

# 国際会計研究学会 年報

2014年度第 2 号 (通号36号)

国際基準の現状とわが国の対応  
IFRSの会計思考

# 国際会計研究学会 年報

2014 年度第 2 号 (通号 36 号)

国際基準の現状とわが国の対応  
IFRSの会計思考

国際会計研究学会 年報  
—2014年度第2号(通号36号)—

目次

I 東日本部会・統一論題報告

「国際基準の現状とわが国の対応」

- 国際基準の現状とわが国の対応  
—会計基準と会計実務— ……山田辰己 5
- 倫理基準と監査法人 ……加藤厚 15

II 西日本部会・統一論題報告

「IFRSの会計思考」

- IASBの財務諸表の表示プロジェクトにみるキャッシュ・フロー会計思考  
—ヒース学説に関連して— ……仁川栄寿 27
- 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 49
- 利益概念にみるIFRSの会計思考  
—IFRSの概念フレームワークの討議資料を素材として— ……齊野純子 67
- IASBにおける会計思考と基準開発活動  
—2011年—2013年を対象として— ……小形健介 77

III Summary of Articles …… 93

IV 諸規則 …… 99

編集委員会規則

査読制度に関する申し合わせ

『国際会計研究学会年報』執筆要領

I 東日本部会・統一論題報告

# 国際基準の現状とわが国の対応

## —会計基準と会計実務—

山田 辰己  
有限責任あずさ監査法人

### 要 旨

本稿では、2009 年以降の日本における国際財務報告基準（IFRS）に対する対応について、企業会計審議会の報告書を中心に流れを整理し、さらに、IFRS を実際に適用する際にもっとも重要となる企業の経理部門および監査法人における人材育成の必要性についての問題点を指摘している。本稿は、2 つのセクションからなる。

日本における IFRS 対応では、2009 年 6 月の企業会計審議会の中間報告で、2010 年 3 月期から IFRS の早期適用（任意適用）を認めることおよび IFRS の強制適用について 2012 年に判断を行い、強制適用する場合には、2015 年または 2016 年から強制適用することが提案された。ところが、2011 年 6 月以降数年間は、IFRS の導入が足踏みした。しかし、2013 年 6 月の企業会計審議会の報告書は、IFRS の任意適用企業の拡大を推進する方向への転換を提案し、その後、任意適用拡大のための各種の対応がとられた。また、日本が適切と考える IFRS の姿を示すために、修正国際基準（JMIS）の公開草案が 2014 年 7 月に公表された。2013 年以降 IFRS の適用および適用予定企業は、急速に増大しており、2015 年 5 月末で 90 社となっている。

実務への影響では、IFRS の円滑な適用には、IFRS に通曉した人材の育成が必須であるとの認識から、このような人材育成のための仕組みを作る必要がある点を指摘し、また、IFRS の規定が明確でない事項への対応に当たり、個別企業のレベルで問題解決が図られる結果、実務が多様化するのを避けるために、データベースの整備などなんらかの対応が必要である点も指摘している。

## I はじめに

筆者は、2014年11月1日に青森公立大学で開催された国際会計研究学会第5回東日本部会で、「国際基準の現状とわが国の対応」という統一論題の下、「会計基準と会計実務」というテーマで発表する機会を得た。本稿は、そこでの発表内容の概要をまとめ、さらに加筆したものである。

統一論題の問題意識は、主催校の挨拶文にもあるように、「会計プロフェッションが関係する領域で求められる原則主義への対応やその前提としての概念フレームワークをベースとした考え方は、IFRSだけでなく、倫理、監査、会計教育、内部統制、統合報告などのグローバル・スタンダードにも通底する構成要素となっております。そこで、今回の統一論題は、『国際基準の現状とわが国の対応』と題して、さまざまな領域におけるグローバル・スタンダードの動向とそれが国際会計研究・実務・教育に及ぼす影響さらには我が国としての対応のあり方について考えてみたい。」というものである。

この趣旨を受けて、筆者は、①日本におけるIFRS（国際財務報告基準）への対応および②会計実務への影響という2つのテーマで報告を行った。

## II 日本におけるIFRSへの対応

### 1. 2009年6月の企業会計審議会の中 間報告およびその方針の転換

企業会計審議会企画調整部会は、2009年6月に、企業会計審議会の中間報告「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」を公表し、次の2点を提案した。

(a) 2010年3月期から適格企業（国際的な財務・事業活動を行っている上場企業）に対

して、2010年3月期の連結財務諸表からIFRSの早期適用（任意適用）を認める。

(b) IFRSの強制適用の是非の判断時期は、諸課題の達成状況やIFRSの適用状況を確認する必要があることから、前後しうが、2012年を目途に判断する。2012年に判断された場合、その後最低3年の準備期間を確保し、2015年または2016年からIFRSを強制適用する。

また、この中間報告の提案を制度化する際に、米国会計基準に基づいて連結財務諸表を提出することを認めている取扱いを2016年で終了することも規定された。

このような制度変更の動きを受けて、2010年以降多くの上場企業が、IFRSの適用に向けて準備を開始した。

ところが、2011年6月に、当時の金融担当の自見大臣が記者会見において、①2015年3月期からの強制適用の可能性の否定（仮に強制適用を求める場合でも、決定後5年から7年の準備期間を設定するとされた）および②2016年で終了することとされている米国会計基準での開示の使用期限の撤廃について言及した。その後、2013年6月における企業会計審議会からの報告書において、2009年6月の同審議会からの報告書における強制適用に関する提案が取り下げられ（本稿執筆の2015年5月末時点でも強制適用に関する具体的な動きはない）、また、2011年8月の連結財務諸表規則などの改正によって、2016年までとされていた米国会計基準の使用期限が廃止された（今後も当面の間米国会計基準を使用することが可能となった）。

このように、2011年6月は、日本におけるIFRSの導入に関する大きな転換点となり、企業会計審議会は、それまでのIFRS導入に関する積極的な姿勢から、IFRSの導入をいろいろ

な観点から改めて検討を行うという慎重な姿勢へと変化した。企業会計審議会が再び IFRS の導入に関して積極的なメッセージを発信するのは、2013 年 6 月の報告書であり、2009 年 6 月の企業会計審議会の中間報告での提案を基に IFRS の導入の検討を始めていた多くの上場企業は、2011 年 6 月以降、その方針の再考を余儀なくされ、IFRS の導入という観点からは、この間に大きな空白が生じた。

## 2. 2011 年 8 月から 2012 年 7 月までの企業会計審議会での議論

2011 年 8 月には、企業会計審議会での議論が再開され、そこで示された「今後の議論・検討の進め方(案)」では、「企業会計審議会において、今後、国際会計基準について審議するに当たっては、会計基準に関する技術的議論に限定することなく、より広く、会計基準が、非上場企業・中小企業も含めた多様な企業の経済活動や税法・会社法・各種業規制など周辺に存在する制度、金融・資本市場等に与える影響等をよく認識し、これらを整理した上で、体系的な道筋を示しながら、議論・検討を行うことが適切である。」という視点から議論が行われることになった。そこでは、11 項目<sup>①</sup>が検討課題として取上げられ、その後、2012 年 7 月に同審議会から「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方についてのこれまでの議論 (中間的論点整理)」が公表されるまでの約 1 年間、この 11 項目に沿って議論が行われた。

中間的論点整理では、その冒頭において、同審議会での 1 年間の議論を次のように整理し、7 つの項目<sup>②</sup>について、その間の議論の状況をまとめている。やや長いですが、その冒頭の記述を引用する。

「現時点において、いくつかの論点について委員の意見になおかなりの隔たりがあり、最終

的な結論が出ているわけではなく、さらに審議を継続して議論を深める必要があるが、これまでの主な議論を整理すると、以下のとおりである。

概括的に整理すれば、わが国の会計基準は、これまでの努力の結果として高品質かつ国際的に遜色のないものとなっており、欧州より国際会計基準と同等であるとの評価も受けているが、今後とも、国際的な情勢等を踏まえ、会計基準の国際的な調和に向けた努力を継続していく必要がある。

その際には、引き続き、以下で述べる連単分離、中小企業等への対応を前提に、わが国会計基準のあり方を踏まえた主体的コンバージェンス、任意適用の積上げを図りつつ、国際会計基準の適用のあり方について、その目的やわが国の経済や制度などにもたらす影響を十分に勘案し、最もふさわしい対応を検討すべきである。また、国際会計基準の開発においては、国際的な連携も念頭に置きつつ、積極的に貢献するとともに、わが国としての考え方については的確に意見発信していくことが重要である。」

## 3. 2013 年 6 月の自民党の IFRS に関する提言

2012 年末に民主党から自民党へ政権が交代して以降、IFRS を巡る議論は、IFRS 導入に積極的な論調に変化した。2013 年 6 月 13 日には、自民党政務調査会と金融調査会企業会計に関する小委員会から「国際会計基準への対応についての提言」が公表され、「IFRS に関する経緯と現状について概括した上で、IFRS への今後の対応に関する基本的考え方およびその具体的な方向性についての提言」を行っている<sup>③</sup>。その第 4 章「具体的な対応」においては、姿勢の明確化、任意適用の拡大、わが国の発言権の確保および企業負担の軽減という 4 つの

節を設けて、その中で具体的な提言を行っている（その概要は表 1 参照）。この中では、日本が、IFRS を導入することに前向きであるという姿勢を明確化することが重要だとして、IFRS の採用企業を 2016 年末までに 300 社以上とするという具体的な数値が示されたことが特徴である。また、強制適用に至るプロセスとして、早急に任意適用企業数の拡大を図ることが重要であること、さらに、IFRS の設定において、わが国の発言力を確保するために、日本の考え方を IFRS に盛り込んだ修正版 IFRS（J-IFRS）の作成も提言されている。また、

有価証券報告書において開示される単体財務諸表の簡素化を図るべきことも提案されている。なお、この内容は、後述する企業会計審議会の「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（2013 年 6 月 19 日）とほぼ同趣旨の内容となっており、2012 年末に自民党政権が発足してから、IFRS の導入に向けての議論が積極化したことがうかがえる（なお、民主党は、2009 年 9 月から 2012 年 12 月まで政権の座にあったが、既に触れたように、2011 年 6 月以降は IFRS 導入に慎重な姿勢を明確にした）。

【表 1】自民党提言（2011 年 6 月）の概要

第 4 章の各節の名称	提言の主な内容
姿勢の明確化	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 今後 3 年間の「集中投資促進期間」（2016 年まで）のできるだけ早い時期に、強制適用の是非や適用に関するタイムスケジュールを決定するよう、各方面からの意見を聴取し、議論を深めることが重要</li> <li>② モニタリング・ボード<sup>(4)</sup>のメンバー要件である「IFRS の顕著な適用（prominent application）」を実現するために、この要件の審査が行われる 2016 年末までに、300 社程度の企業が IFRS を適用する状態になるよう明確な中期目標を立て、その実現に向けてあらゆる対策の検討とともに、積極的に環境を整備すべき</li> </ul>
任意適用の拡大	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 早急に任意適用企業数の拡大を図ることが重要であり、任意適用要件を緩和すべき</li> <li>② IPO 促進の観点も踏まえ、上場企業要件を撤廃し、海外子会社の保有等の限定を削除すべき</li> <li>③ IFRS 適用拡大に向けた実効性のあるインセンティブの検討を進めるべき</li> <li>④ 自民党経済再生本部の「中間提言」にあるグローバル 300<sup>(5)</sup>（IFRS の導入、独立社外取締役の採用など、経営の革新性等の面で国際標準として評価される企業から構成）を早期に実現すべき</li> </ul>
わが国の発言権の確保	<ul style="list-style-type: none"> <li>① IFRS 策定にかかわるポストの確保、日本の主張を明確したうえでの積極的な意見発信など日本の貢献と重要度を世界各国に十分知らしめるべき</li> <li>② 当期純利益の重視など、日本が行ってきた主張をさらに明確に発信していく観点から、また、わが国として考えるあるべき IFRS の姿を実現する意味においても、J-IFRS<sup>(6)</sup>の導入の検討をすべき</li> </ul>
企業負担の軽減	IFRS 適用に伴う実務負担の軽減および単体開示の簡素化を図るべき

#### 4. 2013年6月の企業会計審議会の報告書

2013年6月19日には、企業会計審議会から「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」<sup>7</sup>が公表され、2011年6月以降混迷していたIFRS導入に関する日本の当面の方針が明確化された。当面の方針を構成する各章およびその主な内容は、表2に示すとおりである。

既に触れたように、その内容は、同月に公表された自民党のIFRSに関する提言と同じトーンとなっている。ここでは、2点について指摘しておきたい。

##### (1) IFRSの強制適用

この報告書では、自民党の提言と異なり、「IFRSの強制適用の是非等については、未だその判断をすべき状況にはないが、今後、任意適用企業数の推移も含め今回の措置の達成状況を検証・確認する一方、米国の動向およびIFRSの開発状況等の国際的情勢を見極めながら、関係者による議論を行っていくことが適当」であるとして、IFRSの強制適用については、判断を留保している。これは、IFRSの強制適用を提案している2009年6月の同審議会の報告書の考え方を正式に改めたものである。

##### (2) J-IFRS（現在はJMIS）の作成

この報告書では、J-IFRSの作成を提案している。既に触れたように、これは、2014年7月に修正国際基準（JMIS）として、ASBJから公開草案が公表されている。JMISは日本基準であり、これを採用してもIFRS適用企業数にはカウントされないため、多くの企業に採用されることは当初から予定されていない。その目的は、日本が適切と考えるあるべき会計基準の姿を示すことにあり、採用企業数は問題では

ないというのが、当局の姿勢である。JMISを作成すると、日本には、4つの基準（米国会計基準、指定国際会計基準、日本基準およびJMIS）が並存することになり、制度としてわかりにくく、利用者利便に反するとの懸念がある。報告書では、この点に関して、「IASBに対する意見発信やコンバージェンスに向けた取組み等、単一で高品質な国際的な会計基準がグローバルに適用される状況に向けての努力は継続されるべきであり、4基準の並存状態は、大きな収斂の流れのなかでの一つのステップと位置づけることが適切である」と表現している。さらに、JMISは、IFRSの強制適用を検討する際には、その必要性が改めて見直されることとなっている。IFRSの強制適用を決定する際に、そこで適用が求められるIFRSがIASBの作成するIFRS（連結財務諸表規則などでは、「指定国際会計基準」とされている。また、「ピュアIFRS」とも呼ばれることもある。）以外となる可能性は低いと考えられることから、JMISが今後どのような形で存続するのか（またはしないのか）は、はっきりしていない。

なお、JMISの作成によって、日本がIFRSの会計処理に変更を加えようとしているのは、次の2点である。

##### (a) のれんの非償却に対する修正

JMISでは、企業結合で取得したのれんは、耐用年数にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却するように、IFRSの規定を修正することを提案している（また、関連会社等に対する投資に含まれるのれん相当額に対しても同様の償却を提案している）。その際に、のれんの耐用年数は、その効果の及ぶ期間によることを原則とするが、20年を超えてはならないとされている。2010年3月期か

【表 2】「IFRS への対応のあり方に関する当面の方針」（2011 年 6 月）の概要

各章の名称	各章の主な内容
IFRS への対応のあり方に関する基本的な考え方	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 今後数年間が重要な期間で、任意適用の積み上げを図ることが重要</li> <li>② IFRS の強制適用の是非等については、未だその判断をすべき状況にはないが、今後、任意適用企業数の推移も含め今回の措置の達成状況を検証・確認する一方、米国の動向および IFRS の開発状況等の国際的情勢を見極めながら、関係者による議論を行っていくことが適当</li> <li>③ 仮に強制適用をする場合でも、十分な準備期間を設けることが必要</li> <li>④ 「新指数(グローバル 300 を指す)」の対象企業の選定にあたって、IFRS の適用を考慮することが期待される</li> <li>⑤ IFRS の策定に対する発言権の確保が重要</li> </ul>
IFRS 任意適用要件の緩和	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 特定会社であるための 3 つの要件のうち、下記(b)の要件以外を廃止 <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 上場していること</li> <li>(b) IFRS による連結財務諸表の適正性確保への取組・体制整備をしていること</li> <li>(c) 国際的な財務活動または事業活動を行っていること</li> </ul> </li> <li>② 上場準備段階から IFRS の適用を希望する IPO 企業の負担への配慮</li> </ul>
IFRS の適用の方法 (J-IFRS の導入)	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 企業会計基準委員会 (ASBJ) によるエンドースメント・プロセスの創設を通じて、日本が考える「あるべき IFRS」を提示</li> <li>② IFRS の個別基準をエンドースする際の判断基準は次のとおり <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 会計基準に係る基本的な考え方の違い (例えば、のれんの非償却、その他の包括利益 (OCI) のノンリサイクリング)</li> <li>(b) 実務上の困難さを伴うもの (コストに比べて便益が上回らない) (例えば、非上場株式の公正価値測定)</li> <li>(c) 周辺制度との関連 (各種業規制との関連)</li> </ul> </li> <li>③ 削除または修正する項目は国際的にも合理的に説明できる範囲に限定</li> </ul>
単体開示の簡素化	金融商品取引法における単体開示の簡素化を図る

ら適格企業 (国際的な財務・事業活動を行っている上場企業) に対して、2010 年 3 月期の連結財務諸表から IFRS の早期適用 (任意適用) を認める。

**(b) その他の包括利益 (OCI) で認識された項目は、すべて当期純利益へリサイクリングすることとする修正**

IFRS 第 9 号 (金融商品) では、OCI を通

じて公正価値で測定する持分金融商品 (持合株式) への投資に係る利得または損失は、減損を認識する場合および当該投資の認識の中止を行う場合でも、OCI 累計額を当期純利益へ振替える (リサイクリング) ことを認めていない。また、IAS 第 19 号 (従業員給付) では、確定給付型年金に関連して OCI で認識される「確定給

付負債の純額の再測定」損益<sup>⑧</sup>をその後当期純利益へ振替えることを認めていないが、JMISでは、原則として各期の発生額について、平均残存勤務期間（予想される退職時から現在までの平均的な期間）で按分した額を、每期 OCI 益累計額から当期純利益に振り替える修正を提案している。

これ以外の論点として、日本基準である JMIS に対する解釈指針を ASBJ が公表するかどうかという論点がある。JMIS は、日本基準とはいっても、上記 2 点以外は IFRS と同じであり、JMIS に対する解釈指針を ASBJ が公表すれば、実質的に IFRS に関する日本の独自の解釈となり、各国にできるだけ IFRS の独自の解釈を行うことを控えるように求めている IASB との関係の整理が必要となろう。この点での議論の行方を注視したい。

## 5. 2013 年 6 月以降の IFRS 採用企業の拡大

日本における IFRS 採用企業数は、増大の一途をたどっている。筆者が、東日本部会で発表した時点（2014 年 11 月 1 日）では、既適用企業は 27 社、適用予定企業が 25 社、合わせて 52 社であった（これ以外に、三井住友ファイナンシャル・グループは、ニューヨーク上場に際して IFRS を適用している）。

この企業数が、筆者が本稿を執筆している 2015 年 5 月末では、90 社に増えている。さらに、新たに決算短信において「会計基準の選択に関する基本的な考え方」を開示することになり、そこで正式な決定は行っていないが IFRS の適用を予定している旨を表明している企業が 10 社あり、合計すると 100 社に至っている。半年あまりの間にほぼ倍増しているということができ、日本における IFRS の任意適用は、今後も拡大を続けることが予想される。

【表 3】IFRS 任意適用または任意適用予定企業（90 社）

2015 年 5 月 31 日現在

	会社名
既適用企業 61 社	日本電波工業、住友商事、HOYA、日本板硝子、日本たばこ産業、DeNA、SBI ホールディングス、アンリツ、マネックスグループ、双日、トーセイ、旭硝子、楽天、中外製薬、ネクソン、三菱商事、三井物産、伊藤忠商事、丸紅、武田薬品工業、第一三共、ソフトバンク、アステラス製薬、小野薬品工業、そーせいグループ、伊藤忠エネクス、すかいらーく、ファーストリテイリング、テクノプロ・ホールディングス、本田技研工業、セイコーエプソン、リコー、電通、トリドール、ヤフー、富士通、参天製薬、日東電工、エーザイ、コニカミノルタ、ケーヒン、日本取引所グループ、伊藤忠テクノソリューションズ、エムスリー、コナミ、日立製作所、日立化成、日立金属、日立建機、日立工機、日立国際電気、日立ハイテクノロジーズ、日立キャピタル、日立物流、クラリオン、デンソー、ユタカ技研、エフ・シー・シー、八千代工業、ショーワ、ワールド
適用予定企業 (正式採用) 29 社	クックパッド、ホットリンク、ジーエヌアイグループ、DGM 森精機（2015 年 12 月期）LIXIL グループ、大和証券、クロスカンパニー、ネクスト、住友理工、KDDI、日信工業、ティアック、ノーリツ鋼機、飯田グループホールディングス（2016 年 3 月期）、花王（2016 年 12 月期）

	三菱ケミカルホールディングス，田辺三菱製薬，日本合成化学工業，東芝，アサヒホールディングス，JXホールディングス，パナソニック，コロワイド，NEC，クレハ（2017年3月期） スミダコーポレーション（2017年12月期） 味の素（2018年3月期） 日本ハム，大陽日酸（2019年3月期）
適用予定（公式な採用決定ではない） 10社	テイ・エス テック（2016年3月期） ブラザー工業，ニコン，沢井製薬（2017年3月期） 協和発酵キリン，キリンホールディングス，日本電産（2017年12月期） ジーテクト（2018年3月期） NTTドコモ（2019年3月期） マツダ（任意適用時期を検討中）

（注）このほか，三井住友フィナンシャル・グループはニューヨーク上場に際してIFRS財務諸表を使用している。

### Ⅲ 実務への影響

この部分に関する東日本部会での筆者の報告は，①IFRSを理解できる企業の経理担当者および監査法人の実務担当者の育成の必要性および②IFRSの規定が明確でない事項への対応の2点に的を絞ったものであった。

#### 1. IFRSを理解する人材の育成の必要性

IFRSは，各国の法体系を勘案した会計基準とはなっていない。どのような法体系の国でも適用できるように，会計基準の目的およびその基準の根底にある原則を明確にする「原則主義」という考え方が採用されている。そのため，企業が直面するさまざまな事態や取引の会計処理に当たっては，当該IFRSがどのような経緯を経て作成されたのか，また，過去におけるIFRSの改訂は，どのような問題を解決するためのものであったかといった改訂の経緯を十分理解する必要がある。さらに，概念フレームワークにおける財務報告の目的や有用な財務

情報の質的特性（目的適合性や忠実な表現など），さらに，資産・負債などの財務諸表の構成要素の定義，そして，認識規準などに対する理解が必要である。特に，IFRSでは，各IFRSの規定が概念フレームワークに優先することが原則であるが，概念フレームワークは，IFRSに明確な規定がない場合には，最後の判断規準として機能することが規定され，IFRSの一部として実質的に機能しているため，それに対する的確な理解は必須である。概念フレームワークでは，取引その他の事象または状況に具体的に当てはまるIFRSがない場合には，経営者が，どのような会計方針を採用するかを決定しなければならないとされているが，そのような場合には，経営者は，①類似の事項や関連する事項を扱っているIFRSの規定，次いで，②概念フレームワークにおける資産，負債，資本，収益および費用に関する定義，認識規準および測定概念を参照しなければならないと規定されている（IAS第8号（会計方針，会計上の見積りの変更および誤謬）第10項）。

このような知識を持った経理担当者および

監査法人のパートナーやスタッフの育成は焦眉の急務といえるが、それらに対する関係者の明確な理解と実際の対応はまだまだ緒に就いたばかりという状況である。さらに、財務諸表作成企業において、IFRSの適用経験が進むにつれて、より細かい実務的な論点を作成者と監査人との間で議論し、解決しなければならないケースが増加しつつある。このような需要に対応できる仕組みの構築が、作成者および監査法人のそれぞれに求められている。

## 2. IFRSの規定が明確でない事項への対応の必要性

IASBには、IFRSの規定に欠落があり、それが一般性を持つ問題である場合には、IFRS解釈指針委員会(IC)を経由して問題点をIASBに提起し、解決を図るという仕組みがある。これを通じて、各国の会計基準設定主体が独自にIFRSの解釈を行うことを避けることが期待されている。しかし、このプロセスには、時間がかかり、さらに、問題点が一般性を持たない、ないし、あえて解釈指針を出すだけの難解さはないと判断される恐れもある。

このような場合には、大手監査法人では、その所属する国際的なネットワークのなかでネットワーク・ファームの見解として解決できるかもしれない。しかし、被監査企業が直面するより日常的な実務問題に対して、しかも、短時日のうちに解決策に合意しなければならない場合に、財務諸表作成者および監査法人はどのように対応できるかが問題となる。既に触れたように、IFRSに通曉した人材を育成して対応するというのもっとも適切な回答であろうが、問題点の解決を個別の事案レベルで解決することによって、判断が多様になる恐れも排除できない。ある種の共通のデータベースを構築し、類似の自体や取引に対して過去に行われた

判断を集積することも考えられるが、取引の個別性や守秘義務などの問題から、短時日のうちに多くの関係者が満足する対応策を見出すのは難しい状況だといえる。この問題に明確な回答はないが、問題点を理解し、それを解決すべきとの問題意識を持つことによって、今後、この面での進展が図られることを期待したい。

### 注

- (1) 「今後の議論・検討の進め方(案)」で示された11項目は、次のとおりである。
  - ① 我が国の会計基準・開示制度全体のあり方
  - ② 諸外国の情勢・外交方針と国際要請の分析
  - ③ 経済活動に資する会計のあり方
  - ④ 原則主義もたらす影響
  - ⑤ 規制環境(産業規制、公共調達規則)、契約環境等への影響
  - ⑥ 非上場企業・中小企業への影響、対応のあり方
  - ⑦ 投資家と企業とのコミュニケーション
  - ⑧ 監査法人における対応
  - ⑨ 任意適用の検証
  - ⑩ 国内会計基準設定主体(ASBJ)のあり方
  - ⑪ 国際会計基準設定主体(IASB)のガバナンス
- (2) 7項目は、次のとおりである。
  - ① 会計基準の国際的調和
  - ② 国際会計基準の適用
  - ③ わが国としての意見発信
  - ④ 単体の取扱い
  - ⑤ 中小企業等への対応
  - ⑥ 任意適用
  - ⑦ 原則主義への対応等
- (3) 提言は、国際会計基準に関する経緯、国際会計基準に関する現状、国際会計基準への我が国の対応に関する基本的考え方および具体的な対応という4つの章から構成されている。
- (4) 2009年1月のIFRS財団の定款の改定によってモニタリング・ボードが創設された。モニタリング・ボードは、IFRS財団の評議員会と規制当局との連携を図るために設定されたもので、評議員の選任を承認したり、評議員会の活動状況の報告を受けたりすることになっている。メンバーは、日本、米国、EC、ブラジルおよび韓国の規制当局に加え、証券監督者国際機構(IOSCO)からの2名で構成されており、さらに、銀行監督に関するバーゼル委員会がオブザーバーとして参加している。

