

タイトル	概念フレームワークプロジェクトについて
著者	庄司, 樹古; Shoji, Tatsuhisa
引用	北海学園大学経営論集, 11(4): 179-194
発行日	2014-03-25

概念フレームワークプロジェクトについて

庄 司 樹 古

目 次

1. はじめに
2. IASB『討議資料』公表までの「概念フレームワーク」プロジェクト
3. 基礎的な概念としての意思決定有用性アプローチ
4. むすびに

1. はじめに

周知のように、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board, 以下, IASB と略する。) が、公表している国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards, 以下, IFRS と略する。) は、原則主義を採用している。原則主義を採用する会計基準においては、各種の会計処理の判断基準となる個別の会計基準と同等以上に、会計基準を設定するための基準、すなわち、メタ基準としての概念フレームワークの役割が重要であることはいうまでもない。

IASB では、ながらく、国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee, 以下 IASC と略する。) によって 1989 年 7 月に公表された『財務諸表の作成に関するフレームワーク』 (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*: 以下, IASC 概念フレームワークと略する。) をメタ基準として

の役割を担う概念フレームワークとして採用してきた。

しかしながら、IASB は、現行の IASC 概念フレームワークには、大きな問題点があるとの見地に立ち、2004 年から新たな概念フレームワークの制定を志した。ここにいう問題点とは、主に次の 3 つである。

- ①重要な領域を扱っていない。例えば、現行の「概念フレームワーク」は、測定、表示及び開示や、報告企業の識別方法について、非常にわずかなガイダンスしか提供していない。
- ②一部の領域でのガイダンスが不明確である。例えば、資産と負債の現行の定義には改善の余地がある。
- ③現行の「概念フレームワーク」の一部の側面は、時代遅れになっており、IASB の現在の考え方を反映できていない。例えば、現行の「概念フレームワーク」では、資産又は負債は経済的資源のフローが生じる可能性が高い場合にだけ認識すべきと述べている。しかし、IASB は、一部の状況において、経済的資源のフローの可能性が高くなくても、資産又は負債を認識した方が有用な情報を提供することになると結論を下した。

IASBは上述のような問題意識の下、会計基準の制定に関して国際的に多大な影響力を有しているアメリカ財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：以下、FASBと略する。）と共同で、「概念フレームワーク」プロジェクトを立ち上げ、メタ基準としての新たな概念フレームワークの制定に注力してきた²⁾。しかし、2010年に一端、FASBとの「概念フレームワーク」プロジェクトを中断し、2011年のアジェンダにおける公開協議を経て、2012年からは、IASB単独による概念フレームワークの開発プロジェクトに着手することとなった³⁾。そして、その成果として、2013年6月に討議資料『「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直し』（Discussion Paper: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting：以下、IASB『討議資料』と略する。）を公表するに至った。

本稿では、まず、IASB『討議資料』が公表されるまでのIASBとFASBによる共同の「概念フレームワーク」プロジェクトを考察するために、2010年9月に公表された共通の概念フレームワーク『財務報告に関する概念フレームワーク2010』（Conceptual

Framework for Financial Reporting 2010）、「第1章：一般目的財務報告の目的」と「第3章：有用な財務情報の質的特性」の吟味を行い、これらの成果が、既存のIASB概念フレームワークにどのように組み込まれたのかを確認する。そして、かかる考察を踏まえて、2013年6月にIASBから単独の成果として公表されたIASB『討議資料』において示される概念フレームワークの骨子を検証することで、今後、IASBが、確立を目指す概念フレームワークの方向性を確認してみたい。

2. IASB『討議資料』公表までの「概念フレームワーク」プロジェクト

2.1. 共同「概念フレームワーク」プロジェクト

IASBとFASBによる共同の「概念フレームワーク」プロジェクトは、以下の8つのフェーズから構成されている。また、その作業は、一つひとつのフェーズを段階的に解決して行く、いわゆる段階的アプローチによって進められてきた。

IASBとFASBが、新たな「概念フレー

表1 IASBとFASBによる「概念フレームワーク」プロジェクトのフェーズと進捗

フェーズ	ステータス	
A 目的および質的特性	討議資料の公表 公開草案の公表 最終化	2006年7月 2008年5月 2010年9月
B 構成要素（定義、認識及び認識の中止）	資産の定義について暫定的に合意 その他の事項で一部議論も討議資料の公表はなし	
C 測定	一部議論も討議資料の公表はなし	
D 報告企業	討議資料の公表 公開草案の公表	2008年5月 2010年3月
E 表示及び開示を含む財務報告の境界	作業されていないが、財務諸表の表示プロジェクトで概念的な議論を一部実施	
F 概念フレームワークの目的	作業されていない	
G 他の事業体への適用可能性	作業されていない	
H フレームワーク全体の見直し	作業されていない	

ムワーク」プロジェクトを進める一つの理由は、各種の会計基準が明確に首尾一貫した原則に基づくべきであるという理念を両会計基準セッターが共有していることにある。ここにいう原則とは、商慣習をよせ集めたものを原則とするのではなく、基本的な概念に根差したものを意図している。そして、財務報告が一貫して有用であるためには、会計基準全体とその適用が、健全かつ包括的であるとともに、内的な首尾一貫性が担保された概念フレームワークの存在が必要不可欠なのである。

