

IV 研究グループ報告（最終報告）

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） 梶田 龍三（専修大学）
金子 友裕（東洋大学） 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）
安井 一浩（神戸学院大学） 宮地 晃輔（長崎県立大学）
オブザーバー：藤井 秀樹（京都大学） 成川 正晃（東北工業大学）

要 旨

国際会計基準委員会（IASB）は、会計の概念フレームワークに関して、1989年に「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」を公表した。しかし、いくつかの領域が欠けていたり、不明確であったり、時代遅れになっていること等を理由として、IASBを改編した国際会計基準審議会（IASB）は、2004年から2010年まで米国財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトによって新しい概念的枠組み（「財務報告に関する概念フレームワーク 2010」）を公表した。その後、2012年から共同プロジェクトをIASBの単独プロジェクトへと変更し、2013年7月にIASBは、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）を、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」）を公表し、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、IASB概念フレームワークは、会計基準設定主体であるIASBが理想とする会計の基礎的で論理的で体系的な枠組みないし会計モデルを示すものであり、参照枠組みとして、政治的な干渉を避け、首尾一貫した概念フレームワークに基づいて演繹的に個別会計基準を設定するという役割を果たすことが期待されている。この結果、概念フレームワークは、将来の方向性を示すものとして、将来の個別会計基準の設定等に重要な影響を及ぼすことが考えられる。それ故、IASBがどのような概念フレームワークを考えているのかを知ることによって、IASBが将来設定するであろう個別会計基準をある程度予想することが可能となる。それゆえ、これらの観点からIASBの概念フレームワークを研究することは重要である。そこで、本研究グループは、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、新しい概念フレームワークの到達点としての特徴点と問題点を明確にすることを目的としている。

I はじめに

我が国においても国際会計基準審議会 (IASB) の公表する国際財務報告基準 (IFRS) の任意適用が認められ、これに伴って IFRS を適用する企業が徐々に拡大しつつある。また、最近では、我が国の企業会計基準委員会 (ASBJ) が日本版 IFRS である修正国際基準 (JMIS) を作成公表している。この IFRS は、詳細主義ではなく、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一層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について IASB は米国財務会計基準審議会 (FASB) と共同で改訂プロジェクトを遂行し、2010 年に改訂版 (「財務報告に関する概念フレームワーク 2010」) を公表している。そして、2012 年から従来の共同プロジェクトを IASB の単独プロジェクトへと変更し、2013 年 7 月に改訂案の討議資料 (『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直し)、さらに、2015 年に公開草案 (「財務報告に関する概念フレームワーク」) を公表し、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、IASB 概念フレームワークは、会計基準設定主体である IASB が理想とする会計の基礎的で論理的で体

系的な枠組みないし会計モデルを示すものであり、参照枠組みとして、政治的な干渉を避け、首尾一貫した概念フレームワークに基づいて演繹的に個別会計基準を設定するという役割を果たすことが期待されている。この結果、概念フレームワークは、将来の方向性を示すものとして、将来の個別会計基準の設定等に重要な影響を及ぼすことが考えられる。それ故、IASB がどのような概念フレームワークを考えているのかを知ることによって、IASB が将来設定するであろう個別会計基準をある程度予想することが可能となる。それゆえ、これらの観点から IASB の概念フレームワークを研究することは重要である。そこで、本研究グループは、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、新しい概念フレームワークの到達点としての特徴点と問題点を明確にすることを目的としている。