- (5) これは、2014年1月以降新規に導入された「JPX日経インデックス400」を指している。400銘柄の選定に当たって、定量的な指標（3年平均ROE、3年累積営業利益および選定基準日時点における時価総額）によるスコアリングに加えて、定性的な要素による加点があり、その1つとして「IFRS採用（ピュアIFRSを想定）または採用を決定」が指定されている（他の2つの要素は、「独立した社外取締役の選任（2人以上）」および「決算情報英文資料のTDnet（英文資料配信サービス）を通じた開示」である）。
- (6) J-IFRSの作成については、その後、ASBJにおいて検討が行われ、2014年7月31日に「修正国際基準（Japan's Modified International Standards (JMIS)）」の公開草案が公表されたが、2015年5月末時点では、まだ、最終基準とはなっていない。
- (7) この報告書は、はじめに、IFRSへの対応のあり方に関する基本的な考え方、IFRS任意適用要件の緩和、IFRSの適用の方法および単体開示の簡素化という5章からなり、それぞれにおいて当面の方針が示されている。
- (8) これは、制度（年金）資産の1会計期間の運用利回り実績から、制度資産に係る利息収益を除いた金額として計算される。IAS第19号では、この再測定損益は、当期純利益に振替える合理的規準がないため、当期純利益へのリサイクリングは禁止されている。

## 参考文献

- 企業会計審議会 [2009], 『中間報告「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」』
- 企業会計審議会 [2011], 『今後の議論・検討の進め方（案）』
- 企業会計審議会 [2012], 『国際会計基準（IFRS）への対応のあり方についてのこれまでの議論（中間的論点整理）』
- 企業会計審議会 [2013], 『国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針』
- 自民党政務調査会・金融調査会企業会計に関する小委員会 [2013], 『国際会計基準への対応についての提言』

# 倫理基準と監査法人

加藤 厚

公認会計士

国際会計士倫理基準審議会 (IESBA)

## 要 旨

グローバルスタンダードとしての職業会計士の倫理基準は、筆者が現在ボードメンバーになっている国際会計士連盟 (IFAC) の中にある 4 つの基準設定主体の一つである国際会計士倫理基準審議会が制定する職業会計士の倫理規程である。この国際倫理基準は、職業会計士が働いている職場 (監査法人、独立開業、民間の会社、教育機関、公的機関等) や業務の内容 (監査、非監査業務、コンサルティング、税務、内部監査、会社等の社員、教員等) に関係なく、全ての職業会計士に適用される。

しかし、準備委員会からの要請により、今回の統一論題討論のテーマとして、これらの中から監査法人に限定した倫理基準を取り上げることになり、次の内容の報告を行った。

- ・ 国際倫理基準と日本の倫理規則等の関係
- ・ 監査法人に関する倫理基準
- ・ 監査法人に関する倫理基準の国際的動向
- ・ 検討課題

# I はじめに

2014年11月1日に、青森公立大学において、国際会計研究学会第5回東日本部会が開催された。統一論題は、「国際基準の現状とわが国の対応」であり、筆者は準備委員会から「倫理基準と監査法人」というテーマで報告を行うことの要請を受け、その後の統一論題討論に参加したので、ここにご報告申し上げます。筆者は、次の内容の報告を行った。

- ・ 国際倫理基準と日本の倫理規則等の関係
- ・ 監査法人に関する倫理基準
- ・ 監査法人に関する倫理基準の国際的動向
- ・ 検討課題

以下、これらの内容の概要を述べる。

## II 国際倫理基準と日本の倫理規則等の関係

### 1. 国際倫理基準

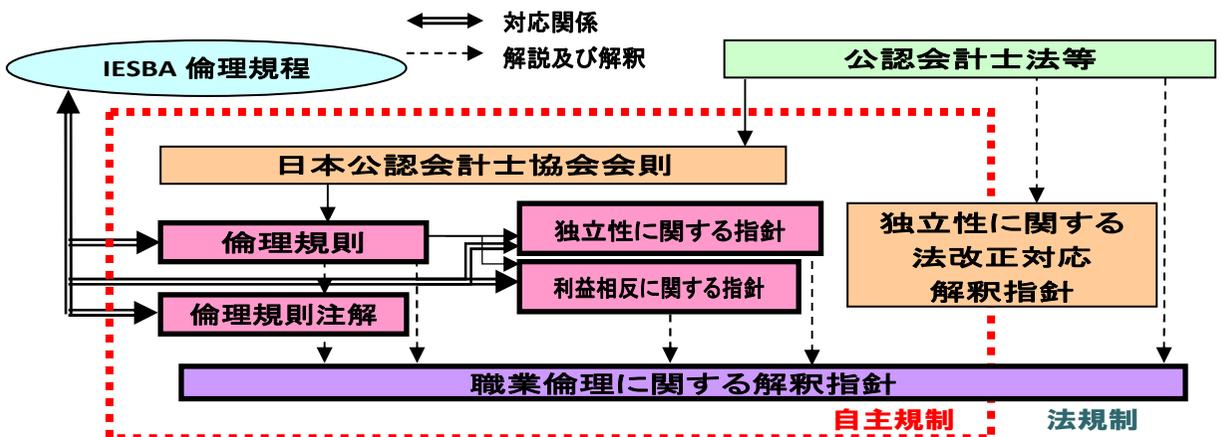
グローバルスタンダードとしての職業会計士の倫理基準は、国際会計士連盟（IFAC）の中にある4つの基準設定主体の一つである国際会計士倫理基準審議会（International Ethics Standards Board for Accountants:

IESBA）が制定する職業会計士の倫理規程（The Code of Ethics for Professional Accountants）である。IESBAのボードメンバーは、パブリック・メンバー5人、監査実務家9人及び非監査実務家4人の合計18人である。議長は、パブリック・メンバーであるThomadakis氏が務めており、ボード会議には、ボードメンバーのテクニカル・アドバイザー及び公式オブザーバーとして日本の金融庁及び欧州委員会（EC）の代表、並びにその他のオブザーバーとして、諮問アドバイザーグループ（CAG）議長及び公益監視委員会（PIOB）代表が出席している。なお、筆者は、2014年1月1日より、パブリック・ボードメンバーの一人としてこのIESBAに参加している。

### 2. 日本の倫理規則等

日本における公認会計士の職業倫理に関する規則等は、日本公認会計士協会が制定する倫理規則等による自主規制部分と、公認会計士法等による法規制部分の2本建てになっているのが特徴的である。この両者の関係を図で示したものが、次の【図表1】である。

【図表1】 国際倫理基準と日本の倫理規則等の関係



ところで、日本公認会計士協会が制定する倫理規則等は、「IFACの加盟団体が遵守すべき義務に関するステートメント(SMO)4」に従って、前述のIESBAが制定する倫理規程をアドプションする義務がある。現在の日本公認会計

士協会が制定する倫理規則等は、内容的にはIESBAの倫理規程とほとんど同じになっており、その異同を一覧表にまとめたものが次の【図表2】である。

【図表2】 JICPA倫理規則等とIESBA倫理規程の異同

以下を除いては、両者は、ほとんど同じ内容

倫理規則等の構成	下記の表を参照
IESBA規程よりも厳しい規定	贈答接待、紹介手数料
JICPA独自の規定	品質の維持、名義貸しの禁止、将来の事象に対する意見、会員相互間の行為、共同業務、監査法人の名称

・ 倫理規則等の構成の比較

JICPA倫理規則等	IESBA倫理規程
「倫理規則」第1章 総則	Part A (Section 100-150)
「倫理規則」第2章 会計事務所等所属の会員を対象とする規則	Part B (Section 200-280)
「倫理規則」第3章 企業等所属の会員を対象とする規則	Part C (Section 300-350)
分離した「独立性に関する指針」 第1部 財務書類の監査業務及びレビュー業務における独立性 第2部 その他の保証業務における独立性	Part B (Section 290) Part B (Section 291)
分離した「利益相反に関する指針」(注:2014年に新設) 第2章第1部 会計事務所等所属の会員を対象とする指針 第3章第2部 企業等所属の会員を対象とする指針	Part B (Section 220) Part C (Section 310)

なお、公認会計士法等による法規制部分は、各国又は各地域の規制当局が、その国や地域の法律や規則によって独自に公認会計士の職業倫理に関する規制を行うものである。

Ⅲ 監査法人に関する倫理基準

今回、筆者に与えられたテーマは「倫理基準と監査法人」であるが、前掲【図表2】の中の比較表の内の監査法人に該当する部分を、網掛けによって表したものが次の【図表3】である。

【図表3】 監査法人に関する倫理基準（網掛け部分）

JICPA倫理規則等	IESBA倫理規程
「倫理規則」第1章 総則	パートA(セクション100～150) 規程の適用についての一般基準
「倫理規則」第2章 会計事務所等所属の会員を対象とする規則	パートB(セクション200～210・230～280) 公共の利益となる業務に従事する職業会計士
「独立性に関する指針」	(セクション290・291) 独立性 - 保証業務契約
「利益相反に関する指針」第1部	(セクション220) 利益相反
「倫理規則」第3章 企業等所属の会員を対象とする規則	パートC(セクション300・320～350) ビジネスに従事する職業会計士
「利益相反に関する指針」第2部	(セクション310) 利益相反

従って、この網掛け部分に関する国際的動向及び日本における検討課題について以下述べることとする。

## IV 監査法人に関する倫理基準の国際的動向

### 1. 進行中の IESBA プロジェクトの主なもの

#### (1) パートナー・ローテーション制度の改訂 (ア) クーリングオフ期間の見直し

現行の IESBA 倫理規程セクション 290 (監査業務及びレビュー業務における独立性) には、監査人による監査クライアントへの長年の関与の結果生じ得る馴れ合い及び自己利益の阻害要因を許容可能な水準まで軽減する手段として、社会的影響度の高い事業体 (Public

Interest Entity: PIE) の監査業務の主要な担当社員等 (Key Audit Partner: KAP) に対して 7 年の関与期間後 2 年のクーリングオフ期間のローテーションが規定されているが、複数の国では追加的な要求又は異なった要求をしている。また、世界的にも監査不祥事が絶えないことから、現在のクーリングオフ期間の 2 年間は短か過ぎるのではないかとの批判がある。例えば、16 年間の内の 14 年間も同じ関与先を担当することが出来るのは長過ぎるというのが、そのような批判の一つである。このため、現行の規定が依然として適切であるか否か、特に、PIE の KAP ローテーションの要求に焦点を当てて見直しをすることになり、IESBA は 2014 年 8 月 14 日に次の様な内容の公開草案を公表し、現在これに寄せられたコメントの審議を行っている。

選択肢	監査関与期間	クーリングオフ期間 (監査及び審査業務の禁止)			
	全 PIE 担当の 全 KAP	EP		その他の KAP	
		上場 PIE 担当	非上場 PIE 担当	上場 PIE 担当	非上場 PIE 担当
公開草案	7 年	5 年	5 年	2 年	2 年
現行	7 年	(この区分が無い)		2 年	2 年

(注) PIE (Public Interest Entity) : 社会的影響度の高い事業体 (日本: 倫理規則上の「大会社等」)

EP (Engagement Partner) : 業務執行社員 (日本: 筆頭業務執行社員に相当。本文説明参照)

KAP (Key Audit Partner) : 監査業務の主要な担当社員等 (日本: 倫理規則も同じ表現)

なお、上記の EP とは、実際には日本の筆頭業務執行社員 (Lead Audit Engagement Partner: LAEP) のことを指している。日本の場合は、公認会計士法により、一定規模以上の監査法人 (100 以上の上場会社を監査している監査法人) の筆頭業務執行社員は、5 年間関与した後 5 年間のインターバル期間 (クーリングオフ期間) を置くことが求められている。また、

上記の公開草案においては、審査担当社員は、全て KAP と同じ取扱いになっている。それに対して、日本の場合は、一定規模以上の監査法人においては、審査担当社員に関しても筆頭業務執行社員と同じ 5 年間の関与期間とインターバル期間が求められている。ところで、後述のように、ファーム・ローテーション及び強制入札については、国際的な動向を注視しつつ

も、現在は当プロジェクトの検討の対象としていない。ただ、2014年5月27日には、欧州連合官報において、改正法定監査指令及びPIEの法定監査に関する規則の修正が公布され、欧州においてファーム・ローテーション制度が導入されることが決まった。今後、IESBAとしては、緊急課題及びアウトリーチ・プロジェクトにおいて、これに関連した国際的な動向をフォローしていくことになる。

### (イ) クーリングオフ期間中における業務制限を厳しくする

パートナー・ローテーション制度の効果を高めるためには、単にクーリングオフ期間を延ばすだけでなく、EP又はKAPであった者がクーリングオフ期間中における監査チームやクライアントとの関係や提供できる業務の内容をより一層制限するべきとの案がタスクフォースから提案されて、審議を行った。その結果、次のような決定が行われ公開草案に含められた。

制限される業務	クーリングオフ期間	
	最初の2年間 (EP及びその他のKAP)	次の3年間 (EPのみ)
監査チーム又はクライアントとの協議 (Consultation)	監査の結果に影響するような、専門的又は業種固有の事項、取引又は事象等についての協議をしてはならない(但し、前年度監査に関して監査チームと行った協議又は結論に達した作業等で、残っていたものに関しては、協議しても良い)。	EPだった者が、引き続き、会計事務所等内において、専門的又は業界固有の事項に関して協議することの主な責任者である場合(新たになる場合を含む)には、監査チーム又はクライアントとこのような協議をすることが出来る。但し、監査中にEPとして問題にしなかった取引又は事象等に限る。
制限される業務	クーリングオフ期間 (EP: 5年間      その他のKAP: 2年間)	
一定の責任を負うこと (Be responsible for)	次のような責任を負うことはできない: <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 監査クライアント<sup>(注)</sup>への専門的サービス提供の指導的又は調整的 (Leading or coordinating) 役割の責任、又は</li> <li>・ 監査クライアント<sup>(注)</sup>と会計事務所等との関係を監督する (Overseeing) 責任</li> </ul>	
一定の役割又は活動の行使 (Undertake any role or activity)	EP又はKAPは、次のような結果をもたらすような役割又は活動(非保証業務の提供を含む)を、監査クライアント <sup>(注)</sup> に対して行ってはならない: <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 上級経営者又は統治責任者 (Those Charged With Governance, 日本: 倫理規則上の「監査役等」と、重要な又は頻繁な (Frequent) 交流 (Interaction) を持つこと、又は</li> <li>・ 監査の結果に、直接影響を及ぼすこと</li> </ul>	

(注)「監査クライアント」は、クーリングオフ期間の前に、EP又はKAPとして関与したクライアントを指す。従って、これらの制限は、クーリングオフ期間中にシニアパートナーやマネージングパートナーのように、会計事務所等の経営責任 (Leadership role) を担う立場に就任することを禁止するものではない。

クーリングオフ期間が2年経過した後なら、監査チーム又はクライアントとの協議の内の一定の業務を提供できるようにする主な趣旨は、2年間経てば独立性の阻害要因の重要性が許容可能な水準にまで軽減されること、人的資源や専門的能力に限界のある会計事務所等及びクライアントに対する実務上の配慮等が挙げられている。もともと協議だけでなく、直接監査結果に影響を与えないサービスの提供や限定的な社交的交流についても、2年経過後は認めるとの案があったが、クーリングオフの趣旨を踏まえ限定的にする、複雑にしない、業務の区分の難しさ、等の理由により協議に限定された案が採択された。しかし、このような提案に対しても、クーリングオフ期間中の協議について異なる取り扱いをすることは、制度が複雑であり、行っても良い協議とできない協議の区別が難しい等の意見もあったが、結局タスクフォースの提案どおりに決定されて公開草案に含められた。

## (2) 違法行為への対応

職業会計士としての守秘義務 (Confidentiality) は、IESBA 倫理規程上の5つの基本原則 (Fundamental Principles) の1つであるが、倫理規程は、職業会計士が機密情報を開示する職業的義務がある状況又はあり得る状況を特定しているものの、会計士にそのような状況を特定する方法及び対応する方法に関するガイダンスを提供していないため、これに対応することがこのプロジェクトの主な趣旨である。重要な検討事項は、職業会計士がクライアント又は所属する組織において、違法行為又はその疑いを認識した場合にはどのような手続きを行う必要があるのか、そして、最終的に守秘義務に優先して監督官庁のような外部の第三者へ開示することを要求すべきか

どうかということである。この違法行為への対応プロジェクトは、2012年8月に公開草案を公表したものの、寄せられたコメントのほとんどが反対意見であったため、2013年から再検討を行ってきている。2012年公開草案に寄せられたコメントの分析によると、次のような大きな論点が浮かび上がってくる。

- 各管轄地域の法規制との関係：  
すでにその国や地域に違法行為への対応に関する法規制がある場合に、それと倫理規程との関係をどのように調整するのか、特に職業会計士の責任問題への対応。現在の方針は、まずその国や地域の法規制を順守することを最優先することにして、新しい規定への準拠は義務化しないことになっている。
- 対象となる違法行為の範囲：  
国際監査基準 250 号「財務諸表監査における法令の検討」のように、直接的又は間接的に財務諸表に影響を与える事項に限定するのか、人の健康や安全への甚大な被害 (例：テロ行為、環境・自然破壊、カルテル、等) に関する違法行為まで対象にするのか、異なる違法行為には異なる対応をすべきか。現在の方針は、上記の全ての違法行為を対象にすることになっている。
- 重要性：  
違法行為の判定 (疑いを含む) の重要性を、どのように基準化するのか。
- 対応手続き：  
違法行為やその疑いを認識した場合、それに対応するために職業会計士はどのような手続きを踏むべきか、その時に、経営者や統治責任者とどのように対応すべきか。
- 第三者等への開示：  
クライアントが適切な対応をしなかった

場合、誰に、そして最終的に監督官庁のような外部の第三者へ開示する必要があるのか、守秘義務違反があった場合でも法的に保護されるのか。

- ・提供する業務や境遇が異なる職業会計士による対応：

会計事務所等所属の職業会計士(保証業務又は非保証業務の提供)又は企業等所属の職業会計士のように、提供する業務や境遇が異なる職業会計士によって、違法行為への対応の仕方は、異なるべきかあるいは同じであるべきか。現在の方針は、職業会計士を4つに区分(監査人、非監査業務を提供する会計士、企業等所属のシニアレベルの会計士とその他のレベルの会計士)して、それぞれ異なった対応をすることになっている。

以上の2012年公開草案に寄せられた主なコメントの分析とそれらへの対応方針をまとめた**Feedback Statement**について、世界中のステークホルダーから広く意見を徴収して再公開草案を起草する方針を固める目的で、2014年中に、香港(5月20日)、ブリュッセル(6月13日)及びワシントン(7月10日)でラウンド・テーブルが開催された。ここには、基準設定主体、財務諸表作成者、会計士団体(IFACメンバー)、監査法人/会計事務所等、規制当局、学会等各国の各界からの参加者が出席して意見交換をした。これらのラウンド・テーブルでの議論やその他のアウトリーチ等において市場関係者の意見を幅広く徴収した上で、2015年4月のボード会議で再公開草案を決議する予定である。

## 2. その他の動向

前述のような、IESBAにより実施されてい

る各種プロジェクトの他にも、職業専門家及び監査法人に関する倫理基準の見直しや厳格化に関する動きがあるので、それらのいくつかについて以下ご報告する。

### (1) 欧州監査規制改革

前述の様に、2014年5月27日に、欧州連合官報において、改正法定監査指令及びPIEの法定監査に関する規則の修正が公布され、欧州においてファーム・ローテーション制度が導入されることが決まった。これによると、同一監査法人による社会的影響度の高い事業体(PIE)との監査契約は、10年間を超えてはならないことになる。ただ、特則として、監査法人交代について公開入札を実施している場合は、20年間を超えてはならない。さらに、複数の監査法人と契約している共同監査の場合には、24年間を超えてはならないことになっている。また、今回の監査規制改革においては、特定の非監査業務の禁止及び制限(報酬キャップ)が行われることになった。つまり、PIEの法定監査を実施する法定監査人は、次の様な一定の非監査業務を監査先に提供してはならない。

- ・一定の税務関連業務(税務申告書の作成、税務に関する助言の提供、等)
- ・被監査企業の経営又は意思決定を担うことを伴う全ての業務
- ・記帳代行、並びに会計記録及び財務諸表の作成
- ・給与計算の業務
- ・その他

更に、提供を禁止されていない非監査業務を3期以上連続して提供する場合、当該業務に対する報酬総額は、連結財務諸表の法定監査に対

して支払われる報酬の直近 3 年間の平均値の 70%を超えてはならないことになった。EU 加盟各国は、以上の改革法案の発効（2014 年 6 月 16 日）後 2 年以内に自国の法規制の手当てをした上で適用を開始しなければならない。

## **(2) 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) による監査報告書の改訂案**

IAAEB は、現在の監査報告書とは全く異なる長文式監査報告書への改訂作業を現在進めている。その改訂案の中で職業倫理に関連することとしては、独立性規則及びその他の職業倫理に関する規則への遵守に関する記載が求められることがある。そして、この記載の中では、関連する職業倫理に関する規定の国名又は IESBA の倫理規程への参照を含める必要がある。

## **(3) 監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) による「2013 年検査指摘事項報告書」**

2006 年 9 月に、各国・地域の監査監督当局間における協力、連携の組織として監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) が設立された。日本からは、公認会計士・監査審査会及び金融庁が参加している。IFIAR が行った「2013 年検査指摘事項報告書」の公表に関連して、2014 年 4 月 10 日付プレスリリースの中で、上場企業監査の重要な監査領域において、世界中で継続して問題が見られることについて、監査監督当局が懸念を強めている旨が述べられている。このことは、監査に対する信頼感が国際的に依然として低下していることを表しており、今後いろんな形で監査のあり方に関する改革・改善策が打ち出されていくものと思われる。それは、本日のテーマである、監査法人に関連する倫理基準にも影響していくことになるであろう。

## **V 検討課題**

### **1. 国際的な動向の日本への波及**

#### **(1) パートナー・ローテーションとファーム・ローテーション**

前述の様に、日本の一定規模以上の監査法人には、既に 5 年—5 年ローテーション・ルールが適用されているので、仮に IESBA 倫理規程が公開草案の様に変更になったとしても、これらの大手監査法人には大きな影響があるとは思えない。しかし、現在 7 年—2 年ローテーション・ルールを適用している中小監査法人には大きなインパクトを与えると思われる。なぜなら、筆頭業務執行社員のクーリングオフ期間（インターバル期間）が 2 年から 5 年に延長されるということは、交代要員としてより多くの社員（パートナー）が必要になるということである。中小監査法人の場合は、社員の数が限られているため、このような状況変化への対応が難しい。それに加えて、クーリングオフ期間が延びるだけでなく、前述の様に、クーリングオフ期間中の業務制限が現在よりも厳しくなるということは、一旦監査契約から退任した社員と関与先のマネジメント等との接点がほとんどなくなり、同じ関与先に戻ることが難しくなる。実は、この効果こそが規程を改訂する本来の目的ではあるのだが、現実問題としては中小監査法人にとってかなりの痛手になる。そこで、中小監査法人としては、もしこのような改訂が行われた場合に対応する戦略的な対策の構築を、今から検討を始める必要があると思われる。例えば、いくつかの中小監査法人が合併や連携によって社員の数を増やすというのも一つの方法と考えられる。ところで、EU におけるファーム・ローテーションの実施が日本の監査実務に与える影響として考えられるのは、連結グループ全体を担当する世界中の監査法

人を一つに統一することが難しくなるということであろう。EUにある子会社等が、ファーム・ローテーションの対象になる会社であると、日本の親会社の監査法人と同じグローバル・グループに属する監査法人でなくなる可能性があるからである。

## (2) 違法行為への対応

日本では、職業会計士が業務遂行上において感知した経営者等による違法行為への対応は、日本公認会計士協会の監査基準委員会報告書250「財務諸表監査における法令等の検討」に基づいた監査手続きを行うことになっている。また、金融商品取引法第193条の3によって、法令違反等の事実を会社に書面で通知し、会社が適切な措置をとらない等の一定の事実がある場合は、当該事項に関する意見を内閣総理大臣に申し出なければならない。このように、日本の場合は、違法行為への対応はあくまでも監査人による財務諸表監査に限定されている。その点、現在 IESBA が審議しているプロジェクトは、対象になる範囲が財務諸表監査に限定されないのと、対象となる職業会計士が監査人に限らず、非監査業務を提供する公認会計士及び企業等所属の職業会計士（企業、公的機関、教育・研究機関、各種団体等で働く会計士）等も含めた、全ての公認会計士（但し、日本公認会計士協会の会員に限る）が対象になるという点で、日本の制度とは大きく異なる。それだけに、もしこのプロジェクトが最終基準化され、かつ日本の倫理規則や法令等にも導入された場合には、日本の実務へも大きなインパクトを与えることになる。このプロジェクトは、職業会計士が業務遂行上において感知したあらゆる違法行為（テロ、自然破壊、カルテル等も含む）への対応に対する社会的期待が高まっていることを如実に表すものであるという点において

は、喜ばしいのかも知れない。しかし反面、職業会計士に、あたかも警察の様な行動をすることを求めることへの拒否反応や、守秘義務に優先して第三者等への告知や開示をするべきかどうかという難しい問題も提起している。

## (3) 監査報告書の改訂

現在の監査報告書は、たったの1ページに決まり文句が書いてあるだけの無味乾燥なものである。しかし、IAASBによる改訂案の監査報告書には、前述の独立性規則及びその他の職業倫理に関する規則への遵守に関する記載の他にも、監査上の主要な事項、除外事項や継続企業の前提に関する重要な不確実性、監査人の責任並びに財務諸表に対する経営者及び統治責任者の責任等、いくつもの事項について記載することが必要になる。もし、この改訂案が最終基準化され、日本にも導入されることになった場合は、現在の監査実務に大きな影響を与えることが予想される。現在の決まり文句の監査報告書とは異なり、いくつもの新しい事項の記載方法には各監査法人の対応の仕方が明確に表れるであろうし、その記載方法についての市場関係者の評価が異なることになるであろう。場合によったら、記載の仕方の違いが市場関係者による監査法人の評価や責任に影響するような場面が現れるかも知れない。今後の実務における各監査法人の対応に、注目していく必要がある。

## (4) IFIAR による世界的な監査品質への懸念

前述の様に、監査監督当局の国際的な組織である監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) が、上場企業監査の重要な監査領域において、世界中で継続して問題が見られることについて懸念を表明したということは、監査に直接携わる

公認会計士のみならず、市場関係者全体においてゆゆしき問題である。会計不祥事や監査不祥事は、長い間指摘されてきたにもかかわらず一向に改善されていないということを示すものである。今後、監査監督当局による何らかのアクションが起こされる可能性がある。一方で、自主規制団体としての国際会計士連盟（IFAC）及びその加盟団体である各国・地域の会計士協会は、監査保証業務の信頼性向上に向けて更なる対応をしていくことが喫緊の課題である。

## 2. 日本の監査法人の対応

### (1) グローバルファームの一員として立場

日本の監査法人の多くは、何らかの形でグローバルファームの一員になっていると思われる。これらのグローバルファームは、例えば IESBA 倫理規程が変更されれば、グローバル・マニュアルもそれに応じて改訂されるものと思われる。その結果、そのようなグローバル・ネットワークに加盟している日本の監査法人もそれに準拠することになる。

### (2) 日本のローカルファームとしての立場

一方で、グローバル・ネットワークに加盟している日本の監査法人は、日本のローカルファームとして日本の倫理規則等にも準拠して行かなければならない。そして、これからは、国際的なルールと国内におけるローカル・ルールとの調整がますます複雑になっていくことが予想される。特に、前述の様に、EU がファーム・ローテーション制度を導入した場合には、監査法人の国際的な統一が難しくなり、その結果、異なったルールが連結グループ内において適用される事態になる。日本の親会社の監査人である日本の監査法人は、そのような国際間において多岐にわたるルールの理解と適切な適用により注意を払っていく必要がある。

