

概念フレームワークの意義と概要

— IASB 概念フレームワークと ASBJ 討議資料 —

長谷川 美千留

1. はじめに
2. 概念フレームワークの意義
3. IASB 概念フレームワークの概要
4. ASBJ 概念フレームワークの概要

1. はじめに

1973年に国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee: IASC)が設置されて以来、様々な観点から会計基準の国際化が議論されてきた。第一段階として、ある種の理想としての国際会計基準の設定をめぐる議論、第二段階として、国際的な資金調達の活発化を背景とした国際会計基準調和化に関する議論、そこから派生した会計の類型化、いわゆるアングロ・サクソン系の会計とフランコ・ジャーマン系への大別と特徴づけ、そして第三段階として、現在の会計基準の国際的収斂、いわゆる近年のコンバージェンスを巡る議論である。

ここでは、いかなる視点に立ち会計基準の国際化を論ずるかという問題が生じる。これに関する、第一の視点は、会計の本質として、投資意思決定への有用性を重視するものである。第二の視点は、各国固有の会計に着目し、その文化的要素を尊重する視点⁽¹⁾である。この問いかけは、会計のみならず、昨今のグローバリズムや国際化を巡る諸問題と本質的に類似してい

る。

本ノートにおいては、現状に鑑み、第一の視点から考察を行う。すなわち会計の作成者のための会計ではなく、外部の財務諸表利用者のための会計、投資意思決定の有用性を会計の重要な質的特徴とするという視点である。そこから、第一に概念フレームワークとは何か、その意義について論じ、第二にIASB概念フレームワークについて、そして第三に近年の我が国における概念フレームワークについて概要を著すこととする。

2. 概念フレームワークの意義

概念フレームワーク (conceptual framework)⁽²⁾とは、その名の示すように会計上の基礎的な概念について定義し、また会計に関する基本的枠組みを提示するものである。概念フレームワークに規定された基礎的枠組みならびに基礎的な概念に基づき、そこから会計基準は整合性を持って導出されることが理想的である。また、新たな会計事象に対して、会計基準を設定する、もしくは改訂するに際し、その礎となるべきものである。この道筋によって各会計基準間の整合性は高いものとなる。

八戸大学ビジネス学部

国際的に有名な概念フレームワークとして、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB, 概念フレームワーク設定当初は IASC) による「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク: Framework for the preparation and presentation of Financial Statements」と、米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) による「財務会計諸概念に関するステートメント: Statement of Financial Accounting Concept: SFAC」が有名である。これらの諸外国の概念フレームワークは、まず財務報告の目的について提示し、そこから概念フレームワークを構築していく。IASB 概念フレームワークにおいては、「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当たり、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にある (IASB [2004] para. 12・IASCF [2007] p. 41)」とされている。ただし財務諸表は、すべての情報利用者の必要とするすべての情報を提供するのではなく、ほとんどの利用者の共通の要求を満たすにすぎない。また財務諸表はアカウントビリティの本質である、「受託責任の又は経営者に委ねられた資源に対する会計責任の結果をも表示する (IASB [2004] para. 14・IASCF [2007] p. 41)」のである。

次に、FASB の概念フレームワーク、SFAC においては、財務諸表ではなく財務報告の目的として、合理的な経済的意思決定にとって、有用な情報の提供がその目的として挙げられる。また、ここにいる財務報告とは、財務諸表によってもたらされる情報に限定しない点に特徴がある。また、経済社会における財務報告の役割として、「経営および経済的意思決定を行うに当たり有用な情報を提供すること (FASB [1978] SFAC No. 1 para. 33)」とされ、いわゆる意志決定有用性アプローチ⁽³⁾が採用されているのである。

FASB の概念フレームワーク作成以前は、

APB 報告書第 4 号「営利企業の財務諸表の土台をなす基礎概念と会計原則 (Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises 1970)」がこれに類似するものとして、存在している。しかしこの報告書は、体系的な会計基準を導出するものではなく、むしろ帰納的アプローチのように、現状から現出するある種の体系をまとめたものに過ぎない。FASB の概念フレームワークにおいては、財務諸表の目的、財務情報の質的特性、会計の基本的要素、測定の規準、測定単位、などが明らかにされている。

そして、概念フレームワークはなぜ必要か、という問題について、FASB は以下の指摘⁽⁴⁾をしている。概念フレームワークにより、「一貫した諸基準をもたらすことができ、かつ財務会計及び財務諸表の性質、帰納および限界を規定する、相互に関連した目的と基本概念 (fundamentals) の脈絡ある体系、すなわち一種の憲法である。(FASB [1976] para. 4/森川 [1988] p. 5)」概念フレームワークの具体的効用⁽⁵⁾として FASB が提示するものは、以下の 5 点である。

- ① 会計基準設定に責任を負う機関にとって指針となること。
- ② 公表された個別の基準がない場合に、会計上の問題を解決するための準拠枠を提供すること。
- ③ 財務諸表の作成にあたって下される判断の許容範囲を定めること。
- ④ 財務諸表に対する財務諸表利用者の理解と信頼を高めること。
- ⑤ 比較可能性を高めること。

