変更を提案するか、理由は何か。」(IASB [2013], 質問 2)

(2) 不確実性の役割に関する質問

次に、資産および負債の定義における不確実性の役割については、「予想(期待)される」の使用を止めて「能力がある」という表現へ変更すること、資産および負債の存在の不確実性を概念フレームワークでは取り扱わないことという二つの見解に対するコメントを以下のように募集している⁽¹³⁾。

「不確実性が資産および負債の定義において何らかの役割を果たすべきかどうかについてのIASBの予備的見解は以下のとおりである。

- (a) 資産および負債の定義は、流入または流出が『予想される』という考え方を維持すべきではない。資産は経済的便益を生み出

す能力がなければならない。負債は経済的資源の移転を生じる能力がなければならない。

- (b) 『概念フレームワーク』は、資産または負債が存在しているかどうかが不確実である稀な場合についての蓋然性の閾値を設定すべきではない。ある特定の種類の資産または負債が存在しているかどうかについて重大な不確実性がある場合には、IASBは当該種類の資産または負債に関する基準を開発または改訂する際に、その不確実性をどのように扱うべきかを決定するであろう。

これに同意するか。同意または反対の理由は何か。同意しない場合、どのようなことを提案するか、理由は何か。」(IASB [2013], 質問 3)

3. 資産および負債の定義に関するコメントの分析

表4は、各国会計基準設定主体からの資産および負債の定義へのコメントを内容に基づき著者が分類したものである⁽¹⁴⁾。提案された定義に対して、条件付き等も含めて肯定的な見解と判断されたコメントレーターが22通、否定的な見解と判断されたものが4通、具体的な意見表明をしていないと判断されたものが3通という内訳である。

表4 資産および負債の定義に対する回答内容

回答内容	回答数	回答国・地域名			
肯定的な見解	22	オーストリア	オーストラリア	ブラジル	カナダ
		中国	デンマーク	フランス	イギリス
		香港	インド	イタリア	日本
		韓国	ルクセンブルグ	マレーシア	メキシコ
		ニュージーランド	ノルウェー	パキスタン	ポーランド
意見表明なし	3	シンガポール	ザンビア		
		イスラエル	南アフリカ	スウェーデン	
否定的な見解	4	ドイツ	オランダ	ロシア	スペイン

(出所) 各コメントレターをもとに著者作成

以下においては、資産および負債の定義に関する質問へのコメントを整理した上で、コメント内容を分析する。

(1) 肯定的な見解

- (a) 提案された定義は、現行の定義よりも明瞭、簡潔、理解可能になるなど、改善されている。(カナダ、メキシコなど)
- (b) 「予想(期待)される」を削除することによって(将来の期待よりも)資源と当該資源の能力が定義の焦点となっている。(オーストラリア、ニュージーランドなど)
- (c) 資産と負債が、将来の経済的便益の流出入ではなく、資源と義務であることが明示されている。(オーストラリア、シンガポールなど)
- (d) 知的財産など無形財を資産として検討する余地をもたらしている。(デンマーク)

(2) 条件付きで肯定する見解

- (a) 資産負債の範囲が広がりすぎる懸念がある。(オーストリア)
- (b) 定義を補足するガイダンスが必要である。(カナダ、イギリスなど)
- (c) 文言を加筆修正ないしは削除すべき箇所がある。(イタリア、ノルウェーなど)
- (d) 資産負債の定義をより明確化するという方向性には賛成である。しかし、会計単位の

問題との関連で経済的資源の定義に懸念がある。(日本)

- (e) 資産とは経済的便益であると考えため、現行定義のままが望ましい。しかし、現行定義が誤解を招くという点には同意するので、資産は経済的便益であるという前提を明示しつつ、資産は経済的資源であると定義することを提案する。(ブラジル)
- (f) 現行定義が実務において機能しているため、変更の必要はない。現行定義でも、資産は、期待される経済的便益の流入ではなく、資源であることは疑いようがない。ただし、資産負債の定義と認識規準とが、認識される資産負債を大きく変えないならば、提案された定義に反対ではない。(フランス)
- (g) 提案された変更によって不適切な資産負債を認識する懸念があるため、公開草案を公表する前にどのような結果をもたらすかを検証する必要がある。(ルクセンブルグ)

(3) 否定的な見解

- (a) 定義に認識要素を含めないほうが有用性と一貫性を高めると考えられるため、支配概念、過去の事象、および報告企業に関する記述の削除を提案する。(ドイツ)
- (b) 提案された定義は理解しやすくなっていない。「能力がある」は認識規準の役割を果たすことになる。(オランダ)