II IFRS の概念フレームワークの検討

1. IASB の新しい概念フレームワークの主な特徴点

IASB の新しい概念フレームワークの主な特徴点をまとめれば、表 1 のとおりである。

表 1 新しい概念フレームワークの主な特徴点

項 目	内 容
社会経済的な背景	金融資本主義的な考え方の高まり
会計の基本思考	財務実態とリスクの開示
CF の目的	首尾一貫した概念に基づいた会計基準を設定するためのメタ基準等
設定アプローチ	(基本的には) 演繹のアプローチ
CF の特徴	大枠としては(公正価値会計化した)緩い枠組み
利益観	資産負債アプローチ(に基づきストックの重視)
基本的アプローチ	意思決定有用性アプローチ
財務報告の目的	経済的意思決定目的: 投資家等の意思決定のために有用な報告企業の財務状況に関する情報の提供 ・受託責任目的は意思決定目的に含まれる下位目的
会計主体論	企業主体観
報告企業	一般目的財務諸表の作成を選択・要求される企業 ・報告企業の範囲: 支配概念で決定 ・連結財務諸表を必須とすること
財務状況の計算書	財政状態計算書・財務業績の計算書等
財務諸表の構成要素	資産, 負債, 持分, 収益, 費用
構成要素の定義	資産負債アプローチと負債確定アプローチの適用: 資産負債を鍵概念として使用し, 持分は資産と負債の差額概念 ・資産とは過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源 ・収益とは持分の増加を生じさせ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)
会計の本質・中心概念	(配分というよりも) 評価の重視
財務情報の質的特性	基本的特性(目的適合性と忠実な表現), 補強的特性(比較可能性, 検証可能性, 適時性, 理解可能性) ・認識規準の実質化: 認識規準の一部になること等
認識規準	限定認識アプローチ: ⑦定義, ⑧目的適合性・忠実な表現(質的特性), ⑨コスト・ベネフィット(制約条件)
測定アプローチ	混合測定基礎アプローチ
測定基礎	歴史的原価・現在価額(公正価値・使用価値/履行価値), 取引ベースと仮想的市場計算ベース
測定基礎決定アプローチ	目的適合性誘導アプローチ: 将来キャッシュ・フローへの寄与, 企業の事業活動, 資産負債の特徴, 測定の不確実性の程度等
不確実性の取扱	測定で取り扱うという新しいアプローチ
キャッシュ・フローの視点	(過去のキャッシュ・フローである収支よりも) 将来キャッシュ・フローへの寄与の視点
財務業績	包括利益(純損益・その他の包括利益) ・利益概念の定義なし
純損益	主要な財務業績
リサイクリング	リサイクリング・アプローチ: 原則としてリサイクルするという部分リサイクリング・アプローチ
資本維持概念	名目貨幣資本維持概念

(注) CF: 概念フレームワーク

(出所) 国際会計研究学会研究グループ [2016] 2 頁

2. 最終報告書の概要

本研究グループが作成した『最終報告書』⁽¹⁾の構成は、以下のように、第1部「概念フレームワークをめぐる理論的諸問題」、第2部「最新の概念フレームワークの特徴と問題点」、第3部「概念フレームワークをめぐる制度的諸問題」という3部から構成されている。この場合、第1部では、現行のIASBの概念フレームワークを取り巻く理論的な諸問題を分析している。第2部では、最新のIASBの概念フレームワークの特徴点と問題点を明確化している。第3部では、IASBの概念フレームワークに関連する状況を明確化している。そして、各部において本研究グループの検討内容およびそこから明らかになった事項は、以下のとおりである。

第1部 概念フレームワークをめぐる理論的諸問題

(1) 概念フレームワークの論理性

本稿では、IFRSの概念フレームワークの構造について、その構成要素の論理的な関係という観点から考察する。考察の対象としたのは2015年5月に公表された公開草案（以下、公開草案（2015））である。またこれらに附属した「結論の背景」も参考とした。そこでは「1.1一般目的財務報告の目的は、本『概念フレームワーク』の基礎をなすものである。本『概念フレームワーク』のその他の側面は、その目的から論理的に生じるものである。」（公開草案（2015）,p23）と主張されているが、フレームワークの各規定が論理的に生じたものであるのか否かに着目した。公開草案（2015）の第1章および第2章では「有用な財務報告」という抽象的な目的をまずあげ、続けて「目的適合性」、「忠実な表現」等の抽象的な要件およびいくつかの具体的な要件をあげている。また第3章から第7章では「報告企業」、「財務諸表の構成要素

素」、「認識の方法」、「測定の方法」、「表示の方法」といった概念フレームワークに関する環境、定義および具体的な要件をあげている。しかしこれらの関係を考察すると「有用な財務報告」を前提として各要件を論理規則によって導くことはできない。またIFRS全体における前提を網羅しているとも言えない。結局のところ、概念フレームワークは、それ自身の要素が論理的に導かれたものではなく、前提の一部を列挙しているに過ぎないものであるとの結論を導き出した。（安井一浩）

(2) 概念フレームワークは会計理論か

—アメリカ会計理論発達史を素材とした検討—

本稿では、概念フレームワークは会計理論か否かについて、アメリカ会計理論発達史を素材として検討している。「概念フレームワークは会計理論か」。この問いに対する回答は、何をもちて会計理論と見なすかに依存している。そして、何をもちて会計理論と見なすかという問いは、多くの場合、会計学は科学かという問いかけと密接に関連している。本稿は、アメリカにおける会計理論発達史を素材としながら、上記の問いに対する筆者なりの回答を試論的に提示したものである。この場合、アメリカの事例に着目するのは、それが、概念フレームワークの理論的特徴を洞察するうえで恰好の素材を提供するものとなっているからである。厳密には概念フレームワークの形成に係るIASBの活動とFASBのそれは区別して論じられるべきものであるが、概念フレームワークの理論的特徴を理念的に洞察する場合には両者の差異は捨象することが許されるであろう。そして、検討の結果、前述の「概念フレームワークは会計理論か」という問いに対して、規範理論の今日的到達点を表す概念フレームワークは、科学