すなわち概念フレームワークとは、財務報告もしくは財務諸表の目的を達成するために、必要不可欠な会計における礎となるものであり、これにより整合性の高い会計基準が導出されると想定される。

我が国においても、この概念フレームワークに相当するものとして、2004年7月2日、討議資料『財務会計の概念フレームワーク』が基本

概念ワーキンググループより公表された。その後、2006年12月26日、この2004年度版討議資料の改訂版が、企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan：ASBJ）より公表されている。この日本版概念フレームワークの設定⁶⁾は、英米系の国においては、一般的なものであり、会計の国際化の動向を通して我が国にも導入されたといえよう。我が国の概念フレームワークにおいて、その意義は「現行の企業会計（とくに財務会計）の基礎にある前提や概念が要約・整理されており、その内容は、将来の会計基準設定の指針になると期待されている。その指針によって、会計基準の体系的安定が得られれば、会計基準の変化についての予見可能性が高まる（基本概念ワーキンググループ [2004] i）」と述べられている。

すなわち、会計上の基礎前提ならびに概念の整理と、体系的に安定した会計基準が導出されることが、その意義とされていることが確認できる。また「概念フレームワークを記述する体系には、本来、多様な選択肢がありうるが、この討議資料の構成は、大枠で海外の先例に従っている。（基本概念ワーキンググループ [2004] i）」また、「海外と同一の構成を採用することによって、会計基準の国際的収斂（または調和）をめぐるコミュニケーションも、より円滑になるであろう（基本概念ワーキンググループ [2004] i）」と述べられ、国際的動向、言いかえれば内発ではなく外圧による概念フレームワークの形成という特徴が出ている。このように、我が国の概念フレームワークは、国際的収斂を背景とし、我が国の会計について国際的な理解をより促すことが大きな目的となっている。すなわち我が国においては、概念フレームワークがその高い有用性を認められ、内発的に形成されたというのではなく、むしろ国際的な会計基準の収斂という方向性の中で、国際的に会計水準の高さをアピールするための手段として形成されたといえよう。この点が、我が国の概念フレームワークが、諸外国の概念フレームワークの意義とは

決定的に異なる点として挙げられる。また、同様に、この特質が我が国の概念フレームワークの問題でもある。

3. IASB の概念フレームワークの概要

1989年7月、IASB は概念フレームワークを公表している。本概念フレームワークは、のちのIASB に2001年4月採択されている。IASB は、その序文の中で、各国の社会・経済・法律環境、財務諸表利用者要求の相違により生じる差異を狭めることを責務として掲げ、「国際会計基準委員会は経済的意思決定に有用な情報を提供するために作成される財務諸表に焦点を当てることによって、より一層の調和が達成できる（IASB [2001] 序文/IASCF [2007] p.38）」としている。ここから、一つの会計事象に対する会計処理の選択肢の減少による、比較可能性の向上、経済的意志決定に有用な情報の提供、会計基準の国際的調和化という三つの基本的思考が読み取れる。

概念フレームワークの目的として、以下の7つが提示される。

- ① IASB 理事会が将来の国際会計基準の作成と現行の国際会計基準の見直しを行うのに役立てること。
- ② 国際会計基準によって認められている代替的な会計処理の数を削減するための基礎を提供することによって、IASB 理事会が財未諸表の表示に関する規制、会計基準および手続きの調和を促進するのに役立てること。
- ③ 国内基準を作成する各国の会計基準設定主体の助けとなること。
- ④ 財務諸表の作成者が、国際会計基準を適用し、また国際会計基準の主題となっていないテーマを処理する際に役立てること。
- ⑤ 財務諸表が国際会計基準に準拠しているかどうかについて、監査人が意見を形成

する際に役立てること。

- ⑥ 財務諸表の利用者が、国際会計基準に準拠して作成された財務諸表に含まれる情報を解釈するのに役立てること。
- ⑦ IASCの作業に関心を有する人々に、国際会計基準の形成に対するアプローチに関する情報を提供すること。

国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB, 概念フレームワーク設定当初は IASC) による「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク: Framework for the preparation and presentation of Financial Statements」は、外部の利用者のために財務諸表の作成及び表示の基礎となる諸概念について定義している。そして外部利用者は、以下の様々な経済的意思決定を行うために、財務諸表を利用する。

経済的意思決定とは、以下の7つである。

- ① 持分投資の購入・保有または売却時期の決定,
 - ② 経営者の受託責任または会計責任の評価,
 - ③ 従業員に対して給料を支払い、また他の便益を提供する企業能力の評価,
 - ④ 企業への貸付金に関する安全性の評価,
 - ⑤ 課税政策の決定,
 - ⑥ 配当可能利益及び配当金額の決定,
 - ⑦ 企業活動の規制,
- (IASB [2001] 序文/IASCF [2007] p. 38 序文)

経済的意思決定者に利用される財務諸表の目的は、「広範な利用者が経済的意思決定を行うに当たり、企業の財務状態、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にある (IASB [2001] para. 12/IASCF [2007] p. 41)」としている。これは FASB による SFAC における記述と類似する⁽⁷⁾。次に財務報告は「企業の経済的資源、かかる資源に対する請求権ならびにその資源およびこれらの資源に対する請求権に変動をもたらす取引、事象および環境要因の影響に関する情報を提供しなければならない」

