

IASBの概念フレームワークについて : AAAのFASCの 見解を中心として(2)

岩崎, 勇
九州大学大学院経済学研究院 : 教授

<https://doi.org/10.15017/1546312>

出版情報 : 経済學研究. 82 (2/3), pp.53-74, 2015-09-30. 九州大学経済学会
バージョン :
権利関係 :

IASB の概念フレームワークについて

— AAA の FASC の見解を中心として (2) —

岩 崎 勇

I はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) が公表する国際財務報告基準 (IFRS) は、原則主義を採用しているので、その判断基準として個別会計基準を設定するための「準拠枠 (frame of reference)」(FASB [2004] p.6、「メタ基準」ないし「会計の憲法」)¹⁾として概念フレームワーク (以下、「概念的枠組み」という) がより一層重要性を帯びてくる。この概念的枠組みについて、IASB は2004年から2010年までの間米国の財務会計基準審議会 (FASB) との共同プロジェクトによって、従来の「財務諸表の作成表示に関するフレームワーク」(IASB [1989]) に代わる新しい概念的枠組みの開発を行ってきたが、その成果の一つとして2010年9月にその一部 (財務報告の目的と財務情報の質的特性に関する部分) を改訂した「財務報告に関する概念フレームワーク」(IASB [2010]、以下、「改訂概念的枠組み」ともいう) を公表している。

なお、この共同プロジェクトは2010年以降解消されており、現在では両者は別々に概念的枠組みの開発を行っている。そして、IASB は単独で2013年7月に現行概念的枠組みを改訂するための討議資料『「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) を、また、2015年5月に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(IASB [2015b]、以下、「公開草案」という) を公表している。なお、本稿では、2010年改訂概念的枠組みにおいて改訂された部分 (財務報告の目的と財務情報の質的特性の部分) 及び公開草案を合わせて「新しい概念的枠組み」という。

このような状況の下において、ここでの問題意識としては、現在 IASB が開発中の新しい概念的枠組みが全体として資産負債中心観に基づき公正価値会計を重視し、信頼性が低く、有用な財務情報を提供するものとなっていないのではないのかという懸念がある。これと同様な懸念を示すものとして、例えば、IASB と共同プロジェクトを行っていた FASB の所属国である米国における米国会計学会 (AAA) の財務会計基準委員会 (FASC) が2007年6月に公表した (2006年6月に FASB と IASB との共同プロジェクトによって公表された予備的見解に対するコメント) 「FASB の財務報告についての概念フレームワーク：批判的分析」(AAA [2007]、以下、「分析」という)²⁾ や2010年9月に公表した (共同プロジェクトによる概念的枠組み案に対する批判的で、かつ代替的な概念的枠組みのモデルとしての) 「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」(AAA [2010]、以下、「提案モデル」という) 等がある。そこで本稿では、このうち後者の「提案モデル」を素材とし、文献研究を通して、こ

のような懸念の観点から IASB の新しい概念的枠組みを再検討し、その到達点と問題点³⁾を明確にすることを目的としている。なお、ここで「提案モデル」を素材とする理由は、FASC は米国を代表する著名な会計学者から構成⁴⁾されており、このような組織から提案が公表されているので、いわゆるメタ基準たる概念的枠組みをアカデミックな観点から理論的に検討するのに最適であると考えられるからである。

そこで、本稿の構成としては、第Ⅱ章第1節では、IASB の概念的枠組みの主な特徴点を歴史的に整理することによって、IASB の新しい概念的枠組みの到達点を明確にすると共に、第2節では、FASC から公表された「提案モデル」の主な内容を明らかにしている。そして、第Ⅲ章では、「提案モデル」と IASB の新しい概念的枠組みの内容を比較し、その差異を明示し、第Ⅳ章では、前章までの検討結果を基礎として、IASB の新しい概念的枠組みの問題点を明らかにしていくこととする。なお、本稿のユニークさは、FASC が公表した「提案モデル」を素材として、文献研究を通して、IASB の新しい概念的枠組みを再検討することによって、この概念的枠組みの到達点と問題点を明らかにしている点である。

Ⅱ IASB の新しい概念的枠組みの検討

1 IASB の概念的枠組みの主な特徴点

ここでは、IASB の概念的枠組みに関する2008年公開草案、改訂概念的枠組み、討議資料及び2015年公開草案の主な特徴点を整理することにより、新しい概念的枠組みの到達点を明確にすることとする。これらの主な特徴点を纏めれば、表1のとおりである。

表1のように、IASB の新しい概念的枠組みの到達点としての主な特徴点としては、次のようなことが挙げられる。すなわち、①「会計目的」に関しては、意思決定有用性アプローチに基づいて2015年公開草案まで基本的に意思決定目的を重視している。②「受託責任目的」に関しては、改訂概念的枠組みでは、意思決定に含まれるものと位置付けられると共に、受託責任という用語自体が削除された。しかし、その後の公開草案では、経営者の受託責任の評価という意思決定の観点から受託責任目的が復活している。③「主たる利用者」に関しては、公開草案まで基本的に投資家、融資者及びその他の債権者を挙げている。④「会計主体論」に関しては、2006年の予備的見解では企業主体観が採用されているが、それ以降、改訂概念的枠組みや討議資料を含めてこれに関する明示はされていない。しかし、その後の公開草案では、企業主体観の採用が再び明示されている。⑤「重視する利害関係者」に関しては、一貫して利用者の観点が重視され、財務諸表の作成者の視点は重視されていない。⑥「利益観」に関しては、公開草案まで一貫して資産負債中心観が採用されている。⑦「質的特性」に関しては、公開草案に到るまで基本的に目的適合性と忠実な表現を重視している。⑧「認識規準」に関しては、改訂概念的枠組みまでは、従来通り定義を満たすこと、蓋然性があること及び信頼し得る測定属性があることの3要件であったが、公開草案では、蓋然性と信頼性を削除し、定義の他に、新たに目的適合性、忠実な表現という質的特性及びコスト制約を満たすものを原則として全て認識するもの

表1 IASB の概念的枠組みの主な特徴点

摘要	89年概念的枠組み	08年公開草案	10年改訂概念的枠組み	13年討議資料	15年公開草案
①会計目的	<ul style="list-style-type: none"> 意思決定目的 受託責任目的 	意思決定目的	意思決定目的	意思決定目的	<ul style="list-style-type: none"> 意思決定目的 受託責任目的
②受託責任目的	意思決定とともに受託責任目的を並列的に取扱う	<ul style="list-style-type: none"> 意思決定の一部 受託責任という用語の削除 	<ul style="list-style-type: none"> 意思決定の一部 受託責任という用語の削除 	<ul style="list-style-type: none"> 意思決定の一部 受託責任という用語の削除 	<ul style="list-style-type: none"> 意思決定の一部 受託責任という用語の復活^{*1}
③主たる利用者	<ul style="list-style-type: none"> 広範な利用者 投資家を中心的なものとして想定) 	投資家、融資者及びその他の債権者	投資家、融資者及びその他の債権者	投資家、融資者及びその他の債権者	投資家、融資者及びその他の債権者
④会計主体論	—	(企業主体観)	(企業主体観)	(企業主体観)	企業主体観
⑤重視する利害関係者	利用者・作成者	利用者	利用者	利用者	利用者
⑥利益観	資産負債中心観 収益費用中心観	資産負債中心観	資産負債中心観	資産負債中心観	資産負債中心観
⑦質的特性	目的適合性、信頼性、理解可能性、比較可能性	目的適合性、忠実な表現	目的適合性、忠実な表現	目的適合性、忠実な表現	目的適合性、忠実な表現
⑧認識規準	定義、蓋然性、信頼性ある測定	(定義、蓋然性、信頼性ある測定)	定義、蓋然性、信頼性ある測定	定義(及び質的特性)	定義、質的特性 ^{*2}
⑨測定属性	混合測定モデル	(混合測定モデル)	混合測定モデル	混合測定モデル	混合測定モデル