### (3) 沢山の中小監査法人のあり方

上場会社を 1 社でも監査している中小の監査法人は、現在日本には 100 以上あると思われる。このように沢山の中小監査法人は、今まで述べてきたような監査制度や環境の国際的な変動に対応していくのが容易ではない。筆者が参加している IESBA 会議では、例えばパートナー・ローテーション制度の改訂案は、人的資源の乏しい中小監査法人には厳し過ぎるので対象外にしたらどうかという意見もあったが、社会的影響度の高い事業体（PIE）を監査している以上、監査している監査法人の大小によって監査手法や倫理規則、品質管理等に差をつけるべきではないというのがボードの考え方である。それゆえ、中小監査法人といえども、ますます厳しくなる国際的な監査環境とそれを反映していく国内の監査・倫理基準に対応するべく努力をしていくことが求められる。例えば、次の様な戦略が考えられるのではないだろうか。

- それぞれの法人内において、人材の獲得、育成、研修等通じて、新制度に対応出来る内部体制を構築する。
- 他の中小監査法人との合併、再編、グルーピング等を通じて規模の拡大を図り、リソースの充実を図る。個々の法人が、独自に制度変更に対応出来ない、より規模の大きい法人にクライアントを奪われてしまうリスクが高まる。
- 現在、海外のファームやグローバルファームとの提携関係を結んでいない中小監査法人は、これから海外ネットワークを構築することにより、人材の充実やノウハウを高めることによって、新制度に対応する。
- 信頼し合うことが出来る中小監査法人のいくつかが、独立したまま連携グループを組

成し、例えば、パートナー・ローテーションのタイミングに合わせてグループ内でクライアントの担当を変えていく。一種の任意ファーム・ローテーションの様な仕組みだが、制度改訂に乗じて大監査法人にクライアントを奪われるのを避けることが出来る。米国の一部監査法人間では既に行っているようである。

- ・海外の中小監査法人連合体と連携して対策を講じる。例えば、IFACの中小監査事務所委員会（Small and Medium Practices Committee: SMPC）との連携も考えられる。

### 3. 国際倫理基準アドプションの意義と課題

#### (1) 国際基準よりもアップグレードの制約

国際会計士連盟（IFAC）の加盟団体が遵守すべき義務に関するステートメント（SMO）4によると、加盟団体の国内の法律等による固有の規程がある場合を除き、IESBAの倫理規程よりも緩やかな基準を適用してはならないことになっている（つまり、アップグレードの制約）。IFACの加盟団体である日本公認会計士協会（JICPA）は、これに準拠してJICPA倫理規則を制定している。その結果、前掲の【図表2】に記載されているように、JICPAの倫理規則には、IESBAの倫理規程よりも厳しい規定

や独自に追加した規定こそあれ、緩い規定はない。従って、JICPAの倫理規則はIESBAの倫理規程をコンバージェンスしていると分類されている。

#### (2) グローバルスタンダードと日本独自の実務、倫理観、道徳観との関係（Diversity of ethical norms）

そうは言っても、実務、倫理観、道徳観等はやはり国や地域によって異なるし、中小監査法人にはそれ特有の問題もあるわけで、それらを全く無視して各国・地域の実情に合わないグローバル倫理基準を作るべきではないという主張もある。この様な主張に対して、IESBAは、グローバルスタンダードとしてのIESBA倫理規程は、世界共通の基準として原則主義に則って作られるので、各国・地域の特殊性や実情は、それぞれのローカル基準に反映するなり、適用や運用面において考慮すべきであるという考え方（Diversity of ethical norms）を取っている。このグローバルとローカルのスタンダード・ギャップについては、筆者がIESBA会議において意見発信する時に常に念頭に置いていることである。余りにも日本のローカル事情や中小監査法人の立場を強調し過ぎると、Diversity of ethical normsに反するし、パブリック・ボードメンバーとしての立場を失うことにもなりかねない。

II 西日本部会・統一論題報告

# IASB の財務諸表の表示プロジェクトにみるキャッシュ・フロー会計思考 —ヒース学説に関連して—

仁川 栄寿  
中部大学

## 要 旨

ヒースは、収益力の評価だけでなく、支払能力の評価も重視する立場から、キャッシュ・フロー計算書を中核とする財務諸表体系を構想した。ヒースは、APBO19『財政状態の変動の報告』について検討し、明示されている目的は意味をなさないものの、暗黙の目的である債務返済能力、資本構造および長期資産の変動の報告は重要である、と指摘したうえで、以下のような提案をした。

- ①キャッシュ・フロー計算書、財務活動計算書および投資活動計算書を作成する。
- ②キャッシュ・フロー計算書は現金収入と現金支出をすべて報告する。
- ③財務活動計算書は企業の資本構造の変動をすべて報告する。
- ④投資活動計算書は長期投資の増減をすべて報告する。
- ⑤資産・負債の流動・非流動分類は中止する。
- ⑥負債は営業上の負債、税務上の負債、財務上の負債に分類する。
- ⑦売上債権明細表と支払債務明細表を作成する。

これらに関して、FAS95 は、活動別に区分されたキャッシュ・フロー計算書とそれに関連する開示を導入し、また、営業キャッシュ・フローの直接法表示を推奨するにとどまった。これに対して、SD は、キャッシュ・フロー計算書、包括利益計算および財政状態表に同一の活動別区分を導入し、また、資産・負債については、各区分内での 1 年基準による短期・長期分類を導入した。さらに、営業キャッシュ・フローの直接法表示を義務付けた。以上のように、SD は、ヒースの提案の大部分を実質的に実現して、財務諸表の機能向上を図っている。また、財務諸表への同一の活動別区分の導入により、FAS95 でみられるキャッシュ・フロー項目の分類上の混乱はすべて解消している。

## I はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、米国財務会計基準審議会（FASB）と共同で、2004年に財務諸表の表示プロジェクトを立ち上げ、財務諸表の改善作業に着手した。2010年には、このプロジェクトの一環としてスタッフ草案（SD）『IFRS X 財務諸表の表示』（IASB [2010]）が公表されている。本稿では、ヒース（Lloyd C. Heath）のキャッシュ・フロー会計思考、すなわちキャッシュ・フロー計算書の中核とする財務諸表体系に関する所説に照らして、SDの財務諸表の特性について検討する。

ヒースは米国におけるキャッシュ・フロー計算書の制度化に大きく寄与した論者である。ヒースのキャッシュ・フロー会計思考は、会計研究双書第3号（ARM3）『財務報告と支払能力の評価』（Heath [1978]（鎌田・藤田共訳 [1982]））に纏められている。本稿では、本書に基づいて検討を進めている。ヒースは、経営者が企業の収益力と支払能力をともに重視してきたにもかかわらず、会計の専門家は企業の収益力の評価にのみ注力して、支払能力の評価を軽視してきたことを問題視している。ここで、収益力とは企業がその富を増加させる能力をいい、支払能力とは企業がその債務を期日に支払う能力をいう（Heath [1978], p. 1; 訳書, 1頁）。ヒースは、このような認識に基づいて、収益力の評価だけでなく、支払能力の評価も可能なキャッシュ・フロー計算書の中核とする財務諸表体系を構想した。

キャッシュ・フロー計算書は、世界に先駆け、米国で制度化された。FASBは、ヒースの所説等を参考にして、1987年に財務会計基準書第95号（FAS95）『キャッシュ・フロー計算書』（FASB [1987]）により、財政状態変動表に代えてキャッシュ・フロー計算書を導入してい

る<sup>①</sup>。FAS95はその後、世界各国で設定されたキャッシュ・フロー計算書基準に多大な影響を与えた。国際会計基準改訂第7号（IASR7）『キャッシュ・フロー計算書』（IASB [1992]）も、基本的にはFAS95と同様の基準となっている（鎌田編著 [1997], 225頁）。キャッシュ・フロー計算書は、FAS95による制度化に際して、主として損益計算書との関係上、その内容と形式について様々な妥協を余儀なくされた。その結果、現行のキャッシュ・フロー計算書、あるいはキャッシュ・フロー計算書基準には首尾一貫していない点が散見される。その一方、財務諸表の表示プロジェクトでは、キャッシュ・フロー計算書を含む、すべての財務諸表の内容と形式が再検討されているため、SDでは、このような首尾一貫していない点が改善されると期待される。

本稿では、初めに、ヒースの財務諸表観を概観したうえで、財政状態変動表について定めた米国会計原則審議会意見書第19号（APBO19）『財政状態の変動の報告』（AICPA [1971]）の規定と、これに関するヒースの批判と提案について検討する。これにより、ヒースのキャッシュ・フロー会計思考の内容とその妥当性を明らかにする。次に、FAS95のキャッシュ・フロー計算書について検討し、FAS95はヒースの提案を部分的にしか取り入れていないことを示す。最後に、SDの財務諸表について検討し、SDはヒースの提案を概ね取り入れており、その結果として、財務諸表の機能向上が図られていることを明らかにする。

## II ARM3『財務報告と支払能力の評価』

### 1. ヒースの財務諸表観

ヒースは、財務諸表を状態の計算書とフロー

の計算書とに大別して、前者を会社の財政状態の種々の側面を描写する計算書、後者を会社の財政状態のある種の側面に与える影響を描写する計算書と定義し、これに関して以下のように述べている(Heath [1978], pp. 97-98; 訳書, 121, 123 頁)。企業は毎期無数の活動を行っており、それらの活動はいろいろな形で企業の財政状態に影響を与えている。そのため、どのようなフローの計算書も会社のすべての活動が会社の財政状態のすべての側面に与えた影響を描くことはできない。明瞭な伝達が可能なフローの計算書をデザインするためには、次の2点を明確に決めなければならない。

- ・どの活動が注意の対象であるのか。たとえば、営業活動か、財務活動か、投資活動か、すべての活動か、それともこれらの一部か。
- ・財政状態のどの側面に与えた影響を描くか。たとえば、運転資本か、純貨幣性資産か、それとも純資産か。

他方、ヒースは損益計算書の限界にも言及している(Heath [1978], pp. 97, 102; 訳書, 122, 128 頁)。損益計算書は連続する2つの貸借対照表の「連結器」であるといわれる。しかし、それはせいぜい半面の真理に過ぎない。損益計算書は貸借対照表に変動を生じさせるすべての活動を報告しているわけではない。損益計算書は、利益剰余金計算書とともに、営業活動と一部の財務活動および投資活動が会社の留保利益に与えた影響を報告するだけである。いかえれば、会社の留保利益に影響を与えた活動が財政状態のその他の側面にどのような影響を与えたかは示さないし、また、大部分の財務活動および投資活動が財政状態の種々の側面にどのように影響を与えたかは示さない。

このようなヒースの財務諸表観は、キャッシュ・フロー計算書と損益計算書との相互関係に

関する財務諸表の利用者の誤解を解き、また、財務諸表の改善を図るうえで重要な意味をもつ。ただし、ヒースが指摘した損益計算書の限界は、必ずしも十分には浸透していない。そのため、キャッシュ・フロー計算書は、損益計算書と競合関係にあって、追加的な情報は提供しておらず、財務表体系に不可欠な計算書ではない、との見解はいまなお根強い。しかし、このような見解は妥当ではない。キャッシュ・フロー計算書と損益計算書との間には、後で詳述するとおり、「財政状態のどの側面に与えた影響を描くか」はもちろん「どの活動が注意の対象であるのか」についても、少なくない違いがある。つまり、両計算書は、競合関係ではなく相補関係にあって、いずれも財務表体系に不可欠である。このように、ヒースの財務諸表観は、財務諸表体系を考えるうえで有用な視座を提供する。

## 2. APB019の財政状態変動表の特性

APB019によれば、資金計算書は次の2つの目的を有していて、その情報は、様々な財務諸表の利用者が企業に関する経済的な意思決定を行う際に有用である(par. 4)。

- ①企業が一定期間にどれほどの資金を営業活動から得たかを含め、企業の財務活動と投資活動を要約すること
- ②一定期間の財政状態の変動を完全に開示すること

また、資金計算書の資金概念には実務上いくつかの種類があり、それに応じて資金計算書の性質が相違している(par. 6)。さらには、資金計算書が、その目的を達成するためには、財政状態に影響を与えるすべての重要な取引の財務的側面と投資的側面とを区別して開示する必要がある(par. 6)。

これらのことを前提として、APB019は資金

計算書あるいは財政状態変動表について以下のように述べている。資金計算書は財政状態のすべての変動を包摂する広い概念に基づくべきであり、このような資金概念に合わせて、資金計算書の名称は財政状態変動表とすべきである (par. 8)。財政状態変動表は営業活動から供給された、あるいは営業活動に使用された運転資本あるいは現金を明確に開示する (par. 10)。それは、企業が営業活動から運転資本あるいは現金を提供する能力は、財務活動と投資活動について考える際に重要な要素となるためである。財政状態変動表の形式は、企業の財務活動および投資活動と財政状態の変動をもっとも有用な形で描写しているのであれば、どのような形式であってもよい (par. 11)。また、財政状態変動表は、現金、現金・短期投資、当座資産あるいは運転資本に関して作成することができる (par. 11)。ただし、財政状態変動表に運転資本フローを提示するか否かにかかわらず、運転資本の各構成要素の純変動額について財政状態変動表またはこれに関連する表で適切に開示する必要がある (par. 12)。投資項目と財務項目については、財政状態変動表は、1) 長期資産の購入のための支出、2) 長期資産の売却からの収入、3) 長期負債または優先株式の普通株式への転換、4) 長期負債の発行、引受け、償還および返済、5) 現金または現金以外の資産との交換による株式の発行、消却または買入れ、6) 現金配当、現物配当または株主に対するその他の分配を開示しなければならない (par. 14)。以上のように、APBO19 は財政状態変動表について一義的には規定していない。それは、米国会計原則審議会 (APB) が「様々な環境においてその目的を達成するために、形式、内容および用語について弾力性が必要である」(par. 9) と考えていたためである。

APBO19 について、ヒースは以下のように批

判している (Heath [1978], pp. 103-104; 訳書, 129-130 頁)。上記①の目的は意味が不明確である。財務活動と投資活動は現金、運転資本、総資産、資本構造、純資産等に影響を与える。これらの影響のすべてを 1 つの計算書で示すことはできない。それにもかかわらず、APBO19 はこれらの影響のいずれに焦点をあてるかについては何も述べていない。②の目的は達成不可能である。どのような計算書であっても「財政状態の変動を完全に開示すること」あるいは「一定期間における財政状態のすべての重要な変動を開示すること」はできない。このような観点からは「財政状態変動表」という名称は不適切である。明確にすべきは「財政状態のどの側面に与えた影響を描くか」であり、計算書の名称もそれを反映したものでなければならぬ。

APBO19 に対する否定的な見解はヒースにとどまらない。スピラー (Earl A. Spiller) とバージル (Robert L. Virgil) は、140 社を超える公開会社に対する調査に基づいて、APBO19 について批判し、APB から基準設定作業を引き継いだ FASB に対して、APBO19 の目的と用語を明確にするよう求めた (Spiller and Virgil [1974], pp. 130-133)。また、シード (Allen H. Seed) は『資金計算書：その構造と利用』(Seed [1984]) で、米国財務担当役員協会 (FEI) のメンバーに対する調査に基づいて、資金計算書に関して、用語の正確な定義と報告形式の規定が不可欠であることを明らかにした。なお、『資金計算書：その構造と利用』については後で詳述する。このように、APBO19 はその根幹に問題を抱えていた。

ヒースは APBO19 について単に批判しただけではなかった。ヒースは、以下に示すように、APBO19 の諸規定からは財政状態変動表の暗黙の目的、すなわち、明示されていない目的が

3つ読み取れること、また、これらはいずれも財務諸表の利用者の関心事であることを指摘している(Heath [1978], pp. 104-107; 訳書, 131-134頁)。

- ①会社の現金あるいは現金に近い資源の大きさの変動, すなわち債務返済能力の大きさの変動を報告すること (pars. 10, 11, 14)
- ②資本構造すなわち負債と自己資本を含む企業の資源に対する請求権の変動を報告すること (pars. 14, 6)
- ③工場設備や長期投資のような会社の長期資産の変動を報告すること (par. 14)

上記①の「債務返済能力の変動」が、財務諸表の利用者の関心事であることは明らかである。②の「資本構造の規模と構成内容の変動」に対する財務諸表の利用者の関心の高さは、信用分析指標としての負債・自己資本比率に対する関心の高さにあらわれている。この比率は会社の資本構造の構成の変動、たとえば社債の普通株式への転換や、種々の償還のための資金調達によって変動する。そのため、このような活動の本質や、このような活動が会社の資本構造に与えた影響について関心もたれる。③の「長期資産の額あるいは構成内容の変動」は、会社の将来の利益や現金必要額に影響を与える。そのため、これらの変動は財務諸表の利用者の関心事となる。

しかしながら、ヒースは、財政状態変動表ではこれらの3つの変動を識別することは困難である、としたうえで、このことに関連して以下のように述べている(Heath [1978], p. 107; 訳書, 134-135頁)。APBO19の問題は、重要でない情報の開示を求めていることではなく、1つの財務表において多くの異なるタイプの情報の開示を求めていることである。その結果として、財政状態変動表は、債務返済能力、資本

構造および長期資産に関して、これらに影響を与えた活動もそうでない活動も、一様に「資金」の源泉と使途として示すだけで、これらの変動の原因を明らかにしない計算書となっている。

### 3. 財政状態変動表に関わるヒースの提案

このような問題意識に基づいて、ヒースは財政状態変動表に関して次の4つの提案をしている(Heath [1978], p. 9; 訳書, 11頁)。

- ①現在作成されている財政状態変動表は中止し、これに代わって3つの計算書すなわちキャッシュ・フロー計算書、財務活動計算書、投資活動計算書が作成されるべきである。
- ②キャッシュ・フロー計算書はすべての源泉と使途とを示し、その表示には「戻入れ法」(この方法では、減価償却費その他の非資金費用は利益に戻し加えられる)ではなく直接法を用いる。なお、営業活動から得られた現金についてはその詳細を示す別個の明細表をそれに添付する。
- ③財務活動計算書は、企業の資本構造の変動が現金状態に影響を与えたか否かにかかわらず、そのすべての変動を示すべきである。この計算書は2つに大別される。1つは負債による財務活動であり、他の1つは株式による財務活動である。
- ④投資活動計算書は、土地、工場設備、市場性をもたない有価証券、被支配会社、無形固定資産など長期投資の増減をすべて開示すべきである。

ヒースは、これらの提案について敷衍して、以下のように述べている。①について、企業の活動は営業活動、財務活動および投資活動に分類することができる(Heath [1978], p. 96; 訳

書、120-121頁)。営業活動は、1) 原材料・消耗品・商品の仕入と販売、2) 原材料・消耗品の完成品・用役への転換、3) 完成品・用役の販売、および4) 以前販売した財・用役に対するサービスの提供に直接関係する諸活動である。財務活動は、資本の調達に直接関係する活動である。投資活動には、種々の形態の有価証券の購入および売却と、工場設備の取得および売却が含まれる。

②の「戻入れ法」とは、今でいう間接法である。②について、間接法は基本的には営業活動が現金に与えた影響を示すものではない(Heath [1978], pp. 126-127; 訳書、158-159頁)。間接法は利益や減価償却費が現金の源泉であるという誤った認識を広める有害な方法である。直接法は、1) 利益は現金でもなければ、現金の源泉でもないこと、2) 現金は顧客から回収されるものであること、3) 商品の仕入や販売費および一般管理費、税金等のために支出されること、および4) 減価償却費は現金の源泉でもなければ、使途でもないことを明瞭に示す。直接法の情報に対する財務諸表の利用者の関心は高い。それは、過去の現金収入と現金支出は、将来の現金収入と現金支出を見積もる際に有用であるためである。

③について、財務活動計算書は企業の資本構造の総額の変動だけでなく、資本構造内部の変動も示す(Heath [1978], p. 131; 訳書、164頁)。ここで、資本構造とは企業の負債と株主持分をいう。企業の資本構造に影響を与える活動の多くは、財務活動計算書だけでなく、キャッシュ・フロー計算書にも報告される。ただし、これらの計算書の焦点は異なっている。キャッシュ・フロー計算書が現金に対する影響を報告するのに対し、財務活動計算書は資本構造に対する影響を報告する。

④について、投資活動計算書は長期投資の増

減を開示する(Heath [1978], p. 134; 訳書、p. 168)。現金で支払われた投資はキャッシュ・フロー計算書に、有価証券によって支払われた投資は財務活動計算書にそれぞれ示される。しかしながら、投資活動計算書だけがすべての長期投資の取得を示す。また、投資活動計算書は、長期投資の取得と同様、すべての長期投資の減少も示す。

このように、ヒースは「どの活動が注意の対象であるのか」と「財政状態のどの側面に与えた影響を描くか」に照らして、APBO19の3つの暗黙の目的を達成するために、財政状態変動表に代わる3つの計算書を提案している。すなわち、1) 債務返済能力の変動を報告する計算書としてキャッシュ・フロー計算書、2) 資本構造の変動を報告する計算書として財務活動計算書、また3) 長期資産の変動を報告する計算書として投資活動計算書をそれぞれ提案した。これらの提案は、APBO19の趣旨を十分汲み取ったものであり、各計算書に期待される機能も明確である。他方、ヒースはARM3で米国における資金計算書の歴史的発展過程についても詳細に検討している。その意味で、ヒースの財政状態変動表に関わる提案は、それに至るまでの資金計算書を巡る議論を含め、APBO19を発展的に継承したものと位置付けることができる。

#### 4. 資産・負債の流動・非流動分類に関わるヒースの提案

支払能力の評価に関して、ヒースはARM3で資金計算書あるいは財政状態変動表だけでなく、貸借対照表についても詳細に検討している。具体的には、米国における資産・負債の分類実務の発展過程を跡付けるとともに、流動・非流動分類の問題点を明らかにしている。そのうえで、ヒースは次の3つの提案をしている

(Heath [1978], p. 8; 訳書, 10-11 頁)。

- ①資産および負債を流動あるいは非流動に分類して認識する今日の実務は中止すべきである。この実務は財務諸表利用者の要求について時代遅れの考え方を前提としている。今日の状況のもとでこの実務を続けることは、財務諸表利用者に誤解と混乱を招くことになる。
- ②負債は、(a) 営業上の負債、(b) 税務上の負債、(c) 財務上の負債というように、発生源に基づいて分類されるべきである。
- ③売上債権および支払債務明細表は、それらの金額の総額とそれらの項目の将来のキャッシュ・フローの時期とを示し、それらを貸借対照表の補完的情報に含めるべきである。

ヒースは、これらの提案について敷衍して、以下のように述べている。①について、資産・負債の流動・非流動分類には、支払能力の評価に関して2つの問題がある(Heath [1978], p. 69; 訳書, 88 頁)。第1に、一部の資産および負債について必要とされる情報の開示には2区分は適していない。たとえば、発生時期の異なる現金受取額と要支払額について、その見積もりに必要な情報を提供するためには、売上債権と支払債務は満期日ごとに2区分以上に細分しなければならない。第2に、すべての資産と負債に対して同一の分類基準を適用することはできない。たとえば、棚卸資産はいつ販売されるか不確実であるため、売上債権と同じ基準で細分することはできない。このように、資産・負債の流動・非流動分類は、資産と負債の属性または特性を開示する手段として有用でない。流動・非流動分類に用いられる属性は明示されていないため、財務諸表の利用者に理解されていないし、実務で首尾一貫して守られているわけでもない。つまり、流動・非流動分類

は誤解を招きやすい。

資産・負債の流動・非流動分類については、ヘンドリクセン(Eldon S. Hendriksen)も、以下のように、批判している(Hendriksen [1982], pp. 283-284)。資産・負債の流動・非流動分類の目的として、支払能力の表示と、企業活動の記述をあげることができる。ここで、支払能力の表示とは、与信者あるいは債権者に対して、債権の安全性を示す情報、つまり、企業の債務、特に次期に支払期限が到来する債務の支払いに対する資産の流動性と充当可能性に関する情報を提供することをいう。また、企業活動の記述とは、企業活動の過程で果たしている機能による資産・負債の分類、すなわち正常営業循環基準による資産・負債の分類をいう。しかし、支払能力の表示目的と、企業活動の記述目的はいずれも十分には果たされていない。支払能力の表示目的に関しては、流動資産を流動負債の返済に充てることを前提としている。しかし、このような前提は妥当でない。それは、流動項目の評価額は必ずしも将来キャッシュ・フローを示しているわけではなく、また、流動項目のなかにはキャッシュ・フローを生じさせないものがあるためである。企業活動の記述目的に関しては、3つの問題がある。第1に、資産・負債の流動・非流動分類は継続企業の営業活動の本質に焦点をあてていない。たとえば、経営者が特定の固定資産への投資に充てるために留保している資産も、流動資産に分類される。第2に、営業活動から生じる項目だけでなく、それ以外の活動から生じる項目も、流動資産と流動負債に分類される。第3に、固定負債の流動的部分は、企業活動の観点からは、その他の固定負債と同じであるにもかかわらず、流動負債に分類される。ヒースはもちろん、ヘンドリクセンも指摘しているとおり、資産・負債の流動・非流動分類の理論的基盤は不

十分なものである。

上記②は財務的弾力性に関係している。ここで、財務的弾力性とは、財務的逆境期を乗り越えるために、現金収入と現金支出を統制する能力をいい、財務的弾力性は、一部、会社の財政状態にも依存する（Heath [1978], p. 20; 訳書, 24 頁）。②は、企業の財務的弾力性の評価と、企業の今後の現金必要額の見積りに役立つものである（Heath [1978], pp. 77-78; 訳書, 96-97 頁）。②にいう営業上の負債と税務上の負債は、自発的信用源泉（spontaneous sources of credit）から生じるのに対して、②にいう財務上の負債は、協議的信用源泉（negotiated sources of credit）から生じる。ここで、自発的信用源泉とは、所有者または管理者が特別な努力あるいは意識的な決定をすることなく、利益を生み出すための正常な活動から生じる源泉、たとえば、通常の商業上の信用、未払費用、未払税金等をいう。また、協議的信用源泉とは、これを得るために所有者あるいは管理者の側で意識的な努力や特別な協議を必要とする源泉、たとえば、銀行借入金、商業手形の発行、社債の発行、割賦仕入、リースによる調達等をいう。

自発的信用源泉と協議的信用源泉との区別は、次のような理由で、企業の財務的弾力性の評価に役立つ。自発的源泉から利用可能な信用の額は、売上の上昇に伴い増加し、売上の下降に伴い減少する傾向がある。これに対して、協議的源泉から利用可能な信用の額は、企業の返済能力に対する債権者の評価に依存する。自発的信用源泉と協議的信用源泉との区別は、次のような理由で、企業の今後の現金必要額の見積りにも役立つ。自発的信用源泉については、通常、返済額と発生額との間に大きな開きはなく、また、その残高はそれほど変動しないため、今後の企業の現金必要額を見積もる際、検討を

する必要性は低い。これに対して、協議的信用源泉については、返済が予想されるため、今後の企業の現金必要額を見積もる際、検討を要する。

③について、貸借対照表上、売上債権と支払債務を現在価値で評価することは、純利益の測定には有用である一方、企業の支払能力の評価には有用でない（Heath [1978], p. 76; 訳書, 95 頁）。支払能力の評価には将来キャッシュ・フローの金額と時期を知ることが必要である。そのため、売上債権と支払債務から生じるキャッシュ・フローの金額と時期を別個の明細表に開示することが必要となる。

このように、ヒースは、支払能力の評価を重視する立場から、資産・負債の流動・非流動分類を中止し、負債を発生源泉に基づいて営業・税務・財務上の負債に分類することを提案している。なお、資産については、流動・非流動分類を否定しているものの、伝統的な順序に基づいて貸借対照表に配列すべきである、としている（Heath [1978], p. 78; 訳書, 98 頁）。それは、支払能力の評価に関して、貸借対照表の有用性を増加させるような資産の分類方法はなく、また、財務諸表利用者が伝統的な順序に慣れているためである。他方、売上債権・支払債務明細表を作成することも提案している。ヒースは、これらの提案に関連して、企業の支払能力の評価について、企業の財務的弾力性の評価と、今後の現金必要額の見積もりとに分けて考察している。また、負債を営業・税務上の負債と財務上の負債とに大別し、前者を「自発的信用源泉」、後者を「協議的信用源泉」という概念で捉えて考察している。このような考察は、従来の支払能力を巡る会計の専門家の議論にはみられないものであり、その価値は高い。このように、ヒースの資産・負債の流動・非流動分類に関わる提案は、支払能力の評価に大い

に資するものである。ただし、資産について流動・非流動分類に代わる方法を提案していない、という意味では、不完全な提案であることは否めない。

### Ⅲ FAS95『キャッシュ・フロー計算書』

#### 1. キャッシュ・フロー計算書の制度化過程

1978年11月、すなわちARM3『財務報告と支払能力の評価』発行の4か月後に、FASBは、財務会計概念書第1号『企業による財務諸表の目的』（FASB [1978]）を公表し、流動性、支払能力および資金収支の重要性に言及した（par. 49）。その後、1980年にFASBは、概念枠組みに関する作業の一環として、討議資料（DM）『資金フロー、流動性および財務的弾力性の報告』（FASB [1980]）を公表した。ヒースがDM作成の作業部会委員を務めていたこともあり、DMにはARM3の影響が数多くみられる。DMは、1) 資金フロー計算書の資金概念、2) 資金に直接的影響を与えない取引の報告、3) 資金フロー情報の表示法、4) 営業活動による資金フロー情報の表示等について取り上げた。DMは採用すべき資金概念として運転資本、純短期貨幣性資産、現金・短期投資および現金をあげ、これらについて比較検討している。DMは「現金・短期投資」と「現金」の利点は類似している（par. 79）、としたうえで、「現金」の利点について以下のように述べている。

①将来キャッシュ・フローの評価に関してもっとも有用な情報を提供する。それは、現金に基づく資金計算書は、現金以外の資産、負債および資本の変動が現金に与えた影響をすべて開示するからである（par.