これまで、IASBならびにFASBにおける既存の概念フレームワーク(すなわち、IASC概念フレームワークとFASB概念フレームワーク)は、まさに、首尾一貫した会計基準の適切な基礎として役立つ概念を明確に提示するものであった。しかしながら、両会計基準セッターにおける既存の概念フレームワークにおける首尾一貫した原則を確立するために提示された各種の基本的な概念は、それが設定されてから20年以上の時が経過するのなか、新たに発生した市場の環境変化などに首尾よく対応することが困難となり、近年、その改訂が必要に迫られるに至ったのである。そこで、IASBとFASBによる共同の「概念フレームワーク」プロジェクトが開始され、2010年9月にフェーズAの成果として、共通の概念フレームワーク「第1章：一般目的財務報告の目的」と「第3章：有用な財務情報の質的特性」が公表されたのである⁴⁾。そこで、次に、フェーズAにおける2つの成果に関する概略を吟味してみる。

2.2. 一般目的財務報告の目的

IASBとFASBは、近年の企業を取り巻く環境変化に伴う既存の概念フレームワークの陳腐化に対処するために、まず、財務報告の目的に関する改訂を試みている。

2.2.1. 目的

「第1章：一般目的財務報告の目的」では、財務報告の目的として、次のような内容が示されている⁵⁾。

「一般目的財務報告の目的は、企業に資源を提供するかどうかの意思決定を行う上で、既存の及び潜在的な投資者、融資者、及びその他の債権者にとって有用な報告企業に関する財務情報を提供することにある。」

ここにいう意思決定とは、持分商品や負債商品の取得、売却、保持、資金の貸付や返済、そして、その他の与信意思決定などを意味している。また、これらの意思決定の本質は、将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の予測を評価することにある。そして、利用者に提供される情報とは、以下の2種類の情報とされている。

- ①企業の経済的資源及び企業に対する請求権に関する情報
- ②企業の経営者及び取締役会が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に履行してきたのかについての情報

なお、経営者による責任の履行に関する情報は、経営者の行動に対する議決権を有する現在の投資者や経営者の行動に影響を与える融資者にとって有用な情報でもある⁶⁾。

ところで、上述の一般目的財務報告の利用者たちは、報告企業に対して直接、情報提供を要求することはできない。したがって、必要な財務情報を入手するための手段として一般目的財務報告書に頼らざるを得ない状況にある。しかしながら、一般目的財務報告書は、かれら利用者の必要とする情報のすべてを提供するものではなく、また、提供することもできない⁷⁾。では、一般目的財務報告書は、

何によって、利用者の意思決定に資する情報を提供するのでしょうか。その役割は、報告企業の経済的資源、請求権、並びに、資源及び請求権の変動に関する情報に委ねられているのである。そこで、次に、報告企業の経済的資源、請求権、並びに、資源及び請求権の変動に関して考察を進めてみる。

2.2.2. 報告企業の経済的資源、請求権、並びに、資源及び請求権の変動に関する情報

「第1章：一般目的財務報告の目的」では、一般目的財務報告書の内容に関して次のごとく説明している⁸⁾。

「一般目的財務報告書は、報告企業の財政状態、すなわち、企業の経済的資源及び報告企業に対する請求権に関する情報を提供する。財務報告書は、また、報告企業の経済的資源及び請求権を変動させる取引及びその他の事象の影響に関する情報を提供する。これらの情報は、ともに、企業に資源を提供するか否かの意思決定にとって有用なインプットを提供するものである。」

1) 経済的資源及び請求権

財務報告書の利用者が、報告企業の経済的資源及び請求権に関する情報を手に入れ、内容を理解しようとする一つの理由は、報告企業の経済的資源及び請求権の性質とその金額に関する情報が、利用者による報告企業の財務的な強みと弱みの特定に役立つからである。また、この種の情報は、報告企業の流動性や支払能力、そして、追加的な資金調達の必要性や追加的な資金の獲得可能性についての評価にも役立つことができる。さらに、既存の請求権に関する優先順位や支払条件に関する情報は、報告企業に対して請求権を有する者の間で、将来キャッシュ・フローがどのように配分されるかについて、利用者が予測す

ることに役立つ情報といえる⁹⁾。

つまり、財務報告書の利用者が、経済的資源及び請求権に関する情報を入手する目的は、以下の3つということになる。

- ①報告企業の強みと弱みの解釈
- ②報告企業の支払能力や資金調達力の解釈
- ③報告企業の将来キャッシュ・フローの予測

2) 経済的資源及び請求権の変動

報告企業の経済的資源及び請求権の変動は、当該企業の財務業績と債券又は株式の発行などのその他の事象又は取引によってもたらされるものである。したがって、財務報告書の利用者が、報告企業の経済的資源及び請求権の変動に関する情報を手に入れ、内容を理解しようとする理由の一つとしては、報告企業からの将来キャッシュ・フローの見通しを適切に評価することにある。また、報告企業の財務業績に関する情報は、当該企業が、経済的資源に対して産み出したリターンを理解することにも大いに役立つものでもある。そして、企業が生み出したリターンに関する情報は、報告企業の資源を効率的かつ効果的に利用する責任を経営者がいかに果たしたかについての目安を提供するものでもある¹⁰⁾。

このように、「第1章：一般目的財務報告の目的」では、経済的資源及び請求権、並びに、資源及び請求権の変動に関する情報が、情報利用者に報告されるべき情報の主とされているのである。ただし、同文献では、以下の3つの情報も財務報告書の利用者にとって有用なものとされている。

- ①発生主義会計により反映される財務業績
- ②過去のキャッシュ・フローにより反映される財務業績
- ③財務業績から生じたものではない経済的資源及び請求権の変動

a. 発生主義会計により反映される財務業績
発生主義により反映される財務業績も財務報告書の利用者にとって有用なものである¹¹⁾。

周知のように、発生主義会計は、取引その他の事象及び状況が報告企業の経済的資源及び請求権に与える影響を、現金の受取及び支払が異なる期間に発生するとしても、それらの影響が発生する期間に描写するという特徴を持っている。したがって、発生主義会計により反映される財務業績は、報告企業の経済的資源及び請求権ならびにその経済的資源及び請求権の変動に関する情報の方が、当該期間の現金収入及び現金支払のみに関する情報よりも、企業の過去及び将来の業績を評価するためのより良い基礎を提供することに対して重要性をもっているのである。