*1：当該企業の将来の正味キャッシュ・イン・フローの予測について、利用者が評価するのに必要な情報と重複しないものとして、経営者の受託責任を評価するために必要な情報として明確化するとしている (IASB [2014a] p.19)。

*2：概念的枠組みは全ての状況の下で資産負債を認識する規準を設定するのではなく、個別の会計基準で設定しようとしている (IASB [2014a] p.9)。なお、資産負債を認識すべきか否かの決定上の質的特性の要素として目的適合性、忠実な表現及びその制約としてのコストを挙げている (IASB [2014b] p.24)。

(出所) IASC [1989]、IASB [2008a] [2010] [2013] [2014a] [2014b] [2015a] [2015b] を参考にして著者作成

としている。なお、個別的な認識規準は、個別の会計基準のレベルで規定しようとしている。さらに、⑨「測定属性」に関しては、全体としてみると一貫して混合測定モデルが想定されている。

そして、IASB の新しい概念的枠組みの全体像についていえば、公正価値会計に適するように、資産の定義において、不確実性に関連して蓋然性の識閲を入れないないし問題としないことを明示したこと、財務情報の質的特性において、「信頼性」を「忠実な表現」へ変えたこと、認識規準において、蓋然性と信頼性の要件を削除したこと、測定において、その測定属性を決定するのに、伝統的な考え方である過去の収支を基礎とするのではなく、将来キャッシュ・フローへの寄与等の観点を基礎とする理論を提案していること等、基準設定者にとっては理想的な状況を示すものと考えられる概念的枠組みが大枠として公正価値会計に適したものとなっている。このような観点から、新しい概念的枠組みに関しては、大枠として「概念的枠組みの公正価値会計化」と呼べる現象・特徴が見られる (岩崎 [2014a] 132頁)。

2 AAA の FASC の提案モデルの検討

前述のように、2010年に FASC が公表した「提案モデル」は、本来、FASB の従来の財務会計概念書 (第1号から第7号) 及び IASB と FASB の共同プロジェクトで提案されている2008年公開草案等を想定したものである。しかし、前掲表1において明確のように、その後に公表された改訂概念的枠

組み等についても、2008年公開草案と基本的な考え方は同じ⁵⁾なので、2008年公開草案に対する批判がほぼそのまま当てはまると判断できる。そこで、IFRSの公開草案に対してだけでなく、その後に公表された改訂概念的枠組み等に対してはほぼ妥当するものと解して、以下では、「提案モデル」において示された概念的枠組みとしてあるべき特性、5原則の内容及びそれらと個々の財務諸表との関連について明らかにしていくこととする。なお、本「提案モデル」の細かな内容が重要なので、あえて少し詳しい検討をすることとしており、また、当該モデルからの引用については、頁数のみを表示するものとする。

(1) 概 要

① 構 成

この「提案モデル」は、2部から構成されている。第1は、共同プロジェクトによる概念的枠組みを批判的に検討し、代替的で有用な概念的枠組みの特性を示している。第2は、当委員会が考える代替的な概念的枠組みのモデルとしての原則を提案している。この場合、この原則は、概念的枠組みが、受入れ可能な会計基準を設定するためのものであるということ为前提とするものであるとしている(472頁)。

② 現行概念的枠組みの問題

「提案モデル」においては、米国において現行の概念的枠組みは長年存在してきたが、「その影響力は極めて限定的であった。…この新しいFASBとIASBとの共同プロジェクトは、概念書第1号から第7号が時の試練に耐えられなかったことを暗に認識しているものである」(472頁)として、FASB概念書をあまり高く評価していない。そして、このような観点から、代替的な概念的枠組みを提示するために、以下のような、㉞概念的枠組みが示すべき有用な特性を説明し、㉟これらの特性をもたらし、良い会計と悪い会計とを区別する5原則に基づく概念的枠組みモデルを提案している。

(2) 概念的枠組みのあるべき特性

当委員会の概念的枠組みの特性に関する議論は、「常識的アプローチとFASCが考えているものに基^{コモンセンス}づいている。それは、基準設定の歴史の解釈とそれらから学び得るところのものを反映している」(473頁)⁶⁾。そして、この概念的枠組みのあるべき特性として、当委員会は、次のようなことを挙げている。

① 【抽象的で一般的な記述ではなく、将来の会計基準を導き得る原則を提供すべきこと】

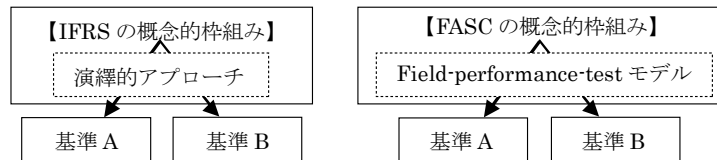
概念的枠組みは、同意しないことが不可能である一般的な記述は最も避けなければならない。FASCの概念的枠組みは、例えば、「会計基準は財務報告の目的適合性や有用性を最大化しなければならない」とか、又は「会計基準は企業の経済的実態についての報告が公正かつ客観的であることを保証しなければならない」というような本質的に議論の余地のない目的から始まらないとしている(473頁)。

そして、「例えば、会計情報は、利害関係者が将来キャッシュ・フローの金額、タイミング及び不確実性について予測を行うのに役立つなければならない」というような、会計が実際にどの様に見えるべきか(should actually look like)を決定するために十分で明確な方向性を示す、より具体的な目的で

もない。そのような主張は合理的であるように思われるかもしれないが、それはまた、そのような議論に固執することに値しないものでもある。これらの記述は、単独では比較的無害である（そして賞賛に値する）が、本当になされなければならないこと、すなわち規制当局が公表することができる将来の会計基準を制限することによって、使用し得る一定の原則を提供するという、から逸れてしまっているとしている（473頁）⁷⁾。

このことは、2007年の FASC の「分析」において、図 1 のように、「FASB の基準は概念的枠組みのみに基づくべきものではないと提案する。『目的適合性』というような概念は、個別の基準を決定するのに有用であるためには、あまりにも抽象的過ぎる。より厳格な field-performance-test モデルが新しい会計基準を実際に施行する前に必要である」（AAA [2007] p.230）と述べていることに対応するものである。

図 1 概念的枠組みのタイプ



(出所) 岩崎 [2015] 71頁

これは、誰でもが反対できないような単なる抽象的な概念から演繹的アプローチに基づいて直接的に個別の会計基準を導くのではなく、より具体的でより厳格で会計実務において実際に受け入れられるようなモデル（すなわち後述 (3) 「概念的枠組みモデルに関する 5 原則」のようなモデル）に基づくことが必要であることを意味している。