(c) 定義の変更は不要である。実質優先性の適用が、定義の変更と同様な結果をもたらす。

(スペイン)

(d) 提案された定義は資産負債の範囲を拡大するものであり、反対である。財務諸表作成の複雑化や作成コストの増加をもたらす、加えて会計操作の手段が増大する可能性もある。再検討を要望する。(ロシア)

(4) 小括

条件付きで肯定する見解には、例えば上記(2)のコメント(a), (b), (c), (d)のように、『討議資料』の見解に同調しつつも、提案された定義に懸念を示すコメントあるいはガイダンスの作成や加筆修正を提案するコメントが多くみられる。その一方で、上記(2)のコメント(e), (f)のように、『討議資料』が示す見解と相違する立場を表明しながらも、最終的には提案された定義に条件付きで同調するものも少数ながら存在する。

条件付きで肯定するコメントは、提案された資産および負債の定義とその背後にある「資産は資源であり、負債は義務である」という見解には総じて賛同する立場といえよう。しかし、そのコメントの基底には、定義の変更によって従来はそうではなかった項目が無秩序に資産ないしは負債とみなされることへの危惧があり、そのことが、多くのコメントレターにおけるガイダンスの作成や文言の加筆修正の提案へと繋がっているとみられる。

また、否定的な見解は、提案された定義に否定的な点で共通しているが、その論拠はそれぞれ異なっている。上記(3)における(b)のコメントは変更内容を、(c)は変更すること自体を、(d)は変更がもたらすであろう結果をそれぞれ論拠として、反対意見を表明している。一方、(3)の(a)のコメントは、むしろ、『討議

資料』以上に資産および負債の定義を簡潔化することを提案するものであり、他の反対意見とは異なる見地からのコメントである。

以上より、提案された定義に対する各国会計基準設定主体の見解は、全面的に賛同するものや否定するものもあるが、最も集約的な見解としては、資産および負債の定義を簡素化し、わかりやすくするという趣旨に賛同はするものの、従来よりも資産ないしは負債とみなされる項目が過度に拡大する可能性に対する懸念がそれ以上に強いとまとめられよう。換言すれば、財務情報の拡充を進める概念フレームワーク改訂の方向性に対して、かなりの会計基準設定主体が警鐘を鳴らしているといえよう⁽¹⁵⁾。

拡充の方向性を危惧するという点では、『IASB [2010]』の開発段階で、信頼性に代わる忠実な表現の採用および検証可能性の位置付けの後退を提案する討議資料や公開草案に対して、多数の各国会計基準設定主体がコメントレターにおいて、当該提案を問題視し、IASBが示す財務情報の拡充の方向性に反対する見解を表明していた状況と共通している⁽¹⁶⁾。

4. 不確実性の役割に関するコメントの分析

表5は現行定義から「予想(期待)される」という表現を削除することへのコメントを、表6は概念フレームワークで存在の不確実性に言及しないことへのコメントをそれぞれ分類した一覧である⁽¹⁷⁾。条件付き等も含めて肯定的な見解と判断されたコメントレターは、表5と表6において示されるように、それぞれ20通であった。

以下では、まず、不確実性の役割に関する質問への主要なコメントを例示し、その上で、当該質問に対するコメント内容を分析する。

表5 「予想（期待）される」の削除に対する回答内容

回答内容	回答数	回答国・地域名			
肯定的な見解	20	オーストリア	ブラジル	カナダ	デンマーク
		イギリス	香港	インド	イタリア
		日本	韓国	ルクセンブルグ	マレーシア
		メキシコ	ニュージーランド	ノルウェー	パキスタン
		ポーランド	シンガポール	スウェーデン	ザンビア
意見表明なし	4	オーストラリア	フランス	イスラエル	南アフリカ
否定的な見解	5	中国	ドイツ	オランダ	ロシア
		スペイン			

(出所) 各コメントレターをもとに著者作成

表6 存在の不確実性に言及しないことに対する回答内容

回答内容	回答数	回答国・地域名			
肯定的な見解	20	オーストリア	ブラジル	カナダ	デンマーク
		フランス	イギリス	オランダ	香港
		インド	イタリア	日本	韓国
		マレーシア	メキシコ	ニュージーランド	ノルウェー
		パキスタン	ポーランド	シンガポール	スウェーデン
		中国	イスラエル	ルクセンブルグ	南アフリカ
意見表明なし	5	ザンビア			
否定的な見解	4	オーストラリア	ドイツ	ロシア	スペイン