また、発生主義会計により反映される財務業績は、報告企業が、利用可能な経済的資源をどの程度増加させたのかを示すものでもある。つまり、この種の情報は、営業活動を通じて(投資者および債権者から追加的な資源を直接入手することによってではなく)正味キャッシュ・インフローを生み出す能力を示

すものといえる。

b. 過去のキャッシュ・フローにより反映される財務業績

さらに、過去のキャッシュ・フローにより反映される財務業績も財務報告書の利用者にとって有用なものである¹²⁾。

ある期間中の報告企業のキャッシュ・フローに関する情報は、企業が将来の正味キャッシュ・インフローを生み出す能力を利用者が評価することに役立つものである。また、当該情報は、報告企業がどのように資金を獲得し支出しているのかを示すものであり、これには、負債の借入及び返済、投資者に対する現金配当又はその他の現金分配、ならびに企業の流動性又は支払能力に影響を与える可能性のあるその他の要因に関する情報が含まれている。とりわけ、キャッシュ・インフローに関する情報は、利用者が報告企業の営業活動を理解すること、そして、企業の財務及び投資活動を評価すること、さらに、企業流動性又は支払能力の検討や財務業績に関するその他の情報を解釈するために役立つ情報

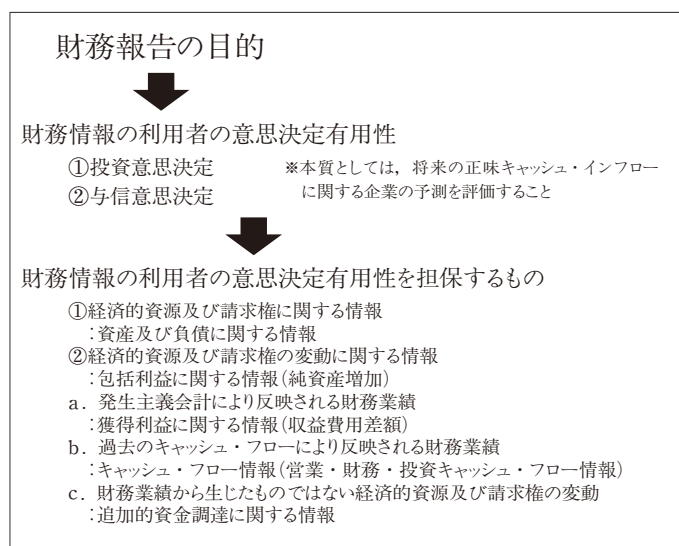


図1 フェーズAにおける財務報告の目的

なのである。

c. 財務業績から生じたものではない経済的資源及び請求権の変動

最後に、財務業績から生じたものではない経済的資源及び請求権の変動も財務報告書の利用者にとって有用なものである¹³⁾。

報告企業の経済的資源及び請求権は、追加的な所有持分の発行等の財務業績以外の理由によっても変動することがある。この種の変動に関する情報は、報告企業の経済的資源及び請求権がなぜ変動したのか、また、それらの変動が将来の財務業績に及ぼす影響がいかなるものかについて、利用者十分に理解させるために必要な情報なのである。

ここまでの検討を図1にまとめてみる。図1において、注目すべきことは、一般目的財務報告は、情報利用者の意思決定に資することを目的としており、その内容は、経済的資源及び請求権とそれらの変動に関する情報が中心であるという点にある。すなわち、IASBとFASBの「概念フレームワーク」プロジェクトでは、財務報告の目的に関して、意思決定有用性アプローチと資産負債アプローチという基本的な概念を用いて展開しているのである。言い換えれば、IASBとFASBは、各種の会計基準が明確に首尾一貫した原則に基づくべきであるという両会計基準セッターの理念を実現するために、意思決定有用性アプローチと資産負債アプローチという概念に根差した概念フレームワークの確立を目指しているのである。

2.3. 有用な財務情報の質的特性

上述のごとく、IASBとFASBによる「概念フレームワーク」プロジェクト：フェーズAの成果としての財務報告の目的は、情報利用者の意思決定有用性に資する情報を提供することある。では、情報利用者の意思

決定に資する情報の特性とは、如何なるものであるのか。これについての答えとして、フェーズAの今ひとつの成果として、「第3章：有用な財務情報の質的特性」が存在している。その構成は、以下の3つに分類されている。

- ①基本的な質的特性
- ②補強的な質的特性
- ③有用な財務情報に対するコストの制約

2.3.1. 有用な財務情報の質的特性

「第3章：有用な財務情報の質的特性」では、財務情報が有用であるべきだとすれば、目的適合的(relevance)で、かつ、表現しようとしているものを忠実に表現(faithful representation)しなければならないとされている。また、財務情報の有用性は、それが、比較可能で、検証可能で、適時で、理解可能であれば、補強されるものと説明されている¹⁴⁾。

2.3.2. 基本的な質的特性

a. 目的適合性(relevance)

目的適合性のある情報は、利用者によって行われる意思決定に差異をもたらさう。つまり、ここにいう目的適合性とは、情報が、利用者による意思決定に差異を生じさせることができること意味しているのである¹⁵⁾。換言すれば、目的適合性とは、財務情報の利用者の意思決定を変化させるという意味において、意思決定との関連性を意味しているのである。なお、財務情報が、意思決定に差異を生じさせる目的適合性を有するためには、予測価値(predictive value)、確認価値(confirmatory value)という下位概念を充足していることが条件となっている。

a-1. 予測価値(predictive value)