② 【概念的枠組みは、何が基準設定者の検討すべき領域に入るものであるのかについての境界を設定する微妙な問題には注意すること】

広範な制限を課す原則としての概念的枠組みを持つことによって、基準設定過程は、より簡潔であり一貫性のあるものとなる。なぜならば、重要な会計問題が事前に解決されるからである。コインの裏側として、表 2 のように、枠組みは、何が基準設定者の検討すべき領域に入るものであるのかについての境界を設定するという微妙な問題については注意しなければならない。概念的枠組みは、帰結を伴わない抽象的な言葉に依存することによって空虚なものであるということとはできないし、反対に、それが詳細なものとなるときに、基準設定者を余りにもきつい箱の中に入れるような制約的なものであるということもできない。それゆえ、例えば、「棚卸資産は、市場が流動的で活発な場合のみ、原価と時価のいずれか低い方で評価し得る。」というようなことは、個々の文脈の中で取り扱うために、これらの問題を、概念的枠組みにおいてではなく、個別会計基準の設定者に任せることが最もよいことであるとしている（474頁）。

表2 取扱領域

摘 要	取 扱	
会計問題	ケース1	概念的枠組みレベルでの取扱
	ケース2	個別会計基準レベルでの取扱

(出所) AAA [2010] p.473 を参照して著者作成

③ 【概念的枠組みは、実務的問題として会計基準への制限に直接的に焦点を当てるべきこと】

^{アドミッサブル}許容可能な会計と許容不能な会計ということに合意することは非常に難しいので、それが解決するよりも、より疑問を生じさせる問題を避けることが重要である。すなわち、それらは、未解決のままとなるもの (what will be loose ends) を導入することによって、複雑性をさらに増すことになるであろう。これに関して、概念的枠組みの記述が、問題の解決に役立つと考えられる会計用語について独立して機能する定義 (free-standing working definitions) をするようにいつも努力をするということ、FASC は主張している。FASC の見解では、FASC は、例えば、資産負債の適切な定義を考えるのに、それがどのように役立つのかについてよく分からない。そのようにすることによって、人がシーソー^{リサーチ}ス⁸⁾と呼ばれるもの⁸⁾にいつもなっていく、それは実際何事も明確にしえない。また、そのインプリケーションが未確定のまま、何が一組の想定し得る測定属性や想定し得る認識原則を構成するの^{アクセプタブル}かというような会計理論上の概念を議論しても意味がない。そして、いくつかの受入可能な公式の仮定を行い、演繹的アプローチによって、論理的な帰結として会計規則や基準を導こうとすることは無益であるということはほとんどいうまでもないことである。会計は、単純にこの種のアプローチそれ自体に役立つものではない。それはまた、その哲学的ないし認識論的 (philosophical or epistemological) 根拠付けをはっきり表現し、又はなぜ代替的な考慮すべき事項が却下されたのかを正当化するという有用な目的にも役立たない。その代わりに、概念的枠組みは、実務的問題として会計基準への制限に適正に焦点を当てるべきである。それゆえ、建設的な概念的枠組みは、基準設定者が会計問題を解決しようとするときに重要な出発点を基準設定者に提供するものであるとしている (474頁)。

このように、概念的枠組みのあるべき特性に関しては、概念的枠組みは、抽象的で一般的な記述ではなく、将来の会計基準を導き出し得る原則を提供すべきである。また、概念的枠組みは、何が基準設定者の検討すべき領域に入るものであるのかについての境界を設定する微妙な問題については注意しなければならない。そして、概念的枠組みは、実務的問題として会計基準への制限に直接的に焦点を当てるべきであるということが提案されている。

(3) 概念的枠組みモデルに関する5原則

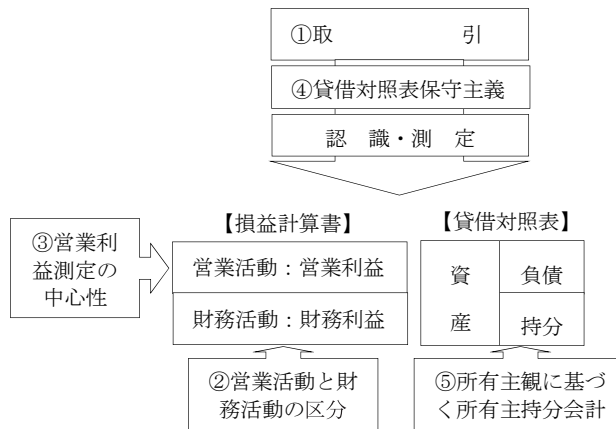
上述の概念的枠組みが持つべき特性に基づいて、FASC は、次に概念的枠組みが持つべきより具体的な原則について提案を行っている。ここで提案されている概念的枠組みに関する原則は、表3・図2のように、五つのものから構成されている。全ての原則は、足がしっかり地に付いた多くの研究者によって長年提案されてきたものである、「新規性があるものでもない」(475頁) としている。

表3 概念的枠組みモデルの5原則

	原則	内容
概念的枠組みにおける5原則	①取引の解釈に基づく認識と測定	<ul style="list-style-type: none"> 見積りではなく、営業活動を中心として事実としての取引を基礎として認識・測定を行う取得原価主義会計の考え方 取引基礎アプローチ
	②営業活動と財務活動の区分	<ul style="list-style-type: none"> 営業活動と財務活動の区分 営業活動は原則として歴史的な原価で測定し、財務活動に限って公正価値測定を容認
	③営業利益測定を中心性	<ul style="list-style-type: none"> 損益計算書を財務報告の中心と考えること 損益計算書上の重要項目は財務項目控除前利益（税引後営業利益） 会計は恒久的（営業）利益を計算
	④貸借対照表保守主義	<ul style="list-style-type: none"> 不利な事象については保守的な処理 過度の保守主義は認められないこと
	⑤所有主観に基づく所有主持分会計	<ul style="list-style-type: none"> 所有主観に基づくこと 普通株主持分を残余持分 貸借対照表の貸方は負債と（普通株主）持分だけであり、中間区分は設けないこと

(出所) AAA [2010] pp.476-478を参照して著者作成

図2 概念的枠組みにおける5原則の相互関連



(出所) AAA [2010] pp.476-478を参照して著者作成

ここでの概念的枠組みは、基準設定者が直面する数多くの測定、認識及び分類問題を取り扱う潜在的な会計基準を採用し、又は排除する会計原則を記述している。そして、後述のように、損益計算書、貸借対照表、株主持分計算書及びキャッシュ・フロー計算書という財務報告書の形式についても議論している。というのは、これらのものは、記述された原則に直接的に依存すべきであると考えからであるとしている（475頁）。

以下では、これら5原則の具体的な内容を検討していくこととする。

① 取引の解釈 (interpreting transactions) に基づく認識と測定：取引基礎の原則

取引は、企業が行う現実の検証可能な^{イベント}事象である。最も重要なことは、取引が企業の所有権と契約上の義務を確定し、又は変更するということである。これは、広い意味で重要であるが、通常取引に

伴う具体性を欠いている事象とは対照的なものである。このような取引は、公正なものであり、自己取引を無視する (cut across self-dealing) ものでなければならないと解されている。資産負債の変動は当期中に行われた取引から生じる。認識及び測定は、企業の行動計画、選択可能のものないし多かれ少なかれ予想される将来の行動の結果としての主観的な見積りというよりも、過去及び現在の事象に基礎を置くということの意味する。それゆえ、棚卸資産、有形固定資産、前払費用、未払費用、繰延税金のような貸借対照表項目の処理は、本質的に、将来のドル金額の主観的な見積評価額ではなく、現在及び過去の事象を対象としなければならない。この原則は、一般に理解されている取得原価主義^{ヒストリカルコスト}会計^{アカウンティング}の考え方と整合的であるとしている (476頁)。

