

V 研究グループ報告（中間報告）

## IFRS の概念フレームワークについて

主 査：岩崎 勇（九州大学）  
委 員：小形 健介（長崎県立大学） 金子 友裕（東洋大学）  
      栢田 龍三（専修大学）      佐藤 信彦（熊本学園大学）  
      杉山 晶子（東洋大学）      高須 教夫（兵庫県立大学）  
      戸田 龍介（神奈川大学）   本田 良巳（大阪経済大学）  
      宮地 晃輔（長崎県立大学） 安井 一浩（神戸学院大学）  
オブザーバー：成川 正晃（東北工業大学） 藤井 秀樹（京都大学）

### 要 旨

本研究グループの目的は、文献研究に基づいて、これまで蓄積されてきた先行研究をリサーチした上で、新たな IASB の概念フレームワークの特徴点と問題点を明確にすることを目的としている。本研究グループが本年において行った個別項目のテーマは、本文のとおりである。ここでは、IASB から新たに公表された概念フレームワークの公開草案とそれ以前のもの进行比较した場合における主な変更点および特徴点を明確化することとする。この分析視点として、第 1 に、概念フレームワークの開発形態が、FASB との共同プロジェクトによって「バイラテラル型のもの」から、その解消によって「マルチラテラル型のもの」へと変化することによって、どのように変わったのか、第 2 に、収益費用中心観と親和的な原価主義会計と資産負債中心観に親和的な公正価値会計を中心とする時価会計の二つの考え方は、どのような到達点を迎えたのか、というものである。

そして、検討の結果、その特徴としては、第 1 の観点からは、共同プロジェクトによって、会計目的等に関する多くの側面で FASB に引き寄せられる形での改訂が見られたが、その解消に伴って公正価値会計の適用に関して重要性の低い質的特性は、先祖返りしているが、他方、公正価値会計の適用に関して重要性の高い質的特性である信頼性の忠実な表現への置き換え等は、そのまま継続されていることが明確になった。第 2 の視点からは、概念フレームワークの大枠としては、収益費用中心観に親和的な原価主義会計的な考え方から、資産負債中心観に親和的な公正価値会計を中心とした時価会計的な考え方が一層進展し、概念フレームワークが公正価値会計化ないし時価会計化し、緩やかなものとなったことが明らかになった。

## I はじめに

国際会計基準審議会（IASB）の公表する国際財務報告基準（IFRS）は、原則主義によっているので、個々の会計基準の他に、概念フレームワークがより重要な役割を果たすこととなる。この概念フレームワークは、一般に資金の調達や運用を目的とする証券・金融市場に参加する市場参加者である投資家等を前提として、財務会計の目的や基礎概念等を予め設定し、それに基づいて規範的なアプローチである演繹法によって、整合性のとれた会計基礎概念の体系の明文化を目指したものである。この概念フレームワークに関して IASB は、1989 年に最初のもの（IASB [1989]、以下「89 年概念フレームワーク」という）を公表しているが、その改訂について、米国の財務会計基準審議会（FASB）と共同プロジェクトを行って、2010 年 9 月に会計目的や財務情報の質的特性についての改訂を織り込んだ「財務報告に関する概念フレームワーク 2010」（IASB [2010]、以下「現行概念フレームワーク」という）を公表している。しかし、2012 年 9 月から再び IASB の単独プロジェクトへと戻っており、その開発のアプローチも、従来の段階的アプローチから新たに一括アプローチへと変更している。また、2013 年 7 月に残りの部分の改訂のための討議資料『「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直し』（IASB [2013]、以下「討議資料」という）、そして、2015 年に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（IASB [2015c]）、以下「公開草案」という）を公表している。さらに、2017 年に最終版の概念フレームワークを公表する予定となっている。

このような状況の下において、本研究グループの目的は、文献研究に基づいて、これまで蓄積されてきた先行研究をリサーチした上で、新

たな IASB 概念フレームワークの特徴点と問題点を明確にすることを目的としている<sup>(1)</sup>。なお、本稿は、学会で報告した研究グループの中間報告の内容を修正の上まとめたものであり、詳細については、中間報告（岩崎 [2015]）を参照されたい。

## II IASB 概念フレームワークの検討

### 1. 個別項目の検討

本研究グループが本年（中間期間）において行った個別項目のテーマを示せば、次のとおりであり、これらの内容の説明については、中間報告（岩崎 [2015]）を参照されたい。

- ①概念フレームワークの論理的位置づけ（安井一浩）
- ②概念フレームワーク・プロジェクトをめぐる FASB と IASB の相剋（高須教夫）
- ③概念フレームワークと原則主義会計基準（佐藤信彦）
- ④IASB 概念フレームワークにおける質的特性の変容（椛田龍三）
- ⑤概念フレームワークと個別基準における構成要素（収益）の定義について（成川正晃）
- ⑥資本維持の揺らぎ—概念フレームワークに関連して（本田良巳）
- ⑦IASB 概念フレームワーク案における測定基礎の特徴（金子友裕）
- ⑧包括利益計算書における純損益とその他の包括利益（OCI）の表示について（杉山晶子）
- ⑨IAS 第 41 号「農業」から見る IASB 概念フレームワークの基本姿勢（戸田龍介）
- ⑩IASB における組織構造：2001 年—2010 年を対象として（小形健介）
- ⑪国際統合報告フレームワークの方向と企業の持続的な価値創造能力の向上（宮地晃輔）