ここにいう予測価値とは、将来の結果を予

測するために、その利用者が用いるプロセスへのインプットとして財務情報を用いることができることを意味している¹⁶⁾。

財務情報が、予測価値を有するためには、予測又は予想そのものである必要はない。つまり、予測価値を有する財務情報は、利用者が自ら予測を行うために用いられるのである。

a-2. 確認価値 (confirmatory value)

確認価値とは、財務情報を用いて、過去の評価に関するフィードバックを提供する(過去の評価を確認するか又は変更する)ことを意味している¹⁷⁾。

つまり、投資家などの財務情報の利用者は、意思決定を行う上で、財務情報から、報告企業の過去の評価を判断するためのフィードバックを得ることを望んでおり、それに資する価値を財務情報が持っていることが、目的適合性を担保することになるのである。

予測価値と確認価値は、相互に関係するものであり、財務情報が予測価値を有する場合には、確認価値も併せてもっていることが多い¹⁸⁾。なお、目的適合性という質的特性は、財務情報の利用者の意思決定に変化をもたらすか否かによって、その情報の性質と金額の観点から、重要性が判断されうるという性質も包含している点も考慮しておかなければならない¹⁹⁾。

b. 忠実な表現 (faithful representation)

財務報告書は、経済現象を言語と数字によって表現するものである。財務情報が、有用であるためには、目的適合性のある現象を表現するのみでなく、表現しようとしている現象を忠実に表現しなければならない²⁰⁾。このような財務情報の質的特性を、「第3章：有用な財務情報の質的特性」では、忠実な表現と説明している。

また、ここにいう忠実な表現は、次の3つ

の下位概念を満たすことで達せられるものとされている。

- ①完全性 (complete)
- ②中立性 (neutral)
- ③誤謬がない (free from error)

b-1. 完全性 (complete)

完全性とは、描写される現象を利用者が理解するために必要なすべての情報(すべての必要な記述及び説明を含む)が含まれることを指している²¹⁾。

b-2. 中立性 (neutral)

ここにいう中立性とは、利用者が、有利又は不利に受取られる確率を増大させるための、歪曲、ウェイト付け、強調、軽視、その他の操作が行われないことを意味している²²⁾。つまり、中立性とは、恣意的な情報の歪曲などによって、利用者の意思決定に影響を及ぼすことを否定する質的特性なのである。

b-3. 誤謬がない (free from error)

誤謬がないとは、描写される現象を描写する際に記述に誤謬や脱漏がないことを、そして、報告された情報を作成するのに用いられたプロセスにおいて誤謬がないことを意味している。

なお、忠実な表現をという質的特性を支える3つの下位概念のすべてが、完璧に達成されることは稀である。したがって、IASBとFASBが目指すのは、忠実な表現を可能な範囲で最大化することにある²³⁾。

2.3.3. 補強的な質的特性

「第3章：有用な財務情報の質的特性」では、基本的な質的特性を補強するものとして、次の4つの質的特性が提示されている。

- ①比較可能性（comparability）
- ②検証可能性（verifiability）
- ③適時性（timeliness）
- ④理解可能性（understandability）

つまり、上記の4つは、目的適合性を有し、かつ、忠実に表現されている財務情報の有用性を補強する特性なのである²⁴⁾。

a. 比較可能性（comparability）

財務情報は、異なる企業間ならびに同一企業の別の期間における類似情報と比較することで、よりその有用性を高めることができる。したがって、ここにいう比較可能性とは、項目間の類似点と相違点を利用者が識別し理解することを可能ならしめる質的特性ということになる²⁵⁾。

比較可能性を確保するためには、首尾一貫性（consistency）がなければならない。なお、首尾一貫性とは、次の2点が達成されていることを指している²⁶⁾。

- ①同一企業の各会計期間においては、同一の項目について同一の処理がなされること
- ②異なる企業間においても、同一の項目について同一の処理がなされること

なお、基本的な質的特性である目的適合性と忠実な表現を充足することで、ある程度の比較可能性は確保することができる。

b. 検証可能性（verifiability）

検証可能性とは、異なる知識のある独立した観察者が、必ずしも完全な一致ではないにしても特定の描写が忠実な表現であるという合意に達することができることを意味している²⁷⁾。

なお、この特性は、基本的な特性である忠実な表現を補完する特性である。

c. 適時性（timeliness）

一般的に、情報の有用性は、情報の新旧と対応している。すなわち、情報は、新しければ新しいほど、有用性は高くなり、古くなればなるほど、有用性は低くなる傾向にある。つまり、ここにいう適時性とは、意思決定者の意思決定に影響を与えことができるように、遅延なく意思決定者が情報を利用できることを意味しているのである²⁸⁾。

d. 理解可能性（understandability）

ここにいう理解可能性とは、財務情報が有用であるために、明瞭かつ簡潔に情報を分類し、特徴付けし、表示することを意味している²⁹⁾。

報告企業の経済現象の中には、本質的に複雑で理解が容易ではないものも含まれている。そうした事象を除外すれば、情報の理解可能性は高まるが、完全性は損なわれることになる。つまり、これらの質的特性の間には、コンフリクトないしトレード・オフ関係が生じるのである。

上述した4つの補強的な質的特性は、あくまで、目的適合性と忠実な表現という基本的な質的特性を前提としたものであり、情報が、いくら補完的な質的特性を有するものであったとしても基本的な特性を有しないかぎり、その有用性は存在することはない。