哲学でいうところの科学的理論ではないが、制度設計の局面において「何も語らない」ことを宿命づけられた科学的理論の欠陥を補うものとして機能してきている。換言すれば、概念フレームワークは、一定の範囲においてではあるが、会計におけるトランス・サイエンス問題を解決してきたものであり、この点にその存在理由を見いだすことができる、ということを明確にしている。(藤井秀樹)

(3) 概念フレームワークをめぐる FASB の基本的思考

本稿では、FASB が 2010 年に IASB との共同プロジェクトの成果を公表した後、なぜ IASB との共同プロジェクトを休止したのか、一方、なぜ IASB は 2012 年に単独で概念フレームワーク・プロジェクトを再開したのかという問題に答えるための準備作業として、FASB によって公表された概念フレームワークに係わる公刊物等を検討することにより、FASB の利益観をめぐる基本的思考を明らかにしてきた。その結果、1976 年討議資料においては、FASB は、理論的には測定属性として期待キャッシュ・フローの現在価値を要求する一元的利益観に基づく資産負債アプローチ・モデルの採用を目指していたものの、その一方で実質的には単一の利益をボトムラインとする一元的利益観に基づく実践的資産負債アプローチ・モデルの採用を想定していたこと、そしてこのことは、財務会計概念書(第 1 号から第 6 号)にも引き継がれ、そこでも相変わらず単一の利益(包括利益)をボトムラインとする一元的利益観に基づく実践的資産負債アプローチ・モデルの採用が想定されていたこと、しかし、財務会計基準書第 130 号をめぐる議論の中で、FASB は二元的利益観(包括利益および稼得利益)に基づく実践的資産負債アプローチ・モデルの採

用を目指しており、その後においてもその状況に変更はなくそれが堅持されていることが、明らかになった。(高須教夫)

(4) 概念フレームワークをめぐる FASB と IASB の相剋

本稿では、FASB/IASB が 2010 年に共同プロジェクトの成果を公表した後、なぜ FASB は IASB との共同プロジェクトを休止したのか、一方、なぜ IASB は 2012 年に単独で概念フレームワーク・プロジェクトを再開したのかという問題を提起し、それに答えるべく、IASB によって公表された資料等を検討することにより、IASB の利益観をめぐる基本的思考を明らかにしてきた。その結果、FASB の利益観と IASB の利益観は、形式的には類似であること、すなわち、FASB においては「稼得利益」と「包括利益」という 2 つの利益概念に基づく二元的利益観を採用している一方、IASB においては「純損益」と「包括利益」という 2 つの利益概念に基づく二元的利益観を採用しているように見えること、しかし、IASB が実際に採用しているのは、「純損益」をボトムラインとする一元的利益観であり、その他の包括利益は例外的なケースにその外延を拡張するために記載される項目といえること、しかも、IASB の掲げる「純損益」は FASB の想定する「稼得利益」とは異なり、それよりも「包括利益」に類似の利益概念といえることが、明らかになった。(高須教夫)

(5) 概念フレームワークにおける利益概念の一元化思考

本稿では、文献研究によって、分析視点として IASB の概念フレームワークがどのような利益概念を指向しているのかという観点から、利益概念の一元化思考について検討している。そ

して、この検討の結果、次のようなことが明らかにされた。

1989年のIASCの概念フレームワークでは、未だ包括利益が制度化されておらず、それゆえ利益の二元化現象が生じておらず、単に「利益」という「利益一元論」が採用されているが、その内容が従来の「純利益」なのか、それとも新しい「包括利益」なのかについては、明示されておらず、どちらにも解釈可能な曖昧な利益概念となっていた。

2010年にFASBとの共同プロジェクトにより公表された改訂概念フレームワークは、主に財務諸表の目的と財務報告情報の質的特性に関する部分のみを改訂したものであり、利益概念に関しては、従来のものをそのまま保持していた。そして、IASBが単独プロジェクトによって2013年に公表した討議資料における利益概念については、概念フレームワーク上初めてその他の包括利益(OCI)および包括利益概念を明示し、利益の二元化現象を生じさせた。そして、ここでは、純利益と包括利益の双方を表示し、かつどちらか一方へ一致させようとしていないので、二元的利益併存論を展開している。