## 2. 新しい概念フレームワークの特徴 点の検討

ここでは、IASB から新たに公表された概念フレームワークの公開草案とそれ以前のもの进行比较した場合における主な変更点および特徴点を明確化することとする。この場合の分析視点として、第1に、概念フレームワークの開発形態が、FASB との2者間の概念フレームワークに関する共同プロジェクトによって、FASB に引寄せられる「バイラテラル型のもの」から、この共同プロジェクトの解消によって、他の多くの国々の意見も聞くという「マルチラテラル型のもの」へと変化することによって、概念フレームワークがどのように変わったのか、ないし変わらなかったのか、第2に、収益費用中心観と親和的な原価主義会計と資産負債中心観に親和的な公正価値会計を中心とする時価会計の二つの考え方は、どのような到達点を迎えたのか、というものである。この際、前者の視点は、共同プロジェクトがなされていることが前提となるので、その対象は「財務会計の目的」と「財務情報の質的特性」となり、後者の視点は、共同プロジェクトがなされていなくても、検討ができるので、全体が対象となる。

### (1) 財務会計の目的

財務会計の目的に関して、89年概念フレームワークでは、これを「財務諸表の目的」として規定していた。しかし、共同プロジェクトを行った結果、現行概念フレームワークでは、財務諸表の目的ではなく、財務報告の目的として規定している FASB の概念フレームワークに引き寄せられる形で、「財務報告の目的」へとその目的を変更している。そして、その後の討議資料や公開草案においても、この立場は維持

されている。

そして、この財務諸表・財務報告の目的に関して、89年概念フレームワークでは、「財務諸表の目的は、広範な利用者が経済的意思決定を行うにあたり、企業の財政状態、業績及び財政状態の変動に関する有用な情報を提供することである。・・・財務諸表はまた、経営者の受託責任又は経営者に委託された資源に対する説明責任の結果も表示する」(IASB [1989] pars.12, 14) というように、意思決定目的と受託責任目的ないし説明責任目的とを同等・同列に規定していた。しかし、共同プロジェクトを行った結果、現行概念フレームワークでは、財務報告の基本目的として投資および与信意思決定等に有用な情報を提供することという意思決定目的を規定している FASB の概念フレームワークに引き寄せられる形で、意思決定目的を基本目的とし、受託責任目的は、その用語が削除されると共に、意思決定目的の一部と規定された。そして、今回の公開草案の公表に際し、審議会は、抜本的な見直しは意図していないという立場を採用し、財務報告の目的は、「現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することである」(IASB[2015c]par.1.2) というように、あくまでもその最高目的は意思決定有用性アプローチに基づいて意思決定に有用な報告企業に関する経済的資源、それに対する請求権およびそれらの変動に関する財務情報(「経済現象に関する情報」(Ibid., par.2.2) すなわち企業評価に役立つ情報を提供することであるとしている。ただし、討議資料に対するコメント・レターで出された受託責任の取扱いについての懸念に対応するために、現行概念フレームワークで削除されている「受託責任」という用語を復活させた上で、討議資料にお

る取扱いよりも、その重要性を増大させている。より具体的には、そこでは、「投資者、融資者及び他の債権者のリターンに関する期待は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性（見通し）に関する彼らの評価及び企業の資源に係る経営者の受託責任の評価に左右される」（Ibid., par.1.3）というように、受託責任を、（企業資本を受託し、その管理責任である善管注意義務を果たし、また財務報告を行うことによって、その責任を解除するためという財務諸表の作成者の観点からではなく、）その利用者が意思決定を行うために有用な情報を提供するという意思決定有用性アプローチに基づく「利用者の観点」から、同等ではなく、「下位目的」として位置づけている。

このように、第1の視点から全体としてみると、共同プロジェクトによってFASB概念フレームワークに引き寄せられる形で、財務報告目的への変更や受託責任目的を包含する意思決定目的の重視への変更（「概念フレームワークのFASB化」）がなされており、これらに関しては、共同プロジェクトの解消によっても揺り戻しは見られない。そして、第2の視点からすれば、受託責任目的を利用者の視点から位置づけることに見られるように、原価主義会計に親和的な受託責任目的が格下げされ、逆に公正価値会計を中心とする時価会計に親和的な利用者志向的な意思決定有用性アプローチに基づく意思決定目的が一層強調されてきている。

## （2）財務情報の質的特性

財務情報の質的特性について、従来と同様に、意思決定有用性アプローチに基づき「有用な財務情報の提供」という観点から議論を行ってきている。そして、共同プロジェクトによって改訂された現行概念フレームワークでは、財務情

報の質的特性に関して、基本的な質的特性として目的適合性と忠実な表現を、また補強的な質的特性として比較可能性、検証可能性、適時性、理解可能性を示しており、討議資料と同様に、公開草案では根本的な見直しの意図はないとしている。しかし、次のような項目については、検討を行っている。

### ① 信頼性

信頼性に関して、89年版概念フレームワークでは、有用性を支える質的特性として、信頼性が目的適合性、理解可能性および比較可能性と共に挙げられていた。しかし、共同プロジェクトの結果、現行概念フレームワークでは、「信頼性」をFASBの概念フレームワークで示されていたその構成要素に分解し、かつその構成要素である「表現の忠実性」（「検証可能性」および「中立性」）へ置き換えている。これによって、信頼性が削除され、忠実な表現に代替された。そして、その後の討議資料や公開草案でもこの立場を継承している。ただし、余りにも不確実性が高く、信頼性がない場合には、目的適合性のある情報を提供しないであろうしている（IASB [2014b] p.31）。しかし同時に、「測定における不確実性が高い（high degree）場合には、その事実は、それ自体で、その測定が目的適合的な情報を提供しないということを意味しない」（IASB [2015b] p.11）とし、また、「見積りは、たとえその見積りに高いレベルの不確実性がある場合でも、目的適合性のある情報を提供する可能性がある」（IASB [2015c] par.2.13）として、たとえ測定の不確実性が高くても、目的適合的な情報が提供できるという立場も明確にしている。すなわち、例えば、金融商品の公正価値会計等の場合には、「時には、不確実性の程度が高い測定値が、ある項目に関する最も目的適合性の高い情報を提供する。例えば、これは価格が観察可能でない多くの金融