2.3.4. 有用な財務報告に対するコストの制約

「第3章：有用な財務情報の質的特性」では、財務報告によって提供される情報について、コストを制約条件としている。

財務情報の報告には、コストがかかるが、それらのコストは、当該情報を報告することによるベネフィットにより正当化されるものでなければならない。なぜなら、情報の作成にかかる各種のコスト（情報の収集・加工・

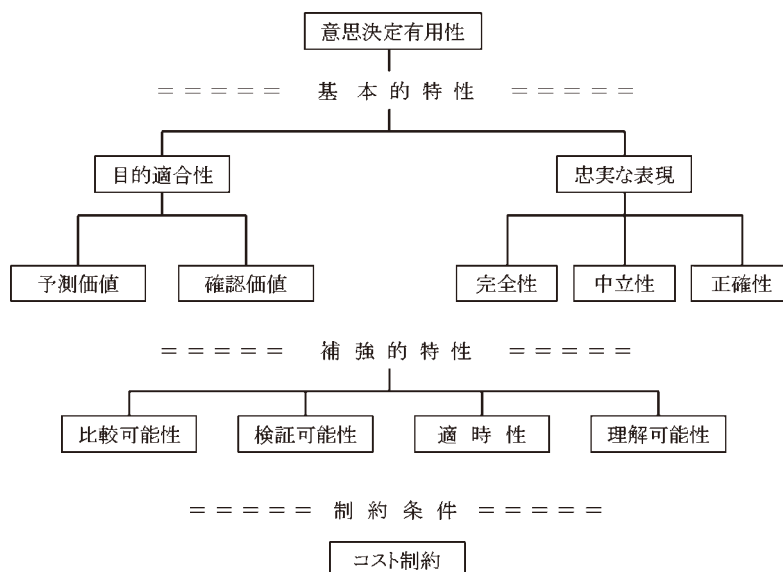


図2 財務情報の質的特性の構造

検証・配布コスト)は、最終的には、財務情報の利用者のリターンの減少として財務情報の利用者自身が負担することになり、また、財務情報の分析にかかるコストも利用者が負担することになるからである³⁰⁾。すなわち、情報が報告されることによるベネフィットによって正当化され得ないコストを含んでいる情報は、財務情報の利用者にとって有用な情報とはなりえないのである。

本章の考察で明らかのように、IASBとFASBによる「概念フレームワーク」プロジェクト：フェーズAは、財務報告の目的、すなわち、財務情報の利用者の意思決定有用性を達成することをその根幹に据えている。つまり、意思決定有用性アプローチを基礎的な概念として採用し、概念フレームワークの形成をならしめようとするプロジェクトの方向性が、ここに表れているのである。

3. 基礎的な概念としての意思決定有用性アプローチ

3.1. 意思決定有用性アプローチの契機

意思決定有用性アプローチとは、財務情報の利用者の意思決定有用性を最大の目的とする基礎的な概念の総称である。かかる基礎的な概念が注目を集める契機となったのは、アメリカ会計学会が、1966年に公表した『基礎的会計理論に関する報告書 (A Statement of Basic Accounting Theory)』によるところが大きい。その後、かかる基礎的な概念は、アメリカ公認会計士協会が公表したトゥルーブラッド委員会報告書にも継承されている。そして、FASB概念フレームワークの形成に関連して公表された討議資料『財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する諸問題の検討：財務諸表の構成要素およびそれらの測定』(An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their

Measurement, 以下, FASB『討議資料』と略する。)における中心的論争点としても取り上げられている。

本稿では, IASBとFASBによる「概念フレームワーク」プロジェクト:フェーズAにおける意思決定有用性アプローチという基礎的な概念の根差すところを解明するため, 意思決定有用性アプローチを概念フレームワークの基礎的な概念として導入しているFASB『討議資料』における同概念の位置付けに関して検討を加えてみる。

3.2. FASB『討議資料』における有用な財務情報の質的特徴

FASB『討議資料』における意思決定有用性アプローチに関する陳述は, 「第II部 質的特徴 第7章 有用な財務情報の質」でなされている。かかるFASB『討議資料』第II部第7章の中心的議題は, 情報利用者の意思決定に有用な情報の質的特徴を吟味し, 説明することに存在している。つまり, FASB『討議資料』は, 会計を情報システムとして捕らえ, かかるシステムによって出力される情報が, 利用者にとっての有用であるべきものでなければならないという見解に立脚しているのである。敷衍すれば, FASB『討議資料』は, 基礎的な概念として意思決定有用性アプローチを採用しているのである。

ここでは, FASB『討議資料』における会計情報の質的特徴を吟味し, 同文献における基礎的な概念としての意思決定有用性アプローチの含意を明瞭にさせるために, まず, そこで提示される各種の質的特徴に関して検討を加えてみる。

FASB『討議資料』では, 情報利用者の意思決定に有用な情報の質的特徴として次の四つの特徴が, 提示されている³¹⁾。

a. 目的適合性 (relevance)

まず, 目的適合性である。FASB『討議資

料』では, 目的適合性を情報利用者の意思決定有用性を確保するために最も優先されなければならない質的特徴として位置付けている。それは, FASB『討議資料』が, その主要な目的を投資者及び債権者の意思決定に目的適合した情報を識別すること, そして, 有用な財務情報の他の質的特徴に関連し, その情報を測定及び伝達する方法を見出すこととしているからである³²⁾。つまり, 情報利用者にとって目的に適合し得ない情報は, 意思決定に際して何らの有用性も存在し得ない情報といわざるを得ないのである。

b. 測定可能性 (measurability)