80）。

②配分と見越しの影響をまったく受けないもっとも客観的な尺度である。このことから、利益の質の評価に関してもっとも有用な資金概念となり、異なる企業の活動の比較基準を提供する（par. 81）。

③販売と生産の規模が拡大したり、物価が上昇したりする場合、企業は、通常、棚卸資産と売上債権への投資を増加させる必要がある。このような必要性は、運転資本あるいは純短期貨幣性資産のフロー計算書ではなく、キャッシュ・フロー計算書によって明らかとなる（par. 82）。

その後、1981年にFASBは概念書の公開草案（1981年ED）『企業の利益、キャッシュ・フローおよび財政状態の報告』（FASB [1981]）を公表した。1981年EDは、資金計算書の役割と資金フローの構成要素の報告の指針について議論したもので、資金計算書は運転資本ではなく、現金に焦点をあてるべきである、と結論した。1981年EDについては、FASBは、最終的な概念書の公表に代えて、認識と測定の内容の研究に関連する主題に取り組み、1983年に概念書の公開草案『企業の財務諸表における認識と測定』（FASB [1983]）を公表した。1981年EDが公表された頃、FEIは、メンバーに対して資金計算書において現金および短期投資に焦点をあてること、また、報告形式において実験を試みることを奨励した。FASBは、FEIの調査結果を参考にするために、意思決定の時期を遅らせることにした。1984年、FEIは、その研究成果として『資金計算書：その構造と利用』を発行し、資金計算書に関する用語の正確な定義と報告形式の規定が不可欠であることを明らかにした。これらは、いずれもAPBO19にはみられなかったものである。『資金計算書：その構造と利用』の発行後間も

なく、FASB は、財務会計概念書第 5 号 (SFAC5) 『企業の財務諸表における認識と測定』 (FASB [1984]) を公表した。SFAC5 はキャッシュ・フロー計算書を支持しており (par. 52)、財務諸表の相互補完的性格を確認している (par. 24)。その後、FASB は 1986 年に公開草案『キャッシュ・フロー計算書』 (FASB [1986]) を公表し、キャッシュ・フロー計算書の導入を提言した。その 1 年後に FASB は FAS95 『キャッシュ・フロー計算書』を公表した。

## 2. FAS95 のキャッシュ・フロー計算書の特性

FAS95 によれば、キャッシュ・フロー計算書の主要な目的は、1 期間の企業の現金収入と現金支出に関する目的適的な情報を提供することであり、キャッシュ・フロー計算書の情報は、他の財務諸表の関連する情報と併せて利用する場合、投資者、債権者およびその他の者が、以下の事項を評価する際に役立つものでなければならない (pars. 4-5)。

- ・企業が将来プラスの純キャッシュ・フローを生み出す能力
- ・企業が債務を支払う能力、配当を支払う能力および外部から資金調達する必要性
- ・純利益とそれに関わる現金収入額・現金支出額との差異の理由
- ・期中の現金・非現金投資取引と現金・非現金財務取引が企業の財政状態に及ぼす影響

FAS95 はこれらの目的を達成するために、以下のように規定している。

### ①資金概念

現金および現金同等物 (par. 7)

### ②表示区分

投資活動、財務活動および営業活動の 3 区

分 (par. 14)

③営業活動によるキャッシュ・フローの表示  
直接法を推奨する一方、間接法も容認  
(pars. 27-28)

④純利益の営業活動による純キャッシュ・フローへの調整

直接法、間接法のいずれを採用するかに関係なく、提示を義務付け (par. 29)

⑤非現金投資取引と非現金財務取引  
関連する開示での報告を義務付け (par. 32)

これらの規定について FAS95 は以下のように述べている。①について、現金には、手元通貨だけではなく、銀行等の金融機関に保有する要求払預金と、次のようなその他の種類の預金が含まれる (fn. 1)。銀行の口座主がいつでも追加的資金を預け入れることができ、かつ、事実上、事前の通知または違約金なしで、いつでも資金を引き出せる預金である。また、現金同等物とは、一定の金額に容易に転換でき、利率の変動による価額変動リスクがほとんどないほど満期が近い投資をいう (par. 8)。

②について、投資活動には、1) 貸付けとその回収、2) 負債証券または持分証券の取得と処分、および 3) 有形固定資産とその他の生産的資産の取得と処分が含まれる (par. 15)。財務活動には、1) 所有者からの資源の調達と所有者の投資に対する報酬・投資の償還、2) 借入れとその返済あるいはその他の方法による債務の決済、および 3) 長期信用による債権者からのその他の資源の取得とその返済が含まれる (par. 18)。営業活動には、1) 財貨の生産および販売と用役の提供と、2) 投資活動・財務活動以外の取引・事象が含まれ、営業活動によるキャッシュ・フローは、一般には、純利益の計算に含まれる取引・事象が現金に与えた影響である (par. 21)。

③について、大部分の財務諸表作成者は、直接法と間接法の選択の容認を支持した（par. 113）。それは、直接法を要求することは過度の実施費用を課すことになり、また、間接法はより有意義な情報を提供する、と彼らが考えたためである。④について、純利益の純営業キャッシュ・フローへの調整は、直接法の場合、別個の明細表で報告し、間接法の場合は、1) キャッシュ・フロー計算書本体で報告するか、あるいは2) 別個の明細表で報告する（par. 30）。なお、2) の場合には、キャッシュ・フロー計算書本体には純営業キャッシュ・フローだけを報告することになる。⑤について、関連する開示とは、記述または明細表での要約であり、非現金投資取引と非現金財務取引の例としては次のような取引がある（par. 32）。1) 社債の持分への転換、2) それと直接的に関連する債務の引受けによる資産の取得、たとえば売主への抵当証券の発行による建物の購入、3) キャピタル・リースによる資産の取得、および4) 非現金資産または負債と他の非現金資産または負債との交換である。

### 3. FAS95 とヒースの提案

FAS95 は、APB019 とは異なり、目的の明確化、資金概念の特定および活動別区分表示を実現している。FAS95 のキャッシュ・フロー計算書は、ヒースが指摘した財政状態変動表の3つの暗黙の目的をすべて明示的に継承している。すなわち「債務返済能力の変動」は「企業が債務を支払う能力、配当を支払う能力および外部から資金調達する必要性」に、「資本構造の変動」と「長期資産の変動」は「期中の現金・非現金投資取引と現金・非現金財務取引が企業の財政状態に及ぼす影響」にそれぞれ相当する。ただし、ヒースの所説に照らすと FAS95 には問題も多い。ヒースは財政状態変動表に関

して以下のような提案をしていた。

- ①財政状態変動表に代えて、キャッシュ・フロー計算書、財務活動計算書および投資活動計算書を作成する。
- ②キャッシュ・フロー計算書はすべての源泉と使途とを示し、その表示には間接法ではなく直接法を用いる。営業活動から得られた現金の詳細を示す別個の明細表を添付する。
- ③財務活動計算書は企業の資本構造のすべての変動を示す。この計算書は負債による財務活動と株式による財務活動とに大別する。
- ④投資活動計算書は長期投資の増減をすべて開示する。

FAS95 では、表 1 に示すとおり、上記①に関して1) キャッシュ・フロー計算書の導入、②に関して2) 直接法による営業キャッシュ・フローの表示の推奨、また、③と④に関して3) キャッシュ・フロー計算書とそれに関連する開示、すなわち記述または明細表での要約による財務取引と投資取引の報告という形で取り入れられた。1) は別として、2) と3) の措置は不十分なものであった。

1) については、ヒース案と FAS95 の計算書の表示区分は異なっている。ヒース案が現金の源泉・使途の2区分式であるのに対して、FAS95 は営業・投資・財務キャッシュ・フローの3区分式である。ただし、ヒース案のキャッシュ・フロー計算書では、現金の源泉の区分には「営業活動から得られた現金」の金額のみを示し、別個の明細表で営業収入と営業支出の主要項目の金額を示している。このように、ヒース案のキャッシュ・フロー計算書は部分的に活動別区分を取り入れている。このことと、ヒースが投資活動計算書と財務活動計算書の作成を提案していることを考慮すると、ヒースの

表1 FAS95等の財務諸表における債務返済能力・資本構造・長期資産の変動の報告

基準等 報告事項	APBO19	ARM3	FAS95
債務返済能力の変動	財政状態変動表	キャッシュ・フロー計算書 営業キャッシュ・フロー明細表 <sup>※1</sup>	キャッシュ・フロー計算書 <sup>※2</sup>
資本構造の変動		財務活動計算書	キャッシュ・フロー計算書の 財務活動区分  記述または明細表での要約
長期資産の変動		投資活動計算書	キャッシュ・フロー計算書の 投資活動区分  記述または明細表での要約

※1 営業キャッシュ・フローの表示について直接法を強制

※2 営業キャッシュ・フローの表示について直接法を推奨する一方、間接法を容認

理論的立場には、現金の源泉・使途の2区分式より、営業・投資・財務キャッシュ・フローの3区分式のほうが適合する。ただし、FAS95のキャッシュ・フロー計算書には、項目分類上の混乱がみられる。これについては後述する。

2) については、ヒースが指摘したように、間接法は営業活動が現金に与えた影響を示すものではない。したがって、間接法の情報が有用であるとしても、キャッシュ・フロー計算書本体では直接法のみを認め、間接法の情報はそれとは別個に示すべきである。3) の措置は、財務活動計算書と投資活動計算書をある程度代替している。ただし、3) によれば、財務活動と投資活動の全容を把握するためには、キャッシュ・フロー計算書と記述または明細表での要約とを照らし合わせなければならない。また、そもそも、その名称ゆえに、キャッシュ・フロー計算書と記述または明細表での要約に、財務活動と投資活動の全容を示す機能がある、

と財務諸表利用者が認識しているかどうかさえ疑わしい。なお、FAS95は、キャッシュ・フロー計算書に関する基準であるため、ヒースの資産・負債の流動・非流動分類に関わる提案はまったく取り入れていない。

#### 4. キャッシュ・フロー項目の分類上の混乱

キャッシュ・フロー項目の分類については同質の項目を異なる区分に含める一方、異質な項目を同じ区分に含めることがある。このような分類上の混乱は、利息収支・配当収支の分類に典型的にあらわれる。営業・投資・財務の3区分式のキャッシュ・フロー計算書の場合、利息収支、配当収支の分類には次の2つの方法がある。

- ①投資の成果である利息収入・配当収入は投資活動に、資金調達から生じる利息支出・配当支出は財務活動に分類する。

②純利益に算入される利息収支・配当収入は営業活動に、純利益には算入されない配当支出は財務活動に分類する。

上記①の方法は営業・投資・財務の各活動概念に基づいた分類方法で、②の方法は純利益に算入されるか否かに基づいた分類方法である。①の方法を採用した場合、キャッシュ・フロー項目全般に①の方法が適用されることになる。これに対して、②の方法を採用した場合は、利息収支・配当収支に②の方法が適用される一方、その他のキャッシュ・フロー項目には①の方法が適用されることになる。このように、キャッシュ・フロー項目の分類上の混乱は②の方法を採用した場合に生じる。

FAS95 は、以下のような理由により、上記②の方法を採用している (par. 90)。事実上、すべての企業が APBO19 によって受取利息と支払利息を営業資金収支として分類している。また、一般的には、営業キャッシュ・フローは、純利益と純営業キャッシュ・フローとの差異の原因を容易に理解できるように、純利益に算入される項目をできるだけ含むべきである、と考えられている。したがって、現在の支配的な実務を変更することは必ずしもより意味のあるキャッシュ・フローの提示になるわけではない。

しかしながら、上記②の方法を採用した場合にも、純利益と純営業キャッシュ・フローに算入される項目にはなお相違がある。第 1 に、固定資産の減価償却費・償却費は純利益に算入されるのに対して、固定資産取得支出は、投資活動に分類され、純営業キャッシュ・フローに算入されない。第 2 に、利得・損失は純利益に算入されるのに対して、利得・損失に関わるキャッシュ・フローは、基本的には、投資活動または財務活動に分類され、純営業キャッシュ・フローに算入されない。たとえば、固定資産売却損

益とそれに関わるキャッシュ・フローがこれに該当する。これらのことにより、純利益と純営業キャッシュ・フローの金額は大きく乖離する。このように、FAS95 はキャッシュ・フロー項目の分類に関わる問題を抱えている。

他方、法人所得税支出の分類も問題含みである。法人所得税支出は営業活動に分類される (par. 23)。しかしながら、FAS95 の公開草案に対する回答者の一部は、法人所得税支出を営業活動、投資活動および財務活動の 3 つの活動区分に割り当てて表示することを提案した (par. 91)。これに対して、FASB は法人所得税支出を 3 つの活動に割り当てることは非常に複雑で恣意的であるため、たとえ便益があるにせよ、その便益はそれにかかる費用を正当化できないと判断した (par. 92)。つまり、FAS95 は、積極的な理由からではなく、消去法的に、法人所得税支出を営業活動区分に分類している。以上のように、キャッシュ・フロー項目の分類については、1) 利息収支・配当収支、2) 固定資産取得支出、3) 利得・損失に関わるキャッシュ・フロー、および 4) 法人所得税支出が問題となっている。

## IV SD『IFRS X 財務諸表の表示』

### 1. 財務諸表の目的と表示の原則

SD『IFRS X 財務諸表の表示』によれば、財務諸表は企業の財政状態と財務業績の体系的な表現であり、企業が純現金収入を創出する能力の評価と、経営者が企業の資源を効率的かつ効果的に利用する責任をどの程度果たしているかを評価する際に役立つ (par. 8)。また、完全な 1 組の財務諸表は、1) 財政状態表、2) 包括利益計算書、3) キャッシュ・フロー計算書 (statement of cash flows)、4) 持分変動計

算書、5) 重要な会計方針の要約と他の説明情報で構成される注記、および6) 比較情報から構成される (par. 9)。なお、それが適切であれば、これら以外の名称、たとえば、貸借対照表、キャッシュ・フロー計算書 (cash flow statement)、純損益・その他の包括利益計算書、株主持分変動計算書を使用することができる (par. 10)。

SD は、財務諸表の表示の原則として細分化原則 (disaggregation principle) と連携性原則 (cohesiveness principle) をあげ、これらの原則によって、企業の財務諸表の理解可能性が高まる、としている (pars. 44-45)。ここで、細分化原則とは、財政状態、財務業績およびキャッシュ・フローの構成要素を説明するために情報を細分化することをいい、連携性原則とは、企業活動の連携性のある財務の全体像を描写することをいう。細分化原則に関連して、SD は以下のように述べている。財務諸表における情報の表示については次の 3 つのことが要求される (par. 46)。第 1 に、企業が行っている活動を明確にする。第 2 に、企業のキャッシュ・フローを明確にする。第 3 に、資産または負債とそれらの変動の影響との関係を財政状態表、包括利益計算書およびキャッシュ・フロー計算書に忠実に表現する。企業は、これらのことを実現するために、財務諸表で細分化し、表示する項目を決定するにあたって機能、性質および測定尺度 (measurement basis) を検討しなければならない (par. 47)。ここで、機能とは企業が行っている主要な活動をいい、性質とは類似した経済事象に同様には反応しない資産、負債、収益、費用およびキャッシュ・フローを識別する経済的な特性または属性をいう (pars. 48-49)。また、測定尺度とは資産または負債の測定に用いられる方法または尺度をいう (par. 50)。

連携性原則に関連して、SD は以下のように述べている。財政状態表、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書間で整合性のあるセクション、カテゴリーおよびサブカテゴリーを設けて、細分化された情報を表示しなければならない (par. 58)。ここで、セクションとは、財務諸表における項目の最大のグループをいい、カテゴリーとは、セクション内の項目のグループをいい、サブカテゴリーとは、カテゴリー内の項目のグループをいう (par. 59)。連携性原則に適った財務諸表は相互に補完するものである。そのためには、財務諸表の全体にわたって情報を明確に関連付けるような形で、科目を表示し、分類しなければならない (par. 60)。SD の財務諸表には、次のようなセクション、カテゴリーおよびサブカテゴリーが設けられる (par. 62)。

#### I 事業セクション

##### 1. 営業カテゴリー

###### (1) 営業財務サブカテゴリー

##### 2. 投資カテゴリー

#### II 財務セクション

##### 1. 借入カテゴリー

##### 2. 持分カテゴリー

#### III 法人所得税セクション

#### IV 非継続事業セクション

#### V 複数カテゴリー取引セクション

これらのセクション、カテゴリーおよびサブカテゴリーについて、SD は以下のように説明している。事業セクションは営業活動と投資活動から構成される (par. 71)。ここで、営業活動とは、企業の資源を相互に関連付けて使用しなければならない過程をとおして収益を生み出す活動をいい、この過程には従業員と経営者の専門性を適用することが含まれる (app. A)。また、投資活動とは、企業のリターンを生み出し、かつ企業に重大な相乗効果はもたらさない

資産または負債に関連する活動をいう (app. A)。営業財務サブカテゴリーにいう営業財務活動とは、企業の営業活動に直接関連していて、企業に二次的な長期財務の源泉を提供する活動をいう (app. A)。ただし、キャッシュ・フロー計算書には、営業財務サブカテゴリーは設けられず、このサブカテゴリーに分類される資産・負債に関わるキャッシュ・フローは、営業カテゴリーに表示される (par. 80)。

財務セクションには財務活動に関わる項目が含まれる (par. 83)。ここで、財務活動とは、資本の獲得または返済に関する活動をいう (app. A)。財務セクションは借入カテゴリーと持分カテゴリーとに区分される (par. 84)。借入カテゴリーにいう借入活動とは、1) 資本の獲得または返済を目的として締結した借入契約、または、2) 企業自身の持分に関わり、負債または資産を生じさせる取引に関連する活動をいう (app. A)。ただし、キャッシュ・フロー計算書では、これらのカテゴリーは設けられず、財務活動に関わるキャッシュ・フローはすべて財務セクションに表示される (par. 85)。

財政状態表の法人所得税セクションには、当期税金資産・負債、繰延税金資産・負債およびその他の法人所得税に関わる資産・負債をすべて含めなければならない。また、キャッシュ・フロー計算書の法人所得税セクションには、これらの資産・負債に関わるキャッシュ・フローを含めなければならない (par. 97)。包括利益計算書に関しては、企業は法人所得税費用あるいは還付額をIFRSに従って配分しなければならない。そのため、企業は法人所得税費用あるいは還付額を、法人所得税セクションではなく、非継続事業セクションとその他の包括利益の部に表示することを求められることがある (par. 98)。

財政状態表の非継続事業セクションには、非継続事業に関わる資産と負債をすべて分類しなければならない。包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書の非継続事業セクションには、非継続事業の資産と負債の変動をすべて表示しなければならない (par. 99)。包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書の複数カテゴリー取引セクションには、次のような企業取得と企業処分による包括利益とキャッシュ・フローへの純影響額を分類しなければならない (par. 100)。すなわち、財政状態表の2つ以上のセクションあるいはカテゴリーに関係する、資産・負債の認識に繋がる企業取得と、資産・負債の認識中止に繋がる企業処分である。

資産・負債については、セクション、カテゴリーおよびサブカテゴリーの区分だけでなく、短期と長期の区分も求められる (par. 115)。このことに関して、SDは以下のように規定している。財政状態表の各カテゴリーにおいて、資産・負債は、原則として、契約上の満期、実現の予定日あるいは決済の予定日が、報告日から1年以内であれば、短期として分類し、そうでなければ、長期として分類しなければならない (par. 122)。ただし、流動性に基づく表示のほが目的適合性の高い情報を提供する場合は、財政状態表の各カテゴリーにおいて、資産・負債は、流動性の順序に従って表示しなければならない (par. 115)。

## 2. SDのキャッシュ・フロー計算書の特性

SDは、前述のとおり、財務諸表の目的について以下のように述べている。財務諸表は、企業の財政状態と財務業績の体系的な表現であり、企業が純現金収入を創出する能力の評価と、経営者が企業の資源を効率的かつ効果的に利用する責任をどの程度果たしているかの評

価に役立つ。このような目的を達成するために、SD はキャッシュ・フロー計算書に関して以下のように規定している。

①資金概念

現金 (par. 168)

②表示区分

事業セクションに含まれる営業カテゴリーと投資カテゴリーの2区分と、財務セクション、法人所得税セクション、非継続事業セクションおよび複数カテゴリー取引セクションの4区分、合計6区分 (pars. 62, 80, 85)

③営業キャッシュ・フローの表示

直接法を義務付け (par. 170)

④営業活動による損益の営業活動による純

キャッシュ・フローへの調整

キャッシュ・フロー計算書の不可欠の部分として提示を義務付け (par. 172)

⑤非現金取引

キャッシュ・フロー計算書の補足事項として報告を義務付け (par. 174)

上記①～⑤について、SD は以下のように述べている。①について「現金」とは手元現金および要求払預金をいう (app. A)。キャッシュ・フロー計算書の資金概念を「現金および現金同等物」から「現金」に変更する理由については、SD に先立って 2008 年に公表された討議資料 (DP)「財務諸表の表示に関する試案」(IASB [2008]) に詳しい。資金概念の変更について DP は以下のように述べている (pars. 3, 17-3, 18)。現金ニーズを満たすために即座に現金に転換できるとはいえ、現金同等物は手元現金および要求払預金とまったく同じというわけではない。たとえば、現金同等物に分類される短期投資は、満期日がどれほど近くても、与信環境あるいは発行会社の信用度の急変等に伴う価格変動リスクをある程度負っている。このよ

うなことから、現金と現金同等物とを分離することは、企業の流動性と将来キャッシュ・フローの金額、時期および不確実性についての評価に役立つと判断した。②については、前述のとおり、キャッシュ・フロー計算書では、営業財務サブカテゴリー、借入カテゴリーおよび持分カテゴリーは設けられない。

③については、以下のような理由により、営業収入と営業支出を表示すべきである (par. BC 172)。

- ・多くの財務諸表の利用者にとってより直観的で理解可能である。
- ・将来キャッシュ・フローの予測能力を向上させる。
- ・企業の現金循環化日数についての理解と、収益・費用とキャッシュ・フローとの関係についての理解を促進させる。
- ・営業キャッシュ・フローの営業利益への調整表が添付されている場合には、財政状態表とキャッシュ・フロー計算書を結びつけるものとなる。
- ・すでに学術研究が明らかにしているように、より良い意思決定に導く情報を提供し、また、もっとも熟練したアナリストが算出する結果よりすぐれた情報を提供する。
- ・現在はできない趨勢分析と比較分析が可能になる。

④については、財務諸表利用者が次のように考えていることから、キャッシュ・フロー計算書を補足する調整表として、要求されることになった (par. BC 182)。利益の営業キャッシュ・フローへの調整表は、財政状態表における変動の説明に役立ち、ひいては、直接法のキャッシュ・フロー計算書の理解を促す。

⑤について、企業の資本構造と資産構造に影響を与える取引に関する目的適的な情報を

すべて提供するような形で、非現金取引を表示しなければならない (par. 174)。それは、企業の取引の全体像と、非現金取引が企業の資本構造と資産構造に与えた影響を理解するためには、非現金取引に関する情報が不可欠であるためである (par. BC 184)。このような非現金取引の例として、1) 直接的に関係する負債の引受けまたはファイナンス・リースによる資産の取得、2) 持分証券の発行による被取得企業の取得、および 3) 社債の持分への転換がある (par. 175)。なお、営業活動による損益への非現金調整項目については、営業活動による純損益の営業活動による純キャッシュ・フローへの調整表で表示する (par. 176)。

### 3. SD とヒースの提案

FAS95 では、表 2 に示すように、企業の資本構造と長期資産の変動は、キャッシュ・フロー計算書で報告されるだけである。しかも、これらの変動の報告は、キャッシュ・フロー計算書とそれに関連する開示、すなわち記述または明細表での要約とに分離されている。これに対して、SD では、財務活動計算書と投資活動計算書こそ導入されなかったものの、財務活動と投資活動はキャッシュ・フロー計算書と包括利益計算書で報告される。また、非現金取引についても、それが企業の資産構造と資本構造に与えた影響と、企業の取引の全体像を明らかにするために、キャッシュ・フロー計算書の補足事項として報告される。さらには、財政状態表にも、財務セクションと投資カテゴリーが設けられている。このように、SD の財務諸表によれば、企業の資本構造と長期資産の変動の原因分析がより容易になる。営業キャッシュ・フローの表示については、ヒースの提案どおり、SD のキャッシュ・フロー計算書では直接法が義務付けられた。その一方、ヒースが批判していた

間接法表示は、キャッシュ・フロー計算書を補足する調整表で用いられる。

他方、ヒースは、資産・負債の流動・非流動分類に関して、以下のような提案をしていた。

- ①資産・負債を流動・非流動に分類して認識する今日の実務は中止する。
- ②負債は、発生源泉に基づいて営業上の負債、税務上の負債、財務上の負債に分類する。
- ③売上債権・支払債務の総額と、これらの項目の将来のキャッシュ・フローの時期を示す明細表を貸借対照表の補完的情報に含める。

SD の財政状態表は上記①と②の提案に沿ったものとなっている。①については、SD の財政状態表では、資産・負債は、活動別のセクション、カテゴリーおよびサブカテゴリーに区分される。また、各カテゴリー内では、原則として、1年基準により短期と長期に分類される。流動・非流動分類は例外的に用いられるだけである。②については、SD の財政状態表では、負債は、営業セクション、借入カテゴリーおよび法人所得税セクション等に分類される。ヒースとヘンドリックセンが指摘しているとおおり、資産・負債の流動・非流動分類の目的は支払能力の評価あるいは表示と企業活動の記述であるものの、いずれも十分には果たされていない。それに対して、SD の資産・負債の分類はこれらの目的をよりよく達成することができる。以上のように、SD はヒースの提案の大部分を実質的に実現している。