この原則は、測定属性としての種々の公正価値の利用を厳しく制限する。会計基準は現在や過去の取引を対象としなければならないという要求に、公正価値は反している。したがって、この公正価値アプローチは、例外とみなさなければならない。公正市場価値評価が適用される場合、少なくとも当該市場は、流動的で、信頼し得るものでなければならない。より一般的に取引基礎^{トランザクション・ベースト}アプローチによって認識されるという制約のために、資産負債の時価会計の利用可能性は、追加的な正当化を要求すべきである。要約すれば、この取引原則は、「会計は予想でなく、事実に基づくべきである」という伝統的な会計概念と一致するとしている (476頁)。

「この取引基礎の原則は長い歴史と明らかな有用性を持っている。これは、会計は信頼でき、客観的で、観察可能で、検証可能な事象に基づく必要がある、ということを反映している。これはまた、(ある商品に対する明らかな将来の需要というような) 予想される事象は、直ちに財務諸表に表示されることはない—その処理は適時なものではない—ということの意味する一方で、相対的に主観的な解釈に基づいて事象を処理するという代替案は、それが価値あるものというよりも、むしろより多くの問題—特に財務諸表の潜在的な操作—の原因となる」(480頁) ということの意味する。そこで基準設定者は、「次のことを第1に心に留めておく必要がある。すなわち、(1) 操作を許容している会計基準は遅かれ早かれ、どれほど十分に構築されていようとも、問題が生じることはほとんど間違えのないことである。(2) 流動的な市場が存在しない公正価値アプローチは、重大な主観的なインプットを容認する傾向にある。(3) 流動的な市場が存在しない場合、会計基準は主要なインプットとして実際の検証可能な取引やそれらの属性に関する解釈に焦点を当てることによって、将来指向的な情報や操作を実質的に避けることができる」(480頁) としている。

このように、この取引基礎の原則は、基本的に取引を基礎として会計を行う取得原価主義会計の適用を意味する。そして、公正価値会計については、後述のように、基本的に財務資産負債に限定され、かつ市場が流動的である場合等に限定して適用しようと考えている。それゆえ、その他の主観性が強い見積数値は、財務諸表の本体ではなく、注記で開示することが求められている。以上のことを図示すれば、表4のようになる。

表4 取引基礎の原則

	取扱	内 容
取引基礎の原則	原則	原則として全ての会計事象に取引基礎の原則を適用
	例外	<ul style="list-style-type: none"> • 例外として一部の財務資産負債に公正価値会計を適用 • ただし、市場が流動的である等一定要件を満たす場合
	備考	主観性の強い見積情報は注記にて開示

(出所) AAA [2010] pp.476-480を参照して著者作成

② 営業活動と財務活動の区分

この営業活動 (operating activities) と財務活動 (financial activities) の区分という要求は、双方の活動は、相互に排他的であるのみならず、^{イグゾースティブ}完全なものであるということを意味している。営業活動は、当期、将来ないし過去の売上収益の獲得に理論的に関連する取引を反映している。他方、財務活動は、営業活動に関連する支出の借入及び貸付活動に関連している。実務的問題として、表5のように、全ての非財務活動を営業活動と考えるとしている (476頁)。

表5 企業活動の分類

実際の活動	会計上の分類
財務活動	財務活動
営業活動	営業活動
その他の活動	

(出所) AAA [2010] p.476を参照して著者作成

そして、営業という用語は、当期の営業活動のみならず、(純) 資本的支出 (投資) にも関連している。この原則はまた、測定属性にも影響を及ぼす。公正価値使用の必要条件は、財務活動として分類されることである。したがって、この原則のポイントとして、原則として営業資産及び営業負債の帳簿価額は、^{マーケット・バリュエーション}市場価値評価アプローチの適用を行わないということである。営業活動に関する取引視点の例外は、(1) 取引の経緯が、資産負債測定を意味のあるように導くことができないか、(2) 期間対応や財貨対応が合理的に機能しないために、公正価値アプローチの適用が、他の方法では明白な問題を解決することができる、ということが示される場合のみ、基準設定者によって使用されなければならないとしている (476-477頁)。

表6 区分式概念的枠組みと2分類法

摘 要	活 動	適用対象	内 容
区分式概念的 枠組み	①営業活動	営業資産負債	原則として取得原価主義会計の適用
	②財務活動	財務資産負債	一定条件を満たしたものは公正価値会計の適用

(出所) AAA [2010] pp.476-477を参照して著者作成

表6のような2分類法の正当性については、「現代ファイナンス理論や関連する財務諸表分析は、財務活動と非財務 (営業) 活動に企業活動を分類することに基づいている」(481頁) ことから基礎づ

けられる、としている。そして、この分類法に基づき、前述の取引基礎の原則と共に、原則として営業活動から生じる資産負債については、原価主義を適用し、他方、財務活動から生じる資産負債であることが公正価値会計を適用することの必要条件と考え、さらに市場が流動的であること等の追加的十分条件を満たすものみに公正価値会計を適用している。

このように、ここでは、図3のように、貸借対照表や損益計算書の内容（認識規準や測定属性の差異に基づく表示）を区分しない無区分式概念的枠組みではなく、それらを区分する区分式概念的枠組みとなっており、この区分に応じた認識規準や測定属性を構築していこうとするところに特徴がある⁹⁾。

図3 区分・無区分式概念的枠組み

【無区分式概念的枠組み】		【区分式概念的枠組み】	
貸借対照表	損益計算書	貸借対照表	損益計算書
無区分	無区分	カテゴリーA	カテゴリーA
		カテゴリーB	カテゴリーB

(出所) AAA [2010] p.481を参照して著者作成

③ 営業利益測定を中心性 (centrality)

この原則は、財務報告において損益計算書を^{センターピース}中心的なものとして考えるものである。その結果、表7のように、ほとんどの場合において、他の財務諸表は、主にそれらが損益計算書の解釈をより豊かにするという理由で、有用な役割を果たしているとしている (477頁)。

表7 財務諸表の役割

中 心	補 完	
損益計算書： 経営成績として の財務業績	貸借対照表	純額での財政状態の報告。また、営業利益の非現金項目を集計し、成長と利益測定との関係の明示
	キャッシュ・フロー計算書	発生項目が、利益とどのように異なり、またどのように調整されるのかを評価するためのインプットの提供

(出所) AAA [2010] p.477を参照して著者作成

それゆえ、連続した貸借対照表は、純額での財政状態を報告する他に、営業利益の非現金項目を集計し、成長と利益測定との関係を示している。同様に、キャッシュ・フロー計算書は、これらの発生項目が、利益とどのように異なり、またどのように調整されるのかを評価するためのインプットを提供する。損益計算書における鍵項目は、財務項目前利益すなわち税引後営業利益である。重要なものとしての営業利益について、この原則は、事業活動やその方向性を理解するために、利用者は、(1) ^{トップライン・ナンバー}最初の数値である当期売上高及びその期待される将来の成長、並びに(2) 当期営業利益マージン及びどのようにそれが将来において変化しそうであるのかに最も焦点を当てている、と認識している。営業収益へ焦点を当てることは、当期営業利益が将来営業利益を予測するための自然な出発点を提供しているという立場を採用する場合、会計基準は最も効果的であるということの意味する。この焦点を

確信すれば、予想を行う者は、合理的範囲内で、経営状況が本質的に同じ状態である場合には、当期営業利益マージンは不変のままであると予想するであろう。それゆえ、会計基準は、「恒久的（営業）利益」（permanent (operating) earnings)¹⁰ の測定を行うように努力するとしている（477頁）。