「企業の経済的資源、債務および出資者持分に関する情報を提供しなければならない。かかる情報は、投資者・債権者その他情報利用者が企業の財務的な長所および短所を明らかにし、かつその流動性および支払い能力をあらかじめ評価するのに役立つ (FASB [1978] SFAC No. 1 para. 41)」。この財政状態に密接な関係性を持つのは、資産・負債・持分という3つの構成要素である。

第一の構成要素である資産とは、「過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源 (IASB [2001] para. 49(a)/IASCF [2007] p. 48)」と定義される。将来の経済的便益をもたらす資源の支配という思考が基礎となっている。また、第二に、負債とは「過去の事象から発生した当該企業の現在の債務であり、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企業から流出する結果になると予想されるもの (IASB [2001] para. 49(b)/IASCF [2007] p. 48)」である。この負債にとって基本的な特徴として、「企業が現在の債務を負っていること (IASB [2001] para. 60/IASCF [2007] p. 49)」が挙げられる。そして、債務は「通常、資産が引き渡された時に、あるいは、企業が資産を取得するために取り消し不能な契約を結んだ時のみ生じる (IASB [2001] para. 61/IASCF [2007] p. 50)」のである。資産・負債と、二つの定義に用いられる経済的便益とは、潜在的能力を意味している。ここにいう潜在的能力とは、現金及び現金等価物、同等物の流入に貢献する潜在的能力を意味している。第三に、持分とは「特定の企業すべての負債を控除した残余の資産に対する請求権 (IASB [2001] para. 49(c)/IASCF [2007] p. 48)」である。すなわち持分の測定は、資産および負債の測定額に依存することになる。収益とは、「当該会計期間中の資産の流入もしくは増加又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加 (IASB [2001] para. 70(a)/IASCF [2007] p. 51)」と定義される。収益

は、広義の収益と狭義の収益に分かれ、広義の収益は収益と利得であり、収益は「企業の通常の活動の過程において発生し、売上、報酬、利息、配当、ロイヤルティーおよび賃借料(IASB [2001] para. 74/IASCF [2007] p. 52)」などの名称で呼ばれる。いずれにせよ、概念フレームワークにおいては、収益と利得が別の要素とはみなされず、経済的便益の増加が要件となる。また費用は、「当該会計期間中の資産の流出もしくは減価または負債の発生を形をとる経済的便益の減少(IASB[2001]para. 70(b)/IASCF[2007] p. 51)」であり、「企業の通常の活動の過程において発生する費用だけでなく損失が含まれる(IASB [2001] para. 78/IASCF [2007] p. 52)」と定義される。損失においても、経済的便益の減少額がその要件となる。

財務諸表の構成要素については、以下の二つの要件を満たした場合に認識されることとなる。

- ① 当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するかまたは企業から流出する可能性が高い。
- ② 当該項目が信頼性を持って測定できる原価又は価値を有している。

(IASB [2001] para. 83/IASCF [2007] p. 53)

財務諸表は、会計の本質であるアカウンタビリティの結果をも示すものであり、経営者の受託責任に関する評価の手段としての意味をも有すると位置づけられるのである。また、財務諸表の利用者として、現在の及び潜在的な投資家、従業員、債権者、取引先、得意先、政府、一般大衆などが想定されるが、これらのすべてのニーズを満たすことは目的ではない。財務諸表作成に際して、発生主義ならびに継続企業が基礎前提とされる。なぜなら、「発生主義に基づく財務諸表は、過去の取引その他の事象について、経済的意思決定を行う利用者にとって、最も有用な種類の情報を提供する(IASB [2001] para. 22/IASCF [2007] p. 43)」からである。また、継続企業前提とは、「予見し得る将来にわたって事

業活動を継続するであろう(IASB [2004] para. 23/IASCF [2007] p. 43)」という前提である。

次に、財務諸表の有用性にとって重要なものが、質的特性である。つまり質的特性とは、「財務諸表が提供する情報を利用者にとって有用なものとする属性(IASB [2001] para. 24/IASCF [2007] p. 43)」を意味するのである。主要な質的特性は、① 理解可能性、② 目的適合性、③ 信頼性、④ 比較可能性の4つである。理解可能性は、財務諸表利用者にとっての、理解しやすさであり、そこで想定される財務諸表利用者は、「事業、経済活動及び会計に関して合理的な知識を有し、また合理的に勤勉な態度を持って情報を研究する意思を有すると仮定される(IASB [2001] para. 25/IASCF [2007] p. 43)」のである。目的適合性とは、当該情報が意思決定者の要求に適合しているかを問うのである。重要性とは、当該情報が財務諸表利用者、すなわち意思決定者の経済的意思決定に影響を及ぼすとき重要であるとみなされる。重要性とは「情報が有用であるために有していなければならない主要な質的特徴の1つであるというよりは、入口または境界線を示すもの(IASB [2001] para. 29/IASCF [2007] p. 44)」である。信頼性とは、当該情報に重大な誤謬および偏向がないことを意味する。比較可能性とは、期間比較、ならびに企業間比較という意味での比較可能性である。比較可能性とは統一性とは異なり、また新たな改善された会計基準の導入を比較可能性という視点から排除するものでもない。比較可能性の重要な意義は、財務諸表の利用者に対して、「採用した会計方針、その変更およびかかる変更の影響を知らせること(IASB [2001] para. 40/IASCF [2007] p. 46)」である。