表2 SD等の財務諸表における債務返済能力・資本構造・長期資産の変動の報告

基準等 報告事項	APBO19	ARM3	FAS95	SD
債務返済能力の変動	財政状態変動表	キャッシュ・フロー計算書 営業キャッシュ・フロー明細表※1	キャッシュ・フロー計算書※2	キャッシュ・フロー計算書※3
資本構造の変動		財務活動計算書	キャッシュ・フロー計算書の財務活動区分 記述または明細表での要約	キャッシュ・フロー計算書の財務セクション・補足事項 包括利益計算書の財務セクション
長期資産の変動		投資活動計算書	キャッシュ・フロー計算書の投資活動区分 記述または明細表での要約	キャッシュ・フロー計算書の投資カテゴリー・補足事項 包括利益計算書の投資カテゴリー

※1 営業キャッシュ・フローの表示について直接法を強制

※2 営業キャッシュ・フローの表示について直接法を推奨する一方、間接法を容認

※3 営業キャッシュ・フローの表示について直接法を強制

#### 4. キャッシュ・フロー項目の分類上の混乱の解消

FAS95 のキャッシュ・フロー項目の分類については、前述のとおり、1) 利息収支・配当収支、2) 固定資産取得支出、3) 利得・損失に関わるキャッシュ・フロー、および4) 法人所得税支出が問題となっている。1)、2) および3) の問題については、いずれも、営業・投資・財務の各活動概念に基づいた分類方法と、純利益に算入されるか否かに基づいた分類方法とが混在していることに起因している。このような相容れない2つの分類方法が混在している背景には次のことがある。損益計算書とキャッシュ・フロー計算書の表示区分が異なっているにもかかわらず、純利益と純営業キャッシュ・フローに算入される項目の相違を可能なかぎ

り減らそうという FASB の措置である。これは、財務諸表利用者が純利益と純営業キャッシュ・フローとの差異の原因を容易に理解できることを目的とするものであった。

SD では、キャッシュ・フロー計算書はもちろん包括利益計算書にも活動別のセクションおよびカテゴリーが採用されたことによって、相容れない2つの分類方法の混在が解消された。このことにより、当然ながら、1)、2) および3) の問題も解決している。1) については、利息収入・配当収入と受取利息・受取配当は投資カテゴリーに、利息支出・配当支出と支払利息は財務セクションにそれぞれ分類される。2) については、固定資産取得支出と固定資産の減価償却費・償却費は営業カテゴリーに分類される。3) については、たとえば、固定

資産売却収入と固定資産売却損益は、投資カテゴリーに分類される。その一方、4)の問題は、適切な表示区分がないことに起因している。SDではこの問題も解決している。つまり、法人税所得税支出と法人所得税費用は、法人所得税セクションに分類される。以上のように、現在みられるキャッシュ・フロー項目の分類上の混乱は、SDの財務諸表では、すべて解消している。

## V おわりに

本稿では、ヒースの所説について検討するとともに、これに照らして、FAS95のキャッシュ・フロー計算書とSDの財務諸表の特性について検討してきた。ヒースは、収益力の評価だけでなく、支払能力の評価も重視する立場から、キャッシュ・フロー計算書を中核とする財務諸表体系を構想した。ヒースは、APBO19『財政状態の変動の報告』について検討し、明示されている目的は意味をなさないものの、暗黙の目的である債務返済能力、資本構造および長期資産の変動の報告は重要である、と指摘したうえで、以下のような提案をした。

- ①キャッシュ・フロー計算書、財務活動計算書および投資活動計算書を作成する。
- ②キャッシュ・フロー計算書は現金収入と現金支出をすべて報告する。
- ③財務活動計算書は企業の資本構造の変動をすべて報告する。
- ④投資活動計算書は長期投資の増減をすべて報告する。
- ⑤資産・負債の流動・非流動分類は中止する。
- ⑥負債は、営業上の負債、税務上の負債、財務上の負債に分類する。
- ⑦売上債権明細表と支払債務明細表を作成する。

FAS95では、上記①に関して、1)キャッシュ・フロー計算書の導入、②に関して、2)直接法による営業キャッシュ・フローの表示の推奨、また、③と④に関して、3)キャッシュ・フロー計算書とそれに関連する開示での投資取引と財務取引の報告という形で取り入れられた。1)は別として、2)と3)の措置は、以下のとおり、不十分なものであった。2)については、間接法は営業活動が現金に与えた影響を示すものではないため、キャッシュ・フロー計算書本体では直接法を義務付けるべきであった。3)については、キャッシュ・フロー計算書だけでは、投資活動と財務活動の全容の把握ができない。他方、FAS95では、⑤、⑥および⑦の提案はまったく取り入れられていない。このように、FAS95はヒースの提案を部分的にしか取り入れていない。

これに対して、SDでは、②に関して、キャッシュ・フロー計算書本体では直接法が義務付けられ、間接法はキャッシュ・フロー計算書を補足する調整表でのみ用いられる。③と④に関しては、投資取引と財務取引はキャッシュ・フロー計算書と包括利益計算書で報告される。また、非現金取引についても、それが企業の資産構造と資本構造に与えた影響と、企業の取引の全体像を明らかにするために、キャッシュ・フロー計算書の補足事項として報告される。さらには、財政状態表にも投資カテゴリーと財務セクションが設けられている。このように、SDの財務諸表によれば、資本構造と長期資産の変動の原因分析がより容易になる。⑤と⑥に関しては、資産・負債は、活動別に区分されたうえで、各区分では、原則として、1年基準により短期と長期に分類される。流動・非流動分類は例外的に用いられるだけである。また、負債は、営業セクション、借入カテゴリーおよび法人所得税セクション等に分類される。つまり、SD

の資産・負債の分類は、支払能力の評価あるいは表示と、企業活動の記述に適している。以上のように、SD ではヒースの提案の大部分が実質的に取り入れられており、その結果として、財務諸表の機能向上が図られている。

FAS95 の活動別区分表示については、営業・投資・財務の各活動概念に基づいた分類方法と、純利益に算入されるか否かに基づいた分類方法とが混在していることで、キャッシュ・フロー項目の分類上の混乱が生じている。FAS95 は、営業・投資・財務の3区分式のキャッシュ・フロー計算書であるにもかかわらず、一義的には後者の分類方法を採用しており、二義的に前者の分類方法を採用している。それは、純利益と純営業キャッシュ・フローに算入される項目の相違をできるだけ減らすためである。利息収支・配当収支については、後者の方法により、純利益に算入される利息収支・配当収入は営業活動に、純利益に算入されない配当支出は財務活動に分類される。しかしながら、純利益に算入される一方で、純営業キャッシュ・フローには算入されない項目もある。減価償却費・償却費と固定資産取得支出、利得・損失とこれらに関わるキャッシュ・フローの2つがこれに該当する。他方、法人所得税支出も、適切な表示区分がないため、営業活動に分類されている。これに対して、SD では、キャッシュ・フロー計算書はもちろん包括利益計算書にも活動別区分表示が採用されたため、キャッシュ・フロー項目の分類上の混乱は解消している。第1に、利息収入・配当収入と受取利息・受取配当は投資カテゴリーに、利息支出・配当支出と支払利息は財務セクションにそれぞれ分類される。第2に、固定資産取得支出と減価償却費・償却費は営業カテゴリーに分類される。第3に、固定資産売却収入と固定資産売却損益は投資カテゴリーに分類される。第4に、法人税所得税支

出と法人所得税費用は法人所得税セクションに分類される。

## 注

- (1) FAS95 は、2009年に公表された会計基準編纂書ではトピック230に収められている。ただし、本稿では、便宜上、基準の名称、引用箇所等はすべてFAS95に基づいている。

## 参考文献

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [1971], Accounting Principles Board Opinion No.19, *Reporting Changes in Financial Position*, AICPA.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [1978], Statement of Financial Accounting Concepts No.1, *Objectives of Financial Statements by Business Enterprises*, FASB.
- FASB [1980], FASB Discussion Memorandum, *Reporting Funds Flow, Liquidity, and Financial Flexibility*, FASB.
- FASB [1981], FASB Exposure Draft, *Reporting Income, Cash Flows and Financial Position of Business Enterprises*, FASB.
- FASB [1983], FASB Exposure Draft, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB.
- FASB [1984], Statement of Financial Accounting Concepts No.5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB.
- FASB [1986], FASB Exposure Draft, *Statement of Cash Flows*, FASB.
- FASB [1987], Statement of Financial Accounting Standards No. 95, *Statement of Cash Flows*, FASB.
- Heath, Loyd C. [1978], Accounting Research Monograph No. 3, *Financial Reporting and the Evaluation of Solvency*, AICPA (鎌田信夫・藤田幸男共訳 [1982]『財務報告と支払能力の評価』国元書房)。
- Hendriksen, E. S. [1982] *Accounting Theory*, 4th ed., Richard D. Irwin.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2008], Discussion Paper, *Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, October 2008, IASB.
- IASB [2010], Staff Draft of Exposure Draft, *IFRS X Financial Statement Presentation*, July 2010, IASB.
- International Accounting Standards Committee (IASC) [1992], *International Accounting*

- Standard 7 (Revised 1992), *Cash Flow Statements*, December 1992, IASC.
- 鎌田信夫 [1995] 『資金会計の理論と制度の研究』白桃書房。
- 鎌田信夫編著 [1997] 『現金収支情報の開示制度』税務経理協会。
- 小西範幸 [2007] 「一組の財務諸表の視座－IASB『財務諸表の表示プロジェクト』の特質と課題－」『會計』第 172 卷第 4 号, 494-509 頁。
- 小西範幸 [2010] 「財務諸表の表示のあり方に関する再検討－IASB 公開草案のスタッフ・ドラフトの検討を中心として－」『會計』第 178 卷第 5 号, 641-6571 頁。
- 佐藤倫正 [1993] 『資金会計論』白桃書房。
- Seed, A. H. III [1984], *The Funds Statement: Structure and Use*, Financial Executives Research Foundation.
- Spiller, E. and R. Virgil [1974], “Effectiveness of APB Opinion No. 19,” *The Journal of Accounting Research*, Vol. 12, No. 1, pp. 112-142.

# 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<sup>(1)</sup>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<sup>(2)</sup>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<sup>(3)</sup>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<sup>(4)</sup>。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)<sup>(5)</sup>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)<sup>(6)</sup>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<sup>(7)</sup>事項を意味する<sup>(8)</sup>。

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)<sup>(9)</sup>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<sup>(10)</sup>。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<sup>(11)</sup>。

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<sup>(12)</sup>を採用している<sup>(13)</sup>。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<sup>(14)</sup>」 (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)』<sup>(15)</sup>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])<sup>(16)</sup>。

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<sup>(17)</sup>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<sup>(18)</sup> 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) <sup>(19)</sup>。

- (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<sup>(20)</sup>、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<sup>(21)</sup>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<sup>(22)</sup>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<sup>(23)</sup>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<sup>(24)</sup>。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くなるという点で、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、蓋然性と測定の信頼性を削除し、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<sup>(25)</sup>、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」<sup>(26)</sup>（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<sup>(27)</sup>。

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<sup>(28)</sup>。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<sup>(29)</sup>。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程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<sup>(30)</sup>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<sup>(31)</sup>。

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）の適切な水準を探究する必要がある。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](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](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)

# 利益概念にみる IFRS の会計思考 —IFRS の概念フレームワークの討議資料を素材として—

齊野純子  
関西大学

## 要 旨

IASB は、2013 年に討議資料「財務報告概念フレームワークの見直し」を公表し、そのなかで純利益とその他の包括利益について議論している。従来、IASB は純利益に対して批判的であったが、今回の討議資料において、純利益を企業業績の主要な情報源とし、リサイクリングを原則とすることを提案している。また、当該提案は 2014 年に公表されたスタッフ・ペーパーにおいて踏襲されている。

しかし、その一方で、IASB は純利益を直接定義しておらず、その他の包括利益の表示に焦点を置いている。利益概念をめぐる考え方は、IASB とわが国との間では依然として少なからぬ隔りがあると思われる。

本稿では、2013 年に IASB によって公表された討議資料「財務報告概念フレームワークの見直し」をとりあげ、そのなかで示されている純利益とその他の包括利益に関する提案の特徴を明らかにしている。

## I 問題の所在と接近方法

2013年、IASBによる「概念フレームワーク」プロジェクトの一環として、討議資料「財務報告の概念フレームワークの見直し」(A Review of Conceptual Framework for Financial Reporting) (以下、IASB [2013]) が公表された。そのなかで、純利益とその他の包括利益がとりあげられているが、当該議論の最大の特徴は、純利益の表示とリサイクリングを原則として要求している点にある。これは、証券市場において純利益が企業の業績を集約した指標としてみなされ、投資者がその経験の程度にかかわらず意思決定にあたって純利益に依拠しているという事実を重視した結果であるとされている (Hoogervorst [2014], pp.3-4)。

純利益を企業業績の主要な情報源とみなすことは、「IASBにとって、過去の見解からの移行を意味する」(Hoogervorst [2014], p.3)。2001年に発足した「業績報告プロジェクト」当時<sup>(1)</sup>、IASBはリサイクリングに反対する立場を採り、純利益を廃止することを長期的な目標としていたからである。その後、IASBはリサイクリングを容認し、純利益と包括利益が並存することとなったが、純利益の有用性が積極的に議論されたわけではなかった。業績報告プロジェクトにとって代わった「財務諸表の表示」プロジェクトでは、キャッシュフロー計算書と包括利益計算書との関連性を強調する表示のあり方が問われたものの、利益概念が直接とりあげられることはなかった。また、純利益が表示される一方で、資本性金融商品への投資の公正価値の変動 (IFRS 第9号) や確定給付負債または資産 (純額) の再測定 (IAS 第19号) などに対してリサイクリングが要求されず、リサイクリング処理とノンリサイクリング処理が混在し、純利益概念が明瞭でなくなりつ

つあった。

純利益を維持するならばリサイクリングは不可欠であるが、IASB [2013] では、リサイクリングを原則としつつ、その他の包括利益のなかにはリサイクリングの対象とならない項目が含まれる可能性を示唆している (IASB [2013], par.8.84)。この点は、IASB [2013] の公表を受けて翌2014年に公表されたIASBのスタッフ・ペーパー (以下、IASB [2014]) においても踏襲されている。IASB [2014] では、その他の包括利益に含まれる収益および費用のすべての項目を純利益にリサイクルすべきであるという反証可能な推論 (rebuttable presumption) を概念フレームワークに盛り込むことを暫定的に決定している (IASB [2014], p.16)。言い換えれば、リサイクリングは、その妥当性が反証される場合には行われなことになる。

純利益を維持する一方で、ある項目に対してリサイクリングを行わない可能性を残したということは、この点にIASBの利益概念に対する考え方が反映されていると考えられる。

以上の点に留意したうえで、本稿では、IASB [2013]における純利益とその他の包括利益をめぐる議論の特徴を明らかにする。その際、上述した業績報告プロジェクトにおいて公表された業績報告書<sup>(2)</sup>を参照することにした。業績報告書には利益概念に対するIASB元来の考え方が集約されていると考えられるため、これを参照することによって、利益概念に対するIASBの姿勢の変化の有無を明らかにできると思われる。

現在、IASBでは、IASB [2013]に寄せられたコメントを審議しており、本年の第2四半期に公開草案が公表される予定である。公開草案およびそれ以降の展開および方向を分析するにあたって、本稿における議論は、当該分析

のための視点を提供し得るであろう。さらに、IFRS への対応のあり方を議論する際にも貢献し得ると思われる。修正国際基準 (JMIS) の開発を契機にして IFRS の受け入れ方をめぐる議論が再び活発化しているなか、こうした議論の行方は、IFRS の相違点のみならず、IFRS の基礎概念やその背景にある会計思考にも影響されるからである<sup>③</sup>。

IASB [2013] の概要は、すでに先行研究において紹介されているため<sup>④</sup>、本稿では議論に必要な要点のみを示すことにしたい。なお、IASB [2013] における profit or loss は「純損益」と訳されるが、本稿では、議論を進めるうえで用語の統一を図るべく、「純損益」ではなく「純利益」と称することにする。

## II IASB [2013] の概要および特徴—純利益とその他の包括利益についてのアプローチを中心に—

### 1. 概要

既述のように、IASB [2013] では、純利益を合計または小計として要求するべきであるとし (par.8.22)、純利益に対して収益または費用の一部をリサイクルするか、またはそうなる可能性があることから (par.8.26)、つぎの 2 つの課題に対処する必要性が示されている (par.8.34)。

- (a) 純利益に含まれる収益および費用の項目とその他の包括利益に認識される項目は如何なる基準によって区別されるのか。
- (b) 過年度にその他の包括利益として認識した項目のうち、如何なる項目を純利益にリサイクルするのか。

これらの課題に対処するにあたって、IASB

[2013] では、「純利益を定義する、または直接記述することはしていない (par.8.35)。「純利益とその他の包括利益項目との区別を、何を純利益として認識できるかではなく、その他の包括利益として認識される項目の種類を記述することによって行う」(IASB [2013], par.8.35) ことを明らかにしたうえで、当該アプローチによって純利益が原則的な区分として取り扱われるとしている (IASB [2013], par.8.35)。

そのうえで、IASB [2013] では、純利益とその他の包括利益を区別する属性または要因を議論し、当該属性として「未実現」「非反復的」「営業外」「測定の不確実性」「長期」および「経営者の統制外」の 6 点を議論しているが、「如何なる項目を純利益に含めるべきかを定義するにあたって単独で使用できる属性はない」(par.8.37) としている。

こうした議論を踏まえたうえで、何をその他の包括利益に含め得るかを記述するアプローチとして、つぎの 3 つのアプローチをあげている。

アプローチ 1：リサイクルを禁止

アプローチ 2A：その他の包括利益に対する狭いアプローチ

アプローチ 2B：その他の包括利益に対する広いアプローチ

IASB [2013] ではリサイクルを要求することが表明されているため (par.8.26)、上記のアプローチのうち、アプローチ 2A と 2B が中心に議論されている。

アプローチ 2A とアプローチ 2B ではいずれも、収益および費用を純利益とその他の包括利益のどちらに含めるかを定める原則が示されている。両者の違いは、その他の包括利益として認識される項目の範囲にある。

アプローチ 2A では、つぎの 3 つの原則をあ

げている (par. 8.40)。

原則 1: 純利益として表示される収益および費用の項目は、企業がある期間にその経済的資源から得たリターンに関する主要な情報源を提供する。

原則 2: すべての収益および費用の項目は、ある項目をその他の包括利益として認識することによって、当該期間の純利益の目的適合性 (relevance) が高まる場合を除いて、純利益として認識されるべきである。

原則 3: その他の包括利益として認識された項目は、その後、純利益に振り替えられる (リサイクルされる) が、これは、振替によって目的適合性を有する情報をもたらされる場合に行われる。

すなわち、収益および費用をその他の包括利益として認識するのは、それによって純利益の目的適合性が高まる場合に限られる。また、その他の包括利益に認識した項目は純利益にリサイクルされるが、これは、リサイクリングによって目的適合性のある情報をもたらされる場合に行われる (par. 8.40)。

より具体的にいえば、アプローチ 2A では、すべての収益または費用の項目がどこかの時点で純利益に認識されることになる。それゆえ、過年度にその他の包括利益として認識した項目はすべて、リサイクリングによって目的適合性のある情報をもたらされる場合には、それ以降の期間においてリサイクリングが行われる (par.8.52)。

これに対して、アプローチ 2B が適用される場合、過年度に認識したその他の包括利益が純利益にリサイクルされるのは、それによって純利益に目的適合性をもたらされる場合のみに限られる (pars. 8.81-8.83)。すなわち、ある

項目がその後リサイクリングの対象とならない場合であっても、その他の包括利益として認識される場合があるうえに、アプローチ 2A に比べて広い範囲の収益および費用の項目がその他の包括利益として認識される可能性がある (par. 8.84)。

アプローチ 2B では、アプローチ 2A とほぼ同じ原則が適用されるが、原則 1 と原則 2 をより広く解釈する (par. 8.81)。

原則 1: 純利益として表示される収益および費用の項目は、企業がある期間にその経済的資源から得たリターンに関する主要な情報源を提供する。

原則 2: すべての収益および費用の項目は、ある項目をその他の包括利益として認識することによって、当該期間の純利益の目的適合性が高まる場合を除いて、純利益として認識されるべきである。

アプローチ 2A によれば、収益または費用の項目を純利益の内訳項目とその他の包括利益の内訳項目に分解する場合、純利益に目的適合性をもたらすのは、純利益の内訳項目が関連する資産または負債の有意義で理解可能な明確に記述できる測定値から生じる場合だけである。一方、アプローチ 2B では、純利益に認識される内訳項目が目的適合性のある情報を提供する (すなわち、純利益の予測価値と理解可能性を高める) 場合に、収益または費用の項目を純利益とその他の包括利益に分解することが可能となり、関連する資産または負債の明確に記述できる測定値から生じるものである必要はないことになる (par.8.82)。

さらに、アプローチ 2B では、つぎの原則 3 によって、リサイクリングの決定に際して、より大きな裁量が IASB に与えられる (par.8.83)。

原則 3：過年度にその他の包括利益として認識された項目は、振替によって純利益の目的適合性が高まる場合に、かつ当該場合にのみ（強調は原文に依拠）、純利益に振り替えられる（リサイクルされる）。

## 2. 特徴

前節において概説したアプローチについて、その他の包括利益の観点からみた特徴を示せば、つぎのとおりである。

アプローチ 2A および 2B のいずれにおいても、その他の包括利益を認識する意義は純利益の目的適合性を基準にして決定される。これは、先に触れたように、純利益を原則的な区分として取り扱う以上、当然のことであろう。アプローチ 2A が適用される限り、過年度に認識されたその他の包括利益はすべて、いずれ純利益にリサイクリングされるため、その他の包括利益の意義が純利益との関係から記述され得る。

一方、アプローチ 2B が適用される場合、リサイクリングの対象とならない項目がその他の包括利益に含まれる。これによって、当該項目と予測価値がより高い純利益とが区別され、純利益の理解可能性が高められるとされる（par.8.30）。

このことは、IASB [2013] において、純利益のみならず、その他の包括利益もまた財務業績としてみなされていることを意味する。これは、IASB [2013] において明記されており、包括利益または純利益のいずれか一方を財務業績としてみなすのではなく、純利益およびその他の包括利益として認識されるすべての項目が財務業績に関する何らかの情報を提供している（par. 8.18）。

この点に関連して留意されるべきは、IASB

[2013] において、包括利益の構成要素を如何に表示するかが議論され、それゆえにその他の包括利益に焦点が置かれているにもかかわらず、その他の包括利益が財務業績である根拠すなわち財務業績としてのその他の包括利益の本質が明らかにされていない点にある。当該問題は、IASB [2013] に始まったわけではなく、2001 年に発足した業績報告プロジェクトにおいて包括利益への一元化が提唱されたときから内在していた問題であった。この点を、節を改めて明らかにすることにした。

## III IASB による業績報告書の構造

IASB による業績報告の基準化は、2001 年に開始されたイギリス会計基準審議会（ASB）との共同プロジェクトに遡る。業績報告プロジェクトでは、当初から純利益を廃して包括利益に一元化する報告で議論が進められたが、これは、当該プロジェクトに先行して 1998 年および 1999 年に公表された G4+1 特別報告書による提案が基本的に踏襲されたためである。その後、2002 年に IASB によって「業績報告原則」（Reporting Performance Principles）に基づいた一連の業績報告書様式が公表された<sup>(5)</sup>。業績報告書の基本構造は、包括利益を資産と負債の再評価によって生じる「再評価差額」（re-measurement）と「再評価前利益」（income before re-measurement）に区分し、それぞれを営業活動に基づく部分と財務活動に基づく部分に区別するというマトリックス型であり、当該構造において純利益は表示されない（IASB [2002]）<sup>(6)</sup>。

図1 業績報告書の構造と混合経済利益との関係

マトリックス型業績報告書

	再評価前利益	再評価差額	合計
営業	×××	×××	×××
財務	×××	×××	×××
	×××	×××	×××
			包括利益 ×××

その他の包括利益は、マトリックス型業績報告書における再評価差額に該当する。リサイクルリングが行われないため、その他の包括利益は当期限りにおいて認識される項目となり、翌期首には資本（持分）の一部を構成し、翌期の利益計算の基礎となる。過年度に認識したその他の包括利益が当期に実現したとしても、認識される時点が異なるだけであり、それ以上の意味をもたない。

当該構造から、つぎの2つの特徴が導かれる。1つは、業績報告の焦点はその他の包括利益に置かれており、包括利益に置かれていないことである。包括利益は、それ自体に規範的な意味があるのではなく、その他の包括利益（ここでは再評価差額）と再評価前利益を構成要素とし、両者を利益として認識することを可能にするに過ぎない。

もう1つの特徴は、上述したように業績報告の焦点がその他の包括利益に置かれているがゆえに、その他の包括利益は、再評価前利益と区別されたいうえで、それ自体が完結した情報の集合体（information set）を形成すると考えられることである<sup>7)</sup>。そのためには、その他の包括利益について、その本質すなわちその他の包括利益を利益として認識する根拠が示されなければならない。包括利益に規範性がない以上、その他の包括利益の根拠を包括利益との相対的な関係のもとで規定することが困難であるため、利益計算の目的または利益の機能の観

点から明らかにすることが考えられる。

#### IV IASB [2013] におけるその他の包括利益の含意

ここで、IASB [2013] におけるその他の包括利益をめぐる議論に立ち返ってみたい。

純利益とその他の包括利益との区別が純利益を直接定義してではなく、その他の包括利益として認識される項目を記述することによって行われる以上、その他の包括利益によって如何なる情報が提供されるのかを明らかにしなければならない。とりわけアプローチ2Bが適用された場合、その他の包括利益は、たとえその一部でもリサイクルされず、純利益として区別されたいうえで表示される可能性があることから、情報の集合体として独自の意義を有することが求められる。

こうしたその他の包括利益に対する要請が、前節において明らかにした業績報告書においても見受けられるということは、IASBの関心が依然として純利益ではなく、むしろその他の包括利益にあることを物語っている。

純利益を経済的資源から得たリターンに関する主要な情報源とするのであれば、純利益の本質を定義することによって、その他の包括利益の意義は、純利益に対して相対的にはあるが、規定され得る。しかし、その他の包括利益に焦点を置き、これを純利益と区別して独自の

意義を付与しようとする限り、その他の包括利益とは何かという根本的な問いに真正面から取り組まねばならなくなる。

IASB [2013] によるその試みの 1 つが、純利益とその他の包括利益を区別する 6 つの属性を規定することであると思われる。既述のように、当該属性として「未実現」「非反復的」「営業外」「測定の不確実性」「長期」および「経営者の統制外」の 6 点があげられているが、結局、純利益との相対的な関係のもとで規定されるにとどまっている。

このほかに、その他の包括利益として認識される項目を具体的に記述することが試みられている。アプローチ 2A を適用した場合、その他の包括利益として認識される項目は、「橋渡し項目」(bridging items) と「ミスマッチのある再測定」(mismatched remeasurements) として記述される。

橋渡し項目とは、情報の目的適合性の観点から損益計算書と財政状態計算書に異なる測定基準を適用した場合、それによって生じる差額をいう。当該差額がその他の包括利益として認識されるが、その累積額は、損益計算書と財政状態計算書との間の橋渡しを提供する (par.8.56)。