商品に当てはまる可能性がある」(Ibid., par.BC6.56)としている。

このように、信頼性を削除し、忠実な表現に置き換えることによって、検証可能性や測定の確実性等の制約を受けずに、公正価値会計を使用できるようにしている。

### ② 慎重性

慎重性 (prudence) に関して、89 年概念フレームワークでは、信頼性を支える下位の質的特性の一つとして慎重性を掲げていた。しかし、共同プロジェクトを行った結果、慎重性を質的特性としない FASB の概念フレームワークに引き寄せられる形で、現行概念フレームワークでは、これが削除された。そして、共同プロジェクト解消後の討議資料でもこの立場を継承していたが、公開草案では、コメント・レターを考慮し、警戒的な「慎重性」に関する記述を再導入し、先祖返りしている。ただし、その趣旨は、不確実な状況の下において判断を行う際に、慎重さを発揮するというものであり、資産・負債・収益・費用の過大ないし過小表示を認容するものではなく、あくまでも中立性を重視している (Ibid., par.2.18)。

### ③ 実質優先

実質優先 (substance over form) に関して、

1989 年概念フレームワークでは、信頼性を支える下位の質的特性の一つとして実質優先を掲げていた。しかし、現行概念フレームワークにおいては、それを概念フレームワークで示していない FASB の概念フレームワークに引き寄せられる形で、それが削除され、共同プロジェクト解消後の討議資料でもこの立場を維持していた。ところが、公開草案では、コメント・レターで寄せられた懸念を考慮して、「実質優先」に関する記述を再導入し (Ibid., par.2.14)、先祖帰りしている。ただし、その趣旨は、あくまでも忠実な表現の記述において、法的な形式よりも実質を優先することを明示的に記述するものであるとしている。

### ④ 質的特性の実質化

財務情報の質的特性の位置づけに関して、89 年概念フレームワークでは、財務情報の質的特性は、単なる有用な財務情報に関するものであり、直接的に認識規準や測定基礎の選択とは関連していなかった。これに対して、公開草案では、表 1 のように、意思決定有用性アプローチの一層の強調によって、認識規準や測定基礎の選択等にも取り入れられ、実質的に機能するもの(「質的特性の実質化」となっている。

すなわち、表 1 のように、財務情報の質的特

表 1 質的特性の実質化

摘要	目的	財務情報の質的特性	認識規準	測定基礎の選択	表示・開示	
					その他の包括利益	リサイクル
財務情報の質的特性	有用性	基本的特性：目的適合性・忠実な表現 補強的特性：比較可能性・検証可能性・適時性・理解可能性	目的適合性・忠実な表現	財務情報の有用性の観点：目的適合性・忠実な表現の観点からの測定基礎の決定	その項目が再測定項目であり、かつその他の包括利益として表示をすることが、損益計算書の目的適合性をより高める場合のみ	その期間における純損益の目的適合性が高まる時点で

(注) 目的：財務報告の目的  
(出所) 岩崎 [2015] 12 頁。

性の実質化に関して、財務報告の目的では、有用な財務情報の提供を目的としている。また、認識規準では、財務諸表の構成要素の定義と共に、新たに目的適合性と忠実な表現という質的特性等も認識要件としている。その上、測定基礎の選択の視点として、財務情報の有用性の観点から質的特性として、目的適合性と忠実な表現という基本的な質的特性を満たすと共に、比較可能性、検証可能性、適時性と理解可能性という補強的な質的特性についても出来る限り満たすべきことを要求している。さらに、表示・開示に関しても、例えば、その他の包括利益への計上は、その項目が再測定項目であり、かつその他の包括利益として表示をすることが、損益計算書の目的適合性をより高める場合のみなされる。また、リサイクリングのタイミングに関しても、その期間における純損益の目的適合性が高まる時点でなされる等としている。

これらの点からすれば、公開草案において、質的特性の位置づけは、単なる財務情報の質的特性に留まらず、認識規準や測定基礎の選択等にも使用される実質的なものへと変化していることが理解できる。

このように、第1の視点から全体として見ると、慎重性や実質優先という公正価値会計の適用に関して重要性の低い質的特性は、共同プロジェクトによって FASB 概念フレームワークに引き寄せられる形で、一旦削除されたが、その後の共同プロジェクトの解消によって先祖返りし、復活している。他方、公正価値会計の適用に関して重要性の高い質的特性である「信頼性」の「忠実な表現」への置き換えは、そのまま維持されている。また、第2の視点から見れば、原価主義会計に親和的な「信頼性」が削除され、公正価値会計を中心とする時価会計に親和的な「忠実な表現」が強調されてきている。