(出所) 各コメントレターをもとに著者作成

(1) 肯定的な見解

- (a) 「予想（期待）される」の削除に賛成である。(オーストリア, ノルウェーなど)
- (b) 「予想（期待）される」の削除によって資源と資源の能力に定義の焦点が合う。(ニュージーランド)
- (c) 稀なケースである存在の不確実性に言及する必要はない。(デンマーク)
- (d) 定義に認識規準（蓋然性）を入れる必要はない。(オーストリア, スウェーデンなど)
- (e) 蓋然性を削除することで, 認識規準がより強固で中立的になる。(ニュージーランド)
- (f) 存在の不確実性と結果の不確実性の区別が明瞭になるため賛成する。(メキシコ)

(2) 条件付きで肯定する見解

- (a) 「能力がある」も蓋然性規準を暗黙的に意味するとみなしうるが, より適切な用語を考案できないので賛同する。(カナダ)
- (b) 「能力がある」は蓋然性規準を意味すると理解できるため, 両概念の相違の明示を提案する。(香港)
- (c) 認識規準とみなしうる「予想（期待）される」の削除は有効だが, 「能力がある」の定義の明示を提案する。(イタリア)
- (d) 原則として認識規準に蓋然性規準が含まれるべきと考えているが, 定義に蓋然性規準が必要とは考えていない。(日本)
- (e) 蓋然性の低い項目を資産負債として認識しないならば賛同する。(イギリス)
- (f) 存在の不確実性が稀であることを示す事例を提示する必要がある。(イタリア)

- (g) 存在の不確実性については、概念フレームワークで認識規準に蓋然性を設け、個別基準で特定のガイダンスを設定することで対応すべきである。(日本)
- (h) 資産負債の定義に蓋然性規準を含めないことに反対ではないが、蓋然性規準を概念フレームワークではなく個別の基準へと委ねることには強固に反対する。基準間の一貫性が確保されない危険性がある。(フランス)
- (i) 蓋然性を定義から削除し、概念フレームワークで取り扱わないならば、基準における適用方法を明確にする必要がある。(南アフリカ)

(3) 否定的な見解

- (a) 「予想(期待)される」は重要な概念であるため、継続的な利用を提案する。(中国)
- (b) 「能力がある」も認識規準と理解できる。(オランダ)
- (c) 「能力がある」が何らかの制限あるいは閾値を意味するか否かが不明である。変更するか、「能力がない」場合の事例の提示を検討すべきである。(ドイツ)
- (d) 提案された定義は、従来のものと文言が異なるだけで実質的な相違はない。定義における蓋然性規準も必要である。(スペイン)
- (e) 蓋然性規準の削除は妥当ではない。(ロシア)
- (f) 存在の不確実性は「稀な」ケースのみに存在するという表現に反対である。(ドイツ)
- (g) 特定の基準において、存在の不確実性に対して専門的判断を適用する際に、蓋然性規準の適用が適切な手続きであるとみなされるように、概念フレームワークで蓋然性規準に言及すべきである。(ドイツ)
- (h) 概念フレームワークから個別の基準へと諸概念を移すと、基準間の一貫性がなくなってしまうため反対である。(オーストラリア、ロシア)

(4) 小括

まず、存在の不確実性、結果の不確実性および蓋然性規準を定義に組み込まないという『討議資料』の見解については、積極的に支持する論拠を明示していないコメントレーターも散見されるが、概ね、『討議資料』の目指す資産および負債の定義の明確化に資する見解として、各国会計基準設定主体によって支持されていることがうかがえる。

ただし、例えば上記(2)の(a)、(b)、(c)、および(3)の(b)のコメントのように、新たに採用された表現である「能力がある」の意味が曖昧であり、多様に解釈しうること、あるいはそれゆえに、採用の効果が疑わしいことを問題視するコメントも多い。また、上記(3)の(c)のように、「能力がある」の不採用を求めるものもある。このようなコメントの根底には、前述した資産ないしは負債とみなされる項目が裁量的に拡大すること、さらには、概念フレームワークに求められる概念的基盤としての役割が十分に果たされないことへの問題意識があるとみてよいであろう⁽¹⁸⁾。また、上記(3)の(a)、(d)、(e)のような蓋然性規準を定義に含めるべきであるというコメントは、概念的基盤としての役割を重要視する立場から、資産および負債の定義に蓋然性規準を導入する必要があると主張するものである。