次に, 提示される質的特徴は, 測定可能性である。周知のごとく, 財務会計及び財務諸表に, 通常, 含まれられる情報は, 貨幣的表現 (あるいは貨幣単位または貨幣の購買力単位) によって計量可能でなければならない。財務諸表外の情報は, 注記もしくは, 補足的情報として開示されているが, これらは, 財務諸表情報と同様, 複式記入を共通の分母とするものであり, 何らかの貨幣的表現に裏付けられている³³⁾。したがって, 測定可能性という会計情報の質的特徴は, 情報利用者が意思決定をくだす際, 会計情報にある一定の測定尺度によって判断するために不可欠なものといえる。言い換えれば, 測定尺度を有さない情報は, 情報利用者の意思決定において, 測定尺度を有する情報よりも, 有用性が低いのである。

c. 信頼性 (reliability)

次いで, 信頼性なる質的特徴が吟味されている。信頼性とは, 情報を用いる人が, 信頼を有する情報に頼るようにさせる特徴である³⁴⁾。ことさらではあるが, 情報利用者は, 信頼しうる情報を基にその意思決定を行うことを望んでいる。したがって, 会計情報に信頼性がない場合, かかる情報は, 情報利用者

の意思決定に何らの有用性も有していないのである。なお、FASB『討議資料』においてかかる質的特徴は、「測定値と測定された属性の一致」、「客観性、不偏性、または中立性」、「検証可能性」、「将来の不確実性」などの下位概念によって支えられている。

d. 比較可能性 (comparability)

最後に、比較可能性が有用な情報の質として提示されている。情報利用者、とりわけ、投資家は、通常、複数の代替的な投資機会を比較することで、投資意思決定を行っている。つまり、投資家は、財務諸表情報に対して、単一の企業においては、期間比較可能性を、そして、複数の企業間においては、同時点における他社比較可能性の両方を望んでいるのである。したがって、情報利用者の意思決定に有用な情報という場合、比較可能性は、最も重要な質的特徴の一つとして位置付けられるのである³⁵⁾。

このように、FASB『討議資料』における会計情報の質的特徴は、目的適合性、測定可能性、信頼性、比較可能性という質的特徴をすべて、情報利用者の意思決定有用性という観点より導き出している。これは、FASB『討議資料』が、その基礎的な概念として意思決定有用性アプローチを採用している根拠に他ならない。

IASBとFASBによる「概念フレーム

ワーク」プロジェクト：フェーズAにおいて示唆される有用な財務情報の質的特性とFASB『討議資料』において提示される質的特徴とは、その表現と構成に若干の相違はあるにせよ、意思決定に有用な情報を利用者に提供するという前提、すなわち、意思決定有用性アプローチを同一にしていることが明らかである。

なお、次の図3は、FASB『討議資料』における質的特徴の構造である。この構造は、FASB概念フレームワークへ、そして、IASB概念フレームワークへと構成と形を修正しながら、その後、前述したIASBとFASBによる「概念フレームワーク」プロジェクト：フェーズAの財務情報の質的特性の構造へ発展して行くことになる。

4. むすびに

前述したように既存のIASBにおける概念フレームワークは、IASCによって1989年7月に公表されたIASC概念フレームワーク（『財務諸表の作成に関するフレームワーク』）である。周知のように、かかるIASC概念フレームワークは、9つのパートからの構成されている。

『財務諸表の作成及び示のためのフレームワーク（1989）』

序文

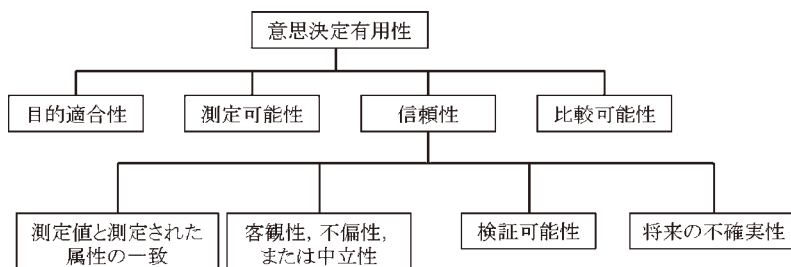


図3 FASB『討議資料』における有用な財務情報の質的特性の構造

はじめに	するための追加的ガイダンス
財務諸表の目的	ス
基礎となる前提	セッション4：認識及び認識の中止
財務諸表の質的特徴	セッション5：持分の定義及び負債と資本性金融商品との区別
財務諸表の構成要素	セッション6：測定
財務諸表の構成要素の認識	セッション7：表示及び開示
財務諸表の構成要素の測定	セッション8：包括的利益計算書における表示—純損益とその他包括利益—
資本及び資本維持の概念	セッション9：その他の論点

現時点、IASBは、上述のIASB概念フレームワークの構成をFASBとの「概念フレームワーク」プロジェクト：フェーズAの成果を踏まえて、次の5つの構成からなる概念フレームワークを公表している。

以下が、「概念フレームワーク」プロジェクト：フェーズAの成果を踏まえたIASBにおける概念フレームワークの構成である。

『財務報告のための概念フレームワーク(2010)』

はじめに
第1章 「一般目的財務報告の目的」
第2章 「報告企業」(公開草案まで)
第3章 「有用な財務情報の質的特性」
第4章 「フレームワーク(1989)：残る本文」

そして、2013年に公表されたIASB『討議資料』は、第4章「フレームワーク(1989)」：残る本文を改訂するためのものなのである。

なお、IASB『討議資料』は、9つのセッションから構成されている。以下がその構成である。

討議資料『「財務報告に関する概念フレームワーク」(2013)』

セッション1：はじめに
セッション2：財務諸表の構成要素
セッション3：資産及び負債の定義を補足

そして、これら3つの段階の概念フレームワークの構成の関係は、図4のようになっている³⁶⁾。

図4で、明らかのように、IASB『討議資料』は、先のFASBと共同の「概念フレームワーク」プロジェクト：フェーズAにおける第4章「フレームワーク(1989)」：残る本文を補完するものであることが理解される。