資本維持概念については、貨幣資本維持ならびに実体資本維持の二つの資本維持概念が提示されている。資本維持概念は、利益計算の基礎となるべき重要な概念である。二つの資本維持概念の相違として、「企業の資産および負債の価格変動の影響に関する扱い(IASB [2001] para.

108/IASCF [2007] p. 57)」にあるとし、物的生産能力を重視する実体資本維持概念において当該価格変動は、「企業の物的生産能力の測定において変動とみなされ（中略）したがって、それらは、利益ではなく、持分の一部である資本維持修正額（IASB[2001]para. 109/IASCF[2007] pp. 57-58）」として取り扱われるのである。

4. ASBJ 概念フレームワークの概要

2004年7月、企業会計基準委員会の基本概念ワーキンググループから日本版概念フレームワークともいべき討議資料、「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」が公表された。その後、2006年12月、再度、討議資料として公表されるにいたった。現在、IASBならびにFASBという二大概念フレームワークそのもののコンバージェンスが進行中のため、あくまでその動向を見据える意味で、討議資料という位置づけにおかれている。概念フレームワークとは、「企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や基礎を体系化したもの（ASBJ [2006] 序文 p. 1）」であると当該討議資料においても位置づけられている。我が国における概念フレームワークの在り方については、すでに議論がなされてきた⁹⁾本概念フレームワークの公表については、トライアングル体制と呼ばれた我が国固有の複雑な会計構造からの脱却、すでに述べたように国際的動向に鑑み、資金調達に際しての自国会計の国際的なアピールという側面がある。

討議資料においては、概念フレームワークの設定に際して、二つの方向性が議論されたことが示される。第一は、現状の記述という方向性、第二は理想像を示すという方向性である。結果的に第二の方向性が採用された。

次に、討議資料は以下の4章から構成される。

- ① 第1章 財務報告の目的
- ② 第2章 会計基準の質的特性
- ③ 第3章 財務諸表の構成要素
- ④ 第4章 財務諸表における認識と測定

討議資料においては、財務報告の目的は「投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような企業の財務状況の開示（ASBJ [2006]序文 p. 1）」、「投資家による企業成果の予測や企業評価のために将来キャッシュ・フローの予測に役立つ情報を提供すること（ASBJ [2006]序文 p. 7）」であるとされる。投資家を利害関係者または財務報告対象の中心に据え、かれらの投資のポジションと投資の成果の測定・開示という視点から財務報告目的が設定されている点に特徴がある。討議資料はこの投資のポジションについて、以下のように記している。「投資のポジションに類似する用語としては、従来の財政状態あという用語が用いられてきた。しかし、この用語は、多義的に用いられているため、新たに抽象的な概念レベルで使用する用語として、『投資のポジション』を用いた（ASBJ [2006]p. 2)」。投資のポジションという用語は、従来の財政状態に類するが、そこには貸借対照表自体を新たな抽象的概念で把握しようとする試みが見られる。貸借対照表に示される要素について、投資家の資金（投資）という視点から新たに捉らえているのである。

この投資のポジションと投資の成果の測定と開示という視点は、討議資料の様々な箇所に見えてくる。財務報告の目的は、社会的要請に基づくものであり、この社会的要請とは投資家による企業価値評価に有用な情報提供であるとされる。一般的に、経営者と投資家との間には「情報の非対称性」、すなわち情報格差¹⁰⁾が存在する。これを埋めるという意味で財務報告が重要な役割を持つ。財務報告制度における重要な当事者は、経営者・投資家・監査人の三者であり、投資家については「原則として、一定以上の分析能力を持った投資家（ASBJ [2006] para. 7 p. 1)」が想定されている。また「(株式や社債を引用者一) 現に保有するものだけでなく、これらを保有する可能性のあるもの（ASBJ [2006] para. 7 p. 3)」とし、投資家には、潜在的投資家も含まれている。

IASB 概念フレームワークやFASBのSFAC (FASB 概念フレームワーク) においては、意思決定有用性という思考が大きな役割を果たしている。討議資料においては、この意思決定有用性が、会計情報において最も重要な質的特性と位置づけられている。そして、この意思決定有用性は「すべての会計情報とそれを生み出すすべての会計情報に要求される規範(ASBJ [2006] 序文 p.7)」とみなされる。