### (3) 財務諸表の構成要素の定義

概念フレームワークにおいては、従来と同様に、財務諸表の構成要素の定義は、資産負債中心観に基づき資産負債を中心として定義がなされている。

#### ① 資産負債の定義と権利義務アプローチ

資産負債中心観の中心概念である資産負債概念に関して、現行概念フレームワークにおいて資産とは、「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう」(IASB [2010] par.4.4) という定義がなされている。これに対して公開草案では、資産とは、「企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源」(IASB [2015c] par.4.5) と規定している<sup>②</sup>。ここでは、経済的便益は、資産の定義ではなく、「経済的資源」(すなわち、「経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利である」(Ibid., par.4.6)) という独立の定義へ移されている。このように、従来の概念フレームワークの定義上の「主要な構造上の変更は、経済的資源の別個の定義の導入である」(Ibid., par.BC4.7)。この場合の資産としての権利に関して、「原則として、企業の権利のそれぞれが別個の資産である。しかし、会計処理の目的上、関連する権利が単一の資産、すなわち会計単位として扱われることが多い」(Ibid., par.4.12) とし、構成要素アプローチに基づき、資産を、個々の「物体としての資産」というよりも、それを構成する「権利の束としての資産」と考えているところに特徴がある。

#### ② 持分の定義

持分概念に関して、現行概念フレームワークと同様に、公開草案においても、「持分とは、企業のすべての負債を控除した後の資産に対する残余持分である」(Ibid., par.4.43) として

いる。このように、公開草案では、残余持分という定義を堅持するという資産負債中心観に基づく「負債確定アプローチ」の採用を明示している。

### ③ 収益費用の定義

収益費用概念に関して、会計の視点を利益から資産負債へと移し、見えやすいストックという事象（資産負債）に会計情報を依存させる資産負債中心観を採用する IASB は、現行概念フレームワークと同様に、公開草案においても、「収益とは、持分の増加を生じる資産の増加又は負債の減少（持分請求権の保有者からの抛出に関するものを除く）である」。また、「費用とは、持分の減少を生じる資産の減少又は負債の増加（持分請求権の保有者への分配を除く）である」（Ibid., pars.4.48-4.49）として、目に見えないフローとしての収益費用（それゆえその結果としての利益）を、目に見えるストックとしての資産負債の増減として定義し、このことによって、利益を資産負債（という独立変数）の測定に従属変数とし、利益計算から出来るだけ判断の余地を排除しようとしているところに特徴がある。

このように、第2の視点から全体的に見ると、資産負債の定義に関して、資産負債によって収益費用を定義するという資産負債中心観に基づき、金融商品等に対して公正価値会計をハードルなく適用するために、収益費用中心観に基づく原価主義会計に親和的な経済的便益の「流入・流出」や「予想」という用語は、ある項目を計上する場合に、資産・負債の定義を満たさなくなるハードルとなる可能性があるため、それらを削除し、資産負債中心観に基づく公正価値会計を中心とする時価会計に親和的な経済的資源に焦点を当てた定義を行っているところに特徴がある。

## (4) 認識規準

### ① 認識規準

認識規準に関して、現行概念フレームワークでは、認識規準として、定義、蓋然性および測定の信頼性という三つのもを挙げているけれども、討議資料では、定義を満たした資産負債等の項目を原則として全て認識するというアプローチ（「全部認識アプローチ」）を採用していた。他方、公開草案では、認識規準として、定義の他に、財務情報の有用性の観点から、財務情報の質的特性として目的適合性と忠実な表現およびそれへの制約としてのコスト制約という三つのもを明示し（Ibid., par.5.9）、質的特性を単なる財務情報に関する質的特性ではなくて、認識規準の一つとして実質的に機能するもの<sup>(3)</sup>としていること、および限定認識アプローチである<sup>(4)</sup>ところに特徴がある。

なお、IASB は、討議資料における全部認識アプローチに改良を加え、財務情報の質的特性を追加することによって、財務諸表の構成要素の項目の属性等を考慮する仕組みとしているものと考えられる。すなわち、個別の会計基準レベルにおいて歴史的原価測定値項目と現在価額測定値項目とに認識規準を分離するように解釈できる。

### ② 認識の中止

認識の中止に関して、現行概念フレームワークにおいては、これに関する規定がないが、討議資料ではこれについて検討がなされている。そこでは、複雑な金融商品等の新たな取引形態の出現に対処するために、完全な認識の中止、部分的認識の中止および引続き認識という三つのケースについて議論しており、公開草案でも基本的に同様の認識の中止に関する規定がなされている（IASB [2015b] p.9）ところに特徴がある。

このように、認識規準および認識中止に関し

て、第2の視点から全体的に見ると、原価主義会計に親和的な「蓋然性」と「測定の信頼性」という要件を認識規準から削除し、公正価値会計に親和的な定義を強調することによって、公正価値会計を中心とする時価会計をハードルなく使用できるようにしていると同時に、財務情報の質的特性等を追加することによって、財務諸表の構成要素の属性を考慮した認識規準を個々の会計基準のレベルにおいて設定できるものとしているという特徴がある。また、認識の中止に関しては、金融商品等の新たな取引形態の出現に対応するために設定されている。

## (5) 測定

### ① 測定基礎アプローチと測定基礎の選択の視点

#### (ア) 測定基礎アプローチ

測定基礎アプローチに関して、現行概念フレームワークと同様に、公開草案においても「混合測定基礎アプローチ」(IASB [2015c] par.BC6.6)を採用している。このアプローチを採用する理由として、審議会は、財務報告の目的、有用な情報の質的特性およびコスト制約を考慮する場合には、異なった資産負債および収益費用について異なった測定基礎の選択をもたらすことが適切であるとしている (IASB [2014b] p.11, [2015c] par.6.3)。