また、前述したように、FASBと共同の「概念フレームワーク」プロジェクトでは、8つのフェーズで概念フレームワークの改訂を行うことになっている。この8つのフェーズと、今回のIASB『討議資料』における各セッションの対応は、次の表2のようになる。

ところで、IASB『討議資料』は、これまでのIASB概念フレームワークに対して、次のような改訂と追加を行うことを提案するものとなっている³⁷⁾。

- (a)「概念フレームワーク」の主たる目的についての記述の改訂
- (b)資産及び負債の定義の改訂
- (c)資産及び負債の定義の適用に関するガイダンスの追加
- (d)どのような場合に資産及び負債を認識すべきなのかに関するガイダンスの改訂
- (e)どのような場合に資産及び負債の認識の中止を行うべきなのかに関するガイダンス

概念フレームワークプロジェクトについて(庄司)

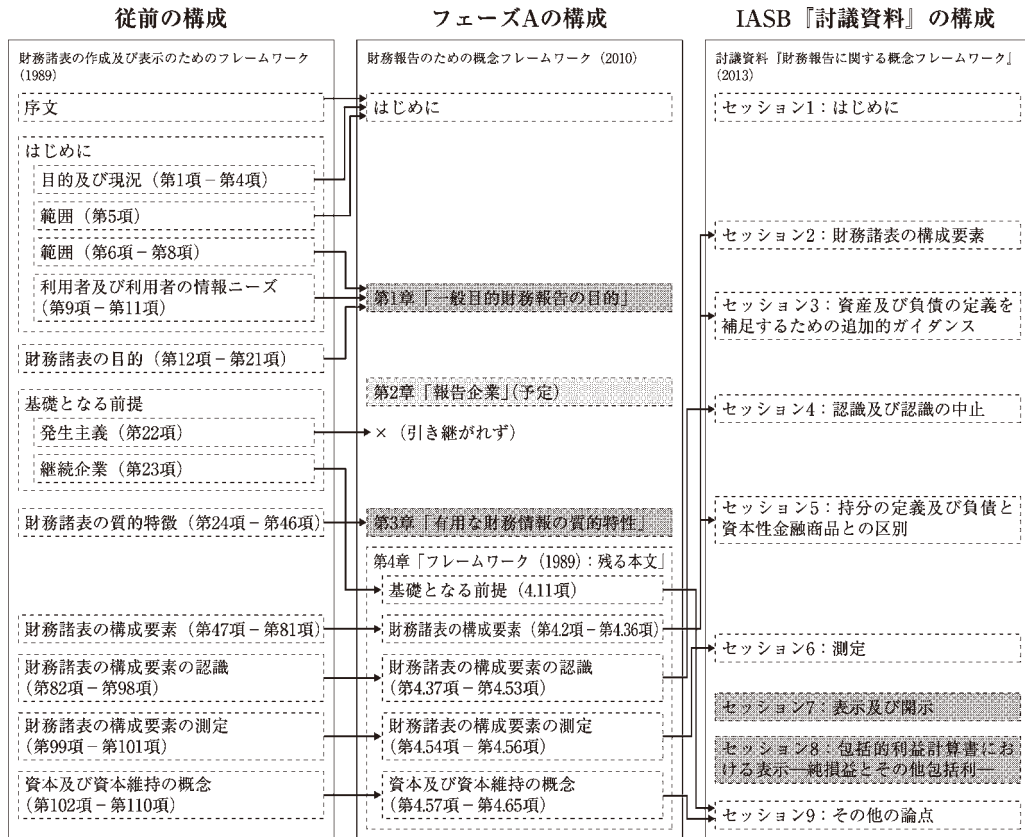


図4 IASB 概念フレームワークの構成の変化

表2 「概念フレームワーク」プロジェクトのフェーズとIASB『討議資料』セッションの対応

フェーズ	ステータス	IASB『討議資料』セッション
A 目的および質的特性	討議資料の公表 公開草案の公表 最終化	
B 構成要素 (定義, 認識及び認識の中止)	資産の定義について暫定的に合意 その他の事項で一部議論も討議資料の公表はなし	セッション 2・3・4・5
C 測定	一部議論も討議資料の公表はなし	セッション 6
D 報告企業	討議資料の公表 公開草案の公表	
E 表示及び開示を含む財務報告の境界	作業されていないが, 財務諸表の表示プロジェクトで概念的な議論を一部実施	セッション 7・8
F 概念フレームワークの目的	作業されていない	
G 他の事業体への適用可能性	作業されていない	
H フレームワーク全体の見直し	作業されていない	

- (f)報告企業に対する持分請求権に関する情報を提供する新しい方法
- (g)IASBが新基準又は改定基準での測定を選択する際の導きとすべき概念に関するセクションの新設
- (h)表示及び開示に関するセクションの新設
- (i)純損益をその他の包括利益(OCI)と区別するための原則の新設

上述のIASB『討議資料』における概念フレームワークへの新たな提案は、大別して次の3つに分類できる。

- ①既存のIASB概念フレームワークの改訂
- ②新たな会計事象への対応
- ③適用ガイダンスの追加

つまり、IASB『討議資料』は、ただ単に、IASB概念フレームワークの改訂を行うことを目的としたものではなく、これまで、IASBにおいて議論されてきたさまざまな問題に対処するための提案が盛り込まれているのである。例えば、(e)に関する新設は、主に金融商品の認識の中止に関わる新設であり、(i)の提案は、包括利益に関わることはいうまでもない。そして、IASB『討議資料』における今ひとつの特徴として、適用ガイダンスの追加があげられる。すなわち、IASB『討議資料』では、実際の事例を概念フレームワークの中に盛り込むことで、新たな会計基準を設定するためのメタ基準としての概念フレームワークの役割の拡充を試みようとしているのである。なお、既存のIASB概念フレームワークの改訂に関する提案の主は、資産及び負債の定義の変更である。利益観として資産負債アプローチを採用するIASB概念フレームワークでは、何をもって資産及び負債と認識するか、あるいは、何をもって資産及び負債の認識を中止すべきかの問題は、