次に、存在の不確実性については、定義に認識規準を含めるべきではないという見地から『討議資料』の提案に賛同するコメントが相当数にのぼる。しかし、蓋然性を概念フレームワークで取り扱わないことに対しては、例えば上

記(2)の(g)、(h)、(3)の(g)、(h)などのように、問題視するコメントが多くみられる。これらのコメントも概念的基盤としての役割を重要視するものであり、資産および負債にかかわる蓋然性規準を何らかのかたちで概念フレームワークに導入する必要があると主張するものである。

VI 結びに代えて

本稿では、まず、『討議資料』で提案されている資産および負債の定義に基づき、IASB 概念フレームワークの改訂の方向性と問題点を考察した。

その際、提案されている資産および負債の定義は、従来の定義よりも簡素化、明瞭化されているだけでなく、従来よりも資産ないしは負債となる項目を拡大する可能性を有しており、その点から、財務情報の拡充を指向する概念フレームワークのアップデートであることを指摘した⁽¹⁹⁾。加えて、このような資産および負債の定義と財務情報の拡充の方向性が、概念フレームワークに求められる概念的基盤としての役割に負の作用を及ぼしうるという問題点を指摘した。

次に、『討議資料』で示された定義および見解に対する各国会計基準設定主体のコメントレーターを整理するとともに、IASB が示した改訂の方向性に対する各国会計基準設定主体の立場を考察した。提案された資産および負債の定義への賛同は多かったものの、資産ないしは負債とみなされる項目が過度に拡大する可能性に対する懸念も強く示されていた。また、資産および負債の定義ないしは概念フレームワークから存在の不確実性、結果の不確実性および蓋然性規準を排することによる、概念フレームワークの概念的基盤としての役立ちの低下を

懸念する意見も多くみられた。換言すれば、財務情報の拡充を進める概念フレームワーク改訂の方向性に対して慎重な姿勢を示すとともに、概念フレームワークの概念的基盤としての役割を重視する主張が強くみられた。この点において、先に本稿で指摘した問題点と問題意識を共有しており、本稿での指摘がコメントレーターの分析を通じて裏付けられたといえよう。

最後に、今後のIASB 概念フレームワークの改訂にかかわる課題を示して結語とする。

IASB は、『IASB [2010]』の開発も含めて、概念フレームワークの改訂において、一貫して財務情報の拡充を指向したアップデートを試みている。これに対して、各国会計基準設定主体は、例えば、信頼性概念の維持や蓋然性規準の導入の要求など、拡充の方向性に慎重な姿勢を示すとともに、概念フレームワークの概念的基盤としての役割も重視している。

経済環境や企業実務の多様な変化、企業の活動領域の拡大、投資者の情報ニーズの多様化などへの対応を目的とした概念フレームワークのアップデートという観点からすれば、『IASB [2010]』の策定から『討議資料』までで示されている、従来の枠組みを拡張し、財務情報の拡充を指向する概念フレームワーク改訂の方向性はありうべきことと考えられる。しかし、今後の概念フレームワークの開発に際しては、そのようなアップデートだけでなく、本稿でも指摘した財務報告の概念的基盤としての役割を果たしうる概念フレームワークの構築も考慮されるべき課題といえる。

注

- (1) IASB は『討議資料』で議論した論点のすべてについて予備の見解に至っているわけではないことを表明している (IASB [2013], p.7)。
- (2) 『討議資料』では、「財務諸表は、取引及び他の事象の財務的影響を、大まかなクラス、すなわち、財務諸表の構成要素にグループ分けするこ

とによって描写するものである」と、財務諸表の構成要素は、「財務諸表を構築する土台となるビルディング・ブロックである」と説明される。

(IASB [2013], para.2.3)