IASBの2015年の公開草案においては、IASBが、原則として収益費用はすべて純損益に含まれるという反証可能な推定をすることで、OCIを出来るだけ抑制し、両者を一致させようとしている。すなわち、純利益の計上要件を緩和し、変容させ、その範囲を拡大し、段階的に包括利益へ一致させようとする包括利益一元化思考が取られている、ということが明らかになった。(岩崎勇)

第2部 新しい概念フレームワークの特徴点と問題点

(6) 概念フレームワークにおける会計目的論の変容と金融セクターの影響力 —会計の政治化に関連させて—

IASCは、不健全な会計実務を除去することに注目していたが、当初の国際会計基準において、多くの選択権を容認した—相互承認をした—ので、過剰な会計選択権の問題を引き起こした。そこで、IASCは、貸借対照表モデルを採用するFASB旧概念フレームワークを踏まえて、1989年にIASC旧概念フレームワークを公表し、そこでの財務諸表の目的には、利用者が経済的意思決定を行うに際しての有用な情報を提供することであるという目的(投資意思決定目的)と、経営者の受託責任目的(あるいは会計責任目的)を掲げていた。また、IASC旧概念フレームワーク(1989年)では、財務諸表の利用者を、現在の(あるいは潜在的な)投資家、従業員、貸付者および仕入先等とかなり広範な利用者を想定している。しかし、2010年に公表されたIASB/FASB新概念フレームワークでは、受託責任あるいは会計責任を概念フレームワークにおける個別の財務報告目的として明示しないで、株主価値(あるいは市場価値)や資産負債観を極度に重視した投資意思決定目的のみに一本化した。さらに、財務報告の利用者も、現在の投資家、潜在的な投資者、与信者およびその他の債権者に絞り込んでいる。

本稿では、IASC旧概念フレームワーク(1989年)と、IASB/FASB新概念フレームワーク(2010年)とを会計目的の変容との関連で比較検討し、これらの変容に対して金融セクターからどのような影響力があったのか否かを考察した。検討の結果、一定の限界はあるにしろ、概念フレームワークにおける会計目的と、財務報告における利用者の範囲の変容が、

金融セクターの影響力を受けていたことを明らかにした。(梶田龍三)

(7) 概念フレームワークにおける報告企業

本稿では、IASB が 2015 年に公表した ED における報告企業フェーズの内容を対象として、当該フェーズが概念フレームワーク・プロジェクト全体および財務報告実務にどのような意義をもつものであるのかについて検討することを目的としている。本稿では、当該 ED の提案内容を、当該フェーズの初期の議論を方向づけていた 2005 年の予備的なスタッフ調査、2008 年公表の DP、2010 年公表の ED における各内容と比較することをつうじて、当該フェーズの基本思考は何か、それらはどのように変化しているのか、そしてその意義はどこにあるのか、にアプローチしていく。当該検討をつうじて明らかになった点は以下のとおりである。報告企業フェーズでは一貫して、報告企業が法的事業体に限定されない点、連結財務諸表の作成が求められる点、その作成は支配にもとづくべきである点、そして親会社の個別財務諸表の公表は妨げられない点、が主張されている。それに対して、2015 年 ED では、当該フェーズにおけるこれまでの議論とは乖離して、連結財務諸表作成における支配と資産に対する支配との整合性を目指す方向を打ち出している。こうした試みは、これまでのどの基準設定機関も採用したことの無い新規性の高いものであり、連結財務諸表の作成実務に大きな変化を及ぼす可能性を秘めているといえよう。また何よりも 2015 年 ED における大きな変化は、報告企業概念の定義を断念している点であり、当該フェーズの基礎的思考であった、報告企業概念の定義による財務諸表の「場」の画定という目的が失われてしまっている点である。その代わりに、当該 ED では、「企業全体の視点」

という、「場」の画定とは異なる財務諸表作成アプローチを提案する。IASB は失われた概念性や論理性を強化するために、「場」の画定の議論から財務諸表作成アプローチの議論へと報告企業フェーズの性質を変えようとしているのかもしれない。(小形健介)

(8) 概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義

本稿では、分析視点として、IASB の新しい概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義を対象として、それが、どのように概念フレームワーク全体と関連しながら、大枠としての概念フレームワークの公正価値化がなされているのかという観点から、文献研究に基づいて財務諸表の構成要素の定義に関する到達点としての特徴点と問題点を明らかにすることを目的としている。この検討によって、次のことが明確にされた。