会計情報基本的な特性である意思決定有用性は、二つの下位概念、意思決定との関連性と信頼性に支えられている。第一に、意思決定との関連性とは、当該情報が財務諸表利用者すなわち意思決定者の関心とリンクしているかという問題であり、意志決定目的に関連する情報であるかどうか、という問題である。第二に、信頼性とは、当該会計情報が信用に足ることである。信頼性とは、「中立性・検証可能性・表現の忠実性などに支えられ、会計情報が信頼に足る情報であること(ASBJ [2006] para. 6 p.9)」を意味している。中立性は、経営者と投資家の利害の不一致が存在するため重要となる。また利益情報には少なからず「ノイズ」が含まれることを完全に排除することはできない。信頼性を達成するには、「事実と会計上の分類との明確な対応関係(ASBJ [2006] para. 7 p.9)」が必要となる。信頼性を構成する下位の概念については、改めて定義すべきかが議論され、結果として「海外の先例を踏襲(ASBJ [2006] para. 14 p.11)」することとなった。中立性とは「一部の関係者の利害だけを偏重することのない財務報告(ASBJ [2006] para. 7 p.9)」、次に検証可能性とは、「測定者の週刊に左右されない事実に基づく財務報告(ASBJ [2006] para. 8 p.9)」、表現の忠実性は「事実と会計上の分類項目との明確な対応関係(ASBJ [2006] para. 9 p.9)」を意味している。

さらに、内的整合性・比較可能性という2つの概念が、先に述べた3つの概念(すなわち意思決定有用性・意思決定との関連性・信頼性)を

支える、という理論構造を持っている。内的整合性とは、ある会計基準がその会計基準の包括的な考えと矛盾を生じないことであり、意志決定有用性は会計基準全体の体系における目標仮説として機能している。内的整合性の意味するところは、所謂、首尾一貫性ではなく、「現行会計基準の体系と矛盾しない個別基準を採用することを要請するもの(ASBJ [2006] para. 19 p.12)」である。

会計情報が最も重要な質的特性である意思決定有用性を持つためには「比較可能性」が求められ、比較可能性とは「同一企業の会計情報を時系列で比較する場合、あるいは同一時点の会計情報を企業間で比較する場合、それらの比較に障害とならないように会計情報が作成されていること(ASBJ [2006] para. 11 p.10)」を意味する。比較可能であるためには、同一会計処理を求める会計事象における同質性が重要となる。同質性とは、「実質が同じ、すなわち企業の将来キャッシュ・フローが投資家の意思決定の観点から同じとみられる場合には、同一の会計処理(ASBJ [2006] para. 20 p.12)」を行うことである。ここにいう比較可能性とは会計処理の画一化を要請するものでもなく、利用者の意思決定への役立ちが重視される。すなわち意思決定有用性の視点から、比較可能性⁽¹⁾が求められることになるのである。

討議資料においては、財務報告の目的として、投資のポジションと成果を示すことに重点が置かれている。この投資のポジションと成果を具体的に示すのが、財務諸表である。財務諸表の位置づけについても、財務報告目的を達成するツールであり、「所有者が提供した資金ウィもとに、企業が実行した投資の特定時点のポジションと、その投資から得られた特定期間の成果を反映している(ASBJ [2006] para. 1 p.15)」とし、財務諸表自体を投資という視点から把握している。財務諸表の構成要素として、まず、第一に資産が定義される。資産とは「過去の取引または事象の結果として報告主体が支配してい

る経済的資源 (ASBJ [2006] 本分 para. 4 p. 15) である。経済的資源という概念によって、資産を定義づける点も「海外の先例を踏襲」しているといえよう。支配の概念については、いわゆる法的所有権は問わない。経済的資源の利用と便益の享受が重要となる。「ここでいう支配とは、所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態 (ASBJ [2006] p. 15)」を意味するのである。また、経済的資源とは、「キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉を言い、実物財に限らず、金融資産およびそれらとの同等物を含む。経済的資源は、市場での処分可能性を有する場合もあればそうでない場合もある (ASBJ [2006] p. 15)」と定義している。経済的資源そのものの処分可能性よりも、むしろ、そこから派生するキャッシュ獲得への貢献を重視する点に特徴がある。第二に、負債とは「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物 (ASBJ [2006] 本文 para. 5 p. 15)」と定義される。第三に、純資産とは、「資産と負債の差額 (ASBJ [2006] para. 6 p. 16)」と定義され、IASB 概念フレームワークにおける持分の定義と一致する。また、純資産と区別して、株主資本が「純資産のうち、報告主体の所有者である株主に帰属する部分 (ASBJ [2006] para. 7 p. 16)」と定義される。

また、費用とは「純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額のうち投資リスクから解放された部分 (ASBJ [2006] para. 15 p. 17)」である。収益とは、「純利益または少数株主損益を増加させる特定期間までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分 (ASBJ [2006] para. 13 p. 17)」である。この二つの構成要素についても、資産・負債という要素の増加・減少ならびに、投資リスクからの解放という観点から定義づけがなされている点に

特徴がある。認識の線引き自体には、資産・負債アプローチが反映され、ここの要素の定義づけは資産・負債概念が基礎となる。そして、その認識のタイミングに関する点においては、投資のリスクからの解放という時点が重要な役割を果たしているといえよう。収益の実現について、不確実性すなわち投資のリスクにさらされた投資が、キャッシュの獲得により、リスクから解放されるすなわち収益として実現する。