#### (イ) 測定基礎の選択の視点

この場合、どのような視点からの混合測定基礎アプローチなのかというその内容が問われるが、この「測定基礎の選択上考慮すべき要素」として、財務情報の有用性の観点から、財務情報の質的特性として、目的適合性と忠実な表現という基本的な質的特性を満たすと共に、比較可能性、検証可能性、適時性と理解可能性という補強的な質的特性についても出来るだけ満

たすべきことならびにその制約としてのコスト制約が新たに明示されている (IASB [2015c] pars.6.49-50)。

そして、この「測定基礎の選択の視点」としては、表2のように、財務情報の目的適合性の観点から選択を行うこととし、その判断に影響する要因(「測定基礎決定要因」として、①財政状態計算書と財務業績の計算書の両方に対する影響(ホーリスティック観)、②将来キャッシュ・フローへの寄与、③企業の事業活動、④資産負債それ自体の特徴および⑤測定の不確実性を挙げている (Ibid., par.BC6.43)。

このうち、①ホーリスティック観は、財政状態計算書と財務業績の計算書の両方に対する影響を考慮しながら、測定基礎を選択しようとするものである。また、②どのように資産または負債が将来キャッシュ・フローに寄与するか (Ibid., par.6.54) という考え方は、伝統的な取引に基礎を置く過去のキャッシュ・フロー(収支)ではなく、そのキャッシュ・フローの方向が全く反対である将来キャッシュ・フローへの寄与の観点から測定基礎を選定しようとするものであり、公開草案の測定基礎の選定に関する考え方の中心概念を示すものである。そして、③この「資産又は負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法は、部分的には、行われている事業活動の性質に左右される」(Ibid., par.BC6.50)として、企業で採用されている事業活動に関する「ビジネス・モデル(・アプローチ)」が考慮されている。この場合、より具体的には、(ア)非金融資産に関して、棚卸資産としての販売、他企業へのリース、事業への使用等、(イ)金融資産に関して、キャッシュ・フローの回収のための保有や売却等、(ウ)非金融機関に関して、通常、金融負債の返済等、(エ)金融機関に関して、通常、コメディティ契約について、純額現金決済(契約の



表 2 測定基礎の選択の視点：目的適合性の観点から

測定基礎の選択の視点	目的適合性	① ホーリスティック観(財政状態計と業務業績計の両方に対する影響)	②将来キャッシュ・フローへの寄与	③企業の事業活動	(ア) 非金融資産：棚卸資産としての販売、他企業へのリース、事業への使用等 (イ) 金融資産：キャッシュ・フローの回収のための保有や売却等 (ウ) 非金融機関：通常、金融負債の返済等 (エ) 金融機関：通常、コモディティ契約について、純額現金決済(契約の手仕舞い)等 (オ) サービスの提供者：通常、サービスの提供によって履行等
			④資産負債の特徴		(ア) 項目のキャッシュ・フローの変動可能性の性質や範囲 (イ) 項目の価値の市場要因の変動 (ウ) 項目に固有の他のリスクに対する感応度等
			⑤測定の不確実性の程度	—	

(出所) IASB [2015c] par.BC6.43 を参照して著者作成

手仕舞い) 等および(オ) サービスの提供者に関して、通常、サービスの提供によって履行等が考えられている。さらに、④資産負債それ自体の特徴として、(ア) 項目のキャッシュ・フローの変動可能性の性質や範囲、(イ) 項目の価値の市場要因の変動および(ウ) 項目に固有の他のリスクに対する感応度等を考えている。最後に、⑤測定の不確実性の程度(レベル)を考慮して測定基礎を選択することとしている。そして、この不確実性の取扱いに関して、IASBは、従来の資産等の定義または認識規準で取り扱うという古いアプローチではなく、測定問題として取り扱うという新しいアプローチを採用し、それを基本的に測定基礎の選択ところで議論している。

#### (ウ) 複数測定属性

さらに、複数の測定基礎の選択に関して、IASBは、目的適合性のある情報を提供するために、複数の測定基礎が必要とされることがあるとしている。すなわち、測定基礎の選択に関して、原則として財政状態計算書と財務業績の計算書の双方が共通の単一の測定基礎を使用

する(「単一測定基礎」)であろう。しかし、例外的に、財政状態計算書において現在価額を、そして損益計算書においてはその他の測定基礎を用いる(「複数測定基礎」)ことがあるとして、「複数の目的適合性のある測定基礎」を容認している(Ibid., pars.6.74-6.77)。そして、その差額をその他の包括利益として表示している。これが、後述のリサイクリングの問題と関連してくる。

#### ② 測定基礎

上述の測定基礎の視点を前提として、その具体的な「測定基礎」に関して、FASBの概念フレームワークと同様に、現行概念フレームワークにおいても「単純並列列挙法」に基づき単に測定基礎を列挙しているだけである。

これに対して、討議資料では、原価ベースの測定、現在市場価格およびその他のキャッシュ・フローベースの測定という三つの類型に分ける「3分法」を採用していたけれども、この3分法に関して混乱が生じているとの指摘もなされていた。そこで、公開草案においては、第3の測定基礎として挙げられていたキャッシ