新しい概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義に関する特徴点としては、意思決定有用性アプローチ・資産負債アプローチ・負債確定アプローチを前提とした定義になっていること、財務諸表の構成要素の定義を始めとして概念フレームワークが大枠として金融商品会計に適合するような公正価値会計化がなされていること、資産負債は将来の経済的便益の流入流出ではなく、経済的資源であると考えること、不確実性（蓋然性）は定義や認識規準ではなく、測定における問題として取り扱われること、（純損益やその他の包括利益を構成要素とする）財務業績の計算書という名称から明らかのように、包括利益を業績と考えていること等があることが明らかにされた。他方、問題点としては、蓋然性を定義や認識規準で取り扱わないことによって、信頼性のない項目が計上される可能性があること等が明らか

になった。(岩崎勇)

(9) 概念フレームワークにおける質的特性について—制度的補完性理論と忠実な表現概念の関係—

2001年に起こったエンロン事件は、一企業の倒産にとどまらない大事件に発展し、米国全体のコーポレート・ガバナンス問題に発展した。このような事態に対応して、米国議会は、コーポレート・ガバナンス問題に対処する一方、それに密接に関係する会計基準設定方式を、Tweedie 証言を契機として、伝統的な規則主義的会計基準の設定方式から原則主義的会計基準の設定方式に変更した。そして、会計基準の設定方式の変更の規定を盛り込んだのが2002年に公表された Sarbanes-Oxley 法である。同法のセクション108「会計基準」の箇所では、証券取引委員会 (SEC) に、原則主義的会計システムを導入した場合の研究成果を、報告書として議会に提出するよう規定した。これを受けて、SEC は、2003年に、目的志向型の会計基準を重視し、収益費用観を否定した新概念フレームワークの開発を、財務会計基準審議会 (FASB) に指示した。FASB は、2004年7月に、目的志向型の会計基準を公表すべきことと、旧概念フレームワークの欠陥を是正すべきこと等の回答を SEC にしている。このような経緯を踏まえて、国際会計基準審議会 (IASB) と FASB は、2010年に、共同で開発した新概念フレームワーク—財務報告目的と質的特性—を公表している。

本稿では、IASB が1989年に公表した旧概念フレームワークと、IASB/FASB が2010年に公表した新概念フレームワークとを比較検討し、新概念フレームワークにおける質的特性の諸問題を制度的補完性理論と関連付けて考察した。検討の結果、2010年に公表された新

概念フレームワークは、IASB と FASB とがノーウオークの合意 (2002年) 以降、共同で改訂作業をしているので強靱な制度的補完性を保持してきたといえる。従来、公正価値の強調しすぎを、信頼性概念が牽制してきたが、公正価値と親和性が特に高い忠実な表現概念では牽制できない。したがって、信頼性概念に代えて忠実な表現概念が採用されたことは、目的適合性と忠実な表現の協力体制が重視されればされるほど公正価値が極端に拡張される傾向になるので、理論的な妥当性を欠いていると指摘した。(梶田龍三)

(10) 概念フレームワークと個別基準における認識—構成要素の定義における収益を中心として—

本稿では、概念フレームワークにおける認識と、個別基準における認識とが首尾一貫して矛盾なく説明できるかどうか検討することを大きな目的とする。これは、矛盾なく説明できる関係にあることが確認されれば、検討対象とした個別基準以外の別の個別基準の可能性等にも言及できることを示すのが具体的な目的である。一方、矛盾が認められれば、その問題点の析出と影響の可能性について言及していくことを具体的な目的としている。概念フレームワークと個別基準の関係性を検討するために、2010年版概念フレームワーク (以下 FW2010) と2014年の IFRS15 (「顧客との契約における収益」) 並びに2015年の概念フレームワーク ED (以下 FW-ED2015) とを題材とする。

収益の定義の面からは、FW-ED2015 > FW2010 > IFRS15 ということが指摘できた。すなわち仮説1の「概念フレームワークにおける収益の定義と IFRS15 における収益の定義は矛盾していない」という点は確認できた。また、仮説2として「概念フレームワークにお

る収益認識規準と IFRS15 における収益認識規準は矛盾していない」という認識規準そのものの検討では、FW2010>IFRS15 であったし、同様に FW-ED2015>IFRS15 であるものの、必ずしも FW-ED2015>FW2010>IFRS15 という関係が成り立つわけではないことも確認できた。