利益概念については、包括利益、純利益と二つの利益概念が定義されている。包括利益とは、「特定期間における純資産の変動額のうち報告主体の所有者である株主・子会社の少数株主および将来それらになりえるオプションの所有者との直接的な取引によらない部分 (ASBJ [2006] para. 8 p. 16)」である。一方、純利益は、「特定期間の期末までに生じた純資産の変動額のうち、その期間中にリスクから開放された投資の成果 (ASBJ [2006] para. 9 p. 16)」であり、「報告主体の所有者に帰属する部分 (ASBJ [2006] para. 9 p. 16)」である。純利益の特徴として、「純利益は純資産のうち、もっぱら株主資本だけを増加させる (ASBJ [2006] para. 9 p. 16)」点が挙げられる。また純利益は、「収益から費用を控除した後、少数株主損益を控除して求められる。(ASBJ [2006] para. 11 p. 16)」

純資産と株主資本、包括利益と純利益、という四つの要素間の関係性が導かれる。包括利益と純利益との関係について、討議資料は、投資のリスクからの解放という視点から、定義付けを行っている。

包括利益のうち

- ① 投資のリスクから解放されていない部分を除き
- ② 過年度に計上された包括利益のうち期中に投資のリスクから解放された部分を加え
- ③ 少数株主損益を控除すると純利益が求められる。

(ASBJ [2006] para. 12 p. 17)

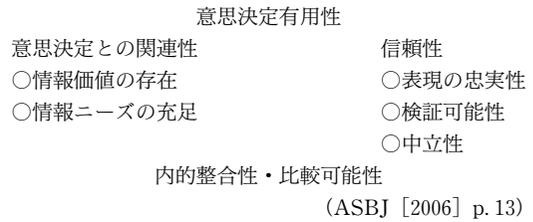
討議資料における、これらの文言から、包括利益と純利益について、以下の3点が読み取れる。

- ① いずれの利益概念についても、「純資産の変動額」という点では、共通の性質をもつ。
- ② 純資産変動には、「投資のリスクから解放」されている部分とされていない部分がある。
- ③ 純利益は、純資産のうち、株主資本部分の変動にかかわる。

ここから、純資産と包括利益、株主資本と純利益、という構図が導かれる。

これについて、討議資料は、国際的な動向に鑑み、資産・負債を定義、すなわち資産・負債アプローチを採用したことを示したうえで⁽¹²⁾、「資産総額のうち負債に該当しない部分 (ASBJ [2006] para. 18 p. 19)」が純資産であると定義し、純資産概念のベースにも、資産・負債概念が存在していることを示している。また、「純利益を重視して、これを生み出す投資の正味ストックとしての株主資本を純利益の内訳として定義している。その結果、純資産には株主資本に属さない部分が含まれることになる (ASBJ [2006] para. 18 p. 19)」とし、「純利益に対応する株主資本を報告主体の所有者に帰属するものと位置づけ (ASBJ [2006] para. 18 p. 19)」、 「純資産のうち、株主資本以外の部分には、(中略) 投資のリスクから解放されていない部分が含まれている」としている。ここから、「投資リスクからの解放」が、包括利益と純利益の概念の相違に大きく影響していることが読み取れる。まさに、純利益の本質は「リスクから解放された投資の成果 (ASBJ [2006] para. 18 p. 19)」と見なされているのである。またこの投資のリスクについて討議資料は、「投資の成果は、不確実であるから、成果が事実となればそれはリスクから解放されたことになる (ASBJ [2006] para. 23 p. 19)」とし、最終的には、投資成果の実現が純利益と包括利益の差異にとって、重視され

図1 ASBJ 討議資料における会計情報の質的特性の概念図



ていることが確認できる。

最後に財務諸表における認識と測定について、以下の定義をしている。

- ① 財務諸表における認識とは、構成要素を財務諸表の本体に計上すること
- ② 財務諸表における測定とは、財務諸表に計上される諸項目に貨幣額を割り当てることをいう。

(ASBJ [2006] para. 1.2 p. 23)

討議資料は企業投資との関連性から、認識と測定を考察している。認識は財務諸表の各構成要素が計上されるタイミングであり、「定義を満たした構成要素がどのようなタイミングで財務諸表に計上されるのか (認識の契機) (ASBJ [2006] p. 21)」についての問題である。また、測定とは各構成要素の測定方法について現行の制度における測定値のみならず、将来の指針という視点からも考察がなされる。そのため、様々な測定値を混在させ、特定の価値、例えば市場価値など特定の価値概念が優先的な価値とは位置づけられていない。そこでは「企業の投資と会計上の測定値との関係 (ASBJ [2006] p. 21)」が重視されている。本討議資料においては、財務報告という視点から、あくまで当該企業における投資活動をよりよく示すことが求められている。「財務報告の目的を達成するためには、投資の状況に応じて多様な測定値が求められるから (ASBJ [2006] para. 53 p. 35)」であり、特定の価値による統一化された測定は求められていない。