ユ・フローベースの測定技法に関して、これは「測定基礎ではなく、測定値の見積りの手段である。したがって、こうした測定技法を使用する際には、当該技法の使用の目的（すなわち、どの測定基礎を用いようとしているのか）を識別して、その目的に照らして、当該技法が以下の要因〔将来キャッシュ・フローの見積り等〕を含んでいるかどうかを識別する必要がある」（Ibid., par.A2, [ ]内は著者挿入）としている。それゆえ、公開草案では、討議資料の3分法のうち第3のものを整理する形で、歴史的原価（HC）と現在価額（CV）（公正価値（FV）と履行価値／使用価値（FV／VIU））という二つの類型に分ける「2分法」を採用している（Ibid., par.6.4）。この場合、歴史的原価に関しては取引への参加の視点、現在価額に関しては、公正価値は市場参加者の視点、履行価値／使用価値は企業固有の視点を、それぞれ前提としているとしている。これは、測定基礎に関して、伝統的な原価と時価という二つの測定基礎に基づくという先祖返りと見ることができる。この場合、現在価額については、公正価値と履行価値・使用価値のみが示されており、他のものは示されていない。なお、使用価値については、従来において主観性が強く、減損会計を除き、一般には使用されてこなかった。

このように、測定基礎の選択の視点に関して、第2の視点から全体的に見れば、将来キャッシュ・フローの観点等を導入すると共に、IASBが推進する公正価値会計上の公正価値概念を概念フレームワーク上初めて明確に測定基礎の中心の一つとして明示することによって、公正価値会計を中心とする時価会計を概念フレームワークの中心の一つとして位置付けることによって、ハードルなく使用できるようになっているところに特徴がある。

## (6) 表示と開示

### ① 表示・開示における純損益の位置づけ

一般に収益費用中心観に基づくと考えられる経営成績の中心的な数値であるフロー・ベースの「純損益の表示」に関して、公開草案では、それを合計ないし小計として表示すべきであるという立場を採用している（Ibid., par.7.19）。そして、この純損益（計算書）に関して、損益計算書に含められる収益費用は、企業の財務業績に関する情報の主要な源泉であるが、それだけではなく、資産負債中心観の観点に基づきストック・ベースの包括利益を重視する立場から、その他の包括利益も財務業績を示すということを示している（Ibid., pars.7.21-7.22）。この損益計算書の目的は、「企業が当期中に自らの経済的資源に対して得たリターンを描写すること、および「将来キャッシュ・フローの見通しの評価及び企業の資源についての経営者の受託責任の評価に有用な情報を提供する」ことであるとしている（Ibid., par.7.20）。そして、公開草案においては、収益費用は原則として損益計算書に含まれると推定する（Ibid., par.7.23）ところに特徴がある。また、その他の包括利益の計上に関して、公開草案においては、その項目が再測定項目であり、かつその他の包括利益として表示をすることが、損益計算書の目的適合性をより高める場合という限定的な場合にのみ、その他の包括利益として取り扱うという立場を採用している（Ibid., par.7.24）。ただし、公開草案において、会計の最も重要な支柱となる概念である純損益やその他の包括利益についての定義はなされていない。

### ② 連繋関係と業績計算書の名称

財務業績の表示に関連して、IASBは、複式簿記機構を基礎とする資産負債中心観に基づく「連繋関係」を、「クリーン・サープラス関

係」として示している。そこにおいて、包括利益は財務業績を表す利益であるという資産負債中心観の論理を貫徹するために、従来の「純損益及びその他の包括利益計算書」(ないし「包括利益計算書」という用語に代えて、「財務業績の計算書」(Ibid., par.7.19) という新しい用語を使用している。

このように、第2の視点から全体的に見れば、収益費用中心観に基づく原価主義会計に親和的な「純損益」の表示が主要な財務業績として表示されるけれども、同時に財務諸表間の連繋関係の明示と共に、財務業績としての「包括利益」の表示・開示という側面において、資産負債中心観およびこれと親和的な公正価値会計的な考え方が、従来と比較してより徹底されたものとなっている。

### ③ リサイクリング

リサイクリングに関して、概念フレームワーク上初めて討議資料で検討されている。そして、そこではリサイクリングしないアプローチ(「非リサイクリング・アプローチ」)を否定し、リサイクリングを行うアプローチ(「リサイクリング・アプローチ」)を採用し、これに関して狭いアプローチと広いアプローチという二つのアプローチを明示していた。そして、公開草案では、基本的に討議資料と同様に、リサイクリング・アプローチの立場を採り、その他の包括利益として計上された項目は、その後に期間において純損益へリサイクリングをするものと推定するとしている(Ibid., par.7.26)。このリサイクリングは、その期間における純損益の目的適合性が高まる時点でなされる。ただし、この推定の反証は、例えば、リサイクリングによって純損益の目的適合性を高めることとなる期間を識別するための明確な基礎がない場合になされるとしている。

### (7) 小括

以上のように、第1の視点から見れば、表3のように、共同プロジェクトによって、例えば、会計目的(例えば、受託責任を意思決定有用性アプローチの観点から意思決定の一部として位置付けること等)や質的特性(例えば、信頼性の内訳項目への分解と忠実な表現への置き換え等)のところに典型的に見られるように、IASB 概念フレームワークは、FASB に引き寄せられるような形で、改訂されていったこと(「概念フレームワークの FASB 化」)が明らかになった。しかし、その後の共同プロジェクトの解消によって、FASB の影響力が弱まり、例えば、公正価値会計の実施上重要性が低く、その実施上許容しうる質的特性である「慎重性」や「実質優先」の復活に見られるように、IASB 概念フレームワークが、以前の IASC の 89 年概念フレームワークに「先祖返り」(揺り戻し)している側面が見られた。他方、以下の第2の視点とも関連するが、公正価値会計の実施上重要性の高い事項である財務報告の目的、受託責任の位置づけおよび質的特性である「信頼性」の「忠実な表現」への置き換え等は、そのまま維持されていることが明確になった。