このように、ここでのロジックは、次のようなものを採用している。

損益計算書の財務報告上の中心性→営業利益の損益計算書上の中心性→将来営業利益の予測の出発点→恒久的（営業）利益

そして、この会計の中心を利益とし、そしてそれを計算する損益計算書とする考え方は、収益費用中心観や会計の中心目的を適正な利益計算に求める動態論とも整合的な考え方である。以上のことを纏めれば、表8のようになる。

表8 営業利益測定の中心性

摘 要	内 容
①財務諸表の中心	<ul style="list-style-type: none"> • 損益計算書の中心性 • 他の財務諸表は損益計算書の補助的な役割
②財務報告の中心	<ul style="list-style-type: none"> • 恒久的（営業）利益の計算表示 • 将来利益の予測の出発点 • 総合的な業績指標
③目的	将来利益の予測のために
④関連	取得原価主義会計の最重要性

（出所）AAA [2010] p.477を参照して著者作成

④ 貸借対照表保守主義

会計基準は、表9のように、有形固定資産は、合理的に評価された公正価値を超過することがないという原則から作成されなければならない。無形資産の取扱いについて、会計基準はまた、営業負債控除後の営業資産合計が事業全体の公正価値評価を超えないような適切なルールが存在しなければならないと認識すべきである。この保守主義は、平均的な純営業資産利益が資本コストを超過することを保証している。要約すれば、ここで規定された保守主義は、有利な事象とは対照的に、不利な事象ないし環境に対しては、一般に会計ルールを修正するという伝統的な格言を取り込むべきであるというものである。したがって、会計基準は、有形資産又は純営業資産合計が、加速的費用計上が行われる限られた期間を除き、それに相当する公正価値以上になることはないということを保証するであろうとしている（477-478頁）。

表9 貸借対照表保守主義

摘 要	内 容
①意義	<ul style="list-style-type: none"> • 将来における不利な状況に備えるもの • 適切に実行された保守主義は、（事前の）成果における事業リスクの認識と遅れた利益の認識は、同じコインの両面であるという考え方の反映
②状況	保守主義は、不連続で恣意的なスキームがない場合、平均で帳簿価額を公正価値が上回ることを維持している状況
③過度の保守主義	過度の保守主義は認めないこと
④歴史	これまでいつも保守主義は GAAP において組み込まれてきた

（出所）AAA [2010] pp.477-478を参照して著者作成

⑤ 所有主観に基づく株主持分会計

この原則は、表10のように、所有主持分が（資産－負債＝）残余持分と関連していること、すなわち最も実務的な目的のために、普通株主持分と関連していることを要求している。この原則は、貸借対照表の貸方に負債と普通株主持分だけが表示され得るということ、すなわち^{メザニン}中間区分が存在しないということの意味する。その結果、優先株式、ワラントやその他の条件付き請求権及び少数株主持分¹¹⁾は、負債の部で示されなければならない。損益計算書は、^{レジデュアル・イントレスト}残余持分観と整合的でなければならない。優先配当、条件付き請求権の消滅による損益、少数株主持分の変動は、包括利益に含まなければならない。この原則は、特別の区分としてのその他の包括利益の使用を妨げるものではない。この区分は、その性質が財務である優先株式や持分関連の条件付き有価証券に関連する実現及び未実現損益を十分に含むであろうとしている（477-478頁）。

表10 所有主観

摘 要	内 容
①会計主体論	所有主観の採用
②残余持分との関連	所有主持分の残余持分との関連性
③財務報告の主な利用者	<ul style="list-style-type: none"> • 財務報告の主な利用者は株式市場 • 債権者も所有主観を採用
④区分	<ul style="list-style-type: none"> • 貸借対照表の貸方区分は負債と持分 • 中間区分は設けない
⑤その他の包括利益	その他の包括利益の利用

（出所）AAA [2010] pp.477-478を参照して著者作成

そして、「持分評価の文脈において、初歩的な財務諸表分析は、常に貸借対照表及び損益計算書上の残余持分は普通株主に関連しているということを強調している。それゆえ、もし株式市場が財務報告の主たる利用者であるということを認めるならば、この「所有主観という」原則が採用されなければならない。…さらに、事実、現在の債権者が財務報告において企業主体観を選好するかどうか全く不明である。そのようなケースがこれまでであったことを FASC は承知していない。」（482頁）としている。

このように、会計を行うに当たり会計主体論として所有主観（proprietorship perspective）¹²⁾に基づくべきことを主張している。しかも、この場合、株主として普通株主を想定し、連結基礎概念として親会社説を採用し、そして、資本確定アプローチを採用しているところに特徴がある。

以上のように、提案モデルにおける概念的枠組みに関する五つの原則として、第1に、概念的枠組みは単なる見積りではなく、営業活動を中心として取引基礎アプローチに基づき認識や測定を行う取得原価主義会計を基礎とすべきこと、第2に、営業活動と財務活動とを区分し、その区分に基づいて測定属性等を考えるべきこと、第3に、営業利益測定の中心性を明確にし、営業利益それゆえ損益計算書を中心として論理を展開すべきこと、第4に、貸借対照表保守主義に基づき保守的な会計を行うべきこと、第5に、所有主観に基づいて所有主持分会計を行うべきことを提案している。

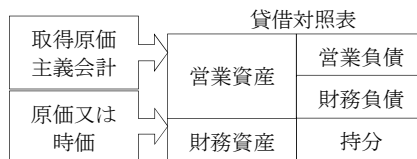
(4) 財務諸表上の表示

前述の五つの原則は、概念的枠組みに対して適用されるものであるが、この考え方は、具体的には、認識や測定と共に、表示として財務諸表にも影響を及ぼすこととなる。そこで、次にここでは、これらの5原則をどのように財務諸表の表示へ適用させるべきかについて、その提案の内容を検討していくこととする。

① 貸借対照表

前述の「営業活動と財務活動の区分の原則」から、図4のように、貸借対照表は、全ての資産負債が財務か営業かのいずれかのものとして、完全で相互に排他的な形式で区分すべきである。財務項目に関しては、その評価が時価測定に基づくものであるか否かが明確にされなければならない。営業資産負債の評価や測定に関して、その帳簿価額は、取得原価主義会計と呼ばれるものと整合的な、伝統的な発生主義会計アクリユアルアカウンティングに基づかなければならない。このアプローチは、営業資産負債は、それらの公正価値からかなり乖離している可能性があるということを意味している。そのような可能性は、貸借対照表は、損益計算書の作成のための手段として機能するということを反映している。そして、会計規制の歴史を通じてそうであったように、どのように認識や測定を行うのかの基準に関する詳細は、基準設定者の決定領域に含まれるとしている(478-479頁)。

図4 貸借対照表の構造



(出所) AAA [2010] pp.478-479を参照して著者作成

② 損益計算書

営業活動は、財務活動と異なっているために、損益計算書において財務項目関連の損益と営業損益とは区分しなければならない。次に、営業収益は、取引の解釈に基づき、その収益が認識された期間の費用ないし財貨サービスの費用と対応させられる。損益計算書の中心性は、利益は将来利益の予測のための有用な出発点となるということを要求する。すなわち、実行可能である限りにおいて、純営業利益は恒久的でなければならない。それゆえ、営業利益及び財務利益の両方とも、経常及び非経常部分に分解されなければならない。言い換えれば、全体的に損益計算書を見ると、表11のように、それは四つの部分、すなわち全て税引後の経常的営業、非経常的営業、経常的財務及び非経常的財務の区分に分解される。そして、この枠組みにおいて、経常的営業利益は、主要な業績指標として役立つとしている(479頁)。