ミスマッチのある再測定とは、収益または費用の項目が、資産、負債、または過去もしくは予定された取引の結び付いた集合体の一部のみの影響を表している場合、当該集合体を極めて不完全にしか表現していない場合に生じる。これは、当該集合体のなかの項目の 1 つ (またはある項目の一部) が定期的に現在価値に再測定される一方で、結び付きのある項目は再測定されないか、または後々まで認識されない場合に生じる (par.8.62)。

橋渡し項目は、純利益に認識される収益および費用に適用された測定基準に従って、自動的

にリサイクルされる (par.8.61)。ミスマッチのある再測定は、当該項目がそれと対応する項目と一緒に表示され得る場合にリサイクルされる (par.8.65)。

一方、アプローチ 2B を適用した場合、その他の包括利益として認識される項目には、「橋渡し項目」と「ミスマッチのある再測定」に「一時的な再測定」(transitory remeasurements) が追加される (pars.8.86 and 8.89)。橋渡し項目とミスマッチのある再測定に加えて、つぎの特徴のすべてを有する項目が一時的な再測定であり、その他の包括利益に認識される (pars.8.88 and 8.89)。

- (a) 長期にわたって、資産が実現する、または負債が決済される。
- (b) 当期の再測定が、資産または負債の保有期間にわたって、すべて元に戻るか、または (いずれかの方向に) 激しく変動する。
- (c) 当期の再測定をすべて、または部分的にその他の包括利益として認識することによって、純利益の目的適合性および理解可能性が高まる。

一時的な再測定がリサイクルされるのは、それが財務報告に賦課するコストと複雑性を正当化するに十分な目的適合性のある情報を提供する場合のみである。それゆえ、一時的な再測定は、その他の包括利益に含まれるそれぞれの具体的な種類の一時的な再測定を扱った基準において、それがリサイクルされるか、リサイクルされる場合にはいつ行われるかが決定される (par.8.91)。

アプローチ 2A を適用した場合、現行の IFRS においてその他の包括利益として認識されている項目、またはその他の包括利益への認識を提案されている項目のなかには、橋渡し項目またはミスマッチのある再測定のいずれにも該

当しないものがある (par.8.70)。アプローチ 2B を適用した場合、現行の IFRS においてその他の包括利益として認識されている項目、またはその他の包括利益への認識を提案されている項目は、橋渡し項目、ミスマッチのある再測定、もしくは一時的な再測定のいずれかに該当する (par.8.94)

こうした記述から明らかなように、「橋渡し項目」「ミスマッチのある再測定」および「一時的な再測定」は、現行の IFRS に基づいて作成されるその他の包括利益情報を説明しているに過ぎず、その他の包括利益の本質を規定するには至っていない。

## V むすびに代えて

本稿では、IASB [2013] をとりあげ、純利益とその他の包括利益に関する提案の特徴を明らかにした。本稿における議論を通じて明らかになったことは、つぎの 2 点である。1 つは、IASB は純利益とリサイクリングを原則としながらも、その主要な関心はその他の包括利益にあり、それは 2001 年の業績報告プロジェクト以来変化していないことがあげられる。それゆえ、その他の包括利益を純利益と区別して独自の意義を付与することを試みているが、結果として、その他の包括利益とは何かという根本的な問いを自ら投げかけていると思われる。この点を 2 つめの指摘としてあげることができる。

冒頭において述べたように、IASB [2014] では、その他の包括利益に含まれる収益および費用のすべての項目を純利益にリサイクルすべきであるという反証可能な推論を概念フレームワークに盛り込むことを暫定的に決定している (IASB [2014], p.16)。当該決定が IFRS 概念フレームワークの公開草案にどのように反映されるか、注目される。

## 注

- (1) 業績報告プロジェクトは当初、IASB とイギリス会計基準審議会 (ASB) が共同して審議を進めていたが、2004 年以降は ASB に代わって FASB が携わった。
- (2) IASB による業績報告書の基礎にある考え方は、拙稿 [2008] において明らかにしており、本稿もこれに依拠している。拙稿では、業績報告書が情報セットアプローチ (information set approach) とともにイギリスにおける利益測定論の影響を受けていることを指摘したうえで、Hicks による経済利益概念に照らして業績報告書の理論的特徴を明らかにしている。情報セットアプローチは、業績を構成する複数の要素を強調し、いずれの要素を重要であると判断するかは情報利用者に委ねるとするアプローチである (ASB [1992], General, pars. iii and v)。詳細は、拙稿 [2008] を参照されたい。
- (3) この点は、米山 [2014], 43 頁を参考にした。
- (4) たとえば、あらた監査法人アカウンティング・サポート部 [2013] を参照されたい。
- (5) 2002 年までの業績報告プロジェクトにおける議論の詳細および論点については、辻山 [2003], および藤井 [2007] 121-131 頁を参照されたい。
- (6) IASB による業績報告書の様式は、2001 年に公表されて以来、列タイトルの名称が頻繁に変更されている。本稿では、2002 年 12 月に公表された様式による。
- (7) 業績報告書の構造の特徴は、業績が単一の利益数値すなわち純利益に集約されることを回避しようとしている点にあり、ここに情報セットアプローチの影響をみることができる。

## 参考文献

- あらた監査法人アカウンティング・サポート部 [2013] 「純損益とその他の包括利益－概念フレームワーク討議資料の検討－」第 65 巻第 11 号、6-9 頁。
- ASB [1992], FRS3, *Reporting Financial Performance*, amended 1993 and 1999.
- ASB [2000], *Financial Reporting Exposure Draft 22, Revision of FRS3 'Reporting Financial Performance'*
- 藤井秀樹 [2007] 『制度変化の会計学－会計基準のコンバージェンスを見すえて－』中央経済社。
- 藤井秀樹編 [2014] 『国際財務報告の基礎概念』中央経済社。
- Hoogervorst, H. [2014], “The Danger of Ignoring Unrealised Income”, Speech by Hans

- Hoogervorst, IFRS Conference Tokyo, 3 September 2014.
- IASB [2013], Discussion Paper, *A Review of Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Foundation.
- IASB [2014], *Conceptual Framework, Summary on Tentative Decisions*, Staff Paper, November 2014, IFRS Foundation.
- 菊谷正人 [2002] 『国際的概念フレームワークの構築』同文館出版。
- 国際会計研究学会研究グループ [2011] 『国際会計の概念フレームワーク—中間報告—』(主査:佐藤倫正)。
- 国際会計研究学会研究グループ [2012] 『国際会計の概念フレームワーク—最終報告—』(主査:佐藤倫正)。
- 斎藤静樹 [2013] 『会計基準の研究』(改訂増補版) 中央経済社。
- 齊野純子 [2006] 『イギリス会計基準設定の研究』同文館出版。
- 齊野純子 [2007] 「イギリスにおける利益測定論の構造とその特徴—IASB 業績報告の理論的淵源探究のための考察」『財務会計研究』創刊号(第1号) 13—28 頁。
- 齊野純子 [2008] 「業績報告と利益概念の特徴と展開方向—コンバージェンスの理論的淵源を求めて—」『會計』第 173 卷第 3 号, 88—103 頁。
- 佐藤信彦 [2013] 「利益概念をめぐる IFRS と会社法」『企業会計』第 65 卷第 5 号, 43—48 頁。
- 田中 弘・原 光世訳 [1994] 『財務報告基準書』中央経済社。
- 徳賀芳弘 [2013] 「規範的会計研究の方法と貢献」『會計』第 183 卷第 2 号, 13—28 頁。
- 辻山栄子 [2003] 「業績報告を巡る国際的動向と会計研究の課題」『會計』第 163 卷第 2 号, 63—80 頁。
- 辻山栄子 [2007] 「2つの包括利益」『会計・監査ジャーナル』第 19 卷第 1 号, 30—39 頁。
- Tweedie, D. and G. Whittington [1984], *The Debate on Inflation Accounting*, Cambridge University Press.
- 米山正樹 [2014] 「IFRS 概念フレームワークをめぐる論点」『企業会計』第 66 卷第 1 号, 43—51 頁。

本稿は国際会計研究学会第 5 回西日本部会(於 中部大学)統一論題報告を修正したものである。座長の佐藤信彦先生(熊本学園大学)には終始ご教示を賜った。また、野村健太郎先生(愛知工業大学)、山田辰己先生(有限責任あずさ監査法人)、中根正文先生(有限責任あずさ監査法人)には貴重なご質問をいただいた。記して謝意を表したい。

なお、本稿は、科学研究費助成金(基盤研究 A, 課題番号 24243053)による研究成果の一部である。

# IASB における会計思考と基準開発活動 —2011 年—2013 年を対象として—

小形 健介  
長崎県立大学

## 要 旨

IASB は、設立後 10 年を迎え、それ以前に比べて会計基準の公表数を減らし、しかもその内容は、IASB の中心的課題である、投資家に提供する会計情報の質や量の充実を目的としたものから、会計処理の明確化（ガイダンス化）や単純化もしくは緩和、例外措置の設定といった、企業の財務諸表作成コストの改善を意図したものとなっている。IASB はなぜこのように基準開発活動を変えたのであろうか。本稿ではまず、IFRSF が公表している *Annual Report* の言説を対象にテキスト分析を実施し、IASB 自身が基準開発環境をどのように認識しているのかを確認した。かかる分析結果によれば、IASB の関心は、2011 年を境に、投資家からの信頼獲得を第一義とした技術的な発展から、既存実務を見直し、それらの利害関係者に及ぼす影響や彼らの利害の調整を重視することに変化していることが明らかになった。その背景には、欧州からの高い支持の獲得と金融危機以降の国際金融規制ネットワークとの関係強化が指摘される。次いで、IASB がそうした活動を行うためにどのような組織構造を構築しているのかを明らかにするために、社会ネットワーク分析にもとづいた組織構造分析を実施した。その結果、IASB 内のコア・アクターが、会計プロフェッションから国際機関、作成者、利用者へシフトしていること、また欧州中心のメンバー構成からアジア・オセアニアの重視にシフトしていること、つまり地理的および職業的に多様なアクターを取り込んだ組織構造に変化していることが明らかになった。かくして、IASB は、各種の国際機関や多様な利害関係者との連携強化の必要性を認識したため、そうしたアクターを取り込んだ組織を構築し、彼らのニーズを満たすために慎重な基準開発活動を行ったと考えられるのである。

## I はじめに

国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board : IASB）が2001年7月に誕生し、欧州を始め、オーストラリア、ニュージーランド、カナダといったコモンウェルス諸国が、国際会計基準／国際財務報告基準（International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards : IAS/IFRS）へのアドプションを行ってから、国際的な会計基準の開発におけるIASBのプレゼンスは急速に高まっている。また、金融危機以降、IASBは、世界銀行（World Bank）、国際通貨基金（International Monetary Fund : IMF）、金融安定化理事会（Financial Stability Board : FSB）、バーゼル銀行監督委員会（Basel Committee on Banking Supervision : Basel）といった国際金融規制を担う諸機関との関係を強化しており、かかる領域においてもその重要性はますます大きくなっているといえよう。

そうした中、2011年6月に節目の10年を迎えたIASBは、ボード・メンバーの任期を最長10年と規定していたこともあり、創設時のボード・メンバーがすべて交代し、また同年7月より、審議会議長の座が、David Tweedie氏からHans Hoogervorst氏に引き継がれ、新たな体制がスタートした。IASBは、2012年2月に、『評議員会の戦略レビュー報告書 2011（*Report of the Trustees' Strategy Review 2011* : 戦略レビュー報告書 2011）』（IFRSF [2012b]）を公表し、新体制のもとでの活動方針を明らかにしている。基準設定機関の活動を歴史的に捉えているZeff [2005]やMattli and Büthe [2005]によれば、当該機関の活動は時期によって、また組織の編成によって異なっているという。そうした見解にしたがえば、

IASBにおけるこうした体制の変化はその活動を大きく変えている可能性がある。

かかる観点に立ち、当該機関の活動を包括的かつ動的に捉える上で有効なアプローチとして、組織論研究における「戦略（Strategy）・構造（Structure）・パフォーマンス（Performance）・パラダイム：SSPパラダイム」が挙げられよう。SSPパラダイムでは、あらゆる組織は、環境依存的に戦略を立て、その戦略に適合するように組織を構築ないし再編し、パフォーマンスを変えようという（Rumelt [1974], Miles and Snow [1978]）。かかる理論にしたがうと、IASBも、環境変化に対応するための戦略を構築し、組織を再編し、そして行動を変える、と考えられる。SSPパラダイムにもとづき、2011年以降の組織構造を検討することによって、新体制になってからIASBがどのような基準開発戦略を持ち活動してきたのかを明らかにすることが可能になるであろう。

かくして、本稿では、Hans Hoogervorst体制に移行したIASBが、それ以前のものとは異なる政策目標や会計戦略を展開しているのか、そしてそれを体現するべく、組織構造を変え、基準開発行動を変化させたのか、かりにそれらの変化がみられるとすれば、それはどのように異なるのか、に答えていくこととする。なお、本稿で検討の対象とするIASBの活動期間は、資料の制約上<sup>(1)</sup>、2011年－2013年とし、2008年－2010年のそれとの比較を行うことでその特徴を相対化することとする。

## II 分析視角

### 1. 先行研究と本研究の理論フレームワーク

会計基準設定プロセスに焦点を当てた先行

研究には、大別して2つの潮流がある。一つは、当該プロセスに対する外部の利害関係者からの政治行動、すなわちロビイング活動に焦点を当てたものであり、そこではロビイング活動を行う利害関係者の動機や目的の解明に主たる関心がある。そうした研究は、コメント・レターの統計的分析が中心となっているが、それらに対しては、ある特定のプロジェクトの最終局面のみに焦点を当て、広範な利害関係者の一部を観察しているに過ぎないとの批判がなされている（たとえば、Chiapello and Medjad [2009], Jorissen et al. [2012]）。こうした批判に対処するために、2000年代半ばより、中長期にわたって複数のプロジェクトを分析の対象とした、「マルチ・イシュー／マルチ・ピリオド」の研究（たとえば、Georgiou [2005], Elbannan and McKinley [2006], Jorissen et al. [2012]）が展開されている。また、こうした研究の中には、ある特定のプロジェクトのアジェンダ・セッティングから最終基準化に到るまでを扱うケース・スタディもある（たとえば、Cortese et al. [2010]）。

上記の研究に対して、基準設定機関内部のアクターの行動に焦点を当てた研究がある。そうした研究は、1970年代後半から1980年代にかけて米国において盛んに行われた（たとえば、Meyer [1974], Brown [1981], Selto and Grove [1982], Moody and Flesher [1986]）<sup>2)</sup>。ここでは、Metcalf委員会により指摘された、「会計基準設定機関は、巨大監査法人をつうじて多国籍企業に捕囚されている」ことの検証が主たる目的とされていた。それらの検証によれば、当時の会計基準設定機関は、巨大監査法人や多国籍企業に捕囚されていない、ということが明らかにされている。

上記2つの研究はいずれも、ある特定の時期やプロジェクトにおける基準設定機関の活動

を対象としたものであり、その活動を包括的に、かつ動的に捉えようとしたものではない。当該活動を包括的かつ動的に捉え、そしてそうした行動変化が何によってもたらされているのかを明らかにすることは、会計基準とそれを開発する基準設定機関にとどまらず、広く規制や制度の正統性ならびに存在意義を評価・検討するための重要な視座を提供し、ありうべき規制や制度を議論するための基礎を提供してくれるであろう。

そうした問題意識にもとづき、組織論研究におけるSSPパラダイムにもとづいて、基準設定機関の基準開発活動を包括的にモデル化する試みがなされている。そうした先行研究として小形の一連の研究（小形 [2012], [2013], [2014]）が挙げられる。それらでは、既述したように、基準設定機関の活動が一意的でない、という認識から出発している。こうした行動は、あらゆるルール・メーカーに共通するようであり、かかる行動をもたらす要因の一つとして「組織存続」の観点が指摘されている。つまり、ある規制機関にとって組織存続への危機が存在しないときには被規制者にとって「好ましい」規制を課すが、一転、当該危機を認識するようになると、被規制者に「厳しい」規制を課すようになる、というものである（戸矢 [2003]）。こうした視点は、会計基準設定プロセスの研究においても、Johnson and Messier [1982]やHope and Gray [1982], 大石 [2000]が、基準設定機関の行動変化を説明する要因の一つとして言及している。では、当該機関の危機認識はどのようになされるのか。

小形 [2012], [2013], [2014] が提示するフレームワークでは、基準設定機関の活動に決定的な影響を及ぼすアクターとして、規制機関と産業界を挙げ<sup>3)</sup>、こうしたアクターの基準設定機関に対する評価（規制機関による信用の高

低と産業界による支持の強弱)を当該機関自身がどのように認識しているのか、そしてその組み合わせにより、以下で示す4つの状況が想定されている。当該フレームワークでは、それぞれの状況下での当該機関が採用する中長期的な戦略、それを遂行するための組織、その結果として生じるであろう行動を示している。

すなわち、①規制機関の高い信用・産業界による強い支持を得ている場合、基準設定機関は、追い風的な状況を背景に、自己が望ましいと考える基準を開発するべく、会計プロフェッションを中心とする組織を構築し、その開発に邁進するが、②規制機関の高い信用・産業界による弱い支持の状況では、基準設定機関は、産業界からの支持を回復するべく、産業界を中心的なアクターとする組織を構築し、彼らが望むような基準開発を試みる。また、③規制機関の低い信用・産業界による強い支持の状況では、規制機関の信用を取り戻す一方で、産業界の態度の変化をもたらさないように、両アクターを中心とする組織を構築し、彼らが満足するような妥協的な基準の開発を試みる。そして、④規制機関の低い信用・産業界による弱い支持という向かい風の状況では、基準設定機関の開発する基準の直接的な受益者である投資家からの直接的な支持を得るように、彼らを中心的なアクターとする組織を構築し、彼らの満足する基準開発を試みる、というのである。

小形の一連の研究では、同一機関の異なる期間での行動の変化や、同一期間での異なる機関間の行動上の差異が、こうした4つの基準開発活動のパターンの下で説明できるのか、また説明できるとすればどこまで説明できるかを検証しようとするものである。Hoogervorst体制に移行したIASBの基準開発活動の動的な変化を捉えようとする本研究は、これらの一連の研究の延長線上に捉えられよう。しかしなが

ら、IASBが国際的な基準設定機関であることに鑑みると、アクターの職業的視点のみにもとづいた分析では、不十分である可能性がある。その理由としては、今日のIASBがそのメンバーの選定において地理的視点を重要視しつつあることが挙げられる。事実、IASBは当初、その正統性を確保するために審議会メンバーの選定において地理的バランスを考慮することに否定的であったが<sup>4)</sup>、G20からの勧告にしたがい地理的な多様性を考慮に入れた人選を行う旨の定款の変更を2009年に行っているのである。かくして、本稿の分析では、職業的視点のみならず、地理的視点をも取り入れることにより、上記フレームワークを拡張することとする。

## 2. 分析方法

本稿が提示したフレームワークにもとづいて基準設定機関の基準開発活動を分析する際、基準設定機関が戦略を明言することは稀であり、その特定化が困難である。そこで、本稿では、基準設定機関が編成した組織構造を戦略の代理変数とし、基準開発環境・組織構造・基準開発活動の関係性から、その戦略の推定を試みる。

具体的には次のように分析を進める。まず、本稿の被説明変数である2011年-2013年におけるIASBの基準開発活動の特徴を、量的な観点(公表された会計基準数)と質的な観点(会計基準の内容)から確認する。次に、IASBの基準開発環境の特定化を行う。その際、本稿では、IASB財団/IFRS財団(IASCF/IFRSF)が公表している*Annual Report*を利用し、IASBが自身の置かれている環境をいかに認識しているのかをテキスト分析をもとに抽出する。さらに、当時のIASBの組織構造における特徴を、社会ネットワーク分析をつうじ

て析出する。なおその際には、既述したように、上記フレームワークで提示していた職業的観点のみならず、地理的観点を取り入れた形で分析を行う。最後に、基準開発環境・組織構造・基準開発活動の関係性からIASBの戦略を推定することとする。

### Ⅲ 2011年－2013年におけるIASBの基準開発活動・基準開発環境・組織構造

#### 1. IASBの基準開発活動

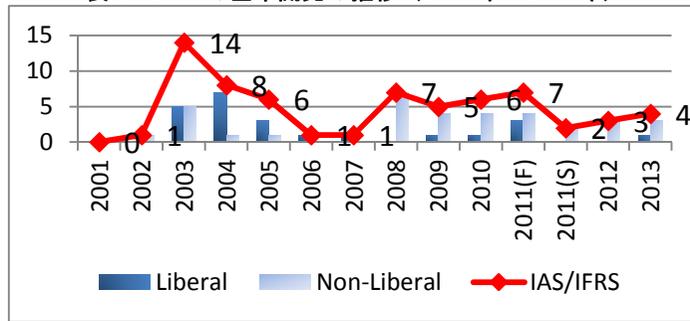
表1は、IASBが設立された2001年から2013年の間にIASBが開発した会計基準の数を示したものである。そこでは会計基準の数とともに、その内容を2種類（「Liberal」と「Non-Liberal」）に区分している。ここで「Liberal」な会計基準とは、投資家に提供される情報の質や量の充実を意図したものを指し、IAS/IFRSにおいてこれまで設定されたことのない基準の新設、主要な測定属性としての公正価値測定の採用、そして会計技法の選択肢の削減を行った基準が含まれる。それに対し、「Non-Liberal」な基準とは、投資家に提供される情報の質や量の充実よりも、企業の財務諸表作成コストの改善を意図したものを指し、会計技法の選択肢の拡大、適用されるガイドラインの明確化、そして微細な変更を行った基準が含まれる。

表1によれば、IASBは2003年から2005年にかけて量的に積極的な活動を採り、また内容の面でも、選択肢の減少（LIFOの廃止や持分プーリング法の廃止）、公正価値測定の拡大（投資不動産におけるオペレーティング・リースや公正価値ヘッジの適用促進）や、基準・技法の新設（機能通貨アプローチ、ストック・オプション会計、保険会計）といった、「Liberal」

な基準を15個公表しており（「Non-Liberal」な基準は7個）、その活動は積極的であったといえる。これは当時のIASBが「安定的基盤（stable platform）」と呼ぶ、2005年よりIFRSのアドプションを選択した欧州等のために、IAS/IFRSの整備を急いだことに起因していた（IASCF [2003], pp.2-3, 6）。

それに対して、2006年以降の活動は、それ以前の5年間に比べて、質的側面においても、また量的側面においても積極的とは言い難い。その期間の最初の2年間（2006年と2007年）では、量的側面においてその活動は停滞している。これは、当時のIASBが「平穏な時期（period of calm）」（IASCF [2007], p.11）と呼ぶ、IFRSアドプション国の実務にIFRSを浸透させるため、また当該国企業の負担を軽減するため、当面、新たな会計基準の開発を積極的には進めないとの判断にもとづくものであった。しかしながら、2008年夏より始まった金融危機に対し、IASBは迅速な対応を余儀なくされることとなり、2008年からTweedie体制が終了した2011年6月までの間に、IASBは24個の基準を公表し<sup>5)</sup>、そのうち「Liberal」な基準を5個（その他包括利益オプション選択時のリサイクリングの禁止、単一連結モデルの開発、退職給付における遅延認識の廃止など）、それに対して「Non-Liberal」な基準を19個公表した。なお、2010年と2011年上半期にIASBが公表した「Liberal」な基準は、当時佳境を迎えていた米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board : FASB）とのMoU項目に対処するためのものであった。いずれにしても、2006年以降のIASBの基準開発活動は、それ以前の活動に比べて、量的にも質的にも積極的な基準開発活動を行っていたとは言い難いのである<sup>6)</sup>。

表 1 : IASB の基準開発の推移 (2001 年 - 2013 年)



最後に、本稿の研究対象である、Hoogervorst 体制がスタートした 2011 年 7 月から 2013 年までの IASB の活動に目を転じてみると、IASB はその間、9 個の会計基準を公表し、そのうちの 1 個のみが「Liberal」な基準（新たなヘッジ会計モデル）、それ以外の 8 個は、会計処理の明確化（ガイダンス化）や単純化もしくは緩和、例外措置の設定といった、企業の財務諸表作成コストの改善を意図したものであった。かかる意味において、当該期間の IASB の基準開発行動は、それ以前と比較して、量的側面のみならず、質的側面においても積極的なものではなかったのである。なお、IASB が 2008 年以降に公表した会計基準の詳細は、Appendix において示している。

## 2. IASB による基準開発環境の認識 —Annual Report に対するテキスト分析—

既述したように、投資家に対する情報の量や質の充実を意図した会計基準をより多く公表するという IASB の姿勢は徐々に弱まっている。とりわけ 2011 年 7 月の Hoogervorst 体制発足以降、その傾向は一層顕著である<sup>(7)</sup>。

では、こうした IASB の姿勢の変化は、IASB 自身のどのような環境認識にもとづいているのであろうか。かかる点を推定するために、

IASCF / IFRSF が公表している *Annual Report* に記載されている評議員会 (Trustees)、審議会 (Board)、IFRS 解釈指針委員会 (IFRS Interpretations Committee)、IFRS 諮問会議 (IFRS Advisory Council) の各チェアマン・レポートにおけるテキストを対象に、テキスト分析を実施する。より具体的には、これらテキストに登場する頻出 100 語を抽出し、それらの中から IASB が何に興味・関心を持っていたのか、あるいはどのような環境や課題に直面していると認識していたのか、にアプローチする。

表 2-1 は、2008 年 - 2010 年の *Annual Report* における頻出 100 語にのみ登場する単語と、2011 年 - 2013 年の *Annual Report* においてのみ登場する単語を比較したものである。また表 2-2 は、2008 年 - 2010 年の *Annual Report* に登場した単語のうち、2011 年 - 2013 年のそれにおいてランキングを低下させた単語と、それを上昇させた単語を示している。なお、表中の単語の横に示す括弧内では、当該単語の頻出順位と頻度を示している。

これらの表から次の 3 つが指摘される。第一に、2008 年 - 2010 年に比べて 2011 年 - 2013 年では、「fair」、「value」、「instrument」、「technical」、「measuring」、「liabilities」といった技術的側面への関心を窺わせる用語の利用が減少していることである<sup>(8)</sup>。第二に、

表 2-1 : 頻出語の差異

2008-2010のみ登場	2011-2013のみ登場
value (#24: 77)	interpretation (#18: 67)
fair (#26:73)	advisory (#50: 40)
instrument (#42: 62)	feedback (#50: 40)
crisis (#46: 57)	convergence (#56: 37)
technical (#57: 49)	consultation (#64: 33)
market (#62: 47)	implementing (#67: 32)
presentation (#73: 40)	strategy (#69: 31)
liabilities (#81:36)	informed (#72: 30)
investors (#84: 35)	agenda (#75: 29)
managers (#86: 34)	governance (#78: 28)
mou (#90: 33)	effectiveness (#83: 27)
	transition (#83: 27)
	application (#86: 26)
	revision (#86: 26)
	losses (#91: 25)
	conceptual (#94: 24)
	national (#94: 24)

表 2-2 : 2008 年-2010 年からの増減

ランキング低下	ランキング上昇
measuring (#33: 68→#69: 31)	completed (#54: 51→#26: 55)
fasb (#19: 82→#34: 51)	amendment (#29: 72→#14: 73)
entity (#29: 72→#44: 44)	review (#64: 46→#10: 78)
	joint (#67: 44→#35: 50)
	interests (#94: 32→#62: 34)
	guidance (#94: 32→#78: 28)
	internationally (#46: 57→#26: 55)