- (3) しかし、記述の多くは資産および負債の定義に関するもので、それに比べると収益および費用の定義とその他の構成要素の定義への言及は質量ともに多いとはいえない。
- (4) 「期待される」、「予想される」のいずれも、原文では‘expected’と表記される (IASB [1989], para.49)。
- (5) 本稿では、不確実性 (uncertainty) は、ある事象が確かかどうかかわからない性質、蓋然性 (probability) は、ある事象の発生可能性との意味で用いている。
- (6) ある事象の結果の不確実性が問われないならば、蓋然性も問われないものと考えられる。このような理解に基づけば、資産および負債の定義において、その存在が所与とされ、資産および負債に関する結果の不確実性が問題とされないものであるならば、それらに関する蓋然性も問題とされない。
- (7) IASB 概念フレームワークの目的は、概して、「将来の IFRS 設定および改訂ならびに現行 IFRS の理解のための概念的基盤となること」および「IFRS が未対応の経済事象に対する会計方針策定の指針となること」にある (IASB [1989] Purpose and status, IASB [2013], paras.1.25-1.29)。このことに鑑み、ここでのアップデートには、「現行 IFRS と対応した概念的基盤の構築を目的としたアップデート」に加え、「将来の新たな IFRS や IFRS が未対応の経済事象への適用を念頭においたアップデート」が含まれると考えられる。
- (8) これら背景の検討については中山 [2013b] を参照のこと。
- (9) 岩崎 [2014] では、『討議資料』で提案された資産および負債の定義にみられる特徴として、他に、金融的思考の強化、ストック思考の徹底などが指摘されている (岩崎 [2014], p.180)。
- (10) IASB 概念フレームワークに関する報告説明会の概要を文章化した出居 [2013] では、「(概念フレームワークにおいて) 構成要素を定義しても、基準レベルでの規定も必要となる。(中略) フレームワークは IASB へ基本的な考え方を提供し、具体的な問題解決はあくまでも基準書の開発において行われることになる。なお、フレームワークは絶対的なものではなく、場合によっては、基準開発においてフレームワークから離れる必要が生じることもあり得る。」(出居 [2013], p.27. 引用文中の括弧内は著者加筆。) と概念フレームワークと会計基準との関係が説明されている。
- (11) 各国会計基準設定主体名の詳細については、本稿末尾の資料を参照のこと。
- (12) 質問文の引用部分については、原典における質問内容を損なわないことに留意しつつ、著者が編集を施している。
- (13) 原典では、認識規準と蓋然性の関係についても質問が設定されているが、認識の問題は本稿の検討の対象外であるため、削除している。
- (14) 分類にあたっては、明示的に賛成の立場を表明しているもの、および問題点を指摘する、条件を付けるなどしてはいるものの、提案された見解に賛意を示しているものを肯定的な見解、明示的に不賛成の立場を表明しているものを否定的な見解、設定された質問に対して明示的に回答していないものを意見表明なしとして分類している。
- (15) 2014年7月に公表された IASB スタッフペーパー (IASB [2014d]) では、公開草案の公表に向けた基本方針および『討議資料』の修正予定箇所が示されているが、資産および負債の定義に関しては、『討議資料』で提案された経済的資源の定義における「その他の価値の源泉」という文言の削除が示されるのみで、他の修正には言及されていない。したがって、この段階では、各国会計基準設定主体が『討議資料』に対して投稿した修正提案のほとんどは、形式上、受け入れられなかったことになる。ただし、会計基準設定主体からのコメントレーター以上に他の関係者からのものが投稿されているため、会計基準設定主体の見解が全体のマジョリティとは限らない。そのため、IASB がコメントレーターでの多数意見をどの程度まで『公開草案』に取り込んでいるかについては、本稿の分析からは不明である。
- (16) 「財務情報の質的特性」の開発に関するコメントレーターの内容および分析に関しては中山 [2013a] および中山 [2014] を参照のこと。
- (17) 注 (14) と同様な基準で分類している。
- (18) 2015年2月に公表された IASB スタッフペーパー (IASB [2015]) では、公表予定の公開草案において、経済的資源の定義の意味は変更しないが、表現を「経済的便益を生み出す能力がある (be capable of producing economic benefits)」から「経済的便益を生み出す潜在力を持つ (have the potential to produce economic benefits)」へと変更する予定であることを表明している。このような変更の経緯について、IASB [2015] では説明されていないため、さしあたって、コメントレーターとの関係は不明である。
- (19) IASB 概念フレームワークのアップデートの