また、第2の視点から見れば、次のような諸点において、収益費用中心観に親和的な原価主義会計的な考え方から、資産負債中心観に親和的な公正価値会計を中心とする時価会計的な考え方がより一層進展してきていること、言い換えれば、大枠として概念フレームワークの公正価値会計化ないし時価会計化が明らかにされた。

①財務会計の概念フレームワークの最上位に位置づけられる財務報告の目的のうち、受託責任目的を、従来のように、意思決定目的と同列で、財務諸表の作成者の観点から捉えるのではなく、「利用者の観点」から位置づけ

表3 FASB との共同プロジェクトとその解消の影響

	単独プロジェクト	共同プロジェクトの影響	共同プロジェクトの解消の影響	
	89年CF	10年CF: FASB化	(重要性の高いもの*) なし	(重要性の低いもの*) あり
会計目的	財務諸表の目的	財務報告の目的	財務報告の目的	—
	受託責任 (同列)	受託責任 (意思決定の一部)	受託責任 (意思決定の一部)	—
質的特性	信頼性	忠実な表現	忠実な表現	—
	慎重性	(慎重性の削除)	—	慎重性 (復活)
	実質優先	(実質優先の削除)	—	実質優先 (復活)

CF: 概念フレームワーク FASB: 財務会計基準審議会

\*: 公正価値会計実施上の重要性を示し、その実施上許容し得るもの  
(出所) 岩崎 [2015] 20 頁 (一部修正)

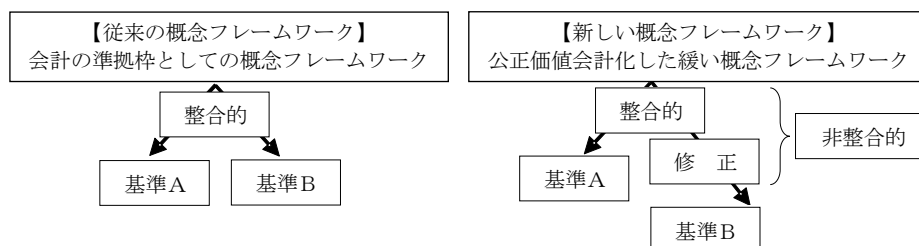
ると共に、意思決定の1側面としての「下位目的」として捉えていること

- ② 「財務諸表の目的」から「財務報告の目的」への変更
- ③ 定義において蓋然性や経済的便益の流入・流出を問題としないこと
- ④ 質的特性において「信頼性」の削除と「忠実な表現」への置き換え
- ⑤ 認識規準において「蓋然性」と「測定の信頼性」の削除
- ⑥ 測定基礎の選択の視点として将来キャッシュ・フローの視点の導入や公正価値の測定基礎としての明示
- ⑦ 包括利益は財務業績を表す利益であるという資産負債中心観の論理を貫徹するための

「財務業績の計算書」という新しい名称の導入

このように、概念フレームワークが大枠として公正価値会計を中心とした時価会計に適合したものへと変化した結果、図1のように、金融商品等に対する公正価値会計を中心とした時価会計のためには、適合した概念フレームワークとなったけれども、反対に、従来の商品やサービスを中心とした主たる事業活動のために適合した概念フレームワークとらなくなってしまい、その結果、全体として整合的な個別の会計基準を導き出せなくなってしまっているという意味で、「概念フレームワークの役割の変容」が見られることが明確になった。

図1 概念フレームワークのタイプ



(出所) 岩崎 [2015] 21 頁 (一部修正)。

### 3. 次年度の概念フレームワークについての検討事項

本研究グループは、次年度において公開草案およびこれから公表される予定である最終版の概念フレームワークについて、中間報告を含めて、例えば、概念フレームワークの役割、概念フレームワークの構造、財務報告の目的等の問題についてさらに一層の検討を重ね、その結論を最終報告書の形で公表していく予定である。

## III むすび

本研究グループの研究の結果、現在公表されている公開草案における概念フレームワークの全体としての大きな特徴としては、従来の概念フレームワークと比較して、第1の観点から全体として見ると、共同プロジェクトによって、前掲表3のように、会計目的や財務情報の質的特性に関する多くの側面で FASB 概念フレームワークに引き寄せられる形で概念フレームワークの改訂（「概念フレームワークの FASB 化」）が見られた。しかし、その後の共同プロジェクトの解消に伴って、例えば、慎重性や実質優先というように、公正価値会計の適用に関して重要性が低く、その実施上許容し得る質的特性は、先祖返りし、復活しているが、他方、公正価値会計の適用に関して重要性の高い質的特性である信頼性の忠実な表現への置き換え等は、そのまま継続されていることが明確にされた。

また、第2の観点からすれば、次のように、収益費用中心観に親和的な原価主義会計的な考え方から、資産負債中心観に親和的な公正価値会計を中心とした時価会計的な考え方がより一層進展し、大枠として概念フレームワークが公正価値会計化ないし時価会計化し、緩やか

なものとなったことが明らかになった。

①財務報告の目的としての受託責任目的を財務諸表の作成者の観点からではなく、利用者の観点からの位置づけると共に、意思決定の1側面としていること、②定義において蓋然性を問題としないこと、③質的特性において信頼性の削除と忠実な表現への置き換え、④認識規準において蓋然性と測定信頼性の削除、⑤測定基礎の選択の視点として将来キャッシュ・フローの視点の導入や公正価値の測定基礎としての明示、⑥包括利益は財務業績を表す利益であるという資産負債中心観の論理を貫徹するための「財務業績の計算書」という新しい名称の使用等。