2011 年-2013 年では、「interpretation」、  
「feedback」、  
「consultation」、  
「implementing」、  
「amendment」、  
「review」といった新規実務の採用を想起させるよりもむしろ既存実務の評価ないし見直しを示唆させる用語が増加していることである。そして第三に、「advisory」、「consultation」、「national」、「governance」、といった利害の対立やその調整を想起させる用語が増加していることである<sup>9)</sup>。以上のことから読み取れることは、IASB の関心が、2011 年以降、投資家からの信頼獲得を第一義とした技術的な発展から、既存実務を見直し、それらの利害関係者に及ぼす影響や彼らの利害の調整を重視することに変化して

いる可能性があるということである。こうした IASB の姿勢の変化は、Hoogervorst 体制になってからの IASB における基準開発数の減少、ならびに会計処理の明確化・ガイダンス化や単純化もしくは緩和、例外措置の設定のような、企業の財務諸表作成コストの改善を意図した基準開発行動と整合しているといえる。

では、IASB はどのような利害関係者からの支持を獲得しようとしたのか。2006 年以降、IASB が「Liberal」な基準開発よりも、アドブション国における IAS/IFRS の実務への浸透を優先し、加えて金融危機以降、会計処理の明確化や単純化を展開してきたことに鑑みると、アドブション国、とりわけ欧州地域のアクター

のIASBに対する信頼や支持は既に強いと考えることができる。そうであるならば、2011年以降のさらなる会計処理の明確化や単純化は、欧州アクターではなく、欧州アクター以外の未アドプション国に向けたもの、すなわちそうした国々が容易にIAS/IFRSを採用できるようにすることを意図したものであるのかもしれない。また、IASBは、金融危機以降、IMFや世界銀行、FSB、Baselといった国際金融規制を司る機関との新たな連携を積極的に構築してきた。IASBにとってこうした機関との連携は、自己の存続にとって好ましいといえ、かくしてIASBはそうした機関からのより高い信用の獲得を望んでいると考えられるのである。

### 3. IASBの組織構造分析に向けて

では、IASBは、未アドプション国や国際機関のアクターを取り込んだ組織を構築しているのであろうか。本稿では、既述したように、社会ネットワーク分析を用いた組織構造分析を実施するが、分析方法として、共通のイベントに対する参加の頻度をもとにネットワーク内の結びつきの強さを数量化するコアネス分析を用いる（Borgatti and Everett [1999]）。

その際、共通イベントとして「キャリア・パス」に着目し、基準設定機関に関わる各メンバーとそのメンバーの職歴等（当時ならびにそれ以前に所属していた組織や関与した委員会等）にもとづいたデータ・セットを用いる。こうしたデータ・セットにもとづきコアネス分析を行うことで<sup>(10)</sup>、当該機関に携わるメンバーが関わった組織間の関係性およびその関係性の強さを示し、それにより基準設定機関がどのような価値観を持つメンバーを基準設定に参加させようとしているのか、そしてどのような価値観がネットワーク内で支配的なのか、が明らかになる（小形 [2012]）。

2011年から2013年の間におけるIASBの活動を検証することを目的とした本研究では、その間のBoardメンバーとその職歴から成るマトリックス・データと、同期間のIASCF/IFRSF内の主要4組織（Trustee, SAC/IFRS Advisory Council, Interpretation, さらにモニタリング・ボード（Monitoring Board））のメンバーに関わる同様のマトリックス・データの計2種類と、それらの比較対象となる、2008年から2010年の間における同2種類のデータの計4種類のデータを用いる（表3参照）<sup>(11)</sup>。

表3：基礎データ

	Board	主要4組織
2008年－2010年	20名*51組織	131名*153組織
2011年－2013年	20名*48組織	142名*173組織

## IV IASBの組織構造分析

### 1. Boardメンバーに関する検証結果

Boardメンバーに焦点を当てたコアネス分析の結果を表4-1において示す。そこでは、2008年－2010年と2011年－2013年におけるそれぞれの上位25位に相当する組織（2008年

－2010年では上位23位の26組織、2011年－2013年では上位24位の27組織）を示している。

また、表4-2は、表4-1で得られたコアネス・スコアを、当該組織の特性別に、すなわち職業的に7種類（規制機関：Reg, 会計基準設定機関：SS, 会計プロフェッション：Pro, 非金融

表 4-1 : Board メンバーに対するコアネス分析結果

2008-2010					2011-2013				
順位	組織名	地理区分	職業区分	コアネス	順位	組織名	地理区分	職業区分	コアネス
1	Former IASC members	Inter'l	SS	0.275	1	Former IASC members	Inter'l	SS	0.315
2	KPMG	Inter'l	Pro	0.186	2	IOSCO	Inter'l	Fin/Reg	0.118
3	Arthur Andersen	Inter'l	Pro	0.144	3	CFA Institute	Inter'l	User	0.076
4	US FASB	NA	SS	0.136	4	Deloitte	Inter'l	Pro	0.063
5	IOSCO	Inter'l	Fin/Reg	0.072	4	US GASB	NA	SS	0.063
6	Deloitte	Inter'l	Pro	0.071	6	AASB	A/O	SS	0.054
7	AICPA	NA	Pro	0.060	7	Arthur Andersen	Inter'l	Pro	0.047
8	CFA Institute	Inter'l	User	0.048	7	AMF	EUR	Reg	0.047
9	CNC	EUR	SS	0.043	7	CESRFin	EUR	Reg	0.047
9	EF Aquitaine	EUR	Non-Fin	0.043	7	EC	EUR	Reg	0.047
9	FEE	EUR	Pro	0.043	7	OEC	EUR	Pro	0.047
9	Groupe Hachette	EUR	Non-Fin	0.043	12	US FASB	NA	SS	0.044
13	AMF	EUR	Reg	0.041	13	ASBJ	A/O	SS	0.042
13	CESRFin	EUR	Reg	0.041	13	Bear Stearns	NA	Fin	0.042
13	EC	EUR	Reg	0.041	13	Nippon Keidanren	A/O	Non-Fin	0.042
13	OEC	EUR	Pro	0.041	13	Sumitomo Corporation	A/O	Non-Fin	0.042
17	ICAS	EUR	Pro	0.039	17	KPMG	Inter'l	Pro	0.041
17	UK ASB	EUR	SS	0.039	18	FirstRand Banking Group	AF	Fin	0.040
19	Anglo American plc	AF	Non-Fin	0.038	18	UBS	EUR	Fin	0.040
19	Finansbank	EUR	Fin	0.038	20	CASC	A/O	SS	0.039
19	SAAPB	AF	SS	0.038	20	China Auditing Standards Committee	A/O	SS	0.039
19	SAICA	AF	Pro	0.038	20	CSRC	A/O	Reg	0.039
23	Nippon Keidanren	A/O	Non-Fin	0.037	20	Shanghai University	A/O	Aca	0.039
23	COFRI	A/O	SS	0.037	24	APSASB	A/O	SS	0.037
23	PwC	Inter'l	Pro	0.037	24	ASIC	A/O	Reg	0.037
23	Sumitomo Corporation	A/O	Non-Fin	0.037	24	IFAC	Inter'l	Pro	0.037
					24	UK ASB	EUR	SS	0.037

表 4-2 : Board メンバーの属性別分類結果

2008-2010	Reg	SS	Pro	Non-Fin	Fin	User	Aca	Total
Inter'l	1	1	4	0	0	1	0	7
	4.22%	16.12%	25.67%	0.00%	0.00%	2.81%	0.00%	48.83%
EUR	3	2	3	2	1	0	0	11
	7.21%	4.81%	7.21%	5.04%	2.23%	0.00%	0.00%	26.49%
AF	0	1	1	1	0	0	0	3
	0.00%	2.23%	2.23%	2.23%	0.00%	0.00%	0.00%	6.68%
NA	0	1	1	0	0	0	0	2
	0.00%	7.97%	3.52%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	11.49%
SA	0	0	0	0	0	0	0	0
	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
A/O	0	1	0	2	0	0	0	3
	0.00%	2.17%	0.00%	4.34%	0.00%	0.00%	0.00%	6.51%
Total	4	6	9	5	1	1	0	26
	11.43%	33.29%	38.63%	11.61%	2.23%	2.81%	0.00%	100.00%

2011-2013	Reg	SS	Pro	Non-Fin	Fin	User	Aca	Total
Inter'l	1	1	4	0	0	1	0	7
	7.56%	20.18%	12.04%	0.00%	0.00%	4.87%	0.00%	44.65%
EUR	3	1	1	0	1	0	0	6
	9.03%	2.37%	3.01%	0.00%	2.56%	0.00%	0.00%	16.98%
AF	0	0	0	0	1	0	0	1
	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	2.56%	0.00%	0.00%	2.56%
NA	0	2	0	0	1	0	0	3
	0.00%	6.85%	0.00%	0.00%	2.69%	0.00%	0.00%	9.55%
SA	0	0	0	0	0	0	0	0
	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
A/O	2	5	0	2	0	0	1	10
	4.87%	13.52%	0.00%	5.38%	0.00%	0.00%	2.50%	26.27%
Total	6	9	5	2	3	1	1	27
	21.46%	42.92%	15.05%	5.38%	7.82%	4.87%	2.50%	100.00%

業：Non-Fin, 金融業：Fin, 利用者：User, アカデミック：Aca), 地理的に 6 種類 (国際的組織：Inter'l, 欧州：EUR, アフリカ：AF, 北米：NA, 南米：SA, アジア・オセアニア：A/O) の計 42 のセルに分割し、クロス集計したものである。表 4-2 の各セルの上段には、表 4-1 に登場した組織のうち職業的および地理的特性を満たした組織の数を、その下段には表 4-1 に登場した上位 25 位相当のすべての組織のコアネス・スコア合計値 (2008 年-2010 年では 1.706, 2011 年-2013 年では 1.561) に対するセルごとのコアネス・スコア合計値の割合を表している。

表 4-2 より、2008 年-2010 年から 2011 年-2013 年の IASB における中心的なアクターの変化として指摘されるのは、会計プロフェッションのコアネスの低下 (38.63%→15.05%) である。中でも国際的会計プロフェッションのコアネスの低下 (25.67%→12.04%) は顕著であり、表 4-1 で示すように、KPMG と PwC のコアネスの低下 (KPMG は 0.186→0.041, PwC は 0.037→ランク外) が大きな要因といえよう。その一方で、規制機関アクターと基準設定機関アクターのコアネスが高まっている (規制機関は 11.43%→21.46%, 基準設定機関は 33.29%→42.92%)。両アクターのコアネスが高まっている要因としてもっとも大きいのが、アジア・オセアニアの規制機関と基準設定機関のそのの上昇である (規制機関は 0.00%→4.87%, 基準設定機関は 2.17%→13.52%)。その結果、アジア・オセアニア・アクターの IASB 全体に及ぼすコアネスは上昇 (6.51%→26.27%) しているが、それに対して欧州アクターの IASB 全体に及ぼすコアネスは低下している (26.49%→16.98%)。

かくして、審議会メンバーに焦点を当てた場合、中心的なアクターが、職業的視点では会計

プロフェッションから規制機関・基準設定機関へ、また地理的視点では欧州からアジア・オセアニアへ変化しているのである。

## 2. 主要 4 組織のメンバーに関する検証結果

主要 4 組織のメンバーに関するコアネス分析の結果を表 5-1 において示す。そこでは、2008 年-2010 年と 2011 年-2013 年のそれぞれの上位 20 位に相当する組織 (2008 年-2010 年では上位 9 位の 18 組織, 2011 年-2013 年では上位 12 位の 22 組織) を示している。表 5-2 は、表 4-2 と同様、表 5-1 で得られたコアネス・スコアを、当該組織の特性別に 42 のセルに分割し、クロス集計したものである。各セルの上段には当該特性に相当する組織の数を、下段には上位 20 位相当のすべての組織のコアネス・スコア合計値 (2008 年-2010 年では 0.446, 2011 年-2013 年では 0.713) に対する各セルのコアネス・スコア合計値の割合を表している。

表 5-2 より、2008 年-2010 年から 2011 年-2013 年への中心的アクターの変化として次の点が指摘できる。第一は、会計プロフェッション・アクターのコアネスの低下 (31.84%→18.65%), とくに国際的会計プロフェッションの低下 (31.84%→10.24%) である。第二に、基準設定機関アクターのコアネスの低下 (25.34%→4.21%), 中でも欧州の基準設定機関アクターのコアネスの低下 (21.08%→0.00%) が指摘できる。第三に、上記アクターのコアネス低下に対して、規制機関アクター、とりわけ国際規制機関 (Basel, IAIS, IMF, World Bank) のコアネスの上昇 (19.28%→25.39%), そして第四に非金融業アクター (6.28%→18.65%), 金融業アクター (8.25%→12.48%), そして利用者アクター (0.00%→

表 5-1 : 主要 4 組織のメンバーに対するコアネス分析結果

2008-2010					2011-2013				
順位	組織名	地理区分	職業区分	コアネス	順位	組織名	地理区分	職業区分	コアネス
1	IOSCO	Inter'l	Reg	0.048	1	IOSCO	Inter'l	Reg	0.063
2	PwC	Inter'l	Pro	0.038	2	Deloitte	Inter'l	Pro	0.044
3	Deloitte	Inter'l	Pro	0.037	2	FEI	NA	Non-Fin	0.044
4	Ernst & Young	Inter'l	Pro	0.029	4	Bank of France	EUR	Fin	0.031
5	EFRAG	EUR	SS	0.028	4	Basel	Inter'l	Reg	0.031
5	FEI	NA	Non-Fin	0.028	4	CICPA	A/O	Pro	0.031
5	DRSC	EUR	SS	0.028	7	Ministry of Finance (China)	A/O	Reg	0.030
8	SEC of Brazil	SA	Reg	0.020	7	ACC of India	A/O	Non-Fin	0.030
9	CASC	A/O	SS	0.019	7	Brazilian Association of LC	SA	Non-Fin	0.030
9	Group of European NSS	EUR	SS	0.019	7	CFA Institute	Inter'l	User	0.030
9	IAIS	Inter'l	Reg	0.019	7	CASC	A/O	SS	0.030
9	IFAC	Inter'l	Pro	0.019	12	ESMA	EUR	Reg	0.029
9	OIC	EUR	SS	0.019	12	FIDEF	EUR	Pro	0.029
9	JP Morgan	NA	Fin	0.019	12	IIF	Inter'l	Fin	0.029
9	KPMG	Inter'l	Pro	0.019	12	IAAER	Inter'l	Aca	0.029
9	Ministry of Finance (China)	A/O	Reg	0.019	12	IAIS	Inter'l	Reg	0.029
9	UBS	EUR	Fin	0.019	12	ICGN	Inter'l	User	0.029
9	World Bank	Inter'l	Reg	0.019	12	KPMG	Inter'l	Pro	0.029
					12	Nippon Keidanren	A/O	Non-Fin	0.029
					12	IMF	Inter'l	Reg	0.029
					12	ICI	NA	Fin	0.029
					12	World Bank	Inter'l	Reg	0.029

表 5-2 : Board メンバーの属性別分類結果

2008-2010	Reg	SS	Pro	Non-Fin	Fin	User	Aca	Total
Inter'l	3	0	5	0	0	0	0	8
	19.28%	0.00%	31.84%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	51.12%
EUR	0	4	0	0	1	0	0	5
	0.00%	21.08%	0.00%	0.00%	4.26%	0.00%	0.00%	25.34%
AF	0	0	0	0	0	0	0	0
	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
NA	0	0	0	1	1	0	0	2
	0.00%	0.00%	0.00%	6.28%	4.26%	0.00%	0.00%	10.54%
SA	1	0	0	0	0	0	0	1
	4.48%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	4.48%
A/O	1	1	0	0	0	0	0	2
	4.26%	4.26%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	8.52%
Total	5	5	5	1	2	0	0	18
	28.03%	25.34%	31.84%	6.28%	8.52%	0.00%	0.00%	100.00%

2011-2013	Reg	SS	Pro	Non-Fin	Fin	User	Aca	Total
Inter'l	5	0	2	0	1	2	1	11
	25.39%	0.00%	10.24%	0.00%	4.07%	8.27%	4.07%	52.03%
EUR	1	0	1	0	1	0	0	3
	4.07%	0.00%	4.07%	0.00%	4.35%	0.00%	0.00%	12.48%
AF	0	0	0	0	0	0	0	0
	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
NA	0	0	0	1	1	0	0	2
	0.00%	0.00%	0.00%	6.17%	4.07%	0.00%	0.00%	10.24%
SA	0	0	0	1	0	0	0	1
	0.00%	0.00%	0.00%	4.21%	0.00%	0.00%	0.00%	4.21%
A/O	1	1	1	2	0	0	0	5
	4.21%	4.21%	4.35%	8.27%	0.00%	0.00%	0.00%	21.04%
Total	7	1	4	4	3	2	1	22
	33.66%	4.21%	18.65%	18.65%	12.48%	8.27%	4.07%	100.00%

8.27%) のコアネスの上昇も指摘できる。

これらの変化は、Board を除く IFRSF の主要 4 組織における中心的アクターが、会計プロフェッション・アクターおよび基準設定機関アクターから規制機関アクターに移行する一方、IFRSF がこれまでよりも多様なアクター（非金融業、金融業、利用者）を取り込んだ形で組織を編成しているということである。多様性の追求という観点では、2008 年－2010 年ではコアネス・スコアの突出したアクターが 3 つ（国際的会計プロフェッション：31.84%、欧州基準設定機関：21.08%、国際的規制機関：19.28%）存在していたのに対して、2011 年－2013 年では 1 つ（国際的規制機関：25.39%）に減少していること、また 0.00% のセルが 33（2008 年－2010 年）から 27（2011 年－2013 年）に減少していることから裏付けられよう。このことは IFRSF におけるアクターの影響力が、以前に比べてフラット化していることを意味している。また地理的視点に着目した場合、欧州アクターのコアネスの低下（25.34%→12.48%）に対して、アジア・オセアニア・アクターのコアネスの上昇（8.52%→21.04%）を指摘でき、Board の場合と同様、中心的なアクターが、欧州アクターからアジア・オセアニア・アクターへとシフトしているのである。

#### IV 議論と結論

本稿は、Hoogervorst 体制に移行した IASB が、それ以前のものとは異なる政策目標や会計戦略を展開しているのか、そしてそれを体現するべく、組織構造を変え、基準開発行動を変化させたのか、かりにそれらの変化がみられるとすれば、それはどのように異なるのか、を明らかにすることを目的としていた。

本稿ではまず、Hoogervorst 体制がスタート

した 2011 年 7 月から 2013 年までの IASB の活動を確認した。そこでは、IASB の活動が量的側面においてそれ以前に比べて積極的であるとはいえないこと、また内容の面においても会計処理の明確化（ガイダンス化）や単純化もしくは緩和、例外措置の設定といった、投資家に対する情報の量や質の充実というよりも、企業の財務諸表作成コストの改善を意図したものであることが明らかになった。IASB のこうした活動がそれ自身のどのような基準開発環境の認識によるものなのかにアプローチするために、本稿は *Annual Report* のテキストを用いた頻出 100 語の分析を行った。その結果によれば、IASB の関心が、投資家からの信頼獲得を第一義とした技術的な発展から、既存実務を見直し、それらの利害関係者に及ぼす影響や彼らの利害の調整を重視することにシフトしていることが明らかになった。

かかる環境認識にもとづき、IASB がどのような組織構造を採っているのかを明らかにするために、本稿では社会ネットワーク分析を実施した。それによる、中心的アクターの変化は次のとおりであった。まず、Board 内では、従来、会計プロフェッション・アクターが中心であったが、2011 年以降、基準設定機関アクターが中心となっていること、一方、IFRSF 全体では、会計プロフェッション・アクターから国際機関アクターに変化していること、また地理的には欧州中心のメンバー構成からアジア・オセアニア・アクターが中心的になっていること、さらには非金融アクター、金融アクター、そして利用者アクターといった、職業的に多様なアクターを取り込んだ組織構造に変化していること、であった。

こうした IFRSF の組織構造の変化は、IFRSF が 2012 年 2 月に公表した『戦略レビュー報告書 2011』において提示した財務報告基

準の目的と軌を一にしているのかもしれない。そこでは、従来、第一義的に重視されてきた「投資意思決定に有用な情報を提供する」といった、ある種、利用者（投資家）のミクロ経済的視点に立ったものから、①資本市場の有効性を高める、②効率的な資本配分を達成する、③世界的な金融の安定化を図る、そして④健全な経済成長を促す、といったマクロ経済的視点に立ったものへの変化、つまり、利用者の情報ニーズを満足させるための基準開発から、社会的・経済的帰結を重視した基準開発へのシフト、である。

IASBは、IFRSFのこうした方針の下、欧州アクターからの支持と金融危機以降の国際金融規制ネットワークとの関係強化の要請を背景に、2つの意味での方針転換を図ったと考えられる。一つは、従来までの、投資家を直接的な受益者と捉え、彼らの利用に資する基準開発を行うための会計プロフェッション中心の組織から、会計専門家とは言い難い、IMFや世界銀行、FSB、Baselといった国際金融規制機関を中心的なアクターに据え、当該機関からの信用の向上を図るとともに、非金融業界、金融業界、利用者サイドといった多様なアクターとの調整を図ることをつうじて、金融安定や健全な経済成長という政策目標の実現を目指すというものである。

もう一つの方針転換は、欧州アクター重視の組織構造から、欧州以外の未アドプション国をも取り込んだ組織の構築である。IASBが2006年以降、アドプション国におけるIAS/IFRSの実務への浸透を優先し、会計処理の明確化や単純化を展開してきたことに鑑みると、2011年以降のIASBによる、より一層の会計処理の明確化・単純化の動きは、そうした国々の支持獲得を目指したものとはいえない。むしろ、欧州以外の未アドプション国がIAS/IFRSを採

用しやすくなるように、更なる利用拡大を狙ったためのものであるといえよう。このように、2011年以降のIASBは、国際機関をはじめ、地理的にも職業的にも多様なアクターを取り込んだ組織を構築し、さまざまなアクターのニーズを満たすために、これまでよりも慎重な基準開発活動を行ったと考えられるのである。

かかる議論をもとに今後予想される問題を2つ提示しておく。まず一つは、IASBないしIFRSFが多種多様なアクターを取り込むことにより、基準開発の過程においてそうしたアクターの利害を調整しなければならないという点である。このことは、国際連合のような他の国際機関と同様、IASBの基準開発活動が、これまで以上により政治的な色彩を帯び、複雑化・長期化する可能性があることを意味する。また、このことから想起されるもう一つの問題として、IASBのグローバル・ガバナンスにおける正統性はどこにあるのか、ということがある。Büthe and Mattli [2011]をはじめとした、多くの国際政治経済学者が指摘するように、IASBがグローバル・ガバナンスの一翼を担うことの正統性は、それが会計プロフェッションを中心とした専門家による基準開発という点にあった。IASBならびにIFRSFのこうした組織構造および基準開発活動は、そうした正統性の喪失をもたらす可能性がある。かかる意味において、IASBおよびIFRSFの今後の動向を注視する必要がある。

本稿で提示したSSPパラダイムにもとづく、基準設定機関の開発活動の研究は、当該活動の変化がもたらされることになった原因を組織戦略の変更に向け、その仮説の検証を目的としたものである。ただし、当該機関の組織戦略は、特定化が困難である。そこで、当該研究では、当該機関自身の環境認識や組織構造といった要素に分解し、要素間の関係性（環境—戦略間

や戦略—構造間) から、組織戦略の推論を試みている。その際、本研究では、環境認識についてはテキスト分析、また組織構造については社会ネットワーク分析といった定量的な分析手法をそれぞれ用いることで、組織戦略の推論の妥当性を高める方策を採っている。とはいえ、分析要素間のリンケージから導出する戦略要素は推論にすぎず、仮説の正しさは一時的な

のでしかない。仮説の正しさを高めるには、より多くの事例にもとづいた検証作業を積み重ねるしかなく、そのためにも、将来的に、IASBの他の期間や、FASB、わが国の企業会計基準委員会、さらにはその他の国や地域の基準設定機関の開発活動を対象に研究を展開していく必要がある。

### Appendix : IASB が 2008-2013 年の間に公表した IFRS の内容

YEAR	STANDARD	CONTENTS	LABEL	YEAR	STANDARD	CONTENTS	LABEL		
2008	IFRS 1& IAS 27	初度適用	個別財務諸表における原価算定の適及適用の免除	NL	2011.12	IAS 32 & IFRS 7	金融資産・負債の相殺と開示	相殺表示モデルの明確化	N-L
2008	IFRS 1	初度適用	IFRS 1の再構築(修正なく読者の理解を容易にするため)	NL	2011.12	IFRS 9	金融商品	適用日の延期	N-L
2008	IFRS 2	株式報酬	権利確定条件と失効の用語の明確化	NL	2012.3	IFRS 1	初度適用：政府借入	適用初年度における適及適用の緩和	N-L
2008	IFRS 3 & IAS 27	企業結合	取得法の採用(パーチェス法の明確化)／買入のれん法と全部のれん法の選択適用	NL	2012.6	IFRS 10, 11 & 12	移行ガイダンスの修正	初度適用の再表示の緩和	N-L
2008	IAS 32A	ブックブル商品	例外規定の設定	NL	2012.1	IFRS 10, 11 & IAS 27	投資事業体	連結からの対象外となる「投資事業体」の明確化	N-L
2008	IAS 39A	ヘッジ項目	ヘッジ会計の明確化	NL	2013.5	IAS 36	非金融資産の回復可能金額の開示	減損資産の回復可能金額に関する情報の開示範囲の縮小	N-L
2008	IAS 39A	金融資産の再分類	資産分類の変更の緩和	NL	2013.6	IAS 39	デリバティブの更改とヘッジ会計の継続性	ヘッジ中止規定の例外措置の設定	N-L
2009	IAS 24	関連当事者	政府関連事業体の開示要件の免除／関連当事者の定義の明確化	NL	2013.11	IAS 19	確定給付プラン	従業員提出の会計処理を単純化するための修正	N-L
2009	IAS 39A	デリバティブ	組込デリバティブの再評価の明確化	NL	2013.11	IFRS 9	金融商品	新たなヘッジ会計モデルへの修正／「自己金融リスク」を扱うための変更	L
2009	IFRS 7A	金融商品：開示	公正価値ヒエラルキーの明確化	NL					
2009	IAS 32A	新株予約権の分類	新株予約権を資本へ分類(公正価値の変動を損益認識しない)	NL					
2009	IFRS 9	金融商品	金融資産の分類変更(2区分)／OCIオプション選択時のリサイクリング禁止	L					
2010	IFRS 1	初度適用	IFRS 7A(2009)による追加情報の初度適用の免除	NL					
2010	IFRS 1	初度適用	インフレが激しいために機能通貨が適用不能な場合の取り扱い	NL					
2010	IAS 12	法人税	繰延税金の測定方法の明確化	NL					
2010	Framework	フレームワーク		—					
2010	IFRS 9A	金融商品	金融負債における公正価値オプションの適用範囲の限定	L					
2010	IAS 39A & IFRS 7A	認識の中止	認識中止規定の簡便化	NL					
2011	IFRS 10	連結財務諸表	単一連結モデルの開発	L					
2011	IFRS 11	共同支配の取り決め	共同支配の当事者が行う財務報告原則を設定	L					
2011	IFRS 12	他の企業への開示	子会社や関連会社の開示要件の整理	NL					
2011	IAS 27 & 28	個別財務諸表／関連会社への投資	IFRS 10の公表に伴う修正	NL					
2011	IFRS 13	公正価値測定	公正価値測定の整理	NL					
2011	IAS 19	退職給付	遅延認識の廃止	L					
2011	IAS 1	OCI項目の表示	OCI項目の表示項目の見直し	NL					