表11 損益計算書の分類

摘要	経 常	非 経 常
営業	経常的営業利益	非経常的営業利益
財務	経常的財務利益	非経常的財務利益

(出所) AAA [2010] p.479を参照して著者作成

③ 株主持分計算書

前述の所有主原則と整合性を保つために、この株主持分計算書は、企業の残余持分すなわち普通株主持分の変動を追跡するものである。そして、(1) 包括利益によって決定された当該期間の価値創出額、マイナス、(2) 普通配当及び全ての普通株主の資本拠出差引後の自己株式の購入額によって決定された普通株主への価値の分配額という2つの要素は、普通株主持分の変動を十分に説明しなければならないとしている(479頁)。

④ キャッシュ・フロー計算書

この「提案モデル」における原則は、「(「ボトム・ライン」としての残余持分に焦点を当てている) 所有主概念、(営業収益測定のための発生主義会計対キャッシュ・フロー会計の考え方を組み入れた) 営業活動対財務活動及び利益測定の中心性(それゆえキャッシュ・フロー計算書は、貸借対照表と同様に、損益計算書を支援するために表示される)という考えを組み込む必要がある、ということの意味している。それゆえ、キャッシュ・フロー計算書は、損益計算書のように様式化されなければならない。すなわち、それは、最初に売上関連のものを表示しなければならない。キャッシュ・フロー計算書上の売上高からの控除は、損益計算書と一対一で対応をすることというような要求はないけれども、キャッシュ・フロー計算書は、発生主義測定と独立している損益計算書のような構造を持たなければならない。それゆえ、キャッシュ・フロー計算書は、損益計算書を発生基準ではなく、現金基準で報告するものであるとしている(479-480頁)。

以上のように、前述の概念的枠組みの「提案モデル」における5原則を具体的に財務諸表へ適用した場合、貸借対照表に関しては、営業活動と財務活動の観点からの区分とそれぞれの測定属性等を決定すべきであること、特に営業活動については取得原価主義会計が採用されるべきであること、損益計算書に関しては、上述の営業活動と財務活動との区分をさらに経常と非経常とに分けて計算表示を行うべきこと、株主持分計算書に関しては、企業の残余持分すなわち普通株主持分の変動を計算表示すべきこと、キャッシュ・フロー計算書に関しては、損益計算書と同様な構造で、キャッシュ・フローの変動を計算表示すべきこと等が提案されている。

Ⅲ 提案モデルとIFRS 概念的枠組みとの比較

ここでは、前述のFASCの「提案モデル」とIASBの新しい概念的枠組みが、どのように異なっているのかを明確にするために、両者の比較を行うこととする。

両者の主な内容を纏めれば、表12のようになる。

表12 概念的枠組みモデルの比較

摘 要	FASC の提案モデル	IASB の新しい概念的枠組み
①認識・測定	<ul style="list-style-type: none"> • 営業活動を中心として基本的に取引基礎の原則に基づく取得原価主義会計 • 過去のキャッシュ・フロー（収支）の視点 • 混合測定モデル 	<ul style="list-style-type: none"> • 定義（信頼性・蓋然性の削除）、財務情報の質的特性と公正価値測定を重視 • 取引も考慮 • 将来キャッシュ・フローの視点 • 混合測定モデル
②営業・財務活動	<ul style="list-style-type: none"> • 営業活動と財務活動との明確な区分 • 区分に応じた測定属性の決定 	<ul style="list-style-type: none"> • 営業活動と財務活動の区分 • 将来キャッシュ・フローへの寄与の方法等に応じた測定属性の決定
③営業利益	<ul style="list-style-type: none"> • 営業利益測定を中心的なものとする • 損益計算書中心性 	<ul style="list-style-type: none"> • 包括利益の重視 • 純損益は主たる財務業績 • 営業利益の強調はない • 財務諸表を一緒に見るというホーリスティック観
④保守主義	貸借対照表保守主義の重視	<ul style="list-style-type: none"> • 慎重性の再導入 • 中立性の強調
⑤会計主体論	<ul style="list-style-type: none"> • 所有主観に基づく所有主持分会計 • 親会社説 • 購入のれん説 	<ul style="list-style-type: none"> • 企業主体観に基づく所有主持分会計 • 経済的単一体説 • 全部のれん説

(出所) AAA [2010]、IASB [2010] [2013] [2014a] [2014b] [2015b] を参考にして著者作成

① 認識・測定

認識・測定に関して、「提案モデル」では、営業活動を中心として、基本的に取引基礎の原則に基づく取得原価主義会計によって認識・測定をすることを主張している。他方、IASB の新しい概念的枠組みでは、認識規準に関して従来の信頼性と蓋然性の要件を削除し、財務諸表の構成要素の定義並びに目的適合性、忠実な表現という財務情報の質的特性及びコスト制約を満たすものを原則として全て認識することとしており、金融商品等の公正価値での評価に適した認識規準となっており、この意味で必ずしも取引を基礎とすることを前提としたものとなっていない。また、測定については、両者とも混合測定モデルであることには違いがないが、「提案モデル」では、あくまでも大枠として過去の取引（過去の収支・キャッシュ・フロー）に基礎を置く取得原価主義会計をベースとした理論展開になっている。他方、新しい概念的枠組みでは、測定属性を考える際に、（過去の収支・キャッシュ・フローではなく）将来キャッシュ・フローへの寄与等を基本的な視点として測定属性を考えており、公正価値会計に整合的な考え方となっている。この観点からは、前提となる時点が過去から（現在・）将来へと、またキャッシュ・フローの方向が過去の支出・収入から将来の収入・支出へと転換しているといえる。

② 営業活動と財務活動との区分

営業活動と財務活動との区分については、「提案モデル」では、認識・測定と関連付けて明確な区分が強調されている。すなわち、営業活動に関連する資産負債は基本的に取得原価主義会計によって認識・測定すると同時に、財務活動に関する資産負債については公正価値会計の適用の必要条件と考え、原価又は時価評価を想定している。しかも、後述③で検討するように、営業資産からの経常的営業利益の計算表示を会計の中心として位置付けている。他方、IASB の新しい概念的枠組みでは、これらの

強調はなされていない。

③ 営業利益測定を中心性

営業利益に関しては、「提案モデル」においては、動態論的な思考に基づき、まず損益計算書を財務報告において中心的なものとして位置づけ、他の財務諸表は損益計算書の補助的なものと考え、同時に営業利益測定を中心性を強調している。そこでは、恒久的営業利益の計算表示の重要性が強調されている。他方、IASBの新しい概念的枠組みでは、財務諸表の優位性はなく、それらを一緒に見ることとしている。ただし、純損益計算書を主たる財務業績を表示するものと考えている。

④ 保守主義

保守主義に関しては、「提案モデル」では、会計上重要なものであり、伝統的にGAAPに組み入れられてきたとしている。勿論、過度の保守主義は認めていない。他方、IASBの新しい概念的枠組みでは、保守主義と類似概念である慎重性が、リスク対応等の観点から再導入されており、あくまでも中立性に反しない限りで、認められている。

⑤ 会計主体論

会計主体論に関しては、「提案モデル」では、所有主観に基づいた持分会計が主張されている。他方、IFRSにおいては、会計主体論については、第2章「報告企業」の予備的見解において、経済的単一体説と整合的な企業主体観が採用され、全部のれん説の採用とリンクしている。その後の公開草案でも、再び企業主体観が明示され、企業の立場から会計を考えることが強調されている。