これは、FW-ED2015 での認識規準の要件が蓋然性の要件を外して目的適合性に代えていくことで、より柔軟に拡大できるようにし、さらに信頼性に代えて忠実な表現にしていくことにより、さらに拡大しつつも、コストベネフィットの要件を追加することで、その範囲を自在に変えられるように設計しているともいえる。このように曖昧さが増加する概念フレームワーク（開発）そのものの存在意義を再確認する必要がある。（成川正晃）

(11) 概念フレームワークにおける混合測定基礎アプローチの意義

本稿では、ED における測定に関し、DP との比較等を含め検討した。ED では、混合測定基礎アプローチを採用し、複数の測定基礎を選択可能にしている。この複数の測定基礎を財政状態計算書における資産又は負債と純損益計算書における関連する収益又は費用で異なって用いる二重測定も容認している。そして、混合測定それ自体は新しいものではないが、ED では、歴史的な原価と現在価値の 2 区分とした上で、現在価値の例示として公正価値だけでなく、使用価値および履行価値も明示した。使用価値や履行価値は、FASB における SFAC 第 7 号や SFAS 第 157 号の公表までの議論において排除され、FASB における公正価値測定においては企業固有の仮定を用いないことで、概念上は市場参加者の仮定によりレベル 3 であっても市場価格を目標とした測定となるものであ

った。信頼性を忠実な表現に変更し、また、検証可能性を劣後させている概念フレームワークの質的特性から考えると、理論的には公正価値から使用価値へという流れも生じるものと考えられる。おそらく、一般的には使用価値による測定に関する操作性等の不信感があるものと思われるが、検証可能性を劣後した概念フレームワークでこの問題に対しどのように対処するかという問題が生じるものと思われる。また、FASB では減損会計にも用いていない使用価値を IASB の概念フレームワークで明示したことは、今回の概念フレームワーク・プロジェクトが IASB 単独で行っていることと無関係とは考えにくい。このような FASB と IASB の差異が明確になっているという点にも、使用価値を明示した ED における混合測定基礎アプローチには意義があるものと思われる。（金子友裕）

(12) 概念フレームワークにおける測定属性－IAS 第 41 号「農業」との関係を中心に－

本稿では、IASB 概念フレームワークと IAS 第 41 号「農業」との関係、特に測定属性の観点を中心に考察することで、IASB 概念フレームワークにおける測定属性並置の意味を考察することを目的としている。周知のように、IASB 概念フレームワークでは、測定属性については、取得原価、現在原価、実現可能（決済）価値、現在価値という 4 つの測定属性を並置されており、どの測定属性が最も好ましいか等の価値判断は示されていない。この測定属性並置という示し方は、1989 年に最初の IASB 概念フレームワークが提示されて以来踏襲されてきた。本論文では、IASB 概念フレームワークが設定されてから 27 年経った現在、測定属性並置という示し方には変化がないが、その「意味」については大きな変化があったのではない

かということ、IAS 第 41 号「農業」との関係を中心に考察したものである。

本稿における考察の結果、IASB 概念フレームワーク設定当初における測定属性並置には、取得原価以外の測定属性の選択可能性を明示し、その中から選択された測定属性を核に据えた新たな会計モデルも構想可能であることを示唆する、一種チャレンジングな意味があったと考えられた。IAS 第 41 号「農業」は、まさにこの意を受け、並置された測定属性のうち主に実現可能（決済）価額を公正価値として、「現在の公正価値を用いて生物学的成長を認識し測定するモデルの会計」こそ目指すべき会計モデルであり、「取引を基礎とした取得原価会計モデル」にとって代わるべきことを主張したのである。しかしながら、公正価値会計がかなり浸透した現在、測定属性並置が有する意味は、かつてのチャレンジングな意味ではなく、「さまざまな会計モデル」に適用可能となる各種の測定属性を安定的に示すプラットフォームとしての意味に変化していると考えられるのである。（戸田龍介）

(13) 概念フレームワークにおける財務諸表の表示および開示

本稿では、財務諸表の表示および開示の領域を取り上げて、当該概念フレームワーク改訂への段階的な取組みである 2013 年公表の DP、2015 年公表の ED、DP および ED に寄せられたコメントとそれに基づく再審議に関する文書に照らして、概念フレームワーク最終化の方向性を検討している。

DP では、基本財務諸表および財務諸表注記について個々の目的を記載していたのに対して、ED ではそれらを業績報告プロジェクトおよび開示イニシアティブにおいて検討することとして、財務諸表全体の目的および範囲につ