注 記

- (1) 会計と文化については、社会的価値、会計的価値、会計制度の相関性をベースに、とりわけ社会価値が会計的価値に及ぼす影響についての1988年のGrayの研究, S.J. Gray “Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting System Internationally” *ABACUS* Vol. 24 No. 1, 1988, がある。「日本の会計は特にアングロ諸国と対極をなしている。すなわち、(中略)、『権威』についてはアングロ諸国が専門職主義であるのに対し、日本は法規制主義の色合いが強いとされている。また『施行』についてはアングロ諸国が柔軟であるのに対し、日本は画一的であるとされている。(中略)『測定』の面ではアングロ諸国が楽観主義なのに対し、日本は保守主義とされている。最後に『開示』の面では、アングロ諸国が公開主義であるのに対し、日本は秘密主義であるとされている。(平松 [1994] P. 140)」

Gray は、この4つの会計的価値の各々の構成要素を上げ、さらに4つの会計的価値と4つの社会的価値、個人主義、権力の距離、不確実性回避、男性的特質との相関性を国別に実証している。

しかし、この研究は、1980年代における日本の状況についての実証であり、現在の状況に当てはまるとは言い難い。我が国の概念フレームワークともいうべきASBJ討議資料「財務会計の概念フレームワーク」においては、この文化的相違を制約要因とみなし、具体的には市場慣行、投資家の情報分析能力、法体系やそれを支える基本的な考え方及び基準設定の経済的影響に係る社会的価値判断などを挙げている。しかし、「今日それらの制約要因について均質化が進んでおり、各国の違いは少なくとも部分的には解消(ASBJ [2006] v.)」されつつある。ビジネス環境の変化、国際化、コンバージェンスにより会計環境は均質化されてきているという。

このGrayの研究については、平松

[1994] PP. 127-154 参照のこと。

- (2) 概念フレームワークの系譜として、広瀬教授は「記述的 (descriptive) 概念フレームワーク」と「規範的 (prescriptive) フレームワーク」に大別されている。「前者に属するものとして (1) ペイトンおよびリトルトン両教授の「会社会計基準序説」(1940年) (2) ARS 第7号「一般に認められた会計原則の棚卸し」(1965年) (3) APBS 第4号「企業の財務諸表の基礎をなす基礎概念および会計原則」(1970年)を、また後者に属するものとして、(1) ARS 第1号「基本的会計公準論」(1961年)およびARS 第3号「企業会計原則試案」(1962年) (2) AAA「基礎的会計理論に関するステートメント (ASOBAT)」(1966年) (3) AICPA・トゥルーブラット委員会報告「財務諸表の目的」(1974年)をあげることができる(広瀬 [1995] p. 120)」と述べている。

また「記述的概念フレームワークは、現行の実務においてどのようなことが実際に行われているのかを検討することから出発し、抽象度の高いレベルへと進み、一般概念を導き出す方法、すなわちボトム・アップ・アプローチまたは帰納的アプローチにより形成される。これに対して規範的概念フレームワークは、まず限られた一般概念から出発し、この一般概念の含意を媒介にして実務はどうあるべきなのかを明らかにする形で展開される方法、すなわちトップ・ダウン・アプローチまたは演繹的アプローチによって形成される。(中略)現状維持を望むものにとっては、記述的概念フレームワークが好まれる傾向にあり、逆に変革を望むものにとっては、規範的フレームワークが好まれる傾向にあるといえよう。(広瀬 [1995] pp. 120-121)」

- (3) 意思決定有用性アプローチは、概念フレームワークのベースにあるもの、すなわち財務報告(財務諸表)の目的を位置づける重要な基礎と位置づけられる。しかし、近年の包括利益の有用性をめぐる議論から、その整合性が問題となっている。包括利益

(comprehensive income) は、純利益(net income)より情報価値が低い、にもかかわらずその包括利益の測定を会計の目的とする(包括利益一元化)なら、意志決定有用性アプローチとの整合性に重要な齟齬が生じるからである。

IASBとFASBとの今後一層の収斂、コンバージェンスの流れの中で、この問題について、藤井教授は以下のように論じている。「その主張(引用者：包括利益一元化論)が、概念フレームワークの基礎理論の一つを成す意思決定有用性アプローチと必ずしも整合せず、会計情報の価値関連性の観点からみた場合にはむしろ当該アプローチと矛盾するものになっているということである。(中略)包括利益一元化論はこうした実証研究の諸成果(引用者：包括利益の情報価値は純利益の情報価値を上回らないという成果)との整合性を欠くものであり、したがってそのかぎりでは、意志決定有用性アプローチと矛盾する主張となっているのである。(藤井[2007]p. 108)」この意思決定アプローチと利益概念の整合性については、藤井[2007] pp. 107-162を参照のこと。

- (4) FASB [1976] Scope and Implications of the Conceptual Framework Project. 1976. Dec.
- (5) (FASB[1976]para. 20/森川[1988]p. 10)」
- (6) 本資料は、日本版概念フレームワークともいべきものであるが、その位置づけは必ずしも明確なものではない。ASBJにおける公式文書であるが、討議資料にすぎずコメントレーターの募集も行われなかった。
- (7) FASBのSFACにおいては、この点について以下の記述がある。すなわち「財務報告は、現在および将来の投資者、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信およびこれに類似する意思決定を行うのに有用な情報を提供しなければならない(FASB [1978] SFAC No. 1 para. 34)」とし、意志決定に有用な情報の提供という思考が提示されている。
- (8) 経済的資源という用語は、FASBの