IV IFRS 概念的枠組みの問題点

これまでの検討を前提として、ここでは、IASBの新しい概念的枠組みにおける問題点を明確にしていくこととする。これには、次のようなものが考えられる。

① 取引対評価

IASBの新しい概念的枠組みでは、前述のように、認識規準において、従来の蓋然性や信頼性の要件を削除し、定義と財務情報の質的特性としての目的適合性、忠実な表現及びそれを制約するコスト・ベネフィットのみとしており、また測定属性の決定の視点を、過去の取引に基づく収支（キャッシュ・フロー）ではなく、将来キャッシュ・フローへの寄与方法等により決定するという視点を提示しており、会計の全体的な視点が、過去の取引を基礎とするという取得原価主義会計や発生主義会計的な考えから大きく乖離し、どちらかという金融商品等の公正価値会計に適する概念的枠組みへと転換している（「概念的枠組みの公正価値会計化」¹³⁾。この観点から言えば、新しい概念的枠組みは、取引基礎の原則を軽視した枠組みとなっていると考えられる。

しかし、「会計は信頼でき、客観的で、観察可能で、検証可能な事象に基づく必要がある」（AAA [2010] p.480）ので、概念的枠組みは、大原則として単なる期末の評価に依存するのではなく、期中における取引を基礎とすること（取引基礎アプローチ）を明示すべきである。

② 営業活動と財務活動の区分

IASB の新しい概念的枠組みでは、将来キャッシュ・フローへの寄与方法等に応じて測定属性を決定するという視点を採用しているが、必ずしも営業利益と財務利益の区分が強調されているわけではない¹⁴⁾。しかし、これらは企業活動の方法等が異なり、営業利益は本来の営業活動からの収益力を示し得るので、大枠として両者を区分して計算表示する方が、区分しない方法と比較してより有用である。

③ 営業利益

IASB の新しい概念的枠組みでは、営業利益についての直接的な言及はない。しかし、営業利益は本来の営業活動からの収益力を示し得るので、区分表示によって将来の企業の収益力を示す出発点として営業利益を示した方がより有用である¹⁵⁾。

④ 会計主体論

会計主体論に関して、IASB の新しい概念的枠組みでは、前述のように、予備的見解において、「審議会は、財務報告は、特定の資本提供者の観点からではなく、企業主体観から表示しなければならないと結論した」(IFRS [2008b] par.115、岩崎 [2011] 89頁) というように、企業主体観を採用していた。その理由としては、「グループ報告企業の文脈上、財務諸表は親会社株主観からではなく、その企業集団の観点から作成されるからである。また、企業主体観の下では、グループ報告企業についての情報を表示する時に、法的形態は無視される。その代わりに、企業集団を構成する二つ以上の法的実体は単一の単位として表示される。会計文献上、二つ以上の法的実体を単一の報告企業として取り扱うことは、時々経済的単一体概念 (EUC: economic unit concept) と呼ばれる。そして、それは企業主体観と一貫性がある」(Ibid.,pars.115-116) と考えている。その後は一旦、会計主体論に関する議論が削除されたものの、公開草案において再び企業主体観が明示されている。

しかし、伝統的な持分計算ないし利益計算を問題とする会計主体論の観点から言えば、企業会計は企業の所有主の利益及び持分計算を行っているのであり、企業自体の利益及び持分計算を行っているのではない。すなわち、伝統的な持分理論に着目した会計主体論を用いて、かつ株主持分を計算・表示しようとする理論を株主主体説 (所有主理論)、利害関係者とは独立した企業自体の企業持分を計算・表示しようとする理論を企業主体説 (企業主体論) として IASB の説を整理し直すと、表13のように、IFRS での親会社株主観は親会社株主主体説 (親会社説) であり、企業主体観は全部株主主体説 (経済的単一体説) と考えられる。それゆえ、IASB が主張する企業主体観はどちらかという会計公準論における企業実体の公準であって、会計主体論的には、どちらも株主主体説 (所有主理論) に基づくものであり、企業主体説 (企業主体論) に基づくものではないということが理解できる (岩崎 [2011] 89頁)。

表13 伝統的な持分理論に注目した場合のIASBの会計主体論

	持分計算の理論	内 容	IFRSでの呼称
持分理論に 着目した会 計主体論	(1) 株主主体説(所有主理論： 株主持分の計算)	①親会社株主主体説(親会社説) ②(連結)全部株主主体説(経済的単一体説)	親会社アプローチ 企業主体観
	(2) 企業主体説(企業主体論： 企業持分の計算)	—	—

(出所) 岩崎 [2011] 89頁

それゆえ、FASCの主張と同様に、所有主観に基づいて理論構成を行うべきである¹⁶⁾。

V むすび

以上のように、本稿では、FASCが公表した「提案モデル」を素材として、IASBの新しい概念的枠組み到達点と問題点について検討し、次のことを明らかにしてきた。

- ① IASBの新しい概念的枠組みの到達点としての主な特徴点に関して、「会計目的」については、意思決定有用性アプローチが採られ、受託責任目的は、大枠として意思決定目的の中に含まれている。次に、「主たる利用者」について、従来においては明示されていなかったが、FASBの考え方を真似て、投資家、融資者その他の債権者が明示された。また、「会計主体論」としては、企業主体観が再導入された。そして、「重視する利害関係者」としては、利用者を重視し、財務諸表の作成者はほとんど無視されている。さらに、「利益観」としては資産負債中心観が採用されている。また、財務情報を有用なものとする「質的特性」として、信頼性が削除され、目的適合性と忠実な表現を重視しており、「認識規準」としては、信頼性と蓋然性を削除し、定義の他に、新たに目的適合性、忠実な表現という財務情報の質的特性及びコスト制約が要求されている。そして、「測定属性」に関しては一貫して混合測定モデルが想定されていることが確認できた。さらに、「全体的な特徴」としては、概念的枠組みの公正価値会計化が見られる。
- ② 「提案モデル」における主な内容として、まず、「概念的枠組みのあるべき特性」に関しては、概念的枠組みは、抽象的で一般的な記述ではなく、将来の会計基準を導き得る原則を提供すべきである。また、概念的枠組みは、何が基準設定者の検討すべき領域に入るものであるのかについての境界を設定するという微妙な問題については注意しなければならない。そして、概念的枠組みは、実務的問題として会計基準への制限に直接的に焦点を当てるべきであるということが提案されている。
- ③ 「提案モデル」における5原則に関しては、取引の解釈に基づく認識と測定、営業活動と財務活動の区分、営業利益測定を中心性、貸借対照表保守主義及び所有主観に基づく所有主持分会計の五つものが挙げられた。
- ④ 前述の概念的枠組みの「提案モデル」における5原則を具体的に財務諸表へ適用した場合、貸借対照表に関しては、営業活動と財務活動の観点からの区分とそれぞれの測定属性等を決定すべきであること、特に営業活動については取得原価主義会計が採用されるべきであること、損益計算書に

関しては、上述の営業活動と財務活動との区分をさらに経常と非経常とに分けて計算表示を行うべきこと、株主持分計算書に関しては、企業の残余持分すなわち普通株主持分の変動を計算表示すべきこと、キャッシュ・フロー計算書に関しては、損益計算書と同様な構造で、キャッシュ・フローの変動を計算表示すべきこと等が提案されている。