このように、概念フレームワークが公正価値会計を中心とした時価会計に適合したものへと変化した結果、金融商品等に対する公正価値会計のためには、適合した概念フレームワークとなったけれども、反対に、従来の商品やサービス等を中心とした事業活動のために適合した概念フレームワークとはなっていないという意味で、「概念フレームワークの役割の変容」が見られたことが明確になった。

本研究グループは、さらにもう1年研究を継続して、その研究成果を、『最終報告書』という冊子の形でまとめる予定である。また、現在まで IASB から公表されているのは、公開草案であり、最終版ではないので、引き続き最終版がどのようになるのかを注意深く見守ってみたい。

## 注

- (1) なお、これに関するより詳しい検討は、岩崎[2015]を参照されたい。
- (2) また、負債についても、現行概念フレームワークでは、「負債とは、過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるものをいう」(IASB[2010] par.4.4)

という定義がなされてきている。これに対して、公開草案では、負債とは、「企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務である」(IASB [2015c] par.4.24) と規定している。

- (3) このように、認識規準として定義等のみならず、質的特性も要件とするのは、米国 FASB の概念フレームワーク同様な考え方である。
- (4) なお、目的適合性の観点から認識を行わない場合の例として、(ア) 資産負債の存在の不確実な場合、(イ) 経済的便益の流入・流出の蓋然性が低い場合、(ウ) 測定の不確実性が非常に高い場合を挙げている (IASB [2015c] par.5.13)。

### 参考文献

American Accounting Association (AAA) [2007] American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee (FASC), "The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis," *Accounting Horizons*, Vol.21, No.2, June, pp.229-238.

— [2010] American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee, "A Framework for Financial Reporting Standards: Issues and a Suggested Model," *Accounting Horizons*, Vol.24, Issue 3, September, pp.471-485. (松浦総一, 朱閑如, 任妮訳 [2011] 「財務報告基準のためのフレームワーク: 問題点と提案モデル」『立命館経営学』第 49 巻第 6 号, 161-180 頁。)

Financial Accounting Standards Board (FASB) [1984] *Statement of Financial Accounting Concepts No.5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. (平松一夫, 広瀬義州訳 [2002] 『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社。)

福井義高 [2015] 「見つけかけた忘れもの: 概念フレームワークと変動割引率」『企業会計』第 67 巻第 9 号, 25-32 頁。

IASB [2006] *Discussion Paper: Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*.

— [2010] *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*. (IASC 財団編, 企業会計基準委員会 財務会計基準機構監訳『2011 国際財務報告基準』中央経済社。)

— [2013] *Discussion Paper, A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*,

July 2013. (企業会計基準委員会訳『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直し。)

— [2014a] *IASB Staff Paper (November), Effect of Board Redeliberations on DP: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*.

— [2014b] *Conceptual Framework (Web Presentation Documents)*, (3rd, December).

— [2014c] *Conceptual Framework: High Level of Overview of Feedback on the Discussion Paper*.

— [2014d] *IASB Staff Paper 10B (May), Conceptual Framework, Recognition*.

— [2015a] *IASB Staff Paper 10 (March), Sweep Issues*.

— [2015b] *IASB Staff Paper (March), Effect of Board Redeliberations on DP: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*.

— [2015c] *IASB Exposure Draft, Conceptual Framework for Financial Reporting*. (企業会計基準委員会訳『財務報告に関する概念フレームワーク』。)

IASC [1989] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. (国際会計基準委員会 [1989] 『財務諸表の作成表示に関するフレームワーク』。)

岩崎勇 [2014a] 「FASB 概念フレームワークの IASB 概念フレームワークへの影響について一質的特性を中心として一」『経済学研究』第 81 巻第 4 号, 369-388 頁。

— [2014b] 「概念フレームワークにおけるリサイクル問題について」『経済学研究』第 81 巻第 4 号, 137-159 頁。

— [2014c] 「IFRS の概念フレームワークにおける新潮流について一概念フレームワークの金融化(現象)を中心として一」『国際会計研究学会年報』2013 年度第 2 号, 41-55 頁。

— [2015] 「IFRS の概念フレームワークについて一研究グループ(中間報告)」国際会計研究学会第 32 回全国大会報告書, 1-24 頁。

勝尾裕子 [2015] 「IASB 概念フレームワークにおける利益概念」『企業会計』第 67 巻第 9 号, 51-60 頁。

企業会計基準委員会 (ASBJ) [2015] 「IASB 公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』の概要」審議会資料: 番号 IM 2015-2, 日付: 2015 年 6 月 12 日, 1-5 頁。

鶯地隆継 [2015] 「公開草案 概念フレームワーク」日本会計研究学会第 74 回 IFRS セッション「IASB による概念フレームワークの見直し」1-30 頁。

斎藤静樹 [2015] 「なぜ、いま利益の概念が問われるのか」『企業会計』第 67 巻第 9 号, 16-24 頁。

関口智和 [2015] 「IASB 公開草案『財務報告に関する

る概念フレームワーク』に対する ASBJ の議論」  
日本会計研究学会第 74 回 IFRS セッション『IASB  
による概念フレームワークの見直し』1-10 頁。  
角ヶ谷典幸 [2015] 「会計観の変遷と収益・利益の

認識・測定パターンの変化」『企業会計』第 67 卷  
第 9 号, 33-42 頁。  
若林公美 [2015] 「純利益と包括利益の value-  
relevance」『企業会計』第 67 卷第 9 号, 44-50 頁。