SFACにおいても用いられる。そこでは経済的資源について以下の説明がなされる。「経済的資源または資産はまた、営利企業の活力の源泉でもある。資源または資産は、交換され、使用され、さもなくば投資されることによって営利企業に便益を与えるので、資源または資産の変動は営利企業の活動の目的であり、手段であり、結果である(FASB[1985]SFAC No. 6 para. 15)」。

- (9) 安藤教授は、以下の議論を展開している。概念フレームワークは、そもそも「情報のフレームワーク」と「計算のフレームワーク」から成立するとし、我が国には「それなりに完全な計算のフレームワーク(安藤[1996] p. 99)」が存在するとし、企業会計原則・商法計算規定に存在我が国の情報のフレームワークの設定ないし整備の必要性について論じている。

まず、商法会計と証券取引法会計の並列について「しかし見方を変えれば、2つの会計が棲み分けているといえる日本の企業会計には多様性があり、従って状況の変化に対する適応力という点では優れている(安藤[1996] pp. 99-100)」と評価したうえで、「企業会計原則は『計算のフレームワーク』に関しては商法と出来るだけ共有関係を保持し、『情報のフレームワーク』で独自性を発揮する(安藤[1996] p. 101)」という方向性を提示しておられる。詳しくは(安藤[1996] pp. 99-101)を参照のこと。

- (10) ただしこれは当該企業についてか、企業固有の情報についてであり、経済全体から包括的に見た場合、必ずしも経営者が情報優位とは言えない。これについて、討議資料は以下のように示している。「企業の経営者は、独自の内部情報を有しているため、将来のキャッシュ・フローを決定する要因のうち、企業固有の要因を把握することについては優位な立場にあるとしても、景気、金利、為替など経済全体にかかわる要因については、経営者が優位な立場にあるとは限らないため、全体として経営者が企業価値の推定について投資家より高い能

- 力を持つとはいえない。(ASBJ [2006] p. 5)]
- (11) 比較可能性と意思決定有用性について FASB の SFAC 第 2 号では、以下のように記述されている。「特定の企業に関する情報は、もしその情報を他企業に関する同種の情報および当該企業の他の機関または他の時点における同一の情報と比較することができるならば、非常に有用性が高まることになる。情報の有意性が考慮されるのである。(FASB [1980] SFAC No. 2 para. 111)]
- (12) ASBJ [2006] para. 18 p. 19

参考文献

- 安藤 [1996] : 安藤英義編著『会計フレームワークと会計基準』中央経済社 1996 年
- ASBJ [2004] : 企業会計基準委員会 基本概念ワーキンググループ 討議資料『財務会計の概念フレームワーク』2004 年
- ASBJ [2006] : 企業会計基準委員会 討議資料『財務会計の概念フレームワーク』2006 年
- 菊谷 [2002] : 菊谷正人著『国際的会計概念フレームワークの構築』同文館出版 2002 年
- 齋藤 [2005] : 齋藤静樹編著『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」』中央経済社 2005 年
- 桜井 [2005] : 桜井久勝『テキスト国際会計基準第 2 版』白桃書房 2005 年
- 桜井 [2008] : 桜井久勝『テキスト国際会計基準第 3 版』白桃書房 2008 年
- 津守 [1997] : 津守常弘『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社 1997 年
- 平松 [1994] : 平松一夫著『国際会計の新動向』中央経済社 1994 年
- 平松・徳賀 [2005] : 平松一夫・徳賀芳弘編著『会計基準の国際的統一国際会計基準への各国の対応』中央経済社 2005 年
- 平松 [2007] : 平松一夫『国際財務報告論 会計基準の収斂と新たな展開』中央経済社 2007 年
- 広瀬 [1995] : 広瀬義州『会計基準論』中央経済社 1995 年
- 藤井 [2008] : 藤井秀樹『制度会計の会計学—会計基準のコンバージェンスを見すえて—』中央経済社 2008 年
- FASB [2008a] : FASB “*Financial Accounting Series Preliminary Views Conceptual Framework for Financial Reporting : The Reporting Entity*” May. 29. 2008
- FASB [2008b] : FASB “*Financial Accounting Series Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting : The Objectives of Financial reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*” May. 29. 2008
- IASB [2001] : IASB “*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement 2001*”
- IASB [2006] : IASB “*Discussion Paper Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting : The objectives of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information 2006 July*”
- IASB [2008] : IASB “*International Financial Reporting Standards (IFRS's) 2008 Including International Accounting standards (IAS's) and Interpretations as approved at 1 January 2008*”
- IASCF [2007] : IASCF 『2007 国際財務報告基準 (IFRS's) 2007 年 1 月 1 日現在の国際会計基準 (IAS's) および解釈指針を含む』Lexis Nexis