方向性について、財務情報の拡充という一面にのみ着目した。その他にも特徴を指摘しうるかもしれないが、その点は今後の検討課題としたい。

参考文献

- FASAC (Financial Accounting Standards Advisory Council) [2004], *Revisiting the FASB's Conceptual Framework*, March, 2004, FASAC Meeting, Attachment D, FASAC.
- IASB [2010], *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1: The Objective of General Purpose Financial Reporting and Chapter 3: Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, London (IFRS 財団編, ASBJ・FASF 監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2012』中央経済社).
- IASB [2012], *2012 International Financial Reporting Standards*, IFRS Foundation (IFRS 財団編, ASBJ・FASF 監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2012』中央経済社).
- IASB [2013], *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting* (『「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直し』), IFRS Foundation.
- IASB [2014a], *Conceptual Framework: High Level overview of Feedback on the Discussion Paper, Staff Paper*, March 2014, IFRS Foundation.
- IASB [2014b], *Project: Conceptual Framework, Paper Topic: Feedback Summary: Elements of Financial Statement and Recognition, Staff Paper*, IASB Agenda ref 10C, March 2014, IFRS Foundation.
- IASB [2014c], *Project: Conceptual Framework, Paper Topic: Elements of Financial Statement statements: definitions of asset and liability, Staff Paper*, IASB Agenda ref 10A, May 2014, IFRS Foundation.
- IASB [2014d], *Effect of Board redeliberations on DP A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting, IASB Staff Paper*, July 2014, IFRS Foundation.
- IASB [2015], *Effect of Board redeliberations on*

DP A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting, IASB Staff Paper, January 2015, IFRS Foundation.

- IASB (International Accounting Standards Committee) [1989], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC Foundation (IASC 財団編, ASBJ・FASF 監訳 [2009]『国際財務報告基準 (IFRS) 2009』中央経済社).
- 出居美智子 [2013]「IASB 概念フレームワークに関する報告説明会」『会計・監査ジャーナル』第 693 号, 25-29 頁。
- 岩崎勇 [2014]「IFRS の概念フレームワークについて -構成要素の定義を中心として-」『経理研究』第 57 巻, 172-183 頁。
- 企業会計基準委員会 [2014]『「ディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直し」に対するコメント (Comments on the Discussion Paper A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting)」, 企業会計基準委員会。
- 中山重穂 [2013a]『財務報告に関する概念フレームワークの設定-財務情報の質的特性を中心として-』成文堂。
- 中山重穂 [2013b]「財務情報の質的特性が示す財務報告制度の方向性」『国際会計研究学会年報 2012 年度』第 2 号, 37-52 頁。
- 中山重穂 [2014]「概念フレームワーク設定に対するコメントレターの分析-試論: 2006 年『予備的見解』への会計基準設定主体のコメントを中心として-」『商学研究』第 54 巻 2・3 号, 233-258 頁。
- 各コメントレター: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Comment-letters.aspx> よりダウンロード: 最終アクセス 2014 年 11 月 29 日。

<付記>

本研究は、科学研究費補助金・基盤研究 (A) (研究代表者: 佐藤倫正教授, 課題番号: 24243053) による研究成果の一部である。

資料 コメントレターを投稿した会計基準設定主体

地域	国名	組織名
ヨーロッパ	オーストリア	Austrian Financial Reporting Auditing Committee
	デンマーク	FSR - danske revisorer (Danish Accounting Standards Committee)
	フランス	Autorité des Normes Comptables (Accounting Standards Authority)
	ドイツ	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee (Accounting Standards Committee of Germany)
	イタリア	Organismo Italiano di Contabilità (Italian Accounting Organisation)
	ルクセンブルグ	Commission des normes comptables de Luxembourg (Luxembourg Accounting Standards Board)
	オランダ	Raad voor de Jaarverslaggeving (Dutch Accounting Standards Board)
	ノルウェー	Norsk RegnskapsStiftelse (Norwegian Accounting Standards Board)
	ポーランド	Komitet Standardów Rachunkowości (Polish Accounting Standards Committee)
	ロシア	National Accounting Standards Board of Russia
	スペイン	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (Institute of Accounting and Auditing of Spain)
	スウェーデン	Rådet för finansiell rapportering (Swedish Financial Reporting Board)
	イギリス	Financial Reporting Council
	アジア・オセアニア	オーストラリア
中国		China Accounting Standards Committee
香港		Hong Kong Institute of Certified Public Accountants
インド		Institute of Chartered Accountants of India
日本		Accounting Standards Board of Japan
韓国		Korea Accounting Standards Board
マレーシア		Malaysian Accounting Standards Board
ニュージーランド		New Zealand Accounting Standards Board
パキスタン		Institute of Chartered Accountants of Pakistan
シンガポール		Singapore Accounting Standards Council
アメリカ		ブラジル
	カナダ	Canadian Accounting Standards Board
	メキシコ	Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (Mexican Financial Reporting Standards Board)
アフリカ	南アフリカ	Financial Reporting Standards Council (South Africa)
	ザンビア	Zambia Institute of Chartered Accountants
中東	イスラエル	Israel Accounting Standards Board

(出所) 各コメントレターおよび<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>をもとに著者作成

(2014年11月30日審査受付
2015年3月17日掲載決定)