会計における認識と測定を中心、すなわち、基礎的プロセスであり、IASB『討議資料』においても、かかる資産及び負債の定義は、概念フレームワークの根幹となっているのである。

以上、本稿の検証から、IASBは、FASBとの「概念フレームワーク」プロジェクト：フェーズAにおいては、フレームワークの形成のための基礎的な概念としての意思決定有用性アプローチを中心とした提案を行い、この度のIASB単独によるIASB『討議資料』では、基礎的な概念としての資産負債アプローチに基づくフレームワークの形成を主張していることが確認された。言い換えれば、意思決定有用性アプローチと資産負債アプローチは、概念フレームワークを形成するための両輪であり、この二つの基礎的な概念の存在無くして、IASBの目指す概念フレームワークの確立はあり得ないのである。

なお、IASB『討議資料』の提案は、2014年1月14日までによせられたコメントを勘案した上で、2014年8月に概念フレームワークに関する公開草案が公表し、次いで、2015年9月に最終的な概念フレームワークを制定する予定になっている。

注

- 1) IASBは、1988年5月に公開草案『財務諸表の作成表示に関する枠組み』(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)を公表した。その後、1989年7月に、正式に概念フレームワークとして公表され、各国の会計基準設定機関は、かかるIASB概念フレームワークと自国における既存の会計制度との調整を積極的に行うことになる。そして、2001年4月にIASBによって、IASB概念フレームワークが採用される経緯を辿る。
- 2) Discussion Paper: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting, IASB, July 2013. par. 1.1.
- 3) IASBは、FASBとの共同プロジェクトから自

身の単独プロジェクトへの移行にともない、概念フレームワークの開発アプローチも段階的アプローチから、一括アプローチに変更した。

これまで、FASBでは、概念フレームワークの制定に関しては、財務諸表の目的、情報の質的特徴、構成要素、認識および測定というように、段階的に概念フレームワークにおいて論じられるメタ基準について時間をかけて公表してきた。したがって、IASBとFASBの共同プロジェクトにおいては、8つのフェーズに分割して段階的に概念フレームワークを公表する予定であった。

これに対し、一括アプローチは、それらの全てを一括して検討し公表するというものである。

Ibid (IASB Discussion Paper), par. 1.10.

- 4) 第2章は、報告企業に関する章に充てる予定になっている。
- 5) *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB, 2010. OB2. -2011『国際財務報告基準』中央経済社。
- 6) *Ibid.*, OB4.
- 7) *Ibid.*, OB5.
- 8) *Ibid.*, OB12.
- 9) *Ibid.*, OB13.
- 10) *Ibid.*, OB15-16.
- 11) *Ibid.*, OB17.
- 12) *Ibid.*, OB20.
- 13) *Ibid.*, OB21.
- 14) *Ibid.*, QC4.
- 15) *Ibid.*, QC5.
- 16) *Ibid.*, QC8.
- 17) *Ibid.*, QC9.
- 18) *Ibid.*, QC10.
- 19) *Ibid.*, QC11.
- 20) *Ibid.*, QC12.
- 21) *Ibid.*, QC13.
- 22) *Ibid.*, QC14.
- 23) *Ibid.*, QC12.
- 24) *Ibid.*, QC19.
- 25) *Ibid.*, QC20-21.
- 26) *Ibid.*, QC22.
- 27) *Ibid.*, QC26.
- 28) *Ibid.*, QC29.
- 29) *Ibid.*, QC30.
- 30) *Ibid.*, QC35-36.
- 31) FASB『討議資料』では、の四つの質的特徴以外のものとして「その他の質」なるものを提示している。しかし、会計情報の質的特徴を意思決定有用性アプローチとの関連において説明するために必要不可欠な要素ではなかったため、割愛させ

て頂く。

- 32) *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB, 1976, par. 329.

津津守常弘監訳『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社。

- 33) *Ibid.*, par. 333.
- 34) *Ibid.*, par. 339.
- 35) *Ibid.*, par. 361.
- 36) 図4は、川西安喜「共通の概念フレームワークの新章「一般目的の財務報告の目的」と「有用な財務情報の質的特性」」『会計・監査ジャーナル』2010年12月53頁の図を加筆した。
- 37) *Op. Cit* (IASB Discussion Memorandum), p8.

参考文献

- FASB [1976], *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum. 一津津守常弘監訳『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- [1978], *Statements of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*.
- [1980], *Statements of Financial Accounting Concepts No.2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*.
- [1985], *Statements of Financial Accounting Concepts No.6: Elements of Financial Statements of replacements of FASB Concepts No.3*.
- IASB[1989], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- IASB[2010], *Conceptual Framework for Financial Reporting*. —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*. 「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」ディスカッション・ペーパー。
- 興津裕康 [1993] 「資産・負債アプローチと貸借対照表能力」『松山大学論集』第5巻第4号。
- 川西安喜 [2010] 「共通の概念フレームワークの新章「一般目的の財務報告の目的」と「有用な財務

情報の質的特性」『会計・監査ジャーナル』。
平松和夫・広瀬義州 [1995] 『FASB 財務会計の
諸概念〔改訂新版〕』中央経済社。
藤井秀樹 [1997] 『現代企業会計論』森山書店。

—[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。