## 注

- (1) 本稿では、後述するように、IFRS 財団 (International Financial Reporting Standards Foundation: IFRSF) が公表した *Annual Report* をもとにテキスト分析を実施するが、本稿作成段階で公表されていたなかで最新のものが 2013 年版 (IFRSF [2014]) であったため、2011 年-2013 年を対象としている。
- (2) それらを詳細にレビューしたものに、Walker and Robinson [1990] がある。
- (3) 規制機関は、それが基準設定機関に権限を与え、場合によってはその権限を剥奪する可能性を持っているためであり、また産業界はそれが基準設定機関の定める基準により直接的に規制され、それらの反対が基準設定機関の基準開発を停滞させ、そのことが原因で規制機関からの信用喪失をもたらす虞があるためである。たとえば、FASB 以前の米国における基準設定機関であった会計原則審議会は、産業界からの支持を得られなくなった結果、解体された (Moonitz [1974])。産業界が基準設定機関にとっての反対派になりやすいのは、当該機関の指向する基準が、作成者の情報作成コストを増加させる、作成者の会計方針における選択肢を狭める、また測定属性として公正価値を要請し、それにより企業業績のボラティリティを高めるといった影響をつうじて、被規制者たる産業界に多くの負担を課しているためである (Benston et al. [2003])。
- (4) その経緯については、澤邊 [2006] が詳しい。
- (5) 2010 年に公表された概念フレームワークの改訂を除いている。
- (6) たとえば、選択可能な会計技法の増加 (買入のれんと全部のれんの選択適用、プッタブル商品における例外規定の設定)、適用される実務の明確化 (公正価値ヒエラルキーの明確化、繰延税金の測定方法の明確化、認識中止規定の簡便化) マイナーな変更 (各種初度適用の免除) などがある。
- (7) こうした見方は、田中 [2015] においてもなされている。
- (8) たとえば、「fair」は、2008 年-2010 年の *Annual Report* に 73 回登場しているが、そのうちの 72 回が「value」との組み合わせ、すなわち「fair value」を表現するために登場している。また、「instrument」は、62 回登場するうち 56 回が「financial」との組み合わせ、すなわち「financial instrument」を表現するために登場し、その他の 5 回は「equity」や「liability」との組み合わせで登場している。かくして、本

稿では、「fair」や「instrument」を、技術的側面を想起させる単語として位置づけている。

- (9) たとえば、「advisory」は、2011 年-2013 年の *Annual Report* に 40 回登場するすべてにおいて、「IFRS Advisory」、「Accounting Standards Advisory Forum」として、さらには IASB 内の諮問グループを意味するために用いられている。また、「consultation」は、33 回登場するうち、少なくとも 30 回において、「public」や「agenda」との組み合わせにおいて、さらには「stakeholder engagement」といった用語が用いられる文脈で登場している。かくして、本稿では、「advisory」や「consultation」を、利害対立やその調整を想起させる単語として位置づけている。
- (10) 具体的な分析手続は以下のとおりである。まず各メンバーとそのメンバーのキャリアに関するデータ・セットを作成する。次に、かかるデータ・セットをもとに、本研究で用いる社会ネットワーク分析ソフト『UCINET VI』(Borgatti, et al. [2002]) の Affiliation 作業をつうじて組織間データ・セットに変換する。その上で当該データ・セットをもとにコアネス分析を実行する。
- (11) Board のみのデータの作成に当たっては、Deloitte の website で公開されている IAS Plus の「IASB Board member history」(Deloitte [2014]) を参照した。それに対して、主要 4 組織のデータ作成に当たっては、IASCF/IFRSF が公表している *Annual Report* (IASCF/IFRSF [2009-2014]) を参照した。

## 参考文献

- Benston, G., Bromwich, M., Litan, R.E., and A. Wahrenhofer [2003] *Following The Money: The Enron Failure and the State of Corporate Disclosure*, The Brookings Institution Press (田代樹彦・石井康彦・中山重穂訳 [2005] 『会計制度改革への挑戦—フォローイング・ザ・マネー—』税務経理協会)。
- Borgatti, S.P. and M.G. Everett [1999] “Models of Core/Periphery Structures,” *Social Networks*, Vol.21, pp.375-395.
- Borgatti, S.P., Everett, M.G. and L.C. Freeman [2002] *Ucinet for Windows: Software for Social Network Analysis*, Harvard, MA: Analytic Technologies.
- Brown, P.R. [1981] “A Descriptive Analysis of Select Input Bases of the Financial Accounting Standards Board,” *Journal of Accounting Research*, Vol.19, No.1, pp.232-246.

- Büthe, T. and W. Mattli [2011] *The New Global Rulers: The Privatization of Regulation in the World Economy*, Princeton University Press (小形健介訳 [2013] 『IASB/ISO/IEC 国際ルールの形成メカニズム』中央経済社) .
- Chiapello, E. and K. Medjad [2009] “An Unprecedented Privatisation of Mandatory Standard-Setting: The Case of European Accounting Policy,” *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.20, pp.448-468.
- Cortese, C.L., Irvine, H.J. and M.A. Kaidonis [2010] “Powerful Players: How Constituents Captured the Setting of IFRS 6, An Accounting Standard for the Extractive Industries,” *Accounting Forum*, Vol.34, pp.76-88.
- Deloitte [2014] “IAS Plus” (<http://www.iasplus.com/en>).
- Elbannan, M. and W. McKinley [2006] “A Theory of the Corporate Decision to Resist FASB Standards: An Organization Theory Perspective,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.31, pp.601-622.
- Georgiou, G. [2005] “Investigating Corporate Management Lobbying in the U.K. Accounting Standard-Setting Process: A Multi-Issue / Multi-Period Approach,” *Abacus*, Vol.41, No.3, pp.323-347.
- Hope, T. and R. Gray [1982] “Power and Policy Making: The Development of an R&D Standard,” *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol.9, No.4, pp.531-557.
- IASCF/IFRSF [2003, 2007, 2009-2014] *Annual Report*, IASCF/IFRSF.
- IFRSF [2012b] *IFRSs as the Global Standards: Setting a Strategy for the Foundation's Second Decade*, Report of the Trustees' Strategy Review 2011, IFRSF.
- Johnson, S.B. and W.F. Messier, Jr. [1982] “The Nature of Accounting Standards Setting: An Alternative Explanation,” *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol.29, pp.195-213.
- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., and L.V.D. Tas[2012] “Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis,” *European Accounting Review*, Vol.21, No.4, pp.693-729.
- Mattli, W. and T. Büthe [2005] “Accountability in Accounting? The Politics of Private Rule-Making in the Public Interest,” *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, Vol.18, No.3, pp.399-429.
- Meyer, P.E. [1974] “The APB's Independence and Its Implications for the FASB,” *Journal of Accounting Research*, Vol.12, No.1, pp.188-196.
- Miles, R.E. and C.C. Snow [1978] *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill.
- Moody, S.M. and D.L. Flesher [1986] “Analysis of FASB Voting Patterns: Statement Nos.1-86,” *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol.1, No.4, pp.319-330.
- Moonitz, M. [1974] *Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Profession*, Studies in Accounting Research #8, AAA.
- 小形健介 [2012] 「会計基準設定機関の組織構造とパフォーマンス—2000年代後半のIASBメンバーを対象とした社会ネットワーク分析—」『会計』第182巻第5号, 56-71頁。
- 小形健介 [2013] 「国際標準化におけるFASB基準開発活動の規定要因—2000年代後半におけるFASBの規制環境・基準化戦略・組織構造—」『会計プロGRESS』第14号, 68-81頁。
- 小形健介 [2014] 「1970年代におけるFASBのドメイン・戦略・組織構造・基準開発活動」『経理研究(中央大学経理研究所)』第57号, 256-271頁。
- 大石桂一 [2000] 『アメリカ会計規制論』白桃書房。
- Rumelt, R.P. [1974] *Strategy, Structure, and Economic Performance*, Harvard University Press.
- 澤邊紀生 [2006] 『会計改革とリスク社会』岩波書店。
- Selto, F.H. and H.D. Grove [1982] “Voting Power Indices and the Setting of Financial Accounting Standards: Extensions,” *Journal of Accounting Research*, Vol.20, No.2 (part II), pp.676-688.
- 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。
- 戸矢哲朗 [2003] 『金融ビッグバンの政治経済学』東洋経済新報社。
- Walker, R.G. and P. Robinson [1993] “A Critical Assessment of the Literature on Political Activity and Accounting Regulation,” *Research in Accounting Regulation*, Vol.7, pp.3-40.
- Zeff, S.A. [2005] “The Evolution of U. S. GAAP: The Political Forces behind Professional Standards, Part II,” *The CPA Journal*, Vol.75, No.2, pp.19-29.

(2015年5月10日審査受付  
2015年8月21日掲載決定)

### III Summary of Articles

## Current Situation and Series of Responses to the Adoption of IFRS in Japan since 2009

**Tatsumi Yamada**  
Partner, KPMG AZSA LLC

In this article, series of responses to adopting International Financial Reporting Standards (IFRS) by Japanese Government (Business Accounting Council: BAC) have been explained, together with issues related to the needs for human resources who have adequate knowledge and experiences of IFRS and can deal with practical issues that arise from implementation of IFRS. These two main issues are addressed in this article.

In order to expand application of IFRS by Japanese listed companies, the BAC interim report, issued in June 2009, proposed the following:

- (a) A voluntary application by Japanese companies should be allowed from the fiscal year ended March 2010.
- (b) Whether a compulsory application should be required will be determined in 2012 and, if it is required, it should

be effective in 2015 or 2016.

However, there had not been much progress from 2011 to 2013 until the BAC issued its report in June 2013. This BAC report includes proposals that reduce restrictions in order to expand voluntary application, which is a change of the policy by the BAC. In addition, the report proposes a creation of Japanese version of IFRS, which is now called the Japan's Modified International Standards (JMIS). The number of the companies which have already applied and will apply IFRS is now 90, and this trend is expected to increase.

In order to implement IFRS smoothly in Japan, human resources with deep knowledge and experiences are needed. Some systematic training and education are needed to have such human resources.

# Ethics Standards Applicable to Audit Firms

**Atsushi Kato**

CPA,

Board Member of

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

Global ethics standard for professional accountants, the Code of Ethics for Professional Accountants, is set by the International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) which is one of four standard setting bodies of the International Federation of Accountants (IFAC). I am presently a board member of IESBA. This Code is applicable to all professional accountants regardless where he/she is working for (e.g. audit firm, individual practitioner, profit private company, educational organization, nonprofit public

entity) and nature of business (e.g. audit, non-audit service, consulting, tax, internal audit, company's employee, academic teacher). However, I will discuss the ethics standard applicable only to audit firms as requested by the organizer of this panel discussion about the following matters;

- Relationship between global ethics standards and Japanese ethics rules
- Ethics standards applicable to audit firms
- Global movements regarding ethics standards applicable to audit firms
- Topics need to be considered

# The Influence of Heath's Cash Flow Accounting Theory on IASB's Financial Statement Presentation Project

Eiju Nikawa  
Chubu University

Lloyd C. Heath set a high value on evaluation of solvency as well as evaluation of profitability and recommended the followings.

- (1) The statements of cash flows, financing activities and investing activities should be prepared.
- (2) The statement of cash flows should report all cash receipts and payments.
- (3) The statement of financing activities should report all changes in the capital structure.
- (4) The statement of investing activities should report all increases and decreases in long-term investments.
- (5) Current-noncurrent classification of assets and liabilities should be discontinued.
- (6) Liabilities should be classified into operating liabilities, tax liabilities and financing liabilities.
- (7) A schedule of receivables and payables should be prepared.

FAS95, *Statement of Cash Flows* requires

an entity to provide a statement of cash flows which classifies cash receipts and payments into the activity categories and related disclosures. It also encourages an entity to use the direct method. On the other hand [Draft], *IFRS X Financial Statement Presentation* requires that an entity shall classify items into the activity sections, categories and subcategory in the statements of financial position, comprehensive income and cash flows in a manner that is consistent across those three statements. It also requires that an entity shall present short-term items and long-term items separately in each category within its statement of financial position. Besides, it requires that entity shall use the direct method. As mentioned above, [Draft] substantially accepts the majority of Heath's recommendations, thereby improves financial statements. It also solves some confusion on the classification of the cash flow items in FAS95.

# Change of the Basic Thought over the Definition and Recognition of Components of Financial Statements, and Change of Function of the Conceptual Framework

## -With a Focus on the IASB's Conceptual Framework Project-

Yukinori Ikeda  
Aichi University

In this paper, I discuss the change of the basic thought over the definition and recognition of components of financial statements, and the change of a function of the conceptual framework, based on the current IASB conceptual framework and the on-going IASB conceptual framework project.

IASB initially was trying to strengthen the function of the conceptual framework as a meta-standard, in its conceptual framework project. Currently, however, probability and reliable measurement in the current conceptual framework are deleted in IASB 2015 exposure draft *Conceptual Framework for Financial Reporting*, as a result, the function of conceptual framework is deteriorated related to recognition. Moreover,

many issues, such as uncertainty, derecognition, and liability-equity distinction, are issues of standard-setting level. In these issues, the conceptual framework is not so much functional.

Then, I discuss that the function of the conceptual framework as a meta-standard is reduced, and that IASB's discretion in standard setting is increasing. As that background, I point out a change of attitude toward standard-setting by the alternation of IASB chairman. Finally, I insist that the function of conceptual framework as a meta-standard should be strengthened, and point out that the conceptual framework which is not so much functional as a meta-standard is meaningless.

# Characteristics and Implication of Approaches to Profit or Loss and Recycling Proposed by IASB

**Junko Saino**  
Kansai University

IASB published discussion paper “A Review of Conceptual Framework for Financial Reporting” in 2013 and staff paper in 2014. The DP and staff paper show IASB’s preliminary view that Conceptual Framework should require presentation of profit or loss as total or subtotal and that also results, or could result, in some items of income or expense being recycled. It represents a shift from previous position of

IASB.

However IASB does not give full support to profit or loss and recycling. We have to continue to watch discussion by IASB.

To consider development and direction of discussion on profit concepts under IFRS, this paper shows outline, characteristics, and implication of approaches to profit or loss and recycling by IASB.

# Standards-setting Strategy and its Activity of International Accounting Standards Board from 2011 to 2013

**Kensuke Ogata**  
University of Nagasaki

Since July 2011, the IASB diminished the published standards; and the contents were intended to reduce preparation costs of companies' financial statements, for example, guiding or simplifying existing accounting techniques, and providing exemptions, instead of fulfilling quality and quantity of accounting information for investors. To make clear the factors which caused the IASB to change its standard-setting activities, I at first conducted text analysis for descriptions of Annual Reports with an intention of confirming how the IASB recognized its standard-setting environment. According to the results, the Board changed its recognition from the technical development for gaining the trusts of investors to the review of existing rules and the coordination for interests of a wide range of stakeholders who were influenced by these rules. The underlying reasons for this change could be the strong supports from European actors and the rapid approaches to some actors inside the international network

for financial regulations since the financial crisis. Next, I confirmed what kind of organization the IASB constructed using social network analysis. The results showed the following two points. The first is the shift of core actors inside the IASB from accounting professions to international organizations and preparers. The second is the change of geographical balance from Europe and Asia/Oceania. In sum, the IASB built up the organization in which much broader range of actors, in the sense of geographically and occupationally, were embedded than ever. Therefore, it seems that the IASB recognized the necessity for enhancing the partnerships with international organizations and a wide range of stakeholders geographically and occupationally; to do so, it built up the organization in which these actors were embedded and performed its cautious standards-setting activities to satisfy with their needs at the sacrifice of investors' ones.

#### IV 諸規則

## 編集委員会規則

国際会計研究学会編集委員会  
2011 年 12 月 14 日決定

(趣旨)

第 1 条 会則第 3 条第 2 項による編集委員会の運営は、本規則によって行うものとする。

(構成)

第 2 条 編集委員会は、委員長、委員および幹事で構成する。

- 2 委員長は、会長が指名し理事会の承認を求める。
- 3 委員および幹事は、委員長が指名し直近に開催される理事会の承認を求める。

(任期)

第 3 条 委員長の任期は 3 年とし、会長の任期を超えない。再任は妨げない。

- 2 委員および幹事の任期は 3 年とする。再任は妨げない。

(業務内容)

第 4 条 編集委員会は、『国際会計研究学会年報』（以下、『年報』という。）の編集および発行に関する業務を担当する。

- 2 編集委員会は、本学会の会員に対して原稿の募集を行う。また、必要に応じて原稿の執筆を依頼することができる。
- 3 編集委員会は、原稿の枚数、内容等によって、その掲載を拒否ないし制限することができる。

(年報の発行)

第 5 条 『年報』は、原則として、年 2 回発行するものとする。

(掲載内容)

第 6 条 『年報』に掲載する論文および報告等は、次のものとする。

- (1) 編集委員会の募集による会員の原稿（以下、「応募原稿」という。）
- (2) 編集委員会が依頼する以下の原稿（以下、「依頼原稿」という。）
  - ① 特定のテーマについて執筆されるもの
  - ② 国の内外の学会動向や年度総括的なもの

- ③ 研究グループ報告
- ④ その他

(執筆者の資格)

第7条 前条による応募原稿の執筆者は本学会の会員(院生会員を含む)に限る。ただし、編集委員会が認める場合は、その限りでない。

(査読制度)

第8条 第6条(1)の応募原稿には、査読を付するものとする。

ただし、統一論題応募原稿はその限りではない。

2 査読制度の運営は、別に定める「査読制度に関する申し合わせ」による。

3 査読による審査を受け、掲載が決定した応募原稿には、編集委員会がその旨を明記する。

(著作権)

第9条 『年報』に掲載された原稿の著作権は、本学会に帰属するものとする。

附則 本規則の改廃は編集委員会において委員の過半数の賛成によって行い、理事会の承認を得なければならない。

# 査読制度に関する申し合わせ

国際会計研究学会編集委員会  
2011年11月21日決定

## 一 査読者の決定

- 1 編集委員会委員長（以下、「委員長」と略す。）は、応募原稿の査読担当候補者を選出するための編集小委員会を設けることができる。
- 2 編集小委員会は、委員長ならびに委員長が指名した編集委員会委員（以下、「委員」と略す。）および編集委員会幹事（以下、「幹事」と略す。）で構成する。
- 3 編集小委員会は、各応募原稿につき査読担当者候補3名を選定し、編集委員会に諮る。なお、査読担当者候補3名のうち1名は委員でなければならない。
- 4 編集委員会は、編集小委員会の提案をもとに査読担当者を決定し、査読を依頼する。
- 5 編集小委員会を設けない場合には、編集小委員会の業務は編集委員会が行う。

## 二 査読手続

- 1 査読担当者は、二2に規定する査読評価の基準および二3に規定する査読方針に従い査読を行い、二4に規定する査読結果およびそれに至った判断理由を回答期日までに委員長宛に書面にて報告する。
- 2 応募原稿の査読にあたっては、次の査読評価の基準により評価を行う。
  - (1) 有用性：学界等に貢献があり、論文を公表することに意義がある。
  - (2) 新規性：論文として新規性および独創性がある。
  - (3) 信頼性：構成が論理的であり、表現についても適切である。
- 3 応募原稿の査読にあたっては、次の査読方針により評価を行う。
  - (1) 「有用性」あるいは「新規性」に優れている場合には、積極的に採択する方向で検討する。
  - (2) 査読結果として「修正の上、掲載可」とする場合には、応募原稿執筆者がどの部分をどのように修正すれば掲載可とされるのかを具体的かつ明瞭に指示する。
  - (3) 「新規性」について問題がある場合には、既発表文献を引用するなどして具体的に指摘する。
  - (4) 査読担当者は、確認できない内容や事実に関しては、応募原稿執筆者に追加的な説明を求めることができ、査読担当者はその説明に基づいて評価を行う。
  - (5) 再査読にあたっては、前回の査読結果との論旨の一貫性を保持する。
- 4 応募原稿の査読結果は、次の(1)から(5)のいずれかを選択する。
  - (1) 無修正掲載可 5点
  - (2) 語句等の一部修正の上、掲載可 4点

- |                           |    |
|---------------------------|----|
| (3) 趣旨に変更のない修正の上、掲載可      | 3点 |
| (4) 趣旨に影響する修正が必要であり掲載は厳しい | 2点 |
| (5) 掲載不可                  | 1点 |

### 三 掲載論文の決定と原稿の修正

- 1 編集委員会は、査読担当者から委員長に報告された査読結果を基にして、査読担当者3名全員が査読結果5点である論文を掲載対象論文として決定し、当該論文の執筆者にその旨を伝える。それ以外の論文については三2に従って掲載対象論文の仮決定を行う。
- 2 掲載対象論文の仮決定は、原則として、査読担当者3名のうち少なくとも2名の査読結果が3点以上であることを条件とする。ただし、他の1名の査読担当者の査読結果が1点である場合には、この限りではない。
- 3 編集委員会は、三2で仮決定された論文執筆者に対して回答期日までに査読担当者の指摘事項につき修正するよう依頼する。
- 4 査読担当者3名のうち委員である査読担当者が修正結果について確認し、編集委員会に報告する。
- 5 編集委員会は、三4の報告結果に基づいて掲載の決定を行う。
- 6 編集委員会が指定した期日までに修正論文の返送がない場合には、投稿を辞退したものと見なす。

### 四 同一執筆者による複数原稿応募の取扱い

同一執筆者が複数の原稿を応募する場合には、第1著者としての原稿の投稿は1論文に限る。同一執筆者を第1著者とししない複数論文の投稿は制限しない。ただし、複数論文について査読担当者が掲載を可としても、複数論文を掲載対象論文とするかどうかは委員会で決定する。

附則 本申し合わせの改廃は、委員会の過半数の賛成によって行う。

# 『国際会計研究学会年報』執筆要領

国際会計研究学会編集委員会

2011年11月21日決定

## 1. 表紙

表紙には、論題、執筆者名、所属および肩書き、論文要旨（日本語（横 30 字×縦 25 行以内）を記載します。

## 2. 原稿の様式

応募原稿は、MS Word による横書きで、B5 版、横 40 文字×縦 37 行とし、余白は上 25mm、下 20mm、左・右 20mm をとります。原稿は、原則として刷り上がり 15 頁前後とします。ただし、編集委員会が妥当と認めた場合には、制限頁数を超えることができます。

日本語は MS 明朝、英語は Times New Roman とします。見出し、図、表の題目は MS ゴシック（太字）とします。漢字、ひらがな、カタカナ以外の文字（例えば、数字、アルファベット）は半角にしてください。文字化けを避けるために、特殊なフォント文字は使用しないでください。フォントサイズ等は次のとおりです。

論題	14 ポイント	センタリング
執筆者名	11 ポイント	右寄せ
所属	11 ポイント	右寄せ
論文要旨	10 ポイント	左寄せ
本文	11 ポイント	左寄せ
見出し	12 ポイント	左寄せ
注（文末）	10 ポイント	左寄せ
参考文献	10 ポイント	左寄せ

## 3. スタイル

本文の節、項等については、以下のようにしてください。

（1 行空き）

I 見出し

（1 行空き）

本文

1. 見出し

本文

(1) 見出し

本文  
注  
参考文献

#### 4. 表記

現代仮名遣い，当用漢字，新字体を使用してください。接続詞（および，ならびに，また，ただし等）についてはひらがなを，数字についてはアラビア数字を使ってください。また，外国人名については原語により表記してください。なお，本文の句読点は，句点（。）と読点（，）とします。

#### 5. 図表

図と表は必要最小限にとどめ，それぞれ通し番号（図 1，図 2，表 1，表 2・・・）を付すとともに，簡単な見出しをつけてください。

#### 6. 引用および注

文献を引用するための注については，本文の該当個所に次の様式で記載してください。

[例] (Sprouse and Moonitz [1962], pp. 23-24) (年号については西暦を，表記にあたっては半角文字を使用してください)。また，人名の表記において日本人については姓のみとし，頁の表記においてドイツ語文献については S を，和文献については頁を使用してください。なお，上記の表記法においては区別ができない場合には，人名については Sprouse, R. T. または高須教夫のようにフルネームに，年号については年号に a, b を付してください。

説明のための注については，本文の末尾に一括して記載してください。なお，かかる注については本文の該当個所に (1)，(2) のようにルビ上ツキで示してください。

#### 7. 参考文献

研究に引用した文献（論文，著書，URL 等）のリストを本文の最後に，和文献と洋文献を区別せず，著者名のアルファベット順に次の様式で記載してください。

- ・和書 著者名 [出版年] 『書名』 出版社名。
- ・論文 (和) 著者名 [出版年] 「論文名」 『雑誌名』 第○巻第○号，○-○頁。
- ・洋書 family name, personal name [出版年]，書名，出版地（または出版社名）。
- ・論文 (洋) family name, personal name [出版年]，“論文名，”雑誌名，Vol.○，No.○，pp.○-○。（ドイツ語文献等については Vol, No, pp 部分を適宜変更してください）

なお，personal name については R. T. のように省略してください。また，論文の頁数については当該論文のフルページを記載してください。さらに，出版年については西暦で記載してください。

著者が複数の場合，日本人については中野常男・高須教夫・山地秀俊のように，外国人については Sprouse, R. T. and M. Moonitz のように記載してください。

論文が著書の 1 章に該当している場合、和書については

著者名 [出版年] 「論文名」 編著者名編 [出版年] 『書名』 出版社名, ○-○頁。

洋書については

family name, personal name [出版年], “論文名,” in family name, personal name (ed.)

[出版年], 書名, 出版地 (または出版社名), pp.○-○.

としてください。

訳書については、原著書を使用しない場合には和書に準じた取扱いをしてください。原著書を使用する場合には、原著書について洋書として記載した後に、括弧書きで訳書を記載してください。[例] Littleton, A.C. [1933], *Accounting Evolution to 1900*, New York (片野一郎訳 [1978] 『リトルトン 会計発達史 (増補版)』 同文館出版)。

なお、編著、訳書については、それを引用文献として実際に使用する場合を除いて [出版年] の記載は必要ありません。ただし、その場合には、編著、訳書の出版地 (または出版社名) に続いて出版年を記載してください。

## 8. その他

書式の統一を図るため、文章、仮名遣いなどについて、編集委員会が修正することがあります。

## 9. 英文要旨

論題、執筆者名、所属および肩書き、論文要旨 (英語, 1 頁以内) を記載します。

以上

## 編集後記

本号は、第5回東日本部会（2014年11月1日、青森公立大学）と第5回西日本部会（2015年3月14日、中部大学）で発表された報告のうち、統一論題の応募論文6篇が掲載されている。上記の統一論題の応募論文のうち査読希望のあった2編は、厳正なる査読を経て採択され、掲載された。

本号の発刊にあたり、査読を快く引き受けていただいた会員の先生方及び編集委員の先生方には、学会の発展のために多大のご貢献をいただいた。また、編集委員会幹事の仁川栄寿先生（中部大学）には、編集作業すべてにわたり委員長を補佐し、発刊までこぎつけていただいた。これら諸先生のご貢献なくしては無事発刊できなかったことであろう。ここに、深い謝意を表したい。

編集委員長 柴 健次

---

### 編集委員会

委員長 柴 健次

委員 浦崎 直浩

幹事 仁川 栄寿

小西 範幸

杉本 徳栄

中野 貴之

---

**Bulletin of Japanese Association for International  
Accounting Studies, 2014, Vol.2 (No.36)**

---

**国際会計研究学会 年報**

－2014年度第2号（通号36号）－

発行 2015年9月30日

編集・発行 国際会計研究学会  
(事務局)

青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科  
久持 英司研究室内

印刷所 有限会社 玉 新 社

〒173-0004 東京都板橋区板橋 1丁目 35番 6号  
TEL 03-3579-9351 FAX 03-3579-9338

---