いての定義を示すことによって財務諸表の範囲を明確化している。また、DP における伝達の諸原則の一部は基礎となる概念よりも財務諸表の表示に焦点を当てていたため、ED では基礎となる概念を記述した諸原則を記載するとともに、追加的なガイダンスの対応については開示イニシアティブに委ねることを提案している。ED の提案については、「財務諸表の目的と範囲」についても、「コミュニケーションツールとしての表示および開示」についても、多くのコメントにおいて概ね賛同が得られた。また、多くのコメントは、開示イニシアティブプロジェクトの一環として ED において提案された概念をさらに発展させるというボードの提案を支持したものの、両者の相互の影響を明確にすることを提案した意見もみられた。

このような状況を前提として、今後の課題としては、開示を巡る他のプロジェクトの成果が、改訂概念フレームワークにフィードバックされて相互に効果を高めるという側面と、改訂概念フレームワークではハイレベルのガイダンスを示し、実務に係わる具体的な領域や問題については関連する個々の会計基準等に委ねるといった側面を峻別して対応することが必要になると解される。（杉山晶子）

(14) 概念フレームワークにおける純損益とその他の包括利益の表示

本稿では、財務業績の表示の領域を取り上げて、当該概念フレームワーク改訂への段階的な取組みである 2013 年公表の DP、2015 年公表の ED、DP および ED に寄せられたコメントとそれに基づく再審議に関する文書に照らして、概念フレームワーク最終化の方向性を検討している。当該領域における ED の提案のポイントは、以下のとおりである。

①純損益を企業の当期の財務業績に関する

情報の主要な源泉と位置づけて、すべての収益および費用を純損益計算書に含めるという反証可能な推定を設ける。②収益および費用を純損益計算書から除外することが情報の目的適合性を高めることとなる場合には反証可能となり、当該収益および費用は OCI に含まれる。③OCI は、それが将来のどこかの期間において純損益計算書にリサイクリングされるという反証可能な推定を設け、この振替はその将来の期間において純損益計算書に含まれる情報の目的適合性が高まる時点で行われる。④振替が純損益計算書における情報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は、上記の推定が反証される可能性がある。⑤どのような場合に収益または費用の項目を純損益計算書または OCI に含めるべきなのかを定義することは、実行可能ではなく適切でもない。これらの ED の提案に対してはとりわけ異論が多く、寄せられた意見の内容も様々であった。アジェンダペーパー 10D 「再審議のアプローチ—財務業績の表示」によれば、再審議の結果、財務業績の表示についてはハイレベルのガイダンスを提供するアプローチを採用し、本 ED の提案を出発点として、改訂概念フレームワークにおいてはハイレベルなガイダンスを提供することとされた。

このような状況を前提として、今後の課題としては、当該領域に対しては、純損益と OCI の定義と区分、OCI のリサイクリングに関する概念的な基礎の明確化等、概念フレームワークが最終化された後も、さらに進んだ検討が求められると解される。(杉山晶子)

(15) 概念フレームワーク (公開草案) に対するコメントレター

—DRSC と EFRAG を中心として—

本稿では、概念フレームワーク (公開草案)

に対する「ドイツ会計基準委員会」(以下、DRSC と略す)と「欧州財務報告諮問グループ」(以下、EFRAG と略す)のコメントレターを検討している。公開草案は 2015 年 5 月に公表され、そのコメントレターの期限は 2015 年 10 月 26 日になっている。コメントレターでは公開草案の論点に 18 の質問を設け、その賛否、理由等の記入を求めている。検討の結果、次のことが明確にされた。(1) DRSC のコメントレターは公開草案に否定的な評価を下している。何故なら、公開草案は業績測定ガイダンス、持分と負債との相違について実質的な進展をなさず、したがって、公開草案は IFRS の開発・改訂のために援助の役割を果たさない、と考えるからである。DRSC は受託責任目的を重視し、さらに会計単位や事業モデルについて明確な説明を IASB に求めている。(2) EFRAG のコメントレターは公開草案に全体として肯定的な評価を下しているが、個別的に異なる見解もみられる。例えば、受託責任評価のための情報と投資意思決定のための情報を並列的に捉え、前者の情報は投資意思決定にも有用であるとしている。また、慎重性の役割を会計基準の設定に求めており、さらに事業モデルも認識、測定、表示・開示等において考慮すべき要素としている。(3) EFRAG はコメントレターの付録 2 で「会計単位の決定」を四つの例を用いて検討している。ここで製品保証を例に、会計単位の決定を紹介している。公開草案は「目的適合性」「忠実な表現」「コスト制約」「資産の部分を移転する」を会計単位の決定要因としているが、かかる公開草案の説明では会計単位を明確に決定できないことを EFRAG は明らかにしている。(本田良巳)