- ⑤ 「IASB の新しい概念的枠組みの問題点」としては、㉗どちらかという公正価値会計に適合するように、取引というよりも、評価という視点から概念的枠組み全体が構築されており、それゆえ取引を基礎として会計を行うという取引基礎アプローチを明示せず、また重視していないこと、①営業活動と財務活動の明確な区分の明示が必要であること、㉘営業利益について明示されていないので、財務業績、特に恒久的利益の計算基礎数値として営業利益を明示すべきこと及び、㉙企業主体観によっていると考えられるので、所有主観に基づき概念的枠組みを規定すべきことが挙げられた。
- なお、本稿は公開草案を基礎としているので、最終版を基礎として、再検討すべきであるという課題が残されている。

〔注〕

- 1) 概念的枠組みの役割の変容に関しては、岩崎 [2015] 85-86頁を参照されたい。なお、概念的枠組みについては、個別会計基準において概念的枠組の考え方や整合性のないものも存在するという観点からは、「会計の憲法」ということはできないということもいえる。
- 2) なお、2007年 FASC の批判的分析では、提案された概念的枠組みの根本的な欠陥として、㉗意思決定を過度に重視し、受託責任を軽視していること、①歴史的原価に基づかない仮想取引に基づく信頼性のない公正価値会計は目的適合性と有用性に対して有害であること、㉘経営者の業績上方偏向に対処し、中立性のある数値を得るためには、保守主義の適用が必要であること、及び㉙概念的枠組みが余りにも抽象的であるので、より詳細で厳格な実地テストを行った概念的枠組みが必要であることを挙げている。さらに個別項目としては、主たる利用者として、投資家、融資者その他の債権者ではなく、企業の所有者を重視すべきこと、財務報告の目的としては、投資意思決定よりも受託責任を重視すべきこと、財務報告の質的特性としては、忠実な表現というよりも信頼性を重視すべきこと、監査では、財務報告についての信頼性が確保できることが大切であること、及び経営者の業績上方偏向に対処するためには保守主義が必要であること等が指摘されている。これについては、拙稿「IFRS の概念フレームワークについて—AAA の FASC の見解を中心として—」（岩崎 [2012]）を参照されたい。また、2012年3月に、「財務報告における概念的緊張」（AAA [2012]）を公表している。
- 3) ただ単に、「…の現状と課題」という論文の形は、これから解決すべき問題（リサーチ・クエション）の出発点に過ぎないといわれている。
- 4) 本委員会は、James A. Ohlson, Stephen Penman, Karim Jamal, Stephen Moehrle, Thomas Stober, Shyam Sunder, Robert Bloomfield, Theodore E. Christensen, Robert Colson [chair], Gary Previts [executive committee liason], and Ross L. Watts で構成されている。

- 5) ただし、認識規準については、討議資料や公開草案では、金融商品等に適合する公正価値会計を推進するために、信頼性と蓋然性の要件を削除しているところが大きく異なっている。
- 6) このような歴史的な視点から現在の公正価値会計を批判的に考察したものとして、渡邊 [2014] 等がある。
- 7) このような抽象的な記述でなく、混乱を避けるために、「概念的枠組みが、後でというよりもより早く (sooner rather than later) 高次の概念の実務的な示唆について明瞭に説明するならば、有用であろう」(AAA [2010] p.473) としている。
- 8) シーソラス (thesaurus) とは、言葉を上下関係、部分・全体関係、同義関係、類義関係などによって分類し、体系づけた辞書のことである。
- 9) 我が国の概念的枠組みもハイブリッド型で純利益と包括利益とを区分し、株主持分とそれ以外のものを区分しているのもので、一種の区分式概念的枠組みと考えることができる。
- 10) この恒久的利益は、伝統的なフローに基づく企業価値評価の基礎として使用される。
- 11) ここでは、連結基礎概念として親会社説が採用されている。
- 12) 会社法上、株式会社は営利企業であり、株主のために利益を追求するための組織であり、かつ会社の機関も株主総会を会社の最高意思決定機関として位置付けている。このような観点からも、所有主理論は支持され得る。
- 13) 概念的枠組みの公正価値会計化現象については、岩崎 [2014c] を参照されたい。
- 14) しかし、周知のごとく、IFRS のこれまでの表示に関するプロジェクトにおいては、貸借対照表や損益計算書もキャッシュ・フロー計算書と同様に、営業活動と財務活動とに区分表示することが議論されてきている。
- 15) これは、我が国の損益計算書の表示区分すなわち営業利益、経常利益、純利益 (及び包括利益) の区分と類似した考え方である。しかも、将来利益の予測において、営業利益、経常利益、純利益 (及び包括利益) の順で予測能力が高い (後ろのものほど低い) ことが実証されている。
- 16) なお、会計主体論と IFRS 概念フレームワークの関係についての詳しい検討については、岩崎 [2014b] を参照されたい。

〔参考文献一覧表〕

- 岩崎勇 [2011] 「IFRS における概念フレームワークについて—『報告企業』の到達点と問題点を中心として—」『経済学研究』第78巻第1号、81-107頁
- [2012] 「IFRS の概念フレームワークについて—AAA の FASC の見解を中心として—」『九州経済学会年報』第50集、41-45頁
- [2014a] 「概念フレームワークと簿記」『会計概念フレームワークと簿記—最終報告書—』日本簿記学会 簿記理論研究部会 130-142頁
- [2014b] 「会計主体論と概念フレームワーク」『日本簿記学会年報』第29号、173-181頁
- [2014c] 「IFRS の概念フレームワークにおける新潮流について—概念フレームワークの金融化 (現象) を中心として」『国際会計学会 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—AAA の FASC の見解を中心として (1) —」 『経済学研究』 第81巻第5・6合併号、67-88頁
- 渡邊泉 [2014] 『会計の歴史探訪』 同文館出版
- 米山正樹 [2013] 「概念フレームワークに関する分析視座」 『CARF ワーキングペーパー』 CARFJ-096、1-31頁
- American Accounting Association (AAA) [1998] Response to FASB Exposure Draft, “Proposed Statement of Financial Accounting Concepts—Using Cash Flow Information in Accounting Measurements,” *Accounting Horizons*, Vol.12 Issue 3, pp.304-311. (September)
- [2007] American Accounting Association’s Financial Accounting Standards Committee, “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, pp.471-485. (September) (松浦総一、朱関如、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)
- [2012] American Accounting Association’s Financial Accounting Standards Committee, “Some Conceptual Tensions in Financial Reporting,” *Accounting Horizons*, Vol.26 Issue 1, pp.125-133. (March)
- FASB [1976] Scope and Implications of the Conceptual Framework Project. (森川八洲男監訳 [1988] 『現代アメリカ会計の基礎概念』 白桃書房)
- [2004] *An Introduction to the Conceptual Framework and a New Joint Project to improve It*, Small Business Advisory Committee, December 1.
- International Accounting Standards Board (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*.
- [2008a] *Exposure Draft: An Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1: The Objective of Financial Reporting, Chapter 2: Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*.
- [2008b] *Discussion Paper: Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting, The Reporting Entity*.
- [2010] *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*.
- [2013] *Discussion Paper: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*. (July) (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』)
- [2014a] *IASB Staff Paper (November), Effect of Board Redeliberations on DP A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- [2014b] *Conceptual Framework*. (December)
- [2015a] *IASB Staff Paper (March), Effect of Board Redeliberations on DP A Review of the Conceptual*

Framework for Financial Reporting.

- [2015b] *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』)

[九州大学大学院経済学研究院 教授]