第3部 概念フレームワークをめぐる制度的諸問題

(16) IASBにおける組織構造の変化

－2006年～2015年を対象として－

本稿では、基準開発、とりわけ概念フレームワークの形成時期において、IASBのパワーないしリソースの源泉がどこにあるのか、それは2011年を境に変化しているのか、そうであるならばどのように変化しているのか、を明らかにすることを目的とする。IASBの組織構造の特徴を抽出するにあたり本稿では、審議会メンバーの職歴にもとづいたデータ・セットを用いる。これにより、審議会メンバー就任前の職業ないし委員等として関わった組織の、組織間の関係性の強さから、審議会はこういった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、またどのような価値観がネットワーク内で支配的なのか、を明らかにすることができる。なお、その際、本稿では特定の組織を示したデータと属性に分類したデータの2種類を用い、これらをそれぞれ2006年～2010年と2011年～2015年の2つの期間に分けている。これらの分析の結果は以下のとおりである。まず、2006年～2010年において、IASBは国際的な会計事務所とFASBを中心に、とりわけ会計プロフェッションのリソースを活用して基準開発を行っていたのに対し、2011年～2015年ではIOSCOを中心に、国際的な会計事務所とFASBのリソースを活用して基準開発を行っていたという点である。これら2つの期間における変化として指摘されるべき点は、会計プロフェッションの影響力の低下と、IOSCOといった国際的規制機関の影響力の増大、である。IASBにおけるこのような主要アクターの変化、とりわけ専門性の低下は、その基準開発活動を大きく変える可能性があり、会計の基礎的思考を規定する概念フレームワー

クの内容に大きな影響を及ぼすと考えられるのである。(小形健介)

(17) IASB・IIRCにおける統合報告の方向と課題

本稿では、統合報告(IR)に対するIASBと国際統合報告評議会(IIRC)の方向を確認したうえで、統合報告書の現時点での主たる課題を抽出し、これを良い方向に導くための方策を、バランスト・スコアカード(BSC)の活用の観点から提案することを目的としている。IASBは財務報告の中での非財務情報の開示を推奨し、統合報告の中に記載される非財務情報としてのManagement Commentary(MC)は、このための一形態と考えられる。MCは、企業が持続的・長期的に企業価値創造を実現していくために、経営者が抱いているストーリーを表現する場でもある。財務資本提供者である株主・投資家が期待する財務リターンとしての目標売上高・目標利益などを獲得するまでのストーリーを経営者は当然描いていると考えられるので、これをMCの場でいかに表現していくかは、統合報告書記載の問題として現時点での重要な課題である。企業による価値創造が良好なレベルで継続していけば、各ステークホルダーへの分配の原資が増加することになり、財務資本提供者のみならず広範囲のステークホルダーに恩恵をもたらすことになる。経営者はまさに、この状態にたどりつくまでのストーリーをMCで語る必要がある。

ここでのストーリーの描き方として、本論文では管理会計領域におけるBSCの活用が有用であることを、造船企業におけるBSCモデルを用いて提案している。本論文が提案する統合報告書MCの中に、BSCを活用した企業価値創造プロセスの説明を取り入れることができれば、従来、組織内に留まっていた企業価値創

造プロセスの可視化が、組織外のステークホルダーにも共有されることになる。この点は、BSC にとっても新境地となる可能性がある。(宮地晃輔)

III むすび

本研究グループは、2年間研究を行い、その研究成果を、『最終報告書』という冊子の形でまとめているので、詳しい内容はそちらを参照して頂きたい。なお、現在までIASBから公表されているのは、概念フレームワークの公開草案であり、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り、別の機会に最終版を前提とした論文集ないし本として纏めていきたい。

注

- (1) 『最終報告書』は、国際会計研究学会のホームページに公表している。

参考文献

- IASB [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] 『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*. (企業会計基準委員会訳 [2013] 『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直し)
- [2014] *Conceptual Framework (web presentation documents)*.
- [2015] *IASB Exposure Draft, Conceptual Framework for Financial Reporting*. (企業会計基準委員会訳 [2015] 『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』)
- 国際会計研究学会研究グループ [2016] 『IFRS の概念フレームワークについて—最終報告書—』国際会計研究学会研究グループ

なお、本稿は、科学研究費基盤研究(C)課題番号16K03989の研究成果の一部である。